

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة د. مولاي الطاهر سعيدة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية

مطبوعة بعنوان:

## محاضرات في

# التسيير و التدقيق الجبائي للمؤسسة

موجهة لطلبة سنة أولى ماستر علوم اقتصادية تخصص اقتصاد و تسيير المؤسسات

من إعداد :

• الدكتور بدري عبدالمجيد

السنة الجامعية: 2020/2019

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة د. مولاي الطاهر سعيدة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية

مطبوعة بعنوان:

## محاضرات في

# التسيير و التدقيق الجبائي للمؤسسة

موجهة لطلبة سنة أولى ماستر علوم اقتصادية تخصص اقتصاد و تسيير المؤسسات

من إعداد :

• الدكتور بدري عبدالمجيد

السنة الجامعية: 2020/2019

## فهرس المحتويات

| الصفحة | العنوان                                                             |
|--------|---------------------------------------------------------------------|
| 5      | المقدمة العامة                                                      |
| 6      | المحور الأول : المفاهيم الأساسية حول المؤسسة الاقتصادية             |
| 7      | 1- مفهوم المؤسسة الاقتصادية                                         |
| 9      | 2- تصنيفات المؤسسات                                                 |
| 11     | 3- حسب القطاع الاقتصادي                                             |
| 11     | 4- حسب الشكل القانوني                                               |
| 13     | المحور الثاني : دوافع الاصلاحات الجبائية                            |
| 14     | 1- السياسة الجبائية للنظام الجبائي الجزائري                         |
| 16     | 2-دوافع الإصلاح الضريبي                                             |
| 18     | 3-أهداف الإصلاح الضريبي                                             |
| 19     | 4- محتوى الإصلاح الضريبي لسنة 1992                                  |
| 21     | 5- الإصلاحات الهيكلية للضرائب المباشرة                              |
| 23     | 6-إصلاحات هيكلية الضرائب الغير المباشرة                             |
| 26     | المحور الثالث : التأصيل النظري للجبائية                             |
| 27     | 1- تعريف الضريبة                                                    |
| 31     | 2- مقومات الضريبة                                                   |
| 36     | 3-التقسيم الاقتصادي للجبائية                                        |
| 39     | 4-النظام الضريبي الجزائري                                           |
| 46     | المحور الرابع : التأصيل العلمي للتسيير و التدقيق الجبائي            |
| 47     | 1-مدخل إلى التسيير الجبائي                                          |
| 49     | 2-أسس ومبادئ التسيير الجبائي                                        |
| 50     | 3-أهداف التسيير الجبائي                                             |
| 52     | 4-المسير الجبائي و الاستراتيجيات الجبائية                           |
| 57     | 5-علاقة الإستراتيجية الجبائية بتسيير الخطر الجبائي                  |
| 57     | 6-علاقة التسيير الجبائي بالمفاهيم الأخرى والمعوقات التي تعترضه      |
| 60     | المحور الخامس : العمليات الجبائية للضرائب المباشرة و الغير المباشرة |
| 61     | 1- الضريبة على الدخل الاجمالي                                       |
| 69     | 2- الضريبة على أرباح الشركات                                        |
| 75     | 3-نظام الاهتلاك المالي                                              |
| 78     | 4-فوائض القيم الخاصة بالتنازل                                       |
| 80     | 5-الرسم على النشاط المهني                                           |
| 84     | 6-الرسم على القيمة المضافة                                          |

|     |                                                     |
|-----|-----------------------------------------------------|
| 91  | المحور السادس : الالتزامات الجبائية للمكلف بالضريبة |
| 92  | 1- صلاحيات وحقوق الإدارة الجبائية                   |
| 95  | 2- حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة                    |
| 98  | 3- التحقيق المحاسبي                                 |
| 103 | 4- فحص المحاسبة ( من حيث الشكل و المضمون )          |
| 104 | 5- إجراءات الرقابة الجبائية                         |
| 113 | 6-التحقيقات الجبائية في التصريحات                   |
| 117 | الخاتمة العامة                                      |
| 118 | المراجع المعتمد عليها                               |

## المقدمة العامة

إن الدور الذي تلعبه الجباية في تعبئة الموارد المالية للدول وإعطاء أقصى قدر الفعالية الاقتصادية، جعل كل دول العالم تعتمد على هذه الوسيلة التي تشكل منبعاً مالياً أساسياً لا يمكنه أن يختفي ما دام أن هناك اقتصاد يشمل نشاطات صناعية وتجارية خاضعة تقطع عليها حصص مالية إجبارياً لتوجه فيما بعد إلى تمويل النفقات العمومية والتكفل المباشر بالاستثمارات والخدمات ذات الطبيعة الاجتماعية التي تعتبر ضرورة الحياة المتحضرة، ولا يمكن تحقيق هذا إلا بتطبيق سياسة جبائية فعالة تركز على الضرائب ذات المردودية المالية لعالية، والمقبولة سياسياً واجتماعياً بغية تحقيق أهداف الدولة وقيامها بواجباتها المختلفة دون خلق صعوبات للأعوان الاقتصاديين.

إن تسيير الجباية ومراجعتها الجيدة على مستوى المؤسسة و إدراج العامل الجبائي في الاستراتيجية العامة، كفيل بتحقيق تحكم مثالي في التكاليف المالية، وأي سوء أو تقصير في التسيير يؤدي إلى ارتفاع الديون وعلى رأسها الديون الجبائية، لأنه لا يمكن تأجيلها وفقاً لأحكام القانون، وأي تأخير يسبب متاعب كثيرة كعدم القدرة على السداد نتيجة التراكم، مما يعقد من وضعية المؤسسة ويسبب لها عسر مالي، ويمكن أن يتطور ويصل بها إلى حد الإفلاس في أسوأ الحالات.

و من مجمل ما سبق تزايد الاهتمام بالبحث عن الدور الحيوي للمراجعة والمراجعين الخارجيين في عمليات التسيير الجبائي، حيث تعتبر هذه الأطراف وسيلة إشرافية مثلى تؤدي دوراً أساسياً وهاماً في التسيير الجبائي للمؤسسة، وظهرت الحاجة إلى تطوير وظائف جديدة داخل المؤسسة قصد تخفيض التكلفة الجبائية، مع الحفاظ على أقصى قدر ممكن من الكفاءة دون التعرض لأي نوع من المخاطر، الأمر الذي يفسر ظهور مفهوم الوظيفة الجبائية والتسيير والمراجعة الجبائية داخل المؤسسة.

و في ظل هذا التوصيف ، سنحاول إبراز المفاهيم العامة المتعلقة بالضريبة و دراسة مختلف الضرائب التي لها علاقة بالمؤسسة تدريجياً على حسب أهميتها و المتمثلة في الضرائب المباشرة من خلال الضريبة على الدخل الاجمالي و الضريبة على أرباح الشركات ، و الضرائب و الرسوم المماثلة من خلال الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة ، و اظهار مفاهيم حول التسيير و التدقيق الجبائيين مبرزاً الجانب العملي في تطبيقهما . و نرجوا من قرائنا الأعزاء ألا يخلوا علينا بانتقاداتهم و ملاحظاتهم في أي جزئية من هذه المطبوعة والله الموفق

## المحور الأول

المفاهيم الأساسية حول المؤسسة الاقتصادية

يعبر الاقتصاد عن مجمل علاقات الإنتاج أو بنية آلية اقتصاد محدد فقد يكون معناها به مجمل الاقتصاد الوطني لبلد ما ، أو حد الفروع الاقتصادية يمكن ان يكون فرع اقتصادي صناعي أو فرع اقتصادي زراعي أو قد يكون معناها به اقتصادي جهوي أو انه ينصب على اقتصاد مؤسسة ويعد هذا الاخير بحسب التيار الفكري الاقتصادي وموقفه من اعتبار القوى الأساسية المنتجة وكذلك بحسب الموقف من ملكية وسائل الإنتاج وشكل توزيع نتائج عمل المنتخبين الناجمة عن تفاعل عناصر العمل البسيطة ضمن عملية العمل .

تعد المؤسسة الاقتصادية الهيكل القائم والمحرك الأساسي لكل نشاط اقتصاد باعتبارها النواة الأساسية فيه ، حيث تمارس نشاطها وسط محيط تختلف مميزاتة من مجتمع إلى آخر ومن وقت إلى آخر ، وبذلك تنشأ تتسم بعدم الاستقرار نتيجة لجملة من المتغيرات السريعة التي تمس مجالات مختلفة وبالتالي يصعب التنبؤ بها ولا يمكن السيطرة عليها وهي بذلك يتشكل تهديدا مستمرا عليها لذا تسعى دوما إلى محاولة التكيف معها واستثمارها لصالحها من خلال العمل المستمر على التنبؤ بالمستقبل والترصد بالتقلبات التي قد تطرأ على محيطها ، والذي تشكل الدولة أحد أهم عناصره لكونها تتحكم في طبيعة أنشطة المؤسسات بصورة مباشرة وغير مباشرة عن طريق إعادة النظر في تنظيم الاقتصاد انطلاقا من تحديد معالمها بشكل عام ووصولاً إلى تهيئة الظروف المحيطة بها .

كما تشكل المؤسسة الاقتصادية خلية اجتماعية تشمل مجموعة من الوسائل (المادية ، البشرية ، المالية...) لتحقيق هدف معين تتنوع إشكالاتها حسب معيار التصنيف المتبع و تؤثر وتتأثر المؤسسة مع عناصر محيطها بشكل تبادلي لكونها تتحصل على عناصر إنتاجها منه وتفرض مخرجاتها.

## 1- مفهوم المؤسسة الاقتصادية :

تختلف المفاهيم حول المؤسسة باختلاف وجهات النظر، حيث يعتبرها البعض مكسب لأرباح وقد يعتبرها البعض الآخر مكسبا للرزق وقد ترى لبعض الأطراف كمصدر لازدياد ثروة الأمم .ومن خلال هذا المنظور تتحدد الأهداف التي تسعى إليها آل مؤسسة .

## أولا : تعاريف عن المؤسسة .

يمكن إعطاء تعاريف مختلفة للمؤسسة و لكن أهمها يكمن في تلك التي تعتبرها تنظيما يجمع بين وسائل الإنتاج و الإنسان، منها :<sup>1</sup>

<sup>1</sup> PIERRE ANDRE DUFIGNOUR, introduction a la finance d'entreprise, paris, dunod, 1980, p16.

التعريف الأول : " المؤسسة عبارة عن تجمع إنساني متدرج تستعمل وسائل فكرية، مادية ومالية لاستخراجه ، تحويل ، نقل وتوزيع السلع أو الخدمات طبقا لأهداف محددة من طرف المديرية بالاعتماد على حوافز الربح والمنفعة الاجتماعية بدرجات مختلفة"

التعريف الثاني : " المؤسسة هي منظمة تجمع بين أشخاص ذوي كفاءات متنوعة تستعمل رؤوس الأموال و قدرات من أجل إنتاج سلعة ما ، والتي يمكن أن تباع بسعر أعلى من تكلفته".

التعريف الثالث : " المؤسسة هي منظمة تجمع بين أشخاص ذوي كفاءات متنوعة تستعمل رؤوس الأموال و قدرات من أجل إنتاج سلعة ما، والتي يمكن أن تباع بسعر أعلى مما تكلفته".

من خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج تعريف شامل للمؤسسة يتمثل في ذلك التنظيم الذي يجمع بين الوسائل المالية والمادية والبشرية بغية الوصول إلى تحقيق الأهداف المسطرة.

#### خصائص المؤسسة الاقتصادية :<sup>2</sup>

1- للمؤسسة شخصية قانونية مستقلة من حيث امتلاكها الحقوق والصلاحيات أو من حيث واجباتها ومسؤولياتها.

2- القدرة على الإنتاج أو أداء الوظيفة التي وجدت من اجلها .

3- ان تكون المؤسسة قادرة على البقاء بما يكفل لها من تمويل كاف وظروف سياسية مواتية وعمالة كافية ، وقادرة على تكييف نفسها مع الظروف المتغيرة .

4- التحديد الواضح للأهداف والسياسة والبرامج وأساليب العمل فكل مؤسسة تضع أهدافا معينة تسعى على تحقيقها : أهداف كمية ونوعية بالنسبة للإنتاج .

5- ضمان الموارد المالية لكي تستمر عملياتها ، ويكون ذلك إما عن طريق الاعتمادات وأما عن طريق الاعتمادات ، وأما عن طريق الإيرادات الكلية أو عن طريق القروض أو الجمع بين هذه العناصر كلها أو بعضها حسب الظروف .

6- لابد ان تكون المؤسسة مواتية للبيئة التي وجدت فيها وتستجيب لهذه البيئة فالمؤسسة لا توجد منعزلة فإذا كانت الظروف البيئية مواتية فإنها تستطيع أداء مهمتها في احسن الظروف أما إذا كانت معاكسة فإنها يمكن تعرقل عملياتها الموجودة وتفسد أهدافها .

<sup>2</sup> PIERRE ANDRE DUFIGOUR, op.cit,p21.



7- المؤسسة وحدة اقتصادية أساسية في المجتمع الاقتصادي ، فبالإضافة إلى مساهمتها في الإنتاج ونمو الدخل الوطني فهي مصدر رزق الكثير من الأفراد .

### أهداف المؤسسة الاقتصادية:

- تختلف أهداف المؤسسات حسب طبيعة النشاط الذي تقوم به، و حسب توجهات أصحابها وبالرغم من صعوبة حصرها ، إلا أن أغلبية المؤسسات تسعى أساسا لتحقيق الأهداف الآتية:
- أهداف اقتصادية : وتمثل في الربح، الاستجابة لرغبات المستهلكين وعقلنة الإنتاج.
  - أهداف اجتماعية : تتعلق بضمان مستوى مقبول من الأجور، تحسين مستوى معيشة العمال إقامة أنماط استهلاكية معينة ، الدعوة إلى تنظيم وتماسك العمال، توفير تأمينات ومرافق عامة .
  - أهداف سياسية : جعل الدولة في مصادفة الدول المتقدمة اي أن المؤسسة الاقتصادية مثلا في الجزائر مؤسسات عامة اي خدمة المجتمع و كذلك تطوير اقتصادها .
  - أهداف ثقافية ورياضية : كتوفير وسائل ترفيهية وثقافية، تدريب العمال المبتدئين ، تخصيص أوقات للرياضة.
  - أهداف تكنولوجية : كإنشاء هيئة للبحث والتطوير، استعمال وسائل إعلامية حديثة لربح الوقت وتقليل التكلفة، والحصول على معلومات دقيقة وموثوقة.

### 2-تصنيفات المؤسسات :

يمكن للمؤسسات أن تأخذ أشكالا متعددة و نظرا للامتيازات التي تتمتع بها والالتزامات التي تخضع لها دون سواها، فقد يكون من الضروري تصنيفها حسب معايير مختلفة، نذكر أهمها<sup>3</sup>:

أولا: حسب طبيعة الملكية: هناك ثلاثة أنواع من الملكيات:

- ◆ الملكية الخاصة: حيث تكون المؤسسة ملك لشخص واحد أو مجموعة من الأشخاص .
- ◆ الملكية العامة (العمومية): وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها للدولة فلا يحق للمسؤولين عنها التصرف بها ولا يحق لهم بيعها أو إغلاقها إلا إذا وافقت الدولة على ذلك. والأشخاص الذين ينوبون عن الحكومة في تسيير وإدارة المؤسسات العامة مسؤولون عن أعمالهم هذه اتجاه الدولة وفق القوانين للدولة.
- ◆ الملكية المختلطة : وهي مؤسسة يكون رأس مالها مشترك بين القطاع العام والقطاع الخاص

<sup>3</sup> MICHEL ALBOUF, financement et cout du capital des entreprise, paris, 1994, p95.

## ثانيا : حسب معيار الحجم:

يرجع تصنيف المؤسسات حسب الحجم إلى أهمية المؤسسة ومكانتها في الاقتصاد ، وقد اختلف في عدد المعايير التي تمكن من تصنيف المؤسسات حسب حجمها . فهناك من يأخذ بعين الاعتبار عدد العمال ورقم الأعمال كمعيارين أساسيين للتصنيف . وهناك من يضيف إلى ذلك قيمة ما يلاحظ في السنوات الأخيرة أن المؤسسات في علاقاتها مع مورديها بدأت تأخذ منحاً آخر يختلف تمام عن المعاملات الكلاسيكية ، ففي العادة عندما تريد المؤسسة الحصول على سعر شراء منخفض تقوم باختيار و انتقاء الموردين على أساس المناقصات بعدها تتعاقد مع الذي يوفر أرخص الأثمان طبقاً لمبدأ المنافسة، أما حالياً فهناك الكثير من المؤسسات التي أعادت النظر في علاقاتها مع مورديها بالدخول معهم في شركة ذات آجال طويلة حيث تتقاسم معها العوائد، و خير مثال على ذلك الجزائر التي أبرمت عدة اتفاقيات للشركة في مجال المحروقات و هي تعمل على توسيع هذا النوع من العلاقات إلى قطاعات اقتصادية أخرى لما توفره هذه الأخيرة من مزايا و إيجابيات تعود بالنفع على المؤسسات و على الاقتصاد الوطني ككل.الأصول والقيمة المضافة للتمكين من الفصل بين حجم المؤسسات، وهناك أيضا من يعتمد على الأموال الخاصة للمؤسسة.ويمكننا عرض مزايا التصنيف حسب معيار الحجم في الجدول الآتي:

### الجدول رقم : ( 01 ) تصنيف المؤسسات حسب الحجم .

| معيار التصنيف   | المزايا                                                                                                                 | العيوب                                                                                                                                         |
|-----------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| حسب عدد العمال  | - يسمح بالترفة بين المؤسسات نظرا لاختلاف الالتزامات حسب عدد العمال.<br>- سهل الاستعمال.                                 | - يستند إلى الكم و لا يأخذ بعين الاعتبار التأهيلات.<br>- ليس هناك ارتباط بين عدد العمال و رأس المال.<br>- شديد التغير بين القطاعات الاقتصادية. |
| حسب رقم الأعمال | - دراسة رقم الأعمال تسمح بالتحليل الزمني و المكاني(إلا في حالة التضخم) .<br>- مهم لمقارنة المؤسسات التابعة لنفس القطاع. | - ليس هناك علاقة بين رقم الأعمال و النتيجة (إلا في حالة أخذ النتيجة كمعيار إضافي).<br>- لا يسمح بمقارنة المؤسسات التابعة لقطاعات مختلفة.       |

|                                                                                                                                         |                                                                                                                                                               |                                       |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------|
| <p>-يختلف حسب درجة التكامل.</p> <p>-يتأثر بطريقة تنظيم الإنتاج.</p> <p>-يمكن أن يتأثر بإخراج بعض الوظائف و القيام بها من طرف الغير.</p> | <p>- يسمح بقياس الثروة المنشأة من طرف المؤسسة.</p> <p>-يسمح بقياس الإنتاجية.</p> <p>-يمكن استعماله لحساب الناتج الداخلي الإجمالي و الدخل الوطني الإجمالي.</p> | <p><b>حسب القيمة المضافة</b></p>      |
| <p>- مقارنة جد صعبة بين قطاعات اقتصادية مختلفة.</p>                                                                                     | <p>-المساحة المالية للمؤسسة.</p> <p>-إمكانية الدخول للأسواق المالية.</p> <p>-مقارنة جد صعبة بين قطاعات اقتصادية مختلفة.</p>                                   | <p><b>حسب مبلغ الأموال الخاصة</b></p> |

### 3- تصنيف المؤسسات حسب القطاع الاقتصادي :<sup>4</sup>

من خلال هذا التصنيف يمكن التمييز بين ثلاثة قطاعات اقتصادية أساسية:

القطاع الأولي ، القطاع الثانوي ، القطاع الثالث .وكل من هذه القطاعات يتميز بنشاطات معينة هي :

1-القطاع الأولي :ويشمل مؤسسات إنتاج المواد الأولية الممثلة في الفلاحة، الصناعة الغابية المناجم، استخراج البترول وأنشطة الصيد البحري.

2-القطاع الثانوي :ويشمل المؤسسات التي تنشط في تحويل المواد الطبيعية إلى منتوجات قابلة للاستعمال أو الاستهلاك النهائي أو الوسيطي.

3-القطاع الثالث :ويشمل آل المؤسسات التي يعتمد نشاطها أساسا على تقديم الخدمات مثل النقل، البنوك والمؤسسات المالية، التجارة، الصحة والاتصال.

### 4-حسب الشكل القانوني : تصنف المؤسسات حسب المعيار القانوني إلى صنفين أساسيين هما:

1-المؤسسات الخاصة :و بدورها يمكن أن تتخذ الأشكال الآتية:

المؤسسات الفردية : وهي مؤسسات يمتلكها شخص واحد و يؤسسها برأسمال شخصي، و تشمل عادة؛ الوحدات الحرفية، المحلات التجارية، الفنادق...الخ.

<sup>4</sup> عمر صخري، اقتصاد المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، الطبعة الثانية، 1993،ص.35.

مؤسسات الشركات : وهي مؤسسات يمتلكها آثر من شخص و تخضع لشروط قانونية خاصة كتوفر الرضا بين الشركاء، و مساهمة آل شريك بجزء من رأسمال إما في شكل نقدي أو عيني أو حصة عمل ، كشركات الأشخاص، شركات ذات مسؤولية محدودة، شركات المساهمة...الخ.

2- المؤسسات العمومية : هي شركات تكون ملكيتها تابعة للدولة بصفة كاملة إما في شكل مؤسسات وطنية أو مؤسسات تابعة للجماعات المحلية، وقد تكون مؤسسات يشترك في رأسمالها القطاع العام والقطاع الخاص.

## المحور الثاني

### دوافع الإصلاحات الجبائية في الجزائر

إن الدور الذي تلعبه الجباية في تعبئة الموارد المالية للدول وإعطاء أقصى قدر للفعالية الاقتصادية، جعل كل دول العالم تعتمد على هذه الوسيلة التي تشكل منبعاً مالياً أساسياً لا يمكنه أن يختفي ما دام أن هناك اقتصاد يشمل نشاطات صناعية وتجارية خاضعة تقتطع عليها حصص مالية إجبارياً لتوجه فيما بعد إلى تمويل النفقات العمومية والتكفل المباشر بالاستثمارات والخدمات ذات الطبيعة الاجتماعية التي تعد ضرورة الحياة المتحضرة، ولا يمكن تحقيق هذا إلا بتطبيق سياسة جبائية فعالة تركز على الضرائب ذات المردودية المالية العالية، والمقبولة سياسياً واجتماعياً بغية تحقيق أهداف الدولة وقيامها بواجباتها المختلفة دون خلق صعوبات للأعوان الاقتصاديين.

فبعد انهيار أسعار البترول سنة 1986 تقلصت عائدات الإيرادات البترولية التي تحتل المرتبة الأولى من حيث الإيرادات التي تحصل عليها الدولة لتمويل ميزانيتها مما جعل التفكير في موارد أخرى أمراً لا مفر منه، حيث انطلق في إصلاحات جبائية قصد تغطية هذا العجز بالتوجه إلى الجباية العادية.

نأخذ الجزائر كنموذج حيث نلاحظ أنها وكباقي دول العالم الثالث تعتمد على مورد الإيرادات لتغطية نفقاتها العامة بهدف زيادة مستوى التشغيل وكذا تحسين الحالة الاقتصادية والاجتماعية، ولهذا قامت بالإصلاحات الجبائية لسنة 1991، وهنا يمكن أن نطرح الإشكالية الرئيسية:

"هل الإصلاحات الجبائية التي قامت بها الجزائر ابتداء من سنة 1992 حققت الأهداف المرجوة

منها؟

## 1- السياسة الجبائية للنظام الجبائي الجزائري:

إن الجباية هي مجموعة من القواعد القانونية و الإدارية التي تنظم تحصيل الضرائب و الرسوم لصالح السلطات العامة من أجل تغطية أعباء الدولة و السلطات المحلية<sup>5</sup>.

أ/ مصادر و قوانين النظام الجبائي الجزائري : يعتمد النظام الجبائي الجزائري على خمسة قوانين نوردتها فيما

يلي:

- الدستور.
- قوانين الضرائب و قوانين المالية.
- الإتفاقيات الجبائية الدولية.
- الفقه.

<sup>5</sup> العيد صالح، الوجيز في شرح القانون الإجراءات الجبائية، دار هوم، الجزائر، 2005، ص.45.

ب/ مبادئ الضريبة في النظام الجبائي الجزائري : يعتمد النظام الجبائي الجزائري على مبادئ تتمثل في:<sup>6</sup>

- العدالة: و هي توزيع العبء الضريبي على أفراد المجتمع حسب قدرتهم التكليفية.
- اليقين: أن يكون هناك قانون واضح يوضح قيمة الضريبة، نسبتها و القاعدة المنشئة لها و ميعاد السداد.
- الملائمة: أن يتلائم وقت الدفع مع ميعاد تحقيق القاعدة المنشئة لها.
- الإقتصاد في التحصيل: أن تراعي خفض تكاليف الجباية إلى أدنى حدود ممكنة فتكون حصيلتها أكبر من التكاليف المبذولة لتحصيلها .

ج/- تقنيات الضريبة في النظام الجبائي الجزائري :<sup>7</sup>

- تحديد وعاء الضريبة : أي إختيار أساس فرض الضريبة حيث تنقسم إلى ضرائب على الأشخاص و ضرائب على الأموال أي على الدخل و رأس المال . و أيضا إختيار مناسبة فرض الضريبة أو الواقعة المنشئة لها و هي النقطة التي يمكن للإدارة الجبائية التدخل عندها لإجبار الفرد على التنازل عن جزء من المادة التي ينشأ فيها دين للخرينة في ذمة المكلف و هنا تختلف حسب ما إذا كانت ضرائب مباشرة أو ضرائب غير مباشرة .

- ربط الضريبة : تحديد السعر أو النسبة بين مقدار الضريبة و القدر من المادة المكونة لوعائها فقد تكون ضريبة خاصة أي مبلغ مقابل كميات أو أحجام أو مساحات أو تكون قيمية أي معدل نسبة مئوية تفرض على قاعدة معبر عنها بمبلغ نقدي و تكون حسب الطريقة التقريبية ، الجزافية أو المظاهر الخارجية .

- تحصيل الضريبة : أي كيف يتم دفع هذه الضريبة هل تسدد بوسائل الدفع النقدي أو بشيكات أو حوالات و ما هو وقت تحصيل هذه الضريبة حيث يجب أن يكون ملائما للدولة و الممول ، و أهم طرق التحصيل تتمثل في : الإقرار و التقدير الإداري ، الإقتطاع من المصدر ، الدفع العفوي و الدفع على أقساط و التحصيل الجبري .

د/- تقسيمات الضرائب في النظام الجبائي الجزائري : تقسيم الضرائب في النظام الجبائي الجزائري يعتمد عموما على نوعين هامين هما الضرائب المباشرة و الضرائب الغير مباشرة.<sup>8</sup>

الضرائب المباشرة التي تفرض على المداخيل مثل :-الضريبة على الدخل الإجمالي -الضريبة على أرباح الشركات

<sup>6</sup> حميد بوزيدة ، التقنيات الجبائية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2010 ، ص.34 .

<sup>7</sup> بوعون يحيوي نصيرة ، جباية المؤسسة ، pages bleues ، 2011 ، ص.110.

<sup>8</sup> سعد بن يحي ، الجباية ، شبه الجباية ، أملاك الدولة ، الجزائر ، 2003 ، ص.125.

الضرائب الغير مباشرة: ضرائب على الإنفاق ، الرسم على القيمة المضافة ، الضرائب الغير مباشرة و حقوق الدمغة.

الضرائب المحلية المباشرة: الرسم على النشاط الصناعي و التجاري -الرسم على النشاط الغير تجاري

- الدفع الجزائي -الرسم على البنزين

الضرائب المحلية لفائدة البلديات فقط . :الرسم العقاري على الملكيات المبنية-الرسم العقاري على الملكيات الغير مبنية

ففي ظل التغيرات الاقتصادية التي يشهدها العالم اليوم، تسعى معظم الدول، خاصة النامية منها إلى جذب الاستثمارات وتشجيعها، باعتبارها من أهم محركات النمو الاقتصادي، والجزائر واحدة من هذه الدول التي تعمل جاهدة وعلى مختلف الأصعدة إلى تحقيق أهداف التنمية من خلال تبني جملة من الإصلاحات الاقتصادية ومن أبرزها الإصلاحات الهامة التي أدخلتها على نظامها الضريبي، وذلك بغية الخروج بسياسة ضريبية فعالة تتماشى مع السياسة الاقتصادية المنتهجة، وتعمل على تشجيع المؤسسات على الاستثمار والتوسع.

## 2-دوافع الإصلاح الضريبي :<sup>9</sup>

منذ سنة 1987 بدأ النظام الضريبي يشهد عدة إصلاحات حقيقية وعميقة، ويرجع ذلك إلى النقائص الموجودة في النظام الضريبي القديم، الذي كان لا يتماشى أو لا يساير المتطلبات الاقتصادية والاجتماعية، خاصة بعد تحول الاقتصاد الوطني من اقتصاد موجه إلى اقتصاد السوق الحر، وتتجلى عيوب ونقائص النظام القديم في العناصر الآتية:

أ- **تعقد وعدم استقرار النظام الضريبي**: يتميز النظام الضريبي القديم بتعدد الضرائب وكثرة المعدلات وترتب على ذلك تعقد النظام الضريبي الذي أثر سلبا على المؤسسة كما أنه شكل صعوبة في تسيير جباية المؤسسة، وكذا صعوبة مهمة موظفي إدارة الضرائب، مما أدى إلى كثرة والرسم TAIC المنازعات بين المؤسسة وإدارة الضرائب . ومثال ذلك وجود كل من الرسم رغم أنها من نفس النوع(يفرضان على رقم الأعمال) ، كما يتميز النظام الضريبي TANC بكثرة التغيرات، فمثلا نجد أن الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية متذبذبة في معدلاتها، فبعدما كان معدلها سنة 60 ، % 1985 أصبح % 50 سنة 1986 ثم انتقل إلى % 55 سنة 88 وعاد إلى % 50 سنة 1991 ، كل هذه التغيرات جعلت النظام الضريبي يتميز بعدم الاستقرار وبالتالي فاحتواء النظام

<sup>9</sup> سعد بن يحي ، المرجع السابق ،ص.129.



الضريبي على رسوم وضرائب عديدة وبمعدلات عديدة ، جعل من الهيكل الضريبي عائقا أمام التنمية الاقتصادية والجدول التالي يوضح هيكل النظام الضريبي قبل الإصلاحات إلى غاية 1992 .

ب- **ثقل العبء الضريبي**: إن تعدد الضرائب وارتفاع معدلاتها جعل العبء الضريبي ثقيلا على المؤسسة، فهو أحد العوامل التي ساهمت بشكل كبير في عدم التوازن المالي للمؤسسة، خاصة وأن هذه الأخيرة تعتبر البنية الأساسية للاقتصاد الوطني.

وفي دراسة أجراها صندوق النقد الدولي سنة 1988 على مختلف المعدلات الضريبية المفروضة على أرباح الشركات لبعض الدول، وبمقارنتها مع المعدل المفروض على الشركات الجزائرية، وجد أن العبء الضريبي مرتفع جدا على هذه الشركات، والجدول التالي يوضح ذلك.

ج- **نظام ضريبي غير ملائم لمعطيات المرحلة الراهنة**: بعد الإصلاحات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر وأمام المعطيات الجديدة لاقتصاد السوق، جعلت النظام الضريبي القديم لا يتكيف مع هذه التطورات الحاصلة في الميدان الاقتصادي ويرجع ذلك أساسا إلى:

- عدم ملائمة الاهتلاك الخطي، حيث أن هذا النظام لا يستجيب لمتطلبات المؤسسات التي تحتاج إلى موارد مالية، خاصة في بداية نشاطها، هذا لأن النظام لا يسمح باسترجاع قيمة الاستثمارات بسرعة، ولهذا السبب أضاف المشرع الجزائري سنة 1989 نظامين للاهتلاك، وهما الاهتلاك التصاعدي و الاهتلاك التنازلي، بالإضافة إلى لامركزية ضريبية في المؤسسة وتحديد غير عقلائي للأعباء القابلة للخصم.

د - **ضعف العدالة الضريبية**: لقد ابتعد النظام الضريبي الجزائري عن منطق العدالة الضريبية، حيث كان الاقتطاع الضريبي مقتصرًا على بعض المداخل دون الأخرى. كما أن الضرائب المباشرة كان يغلب عليها الطابع النسبي، الذي لا يراعي حجم الدخل، ذلك ما سبب إجحافا في حق أصحاب الدخول الضعيفة، بالإضافة إلى عدم مراعاة الوضعية العامة للمكلف نتيجة انتشار الضرائب النوعية، كما أن هناك اختلاف في المعاملة الضريبية بحيث نجد المؤسسات العمومية والاشتراكية تستفيد من مزايا ضريبية هامة عكس المؤسسات الخاصة .

هـ- **عدم فعالية الحوافز الضريبية في توجيه الاستثمار**: تعد الضريبة كأداة فعالة تستخدمها الدولة للتأثير على الوضع الاقتصادي والاجتماعي، وباعتبار الاستثمار من بين أهم العناصر التي تساهم في التنمية الاقتصادية قامت الدولة بتشجيع وحث المؤسسات على الاستثمار والتوسع، وذلك من خلال التضحية بجزء من الضريبة، أي منح بعض الحوافز الضريبية، كالإعفاءات الجزئية، لكن هذه الحوافز التي كانت موجودة لم تحقق تلك الأهداف

المسطرة، ونلمس ذلك من خلال عدم توازن قطاع الاستثمار بالإضافة إلى عدم التوازن الجغرافي للمؤسسات عبر التراب الوطني .

و- **ضعف الإدارة الضريبية** : إن من بين الأسباب التي أدت إلى عدم نجاح النظام الضريبي السابق في تحقيق الأهداف المسطرة هو الضعف الذي تعاني منه الإدارة الضريبية، هذا الضعف يرجع إلى تدني المستوى التعليمي لموظفي الضرائب، وافتقار إدارة الضرائب للتقنيات المتطورة، ووجود نوع من البيروقراطية، كل هذه العوامل أدت إلى ضعف الإدارة الضريبية، وعدم مقدرتها على تأدية مهامها بشكل جيد.

ز- **انتشار الرشوة والتهرب الضريبي**: هناك عدة عوامل ساهمت في انتشار الغش الضريبي، من بين هذه العوامل عدم وجود ثقافة اقتصادية لدى طبقات المجتمع ونقص الوعي بأهمية الضريبة أضف إلى ذلك وجود عدة ثغرات في التشريع الجبائي ، كل هذه الأسباب أدت إلى انتشار الرشوة والتهرب الضريبي.

### 3-أهداف الإصلاح الضريبي :

تتطلب التنمية الاقتصادية إصلاحات شاملة ومتكاملة، فأصبح لزاما أن يواكب الإصلاحات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر إصلاح ضريبي، حيث شهد النظام الضريبي الجزائري إصلاحات عميقة نظرا للنقائص والسلبيات التي كانت تتميزه ولا تمكنه من أداء مهامه بشكل جيد، تهدف هذه الإصلاحات إلى تحقيق غاية رئيسية تكمن في إنعاش الاقتصاد الوطني، وخاصة تطور المؤسسة من خلال التكيف مع الديناميكية الاقتصادية .2 ومن بين الأهداف التي يسعى الإصلاح الضريبي إلى تحقيقها ما يلي:<sup>10</sup>

أ/ **الأهداف التقنية**: ومن أهم متركزاتها:

- **تبسيط النظام الضريبي**: كان يهدف النظام الضريبي من خلال الإصلاحات إلى تبسيط لهيكل النظام الضريبي، حيث تم استبدال عدة ضرائب معقدة بضرائب بسيطة، بالإضافة إلى وضوح القوانين الضريبية، وهذا ما انعكس إيجابيا على إدارة الضرائب، وكذا المؤسسة.

- **ربط الضريبة بالطبيعة القانونية** : في النظام الضريبي القديم لم تكن هناك تفرقة بين مداخل الأشخاص الطبيعيين ومداخل الأشخاص المعنويين، وكانت التفرقة الوحيدة على مستوى معدلات الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، لكن مع الإصلاحات الضريبية تم ربط الضريبة بالطبيعة القانونية، ذلك ابتداء من قانون المالية لسنة 1991 حيث تم إنشاء ضريبة IRG خاصة بالأشخاص الطبيعيين والضريبة IBS خاصة بالأشخاص المعنويين،

<sup>10</sup> د.منور أوسرير ، محاضرات في جباية المؤسسات ، الشركة الجزائرية بوداوا ، 2009 ،ص.75.

- **مكافحة الغش والتهرب الضريبي** : إن ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي تؤديان إلى نقص في الحصيلة الضريبية، لذا قام المشرع الجزائري بإصلاحات ضريبية تضمنت العديد من الإجراءات للتقليل من هاتين الظاهرتين، ومن بين هذه الإجراءات توسيع نطاق تطبيق تقنية الاقتطاع من المصدر، بالإضافة إلى إجبار المكلفين بمسك دفاتر منتظمة يسهل مراقبتها بالإضافة إلى إجبارهم بالتعامل بالفاتورة، كما تم إنشاء ضرائب بسيطة وواضحة يسهل متابعتها... الخ.

**ب/ الأهداف الاجتماعية** : من بين أهم الأهداف الاجتماعية التي تسعى الإصلاحات الضريبية إلى تحقيقها، هي تحصيل الموارد المالية الكافية لتغطية الاحتياجات الاجتماعية، كالسكن والصحة والتعليم، بالإضافة إلى محاولة التخفيف من البطالة والتكفل بالشغل، الذي أصبح الشغل الشاغل للمجتمع، خاصة مع تزايد السكان، وذلك عن طريق التحفيزات الجبائية المختلفة، بالإضافة إلى ضمان العدالة الضريبية، وذلك عن طريق التوسع في استعمال الضريبة التصاعدية بدلا من الضريبة النسبية نتيجة لمراعاتها لمستويات الدخل، كما عملت الإصلاحات الضريبية بمراجعة المقدرة التكاليفية للمكلف، حيث تم إعفاء الحد الأدنى للمعيشة.

**ج/ الأهداف المالية** : تمحورت الأهداف المالية للإصلاحات الضريبية في رفع المردودية الضريبية، نظرا لأهمية المدخيل في تغطية عجز الميزانية العامة للدولة، ومدى مساهمتها في تمويل القطاعات الهامة في المجتمع.

**د/ الأهداف الاقتصادية** : سعت الإصلاحات الضريبية إلى تشجيع الإنتاج والاستثمار باعتبارهما عنصرا أساسيان، حيث تم إدخال الرسم على القيمة المضافة التي تسمح بتخفيض تكلفة الاستثمار ولا تؤثر على مراحل الإنتاج والتوزيع، بالإضافة إلى الإعفاءات والتخفيضات الممنوحة للمؤسسات بهدف تشجيعها على الإنتاج والاستثمار والتوسع، حيث تقاس قوة الدولة بمدى تحفيزها وتشجيعها للاستثمار (سماح يزيد، 2000، 123).

**4- محتوى الإصلاح الضريبي لسنة 1992** : سعى الإصلاح الضريبي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، يمكن إجمالها فيما يلي :

- تحقيق نمو اقتصادي عن طريق ترقية الادخار وتوجيهه نحو الاستثمار الإنتاجي، مع تخفيف الضغط الضريبي المفروض على المؤسسات، الناجم عن تعدد الضرائب من جهة وارتفاع معدلاتها من جهة أخرى.
- خلق الشروط الملائمة لتحقيق توازن خارجي عن طريق تنويع الصادرات، لكون هذه الأخيرة مهيمنا عليها بالمنتجات البترولية في ظل أوضاع أصبحت فيها السوق النفطية تتمتع بعدم الاستقرار.

- إعادة توزيع المداخيل بشكل عادل والعمل على حماية القوة الشرائية للعملة بدفع الضريبة لكي تكون عاملا من عوامل التحكم في التضخم، بالنظر إلى معدلات التضخم العالية التي كان يعرفها الاقتصاد الوطني آنذاك.

- المساهمة في تحقيق أهداف جهود اللامركزية السياسية والاقتصادية للبلاد، إدراكا من السلطات بأن هناك حالة من عدم التوازن الجهوي، وتباين الاستفادة من جهود التنمية بين مناطق وجهات البلاد.

- تحسين شفافية النظام الضريبي الجزائري بتبسيط إجراءاته، ومكوناته بشكل يسهل التحكم فيه، بالنظر إلى تواضع مستوى تأهيل الإدارة الضريبية.

ولقد أسفر الإصلاح عن بنية جديدة للنظام الضريبي تعتمد على العناصر التالية:

**الفصل بين الضرائب العائدة للدولة وتلك العائدة للجماعات المحلية:** ويدخل هذا ضمن الاتجاهات العالمية السائدة الرامية إلى تعزيز لامركزية الحكم من جهة، وتمييز الجماعات المحلية بمواردها الخاصة التي يمكن توجيهها نحو جهود التنمية المحلية. و لقد أسفر هذا التمييز على تعيين الضرائب التالية لصالح الدولة:

**أ- الضريبة على الدخل الإجمالي:** وتأتي في سياق إصلاح الضرائب على الدخل بالانتقال من نظام على فروع الدخل إلى نظام إجمالي من جهة وكذلك للتمييز بين الضرائب المفروضة على مداخيل الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الإجمالي الصافي للمكلف، وهي سنوية، تصريحية، يخضع اقتطاعها لسلم تصاعدي بالشرائح. ويخضع لها الأشخاص ذوي محل إقامة جبائية بالجزائر، أو الذين تكون مداخيلهم من مصدر جزائري حتى وإن كان مصدر تكليفهم خارج الجزائر.

**ب- الضريبة على أرباح الشركات:** وهي ضريبة سنوية تفرض على الأرباح المحققة من قبل شركات الأموال وفق معدل سنوي ثابت، بعد أن يتم التصريح بالأرباح لدى الإدارة الضريبية.

**ج- الضرائب على الأنفاق:** وتتضمن هذه الضرائب مجموعة من الرسوم أهمها الرسم على القيمة المضافة الذي حل محل الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات، ويمس الرسم على القيمة المضافة مجالات واسعة بما يمكنه من رفع مردودية الخزينة العمومية. ويأتي اللجوء إلى الرسم على القيمة المضافة في سياق الانسجام مع الممارسات العالمية في المجال الضريبي من جهة ولكون الرسم على القيمة المضافة يمكن من تحقيق بعض الأهداف أهمها:

- إنعاش النمو الاقتصادي لكونه لا يمس الاستثمارات وبالتالي فإن تكاليف الاستثمار تنخفض بشكل محسوس.

- رفع تنافسية المؤسسات الجزائرية على مستوى الأسواق الخارجية بإعفاء المنتجات المصدرة من هذا الرسم.

- زيادة الشفافية لاعتماد الرسم أساسا على الفوترة وشفافية المعاملات.

د- **الضرائب على رأس المال:** وهي ضرائب تفرض على حركة رؤوس الأموال الطبيعية أو العرضية وتمثل أساسا في الضرائب على الشركات وحقوق التسجيل والطابع.

هـ- **الضرائب على التجارة الخارجية:** ويكتسب هذا النوع من الضرائب أهمية كبيرة بالنظر إلى تأثيره المزدوج على الإيرادات العامة من جهة وعلى تدفق السلع والخدمات من وإلى الخارج. فضلا عن مساهمته في حماية الاقتصاد الوطني. وتتكون هذه الضرائب أساسا من حقوق الجمارك التي تفرض على أساس القيمة لدى الجمارك على الواردات واستثناء على بعض الصادرات.

**الفصل بين الجباية البترولية والجباية العادية:** وذلك في إطار السعي إلى إحلال الجباية البترولية بالجباية العادية بالنظر إلى عدم استقرار الأولى وخضوعها لمتغيرات كثيرة خارج سيطرة السلطة، خاصة بعد الهزة التي عرفتھا السوق النفطية سنة 1986.

ومن أهم أهداف الإصلاح الضريبي تقليص تبعية الميزانية العامة للمعطيات النفطية. إلا أن الإصلاح الضريبي لسنة 1992 لم يراجع الجباية البترولية لما تتمتع به هذه الأخيرة من خصائص:

- إن مراجعة الجباية البترولية ترتبط بتطور تقنيات الاستكشاف والاستغلال في المجال النفطي.
- إن الجباية البترولية تخضع لقواعد وأعراف تتجاوز الدولة وترتبط بالقواعد العامة المنتهجة من قبل منظمة الأوبك لهذا الشأن، والممارسة الضريبية في الدول الصناعية على استهلاك الطاقة.
- ومن هنا فإن إصلاح الجباية البترولية في الجزائر ارتبط بإصلاح القوانين المتعلقة بالاستكشاف، الاستغلال والنقل عن طريق القنوات والتي يعود آخرها إلى القانون 86-14 المعدل والمتمم بالقانون 91-21.

##### 5- الإصلاحات الهيكلية للضرائب المباشرة :

لقد تم إصلاح الضرائب المباشرة بموجب المادة 38 من القانون 90-36 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 ، حيث وضع هذا النظام حد للضريبة النوعية و الضريبة التكميلية الذي من مميزاته أن نوع من هذه الضرائب الداخل في مجال تطبيقه تفرض عليه ضريبة و زيادة على الإعفاءات الكثيرة التي تضيف من مجال التطبيق و التخفيضات المفرطة التي تحرم الخزينة العامة من إيرادات سالبة كبيرة مما انبثق عن سوء فهم للإدارة الجبائية و كذا المكلفين بالضريبة ، فجاء تصحيح 1992 لتحقيق أهداف الضريبة المعاصرة بإحداث الضريبة على الدخل

الإجمالي و الضريبة عن أرباح الشركات . و لتوضيح ذلك وضعنا نقاط ثلاثة و التي مسها الإصلاح (قانون المالية 1992) و هي :

### أولا : الضريبة على الدخل الإجمالي

تتضمن المادة الأولى من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة على أنه تمس ضريبة سنوية وحيدة على الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل .

أ - مجال تطبيقها : المكلفون الخاضعين لهذه الضريبة هم الأشخاص التاليين :

- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر و يعد موطن التكليف موجود في الجزائر بالنسبة إلى الأشخاص الذين لديهم مسكن بصفتهم مالكين أو منتفعين أو مستأجرين له عندما يكون الإيجار باتفاق وحيد أو اتفاق سنوي

ب - كيفية حسابها : أن الإصلاحات بعد 1992 عدلت كيفية حسابها ، الدفع من المعدلات الثلاثة الأخيرة 56% و 63% و 70% مما أدى إلى ارتفاع الضغط الضريبي كما جاء في قانون المالية مما أدى إلى ارتفاع الضغط الضريبي كما جاء في قانون المالية لسنة 1994 لإصلاح هذه الوضعية من خلال جدول جديد لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي ، و تنقسم هذه الضريبة على الدخل الإجمالي على سبعة أنواع من المداخل تحدها قاعدة حسب نوع كل دخل و هي :

- الأرباح الصناعية و التجارية أو الحرفية . - الأرباح المهنية الغير التجارية . - عائدات المزارع .  
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية أو المنقولة . - المرتبات و الأجور و المعاشات و الريع العمري .  
- فرائض القيمة المرتبة من المنازل بمقابل العقارات المبنية و الحقوق المتعلقة بها .

### ثانيا : الضريبة على أرباح الشركات:

هي ضريبة تستحق سنويا على أرباح النشاطات الصناعية و التجارية و الحرفية و كذلك المهنية ، تدفع هذه الضريبة لصالح الميزانية العامة للدولة و تمثل إيرادات عموميا تعتمد عليها لتمويل نشاطاتها العامة ، فهذه الضريبة أسست بموجب المادة 135 إلى 137 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 1992 . وتنص المادة 135 على ما يلي :

« تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل إلى تحقيقها ، الشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 من نفس القانون و تسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات . »

أ - مجال تطبيقها : حسب مبدأ إقليمية الضريبة تفرض الضريبة على أرباح الشركات المحققة بالجزء سواء أكانت تلك الأرباح الخاصة بالشركات الوطنية أو الأجنبية المتواجدة في الجزائر حيث يترتب على ذلك إلغاء التمييز السابق للشركات الأجنبية و الوطنية و العمومية و الخاصة و يأخذ بعين الاعتبار مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات الصيغة الإجبارية و كذلك الاختيارية و يتضح ذلك كما يلي :

**الشركات الخاضعة وجوبا إليها :**

بصفة إجبارية الشركات التالية :

- شركات الأسهم . - الشركات ذات المسؤولية المحدودة . - شركات التوصية بالأسهم .

- المؤسسات العمومية و الهيئات ذات الطابع الصناعي و التجاري . - الشركات المكونة تحت شركة أسهم .

**الشركات الخاضعة اختياريا إلى IBS :**

توجد بعض الشركات التي تعتبر أصلا خاضعة لـ **IBS** إلا أن المشرع سمح لها اختياريا بالخضوع إلى **IRG** و في هذه الحالة يترتب على تلك الشركات تقديم طلب الاختيار مرفق بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لدى مفتشية الضرائب المعنية و يعتبر هذا الاختبار النهائي و لا رجعة فيه مدى حياة الشركة هذه الشركات هي شركات الأشخاص كشركاء التضامن ، و شركات التوصية البسيطة .

**6- إصلاحات هيكلية الضرائب الغير المباشرة :**

لقد أسس قانون المالية لسنة 1991 في مادته 65 رسما على القيمة المضافة رسما خاصا بعمليات البنوك و التأمينات طبق ابتداء من أول جانفي 1992 إلا أن المردودية المالية لهذا الأخير قد أدت إلى إدماجه مع الرسم على القيمة المضافة ابتداء من أول جانفي 1995 ، يشكلان ما يعرف بالرسم على رقم الأعمال كما تخضع بعض الموارد حسب طبيعتها لرسم داخلي على الاستهلاك ، و تخضع مواد أخرى لرسم نوعي إضافي(قانون المالية 2008)

و في هذا السياق نتناول ثلاث نقاط تبين الرسوم التي اعتمدت في الهيكل الجديد للضرائب الغير مباشرة :

**أ- الرسوم على القيمة المضافة :**

تعد هذه الضريبة إحدى مكونات النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاحات نتيجة المشاكل التي عرفها النظام السابق للرسوم على رقم الأعمال من حيث تعقده ، حيث أن الرسم على القيمة كان متمثل في الرسم الوحيد

الإجمالي على الإنتاج ، لقد تم إدخال الضريبة على القيمة المضافة في الجزائر بموجب قانون المالية لسنة 1991 ، هذا في إطار الإصلاحات الضريبية على القيمة المضافة إلى الأهداف الأخرى المتمثلة في :

- إنعاش النمو الاقتصادي و ذلك انطلاقا من كون تكاليف الاستثمار سوف تخفض بشكل محسوس .  
- رفع تنافسية المؤسسات الجزائرية على مستوى الأسواق الخارجية من خلال مسح الأعباء الجبائية المحلية المصدره عند الحدود (بوعون يجياوي نصيرة ، 2011 ، 123).

- البحث عن الشفافية الحيادية عن طريق تخفيف الرسوم المتضمنة للعناصر المساهمة في إنتاج السلع و الخدمات .

### مجالات تطبيقها هي :

- المبيعات ، التسليمات على المال الأصلي من المنتجات ، البضائع الخاضعة للضريبة المستوردة ، المنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل تجارة المستوردين .

- المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة .

- التسليمات لأنفسهم الخاصة بالاستثمارات ، المنقولات التي يقوم بها الخاضعون لأنفسهم لتلبية حاجاتهم أو حاجات مستثمراهم الخاصة .

- عمليات الإيجار أداء الخدمات كالتليكس ، الهاتف ، مستغلي سيارات الأجرة .

- المنتجات المتعلقة بأنشطة الحرف التقليدية التي تحدد قائمتها عن طريق تنظيمها .

### أما مجال الإعفاء هذه الضريبة هو :

- عمليات البيع المتعلقة بالمنتجات التي تخضع للضريبة غير المباشرة عند الصنع أو التداول ، الاستهلاك شاملة الرسم خاص أو رسم قيمي .

- عمليات البيع المتعلقة بالمنتجات ، الحيوانات التي تخضع للرسم على الذبح .

- العمليات التي ينوح بها الأشخاص الذين يقل رقم أعمالهم الإجمالي عن مبلغ 100000 دج أو ما يعادله بالنسبة لمؤدي الخدمات ، عند مبلغ 130000 دج بالنسبة لباقي الخاضعين للضريبة .

### ب- الرسم الداخلي على الاستهلاك ( TIC ) :

إن هدف السلطات العامة من وضع ضرائب على الاستهلاك خاصة بسلع معينة هو خاص لاستهلاكات معينة كالمنتجات الضارة بالصحة ، و تعرف الضرائب على الاستهلاك عموما بأنها الضريبة المسددة مقابل الانتفاع بالسلع و الخدمات النهائية في الدول التي تستهلك فيها



لقد أسس قانون المالية لسنة 1991 رسماً يأخذ بعين الاعتبار عند حساب الرسم على القيمة المضافة و الذي يتمثل في الرسم الداخلي على الاستهلاك و التي أحضعت لها له مجموعة من المنتجات يمكن تصنيفها ضمن المنتجات الضارة بالصحة إلا أنها ما فتئت تشكل إيرادا ماليا معتبرا لا يستهان به ، تعتمد عليه نوعيا ، يتغير من فترة إلى أخرى حسب قوانين المالية السنوية .

ما نستنتجه في هذا المحور هو قيام المشرع بتغيير جذري للقوانين الضريبية ، لكن بالنسبة للخاضعين له لم يستفيدوا من هذه التغييرات و الإصلاحات ، حيث أن الشيء المغير هو التسميات فقط ، أي تسمية مختلف الضرائب و الرسوم ، لكن تبقى في كثيرا من الأحيان و الحالات تمثل عبء للمكلفين حيث أنهم يجدون أنفسهم غير قادرين على تسديد مستحقاتهم و السبب في ذلك هو عدم الاهتمام و تحديد هذه النسب ميدانيا ، بل نفس الطرق الماضية و نفس المعايير التي تبقى غير ثابتة فالعمل الأكبر يكمن في الميدان لأن النسب الحقيقية لا يمكن تحديدها إلا بتحقيقات ميدانية مكثفة ، و إلا يؤدي إلى إلغاء الكثير من المحلات جراء ارتفاع النسب ، هذا من جهة المكلف ؛ أما من جهة الإدارة الضريبية فتفتقر الإدارة إلى أدنى الوسائل الحديثة كالإعلام الآلي ، و ظروف العمل و الإمكانيات القليلة المتاحة للموظفين التي تعتبر مجحفة أيضا ، فالنقص فادح و المسؤولية تتعدى حدود القباضة و المكلفين ، هذا ما يشجع الغش الضريبي على أعلى المستويات .

المحور الثالث  
التأصيل النظري للجباية

تحظى الحماية في جميع السياسات المالية بأهمية بالغة، فهي تنظم في إطار قانوني محكم ومضبوط وهذا لاعتبارها الممول الرئيسي لنفقات ميزانية الدولة، وهي تشمل كل أنواع الضرائب والرسوم وجميع الاقتطاعات المالية الأخرى، فهي ذلك النظام التشريعي الموضوع حيز التطبيق لضمان الإجراءات لتغطية نفقات الدولة بصفة مستمرة

**1- تعريف الضريبة:<sup>11</sup>**

واجه الفقهاء الكثير من الصعوبات نتيجة لتطور مفهوم الضريبة الذي اختلف من وقت لآخر في سبيل تعريف الضريبة، فالتعريفات التي أطلقت عليها اختلفت فيما بينها نظرا لتغير طبيعة ومبررات الضريبة مع تغير النظم السياسية والظروف الاقتصادية السائدة في كل مجتمع، فنجد الأستاذ تروتابس الذي اقتصر في تعريفها على الجانب القانوني بوصفها: " وسيلة لتوزيع الأعباء بين الأفراد توزيعا قانونيا ودستوريا طبقا لقدراتهم التكلفة". ويرى الأستاذ جاستون جيز والذي اعتبرها " أداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة".

وقد لحق بالضريبة خلال مراحل التاريخ تطورا كبيرا سواء بالنسبة لطبيعتها أو الأسس التي تستند إليها أو بالنسبة لأهدافها، فمن مساعدة اختيارية للحاكم كلما تعرضوا للغزو وإلى فريضة إجبارية تلجأ إليها الدولة لضمان استمرارها، فأصبحت تتصف بالديموم والإلزام في المجتمعات المنظمة وهذا دائما بفرض الحماية، تطورت بعد ذلك هذه الفكرة باكتسابها هدفا ماليا بحتا وصارت بذلك وإضافة إلى عنصر الحماية وسيلة لتوزيع أعباء الخدمات العامة على الأفراد توزيعا عادلا.

من خلال التعريف الأول الذي أعطى لنا من طرف PIERRE BELTRAME للضريبة يمكن اعتبارها " حصة مالية محصلة من المكلفين من خلال صفتهم الإسهامية والتي تقبض عن طريق السلطة بتحويل ذمة مالية نهائية بدون مقابل محدد، من أجل تحقيق أهداف ثابتة عن طريق السلطة العامة".

فمهما يكن من أمر التباين في الاتجاهات بشأن تحديد مفهوم معاصر للضريبة يعطي التعريف التالي: " الضريبة اقتطاع نقدي جبري نهائي يحتمله الممول ويقوم بدفعه بال مقابل وفقا لمقدرته التكلفة مساهمة في الأعباء العامة ولتخل السلطة لتحقيق أهداف معينة".

## **2- مقومات الضريبة:**

يمكننا من خلال التعاريف السابقة الذكر حصر مقومات الضريبة فيما يلي:

<sup>11</sup> Ahmed tessa - Ibrahim hammadou , fiscalité de l'entreprise , pages bleues , 2010 , p.44.

## 1. الضريبة إجبارية وبصفة نهائية:

يعتبر فرض الضريبة وجبايتها عملاً من أعمال السلطة العامة، ومعنى ذلك أن فرض الضريبة وجبايتها يستند إلى الجبر ويترتب على ذلك أن الدولة تنفرد بوضع النظام القانوني للضريبة، فهي التي تتحدد دون اتفاق مع المكلف وعاء الضريبة وسعرها والمكلف بأدائها وكيفية تحصيلها، فالضريبة لا تفرض نتيجة الاتفاق بين الدولة والمكلف بها.

ويترتب أيضاً على استناد الضريبة إلى الجبر، أي أن الدولة عند امتناع الممول عن دفعها تلجأ إلى وسائل التنفيذ الجبري لتحصيلها، وواضح أن عنصر الجبر الذي تستند إليه الضريبة هو الذي يميزها عما يدفعها الفرد من ثمن مقابل شراء الخدمات التي تقوم المشروعات العامة ببيعها، كما أنه هو الذي يميزها عن القروض الاختيارية التي يقدمها الأشخاص الآخرون للدولة بإرادتهم.

## 2. الضريبة فريضة نقدية:

كانت الضريبة في العصور القيمة وفي العصور الوسطى تفرض وتجي عيناً، وذلك جفياً شكل التزام الأفراد بتقديم عمل معين (وهو ما يعرف السخرة أو تسليم أشياء أو جزء من المحصول، كما كان الشأن في ظل الإمبراطورية الرومانية).

فمن الواضح أن نظام الضرائب العينية يلائم الاقتصاديات العينية، وهي تلك التي تقوم على المبادلة العينية، ولا تعرف النقود إلا في حدود ضيقة، أما في المجتمعات المعاصرة التي تقوم على الاقتصاديات النقدية، فالضريبة العينية لا تطبق، ونجد أن الضرائب النقدية تشكل القاعدة العامة للضريبة، ذلك أنها الشكل الأكثر ملائمة للاقتصاد النقدي وللنظام المالي المعاصر، وهذا على العكس من الضرائب العينية التي تلائم هذا النوع من الاقتصاد ولا هذا النوع من النظم المالية وذلك للأسباب التالية:

أ- لا تتفق الضريبة العينية مع العدالة في توزيع الأعباء المالية، ذلك لأنها تفرض على كل ممول تقديم كمية معينة من المحصول، أو عدد معين من ساعات العمل تسقط من حسابها اختلاف تكاليف الإنتاج من منتج إلى آخر واختلاف قدرة الأفراد على تحمل العمل.

ب- تستلزم الضريبة العينية قيام الدولة بتكاليف مرتفعة عن تلك التي تتطلبها الضريبة النقدية، وذلك بسبب ما تتحمله الدولة من نفقات جمع المحاصيل ونقلها وتخزينها، هذا بالإضافة إلى ما تتعرض له هذه المحاصيل من تلف.

ج- لا تعتبر الضريبة العينية ملائمة للفقهاء المالي الحديث، خاصة لنظام النفقات النقدية، فالدولة تقوم بنفقاتها في شكل نقدي، وهو ما يستلزم بدها أن تكون الإيرادات في شكل نقدي أيضا حتى يمكنها أن تقابل النفقات النقدية.

### 3. الضريبة بدون مقابل:

المقصود هنا أن الممول يقوم بدفع الضريبة دون أن يحصل مقابلها على نفع خاص به، وليس المعنى أن دافع الضريبة لا يستفيد منها، بل على العكس من ذلك، فإنه يستفيد بصفته واحد من الجماعة أي من إنفاق حصيلة الضريبة على المرافق العامة.

إن الممول الذي يدفع الضريبة لا يستفيد من الخدمات العامة بطريقة فردية، وإن مقدارها لا يتحدد بمقدار هذا النفع الخاص، بل يتوقف تحديده على مقدراته التكلفة، وهذا ما يميز الضريبة عن الرسم الذي هو مبلغ مالي تقتصه الدولة جبرا من بعض الأشخاص مقابل نفع خاص لهم ومثال ذلك رسوم البريد.

### 4. تحقيق النفع العام:

رأينا سابقا أن الدولة لا تفرض الضريبة مقابل نفع خاص تقدمه للمكلف بأدائها إضافة فإن الغرض من الضريبة هو تحقيق منفعة عامة وقد درجت الدساتير والقوانين خلال القرن الثامن عشر على تأكيد هذا المعنى، منعا لاستخدام حصيلة الضرائب في إشباع الحاجات الخاصة بالملوك والأمراء، لكن قد قام الخلاف بين الاقتصاديين حول تحديد المقصود بالمنفعة العامة.

فقد قصر التقليديون مضمون المنفعة العامة في مجال فرض الضريبة على تغطية النفقات العامة التقليدية، أي أنهم قصروا الضريبة على الغرض المالي وحده وقد أرادوا بذلك أن يجعلوا منها أداة مالية محضة، بحيث لا يكون لها أي تغير في الأوضاع الاقتصادية أو العلاقات الاجتماعية أو العلاقات الاجتماعية القائمة، ومعنى ذلك أنهم يتصورون أن قصر الضريبة على الغرض المالي يكفي لجعلها أداة محايدة.

المؤكد أن هذا المعنى الضيق لفكرة حياد الضريبة لا يضمن هذا الحياد وذلك لسببين:<sup>12</sup>

**أولهما:** أن الضريبة هي تحويل لمبلغ نقدي، وعلى ذلك فإنها لا يمكن أن تكون محايدة إلا إذا كانت النقود محايدة وهو ما ينكره التحليل الحديث.

**ثانيهما:** أن حياد الضريبة يتطلب دقة في التنظيم الضريبي، وهو ما يصعب عمله، وبالتالي نخلص إلى أن الضريبة لا بد أن تؤثر في البنيان الاقتصادي وفي البنيان الاجتماعي.

<sup>12</sup> د.منور أوسير، محاضرات في جباية المؤسسات، الشركة الجزائرية بوداوا، 2009، ص.75-79.

أما ظعن موقف الاقتصاديين الحديثين فإنهم لا يتصورون وللأسباب السابقة الذكر حياد الضريبة، ويسلمون بتأثيرها في البنيان الاقتصادي والاجتماعي، بل إنهم بالإضافة إلى ذلك يستخدمونها بصفتها أداة للتأثير في البنيان الاقتصادي والاجتماعي، أي لتحقيق أغراض مالية، فالضريبة أداة هامة من أدوات إعادة توزيع الدخل الوطني، أي أنها تشكل أداة هامة من أدوات السياسة الاقتصادية والسياسة الاجتماعية.

### الاقتطاعات الإجبارية الأخرى غير الضريبية :

تشكل الضريبة اقتطاع جبائي إجباري، إذ أنه توجد اقتطاعات إجبارية أخرى غير الجبائية، وهي اقتطاعات الجباية المستقلة التي تتكون من اقتطاعات تدفع لحساب أشخاص معنوية، هذه الاقتطاعات من رسوم الجباية المستقلة، الاشتراكات الاجتماعية والإتاوات المحصلة مقابل خدمات مقدمة.

#### 1. رسوم الجباية المستقلة:

تعرف رسوم الجباية المستقلة على أنها "تقبض لأجل منفعة اقتصادية أو اجتماعية لحساب الأشخاص المعنوية العامة أو الخاصة، الذين تتجرد منهم صفة الدولة، الجماعات المحلية ومنشآتهم العامة أو الإدارية". على ضوء ذلك نجد أن الرسوم والضريبة يختلفان في الخصائص إذ أن هذه الرسوم تقتطع لأجل منفعة اقتصادية أو اجتماعية، بينما الضريبة يكون لها أهداف عامة مشتركة، بالتدخل كأداة اقتصادية ومن حيث الاستفادة من هذه الرسوم، "يكون شخص معنوي خاص أو عام تتجرد منه صفة الدولة كالولاية أو البلدية، بينما الضريبة تدفع للدولة بدون مقابل آني ومحدد، ولا يكون للشخص المعنوي الحق في أن يكون مستفيدا من اقتطاعات الضريبة.

#### 2. الاشتراكات الاجتماعية:

تشكل هذه الاقتطاعات الإجبارية عائدات الأشخاص الذين يكون لهم مقابل هذه العائدات المقبوضة على شكل اشتراكات، خدمات اجتماعية.

فيما أن هذه الاشتراكات كونها إجبارية إلا أنها تعتبر أداة لإعادة توزيع الدخل "بمنح خدمات مالية، إذ تعتبر عنصرا هاما في مداخيل الأسر، بل أنها أحيانا تشكل المصدر الأساسي لعدد معتبر من الأفراد فالخدمات الاجتماعية تسمح بإعادة التوزيع بين الفئات الاجتماعية".

إن الخدمة الاجتماعية المقدمة للأشخاص الذين ساهموا في هذه الاشتراكات لتحقيق منفعة فردية، تختلف عن الضريبة كونها اقتطاع بدون مقابل والخدمة المقدمة على شكل تأمين ضد الأخطار التي تحيط بالأشخاص المساهمة في الاشتراكات الاجتماعية تعتبر مقابل.

إن النظام القانوني لهذه الاشتراكات الاجتماعية يفرضه القانون بصفة عامة حيث أن مؤسسات الاشتراكات الاجتماعية تحدد المبادئ المتعلقة بالوعاء وطرق التحصيل.

### 3. الإتاوات المحصلة مقابل الخدمات المقدمة:

تعتبر الضريبة عنصرا أساسيا في تمويل النفقات العامة إذ لا تضع عائقا أمام مستعملي بعض المرافق العامة، في تحملهم لجزء من الأعباء مقابل ما قدم لهم من خدمة، المبالغ المالية التي تقدم على شكل إتاوات تكون لها علاقة مباشرة مع قيمة الخدمة المقدمة من طرف المؤسسة العامة أو الخاصة.

من بين هذه الإتاوات نجد الإتاوات المتعلقة بالطيران والتي تقبض من طرف المنشأة الوطنية للملاحة الجوية والمؤسسات التي تنظم خدمات المطارات، الإتاوات المقدمة مقابل استعمال الطرقات، وتشبه الضرائب الإتاوات في عنصر الجبر والإلزام لكنهما يختلفان في أساس فرضهما، فالإتاوة يدفعها المستفيد على أساس مقدار المنفعة الخاصة والتي ه قابلة للتقدير والتحديد، أما أساس فرض الضريبة هو المساهمة في الأعباء العامة وإن لم يحصل الممول على منفعة خاصة من خلال الضريبة.

### 2-المبادئ الأساسية للجباية :<sup>13</sup>

الضريبة تشكل في الظروف المالية الحالية أهم مورد من الموارد المالية، كما تشكل في الوقت نفسه أهم الأعباء المالية على الممولين، وبالتالي فمن الضروري أن يراعي التنظيم الفني للضريبة للتوفيق بين مصلحة الخزينة العمومية ومصلحة الممولين أي بين الحصيلة والعدالة، ولهذا وضع آدم سميث أربع قواعد يلزم إتباعها في التنظيم الفني للضريبة بغرض التوفيق بين مصلحة الخزينة والممولين، وقد أصبحت هذه القواعد الأربع تشكل الأسس التقليدية للضريبة وهي على التوالي:

#### قاعدة المساواة أو العدالة :

يقصد آدم سميث بقاعدة العدالة أن يسهم كل أعضاء الجماعة في تحمل أعباء الدولة تبعا لمقدرتهم النسبية، وتعود فكرة المقدر النسبية كأساس للضريبة إلى بودان الذي اعتمد في تحديدها على معايير ثلاثة وهي الثروة، الدخل والدخل الصافي.

وقد حددت هذه القدرة النسبية الممولين بما يتمتعون به من دخل في ظل حماية الدولة، حيث تكون مساهمة أعضاء الجماعة في الأعباء العامة بالتناسب مع دخولهم، وانطلاقا من فكرة آدم سميث، رأى الكثير من كتّاب القرنين الثامن عشر والتاسع عشر سواء في إنجلترا أو فرنسا ضرورة تناسب الضريبة مع الدخل، وذلك لأن الخدمة

<sup>13</sup> سعد بن يحيى ، الجباية ، شبه الجباية ، أملاك الدولة ، الجزائر ، 2003 ، ص.143 .

التي يحصل عليها الممول تزداد مع ازدياد الدخل، كما رأى الكتاب أيضا أ، الضريبة النسبية هي وحدها التي تحقق العدالة الضريبية إضافة إلى أن الفكر المالي الحديث قد انصرف إلى أن الضريبة التصاعدية تحقق العدالة لأنها هي التي تسمح بأن يساهم الممولون في الأعباء العامة حسب مقدرتهم التكلفة.

وبالتالي المقصود بفكرة العدالة الضريبية لم يكن موضع اتفاق بين كتاب المالية، وقد رأى بعض الكتاب أن هذه العدالة تتحقق بالضريبة النسبية، وهي ما تعرف بالمساواة في التضحية.

ويجدر بنا التنبيه إلى أن فكرة العدالة في الفكر المالي الحديث لا تقتصر على الأخذ بالضريبة التصاعدية فحسب، بل إنها تتطلب أيضا إعفاءات مالية لمقابلة الاعتبارات الشخصية، وتقرير بعض الخصومات بالديون والتكاليف اللازمة للحصول على الدخل.

**مبدأ اليقين :** تقتضي هذه القاعدة أن يكون المكلف بدفع الضريبة على علم ودراية كاملة بميعاد الدفع وطريقته والمبلغ المطلوب حتى يتمكن من معرفة حقوقه وواجباته، وفي هذا الصدد وجب على الدولة إعلام جميع الخاضعين للضريبة بالمعلومات الكافية، وأن توفر شروط الدراية وأن تعمل على تثبيت واثزان القوانين الضريبية قدر الإمكان، لأن كثرة التعديلات والاضطرابات تثقل عبء الممول وتفقد الثقة في الإدارة، هذه الثقة التي تلعب دورا هاما في كل الأنظمة الضريبية وانعدامها غالبا ما يدفع الممول إلى الغش والتهرب الضريبيين، إلا أن تطبيقات مبدأ اليقين تبقى نسبية في الدول النامية إذا ما قورنت بأنظمة الدول المتقدمة.

**مبدأ المعاملة في الدفع :** ينصرف هذا المبدأ إلى ضرورة أن تكون مواعيد تحصيل الضريبة وإجراءات التحصيل ملائمة للممول تفاديا لثقل عبئها عليه، ويعتبر الوقت الذي يحصل فيه الممول على دخله أكثر الأوقات ملائمة لدفع الضرائب المفروضة على كسب العمل أو على إيراد القيم المنقولة، كما تقتضي تقسيط الضريبة على دفعات متباعدة حتى يسهل عليه دفعها بأقل تضحية ممكنة.

إذ أن مفهوم الملائمة نسبي في الضرائب غير المباشرة إذ قد يتحمل المستهلك قدر من عدم الملائمة لكن ذلك يرجع إلى حريته في شراء سلع خاضعة لهذه الضريبة.

**مبدأ الاقتصاد في الجباية:** تقتضي هذه القاعدة كما حددها آدم سميث إلى ضرورة الاقتصاد في نفقات الجباية أي ضرورة أن تنظم كل ضريبة بحيث لا يزيد ما تأخذه من المستحقة عليهم عما يحصل للخزينة العمومية إلا بأقل مبلغ ممكن.



فعادة ما تؤخذ الضريبة من المستحقة عليهم بمبلغ يزيد كثيرا عما يحصل للخزينة العمومية إذا ما احتاج تحصيلها إلى عدد كبير من الموظفين، تستهلك أجورهم جزءا كبيرا من حصيلتها، وهو ما يعني أن تشغيل هؤلاء الموظفين يشكل ضريبة إضافية على الأشخاص الخاضعين للضريبة.

التقسيمات العامة للجباية:

**الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:** تفرض الضرائب على الثروة في النظم المالية المعاصرة باختيار طريقتين لتتبع الثروة وهما الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة، وهو يعني الخيار بين الضريبة المباشرة والضريبة غير المباشرة، وهذا يعني في الوقت نفسه الخيار بين نوعين من الموضوعات التي تفرض عليها الضريبة.

يمكن أن نعمل إلى تحديد عناصر ثروة الخاضع عند منبعها، ونفرض عليها الضريبة المباشرة وفي هذه الحالة نكون قد فرضنا الضريبة على ذات وجود الثروة تحت يد الخاضع.

كما يمكن أيضا وبدلا من تتبع الثروة وهي تحت يد الخاضع، أن نتبعها في تداولها أو في استعمالها، وذلك بفرض الضريبة على التصرفات وعلى المعاملات إذ تزداد عددا وقيمة بازدياد الثروة، ويشكل فرض الضريبة على تداول الثروة وعلى استعمالها الطريقة غير المباشرة لتتبع الثروة ويمكن تسجيل عدة ملاحظات على هاتين الطريقتين أهمها:

- تهدفان على تتبع الثروة، أي في حالة وجودها أو تحركها، ففيما يخص الطريقة غير المباشرة نلاحظ أن الفن المالي يتخذ من تداول الثروة ومن استعمالها موضوعا للضريبة بصفتها مظهرا خارجيا لوجود الثروة.
- أن الخيار بين الطريقة المباشرة وغير المباشرة لتتبع الثروة يعني في الوقت نفسه خيارا بين نوعين من الموضوعات التي تفرض عليها الضريبة وهما وجود الثروة وتداولها.
- أن كل طريقة من هاتين الطريقتين في تتبع الثروة تقتضي بالإضافة إلى اختلاف المادة التي تتخذها موضوعا للضريبة عن تلك التي تتخذها الطريقة الأخرى، إجراءات فنية خاصة تختلف عن تلك التي تقتضيها الطريقة الأخرى.

لقد اعتمد الفكر المالي على التفرقة بين الضريبة المباشرة والضريبة غير المباشرة على ثلاثة معايير:

1. **المعيار الإداري:** يتخذ بعض علماء المالية أسلوب التحصيل كمعيار للتفرقة بين هذين النوعين من الضرائب، فيرون أن الضريبة مباشرة إذا كانت عن طريق جداول اسمية تندرج فيها أسماء الخاضعين للضريبة ومقدار المادة الخاضعة والمبلغ الواجب تحصيله وتاريخ الاستحقاق إذ تعتبر غير مباشرة إذا لم تحصل بهذه الطريقة وإنما بحدوث وقائع أو تصرفات معينة، ومثال ذلك عبور سلع معينة مستوردة على إدارة الجمارك إذ

تفرض عليها هذه السلع ضرائب جمركية، ويعاب على هذا المعيار في التفرقة أنه غير علمي، وكذلك نجد أنه من المفروض أن يراعي اختلاف في طبيعة الضرائب لا في أساليب تحصيلها لأن هذه الأساليب معرضة للتغيير إذا اقتضت الظروف ذلك " وليس من المعقول أن تعتبر ضريبة ما من الضرائب المباشرة في وقت معين ثم تصبح من الضرائب غير المباشرة بمجرد تغيير طريقة جبايتها".

2. **معيار راجعية الضريبة:** تعني راجعية الضريبة تحديد الشخص الذي يتحمل عبء الضريبة بصفة نهائية وهو ما أسماه آدم سميث بظاهرة استقرار الضريبة. إذ أنه ليس من الضروري أن الذي يتحمل العبء في النهاية هو نفسه الملتزم قانونيا بأدائها وعلى ضوء هذا المدلول تفرق الإدارة بين شخصين:

أ- **المكلف القانوني:** وهو شخص وسط تفرض عليه الضريبة ثم ينقلها إلى شخص آخر وذلك بدمج ثمنها في السلعة ويسمى هذا بدفع العبء إلى الأمام.

ب- **المكلف الحقيقي:** يعتبر هذا الشخص الذي لا يتعامل مع الإدارة الجبائية، مكلفا حقيقيا ولكنه يتحمل عبء الضريبة بصفة نهائية، وعلى هذا الأساس تكون الضريبة مباشرة إذا كان الذي يتحملها نهائيا هو الذي يدفعها للخزينة، وتكون غير مباشرة إذا كان الشخص الذي يدفعها يستردها عن طريق عبئها إلى المكلف الحقيقي أي المستهلك النهائي، وهكذا تكون الضريبة على الدخل مثلا ضريبة مباشرة والضريبة على رأس المال ضريبة غير مباشرة.

يؤخذ بهذا المعيار إلى حد ما، لكنه يعاب عليه أن نقل العبء الضريبي يتأثر باعتبارات اقتصادية، فقد يحدث وان يبقى ثمن السلعة كما كان فرض الضريبة (عند المستورد) إذا كان الطلب الداخلي على هذه السلعة كثير المرونة، فيضطر إلى تحمل العبء الضريبي للحفاظ على العملاء وذلك بتخفيض الثمن ويصبح مكلفا حقيقيا كونه يتحمل الضريبة بصفة نهائية.

3. **معيار الثبات أو عرضية المادة الخاضعة للضريبة:** يتفق معظم الاقتصاديون على هذا المعيار وبمقتضاه تكون الضريبة مباشرة إذا فرضت على مادة تتسم بالثبات أو الاستقرار النسبيين كالضريبة العقارية المفروضة على الملكية والضريبة العامة المفروضة على الإيرادات والمفروضة على الدخل، وتعتبر الضريبة غير مباشرة إذا كانت مفروضة على وقائع وتصرفات عرضية غير متوقعة كإجراءات نقل الملكية التي تفترض عليها الضريبة عند توثيق العقد الناقل لها .

فعلى الرغم من وضوح هذا المعيار إلا أن بعض الكتاب يثيرون التساؤل عن حقيقة الضريبة على التركات إذ تعتبر هذه الأخيرة ضريبة غير مباشرة إذا ما فرضت بسعر مرتفع لأنها تكون في الحقيقة مفروضة على الثروة ذاتها

لا على واقعة انتقالها ، وأيا كان الأمر في شأن دقة المعايير المقترحة وعدم كفايتها فإن التقسيم ذاته مفيد ومرغوب فيه ، وهذه الفوائد تقاس من وجهة النظر الاقتصادية والمالية بمدى إسهامها في التعرف على طبيعة الضرائب وأثرها في الحياة الاقتصادية فالضرائب المباشرة هي التي تقبل بطبيعتها أن تكون محلا لمراعاة الظروف الشخصية للمكلف أما الضرائب غير المباشرة فهي التي لا يمكن معها إعمال فكرة شخصية للضريبة أو مراعاة هذه الظروف .

**الضرائب النسبية التصاعدية:** يقصد بالضرائب النسبية تلك الضرائب التي تفرض على الدخل أو الثروة بنسبة معينة أو بسعر محدد ويكون هذا السعر ثابتا لا يتغير بتغير قيمة ما تفرض عليه ، ويعرفها الدكتور عاطف صدقي "الضرائب النسبية هي التي يكون سعرها ثابتا رغم تغير المادة الخاضعة لها".

إذ تتميز هذه الضريبة بالسهولة وعدم التعقد في تطبيقها ، لكنها تبقى بعيدة عن مبدأ العدالة خاصة في الدول النامية التي تتميز بالتفاوت الكبير بين دخول أفرادها فأصحاب الدخل الضعيفة هم أكثر المتضررين من هذه الضريبة ، إذ أن العبء النسبي للضريبة يكون أكبر بالنسبة للمكلف ذي الدخل الأقل ويكون أقل بالنسبة للمكلف ذي الدخل الأكبر .

أما الضرائب التصاعدية فيعرفها أيضا الدكتور عاطف صدقي في كتابه "مبادئ المالية العامة" أنها: هي الضريبة التي يتغير سعرها بتغير قيمة وعائها إي يزداد سعرها بازياد المادة الخاضعة لها .

من مزايا هذه الضريبة تحقيق مبدأ العدالة الضريبية بقدر أكبر من الضريبة النسبية لأن كل مكلف يدفع القدر الملائم لدخله على العكس في الضريبة النسبية ، كما أنها تراعي الاعتبارات الاقتصادية والاجتماعية ، أي أن في تطبيق مبدأ تصاعد الضريبة سيقبل من حدة الطبقات الموجودة في المجتمع ويعاب عليها أنها تقلل من درجة تكوين رأس مال المكلف بالقدر الموجود في الضريبة النسبية .

**الضرائب العينية والضرائب الشخصية:** نجد أنه من اللفظ المسماة به الضرائب العينية أنه يخص بالذكر الأشياء المادية كالمال والضرائب العينية أو الحقيقية تنصب على المال كوعاء لها ودون اعتبار لشخصية مالكة وهي ذات عنصر اقتصادي بدون ما تأخذ بعين الاعتبار وضعية الأفراد الخاضعين لها ، فالضريبة العقارية وحقوق التسجيل هي ضرائب حقيقية ، يمكن لعدة أشخاص مكلفين أن يدفعوا نفس الضريبة المطبقة على نفس الوعاء الضريبي ، وعلى هذا الأساس فهي تعتدل بالمال الخاضع لها دون الشخص ويتسم هذا النوع بسهولة تطبيقها وغزارة حصيلتها لأنه يقتصر على المال فقط ، مثل ضريبة الاستهلاك حين تفرض على بعض السلع دون مراعاة المركز المالي للمستهلك إضافة إلى الضرائب الجمركية . مما يعاب عليها بأنها تأخذ بنظام نسبي واحد فهي قد لا تتحقق ومبدأ العدالة الضريبية إذ أنها غير مرنة .

أما الضرائب الشخصية فهي تنصب على المال أيضا كوعاء للضريبة لكن مع الأخذ بعين الاعتبار ظروف الممول الشخصية والاجتماعية والاقتصادية .

وتعد الضرائب الشخصية أكثر مراعاة لقواعد العدالة الضريبية وذلك لأخذها بعين الاعتبار ظروف الممول الشخصية ، كما أنها تحد من التفاوت بين الدخول والثروات وتخفف بالتالي من الصراع الطبقي.

### 3-التقسيم الاقتصادي للجباية<sup>14</sup>

إن الصعوبة التي لمسناها في التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب الغير المباشرة ، جعلت علماء المال يفضلون التمييز بين الضرائب بالاستناد إلى مطارح الضريبة ، هذه المطارح لا تعدوا أن تكون رأس مال ، أو دخل أو نفقة.

**الضرائب على الدخل:** إن مع التطور والتوسع التجاري وانتشار الصناعة ظهرت أنواع جديدة من دخول الثروة المنقولة لم تكن تتناولها الضرائب قديما ، وقد رأت بأن من الضروري تحصل هذه الإيرادات الغزيرة للخرينة العامة للدولة كما يعد الدخل أفضل مقياس لقدرة الأفراد على دفع الضرائب.

**1.تعريف الدخل:** لقد اختلف علم الاقتصاد وعلم المالية العامة على تعريف الدخل فيعرفه FISHER بأنه عبارة عن تيار من الاشباكات يتدفق خلال فترة زمنية معينة كما يعرفه HICKS بأنه "عبارة عن القيمة النقدية للسلع والخدمات التي يحصل عليها الفرد من مصدر معين خلال فترة زمنية معينة أما المالية العامة فيرجع تعريفها إلى نظريتين:

نظرية المصدر والتي تعرفه على أنه قوة شرائية نقدية تتدفق بصفة دورية خلال فترة زمنية معينة أما نظرية الإثراء فتعرفه بأنه القيمة النقدية للزيادة الصافية لمقدرة الشخص الاقتصادية بين تاريخين أو خلال مدة زمنية معينة وعلى العموم فيمكن أن نعرف الدخل على انه تلك الزيادة في ذمة الممول خلال فترة زمنية معينة، هذه الزيادة تقدر بالنقود وعند استهلاكها لا تمس الثروة الأصلية .

**2. الضريبة على الدخل:** تقدر الضريبة على أساس ما يحققه المكلف منها خلال فترة زمنية معينة سواء كانت جهرا أم سرا، و نستطيع أن نميز من خلال التعريف السابق للدخل نوعين من الضريبة على الدخل: ضرائب نوعية وضرائب عامة. الضريبة النوعية أو الضريبة على فروع الدخل وتمس كل نشاط يمارسه المكلف على حدى مثل

<sup>14</sup> بالاعتماد على : قانون الإجراءات الجبائية ، المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية ، 2020 .

الضريبة على الأجور والمرتببات ، والضرائب على الأرباح المهن الحرة ، أما الضرائب العامة فتناول جميع عناصر دخل المكلف على اختلاف أنواعها مثلا الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) .

**الضرائب على رأس المال:** نعرف رأس المال بأنه جملة الأموال العقارية أو المنقولة ، والممتلكات من طرف شخص في لحظة معينة مهما كانت ، أي سواء كانت لدخل نقدي أو عيني أم لخدمات أم عاطلة على الإنتاج . نفس الضريبة على رأس المال التي تمس جميع عناصر الثروة المكونة للذمة المالية للمكلف ونفرق في مجال الضريبة على رأس المال بين نوعين وهما: الضريبة على رأس المال والضريبة على الثروة ونقصد بالضريبة على رأس المال تلك التي تفرض على رأس مال المنتج ، أي المستخدم في العملية الإنتاجية بينما نقصد بالضريبة على الثروة تلك التي تفرض على كل ما يمتلكه الممول من الأموال العقارية أو المنقولة نتطرق في دراستنا هذه إلى أهم الضرائب التي تفرض على رأس المال وهي ثلاثة أنواع:

**1- الضريبة على تملك رأس المال:** هي ضريبة استثنائية أي غير دورية ، تفوض في الظروف الاستثنائية ، ومثل ذلك أوقات الحرب وعادة ما تكون هذه الضريبة بسعر مرتفع وبالتالي يؤدي الوفاء بها إلى اقتطاع جزء رأس المال لذلك يؤخذ على هذه الضريبة أنها:

- تؤدي إلى الإنقاص من المقدرة الإنتاجية .
- أنها تضعف من ميل الأفراد للادخار ومن ميلهم للاستثمار ، وهذا لأنها تصيب رأس المال أي تصيب مصدر الادخار . ففي سبيل تبرير هذه الضريبة الاستثنائية على رأس المال يمكن القول أنه تعتبر لازمة لتصفية بعض الطبقات الاجتماعية أو للحد من التفاوت بين الطبقات .

**2- الضريبة على الزيادة في قيمة رأس المال:** إذا تحدث في قيمة رأس المال ، سواء كان في شكل أموال عقارية أم في شكل أموال منقولة وإن كانت غالبا ما تفاوض على الزيادة في قيمة العقار ، وشرط فرض هذه الضريبة على الزيادة في قيمة العقار ألا تكون هذه الزيادة راجعة إلى عمل صاحب العقار بل إلى ظروف المجتمع ، ومثلها الأعمال العامة وزيادة السكان والمضاربة على العقارات والحروب والتنمية الاقتصادية .

**3- الضريبة على التركات:** يقصد بالضريبة على التركات تلك الضريبة التي تفرض على انتقال رأس المال من المورث إلى الموصى لهم ، وانطلاقا من هذا المفهوم اعتبرت هذه الضريبة ضريبة مباشرة على ذات الثروة بمناسبة انتقالها بالوفاة .

كما يمكن القول بأن الضريبة على التراكات ، والتي تكون عادة بسعر مرتفع تضمن الخزينة العمومية حصيلة مالية كبيرة وأن الدولة قد تلجأ إلى فرض الضريبة قبل توزيع التركة ، وأن الوارث يسهل عليه وهو يتلقى التركة دفع الضريبة منها

**الضرائب على الإنفاق:** هذا النوع من الضرائب يمس الفرد لحظة استعمالها للثروة من أجل تلبية حاجياته والحصول على خدمة معينة ويتوقف حجم هذه الضريبة على حجم الاستهلاك فكلما كانت القدرة الشرائية للفرد أكثر كانت المردودية لهذه الضريبة أحسن وأوفر وتسمى الضريبة على الإنفاق أحيانا بالضريبة غير المباشرة كما أن هذا النوع من الضرائب على الإنفاق يشمل عدة أشكال نذكر منها:

**1. الضريبة المتدرجة:** تقوم بإخضاع جميع المراحل التي يمر بها الإنتاج دون تمييز وذلك من مرحلة إعداد السلعة للاستهلاك النهائي إلى مرحلة تجارة التجزئة.

**2. الضريبة الوحيدة:** وتقوم بإخضاع مرحلة واحدة من مراحل الإنتاج دون غيرها من المراحل كاستعمال الضريبة على الإنتاج أو الضريبة على الاستهلاك.

**3. الضريبة على القيمة المضافة:** وتعد أكثر الضرائب غزارة في التحصيل ويقصد بالضريبة على القيمة المضافة تلك التي لا تفرض على القيمة الكلية لسلعة أو الخدمة بل على الإضافات المتتالية في قيمتها.

فهذه الضريبة تسير على شكل الضريبة المتدرجة أي في كل مرحلة من مراحل الإنتاج لفرض ضريبة ، غير أن هذه الضريبة لا تمس إلا القيمة المضافة والتي هي الزيادة في قيمة الإنتاج التي يحصل عليها في كل مرحلة بحيث أن البائع يقوم بحساب الضريبة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج على مجموع سعر بيع إنتاجه ليؤديها طبعاً بعد خصم مبلغ الضريبة التي سبق وأن تم توريدها للخزينة في المراحل السابقة مع تقديم الوثائق التي تثبت ذلك .

**الضرائب الجمركية:** يطلق على الضرائب الجمركية تجاوزاً اسم "الرسوم الجمركية" وهي أهم أنواع الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك ، وتفرض على السلع التي تجتاز حدود الدولة بمناسبة استيرادها أو تصديرها وقد تفرض الضرائب الجمركية لغايات مالية ، أي للحصول على إيرادات للخزينة أو تفرض في كثير من الأحيان لغايات اقتصادية بهدف حماية الاقتصاد الوطني من المنافسة الأجنبية.

حيث تفرض هذه الضريبة إما على قيمة السلعة بنسبة مئوية معينة وتكون عندئذ قيمة، وإما أن تفرض بصورة مبلغ معين على الوحدة من السلعة وتكون عندئذ نوعية .

فلكل من هذين النوعين مزايا وعيوبه فالضريبة القيمة تمتاز بالمرونة أين تزداد حصيلتها بازدياد أسعار السلع المفروضة عليها هذه الضريبة ، ويؤخذ عليها أنها معقدة وقد تحتاج إلى نفقات جبائية مرتفعة لما يمكن أن تتطلبه من خبراء لتقدير قيم السلع المختلفة.

أما الضرائب النوعية، فتمتاز بسهولة جبايتها، ويؤخذ عليها أنها قد تتعرض مع العدالة في الضريبة، لأنها تكون أكثر ارتفاعا بالنسبة للسلع الرخيصة منها للسلع المرتفعة السعر من النوع نفسه ولذلك تعالج الإدارة هذا الوضع بتقسيم كل سلعة إلى عدة أصناف، يفرض على كل صنف منها ضريبة مختلفة، كأن تقسم المنسوجات الصوفية إلى أصناف على أساس الوزن، المتر مثلا، إلا أن ذلك يستوجب عندئذ عمليات فنية معقدة تستلزم تكاليف عديدة.

#### 4- النظام الضريبي الجزائري

تحظى دراسة النظم الضريبية بأهمية بالغة من طرف مسئولي الدولة وقطاع الأعمال المحلي والأجنبي ودارسي الضرائب والعائلات، فاختلاف النظم الضريبية بين الدول يرجع أساسا إلى اختلاف طبيعة النظم الاقتصادية في تلك الدول حيث يعتبر النظام الضريبي جزء من النظام المالي وهذا الأخير يعتبر جزء من والنظام الاقتصادي للمجتمع وبالتالي فهناك علاقة تربط بين النظام الضريبي و النظام الاقتصادي.

#### أولا- مفهوم النظام الضريبي :

قدمت العديد من التعاريف للنظام الضريبي، حيث عرف بأنه " مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع وتشكل في مجموعها هيكلًا ضريبيا متكاملًا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات".

#### ثانيا- مكونات النظام الضريبي:

استناداً إلى التعريف السابق يتضح لنا أن النظام الضريبي يتكون من:

1- **التشريعات واللوائح:** وهي التي تنظم مجموعة الضرائب، فالضريبة تُؤسس بهذه القوانين، يفرض

الضريبة يجب أن يكون بقانون حتى لا يشوبها أي التباس أو غموض.

الجدول رقم (02): مصادر القانون الجبائي.

| المصادر             | السلطة الموافقة          | البعد                    |
|---------------------|--------------------------|--------------------------|
| الاتفاقيات الجبائية | الدولة (السلطة السياسية) | تطبق على الدول المتقاعدة |
| القانون             | التشريعية                | يطبق على المكلفين        |

|                     |           |                                                  |
|---------------------|-----------|--------------------------------------------------|
| المراسيم والتنظيمات | التنفيذية | يطبق على الإدارة الضريبية وعلى المكلفين بالضريبة |
| الأحكام القضائية    | القضاء    | يطبق على أطراف النزاع                            |

**2- الإدارة الضريبية:** الضريبة هي تلك الهيئة المكلفة بالتحصيل الجبائي وهذا بالاستناد إلى التشريع الجبائي، فإدارة الضرائب يهيكلها التنظيمي تقوم بمجموعة من المهام المتناسقة والمكملة لبعضها البعض، وهي مسخرة لتطبيق النظام الجبائي.<sup>15</sup>

الإدارة الضريبية هي أحد طرفي العلاقة الضريبية، وتقع على عاتقها كسب ثقة المكلف - الطرف الثاني من العلاقة - بما وان تعامله باحترام لتحسين العلاقة التي تربط بينهم والإدارة الضريبية لها أهمية بالغة، حيث أن الدوائر الضريبية تكون على تواصل شبه دائم مع كل فرد من أفراد الدولة، سواء كان طبيعياً أو معنوياً مقيماً أو غير مقيم، وتكمن أهمية الإدارة الضريبية في أنها الإدارة التي تعتمد عليها الدولة في تطبيق إحدى أهم السياسات المالية للدولة، ويقع أيضاً على عاتق الإدارة الضريبية اقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية، وذلك من واقع تواصلها المباشر مع المواطن.

أما أهم الالتزامات الخاصة بالإدارة الضريبية، فتتمثل بالالتزام بسر المهنة، وعبء الإثبات في بعض الحالات، والالتزام بإخطار المكلف، والتزامها بإعلام المكلف بحقوقه وواجباته والالتزام برد المبالغ التي حصلت لها بدون وجه حق.

### ثالثاً- خصائص النظام الضريبي: تتمثل فيما يلي :

- ✓ ضعف المردود الضريبي
- ✓ عدم التوازن في النظام الضريبي
- ✓ المعاملة الغير عادلة أمام الضريبة
- ✓ ضعف المردود الضريبي : لقد تميز النظام الضريبي بقلة الحصيلة الضريبة وهذا بالرجوع إلى عدة أسباب أدت إلى ذلك ومنها:

- صعوبة تقدير حجم الدخل الفردي الذي كان دائماً منخفضاً نظراً للظروف الاقتصادية وانخفاض الدخل الوطني.

<sup>15</sup> حميد بوزيدة ، التقنيات الجبائية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2010، ص.122 .



- عدم اهتمام الجزائر بالضرائب المباشرة على الوجه المطلوب وابتكارها على الضرائب الغير مباشرة أدى إلى نقص في الحصيلة الضريبية.

- نظرة المكلفين إلى الضريبة على أنها بدون مقابل ولا يعود النفع بها مباشرة اليهم ونقص الثقافة والوعي الضريبي لديهم، هذا دفعهم إلى استعمال كل السبل إلى التخلص مما مما أدى إلى تخفيض في الحصيلة الضريبية.

#### ✓ عدم التوازن في النظام الضريبية:

- إن ارتفاع نسبة التهرب الضريبي وانخفاض الوعي الضريبي عند المكلفين وضعف الهياكل الإدارية وحالة القطاع الخاص وصعوبة تقدير حجم الدخل الفردي كلها أسباب أدت وضع الحصيلة الخاصة بالضرائب المباشرة خاصة في الدول المتخلفة رغم أنها مصدر رئيسي يمكن من خلاله تمويل الخزينة العمومية أي الضرائب على الدخل تكاد تكون منعدمة منه وهذا بسبب عدم إخضاع هذا الأخير للضرائب.

- رفع نسب الضرائب الغير مباشرة لتغطية هذا العجز الذي يظهر على الميزانية.

- كثرة الإعفاءات والتخفيضات قصد تشجيع الاستثمار دون مراعات أن هذه الإعفاءات ثغرة تفلت منها موارد مالية هامة في حالة ما إذا باءت بالفشل،

#### ✓ المعاملة الغير عادلة أمام الضريبة:

- قد تؤثر بعض الخصائص في النظام الضريبي كترجيح كفت الضرائب الغير المباشرة على كفت الضرائب المباشرة وغياب الكفاءة الإدارية والغش والتهرب الضريبي بالسلب على جانب العدالة منه، وهذا لوجود طبقات مختلفة في المجتمع فنلاحظ أن الطبقة الثرية تتحمل عبئا ضريبيا خفيفا بسبب النفوذ السياسي والاجتماعي أي لا تفرض الضرائب التي تتعارض مع مصالحهم أو تفرض بسعر رمزي فقط، وكذلك بالنسبة لسكان المنطق النائية وأصحاب الأرياف الذين تنعدم اتصالات الإدارة الضريبية بهم وأما الطبقة التشغيلية وهي الأكثر تضرر بالعبء الضريبي بحيث يصعب عليهم التهرب من الضريبة، نظرا لطريقة الحجز من المنبع ويعتبر من كبار المساهمين في الضرائب ومن أقل الفئات نصيبا من الدخل القومي.

**الرقابة الجبائية :** تملك الإدارة الجبائية بمقتضى القانون سلطة مطلقة في اجراء الرقابة التي تتمثل ، على وجه الخصوص في الحق اجراء التحقيق، بينما يعترف بالمقابل للمكلفين بالضمانات المنصوص عليها قانونا.

تتمثل اجراءات التحقيق المنصوص عليها ، فيما يلي :<sup>16</sup>

<sup>16</sup> العبد صالحى ، الوجيز في شرح القانون الإجراءات الجبائية ، دار هومه ، الجزائر ، 2005، ص.24 .

أ - مراقبة التصريحات : تراقب الإدارة الجبائية التصريحات و المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو اتاوة. يراقب المفتش التصريحات، ويطلب التوضيحات و التبريرات كتابيا كما يمكنه أن يصحح التصريحات، ولكن على المفتش، و تحت طائلة بطلان الإجراء، أن يرسل للمكلف بالضريبة التصحيح المزمع القيام به.

ب- التحقيق في المحاسبة : يسمح هذا الشكل من التحقيق للإدارة الجبائية من التأكد من صحة وثبوتية التقييدات المحاسبية أو في إجراء مقارنة بين تصريح الجبائي و التقييدات المحاسبية قصد التأكد من مصداقية وصحة التصريح. لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل.

ج- التحقيق المصوب : التحقيق المصوب هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية. فيخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في تحقيق المحاسبة.

د- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة : يرمي التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلى التأكد من مصداقية وصحة تصريح الإجمالي بالمداخيل. أيضا يمكن تنفيذه على الأشخاص الذين لا يكتبون التصاريح الجبائية و يتمثل هذا التحقيق في مراقبة الانسجام الحاصل بين :

- مداخيل المصرح بها.

- الحالة المالية و العناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي.

2/ الضمانات الممنوحة في مجال الرقابة الجبائية : يمنح القانون حقوق و ضمانات في مجال الرقابة الجبائية :

- يرتبط بعضها بممارسة حق التحقيق.

- بينما يرتبط بعضها الآخر بممارسة سلطة إعادة التقييم.

أ- ضمانات متعلقة بممارسة حق التحقيق : تتعلق الضمانات المرتبطة بممارسة حق المراجعة أو التحقيق ب :

\* إرسال إشعار بإجراء التحقيق، يكون مرفوقا بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته.

\* الاستعانة بمستشار.

\* تحديد مدة إجراء تحقيق .

1- إرسال إشعار بالتحقيق مرفوق بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته :

قبل الشروع في إجراء تحقيق معمق للوضعية الجبائية الشاملة، التحقيق في المحاسبة أو في التحقيق المصوب يتعين على الإدارة الجبائية إبلاغ بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مع إشعار بالاستلام مرفوقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته.

يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق صراحة :

\* فيما يتعلق بالوضعية الجبائية الشاملة :

-الأجل الأدنى المقدر، بخمسة عشر (15) يوماً، ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق.

-تاريخ وساعة أول تدخل.

-مدة إجراء التحقيق.

-الفترة المعنية للتحقيق.

-الحقوق و الضرائب و الرسوم و الأتاوى المعنية.

-الوثائق الواجب الاطلاع عليها.

\* فيما يتعلق بالتحقيق المصوب والتحقيق في المحاسبة :

-الأجل الأدنى للتخصير، المقدر ب عشرة (10) ، ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق.

\* يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقاً،

توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها.

2- الاستعانة بمستشار : يمكن للمكلف الاستعانة بمستشار من اختياره، أثناء إجراء عملية التحقيق المعمق في

وضعيته الجبائية الشاملة أو التحقيق في محاسبته (يجب أن يشير الإشعار بالتحقيق صراحة إلى هذا الحق).

3- تحديد مدة إجراء التحقيق :<sup>17</sup>

بالنسبة للتحقيق المصوب : يجب أن لا تتعدى فترة إجراء التحقيق المصوب، اعتباراً من تاريخ استلام أو تسليم

الإشعار بالتحقيق، مدة : شهرين

- بالنسبة للتحقيق المحاسبي : يجب أن لا تتعدى فترة إجراء التحقيق ، اعتباراً من تاريخ استلام أو تسليم الإشعار

بالتحقيق ، مدة : 3 أشهر، فيما يتعلق ب :

<sup>17</sup> قانون الإجراءات الجبائية ، المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية ، 2020 .

\*مؤسسات تأدية الخدمات ، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز مبلغ 1.000.000 دج لكل سنة مالية تم إجراء التحقيق فيها.

\*كل المؤسسات الأخرى ، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية تم التحقيق فيها.

6 أشهر فيما يتعلق بالمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها

\* يزيد عن 1.000.000 دج ويقل أو يساوي 5.000.000 ، بالنسبة لمؤدي الخدمات،

\* يزيد عن 2.000.000 دج و يقل أو يساوي 10.000.000 دج، بالنسبة للمؤسسات الأخرى

**4-استحالة إجراء تحقيق جديد :** عندما تنتهي الإدارة الجبائية من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة أو التحقيق في المحاسبة ، خاص بفترة ما ، بالنسبة لضرائب ورسوم محددة لا يجوز لها بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد، خاص بنفس الفترة ونفس الضريبة.

إن ممارسة التحقيق المصوب لا يمنع الإدارة الجبائية من امكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا و الرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، مع الإخذ بعين الاعتبار الحقوق المدفوعة نتيجة لإعادة التقييم من إجراء التحقيق المصوب.

**ب- الضمانات المرتبطة بممارسة حق إعادة التقييم :** تكمن الضمانات الممنوحة في هذا المجال ، أساسا في إجراء إعادة التقييم المضاد و الذي يتمثل في :

**1- التبليغ بإعادة التقييم :** يتعين على الإدارة الجبائية إبلاغ بنتائج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة أو التحقيق في المحاسبة ، بواسطة إشعار بإعادة التقييم وهذا حتى في غياب إعادة تقييم أو في حالة رفض المحاسبة. يجب إبلاغ بالإشعار المتعلق بإعادة التقييم مفصلا بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام . كما يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقييم و مبررا بكيفية تسمح بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة.

**2- حق الرد :** فيما يتعلق بالتحقيق في المحاسبة و التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة :

-يتوفر المكلف بالضريبة على أجل مدته أربعين (40) يوما لإبداء ملاحظاته أو موافقته.

-قبل انقضاء اجل الرد، يمكن طلب توضيحات شفوية حول مضمون التبليغ و الإشعار.

-بعد انقضاء هذا الأجل ، يمكن أيضا طلب الحصول على توضيحات إضافية.

**فيما يتعلق بالتحقيق المصوب :** يتوفر المكلف بالضريبة على أجل مدته ثلاثون (30) يوما لإبداء ملاحظاته أو موافقته.

في حالة إبداء الموافقة : يتم تأسيس الضريبة بناء على الأساس الذي تم تبليغه. وتصبح هذه الضريبة نهائية ولا يمكن الرجوع فيها من قبل الإدارة.

في حالة إبداء لملاحظات : هناك ثلاث حالات ينبغي أخذها بعين الاعتبار :

- إذا اعتبرت الملاحظات مؤسسة ومقبولة كلياً أو جزئياً، تتراجع الإدارة عن إعادة التقييم أو تقوم بتعديله.
- إذا تم رفض الملاحظات المقدمة من طرف المكلف ، يتعين على الإدارة الجبائية في هذه الحالة ، إبلاغ بذلك، بواسطة رد مفصل ومبرر.

-وإذا تدرعت هذه الأخيرة بسبب جديد لإعادة التقييم و الأخذ في الحسبان عناصر جديدة غير مذكورة في التبليغ الأول ، يتم منح أجل اضافي للرد مقداره أربعين (40) يوماً من أجل تقديم الملاحظات.

## المحور الرابع

التأصيل العلمي للتسيير و التدقيق الجبائي

تعتبر الحماية إحدى أكبر الانشغالات بالنسبة للمؤسسة، وهذا بسبب الحق الجبائي الذي يمثل قيدا لها، والذي يفرض عليها احترام الالتزامات الضخمة والمتزايدة مع مرور الوقت، هذا من جهة أما من جهة أخرى فإن المشرع وضع آليات تسمح بمراقبة تطبيق القواعد القانونية الجبائية، وبتسليط عقوبات في حالة الانحراف عنها، وهذا بهدف ضمان المصلحة العامة للدولة.

والتشريع الجبائي لا يكتفي بوضع الالتزامات والعقوبات المقررة فهو يترك للمؤسسة العديد من الخيارات حتى تتمكن من تعديل المصاريف الجبائية التي تتحملها وبطريقة أخرى تصمم وضعيتها الجبائية الخاصة بها، فالمؤسسة تتوقع الضريبة وتستعمل أقصى الوسائل لتسيير أحسن للمؤسسة. وبهذا فالمؤسسات ألغت فكرة أن الحماية قيد وأصبحت تعتبر كمعيار للتسيير حيث الاستعمال الذي يحقق منفعة، وبالتالي فإن التسيير الجبائي الجيد للمؤسسة يحافظ على سلامة مركزها المالي واكتساب سيرة جبائية حسنة تجاه الإدارة الجبائية، والتسيير الجيد للخطر الجبائي قد يساهم في خلق مازيا تنافسية للمؤسسة وهذا نظرا لمساهمتها في تخفيض التكاليف الكلية.

## 1-مدخل إلى التسيير الجبائي

يعد العامل الجبائي أحد العوامل المؤثرة على صنع القرارات أي لا بد من إدراجه في عملية اتخاذ القرار، وهو أساس ما يصطلح عليه التسيير الجبائي. إن أي مؤسسة تسعى دائما لتفعيل هذا الأخير بهدف تعظيم الاستفادة من التحفيزات وتحقيق الأمن الجبائي أو تجنب الخطر الضريبي الذي ينعكس بشكل مباشر على المردودية المالية للمؤسسة، بسبب تحملها تكاليف جبائية إضافية لعدم تقيدها بالتشريعات وهو ما يؤدي إلى إضعاف قدرتها التنافسية، وبالتالي ما ينعكس على قدرتها التمويلية ويحد من امكانية توسعها.

### مفاهيم ونظريات التسيير الجبائي: <sup>18</sup>

يعد التسيير الجبائي فرعا من فروع التسيير المالي ويعني إدراج العامل الجبائي في صناعة القرار، ويهدف إلى تمكين المؤسسة من الاستفادة من مزايا جميع الاختيارات الجبائية، وتجنب المؤسسة التكاليف الجبائية الإضافية من خلال قدرة المسير على انتقاء أحسن الطرق والاختيارات الجبائية وتوظيفها في ظل الالتزام بقواعد التشريع الجبائي. وحسب **Christine Collette** فإن تسيير الضريبة يعني أن الضريبة التي هي بمثابة التزام قانوني للمؤسسة، يمكن أن تستخدم لصالح المؤسسة وأن تصبح متغيرا فعالا في استراتيجيتها. إذا بدلا من السلبية تجاه الجبائية، يطرح الاستعمال الفعال والذكي لها.

<sup>18</sup> عباسي صابر و شعوي محمد فوزي، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الباحث، عدد 12، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2013.

**Mouric Cozian** فإنه يعرف التسيير الجبائي على أنه الاستعمال الأمثل للموارد المتاحة في المؤسسة

من أجل تحقيق الأهداف المسطرة. والتسيير الجبائي هو مزيج بين السلوك القانوني والجبائي وعلم التسيير، يتعلق بتسيير المتغير الجبائي في المؤسسة في جميع مراحل دورة حياتها ولذا هي تسعى إلى تعظيمه بدون الخروج عن الإطار القانوني.

ومنه فإن التسيير الجبائي يعرف عموما وفقا للمعايير المهنية على أنه جميع الإجراءات و القرارات المتخذة من قبل المؤسسة للسيطرة والحد من أعبائها الضريبية، مع مزيد من الكفاءة، ودون التعرض للأخطار الاقتصادية المتنوعة .

### نلاحظ أن التعاريف السابقة تشير إلى أن:

- التسيير الجبائي وسيلة لترشيد القرار.
- التسيير الجبائي ممارسة قانونية مادامت المؤسسة تراعي النصوص التشريعية الجبائية وتؤدي الالتزامات التي تفرضها عليها هذه الأخيرة، وهذه نقطة هامة للغاية بحيث تشكل جوهر الفرق بين التسيير الجبائي وكل من الغش والتهرب الجبائي،
- التسيير الجبائي هو أعلى مستوى لتسخير الجبائية.
- التسيير الجبائي هو استحقاق دافعي الضرائب لتقليل الضرائب المستحقة عليهم.

**Hoffman** ومن خلال نظريته المتعلقة بالتسيير والتخطيط الجبائي فقد أبرز أربع نقاط مهمة، أولها أنه حتى وفي حالة التعامل معه بشكل صحيح فإن التسيير الجبائي ليس بعملية بسيطة؛ وأنه سيتم الحصول على الكثير من المكاسب إذا ما نفذ التسيير الجبائي باعتباره إجراء رسميا؛ كما أن الكثير من المسيرين الجبائيين لا يمارسون التخطيط الجبائي لتحقيق أكبر فائدة ممكنة؛ وأخيرا فالتسيير الجبائي يمكن العديد من دافعي الضرائب من الاستفادة من مزايا متنوعة ولكن القلة يدركونها.

ونظرا لتعدد المدارس والنظريات التي تحدثت عن التسيير الجبائي، يمكننا حصرها في تصورين، التصور الفرونكوفوني والتصور الأنجلوسكسوني :

### أولا - التصور الفرونكوفوني:

وهو التعريف الذي يرى أن التسيير الجبائي هو آلية لتقليل التكاليف الجبائية في إطار الهامش الذي يسمح به القانون الجبائي، ومنه هذا التعريف يقتصر فقط على التكاليف الضريبية، وهو يهتم بتقديم التقارير لإدارة المؤسسة من أجل تفادي الأخطار الجبائية الممكنة الوقوع.



## ثانيا - التصور الأنجلوسكسوني:

وهو التعريف الذي يرى أن التسيير الجبائي يهتم بكل التكاليف بما فيها التكاليف الجبائية والأطراف المتعاقدة مثل: حملة الأسهم (المساهمين)، المدراء التنفيذيين، المدراء الماليين، المحللين الماليين، إدارة الضرائب والمجتمع،..... إلخ، المعنية بالإفصاح لها عن مبلغ الضريبة (أي أنه لا يتعلق بالإدارة فقط)، فبالإضافة إلى أن له نظرة عالمية وذلك يرجع لطبيعة المؤسسات التي تنشط في مثل هذه البيئة هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن التسيير الجبائي يهدف إلى تعظيم أرباح المساهمين، وذلك بالحفاظ على قيم سوقية مرتفعة في السوق المالي عن طريق ضمان أقل إخضاع ضريبي، وهذا ما يسمى: المساهمة في خلق القيمة.

إذن : نستنتج أن التسيير الجبائي بالمفهوم الحديث لا ينظر فقط إلى كيفية التحكم في المتغير الجبائي داخل أنشطة المؤسسة، بل يتعداه إلى نظرة أبعد من ذلك وهي كيفية معالجة تأثير المتغير الجبائي على أصحاب المصلحة

## 2-أسس ومبادئ التسيير الجبائي :

إن التسيير الجبائي مؤسس على مبدأ متعارف عليه، ومحل إجماع يتمثل في أحقية المكلف بالضريبة في اختيار الوضعية الجبائية الأفضل للمؤسسة من خلال مبدأ " حرية التسيير الجبائي".

## الأسس القانونية و الاقتصادية:

الأساس القانوني: يلتزم المسير بتحسين المردودية الاقتصادية والمالية للمالك، وذلك من خلال تسييره بالمستوى المطلوب مع وجوب استخدام الوسائل اللازمة لتحقيق ذلك.

الأساس الاقتصادي : إن الأساس الاقتصادي يتمثل في مبدأ حرية تسيير المؤسسة، أي تسيير المؤسسة للجباية الخاضعة لها كونها تعيش في محيط شديد المنافسة مما يجعلها تحاول تخفيض التكاليف بتقييم اختياراتها الجبائية وتحمل عواقبها سواء كانت إيجابية أو سلبية، وليس لإدارة الضرائب الحق في التدخل في طريقة التسيير.

## 19 مبادئ التسيير الجبائي:

يعتمد التسيير الجبائي على مبدئين أساسيين:

## مبدأ الحرية في التسيير :

يعمل المسير الجبائي على الاختيار بين عدة بدائل متاحة قانونا وذلك من خلال ادراكه للمزايا الضريبية التي يحققها هذا الاختيار، فالمكلف بالضريبة من خلال تسييره لأعماله من حقه أن يستفيد إلى الحد الأقصى من الامتيازات التي تسمح له الظروف بالاستفادة منها. وذلك حسب مهاراته في التعامل مع الجباية، فبمجرد البدء في

<sup>19</sup> عزه الأزهر، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 5، جامعة الوادي، 2012.

تنفيذ هذا القرار التسييري يكتسب القوة القانونية تجاه إدارة الضرائب التي تعمل على احترام 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 استطاعت إدارة الضرائب إثبات سوء نية المكلف بالضريبة فحرية التسيير للمؤسسة تظهر جليا في حساب النتيجة الجبائية، والدور الذي تلعبه إدارة الضرائب، فالنتيجة الجبائية تحسب من خلال النتيجة المحاسبية بعد إجراء بعض التعديلات عليها، فدور إدارة الضرائب هنا هو التأكد من صحة النتائج من خلال مراجعة مختلف الوثائق المبررة للقيود المحاسبية المسجلة دون أن يكون لها الحق في الحكم على نوعية التسيير.

### مبدأ عدم التدخل في التسيير :

التشريعات تبرز بشكل واضح أن القرار التسييري للمؤسسة غير قابل للنقد من طرف مصلحة الضرائب ما دامت تراعي النصوص التشريعية الجبائية فعلى سبيل المثال: يمكن للمؤسسة أن تلجأ إلى الاستدانة حتى وإن كانت أموالها الخاصة كافية للتمويل، أي أن المشرع الجزائري قيد تدخل مصلحة الضرائب في شؤون المؤسسة في أربع أشكال هي: الاطلاع، الرقابة، التحقيق والمعاينة .

### 3- حدود التسيير الجبائي:

رغم أن المشرع أعطى للمؤسسات هامشا معتبرا من الحرية في الجانب التسييري وخاصة ما تعلق منه بالشق الجبائي، لكن هذا لم يمنع من وجود حدود وحب التقييد بها في هذا الإطار، والتي تصنف إلى:

**1- الحدود القانونية:** إن عدم امتثال المؤسسات للتشريع الجبائي أحيانا يقودها إلى الوقوع فيما يعرف بالتهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي)، والذي يعد تهربا مقصودا من طرف المؤسسات المكلفة بالضريبة نتيجة مخالفتها الصريحة والعمدية لأحكام القانون الضريبي قصد عدم دفع الضرائب المستحقة عليها، وذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح بمدخيلها، أو تقديم تصريح ناقص، أو كاذب أو إعداد قيود وتسجيلات مزيفة .

**2- الحدود المالية:** تجاوز المسير للحدود القانونية يعرض المؤسسة للخطر الجبائي الذي يرفع ديونها الجبائية بعدما كان الهدف تدنيتهما .

وتستعمل المؤسسة كل سلطاتها الإدارية لاتخاذ قرارات تضمن تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة، على سبيل المثال تحديد مكافآت المسيرين، إعطاء قرض لإحدى الفروع أو غيرها من القرارات التي يكون لها تأثير واضح على نتائج المؤسسة. فهذه القرارات قد يكون لها آثار مالية واقتصادية سلبية على المؤسسة عندها يمكن تصنيفها كتصرفات غير عادية في التسيير الجبائي.

فالتصرف غير العادي في التسيير هو ذلك الذي يكون ضد مصالح المؤسسة والذي لا يقدم أي مقابل مباشر أو غير مباشر. ومن بين الأفعال غير العادية في التسيير نجد:

- تقديم قروض للمسيرين بدون فوائد.
- تحمل المؤسسة لأعباء خاصة بالمسير.
- التنازل عن عقارات للمسيرين بأسعار منخفضة عن الأسعار الحقيقية.
- التنازل عن حقوق تجاه مؤسسات ليست لها علاقة تجارية دائمة مع المؤسسة، والسبب الوحيد لذلك قد يكون وجود نفس الشركاء أو المسيرين في المؤسستين.

نلاحظ من خلال ما تم عرضه أن تحديد التصرف غير العادي في التسيير الجبائي يخضع إلى الذاتية في الحكم على طبيعة القرار كونه عاديا أو غير عادي، فما قد تراه إدارة الضرائب تصرفا غير عادي قد لا يكون كذلك بالنسبة للمسير، إضافة إلى أن مفتش الضرائب قد لا يدرك العلاقة السببية بين القرار المتخذ ومصالح المؤسسة، ولهذا فقد حدد المشرع الجزائري بوضوح الأعباء القابلة للخصم أثناء حساب النتيجة والقيمة القسوى لهذه الأعباء.

#### أهمية التسيير الجبائي:

تعتبر الوظيفة الجبائية أهم خلية داخلية معنية بقيادة وتسيير المسائل الجبائية داخل الهيكل التنظيمي في المؤسسة، والتي وجودها يعتمد على العديد من المتغيرات، كحجم المؤسسة، بيئة الأعمال والقوانين وغيرها. و في خضم هذا التوجه الذي يعتبر الجباية من أجدديات العمل المؤسسي وضرورة ملحة تفرضها التطورات الحاصلة، أصبح المساهمون وأصحاب المؤسسات لا يستغنون عن الوظيفة الجبائية في ظل سعيهم الحثيث للاستفادة من مزاياها المتعددة، سواء تم الاستعانة بموظفين متخصصين جبائيا من داخل المؤسسة أو اللجوء إلى محافظي الحسابات والمراجعين الخارجيين من أجل رفع تقارير جبائية إلى مجالس الإدارات لفهم الوضعية الجبائية للمؤسسة، والتخطيط للمستقبلي.

فالجباية تتدخل في تحديد الخيارات الاستراتيجية للمؤسسة وتعتبر كأحد محددات السياسات العامة واتخاذ القرارات مثل، الشكل القانوني للمؤسسة، مما يبين العلاقة الوطيدة بين الجباية و الاستراتيجية ويجعلها ذات أهمية بالغة.

كما أن التسيير الجبائي يساعد الإدارة في تحقيق الاستخدام الأمثل للإمكانات المتاحة، وعليه فانه يمكنها من تحقيق ما يلي:

- يساعد في التقليل من مبلغ الالتزام الضريبي أو قد يؤدي إلى تجنب دفع الالتزام الضريبي عن طريق الاستثمار في مجالات معفاة من الضريبة.
  - يساعد في إيجاد سياسة متوازنة من قبل الإدارة، تساعد في الاستثمار بأنواعه المختلفة سواء كانت استثمارات في الأصول أو استثمارات مالية.
  - إن التسيير الجبائي يحقق الرقابة على تنفيذ العمليات ويسهل أعمال المتابعة، فمن خلال وجود تعليمات إدارية مستندة للخطة الضريبية للمؤسسة يمكن تحقيق الرقابة والمتابعة في التنفيذ.
  - يؤدي التسيير الجبائي إلى تحديد أهداف واضحة للعمل، بحيث يجعل الأثر الضريبي من المتغيرات الواجب دراستها عند القيام بأي عمل من الأعمال في المؤسسة، أو حتى دراسة ذلك الأثر على أي من موجودات و استثمارات المؤسسة المالية؛
  - يساعد التسيير الجبائي على تحديد مراحل العمل والخطوات الواجب إتباعها، وكذلك إيجاد خطة عمل هادفة داخل المؤسسة، تحفز العاملين على الالتزام بأعمالهم على أكمل وجه لتحقيق أهداف المؤسسة.
  - الاستفادة من بعض المزايا التي يمنحها قانون ضريبة الدخل، أو قانون تشجيع الاستثمار، أو قانون مؤسسة المناطق الحرة أو قانون المدن الصناعية وغيرها.
- إذن فالدافع الأساسي من وراء تمكين التسيير الجبائي من قبل المؤسسات هو الفوائد المتوقعة منه، ومع ذلك فإن قيمة هذه الفوائد تختلف باختلاف مستويات التخطيط الجبائي لدى صناع القرار والمواقف التي يصدرونها، على سبيل المثال نجد فئة من صناع القرار وتجنباً للمخاطر المحتملة يتخذون قرارات يترتب عنها مخاطر أقل ولكن ينتج عنها انخفاض في العائد؛ وبالمقابل نجد فئة أخرى تحقق عائدات مرتفعة على الرغم من أن المخاطر المرتبطة بالقرارات مرتفعة.

#### 4- أهداف التسيير الجبائي: يسعى التسيير الجبائي عموماً إلى تحقيق الأهداف التالية<sup>20</sup> :

- البحث في ما إذا كانت المؤسسة تتعرض إلى مخاطر جبائية لم تتمكن من تحديدها.
- محاولة معرفة ما إذا كانت المؤسسة ليست تحت ضغط ضريبي أكبر من ذلك الذي ينتج عن الإطار القانوني الذي تعمل فيه.
- تكييف هياكل المؤسسة بشكل يسمح بتخفيف الضرائب المستحقة.
- تحسين مستوى التنبؤ والعقلنة الجبائية للخيارات الجبائية المعتمدة من طرف المسيرين .

<sup>20</sup> Jacques Duhem et Michel Jammes ,Audit Et Gestion Fiscale De L'entreprise ,Editions EFE, Paris,1996

أما الهدف الأسمى من التسيير الجبائي يجب أن يكون تعظيم العائد بعد خصم الضرائب ، وبشكل عام يهدف التسيير الجبائي إلى تحقيق الأهداف الأساسية التالية:

- تحقيق الأمن الجبائي.
- التحكم في العبء الضريبي.
- ضمان الفعالية الجبائية.
- خدمة استراتيجية المؤسسة.

### 1- تحقيق الأمن الجبائي:

التسيير الجبائي يرتبط بالحذر الخاص بمدى احترام مطابقة القرارات الجبائية للمؤسسة للقواعد الجبائية، التي قد تؤدي إلى الرقابة الجبائية على صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلف، وهذا عند تطبيق القواعد الجبائية على حسابات المؤسسة والتي تظهرها القوائم المالية، ومنه يجب عرض قوائم مالية موثوق بها باحترام القواعد الجبائية من أجل تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية .

ومن بين الاجراءات التي يجب أن تتخذها المؤسسة من أجل ضمان أمنها الجبائي، تطوير مهمة ودور المراجعة الجبائية الداخلية التي تمكن من:

- تشخيص الالتزامات الجبائية للمؤسسة
- تحديد الاستراتيجية الجبائية للمؤسسة وتقييمها
- تخفيض العبء الضريبي من خلال تحسين أداء وفعالية التسيير الجبائي.

إن المشاكل الجبائية التي قد تحدث للمؤسسة، تقع مسؤوليتها على عاتق مديرية المحاسبة أو المالية في حالة عدم وجود مصلحة مختصة في الجباية، لكن هذا لا يعني كل مسؤول في المؤسسة من تسيير حصته من الخطر الجبائي

### 2- التحكم في العبء الضريبي:

إن ارتفاع الأعباء الجبائية يؤدي حتما إلى زيادة تكاليف المؤسسة مما يجعل التحكم فيها أمرا مهما للغاية، وهذا يتحقق انطلاقا من العمل على تخفيض الضريبة من خلال رفع قيمة الأرباح الناتجة عن عدم الاستفادة من امتياز جبائي، كما أن المؤسسات تختلف في تعاملها مع التسيير الجبائي فهناك التي تكون في مرحلة نمو فتحصر اهتمامها فقط بكيفية تخفيض الضريبة، أما المؤسسة التي تجاوزت هذا المستوى فاهتمامها يتعدى إلى كيفية الحصول على القروض وتحقيق الربح وذلك بتطبيق تسيير جبائي فعال .

### 3- ضمان الفعالية الجبائية: وهي تبرز من خلال صورتين هما:

أ - **الفعالية الجبائية المباشرة:** وتكون بواسطة استغلال المؤسسة لمختلف الحوافر و الامتيازات الجبائية المتاحة لها قانونا لتحقيق وفورات مالية.

ب - **الفعالية الجبائية غير المباشرة:** وتظهر في التشريعات الجبائية التي تمنح مجالاً لتعدد الخيارات القانونية المختلفة، مما يؤدي إلى تحقيق هدفها الجبائي، والوصول لغايتها الاستراتيجية.

وتبرز الفعالية كذلك في تمكين المؤسسة من الحصول على امتيازات متعددة والتي نذكر منها ما يلي :

■ الفعالية بالحصول على الامتيازات الجبائية، هذه الامتيازات توجد في العديد من الخيارات الجبائية الممنوحة للمؤسسة والتي تسمح بتخفيف الديون والأعباء الجبائية.

■ الفعالية بالحصول على الامتيازات المالية، لأنه بطبيعة الحال الامتيازات الجبائية تتبعها امتيازات مالية، لأن الضريبة هي عبارة عن تكلفة لها تأثير مباشر على خزينة المؤسسة وتوازنها المالي، مع الإشارة إلى وجود عدة امتيازات مالية ليست ناتجة عن الامتيازات الجبائية، لذلك يجب على المؤسسة إصلاح الانحرافات الجبائية من أجل تحسين وضعيتها المالية.

■ الفعالية بالحصول على الامتيازات التنافسية، وللحصول على هذه الأخيرة يجب على المؤسسة أن تتحكم في تكاليفها الجبائية على المستوى الوظيفي فيما يخص علاقتها بالعملاء والشركاء.

**4- خدمة استراتيجية المؤسسة:** للحصول على وضعية جبائية ملائمة للمؤسسة يستلزم وجوب النظر إلى الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة وذلك بإدماج المتغير الجبائي في عملية اتخاذ القرار التسييري، وبالتالي فالفعالية الجبائية مفهوم مرتبط ارتباطاً وثيقاً بوضع الحلول الجبائية المثلى بالنظر إلى الأهداف الاستراتيجية العامة للمؤسسة.

#### **5-المسير الجبائي و الاستراتيجيات الجبائية :<sup>21</sup>**

عند الحديث عن التسيير الجبائي لا يمكننا بأي حال من الأحوال المرور دون التنويه بدور المسير الجبائي ضمن العملية التسييرية لجابة المؤسسة، والتطرق لمختلف الأدوار التي يلعبها لاسيما كونه يتدخل عند اتخاذ القرارات ذات العلاقة، وكذا استعراض المؤهلات الخاصة به.

**تعريف المسير الجبائي والمهام المنوطة به :**

**أولاً - المسير الجبائي:** المسير الجبائي في المؤسسة هو المسؤول الأول عن تحديد البيئة الجبائية لأي قرار تسييري، وهو الذي يقف على مختلف الخيارات الممكنة والتي بانعدامها لا يمكن الحديث عن التسيير الجبائي .

<sup>21</sup> Christine Collette, Gestion Fiscale Des Entreprises, édition Ellipses, Paris, France, 1998.

ثانيا - مؤهلات المسير الجبائي: بما أن التسيير الجبائي يتعامل مع مختلف قرارات التسيير، سواء ما تعلق بالقرارات الروتينية أو الاستراتيجية منها، فإنه يتوجب على كل مختص في التسيير الجبائي أن يكون متعدد الاختصاصات، كالتحكم في التقنيات المحاسبية والإمام بالأسس القانونية للعمل التجاري وكذا مبادئ التحليل والتسيير المالي، إضافة إلى تحكمه في جباية المؤسسة كمعيار أساسي.

### 1- التحكم في تقنيات التسيير:

التسيير يعني اتخاذ القرار، لذا على المسير الجبائي أن تكون لديه مؤهلات اتخاذ القرار والتي تتمثل في: القدرة على التشخيص، التنبؤ، تحديد البدائل وتقييمها، اختبار البديل الأنسب؛ وأهم عنصر في تقييم البدائل الجبائية المتاحة هو إدراك الآثار المالية لكل منها مما يجعل تحكمه في تقنيات التسيير المالي ضرورة أكيدة.

### 2- التحكم في الجباية:

تحكم المسير الجبائي في الجباية أمر بديهي لأن الجباية هي اهتمامه الأول؛ ويظهر هذا التحكم من خلال:

- معرفة مختلف التشريعات الجبائية والنصوص القانونية ذات الأثر الجبائي، هذه النصوص هي بمثابة قاعدة معطيات ضرورية لاتخاذ أي قرار.

- إدراك آثار تلك النصوص على المؤسسة، أي تحديد حقوق و التزامات المؤسسة.

ثالثا - مهام المسير الجبائي: للمسير الجبائي عدة مهام من بينها ما يلي :

### 1- السعي إلى الحوكمة الجبائية: وذلك من خلال قيامه بـ:

- تسيير المعدل الفعلي للضريبة والفهم الجيد للمعلومة المالية من جانبها الجبائي.
- إثارة اهتمام الإدارة للرهانات الجبائية بطريقة بيداغوجية.
- إعداد روابط وعمليات منظمة للتبادل مع لجنة المراجعة و/أو مجلس الإدارة .

### 2- تحسين العمل الجبائي داخل المؤسسة: للقيام بذلك وجب عليه:

- إعادة النظر في أنظمة المؤسسة وقانون الأمن المالي من أجل تجاوز أهداف التوثيق واختبار كفاءة وموثوقية المعالجة. مراقبة البيانات والأخطار التي تؤثر على الجباية.
- مستوى التعليم الجبائي للعمليات التي تساهم في التسيير الجبائي والسعي إلى جباية جزئية أكثر تعمقا والتي ستعوض الجباية الكلية

- القيام بإعادة تمرکز للاستثمارات حول التخطيط الجبائي و إدارة المخاطر.

### 3- العمل على تقليل مواجهة الأخطار الجبائية: من خلال ما يلي:

- اختيار إستراتيجية جبائية أفضل من تحمل عبء العمل الجبائي.
- القدرة على التشخيص الصحيح لموقع الخطر.
- الإحاطة بالنصائح الملائمة ووضع المستشارين الجبائين في وجه تحديات المؤسسة .

### المهارات الأساسية للمسير الجبائي<sup>22</sup>:

من الواجب أن يكون المسؤول عن الوظيفة الجبائية في المؤسسة على إطلاع دائم بالتشريعات المختلفة، وتوقع التغيرات المستقبلية من أجل استباق ما قد يحدث والتحضير له، ويستلزم الأمر كذلك التنبيه بمختلف المخاطر المتوقعة وكذا الضرائب التي من الممكن أن تتكبدها المؤسسة .ولكن لتحقيق هذه المهمة الصعبة على المسير الجبائي اكتساب سبع مهارات كشرط لا غنى عنه :

- أن يكتسب ثقافة تنبؤ قوية لقانون الضرائب.
- اكتساب مهارات الكمبيوتر ضمان جيد لرقمنة عملية التسيير الجبائي وضمان انتظامها.
- أن يسعى دوما لتوقع الأثر المالي، و أن يكون محاورا جيدا، ما يسمح له بالتعبير عن الوضعية الجبائية لمجلس إدارة المؤسسة مهما كانت درجة تعقيدها.
- أن يكون له روح دبلوماسية ويتسم بالشجاعة الكافية، ويتعلم كيفية التفاوض مع إدارة الضرائب دون إغفال ضرورة تحليه بالأخلاق المهنية.
- أن يكون لديه ثقافة اقتصادية واسعة تمكنه من تحدي الخبراء في مجاله وكذا المعرفة الجيدة لطرق فرض الضرائب في مجال أعماله.
- أن يكون لديه ثقافة قانونية ممتازة والتي تسمح له بالتعامل مع المحامين وخبراء الضرائب.
- أن يكون لديه قيمة معتبرة في الجانب النفسي والبيسيكولوجي.

### الإستراتيجية الجبائية في المؤسسة وأسسها :

مفهوم الإستراتيجية الجبائية في المؤسسة : يسمح التسيير الاستراتيجي للمؤسسة بتحديد الوضعية الإستراتيجية لها، وكذا الخيارات الإستراتيجية التي تتمثل في تحديد الأفعال المحتملة وتقييمها والمفاضلة بينها، والتوظيف الإستراتيجي الذي يخص في نفس الوقت التخطيط والتنفيذ للإستراتيجيات المختارة وتسيير التغير الذي تفرضه هذه الخيارات .

<sup>22</sup> Armel Liger et Maurice Cozian, La Gestion fiscale des PMI, un mythe; le lien fiscalité-financement, LGDJ, paris, france, 1998.



و بما أن الجباية تعني الوفاء بالالتزامات الجبائية تجاه إدارة الضرائب فهي عبارة عن محور من محاور الاستراتيجية التي تتبعها المؤسسة والتي يجب عليها تسييرها، لهذا يمكننا اعتبار أن الإستراتيجية الجبائية جزء لا يتجزأ من الإستراتيجية العامة للمؤسسة.

وما سبق يمكننا القول أن الإستراتيجية الجبائية للمؤسسة هي: الطريقة والخطة التي يتبعها المسير الجبائي في تحليل وتسيير الوضعية الجبائية للمؤسسة، من أجل تحقيق الأهداف المرتبطة بالجباية وذلك بتوظيف الخيارات المتاحة لتحقيق أقصى استفادة من المزايا الجبائية.

## 6- علاقة الإستراتيجية الجبائية بتسيير الخطر الجبائي: <sup>23</sup>

إن اختيار استراتيجية جبائية ملائمة لطبيعة المؤسسة ودمجها مع الاستراتيجية المالية (الإستراتيجية العامة)

يساهم في القدرة على التشخيص الصحيح لمواقع الخطر الجبائي، وذلك من خلال :

### 1- اختيار إستراتيجية جبائية أفضل من تحمل عبء العمل الجبائي: وذلك بـ:

- عدم اعتبار الضرائب عامل سلبي في جميع الحالات.
- الحاجة إلى فهم أن بعض العناصر كالأستثمارات والمصاريف لها آثار ونتائج من أجل دمجها بطريقة صحيحة في إستراتيجية المؤسسة.

### 2- دمج الإستراتيجية الجبائية في الإستراتيجية المالية للمؤسسة: وذلك عن طريق:

- التقدير الجيد للإستراتيجية الجبائية يتجاوز الخاصية الشكلية للعبء الجاري.
- تعتبر التكلفة الجبائية متغيرا هاما في التسيير المالي للمؤسسة .

### 3- القدرة على التشخيص الصحيح لمواقع الخطر(فائدة وقائية للمراجعة الجبائية):

عادة ما يكون انتظار المفتشين الجبائيين باهظا جدا للمؤسسة وهذا بسبب عدم التحكم الجيد في التطبيق الصحيح للقوانين الجبائية.

الأخطار الجبائية في السنوات السابقة قد تؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية للمؤسسة، لذلك يجب محاولة تجنبها.

### 7-علاقة التسيير الجبائي بالمفاهيم الأخرى والمعوقات التي تعترضه :

أولا :المفاهيم ذات الصلة بالتسيير الجبائي : يرتبط مفهوم التسيير الجبائي بالعديد من المفاهيم نذكر منها المفاهيم التالية:

<sup>23</sup> العيد صالحى ، الوجيز في شرح القانون الإجراءات الجبائية ، دار هومو ، الجزائر ، 2005 ،ص.61.

## 1- التسيير الجبائي والمراجعة الجبائية:

تسمح المراجعة بتحقيق التشخيص للالتزامات الجبائية للمؤسسة وتجعل التسيير الجبائي أكثر نجاعة وتخفيض من العبء الجبائي، إذن فالمراجعة الجبائية هي أداة في خدمة التسيير الجبائي، ووسيلة لتسيير تكلفة الضريبة، ويمكننا القول أن المراجعة الجبائية والتسيير الجبائي يحققان ثلاثة أهداف هي:

- التحقق من أن المؤسسة لا تتعرض لأخطار جبائية.
- التحقق في المجال القانوني.
- البحث عن طرق تخفيض الضرائب .

## 2- التسيير الجبائي وصناعة قرار التمويل:

إن إلمام المسير الجبائي بالتشريعات الجبائية وتوظيف ذلك في العملية التسييرية يمكنه من أخذ صورة واضحة على مصادر التمويل المختلفة والمزايا الضريبية التي تحققها المؤسسة، وعلى أساسها تتم المفاضلة بينها أو اختيار مزيج منها. وبغض النظر عن التصنيفات المختلفة المعتمدة في تصنيفات مصادر التمويل فإننا سنركز على دور العامل الجبائي في تعظيم الاستفادة من أي مصدر من هذه المصادر خاصة ما تعلق منها بتعزيز القدرة التمويلية للمؤسسة<sup>1</sup>

## 3- التسيير الجبائي ومراقبة التسيير:

هي أرضية يجب تواجدها في المؤسسة من أجل مراقبة القرارات، ومراقب التسيير هو أداة تجسيد الاستراتيجية في الميدان وخلق التوافق والوضوح بين المستويات التسييرية، وبالتالي يقوم مراقب التسيير بالربط بين المستوى الإستراتيجي والعملي.

والعلاقة بين مراقبة التسيير والمسير الجبائي أن هذا الأخير يجعل مراقب التسيير عند مراقبته للقرارات يأخذ بعين الاعتبار المستوى الجبائي مع تحليل الانحرافات من أجل تصحيحها.

## 4- التسيير الجبائي وحوكمة الشركات:

العلاقة بين التسيير الجبائي وحوكمة الشركات تظهر بشكل جلي في كون أنشطة التسيير الجبائي قد تكون أكثر وضوحا للمساهمين في حالة تطبيقها للحوكمة، والمخاطر التي ترتبط بالتسيير الجبائي قد تكون أقل كذلك. إذا فالحوكمة الجيدة للشركات وتداخل آليات داخلية وخارجية تلعب دور الوساطة في التأثير على تقييم المساهمين لأنشطة التسيير الجبائي، واتحاد هاذين العنصرين الأساسية (التسيير الجبائي و حوكمة الشركات) يساهم في خلق القيمة للمؤسسة .

## -التسيير الجبائي والمراجعة الداخلية:

تقوم المراجعة الجبائية بمهمة تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، وفيما تعلق بالرقابة الداخلية لوظيفة التسيير

الجبائي تراجع ما يلي :

- الإعلام عن ضرورة تواجد الوظيفة الجبائية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، وفي حالة غيابها يجب على المراجع أن يحدد أسماء الوظائف المسؤولة داخليا في المؤسسة لحل المشاكل الجبائية.
- ملاحظة شروط إعداد مختلف التصريحات الجبائية.
- دراسة إجراءات الفحص والرقابة الجبائية المستعملة في المؤسسة.
- تأمين التصريحات بإعادة مراجعتها من طرف أشخاص آخرين للتأكد من مدى احترام القواعد الجبائية ومستوى الدقة الحسابية.
- دراسة إجراءات إرسال التصريحات الجبائية، للسماح للمصالح المعنية (مصلحة المحاسبة، مصلحة الجبائية والقانون..) بالحصول على التأكيدات اللازمة.
- التأكيد على وضع التصريحات في الأوقات المحددة قانونا.
- مراقبة شروط إجراء التسديدات للخزينة :إجراءات السماح بالدفع مثلا.
- مراقبة المطابقة بين المجموع الواجب الدفع من طرف المؤسسة والمجموع المدفوعة فعلا.

## المحور الخامس

العمليات الجبائية للضرائب المباشرة و الغير المباشرة

## 1- الضريبة على الدخل الاجمالي (IRG) <sup>24</sup>

إن أساس التمييز بين ما يخضع لأحكام الضريبة على الدخل الاجمالي او الضريبة على أرباح الشركات هو طبيعة الشخص الذي يحقق الدخل ، فإذا كان الشخص شخصا طبيعيا فهو يخضع للضريبة على الدخل الاجمالي أما إذا كان شخصا معنويا ( اعتباريا ) كشركات المساهمة ذات المسؤولية المحدودة فإن أرباحها تخضع للضريبة على أرباح الشركات . و بموجب المادة رقم 38 من قانون المالية لسنة 1991 ، أنشئت الضريبة على الدخل الاجمالي و تفرض على صافي الدخل الاجمالي للأشخاص الطبيعيين و هي ضريبة تصاعدية بالشرائح ، حيث عوضت الضرائب السابقة التالية :

الضريبة على الرواتب و الأجور

الضريبة على الأرباح غير التجارية

الضريبة على المداخيل الفلاحية

و من بين الأشخاص الذين يخضعون لهذه الضريبة ، نجد :

الأشخاص الطبيعيين

أعضاء شركات الأشخاص

الشركاء في الشركات المدنية المهنية

مفهوم الضريبة على الدخل الاجمالي : قبل التطرق الى تعريف لهذه الضريبة لابد من معرفة ما معنى

الدخل الاجمالي ؟ :

تعريف الدخل الاجمالي : هو مجموع الايرادات التي يتحصل عليها الأشخاص الطبيعيين نتيجة مزاولتهم النشاط

أو مهنة معينة دون طرح الأعباء منها ( أي مجموع ما يحققه من مداخيل مهما كان نوعها ) .

تعريف الدخل الصافي : الدخل الصافي = الدخل الاجمالي - مجموع الأعباء و النفقات القانونية

الدخل الخاضع للضريبة : الدخل الخاضع للضريبة = الدخل الصافي - الاعفاءات القانونية

الربح التجاري : هو الفرق بين الايرادات و النفقات و يطلق عليه الربح أو النتيجة المحاسبية

أي :

النتيجة الجبائية = النتيجة التي تحسب عليها الضريبة

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الأعباء الغير القانونية

<sup>24</sup> د. بدرى عبدالمجيد ، مطبوعة محكمة بعنوان جباية المؤسسة ، جامعة د.الطاهر مولاي ، سعيدة ، 2016 ، ص.35-42.

**العبء القانوني** : تلك المصاريف أو النفقات التي يتم صرفها خلال دورة النشاط و التي تخص مباشرة المهنة و تخص السنة المالية نفسها ، و ما عدا ذلك نقصد به العبء الغير قانوني

**الضريبة على الدخل الاجمالي** : هي ضريبة وحيدة سنوية تؤسس على الدخل الصافي ، و هي ضريبة متزايدة تدخل ضمن الضرائب المتحصل عليها لصالح الخزينة .

### ➤ الخاضعين للضريبة:

**1 - الأشخاص المقيمين في الجزائر** : و هم الأشخاص الطبيعيين الذين لهم موطن التكليف في الجزائر ، و يحدد في الحالات :

- حيازة مسكن على سبيل التملك ، الانتفاع أو الايجار
- مقر تركز فيه نشاطاته

**2 - الأشخاص غير المقيمين في الجزائر** : و هم الأشخاص الذين يحصلون على مداخيل من مصدر جزائري مثل :

- مداخيل عقارية عن طريق الايجار بالتنازل
- مداخيل قيم منقولة او حصص في شركات
- مداخيل أي نشاط تجاري أو عمل مصدره الجزائر

**3 - الشركاء** : الشركاء في شركات الأشخاص عن أرباحهم المحققة و هم :

- الشركاء في الشركات المدنية المؤسسة على شكل شركات التضامن
- الشركاء في الشركات التوصية البسيطة
- الشركاء في الشركات بالمساهمة أو المحاصة

○ **شركة التضامن** : تتكون من عدد قليل من الشركاء و يعرفون بعضهم ، كما تتمتع بالشخصية المعنوية و بالذمة المالية المستقلة ، كما يكتسب الشريك صفة التاجر و هم مسؤولون عن ديون الشركة .

○ **شركة التوصية البسيطة** : تعتمد على الجانب الشخصي ، و تتكون من نوعين من الشركاء :

- **شركاء مفوضون** : لا يختلف مركزهم عن مركز الشريك ، يمنع عليه التصرف في حصته أو التنازل عليها و لهم الحق بالقيام بالأعمال الادارية

- شركاء موصين : و هم الذين يقدمون المال ، حيث لا يلتزم كل منهم إلا بنسبة ما قدمه و لا يسأل عن ديون الشركة إلا في حدود الحصة التي قدمها كما لا يكتسب صفة التاجر
- شركة المحاصة : هي شركة مستترة ، تفتقد الشخصية المعنوية و هي شركة موجودة بين الشركاء فقط و لا وجود لها لدى الغير ، لأنه لا يتم الاشهار بها .

#### ➤ المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي : حسب الأصناف التالية :

- الأرباح التجارية و الصناعية
- الأرباح الغير التجارية
- الأجرور و الرواتب
- الايرادات الفلاحية
- ايرادات القيم المنقولة
- ايرادات ايجار العقارات المبينة و الغير مبينة
- فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن العقارات المبينة و الغير مبينة

#### ➤ الاعفاءات : نذكر منها :

- اعفاء الدخل الذي لا يتجاوز 120000 دج ( ق م 2008) أو الدخل الصافي السنوي الذي لا يزيد عن 60000 دج ( ق م 2003)
- اعفاء السفراء و أعوان القنصليات من جنسيات أجنبية عندما تعامل دولهم الأعوان الجزائريين بالمثل
- المداخيل الفلاحية الناتجة عن زراعة الحبوب و البقول الجافة و التمور

### I - الأرباح الصناعية و التجارية :

- تسري هذه الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية بشرط توافر ما يلي :
- الاحتراف - نية الكسب - اشتغال الممول لحسابه الخاص
- تحقق الربح في الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

#### 1-1 الأرباح الخاضعة للضريبة : هي التي يحققها :

- الأشخاص الطبيعيون الناتجة عن مزاوله مهنة تجارية أو صناعية أو حرفية
- الأرباح المحققة من الأعمال المنجمية
- الأشخاص الطبيعيون الذين يختصون فيما يلي :

- أ - نشاط الوسطاء : هو الذي يقوم بإتمام صفقة ما مقابل عمولة ، و ذلك باتخاذ حرفة له يكسب منه عيشه و تتمثل عمليات الوساطة في شراء الأموال العقارية أو بيعها أو سرائها من طرف الوسطاء باسمهم لإعادة بيعها
- ب - المستفيدون من الوعد بالبيع أثناء القيام ببيع العقارات بالتجزئة او تقسيم الأراضي و اعدادها للبيع
- ج - المؤجرون للأموال المنقولة و المحلات التجارية و الصناعية
- د - المحققون للأرباح من أنشطة تربية الدواجن و الأرناب عندما تكتسي هذه الأنشطة طابعا صناعيا
- هـ - المحققون لأرباح من استغلال الملاحات و التجار الصيادون و مستغلوا قوارب الصيد

## 1-2 المداخل المعفاة من الضريبة : تقسم إلى :

أ - الاعفاءات الدائمة : نجد : أرباح المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعاقين المعتمدة و مبالغ الايرادات المحققة من طرف الفرق المسرحية

ب - الاعفاءات المؤقتة : تتمثل في :

- تستفيد مداخل الحرفيين التقليديين من اعفاء كلي من الضريبة لمدة 10 سنوات و الممارسون لنشاط حرفي مهني .
- مداخل الأنشطة التي يمارسها الشباب المستثمر المستفيد من اعانة ANSEJ من اعفاء للضريبة لمدة 03 سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال و تمدد الى 06 سنوات ابتداء من هذا التاريخ اذا كانت هذه الأنشطة في مناطق يراد ترقيتها ، و تمدد هذه الفترة لسنتين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف 03 عمال على الأقل لمدة غير محددة ، و يترتب على عدم احترام التعهدات المتصلة بعدد مناصب عمل المنشأة ، سحب الاعتماد و المطالبة بتسديد الحقوق و الرسوم المستحقة.
- المداخل العائدة من النشاطات التي يمارسها الأشخاص الطبيعيين في الولايات : اليزي - تندوف - أدرار و تمنراست و لديهم موطن جبائي في هذه الولايات و يقيمون بها بصفة دائمة من تخفيض قدره 50 % من مبلغ الضريبة .

## ➤ فرض الضريبة حسب نظام الربح الحقيقي :

- أ - يخضع لهذا النظام الأشخاص الذين يتجاوز رقم أعمالهم السنوي الحدود المشار إليها في الجدول اللاحق ، كما يخضع له الأرباح المحققة من قبل الأشخاص و الأرباح التي يحققها تجار الجملة .



- يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي أن يكتبوا قبل الفاتح من شهر أفريل من كل سنة تصريحاً خاصاً عن مبلغ ربحهم الصافي بالنسبة للسنة المالية السابقة ضمن الشروط المنصوص عليها ، كما يجب أن يحتوي التصريح الخاص على كل الوثائق و المعلومات .

➤ **التخفيضات الخاصة بالضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية : ( النظام الحقيقي )**

35 % على الربح الناتج عن نشاط المخبرة ( بالنسبة للخبز فقط )

30 % على الأرباح المعاد استثمارها

السلم الضريبي لحساب الضريبة على الدخل الاجمالي :

| المعدل ( % ) | شرائح الدخل ( دج ) |
|--------------|--------------------|
| 0            | لا يتجاوز 120000   |
| 20           | 120001 – 360000    |
| 30           | 360001 – 1440000   |
| 35           | أكثر من 1440000    |

**II – أرباح المهن الغير تجارية :**

هي التي يحصل عليها الشخص الطبيعي من مزاولة لعمله بصفة مستقلة و على مسؤوليته و بدون إشراف أو توجيه من الغير . يمكن أن نعتبر بمثابة الأرباح الغير تجارية كل من :

- أرباح المهن التي تلعب فيها العمليات الفكرية دوراً هاماً مثل الأطباء ، البيطريون ، المحامون ، الموثقون ، المستشار الجبائي ، خبراء المحاسبة ... إلخ
- أرباح المهن التي لا يتمتع أصحابها بصفة التجار

➤ **طرق فرض الضريبة : لدينا طريقتان : نظام الاقتطاع من المصدر و نظام التصريح المراقب**

**أ – نظام التصريح المراقب :** حسب هذا النظام يتوجب على المكلفين الذين يحققون أرباحاً غير تجارية القيام بـ

- التصريح بمقدار أرباحهم الذي يعتبر أساس فرض الضريبة ، و يطبق وجوباً ، حيث يتوجب عليهم :
- تقديم تصريح قبل 01 أفريل من كل سنة تلي سنة تحقيق الربح لمفتش الضرائب ، يحدد فيه ربحهم الصافي مدعماً بكل الوثائق المدعومة .

- مسك سجل يومي مرقم و موقع من طرف رئيس مفتشية الضرائب التابعة لدائرهم و أن يقيدوا فيها يوماً بيوم إيراداتهم و نفقاتهم المهنية بالتفصيل ، و ذلك بدون بياض أو شطب

ب - نظام الاقتطاع من المصدر : يخضع لهذا النظام الايرادات التي يدفعها المدينون العاملون في الجزائر الى

مستفيدين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر ، تتمثل هذه الايرادات في :

- المبالغ المدفوعة كمكافآت عن نشاط منحز في الجزائر

- ربوع عائدات المؤلف التي يتقاضاها الكتاب ، الموسيقيون و الملحنون

- الايرادات المتأتية من منح رخصة استغلال شهاداتهم أو بيع علامات الصنع

➤ معدل الاقتطاع من المصدر : بالنسبة للأشخاص غير المقيمين في الجزائر :

24% على المبالغ المدفوعة للأشخاص الممارسين لنشاط متعلق بالمهن الحرة

24% على المبالغ المدفوعة للشركات الأجنبية الفردية غير المقيمة بالجزائر

➤ تحديد الربح الخاضع للضريبة : يتحدد كما يلي :

يتحدد من الفرق بين الايرادات الكلية و النفقات المترتبة عن ممارسة المهنة ، حيث عند حساب الايرادات

الكلية يجب الأخذ بعين الحسبان :

- فوائض و نواقص القيم الناتجة عن التنازل عن عناصر الأصول المخصصة لممارسة المهنة

- التعويضات المقبوضة مقابل التوقف عن ممارسة المهنة - العائدات الصافية الناتجة عن التنازل

و تشمل النفقات ما يلي : الضرائب و الرسوم ذات طابع مهني - المصاريف المالية

- مصاريف المستخدمين - الاستهلاكات الحقيقية

و لخصم هذه النفقات يشترط ما يلي : - أن تكون لازمة لمباشرة المهنة ( تكون ضرورية)

- أن تكون مبررة بمستندات حقيقية تقبلها و تعتمد عليها إدارة الضرائب

- أن تكون دفعت فعلا خلال السنة المالية

➤ الالتزامات الجبائية :

- يلتزم المكلف باكتساب التصريح بالوجود في أجل 30 يوم من بداية النشاط

- تقديم تصريح بالدخل الاجمالي قبل الفاتح (01) أبريل من كل سنة الى المفتشية التابعة لمقر سكن

المكلف

- تقديم تصريح خاص يبين المقدار الصحيح للربح الصافي قبل 01 أبريل من كل سنة الى مفتشية الضرائب

- يلتزم المكلفون لدفع مبلغ الضريبة .

III - المداخل العقارية الناتجة عن ايجار الاملاك المبنية و الغير مبنية :

## 1 - مفهوم المداخل العقارية : تتمثل في المداخل التالية :

- تأجير العقارات أو أجزاء العقارات المبنية
- تأجير المحلات التجارية أو الصناعية غير المجهزة بعنادها إذا لم تكن مدرجة في أرباح مؤسسة صناعية أو تجارية أو حرفية أو مهنية غير تجارية
- الأرباح الناتجة عن العقود العقارية
- إيجار الأملاك الغير مبنية بمختلف أنواعها بما فيها الأراضي الفلاحية
- إيجار عقاري مدني ذات الاستعمال السكني

**تحديد الدخل الخاضع للضريبة :** يحسب الدخل العقاري على أساس مبلغ الإيجار السنوي و ذلك في كلتا الحالتين :

أ - حالة العقار ذات الاستعمال السكني

ب - حالة العقار ذات الاستعمال المهني

اما فيما يخص معدل الضريبة فهو كالتالي :

- تخضع المداخل المتأتية من الإيجار المدني للعقارات ذات الاستعمال السكني للضريبة بمعدل 07 % محرة من الضريبة على الدخل على أساس مبلغ الإيجار الخام بدون تطبيق تخفيضات ، و يعنى الإيجار الذي يتم لفائدة الطلبة من الضريبة على الدخل الاجمالي المذكورة اعلاه
- يحدد المعدل بـ 15 % محرة من الضريبة و بدون تطبيق تخفيضات بالنسبة للمداخل المتأتية من إيجار المحلات ذات الاستعمال المهني و التجاري

**2 - مفهوم فائض القيمة :** هي الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية و الغير المبنية و المحققة فعلا من قبل الأشخاص الذين يتنازلون خارج نطاق النشاط المهني عن عقارات أو أجزاء من عقارات مبنية و غير مبنية و الحقوق العقارية المرتبطة بهذه الأملاك

**ملاحظة :**

- لا تدخل في مكونات الأساس الخاضع للضريبة فوائض القيمة المحققة بمناسبة التنازل عن ملك عقاري تابع للشركة من اجل تصفية إرث شائع موجود
- تستثنى التنازلات بمقابل كل من الهبات المقدمة للأقارب ما بعد الدرجة الثانية و إلى غير الأقارب

**تحديد فائض القيمة الخاضع للضريبة :** يساوي فائض القيمة الفرق الإيجابي بين :

✚ سعر التنازل مخفضا بمبلغ الرسوم المدفوعة و مصاريف البيع المحتملة

✚ سعر الاكتساب أو قيمة إنشاء تكون مساوية للمبلغ : سعر الاكتساب محين بنسبة 8 % في السنة

ابتداء من تاريخ الاكتساب أو الإنشاء الى تاريخ التنازل

✚ مبالغ الصيانة و التي تحسب كالتالي :

○ إذا كانت المصاريف مثبتة تكون قابلة للخصم في حدود 30 % من سعر الاكتساب أو قيمة الإنشاء.

○ إذا كانت المصاريف غير مثبتة يتم تقييمها بصفة جزافية بنسبة 10 % من قيمة الملك المحينة

وقت التنازل ، و يمكن للإدارة زيادة على ذلك أن تعيد تقييم العقارات أو أجزاء العقارات المبنية

و الغير مبنية و الحقوق العينية العقارية طبقا لقيمتها التجارية الحقيقية

**التخفيضات :** مبلغ فائض القيمة الخاضع للضريبة المتحصل عليه تطبق عليه تخفيضا طبقا لمدة الاحتفاظ بالملك

المتنازل عنه و الذي يكون كالتالي :

| مدة الاحتفاظ بالملك المتنازل عليه | نسبة التخفيض (%) |
|-----------------------------------|------------------|
| ما بين 2 و 4 سنوات                | 30               |
| ما بين 4 و 6 سنوات                | 40               |
| ما بين 6 و 10 سنوات               | 60               |
| ما بين 10 و 15 سنوات              | 80               |
| أكثر من 15 سنة                    | 100              |

**طريقة فرض الضريبة :** يتم اخضاع فائض القيمة للضريبة على الدخل الاجمالي سنة التنازل و يتم حساب

الضريبة من خلال تطبيق معدل محرر من الضريبة على الدخل الاجمالي على فائض القيمة الخاضع لها .

**ملاحظة :** ( نسبة أو معدل الضريبة )

سنة 2002 : 10 % بالنسبة للمبنية و الغير مبنية

سنة 2005 : 10 % للمبنية و 15 % للغير مبنية

منذ سنة 2007 إلى حد الان : 07 % للمبنية و 10 % للغير مبنية

## 2- الضريبة على أرباح الشركات<sup>25</sup>

### مفهوم أرباح الشركات :

هي عبارة عن النتيجة التي تحققها الشركة من خلال مواصلة النشاط و ذلك في نهاية كل سنة مالية ، حيث ترصد الحسابات و تقوم بتسويتها و استخلاص النتيجة و تعتبر هذه الاخيرة المادة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات و التي على أساسها تقوم مصلحة الضرائب بفرض الضريبة و ذلك بعد حذف جميع التكاليف .

### ❖ مفهوم ضريبة على أرباح الشركات :

تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح و المداخل التي تحققها الشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

### ❖ الاطار القانوني للضريبة على أرباح الشركات في الجزائر :

تأسست هذه الضريبة في الجزائر بموجب القانون 90-36 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن في قانون المالية لسنة 1991 ( المادة 38 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة) ، حيث جاءت لتعويض الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية ، و تطبق على جميع الاشخاص المعنويين الذين يحققون أرباح في الجزائر ، أي إلغاء التمييز بين الشركات الجزائرية و الشركات الأجنبية ، و بين الشركات العمومية و الشركات الخاصة .

### ❖ خصائص IBS : تتميز بـ :

- ضريبة و حيدة تفرض على مجمل الارباح المحققة دون التمييز بين مصادر هذه الأرباح
- ضريبة سنوية ، لأنها تفرض مرة واحدة في السنة
- ضريبة نسبية ، لأن الربح الضريبي يخضع لنسبة ( معدل ثابت)
- ضريبة تصريحية من خلال اجبار جميع المكلفين بها بتقديم الوثائق و الدفاتر المحاسبية التي على أساسها يتحدد الربح الخاضع للضريبة ( قبل الفاتح أفريل من كل سنة)

### ❖ مجال تطبيق الضريبة ( الشركات الخاضعة لها) : تخضع للضريبة ما يلي :

- 1 - الشركات مهما كان شكلها و غرضها ، باستثناء :

<sup>25</sup> د. بدري عبدالمجيد ، مرجع سابق، ص. 44-52.

- شركات الأشخاص و شركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري ، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع لها ، و في هذه الحالة ، يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 و لا رجعة فيه مدى حياة الشركة .
- الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم ، باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع لها ، و في هذه الحالة تطبق المادة 151 .
- هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة و المعتمدة حسب الأشكال و الشروط المنصوص عليها في التشريع و التنظيم الجاري بحما العمل .

2- المؤسسات و الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري

3- الشركات التي تنجز العمليات و المنتجات المذكورة في المادة 12

4- الشركات التعاونية و الاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138

#### ❖ تحديد الربح الخاضع للضريبة :

تطبق هذه الضريبة على أرباح الشركات التي حققت أرباحها في الجزائر خلال السنة المالية أو المحاسبية ، و تكون هذه الضرائب مأخوذة من الربح الصافي أي بعد طرح جميع الأعباء القابلة للخصم أو التكاليف التي تتبع النشاط أو المصاريف التي تهم دورة الاستغلال ماعدا ذلك فإن كل الأعباء الأخرى غير قابلة للخصم في تحديد النتيجة النهائية ، و يمكن صياغة علاقة تحديد الربح الجبائي كما يلي :

الربح الخاضع للضريبة = الربح المحقق + التعديلات الجبائية

الربح الجبائي = الربح المحاسبي + الأعباء الغير قابلة للخصم - الأعباء القابلة للخصم

○ تتمثل الأعباء القابلة للخصم في :

خسائر المرحلة للخمس سنوات السابقة ( الأخيرة ) :

حيث أخذ المشرع الجبائي الجزائري فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات بمبدأ سنوية الربح و سنوية الضريبة و مبدأ استقلالية السنوات الضريبة ، أي كل سنة تعتبر وحدة زمنية منفصلة عما قبلها و عما بعدها ، و بذلك فإن لكل سنة إيراداتها و عليها نفقاتها ، و انه لا يجوز ترحيل خسارة إلى سنة تالية و ذلك لتمكين المشروع من الاستمرار في مباشرة نشاطه و بالتالي يستمر كمصدر للمساهمة في النفقات العامة عن طريق ما يدفعه من ضرائب فقد سمح المشرع الجبائي بخصم الخسارة التي تصيب الشركة في سنة من السنوات من أرباح السنة أو السنوات التالية بحد أقصى خمس سنوات .

أما الأعباء الغير قابلة للخصم تتمثل في :

- مصاريف الاستقبالات و الاحتفالات من اطعام و فندقة ، التي تتم اثبات مبالغها قانونا و ربطها مباشرة باستغلال المؤسسة
- الغرامات و العقوبات الجبائية و التعويضات
- المصاريف القضائية

❖ **معدلات الضريبة على أرباح الشركات :** تفرض على شكل نسب مئوية :

- **19 %** بالنسبة للأنشطة المنتجة للمواد و البناء و الأشغال العمومية و الأنشطة السياحية .
- **25 %** بالنسبة للأنشطة التجارية و الخدمائية و المختلطة ( تجارية و خدمائية)
- بالإضافة الى المعدلات المطبقة في حالة الاقتطاع من المصدر و هي :
- **10 %** : من عوائد الديون و الودائع و الكفالات ، و يمثل اقتطاعا ضريبيا يخصم من قرض الضريبة النهائي

➤ **10 %** : المبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الاجنبية اذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على مؤسسات جزائرية للنقل البحري

➤ **20 %** : من المبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد التسيير، و يكتسي هذا الاقتطاع طابعا تحريريا

➤ **24 %** : على المبالغ التي تقبضها المؤسسات الاجنبية التي ليس لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات

➤ **40 %** : من المداخل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها ، و تكتسي هذه النسبة طابعا محررا

❖ **ملاحظة :** هناك معدل مخفض يقدر بـ 12,5 % خاص بالأرباح المعاد استثمارها

❖ **آجال دفع التسيقات :**

تحسب التسيقات من قبل المكلف التي يدفعها دون سابق انذار في الاجال المحددة قانونيا لقابض

الضرائب المختلفة التابع له إقليميا :

التسيق الأول : من 02-15 إلى 15 - 03

التسيق الثاني : من 05-15 إلى 15 - 06

التسييق الثالث : من 10-15 إلى 15 - 11

رصيد التسوية : اخر اجل 15 أفريل من السنة الموالية للتحصيل

### ❖ الاعفاءات و الأنظمة الخاصة بـ IBS :

تخضع الاعفاءات بالنسبة لـ IBS إلى مطالب حيث أن تراعي في ذلك عدة جوانب كالمناطق التي تمارس فيها و نوعية النشاطات التي تقوم بها الشركات و يمكن الاستفادة من هذه الاعفاءات لمدة معينة قد تكون دائمة و قد تكون مؤقتة و ذلك حسب المادة 138 من ق ض م و ر م ( ق م 2011 ) ، حيث نجد :

#### 1- الاعفاءات المؤقتة : نجد فيها :

- تستفيد النشاطات التي يمارسها الشباب المستثمر من إعانة ANSEJ من اعفاء كلي لمدة 03 سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال و ترفع هذه المدة إلى 06 سنوات إذا كانت النشاطات ممارسة في منطقة مراد ترقيتها ، كما يستفيد من اعفاء لمدة سنتين (02) -فترة امتداد - عندما يتعهد المستثمر بتوظيف ثلاثة (03) عمال على الأقل لمدة غير محدودة ، و عند عدم احترام ذلك يترتب عليه تطبيق القانون الخاص به .

- تستفيد وكالات السياحة و الأسفار و المؤسسات الفندقية حسب حصة رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة اعفاء لمدة (03) سنوات ابتداء من تاريخ بداية ممارسة النشاط .
- تستفيد المؤسسات السياحية المحدثّة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب باستثناء وكالات السياحة و الأسفار و شركات الاقتصاد المختلط الناشئة في القطاع السياحي من اعفاء لمدة (10) سنوات .

#### 2- الاعفاءات الدائمة : نجد فيها

- التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات و الهيئات التي تمارس نشاطا مسرحيا
- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعاقين المعتمدة و الهياكل التي تتبعها
- مبلغ الايرادات المحققة من قبل الفرق و الأجهزة الممارسة للنشاط المسرحي
- الشركات التعاونية لإنتاج ، تمويل و حفظ و بيع المنتوجات الفلاحية و اتحاداتها المعتمدة

❖ ملاحظات مهمة : هناك تعديلات حسب ق . م 2011 ، لا بد من الوقوف عندها :

- إن قاعدة حساب الأقساط السنوية للاهلاك المالي القابلة للخصم تحدد فيما يخص السيارات السياحية بقيمة شراء موحدة قدرها 1000000 دج ، كما أن هذا السقف لا يطبق إذا كانت السيارات السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة .



- يحسب الاهتلاك المالي للتشبيات حسب النظام الخطي ، غير أنه بإمكان المكلفين بالضريبة أن يطبقوا ضمن الشروط المحددة في المادة 174 الاهتلاك التنازلي أو الاهتلاك التصاعدي .
- لا يقبل تخفيض المعاملات التجارية و الغرامات و المصادرات أيا كانت طبيعتها و الواقعة على كاهل مخالفتي الأحكام القانونية من الأرباح الخاضعة للضريبة .
- تستفيد فوائض القيم التنازل عن الأسهم المحققة من طرف شركات الرأسمال الاستثماري غير المقيمة من تخفيض بنسبة 50 % من مبالغها الخاضعة للضريبة .
- ❖ **التزامات الشركات :** إن الشركات التي تخضع لهذه الضريبة عليها التزامات اتجاه مصلحة الضرائب ، و بالتالي تستجيب لما تطلبه مفتشية الضرائب ، حيث نجد :

#### 1- الالتزامات الجبائية : تشمل كل من :

**أ- التصريح بالوجود :** أن الأشخاص الخاضعين لها لا بد عليهم في غضون 15 يوم التي تلي تاريخ بداية النشاط أن يكتبوا لدي مفتشية الضرائب ، محتوى هذا التصريح : الاسم و اللقب ، العنوان التجاري ، العنوان بالجزائر أو خارجها هذا إذا كان الشخص المعنوي من جنسية غير جزائرية يكون التصريح مرفوق بعقود الدراسات و الخدمات الموكلة لهم بالجزائر .

#### ب- التصريح بالنتيجة : مرفوقا بالوثائق المختلفة لدى مفتشية الضرائب :

- **التصريح :** يسمح لهم هذا التصريح بتحديد و مراقبة نتائجهم الجبائية (الفائض ، العجز) للنشاط التابع حيث على الشركة ان تحرر هذا التصريح أمام مفتش الضرائب و ذلك قبل الفاتح أفريل من السنة التي يتم فيها الخضوع للضريبة ، و يمكن أن تمتد إلى ثلاثة (3) أشهر بقرار من مدير مصلحة الضرائب .

#### ● الوثائق الملحقة بالتصريح : و هي

- ملخصات حسابات النتائج المحاسبية
- جدول النتائج أو بيان النتائج بتحديد المادة الخاضعة للضريبة
- التزام بإعادة الاستثمار
- كشف المدفوعات فيما يخص الرسم على النشاط المهني
- كشف التسيقات المدفوعة فيما يخص IBS

#### ● الوثائق و المعلومات الأخرى الملحقة بالتصريح : و هي

- تبرير نفقاتها أثناء النشاط فيما يخص السيارات السياحية و المسجلة في أصول الشركة

○ كشف يبين طبيعة المكاسب الممنوحة للعمال

○ كشف يبين فيه كل المبالغ لكل الشركاء و المساهمين في الشركة

## 2 - الالتزامات المحاسبية : نجد فيها

أ - مسك المحاسبة : يجب على الشركة أن تمسك المحاسبة طبقا للقوانين و الانظمة المعمول بها ، و خاصة المخطط الوطني للمحاسبة و هذا لتأكيد و تبرير النتائج المحصل عليها و المصرح بها .

ب - تقديم الوثائق المحاسبية : تقديم هذه الوثائق عندما تطلب منهم الادارة ذلك و تقديم وثائق تخص الجرد و المداخيل و المصاريف من اجل تبرير النتائج المبينة و المذكورة في التصريح المقدم .

ج - الحفاظ على الوثائق المحاسبية : باعتبارهم ملزمون بأن يقدموا لمصلحة الضرائب الدفاتر و الوثائق التي تعدها الشركة و يجب عليها ان تحفظها لمدة 10 سنوات و هذا طبقا للمادة 12 من القانون التجاري

ملاحظات أخرى :

1 - شركات تزاوّل النشاط : يترتب عليها دفع ثلاث (3) تسبيقات ، قيمة كل تسبيق 30 % من قيمة الضريبة و ذلك في الأوقات المذكورة سابقا و تدفع خلال السنة التي تلي السنة التي حققت فيها الأرباح المعتمدة كأساس لحساب الضريبة .

2 - شركة حديثة النشاط : يساوي كل تسبيق 30 % من الضريبة المحسوبة على الحاصل المقدر ( الربح المقدر) بنسبة 05 % من رأس المال الاجتماعي المسخر

3 - إذا تعلق الأمر بفترة تقل عن السنة أو تفوقها ، تحسب التسبيقات على أساس الأرباح المقدرة بالتناسب مع فترة مدتها (12) شهرا

4 - يسمح في خصم الاعانات في حدود 200000 دج بشرط أن توجه لجمعيات خيرية و ذات طابع انساني

5 - تخصم مصاريف الاستقبالات ( الاطعام و الفندقية ) وفقا لشروط التالية :

○ لا تتجاوز 01 % من ربح السنة الماضية

○ لا تتجاوز سقف 375000 دج

6 - الهدايا الاشهارية : الحد المسموح به هو 100000 دج ، و إذا تجاوزت هذا السقف تسترد القيمة الزائدة

7 - قسط اهتلاك السيارة : الحد المسموح به 160000 دج ، و إذا تجاوزت هذا السقف تسترد القيمة

الزائدة .

### 3- نظام الاهتلاك المالي

#### ❖ مفهوم الاهتلاك :

هو التثبيت المحاسبي لنقص قيمة الاستثمارات، و هو الذي يسمح بإعادة تمويلها، حيث يعتبر تكلفة قابلة للخصم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة.

#### ❖ أهداف الاهتلاك :

**1- الهدف المحاسبي :** اظهار الاستثمارات في الميزانية الختامية بالقيمة المحاسبية الصافية ، أي بعد طرح قسط الاهتلاك من القيمة الأصلية ، و يتم حسابها كما يلي :

القيمة المحاسبية الصافية = كلفة حيازة الاستثمار - قسط الاهتلاك

كلفة الحيازة = ثمن شراء الاستثمار + مصاريف الشراء الملحقه بالاستثمار

**2- الهدف الاقتصادي :** يتمثل في إعادة تجديد الاستثمار عن طريق إيجاد مصدر تمويلها من اجل المحافظة على استثمار نشاط المؤسسة .

#### ❖ بطاقة الاستثمار : لكل استثمار بطاقة تحتوي على البيانات التالية :

اسم الاستثمار - تاريخ الشراء ( الحيازة) - كلفة الحيازة - مدة الاستعمال - الاهتلاك المطبق - قسط الاهتلاك السنوي - القيمة المحاسبية الصافية

❖ **شروط الخصم في الاهتلاك المالي :** لكي يكون الاهتلاك قابلا للخصم ، يجب توفر ثلاث (03)

شروط هي :

**الشرط الأول :** الاهتلاك المالي لا يطبق إلا على عناصر الاصول الثابتة المعرضة لنقص القيمة بسبب الاستعمال و الزمن

**الشرط الثاني :** يجب أن يوافق الاهتلاك المالي للنقص الفعلي الذي تعرض له العنصر المهتمك

**الشرط الثالث :** يجب أن يكون الاهتلاك المالي مثبتا في المحاسبة

❖ **أنظمة الاهتلاك المالي :** يخضع الاهتلاك المالي من وجهة نظر الجبائية إلى (03) أنظمة و هي :

**1- نظام الاهتلاك الخطي :** يحسب هذا الاهتلاك حسب النظام بأقساط سنوية ثابتة حسب معدل ثابت ، يطبق على القيمة الأصلية

• **مجال التطبيق :** يطبق على كل الأموال الخاضعة للخصم

• **أساس حساب الاهتلاك المالي :** يتكون أساس حساب الاهتلاك من :

سعر الشراء خارج TVA أو سعر الشراء متضمن TVA إذا كانت التثبيتات خاصة بنشاط غير خاضع للرسم على القيمة المضافة

• معدل الاهتلاك المالي :

معدل الاهتلاك الخطي = 100% / مدة الاستعمال العادية للاستثمار

و فيما يلي قائمة للمعدلات المطبقة - الحالة العامة -

| معدل الاهتلاك | بيان الاستثمار   |
|---------------|------------------|
| 5-2           | مباني تجارية     |
| 5             | مباني صناعية     |
| 2-1           | منازل سكنية      |
| 4-3           | مساكن عمال       |
| 15-10         | عتاد             |
| 20-10         | تجهيزات          |
| 25-20         | سيارات و عتاد    |
| 10            | متحرك            |
| 20-10         | منقولات          |
| 10-5          | أدوات مكتبية     |
| 10            | تهيئات و تركيبات |
|               | إجازات و شهادات  |

2- نظام الاهتلاك التنازلي : يتميز بأقساط سنوية متناقصة تحسب وفقا لمعدل ثابت مطبق على القيمة المتبقية ، حيث سمح للمؤسسات بتطبيقه ابتداءً من سنة 1988 ن مع أنه منذ سنة 1970 إلى غاية 1987 (متضمنة) لم يكن يسمح للمؤسسات إلا بنظام الاهتلاك الخطي .

يعمل الاهتلاك التنازلي على تخفيض نفقات الاستثمار من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة بوتيرة أسرع من الاهتلاك الخطي .

- مجال التطبيق : يطبق بطريقة اختيارية على :
  - التجهيزات التي تساهم مباشرة في الإنتاج على مستوى المؤسسات ، غير المباني السكنية و الورشات و المحلات المخصصة للنشاط المهني المكتسبة أو المبنية ابتداء من اول جانفي 1988 .
  - مؤسسات القطاع السياحي فيما يخص المباني و المحلات المخصصة لممارسة النشاط السياحي
- شروط تطبيق الاهتلاك التنازلي : حتى تستفيد المؤسسة منه ، يجب توفر الشروط التالية :
  - يجب ان تكون المؤسسة خاضعة للنظام الضريبي المفروض حسب نظام الربح الحقيقي
  - تقديم طلب صريح لإدارة الضرائب للسماح بتطبيقه، عند تقديمها للتصريح الخاص بنتائج السنة المالية المحتممة كما يبين فيه:
  - طبيعة الاستثمار الخاضع لهذا النوع من الاهتلاك
  - تاريخ الحيازة على التجهيزات أو انجازها
- أن تكون مدة الاستعمال العادية للاستثمار لهذا الاهتلاك على الأقل ثلاث (3) سنوات ابتداء من تاريخ حيازتها او إنشائها
- حساب الاهتلاك التنازلي : تحسب حصة الاهتلاك التنازلي بتطبيق معدل متناقص على سعر تكلفة الاستثمار هذا المعدل يتم الحصول عليه بضرب معدل الاهتلاك الخطي في معامل يتغير حسب مدة استخدام الاستثمار كما تحدد المعاملات من طرف القانون الضريبي كالاتي :

| المدة العادية لاستعمال التجهيزات | المعاملات الجبائية |
|----------------------------------|--------------------|
| من 3 إلى 4 سنوات                 | 1,5                |
| من 5 إلى 6 سنوات                 | 2                  |
| أكثر من 6 سنوات                  | 2,5                |

و عليه يكون : المعدل التنازلي = المعدل الخطي × المعامل الجبائي

**3- نظام الاهتلاك المتزايد ( التصاعدي ) :** يمنح هذا النظام للمؤسسات التي تمنح طلبا مرفقا بتصريحهم السنوي ، و هذا الاختيار لا رجعة فيه بالنسبة للاستثمارات التي تهلك حسب هذا النظام ، و يستبعد تطبيق أي نوع من أنواع الاهتلاك المالي الأخرى

- **حسابه :** يحسب بضرب الأساس القابل للاهتلاك في الكسر الذي يقبل كبسط عدد السنوات المطابقة لمدة الاستعمال المنقضية و كمقام النسبة ن (ن + 1) / 2 حيث يمثل " ن " عدد سنوات الاهتلاك
- **الأساس القابل للاهتلاك التصاعدي :** يحدد كما يلي :

### **1-3 الاستثمار الجديد :**

- **بالنسبة للقسط الأول :** يتكون من سعر الشراء خارج TVA إذا كانت التجهيزات مخصصة لنشاط خاضع للرسم على القيمة المضافة ، او سعر الشراء أو التكلفة متضمن الرسم إذا كانت مخصصة لنشاط غير خاضع لها
- **بالنسبة للأقساط الأخرى :** يتكون الأساس من القيمة الحالية أو القيمة المحاسبية الصافية للاستثمارات في بداية كل سنة معينة

**3-2 استثمارات قديمة و غير مهتلكة كلياً :** بالنسبة للتشبيات الموجودة في الذمة المالية للمؤسسة قبل 1 جانفي 1988 يتكون الأساس الذي يؤخذ بالاعتبار لحساب الأقساط السنوية للاهتلاك المالي من القيمة الصافية المحاسبية لهذه التشبيات .

$$\text{معدل الاهتلاك التصاعدي} = \frac{2}{(1+n)} \quad / \quad \text{ن : عدد سنوات الاهتلاك}$$

### **4- فوائض القيم الخاصة بالتنازل**

تخضع فوائض القيم الناتجة عن التنازل على عناصر الأصول الثابتة ( التشبيات ) إلى الضريبة سواء حققت خلال دورة الاستغلال أو في نهايتها و بحسب المدة ( قصيرة أو طويلة الأجل ) .

❖ **مفهومها:**

فائض القيمة هو الفرق بين سعر التنازل لعنصر الأصل و قيمته المحاسبية المتبقية

حيث : القيمة المحاسبية المتبقية = كلفة الحيازة - الاهتلاك المتراكم

❖ **أنواع فوائض القيم المهنية :** لدينا نوعان هما :

### **1- فائض القيمة القصير الأجل:**

تنتج فائض القيمة القصير الأجل من التنازل عن عناصر مكتسبة و محدثة منذ (3) ثلاث سنوات أو أقل

## 2- فائض القيمة الطويلة الأجل:

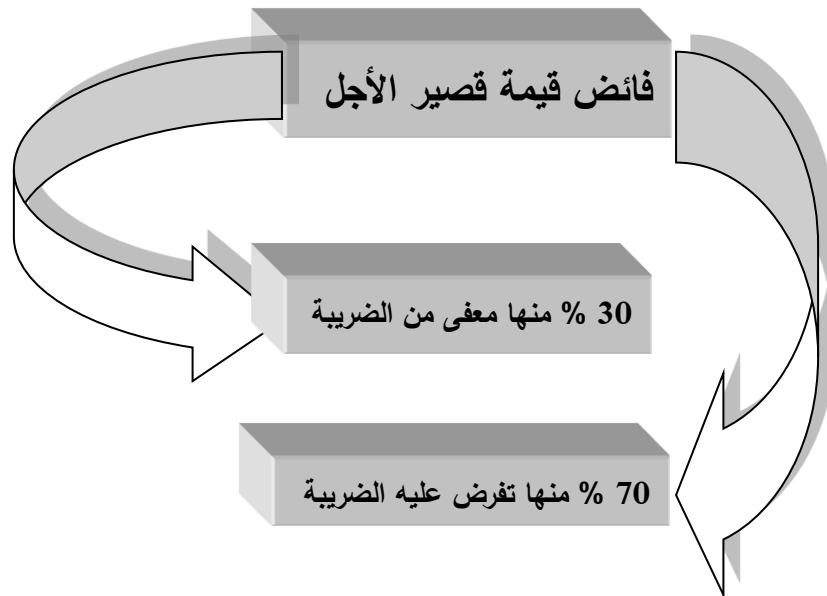
هي التي تنتج بعد التنازل عن عناصر مكتسبة أو محدثة منذ أكثر من (3) ثلاث سنوات

❖ مجال تطبيق نظام فوائض القيم التنازل:

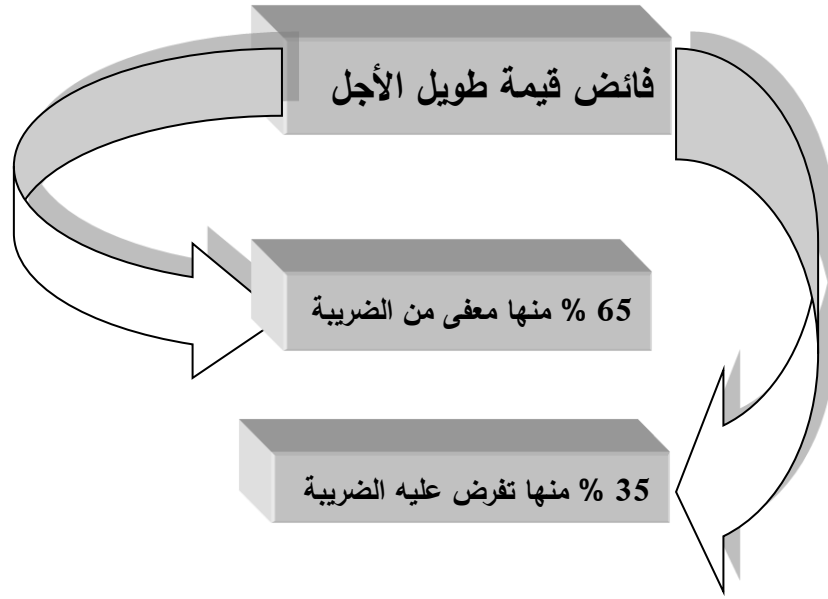
يطبق على عمليات التنازل الخاصة بعنصر من عناصر الأصول الثابتة و المحققة من طرف :

- المؤسسات الخاضعة لنظام IBS
  - المؤسسات الصناعية ، التجارية ، الحرفية و الفلاحية
  - شركات الأشخاص الخاضعة لنظام IRG
- ❖ الربح الخاضع للضريبة : حسب الشكلين التاليين:

الشكل رقم 01 : فائض القيمة قصير الأجل



## الشكل رقم 02 : فائض القيمة طويل الأجل



### 5- الرسم على النشاط المهني<sup>26</sup>

أنشئ هذا الرسم سنة 1996 ، حيث عوض كل من الرسم على النشاط الصناعي و التجاري ( TAIC ) و الرسم على النشاط الغير تجاري ( TANC ) .

#### مفهوم الرسم على النشاط المهني:

يعتبر ضريبة تفرض شهريا أو فصليا على رقم الاعمال المحقق من النشاطات الصناعية و التجارية و الخدماتية خارج الرسم على القيمة المضافة بمعدل 2% باستثناء نشاط نقل المحروقات بالأنابيب فمعدله هو 3% .

**مجال تطبيقه :** يطبق هذا الرسم في الحالات التالية :

1- الايرادات الاجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم محلا مهنيا دائما في الجزائر ، و يمارسون نشاطا تخضع أرباحه ل IRG في صنف الأرباح غير التجارية .

2- الايرادات المحققة في الجزائر من خلال ممارسة نشاطا تخضع أرباحه ل IRG في صنف الأرباح

الصناعية و التجارية أو ضريبة IBS .

<sup>26</sup> د. بدري عبدالمجيد ، مرجع سابق، ص.55-58.



## ملاحظة مهمة :

- يستثنى من رقم الأعمال المحقق العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها من مجال تطبيق الرسم المذكور أعلاه .

- لا يطبق الرسم في حالة العمليات الترقية العقارية التي تقوم بها مؤسسة الأشغال العمومية .

## أساس فرض الضريبة :

يؤسس على المبلغ الاجمالي للمداخيل المهنية الاجمالية أو المبلغ الاجمالي لرقم الأعمال و الايرادات المهنية بدون TVA عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال السنة .

## 1- التخفيضات : لدينا عدة حالات نذكرها على التوالي :

- 30 % بالنسبة للنشاطات التالية :

مبلغ عمليات البيع بالجملة

مبلغ عمليات البيع بالتجزئة و المتعلقة بمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50 % من الحقوق الغير مباشرة .

- 50 % بالنسبة للنشاطات التالية :

مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50 % من الحقوق الغير مباشرة

- 75 % للنشاطات التالية :

مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز و العادي و الغاز

ملاحظة : لا يستفيد من هذا التخفيض المطبق سوى على السنتين الأوليتين من الشروع في مباشرة النشاط المكلفون بالضريبة الخاضعون لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي .

## 2- الاستثناءات : لا يدخل ضمن رقم الاعمال المحقق المعتمد كقاعدة للرسم :

- رقم الاعمال الذي لا يتجاوز 80000 دج إذا تعلق الامر بالمكلفين بالضريبة الذين تتعلق نشاطاتهم ببيع البضائع ، المواد و اللوازم و السلع المأخوذة او المستهلكة في عين المكان .

- رقم الاعمال الذي لا يتجاوز 50000 دج إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الناشطين في قطاع الخدمات .

- مبلغ عمليات البيع الخاصة بالمواد ذات الاستهلاك الواسع المدعمة من قبل ميزانية الدولة او التي تستفيد من التعويض .

- مبلغ عمليات البيع أو النقل أو السمسرة المتعلقة بالمواد و السلع الموجهة للتصدير

- المبلغ المحقق بالعملة الصعبة في النشاطات السياحية و الفنادق و الحمامات و الأسفار

حساب الرسم على النشاط المهني : يحدد كما يلي :

| TAP               | الحصة<br>للولاية | الحصة<br>العائدة<br>للبلدية | الصندوق المشترك<br>للجماعات<br>المحلية | المجموع |
|-------------------|------------------|-----------------------------|----------------------------------------|---------|
| المعدل العام      | % 0,59           | % 1,30                      | % 0,11                                 | % 2     |
| نشاط<br>المحروقات | % 0,88           | % 1,96                      | % 0,16                                 | % 3     |

الأشخاص الخاضعون لضريبة و مكان إقامتها :

- المستفيدين من الايرادات الخاضعة للضريبة حسب مكان ممارسة المهنة أو المؤسسة الرئيسية عند الاقتضاء.

- باسم كل مؤسسة على أساس رقم الأعمال المحقق من طرف كل مؤسسة فرعية من مؤسساتها الفرعية أو وحدة من وحداتها في كل بلدية من بلديات مكان وجودها .

- يؤسس على كل الشركات مهما كان شكلها .

التصريحات :

1- يتعين على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للرسم أن يكتب سنويا لدى مفتشية الضرائب المباشرة التابع لمكان فرض الضريبة ، تصريحاً بمبلغ رقم الأعمال المحقق ، كما يجب عليه أن يبرر التصريح بوضوح جزء رقم الأعمال الذي قد يستفيد من التخفيض طبقاً لأحكام المادة 219 .

أما العمليات المنجزة حسب شروط البيع بالجملة أن يكون مدعم التصريح بجدول بما في ذلك سند الاعلام الالي المتضمن المعلومات التالية عن كل زبون :

رقم التعريف الجبائي - رقم المادة الخاضعة للضريبة - العنوان التجاري - العنوان الصحيح للزبون - مبلغ عمليات البيع المنجز - مبلغ TVA المفوتر

2- يتعين على المكلفين بالضريبة تقديم تصريح عن كل مؤسسة فرعية او وحدة يتولون استغلالها في كل بلدية من بلديات مكان إقامتها .

3- تقديم الوثائق المحاسبية و الاثباتات الضرورية للقيام بعملية التدقيق .

### الزيادات و الغرامات الجبائية :

- عند عدم تقديم تصريح في الاجال المحددة أو المعلومات او الوثائق ، تفرض ضريبة تلقائيا على المكلف بالضريبة و تطبق عليه العقوبات ، و هي :

1- **غرامة عدم التصريح** : دفع الضريبة تلقائيا مع مضاعفة المبلغ المفروض عليه بنسبة 25 % ، و إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة خلا أجل قدره (30) يوم اعتبارا من تاريخ التبليغ تطبق زيادة بنسبة 35 % .

2- **غرامة العقوبة** : دفع غرامة جبائية قدرها 1000 دج ، و في حالة عدم تقديم الوثائق المطلوبة في أجل (30) يوم ابتداء من تاريخ الانذار الموجه إلى المعني بالأمر ، تفرض الضريبة تلقائيا و يضاعف المبلغ الحقوق بنسبة 25 %

يترتب عن عدم تقديم الجدول المشار إليه سابقا فقدان التخفيض المتحصل عليه

تطبيق غرامة جبائية من 1000 دج إلى 10000 دج في كل مرة تثبت فيها أخطاء او اغفالات أو عدم صحة المعلومات المطبقة

عند عدم تقديم الجدول الخاص بكل وحدة من وحدات أو مؤسسة من مؤسساتها الفرعية إلى تطبيق العقوبات السابقة و الغرامات الخاصة بكل حالة .

### التنازل أو التوقف عن النشاط :

- في حالة التنازل عن النشاط او توقفه كليا أو جزئيا ، يؤسس الرسم المستحق فورا على رقم الأعمال أو الايرادات التي لم تخضع بعد للرسم بما في ذلك الديون المكتسبة و الغير المحصلة .

- على المكلفين بالضريبة أن يشعروا المفتش في غضون اجل مدته (10) أيام يحدد فيه إما التنازل أو وقف النشاط و اعلامه بالتاريخ الذي أصبح أو يصبح فيه فعليا ، عند الاقتضاء يسري أجل العشرة (10) أيام

1- بيع محل تجاري أو التنازل عنه : اعتبارا من التاريخ الذي نشر فيه البيع او التنازل في جريدة الاعلانات القانونية

2- بيع مؤسسة : اعتبارا من اليوم الذي اتخذ فيه الشاري او المتنازل له إدارة المستثمرات فعلا

3- التنازل عن مؤسسة : اعتبارا من يوم اغلاق المؤسسة اغلاقا نهائيا

إذن ، إذا لم يقدم المكلف بالضريبة المعلومات و التصريح المذكور في غضون (10) أيام ، يحدد مبلغ رقم الأعمال الخاضع للضريبة تلقائيا ، و تطبق زيادة بنسبة 25 % على الرسم .

### 6- الرسم على القيمة المضافة<sup>27</sup>

فرضت الضريبة الغير مباشرة في الجزائر في 09-12-1976 و قانون الرسم على رقم الاعمال بموجب الأمر 102-76 المؤرخ في 09-12-1976 ، و كان يشتمل ما يلي :

- الرسم الوحيد الاجمالي على الإنتاج ( TUGP )

- الرسم الوحيد الاجمالي على الخدمات ( TUGPS )

و قد ألغيا هذين الرسمين و عوضا بالرسم على القيمة المضافة ( TVA ) المتبع في أغلب دول العالم (120 دولة ) بموجب القانون 90-36 المؤرخ في 31-12-1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 .

**مفهوم TVA** : يعتبر من أهم الضرائب غير المباشرة التي تفرض على رقم الأعمال و تحصل بمجرد تقدير الاموال الخاضعة له و ذلك عند تداولها أو استهلاكها .

**أهم ميزاته :**

- ضريبة غير مباشرة تفرض أثناء إنفاق الدخل أو رأس المال ( ضريبة على الاستهلاك او الانفاق )

- حصيلة تكون كبيرة جدا ، لاسيما في حالة الانتعاش الاقتصادي

- يكون متضمنا في سعر السلعة او الخدمة

- يتحمل المستهلك الاخير ( النهائي ) للسلعة أو الخدمة الرسم

- ضريبة شاملة ، تفرض على السلع المنتجة محليا و المستوردة

**خصائصها :**

- يعد مصدرا مهما من مصادر الايرادات العامة (يؤمن ايرادا ضريبيا وفيرا و منتظما )

- يحقق مبدأ الحياد ، حيث لا يؤثر على تكاليف الانتاج لأن المستهلك النهائي هو الذي يتحمله

<sup>27</sup> د. بدري عبدالمجيد ، مرجع سابق، ص. 62-67.

- لا يؤثر على المداخيل المتواضعة ، إذ فرض بمعدلات منخفضة و في بعض الأحيان معفاة
- ضريبة عامة ، يمس كل مداخيل الدورة الاقتصادية ( الانتاج ، التوزيع ، الاستهلاك )
- سهل التحصيل و الحساب

**مجال تطبيق TVA:** لتحديد مجال تطبيقه يعني البحث عن العمليات الخاضعة لهذا الرسم ، فالمشرع ينظر إلى العملية في حد ذاتها و ليس إلى الشخص الذي قام بها ، فقد يكون الشخص طبيعيا او معنويا ، و تجدر الاشارة ان تجار التجزئة كانوا غير خاضعين له نظرا لصعوبة تكفل إدارة الضرائب بالعدد الهائل لهذه الشريحة من التجار من جهة و لاستحالة استعمالهم للفواتير من جهة اخرى .

و عليه ، يمكن تحديد العمليات الخاضعة له حسب نص المادة (1) من قانون TVA كما يلي :

### 1- العمليات الخاضعة اجباريا لـ TVA :

- العمليات التي يقوم بها المنتجون
- العمليات التي يقوم بها تجار الجملة
- الأشغال العقارية
- البضائع و المنتجات المستوردة الخاضعة للضريبة و التي يبيعت وفق شروط البيع بالجملة بالنسبة للتجار المستوردين
- إنتاج المؤسسة لنفسها
- عمليات بيع العقارات و المحلات التجارية.....إلخ

### 2- العمليات الخاضعة اختياريا لـ TVA :

هي موضحة في المادة 03 من قانون TVA ، و يمنح الاختيار للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق هذا الرسم بناء على طلب منهم على ان لا يتعلق نشاطهم بـ :

- التصدير
- الشركات البترولية
- المكلفون بالرسوم الأخرى
- المؤسسات التي تتمتع بنظام المشتريات بالاعفاء

### 3- الأشخاص الخاضعون لـ TVA :

- المنتجون
- تجار الجملة
- تجار التجزئة

- الشركات الفرعية

#### 4- العمليات المعفية من TVA :

الهدف من هذه الاعفاءات تحرير بعض العمليات من TVA ، و ذلك لاعتبارات اقتصادية و اجتماعية و ثقافية ، و في غياب هذه الحالات تبقى هذه العمليات خاضعة بصفة عادية .

أ- في المجال الاقتصادي : و التي تتعلق بنشاطات التنقيب عن المحروقات السائلة و الغازية و البحث عنها او نقلها عن طريق الانابيب التي تقتنيها او تنجزها مؤسسة سوناطراك .

ب- في المجال الاجتماعي : تتعلق بالمواد ذات الاستهلاك الواسع ( الدقيق ، الحليب ، الفرينة ، الأدوية .... إلخ )

ج- في المجال الثقافي : تمس التظاهرات الثقافية أو الفنية

5- العناصر المستثناة من الأساس الخاضع لتVA : يمكن خصم من الأساس الخاضع للرسم في حالة فوترتها للزبون :

- التخفيضات و الخصومات المالية

- حقوق الطوابع الجبائية

- المبلغ المدوع بالأمانة على التغليفات التي يجب إعادتها إلى البائع مقابل تسديد هذا المبلغ

6- شروط الاعفاء : يجب توفر ما يلي :

- مسك المحاسبة

- تقديم الوثائق و نسخ من سجلات الضرائب تثبت الوفاء بكل الضرائب

- عدم استعمال المنتجات لغير الأغراض التي منحت من أجلها رخصة الشراء بالإعفاء

حساب الرسم على القيمة المضافة :

1- الوعاء الضريبي : يختلف بحسب وقوعه في داخل الوطن أو عند الاستيراد او عند التصدير كما يلي :

داخل الوطن : يتكون من رقم الأعمال الخاضع لتVA من ثمن بضائع أو الأشغال أو الخدمات و يختلف بحسب طبيعة كل عملية :

- بالنسبة للمبيعات : يتكون من مبلغ المبيعات مخصوما منها التخفيضات سألقة الذكر

- إنتاج المؤسسة لذاتها : يتكون من ثمن البيع بالجملة للمنتجات المماثلة أو ثمن الكلفة مضافا إليه ربح

عادي للمنتج التام الصنع

- تجار الأملاك العقارية و المحلات التجارية : يتكون رقم أعمالهم الخاضع للرسم من الفرق بين ثمن البيع و ثمن الشراء بما فيه كل المصاريف و الحقوق و الرسوم ماعدا TVA

- بقية الأعمال الخاضعة لـ TVA غير مذكورة أعلاه : فإن وعائها الضريبي المعتمد في حساب الرسم هي كل الأتعاب الخامة أو الإيرادات المتحصل عليها

عند الاستيراد : يتكون المبلغ الخاضع للرسم من قيمة الواردات عند الجمارك بما فيها الحقوق و الرسوم باستثناء TVA

عند التصدير : يتكون المبلغ الخاضع من قيمة البضائع الموجهة للتصدير بما فيها الحقوق و الرسوم باستثناء TVA .

معدلات الرسم على القيمة المضافة : لدينا معدلان :

المعدل المرتفع = 19 % و المعدل المخفض = 09 %

السلع و الخدمات الخاضعة للمعدل المخفض لـ TVA ( 09 % ) : نجد ما يلي :

- العمليات التي تقدمها المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري
- أعمال الطبع التي تقوم بها المؤسسات الصحفية و التي تنجز لصالحها و كذا عمليات البيع المتعلقة بالجرائد و الدوريات و النشرات
- عمليات البناء و إعادة التهيئة و بيع السكنات.....إلخ

السلع و الخدمات الخاضعة للمعدل المخفض لـ TVA ( 19 % ) : نجد ما يلي :

- العمليات المتعلقة بالأنشطة الفندقية و السياحية ، مع الحق في الخصم
- التظاهرات الرياضية بكل انواعها ، مع عدم الحق في الخصم
- عمليات النقل بإنشاء سيارات الأجرة ، مع عدم الحق في الخصم

حق الخصم ، نظام الشراء بالإعفاء و الاسترجاع

1 - حق الخصم :

تعتبر من المبادئ الأساسية لـ TVA ، حيث تدفع المؤسسة الخاضعة له للخرينة الفرق بين الرسم المجمع عند البيع و الرسم الذي مس سعر التكلفة للمنتوج او الخدمة ، فلها الحق في خصم الرسم الذي يمس مشترياته لكن لا يتم على مستوى كل عملية و انما على المستوى الكلي ، حيث يتم هذا الخصم على أساس التصريح الذي يودعه الخاضعون لـ TVA بخصوص رقم الاعمال الشهري الذي قدرت فيه الفاتورة او بيانات الاستيراد ، أما

الأموال الخاضعة للاستهلاك (إنتاج المؤسسة لحاجاتها الخاصة) يمكن ان يتم الخصم خلال الشهر ، و يمكن تمييز نوعين من الخصم و هما :

**الخصم المادي :** هو استرجاع مبلغ TVA المبين في فواتير شراء المخزونات و الخدمات المستعملة في العمليات الخاضعة له

**الخصم المالي :** هو استرجاع مبلغ TVA المبين في فواتير حيازة الاستثمارات ، و يتم التصريح الخاص برقم اعمال الشهر الذي تم فيه الشراء ( الحيازة )

**شروط الاستفادة من الحق في الخصم :** تتمثل فيما يلي :

- يجب ان تتم العملية من قبل الشركات الخاضعة للرسم
- يجب أن تكون كل المواد او المنتوجات او الخدمات قد استعملت فعلا في العملية الخاضعة للرسم .
- لا يمكن أن يتم الخصم إلا أودع الخاضع تصريحا بخصوص رقم الأعمال الشهر الذي حررت فيه الفاتورة.
- لا يمكن أن يتم إلا إذا سجل الرسم على المشتريات أو وثيقة الاستيراد

**مجال تطبيق حق الخصم:** يطبق حق الخصم على الخاضعين الذين يقومون بعمليات أو خدمات خاضعة للرسم، و على العمليات تصدير معفاة أو البيع بالإعفاء من الرسم.

**العمليات المستثناة من الحق في الخصم:** يستثنى منه ما يلي:

- السلع و الخدمات و المواد و العقارات و المحلات غير المستعملة لحاجيات استغلال النشاط الخاضع لهذا الرسم
- السيارات السياحية و وسائل النقل التي لا تشكل الاستعمال الرئيسي لاستغلال المؤسسة الخاضعة للرسم
- المنتوجات و الخدمات المقدمة كهدايا و تبرعات

**آلية الخصم :** بعد تطبيق المعدل الخاص بالعملية الخاضعة للرسم يتم احتساب مبلغ الرسم المستحق كما يسمح للمدين بتحديد الرسم على مشترياته و الذي له الحق في استرجاعه

**2 - نظام الشراء بالإعفاء :** هو النظام الذي يمنح للخاضعين للرسم الذين ليس بإمكانهم ادراج الرسم المدفوع على الشراء الحق في اقتناء بإعفاء من TVA كل الاملاك و السلع و الخدمات المخصصة إما لتصدير أو إنتاج مواد معفاة قانونيا و بصفة قطعية .

**العمليات المستفيدة من الاعفاء من الرسم :** نجد منها :



- السلع و الخدمات التي تشتريها ممولو الشركات البترولية و المخصصة لأنشطة التنقيب و البحث عن المحروقات

- المواد الأولية التي تدخل في الصنع و الغلافات التي تستعمل في صناعة او تغليف او تسويق المنتجات المعفاة منه

- التجهيزات باستثناء السيارات السياحية الداخلة ضمن نشاطات مستثمرين شباب المستفيدين من إعانة ANSEJ

- البضائع المستوردة المخصصة لإعادة تصديرها على حالها

**3 - استرجاعات TVA :** يمثل حق الدائنية المعترف به من طرف الدولة لصالح الخاضعين ل TVA من

الناحية القانونية ، أما من الناحية الاقتصادية فإنه يمثل فرض الرسم لصالح الخزينة من طرف الخاضعين للرسم .

**أنواع الاسترجاعات :** نجد ما يلي :

**الاسترجاع المادي:** يتعلق مباشرة بمشتريات المخزون و الخدمات و عليه فكل العمليات الخاضعة له ، لها الحق في استرجاع الرسوم الذي تتحملها المشتريات و الخدمات إذا توفرت الشروط التالية :

**الشروط الشكلية:** تتمثل في :

- ضرورة ظهور الرسم على فواتير الشراء

- ضرورة خضوع الاسترجاعات لقاعدة التفاوت الشهري حيث استرجاعها في الشهر الموالي

**الشروط الموضوعية :** تكمن في :

- الرسوم على المشتريات و الخدمات إذا تعلقت بالمنتجات الموجهة للبيع

- الخضوع لقاعدة الحيلولة دون التصادم

**قاعدة الحيلولة دون التصادم:** تحديد استرجاع TVA بصفة عامة، فلا يسمح باسترجاع الرسم الذي تحمته

المشتريات إلا إذا كان مبلغه مساوي أو أقل من مبلغ الذي دخل فعلا في المبيعات

**الاسترجاع المالي :** يتعلق مباشرة باكتساب الاستثمارات الموجهة لعمليات الانتاج ، وفقا للشروط التالية :

- حيابة هذا الاسترجاع في شكل محدد بضمان يمنح الحق في الاسترجاع الآلات المخصصة لإنجاز عمليات خاضعة للرسم

- إنتاج منتجات موجهة للتصدير بالنسبة للقطاعات التي تستفيد من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم

- ضرورة الاحتفاظ بهذه الاستثمارات في ذمة المؤسسة لمدة (05) سنوات على الأقل ابتداء من تاريخ شرائها أو إنشائها

حالات استرجاع TVA: من بينها:

- عمليات تصدير البضائع و الخدمات أو تسليم المنتوجات التي يرخص شراؤها بالإعفاء  
عمليات التصدير المتعلقة بالنقل أو تأمين البضائع إلى غاية الشحن و التي يرخص شراؤها بالإعفاء من

الرسم

## المحور السادس

### الالتزامات الجبائية للمكلف بالضريبة

## 1- صلاحيات وحقوق الإدارة الجبائية: <sup>28</sup>

حتى يتسنى للإدارة الجبائية من تحقيق أهدافها في مجال التحقيق في صحة التصريحات الجبائية فقد منحها القانون الجزائري حقوقا و صلاحيات واسعة ومنها :

1- حق الاطلاع

2- حق المراقبة

3- حق الاستدراك

4- حق المعاينة

1- حق الاطلاع :

و يقصد به الاطلاع عن قرب من مصادر المعلومات قصد التأكد من صحة المعلومات المصرح بها ... و يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها بتصفح الوثائق و المعلومات المنصوص عليها . انظر المواد 45 الى 64 من ق ا ج.

و يكون حق الاطلاع على مصادر الخارجية مهما كانت وسيلة حفظها ، بعين المكان أو عن طريق المراسلات - المادة 74 ق الرسم على القيمة المضافة

- مبدأ حق الاطلاع : لا توجد مراقبة بدون البحث عن الاستفسارات و الفحوصات
- الخاضعين لحق الاطلاع: يمارس باستعمال وثيقة خاصة تسمى " Avis De Passage " و من بين الخاضعين لحق الاطلاع نذكر :

أ- الإدارات العمومية : باستثناء بعض المعلومات الشخصية ، فإنه بموجب المرسوم رقم 65-297 المؤرخ في 1965/12/02 يجب تقديم كل الوثائق المسوكة من طرف إدارات الدولة . الولائية و الدوائر و المنشآت و المؤسسات العمومية إلى أعوان الإدارة الجبائية متى طلبوا ذلك دون الاحتجاج بالسر المهني .  
المادة 46 من ق ا الجبائية

- مثال : على مراسلة الضمان الاجتماعي لكشوف الاطباء و غيرهم .

و كذلك التعاون بين بين السلطة القضائية و الادارة الجبائية في مجال حق الاطلاع المادة 47 من ق ا الجبائية

<sup>28</sup> بالاعتماد على : قانون الإجراءات الجبائية ، المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية ، 2020 .

ب- المؤسسات الخاصة : بموجب المادة 312 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 86 من قانون المالية 2002 يتعين على جميع الاشخاص الطبيعيين و المعنويين تقديم جميع المعلومات عند طلبها من طرف اعوان التحقيق و كل من يعرقل حق الاطلاع يعاقب بغرامة جبائية المواد 62 ، 63 من ق ا ج

ت- البنوك: لا يجوز لبنوك الاعتراض على حق الاطلاع بحجة سر المهني المادة 54 من ق ا ج

العقوبات :

ا - عقوبة رفض الاطلاع على الدفاتر و الوثائق او إتلافها : غرامة جبائية 500 دج الى 50.000 دج ( م 62 )

ب- عقوبة التأخير : زيادة على العقوبة الأولى تطبيق 100 دج على كل يوم تأخير ابتداء من تاريخ المحضر الى غاية تمكن الادارة من حق الاطلاع ( م 63 )

2- حق المراقبة : و يتم خلال ساعات فتحها للجمهور و ساعات ممارسة النشاط .انظر كذلك انظر المواد 18 الى 38 من ق ا ج.

أ- طلب التوضيحات و الاستفسارات : بعد تمكن من حق المراقبة يمكن للعون منح 30 يوم للمكلف للتوضيح و طلب توفير كل الوثائق المحاسبية و التبريرات من أجل إثبات رقم الاعمال و النتائج المصرح بها.

ب- حق المباشرة في التحقيق المعمق : يتم كل أنواع التحقيقات المعمقة و في المحاسبة ( سوف نتطرق اليها لاحقا)

3- حق الاستدراك :

يتمثل في استدراك الأخطاء و هو الوسيلة الممنوحة للإدارة في إطار إجراءات المراقبة لتقويم الأخطاء او الغش المقترفة من طرف المكلف بالضريبة سوء التعديل او الاقتطاع من جديد و هذا في الأربع السنوات الأخيرة لرقم الأعمال و المداخيل - المادة 326 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 127 من قانون الرسم على رقم الأعمال، الا في حالات استثنائية يمدد لسنتين عند عمد التدليس من طرف المكلف المادة 146 من قانون المالية السنة 2018.

4- حق المعاينة :

هو عمل مباشر بعين المكان و تدخل على مستوى المصانع و المخازن من أجل مطابقة صحة المعلومات من طرف الممولين او المكلفين بالضريبة في شكل وثائق و الملفات و هذا عندما توجد قرائن تدل على ممارس تدليسية :

و ممارسة التدليسية هي :

- ممارسة نشاط غير مصرح به.
  - انجاز عمليات شراء و البيع دون فاتورة
  - فواتير لا تعكس الحقيقة .
  - قيود محاسبية خاطئة أو وهمية عمدا .
  - كل مناورة تهدف الى تنظيم إعساره من طرف المكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه.
- بالإضافة إلى ذلك يمكن هذا الحق من المتابعة الميدانية لحركة السلع و البضائع عبر مختلف مراحل إنتاجها و تسويقها.

## **ثانياً: واجبات و حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة<sup>29</sup>**

- واجبات المكلف بالضريبة : و تنقسم الى قسمين

1- التزامات محاسبية

2- التزامات جبائية

1- الالتزامات المحاسبية : نص عليه القانون التجاري وهي :

- أ- مسك الدفاتر المحاسبية : و هما دفترى اليومية و الجرد ( المواد 09 ، 10 ، 11 ) بدون ترك بياض أو تغير ... و الشروط المنصوص عليه . في كيفية متابعة مسكهم بأحسن صورة .
- ملاحظة : يجب ختم و ترقيم السجلات لدى محكمة طبقاً لكيفيات القانونية المعمول بها ( بالإضافة إلى هذين الدفترين ، على المكلف مسك دفاتر أخرى مثل دفتر الأجور ، و دفاتر مساعدة و النسخ الأصلية لوثائق المحاسبية و المحافظة عليه لمدة 10 سنوات - المادة 12 ق ت .

<sup>29</sup> بالاعتماد على : قانون الإجراءات الجبائية ، المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية ، 2020 .

2- دفاتر مسك المحاسبة المبسطة : و هي عبارة دفتر الإيرادات و المصاريف ، و الذي يجب ختم من طرف مفتش الضرائب ، و كذلك دفتر الجرد و التثبيتات ( لا سيما الخاضعين لنظام الجزائي و أصحاب المهن الحرة )

#### ب- الالتزامات الجبائية :

1- التصريح بالوجود : خلال الشهر الأول من بداية النشاط و ذلك بملاء نموذج تقدمه الادارة مرفق بوثائق تثب الصفة القانون لمؤسسة و عنوان مقرها الضريبي .- المادة 183 ق ص المباشرة و الرسوم المماثلة .

2- التصريح الشهري أو الفصلي لرقم الاعمال : و هذا بالتصريح بنموذج معينة ، قبل 20 من شهر الذي يلي حسب الحالة الشهر الذي تحققت فيه الإيرادات المهنية و يرفق عند الضرورة بكشف بالمعلومات عن الموردين- اسمائهم و صفاتهم و مبالغ الشراء و ر ق م لفواتير قصد استرجاع القيم المضافة .

3- التصريح السنوي للعوائد و الأرباح : يكون هذا قبل الفاتح من افريل بنموذج أو النماذج المقدمة من طرف الإدارة يتضمن مبلغ العوائد و الأرباح خلال السنة الفارضة مبني على الحقائق الثبوتية و التي يجب أن تقدم عند كل طلب من طرف الادارة الجبائية لتحقيق . المادة - 53 من نفس القانون .

ملاحظة : تختلف النماذج التصريحية من شركة الاشخاص الى شركة المعنوية

4- التصريح بإيقاف النشاط أو الوفاة : في حالة التخلي على النشاط يكون في 10 ايام الاولى من تاريخ التوقيف عن النشاط- المادة 195 من نفس القانون.

أما في حالة الوفاة ، يكون على ذويه التصريح و تقديم جميع المعلومات المؤسسة لضريبة ، خلال ستة أشهر \_ التصفية.

#### 5- التزامات المتعلقة بتقديم التعريف الاحصائي :

تلتزم المؤسسات عند تصريح بإرفاق جدول تبين فيه رقم التعريف الاحصائي ، عنوان .... المادة 176 من قانون الاجراءات الجبائية و كذا قانون المالية لسنة 2018 المادة 34.

#### 2- حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة :

بهدف خلق توازن بين واجبات المكلف و صلاحيات الإدارة نص القانون الجزائري على جملة من حقوق و ضمانات لصالح المكلف و قبل تعرضه لأي تحقيق جبائي و هي :

1- إرسال الاشعار بالتحقيق مرفق بميثاق المكلف بالضريبة الخاضعين للرقابة : أي لا يمكن التحقيق دون إعلامه عن طريق وثيقة الإشعار و منحه مدة 10 للتحضير . المادة 20 و 21 من قانون الإجراءات الجبائية . في حالة عدم قبول الإشعار أي رفض استلام الإشعار ، لقد يلجأ المحققون الى فرض ضريبة تلقائيا ...

2- حق الاستعانة بمستشار : يحق بالمكلف بالضريبة الاستعانة بمستشار سواء خبير في المحاسبة أو محامي من اختياره خلال عملية التحقيق للمساعدة . المادة 20 / 06 .  
ملاحظة : قد تؤدي عدم الإشعار بإمكانية الاستعانة بوكيل مستشار الى بطلان إجراءات الرقابة ، كما انه لا يعد حضور المستشار ضروريا اثناء المراقبة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية التي تفقد من قيمتها في حالة ما اذا تم تأجيلها ...؟.

3- عدم تجديد التحقيق : في ما عد و إن استعمال المكلف طرق تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق فإن الإدارة لا تستطيع القيام بتحقيق جديد في نفس الدفاتر و المسندات المحقق فيها بخصوص لنفس الفترة و الضريبة ، و اذا مس التحقيق عمليات دون أخرى فان يمكن الرجوع الى العمليات الغير محقق بشرط احترام حق التقادم . و تمنح للمكلف مدة 40 يوم للرد - سوف تيم الرجوع اليها عند تناول التحقيق في المحاسبة -

4- تحديد مدة التحقيق بعين المكان : لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات و الوثائق المحاسبية آجالا محددة ، هذه الاخيرة محددة طبقا لرقم الاعمال المحقق سنويا و طبيعة نشاط المؤسسة:

| النشاطات | المدة  | رقم الاعمال                                     |
|----------|--------|-------------------------------------------------|
| خدمات    | 4 اشهر | رقم اقل من 1.000.000.00 دج                      |
|          | 6 اشهر | رقم الاعمال من 1.000.000.00 الى 5.000.000.00 دج |
| أخرى     | 4 اشهر | رقم اقل من 2.000.000.00 دج                      |
|          | 6 اشهر | رقم الاعمال من 2.000.000.00 الى                 |



|                  |  |  |
|------------------|--|--|
| 10.000.000.00 دج |  |  |
|------------------|--|--|

ملاحظة : هناك استثناءات و لكن في جميع الحالات الأخرى مدة التحقيق لا تتعدى السنة .

5- **السر المهني** : كل محقق ملزم بكتمان السر المهني فإذا افشي السر يتعرض الى عقوبات جنائية المادة 301 من قانون العقوبات .

6- **حق طلب النتائج المترتبة عن قبول التقويمات** : أي تبليغ بالأسس الضريبية الجديدة

7- **حق الرد** : كما ذكرنا سابقا هو 40 يوم من استلامه - المادة 20 / 06 قانون الاجراءات الجبائية

8- **الخصم التسلسلي** : أي خصم اثناء التقويمات الضرائب و الرسوم المصرح بها و تعتبر الفروق الناتجة عنه أساس جديد خاضع للضرائب المادة 319 من قانون الضرائب و الرسم المماثلة ، غير أن الخصم لا يخص الاعمال و الرسوم المماثلة لا يتم، الا اذا سبق انهاء تحقيق في اسس هذا الرسم قبل التحقيق في اسس الضرائب على المداخيل

9- **التقادم** : أي تصبح هذا الالتزامات غير ملزمة و تعفى من كل عقوبة مدته 4 سنوات مواد القانون المدني 308 الى 322 .

ملاحظة: ويمكن تمديده الى سنين في حالة الغش في او حالة اللجوء الى طرق تدليسية يبدأ حساب

مدة التقادم من اليوم الذي يمكن فيه لأعوان الإدارة معاينة وجود الحقوق أو المخالفات

10- **جق الطعن** : حيث يمكن للمكلف بواسطة طلب استدراك او تصحيح الأخطاء المرتكبة في تأسيس الضريبة و يكون أمام الإدارة أو المحاكم .

و طرق التي تحت تصرف المكلف هي: الطعن الإداري ، الطعن النزاعي

أ- **الطعن الإداري** : وهذا باللجوء إلى المدير الولائي للضرائب او رئيس مركز الضرائب او رئيس

مصلحة الأبحاث و المراجعات كلا حسب الاختصاص. - احترام الإجراءات الشكلية للشكاية .

ب- **الطعن النزاعي** : يكون على المستوى المدير الولائي و كذا للجنة الدائرة او الولاية او الإدارة

المركزية و له شروط - يتم تفصيل أكثر في بحث المنازعات الضريبة -

ملاحظة :الحقوق :10/9/8/7 تسمى حقوق ممنوحة بمقتضى اجراء التقادم

### 3 - التحقيق المحاسبي :<sup>30</sup>

بعد أن تطرقنا في المحاضرات السابقة لحقوق و واجبات كل من الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة ، نأتي في هذه المحاضرة لتناول موضوع التحقيق المحاسبي الذي هو أهم أنواع التحقيقات الجبائية، حيث عرفنا أن تحقيقات ثلاثة أنواع و هي التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة و الذي يعني التحقيق في جميع التركيب الثروة المالية لمكلف مقارنة مع حجم نشاطه، و ثم نوع آخر هو التحقيق المصوب الذي يعني التحقيق الجبائي في جزئية معينة من الضرائب و الرسوم أو فترة معينة فقط، مثلا سنة واحدة ، أما النوع الثالث، هو أهمهم و هو التحقيق المحاسبي الذي هو موضوع محاضرتنا هذا ، فما هي إجراءاته؟ كيف يتم التحضير له ؟ و متى يتم الشروع فيه ؟ و ماهي إجراءاته النهائية ؟

#### أولا : الإجراءات الأولية لعملية التحقيق الجبائي

عملية التحقيق الجبائي لملفات ليس عملية عشوائية ، أو جزافية أو تلقائية بل هي عملية مبرمجة و مخطط لها بصفة موضوعية و هذا حتى تسير على أحسن وجه و تؤدي إلى تحقيق الأهداف و النتائج المرجوة ، إي استخدام برنامج مسطر و في الغالب يكوي سنويا من بداية التبلاغات إلى غاية صدور النتائج الأولية و ما بعدها من الردود و النتائج النهائية .

و نظرا لعدم كافية الوقت و نقص التجهيزات و الكفاءات فانه لا يمكن إخضاع جميع ملفات المكلفين لرقابة الجبائية لذلك يتم اقتراح ملفات و هذا بالاعتماد على معايير خاصة منها الشك في تهرب الضريبي ، حيث تعد الإدارة برنامج خاصة ثم تنفيذها وفق خطة زمنية:

#### 1- اقتراح برامج التحقيق: و يتضمن نقطتين أ- اقتراح ملفات، ب- معايير اختيار الملفات

أ- **اقتراح ملفات التحقيق** : وهذا بإعداد قائمة المكلفين بالضريبة المراد التحقيق في ملفاتهم بالاعتماد معايير تكون أولية، ثم ترسل الى المديرية الولائية للضرائب قصد انتقاء ثاني ثم ترسل الى المديرية الجهوية للضرائب قصد إعداد قائمة مؤقتة ثم تحول إلى المديرية البحث و المراجعات و بالضبط الى المديرية الفرعية للبرمجة .

#### ب-معايير اختيار الملفات :

- أهمية رقم الأعمال المصرح به للسنتين الأخيرتين .

<sup>30</sup> بالاعتماد على : قانون الإجراءات الجبائية ، المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية ، 2020 .

- تكرار التصريح بالخسارة في نتائج المكلفين بالضريبة
  - الزيادة السريعة في مستوى معيشة مسير المؤسسة و غير مطابقة للدخل المصرح به.
  - ضعف الهامش الإجمالي .
  - عدم خضوع المؤسسة للتحقيق منذ مدة طويلة.
  - المؤسسة تابعة لقطاعات الأكثر شهرة بالغش - الاستيراد و التصدير مثلا .
- ملاحظة : هذه المعايير على سبيل المثال لا الحصر فالقائمون على اختيار الملفات لهم الحرية في اقتراح الملفات لاضاعها الى التحقيق.

## 2- إعداد برامج التحقيق :

- أ- **على المستوى المحلي :** من طرف المديرية الفرعية الولائية لرقابة الجبائية و تكون على الملفات التي يقل رقم اعمالها للسنوات الأربعة الأخيرة أربعة ملايين دينار لخدمات و المهن الحرة و عشرة ملايين للنشاط الاخرى.
- ب- **على المستوى المركزي:** من طرف مصلحة البحث و المراجعات : و تعد برنامج ملفات التي يفوق رقم اعمالها المذكور آنفا و الملفات فيها صعوبة في التحقيق، و كذا هي ملفات محل النزاع مع الإدارة

## 3- تنفيذ برامج التحقيق على مستويين :

- أ- **على المستوى المحلي :** يتم تنفيذ التحقيق من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية من طرف فرق التحقيق المتكونة من اثنين و رئيس فرقة و ستند لكل فرقة من 3 الى 4 عمليات تحقيق سنويا .
- ب- **على المستوى المركزي :** و يتم من طرف مصالح البحث و هذا بتشكيل فرق لهذا الغرض من أجل تحقيق الأهداف المسطرة

## ثانيا: التحضير للتحقيق المحاسبي

بعد من الانتهاء من إعداد و برجة الملفات المراد تحقيق فيه، يبدأ التحضير للتحقيق المحاسبي حتى يكون أعمالهم على احسن وجه و هذا بأخذ بصورة كاملة و شاملة عن المكلف بالضريبة وهذا بسحب ملفه من مفتشيه الضرائب و كل المعلومات المفيدة في التحقيق.

## 1- سحب و دراسة الملفات

**الملف الجبائي :** مجموعة الوثائق الضرورية و الخاصة المتعلقة بالمؤسسة حيث يتضمن كل التصريحات، من بينها التصريح السنوي ، و الاتصالات و الإشعارات و المراسلات الموجهة إلى المكلف بالضريبة من قبل الإدارة الجبائية .

**سحب الملف:** يقوم العون المحقق بدراسة الملف و الوثائق الشخصية للمكلف و الشركاء في حالة وجودهم ، حتى يتكون لديه صورة شاملة و كذا الميزانيات المصرح بها. و تصريحات جبائية الخاص بالضرائب المباشرة و رقم الأعمال

و خلال دراسة الملفات الشخصية للمكلف ينظر العون في الدخل الإجمالي مقارنة بالدخل النوعي للمكلف بالضريبة و مدى تجانسه بعناصر المعيشة و كذا عدد المستخدمين و عدد أفراد العائلة المتكافل بهم الخ...

**2- إعداد الوثائق التحضيرية:** في هذا الإطار ، يحق للعون طلب توضيحات من المكلف لمعرفة مصداقية المؤشرات المحصل عليها ، مثلا محلات التجارية ..... الخ

**أ- دراسة مقارنة للميزانيات :** و هذا بالتدقيق في حركة تغير حسابات الميزانية سوء تعلق بالاستثمار من الإضافة إلى تنازل او العكس و كذلك حسابات التسيير من فائض قيمة او نقص قيمة و حسابات المخزون و كذا القروض الاستغلال الى غير من ملاحظات التي لقد تلفت انتباه من القراءة الأولية لميزانيات .

**ب- فحص حسابات النتائج :** و هذا بمقارنة رقم الأعمال بكشوف و الفواتير البيع و حساب المصاريف و مدى تجانسه و مقارنة الهامش الإجمالي لقطاع و مقارنة بمؤسسات نفس القطاع ، على كل حالة هناك دليل توضع تحت يد العون للتحكم أكثر في هذا النقطة .

**3- الاطلاع على المعلومات من مصادر خارجية :** باعتماد على حق الاطلاع المحمول قانون لعون ، حيث يمكنه الاتصال كل ما له علاقة بالمكلف بالضريبة ، سواء كان الممولين ، البنوك ، الجمارك ، مديرية التجارة ... و هذا من أجل مقارنة تصريحات المكلف مع وثائق هذه الإدارات خلال تعاملها معه .

**ملاحظة :** بعد الانتهاء من مرحلة التحضير يقوم المحقق بالشروع في التحقيق .

## ثالثا : الشروع في التحقيق

بعد الانتهاء من عملية التحضير ، تبدأ عملية التحقيق المحاسبي و هذا بإرسال الإشعار للمكلف قبل التدخل بعين المكان الا يمكن أن يقوم في حالات خاصة بإجراء مراقبة مفاجئة .

### 1- الإشعار بالتحقيق **l'avis de vérification**: المحقق ملزم بإعلام المكلف أو المعنى بالتحقيق

و ذلك بواسطة رسالة مسجلة أو مضمونة مع الإشعار بالاستلام أو تسلم للمعني في يده مع إمضاء على الاستلام مرفق بميثاق المكلف بالضريبة الخاضعين للرقابة ، حيث حدد المشرع الجبائي محتوى الاشعار وكذا المؤهلين لاستلامه و أسباب المراقبة المفاجئة .

غير أنه يعتبر الإشعار غير قانوني عندما يسلم لشخص غير مؤهل قانونيا في مكان المكلف بالضريبة ، أو رجوع الإشعار بسبب خطأ في العنوان ، إرسال في العنوان القديم رغم أن الإدارة عند العنوان الجديد ، في حالة وجود المكلف في السجن حيث يجب يحول له عن طريق مصالح العدالة . حيث يمنح له 10 ايام ابتداء من استلام الإشعار قصد تحضير ملفه. - انظر المادة 04/20 من ق ا ج

### 2- المراقبة المفاجئة : و التي ترمي إلى معاينة المادية لعناصر الطبيعة للاستغلال أو تأكد من وجود الوثائق

المحاسبية وحالتها و يسلم الإشعار عند بدايتها ، و لا يمكن البدء في فحص الوثائق من حيث الموضوع إلا بعد مرور اجل التحضير ...10 ايام.

### 3- التدخل بعين المكان و الاتصال مع المكلف بالضريبة : من أجل خلق من الثقة المتبادلة بينهما

لأجل إيجاد المساعدة المطلوبة وتبادل أطراف الحديث و على المحقق أن لا يعلم المكلف بالأخطاء المكتشفة خلال الدارسة الأولية .

### 4- تحصيل المعلومات : لا سيما موضوع المؤسسة أي نشاطها الرئيسي وكذا الفروع من اجل المقارنة

بالتصريح .ثم شروط الاستغلال ، عدد الموردين و الزبائن توزيعهم الجغرافي و طرق الدفع و دوران المخازن ....وسائل الإنتاج المستخدم ، المحلات ، العاملين العلاقات الخارجية لمؤسسة ، المخطط المحاسبي المستخدم .

### 5- نهاية عملية التحقيق بعين المكان : و طلب تبريرات و توضيحات على معلومات الغامضة من

المكلف من الأحسن أن تكون مكتوبة ، يجب إعلام المكلف ضمانات الممنوحة له في يخص الطعون، يلزم الأعوان المحققين بأن يبلغوا المكلف بالنتائج المحصل عليها.

## رابعاً: إجراءات ما بعد التقييم :

1- التبليغ الأولية بنتائج التحقيق: بعد إتمام المحقق عمله يتم إرسال التبليغ الأولية بالنتائج عن طريق رسالة مضمونة او يسلم الى المكلف مباشرة عن طريق ساعي البريد و يستفيد من حقه القانوني لرد خلال 40 يوماً تبدأ من يوم الاستلام و حقه الاستعانة بمستشار .

## 2- إجابات المكلف عن التبليغ :

أ- الرد في الآجال :و يكون مكتوباً على الأعوان مناقشته مهم كانت تبريرات المكلف في الشكل والموضوع

ب- الرد خارج الآجال القانونية : ابتداء يحق لعون رفض ملاحظات المكلف لوصلها خارج الآجال القانونية ، غير انه يمكنه قبوله في حالة ما يكون الرد مقبول كلياً أو جزئياً.

ت- غياب الرد :في هذا الحالة لا يمكن اعتباره إلا قبول ضمنياً للأسس الجديدة و العون ملزم بالتبليغ النهائي .

رغم ذلك يبقى حق المكلف بالطعن أمام التسلسل الإداري في الطعن ، قبل 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي إرسال الجداول

3- التبليغ النهائي لنتائج التحقيق و إقفال عملية التحقيق :بعد استلام أجوبة المكلف حول التبليغ الأولي ، تنظر الإدارة في رده و تعديل ما ماهو منطقي و في الأخير تقوم بتحرير التبليغ النهائي و الذي يكون مكتوب مفصلاً بشكل جيد ، بحيث لا يمكن تعديله أو تغييره الا إذا اكتشف أن المكلف قد عمد إلى استعمال طرق احتيالية ، ويقوم المحقق بإصدار الاوردة rôles و التقرير النهائي

4- إصدار الجداول rôles :بعد إقفال عملية التحقيق يستوجب على أعوان التحقيق إصدار بطاقة المتابعة و ترسل إلى متفشية التابع لها المكلف .

5- إرسال الإخطارات : هذا من مهام مديرية الضرائب ثلاثة نسخ واحدة لمكلف ، واحد ملف المكلف ، واحد لقاوضة الضرائب قصد التحصيل.

6- كتابة التقرير النهائي : هذا بمدونة نهائية و التي تعبر عن الموافق النهائي للإدارة تجاه كل مجرات التحقيق و بالتركيز على :

الإشعار بالتحقيق المرسل للمكلف ، تحديد الفترة ، طبيعة المخالفات المكتشفة و العقوبات المطبقة ، و المواد القانونية و كذا بصفة إلزامية أن تلحق الملفات المرسلة إلى المديرية الجهوية و مديريةية البحث و المراجعات ب :

- نسخة من صورة الإشعار بالتحقيق
- حالة مقارنة الميزانيات
- كشف المحاسبة
- نسخة من التبليغ بالتقويم
- نسخة من إجابة المكلف
- توضيحات حول طبيعة الضرائب و العقوبات المطبقة
- نسخة من الجدول أو الورد النهائي .

#### 4-فحص المحاسبة ( من حيث الشكل و المضمون )<sup>31</sup>

يعتبر فحص المحاسبة أو التحقيق في المحاسبة أهم مرحلة في مسار التحقيق الجبائي - مراقبة جبائية للمحاسبة - حيث ينتقل فيه المحققون من معالجة المعلومات الجبائية المتوفرة إلى فحص مجمل التصريحات و الدفاتر قصد التأكد أكثر من مصداقية المحاسبة شكلا و مضموما

#### أولا : فحص المحاسبة من حيث الشكل

قبل الشروع في فحص المحاسبة من حيث الشكل - الرسمية القانونية-، يقوم العون المحقق بمراقبة الحالة العامة للسجلات المحاسبية و يتأكد من أنها ممسوكة و مدعمة بالوثائق التبريرية الضرورية و هذا الاعتماد على بعض المؤشرات، منها:

- تاريخ توقيع القاضي على الدفاتر الإجبارية و حالتها نسبيا مع تاريخ مسكها  
ثم يبدأ في المراقبة الشكلية : حيث لا تكون المحاسبة مقبولة شكلا، إلا إذا كانت **كاملة ومنتظمة، و دقيقة، و مقنعة (صادقة)**

1- **محاسبة كاملة و منتظمة** : وهي التي يجب أن تحتوي على مجمل الدفاتر و الوثائق الإلزامية المبينة في القانون التجاري في المواد 9 و 10 و 11 و 12 و القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي  
2- **محاسبة دقيقة** : و هي تكون فيه القيود المسجلة بدقة في اليومية مع دفتر الأستاذ وصحة الترحيلات و متطابقة مع الوثائق التبريرية و الدفاتر لا سيما ميزاني الجرد و المراجعة و حساب البنك و الحساب و حساب الصندوق

<sup>31</sup> بالاعتماد على : قانون الإجراءات الجبائية ، المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية ، 2020 .

**3-محاسبة مقنعة ( صادقة):** و هي وجود تبرير ثبوتية كل عمليات المسجلة في دفاتر المحاسبة لمؤسسة

لا سيما المبيعات، الخدمات و الأشغال: و المخزونات و أشغال قيد التنفيذ

**ثانيا : فحص المحاسبة من حيث المضمون**

بعد الانتهاء من التحقيق من حيث الشكل للمحاسبة ينتقل العون المحقق إلى ناحية المضمون المحاسبة إي مراقبة محتوى الموضوعي للمحاسبة و قد يكون داخليا أو خارجيا و يقسم فحص المحاسبة من حيث المضمون الى ثلاثة أقسام :

1- المراقبة المعطيات المحاسبية

2- فحص حسابات الميزانية

3- فحص حسابات النتائج

**5-إجراءات الرقابة الجبائية<sup>32</sup>**

**1-الطرق المختلفة للمراجعة :** تملك الإدارة الجبائية بمقتضى القانون سلطة المطلقة في إجراء الرقابة التي تتمثل

على وجه الخصوص في حق إجراء التحقيق ، بينما يعترف بالمقابل للمكلفين بالضريبة بالضمانات المنصوص عليها قانونا.

تتمثل إجراءات التحقيق المنصوص عليها ، فيما يلي:

**مراقبة التصريحات**

**التحقيق في المحاسبة**

**التحقيق المصوب**

**التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة**

**أ -مراقبة التصريحات:** تراقب الإدارة الجبائية التصريحات و المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو

رسم أو أتاوة .يراقب المفتش التصريحات ، وطلب التوضيحات و التبريرات كتابيا كما يمكنه أن يصحح

التصريحات، لكن عليه قبل ذلك، تحت طائلة بطلان إجراءات الإخضاع الضريبي:

<sup>32</sup> بالاعتماد على : قانون الإجراءات الجبائية ، المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية ، 2020 .



— أن يرسل إلى المكلف بالضريبة التصحيح المقرر القيام به على أن يبين له بكل وضوح، بالنسبة لكل إعادة تقييم، الأسباب التي دعت إلى ذلك ومواد قانون الضرائب المطابقة لذلك، وكذا أسس الإخضاع الضريبي وحساب الضرائب المترتبة،

— أن يبلغ المكلف بالضريبة بإمكانية استعانةه بخدمات مستشار من اختياره،

— أن يدعو المكلف بالضريبة المعني إلى الإعلان عن موافقته أو تقديم ملاحظاته في أجل ثلاثين (30) يوما. ويعدّ عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني.

**إجراء التعسف في استعمال الحق:** خلال مراقبة التصريحات المتعلقة بكل ضريبة وحق ورسم وإتاوة، لا يجوز التحجج بالمستندات المشككة لتعسف في استعمال القانون لدى الإدارة الجبائية التي يحق لها استبعادها وأن تعيد لها طابعها الحقيقي.

وهذه المستندات، سواء كانت تكتسي طابعا وهميا يخفي مضمونها الحقيقي، أو تهدف إلى إقامة وضعية قانونية مصطنعة بحتة غايتها الأولى هي الاستفادة من الامتيازات الجبائية أو التملص أو تخفيض الضريبة المستحقة على المعني بالأمر، التي كان من المفروض أن يدفعها هذا الأخير بالنظر إلى وضعيته أو أنشطته الحقيقية.

كذلك هو الحال عندما تؤكد الإدارة الجبائية قانونا، وجود مستندات تشكل تعسفا في استعمال القانون يخص وعاء كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، وتصنيفيتها وتسديدها.

في حالة نشوب خلاف حول أساس التصحيح، يعرض النزاع على لجنة دراسة التعسف في استعمال القانون في أجل ثلاثين يوما (30) ابتداء من استلام الإخطار، وذلك بناء على طلب من المكلف بالضريبة.

قبل إعداد الجدول، يمكن للإدارة الجبائية الاستعانة باللجنة وإبلاغ المكلف بالضريبة بذلك.

تتكون لجنة دراسة حالات التعسف في استعمال القانون الجبائي، من:

— مدير التشريع والتنظيم الجبائين،

— مدير الأبحاث والتحقيقات،

— مدير المنازعات،

— مدير كبريات المؤسسات أو المدير الجهوي للضرائب، حسب الحالة،

— نائب مدير من المديرية العامة للضرائب بصفة المقرر،

— خبير محاسبي،

— موثق.

يتم الاستماع للمكلف بالضريبة، ويمكن لهذا الأخير أن يختار محاميا لتمثيله.  
يجب على اللجنة أن لا تتعدى أجل ستة ( 6 ) أشهر للفصل في الطلب المدرج.  
في حالة التعسف في استعمال القانون، تتضامن كل أطراف الوثيقة أو الاتفاقية مع المكلف بالضريبة عند تقويم الديون غير المبررة، لتسديد الزيادات وتطبيق عقوبات جنائية مقررة في حالة المناورات التدليسية.

### الآثار الجبائية المترتبة عن إجراء التعسف في استعمال الحق:

بالإضافة إلى هذه الزيادات، تترتب على إجراء التعسف في استعمال الحق آثار جبائية إزاء أنظمة الإخضاع الضريبي وإجراءات المراقبة وحق الاسترداد، لا سيما:

— استثناء حق الاستفادة من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة والأنظمة الاستثنائية،

— إمكانية إعادة تحديد عملية التحقيق المحاسبي المنتهية،

— إمكانية تمديد آجال التحقيق في عين المكان،

— تمديد في أجل التقادم بسنتين

— استثناء حق التأجيل القانوني للدفع المقدر ب 20 % وجدول الدفع بالتقسيط،

— التسجيل في البطاقة الوطنية لمرتكي أعمال الغش.

### إجراء التعسف في استعمال الحق و المحرر الجبائي :

لا تطبق هذه الأحكام، إذا لجأ المكلف بالضريبة للإدارة الجبائية، قبل الخضوع لمراقبة جبائية وتصنيف المستندات على أنها تعسف في استعمال القانون، عن طريق محرر جبائي، ليمدها وجوبا من خلاله بكل العناصر اللازمة لتقدير المضمون الحقيقي لهذه المستندات.

لا تطبق هذه الأحكام أيضا في حالة عدم رد الإدارة على المحرر الجبائي في أجل أربعة أشهر، ابتداء من تاريخ الإحالة.

### ب -التحقيق في المحاسبة:

يسمح هذا الشكل من التحقيق للإدارة الجبائية من التأكد من صحة و ثبوتية التقييدات المحاسبية أو في إجراء مقارنة بين تصريحاتكم الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مغلقة و التقييدات المحاسبية قصد التأكد من مصداقية و صحة تصريحاتكم.

لا يمكن إجراء التخفيضات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل.

### ج -التحقيق المصوب:

التحقيق المصوب هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب ، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.

يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في تحقيق المحاسبة.

#### د -التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

يرمى التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلى التأكد من مصداقية و صحة تصريحكم الإجمالي بالمداخيل . أيضا يمكن تنفيذها على الأشخاص الذين لا يكتتبون التصاريح الجبائية و يتمثل هذا التحقيق في مراقبة الإنسجام الحاصل بين:

من جهة ، مداخيلكم المصرح بها ، و من جهة أخرى حالتكم المالية و العناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء مفركم الجبائي .

لا يمكن إجراء التخفيضات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل.

#### 2-الضمانات الممنوحة في مجال الرقابة الجبائية:

يمنح لكم القانون حقوق و ضمانات في مجال الرقابة الجبائية:

يرتبط بعضها بممارسة حق التحقيق .بينما يرتبط بعضها الآخر بممارسة سلطة إعادة التقييم .

أ -ضمانات متعلقة بممارسة حق التحقيق : تتعلق الضمانات المرتبطة بممارسة حق المراجعة أو التحقيق بـ:

إرسال إشعار بإجراء التحقيق ، يكون مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته؛

الإستعانة بمستشار؛

تحديد مدة إجراء التحقيق؛

إستحالة إجراء تحقيق جديد؛

-إرسال إشعار بالتحقيق مرفوق بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته:

قبل الشروع في إجراء تحقيق معمق للوضعية الجبائية الشاملة ، التحقيق في المحاسبة أو في التحقيق المصوب يتعين

على الإدارة الجبائية إبلاغكم بذلك مسبقا ، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مع إشعار بالإستلام

مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته.

يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق صراحة:

فيما يتعلق بالوضعية الجبائية الشاملة :

\*الأجل الأدنى المقدر، بخمسة عشر ( 15 ) يوما ، إبتداء من تاريخ إستلام الإشعار بالتحقيق.

فيما يتعلق بالتحقيق في المحاسبة :

\*الأجل الأدنى المقدر بخمسة عشر ( 15 ) يوما ، ابتداء من تاريخ إستلام الإشعار بالتحقيق

\*تاريخ و ساعة أول تدخل.

\*مدة إجراء التحقيق

\*الفترة المعنية للتحقيق

\*الحقوق و الضرائب و الرسوم و الأتاوي المعنية.

\*الوثائق الواجب الإطلاع عليها.

فيما يتعلق بالتحقيق المصوب :

\*الأجل الأدنى للتحضير، المقدر ب عشرة ( 10 ) ، ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق.

\*يجب ان يشمل الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر المشتركة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقا ،

توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها.

-الإستعانة بمستشار :

يمكنكم الاستعانة بمستشار من اختياركم ، أثناء إجراء عملية التحقيق المعمق في وضعيتكم الجبائية الشاملة أو

التحقيق في محاسبتكم - يجب أن يشير الإشعار بالتحقيق صراحة إلى هذا الحق-.

-تحديد مدة إجراء التحقيق:

-بالنسبة للتحقيق المصوب: يجب أن لا تتعدى فترة إجراء التحقيق المصوب ، اعتبارا من تاريخ استلام أو

تسليم

الإشعار بالتحقيق ، مدة ( 2 ) شهرين.

-بالنسبة للتحقيق المحاسبي : يجب أن لا تتعدى فترة إجراء التحقيق المصوب ، اعتبارا من تاريخ استلام أو

تسليم

الإشعار بالتحقيق ، مدة:

**3 أشهر ، فيما يتعلق ب:**

\*مؤسسات تأدية الخدمات ، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز مبلغ 1.000.000 دج لكل سنة مالية

تم إجراء التحقيق فيها.

\*كل المؤسسات الأخرى ، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية تم التحقيق فيها.

**6 أشهر فيما يتعلق بالمؤسسات المذكورة أعلاه ، إذا كان رقم أعمالها**

\*يزيد عن 1.000.000 دج و يقل أو يساوي 5.000.000 دج ، بالنسبة لمؤدي الخدمات،

\*يزيد عن 2.000.000 دج و يقل أو يساوي 10.000.000 دج ، بالنسبة للمؤسسات الأخرى.

**9 أشهر في جميع الحالات الأخرى.**

**-استحالة إجراء تحقيق جديد:**

عندما تنتهي الإدارة الجبائية من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة أو التحقيق في المحاسبة ، خاص بفترة ما ، بالنسبة لضرائب و رسوم محددة لا يجوز لها بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد ، خاص بنفس الفترة و نفس الضريبة.

**ملاحظة:**

إن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقاً و الرجوع إلى الفترة التي تمت فيها الرقابة ، مع الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المدفوعة نتيجة لإعادة التقييم من جراء التحقيق المصوب.

**-انقضاء إجراء مراقبة الوثائق عند انتهاء التحقيق في المحاسبة أو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية**

**الشاملة**

عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة ، بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب، وباستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقييدات الحسابية، فواتير أو مذكرات بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم ، وبالنسبة لنفس الفترة.

عندما يتم الانتهاء من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، لا يجوز للإدارة الجبائية بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة الوثائق خاصة بنفس الفترة ونفس الضريبة.

**ب -الضمانات المرتبطة بممارسة حق إعادة التقييم :**

تكمن الضمانات الممنوحة لكم في هذا المجال، أساساً، في إجراء إعادة التقييم المضاد و الذي يتمثل في:

التبليغ بإعادة التقييم؛

حق الرد بالنسبة للمكلف بالضريبة؛

## 1- التبليغ بإعادة التقييم:

يتعين على الإدارة الجبائية إبلاغكم بنتائج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة أو التحقيق في المحاسبة ، بواسطة إشعار بإعادة التقييم و هذا حتى في غياب إعادة تقييم أو في حالة رفض المحاسبة. يجب إبلاغكم بالإشعار المتعلق بإعادة التقييم مفصلا بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام. كما يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقييم مفصلا و مبررا بكيفية تسمح لكم بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة.

يجب إبلاغ المكلف بالضريبة الذي حقق معه في إطار الإشعار بالتقويم بان لديه إمكانية الطلب في رده التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون حسب الحالة من مدير كبريات المؤسسات أو من المدير الضرائب بالولاية أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس مصالح التدقيق و المراجعات. يجب أن يوضح الاستدعاء المكتوب التاريخ و الساعة و يرسل إلى المكلف بالضريبة الذي حقق معه الاستدعاء للحضور إلى اجتماع اختتام أشغال التحقيق.

و علاوة على ذلك يمكن للمكلف بالضريبة الذي حقق معه أن يستعين بمستشار من اختياره

## 2- حق الرد:

فيما يتعلق بالتحقيق في المحاسبة و التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة :تتوفرون على أجل مدته أربعين ( 40) يوما لإبداء ملاحظاتكم أو موافقتكم:

\* قبل إنقضاء اجل الرد ، يمكنكم طلب توضيحات شفوية حول مضمون التبليغ والإشعار.

\* لديكم إمكانية التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون حسب الحالة من مدير كبريات المؤسسات من مدير الولائي للضرائب أو من رئيس مركز الضرائب أو رئيس مصالح التدقيق و المراجعات.

\* بعد إنقضاء هذا الأجل ، يمكنكم أيضا طلب الحصول على توضيحات إضافية.

فيما يتعلق بالتحقيق المصوب :تتوفرون على أجل مدته ثلاثون ( 30 ) يوما لإبداء ملاحظاتكم أو موافقتكم  
- في حالة إبداء موافقتكم: يتم تأسيس الضريبة بناء على الأساس الذي تم تبليغه . و تصبح هذه الضريبة نهائية

و لا يمكن الرجوع فيها من قبل الإدارة.

- في حالة إبداءكم لملاحظات ، هناك حالتين ينبغي أخذها بعين الاعتبار:

إذا اعتبرت ملاحظاتكم مؤسسة و مقبولة كلياً أو جزئياً، تراجع الإدارة عن إعادة التقييم أو تقوم بتعديله.  
إذا تم رفض ملاحظاتكم ، يتعين على الإدارة الجبائية في هذه الحالة ، إبلاغكم بذلك، بواسطة رد مفصل و  
مبرر.

وإذا أظهرته هذه الأخيرة سبباً آخر لإعادة التقييم أو أخذ عناصر جديدة لم يسبق أخذها سابقاً عبر الإشعار  
الأصلي ، يمنح للمكلف أجل إضافي يقدر بأربعين ( 40 ) يوماً ، ليرسل ملاحظاته.

### 3- إمكانية مراسلة المسؤول الإداري :

لديكم إمكانية الطلب في ردكم التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون من المسؤول الإداري أو  
المحقق حسب الحالة من مدير كبريات المؤسسات أو من المديرالضرائب بالولاية أو من رئيس مركز الضرائب أو من  
رئيس مصالح التدقيق والمراجعات.

يجب أن يوضح الاستدعاء المكتوب التاريخ و الساعة و يرسل إلى المكلف بالضريبة الذي حقق معه الإستدعاء  
للحضور إلى اجتماع اختتام أشغال التحقيق . و علاوة على ذلك يمكن للمكلف بالضريبة الذي حقق معه أن  
يستعين بمستشار من اختياره

### إجراء التلبس الجبائي :

يعتبر التلبس الجبائي عملية مراقبة تضطلع بها الإدارة الجبائية قبل أي مناورة ينظمها المكلف بالضريبة بهدف  
ترتيب عملية الإعسار على الخصوص.

يمكن أعوان الإدارة الجبائية الذين لديهم رتبة مفتش على الأقل والمخلفين قانوناً ، في ظروف يمكن أن تشكل  
تهديداً لعملية تحصيل الديون الجبائية المستقبلية ، تحرير محضر التلبس الجبائي ضد المكلفين بالضريبة الذين يمارسون  
أنشطة خاضعة لنظام القانون العام والأنظمة الخاصة في مجال الإخضاع الضريبي.

يوقع محضر التلبس الجبائي وفق النموذج الذي تعدّه الإدارة ، من قبل عون الإدارة الجبائية ويصادق على التوقيع  
المكلف بالضريبة صاحب المخالفة . وفي حالة رفضالتوقيع ، يذكر ذلك في المحضر .وتحتفظ إدارة الضرائب بالمحضر  
الأصلي وتسلم نسخة منه إلى المكلف بالضريبة المعني الذي حرّر بشأنه المحضر.

كما يسمح للإدارة بالحصول على الاستعمال المباشر للوثائق المحاسبية و المالية و الاجتماعية للأشخاص  
المعنيين في الوقت المناسب و ذلك حتى بالنسبة للمرحلة التي لا تنتهي فيها الالتزامات التصريحية المنصوص عليها  
في التشريع الجبائي

## أثار المترتبة عن إجراء التلبس الجبائي :

- يترتب عن إجراء التلبس الجبائي آثار جبائية إزاء أنظمة الإخضاع الضريبي و إجراءات الرقابة وحق الإستيراد لاسيما إمكانية إعداد الحجز التحفظي من طرف الإدارة .
- إستثناء حق الإستفادة من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة و الأنظمة الإستثنائية .
- إمكانية إعادة تحديد عملية التحقيق المحاسبي المنتهية .
- إمكانية تمديد أجل التحقيق في عين المكان .
- تمديد في أجل التقادم بسنتين

- استثناء حق التأجيل القانوني للدفع المقدر ب 20 % و جدول الدفع بالتقسيط
- تطبيق الغرامات المنصوص عليها في المادة 194 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة التسجيل في البطاقة الوطنية لمرتكي أعمال الغش

## الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة الذين كانوا موضوع التلبس الجبائي :

يمكن للمكلف بالضريبة الذي كان موضوع التلبس الجبائي اللجوء إلى الهيئة القضائية الإدارية المختصة عند استلام محضر التلبس طبقا للإجراءات المعمول بها.

## الغرامات المطبقة:

في حالة معارضة التلبس ، تطبق الإدارة الجبائية على المكلفين بالضريبة المعنيين، غرامة مالية قدرها 600.000 دج.

يرفع هذا المبلغ إلى 1.200.000 دج في حالة تجاوز ، عند تاريخ إعداد محضر التلبس الجبائي ، رقم الأعمال أو الإيرادات الخام حد 5.000.000 دج المنصوص عليه في مجال نظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

يرفع هذا المبلغ إلى 1.200.000 دج في حالة تجاوز، عند تاريخ إعداد محضر التلبس الجبائي ، رقم الأعمال أو الإيرادات الخام حد 10.000.000 دج المنصوص عليه في مجال نظام الريح المبسط.

وزيادة على العقوبات المنصوص عليها سابقا، فإنه يترتب على جنحة التلبس الجبائي إقصاء المكلفين بالضريبة من الاستفادة من الضمانات المنصوص عليها في المواد 19 و 156 و 158 من قانون الإجراءات الجبائية.

إذا تعرض المكلف بالضريبة خلال نفس الفترة لعقوبات لأسباب أخرى ، فإن هذه العقوبات تتعلق بمخالفات مختلفة عن تلك المنشأة للتلبس الجبائي.

ويتعرض المكلف بالضريبة عندئذ لغرامة عن كل مخالفة وتطبق العقوبات بمعزل عن الغرامة المالية المذكورة أعلاه.



## اجراءات مراقبة الضريبة :

**مراقبة التصريحات :** تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة

يتعين على المؤسسات و الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناءا على طلبها ، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها . يراقب المفتش التصريحات .وتطلب التوضيحات و التبريرات كتابيا .

يمكن للمفتش أن يصحح التصريحات، لكن عليه قبل ذلك ، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن يرسل إلى المكلف بالضريبة التصحيح المقرر القيام به على أن يبين له بكل وضوح، بالنسبة لكل إعادة تقويم، الأسباب التي دعت إلى ذلك و مواد قانون الضرائب المطابقة لذلك .وكذا أسس الإخضاع الضريبي و حساب الضرائب المترتبة، كما يقوم في نفس الوقت، بدعوة المكلف بالضريبة المعني إلى الإعلان عن موافقته أو تقديم ملاحظاته في أجل ثلاثين ( 30) يوما . و يعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني.

يرسل الإشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار بالاستلام.

و يحدد المفتش، بعد انقضاء أجل الرد، أساس الإخضاع الضريبي الذي يتم تبليغه أيضا للمكلف بالضريبة مع مراعاة حق المعني في الاعتراض بعد إعداد جدول التسوية.

### 6-التحقيقات الجبائية في التصريحات:<sup>33</sup>

**1 . التحقيق في المحاسبة:** يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب.

يقصد بالتحقيق في المحاسبة مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة بعنوان المدة غير المتقادمة و يشمل التحقيق مجموع الضرائب و الرسوم التي يخضع لها المكلف بالضريبة.

**2التحقيق المصوّب:** يعتبر التحقيق المصوب في المحاسبة إجراء رقابة موجه يتضمن ضريبة واحدة أو عدة ضرائب بعنوان جزء أو كل المدة غير المتقادمة أو بمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية متعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية.

<sup>33</sup> بالاعتماد على : قانون الإجراءات الجبائية ، المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية ، 2020 .

**3- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:** يشكل التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة أداة يسمح للإدارة الجبائية من خلالها ممارسة الرقابة على تصريحات الدخل للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة.

و في هذا التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصريح بها من جهة، و الذمة أو الحالة المالية و العناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي، من جهة أخرى، و هذا حسب المادتين 6 و 98 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

### التلبس الجبائي :

يعتبر التلبس الجبائي عملية مراقبة تضطلع بها الإدارة الجبائية قبل أي مناورة ينظمها المكلف بالضريبة بهدف ترتيب عملية الإعسار على الخصوص.

ويسمح هذا الإجراء للإدارة الجبائية بالتدخل لوقف الغش الممارس عندما تجتمع مؤشرات مقبولة . كما يسمح للإدارة بالحصول على الاستعمال المباشر للوثائق المحاسبية و المالية والاجتماعية للأشخاص المعنيين في الوقت المناسب وذلك حتى بالنسبة للمرحلة التي لا تنتهي فيها الالتزامات التصريحية المنصوص عليها في التشريع الجبائي. إجراءات التحقيق (التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوّب ، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة)

### 1 . إرسال إشعار بالتحقيق:

لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته.

2 . حق الاستعانة بمستشار: يحق للمكلف بالضريبة الاستعانة بمستشار من اختياره.

### 3 . مدة التحقيق :

• التحقيق في المحاسبة: لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر و الوثائق المحاسبية ، حسب الحالة، أكثر من ثلاثة ( 03 ) أشهر، ستة ( 06 ) أشهر أو تسعة أشهر.

• التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة، اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه إلى غاية تاريخ الإشعار بإعادة التقويم.

• **التحقيق المصوّب:** لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر و الوثائق، أكثر من شهرين)

02

#### 4. نتيجة التحقيق :

• **الإجراء التناقضي لإعادة التقويم:** يتعين وجوبا إعلام المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق في المحاسبة، عن طريق

الإشعار بإعادة التقويم و هذا حتى في حالة غياب إعادة تقييم أو في حالة رفض المحاسبة.

يجب إرسال هذا الإشعار بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو تسليمه مع إشعار بالاستلام.

للمكلف بالضريبة أجل أربعين ( 40 ) يوما في إطار التحقيق في المحاسبة و التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية

الشاملة (ثلاثين يوما في حالة التحقيق المصوّب) ليرسل ملاحظاته أو قبوله لها:

في حالة القبول الصريح، يصبح أساس فرض المحدد نهائيا، و لا يمكن للإدارة الرجوع فيه.

في حالة تقديم ملاحظات ترفضها الإدارة، فانه ينبغي عليها أن تعلمه بذلك من خلال مراسلة مفصلة و مبررة.

وإذا أبرزت هذه المراسلة سببا جديدا لاعادة التقويم أو الأخذ بعين الاعتبار عناصر جديدة لم يتم التطرق لها في (

الإشعار الاولي، فانه ينمح أجل اضافي مدته أربعون ( 40 ) يوما للمكلف بالضريبة لتقديم ملاحظاته (م 10

ق.م . 2018)

يجب أن يبلغ المكلف بالضريبة الذي حقق معه في إطار الإشعار بالتقويم أن لديه إمكانية طلب، في رده، التحكيم

بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون من رئيس مركز الضرائب.

يجب أن يوضح الاستدعاء المكتوب التاريخ و الساعة ويرسل إلى المكلف بالضريبة الذي حقق معه لاستدعائه

للحضور إلى اجتماع إحتتام أشغال التحقيق. ويمكن للمكلف بالضريبة الذي حقق معه أن يستعين بمستشار من

اختياره.

#### • **رفض المحاسبة:**

لا يمكن رفض المحاسبة عقب التحقيق فيها، الا اذا أثبتت الإدارة طابعها غير المقنع و ذلك عندما:

- يكون مسك الدفاتر و السندات المحاسبية و الوثائق الثبوتية غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى 11 من

القانون التجاري و للنظام المحاسبي المالي و غيرها من التشريعات و التنظيمات المعمول بها.

تتضمن المحاسبة أخطاء أو اغفالات أو معلومات غير صحيحة و متكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية.

## • إجراء فرض الضريبة تلقائياً:

يمكن أن تلجأ الإدارة في بعض الحالات، إلى تحديد التلقائي للضريبة، و يتم ذلك على وجه الخصوص ،  
عندما:

يعترض المكلف بالضريبة على إجراء الرقابة الجبائية سواء بسبب فعله أو بسبب تدخل أو حضور الغير الذي يقوم  
بالاعتراض وعرقلة إجراءات متابعة عمليات الرقابة؛

لم يتم المكلف بالضريبة بإيداع في الآجال المحددة التصريح الخاص بالمداخيل) الضريبة على الأرباح الصناعية و  
التجارية و الضريبة على الأرباح غير التجارية (أو التصريح المتعلق بالضريبة على أرباح الشركات أو التصريحات  
الخاصة بالرسم على القيمة المضافة؛

لم يقدم المكلف بالضريبة محاسبته أو كانت محاسبته محل رفض.

انقضاء إجراء مراقبة الوثائق عند انتهاء التحقيق في المحاسبة أو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية  
الشاملة :

عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة ، بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب،  
وباستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة  
خلال التحقيق، لا يتم كن للإدارة أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقييدات الحسابية، فواتير أو مذكرات  
بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم ، وبالنسبة لنفس الفترة.

عندما يتم الانتهاء من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، لا يجوز  
للإدارة الجبائية بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة الوثائق خاصة بنفس الفترة ونفس الضريبة.

## الختاتمة العامة

من هنا ونظرا لهذه الأهمية البالغة التي يكتسيها منهجية التسيير و التدقيق الجبائي في المؤسسة، لا يمكننا اغفال الحاجة الملحة لمهنيين أكفاء، لديهم من الخبرة والتكوين الكافي الذي يسمح لهم بأداء المهام المرتبطة بهم على أكمل وجه، كون المراجع الخارجي يهتم في البداية بمدى تطابق تصريحات المؤسسة مع التشريعات واللوائح الجبائية، وقيس مدى قانونيتها، ومن ثم تكون مساهمته في استغلال ما أمكن من المزايا والتحفيزات الجبائية التي يقرها القانون، للوصول في الأخير لهدف تخيف العبء الضريبي على المؤسسة والذي يقودها بدون شك إلى تعظيم العوائد.

و المفهوم الحديث للتسيير الجبائي خرج من النمطية القديمة التي كان عليها، وأصبح مفهومه يتجه إلى استغلال الضرائب التي تعد تكاليف لصالح المؤسسة، وتغيير مسارها من معوق إلى محفز وداعم لاستمراريتها، وهو ما يسعى المراجعون الخارجيون في هذه الأيام إلى التماسي معه من أجل بلوغ الاحترافية في التسيير الجبائي، كون التدقيق الجبائي الجهة الأكثر مصداقية في معالجة القضايا الجبائية وتقديم الاستشارات للمؤسسات أكثر من أي جهة.

## المراجع المعتمد عليها

باللغة العربية :

1. العيد صالح ، الوجيز في شرح القانون الإجراءات الجبائية ، دار هوم ، الجزائر ، 2005.
2. د.بدري عبدالمجيد ، مطبوعة محكمة بعنوان جباية المؤسسة ، جامعة د.الطاهر مولاي ،سعيدة ، 2016.
3. حميد بوزيدة ، التقنيات الجبائية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2010.
4. سعد بن يحيى ، الجباية ، شبه الجباية ، أملاك الدولة ، الجزائر ، 2003.
5. عباسي صابر و شعوي محمد فوزي، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الباحث، عدد 12 ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2013 .
6. عزه الأزهر، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد5 ، جامعة الوادي ، 2012.
7. عمر صخري، اقتصاد المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ، الطبعة الثانية، 1993.
8. د.منور أوسرير ، محاضرات في جباية المؤسسات ، الشركة الجزائرية بودواو ، 2009.
9. قانون الإجراءات الجبائية ، المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية ، 2020 .
10. قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية ، 2020 .

باللغة الأجنبية :

1. Ahmed tessa - Ibrahim hammadou , fiscalité de l'entreprise , pages bleues , 2010 .
2. Armel Liger et Maurice Cozian, La Gestion fiscale des PMI, un mythe; le lien fiscalité-financement, LGDJ, paris, france, 1998.
3. Christine Collette, Gestion Fiscale Des Entreprises, édition Ellipses, Paris, France, 1998.
4. Jacques Duhem et Michel Jammes ,Audit Et Gestion Fiscale De L'entreprise ,Editions EFE, Paris,1996
5. MICHEL ALBOUF, financement et cout du capital des entreprise,paris,1994.
6. PIERRE ANDRE DUFIGOUR, introduction a la finance d'entreprise,paris,dunod,1980.