جامعة عبد الرحمان ميرة- بجاية-
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم قانون الأعمال

الجباية في المؤسسة الاقتصادية

فرع قانون الأعمال
تخصص: القانون العام للأعمال

من إعداد الطالبة:
* براهامي أمينة

تحت إشراف الأستاذ:
* أغليس بوزيد

لجنة المناقشة:

- الأستاذ: عطوي حكيم.....رئيسا
- الأستاذ: أغليس بوزيد، أستاذ مساعد، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة بجاية. مشرفا ومقررا
- الأستاذ: شيخ أعمر يسمينة.....ممتحنة

السنة الجامعية: 2012-2013

تعتبر المؤسسة الاقتصادية من العناصر الأساسية لتفعيل النشاط الاقتصادي وأداة لإحداث التنمية والتقدم في اقتصاديات الدولة، لذا يمكن القول على أنها تنظيم إنتاجي معين، الهدف منه هو إيجاد قيمة سوقية، من خلال جمع عوامل إنتاجية معينة ثم تتولى بيعها في السوق لتحقيق الربح المتحصل من الفرق بين الإيراد الكلي الناتج من ضرب سعر السلعة في الكمية المباعة منها، وتكاليف الإنتاج.[1]

إذن المؤسسة وحدة اقتصادية أساسية في المجتمع الاقتصادي إضافة إلى مساهمتها في الإنتاج، فبالرغم من تنوع المؤسسات الاقتصادية من مؤسسات خاصة ومؤسسات عامة، إلاّ أنها تسعى لهدف وحيد لتحقيق هدف اقتصادي، لتحقيق الربح الذي يمكنها من الاستمرار في الوجود ويضمن لها إمكانية رفع رأسمالها وتوسيع نشاطها، ولهذا يعتبر الربح من أهم المعايير الأساسية لصحة المؤسسات الاقتصادية، كما تسعى بصفة عامة لتحقيق الهدف العام في التكيف مع المحيط الذي يشمل المحيط التجاري، المحيط المالي والمحيط الإنتاجي.

وبتحقيق المؤسسة لنتائجها عند تصريف أو بيع إنتاجها وتغطية تكاليفها فهي تلبي طلبات المجتمع الموجودة به سواء على المستوى المحلي أو الدولي، إذن يمكن إعتبار المؤسسة الاقتصادية من العناصر الأساسية لتفعيل النشاط الاقتصادي وأداة لاحداث التنمية والتقدم في اقتصاديات الدولة فهي إطار مرجعي لهذا النشاط وهذا من خلال تحملها للضرائب التي تعبر بدورها مصدر أساسي في تمويل الخزينة حيث أخذت دورا بارزا في توجيه الأنشطة الاقتصادية للمجمعات المعاصرة خاصة مع اعتبار الضريبة إحدى الوسائل المالية التي تمكن الدولة من التدخل في هذه الأنشطة وتوجيهها.

إذن الجباية تعبر عن القوة العمومية التي من خلالها تفرض الدولة الضرائب والرسوم، لهذا تعتبر الجباية أحد المتغيرات التي تهتم بها المؤسسة حيث يصدر كل سنة قانون المالية المتضمن في أحكامه أحداث وتعديل معدلات الضريبة والإعفاءات الجبائية، التي تدخل ضمن مفهوم الواسع للسياسة الاقتصادية للدولة ومن بين الأهداف التي تسعى الدولة لتحقيقها هو تحمل أقل تكلفة ضريبية ولتحقيق ذلك يتطلب عليها معرفة شاملة بالقوانين وتأثيراتها على مختلف العمليات التي تقوم بها سواء من خلال اختيار الشكل القانوني الأنسب لها أو من خلال اختيار طرق التمويل والاستثمار، ومنه يتعين على المسير أن يسير جباية المؤسسة بالطريقة التي يضمن من خلالها أحسن الاختيارات التي تقلل من التكلفة الضريبية التي تتحملها المؤسسة والاستفادة من وفرات مالية تساعد على الاستمرار في السوق والاستجابة لحقوق الموردين وطمأنة المستثمرين بالإضافة إلى معرفة الآثار ومحاولة الاستفادة منها في إطار يسمح له القانون الجبائي.

و منه تظهر أهمية البحث بالنظر إلى ثقل الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسة الاقتصادية من خلال المعدلات المرتفعة بحيث تصل مثلا ضريبة على أرباح الشركات إلى 25%، والرسم على القيمة المضافة 17% من رقم الأعمال المحقق، وهذا ما يدعو المؤسسة الاقتصادية استخدام الأحكام

[1] صخري عمر، اقتصاد المؤسسة، ط4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 24.

الضريبية بأحسن وجه حتى تكون عونا لها في صناعة قراراتها واختياراتها الجبائية وهذا الأمر لا يمكن الوصول إليه إلاّ بالاهتمام أكثر بحسن تسيير جباية المؤسسة حتى تقلل من التكلفة الضريبية.

و يمكن تلخيص أهداف البحث بالتعرف على الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسة الاقتصادية.و محاولة التعرف و الكشف عن طرق ترشيد الاختيارات الجبائية للمؤسسة.

الجباية في المؤسسة تمثل أحد الموارد لتمويل خزينة الدولة، و في ذات الوقت يمكن أن تساهم في تعظيم قيمة المؤسسة، لكونها أداة تحريض على الاستقلالية المالية والاعتماد على مورد التمويل الذاتي، كما أن الإجراءات الجبائية من شأنها التخفيض أو الإلغاء التام لأعباء الاقتراض. تشجع هذا النوع من التمويل مقارنة برؤوس الأموال الخاصة،و لدلك يثور التساؤل في هدا البحث حول

مدى تمكن المؤسسة من التوصل إلى تحقيق فعاليتها الاقتصادية مع تحمل أقل تكلفة ضريبية ممكنة؟

و للإجابة عن الإشكالية ومن أجل تحقيق أهداف البحث سنحاول الاعتماد على الأسلوب الوصفي التحليلي القائم على جميع المعلومات المرتبطة بالموضوع محل الدراسة، ولتحقيق ذلك فقد تم الاعتماد على مختلف المراجع المتعلقة بالموضوع سواء باللّغة العربية أو باللّغة الفرنسية بهدف إضفاء مصداقية أكبر لموضوع الدراسة.

بحيث يتم تقسيم البحث إلى قسمين، نخصص الفصل الأول لخضوع المؤسسة الاقتصادية لدفع الضرائب الذي يتضمن الضرائب المطبقة على المؤسسة الاقتصادية من ضريبة على الدخل والربح وندرس مختلف الرسوم على رقم الأعمال. ثم نتناول بعض الامتيازات الجبائية الممنوحة للمؤسسة الاقتصادية في إطار تطوير الاستثمار.

أما في الفصل الثاني، سندرس التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، حيث نتطرق إلى عرض مختلف أوجه تأثير الضريبة على المؤسسة الاقتصادية في كل من مرحلة الاستغلال، التمويل، والاستثمار، وأخيرا نتناول دراسة تحليل سلوك المؤسسة الاقتصادية اتجاه العبء الضريبي الذي يتضمن أساليب المؤسسة في التحكم بالعبء الضريبي، أو في التهرب الضريبي.

الفصل الأول:

خضوع المؤسسة الاقتصادية لدفع الضرائب

تحتل الضرائب مكانة واسعة في قوانين المالية العامة، وتعتبر هذه الأخيرة من العلوم التي تهتم بالبحث عن نفقات الدولة وإيراداتها بحيث للجباية أثر مهم على النشاط الاقتصادي بحيث المؤسسة الاقتصادية، تمثل الحصيلة الكبرى لتغطية نفقات الدولة بفضل الضرائب المفروضة عليها.

وسنحاول في هذا الفصل التعرف على الضرائب التي تخضع لها المؤسسة الاقتصادية بالتطرق إلى الضرائب على الدخل والربح (المبحث الأول) ومنه نتعرف على الامتيازات الجبائية في المؤسسة الممنوحة طبقا لقانون الاستثمار (المبحث الثاني).

المبحث الأول:

الضرائب المطبقة على المؤسسة الاقتصادية

يمكن تعريف الضريبة أنها أداء مالي إجباري يدفعه الملزم بها (أي الضريبة) بصفة نهائية وبدون مقابل لتحقيق تغطية النفقات العمومية.[1]

والمؤسسة تعد من بين المكلفين بالضريبة لكونها تخضع للضريبة على الدخل الاجمالي وعلى أرباح الشركات (المطلب الأول)، كما تخضع للرسوم على رقم الأعمال (المطلب الثاني).

[1] حسن صغير، دروس في المالية والمحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص 53.

المطلب الأول:

الضريبة على الدخل الإجمالي وعلى أرباح الشركات

تعتبر الضريبة على الدخل وعلى أرباح الشركات من الضرائب المباشرة وهي ضريبة تفرض على دخل الأشخاص سواء طبيعيين أو معنويين، أي الدخل المتولد من رأس المال. ففي الأشخاص الطبيعيين تفرض على دخولهم أما الأشخاص الاعتباريين تفرض على أرباح الشركات.

الفرع الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي

حسب المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تنشأ ضريبة سنوية وحيدة على الدخل الإجمالي، تطبق على الدخل الصافي الإجمالي للمكلفين بها والمحددة طبقا للقانون.[1]

من خلال نص المادة نستنتج خصائص تؤسس عليها الضريبة:[2]

- **ضريبة سنوية:** إذ تستحق سنويا على الربح أو الدخل الذي يحققه الخاضع لهذه الضريبة.
- **ضريبة إجمالية:** حيث تخص الدخل الإجمالي الصافي الذي يتم الحصول عليه بعد طرح جميع الأعباء التي يسمح بها القانون.
- **ضريبة وحيدة:** الضريبة على الدخل الإجمالي تشمل كل أصناف الدخل الخاضعة لها.

إضافة لكونها ضريبة تصريحيه لأنها تحصل بعد إعداد التصريح الذي يقوم به الخاضعون سنويا.

أولا: مجال تطبيق ضريبة الدخل الإجمالي

يتحدد مجال تطبيق الضريبة على جميع الأشخاص الطبيعية، وإمكانية الأشخاص المعنوية اختبار الخضوع لهذه الضريبة وذلك عندما تكون المؤسسة منظمة على شكل مؤسسات فردية، أو على شكل مؤسسات أشخاص ودخولها ضمن صنف الأرباح التجارية، الصناعية والحرفية.

ثانيا: الأساس الخاضع للضريبة الدخل الإجمالي

يتم فرض الضريبة على الدخل الإجمالي حسب نظام الربح الحقيقي بعد حساب الدخل الإجمالي، فيما يخص المكلفين بالضريبة الذين لا يخضعون للنظام المبسط.[3]

تضيف المادة 18 منه أنه يتعين على المكلفين بالضريبة المشارة إليه في المادة 17 أن يكتتبوا على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة تصريحا خاصا من مبلغ ربحهم الصافي بسنة أو بسنة المالية السابقة.

ويقرر أساس ضريبة الدخل الإجمالي حسب المبلغ الإجمالي للدخل الصافي السنوي الذي يتوفر عليه المكلف بالضريبة، ويكون بالنظر إلى رؤوس الأموال التي يملكها المكلف بالضريبة والمهن التي

---

[1] المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سنة 2012.

[2] A.Bouderbala, La Forme Fiscale, Evaluation et Perspectif, Revue mutation N°07, Ed par la Chambre Nationale de Commerce d'Alger, 1994.

[3] المادة 17 من ق.ض.م.ر.م، مرجع سابق.

يمارسها، وبالنسبة للمؤسسات الصناعية أو التجارية أو الحرفية تخضع للضريبة على أساس ربحها الحقيقي والتي تقدر إيراداتها الصافية الناتجة من أصناف مختلفة،[1] أما المؤسسات التي تمارس نشاطها في الجزائر وفي الخارج، يعد ربحها المحقق في الجزائر تناسبيا مع عمليات الإنتاج أو من خلال المبيعات المنجزة في الجزائر.

ثالثا: تخفيضات ضريبة الدخل الإجمالي

تستفيد المؤسسات من تخفيضات على ضريبة الدخل الإجمالي على الأرباح التي يعاد استثمارها بنسبة 30%، ويتوجب عليها إعادة استثمار الأرباح في الاستثمارات الاهتلاكية (المنقولات أو العقارات) ويجب على المستفيد في هذا الامتياز اكتتاب إعادة الاستثمار، دعما لتصريحاتهم السنوية، وأن يمسك المستفيد محاسبة منتظمة يبين فيها نتائج الأرباح التي يمكن الاستفادة من التخفيض وفي حالة تنازل أو وقف التشغيل الذي حدث في مدّة تقل عن خمس (05) سنوات ولم يتبع استثمارها، يتوجب على المستفيد بدفع لقابض الضرائب مبلغ يساوي الفرق بين الضريبة المفروضة دفعها والضريبة المسددة في سنة الاستفادة من ذلك التخفيض.

وتطبق زيادة في نسبتها 5% على الحقوق المفروضة،[2] وفي حالة التخلف عن الشروط تتعرض لزيادة قدرها 25%.

الفرع الثاني: الضريبة على أرباح الشركات

بموجب نص المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991، وفقا لما ورد في نص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أنشئت ضريبة سنوية وحيدة عامة، نسبية وتصريحيه على مجمل الأرباح والمداخل المحققة من طرف المؤسسات والأشخاص المعنوية وهي الضريبة على أرباح الشركات.

من هذا نستنتج عدّة خصائص تقوم عليها وهي:

- **ضريبة سنوية:** فحسب مبدأ استقلالية الدورات فإن وعاءها يتضمن ربح سنة واحدة.
- **ضريبة وحيدة:** كل شخص معنوي ملزم بدفع ضريبة واحدة على أرباحهم.
- **ضريبة عامة:** لكونها شاملة لمختلف الأرباح، دون التمييز لطبيعتها.
- **ضريبة نسبية:** إنها تعتمد على معدل واحد يفرض على الربح الضريبي.
- **ضريبة تصريحيه:** لأنه يقع التزام على المكلف بالضريبة التصريح بالربح السنوي قبل 01 أفريل من كل سنة.[3]

أولا: مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

---

[1] المادة 87 فقرة 2 من ق.ض.م.ر.م ، مرجع نفسه.

[2] حسب نص المادة 21 فقرة 03 من ق.ض.م.ر.م، مرجع سابق.

[3] خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، ج1،:جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، دار هومة، الجزائر، 2005، ص 29.

تجدر الإشارة إلى الفصل بين شركات تخضع بصفة إجبارية للضريبة على أرباح الشركات، وشركات تخضع بصفة اختيارية لهذا النوع من الضرائب.

تخضع للضريبة على أرباح الشركات جميع الشركات مهما كان شكلها وغرضها مثل شركات الأموال والتي تظم شركات الأسهم، شركات ذات المسؤولية المحدودة، شركات التوصية بالأسهم، إضافة إلى المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

كما توجد بعض الشركات أصلا هي خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي، إلاّ أن المشرع سمح لها الاختيار بالخضوع إلى الضريبة على أرباح الشركات وتتمثل هذه الشركات في شركات الأشخاص، وفي هذه الحالة يتوجب عليها تقديم طلب الاختيار مرفق بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة[1] لدى مفتشيه الضرائب المعنية ويكون هذا الاختيار نهائي، أي لا رجعية فيه مدى حياة الشركة.

ثانيا: الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات

يتحدد الأساس الضريبي من خلال تحديد النتيجة الجبائية، وهو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أية طبيعة لمؤسسة واحدة، بما في ذلك على الخصوص التنازلات عن أي عنصر من الأصول.

يتكون الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام الدورة وافتتاحها التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كقاعدة لحساب الضريبة على أرباح الشركات.[2]

ويخضع الأشخاص المعنوية وجوبا لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي مهما كان مبلغ رقم الأعمال المحقق، والذي يحدد بدوره على أساس محاسبة طبقا للنظام القانوني المعمول به.[3]

ثالثا: تخفيضات الضريبة على أرباح الشركات

تمنح إعفاءات أو تخفيضات على الضريبة على أرباح الشركات للمؤسسات التي تقرر استثمار أرباحها، إما في إطار دعم الاستثمار، أو إعادة استثمار حصة من الأرباح الموافقة لهذه الإعفاءات أو التخفيضات، وبتم تحديد مدّة أربع (04) سنوات ابتداء من تاريخ اختتام السنة المالية.

وفي حالة عدم احترام الأحكام ولم يتم استثمار الأرباح يترتب على المستفيد من تلك الامتيازات إعادة استراد التحفيز الجبائي، وتعرضه لغرامة جبائية نسبتها 30%.[4]

---

[1] المادة 151 من ق.ض.م.ر.م، مرجع سابق.
[2] المادة 140 من ق.ض.م.ر.م، المرجع نفسه.
[3] المادة 148 من ق.ض.م.ر.م، مرجع نفسه.
[4] المادة 142 من ق.ض.م.ر.م، مرجع نفسه.

المطلب الثاني:

الرسوم على رقم الأعمال

يتم فرض دفع الرسوم على رقم الأعمال بحساب أساس رقم الأعمال المحقق بغض النظر عن النتيجة أي أن قيمة الرسم المدفوع لا يتناسب مع الخدمة المقدمة، إلاّ أن الغاية منه هو المساهمة في تغطية نفقات الدولة.

الفرع الأول: الرسم على القيمة المضافة

يعتبر الرسم على القيمة المضافة أداة ضريبية لعصرنة الاقتصاد الوطني، وضريبة حديثة واسعة التطبيق سواء من قبل الدول المتقدمة أو النامية وذلك لما تتمتع به هذه الضريبة من مميزات.[1]

كما يعتبر ضريبة غير مباشرة تفرض على الاستهلاك تجمع من طرف المؤسسة إلى فائدة الخزينة العمومية ليتحملها المستهلك.

إضافة لكونه رسم إجمالي على الاستهلاك يطبق على عمليات إعادة البيع ذات الطابع الاستثماري تجاري حرفي أو حتى حر.

هذا الرسم غير مباشر تم تطبيقه ابتداء من 01 أفريل 1992 في الجزائر وتخضع له كل العمليات التجارية، الصناعية والحرفية باستثناء الزراعية والنشاطات غير التجارية، غير الصناعية أو ذات الطابع المدني وتحت تخفيضات وإعفاءات منصوص عليها من قبل القانون.[2]

مما سبق ذكره يمكن استخلاص بعض مميزات الرسم على القيمة المضافة لكونها:

- ضريبة واسعة لمجال التطبيق بحيث يتضمن العمليات الخاضعة للرسم على النشاط الصناعي والتجاري، وعمليات أخرى كالتجارة بالجملة والمساحات الكبرى.

[1] دويدان محمد، دراسة الاقتصاد المالي،منشأة المعارف، مصر، د.س، ص 54.
[2] كنوش عاشور، المحاسبة العامة، أصول ومبادئ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 118.

- إضافة إلى توسيع مجال الخصم وهذا النظام يمنح للخاضع إمكانية خصم مبلغ الرسم المحمل على مشتريات من مبلغ الرسم المستحق على المبيعات.

يسمح هذا الأسلوب الخصم الجديد، من جهة حيادية الضريبة إذ هو لا يعرقل توسيع نشاط المؤسسة بل يشجع المنافسة والمبادلات على المستوى الخارجي، ومن جهة أخرى يعمل على ضبط المعاملات التجارية لكونه يجبر التعامل بالفواتير التي تعتبر وسيلة ثبوتية للاستفادة من الخصم.

بالإضافة إلى تقليص عدد المعدلات، فحسب قانون المالية لسنة 2001 يحتوي نظام الرسم على القيمة المضافة على معدلين فقط عوض (18) معدل كما كان سابقا، ويطبق المعدلين على أساس رقم الأعمال غير متضمن للرسم بينما في النظام السابق كانت تطبق تلك المعدلات على أساس رقم الأعمال متضمن الرسم، ويترتب عن ذلك تخفيض العبء الضريبي.[1]

نتوصل للقول أن هذا الرسم يتسم بسهولة التطبيق سواء بالنسبة لإدارة الضرائب أو المؤسسة

أولا: مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة

تخضع للرسم على القيمة المضافة:

- **عمليات البيع:** الأعمال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسوم الخاصة والتي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا، ويتم انجازها في الجزائر أما بصفة اعتيادية أو عرضية. ويطبق الرسم أيا كان شكل وطبيعة هؤلاء الأشخاص، بالنظر إلى العملية في حد ذاتها وليس الشخص المحقق لها، الذي قد يكون إما شخص طبيعي أو معنوي.
- **عمليات الاستيراد:**[2] إن تطبيق مجال الرسم على القيمة المضافة يتوجب علينا الفصل بين:

العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة والتي تأخذ طابعين إما الخضوع للرسم بصفة إجبارية، أو بصفة اختيارية.

أ) العمليات الخاضعة وجوبا للرسم على القيمة المضافة.

تشمل كل العمليات ذات الطابع الصناعي والتجاري والحرفي وتتمثل في:[3]

- المبيعات والاستلامات التي يقوم بها المنتجون.
- الأشغال العقارية.
- المبيعات والتسليمات على حالها الأصلي، من منتوجات وبضائع خاضعة للضريبة والمستوردة والمنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين.
- المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة.

---

[1] ناصر مراد، "الإصلاحات الضريبية في الجزائر"، مجلة الباحث، جامعة البليدة، الجزائر،عدد 02،2003 ، ص 28.

[2] بوزيد حميد، جباية المؤسسات، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 105.

[3] بوعزة عبد القادر، التأثير الجبائي على اختيار مصادر تمويل المؤسسة: دراسة حالة مؤسسة صيدال، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص ص 166-167.

- التسليمات لأنفسهم (عمليات التثبيت للقيم المنقولة التي يقوم بها الخاضعون، بالإضافة إلى الأملاك غير تلك المثبة لتلبية احتياجاتهم الخاصة أو استثماراتهم المختلفة).
- عمليات الإيجار وأداء الخدمات وأشغال الخدمة والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية.
- بيوع العقارات والمحلات التجارية وعمليات الوساطة المتعلقة بها.
- العمليات المحققة في إطار ممارسة المهن الحرة، التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون والشركات باستثناء العمليات ذات الطابع الطبي والبيطري.
- الحفلات والألعاب ومختلف أنواع التسليات.
- الخدمات المتعلقة بالهاتف والتلكس التي تؤديها مصالح البريد والمواصلات.
- عمليات البيع التي تمارسها المساحات الكبرى.
- العمليات المنجزة من قبل البنوك وشركات التأمين.

ب) العمليات الخاضعة اختياريا للرسم على القيمة المضافة.

للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة حق الاختيار بالخضوع لهذا الرسم اعتبار لقيامهم بتعليمات موجهة:[1]

- للتصدير.
- للشركات البترولية.
- للمؤسسات التي تستفيد من نظام المشتريات بالإعفاء.

ثانيا: إعفاءات الرسم على القيمة المضافة

توجد عدة عمليات معفاة من الرسم على القيمة المضافة رغم وجودها في مجال تطبيق ذلك الرسم ومن أهمها ما يلي:

- عمليات البيع المتعلقة بالمنتجات التي تخضع لضريبة غير مباشرة عند الصنع أو التداول أو الاستهلاك وشاملة لحق خاص ورسم قيمي.
- العمليات التي تتم بين وحدات أو محلات المؤسسة الواحدة.
- تعفى من هذا الرسم المنتجات: المواد الغذائية، الأعمال والخدمات المحددة في المادة 19 من قانون الرسم على القيمة المضافة.
- أما بالنسبة للعمليات المعفاة عند الاستيراد نميز من بينها:

[1] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، منشورات الساحل، الجزائر، 2002، ص 11.

- المنتجات المعفى بيعها في الداخل من الرسم على القيمة المضافة
- البضائع الموضوعة تحت أنظمة الموقفة للحقوق الجمركية.
- سقف الملاحة وكذا آليات الصيد البحري والطائرات المخصصة للمؤسسة الوطنية للخطوط الجوية الجزائرية[1]...إلخ.

- العمليات المعفاة التي تتم عند التصدير: باستثناء عمليات التصدير للتحف الفنية، الأحجار الكريمة، المعادن النفيسة، فإن باقي البضائع المصدرة معفاة من هذا الرسم ويتوجب التقيد ببعض الشروط التالية:

- التقيد المحاسبي للصادرات بصفة منتظمة مع وضع العلامات اللازمة للبضائع المصدرة لمعرفة اتجاهها وقيمتها.
- تقديم علامات البضائع في وثيقة الإثبات (تذكرة النقل، ورقة البيع...إلخ).
- يجب أن يكون التصدير طبقا للقوانين والتنظيمات المعمول بهما.

- عمليات الشراء بالإعفاء: إن الأشخاص المعفية من هذا الرسم ليس لها الحق في خصم الرسم المتضمن في مشترياتها، لأن هذا الوضع قد يخلق صعوبات على مستوى خزينة المؤسسة، إلا أن تقنية الشراء بالإعفاء تسمح لهؤلاء الأشخاص بتحقيق مشتريات غير متضمنة للرسم على القيمة المضافة.

الفرع الثاني: الرسم على النشاط المهني

يعتبر الرسم على النشاط المهني ضريبة مباشرة ويتم حسابه على أساس رقم الأعمال المحققة خلال السنة المالية، لذلك تخضع له المؤسسة التي تحقق خسارة على حد سواء مع المؤسسة التي تحقق ربح، ويعتبر الرسم على النشاط المهني رسم يستحق على أساس المبيعات التي تحققها المؤسسة دون إعطاء اعتبار للنتائج المحققة.

أولا: مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني

يفرض الرسم على النشاط المهني على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون نشاط صناعي أو تجاري أو غير تجاري، ويحسب على أساس رقم الأعمال المحقق بغض النظر عن النتيجة.[2]

ويستحق الرسم على النشاط المهني[3] من الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محلا مهنيا دائما، ويمارسون نشاطا تخضع أرباحها للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح غير التجارية، رقم الأعمال الذي يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة، الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح التجارية والصناعية، أو الضريبة على أرباح الشركات.

---

[1] عضوي فوزي، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2003، ص 103.

[2] بن الشيخ رقية، دراسة وتقييم أثر التشريع الجبائي على بدائل القياس المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، مذكرة ماجستير في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص دراسة محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2010-2011، ص 18.

[3] المادة 217 من ق.ض.م.ر.م، مرجع سابق.

ويقصد برقم الأعمال الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها التي تدخل في إطار النشاط المذكور أعلاه، غير أنه تستثنى العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها في مجال الرسم المذكور.

ثانيا: الأساس الخاضع للرسم علي النشاط المهني

يتكون الأساس الخاضع للرسم علي النشاط المهني من المبلغ الإجمالي للإرادات المهنية أو رقم الأعمال خارج الرسم علي القيمة المضافة، المحقق خلال السنة بالنسبة للخاضعين لهذا الرسم.

ثالثا: تخفيضات الرسم علي النشاط المهني

حسب ما تنص عليه المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة،[1] يستفيد رقم الأعمال من تخفيضات بنسب مختلفة:

- يستفيد من تخفيض نسبة 30%:
- مبلغ عمليات البيع بالجملة،
- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة، المتعلقة بمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة علي ما يزيد عن 50 % من الحقوق غير المباشرة.
- يستفيد من تخفيض نسبة 50%:
- مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاضعة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها 50 % من الحقوق غير المباشرة، وعمليات البيع بالتجزئة للأدوية،
- تخفيض قدره 75% عمليات البيع بالتجزئة للبنزين العادي و الممتاز و المازوت،
- تخفيض قدره 30% علي رقم الأعمال المحققة من طرف تجار التجزئة الذين لهم صفة عضو جيش التحرير الوطني أو أرامل الشهداء خلال السنتين الأوليتين من المشروع، ويشترط خضوعهم لنضام الربح الحقيقي.

[1] المادة 219 من ق.ض.م.ر.م، مرجع سابق

المبحث الثاني:

الامتيازات الجبائية في المؤسسة الاقتصادية

تلعب الضريبة دور فعال ومهم في تطوير الاستثمارات، وتظهر العلاقة بين الضريبة والاستثمارات وتؤدي إلى تكوين ما يسمى بالمحفزات الضريبية التي ترد على القوانين الضريبية أو أي قانون آخر ذي علاقة بمنح معاملة تفضيلية لبعض الأنشطة، خاصة وبعد تكريس الجزائر لمبدأ حرية الاستثمار ومنح الامتيازات في المجال الجبائي التي تمنحها الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار وهذا من أجل تشجيع المؤسسات على الاستثمار وحتى الشركات الأجنبية في الجزائر وجلب رؤوس الأموال.

وفي إطار الامتيازات الممنوحة فقد ميز قانون الاستثمار امتيازات جبائية في إطار تطوير الاستثمار (المطلب الأول) وامتيازات جبائية في إطار إعادة استثمار الأرباح (المطلب الثاني).

المطلب الأول:

امتيازات جبائية في إطار تطوير الاستثمار

لقد نظم قانون الاستثمارات سنة 1993 مجال تطبيق مبدأ حرية الاستثمار وذلك في المادة 03 التي تنص: «تنجز الاستثمارات بكل حرية مع مراعاة التشريع والتنظيم المتعلق بالأنشطة المقننة وتكون هذه الاستثمارات قبل انجازها موضوع تصريح بالاستثمار لدى الوكالة المذكورة أدناه».[1]

ومنه نتوصل للقول أن هناك شروط يجب احترامها من أجل الاستفادة من هذه الامتيازات وهذا ما نتطرق إليه في (الفرع الأول) ثم نتناول تقدير الامتيازات الجبائية في (الفرع الثاني).

[1] المرسوم التشريعي رقم 93-12، المؤرخ في 15 أكتوبر 1993، يتعلق بترقية الاستثمار، ج.ر عدد 64 لسنة 1993.

الفرع الأول: شروط الاستفادة من الامتيازات الجبائية

للاستفادة من المزايا الجبائية يتوجب على المؤسسة ما يلي:

تقديم طلب الحصول على المزايا الجبائية لدى الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار التي تقوم بدورها بإبلاغ قرار منح أو رفض المزايا في مدة لا تتجاوز ثلاثين (30) يوما.

- الاستفادة من قرار منح الامتيازات الجبائية.
- تقديم للوكالة تصريحا بالاستثمار.[1]

الفرع الثاني: تقرير الامتيازات الجبائية

حسب الأمر رقم 01-03 المؤرخ في 20 أوت 2001، يتعلق بتطوير الاستثمار 2001، ج.ر عدد 47، تمنح الامتيازات الجبائية وفق نظامين.

وكما سبق القول بأن منح الامتيازات المنصوص عليها في قانون الاستثمار تعود إلى الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ويتعلق الأمر بالنظام العام (أولا) وامتيازات تتعلق بالنظام الاستثنائي (ثانيا).

أولا: النظام العام

تستفيد الاستثمارات التي بحوزتها قرار الوكالة من المزايا[2] المتعلقة بالنظام العام التي بها الحوافز الجبائية والجمركية للاستثمارات، سواء الوطنية أو الأجنبية، والتي تنجز في المناطق الخاصة ولابد من التمييز بين الامتيازات الممنوحة خلال مرحلة انجاز الاستثمار ومرحلة استغلال الاستثمار.

1) في مرحلة الإنجاز:

- الإعفاء من الحقوق الجمركية فيما يخص السلع غير المستثناة والمستوردة والتي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار.
- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة فيما يخص السلع والخدمات غير المستثناة والمستوردة أو المقتناة محليا والتي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار.
- الإعفاء من دفع نقل الملكية بعوض فيما يخص كل المقتنيات العقارية التي تمت في إطار الاستثمار المعني.

تطبق رسم ثابت في مجمل التسجيل بنسبة منخفضة تقدر بخمسة على الألف تخص العقود التأسيسية والزيادات في رأس المال هذا سنة 1993، أما الأمر رقم 06-08 هناك أيضا الإعفاء من حقوق التسجيل المخصصة بنقل الملكية العقارية الإنتاجية وكذا الإشهار القانوني الذي يجب أن يطبق عليها.[3]

---

[1] Direction Générale des Impôts, Guide Fiscal de l'investisseur, Direction des Relations Publique et de la Communication, 2001, P32.

[2] المادة 07 من الأمر رقم 08/06 المؤرخ في 15 جويلية 2006 المعدل والمتمم للأمر رقم 03/01 المؤرخ في 20 أوت 2001، المتعلق بتطوير الاستثمار ج.ر عدد 47، ص 18.

[3] المادة 12 مكرر فقرة من الأمر 06-08، ص 19.

ونلاحظ الامتيازات التي جاء بها الأمر رقم 01-03 وحتى في تعديله جد قليلة بالمقارنة مع التي أتى بها المرسوم رقم 93-12، وذلك يرجع إلى أن المستثمر يستفيد بقوة القانون من امتيازات جبائية وجمركية، وذلك وفقا لترتيبات قانون المالية السنوي التكميلي.

أما فيما يخص بمدة الاستفادة من الامتيازات فقد حددت في المرسوم التشريعي رقم 93-12 بمدّة ثلاثة (03) سنوات وذلك في المادة 17 منه، لكن حددت هذه المدّة في المرسوم التنفيذي رقم 94-319، أما الأمر 01-03 في المادة 13[1] بتحديد المدة تكون بالاتفاق بين المستثمر والوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار.

2) في مرحلة الاستغلال ولمدة ثلاثة (03) سنوات:

- **الإعفاء** من الضريبة على أرباح الشركات.
- الإعفاء من الرسم على النشاط المعني.

ثانيا: النظام الاستثنائي

من مرحلة الانجاز ننتقل إلى مرحلة الاستغلال الاستثمار، وهي المرحلة التي يتم تشغيل المؤسسة أو الشركة أو المصنع أو المحل، ويمكن للمستثمر أن يستفيد من هذه الامتيازات مباشرة بعد استغلال المؤسسة أو الشركة المنصوص في قانون الاستثمار.[2]

يحتوي هذا النظام على نوعين وهما:

- الاستثمارات التي تنجز في المناطق التي تتطلب تنميتها مساهمة خاصة من الدولة.
- الاستثمارات ذات الأهمية الخاصة بالنسبة للاقتصاد الوطني، ولاسيما عندما تستعمل تكنولوجيا خاصة من شأنها أن تحافظ على البيئة، وتحمي الموارد الطبيعية، وتدخر الطاقة، وتؤدي إلى تنمية مستدامة.

1) الاستثمارات التي تنجز في المناطق التي تتطلب تنميتها مساهمة خاصة من الدولة:

تستفيد هذه الاستثمارات من المزايا التالية:[3]

- **مرحلة الإنجاز:**

- الإعفاء من دفع حقوق نقل الملكية بعوض فيما يخص كامل المقتنيات العقارية التي تتم في إطار الاستثمار.

---

[1] راجع المادة 13 من الأمر رقم 01-03 المؤرخ في 20 غشت 2001، يتعلق بتطوير الاستثمار 2001، ج.ر عدد 47، 2006.

[2] المادة 10 من المرسوم رقم 93-12، المرجع السابق، ص 06.

[3] المادة 11 (معدلة) 01، من الأمر رقم 01-03 مؤرخ في جمادى الثانية عام 1422، الموافق 20 غشت سنة 2001، يتعلق بتطوير الاستثمار.

- تكفل الدولة جزئيا أو كليا بالمصاريف، بعد تقييمها من الوكالة، فيما يخص الأشغال المتعلقة بالمنشآت الأساسية الضرورية لإنجاز الاستثمار.
- تطبيق حق التسجيل بنسبة منخفضة قدرها اثنان من الألف (2‰) فيما يخص العقود التأسيسية للشركات والزيادات في رأس المال.
- إعفاء في الرسم على القيمة المضافة فيما يخص السلع والخدمات غير المقتناة من المزايا والتي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار، سواء كانت مستوردة أو مقتناة من السوق المحلية.
- الإعفاء من الحقوق الجمركية على السلع المستوردة وغير المستثناة التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار.

- **مرحلة الاستغلال لمدة عشر (10) سنوات:**

- الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات.
- الإعفاء من الرسم على النشاط المعني.
- الإعفاء من الرسم على الملكيات العقارية التي تدخل في إطار الاستثمار.
- منح مزايا إضافية من شأنها أن تحسن أو تسهل الاستثمار، مثل تأجيل العجز، وآجال الاستهلاك.[1]

2) الاستثمار ذات الأهمية الخاصة بالنسبة للاقتصاد الوطني:

تستفيد هذه الاستثمارات بصفة كليا أو جزئيا من المزايا التالية:

- **مرحلة الإنجاز ولمدّة خمس (05) سنوات:**

- الإعفاء من الحقوق والرسوم والضرائب وغيرها من الاقتطاعات الأخرى ذات الطابع الجبائي المطبقة على الاقتناءات سواء عن طريق الاستيراد أو في السوق المحلية، للسلع والخدمات الضرورية لإنجاز الاستثمار.
- الإعفاء من حقوق التسجيل المتعلقة بنقل الملكيات العقارية المخصصة للإنتاج وكذا الإشهار القانوني الذي يجب أن يطبق عليها.
- الإعفاء في حقوق التسجيل فيما يخص العقود التأسيسية للشركات والزيادات في رأس المال.
- الإعفاء من الرسم العقاري فيما يخص الملكيات العقارية المخصصة للإنتاج.[2]
-

- **مرحلة الاستغلال ولمدة عشر سنوات:**

- الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات.
- الإعفاء من الرسم على النشاط المعني.

وحسب ما نصت عليه المادة 13 من ق الاستثمار يجب أن تنجز الاستثمارات المذكورة في أجل يتفق عليه مسبقا عند اتخاذ قرار منح المزايا، ويبدأ ريان هذا الأجل ابتداء من تاريخ تبليغ القرار إلاّ إذا قررت الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار تحديد أجل إضافي

المطلب الثاني:

[1] المادة 11 (معدلة)،01 فقرة 2، من الأمر رقم 01-03، مرجع سابق.
[2] المادة 12 مكرر ، نفس المرجع.

امتيازات جبائية في إطار إعادة استثمار الأرباح

بعدما تناولنا الامتيازات الجبائية في إطار تطوير الاستثمار ننتقل إلى نوع آخر وهي امتيازات جبائية في إطار إعادة استثمار الأرباح وينقسم بدوره إلى نوعين: امتياز إعادة استثمار الأرباح الناتجة عن النشاط الاستغلالي (الفرع الأول) وامتياز إعادة استثمار فائض القيمة عند التنازل عن الاستثمارات (الفرع الثاني).

الفرع الأول: إعادة استثمار الأرباح الناتجة عن النشاط الاستغلالي

أولا: تعريف الربح الخاضع لمعدل مخفض

هو عبارة عن مجموع أو جزء من الربح المستثمر أو الذي سيستثمر والمطبق عليه معدل أقل بشكل معتبر على المعدل المطبق على الأرباح غير المستثمرة.[1]

ثانيا: النظام الجبائي المطبق

عندما تقرر المؤسسة التي تحقق أرباحا إعادة استثمار هذه الأرباح، فإن المشرع الجبائي الجزائري منحها حوافز جبائية في شكل إعفاءات وتخفيضات تمس معدل الضريبة على أرباح الشركات.

وتخضع الأرباح المعاد استثمارها للنسبة المنخفضة التي قدرها 30%، وهذا طبق للشروط التالية:[2]

عندما يتم تخصيص هذه الأرباح أثناء سنة تحقيقها لاستثمارات عقارية ومنقولة تنجزها هذه المؤسسات في إطار نشاطها أو خارجه.

حينما تلتزم المؤسسات المعنية عند اكتتاب تصريحها، وذلك بتخصيصها في خلال السنة المالية التابعة لتحقيقها.

يجب أن تمسك المؤسسة التي تستفيد من هذا التخفيض محاسبة قانونية، يجب عليها كذلك أن تذكر في التصريح السنوي للنتائج، الأرباح التي قد تخضع للنسبة المنخفضة، ويرفق التصريح بقائمة الاستثمارات الحقيقية مع الإشارة إلى طبيعتها وتاريخ دخولها في الأصول وسعر تكلفتها.

يجب أن تبقى الأموال التي تخضع للمعدل المنخفض مدة خمس سنوات على الأقل في ذمة المؤسسة.

وفي حالة التنازل عن هذه الأموال أو إخراجها من النشاط خلال هذه الفترة ولم يعد استثمارها فوريا، فإنه يطبق على المبالغ المستفيدة من المعدل المنخفض معدلا مكملا، وتتحمل الحقوق الإضافية المستحقة معدلا إضافيا يحدد ب 5%.

الفرع الثاني: إعادة استثمار فائض القيمة عن التنازل عن الاستثمارات

---

[1] يوسف مامش، ناصر دادي عدون، آثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008، ص184

[2] المادة رقم 21-03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بينما تستفيد المؤسسة الخاضعة لضريبة الدخل الإجمالي من تخفيض قدره 30%.

أولا: تعريف فائض القيمة في التنازل عن الاستثمار

تؤدي عملية التنازل عن الاستثمار إلى نتيجة تساوي الفرق بين سعر التنازل والقيمة المحاسبية الصافية للاستثمار المتنازل عنه.[1]

إذا كان سعر التنازل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية، فإن هناك فائض قيمة أي أن المؤسسة حققت ربحا نتيجة عملية التنازل.

إذا كان سعر التنازل أصغر من القيمة المحاسبية الصافية، فإن هناك ناقص قيمة أي أن المؤسسة حققت خسارة نتيجة عملية التنازل.

إذا كان سعر التنازل يساوي القيمة المحاسبية الصافية فإن المؤسسة لم تحقق لا ربح ولا خسارة نتيجة عملية التنازل.

ثانيا: النظام الجبائي المطبق على فوائض القيمة الناتجة عن التنازل

1) **عدم استثمار الفائض:** يوجد نوعين من فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الاستثمارات وهي:
   - **فائض القيمة الناتج عن التنازلات قصيرة المدى:** وهو الذي ينتج عن بيع الاستثمارات التي تمت حيازتها أو إنجازها منذ 03 سنوات على الأقل.
   - **فائض القيمة الناتجة عن التنازلات طويلة المدى:** وهو الذي ينتج عن بيع الاستثمارات التي تمت حيازتها أو إنجازها منذ أكثر من 03 سنوات.[2]

يلاحظ أن الضريبة تشجع الحفاظ على الاستثمارات، وما تقيم فوائض القيمة الناتجة عن التنازلات إلا بهدف التفرقة بين فوائض القيم تبعا لمدة الحيازة للتمييز في معدلات اخضاع 70% بالنسبة لقصيرة المدى و35% بالنسبة لطويلة المدى.[3]

2) **إعادة استثمار الفائض:** إذا اختارت المؤسسة إعادة استثمار الفائض في أجل أقصاه 03 سنوات، فإن الالتزام يرفق التصريح بنتيجة السنة، وقصد إعفاء هذا الفائض كليا من الضريبة يستلزم على المؤسسة تلبية الشروط التالية:
   - أن يكون الاستثمار الجديد بديلا عن الاستثمار المتنازل عنه.
   - أن تكون تكلفة الاستثمار الجديد تساوي على الأقل تكلفة الاستثمار المتنازل عنه مضاف إليه فائض القيمة المحقق.
   - يجب أن تقدم المؤسسة تعهدا تبين فيه المبلغ المعاد استثماره.
   - يجب أن تقدم المؤسسة باستثمار هذه المبالغ خلال مدة أقصاها 03 سنوات، التي تلي تاريخ التنازل، فإذا لم ينجز الاستثمار خلال هذه الفترة يعاد دمجه من جديد في المبلغ الخاضع للضريبة.[4]

---

[1] نواصر محمد فتحي، طيبي نور الدين، مبادئ المحاسبة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994، ص 175.
[2] يوسف مامش، ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 186.
[3] أنظر المادة 173-1 من ق.ض.م.ر.م، مرجع سابق.
[4] يوسف هامش، ناصر مادي عدون، نفس المرجع ، ص 187.

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى عرض مختلف الضرائب و الرسوم التي تمس العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وهذا بتعرضنا علي الضرائب التي تمس الدخل أو الربح بالتعرف علي مجال تطبيق والأساس الذي تخضع له، بالإضافة إلي تخفيضات لكل من ضريبة الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات.

كما تناولنا الرسوم التي تمس رقم الأعمال وهذا من خلال تحديد مجال تطبيق والأساس الخاضع له، بالإضافة إلي التخفيضات أو الإعفاءات التي تمنح لكل من الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني.

ومنه نشير إلى نظام التصريحات المتعلقة بالرسوم التي تمس رقم الأعمال، تكون شهرية على خلاف الضرائب التي تمس الدخل أو الربح التي تكون سنوية.

ولهذا يتوجب على المؤسسة الأخذ بعين الاعتبار الإعفاءات التي تمس كل من الرسوم على رقم الأعمال والضرائب على الدخل والربح وهذا من أجل الاستفادة منها، ومواكبة المؤسسة للتعديلات التي تقع علي قوانين المالية من تغيير المعدلات الضريبية، وهذا من أجل ضمان تسييرها الجبائي وتفادي الوقوع في غرامات جبائية

لم يكتفي المشرع بوضع إعفاءات خاصة تمنح لهذه المؤسسات بل وضع امتيازات جبائية تستفيد منها المؤسسة وهذا في إطار تطوير الاستثمار، وحتى في إطار إعادة استثمار الأرباح ويكون وفق نظام يتبع من طرف المؤسسة من أجل التمكن من الاستفادة من هذه الامتيازات التي تشجع على تطوير المؤسسة من جهة ومن جهة ثانية تساعد علي تنمية الدولة وهذا بتطوير الاستثمار وحتى من جلب رؤوس الأموال.

الفصل الثاني:

التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية

سر نجاح المؤسسة يظهر من خلال سعيها لاختيار طرق أقل تكلفة عن طريق استغلال نقاط الضعف أو القرارات المتواجدة في التشريعات الجبائية، حيث يعتبر التهرب في هذه الحالة ضمن الواجبات الجبائية للمسير، وهذا ما يجعل مكانة التسيير الجبائي بالمستوى الأعلى لاستعمال الجباية، فللمسيرين الحق في استغلال ذكائهم للمفاضلة بين الاختيارات الجبائية الموضوعة تحت تصرف المؤسسة بهدف اختيار طريقة الإخضاع الأقل تكلفة من وجهة النظر الجبائية في ظل الخضوع للضرائب المفروضة من قبل التشريعات.

إذن يظهر أثر الضريبة على المؤسسة الاقتصادية نتيجة الجباية فيها، لذا يجب إدراج عامل جبائي في صناعة القرارات أو يهدف إلى تمكين المؤسسة من الاستفادة من مزايا جميع الاختيارات الجبائية وتجنبها تكاليف جبائية إضافية من خلال قدرة المسير إلى انتقاء طرق صحيحة وتوظيفها لفائدة المؤسسة في ظل الالتزام بقواعد التشريع الجبائي،[1] واستعمال وسائل مشروعة قانونا، لتفادي الوقوع في التهرب أو الغش الضريبي، الذي يؤثر سلبا على المؤسسة بتعريضها في غرامات جبائية.

مما سبق ذكره، نتناول في هذا الفصل أهمية التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الذي نظهره من خلال دراسة أوجه تأثير الضريبة على المؤسسة الاقتصادية (المبحث الأول) ثم تحليل سلوك المؤسسة الاقتصادية اتجاه العبء الضريبي (المبحث الثاني).

المبحث الأول:

أوجه تأثير الضريبة على المؤسسة الاقتصادية

بما أن التكاليف الجبائية نجدها في جميع مراحل نشاط المؤسسة فإن أثر الضريبة يظهر في جميع هذه المراحل والمتمثلة في: مرحلة الاستغلال (المطلب الأول)، التمويل (المطلب الثاني) والاستثمار (المطلب الثالث).

المطلب الأول:

تأثير الجباية في مرحلة الاستغلال

[1] زواق الحواس، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار، من أعمال الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية،جامعة محمد بوضياف،الجزائر،أفريل 2009.

من أجل تحديد ودراسة الأثر الجبائي في هذه المرحلة في نشاط المؤسسة يركز التأثيرات المتعلقة بالتوازن المالي والمتمثلة في الخزينة، رأس مال العامل، احتياجات رأس المال العامل.

الفرع الأول: الأثر الجبائي في مرحلة الاستغلال

أولا: تأثير الجباية على خزينة المؤسسة في مرحلة الاستغلال

إن العبء الضريبي يحدث تأثيرا مباشرا على خزينة المؤسسة، من خلال التزامها بدفع المستحقات المالية فور وقوعها مما يؤثر على توازنها المالي وتعتبر وضعية الخزينة من بين المهام الأساسية والتي ينبغي على المسير الجبائي وضعها ضمن الأولويات، حيث تقضي هذه الدراسة ضرورة حصر جميع أنواع الضرائب التي تخضع لها المؤسسة، وحسن تسييرها من خلال جدولتها وتحديد مواعيد دفعها للإدارة الضريبية، وهذا لتفادي ما يترتب عن تأخيرات الدفع من غرامات وتكاليف إضافية تؤثر على التدفقات النقدية.[1]

بالتالي تأثر الخزينة بعامل الجباية، يكون من خلال دراسة تأثير مختلف الضرائب والرسوم التالية: الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على أرباح الشركات، الرسوم الجمركية.وفي هذا الصدد نقوم بتحليل أثر كل من الرسم على القيمة المضافة والضرائب على أرباح الشركات على خزينة المؤسسة.

1) تأثير الرسم على القيمة المضافة

تتصرف المؤسسة لحساب الإدارة الجبائية باعتبارها مكلفا قانونيا، وليس حقيقيا مما يترتب عليها مسؤولية ثقيلة فتتأثر خزينتها تبعا لعدة عوامل مرتبطة بهذا الرسم، تنوع واختلاف المعدلات 7% و17%، إمكانية فهم الرسم على القيمة المضافة حسب طبيعية العملية الحقيقية، الأخذ بعين الاعتبار تاريخ الاستحقاق (الحدث المنشئ)، قاعدة التفاوت الشهري...إلخ، وحتى تتمكن المؤسسة من التحكم في هذه القاعدة الأخيرة وجعلها تتماشى مع نفقاتها، يجب عليها أن تسير وبصفة عقلانية مهلة الدفع المتعلقة بمختلف المتعاملين معها (الزبائن والموردين).

فكلما منحت المؤسسة مهلة دفع الزبائن أكبر مما يجب، فإنها ملزمة بدفع الرسم على القيمة المضافة، الذي لم تحصله من خزينتها، وهذا ما يحدث احتياجا ماليا يؤثر سلبا على توازنها المالي، ومنه تعتبر المدة التي تفصل ما بين تاريخ تسديد الزبائن لديونهن، وتاريخ استحقاق الرسم، مدة هامة بالنسبة للمؤسسة، حيث يمكنها هذا المبلغ من إجراء عدة عمليات تعود بالنفع على الخزينة، كالتوظيفات البنكية، كما أن المهلة الممنوحة للمؤسسة من طرف مورديها لها دور هام، لا يقل أهمية عن دور المهلة التي تمنحها هي للعملاء.

نظرا للفرق بين قيمة الضريبة المستحقة الدفع وقيمة الضريبة الواجبة الاسترجاع، لا يمكن أن تبتعد آثار ضريبة الرسم على القيمة المضافة عن إحدى الحالتين التاليتين:[2]

[1] يحي لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة مسيلة، 2006-2007، ص 67.

[2] بوعزة عبد القادر،مجع سابق ، ص 170.

- في حالة أن قيمة الضرائب القابلة للاسترجاع أكبر من قيمة الضريبة المستحقة الدفع، في هذه الحالة تكون خزينة المؤسسة الاقتصادية في وضعية تسبيق الدولة،
- أما إذا كانت قيمة ضريبة الرسم على القيمة المضافة الواجبة الدفع أكبر من قيمة الضرائب القابلة للاسترجاع، في هذه الحالة تكون المؤسسة مطالبة بتوفير هذه القيمة وتسديدها في الآجال المحددة وهذا حتى لا تتحمل خزينة المؤسسة تكاليف إضافية تأتي في شكل عقوبات عن التأخر.

2) تأثير الضرائب على أرباح الشركات

يتضح تأثير الضريبة على أرباح الشركات كونها تعتبر من التدفقات النقدية الخارجة من خلال نظام التسديدات التلقائية، إذ يتعين على الخاضع لهذه الضريبة أن يقوم بنفسه بحساب مبلغها وتصفيتها ودفعها تلقائيا لصندوق قابض الضرائب المختص إقليميا، ويتم هذا بدون إصدار وإرسال مسبق للجدول عن طريق مصلحة الضرائب (بدون إنذار).

يتضمن نظام الدفعات التلقائية:[1]

- دفع ثلاث (03) أقساط وتسبيقات.
- دفع رصيد تصفية الضريبة على أرباح الشركات.

يؤول من نظام الدفع التلقائي للأقساط المؤقتة، خلال سنة مالية، تباعد زمني ما بين الحدث المنشئ (الحدث الذي يعطي ميلاد لفرض الضريبة) والدفع الفصلي للضريبة على أرباح الشركات، بالتالي نستخلص من أن اعتماد نظام التسبيقات المؤقتة لتسديد الضرائب على الأرباح، يخفف من عبء ارتفاع الضريبة على نفقات المؤسسة، بحيث أن ابتعاد فترات تسديد الضرائب يسمح للمؤسسة بتوفير المبالغ اللازمة في أوقاتها المستحقة، ففي الفترة التي تعرف فيها المؤسسة نمو النتائج وزيادة في الأرباح، يصبح هذا التفاوت الزمني في صالح الخزينة، بما أن الأقساط تحسب على ضريبة سابقة تقل عن المتعلقة بالسنة المالية المعينة.

لكن في حالة حدوث نتائج متناقضة أو سلبية، فإن دفع الأقساط المحسوبة على أساس مرتفع يمكن أن يؤثر سلبا على وضعية الخزينة.

كما نجد أن المؤسسة من أجل تسديد مختلف الضرائب والرسوم المستحقة تلجأ إلى القروض البنكية قصيرة الأجل وذلك من أجل تخفيف أثر الضرائب على الخزينة، بالإضافة إلى تفادي ضعف السيولة.[2] بالتالي فإن تراكم حجم الضرائب المستحقة وثقلها، يمكن أن يؤدي إلى إفلاس المؤسسة، تجدر الإشارة

[1] Betrerandon Jack, et Christine Collette, Gestion fiscal et Finance de l'entreprise, Presse universitaire de France, Paris, 1987, P 54.
[2] Fontaner Pierre, fiscalité et investissement, Presse universitaire de France, France , 1972, P 09.

إلى أن هذا الإجراء للتسديد لا يخص إلا المؤسسات الكبيرة، دون المؤسسات الصغيرة التي لا تستطيع تحمل التكاليف الإضافية الناجمة عن الاقتراض.[1]

ثانيا: تأثير الجباية على رأس المال العامل

إن فكرة التأثير الجبائي على رأس المال العامل لا يمكن ملاحظتها بصورة مباشرة وإنما هي منظمة من خلال التأثير على المكونة رأس المال العامل.

بحيث لا يمكن أن يكون من خلال التأثير على مكونات الأموال الدائمة، لكون الأموال الخاصة غالبا ما تحتوي جزء هام من الأموال المخصصة للتمويل الذاتي.

وما يمكن القول أن معظم مكونات التمويل الذاتي معفاة من الضريبة بنسبة كبيرة وكذلك الحال بالنسبة للديون التي يترتب عليها وفرات ضريبية، كما يظهر التأثير الضريبي على رأس المال العامل من خلال الاستثمارات، بحيث يلعب التمويل الذاتي دورا هاما في تمويل المؤسسة، إذ يمكنها من الحصول على نفقات مالية يتم توظيفها في مجالات مختلفة ومنها:[2]

- إمكانية تمويل الاستثمارات وبالتالي يؤخذ بعين الاعتبار في برامج الاستثمار للمؤسسة.
- دفع درجة الاستغلال المالي وحرية اتخاذ القرار.
- إمكانية نمو المؤسسة وتوسعها في حالة توفير حجم كاف من التمويل الذاتي.

ثالثا: تأثير الجباية على احتياجات رأس المال العامل

يعتبر الرسم على القيمة المضافة أهم رسم يؤثر مباشرة على احتياجات رأس المال العامل، وذلك من خلال قاعدة التفاوت الشهري،[3] ومن خلال الفرق بين الرسم المستحق على المبيعات والرسم القابل للاسترجاع، حيث أنه كلما كان الرسم المستحق على المبيعات أكبر من الرسم المسترجع فإن المؤسسة يترتب عليها احتياج مالي مطالبة بدفعه والعكس صحيح.

[1] بوعزة عبد القادر، مرجع سابق، ص 146.

[2] دادي عدون ناصر، تقنيات مراقبة التسيير، ج1، دار النشر TRANS Media ،الجزائر ، 1990، ص 84.

[3] من خلال قاعدة التفاوت الشهري فإن المؤسسة لا تستطيع خصم الرسم على القيمة المضافة المتعلقة بالمواد الأولية، والاستهلاكية والخدمات، في نفس الشهر الذي دفعته فيه، ولكن من خلال المبيعات الشهر القادم.

نستنتج في الأخير بأن تأثير الضريبة في مرحلة الاستغلال يظهر بصورة مباشرة على وضعية التدفقات النقدية، ويكون تأثيره لصالح المؤسسة خاصة إذا أتقنت تسيير الضريبة والتحكم في مواعيد استحقاقها لضمان السيولة اللازمة ولتفادي الوقوع في ضغوطات مالية، غرامات أو تقويمات جبائية.

الفرع الثاني: دور المسير الجبائي في مرحلة الاستغلال

من أجل ضمان تسيير جبائي في المؤسسة يجب أن يتم في إطار احترام التشريع الجبائي المعمول به في مرحلة الاستغلال يركز على تحليل التأثيرات المباشرة والإيجابية على خزينة المؤسسة، ومنه فإن مثلوية الخزينة ومرونتها لا تهم المسير المالي فحسب، بل كذلك المسير الجبائي، بحيث أن هذا الأخير مطالب بترقية وتقدير العبء الجبائي ثم تقييم الاختيارات الجبائية التي تمنحها الأنظمة الجبائية،[1] ومحاولة الاستفادة منها بقدر الإمكان في تعزيز قدرة تمويل المؤسسة وهذا بواسطة تسييره لمختلف الضرائب والرسوم، يمكن أن يتحكم في التدفقات النقدية الخارجية لأن عدم تمكين المؤسسة من الاستفادة من حرية جبائية ممنوحة يعتبر خطأ تسييريا.

كما أن المسير لا يكتفي بالبحث عن آخر حل جبائي فقط وإنما في هذه المرحلة يقوم بالعديد من الإجراءات تختلف حسب خصوصية كل مؤسسة منها:

- توضيح أهمية بإتباع المؤسسة لبرنامج صيانة متطورة ومستمرة، وذلك من خلال السياسة الإدارية التي تتبعها المؤسسة، ممثلة في عمل وإتباع برامج لصيانة الآلات والماكنات محققة بذلك وفرا ضريبيا كبيرا، وذلك باستغلال المؤسسة لفترة تحقيقها للأرباح العالية، وبالتالي عمل الصيانة بناء على سياسة تحقيق أعلى قيمة حالية للوفر الضريبي.
- تشجيع المؤسسة على امتلاك الأصول واستئجارها، وخاصة إذا كانت الحاجة للأصل لفترة زمنية قصيرة، ففي حالة احتياج المؤسسة لآلة في فترة قصيرة فإنها تقارن بين المزايا الضريبية لامتلاكها والمزايا الضريبية لاستئجارها.
- تحميل المؤسسة لكل سنة مصاريف فروقات العملة بحيث يتوجب على المؤسسة أن تقوم بتحديد ما تتحمله من مصروفات فروقات العملة، ويتم ذلك بتقييمها لأرصدة ديونها في الخارج بالعملة المحلية.
- الاستعانة بالاستشارة الجبائية من طرف الخبراء في المسائل الجبائية مثل محافظي الحسابات، خبراء المحاسبة، لأن إدراج العامل الجبائي في صيانة القرار يقدم إسهامات بارزة في ترشيد القرارات المالية للمسير ويتجلى ذلك في دوره في تنويع مصادر التمويل، وتدنية تكاليف استخدامها وهو ينعكس ايجابيا على مردودية المؤسسة، ويجنبها تحمل التكاليف الجبائية الإضافية الناجمة عن عدم احترام أو جهل القوانين الضريبية، حتى يتم الاستعانة من تنزيل مصروف البضاعة التالفة، مع الإشارة على أنه إذا قامت المؤسسة بإتلافها بنفسها فإن ذلك يؤدي إلى حرمانها من الوفر الضريبي.[2]

---

[1] Cozian Maurice, les grands principes de la fiscalité des entreprises, 2ème éd, litec droit, Paris, 1986, P 29.

[2] خويرة محفوظ محمد علي محفوظ، التخطيط الضريبي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية،كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح ،فلسطين، 2004، ص ص 96-98.

في الأخير نصل للقول بأن التسيير الجبائي في مرحلة الاستغلال له تأثير مباشر على خزينة المؤسسة وتوازنها المالي، بحيث أن تسييره لمختلف الضرائب والرسوم يمكن أن يتحكم في التدفقات النقدية الخارجية والاستفادة من مختلف القواعد الجبائية لتحسين الوضعية المالية للمؤسسة، وبالتالي يستفاد من التحكم الايجابي لمختلف الضرائب والرسوم واستعمالها كوسيلة تمويلية في المؤسسة، لذا فعلى المؤسسة إدراج أقصى الحلول والاختيارات الممنوحة قانونا، كاسترجاع رصيد الرسم، والاستفادة من نظام الشراء بالإعفاء، واختيار نظام الرسم على القيمة المضافة.

المطلب الثاني:

تأثير الجباية في مرحلة التمويل

للجباية تأثير كبير في مرحلة التمويل بحيث تمس مختلف مصادر التمويل منها الداخلية والخارجية، وتأثيرها على سياسة التمويل الايجاري التي تشمل عمليات الاستئجار التي تقوم بها المؤسسة إضافة إلى أثرها على سياسة توزيع الأرباح التي لها أهمية بالغة للمؤسسة.

الفرع الأول: الأثر الجبائي في مرحلة التمويل

تشكل الضريبة عنصرا هاما في الإستراتيجية التمويلية للمؤسسة، بحيث تنقسم هيكلة التمويل في المؤسسة إلى أموال خاصة وديون (عملية الاقتراض) والعامل الجبائي يؤخذ بعين الاعتبار للمفاوضة بين المصدرين، ولهذا نجد السياسة الضريبية تؤثر على المسير في اختيار سياسة مالية تأخذ بعين الاعتبار تفضيل اللجوء إلى الاقتراض بحيث أن المشرع يسمح بخصم تكاليف فوائد القروض من الوعاء الضريبي المتمثل في الربح قبل اقتطاع الضريبة، ومن ثم يقلص حجم الضريبة، في حين أن الاعتماد على الأموال الخاصة لا يسمح بذلك بالرغم أن الضريبة تشجع الاعتماد على القروض إلا أن لهذه الأخيرة ضررا على المؤسسة بحيث أنها مورد غير دائم يجب دفعه، بالإضافة إلى أنها تؤثر على الاستغلال المالي للمؤسسة.[1]

ومنه يظهر الأثر الجبائي في مرحلة التمويل من خلال مايلي:

أولا: أثر الجباية على مصادر التمويل

ومنه نميز مصادر تمويل الداخلية (الخاصة) ومصادر تمويل خارجية.

1) **مصادر التمويل الداخلية:** تتمثل في الأسهم والتمويل الذاتي وتمارس الضريبة تأثيرا كبيرا على قرار اختيار أحد منهما وهذا ما نوضحه:

أ) **بالنسبة للأسهم:** أن ما يغري المسير باللجوء إلى اختيار هذا المصدر هو علمه أن التشريع الجبائي لا يخضع الأرباح للضريبة إلا بعد توزيعها على المساهمين، ومن خلال هذه الفترة

[1] دادي عدون ناصر، مرجع سابق، ص 84.

التي تكون المؤسسة غير ملزمة بتوزيع الأرباح فإن الأرباح غير الموزعة تتحول إلى مصدر التمويل الذاتي ولو بصفة مؤقتة، إضافة إلى تدعيم خزينتها بهامش السيولة يمكنها بالوفاء بالتزاماتها ويقل من الضغوط التي قد تصادفها، كما أن هذا المصدر تضاف إليه بعض المزايا ومنها:

- رفع درجة الاستغلال المالي، لأن إصدار الأسهم يعني تخفيض نسبة المديونية في الهيكل المالي للمؤسسة.
- رفع قدرة التمويل الذاتي للمؤسسة نتيجة خصم الأرباح غير الموزعة لمصادر التمويل الأخرى إذا كانت المؤسسة غير ملزمة بتوزيع الأرباح ولو مؤقتا.

ب) التمويل الذاتي:

يلعب دورا مهما في تمويل المؤسسة، لكونه مكمل أساسي وضروري لكل عمليات الاقتراض، وهذا باستخدام كلي للموارد الداخلية للمؤسسة بحيث يمكن استعماله في حالات تالية:[1]

- يؤخذ بعين الاعتبار في تمويل برامج الاستثمار.
- إمكانية رفع الأموال الخاصة بقيمة التمويل الذاتي.
- بالإضافة إلى إمكانية تغطية احتياجات دورة الاستغلال.

وهناك بعض العناصر المكونة له أن تساهم في زيادة القدرة التمويلية الذاتية للمؤسسة وهي كالتالي:

- **الاهتلاكات:** بحيث يعرف الاهتلاك على أنه: "تناقص قيمة الأصل نتيجة استعماله لمدة زمنية معينة أو نتيجة للتطور التكنولوجي، وهذا الاهتلاك يتوزع على مدة حياة الأصل أي العمر الاقتصادي"[2]

يتميز قسط الاهتلاك بامتياز لصالح المؤسسة، لكونه يمكنها من إعادة تجديد استثماراتها المهتلكة، ومن ناحية ثانية دفع ضريبة أقل بفضل خصمه من الدخل الخاضع للضريبة، ومن ثم توفير سيولة مالية تخفض من مخاطر الاستثمار.[3]

- **المؤونات:** وهي الأرصدة المشكلة بغرض مواجهة الخسائر والتكاليف المبنية بوضوح، والمتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، مثل تدهور المخزون والحقوق، والخسائر المحتملة الوقوع، وتعتبر المؤونة تكلفة غير أكيدة، لكونها متوقعة الحدوث فقط، فإذا تحققت فعلا تصبح تكلفة نهائية تطرح من نتيجة السنة المالية، وهو ما يقلص الوعاء الجبائي. أما إذا لم تتحقق فإنها تعتبر إيواء يضاف إلى النتيجة، والمؤونة غير المحققة ترفع من قدرة التمويل الذاتي للمؤونة أما المؤونة

[1] Fontaner Pierre, opcit, 1997, P 9.

[2] نواصر محمد فتحي، طيبي نور الدين، مرجع سابق، ص 140.

[3] قدري عبد المجيد فتحي،"السياسة الجبائية وتأهيل المؤسسة الاقتصادية"،من أعمل الملتقى الدولي حول تأهيل المؤسسة الاقتصادية،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة سطيف،2001

المحققة فإضافة إلى تغطيتها للخسائر فإنها تساهم في تحقيق وفرات ضريبية نتيجة معاملتها كعبء قابل للتخفيض عند تحديد أساس الضرائب على الأرباح.[1]

-

2) مصادر التمويل الخارجية:

أ) القروض:

إن لجوء المؤسسة إلى القروض المختلفة كمصدر للتمويل قد يحقق لها بعض الوفرات الضريبية نتيجة سماح التشريعات بخصم فوائد القروض عند تحديد الأوعية الضريبية، مما يقلص هذه الأخيرة وينجم عن ذلك التقليل في حجم الضريبة، وهذا ما يميزه عن الأموال الخاصة.

ب) السندات:

السند هو مستند مديونية طويلة الأجل تصدره المؤسسات يعطي كاملة الحق في الحصول على القيمة الاسمية للسند من تاريخ الاستحقاق، كما يعطيه الحق أيضا في معدل فائدة دورية تتمثل في نسبة من القيمة الاسمية.

وتمثل تكلفة السندات عبئا، إذ أنها تخصم قبل تحديد الربح الإجمالي الخاضع للضريبة، وبالتالي تقليص الوعاء الضريبي، وهذا ما يحقق للمؤسسة وفرات ضريبية.

ثانيا: أثر الجباية على سياسة التمويل الايجاري

يظهر أثر الجباية على سياسة التمويل الايجاري من خلال إبراز الاعتبارات الجبائية التي تدخل في قرار حيازة الأصول الإنتاجية الجديدة لدى المصروفات المختلفة، حيث تقوم المؤسسة وفق هذا الأسلوب التمويلي باستئجار الأصل الاستثماري من مالكه مقابل دفع قيمة الإيجار بدلا من شرائه، ولكن قد تنتهي العملية بالتمليك ويظهر من خلال الحالتين التاليتين:[2]

أ) **الاستئجار التشغيلي:** وفيه تكون مسؤولية صيانة الأصل المؤجر للمستأجر عليه وتحمل مخاطر الاهتلاك، والتقادم على عاتق المؤجر.

ب) **الاستئجار التمويلي:** في هذه الحالة يتحمل المؤجر تمويل شراء الأصل الاستثمارية التي يحتاجها المستأجر ويؤجرها له بعقد وتأخذ هذه الحالة بدورها صورتين:

- **الاستئجار المباشر**: وفيه يسترجع المالك الأصلي الأصل الاستثماري بعد انتهاء مدة التأجير.
- **الاستئجار مع نقل الملكية:** حيث يكون من حق المستأجر شراء الأصل بعد انتهاء مدة التأجير بالسعر المحدد مسبقا عند إبرام عقد الإيجار أو حسب القيمة الباقية من الأصل مع مراعاة اهتلاكه، وقرار المسير باختيار هذا المصدر قد يوفر للمؤسسة وفرات ضريبية نتيجة:

- معاملة التشريعات الضريبية لمبالغ الإيجار كأعباء استغلال قابلة للخصم في نتيجة الاستغلال مما يقلل حجم الوعاء الضريبي ومن مبلغ الضريبة عند انتهاء الاستئجار بحيازة الأصل تحقق المؤسسة وفرات ضريبية في ناحيتين:

[1] منير إبراهيم هندي، الإدارة المالية المعاصرة،ط3، المكتب العربي الحديث، مصر، 1996، ص ص 500-512.
[2] منير إبراهيم هندي، مرجع سابق، ص 495.

- تحويل حيازة الأصل بتكاليف الإيجار، زيادة على تخفيفها من الوعاء الضريبي.
- تحقيق وفرات ضريبية عن طريق اهتلاك الأصل بعد حيازته وذلك في حالة ما إذا كانت مدة الإيجار أقل من العمر الإنتاجي للأصل أو في حالة تجديده.
-

ثالثا: أثر الجباية على سياسة توزيع الأرباح

يتضمن قرار توزيع الأرباح اتخاذ القرار بتوزيع الأرباح أو احتجازها بغرض إعادة استثمارها داخل المؤسسة. وتعتبر هذه السياسة من الأهمية بما كان لأنها تؤثر على اتجاهات المستثمرين وعلى العديد من المجالات المالية في المؤسسة مثل: الهيكل المالي، تدفق الأموال والسيولة، معدل النمو، تكلفة الأموال.

إن توزيع الأرباح قد تكون كقرار استثماري إذا ما اعتمدت القرارات الخاصة بها على المصدر الأول. وهو النقدية الناتجة عن عمليات التشغيل، كما أنها قد تكون كقرار تمويلي عندما تلجأ المؤسسة إلى مصدر خارجي (القروض، أسهم جديدة) في توزيعات الأرباح، وذلك لتجنب المشكلة الاستثمارية الناجمة عن استخدام النقدية المترتبة عن عمليات التشغيل الداخلية.

كما نشير إلى أن هناك تعارض بين الإدارة والمستثمرين، بحيث أن المستثمرين يفضلون زيادة مكاسبهم النقدية من خلال توزيع نسبة أكبر من الأرباح عليهم، في حين أن الإدارة تسعى إلى زيادة الجزء المحتجز لضمان أموال مهمة لأغراض التوسع الاستثماري داخل المؤسسة.[1]

يمكن الإشارة بتواجد علاقة بين سياسة توزيع الأرباح والجباية تكمن من خلال نفي نظرية التمييز الجبائي التي تشير إلى أنه لو كان معدل الضريبة على توزيعات الأرباح يزيد على معدل الضريبة على توزيعات الأرباح يزيد على معدل الضريبة على توزيعات الأرباح الرأسمالية، فإن جملة الأسهم يطالبون معدل عائد أكبر قياس شركة مماثلة تحتجز كل أرباحها أو الجزء الأكبر منه، بما يزيد في تكلفة الأموال للمؤسسة الأولى، وبالتالي تخفيض القيمة الوفية للسهم الواحد.[2]

كما تجدر الإشارة إلى أن العلاقة بين سياسة توزيع الأرباح والعامل الجبائي تظهر في أن المؤسسة قد تدخل في التراكم غير المناسب، والذي يقصد به مقدار الأرباح المحتجزة التي يزيد عن احتياجات المؤسسة اللازمة لإنجاز عملياتها الاستثمارية العادية، إذ لا يحق للمؤسسة أن تراكم صافي دخلها في صفة أرباح محتجزة إذا كان الغرض من ذلك هو مساعدة المساهمين شهريا في الضريبة المترتبة على إيراداتهم من الأسهم، حيث أن البعض من أنظمة الضرائب تفرض غرامات مالية على المؤسسات التي تحتجز إيراداتهم أرباح تزيد عن احتياجاتها المعقولة والضرورية.[3]

يبرر في هذا المجال دور المراجعة الفيدرالية بغرض تحديد وعاء الضريبة، وذلك بأن يكون التمويل بالاقتراض نسبة من حقوق المطالبة ومنه لا يجوز خصم فوائد القروض باعتبارها من التكاليف واجبة الخصم إلا في حدود هذه النسبة، وهذا من أجل المحافظة على وعاء الضريبة ومحاولة وضع حد

[1] زرقون محمد، أثر الاكتتاب العام على سياسة توزيع الأرباح في المؤسسات الاقتصادية المسعرة في البورصة، مجلة الباحث، جامعة ورقلة،الجزائر، العدد 08، ص 05.

[2] الزبيدي حمزة محمود، الإدارة المالية المتقدمة،ط1، مؤسسة الوارق للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص 930.

[3] العامري محمد علي، الإدارة المالية، ط1، دار المناهج، عمان، 2007، ص ص 53-54.

للشركات التي تخفض الوعاء الضريبي، ومن حيث الدول التي قامت بسن قوانين المراجعة الضريبية من قوانينها الجبائية منها: مصر.[1]

في الأخير نتوصل للقول أن للمؤسسة حق الاختيار بين طرق تمويلية عديدة فعلها سوى التفضيل فيما بينها بحيث كل طريقة تمويلية تحتوي بدورها على تخفيض جبائي خاص، مما يساعد في تمويل استثماراتها بواسطة هيكل مالي أمثل، يحقق لها أكبر إيراد مع أقل مخاطر.

الفرع الثاني: دور المسير الجبائي في مرحلة التمويل

تظهر أهمية التسيير الجبائي في مرحلة التمويل لكونه يهدف إلى تخفيض في الوعاء الضريبي وهذا بخلق الوفرات الضريبية من خلال الفوائد التي تدفعها المؤسسات على القروض، في حالة كان تمويل بالاستدانة واختيار مصادر التمويل التي تعطي لها أكبر تحفيزات جبائية خاصة في حالة كان التمويل عن طريق الأموال الخاصة.

إذن في هذه المرحلة تكون مهمة المسير الجبائي هو البحث عن مختلف طرق التمويل تساعد على تحقيق الوفرات الضريبية التي تخفض من الوعاء الجبائي، فهو يساعد في اتخاذ القرارات التمويلية في المؤسسة. بالتالي فهو يرشد المؤسسة إلى أحسن قرار تمويلي يحقق لها أهدافها المالية بأقل إخضاع ضريبي.

المطلب الثالث:

تأثير الجباية في مرحلة الاستثمار

إن سر بقاء واستمرارية المؤسسة يتوقف على مدى قدرتها على خلق الاستثمارات وتوفير الموارد اللازمة لتمويلها، وقرار الاستثمار يعد من أهم القرارات التي تقدم عليها المؤسسة نظرا لتأثيراته المستقبلية على حياتها، فسواء تعلق القرار الاستثماري في: توسيعية، احلالية، فوائد أو إستراتيجية، ونجد أن العامل الجبائي من بين المؤثرات الخارجية الهامة عليها وهذا من خلال طبيعة التشريعات الضريبية وتوجيه الامتيازات والتجهيزات التي تمنحها، ومدى قدرة المؤسسة على التطابق مع المعطيات وجعلها ركيزة لاتخاذ القرارات الاستثمارية وعوامل مردودية الاستثمارات وفي هذا الإطار، يعتبر قرار الاستثمار جد مهم نظرا لطبيعة الإستراتيجية وتأثيراته على المؤسسة، فإن عليها اخذ بعين الاعتبار المتغيرة الضريبية في حالة اتخاذ أي قرار استثماري وعلى المسير الجبائي بدوره الاستفادة من المزايا التي قد تمنحها القوانين لغرض تشجيع الاستثمار، ومنه سنتناول في هذا الإطار[1].

الفرع الأول: الأثر الجبائي في مرحلة الاستثمار

تسعى الدولة من خلال سياسة التحريض الضريبي إلى خلق مناخ مشجع ومحفز عن الاستثمار، والتحضير الضريبي عبارة عن آلية تظم مجموعة من الإجراءات والتسهيلات ذات طابع تحفيزي، تتخذها

[1] وزارة المالية المصرية، المفاهيم الضريبية المستحدثة، ص 21.
www.mof.gov.eg/MofGllerySource/Arabic/research/maftiem.com./ 22.07.2011

الدولة تجاه فئة معينة من الأعوان الاقتصاديين وهذا بغرض توجيه اهتماماتهم الاستثمارية نحو قطاعات وأنشطة ومناطق يراد تشجيعها وتنميتها، وفق السياسة العامة التي تنتهجها الدولة، وهي قد تشمل ما يلي:

- **إعفاء ضريبي**: الإعفاء من الضريبة يكون قبل مزاولة النشاط أو تحقيق الدخل أو الربح الخاضع للضريبة ويكون الممول المقرر إعفاؤه معلوما لمصلحة الضرائب، ويكون مقابل الالتزام بنشاط اقتصادي معين في منطقة أو ظروف معينة والذي قد يكون مؤيدا أو مؤقت. [2]

[1] السالوس طارق محمود عبد السلام، تفصيل دور الإدارة الضريبية في ظل الأزمة الاقتصادية، دار النهضة العربية، القاهرة، 2010، ص 98.
[2] يحي لخضر،مرجع سابق،ص21.

- **تخفيض ضريبي**[1]**:** عبارة عن إخضاع المكلفين لمعدلات اقتطاع أقل من المعدلات السائدة أو بتقليص الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة، مقابل التزامهم ببعض الشروط، كأن تخضع لبعض إجراءات ضريبية تقنية وهي عبارة عن معالجة ضريبية لبعض الجوانب المرتبطة بالمؤسسة، والتي يترتب عنها أثار ضريبية تحفيزية تسمح بتخفيض العبء الضريبي من بينها نظام الاهتلاك، الترحيل إلى الأمام أو الخلف، إعادة استثمار الأرباح، إعادة استثمار فائض القيمة، إعادة تقييم استثمارها.

بالإضافة إلى تأثير الضريبة على قرار الاستثمار من خلال التشريع الضريبي وقوانين الاستثمار، نجد هذا التأثير ينعكس بصفة مباشرة وفي شكل كمي على التدفقات النقدية المترتبة عن الاقتراح الاستثماري. فإدخال الضريبة ضمن عناصر التدفق النقدي يكون من خلال تحديد التكلفة الضريبية التي تتحملها المؤسسة خلال مدة حياة الاستثمار لذلك فإن إعادة تقييم استثمارات المؤسسة عملية تسمح لها بإعادة النظر في تقييم استثماراتها واستحداثها وقياس مردوديتها بواسطة معايير[2] وهي كالتالي: معيار صافي القيمة الحالية، معيار معدل الداخلي للمردودية.

- **معيار صافي القيمة الحالية:** يعتبر هذا المعيار الفرق بين القيمة الحالية للتدفقات النقدية ومبلغ الاستثمار المبدئي ويعتبر من بين الأساليب المستخدمة في الاختيار بين المشاريع الاستثمارية، وحيث هذا المعيار لا يكون المشروع الاستثماري مقبولا إلا إذا كان صافي القيمة الحالية موجب، وفي حالة تعددت المشروعات الاستثمارية، فيقبل من قبل بينها صاحب أكبر قيمة موجبة، وتتأثر القيمة الحالية الصافية بمعدل الضريبة على أرباح الشركات، لأن فرض هذه الضريبة يؤثر على التدفقات الحالية وبالتالي احتمال تحفيز قرار الاستثمار. وبهدف تشجيع الاستثمار وذلك برفع قيمة التدفقات النقدية السنوية للمشاريع الاستثمارية منح المشرع الضريبي الجزائري من خلال الإصلاحات الضريبية تخفيضات وإعفاءات لصالح المؤسسات.[3]

[1] يحي لخضر، مرجع سابق، ص ص 30-32.
[2] تشاوي اسماعيل، الهندي كريم، أثر الجباية على التسيير المالي للمؤسسة، مذكرة لنيل الدراسات العليا في الجباية، المدرسة الوطنية للضرائب، الجزائر، الدفعة 16 ، 2005، ص 136.
[3] الحناوي محمد صالح، مرجع سابق، ص 185.

- **معيار المعدل الداخلي للمردودية:** يعتبر المعدل الداخلي للمردودية المعدل الذي يجعل من إجمالي التدفقات النقدية الداخلية مساويا لإجمالي التدفقات النقدية الخارجة بالقيم الحالية،[1] وهو من بين المعايير المستخدمة في اتخاذ القرارات الاستثمارية، بحيث يعمل المعدل الداخلي للمردودية على تحديد مدى مردودية الاستثمار أو عدم مردوديته، فكلما كان المعدل صغير ويقترب من تكلفة رأس المال، فكلما عبر عن عدم مردودية الاستثمار، وبالتالي يفترض على المستثمر عدم اللجوء إلى هذا الاستثمار ومحاولة اختيار استثمار آخر. وبالتالي يمكن القول أن الضريبة في هذه المرحلة يمكن أن تكون عاملا محفزا على الاستثمار، مما يمكن أن تكون عامل معوق له إذا كانت المعدلات الضريبية تتميز بالمغالات، حيث تأثير الضريبة على استثمارات المؤسسة من خلال التأثير على الأرباح بمعنى الكفاية الحدية لرأس المال، لأن ميل الاستثمار متوقف بالدرجة الأولى عليها.[2]

الفرع الثاني: دور المسير الجبائي في مرحلة الاستثمار

المسير الجبائي في مرحلة الاستثمار يهدف إلى إدخال المؤسسة في المشاريع التي تكون مدعمة من طرف الدولة عن طريق التجهيزات الجبائية، لأن أي مؤسسة يكون هدفها تحقيق الأرباح من خلال الاستثمار في نشاط معين بمعنى أن يكون الاستثمار ذو مردودية عالية، وبما أن ربحية المؤسسة تتأثر بصورة مباشرة بمختلف الضرائب المفروضة على الدخل أو الأرباح فإنه كلما ارتفعت هذه الأخيرة كلما عجزت المؤسسة عن إنشاء قيمة مساهمتها وحتى الخروج في السوق.

كما أن المسير الجبائي في هذه المرحلة لإنشاء المؤسسة يقوم بالمساعدة على اتخاذ القرارات الاستثمارية وذلك من خلال تنبيه المؤسسة للعديد من النقاط منها:

- أهمية القيام بالتجديدات والإضافات الرأسمالية للأصول.
- أهمية قيام المؤسسة بإعادة تقييم أصولها لحماية رأسمالها من التآكل.
- قيام المؤسسة بالأخذ للعمر الضريبي للأصل كأحد المتغيرات الواجب دراستها قبل قرار الاستثمار، أو الشراء لأي أصل من الأصول مثلا من المؤسسات التي تنظر إلى أن الأصول ذات الاستثمار القصير الأجل تحتل مكانة أفضل من الناحية الضريبية لأن الأثر الضريبي يزداد بقوة كلما قل العمر الضريبي للأصل.

ومنه نتوصل للقول أن التسيير الجبائي في المؤسسة يعتبر ذات أهمية كبيرة، وهذا نظرا في أهميته لخلق التدفقات المالية للمؤسسة من خلال مراحل حياتها في مرحلة الاستغلال، والتمويل إلى مرحلة الاستثمار.

---

[1] لسلوس مبارك، التسيير المالي، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر، 2004، ص 128.

[2] باشوندة رفيق، داني كبير معاشو، تحليل سلوك المؤسسة اتجاه العبء الجبائي، الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية في الألفية الثالثة، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، 11-12 ماي 2003، ص 02.

المبحث الثاني:

تحليل سلوك المؤسسة الاقتصادية تجاه العبء الضريبي

إن الضريبة تشكل عبئا على المؤسسة لذا تعمل على تقليلها بقدر الإمكان مستعملة في ذلك عدة طرق وأساليب، إما بالتحكم في الجباية (المطلب الأول)، إما عن طريق التهرب الضريبي (المطلب الثاني).

المطلب الأول:

التحكم في الجباية

تسعى المؤسسة جاهدة لاستعمال وسيلة من أجل التحكم في الجباية، وهذا للتخفيف من التكاليف التي لها صلة بنشاطاتها، بهدف التخفيف من العبء الضريبي، ويكون بإحدى الطرق التالية: إما التكيف مع العبء الضريبي (الفرع الأول) أو نقل العبء الضريبي (الفرع الثاني).

الفرع الأول: التكيف مع العبء الضريبي

تلعب الضريبة دورا أساسيا في المؤسسة وخاصة على نشاطها الاقتصادي فحيث تمثل عاملا أساسيا في تحديد قدرة المؤسسة على إدارة النشاط الاقتصادي وتحقيق الخطط الاقتصادية بقصد محافظتها على توازنها المالي وضمان استمرارية حياة المؤسسة، ومن أجل ذلك تعمل على تخفيف العبء الضريبي

والتكيف دائما مع الوضع الجديد وهذا بسعيها وراء استثمارات ونشاطات إنتاجية تقع عليها تحفيزات جبائية وتطبق عليها ضرائب منخفضة، وبهذا يمكن حصر هذه التعديلات فيما يلي:[1]

- تخفيض النشاط الإنتاجي الذي تفرض عليه ضرائب مرتفعة.
- الامتناع عن بعض الاهتلاكات التي فرضت عليها ضرائب مرتفعة.
- الامتناع عن توظيف رؤوس الأموال في بعض الميادين الخاضعة لضرائب مرتفعة.

- تعديل طرق الإنتاج والعلاقات القائمة بين المنتجين والمستهلكين.
- العزوف عن استيراد أو تصدير السلع التي تفرض عليها رسوم جمركية مرتفعة.

من خلال هذه النقاط تسعى المؤسسة إلى التحكم في العبء الضريبي بتجنب استثمارات تقع عليها ضرائب مرتفعة، كما أن لها التحكم في العبء الضريبي بالعمل على تخفيض الضريبة، تأجيل دفع الضريبة من أجل الاستفادة من وفرات مالية تعزز وضعية الخزينة، كما لها الرفع من العبء الضريبي من خلال الامتناع عن الاستفادة من امتياز جبائي آني وذلك من أجل تحقيق أهداف تسييرية معينة مثال ذلك: عدم حساب الاهتلاكات في مستواها الأقصى المسموح به قانونا بهدف توزيع الأرباح بالإضافة إلى تخفيض التكاليف التي تعتبر بدورها عنصرا هاما في تخفيض العبء الضريبي، حيث أن تلك التكاليف تطرح من إيرادات المؤسسة لتحصل على المبلغ الخاضع للضريبة، ولذلك تعمل المؤسسة على تضخيم تلك التكاليف وتنويعها بغرض تخفيض العبء الضريبي.

لكن المشرع الضريبي وضع شروط لتلك التكاليف ومن بينها ما يلي:

- أن تكون التكاليف مبررة بمستندات قانونية.
- السماح بتخفيض التكاليف التي لها علاقة بنشاط المؤسسة.
- ترجمة الأعباء إلى نقص في الأصول.
- أن تقوم المؤسسة بإدراج الأعباء في السنة المعنية بتحديد الربح.

الفرع الثاني: نقل العبء الضريبي

تتمثل هذه العملية التي بموجبها يتم نقل الضريبة من المكلف القانوني بدفع الضريبة إلى شخص آخر هو الممول الفعلي للضريبة وقد ينقلها هذا الأخير إلى شخص آخر إلى أن تستقر عند الممول النهائي.[2]

ويمكن التمييز بين طرق نقل العبء الضريبي بطريقتين:

أولا: النقل الكلي والنقل الجزئي

[1] حليبة أحمد، التهرب الضريبي وانعكاساته على التنمية للمغرب، رسالة لنيل دكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، 2007-2008، ص 35.
[2] حليبة أحمد، مرجع سابق، ص 36.

- **النقل الكلي:** تتحقق عملية النقل الكلي في حالة تمكن المكلف القانوني بنقل الضريبة بصفة كلية إلى شخص آخر، وتتمثل في الضرائب المباشرة والتي يمكن للمكلف القانوني بها أن ينقل عبئا هائلا إلى شخص آخر. ومثال ذلك الرسم على القيمة المضافة لأن ضريبة الرسم على القيمة المضافة تفرض عند استهلاك الأموال وتقديم الخدمات من قبل المؤسسة، فهي ضريبة على الاستهلاك، تتميز بتوزيع العبء الضريبي على أكبر عدد ممكن من المكلفين ولا تحصره بالفئة العاملة من المجتمع.

كما أنها لا تفرض على الاستثمار والتوفير، إذ يمكن خصم الضريبة التي أصابت الاستثمارات والأصول الثابتة من الضريبة الموجبة، مكافئة بالتالي نشاط المؤسسات ومشجعة الاستثمار مما يقوي المرونة الاقتصادية.

- **النقل الجزئي:** تتحقق عملية النقل الجزئي عندما يتحمل المكلف بالضريبة جزء من الضريبة ونقل الجزء الباقي إلى شخص آخر، وتتمثل في الضرائب المباشرة، والتي يمكن للمكلف القانوني بها أن ينقل جزء من عبئها إلى شخص آخر، بمناسبة قيامهم بالمعاملات التجارية، من بينها نجد الضريبة على الدخل، المفروضة على الأشخاص بقيامهم بعمل إنتاجي.

إلا أنه توجد ضرائب لا يمكن نقل عبئها إطلاقا ويصنف أيضا هذا النوع ضمن الضرائب المباشرة ويستحيل للمكلف القانوني بها أن ينقل عبئها إلى شخص آخر بسبب انعدام تلك العلاقة الاقتصادية والتي يعني بها المعاملات التجارية، التي تربط المكلف القانوني بغيره من الأشخاص ومن بين تلك الضرائب نجد الضريبة على أرباح الشركات.

ثانيا: النقل إلى الأمام والنقل إلى الخلف[1]

- **النقل إلى الأمام:** تقصد به أن يسلك هذا النقل للضريبة إلى نفس الاتجاه الذي تسري عليه العمليات الإنتاجية، أي الذي تسري به السلطة في طريقها من المنتج إلى المستهلك، ويتحقق ذلك من خلال رفع سعر السلعة بالمقدار الكلي أو الجزئي للضريبة.
- **النقل إلى الخلف:** ونقصد أن يسلك هذا النقل مسار عكس الاتجاه الذي تسلكه العمليات الإنتاجية، فيتم نقل ذلك العبء قبل فرض الضريبة، ويمكن تحقيق ذلك بتخفيض أسعار عوامل الإنتاج المستخدمة، وذلك بخفض مثلا أسعار المواد الأولية، وذلك بالمقدار الكلي أو الجزئي للضريبة.

الفرع الثالث: تحسين العمل الجبائي داخل المؤسسة

يعمل المسير الجبائي لضمان تسيير المؤسسة من الناحية الجبائية وهذا من خلال عمله على تقليل من مواجهة الأخطار الجبائية داخل المؤسسة باختيار إستراتيجية جبائية أفضل من تحمل عبء العمل الجبائي، والإحاطة بالنصائح الملائمة ووضع المستشارين الجبائيين في وجه تحديات المؤسسة، بالإضافة إلى سعيه لتسيير المعدل الفعلي للضريبة والفهم الجيد للمعلومات المالية من جانبها الجبائي، وكذلك إعادة تركيز الاستثمارات حول مخطط ضريبي للمؤسسة وإدارة المخاطر.

[1] نعوش صباح، الضرائب في الدول العربية، المركز الثقافي العربي، بيروت، 1987، ص 134.

ومن أجل تحسين العمل الجبائي فعلى المسير الجبائي في تعامله مع الجباية يتناوب بالدراسة نصوصا قانونية وتنظيمية، ويتطلب هذا النوع من النصوص مهارات خاصة قد لا تكون ضرورية أثناء دراسة نصوص عادية، لأن المؤسسة تكون أمام خيارات قانونية عديدة ذات آثار جبائية مختلفة. [1]

المطلب الثاني:

التهرب الضريبي

يعرفه J.C.Martinez بأنه: "هو فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي". أي أن المكلف بالضريبة يجتهد بشتى الطرق والأساليب للتخلص من أداء بعض الضرائب المستحقة عليه دون مخالفة القانون والنصوص التشريعية، أي يستفيد من الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية بفعل تعقد النظام الجبائي أو صعوبة صياغة أحكام قوانينه.[2]

كما يمكن أن نشير إلى بعض ملاحظات نقاد القانون والاقتصاديين والماليين الذين درسوا التهرب الضريبي اختلفوا في بيان صوره وأشكاله، فمنهم من ذكر أن التخلص من الضريبة يأخذ صورتين هما: تجنب الضريبة Evision Fiscale، والتهرب الضريبي Fraude Fiscale[3]، ومنهم من أطلق عليه المذهب المقاوم للضريبة Antifiscalisme، الذي يتخذ سلوكا فرديا أو سلوكا جماعيا، وهذا السلوك يظهر إما على شكل نمو ضريبي Révolte fiscale، وإما الإضراب عن دفع الضريبة La grève de l'impôt، وإما الزهد في دفع الضرائب L'anachorisis Fiscale، وإما الاقتصاد الخفي وجماعات الضغط، ومنهم من تقصى هذه الظاهرة لدى كل من المكلفين، وركز على أصحاب المهن

[1] Baller Stéphane, Radiographie des Directions fiscale 2004, Colloque sur la Fonction Fiscale dans l'entreprise : Les nouveaux défis, chambre de commerce et d'industrie de Paris, Lundi 21 mars 2005, P06.

[2] نوى نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، 1999-2003، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 3.

[3] P.M. Gaudem et J.Moulinier, «Finance Publique». T2 «Emprunt Fiscalité», Monchrestien, Paris, 1988, P284.

والحرف المختلفة عند إعدادهم لموازناتهم وكيفية ممارستهم للغش الضريبي في كل بند من بنود نفقاتهم وإيراداتهم.[1]

يمكن القول أن التهرب الضريبي هو ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ولتحقيق التهرب يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة، بالتالي يمكنه إتباع أسلوبين إما: التهرب الناشئ عن الثغرات القانونية، وذلك عن طريق استغلال نقائص، الغموض والملابسات الموجودة في التشريعات الجبائية ويعتبر هذا الأسلوب تجنبا ضريبيا غير منتهك للقوانين والتشريعات المعمول بها، إما عن طريق التهرب الناتج عن انتهاك القانون وهو ما يعرف بالغش الضريبي.[2]

الفرع الأول: تهرب ضريبي دون انتهاك القانون

يعرف التهرب الضريبي بأنه محاولة الممول أو المكلف بالضريبة التخلص من أعباء الضريبة وعدم الالتزام القانوني بأدائها، وهذا النوع من التهرب الضريبي دون انتهاك القانون يمكن القول بأنه تهرب مشروع، لكونه يقوم المكلف من التخلص من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي الذي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية (قد يكون مقصودا من طرف المشرع لتحقيق بعض الغايات الاقتصادية والاجتماعية كأن تفرض ضريبة دخل على جميع الأرباح الصناعية والتجارية ثم تنشئ منها أرباح بعض المؤونات الصناعية ضمن شروط معينة تشجيعا لإنشاء هذه المؤونات) والمنصوص عنها في القانون تجنبا لأداء ضريبة الإنتاج أو التهرب من ضريبة المؤسسة ذلك عن طريق توزيع هذه الأخيرة على شكل هيبات للذين تربطهم بصاحب المؤسسة قرابة من الدرجة الأولى وهو على قيد الحياة حتى لا تخضع بعد وفاته تلك الأموال للضريبة على أرباح الشركات.

الفرع الثاني: تهرب ضريبي بانتهاك القانون

يعتبر تصرف غير مشروع يمثل عدم احترام القانون، أي القيام بمخالفة مباشرة، بإرادة من المكلف للقواعد الصادرة من الإدارة الضريبية عن طريق استخدام طرق غير مشروعة، فالانتهاك يكون إراديا وعمديا.

إذن يشكل الغش الضريبي صورة غير مشروعة من صور التهرب من أداء الضرائب إلى خزينة الدولة، ويعتبر تهرب مقصود من طرف المكلفين وذلك عن طريق مخالفتهم عمدا لأحكام القانون قصدا منهم عدم دفع الضرائب المستحقة عليهم إما بالامتناع عن تقديم أي تصريح بأرباحهم أو تقديم تصريح ناقص أو كاذب، والاستعانة ببعض القوانين التي تمنع الدوائر المالية الاطلاع على حقيقة الأرباح لإخفاء قيمتها.[3]

من خلال ما ذكر يمكن حصر صور التهرب الضريبي التي تتم بطرق عديدة إما عن طريق المعاملات المحاسبة أو التهرب عن طريق عمليات مادية وقانونية.

---

[1] Bouvier, M.C.Esclassan et J.B.Lassale, Finance Publique, 3ème éd, LGDJ, Paris, 1996, P554.

[2] كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المقيد للنشر والتوزيع، الجزائر، د.س، ص 07.

[3] البطريق يونس أحمد، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، بيروت، 1985، ص 233.

أولا: التهرب عن طريق معاملات المحاسبة

تتحدد طرق التهرب الضريبي والتي تستند من التخفيض التافه لمبالغ المبيعات أو الاستيراد دون تصريح إلى إهمال تسجيل الإيرادات محاسبيا مرورا بتضخيم الأعباء القابلة للخصم.

1) **تخفيض الإيرادات:** تعد الطريقة الأكثر استعمالا من خلالها يعتمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي والتخلص من دفعها كليا، يتجسد هذا التخفيض في البيع دون فواتير أي البيع نقدا ولا يترك أثرا للعملية، هذه الطريقة تمكنه من إخفاء جزء كبير من رقم أعماله وكذلك تسجيل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية وهذا بعد الاتفاق المبرم من الزبون.
2) **تخفيض التكاليف:** للمكلف حق الخصم لبعض التكاليف والأعباء من الربح الخاضع للضريبة وهذا وفقا للشروط التالية:
   - أن تكون موضوعة في صالح نشاط المؤسسة، (لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة)،
   - أن تتصل بأعباء فعلية مرفقة بمبررات ووثائق رسمية،
   - أن تكون في حدود السقف الذي حدده القانون،

هذه الرخصة تجعل من المكلف يسرع إلى الرفع من نسبة التكاليف والأعباء ويحاول دوما تضخيم أعبائه بشتى الطرق.[1]

ثانيا: التهرب عن طريق عمليات مادية وقانونية

يعتمد هذا النوع من التهرب على ممارسة عمليات وهمية للحصول على محاسبة دون فواتير كما يمارس المكلف عدة نشاطات دون إعلام الإدارة الجبائية بإخفاء جزء من البضاعة، وهذا من أجل بيعها في السوق أو ما يعرف بالسوق الموازية.

1) التهرب عن طريق عمليات مادية:[2]

يقصد به خلق وضعية قانونية تظهر مخالفة الوضعية الحقيقية وتتمثل في إخفاء السلع أو مواد أولية التي من الواقع خاضعة للضريبة سواء كان هذا بإخفاء كلي أو إخفاء جزئي.

- **للإخفاء الجزئي:** يتمثل في إخفاء جزء من أملاكه أو جزء من المخزونات التي هي في الواقع تخضع للضريبة ليعاد بيعها بعد ذلك في السوق السوداء.
- **الإخفاء الكلي:** يقوم أصحاب المشاريع بإنشاء مصانع صغيرة في المناطق الريفية يصعب الوصول إليها وبالتالي الإنتاج المحصل عليه منها يباع دون فواتير ويسمى "الاقتصاد السري

[1] معاملات المحاسبة: حسب النظام الجبائي الجزائري يتم التصريح برقم الأعمال كل شهر أو كل ثلاثي حيث يتم تسديد كل من الرسم على النشاط المهني، على رقم الأعمال الخاضع للرسم، كذلك الرسم على القيمة المضافة لخاضعين لها بمعدل إما 07% أو 17%، وهذا بعد طرح الرسم على القيمة المضافة للمشتريات.

[2] علي السعد، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي من خلال عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري والمقارن، دار الهدى، الجزائر، 2012، ص ص 100-101.

على الشرعي" بعيد عن كل مراقبة وهكذا تحرم خزينة الدولة من إيرادات مالية لتمويل مشاريعها.

2) التهرب عن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية

- تصنيف مبيعات خاصة للضريبة إلى معفية.
- توزيع المؤسسة لأرباحها على المساجين على شكل رواتب وأجور لينخفض بذلك معدل الضريبة حينما يتعلق بالرواتب والأجور.

الفرع الثالث: أسباب التهرب الضريبي

يرجع انتشار التهرب الضريبي إلى تضافر عدة أسباب والتي ترتبط بالمكلف نفسه وطبيعة النظام الجبائي المطبق في البلاد وهذا بسبب الوضعية السياسية والاقتصادية، حيث يوجد حالة اللامبالاة والفوضى وعدم الاستقرار إضافة إلى نقص كفاءة الإدارة الجبائية إذ يوجد نقائص في هذه الأخيرة يكون حافزا لنفس ظاهرة الغش والتهرب، كنقص عدد المستخدمين خاصة أعوان الرقابة مقارنة مع عدد المكلفين والأهم هو نقص الخبرة والكفاءة لدى هؤلاء الأعوان.

ومنه نشير إلى عدة أسباب للتهرب الضريبي منها:

أولا: الأسباب المتعلقة بالمكلف:

غالبا ما يعود سبب التهرب الضريبي إلى المكلف بحد ذاته والتي تندرج في إطار اعتبارات نفسية وأخلاقية ومالية:

1) ضعف المستوى الخلقي:

ضعف المستوى الخلقي يحفز المكلفين على التهرب من أداء واجبهم الجبائي، وهذا يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع، ومع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة.

2) ضعف الوعي الجبائي:

يقصد بالوعي الجبائي "شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي من أعباء"[1] في هذا المجال الإعلام يكون أداة هامة للتأثير على مستوى الوعي الجبائي، لأن ضعف الوعي الجبائي في المجتمع يعتبر سبب للتهرب الجبائي وهذا لاعتباراتهم الخاطئة بأن الضريبة تعتبر اقتطاع مالي دون مقابل، وكذا لاعتقاد المتهرب من الضريبة أن من يسرق هي الدولة (شخص معنوي) فهو لا يسبب ضررا لأفراد المجتمع، ومن ناحية أخرى اعتقاده لعدم شرعية الضريبة وهذا من الوجه الديني عكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام.

3) الوضعية المالية السيئة للمكلف:

[1] فهمي محمد مرسي، وسيد لطفي عبد الله، الضريبة الموحدة على الأشخاص الطبيعية وتطبيقاتها العملية، د.د.ن،القاهرة، 1990، ص 301.

الحالة المالية السيئة للمكلف تجعله يميل نحو التهرب الجبائي اعتقادا منه للتعويض عن الخسارة المالية التي لحقت به.

ثانيا: الأسباب المرتبطة بطبيعة النظام الجبائي

من بين الأسباب التي تؤثر على التهرب الجبائي نميز طبيعة التنظيم الفني الجبائي، ومدى استقرار التشريع الجبائي.

1) **تعقد النظام الجبائي:**

نظرا لتعدد معدلات الرسوم والضرائب التي يخضع لها المكلف بالضريبة من جهة وتغيير المكلف الخاضع إلى كل نوع من الضرائب في كل مرة وهذا من جهة أخرى، فيجد المكلف نفسه أمام أعوان تنقصهم الكفاءة، فهذا يشكل صعوبات على المكلف الجبائي في تعامله مع النظام الجبائي.[1]

2) **عدم استقرار التشريع الجبائي:**

إن عدم استقرار التشريع الجبائي راجع إلى التغيرات العديدة التي تحدث على القوانين المالية الرئيسية والقوانين المالية التكميلية، مما خلف نوعا من التذبذب في استمرارية المنظومة التشريعية الجبائية.

ثالثا: الأسباب المرتبطة بالظروف الاقتصادية السائدة

من المعروف أن ارتفاع القدرة الشرائية للأفراد وزيادة دخول المكلفين في أي اقتصاد فهذا يقلل من سهولة التهرب الجبائي، وفي هذه الحالة يتيح للمنتجين بنقل عبء الضريبة إلى المستهلكين بسهولة، لكن بالنظر إلى الأمر الواقع نجد أن الوضعية الاقتصادية الوطنية المتسمة بانتشار اقتصاد السوق الموازية، تنتج عنها عدم ضبط سوق السلع والخدمات، كذلك عدم حرية المنافسة وفوضى الاستيراد وهذه الظروف ساهمت في زيادة حجم التهرب الضريبي بشكل واضح.

رابعا: الأسباب المرتبطة بالإدارة الجبائية

تشكل الإدارة الجبائية أداة تنفيذ النظام الجبائي، بحيث ضعف كفاءة هذه الأخيرة، قد يؤدي لسهولة التهرب الجبائي، ويرجع عدم كفاءة الإدارة الجبائية في رقابتها إلى ضعف الأجور في الوظيف العمومي، وقلة المعاهد المتخصصة في تكوين الإطارات الجبائية، بالإضافة إلى ظاهرة خطيرة تهدد وجود الإدارة الجبائية وهي ترتبط بالجانب الخلقي لموظف الإدارة الجبائية والتي تتمثل في الرشوة وهي أخطر من

[1] ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،2003- 2004، ص 27.

ضعف الكفاءة وتندرج ضمن الفساد الاقتصادي،[1] ولا زالت الإدارة الجبائية الجزائرية تعاني من قلة الأداء الجبائي رغم التعديلات التي عرفها النظام الضريبي الجزائري.

[1] قدري عبد المجيد، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، رسالة دكتوراه دولة، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1994-1995، ص 250.

بعد دراستنا نتوصل أخيرا للقول أن مختلف أنواع الضرائب والرسوم التي سبق ذكرها تمس مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وتعتبر هذه الضرائب جزء مهم من اهتمامات المؤسسة نظرا لتلك الآثار التي تنتجها إما من خلال خضوع المؤسسة لها أو من خلال الاستفادة من تلك الامتيازات الجبائية التي تمنحها إما قوانين المالية، أو قوانين الاستثمار من إعفاءات جبائية بهدف تشجيعها على الاستثمار وتطورها الذي يعود في نفس الوقت بالنفع لتنمية الدولة، نظرا لما تجلبه من آليات حديثة تساعد على تطوير الاقتصاد أو حتى في جلب رؤوس الأموال التي تساعد في التعاملات مع المستثمرين الأجانب بفضل الامتيازات الممنوحة.

إذن هذه الضرائب التي تدفعها المؤسسة لها أثر لكونها تمس اقتصاد المؤسسة بحد ذاتها كما تعود بالنفع على الدولة وذلك ما يبرز الأثر الجبائي الذي تحدثه على المؤسسة، والشيء الذي دفعنا لإبراز أهمية التسيير الجبائي فيها، بحيث يعتبر بدوره عملية قانونية تعمل على مساعدة المؤسسة في تحقيق الأمن الجبائي من حيث الشكل والمضمون، بالإضافة إلى الأهداف الاقتصادية للمؤسسة دون الوقوع في التعسف في استعمال الحق أو التصرف الغير عادي في التسيير، كما يلعب التسيير دور هام في مساعدة المؤسسة على تحقيق تدفقات نقدية سواء في مرحلة الاستغلال، التمويل أو الاستثمار زيادة بتأثيرها على المؤسسة من الناحية المالية (على أدائها المالي).

ولهذه الأسباب تلجأ المؤسسة بهدف تخفيف العبء الضريبي لإتباع إحدى الوسائل المتمثلة في التحكم في جبايتها ويكون بالتكيف مع العبء الضريبي الذي من خلاله تسعى المؤسسة لتخفيف الضريبة أو بنقل العبء الضريبي الذي يكون عن طريق النقل الكلي والجزئي، أو عن طريق النقل إلى الأمام أو إلى الخلف. زيادة لوسيلة تحسين الأداء الجبائي داخل المؤسسة بانتقاء أحسن وسائل التسيير وترشيدها لأفضل القرارات القانونية.

تحاول المؤسسة إيجاد أساليب تساعد على حسن تسييرها لتحقيق نجاحها وحتى باللجوء لوسيلة التهرب الضريبي التي تكون من جهة وسيلة مشروعة قانونية باستغلال الثغرات القانونية الموجودة في التشريع المعمول به، ومن جهة أخرى اللجوء لوسيلة التهرب الضريبي بانتهاك القانون وهي عبارة عن تجاوز القواعد القانونية، ويمكن استخلاص بعض الأسباب التي تدفع المؤسسة للتهرب الضريبي، نجد أسبا متعلقة بالمكلف بالضريبة بحد ذاته، إضافة لأسباب خارجية مرتبطة بطبيعة النظام الجبائي، أخرى متعلقة بالظروف الاقتصادية أو حتى بالإدارة الجبائية.

لقد استطعنا من خلال هذا البحث التوصل لاستنباط أن ضمان تنمية المؤسسة الاقتصادية ومساعدتها على تقليل مخاطرها الجبائية وتبسيط التعقيدات التي تواجهها في تسييرها الجبائي نقترح اعتماد وظيفة جبائية تتأقلم والتقدم التكنولوجي وبدلك نوصي بما يلي:

- الاهتمام بجوانب التكوين بتأهيل وتدريب إطارات خاصة بالجباية.
- توكيل المهام الجبائية إلى موظفين مختصين في المجال.
- توطيد العلاقة بين المؤسسات الاقتصادية والإدارة الجبائية.

في الأخير نرجو أن نكون قد أحطنا ولو بجزء يسير بجوانب هذا الموضوع الذي يستحق فعلا البحث فيه بصفة مستمرة نظرا لطبيعته المتغيرة.

الفهرس

الموضوع **صفحة**

مقدمة..... 1
الفصل الأول: خضوع المؤسسة الاقتصادية لدفع الضرائب..... 4
المبحث الأول: الضرائب المطبقة على المؤسسة الاقتصادية..... 5
المطلب الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي وعلى أرباح الشركات..... 5
الفرع الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي..... 5
أولا: مجال تطبيق ضريبة الدخل الإجمالي..... 6
ثانيا: الأساس الخاضع للضريبة الدخل الإجمالي..... 6
ثالثا: تخفيضات ضريبة الدخل الإجمالي..... 7
الفرع الثاني: الضريبة على أرباح الشركات..... 7
أولا: مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات..... 8
ثانيا: الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات..... 8
ثالثا: تخفيضات الضريبة على أرباح الشركات..... 9
المطلب الثاني: الرسوم على رقم الأعمال..... 10
الفرع الأول: الرسم على القيمة المضافة..... 10
أولا: مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة..... 11
ثانيا: إعفاءات الرسم على القيمة المضافة..... 13
الفرع الثاني: الرسم على النشاط المهني..... 14
أولا: مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني..... 14
ثانيا: الأساس الخاضع للرسم علي النشاط المهني..... 15
ثالثا: تخفيضات الرسم على النشاط المهني..... 15
المبحث الثاني: الامتيازات الجبائية في المؤسسة الاقتصادية..... 17
المطلب الأول: امتيازات جبائية في إطار تطوير الاستثمار..... 17
الفرع الأول: شروط الاستفادة من الامتيازات الجبائية..... 18
الفرع الثاني: تقرير الامتيازات الجبائية..... 18

أولا: النظام العام..... 18
1) في مرحلة الإنجاز..... 18
2) في مرحلة الاستغلال ولمدة ثلاثة (03) سنوات..... 19
ثانيا: النظام الاستثنائي..... 20
1) الاستثمارات التي تنجز في المناطق التي تتطلب تنميتها مساهمة خاصة من الدولة. 20
2) الاستثمار ذات الأهمية الخاصة بالنسبة للاقتصاد الوطني..... 21
المطلب الثاني: امتيازات جبائية في إطار إعادة استثمار الأرباح..... 23
الفرع الأول: إعادة استثمار الأرباح الناتجة عن النشاط الاستغلالي..... 23
أولا: تعريف الربح الخاضع لمعدل مخفض..... 23
ثانيا: النظام الجبائي المطبق..... 23
الفرع الثاني: إعادة استثمار فائض القيمة عن التنازل عن الاستثمارات..... 24
أولا: تعريف فائض القيمة عن التنازل عن الاستثمار..... 24
ثانيا: النظام الجبائي المطبق على فوائض القيمة الناتجة عن التنازل..... 25

1) عدم استثمار الفائض..... 25
2) إعادة استثمار الفائض..... 25
الفصل الثاني: أهمية التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية..... 27
المبحث الأول: أوجه تأثير الضريبة على المؤسسة الاقتصادية..... 28
المطلب الأول: تأثير الجباية في مرحلة الاستغلال..... 28
الفرع الأول: الأثر الجبائي..... 28
أولا: تأثير الجباية على خزينة المؤسسة في مرحلة الاستغلال..... 28
1) تأثير الرسم على القيمة المضافة..... 29
2) تأثير الضرائب على أرباح الشركات..... 30
ثانيا: تأثير الجباية على رأس المال العامل..... 31
ثالثا: تأثير الجباية على احتياجات رأس المال العامل..... 32
الفرع الثاني: دور المسير الجبائي في مرحلة الاستغلال..... 32
المطلب الثاني: تأثير الجباية في مرحلة التمويل..... 34
الفرع الأول: الأثر الجبائي في مرحلة التمويل..... 34
أولا: أثر الجباية على مصادر التمويل..... 34
1) مصادر التمويل الداخلية..... 34
2) مصادر التمويل الخارجية..... 36
ثانيا: أثر الجباية على سياسة التمويل الإيجاري..... 37
ثالثا: أثر الجباية على سياسة توزيع الأرباح..... 38
الفرع الثاني: دور المسير الجبائي في مرحلة التمويل..... 39
المطلب الثالث: تأثير الجباية في مرحلة الاستثمار..... 40
الفرع الأول: الأثر الجبائي في مرحلة الاستثمار..... 40
الفرع الثاني: دور المسير الجبائي في مرحلة الاستثمار..... 42
المبحث الثاني: تحليل سلوك المؤسسة الاقتصادية تجاه العبء الضريبي..... 44
المطلب الأول: التحكم في الجباية..... 44
الفرع الأول: التكيف مع العبء الضريبي..... 44
الفرع الثاني: نقل العبء الضريبي..... 45
أولا: النقل الكلي والنقل الجزئي..... 46
ثانيا: النقل إلى الأمام والنقل إلى الخلف..... 46
الفرع الثالث: تحسين العمل الجبائي داخل المؤسسة..... 47
المطلب الثاني: التهرب الضريبي..... 48
الفرع الأول: تهرب ضريبي دون انتهاك القانون..... 49
الفرع الثاني: تهرب ضريبي بانتهاك القانون..... 49
أولا: التهرب عن طريق المعاملات المحاسبة..... 50
1) تخفيض الإيرادات..... 50
2) تخفيض التكاليف..... 50
ثانيا: التهرب عن طريق عمليات مادية وقانونية..... 51
1) التهرب عن طريق عمليات مادية..... 51
2) التهرب عن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية..... 51
الفرع الثالث: أسباب التهرب الضريبي..... 51
أولا: الأسباب المتعلقة بالمكلف..... 52
1) ضعف المستوى الخلقي..... 52
2) ضعف الوعي الجبائي..... 52

3) الوضعية المالية السيئة للمكلف..... 52

ثانيا: الأسباب المرتبطة بطبيعة النظام الجبائي..... 53
1) تعقد النظام الجبائي..... 53
2) عدم استقرار التشريع الجبائي..... 53
ثالثا: الأسباب المرتبطة بالظروف الاقتصادية السائدة..... 53
رابعا: الأسباب المرتبطة بالإدارة الجبائية..... 54
خاتمة..... 55
قائمة 57
المراجع 62
.....
الفهرس
.....

قائمة المراجع

أولا: باللّغة العربية

أ) الكتب:

1) البطريق يونس أحمد، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، بيروت، 1985.

2) الحناوي محمد صالح، الإدارة المالية والتمويل، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2000.

3) الزبيدي حمزة محمود، الإدارة المالية المتقدمة، مؤسسة الوارق للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2004.

4) السالوس طارق محمود عبد السلام، تفصيل دور الإدارة الضريبية في ظل الأزمة الاقتصادية، دار النهضة العربية، القاهرة، 2010.

5) العامري محمد علي، الإدارة المالية، ط1، دار المناهج، عمان ، 2007.

6) بوزيد حميد، جباية المؤسسات، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.

7) حسن صغير، دروس في المالية والمحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999

8) خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث،ج1: جباية الأشخاص الطبيعية والمعنوية، دار هومة، الجزائر، 2005.

9) دادي عدون ناصر، تقنيات مراقبة التسيير، ج1، دار النشر Trans Media، الجزائر، 1990.

10) دويدان محمد،دراسة الاقتصاد المالي،منشأة المعارف،مصر،د.س.ن

11) صخري عمر، اقتصاد المؤسسة، ط4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.

12) عضوي فوضيل، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2003.

13) علي السعد، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي من خلال عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري والمقارن، دار الهدى، الجزائر، 2012

14) كردودي سهام، الرقابة الجبائية من النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، د.س.ن.

15) كنوش عاشور، المحاسبة العامة: أصول ومبادئ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

16) لسلوس مبارك، التسيير المالي، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر، 2004

17) محمد علي العامري، الإدارة المالية، دار المناهج، عمان، 2007.

18) محمد مرسي فهي، سيد لطفي عبد الله، الضريبة الموحدة على الأشخاص الطبيعية وتطبيقاتها، د.د.ن، القاهرة، 1990.

19) منير إبراهيم الهندي، الإدارة المالية المعاصرة، ط3، المكتب العربي الحديث ، مصر، 1996.

20) نعوش صباح، الضرائب في الدول العربية، المركز الثقافي العربي، بيروت، 1987.

21) نواصر محمد فتحي، طبيبي نور الدين، مبادئ المحاسبة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994.

22) يوسف مامش، دادي عدون ناصر، أثر التشريع الجبائي على مردودية وهيكلها المالي، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008.

ب) الرسائل والمذكرات

ب1- الرسائل

1) قدري عبد المجيد، فعالية التمويل الضريبي في ظل التغيرات الدولية، رسالة دكتوراه دولة، معهد العلوم الاقتصادية الجزائر، 1995.
2) حليبة أحمد، التهرب الضريبي وانعكاساته على التنمية للمغرب، رسالة لنيل دكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، 2007-2008.

ب2-الرسائل

1) بن الشيخ رقية، دراسة وتقييم أثر التشريع الجبائي على بدائل القياس المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، مذكرة ماجستير في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص دراسة محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2010-2011.
2) بوعزة عبد القادر، التأثير الجبائي على اختيار مصادر تمويل المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004.
3) خويرة محمود محمد علي محفوظ، التخطيط الضريبي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا،جامعة النجاح، فلسطين، 2004.
4) نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999 إلى 2003، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، طلبة العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2004.
5) ولهى بوعلام، مردودية المراجعة الجبائية في مدى مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004.
6) يحي لخضر، دور الامتيازات في دعم القدرة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة ميلة الجزائر، 2006-2007.
7) تشاوي اسماعيل، الهندي كريم، أثر الجباية على التسيير المالي للمؤسسة، مذكرة لنيل الدراسات العليا في الجباية، المدرسة الوطنية للضرائب، الدفعة 16، الجزائر، 2005.
8) هبيتة نبيلة، تسيير الخيارات الجبائية في المؤسسات الجزائرية (حالة مؤسسة نفطال حاسي مسعود)، مذكرة ماستر في العلوم المالية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011.

أ) المقالات والمداخلات

ت1-المقالات

1) زرقون محمد، أثر الاكتتاب العام على سياسة توزيع الأرباح في المؤسسات الاقتصادية المسعرة في البورصة، مجلة الباحث، جامعة ورقلة،الجزائر، العدد 08،2010،ص ص 01-20
2) ناصر مراد، "الإصلاحات الضريبية في الجزائر"، مجلة الباحث، جامعة البليدة، الجزائر،عدد 02،2003،ص ص 24-34

ت2-المداخلات

1) باشوندة رفيق، داني كبير معاشو، "تحليل سلوك المؤسسة اتجاه العبء الجبائي"، من أعمال الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية في الألفية الثالثة، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، 11-12 ماي 2003

2) زواق الحواس، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار، من أعمال الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية،جامعة محمد بوضياف،الجزائر،أفريل2009

3) قدري عبد المجيد فتحي،"السياسة الجبائية وتأهيل المؤسسة الاقتصادية"،من أعمل الملتقى الدولي حول تأهيل المؤسسة الاقتصادية،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة سطيف،2001

النصوص القانونية

أ) النصوص التشريعية

1) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،الوزارة المالية للمديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سنة 2012

2) الأمر رقم 06-08، المؤرخ في 15 جويلية 2006، المعدل والمتمم الأمر رقم 01-03، المؤرخ في 20 أوت 2001، متعلق بتطوير الاستثمار، ج.ر، عدد 47.

3) الأمر رقم 01-03، مؤرخ في جمادى الثانية عام 1422، الموافق ل 20 غشت سنة 2001، يتعلق بتطوير الاستثمار، سنة 2007.

ب) النصوص التنظيمية

المرسوم التشريعي رقم 93-12 مؤرخ في 15 أكتوبر 1993، يتعلق بترقية الاستثمار، ج.ر عدد 64، سنة 1993

ت) الوثائق

وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل التطبيق في الرسم على القيمة المضافة، منشورات الساحل، الجزائر، 2002

.

.

ثانيا: باللغة الفرنسية

A) Ouvrages

1) Bertrerandon Jack et Christine Collette, Gestion Fiscale et Financière de l'entreprise, Presse Universitaire de France, Paris, 1987.

2) Bouvier, M.C Exlassan et J.B.Lassale, Finance Publique, édition L.G.D.J, Paris, 1996.
3) Cozian Maurice, Les grands Principes de la Fiscalité des entreprises, 2ème édition, Litec droit, Paris, 1986.
4) Santaner Pierre, Fiscalité et investissement, Presse Universitaire de France, Paris, 1972.
5) P.M.Gaudem, et J.Moulinder, Finances Publiques, tome 2 emprint, Fiscalité, Mouchrestien, Paris, 1988.

B) Articles et Contributions

1) Baller Stéphane, Radiographie des Directions Fiscales 2004, Colloque sur la fonction fiscale dans l'entreprise : Le nouveau défi, Chambre de commerce et d'industrie de paris, lundi 21 mars 2005.p1-24
2) A.Bouderbala, la forme fiscale, Evaluation et Perspectives, Revue mutation n°07 éditée par la chambre national de commerce d'Alger, 1994.P1-32

C) Document

Direction Générale des impôts, Guide fiscale de l'investisseur, Direction des relations Publique et de la communication, 2011.

D) Site internet

- وزارة المالية المصرية، المفاهيم الضريبية المستحدثة
2011.07.22. www.mof.gov.Gallery Source/Arabic/research/maftiem.com.