وزارة التعليـــــم العـــــالـــي و البحـــــث العلمـــــي
جامعة الشاذلي بن جديد- الطارف-
UNIVERSITE CHADLI BENDJEDID- El-Tarf-
كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية و علوم التسيير
Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et Sciences de Gestion

الرقم التسلسلي:..... السنة الجامعية :2018/2017

قسم :العـلـوم الإقـتـصـادية

مذكرة مقدمة في إطار متطلبات نيل شهادة الماستر

تحت عنوان:

تسيير المخاطر الجبائية للمؤسسة بين النظري والتطبيقي

دراسة حالة في مؤسسة إقتصادية

تخصص: إقتصاد نقدي وبنكي

- تحت إشراف:
الأستاذ:ميلي محمد لخضر

من إعداد الطلـــبة:

بونعجة محمد لمين

ليسر ســامـــــــــي

- شكر و عرفان -

أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من ساهم في إنجاز

هذا العمل من قريب أو من بعيد

خاصة الأستاذ المشرف

"ميلي محمد لخضر"

وجميع الأساتذة وأصدقاء العمل

وأخيرا نتقدم بتشكراتنا الخالصة لكل من ساعدنا

من قريب أو بعيد

-إهداء-

شيء جميل أن يسعى الإنسان إلى النجاح فيحصل عليه و لكن الأجمل أن يتذكر من كان السبب في ذلك.

أهدي ثمرة جهدي:

إلى رمز الوفاء و فيض السخاء وجود العطاء عند البلاء،إلى من قال فيها الرسول صلى الله عليه

و سلم

:" **الجنة تحت أقدام الأمهات** " ، إلى التي سهرت الليالي من أجل راحتي و أضاءت لي الدرب بالشموع ،إلى أول اسم تلفضت به شفاهي

أمي ثم أمي ثم أمي أطال الله في عمرها

إلى ركيزة عمري و منبع ثقتي و إرادتي ، إلى من علمني معنى الحياة أبي العزيز صاحب الفضل في وصولي إلى هذا المستوى فجزاه الله الجزاء الأوفر و أطال الله في عمره

إلى الأنوار التي أنارت بيتنا و جعلته جميلا إخوتي باسم ،جلال الدين، نور الإسلام،هند.

إلى أبناء إخوتي:الكتكوتين نبراس و ساجد.

إلى كل من كتبهم قلبي و لم يكتبهم قلمي .

إلى الأستاذ المشرف ميلي محمد لخضر.

إلى أساتذتي الأعزاء و معلمي في كل الأطوار " حفظهم الله و بارك فيهم"

محمد لمين

-إهداء-

شيء جميل أن يسعى الإنسان إلى النجاح فيحصل عليه و لكن الأجمل أن يتذكر من كان السبب في ذلك.

أهدي ثمرة جهدي:

إلى رمز الوفاء و فيض السخاء وجود العطاء عند البلاء،إلى من قال فيها الرسول صلى الله عليه

و سلم

:" **الجنة تحت أقدام الأمهات** " ، إلى التي سهرت الليالي من أجل راحتي و أضاءت لي الدرب بالشموع ،إلى أول اسم تلفضت به شفاهي

أمي ثم أمي ثم أمي أطال الله في عمرها

إلى روح أبي رحمه الله وأسكنه الفردوس الأعلى

إلى الأنوار التي أنارت بيتنا و جعلته جميلا إخوتي و أخواتي

إلى أبناء إخوتي وأخواتي

إلى كل من كتبهم قلبي و لم يكتبهم قلمي .

إلى الأستاذ المشرف ميلي محمد لخضر.

إلى أساتذتي الأعزاء و معلمي في كل الأطوار " حفظهم الله و بارك فيهم"

ســـــــــــــامـــــــي

ملخص

تعمل المؤسسة على تعزيز قدراتها المالية، من أجل تحقيق الربح و تعظيم قيمتها و لايتأتى ذلك إلا من خلال تدنية المخاطر المختلفة التى تواجهها،وأهمها المخاطر الجبائية.

يهدف هذا البحث إلى دراسة كيفية تسيير المخاطر الجبائية للمؤسسة من خلال إبراز كيفية إكتشاف ه ذه المخاطر، تقييمها و التحكم فيها ، ب إعتبار أن هذه الأخيرة من الأدوات الإستباقية التي يستعملها المسير في إطار التسيير الجبائي للتكيف مع النظام الجبائي ال ذي يخضع له بإعتباره من العوامل الخارجية المؤثرة على بيئة المؤسسة، فهدف المسير في ه ذا الإطار هو في تسيير الأعباء الجبائية و محاولة تقليصها الى أدني حد و بدرجة مقبولة من المخاطر و المحافظة على سمعتها لدى الإدارة الجبائية. و من جهة أخرى عدم تفويت الفرصة من الإستفادة من مختلف الإمتيازات و الأفضليات التي يتيحها النظام الجبائي .

إعتمدنا في دراستنا على أداتين للحصول على بيانات الدراسة هما المقابلة الشخصية، ودراسة الوثائق الجبائية حيث تم الإعتماد على المقابة الشخصية لتقييم الخطر الجبائي المرتبط بالعوامل الداخلية،كما تم دراسة الوثائق الجبائية لقياس الخطر الجبائي المرتبط بهذه العوامل للتوصل إلى فهم أوضح للإشكالية المطروحة.

خلصت دراستنا إلى أن المؤهلات والمعارف للمسير، الإجراءات التنظيمة، تقسيم المهام، نظام المعلومات،تساهم في تسيير المخاطر الجبائية كلما زاد حجم نشاط المؤسسة.

ـ الكلمات المفتاحية:التسيير الجبائي، المخاطر الجبائية، التشريع الجبائي،النظام الجبائي.

Résumé

L'entreprise à pour tache de renforcer ses capacités financières afin de réaliser des bénéfices et optimiser sa valeur ,et pour cela elle doit minimiser les risques auxquels elle est exposée et principalement les risques fiscaux.

Cette recherche consiste à démontrer la gestion des risques fiscaux au sein de l'entreprise a travers leurs détections , évaluations et maitrise comme méthode proactive utiliser par le gestionnaire dans le cadre de sa gestion fiscale pour s'adapter avec le system fiscal auquel il assujettie .ce dernier faisant partie des facteurs externe qui influe sur l'entreprise , le but du gestionnaire dans ce cadre est de la gestion des charges fiscaux et leurs diminution avec un degré acceptable de risque et préserver sa réputation envers l'administration fiscale .

Aussi ne pas manqué de bénéficier des avantages et opportunités que permet le système fiscal .

On se base dans cette étude sur deux méthode de collecte des données, le contacte directe et l'étude analytique des documents fiscaux et financiers, on se base sur le contact direct avec la personne pour évaluer les risques fiscaux reliés aux facteurs intérieur, les documents fiscaux ont servit à mesurées le risque fiscal relié à ses facteurs pour arriver à mieux comprendre le problème exposé.

Les conclusions de notre étude sont , que les compétences et le savoir du gestionnaire, les mesures réglementaires, la répartition des tâches, l'outil informatique jouent un rôle vital afin de minimiser les risques fiscaux vis-à-vis de l'extension de l'entreprise.

- Mots clés :gestion fiscale, risques fiscaux, législation fiscale,systéme fiscale

1) توطـئـة:

تسعى المؤسسة الإقتصادية إلى تحقيق أهدافها المسطرة لذلك تعمل على تحسين مواردها المتاحة و كذلك التحكم بمختلف التكاليف والسعي الحثيث لتنديتها أقصى مايمكن ،من بينها المخاطر الجبائية التى يجب على المؤسسة تسييرها ولأن الجباية كتكلفة تتحملها المؤسسات والتي تتميز بعدم الإستقرار في نصوصها و تعددها ، والمتمثلة في القوانين الجبائية التي تفرضها الدولة على المؤسسة الإقتصادية في شكل ضرائب تقوم بجبايتها،وكذا ديمومة تواجدها في حياة المؤسسة سواءا من خلال الإلتزامات القانونية الملقاة على عاتقها أو بالتأثير على قراراتها.

إن تسيير المخاطر الجبائية على مستوى المؤسسة و إدراج العامل الجبائي في الإستراتجية العامة، كفيل بتحقيق تحكم مثالي في التكاليف المالية،وأي سوء أو تقصير في التسيير يؤدي إلى إرتفاع الديون و على رأسها الديون الجبائية ،لأنه لا يمكن تأجيلها وفقا لأحكام القانون،وأي تأخير يسبب متاعب كثيرة كعدم القدرة على السداد نتيجة التراكم،مما يعقد من وضعية المؤسسة ويسبب لها عجز مالي،ويمكن أن يتطور ويصل بها الى حد الإفلاس في أسوء الحالات.

2) الإشكالية:

يعتبر التسيير الجبائي ممارسة قانونية مادامت المؤسسة تراعي النصوص التشريعية الجبائية للإلتزامات التي تفرضها عليها هذه الأخيرة،وكذلك إعتماد المؤسسة على إدارة المخاطر الجبائية سوف يجنبها تكاليف إضافية معتبرة قد تؤدي بها إلى الإفلاس والخروج من السوق نظرا لتحملها أعباء مالية إضافية بسبب عدم تسيير هذه المخاطر، و على ضوء هذا نطرح الإشكالية التالية:

كيف يمكن تسيير المخاطر الجبائية في المؤسسة الإقتصادية ؟

بناءا على الإشكالية نطرح التساؤلات التالية:

- ما مدى إهتمام المؤسسة الإقتصادية بالتسيير الجبائي؟
- فيما تتمثل مصادر المخاطر الجبائية التي تتعرض لها المؤسسة الإقتصادية ؟
- ما مدى قدرة المؤسسة على التحكم في المخاطر الجبائية المحيطة بها؟
- كيف تتمكن المؤسسة من وقاية نفسها من المخاطر الجبائية؟

3) الفرضيات:

لدراسة موضوع البحث و محاولة الإجابة على الإشكالية الرئيسية نطرح الفرضيات التالية:

- يوجد إهتمام بالتسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية.
- تتمثل مصادر المخاطر الجبائية في مصادر داخلية و خارجية.
- يساهم المسير الجبائي و المؤهلات التي يمتلكها في المؤسسة في التحكم في المخاطر الجبائية.
- لكي تقوم المؤسسة بالوقاية من المخاطر الجبائية عليها أن تحدد مصدرها ثم تقوم بالإجراءات اللازمة لتدنيتها لأقصى حد.

4) **مبررات إختيار الموضوع:** تم إختيار الموضوع لإعتبارات:

أ- الأسباب الذاتية:

- الميول الشخصي للجانب الجبائي.
- الإسهام في تنويع مواضيع البحث في مجال التخصص.
- الإسهام في إثراء المكتبة بمثل هذا الموضوع.

ب- الأسباب الموضوعية:

- كون أن موضوع البحث في نطاق التخصص العلمي للطالب .
- التأثير المباشر لأحكام التشريع والقانون الجبائي على الجباية كونها مصدر لميزانية الدولة.
- معرفة المخاطر الجبائية التي تتعرض لها المؤسسة نتيجة لعدم التزامها لأحكام التشريع الجبائي.

5) **أهداف الدراسة وأهميتها:**

تتمثل أهداف الدراسة في معرفة المزايا في تسيير المخاطر الجبائية في المؤسسة الإقتصادية،و الأساليب التي يجب إتباعها لتدنية المخاطر الجبائية التي ترهق كامل المؤسسات الإقتصادية،فتأثير المخاطر الجبائية على الوضع المالي لها من الأهمية بمكان أن تتضافر الجهود لإجاد الحل الوقاية منه وذلك ب إدراج التسيير الجبائي ضمن وظائف التسيير المالي للمؤسسة،لما له من أهمية بالغة و تأثيره على علاقتها بالإدارة الجبائية.

أما أهمية موضوع هذا البحث فهي توعية المؤسسة و المسير الجبائي بتسيير المخاطر الجبائية ضمن وظائف التسيير و إستراتيجية المؤسسة الإقتصادية،لأن المخاطر الجبائية في حالة تراكمها قد تؤدي بالمؤسسة إلى الإفلاس لهذا يجب عليها تواكب الإهتمامات الحديثة في تسيرها لهذه المخاطر.

6) **حدود الدراسة:**

للإجابة على الإشكالية المطروحة و من أجل التوصل الى النتائج ف إن الدراسة إرتبطت بحدود مكانية والزمنية.

الحدود المكانية:حدد الإطار المكاني للدراسة في مؤسسة إقتصادية خاصة سانسيلا لصناعة الحفاظات الأطفال والنساء بالمنطقة الصناعية بن بمهيدي ولاية الطارف.

الحدود الزمنية:حدد الإطار الزمني لدراسة خلال الفترة 2012.

7) **منهج البحث و الأدوات المستخدمة:**

للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع ولمعالجة الإشكالية تم إتباع المناهج المستخدمة في العلوم الإقتصادية خاصة المنهجيين الوصفي والتحليلي قصد وصف التسير الجبائي للمؤسسات،وكذا المخاطر ومنهج دراسة الحالة قصد الوقوف على طبيعة المخاطر الجبائية ودور التسيير الجبائي في المؤسسة، إضافة للمقابلة من أجل الوقوف على أراء مسيري المؤسسات حول ماجاء في الدراسة النظرية ومحاولة الإجابة عن الأسئلة الفرعية والإشكالية البحث.

والجانب التطبيقي إعتمدنا على منهج دراسة الحالة بالإعتماد على المقابلة الشخصية مع أهل الإختصاص.

8) صعــوبة البحث :

- ثقافة التحفظ عن المعلومات السائدة في المؤسسات الجزائرية بشكل عام وبالخصوص المعلومات المتعلقة بالجباية.
- عدم وجود مصلحة جبائية في المؤسسة التي تم إجراء الدراسة فيها مما صعب مهمة البحث.
- التأخر في إفادتنا بالمعلومات الكافية اللازمة في موضوع بحثنا.

9) الدراسات السابقة:

من خلال المسح المكتبي الذي قمنا به،يمكن توضيح بعض الدراسات التي لها علاقة بموضوعنا حيث إتجهت إلى أربعة نواحي أساسية وهي:

- دراسات تناولت أهمية التسيير الجبائي للمؤسسات.
- دراسات تناولت المخاطر الجبائية.
- دراسات تناولت المراجعة الجبائية الذي تقوم بها إدراة الضرائب (الرقابة الجبائية) و يمكن ذكرها فيمايلي:

-محمد عادل عياض" **محاولة تحليل التسيير الجبائي وأثاره على المؤسسات"**،مذكرة ماجستير،جامعة قاصدي مرباح،ورقلة،الجزائر،2003.

إهتمت هذه الدراسات بمفهوم التسيير الجبائي وذلك من خلال النظر إلى مبادئ التسيير الجبائي،وكذا حدوده،ومفهوم الخيارات الجبائية،مع الإشارة إلى مجالات التسيير التي تتيحها ظروف إستحقاق و دفع الضرائب والرسوم.

- جيلاني بلواضح **"التحكم في التسيير الجبائي لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة الإقتصادية"**،مذكرة ماجستير غير منشورة،جامعة تبسة، الجزائر،2008.

تناول الباحث في هذه المذكرة الإطار النظري من خلال التطرق إلى أسس وحدود التسيير الجبائي،وتحليل علاقة الجباية بشكل القانوني للمؤسسة،وتوضيح مدى علاقة التكلفة الجبائية بإختيار الشكل القانوني للمؤسسة،وتوضيح مدى علاقة التكلفة الجبائية بإختيار الشكل القانوني للمؤسسة من خلال تشخيص جباية المؤسسة الإقتصادية.

- حفاي عبد القادر **"تسيير الخطر الجبائي للمؤسسات،حالة شركة الأموال في إطار التشريع الجبائي"**،مذكرة ماجستير غير منشورة،جامعة الأغواط،الجزائر،2005.

تناول الباحث في هذه الدراسة نظرية الخطر التسييري بإعتبار أن معالجة المخاطر الجبائية يتطلب إلى معرفة المخاطر التي تهدد المؤسسة لأن الخطر الجبائي جزء من جملة مخاطر التسيير،وتطرقت هذه الدراسة أيضا إلى عوامل نشأت ومظاهر المخاطر الجبائية،وخلصت هذه الدراسة إلى إبراز بعض الأساليب التي يرى الباحث أنها تعتبر وسائل للحد من المخاطر الجبائية وهذا إعتمادا على التشريع الجبائي الذي يعتبر المرجع الأساسي لمواجهة المخاطر الجبائية دون إهمال دور المسير في تعامل مع هذه المخاطر.

من خلال هذه الدراسات السابقة يمكن إستنتاج أنها تناولت عناصر الموضوع كل على حدى،فمنها من تطرق إلى التسيير الجبائي و أخرى إلى المخاطر الجبائية و دراسات أخرى تناولت الرقابة الجبائية وهي المراجعة التي تقوم بها إدارة الضرائب قصد التأكد من

صدق التصريحات وينت عنها غرامات وزيادات وإستدراك حقوق غير مصرح بها.ويمكننا من خلال تناول موضوع" **تسيير المخاطر الجبائية** " فإننا نسعى إلى تحديد المتغيرات (التسيير الجبائي،الرقابة الجبائية،المخاطر الجبائية)،وذلك لإبراز المخاطر الجبائية التي تعترض المؤسسة الإقتصادية وكيف يمكن تسييرها.

10) **هيكل البحث :**

لإنجاز هذا البحث قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة فصول فصلين نظريين لإلمام بمعالم الموضوع ،وفصل واحد تطبيقي لتوضيح دراسة الحالة فتطرقنا في :

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي لتسيير المخاطر الجبائية، قسم لثلاثة مباحث، المبحث الأول تناولنا لمحة عن تسيير الجبائي للمؤسسات ، المبحث الثاني ماهية المخاطر الجبائية ، أما المبحث الثالث تطرقنا لمراحل تسيير الخطر الجبائي وعلاقتة بالدور الإقتصادي للمؤسسة.

الفصل الثاني : النظام الجبائي الجزائري ، قسم لثلاث مباحث كذلك على التوالي : نظرة عن النظام الجبائي الجزائري ،جباية المؤسسة الجزائرية ، الرقابة والمنازعات الجبائية .

تمهيد:

تعتبر المخاطر في وقتنا الحالي الإهتمام الأساسي لمجتمع الأعمال الذي يعمل في وضع حد لتعرض المؤسسات لها،حيث ازدادت وتنوعت المخاطر مع تطور الإقتصاد العالمي، ولهذا قامت المؤسسات بإنشاء نظام ادارة المخاطر وذلك لتجنب التهديدات المحتملة وخفضها والسعي على الحد منها ، ومن بين المخاطر التي تشكل عائق على المؤسسات هي المخاطر الجبائية حيث يتميز العامل الجبائي بالمرونة وإستمرارية التغيير ، وسنتناول في هذا الفصل الإطار النظري لتسيير المخاطر الجبائية ، والذي تقسيمه إلى ثلاث مباحث :

المبحث الأول: التسيير الجبائي للمؤسسات ، والذي بدوره تم تقسيمه إلى ثلاث مطالب، تناول المطلب الأول مفهوم وضرورة التسيير الجبائي، وفي المطلب الثاني مميزات وأهداف التسيير الجبائي، أما في المطلب الثالث أشير إلى مبادئ وحدود التسيير الحبائي.

المبحث الثاني: ماهية المخاطر الجبائية والذي قسم ذلك إلى ثلاث مطالب، أولهم تم تخصيصه إلى مفهوم المخاطر الجبائية وفي المطلب الثاني مظاهر المخاطر الجبائية في المؤسسة ، أما المطلب الثالث تناولنا مصادر المخاطر الجبائية.

المبحث الثالث: مراحل تسيير المخاطر الجبائية وعلاقتها بالدوران الإقتصادي للمؤسسة ، والذي تم تقسيمه كذلك إلى ثلاث مطالب ، تناول المطلب الأول تحليل السوابق الجبائية للمؤسسة ، وفي المطلب الثاني أنواع المخاطر الجبائية، أما المطلب الثالث تناولنا المخاطر الجبائية وعلاقتها بالدوران الإقتصادي.

المبحث الأول :التسيير الجبائي للمؤسسات :

تم تناول في هذا المبحث مفاهيم عامة حول تسيير الجبائي للمؤسسات،حيث تطرقنا إلى مفهوم وضرورة التسيير الجبائي من خلال ذكر مفاهيم حول التسيير الجبائي والإشارة لمميزاته وأهدافه و كذلك تم معالجة مبادئ و حدود التسيير الجبائي:

المطلب الأول : مفهوم و ضرورة التسيير الجبائي:

أولا:مفهوم التسيير الجبائي:

يعتبر التسيير الجبائي أحد فروع التسيير المالي و يقصد به إدراج العامل الجبائي في اتخاذ القرار ، و كذلك بهدف تمكين المؤسسة من الإستفادة من المزايا التي يطرحها التشريع الجبائي و تقليص الأعباء الضر يبية إلى حدها الأدنى و ذلك من خلال قدرتها على إستغلال الفرص و المزايا الضريبية التي يمنحها القانون و التحكم فيها ، و كذلك البحث عن أحسن الطرق و الخيارات الجبائية و توظيفها لفائدة المؤسسة في ظل الإلتزام بقواعد التشريع الجبائي [1].

فمهوم التسيير الضريبي مرادف لما يسمي بالجباية العصرية التي تمنح تشريعاتها الإختيار الضريبي للمؤسسة (Le choix fiscal de l'entreprise)

وقد تناول موضوع تعريف التسيير الضريبي عدة كتاب سندرج أهمها فيمايلي:

-فحسب M.Cozian:"فإن التسير الضريبي هو أعلى مستوى لتسخير الجباية متجاوزا بذلك مجرد تطبيق القواعد الضريبية للقانون الضريبي"[2]

فالتسيير الضريبي يقصد به مدى النجاعة الجبائية للمؤسسة في قراراتها وهذا مايوضحه أيضا:

-(**M. Cozian**):" الجباية ماهي إلا لعبة خيارات وبعض المكلفين أصبحوا أسياد الموقف لأنهم بكل سهولة يطبقون التسيير الجبائي"[3].

[1]- زواق الحواس،**فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار الملتقى الدول** ، صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية ، جامعة مسيلة ، 15/14 ، أفريل 2009،ص:2.

2-Maurice cozian,les grands principes de la fisccalitédes entreprise,litec droit,2édition,paris,1986,postface de l'ouvrage.

3-Maurice cozian, op ,cit ,p :29

-**فحسب Christine collette:"** إن تسيير الضريبة يعني أن الضريبة التي هي بمثابة إلتزام قانوني للمؤسسة،يمكن أن تستخدم لصالح المؤسسة وأن تصبح متغيرا فعالا في إستراتجيتها بدلا من السلبية تجاه الجباية،يطرح الإستعمال الفعال والذكي لها" [1]

من التعريف أعلاه يمكننا إستنتاج أن التسيير الجبائي الفعال يرمي :

-تقليص الأعباء الجبائية إلى حدها الأدنى .

-عدم إستخدام طرق خارجة عن القانون.

-إستغلال الخيارات والإمتيازات التي يقرها المشرع الجبائي.

من التعاريف السابقة يمكننا إستنتاج أن التسيير الجبائي بـإعتباره مجموعة من القرارات والقواعد المتبعة من طرف المؤسسة من أجل تخفيض الأعباء الجبائية أصبح ضرورة لا مفر منها ، خاصة وأنه يعبر عن إرادة حقيقية في التخفيف من ثقل الضريبة، وهذا عن طريق تحفيز وتشجيع المؤسسة عن إستعمال بعض التقنيات ، فضلا عن هذا فـإن التسيير الجبائي الذي ينص على حرية إختيار المكلف للوضعية المناسبة له ، هذه الحرية لا حدود لها إلا في إطار مايسمى بالمغالاة في إستعمال القانون (L'abus de droit) [2].

ثانيا:ضرورة التسيير الجبائي:

إن إستمرار و نمو المؤسسة الإقتصادية مرهون بقدرة وكفاءة المسير في صنع القرارات المهمة خاصة فيما يتعلق بالقرارات التمويلية،والتي يتوقف عليها تعظيم العوائد و تدنئة التكاليف إلى أدنى قدر ممكن،ولن يتحقق ذلك إلا إذا أدرك المسير جميع العوامل المؤثرة على صنع هذه القرارات[3] وتمت الإحاطة بمحيط المؤسسة بمكوناته الداخلية و الخارجية.ومن أهم مكونات المحيط الداخلي،القانون الأساسي للمؤسسة،توزيع الوظائف،رسم الإستراتجيات،تحديد الأهداف..... إ لخ،غير أنه من أبرز مكونات المحيط الخارجي العلاقات مع الشركاء،البنوك،الضرائب،..... إلخ.

1-Christine collette, gestion fiscale des entreprises ,Ellipse ,paris ,1998 ,p :22

2-حادري دنيا ،**اثر الاصلاح الضريبي على نشاط المؤسسة الاقتصادية (حالة الجزائر)** ،مذكرة ماجيستير،غير منشورة،جامعة القاهرة،مصر،2006، ص:.516

3-زواق الحواس،مرجع سابق، ص:01.

فالمؤسسة تتقيد بإلتزامات القانونية أولا لتجبر على التقيد بالإلتزامات الجبائية لاحقا فبمجرد قيد المؤسسة لدى مصالح السجل التجاري تنشأ العلاقة مع الجباية كمتغير خارجي[1].

ولقد شهدت العقود الأخيرة ظهور فكرة تخصص الخدمات في المؤسسات بشتى أنواعها.حيث أسندت الأعمال المتعلقة بالجباية إلى أشخاص مختصين في الجباية.

إذن فضرورة التسيير الجبائي الجيد هو واجب كل مؤسسة،لأن تسيير الجباية هو الإختيار مابين الخيارات الجبائية المعروضة للمؤسسة،مع الأخذ بعين الإعتبار المعالم المتغيرة التالية[2]:

- النصوص الجبائية و المتمثلة في قوانين المالية.
- خاصية كل مؤسسة.
- يجب توضيح مفهوم الخطر الجبائي لإزالة الغموض والخلط بين المفاهيم،أي بين تسيير الخطر الجبائي،و مفهوم التهرب الجبائي.
- يقتضي أن يكون منفذا في الوقت المناسب.

1-ولهي بوعلام ،**التحكم في التسيير الجبائي لأعباء المؤسسة للمساهمة في اتخاذ القرار**، الملتقى الدولي صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية،جامعة المسيلة،الجزائر14-15 أفريل 2009،،ص:01.

2-الجيلاني بلواضح ،**التحكم في التسيير الجبائي لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة مؤسسة الثواب المسيلة-** ،مذكرة ماجيستير غيرمنشورة،معهد العلوم التجارية،المركز الجامعي الشيخ العربي التبسي-تبسة-الجزائر، 2008/2007،ص:02.

المطلب الثاني : مميزات التسيير الجبائي و أهدافه :

ونبدأ بتعداد مميزات التسيير الجبائي قبل الأهداف و هي كالتالي :

أولا: مميزات التسيير الجبائي : يتميز التسيير الجبائي بالمميزات التالية [1]:

أ - يتميز التسيير الجبائي بمستويين هما :

1- المستوى الأدنى : ويتمثل في القواعد الأساسية للتحديد الضريبة (الحدث المنشأ ، الوعاء ، المعدل ، التصريح ، التسديد)

2- المستوى الأعلى : و هو ذلك المستوى الذي الذي يربط بين الجباية من جهة و قانون الأعمال و القانون المحاسبي من جهة أخرى ، فالتسيير الجبائي يكون على مستوى الأعلى للجباية متجاوزا التطبيق البسيط للقواعد الجبائية إلى ربط الجباية مع قانون الأعمال و قانون المحاسبي .

ب - إستعمال الوسائل المشروعة قانونا:

يفترض التسيير الجبائي إيجاد ت حليل عقلاني للتشريعات من أجل تحسس و إيجاد مختلف الخيارات الممنوحة من طرف المشرع ، و منه إيجاد هامش حركة ضمن الإطار القانوني ، و منه فإن التسيير الجبائي ممارسة قانونية بعيدة كل البعد عن الغش الضريبي ، كما أنها تختلف عن التهرب الضريبي مع الإقرار بوجود غموض في بعض التشريعات الجبائية التي تجعل الحد الفاصل بين التسيير و التهرب الجبائي بسيطا للغاية .

ج- القرار الطوعي لتسيير الجبائي :

إن قوام التسيير الجبائي هو مبدأ حرية التسيير الجبائي الذي ينص على حرية المكلف في إختيار الوضعية المناسبة له، فالتسيير الجبائي يرتكز على فكرة الإختيار الجبائي ، فعملية إتخاذ القرار تتضمن وجود بديلين أو أكثر ، فهذه القرارات تعكس إ رادة المؤسسة في إختيار البديل الجبائي المناسب الذي يقره المشرع الجبائي ، و ذلك بهدف تقليص الضرائب المستحقة على المؤسسة ، فبإنعدام هذه الخيارات و البدائل يصبح التسيير الجبائي مجرد تطبيق بسيط للقواعد و الإجراءات الجبائية المحددة مسبقا ، و بالتالي يتم إفراغ التسيير الجبائي من محتواه بغياب البدائل المتاحة .

[1]- محمد عادل عياض،**محاولة تحليل التسيير الجبائي و آثاره على المؤسسات** ،مذكرة ماجستير غير منشورة كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية ،جامعة ورقلة ،الجزائر 2003/2002،ص:4.

ثانيا:أهداف التسيير الجبائي : يهدف التسيير الجبائي إلى تحقيق الأهداف التالية [1] :

أ- الأمن الجبائي :

يمكن للمؤسسة أن تحقق الأمن الجبائي إذا كانت في وضعية قانونية سليمة تجاه إدارة الضرائب ، بحيث إذا وقعت المؤسسة في عملية رقابة من طرف الإدارة الجبائية ، لا يؤدي هذا لتعرض المؤسسة لعقوبات و غرامات .

و لكي تتمكن المؤسسة من تحقيق أمنها الجبائي عليها أن تقوم بتطوير مهمة و دور المراجعة الجبائية الداخلية التي تمثل التغذية العكسية في هذا النظام الجبائي للمؤسسة فمن المعروف لكي ينجح أي نظام خاص بالتسيير عليه أن يولي أهمية لهذه النقطة خيث تمكن المراجعة الجبائية الداخلية من :

- ✓ تشخيص الإلتزامات الجبائية للمؤسسة.
- ✓ تحديد الإستراتيجية الجبائية للمؤسسة و تقييمها.
- ✓ تخفيض العبء الضريبي من خلال تحسين أداء و فعالية التسيير الجبائي .

ب - التحكم في العـــبء الجبائي :

يعرف العبء الجبائي على أنه تلك الآثار التي تحدثها الضريبة على أسعار السلع و على أسعار عوامل الإنتاج [2]حيث تساهم الأعباء الجبائية في الرفع من تكاليف الإنتاج بإعتبارها جزاءا من سعر التكلفة لأي منتوج هذا ما يزيد من أهمية التحكم فيها و يتجلى ذلك من خلال :

- ✓ العمل على تخفيض العبئ الضريبي.
- ✓ تأجيل دفع الضريبة من أجل الإستفادة من وفرات مالية تعزز وضعية الخزينة .

ت - ضمان الفعالية الجبائية:

يمكن تحقيق الفعالية الجبائية بصورة مباشرة أو غير مباشرة ، حيث تتحقق الفعالية الجبائية المباشرة من خلال إستغلال المؤسسة لمختلف الحوافز الجبائية المتاحة لها في الوضع القانوني الذي هي فيه، مما يسمح لها بتحقيق وفرات مالية مباشرة ،أما الفعالية الجبائية غير المباشرة فهي تتحقق من خلال تلك الخيارات القانونية المختلفة التي يمكن للمؤسسة إعتمادها .

ث - خدمة إستراتيجية المؤسسة :

إن التسيير الجبائي هو جزء من نظام التسيير العام للمؤسسة ، يجب أن يجدد أهدافه تبعا للأهداف الإستراتيجية للمؤسسة ،فمفهوم التسيير الجبائي يرتكز على مبدأ حرية التسيير الجبائي الذي ينص على حرية إختيار المكلف للوضعية المناسبة له.

و نظرا لدور الجباية بإعتبارها عنصرا فعالا في إتخاذ القرارات داخل المؤسسة ، فالمعطيات الجبائية تتدخل في تحديد الخيارات الإستراتيجية للمؤسسة ، بحث تؤخذ كإحدى محددات إتخاذ القرار الإستراتيجي ، و يتجلى ذلك من خلال[1] :

---

[1] محمد عادل عياض ، مرجع سابق ، ص: 07.

[2] حامد عبد المجيد دراز ،دراسات في السياسة المالية ، الدار الجامعية ،القاهرة ،مصر ،2002ص:390.

✓ الدور الذي تلعبه الجباية في إختيار الشكل القانوني للمؤسسة نتيجة إختلاف الأحكام الجبائية التي تطبق على كل منها .

✓ الدور الذي تلعبه الجباية في إختيار المكان الجغرافي للنشاط ،داخل الدولة الواحدة أو بين الدول نتيجة إختلاف الأحكام التي تطبق على كل منها .

✓ تحديد خيارات النمو مثل أشكال التمويل و مدى تأثير العامل الجبائي في صناعة قرار التمويل ، فإلمام المسير بالتشريعات الجبائية و توظيف ذلك في العملية التسييرية يمكنه من أخذ صورة واضحة عن مصادر التمويل المختلفة و المزايا الضريبية التي تحققها المؤسسة من إختيارها لأي منها ،والتي على أساسها تتم المفاضلة بينها أو إختيار مزيج منها[2] .

المطلب الثالث : مبادئ و حدود التسيير الجبائي :

أولا: مبادئ التسيير الجبائي :للتسيير الجبائي مبدأين هما:

1- مبدأ حرية التسيير :

و هو أن تكون لدى المسير الجبائي إمكانية الإختيار بين البدائل المتاحة قانونا ، وذلك من خلال إدراكه للمزايا الضريبية التي يحققها هذا الإختيار، فالمكلف بالضريبة من خلال تسييره لأعماله من حقه أن يستفيد إلى الحد الأقصى من الإمتيازات التي تسمح له الظروف بالإستفادة منها [3]،و ذلك حسب مهاراته في التعامل مع الجباية فمجرد البدء في تنفيذ هذا القرار التسييري يكتسب القوة القانونية تجاه إدارة الضرائب التي تعمل على إحترام هذا الإجراء إذا كان لا يخالف التشريع المعمول به، أما إذا كانت الخيارات سيئة فلا يمكن تصنيفها على أنها نوع من التحايل الضريبي إلا إذا إستطاعت إدارة الضرائب إثبات سوء نية المكلف[4].

وهنا لابد أن نشير إلى أنواع الخيارات الجبائية من حيث الأهمية حيث تنقسم إلى[5] :

أ- الخيارات الجبائية الإستراتيجية : هي تلك الخيارات التي تحدد الخصائص الجبائية للمؤسسة ،إذ أن هذه الخيارات تتخذها المؤسسة بالقرارات المتعلقة بالمستويات العليا:

- اختيار طريقة الإخضاع.
- اختيار نظام الاخضاع.
- القرارات المؤثرة على الذمة المالية للمؤسسة.

ب- الخيارات الجبائية التكتيكية: متعلقة بالتسيير الجاري ، و تمارس هذه الخيارات بصفة منتظمة تحت سلطة المسؤول عن الشؤون الجبائية مثلا تكون كالتالي:

- اختبار طريقة الاهتلاك .
- طريقة حساب نسب الإخضاع(prorata) الخاصة بالرسم على القيمة المضافة .

الجدول رقم 1-1: الفرق بين الخيار الإستراتيجي و الخيار التكتيكي

---

[1]- حميداتو صالح ،دور المراجعة في تدنية المخاطر الجبائية،مذكرة ماجستير غير منشورة،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة ورقلة،الجزائر2002/2001

[2] - زواق الحواس،مرجع سابق،ص03.

[3] CHRISTINE COLLETE Gestion fiscale des entreprise Ellips,paris,1998,p :24

[4]محمد علي عياض،مرجع سابق،ص10.

[5] REDHA KHELASSI ,OP, cit, p :291

العناصر	الخيار الاستراتيجي	الخيار التكتيكي
مستوى المسؤولية	المدير العام	مسؤول مصلحة الجباية
تأثير الاختيار	دائم	منتظم
إستعمال الاختيار	اتفاقية غير خاصة	دائم (يتصف بتكرار)
النطاق الجبائي	قوي	ضعيف

المصدر : REDHA KHELASSI ,Précis d'audit fiscale de l'entreprise BERTI Edition ,alger,2013 P ,291

2- مبدأ عدم التدخل في التسيير :

إن التشريع الضريبي يلزم المؤسسة بالإيفاء بإلتزاماتها الضريبية وفق الشروط المحددة مسبقا ،فليس للإدارة الجبائية الحق أن تتدخل في نمط تسيير المؤسسة أو أن تنتقد خياراتها مادامت المؤسسة تفي بإلتزاماتها القانونية [1]،فمثلا يحق للمسير أن يهتلك معدات الإنتاج التي تساهم مباشرة في الإنتاج حسب الطريقة التي تلائمه فيحق له الإختيار بين الإهتلاك الخطي و الإهتلاك التنازلي [2] .فمبدأ عدم التدخل في تسيير المؤسسة إذن يطبق على إدارة الضرائب التي يجب أن توجه مراقبتها للدفاع عن مصالح الخزينة العمومية و المتمثلة في تحصيل الضرائب التي على عاتق المكلفين في أجالها المحددة و بالطرق و الإجراءات المعمول بها .

ثانيا: حدود التسيير الجبائي :

رغم الحرية التي أقرها المشرع للمؤسسة في تسيير حياتها إلا أنه يجب أن يتم في ظل التقيد ببعض الحدود و التي تصنف إلى [3]:

1 **الحدود القانونية :** أعطى المشرع كامل الحرية للمؤسسة في تسيير حياتها في ظل إحترام القواعد القانونية الخاصة بها ، فعدم إحترام التشريعات الجبائية من طرف المؤسسة يعتبر تعسفا قانونيا ،فالتعسف في إستعمال الحق لا يخص التشريعات الجبائية فقط بل يتعدها إلى كامل التشريعات الأخرى .

[1]- حميداتو صالح،مرجع سابقص،97.
[2]- المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، الجمهورية الجزائرية 2016.
[3]-حميداتو صالح ،مرجع سابق،ص97.

فيعتبر إستعمال الحق تعسفا في الحالات التالية :

- إذا وقع بصدد الإضرار بالغير.
- إذا كان يرمي إلى الحصول على فائدة قليلة بالنظر إلى الضرر الناشئ للغير.
- إذا كان الغرض منه الحصول على فائدة غير مشروعة .

إذن يكون الفعل تعسفيا إذا توفر فيه القصد و الفعل غير المشروع ؟ و من أبرز مظاهر التعسف التي يجب على المسير تجنبها [1]:

- عدم مطابقة ما يظهر على الوثائق الثبوتية للمؤسسة لواقع العمليات كتخفيض قيم العقود و الصفقات،أوتزييف العقود ، و الفواتير و المؤسسات الوهمية.
- التسيير من خلال عدم التوافق بين الفعل و العقد المقدم للإدارة ،و العقد المنجز بين المؤسسة و باقي الأطراف مثل التصريح بمعاملة عقارية في شكل هبة رغم أنها تمت في شكل بيع .
- إستعمال أشخاص أو مؤسسات وسيطة لإخفاء المكلف الحقيقي .

مما سبق يمكن الإستنتاج بعض مظاهر التعسف في إستعمال الحق و هي :

- إخفاء الطبيعة الحقيقية للعملية عن طريق تعاقدات صورية هدفها تجنب و تخفيض العبء الضريبي.
- تحقيق الهدف الضريبي ،فمجرد إنعدام أي هدف غير التملص من /أو تخفيض الضريبة ، يحق للإدارة الضرائب أن تؤهل التصرف لأن يكون تعسفا في إستعمال الحق ، و على المكلف أن يثبت أن العملية ذات فائدة إقتصادية للمؤسسة إلى جانب الهدف الضريبي المحقق[2].

2- الحدود المالية : ماهو مألوف أن تتخذ المؤسسة قرارات تضمن لها تحقيق أهداف العامة ، على سبيل المثال تحديد مكافآت المسيرين ،إعطاء قروض لإحدى الفروع ....إلخ ، فهذه القرارات لها آثار مالية والإقتصادية سلبية على المؤسسة عندها يمكن تصنيفها "تصرفات غير عادية في التسيير "

فالتصرف غير العادي في التسيير هو ذلك التصرف الذي يكون ضد مصالح المؤسسة و الذي لا يقدم أي مقابل مباشر أو غير مباشر ، مادي أو غير مادي لمؤسسة هدفها تحقيق الربح ، وهو فعل لا يشكل خرقا للإلتزامات الجبائية للمؤسسة و عليه فإن النظر في هذا التصرف يكون على المستوى الإقتصادي و ليس القانوني [3]،فبالرجوع إلى قرارات التسيير داخل المؤسسة نجدها صحيحة من الناحية القانونية و لكن قد نجد لها تأثير اقتصادي أو مالي سلبي على المؤسسة و من ناحية الأفعال غير العادية في التسيير نجد:

- تقديم قروض للمسيرين بدون فوائد.
- تحمل المؤسسة أعباء خاصة للمسير.

[1]-زواق الحواس ، مرجع سابق ،ص 02،03.
[2]- محمد عادل عياض مرجع سابق،ص13.
[3]- محمد عادل عياض مرجع سابق،ص15.

- التنازل عن عقارات للمسيرين بأسعار منخفضة عن الأسعار الحقيقية .
- التنازل عن حقوق تجاه مؤسسات ليست لها علاقة تجارية دائمة مع المؤسسة و السبب الوحيد لذلك قد يكون وجود نفس الشركاء أو المسيرين في المؤسستين .

نلاحظ أن تحديد التصرف غير العادي في التسيير يخضع إلى الذاتية في الحكم على طبيعة القرار عادي أو غير عادي، فما قد تعتبره إدارة الضرائب بأنه تصرف غير عادي قد لا يكون كذلك بالنسبة للمسير ،ضف إلى ذلك فإن مفتش الضرائب قد لا يدرك العلاقة النسبية بين القرار المتخذ و مصلحة المؤسسة [1]و لهذه الأسباب حدد المشرع الجبائي الجزائري بشكل واضح الأعباء القابلة للخصم أثناء حساب النتيجة و القيمة القصوى لهذه الأعباء[2] .

المبحث الثاني : ماهية المخاطر الجبائية:

تتعلق المخاطر الجبائية بسلوك المؤسسة تجاه الإدارة الجبائية ، فه ي تتولد من عدم تقيد المؤسسة بالإلتزامات الجبائية التي يحددها التشريع الجبائي، أو من عدم الفهم الجيد أو سوء ترجمة نصوص التشريع الجبائي أو بغرض الغش و التهرب الجبائي ، الأمر الذي يؤدي بالمؤسسة علاوة على تشويه سمعتها أمام الإدارة الجبائية إلى تكبدها أعباء إضافية تتمثل في العقوبات و الغرامات إلى الوقت الضائع الذي يحسب عليها في حالة كونها هدفا للمراقبة الجبائية التي تقوم بها الإدارة الجبائية [3].

<u>المطلب الأول : مفهوم المخاطر الجبائية:</u>

هناك عدة تعاريف للمخاطر الجبائية نذكر منها:

تعرف المخاطر الجبائية على أنها : تلك الأعباء الإضافية التي تحملها المؤسسة بسبب عدم إحترامها للقواعد الضريبية ، و تتمثل هذه الأعباء في العقوبات و الغرامات عموما ، وتنشأ المخاطر الضريبية نتيجة عدم إحترام التشريع الجبائي أو بسبب التعقيد في النظام الضريبي [4].

تعرف المخاطر الضريبية على أنه ا الخسارة المالية الممكنة الحدوث عند تطبيق القواعد الجبائية [5].

[1]- محمد عادل عياض مرجع سابق،ص16.

[2]- المادة 171،170،169،168، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، الجمهورية الجزائرية 2016.

[3]يوسف مامش ،ناصر دادي عدون ،أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة و هيكلها المالي ،ط1،دار المحمدية للطباعة ، الجزائر ، 2008ص37.

[4]حميداتو صالح،دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية ،مذكرة ماجستير ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ،تخصص محاسبة و جباية ،جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة ،2012/06/17،ص100.

[5] Anneline venter ,strategic tax risk management for south africa farmers :an evaluation of industry leader,majister commercial university of Pretoria 30_10_2009.P10.

المخاطر الجبائية تتمثل في عدم الوفاء بالإلتزامات الجبائية و نقص الفعالية الجبائية نتيجة عدم معرفة الاجراءات التي تمكن من الإستفادة من الإمتيازات الجبائية ، فه ي نتيجة طبيعية لتعقد و عدم إستقرار التشريع الجبائي المطبق مما يؤدي إلى عدم الإنسجام و الشفافية تجاه التشريع [1]ينجر عن الدقة في التصريحات الجبائية نتائج وخيمة تتمثل في الإجراءات التقويمية و عقوبات جبائية و شبه جبائية ،هذه العقوبات يمكن أن تؤثر و بشكل كبير على الوضعية المالية للمؤسسة ، وهذا ما يسمى بالمخاطر الجبائية [2]

المطلب الثاني : مظاهر المخاطر الجبائية:

تتجلى مظاهر المخاطر الجبائية الناجمة عن سوء التحكم في الجانب الجبائي نتيجة سوء التسيير أو القصور في التشريع الجبائي من خلال [3]:

أولا : المخاطر الأولية : و هي المخاطر الناجمة عن الأخطاء المادية ، و التي تقلصت بفضل إستعمال الإعلام الآلي، أو المخاطر الناجمة عن خيارات جبائية غير ملائمة أو عدم الوفاء بشروط إمتيازات معينة ، أو الأخطاء الناتجة عن تفسيرات خاطئة للقوانين الجبائية ، و لتحليل المخاطر الأولية يجب التفرقة بين الخطأ المادي المعبر عنه بالخطأ المحاسبي ، و الخطأ في القرار التسييري الناجم عن الخيار الجبائي .

1- **الأخطاء المحاسبية :** تظهر أهم الأخطاء المحاسبية على مستوى الميزانية أو جدول حسابات النتائج و أخرى ترجع لعناصر مختلفة .

أ- المخاطر الناتجة عن أخطاء في الميزانية : أهمها:

- الأخطاء التي تحدث في احتساب بعض أصول الميزانية ،كأن تكون الأصول غير مسجلة في الميزانية في حين أن التكاليف المتعلقة بها مسجلة في جدول حسابات النتائج .

- الأخطاء التي تحدث في الإهتلاكات كأن يتم دمج معدات تم تأجيرها لمؤسسات أخرى (تغليب الواقع الإقتصادي على الواقع القانوني) أو إعتماد طريقة معينة للإهتلاك مع عدم توفر الشروط لتبني هذا النوع من الإهتلاك .

-أخطاء متعلقة بتقييم المخزون مما يؤدي إلى الرفع من قيمته .

ب - المخاطر الناتجة عن أخطاء في جدول حسابات النتائج : أهمها:

-من أهم الأخطاء التي قد تسجل في جدول حسابات النتائج نجد الأعباء ، و تتركز في أعباء الإستغلال و بدرجة أقل الأعباء المالية ، كما يمكن أن نسجل أخطاء في الأعباء الإستثنائية .

---

[1] - حميداتو صالح،دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية ،مذكرة ماجستير،مرجع سابق ص 100..

[2] -Bernard légarde,fiscalité et redressement d'entreprise,édidion tech et doc ,la voise ;paris, France,1990 ,38.

[3] - حميداتو صالح،دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية ،مذكرة ماجستير،مرجع سابق ص ص ص ص106،105،104،103.

- إن تحديد النتيجة الجبائة يتم من خلال النتيجة المحاسبية بعد إضافة بعض الأعباء غير قابلة للخصم و تخفيض بعض النواتج غير الخاضعة للضريبة ، فعملية الإضافة و التخفيض قد تشكل مصدر خطر في تحديد النتيجة الجبائية.

ج- المخاطر التي تحدث نتيجة العناصر الأخرى : زيادة عن الأخطاء السابقة الذكر ، فإننا نلاحظ بعض الأخطاء وخصوصا في حالة المؤسسات الحديثة، فيجب مراجعة هاته الحالة لأنها من أهم مصادر المخاطر الجبائية في المؤسسة إذ تعترض المؤسسة حديثة النشأة عدة صعوبات تجعلها عرضة للمخاطر الجبائية أهمها:

-كونها قد تتوفر على الشروط التي تمكنها من الإستفادة من بعض الإعفاءات المنصوص عليها في التشريع الجبائي.

-قلة الخبرة في مجال التسيير الجبائي نظرا لحداثة العلاقة مع الإدارة الجبائية.

-إهتمام الإدارة الجبائية بالمؤسسات القديمة النشأة مما قد يعطي إنطباعا للمؤسسة الحديثة بضعف الإدارة أو تجاهلها للمؤسسة الجديدة الأمر الذي يوقعها في إرتكاب أخطاء جبائية أو تعمدها ذلك للحصول على منافع مادية.

2-الخطأ في القرار التسييري: القرار التسييري هو القرار الذي يتخذه المسير قصد إختيار بديل جبائي من البدائل المتاحة، وبإعتباره قرارا بشريا فقد يحتمل الصواب من الناحية القانونية، وقد يحتمل الخطأ كذلك.

أ- القرار التسييري القانوني : أتاح التشريع الجبائي عدة خيارات قانونية يعمل المسير الجبائي على إستغلالها، فالقرار التسييري القانوني هو قرار من مجموعة الخيارات الجبائية المتاحة، ومن أمثلة ذلك:

-إعتماد طريقة معينة للإهتلاك.

-حرية إختيار طرق تقييم المخزون.

-إعادة تقييم بعض عناصر الميزانية أو عدم القيام بذلك وهذه القرارت ملزمة للمؤسسة وللإدارة الجبائية معا بناءا على مبدأ عدم التدخل في التسيير.

ب ــ القرار التسييري غير القانوني: وهو القرار التسييري الذي يتعارض مع نصوص التشريع الجبائي مثل:

-حسم أعباء غير قابلة للحسم (كالغرامات مثلا).

-تسديد ديون مستحقة فيما بعد.

ثانيا: مخاطر تسييرية أخرى: يمكننا أيضا إبراز مظاهر أخرى للمخاطر الجبائية تتمثل في:

1- نظرية الفعل غير العادي في التسيير: وهو ذلك الفعل الذي لا يحقق مصالح المؤسسة و لا يقدم مقابلا للمؤسسة هدفها الربح، وينظر إلى الفعل غير العادي في التسيير من الناحية الإقتصادية، و ليس من الناحية القانونية، بإعتبار هذه الناحية مستوفاة الشروط ولا يشكل خرقا للإلتزامات الجبائية للمؤسسة ولكن التبرير الإقتصادي هو الذي يقرر صحة هذا الفعل من عدمه. وحسب نظرية الفعل غير العادي في التسيير فإن الإدارة الجبائية قد ترفض دمج بعض الأعباء أثناء تحديدها للوعاء الضريبي، مما يشكل إحدى مظاهر المخاطر الجبائية داخل المؤسسة.

2- التعسف في إستعمال الحق: ويتميز التعسف في استعمال الحق بإخفاء المحتوى الحقيقي للعملية و يكون كما يلي:

-الإخفاء بإجراء صوري، أي دون فعل حقيقي(فواتير وهمية، عقود صورية،.....).

-الإخفاء بالتدليس: مثلا عقد الهبة لإخفاء عملية البيع.

-الإخفاء بتوسيط أشخاص من أجل التغطية عن المكلف الحقيقي.

-تحقيق سوى الهدف الضريبي : إن إنعدام أي هدف سوى تقليص الضريبة يجعل الادارة الضريبية تؤهل هذا الفعل بأن يكون تعسفا في استعمال الحق، وما على المكلف إلا إثبات أنه هذه العملية ذات فائدة إقتصادية إلى جانب الهدف الضريبي المراد تحقيقه.

المطلب الثالث: مصادر المخاطر الجبائية:

تتمثل مصادر المخاطر في أسباب ناجمة عن ضعف تسير المؤسسة، و أخرى ناجمة عن التشريع الجبائي هما كالتالي[1]

أولا:أسباب ناجمة عن ضعف تسيير المؤسسة: إن عدم التحكم في التسيير الجبائية التي تتعرض لها الشركة الجزائرية وذلك لعدة أسباب :

- عدم المتابعة المستمرة للجانب الجبائي في المؤسسة، لأنه في الغالب يكلف مستخدمي الحسابات بالجبائية ونظرا للحجم الكبير في الأعمال التي تقع ضمن دائرة إختصاصهم، وضعف تكوينهم من الجانب الجبائي يؤدي بهم إلى عدم إعطاء الأولوية لهذا الجانب.

-نتيجة المكانة غير اللائقة التي تحتلها الجباية ضمن أولويات المؤسسة الجزائرية، فإن ذلك قد يعرضها لمخاطرة عدم الوفاء بالإلتزامات الجبائية المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به كعدم إيداع التصريحات الجبائية في مواعيدها المحددة قانونا.

[1] حميداتو صالح ، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، مذكرة ملجستير، مرجع سابق، ص ص 102،103

-شدة المنافسة وسوء التحكم في الموارد المالية نتيجة سوء التسيير وعدم كفاية المسيرين، ما يؤدي بهم غالبا إلى تأجيل دفع الضرائب المستحقة للإستفادة من السيولة وهذا يعرض المؤسسة لمخاطر عدم الإنتظام تجاه غدارة الضرائب.

-إعتماد الهيئات الحكومية وأصحاب المشاريع في إعطاء الصفقات على السعر الأدنى المعروض، مما يؤدي ببعض المؤسسات لتخفيض الأسعار قصد الفوز بالصفقات دون إجراء دراسات معمقة للتكاليف الحقيقية للمشروع مما يضطرها أخيرا إلى المراهنة على التهرب لعدم دفع الضرائب وتأجيلها.

الشئ الذي يعرضها لمخاطر جبائية قد تؤدي إلى إفلاسها وإنسحابها من السوق.

ثانيا:أسباب ناجمة عن التشريع الجبائي: إن تعقد التشريع من مصادر المخاطر الجبائية على المؤسسة وتتجلى ذلك في:

-التعديلات المستمرة في التشريع الجبائي تؤثر سلبا على تسيير جباية المؤسسة، فالتعديلات المستمرة يصعب رصدها ومتابعتها سواء من قبل مسيري الشركات البترولية وحتى موظفي الادارة الجبائية

-تعدد الضرائب وارتفاع العبء الضريبي تؤدي بالمؤسسة إلى سلك طرق غير قانونية لتفادي دفع الضريبة

-غياب الحوار بين الادارة الجبائية والمؤسسة، مما يجعل الادارة خصما للمؤسسة بدل أن تكون المستشار والمساعد لها.

-كذلك من المخاطر الجبائية التي تتعرض لها الجزائر بعض التفسيرات للقواعد الجبائية من قبل الادارة الجبائية التي يصعب التنبؤ بها مما قد يلحق ضررا بالمؤسسة، ويشكل خطرا أكيدا لها، كما أن اختلاف القراءات من مصلحة جبائية لأخرى يجعل تطبيق القواعد الجبائية متباين بين المصالح و هذا ما يؤدي غلى نشوة انطباع سئ عن الادارة الجبائية، وبالتالي فإن تطبيق القانوني الجبائي وتفسيراته المتعددة في شكل تعليمات ومناشير إدارية تشكل مصدرا للمخاطر الجبائية في المؤسسة.

-ضعف مواكبة الادارة الجبائية للتعديلات الحاصلة في الميدان المحاسبي والانتقال من المخطط الوطني المحاسبي(PCN) إلى النظام المحاسبي المالي (SCF) وما ينجز عنه من انعكاسات على الميدان الجبائي، فهذا التحول قذ تنجر عنه مخاطر جبائية على المؤسسات نتيجة تغير النظام المحاسبي وانعكاساته على جباية المؤسسة خاصة في السنوات الأولى لتطبيقه.

المبحث الثالث: مراحل تسيير المخاطر الجبائية وعلاقتها بالدوران الاقتصادي للمؤسسة:

سنوضح في هذا المبحث كيفية تقييم الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، مع الاشارة غلى أنواع المخاطر وعلاقتها بالدور الإقتصادي للمؤسسة.

إن تقييم الخطر الجبائي يمر تحليل السوابق الجبائية للمؤسسة، وإستخدام التحليل المالي إنطلاقا من تحـــــلـــيـــــــل الإقرارات الضريبية المودعة للإدارة الجبائية، هذه الإقرارات تعطي صورة عن قرارات المؤسسة وإختياراتها الجبائية، كما يسمح بإجراء مقارنة بين المؤسسة ونظريتها من نفس القطاع وخلال نفس القطاع وخلال نفس الفترة.

المطلب الأول: تحليل السوابق الجبائية للمؤسسة:[1]

إن تكوين نظرة أكثر وضوحا على الإلتزمات الجبائية للمؤسسة يتطلب الرجوع إلى الدورات السابقة لمعرفة علاقة الإدارة الجبائية بالمؤسسة باعتبارها مطالبة بتقديم تصريح يتضمن الوضعية الجبائية لها وفق ما يتضمنه التشريع الضريبي المعمول به، وهذا لمعرفة كيفية تعامل الإدارة الجبائية مع هذه التصريح ولتحليل السوابق الجبائية للمؤسسة يتطلب التركيز على مايلي:

-المعلومات التي تطلبها الادارة الجبائية من المؤسسة والتي تخص دورات سابقة ويكون ذلك بالاطلاع على محتوى مراسلات المؤسسة مع الادارة الجبائية لتحليل القيمة القانونية لهذه المعلومات من أجل تقييم إجابة المؤسسة.
-التقييم الجبائي الذي قامت به الادارة الجبائية حول تسيير وقدرتها على الاستفادة من نتائج التقييم في دوراتها اللاحقة
-تسمح السوابق الجبائية للمؤسسة من تكوين نظرة حول الشكوك التي تراود الادارة الجبائية عن المؤسسة خاصة التي لم مراقبتها لمدة طويلة، وبالتالي تكون أكثر عرضة من غيرها للتحقيق.

المطلب الثاني: أنواع المخاطر الجبائية

تهدق المراجعة الجبائية للمؤسسة غلى تحقيق الانتظام الجبائي وكذا الفعالية الجبائية، وعليه يمكننا تقسييم أنواع المخاطر الجبائية إلى :

-مخاطر عدم الإنتظام الضريبي.

-مخاطر الإختيارات الضريبة الخاطئة.

[1] حفاي عبد القادر، **تسيير الخطر الجبائي حالة شركات الأموال في اطار التشريع الجبائي**،جامعة الأغواط،الجزائر،2005، ص: 77

أولا: مخاطر عدم الإنتظام الضريبي:

إن النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي، أوجب للمؤسسات إلتزمات جبائية محددة وفقا لرزنامة زمنية محددة وإجراءات جبائية معلومة مسبقا، إن هذه الالتزامات المتعددة قد تضع المؤسسة موضع خطر جبائي يتمثل في تحملها تكاليف إضـافـيـة نتيجة عدم إلتزامها بالقواعد الجبائية أو عدم إيفاءها لشروط الاستفادة من إمتيازات جبائية منتقاة و أهم وضــعــيـــات هذا الخطر هي[1]:

-الإمتناع أو التأخير في إيداع التصريحات: حيث تلجأ المصالح الجبائية إلى تقدير الأسس بطريقة تلقائية مع تطبيق عقوبات مالية محددة.

-الغش في التصريح: حيث يتم تعديل الأوعية الجبائية مع تطبيق العقوبات.

-عدم المراقبة الإختيارات الجبائية : إن إنتقاء المؤسسة لإختيار جبائي ما بهدف الحصول على مزاياه المالية لتدعيم قدرتها التمويلية قد يتحول الى مصدر للخطر الجبائي، فبمجرد قيامها بتطبيق الإختيار الجبائي تكون ملزمة بإحترام بعض الشروط، هذا ما ينجز عنه مخاطر جبائية محتمل في حالة عدم تطبيقها وإحترامها لهذه الشروط وذلك عند عدم توفر شروط الإستفادة من هذه الخيارات أو توفق المؤسسة في مرحلة ما عن تحقيق الشروط الضرورية للحصول عليه، ويترتب عن ذلك إسقاط حق المؤسسة في الإستفادة من هذه الإمتيازات وإخضاعها للضريبة وتعرضها لعقوبات جبائية والتي تعد بمثابة تكاليف إضـافـيـة.

من خلال الجدولين التاليين نوضح العقوبات الناجمة عن عدم الإنتظام الضريبي.

الجدول رقم 1-2 : عقوبات عدم الإيداع أو التأخير في إيداع التصريحات:

طبيعة التصاريح	غياب التصاريح	التأخير في ايداع التصاريح
التصريح بالجود[2]	30.000 د ج	مدة التأخير لا تتجاوز الشهر:30.000 د ج
التصاريح الخاصة بالضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على أرباح	إخطار المؤسسة لتسوية وضعيتها في أجل أقصاه شهر، وعند عدم التجاوب تلجأ الادارة الى الفرض	*مدة التأخير لا تتجاوز الشهر تطبيق عقوبة (10 في المائة) على الحقوق المستحقة. *مدة التأخير تتجاوز الشهر وتقل عن الشهرين تطبيق عقوبة(20 في المائة). *مدة التأخير تتجاوز الشهرين تطبيق

[1] زواق الحواس، مرجع سابق ص 10

[2] المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2011

الشركات[1]	التلقائي للضريبة مع تطبيق زيادة (30في المائة) من الحقوق المستحقة كعقوبة	عقوبة (25 في المائة). *تسديد متأخر للضريبة تطبيق (10 في المائة) كقعوبة مع إضافة (3 في المائة) عن كل شهر تأخير بداية من الشهر الثاني لتاريخ استحقاق الضريبة دون تجاوز (25 في المائة).
التصريحات التي تحمل عبارة" لا شئ" والمستفيدين من إعفاء جبائي أو المحققين الخسارة[2]		2500دج مدة التأخير شهرا واحدا 5000دج مدة التاخير تتجاوز الشهر وتقل عن شهرين 10.000دج مدة التأخير تتجاوز شهرين
التصريح المفصل الخاص بالزبائن G03	- فقدان الاستفادة من التخفيض المنصوص عليه في المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة[3] - تطبيق غرامة جبائية من 1000 إلى 10.000دج كل مرة تثبت فيها أخطاء، أو إغفالات أو عدم صحة المعلومات المطلوبة وتطبيق الزيادات بسبب نقص التصريح وفقا للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. - استرجاع الرسم على القيمة المضافة المحمل للمشتريات بقيمة المبيعات بالجملة غير المصرح بها في الجدول الخاص بالزبائن.	

[1] المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2011
[2] المادة 322من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2011
[3] المادة 228من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2011

لتصريحات الشهرية أو الفصلية نموذج (G50)	-(10 في المائة) عن الايداع المتأخر. -(25 في المائة) عن الايداع المتأخر، بعد قيام الادارة الجبائية باعذار المدين بالضريبة لتسوية وضعيته في أجل شهر واحد. -بالسنبة لضريبة الداخل عن المرتبات[1] والاجور يتم تحديد الاساس تلقائيا من طرف الادارة، وتحسب الحقوق في حدود (20 في المائة) عن الاساس المحدد تلقائيا مع تطبيق عقوبة[2].

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على محتويات قانوني الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وقانون الرسم على رقم الأعمال.

عقوبات النقص والغش في التصريحات[3] : تناولت المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال العقوبات المترتبة عن إخفاء جزء أو كل المبالغ المستحقة الدفع وكذا العقوبات المترتبة على أعمال الغش، التي تم تعريفها في الفقرة الثانية من المادة 193 والجدول التالي بين العقوبات المترتبة عن النـــــقـــص في التصريح الجبائي وكذا العقوبات المترتبة عن النقص في التصريح الجبائي وكذا المترتبة عن أعمال الغش.

[1] المادة 130من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2011
[2] المادة 134من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2011
[3] المادة 193من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2011

*** الجدول رقم 1-3 : عقوبات النقص والغش في التصريحات**

عقوبات النقص في التصريح		عقوبات الغش والتدليس
الحقوق المغفلة	**نسبة الزيادة**	-عند القيام بأعمال تدليس تطبيق موافقة لنسبة الاخفاء المتبعة من طرف المكلف بالضريبة.
لا تتجاوز 50.000 دج	%10	-توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم اخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة
تزيد 50.000دج وتقل أو تساوي200.000دج	%15	-لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50% وعندما لا يدفع اي حق تحدد النسبة بـ 100%
تتجاوز 200.000دج	%25	-تطبيق نسبة 100% كذلك عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2012

ثانيا: مخاطر الإختيارات الضريبية الخاطئة:

تسعى المؤسسة إلى الإستفادة من المزايا والخيارات التي يطرحها التشريع الجبائي وذلك بغية تدنئة الإعباء الضريبية، ولكن لتحقيق هذا الهدف تعترض المؤسسة عدة مخاطر يمكن التطرق إلى أهمها كما يلي:

1- المخاطر الجبائية المترتبة عن الاعفاءات الجبائية في إطار نظام دعم الإستثمار:

أعطى المشرع الجزائري للمؤسسة الاقتصادية التي تقوم بنشاط الإنتاج أو تقديم الخدمات(إستثنى المشرع نشاط الشراء والبيع) عدة إمتيازات وأوكلت عملية تنظيم هذا الإجراء للوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار كما تقوم الإدارة الجبائية بتسيير عمليـــــــية الإعفاء ومراقبة الإستثمار بصفة دورية ومراقبة مدى إحترام المؤسسة إلتزاماتها المحددة في قرار منح المزايا لمـــــرحـــلتي الإنـجـــاز والإسـتغلال.

إن مقرر منح الإمتيازات حدد في مواده من 06 إلى 13 إلتزامات المؤسسة للإستفادة من الإعفاءات الجبائية الممنوحة:

فالمادة 06: من هذا المقرر تحدد الحوافز الضريبية والجمركية الممنوحة للمستثمر حيث تنص على ما يلي:

"زيادة عن الحوافز الضريبية وشبه الضريبية والجمركية الممنوحة المنصوص عليها في القانون العام، يستفيد المشروع في المزايا التالية:

- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة فيما يخص السلع والخدمات غير المستثنات أو المقتناة محليا والتي تدخل مباشرة في إنجاز الإستثمار .

-الإعفاء من رسم نقل الملكية يعوض عن كل المقتنيات العقارية التي تمت في إطار الاستثمار المعني"

أما المادة 07: فتحدد فترة الإنجاز للمشروع الإستثماري، وتأتي المادة 08 لتشترط تطبيق المزايا الممنوحة المشار إليها في المادة 06 بعد الحصول على السجل التجاري أو على وثيقة مماثلة، وتؤكد المادة 09 على إلتزام المستثمر بإنجاز المشروع المحدد والمصرح به مقابل إستفادة من المزايا الممنوحة، اما المادة 10 منه فحددت دور المصالح الجبائية في الاستفادة من المزايا الخاصة بمرحلة الإستغلال، حيث تنص على مايلي:

" يستفيد الإستثمار المحدد والمصرح به في هذا القرار من المزايا بعنوان الإستغلال بعد معاينة الشروع في النشاط الذي تعده المصالح الجبائية بطلب من المستثمر"

وجاءت المادة 11 لتؤكد على ضرورة إلتزام المؤسسة بعدم التنازل عن التجهيزات والعتاد المقتناة في إطار هذا المشروع الإستثماري وحررت كمايلي:

" لا يجوز التنازل عن التجهيزات والعتاد المقتناة في إطار هذا المقرر طيلة الفترة القانونية المحددة لإهتلاكها"

أما المادة 12 جاءت لتبين أنه في حالة عدم إحترام الإلتزام المصرح بها يمكن للوكالة السحب الكلي أو الجزئي للمزايا الممنوحة كما أكدت المادة 13 على ضرورة متابعة المشروع الاستثماري فنصت على الآتي:

" يجب على المستثمر إيداع بيانا سنويا لدى الشباك الوحيد اللامركزي المعني يشمل الوضعية المادية والمحاسبية، يبرز من خلاله حالة إنجاز المشروع موضوع هذا المقرر. وإن عدم إيداع هذا البيان السنوي المادي والمحاسبي قد يؤدي غلى سحب المزايا الممنوحة".

زيادة عن هذه الإلتزامات فإن الإدارة الجبائية تلزم المؤسسة بمايلي:

-ضرورة إيداع التصريحات الشهرية أو الفصلية (حسب الحالة) في آجالها القانونية.

-ضرورة إيداع التصريح السنوي في الآجال المحددة.

-ضرورة الإستجابة والسماح لأعوان الإدارة الجبائية بمعاينة العتاد والتجهيزات المقتناة في اطار دعم الإستثمار.

-ضرورة إيداع كشف تقدم الإستثمار تزامنا مع التصريح السنوي للنتائج[1].

-ضرورة إعادة إستثمار حصة الأرباح الموافقة للإعفاء أو التخفيض في الضريبة على أرباح الشركات في أجل أربعة سنوات . حيث تنص المادة 142 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على مايلي:

" يتعين على المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من الاعفاء أو التخفيض في الضريبة على أرباح الشركات، في إطار نظام دعم الإستثمار، إعادة إستثمار حصة الأرباح الموافقة لهذه الإعفاءات أو التخفيضات من أجـــــــــل أربــعــة سنوات إبتداءا من تاريخ إختتام السنة المالية متتالية. وفي حالة تراكم السنوات المالية يحسب الأجل المذكور إبتداءا من تاريخ إختتام السنة المالية الموالية...و يترتب على إحترم هذه الأحكام إعادة إسترداد التحفيز الجبائي مع تطبيق غرامة جبائية تقدر بـــ (30 في المائة)".

-ضرورة إستغلال العتاد والتجهيزات المقتناة في إطار دعم الإستثمار في النشاط المصرح به والمبين في الـــقـــــــــــرار مـــنــح المزايا الجبائية.

-ضرورة تحقيق رقم الأعمال والربح بواسطة العتاد المبين أعلاه والذي تم إقتناؤه في إطار دعم الإستثمار.

-إن الإعفاء من الرسم على النشاط المهني لا يعفى المؤسسة من إيداع التصريح الشهري أو الفصلي نموذجG50، بل يجب توضيح رقم الأعمال الإجمالي وكذا رقم الأعمال المعفى والحقوق المعفاة عند كل تصريح.

-إن الإعفاء من الضريبة على الدخل الاجمالي أو الضريبة على ارباح الشركات لا يعفى المؤسسة من ايداع التصريح السنوى.

تسعى المؤسسة جاهدة للإستفادة من هذا الامتياز وتوفير شروط الاستفادة منها لأن عدم الإلتزام قد يعـــــرضـــه ـــا للمخاطرة الجبائية التالية:

-سحب مقرر منح الإمتيازات الجبائية وبالتالي استرداد مبلغ التحفيز مع تطبيق عقوبة (30 في المائة) من الحقوق المعفاة.

-في حالة التنازل عن العتاد والتجهيزات المقتناة في إطار دعم الإستثمار خلال الفترة القانونية المحددة ولإمتلاكها فإن على المؤسسة إسترداد نسبة من الرسم على القيمة المضافة المحمل لشراء هذه التجهيزات المتنازل عنها وتحسب النسبة كما يلي: **عدد السنوات المتبقية / مدة الإهتلاك.**

[1] المواد 3 و 4 228من القرار الوزتري المشترك للجمهورية الجزائرية،المؤرخ بتاريخ 24 فيفري2009.

-في حالة إستغلال الإستثمار المقتني في اطار دعم الاستثمار في الوجهة غير المخصصة له (نوع الإستثمار وتسمية النشاط)، يتم إسترداد التحفيز في مجال الرسم على النشاط المهني والضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمـــــالي مع تطبيق عقوبة (25 في المائة) من الحقوق المعفاة، زيادة عن استرجاع نسبة الرسم على القيمة المضافة التي تم الاستفادة منها في اطار الشراء بالإعفاء لتجهيزات الإستثمار وذلك من تاريخ استغلال الإستثمار في نشاط موضوع الإمتياز.

2- المخاطر الجبائية المترتبة عن الإعفاءات الموجهة للشباب المستثمر:

أعطى المشرع الجزائري للشباب المستثمر عدة إمتيازات جبائية لتشجيعهم على إنشاء مؤسسات خاصة وذلك عبر ثلاث هيئات وهي:

-الوكالة الوطنية لدعم الشباب ANSEJ

-الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة CNAC

-الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر ANGEM

ويمكن حصر هذه الإمتيازات الجبائية حسب مرحلتي الإستثمار (الإنجاز والإستغلال):

أ- إمتيازات مرحلة الإنجاز:

-الإعفاء من دفع رسم نقل الملكية بعوض عن كل المقتنيات العقارية التي تمت في إطار إنشاء النشاطات الصناعية[1].

-الإعفاء من الرسم على القيمة المضاعفة فيما يخص السلع والخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز الإستثمار الخاص بالإنشاء أو التوسيع[2].

-تطبيق نسبة مخفضة (5 في المائة) فيما يخص الحقوق الجمركية للتجهيزات المستوردة التي تدخل مباشرة في إنجاز الإستثمار.

-الإعفاء من جميع حقوق تسجيل العقود المتضمنة تأسيس الشركات[3].

ب – إمتيازات مرحلة الإستغلال :

- الإعفاء الكلي من الضريبة على الدخل الاجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات.

- الإعفاء الكلي من الرسم على النشاط المهني.

[1] المادة 258 اولا من قانون التسجيل للجمهورية الجزائرية المعدلة والمتممة بموجب المادة 08 من قانون المالية التكميلي لسنة 2011

[2] المادة 42 الفقرة الرابعة من القانون الرسوم على القيمة الاعمال للجمهورية الجزائرية المعدلة والمتممة بموجب المادة10 من قانون المالية التكميلي لسنة 2011

[3] المادة 347 مكرر 05 من قانون التسجيل للجمهورية الجزائرية المعدلة والمتممة بموجب المادة 09 من قانون المالية التكميلي لسنة 2011

- الإعفاء الكلي من الرسم العقاري على الأملاك المبنية[1] .

فالمادة 04 من قانون المالية التكميلي لسنة 2011 التي تعدل وتتم المادة 13 من قانون الضرائب وتحدد مدة الإعفاء بثلاث سنوات، مع تمديدها لسنتين إضافيتين بشرط توظيف ثلاث عمال لمدة غير محددة.

"تستفيد الأنشطة التي يقوم بها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة " الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو " الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" من اعفاء كلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الإستغلال .

حدد مدة الإعفاء بستة سنوات ابتداءا من تاريخ الشروع في الإستغلال إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيتها، تحدد قائمتها عن طريق التنظيم، وتمدد هذه الفترة بسنتين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث عمال على الاقل لمدة غير محددة.

ويترتب على عدم احترام التعهدات المتصلة بعدد مناصب العمل المنشأة سحب الاعتماد والمطالبة بالحقوق والرسوم المستحقة التسديد"[2].

أما المادة 05 من قانون المالية التكميلي لسنة 2011 التي تعدل وتتم المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنص على :" إعفاء هذه الفئة من المكلفين بالضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث سنوات، وترفع هذه المدة إلى ستة سنوات إذا كانت هذه النشاطات الممارسة في منطقة يجب ترقيتها وتمدد هذه المدة كذلك إلى سنتين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث عمال على الأقل لمدة محددة[3].

زيادة عن الإعفاءات أعلاه فقد جاء قانون المالية بتخفيضات أخرى[4] تخص الضريبة على الدخل الاجمالي أو أرباح الشركات (حسب الحالة)، وكذا من الرسم على النشاط المهني المستحق عند نهاية فترة الإعفاءات وذلك خلال الثلاث سنوات الأولى من الإخضاع الضريبي، ويكون التخفيض كالتالي:

-السنة الأولى من الإخضاع الضريبي: تخفيض (70 في المائة).

-السنة الثانية من الإخضاع الضريبي: تخفيض (50 في المائة)

-السنة الثالثة من الإخضاع الضريبي: تخفيض (25 في المائة)

[1] المادة 252 الفقرة الرابعة من القانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية المعدلة والمتممة بموجب المادة 06 من قانون المالية التكميلي لسنة 2011

[2] المادة 13 الفقرة الاولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية المعدلة والمتممة بالمادة05 من قانون المالية التكميلي لسنة 2011

[3] أنظر المادة 138 الفقرة الاولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية المعدلة والمتممة بالمادة05 من قانون المالية التكميلي لسنة 2011

[4] أنظر المادة 13 من قانون المالية التكميلي للجمهورية الجزائرية لسنة 2011

للإستفادة من هذه الإمتيازات تسعى المؤسسة لتغطية شروط هذا الإمتياز والتي أهمها:

-القيام بالإستثمار المصرح به.

-إقتناء العتاد المحدد بقرار منح الإمتيازات.

-عدم التنازل عن التجهيزات والعتاد المقتناة في إطار هذه العملية طيلة الفترة القانونية المحددة للإهتلاك.

-تخصيص التجهيزات والعتاد لتحقيق النشاط المصرح به.

-إيداع جميع التصريحات الجبائية في آجالها ووفق الإجراءات المعمول بها.

-السماح لموظفي الإدارة الجبائية بإجراء المعاينات الميدانية للتأكد من الوجود الحقيقي للعتاد وإستغلاله في القرض المخصص له.

-الإلتزام بشرط التوظيف في حالة السعي للإستفادة من فترة التمديد المشار إليها في المادتين 13، 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

تسعى المؤسسة جاهدة للإستفادة من هذه الإمتيازات قصد تقليص الأعباء الضريبية وذلك بتوفير شروط الإستفادة منها، لأن عدم القيام بهذه الإلتزامات سوف يعرض المؤسسة لمخاطر جبائية أهمها :

-تحرم المؤسسة من الإمتيازات سابقة الذكر مع تطبيق عقوبة في الحالات التالية:

- عدم إيداع التصريحات الشهرية والسنوية بصفة منتظمة.

-تخصيص العتاد والتجهيزات في غير النشاط المصرح به والمستفيد من الإمتياز الجبائي.

-عدم السماح لموظفي الإدارة الجبائية بإجراء معاينة ميدانية للتأكد من الوجود الحقيقي للعتاد وإستغلاله في الغرض المصرح له.

-في حالة التنازل عن العتاد والتجهيزات خلال الفترة القانونية المحددة لامتلاكه فزيادة عن المطالبة بتسديد قيم التحفيز فيما يخص الرسم على النشاط المهني والضريبة على الدخل الاجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، فإن المؤسسة مطالبة باسترجاع نسبة من الرسم على القيمة المضافة الخاص بإقتناء العتاد المتنازل عنه والذي إستفاد من الشراء بالإعفاء من الرسم من القيمة المضافة تحدد هذه النسبة كما يلي:

عدد السنوات المتبقية/ مدة الإهتلاك مع زيادة (25 من المائة) في حالة عدم التصريح الطوعي بإسترداد هذه المبالغ.

3- المخاطر الجبائية المترتبة عن إعادة إستثمار الأرباح[1]:

تطبيق على الأرباح المعاد إستثمارها تخفيض نسبته(30 في المائة) فيما يخص تحديد الدخل الواجب إدراجه في أسس الضريبة على الدخل الإجمالي شريطة توفر مايلي:

أـ يجب إعادة إستثمار الارباح في الإستثمارات الإهتلاكية ما عدا السيارات السياحية التي لا تشكل الإداة الرئيسية للنشاط خلال السنة المالية لتحقيقها أو خلال السنة المالية الموالية، وفي هذه الحالة الأخيرة يجب على المستفيدين من هذا الإمتـــيـــاز إكتتاب إلتزام بإعادة الإستثمار.

ب ـ مسك محاسبة منتظمة، بحيث يجب أن يدرجوا في التصريح السنوي نتائج الأرباح المستـــفـــادة من الـــتخـــفيض وإلحـــاق الإستثمارات المحققة مع الإشارة إلى طبيعتها وتاريخ دخولها في الأصول وسعر تكلفتها .

ت ـ في حالة التنازل أو وقف التشغيل الذي يحدث في أجل أقل من خمس سنوات على مؤسسة أن تدفع لقابض الضرائب الفرق بين الضريبة المفروض دفعها والضريبة المسددة في سنة الإستفادة من التخفيض مع تطبيق زيادة(5 في المائة) كما تؤسس ضريبة تكميلية في حالة عدم إحترام الإلتزام بإعادة الإستثمار المذكور في الفقرة (أ) مع زيادة (25 في المائة).

4- المخاطر الجبائية المترتبة عن الإمتيازات الناجمة عن نشاطات إنجاز المساكن الاجتماعية والترقوية والريفية:

أعطى القانون الجبائي الجزائري للمؤسسات التي تقوم بإنجاز المساكن الإجتماعية والترقوية والريفية إمتيازات جبـــائيـة متعددة قصد تشجيعها للإستثمار في هذا المجال أهمها:

أ ـ إخضاعها للمعدل المنخفض في مجال الرسم على القيمة المضافة(7 في المائة).

ب ـ الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات.

للإستفادة من هذه المزايا على المؤسسة الإلتزام بدفتر الشروط[2] الذي حدده القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 08 مارس 2006 والمتضمن نموذج دفتر الشروط المتعلق بالإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الـــشـــركـــــات

المطبقة على الأرباح الناتجة عن النشاطات إنجاز المساكن الإجتماعية والترقوية والريفية، أهم هذه الشروط التي وجب على المؤسسة الإلتزام بها هي:

[1] المادة 21 الفقرة الثالثة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2011

[2] قرار وزاري مشترك مؤرخ في 08 صفر عام 1427 الموافق 08 مارس سنة 2006 المتضمن نموذج دفتر الشروط المتعلق بالإعفاء من الضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على أرباح الشركات المطبق على الارباح الناجمة عن نشاطات إنجاز المساكن الاجتماعية والترقوية والريفية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد28 بتاريخ 30 أفريل 2006

-لا يمكن أن تفوق تكلفة المساحة المتوسطة للسكنات 70 مترا مربعا.

-لا يمكن أن تفوق تكلفة إنجاز السكنات الإجتماعية الايجارية 20.000 دج / للمتر المربع القابل للسكن دون إحتساب تكاليف التهيئة وسعر الأرض الأساس.

-إلتزام المؤسسة بلحترام الشروط التقنية والمالية المنصوص عليها في دفتر الشروط.

-الإلتزام بتاريخ إنطلاق أشغال المشروع وكذا مدة إنتهاء الأشغال.

-أن تنجز هذه السكنات حسب حسب المعايير المطلوبة مع الأخذ بعين الإعتبار أدنى شروط الرفاهية، مثل توصيل الماء والكهرباء وتصريف المياه القذرة والطرقات الأرصفة ومساحات ركن السيارات والإضاءة العمومية والتهيئة الخارجية

تأشير دفتر الشروط الذي يقدم في ثلاث نسخ أصلية إلى المصالح الجبائية المختصة إقليميا لتأشيرة.

إن عدم إيفاء المؤسسة بالإلتزامات أعلاه يعرضها لمخاطر جبائية تتمثل في:

-الإخضاع للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات(حسب الحالة)مع تطبيق عقوبة

(25 في المائة) في حالة عدم تسديدها طوعا من طرف المكلف وفي آجالها القانونية.

مما سبق يمكننا إستنتاج أن الثقافة الجبائية للمسير وكفاءته في التسيير الجبائي تمنكه من تعظيم إستغلال القانون الضريبي لفائدة المؤسسة وتنبيهه للأخطار التي يمكن أن تقع فيها، وتوضيح الإختيارات التي يجب إنتقاءها.ومن ثم فهو يوفر القاعدة الصحيحة لإتخاذ القرار السليم فكفاءة المسير تقاس بمدى إدراجه للعامل الجبائي في إتخاذ القرارات، لأن الإستفادة من المزايا الجبائية الممنوحة يحقق الفعالية المالية والجبائية، ويجنب المؤسسة الأعباء الجبائية الإضافية من خلال قدرة المسير على إنتقاء أحسن الطرق والخيارات الجبائية وتوظيفها لفائدة المؤسسة في ظل الإلتزام بقواعد التشريع الجبائي.

المطلب الثالث: المخاطر الجبائية وعلاقتها بالدوران الإقتصادي:

تلعب الجباية دورا إقتصاديا هاما بالنسبة للمؤسسة حيث يمكن إستخدمها كوسيلة لتشجيع الإستثمار وزيادة نمو المؤسسات، وحمايتها من المنافسة غير المشروعة وذلك من خلال الأبعاد التالية[1]:

-البعد المتعلق بتوازن العبء الجبائي.

[1] حفاي عبد القادر، مرجع سابق ص 39

-البعد المتعلق بإجراء التحفيز.

أولا: المخاطر الجبائية وعلاقتها بتوازن العبء الجبائي:

إن الجباية بإعتبارها إقتطاع نقدي من حصيلة التدفقات التي المؤسسة تؤثر بطريقة مباشرة على إستثماراتها فكلما كان الضغط الجبائي متوازنا كلما مكنها من سرعة تحويل رأسمالها النقدي المسخر في العملية إلى رأسمالها تقني يسمح لها بالتمويل الذاتي وتطوير نشاطاتها والإستثمارية ، فإرتفاع الضغط الجبائي يمكن أن يكبح النشاط الإقتصادي[1].

وعليه فالضغط الجبائي يشكل خطرا محتملا لإستثمارات، وخلق القيمة المضافة، فإن الدول تعمل عـــــــلى إحـــــــداث تعديلات على أنظمتها الجبائية لتتيح المؤسسة تحقيق أهدافها إعتبارها الوحدة الإساسية القاعدية للإقتصاد الوطني.

فأغلب التعديلات المتلاحقة للنظام الضريبي الجزائري تذهب في هذا السياق بغية تحقيق أهداف المؤسسة وضمان حقوق الخزينة العامة.

ثانيا: المخاطر الجبائية وعلاقتها بإجراءات التحفيز:

تهدف المؤسسة بصورة أساسية من نشاطها الإقتصادي إلى تحقيق الربح، وتقليص العبء الجبائي، فتعمد إلى تأسيس مجموعة من الأعباء ، ولكن هذه الخطوة تخضع إلى عدة إعتبارات حتى لا يتم إلغاؤها من قبل الإدارة الجبائية، ومن أمثـلـــة ذلك تخصيص مؤونة للحقوق المشكوك في تحصيلها،والعجز المرحل من سنة الى أخرى باعتباره عبء.

1-الخطر الجبائي الناجم عن المؤونات:

أثناء ممارسة المؤسسة لنشاطها فهي معرضة لجملة من المخاطر ، منها عدم قدرتها على تحصيل ديونها الناجمة عن البيع الآجل، وقد تتجنب المؤسسة دفع الضريبة عن حقوق مشكوك في تحصيلها فإنها تلجأ إلى تخصيص مؤونة لمواجهة المخاطر المحتملة الحدوث في الدورات اللاحقة، والتي تخفض من النتيجة، فهذه التقنية المستعملة في نطاق واسع في أغلبية الدول لا يجب أن تطرح مشكلة لتقدير قيمة المخاطر من قبل المؤسسة لوحدها فقط، فالفقرة الخامسة من المادة 141 من قانـــــــون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ركزت على ضرورة تبرير المؤونة التي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية. فالنظام الجبائي الأنجلو سكسوني يترك المسؤولية للمسير في تخصيص مؤونة للخسائر بدون أن تتدخل الإدارة الجبائية التي تؤثر على مضمون هاته المؤونات، وبالمقابل فالنظام الجبائي الجزائري الذي يعتمد أساسا على النظام الضريبي الفرنسي لا يتضمن الخطر الممكن بينما يتحدث عن الخطر الراجح الذي لهو إمكانية كبيرة . و هذا ما يحرم المؤسسة من إمكانية التنبؤ بالمخاطر و هو مبدأ أساسي و ضروري في

[1] قدي عبد المجيد، النظام الجبائي وتحديات الالفية الثالثة، الملتقى الوطني الاول حول الاقتصاد الجزائري في الالفية الثالثة، جامعة البليدة، الجزائر 20 – 21 ماي 2002

التسيير المعمول به في أغلب الدول ، فالتشريع الجبائي الجزائري لم يتعرض لهذه المخاطر إلا في حدود الإمكانية المتوفرة للبنوك فقط بشرط أن لا تتجاوز الحصة السنوية لهذه المؤونة حدود (5 في المائة)من مبلغ القروض المستعملة على الأمد المتوسط و الطويل .

فهذه الوضعية تجعل المؤسسة مطالبة بإتخاذ كل إجراءات الحيطة و الحذر في تخصيص المؤونات حتى لا تتعرض لإجراءات عقابية من قبل الإدارة الجبائية ، فالحواجز الموجودة في هذا المجال يمثل عتبة تطوير نشاط المؤسسة ، مما يؤدي بها إلى التفكير في الطرق التي تسمح لها بتجاوز التشريع الجبائي و من ثم تعرضها لمخاطر جبائية أكيدة . [1]

2- الخطر الجبائي الناجم عن العجز المرحل :

تنص المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على ما يلي :

"في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما ، فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية و يخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية . و إذا كان هذا الربح غير كاف لتخفيض كل العجز ، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز" ، هذا يعتبر إمتياز جبائي مهم يطرحه التشريع الضريبي الجزائري .و لكن الخطر الذي يتعرض المؤسسة هو في حالة عدم تمكنها من تحميل كامل العجز على الأرباح نظرا لوجود المؤسسة في حقل نشاط إستراتيجي يتطلب منها المزيد من الإستثمار ، و بالتالي مواجهة بعض الصعوبات خاصة خلال السنوات الأولى لبداية نشاطها و بالتالي المردودية لا تتحقق إلا في سنوات لاحقة .

فغالبية دول الإتحاد الأوروبي خاصة بفرنسا ، بريطانيا ، ألمانيا ، هولندا ... و غيرها لا تحدد مدة معينة لتحمل العجز على أرباح السنوات المقبلة . مما يؤدي بالمؤسسات إلى تدنئة الوعاء الجبائي و الذي تكون نتيجة تخفيض الضريبة على أرباح الشركات و هذا ما يتيح لها مرونة أكبر لتحميل خسائرها على الأرباح المستقبلية بالتالي إعطاء المؤسسة و فوصة لتطوير نشاطها .

[1]-حفاي عبد القادر ، مرجع سابق ، ص 42

خلاصة الفصل :

لقد حاولنا من خلال الفـــصل إبـــــراز أهـــم أثار العامل الجبائي على المؤسسة الإقتصادية المتمـــــثل في المخـــــــاطر الجبائية التي تتعرض إليها المؤسسة،و هو عبارة عن تلك الأعباء الإضافية التي قد تتحملها نتيجة على مراعاة القانون الجبائي،ولكي تستطيع المؤسسة مواجهة هذه المخاطر عليها أن تتبع أسس التسيير الجبائي،لأن من أهم أهداف هذا الأخير تدنية المخاطر الجبائية من أصل داخلي لأن المخاطر الخارجية تزداد من زيادة المخاطر الداخلية.

هذه المخاطر الجبائية الداخلية تترتبط إرتباطا وثيقا بتأهيل المستخدمينن في المجال الجبائي،تكييف نظام المعلومات مع الإحتياجات الجبائية،إعداد إجراءات تنظيمية داخلية خاصة بالجانب الجبائي،توزيع المهام في مصلحة المحاسبة بما يساعد على تحسين أداء الأفراد جبائيا.

وهذا ما سنحاول إبرازه بشكل ملموس في الجانب التطبيقي من الدراسة والذي سيكون في الفصل الثالث.

تمهيـــد

من خلال الفصل السابق تم تحديد الإطار المفاهيمي لتسيير المخاطر الجبائية ، حيت وجدنا أن ه ذا الأخير من بين أهدافه هو التحكم في الأعباء الجبائية للمؤسسة و تخفيض مخاطرها الى أدني حد و لن يكون ه ذا إلا من خلال دراسة المسير للبيئة الجبائية التي ينشط فيها .

لذلك فقبل الإنخراط في ممارسة تسيير المخاطر الجبائية ، وجب على المسير أولا التعرف على محتوى النظام الجبائي الذي يخضع له و النصوص الجبائية التي تهمه ، حتى يمكنه التعامل مع هذا النظام بفعالية و محاولة الإستفادة من مزاياه إلى أقصى حد و بمستوي أقل من المخاطر .

و عليه سنتناول في هذا الفصل النظام الجبائي الجزائري و جباية المؤسسة الجزائرية(دراسة لبعض الضرائب و الرسوم) و كيف تتم عملية الرقابة و المنازعات الجبائية.

المبحث الأول: نظرة عن النظام الجبائي الجزائري

تنشأ النظم الجبائية وفقا لمقومات و دعائم إقتصادية و إجتماعية و سياسية خاصة ، بل إن تنظيمها يتم في إطار نظام يختار ويصمم بناء على إعتبارات كل دولة، فالنظام الضريبي يقوم على دعائم ومكونات تتمثل في التشريع الضريبي الذي يعطي الصبغة القانونية الإلزامية لدفع الضريبة، كما أن هذا التشريع بقواعده القانونية العامة والمجردة يخاطب الأشخاص الذين تتوفر فيهم الشروط الفرض الضريبي هؤلاء الأشخاص يكونون في مجملهم المجتمع الضريبي، أما همزة الوصل وأداة التطبيق لهذا التشريع الضريبي فهي الغدارة الضريبية التي تطبق مضامين التشريع الضريبي على أشخاص المجتمع الضريبي، هذه الدعائم الثلاثة هو ما يشكل مكونات النظام الضريبي في أي دولة، ومن جهة أخرى فإن التشريع الضريبي في كل دولة يختار أنظمة الإخضاع التي تتلاءم مع ظروف المجتمع الضريبي، كما أن التشريع الضريبي يفرض على المكلفين بالضريبة عديد الإلتزامات التي يجب على أشخاص المجتمع الضريبي من التقيد بها، كل هذا سوف نتطرق إليه في هذا المبحث.

المطلب الأول :مـــفـــهـــوم الـــنـــظام الجبائي.

يعرف النظام الجبائي بالمعنى الواسع على أنه :"مجموعة التشريعات أو السياسات والأجهزة التي تنظم و تخطط وتدبر و تنفذ عمليات تعبئة و جباية الاستقطاعات المالية التي يؤديها الأفراد الطبيعيون و المعنويون للدولة بصورة جدية ونهائية مقابل خاص و مباشر[1]".

للنظام الجبائي عدة تعاريف وهناك من يرى أن مفهوم النظام الجبائي في مجال الضريبة يتحمل مفهوما واسعا و آخر ضيقا و وفقا للمفهوم الواسع، فإن النظام الجبائي هو "مجموع العناصر الإيديولوجية و الإقتصادية و الفنية التي تتفاعل مع بعضها البعض لتؤدي إلى كيان ضريبي معين ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة أحسية للنظام و الذي تختلف صورته في المجتمع الرأسمالي عن صورته في المجتمع الإشتراكي كما تختلف صورته من مجتمع متقدم اقتصاديا عن صورته في مجتمع مختلف "و بينما يقابل مفهومه الضيق " مجموعة من القواعد القانونية و الفنية "ويقصد بالقواعد القانونية تلك التي ذكرها" أدم سميث "في كتابه ثروة الأمم و التي تتمثل في قواعد العدالة، اليقين، الملائمة في الدفع، و الإقتصاد في تحصيل الضريبة.

بينما يقصد بالقواعد الفنية مجموع الأساليب المختلف و طرق التحصيل و التقدير المتبع من طرف الإدارة الجبائية أو عن طريق إقرار الممولين أنفسهم الذين يصرحون عن مداخلهم و ثرواتهم

[1]- أحمد رجراج، **النظام الضريبي الجزائري تقييم الأداء وتحديات المرحلة المقبلة**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004 ،ص9

بطريقة ذاتية و التي تمكن(القواعد الفنية و القانونية)من الإقتطاع الضريبي في مرحلة المتتالية من التشريع إلى الربط و التحصيل[1].

كما يرى البعض أن" النظام الجبائي يمثل في هيكل ضريبي ذي ملامح و طريقة عمل محددة و ملائمة بالنهوض بدوره و تحقيق أهداف المجتمع التي تصوغها ظروفه المحلية المختلفة و التي تمثل بدورها الإطار الذي تعمل فيه الضرائب."

و بالإضافة إلى ما سبق يرى البعض، مثل الدكتور " حامد دراز "أن النظام الجبائي هو "مجموعة الضرائب التي يراد بإختيارها و تطبيقها في مجتمع معين و زمن محدد تحقيق أهداف السياسة التي إرتضاها المجتمع[2] .

من التعاريف السابقة فإننا نرى أن النظام الجبائي هو تطبيق الإدارة الضريبية للتشريعات في مجال الضريبة الموضوعة من طرف السلطات العامة و هذا بتطبيق السياسة الضريبية التي تهدف بصفة عامة إلى تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية و بصفة خاصة إلى تحصيل مختلف الضرائب من طرف الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين بطرق معينة و محددة قانونا، و في مايلي نشرح عناصر التعريف:

1 - الهيكل الضريبي(إدارة ضريبية :)

هو الجهاز الوظيفي على جميع مستوياته و الذي يعمل على تنفيذ التشريعات و القوانين الضريبية مجهز بكل المعلومات الكافية من منشورات و دوريات و التعليمات التامة من أجل تحصيل أو جباية الضرائب و مكافحة الغش و التهرب الضريبي.

2 - أما التشريع الـــــضـريـبـــي:

فهو عملية تقنية فلسفة فرض الضرائب والمعاملات والتعاملات الضريبية بين الممولين والمكلفين من جهة وبين المكلفين والإدارة من جهة أخرى، في حين أن السياسة الضريبية هي الإجراءات التي تسهل عملية تنفيذ السياسة الاقتصادية من جهة وتحقيق أهداف النظام الضريبي من جهة أخرى.

المطلب الثاني: مكونات النظام الجبائي الجزائري

تتمثل هذه المكونات كما جاء في مقدمة المبحث أعلاه في التشريع الضريبي، الإدارة الضريبية، المجتمع الضريبي، وهذا ما سوف نتناوله :

أولا: التشريع الضريبي

تعتبر القوانين والتشريعات من بين الصلاحيات السيادية للدولة والتي تطورت مع تطور الزمن هذا التطور أدى إلى ظهور قوانين وتشريعات متخصصة تنظم ظاهرة بعينها ولها مجال

[1]- علي صحراوي، مظاهر الجباية في الدول النامية وآثارها على الاستثمار الخاص من خلال إجراءات التحريض الجبائي (تجربة جزائرية)، رسالة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر كلية، 1992،ص 32.

[2]- عبد العزيز عثمان، نظم الضريبة مدخل تحليلي مقابل، دار الجامعية، مصر، 2000 ، ص ص 16،17.

محدد ومنها القانون الجبائي الذي يحمل القواعد القانونية المفروضة على المكلف بالضريبة والمتعلقة بالوعاء والتصفية والتحصيل الجبائي؛ ضف إلى ذلك المنازعات الجبائية بين المكلفين والإدارة الضريبية، ويعد القانون الجبائي فرع من فروع القانون العام، هذا الأخير هو مجموعة القواعد التي تنظم العلاقة بين العيئات العامة ببعضها البعض، والهيئات العامة والأفراد، إذ أن القانون الجبائي ينظم العلاقة بين مصلحة الضرائب من جهة {جهة إدارية عمومية } وممولي الضرائب من جهة أخرى، حيث يتحدد تطبيقه بمكان وزمان معين ويرجع هذا التحديد إلى مبدأ سيادة الدولة على إقليمها[1].

أما عن مصادر القانون الضريبي فهي تختلف في التركيب والترتيب من دولة إلى أخرى وعادة ما تشمل وبالتطبيق على حالة الجزائر يمكن ذكر أهم المصادر والتي تتمثل في:

1- التشريع الأساسي أو الدستور: يعد الدّستور الرّكيزة الأساسية لمختلف مصادر التشريع التي تدنوه مرتبة وعلى ذلك فلا يجوز لهذه الأخيرة أن تتضمن قواعد قانونية مخالفة لما هو موجود في الدستور، وفي الإطار الضريبي نجد الدول تضمن دساتير بنود تنص على جباية الضرائب وكذا توزيع العبء الضريبي بين جميع الأفراد. إن الدستور الجزائري كغيره من دساتير الدول الأخرى يفرض الواجب الضريبي على كل أفراد المجتمع، كما يقرر المساواة بين المواطنين في تحمل العبء الضريبي، ويقرر أنه لا ضريبة ولا رسم إلا بموجب القانون؛ وبالتالي فالهيئة العامة هي المكلفة بفرض الضريبة، كما أنه ينظم نطاق سريان القانون من حيث الزمان والمكان، وهذا ما يستشف من المادة 64 من الدستور الجزائري بنصها على "كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية، ولا يجوز فرض أية ضريبة إلا بمقتضى القانون، ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي أية ضريبة أو جباية أو رسم أو أي حق كيفما كان نوعه"[2].

2- التشريع العادي (القانون): ويسمى كذلك القانون العادي، كما يطلق عليها لفظ التّقنين أو القانون أو المدونة، وهو ما يصدر عادة عن السلطة التشريعية الموجودة في البلاد (البرلمان)، وتصدر السلطة التشريعية العديد من القوانين منها ما ينظم العلاقات بين الأفراد فيما بينهم، ويطلق عليه القانون الخاص، ومنها ما ينظم العلاقة بين الأفراد من جهة والهيآت العامة (الدولة) من جهة أخرى وهو ما يطلق عليه القانون العام، إذ القانون الذي يصدر لتنظيم العلاقة بين الأفراد والدولة بصفتها صاحبة سلطة وسيادة يعتبر قانون عام، ومن بين أنواعه القانون الضريبي الذي يتضمن مجال الضريبة وتنظيمها وعلاقة المكلف بها مع الإدارة الضريبية بصفتها إحدى هيآت الدولة، كما قد يصدر من السلطة التشريعية جملة من القوانين والتي لا تكون موضوعة في فحواها بل تحمل قواعد قانونية إجرائية تبين طرق ووسائل القيام بفعل أو الامتناع عنه، وقد يشرع القانون الضريبي

[1]- سوزي عدلى ناشد: **ظاهرة التهريب الضريبي الدولي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية** ، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص 41.

[2]- دستور الجزائر لسنة 1996: المادة 64 منه، ج ر رقم 76 المؤرخة في 08 ديسمبر 1996.

في قانون واحد، كما قد يتفرع إلى العديد من القوانين كما هو الحال بالنسبة إلى الجزائر. إن التشريع العادي في الجزائر يصدر من البرلمان تأسيسا لما جاء في المادة 122 فقرة 13، 14 من الدستور الجزائري على أن من صلاحيات البرلمان التشريع في مجال إحداث الضرائب والجبايات والرسوم المختلفة وتحديد أساسها ونسبها وكذا النظام الجمركي.

3- التشريع الإستثنائي: هو ذلك التشريع الصادر في الظروف غير العادية كحالات الطوارئ والحالات الاستثنائية، بحيث يجوز لرئيس الجمهورية في ظل اتخاذ كل التدابير التي من شأنها استتباب الوضع وكذا مختلف الإجراءات التي تستوجب المحافظة على استقلال الأمة والمؤسسات الدستورية للبلاد[1].

4- التشريعات التفويضية: ويكون ذلك في حالة شغور البرلمان أو بين دورتيه، إذ يجوز لرئيس الجمهورية التشريع بأوامر تعرض على أول دورة مقبلة للبرلمان، فحسب المادة 124 من الدستور الجزائري نجد أنها تعطي الحق لرئيس الجمهورية لإصدار أوامر لها نفس أهمية القانون العادي وهذا في ظل انتهاء دورة البرلمان وعدم افتتاح الدورة المقبلة، شريطة أن تعرض هذه الأوامر على البرلمان وتحوز موافقته[2]، كما يمكن لرئيس الجمهورية التشريع في المجالات التي يمنحها له الدستور.

5- التشريع الفرعي: يقصد بالتشريع الفرعي مجموع القواعد القانونية التي تصدر من السلطة التنفيذية بمختلف مستوياتها (رئيس الجمهورية، الوزير الأول، الوزراء)، والتشريع الفرعي لا يختلف عن التشريع العادي أو التفويضي لأنه يحمل قواعد قانونية عامة ومجردة وملزمة لجميع الأشخاص المخاطبين بها الذين ينطبق عليهم موضوع التشريع الفرعي، وقد يتخذ التشريع الفرعي في المجال الضريبي إحدى الشكلين، فإما أن يكون عبارة عن لوائح تنظيمية، أو أن يكون عبارة عن لوائح تنفيذية.

أ- التشريع التنظيمي: يشمل جميع اللوائح والقرارات والأوامر الصادرة عن السلطة التنفيذية والتي تتضمن وضع القواعد العامة لتنظيم المرافق العامة للدولة، ومنها الإدارة الضريبية، ويناط هذا الحق إلى السلطة التنفيذية اعتبارا لنص المادة 125 من الدستور الجزائري التي تقضي بأن يمارس رئيس الجمهورية سلطته التنظيمية في المسائل التي لا تكون من اختصاص التشريع العادي، وعادة ما يقوم رئيس الجمهورية بتفويض الأمور على الحكومة القائمة من أجل ممارسة هذا الحق؛ فرئيس الجمهورية يقوم بالتشريع بالمراسيم الرئاسية فيما حدده له الدستور وبإمكانه تفويض جزء من هذه الصلاحيات إلى الوزير الأول، ما لم ينص الدستور على خلاف ذلك، كما أن الوزير الأول بإمكانه تفويض وزراء حكومته كل حسب اختصاصه لإصدار القرارات الوزارية أو القرارات المشتركة بالنسبة للمسائل التي لا تكون لوزارة واحدة السلطة الكاملة عليها.

[1]- دستور الجزائر لسنة 1996، مرجع سبق ذكره، المادتين 91، 93 منه.
[2]- دستور الجزائر لسنة 1996، مرجع سبق ذكره، المادة 124 منه.

ب- اللوائح التنفيذية: تتمثل في ذلك التشريع الذي يصدر من طرف السلطة التنفيذية وأعوان الدولة كل في مجال اختصاصه عندما يصدر قانون السلطة التشريعية وتنص على وجوب صدور قانون لتنظيم وتفسير هذا القانون العادي، إذا فاللوائح التنظيمية لا تصدر اعتباطا بل صدورها مرتبط بقوانين عادية غير واضحة ولا تبين تفصيلا لأوجه تطبيق هذا القانون.

وبصفة عامة يتفرع القانون الضريبي في الجزائر إلى العديد من القوانين سواء كانت تدخل ضمن نطاق التشريع العادي أو التفويضي أو الفرعي ومختلف هذه القوانين يمكن إجمالها فيما يلي:

- ✓ **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:** ينظم هذا القانون كل ما يتعلق بالضرائب المباشرة التالية:

* الضريبة على الدخل الإجمالي؛

* الضريبة على أرباح الشركات؛

* الرسم على النشاط المهني؛

* الرسم العقاري على الملكيات المبنية وغير المبنية؛

* رسم التطهير؛

* الضريبة على الأملاك؛

* الضريبة الجزافية الوحيدة.

يحتوي هذا القانون على 408 مادة تنظم كافة الجوانب المتعلقة بالضرائب المذكورة أعلاه، من مجال التطبيق والإعفاءات والتخفيضات ونسب ومعدلات الضريبة وتواريخ التصريح بالمداخيل والعقوبات المفروضة على المكلفين المتأخرين في أداء الضريبة المفروضة عليهم. *قانون الضرائب غير المباشرة،

- ✓ **قانون الرسوم على رقم الأعمال:** يتضمن هذا القانون الرسم على القيمة المضافة مبينا مجال تطبيقها ومعدلاتها وكذا كل عمليات الحسم الخاصة بها، وكيفيات التصريح والدفع ومختلف العقوبات المرتبطة بها وذلك في 178 مادة.

- ✓ **قانون الضرائب غير المباشرة:** ينظم هذا القانون كافة الأحكام المتعلقة بالضريبة غير المباشرة ومجال تطبيقها ومعدلاتها، ومن هذه الضرائب نذكر ما يلي: (رسوم المشروبات والمشروبات الكحولية، رسوم الضمان والتعيير على مصنوعات الذهب والفضة والبلاتين، المنتجات البترولية، الضريبة على البارود والديناميت والمتفجرات، الرسم الصحي على اللحوم).

يتضمن هذا القانون "الأمر 104/76 المؤرخ في 1976/12/09" 571 مادة تنظم كل ما يتعلق بالضرائب والرسوم المختلفة.

- ✓ **قانون التسجيل:** ويشمل على تنظيم الحقوق الجبائية الواجب دفعها عند نقل الملكية أو مختلف الحقوق المعينة، ومعدلات ونسب تطبيقها، وهو يحتوي على 373 مادة.

- ✓ **قانون الطابع:** هذا القانون ينظم الحقوق المتعلقة بـ:

* الحقوق الخاصة بالوثائق الإدارية (بطاقة التعريف، جواز السفر، الأحكام القضائية..)

* الحقوق الخاصة بالورقة المدموغة (الاتفاقيات والعقود...)

* قسيمات السيارات.

هذا القانون منظم في 309 مادة تبين طرق وآليات استحقاق حقوق الطابع.

- ✓ **قانون الإجراءات الجبائية:** أنشأ هذا القانون في سنة 2002 بموجب قانون المالية لنفس السنة، يتناول هذا القانون في مواده 179 ما يلي:

* إجراءات وطرق تحديد الأساس الخاضع للضريبة؛

* المراقبة الجبائية وإجراءاتها؛

* الإجراءات الخاصة بالمنازعات الجبائية؛

* إجراءات التحصيل الضريبي.

- ✓ **إضافة إلى مجموعة من القوانين ذات الصلة بالمجال الضريبي** ، كالقوانين المنظمة للإدارة الضريبية، قانون الجمارك...الخ، وكذلك التعليمات الصادرة من وزارة المالية والمديرية العامة للضريبة.

من خلال هذه القوانين وبالإطلاع عليها نجد أنها لا تقوم بتشريع معدلات الضريبة ونسبها وكيفية دفعها والتصريح بها فحسب، بل نجد أن هذه القوانين تتضمن هيكل النظام الضريبي القائم والذي يستشف من خلال أنواع الضرائب الموجودة والمفروضة، فهو يعبر " الهيكل الضريبي" عن الأهمية النسبية المعطاة لكل نوع من أنواع الضرائب [1]، ويتحدد الوزن النسبي لضريبة معينة بنسبة حصيلتها على إجمالي الحصيلة الضريبية الكلية أو بالأهمية النسبية لدورها في تحقيق أهداف المجتمع، وعليه فإن الهياكل الضريبية تتمايز في الدولة الواحدة من زمن إلى آخر ومن دولة إلى أخرى، وتعد الهياكل الضريبية ذات استجابة تلقائية في الدول المتقدمة دون تدخل من

[1]- عبد المجيد قدي: **مدخل للسياسات الاقتصادية الكلية**، مرجع سبق ذكره، ص 140.

الدولة لأجل زيادة العائد الضريبي نظرا لتقدم النشاط الاقتصادي في هذه الدول، أما في الدول النامية فإنه لابد من القيام بتدخلات مقصودة من أجل رفع العائد الضريبي وذلك يعود إلى ضعف النشاط الاقتصادي.

6- الإتفاقيات الجبائية: هناك نوع ثاني من مصادر التشريع الضريبي والذي يمكن اعتباره من المصادر الخارجية، إذا اعتبرنا المصادر السالفة الذكر مصادر داخلية، هذا المصدر يتمثل في الاتفاقيات الجبائية، هذه الأخيرة ازدادت أهميتها ودورها نتيجة ظهور العلاقات الاقتصادية وبزيادة الارتباط والتبادل بين الدول، وتعتبر الاتفاقيات الجبائية معاهدات دولية يكون موضوعها جبائي بحت.

هذه الاتفاقيات تختلف درجة ترتيبها من دولة إلى أخرى، ففي الجزائر ترتب الاتفاقيات المبرمة والمصادق عليها من رئسي الجمهورية في مرتبة أسمى من القانون[1].

ثانيا: الإدارة الضريبية

تعد الإدارة الضريبية الوسيط بين المكون الأول من مكونات النظام الضريبي (التشريع الضريبي) والمكون الأخير الذي سوف نتطرق له في الفرع الموال (المجتمع الضريبي)، فهي التي تقوم وتسهر على تطبيق التشريع الضريبي على أشخاص المجتمع الضريبي، إذا الإدارة الضريبية هي الجهاز الإداري المختص بكافة المسائل الجبائية وتسييرها، ولهذا فالإدارة الضريبية تتشعب في مكوناتها وهيآتها حسب درجة التعقد أو البساطة التي تميز هذا الهيكل، وبالرجوع إلى حالة الجزائر نجد أن الإدارة الضريبية لها العديد من الهيآت، فهي تتكون من مصالح مركزية ومصالح خارجية.

1- المصالح المركزية للإدارة الضريبية

يعد وزير المالية أعلى هرم هذه الهيآت بما له من صلاحيات يكفلها له القانون في المجال الضريبي[2]، وثاني هذه الجهات المركزية المنظمة للإدارة الضريبية في الجزائر هي المديرية العامة للضرائب والتي يكفل لها القانون العديد من الصلاحيات الواسعة في المجال الضريبي بكل ما يشتمل عليه من وظائف [3]، هذه الأخيرة (المديرية العامة للضرائب) ومن أجل آداء مهامها في المجال الضريبي على أحسن وجه فإنها تتفرع إلى العديد من المديريات وهذه الأخيرة تتفرع بدورها إلى عدة مديريات فرعية، والمديريات الفرعية للإدارة الضريبية تتمثل في:

* مديرية التشريع والتنظيم الجبائي.
* مديرية المنازع.

---

[1]- **دستور الجزائر:** مرجع سبق ذكره، المادة 132 منه.

[2]- انظر المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15 فيفري 1995، **والمتضمن صلاحيات وزير المالية**، المادة 3 منه.

[3]- لأكثر تفصيل راجع المرسوم التنفيذي رقم 07-364 المؤرخ في 24 نوفمبر 2007، **المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية**، المادة الخامسة منه.

* مديرية العمليات الجبائية والتحصيل.
* مديرية الأبحاث والتدقيق.
* مديرية الإعلام والوثائق الجبائية.
* مديرية الإعلام الآلي والتنظيم.
* مديرية العلاقات العامة.
* مديرية إدارة الوسائل.

2- المصالح الخارجية: تتكون المصالح الخارجية من:

أ- المديريات الجهوية للضرائب: لها العديد من المهام المنوطة بها[1] تضمن هذه المديريات تمثيل المديرية العامة للضرائب على المستوى الجهوي.

- تسهر على تنفيذ وتطبيق البرامج والتعليمات والقرارات الصادرة عن الإدارة المركزية.
- كما تضمن العلاقة الوظيفة بين الإدارة المركزية والمديريات الولائية للضرائب.
- تتولى تنشيط عمل المديريات الولائية التابعة لاختصاصها الإقليمي وتوجيه وتنسيقه ومراقبة.
- تسهر على احترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية وطرقه ومقاييسه وإجراءاته.
- تعد بصفة دورية حصائل وملخصات عن أعمال المصالح الجبائية.
- تقدم الاقتراحات لتكييف التشريع الجبائي.
- تشارك في أعمال تكوين الأعوان وتحسين مستواهم وتجديد معلوماتهم.
- تدرس طلبات تنقل الأعوان فيما بين الولايات.
- تقدر إحتياجات المصالح الجبائية الجهوية من وسائل بشرية ومادية وتقنية ومالية، وتعد تقريرا دوريا عن ظروف سير هذه الوسائل وإستعمالها.
- تنظيم أشغال لجنة الطعون لدى الجهات المصدرة للقرار والمنشأة على المستوى الجهوي.
- توافق على استفادة المكلفين بالضربة من نظام الشراء بالإعفاء حسب الشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به.

ب- مديرية كبريات المؤسسات: تختص هذه المديرية بإدارة الشؤون الجبائية للشركات ذات رقم الأعمال الكبير (أكبر من 100 مليون دج) خاصة ما تعلق بالشركات البترولية، الشركات الأجنبية، البنوك. لها العديد الصلاحيات يمكن تقسيمها إلى:

✓ **في مجال الوعاء:** تتمثل صلاحياتها في مجال الوعاء فيما يلي:

* تمسك وتسير الملف الجبائي للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها؛

[1]- انظر المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006، **المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها**، المادة السابعة منه.

* تصدر الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتنفذ عمليات التسجيل والطابع وتعاينها وتصادق عليه؛
* تقوم بمراقبة الملفات حسب كل وثيقة؛
* تتكفل بملفات تعويض قروض الرسوم.

✓ **في مجال التحصيل:** أما في مجال التحصيل فإن مهامها تتمثل فيما يلي:
* تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى
* تراقب حساب التسيير مراقبة مسبة وتصفيه؛
* تمون بالطوابع وتمسك محاسبتها.

✓ **في مجال الرقابة:** تتمثل مهامها في هذا المجال في البحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها واستغلالها وتراقب التصريحات؛ تعد وتنجز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقييم النتائج.

✓ **في مجال المنازعات:** تدرس التظلمات وتعالجها؛ تتابع المنازعات الإدارية والقضائية؛ تعالج طلبات التخفيض الإداري.

✓ **في مجال تسيير الوسائل:** في هذا المجال تعد الإجراءات المتعلقة بالاعتمادات والتصفية والأمر بصرف نفقات التسيير والتجهيز مهما كانت طبيعتها وتسهر على تنفيذها وتحيينها، كما تضمن تسيير المستخدمين وتقيم الاحتياجات من الوسائل المادية والبشرية والتقنية وتعد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك.

✓ **في مجال الإستقبال والإعلام:** تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة؛ تنشر المعلومات والآراء تجاه المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات، مع تذكيرهم بحقوقهم وواجباتهم في مجال الجباية؛ تتعاون وتنسق مع الهيكل المركزي المكلف بالعلام في مجال إستراتيجية الاتصال والاستقبال والإعلام.

ج- المصالح الجهوية للبحث والمراجعات : تعمل هذه المصالح على تنفيذ برامج التحقيق والبحث ومراقبة النشاطات والمداخيل التي تضبطها مديرية البحث والمراجعة، كما تعد الإحصائيات المتعلقة بها وتضمن تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي، فضلا عن تنفيذ برامج تحقيق وبحث ومتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتعمل على التقييم الدوري لها، ناهيك عن تنفيذ كل تحقيق يأمر به وزير المالية والمدير العام للضرائب وكافة السلطات المختصة بالاتصال مع المؤسسات والمصالح المعنية، كما تقوم في إطار صلاحياتها بتطبيق حق الاطلاع على الملفات التي تخضع لمجال اختصاص مديريتين ولائيتين للضرائب أو أكثر [1]، وتنظيم المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات في ثلاثة أقسام هي [2]: قسم المراقبة والإحصائيات والتقييم، قسم المساعدة على الرقابة، قسم الوسائل.

[1]- انظر المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006، **المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها**، مرجع سبق ذكره، المادة 10 منه.

[2]- القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 21 فيفري 2009، **المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها** ، مرجع سبق ذكره، المواد من 26 إلى 45 منه.

د- المديريات الولائية للضرائب: تندرج المصالح الولائية في إطار تنظيمي يسمى المديرية الولائية للضرائب والذي ينقسم بدوره إلى مصالح داخلية والمتمثلة في المديريات الفرعية وأخرى خارجية وهي مصالح الوعاء ومصالح التحصيل.

✓ **المديريات الفرعية:** تنظم المديرية الولائية للضرائب في خمس (05) مديريات فرعية هي[1]:

*** المديرية الفرعية للعمليات الجبائية (SDOF):** وتكلف لا سيما بما يأتي:

- تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار.
- التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعتها ومراقبتها.
- متابعة أنظمة الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة.

وتتكون المديرية الفرعية للعمليات الجبائية من أربعة (04) مكاتب هي: مكتب الجداول، مكتب الإحصائيات، مكتب التنظيم والعلاقات العامة، مكتب التنشيط والمساعدة.

*** المديرية الفرعية للتحصيل (SDR):** وتكلف لاسيما بما يأتي:

- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها، وطذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج آخر أو أتاوى.
- متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات، وكذا التحصيل الجبري للضريبة.
- التقييم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص لاسيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي.
- مراقبة القابضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات وتطهيرها.

وتتكون المديرية الفرعية للتحصيل من ثلاث (03) مكاتب هي: مكتب مراقبة التحصيل، مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله، وأخيرا مكتب التصفية

*** المديرية الفرعية للمنازعات(SDCX):** وتكلف لاسيما بما يأتي:

- معالجة الاحتياجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة.
- معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة.
- تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.

والمديرية الفرعية للمنازعات تتكون من أربعة (04) مكاتب هي: مكتب الاحتجاجات، مكتب لجان الطعن، مكتب المنازعات القضائية، ومكتب التبليغ والأمر بالصرف (والأمر بالتخفيض).

[1]- القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 21 فيفري 2009، **المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها** ، مرجع سبق ذكره، المواد من 60 إلى 84 منه.

*** المديرية الفرعية للرقابة الجبائية(SDCF):** وتكلف لاسيما بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة انجازها.

وتتكون المديرية الفرعية للرقابة الجبائية من أربعة (04) مكاتب هي: مكتب البحث عن المعلومة الجبائية الذي يعمل على شكل فرق، مكتب البطاقيات والمقارنات، مكتب المراجعات الجبائية والذي يعمل في شكل فرق، ومكتب مراقبة التقييمات والذي يعمل هو الآخر على شكل فرق.

*** المديرية الفرعية للوسائل(SDM):** وتكلف لاسيما بما يأتي:

- تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب.
- السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها، وكذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.

وتتكون المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب هي: مكتب المستخدمين والتكوين، مكتب عمليات الميزانية، مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف، ومكتب الإعلام الآلي.

✓ **مصالح الوعاء (المفتشيات):** إن الهيئة المسؤولة عن الوعاء "فرض الضريبة" تسمى بالمفتشية " inspection" وهي تضم أربعة (04) مصالح: مصلحة التدخل، مصلحة جباية الأشخاص الطبيعيين، مصلحة جباية الشركات والمهن الحرة، ومصلحة جباية العقارات وكل ما يتعلق بعملية التنازل عن العقار (البيع، الهبة، الوراثة...).

✓ **مصالح التحصيل (القباضات):** إن الهيئة المسؤولة عن التحصيل تسمى قباضة الضرائب، وهي هيئة قاعدية مهمتها الرئيسية تحصيل الضريبة وتضم ثلاثة (03) أقسام هي قسم شباك التحصيل، قسم المحاسبة، وقسم المتابعة.

وهناك قباضات أخرى تهتم بالتحصيل وهي قباضات التسيير بالنسبة للبلديات والمستشفيات، فبالإضافة إلى التسيير المالي للبلديات والمستشفيات تقوم بتحصيل الرسم التطهيري والعقاري اللذان يعودان بدرجة أولى إلى إيرادات ميزانية البلدية.

ه- مراكز الضرائب: تتكفل مراكز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية[1]:

* للمؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الحقيقي أو النظام المبسط (قبل أن يلغى هذا النظام في سنة 2014) لفرض الضريبة والممارسون للعمليات الموجبة للخضوع للنظام الحقيقي لفرض الضريبة؛

* الشركات غير الخاضعة لمديرية كبريات المؤسسات؛

* المكلفون بالضريبة الممارسون للمهن الحرة.

وتختص مراكز الضرائب في مجال تسيير الوعاء الضريبي وتحصيل ومراقبة الضرائب والرسوم التالية:

* الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية والتجارية المستحقة على المؤسسات الفردية؛

* الضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح غير التجارية المستحقة على المهن الحرة؛

[1]- مركز الضرائب، **مجال الصلاحيات، الأشخاص والضرائب المعنيين** ، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العامة والاتصال، 2014، ص 03.

* الضريبة على أرباح الشركات المستحقة على شركات الأموال الخاضعة للقانون العام أو شركات الأشخاص وكذا شركات المساهمة التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات؛
* الرسم على القيمة المضافة والرسم الداخلي على الاستهلاك، رسم المرور على الكحول، والرسم على النشاط المهني، إضافة إلى حقوق الطابع؛
* الاقتطاعات من المصدر المستحقة على المرتبات والأجور وكذا تلك المستحقة على توزيع أرباح الأسهم على الشركاء.

- ✓ **المراكز الجوارية للضرائب:** تتكفل بتسيير المؤسسات الفردية والمستثمرات الفلاحية والأشخاص الطبيعيين برسم الضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي أو الذمم المالية وكذا الرسوم المفوضة على الممتلكات العقارية المبينة وغير المبينة، كما تتكفل كذلك بالمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والجمعيات برسم الضرائب والرسوم المفروضة على الأجور والرواتب المدفوعة، أو أي جزء آخر من نشاكهم الخاضع للضريبة. كما تتكفل بالضرائب والرسوم للمؤسسات الواقعة في دائرة اختصاص مديرية كبريات المؤسسات ومراكز الضرائب غبر المتكفل بها من طرف هذه الهياكل الجبائية التي تخضع لها، للمراكز الجوارية للضرائب نفس تنظيم مراكز الضرائب (ثلاثة مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين).

ثـــالـــثـــا: المجتمع الضريبي

يقصد بالمجتمع الضريبي في المجال الضريبي كل ما يتخذ كأساس لتحديد قيمة الضريبة، أي مجموع المداخيل المحققة من طرف الأشخاص سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو أشخاص معنويين محققون لأرباح ومداخيل توجب فرض الضريبة، وتحديد الشخص المكلف بالضرائب المختلفة له أهمية بالغة، إذ هذا الأخير هو من يقوم بعملية التصريح بالوجود (إذ كان شخصا طبيعيا يكون هو المكلف بالتصريح، وإذا كان شخصا معنويا فيجب القيام بالتصريح من طرف المدير أو ممثل هذا الكيان القانوني) كما أن هذا الشخص تقوم مسؤوليته أمام الجهات الضريبية في مجال الالتزامات وكذا دفع قيمة الضرائب المفروضة عليه.

المطلب الثالث: أنظمة فرض الضريبة غي التشريع الجزائري

شهد النظام الضريبي إصلاحا في بداية التسعينات من القرن الماضي، وشمل هذا الإصلاح الضرائب المفروضة وكذا إجراءات الفرض الضريبي ناهيك عن أنظمة الفرض الضريبي، ورغم كون أن النظام الضريبي نظام تصريحي أي أنه يعتمد على التصريحات التي يقدمها المكلف إلى الإدارة الضريبية، إلا أننا في الواقع نجد العديد من أنظمة فرض الضريبة، والتي تتنوع بين النظام الحقيقي والنظام المبسط، نظام التصريح المراقب، النظام الجزافي، هذه الأنظمة هي ما سوف نحاول تناولها في هذا المطلب من خلال الفروع الموالية:

أولا: النظام الحقيقي

يعتبر نظام الربح الحقيقي من أهم أنظمة فرع الضريبة انطلاقا من المبادئ المحاسبية التي تبرز أهمية المحاسبة الضريبية في ذلك على اعتبارها إحدى فروع علم المحاسبة والتي تعني

عرض البيانات المحاسبية اللازمة لغرض تحديد الربح الجبائي وفق أحكام القانون الجبائي [1].
ويخضع لنظام الربح الحقيقي في مجال الضريبة على الدخل الإجمالي حسب رقم الأعمال المحقق متى تجاوز رقم الأعمال هذا ثلاثين مليون دينار جزائري (30.000.000 دج) بالنسبة لصنف الأرباح الصناعية والتجارية؛ ويتحدد رم الأعمال الواجب اعتماده لفرض هذا النظام من رقم الأعمال من دون الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للخاضعين لهذا الرسم، أو رقم الأعمال مع حساب الرسم على القيمة المضافة بالنسبة لغير الخاضعين له، لكن بموجب قانون المالية لسنة 2015 يخضع لهذا النظام متى تجاوز رقم الأعمال المحقق 30 مليون دج حتى بالنسبة للمهن الحرة، كما يخضع لهذا النظام وجوبا مهما كان قيمة رقم الأعمال بخصوص تحديد الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات[2]، إضافة إلى ذلك فيخضع للنظام الحقيقي وجوبا لتحديد قيمة الرسم على القيمة المضافة فيما يخص الأشخاص المعنويون الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات وكذا الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية والتجارية والمهن الحرة لما يتجاوز رقم الأعمال 30 مليون دج[3].

يتعين على الأشخاص الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة أن يكتتبوا على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة لدى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر المؤسسة أو الإقامة الرئيسية المهنية تصريحا بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة[4].

كما أن الأشخاص التابعون لهذا النظام عليهم الالتزام بما يلي:

* اكتتاب التصريح الخاص بالدخل الخاضع للضريبة على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة، وإذا انتهى هذا التاريخ بيوم عطلة يمدد الأجل إلى أول يوم عمل فعلي؛

* في حالة تسجيل عجز يجب التصريح بمبلغ هذا العجز وفق الشروط الخاصة بالتصريح برقم الأعمال، أي 30 أفريل كآخر أجل؛

ما يمكن الإشارة إليه أن القوة القاهرة تقطع الآجال الخاصة بالتصريح برقم الأعمال أو العجز المسجل وهذا حسب ما جاء في المادة 151 فقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث يمكن تمديد الآجال بناء على قرار من المدير العام للضرائب بشرط أن لا تتجاوز مدة التمديد 03 أشهر.

* أما بخصوص المؤسسات التي يتطلب البث بشأن الحسابات انعقاد الجمعية العامة فيمنح لها الحق في اكتتاب تصريح تصحيحي على الأكثر خلال واحد وعشرون (21) يوما التي تلي انقضاء الأجل القانوني المنصوص عليه في القانون التجاري لانعقاد هذه الجمعية، كما يجب أن يرفق تحت طائلة عدم قبول التصريح التصحيحي الوثائق القانونية التي يؤسس عليها التصريح لاسيما محضر الجمعية العامة وتقرير محافظ الحسابات؛

---

[1]- ولهي بوعلام: **النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة –حالة الجزائر-** ، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف،2012/2011، ص 80.

[2]- **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 148 منه.

[3]- **الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة**، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ص 46.

[4]- انظر قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة 18، 151 منه.

* يجب أن يذكر في التصريح قيمة رقم الأعمال ورقم التسجيل في السجل التجاري؛

* كما يجب ذكر اسم وألقاب وعناوين المحاسب أو المحاسبين أو الخبراء المكلفين بمسك المحاسبة، مع وجوب ذكر إذا كان هؤلاء المحاسبين والخبراء من بين المستخدمين الأجراء في المؤسسة أم لا؛

* وجوب مسك محاسبة مطابقة للقوانين والأنظمة المعمول بها تشمل على دفتر اليومية، دفتر الأستاذ الدفاتر المحاسبية المساعدة، إعداد الميزانية، إعداد الفواتير مع ذكر معدل ومبلغ الرسم على القيمة المضافة، وإذا ما كان مسك هذه المحاسبة بلغة أجنبية فلابد من تقديم ترجمة لها يصادق عليها مترجم معتمد وذلك كلما طلبها مفتش الضرائب؛

* إضافة إلى تقديم التصريح المكلفون التابعون لهذتا النظام ملزمون بالتسجيل على الاستمارات التي تعدها وتقدمها الإدارة ما يلي:

- مستخلصات الحسابات الخاصة بعمليات المحاسبة كما هي محددة وفق الأنظمة والقوانين، خاصة ملخص عن حسابات النتائج وكشف للمصاريف العامة حسب طبيعتها، الإهتلاكات المالية والأرصدة المشكلة باقتطاع من الأرباح، مع وجوب الإشارة بدقة إلى غرض هذه الإهتلاكات والأرصدة؛

- جدولا للنتائج يسمح بتحديد الربح الخاضع للضريبة؛

- كشفا للمدفوعات الخاصة بالرسم على النشاط المهني؛

- كشفا مفصلا بخصوص التسبيقات المدفوعة للضريبة على أرباح الشركات.

* وجوب تقديم من طرف المصرح بالضريبة كل الوثائق الحسابية ودفاتر الجرد ونسخا من الأوراق والوثائق الخاصة بالإيرادات والنفقات التي تثبت صحة النتائج المبينة في التصريح وذلك كلما طلبها مفتش الضرائب.

ثانيا: النظام المبسط ونظام التصريح المراقب

إضافة إلى النام الحقيقي لقد استحدث المشرع النظام المبسط لفرض الضريبة والذي يخص فئة الأرباح الصناعية والتجارية في إطار الضريبة على الدخل الإجمالي، كما يوجد نظام التصريح المراقب والذي يطبق على المداخيل غير التجارية في إطار الضريبة على الدخل الإجمالي.

1- النظام المبسط لفرض الضريبة

تم استحداث هذا النظام بموجب قانون المالية لسنة 2007، ويخضع لهذا النظام الأشخاص المحققون لمداخيل صناعية أو تجارية وغير التابعين للضريبة الجزافية الوحديدة والذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي عشرة ملايين دينار جزائري (10.000.000 دج) [1]، ثم ما لبث المشرع الجزائري من خلال قانون المالية التكميلي لسنة 2011 أن قام بتعديل المبلغ الأقصى والأدنى المحدد للخضوع للنظام المبسط، فأصبح يخضع لهذا النظام الأشخاص المكلفون بالضريبة غير التابعين للضريبة الجزافية الوحيدة بمعنى من يتجاوز رقم أعمالهم السنوي عشرة ملايين دينار

[1]- القانون رقم 12/07 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007، **المتضمن قانون المالية لسنة 2008**، المادة 03 منه.

جزائري (10.000.000 دج) ويقل عن ثلاثين مليوندينار جزائري (30.000.000 دج)[1]، ومما تجدر الإشارة إليه أن استحداث هذا النظام جاء تماشيا مع بدايات تطبيق المخطط المحاسبي المالي(SCF) وكذا مع معايير المحاسبة الدولية. ويلزم المكلفون الخاضعون لهذا النظام بمسك الوثائق التالية:

* ميزانية ملخصة؛
* حسابات مبسطا للنتيجة الجبائية يتبين من خلالها قيمة الربح الجبائية يتبين من خلالها قيمة الربح الجبائي وكذا كافة المصاريف والأعباء.
* جدول مبسطا للنتيجة الجبائية يتبين من خلالها قيمة الربح الجبائي وكذا كافة المصاريف والأعباء؛
* جدول الاهتلاكات؛
* جدول كشف المؤونات؛
* جدول تغيرات المخزون.

يخضع للنظام إذا كان رقم الأعمال لا يتجاوز 30 مليون دج المداخيل التأتية من الأنشطة التالية[2]:

* عمليات البيع بالجملة؛
* عمليات البيع التي يقوم بها الوكلاء المعتمدون؛
* موزعوا محطات الوقود؛
* الخاضعون للضريبة والذين يقومون بعمليات التصدير؛
* الأشخاص الذين يقومون بعمليات البيع لمؤسسات مستفيدة من الإعفاءات المنصوص عليها في القانون والمتعلقة بالمحروقات أو لمؤسسات تستفيد من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة؛
* الفرازون وتجار الأملاك وكذا منظمو العروض وألعاب التسلية بكل أنواعها.

تخضع المداخيل الخاضعة للنظام المبسط للضريبة على الدخل الإجمالي بمعدل 20% محررة من الضريبة من قيمة الربح الجبائي المحصل عليه من طرف المكلف بالضريبة ، كما أن التشريع الجبائي يتيح للأشخاص الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة طلب الخضوع للنظام المبسط من خلال تقديم طلب إلى المصالح الجبائية يتضمن طلب الخضوع للنظام المبسط، وفي ذات الإطار يتيح القانون للمكلفين الخاضعين للنظام المبسط تقديم طلب من اختيارهم للخضوع للنظام الحقيقي لفرض الضريبة إذا كان هذا المكلف يملك محاسبة منتظمة ودقيقة.

2- نظام التصريح المراقب

يتم تطبيق هذا النظام على مختلف المهن الحرة التي تعتمد على الطابع الفكري والقدرات الذهنية والمعارف العلمية الشخصية، وإجمالا يمكن القول أن هذا النظام يطبق على طل دخل متأتي من مهنة حرة تتميز بالخصائص التالية[1]:

[1]- القانون رقم 11-11المؤرخ في 18 جويلية 2011، **المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2011**، المادة الثانية منه المعدلة لأحكام المادة 20 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[2]- **الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة**، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2014، ص 15.

* الطابع الفكري: وذلك من خلال اعتماد ممارس هذه المهنة على العمل الفكري التصوري مثل المحامي الذي يستعمل في مرافعاته ومختلف خدماته المقدمة لموكليه على معارفه ومعلوماته المكتسبة عن مختلف القوانين والنظم التشريعي؛

* أن تكون مهنة مستقلة: ويظهر أصل هذه الخاصية بتسمية المهن "بالحرة" هذه أن صاحب هذه المهنة يمارس نشاطه بكل حرية، إذ لا يكون مرتبط بأي عقد يجعله تابع لطرف آخر، وما يمكن الإشارة إليه أن هذه الخاصية إبعاد الشخص عن دائرة المسؤولية الأخلاقية أثناء ممارسته لمهنته؛

* أن تكون بمساهمة شخصية: فإضافة إلى الخاصيتين السابقتين لا يمكن اعتبار المهنة مهنة حرة إلا إذا كان صاحبها يمارسها بصفة شخصية ودون الاستعانة بشخص آخر بتمتع بنفس الصفة ونفس الغاية.

إذا توفرت هذه الخصائص الثلاثة في مهنة ما ممارسة من طرف شخص معين يمكن اعتبارها مهنة حرة وتخضع لنظام التصريح المراقب لتحديد الضريبة. وتصنف المهن الحرة على أربعة أصناف هي:

* **صنف المهن الطبية:** هذا الصنف يرتكز النشاط فيه على تقديم العلاجات الطبية ويشمل الجراحون، الأطباء والقابلات، أطباء الأسنان، البياطرة بشرط أن يكونوا يمارسون هذه المهن لحسابهم الخاص وليس لحساب مؤسسات استشفائية؛

* **صنف المهن القضائية:** هذا الصنف يضم مختلف المهن المرتبطة بالجهاز القضائي على غرار المحامين، المترجمين؛

* **صنف الوظائف والدواوين:** ويضم هذا الصنف الوظائف التي تتعلق أنشطتها وخدماتها بتحرير العقود الرسمية وتنفيذ قرارات العدالة على شاكلة المحضرين القضائيين، الموثقين، محافظي البيع بالمزائدة؛

* **صنف التقنيين:** هذا الصنف يشمل الأشخاص الذين تكتسي المهن الممارسة من طرفهم طابعا تقنيا مثل المحاسبين المعتمدين وخبراء المحاسبة، المهندسين المعماريين، الأعوان التجاريين، وكلاء التأمين...الخ.

يتعين على المكلفين الخاضعين للنظام المراقب لفرض الضريبي التزامات محاسبية تتمثل في[2]:

* محاسبة مبسطة متمثلة في سجل يومي مرقم وموقع من طرف رئيس مفتشية الضرائب التابع لدائرة اختصاصه مكان ممارسة المنة الحرة، يتم التسجيل فيه يوما بيوم مبلغ الإيرادات المحصلة والنفقات المتحملة من المهنة ويكون التسجيل بدون تشطيب وبدون ترك صفحات فارغة؛

* وثيقة مدعمة بوسائل الإثبات تتضمن تاريخ الاقتناء أو الإنشاء وتكلفة الأشياء المخصصة لممارسة المهنة، وكذا مبلغ الاهتلاك المحقق على هذه العناصر وكذا التاريخ المحتمل للتنازل عن هذه العناصر؛

---

[1]- **الدليل التطبيقي للمهن الحرة**، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2014، ص 06.

[2]- الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سبق ذكره، ص 18.

* الإحتفاظ بالسجلات وكافة وثائق الإثبات إلى غاية انتهاء السنة الرابعة التي تلي السنة التي تم فيها تسجيل النفقات والإيرادات، حيث بعد هذه المدة تدخل الحقوق الجبائية في دائرة التقادم المسقط إن لم تطالب بها الإدارة الجبائية قبل هذا التاريخ؛

* جدول تحديد الأتعاب مع تبيان اسم وعنوان الزبون، وكذا ثمن الأتعاب.

يتم تطبيق على المكلفين الخاضعين لنظام التصريح المراقب نسبة اقتطاع 20% كضريبة على الدخل الإجمالي.

ملاحظة: بناء على قانون المالية لسنة 2015 فقد تم إلغاء النظام المبسط ونظام التصريح المراقب لفرض الضريبة وذلك بموجب المادة السادسة من أحكام هذا القانون.

ثالثا: نظام الضريبة الجزافية

أول استحداث لهذا النظام كان سنة 2007 بموجب المادة 02 من قانون المالية لسنة 2007، حيث جاءت هذه الضريبة لتعوض الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة للمكلفين الخاضعين لها[1].

لقد بينت المادة الثانية من قانون المالية لسنة 2007 والمتضمنة إنشاء المادة 282 مكرر 01 ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الخاضعون لهذا النظام من أنظمة فرض الضريبة والذين يتمثلون في:

* الأشخاص الطبيعيون الذين تمثل تجارتهم الرئيسية بيع البضائع والأشياء عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثة ملايين دينار جزائري (3.000.000 دج) بما في ذلك الحرفيين الممارسون لنشاط حرفي فني؛

* الأشخاص الطبيعيون الممارسون لأنشطة تأدية الخدمات التابعة لفئة الأرباح الصناعية والتجارية عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي كذلك ثلاثة ملايين دينار جزائري؛

* الأشخاص الممارسون للنشاطين المذكورين أعلاه معا (بيع البضائع والأشياء، تأدية الخدمات) عندما لا يتجاوز رقم الأعمال السنوي المحقق من طرفهم ثلاثة ملايين دينار جزائري. لقد تواترت التعديلات بخصوص رقم الأعمال المحقق والموجب لتطبيق هذا النظام، حيث جاء في قانون المالية التكميلي لسنة 2011 أنه يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة المحققون لرقم أعمال سنوي من الأنشطة المذكورة أعلاه إذا كان رقم الأعمال أقل من عشرة مليون دينار جزائري (10.000.000 دج) [2]، ليأتي قانون المالية لسنة 2015 ويجعل مجال الخضوع لنظام الضريبة الجزافية الوجيدة مخصص للأشخاص المحققون لرقم أعمال سنوي أقل من ثلاثين مليون دينار جزائري (30.000.000 دج)، وهذه الضريبة (الضريبة الجزافية الوحيدة) تعوض إضافة إلى الضرائب المذكورة سابقا الضريبة على أرباح الشركات كذلك[3].

---

[1]- القانون رقم 06-12 المؤرخ في ديسمبر 2006، **والمتضمن قانون المالية لسنة 2007**، المادة 02 منه.

[2]- القانون رقم 11-11 المؤرخ في 18 جويلية 2011، **والمتضمن قانون المالية لسنة 2011**، المادة 03 منه.

[3]- القانون رقم 14-10 المؤرخ في 30 ديسمبر 2014، **المتضمن قانون المالية لسنة 2015**، المادة 13 منه المعدلة لأحكام المادة 282 مكرر، 282 مكرر 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

يستثنى من هذا النظام مهما كان رقم الأعمال العمليات التالية[1]:

* عمليات البيع بالجملة والعمليات التي يقوم بها الوكلاء المعتمدون؛
* عمليات إيجار العتاد والسلع الاستهلاكية ماعدا الحالات التي تكتسي فيها طابعا ثانويا أو ملحقا بالنسبة لمؤسسة صناعية وتجارية؛
* عمليات التجارة المتعددة وكذا تلك التي تقوم بها المساحات الكبرى؛
* العمليات المتعلقة ببيع الأدوية والمنتجات الصيدلانية؛
* موزعو محطات الوقود وكذا المكلفون بالضريبة الذين يقومون بعمليات التصدير؛
* الأشخاص الذين يقومون بالبيع لمؤسسات مستفيدة من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة؛
* الفرازوزن وتجار الأملاك وكذا منظمو الحفلات والعروض وألعاب التسلية بمختلف أنواعها، إضافة إلى ورشات البناء.

وما نود الإشارة إليه أن المشرع الجزائري من خلال المالية التكميلي لسنة 2008 قد أعاد الحالة الثانية والثالثة والرابعة المذكورة أعلاه والمستثناة بموجب قانون المالية 2007 إلى مجال الخضوع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة حسب رقم الأعمال المحقق[2].

يتم تحديد الأساس الخاضع للضريبة الجزافية بعد القيام بالتصريح برقم الأعمال المحقق في السنة الماضية وذلك قبل الفاتح فيفري من كل سنة، وللإدارة الضريبية الحق في عدم الأخذ بالتصريح المقدم من طرف المكلف بالضريبة،فتقوم الجهات الضريبية بإبلاغ المكلف برقم الأعمال الجديد المتخذ كأساس لتحديد الضريبة عن طريق إشعار التقييم (Cn08) والذي يتم إرسال عن طريق رسالة مضمونة مع إشعار بالوصول، ويمنح للمكلف مهلة 30 يوما ابتداءا من تاريخ استلام الإشعار لإبداء موافقته أو ملاحظاته مع ذكر رقم الأعمال المستعد لقبوله، وبعد انقضاء مدة 30 يوما نكون أمام حالتين:

* إما الموافقة على التقييم المرسل من طرف الإدارة الضريبية أو الإمتناع عن الإجابة ففي هذه الحالة يتم اعتماد التقييم المقترح من طرف الإدارة نهائيا كأساس لفرض الضريبة؛
* لا يقبل التقييم المقترح من طرف الإدارة ويتم اقتراح رقم أعمال آخر ففي هذه الحالة توجد إمكانية لمراجعة وأخذ اقتراحات المكلف بعين الاعتبار إذا كانت مؤسسة ومسببة بأسباب مقنعة، وإن لم يكن ذلك فالإدارة الضريبية على التقدير الموضوع من طرفها كأساس لحساب قيمة الضريبة[3].

المبحث الثاني:جباية المؤسسة الجزائرية(دراسة لبعض الضرائب والرسوم)

أعتبرت الجباية عبر تاريخ الفكر الإقتصادي،من أقدم وأهم المصادر الإيرادات العامة،بما لها من أدوار وأتار تؤديها في الحياة المالية والإقتصادية والإجتماعية و السياسية بشكل عام،لذلك

[1]- القانون رقم 06-12المؤرخ في ديسمبر 2006، **والمتضمن قانون المالية لسنة 2007**، مرجع سبق ذكره. المادة الثانية منه.

[2]- الأمر 08-02 المؤرخ في 24 جويلية 2008، **والمتضمن قانون المالية التكميلي 2008**، المادة 09 منه.

[3]- **الضريبة الجزافية الوحيدة، إجراءات تحديد مساهماتكم**، المديرية العامة للضريبة، مديرية العلاقات العمومية والإتصال، نشرة 2014، ص 03.

أصبحت الدولة تسعى إلى زيادتها و تنويعها وأساليب فرضها و تحصيلها بدور الدولة وشكل الإقتصادالسائد في المجتمع.

لذلك سنقوم في هذا المبحث بدراسة بعض الضرائب و الرسوم.

المطلب الأول:الضرائب المباشرة

تسري علي القيمة التي يحققها المكلف من الدخل أو ما يملكه من الثروة و تقدير قيمة العناصر الخاضعة لضرائب الدخل علي أساس ما يحققه المكلف منها خلال فترة زمنية معينة سواءا كانت شهر أو سنة ، و هي تلك الضريبة التي يتحمل عبئها في النهاية من يقوم توزيعها للخزينة العامة ، فهي اقتطاع مباشرة من الدخل أو رأس المال و تفرض علي عناصر تتمتع نسبيا بالدوام و الإستقرار و من أمثلتها ضريبة الدخل و ضريبة الأرباح التجارية و الصناعية و الرسم العقاري .

1-الضريبة علي الدخل الإجمالي : I.R.G

إن الضريبة علي الدخل الإجمالي تفرض علي مجموع الدخل و تسمى أحيانا بالضريبة علي الإيراد العام و حسب المفهوم الضريبي يعتبر كدخل ناتج عن نشاط مؤجر أو امتلاك وسيلة الإنتاج .

فيما يخص النشاط المؤجر يمكن أن يكون هذا الدخل أجور أو مرتبات بالنسبة للموظفين أما بالنسبة لامتلاك وسيلة الإنتاج فان الدخل في هذه الحالة يتمثل في الأرباح الصناعية و التجارية و يمكن أن ترتب أنواع الضرائب المباشرة حسب أصناف المداخيل (الدخول الأجرية ، الدخول العقارية ، دخول فلاحيه ، دخول رأسمالية .....الخ.)

فمن المعروف أن كل أنواع الضرائب المفروضة علي الدخول هي من نوع الضرائب المباشرة و يستند القائلون بهذا النوع من الضرائب بأن الاتجاه الحديث للضرائب هو مراعاة الأوضاع الشخصية و الاجتماعية للمكلف و لذلك يتطلب معرفة الدخل الإجمالي للمكلف دفعة واحدة ، بحيث يتسنى لادارة المالية تكوين فكرة واقعية و صحيحة عن أوضاعه الشخصية و مقدرته المالية و بذلك يمكن تطبيق الإعفاء من الحد الأدنى للمعيشة تطبيقا عادلا و صحيحا ، إذ أن المكلف في حالة تعدد الضرائب علي فروع الدخل يمكن ان يصل علي أحد الفروع من الإعفاء و من فرع لأخر يتجاوز هذا النصاب كما أن المعدل التصاعدي لا يكون عادة إذا لم يطبق علي مجموع دخله للمكلف ، و هي ضريبة وحيدة

إجمالية تمس مداخيل الأشخاص الطبيعيين و تخضع لهذه الضريبة مداخيل شتى تتمثل فيما يلي :

_ الأرباح الصناعية و التجارية و الحرفية.
_ المداخيل العقارية المتحصل عليها من إيجاد الممتلكات .
_ مداخيل الموال المنقولة مثل السندات و الأسهم.
_ الأرباح غير التجارية .

_ الجور و المرتبات.
_ القيمة الزائدة للممتلكات المبنية و الغير مبنية.
_ المداخيل الفلاحية.

أ ـ الأشخاص الخاضعين للضريبة علي الدخل الإجمالي :

يخضع لهذه الضريبة كل من :

- ✓ الأشخاص القاطنين بالجزائر أو الأشخاص الأجانب و لهم عائدات من مصدر جزائري.
- ✓ أعوان الدولة الممارسين لمهامهم في الخارج دون خضوع دخولهم للضريبة علي الدخل الإجمالي في بلد أجنبي.
- ✓ الأشخاص من جنسية جزائرية و يحصلون في الجزائر علي أرباح و مداخيل .

ب ـ الإعفاءات :

يعفي من هذه الضريبة كل الأشخاص الذين لا يتعدي دخلهم الصافي مبلغ الحد الأدنى المعفي من الضريبة و هو 60000 د ج [1] سنويا بالإضافة الي :

- ✓ المنظمة المكلفة بالمعوقين و كذلك الفرق المدرسية.
- ✓ تعفي مؤقتا (3 سنوات) كل الأرباح المحققة في ترقية الاستثمارات للوكالة الوطنية لدعم و ترقية الإستثمار (ANDI) و في إطار الوكالة الوطنية لدعم و تشغيل الشباب (ANSEJ) وكذلك عندما تكون النشاطات في مناطق معزولة أو صعبة مثل الجنوب.

2-الرسم علي النشاط المهني: T.A.P.

و يستحق هذا الرسم سنويا علي رقم الأعمال الذي يحققه في الجزائر الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين و يقصد برقم الأعمال الإيرادات المحققة علي كافة عمليات البيع أو الخدمات من النشاطات ، أما بالنسبة لوحدات مؤسسات الأشغال العمومية و البناء يتكون رقم الأعمال من مبلغ المقبوضات.

****التصريحات :***

يتعين علي كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للرسم علي النشاط المهني ان يكتب سنويا لدي مفتشيه الضرائب المباشرة التابعة لمكان فرض الضريبة بمبلغ رقم الأعمال المحقق يجب أن يبرز التصريح بوضوح جزء رقم الأعمال الذي قد يستفيد من التخفيض و بشأن العمليات المنجزة حسب شروط البيع بالجملة يجب دعم التصريح بجدول يتضمن المعلومات التالية علي كل زبون :

- ✓ الإسم و اللقب أو العنوان التجاري.
- ✓ العنوان.
- ✓ مبلغ عمليات البيع المحققة.

يجب إيداع هذا الجدول في آن واحد مع التصريح السنوي [1] .

[1] المادة (10) من قانون المالية لسنة 1999.

3-الرسم العقاري : T.F

يطبق هذا الرسم العقاري علي الملكيات المبنية و غير المبنية و تقدم إيراداته السنوية الي البلدية و هذا نظرا لدوره البارز في الجباية و التنمية المحلية ، و يحدد قانونيا من خلال المواد 142 و261 من قانون الضرائب المباشرة التي عدلت بموجب قانون المالية لسنة 1992 من خلال مادته 43.

أ ـ مجال تطبيقه :

يؤسس الرسم العقاري علي الملكيات المبنية و غير المبنية و الموجودة علي التراب الوطني و نخص بالذكر أرضيات المباني و الأراضي غير المزروعة و الغير موجهة لاستعمال التجاري أو الصناعي.

ب ـ الإعفاءات :

تعفي من الرسم العقاري المفروض علي الملكيات المبنية بشرط ان تكون مخصصة لمرفق عام أو ذو منفعة عامة و أن لا تدر دخلا كل العقارات التابعة للدولة و الولايات و البلديات و كذلك تلك التابعة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي تمارس نشاطا في التعليم و البحث العلمي و الحماية الصحية و الاجتماعية و في ميدان الثقافة والرياضة [2].

كما تعفي أيضا من الرسم العقاري المفروض علي الملكيات المبنية مايلي :

- ✓ البنايات المخصصة للقيام بالشعائر الدينية.
- ✓ الأملاك العمومية التابعة للوقف و المتكونة من ملكيات مبنية.
- ✓ العقارات التابعة للدول الأجنبية و المخصصة للإقامة الرسمية لبعثاتهم الدبلوماسية

و القنصلية المعتمدة لدي الحكومة الجزائرية.

أما فيما يخص الملكيات غير المبنية فتعفي من الرسم العقاري كمايلي[2] :

- ✓ الملكيات التابعة للدولة و البلديات و المؤسسات العمومية عندما تكون مخصصة لنشاط ذو منفعة .
- ✓ الأراضي التي تشغلها السكك الحديدية.
- ✓ الأملاك التابعة للأوقاف العمومية و المتكونة من ملكيات غير مبنية.
- ✓ الأراضي و القطع الأرضية الخاضعة للرسم العقاري علي الملكيات المبنية.

5-الضريبة علي أرباح الشركات : I .B.S

الضريبة علي أرباح الشركات تأسست تجسيدا لمبدأ فصل الضريبة علي دخل الأشخاص و الضريبة علي دخل الشركات و هي ضريبة تستحق سنويا علي أرباح الشركات الصناعية و التجارية و الحرفية و كذلك المنجمية ، تدفع هذه الضريبة لصالح الميزانية العامة للدولة و تمثل

---

[1]- المادة (224) من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .، لسنة 1992.

2- المادة (250) من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .، لسنة 1992.

[2] المادة (261) من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .، لسنة 1992.

إيرادا عموميا وهي من أهم الإيرادات التي تعتمد عليها الدولة لتمويل نفقاتها العامة ، تأسست الضريبة علي أرباح الشركات بموجب المادة رقم (38) من قانون المالية لسنة 1991 حيث تنص المادة رقم (135) من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة علي مايلي - " تؤسس ضريبة سنوية علي مجمل الأرباح و المداخيل التي تحققها الشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة (136) و تسمي هذه الضريبة بالضريبة علي أرباح الشركات " .
من خلال التعريف السابق يتضح أن الضريبة علي أرباح الشركات هي ضريبة مباشرة تفرض علي أشخاص معنويين .

المطلب الثاني:الـرســوم عـلى رقـم الأعمـال:

نتناول في هذا المطلب الرسم على القيمة المضافة ، الرسم الداخلي على الإستهلاك والرسم على المنتوجات البترولية.

أولا: الرسم على القيمة المضافة TVA

إن الرسم على القيمة المضافة أنشأ بموجب القانون رقم 90-36 الصادر في 31 ديسمبر 1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 ليعوض نظام الرسوم على رقم الأعمال الذي يشمل الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات.

1-تعريف الرسم على القيمة المضافة TVA : إن الرسم على القيمة المضافة هو رسم إجمالي على الاستهلاك يمس العمليات ذات الطابع الصناعي والتجاري , ويخضع كذلك لهذا الرسم قطاع البنوك والتأمين وهو رسم يطبق على القيمة المضافة المنشأة خلال كل طور في العمليات الاقتصادية أو التجارية لذلك فإنه يستثني من مجال تطبيقه البيع بالتجزئة .[1]

2-خصائص الرسم على القيمة المضافة TVA :

- حياد الرسم : لأنه لا يؤثر على النتيجة التي تحققها الخاضع للرسم انطلاقا من أن يتحملها هو المستهلك الأخير بما أنها تحسب في الثمن خارج الرسم .
- إكتسابه صفة الضريبة غير المباشرة والمطبقة على الانفاق أي إنفاق الدخل ,وهي ليست خاصة باستهلاك سلعة معينة.
- إن الرسم على القيمة المضافة يسمح وبصفة دقيقة يضبط معطيات الاقتصاد الكلي .
- تسمح بوضع التنافس بين المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال إعفاء السلع المصدرة عند عبور هذه الأخيرة الحدود الإقليمية .
- ميكانيزم الدفع الجزئي : فالرسم على القيمة المضافة يمس كل طور من أطوار التوزيع .[2]
- تقليل سعر تكلفة المنتوج وذلك بتطبيق الرسم على القيمة المضافة المحققة فقط .

3- مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة TVA : لقد حدد مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة بالعمليات التالية وذلك ابتداء من تاريخ 01 مارس1992 .[3]

---

[1] - بن ساعو سارة . السياسة الجبائية ودورها في التنمية الاقتصادية . مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس . تخصص مالية . جامعة الجزائر . 2004. ص36

[2] - عطاري ابراهيم . **الإصلاحات الجبائية في الجزائر** . الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية . الجزائر . ص 5 .

[3] - المادة 01 من قانون الرسم على رقم الأعمال .

أ-العمليات الخاضعة وجوبا للرسم على القيمة المضافة : إن العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة وجوبا هي عموما متمثلة في عمليات البيع و أشغال المؤسسات والخدمات المقدمة .

- المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتوج .
- الأشغال العقارية والمبيعات والتسليمات لأنفسهم والخاصة بالاستثمارات .
- المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة .
- عمليات الإنجاز وأداء الخدمات و وبصفة عامة جميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية .
- بيوع العقارات والمحلات التجارية وعمليات التقييم والبيع التي يقوم بها ملاك الأراضي .
- عمليات المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الذهب والفضة .
- أشغال الدراسات والبحوث التي تنجزها الشركات .
- الحفلات الغنية والألعاب والتسلية بمختلف أنواعها .
- الخدمات المتعلقة بالهاتف والتلكس .
- عمليات البيع التي تمارسها المساحات الكبرى .
- عمليات نقل الأشخاص والبضائع .
- العمليات المتعلقة بالمعادن الثمينة .
- العمليات المحققة من طرف أصحاب المهن الحرة .
- تجار التجزئة الذين يتجاوز رقم أعمالهم 150000 دج .

ب-العمليات الخاضعة إختياريا للرسم على القيمة المضافة : تتحدد هذه العمليات فيما يلي : [1]

- العمليات التي تقوم بها الشركات البترولية .
- المؤسسات التي تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء المنصوص عليها في المادة 12 من قانون الرسم على رقم الأعمال .

✓ **وعاء الرسم على القيمة المضافة :** الوعاء الخاضع ل TVA هو ذلك المقابل الذي يحصل عليه المورد أو مورد الخدمات من قبل المستفيد من الخدمة أو المستهلك الأخير .

***في الداخل :** رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة يشمل ثمن البضائع والأشغال أو الخدمات بما فيها كل المصاريف والحقوق والرسوم باستثناء TVA ذاتها [2].

***عند الاستيراد :** يتكون المبلغ الخاضع للضريبة من القيمة لدى الجمارك بما فيها الحقوق والرسوم بإستثناء الرسم على القيمة المضافة TVA .[3]

***عند التصدير :** يتكون المبلغ الخاضع للضريبة بالنسبة للمنتجات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة من قيمة البضائع عند التصدير بما فيها الحقوق والرسوم باستثناء TVA .

4- المعدلات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة : لقد حددت معدلات الرسم على القيمة المضافة كما يلي :[1]

---

[1] - المادة 3 من قانون الرسم على رقم الأعمال .
[2] - المادة 15- 16 من قانون الرسم على رقم الأعمال .
[3] - المادة 19 من قانون الرسم على رقم الأعمال .

أ- المعدل المخفض : يحدد المعدل المخفض الخاص بالرسم على القيمة المضافة ب 9٪ ويطبق على المواد والأموال و الأشغال و العمليات والخدمات ذات الطابع الإجتماعي .

ب-المعدل العادي : يحدد معدله ب 19٪ ويمس جميع العمليات الأخرى ما عدى تلك المبنية في المعدلين السابقين .

- ✓ **كيفية الدفع :** كل الأشخاص الذين يقومون بالعمليات الخاضعة ل TVA مطالبون بتقديم وتبليغ مراقب الضرائب في أجل 20 يوم الأولى , كل شهر بيان يوضح جميع العمليات المنجزة والمحققة وبالتالي يدفع الرسم المستحق عليه على أساس البيان المقدم .

ثانيا:الرسم الداخلي على الإستهلاك[2] T.I.C

لقد تأسس الرسم الداخلي على الإستهلاك بموجب المادة 25 من قانون الرسم على رقم الأعمال ويطـــــبق على السجائر، الكبريت والكحول والذي عدل بمقتضى الماد 49 لقانون المالية لسنة 1995 والمادة 81 من قانون المـــالـــيـة لنفس السنة والمادة 52 من قانون المالية لسنة 1997 والمادة 40 من قانون المالية لسنة 1999 والمادة 44 من قانون المالية لسنة 2000 وأخيرا المادة 27 من قانون المالية لسنة 2001.

ثالثا:الرسم على المنتوجات البترولية

1- مجال التطبيق الرسم على المنتوجات البترولية:

- البنزين.
- غاز أويل.
- غاز البترول السائل(الوقود).

2- أساس فرض الرسم على المنتوجات البترولية: يفرض على قيمة المنتوجات الخاضعة للرسم الموجهة للإستهلاك.

3- التعريفات المطبقة على الرسم علة المنتوجات البترولية:

الجدول رقم 2-1: يبين التعريفات المطبقة على المنتوجات البترولية.

رقم التعريفة الجمركية	تعيين المواد	الرسم(دج/هكتلتر)
م.27.10	البنزين الممتاز.....	1.400.00
م.27.10	البنزين العادي.....	1.300.00
م.27.10	البنزين الخالي من الرصاص.....	1.400.00
م.27.10	غاز أويل.....	400.00
م.27.11	غاز البترول المميع.....	1.00

المصدر : المديرية العامة للضرائب،النظام الجبائي الجزائري،الجزائر،2018،ص:31

[1] - المادة 22 – 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

[2] طويل آسيا، **دور الجمارك في حماية الاقتصاد الوطني في ظل التغيرات الدولية الراهنة (رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير)**، كلية العلوم الاقتصادية، وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2000-2001، ص.47.

المطلب الثالث:حقوق التسجيل الخاصة بالمؤسسة

يتميز عقد الشركة عن غيره من العقود بأنه يتولد عنه كيان و ذمة مالية مستقلة عن المالكين، حيث أن أي إنشاء أو تعديل أول حل للشركة ينجم عنه تسديد لحقوق التسجيل.

و سنقوم في هذا الجزء بدراسة حقوق التسجيل المترتبة عن مختلف العمليات التي تقوم بها الشركة من نشأتها إلى غاية إنقضاءها.

أولا: العقود المتعلقة بتكوين الشركة

1- الحصص الخالصة و البسيطة

هي تلك الحصص التي تمنح لصاحبها مقابل مساهمته البسيطة في رأس مال الشركة حقوقا إجتماعية (حصص إجتماعية أو أسهم) مع تحمل المخاطر المختلفة [1] ، وتخضع عقود تكوين الشركة إلى حق قدره 0,5% من المبلغ الإجمالي للمساهمات دون أن يقل ه ذا الحق عن 1000 دج ، أما في حالة شركات الأسهم يجب أن لا يقل هدا الحق عن 10 000 دج و لايتعدى 300 000 دج[2].

2-الحصص لقاء عوض

بخلاف الحصص البسيطة فان الحصص لقاء عوض تكون بمقابل و لا يتحصل صاحبها على حقوق إجتماعية ، كما أنه لا يتحمل المخاطر كأن يصبح حامل لسندات مساهمة يتلقي من خلالها فائدة ثابتة وهذا مهما كانت نتيجة المؤسسة[3] ، حيت يعتبرها المشرع الجبائي على أنها عملية بيع و يترتب عليها حقوق نقل الملكية لقاء عوض على النحو التالي :

5 % بالنسبة للعقارات و بـ 2.5 % بالنسبة للمنقولات[4].

3-الحصص المختلطة

تتكون الحصص المختلطة من المزيج بين أنواع الحصص السالفة الذكر، بالتالي تخضع لنفس القواعد بالنسبة لكل نوع من الحصص المكونة لرأس المال المختلط. بذلك يجب على أطراف عقد الشركة، تعيين وتوضيح بدقة مختلف الأموال المساهم بها في تكوين رأس مال الشركة، وهذا من أجل تحديد الحقوق الواجبة الدفع[5].

ثانيا: العقود المتعلقة بتعديل رأس المال

1-رفع رأس المال

يخضع رفع رأس مال الشركات إلى حق بنسبة 0,5% دون أن يقل عن 1000دج أما في شركات الأسهم يجب أن لا يقل عن 10 000دج و لا يتعدى 300 000دج[6].

[1] Ministère des finances direction générale des impôts **guide fiscal de l'enregistrement** 2010 p 38

[2] المادة 248 من قانون التسجيل 2011

[3] F colin ,G gervaise ,M rossetti **Fiscalite et entreprise** librairie vuibert 1994 p 293

[4] **guide fiscal de l'enregistrement** 2010 op cité p 39

[5] **guide fiscal de l'enregistrement** 2010 op cité p 39

[6] المادة 248 من قانون التسجيل 2011

في ما يخص رفع رأس مال الشركات بمساهمات جديدة ، فانه يتم تطبيق نفس الحقوق المذكورة في حالة تكوين الشركة أي 0,5 % غير انه في هذه الحالة لا تتم تصفية هذا الحق إلا بالنسبة لجزء من رأس مال الشركة الذي يتجاوز رأسمال الشركة المفروض عليه الرسم سابقا عند إقفال السنة المالية[1] .

أما في حالة رفع رأسمال الشركة بإدماج الأرباح ،الإحتياطات أو المؤونات مهما كان نوعها فإنها تخضع لحق بنسبة[2]1%.

2-تخفيض رأس المال

تخفيض رأس المال هو قرار يتخذ، من طرف الشركاء عند انعقاد الجمعية العامة غير العادية أما من الناحية الجبائية فنميز حالتين[3] :

-عندما يتم تخفيض رأسمال عن طريق امتصاص الخسائر المتراكمة، تخضع الشركة لحق ثابت قيمته 500 دج بشرط أن لا يكون هناك أي تسديد للشركاء .

-عندما يتم التخفيض عن طريق توزيع قيم إجتماعية فهنا يطبق حق التقسيم بنسبة 1,5% من قيمة المبالغ الممنوحة لكل شريك ،حيث يعتبر هذا التخفيض بمثابة تقسيم جزئي .

3-إستهلاك رأس المال

إستهلاك رأس المال هو عبارة عن التسديد الكلي أو الجزئي للحصص وهذا عن طريق الإقتطاع من قيمة الأرباح أو إحتياطات الشركة ، و تخضع العقود المثبتة لإستهلاك رأسمال إلى حق ثابت بقيمة 500 دج[4].

ثالثا:تغيير الشكل القانوني للشركة

عندما لا يتبع تحويل الشكل القانوني للشركة ظهور شركة جديدة ، فالعقد المثبت للتحويل يخضع إلى حق ثابت بقيمة 500 دج أما في حالة ما إذا ترتب عن هذا التغيير انقضاء الشركة و إنشاء شركة جديدة فيطبق في هذه الحالة حقوق التسجيل المتعلقة بتأسيس الشركة[5].

1- تمديد الشركة

و يتمثل في زيادة مدة حياة الشركة و هنا يميز المشرع الجبائي حالتين[6] :

-عندما يتم التمديد قبل انتهاء مدة حياة الشركة فهنا يخضع العقد لحق بنسبة 0,5 %.

-عندما يتم التمديد بعد انقضاء مدة حياة الشركة هذا يعني تكوين شركة جديدة و يترتب على ذلك دفع حقوق التسجيل المتعلقة بتكوين الشركة.

2-إندماج الشركة

يتم إندماج الشركة بإحدى الطرق التالية :

-إمتصاص شركة أو عدة شركات من طرف شركة أخرى موجودة مسبقا .

-إمتصاص شركة أو عدة شركات من طرف شركة أخرى تم إنشاءها خصيصا لهدا الغرض.

---

[1] المادة 9 24 من قانون التسجيل 2011

[2] المادة 250 من قانون التسجيل 2011

[3] Direction générale des impôts **les droit d'enregistrements applicables aux sociétés** p03

[4] **les droit d'enregistrements applicables aux sociétés** op cité p03

[5] **les droit d'enregistrements applicables aux sociétés** op cité p03

[6] **les droit d'enregistrements applicables aux sociétés** op cité p03

و في كلتي الحالتين فهناك مساهمات بمقابل كون أن الشركة الدامجة سوف تاخد على عاتقتها التزامات الشركات المنقضية

و يصفي حق المساهمة 0,5 %على القيمة الحقيقية للأصول مطروح منها القيمة الحقيقية للإلتزامات و حق التنازل بمقابل يتم إستحقاقه حسب الأحكام المطبقة في حالة المساهمات المختلطة[1].

3-إنقضاء و تقسيم الشركة

تخضع العقود المثبتة لانقضاء الشركة لحق تبت قيمته 3000دج عندما لا تحتوى ه ذه العقود على أي تنازل عن أملاك بين الشركاء[2] .

4-الإعفاءات

لقد وضع المشرع عدة إعفاءات من حقوق التسجيل، نذكر منها تلك المذكورة في المواد 347 مكرر 4 ومكرر 5 من قانون التسجيل كما يلي :

-تعفي من حقوق التسجيل التي تثبت نقل الأملاك بين الشركات الأعضاء لمجمع الشركات و ك ذا العقود التي تثبت تحويل الشركات قصد إدماجها في التجمعات.

- تعفى من جميع حقوق التسجيل، العقود المتضمنة تأسيس الشركات التي ينشئها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة " الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب " أو "الصندوق الوطني لدعم القرض لمصغر " أو " الصندوق الوطني للتأمين على البطالة ".

المبحث الثالث:الرقابة و المنازعات الجبائية:

طالما إن النظام الجبائي الجزائري يعد دو طابع تصريحي ، أي أن المكلف هو الذي يقدم تصريحاتها إلى الإدارة الجبائية ضمن مختلف أنظمة الفرض الضريبي التي تناولناها في المبحث أعلاه، فسواء كنا أمام حالة النظام الحقيقي أو المبسط أو التصريح المراقب أو النظام الجزافي لذلك سوف نسلط الضوء على الإدارة الجبائية و الرقابة الجبائية بمختلف أنواعها والمنازعات الجبائية.

المطلب الأول: الإدارة الجبائية

تعتبر الإدارة الجبائية إحدى طرفي العلاقة الجبائية، وتقع على عاتقها كسب ثقة المكلف، بأن تعاملع باحترام لتحسين العلاقة التي تربط بينهما، إذ يمكن لها اقتراح التعديلات والتشريعات التي تراها مناسبة بحكم تواصلها المباشر مع المكلف.

وتكمن أهمية الإدارة الجبائية في أنها تعتمد عليها الدولة في تطبيق أهم إحدى سياساتها المالية (السياسية الجبائية)، ذلك أن الإيرادات الجبائية هي أهم عناصر الموازنة العامة.

وعليه تعتبر الإدارة الجبائية جزء لا يتجزأ من الإدارة العامة، إذ تشكل مزيجا من العناصر الإدارية والمالية والقانونية، وتكمن أمثلية النظام في إسناده على أسس ودعائم من القواعد المالية والقانونية[3]، وتعتبر الإدارة الجبائية الكفأة من أهم آليات تحقيق العدالة، لذا كان لزاما التطلع لإيجاد

[1] **les droit d'enregistrements applicables aux sociétés** op cité p04

[2] المادة 212 من قانون التسجيل 2011

[3]- شريف مصباح أبو كرش، **إدارة المنازعات الجبائية في ربط وتحصيل الضرائب، 2011**، دار المناهج للنشر والتوزيع، ط 1، 2004، ص30

إدارة جبائية ذات كفاءة عالية لمنع حدوث أي اختلال ما بين وظائف الإدارة وامكانياتها، فمستوى كفاءة الإدارة الجبائية كثيرا ما يكون هو الفيصل إمكانية تحقيق أهداف السياسية الجبائية من عدمها، لذلك فإنه يجب أن يراعى عند تصميم النظام الجبائي اختيار تلك الأنواع من الضرائب التي يمكن للجهاز الضريبي إدارتها بكفاءة عالية [1]، وعليه فإن عدم كفاءة الإدارة يؤدي إلى ضياع الكثير من الحقوق وإفلات الكثير من المكلفين وتهربهم من أداء التزاماتهم اتجاه الإدارة.

أولا: أهمية الإدارة الجبائية:

تناط الإدارة الجبائية بمهام كبيرة ملقاه على عاتقها كونها تختص بتجسيد القوانين الجبائية لحماية لحقوق الإدارة من جهة، وحقوق المكلفين من جهة أخرى، فتقترح التشريعات والتعديلات التي تراها مناسبة فاية منها في الإسهام لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المنوطة بالسياسية العامة للدولة، وتتمحض مهامها في جملة وظائف إدارية رئيسية من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة، ويرد تفصيلها كالآتي:

1- التخطيط: وينطلق في تحليل معطيات الأوضاع السائدة واتخاذها سندا بما ستكون عليه الأوضاع مستقبلا، ويتجلى من ذلك رسم الأهداف التي ينبغي العمل على تحقيقها غاية في تحسين الأداء ورفع الكفاءة.

2- التنظيم: وتبرز معامله بتشكيل الهيكل التنظيمي، وتحديد واختيار الموظفين ذوي الكفاءة والقدرة، وتقسيم المهام وتحديد الصلاحيات للقيام بالوظائف الموكلة لهم وأدائها على أكمل وجه .

3- التوجيه: ويتضمن إعداد النماذج المتعلقة بالعمليات الجبائية وإصدار القرارات والتعليمات المتعلقة بها،وإرسالها لموظفي الإدارة للإشراف على تنفيذها حرصا على تحقيق الأهداف المرجوة.

4- الرقابة: وتقتضي فحص ما حققته الإدارة من الانجازات، وتحديد المشاكل والصعوبات التي واجهتها وحالت دون التنفيذ الكامل للخطط المسطرة مسبقا.

ثانيا: الصلاحيات المخولة للإدارة الجبائية:

حتى تستطيع الإدارة الجبائية مباشرة مهامها والقيام بها على الوجه المطلوب، منحها القانون سلطات واسعة ومتنوعة من جهة، ومحدودة النطاق من جهة أخرى، لتضمن لها سير التحصيل الجبائي، فخول لها سلطات وحقوق تتمته بها إزاء هذه المهمة[2]، ونوجزها كالآتي:

[1]– حامد عبد المجيد دراز: مبادئ المالية العامة، مرجع سابق، ص 87.

[2]– سعد محي محمد: **الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية**، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، د ط، د ت، ص 216.

1- الرقابة والتمحيص المعلوماتي : تستند الإدارة الجبائية في اقتطاعاتها على جملة المعلومات والإقرارات المقدمة في المكلفين بخصوص الأوعية محل الاقتطاع، هدفا منها تحقيق العدالة، ومن هنا كان تبريرا لها لفرض الرقابة والتدقيق على هذه الأوعية.

2- حق الاطلاع: خول المشرع للإدارة الجبائية في الاطلاع على كل ما تريده من بيانات ودفاتر محاسبة، كما يمكنها طلب الشروحات والتفسيرات لأي معلومة واردة ترى الإيضاح منها أمر ضروري[1].

3- حق التدقيق: ويضمن للإدارة مقارنة البيانات الواردة إليها مع الحالة الجبائية الشخصية للمكلف (المقدرة التكلفية).

4- سلطة ضمان التحصيل: بعد قيام الإدارة من التأكد من صحة وسلامة المعلومات التي قدمت إليها من المكلفين، تقوم بتحصيل المبالغ المقررة في الآجال المحددة قانونيا في حالة عدم استجابة المكلف لإجراءات التحصيل تفرض غرامات مالية عقوبة للتأخير، فإن تعسر التحصيل تلجأ بعد لاستخدام سلطات كسلطة الحجز على أموال المدين، وحق الإدارة في متابعة أموال المدين تحت أي يد كانت للوفاء بالدين الجبائي، إضافة إلى امتياز دين الضريبة على غيره من الديون.

ثالثا: واجبات وإلتزامات الإدارة الجبائية:

رغم كل الصلاحيات المخولة للإدارة الجبائية لا يمنعها من الالتزام بجملة من القواعد من شأنها ضمان العلاقة بينهما وبين المكلف، ومن أهم هذه الالتزامات ما يلي:

1- التطبيق الصحيح للقوانين الجبائية: ويتوجب على الإدارة الجبائية لتفسير القوانين وتطبيقها على الوجه السليم، وسهرها على أن تكون التعليمات والأنظمة الصادرة عنها موافقة للقوانين.

2- إشعار المكلفين وإخطارهم: إذ توجب على الإدارة تبليغ المكلفين وإخطارهم بأي قرار يخص المكلف، من مقدار الاقتطاع، موعده...إلخ، قبل أي إجراء، ليتمكن المكلف بالرد والدفاع عن نفسه عند عدم الرضا والقبول بالقرار.

3- إعلام المكلفين الخاضعين والمحتملين بالحقوق والواجبات: ينبغي على الإدارة إحاطة المكلفين بكافة التعليمات والتفسيرات بتقديم نشرات دورية والمجلات لتوعية المكلفين بواجبهم وحقوقهم، من حق الطعن والتقاضي[2].

4- عدم استخدام السلطات المخولة في الوجه الصحيح: أي ينبغي على الإدارة استخدام الحقوق والسلطات الممنوحة لها من طرف القانون بدون تعسف، وأي استخدام للسلطة في غير موضعه يعرض على القضاء لإعادة الأمور لموازينها ورفع التسعف.

5- الالتزام برد المبالغ التي حصلتها بدون وجه حق: إذا قامت الإدارة الجبائية بتحصيل مبالغ تفوق تلك المقررة، كان لزاما عليها أن ترد تلك الزائدة عن الاقتطاع المقرر، لأن إصرارها وامتناعها عن الرد فيه إخلال للعدالة.

المطلب الثاني: الرقابة الجبائية

[1]- المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية.

[2]- سعد محي محمد: مرجع سابق، ص 227-228.

قبل أن نتطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية تجدر بنا الإشارة إلى مفهوم الرقابة بصفة عامة ثم نسقط التعريف الشامل على الجانب الضريبي، لنختم هذا المطلب بالتطرق إلى الأهداف المرجوة من الرقابة الجبائية

أولا: مفهوم الرقابة والرقابة الجبائية

تعرف الرقابة على أنها التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفق الخطة المرسومة والمبرمجة بناءا على التعليمات والقواعد المقرر، بغرض بيان أوجه النقص والقصور أو الانحراف والخطأ في التطبيق من أجل عدم تكرر هذه الانحرافات والأخطاء [1]. كما يمكن تعريفها على أنها العملية التي تسعى من خلالها الإدارة إلى التحقق من أن ما حدث هو الأمر الصحيح والذي يجب أن يحدث، وإذا لم تتحقق هذه النتيجة فينبغي القيام بالتعديلات اللازمة من أجل الوصول إلى تلك النتائج[2].

أما بخصوص التعريفات المقدمة للرقابة الجبائية فتعرف على أنها حالة التشخيص لمحتوى السجلات المحاسبية بما يتلاءم مع مقتضيات التشريع الضريبي والتحقق من محتواها مع ما هو موجود من اثباتات وما هو مقدم من تصريحات [3]، هذا التعريف يقودنا إلى أن الرقابة الجبائية هي العملية التي يتم من خلالها الفحص الشامل والمنظم لجميع سجلات ووثائق مؤسسة من أجل تحقيق عديد الأهداف. كما تعرف الرقابة الجبائية على أنها مجموعة العمليات التي غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بمحاسبة هذا المكلف[4].

من الناحية الجبائية وبالتطبيق على حالة النظام الضريبي الجزائري يمكن أن نسجل أن الرقابة الجبائية التي تقوم بها الإدارة الضريبية من أجل اكتشاف الانحرافات والأخطاء المسجلة في محاسبة المكلفين ترجع إلى:

* الطابع التصريحي للنظام الضريبي الجزائري، حيث أن المكلف يقدم تصريحاته إلى الإدارة الضريبية بمختلف المداخيل المحققة من طرفه وكذا مجمل الأنشطة الموجبة لفرض الضريبة التي يقوم بها، هذه التصريحات يفترض أن تكون صحيحة من أجل تأسيس الوعاء الضريبي للمكلف، لكن طالما أن حرية التصريح متروكة للمكلف فمن حق الإدارة الضريبية التأكد من صحة ومصداقية هذه التصريحات والتي قد تكون مغلوطة وغير صحيحة في بعض الأحيان؛
* الطبيعة العدائية للمكلف تجاه الضريبة: ينظر الأشخاص إلى الضريبة على أنها أداة لافتقارهم وأخذ جزء من أموالهم ولذا يلجؤون إلى التحامل على دفعها والتحايل بشتى الطرق للخروج من دائرة الإخضاع الضريبي، وطالما أن الضريبة موجودة ومفروضة، فالتهرب منها مفترض وموجود في جانب المكلفين بها، وعلى هذا تلجأ الإدارة الضريبية إلى إجراء الرقابة الجبائية من

---

[1]- حمدي سليمان: **الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية**، مكتبة دار الثقافة للنشر، الأردن، 1998، ص 13.

[2]- عبد الرحمن الصباح: مبادئ الرقابة الإدارية، المعايير، التقييم، التصحيح، دار زهران للنشر، الأردن، 1997، ص 17

3-Ahmed Hamini : **L'audit comptable et financier**, (Edition Bert, Algérie, 2001), page 172.

[4]- بن اعمارة منصور: **إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية**، دار هومة للنشر، الجزائر، 2011، ص 13.

خلال أدواتها وآلياتها المختلفة من أجل اكتشاف حالات التهرب هذه وإدخالها ضمن دائرة الإخضاع الضريبي.

ثانيا: أهداف الرقابة الجبائية

الأصل والعادة أن الإدارة الضريبية تقوم بإجراء الرقابة الجبائية من اجل كشف الانحرافات في الوعاء الضريبي الذي يمكن اتخاذه كأساس لفرض الضريبة على المكلف بها وبالتالي استرجاع مقادير من المال كانت محل تهرب من الدفع، إلا أن الباحثين في هذا المجال يرون أن للرقابة الجبائية أهداف أخرى غير الهدف المالي، هذه الأهداف نتناولها كما يلي[1]:

1- الأهداف القانونية:

تتمثل الأهداف القانونية للرقابة الجبائية في التأكد من مدى مطابقة مختلف التصرفات المالية للمكلفين بالضريبة للقوانين والأنظمة والتشريعات، لذا وحرضا على سلامة هذه الأخيرة ترتكز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة تجاه المكلفين بالضريبة عن الانحرافات والمخالفات التي يمارسونها للتهرب من الضرائب المطالبين بها.

2- الأهداف الإدارية

أما الهدف الإداري المتوخى من الرقابة الجبائية فيكمن في الدور الذي تقوم به الرقابة الجبائية في التنبيه إلى أوجه النقص والخلل والقصور الموجود في التشريع الضريبي، الأمر الذي يساعد الإدارة الضريبة القيام بكل التصحيحات، كما أن تحديد الانحرافات والأخطاء المتركبة من خلال عمليات الرقابة الجبائية يساعد الإدارة على الإلمام بأسبابها ومن ثمة محاولة تقييم آثارها واتخاذ القرارات الملائمة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك، كما أنه من خلال الرقابة الجبائية تقوم الإدارة الضريبية بإعداد النسب والإحصائيات المتعلقة بالتهرب من الضريبة.

3-الأهداف المالية والإقتصادية

من الناحية المالية والاقتصادية تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على المال العام من الضياع والتلاعب به، وبالتالي ضمان الحصول على أكبر إيرادات ممكنة للخزينة العامة، الأمر الذي يتيح المجال لتمويل الإنفاق العام الذي ينعكس في النهاية على تحقيق التنمية وزيادة مستويات الرفاهية الاقتصادية لأفراد المجتمع.

ثـــالـــثـــا: أنواع الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية من الأنواع والأشكال والمستويات، ويمكن تقسيم الرقابة الجبائية وبيان أهم أنواعها وتقسيماتها كما يلي:

1- الرقابة العامة: هي رقابة تتم على مستوى مفتشيات الضرائب المنتشرة عبر الوطن، وتتمحور الرقابة العامة (الشاملة) حول الرقابة التشكيلية والرقابة على الوثائق.

2- الرقابة الشكلية: يتناول هذا النوع من الرقابة الأخطاء المادية المرتكبة من طرف المكلفين عند قيامهم بتقديم تصريحاتهم الجبائية، فالهدف منها تصحيح الأخطاء المادية الموجودة في

[1]- أوسرير منور، محمد حمو: **جبايات المؤسسات**، ط01، الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009، ص 202.

التصريحات الواردة من المكلفين بالضريبة، وباختصار فإن هذا النوع من الرقابة يهتم فقط بالأرقام[1] أي تصحيح الأخطاء الموجودة في الأرقام المصرح بها.

3- الرقابة على الوثائق: تعتبر المرحلة الثانية من مراحل الرقابة العامة، إذ من خلال هذا النوع من أنواع الرقابة العامة يتم إجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، ويتم مفارنة هذه التصريحات مع مختلف الوثائق والإثباتات المقدمة أو الموجودة لدى مفتشية الضرائب عن المكلف. لقد تناول المشرع الضريبي الجزائري هذا النوع من الرقابة وأقر أن الإدارة الضريبية لها صلاحية مراقبة التصريحات والمستندات المقدمة لغرض فرض الضريبة[2]، ويحق للمفتش الذي يقوم بهذه الرقابة أن يطلب من المكلف تقديم التوضيحات والتبريرات وله الحق في دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالتصريحات والبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة. هذا النوع من الرقابة يهدف الكشف عما يلي[3]:

* الأخطاء الموجودة في الحسابات والمعدلات وكذا هوامش الربح؛
* الوضعية المالية (الجباشية) للمكلف كل سنة؛
* مصداقية التصريحات ومدى تطابقها مع ما هو موجود لدى المفتشية من بيانات ومعلومات عن المكلف؛
* من خلال هذا النوع من الرقابة يتم إعداد قائمة المكلفين الذين سيعرضون للرقابة المعمقة.

من خلال إخضاع الملف الجبائي للرقابة على الوثائق يتيح لنا إحدى ثلاث احتمالات، فإما أن يتم حفظ الملف وذلك نظرا لتطابق التصريحات وعدم وجود تجاوزات، أما الحالة الثانية فهي اكتشاف بعض النقائص الموجودة والتي من خلالها يتم طلب التبريرات والتوضيحات اللازمة من طرف المكلف، أما الحالة الثانية والتي بموجبها يتم اقتراح خضوع الملف للرقابة المعمقة نتيجة وجود تجاوزات خطيرة تؤكد وتؤشر لوجود تهرب ضريبي، والحالات الثلاثة للرقابة الشكلية بمكن ترجمتها من خلال الشكل الموالي:

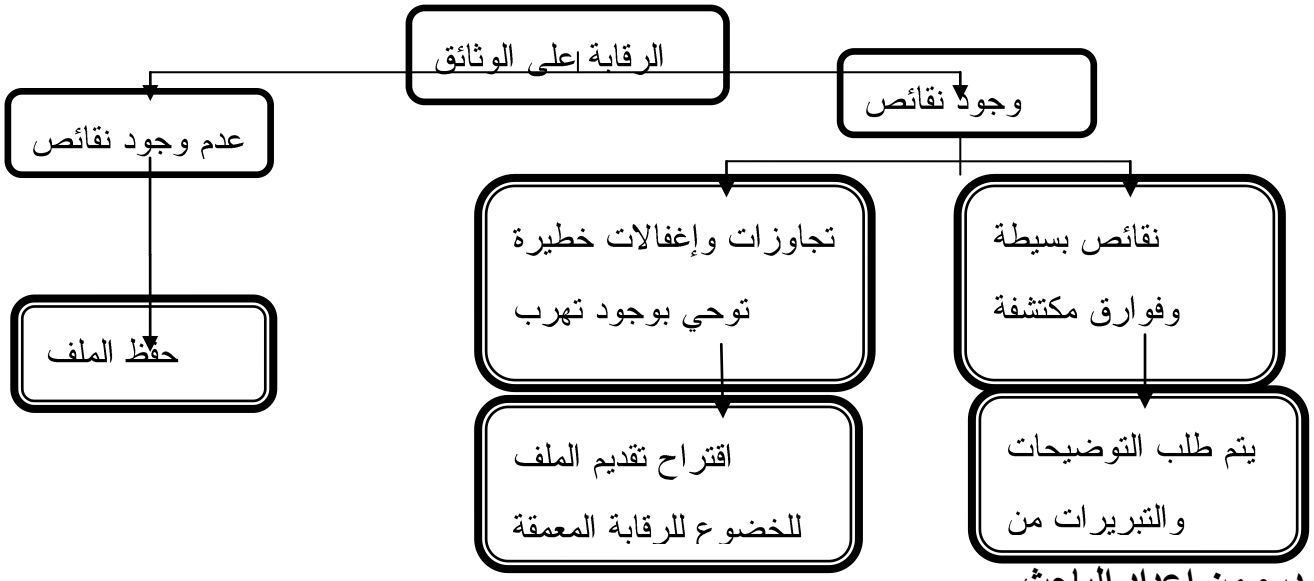
---

[1]- بن اعمارة منصور: **إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية**، مرجع سبق ذكره، ص 21.

[2]- قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 01/18 منه.

[3]- ولهي بوعلام: **نجو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة المالية، دراسة حالة الجزائر** ، (مداخلة مقدمة ضمن أشغال الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة المالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة فرحات فرحات عباس بسطيف بالتعاون مع مخبر الشراكة والاستثمار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الفضاء الأورومغاربي، يومي 20، 21 أكتوبر 2009)، ص 07.

الشكل رقم2-1: مخطط سير الرقابة الشكلية



المصدر: من إعداد الباحث

4- الرقابة المعمقة

عند وجود إغفالات وتجاوزات خطيرة في ملفات المكلفين يتم عرضهم للخضوع للرقابة المعمقة والتي تأخذ إحدى الصور المبينة أدناه. إن الملفات التي تخضع للرقابة المعمقة يتم بناء على العديد من المؤشرات لعل أهمها[1]:

* احترام المؤسسة لالتزاماتها الجباشية والمحاسبية؛
* أهمية المداخيل والأرباح المصرح بها مقارنة مع رقم الأعمال المحقق والمصرح به؛
* مظاهر الثورة الخارجية للشخص المستغل أو المسير أو الشركاء؛
* العجز المتكرر والمصرح به للمصالح الجبائية؛
* طبيعة النشاط الممارس وأهمية المنتجات محل النشاط في السوق؛
* التغيير الدائم لمكان ممارسة النشاط والتعديلات المتكررة للقوانين الأساسية.

المطلب الثالث: المنازعات الجبائية

تجسيدا لخاصية العدالة التي يجب أن تسود الضريبة، فإن القانون الجزائري المتعلق بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا قوانين المالية المتعاقبة وضع الآليات والإجراءات الكفيلة بالطعن في القرارات الصادرة عن مصالح الضرائب من طرف المكلفين في حالة عدم رضاهم بها، وتمر المنازعات الضريبية بمرحلتين مترابطتين هما: المرحلة الإدارية والمرحلة القضائية إذا لزم الأمر.

أولا: المرحلة الإدارية

[1]- ولهي بوعلام: **نجو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة المالية، دراسة حالة الجزائر** ، مرجع سبق ذكره، ص 07.

سعيا من المشرع لإيجاد تسوية بين مصلحة الضرائب المختصة والمكلفة بالضريبة، عمد في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الصادر بموجب الأمر 76-101، وقوانين المالية المتعاقبة إلى إنشاء وحدات هيئات إدارية للطعن أمامها في قرارات المدير الولائي للضرائب من طرف المكلفين بالضريبة عند الاقتضاء، والهدف من إقرار مهذه المرحلة يتمثل في الإبقاء على الحوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب قصد عدم إغراق القضاء بالمنازعات الضريبية بإيجاد حل ودي وإداري للنزاع من جهة وحصر فحوى المشكلة والنزاع لضمان حسن سير الدعوى القضائية عند الاقتضاء من جهة أخرى.

* **التظلم لدى المدير الولائي للضرائب:** يجب على المكلف بالضريبة قبل اللجوء إلى القضاء، أن يتظلم ويطعن أمام المدير الولائي للضرائب قبل 31 ديسمير من السنة الموالية وذلك من أجل:

- إصلاح واستدراك الخطأ المرتكب في وعاء الضريبة.
- أو للاستفادة من حق ناتج عن تدبير تشريعي أو تنظيمي.
- أو استرجاع مبالغ مدفوعة بدون وجهة حق، عملا بمقتضيات المادة 109 من قانون الإجراءات الجبائية والمادة 388 من قانون الضرائب المباشرة ويتمتع المدير الولائي للضرائب بسلطة واسعة بهذا الصدد، حيث له أن يقوم بالتحقيق اللازم ويتخذ القرار المناسب خلال مدة أربعة أشهر اعتبارا من تاريخ تقديم الشكوى.

* **لجان الطعن:** لتقريب وجهات النظر بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، لجأ القانون إلى إنشاء هيئات إدارية هي: لجنة الطعن على مستوى الدائرة، لجنة الطعن الولائية، لجنة الطعن المركزية، المحدثة بموجب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

تتشكل لجان الطعن من ممثلين عن المجالس الشعبية وممثلين عن المكلفين بدفع الضرائب تعيينهم الإدارة، حيث يقوم تشكيلها على مبدأ "تمثيل المصالح".

بعد أن يرد المدير الولائي للضرائب على تظلم وطعن المكلف بالضريبة يمكن لهذا الأخير في حالة عدم رضاه أن يرفع طعنه إلى لجنة الطعن المختصة خلال مدة معينة، شريطة أن لا يكون قد رفع دعوى أمام القضاء بعد اجتماع اللجنة طبقا للتشريع الساري المفعول تصدر رأيا غير ملزم يبلغ خاصة إلى مصلحة الضرائب.

ثانيا: المرحلة القضائية:

إذا كان قرار المدير الولائي للضرائب غير مرض للمكلف بدفع الضريبة يمكنه أن يلجأ إلى القضاء. يعود الاختصاص بالمنازعات الضريبية عموما إلى القضاء الإداري، تطبيقا للمادة السابعة من قانون الإجراءات المدنية، بعد أخذ رأي لجنة الطعن المختصة، وتكون قرارات المحكمة الإدارية قابلة للاستئناف أمام مجلس الدولة[1].

[1]- محمد الصغير بعلي، ويسري أبو العلا: **المالية العامة**، دار العلوم، الجزائر، 2003، ص 74-76.

خلاصة الفصل:

النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي بمعنى أن المؤسسة ملزمة بمعرفة هذا النظام الجبائي من خلال المعرفة الشاملة بالقوانين الضريبية ودراسة تاثيرها على مختلف العمليات التي تقوم بها ،والقيام بجميع الإلتزمات خاصة منها دفع جميع الضرائب والرسوم المفروضة ،لذلك فإن أي مخالفة لهذه الإلتزامات سوف يعرض المؤسسة إلى تحمل عقوبات إضافية ،وفي مايمنحه القانون الجبائي بأنه بإمكان المؤسسة الإستفادة من الإمتيازات الضريبية وبدون الوقوع في مخلفات الغش الضريبي الذي وضعت له الإدارة الضريبية مجموع من الأحكام الرضعية التي تؤدي إلى تحمل أعباء إضافية بدلا من تخفيض التكلفة الضريبية،كذلك كل إختيار جبائي لا يلتزم بشروطه يترتب عنه إسترجاع الإمتيازات مع تطبيق العقوبات المحددة من قبل التشريعات الجبائية،كل هذه العقوبات الإضافية تنعكس بشكل مباشر على المردودية المالية للمؤسسة.

تمهيد :

بعد أن تناولنا مختلف الجوانب النظرية والتطبيقية التي تهمنا في دراستنا هذه في الفصلين السابقين ، سنقوم في هذا الفصل بإسقاط تلك المفاهيم النظرية على دراستنا التطبيقية على أداتين رئيستين هما المقابلة الشخصية والوثائق التي أمكننا الإطلاع عليها حيث أن الهدف من هذا تسيير المخاطر الجبائية من خلال إبراز ماينجز من غياب مفهوم التسيير الجبائي التي يمكن أن تتعرض له المؤسسة ،وكيف يمكن للمؤسسة من مواجهة ه ذه المخاطر الجبائية عن طريق إقتراح الحلول المناسبة في مجال التسيير الجبائي ،وهذا مايميز دراستنا عن الدراسات السابقة التي ربطت المخاطر الجبائية بالمراجعة الجبائية.

ففي هذا الفصل سنحاول إبراز كيفية تسيير المخاطر الجبائية في مؤسسة سانسيلا حيث تركزت دراستنا على تسيير المخاطر الجبائية الداخلية فقط لأن المخاطر الخارجية غير متحكم فيها ،فقد تتبعنا أثر تسيير المخاطر الجبائية بداية من العامل البشري وصولا إلى الإجراءات والتنظيم داخل المؤسسة ،ثم بعد ذلك قمنا بتحليل النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة وعلى ضوء ذلك نقوم بإختيار الفرضيات .

ويقسم هذا الفصل إلى مبحثين الأول خصص لتبيان الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة ،أما الثاني فتناول فيه النتائج المتوصل إليها ومناقشتها والحلول المقترحة.

المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستخدمة

للقيام بأي دراسة لابد من تتبع منهج معين وطريقة للوصول إلى النتائج المرجوة ،ولذلك سوف نوضح في هذا المبحث الطريقة والأدوات التي إعتمدنا عليها في إجراءات ه ذه الدراسة، و تحديد المتغيرات وقياسها بغية الوصول إلى نتائج مع إختبار الفرضيات الموضوعة .

المطلب الأول : طريقة الدراسة

يتضمن هذا المطلب المنهج المتبع في الدراسة وكيفية إختيار المجتمع وعينة الدراسة .

أولا: مصادر المعلومات

فقد تم الإعتماد على مصدريين أساسين للمعلومات في هذه الدراسة وهما كالتالي :

1- المصادر الأولية : تهدف معالجة الجانب التطبيقي ثم إختيار شركة سانسيلا لأن مقرها الفرعي موجود في دائرة بن مهيدي حيث لم نجد تعاون إيجابي من إطاراتها وهذا لم يمكننا الوقوف على كامل التصريحات الجبائية مما أدى إلى عدم تدعيم دراستنا .

2-المصادر الثانوية : وهي عبارة عن الجانب النظري الذي تمت معالجته بناءا على مراجع باللغة العربية والأجنبية.

ثانيا : مجتمع وعينة الدراسة

نظرا لكون إشكالية دراستنا تتمحور حول تسيير المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية ونظرا للصعوبة التي وجدناه في إسقاط هذا الموضوع على المؤسسات ، حيث واجـه نـا أثناء إخـتـيار المؤسسة صعوبات وذلك لعـدم التـعـاون من خلال إعطاءنا المعلومات الكافية .

1- تقديم المؤسسة:

مؤسسة سانسيلا هي مؤسسة ذات طابع صناعي وتجاري انشأت في 2005تحت إسم ناشطة برأسمال جزائري بقدر 156000000 دج في2005 تم التنازل عن حصتها لفائدة شركة سانسيلا لصناعات مقرها منطقة النشاط التجاري دايرة مصطفى بن مهيدي، يتمثل نشاطها بالأساس في صناعة وتحويل الورق وصناعة منتوج نهائي يتمثـل في حفاظات صغار ونساء رأسمالها 594000000دج.

2- الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسة

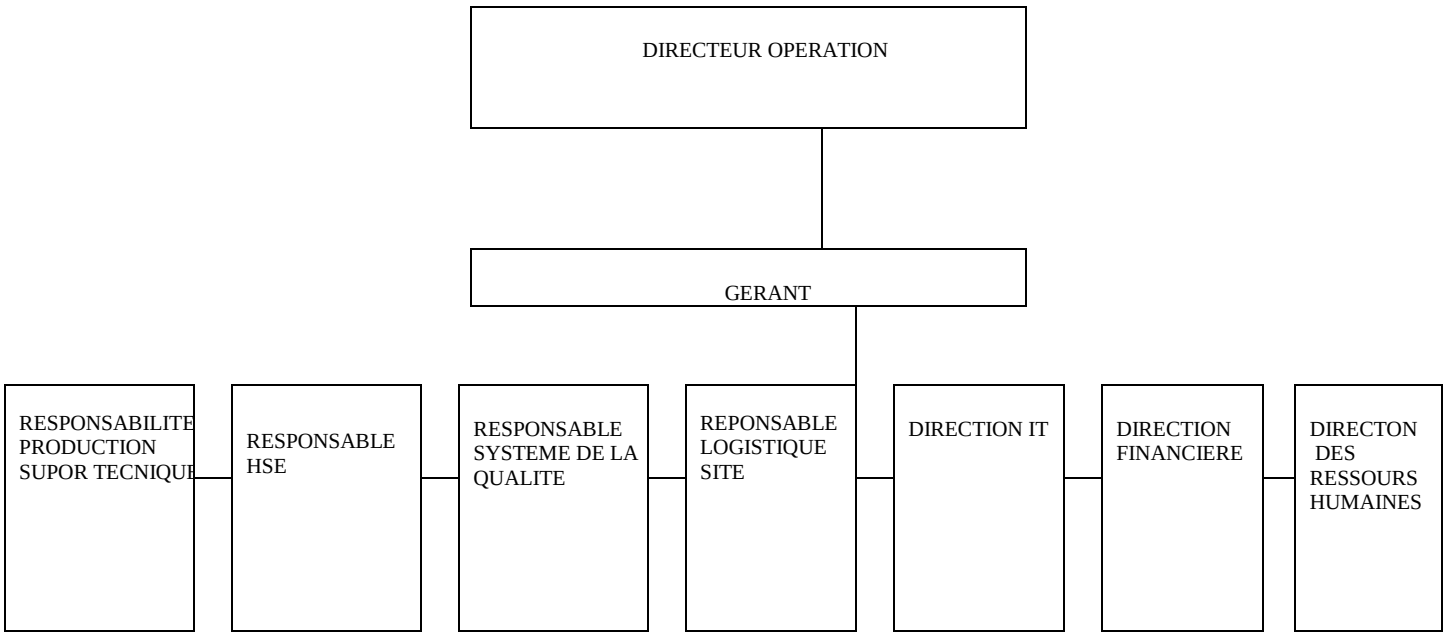
من خـلال الأنـشـطـة الـتـي تـمـارسـهـا الـمؤسسـة والـنظام الجبائي الذي تخضع له (النظام الحقيقي الظاهر في القانون الأساسي للمؤسسة من أجل أغراض الرقابة) فانها تخضع للضرائب التالية :

-الرسم على النشاط المهني TAP
-الرسم على القيمة المضافة TVA
-الضريبة على الدخل الإجمالي صنف رواتب وأجور IRG SALAIR
-حقوق الطابع
-الرسم على الإشهار
-الرسم على أملاك الدولة
-الضريبة على أرباح الشركات IBS

3- **الهيكل التنظيمي**

الشكل 3-1:يتضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة كالتالي :

الهيكل التنظيمي لمؤسسة سانسيلا



المصدر : من التقرير السنوي 2016 لمؤسسة سانسيلا

المطلب الثاني : الأدوات المستخدمة في الدراسة

من خلال المعلومات والمعطيات و الظروف المكانية والزمنية المتوفرة لدينا ، ومن أجـــل إجـــراء الـدراسـة الـمـيدانية فـقـد تم الإعتماد على الأداتين التاليين:

أولا : المقابلة الشخصية

فمن خلال المقابلة الشخصية مع المسؤولين في المؤسسة يمكننا معرفة الحقائق ، والفهم الجيد لموضوع دراستنا، وذلك من خلال الأسئلة المطروحة حول سير الجباية في المؤسسة ومدى إهتمام بها، وكذا كيفية متابعتها ،حيث تتيح لنا هذه الأداة، فرصة أكبر لطرح الأسئلة التي ترتبط بالإشكالية المطروحة من أجل فك الاستفسار حولها ومناقشتها،وبالتالي الحكم على مدى مساهمة التسيير الجبائي في تسيير المخاطر الجبائية.

ثانيا: وثائق المؤسسة

الأداة الثانية التي إعتمدنا عليها في دراستنا هي الوثائق، التي تبين كيفية سيرورة الجباية في المؤسسة من تصريحات G50والميزانية الجبائية ومختلف الوثائق tableau 09 de– détermination –TCR وهذا يمكننا من الوصول إلى النتائج المراد تحقيقها.

المبحث الثاني : النتائج والمناقشة

سنحاول من خلال المبحث إلى تقييم المخاطر الجبائية الناتجة عن إعطاء أهمية لأسس التسيير في مؤسسة سانسيلا

من خلال الأدوات التي تم إختيارها من أجل إستخلاص النتائج ومناقشتها.

المطلب الأول : نتائج الدراسة

سوف نقوم في هذا المطلب بعرض نتائج المقابلة من جهة ، ومن جهة ثانية تحليل الوثائق المتوفرة في الدراسة ،وذلك بتقييم الخطر المتعلق بالمصادر الداخلية للمخاطر الجبائية المتعلقة بتسيير الجباية في مؤسسة سانسيلا.

أولا : تقييم الخطر المتعلق بالشخص المكلف بتسيير الجباية (المعارف الجبائية والمؤهلات)

وهدف هذا التقييم هو الاختبار الاولي للفرضية الاولى (وتساهم المؤهلات والمعارف التي يملكها المسير في التحكم في المخاطر الجبائية) إذ بدأنا بتقييم هذه النقطة لأن التسيير الجبائي هو متعلق بالشخص المسير أكثـــــر من أي عـــوامـــل أخرى ، وذلك في شكل أسئلة قمنا بطرحها على المسؤول الأول على التسيير الجبـائي، حـــيـث تمـــــت المقـــابلة مـــــع هميسي صورية رئيسة مصلحة المحاسبة والمالية، على الساعة العاشرة صباحا يوم 2018/01/04 والأسئـــلة والأجوبـــة ملخصة في الجداول التالية:

الجدول رقم 3-1:تقييم الخطر الجبائي المتعلق بكفاءات ومؤهلات الشخص المكلف بتسيير الجباية

الرقم	س/ج	البيـــــان
01	السؤال	ماهي الشهادة المحصل عليها و في أي إختصاص
	الجواب	شهادة ليسانس علوم إقتصادية تخصص مالية
02	السؤال	هل قمت بدورات تكوينية في المجال الجبائي
	الجواب	نعم
03	السؤال	هل لديك برنامج برنامج عمل أو برنامج لإدارة وقتك
	الجواب	نعم
04	السؤال	في رأيك لكي يكون العمل أكثر إتقان و نجاحا ماهي شروطه
	الجواب	التنظيم -البحث -إدارة الوقت بشكل جيد
05	السؤال	ل تقوم بإعداد ملخص لقانون المالية سنويا لأهم الضرائب أم لا ؟
	الجواب	نعم
06	السؤال	ماهي الضرائب المفروضة على مؤسستك
	الجواب	IBS-D DROIT DE TI MBRE-IRG-TAP-TVA- TAXE DE FORMATION ET APPRENTISSAGE
07	السؤال	ماهي الإمتيازات الجبائية التي يوفرها القانون؟
	الجواب	-في حالة تكوين العمال أو في إطار التمهين يمكن دفع إلا ق بين قيمة الرسم و فاتورة التكوين أو مبلغ المدفوع للمتمهنين

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على المقابلة والأسئلة الشفوية.

التعليق :

نلاحظ من خلال أجوبته انه من أصحاب الإختصاص،فهو متحصل على شـــهـــــادة ليسانـــس في علـــوم إقـــتـــصـــادية تخصص مالية ،وأنه شخص منظم ومنظبط ،لأنه يستعمل مفكرة لتنظيم عمله وينجز أعمـــــــــاله في وقتها ويقوم بقراءة قانون المالية وبالتالي نتوقع أن يكون إنـــتـــــظام الجباية في مستوى جيد، أما من ناحية معرفـتـــه للضرائب التي تخـــــص المؤسسة نلاحظ أنه على علم بما تخضع له المؤسسة .

الجدول رقم 3-2: تقييم الخطر الجبائي المتعلق بالمعارف الجبائية للشخص المكلف بتسيير الجباية فيما يخص الرقـــــابة الجبائية.

الرقم	س/ج	البيـــــان
01	السؤال	ي رأيك ماهي الأمور التي تؤدي الى تعرض المؤسسة لرقابة جبائية؟
	الجواب	-التعامل في قطاع يمتاز بالربحية -التعامل في قطاع يمتاز بلا رسمية -من خلال التصريحات الجبائية وكذلك الميزانية السنوية أي فوارق بينهما -حجم ثورة كبيرة لا تتناسب مع التصاريح الجبائية
02	السؤال	-ماهي الحقوق الإدارة الجبائية عند حدوث رقابة جبائية؟
	الجواب	-الإطلاع على الأوراق المالية والمحاسبية. -التنقل في المصالح بحرية وسلامة.
03	السؤال	-ماهي الضمانات الممنوحة لكم أثناء الرقابة الجبائية ؟
	الجواب	-سرية الرقابة

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على المقابلة والأسئلة الشفهية.

التعليق:

نلاحظ من خلال أجوبته في هذه النقطة انه لبأس فيما يخص معرفته بالأمور التي تؤدي الى وقوع رقابـــة جبائية ، إلا أنه يجهل الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناء التحقيـــق الجبـــائي (الحق في الاستعـــانة بوكيـــــل أو مستشار جبائي ، عدم تحديد التحقيق المحاسبي ، الحق في النقاش الشفوي ورؤية المسؤولين .....الخ) وبالتـــــــالي ه ـــذا يؤدي إلى تعرض المؤسسة للتعسف من طرف المراقب الجبائي في حالة تعرضها لرقابة جبائية.

الجدول رقم 3-3: تقييم الخطر الجبائي المتعلق بالمعارف الجبائية فيما يخص شروط العبء للشخص المـكـــــلف بتسيير الجباية.

الرقم	س/ج	البيـــــان
01	السؤال	-ماهي الشروط العامة لخصم العبئ الجبائي؟
	الجواب	-متعلقة بنشاط المؤسسة -أن تكون مسجلة محاسبيا -متعلقة بدورة المالية
02	السؤال	ماهي الشروط المتعلقة بخصم التكاليف المختلفة جبائيا (الحد الاعلى للعبء) ؟
	الجواب	-توفر كل المعلومات و المستندات المحاسبية و كل الشروحات اللازمة

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على المقابلة والأسئلة الشفهية

التعليق :

نلاحـــــــــظ أن إجابته سطحية فيما يخص الشروط العامة لخصم العبئ الجبائي (أن يتعلق بدورة الإستغلال ، أن يؤدي إنخفـــاض في قيمة الأصـــول ، أن يكـــــــون له وثائق إثبات ،أن يكون مســـجل وفقا لشروط المحاسبـــــة المعمـول بها...الخ).

الجدول رقم 3-4: تقيم الخطر الجبائي المتعلق بالمعارف الجبائية فيما يخص TVA

الرقم	س/ج	البيـــــان
01	السؤال	مما يتكون وعاء الرسم على القيمة المضافة؟
	لجواب	-يتكون من المبلغ الاجمالي للمبيعات أو قيمة البضاعة محددة لدى الجمارك بعد إسترجاع الرسم من المشتريات أو الإستيراد.
02	السؤال	-ماهي العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة؟
	لجواب	-عمليات البيع بالتسليمات للذات -عمليات التصدير – الإستيراد
03	السؤال	ما هو الحدث المنشئ و أجال دفع الرسم على القيمة المضافة ؟
	لجواب	-هو خلق علاقة دين الخاضع للضريبة و الخزينة العمومية
04	السؤال	ماهي عمليات التسوية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة (التنازل، تلف، المخزون.....) ؟
	لجواب	أجال الدفع شهريا قبل 20 من الشهر الموالي
05	السؤال	ماهي حالات إسترجاع الرسم على القيمة المضافة؟ (REMBOURSEMENT)
	لجواب	-في حالة التوقف عل النشاط تعذر الحسم الكلي للرسم على القيمة المضافة(التنازل ، تلف المخزون..)
06	السؤال	متى يتم حسم الرسم على القيمة المضافة (DEDUCTION)؟
	لجواب	-الخاضع يمتلك رصيد في عمليات الشراء - الرسم على الشراء أكبر من الرسم المستحق على المبيعات

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على المقابلة والأسئلة الشفهية.

التعليق :
نلاحظ أن إجابته كانت فيما يخص الرسم على القيمة المضافة جيدة (أي يكون لها اثر على الإنتظام الجـــبـــــائي) بالرغم من سطحيتها إلا فيما يخص عمليات التسوية لم يجب عليها ، وهذا مايعني جهله بها أي أن المؤسسة ستكون في مواجهة خطر جبائي مثلا عند بيعها للتثبيتات التي تم حيازاتها أقل من خمسة سنوات وإجابته كانت ناقصة فيـــما يخص إسترجاع الرسم على القيمة المضافة حيث لم يذكر القيمة التي يبلغ فيها الرسم المسترجع 1000000.00دج وهنا نتوقع ان يكون هناك سوء تسيير للرسم على القيمة المضافة المسترجع.

الجدول رقم 3-5 : تقيم الخطر الجبائي المتعلق بالمعارف الجبائية فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي صنف رواتب و أجور

الرقم	س/ج	البيـــــان
01	السؤال	-كيف يتم حساب وعاء IRG صنف رواتب و أجور؟
	لجواب	يساوي الاجر الخاضع –اجرة المنصب +السلة صندوق+النقل-9بالمائة إشتراك الضمان الإجتماعي –تعويض المنطقة
02	السؤال	-ماهو السلم المستعمل في حسابها؟
	لجواب	-سلم معتمد من طرف المديرية العامة للضرائب حيث يبدأ إحتساب الضريبة ابتداء من 15000 للأجر الخاضع

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على المقابلة والأسئلة الشفوية

التعليق:
مايمكن أن نستنتجه من إجابته في هذه النقطة لا توجد مشاكل على مستوى الضريبة على الدخل الإجمالي صنف رواتب وأجور وهذا راجع لأنه قام بدورات تكوين في مجال إعداد الأجرة عن طريق برنامج compte paie pc.

الجدول رقم 3-6: تقيم الخطر الجبائي المتعلق بالمعارف الجبائية فيما يخص الأعباء المقدرة

الرقم	س/ج	البيـــــــان
01	السؤال	-هل هناك تعليمة تحدثت عن الإهتلاك و إقترحت معدلات للإهتلاك؟
	لجواب	نعم توجد تعليمة صادرة عن المديرية العامة ربما رقمها 246 صدرت مع الاصلاح الجبائي 1992
02	السؤال	ماهي شروط خصم الإهتلاك؟
	لجواب	الإستتمار المهتلك اشتغل في دورة الاستغلال
03	السؤال	ماهي أنواع الاهتلاك المرخص بها قانونا؟
	لجواب	إهتلاك خطي إهتلاك متناقص إهتلاك متصاعد
04	السؤال	ماهي شروط خصم المؤونات؟
	لجواب	----------"لم يجب"

التعليق :

إجابته كانت جيدة إلا أنه يلاحظ جهله بشروط خصم المؤونات إنطلاقا من هذه النقطة قمنا بالإطلاع على الميزانية الجبائية فوجدنا أن المؤسسة لم تكون المؤونات أصلا،وبالتالي لايوجد خطر جبائي من هذه الناحية.

الجدول رقم 3-7 : تقيم الخطر الجبائي المتعلق بالمعارف الجبائية فيما يخص IBS

الرقم	السؤال	البيـــــــان
01	السؤال	-من هم الأشخاص الخاضعون للضريبة على أرباح الشركات؟
	لجواب	الشركات الاجنبية أو المؤسسات العمومية أو الخاصة التي تنشط في التراب الوطني
02	السؤال	كيف يتم حساب النتيجة الجبائية؟
	لجواب	-..... "لم يجب"

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على المقابلة والأسئلة الشفهية

التعليق:
مايستوعي الإنتباه هو عدم إجابته عن كيفية حساب النتيجة ،ونتوقع انه قد يحدث خطأ جبائي بوع ـاء النتيجة الجبائية.

التعليق العام على الجداول سابقة الذكر الخاصة بتقييم الخطر الجبائي المتصل بالعامل البشري:

نلاحظ من خلال أجوبة الشخص المكلف بتسيير الجباية أنه شخص منظم لأنه يستعمل مفكرة لتنظيم عمله، وينجز أعماله في وقتها ويقوم بقراءة قانون المالية.
أما من ناحية الكم المعرفي فقد كانت أجوبته سطحية ،وهذا لغياب التكوين في المجال الجبائي على مستوى المؤسسة حيث لاحظنا في بعض الأحيان أن أجوبته تكون ناقصة.
وكذلك عدم إجابته على السؤال الخاص بحالات إسترجاع الرسم من الإدارة الجبائية ،وهذا يمكن أن يؤدي إلى سوء التسيير للجباية .

ثانيا:تقييم الخطر المتعلق بنظام المعلومات في المجال الجبائي

الجدول رقم 3-8 : تقيم الخطر المتعلق بنظام المعلومات في المجال الجبائي

الرقم	س/ج	البيـــــان
01	السؤال	ما هو البرنامج المستعمل في المحاسبة؟
	لجواب	Pc compte
02	السؤال	هل في هذا البرنامج جزء خاص بتسيير التصريحات الجبائية ؟
	لجواب	لا
03	السؤال	إن وجد هذا الجزء هل تسييره تلقائي؟
	لجواب	----------"لم يجب"
04	السؤال	-هل يكفل البرنامج طريقة سريعة للإطلاع و إسترجاع ومات؟
	لجواب	برنامج جيد
05	السؤال	-حسب رأيك هل طريقة إستعمال البرنامج بسيطة و سهلة (طريقة إعداد خصائصه.....)؟
	لجواب	-طريقة سهلة بعد المرافقة
06	السؤال	-هل يتوقف البرنامج عن العمل أحيانا (BLOQUE)؟
	لجواب	لا
07	السؤال	- هل البرنامج الذي تستعمله مزود بطرق لإكتشاف الأخطاء عادة ت تسجيل نفس القيد محاسبي مرتين ، أخطاء الحساب مثلا بين HT وTVA ....)؟
	لجواب	نعم
08	السؤال	سب رأيك هل البرنامج الان قد تم إعداد خصائصه كما ينبغي

		(paramétrage de logiciel)؟
	لجواب	تقريبا 80بالماية أما الباقي يحتاج لتكوين
09	السؤال	هل تم إجراء دورات تكوينية لتحسين المستوى في إستخدام برامج المحاسبة (البرامج الخاصة بالمحاسبة، إكسل إكسس.....)؟
	لجواب	قمنا بتكوين في برنامج المحاسبة والأجرةتكوين قصيرجدا
10	السؤال	هل هناك (SERVEUR)احتياطي لحفظ قاعدة المعطيات أو هناك وسائل أخرى مستعملة لحظ قاعدة المعطيات ؟
	لجواب	نعم
11	السؤال	هل هناك برامج لحماية قاعدة المعطيات؟
	لجواب	نعم

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الأسئلة الشفهية والمقابلة.

التعليق:

نلاحظ من خلال الإجابات نظام المعلومات في المؤسسة هو يلي الإحتياجات المحاسبية فقط مهملا الإحتياجات الجبائية،وبالتالي ربما تكون هناك أخطاء في حساب الوعاء الضريبي.

الجدول رقم 3-9 : تقييم الخطر المتعلق بالإجراءات والتنظيم في المجال الجبائي.

الرقم	س/ج	البيـــــان
01	السؤال	-هل توجد في المؤسسة مصلحة أو قسم تنظيمي مسؤول عن التسيير الجبائي؟
	لجواب	لا
02	السؤال	-كم عدد الاشخاص اللذين يشغلون هذه المصلحة؟
	لجواب	03
03	السؤال	-هل أهداف هذه المصلحة حسب رأيك محدد بشكل جيد؟
	لجواب	-لاتوجد اصلا مصلحة الجباية
04	السؤال	-هل يوجد دليل خاص بإجراءات التسيير الجبائي في سة؟
	لجواب	-لا
05	السؤال	-هل يوجد مخطط محاسبي داخلي خاص بالمؤسسة (بسيط و يلي الاحتياجات الجبائية)؟
	لجواب	-نعم
06	السؤال	هل يتم تكوين ملف خاص بالتصريح الجبائي ؟ و ماهي هذه الوثائق؟
	لجواب	نعم G50 +BILAN FISCAL

07	السؤال	-هل يتم تكوين ملف جبائي خاص بالامتيازات الجبائية في حالة حصول مؤسستكم على إمتيازات جبائية ؟
	الجواب	نعم
08	السؤال	- حسب رأيك هل كل الضرائب المكلفة المؤسسة بدفعها تتم حسب الاجال؟
	الجواب	نعم
09	السؤال	-هل هناك جداول و قوائم جبائية داخلي مساعدة على إعداد التصريحات الجبائية (مثلا قائمة الرسم على القيمة المضافة المحسومة لشهر.....على المشتريات..... الخ)؟
	الجواب	نعم
10	السؤال	-هل أنتم تتعاملون مع مكاتب خارجية ؟ فإذا كانت الإجابة بنعم : - -هل المكلف يقوم بكل الاعمال الجبائية (الحكم على نوعية الخدمة المقدمة)؟ -هل المكتب يقوم بإستشارات جبائية فقط؟
	الجواب	-نعم ليس كل الأعمال الجبائية بل الإستشارية.
11	السؤال	-هل قامت المؤسسة بمراجعة جبائية ؟ فإذا كانت الاجابة , هل استفادة المؤسسة منها في تصويب و ضعيتها الجبائية؟
	الجواب	نعم تم الاستفادة منها بالتخفيض في الضريبة الممنوحة
12	السؤال	-هل تعرضت المؤسسة لرقابة جبائية؟فإذا كانت الإجابة بنعم كيف استفادة المؤسسة منها في تصويب وضعيتها؟
	الجواب	نعم تحسين كل النقائص التي ظهرت اثر الرقابة الجبائية

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الأسئلة الشفهية والمقابلة.

التعليق:

نلاحظ من خلال الإجابات عدم وجود مصلحة أو خلية خاصة بالجباية على مستوى المؤسسة أو شخص مكلف فقط بالتسيير الجبائي حيث تعرضت المؤسسة لرقابة جبائية خارجية من طرف مديرية الضرائب الجهوية بقسنطينة حيث وجدت تصريح بالكمية المتلفة من الإنتاج تعدت 22 بالمائة في حين لايجب أن تتعدى 12 بالمائة وهذا تصريح كاذب وتلاعب في كميات الإنتاج منذ 2008 الى 2010 حيث تم مراجعة العمليات الجبائية وفرضت عليهم غرامة مالية قدرها 5.731.381 دج وذلك بسبب الكمية التالفة وهي غرامة جبائية لسنتين .

وقد قمنا بمقابلة المدير **أمين صياح** على الساعة العاشرة صباحا بتاريخ 2018/05/02 ولقد قدمنا له مجـــمـــوعـــــــة من الأسئلة الشفوية حول تقييم الخطر المتعلق بالإجراءات وتوزيع الهام في المجال الجبائي،حيث أفادنا بالمعلومات الملخصة في الجدول التالي:

الجدول رقم 3-10 : تقييم الخطر المتعلق بالإجراءات و توزيع المهام في المجال الجبائي.

الشخص المكلـــــــف						
المكلف بها / المهمة	المحاسب	رئيس المصلحة	رئيس القسم	مديـــــــر العام	شخص آخر	الملاحظـــة
تسجيل العملية		*				
مراقبة جميع لعمليات المحاسبية المسجلة		*				
تحديد النتيجة المحاسبية		*				
تحليل الحسابات		*				
المصادقة على النتيجة المحاسبية		*			محافظ الحسابات	
عادة معالجة القوائم المحاسبية المعدة خارج المحاسبة		*			إطار مالي	
تحديد النتيجة الجبائية		*				
تحضير الوثائق المرفقة للتصريح		*			إطار مالي	
إعداد التصريح الجبائي		*				
الإمضاء على الشيك				*		
إرسال الضريبة للدفع					إطارمالي	
أرشيف الملف الجبائي		*				

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على المقابلة والأسئلة الشفهية.

التعليق :
نلاحظ تركز المهام في رئيس المصلحة سواء كانت محاسبية أو جبائية :وبالتالي مايسبب له ضغـــط وقد ينجز عــنة ه ـــــــــذه أخطاء في حساب الوعاء لكن هذا الأخير مستبعد إلا أخطاء ضئيلة لأن حجم نشاطها صغير وإنما سينعكس هذا سلبا على إمكانية حصوله على دورات تكوينية لأن المؤسسة ستكون بحاجة إليه دوما لأن غالبية المهام ترتكز عنده (حيث لم يقم المكلف بتسيير الجباية بدورات تكوينية).

الجدول رقم3-11 : مدى توافق التصريحات الخاصة بـ G50 مع الأجال القانونية

الشهر	تاريخ الايداع
جانفي	20 فيفري
فيفري	20 مارس
مارس	20 أفريل
أفريل	20 ماي
ماي	20 جوان
جوان	20 جويلية
جويلية	20اوت
أوت	20سبتمبر
سبتمبر	20 اكتوبر
أكتوبر	20 نوفمبر
نوفمبر	20 ديسمبر
ديسمبر	20جانفي

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على تصريحات G50

التعليق :

نلاحظ أن المؤسسة تقوم بتصريح في الأجال أي إنظام التصريحات جيد وقد توقعنا هذا من خلال إجابات المكلف بالجباية على أسئلتنا فقد دلت على إنظباطه، فهو له برنامج عمل يقوم باعداده في مفكرة ويفضل القيام بالأعمال في وقتها وبالتالي يعتبر دليل على صحة فرضيته الأولى(تساهم المؤهلات والمعارف التي يملكها المسير في التحكم في المخاطر الجبائية)من الناحية اللإيجابية أي الأثر الإيجابي للعامل في التقليل من الأخطار الجبائية الخاصة بالإنتظام.

المطلب الثاني: تحليل ومناقشة النتائج

في هذا المطلب سوف نحاول تحليل ومناقشة نتائج الدراسة ومحاولة ربطها ومقارنتها بالفرضيات للخروج بأهم الإستنتاجات المتوصل إليها .

أولا: تحليل نتائج الدراسة

إن مؤسسة سانسيلا سبب اختيارنا لها لأنه عادة ماتمتاز المؤسسات حديثة النشأة عامة بعدم التحكم في الأخطار الجبائية ،وبالتالي توقعنا وجود اخطار جبائية ذات مصدر داخلي في هذه المؤسسة ،فقمنا تحليل هاته المصادر للوقوف على مدى صحة فرضيات دراستنا.

فبدأنا بالعامل البشري في المؤسسة ،بإعتباره العنصر الأساسي لأي عمليةتسيير ، فبما أنا دراستنا تنصب على الجانب الجبائي قمنا باجراء حوار مع الشخص المكلف بتسيير الجبائي في هذه المؤسسة لتقيم ادائه الجبائي.

فوجدنا انه شخص منظبط لأنه يستعمل مفكرة لتنظيم وقته، وينجز اعماله في وقتها ، وبالتالي سيكون الإنتظام الجبائي جيد ،وهذا ماأثبتناه سابقا، وهذا مايثبت صحة الفرضية الأولى(تساهم المؤهلات والمعارف التي يملكه االمسير في التحكم في المخاطلر الجبائية) من الناحية الإيجابية ، وكذلك هو متحصل على شهادة ليسانس علوم اقتصادية تخصص مالية، وبالتالي تعتبر عامل قوة ،خصوصا إذا قامت المؤسسة بتعزيزها بدورات تكوينية في هذا المجال إلا أن المؤسسة لا تقوم بدورات تكوينية لمستخدميها في الجباية ، وهذا ماجعلنا نشك بوجود نقص في الرصيد المعرفي

ثم إنتقلنا لتقييم الخطر المرتبط بنظام المعومات للوقوف على صحة الفرضية الثانية (يدعم نظام المعلومات التحكم في المخاطر الجائية)،فقد وجدنا ان نظام المعلومات يلي الإحتياجات المحاسبية على حساب الإحتياجات الجبائية .

اذ يكون المخطر الجبائي الناتج عن غياب نظام المعلومات يلي الإحتياجات الجبائية في المؤسسات التي يكون حجم نشاطها كبير أكبر من المؤسسات الصغيرة، وهذا مايثبت صحة الفرضية عدم توفر نظام معلومات يساه م في زيادة الخطر الجبائي.

ثم قمنا بدراسة الخطر المرتبط بالإجراءات والتنظيم،وهنا لمسنا غياب إهتمام المؤسسة في هذه النقطة،لأنها لا تتوفر على مصلحة أو خلية جبائية أو حتى شخص مكلف فقط بالتسيير الجبائي،هذا ينجز عنه مخاطر جبائية كبيرة لوكان نشاط المؤسسة كبير إلا أن حجم نشاطها صغير،ويكفيها تعويض بالقوائم الجبائية المساعدة،وهذا ما

قامت به المؤسسة،وبالتالي فالمؤسسة في هذا الجانب هي جيدة لأن حجم نشاطها لايحتاج إلة مصـــــــــلحة خاصـــــــــة أو شخص مكلف بالتسيير الجبائي بل يكفيها القوائم المساعدة التي تعدها شهريا،وه ـــــــــــــذا مايثبت صحة الفرضيـــة الثالثة(وجود الإجراءات الجبائية الداخلية في المؤسسة يقلل من المخاطر الجبائية) بعد هذه النقطة سابقة الذكر قمنا بإختبار الفرضية الرابعة(توزيع المهام في المؤسسة الإقتصادية يساهم في الوقاية من المخاطر الجبائية).

ثانيا: نتائج التحليل

من خلال الدراسة التي قمنا بها والوثائق التي إطلعنا عليها توصلنا إلى جملة من النتائج نوجزها فيمايلي:

- غياب الخبرة والتكوين للمكلف بالتسيير الجبائي أدى إلى نقص الرصيد المعرفي له في المجال الجبائي.
- الخطر الجبائي يزيد مع حجم نشاط المؤسسة،وهذه النتيجة يمكن الوصول إليها من خلال الأسئلة السابقة. **ثالثا: ربط النتائج بالفرضيات**

الفرضية الأولى: نطرا للحجم الجبائي والناتج عن الرصيد المعرفي للشخص المكلف بالتسيير الجبائي في المؤسـسة وبذلـــــــــك تكون الفرضية الأولى صحيحة(تساهم المؤهلات والمعارف التي يملكها المسير في التحكم في المخاطر الجبائية). الفرضية الثانية: إن حجم نشاط المؤسسة لم يمكننا من لمس مقـــــدار الخطر المرتبـــــط بنظام المعلـــومـــات،فنظام المعلومـــات له أهمية كبيرة في قياس الخطر،فإنه يثبت صحة الفرضية الثانية(يدعم نظام المعلومات التحكم في المخاطر الجبائية). الفرضية الثالثة:رغم غياب النقاط التالية:إنشاء مصلحة خاصة بالجباية،توظيف شخص مكلف بالجباية فقط،وضع دلـــيل خاص بالإجراءات الجبائية،فقد عوضت المؤسسة ذلك بالقوائم المساعدة الخاصة بالجباية وهذه الأخيرة تعتبر كافية بالنـــظر لصغر حجم المؤسسة وهذا الإجراء ساهم في إنخفاض الأخطاء في حساب مختلف الضرائب،وبالتالي الفرضية الثالثة(وجود إجراءات جبائية داخلية في المؤسسة يقلل من المخاطر الجبائية).

الفرضية الرابعة:نلاحظ تركز المهام لدى شخص المكـــــــلف بتسيير الجبـــاية وه ـــذا ما أثر بالسلب على عدم تحصل ه ـــــــــــذا الشخص على دورات تكوينية،وبالتالي المؤسسة دوما في حاجة إليه ولم تستطيع إرساله لدورات تكوينة،وهذا ما إنعـــــكس بالسلب على رصيده المعرفي في مجال الجباية وبالتالي الفرضية الرابعة صحيحة(توزيع المهام في المؤسسة يســـاهم في تـــــــــدنية المخاطر).

رابعا: الإستنتاجات المتوصل إليها

من خلال النتائج المتوصل إليها و من خلال مقارنة النتائج بالفرضيات تم التوصل إلى الإستنتاجات التالية:

1-يعتبر العامل البشري العنصر الفاعـــــل في عملية التسـيـــــــير الجبائي لأن العوامل الداخلية الأخـــــــرى (نظام معـــــــلومات، الإجراءات التظيمية،فصل المهام...)ماهي إلا عوامل مساعدة للعامل البشري. 2-إجراء دورات تكوينية للشخص المكلف للضريبة يعتبر الركيزة الأساسية للرفع من كفاءة المسير الجبائي.

3-إن فصل المهام يعطي مساحة كبيرة للمسيرين في المؤسسات الصغيرة،من أجل دورات تكوينية لموظفيها في مجال الجباية،أي أن فصل المهام يساهم بطريقة غير مباشرة في تقليل من المخاطر الجبائية.
4-نظام المعلومات التي يلي الإحتياجات الجبائية التي يكون مهم كلما زاد حجم نشاط المؤسسة الإقتصادية والعكس صحيح.

خلاصة الفصل :

من خلال دراستنا الميدانية تبين لنا أن العامل البشري هو المسؤول الأول عن المخاطر الجبائية، التي يمـــكن أن تتعرض لها المؤسسة ،حيث لمسنا هذا بشكل واضح لأن حجم المؤسسة المدروسة كان صغيـــــــــــر ،أما العوامـــــــل الأخرى الداخلية من نظام معلوماتي يلي الاحتياجات الجبائية ،إجراءات تنظيمية داخلية، توزيع المهـــــام ، تـــــزداد أهميتها في تسيير المخاطر الجبائية ، مع إزدياد حجم نشاطها ،والتي لم نلمسها بشـــــــكل واضح في دراســـــــتنا لأن حجم المؤسسة المدروسة صغير.

فالمؤسسات الكبرى تحتاج لنظام معلومات يلي احتياجاتها الجبائية ،أي يحتوي على ميزة التصريحات الألـــــــــية خصوصا إذا كانت لها فروع متعددة عبر الوطن (موبليس على سبيل المثال.....)، لتقليل من الأخطاء ، ولتحكم في الوقت (الوقت من منظور إقتصادي هو تكلفة) ،وإجراءات تنظيمية تبين بشكل دقيق خطـــــــــوات إعـــــــــــداد التصريح الجبائي ،وكيفية إعداد القوائم الجبائية المساعدة التي يجب أن تكون جاهزة قبل ملأ التصريحات الجـــــــبائية، وهذا من أجل تسهيل عملية الرقابة ،والتي تساهم وإكتشاف الأخطاء وبالتالي تقليل الخطر الجبائي.

خـــاتـــمـــة :

تسعى أي مؤسسة إلى تطوير قدراتها المالية من خلال تنظيم أرباحها ،ولا يمكنها تحقيق إلا من خـــــــــــلال التحكم في تكليفها المختلفة أي التحكم في المخاطر المختلفة ، ومن أهمها المخاطر الجبائية التي ازداد الاهتمام بها من خلال سعي المؤســـــــسات الكبرى إلى النشـــــــاط في الجنات الضريبية أو البحث عن الوسيلة المثلى لتقـــــــليـــــــل من المخاطر الجبائية .

فكانت هذه الأداة المثالية مصطلحه على تسمية المخاطر الجبائية، فالهدف الأساسي منها هو التـــــــــحكم في المخاطر الجبائية أي جعل هذه الاخيرة في حدها الأدنى ، حيث يعتبر التسيير الجبائي أداة إستباقية ، وقـــــــــــــــائية تأتي قبل المراجعة الجبائية (تعتبر المراجعة الجبائية عبارة عن التغذية العكسية للنظام الجبائي داخل المؤسسة) تمـــكن الـــمسير من التقليل من هذه المخاطر الجبائية الداخلية ، من هنا جاءة الإشكالية المـــعالجة في بحثـــــنا ألا وهي: كيـــــــف يمـــكـــن للمسير تسيير المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية لتقليل من المخاطر الجبائية الداخلية.

إن المخاطر الجبائية لا يمكن أن يتم تسييرها إلا إذا كان المكلف بتسيير الضريبة في المؤسسة يتميز بمستوى معرفي للنصوص الجبائية، يتيح له الفهم الصحيح لها وتطبيقها بطريقة صحيحة ومستوى من الإنضباط في العمـــــــل والتنظيم يساعد في زيادة الإنتظام الجبائي، وهذا غير كافي فلابد من عوامل مساعدة كتعاون والروح الجماعية بـــــين أفراد المصلحة المكلفة بسير الضريبة وباقي الفروع(هنا نقصد المؤسسات الكبرى التي لديها فروع)،نظام معـــــلومات يلبي الاحتياجات الجبائية أي يحتوي على ميزة التسيير الألي للتصريحات الجبائية ، من أجل تقليـــص الأخـــطـــــــــاء البشرية ، إجراءات تنظيمية تساعد على إكتشاف الأخطاء، توزيع المهام بشكل عادل حيث يساهم في الرفع من مستوى المستخدمين.
و بالتالي فإن الحكم على أمثلة التسيير لمختلف المخاطر الجبائية لا بد أن تمر بتحليل من داخل المؤسسة من وجهة نظر جبائية ، للوقوف على نقاط القوة و نقاط الضعف، و الهدف من ذلك هو تجنب إستباق الرقـــابة الجبائية (مواجهة المخاطر الجبائية).

إنطلاقا من هذه الفكرة فإننا قمنا في دراستنا بتقييم المخاطر الجبائية داخل مؤسسة إقتصادية ، و أخترنا مؤسسة سانسيلا لحفاظات الاطفال، و ذلك إنطلاقا من العامل البشري لأنه العنصر الفاعل في عملية التـــسييـــر مهما كان نوعها، و بما أن دراستنا كانت في الجانب الجبائي فقد ركزنا على المصلحة المحاســـبية و المـــــــــاليـــــة، و بالضبط رئيس المصلحة بإعتباره المكـــــــلف بتسيـــــــــير الضريبة بالمؤسسة فقد قـــــمنا بإخـــــــــتبار رصيـــــــــده المعـــــــــرفي في الجبـــــــــــاية، و اعتـــــبرنا النقاط التي يجهلها المصدر مخطر جبـــــــــائي حسب التوقعات لأنه لم يتم مساعدتنا للإلمام بكافة المعطيـــــات ، ثم قمنا بتقييم نظام المعلومات للمؤسسة ،ووجدنا أنه لا يلبي الاحتياجات

الجبائية ،ثم إنتقلنا لدراسة الإجـــراءات التنظيمية للمؤسسة في المجال ووجدناها كافية نظرا لصغر حجم المؤسسة.
حيث نتوقع أن العامل البشري هو المتسبب الرئيسي في هذا المخـــــــــطر الجبائي و هـذا لنقص الرصيـــــد المعـــــــرفي للمكلف بتسيير الجبائي أي أن العوامل المساعدة الاخـــــــــــرى (نظام معلومات،الإجراءات التنظيمية،فصل المهام) لم تساهم بشكل كبير في نشوء هذا المخطر لأن حجم المؤسسة صغير.
و بالتالي توصلنا إلى مجموعة من التوصيات التي من شأنها معالجة هذه الوضعية.

الـــتـــوصـــيـــات :

1 -على المؤسسة إقتناء برنامج يحتوي على ميزة التسيير الألي للجباية .
2 -لا بد من وضع دليل خاص بالإجراءات المحاسـبية و الجبائية حيـــــــث تظهر أهمية هذا الدليل في شرح دقيـــــــق لخطوات إعداد التصريحات الجبائية، فصل واضح بين المهام و هذا سيؤدي الى تحسين المتـــــــــابعة و إكتشـاف الأخطاء ، و الرقابة على إنجاز المهام، و تظهر كـــــذلك أهميته في ضـــــمـــــان تسجيل جميع العملـيات المحاسبية (لأن الوعاء الجبائي يحسب على أساس معطيات محاسبية) و تحديد آجال داخلية بإعداد التصريحات الجبائية و تصفيتها .
3 -تكوين ملفات جبائية خاصة بالأحداث الجبائية المهمة لتسهيل متابعتها.
4 -إنشاء مصلحة خاصة بالجبائية (هذه التوصية لا تخص المؤسسة التي تمتاز بحجم نشاط صغير كالمؤسـسة محل الدراسة، و إنما تخص المؤسسات ذات الحجم الكبير) من أجل المهام التالية :

- تحديد استراتيجية جبائية خاصة بالمؤسسة
- إكتشاف و تسيير المخاطر الجبائية الناتجة عن عدم الإلتزام بالقانون الجبائي المعمول به.
- تكوين علاقة جبائية جيدة مع الإدارة الجبائية (الإنتظام الجبائي ، التسوية التلقائية للأخطاء الجبـــــــــائية ..... إلخ).
- السهر على حسن تبادل المعلومات الجبائية بين المؤسسة الأم و باقي الفروع.

آفـــاق الـــدراســة:

ما ظهر لنا من خلال دراستنا لهذا الموضوع،أن هذا الموضوع كبير و متشعب و يظهر أثره أكثر في المؤسسات الكبرى لذلك يمكن إقترح المواضيع للخوض فيها:
1 -دراسة تأثير التسيير الجبائي في تدنية المخاطر الجبائية في المؤسسات الكبرى (سوناطراك مثلا، موبليس .....إلخ).
2 -دراسة أسباب غياب ثقافة التسيير الجبائي في المؤسسات الإقتصادية.

قائمة المراجع

- أولا: الكتب.

1- باللغة العربية.

- حامد عبد المجيد دراز ،**دراسات في السياسة المالية** ، الدار الجامعية ،القاهرة

- يوسف مامش ،ناصر دادي عدون ،أثر **التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة و هيكلها المالي** ،ط1،دار المحمدية للطباعة ، الجزائر ، 2008

- حفاي عبد القادر، **تسيير الخطر الجبائي حالة شركات الأموال في اطار التشريع الجبائي**،جامعة الأغواط،الجزائر،2005

- عبد العزيز عثمان، **نظم الضريبة مدخل تحليلي مقابل**، دار الجامعية، مصر، 2000

- سوزي عدلى ناشد: **ظاهرة التهريب الضريبي الدولي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية** ، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية،1999.

-عطاري ابراهيم . **الإصلاحات الجبائية في الجزائر** . الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية.

- شريف مصباح أبو كرش، **إدارة المنازعات الجبائية في ربط وتحصيل الضرائب، 2011**، دار المناهج للنشر والتوزيع، ط 1، 2004.

-سعد محي محمد: **الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية**، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، د ط، د ت.

-حمدي سليمان: **الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية**، مكتبة دار الثقافة للنشر، الأردن، 1998

-عبد الرحمن الصباح: مبادئ الرقابة الإدارية، المعايير، التقييم، التصحيح، دار زهران للنشر، الأردن، 1997

-أوسرير منور، محمد حمو: **جبايات المؤسسات**، ط01، الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009،

-مرحمد الصغير بعلي، ويسري أبو العلا: **المالية العامة**، دار العلوم، الجزائر، 2003،

2- باللغات الأجنبية.

-Maurice cozian,**les grands principes de la fisccalitédes entreprise,litec droit,2édition**,paris,1986,postface de l'ouvrage.

-Christine collette**, gestion fiscale des entreprises** ,Ellipse ,paris ,1998 2

- F colin ,G gervaise ,M rossetti **Fiscalite et entreprise** librairie vuibert 1994

-Ahmed Hamini : **L'audit comptable et financier**, (Edition Bert, Algérie, 2001

- ثانيا: المجلات و الدوريات العلمية.

1- باللغات الأجنبية.

-Bernard légarde,**fiscalité et redressement d'entreprise**,édidion tech et doc ,la voise ;paris, France,1990 ,38
Ministère des finances direction générale des impôts **guide fiscal de l'enregistrement.**

- ثالثا: الأطروحات و المذكرات الأكاديمية.

1- باللغة العربية.

- حادري دنيا ، **أثر الإصلاح الضريبي على نشاط المؤسسة الاقتصادية (حالة الجزئر**)،مذكرة ماجيستير،غير منشورة،جامعة القاهرة،مصر،2006

- الجيلاني بلواضح ، **التحكم في التسيير الجبائي لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة الإقتصادية-دراسة حالة مؤسسة الثواب المسيلة-** ،مذكرة ماجيستير غيرمنشورة،معهد العلوم التجارية،المركز الجامعي الشيخ العربي التبسي-تبسة-الجزائر،2008/2007.

- محمد عادل عياض،**محاولة تحليل التسيير الجبائي و آثاره على المؤسسات ،مذكرة ماجستير غير منشورة كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية** ،جامعة ورقلة ،الجزائر 2003/2002

-حميداتو صالح ،**دور المراجعة في تدنية المخاطر الجبائية** ،مذكرة ماجستير غير منشورة،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة ورقلة،الجزائر2002/2001

- أحمد رجراج، **النظام الضريبي الجزائري تقييم الأداء وتحديات المرحلة المقبلة**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،2004

- علي صحراوي، **مظاهر الجباية في الدول النامية وآثارها على الاستثمار الخاص من خلال إجراءات التحريض الجبائي (تجربة جزائرية)**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر كلية، 1992.

- ولهي بوعلام: **النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة –حالة الجزائر-** ، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف،2011.

- بن ساعو سارة . **السياسة الجبائية ودورها في التنمية الاقتصادية . مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس** . تخصص مالية . جامعة الجزائر . 2004.

- طويل آسيا، **دور الجمارك في حماية الاقتصاد الوطني في ظل التغيرات الدولية الراهنة (رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير)**، كلية العلوم الاقتصادية، وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2001-2000.

- عطاري إبراهيم . **الإصلاحات الجبائية في الجزائر** . الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية.

2- باللغات الأجنبية.

- -

- رابعا: المؤتمرات و الملتقيات العلمية.

1- باللغة العربية.

- ولهي بوعلام ، **التحكم في التسيير الجبائي لأعباء المؤسسة للمساهمة في اتخاذ القرار،** الملتقى الدولي صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية،جامعة المسيلة،الجزائر14-15 أفريل

- زواق الحواس،**فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار الملتقى الدول** ، صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية ، جامعة مسيلة ، 15/14 ، أفريل 2009

قدي عبد المجيد، النظام الجبائي وتحديات الالفية الثالثة، الملتقى الوطني الاول حول الاقتصاد الجزائري في الالفية الثالثة، جامعة البليدة، الجزائر 20 – 21 ماي 2002

-ولهي بوعلام: **نجو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة المالية، دراسة حالة الجزائر** ، (مداخلة مقدمة ضمن أشغال الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة المالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة فرحات فرحات عباس بسطيف بالتعاون مع مخبر الشراكة والاستثمار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الفضاء الأورومغاربي، يومي 20، 21 أكتوبر 2009.

<u>- خامسا: القوانين والمراسيم</u>

1- باللغة العربية.

-القرار الوزتري المشترك للجمهورية الجزائرية،**المؤرخ بتاريخ 24 فيفري2009.**

-قانون التسجيل للجمهورية الجزائرية المعدلة والمتممة لسنة 2011.

-القانون الرسوم على القيمة الاعمال للجمهورية الجزائرية المعدلة والمتممة بموجب المادة10 من قانون المالية التكميلي لسنة 2011

- قانون التسجيل للجمهورية الجزائرية المعدلة والمتممة من قانون المالية التكميلي لسنة 2011.

- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 08 صفر عام 1427 الموافق 08 مارس سنة 2006 المتضمن نموذج دفتر الشروط المتعلق بالإعفاء من الضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على أرباح الشركات المطبق على الارباح الناجمة عن نشاطات إنجاز المساكن الاجتماعية والترقوية والريفية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 28 بتاريخ 30 أفريل 2006

-قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

-الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

-الدليل التطبيقي للمهن الحرة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

- القانون رقم 11-11 المؤرخ في 18 جويلية 2011، والمتضمن قانون المالية لسنة 2011،

-قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.1992

-دستور الجزائر ، ج ر رقم 76 المؤرخة في 08 ديسمبر 1996.

- المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15 فيفري 1995، والمتضمن صلاحيات وزير المالية.

-المرسوم التنفيذي رقم 07-364 المؤرخ في 24 نوفمبر 2007، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية.

المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها.

-المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها.

-القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 21 فيفري 2009، المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها.

-القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 21 فيفري 2009، المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها.

-قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

2- باللغات الأجنبية.

-Direction générale des impôts **les droit d'enregistrements applicables aux sociétés** p03

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
شكل رقم 2-1	مخطط سير الرقابة الشكلية	(77)
شكل رقم 3-1	هيكل تنظيمي لمؤسسة سانسيلا	(84)

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
جدول رقم 1-1	الفرق بين الخيار الإستراتيجي و الخيار التكتيكي	(14)
جدول رقم 1-2	عقوبات عدم الإيداع أو التأخير في إيداع التصريحات	(24)
جدول رقم 1-3	عقوبات النقص والغش في التصريحات	(26)
جدول رقم 2-1	التعريفات المطبقة على المنتوجات البترولية	(68)
جدول رقم 3-1	تقييم الخطر المتعلق بكفاءات و مؤهلات الشخص المكلف بتسيير الجباية	(85)
جدول رقم 3-2	تقييم الخطر الجبائي المتعلق بالمعارف الجبائية للشخص المكلف بتسيير الجباية فيما يخص الرقابة الجبائية	(86)
جدول رقم 3-3	تقييم الخطر الجبائي المتعلق بالمعارف الجبائية فيما يخص شروط العبء للشخص المكلف بتسيير الجباية	(87)
جدول رقم 3-4	تقييم الخطر الجبائي المتعلق بالمعارف الجبائية فيما يخص TVA	(88)
جدول رقم 3-5	تقييم الخطر الجبائي المتعلق بالمعارف الجبائية فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي صنف رواتب و أجور	(89)
جدول رقم 3-6	تقييم الخطر الجبائي المتعلق بالمعارف الجبائية فيما يخص الأعباء المقدرة	(90)
جدول رقم 3-7	تقييم الخطر الجبائي المتعلق بالمعارف الجبائية فيما يخص IBS	(91)
جدول رقم 3-8	تقييم الخطر الجبائي المتعلق بنظام المعلومات في المجال الجبائي	(92)

جدول رقم 3-9	**تقييم الخطر المتعلق بالإجراءات والتنظيم في المجال الجبائي**	(93)
جدول رقم 3-10	**تقييم الخطر المتعلق بالإجراءات وتوزيع المهام في المجال الجبائي**	(95)
جدول رقم 3-11	**مدى توافق التصريحات الخاصة ب G50 مع الأجال القانونية**	96

فهرس المحتويات

المحتوى	الصفحة
– ملخص	(i)
– Resumé	(ii)
– إهداء.....	(iv)
– شكر و عرفان.....	(v)
– قائمة الأشكال	(vi)
– قائمة الجداول.....	(ix)
– فهرس المحتويات.....	(xi)
– المقدمة :.....:.....	1
– الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لتسيير المخاطر الجبائية	7
– تمهيد	7
– المبحث الأول:التسيير الجبائي للمؤسسات	8
– المطلب الأول:مفهوم وضرورة التسيير الجبائي	8
– أولا:مفهوم التسيير الجبائي	8
– ثانيا:ضرورة التسيير الجبائي	9
– المطلب الثاني:مميزات التسيير الجبائي و أهدافه	11
– أولا:مميزات التسيير الجبائي	11
– ثانيا:أهداف التسيير الجبائي	12
– المطلب الثالث:مبادئ و حدود التسيير الجبائي	13
– أولا:مبادئ التسيير الجبائي	13
– ثانيا:حدود التسيير الجبائي	15
– المبحث الثاني:ماهية المخاطر الجبائية	17
– المطلب الأول:مفهوم المخاطر الجبائية	17
– المطلب الثاني:مظاهر المخاطر الجبائية	18
– أولا:المخاطر الأولية	18
– ثانيا:مخاطر تسييرية أخرى	20
– المطلب الثالث:مصادر المخاطر الجبائية	20
– أولا:أسباب ناجمة عن ضعف تسيير المؤسسة	20
– ثانيا:أسباب ناجمة عن التشريع الجبائي	21
– المبحث الثالث:مراحل تسيير المخاطر الجبائية وعلاقتها بالدوران الإقتصادي للمؤسسة	22
– المطلب الأول:تحليل السوابق الجبائية للمؤسسة	22
– المطلب الثاني:أنواع المخاطر الجبائية	23

- أولا:مخاطر عدم الإنتظام الضريبي	23
- ثانيا:مخاطر الإختيارات الضريبية الخاطئة	26
- المطلب الثالث:المخاطر الجبائية وعلاقتها بالدوران الإقتصادي	35
- أولا:المخالطر الجبائية وعلاقتها بتوزان العبء الجبائي	35
- ثانيا:المخاطر الجبائية وعلاقتها بإجراءات التحفيز	35
- خلاصة الفصل	38
-الفصل الثاني:النظام الجبائي الجزائري	39
- تمهيد	40
- المبحث الأول:نظرة عن النظام الجبائي الجزائري	41
- المطلب الأول:مفهوم النظام الجبائي	41
- المطلب الثاني:مكونات النظام الجبائي الجزائري	43
- أولا:التشريع الضريبي	43
- ثانيا:الإدارة الضريبية	48
- ثالثا:المجتمع الضريبي	54
- المطلب الثالث:أنظمة فرض الضريبة في التشريع الجزائري	54
- أولا:النظام الحقيقي	54
- ثانيا:النظم المبسط ونظام التصريح المراقب	56
- ثالثا:نظام الضريبة الجزافية	59
- المبحث الثاني:جباية المؤسسة الجزائرية(دراسة لبعض الضرائب والرسوم)	61
- المطلب الأول:الضرائب المباشرة	61
- المطلب الثاني:الرسوم على رقم الأعمال	65
- أولا:الرسم على القيمة المضافة TVA	65
- ثانيا:الرسم الداخلي على الإستهلاك TIC	67
- ثالثا:الرسم على المنتوجات البترولية	67
- المطلب الثالث:حقوق التسجيل الخاصة بالمؤسسة	68
- أولا:العقود المتعلقة بتكوين الشركة	68
- ثانيا:العقود المتعلقة بتعديل رأس المال	69
- ثالثا:الشكل القانوني للشركة	70
- المبحث الثالث:الرقابة والمنازعات الجبائية	71
- المطلب الأول:الإدارة الجبائية	71
- أولا:أهمية الإدارة الجبائية	72
- ثانيا:الصلاحيات المخولة للإدارة الجبائية	73
- ثالثا:واجبات وإلتزامات الإدارة الجبائية	73
- المطلب الثاني:الرقابة الجبائية	74
- أولا:مفهوم الرقابة والرقابة الجبائية	74
- ثانيا:أهداف الرقابة الجبائية	75

- ثالثا:أواع الرقابة الجبائية	76
- المطلب الثالث:المنازعات الجبائية	78
- أولا:المرحلة الإدارية	78
- ثانيا:المرحلة القضائية	79
- خلاصة الفصل	80
-الفصل الثالث:الدراسة الميدانية	81
- تمهيد	82
- المبحث الأول:الطريقة والأدوات المستخدمة	83
- المطلب الأول:طريقة الدراسة	83
- أولا:مصادر المعلومات	83
- ثانيا:مجتمع وعينة الدراسة	83
- المطلب الثاني:الأدوات المستخدمة في الدراسة	84
- أولا:المقابلة الشخصية	84
- ثانيا:وثائق المؤسسة	85
- المبحث الثاني:النتائج والمناقشة	85
- المطلب الأول:نتائج الدراسة	85
- أولا:تقييم الخطر المتعلق بالشخص المكلف بتسيير الجباية(المعارف الجبائية والمؤهلات)	85
- ثانيا:تقييم الخطر المتعلق بنظام المعلومات في المجال الجبائي	92
- المطلب الثاني:تحليل ومناقشة النتائج	98
- أولا:تحليل نتائج الدراسة	98
- ثانيا:نتائج التحليل	98
- ثالثا:ربط النتائج بالفرضيات	99
- خلاصة الفصل	100
- خاتمة	101
- قائمة المراجع	104
- الملاحق	107