

## تمهيد:

إن استمرار ونمو المؤسسة مرهون بقدرة وكفاءة المسير، لذا فعلى المسير مسؤولية كبيرة لتحقيق أهدافها، في ظل العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة على بيئة المؤسسة، ومن بين العوامل الخارجية بحد الضريبة ومالها من تأثير على استمرار نشاط المؤسسة باعتبارها عبئا يتطلب السعي والاجتهاد لتخفيفه إلى أدنى ما يمكن وكذلك كونها عامل أساسي في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة لأن التحكم في هذا الجانب يحد من تعرض المؤسسة للمخاطر الضريبية.

من هنا فإن المؤسسة معرضة دائما للخطر الضريبي أين يكون القانون الجبائي قييدا بالنسبة لها، حيث يفرض عليها احترام أحكام معقدة، تتغير باستمرار ويظهر هذا القيد مما استوجبه المشرع حول إمكانية مراقبة تطبيق هذه الأحكام لذلك يجب على المؤسسة أن تتحكم في المادة الضريبية التي تسمح لها بمعرفة التأثيرات الضريبية الناتجة عن قيامها بعملياتها، حيث تعتبر الجباية أداة تمتلكها المؤسسة خلال عرضها لاستراتيجياتها التسييرية.

## المبحث الأول: ماهية الخطر الجبائي

يتعلق الخطر الجبائي بسلوك المؤسسة تجاه الإدارة الجبائية، فهو يتولد من عدم تقييد المؤسسة بالالتزامات الجبائية التي يحددها التشريع الجبائي، أو عدم الفهم الجيد أو سوء ترجمة نصوص التشريع

الجبائي او بغرض الغش و التهرب الجبائي، الامر الذي يؤدي بالمؤسسة علاوة على تشويه سمعتها أمام الادارة الجبائية الى تكبدها أعباء إضافية تتمثل في العقوبات و الغرامات الى الوقت الضائع الذي يحسب عليها في حالة كونها هدفا للمراقبة الجبائية .

### المطلب الأول : تعريف الخطر الجبائي

هناك عدة تعاريف للخطر الجبائي نذكر منها :

- يعرف الخطر الجبائي بأنه : تلك الاعباء الاضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم احترامها للقواعد الضريبية ، وتتمثل هذه الاعباء في العقوبات و الغرامات عموما ، وينشأ الخطر الضريبي نتيجة عدم احترام التشريع الجبائي او بسبب التعقيد و الغموض في النظام الضريبي<sup>(1)</sup> .
- يعرف الخطر الجبائي على انه : عدم الوفاء بالالتزامات الجبائية و نقص الفعالية الجبائية نتيجة عدم معرفة الإجراءات التي تمكن من الاستفادة من الامتيازات الجبائية ،فهو نتيجة لتعقد و عدم استقرار التشريع الجبائي المطبق مما يؤدي الى عدم الانسجام و الشفافية اتجاه هذا التشريع<sup>(2)</sup>

### المطلب الثاني :مصادر الخطر الجبائي

يمكن تقسيم اسباب الخطر الجبائي الى اسباب ناتجة عن ضعف التسيير و اخرى ناتجة عن تعقد النظام الجبائي .

#### أولا: الاسباب الناتجة عن ضعف التسيير:

إن نمو المؤسسة واستمرارها مرهون بكفاءة المسير الجبائي يشكل أهم المخاطر الضريبية التي

تعرض المؤسسة وذلك لغة أسباب نذكر منها<sup>(1)</sup> :

1. عدم المتابعة المستمرة للجانب الجبائي في المؤسسة، لأنه في الغالب يكلف مستخدمي الحسابات بالجباية و نظرا للحجم الكبير للإعمال التي تقع ضمن دائرة اختصاصهم و ضعف تكوينهم في الجانب الجبائي يؤدي بهم الى عدم إعطاء الأولوية لهذا الجانب.
2. المكانة غير اللائقة التي تحتلها الجباية ضمن أولويات المؤسسة ما يعرضها لمخاطر عدم الوفاء بالالتزامات الجبائية المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به كعدم إيداع التصريحات في مواعيدها القانونية.
3. شدة المنافسة و سوء التحكم في الموارد المالية نتيجة سوء التسيير و عدم كفاءة المسيرين يؤدي بهم غالبا إلى تأجيل دفع الضرائب المستحقة للاستفادة من السيولة و هذا يعرض المؤسسة لمخاطر عدم الانتظام اتجاه الإدارة الجبائية.
4. اعتماد الهيئات الحكومية و أصحاب المشاريع في إعطاء الصفقات على السعر الأدنى مما يؤدي ببعض المؤسسات الى تخفيض الاسعار قصد الفوز بالصفقات دون إجراء دراسات معمقة للتكاليف الحقيقية للمشروع مما يضطرها الى التهرب من دفع الضرائب وتأجيلها وهذا يؤدي الى مخاطر ضريبية.

(1) شريفي سمية ،فعالية تسيير الخطر الجبائي في الشركات البترولية ،مقدمة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبة تخصص تدقيق محاسبي سنة 2012-2013 ص 14

(2) اسماعيل شناوي ،كريم هندي ،اثر الجباية على التسيير المالي ،مذكرة دراسات عليا في الجباية غير منشورة ،المدرسة الوطنية للضرائب ،القلعة (الجزائر) ،2005 ،ص 74.

(1) ناصري اسيا ،مساهمة الرقابة في تشخيص الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، (الجزائر) ،2017، ص 10.

(2) شريفي سمية ،فعالية تسيير الخطر الجبائي في الشركات البترولية ، مرجع سابق ، ص 18

## ثانيا: الأسباب الناتجة عن تعقد النظام الجبائي

ان تعقد التشريع من مصادر المخاطر الجبائية على المؤسسة و تتجلى في (2):

1. التعديلات المستمرة في التشريع الجبائي تؤثر سلبا على تسيير جباية المؤسسة فالتعديلات المستمرة يصعب رصدها و متابعتها سواءا من قبل المسيرين وحتى موظفي الادارة الجبائية
2. تعدد الضرائب وارتفاع العبء الضريبي تؤدي بالمؤسسة الى سلك طرق غير قانونية لتفادي دفع الضريبة .
3. غياب الحوار بين المؤسسة و الادارة الجبائية مما يجعل الادارة خصما للمؤسسة بدلا من ان تكون مستشارو مساعد لها .
4. اختلاف القراءات الجبائية من مصلحة لاخرى يجعل تطبيق القواعد الجبائية متباين بين المصالح وهذا ما يؤدي الى نشوب انطباع سيء عن الإدارة الجبائية .

## المطلب الثالث: مظاهر الخطر الجبائي

تبرز مظاهر الخطر الجبائي الناجم عن سوء التسيير او قصور في التشريع الجبائي من خلال عدة صور أهمها الأخطاء المحاسبية و الأخطاء في قرار التسيير.

### أولا: الأخطاء المحاسبية

تظهر اهم الاخطار المحاسبية على مستوى الميزانية او حسابات التسيير بالاضافة الى بعض العناصر الاخرى (1) :

### 1. المخاطر الناتجة عن الأخطاء في الميزانية : تتمثل فيما يلي :

- ✓ الأخطاء التي تحدث في احتساب بعض أصول الميزانية كان تكون هذه الأصول غير مسجلة في الميزانية في حين ان التكاليف المتعلقة بها مسجلة في جدول حسابات النتائج .
- ✓ الأخطاء المتعلقة بتقييم المخزون مما يؤدي الى رفع من قيمته او عدم اعادة تسديد الرسم على القيمة المضافة المسترجع لمجمل السلع في حال التنازل او توقيف النشاط .

### 2. المخاطر الناتجة عن الأخطاء في حسابات التسيير :

- من اهم الاخطاء التي تسجل في حسابات التسيير نجد :
- ✓ الأعباء وتتركز خاصة في أعباء الاستغلال ودرجة اقل الأعباء المالية كما يمكن ان تسجل أخطاء في الأعباء الاستثنائية .
- ✓ عدم طرح الاهتلاكات من الربح الخام، مما يؤدي الى عدم الأخذ بعين الاعتبار تناقص عناصر الاستثمارات .
- ✓ عملية الإضافة والتخفيض للأعباء أثناء حساب النتيجة الجبائية قد تشكل مصدر خطر في تحديد النتيجة الجبائية .

### 3. المخاطر الناتجة عن عناصر أخرى:

زيادة على الأخطاء التي تظهر في الميزانية وحسابات التسيير، فإننا نلاحظ بعض الأخطاء

المرتبطة بالرسم على القيمة المضافة أو تتعلق بالمؤسسات الحديثة.

(1) مصطفى عوادي، بونس زين، الرقابة الجبائية، مطبعة سخري للنشر و التوزيع، ط 2، الجزائر، 2011، ص ص 59-65

✓ **الرسم على القيمة المضافة:** باعتبار أن الرسم على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة تمتاز بالمرونة و اتساع مجال تطبيقها، كما أنها دورية لكون التصريح بها في العادة شهريا، وعليه فإن مراقبة الرسم على القيمة المضافة يتوقف على التدقيق الجيد للنظام الجبائي من جهة ومن جهة أخرى مراقبة تصريحات المؤسسة ( المعدلات، الاسترجاعات، الحسومات.... الخ ) لأن التصريحات تعتبر من أهم مصادر الخطر الدائم في المؤسسة .

✓ **المؤسسات الحديثة:** تعترض المؤسسة الحديثة النشأة عدة صعوبات تجعلها معرضة للخطر الجبائي ونذكر منها:

- كونها قد لا تتوفر على الشروط التي تمكنها من الاستفادة من بعض الإعفاءات المنصوص عليها في التشريع الجبائي .
- اهتمام الإدارة الجبائية بالمؤسسات قديمة النشأة مما قد يعطي الانطباع للمؤسسات الحديثة الأمر الذي يوقعها في ارتكاب أخطاء ضريبية أو تجاهلها للمؤسسات الحديثة الأمر الذي يوقعها في ارتكاب أخطاء ضريبية قصد الحصول على منافع مادية .
- قلة الخبرة في مجال التسيير الجبائي نظرا لحدثة العلاقة مع الإدارة الجبائية .

### ثانيا: الأخطاء في القرارات التسييرية

القرار التسييري هو القرار الذي يتخذه المسير عن طريق اختيار بديل ضريبي من بين البدائل المتاحة ، لذا فإن هذا القرار يمكن أن يكون قانونيا في حالات كما يمكن غير قانوني في حالات أخرى .

1. **القرار التسييري القانوني :** هو ذلك القرار المتخذ من بين مجموعة من الخيارات المتاحة قانونا مثل:
  - ✓ حرية اختيار طرق تقييم المخزون .
  - ✓ اعتماد طريقة معينة لحساب الاهتلاك
  - ✓ اعادة تقييم بعض عناصر الميزانية أو عدم القيام بذلك<sup>(1)</sup>

### 2. **القرار التسييري غير القانوني:**

هو ذلك القرار الذي لا يحترم نصوص التشريع الجبائي مثل خصم الأعباء غير القابلة للخصم.

### المطلب الرابع: تقييم الخطر الجبائي<sup>(1)</sup>

إن تقييم الخطر الجبائي خطوة مهمة لتحسين تسيير المؤسسة جبائيا فبواسطته نتمكن من الحكم على مدى حسن اعامل المؤسسة مع العامل الجبائي بحيث تقييم الخطر الجبائي يمر بالمراحل التالية:

### 1. **معرفة النظام الجبائي الذي تخضع له المؤسسة:**

قبل البدء في عملية تقييم الخطر الجبائي للمؤسسة لابد من معرفة النظام الجبائي الذي تخضع له المؤسسة، لأنه عندما نعرف النظام الجبائي للمؤسسة نعرف الضرائب التي تخضع لها المؤسسة ولا يتأتى ذلك إلا من خلال المعرفة المعمقة للقوانين سواء كانت في المجال الجبائي أو التجاري لأنها تعتبر المرجع الأساسي الذي نحكم من خلاله على حسن التسيير الجبائي الذي يعتبر الأداة الأساسية في التحكم في الخطر الجبائي.

(1) نصري اسيا ، مرجع سابق، ص 13

(1) وادة علي، أثر التسيير الجبائي في تدنية المخاطر الجبائية دراسة حالة مؤسسة النقل الحضري والشبه الحضري ورقلة ETU0 ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير قسم العلوم الاقتصادية جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2016/2015، ص ص 13، 14

## 2. معرفة المخاطر المرتبطة بالضرائب والرسوم:

ويتطلب ذلك معرفة كيفية حساب وعاء الضرائب التي تخضع لها المؤسسة، والحدث المنشأ لكل ضريبة، وأجال تحصيل هذه الضرائب، ومعرفة العقوبة المقررة لكل مخالفة سواء على مستوى الوعاء أو الحدث المنشأ أو أجل التحصيل لأن الخطر الجبائي مرتبط بكل خطوة في تحديد الضريبة.

## 3. تحليل السوابق الجبائية للمؤسسة :

إن تكوين نظرة أكثر وضوحا على الالتزامات الجبائية للمؤسسة يتطلب الرجوع إلى الدورات السابقة لمعرفة علاقة الإدارة الجبائية مع المؤسسة باعتبارها مطالبة بتقديم صريح يتضمن الوضعية الجبائية لها وفق ما يتطلبه التشريع المعمول به ، ولتحليل السوابق الجبائية للمؤسسة نفحص ما يلي:

✓ المعلومات التي تطلبها الإدارة الجبائية من المؤسسة والتي تخص السنوات السابقة، وذلك بالإطلاع على المراسلات التي ترسلها الإدارة الجبائية من جهة ورد المؤسسة من جهة أخرى على هذه المراسلات من أجل تقييم عمل المؤسسة مع هذه المراسلات.

✓ الاحتجاجات التي تقدمها المؤسسة لدى إدارة الضرائب.

✓ التقييم الجبائي الذي قامت به الإدارة الجبائية لديون المؤسسة وفي أي مجال ( الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على الدخل الإجمالي...) والذي يمكن الاستفادة منه في دورات لاحقة في تحسين أدائها الجبائي.

وبالتالي فإن هذه العناصر سابقة الذكر اسمح بتكوين نظرة عن السوابق الجبائية للمؤسسة وهكذا تتمكن المؤسسة من تكوين نظرة حول الشكوك التي تراود الإدارة الجبائية عنها خاصة إذا كانت لم تتعرض للرقابة لمدة طويلة هذا من جهة وتحليل نقاط قوتها وضعفها في المجال الجبائي من جهة أخرى، فعلى صعيد هذه النقطة الأخيرة على المؤسسة القيام بفحص تكميلي لنقاط القوة، والقيام بتحقيق معمق فيما يخص نقاط الضعف.

## 4. التحليل المالي لتصريح المؤسسة:

إن التحليل المالي لتصريحات المؤسسة يتطلب معرفة جيدة بتقنيات الأساسية للتحليل المالي والذي يسمح بتشخيص الحالة المالية للمؤسسة، فهذا التشخيص يفيد في المجال الجبائي في الوقوف على مدى الصعوبات التي تواجهها المؤسسة في تسيير خزينتها لأن المؤسسة التي تواجه صعوبات في تسيير خزينتها قد تضطر في بعض الأحيان لتمويل بعض احتياجاتها بتقليل أو تأخير دفعاتها للإدارة الجبائية.

## المبحث الثاني: أنواع المخاطر الجبائية

يمكن تصنيف المخاطر الضريبية إلى مخاطر ناتجة عن عدم الانتظار الضريبي والمتمثلة في المخاطر المترتبة عن التصريحات الجبائية، والمخاطر الناتجة عن الاختبارات الضريبية والمتمثلة في المخاطر المترتبة عن الإعفاءات الجبائية في إطار نظام دعم الاستثمار، المخاطر الضريبية المترتبة عن الإعفاءات الموجهة للشباب المستثمر، المخاطر الضريبية المترتبة عن إعادة استثمار الأرباح، والمخاطر الضريبية المترتبة عن الامتيازات الناتجة عن نشاطات إنجاز المساكن.

### المطلب الأول: المخاطر الجبائية ضريبية المترتبة عن التصريحات الجبائية

يعرف النظام الجبائي بأنه: "بمجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلائم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع وتشكل في مجموعها هيكلًا ضريبيا متكاملًا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية".<sup>(1)</sup>

باعتبار النظام الجبائي الجزائي نظام "تصريحي" أوجب للمؤسسات التزامات جبائية محددة وفقا لبرنامج زمنية محددة و إجراءات جبائية معلومة مسبقا، حيث تتمثل هذه الالتزامات في التصريحات (التصريح بالوجود، التصريح بالنتائج، التصريح في حالة إلغاء أو التنازل عن المؤسسة)<sup>(2)</sup>، قد تضع المؤسسة موضع خطر ضريبي يتمثل في تحملها تكاليف إضافية نتيجة عدم التزامها بالقواعد الجبائية أو عدم إيفائها لشروط الاستفادة من امتيازات جبائية منتقاة وأهم وضعيات هذا الخطر نذكر: <sup>(3)</sup>

✓ الامتناع أو التأخر في إيداع التصريحات: حيث تلجأ المصالح الجبائية إلى تقدير الأسس بطريقة تلقائية مع تطبيق عقوبات مالية.

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

✓ عدم مراقبة الاختيارات الجبائية: إن انتقاء المؤسسة لاختيار جبائي ما بهدف الحصول على مزاياها المالية لتدعيم قدرتها التمويلية قد يتحول إلى مصدر للخطر الضريبي، فبمجرد قيامها بتطبيق الاختيار الجبائي تكون ملزمة باحترام بعض الشروط وذلك عند عدم توفر شروط الاستفادة من هذه الخيارات أو توقف المؤسسة في مرحلة ما عن تحقيق الشروط الضرورية للحصول عليه، ويترتب على ذلك إسقاط حق المؤسسة في الاستفادة من هذه الامتيازات و إخضاعها للضريبة وتعرضها لعقوبات جبائية والتي تعتبر تكاليف إضافية.

(1) ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2003، ص 1.

(2) رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، الجزء الأول، دار هومة للطباعة والنشر، الطبعة الثانية، الجزائر، 2006، ص 56.

(3) الحواس زواق، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار، الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 14-15 أبريل 2009، ص 10.

ومن حالات الخطر الضريبي حسب النظام الجبائي الجزائري التكاليف الإضافية المتعلقة بالتصريحات .

ومن خلال الجدول التاليين نوضح العقوبات الناجمة عن التصريحات الجبائية والتي تختلف بحسب المخالفة التي ارتكبتها المكلف.

**الجدول رقم (1): عقوبات عدم الإيداع أو التأخر في إيداع التصريحات طبيعة التصريح**

التأخر في إيداع التصريح	غياب التصريح	طبيعة التصريح
30.000 دج	30.000 دج	التصريح بالوجود
- مدة التأخير لا تتجاوز الشهر تطبق 10 % . -مدة التأخير تتجاوز الشهرين تطبق عقوبة 25% -مدة التأخير تتجاوز 30 يوم نت تاريخ التبليغ بوجوب تقديم هذا التصريح تطبق زيادة بنسبة 35%	الفرض التلقائي للضريبة مع تطبيق زيادة 25% من الحقوق المستحقة كعقوبة	التصريح الشهري نموذج G50 والتصريح الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات
- 2.500 دج عندما تكون مدة التأخير شهرا واحدا - 5.000 دج عندما يتجاوز التأخر شهرا واحدا ويقل عن الشهرين. -10.000 دج عندما يتجاوز التأخير الشهرين.		التصريح الذي يحمل عبارة "لاشئ" والتصريحات التي تكتب من طرف المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من إعفاء جبائي أو الذين يتحصلون على نتائج عاجزة التطبيق.
علاوة على فقدان الاستفادة من التخفيض المنصوص عليه في المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يمكن أن يترتب على الأخطاء أو الإعفاءات أو عدم صحة المعلومات الواردة في الجدول		التصريح الخاص بالزبائن G30

أما بخصوص عقوبات النقص والغش في التصريح فيمكن توضيحها في الجدول التالي:

**الجدول رقم (2) : عقوبات الإخفاء والتدليس في التصريح**

عقوبات الغش والتدليس في التصريح	الزيادات بسبب النقص في التصريح	
عند القيام بأعمال تدليسية ، تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم اخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة . لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50% وعندما لا يدفع أي حق تحديد النسبة 100 % تطبق نسبة 100% كذلك عندما تتعلق الحقوق المتملص	نسبة	مبلغ الحقوق المتملص منها
	الزيادة	
	10%	لا يتجاوز 50.000 دج أو يساويه
	15%	أكثر من 50.000 دج ويقل أو يساوي 200.000 دج
	25%	أكثر من 200.000 دج

منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الافتتاح من المصدر.	
---	--

المصدر: من إعداد الطلبة استنادا للمادة 193 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة، الجزائر، 2014.

### المطلب الثاني: المخاطر الجبائية المترتبة عن الإعفاءات الجبائية في إطار نظام دعم الاستثمار

أعطى المشرع الجزائري للمؤسسات الاقتصادية التي تقوم بنشاط الإنتاج أو تقديم الخدمات (استثناء المشرع نشاط البيع والشراء عدة امتيازات وأوكلت عملية تنظيم هذا الإجراء للوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار.

كما تقوم الإدارة الجبائية بتسيير عملية الإعفاء ومراقبة الاستثمار بصفة دورية ومراقبة مدى احترام المؤسسة لالتزاماتها المحددة في قرار منح المزايا لمرحلتها الانجاز والاستغلال.

إن مقرر منح الامتيازات حدد في مواده من 7 إلى 13 التزامات المؤسسة للاستفادة من الإعفاءات الجبائية الممنوحة التالية:

المادة 07 تحدد فترة الانجاز للمشروع الاستثماري، وتأتي المادة 08 لتشترط تطبيق المزايا الممنوحة المشار إليها في المادة 09 والمتمثلة: زيادة عن الحوافز الضريبية وشبه الضريبية والجمركية الممنوحة المنصوص عليها في القانون العام، يستفيد المشروع الاستثماري من المزايا التالية:

✓ الإعفاء من الحقوق الجمركية فيما يخص السلع والخدمات غير المستثناة والمستوردة والتي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار؛

✓ الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة فيما يخص السلع والخدمات غير المستثناة المستوردة أو المقتناة محليا التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار؛

✓ الإعفاء من رسم نقل الملكية بعوض عن كل المقتنيات العقارية التي تمت في إطار الاستثمار المعني.

أما المادة 10 منه فحددت دور المصالح الجبائية في الاستفادة من المزايا الخاصة بمرحلة الاستغلال، حيث يستفيد الاستثمار المحدد والمصرح به في هذا القرار من المزايا بعنوان الاستغلال بعد معاينة الشروع في النشاط الذي تعده المصالح الجبائية بطلب من المستثمر.

وجاءت المادة 11 لتؤكد على ضرورة التزام المؤسسة بعدم التنازل عن التجهيزات والعتاد المقتناة في إطار هذا المشروع الاستثماري، حيث لا يجوز التنازل عن التجهيزات والعتاد المقتناة في إطار هذا المقرر طيلة الفترة القانونية المحددة لإهلاكاتها.

أما 12 جاءت لتبين أنه في حالة عدم احترام الالتزامات المصرح بها يمكن للوكالة السحب الكلي أو الجزئي للمزايا الممنوحة.

كما أكدت المادة 13 على ضرورة متابعة المشروع الاستثماري، حيث يجب على المستثمر إيداع بيانا سنويا لدى الشباك الوحيد اللامركزي المعني يشمل الوضعية المادية والمحاسبية، يبرز من خلاله حالة إنجاز المشروع موضوع هذا المقرر، وإن عدم إيداع هذا البيان السنوي المادي والمحاسبي قد يؤدي إلى سحب المزايا الممنوحة. زيادة عن هذه الالتزامات فإن الإدارة الجبائية تلزم المؤسسة بالتزامات تجعل المؤسسة في حالة خطر ضريبي لعدم العمل بها: (1)

(1) صالح حميدانو، مرجع سابق، ص ص 113-115.



## أولا/ الالتزامات:

- ✓ ضرورة إيداع التصريحات الشهرية أو الفصلية (حسب الحالة) في آجالها القانونية؛
- ✓ ضرورة إيداع التصريح السنوي في الآجال المحددة؛
- ✓ ضرورة الاستجابة والسماح لأعوان الإدارة الجبائية بمعاينة العتاد والتجهيزات المقتناة في إطار دعم الاستثمار؛
- ✓ ضرورة إيداع كشف تقدم الاستثمار تزامنا مع إيداع التصريح السنوي للنتائج؛
- ✓ ضرورة إعادة استثمار حصة الأرباح الموافقة للإعفاء أو التخفيض في الضريبة على أرباح الشركات في أجل أربعة سنوات.

## ثانيا/ المخاطر الجبائية:

- ✓ سحب مقرر منح الامتيازات الجبائية وبالتالي استرداد مبلغ التحفيز مع تطبيق عقوبة (30%) من الحقوق المعفاة؛
- ✓ في حالة التنازل عن العتاد والتجهيزات المقتناة في إطار دعم الاستثمار خلال الفترة القانونية المحددة الإهلاكها، فإن على المؤسسة استرداد نسبة من الرسم على القيمة المضافة المحمل لشراء هذه التجهيزات المتنازل عنها وتحسب النسبة كما يلي: عدد السنوات المتبقية مدة الإهلاك؛
- ✓ في حالة استغلال الاستثمار المقتني في إطار دعم الاستثمار في الوجهة غير المخصصة له (نوع الاستثمار وتسمية النشاط)، يتم استرداد التحفيز في مجال الرسم على النشاط المهني والضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي مع تطبيق عقوبة (25%) من الحقوق المعفاة ، زيادة عن استرجاع نسبة الرسم على القيمة المضافة التي تم الاستفاة منها في إطار الشراء بالإعفاء لتجهيزات الاستثمار وذلك من تاريخ استغلال الاستثمار في نشاط غير النشاط موضوع الامتياز.

## المطلب الثالث: المخاطر الجبائية المترتبة عن الإعفاءات الموجهة للشباب المستثمر

منح المشرع الجزائري للشباب المستثمر عدة امتيازات ضريبية لتشجيعهم على إنشاء مؤسسات خاصة وذلك عبر ثلاث هيئات وهي :

**ANSEJ** - الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب

**CNAC** - الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة

**ANGEM** - الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر

ويمكن حصر هذه الامتيازات الضريبية حسب مرحلتي الاستثمار (الإنجاز، الاستغلال):

## أولا/ امتيازات مرحلة الإنجاز :

✓ الإعفاء من دفع رسم نقل الملكية بعوض عن كل المقتنيات العقارية التي تمت في إطار إنشاء النشاطات الصناعية؛<sup>(1)</sup>

✓ الإعفاء من رسم على القيمة المضافة بالنسبة لمقتنيات السلع والخدمات التي تدخل مباشرة في

انجاز الاستثمار الخاصة بالإنشاء أو التوسيع، لا تستفيد السيارة السياحية من هذا الإعفاء إلا إذا كانت تشكل الأداة الرئيسية للنشاط؛<sup>(1)</sup>

(1) المادة 258-1 من قانون التسجيل، المعدلة والمتممة بموجب المادة 08 من قانون المالية التكميلي، الجزائر، 2011 .

✓ تطبيق نسبة مخفضة ( 5%) فيما يخص الحقوق الجمركية للتجهي ازت المستوردة التي تدخل مباشرة في انجاز الاستثمار؛

✓ الإعفاء من جميع حقوق التسجيل العقود المتضمنة تأسيس الشركات .

#### ثانيا/ امتيازات مرحلة الاستغلال:

✓ الإعفاء الكلي من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات؛

✓ الإعفاء الكلي من الرسم على النشاط المهني؛

✓ الإعفاء الكلي من الرسم العقاري على الأملاك المبنية.

فالمادة 1-13 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة و المتممة بموجب المادة 04 من قانون المالية التكميلي لسنة 2011 تنص على الإعفاء الكلي لهذه الفئة من المكلفين بالضريبة وتحدد مدة الإعفاء بثلاث سنوات مع تمديدتها لسنتين إضافيتين بشرط توظيف ثلاث عمال لمدة غير محددة.

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

تحدد مدة الإعفاء بستة سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال إذ كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيتها، تحدد قائمتها عن طريق التنظيم، وتمدد هذه الفترة بسنتين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث عمال على الأقل لمدة غير محددة.

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

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

✓ السنة الأولى من الإخضاع الضريبي: تخفض (70%)؛

✓ السنة الثانية من الإخضاع الضريبي: تخفض (50%)؛

✓ السنة الثالثة من الإخضاع الضريبي: تخفض (25%).

تسعى المؤسسة جاهدة إلى للاستفادة من هذه الامتيازات قصد تقليص الأعباء الضريبية وذلك بتوفير شروط الاستفادة منها، لأن عدم القيام بهذه الالتزامات سوف يعرض المؤسسة لمخاطر ضريبية:<sup>(2)</sup>

#### 1- الالتزامات:

✓ القيام بالاستثمار المصرح به،

✓ اقتناء العتاد المحدد بقرار منح الامتياز؛

(1) المادة 4-42 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، المعدلة والمتممة بموجب المادة 22 من قانون المالية، الجزائر، 2014.

(2) صالح حميداتو، مرجع سابق، ص 117.

✓ عدم التنازل عن التجهيزات والعتاد المقتناة في إطار هذه العملية طيلة هذه الفترة القانونية المحددة للإهلاك؛

✓ تخصيص التجهيزات والعتاد لتحقيق النشاط المصرح به؛

✓ إيداع جميع التصريحات الجبائية في آجالها ووفق الإجراءات المعمول بها؛

✓ السماح لموظفي الإدارة الجبائية بإجراء المعاينات الميدانية للتأكد من الوجود الحقيقي للعتاد واستغلاله في الغرض المخصص له؛

✓ الالتزام بشرط التوظيف في حالة السعي للاستفادة من فترة التمديد المشار إليها في المادة 13 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛

## 2- المخاطر الجبائية :

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

✓ عدم إيداع التصريحات الشهرية والسنوية بصفة منتظمة؛

✓ تخصيص العتاد والتجهيزات في غير النشاط المصرح به والمستفيد من الامتياز الضريبي؛

✓ عدم السماح لموظفي الإدارة الجبائية بإجراء معاينة للتأكد من الوجود الحقيقي للعتاد واستغلاله في الغرض المصرح به.

ب- حالة التنازل عن العتاد والتجهيزات خلال الفترة القانونية المحددة للإهلاكه فزيادة عن المطالبة بتسديد قيم التحفيز فيما يخص الرسم على النشاط المهني والضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات فإن المؤسسة مطالبة باسترجاع نسبة من الرسم على القيمة المضافة الخاص باقتناء العتاد المتنازل عنه والذي استفاد من الشراء بإعفاء من الرسم على القيمة المضافة تحدد هذه النسبة بعدد السنوات المتبقية مدة الإهلاك مع زيادة (25%) في حال عدم التصريح الطوعي باسترداد هذه المبالغ.

**المطلب الرابع: المخاطر الجبائية المترتبة عن إعادة استثمار الأرباح وتلك المترتبة عن الامتيازات الناتجة عن نشاط إنجاز المساكن**

### أولاً/ المخاطر الجبائية المترتبة عن إعادة استثمار الأرباح

تطبق على الأرباح المعاد استثمارها تخفيض نسبة (30%) فيما يخص تحديد الدخل الواجب إدراجه في أسس الضريبة على الدخل الإجمالي شريطة توفر ما يلي:

✓ يجب إعادة استثمار الأرباح في الاستثمارات الإهلاكية ما عدا السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط خلال السنة المالية لتحقيقها أو خلال السنة المالية الموالية، وفي هذه الحالة الأخيرة يجب على المستفيدين من هذا الامتياز اكتاب التزام بإعادة الاستثمار؛

✓ مسك محاسبة منتظمة، بحيث يجب أن يدرجوا في التصريح السنوي نتائج الأرباح المستفادة من التخفيض وإلحاق قائمة الاستثمارات المحققة مع الإشارة إلى طبيعتها وتاريخ دخولها في الأصول وسعر تكلفتها؛

✓ في حال التنازل أو وقف التشغيل الذي يحدث في أجل أقل من خمس سنوات على المؤسسة أن تدفع القابض الضرائب الفرق بين الضريبة المفروض دفعها والضريبة المسددة في سنة الاستفادة من التخفيض مع تطبيق زيادة (5%) كما تؤسس ضريبة تكميلية في حالة عدم احترام الالتزام بإعادة الاستثمار المذكور أعلاه مع زيادة (25%).

## ثانيا / المخاطر الجبائية المترتبة عن الامتيازات الناتجة عن نشاطات انجاز المساكن

أعطى القانون الجبائي الجزائري للمؤسسات التي تقوم بإنجاز المساكن الاجتماعية والترقوية والريفية امتيازات جبائية متعددة قصد تشجيعها للاستثمار في هذا المجال كما يمكن للمؤسسة أن تتعرض لمخاطر ضريبية لعدم التزامها: (1)

### 1- الامتيازات:

1-1- إخضاعها للمعدل المخفض في مجال الرسم على القيمة المضافة (7%)

1-2- الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات للاستفادة من هذه الامتيازات على المؤسسة الالتزام بدفتر الشروط الذي حدده القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 8 مارس 2006 والمتضمن نموذج دفتر الشروط المتعلق بالإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات المطبقة على الأرباح الناتجة عن نشاطات إنجاز المساكن الاجتماعية والترقوية والريفية وأهم هذه الشروط التي وجب على المؤسسة الالتزام بها:

✓ لا يمكن أن تفوق تكلفة المساحة المتوسطة للسكنات 70 مترا مربعا؛

✓ لا يمكن أن تفوق تكلفة إنجاز السكنات الاجتماعية الإجمالية 20.000 دج للمتر المربع القابل للسكن دون احتساب تكاليف التهيئة وسعر الأرض الأساس؛

✓ التزام المؤسسة باحترام الشروط التقنية والمالية المنصوص عليها في دفتر الشروط؛

✓ الالتزام بتاريخ انطلاق الأشغال المشروع وكذا مدة انتهاء الأشغال؛

✓ أن تنجز هذه السكنات حسب المعايير المطلوبة مع الأخذ بعين الاعتبار أدنى شروط الرفاهية مثل توصيل الماء والكهرباء، تصريف المياه القذرة، الطرقات، الأرصفة، ومساحات ركن السيارات الإضاءة العمومية والتهيئة الخارجية؛

✓ تأشير دفتر الشروط الذي يقدم ثلاث نسخ أصلية إلى المصالح الجبائية المختصة إقليميا لتأشيرها.

### 2- المخاطر الجبائية :

إن عدم إيفاء المؤسسة بالالتزامات أعلاه يعرضها لمخاطر ضريبية تتمثل في الإخضاع للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات (حسب الحالة) مع تطبيق عقوبة (25%) من حالة عدم تسديدها طوعا من طرف المكلفين وفي آجالها القانونية.

مما سبق يمكننا استنتاج أن الثقافة الجبائية للمسير وكفاءته في التسيير الجبائي تمكنه من تعظيم الاستغلال القانون الجبائي لفائدة المؤسسة، وتنبه للأخطاء التي يمكن أن تقع فيها، وتوضيح الاختيارات التي يجب انتقاءها ومن ثم فهو يوفر القاعدة الصحيحة لاتخاذ القرار السليم، فكفاءة المسير تقاس بمدى إدراجه للعامل الجبائي في اتخاذ القرارات، لأن الاستفادة من المزايا الجبائية الممنوحة يجنب المؤسسة

(1) صالح حميداتو، مرجع سابق، ص. ص 118-119.

الأعباء الجبائية الإضافية من خلال قدرة المسير على انتقاء أحسن الطرق والخيارات الجبائية و توظيفها لفائدة المؤسسة في ظل الالتزام بقواعد التشريع الجبائي.

### المبحث الثالث: تسيير الخطر الجبائي ومراحله.

#### المطلب الأول: مفهوم التسيير الجبائي

ان التسيير الجبائي فرع من الفروع التسيير المالي، ويتمثل في إدراج العامل الجبائي عند اتخاذ القرار، من أجل تمكين المؤسسة من الاستفادة من مزايا التشريع الجبائي وتجنبها التكاليف الإضافية وذلك من خلال الاستغلال الأمثل للمزايا الجبائية.<sup>(1)</sup>

#### المطلب الثاني: مراحل التسيير الخطر الجبائي.

هناك عدة تصنيفات لمراحل تسيير الخطر الجبائي ونذكر أهم تصنيفين لمراحل تسيير الخطر الجبائي:<sup>(1)</sup>

(1) الحواس زواق، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار ، الملتقى الدولي حول القرار في المؤسسة الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، الجزائر، 14-15 .

أولاً: حسب مكتب المراجعة.

Ernst & young يرى أن تسيير الخطر الجبائي يمر عبر مراحل التالي:

**1- الرصد:**

حيث أن أنشطة الرصد تؤمن العمليات الضريبية كما تم تصميمها، وتعطى للخطر الجبائي.

**2- التقييم:**

استمرار تقييم المخاطر الجبائية، والعمليات مع إدارة الخطر وفريق الضرائب والمسيرين التنفيذيين.

**3- التحسين:**

فريق مصلحة الجباية وإدارة المخاطر والمسيرين التنفيذيين يتعاونون في إدخال تحسينات على إدارة المخاطر الجبائية.

ثانياً: حسب مكتب المراجعة

Deloitte & touché فيرى أن تسيير الخطر الجبائي يمر عبر 4 مراحل وهي :

**1- تحديد وتقييم الخطر:**

كل هيئة في المؤسسة عليها فحص حدة وزاوية الخطر الجبائي

**1- تقليص الخطر:**

مجلس الإدارة يقوم بوضع الآليات الرقابة التي تسمح بتقليص الخطر وإرسال إشارات على المخاطر الممكن حدوثها.

**2- تأمين التنفيذ المستمر:**

كل مجموعة أو مسئول على الخطر، مكلف بتأمين التنسيق وتحسين إستراتيجية والعمليات والقياس في إطار تسيير الخطر.

**3- تطبيق سياسية وإستراتيجية للمخاطر الجبائية:**

الإدارة العليا تعطي تعليمات من أجل احترام عناصر الخطر ووضع حد أعلى للخطر الجبائي في المؤسسة، والإشارة إلى الطرق المحتملة من أجل التواصل مع إكمانيات التسيير الجبائي.  
المطلب الثالث: مقومات تسيير الخطر الجبائي .

هناك مقومات أو مرتكزات يجب على المؤسسة أن تكون ملمة بها تتمثل في:

**1- الإستراتيجية:**

إن إستراتيجية الخطر الجبائي مشتقة من الفلسفة الضريبية وكذا من التسيير الاستراتيجي، ويجب أن ينعكس دور الإستراتيجية الضريبية على وضعية المؤسسة، ولا تقتصر الأعمال على الامتثال للأنظمة الضريبية، ولكن يمكن الانخراط في المناقشات حول تطوير السياسات الضريبية مع المشرعين.

**2- تسيير مخاطر والرقابة:**

يجب أن تكون الضريبة جزء لا يتجزأ من الرقابة الداخلية ونظام التسيير المخاطر ومن ثمة تطبيق القواعد نفسها لمواجهة المخاطر الضريبية.

**3- الملف والعلاقات والاتصالات:**

(1) عباسي صابر، اثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم تسيير، جامعة قاصدي مزاب، ورقلة، 30-05-2012، ص ص 63 64

يجب أن يكون ملف التسيير الضريبي غير مقسوم عبر مختلف الوظائف مع وجود نقاط الاتصال واضحة، والتسيير الضريبي له دور في الاتصال الداخلي والخارجي فهو يحتاج لوعي من طرف المسيرين.

#### 4- العمليات والتكنولوجيا:

يجب أن تسمح العمليات والمراقبة في التسيير الضريبي بتقييم المنتظم ويجب أن يكون النظام الضريبي التكنولوجي جزء من النظام المحاسبة للمؤسسة، لأن المعلومات مهمة لعملية التسيير الضريبي.  
5- الإدارة :

إن فريق العمل يجب أن يفهم الشكل القانوني للمؤسسة وهذا يتطلب وعي لدورهم في انجاز الإستراتيجية الضريبية للمؤسسة ويجب أن يكون أحد مدعمي الخدمة للزبائن الداخليين، ويعتمد نجاح التسيير الضريبي إلى حد كبير على تأهيل المناسب لموظفين لأن التعقيد وسرعة التغيير في الأنظمة الضريبية تتطلب التدريب المستمر في التخصص.

#### 6- المحاسبة:

يقدم النظام المحاسبي المعلومات الكافية والمضبوطة والدقيقة لتسيير الضريبي ويجب أن تفهم أسس وضوابط المحاسبة من طرف مسيري المصلحة الضريبية للمؤسسة، ويجب على إدارة أن تكون قادرة على التعرف على القضايا والمشاكل الضريبية المحتمل حدوثها.

#### 7- التخطيط:

ينبغي لعملية التخطيط أن تضمن التسيير الضريبي الأمثل، ويمكن التخطيط من زيادة فعالية الإستراتيجية الضريبية للمؤسسة من خلال التوصل إلى تسيير المعلومات وصنع القرار.

#### 8- التغطية:

إن إدارة القضايا الضرائب يجب أن تتم على مستوى أعمال المجلس لضمان تغطية كافية على جميع العمليات الضريبية.

#### 9- الامتثال:

إن تنفيذ الاجراءات الضريبية تتم من خلال الامتثال لمختلف التشريعات الصادرة عن الإدارة الضريبية.

### خاتمة الفصل:

تعتبر الجباية متغيرا استراتيجيا يجب على المؤسسة مراعاته عند تحديد القرارات المتعلقة بنتائجها ونشاطاتها وفقا للتشريعات والقوانين الجبائية، لأن كل قرار أو نشاط معالجة جبائية خاصة به وعلى المؤسسة أن تكون على دراية تامة لهذه القوانين والتشريعات واحترامها، مما يحتم عليها معالجة جبائية

خاصة ومحددة لمختلف الاختبارات ومتابعتها حتى لا تؤثر الجباية عليها، ولا تقع في أخطاء ومخاطر تهددها وتزيد من تكلفتها الجبائية وبالتالي إن التسيير الجبائي الجيد للمؤسسة يحافظ على سلامة مركزها العالي واكتساب سيرة جبائية حسنة اتجاه الادارة الجبائية، والتسيير الجيد للخطر الجبائي قد يساهم في خلق مزايا تنافسية للمؤسسة وهذا نظرا لمساهمته في تخفيض التكاليف الكلية.