المحاضرة الثالثة

المحور الثالث: التسيير الضريبي لنشأة المؤسسة وحدوده

أولا-أسس التسيير الجبائي

يستند التسيير الجبائي على المبادئ التالية[1]:

- ✓ إختيار الطريقة الأقل تكلفة عن طريق إستغلال نقاط الضعف أو الفراغات المتواجدة في التشريعات الجبائية حيث يعتبر التهرب الضريبي في هذه الحالة ضمن الواجبات الجبائية للمسير.
- ✓ التسيير الجبائي يمثل المستوى الأعلى لإستعمال الجباية، فالمسيرين لهم الحق في إستخدام ذكائهم للمفاضلة بين الإختيارات الجبائية الموضوعة تحت تصرف المؤسسة يهدف إختيار طريقة الإخضاع الأقل تكلفة من وجهة النظر الجبائية في ظل الخضوع للضرائب المفروضة من قبل التشريعات.

ويستمد التسيير الجبائي فعاليته في توظيف سياسة التحفيز الضريبي في ترشيد قرارات المسير من خلال إرتكازه على:

- ✓ أهمية الضريبة في حياة المؤسسة والتي تترجم في الحجم المالي الذي تتحمله المؤسسة ولهذا نجد كل قرار يتخذه المسير هو حامل لتأثير جبائي يتجسد دائما في حجم مالي.
- ✓ تبنى التشريعات الجبائية لبعض الإجراءات التي توفر للمؤسسة بعض الهوامش للتحرك الجبائي مما يمكن المسير من المفاضلة بين الإختياراتالجبائية المتعددة.

ثانيا-حرية التسيير الجبائي وحدوده

1. صلاحيات المؤسسات في المجال الجبائي

التسيير الجبائي في المؤسسة يتحرك بين قطبين هما[2]:

---

[1]- الحواس زواق، مرجع سابق، ص: 2.

[2]- صابر عباسي، أثر التسيير الجبائي على الآداءالمالي في المؤسسات الإقتصادية، دراسة تحليلية قياسية بعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة، الجزائر،2012، ص:15

- ✓ إعتراف الإدارة الجبائية بمبدأ الحرية في التسيير؛
- ✓ مبدأ عدم التدخل في التسيير هذا من جهة.

ومن جهة أخرى وضع حدود لهذه الحرية في نظرية التعسف في إستعمال الحق ونظرية التصرف غير عادي في التسيير.

ويعني **مبدأ الحرية في التسيير** أن المسير في المؤسسة عليه التحكم في تقنيات التسيير لأنها تدخل ضمن مسؤولياته والإدارة الضريبية تقوم بفحص مدى مصداقية النتيجة الخاضعة والقواعد المحاسبية المطبقة دون إنتقاد جودة التسيير مادام أن المؤسسة لا تقوم بما يخالف القانون أي تحترمه.

أما **مبدأ عدم التدخل في التسيير** ينطلق من أن الإدارة الضريبية لا يجب عليها التدخل في القرارات المأخوذة بشأن تسيير المؤسسة والتي تراه مناسب لها، حتى وإن كان يؤدي إلى عدم تخفيض التكاليف الجبائية، كما يمكن الإشارة إلى أن حرية التسيير لمسير المؤسسة تسمح بالموافقة على نوعين من الرقابة على مدى نظامية التسيير دون البحث في الفرص البديلة التي قد تكون أضاعتها هما:

- ✓ محافظ الحسابات من أجل المحافظة على مكاسب المساهمين.
- ✓ الرقابة الجبائية من أجل المحافظة على مكاسب الخزينة العمومية.

2. نظرية التعسف في إستعمال الحق والتصرف غير العادي في التسيير

1.2. نظرية التعسف في إستعمال الحق[3]

لم تكن كلمة تعسف أو إساءة في إستعمال الحق معروفة لدى الفقهاء القدامى بلفظها فلم يرد هذا اللفظ في تعبيرهم، وانما هو تعبير جاء عن طريق فقهاء القانون المعاصرين في الغرب حيث عند ترجمة كلمة (abus) تعني إساءة، ولكن فقهاء القانون الغرب اتفقوا على إستعمال كلمة التعسف.

---

[3]- صابر عباسي، مرجع نفسه، ص: 16.

غير أن فكرة التعسف وبالرغم من إستقرارها في الفكر القانوني بما جرت به أقلام فقهائه وظهورها في تطبيقات قضاء المحاكم لم تلبث أن طمست معالمها وزالت آثارها في أواخر القرن التاسع عشر إثر الثورة الفرنسية التي إنتهجت وتبنت المذهب الفردي في قيامها والذي يعطي للفرد مطلق الحرية في إستعمال حقوقه، غير أنها عادت وعرفت طريقها للتشريع في قضاء المحاكم الفرنسية بعد ذلك، وذلك من خلال نشاط القضاء الذي فرض رقابة على إستعمال الحقوق، وذلك من خلال أحكام نصت بوجوب منع حقوق فردية لإفضائها إلى إضرار بالغير.

وهذا من منطلق أنه لو كان الحق محورا تشريعيا للحق الفردي الخالص دون النظر للمعنى الإجتماعي للحق لكان الحق الفردي غاية في ذاته، وإذا كان كذلك فالتصرف فيه مطلق لا يحده ما يخل بالآداب العامة، وكذلك إذا كان محور التشريع مصلحة الجماعة فحسب إذ الفرد يصبح موظف يعمل لتحقيق المصلحة العامة.

وعليه لابد من تصرف وسطي للحق بحيث لا يجعل منه أداة في يد الفرد يتصرف فيه وفق هواه، فالفرد مسؤول عن تحصيل مصلحة نفسه وفي نفس الوقت هو مكلف برعاية مصالح الآخرين وأن لا يعبث بمصالحهم تحت ستار ما منح له من حقوق وإلا أعتبر في حال تعسف بكونه خرج عن الغاية التي من أجلها شرع إستعمال الحق.

حيث أن المشرع الجزائري نص في القانون المدني على نظرية التعسف في المادة في الحالات التالية[4]:

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

وبالتالي من خلال تحليل هذه المادة نجد أن:

- ✓ المشرع إعتمد على المعيار الموضوعي حيث أن الشخص قد يعتبر متعسفا مع أن له مصلحة في إستعمال حقه إنطلاقا من كون الضرر أكبر من المصلحة.

---

[4]- صابر عباسي، مرجع نفسه، ص: 17-18.

✓ عدم مشروعية المصلحة كأن تكون مخالفة للنظام العام والآداب العامة.

وبالنسبة للتعسف في إستعمال الحق في القانون الجبائي، تطرق المشرع الجزائري من خلال المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الصادر سنة 1976، إلى مفهوم التعسف في إستعمال الحق، حيث أكد على أن كل العمليات المبرمة على شكل عقود أوأي عمل قانوني والتي تخفي تحقيق أو تحويل أرباح أو مدخولات مباشرة عن طريق أشخاص طبيعيين أو شركات بسيطة، هي ليست ملزمة لإدارة الضرائب التي من حقها أن تعيد للعملية صيغتها الحقيقية.

وبالتالي إذا نظرنا للجانب القانوني (المعيار الشخصي) نجد أن التعسف في إستعمال الحق لايدخل في إطار الغش الضريبي لأنه يتحرك في إطار قانوني، وإذا نظرنا للجانب الموضوعي فيجب على المؤسسة أن تثبت أن هذا الترتيب يشكل مصلحة إقتصادية لها فإنه يصبح ملزما لإدارة الضرائب ولا يمكن تأسيس التعسف في إستعمال الحق.

ومن خلال ما سبق ذكره من مفهوم التعسف في إستعمال الحق، يمكن أن ينظر إلى أي محاولة من المسير للتخفيض من العبء الضريبي بأنه تعسف، فما هو مجال التيسير الجبائي في هذه الحالة؟ ولهذا فإن تعيين الحد الفاصل بين التسيير الجبائي والتعسف في إستعمال الحق أمر مهم للغاية.

ويكون التفريق بين مفهومين بالإستناد إلى معيارين هما: الخيار الجبائي والفرق بين قيمة الضريبة المدفوعة من طرف المؤسسة والقيمة القانونية المثلى لها[5].

2.2. الخيار الجبائي والتعسف في إستعمال الحق[6].

إن الخيارات الجبائية التي يمنحها المشرع هي إحدى الوسائل التي تستعملها الدولة من أجل تحقيق أهداف اقتصاديةواجتماعية عن طريق توجيه نشاط المؤسسة التي تحاول الإستفادة من مختلف الامتيازات والاختيارات الجبائية المتاحة لها عندما تكون في وضعية قانونية معينة.

---

[5]– صابر عباسي، مرجع نفسه، ص:19.

[6]– محمد عادل عياض، مرجع سابق، ص:16.

فالمشكل ليس في تطبيق خيار جبائي ينتج إمتيازا ضريبيا للمؤسسة، بل هو في مدى التوافق الموجود بين حقيقة العملية والتأهيل الضريبي الممنوح للإجراءات المتبعة في تحقيق هذه العملية.

كما أن إشكالية الخيار الجبائي والتعسف في إستعمال الحق لا تطرح إطلاقا عندما يكون هناك تركيب بين عدة خيارات جبائية تؤدي في النهاية إلى نفس النتيجة الإقتصادية التي كان بالإمكان الحصول عليها بتطبيق خيار آخر بمفرده.

لذا يجب التفرقة بين الحالات التالية:

- ✓ تطبيق خيار جبائي يتماشى والطبيعة الحقيقية للعملية والذي ينتج عنه تخفيض للضريبة، هذا الإجراء لا يمكن أن يكون تعسفيا مادام ليس جزءا من تركيب قانوني هدفه تجنب الضريبة.
- ✓ التركيب بين جملة من الخيارات الجبائية المختلفة لها نفس النتيجة الإقتصادية لتطبيق خيار آخر بمفرده لكن أثرها الضريبي حيادي أو أكثر كلفة على المؤسسة، هذه الحالة كذلك ليست تعسفا بل هو سوء في التسيير لا تهتم به إدارة الضرائب.
- ✓ الحالة الأخيرة والتي يمكن للإدارة الجبائية أن تؤهلها لأن تكون تعسفا وبالتالي خطرا جبائيا على المؤسسة، هي تلك التي تتشكل من عدة إجراءات تخفي الطبيعة الحقيقية للعملية والتي لها أثر ضريبي إيجابي على المؤسسة.

3.2.الفرق بين القيمة المدفوعة والقيمة القانونية المثلى للضريبة[7]

يسمح هذا المعيار الثاني للتفريق لتوضيح أكبر للحد الفاصل بين التسيير الجبائي والتعسف في إستعمال الحق. يتمثل هذا المعيار في أن يضع المسير الجبائي للمؤسسة دوما نصب القيمة القانونية المثلى للضريبة الناتجة عن أي عملية ستقوم بها المؤسسة.

فأي مؤسسة عادة ما تكون في إحدى الوضعيتين التاليتين:

---

[7]- محمد عادل عياض، مرجع نفسه، ص: 18.

- ✓ إما أنها تدفع أكثر من القيمة القانونية المثلى، وهذا يعني سواء في التسيير ناتج عن جهل المسير لمختلف الامتيازات التي يمنحها المشروع في هذا المستوى يتدخل التسيير الجبائي لتحقيق هدف الفعالية وذلك بأمثلة الخيارات الجبائية للمؤسسة.
- ✓ أو أنها تدفع أقل من القيمة القانونية المثلى، وهذا مايجعلها أمام خطر الوقوع في الغش أو التهرب الضريبي، التعسف في استعمال الحق، التصرف غير العادي في التسيير، على هذا المستوى يتدخل التسيير الجبائي لتحقيق الأمن الجبائي للمؤسسة من خلال محاولة بلوغ القيمة القانونية المثلى للضريبة، خاصة وأن الخطر يزداد كلما تم الإبتعاد عنها للإقتراب من القيمة المثالية للضريبة.

علما أن[8]:

- ✓ **القيمة القانونية المثلى للضريبة:** هي أقل مقدار من الضريبة تدفعه المؤسسة، إذ استطاعت تحديد الإختيارات التي يمنحها القانون وتمكنت من الإستفادة منها إلى أقصى حد ممكن.
- ✓ **القيمة الميثالية للضريبة:** هي أقل قيمة يمكن دفعها باستعمال وسائل غير مشروعة بهدف تجنب دفع الضريبة، قد تصل هذه القيمة للصفر، خاصة وأن الواقع أثبت أن هناك العديد من المكلفين بالضريبة يقومون بعدة عمليات تجارية دون أن تحصل منهم خزينة الدولة شيئا.

4.2 نظرية التصرف غير العادي في التسيير

هذا المفهوم لا يستند إلى أي نص تشريعي بل هو ثمرة تراكم للإجتهاد القضائي وهي من أصول فرنسية، بحيث هذه النظرية تشبه نظرية التعسف في استعمال الحق لأن المكلف لا يقوم بانتهاك أي إلتزام قانوني، إلا أنها تختلف عنها في أن الإدارة الجبائية لا تقوم بإخفاء الحقيقة وعدم سلامة التصرف يمر وتدّعي الإخفاء، لأنه تصرف يتعارض

---

[8]- صابر عباسي، مرجع سابق، ص:21.

ومصلحة الشركة ولايمكن الإحتجاج بعدم إتقان حساب الضريبة على إعتبار أن الفعل إقتصادي وليس خطة.

لأن العديد من قرارات التسيير هي صحيحة من الناحية القانونية (نفقات مبررة بوثائق) لكنها بالأخذ بعين الإعتبار أثرها الإقتصادي يمكن أن تصنف من قبيل التصرفات غير العادية، وذلك بالنظر إلى حجمها (مكآفأة عالمية للمسيرين)، أو إلى عدم فائدتها (هدايا كمالية).

والإشكال الذي يطرح هنا، هو وجود قدر كبير من الذاتية في الحكم على قرارما، بأنه غير عادي فما تعتبره إدارة الضرائب من التصرفات غير العادية في التسيير قد لايكون كذلك بالنسبة للمسير، ولذلك يجب على إدارة الضرائب تحديد هذه الأفعال لكي لا تقع فيها المؤسسة، مع العلم أن تطبيق هذه النظرية ينحصر فقط في حساب الضريبة على الأرباح.

ومن الأمثلة على ذلك مايلي:

- ✓ الإسراف على الإنفاق والهدايا والتبرعات والمنح.
- ✓ الخسائر غير المبررة مثل إنخفاض في صافي الأصول.
- ✓ تحمل المؤسسة لأعباء خاصة شخصية.
- ✓ التنازل عن عقارات للمسيرين بأسعار منخفضة جدا عن الأسعار الحقيقية وعليه فإن على المسير الجبائي أن يحدد وبشكل دقيق العمليات التي تقوم بها المؤسسة والتي قد تصنف ضمن هذه الأعمال وذلك حتى يتم الوقوف على درجة الخطر الذي تتعرض له المؤسسة[9].

5.2. الإختلاف بين الخطأ المحاسبي والخطأ في القرار التسييري[10]

[9]– صابر عباسي، مرجع نفسه، ص: 22.

[10]– صابر عباسي، مرجع نفسه، ص: 22–23.

إن مثول المكلف لنظام التصريح الجبائي أمام إدراة الضرائب يجعل هناك نوعين من العلاقة:

الأولى: إمكانية إدارة الضرائب من الرقابة على مصداقية هذه التصاريح.

الثانية: إمكانية المكلف بتقديم طلب من أجل تصحيح الأخطاء الممكنة.

ومن هنا نجد أهمية التفرقة بين الخطأ المحاسبي والخطأ في القرار التسيري.

1.5.2.الخطأ المحاسبي

والذي ينقسم إلى قسمين:

- ✓ **الخطأ المحاسبي غير العمدي:** في بعض الأحيان يقع المكلف في وضعية الخطأ غير العمدي وفي هذه الحالة يستطيع أن يعلم إدارة الضرائب، بتقديم طلب إحتراما لمجموعة الشروط الشكلية والضمنية وفي المواعيد المحددة، ومن أمثلة عن هذه الأخطاء: تسجيل عملية مرتين، قلب الأرقام.
- ✓ **الخطأ المحاسبي العمدي:** الخطأ المحاسبي هنا يقيم من طرف إدارة الضرائب بعد السنة المحاسبية، حيث ينتج عنه غرامات مالية لأنه يدخل في إطار عمليات الغش الضريبي.

2.5.2. الخطأ في القرار التسييري

ينتج القرار التسييري عندما يقدم المسير على إختيار وبديل جبائي من بين البدائل الجبائية المتاحة، لذا فإن هذا القرار يكون قانونيا في حالات، كما قد لايكون قانونيا في حالات أخرى وينقسم إلى:

- ✓ **القرار التسيري القانوني:** القرار التسيري يعتبر قانوني على إفتراض أن المؤسسة لديها الخيار بين العديد من السبل القانونية الصحيحة مع العلم أن القرار التسيري يمكن أن يتعارض مع مصلحة المؤسسة، والإدارة الجبائية تحترم مبدأ عدم التدخل في التسيير مثل: تشكيل المؤونات، الخيار بين أنواع طرق الإهتلاك، إعادة إستثمار الأرباح المحققة، حرية إختيار طرق تقييم المخزون، إعادة تقييم بعض عناصر الميزانية أو عدم القيام بذلك.

- ✓ **القرار التسيري الغير القانوني:** القرار التسيري الغير القانوني هو القرار الذي يتعارض مع أحكام التشريع الجبائي وهنا الإدارة الجبائية يكون لها حق في تصحيح الإجراءات لأن القرار يعتبر خطأ عن إدراك وإرادة للإخفاء عن المحقق الجبائي مثل: محاسبة التكاليف الجبائية غير القابلة للتخفيض من النتيجة والتي تدمج هذه الأعباء في الوعاء الضريبي.

من خلال ما سبق نستنتج أن التسيير الجبائي يعتبر ممارسة قانونية، وتزداد أهميته عندما يخدم الأهداف الإقتصادية للمؤسسة.

3.الوعاء الضريبي

يقصد به المادة الخاضعة للضريبة، التي تفرض عليها، وهو الشيء أو المال الخاضع له سواء كان نشاط أو سلعة أو حيازة، أي العنصر الاقتصادي الذي يخضع له، ووعاء الضريبة في العصر الحديث هو الثروة. وهناك اختلاف بين وعاء الضريبة ومصدرها، فمصدر الضريبة هو الثروة التي تسدد منها الضريبة فعلا، والمصدر الرئيسي للضريبة هو الدخل نظرا إلى أن الضريبة فريضة متجددة، ويتضح الفرق بين وعاء الضريبة ومصدرها فيما يلي: الضريبة على رأس المال مصدرها رأس المال، ولكن وعاؤها هو الدخل، وقد يتطابق كل من وعاء الضريبة ومصدرها فمثلا: الضريبة على الدخل، وعاؤها هو الدخل ومصدرها هو الدخل يمكن تحديد الوعاء الضريبي وفقا للنقاط التالية:

1.3.الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال:

يرتبط موضوع الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال باختيار المادة التي تفرض عليها الضريبة أي باختيار موضوع ها وفي حدود هذا المعنى سنتعرف على مفهوم كل من الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال.

1.1.3.الضرائب على الأشخاص

يقصد بالضريبة على الأشخاص تلك التي تتخذ الفرد وعاء لها، تفرض على الأشخاص بحكم وجودهم في إقليم معين دون النظر إلى امتلاكهم للثروة، وهي تفرض على الأشخاص مقابل الحماية التي تقدمها الدولة لهم، ولذلك تعرف بضريبة الرؤوس أو

ضريبة الأفراد، وقد عرفت الضرائب على الأشخاص منذ القدم عند الرومان والعرب، وعرفتها مصر حتى نهاية القرن 19 والجزائر في عهد الاحتلال الفرنسي، حيث كانت تفرض على غير المسلمين في بلاد المسلمين وكانت تقتصر على الذكور البالغين.

وتتسم ضريبة الأشخاص بأنها لا تعتمد على مقدار ما يحصل عليه الفرد من دخل أو مقدار ما ينفقه أو ما يدخره، بل تعتمد على الوجود الإنساني في حد ذاته، وأي اختلاف في مقدار الضريبة يعود إلى معايير أخرى بخلاف الدخل أو الثروة أو الإنفاق، مثل: معيار الجنس فقد تفرض على الذكور دون الإناث، ومعيار العمر بحيث يحدد عمر الأفراد المكلفين بدفع الضريبة، يعتبر هذا النوع من الضرائب على الأشخاص أكثر عدالة من النوع السابق لأنه يميز بين الأشخاص ويفرض بنسب مختلفة، لكنه يبقى يعاني من نقص المتمثل في عدم الأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكلفية للفرد[11].

2.1.3.الضرائب على الأموال[12]:

نتيجة الانتقادات الموجهة للضرائب على الأشخاص، اتجهت الدول في العصر الحديث إلى الأخذ بالضرائب على الأموال في أنظمتها الضريبية، إذ لجأ المشرع في فرض الضرائب على الأموال بكامل صورها وأوضاعها المختلفة (دخل، ثروة، تداول، إنفاق...الخ)، فهي تعتبر أكثر ترجمة لمقدرة المكلف، بحيث تختلف من شخص إلى أخر تبعا لاختلاف المقدرة المالية بين الأفراد لذلك فهي تمتاز بسهولة احتساب المعيار الذي تفرض على أساسه الضريبة.

4.الضريبة الوحيدة والضريبة المتعددة

1.4.الضريبة الوحيدة

ويقصد بنظام الضريبة الوحيدة ذلك النظام الذي تعتمد فيه الدولة على فرض نوع ، ويقصد بذلك اعتماد إيرادات رئيسي واحد من الضرائب للحصول على ما يلزمها من موارد مالية الدولة على ضريبة وحيدة تفرض على مادة معينة، وتعود فكرة الضريبة الوحيدة

---

[11] رحمة نابتي، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، 2014، ص 24.

[12]- بريشي عبد الكريم، ص: 90

أو الموحدة إلى القرن السابع عشر والثامن عشر حين دعا أنصار المدرسة الطبيعية مثل أدم سميث وريكاردو ووليام بيتي وكينيه بفرض ضريبة وحيدة تفرض على صافي الناتج الزراعي، باعتباره هو النشاط الوحيد المنتج، وأن فرض أي ضريبة على أي نشاط آخر سيؤدي إلى نقل عبئها إلى المزارعين، وقد ذهب في تبرير ذلك بأن عبء الضريبة الموحدة التي تفرض كذلك على مستهلكي المنتجات الزراعية من مستهلكين الزراعة التي يتحملها فقط مالك الأرض، والمستهلكين نهائيين أو منتجين لدى اقتنائهم للمواد الزراعية الخام، وبالتالي فإنها تحقق مبدأ العدالة الاجتماعية انخفاض تكاليف تحصيلها في تحمل العبء الضريبي، إضافة إلى سهولة هذا النظام وانخفاض تكاليف تحصيلها.

2.4.الضرائب المتعددة

فهو النظام الذي اعتمدته النظم الضريبية الحديثة، وهذا تماشيا مع التطور الاقتصادي وتعدد الأنشطة الاقتصادية، ويقوم هذا النظام على تنوع الضرائب وتعدد الأوعية الضريبية التي يخضع لها المكلفون، بحيث يضم الوعاء الضريبي كل أوجه النشاط الاقتصادي، لكي يشمل فرض الضرائب كافة الثروات والدخول والأنشطة التي يمارسها الأفراد، ونظرا للعيوب التي ظهرت على الضريبة الوحيدة، فقد اتجهت جميع الدول إلى الاستعانة بالضرائب المتعددة في تنظيم الاستقطاع الضريبي فيها، لأنه أقرب للعدالة الضريبية وتحقيقا الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية[13].

5. أنواع الضرائب ونسبها

تعرض الاقتصاد الجزائري في منتصف الثمانينات لعدة تحولات وتغيرات جوهرية نتيجة أزمة انهيار أسعار البترول، وكذا في إطار التوجه الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق، ولمواكبة هذه التطورات شهدت هذه الفترة عدة إصلاحات اقتصادية، كان من مجملها إصلاح النظام الضريبي بشكل يجعله ينسجم مع السياسة العامة للدولة وحاجة الاقتصاد، وذلك من خلال استحداث ضرائب أكثر تطورا وإلغاء الضرائب التي تشوه عادة توزيع الدخل، والبحث عن آليات ضريبية تضمن العدالة الضريبية وإعادة هيكلته بما يتناسب والنشاط الاقتصادي، وبالتالي أصبح من الضروري مراجعة النظام الضريبي

[13] يوسف قاشي، إشكالية تحقيق العدالة في النظم الضريبية مع الإشارة إلى حالة الجزائر، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، ص:100

من وقت إلى أخر ليتماشى مع جهود الإصلاح الاقتصادي ، وكل هذا من أجل الوصول إلى نظام ضريبي أكثر فعالية، وتسعي من خلاله الدولة إلى إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية. وفي هذا السياق سنحاول التعرض إلى مكونات بنية النظام الضريبي الجزائري من خلال عرض أهم الضرائب التي أدرجت بعد الإصلاح الضريبي، والمتمثلة في الضريبة على الدخل الإجمالي، والضريبة على أرباح الشركات والضرائب على الإنفاق والرسوم الأخرى المباشرة، سواء ما تعلق منها بالنشاط أو بالملكية.

1.5. الضريبة على الدخل الإجمالي[14]

حسب المادة الأول من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل.

يحدد الدخل الخاضع للضريبة أو الدخل الصافي بعد جمع كل المداخيل الصافية للإيرادات السابقة الذكر مع إشارة أن الدخل الصافي لكل إيراد يحسب بعد الطرح من الدخل الإجمالي كل المصاريف أو النفقات المتعلقة بالنشاط ضمن شروط محددة قانونيا.

1.1.5.مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي

يخضع لها الشخص الطبيعي الذي له موطن اعتيادي في الجزائر ومصادر دخله من الجزائر، أعضاء شركات الأشخاص، شركاء في الشركات المدنية المهنية، أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محدودة فيها، وأعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات ذات الاسم الجماعي. أما الإعفاءات الممنوحة في هذا المجال نجد الأشخاص الذين لا يتعدى دخلهم الإجمالي الصافي السنوي عن 120000دج وكذلك السفراء والدبلوماسيين الأجانب عندما يمنح بلدانهم نفس الامتيازات للسفراء والدبلوماسيين الجزائريين

2.1.5. أساليب حساب الضريبة على الدخل الإجمالي

---

[14] سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص: محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015، ص09.

الدخل الخاضع للضريبة يتمثل في صافي الدخل الإجمالي السنوي الذي يحققه المكلف الطبيعي بعد طرح مختلف التكاليف والتخفيضات المسموح بها، أي تطرح الأعباء القابلة للخصم، بعد تحديد الوعاء يتم حسابه وفقا لسلم تصاعدي مقسم حسب شرائح الدخل (هذا السلم غير ثابت ويتغير وفق ترتيبات ضريبية تصدر في قانون المالية مبني على معطيات اقتصادية واجتماعية تراعيها الحكومة.

3.1.5.الإعفاءات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي[15]:

نتيجة لتطور الحياة اقتصاديا واجتماعيا أدى إلي اختلاف النظرة إلى الإعفاءات من كونها تؤدي إلى حرمان الدولة جزءا من مواردها إلى وسيلة إقرار العدالة الاجتماعية الضريبة إعفاء الأعباء العائلية أو كوسيلة لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية سياسية فالإعفاءات الضريبية ميزة قانونية تقررها التشريعات الضريبية أما بنص عام أو خاص، وهذا ما ذهب إليه المشرع من خلال إجراءات للإعفاءات من الضريبة بتحديد عدة قوانين تتضمن إعفاءات دائمة و أخري مؤقتة.

1.3.1.5.الإعفاءات الدائمة: حددت المادة 22 والمادة 02 جملة من الإعفاءات الدائمة من الضريبة على الدخل الإجمالي كما يلي:

- ✓ الأشخاص الذين يقل أو يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي عن الحد الأدنى المنصوص عليه في جدول الضريبة والمقدر بـ 222.002دج؛
- ✓ السفراء والأعوان الدبلوماسيين والقناصل من جنسية أجنبية إذا كانت المعاملة بالمثل بالنسبة لأعوان الجزائريين؛
- ✓ المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذلك الهياكل التابعة لها؛
- ✓ مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية؛
- ✓ المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه لالستهالك على حالته؛

---

15 قاشي يوسف، واقع النظام الضريبي الجزائري وسبل تفعيله، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2015، ص 72.

- ✓ معاشات المجاهدين والأرامل والأصول من جراء وقائع حرب التحرير الوطنية؛
- ✓ العمال المعوقون حركيا أو عقليا أو بصريا أو الصم البكم الذين تقل أجورهم أو معاشاتهم عن 222.02دج شهريا، وكذا العمال المتقاعدون الذين تقل معاشاتهم في النظام العام عن هذا المبلغ؛
- ✓ الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في الجزائر في إطار مساعدة بدون مقابل منصوص عليه في إتفاق دولي؛
- ✓ الأجور والمكافآت الأخرى المدفوعة في إطار البرامج الرامية إلى تشغيل الشباب وفق الشروط المحددة عن طريق التنظيم؛
- ✓ المنح ذات الطابع العائلي مثال: منحة الاجر الوحيد والمنح العائلية ومنحة الأمومة؛
- ✓ منح البطالة والتعويضات والمنح المدفوعة على أي شكل كان من قبل الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية تطبيقا للقوانين والمراسيم الخاصة بالمساعدة والتنظيم؛
- ✓ التعويضات المرصودة لمصاريف التنقل، أو المهمة، والتعويضات عن المنطقة الجغرافية؛
- ✓ الريوع العمرية المدفوعة كتعويضات عن الضرر بمقتضى حكم قضائي من أجل تعويض ضرر جسماني نتج عنه بالنسبة للضحية عجز دائم.

2.3.1.5. الإعفاءات المؤقتة

نص المشرع الجزائري في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على إعفاء عدد من الدخول لأسباب اقتصادية لشجيع الاستثمارات الخاصة بالشباب وقطاع الصناعة الحرفية الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي، إضافة إلى القروض القابلة للتداول .ولقد حددت الإعفاءات المؤقتة الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وذلك حسب المادة رقم 02 كما يلي :

- ✓ تستفيد الأنشطة التي يقوم بها الشباب ذوي المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة للتأمين على البطالة من تاريخ الشروع في الاستغلال تحدد مدة الإعفاء بست سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيتها، وتمد هذه الفترة بسنتين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة عمال على الأقل لمدة غير محددة
- ✓ يستفيد من الإعفاء لمدة عشر سنوات الحرفيون التقليديون والذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا.
- ✓ تستفيد من الإعفاء لمدة 10 سنوات المداخيل الناتجة عن الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا.
- ✓ تستفيد من الإعفاء لمدة 10 سنوات المداخيل الناتجة عن الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي الممارسة في الأراضي الجبلية .تستفيد من الإعفاء لمدة خمس سنوات المداخيل المتأتية من السندات والقروض القابلة للتداول والمملوكة من طرف الهيئات العمومية.

2.5.الضريبة على أرباح الشركات[16]

أسست الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة 22 من قانون المالية لسنة 1991 في إطار الإصلاحات الجبائية، حيث نصت على أن تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين وتسمي هذه الضريبة، الضريبة على أرباح الشركات وتحسب هذه الضريبة بتطبيق معدل سنوي ثابت، بعد أن يتم التصريح بالأرباح لدى الإدارة الضريبة مما سبق يمكن إيجاز خصائص هذه الضريبة فيما يلي:

---

16 قاسمي مريم، إصالح هياكل الإدارة الجبائية، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه فرع الدولة والمؤسسات، كمية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2014، ص 21-24.

- ✓ **ضريبة وحيدة:** أي أنها ضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين؛
- ✓ **ضريبة عامة:** وذلك بجمع كل الأرباح والمداخيل دون مراعاة طبيعتها؛
- ✓ **ضريبة سنوية:** أي أنها تفرض في كل سنة مرة على إجمالي الأرباح؛
- ✓ **ضريبة نسبية:** أي أن إجمالي الأرباح تخضع لمعدل واحد؛
- ✓ **ضريبة تصريحيه:** أي أن المكلف يقوم بتقديم ميزانيته الجبائية قبل الفاتح من أفريل من كل سنة تلي سنة تحقق الربح .

1.2.5. مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

تفرض هذه الضريبة على جميع الأرباح المحققة في الجزائر، سواء كانت هذه الأرباح خاصة بالشركات الوطنية أو الأجنبية أو بالشركات العمومية أو الخاصة، وهذا ما نصت عليه المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على خضوع الشركات التالية للضريبية على أرباح ويأخذ مجال تطبيق هذه الضريبة الصبغة الإجبارية والاختيارية ويتضح ذلك كما يلي:

- ✓ الشركات الخاضعة وجوبا للضريبة على أرباح الشركات: إن نظام فرض الضريبة تطبق وجوبا على حسب الربح الحقيقي مهما كان رقم الأعمال المحقق، وأن هذا الربح يحدد على أساس محاسبة تمسك طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها، على الشركات التي حددها القانون التجاري(شركات الأسهم؛ الشركات ذات المسؤولية المحدودية شركات التوصية بالأسهم؛ المؤسسات والهيأت العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري؛ الشركات المدنية المتكونة تحت شكل شركة الأسهم.)
- ✓ الشركات الخاضعة اختياريا للضريبة على أرباح الشركات: وهي الشركات التي تكون خاضعة في الأصل للضريبة على الدخل الإجمالي، إلا أن المشرع الضريبي سمح لها بالخضوع للضريبة على أرباح الشركات بشرط تقديم طلب الاختيار مرفق بالتصريح المنصوص عليه في القانون، لدى مفتشية الضرائب المعنية وهذا الاختيار نهائي ولا يمكن الرجعة فيه مدى حياة الشركة، هذه الشركات تتمثل في: شركات التضامن، شركات التوصية البسيطة، جمعيات المساهمة.

2.2.5.الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات

يمكن حصر الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات التي منحها المشرع الجزائري، حيث جاءت المادة26 بجملة من الإعفاءات الدائمة والمؤقتة .

3.2.5.الإعفاءات المؤقتة

- ✓ تستفيد من الاعفاء المؤقت كل من إعفاء كلي ولمدة ثلاثة سنوات بالنسبة للأنشطة والمشاريع المستفيدة من إعانات الصندوق الوطني لدعم الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة الصندوق، ابتداء من تاريخ بداية النشاط بالنسبة للأنشطة ذات الأولوية المحددة في إطار المخططات التنموية السنوية. كما يمكن أن ترفع مدة الإعفاء إلى 10 سنوات بالنسبة للأنشطة المراد ترقيتها، وإعفاء لمدة 10 سنوات بالنسبة للمؤسسات السياحية الوطنية باستثناء وكالات السفر؛
- ✓ تستفيد من الإعفاء لمدة ثلاثة سنوات ابتداء من تاريخ بداية ممارسة النشاط، وكالات السياحة والإسفار، وكذا المؤسسات الفندقية حسب حصة رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة.

4.2.5. الاعفاءات الدائمة

تستفيد من الإعفاء الدائم كل من:

- ✓ التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية؛
- ✓ المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا الهياكل التي تتبعها؛
- ✓ الإيرادات المحققة من قبل الفرق والأجهزة الممارسة للنشاط المسرحي؛
- ✓ التعاونيات الفلاحية للتموين والشراء؛
- ✓ عمليات البيع تأدية الخدمات الموجهة للتصدير .وتستفيد كذلك المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المقامة والمنتجة في واليات الجنوب والهضاب العليا

والمستفيدة من الصندوق الخاص لتنمية واليات الجنوب الكبير والصندوق الخاص بالتنمية الاقتصادية للهضاب العليا، من تخفيض في مبلغ الضريبة على أرباح الشركات المستحقة على أنشطتهم المتعلقة بإنتاج المواد والخدمات المقامة على مستوى هذه الولايات يقدر بـ 02 % لفائدة ولايات الهضاب العليا و 02 % لفائدة ولايات الجنوب وذلك لمدة خمس سنوات ويستثنى من أحكام هذه المادة المؤسسات العاملة في مجال المحروقات.

5.2.5.تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات

يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية، وتضاف إليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة

6.2.5.معدلات الضريبة على أرباح الشركات

تحدد الضريبة على أرباح الشركات كما يلي:

19% بالنسبة للأنشطة المنتجة للمواد والبناء والأشغال العمومية وكذا الأنشطة السياحية؛

25 % بالنسبة للأنشطة المختلطة .تحدد نسبة الاقتطاعات من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات كما يأتي:

- ✓ 10% بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكفالات: ويمثل الاقتطاع المتعلق بهذه العوائد اعتمادا ضريبيا يخصم من فرض الضريبة النهائي؛
- ✓ 40% بالنسبة المداخيل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها ويكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا؛
- ✓ 24% بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع إلى الاقتطاع من المصدر.

- ✓ 24% بالنسبة للمبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات؛
- ✓ 24 %المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدى أو تستعمل في الجزائر؛
- ✓ 24 %الحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، إما بموجب إمتياز رخصة استغلال براءاتهم، ما بموجب التنازل عن عالمة الصنع أو أسلوبه، أو صيغته، أو منح امتياز ذلك؛
- ✓ % 10 بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على مؤسسات جزائرية للنقل البحري، غير أنه بمجرد ما تطبق هذه البلدان نسبة عليا أو دنيا، تطبق عليها قاعدة المعاملة بالمثل.

3.5.الرسم على القيمة المضافة[17]

إن الرسم على القيمة المضافة هو رسم إجمالي على الاستهلاك، يمس العمليات ذات الطابع الصناعي والتجاري، ويخضع كذلك لهذا الرسم قطاع البنوك والتأمين وهو رسم يطبق على القيمة المضافة المنشاة خلال كل طور من أطوار العملية الاقتصادية أو التجارية، لذا يعتبر كل من المنتجين والتجار والمستوردين وكذا تجار التجزئة خاضعين لهذا الرسم.

كما تعرف كذلك بأنها ضريبة تفرض على جميع مراحل الإنتاج مع توفير آلية تسمح للشركات خصم الضريبة التي تم دفعها على مشترياتها من مدخلات الإنتاج من السلع والخدمات من الضريبة المستحقة على مبيعاتها من السلع والخدمات، إذن هي الفرق بين الإنتاج العام والاستهلاك الوسيط للسلع والخدمات، في تقيس القيمة المحصل عليه من طرف المؤسسة من المتعاملين معها.

1.3.5.الأشخاص الخاضعين للرسم

---

17 لخضر عبيرات، فعالية النظام الضريبب من خالل التحصيل يف ظل التحوالت االقتصادية الراهنة، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم تخصص: نقود مالية وبنوك، كلية العلوم االقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي-االغواط، 1028، ص 133.

- ✓ **المنتجون:** وهم الأشخاص الطبيعيين أو الاعتبارين الذين يقومون بصفة رئيسية أو ثانوية باستخراج أو صناعة المنتجات ويقومون بعملية التصنيع أو التحويل بصفتهم صناعا أو مقاولين؛
- ✓ **تجار الجملة:** وتشمل عمليات التسليم المتضمنة أشياء التي يستعملها الأشخاص العاديون نظرا لطبيعتها أو استخداماتها، وكذا عمليات تسليم سلع تتم بأسعار مماثلة، سواء أنجزت بالجملة أو بالتجزئة، وعمليات تسليم منتوجات موجهة لإعادة بيعها مهما يكن حجم الكمية المسلمة؛
- ✓ تجار التجزئة التابعين لنظام الربح الحقيقي؛
- ✓ الشركات الفرعية.

2.3.5.الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة

أما فيما يخص الإعفاءات في مجال الرسم على القيمة المضافة نلاحظ أن المشرع الجزائري قد منح إعفاءات كثيرة ومتعددة سواء كانت للأفراد أو المؤسسات، وذلك حسب العمليات التي تخضع لمجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة ونجد منها ما يلي:

- ✓ العمليات التي تتم في الداخل العمليات التي يقوم بها الأشخاص الذين يقل رقم أعمالهم الإجمالي عن مبلغ 100.000 دج أو يساويه، بالنسبة لمؤدي الخدمات وعن مبلغ 130.000دج، بالنسبة لباقي الخاضعين للضريبة؛
- ✓ العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة مثلما حددته المادة 26 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
- ✓ عمليات القروض البنكية الممنوحة للعائلات من أجل اقتناء أو بناء مساكن فردية؛
- ✓ الفوائد التأخرية الناجمة عن تنفيذ الصفقات العمومية المرهونة لصالح صندوق ضمان الصفقات العمومية؛
- ✓ عمليات الاقتناء المنجزة من طرف البنوك والمؤسسات المالية في إطار عمليات القرض الايجاري

3.3.5.معدلات الرسم على القيمة المضافة

- ✓ المعدل المخفض الخاص 09 %.
- ✓ المعدل العادي 19 %.

6. المفاهيم المرتبطة بالتسيير الجبائي

كما يجب الإشارة إلى أن مفهوم التسيير الجبائي يرتبط بالعديد من المفاهيم الأخرى.

1.6. المراجعة والرقابة الجبائية

1.1.6. المراجعة الجبائية

1.1.1.6.تعاريف المراجعة

- ✓ **التعريف الأول:** المراجعة هي: "عملية فحص إنتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات والقوائم للمؤسسة التي تراجع حساباتها بقصد إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة ودقة هذه البيانات ودرجة الإعتماد عليها، وعنه مدى صحة القوائم المالية أو الحسابات الختامية التي أعدها المشرع عن أعماله من الربح وخسارة وعن مركزه المالي وذلك بناء على المعلومات والإيضاحات المقدمة لمراجع الحسابات، وطبقا لما جاء بالدفاتر والسجلات"[18].
- ✓ **التعريف الثاني:** المراجعة هي:"عملية فحص وإختيار البنود الواردة بالقوائم المالية بالرجوع إلى الحسابات والسجلات المؤسسة لها وكذلك المستندات لها وذلك بغرض إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج العمال للوحدة الإقتصادية موضوع المراجعة"[19].

فالمراجع الجبائي هو شخص مستقل متخصص في المجال الجبائي يقوم بتشخيص مدى إحترام الإلتزامات الجبائية من طرف المؤسسة.كما يقوم بفحص وتحليل التكاليف الجبائية وتقييم الخطر الجبائي لها، إذن يمكن القول أن المراجع الجبائي يقوم بالفحص والمراقبة تكميلا لوظيفة التسيير الجبائي مع العلم أنه أداة من أدوات التسيير الجبائي.

---

[18]– عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مكتبة شباب الجامعة بيروت،1994، ص: 27.

[19]– إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير واجراءات، الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع والإعلام، البلد، 1990، ص:12

وتقوم المراجعة الداخلية بمهمة تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، وفيما تعلق بالرقابة الداخلية لوظيفة التسيير الجبائي تراجع مايلي[20]:

- ✓ الإعلام عن ضرورة تواجد الوظيفة الجبائية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، وفي حالة غيابها المراجع يجب 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 إحترام القواعد الجبائية ومستوى الدقة الحسابية.
- ✓ دراسة إجراءات إرسال التصريحات الجبائية، للسماح للمصالح المعنية (مصلحة المحاسبة، مصلحة الجباية 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 والمجاميع المدفوعة فعلا.

2.6. الرقابة الجبائية للمصالح الضريبية

1.2.6.تعريف الرقابة الجبائية

تعرف الرقابة الجبائية كالتالي:

- ✓ الرقابة الجبائية مفهوم قانوني وهي قيام الإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو رسم أو إتاوة[21].

---

[20]- Youcef El felah , posit, p:19.

[21]– المادة 18-1 من قانون الإجراءات الجبائية، 2010.

- ✓ كما أنها أيضا فحص ومراجعة الدفاتر والسجلات والمستندات ومطابقتها بما جاء في التصريحات وما يكون قد تجمع لدى الإدارة من بيانات ومعلومات[22].
- ✓ كما عرفت على أنها فحص للتصريحات وكل السجلات والوثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للإستعلام والإستفسار عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها، ولايكتفي فقط بدراسة ومراجعة التصريحات، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى، وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للمكلف[23].

والعلاقة بين الرقابة الجبائية والتسيير الجبائي هي أن الرقابة الجبائية تسمح بتحديد الإلتزامات الجبائية للمؤسسة وتوضيح الإستراتيجية الجبائية لها وذلك لغرض أن يكون التسيير الجبائي أكثر فعالية، من أجل التقليل من التكاليف الجبائية، وذلك باعتبار أن الضريبة هي تكلفة يجب أن تسير بعقلانية[24].

2.2.6.الأسباب الرئيسية لإجراء عمليات الرقابة الجبائية[25]

يوجد سببان رئيسيان لإجراء عمليات الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين وهما كالتالي:

1.2.2.6. الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية

تعد الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبة وضمان صدقيتها، بالإضافة إلى ذلك فإن الرقابة الجبائية تسمح بتجسيد مبدأ العدالة أمام الضريبة.

22- منصورأحمد البدوي وكمال خليفة أبو زيد، دراسات في المحاسبة الضريبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص: 354

23- عيسى بلخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، 2003-2004، ص: 53.

24- بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر،2004، ص: 12

25- مصطفى عوادي، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار الجزائر، 2009، ص: 11.

2.2.2.6.الرقابة الجبائية كوسيلة مكافحة الغش الضريبي

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التخلص أو تخفيض العبئ الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية وغير الشرعية وهي ما تعرف بظاهرة الغش والتهرب الضريبي، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية، والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة وعلى مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية حيث تعد وسيلة ضرورية لمكافحة ظاهرة الغش الضريبي ووسيلة ضمان مصلحة الخزينة العمومية.

3.6.علاقة التسيير الجبائي بالتسيير المالي ومراقبة التسيير

1.3.6.التسيير المالي

يقوم التسيير المالي بإعداد الميزانية التقديرية ومخطط التمويل بناء على المعلومات التي يوفرها نظام الإعلام المحاسبي، ثم يتخذ القرار سواء تعلق الأمر باختيار الإستثمارات وطريقة تمويلها أو باحتياجات الإستغلالية.وبعد تنفيذ القرارات المتخذة، تأتي مرحلة المتابعة والرقابة لمعرفة الإنحرافات ومحاولة تصحيحها من خلال التغذية العكسية[26].

فالتسيير المالي هو مجموعة القرارات المأخوذة من طرف الوظيفة المالية في المؤسسة، بحيث له علاقة وثيقة بجميع القرارات الجبائية وذلك من خلال تأثيرها المباشر وغير المباشر على خزينة المؤسسة، لأن كل قرار جبائي له أثر مالي خاص به[27].

2.3.6.مراقبة التسيير

تظهر مراقبة التسيير كنظام داخلي للمؤسسة وتطبق أثناء العمليات وتعتبر كمراقبة ذاتية ولتكون فعالة لابد أن تكون أيضا مستمرة ومتواصلة.

يمكن إدراج بعض التعاريف لأشهر المهتمين بمراقبة التسيير حيث يعرف P.BERGERON مراقبة التسيير بأنها تلك العمليات التي تسمح للمسيرين بتقييم أداءاتهم وبمقارنة نتائجهم مع

---

[26]- مليكة زغيب وبوشنيقر ميلود، التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد، ديوان المطبوعات الجامعية، 2014، ص: 07.

[27]- Youssef El Fellah ,opsit,p17.

المخططات والأهداف المسطرة، وباتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير الملائمة[28].

بينما C.ALAZARD فيرى أن رقابة التسيير تبحث في إدراك ووضع وسائل معلوماتية موجهة، لتمكين المسؤولين من التصرف وتحقيق التنسيق الإقتصادي العام بين الأهداف والوسائل وما هو محقق. لذا يجب اعتباره نظاما معلوماتيا لقيادة وتسيير المؤسسة كونه يراقب فعالية ونجاعة الأداءات لبلوغ الأهداف[29].

أما يوسف الفلاح فيعرف مراقبة التسيير على أنها أرضية يجب تواجدها من أجل مراقبة القرارات، ومراقب التسيير هو أداة تجسيد الإستراتيجية 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 للقرارت يأخذ بعين الإعتبار المستوى الجبائي ومراقبة تحققها وتحليل الإنحرافات من أجل تصحيحها[30].

وعليه نستنتج أن مراقبة التسيير تركز على ثلاثة مفاهيم أساسية[31]:

- ✓ **الفعالية:** وتعني مقارنة النتائج بالأهداف المحددة.
- ✓ **الكفاءة:** وتعني مقارنة النتائج بالوسائل المستعملة.
- ✓ **الملاءمة:** وتعني مقارنة الوسائل المتاحة بالأهداف المحددة.

وبذلك يمكن القول أن مراقبة التسيير تعتبر ضرورية في المؤسسة لشموليتها، إذ تأخذ بعين الإعتبار جميع أقسامها أو المديريات فيها، بغية تحقيق الأهداف المسطرة مسبقا.

مما سبق نستنتج أن للتسيير الجبائي علاقة وثيقة بكل عناصر التسيير المالي ومراقبة التسيير نظرا لكون أن مقوماتهما تساعد المسير الجبائي في اتخاذ القرارات الجبائية التي تصب في مصلحة المؤسسة دون الإضرار بمصالح الأطراف الأخرى للمؤسسة.

---

[28]- ناصر دادي عدون ولندةمعزويوهجير الحواسي، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004، ص:10

[29]- C.alazard et S,serari ,Contrôle de gestion,3éme édition ,dunod,1996 ,p :6.

[30]- Youssef El Felah ,opsit, p18.

[31]- عثمان أحدادن، مدى ملائمة مراقبة التسيير لقطاع البريد والمواصلات، مذكرة ماجستير لعلوم التسيير، قسم المالية، دفعة 1994، ص: 07.