الخطر الجبائي وعلاقته بالدور الاقتصادي للمؤسسة

The tax threat and its relation to the economic role of the institution

صالح حميداتو [1] * ، سارة ميسي [2]

[1] كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الوادي، (الجزائر)، salah.hamidatou@gmail.com

[2] كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الوادي، (الجزائر)، Sham201283@yahoo.com

تاريخ الاستلام: 2019/03/31؛ **تاريخ المراجعة**: 2019/04/07؛ **تاريخ القبول**: 2019/12/31

ملخص: تهدف هذه الدراسة إلى توضيح أثر الخطر الجبائي الذي تتعرض له المؤسسة الاقتصادية على دورها الاقتصادي، وذلك من خلال توضيح ماهية المخاطر الجبائية التي تتعرض لها ومصادر هذه المخاطر. قام الباحثان بتحليل انواع المخاطر وتوضيح مصادرها، والتي تتمثل في مخاطر عدم الانتظام الضريبي و مخاطر الخيارات الضريبية الخاطئة أو التي تم الاخلال بشروط الاستفادة منها. توصل الباحثان إلى أن العبء الضريبي يؤثر على استثمارات المؤسسة وتوازنها المالي، وبالتالي على دورها الاقتصادي واستمراريتها.

الكلمات المفتاح: الخطر الجبائي، التسيير الجبائي، الانتظام الضريبي، الخيارات الضريبية، التشريع الضريبي، العبء الضريبي.

تصنيف JEL: H1؛ H2؛ H3

Abstract: The purpose of this study is to clarify the impact of the tax risk on the economic institution, by clarifying the tax risks and the sources of these risks. The researchers analyzed the types of risks and their sources, which are the risks of tax irregularities and risks Tax options that are wrong or have been violated. The researchers concluded that the tax burden affects the investments of the institution and its financial balance, and thus its economic role and continuity, **Key words**: Tax risk, tax management, tax regularity, tax options, tax legislation, tax burden.

Jel Classification Codes: H1؛ H2؛ H3

* المؤلف المرسل: صالح حميداتو، الإيميل: salah.hamidatou@gmail.com

I- تمهيد :

في ظل المنافسة الشديدة تسعى المؤسسة الاقتصادية لتحقيق البقاء وتعزيز مركزها المالي والتنافسي داخل السوق، لذا فعلى المسير مسؤولية كبيرة لتحقيق هذا الهدف في ظل العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة على بيئة المؤسسة، ومن بين العوامل الخارجية نجد الجبائية التي تعد العامل الأساسي في عملية وصنع واتخاذ القرارات داخلها، لما لها من تأثير على استمرار نشاط المؤسسة باعتبارها عبئا يتطلب السعي والاجتهاد لتخفيضه إلى أدنى ما يمكن، لأن التحكم في هذا الجانب يحد من تعرض المؤسسة للمخاطر الجبائية، ومن هنا فهي معرضة دائما للخطر الجبائي أين يكون القانون الجبائي قيد بالنسبة لها.

يتعلق الخطر الجبائي بسلوك المؤسسة تجاه الإدارة الجبائية، فهو ينتج من عدم تقيدها بالالتزامات الجبائية التي يحددها القانون الجبائي، أو عدم الفهم الجيد أو سوء ترجمة نصوص التشريع الجبائي أو بغرض الغش والتهرب الضريبي، الأمر الذي يؤدي بالمؤسسة علاوة على تشويه سمعتها أمام الإدارة الجبائية إلى تكبدها أعباء إضافية تتمثل في العقوبات والغرامات، لذا فقد أصبحت المخاطر الجبائية الشغل الشاغل لمعظم أو جل المؤسسات الاقتصادية لما لها من انعكاسات سلبية تؤثر الأداء المالي للمؤسسة وبالتالي على تحقيق دورها الاقتصادي.

الإشكالية الرئيسية: ما هي علاقة الخطر الجبائي بالدور الاقتصادي للمؤسسة؟

هدف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى معرفة طبيعة المخاطر الجبائية.. وأثرها على مالية المؤسسة. وذلك باعتبارها عبئا يهدد استمرار المؤسسة، وتوضيح دور المسير الجبائي في تخفيض العبء الضريبي وتجنب الوقوع في حالات سوء التسيير التي تنعكس سلبا على المؤسسة نظرا للعقوبات الصارمة التي يقرها المشرع الضريبي والتي مصدرها عدم الانتظام تجاه الالتزامات الضريبية أو نتيجة عدم فعالية المسير في توجيه وإرشاد المؤسسة إلى الاستفادة من الخيارات الضريبية أو عدم معرفة متطلبات هذه الخيارات وشروط الاستفادة من الامتيازات الضريبية.

أهمية الدراسة: تكمن أهمية الدراسة في أهمية الضريبة بالنسبة للمؤسسة، ولمدى المنافسة في السوق الحرة في التشريع الجبائي الجزائري أعطى للمؤسسة حق التصريح الذاتي مت الالتزام بنصوص القانون الضريبي المعمول به، وبالمقابل أعطى المشرع للإدارة الجبائية حق مراقبة هذه التصريحات المودعة وتصحيحها باستدراك الحقوق المغفلة وتكبد المؤسسة غرامات جبائية .قد تعرضها للخروج من السوق ..أو خسارة مكانتها السوقية للمؤسسات المنافسة ، هدفت هذه الدراسة لمعرفة الخطر الجبائي الذي تعترض المؤسسة .ودور المؤسسة الاقتصادي في ذلك، بمعنى كيف على المؤسسة أن تتصرف للمحافظة على دورها الاقتصادي ومكانتها في السوق مع تجنبها للخطر الجبائي.

II – ماهية الخطر الجبائي:

إن استمرار ونمو المؤسسة الاقتصادية مرهون بقدرة وكفاءة المسير في صنع القرارات المهمة، فإدراك المسير لمحيط المؤسسة بمكوناته الداخلية والخارجية، وكفاءته في التعامل مع جميع المخاطر التي تعيق تطور المؤسسة وتحد من قدرتها التنافسية والتي أهمها المخاطر الجبائية.

II .1– مفهوم المخاطر الجبائية وتسييرها:

إن المؤسسة مهما كان حجمها، طبيعة نشاطها والقطاع الذي تنشط فيه قد تتعرض لمخاطر جبائية قد تؤدي إلى الحد من قدرتها التنافسية، كما تؤثر على مركزها المالي وسمعتها، مما قد يؤدي بها إلى الخروج من السوق. لذا ارتأينا أن نخصص هذا المطلب لمفهوم المخاطر الجبائية وكيفية تسييرها.

1. مفهوم المخاطر الجبائية:

يتعلق الخطر الجبائي بسلوك المؤسسة تجاه الإدارة الجبائية، فهو يتولد من عدم تقيد المؤسسة بالالتزامات الجبائية التي يحددها التشريع الجبائي، أو من عدم الفهم الجيد أو سوء ترجمة نصوص التشريع الجبائي، أو بغرض الغش والتهرب الجبائي، الأمر الذي يؤدي بالمؤسسة علاوة على تشويه سمعتها أمام الإدارة الجبائية إلى تكبدها أعباء إضافية تتمثل في العقوبات والغرامات بالإضافة إلى الوقت الضائع الذي يحسب عليها في حالة كونها هدفا للمراقبة الجبائية التي تقوم بها الإدارة الجبائية[1].

ويعرف الخطر الجبائي أيضا بأنه تلك الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم احترامها للقواعد الضريبة، وتتمثل هذه الأعباء في العقوبات والغرامات عموما، ينشأ الخطر الضريبي نتيجة عدم احترام التشريع الجبائي أو بسبب التعقيد والغموض في النظام الضريبي[2].

فالمشكلة الجبائية في المؤسسة تتمثل في معرفة الجباية والقدرة على التكيف مع التشريع الجبائي، فللمؤسسة التزامات جبائية متعددة عليها القيام بها وفقا لنصوص القانون الجبائي (الانتظام الضريبي)، زيادة عن هذا فالتشريع الجبائي أعطى للمؤسسة عدة امتيازات وخيارات تسعى من وراء الاستفادة منها والتأقلم معها وحسن المفاضلة بينها إلى تحقيق الفاعلية الجبائية.

إذن فالخطر الجبائي يتمثل في عدم الوفاء بالالتزامات الجبائية ونقص الفعالية الجبائية نتيجة عدم معرفة الإجراءات التي تمكن من الاستفادة من الإمتيازات الجبائية، فهو نتيجة طبيعية لتعقد وعدم استقرار التشريع الجبائي المطبق مما يؤدي إلى عدم الانسجام والشفافية تجاه هذا التشريع[3].

2. تسيير المخاطر الجبائية:

يعتبر تسيير الخطر الجبائي الخطوة الأولى لكل تسيير جبائي، هدفه تحقيق الأمن الجبائي، إن تسيير الخطر الجبائي يهدف إلى تحديد الاحتياطات اللازمة لتفادي هذا الخطر وتتمثل في اتخاذ الإجراءات الوقائية التالية:

_ احترام القواعد الجبائية المتعلقة بالتصريح واحترام آجال الدفع؛

_ أن توكل مهمة التسيير الجبائي لمختص يلم بالقواعد الضريبة وإنشاء خلية جبائية مكلفة بالتحسين الدائم للتسيير الجبائي واستغلال الإمكانيات المتاحة في ميدان الجباية؛

_ القيام بإجراءات المراقبة الجبائية الداخلية وتطوير مهمة المراجعة الجبائية؛

_ إنشاء قاعدة بيانات تسمح بمعالجة المعلومات وإطلاع المسيرين على المستجدات في المجال الجبائي.

تجدر الإشارة إلى أن هذه الإجراءات لا تزيل كليا الخطر الجبائي، لكنها وبتطبيقها في شروط ملائمة تسمح باستبعاد الآثار السلبية لأي مراقبة جبائية يمكن أن تتعرض لها المؤسسة.

II .2- مصادر الخطر الجبائي في المؤسسة:

إن تعاطي المؤسسة الجزائرية مع الجباية تعترضه عدة صعوبات تتلخص إجمالا في عنصرين اثنين [4]:

_ ضعف التسيير الجبائي للمؤسسات.

_ تعقد النظام الجبائي.

حيث يعتبر النظام الجزائري من الأنظمة الجبائية الأكثر تعقيداً، نظراً لصعوبة تفسيره ولتكلفته، فهو يتميز بكثرة الوثائق المستخدمة من قبل الإدارة الجبائية والمؤسسة، مما يستغرق وقتا طويلا في إعدادها وما يصاحب ذلك من تكلفة على الجانبين ويفتح مجالاً أكبر للتهرب الجبائي، وهذا بالرغم من الإصلاحات المتعاقبة التي طرأت على القوانين الجبائية والتي تهدف إلى تبسيط الإجراءات الضريبية، وتقليل العبء الضريبي على المؤسسات، نذكر منها على سبيل المثال:

_ تقليص معدلات الرسم على القيمة المضافة من أربع معدلات إلى اثنين فقط؛

_ إنشاء الضريبة الجزافية الوحيدة؛

_ إلغاء قاعدة التأخير الشهري الخاصة بخصم الرسم على القيمة المضافة المتعلقة باقتناء الاستثمارات.

1. أسباب ناجمة عن ضعف تسيير المؤسسة:

إن استمرار ونمو المؤسسة الاقتصادية مرهوناً بقدرة وكفاءة المسير في اتخذ القرارات المهمة، واختيار الوقت الملائم لاتخاذها، فمن الناحية الجبائية على المسير إدراج العامل الجبائي في الوظيفة التسييرية لصناعة قرارات تمويلية سليمة ورشيدة، فعدم التحكم في التسيير الجبائي يشكل بطبيعة الحال أهم المخاطر الجبائية التي تعترض المؤسسة الجزائرية وذلك لعدة أسباب:

_ عدم المتابعة المستمرة للجانب الجبائي في المؤسسة، لأنه في الغالب يكلف مستخدمي الحسابات بالجباية ونظراً للحجم الكبير في الأعمال التي تقع ضمن دائرة اختصاصهم، وضعف تكوينهم من الجانب الجبائي يؤدي بهم إلى عدم إعطاء الأولوية لهذا الجانب؛

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

_ شدة المنافسة وسوء التحكم في الموارد المالية نتيجة سوء التسيير وعدم كفاءة المسيرين، يؤدي بهم غالبا إلى تأجيل دفع الضرائب المستحقة للاستفادة من السيولة وهذا يعرض المؤسسة لمخاطر عدم الانتظام تجاه إدارة الضرائب.

_ اعتماد الهيئات الحكومية وأصحاب المشاريع في إعطاء الصفقات على السعر الأدنى المعروض، مما يؤدي ببعض المؤسسات لتخفيض الأسعار قصد الفوز بالصفقات دون إجراء دراسات معمقة للتكاليف الحقيقية للمشروع مما يضطرها أخيراً إلى المراهنة على التهرب لعدم دفع الضرائب وتأجيلها. الشيء الذي يعرضها لمخاطر جبائية قد تؤدي إلى إفلاسها وانسحابها من السوق.

2. أسباب ناجمة عن التشريع الجبائي:

يسعى التشريع الجبائي من خلال القوانين والإجراءات إلى تحديد وعاء ضريبي يضمن إيرادات الدولة التي تجب على المؤسسة، باعتبارها أحد الموارد الأساسية لتمويل الخزينة العامة. فالجانب الجبائي من جملة المتغيرات الاقتصادية الهامة التي ينبغي على المؤسسة أخذها بعين الاعتبار، لما له من تأثير على اتخاذ القرار الاستثماري والتمويلي، وكذلك على التوازنات المالية للمؤسسة ومؤشرات أدائها، لذا فتعقد التشريع حتما من مصادر المخاطر الجبائية على المؤسسة الاقتصادية ويتجلى ذلك من خلال:

_ التعديلات المستمرة في التشريع الجبائي تؤثر سلبا على تسيير جباية المؤسسة، فالتعديلات المستمرة يصعب رصدها ومتابعتها سواء من قبل مسيري المؤسسات وحتى موظفي الإدارة الجبائية.

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

_ غياب الحوار بين الإدارة الجبائية والمؤسسة، مما يجعل الإدارة خصماً للمؤسسة بدل أن تكون المستشار والمساعد لها.

_ كذلك من المخاطر الجبائية التي تتعرض لها المؤسسة الجزائرية بعض التفسيرات للقواعد الجبائية من قبل الإدارة الجبائية التي يصعب التنبؤ بها مما قد يلحق ضررًا بالمؤسسة، ويشكل خطرًا أكيدًا لها، كما أن اختلاف القراءات من مصلحة جبائية لأخرى يجعل تطبيق القواعد الجبائية متباين بين المصالح وهذا ما يؤدي إلى نشوء انطباع سيء عن الإدارة الجبائية، وبالتالي فإن تطبيق القانون الجبائي وتفسيراته المتعددة في شكل تعليمات ومناشير إدارية تشكل مصدراً للمخاطر الجبائية في المؤسسة.

III- تقييم الخطر الجبائي وعلاقته بالدور الاقتصادي للمؤسسة:

سنوضح في هذا المبحث كيفية تقييم الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، مع الإشارة إلى أنواع المخاطر وعلاقتها بالدور الاقتصادي للمؤسسة.

III.1- تقييم الخطر الجبائي:

إن تقييم الخطر الجبائي يمر عبر تحليل السوابق الجبائية للمؤسسة، واستخدام التحليل المالي انطلاقا من تحليل الإقرارات الضريبية المودعة للإدارة الجبائية، هذه الإقرارات تعطي صورة عن قرارات المؤسسة واختياراتها الجبائية، كما يسمح بإجراء مقارنة بين المؤسسة ونظيراتها من نفس القطاع وخلال نفس الفترة.

1. تحليل السوابق الجبائية للمؤسسة:

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

_ المعلومات التي تطلبها الإدارة الجبائية من المؤسسة والتي تخص دورات سابقة ويكون ذلك بالاطلاع على محتوى مراسلات المؤسسة مع الإدارة الجبائية لتحليل القيمة القانونية لهذه المعلومات من أجل تقييم إجابة المؤسسة؛

_ التقييم الجبائي الذي قامت به الإدارة الجبائية حول تسيير جباية المؤسسة وقدرتها على الاستفادة من نتائج التقييم في دوراتها اللاحقة؛

_ تسمح السوابق الجبائية للمؤسسة من تكوين نظرة حول الشكوك التي تراود الإدارة الجبائية عن المؤسسة خاصة التي لم يتم مراقبتها لمدة طويلة، وبالتالي تكون أكثر عرضة من غيرها للتحقيق.

2. التحليل المالي لتصريح المؤسسة:

إن التحليل المالي للتصريح المقدم من طرف المؤسسة للإدارة الجبائية يفيد في معرفة المركز المالي لها، لأن المؤسسة التي تعرف صعوبات في تسيير خزينتها يمكن أن تمول بعض احتياجاتها بتقليل أو تأخير دفعاتها للإدارة الجبائية.

كذلك يسمح التحليل المالي بالبحث عن مختلف الأسباب التي أدت إلى تذبذب الحواصل الجبائية بين مختلف السنوات، وكذلك

يسمح بالمقارنة بين مختلف المؤسسات التي تشتغل في نفس القطاع، فالمؤسسات التي تمارس نفس النشاط ومن نفس الحجم تقريبًا قد تحقق نتائجًا متقاربة، هذا المعيار قد تستخدمه الإدارة الجبائية كقاعدة للمعلومات تمكنها من اكتشاف الحالات غير العادية في التصريحات المقدمة لها.

3. تسيير الخطر الجبائي وقواعد الحكمانية الجبائية في المؤسسة:

قصد التقليص أو الحد من المخاطر الجبائية يتعين على المؤسسة إتباع قواعد الحكمانية في تسييرها الجبائي وهي[5]:

✓ التوقعات (التنبؤات):

يعتبر التنبؤ أحدث أنواع التسيير الذي يسمح بوضع الإجراءات المتخذة من أجل فهم التشريع الجبائي وآليات إستغلاله. فالمسير يعمل على استشراف المستقبل من أجل اكتشاف نقاط القوة والضعف في الاستراتيجية المرسومة للحفاظ على المؤسسة وتحقيق نتائج إيجابية، فالمؤسسة مطالبة بمعرفة التشريع الذي تمارس نشاطها في ظله وخاصة التشريع الجبائي لما له من انعكاسات سلبية أو إيجابية على نشاطها.

✓ التشاور:

تدرك المؤسسة الصعوبات التي تعترض تحقيق أهدافها، وبالتالي فهي تسعى لإيجاد حلول لهذه الصعوبات، من خلال التشاور بين المؤسسة والإدارة الجبائية، فإن هاته الأخيرة قد تستفيد من النتائج التي توصلت إليها المؤسسة أثناء إعداد مشاريع القوانين الجبائية، لأن الهدف المشترك للمؤسسة والإدارة الجبائية هو الحفاظ على مصالحهما معا.

فالتشاور ثقافة جد متطورة بين الإدارة الجبائية والمؤسسة التي غالبا ما تشتكي من عدم استماع الإدارة الجبائية لمطالبها، وعدم مشاركتها في إعداد القوانين الجبائية، فمعرفة حقيقة الميدان يتطلب من الإدارة الجبائية الأخذ بعين الاعتبار وجهة نظر المؤسسة.

✓ الاستقرار:

إن عدم استقرار التشريع الجبائي يقلل من ثقة المؤسسة في الإدارة الجبائية، فالتغيير الدائم للتشريع الجبائي يحدث تأثيرات سلبية أحيانا على المؤسسة، وحتى يكون التشريع الجبائي متسم بالوضوح يتطلب أولاً أن يكون مستقرًا حتى تستطيع المؤسسة التأقلم معه والاستفادة من مزاياه وخياراته، حتى تستطيع المؤسسة المحافظة على قدرتها التنافسية وتوسيع دائرة نشاطاتها فجزء من قداسة القوانين وهيبتها ينبع في الواقع من استقرارها.

✓ الوضوح والبساطة:

الوضوح هو نتيجة طبيعية للشفافية، حيث يمكن المؤسسة من إدراك التزاماتها الجبائية. فعدم الوضوح يعتبر أحد المصادر المنشئة للمخاطر الجبائية في المؤسسة.

فتعقد النظام الجبائي يجعل الضريبة غير شفافة نظرًا لأن المؤسسة تنظر للجباية بصفة عامة بأنها مجموعة التزامات، وتعليمات

صادرة عن الإدارة الجبائية. وهذا ما يتطلب تبسيط الإجراءات في النظام الجبائي حتى تستطيع المؤسسة الوفاء بالتزاماتها الجبائية.

✓ **الاتصال:**

إن العلاقة التي تربط الإدارة الجبائية بالمكلف بصفة عامة تحكمها علاقات توتر نظرًا لمفهوم الجباية في حد ذاته من قبل المكلف الذي اعتبرها عبر الزمن نوعًا من الاقتطاع بدون مقابل مباشر، هذا ما يجعل الاتصال بين الإدارة الجبائية والمكلف ضروري لإيجاد المناخ الذي يسمح للمكلف بتقبل الجباية عن طيب خاطر، فالاتصال يعتبر أحد أدوات التسيير الفعال للإدارة الجبائية.

III.2- أنواع المخاطر الجبائية:

تهدف المراجعة الجبائية للمؤسسة إلى تحقيق الانتظام الجبائي وكذا الفعالية الجبائية، وعليه يمكننا تقسيم أنواع المخاطر الجبائية إلى:

_ مخاطر عدم الانتظام الضريبي؛

_ مخاطر الاختيارات الضريبة الخاطئة.

1. مخاطر عدم الانتظام الضريبي:

إن النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي، أوجب للمؤسسات التزامات جبائية محددة وفقا لرزنامة زمنية محددة وإجراءات جبائية معلومة مسبقا، إن هذه الالتزامات المتعددة قد تضع المؤسسة موضع خطر جبائي يتمثل في تحملها تكاليف إضافية نتيجة عدم التزامها بالقواعد الجبائية أو عدم إيفاءها لشروط الاستفادة من امتيازات جبائية منتقاة وأهم وضعيات هذا الخطر هي[6]:

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

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

_ عدم مراقبة الاختيارات الجبائية : إن انتقاء المؤسسة لإختيار جبائي ما بهدف الحصول على مزاياه المالية لتدعيم قدرتها التمويلية قد يتحول إلى مصدر للخطر الجبائي, فبمجرد قيامها بتطبيق الإختيار الجبائي تكون ملزمة بإحترام بعض الشروط، هذا ما ينجر عنه خطر جبائي محتمل في حالة عدم تطبيقها وإحترامها لهذه الشروط وذلك عند عدم توفر شروط الاستفادة من هذه الخيارات أو توقف المؤسسة في مرحلة ما عن تحقيق الشروط الضرورية للحصول عليه، ويترتب عن ذلك إسقاط حق المؤسسة في الاستفادة من هذه الامتيازات وإخضاعها للضريبة وتعرضها لعقوبات جبائية والتي تعد بمثابة تكاليف إضافية.

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

الجدول رقم 01: عقوبات عدم الإيداع أو التأخر في إيداع التصريحات

طبيعة التصاريح	غياب التصاريح	التأخر في إيداع التصاريح
التصريح بالوجود[7]	30.000 دج	مدة التأخير: شهر: 30.000 دج
التصاريح الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات[8]	إخطار المؤسسة لتسوية وضعيتها في أجل أقصاه شهر، وعند عدم التجاوب تلجأ الإدارة إلى الفرض التلقائي للضريبة مع تطبيق زيادة (30 في المائة) من الحقوق المستحقة كعقوبة.	* مدة التأخير لا تتجاوز الشهر تطبق عقوبة (10 في المائة) على الحقوق المستحقة. * مدة التأخير تتجاوز الشهر وتقل عن الشهرين تطبق عقوبة (20 في المائة). * مدة التأخير تتجاوز الشهرين تطبق عقوبة (25 في المائة). * تسديد متأخر للضريبة تطبق (10 في المائة) كعقوبة مع إضافة (3 في المائة) عن كل شهر تأخير بداية من الشهر الثاني لتاريخ إستحقاق الضريبة دون تجاوز (25 في المائة).
التصريحات التي تحمل عبارة "لا شيء" والمستفيدين من إعفاء جبائي أو المحققين الخسارة[9].		2500دج مدة التأخير شهرًا واحدًا. 5000دج مدة التأخير تتجاوز الشهر وتقل عن شهرين. 10.000دج مدة التأخير تتجاوز شهرين.
التصريح المفصل الخاص بالزبائن G03	_ فقدان الاستفادة من التخفيض المنصوص عليه في المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة[10]. _ تطبيق غرامة جبائية من 1000 إلى 10.000دج كل مرة تثبت فيها أخطاء، أو إغفالات أو عدم صحة المعلومات المطلوبة وتطبيق الزيادات بسبب نقص التصريح وفقا للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة – غرامة جبائية من 5000دج إلى 50000دج، كل من قام بواسطة تقديم معلومات غير صحيحة أوردها في الجدول المفصل الخاص بالزبائن، بمناورات التملص من الوعاء أو من تصفية الضريبة[11]. _ استرجاع الرسم على القيمة المضافة المحمل للمشتريات بقيمة المبيعات بالجملة غير المصرح بها في الجدول الخاص بالزبائن.	
التصريحات الشهرية أو الفصلية نموذج (G50)	(10 في المائة) عن الإيداع المتأخر. (25 في المائة) عن الإيداع المتأخر، بعد قيام الإدارة الجبائية بإعذار المدين بالضريبة لتسوية وضعيته في أجل شهر واحد. – بالنسبة لضريبة الدخل عن المرتبات[12] والأجور يتم تحديد الأساس تلقائيا من طرف الإدارة، وتحسب الحقوق في حدود (20 في المائة) عن الأساس المحدد تلقائيا، وفي حالة عدم الدفع تطبق العقوبات المنصوص عليها في المادة 134- فقرة 2[13].	

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

_ عقوبات النقص والغش في التصريحات[14] : تناولت المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال العقوبات المترتبة عن إخفاء جزء أو كل المبالغ المستحقة الدفع وكذا العقوبات المترتبة على أعمال الغش، التي تم تعريفها في الفقرة الثانية من المادة193. والجدول التالي يبين العقوبات المترتبة عن النقص في التصريح الجبائي وكذا المترتبة عن أعمال الغش.

الجدول رقم 02: عقوبات النقص والغش في التصريحات

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

المصدر: من إعداد الباحثين بناءًا على المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2019.

2. مخاطر الاختيارات الضريبة الخاطئة:

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

✓ المخاطر الجبائية المترتبة عن الإعفاءات الجبائية في إطار نظام دعم الاستثمار:

أعطى المشرع الجزائري للمؤسسات الاقتصادية التي تقوم بنشاط الإنتاج أو تقديم الخدمات (استثنى المشرع نشاط الشراء والبيع) عدة امتيازات وأوكلت عملية تنظيم هذا الإجراء للوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار. كما تقوم الإدارة الجبائية بتسيير عملية الإعفاء ومراقبة الإستثمار بصفة دورية ومراقبة مدى احترام المؤسسة لالتزاماتها المحددة في قرار منح المزايا لمرحلتي الإنجاز والاستغلال.

إن مقرر منح الامتيازات حدد في مواده من 06 إلى 13 التزامات المؤسسة للاستفادة من الإعفاءات الجبائية الممنوحة:

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

"زيادة عن الحوافز الضريبية وشبه الضريبية والجمركية الممنوحة المنصوص عليها في القانون العام، يستفيد المشروع الاستثماري في 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 والتي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار؛

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

أما المادة 07: فتحدد فترة الإنجاز للمشروع الاستثماري، وتأتي المادة 08 لتشترط تطبيق المزايا الممنوحة المشار إليها في المادة 06 بعد الحصول على السجل التجاري أو على وثيقة مماثلة، وتؤكد المادة 09 على التزام المستثمر بإنجاز المشروع المحدد والمصرح به مقابل استفادته

من المزايا الممنوحة، أما المادة 10 منه فحددت دور المصالح الجبائية في الاستفادة من المزايا الخاصة بمرحلة الاستغلال، حيث تنص على ما يلي:

"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 وحررت كما يلي:

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

أما المادة 12جاءت 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 فنصت على الآتي:

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

زيادة عن هذه الالتزامات فإن الإدارة الجبائية تلزم المؤسسة بما يلي:

_ 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[15]؛

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

"يتعين على المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من الإعفاء أو التخفيض في الضريبة على أرباح الشركات، والرسم على النشاط المهني الممنوح خلال مرحلة الاستغلال في إطار أجهزة دعم الاستثمار، إعادة استثمار، إعادة استثمار ثلاثين بالمئة (30%) من حصة الامتيازات الموافقة لهذه الإعفاءات أو التخفيضات في أجل أربعة سنوات إبتداءًا من تاريخ إختتام السنة المالية التي تخضع نتائجها للنظام التفضيلي. ويجب أن تنجز إعادة الاستثمار بعنوان كل سنة مالية أو بعنوان عدة سنوات مالية متتالية. وفي حالة تراكم السنوات المالية يحسب الأجل المذكور ابتداء من تاريخ إختتام السنة المالية الموالية الأولى... ويترتب على احترام هذه الأحكام إعادة استرداد التحفيز الجبائي مع تطبيق غرامة جبائية منصوص عليها في مثل هذه الحالة".

_ ضرورة استغلال العتاد والتجهيزات المقتناة في إطار دعم الاستثمار في النشاط المصرح به والمبين في قرار منح المزايا الجبائية؛

_ ضرورة تحقيق رقم الأعمال والربح بواسطة العتاد المبين أعلاه والذي تم اقتناؤه في إطار دعم الاستثمار؛

_ إن الإعفاء من الرسم على النشاط المهني لا يعفى المؤسسة من إيداع التصريح الشهري نموذج G50، بل يجب توضيح رقم الأعمال الإجمالي وكذا رقم الأعمال المعفى والحقوق المعفاة عند كل تصريح؛

_ إن الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات لا يعفى المؤسسة من إيداع التصريح السنوي.

تسعى المؤسسة جاهدة للاستفادة من هذا الامتياز وتوفير شروط الاستفادة منها لأن عدم الالتزام قد يعرضها للمخاطر الجبائية التالية:

_ سحب مقرر منح الامتيازات الجبائية وبالتالي استرداد مبلغ التحفيز مع تطبيق عقوبة (30 في المائة) من الحقوق المعفاة؛

_ في حالة التنازل عن العتاد والتجهيزات المقتناة في إطار دعم الاستثمار خلال الفترة القانونية المحددة لإهتلاكها، فإن على المؤسسة استرداد نسبة من الرسم على القيمة المضافة المحمل لشراء هذه التجهيزات المتنازل عنها وتحسب النسبة كما يلي: عدد السنوات المتبقية / مدة الإهتلاك.

_ 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 في المائة) من الحقوق المعفاة، زيادة عن استرجاع نسبة الرسم على القيمة المضافة التي تم الاستفادة منها في إطار الشراء بالإعفاء لتجهيزات الاستثمار، وذلك من تاريخ استغلال الاستثمار في نشاط غير النشاط موضوع الامتياز.

✓ **المخاطر الجبائية المترتبة عن الإعفاءات الموجهة للشباب المستثمر:**

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

_ الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب ANSEJ

_ الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة CNAC

_ الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر ANGEM

ويمكن حصر هذه الامتيازات الجبائية حسب مرحلتي الإستثمار (الإنجاز والاستغلال):

أ _ امتيازات مرحلة الإنجاز:

_ الإعفاء من دفع رسم نقل الملكية بعوض عن كل الاقتناءات العقارية التي يقوم بها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتامين عن البطالة، قصد إنشاء النشاطات الصناعية[16]؛

_ الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة فيما يخص السلع والخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار الخاص بالإنشاء أو التوسيع؛ عندما تقوم بها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتامين عن البطالة[17].

_ تطبيق نسبة مخفضة (5 في المائة) فيما يخص الحقوق الجمركية للتجهيزات المستوردة التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار؛

_ الإعفاء من جميع حقوق تسجيل العقود المتضمنة تأسيس الشركات[18]،التي ينشئها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشعيل الشباب، أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر، أو الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة.

ب _ 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[19]، البنايات وإضافات البنايات المستعملة في النشاطات التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشعيل الشباب، أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر، أو الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة، لمدة ثلاث 03 سنوات ابتداء من تاريخ إنجازها. تحدد مدة الإعفاء بست 06 سنوات، عندما تكون هذه البنايات وإضافات البيانات مقدمة في مناطق يجب ترقيتها. تمدد مدة الاعفاء إلى 10 سنوات، عندما تكون هذه البنايات واضافات البيانات المستعملة في إطار الانشطة الممارسة من طرف الشباب ذوي المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب، أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر، أو الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة، مقدمة في مناطق تستفيد من إعانة الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب.

تمدد مدة الإعفاء إلى ست 06 سنوات عندما تكون هذه البنايات وإضافات البيانات المستعملة في إطار الأنشطة الممارسة من طرف الشباب ذوي المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب، أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر، أو الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة، مقدمة في مناطق تستفيد من إعانة الصندوق الخاص لتطوير الهضاب العليا.

فالمادة 04 من قانون المالية التكميلي لسنة 2011 التي تعدل وتتم المادة 13 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنص على الإعفاء الكلي لهذه الفئة من المكلفين بالضريبة وتحدد مدة الإعفاء بثلاث سنوات، مع تمديدها لسنتين إضافيتين بشرط توظيف ثلاث عمال لمدة غير محددة.

"تستفيد الأنشطة التي يقوم بها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" من إعفاء كلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة ثلاث 03سنوات إبتداءًا من تاريخ الشروع في الاستغلال.

تحدد مدة الإعفاء بستة 06 سنوات إبتداءًا من تاريخ الشروع في الاستغلال إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيتها، تحدد قائمتها عن طريق التنظيم، وتمدد هذه الفترة بسنتين02 عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث03 عمال على الأقل لمدة غير محددة.

ويترتب على عدم احترام التعهدات المتصلة بعدد مناصب العمل المنشأة سحب الاعتماد والمطالبة بالحقوق والرسوم المستحقة التسديد"[20].

أما المادة 05 من قانون المالية التكميلي لسنة 2011 التي تعدل وتتم المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنص على: "إعفاء هذه الفئة من المكلفين بالضريبة من الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث سنوات، وترفع هذه المدة إلى ستة سنوات إذا كانت هذه النشاطات الممارسة في منطقة يجب ترقيتها. وتمدد هذه المدة كذلك إلى سنتين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث عمال على الأقل لمدة غير محددة[21].

إذا تواجدت الأنشطة التي يمارسها التي يقوم بها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" في منطقة تستفيد من إعانة الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب، تمدد مدة الإعفاء إلى عشر 10 سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

زيادة عن الإعفاءات أعلاه فقد جاء قانون المالية بتخفيضات أخرى[22]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 الثلاث سنوات الأولى من الإخضاع الضريبي، ويكون التخفيض كالتالي:

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

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

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

للاستفادة من هذه الامتيازات تسعى المؤسسة لتغطية شروط هذا الامتياز والتي أهمها:

_ القيام بالاستثمار المصرح به؛

_ اقتناء العتاد المحدد بقرار منح الامتيازات؛

_ عدم التنازل عن التجهيزات والعتاد المقتناة في إطار هذه العملية طيلة الفترة القانونية المحددة للإهتلاك؛

_ تخصيص التجهيزات والعتاد لتحقيق النشاط المصرح به؛

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

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

_ الالتزام بشرط التوظيف في حالة السعي للاستفادة من فترة التمديد المشار إليها في المادتين 13، 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

تسعى المؤسسة جاهدة للاستفادة من هذه الامتيازات قصد تقليص الأعباء الضريبية وذلك بتوفير شروط الاستفادة منها، لأن عدم القيام بهذه الالتزامات سوف يعرض المؤسسة لمخاطر جبائية أهمها:

_ 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 الجبائي؛

_ عدم السماح لموظفي الإدارة الجبائية بإجراء معاينة ميدانية للتأكد من الوجود الحقيقي للعتاد واستغلاله في الغرض المصرح له؛

_ في حالة التنازل عن العتاد والتجهيزات خلال الفترة القانونية المحددة لإهتلاكه 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 بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة تحدد هذه النسبة كما يلي: عدد السنوات المتبقية/ مدة الإهتلاك مع زيادة (25 في المائة) في حال عدم التصريح الطوعي باسترداد هذه المبالغ.

✓ **المخاطر الجبائية المترتبة عن إعادة استثمار الأرباح[23]:**

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

أ _ يجب إعادة استثمار الأرباح في الاستثمارات الإهتلاكية 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 اكتتاب التزام بإعادة الاستثمار؛

ب _ 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؛

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

✓ **المخاطر الجبائية المترتبة عن الإمتيازات الناجمة عن نشاطات إنجاز المساكن الاجتماعية والترقوية والريفية:**

أعطى القانون الجبائي الجزائري للمؤسسات التي تقوم بإنجاز المساكن الاجتماعية والترقوية والريفية امتيازات جبائية متعددة قصد تشجيعها للاستثمار في هذا المجال أهمها:

أ _ إخضاعها للمعدل المخفض في مجال الرسم على القيمة المضافة (7 في المائة)؛

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

للاستفادة من هذه المزايا على المؤسسة الالتزام بدفتر الشروط[24] الذي حدده القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 08 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 الإجتماعية والترقوية والريفية، أهم هذه الشروط التي وجب على المؤسسة الالتزام بها هي:

_ لا يمكن أن تفوق تكلفة المساحة المتوسطة للسكنات 70 متراً مربعاً؛

_ لا يمكن أن تفوق تكلفة إنجاز السكنات الاجتماعية الإيجارية 20.000دج/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 أشغال المشروع وكذا مدة انتهاء الأشغال؛

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

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

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

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

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

مما سبق يمكننا استنتاج أن الثقافة الجبائية للمسير وكفاءته في التسيير الجبائي تمكنه من تعظيم استغلال القانون الضريبي لفائدة المؤسسة، وتنبيهه للأخطار التي يمكن أن تقع فيها، وتوضيح الاختيارات التي يجب انتقائها. 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 يحقق الفعالية المالية والجبائية، ويجنب المؤسسة الأعباء الجبائية الإضافية من خلال قدرة المسير على انتقاء أحسن الطرق والخيارات الجبائية وتوظيفها لفائدة المؤسسة في ظل الالتزام بقواعد التشريع الجبائي.

IV –الخطر الجبائي وعلاقته بالدور الاقتصادي للجباية:

تلعب الجباية دورًا اقتصاديا هامًا بالنسبة للمؤسسة حيث يمكن استخدامها كوسيلة لتشجيع الاستثمار وزيادة نمو المؤسسات، وحمايتها من المنافسة غير المشروعة وذلك من خلال الأبعاد التالية[25] :

_ البعد المتعلق بتوازن العبء الجبائي؛

_ البعد المتعلق بإجراءات التحفيز.

IV.1 – الخطر الجبائي وعلاقته بتوازن العبء الجبائي:

إن الجباية باعتبارها اقتطاع نقدي من حصيلة التدفقات التي تحققها المؤسسة تؤثر بطريقة مباشرة على استثماراتها، فكلما كان الضغط الجبائي متوازنا كلما مكنها من سرعة تحويل رأسمالها النقدي المسخر في العملية إلى رأسمالها تقني يسمح لها بالتمويل الذاتي وتطوير نشاطاتها الاستثمارية، فارتفاع الضغط الجبائي يمكن أن يكبح النشاط الاقتصادي[26].

وعليه فالضغط الجبائي يشكل خطرًا محتملاً لاستثمارات المؤسسة إذا لم يكن متوازنا، ومنه العلاقة بين مستوى الإخضاع الجبائي المتوازن يسمح للمؤسسة من التوسع في أنشطتها ثم زيادة المادة الخاضعة للضريبة في الأمد القصير والمتوسط.

وبما أن المؤسسة هي المجال المفضل لتحقيق الاستثمار، وخلق القيمة المضافة، فإن الدول تعمل على إحداث تعديلات على أنظمتها الجبائية لتتيح المؤسسة تحقيق أهدافها باعتبارها الوحدة الأساسية القاعدية للاقتصاد الوطني.

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

IV . 2– الخطر الجبائي وعلاقته بإجراءات التحفيز:

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

1. الخطر الجبائي الناجم عن المؤونات:

أثناء ممارسة المؤسسة لنشاطها فهي معرضة لجملة من المخاطر، منها عدم قدرتها على تحصيل ديونها الناجمة عن البيع الآجل، وقد تتجنب المؤسسة دفع الضريبة عن حقوق مشكوك في تحصيلها فإنها تلجأ إلى تخصيص مؤونة لمواجهة المخاطر المحتملة الحدوث في الدورات اللاحقة، والتي تخفض من النتيجة، فهذه التقنية المستعملة في نطاق واسع في أغلبية الدول لا يجب أن تطرح مشكلة لتقدير قيمة المخاطر من قبل المؤسسة لوحدها فقط، فالفقرة الخامسة من المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ركزت على ضرورة تبرير المؤونة التي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية. فالنظام الجبائي الأنجلو سكسوني يترك المسؤولية للمسير في تخصيص مؤونة للخسائر بدون أن تتدخل الإدارة الجبائية التي تؤثر على مضمون هاته المؤونات، وبالمقابل فالنظام الجبائي الجزائري لا يأخذ في الاعتبار الخطر الممكن بينما يتحدث عن الخطر الراجح الذي له إمكانية حدوث كبيرة. وهذا ما يحرم المؤسسة من إمكانية التنبؤ بالمخاطر وهو مبدأ أساسي وضروري في التسيير المعمول به في أغلب الدول، فالتشريع الجبائي الجزائري لم يتعرض لهذه المخاطر إلا في حدود الإمكانية المتوفرة للبنوك فقط بشرط ألا تتجاوز الحصة السنوية لهذه المؤونة حدود (5 في المائة) من مبلغ القروض المستعملة على الأمد المتوسط والطويل.

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

2. الخطر الجبائي الناجم عن العجز المرحل:

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

" في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن هذا العجز يعتبر عبئًا يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية. وإذا كان هذا الربح غير كاف لتخفيض كل العجز، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية، إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز"، هذا يعتبر امتياز جبائي مهم يطرحه التشريع الضريبي الجزائري. ولكن الخطر الذي يتعرض المؤسسة هو في حالة عدم تكمنها من تحميل كامل العجز على الأرباح نظرًا لوجود المؤسسة في حقل نشاط استراتيجي يتطلب منها المزيد من الاستثمار، وبالتالي مواجهة بعض الصعوبات خاصة خلال السنوات الأولى لبداية نشاطها، وبالتالي فإن المردودية لا تتحقق إلا في سنوات لاحقة.

فغالبية دول الاتحاد الأوربي خاصة فرنسا، بريطانيا، ألمانيا، هولندا...وغيرها لا تحدد مدة معينة لتحميل العجز على أرباح السنوات المقبلة. مما يؤدي بالمؤسسات إلى تدنئة الوعاء الجبائي والذي تكون نتيجة تخفيض الضريبة على أرباح الشركات وهذا ما يتيح لها مرونة أكبر لتحميل خسائرها عل الأرباح المستقبلية وبالتالي إعطاء المؤسسة فرصة لتطوير نشاطها.

خلاصة:

باعتبار أن للمؤسسة التزامات جبائية متعددة تجعلها على صلة دائمة بإدارة الضرائب، هذه العلاقة تولد مخاطر جبائية، على المؤسسة تجاوزها والحد منها، ولا يتأتى هذا إلا بوجود تسيير جبائي فعّال قادر على التكيف مع التشريع الجبائي والذي يرمي إلى تحديد الاحتياطات اللازمة لتفادي الخطر الجبائي وذلك من خلال:

_ احترام القواعد القانونية الجبائية المتعلقة بالتصريح واحترام آجال الدفع؛

_ أن توكل مهمة التسيير الجبائي لشخص أو أشخاص مؤهلين لهذه المهمة؛

_ ضرورة إنشاء خلية جبائية مهمتها التحسين الدائم للتسيير الجبائي، وإنشاء قاعدة بيانات تسمح باطلاع المسيرين على المستجدات في المجال الجبائي؛

_ تطوير مهمة المراجعة الجبائية الداخلية والخارجية.

- الإحالات والمراجع:

[1] يوسف مامش، ناصر دادي عدون، (2008)، **أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي**، الطبعة الأولى، دار المحمدية للطباعة ، الجزائر، ص: 37.

[2] Jaques Duhem, Michel Jammes, (1986), **Audit et Gestion Fiscale de L'entreprise**, Edition EFE, Paris, P: 75.

[3] عبد القادر حفاي، (2004)، **تسيير الخطر الجبائي في المؤسسة حالة شركات الأموال في إطار التشريع الجزائري**، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الأغواط، الجزائر، ص: 28.

[4] صالح حميداتو،(2012)، **دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية**، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة ورقلة، ص: 101

[5] صالح حميداتو، **مرجع سابق**، ص: 108 .

[6] زواق الحواس، (14. 15 أفريل 2009)، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار، الملتقى الدولي، صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية جامعة لمسيلة، الجزائر، ص: 10.

[7] المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2019.

[8] المادة 192 والمادة322 فقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2019.

[9] المادة 322 فقرة 2من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2019.

[10] المادة 228 فقرة 1من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2019.

[11] المادة 228 فقرة 1من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2019.

[12] المادة 130 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2019.

[13] المادة 134 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2019.

[14] المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2019.

[15] المواد 03و04 من القرار الوزاري المشترك للجمهورية الجزائرية، المؤرخ بتاريخ 24 فيفري 2009.

[16] المادة 258 أولًا، من قانون التسجيل للجمهورية الجزائرية سنة 2019 المعدلة والمتممة بموجب المادة 08 من قانون المالية التكميلي لسنة 2011.

[17] المادة 42 الفقرة الرابعة من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2019 المعدلة والمتممة بموجب المادة 10 من قانون المالية التكميلي لسنة 2011.

[18] المادة 347 مكرر 05 من قانون التسجيل للجمهورية الجزائرية سنة 2019 المعدلة والمتممة بموجب المادة 09 من قانون المالية التكميلي لسنة 2011.

[19] المادة 252 الفقرة الرابعة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2019 المعدلة والمتممة بموجب المادة 06 من قانون المالية التكميلي لسنة 2011.

[20] المادة 13 الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2019.

[21] أنظر المادة 138 الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2019 المعدلة والمتممة بالمادة 05 من قانون المالية التكميلي لسنة 2011.

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

[23] المادة 21 الفقرة الثالثة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2019.

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

[25] عبد القادر حفاي، مرجع سابق، ص: 39.

[26] عبد المجيد قدي، (20 ـ 21 ماي 2002)، **النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة**، الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة البليدة، الجزائر.

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب:APA

صالح حميداتو ، سارة ميسي (2019)، الخطر الجبائي وعلاقته بالدور الاقتصادي للمؤسسة ، مجلة التنمية الاقتصادية، المجلد04 (العدد02)، الجزائر: جامعة الوادي، الوادي، الجزائر ص.ص 67-84.

SCAN ME