الجمهوريــة الجزائريــة الديمقراطيــة الشعبيــة
République Algérienne Démocratique et Populaire
و البحث العلمي وزارة التعليم العالي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة مصطفى اسطمبولي
معسكر

Université MUSTAPHA Stambouli
Mascara

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبية
التخصص: محاسبة وتدقيق

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم / الطور الثالث ل.م.د

دور المستشار الجبائي في المردودية المالية للمؤسسة

إعداد الطالب: قدراوي شعيب

إشراف الأستاذة الدكتورة : زوانب غريسية

لجنة المناقشة:

أ.د العربي غريسي	أستاذ التعليم العالي	جامعة معسكر	رئيسا
د.غريسية زوانب	أستاذة محاضرة "أ"	جامعة معسكر	مقررة
أ.د الصادق صفيح	أستاذ التعليم العالي	جامعة معسكر	ممتحنا
د.مليكة سليماني	أستاذة محاضرة "أ"	جامعة معسكر	ممتحنة
د.عبد اللطيف حابي	أستاذ محاضر "أ"	جامعة تلمسان	ممتحنا
د.فتحي بن يشوف	أستاذ محاضر "أ"	جامعة تلمسان	ممتحنا

السنة الجامعية: 2024/2023

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر

الحمد لله الذي وفقنا لإتمام هذا العمل المتواضع،

إذ نتقدم بجزيل الشكر والاحترام والتقدير إلى الأستاذة المشرفة الدكتورة غريسية زوانب على النصائح والتوجيهات التي قدمتها لي طوال فترة البحث.

كما أتقدم بالشكر والاحترام لأعضاء لجنة المناقشة الكرام.

وأتقدم بالشكر لإدارة كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة معسكر على الاهتمام بانشغالاتنا وتعاونها معنا.

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد في إتمام وإنجاز هذا العمل.

الإهـــــــداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى:

والداي الكريمين أطال الله في عمرهما ومتعهما بالصحة والعافية.

إلى إخوتي وأزواجهم وأبنائهم وإلى كل الذين أعانوني وساندوني في مشواري الدراسي والمهني.

إلى كل من قدم لي نصيحة أو شجعني ولو بكلمة طيبة.

إلى الأستاذة المشرفة أقدم لكِ أسمى عبارات التقدير والاحترام

إلى كل أصدقائي.

الملخص

ملخص: هدفت هذه الدراسة إلى اختبار دور المستشار الجبائي في المردودية المالية للمؤسسات الاقتصادية، وذلك من خلال دراسة دوره في الأمن الجبائي والفعالية الجبائية ومدى انعكاس دوره في التأثير على المردودية المالية، ولتحقيق ذلك تم انجاز دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات الاقتصادية في مرحلة الاستثمار والمراقبة الجبائية والنزاع الجبائي، ومن خلال دراسة ميدانية بأداة الاستبيان على مجموعة مستشارين جبائيين باستخدام أدوات النمذجة الاحصائية (الانحدار الخطي البسيط، ومعامل الارتباط بيرسون).

توصلت نتائج الدراسة إلى وجود دور هام للمستشار الجبائي ومؤثر على المردودية المالية للمؤسسة من خلال تأثيره على نتيجتها الصافية وذلك بتحقيق الوفورات الضريبية وتخفيض الضرائب والغرامات المفروضة.

الكلمات المفتاحية: المستشار الجبائي، المردودية المالية، الأداء المالي، التسيير الجبائي.

Abstract:

This study aimed to test the role of the tax advisor in the financial returns of economic institutions, by studying his role in tax security and tax effectiveness and the extent to which his role is reflected in influencing financial returns. To achieve this, an applied study was completed on a sample of economic institutions, in the phase of investment, tax control, and tax dispute, Through a field study using a questionnaire tool on a group of tax consultants using statistical modeling tools (simple linear regression and Pearson correlation coefficient).

The results of the study revealed that there is an important role for the tax advisor and it affects the financial returns of the institution through its impact on its net result by achieving tax savings and reducing taxes and fines imposed.

Keywords: tax advisor, financial return, financial performance, tax management.

فهرس المحتويات

قائمة المحتويات	
الاهداء	–
التشكرات	–
الملخص	–
فهرس المحتويات	**I**
قائمة الاشكال والجدول	**II**
المقدمة العامة	**أ–ص**
الفصل الأول: الإطــار المفاهيمي للمستشار الجبائي والمردودية المالية	**2**
المبحث الأول: الإطار النظري للجباية والضرائب	**2**
1. مفهوم الجباية والضريبة	3
2. مبادئ فرض الضريبة وأهدافها	4
المبحث الثاني: التنظيم الفني للضريبة	**8**
1. تحديد وعاء الضريبة وأساليبه وطرقه:	9
2. تصفية الضريبة " Liquidation " أو تحديد سعر الضريبة	12
3. تحصيل الضريبة " Recouvrement "	15
المبحث الثالث: أشكال الضرائب في النظام الضريبي الجزائري	21
1. ضرائب النظام الحقيقي	21
2. الضريبة الجزافية الوحيدة	28
3. النظام المبسط للمهن غير التجارية	28
المبحث الرابع: الإطار النظري للمستشار الجبائي	31
1. مفهوم الاستشارة والمستشار الجبائي	31
2. شروط ممارسة مهنة الاستشارة الجبائية في الجزائر ومنح الاعتمادات وسحبها	38
3. نظرية خدمات الاستشارات الجبائية	40
4. جودة خدمات الاستشارات الضريبية حسب Pestke	50

	5. مناهج التنظيم لمهنة الاستشارة الجبائية:	54
	6. أشكال الاستشارة الجبائية:	60
	7. التنظيم الجمعوي لمهنة المستشار الجبائي على المستوى العالمي.	66
	المبحث الخامس: المردودية والمردودية المالية	**67**
	1. مفهوم الأداء المالي والمردودية.	**68**
	2. أنواع المردودية.	**74**
	3. المردودية المالية:**(RF)**	**79**
	خلاصة الفصل	**88**
	الفصل الثاني: مجال تدخل المستشار الجبائي في المؤسسة الاقتصادية	**90**
	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التسيير الجبائي	**92**
	1. مفهوم التسيير الجبائي	93
	2. مبادئ وحدود التسيير الجبائي	99
	3. أهداف التسيير الجبائي	105
	4. استراتيجيات التخطيط الضريبي وأهميته	110
	المبحث الثاني: الخطر الجبائي ودور المستشار الجبائي في تدنيته	**115**
	1. مفهوم الخطر الجبائي وتسييره	115
	2. دور المستشار الجبائي في تدنية المخاطر الجبائية	119
	المبحث الثالث: دور المستشار الجبائي في تدنية الخطر الجبائي من خلال المراجعة الجبائية	**124**
	1. تعريف التدقيق الجبائي	124
	2. أهداف التدقيق الجبائي	127
	3. مبادئ التدقيق الجبائي	128
	4. العلاقة بين المراجعة الجبائية والتسيير الجبائي	129
	المبحث الرابع: دور المستشار الجبائي في الدفاع عن المؤسسة في المنازعات الجبائية	**130**

1. الرقابة الجبائية وأشكالها	131
2. مفهوم النزاع الضريبي وأسبابه	136
3. الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية	139
4. الطعن في مرحلة النزاع الضريبي	145
خلاصة الفصل	**147**
الفصل الثالث: دور المستشار الجبائي في المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية	**148**
المبحث الأول: دور المستشار الجبائي في التأثير على قرارات مرحلة الاستثمار وتدنية مخاطرها	**151**
1. أهمية دور المستشار الجبائي في قرارات مرحلة الاستثمار	151
2. الضريبة و الشكل التنظيمي	154
3. دور المستشار الجبائي في تدنية المخاطر الجبائية في إطار الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار	156
4. دور المستشار الجبائي تدنية المخاطر الجبائية في إطار الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية ANADE	163
5. الاستثمار في الأصول المالية (القيم المنقولة للتوظيف) لتحقيق وفورات مالية	167
6. الاستثمار في الأصول غير الملموسة (البحث والتطوير وبرامج الابتكار)	168
المبحث الثاني: دور المستشار الجبائي تدنية المخاطر الجبائية بإجراءات ضريبية تقنية	**170**
1. تسيير الاهتلاكات وأثر اختلاف طرق الاهتلاك على تشجيع الاستثمار	170
2. الخطر الجبائي الناجم عن العجز المرحل	173
3. الخطر الجبائي الناجم عن المؤونات	175
4. التأثير الجبائي على التنازل عن الاستثمارات	176
5. المخاطر الجبائية المترتبة عن إعادة استثمار الأرباح	177
6. التأثير الجبائي على إعادة تقييم الاستثمارات	178
المبحث الثالث: دور المستشار الجبائي في مرحلة الاستغلال	**179**

	1. أهمية دور المستشار الجبائي في مرحلة الاستغلال	179
	2. مهام وتوجيهات المستشار الجبائي في مرحلة الاستغلال	181
	المبحث الرابع: دور المستشار الجبائي في مرحلة التمويل	**189**
	1. علاقة الهيكل المالي بالمتغير الجبائي في مرحلة التمويل:	189
	2. الإعفاءات والوفورات في التشريعات الضريبية للمصادر المالية	194
	خلاصة الفصل	**199**
الفصل الرابع: الاطار التطبيقي للعلاقة بين المستشار الجبائي والمردودية المالية للمؤسسة		**200**
	المبحث الأول: دراسة حالة مؤسسات اعتمدوا على مستشار جبائي	**203**
	1-الحالة الأولى : دور المستشار الجبائي في مرحلة الاستثمار والاستغلال وأثرها على المردودية المالية.	**203**
	1-1 المؤسسة محل الدراسة والاستشارة الممنوحة من المستشار الجبائي	203
	1-2 تحليل نتائج تدخل المستشار الجبائي في مرحلة الاستثمار على المردودية المالية للشركة sarl x	204
	2-الحالة الثانية: دور المستشار الجبائي في الرقابة الجبائية وأثرها على المردودية المالية	**211**
	2-1 مرحلة التحقيق وإرسال إشعار مصلحة الضرائب للمؤسسة وتحديد الحقوق والغرامات	**212**
	2-2 مرحلة تدخل المستشار والرد على الاشعار	**219**
	2-3 التبليغ النهائي من مصلحة الضرائب بتاريخ 24 ديسمبر 2020	
	3-الحالة الثالثة: دور المستشار الجبائي في مرحلة المنازعات الجبائية وأثره على المردودية المالية:	**231**
	3-1 محتوى النزاع والشكوى المحررة	**213**
	3-2 النتائج المحققة نتيجة رد المستشار الجبائي	**232**
	المبحث الثاني: دراسة ميدانية عن طريق الاستبيان	**233**

	1. إجراءات الدراسة الميدانية عن طريق الاستبيان	**233**
	1-1 أداة الدراسة	**233**
	1-2 مجتمع وعينة الدراسة	**235**
	1-3 الأساليب الاحصائية المستخدمة في الدراسة	**236**
	1-4 صدق وثبات الاستبانة	**237**
	2. تحليل البيانات واختبار الفرضيات	**242**
	2-1 أولا: تحليل البيانات الشخصية	**242**
	2-2 الاحصاءات الوصفية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري) لعبارات المحاور:	**242**
	2-3 قياس معامل الارتباط بيرسون لأبعاد المحور الأول مع المحور الثاني:	**255**
	خلاصة الفصل	**258**
	الخاتمة	**260**
	المراجع	**265**
	الملاحق	**282**

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	رقم الصفحة
1-1	الحالات الممكنة للمردودية المالية وتقييمها	80
1-2	تأثير الخطر الجبائي على أصحاب المصلحة	124
2-2	المدة العادية لإجراء الرقابة على المكلفين	140
1-3	المزايا المستفادة من نظام القطاعات	158
2-3	المزايا المستفادة من نظام المناطق	159
3-3	المزايا المستفادة من الاستثمارات المهيكلة	160
4-3	متابعة الاستثمار وواجبات المستثمر	161
5-3	**المعاملات الضريبية لحساب أقساط إهتلاك نظام الاهتلاك التنازلي**	171
6-3	**المعالجة الجبائية لفوائض القيم للاستثمارات المتنازل عنها**	176
7-3	**عقوبات عدم إيداع التصريح أو التأخر في التصريح**	185
8-3	**عقوبات النقص والغش في التصريحات**	187
1-1-4	ملخص لعمليات اقتناء الاستثمارات في إطار وكالة ANDI	205
2-1-4	طريقة تحديد المبلغ الخاضع للرسم على النشاط المهني	208
3-1-4	تحديد المبلغ المخفض من الرسم على النشاط المهني بعد الاعفاء المستفاد من ANDI-	209
4-1-4	جدول تحديد الايرادات للسنوات الخاضعة للتحقيق الجبائي	214
5-1-4	جدول تحديد النفقات للسنوات الخاضعة للتحقيق الجبائي	216
6-1-4	جدول تحديد الفارق بين الايرادات والنفقات	217
7-1-4	تحديد الحقوق والغرامات على الفارق في الحقوق المحددة	218
8-1-4	المعدات المقتناة وتاريخ دخولها حيز التنفيذ	222
9-1-4	تحديد رصيد الانطلاق على مدى 10 سنوات	223
10-1-4	تحديد الفوارق سنوات التحقيق	228
11-1-4	تحديد الحقوق والغرامات على الفارق في الحقوق المحددة	229
12-1-4	أثر تدخل المستشار الجبائي في مرحلة الرقابة الجبائية على الحقوق والغرامات المحددة-	230
13-1-4	**النتائج المحققة نتيجة رد المستشار الجبائي**	231
1-2-4	عدد عبارات الاستبانة	235

4-2-2	مقياس ليكارت الخماسي	235
4-2-3	توزيع الاستبانة ونسبة الارجاع	236
4-2-4	معامل ارتباط بيرسون للمحور الأول	239
4-2-5	معامل ارتباط بيرسون للمحور الثاني	241
4-2-6	جدول معامل الثبات ألفا كرونباخ	243
4-2-7	التورزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المؤهل العلمي	244
4-2-8	التورزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق طبيعة العمل	245
4-2-9	التورزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق سنوات الخبرة	246
4-2-10	التورزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق نوع الجنس	247
4-2-11	الاحصاءات الوصفية لعبارات المحور الأول	248
4-2-12	الاحصاءات الوصفية لعبارات المحور الثاني	252
4-2-13	معامل الارتباط بيرسون	256
4-2-14	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط على عبارات فرضية الدراسة	257

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	رقم الصفحة
1-1	المؤهلات الأخرى التي يمكن أن يمتلكها مسشارو الضرائب	37
1 -2	إيرادات الشركات "الأربعة الكبار big four " في جميع أنحاء العالم في عام 2022	63
1-3	إيرادات شركات Deloitte من سنة 2006 إلى 2014	64
1-4	إيرادات شركات KPMG من سنة 2010 إلى 2014	64
1-5	إيرادات شركات PwC من سنة 2010 إلى 2020	65
1-6	منصة المستشارين الضريبيين العالميين GTAP	67
1-7	مفهوم الرافعة المالية	84
2-1	التجنب الضريبي وعلاقته بالغش والتحسين الضريبي	98
2-2	أنواع التخطيط الضريبي للدخل	114
2-3	مستويات تدخل المستشار الجبائي في التسيير الجبائي	122
2-4	أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي	123
2-5	وصف التدقيق الجبائي	126
2-6	أثر المراجعة الجبائية على التسيير الجبائي	130
2-7	مخطط مكونات ضمانات حق الرد وآجاله	145
3-1	مكونات الهيكل المالي في المؤسسة الاقتصادية	190
3-2	أثر الوفر الضريبي على القيمة السوقية للمؤسسة	193
4-2-1	الدائرة النسبية لأفراد عينة الدراسة وفق المؤهل العلمي	244
4-2-2	الدائرة النسبية لأفراد عينة الدراسة وفق طبيعة العمل	245
4-2-3	الدائرة النسبية لأفراد عينة الدراسة وفق سنوات الخبرة	246
4-2-4	الدائرة النسبية لأفراد عينة الدراسة وفق نوع الجنس	247
4-2-5	دالة الانحدار الخطي لنموذج الدراسة	257

المقدمة

مقدمة عامة:

إن تطور مفهوم الدولة وزيادة أهمية دورها في حياة أفراد المجتمع، وسعيها إلى تحسين الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية لهم، جعلها تقوم بنفقات عمومية لهؤلاء الأفراد، ولتنفيذ ذلك كان لابد لها من اكتساب موارد مالية لتغطية هذه النفقات من خلال الإيرادات العامة، وتعتبر الضريبة الجزء الأكبر من الايرادات العامة لدى غالبية الدول، وهي إحدى أهم أدوات السياسة المالية التي تمكن الدولة من التدخل في توجيه النشاطات الإقتصادية في الاتجاه الذي يتوافق مع سياسات وأهداف الدولة، وتعتبر الضرائب قديمة قِدم الحكومة، أما المستوى العام للضرائب فقد اختلف عبر السنوات باختلاف دور الحكومة.

في العصور الحديثة وسَّعت عدة حكومات من أدوارها خاصة في الدول المتقدمة صناعيًا وتحملت مسؤوليات جديدة، ونتيجة لذلك فإن احتياجاتها للإيرادات الضريبية قد زادت. ومن ناحية أخرى تَعتَبِر المؤسسات والأفراد المكلفين بالضرائب أن الضرائب المفروضة عليهم هي أعباء وأحمال غير مرغوب فيها، ويرون أن السلطة تحاول أخذَ جزء من أموالهم التي هي في الأساس حقٌ لهم، وقد احتج الناس باستمرار عبر الزمن على زيادة الضرائب وقد يؤدي بتذمر الأفراد من دفع الضريبة واحتجاجهم عليها إلى التشابك مع قوات الأمن كما حدث مع أصحاب السترات الصفراء في فرنسا، ونتيجة لهذا التناقض في الرؤى حول الضريبة وتضارب المصالح بين الدولة الساعية لتعظيم مبلغ الضريبة المحصَل، وبين المؤسسات الاقتصادية الساعية لتخفيض الضريبة لأقصى حدٍ ممكن، بصفة مشروعة أو غير مشروعة أحياناً، بغية تحقيق أكبر عائد على أموالها المستثمرة في المشاريع أو ما يسمى بالمردودية المالية، ولتحقيق هذا الهدف فإن المؤسسات تستعين بخبراء في مجال الجباية أو ما يطلق عليهم بالمستشارين الجبائين، وهذا لأن مجال الضرائب يعتبر مجال تقني في المستوى الأول يعتمد على التشريعات التي تصدرها السلطات المختصة بذلك، كما تتميز هذه التشريعات بعدم الاستقرار نوعا ما، بالخصوص في الجزائر لهذا ينبغي أن تستعين المؤسسات بشخص كفء ذو مهارة

عالية في تقنيات المحاسبة والضرائب ومتتبع باستمرار لكل ما هو جديد من قوانين وتشريعات على المستوى المحلي والدولي، وهو ما يصطلح عليه بالمستشار الجبائي.

1. **الإشكالية:**

تكتسب مؤشرات الأداء المالي أهمية بالغة في معرفة الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية وتشخيص وضعيتها ومعرفة نقاط القوة والضعف فيها ومن أهم هذه المؤشرات مؤشر المردودية المالية التي تعبر عن نسبة مئوية للنتيجة المالية الصافية إلى رؤوس الأموال الخاصة أي ما تحققه كل مئة وحدة نقدية مستثمرة من وحدة نقدية كنتيجة، وباعتبار أن الضرائب ومخاطرها من أهم الأعباء التي تؤثر على هذه النتيجة وتدني من هذه النسبة مما يعرض مملتكات المستثمرين وأصولهم إلى الهلاك، مما يضع المؤسسة أمام إشكالية تسيير متغير الضرائب ومحاولة التحكم فيه لتجنب هذه المخاطر اعتمادا على شخص كفء كالمستشار الجبائي.

هذا الإشكال دفعنا لمعالجة هذا الموضوع، وذلك من خلال الإجابة على السؤال المحوري الذي قمنا بصياغته على النحو التالي:

ما هو دور المستشار الجبائي باعتباره خبير في الجباية والمحاسبة في المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية؟

بناء على السؤال الرئيسي يمكن طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية على النحو التالي:

- ما المقصود بمهنة المستشار الجبائي وكيف يتم تنظيم هذه المهنة محليا دوليا؟
- ما هو مجال تدخل المستشار الجبائي في المؤسسة الاقتصادية؟
- ما هي أدوار المستشار الجبائي التي تؤثر على المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية؟
- ما هي تأثيرات وانعكاسات تدخل المستشارين الجبائيين لعينة دراستنا من خلال دورهم في تحقيق الأمن الجبائي والفعالية الجبائية في تحقيق المردودية المالية؟

2. **فرضيات الدراسة:**

إجابة منا على السؤال الرئيسي والأسئلة الفرعية المترتبة عليه، وبناء على ما أسفرت عنه الدراسات السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- **الفرضية الرئيسية:**

يساهم المستشار الجبائي من خلال تدخلاته في المؤسسة الاقتصادية في تحقيق وفورات ضريبية لها وتجنيبها مخاطر جبائية تحسن من مردوديتها المالية.

- **الفرضيات الفرعية:**

- يساهم المستشار الجبائي في تحقيق وفورات ضريبية تحسن المردودية المالية للمؤسسات الاقتصادية من خلال تدخله في مرحلة الاستثمار ومرحلة التمويل.
- يساهم المستشار الجبائي في تحقيق وفورات ضريبية تحسن المردودية المالية من خلال تدخله في مرحلة الرقابة الجبائية والمنازعات الجبائية.

3. أهمية الدراسة

اكتسبت مهنة المستشار الجبائي على المستوى الدولي أهمية بالغة وتزداد يوما بعد يوم، فالإحصائيات التي تنشرها شركات المحاسبة الكبرى كالـ BIG FOUR تثبت أن مداخيلها من خدمات الاستشارة الجبائية لها حصة كبيرة نسبة إلى مجموع مداخيلها، وهذا يدل على اهتمام المؤسسات الاقتصادية بهذا النوع من الخدمات نظرا لتأثيره على أرباحها المحققة. ومن جهة أخرى زاد الاهتمام بتنظيم هذه المهنة على المستوى المهني إذ أن هناك دول نظمت هذه المهنة كمهنة مستقلة ودول أخرى أسندت هذه المهام إلى المحاسبيين أو المحامين بالاعتبار أن الضرائب لها علاقة وطيدة بعلوم المحاسبة والقانون، ودول أخرى مزجت بين الطريقتين السابقتين، وتكمن أهمية دراستنا في أنها تبرز أهمية المستشار الجبائي وأساليب عمله ودوره في المؤسسات الاقتصادية ومدى تأثير هذا الدور على المردودية المالية لها.

4. أهداف الدراسة:

تهدف دراستنا إلى إبراز ما يلي:

- معرفة ماهية الاستشارة الجباية وأساليبها وخطط التسيير الجبائي واستراتيجياته.
- معرفة ما يمكن أن يقوم به المستشار الجبائي من خلال تشريعات النظام الجبائي الجزائري في تحسين مردودية المؤسسة المالية.
- محاولة معرفة أثر تدخل المستشار الجبائي على المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة في مردوديتها المالية.

5. منهج الدراسة:

بالنظر إلى طبيعة الدراسة المتمحورة حول دور المستشار الجبائي في المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية، فإن الأمر يقتضي استخدام مجموعة من النماذج والأساليب البحثية، حيث تم استخدام المنهج **الوصفي** من خلال مراجعة المادة العلمية المستقاة من مختلف المراجع المتخصصة في مجال الجباية والتسيير الجبائي والتحليل المالي، بالاضافة إلى استخدام منهج **دراسة الحالة** والقيام بدراسة تطبيقية على مجموعة حالات من المؤسسات الاقتصادية التي استعانت بمستشار جبائي في مرحلة الاستثمار والرقابة الجبائية ومرحلة المنازعات الجبائية. إضافة إلى استخدام البحث الاستقصائي عبر أداة الاستبيان، وذلك باستخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط، ومعامل الارتباط بيرسون، وذلك قصد اختبار تأثير دور المستشارين الجبائيين محل الدراسة على المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية.

6. **أقسام الدراسة:** تنقسم الدراسة إلى أربعة فصول بالمحتويات التالية:

في الفصل الأول: تطرقنا في الاطار النظري لمتغيرات الدراسة من خلال إبراز مفهوم عام حول الجباية والضرائب والتنظيم الفني لها وأنواعها وأشكالها، بالاضافة إلى الاطار النظري للمستشار الجبائي وكل ما يتعلق بهذه المهنة، ثم تطرقنا إلى مفهوم المردودية والمردودية المالية.

في الفصل الثاني: تطرقنا إلى مجال تدخل المستشار الجبائي في المؤسسة الاقتصادية من خلال التطرق إلى مفهوم التسيير الجبائي والتخطيط الضريبي وكل ما يتعلق باستراتيجياته، كما تطرقنا إلى مفهوم الخطر الجبائي، وحاولنا إبراز دور المستشار الجبائي في التسيير الجبائي وفي تدنية الخطر الجبائي من خلال المراجعة الجبائية، والدفاع عن المؤسسة في المنازعات الجبائية وهذا ما يحدد مستوى تحكم المؤسسات في العامل الجبائي.

في الفصل الثالث: تم التطرق في هذا الفصل إلى دور المستشار الجبائي في المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية من خلال التفصيل في دوره في التأثير على قرارات الاستثمار وتدنية مخاطرها، وذلك من خلال اجراءات ضريبية تقنية ومن خلال دور المستشار الجبائي في مرحلة الاستغلال ومرحلة التمويل ومرحلة الرقابة الجبائية من طرف مصلحة الضرائب.

أما في الفصل الرابع: فقد قمنا بإجراء دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات الاقتصادية من خلال إبراز تدخل المستشار الجبائي خلال الاستثمار وخلال مرحلة الرقابة الجبائية ومرحلة المنازعات الجبائية. بالاضافة إلى دراسة استبيانية على عينة من المستشارين الجبائيين بأداة الاستبيان لدراسة العلاقة بين دور المستشار الجبائي والمردودية المالية للمؤسسات الاقتصادية.

7. صعوبات الدراسة:

تتمثل الصعوبات التي واجهتها هذه الدراسة إجمالاً في قلة المراجع التي تناولت موضوع الاستشارة الجبائية وخاصة الكتب، كما لاقت الدراسة أيضا صعوبة في اجراء الدراسة التطبيقية نظرا لحساسية موضوع الجباية، ونظراً لأن مهمة المستشار الجباية تتطلب السرية في حفظ معلومات العميل، مما أخذ منا وقتا طويلا لتحصيل مجموعة من الحالات لدراستها.

8. الدراسات السابقة:

لتحديد معالم الدراسة قمنا بتحليل مجموعة من أهم الدراسات السابقة في الموضوع حسب ما تم الاطلاع عليه، وفيما يلي تقديم موجز لهذه الدراسات:

دراسات بالعربية:

- **دراسة زواق الحواس، 2009، بعنوان " دراسة فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار" مداخلة ضمن الملتقى الدولي المعنون بـ "صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية".**

تضمنت الدراسة إعطاء مفهوم التسيير الجبائي أسسه وحدوده، وهدفت الدراسة إلى إبراز أثر العامل الجبائي على صناعة قرار التمويل، ومكاسب المؤسسة من توظيف العامل الجبائي في صناعة قرار التمويل وذلك من خلال تنويع مصادر التمويل التي تؤدي إلى تدنية تكاليف التمويل وتحقيق هيكل التمويل الامثل وتحسين الاداء المالي والجبائي للمؤسسة الاقتصادية وتجنبها للخطر الجبائي، استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي وذلك بتحليل ما توفره الطرق المحاسبية وربطها مع القوانين الضريبية وتحليل امكانيات تحقيق تحسين للأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية عبرها.

- **دراسة مليكاوي مولود، 2015، بعنوان "الانفاق الضريبي في الجزائر وإشكالية التهرب الضريبي دراسة تحليلية تقييمية"**

تدرس هذه الورقة البحثية علاقة ظاهرة التهرب الضريبي بالإنفاق الضريبي الذي يعتبر كأداة للسياسة الضريبية، وأهم الاجراءات المتخذة من طرف السلطات المالية للحد من التهرب الضريبي الناجم عن الاجراء الضريبي التفضيلي، توصلت الدراسة الى أن هناك العديد من الاعوان الاقتصاديين يستخدمون سياسات الانفاق الضريبي من اعفاءات وتخفيضات كآلية للتهرب الضريبي بسبب غياب الرقابة القبلية والبعدية على منح على منح الانفاق الضريبي واستخدام طرق احتيالية للاستفادة من هذه التفضيلات الضريبية.

- **أطروحة صابر عباسي، دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية (أطروحة دكتوراه)، جامعة محمد خيضر بسكرة الجزائر 2016:**

هدفت هذه الدراسة إلى السعي لمعرفة دور مقاربة التسيير بالقيمة بواسطة الضريبة في إتخاذ القرارات المالية وإشكالية عدوانية السلوك في المؤسسات الإقتصادية، من حيث أن المسير اليوم أصبح يفكر في كيفية إستغلال هذا المتغير ذات الطبيعة القانونية المالية، بما يحقق أهداف المساهمين، وركز الباحث على دراسة سلوك ممارسة إدارة الأرباح بواسطة محددات تسيير الضريبة، وتسيير الخطر الضريبي، بالإضافة إلى محاولة معرفة محددات عدوانية التسيير الضريبي. وذلك بدراسة مقارنة بين عينة من المؤسسات الأجنبية والجزائرية التي لديها طابع دولي، للفترة من 2000 إلى 2013، وإستخدام الباحث أدوات النمذجة الإحصائية المتمثلة في الإنحدار الخطي المتعدد، والإنحدار الخطي المتعدد اللوجستي، ومعامل الإرتباط لبيرسون.

خلصت الدراسة إلى أن المؤسسات الأجنبية تهتم بتسيير الضريبة باعتبارها خطر ولا تستعملها بدرجة كبيرة في إدارة الأرباح وتستعمل بدل ذلك مصاريف البحث والتطوير، والإهتلاكات والتدفقات التشغيلية...إلخ، بسبب العديد من الظروف أهمها العمل بمنهج المسؤولية الإجتماعية، زيادة الرقابة من طرف السلطات الضريبية...إلخ. بينما أظهرت الدراسة أن المؤسسات الجزائرية لم تكن فيها النتائج دالة لأسباب متعددة.

- **دراسة قاشي يوسف 2017، واقع المنازعات الضريبية في الجزائر وطرق التخفيف منها،**

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل المنازعات الضريبية في الجزائر من خلال التطرق إلى واقعها ومستويات معالجتها من طرف الجهات المخولة بذلك قانونا، وقد تناولت أهم الآثار التي لها انعكاس سلبي على أداء النظام الضريبي بصفة عامة، وقد قدم البحث مجموعة من التدابير التي تحد من النزاع الضريبي.

تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي إذ أنه قدم وصف نظري للمنازعات الضريبية، وطرق التخفيف منها، وحاول تقديم تحليل بخصوص النقاط التي تحتاج إلى ذلك.

- **دراسة جلابة علي، بن عمارة منصور، 2018 ، بعنوان "التخطيط الضريبي في ضوء المعيار الدولي رقم 12":**

هدفت الدراسة إلى إعطاء مفاهيم أساسية حول التخطيط الضريبي، وملامح المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 كما تطرقت إلى التخطيط الضريبي والضرائب المؤجلة. اعتبرت هذه الدراسة أن تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 12 كإطار للتحاسب الضريبي له تأثير مباشر على القوائم المالية، كونه يتطلب الاعتراف بالآثار الضريبية لجميع المعاملات، نتيجة لذلك تظهر بعض الفروقات المؤقتة التي يترتب عنها معاملات ضريبية مؤجلة. وتهدف هذه الدراسة الى إمكانية إستخدام هذه الدراسة إلى الوقوف على إمكانية إستخدام هذه المعاملات كوسيلة لتحقيق بعض استراتيجيات التخطيط الضريبي أين تم التوصل إلى أن المعاملات الضريبية المؤجلة بموجب هذا المعيار من شأنها توفير فرص تحويل الدخل من فترة زمنية إلى أخرى، وبالتالي إمكانية تجسيد بعض استراتيجيات التخطيط الضريبي.

- **دراسة بن سويسي حمزة،عبد الوهاب سليماني، 2018، جامعة أدرار، بعنوان دور التسيير الجبائي في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية**

هدفت الدراسة إلى إبراز أثر تطبيق التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية باعتبار أن هذا النوع من التسيير يؤدي إلى الاستفادة من الخيارات والامتيازات التي يمنحها القانون الجبائي من جهة، ومن جهة أخرى يكمن الهدف الأساسي لهذا النوع من التسيير في أن له أثار على الأداء المالي للمؤسسة، من خلال أن كل أثر جبائي يقابله أثر مالي وبالتالي التأثير على التوازن

المالي، اشارت الدراسة إلى أن التسيير الجبائي له أهمية في كل من مرحلة الاستغلال والتمويل والاستثمار، وخلصت نتائج الدراسة التحليلية والقياسية التي حاولت قياس هذا الأثر على مجموعة من المؤسسات، إلى أن التسيير الجبائي يطبق في المؤسسات ولكن ضعيف الفعالية، وأثره ضعيف على ادائها المالي.

- **دراسة كيموش بلال، بلخيري محمد سعد الدين، 2019، دور الإستشارة الجبائية في تفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية.**

حاول الباحثان معرفة دور الاستشارة الجبائية في تفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، ومن أجل تحقيق ذلك، أجرى الباحث دراسة ميدانية في مكتب مستشار جبائي معتمد بمدينة قسنطينة، وقد توصل في دراسته إلى ضرورة إدراج العامل الجبائي في صناعة القرار، من خلال التدخل في مختلف نشاطات ووظائف المؤسسة وتوجيه اختياراتها، وتسيير كل من العبء والخطر الضريبي، وذلك للمحافظة على مركزها المالي، وتحقيق وفرات ضريبية وزيادة قيمتها.

- **دراسة صالح حميداتو وسارة ميسي، 2019، الجزائر تحت عنوان "الخطر الجبائي وعلاقته بالدور الاقتصادي للمؤسسة:**

هدفت 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 ومخاطر 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.

- **دراسة: كويدمي محمد أمين و مداحي عثمان، 2020، تحت عنوان "دور التدقيق الجبائي في الحد من الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية –دراسة حالة–".**

تهدف هذه الدراسة لمعرفة دور عملية التدقيق في الحد من المخاطر الجبائية، وإبراز أهم مصادر هذه المخاطر من خلال اجراء دراسة على شركة ذات مسؤولية محدودة ذات طبيعة انتاجية، وتوصلت هذه الدراسة أن التدقيق الجبائي يساهم في الحد من الخطر الجبائي في المؤسسات الاقتصادية وذلك لكونه يعطي للمؤسسة التشخيص الشامل للموقف الضريبي للمؤسسة الاقتصادية ومدى تطبيقها للقوانين الجبائية واستغلال المزايا الجبائية فيها أحسن استغلال.

- **دراسة زنودة إيمان، 2020، الجزائر، بعنوان المحاسبة الابداعية واشكالية التهرب الضريبي في المؤسسة الاقتصادية (– دراسة حالة مؤسسة طهراوي 2017/2002 –)**

سعت الدراسة إلى محاولت معرفة كيف تتم ممارسة المحاسبة الابداعية في ظل اشكالية التهرب الضريبي وقياسها في المؤسسة الاقتصادية الجزائر، وتم تطبيق هذه الدراسة على مؤسسة طهراوي بولاية بسكرة للفترة ما بين (2017/2002). لتحقيق ذلك تم استخدام نموذجي (beneish,altman)، وتطبيق الانحدار الخطي المتعدد،

خلصت الدراسة إلى وجود ممارسات المحاسبة الابداعية والتهرب الضريبي، كما وجدت الدراسة أن ادوات المحاسبة الابداعية المتمثلة في الرافعة المالية(lvgi)، نمو المبيعات (SGI)، والنفقات العامة والادارية (sgai) قد تستخدم في التهرب الضريبي.

- **دراسة عبد الرحيم لواج، فيصل بوزيان، وليد حمياني، 2021، بعنوان دور التدقيق الجبائي في الكشف عن الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين بالضريبة – دراسة حالة ملف جبائي خاضع للتدقيق المحاسبي–**[1]

هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية ودور التدقيق الضريبي في الكشف عن الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين بالضريبة بما يسمح من الحد من ظاهرة التهرب الضريبي واسترجاع مبالغ مالية هامة تساهم في تحسين الحصيلة الضريبة للدولة.

وصل الباحثون من خلال الدراسة التي قاموا بها إلى أن التدقيق الضريبي يعد من أهم الوسائل المستخدمة من طرف الإدارة الضريبية للتأكد من حقيقة الأوعية الضريبية للمكلفين والذي يسمح لها من اكتشاف عمليات التلاعب والتضليل التي يعمد المكلفون بالضريبة إلى القيام بها، من أجل تخفيض قيمة المبالغ الضريبة المدفوعة من طرفهم، ويمكن التدقيق الضريبي الإدارة الضريبية من تحديد الوعاء الضريبي على نحو علمي منظم يحافظ على حقوق الخزينة العامة من الضياع، كما يعمل بطريقة غير مباشرة على زيادة مستوى الالتزام بأحكام التشريع الضريبي والامتثال له.

- **دراسة مولود زايمي،2021، بعنوان "دور التدقيق والاستشارة الجبائية في مصداقية التصريحات الجبائية"**

هدفت الباحث من خلال الدراسة إلى معرفة حقيقة جباية المؤسسة أمام اختبار الرقابة الجبائية، وهذا مع غياب خيار اعتماد المؤسسة للتدقيق والاستشارة الجبائيين، وذلك بإجراء تطبيق على عينة من ثَلاث مؤسسات خضعت للرقابة وفق برنامج الرقابة الجبائي لولاية البليدة لسنة 2019 وتم إحداث تسوية لوضعيتها الجبائية. خلصت الدراسة إلى نتائج أبرزها وجود علاقة وطيدة بين استعانة المؤسسة

[1] دور التدقيق الجبائي في الكشف عن الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين بالضريبة –دراسة حالة ملف جبائي خاضع للتدقيق المحاسبي– ، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 05/العدد 01 (2021)، عبد الرحيم لواج، فيصل بوزيان، وليد حمياني،

بالتدقيق والاستشارة الجبائيين وبين ضمان مصداقية وصحة وصدق التصريحات الجبائية، وتجنب الأخطار الجبائية.

دراسات بالانجليزية:

- دراسة: تنظيم المستشارين الضريبيين – مقارنة أوروبية بآخر التطورات والاتجاهات المستقبلية ، (2016 REGULATING TAX ADVISERS - A EUROPEAN COMPARISON OF RECENT DEVELOPMENTS AND FUTURE TRENDS).

يبحث هذا التقرير في دور مستشاري الضرائب في الامتثال الضريبي للشركات الكبيرة. ويقارن بين الصناعات الاستشارية الضريبية في أربع دول أعضاء في الاتحاد الأوروبي، وهي المملكة المتحدة، وجمهورية أيرلندا، وهولندا، وألمانيا مع التركيز على الخلفية المهنية لمستشاري الضرائب والأطر التنظيمية التي يعمل فيها المستشارون.

خلص التقرير إلى أنه يخضع مستشارو الضرائب في أوروبا لأطر تنظيمية مختلفة للغاية. في المملكة المتحدة وأيرلندا وهولندا، يتم تقديم المشورة الضريبية من قبل أنواع مختلفة من المهنيين – مستشاري الضرائب الحصريين والمحامين والمحاسبين وغيرهم. أما في النظام الألماني فإن كل الأعمال المتعلقة بالضرائب مخصصة لمهنة الاستشارات الضريبية التي تحظى بحماية قوية. نظرًا لمعايير القبول العالية لهذه المهنة، فضلاً عن الواجبات المهنية الصارمة، يتمتع مستشارو الضرائب الألمان بسمعة طيبة.

وفصل التقرير في مختلف اللوائح التنظيمية التي حددت كيفية تنظيم الخدمات التي يقدمها مستشارو الضرائب. وخلص التقرير أيضا أن عمل مستشاري الضرائب الهولنديين يتأثر بقوة أكبر بطريقة غير مباشرة، بمثل اتفاقيات الامتثال التعاوني القائمة بين إدارة الضرائب الهولندية ودافعي الضرائب.

بشكل عام، توضح الورقة أنه من أجل تحديد العلاقة بين مستشاري الضرائب وامتثال دافعي الضرائب بشكل مناسب، يلزم إجراء تحليل متعدد الأبعاد للمهنة الاستشارية ضمن المشهد التنظيمي الأوسع، ولا يقتصر على اللوائح التي تنطبق مباشرة على مهنة الضرائب ولكن تشمل جميع اللوائح التي تؤثر على العمل الاستشاري الضريبي.

- **دراسة وزارة الخزانة البريطانية وأمانة منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إضافة إلى العديد من الاستشاريين المعارين لفترات قصيرة من مختلف شركات الاستشارات القانونية والمحاسبية الرائدة، 2016، بعنوان دور وسطاء الضرائب**

خلص التقرير أيضا إلى الوسطاء الضريبيون يلعبون دورًا حيويًا في جميع الأنظمة، مما يساعد دافعي الضرائب على فهم التزاماتهم والامتثال لها في بيئة معقدة بشكل متزايد. لكن بعضهم مصممون ومروجون لممارسات التخطيط الضريبي الصارمة، وهذا الدور يؤثر سلبًا على الأنظمة الضريبية.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

تتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في السعي لمحاولة البحث في أدوار المستشار الجبائي ومجال تدخله في المؤسسات الاقتصادية، وذلك بأخذ عينة من المؤسسات الاقتصادية كدراسة تطبيقية وتحليل دوره في التأثير على المردودية المالية لهذه المؤسسات وتحقيقه للوفورات الضريبية وبتجنيب المؤسسة للمخاطر الجبائية. وتشمل الدراسة التطبيقية دراسة تدخل المستشار في مرحلة الاستثمار ومرحلة الرقابة ومرحلة المنازعات بالاضافة إلى إجرائنا لدراسة ميدانية لعينة من المستشاريين الجبائين بأداة الاستبيان لمعرفة دوره من خلال تأثيره على الأمن والفعالية الجبائية للمؤسسة في التأثير على المردودية المالية.

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي للمستشار الجبائي و المردودية المالية

تمهيد:

تعتبر الضرائب متغيرا هاما في المعادلة الاقتصادية للدول وللمؤسسات الاقتصادية لما لها من أهمية في تطور المجتمعات باعتبارها من أهم الموارد التي تسمح للدول بأداء أدوارها وخدمة مجتمعاتها، أما بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية فالضرائب هي متغير هام في المحيط الاقتصادي للمؤسسة تعسى لتسييره والتحكم فيه للتقليل من الأعباء الجبائية لاكتساب وفورات ضريبية و بالتالي تحسين الوضعية المالية و تحقيق مركز تنافسي مهم بين المؤسسات الاقتصادية، وهي تعتمد لتحقيق هذا الهدف على المستشار الجبائي الذي يعتبر صاحب المهارة في هذا المجال لأن مجال الضرائب يحتاج إلى متخصص كفء يتقن التقنيات الضريبية وملم بالقوانين والتشريعات ومتابع لكل ما يطرأ عليها من تغيرات.

هذه المتغيرات سنحاول الإلمام بها في هذا الفصل في النقاط التالية:

المبحث الأول: الاطار النظري للجباية والضرائب.

المبحث الثاني: التنظيم الفني للضريبة.

المبحث الثالث: أشكال الضريبة في النظام الجبائي الجزائري.

المبحث الرابع: الإطار النظري للمستشار الجبائي.

المبحث الخامس: المردودية والمردودية المالية.

المبحث الأول: الإطار النظري للجباية والضرائب

تعد الضريبة مورد مالي هام للدولة لتغطية النفقات العمومية، وأداة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية، تجسيدا لأهداف السياسة المالية، وتتنوع الضرائب المفروضة على المكلفين وتختلف طرق حساب كل منها وتتعدل نسبها باستمرار، من خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى مفهوم الضريبة وخصائصها، القواعد والأهداف العامة لها، والتنظيم الفني لها.

1. مفهوم الجباية والضريبة:

يعود أصل كلمة الجباية إلى الكلمة اللاتينية "fiscus" والتي تعني القفه (أداة لتلقي النقود) كما يمكن تعريفها على أنها نظام من المساهمات الإلزامية المفروضة من قبل الدولة، ومعظمها في شكل الضريبة تفرض على الأشخاص والمؤسسات والممتلكات (شاوي، 2016، صفحة 56) أو الحافظة أو الصندوق المخصص لجمع مبالغ تنفق على جماعة، ونضيف أن مشتقتها Fiscalité لها معنى أوسع بالنسبة للمدرسة الانجلوساكسونية فهي تمتد من مجرد الجمع إلى طريقة إنفاق هذه الايرادات (أي السياسة المالية) (الحرتسي، 2012، صفحة 23).

أما الضريبة فقد اختلف الفقهاء والمفكرون والاقتصاديون في تعريفهم للضريبة، وذلك بسبب تطور الفكر الاقتصادي والاجتماعي والسياسي. فقد عرفت بأنها اقتطاع مالي من ثروة الأشخاص تقوم به الدولة جبراً دون مقابل خاص يحققه دافعها، وذلك بهدف تحقيق هدف عام (ثابت، 2017، صفحة 27) وكذا تنفيذ السياسات المالية المبرمجة. (العلاوي، 2015، صفحة 5)

كما عرفت على أنها "اقتطاع نقدي جبري تجريه الدولة أو احدى هيئاتها العامة على موارد الوحدات الاقتصادية المختلفة بقصد تغطية الأعباء العامة دون مقابل محدد، وتوزيع هذه الأعباء بين الوحدات

الاقتصادية وفقا لمقدرتها التكليفية" (الجنابي، 1970، صفحة 136)، "تحقيقاً لأهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية. (الخصاونة، 2014، صفحة 89)"

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف الضريبة على أنها اقتطاع مالي أو تأدية نقدية، تفرض من طرف السلطة العامة على الأفراد الذين تنطبق عليهم شروط دفعها، بصفه الزامية أو جبرية وليست عقابية دون مقابل وبصفة نهائية، وتستخدم لتغطية النفقات العامة، وتنفيذ السياسات المالية المبرمجة، لتحقيق الأهداف المحددة من قبل الدولة لتحقيق الاستقرار الاقتصادي وللحد من التفاوت الكبير في توزيع الدخول والثروات، ورفع مستوى المعيشة للمواطنين.

2. *مبادئ فرض الضريبة وأهدافها*

2-1. *المبادئ أو القواعد الأساسية لفرض الضريبة:*

"يقصد بقواعد الضريبة المبادئ التي يستحسن أن يسترشد بها المشرع المالي، وتهدف هذه القواعد إلى تحقيق مصالح أفراد المجتمع من جهة، ومصلحة الخزينة العامة من جهة أخرى (سلمان ، 2015، صفحة 110)"، وتتمثل هذه القواعد فيما يلي:

2-1-1. *قاعدة العدالة (المساواة):* "المقصود بالعدالة هو أن يتم توزيع الأعباء الضريبة على أفراد المجتمع بطريقة تحقق المساواة بينهم، حسب المقدرة التمويلية لكل منهم (سلمان ، 2015، صفحة 106)"، وهنا يظهر نوعان من العدالة، وهما: "

أ. ***العدالة الأفقية:*** أي معاملة الممولين المشتركين في نفس الظروف الاقتصادية معاملة ضريبية واحدة.

ب. ***العدالة الرأسية:*** أي معاملة الفئات ذات الدخول المختلفة معاملة ضريبية مختلفة ومتصاعدة.

لقد ثار جدل كبير بشأن فكرة العدالة الضريبية النسبية أي طبقا لمستوى دخول الأفراد، أما الفكر الحديث قد رأى ذلك في الضريبة التصاعدية، حيث يدفع أصحاب الدخول المرتفعة أكثر من أصحاب الدخول المنخفضة، وقد استقر الرأي على التصاعدية." (سلمان ، 2015، صفحة 111)

2-1-2. *مبدأ اليقين*: "يعني هذا المبدأ أن تكون الضريبة الملزم بدفعها المكلف محدودة على سبيل اليقين ودون غموض أو اجتهاد شخصي، بحيث يكون ميعاد دفع الضريبة، وطريق الدفع، والمبلغ الواجب دفعه واضحا ومعلومة للمكلف. والهدف من ذلك هو حماية المكلف من التعسف، ويتطلب هذا المبدأ وضع تشريعات قانونية تتميز بالاستقرار النسبي والوضوح في النصوص التشريعية. (الخصاونة، 2014، صفحة 92)".

2-1-3. *قاعدة الملاءمة في الدفع*: يقصد بها ملاءمة ميعاد التحصيل مع ميعاد تحقق الايراد الفعلي، أي أن يكون موعد دفع الضريبة إلى خزينة الدولة وقت يسره المالي، ومن هذه الناحية يعتبر الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله أكثر الأوقات ملاءمة لدفع الضرائب المفروضة. وأحسن مثال على ذلك الضريبة على الدخل الاجمالي وطريقة الحجز من المنبع بالنسبة للأجراء، حيث تقتطع الضريبة عند تحقيق الدخل (شعباني ، 2017، صفحة 20)

2-1-4. *قاعدة الاقتصاد في نفقات الجباية* : تقضي هذه القاعدة بأنه يجب على الدولة أن تختار طريقة الجباية التي تكلفها أقل النفقات، أي رفع كفاءة الجهاز الضريبي، حتى يكون الفرق بين ما يدفعه الممول وبين ما يدخل لخزينة الدولة أقل ما يمكن (سلمان ، 2015، صفحة 111).

من خلال ما سبق نجد أنه من الضروري على المشرع الضريبي مراعاة هذه القواعد عند تشريعه للقانون الضريبي، إذ أن تحقيق العدالة في فرض الضريبة ومراعاة المقدرة التكليفية للمكلفين تزيد من ثقتهم بالضريبة، أما وضوح المواد القانونية في فرض الضريبة فإنها تحد من المنازعات الضريبية بين المكلف

والإدارة الضريبية ومراعاة الميعاد الملائم لتحصيل الضريبة، وفرضها بأقل التكاليف الممكنة، يساعد في سهولة تحصيل الدين الضريبي من المكلفين واستيفاء الإدارة الضريبية لحقوقها.

2-2. أهداف الضريبة:

"لقد تطورت أهداف الضريبة بتطور دور الدولة، فالهدف الأساسي من فرض الضريبة هو هدف مالي بالدرجة الأولى، ومن ثمة تأتي الأهداف الأخرى والمتمثلة في الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ففي السابق كانت الدولة تستعمل الضريبة كإيراد مالي تغطي به نفقاتها، ولكن مع تطور دور الدولة وانتقالها من دولة حارسة إلى دولة متدخلة أصبحت الضريبة أداة من أدوات السياسة الاقتصادية التي تستعملها الدولة للوصول لتحقيق مختلف أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية". (دردوري و لقليطي، 2018، صفحة 105)

2-2-1. الهدف المالي:

تهدف الضريبة إلى تعزيز إرادات الموازنة من أجل تغطية النفقات العامة للدولة، حيث تعد الأهداف المالية من الأهداف التقليدية للضرائب، ومنه فالهدف من فرض الضريبة هو توفير الموارد المالية بشكل يضمن الوفاء بالالتزامات اتجاه الأفراد، وهذا بواسطة تمويل الاستثمارات الحكومية وتمويل الخدمات العامة، فأساس فرض الضريبة والمحدد لها هو قيام الدولة بالإنفاق من أجل تحقيق المنفعة العامة.

2-2-2. الأهداف الاقتصادية:

تشتمل الأهداف الاقتصادية للضريبة في الآتي: (عفانة و القطاونة، 2008)

أ. ***العمل على تشجيع الصناعات المحلية وحمايتها من المنافسة الخارجية:*** تلجأ الدولة لحماية بعض الصناعات المحلية التي قد لا تكون قادرة على منافسة الصناعات المستوردة عن طريق فرض

ضرائب على السلع المستوردة، وهذا بدوره يعمل على رفع أسعار السلع المستوردة، ويؤدي بالتالي إلى خلق ظروف منافسة أفضل للسلع المصنعة محلياً.

ب. ***تحفيز الاستثمارات المحلية والأجنبية في بعض القطاعات المرغوب بها***: إذا ارتأت الدولة إلى ضرورة الحاجة لتشجيع قطاع فإنها تلجأ إلى إعفائه بالكامل من الضريبة، أو تخفيض نسبة الضريبة المفروضة عليه، وهذا بدوره يعمل على تحفيز الاستثمار بهذا القطاع؛ لأن إلغاء الضريبة أو تخفيضها يعمل على زيادة العائد الذي يحصل عليه المستثمر.

ج. ***وسيلة لتشجيع النشاط الاقتصادي***: إن الضريبة قد تكون أحد الأدوات الهامة التي تلجأ إليها الدولة لتنشيط الاقتصاد في كل من حالة التضخم والانكماش، ففي حالة التضخم والتي قد يكون من أسبابها ارتفاع السيولة المتوفرة بين أيدي المواطنين تلجأ الدول إلى زيادة نسب الضريبة المفروضة على مواطنيها، وهذا بدوره يؤدي إلى امتصاص جزء من تلك السيولة، وبالتالي العمل على الحد من المشكلة، أما في حالة الانكماش (الركود الاقتصادي)، وانخفاض الطلب على السلع والخدمات تلجأ الدولة لخفض نسبة الضريبة على المواطنين، وهذا بدوره يعمل على زيادة السيولة المتوفرة لدى المواطنين مما يعمل على زيادة الإنفاق وبالتالي تنشيط الحركة الاقتصادية، كما أن الضرائب تساهم بإيجاد الاستثمارات عن طريق خطط التنمية التي يتم تطبيقها، وبالتالي التخفيف من البطالة.

د. ***وسيلة لتحسين المركز المالي وزيادة حجم الاستثمارات***: حيث يمكن بواسطة التأثير على نسب الضريبة باتجاه معين، توجيه الشركات إلى زيادة رأس المال المستثمر في المشاريع، والتأثير بالتالي على موجودات الشركات، ويظهر ذلك بشكل خاص عند تخفيض نسب الضرائب. وفي دراسة قام بها Graeme Macdonald ظهر أن إصلاح نسب ضريبة دخل الشركات في أمريكا عام 1987م عن طريق تخفيضها

أدى إلى قيام الشركات بزيادة الإنفاق الرأسمالي للمساهمة في زيادة الاستثمارات، وزادت بذلك نسب الربحية.

من خلال ما سبق تتضح لنا أهمية الضريبة من الناحية الاقتصادية، وأن السياسة الضريبية في دول العصر الحالي كثيرا ما تستخدمها لمعالجة تصحيح أوضاع اقتصادية معينة.

2-2-3. الهدف الاجتماعي:

تهدف الضريبة من الناحية الاجتماعية إلى: " (شعباني ، 2017، صفحة 23)

أ. العمل على تقليل الفوارق الإجتماعية، وتوزيع الدخل بما يتفق مع العدالة الاجتماعية، وذلك عن طريق اعتماد الدولة على زيادة الضرائب على أصحاب الدخول والثروات المرتفعة، ثم إعادة توزيع حصيلتها على أصحاب الدخول المنخفضة.

ب. تستعمل الدولة الضريبة وسيلة لرفع أسعار المنتجات التي تراها مضرة بصحة أفراد المجتمع، كالمشروبات الكحولية والسجائر.

ج. تمويل بعض الخدمات العامة لأفراد المجتمع، كالأمن وغيره، من فرض الضريبة، ويتعلق الأمر بتلك الخدمات التي يمكن للقطاع الخاص أن يتخلى عنها."

المبحث الثاني: التنظيم الفني للضريبة

يمثل التنظيم الفني للضريبة تحديد الطرق والاجراءات الفنية التي تمكن الدولة من الاستقطاع الضريبي في مراحله المختلفة، بدأً بتحديد الوعاء الضريبي مرورا بحساب الضريبة وانتهاء بعملية التحصيل الضريبي (سماعين، 2021، صفحة 25).

1. تحديد وعاء الضريبة وأساليبه وطرقه:

1-1. تحديد وعاء الضريبة:

إن اختيار الوعاء الضريبي هو نقطة البداية في تنظيم أي ضريبة، لأن أول عمل يقوم به المشرع عند تنظيمه للضرائب هو اختيار الوعاء الذي تفرض عليه الضريبة (عبد الباسط، 2007، صفحة 23)، ويقصد بتحديد الوعاء الضريبي تحديد المادة الخاضعة للضريبة التي انطلاقا منها يتم حساب مبلغ الضريبة (رقم الأعمال، مبلغ الأرباح، كتلة الأجور...إلخ). ويعرف الوعاء الضريبي حسب **الحرتسي** (2012) "أنه مقدار أو وحدة المادة الخاضعة على اختلافها: سلعة، عملية "حيازة، استهلاك، تنازل، دخل، رأسمال"، خلال فترة زمنية محددة بموجبها يلزم الممول بالضريبة (الحرتسي، 2012، صفحة 31)". إضافة إلى "أن لكل ضريبة وعاء ومادة تكون لبنة أساس للتعرف على شكل الضريبة وخصائصها، فالضريبة التي وعائها العقار تسمى بالضريبة العقارية فنلاحظ هنا أساس فرض الضريبة هو العقار، والمادة الخاضعة للضريبة هي العقار لذلك لكل ضريبة مادة خاضعة لها وهو ما يعرف بالوعاء الضريبي". وبالتالي فهو "الموضع الذي تفرض عليه الضريبة، والذي قد يكون الشخص في حد ذاته كما قد يكون المال الذي يمتلكه الأشخاص في فترة زمنية معينة، كما قد يأخذ صورة عمل ورأس مال، ويجب التمييز بين وعاء الضريبة ومصدر الضريبة الذي يقصد به "المال الذي تدفع منه الضريبة فعلا، فقد يكون مصدر الضريبة رأسمالا أو دخلا إلا أن الدخل هو المصدر الرئيسي للضرائب، فمعظم الضرائب على رأس المال لا تدفع من رأس المال ذاته وإنما تدفع مما يدره من ربح، ومع ذلك فقد يتطابق وعاء الضريبة أحيانا مع مصدرها، ففي الضرائب على الدخل يكون وعاؤها الدخل ومصدرها هو الدخل أيضا (يخلف، 2019، صفحة 22)، في حين يختلف الوعاء عن المصدر بالنسبة للعديد من الضرائب كالضرائب على التملك والضرائب غير المباشرة (الحرتسي، 2012، صفحة 31)، وعادة ما يلجأ في

تقدير المادة الخاضعة للضريبة إلى عدة طرق حسب نوع الضريبة المفروضة وكذا حسب طبيعة المادة المفروضة عنها الضريبة بالإضافة إلى شخصية المكلف بالضريبة (سماعين، 2021، صفحة 25).

وبالحديث عن قياس الوعاء نميز بين أساليب التحديد وطرق التقدير:

1-2. ***أساليب تحديد وعاء الضريبة:*** تحديد وعاء الضريبة مرادف كلمة "determination" ونقصد بها النظر إلى نوع الضريبة أو شخص المكلف، ويتخذ إما:

1-2-1. ***شكل التحديد الكيفي "Qualitative":*** يعتمد على تحديد الوعاء بالنظر إلى شرط جوهري يتمثل في الأشخاص الخاضعة (طبيعة المكلف ومدى شخصية الضريبة)، وذلك بتتبع مصدر الدخل، حجمه ومصدره وكذا المركز الشخصي، المالي، الاجتماعي أو العائلي للمكلف بالضريبة.

1-2-2. ***شكل التحديد الكمي "Quantitative":*** يتم بالنظر إلى طبيعة المادة الخاضعة بصرف النظر عن معطيات ضغط الضريبة على المكلف بها (عدم الاعتداد بظروف الشخص الخاضع).

1-3- طرق تقدير وعاء الضريبة:

يمكن تقدير المادة الخاضعة إما بشكل مباشر أو غير مباشر.

1-3-1. ***التقدير المباشر:*** تلجأ معظم التشريعات الحديثة إلى هذه الطرق المباشرة في تحديد وعاء الضريبة، ويمكن التمييز بين أسلوبين:

أ. ***أسلوب الإقرار***: تعتمد هذه الطريقة على التصريحات المقدمة من قبل دافع الضريبة نفسه، إذ يقدم بيانات تفصيلية عن وعائه الجبائي مدعما بالوثائق والمستندات. أي تصريح من قبل الشخص الخاضع "إقرار شخصي"، أو من طرف متعاملين معه " إقرار من الغير" عادة يكونون مدينين للممول أو الشخص الخاضع بمبالغ تدخل ضمن عناصر المادة الخاضعة. مثال: التصريح بمبلغ الاستئجار من طرف مستأجر، تصريح بمبلغ العمولة الممنوحة للبنك..الخ، تصريح البنك عن المبالغ المقرضة للممول، تحرير فاتورة مشتريات على المورد. (الحرتسي، 2012، صفحة 32)

ب. ***أسلوب التحديد الإداري المباشر***: تلجأ الإدارة المالية إلى هذه الطريقة في حالة امتناع الممول بقصد أو بغير قصد عن تقديم الإقرار المطلوب منه خلال المدة القانونية، ويحدد الوعاء في هذه الحالة بناء على ما بحوزة الإدارة المالية من معلومات، وتسمى هذه الطريقة بالتفتيش الإداري (سلمان ، 2015، صفحة 119).

1-3-2. ***التقدير غير المباشر***: يعتمد على معطيات غير مصرح بها بشكل مباشر للإدارة الضريبية، ويأخذ شكلين:

أ. ***التقدير بواسطة المظاهر الخارجية:*** تتمثل هذه الطريقة في اعتماد الادارة الجبائية عند تحديد الوعاء الجبائي على بعض المظاهر الخارجية التي لها علاقة بالمكلف، والتي يكون من السهل على الادارة الجبائية تقديرها، فيمكن مثلا الاستدلال بعدد المساكن والسيارات التي يملكها المكلف وقيمتها، وعدد العمال والموظفين في مؤسسة المكلف..إلخ (شعباني ، 2017، صفحة 32)

ب. ***أسلوب التقدير الجزافي:*** تقوم هذه الطريقة على أساس تقدير وعاء الضريبة بطريقة جزافية بالاستناد إلى بعض القرائن والمؤشرات التي لها صلة وثيقة بالمادة الخاضعة للضريبة (مبلغ الايجار، موقع المحل، مساحة المحل، حجم البضاعة المعروضة...) (سماعين، 2021، الصفحات 25-26)، "مثال: الضريبة الجزافية الوحيدة IFU" (الحرتسي، 2012، صفحة 32)، "إما أن تحدد هذه القرائن قانونيا، ويطلق عليها **بالجزاف القانوني**، وإما أن تحدد بصورة اتفاقية بين إدارة الضرائب والمكلف، وغالبا ما يتم الاتفاق على رقم معين يمثل مقدار دخله، وتسمى هذه الطريقة **بالجزاف الاتفاقي**." (سلمان ، 2015، صفحة 119)، وعادة ما يلجأ المشرع إلى استخدام هذه الطريقة في تقدير المادة الخاضعة للضريبة بالنسبة للنشاطات التجارية الصغيرة التي لا تتوفر على دفاتر محاسبية منتظمة (سماعين، 2021، صفحة 26).

مما سبق يتضح تشابه كل من طريقة التقدير الجزافي مع طريقة المظاهرة الخارجية حيث أن كلا منهما لا تعتمد على الحقائق في تقدير الوعاء الضريبي وبالتالي يفتقدان الدقة والانضباط بشأن تحديد المادة الخاصة للضريبة (سلمان ، 2015، صفحة 119).

2. تصفية الضريبة " Liquidation " أو تحديد سعر الضريبة: يقصد بربط الضريبة تحديد مبلغها الذي يجب على المكلف دفعه وتحديد هذا المبلغ يتم أولا بتحديد الوعاء الضريبي واختيار أسلوب الوصول إلى المادة الخاضعة، وثانيا بتقدير الأساس الخاضع للضريبة وصولا إلى ربط الضريبة أو تقدير مقدار المبلغ المستحق كضريبة بالاعتماد على مطابقة شروط فرض الضريبة (الواقعة المنشأة، الأساس الخاضع بعد إدراج الامتيازات الجبائية الممنوحة، سعر أو معدل الضريبة).

وعلى العموم هناك طريقتان لتقدير مبلغ الضريبة: الحقيقي والجزافي. ويعتمد النظام **الحقيقي** "**Réel**" على معلومات محاسبية ومالية مبررة ودقيقة مقدمة لمصلحة الضرائب، تساعد في تقدير مبلغ الضريبة بشكل واضح، سهل وأكثر عدالة. بينما تحدد الضريبة **جزافا** "**Forfaitairement**" من خلال الاعتماد على تصريحات الممولين والتي تتم مراجعتها وتقييمها ثم قبولها أو تعديلها حسب متطلبات التقدير الجزافي ومدى مطابقتها لتصريح الممول (الحرتسي، 2012، الصفحات 34-35).تحسب قيمة الضريبة المستحقة "من خلال ضرب المادة الخاضعة للضريبة في المعدل الضريبي المناسب، الذي يمكن أن يتخذ صورة المعدل النسبي أو المعدل المتصاعد (سماعين، 2021، صفحة 27) ". أو المعدل الخاص، وكذلك التعرف على مختلف عناصر التشخيص، كالإعفاءات والأعباء المختلفة، إضافة إلى التفاوت في معدل الضريبة وتصاعدها (شعباني ، 2017، صفحة 33) وفيما يلي تفصيل للمعدلات الضريبية:

2-1.المعدل النسبي للضريبة: قد يعتمد المشرع في حساب الضريبة على المعدل النسبي (فتسمى الضريبة ضريبة نسبية أو قيمية) (سماعين، 2021، صفحة 27)، وهو السعر الذي يبقى ثابتا لا يتغير بتغير وعاء الضريبة كأن تفرض ضريبة على الدخل سعرها بنسبة (10%) فهذا السعر يجري على جميع الدخول سواء كانت صغيرة أم كبيرة (عقيل و سعود ، 2016، صفحة 85)، ويتميز استخدامه بالبساطة لكن يطرح تساؤلات بخصوص مدى قدرته على تحقيق العدالة (يخلف، 2019، صفحة 23)؛

2-2. المعدل التصاعدي للضريبة: كما قد يعتمد المشرع أيضا على المعدل التصاعدي (فتسمى الضريبة ضريبة تصاعدية) (سماعين، 2021، صفحة 27) ، والمعدل التصاعدي هو ذلك السعر الذي يزداد بازدياد وعاء الضريبة فيرتفع سعر الضريبة كلما زاد وعائها (عقيل و سعود ، 2016، صفحة 85)، حيث نميز بين التصاعدية الإجمالية بالطبقات التي يتم فيها تقسيم المادة الخاضعة للضريبة إلى مستويات محددة سلفا بعضها أكبر من بعض وتكون نقطة البداية فيها لكل طبقة هي الصفر، ويطبق معدل واحد على مستوى كل طبقة والذي يتغير عند الانتقال من طبقة إلى طبقة أخرى، وتبعا لهذا المنطق يجد كل مكلف بالضريبة أن دخله ينتمي لإحدى الطبقات حيث يدفع النصيب المقدر لهذه الطبقة بأكمله، ويعاب على هذا الشكل من التصاعدية أنه لا ينسجم مع فكرة العدالة الضريبية، كما أنه يكفي الخروج من طبقة و لَو بوحدة نقدية واحدة ليتغير معدل الاقتطاع بشكل مفاجئ، الأمر الذي يدفع بالأفراد للتهرب من التصريح بدخولهم الحقيقية حتى لا تطبق عليهم معدلات الاقتطاع المرتفعة، أما التصاعدية بالشرائح يتم فيها تقسيم المادة الخاضعة للضريبة إلى عدة شرائح ويحدد لكل شريحة معدل يطبق عليها، وكلما انتقلنا من شريحة إلى أخرى أعلى ارتفع المعدل، وتحاول التصاعدية بالشرائح التخلص من عيوب التصاعدية بالطبقات، إذ تعتبر كل شريحة مستقلة عن الأخرى ومن ثَمَّ كلما زاد دخل المكلف ووصل جزء منه إلى شريحة أعلى، فإن الجزء الزائد هو الذي يخضع فقط للمعدل الأعلى، وبالتالي فإن زيادة المادة الخاضعة للضريبة لا يؤثر على الدخل الصافي نتيجة الاقتطاع الضريبي (يخلف، 2019، صفحة 23).

2-3. المعدل الخاص: إذا كان المعدل القيمي يأخذ صورة نسبة مئوية معينة من قيمة الوعاء بعد تقديره بالنقود، فإن المعدل الخاص يأخذ صورة مبلغ نقدي معين على كل وحدة كمية من وعاء الضريبة وقد تكون هذه الوحدة وزناً أو حجماً أو مساحة..إلخ. فالمعدل الخاص هو ذلك المعدل الذي يكون وعاؤه معبر عنه بكمية مقاسة عندها تسمى الضريبة المفروضة بالضريبة الخاصة مثل الغرام بالنسبة للذهب، الهكتولتر بالنسبة للمنتجات البترولية، والكيلوغرام بالنسبة لمنتوجات التبغ والدخان...)، وعند حساب مبلغ الضريبة نقوم بضرب التعريفة الضريبية المعبر عنها بعدد الوحدات النقدية في الكمية الخاضعة للضريبة، كمثال على ذلك إذا فرضنا أن كمية الذهب الموجهة للطبع لدى إدارة الضرائب من طرف أحد تجار الذهب هي 1000 غرام وأن سعر ضريبة الضمان (هي عبارة عن ضريبة نوعية تفرض على مصنوعات الذهب والفضة والبلاتين) هو 40 دج للغرام فإن مبلغ ضريبة الضمان يساوي (1000غ × 40 دج = 40000 دج) (سماعين، 2021، صفحة 28)

3. تحصيل الضريبة " Recouvrement ": تحصيل الضريبة هو مجموع العمليات التي تهدف إلى نقل مبالغ الضريبة من المكلف إلى صناديق الخزينة. يعد التحصيل آخر حلقة ضمن التنظيم الفني للضريبة، وتختلف طرق تحصيل الضرائب حسب طبيعة الضريبة محل الجباية، بشكل يراعي مبدأي الاقتصاد في النفقة والملائمة في التحصيل أي تزامن الاقتطاع مع موعد تحقيق الدخل. ويتم تحصيل الضريبة بعدة طرق أهمها:

3-1. التحصيل الودي (Cordial):

يتخذ التحصيل الذي يتم بالتراضي بين المكلف وإدارة الضرائب شكلين:

3-1-1. التحصيل المباشر:

يتم من خلال إخطار المكلف بمبلغ الضريبة المستحق عليه إضافة إلى مهلة السداد ليتقدم إلى قابض الضرائب المعني ويدفع مستحقات الضريبة. يمكن أن يكون التحصيل المباشر إما بالتوريد المباشر: ويأخذ شكلين، الأول ويتعلق بدفع مستحقات الضرائب والرسوم المفروضة على الخدمات الإدارية التي تقدمها هيآت عمومية ذات طابع إداري على شكل طوابع ترفق بتسجيل العقود، التوثيق، وثائق الهوية خدمات العدالة..الخ، أما الثاني فيكون بدفعة واحدة كرسم التطهير والرسم على اقتناء مركبات جديدة (الحرتسي، 2012، صفحة 36)، أو على شكل أقساط مقدمة (Accomptes) وفقا لهذه الطريقة يكون للمكلف بالضريبة من الخبرة ما يمكنه من تقدير قيمة الضريبة التي تستحق عليه في نهاية العام بطريقة تقديرية، ما يجعله يقوم بتوريد المبالغ في شكل أقساط (شهريا أو كل ثلاثة شهور) مقدما تحت حساب الضريبة، ثُم تتولى الإدارة الضريبية في نهاية العام باتخاذ إجراءات الربط وتحديد مبلغ الضريبة، ثُم تتم عملية التسوية على أساس ما دفع من أقساط خلال السنة، فتطالبه بدفع ما تبقى عليه أو ترد له من قيمة الضريبة أو ترحل هذا المبلغ كقسط مقدم تحت حساب الضريبة، ويمتاز هذا الأسلوب بأنه يخفف من وقع الضريبة على المكلف بها ويجعل أداءها سهلا وميسورا، كما يضمن للخزينة العامة إيرادات مستمرة على مدار السنة بما يتناسب مع احتياجات الدولة للأموال، بعكس لو تم ترك كافة إيرادات الضريبة في نهاية السنة المالية (يخلف، 2019، صفحة 24)؛

3-1-2. التحصيل غير المباشر:

يذكر في بعض المراجع بتعبير الاقتطاع من المنبع أو الحجز من المنبع (Cotisation à la source)، "وفقا لهذه الطريقة لا يقوم المكلف الحقيقي بدفع مبلغ الضريبة أي تكون العلاقة بين المكلف الحقيقي والإدارة الضريبية غير مباشرة، حيث يقوم شخص غير المكلف من تسديد الضريبة عوضا عنه، ويرتبط المكلف مع هذا الشخص وفقا لعلاقة دين أو تبعية بحجز قيمة الضريبة المستحقة (طاقة و

العزاوي، 2007، صفحة 114)"، مثال: اقتطاع الضريبة على الدخل صنف فوائد دفاتر الاحتياط أو أموال محولة للخارج من قبل العون المكلف بالبريد أو البنك، اقتطاع ضرائب الدخل من الأجور أو الرواتب من طرف المحاسب.. وتمتاز هذه الطريقة بـ:

- الحد من التهرب الضريبي وتفاديه من خلال تحصيل يتزامن مع الحدث المنشئ، كما وقد يسبق حصوله كما هو الحال بالنسبة لواقعة تحقق الدخل لدى الموظفين والأجراء فيما يخص ضريبة الرواتب والأجور.
- ضمان تدفق الإيرادات بشكل مستمر على مدار السنة.

كما يعاب على نظام الحجز من المنبع " اقتطاع غير مباشر "ما يلي:

- عدم شعور المُمَوِل بأثر العبء الضريبي وعدم تمكنه من قياس الضغط الضريبي.
- قد يؤدي تعقد وتشعب اللوائح الضريبية إلى صعوبة في تطبيق الاقتطاعات من المنبع، كما أن ارتفاع المعدلات قد يقود إلى التصريح بمبالغ أقل من القيمة الحقيقية فيما يخص الاقتطاعات على ضرائب تصريحية.

تجدر الإشارة إلى أن كل هذه الأدوات تندرج في صيغة التحصيل الودي، في حين قد يتم اللجوء إلى صيغة أخرى هي التحصيل الإجباري وهي نادرة، ترتبط بامتناع المكلف عن دفع دين أو مستحقات الضريبة عليه بالطريقة الودية وصدور سند تحصيل " avis de recouvrement " مؤشر عليه من طرف مدير الضرائب مع الإمضاء، حيث ينظم هذه الطريقة كل من القانون الجبائي وقانون الإجراءات المدنية (الحرتسي، 2012، الصفحات 36-37).

3-2. التحصيل الإجباري (Obligatoire): يتخذ في حال امتناع المكلف عن دفع مستحقاته بطريقة ودية، وهناك 3 مراحل لها:

3-2-1. إرسال إشعار بعقد أمر " Commandement ":

على شكل مراسلة موصى عليها "L, Recommande" يمنح بموجبها المكلف مهلة الدفع الدين مع غرامات التأخير، مع حرمانه من حق تقسيط الدفع. إذا لم يستجيب المكلف تلجا الإدارة إلى: (الحرتسي، 2012، الصفحات 37-38)"

3-2-2. الغلق المؤقت للمحلات المهنية:

عالجت المواد من 146 إلى 150 من قانون الاجراءات الجبائية اجراءات الغلق المؤقت للمحلات المهنية والحجز والغلق المؤقت للمحل المهني للمكلف بالضريبة هو من بين الإجراءات الخاصة والإستثنائية التي منحها المشرع الجزائري للإدارة الجبائية من خلال المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري للحصول على الأموال التي المفروضة على المكلف. فعندما يتعذر على الإدارة الجبائية تحصيل قيمة الضرائب التي في ذمة المكلف اتجاه الخزينة بالطرق العادية وبناءا على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع للتحصيل يتخذ المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات كل حسب مجال اختصاصه قرار الغلق المؤقت للمحل المهني للمكلف بالضريبية المعني. إن قرار الغلق هذا تحكمه شروط نصت عليها المادة 146 من قانون الاجراءات الجبائية يجب مراعاتها والتي تتمثل في:

- الشرط الأول هو أن يسبق قرار الغلق المؤقت توجيه إنذار (تنبيه) للمكلف والذي يبلغ له بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة؛
- لا يمكن أن يتجاوز مدة الغلق المؤقت للمحل المهني ستة (06) أشهر وإلا كان هذا القرار تعسفيا، لأن الغرض من الغلق هو إجبار المكلف على تسديد ديونه الضريبية وليس حرمانه من ممارسة نشاطاته؛

- يتم تبليغ قرار الغلق للمكلف من طرف عون المتابعة المؤهل قانونا أو عن طريق المحضر القضائي؛
- إذا تمكن المكلف بالضريبة المعني من التحرر من دينه الجبائي أو أنه اكتتب سجلا للإستحقاقات مع موافقة قابض الضرائب المختص عليه خلال العشرة (10) أيام من تاريخ تبليغه بقرار الغلق فإن قرار الغلق هذا يصبح موقوف التنفيذ طالما أن المكلف قام بتسديد ديونه أو اكتتاب جدول للتسديد وهذا ما يُستشف بمفهوم المخالفة لأحكام المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية الفقرة الأخيرة.

3-2-3. الحجز " La saisie":

هي بمثابة تحذير عملي للمكلف يتم من قبل موظف بإدارة الضرائب بمعية مُحضر قضائي يعمل على حجز منقولات وعقارات تغطي كلفة الدين وتقع ضمن ملكية المكلف، حيث يعمل على تسجيل الأشياء المحجوزة ثم يمضي ويصادق على التسجيل، كما ويعين حارسا على ما تم حجزه، وفي حال عدم قبول المكلف لحراسة المحضر يعين رئيس البلدية التي ينتمي إليها المكلف حارسا ويتم إبلاغه ليمضي على الموافقة، في انتظار دفع الدين وأتعاب المُحضر القضائي، وإذا لم ينتهي الحجز بالدفع يتم اللجوء إلى: (الحرتسي، 2012، الصفحات 37-38)

3-2-4. البيع La vente :

بعد تنفيذ إجراء الحجز على أموال المكلف بالضريبة، تأتي مرحلة آخر إجراء تنفيذي لتحصيل الضريبة والمتمثلة في إجراء بيع المحجوزات. ويخضع تنفيذ المتابعات عن طرق البيع للشروط التالية: "

- "أخذ رأي المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية حيث يتعين على قابض الضرائب أخذ رأي السلطة الرئاسية له والمتمثلة في كل من مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب بحسب الحالة، ونلاحظ أن المشرع لم يحدد طبيعة هذا الرأي من حيث مدى وجوب التقيد به من

طرف قابض الضرائب، في حين نجد التعليمات الصادرة عن إدارة الضرائب تنص صراحة على الترخيص من طرف المدير الولائي للضرائب.

- الترخيص بالبيع من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه بعد أخذ رأي المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية يخضع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع للرخصة التي تمنح لقابض الضرائب من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه، وفي حالة عدم الحصول على الترخيص في أجل ثلاثين (30) يوما من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي أو إلى السلطة التي تقوم مقامه، يمكن للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية، حسب الحالة أن يرخص قانونا القابض الضرائب المباشر للمتابعات بالشروع في البيع ". (العيداني، 2020، صفحة 264)

- "في هذه المرحلة يتم اللجوء إلى محافظ البيع الذي يعمل على بيع ما تم حجزه بالمزاد العلني، وتنطلق العملية بالإشهار لها : الصحف، بلدة المكلف، مدخل المحكمة، إدارة الضرائب، حيث تمنح مدة للمعاينة كما وقد توقف بطلب متبوع بدفع المستحقات من قبل المكلف. (الحرتسي، 2012، الصفحات 37-38)

3-2-5. الرهن العقاري:

بإمكان قابض الضرائب القيام بإجراء الرهن العقاري على جميع الأملاك العقارية للمدينين بالضريبة لدى المحافظ العقاري على مستوى مديرية أملاك الدولة، وذلك بالنسبة لتحميل جميع أنواع الضرائب والغرامات الجبائية المسند تحصيلها إليه، وتعفي إدارة الضرائب من حقوق تسجيل الرهون العقارية، ويحظر على المحافظ العقاري القيام بتسجيل الأملاك العقارية ما لم يستظهر له مستخرج من جدول الضرائب مصفي أو عند الاقتضاء جدول الدفع بالتقسيط بإسم المدين (العيداني، 2020، صفحة 264).

المبحث الثالث: أشكال الضرائب في النظام الضريبي الجزائري

يخضع المكلفون الجزائريون لعدة أنواع من الضرائب، إذا نجد أن هناك نوعين رئيسيين من الأنظمة التي تحدد نوع الضرائب التي تخضع لها المؤسسات وهما النظام الحقيقي والنظام الجزافي ويقصد بالنظام الحقيقي أن على المؤسسة مسك محاسبة منتظمة كما نص عليه القانون 07-11 وباقي النصوص التشريعية ومسك دفتر يومية، دفتر كبير، ودفتر جرد.. وتقوم بإعداد الكشوف المالية من ميزانية وحساب نتائج..إلخ، أما المؤسسات الخاضعة لنظام الضريبية الجزافية فتمسك دفتر للمبيعات وآخر للمشتريات فقط وفيما يلي تفصيل لهاته الضرائب:

1. ضرائب النظام الحقيقي:

1-1. الرسم على القيمة المضافة:

1-1-1. تعريف الرسم على القيمة المضافة: هو من أهم الرسوم غير المباشرة، تفرض على الاستهلاك (bouznad, 2012, p. 161) وتخص العمليات ذات الطابع الصناعي، التجاري، الحرفي، وكذلك الحر وتقصى من المجال التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، العمليات ذات الطابع الفلاحي أو الخدمات العامة غير التجارية (المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2015 ، صفحة 7)، يقع الرسم على القيمة المضافة على عاتق المستهلك لا على المؤسسة، فهي تلعب دورا الوسيط في تحصيل تسديد الرسم إلى إدارة الضرائب، وهي السمة المحددة لهذا الرسم (الفريجات، 2009، صفحة 4)، وقد عرف دليل إحصاءات مالية الحكومة ضريبة القيمة المضافة بأنها "ضريبة على السلع أو الخدمات تقوم المؤسسات بتحصيلها على مراحل، ولكن المشتري النهائي هو الذي يتحمل عبئها الكامل في نهاية الأمر". أي أن المؤسسة عندما تكون وسيطا تعتبر المكلف القانوني والمشتري النهائي يعتبر المكلف الحقيقي.

1-1-2. العمليات الخاضعة للضريبة: يقصد بمجال التطبيق تحديد مختلف العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة، والتي يمكن تجميعه بصفة عامة في أربعة أصناف من العمليات وهي: عمليات بيع المنقولات، عمليات الأشغال العقارية، عمليات تقديم الخدمات، وكذا التسليم للذات. (سماعين 2021، 69) ومن أمثلة هذه العمليات حسب نص المادة المادة 2 من قانون المالية 2023 ما يلي:

أ. عمليات بيع المنقولات:

- المبيعات والتسليمات على الحال الأصلي، من المنتوجات أو البضائع الخاضعة للضريبة والمستوردة والمنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين.

- المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون، وتجار الجملة مثل عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى ونشاطات التجارة المتعددة وكذا تجارة التجزئة، باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للضريبة الجزافية الوحيدة وكذلك المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات، والمكونة كليا أو جزئيا من البلاتين أو الذهب أو الفضة أو من أحجار كريمة طبيعية أو الأشياء المقيدة تحت الرقمية 71-01 و71-02، من التعريفة الجمركية، وكذا التحف الفنية الأصلية، والأدوات العتيقة والأشياء المشمولة في المجموعات المقيدة تحت الرقمين 99-06 و99-07 من التعريفة الجمركية. "بينما لا تعتبر عمليات البيع المنفذة من طرف الفلاحين وتجاز التجزئة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، بالاضافة إلى أنه تم إعفاء السلع الضرورية (الخبز، السميد، الحليب، الدواء) من الرسم على القيمة المضافة (سماعين 2021، 69) "

ب. عمليات الأشغال العقارية:

- بيوع العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك باسمهم، قصد اعادة بيعها؛

- العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع الأملاك المشار إليها في الفقرة السابقة؛
- عمليات تجزئة الأراضي (Lottissement) لأجل البناء وبيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية؛
- عمليات بيع العقارات ذات الاستعمال السكني أو الموجهة لإيواء النشاط المهني أو التجاري، المنجزة في إطار نشاط الترقية العقارية، وكذا تلك المتعلقة بعمليات بيع المحلات ذات الاستعمال الصناعي.

ج. عمليات تقديم الخدمات:

- عمليات الإيجار وأداء الخدمات وأشغال الخدمات والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية؛
- العمليات المحققة في إطار ممارسة مهنة حرة؛
- الحفلات الفنية والألعاب التسليات بمختلف أنواعها التي ينظمها أي من الأشخاص ولو تصرف تحت ستار الجمعيات الخاضعة للتشريع الجاري به العمل؛
- الخدمات المتعلقة بالهاتف والتيلكس التي تؤديها إدارة البريد والمواصلات؛
- العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين؛
- العيادات الطبية الخاصة والمدارس الخاصة وغيرها.

د. *التسليم لأنفسهم:* التسليم للذات هي عبارة عن عملية تسمح للمؤسسة بالحصول على منتجات قامت هي بإنتاجها وتسليمها لنفسها أو بناء عقارات بوسائلها الخاصة موجهة لتغطية إحتياجات مصالحها، حيث يعتبر الخاضع للرسم على القيمة المضافة في هذه الحالة الزبون والمورد في نفس الوقت وكأن المؤسسة قامت بالبيع لنفسها، وعليه يمكن أن نميز بين نوعين من التسليم للذات:

- لعمليات تثبيت الأملاك المنقولة التي يقوم بها الخاضعون للرسم، مثل قيام مؤسسة لانتاج مكاتب بتسليم مكاتب لفائدة مصالحها الادارية.

- الأملاك العقارية مثل قيام مؤسسة أشغال عمومية ببناء مباني موجهة لإيواء مكاتبها الإدارية أو بناء مستودعات موجهة لحفظ مخزوناتها (سماعين 2021، 70)

هـ. ***العمليات الخاضعة للضريبة اختياريا:*** يجوز للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة، أن يختاروا، بناء على تصريح منهم، لاكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة، على أن يقوموا بعمليات تزويد بسلع أو خدمات للتصدير؛ أو لصالح الشركات البترولية؛ أو للمكلفين بالرسم، الآخرين وكذا للمؤسسات التي تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء. ومن نتائج هذا الاختيار أن يخضع المعنيون وجوبا لنظام الربح الحقيقي. وحسب المادة 21 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2023 يحصل الرسم على القيمة المضافة بمعدلين، المعدل 19% المعدل العادي، والمعدل 9% المعدل المخفض.

1-2. الرسم على النشاط المهني:

"يصنف الرسم على النشاط المهني نظريا ضمن الضرائب المباشرة لعدم استفادة المكلف بالضريبة من خدمات متعلقة بالتسديد إضافة إلى تحمل عبء الضريبة من قبل المكلف بدفعه دون إمكانية تحميله لشخص آخر". (شعباني ، 2017، صفحة 118)

" وهو رسم يستحق على رقم الأعمال الذي يحققه المكلفون بالضريبة في الجزائر الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو للضريبة على أرباح الشركات".

ويقصد برقم الأعمال، مبلغ الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها. غير أنه تستثنى العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها، من مجال تطبيق الرسم المذكور في هذه المادة. بالنسبة لوحدات مؤسسات الأشغال العمومية والبناء، يتكون رقم الأعمال من مبلغ مقبوضات السنة المالية. يجب تسوية الحقوق المستحقة على مجموع الأشغال، على الأكثر عند تاريخ الاستلام المؤقت، باستثناء الديون لدى الإدارات العمومية والجماعات المحلية.

يحدد نسبة معدل الرسم على النشاط المهني حسب المادة 222 بـ 1,5 %. غير أنه، يرفع معدل الرسم على النشاط المهني إلى 3% فيما يخص رقم الأعمال الناتج عن نشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب.

وكان رئيس الجمهورية، خلال اجتماع مجلس الوزراء المنعقد والمخصص لدراسة مشروع قانون المالية لسنة 2024 و المصادقة عليه، قد أمر ب"إلغاء الضريبة على النشاط المهني وتقليص الضريبة على القيمة المضافة إلى أقصى حد على إنتاج الدواجن و المواد الغذائية المستوردة بصفة عامة".

1-3. الضريبة على الدخل الإجمالي:

تنص المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه « تُؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الاجمالي وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة...» [1] حيث يخضع للضريبة على الدخل الاجمالي الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم الجبائي في الجزائر، وكذا الأشخاص الذين يقع موطن تكليفهم الجبائي خارج الجزائر بالنسبة لمداخيلهم الجزائرية المصدر. وحسب التشريع الجبائي الجزائري يعتبر كأن لديهم موطن تكليف جبائي في الجزائر كل من:

- الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفتهم مالكين أو مستأجرين له لمدة لا تقل عن سنة.

[1] تأسست الضريبة على الدخل الإجمالي بموجب قانون المالية لسنة 1991

- الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم الأساسية.
- الأشخاص الذين يمارسون في الجزائر نشاط مهني سواء كانوا أجراء أم لا.
- أعوان الدولة الذين يكلفون بمهام في بلد أجنبي ولا يخضعون في هذا البلد لضريبة الدخل. حيث يتكون الدخل الصافي الاجمالي من مجموع المداخيل الصافية للأصناف التالية:

- الأرباح المهنية؛
- الأجور والرواتب؛
- مداخيل القيم المنقولة؛
- المداخيل العقارية؛
- المداخيل الفلاحية؛
- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن العقارات والأوراق المالية.

1-4. الضريبة على أرباح الشركات (IBS):

أسست الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة 38 من قانون المالية 1991، واعتبر إحداثها بموجب قانون المالية لسنة 1991 من بين الركائز الأساسية للإصلاح الجبائي لسنة 1992 من خلال الفصل بين الأشخاص الطبيعيين والأشخاص الاعتباريين بإخضاع كل فئة لضريبة خاصة بها، حيث تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على مايلي: «تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنوية ... تسمى الضريبة على أرباح الشركات.

إن مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات يتم على أساس الإخضاع الاجباري للضريبة أو الإخضاع الاختياري لها.

أ. ***الشركات الخاضعة إجباريا:***

يخضع للضريبة على أرباح الشركات (IBS) بصفة إجبارية الأشخاص المعنوية التي يسيرها القانون التجاري وهي على وجه الخصوص:

- شركات المساهمة(SPA)
- الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL)
- المؤسسات ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة (EURL)
- شركات التوصية بالأسهم(SCA)
- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري (EPIC)

ب. ***الشركات الخاضعة إختياريا:***

بالإضافة إلى الشركات الخاضعة إجباريا هناك بعض الشركات الخاضعة إختياريا وهي على وجه الخصوص شركات الأشخاص (مثل شركات التضامن SNC شركات التوصية البسيطة SCS وكذا الشركات المدنية)، حيث أن هذه الشركات هي خاضعة في الأساس للضريبة على الدخل الإجمالي بالإسم الشخصي لكل شريك حسب حصته من الأرباح التي تناسب مساهمته في رأسمال الاجتماعي للشركة. إلا أن القانون الجبائي منحها إمكانية طلب الخضوع إختياريا للضريبة على أرباح الشركات وذلك عن طريق تقديم طلب خطي ممضى من طرف المسؤول عن الشركة يتعين إرفاقه مع التصريح السنوي للأرباح الذي يتعين إيداعه قبل الفاتح ماي من السنة الموالية. ونشير هنا إلى أن هذا الإختيار غير رجعي طيلة مدة حياة الشركة، ولا يمكنها بأي حال من الأحوال الرجوع مرة أخرى لى الخضوع للضريبة على الدخل الاجمالي (IRG).

"إن المفاضلة بين هاتين الضريبتين تتطلب الانتباه إلى كون الضريبة على الدخل الاجمالي تصاعدية، وبالتالي فهي تناسب الأوعية الصغيرة، في حين تناسب الضريبة على أرباح الشركات الأوعية الكبيرة، وفي هذه الحالة يتم توجيه المؤسسات بناء على الأرباح الصافية المتوقعة." (سماعين 2021، 208)

يحدد مبلغ الضريبة على أرباح الشركات:

- 19%، بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع؛
- 23%، بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات الأسفار؛
- 26%، بالنسبة للأنشطة الأخرى.

في حالة الممارسة المتزامنة لعدة أنشطة خاضعة لمعدلات مختلفة، يتم تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة بعنوان كل معدل وفقا لحصة رقم الأعمال المصرح به أو الخاضع للضريبة بالنسبة لكل نشاط.

2. الضريبة الجزافية الوحيدة:

2-1. نظرة عامة على الضريبة الجزافية الوحيدة: تم استحداث نظام الضريبة الجزافية الوحيدة في إطار الاصلاح الجبائي بموجب المادة 02 من قانون المالية لسنة 2007 ليحل محل النظام الجزافي[1]*، ونصت المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لـ2023 على أنه تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تغطي الضريبة على الدخل الاجمالي، والرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني.

[1] * **النظام الجزافي** هو نظام يعتمد على التقدير الجزافي للمادة الخاضعة للضريبة تم استحداثه في إطار الاصلاح الجبائي لسنة 1992 إلى غاية 2007 أين تم استبداله بنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، ويتميز بوجود عدة ضرائب: الضريبة على الدخل الاجمالي، الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة (سماعين 2021، 44)

2-2. خصائص نظام الضريبة الجزافية الوحيدة: يتميز هذا النظام بعدة خصائص تميزه عن النظام الحقيقي من بينها نجد ما يلي: (سماعين 2021، 45)

- نظام الضريبة الجزافية الوحيدة مخصص للأنشطة التجارية الصغيرة التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي سقف 15 مليون دج.
- تحديد المادة الخاضعة للضريبة (رقم الأعمال) حسب النظام الذي يكون بشكل تقريبي وجزافي، وليس على أساس مسك محاسبة منتظمة كما هو الحال بالنسبة للنظام الحقيقي.
- يتميز نظام الضريبة الجزافية الوحيدة بوجود ضريبة واحدة تسمى الضريبة الجزافية الوحيدة، على عكس النظام الحقيقي الذي يتميز بوجود عدة ضرائب (...IBS،TVA،TAP)
- إن المكلفين بالضريبة التابعين لهذا النظام لا يخضعون عادة للرقابة الجبائية المعمقة لادارة الضرائب إلا في الحالات النادرة عند وصول معلومات إلى إدارة الضرائب تفيد بتحقيق رقم أعمال أعلى من ذلك المعتمد من طرف الإدارة أو المصرح به من طرف المكلف بالضريبة.
- إن المكلفين التابعين لهذا النظام (النشاطات التجارية الصغيرة) غير ملزمين بمسك محاسبة منتظمة وإنما سجل للمبيعات وآخر للمشتريات يكونان مؤشر عليهما من طرف مصلحة الضرائب المختصة إقليميا.

2-3. الأنشطة الخاضعة لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة: حسب المادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023 فإنه تخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الشركات المدنية ذات الطابع المهني والأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون نشاطا صناعيا وتجاريا وغير تجاري وحرفيا، وكذا التعاونيات الحرفية والصناعات التقليدية التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي أو إيراداتها المهنية السنوية خمسة عشر مليون دينار (15.000.000 دج)، ما عدا تلك التي اختارت نظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي.وبالتالي عند تجاوز هذا السقف يتم استبعاد هذه الأنشطة من الخضوع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة وتصبح خاضعة للنظام الحقيقي.

وحسب نفس المادة المذكورة سابقا فإنه يستثنى من نظام الضريبة الجزافية الوحيدة:

- أنشطة الترقية العقارية وتقسيم الأراضي؛
- أنشطة استيراد السلع والبضائع؛
- أنشطة شراء – إعادة البيع على حالها، الممارسة حسب شروط البيع بالجملة، طبق للأحكام المنصوص عليها في المادة 224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
- الأنشطة الممارسة من طرف الوكلاء؛
- الأنشطة الممارسة من طرف العيادات والمؤسسات الصحية الخاصة، وكذا مخابر التحاليل الطبية؛
- أنشطة الإطعام والفندقة المصنفة؛
- القائمون بعمليات تكرير وإعادة رسكلة المعادن النفيسة، وصانعي وتجار المصنوعات من الذهب والبلاتين؛
- الأشغال العمومية والري والبناء.

وحددت المادة 282 مكرر 3 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2023 معدل الضريبة الجزافية الوحيدة كما يلي:

- 5%، بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع؛
- 12%، بالنسبة للأنشطة الأخرى.

3. النظام المبسط للمهن غير التجارية:

تأسس النظام المبسط الذي بموجب قانون المالية لعام 2008 وهو نظام ضريبي سهل حيث تحدد الضريبة من الربح الحقيقي، هذا النظام خاص بالمهن غير التجارية (BNC) .

يطبق النظام المبسط على المكلفين بالضريبة الذين لا يخضعون للضريبة الجزافية الوحيدة والذين يقدر رقم أعمالهم السنوي أو يساوي 8.000.000 دج. يخضع المكلفون بالضريبة الذين يحققون مداخيل تابعة لفئة المهن غير التجارية للنظام المبسط.

بإمكان الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون نشاطا غير تجاري والذين يخضعون للضريبة الجزافية الوحيدة أن يختاروا النظام الضريبي وفقا للنظام المبسط للمهن غير التجارية، عندما لا تتجاوز إيراداتهم السنوية عتبة 8.000.000 دينار جزائري.

يجب أن تقدم طلباتهم على ورقة بيضاء، وموجهة إلى المصالح الجبائية التي تدير ملفهم الجبائي. (المادة 282 مكرر 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة) يجب الإخطار بالخيار قبل 1 فبراير من السنة الأولى التي يرغب فيها المكلفون بالضريبة في تطبيق النظام المبسط للمهن غير التجارية. والخيار في هذه النظم الضريبية لا رجعة فيه. فيما يتعلق بالمكلفين بالضريبة الجدد، يمكنهم اختيار فرض الضرائب حسب النظام المبسط للمهن غير التجارية عند الاكتتاب في التصريح بالوجود (الاكتتاب يكون وفق المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة)

المبحث الرابع: الإطار النظري للمستشار الجبائي

من خلال هذا المبحث سنتطرق إلى مفهوم الاستشارة ومفهوم المستشار الجبائي في مختلف دول العالم وفي الجزائر بالخصوص وتاريخ نشأة هذه المهنة وذلك من خلال المطالب التالية:

1. مفهوم الاستشارة والمستشار الجبائي:

1-1. الاستشارة وأطرافها:

تعرف الخدمة الاستشارية حسب (المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2018) بأنها "علاقة تفاعلية بين خبير استشاري مؤهل بحكم تكوينه العلمي وتجربته العملية ومقدرته الفنية وعميل يحتاج إلى هذا الخبير (كيموش و بلخيري، 2019، صفحة 219)".

وتعرف الاستشارة أيضا على أنها تقديم النصيحة بموجب تعاقد مع مؤسسة، وتقدم من قبل أفراد مؤهلين ومدربين للمساعدة في تحقيق الأهداف من وجهة نظر مستقلة للمؤسسة، حيث يتم تحديد المشاكل وتحليلها ويقترح المستشار الحلول المناسبة لهذه المشكلات (أبو غزالة ، 2015)، وللاستشارة عدة أطراف ويقصد بأطراف الاستشارة كل من المستشار والمستَشِير اللذان نستعرضها فيما يلي (الركراكي، 2020، الصفحات 16-17):

- ***المستشار***: هو الذي يمتلك الأدوات والمنهجية والخبرة التي تسمح له بمساعدة ومرافقة الزبون بتجاوز مشاكله واتخاذ القرارات الصائبة وفق شروط وضوابط المهنة، بمعنى يلتزم بتقديم الخدمة بطريقة احترافية.
- ***المستشير***: هو الشخص الذي يطلب الحصول على الخدمة ويرغب فيها، من خلال الاستجابة لشروط الحصول على الاستشارة، ويبقى المستشير سيد قرارته كلها والمتحكم فيها تماما طيلة عمر مشروع الاستشارة.

تعتبر مهنة المستشار الجبائي أو المستشار الضريبي من بين المهن المسماة بالمهن الليبيرالية أو المهن الحرة كالطب والمحامات..الخ، وقد جاء في مفهوم المهنة الليبرالية حسب منظمة المستشارين الجبائيين الأوروبية CFE على أنه " لا يجب اعتبار المهن الليبرالية (خطأً) على أنها غير منظمة ولكنها تشير إلى درجة معينة من الحرية المهنية من تدخل الدولة والتي تعتبر ضرورية لممارسة النشاط لمصلحة العميل. قد يعارض هذا إلى حد ما مصلحة الدولة (على سبيل المثال، من المسلم به أن الطبيب سيصف العلاج الطبي الأفضل للمريض حتى لو كان لصندوق التأمين الصحي مصلحة في علاج أرخص؛ يجب على المحامي ضمان احترام الحقوق الإجرائية للشخص المشتبه فيه حتى ولو كان للشرطة مصلحة في إبقائه قيد الاحتجاز)" (the CFE Professional Affairs Committee, 2013).

1-2. مفهوم المستشار الجبائي:

تختلف مهنة الاستشارة الجبائية من عدة جوانب ومن بلد الى آخر من حيث تميزها واعتبارها كمهنة مستقلة بذاتها عن باقي المهن المتداخلة معها كالمحامين والمحاسبين أو من حيث نطاق صلاحيات مُمتهنيها المقيدين بالتشريعات والقوانين التي تنظم المهنة في بلدان هؤلاء المهنيين وفيما يلي مجموعة من التعاريف للمستشار الجبائي:

حسب تقرير " **دراسة دور وسطاء الضرائب (Étude du rôle des intermédiaires fiscaux)** " الذي تم إعداده من قبل مجموعة داراسين تتألف من ممثلين عن وزارة الخزانة في المملكة المتحدة (**HM Revenue and Customs**) وأمانة منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (**OECD**). ومن قبل العديد من المستشارين المُعارين لفترات قصيرة من مختلف شركات الاستشارات القانونية والمحاسبية الرائدة أن:

"مستشاري الضرائب مصطلح عالمي يشير إلى شركات المحاسبة أو الشركات القانونية وشركات الاستشارات الضريبية الأخرى، وخاصة الهياكل الصغيرة. يشير أيضًا إلى المتخصصين الضريبيين

العاملين في هذه الشركات أو الإدارات الضريبية لشركات أخرى.. ويقصد بالهياكل الصغيرة شركات الاستشارات الضريبية المستقلة الصغيرة التي تقدم مشورة أو خدمات متخصصة، أما وسطاء الضرائب فهو مصطلح عالمي يشمل المستشارين الضريبيين والمؤسسات المالية.. ويشير مصطلح المؤسسات المالية إلى الشركات العاملة في القطاع المالي (مثل بنوك الاستثمار والتجزئة وشركات التأمين ومديري الأصول). (OCDE & HM Revenue and Customs, 2007)

1-2-1. تعريف المستشار الجبائي لدى منظمة CFE Tax Advisers Europe:

عرفت CFE Tax Advisers Europe وهي إحدى الجمعيات الأوروبية لتمثيل المستشارين الجبائيين في أوروبا المستشار الجبائي على أنه: " هو فرد يحق له بموجب قانون بلاده القيام، كنشاطه الرئيسي، بمجموعة كاملة من الأنشطة الاستشارية الضريبية لعملائه، سواء الشركات أو الأفراد. وتشمل هذه على وجه الخصوص تقديم المشورة في المسائل الضريبية (مثل التخطيط الضريبي)، وتقديم الإقرارات الضريبية والتزامات الامتثال الأخرى وتمثيل العميل أمام السلطات الضريبية (على سبيل المثال في سياق المراجعة الضريبية أو إجراءات الاستئناف) وفي بعض البلدان التمثيل القانوني في محاكم الضرائب أو المحاكم.

في بعض البلدان التي لا توجد فيها مهنة متميزة للمستشار الضريبي، يشار إلى أعضاء تلك المهن الذين قد يقومون بالأنشطة المذكورة أعلاه والمتخصصون في الضرائب عند استخدام مصطلح "مستشار ضريبي". يمكن أن يكون هؤلاء محامون (كما في فرنسا) أو محاسبين (كما في البرتغال) (the CFE Professional Affairs Committee, 2013)".

1-2-2. تعريف أكاديمية مستشاري الضرائب والمحاسبين القانونيين النمساوية :

عرفت أكاديمية مستشاري الضرائب والمحاسبين القانونيين النمساوية المستشار الجبائي كما يلي: "يساعد مستشارو الضرائب في تقليل العبء الضريبي على عملائهم إلى الحد الأدنى القانوني. مستشارو الضرائب هم خبراء في جميع الأمور المالية ولا يقدمون المشورة بشأن قضايا الضرائب والضمان الاجتماعي فحسب، بل إنهم متاحون أيضًا لمساعدة العملاء في وضع خطط العمل أو مسائل التمويل أو اختيار الشكل القانوني. يمتلك مستشارو الضرائب النظرة العامة اللازمة، وبالتالي يمكنهم تمكين عملائهم من اتخاذ القرارات "الصحيحة". يدافع مستشارو الضرائب عن حقوق عملائهم ومصالحهم ضد السلطات المالية (الجنائية) (Akademie der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer 2021).

1-2-3. تعريف الغرفة الفدرالية لمستشاري الضرائب في ألمانيا:

حسب الغرفة الفدرالية لمستشاري الضرائب في ألمانيا، "يقدم مستشارو الضرائب خدمات مؤهلة كأعضاء في المهن الحرة مثل تقديم النصائح وإعداد الميزانيات لمؤسسات العملاء والتقييم الضريبي لها، ومعالجة المسائل الضريبية والمساعدة في الوفاء بالالتزامات الضريبية والمحاسبية للعملاء وتمثيلهم في المسائل الضريبية والمساعدة في المسائل الضريبية الجنائية والغرامات. كما يقدم مستشارو الضرائب لعملائهم مجموعة من الخدمات الاستشارية الأخرى في مجال ما يسمى بالأنشطة المتفق عليها، اعتمادًا على محفظة الشركة المعنية (Bundes steuer berater kammer , 2021) .

تعتبر مهنة الاستشارة الجبائية في ألمانيا والنمسا مهنة منظمة ولها قوانين تقيد ممارسة هذه المهنة وتفرض شروطا على دخولها، إذ أنه "يجب على مستشاري الضرائب مراعاة اللوائح القانونية للقانون المهني لمستشاري الضرائب في ممارستهم المهنية. يضمن قانون الاستشارات الضريبية ومدونة السلوك المهني لمستشاري الضرائب ولوائح المستشارين المتخصصين وكذلك لائحة مكافآت المستشار الضريبي، وكذلك فحص مستشار الضرائب الحكومي الجودة العالية والأمان للعمل الاستشاري بما يخدم مصالح

العملاء" (Bundes steuer berater kammer , 2021) ، أما فيما يخص شروط قبول ممارسة مهنة الاستشارة الجبائية في ألمانيا " فيمكن لأي شخص اجتاز بنجاح امتحان مستشار ضريبي (أو اختبار كفاءة ناجح) أن يتعين من قبل غرفة المستشارين الضريبيين للعمل كمستشار ضريبي (Bundes steuer berater kammer , 2021)، ويُمنح القبول في امتحان المستشار الضريبي الموحد على الصعيد الوطني لأولئك الذين يستوفون متطلبات القبول في الامتحان الوارد في قانون الاستشارات الضريبية. يمكن لغرف المستشارين الضريبيين فقط تقديم معلومات ملزمة حول متطلبات القبول وكيفية إجراء فحص المستشار الضريبي (Bundes steuer berater kammer , 2021) .

1-2-4. تعريف المستشار الجبائي حسب(ACAT):

المستشار الضريبي المعتمد (**ATA**: The Accredited Tax Advisor) هو اعتماد وطني رائد للممارسين الذين يتعاملون مع قضايا التخطيط الضريبي المعقدة، بما في ذلك التخطيط لأصحاب الأعمال التجارية عن كثب، والتخطيط للحصول على تعويضات عالية، واختيار خطط التقاعد المؤهلة، وتنفيذ تخطيط ضريبة العقارات، وتغطي خبرتهم الإقرارات الضريبية للأفراد والكيانات التجارية والمؤتمنين والصناديق الاستئمانية والعقارات، بالإضافة إلى التخطيط الضريبي والاستشارات الضريبية والأخلاق(ACAT, 2020)

1-2-5. مفهوم المستشار الجبائي في الجزائر:

أما في الجزائر فقد ظهرت هذه المهنة لأول مرة بصفة منظمة في العدد 107 من الجريدة الرسمية الجزائرية، في الأمر رقم 71_81 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971، وتضمن هذا الأمر تحديد شروط ممارسة المهنة الخاصة بمستشار جبائي ومن يماثله، المعدل والمتمم بالمادة 155 من قانون المالية لسنة 1996، و"يقصد بمفهوم المستشار الجبائي حسب هذه الأمر كل من يقدم المشاورات أو الاستشارات بصفة شخصية أو عامة، أو يقوم كذلك بجميع الأشغال المتعلقة بالجباية لزبونه. ويمكن أن

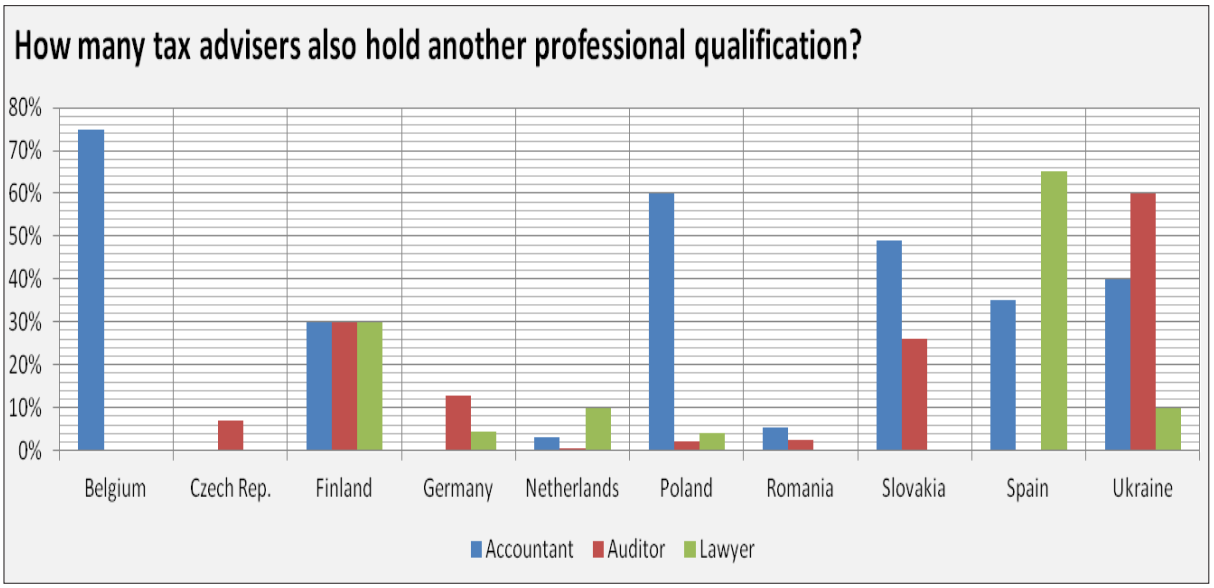
يدعى على وجه الخصوص لوضع التصريحات الجبائية وتدقيق الانذارات وتحرير وتقديم الشكاوي للإدارات الجبائية بصفته وكيلا". وأضاف المشرع أن "شركات المستشارين الجبائيين وأمثالهم لا يمكن أن تأسس إلا بشكل شركات مدنية. (الجريدة الرسمية الجزائرية 1971)"

من خلال التعاريف السابقة ورغم أنها تتشارك في معظم الجوانب إلا أنه من الصعب إعطاء تعريف واحدة وشامل للمستشار الجبائي لكل الدول وذلك نظرا لعدة جوانب، أولها "إعتماد بلدان مختلفة مناهج تنظيمية للمهنة مختلفة نوعًا ما" (Thuronyi 1996, 135)، وثانيا "يتم تقديم المشورة الضريبية من قبل أنواع مختلفة من المهنيين–مستشارو الضرائب الحصريون والمحامون والمحاسبون" (de Widt, Mulligan and Oats 2016, 5)، "والمدققين وغيرهم – قد يخضع كل منهم لتنظيم مستقل لمهنته (Thuronyi, 1996, p. 136)"، وكذلك "تغطي المشورة الضريبية عددًا كبيرًا من الأنشطة المختلفة، والتي يمكن أن يقوم بها متخصصون بمؤهلات مختلفة والتي قد تتطلب مناهج تنظيمية مختلفة (Thuronyi, 1996, p. 136)."

"لا يتم تقييد مستشاري الضرائب عمومًا من الحصول على أكثر من مؤهل مهني واحد (ومع ذلك، هناك قاعدة في بلجيكا لا يجوز بموجبها أن يكون مستشارو الضرائب محامين أو مدققين). هناك تداخلات كبيرة خاصة عندما لا يكون مستشارو الضرائب مهنة منظمة خاصة بهم وحيث يتم الحصول على أحد المؤهلات "فوق" آخر (مثال: أصبح العديد من المتخصصين في المملكة المتحدة محاسبين قبل التأهل كمستشارين ضرائب؛ أصبح العديد من المراجعين الألمان أولًا مستشاري الضرائب: بالنسبة للهيئات المهنية، فإن إدراك مثل هذه التداخلات أمر مهم لفهم مصلحة أعضائها الأفراد (the CFE Professional Affairs Committee, 2013)" .

والشكل التالي يوضح تداخل مهنة الاستشارة الجبائية مع مهنة المحامات والمحاسبة والتدقيق في بعض الدول الأوروبية:

الشكل (1-1): المؤهلات الأخرى التي يمكن أن يمتلكها مسشارو الضرائب.



Source: the CFE Professional Affairs Committee. (2013). European Professional Affairs Handbook for Tax Advisers (Second edition 2013 ed.)

من خلال الشكل السابق نلاحظ أن الدول الظاهرة في الشكل تختلف في مدى سماحها للمستشارين الجبائيين بالحصول على مؤهلات أخرى كمثال على ذلك يجوز للمستشارين الجبائيين التشيكيين أن يكونوا مدققين كذلك.

من خلال ما سبق ذكره من تعاريف ومفاهيم لمهنة الاستشارة الجبائية وعلى اختلاف تصورات أصحابها لهذه المهنة نستنتج أن مسمى المستشار الجبائي يتمحور حول:

ذلك الخبير المالي الذي لديه تدريب متقدم ومعرفة بمحاسبة الضرائب وقانون الضرائب، ولديه النظرة العامة اللازمة، لتمكين عملائه من اتخاذ القرارات "الصحيحة"، والمخول له قانونا القيام بنشاطات لصالح دافعي الضرائب تتمثل أولا في تقديم الاستشارات في المسائل الضريبية (مثل التخطيط الضريبي)، وذلك

بمساعدة العميل في وضع خطط العمل أو مسائل التمويل أو اختيار الشكل القانوني، لتقليل الضريبة المستحقة إلى الحد الأدنى القانوني مع الحفاظ على الامتثال للقانون في المواقف المالية المعقدة، وثانيا إعداد ووضع الإقرارات أو التصريحات الضريبية لدى الإدارات الجبائية وأخيرا تدقيق الانذارات وتحرير وتقديم الشكاوي للإدارات الجبائية بصفته وكيلا، وتمثيل العميل أمام السلطات الضريبية (على سبيل المثال في سياق المراجعة الضريبية أو إجراءات الاستئناف) وفي بعض البلدان التمثيل القانوني في محاكم الضرائب أو المحاكم. (قدراوي و زوانب، 2023، صفحة ص80)

2. شروط ممارسة مهنة الاستشارة الجبائية في الجزائر ومنح الاعتمادات وسحبها:

2-1. شروط ممارسة مهنة الاستشارة الجبائية في الجزائر:

حسب العدد 107، الأمر رقم 71-81 مؤرخ في 29 ديسمبر 1971 فإن:

2-1-1. شروط ممارسة المهنة للشخص الطبيعي: إن الترخيص بممارسة مهنة المستشار الجبائي وما يماثله في الجزائر، يستوجب أن يتمتع المستشار بالجنسية الجزائرية وبكل الحقوق المدنية وأن لا يكون قد تعرض لعقوبة بدنية ومخلة بالشرف؛ إضافة إلى أن يكون ممارسا لوظيفة عليا في المصالح التابعة للإدارة الجبائية أو أن يكون قد شغل منصب عال فيها لمدة خمس سنوات (5) على الأقل، مع الحصول على شهادة في التعليم العالي أو شهادة مماثلة.

يرخص بممارسة مهنة المستشار الجبائي، لموظفي الضرائب الحاصلين على الأقل على رتبة مفتش رئيسي، الذين لهم الحق في التقاعد، ولموظفي الضرائب الذين توقفوا عن مزاولة مهنتهم شريطة أن يتموا ممارسة وظيفة لدى مصلحة من مصالح الادارة الجبائية لمدة لا تقل عن عشرين (20) سنة، وأن يحصلوا على رتبة مفتش رئيسي لمدة لا تقل عن عشر (10) سنوات، مع الحصول على قرار الاستقالة. وتحسب سنوات العمل الخاصة بالرتب ما بعد المفتش الرئيسي بنفس الطريقة.

2-1-2. شروط ممارسة المهنة للشخص المعنوي: حسب نص المواد 3 و 9 من الأمر 71_81 يمكن لمجموعة من المستشاريين الجبائيين أن يشكلوا شركة للاستشارة الجبائية، بشرط أن تتم تحت أسمائهم الخاصة ومسؤوليتهم الشخصية. ويجب على الشركاء أن يكونوا مرخصين على وجه فردي لممارسة المهنة. كما يجب على الشركة ذاتها أن تكون مرخصة لممارسة المهنة.

2-2. حالات سحب الاعتماد من ممارسة مهنة المستشار الجبائي: حسب المادة 10 من الأمر 71_81 يصدر السحب النهائي لرخصة ممارسة المهنة بحق المستشار الجبائي ومن يماثله إذا ساعد المستشار الجبائي عن عمد وفي نطاق ممارسة وظيفته على إعداد واستعمال الوثائق أو المعلومات مهما كان نوعها ومعروف أنها غير صحيحة.

2-3. العقوبات المفروضة على ممارسة المهنة بصفة غير مشروعة:

حسب المادة 11 من الأمر 71_81 فإنه يعد ممارسا بصفة غير مشروعة لمهنة المستشار الجبائي غير المرخص، بمعنى الذي لم يتحصل على الاعتماد أو الذي سحبت الرخصة منه، كما يعد بمثابة ممارسة غير مشروعة لمهنة المستشار الجبائي الاستعمال التعسفي لهذه الصفة. ويتعرض لعقوبة الحبس من 03 أشهر إلى 03 سنوات ولغرامة من 5000دج إلى 50000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

3. نظرية خدمات الاستشارات الجبائية:

3-1. لمحة موجزة عن نظرية خدمات الاستشارة الجبائية:

ظهرت خدمات الاستشارة الجبائية نتيجة لتعقيد مجال الأعمال عموما والمجال الجبائي خصوصا، وعلى المستشار الجبائي الذي تعينه المؤسسة أن يكون عند الثقة الموضوعة فيه، بما يستوجب أن تتوفر فيه مجموعة من المتطلبات المهنية والأخلاقية والقدرة على التسيير بما يسمح له بالإحاطة بالخطر الجبائي من جهة، وتقديم نصائح مناسبة تسمح باستغلال الفرص الجبائية المتاحة من جهة أخرى (كيموش و بلخيري، 2019، صفحة 220). وتؤكد النظرية الحديثة للخدمات الاستشارية الجبائية حسب (Stanko & Jan Žan, 2012) على أن المستشار الجبائي "يجب أن يسعى في المقام الأول لحل المشاكل الضريبية للعميل مع الحفاظ في نفس الوقت على سياسة ضريبية نشطة. يجب التأكيد على أن مجرد إعداد الإقرارات الضريبية بناءً على الحقائق الموجودة ووفقًا للتشريعات الضريبية لا يكفي؛ على العكس من ذلك، يجب أن يسعى المستشار الجبائي إلى تزويد العملاء ببيانات كاملة عن وضعهم الضريبي والأطر الزمنية والتزاماتهم الضريبية. يجب إبلاغ العميل باستمرار بالأنشطة التي يقوم بها المستشار الجبائي. بالإضافة إلى ذلك، يجب أن يتمتع العميل بإمكانية الوصول المستمر إلى جميع الوثائق للسماح لطرف غير مشارك بأداء الإشراف الخارجي على عمل المستشار الجبائي".

رغم أن المستشار الجبائي **مسؤول بشكل أساسي أمام العميل** ويجب أن يعمل لصالح العميل، فإن الجمهور العام والسلطات الضريبية وأصحاب المصلحة المعنيين بشكل مباشر أو غير مباشر، يستفيدون أيضًا من خدمات استشارية ضريبية عالية الجودة.

يعتبر تحصيل الضرائب المنظم والإشراف هو الميزة الأساسية لخدمات الاستشارات الجبائية الاحترافية والموثوقة، وبدونها ستكون جودة الإقرارات الضريبية أقل. لذلك، تتطلب خدمات الاستشارات الجبائية ذات الجودة نهجًا احترافيًا للعمل، بينما يجب أن يكون المستشارون الجبائيون على دراية ومستقلين وحياديين أثناء العمل في المصلحة العامة.

إذا كان على مستشاري الضرائب العمل في المصلحة العامة، فلا يجب عليهم التركيز فقط على أرباحهم الخاصة؛ بدلاً من ذلك، يجب أن يأخذوا في الاعتبار أهداف العميل والمنظمة المهنية والمجتمع، مما يعني الحاجة إلى الحفاظ على سلوك أخلاقي عالٍ وشعور بالمسؤولية؛ نظريًا، يحمي مستشارو الضرائب القانون؛ لذلك، يمكن أن يكون لديهم هدف اجتماعي مهم، وليس فقط هدف مربح. يخدم المستشار الجبائي ويتحمل المسؤولية تجاه المجتمع الأوسع". "وغالبًا ما يعمل المستشارون كنقطة اتصال أولى لمسؤولي الضرائب. إن وجود المستشارين له فوائد ليس فقط للعملاء، ولكن أيضًا للإدارة الضريبية. عند التفاعل مع "الجانب الآخر"، يمكن لمسؤولي الضرائب التفاعل مع الخبراء، في حالة تمثيل دافعي الضرائب من قبل مستشاري الضرائب. نظرًا لدورهم في التوسط، فإن المستشارين أيضًا يخففون من التوقعات العالية التي غالبًا ما يحملها عملاؤهم غير المطلعين جبائيا والموقف الذي تتخذه إدارة الضرائب (de Widt, Mulligan, & Oats, 2016, p. 31).

من المنظور القانوني، هناك العديد من الخصائص التي تعطي الاستشارات الجبائية مظهر المهنة في المصلحة العامة: تدريب متخصص ومهني للغاية؛ مكون شخصي تم التركيز عليه في الاستشارات الجبائية؛ المسؤولية الذاتية والاستقلال المهني؛ أهمية العلاقة السرية بين المستشار والعميل؛ وتصور الجمهور للمهنة على أنها جديرة بالثقة (Stanko & Jan Žan, 2012, p. 17).

3-2. الإلتزامات والسلوك المهني للمستشاربين الجبائيين:

في الجزائر تعتبر خدمات المستشار الجبائي غير ملزمة بالنسبة للمكلف بالضريبة، "وتبقى مجرد اقتراحات يمكن الأخذ بها والاستئناس بها عند اتخاذ القرارات أو رفضها. وعليه فهو يقدم توصيات واقتراحات تتصف بالكفاءة والفطنة على سبيل الاختيار وليس الالزام (بن توتة و فوزي، 2022، صفحة 3)".

وباعتبار أن المعايير هي أساس المهنة فإن معايير الخدمات الضريبية قد تختلف من حيث المتطلبات المهنية والأخلاقية من دولة إلى أخرى، وقد لا تتوفر بعض الدول على أي معايير خاصة بالمستشار الجبائي في تشريعاتها.

ولسد هذا الفراغ وضع **الاتحاد الدولي للمحاسبين** IFAC ارشادات في دليل الممارسات الجيدة لدعم منظمات المحاسبة المهنية (PAOs)، فيما وضعت **رابطة المحاسبين المهنيين المعتمدين الدوليين** (AICPA) بيانات حول معايير الخدمات الضريبية [1]* (SSTSs)، "وهي معايير ممارسة ضريبية واجبة التنفيذ لأعضاء AICPA" (AICPA, 2018)، تنطبق هذه البيانات على جميع الأعضاء لـ AICPA الذين يقدمون خدمات ضريبية بغض النظر عن السلطات القضائية التي يمارسون فيها مهامهم، حيث تتكون من 696000 عضو في أكثر من 130 دولة.

[1]* Statements on Standards for Tax Services (SSTS)

وقد قدمت جمعية المستشاريين الجبائيين الأوروبية CFE tax adviser دليل السلوك المهني للمنظمات الأعضاء التابعين لها ووصت الجمعيات الأعضاء بأنه يجب أن تكون مدونة قواعد السلوك التي وضعتها كل منظمة عضو قابلة للتنفيذ على أعضاء المنظمة من خلال تطبيق عقوبات تأديبية، والتي يجب أن تشمل سلطة الاستبعاد".

من خلال ارشادات مختلف المنظمات السابقة تم التطرق في مجموعة من المبادئ التي تتمحور في الفئات التالية: "الصدق والنزاهة"؛ "الاستقلال والموضوعية"؛ "السرية"؛ "الكفاءة" و"المسؤوليات الأخرى" فيما يلي شرح لمختلف هذه المبادئ:

3-2-1. الصدق والنزاهة:

يقصد بها حسب مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين (IESBA) (IESBA 2021, 19) " أن يكون المستشارون الجبائيون واضحين وصادقين في جميع العلاقات المهنية والتجارية. أي يجب أن يتصرفوا بأمانة في جميع تعاملاتهم المهنية مع عملائهم، والسلطات الضريبية، وفي العلاقات المهنية أو التجارية الأخرى، وألا يفعلوا شيئًا عن علم من شأنه التضليل سواء عن طريق الإهمال أو الإغفال. أي أنه لا يجوز ربط المحاسب أو المستشار الجبائي المحترف عن قصد بالتقارير أو الإقرارات أو الاتصالات أو غيرها من المعلومات حيث يعتقد المحاسب أن المعلومات: (أ) تحتوي على بيان خاطئ ماديًا أو مضلل؛ (ب) تحتوي على بيانات أو المعلومات المقدمة بتهور؛ أو (ج) يحذف أو يحجب المعلومات المطلوبة حيث يكون هذا الإغفال أو الغموض مضللاً" (IESBA 2021, 19). وقبل قبول المهمة الموكلة إليه، يجب على المستشار الضريبي أن يفحص بدقة ما إذا كان في وضع يسمح له بتنفيذ المهمة مع المراعاة الواجبة لالتزاماته وكفاءته.

3-2-2. الموضوعية والاستقلالية:

لابد على المستشار الجبائي أن يتحلى بالاستقلالية والنزاهة وعدم التحيز، مما يحقق الموضوعية والموثوقية في مضمون الاستشارة، إذ ليس له سلطة مباشرة لإقرار التغيرات وإنما يستطيع أن يشارك في اتخاذ القرار من باب النصيحة وليس الالزام (بن توتة و فوزي، 2022، صفحة 3). و" يدعو هذا المبدأ إلى الاستقلالية في جميع التعاملات المهنية ولا سيما ممارسة الموضوعية عند الحكم على وقائع القضية" (CFE tax advisers europe, 2012)، وهي حسب IESBA "عدم المساومة على الأحكام المهنية أو التجارية بسبب التحيز أو تضارب المصالح أو التأثير غير المبرر للآخرين(IESBA 2021, 19) "، أما CFE tax advisers europe فركزت على أنه "يجب أن يتمتع المستشار الجبائي دائمًا، أثناء قيامه بواجباته، باستقلالية أخلاقية وفكرية ومهنية تامة. ينطبق هذا على كل من 'تمثيل مصالح العميل'، و'تسوية المصالح المتضاربة بين المستشار الجبائي والعميل وسلطات الإيرادات وأي أطراف أخرى معنية'".

بموجب الاستقلال، هناك متطلبات بأن يتصرف المستشار الجبائي بشكل قانوني بما يخدم مصالح العميل الفضلى وأن يكون لديه ترتيبات مناسبة لإدارة تضارب المصالح الناشئة عن عمله كوكيل. (Walpole and Salter 2014, 344)

حسب (The AICPA 2020) يوجد تمييز مهم واحد في هذا العنصر بين ممارسة المحاسبة والمراجعة للشركة وممارساتها الضريبية: "تم استبدال شرط الاستقلالية لممارسة المحاسبة والمراجعة بمتطلب 'مناصرة لممارسة الاستشارة الجبائية'". على الرغم من أن استقلالية الحكم هي دائمًا جزء أساسي في المحاسب القانوني، إلا أنه كثيرًا ما يتم استدعاء ممارس الضرائب ليكون مدافعًا عن العملاء. وحسب (IFAC) يجب أن يسعى المستشارون الجبائيون إلى ما يلي:

- "أن يرتقوا بمواقف التقارير الضريبية لعملائهم إلى الحد الذي تتوافق فيه تلك المواقف وجهودهم مع المعايير أو القوانين أو اللوائح المهنية المعمول بها. ويجب ألا تؤدي المواقف التي يتم الدفاع عنها إلى تضارب في مصالح المستشار الجبائي، أو تقويض في مصداقيته، أو إخضاع حكم المستشار إلى حكم العميل.
- يجب أن يتجنبوا العلاقات التي تحيز أو تؤثر بشكل غير ملائم على الحكم المهني للمستشار الجبائي.
- يجب أن يشرحوا لعملائهم المخاطر المادية لنصائحهم والأساس الذي يتم على أساسه تقديم المشورة. على سبيل المثال، إذا دفعت الحقائق والظروف المستشار إلى الاعتقاد بأنه قد يتم تقييم عقوبة ضريبية على العميل، فيجب على المستشار الجبائي إخطار العميل ومناقشة أي فرص لتخفيف هذه العقوبة، على سبيل المثال عن طريق الإفصاح عن الموقف في التصريح الجبائي أو عن طريق اتخاذ موقف مختلف.
- يجب أن يفصحوا لعملائهم عما إذا كانوا يتلقون عمولات أو حوافز أو أي مزايا أخرى، والمبالغ التي يتلقونها من أطراف ثالثة والمتعلقة بشكل مباشر أو غير مباشر بالمسألة التي يقدمون المشورة لعملائهم بشأنها."

3-2-3. *الكفاءة المهنية والعناية الواجبة Professional competence and due care:*

"لابد من توفر الخبرة المهنية والمؤهل العلمي خصوصا في المجال الذي يمارس فيه المستشار عمله 'الجباية والمحاسبة' (بن توتة و فوزي، 2022، صفحة 3)"، وتتفق الآراء على أن مبدأ الكفاءة له أربعة متطلبات. "**أولاً**، يجب تقديم الخدمة المقدمة بطريقة مختصة؛ **ثانيًا**، يجب أن يحافظ الوكيل على المعرفة والمهارات ذات الصلة إذا صرحت منظمة (CFE tax advisers europe 2012) أنه "يجب على المنظمات الضريبية المهنية تشجيع الأعضاء على الحفاظ على مهاراتهم ومعرفتهم التقنية بعد التأهيل

ويجب أن توفر أو ترتب التسهيلات لمواصلة هذا التعليم المهني" ؛ **ثالثًا**، يجب على الوكيل توخي العناية المعقولة في التحقق من حالة شؤون العميل إلى الحد الذي يكون فيه ذلك وثيق الصلة بأي تصريح يتم الإدلاء به أو أي شيء يتم تنفيذه نيابة عن العميل، **ورابعًا**، يجب على الوكيل توخي العناية المعقولة لضمان أن قوانين الضرائب يتم تطبيقها بشكل صحيح على الظروف التي يتم فيها تقديم المشورة." (Walpole and Salter 2014, 344)

وفقا لارشادات الدليل في الممارسة الجيدة لـ (International Federation of Accountants (IFAC), 2019) فإن المنظمة تضيف ما تم ذكره سابق أنه يجب على المستشاريين الجبائيين ما يلي:

- يجب ألا يقوم المستشار الجبائي بعمل مهني لا يكون مؤهلاً لأدائه ما لم يحصل على المساعدة المناسبة من أخصائي مؤهل بشكل مناسب. في حالة الحصول على هذه المساعدة من الخارج، ينبغي إيلاء الاعتبار الواجب لسرية العميل.
- يجب على المستشاريين الجبائيين تقديم المشورة في سياق الأهداف التجارية وغيرها من الأهداف غير الضريبية وحقائق وظروف عملائهم.
- إذا كان هناك أكثر من تفسير واحد يمكن الدفاع عنه للقانون، فيجب على المستشار الجبائي أن يأخذ في الاعتبار كل حالة على أساس الحقائق والظروف الفردية الخاصة بها. العميل هو الذي يتخذ القرار النهائي بشأن البديل. (International Federation of Accountants (IFAC), 2019)".

3-2-4. السرية (الخصوصية):

مبدأ السرية أو الخصوصية هو "احترام سرية المعلومات المكتسبة نتيجة العلاقات المهنية والتجارية (IESBA, 2021, p. 21)". و"السرية مبدأ مهني، والتزام تعاقدي قابل للتنفيذ قانونًا، ومتطلب يخضع للرقابة التنظيمية في العديد من الولايات القضائية" (International Federation of Accountants (IFAC), 2019)، وهو يعني أنه "لا يجوز للمستشار الجبائي، دون إذن العميل، الكشف عن المعلومات

المتعلقة بشؤون العميل لأي شخص، باستثناء وجود واجب قانوني للقيام بذلك (Walpole and Salter 2014, 344) "، أو "واجب مهني صريح للإفصاح. في مثل هذه الحالة، ترى IFAC أنه وفقًا لأحكام القانون (على سبيل المثال، فيما يتعلق بـ'الإنذار المبكر')، يجب على المستشار النظر في إبلاغ العميل بهذا الواجب. يجب طلب المشورة القانونية إذا كان هناك أي شك فيما يتعلق بالإفصاح عن المعلومات أو إذا كان هناك خطر من اعتراض من قبل العميل (International Federation of Accountants (IFAC), 2019) ". و"ينطبق واجب الحفاظ على السرية على جميع المعلومات التي يعهد بها إلى المستشار من قبل موكله أو التي يتم إحضارها إلى علمه أثناء أو في أي وقت بعد تنفيذ مهمته. يجب فرض نفس قواعد السرية على الموظفين. يحول واجب احترام السرية هذا دون الاستخدام غير المصرح به للأسرار المهنية أو التجارية (CFE tax advisers europe, 2012) ".

يجب ألا تعتمد الاستشارات الجبائية في فعاليتها على وجود أقل من الحقائق ذات الصلة لدى مصلحة الضرائب. يجب أن يمثل أي إفصاح جميع الحقائق ذات الصلة بشكل عادل. يجب أن يتم الإفصاح كلما اقتضى القانون ذلك. ما يتم الكشف عنه سيعكس حتمًا الحكم المهني الذي يأخذ في الاعتبار جميع الحقائق ذات الصلة والقانون المحدد للقضية المعنية (International Federation of Accountants (IFAC), 2019). وعليه فإنه على المستشار الجبائي أن "يقوم باتمام الاستشارة بنزاهة وعلمية دون أن يخرق شروط الخصوصية والسر المهني. وأن "يعمل على الحفاظ على سرية معلومات المستشير "الزبون" التي يخزنها على وسائط ورقية أو الكترونية أو غيرها، بحيث لا يطلع عليها أحد" (الركراكي، 2020، صفحة 53).

3-2-5. المسؤوليات الأخرى:

- ***المسؤولية الشخصية (Personal responsibility):*** يمارس المستشار الجبائي نشاطه المهني على مسؤوليته الخاصة. وهو مسؤول عن عمله الخاص وما يقوم به العاملون لديه. إذا تم تقديم المشورة

الضريبية من خلال شركة، فيجب أن يتم توجيه الشركة بمسؤولية من قبل مستشارين جبائيين مؤهلين ويجب أن يتم التحكم في الشركة من قبل مستشارين جبائيين مؤهلين. إذا تم تقديم المشورة الضريبية من خلال شركة تقدم أيضًا خدمات مهنية أخرى، فيجب أن يتحمل مستشار جبائي مؤهل أو أكثر مسؤولية محددة عن المشورة الجبائية (CFE tax advisers europe, 2012).

- ***الالتزامات الشخصية (Personal liability):*** يجب تغطية مخاطر مسؤولية المستشار الجبائي عن الأضرار المتعلقة بالإهمال المهني أو الناشئة عن أي مطالبة قانونية أخرى ذات طبيعة مماثلة من خلال تأمين التعويض المهني المناسب (CFE tax advisers europe 2012).

3-2-6. توصيات تفصيلية من IFAC حول السلوك المهني: إن الامتثال لمبدأ السلوك المهني حسب (IESBA 2021) يتطلب الامتثال للقوانين واللوائح ذات الصلة وتجنب أي سلوك ينزع المصداقية عن المهنة أو يضر بسمعتها أو سمعة المنظمات المهنية.

ومن خلال إرشادات IFAC يجب أن يتصرف ممارسو الضرائب المحترفون وفقًا للخطوط التالية: (International Federation of Accountants (IFAC), 2019)

- "على المستشار الجبائي التصرف بلطف ومراعاة جميع من يتعاملون معهم بصفتهم مستشارين.
- يجب على المستشارين الجبائيين الامتثال لجميع الالتزامات المهنية والقانونية والتنظيمية السارية عند التعامل مع الشؤون الضريبية للعملاء ومساعدة عملائهم على فعل الشيء نفسه.
- يجب على المستشار الجبائي ألا يتسامح مع التهرب الضريبي أو يساعد عليه أو يحرض عليه، وهو أمر غير قانوني. وأن ينصح العميل بشدة بعدم الدخول في أي ترتيبات يعتقد بشكل معقول أنها تهرب ضريبي أو قد تكون كذلك. إذا اختار العميل تجاهل هذه النصيحة، فيجب على المستشار الاستقالة من الارتباط (عقد الاستشارة).

- ويجب أن ينصح ممارسو الضرائب المحترفون عملائهم بالعواقب المحتملة للخطأ أو الإغفال والتوصية بإجراء تصحيحي. يجب عليهم عدم إبلاغ مصلحة الضرائب دون إذن عملائهم، إلا إذا كان ذلك مطلوبًا وفقًا للمعايير أو القانون أو اللوائح المهنية. في غياب الإذن أو الإجراء التصحيحي من قبل العميل، يجب على المستشار الجبائي النظر في الانسحاب من الارتباط ووقف أي علاقة مهنية مع العميل.

- يجب على المستشارون الجبائيين الذين يواجهون أو يعلمون بعدم الامتثال أو الاشتباه في عدم الامتثال للقوانين واللوائح في سياق تقديم المشورة لعملائهم اتباع متطلبات المدونة المتعلقة بالاستجابة لـ'عدم الامتثال للقوانين واللوائح (NOCLAR)'[1] ، عند الاقتضاء.

- خدمة مصالح عملائهم ستؤدي، في بعض الأحيان، إلى إحداث خلاف أو تضارب بين المستشاريين الجبائيين مع السلطات الضريبية ذات الصلة. يجب على المستشارين معالجة هذه الخلافات أو النزاعات بطريقة موضوعية ومنفتحة وبناءة ومهنية، والنظر فيما إذا كان عليهم استشارة أخصائي مؤهل بشكل مناسب. ومع ذلك، يجب على المستشارين خدمة مصالح عملائهم بقوة بقدر ما تتطلبه الظروف أثناء تطبيق هذه الممارسات الجيدة. (انظر السرية أعلاه)

- يجب تحديث الشؤون الضريبية للمستشارين الجبائيين حتى تعكس للسلطات الضريبية مستوى عملهم المهني وتحافظ على سمعة مؤسساتهم المهنية.

- يجب أن يتأكد المستشارون الجبائيون من أن اتصالاتهم الداخلية والخارجية، بما في ذلك تلك التي تستخدم وسائل التواصل الاجتماعي، متوافقة مع هذه الممارسات الجيدة، لا سيما تلك المتعلقة بالسرية."

[1] هي اختصار لـ Non-compliance with Laws and Regulations ، وهو معيار أخلاقي دولي للمراجعين وغيرهم من المحاسبين المهنيين. يحدد إطارًا هو الأول من نوعه لتوجيه المحاسبين المحترفين في الإجراءات التي يجب اتخاذها للمصلحة العامة عندما يصبحون على دراية بعمل غير قانوني محتمل ، يُعرف باسم عدم الامتثال للقوانين واللوائح ، أو NOCLAR ، التي يرتكبها عميل أو صاحب عمل.

4. جودة خدمات الاستشارات الضريبية حسب Pestke:

4-1. لمحة نظرية على جودة الخدمات الاستشارية الضريبية:

على غرار المهن الأخرى، يقدم مستشارو الضرائب سلعًا قائمة على الثقة. هذا يعني أن عملاء مستشاري الضرائب لن يتمكنوا بشكل عام من تقييم جودة الخدمات التي يقدمها مستشارهم بسبب الطبيعة المعقدة للنظام الضريبي. و"مصطلح الجودة يُفهم على أنه الرضاء الأمثل لاحتياجات العميل من خلال خدمات لا تشوبها شائبة، وفقًا للوائح القانونية والمهنية". يجب أن يفي المستشار الضريبي بمتطلبات الجودة المهنية والذاتية للعميل. يَنظُرُ المستشار الجبائي إلى الجودة من منظور المتطلبات القانونية والمهنية ويقيم الجودة بناءً على احترافه وفهمه للخدمة المقدمة. في الأساس، يمكننا التفريق بين متطلبات الجودة لمقدم الخدمة والعميل. يحدد مزود الخدمة الجودة من وجهة نظر معايير الجودة لشركة الاستشارات الضريبية بينما يرى العميل الجودة من خلال منظور الفوائد المتلقاة. يعرِّف المستشار الجبائي الجودة على أنها خدمة يتم إجراؤها بما يتجاوز اللَّوم ووفقًا للقواعد المهنية، بهدف تلبية الالتزامات الضريبية للعميل. ومع ذلك، تؤكد الأدبيات على أن الطريقة التي ينظر بها العميل إلى الجودة هي الأكثر أهمية. إذا كانت توقعات العميل وفهمه للجودة متوازنة، فمن الصعب تحويل مفهوم الجودة إلى المتطلبات والتدابير القابلة للتطبيق بشكل عام. يسلط الإدراك الذاتي للجودة الضوء على مستوى رضا العميل عن احتياجاته وتصور العميل للجودة.

فمن ناحية الكفاءة، وانطلاقا من متطلبات المهنة وطابعها المتغير باستمرار، يرى الدكتور سمير سعد مرقص أستاذ المحاسبة والضرائب بالجامعة الأمريكية بمصر أن تحقيق جودة الاستشارات الجبائية يعتمد على توفر المستشار الجبائي على المواصفات الآتية (بوعلام 2005):

– العناصر المتعلقة بشخص المستشار، وترتبط أساسا بشروط التأهيل العلمي والعملي والتخصص والتدرج المهني.

– الشروط المتعلقة بالعلاقة مع الزملاء، وهي ترتكز على الالتزام بقواعد السلوك المهني إضافة إلى البحث عن رضا العملاء، "ويجب على المستشار الجبائي تعزيز العلاقات الجيدة مع أعضاء المهنة الآخرين. وهذا ينطبق بشكل خاص عند التعامل مع شؤون العميل بالاشتراك مع مستشار جبائي آخر، أو بعد نقل المسؤولية".

– العناصر المتعلقة بأداء الاستشارات، وفيها يجب أن يبذل المستشار الجبائي أقصى عناية ممكنة في المهام الموكلة إليه، وأن لا يقتصر دوره على النصيحة فقط، بل يجب عليه التحذير المبكر.

4-2. معايير تصنيفات الجودة:

صنف (Pestke، 2000) جودة خدمات الاستشارات الضريبية وفقًا لثلاثة معايير اعتمادًا على نوع الجودة ومستوى الجودة وأداة الجودة.

4-2-1. من حيث أنواع الجودة: يمكن أن نميز بينها كالآتي: (de Widt, Mulligan, & Oats, 2016, pp. 471-472)

– ***الجودة الهيكلية:*** يتحدد مستواها بالقواعد المهنية (أي الالتزام بالتدريب الأساسي والمستمر، والمتطلبات المهنية، والمسؤولية المهنية، والإشراف على مستشاري الضرائب[1]).

– ***الجودة الإجرائية:*** تتطلب مشاركة العميل المكثفة في تمييز الحقائق الفعلية للقضية المطروحة. ولها المتطلبات الأساسية التالية: التصرف وفقًا للتشريعات المعمول بها، والإلمام بالفقه واستخدامه، واستخدام عملية مخططة للتحقق من الحقائق الفعلية، وإثبات الموثوقية في إدارة الوثائق وأرشفتها؛

[1]* مشرف الخبرة العملية - محاسب محترف * مسؤول عن توجيه وإرشاد ومساعدة المحاسبين المحترفين الطموحين في اكتساب الخبرة العملية الكافية.

– ***الجودة الموضوعية:*** لا تشمل فقط أهداف الجودة كما تحددها القواعد المهنية (الجودة الهيكلية) أو شركة الاستشارات الضريبية (الجودة الإجرائية)، ولكن أيضًا الجودة والخدمة نفسها. تتعلق الجودة الموضوعية بالصحة المهنية للخدمة وتوقيتها وتقديمها بالشكل المتوقع؛

– ***الجودة الذاتية،*** هو أمر بالغ الأهمية لأن العميل ليس على دراية بالقيمة المهنية للخدمة المقدمة وبالتالي يطبق مقاييس الجودة الأخرى. تشمل عوامل الجودة الذاتية الموقف الإيجابي تجاه العميل، وإبلاغ العميل في الوقت المناسب وبصيغة مفهومة، وشرح آثار القرارات التجارية على المسائل الضريبية، والعمل في بيئة محاكاة؛

– ***الجودة المبتكرة،*** الغرض منها تحسين مستوى جودة الخدمات الذي تم تحقيقه وكذلك تحسين العمليات التجارية وتحسينها باستمرار ؛ و

– ***الجودة المطبقة،*** والتي يتم الوصول إلى أعلى مستوى لها عندما يتم التحقق من الجودة وتأكيدها من قبل مقيِّم خارجي مستقل أو عندما يحصل المستشار على شهادة الجودة.

4-2-2. من حيث مستوى الجودة: يمكننا التمييز بين:

– ***معايير الجودة الدنيا ،*** حيث يتم تحقيق الحد الأدنى من معايير الجودة عند الالتزام باللوائح الضريبية وقواعد المهنة؛

– ***معايير جودة الأمن،*** التي تفترض – في الاستشارات الجبائية – أنه لا يكفي النظر فقط في التشريعات والمبادئ التوجيهية المهنية، حيث يجب تقديم الخدمات بطريقة ثابتة ومحددة سلفًا؛

– ***معايير "منفعة العميل"***، التي تفترض مسبقًا أن الخدمات القانونية جيدة التخطيط لا يمكن أن تكون ذات جودة عالية ما لم تكن لها قيمة مفيدة للعميل.

– ***معايير راحة العميل***، والتي تعني أن المستشار الجبائي يجب أن يقدم خدمات فردية وغير قياسية للعميل؛

– ***معايير الجودة المجمعة***، والتي يترتب عليها أنه عندما تقدم شركة الاستشارات الجبائية خدمات مناسبة ومهنية ومناسبة، فإنها تصل إلى مستوى أعلى من الجودة؛

– ***أعلى معايير الجودة***، وفي أي مستوى تقوم الشركة الاستشارية الجبائية بإشراك مقيّمين خارجيين مستقلين و / أو مقيّمين لتقييم مستوى الجودة الذي تم تحقيقه والسعي نحو أعلى معايير الجودة (أفضل الممارسات).

4-2-3. من حيث أداة الجودة:

نفرق بين:

– ***قواعد السلوك المهني***، التي تشكل أساس خدمات الاستشارات الجبائية المهنية والقانونية. وهي تتعلق "بالجودة التي يمكن تحديدها بشكل موضوعي" وتشمل شروط ممارسة المهنة – أي الاستقلالية والمسؤولية والسرية والكفاءة والتأمين من المسؤولية المهنية. لا تزود الإرشادات المهنية المستشار بأدوات لضمان جودة أعلى أو تحسين العمليات أو الخدمات المبتكرة أو الخدمات المصممة خصيصًا للعملاء المهمين. ومع ذلك، فإنها توفر مستوى جودة أساسي.

– ***إدارة المخاطر***، وهي أداة وقائية تهدف إلى حماية المستشار الضريبي من المخاطر. لا تؤدي إدارة المخاطر إلى تحسين الجودة بشكل مباشر ولا تمكّن من إصدار الشهادات أو التقييم الخارجي للجودة، ولكنها تحلل المخاطر باستمرار وتسمح بتصميم استراتيجية للوقاية من المخاطر.

– ***إدارة الجودة***، والتي تشمل أنشطة الإدارة فيما يتعلق بإنشاء نظام الجودة، مثل سياسة الجودة، وأهداف الجودة، وتوزيع المسؤوليات، وتنفيذ النظام القائم على الأصول، بما في ذلك تخطيط الجودة وإدارتها وضمانها. يتم تعريف إدارة الجودة من خلال الهيكل التنظيمي والمسؤوليات والعمليات والإجراءات والوسائل المستخدمة لضمان الجودة.

– ***ضمان الجودة***، والذي يشمل الأنشطة المخططة والمنهجية داخل النظام والتي تحظى بدعم واسع من الإدارة والموظفين والعملاء والجمهور الأوسع.

– ***إدارة الجودة الشاملة***، وهي طريقة إدارة تشمل جميع أصحاب المصلحة. إنه يركز على الجودة، والتي يتم قياسها من خلال رضا العملاء وما يترتب على ذلك من نجاح طويل الأجل للشركة ورضا الموظفين.

5. *مناهج التنظيم لمهنة الاستشارة الجبائية:*

يختلف منظور الدول لمهنة الاستشارة الجبائية بسبب التداخلات بينها وبين مهنة المحاسبة والمحامات، وجراء هذا الاختلاف نتج اختلاف في تنظيم هذه المهنة بين تنظيم جزئي وتنظيم كلي ونهج عدم التنظيم، ويأتي هذا الاختلاف نظرا للعديد من المتغيرات المتعلقة بثقافة الدولة والطلب والعرض في مهنة الاستشارة الجبائية والسعي إلى الوصول بها إلى أعلى كفاءة ممكنة في تقديم الخدمات الضريبية (قدراوي و زوانب، أثر أسلوب تنظيم مهنة المستشار الجبائي على نوعية الخدمات الضريبية المقدمة، 2023، صفحة 492)، "يمكن تحديد ثلاثة مناهج عامة. **الأول**، المتمثل في النمسا والصين وألمانيا واليابان، يؤسس احتكارًا مهنيًا منظمًا لممارسة الضرائب (على غرار الاحتكار المهني الذي يتمتع به المحامون في العديد من البلدان للممارسة القانونية) والذي يتم مشاركته في معظم الحالات مع المهن الأخرى المنظمة مثل المحامين والمحاسبين. **والثاني**، الذي تمثله الولايات المتحدة، لا ينشئ احتكارًا للمشورة الضريبية أو إعداد الإقرار، ولكنه يقيد نشاطًا تمثيليًا معينًا للممارسين المرخصين وأعضاء المهن

المنظمة الأخرى ويتضمن إطارًا تنظيميًا متطورًا. **والثالث**، الذي تتبعه معظم البلدان، يتعلق بمهنة ضريبية غير منظمة بشكل أساسي تتعايش مع المهن المنظمة مثل المحامين والمحاسبين. ومع ذلك، فإن اللوائح المطبقة على هذه المهن لا تتناول على وجه التحديد تقديم الخدمات الضريبية. ضمن هذه الأساليب العامة الثلاثة، هناك اختلافات في التفاصيل في نهج البلدان المختلفة لمهنة الضرائب" (Thuronyi, 1996, p. 151)".

5-1. الاستشارات الضريبية كمهنة منظمة قانونًا – التنظيم الكامل – النموذج الألماني:

في الدول (الأوروبية) التي يتم فيها تنظيم خدمات الاستشارات الجبائية قانونًا، تعتبر الاستشارات الجبائية مهنة عامة. تتمتع دوائر المستشارين الجبائيين بسلطات قانونية خاصة وهي مكلفة بحماية مصالح الأعضاء والتأكد من أنهم يعملون وفقًا للقانون. كما أنها تتمتع بسلطات في المسائل التأديبية التي تميز الغرف عن الجمعيات الخاصة. وعادة ما يتطلبون تدريبًا خاصًا واختبارًا للمعرفة المهنية ويتم تكليفهم بالاعتراف بالمؤهلات المهنية لمستشاري الضرائب من الدول الأعضاء الأخرى. عادة، العضوية في الغرف إلزامية ومرتبطة بالحصول على اللقب المهني. تنظم الأنظمة التي تستخدم الغرف قانونًا قواعد الغرفة" (Stanko & Jan Žan, 2012, p. 17).

5-2. الاستشارات الضريبية كمهنة منظمة جزئيا – النموذج الأمريكي:

"مثل ألمانيا، تنظم الولايات المتحدة الممارسات الضريبية. ومع ذلك، فإن نطاق هذه اللائحة أقل شمولاً بكثير مما هو عليه في ألمانيا حيث يُسمح لأي شخص، حتى لو لم يكن لديه تدريب أو مؤهلات مهنية، بتقديم المشورة الجبائية أو إعداد التصريح الجبائي لشخص آخر"(Thuronyi 1996) ." إذ أن هناك أنواع مختلفة من معدي التصريحات الجبائية، بما في ذلك المحاسبون العامون المعتمدون والوكلاء المسجلون والمحامون والعديد من الأشخاص الآخرين الذين ليس لديهم بيانات اعتماد مهنية. أي

متخصص ضرائب لديه رقم التعريف الضريبي للمعد ((Preparer tax identification number (PTIN) الخاص بمعد مصلحة الضرائب الأمريكية مخول بإعداد التصريحات الجبائية الفيدرالية. ومع ذلك، فإن المتخصصين في الضرائب لديهم مستويات مختلفة من المهارات والتعليم والخبرة " The Internal) Revenue Service, 2021). ويتعين على الشخص الذي يعد تصريحا جبائيا أن يوقع عليه كمُعد. يسمح هذا الشرط بفرض عقوبات، إذا لزم الأمر. كما أنه يجعل مُعد التصريح الجبائي يتحمل مسؤولية اعداده للتصريح، وهو أمر مهم بحد ذاته. أخيرًا، من خلال تتبع الأشخاص الموقعين كمعدين للتصريح، يمكن للسلطات الضريبية اكتشاف ما إذا كانت الاقرارات ذات المشكلات الخاصة تأتي من معدين معينين. في الولايات المتحدة، وكجزء من التوقيع على التصريح، يجب على المُعد إدراج اسم الشركة ورقم الضمان الاجتماعي الخاص بها (الذي يُستخدم كرقم التعريف الضريبي) ورقم تعريف صاحب العمل (أي رقم التعريف الضريبي) للشركة. استخدام أرقام التعريف يمكّن السلطات الضريبية من تتبع مُعدّي التصريحات بمزيد من اليقين (Thuronyi 1996).

تعتبر حقوق التمثيل أحد الاختلافات المهمة في التي تميز بين أنواع الممارسين. فيما يلي إرشادات حول كل بيانات اعتماد ومؤهلات (The Internal Revenue Service 2021):

أ. ***حقوق التمثيل غير المحدودة(Unlimited Representation Rights):*** يتمتع الوكلاء المسجلون والمحاسبون القانونيون والمحامون بحقوق تمثيل غير محدودة أمام مصلحة الضرائب الأمريكية. قد يمثل محترفو الضرائب الذين يمتلكون بيانات الاعتماد هذه عملائهم في أي مسائل بما في ذلك عمليات التدقيق وقضايا الدفع / التحصيل والاستئناف. ونقصد بهؤلاء الممارسين ما يلي:

- ***الوكلاء المسجلون (Enrolled Agents):*** هم ممارسون مرخص لهم من قبل مصلحة الضرائب الأمريكية، يتم إخضاعهم لفحص الملاءمة ويجب أن يجتازوا اختبار التسجيل الذي يتطلب منهم إثبات

الكفاءة في التخطيط الضريبي الفيدرالي، وإعداد التصريحات الجبائية الفردية والتجارية، والتمثيل. يجب أن يكملوا 72 ساعة من التعليم المستمر كل 3 سنوات، "وقد يتم استبعادهم بسبب سوء السلوك (Thuronyi 1996)."

- ***المحاسبون العامون المعتمدون (Certified Public Accountants: CPA):*** هم المرخص لهم من قبل مجالس المحاسبة بالولاية، ومقاطعة كولومبيا، والأقاليم الأمريكية. الذين اجتازوا الامتحان الموحد للمحاسبين القانونيين. وأكملوا الدراسة في المحاسبة في كلية أو جامعة واستوفوا أيضًا متطلبات الخبرة والشخصية الجيدة التي وضعتها مجالس المحاسبة الخاصة بهم. بالإضافة إلى ذلك، يجب على المحاسبين القانونيين المعتمدين الامتثال للمتطلبات الأخلاقية وإكمال المستويات المحددة من التعليم المستمر من أجل الحفاظ على ترخيص "محاسب قانوني نشط".

- ***المحامون المرخص لهم:*** وهم المحامون المرخص لهم من قبل محاكم الولاية أو مقاطعة كولومبيا أو من ينوبون عنهم، مثل نقابة المحامين بالولاية. بشكل عام، يكونون قد حصلوا على شهادة في القانون واجتازوا اختبار المحاماة. يتمتع المحامون عمومًا بمعايير التعليم المستمر والشخصية المهنية. قد يقدم المحامون مجموعة من الخدمات؛ بعض المحامين متخصصون في إعداد الضرائب والتخطيط.

ب. *حقوق التمثيل المحدودة:* يتمتع بعض المُعدين الذين ليس لديهم أحد أوراق الاعتماد المذكورة أعلاه بحقوق ممارسة محدودة. يجوز لهم فقط تمثيل العملاء الذين أعدوا ووقعوا عائداتهم، ولكن فقط أمام وكلاء الإيرادات وممثلي خدمة العملاء وموظفي مصلحة الضرائب المماثلين، بما في ذلك خدمة محامي دافعي الضرائب[1]*. لا يمكنهم تمثيل العملاء الذين لم يعدوا تصاريحهم ولا يمكنهم تمثيل العملاء فيما

1* خدمة محامي دافعي الضرائب هي منظمة مستقلة داخل مصلحة الضرائب الأمريكية يقوم موظفوها بمساعدة دافعي الضرائب الذين يعانون من أضرار اقتصادية، والذين يسعون للحصول على المساعدة في حل المشكلات الضريبية التي لم يتم حلها من خلال القنوات العادية، أو الذين يعتقدون أن نظام أو إجراء مصلحة الضرائب لا يعمل كما ينبغي.

يتعلق بالطعون أو قضايا التحصيل حتى لو قاموا بإعداد التصريح المعني. يشمل معدي التصريح الجبائي بحقوق تمثيل محدودة ما يلي:

- ***المشاركون في برنامج موسم الإيداع السنوي (*** *Annual Filing Season Program Participants)**:* يقر هذا البرنامج التطوعي بجهود معدي التصريحات الجبائية الذين ليسوا عمومًا محامين أو محاسبين عامين معتمدين أو وكلاء مسجلين. تم تصميمه لتشجيع التعليم والاستعداد لموسم الإيداع. تصدر مصلحة الضرائب الأمريكية (IRS) سجل إكمال برنامج موسم الإيداع السنوي لمعدي الاقرارات الضريبية الذين حصلوا على عدد معين من ساعات التعليم المستمر استعدادًا لسنة ضريبية محددة. بدءًا من عمليات إعداد التصريحات الضريبية المودعة بعد 31 ديسمبر 2015، فإن المشاركين في برنامج موسم الإيداع السنوي فقط لديهم حقوق ممارسة محدودة.

ج. ***حاملو رقم التعريف الضريبي للمُعد (PTIN: preparer tax identification number Holders)**:* يُسمح لمعدّي التصريحات الجبائية الذين لديهم رقم تعريف ضريبي نشط للمُعد، ولكن ليس لديهم أوراق اعتماد مهنية ولا يشاركون في برنامج موسم التقديم السنوي، بإعداد التصريحات الجبائية. اعتبارًا من 1 يناير 2016، هذه هي السلطة الوحيدة التي يمتلكونها. ليس لديهم أي سلطة لتمثيل العملاء أمام مصلحة الضرائب (باستثناء ما يتعلق بالعوائد التي أعدوها وقدموها في 31 ديسمبر 2015 وما قبلها). ولمساعدة دافعي الضرائب في تحديد مؤهلات وبيانات اعتماد مُعد التصريحات الجبائية، يوجد لدى مصلحة الضرائب الأمريكية دليل عام يحتوي على متخصصين ضرائب معينين. تتضمن قاعدة البيانات القابلة للبحث والقابلة للفرز بالاسم والمدينة والولاية والرمز البريدي لكل المعدين مع تبيين مؤهلاتهم.

"دولة أخرى لديها تنظيم جزئي لممارسي الضرائب هي أستراليا، حيث يُسمح فقط للمحامين ووكلاء الضرائب بإعداد الإقرارات؛ وبالتالي، يجب تسجيل المحاسبين كوكلاء ضرائب من أجل القيام بهذا

العمل. يجوز لدافعي الضرائب اقتطاع رسوم للحصول على المشورة الجبائية فقط إذا تم تقديم المشورة من قبل وكيل ضرائب مسجل أو محامٍ. أوصت مراجعة حديثة للسياسة في أستراليا أجرتها سلطات الإيرادات والهيئات المهنية بشكل مشترك بالسماح للمحاسبين المؤهلين من غير وكلاء الضرائب بفرض رسوم معفاة من الضرائب أيضًا. بشكل عام، يقع المخطط التنظيمي الأسترالي كما هو حاليًا في مكان ما بين النموذجين الأمريكي والألماني من حيث أن هناك احتكارًا فعليًا يتم توفيره لكل من تقديم المشورة الضريبية وإعداد التصريح الجبائي، على الرغم من أن المخطط التنظيمي ليس شاملاً مثل النموذج الألماني" (Thuronyi 1996).

5-3. الاستشارات الضريبية كمهنة غير منظمة قانونًا:

في العديد من الدول الأوروبية، لا يتم تنظيم خدمات الاستشارات الضريبية بشكل قانوني. يتم معالجة هذا "النقص" من قبل المنظمات المهنية الخاصة التي تمثل المهنة. في مثل هذه الدول، لا يقتصر تقديم خدمات الاستشارات الضريبية على مهنة معينة حصريًا، ولكن يمكن إجراؤها بواسطة أي شخص، كما هو الحال في بعض الدول التي تستخدم الغرف (على سبيل المثال، بلجيكا وفرنسا وإيطاليا). الجمعيات المهنية مسؤولة عن التدريب المهني. العضوية في المنظمة المهنية واستخدام اسمها ليسا شرطًا لمزاولة المهنة، على الرغم من أن جودة الاستشارات الجبائية الفردية تنعكس في عضويته في المنظمة المهنية. وهذا يضمن اهتمام المستشاريين الجبائيين باستخدام اسم المنظمة المهنية والالتزام بقواعدها المهنية. بعض الجمعيات المهنية وعلى الرغم من أنها لا تستخدم عنوانًا محميًا إلا أنها لا تزال لديها قواعد صارمة لسلوك الأعضاء (على سبيل المثال، في هولندا: Orde van Balastingadvi- seurs). والغرض منها هو حماية وتعزيز مكانة واستقلال المهنة وكذلك تمثيل مصالح الأعضاء. إنهم يقدمون تدريبًا منتظمًا وإضافيًا، ويقدمون المشورة المهنية للأعضاء، ويعملون في الشؤون التأديبية، ويحمون

اللقب. تشارك العديد من الجمعيات في تحسينات التشريعات الضريبية وتقترح تحسينات (Stanko & Jan Žan, 2012, p. 17).

من خلال ما سبق نجد أن الدول لم تتفق على شكل واحد لتنظيم مهنة الاستشارة الجبائية، وتجدر الاشارة إلى أن التنظيم المتبع يؤثر على حالة مهنة المستشار الجبائي في هذه البلدان من حيث سهولة دخول المهنة وممارستها إلى غير ذلك، والجزائر حسب ما رأينا سابقا في تعريف المستشار الجبائي تفرض مجموعة من الشروط التي تحتكر مهنة الاستشارة الجبائية ذات الاعتماد من مصلحة الضرائب، وتبعا لذلك " تواجه مهنة الاستشارة الجبائية في الجزائر العديد من المعوقات والتحديات فبدأً بكون مديرية الضرائب لا تحتوي على ملفات معلومات للمستشارين الجبائيين جعل المهنة كأنها غير موجودة، ومرورا بصعوبة منح ترخيص من مديرية الضرائب لممارسة المهنة الأمر الذي جعل عددهم قليل ومتوسط أعمارهم مرتفع الأمر الذي جعل التشريع الجزائري الأكثر صرامة وتطلبا مقارنة بدول مثل تونس وفرنسا والكاميرون مثلا (قدراوي و زوانب، أثر أسلوب تنظيم مهنة المستشار الجبائي على نوعية الخدمات الضريبية المقدمة، 2023، صفحة 491)

6. أشكال الاستشارة الجبائية:

6-1. من حيث نموذج الرأي أو أسلوب المشورة:

يقدم مستشارو الضرائب المشورة لعملائهم بعدد من الأشكال المختلفة. تتضمن هذه النماذج الاتصالات الشفوية، والإجابات المكتوبة غير الرسمية على أسئلة محددة (اليوم، غالبًا في شكل اتصالات إلكترونية مثل البريد الإلكتروني)، والرسائل (أقل انتشارًا مما كانت عليه من قبل)، والمذكرات القانونية. الرأي الرسمي هو في قمة الاستشارات القانونية (P. Rothman, 2011, p. 2).

6-2. من حيث الجهة المقدمة للاستشارة الضريبية:

تختلف الأساليب التي تعتمد عليها المؤسسات في تعيين المستشار الجبائي، فمنها من تستفيد من خدماته داخل هيكلها التنظيمي، فيما تلجأ أخرى إلى استئجار الاستشارة الجبائية من المكاتب الخاصة، سواء المستشارون الجبائيون المعتمدون، أو اللجوء إلى مكتب المحاسبة الذي يتولى محاسبة المؤسسة، وهناك من يجمع بين الأسلوبين، وتبعا لذلك يمكن تقسيم أنواع الاستشارة الجبائية في الجزائر إلى قسمين كما يأتي (كيموش و بلخيري، 2019، الصفحات 219-220):

6-2-1. الاستشارة الجبائية الداخلية:

عادة ما يقوم بهذا النوع من الاستشارة قسم المحاسبة والمالية أو محاسب الشركة أو موظف معين خصيصا للتكلف بالجانب الجبائي من التسيير، ومتابعة التفاصيل الجبائية وتقديم اقتراحات وتوصيات لمجلس الإدارة أو للمالكين فيما يخص الجانب الجبائي للمؤسسة. ويرجع توجه بعض المؤسسات إلى تعيين مستشار جبائي داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة إلى أن المستشار يدعم كفاءته المهنية ويزيد من انتظام أدائه للخدمات الضريبية، حيث يوجد عدد من الشركات تحصل على الخدمات الضريبية عن طريق وظيفة إستشارية داخل الهيكل الوظيفي لها، وتظهر طبيعة الانتماء الوظيفي لمستشار الجباية كمتغير مؤثر في اتساق وحكمة وكفاءة أدائه خلال الممارسة المهنية في المجال الضريبي. (شلغوم، 2012، ص 82)

6-2-2. الاستشارة الجبائية الخارجية:

أ. مفهوم الاستشارة الجبائية الخارجية:

يقصد بالاستشارة الجبائية الخارجية التوجه إلى مكاتب جباية أو محاسبة خارجية، من أجل الحصول على التوجيهات المتعلقة بالوظيفة الجبائية، فكثيرا ما تتولى مكاتب المحاسبة الاستشارة الجبائية

تماشيا مع المهام المحاسبية الأخرى، نظرا للثقة المتراكمة بفعل التعاملات طويلة الأمد، وقد تلجأ المؤسسة إلى مستشار جبائي معتمد، خصوصا في حالة تقديم الطعون أو التمثيل أمام الإدارة الجبائية. ويبرر توجه المؤسسات إلى الاستشارة الخارجية بأنه أسلوب يزيد من اتساق وانتظام وكفاءة أداء المهام الضريبية، وذلك أن عمل المستشار الجبائي يكون في استقلالية تامة، ولا تحدث أي مشاكل بينه وبين إدارة المؤسسة التي يعمل فيها كما أن المكاتب الخاصة تتنافس فيما بينها، مما يؤدي في النهاية إلى تطوير أداء تلك الخدمات والارتقاء بجودتها، وهذه العوامل تؤدي في النهاية إلى تحقيق مصلحة المؤسسة " (شلغوم، 2012، ص82).

ب. أهم الشركات المقدمة للاستشارة الجبائية الخارجية:

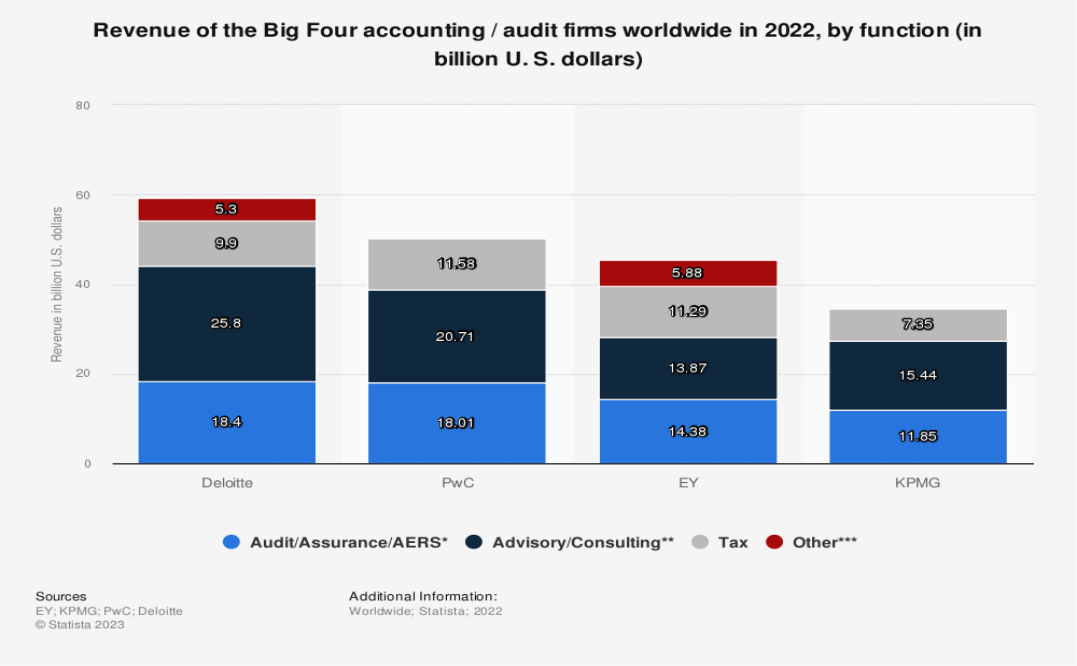
تعتبر الشركات التي يصطلح عليها بالأربعة الكبار (The big four) من أهم الشركات التي تقدم الاستشارات الجبائية أو ما يسمى بالخدمات الضريبية على مستوى العالم إضافة إلى مجموعة من الخدمات الأخرى من استشارات مالية وخدمات محاسبية وخدمات التدقيق وخدمات مخاطر الشركات.

يشير مصطلح الأربعة الكبار إلى أكبر أربع شركات محاسبة في العالم(accountingverse, 2022) . هي Klynveld Peat Marwick Goerdeler (KPMG) وDeloitte وErnst & Young (EY) وPricewaterhouseCoopers(PwC) و(Mazareanu, 2020).

تقدم هذه الشركات مجموعة واسعة من خدمات المحاسبة والمراجعة بما في ذلك التدقيق الخارجي، والخدمات الضريبية، والاستشارات الإدارية والتجارية، وتقييم المخاطر ومراقبتها (accountingverse, 2022). وتمويل الشركات والاستشارات القانونية (Mazareanu, 2020) كما أنها توفر فرص عمل هائلة وتطوير مهني للمحاسبين والمراجعين في جميع أنحاء العالم (accountingverse, 2022) .يُنظر عادةً إلى الشركات الأربع الكبرى هذه على أنها شركات منفردة، إلا أنها تتكون في الواقع من شبكة من الشركات المملوكة والمدارة بشكل مستقل والتي تشترك في علامة تجارية وإسم ومعايير جودة مشتركة. فيما بينها

(Cris & Susan, 2018)، وتعتبر الاستشارات الجبائية من أهم الموارد المساهمة في تحقيق الأرباح للشركات الأربعة الكبار، وذلك كما يبينه الشكل التالي المستخرج من موقع (www.statista.com):

الشكل (1- 2): إيرادات الشركات "الأربعة الكبار big four " في جميع أنحاء العالم في عام 2022

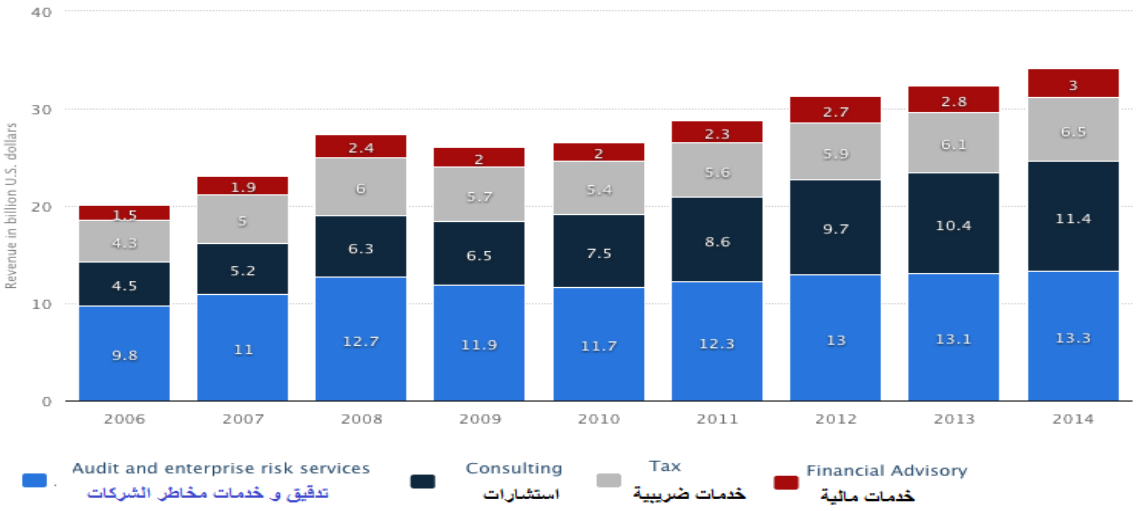


المصدر : موقع (statista.com, 2023) تاريخ الاطلاع: 2023/07/16

من خلال الشكل السابق يتوضح جليا حجم الأرباح التي تحققها الشركات الأربع الكبار والتي تقدر بملايير الدولارات، إذ أنه مع إجمالي إيرادات تقارب 59.3 مليار دولار أمريكي، كانت Deloitte أكبر شركات المحاسبة الأربعة الكبرى في عام 2022. وتليها شركة PwC التي حققت 50.3 مليار دولار. ويدخل من ضمن هذه الأرباح الخدمات الضريبية المشار إليها باللون الرمادي في الشكل التي تعتبر عنصرا أساسيا لتحقيق ايراداتها ويتضح من الشكل أن المبالغ التي حققتها الشركات من الخدمات الجبائية كبيرة ومعتبرة مقارنة بمداخيلها عامة، وهذا ما يدل على أهمية الاستشارات الجبائية لدى هذه المؤسسات وعلى اهتمام المؤسسات بالحصول على الاستشارات الجبائية من هذه المؤسسات.

وقد تزايد اهتمام الشركات والمؤسسات الاقتصادية عموما بالاستشارات الجبائية والأشكال التالية توضح ذلك عند مقارنة المداخيل من الاستشارة عبر السنوات وهذا ما وضحه الأشكال التالية:

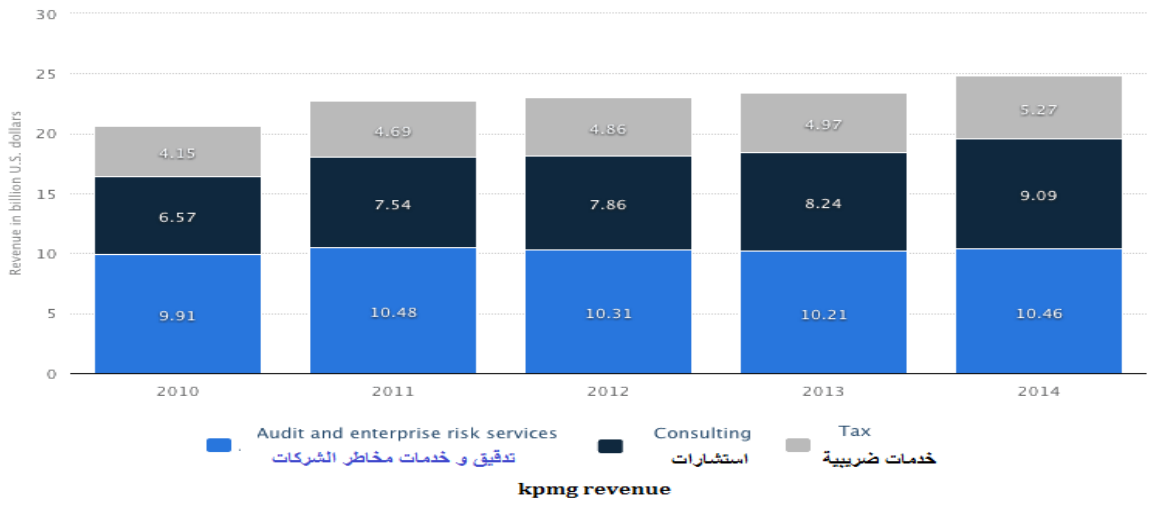
الشكل (1-3): إيرادات شركات Deloitte من سنة 2006 إلى 2014



المصدر: موقع (https://big4accountingfirms.org/) أطلع عليه يوم 2023/07/16

نلاحظ من خلال الشكل السابق أن الأرباح المحققة لشركة Deloitte من الخدمات الضريبية التي هي باللون الرمادي منذ سنة 2006 إلى سنة 2014 تزايدت باستمرار.

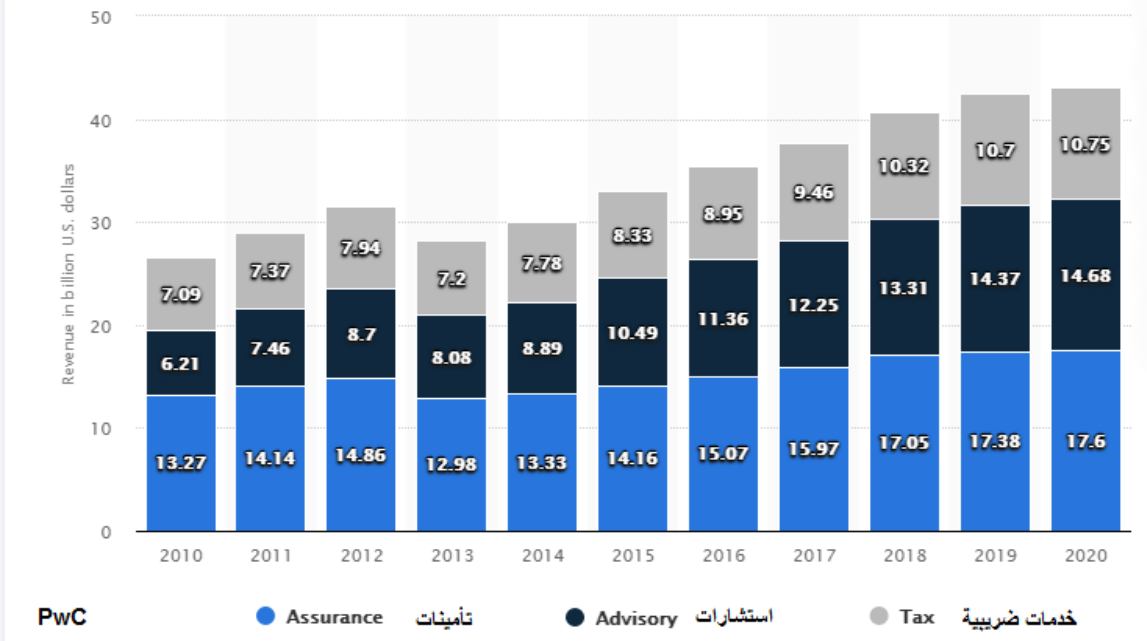
الشكل (1-4): إيرادات شركات KPMG من سنة 2010 إلى 2014



المصدر: موقع (https://big4accountingfirms.org/) أطلع عليه يوم 2023/07/16

نلاحظ من خلال الشكل السابق أن الأرباح المحققة لشركة KPMG من سنة 2010 إلى سنة أيضا 2014 تزايدت باستمرار.

الشكل (1-5): إيرادات شركات PwC من سنة 2010 إلى 2020



المصدر: موقع (statista.com) 2023/07/16

من خلال الشكل السابق نلاحظ أن شركة PwC حققت أرباح متزايدة باستمرار مع هبوط طفيف سنة 2013 ثم معاودة الصعود بصفة مستمرة إلى غاية 2020.

من خلال الأعمدة البيانية السابقة يتضح لنا حجم الايرادات الهائل الخاص بالخدمات الضريبية في هذه الشركات وتطور حجم هذه المبالغ مع مرور السنوات، ويدل هذا على زيادة اهتمام الشركات الاقتصادية الخاضعة للضريبة بأهمية الاستعانة المستشار الجبائيين للحصول على الخدمات الجبائية وهذا يدل على أهميتها بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية لما لها من تأثير على مصيرها في تعاملها مع العامل الجبائي.

7. التنظيم الجمعوي لمهنة المستشار الجبائي على المستوى العالمي:

نظرا لأهمية هذه المهنة وتطورها وازدياد الحاجة إليها في كل الدول التي تتطور اقتصاداتها بدأت تظهر بعض المنظمات التي تسعى إلى تنظيم مهنة الاستشارة الجبائية وضبطها بوضع قوانين وأخلاقيات تحدد أطر ومبادئ لهذه المهنة. "والمنظمات المهنية هي الجهات المسؤولة عن وضع المعايير المهنية والأخلاقية لمستشاري الضرائب. في بعض البلدان، يعملون كسلطة تنظيمية. لكي تكون مؤهلاً للعضوية، يُطلب من المحترفين عمومًا تلبية معايير معينة أو يجب عليهم اجتياز الاختبارات. قد يتم أيضًا فرض بعض متطلبات التعليم المستمر." (OCDE & HM Revenue and Customs, 2007, pp. 94-95)

بدأ الأمر بظهور عدة منظمات في العديد من الدول، ونظرا لأن الضرائب تتخطى حدود البلد الواحد ظهرت الحاجة إلى التنسيق بين الدول التي تربطها معاملات تجارية خارجية وطيدة، وبدأت معه التنظيمات والجمعيات الوطنية تتكتل في منظمات إقليمية أكبر. فكان في أوروبا الجمعية الاوروبية للمستشارين الجبائيين CFE، وفي غرب أفريقيا تم إنشاء اتحاد غرب إفريقيا لمعاهد الضرائب (WAUTI)، وفي آسيا وأستراليا تم انشاء جمعية آسيا–أوقيانوسيا للاستشارات الضريبية (AOTCA)، ثم في وقت لاحق تجمعت هذه الجمعيات الثلاثة لتشكل منصة عالمية سميت منصة المستشارين الضريبيين العالميين (GTAP)، بالاضافة إلى ظهور جمعية الاتحاد الأوروبي للمستشارين الضريبيين – (ETAF) والتي لم تدخل ضمن هذا التكتل إلا أنها تعتبر من المنظمات المهمة في أروربا نظرا لعدد الأعضاء الكبير المنخرطين فيها وفيما يلي تفصيل لهذه الجمعيات ومختلف أعضائها من الجمعيات الوطنية.

تعتبر GTAP منصة دولية، تمثل أكثر من 700000 مستشار ضرائب في أوروبا وآسيا وأفريقيا، وتسعى إلى الجمع بين المنظمات الوطنية والدولية من المهنيين الضريبيين من جميع أنحاء العالم. الهدف الرئيسي من GTAP هو تعزيز مصالح دافعي الضرائب ومستشاري الضرائب من خلال ضمان التشغيل

العادل والفعال للإطار الضريبي العالمي، بما في ذلك الاعتراف بحقوق ومصالح دافعي الضرائب، ودور المتخصصين في الضرائب. وتسعى أيضا إلى تحقيق تعاون قوي بين خبراء الضرائب والشمولية والانفتاح والامتداد العالمي، والتأثير على تجديد السيناريو الضريبي الدولي باقتراح نظام ضريبي جديد. (Tax Advisers Europe, 2021)" والشكل التالي يوضح مختلف الجمعيات الاقليمية التي تشكل منصة GTAP.

الشكل (1-6): منصة المستشارين الضريبيين العالميين GTAP

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ما سبق من المعلومات.

من خلال الشكل نلاحظ أن الجمعيات القارية الثلاثة تنشط تحت منصة دولية واحدة تسمى GTAP.

المبحث الخامس: المردودية والمردودية المالية

تعرف المؤسسة على أنها مجموعة من الوسائل المادية والبشرية والمالية المجموعة من أجل القيام بنشاط محدد بغية تحقيق الربح، ولكن لضمان إستمرارية المؤسسة ينبغي على المؤسسة تقييم آدءاتها وتقييم صلابتها المالية، وهذا ما يطلق عليه بالتحليل المالي، ويعتبر أمرا مهما يقدم معلومات لا غنى عنها تستفيد منها المؤسسة وباقي المتعاملين معها، من موردين وبنوك..إلخ.

يتيح الجمع بين عوامل الإنتاج المختلفة للشركة إنتاج سلع وخدمات يُراد استبدالها بتلك التي ينتجها وكلاء اقتصاديون آخرون. في البداية، تمتلك الشركة أصولًا سائلة تمكنها من شراء المعدات والمواد الخام. تسمح لها هذه العملية بإنتاج السلع والخدمات التي سيتم بيعها مقابل النقد (العملة). وبالتالي، فإن الدورة المالية هي العملية التي تجمع كل العمليات التي تحدث بين اللحظة التي تقوم فيها الشركة بتحويل مخزون من المال إلى سلعة أو أصل معين، وعندما يتم تحويل نفس السلعة إلى أموال.

وينقسم التحليل المالي إلى قسمين قسم خاص بتقييم أداءات المؤسسة المتمثل في النشاط والانتاجية والمردودية، وقسم خاص بتقييم صلابتها المالية بتقييم السيولة والقدرة على الوفاء، وتقييم الهيكلة المالية. وللقيام بمختلف هذه التقييمات تعتمد المؤسسة على مختلف الكشوف والقوائم المالية والملاحق.

ولعل من أهم التقييمات المذكورة سابقا بالنسبة للمؤسسة والتي تعتبر أمرا جوهريا لوجود المؤسسة هو تقييم المردودية وفي ما يلي سنشرح ماهية المردودية وأهميتها وما هي أنواعها وبالخصوص المردودية المالية التي تعتبر محور دراستنا.

1. مفهوم الأداء المالي والمردودية:

1-1. مفهوم الأداء المالي:

عرف مفهوم الأداء المالي عدة تطورات التي جاءت نتيجة للارتباط بين نشاط المؤسسة ونتائجها، وعليه فإن تحسين هذه النشاطات يؤدي إلى تحسين هذه النتائج، ورغم كثرة البحوث في هذا المجال إلا أنه مازال واسعا لتأطير مفهوم الأداء المالي.

للتعرف على الأداء المالي يمكن النظر إليه من زاوية العلاقة بين الموارد المخصصة والنتائج المحققة، ووفق هذا المنظور وردت الكثير من التعاريف التي تعرف الأداء المالي على أنه:

"يعبر الأداء المالي عن قدرة المؤسسة على تحقيق أرباح من الموارد التي تقوم باستثمارها، وتساعد المعلومات المتعلقة بقيم وتغيرات الأرباح في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية من الموارد الاضافية التي يمكن استثمارها في المؤسسة، وبذلك يعطي الأداء المالي للمؤسسة مؤشرا عن مدى كفاءة المؤسسة بإدارة وتوجيه واستثمار مواردها المالية من بين البدائل المتاحة، وتصب نتيجة الأداء المالي في مدى إمكانية استمرارية المؤسسة" (مرخوفي، سعداني، و ستي، 2020، الصفحات 28-29) في نفس النطاق يرى Marcel Laflame أن الأداء المالي " يتجسد في قدرة المؤسسة على تحقيق التوازن المالي وتوفير السيولة اللازمة لتسديد ما عليها وتحقيق معدل مردودية جيد وتكاليف منخفضة" (Laflame, 1981, p. 356) وهو ما يؤكده Lynch أن الأداء المالي هو قدرة المؤسسة على الوفاء بالالتزاماتها، وهناك مجموعة من الأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها في أدائها المالي منها: (بنية، 2017، صفحة 180)

- نمو المؤسسة.
- زيادة الربحية.
- تحسين السيولة وتوازن الهيكل المالي.

أما عملية تقييم الأداء المالي فهي عملية دقيقة يمكن أن نعرفها على أنها كل تحليل ودراسة مالية تهدف إلى قياس المؤسسة وتطورها خلال فترة زمنية محددة مقارنة مع ما تحققه المؤسسات المنافسة والمثيلة في النشاط حيث يتم قياس الفعالية للفروق المتوصل إليها على أساس معايير تكون قد حددت سلفا، إذا فهذه العملية قائمة أساسا على إجراءات الرقابة الدائمة المستمرة والدقيقة والتي تكون شديدة على مختلف أنشطتها وكذا على الميزانية المعتمدة، حتى تسمح لإدارة المؤسسة باتخاذ الاجراءات التصحيحية المناسبة لحالة المؤسسة على ضوء النتائج المتحصل عليها. (قحايرية، 2016، صفحة 169)

لقد تم استخدام مؤشر المردودية المالية لقياس الأداء المالي من قبل العديد من الباحثين منهم (Brown & Caylor, 2004)، (Gruszunski, 2006)، (Kolsi & Ghorbel, 2011)، (مطاوع.م، 2009)، (محمد الشريف، 2017)، (مرخوفي، سعداني و ستي 2020)، وسنتطرق لمؤشر المردودية المالية بالتفصيل لاحقا.

1-2. تعريف المردودية (rentabilité) :

تعددت استخدامات المردودية من كونها أداة لقياس الفعالية الاقتصادية للمنشأة إلى كونها معيار لاتخاذ بعض القرارات العامة وبالتالي هي وسيلة في يد متخذ القرار تستخدم في قياس أثر الاستدانة والاقراض على المردودية (كموش و معتوق، 2019، صفحة 442). بشكل عام هي الهدف الرئيسي لمديري الشركة ومساهميها. تقيس قدرة الشركة على جني الأرباح. يتم تقييم المردودية بمقارنة الزيادة في الثروة (النتيجة) بالوسائل المستخدمة للحصول عليها. وبالتالي فهي نسبة الربح (من حساب النتائج: نتيجة الاستغلال، النتيجة الحالية (العملياتية)، النتيجة الصافية) والمخزون (من الميزانية: حقوق الملكية، الموارد المستدامة). يتم التمييز التقليدي بين المردودية الاقتصادية و المردودية المالية. (Legros, 2010, p. 8)

كما تعرف على أنها "المقارنة ما بين النتيجة المحصل عليها والوسائل المستعملة وهي أيضا التعبير المالي للعقبة الاستراتيجية المتمثلة في تحديد مردودية أعلى من تلك التي تم استخدامها"، و"تحدد مدى مساهمة رأس المال المستثمر في تحقيق النتائج المالية كما تعتبر دراسة المردودية من أهم الوسائل أمام المحلل المالي للحكم على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية. (مرخوفي، سعداني، و ستي، 2020، صفحة 30)"

وحسب Pierre Conso تعرف بأنها "مفهوم يطبق على كل نشاط اقتصادي عند استخدام الإمكانيات المادية والبشرية والمالية"، ويضيف Conso أيضا بأن المردودية يجب أن تكون كافية على

الأقل لتحقيق الشروط التالية: ضمان المحافظة على رأس مال المؤسسة، ضمان دفع الفوائد وتسديد القروض.

أما Dufigour فقد عرف المردودية أنها "عبارةٍ عن قيد مالي " يعبر عنه بالنسبة التالية:

المردودية = النتيجة ÷ رأس المال

هذه العلاقة ليس لها معنى إلا إذا تم مقارنتها بفترة مرجعية، ويكون قياس المردودية وتحديد مفهومها تبعا للعناصر المكونة لهذه العلاقة. "ولهذا فمن أجل حساب المردودية فالأمر يتطلب تحديد العناصر المكونة لها (الأصول، الأموال الخاصة، الفائض الخام للاستغلال، النتيجة الصافية...إلخ)، ومن هذا المنطلق هناك الكثير من النسب التي تحسب نسبة النتيجة إلى الوسيلة. إلا أن أكثرها استخداما هي كل من المردودية الاقتصادية والمردودية المالية.

1-3. خصائص المردودية:

تتلخص خصائص المردودية في النقاط الآتية (بشيشي، مجلخ، و بن يونس، 2021):

- يمثل تحليلها محاولة رشيدة في مقابلة النتائج بالموارد المستخدمة مما يسمح بإصدار حكم على مستوى دخولها أي كفاءتها حتى يمكن تعظيم مكافأة كافة الأطراف المشاركة؛
- لا تستشعر المؤسسة الحاجة الملحة إليها في كل لحظة من حياتها؛
- تمثل ظاهريا هدفا متعارضا مع اليسر والسيولة المالية خاصة في الأجل القصير، بينما في الواقع هما هدفان متكاملان لأن تأمين الحد الأدنى من السيولة لا يتأتى إلا بمردودية مناسبة؛[1]*

[1] *من أجل تحقيق هدف المردودية المرضية يجب على المؤسسة التضحية ببعض السيولة لشراء استثمارات تكون العامل الأساسي لتحقيق هذه المردودية، الأمر الذي قد يمس بسمعة المؤسسة الائتمانية عندما تستخدم معظم سيولتها لهذا الهدف، ولتحقيق هدف السمعة الائتمانية قد تجمد بعض الأموال في شكل سيولة لمواجهة التزاماتها، الأمر يبدو متعارضا هنا ولكن عند النظر للمدى البعيد فإن السيولة لا تتأتى بمردودية جيدة.

- يرتبط مفهومها بالمؤسسة فلا يمكن إسناد تحقيقها لشخص بعينه إلا أنه يمكن أن تكون نسبية وجزئية وتقسيمية؛

- تبعا لتشخصيها تؤثر عليها السياسات المختلفة كثيرا أو قليلا مثل سياسات الاستثمار (إهتلاك، المخصصات)، السياسات المالية (المديونية، الدائنية)، والسياسات الضريبية (التحاسب الضريبي والمعدل الضريبي).

1-4. أهداف المردودية:

تعتبر المردودية مطلب أساسي لتغطية تكلفة رأس المال، وهي أيضا ضرورة مالية سواء للحفاظ على الاستقلالية المالية للمؤسسة أو لضمان توازنها المالي أو لزيادة قدرتها التوسعية (حسن يوسف، 2012، صفحة 39). وتهدف لتحقيق ما يلي: (السعيد، 2000، الصفحات 58-59)

قياس كفاءة ورشد استخدام الموارد من أجل تعظيم عوائدها مع الأخذ في الحسبان تكلفة الفرصة البديلة؛

- تلعب دورا جوهريا في تأمين تشغيل وتطوير المؤسسات عن طريق إنماء الموارد المتاحة؛

- تحقيق الحد الأدنى منها يمثل شرطا لا بديل له لدعم وصيانة التوازن المالي للمؤسسة؛

- تخصيص الأموال لأفضل الاستخدامات وضمان إشباع الاحتياجات الدنيا لكل القوى المنتجة في المؤسسة؛

- قياس القدرة الداخلية لتمويل الاحتياجات المستقبلة للمنظمة.

1-5. أهمية المردودية:

يمكن حصر أهمية المردودية في النقاط التالية: (السعيد، 2000، صفحة 8) (العيفة و بشيشي، 2018)

- ***المردودية من أجل استقلالية المؤسسة ودوامها:*** من خلال اعطاء حرية أكثر للمساهمين حتى يصبحوا في اطمئنان، تجديد الاستثمارات القديمة دون اللجوء أو الاعتماد على القروض بنسبة كبيرة وتحقيق التوازن المالي (تحقيق الاستقلالية المالية لرفع رأس المال العامل للمؤسسة).
- ***المردودية من أجل ضمان تطور المؤسسة:*** من خلال زيادة الاستثمار وتنمية المشاريع، وبالتالي يصبح للمؤسسة برنامج مالي قوي، التفكير في مشاريع جديدة، من أجل تطوير نشاط المؤسسة وتخفيض التكاليف (مصدر خارجي) وبالتالي التمتع بالاستقلالية المالية.
- ***هدف المؤسسة هو تحقيق الربح:*** وذلك باعتبار المؤسسة هي العنصر الحيوي، والهام في تنشيط وتنمية اقتصاد بلد ما، لذلك يجب عليها تحقيق الأهداف المسطرة في برنامجها، من بينها تحقيق الربح واعطاء ذلك أهمية بالغة لمواكبة التطورات الاقتصادية الحديثة في العالم، والمنافسة والتقدم الموجود (Delahaye & Delahaye, 2007, p. 169)

1-6. متطلبات المردودية:

تتمثل متطلبات المردودية في مراقبة المردودية وقياسها، حيث تم سابقاً الإشارة إلى العبارة التي يتم من خلالها قياس المردودية أما عملية مراقبة المردودية، فهي العملية التي من خلالها نقوم بمعالجة الإنحرفات بسرعة وفي وقت زمني قصير.

كما تعتبر مراقبة المردودية عملية جد هامة بالنسبة للمؤسسة حيث تتمكن المؤسسة من خلالها من تصحيح الانحرافات بسرعة وفي وقت قصير وهذه المراقبة تستلزم إجراءات منها (السعيد، 2000، صفحة 83):

- وضع تقديرات مفصلة على النتائج المالية والاقتصادية في إمكانية حدود المؤسسة؛

- تحديد الإنحرفات وهذا بمقارنة النتائج المحققة بالنتائج المقدرة وتحليل مصادر الخلل وأسبابه الداخلية أو الخارجية؛
- اتخاذ الإجراءات التي من شأنها أن تنقص من حدة هذه الانحرافات بحيث تكون هذه الإجراءات مدروسة ومناقشة من أجل الاقتراب إلى مسار الأهداف الموضوعة، أو تحديد أهداف أخرى ومراقبة المردودية عملية مستمرة تكون على أساس الوثائق والمعلومات المحاسبية.

إذا مراقبة المردودية تقع على عاتق المسؤول المالي ومراقب التسيير فهما مطالبان باتخاذ التدابير الفعالة وتوفير كل المعلومات والبيانات التي من شأنها أن تساعد المؤسسة على مراقبة المردودية بأحسن وجه وتمكن من الحفاظ على نتائج المؤسسة.

2. أنواع المردودية:

من خلال ما سبق تبين لنا بأن المردودية هي العلاقة بين النتيجة المتحصل عليها والوسائل التي ساهمت في تحقيق هذه النتيجة، ومن هذا المنطلق نجد أن للمردودية عدة أنواع تختلف باختلاف العلاقة السابقة وعادة ما يتم التمييز بين ثلاثة أنواع من المردودية، كما يلي:

مستويات المردودية. تقاس المردودية في الأساس على ثلاث مستويات وهي: (Evreart, 1991, p. 149)

- مستوى النشاط أو المستوى التجاري؛
- المستوى الاقتصادي؛
- المستوى المالي.

وعليه نجد ثلاث أنواع رئيسية للمردودية وهي:

- مردودية النشاط (المردودية التجارية) Return on Sales (ROS)؛
- المردودية الاقتصادية (Return on Assets (ROA)؛

- المردودية المالية (العائد على حقوق الملكية) Return on Equity (ROE).

2-1. المردودية التجارية:

تعرف المردودية التجارية "بأنها المردودية التي تحققها المؤسسة من خلال مجموع مبيعاتها (زغيب و بوشنقير، 2010، صفحة 87) "، "وهي مرتبطة بسياسة تسعير الشركة والهامش الإجمالي الذي يخصمه من سعر تكلفة البضاعة المباعة. يتم الحصول عليها بقسمة صافي الربح على رقم الأعمال" (Ait sahed & Ait mohammed, 2018, p. 294)، "تدرس وتسمح بتقييم الأداء التجاري أو البيعي للمؤسسة، وتتمثل هذه المردودية في قدرة المؤسسة على استخلاص فائض من التشغيل أو الهامش التجاري، فهي بذلك تقدم معلومات تساعد على إصدار حكم ذو قيمة حول فعالية وكفاءة النشاط التجاري والصناعي الذي تمارسه المؤسسة" (قريش، 2004-2005)، وتحسب من خلال العلاقة التالية: (باهي، فريد، و سعيد، 2018)

$$\mathbf{RC} = \frac{\boldsymbol{R_{net}}}{\boldsymbol{CA_{HT}}}$$

حيث: المردودية التجارية: RC ، النتيجة الصافي: R_{net} ، رقم الأعمال خارج الرسم: CA_{HT}، "وتبين النتيجة الربح المحقق عن كل دينار من المبيعات الصافية، وهي تساعد إدارة المؤسسة على تحديد سعر البيع الواجب للوحدة." (بشيشي، مجلخ، و بن يونس، 2021، صفحة 747)

تعرف أيضا على أنها العلاقة بين نتيجة الاستغلال ومستوى النشاط، إذ يمكن التعبير عنها بالعلاقة التالية:

"المردودية التجارية= نتيجة الاستغلال ÷ مستوى النشاط.

حيث يمكن أن تأخذ نتيجة الاستغلال الشكلين التاليين:

- الفائض الاجمالي للاستغلال Excédent brut d'exploitation ؛

- الفائض الخام الصافي للاستغلال (النتيجة المحاسبية للاستغلال)؛

أما مستوى النشاط فيمكن أن يكون في صورة: رقم الأعمال، الإنتاج، أو رقم الأعمال والإنتاج". (بشيشي، مجلخ، و بن يونس، 2021، صفحة 747)

المردودية التجارية هي عبارة عن الفائض المتولد من الأنشطة الصناعية والتجارية للمنظمة وقدرتها على استخلاص فائض من التشغيل. ينتج عن ذلك أن المردودية التجارية مرتبطة بدورة التشغيل لذلك فهي تسمح بإلقاء الضوء على العلاقة بين النتائج والوسائل المستخدمة في الإنتاج والمتاجرة.. ولحساب المردودية التجارية أهمية كبيرة لدى إدارة المؤسسة وعموما يمكن لمس أهميتها فيما يلي (مجلخ، بن يونس، و بشيشي، 2020، الصفحات 747-748):

- تسمح بتقييم الأداء التجاري أو البيعي للمؤسسة، فهي معيار لتقييم الأداء، إذ تتمثل قدرة المؤسسة على استخلاص فائض من التشغيل، لتقدم بذلك معلومات تساعد إصدار حكم ذو قيمة حول فعالية وكفاءة النشاط التجاري والصناعي الذي تمارسه المؤسسة؛

- تسمح بإصدار حكم ذو قيمة حول فعالية وكفاءة السياسات الإنتاجية والتجارية التي تنتهجها إدارة المؤسسة، مما ينتج عنه هذه المردودية مستقلة عن سياسات الاستثمار وتوزيع الأرباح.

2-2. المردودية الاقتصادية:

"تعبر المردودية الاقتصادية عن مردودية جميع الأصول، أي جميع الوسائل المستخدمة لضمان نشاط المؤسسة، بمعنى آخر تقيس مردودية الأصول المستثمرة،" (باهي، فريد، و سعيد، 2018، صفحة 136) أي "تقيس قدرة الشركة على تحقيق أرباح من الأموال المقدمة من الشركاء والمقرضين" (Grandguillot & Grandguillot, 2016-2017, p. 70)، وتعبر عن "قدرة المؤسسة على تحقيق نتيجة بصرف النظر عن أسلوب التمويل المتبع، أي دون أخذ قراراتها المالية بعين الاعتبار (بشيشي، مجلخ، و حملاوي، 2018،

صفحة 116)". و"يهتم بها كل من المساهمين والدائنين (Ait sahed & Ait mohammed, 2018, p. 294) "، وهي " تقيس الفعالية في استخدام الأصول الموضوعة تحت تصرف المؤسسة". (زغيب و بوشنقير، 2010، صفحة 87).

هناك عدة دراسات استخدمت المردودية الاقتصادية لقياس الأداء المالي للمؤسسة نذكر منها، (Shrestha, 2020) (Titman & Wessels 1988)، ويتم حسابها انطلاقا من النتيجة المحققة قبل الفوائد المالية والضرائب مقسومة على إجمالي الأصول الاقتصادية (قراش ، 2022، صفحة 331)، تقاس المردودية الاقتصادية من خلال العلاقة بين "النتيجة الاقتصادية التي حققتها المؤسسة" "أو ما يسمى بالنتيجة العملياتية" ومجموع الأصول التي استخدمتها (باهي، فريد، و سعيد، 2018، صفحة 136). (غزيباون، 2020-2021) وتحسب كما يلي:

$$\text{معدل المردودية الاقتصادية} = \frac{\text{النتيجة العملياتية بعد الضريبة}}{\text{رأس المال المخصص للاستغلال*}}$$

*رأس المال المخصص للاستغلال = التثبيتات الموجهة للاستغلال + احتياجات رأس المال العامل

أو رؤوس الأموال الخاصة + الديون المالية

أو تقاس أيضا من خلال "الفائض الاجمالي للاستغلال" و"مجموع الأصول التي استخدمتها، وهذا حسب عدة دراسات ومراجع منها. (باهي، فريد، و سعيد، 2018، صفحة 136)"، (غزيباون 2020-2021) (زغيب و بوشنقير، 2010، الصفحات 87-88) وتحسب كما يلي:

$$\text{معدل المردودية الاقتصادية الاجمالية} = \frac{\text{الفائض الاجمالي للاستغلال}}{\text{رأس المال المخصص للاستغلال}}$$

تسمى بالمردودية الاقتصادية الإجمالية لأنها تتحقق قبل الاهتلاك، العمليات المالية وعمليات التوزيع. "وهي تقيس مساهمة كل وحدة نقدية من رأس المال المستثمر في توليد نتيجة الاستغلال، وذلك بمقارنة ما استثمرت المؤسسة من أموال بالنتيجة المرجوة من ذلك الاستثمار" (بشيشي، مجلخ، و حملاوي، 2018، صفحة 116)

يمكن تحليل المردودية الاقتصادية إلى المركبات التالية: (باهي، فريد، و سعيد، 2018، صفحة 136)

$$RE = \frac{EBE}{CAHT} \times \frac{AE}{CAHT}$$

حيث: RE: المردودية الاقتصادية. EBE: الفائض الاجمالي للاستغلال. AE: الأصول الاقتصادية.

CA_{HT}: رقم الأعمال خارج الرسم.

EBE/CA_{HT}: معدل الهامش الإجمالي للاستغلال، يقيس قدرة المؤسسة على توليد هامش ربح إجمالي تشغيلي من رقم الأعمال.

AE/CA_{HT}: معدل دوران الأصول الاقتصادية، يبين حجم النشاط الذي حققته المؤسسة من أجل 1 دج مستثمر.

ويمكن تقسيمها أيضا للمكونات التالية: (غزيباون، 2020-2021، صفحة 50).

$$\text{المردودية الاقتصادية} = \frac{\text{النتيجة العملياتية بعد الضريبة}}{CA(HT)} \times \frac{CA(HT)}{\text{رأس المال للاستغلال}}$$

نسبة الهامش الصافي للاستغلال	معدل دوران رأس المال المخصص للاستغلال

أي أن المردودية الاقتصادية ترتبط بالربحية من جهة وبفعالية استغلال رؤوس الأموال المستثمرة من جهة أخرى.

هذه التجزئة لنسبة المردودية الاقتصادية تبين إمكانية تحسينها عن طريق :

- كل العمليات التي تهدف للرفع من مردودية المبيعات (الربحية): ارتفاع حجم المبيعات دون تغيير في الهوامش، تحسين في الهامش الوحدي، تقليص التكاليف الثابتة.
- كل العمليات التي تهدف إلى تحسين دوران الأصول: تسريع دوران الأصول المتداولة للاستغلال مع تفادي التثبيتات المبالغ فيها كميا ونوعيا والاستعمال الأقصى لوسائل الإنتاج المتاحة بتكييف وأوقات العمل (غزيباون 2020-2021، 50).

أما فيما يخص النوع الثالث من المردودية المسمى بالمردودية المالية ونظرا لأهميته بالنسبة لبحثنا سنخصص له عنصر خاص مستقل لكي نتطرق إليها بالتفصيل.

3. المردودية المالية (RF):

3-1. تعريف المردودية المالية وطريقة قياسها:

تسمى كذلك بالعائد على حقوق الملكية أو على الأموال الخاصة، وتُعرّف المردودية المالية على أنها "العلاقة بين النتيجة الصافية والأموال الخاصة، فهي تقيس العائد المالي المتحقق من الأموال المستثمرة في المؤسسة" (بن عروج و بن بلقاسم، 2019، صفحة 5)، أي أنها "تعتبر كمقياس نقدي لفعالية التوظيف المالي في الاستثمار وتعكس مدى قدرة المؤسسة في التحكم والاستعداد الجيد لتوظيف الأموال اللازمة لضمان استمرار أشغالها ونشاطها. على المؤسسة تحقيق مردودية مرتفعة حتى تستطيع أن تمنح للمساهمين أرباحا كافية، تمكنهم من تعويض المخاطر المحتملة والتي يمكن أن يتعرضوا لها نتيجة مساهمتهم في رأس مال المؤسسة (زغيب و بوشنقير، 2010، صفحة 88)"، وهناك عدة دراسات استخدمت المردودية المالية لقياس الأداء المالي للمؤسسة هذا المتغير نذكر منها:

(Batchimeg, 2017) (Valentin, 2012)، يتم حسابها انطلاقا من النتيجة الصافية إلى إجمالي الأموال الخاصة و"تعتبر المردودية المالية بمثابة المحدد للمردودية العامة في المؤسسة". وتحسب بالعلاقة التالية: (قراش ، 2022، صفحة 332)

$$\text{المردودية المالية (ROE)} = \frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{الأموال الخاصة}}$$

من خلال العلاقة السابقة تبين النتيجة مقدار الربح الصافي الذي يعود على المستثمرين عن كل دينار مستثمر في رأس مال المؤسسة. وكلما كان هذا المعدل مرتفعا كلما كان أفضل للمؤسسة (زغيب و بوشنقير، 2010، صفحة 88). فالمعدل المرتفع لمردودية الأموال الخاصة يسمح للمؤسسة بإيجاد أموال جديدة في السوق المالي بغرض تمويل نموها، وعلى عكس ذلك، إن كان المعدل ضعيفا وأقل من معدل السوق، تجد المؤسسة صعوبات لجذب الأموال الخاصة. ومعدلات المردودية المالية تتغير تبعا لقطاعات النشاط. فهي ضعيفة في قطاع الصناعات الثقيلة التي تتميز باهتلاكات كبيرة تخفض من الأرباح (بن عروج و بن بلقاسم، 2019، صفحة 5).

الجدول التالي يوضح الحالات الممكنة للمردودية المالية وتقييمها

الجدول رقم (1-1) : الحالات الممكنة للمردودية المالية وتقييمها

معدل المردودية	التقييم
0%>RF	لا توجد مردودية
5%> RF > 0%	مردودية مالية ضعيفة
10% > RF > 5%	مردودية مالية متوسطة
10%<RF	مردودية مالية مرتفعة ومرضية

Source: Patrick Piget, Gestion Financière de l'entreprise, 2eme edition, Economica, Paris, 2005, p 105

من خلال الجدول السابق نستنتج أن حالات المردودية المالية يمكن تقييمها من خلال نسب محصورة فإذا كانت المردودية المالية أقل من 0% نقول أنه لا توجد مردودية مالية للمؤسسة وإذا كانت أكبر من 0% وأقل من 5% نقول أن مردوديتها المالية ضعيفة وإذا كانت أعلى 5% وأقل من 10% نقول أن المردودية متوسطة أما إذا كانت أعلى من 10% فنقول أن المردودية المالية مرتفعة ومرضية.

تنتج المردودية المالية عن ثلاث سياسات أساسية للمؤسسة (زغيب و بوشنقير، 2010، صفحة 89):

- السياسة التجارية والتي تتمثل في النسبة: نتيجة الدورة ÷ رقم الأعمال الصافي؛
- سياسة الانتاج والتي تتمثل في النسبة: رقم الأعمال الصافي ÷ مجموع الأصول؛
- سياسة التمويل والتي تتمثل في النسبة: مجموع الأصول ÷ الأموال الخاصة.

والمعادلة التالية تبين العلاقة بين هذه السياسات :

المردودية المالية =	نتيجة الدورة _____ رقم الأعمال الصافي	×	رقم الاعمال الصافي _____ رأس المال المخصص للاستغلال*	×	رأس المال المخصص للاستغلال _____ الأموال الخاصة
	(السياسة التجارية) معدل الهامش الصافي		(سياسة الانتاج) معدل دوران رأس المال المخصص للاستغلال		(سياسة التمويل)

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على (غزيباون 2020-2021) و (زغيب و بوشنقير، 2010، صفحة 89)

*رأس المال المخصص للاستغلال = التثبيتات الموجهة للاستغلال + احتياجات رأس المال العامل

أو = رؤوس الأموال الخاصة + الديون المالية

وبإمكاننا تحليل النسبة الثالثة كما يلي:

$$\frac{\text{رأس المال المخصص للاستغلال}}{\text{الأموال الخاصة}} = \frac{\text{أموال خاصة + ديون}}{\text{الأموال الخاصة}} = 1 + \frac{\text{ديون}}{\text{الأموال الخاصة}}$$

معامل المديونية

الخلاصة المنطقية لهذه التجزئة هي أنه عند مردودية اقتصادية مستقرة، تتحسن المردودية المالية عند ارتفاع معامل الاستدانة. ويمكن للمؤسسة أن تحسن مردوديتها المالية بالاستدانة، شريطة أن يكون معدل تكلفة القروض أقل من معدل المردودية الاقتصادية وهو ما يعرف بأثر الرافعة المالية الذي سوف نتطرق له لاحقا. إن المردودية الاقتصادية والمالية غير متساويين في القيمة إلا في حالات خاصة، ويعود السبب في عدم التساوي إلى وجود أثر الرفع المالي، هذا الأخير يتمثل في الفرق بين المردودية المالية والمردودية الاقتصادية. (بورديمة 2015/2014، 40)

3-2. أهمية المردودية المالية:

تهم هذه النسبة بالدرجة الأولى المساهمين والمستثمرين المحتملين بالإضافة إلى المسيرين، وهي مؤشر على قدرة المؤسسة على مكافأة المساهمين وزيادة ثروتهم الصافية الناتجة عن أنشطتها العادية، سواء على شكل أرباح موزعة أو على شكل تخصيص في الاحتياطات من شأنه رفع القيمة الجوهرية للأسهم التي يحملونها، وحتى يرضى المساهم أو المستثمر ويقبل بوضع وعهد مدخراته لدى المؤسسة يجب أن تكون مردوديتها المالية مرتفعة (Piget, 2005, p. 105)؛ حيث أن المستثمر أو المساهم الحالي في المؤسسة يهتم بالمردودية المالية لمعرفة العائد المحقق من أمواله المستثمرة في مقابل المخاطر التي يمكن أن ينجر عنها وهذا لكي يتخذ قرار بشأن الاحتفاظ بالأسهم التي يمتلكها أو التخلي عنها، في حين

أن سبب اهتمام المستثمر المرتقب بهذه المردودية كونه يحاول أن يفاضل بين قرار شراء أسهم المؤسسة أو لا، إن تحقيق المؤسسة لنسب مردودية ترضي المستثمرين والمستثمرين المحتملين يعبر عن سلامة مركزها المالي وعن صحة أسلوب التسيير الذي تنتهجه، وهذه النسب المرضية تحدد مستقبل المؤسسة تضمن بقاءها، كما أن تحقيق المؤسسة لمردودية مالية جيدة يمكنها من تجميع موارد داخلية لتمويل نفسها ذاتيا وتساهم في تخطي كل أو جزء من مشكلة التمويل.

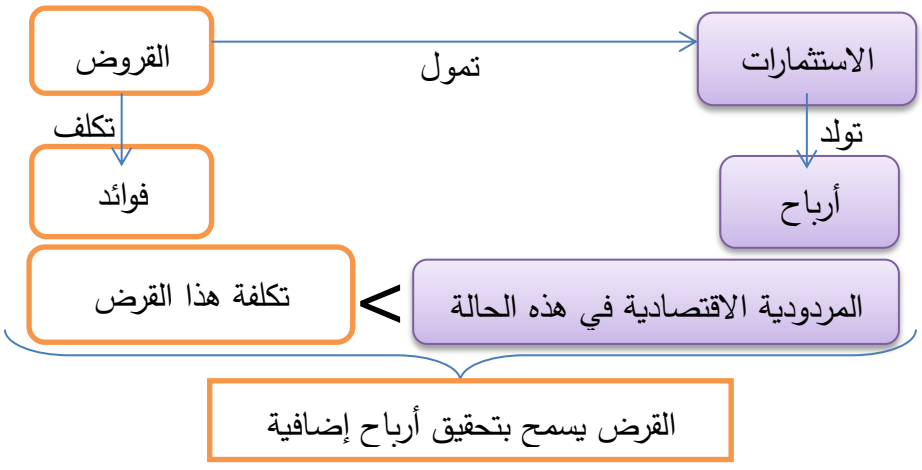
إن المردودية المالية ليست مجرد هدف فقط، بل هي أيضا وسيلة لتحقيق الاستراتيجية كتطوير وتوسيع المؤسسة مثلا، أو خلق منتجات جديدة، ولها دور تكميلي للحفاظ على توازن المؤسسة وهي أساس لتقييمها وبالتالي التعرف على مراكز القوة والضعف فيها، وكذا تحديد ومعرفة وضعيتها داخل القطاع الذي تنشط فيه، وتساعد في عملية اتخاذ القرار وتتخذ كأساس لتصحيح الانحرافات وذلك بمقارنتها بنتائج السنوات السابقة. (مجلخ، بن يونس، و بشيشي، 2020، الصفحات 474-475)

3-3. المردودية المالية والرافعة المالية:

إن اللجوء إلى القروض من أهم أساليب تمويل الاستثمارات في المؤسسات الاقتصادية، يقصد بتأثير الرافعة المالية عندما يؤدي تشغيل أموال الغير ذات التكلفة الثابتة سواء كان في شكل قروض طويلة الأجل أو عبارة عن أسهم ممتازة إلى زيادة مردودية الأموال الخاصة، أي رأس المال المستثمر من قبل مالكي المؤسسة، حيث تفسر الرافعة المالية معدل مردودية الأموال الخاصة بناء على معدل مردودية الأصول الاقتصادية وتكلفة الديون." نتيجة لجوء المؤسسة إلى أموال الغير لتمويل استثماراتها، تنشأ تكاليف مالية إضافية ويجب دفعها بغض النظر عن ربحية المؤسسة نتيجة تشغيل هذه الأصول الجديدة. إذا كانت المردودية الاقتصادية من الأصول الممولة بالديون أكبر من متوسط تكلفة الاقتراض، فعندئذ يكون تأثير الرافعة المالية موجبا " المنطق السليم". ومع ذلك، في الحالة المعاكسة، فإنه يقلل من مردودية

الأموال الخاصة ويصبح ذو تأثير سلبي بالطبع، في حالة الربحية الاقتصادية السلبية، يصبح هذا التأثير أكثر خطورة بالنسبة للمؤسسة لأنه في هذه الحالة يؤدي إلى استخدام الأموال الخاصة لدفع تكلفة القرض.. من الممكن حساب تأثير الرافعة المالية قبل أو بعد الضريبة. وبالتالي فإن تأثير الرفعة المالية يتوافق مع الزيادة (أو النقص) في مردودية الأموال الخاصة، وتسمى أيضا المردودية المالية المرتبطة بمستوى مديونية المؤسسة (غزيباون، 2020-2021، صفحة 63)."وحسب (Patrick, Thierry et Thibault 2010, 71) فإنه "فيما يخص حرية التمويل غالبًا ما يكون من الأفضل للشركات ضمان تمويلها عن طريق الاقتراض بدلاً من زيادة رأس مالها وبالتالي يحد المساهمون من مساهماتهم ويمكن للشركة زيادة الرافعة المالية التي يوفرها الدين. في الواقع، على عكس توزيعات الأرباح التي تكافئ امتلاك رأس المال ولا يتم خصمها من الضرائب، فإن الفائدة تشكل مصروفًا قابلًا للخصم من الدخل الخاضع للضريبة (Patrick, Thierry, & Thibault, 2010, p. 71)". يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (1-7) : مفهوم الرافعة المالية آلية عملها



المصدر: علي غزيباون. "محاضرات في مقياس التحليل المالي." محاضرات في مقياس التحليل المالي. جـامعة آكلي امحند أولحاج، 2020-2021. ص 63

إذا كان معدل الفائدة أقل من معدل المردودية الاقتصادية فإن مردودية الأموال الخاصة (المردودية المالية) سوف ترتفع. " ومن بين دلائل ومؤشرات ارتفاع درجة الرفع المالي في المؤسسة ما يلي:

- الزيادة في الدخل المتحقق لأصحاب المؤسسة أو مساهميها نتيجة المتاجرة بأموال الغير؛
- زيادة العائد المتحقق عن استخدام أموال الغير (الاقتراض) عن فائدة ذلك الاقتراض؛
- زيادة معدل العائد على حقوق المساهمين عن معدل الفائدة المدفوعة؛
- زيادة معدل العائد على الإستثمار عن الواحد الصحيح. ويسمح أثر الرفع المالي بمعرفة الأثر الإيجابي أو السلبي لديون المؤسسة على مردوديتها المالية. (بورديمة 2015/2014، 40)"

ويمكن حساب الرافعة المالية رياضيا من خلال العلاقة التالية بالمردودية المالية بعد الضريبة كما يلي (غزيباون 2020-2021، 64):

$$\boldsymbol{R_{CP}} = \left[\mathbf{R_E} + (\mathbf{R_E} - \boldsymbol{i}) \times \frac{\mathbf{D}}{\mathbf{CP}}\right] \times (\mathbf{1} - \boldsymbol{IS})$$

الرافعة المالية أو معامل الاستدانة $\frac{D}{CP}$ بينما أثر الرافعة المالية $(R_E - i) \times \frac{\mathrm{D}}{\mathrm{CP}}$ حيث أن:

$\mathrm{R_{CP}}$ = معدل المردودية المالية؛ $\mathrm{R_E}$ = معدل المردودية الاقتصادية بعد الضريبة؛

i = تكلفة الدين؛ D = مبلغ الدين؛ CP = رؤوس الأموال الخاصة؛

IS= معدل الضريبة على أرباح الشركات.

نستطيع كتابة النتيجة العملياتية على الشكل التالي:

$$\mathrm{R_O} = \mathrm{R_E} \times (\mathrm{CP} + \mathrm{D})$$

وعليه تصبح النتيجة الصافية

$$(\mathbf{CP}+\mathbf{D})\times\mathbf{R_E}-(\boldsymbol{i}\times\mathbf{D})=(\mathbf{CP}\times\mathbf{R_E})+\mathbf{D}(\mathbf{R_E}-\boldsymbol{i})$$

تكتب المردودية المالية قبل الضريبة كما يلي:

$$\boldsymbol{R_{CP}}=\frac{(\mathbf{CP}\times\mathbf{R_E})}{\mathbf{CP}}+\frac{\mathbf{D}(\mathbf{R_E}-\boldsymbol{i})}{\mathbf{CP}}$$

$$\boldsymbol{R_{CP}}=\mathbf{R_E}+(\mathbf{R_E}-\boldsymbol{i})\times\frac{\mathbf{D}}{\mathbf{CP}}$$

أما المردودية المالية بعد الضريبة تكتب كما يلي:

$$\boldsymbol{R_{CP}}=\left[\mathbf{R_E}+(\mathbf{R_E}-\boldsymbol{i})\times\frac{\mathbf{D}}{\mathbf{CP}}\right]\times(\mathbf{1}-\boldsymbol{IS})$$

إستخدام الديون في التمويل يسمح من رفع عائد المساهمين بسبب المصاريف المالية المترتبة عنها والتي تعتبر قابلة للخصم من الوعاء الضريبي لكنها قد تعرض المؤسسة لمخاطر مالية إذا كان تزايدها بشكل غير طبيعي. لذا وجب على المسير المالي مراقبة مستويات الاستدانة للوصول إلى الهدف المرجو من استخدامها كمصدر للتمويل. (تيقرين و قراش، 2021، صفحة 336)

يمكن أن يلعب أثر الرفع المالي ثلاثة أدوار هي: (K.Chiha 2009, 98-99)

- حالة المردودية الاقتصادية أقل من معدل الفائدة $(i < Re)$ في هذه الحالة يكون الرفع المالي في غير صالح المؤسسة، أي بزيادة الاعتماد على القروض تنخفض المردودية المالية، وتعرف هذه الوضعية بأثر الرافعة السلبي.
- حالة المردودية الاقتصادية يساوي معدل الفائدة $(i = Re)$ في هذه الحالة يكون الرفع المالي بدون أثر على المردودية المالية.

- حالة المردودية الاقتصادية أكبر من معدل الفائدة (i > Re) في هذه الحالة يكون الرفع المالي في صالح المؤسسة، فالمؤسسات تلجأ إلى الديون كمصدر تمويل رغم توفرها على بدائل أخرى نظًرا للتأثير الإيجابي للديون على المردودية المالية نظًرا لأن المردودية الاقتصادية تغطي أعباء الاقتراض، وتعرف هذه الوضعية بأثر الرافعة الإيجابي.

كقاعدة عامة في حالة المؤسسة المستدينة فان الخطر المالي يتحقق عند زيادة اللجوء إلى الاستدانة الذي يحدث أثرا سلبيا على المردودية الاقتصادية ومن ثم على المردودية المالية، أما في حالة المؤسسة غير مستدينة فإن خطر الاستغلال يتحقق بتدهور المردودية الاقتصادية الذي يؤدي بدوره إلى تدهور المردودية المالية (غزيباون، 2020-2021، صفحة 66)، وفي جميع الأحوال يجب على المؤسسة دراسة مستوى الكفاءة لعملياتها التشغيلية والتمويلية والظروف الاقتصادية المحيطة بها قبل اتخاذ أي قرار بشأن الرفع المالي لأنه سلاح ذو حدين يمكن أن يؤدي إلى تحقيق أفضل النتائج كما قد تترتب عنه أثار وخيمة إذا سارت الأمور على غير ما يرام (تيقرين و قراش، 2021، صفحة 336).

خلاصة الفصل:

تسعى المؤسسات إلى تحقيق الربح والعمل على ضمان استمرار نشاطها عن طريق تحقيق مردودية تضمن لها ذلك، إذ أن هناك عدة مؤشرات أو نسب تساعد المحللين الماليين للقوائم المالية لمعرفة تطور أرباح المؤسسات ولعل من أهم هذه النسب المردودية المالية، إذ أنها تعتبر مؤشر مهم لقياس الأداء المالي للشركة وتحققها بالنسبة للمستثمرين أمر ضروري، ولتحقيق ذلك تسعى المؤسسة لتدنية مختلف التكاليف، ومن أهم التكاليف التي ينبغي على المؤسسة التعامل معها هي تكاليف الضريبة، ومن خلال هذا الفصل استنتجنا أن الضرائب هي اقتطاع نقدي بدون مقابل وهي إجبارية الدفع وتخضع لتشريعات وقوانين وتمر عبر تنظيم فني لتحصيلها، ولها عدة أنواع ومعدلات، تسعى المؤسسات إلى تخفيضها وقد تستعين لتحقيق ذلك بمستشار جبائي.

يساعد مستشار الضرائب في تقليل العبء الضريبي على عملائه إلى الحد الأدنى القانوني الممكن، وفي إعداد الميزانيات لمؤسسات العملاء والمساعدة في الوفاء بالالتزامات الضريبية و المحاسبية للعملاء.

وهناك من يضع المستشار الجبائي في إطار دوره في التخطيط الضريبي، أما في الجزائر فهو من يقدم الإستشارات في إطار الأشغال المتعلقة بالجباية لزبونه خاصة من حيث التصريحات الجبائية وتدقيق الإنذارات وتحرير شكاوى وعلاقته بالادارة الجبائية.

ويجب أن تتوفر في المستشار الجبائي خصائص كالصدق والنزاهة والموضوعية والاستقلالية والمسؤولية الشخصية، إذ أنه يعد مهني محترف في مجال الجباية، ويجب أن تكون الخدمات المقدمة من طرفه ذات جودة وهذا ما حاول ***Pestke*** وضع معايير له.

وتختلف الدول في تنظيم مهنته، إذ زاد الاهتمام بتنظيم وتنسيق هذه المهنة على المستوى الاقليمي والدولي، وميزنا بين ثلاث أنواع من الأنظمة تنتهجها الدول لهذه المهنة.

منها من يحتكر المهنة بشروط دخول محددة مثل الاحتكار الذي يتمتع به المحامون، ودول أخرى منها من يسمح للجمعيات المهنية بتنظيم شؤون مهنتها بدون أن يحدد قوانين تمنع دخول غير المنسبين لهذه المهنة،ونظام ثاني لا ينشئ احتكارًا للمشورة الضريبية أو إعداد الإقرار، ولكنه يقيد نشاطًا تمثيليًا معينًا للممارسين المرخصين وأعضاء المهن المنظمة الأخرى ويتضمن إطارًا تنظيميًا متطورًا، وهناك دول في نظام ثالث تمزج بين النظامين السابقين تكون فيه مهنة الضرائب غير منظمة بشكل أساسي دون أن تمنع ممارسة المهنة على الأشخاص الآخرين

وتعتبر أهمية الاستعانة به، أمر متفق عليه، وهذا للاستفادة من خبراته بغية تخفيض الأعباء لرفع نسبة الارباح.

الفصل الثاني

مجال تدخل المستشار الجبائي في المؤسسة الإقتصادية

تمهيد:

يبدأ تعامل المؤسسة مع عامل الجباية منذ نشأتها وإلى غاية وانتهائها وتصفيتها، هذا العامل يتميز بالتعقيد والمخاطرة، مما يوجب الاستعانة بخبراء للتعامل معه، وهنا نجد المستشار الجبائي الذي يقف كوسيط بين المؤسسة وبين الخطر المتأتي من عامل الجباية. يقدم المستشار الجبائي الاستشارات بصفة شخصية أو عامة، أو يقوم كذلك بجميع الأشغال المتعلقة بالجباية لزبونه. ويمكن أن يدعى على وجه الخصوص لوضع التصريحات الجبائية وتدقيق الانذارات وتحرير وتقديم الشكاوي للإدارات الجبائية بصفته وكيلا. وعليه فإن دور المستشار الجبائي يبدأ مع بداية حياة المؤسسة قبل اختيار شكلها القانوني، ثُمَ أثناء أدائها لمهامها ومرافقتها في جميع الأشغال المتعلقة بالجباية كمختلف العمليات التجارية والاستثمارية والقرارات التمويلية التي تقوم بها وإعداد تصريحاتها وتمثيلها في حالة حدوث نزاع مع مصلحة الضرائب باعتباره وكيلا. تتركز تدخلات المستشار الجبائي في التسيير الجبائي للمؤسسة من خلال توجيه الخيارات الضريبية للمؤسسة بما يسمح لها باتخاذ القرار السليم، بالاضافة إلى تسيير العبء الضريبي وتسيير الخطر الضريبي.

يقدم المستشار الجبائي الخدمات الضريبية من خلال مجالين، "الأول من خلال الخدمات الضريبية التي تعتبر غير ضرورية لإتمام عملية المراجعة مثل: الإلتزام الضريبي، تقديم الإستشارات الضريبية، تقديم الإقرارات الضريبية والمعلومات للسلطات الضريبية، تصميم وتنفيذ إستراتيجيات ضريبية...إلخ. والثاني الخدمات الضريبية التي تعتبر ضرورية لعملية المراجعة مثل: المساعدة على مراجعة الإحتياطات الضريبية "taxprovision"، عند حساب الضريبة على أرباح الشركات في القوائم المالية، بالإضافة إلى تقدير مجموع الضرائب على مدى حياة عمر المؤسسة، ومراجعة التقديرات التي تتطلب توفير معرفة واسعة بقانون الضرائب ومبادئ المحاسبة المقبولة عموما. (عباسي، 2016، صفحة 68)

سنتطرق في هذا الفصل إلى مجال تدخل المستشار الجبائي في المؤسسة الاقتصادية من خلال ما يلي:

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التسيير الجبائي وكل ما يتعلق به.

المبحث الثاني: الخطر الجبائي ودور المستشار الجبائي في تدنيته.

المبحث الثالث: دور المستشار الجبائي في تدنية الخطر الجبائي من خلال المراجعة الجبائية.

المبحث الرابع: دور المستشار الجبائي في الدفاع عن المؤسسة في المنازعات الجبائية

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التسيير الجبائي

إن تحقيق المؤسسة لأهدافها وضمان استدامتها مرهون بمدى تكيفها مع المحيط الذي تنشط فيه ومدى فعاليتها في تعاملها معه بكل أشكال المتغيرات التي يتضمنها، وتأقلم المؤسسة مع محيطها لا يتحقق إلا عن طريق التسيير الفعال الذي يعمل على انتهاز الفرص وتجنب التهديدات الموجودة في محيط المؤسسة ومعرفة نقاط القوة واستغلالها ونقاط الضعف في المؤسسة ومحاولة تقويتها. "وتكتسي عملية التسيير أهمية بالغة في ترجمة التوجه المستقبلي للمؤسسة إلى مستويات أداء محددة" (وفاء، 2016)، "ويعرف التسيير على أنه الاستعمال الأمثل للموارد المتاحة في المؤسسة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة".(عباسي و محمود فوزي، 2013، صفحة 121) ولا شك أن المتغير الجبائي يعتبر ذا أهمية كبيرة وينبغي أن يؤخذ بعين الاعتبار في الاستراتيجية العامة للمؤسسة، وإهمال هذا العنصر سينجم عنه تأثير كبير على أرباح المساهمين وعلى سُمعة الشركة في المحيط الذي تنشط فيه، وبهذا يعتبر تسيير هذا المتغير الجبائي ضمان لتطورها وتحقيقها لقيمة داخل المؤسسة.

التسيير الجبائي هو المزيج بين السلوك القانوني والجبائي وعلم التسيير، يتعلق بتسيير المتغير الجبائي في المؤسسة في جميع مراحل دورة حياتها، ولذا هي تسعى لتعظيمه بدون الخروج عن الإطار

القانوني، كما يقول Maurice Cozian "هو أعلى مستوى لتسخير الجباية" (عباسي و محمود فوزي 2013). و"يعتبر التسيير الجبائي فرع من فروع التسيير المالي ويعني إدراج العامل الجبائي في صناعة القرار" (زواق 2009).

يتضمن هذا المبحث مفهوم التسيير الجبائي والمفاهيم المرتبطة به، بالاضافة إلى مميزاته وأهدافه وحدوده.

1. مفهوم التسيير الجبائي:

1-1. التعاريف ذات الطبيعة الفرانكوفونية:

توجد العديد من المصطلحات الدالة على مفهوم التسيير الجبائي، إذ لدى الفرانكوفون نجد منها (La gestion fiscale)، (l'optimisation fiscale)، (stratégie fiscale). (عباسي و محمود فوزي 2013)

حسب (Christine Collette 1998) فإن "التسيير الجبائي يعني أن الضريبة التي هي بمثابة التزام قانوني للمؤسسة، يمكن أن تستخدم لصالح المؤسسة وأن تصبح متغيرا فعالاً في استراتيجياتها إذ بدل السلبية اتجاه الجباية يطرح الإستعمال الفعال والذكي لها"، ويعرف (Suhem et Jammer 1996, 10) التسيير الجبائي بأنه "الاختيار بين الخيارات الجبائية المتاحة للمؤسسة مع الأخذ بعين الاعتبار: النصوص التشريعية الجبائية وخصوصيات كل مؤسسة ودرجة الخطر الجبائي"، أما THOMAS DELAHAYE فيعتبر أن التسيير الجبائي فن من فنون التسيير، يلجأ إليه المسيرون الأكثر تدبيرا في إدارة شؤون مؤسساتهم، لتخليصها من الأعباء الجبائية الإضافية عن طريق استعمال أحسن الطرق والإختيارات الجبائية، دون المساس بمبادئ التشريع الجبائي (DELAHAYE 1977, 95)، وعُرف التسيير الجبائي على أنه نَقل المؤسسة من وضع الملتزم بتطبيق القواعد الجبائية البسيطة المتعلقة بالتصاريح

والرقابة والمنازعات إلى المساهم في تحديد الوضعية الجبائية بما يحقق الخضوع الأقل للضريبة ويجنب المخاطر من خلال استغلال ما تتيحه التشريعات الجبائية من خيارات (زواق 2017).

1-2. التعاريف ذات الطبيعة الانجلوساكسونية:

يسمى التخطيط الضريبي لدى الانجلوساكسون بـ (Tax Planning)، (Tax management)...إلخ، والتي ترى أنّ المستوى المتقدم للتسيير الجبائي على أنه السير نحو تخطيط جبائي واسع داخل المؤسسة.

ويوضح Hoffman (1961) بأنه "يجب تمييز التخطيط الضريبي عن التوفير الضريبي. هناك العديد من المعاملات، بمجرد إغلاقها، حيث يكون دافع الضرائب قادرًا على تحقيق توفير ضريبي باتباع إجراء مقبول لتجنب الضرائب. سيكون هذا بالتأكيد هو حال دافع الضرائب الذي، من خلال استشارة مستشار جبائي، كان قادرًا على التعرف على فوائد مكاسب رأس المال لبعض معاملات الأوراق المالية التي تم تحويلها بالفعل". واعتبر Hoffman أن هذا جزء جدير بالثناء من عمل المستشار، لكنه ليس تخطيط ضريبي. عادة ما يصبح التوفير الضريبي نتيجة للتخطيط الضريبي، ولكن يمكن تحقيقه بوسائل أخرى. يتضمن التخطيط الضريبي استخدام الرؤية الأمامية وبالتالي فهو يهتم بالأمور المستقبلية. (William H. Hoffman 2014, 274)

"أحدث الهيكل المفاهيمي الذي طوره Scholes & Wolfson (1992) ثورة في نظرية التخطيط الضريبي في جميع أنحاء العالم، من خلال تقديم ثلاثة جوانب أساسية للتخطيط الضريبي الفعال: 'جميع الأطراف[1]*، جميع الضرائب وجميع التكاليف'. أدى هذا بالباحثين إلى إعطاء مفهوم الكفاءة الضريبية، مما أدى إلى تحليل إجراءات التخطيط الضريبي في ضوء جديد وأكثر مسؤولية وأوسع نطاقا. بحيث أنه يجب أن يأخذ التخطيط الضريبي الفعال في الاعتبار جميع الأطراف المشاركة في العملية، وجميع

[1]* جميع الأطراف المتعاقدة مثل: حملة الأسهم، إدارة الشركة وجميع الضرائب وجميع التكاليف.

الضرائب المفروضة، سواء كانت ضمنية[1]* أو صريحة، وجميع التكاليف ذات الصلة، حتى لو كانت غير مؤكدة. وأشار الباحثون إلى أن الضرائب في حد ذاتها ليست سوى واحدة من العديد من التكاليف التي يمكن أن تتأثر بالتخطيط الضريبي "(Antonio lopo & pinto coelho vello, 2014, p. 4)، ويعرف التخطيط الضريبي على أنه "عملية لتنظيم شركة بحيث تظل التزاماتها الضريبية في الحد الأدنى من الموقف وفقًا لقانون الضرائب مع تكلفة الفرصة البديلة والتكلفة السياسية (Surya Mulyadi & Yunita, 2015, p. 364)"، أي أنه تحليل منطقي لوضع خطة مالية من منظور تحقيق منافع ومكاسب مالية (نضال و نوال كاظم 2018، 154).

في البلدان التي تكون فيها تكاليف المعاملات عالية، يمكن أن يؤدي تنفيذ استراتيجية تهدف إلى تقليل العبء الضريبي إلى تكاليف باهظة من حيث الجوانب الأخرى غير الضرائب، بحيث يمكن أن تكون استراتيجية تقليل الضريبة غير فعالة (M. SCHOLES et M. WOLFSON 1996, 9).

حسب (Sharayri & Momani, 2009, p. 30) "فإن التخطيط الضريبي هو جزء من التخطيط بشكل عام والتخطيط المالي بشكل خاص، والذي يتعلق بالقضايا المالية للشركة. يحدد السياسات والاستراتيجيات المناسبة لهذا الهدف. يعد التخطيط الضريبي مهمًا لأنه يجبر الإدارة على استخدام الموارد المتاحة واستغلالها على أفضل وجه ممكن. كما يفرض عليها تحليل الانحرافات الناتجة عن تطبيق الخطة وتحديد الأسباب التي أدت إلى عدم تحقيق أهداف الخطة ومحاولة التعامل مع هذه الأسباب. لذلك يجب على الإدارة إعداد خطة مفصلة لتخطيط تسيير ضريبة الدخل بشكل مثالي دون التسبب في ضرر لمصالح الشركة الأخرى ضمن إطار شامل. يجب تحليل الانحرافات وإيجاد الحلول لتجنبها في المستقبل".

التخطيط الضريبي الفعال يتطلب من يقوم بتنفيذ الشروط الثلاثة التالية:

[1]* **الضرائب الضمنية:** أي تلك التي تُدفع بشكل غير مباشر في شكل معدلات عائد أقل على الاستثمارات التي تستفيد من الإعفاءات الضريبية.

– "يجب أن تؤخذ جميع التبعات الضريبية لمعاملة معينة في الاعتبار من وجهة نظر جميع الأطراف المشاركة في المعاملة؛

– في قرارات التمويل والاستثمار، ليس فقط الضرائب الصريحة (أي تلك التي تُدفع مباشرة للسلطات الضريبية)، ولكن أيضًا الضرائب الضمنية (أي تلك التي تُدفع بشكل غير مباشر في شكل معدلات عائد أقل على الاستثمارات التي تستفيد من الإعفاءات الضريبية)؛

– الاعتراف بأن الضرائب ليست سوى جانب واحد من جوانب التكاليف، وأنه يجب النظر في جميع التكاليف. تتطلب بعض الترتيبات ذات المزايا الضريبية إعادة هيكلة مكلفة للشركات (M. SCHOLES & M. WOLFSON, 1996)"، "أو تكاليف تعلم عالية إلى حد ما. (HENTATI 2018)"

- يعد معيارا من المعايير التي تحكم على قوة الإدارة في إستخدام وإستغلال الموارد المتاحة على أحسن وجه ممكن، كما يعد أداة لتحليل الإنحرافات الناجمة عن تطبيق خطة جبائية وتحديد الأسباب التي أدت إلى عدم تحقيق هذه الخطة ومحاولة التعامل مع هذه الأسباب.

مفهوم التسيير الجبائي في التصور الانجلوسكسوني له نظرة عالمية وذلك راجع لطبيعة الشركات التي تنشط في مثل هذه البيئة هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن التسيير الجبائي يهدف إلى تعظيم أرباح المساهمين وذلك بالحفاظ على قيمة سوقية مرتفعة في السوق المالي عن طريق ضمان أقل إخضاع جبائي وهذا ما يسمى: المساهمة في خلق القيمة. إذن نستنتج أن التسيير الجبائي بالمفهوم الحديث لا ينظر فقط إلى كيفية التحكم في المتغير الجبائي داخل أنشطة المؤسسة بل يتعداه إلى نظرة أبعد من ذلك وهي كيفية معالجة تأثير المتغير الجبائي على أصحاب المصلحة (Les parties prenantes) (عباسي و محمود فوزي، 2013، صفحة 121)

1-3. التسيير الجبائي وفق منظور الادارة الضريبية الجزائرية:

وفق الادارة الضريبية الجزائرية فان هناك ثلاثة مصطلحات ينبغي النظر إليها لتحديد ما إذا كان السلوك مقبول قانونا من خلال ثلاثة مصطلحات هي التحسين الجبائي، الغش والتهرب الضريبي، من خلال أنها مفاهيم تنطوي على لبس، ومرتبطة ارتباطا وثيقا فيما بينها، غير أن لها جوانب تميزها عن بعضها البعض. وفيما يلي تفصيل لهذه المصطلحات: (المديرية العامة للضرائب، 2019)

1-3-1. التحسين الجبائي:

هو آلية تنطوي على استخدام الوسائل القانونية والثغرات الموجودة في قانون الضرائب لتقليل مقدار الضرائب.

كما يسمح، من خلال التحليل المقارن للأنظمة الضريبية في مختلف البلدان أو الأنظمة (الأنظمة الاستثنائية والحوافز الضريبية للنشاطات المميزة) بتخفيض الضرائب مع احترام الالتزامات الضريبية لبلاده.

وتستخدم استراتيجيات التحسين الضريبي أربعة تقنيات رئيسية هي الإتاوات؛ أسعار التحويل (أسعار التنازل عن الأموال والخدمات المتبادلة داخل نفس المجموعة)؛ الأعباء المالية؛ والإقامة في بلد يقدم نظاما ذو امتياز.

يمكن اعتبار إحدى هذه الممارسات غير قانونية إذا كانت تشكل استعمال تعسفي للحق يتعلق الأمر أساسا باستغلال الثغرات في القوانين أو التنظيمات للاستفادة من "ثغرة ضريبية" أو "نظام استثنائي"، وهذا ما يسمى في الأوراق البحثية وعند المنظمات الدولية المعنية بالتخطيط الصريبي العدواني، وقد بينت الادارة الضريبية الجزائرية رأيها صراحةً فيما يخص التطبيق الحرفي للقوانين بعيدا عن روح القانون واستغلال الثغرات وفي الجنات الضريبية بأنها تعتبر انتهاكا للقانون.

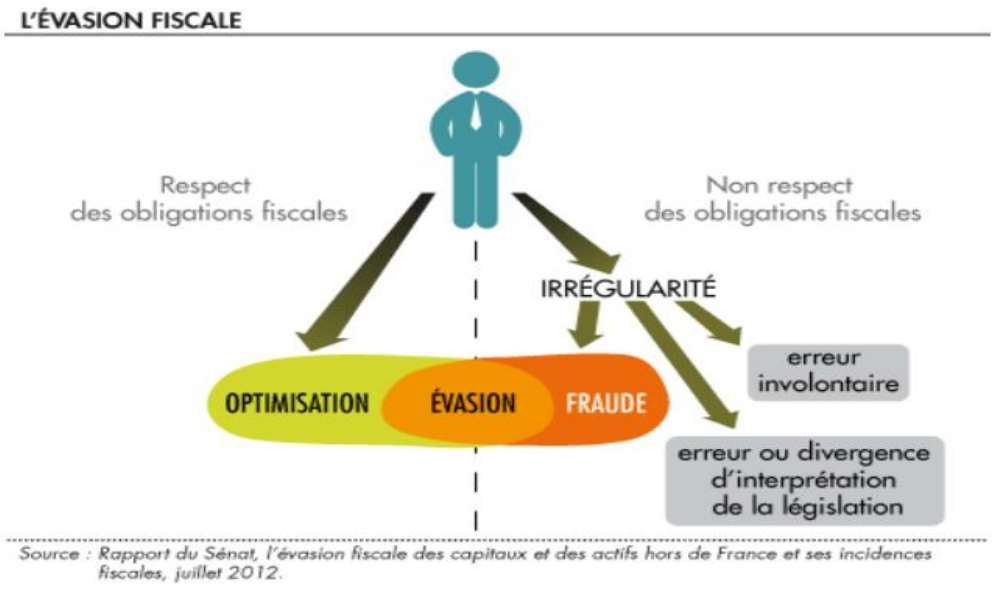
1-3-2. الغش الضريبي:

هو فعل يشكل جريمة ضد القانون يتم ارتكابه عن قصد بهدف التهرب من فرض الضرائب أو تخفيض مقدارها. في هذه الحالة، يدفع المحتال ضريبة ضئيلة أو لا يدفع أصلا من خلال اللجوء إلى وسائل غير قانونية.

وبالتالي فإن الغش الضريبي يفترض مسبقا وجود نية متعمدة للاحتيال على قانون الضرائب باستخدام ممارسات معينة مثل نقص في التصريح أو الخطأ المتعمد أو المناورات الاحتيالية الأخرى.

1-3-3. التهرب الضريبي: لا ينبغي الخلط بين مفهوم التحسين والغش الضريبي ومفهوم التهرب الضريبي. والشكل التالي يوضح الحدود بين هذه المفاهيم.

الشكل رقم (2-1): التهرب الضريبي وعلاقته بالغش والتحسين الضريبي



المصدر: نشرة المديرية العامة للضرائب 2019/93: الاستعمال التعسفي للحق الجبائي www.mfdgi.gov.dz (المديرية العامة للضرائب، 2019، صفحة 4)

التهرب الضريبي يحتوي على كل من التحسين والغش. فهو يتعلق بممارسات المكلف بالضريبة التي تهدف إلى تقليل مبلغ الاقتطاعات التي يتعين عليه عادة دفعها. إذا كان يستخدم الوسائل القانونية، فإن التهرب في هذه الحالة يدخل في صنف التحسين الضريبي، وعلى العكس من ذلك، إذا كان يعتمد علة تقنيات غير قانونية أو يخفي النظاق الحقيقي لفاعليه، فإن التهرب يكون أقرب إلى الغش.

2. مبادئ وحدود التسيير الجبائي:

إن نطاق صلاحيات المؤسسات في المجال الجبائي أو في ممارسة التسيير الجبائي في المؤسسة يتحرك بين قطبين هما: إعتراف الإدارة الجبائية بمبادئ التسيير الجبائي المتمثلة في مبدأ الحرية في التسيير ومبدأ عدم التدخل في التسيير هذا من جهة، ومن جهة أخرى وضع حدود لهذه الحرية المتمثلة في نظرية التعسف في إستعمال الحق ونظرية التصرف غير العادي في التسيير:

2-1. مبادئ التسيير الجبائي (Rakene, 2008, pp. 11-12):

2-1-1. مبدأ الحرية في التسيير (principe de la liberté de gestion):

إن التحكم في تقنيات التسيير تدخل ضمن مسؤوليات المسير في المؤسسة، و"إن القرار التسييري يعتبر إختيارا من بين عدة بدائل متاحة قانونا وبمجرد تنفيذه يتوجب على إدارة الضرائب إحترامه وعلى المكلف الإلتزام به مثل إختيار نمط الاهتلاك، كما أن للمسير كامل الحق في الاستفادة من الامتيازات والخيارات الموجودة في القانون نتيجة مهارته التسييرية دون أن يصنف تصرفه ضمن محاولة القيام بالغش الضريبي، أي أن إدارة الضرائب لا يحق لها الحكم على نوعية التسيير بل على النتيجة الجبائية وصحتها (عيدة و دمدوم 2018، 94)". أي أنها تقوم بفحص مدى مصداقية النتيجة الخاضعة والقواعد المحاسبية المطبقة، دون إنتقاد جودة التسيير ما دام أن المؤسسة لا تقوم بما يخالف القانون أي تحترمه.

2-1-2. مبدأ عدم التدخل في التسيير (principe de la non immixtion dans la gestion):

ليس للإدارة الجبائية الحق في أن تتدخل في نمط تسيير المؤسسة أو أن تنتقد خياراتها ما دامت المؤسسة تفي بإلتزاماتها القانونية، حتى وإن رأت هذه الخيارات عديمة الجدوى أو سيئة الاختيار، فمثلا يحق للمسير أن يلجأ إلى الإستدانة من أجل توسيع إستثماراته، وبالتالي يحق لها خصم فوائد القروض من الربح الخاضع. (عيدة و دمدوم 2018، 94).

تسمح حرية التسيير لمسير المؤسسة بالموافقة على نوعين من الرقابة على مدى نظامية التسيير دون البحث في الفرص البديلة التي قد تكون أضاعتها هما:

- محافظ الحسابات من أجل المحافظة على مكاسب المساهمين؛
- الرقابة الجبائية من مصلحة الضرائب من أجل المحافظة على مكاسب الخزينة العمومية.

في ظل المبدأين يرى (زواق 2009) أن التسيير الجبائي يستند على المبادئ التالية:

- اختيار الطريقة الأقل تكلفة عن طريق استغلال نقاط الضعف أو الفراغات المتواجدة في التشريعات الجبائية حيث يعتبر التهرب في هذه الحالة ضمن الواجبات الجبائية للمسير.

- التسيير الجبائي يمثل المستوى الأعلى لاستعمال الجباية، فالمسيرون لهم الحق في استخدام ذكائهم للمفاضلة بين الإختيارات الجبائية الموضوعة تحت تصرف المؤسسة، بهدف اختيار طريقة الاخضاع الأقل تكلفة من وجهة النظر الجبائية في ظل الخضوع للضرائب المفروضة من قبل التشريعات.

- يستمد التسيير الجبائي فعاليته من توظيف سياسة التحفيز الضريبي في ترشيد قرارات المسير من خلال ارتكازه على :

- أهمية الضريبة في حياة المؤسسة، والتي تترجم في الحجم المالي الذي تتحمله المؤسسة، ولهذا نجد كل قرار يتخذه المسير هو حامل لتأثير جبائي يتجسد دائما في حجم مالي.

- تبني التشريعات لبعض الاجراءات التي توفر للمؤسسة بعض الهوامش للتحرك الجبائي مما يمكن المسير من المفاضلة بين الاختيارات الجبائية المتعددة.

2-2. حدود التسيير الجبائي:

تلجأ الشركة أثناء سعيها لتسيير ضرائبها إلى الاستعانة بمستشار جبائي الذي توكل إليه مهمة تقديم المشورة بشأن أفضل السبل لإدارة المصالح الضريبية لموكله. ومع ذلك، فإن المهمة صعبة في بعض الأحيان. في الواقع، يجب عليه التأكد من أن الترتيبات القانونية والضريبية التي يقترحها لا تفسر من قبل الادارة الضريبية على أنها تشكل انتهاكًا للحقوق يلحق الضرر بأطراف أخرى وهو ما يدرج ضمن نظرية التعسف في إستعمال الحق أو يفسر على أنه تصرفٌ غير عادي في التسيير. زيادة على ذلك، يجب على المستشار، أثناء تقديمه للمشورة والحلول، أن يأخذ في الاعتبار الحدود الاقتصادية وتلك المتعلقة باليقين القانوني للشركة. وفيما يلي تفصيل لهذه الحدود.

2-2-1. نظرية التعسف في إستعمال الحق والتصرف غير العادي في التسيير:

أ. ***نظرية التعسف في استعمال الحق في القانون الضريبي (L'abus du droit):*** وفقًا لـ Paul Lasok، فإن "الإساءة" هي أداة بلاغية تهدف إلى التعبير عن عدم الموافقة على ممارسة معينة للحقوق، لكنها قانونية. طورت المحاكم الفرنسية مفهوم إساءة استخدام الحقوق للتعامل مع إساءة استخدام الحقوق غير المشروط بها (RADKOVA 2011). كما لخص البروفيسور Maurice Cozian على أن "التعسف في إستعمال القانون هو عقوبة للموهوبين في تسيير الضرائب"، ويرى أنه لا يوجد انتهاك لأي شرط من القانون.

وبالتالي التعسف في القانون هو التلاعب في الآليات القانونية، حيث يترك القانون مجالا لمزيدا من الطرق للحصول على نفس النتيجة، والتعسف في إستعمال الحق هو التعسف في إستخدام الخيارات القانونية. كذلك نجد التعسف في إستعمال الحق في القانون الضريبي، لا يعتبر خرق للقانون وإنما لروح القانون (عباسي 2016)، وبالنسبة للتعسف في إستعمال الحق في القانون الجبائي، تطرق المشرع الجزائري من خلال المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الصادر سنة 1976، إلى مفهوم التعسف في إستعمال الحق، حيث أكّد على أنّ "كل العمليات المبرمة على شكل عقود أو أي عمل قانوني والتي تخفي تحقيق أو تحويل أرباح أو مدخولات مباشرة عن طريق أشخاص طبيعين أو شركات بسيطة، هي ليست ملزمة لإدارة الضرائب التي من حقها أن تعيد للعملية صبغتها الحقيقية".

تهدف نظرية إساءة استخدام الحقوق إلى قمع دافعي الضرائب المحتالين، بالاضافة إلى أنها تضع حدود التسيير الجبائي وحدود حرية اخيار الخيار الأقل دفعا للضريبة، يتم تمييز إساءة استخدام الحقوق عن التسيير الجبائي من خلال وجود ترتيب قانوني صحيح ولكن لغرض وحيد هو التهرب من الضرائب. في الحقيقة، يكفي دافع الضرائب أن يثبت أن نيته حسنة من خلال تقديم المبرر الاقتصادي للبناء القانوني الذي نفذه، حتى لا يتم إثبات إساءة استخدام الحقوق. بهذا المعنى، يؤكد V. BESANCON أنه "إذا لم تثبت الإدارة الطبيعة الوهمية للعملية، ولا الطبيعة الحصرية للدوافع الضريبية، فلا يمكن معاقبة الترتيب من خلال إجراء انتهاك الحقوق، حتى لو كان الترتيب يسمح بالتهرب الضريبي (évasion fiscale)".

ب. ***نظرية التصرف غير العادي في التسيير (La théorie de l'acte anormal de gestion):*** يعتبر الفعل غير العادي في التسيير حسب Jacques Duhem et Michel Jammes أنه ذلك الفعل الذي يكون ضد مصالح المؤسسة والذي لا يقدم أي مقابل (مباشر أو غير مباشر، مادي أو غير مادي) لمؤسسة

هدفها تحقيق الربح. هذا الإجراء لن يكون ملزما لإدارة الضرائب عند حسابها للضريبة المستحقة. الاجتهاد القضائي ومن أجل تحديد مفهوم الفعل غير العادي في التسيير يقوم إما بتطوير مفهوم "المقابل" أو يقوم بضرب أمثلة عن التصرفات غير العادية حتى تكون بمثابة مرجع للتحكيم. لذا فإن هذا المفهوم لا يستند إلى أي نص تشريعي بل هو ثمرة تراكم للاجتهاد القضائي. {(بن سويسي و سليماني 2018، 700) (Duhem et Jammes 1986, 16-18) }.

وهذا ما وضحه C.COLETTE بقوله: "لا يمكن الخلط بين فعل غير طبيعي للتسيير والعمل غير المشروع. يتم إجراء التقييم على المستوى الاقتصادي ولم يعد على المستوى القانوني حيث يمكن للفعل أن يتخذ مظهرًا قانونيًا، ولا يمكن إصلاحه (حساب مُبَرَر ماديًا) ويكون مؤهلاً على أنه غير طبيعي بسبب قيمته (الأجر المفرط للمديرين) أو فائدته (الهبات الزائدة)". {(HENTATI 2018, 36) (Duhem et Jammes 1986, 26-75) }.

بموجب مبدأ عدم التدخل في التسيير، لا يحق للسلطات الضريبية التدخل في تسييير المؤسسة، ولا الحق في إنتقاد الخيارات التي تأخذها سواءا كانت هذه الخيارات حكيمة أو تميل للمخاطرة أو سيئة، إذ هي مسؤولية المسيريين وحدهم، (على سبيل المثال: اللجوء إلى قرض مصرفي عندما تكون الأموال الخاصة كافية). ومع ذلك، فإن السلطات الضريبية لها الصلاحيات فقط في تحديد النتيجة الجبائية، بخصم النفقات اللازمة للاستغلال. والإشكال الذي يطرح هنا، هو وجود قدر كبير من الذاتية في الحكم على قرار ما بأنه غير عادي، فما تعتبره إدارة الضرائب من التصرفات غير العادية في التسيير قد لا يكون كذلك بالنسبة للمسير، ولذلك يجب على إدارة الضرائب تحديد هذه الأفعال لكي لا تقع فيها المؤسسة، وينحصر تطبيق هذه النظرية فقط في حساب الضريبة على الأرباح. والأمثلة على ذلك ما يلي (عباسي 2016) :"

- الإسراف في الإنفاق والهدايا و التبرعات و المنح... الخ ؛
- الخسائر غير المبررة مثل الإنخفاض في صافي الأصول؛
- تحمل المؤسسة لأعباء خاصة شخصية؛
- التنازل عن عقارات للمسيرين بأسعار منخفضة جدا عن الأسعار الحقيقية. "

وعليه فإن على المستشار الجبائي أن يحدد بدقة العمليات التي تقوم بها المؤسسة والتي قد تصنف ضمن هذه التصرف غير العادي وذلك حتى يتم قياس درجة الخطر الجبائي الذي تتعرض له المؤسسة.

2-2-2. الحدود والقيود الاقتصادية والحدود المتعلقة باليقين القانوني:

أ. ***الحدود الاقتصادية***: يجب ألا يعتمد قرار مدير الشركة الهادف إلى تقليل العبء الضريبي على دراسة الجانب الضريبي فقط وإخفاء الأبعاد الأخرى مثل تكلفة المعاملة الناتجة عن البحث عن التسيير الجبائي، وتكلفة التعلم، و التأثير على الوضع المالي العام للشركة. في الواقع، يمكن أن تتحول إستراتيجية تقليل الضرائب إلى أن تكون دون المستوى العالمي وغير فعالة (HENTATI 2018, 37-38) [1*]. وكذلك فإن "تجاوز المسير للحدود القانونية يعرض المؤسسة للخطر الجبائي، والذي يترجم في آثار مالية ترفع الديون الجبائية للمؤسسة (زواق 2017، 340)" يفيد Hoffman أنه "ليس بالضرورة أن تقلل كل أنشطة التخطيط الضريبي من الالتزام الضريبي إلى الحد الأدنى، لأنه مع وجود تكاليف أخرى غير

[1*] يمكننا الاستشهاد كمثال:

- إن استخدام التأجير لشراء سيارة ركاب لا تتجاوز قوتها الجبائية 9 أحصنة يقلل من العبء الضريبي ولكنه يجعل تكلفة الائتمان باهظة للغاية، خاصة وأن ضريبة القيمة المضافة على إتاوات التأجير غير قابلة للخصم؛
- يمكن أن يؤدي استخدام حقوق الملكية للحصول على المعدات والاستفادة من الإغاثة المادية دون دراسة مسبقة للوضع المالي إلى تعريض حياة الشركة للخطر.

ضريبية يبقى هناك هامش لعدم التأكد من نجاح أنشطة التخطيط الضريبي".{ (جلابة و بن عمارة 2018، 81) (William H. Hoffman 2014, 274)}.

ب. *الحدود المتعلقة بعدم اليقين القانوني*: وفقًا لـF. DOUET "يتمثل اليقين القانوني في ضمان دافعي الضرائب مقدار الضرائب المفروضة عليهم بطريقة يمكن لكل منهم توقع هذه النتيجة والاعتماد عليها". لذا فإن الأمر يتعلق بضمان حماية قانونية معينة لدافع الضرائب تسمح له بالحماية من العقوبات المالية والجزائية الموضوعة بطريقة تعسفية والتي تجعل أي توقع مستحيلاً. وبالتالي، يجب أن يأخذ نهج التسيير الجبائي في الاعتبار السياق القانوني للشركة(HENTATI 2018, 37-38).

وفقًا لـ R. YAICH، "لا يمكن إجراء تسيير جبائي جيد بدون منظور جيد. وبالتالي، فإن البحث عن الحد الأقصى من الوفورات الضريبية في إطار قانوني لا يمكن أن يحجب الحاجة إلى توقع، قدر الإمكان، أي حالات عقابية لاحقة. (HENTATI 2018, 38).

ولتحقيق هذه الغاية، تتوقع الشركة التي تعتمد على مستشار جبائي في سياق الاستشارات الضريبية أن يساعدها في إدارة وضعها الضريبي قدر الإمكان بالنظر إلى التكاليف الضريبة والتكاليف الأخرى، في جو يتسم باليقين القانوني، وضمان مراقبة ضريبية جيدة.

3. *أهداف التسيير الجبائي:*

يهدف التسيير الجبائي بشكل عام إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الأساسية المتمثلة في الأمن الجبائي وتحقيق الفعالية الجبائية وخدمة استراتيجية المؤسسة، وفيما يلي تفصيل لمقصود هذه الأهداف:

3-1. *تحقيق الأمن الجبائي:*

"إن النظام الضريبي الجزائري هو نظام تصريحي، بمعنى أن المكلف بالضريبة يقوم بالتزاماته الجبائية طواعية بإفتراض حسن النِّية ولكن للإدارة الجبائية حق مراقبة تصريحات المكلفين ومدى التزامهم

بإيداع تصريحاتهم وتسديد ما عليهم من ضرائب ورسوم وفقا للتشريعات سارية المفعول هذه الوضعية تجعل المؤسسات في مواجهة الإدارة الجبائية". (عيدة و دمدوم 2018، 93)، وفي هذا الوضع يعمل المستشار الجبائي على أن تكون المؤسسة التي تستعين به محققة للأمن الجبائي وذلك بجعلها في وضعية قانونية تجاه إدارة الضرائب وأن لا يكون هناك تخوف من أي رقابة قد تقوم بها هذه الأخيرة للتأكد من إنتظام المؤسسة اتجاه الإدارة الضريبية " فعدم إحترام المؤسسة لإلتزاماتها الجبائية قد يعرضها لمخاطر شتى قد تحدث نتائجها تأثيرا سلبيا على خزينة المؤسسة ولتحقيق هذا الهدف (الأمن الجبائي) تعمل المؤسسة على تفعيل المراجعة الجبائية بإعتبارها أداة من أدوات التسيير الجبائي حيث تسمح بتشخيص الإلتزامات الجبائية للمؤسسة وتخفيض العبء الضريبي، وجعل التسيير أحسن أداء وأكثر فعالية. (عيدة و دمدوم 2018، 93)، وهذا ما يصطلح عليه بتجنب الخطر الضريبي وكون المؤسسة في "موضع خطر ضريبي يتمثل في تحملها تكاليف إضافية نتيجة عدم التزامها بالقواعد الجبائية أو عدم استيفائها لشروط من امتيازات جبائية منتقاة"(زواق 2009، 9)

3-2. البحث عن الفعالية الجبائية:

يعطي التشريع الجبائي للمؤسسة بعض الحرية أو هامش حركة يسمح لها بالحصول على الإمتيازات الاقتصادية من أجل تعظيم الخيار، وبالتالي يمكن القول أنه يساعد في عملية التحريض الجبائي بواسطة الخيارات القانونية، ويساعد المؤسسة على إمكانية الاختيار بين العديد من البدائل مثل الخضوع للرسم على القيمة المضافة أم لا، وطرق حساب الإهتلاك بأحسن خيار للمؤسسة للوصول إلى الفعالية الجبائية. والنتيجة أن مراقبة الخيار الجبائي يعتبر من عوامل الفعالية (كركودي و بوسلمة 2018، 129)، "والفعالية الجبائية تعني تمكين المؤسسة من الحصول على الإمتيازات الجبائية، المالية، التنافسية." (كركودي و بوسلمة 2018، 129) فيما يلي تفصيل لهذه الامتيازات:

أ. ***الفعالية بواسطة الحصول على الإمتيازات الجبائية:***

مثل غالبية الأنظمة الضريبية، يتميز قانون الضرائب الجزائري بوجود خيارات جبائية متعددة مقدمة للمكلفين بالضرائب، بما في ذلك على سبيل المثال لا الحصر إمكانية الاختيار بين مختلف أنظمة الاهتلاك الممكنة؛ و"يعتبر البحث عن الإمتيازات من أسس البحث عن الفعالية الجبائية، وهذه الإمتيازات توجد في العديد من الخيارات الجبائية الممنوحة للمؤسسة، حيث تسمح هذه الخيارات بتخفيف الديون الجبائية. (كركودي و بوسلمة 2018، 129) "

ب. ***الفعالية بواسطة الحصول على الإمتيازات المالية:***

تتكون الجباية المفروضة على الشركة من جميع الخصومات المالية الإجبارية التي تتكبدها المتمثلة في الضرائب والرسوم، التي تقدمها للإدارات الضريبية على أساس نهائي وبدون تعويض فوري أو مباشر.

غالبًا ما يكون للعبء الضريبي تأثير سلبي على التدفق النقدي للشركة. تعتمد أهمية الجبايات الضريبية على عدة متغيرات مثل حجم نشاط الشركة والأجور المدفوعة وما إلى ذلك. يمكن أن يكون لتقليل العبء الضريبي باستخدام تقنيات التسيير المختلفة تأثير إيجابي على التدفق النقدي للشركة ويساهم بشكل غير مباشر في تحسين أدائها. (HENTATI 2018, 15-16). وإن بحث المؤسسة عن الخيار الأمثل يسمح لها بالحصول على الإمتيازات المالية، لأنه بطبيعة الحال الإمتيازات الجبائية تتبعها امتيازات مالية، لأن الضريبة هي عبارة عن تكلفة لها تأثير مباشر على خزينة المؤسسة والتوازن المالي لها، مع الإشارة إلى أنه يوجد العديد من الإمتيازات المالية ليست نتيجة الإمتيازات الجبائية، لذلك يجب على المؤسسة إصلاح الإعوجاج الجبائي من أجل تحسين الوضعية المالية لها. (كركودي و بوسلمة 2018، 130)

ج. الفعالية بواسطة الحصول على الإمتيازات التنافسية:

تأثر الضرائب تأثيرا هاما على المنافسة، فمثلا " إذا كان هناك أصلان يولدان تدفقات نقدية متطابقة، لكن أحدهما يخضع للضريبة بشكل أكبر من الآخر، فإن سعر الأصل الأقل خضوع للضرائب سيكون أعلى من سعر الأصل الذي يخضع للضريبة بشكل أكبر (M. SCHOLES et M. WOLFSON 1996, 127)" وتعتبر الضريبة "أحد العناصر التي تشكل سعر التكلفة للشركة. لذلك، فإنها تؤثر على سعر بيع المنتجات المسوقة. في الواقع، تؤدي الزيادة في معدلات الضريبة على الشركة، على سبيل المثال، إلى زيادة سعر التكلفة، مما يعني الحاجة إلى زيادة أسعار البيع للحفاظ على هامش الربح. من المحتمل أن يكون لهذه الزيادة تأثير في تقليل المبيعات لصالح المنتجات الأقل ضرائب، والتي يمكن أن يكون لها تأثير سيء على رقم أعمال الشركة (HENTATI 2018, 15). و" من أجل الحصول على مزايا تنافسية في السوق، يجب على المؤسسة التحكم في التكاليف الجبائية على المستوى الوظيفي للمؤسسة فيما يتعلق بعلاقتها مع العملاء والشركاء (كركودي و بوسلمة 2018، 130) ".

ومن خلال ما سبق فإن المستشار الجبائي حين تستعين به المؤسسة فهو مطالب بترقب وتقدير العبء الجبائي ثم تقييم الاختيارات الجبائية التي تمنحها الأنظمة الجبائية، ومحاولة الاستفادة منها قدر الإمكان في تعزيز قدرة التمويل للمؤسسة لأن عدم تمكين المؤسسة من الاستفادة من حرية جبائية ممنوحة يعتبر خطأ تسييري. كما أنه مطالب بتسيير تكلفة الضريبة حتى يصل إلى كيفية تعظيم نتائج الاختيار الجبائي بانتقاء الاختيار الذي يضاعف الامتيازات المالية ويخفف العبء على المؤسسة ويقوم بمراقبة مدى تجسيد المؤسسة للمخطط الجبائي للحذر من الأخطاء وسوء الاختيار، كما يقوم بقياس درجة الانحراف بين الفعالية المحققة والمتوقعة. ومن المقترحات التي قد يقدمها للمؤسسة لتحقيق ذلك:

- تخفيض النشاط الذي يخضع لتوقع ضريبي مرتفع لتجنب الحد من الأرباح ومن قدرة التمويل للمؤسسة؛
- اختيار الطبيعة القانونية للمؤسسة والتي يتحقق معها أقل خضوع للضريبة وهكذا تمكن عملية إدراج العامل الجبائي في صناعة القرار من:
  - الحصول على الامتيازات الجبائية والمالية لتدعيم القدرة التمويلية للمؤسسة؛
  - إن انتقاء الاختيارات الجبائية يتم في إطار القانون مما يحقق الفعالية المالية والجبائية، والقانونية. (زواق 2009، 9)

3-3. خدمة إستراتيجية المؤسسة:

تعد الضريبة من العوامل المهمة في صياغة إستراتيجية المؤسسة، لما لها من دور حاسم في اختيار الشكل القانوني للمؤسسة سيما في التشريعات الجبائية التي تتباين أحكامها بحسب الطبيعة القانونية للمؤسسة، اختيار نوعية النشاط الاقتصادي ومكان ممارسته داخليا أو خارجيا أو بين عدة دول، واختيار هيكل التمويل المناسب من خلال اعتمادها الأموال الخاصة أو الاستدانة أو التمويل الايجاري أو مزيجا منها. ما يجعل التسيير الجبائي يشكل عنصرا أساسيا في حياة المؤسسة، وهدفه الأساسي هو تحقيق الأداء المالي الجيد لها ومن ثم تخفيض العبء الجبائي وتكلفة الالتزامات الجبائية. (زواق 2017، 341)

كما يرى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أن للتخطيط الضريبي هدفين رئيسيين هما: (جلابة و بن عمارة 2018)

الهدف الأول: هو تقليل الالتزام الضريبي على الدخل الإجمالي إلى أدنى حد.

الهدف الثاني: هو تحقيق أهداف التخطيط المالي بأقل قدر من الالتزامات الضريبية.

يمكن تلخيص أهم مزايا التخطيط الضريبي في ما يلي: (Sharayri and Momani 2009, 30-31)

- يساعد التخطيط الضريبي في تخفيف العبء الضريبي عن دافع الضرائب بطرق قانونية.
- يسمح التخطيط الضريبي للشركات بتوجيه استثماراتها إلى المجالات التي تمنحها وفورات ضريبية جيدة، مما يؤدي إلى زيادة كفاءتها في استغلال أصولها بشكل مثالي من خلال خطة شاملة للقضايا المالية والضريبية.
- يتيح التخطيط الضريبي للشركات الاطلاع على القوانين السارية المفعول بشكل دوري وتطوير الخطة وفقًا للتغييرات التي قد تحدث على المستوى الاقتصادي والقانوني.
- يسهل التخطيط الضريبي مراقبة الخطة من خلال تحليل الانحرافات.
- يحقق التخطيط الضريبي الأهداف التي تضعها الدولة لتشجيع الاستثمار وتحقيق التنمية الاقتصادية. "

4. استراتيجيات التخطيط الضريبي وأهميته:

4-1. إستراتيجيات التسيير الجبائي آليات تنفيذها:

انطلاقا من التعاريف التي تطرقنا إليها سابقا للتسيير أو التخطيط الجبائي، فإنه ينطوي ويتضمن استرتيجيات مختلفة من أجل تنفيذه وتحقيق أهدافه، وهناك مجالات للتخطيط الضريبى منها اختيار الأساليب المحاسبية كسياسة تقييم المخزون، وتوقيت شراء المعدات، وتوقيت الإعتراف بالإيراد، والحفاظ على المكاسب من تطبيق اتفاقيات منع الازدواج الضريبي وتطبيق أسعار التحويل في حالة عدم الإلتزام بطريقة محددة قانوناً للأسعار المحايدة بين الأشخاص المرتبطة والتعديلات المستمرة بين أطراف العلاقة

للشركات المرتبطة من شركات زميلة إلى شقيقة وتابعة وأفرُع ومراكز خدمات ومكاتب تمثيل للإستفادات المستمرة من مزايا التخطيط الضريبي.

وعامة تتمثل الاستراتيجيات الضريبية فيما يلي (نبيل 2012، 7-8):

- ❖ استراتيجيات من أجل الحصول على تخفيضات ضريبية؛
- ❖ استراتيجيات من أجل الحصول على خصومات ضريبية (الائتمان الضريبى)؛
- ❖ استراتيجيات لنقل الدخل بعيدا عن خضوعه لمعدلات مرتفعة من الضريبة. استراتيجيات لنقل الأرباح والخسائر بين السنوات الضريبية، أو لتأجيل الضريبة أو الاستفادة من معدلات الضريبة الأكثر مواءمة. (مستخدمة أسعار التحويل بين الشركات المرتبطة أو فترة الاعفاء الضريبى)؛
- ❖ استراتيجيات لتخفيض عبء الخضوع للأرباح الرأسمالية.

وتتم تلك الاستراتيجيات من خلال آليات محددة تتمثل في (نبيل 2012، 7-8):

أ. تأجيل الاعتراف بالايراد والخضوع لمعدل ضريبة منخفض.

ب. زيادة الاستقطاعات (التكاليف واجبة الخصم والاعفاءات) من خلال الصيغ القانونية والثغرات المتاحة بالتشريع أو مرونة معايير المحاسبة. مثل تحميل السنة المالية بنفقات الاهتلاك عند شراء آلات ومعدات قبل نهاية السنة مما يعمل على تخفيض الوعاء الضريبى لذات السنة؛

ج. من خلال تخفيض الاستقطاعات خلال فترات الاعفاء الضريبى (الاجازة الضريبية).

د. الاستفادة من اتفاقيات منع الازدواج الضريبي، كذلك من خلال مبادلة الأصول بدلا من بيعها وخاصة للشركات المرتبطة.

هـ. من خلال الدخول لأسواق خارجية بمكاتب تمثيل بدلاً من إنشاء فروع.

و. تكوين استثمارات بالخارج أو استخدام أسعار التحويل لتبادل السلع والخدمات.

ز. الشركة تسديد الضرائب عندما يكون ذلك ممكنا. فتأجيل سداد الضريبة يمكن الشركة من إستخدام هذا المال وبدون سعر فائدة، إلى أن تكون الضريبة واجبة السداد

وإذا أردنا النظر في آليات الاستراتيجيات التي تعتمدها الشركات المتعددة الجنسيات بصفة خاصة كونها تمتلك فروع في عدة دول فنجد الآليات التالية: (بوقروة و بن اعمارة 2017، 118)

أ. ***استراتيجية تحويل الأرباح***: والمتمثلة في سعي الشركة إلى تحويل الأرباح من الدول ذات ضغط ضريبي مرتفع إلى أخرى ذات ضغط ضريبي منخفض.

ب. ***استراتيجية سعر التحويل***: يتمثل سعر التحويل في القيمة النقدية لأسعار الصفقات التي تتم بين فروع الشركات التابعة لنفس المجموعة، و التي تقع في دول مختلفة، و تخص هذه الصفقات الأصول المادية، والمعنوية (كحقوق الملكية الفكرية)، والخدمات، وعمليات التمويل، و بما أن هذه الشركات غير مستقلة وتنتمي لنفس المجموعة، تكون اسعار الصفقات مختلفة عن أسعار السوق، و هذا ما يسمح لها بتخفيض العبء الضريبي. والجدير بالذكر، أن أكثر من 60% من المبادلات التجارية العالمية تتم بين فروع الشركات.

ج. ***استراتيجية التمويل من خلال القروض***: وتتمثل في منح قروض إلى شركة فرع متواجدة في دولة ذات ضغط ضريبي مرتفع، وهذا من أجل تخفيض الربح الخاضع للضريبة هناك، من خلال الفوائد المترتبة عن تلك القروض، مما يسمح بتحقيق وفورات ضريبية.

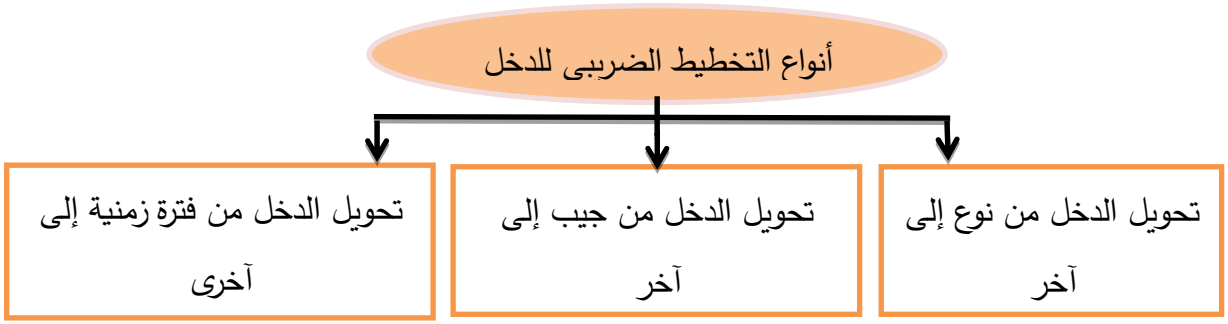
د. ***استراتيجية الأدوات والشركات الهجينة***: و هي عبارة عن الأدوات والشركات التي تعتبر مختلفة من وجهة نظر تشريعات الدول، مما يسمح لها بأن تتمتع بمعاملة جبائية تفضيلية، حيث يمكن

من خلالها خصم نفس التكاليف في دولتين مختلفتين، مثل بعض السندات التي تعتبر كسندات مديونية في دولة معينة، وسندات مساهمة في دولة اخرى.

هـ. *استراتيجية تنظيم العلاقات بين الشركات*: وذلك من خلال إنشاء أشكال معينة من الشركات مثل الشركات القابضة، من أجل إمكانية تحويل توزيعات الأرباح من الفروع إليها، ومن أجل تفادي الخضوع للضريبة، يتم في كثير من الحالات اختيار إنشاء هذه الشركات في الدول التي تعفي توزيعات الأرباح من الضريبة.

تجدر الاشارة إلى أن بعض عمليات الاقراض لغرض الانخراط في تحويل الأرباح. على سبيل المثال، إذا تم تعويض المقرض بمعدل زائد، فإن رسوم الفائدة التي تثقل كاهل الشركة التابعة وتقلل من مخاطر الدخل الخاضع للضريبة يتم الطعن فيها من قبل السلطات الضريبية. وعلى العكس من ذلك، إذا دفع المقترض فائدة بسعر أقل من المعتاد ، أو ببساطة لا يدفع فائدة، يخسر الدائن منتوجا ماليا. يعتبر هذا التنازل ناتجًا عن تسييرا غير طبيعية عندما لا يكون هناك مقابل حقيقي لصالح الدائن. وعند قيام السلطة الضريبية بالمراقبة الجباية، قد يضطر المؤسسة إلى إعادة دمج أرباحها الخاضعة للضريبة بفائدة تقابل المعدل الذي كان ينبغي تطبيقه (Patrick, Thierry, & Thibault, 2010, pp. 71-72) ، والشكل التالي يبين مختلف أنواع التخطيط الضريبي

الشكل رقم: (2-2): أنواع التخطيط الضريبي للدخل



Source: Myron S.Scholes& Mark A.Wolfson، Merle Erikson،Michelle Hanlon، Edward L.Maydew and Terry Shevlin, Taxes and Business Strategy: A Planning Approach, Fifth Edition, Pearson Education, Inc، Publishing As Prentice Hall، New Jersey، 2015، P 17

2-4. أهمية التخطيط الضريبي:

تكمن أهمية التخطيط الضريبي فيما يلي *(جلابة و بن عمارة 2018، 82):*

- التخطيط الضريبي يعمل على الوصول بالالتزامات الضريبية إلى حدها الأدنى، وبالتالي يساعد الشركات على توفير الأموال اللازمة للاستثمار والنمو بحيث يصبح التخطيط الضريبي أحد مصادر رأس المال العامل.
- يساعد على تخفيف العبء الضريبي بطرق قانونية، لذا فإنه يحقق للمكلف الفرصة الكاملة للتخطيط المالي واتخاذ القرارات التمويلية والاستثمارية على أساس سليم.
- التخطيط الضريبي يعمل على زياد قدرة المؤسسات على استغلال أصولها بصورة كفؤة، وضمان سهولة الرقابة على عمل وسير الخطة من خلال تحليل الانحرافات والعمل على تصحيحها بالطرق الأفضل.
- يضمن التخيطيط الضريبي مراقبة الادارة بصورة مستمرة لسير العمل والخطوات الواجب اتباعها.
- يساعد التخطيط الضريبي المكلفين بشكل عام والشركات المدرجة في السوق المالي بشكل خاص من العمل على توجيه استثماراتها في المجالات التي تتحقق لها وفورات ضريبية جيدة.

المبحث الثاني: الخطر الجبائي ودور المستشار الجبائي في تدنيته

يعتبر عامل الجباية من أهم العوامل في بيئة المؤسسة الذي ينبغي أن يأخذ بعين الاعتبار عند صنع واتخاذ القرار نظرا لتأثيره المهم، وإن عدم التحكم في هذا العامل يعرض المؤسسة لمخاطر جبائية قد تؤدي إلى الحد من قدرتها التنافسية، وتؤثر على مركزها المالي وسمعتها، مما قد يؤدي بها إلى الخروج من السوق، لذا فهي ملزمة بالامتثال للقوانين والتشريعات الجبائية والتي تتميز بالتعقيد وبالتغير والتطور المستمر، وعدم التزامها بهذه القوانين نتيجة التعمد كمحاولة الغش في التصريح أو عدم الفهم الجيد للقوانين، يعرض المؤسسة لخطر الرقابة التي تمارسها مصالح الضرائب لضمان مصلحة الخزينة العامة، التي ينتج عنها عقوبات وغرامات وتشوه للسمعة في حال ثبوت عدم الامتثال، بالاضافة إلى تضييع الفرص التي تتيحها هذه القوانين لتخفيض الضرائب المدفوعة من خلال الاستفادة من الامتيازات، الأمر الذي ينعكس سلبا على الأداء المالي للمؤسسة ويعيق تحقيق دورها الاقتصادي.

1. مفهوم الخطر الجبائي وتسييره:

1-1. تعريف الخطر الجبائي:

يعتبر الخطر الجبائي من بين المخاطر الناجمة عن سوء التسيير في المؤسسة، ويتعلق "بسلوك المؤسسة اتجاه 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 (مامش و دادي عدون، 2008، صفحة 37)" أو "بسبب التعقيد والغموض في النظام الضريبي" (Duhem & Jammes, 1986, p. 75)، وهو يتعلق "بكل أعمال التراخي في الاستراتيجية الجبائية والعمليات والتقارير المالية أو الالتزام، والذي يؤثر سلبا على ضريبة الشركة أو الأهداف التجارية لها، نتيجة أعمال غير مقبولة أو غير متوقعة مثل: العقوبات، الضرائب الإضافية، الإضرار بالسمعة، الفرص الضائعة،

تحريف للقوائم المالية، تقييمات غير كافية للمخاطر"، ويتمثل الخطر الجبائي أيضا في "نقص الفعالية الجبائية نتيجة عدم معرفة الإجراءات التي تمكن من الاستفادة من الامتيازات الجبائية، فهو نتيجة طبيعية لتعقد وعدم استقرار التشريع الجبائي المطبق مما يؤدي إلى عدم الانسجام والشفافية تجاه هذا التشريع." (فلاح، 2006، صفحة 50).

ومنه فإن الخطر الجبائي يتعلق بسلوك المؤسسة المتراخي اتجاه العامل الجبائي وما ينتج عنه من عقوبات وغرامات أو فقدان للفرص، وتشويه لسمعتها، والذي يتأتى بسبب عدم احترام المؤسسة للتشريعات والقواعد الجبائية بصفة متعمدة عندما تحاول أن تغش أو تتعسف في استعمال القانون[1]* لكي تخفض الضريبة لأغراض الضريبة فقط، أو بصفة غير متعمدة بسبب غموض وتعقد القوانين الجبائية أو عدم كفاءة المسؤولين عن الجباية في المؤسسة سواء كانوا مسيريين جبائيين داخلها أو مستشارين جبائيين خارجيين، بالاضافة إذا ذلك يتأتى الخطر الجبائي من عدم معرفة الامتيازات والفرص التي يوفرها التشريع الجبائي وتضييعها لفرص الاستفادة من هذه الامتيازات. إذا " فإن المفهوم العام للخطر الجبائي يشمل في الواقع نظرتين، الأولى كلاسيكية تتعلق بعدم الاحترام الإرادي وغير الإرادي للقواعد الجبائية بينما الثانية وبنفس القدر تتمثل في الإهمال أو عدم معرفة الامتيازات التي يمكن أن تولد وفرا ضريبيا مهما" (KHELASSI, 2013, p. 146)

1-2. 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

[1]* أنظر: حدود التسيير الجبائي

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.

1-3. 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 (صالح، 2012، صفحة 108):

أ. ***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 ايجابية على نشاطها.

ب. ***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.

ج. ***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.

د. ***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.

هـ. ***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.

من خلال العناصر السابق المتعلقة بقواعد الحكمانية نجد أنه باعتماد المؤسسة على مستشار جبائي بغية منها للتغلب على الخطر الجبائي بالاعتماد على هذه القواعد ، فإنها ستصل إلى هدفها باعتبار أن التوقعات والتنبؤات تحتاج إلى إطلاع على الحاضر وكل المستجدات، ومعرفة المستشار الجبائي الكفء العميقة بالتشريعات الجبائية وكل التشريعات ذات الصلة التي لها آثار جبائية، تمكنه من التنبؤ والاستشراف بالمستقبل عن طريق اكتشاف نقاط الضعف والقوة، أما فيما يخص عنصر الاستقرار فعدم توفره يعتبر مصدر لخطر جبائي خارجي لا تستطيع أن تسيطر عليه المؤسسة لكنها تستطيع أن تقلل من ضرره عن طريق المستشار الجبائي الذي ينبغي أن يكون مطلعا على كل المستجدات أولا بأول، فإن لم تستطع المؤسسة الحصول على استقرار في التشريعات الجبائية فإن بإمكانها توفير استقرار في

تدفق المعلومات الجبائية بوضوح وبساطة يوفرها هذا المستشار، أما فيما يخص عنصر الإتصال فكون المستشار الجبائي يسعى إلى توضيح القوانين إلى عملائه ويدعم الامتثال الجبائي فهذا يوفر نوع من الثقة المتبادلة بين الادارة الجبائية والمكلفين بالضريبة.

2. دور المستشار الجبائي في تدنية المخاطر الجبائية:

اللجوء إلى المستشار الجبائي أمر ضروري لأن الأمر لا يتعلق بقانون الجباية فقط بل يتشعب إلى مختلف القوانين المشتركة الأخرى والتي تجعل من الصعب الإلمام بها من طرف محاسب غير مكون بالاضافة إلى التغير المستمر في المعدلات والتشريعات.

2-1. الاستعانة بالمستشار الجبائي في القانون الجبائي:

تمت الإحالات للاستشارة الجبائية وإمكانية الاستعانة بالمستشار الجبائي في القانون الجبائي في العديد من المواقف ومنها: (زايمي و شارفي 2021، 610-611): "

- بمناسبة تصحيح ومراقبة التصريحات الجبائية، يبلغ المكلف بإمكانية استعانته بخدمات مستشار من اختياره حسب نص المادة (19) ق.ا.ج (قانون الاجراءات الجبائية،2020.)

- بمناسبة التحقيق في المحاسبة أي الرقابة الجبائية المعمقة الممارسة من إدارة الضرائب، يمكن للمؤسسة الاستعانة بمستشار من اختيارها، وهذا يعد أحد الضمانات الممنوحة للمؤسسة في إطار الرقابة الجبائية حسب نص المادة (20) فقرة (4) ق.ا.ج (قانون الاجراءات الجبائية، 2020)

- يمكن للخاضع للضريبة أمام لجنة التوفيق الولائية أن يستعين بمستشار من اختياره حسب نص المادة (38) ق.ا.ج (قانون الاجراءات الجبائية،2020.)

تجدر الاشارة إلى أن المواد أعلاه ذكرت امكانية الاستعانة بمستشار بصفة عامة ولم تحدد المجال الجبائي، إضافة إلى ذكر المواد السالفة...يكون في المجال القانوني والمالي والمحاسبي على سبيل الاختيار وليس الإلزام.

- بمناسبة الإعداد أو المشاركة في إعدادا موازنات وجرود وحسابات ووثائق خاطئة بمختلف أنواعها لإقرار أسس الضرائب والرسوم المستحقة على زبائنهم يمنع من ممارسة مهنة مستشار جبائي.." وهذا ما نصت عليه المادة (129) من قانون الرسوم على رقم الأعمال، (قانون الرسوم على رقم الاعمال، 2020) حيث تعد المادة 129 من قانون الرسم على الأعمال المادة الوحيدة التي ذكرت صراحة مهنة المستشار الجبائي، وفي نصها تشير لإمكانية المستشار الجبائي إعداد أو المشاركة في إعداد الموازنات والجرود والوثائق مع شرط مسؤوليته على ضمان صحتها ونزاهتها، بما يعد اعترافا ضمنيا بأهمية مهام المستشار الجبائي وامتداد صلاحياته لإعداد أو المشاركة في إعداد الموازنات والجرود والوثائق."

2-2. أهمية اللجوء إلى المستشار الجبائي في التأثير على الأداء المالي:

إن من أحد أهم أسباب احتمال تعرض المؤسسة للخطر الضريبي هو عدم كفاءة العامل البشري المكلف بالتسيير الجبائي، والذي يكون غير متخصص في أغلب الأحيان،ومن أجل علاج هذا المشكل تلجأ المؤسسات إلى مختصي الضرائب أو المستشاريين الجبائيين والذين يعتبرون أشخاص أكفاء وذلك لتوفر جملة من المتطلبات فيهم منها :

- تعليم مهني عالي (اقتصادي أو قانوني)؛
- تدريب إضافي في مجال الضرائب والجبايات؛
- خبرة مهنية.

فالشخص الذي تلقى تعليما مهنيا عاليا يتمتع بمعرفة معينة في مجال الضرائب، ولكن لا تزال هناك حاجة إلى خبرة عملية كبيرة في مجال الضرائب. ومع ذلك، فإن دور مستشار الضرائب ديناميكي للغاية. يجب أن يأخذ بعين الاعتبار العديد من العوامل التي تؤثر على الضرائب، وكذلك متطلبات العميل في مرحلة معينة.

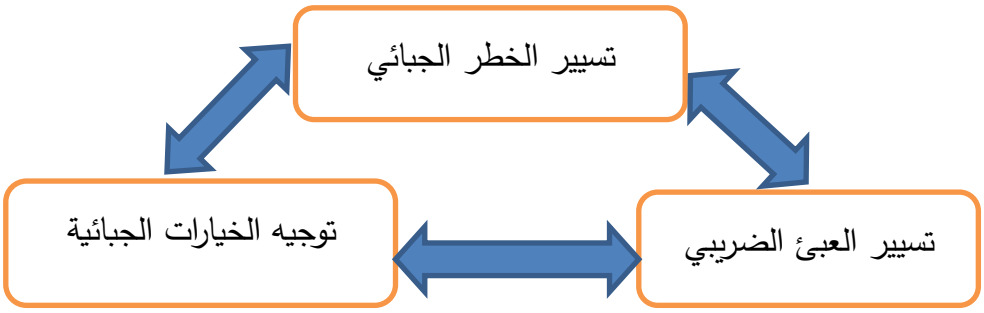
معظم المتخصصين في شؤون الضرائب يبدؤون حياتهم المهنية في إعداد الاقرارات الضريبية. فيقضي الكثيرون معظم وقتهم طوال حياتهم المهنية في أعمال الامتثال. حيث يتطلب كل من الامتثال والاستشارات نفس المستوى من الخبرة الفنية. قال جاك زاك، الشريك الضريبي في RSM McGladreyInc، "نعتقد أنك تتعلم الاستشارات الضريبية بشكل أفضل من خلال الامتثال".

هذا يعني أن الطريقة التي يصبح بها معظم ممارسي الضرائب على دراية كبيرة بقواعد معاملة معينة هي من خلال العمل من خلال نماذج وتعليمات مصلحة الضرائب من أجل الابلاغ عن المعاملة. ويمكن التعرف على تفاصيل إضافية من خلال قراءة قضايا المحكمة وأنظمة وأحكام مصلحة الضرائب وتعليقات الخبراء. وعليه فغالبا ما تستمد الاستشارات الضريبية من المعرفة المكتسبة بهذه الطريقة.

يسعى المستشارون الجبائيون إلى تحسين الأداء المالي من خلال العديد من المهام الموكلة إليهم التي تندرج ضمن محاولة التخفيض من العبئ الضريبي أو تجنب الخطر الجبائي أو توجيه الخيارات الجبائية، أي تحقيق الأمن الجبائي والفعالية الجبائية، إذ يمكن أن تكون الاستشارات ضمن تقارير كحالة المراجعة الجبائية أو تقارير الدفاع في حالة تعرض المؤسسة للمراقبة والاستعانة به للدفاع عنها أو تكون استشارات شفوية أو رسائل مكتوبة، تهدف هذه التدخلات إلى تحقيق الامتثال الضريبي الذي يجنب المؤسسة التعرض للعقوبات والتي منها العقوبات المالية التي تعتبر تدفقات خارجة تنقص من خزينة المؤسسة الفورية مما يأثر على المردودية المالية للمؤسسة بالسلب، ويهدف تدخل المستشار الجبائي إلى

تحقيق الوفورات الضريبية التي تعتبر تدفقا ماليا تزيد من التدفقات النقدية للخزينة، والتي بدورها تزيد النتيجة الصافية للمؤسسة وتأثر على مردوديتها المالية بالايجاب. والشكل التالي يبين مستويات تدخل المستشار الجبائي في التسيير الجبائي:

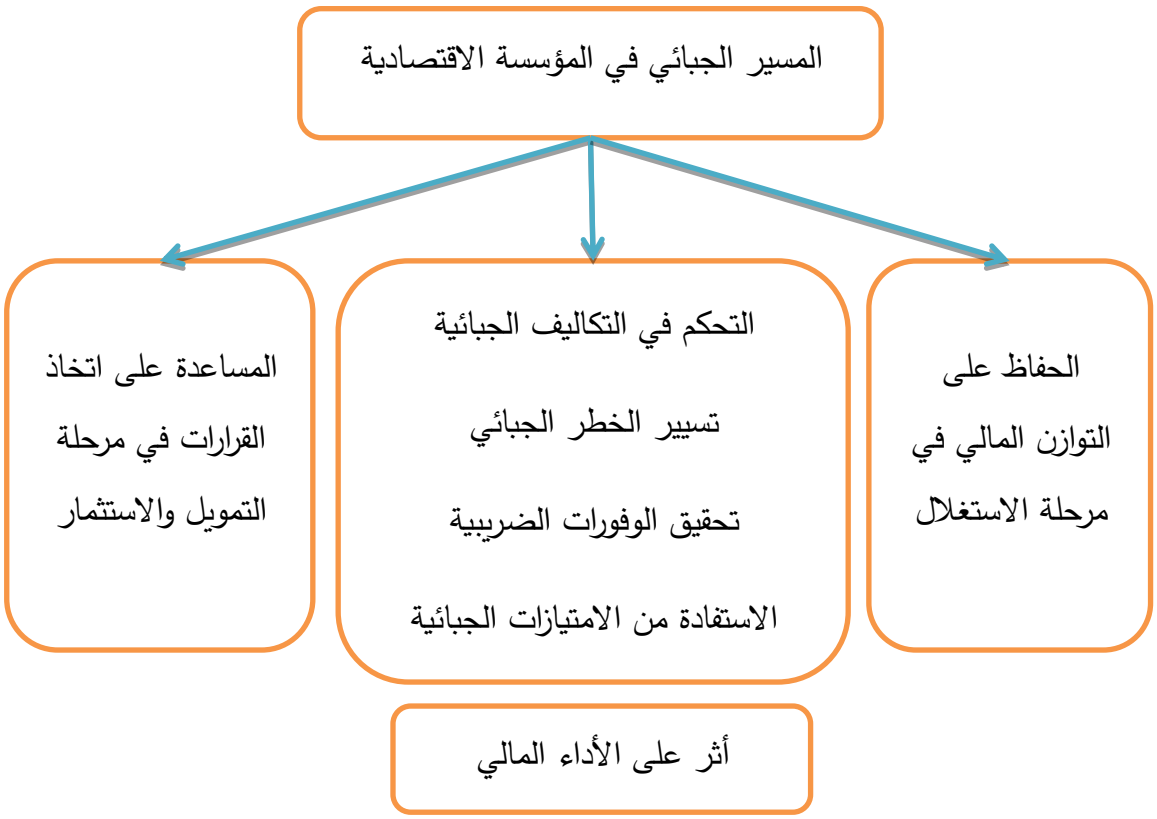
الشكل رقم (2-3) : مستويات تدخل المستشار الجبائي في التسيير الجبائي



المصدر : (كيموش و بلخيري، 2019، صفحة 222)

أما الشكل التالي فيوضح أثر لتسيير الجبائي على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية وذلك كما يلي:

شكل (2-4): أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي



المصدر: (بن سويسي و سليماني 2018، 709-710)

نلاحظ من الشكل السابق أن قيام المؤسسة الاقتصادية بالتسيير الجبائي من خلال الاستفادة من جميع الإمكانيات المتاحة لديها سواء في مرحلة الاستغلال والتمويل أو الاستثمار، يكون له أثر على أدائها المالي. والجدول الموالي يوضح تأثير الخطر الجبائي على أصحاب المصالح

جدول رقم (2-1): تأثير الخطر الجبائي على أصحاب المصلحة

الخطر الجبائي	مستوى الخطر الجبائي	تأثير على أصحاب المصلحة
عدم التماشي مع القانون	مالي: رسوم، غرامات	المساهمون، المسيرون، العمال
	سمعة: تسيير سيء	المساهمون، الجمهور
عدم فاعلية التسيير	مالي: انخفاض الربح	المساهمون، المسيرون، العمال
	سمعة المؤسسة: انخفاض سعر السهم	المساهمون، الجمهور
التقارير الضريبية غير دقيقة	مالي : عدم دقة الارباح	المساهمون، مستعملوا القوائم المالية
	سمعة المؤسسة: الوضعية المالية غير دقيقة	

المصدر: عبد القادر دشاش، مداخلة بعنوان: تسيير المخطر الضريبي في المؤسسات، كلية العلوم الإقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، ص 201

من خلال الجدول أعلاه نستنتج أن الخطر بأنواعه سواء عدم التماشي مع القانون أو عدم فاعلية التسيير أو التقارير الضريبية غير الدقيقة كلها تؤثر على المستوى المالي وعلى مستوى السمعة ونتيجة لذلك يتأثر أصحاب المصالح من مسيرين ومساهمين وعمال وجمهور.

المبحث الثالث: دور المستشار الجبائي في تدنية الخطر الجبائي من خلال المراجعة الجبائية.

1. تعريف التدقيق الجبائي:

أوضح القانون الخاص بالمستشار الجبائي العديد من المهام الموكلة للمستشار الجبائي منها التدقيق أو بما يسمى بالمراجعة الجبائية فالمراجعة الجبائية تكون اختيارية يقوم بها المراجع الجبائي أو المستشار الجبائي لصالح المؤسسة التي تستعين به.

يعرف اصطلاحا التدقيق الجبائي في دول المغرب العربي بترجمة للغة الفرنسية fiscal Audit أما في دول المشرق العربي يطلق عليه عموما باسم الفحص الضريبي (رابح و علي 2023، 499)، لكن تعريفه لم يلقى إجماع من مختلف الأطراف فيما يلي مجموعة من التعاريف:

"التدقيق الجبائي عبارة عن فحص شامل للتصريحات الجبائية والوثائق والمستندات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، سواء أكانو أشخاص طبيعيين أو معنويين، وذلك بهدف التأكد من صحة وصدق المعلومات التي تحتويها ملفاتهم المحاسبية والضريبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي الساري المفعول". (ولهي و عائشة 2016، 31)

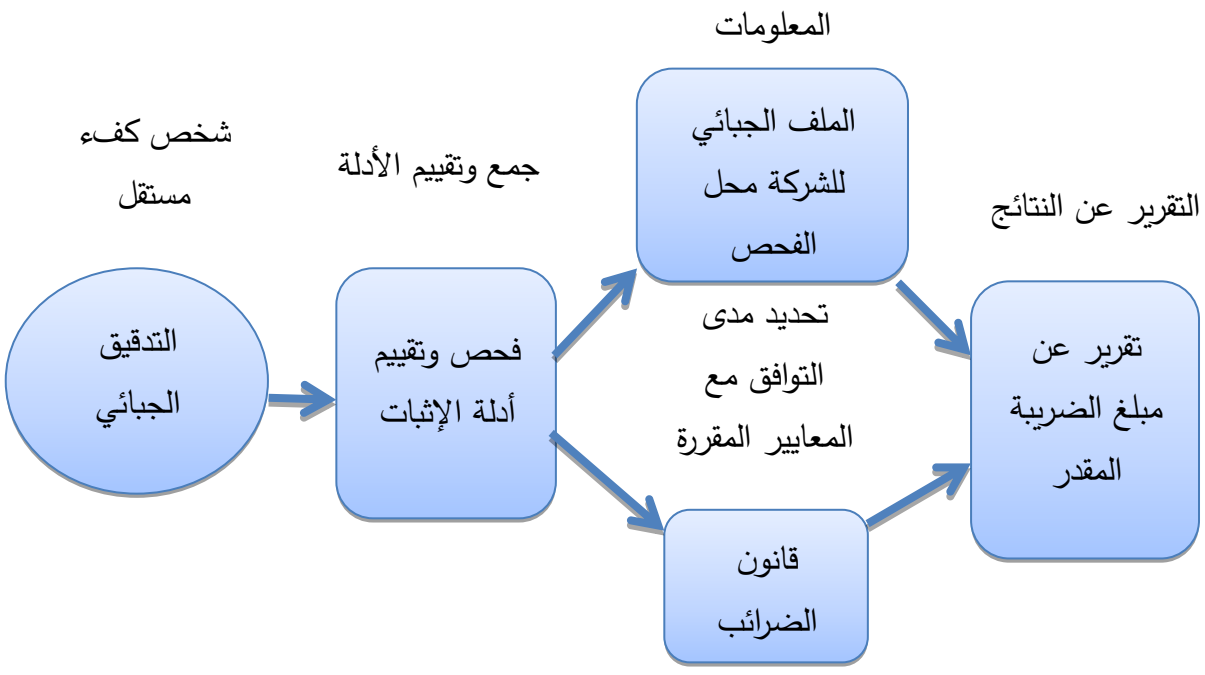
وعرف أيضا أنه "عملية التأكد من صدق وصحة التصريحات الجبائية لمؤسسة ما، بغرض تكوين رأي عام يسمح بتشخيص هذه الوضعية، وهذا لجعلها قادرة على تحقيق الأمان الجبائي للمؤسسة وهذا من الجانب القانوني، أما من جانب الفعالية فهي تساهم في تحسين التسيير الجبائي لها". (بوعكاز 2013، 122)

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نعرف التدقيق الجبائي على أنه فحص شامل للتصريحات الجبائية والوثائق والمستندات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، بهدف التأكد من صحة وصدق المعلومات التي تحتويها ملفاتهم المحاسبية والضريبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي الساري المفعول، بغرض تكوين رأي عام يسمح بتشخيص وضعية المؤسسة الجبائية، وهذا لجعلها قادرة على تحقيق الأمان الجبائي للمؤسسة تحسين التسيير الجبائي لها.

وتجدر الاشارة إلى أنه قد تختلف الجهات التي تقوم بالتدقيق الجبائي إذ قد تقوم به مصلحة الضرائب بصفة إجبارية وهو ما يصطلح عليه بالرقابة الجبائية في حالة الشك أن هناك عيوب في التصريحات المقدمة أو تهرب وقد عرفه كولين COLIN.M بأنه: "هو الفحص المحاسبي من طرف الإدارة

الجبائية وهو مراقبة احترام القوانين الجبائية". (بلوطار و عجيلة 2020، 287) أو قد يكون التدقيق الجبائي من طرف **المستشار الجبائي** الذي تعتمد عليه بصفة اختيارية، وتتعاقد معه المؤسسة بغية اعداد تقرير يشخص وضعية المؤسسة الجبائية لمحاولة معرفة مناطق الضعف في معاملاتها الجبائية أو الفرص المضَيعة للاستفادة من النظام الضريبي لأقصى حد ممكن، ومن أجل الوقاية من أخطار التعرض للرقابة الضريبية من طرف مصلحة الضرائب والآثار السلبية المحتملة التي قد تنتج عنها من عقوبات، أو أثناء تعرضها للرقابة والاستعانة به للدفاع عنها أمام مصلحة الضرائب فيقوم باعداد تدقيق جبائي ضمن تقرير يشخص فيه وضعية المؤسسة لضمان حقوقها وعدم تعسف مصالح الادارة الضريبية في حقها. والشكل التالي يصف المراحل التي يمر المستشار الجبائي لاعداد تقرير التدقيق الجبائي.

الشكل (2-5) : وصف التدقيق الجبائي



المصدر: (فتحة، دور المراجعة الجبائية في تحسين أداء التسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس – باتنة – 2017، 193)

من خلال الشكل السابق نستنتج أن المستشار الجبائي هو شخص كفء ومستقل يجمع ويفحص ويقيم جميع الأدلة والوثائق المحاسبية الثبوتية لتكوين ملف جبائي للمؤسسة واستخلاص المعلومات حول وضعيتها الجبائية، ثم مقارنة وضعية المؤسسة بالقوانين الجبائية المطلوب تطبيقها ثم التقرير عن مدى التوافق وقياس الخطر الجبائي إن وجد وتقدير مبلغ الضريبة الناتج عنه.

2. أهداف التدقيق الجبائي:

التدقيق الجبائي له هدفين أساسين هما مراقبة الانتظام الضريبي ومراقبة الكفاءة الضريبية ويقصد بهما ما يلي:

2-1. مراقبة الانتظام الضريبي:

يهدف التدقيق الجبائي إلى ضمان موثوقية مصادر المعلومات. كما يقدم إجابات حول قدرة المؤسسة على الامتثال للتشريعات الجبائية التي تخضع لها، وطبيعة ومدى وتأثير المخاطر الجبائية التي تتكبدها، ومستوى انعدام الأمن الجبائي الذي تم الوصول إليه، والفشل المحتمل في تنظيم المؤسسة. وبالمثل، فإن فائدة الاستنتاجات المستخلصة من تدقيق الإنتظام الضريبي تتجاوز بكثير الإطار الجبائي. حيث تسمح العلاقة المتبادلة بين الجباية والتمويل لمسيري المؤسسة بتقييم الآثار المترتبة على الإدارة المالية للمخاطر التي حددها المدققون. وقد يُطلب من المديرين الماليين، اعتمادا على أهمية التبعات المالية للمخاطر، اتخاذ تدابير تهدف إلى التعامل، إذا لزم الأمر، مع المخاطر الجبائية والتأكد من أن المخالفات التي تولد هذه المخاطر لن تتكرر في المستقبل. بالإضافة إلى هذا، تمنح هذه المهمة المؤسسة رؤية واضحة وأكثر دقة عن وضعها الجبائي، مما يؤدي بالتالي إلى تحسين منفعة المعلومات المحاسبية والمالية (باي و جيلالي عياد 2022، 24)

2-2. مراقبة الكفاءة الضريبية:

الكفاءة الضريبية للمؤسسة هي نتيجة الخيارات الضريبية المختلفة والقرارات القانونية والمالية ذات الطبيعة المالية، وهذا ما يلزم للمدقق بإعطاء الأولوية للقرارات التي تتخذها المؤسسة والتي لها تأثير كبير على أدائها الضريبي وبالتالي، فإن التدقيق الجبائي يتوافق مع التحكم في استخدام الخيارات الضريبية. في الواقع، وفيما يتعلق بالخيارات الضريبية الاستراتيجية، يجب على المدقق الجبائي تعديل استراتيجيته في التدقيق وفقا لتقديره لنظام الرقابة الجبائية الداخلية للمؤسسة، حيث إذا اعتبر أن عمليات الرقابة المطبقة فعالة ويتم تطبيقها على النحو الأمثل لتبرير مستوى منخفض من المخاطر المتعلقة بالرقابة، فيمكنه توفير إجراءات تدقيق محدودة للامتثال والفرص الجبائية من ناحية أخرى، إذا اعتبر أن الضوابط ضعيفة أو غير موجودة، فعليه تطبيق استراتيجية داعمة (باي و جيلالي عياد 2022، 24)

3. مبادئ التدقيق الجبائي:

تتمثل أهم المبادئ التي يقوم عليها التدقيق الجبائي في المؤسسة فيما يلي: (KHELASSI 2013, 97)

- ***تحقيق أمن جبائي لمواجهة مخاطر الرقابة الجبائية:*** فهو يسمح للمؤسسات بالاستعداد لجميع المخاطر المرتبطة بالرقابة الجبائية خاصة إذا علمنا أن تعقيد النصوص الجبائية بالاضافة إلى صعوبة تفسيرها وتطبيقها يجعل الضرائب مصدر قلق كبير لدى المؤسسة واهتماما مستمرا لقادة الأعمال.
- ***التدقيق الجبائي مهمة محددة:*** العامل الجبائي في المؤسسة يفرض عليها احترام السياق العام داخل المؤسسة وهذا العامل له تأثير مباشر على إدارة المؤسسة وماليتها.
- ***منع وتقليل المخاطر الجبائية:*** إن النظام الجبائي يمثل الشاغل الرئيسي لأي مؤسسة، فهو بتعدد نصوصه وتعقيدها وعدم استقرارها يولد المزيد من المخاطر، وأي قرار حوله له آثار جبائية وله تأثير على

المؤسسة، ومن ثم فإن الحاجة إلى تطوير وظيفة جديدة تسمح أولا بمساعدة المؤسسة على إدارة العامل الجبائي بشكل صحيح وثانيا قياس المخاطر التي قد تنشأ عن أي رقابة جبائية محتملة.

- ***التدقيق الجبائي أداة في خدمة الشركة:*** من أجل تخفيف العبء الجبائي بأكبر قدر من الكفاءة ودون تعريض المؤسسة للمخاطر الجبائية، يجب القيام بمجموعة من الاجراءات واتخاذ القرارات بالتزامن مع الوظائف الأخرى للشركة، بحيث لا يمكن تنفيذ هذا الاجراء إلا في إطار الإدارة العامة للشركة، بحيث ستقوم مهمة التدقيق الجبائي بقياس نقاط القوة والضعف في الشركة في الجانب الجبائي، وبالتالي ستؤدي إلى فحص الملف الجبائي للمؤسسة لاكتشاف المخاطر المرتبطة بالتزامات التصريحات وجعلها متوافقة مع القوانين المعمول بها وتقدير هذه المخاطر من أجل منع إجراء رقابة جبائية محتملة.

- ***تمكين المؤسسة من الامتثال للالتزامات الجبائية:*** إن انتشار النصوص الجبائية وتعقيدها يعني أن المخاطر الجبائية تبقى دائما قائمة (عدم الامتثال للأحكام الجديدة لقوانين المالية) وفقدان الأرباح (جهل المزايا الضريبية التي ينص عليها القانون) وبالتالي زيادات في الوعاء، ولمعالجة ذلك تضطر المؤسسات إلى إيجاد السبل الكفيلة بتجنب كل هذه المخاطر ومن هنا تأتي أهمية التدقيق الجبائي.

4. *العلاقة بين المراجعة الجبائية والتسيير الجبائي:*

المراجعة الجبائية تسمح بتحديد الالتزامات الجبائية للمؤسسة، كما تقوم بتوضيح إستراتيجياتها الجبائية وذلك لجعل التسيير الجبائي أكثر فعالية مما يؤدي إلى تدنئة التكاليف الجبائية، فالمراجعة الجبائية والتسيير الجبائي يجب أن يحققا ثلاث أهداف (فتحة، 2017، صفحة 46):

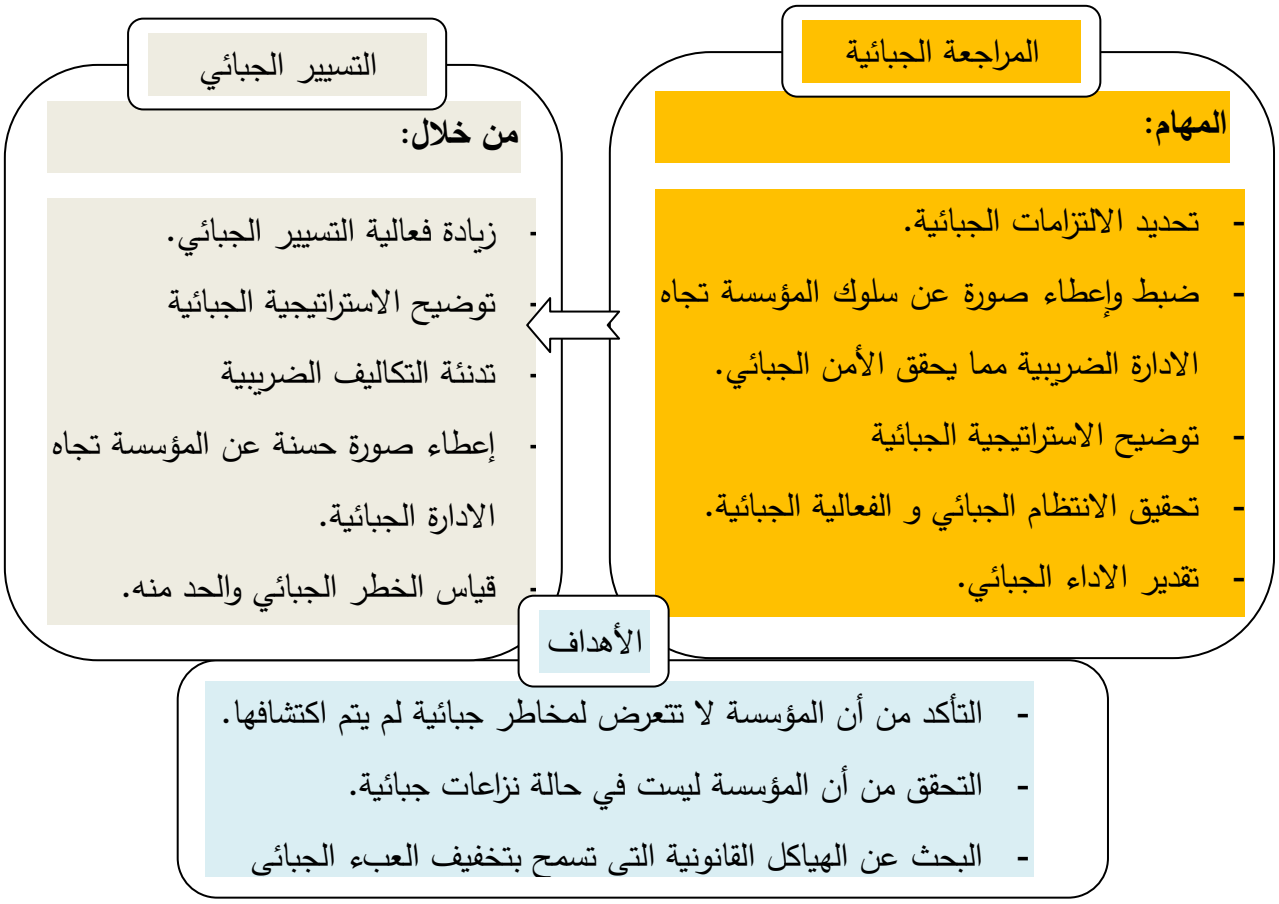
أ. التأكد من أن المؤسسة لا تتعرض لمخاطر جبائية لم يتم إكتشافها؛

ب. التحقق من أن المؤسسة ليست في حالة نزاعات جبائية؛

ج. البحث عن الهياكل القانونية التي تسمح بتخفيف العبء الجبائي.

والشكل التالي يوضح مدى تأثير مهام المراجعة الجبائية على التسيير الجبائي:

الشكل (3-6): أثر المراجعة الجبائية على التسيير الجبائي



المصدر: حميداتو صالح، (01-12-2022)، دراسة أثر التكامل بين المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية على نجاعة التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية ، مجلة المنتدى للدراسات والابحاث الاقتصادية، الصفحات432-447، العدد 2، المجلد 6، ص 436.

المبحث الرابع: دور المستشار الجبائي في الدفاع عن المؤسسة في المنازعات الجبائية

إن "على أصحاب المؤسسات الاقتصادية الاستعانة بمستشارين جبائيين بصفة دائمة أو دورية قبل التعرض للمراقبة الجبائية من طرف إدارة الضرائب، واعتماده كوظيفة أساسية من أجل حماية المؤسسة من مختلف الأخطار الجبائية التي يمكن أن تتعرض لها هذه المؤسسات، فالبيئة الجبائية الجزائرية تتميز بعدم الاستقرار في قوانينها وتعدد الضرائب المفروضة، وربما عدم وضوحها بالنسبة

لمحاسبي المؤسسة بحكم عدم تخصصهم في الجباية، مما يزيد من احتمال الوقوع في الخطر الجبائي" (قدراوي و زوانب، 2023، صفحة 90)

إن كون النظام الجبائي الجزائري نظاما تصريحيا، أعطى للدولة والممثلة بمصالح الضرائب الحق في أن تمارس الرقابة على صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، إذ تهدف هذه الرقابة إلى محاولة البحث عن التقدير الصحيح للضريبة الواجب دفعها من المكلف، وخول القانون لمصالح الضرائب صلاحية التحقيق للوصول إلى هذا الهدف، ومن جهة أخرى أعطى التشريع الجبائي للمكلف مجموعة من الحقوق والضمانات، قبل الرقابة وأثناءها، ومن أهم هذه الضمانات هي الحق في الاستعانة بمستشار من اختيارها لضمان الاستفادة من حقوقها على أتم وجه.

ولعل من أهم المهام المنوطة بمهنة الاستشارة الجبائية في الجزائر والتي نص عليها الأمر رقم 71_81 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 تحرير وتقديم الشكاوى للإدرات الجبائية بصفته وكيلا، وتختص هذه الشكاوي بالنزاعات التي تتولد بين الادارة الجبائية والمكلف بالضريبة عندما لا يرضى هذا الأخير بالضريبة المفروضة عليه وفيما يلي سنتطرق إلى موضوع الرقابة الجبائية وأشكالها وماهية المنازعات الجبائية والاجراءات المتعلقة بها والضمانات والحقوق الممنوحة للمكلف والتي ينبغي على المستشار الجبائي الإحاطة بكل خباياها والدفاع على العميل عند تحرير الشكوى وتقديمها لمصلحة الضرائب ومحاولة تخفيض الآثار السلبية للرقابة لأقصى درجة ممكنة.

1. الرقابة الجبائية وأشكالها:

1-1. مفهوم الرقابة الجبائية:

تملك الإدارة الجبائية بمقتضى القانون السلطة المطلقة في إجراء الرقابة التي تتمثل، على وجه الخصوص في حق إجراء التحقيق وقد أعطيت عدة تعاريف للرقابة الجبائية منها:

الرقابة الجبائية حسب CLAUDE LAURENT هي "الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقيق بأن المكلفين بالضريبة ملتزمين في أداء واجباتهم و تسمح لها بتصحيح الأخطاء الملاحظة" .(Claude, 1995, p. 13)

وعرفت على أنها "مجموعة من العمليات غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بالمحاسبة " (عبود و برباوي، 2018، صفحة 311).

وعرفت على أنها "تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة" (HAMINI, A, 2001, p. 172)

من خلال التعاريف السابقة يمكننا تعريف الرقابة الجبائية على أنها الوسيلة التي تمكن مصلحة الضرائب من التحقق من أن المكلفين يطبقون القانون الجبائي وذلك من خلال مجموعة من العمليات التي تقارن بين تصريحاته الجبائية ومحاسبة المكلف أو الدخل الحقيقي لهذا المكلف.

2-1. أشكال الرقابة الجبائية: تأخذ الرقابة الجبائية أشكال عدة والتي تتمثل في ثلاثة أشكال متتابعة ومتكاملة:

1-2-1. الرقابة الشكلية Le contrôle formel: تعتبر أول رقابة تخضع لها التصريحات، إذ نصت المادة 18 من قانون الاجراءات الجبائية على أن الادارة الجبائية تراقب التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة. وتهدف إلى مراقبة مجمل الأخطاء المادية لتصريحات المكلفين والتأكد من هوية وعنوان المكلف وكذا النقائص المرتكبة أثناء كتابة وتقديم مختلف العناصر التي تدخل في تحديد الوعاء الضريبي. أي أن غرضها "هو التصحيح الشكلي للتصريحات دون إجراء أية مقارنة بين ما تحمله من معلومات، وتلك التي تتوفر لدى الإدارة الجبائية فهذه الأخيرة لا تهدف

إلى التأكد من صحة المعلومات الكيفية التي قدمت من خلالها هذه المعلومات" (عوادي، رحال، و عيدة، 2019، صفحة 75) وتتم هذه الرقابة على مستوى مصلحة الضرائب.

1-2-2. الرقابة على الوثائق Le Contrôle sur pièces: يتم هذا النوع على مستوى مصلحة الضرائب كذلك، ويعتبر الاجراء الثاني بعد الرقابة الشكلية، نصت المادة 19 من قانون الاجراءات الجبائية على أنه "تدقق المصلحة المسيرة في التصريحات الجبائية. يجوز لها أن تطلب كتابيا من المكلفين بالضريبة كل المعلومات أو التبريرات أو التوضيحات المتعلقة بالتصريحات المكتتبة"، وتمنح للمكلف مدة ثلاثين (30) يوم كأجل للرد على طلبها وفي حالة عدم الاستجابة أو يقدم مبررات أو معلومات تعد غير مقبولة في غضون المهلة الزمنية المحددة، فإن المصلحة المسيرة مخولة لبدء الإجراء الوجاهي لتصحيح التصريحات الجبائية للمكلف بالضريبة".

"تقوم المصلحة المسيرة بتصحيح التصريحات الجبائية، حيث يجب عليها مسبقا، تحت طائلة بطلان إجراء فرض الضريبة، أن ترسل إلى المكلف بالضريبة إشعارا بالتصحيح المقترح، موضحة له صراحة، كل نقطة تقويم كما يأتي:

- أصل وحقائق وأسباب التقويم،
- مواد قانون الضرائب ذات الصلة،
- الأسس الضريبية وحساب الضرائب الناتجة عنها،
- الدافع القانوني وطبيعة العقوبات المطبقة،
- إمكانية الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف بالضريبة" (المادة 19 من قانون الاجراءات الجبائية، 2023).

1-2-3. الرقابة بعين المكان: على عكس النوعين الأولين يتم هذا النوع من الرقابة على مستوى عين المكان (خارج المكتب)، وذلك بالتنقل إلى المقر المهني للمكلف، أي مكان تواجد المحل من أجل المعاينة الميدانية للتأكد من مصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلف للتأكد من مدى تطابق المعلومات والمعطيات المبينة في الوثائق والفواتير مع ما هو موجود في الواقع من خلال إجراء مختلف العمليات الحسابية. وتنقسم هذه الرقابة بدورها إلى ثلاثة أقسام:

1-2-4. التحقيق في المحاسبة *La vérification de la Comptabilité* : "يعد التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات التي ترمي إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة، وفحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية" (صالحي، 2011، صفحة 40) "باستثناء طبعا الدفاتر التجارية الواجبة قانونا، و يهدف هذا التدقيق أو التحقيق إلى التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها" (العايب، صفحة 12). "تتمثل هذه الرقابة في إتباع كل الطرق والوسائل والكيفيات التي تساعد في صحة وتنظيم المحاسبة وفقا لقواعد وأسس عملية وعلمية، باعتبار أن المحاسبة هي المرآة العاكسة لمختلف مراحل نشاط المؤسسة، وهي مصدر كل البيانات والمعلومات المالية" (بوعلام، 2009، صفحة 20). ولهذا اشترط المشرع الجبائي ضرورة مسك محاسبة قانونية حتى يتم إجراء التحقيق المحاسبي وقد كان نص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية صريحا حيث جاء فيه " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها" إن الهدف الأساسي من وراء عملية التحقيق المحاسبي، هو إبراز كل الأخطاء والإغفالات المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب والرسوم المستحقة التي قدمتها المحاسبة. وكما هو معلوم أن التحقيق المحاسبي يجري تنفيذه ضمن إطار تشريعي يضمن حقوق المكلف بدءا من الإشعار الأولي للتحقيق وانتهاء بتتبع النتائج النهائية للمكلف بالضريبة.

1-2-5. التحقيق المصوب *La vérification ponctuelle* : يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة للمكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية. وحسب المادة 20 مكرر 1 من قانون الاجراءات الجبائية 2023 فإنه يتم كذلك التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية. يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبيات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق، بأي حال من الأحوال، فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة. غير أن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق للمحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، و لكن أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتمم عند التحقيق المصوب.

1-2-6. التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة *Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'ensemble* (V.A.S.F.E): نصت المادة 21 من قانون الاجراءات على تفاصيل اجراءات هذا النوع من الرقابة وتضمنت أنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين الذين لديهم موطن جبائي في الجزائر بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على الثروة، سواء لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة أم لا. أما الأشخاص الذين ليس لديهم موطن جبائي في الجزائر فيمكن أن يخضعوا لهذا التحقيق إذا كان لديهم إلتزامات بعنوان نفس هاتين الضريبتين. وفي هذا التحقيق يراقب الأعوان المحققون التطابق بين المداخيل المصرح بها من جهة، والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة البيت الجبائي، من جهة أخرى العناصر

المكونة لثروته. كما يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائيا، وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة.

2. مفهوم النزاع الضريبي وأسبابه:

2-1. تعريف النزاع الضريبي:

المنازعة لغة تعني الخصومة أي نزاع أو دعوى، فبالنسبة لكلمة منازعة في إطار الضرائب لها مفهوم محدد يتضمن كل الأعمال والإجراءات من أجل التحقيق أو الإلغاء الكلي أو الجزئي لضريبة تم إقرارها. (كويدمي و بوضياف، 2020، صفحة 61).

ويعرف النزاع الإداري بأنه يعبر عن الخلاف الذي يثور بين الإدارة العامة والغير.. وتنشأ النزاعات الإدارية نتيجة اختلاف مصالح طرفي هذه العلاقة، حيث أن كلا الطرفين يسعى إلى تحقيق الحد الأقصى من أهدافه، مستخدما في ذلك كافة الطرق القانونية المتاحة أمامه، وفي نفس هذا السياق تنشأ المنازعات الضريبية، ولكن الإختلاف هذه المرة يتمثل في خصوصية هذا النوع من المنازعات سواءا من حيث أطرافه أو طبيعته القانونية أو أنواعه وطرق حله، وتكون المنازعة الضريبية كُلَمَا تَبَين للمُكلف عدم صحة أو عدم شرعية سواءا الضريبة المفروضة عليه أَو الإجراءات المتبعة في تحصيلها، أو الحالة التي يكون فيها معسرا، أي أن وضعيته المالية لا تسمح له بتسديد ما عليه من دُيون إزاء الخزينة العمومية (أمزيان، 2005، الصفحات 17-18).

فكلمة منازعة في الميدان الجبائي عبارة عن كلمة ذات معنيين، أحدهما مستعمل في المشاكل التي تثور بين المكلف والإدارة الجبائية بخصوص فرض الضريبة أو تحصيلها والآخر يخص وضعية

معينة يمكن أن تحل بالمكلف مثل اعساره أو هلاك أمواله، فيلجأ بناءا على ذلك للإدارة ليطلب منها أن تعدل الضريبة المفروضة عليه. (Trotabas et Cotteret 1980, 286)

لا يمكن التكلم عن نزاع ضريبي إلّا بوجود ثلاثة عناصر تتمثل في: "

- وجوب أن تكون الإدارة الضريبية طرف في النزاع فهي التي تقوم بتحديد دين الضريبة وتحصيلها بناًء على ما تقتضيه التشريعات الضريبية.
- أن يكون التشريع الضريبي واجب التطبيق للفصل في المنازعة الضريبية القائمة بحيث يتم الرجوع إليه ولا يغّير من الأمر شيء أن يشاركه في ذلك قانون آخر.
- أن ترتبط المنازعة الضريبية بعمل من الأعمال الضريبية التي يكون لها تأثير في تحديد دين الضريبة كعمليات حصر المكلفين وربط الضريبة وتحصيل قيمتها من ذمة المكلفين إلى خزينة الدولة."

(أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري 2005، 9)

من خلال التعريفات السابقة يمكننا القول أّن المنازعة الجبائية هي تلك المنازعة التي يحّركها المكلّف بالضريبة أمام الإدارة الجبائية والتي تتضّمن كل رفض أو طعن أو احتجاج أو طلب تعديل ضريبة مهما كانت صفة هؤلاء الأشخاص على كل أنواع الضرائب والرسوم والغرامات المستحقة والمفروضة عليهم، ويرجع ذلك لوجود خطأ لتأسيس الضريبة وعدم مشروعيتها أو حسابها أو من أجل الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، أو على إعسار المكلف بدفع الضريبة، أو هلاك ماله.

ويتم التمييز بين نوعين من المنازعات هي منازعات الواعاء ومنازعات التحصيل، ويقصد بمنازعات الوعاء التي "تتمحور أساسا حول الخطأ سواءا في وعاء الضريبة أو في حسابها أو بشأن الاستفادة من حقوق أو امتيازات يقرها القانون الضريبي" (العيداني 2020). و"أوجب المشرع الضريبي الجزائري بالنسبة لهذه المنازعة شرط **التظلم الإداري المسبق** أو كما سماها المشرع في قانون الإجراءات

الجبائية **الشكاية**، وبالتالي فالشكاية هي أساس تحريك النزاع الضريبي على مستوى الإدارة الضريبية أو على مستوى القضاء" (قاشي، 2015، الصفحات 72-73) وهي المرحلة الأولى والإجبارية من الإجراءات التنازعية من أجل إستصدار قرار صريح أو ضمني بشأن النزاع ليكون أساسا لرفع الدعوى فيما بعد أمام القضاء المختص (العيداني 2020)، لقد أعطى المشرع الجزائري خصوصيات للشكاية في المجال الضريبي خاصة من حيث إجراءات وآجال وشكليات رفع التظلم.

2-2. أسباب المنازعات الجبائية:

أهم الأسباب التي تؤدي إلى حدوث المنازعات الجبائية:"

- ***أسباب مرتبطة بالتشريع الجبائي:*** انحراف التشريع الجبائي عن القواعد الدستورية المنظمة للمسائل الجبائية ومخالفة التشريع الجبائي لمبدأ العدالة الجبائية مّما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين بالضريبة في تحّمل العبء الجبائي.

ويعد التعارض بين التشريع الجبائي ومختلف التشريعات ذات الصلة بالجباية، في الواقع العملي نجد أّن التشريع الجبائي يكون من خلال عّدة قوانين وذلك حسب نوع الجباية المراد سنّها، ونتيجة كثرة القوانين من جهة وكثرة التعديلات المدخلة على التشريع الجبائي من جهة أخرى، كل ذلك يؤدي إلى حدوث تعارض بين القوانين الموجودة وعدم قيام المكلفين بالضريبة بواجباتهم الجبائية مّما يؤدي إلى نشوب النزاع الجبائي بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية.

- ***أسباب مرتبطة بالإدارة الجبائية:*** وتكون نتيجة تعّسف أعوان الإدارة الجبائية في استخدام السلطات الممنوحة لهم، ومن أشكالها قيام هؤلاء الأعوان بتقدير الوعاء الجبائي أكثر من المقدار الحقيقي الذي يتلاءم مع القدرة التكليفية للمكلف بالضريبة، كما قد يتجاوز أعوان الإدارة الضريبية لمهامهم القانونية أثناء فرض الجباية وتحصيلها. وكذلك انتشار الظواهر السلبية في الإدارات العمومية بصفة عامة والإدارة

الضريبية بصفة خاصة على غرار الفساد المالي والإداري الذي يسري في الإدارة الضريبية، مّما يؤدي إلى تقويض العملية المهنية لأعوان هذه الإدارة مّما ينتج عنه محاباة لبعض المكلفين بالضريبة ومغالاة بخصوص الوعاء الجبائي وتحصيل الدين الجبائي من ذّمة المكلّفين بالضريبة إلى الخزينة العمومية" (كويدمي و بوضياف، 2020، الصفحات 62-63).

- ***أسباب مرتبطة بالمكلّفين:*** نقص الوعي الجبائي لدى المكلفين بدفع الضريبة مّما يؤدي إلى عدم وفائهم بالتزاماتهم اتجاه الدولة، وهذا النقص سببه قلة الثقافة المالية لدى مكلّف بالضريبة في المجال الجبائي يتجلّى في نقص الثقافة المالية والوعي الجبائي في الإهمال الذي يقوم به المكلف تجاه التزاماته الجبائية. (مصباح، 2004،صفحة 180)

3. الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية:

3-1. ضمانات متعلقة بممارسة حق التحقيق:

يضمن التشريع الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة عدة حقوق تتمثل في ما يلي:

3-1-1. إرسال إشعار بالتحقيق مع ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته:

قبل إجراء أي شكل من التحقيق يتعين على الإدارة الجبائية إبلاغ المكلفين بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مع إشعار بالإستلام مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته.

3-1-2. الإستعانة بمستشار:

أعطى المشرع الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة إمكانية الاستعانة بمستشار يختاره هو أثناء إجراء عملية التحقيق المعمق في وضعيته الجبائية الشاملة أو التحقيق في المحاسبة (ويجب أن يشير الإشعار

بالتحقيق صراحة إلى هذا الحق). وهذا قصد متابعة سير عمليات المراقبة، ومناقشة الاقتراحات التي تطرحها الإدارة الجبائية.

3-1-3. مدة إجراء التحقيق:

أ. المدة العادية لاجراء التحقيقات الجبائية: من خلال الجدول التالي نبين المدد العادية لاجراء الرقابة على المكلفين.

الجدول رقم (2-2): المدة العادية لإجراء الرقابة على المكلفين

نوع التحقيق		حالة المؤسسة	المدة العادية
تحقيق مصوب		كل حالات المؤسسات	شهرين
التحقيق المحاسبي	**مؤسسات خدمات**	رقم أعمالها أقل من 1000000دج	3 أشهر
		1000000دج < رقم أعمالها ≤ 5000000دج	6 أشهر
	المؤسسات الأخرى	رقم أعمالها أقل من 2000000دج	3 أشهر
		2000000دج < رقم أعمالها≤10000000دج	6 أشهر
	باقي الحالات		9 أشهر
التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة		كل الحالات	واحد سنة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على قانون الاجراءات الجبائية.

يتضح من خلال الجدول السابق أن المدد العادية لإجراء الرقابة المتعلقة بالمؤسسات تختلف حسب عدة معايير من حيث نوع التحقيق وحسب نوع المؤسسة من حيث النشاط وحسب رقم أعمالها.

ب. تمديد المدة العادية لإجراء الرقابة:

تجدر الاشارة إلى أن المدة العادية يمكن أن تمدد في حالة حدوث قوة قاهرة، وتمدد في حدود الأجل الذي لم يُتمكن فيه القيام بهذه الرقابة في كل حالات المراقبة وتضاف اجراءات تمديد استثنائية للتحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة كما يلي:

- ***في حالة التحقيق المحاسبي:***

بموجب أحكام المادة 20 مكرر2 من قانون الإجراءات الجبائية يمنح للمكلف بالضريبة المحقق معه، للرد على طلبات التوضيح أو التبرير عند وجود شبهة تحويل غير مباشر للأرباح حسب ما شرحته المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. يمدد هذا الأجل بسنة. عندما توجه الإدارة الجبائية طلب معلومات للإدارات الجبائية الأخرى في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات.

- ***بالنسبة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:***

تمديد مدة الرقابة بسنة بالأجل الممنوح للمكلف بالضريبة عند الاقتضاء بطلب منه للرد على طلبات تبرير أو توضيح الأرصدة والمداخيل في الخارج. عندما توجه الإدارة الجبائية في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات طلب معلومات من الإدارات الجبائية الأخرى. بالأجل المقرر في المادة 19 من هذا قانون الإجراءات الجبائية وبالآجال الضرورية للإدارة بغية الحصول على كشوفات الحساب عندما لايستطيع المكلف بالضريبة تقديمها في أجل ثلاثين يوما ابتداء من تاريخ طلب الادارة أو الحصول على المعلومات المطلوبة من السلطات الأجنبية عندما يتوفر المكلف بالضريبة على مداخيل في الخارج أو متحصل عليها من الخارج وبسنتين (2) في حالة اكتشاف خطأ خفي.

3-1-4. إستحالة إجراء تحقيق جديد؛

ينص هذا البند على أن إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة أو التحقيق في المحاسبة، خاص بفترة ما، بالنسبة لضرائب ورسوم محددة، لا يمكن أن يتكرر على نفس الفترة ونفس الضريبة. باستثناء إذا ما استعمل المكلف بالضريبة مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق. بالاضافة إلى أن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها الرقابة، مع الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المدفوعة نتيجة لإعادة التقييم من جراء التحقيق المصوب.

3-1-5. الالتزام بالسر المهني:

حسب المادة 38 من قانون الإجراءات الجبائية "يلزم بالسر المهني إزاء المكلفين بالضريبة كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحيته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الضريبي المعمول به، وكل من يخالف ذلك يتعرض للعقوبات بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات. كما يلزم القانون الجبائي ضابط الشرطة القضائية وأعوان الإدارة الجبائية بكتمان السر المهني عند القيام بإجراءات المعاينة على المكلف".

عندما توكل المؤسسة مستشارا جبائيا فإنه يضمن لها الحصول حقوقها المخولة لها قانونا وما يركز عليه المستشار ابتداءا بعد توكيله هي الاجراءات الشكلية المذكورة سابقا من إعلام مسبق ووصول الاشعار ومدى احترام الادارة الجبائية للفترات والآجات الممنوحة للمكلف للرد والتحضير إذ أن شرط الالتزام بهذه الاجراءات كما هو مبين يقع تحت طائلة البطلان إذا لم يتوفر ويمكن إلغاء عملية الرقابة إذا لم تتوفر هذه الاجراءات الشكلية،

3-2. ضمانات متعلقة بممارسة سلطة إعادة التقييم:

منح المشرع الجبائي في هذا الإطار ضمانة التبليغ بإعادة التقييم وضمانة حق الرد بالنسبة للمكلف بالضريبة.

3-2-1. تبليغ المكلف المحقق معه بإعادة التقييم:

أوجب التشريع الجبائي على الادارة الجبائية إبلاغ المكلف الخاضع للرقابة بتسليمه إشعار بإعادة التقييم مفصلا بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام. كما يجب أن يكون مبررا بكيفية تسمح لهذا المكلف بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة، وابلاغه بأن لديه إمكانية الطلب في رده التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون حسب الحالة من مدير كبريات المؤسسات أو من المدير الضرائب بالولاية أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس مصالح التدقيق والمراجعات. يجب أن يوضح الاستدعاء المكتوب التاريخ والساعة ويرسل للمكلف المحقق معه الاستدعاء للحضور إلى اجتماع اختتام أشغال التحقيق. مع امكانية الاستعانة بمستشار من اختياره في الاجتماع.

3-2-2. حق الرد:

أ. ***فيما يتعلق بالتحقيق في المحاسبة والتحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة:*** منح المشرع الجبائي المكلف الخاضع للتحقيق هذين التحقيقين ما يلي:

- مدة أربعين (40) يوما لإبداء ملاحظاته أو موافقته على إعادة التقييم، قبل إنقضاء أجل الرد،
- إمكانية طلب توضيحات شفوية حول مضمون التبليغ والإشعار وطلب الحصول على توضيحات إضافية.

- إمكانية التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون حسب الحالة من مدير كبريات المؤسسات من المدير الولائي للضرائب أو من رئيس مركز الضرائب أو رئيس مصالح التدقيق والمراجعات بعد إنقضاء هذا الأجل،

ب. ***فيما يتعلق بالتحقيق المصوب:*** منح المشرع الجبائي المكلف الخاضع للتحقيق المصوب مدة ثلاثون (30) يوما لإبداء ملاحظاته أو موافقته.

ج. ***حالات الرد على التحقيق:*** يبدي المكلف أو المستشار الجبائي المُوَكل في كل حالات التحقيق السابقة الذكر إما الموافقة على ما جاء في إشعار التقييم أو يبدي ملاحظات عليه وتكون كما يلي:

- ***في حالة إبداء الموافقة:*** يتم تأسيس الضريبة بناءا على الأساس الذي تم تبليغه. وتصبح هذه الضريبة نهائية ولا يمكن الرجوع فيها من قبل الإدارة.
- ***في حالة إبداء الملاحظات:*** هناك حالتين ينبغي أخذهما بعين الإعتبار:

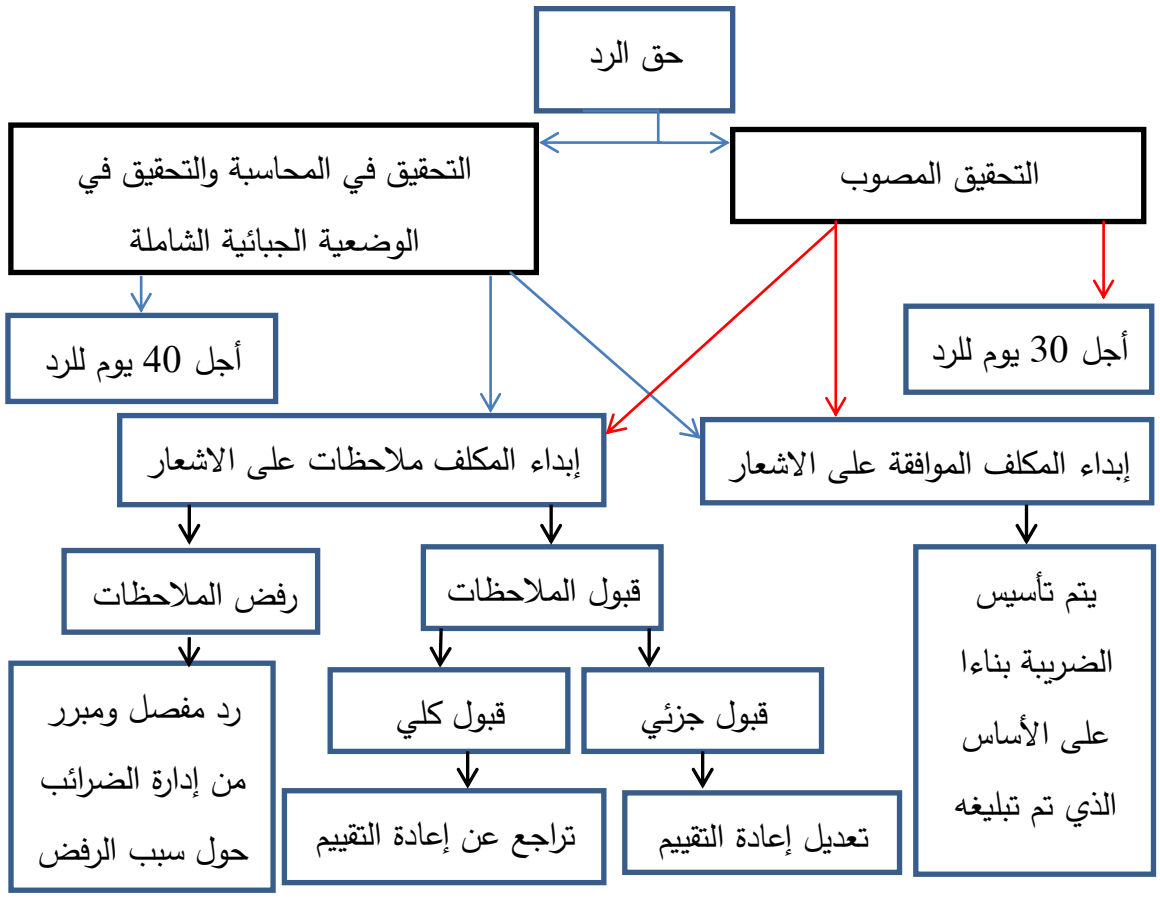
- إذا اعتبرت الملاحظات مؤسسة ومقبولة كليا أو جزئيا، تتراجع الإدارة عن إعادة التقييم أو تقوم بتعديله.

- إذا تم رفض الملاحظات، يتعين على الإدارة الجبائية في هذه الحالة، إبلاغ المكلف بذلك، بواسطة رد مفصل ومبرر.

وإذا أظهرت إدارة الضرائب سببا آخر لإعادة التقويم أو أخذ عناصر جديدة لم يسبق أخدها سابقا عبر الإشعار الأصلي، يمنح للمكلف أجل إضافي يقدر بأربعين (40) يوما، ليرسل ملاحظاته.

ولتلخيص كل ما ذكر سابقا من ضمانات ندرج الشكل التالي المتعلقة بحق الرد الممنوحة للمكلف في قانون الاجراءات الجبائية.

الشكل رقم(2-7): مخطط مكونات ضمانات حق الرد وآجاله



المصدر: من إعداد الطالب بناء على قانون الاجراءات الجبائية

4. *الطعن في مرحلة النزاع الضريبي:*

يعد الحق في الطعن من أهم الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة والتي يستطيع من خلالها أن يضمن حقوقه، إذ يحق له الحصول على استدراك أو تصحيح الأخطاء المرتكبة في تأسيس الضريبة أو حسابها والاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي ويكون الأمر على مستوى الإدارة أو المحكمة.

أتاح المشرع الجزائري طرقا مختلفة أمام طرفي النزاع لاستكمال حل النزاع الجبائي مهما كان نوع هذا النزاع سواءا كان متعلقا بالوعاء أو بخصوص التحصيل والاعتراض على اجراءاته، ويعد النزاع

الجبائي أمام الإدارة الجبائية مصدرة القرار، أول المراحل لحل النزاع وهي مرحلة إجبارية ولابد وأن يرفع أمام الجهة الإدارية مصدرة القرار هذا القرار قد يكون مضمونه تحديد الوعاء الضريبي وتبليغ المكلف بهذا التقدير بناءا على القيام بالرقابة الجبائية المؤدية لإعادة تقويم الوعاء أو عن طريق التحديد الإداري أو الجزافي، كما قد يكون مضمون القرار إصدار قرارات المتابعة والتحصيل الجبري للدين الضريبي من ذمة المكلف إلى الخزينة العامة، وقد نصت المواد من 71 إلى 79 من قانون الاجراءات الجبائية على الاجراءات الأولية التي يجب أن تتخذ عند النزاع الضريبي على مستوى الإدارة الجبائية، وتضمنت هذه المواد كيفية توجيه الشكاوى وآجالها وشكلها ومحتواها وغيرها من التفاصيل المتعلقة بالاجراءات الأولية لدى إدارة الضرائب، إذ تعد الشكوى أساس النزاع في هذه المرحلة ولا يختلف الأمر إن قام المكلف برفع تظلمه أمام الإدارة الضريبية نفسها أو أمام لجان الطعن المختلفة التي أوجدها القانون لغرض حل النزاعات التي تثار بين المكلفين والإدارة الضريبية.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل يمكننا استنتاج أن تغيرات التشريعات الجبائية المستمرة والتفسيرات الخاطئة للتشريعات و سعي المؤسسة للتهرب والتجنب الضريبي والتعسف في استعمال الحق كلها أمور قد تعرض المؤسسة لمخاطر العقوبات من مصلحة الضرائب وتسمى هذه المخاطر بالمخاطر الجبائية. ويشكل هذا الخطر الجبائي هاجس للمؤسسات يستحيل أن لا تتجنبه بسبب أن مصادره حتمية الحدوث ولكن التعامل معه وامكانية تخفيفه ممكنة بتوفير الوسائل الضرورية. ومن هذه الوسائل تفعيل التسيير الجبائي الذي يسعى إلى تدنية المخاطر الجبائية إلى أدنى حد ممكن بتحقيق الأمن الجبائي والفعالية الجبائية وبلوغ هدف الاستراتيجية الجبائية. لكن ممارسة التسيير الجبائي بطريقة فعالة تحتاج لشخص كفء كالمستشار الجبائي يحدد نقاط القوة والضعف للوضعية الجبائية للمؤسسة ويرسم الخطة ويسهر على تنفيذها وقد يتدخل للدفاع عن المؤسسة أمام مصلحة الضرائب.

ومن خلال هذا الفصل خلصنا إلى أنه يمكن للمستشار الجبائي أن تكون له تدخلات في المراجعة الجبائية الوقائية أي قبل التعرض للمراقبة الجبائية من مصلحة الضرائب أو تدخلات في حالة حدوث رقابة جبائية بصفته محامي يدافع عن المؤسسة ويضمن حصولها على حقها في حالة حدوث نزاع ضريبي.

إن تحقيق المردودية المالية من خلال تدخل المستشار الجبائي ضمن مجاله يتطلب القيام بعدة اجرءات تتطلب منه الاطلاع الواسع بالتقنيات المحاسبية الضريبية والتشريعات الجبائية ومختلف القوانين المستجدة التي تتضمن فرص للمؤسسة الاقتصادية تساهم في تحقيق وفورات ضريبية تحسن مردوديتها المالية، ويتضمن النظام المحاسبي المالي في الجزائر والقوانين الجبائية الجزائرية وقانون الاستثمار فرصا عديدة يمكن للمستشار الجبائي أن يفيد بها المؤسسات الاقتصادية. هذا ما سنعالجه في الفصل الثالث.

الفصل الثالث

دور المستشار الجبائي في المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية

تمهيد :

إن الاستعانة بالمستشار الجبائي وإعطاء المهام له في المجال الذي يمكنه التدخل فيه، تقلل من تكلفة المخاطر الجبائية، ولتحقيق ذلك يتبع مجموعة من الاجراءات والخطط، إذ تسمح هذه الاجراءات باستبعاد خطورة الآثار السلبية لأي مراقبة جبائية يمكن أن تتعرض لها المؤسسة، مما قد يأثر سلبا على سمعة المؤسسة، وتحسن استغلال الفرص ويعزز الوضعية المالية و تنافسية المؤسسة.

في هذا الإطار، إن تحقيق المردودية المالية مرهون بالتحكم في الأخطار الجبائية التي تحيط بالمؤسسة الاقتصادية، والذي يعتبر الخطوة الأولى لكل تسيير جبائي، هدفه تحقيق الأمن الجبائي، والفعالية الجبائية، بما يسمح بالوصول إلى تحقيق الاستراتيجية الجبائية في الأخير، وذلك من خلال تحديد الاحتياطات اللازمة لتفادي هذا الخطر والاستفادة من الفرص الممنوحة من التشريع الجبائي والمحاسبي لأقصى درجة ممكنة، وهذا منذ إنشاء المؤسسة، و في كل مراحل نموها وحتى عند البحث عن التمويل أو مرحلة الاستغلال.

من خلال مباحث هذا الفصل سنتطرق إلى مختلف المخاطر الجبائية التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسات الجزائرية في حالة لم توكل مهمة تسيير وإدارة المخاطر الجبائية لمختص جبائي أو مستشار جبائي، وسنَحلل مختلف القوانين والتشريعات التي يلجأ إليها المستشار الجبائي من أجل تعظيم مردودية المؤسسة مالية التي تستعين به، أي أننا سنقيس تكلفة عدم اللجوء لمستشار جبائي من أجل معالجة الشؤون الضريبية للمؤسسة.

سنتطرق في هذا الفصل إلى دور المستشار الجبائي في المردودية المالية للمؤسسة من خلال المباحث التالية:

في المبحث الأول سنتطرق إلى دور المستشار الجبائي في التأثير على قرارات مرحلة الاستثمار وتدنية مخاطرها.

المبحث الثاني سنتطرق إلى دور المستشار الجبائي تدنية المخاطر الجبائية بإجراءات ضريبية تقنية.

المبحث الثالث سنتطرق إلى دور المستشار الجبائي في مرحلة الاستغلال.

المبحث الرابع سنتطرق إلى دور المستشار الجبائي في مرحلة التمويل.

المبحث الأول. دور المستشار الجبائي في التأثير على قرارات مرحلة الاستثمار وتدنية مخاطرها:

يتيح التشريع الجبائي الجزائري العديد من الخيارات أمام المؤسسة الاقتصادية والتي يمكن للمستشار الجبائي استغلالها والمفاضلة بينها، بدأ بالعلاقة بين الشكل التنظيمي للمؤسسة والضريبة، إضافة إلى الخيارات الممنوحة لتوسيع استثمارات الشركات، ومن بين هذه الخيارات، الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، الأنظمة التحفيزية ضمن قانون الاستثمار 2022، الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية ANADE، سنتطرق في هذا المبحث إلى مختلف هذه الخيارات ونحلل مزاياها ومخاطرها الجبائية، هذا التحليل الذي يؤديه المستشار الجبائي:

1. أهمية دور المستشار الجبائي في قرارات مرحلة الاستثمار:

يعتبر قرار الاستثمار من أهم وأصعب القرارات نظرا للتأثيرات التي يحدثها على مصير المؤسسة، الأمر الذي يحتم عليها أن تهتم بالمتغير الجبائي عند اتخاذ أي قرار إستثمار، من خلال السعى في هذه المرحلة إلى الإستفادة من المزايا التي يمنحها قانون تشجيع الإستثمار عبر مختلف برامجه والسياسات الضريبية التحفيزية، "حيث تسعى الدولة من خلال سياسة التحريض الضريبي إلى خلق مناخ مشجع ومحفز على الاستثمار عبر آلية تضم مجموعة من الإجراءات والتسهيلات ذات الطابع التحفيزي، تتخذها الدولة لصالح فئة معينة من الأعوان الاقتصاديين، بغرض توجيه اهتمامهم الاستثماري نحو قطاعات وأنشطة ومناطق يراد تشجيعها وتنميتها، وفق السياسة العامة التي تنتهجها الدولة. وهي قد تكون في شكل:

- ***إعفاء ضريبي:*** وهو عبارة عن إسقاط حق الدولة عن المؤسسات في مبلغ الضريبة المستحق عليها، مقابل الإلتزام بنشاط إقتصادي معين في منطقة معينة أو في ظروف معينة، والذي قد يكون دائم أو مؤقت.

- ***تخفيض ضريبي***: وهو عبارة عن إخضاع المكلفين لمعدلات اقتطاع أقل من المعدلات السائدة، أو بتقليص الوعاء الخاضع للضريبة، مقابل التزامهم ببعض الشروط؛

- ***إجراءات ضريبية تقنية***: وهي معالجة ضريبية لبعض الجوانب المرتبطة بالمؤسسة، والتي يترتب عنها آثار ضريبية تحفيزية تسمح بتخفيف العبء الضريبي، من بينها : نظام الإهتلاك، الترحيل إلى الأمام أو الخلف للعجز، إعادة إستثمار الأرباح، إعادة إستثمار فائض القيمة إعادة تقييم إستثماراتها. (عباسي و محمود فوزي، أثر ت ج ..، 2013، صفحة 122)"

يتضمن قرار الاستثمار مراحل عدة من حياة المؤسسة من بداية نشوئها واختيار شكلها القانوني وأثناء نموها وتوسعها، إذ أن القوانين والتشريعات تعطي مُعاملات متنوعة على حسب الشكل القانوني الذي تتخذه المؤسسة.

الحوافز الجبائية الممنوحة من قبل الأنظمة الجبائية بهدف تشجيع الاستثمار تمارس تأثيرا مهما على اتخاذ القرار الاستثماري داخل المؤسسة الاقتصادية، غير أن الاستفادة من هذه الحوافز أو المزايا تتوقف على قدرة المسير أو المستشار على تمكين مؤسسته من استغلال ما توفره التشريعات الجبائية من:

- "الحوافز الجبائية التي تشجع المؤسسة على تكوين المدخرات وتوجيهها لتمويل الاستثمارات؛
- المعدلات الضريبية التمييزية المشجعة للاستثمار؛
- الإعفاء الكلي أو الجزئي من الضريبة للأرباح المعاد استثمارها؛
- التخفيضات في الضرائب والرسوم على المواد الأولية والوسيطة المستوردة أو المنتجة محليا التي تساهم بشكل مباشر في تحقيق المشروع الاستثماري؛
- إختيار الشكل القانوني للمشروع الاستثماري بما يضمن الخضوع الأقل للضريبة في حالة الاختلاف في المعاملة الجبائية للمشروعات الاستثمارية تبعا لطبيعتها القانونية؛

- إختيار قطاع النشاط ومكان ممارسته والمستفيدان بأكبر ما يمكن من الحوافز مقارنة بغيرهما من المناطق والقطاعات الأخرى. (زواق، 2017، الصفحات 341-342) "

يجادل Fontaneau (1997) بأن هذه الإجراءات الضريبية تعمل بشكل مختلف على الاستثمار التجاري من خلال التسبب في العديد من التشوهات (DAMMAK , 2006, pp. 20-21):

- ***التشوهات في التدفقات المالية***: وهي آثار الضرائب على موارد الشركة، وتحديداً تأثير الخزينة و"أثر التمويل الذاتي". تأثير الخزينة هو تأثير الضرائب على موجودات الشركات (التدفق النقدي). يشكل دفع الضرائب تدفقًا نقديًا خارجًا من الشركة مما يقلل من السيولة عن طريق إحداث خلل مالي قصير الأجل. من ناحية أخرى، فإن تأثير التمويل الذاتي هو تأثير الضرائب على حقوق ملكية الشركة، مما يقلل من قدرتها على التمويل الذاتي.

- ***التشوهات من حيث حجم الشركة في بيئة متغيرة باستمرار***: تجد بعض الشركات التركيز بديلاً جيدًا للاستمرار في المنافسة، ولكن النظام الضريبي يمكن أن يحبط أو يعدل هذه الحركة في حالة عدم وجود نظام ضريبي لأرباح رأس المال على الاندماج أو الاستيعاب بسبب الاستحواذ على صافي الأصول.

- ***تشوهات في اختيار الاستثمارات***: يمكن أن يتشوه اختيار الاستثمارات بوجود نظام ضريبي صارم، لا سيما في حالة استثمارات الرفاهية والابتكار.

- ***التشوهات المتعلقة بأساليب تمويل الاستثمارات***: تعود هذه التشوهات إلى الإجراءات الضريبية التي تسمح بخصم تكاليف الاقتراض والتي تفضل بشكل غير إرادي طريقة التمويل هذه مقارنة بالتمويل عن طريق حقوق الملكية.

- ***التشوهات في اختيار عوامل الإنتاج***: يمكن أن يؤدي الضغط الضريبي التفاضلي بين عوامل الإنتاج إلى تعديل مساهماتها في وظيفة الإنتاج في الشركة.

2. الضريبة و الشكل التنظيمي:

يتم تصنيف المؤسسات حسب عدة اعتبارات، فتكون من حيث الحجم إما صغيرة أو متوسطة أو كبيرة، ومن حيث النشاط إما صناعية أو فلاحية أو تجارية أو خدماتية، أما على حسب الملكية فتكون إما خاصة تعود ملكيتها للقطاع الخاص أو عامة يكون رأس مالها مملوك 100% للدولة أو إحدى هيئاتها العامة، أو تكون مختلطة بين القطاع الخاص والعام، وهناك تصنيف آخر حسب المعيار القانوني ويتم في هذا التصنيف النظر إلى الشركة من حيث كونها مؤسسات فردية أو جماعية إذ تعرف المؤسسة الفردية على أنها مؤسسة "تعتمد في طريقة تمويلها على مالكها الذي يتولى إدارتها وتسييرها وكذا اتخاذ القرارات المناسبة فيها، كما أنه المسؤول الأول والأخير عن نتائج أعمال مؤسسته (سماعين 2021، 34)،" أما المؤسسات الجماعية فقد عرفها القانون المدني الجزائري في المادة 416 على أنها "عقد بين شخصين فأكثر يلتزم هؤلاء الأشخاص على المشاركة في نشاط معين مع اِلتزامهم بِاقتسام ما قد يتنج عن ذلك من ربح أو خسارة" وتنقسم الشركات التجارية حسب الاِعتبار الشخصي والمالي إلى:

- شركات أشخاص (Sociétés des personnes)
- شركات أموال (Sociétés des Capitaux)
- شركات مختلطة (société a responsabilité limité)

تخضع هذه المؤسسات الاقتصادية لعدة إلتزامات قانونية يفرضها عليها القانون التجاري، إذ أن هناك إلتزامات تجارية والتزامات محاسبية وأخرى جبائية.

وبالنسبة للالتزامت الجبائية فرض القانون الجبائي العديد من الالتزامات الجبائية الملقاة على عاتق المؤسسة الاقتصادية أهمها: (سماعين 2021، 38)

- الترقيم الجبائي لدى المصالح الجبائية من خلال الحصول على البطاقة الجبائية والبطاقة الجبائية المغناطيسية مع ضرورة إستعمال ذلك الرقم في عمليات الفوترة و كذا لإتمام إجراءات التوطين البنكي والجمركي المتصلة بعمليات التجارة الخارجية.

- إيداع تصريحات جبائية لدى إدارة الضرائب ممثلة في التصريح بالنشاط (بالوجود) في ظرف 30 يوم من بداية النشاط، تصاريح شهرية G50 قبل العشرين من الشهر الموالي، تصاريح سنوية للأرباح والعمال قبل الفاتح أفريل من السنة الموالية، وغيرها .....

- دفع الأعباء الجبائية وشبه الجبائية التي على عاتق المؤسسة وعلى رأسها الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على الدخل الاجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، إضافة إلى إقتطاع الضريبة على الأجور وكذا الضريبة على مداخيل القيم المنقولة، علاوة على دفع الاشتراكات الاجتماعية المتعلقة بتأمين العمال لدى هيئات الضمان الاجتماعي.

تعتبر الضرائب عاملا مهما في اختيار الشكل التنظيمي للشركات الناشئة والقائمة، إذ يحدد اختيار صاحب المشروع للهيكل القانوني أو الشكل التنظيمي كيف يتم فرض الضرائب عليه. عند تقديم المستشار الجبائي للاستشارة فإنه يأخذ بعين الاعتبار بالاضافة إلى العامل الجبائي مختلف التكاليف الأخرى غير الضريبية، وكذا الميولات الشخصية للمستثمرين. وحسب النظام الضريبي الجزائري فإنه "يمكن للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، أن يختاروا الخضوع للضريبة حسب نظام الربح الحقيقي، ويكون هذا الاختيار ساريا لمدة 3 سنوات، تجدد ضمنيا بعدها إلا في حالة تبليغ الإدارة الجبائية بالرغبة في التخلي عن الخيار. وهنا يتم توجيه المؤسسات إلى النظام الجزافي أو النظام الحقيقي حسب عدة اعتبارات من بينها حجم وطبيعة النشاط، وتلعب خبرة المستشار الجبائي دورا كبيرا في الاختيار. (كيموش و بلخيري 2019، 222-223)"

3. دور المستشار الجبائي في تدنية المخاطر الجبائية في إطار الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار(aapi):

3-1. ماهية مشروع قانون الاستثمار في إطار الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار(aapi):

منح المشرع الجزائري في إطار برنامج الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار (الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ANDI سابقا)، في إطار القانون 22-18 المؤرخ في 24 جويلية 2022 المتعلق بالاستثمار العديد من التحفيزات للمستثمرين وفق مبدأ حرية الاستثمار القائل بأن "كل شخص طبيعي أو معنوي، وطنيا كان أو أجنبيا، مقيم أو غير مقيم، يرغب في الاستثمار، هو حر في اختيار استثماره، وذلك في ظل احترام التشريع والتنظيم المعمول بهما، الشفافية والمساواة في التعامل مع الاستثمارات (وزارة الصناعة ، 2023)". وقد قسم قانون الاستثمارات إلى عدة أنواع، وهي استثمار الانشاء واستثمار التوسع واستثمار إعادة التأهيل ونقل أنشطة من الخارج وذلك بعمل التحويل الذي تقوم بموجبه مؤسسة خاضعة للقانون الأجنبي، لكل أو جزء من أنشطتها من الخارج إلى الجزائر.

نص الفصل الرابع من هذ القانون على الأنظمة التحفيزية والشروط المؤهلة للاستفادة من المزايا من المادة 24 إلى غاية المادة 33 من القانون، وتضمن ثلاث أنظمة وهي: النظام التحفيزي للقطاعات ذات الأولوية والمسمى بنظام القطاعات، والنظام التحفيزي للمناطق التي توليها الدولة أهمية خاصة، ويسمى نظام المناطق، بالاضافة إلى النظام التحفيزي ذات الطابع المهيكل ويدعى نظام "الاستثمارات المهيكلة"، وتخضع لأحكام هذا القانون وفق المادة 4 منه "الاستثمارات المنجزة من خلال اقتناء الأصول المادية وغير المادية التي تندرج مباشرة ضمن نشاطات إنتاج السلع والخدمات في إطار إنشاء أنشطة جديدة وتوسيع قدرات الانتاج و/أو إعادة تأهيل أدوات الانتاج، بالاضافة إلى المساهمة في رأسمال مؤسسة في شكل حصص نقدية أو عينية أو نقل أنشطة من الخارج".

3-2. المزايا المحققة من الأنظمة التحفيزية في إطار الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار ضمن قانون الاستثمار 2022:

يمكن تلخيص الأنظمة التحفيزية ومزاياها ضمن الجداول التالية:

الجدول رقم (3 .1): المزايا المستفادة من نظام القطاعات

النظام	نظام القطاعات
مجال القطاع	المناجم–المحاجر–الفلاحة وتربية المائيات والصيد البحري–الصناعة–الصناعة الغذائية–الصناعة الصيدلانية–البتروكيميائية–الخدمات والسياحة–الطاقات الجديدة والمتجددة–اقتصاد المعرفة –تكنولوجيات الإعلام والاتصال.
الاعفاءات المحققة	**مرحلة الانجاز**، الإعفاء من: –الحقوق الجمركية على السلع المستوردة، الرسم على القيمة المضافة على السلع والخدمات المستوردة أو المقتناة محليا التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار. –الإعفاء من دفع حق نقل الملكية بعوض والرسم على الإشهار العقاري عن كل المقتنيات العقارية التي تتم في إطار الاستثمار المعني، ومن حقوق التسجيل المفروضة فيما يخص العقود التأسيسية للشركات والزيادات في الرأسمال. –حقوق التسجيل والرسم على الإشهار العقاري ومبالغ الأملاك الوطنية المتضمنة حق الامتياز على الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية الموجهة لإنجاز المشاريع الاستثمارية والإعفاء من الرسم العقاري على الملكيات العقارية التي تدخل في إطار الاستثمار لمدة عشر سنوات ابتداء من تاريخ الاقتناء. **مرحلة الاستغلال**، الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات والإعفاء من الرسم على النشاط المهني ضمن مدة تتراوح من 3 إلى 5 سنوات، ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على المادة 26 و27 من قانون الاستثمار 2022

الجدول (3 .2): المزايا المستفادة من نظام المناطق

النظام	نظام المناطق
مجال المناطق	للهضاب العليا والجنوب والجنوب الكبير والمواقع التي تتطلب تنميتها مرافقة خاصة من الدولة والمواقع التي تمتلك إمكانيات من الموارد الطبيعية القابلة للتثمين
الاعفاءات المحققة	**مرحلة الانجاز**، الإعفاء من نفس المزايا التي تستفيد منها نظام القاطاعات في مرحلة الانجاز والمدرجة في المادة 27 من قانون الاستثمار. **مرحلة الاستغلال**، الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات والإعفاء من الرسم على النشاط المهني ضمن مدة تتراوح من 5 إلى 10 سنوات، ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على المادة 26 و27 من قانون الاستثمار 2022

الجدول (3-3): المزايا المستفادة من الاستثمارات المهيكلة

النظام	الاستثمارات المهيكلة
مجال الاستثمارات المهيكلة	الاستثمارات ذات القدرة العالية لخلق الثروة واستحداث مناصب الشغل والتي من شأنها الرفع من جاذبية الإقليم وتجسيد قوة دفع للنشاط الاقتصادي من أجل تنمية مستدامة، والتي تساهم خصوصا في إحلال الواردات وتنويع الصادرات والاندماج ضمن سلسلة القيم العالمية والجهوية وإقتناء التكنولوجيا وحسن الأداء."
الاعفاءات المحققة	**مرحلة الانجاز**، الإعفاء من نفس المزايا التي تستفيد منها نظام القاطاعات في مرحلة الانجاز والمدرجة في المادة 27 من قانون الاستثمار. بالاضافة إلى مرافقة الدولة بالتكفل جزئيا أو كليا بأعمال التهيئة والمنشآت الأساسية الضرورية لتجسيدها، على أساس اتفاقية تعد بين المستثمر والوكالة التي تتصرف باسم الدولة. وتبرم الاتفاقية بعد موافقة الحكومة.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المادة 26 و27 من قانون الاستثمار 2022 والمادة 15 المرسوم التنفيذي رقم 22-302 المؤرخ في 08 سبتمبر 202، ص 3.

ينص مشروع القانون على ان يحتفظ المستثمر بالحقوق والمزايا المكتسبة بطريقة قانونية بموجب التشريعات السابقة له، لتبقى الاستثمارات المستفيدة من المزايا المنصوص عليها في القوانين المتعلقة بتطوير و ترقية الاستثمار السابقة لهذا النص و كذا مجموع النصوص اللاحقة به، خاضعة "لهذه القوانين التي تم التسجيل أو التصريح في ظلها الى غاية انقضاء مدة المزايا."

3-3. متابعة الاستثمارات في إطار الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار ضمن مشروع قانون الاستثمار وعقوبات عدم احترام شروط الاستفادة:

3-3-1. متابعة الاستثمار وواجبات المستثمر:

"تقوم الإدارات المعنية، بعنوان الفترة التي تستفيد فيها الاستثمارات من المزايا المنصوص عليها في القانون رقم 22-2018 المؤرخ في 24 يوليو سنة 2022 بمتابعة الاستثمارات للتأكد من احترام الالتزامات المكتتبة من طرف المستثمرين". والجدول التالي يلخص مختلف عمليات المتابعة من طرف الهيئات المعنية واجراءاتها.

الجدول رقم (3-4): متابعة الاستثمار وواجبات المستثمر

الهيئة و مدة المتابعة	المتابعة من طرف الهيئة	واجبات المستثمر
الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار **خلال** كل فترة مزايا الإنجاز والاستغلال.	تتابع تجسيد المشاريع وتجمع المعلومات الإحصائية المختلفة حول مدى تقدمها	إرسال كشف عن مدى تقدم مشروعه الاستثماري موقع ومؤشر من مصالح الضرائب في أجل الثلاثين (30) يوما التي
الإدارات الجبائية والجمركية **خلال** مدة اهتلاك السلع المقتناة بالمزايا المحددة في التشريع المعمول به.	السهر، طبقا لصلاحياتها، على احترام المستثمرين للواجبات والالتزامات المكتتبة بعنوان المزايا الممنوحة	
إدارة الأملاك الوطنية **خلال** مدة الامتياز.	السهر على إبقاء وجهة الوعاء العقاري الممنوح من أجل إنجاز الاستثمار وفقا للبنود المنصوصة في دفتر الأعباء وعقد الامتياز	

الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية للعمال الأجراء **خلال** مدة مزايا الاستغلال	التأكد من أن المستثمر قد احتفظ على الأقل، بعدد مناصب العمل في نفس المستوى الذي سمح بالاستفادة من مدة مزايا الاستغلال له.	تلي تاريخ توقيع المصالح الجبائية المؤهلة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المرسوم التنفيذي رقم 22-303 المؤرخ في 08 سبتمبر 2022، المتعلق بمتابعة الاستثمارات والتدابير الواجب اتخاذها في حالة عدم احترام الواجبات والالتزامات المكتتبة.

من خلال الجدول يتبين لنا اطلاع الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار بكشف عن مدى تقدم شرط أساسي في قانون الاستثمار وبعد الايداع "يقوم الشباك الوحيد التابع للوكالة سنويا بمقاربة بين كشوفات تقدم المشاريع الاستثمارية المودعة وبطاقية الاستثمارات المسجلة على مستوى الوكالة، بغرض تحديد المستثمرين المتخلفين الذين لم يودعوا الكشف السنوي لمدى تقدم مشاريعهم الاستثمارية"

3-3-2. *إجراءات وعقوبات التأخر أو عدم في الايداع:*

ابتداء من تاريخ معاينة عدم إيداع كشف تقدم مشروع الاستثمار من طرف المستثمر وفي أجل ثمانية (8) أيام، تعذِر الوكالة المستثمر بكل الوسائل، و"يجب على المستثمر أن يرسل إلى الوكالة الوثائق التبريرية لعدم إيداع كشوفات تقدم المشروع خلال أجل خمسة عشر (15) يوما، ابتداء من تاريخ تبليغ الإعذار تحت طائلة سحب المزايا."(المادة 5) و"يجب على المستثمر أن يودع لدى الوكالة طلب تحديد مدة مزايا مرحلة الاستغلال ثلاثة (3) أشهر قبل انقضاء المدة الدنيا لمزايا الاستغلال التي استفاد منها بموجب محضر معاينة الدخول في الاستغلال.(المادة 6)" يتضمن هذا الطلب المعلومات التي تسمح بالتأكد من استيفاء معايير التقييم المحددة في هذا الشأن.

زيادة على ذلك، يلزم المستثمر (باستثناء الاستثمارات التابعة للجنوب) بتقديم للوكالة شهادة تغير تعداد المستخدمين، يعدها الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية للعمال الأجراء، وفق النموذج المحدد في الملحق الثاني بهذا المرسوم.

وحسب المواد 7 و9 " يؤدي غياب تبرير عدم إيداع كشف تقدم المشروع من طرف المستثمر في الأجل المحدد، إلى إلغاء شهادة تسجيل الاستثمار من طرف الوكالة"(المادة 7)، و"يؤدي سحب مزايا الاستغلال إلى تسديد كل المزايا المستهلكة من طرف المستثمر دون الإخلال بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في التشريع المعمول"(المادة 9)، "في حالة عدم احترام الواجبات والالتزامات المكتتبة، يصدر السحب الكلي أو الجزئي للمزايا بعد تبليغ بكل الوسائل إعذارا بقي دون إجابة مدة خمسة عشر (15) يوما من تاريخ معاينة هذا الإخلال (المادة 10)"

4. دور المستشار الجبائي تدنية المخاطر الجبائية في إطار الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية ANADE:

4-1. تعريف الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية "أناد ANADE":

منح المشرع الجزائري عدة امتيازات للمستثمرين عدة امتيازات جبائية لتشجيعهم على إنشاء مؤسسات خاصة عبر هيئة الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية ANADE (أونساج سابقا)، إلحاق الوكالة الوطنية للقرض المصغر بالوزارة المنتدبة لدى الوزير الأول المكلف بالمؤسسات المصغرة بعد ما كانت تحت وصاية وزارة التضامن الوطني والأسرة وقضايا المرأة، ليتم إلحاقها بالوزارة إقتصاد المعرفة والمؤسسات الناشئة والمؤسسات المصغرة.

بعد أن تم دمجه وهيئة الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر "أونجام" و"أناد" في أفريل 2022، وتم أيضا ضم الفئة التي كانت تستفيد من جهاز الصندوق الوطني للتأمين على البطالة CNAC ضمن جهاز أناد (قناة الجزائرية الثالثة).

4-2. المزايا الجبائية ضمن قانون الاستثمار في إطار وكالة أناد الإنشاء والتوسعة (الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية، 2023):

4-2-1. مرحلة الإنجاز:

-الإعفاء من حقوق نقل الملكية بمقابل مالي للإكتسابات العقارية الخاصة في إطار إنشاء نشاط صناعي.

-الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة (TVA) لمقتنيات التجهيزات والخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز الإستثمار الخاص بمرحلتي الإنشاء والتوسيع بالنسبة للنشاطات الخاضعة للنظام الضريبي الحقيقي.

-لا تستفيد السيارات السياحية من هذا التدبير إلا إذا كانت تشكل الأداة الرئيسية للنشاط.

-تطبيق نسبة مخفضة بـ 5% تخص الحقوق الجمركية للتجهيزات المستوردة والداخلة مباشرة في إنجاز الإستثمار.

4-2-2. مرحلة الإستغلال:

-الإعفاء من الرسم العقاري على البناءات والبناءات الإضافية لمدة 03 سنوات، 06 سنوات أو 10 سنوات حسب موقع المشروع، إبتداءا من تاريخ إتمامها.

-الإعفاء من الضريبة الجزافية الوحيدة IFU أو حسب الحالة (IRG, IBS وTAP)، لمدة 03 سنوات، 06 سنوات أو 10 سنوات، حسب موقع المشروع، إبتداءا من تاريخ الإستغلال.

- عند إنتهاء فترة الإعفاء المذكورة في المنطقة الثانية يمكن تمديدها لسنتين (02) عندما يتعهد المستثمر بتوظيف ثلاثة (03) عمال على الأقل لمدة غير محددة.

4-3. المخاطر الجبائية في حالة عدم توفر شروط الاستفادة من الامتيازات في "ANADE":

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 إذ أن عدم احترام التعهد الخاص بخلق مناصب شغل مثلا يؤدي إلى سحب الامتيازات الممنوحة والمطالبة بالحقوق والرسوم الواجب دفعها بالاضافة إلى ذلك 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 حال عدم التصريح الطوعي باسترداد هذه المبالغ.

بالاضافة لما سبق وحسب المادة 142 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وللاستفادة من هذه التخفيضات أو الاعفاءات "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 مبلغ يقدر بثلاثين بالمئة (30%) من هذه الإعفاءات أو التخفيضات في أجل أربع (4) سنوات إبتداءًا من تاريخ إقفال السنة المالية التي تخضع نتائجها للنظام التفضيلي. ويقتطع المبلغ الواجب إعادة استثماره، من الربح القابل للتوزيع للسنة المعنية، في حدود 30% من هذا الأخير. وحددت المادة 142 أشكال الاستثمارات التي تقبل أن يعاد فيها استثمار المبالغ المعاد استثمارها.

وحسب الفقرة 02 من المادة 142 مكرر من ق.ض.م.ر.م فإنه وللاستفادة من المعدل المخفض للضريبة على أرباح الشركات، يجب على الشركة من جهة، أن تبين بشكل مفصل في تصريحاتها السنوية للنتائج، الأرباح التي يمكن أن تخضع لهذا المعدل، ومن جهة أخرى إرفاق قائمة مفصلة للاستثمارات التي تم انجازها، ويترتب عن عدم الامتثال لأي شرط من الشروط المذكورة في المادة، استرجاع مبلغ الضريبة على أرباح الشركات غير المدفوعة، زيادة على غرامة قدرها 25%.

من خلال ما سبق نرى أن الالمام بقوانين الاستثمار والقوانين الجبائية وشروط الحصول على الامتيازات والاعفاءات الجبائية تحتاج إلى معرفة واطلاع عميقين ومتابعة مستمرة للمستجدات على الساحة القانونية وحرص مستمر على مستوى المؤسسة للحفاظ على أن تظل شروط الاستفادة متوفرة، لذا فإن اعتماد المؤسسة على مستشار جبائي يمكنها من تجنب مخاطر إلغاء هذه الاعفاءات والامتيازات وما ينجر عنها من عقوبات.

5. الاستثمار في الأصول المالية (القيم المنقولة للتوظيف) لتحقيق وفورات مالية (بورصة الجزائر، 2014)

5-1. تعريف القيمة المنقولة للتوظيف:

القيمة المنقولة هي أصل من الأصول المالية تُصدره شركات ذات أسهم أو الدولة، وقد تأخذ شكلين رئيسيين، هما: السهم والسند. وتوصف هذه القيمة بأنها منقولة لأنها يمكن أن تكون محل تفاوض بين المستثمرين مما يسهل حركة وتنقل رؤوس الأموال المدخرة. ويتم إصدار القيم المنقولة في السوق المالية الأولية التي يتكون أساساً من المؤسسات المصرفية المكلفة بتوظيف السندات لدى المستثمرين. وتُسجل القيم المنقولة بعد ذلك للتداول في سوق البورصة أو تبادلها بالتراضي إذا لم تجتمع فيها شروط القبول في البورصة.

5-2. أنواع القيم المنقولة للتوظيف: (بورصة الجزائر، 2014):

5-2-1. *الأسهم*: السهم هو سند من سندات رأس المال، ويمثل وحدة قياس رأس مال الشركات ذات الأسهم. وهو سند ملكية يُخوّل للمستثمرين "المساهمين" حقوقا تتعلق بأصول الشركة.

5-2-2. *الأسهم العادية*: هذا النوع من الأسهم هو السائد في شركات المساهمة الجزائرية. ويمنح السهم العادي للمساهم الحق في تصويت واحد، والحق في حصة من أرباح الأسهم، والحق في الحصول على المعلومات والحق في الأصول.

5-2-3. *الأسهم الممتازة*: هذه الأسهم لا تخوّل لصاحبها حق التصويت ولكنها تمنحه الحق في أولوية الحصول على الأرباح.

5-2-4. ***السندات*** : السند هو صك مديونية يُثبت وجود دين على شركة ذات أسهم أو الدولة. السند له مدة استحقاق محددة، وتُسدّد قيمته عند انتهاء هذه المدة. السند ذو عائد بنسبة فائدة يمكن أن تكون ثابتة أو تصاعدية، أو متغيرة ارتباطاً بتغيرات مؤشر معيّن أو من خلال مراجعتها. تُدفع الفائدة بشكل دوري سنوي عموماً (في الذكرى السنوية لتاريخ شراء السند).

5-2-5. ***سندات الخزينة العمومية*** : سندات الخزينة العمومية هي عبارة عن سندات دين سيادية تصدرها الحكومة الجزائرية من خلال المديرية العامة للخزينة، وذلك بغرض تمويل العجز في ميزانيتها. تصدر المديرية العامة للخزينة سندات الخزينة العمومية ذات ثلاث آجال وهي 7 و10 و 15 عاماً.

5-3. الوفورات الضريبية المحصلة من الاستثمار في القيم المنقولة للتوظيف *(بورصة الجزائر، 2014)*

تم اعفاء الأرباح والفوائد على الأسهم والسندات من الضرائب (الضريبة على الدخل الإجمالي المطبقة على الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح الشركات بالنسبة للأشخاص الاعتباريين)، وذلك إلى غاية 31 ديسمبر 2013. بعد انتهاء فترة الإعفاء، وما لم يتم تجديد هذا التدبير، سيخضع الدخل المتأتي عن الأرباح والفوائد وكذا فوائض القيم، وفقاً لطبيعة المستفيد إلى الضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة للأفراد المحددة حالياً بـ 10٪، والضريبة على أرباح الشركات بالنسبة للمؤسسات المتراوحة ما بين 19 و 25% (حسب طبيعة النشاط).

6. الاستثمار في الأصول غير الملموسة (البحث والتطوير وبرامج الابتكار)

إن الاستثمار في الأصول غير الملموسة، على سبيل المثال، من خلال برامج البحث والتطوير، مهم في الحجم ويتأثر مباشرة بالسياسة الضريبية والحوافز المستهدفة، وتشير الأدلة إلى أن الإنفاق على البحث والتطوير حساس لحوافز الضريبة وحوافز الائتمان.

(انظر أيضًا: (Klassen, K., Pittman, J, & Reed, M, 2004) (Chen, M. & Gupta, S., 2009)، (Gupta, S., Hwang, Y., & Schmidt. A., 2006)، (Hanlon & Heitzman, 2010, p. 148))

يكتسي هذا النوع من الاستثمار أهمية خاصة بالنسبة للمؤسسات والمشاريع الكبرى الصناعية منها بشكل خاص .. إن الاستثمار في قطاع البحث والتطوير التقانيين قد حقق أعلى العوائد الاستثمارية الإجمالية بالمقارنة مع الاستثمارات في القطاعات الأخرى. ومما يؤكد أهمية الاستثمار في "R&D" باعتباره مؤشرا لخلق القيمة والتغير داخل المؤسسة والتزايد المستمر في نسبة القيمة المضافة المعرفية في السلع والخدمات مقارنة مع قيمة الموارد الأولية والعمالة، وكذا ظهور عدد من التكنولوجيات الجوهرية ذات الكمون الربحي الهائل كتكنولوجيا المعلومات والاتصالات والتكنولوجيا الحيوية والمواد الجديدة والفضاء وأنظمة الليزر... وغيرها. (بوبعة و بواشري 2019، 489)،

المادة 171 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2023 نصت على أنه "تخصم من الدخل أو الربح في حد أقصاه ثلاثون بالمائة (30%) من مبلغ هذا الدخل أو الربح وفي حدود سقف يساوي مائتي مليون دينار (200.000.000 دج) العناصر التالية:

-النفقات المصروفة في إطار البحث و التطوير داخل المؤسسة.

-النفقات المصروفة في إطار برامج الابتكار المفتوح المحققة مع المؤسسات الحاصلة على علامة "مؤسسة ناشئة" "حاضنة أعمال"، في حالة ما إذا كانت النفقات المدفوعة تتعلق بالبحث والتطوير والابتكار المفتوح في آن واحد، لا يمكن أن يتجاوز المبلغ الاجمالي للنفقات مائتي مليون دينار (200.000.000 دج). تحدد أنشطة بحث التطوير في المؤسسة ونفقات البحث والتطوير التي تعتبر مؤهلة وكذلك النفقات المصروفة في إطار برامج الابتكار المفتوح بموجب قرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالبحث العلمي والوزير المكلف باقتصاد المعرفة."

ومن خلال ما سبق فإن تقديم المستشار الجبائي للنصائح بتوجيه المؤسسة لتبني الاستثمارات المتعلقة بالبحث والتطوير ومدى مساهمتها في الرفع من المردودية المالية للمؤسسة من خلال تحقيقها للوفورات الضريبية ومن خلال المعالجة المحاسبية (الضرائب المؤجلة)،

المبحث الثاني: دور المستشار الجبائي تدنية المخاطر الجبائية بإجراءات ضريبية تقنية:

يؤكد Ressignol (2000) على أن "الإجراءات أو الخيارات الضريبية التقنية هي اختيارات من المرجح أن توفر ميزة مالية للشركة، بشكل عام على المدى القصير، ولكن نطاقها لا يزال محدودًا. ويحدد أنه لا ينبغي إهمال أهميتها لأن ممارستهم المنهجية والمدروسة يمكن أن توفر في النهاية ميزة مميزة للشركة المعنية. (DAMMAK , 2006, p. 19) " وتجدر الاشارة إلى أن هذه التقنيات تختلف نسبة آثارها من دولة إلى أخرى اعتمادا على التشريعات الجبائية المعمول بها في تلك الدول والتحفيزات الجبائية الممنوحة للمؤسسات والمستثمرين فيها.

1. تسيير الاهتلاكات وأثر اختلاف طرق الاهتلاك على تشجيع الاستثمار:

1-1. مفهوم الاهتلاك وطرقه:

الاهتلاك هو ذلك الجزء من تكلفة الأصل الثابت الذي يخصم من المنتوجات مقابل خدمات الأصول المستخدمة في أعمال المشروع، والذي يكون بطرق مختلفة والمتمثلة في الاهتلاك الثابت أو الخطي والاهتلاك المتناقص (التنازلي) والاهتلاك المتزايد (التصاعدي) والاهتلاك بوحدات الانتاج.

غير أن التشريع الجبائي الجزائري استثنى الاهتلاك بالوحدات الانتاجية، ووافق على الثلاثة أنواع أخرى مع وضع شروط لهذه الاختيارات، ومن خلال المادة 174 من قانون الاجراءات الجبائية ذكر بأنه " يطبق بقوة القانون نظام الإهتلاك المالي الخطي على كل التثبيتات"، غير أن القانون أعطى إمكانية

حساب الإهتلاك المالي للتجهيزات التي تساهم مباشرة في الإنتاج داخل المؤسسات حسب نظام الإهتلاك المالي التنازلي، واستثنى المباني السكنية والورشات والمحلات المستعملة في ممارسة المهنة.

كما يطبق الإهتلاك المالي التنازلي على المباني والمحلات التي تستعملها مؤسسات القطاع السياحي في ممارسة نشاطها السياحي.

يطبق الاهتلاك المالي التنازلي سنويا، على القيمة المتبقية للمُلك الواجب إهتلاكه ماليا وتحدد المعاملات المستعملة في حساب الإهتلاك المالي التنازلي حسب المدة العادية لإستعمال التجهيزات كالتالي:

الجدول رقم (3-5): المعاملات الضريبية لحساب أقساط إهتلاك نظام الاهتلاك التنازلي

المدة العادية لإستعمال التجهيزات	المعاملات
ثلاث (3) أو أربع (4) سنوات	1,5
خمس (5) أو ست (6) سنوات	2
تزيد عن ست (6) سنوات	2,5

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على المادة 174 الفقرة 2 من قانون الاجراءات الجبائية 2023.

للإستفادة من الإهتلاك المالي التنازلي، يجب على المؤسسات المسموح لها باختيار النظام الخاضعة للنظام الضريبي المفروض حسب الربح الحقيقي، أن تختار وجوبا هذا النوع من الإهتلاك المالي. ويجب الإدلاء كتابيا بهذا الاختيار الذي لا رجعة فيه بخصوص نفس التثبيتات أثناء تقديم التصريح بنتائج السنة المالية المقفلة. ويحسب الإهتلاك المالي على أساس سعر الشراء أو التكلفة.

وحسب المادة 174 من قانون الاجراءات الجبائية فإنه يمكن للمؤسسات أن تقوم باهتلاك استثماراتها ماليا، حسب نظام الإهتلاك المالي التصاعدي، ويتم حسابه بضرب القاعدة القابلة للإهتلاك

المالي في الجزء الذي يقبل كبسط عدد السنوات المطابقة لمدة الإستعمال المنقضية وكمقام **ن (+1)** وتمثل "ن" عدد سنوات الإهتلاك المالي. وللإستفادة من نظام الإهتلاك المالي هذا، يجب على المؤسسات إرفاق رسالة واختيار هذا النظام بتصريحها السنوي المالي الآخر. ويقضي هذا الإختيار فيما يخص الإستثمارات الخاضعة له إستبعاد تطبيق أي نوع من أنواع الإهتلاك الأخرى.

1-2. طرق الاهتلاكات وعلاقتها بالضريبة:

لا يعد الاهتلاك مصدرا للأموال بحد ذاته، لأن الاجراء المحاسبي لاحتساب قيمة الاهتلاك لا يعدو كونه قيدا دفتريا لاثبات أعباء الاهتلاك المرتبط بالفترة المحاسبية، وبالتالي فإن عملية اثبات هذا القيد لا ينتج عنها أية تدفقات نقدية خارجة أو داخلة.

إلا أنه يمكن زيادة الأموال المتولدة بطريقة غير مباشرة نتيجة تخفيض دفع الضريبة. وبما أن مخصصات الاهتلاك تخصم من النتيجة قبل الضرائب فإن النتيجة الصافية تتأثر تبعا لذلك، وأي طريقة من طرق الاهتلاك تأثر على النتيجة الصافية للسنة المالية بنسبة مختلفة.

إن اختيار استخدام نظام الاهتلاك المالي التنازلي يؤدي إلى خصم أقساط عالية من النتيجة الخاضعة للضرائب في السنوات الأولى من حياة الأصل الثابت الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض دفع الضرائب في السنوات الأولى بالمقارنة مع الطرق الأخرى، وتجدر الاشارة إلى أن الفروقات الحاصلة في صافي الربح على مدار العمر الأنتاجي للأصل الثابت جراء احتساب الاهتلاك إذا ما قارناه بالاهتلاك الثابت أو المتزايد (التصاعدي) ستتلاشى في السنة الأخيرة من العمر الإنتاجي، لكن ما يمكن أن تحصله المؤسسة كميزة من هذا الخيار هو القيمة الزمنية للنقود، "أي أن التدفقات النقدية التي ستحصل في المستقبل سيكون لها قيمة حالية أقل من قيمتها الإسمية في حالة تحققها في المستقبل، وأن قيمة التدفقات النقدية المستقبلية التي ستحقق في الوقت الحالي، ستكون أكبر من قيمتها الاسمية الحالية، وخصوصا إذا

كانت نسبة التضخم تتزايد سنة بعد سنة، وهو ما يوفر لها تمويل ذاتي يساعدها على تجديد استثماراتها وتمويل رأس المال العامل، ومن جهة أخرى فإن ارتفاع معدل الضرائب المفروض على النتائج قد يفقد هذا الخيار ميزته هذه.

إن تدخل المستشار الجبائي في توجيه المؤسسة لاعتماد نظام اهتلاك معين يرتبط باحتياجات المؤسسة وخصوصيتها، بحيث يمكن "توجيه المؤسسات التي يتميز نشاطها بالاستقرار إلى البقاء في نظام الاهتلاك الخطي، كونه النظام المعمول به في الجزائر ما لم تطلب المؤسسة تغييره، أما الاهتلاك المتناقص يتم فيه استرجاع قيمة الاستثمار بوتيرة أسرع من النظام الخطي، بحيث يمكِن المؤسسة من توفير تمويل ذاتي كبير في السنوات الأولى وانخفاضه تدريجيا في السنوات اللاحقة، وكذا الخضوع لضريبة أقل في السنوات الأولى وبالتالي فإن هذا النظام يلائم المؤسسات حديثة النشأة، حيث يمكنها من استرجاع الجزء الأكبر من قيمة استثماراتها، ويوفر لها الموارد اللازمة لمواجهة الاختلالات التي قد تتعرض لها في بداية نشاطها، وفيما يخص الاهتلاك المتصاعد فهو عكس نظام الاهتلاك المتناقص، حيث يتصاعد قسط الاهتلاك تدريجيا، ويترتب على ذلك تحقيق المؤسسة لتمويل ذاتي ضعيف في السنوات الأولى ثم يتزايد بمرور الوقت، ومن ثم فإنه يناسب المؤسسات الساعية إلى التوسع التدريجي أو التي اعتمدت على القروض لتمويل استثماراتها".

2. *الخطر الجبائي الناجم عن العجز المرحل:*

يحاول المستشار الجبائي في هذه الحالة الاستفادة قدر المستطاع من الإمكانيات المتاحة للتعامل مع العجز، وهنا تكون أمام المؤسسة خيارين:

2-1. *الترحيل الأمامي للعجز:*

تنص المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2023 على أنه "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"، لا يسمح للمؤسسة بتحميل جزء فقط من العجز بل يجب تحميله بقدر طاقة استيعاب الربح له، من جهة أخرى إذا لم تحقق المؤسسة خلال هذه السنوات أرباحا أو أن الأرباح المحققة لم تكفي لتغطية العجز، فإن هذا الأخير يسقط بالتقادم، ولا يمكن تحميله على سنوات أخرى.

هذا يعتبر امتياز جبائي مهم يطرحه التشريع الضريبي الجزائري. ولكن الخطر الذي يعترض 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 على الأرباح المستقبلية وبالتالي إعطاء المؤسسة فرصة لتطوير نشاطها.

2-2. الترحيل الخلفي للعجز:

الأصل هو الترحيل الأمامي للعجز في حدود أربع سنوات، لكن يمكن الترحيل الخلفي للعجز بتحميله على الأرباح الجبائية غير الموزعة للثلاث سنوات الأخيرة التي سبقت سنة العجز، مع البدء بأقدم ربح غير موزع، وهذا دون أن تفقد المؤسسة حقها في الترحيل الأمامي للعجز غير المحمل (كيموش و بلخيري، 2019، صفحة 225).

3. الخطر الجبائي الناجم عن المؤونات:

المؤونات هي تكلفة غير مؤكدة كونها متوقعة الحدوث فقط، وتكون نتيجة لإمكانية تعرض المؤسسة لمخاطر أثناء ممارستها لنشاطها، 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، فإذا تحققت فعلا تصبح تكلفة نهائية تطرح من نتيجة السنة المالية، وهو ما يقلص الوعاء الضريبي، أما إذا لم تتحقق فإنها تسترجع وتضاف إلى النتيجة، والمؤونة غير المحققة ترفع من قدرة التمويل الذاتي للمؤسسة، أما المؤونة المحققة فإضافة إلى تغطيتها للخسائر فإنها تساهم في تحقيق وفرات ضريبية نتيجة معاملتها كعبء قابل للتخفيض عند تحديد أساس الضرائب على الأرباح.

نصت المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على إمكانية طرح المؤونة من النتيجة المحاسبية لتشكيل النتيجة الجبائية، ونصت المادة 140 مكرر على أنه يجب أن يكون العبء المخصوم فعليا ومبررا بالمستندات الثبوتية المحررة قانونا، "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 الأنجلوسكسوني 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 ومؤسسات القرض فقط بشرط ألا تتجاوز الحصة السنوية لهذه المؤونة حدود (5 في المائة) من مبلغ القروض المستعملة على الأمد المتوسط والطويل، مع امكانية اضافة 2% في حالة منح قروض لدفع مبيعات في الخارج وتكون هذه النسبة من قيمة القروض الممنوحة المتعلقة بالعمليات المنجزة في الخارج.

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 (حفاي، 2004 ، صفحة 28).

4. *التأثير الجبائي على التنازل عن الاستثمارات (الخيارات المرتبطة بإعفاءات المكاسب الرأسمالية):*

منح المشرع الجبائي للتنازل عن الاستثمارات الخاصة بالمؤسسة التى تحقق فائض قيمة معالجة جبائية خاصة لهذه النتيجة حسب نسب متفاوتة مشروطة بمدد معينة وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (3-6): المعالجة الجبائية لفوائض القيم للاستثمارات المتنازل عنها

نوع فائض القيمة	مدّة الاحتفاظ بالاستثمار المتنازل عنه	الحصة المدمجة في ربح المؤسسة الخاضعة للضريبة	الحصة المعفية من الضريبة
فائض قيمة قصير المدى	أقل من ثلاث سنوات	% 70	% 30
فائض قيمة طويل المدى	أكثر من ثلاث سنوات	%35	%65

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على المادتين 172 و173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2023.

يتضح لنا من خلال الجدول أعلاه أنه عندما تحقق المؤسسة فوائض قيم، فإن الحصة من فائض القيمة المعفية من الضريبة تقدر بـ 30% بالنسبة لفائض القيمة قصير المدى و65% لفائض القيمة طويل المدى، وهذا في حالة عدم اتخاذ المؤسسة لقرار إعادة استثمار هذه الفوائض.

وحسب المادة 173 الفقرة 2 وفي حالة ما إذا قررت المؤسسة إعادة استثمار مبلغ يساوي فائض القيمة الناتج عن التنازلات مع إضافته لسعر تكلفة عناصر الأصول المتنازل عنها قبل انقضاء أجل ثلاثة سنوات، ففي هذه الحالة فائض القيمة المذكور لا يدخل ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة. بينما في الحالة المعاكسة، ينقل فائض القيمة إلى الربح الخاضع للضريبة للسنة المالية التي انقضى فيها أجل ثلاثة سنوات.

غير أن هذه الفوائض تعفى كليا من الضريبة في حالة إعادة استثمارها قبل انقضاء ثلاث سنوات في شراء أصول رأسمالية جديدة أو تحققها بين شركات من نفس التجمع أو في إطار القرض الايجاري. تشجع هذا المعاملة الضريبية أصحاب المؤسسات على الاستثمار وتدفعهم إلى شراء أصول رأسمالية جديدة، نتيجة الوفر الضريبي المترتب عن ذلك. كما تشجع في نفس الوقت المؤسسات المالية والبنوك على العمل بصيغة التمويل الإيجاري لصالح هذه المؤسسات (زواق، 2017، الصفحات 341-342).

5. *المخاطر الجبائية المترتبة عن إعادة استثمار الأرباح:*

من خلال المادة 21 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (2023) فإن اختيار المؤسسة لإعادة استثمار أرباحها يمنحها تخفيض نسبته (30 في المائة) على الأرباح المعاد استثمارها فيما يخص تحديد الدخل الواجب إدراجه في أسس الضريبة على الدخل الإجمالي شريطة توفر ما يلي:

أ. يجب إعادة استثمار الأرباح في الاستثمارات الإهتلاكية (المنقولات أو العقارات) 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 إلتزام بإعادة الاستثمار، دعما لتصريحهم السنوي؛

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

ج. 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).

6. التأثير الجبائي على إعادة تقييم الاستثمارات *(طالب و قلادي، 2018، الصفحات 140-141):*

نقصد بإعادة تقييم الاستثمارات تلك العملية التي تعمل على تصحيح أرصدة حسابات الاهتلاك المحسوبة على أساس التكلفة التاريخية، بحيث تأخذ أثر ارتفاع الأسعار بعين الاعتبار.

فبموجب هذه العملية تقوم المؤسسة بإعادة النظر في قيم استثمارتها وبالتالي إعادة النظر في أقساط اهتلاكها. وحسب طريقة إعادة تقييم الاستثمارات كامتياز جبائي فيتعين منح المؤسسة لمعونة استثمارية تعادل مقدار الضريبة المستحقة على الفرق بين قيمة أقساط الاهتلاك وفقا لطريقة إعادة التقييم وأقساط الاهتلاك التقليدية.

وباعتبار إعادة التقييم شكل من أشكال التحفيز الجبائي فهو يعطي للمؤسسة عدّة امتيازات منها:

- استخراج فائض القيمة والذي هو غير خاضع للضريبة؛

- التقليل من أثر التضخم على المؤسسة؛
- إضافة أقساط اهتلاك أخرى.

وينتج عن هذه المزايا ما يلي:

- تدعيم قدرة التمويل الذاتي للمؤسسة؛
- تحسين الوضعية المالية للمؤسسة؛
- زيادة الطاقة الإنتاجية للمؤسسة؛
- زيادة ربحية المؤسسة.

المادة 186 مكرر ق.ض.م.ر.م لا تدرج في النتيجة الجبائية فائض القيمة الناتج عن إعادة تقييم التثبيتات غير القابلة للاهتلاك.

المبحث الثالث: دور المستشار الجبائي في مرحلة الاستغلال

1. أهمية دور المستشار الجبائي في مرحلة الاستغلال:

يتدخل المستشار الجبائي أو المسير الجبائي في هذه المرحلة من أجل تحديد الأثر الجبائي على نشاط المؤسسة، من خلال تركيزه على التأثيرات المتعلقة بالتوازن المالي والمتمثلة في: الخزينة، رأس المال العامل، إحتياجات رأس المال العامل.

"تأثر الخزينة بعامل الجباية، يكون من خلال دراسة تأثير مختلف الضرائب والرسوم التالية: الرسم على القيمة المضافة (TVA)، الضريبة على أرباح الشركات(IBS)، الرسوم الجمركية، الرسم على النشاط المهني، الرسم العقاري. وبالتالي يمكن القول أن وضعية الخزينة تعتبر من بين المهام الأساسية والنقاط الحساسة التي ينبغي على المسير الجبائي وضعها ضمن الأولويات. حيث تقتضي 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 (غرامات الوعاء وغرامات التحصيل) تؤثر سلبا على التدفقات النقدية للمؤسسة، كما أن فكرة التأثير الجبائي على رأس المال العامل لا يمكن ملاحظتها بصورة مباشرة، وإنما هي متضمنة من خلال العناصر المكونة لرأس المال العامل. فتأثير الجباية على رأس المال العامل يمكن أن يكون من خلال التأثير على مكونات الأموال الدائمة، بحيث تحتوي الأموال الخاصة غالبا على جزء هام من الأموال المخصصة للتمويل الذاتي، وهذا الأخير معفى بنسبة كبيرة من الضريبة وكذلك الحال بالنسبة للديون التي تترتب عليها وفورات ضريبية. كما يتجلى التأثير الضريبي على رأس المال العامل من خلال الاستثمارات، فهي تظهر بالقيم الصافية في الميزانية، وذلك بعد طرح قيمة الاهتلاكات من القيمة الإجمالية للاستثمارات، ففي حالة تسريع الإهتلاك، الذي يعد اختيارا محضا، فإن قيمة الاستثمارات ستنخفض، وترتفع قيمة الأموال الدائمة وهذا بدوره يؤدي إلى ارتفاع رأس المال العامل. ويعد الرسم على القيمة المضافة، أهم رسم يؤثر مباشرة على إحتياجات رأس المال العامل، وذلك من خلال قاعدة " التفاوت الشهري"، إذ "ينبغي على المستشار الجبائي تنبيه المؤسسة إلى ضرورة الموازنة بين ما تدفعه من ضرائب وما تقبضه من مداخيل، وذلك بحصر جميع الضرائب التي تخضع لها، وحسن تسييرها، من خلال جدولتها، فمثلا بالنسبة للرسم على القيمة المضافة، فعندما تمنح المؤسسة مهلة دفع للزبائن أكبر مما يجب، فإنها تصبح ملزمة بدفع الرسم على القيمة المضافة، الذي لم تحصله من خزينتها، وهذا ما يحدث احتياجا ماليا يؤثر سلبا في توازنها المالي، لهذا يجب عليها أن تُسَير وبصفة عقلانية مهلة الدفع المتعلقة بمختلف المتعاملين معها (الزبائن والموردين). (كيموش و بلخيري، 2019، صفحة 226)"

"يمكن أن نستنتج بأن تأثير الجباية على دورة الاستغلال ينعكس بصورة مباشرة على وضعية التدفقات النقدية، حيث أن هذا التأثير يكون في صالح المؤسسة إذا أتقنت هذه الأخيرة تسييرها والتحكم في مواعيد استحقاقها لضمان السيولة اللازمة ولتفادي الوقوع في ضغوطات مالية، غرامات أو تقويمات جبائية". (عباسي و محمود فوزي، أثر ت ج ...، 2013، صفحة 121)

2. مهام وتوجيهات المستشار الجبائي في مرحلة الاستغلال:

2-1. الحرص على انتظام المحاسبة واحترام القوانين التي تنظم نشاط المؤسسة:

يحرص المستشار الجبائي على توجيه المؤسسة إلى المسك الصحيح للدفاتر المحاسبية الضرورية، كونها وثائق إثباتية هامة تساهم في حمايته في حالة المتابعة من طرف الإدارة الجبائية. ومن بين أهم التوجيهات التي يحرص المستشار الجبائي على قيام المؤسسة بها ما يأتي:

- التصريح بوجودها إلى مفتشية الضرائب التابعين لها خلال الثلاثين يوم الأولى من بداية نشاطها (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2023، المادة 183)؛
- "مسك الدفاتر المحاسبية (دفتر يومية، دفتر الأستاذ، دفتر الجرد)، والاحتفاظ بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة العمليات اليومية، وكذا إجراء جرد مرة واحدة سنويا على الأقل لعناصر الأصول والخصوم، وإقفال الحسابات قصد إعداد القوائم المالية، كما يجب حفظ الدفاتر والمستندات لمدة عشر سنوات؛
- إحترام قواعد الوقاية الصحية والأمن الخاصة بالنشاط، حيث تقوم اللجان متساوية الأعضاء للوقاية الصحية والأمن بتفتيش أماكن العمل، وتتعرض المؤسسة إلى عقوبات وغرامات في حالة عدم احترام شروط الأمن والنظافة والوقاية التي يحددها النظام؛

- التصريح بالعمال لدى الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي، حيث يتم إجراء تفتيشات فجائية من قبل مفتشية العمل، وتتعرض المؤسسات التي لا تقوم بتسجيل العمال لدى الضمان الاجتماعي في أجل عشرة أيام ابتداء من تاريخ توظيفهم إلى غرامة مالية وعقوبات أخرى حسب الحالة؛
- احترام الأسعار المقننة والمحددة من طرف وزارة التجارة لبعض المواد والخدمات، والتي تخضع لمراقبة مكتب مراقبة الممارسات التجارية التابع للمديريات الولائية للتجارة." (كيموش و بلخيري، 2019، الصفحات 227-228)

بالاضافة لما سبق يقوم المستشار الجبائي في هذه المرحلة بالعديد من الإجراءات تختلف حسب خصوصية كل مؤسسة منها:" (بن سويسي و سليماني 2018، 706-707)

- توضيح أهمية إتباع المؤسسة لبرامج صيانة متطورة ومستمرة، ممثلة في عمل وإتباع برامج لصيانة الآلات والماكينات محققة بذلك وفرا ضريبيا كبير.
- تحميل المؤسسة لكل سنة مصاريف فروقات العملة: يتوجب على المؤسسة أن تقوم بتحديد ما تتحمله من مصروفات فروقات العملة، ويتم ذلك بتقييمها لأرصدة ديونها في الخارج بالعملة الأجنبية، وتقييم أرصدتها في الخارج بالعملة المحلية.
- تشجيع المؤسسة على امتلاك الأصول أو استئجارها خاصة إذا كانت الحاجة للأصل لفترة زمنية قصيرة ففي حالة احتياج المؤسسة لآلة ما في فترة قصيرة فإنها تقارن بين المزايا الضريبية لامتلاكها والمزايا الضريبية لاستئجارها.
- التسيير الجبائي من خلال سياسة المخزون وذلك بإتباع المؤسسات لسياسات محاسبية، تهدف للاستفادة من طرق تقييم المخزون بحيث تحقق لها أكبر وفر ضريبي ممكن وخاصة المؤسسات الصناعية ومن المعروف أن هناك ثلاث طرق لتقييم المخزون متعرف عليها هي: طريقة FIFO، LIFO، التكلفة الوسطية المرجحة إن ما يميز هذه الطرق عن بعضها هو البعد الضريبي، فعلى سبيل المثال نرى

بأن طريقة الوارد أخيرا صادر أولا تعمل على تحقيق أكبر وفر ضريبي بالمقارنة بالطرق الأخرى في حالة حدوث ارتفاع مستمر لأسعار المخزون مع ثبات نسبي لكمية المخزون من سنة إلى أخرى في كمية المخزون.

- إن القيام بعملية التسيير لمختلف الضرائب والرسوم له تأثير مباشر على خزينة المؤسسة وتوازنها المالي حيث يمكن أن يتحكم في التدفقات النقدية الخارجة والاستفادة من مختلف القواعد الجبائية لتحسين الوضعية المالية للمؤسسة وبالتالي يهدف إلى التحكم الإيجابي لمختلف الضرائب والرسوم واستعمالها كوسيلة تمويلية في المؤسسة ولبلوغ هذا الهدف من الضروري على المؤسسة استغلال أقصى الحلول والاختيارات الممنوحة قانونا، كاسترجاع رصيد الرسم، والاستفادة من نظام الشراء بالإعفاء، واختيار نظام الرسم على القيمة المضافة."
- ينبغي على المستشار الجبائي تسيير العبء الجبائي على خزينة المؤسسة من خلال " تنبيه المؤسسة إلى ضرورة الموازنة بين ما تدفعه من ضرائب وما تقبضه من مداخيل، وذلك بحصر جميع الضرائب التي تخضع لها، وحسن تسييرها، من خلال جدولتها، فمثلا بالنسبة للرسم على القيمة المضافة، فعندما تمنح المؤسسة مهلة دفع للزبائن أكبر مما يجب، فإنها تصبح ملزمة بدفع الرسم على القيمة المضافة، الذي لم تحصله من خزينتها، وهذا ما يحدث احتياجا ماليا يؤثر سلبا في توازنها المالي، لهذا يجب عليها أن تسير وبصفة عقلانية مهلة الدفع المتعلقة بمختلف المتعاملين معها (الزبائن والموردين) .
- تخفيض النشاط الإنتاجي الذي تفرض عليه ضرائب مرتفعة".
- " العزوف عن استيراد أو تصدير السلع التي تفرض عليها رسوم جمركية مرتفعة. تدخل هذه الإجراءات إجمالا في إطار التهرب الضريبي المشروع" (كيموش و بلخيري، 2019، صفحة 219)

2-2. دور المستشار الجبائي في تحقيق الأمن الجبائية من خلال الامتثال باحترام آجال التصريحات:

2-2-1. مخاطر عدم أحترام آجال التصريحات والغش والتدليس:

بينت المادة 44 من قانون الاجراءات الجبائية مختلف الأسباب التي قد تعرض المكلف للتقييم التلقائي، وعلى ضوء هذه المادة يحرص المستشار الجبائي على تجنب وقوع هذه الأسباب قدر الامكان إذ يحرص على إيداع التصريحات الجبائية في آجالها ويحرص المستشار الجبائي أيضا على تجنب الغش والتعسف في استعمال الحق وذلك من أجل تجنب تعرض المؤسسة لتعديل الأوعية وفرض عقوبات، ويكون تعديل الأوعية بالتقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة بسبب رفض المحاسبة، حيث تنص المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه لا يمكن رفض المحاسبة عقب التحقيق فيها إلا إذا أثبتت الإدارة طابعها غير المقنع، في الحالات التالية :

- "عندما يكون مسك المحاسبة غير مطابق لأحكام المواد من 09 إلى 11 من القانون التجاري وشروط وكيفيات تطبيق النظام المحاسبي المالي وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها"، حيث تنص المادة 09 من القانون التجاري على إلزام كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر بمسك اليومية العامة وتسجيل كل عمليات المؤسسة فيه، وتنص المادة 10 كذلك على مسك سجل الجرد لعناصر أصول المؤسسة في نهاية كل سنة؛
- "عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبة؛"

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

الجدول (3-7). عقوبات عدم إيداع التصريح أو التأخر في التصريح:

طبيعة التصاريح	غياب التصاريح	التأخر في إيداع التصاريح
التصريح بالوجود	30.000 دج	مدة التأخير: شهر 30.000 دج
التصاريح الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات.	إخطار المؤسسة لتسوية وضعيتها في أجل أقصاه شهر، وعند عدم التجاوب تلجأ الإدارة إلى الفرض التلقائي للضريبة مع تطبيق زيادة 35 % من الحقوق المستحقة كعقوبة.	-مدة التأخير أقل من الشهر تطبق عقوبة 10% على الحقوق المستحقة. - مدة التأخير تتجاوز الشهر وتقل عن الشهرين تطبق عقوبة 20%. - مدة التأخير تتجاوز الشهرين تطبق عقوبة 25 % - تسديد متأخر للضريبة تطبق كعقوبة مع إضافة 10% عن كل شهر تأخير بداية من الشهر الثاني لتاريخ إستحقاق الضريبة دون تجاوز 25%.
التصريحات التي تحمل عبارة "لا شيء" والمستفيدين من إعفاء جبائي أو المحققين الخسارة		2500 دج مدة التأخير شهرًا واحدًا. 5000 دج مدة التأخير تتجاوز الشهر وتقل عن شهرين. 10.000 دج مدة التأخير تتجاوز شهرين.
التصريح المفصل الخاص بالزبائن G03	- فقدان الاستفادة من التخفيض المنصوص عليه في المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. - تطبيق غرامة جبائية من 1000 إلى 10.000 دج 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 5000 دج إلى 50000 دج، كل من قام بواسطة تقديم معلومات غير صحيحة أوردها في الجدول المفصل الخاص بالزبائن، بمناورات التملص من الوعاء أو من تصفية الضريبة. –استرجاع الرسم على القيمة المضافة المحمل للمشتريات بقيمة المبيعات بالجملة غير المصرح بها في الجدول الخاص بالزبائن.
نموذج التصريحات الشهرية أو الفصلية	• 10 % عن الإيداع المتأخر، و25 % عن الإيداع المتأخر بعد قيام الإدارة الجبائية بإعذار المدين بالضريبة لتسوية وضعيته في أجل شهر واحد. • بالنسبة لضريبة الدخل عن المرتبات والأجور يتم تحديد الأساس تلقائيا من طرف الإدارة، وتحسب الحقوق في حدود 20 % عن الأساس المحدد تلقائيا، وفي حالة عدم الدفع تطبق العقوبات المنصوص عليها في المادة 134 فقرة – 2
الكشف التلخيصي السنوي إلكترونيا	• غرامة جبائية بـ 25% في حالة عدم التصريح قبل 20 مايو على الأكثر • زيادة بـ 35% على الغرامة جبائية السابقة في حالة عدم التصريح بعد انقضاء أجل 30 يوم من تاريخ استلام الاخطار الرسمي

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المواد194، 192 و192 فقرة1، 192 مكرر فقرة1، و322 فقرة 1و2، 228 فقرة1، 134 فقرة1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2023.

أما المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال تناولت العقوبات المترتبة عن إخفاء جزء أو كل المبالغ المستحقة الدفع وكذا العقوبات

المترتبة على أعمال الغش، التي تم تعريفها في الفقرة 2 من المادة 193، والجدول التالي يبين العقوبات المترتبة عن النقص في التصريح الجبائي وكذا المترتبة عن أعمال الغش.

الجدول (3-8) : 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.
المبلغ =< 50.000 دج	%10	توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة.
50.000< المبلغ =<200.000	%15	لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50 % وعندما لا يدفع أي حق تحدد النسبة بـ 100%.
المبلغ يتجاوز 200.000 د ج	%25	تطبق نسبة 100% كذلك عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر

المصدر: من إعداد الباحث بناءًا على المادة **193** من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة **2023**

من خلال الجدولين السابقين نرى أن عدم الامتثال الضريبي وعدم احترام آجال الدفع أو غيابها زيادة على التصريح الناقص أو التصريح المدلس والمغشوش كل هذه الحالات تتسبب في تحمل المؤسسات لمخاطر جبائية تتمثل في العقوبات والغرامات المذكورة في الجدولين أعلاه، مما يؤدي إلى خفض النتيجة الصافية وخفض المردودية المالية للمؤسسة.

2-2-2. مخاطر عدم استيفاء الشروط الممنوحة ضمن الامتيازات أو عدم مراقبة الاختيارات الجبائية:

إن الاختيار الجبائي الذي تنتقيه المؤسسة في إطار الامتيازات الجبائية وسعيها للحصول على وفورات ضريبية تزيد قدراتها المالية يمكن أن يتحول إلى مصدر للخطر الجبائي، فبمجرد تطبيقها لإختيار جبائي معين تكون ملزمة بإحترام بعض الشروط، وفي حالة عدم تطبيقها وإحترامها لشروط الاستفادة من هذه الخيارات أو توقف المؤسسة في مرحلة ما عن تحقيق الشروط الضرورية للحصول عليه، يترتب عن ذلك إسقاط حق المؤسسة في الاستفادة من هذه الامتيازات وإخضاعها للضريبة وتعرضها لعقوبات جبائية والتي تعد بمثابة تكاليف إضافية. ونصت المادة 194 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه "عندما يتبين أن الاستثمارات الواردة في قرارات منح الإمتيازات الجبائية لم تنفذ، أو عندما تكون الشروط التي منحت على أساسها هذه القرارات لم تستوفى فإن عدم التنفيذ هذا، يؤدي إلى سحب الاعتماد وتجريد الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين منحت لهم هذه الامتيازات الجبائية بموجب الاعتماد من حق الاستفادة من هذه الإمتيازات. وتصبح الحقوق والرسوم والأتاوى التي تم إعفاؤهم منها مستحقة على الفور بغض النظر عن كل الأحكام المخالفة ودون المساس بعقوبات تأخير الدفع المنصوص عليها في المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و التي تحسب إبتداء من التاريخ الذي كان يستوجب فيه دفعها. كما تطبق أحكام المقطع السابق عندما يكون المستفيد من الإمتيازات الجبائية قد استعمل بعد تاريخ القرار طرقا تدليسية بمفهوم المادة 193-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ويعاقب على هذه المخالفة بقرار قضائي له قوة الشيء المقضي".

المبحث الرابع: دور المستشار الجبائي في مرحلة التمويل.

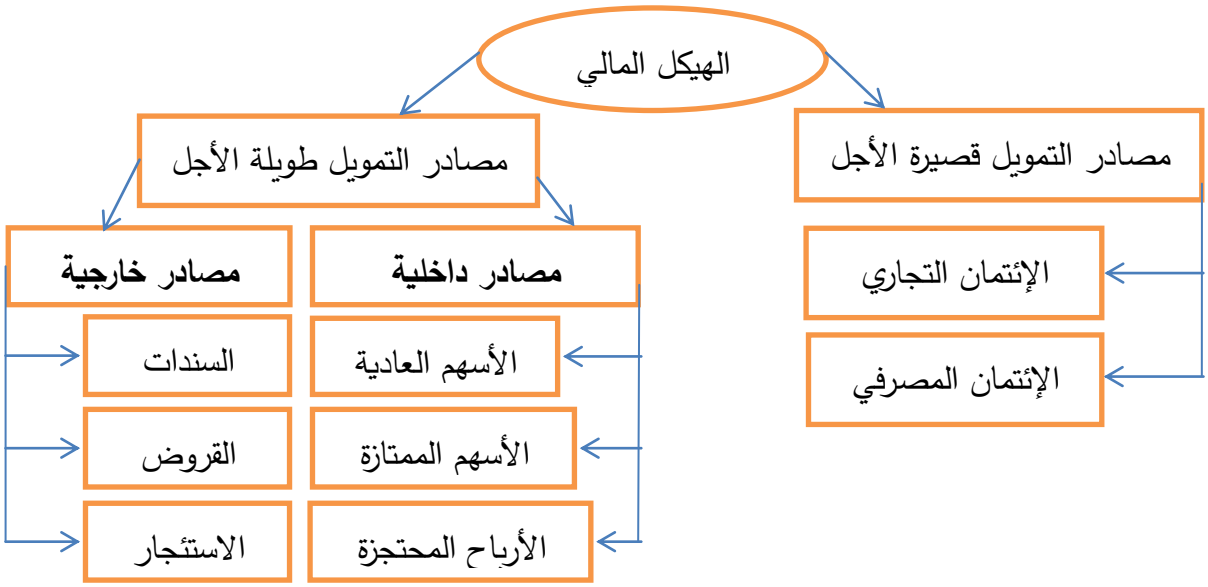
1. علاقة الهيكل المالي بالمتغير الجبائي في مرحلة التمويل:

يعتبر التمويل عصب الحياة في المؤسسات الاقتصادية بمختلف أنواعها وأشكالها، إذ تحتاج المؤسسات في كل مرحلة من مراحل دورة حياتها، وعند كل مستوى من مستويات نشاطها، إلى نوع أو آخر من مصادر التمويل من أجل القيام بأنشطتها ومهامها التي أُنشئت من أجلها. وعموما يمكن التمييز بين نوعين أساسين من الاحتياجات التمويلية للمؤسسة، الاحتياج التمويلي لدورة الاستثمار والاحتياج التمويلي لدورة الاستغلال (حركاتي، (2018/2017)، صفحة 3)، ويمكن التمييز بين نوعين من مصادر التمويل مصادر التمويل الخاصة والديون.

1-1. *مفهوم الهيكل المالي*: يمكن تعريفه أنه " تشكيلة المصادر التي تحصلت المؤسسة منها على الأموال المطلوبة بغرض تمويل استثماراتها وهو يتضمن جميع الفقرات المكونة لجانب الخصوم وحقوق الملكية"، أي هي توليفة مصادر التمويل التي اختارتها المؤسسة لتغطية استثماراتها. ويتكون الهيكل التمويلي للمؤسسة من مجموعة العناصر التي تشكل جانب الخصوم في الميزانية العامة سواء كانت هذه العناصر طويلة الأجل أم كانت قصيرة الأجل، وسواء كانت أموال دين (اقتراض) أو أموال خاصة. (حركاتي، (2018/2017)، صفحة 3).

وحسب هذا التعريف فإن الهيكل المالي هو مجموع قرارات التمويل التي تنعكس في الجانب الأيسر في الميزانية وهذا من الناحية المحاسبية. أما هيكل رأس المال فيتعلق بمصادر التمويل طويلة الأجل والدائمة كالديون طويلة الأجل والأسهم الممتازة والأسهم العادية والأرباح المحتجزة، ويستبعد جميع أنواع الإئتمان قصير الأجل، وبالتالي فهيكل رأس مال المؤسسة هو جزء من هيكلها المالي (بن عزيزة و زعيبط ، 2019، صفحة 237) والشكل التالي يبين مختلف مكونات الهيكل المالي:

الشكل رقم (3-1): مكونات الهيكل المالي في المؤسسة الاقتصادية



المصدر: عدنان تايه النعيمي، ياسين كاسب الخرشة (2007) اساسيات في الادارة المالية، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان الاردن، الطبعة الاولى، ص139.

1-2. تكاليف رأس المال والمفاضلة بينها:

باعتبار المؤسسة مركز للقرار، فإنها تقوم بإرساء جملة من القرارات المالية لغرض المفاضلة بينها، حيث تعمل على إحداث نوع من التركيب المالي، بهدف توجيه مختلف الموارد المالية إلى استخدامات ذات مردودية، عندئذٍ نقول أن المؤسسة بصدد رسم سياسة مالية (دادن، 2006، صفحة 107).

لا يوجد مصدر تمويلي مجاني باستثناء الائتمان التجاري في حالة غياب الخصم النقدي، وعليه ينبغي على المؤسسة دراسة المزايا والقيود التي تترتب عن هذا الاختيار بالموازنة بين العائد والمخاطر (بن عزيزة و زعيبط ، 2019، صفحة 238)

إلا أنه "تختلف تكلفة التمويل من مورد مالي إلى آخر حسب الطبيعة، فإذا كان مصدر التمويل هو الاستدانة فإن المؤسسة في وضع مخاطرة، نظرا لكونها ملزمة بتحمل تكلفة الأموال التي حازت عليها على سبيل الاستدانة مهما كانت مردودية تلك الأموال. عندئذ نقول أن المؤسسة أمام ما يسمى بتكلفة الاستدانة.

بينما إذا كان مصدر التمويل هو الأموال الخاصة فإن الأمر يختلف تماما، حيث أن المؤسسة في هذه الحالة أمام ما يعرف باسم تكلفة الأموال الخاصة، إذ أن هذا المصدر من التمويل يمثل ملكية في رأس مال المؤسسة، وهي بالتالي على علاقة بالأرباح المتوقعة من طرف المساهمين. وعليه فإن المؤسسة معرضة لمخاطرة تحقيق مردودية مساوية على الأقل لما هو متوقع من طرفهم. كما أنه قد يكون مصدر تمويل المؤسسة مزيجا من الموردين السابقين، وهي الحالة الأكثر شيوعا، ومن ثم تتحمل المؤسسة النوعين من التكلفة (تكلفة الاستدانة وتكلفة الأموال الخاصة)، عندها تكون أمام ما يسمى بتكلفة رأس المال. يلاحظ مما سبق، أنه توجد سيناريوهات عدة متعلقة بنمط التمويل، ويتضح بالتالي جليا أن درجة المخاطرة تختلف من نمط إلى آخر من أنماط التمويل. وعليه، فإنه من باب الرشادة أن تحسن المؤسسة اختيارها لهيكلها المالي، وهو ما يتطلب ترشيد السياسة المالية للمؤسسة (دادن، 2006، صفحة 107)"

أجمع المفكرون في مجال الإدارة المالية بأن الهيكل المالي الأمثل "هو ذلك الهيكل الذي يؤدي إلى تدنية تكلفة الأموال (تكلفة رأس المال) إلى أقل حد ممكن. وهذا ما يستدعي تحليل مفهوم تكلفة رأس المال والمقصود بتكلفة رأس المال (capital du coüt) " بأنها المتوسط الحسابي المرجح للتكاليف الناجمة عن مختلف الموارد المالية للمؤسسة، وبذلك فهي تكلفة مصادر التمويل، تحسب بالعلاقة التالية:

$$CMP = t \frac{V_{CP}}{V_D + V_{CP}} + i \frac{V_D}{V_D + V_{CP}}$$

حيث أن:

CMP: التكلفة الوسطية المرجحة (تكلفة رأس المال)

V_{CP}: قيمة الأموال الخاصة

V_D: قيمة الديون

[t]: تكلفة الأموال الخاصة

[i]: تكلفة الاستدانة بعد الاقتصاد في الضريبة (دادن، 2006، صفحة 107) "

أما أمثلية الهيكل المالي للمؤسسة فيقصد بها مدى إمكانية اختيارها لنسبة تمويل معينة بين كل الأموال الخاصة والديون الذي يؤدي إلى تدنية تكلفة رأس المال إلى أقصى حد ممكن وبالتالي تعظيم قيمة المؤسسة وهو ما تصبو إليه جميع المقاربات النظرية في هذا المجال. (بن عزيزة و زعيبط ، 2019، صفحة 237)

تتفاوت تركيبة الهيكل المالي بين الصناعات المختلفة بين شركة وأخرى، ولا توجد طريقة مباشرة توصل الشركات إلى كيفية تشكيل الهيكل المالي، فقد جاءت أول هذه الدراسات من قبل MODIGLIANI & MILLER (1958) التي اختصت بدراسة الهيكل المالي للمؤسسة وعلاقته بتكلفة الأموال، والتي بينت أن قيمة المؤسسة المتمثلة في قيمة استثماراتها والتي تتوقف بدورها على عوائدها والمخاطر المتعلقة بهذه العوائد لا ترتبط بأي علاقة مع الهيكل المالي، حيث إن مستوى المعلومات واحد لدى كل من إدارة المنشأة والمالكين، لذلك لا يوجد اختلاف بين استخدام مصادر التمويل المختلفة، فلديهم المعلومات نفسها عن المستقبل والفرص المتاحة أمام الشركة، وإن استخدام أي مصدر من مصادر التمويل لا يؤثر مطلقًا على القيمة السوقية للمنشأة، غير أن ذلك ليس صحيحًا بالواقع العملي إذ إن هنالك اختلاف في تصرفات المستثمرين، ووجود تكلفة للمعلومات والمبادلات، ووجود عمولات وساطة، وضرائب على أرباح الأعمال والأرباح الرأسمالية، ولا يوجد عدد كبير من المتعاملين في سوق الأوراق المالية، وذلك لكوننا نعيش بعالم واقعي ليس مثالياً بنى عليه افتراضات فرضية MODIGLIANI & MILLER (1958) (العون، البقوم، و شلاش، 2008، الصفحات 61-62).

وبعدما تعرضا موديلاني وميلر للانتقادات، كان رد فعلهما عام 1963 بنشر مقالة تصحيحية أسقطا فيه افترض عدم وجود ضرائب الشركات، وعليه توصلا إلى أن الزيادة في القروض تؤدي إلى الزيادة في قيمة المؤسسة بسبب الوفورات الضريبية للفوائد (TAX SHIELD/ECONOMIES D'IMPOT).

(بوربيعة ، 2012/2011، صفحة 66) والتحليل كما يلي:

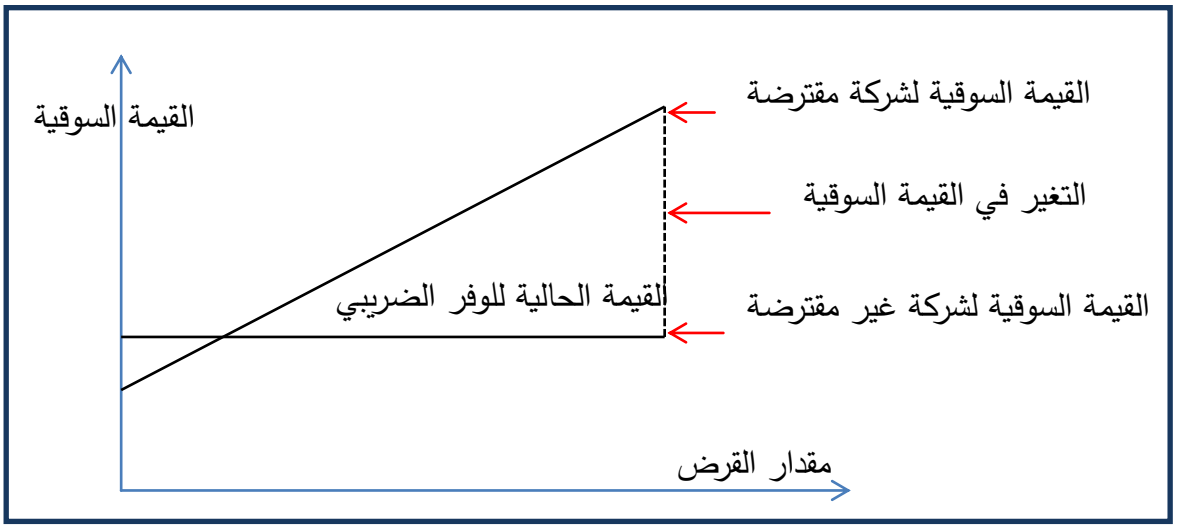
يتحقق الوفر الضريبي (TAX SHIELD) نتيجة لاعتماد الشركة على القروض، فزيادة التمويل للمقترض في تشكيلة الأموال يترتب عليه انخفاض مباشر في تكلفة الأموال المرجحة (WACC) مما يسبب ارتفاع في القيمة السوقية للشركة، وبالتالي:

القيمة السوقية لشركة مقترضة = القيمة السوقية لشركة غير مقترضة + القيمة الحالية للوفر الضريبي وذلك مع انتماء المشتركين لنفس المستوى من الخطر.

حيث أن **القيمة الحالية للوفر الضريبي= (معدل الضريبة×مقدار القرض×سعر الفائدة) / معدل الخصم.**

والشكل التالي يوضح ذلك (الزبيدي، 2004، صفحة 8):

الشكل (3 .2): أثر الوفر الضريبي على القيمة السوقية للمؤسسة



المصدر: (بن سويسي و سليماني 2018، 708-709)

ووفقًا لافتراض التسلسل في استخدام مصادر التمويل الذي قدمه MAYERS & HAJFUL (1984) واللذان أوضحا بأنه في حالة عدم تماثل المعلومات لدى المنشأة والأسواق المالية فإن أول وحدة تمويل عمليات المنشأة، واستثماراتها هو رأس المال الذي يتم توليده من مصادر داخلية، وإذا لم تكن الأموال التي تم توليدها داخليا كافية، فإن المنشأة تسعى إلى استخدام الديون الخارجية، يليها بعد ذلك إصدار حقوق الملكية بوصفها آخر مصدر تمويلي تلجأ إليه المنشأة، ولا شك أن هناك منفعة من التمويل بالدين، أو ما يسمى بالرفع المالي (أنظر الفصل الأول مبحث المردودية المالية)، والذي يُعدُّ أقل مصادر التمويل كلفة نظرًا للوفورات الضريبية المترتبة عليه، وهذا لا ينفي إرتفاع مخاطرها، ولأن هذا المصدر يزيد من ربحية المساهمين عن طريق زيادة العائد على حقوق الملكية، وزيادة نصيب السهم من الأرباح، ولكن التمويل بالدين سيف ذو حدين إذ إنه قد يؤدي إلى تعظيم خسارة المساهمين في حالة انخفاض الأرباح (العون، البقوم، و شلاش، 2008، الصفحات 61-62)

2. الإعفاءات والوفورات في التشريعات الضريبية للمصادر المالية:

2-1. مزايا القروض والسندات:

تُعدُّ فوائد القروض من بين الأعباء التي تخصم من المنتوجات قبل حساب الضريبة، ومن ثم يتولد عنها وفورات ضريبية تترك أثارا إيجابية على قيمة المنشأة.

ونظرًا للعلاقة الطردية بين معدل الضريبة والوفورات الضريبية فإنه يصبح من المتوقع أن تميل المنشأة التي لها ضريبة على الدخل بمعدل مرتفع إلى الاعتماد بدرجة كبيرة على الأموال المقترضة، أي أنه كلما ارتفعت الضريبة التي تخضع لها الأرباح الصافية للمنشأة اتجهت لدرجة أكبر للاعتماد على المديونية التي تطرح كلفة الفائدة عليها ضمن بقية المصروفات من الإيرادات عند تقدير الضريبة. (العون، البقوم، و شلاش، 2008، الصفحات 61-62). وبالتالي يترتب على ذلك مزايا جبائية متمثلة في الوفورات

الضريبية، وهذا بعكس الأسهم (طالب و قلادي، 2018، الصفحات 141-142) وذلك لأن الربح على الأسهم يدفع بعد دفع الضرائب.

وتتجه المنشأة لفرص بديلة لتحقيق وفورات ضريبية من مصادر أخرى غير فوائد القروض، مثل: الإهتلاك، والخصومات الضريبية التي تحصل عليها المنشأة نتيجة تنفيذها استثمارات جديدة تشجعها الحكومة في مناطق محددة.

إن معظم الدراسات (TITMAN & WESSELS, 1988) (DE ANGELE & MUSULS, 1986) (OZKAN, 2001)، أشارت إلى أن الشركات ذات الإعفاءات الضريبية المرتفعة (مقابل الاستهلاك، والاستثمار في الأصول) مقارنة مع دخلها تحوي على نسب مديونية منخفضة مقارنة مع الشركات الأخرى المتشابهة، وأن قرار الشركة التمويلي يعتمد على مقدار الإعفاءات الضريبية (العون، البقوم، و شلاش، 2008، الصفحات 61-62)، أي أنه في "بعض الحالات تكون المؤسسة المقترضة لها إعفاء أو لديها خسائر رأسمالية، وبالتالي لا تحقق وفورات ضريبية ففي مثل هذه الحالات الوضع الضريبي للمؤسسة لا يشجع على الاقتراض" (طالب و قلادي، 2018، الصفحات 141-142)

2-2. *مزايا عقد الإيجار التمويلي بالنسبة للمستأجِر:*

إن للنظام الجبائي تأثير على المؤسسة في اختيارها للقرض الايجاري كمصدر للتمويل، فيوفر لكل من المؤجر والمستأجر مزايا جبائية كنتيجة لعملية الاستئجار، حيث تعتبر أقساط الاستئجار كمصروفات تخصم من الإيراد قبل حساب الضريبة. ولشركة القرض الايجاري الحق في تطبيق اهتلاكات الاستثمار، وأيضا المستأجر له الحق في اقتطاع أعباء الاستغلال من القيمة الخاضعة للضريبة. ونجد أن النظام الجبائي يحفز حتى مؤسسات القرض الايجاري وذلك عن طريق المزايا الجبائية المقدمة والمتمثلة في الإعفاء من دفع الرسم على القيمة المضافة لشراء الأصول المنقولة، وأيضا الإعفاء من دفع الرسم

على الأرباح لمدة ثلاث سنوات (طالب و قلادي، 2018، الصفحات 141-142)، وقد منح التشريع الجبائي العديد من المزايا لهذا الخيار التمويلي، والمتثملة في النقاط التالية:

- باعتبار المستأجر من الناحية الجبائية مالك اقتصادي للأصل المؤَجَر فبالتالي فهو "يستفيد من حق خصم أقساط الإيجار المسددة إلى المؤجر من الربح الخاضع للضريبة (النتيجة الجبائية) إلى غاية نهاية الاستحقاقات مما يمكن من تخفيف العبء الضريبي (المادة 27، قانون المالية التكميلي 2010).
- يعد المستأجر جبائيا مستأجر للأصل المؤجر لذا يجب أن يقوم بتسجيل المبالغ التي يدفعها لصالح المؤجر كتكلفة (المادة 53، قانون المالية التكميلي 2014).
- إن مختلف الأعباء المالية التي يمكن أن يتحملها المستأجر في إطار عقد الإيجار التمويلي غير الفوائد المالية، كأعباء إتمام العقد مثلا وغيرها، يجب أن يقوم بإعادة إدراجها ضمن حساب الربح الخاضع للضريبة.
- إن رفع خيار شراء الأصل من قبل المستأجر يمكنه من: تسجيل الأصل المكتسب ضمن الأصول في ميزانيته بثمن الشراء الذي يوافق القيمة المتبقية المنصوص عليها في عقد الإيجار التمويلي، أقساط إهتلاك الأصل تضاف إلى الأعباء القابلة للخصم."
- إن السلع التي تكون موضوع رفع خيار شراء المستأجر في إطار الاعتماد الإيجاري الدولي، بشرط إدخالها إلى التراب الوطني في حالة جديدة، تعد استثمارات قابلة للاستفادة من المزايا المنصوص عليها في القانون رقم 16-09 المؤرخ في 29 شوال 1437هـ الموافق لـ 3 أوت 2016م والمتعلق بترقية الاستثمار (الجريدة الرسمية، 2016، صفحة 19).
- تستفيد المعدات المتعلقة بإنجاز الاستثمار من الامتيازات الجبائية والجمركية المنصوص عليها في الأمر رقم 01-03 المؤرخ في أول جمادى الثاني عام 1422هـ الموافق لـ20 أوت سنة 2001هـ

والمتعلق بتطوير الاستثمار، عندما يتم اقتناؤها عن طريق الاعتماد الإيجاري المالي المبرم مع المتعامل المستفيد الامتيازات المذكورة. (معلى و قطاف، 2022)

2-3. *مزايا الأسهم*: يوفر هذا المصدر التمويلي حرية الخيار للمؤسسة بعدم إلزامها بتوزيع الأرباح على المساهمين،"وبذلك تتحول الأرباح غير الموزعة إلى مصدر للتمويل الذاتي يوفر لخزينتها هامش سيولة لتغطية احتياجاتها، كما تزيد الأسهم من قدرتها المستقبلية على الاقتراض؛ (كيموش و بلخيري، 2019، صفحة 224)".

2-3-1. *التأثير الجبائي على الأسهم*:

إن الأصل في التوزيعات الخاصة بالأسهم هو حصول حامل السهم على نصيبه من الأرباح المحققة عندما تقرر المؤسسة توزيع هذه الأرباح أو توزيع جزء منها، وهذه التوزيعات لا تعتبر من بين المصاريف التحميلية التي ينبغي خصمها قبل فرض الضريبة. فالأسهم العادية والأسهم الممتازة يتشابهان من ناحية المعاملة الجبائية، حيث أن التوزيعات المقررة لحملة الأسهم العادية والأسهم الممتازة لا تعتبر ضمن التكاليف الواجبة الخصم وبالتالي فهي لا تحقق أي وفورات ضريبية للمؤسسة. ولكون التوزيعات تخضع لضريبة القيم المنقولة، ينتج عن ذلك ازدواج جبائي متمثل في الضريبة على الأرباح والضريبة على التوزيعات. وبالتالي فهذا الإجراء يؤدي إلى فقدان جزء كبير من التوزيعات، وفي ظل هذه الظروف فإنه من مصلحة المساهم إعادة استثمار هذه الأموال بدلا من توزيعها، وهذا راجع لكون الضريبة على الأرباح الرأسمالية تكون أقل بكثير من الضريبة على إيرادات القيم المنقولة. (طالب و قلادي، 2018، الصفحات 141-142).

2-3-2. من خلال سياسة توزيع الأرباح:

إن العلاقة بين سياسة توزيع الأرباح والجباية تكمن من خلال تفسير نظرية التمييز الجبائي والتي تشير إلى أنه لو كان معدل الضريبة على توزيعات الأرباح يزيد على معدل الضريبة على توزيعات الأرباح الرأسمالية. فإن حملة الأسهم يطلبون معدل عائد أكبر قياسا بشركة مماثلة تحتجز كل أرباحها أو الجزء الأكبر منه، مما يزيد من تكلفة الأموال للمؤسسة الأولى وبالتالي تنخفض القيمة السوقية للسهم الواحد. تكون في هذه المرحلة مهمة المسير الجبائي هي المساعدة على اتخاذ القرارات التمويلية في المؤسسة بالبحث عن مختلف طرق التمويل التي تساعد على تحقيق الوفورات الضريبية التي تخفض من الوعاء الجبائي، وبالتالي يمكن القول أن على المسير الجبائي أن يرشد المؤسسة إلى أحسن قرار تمويلي يحقق أهدافها المالية بأقل إخضاع ضريبي. ومنه التسيير الجبائي في مرحلة التمويل يهدف إلى التخفيض من الوعاء الضريبي عن طريق خلق الوفورات الضريبية من خلال الفوائد التي تدفعها المؤسسة على القروض، إذا كان التمويل بالإستدانة، وإختيار مصادر التمويل التي تعطي لها أكبر تحفيزات جبائية إذا كان التمويل عن طريق الأموال الخاصة. (عباسي و محمود فوزي، أثر ت ج ..، 2013، صفحة 121).

كخلاصة لهذا المبحث فإنه يمكن القول أن المستشار الجبائي يتدخل في هذه المرحلة إلى توجيه المستثمر إلى الاستفادة من قابلية الأعباء المالية للتخفيض عند تحديد الوعاء الضريبي، أي مساعدة وكيله على اتخاذ القرارات التمويلية في المؤسسة بالبحث عن مختلف طرق التمويل التي تساعد على تحقيق الوفورات الضريبية التي تخفض من الوعاء الضريبي، ومنه فإن التسيير في مرحلة التمويل يهدف إلى التخفيض من الوعاء الضريبي عن طريق إما خلق وفورات ضريبية من خلال الفوائد المدفوعة على القروض، إذا كان التمويل بالاستدانة واختيار مصادر التمويل التي تعطي لها التشريعات الجبائية أكبر تحفيزات جبائية إذا كان التمويل عن طريق الأموال الخاصة.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل خلصنا إلى أن القوانين المحاسبية والتشريع الجبائي الجبائي الجزائري يحتوي على الكثير من الفرص بالاضافة إلى أن هناك العديد من برامج الدعم الحكومية التي تتضمن امتيازات جبائية ينبغي أن تستغلها المؤسسات لتحسين وضعها المالي والتنافسي.

يمكن للمستشار الجبائي أن يساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة من خلال التأثير في:

- قرارات مرحلة الاستثمار: من حيث توجيه المؤسسة في اختيار الشكل القانوني والنشاطات والاستثمارات التي تسمح لها بالاستفادة من الامتيازات الجبائية.
- قرارات مرحلة الاستغلال: بتدخله في انتظام المحاسبة واحترام القوانين التي تنظم نشاط المؤسسة.
- قرارات مرحلة التمويل: بحيث يدفع بالمؤسسة إلى استخدام طرق التمويل الأقل تكلفة جبائيا.

بالإضافة إلى محاولته استخلاص كل الفرص المتاحة في القوانين والتشريعات الضريبية والتشريعات الأخرى والاستفادة من كل الإجراءات الضريبية التقنية.

الفصل الرابع:

الاطار التطبيقي للعلاقة بين المستشار الجبائي و المردودية المالية للمؤسسة

تمهيد للفصل:

المستشار الجبائي يمكنه أن يتدخل في مراحل مختلفة من حياة المؤسسة وفي مختلف المشاكل الجبائية التي يمكن أن تتعرض لها، بحيث يوجهها جبائيا في بداية نشاطها أو عند تغيير نشاطها أو زيادة رأسمالها أو في حالة توظيف أموالها أو استثمارها وكل النشاطات التي تقوم بها في إطار الاستغلال، كما يمكنه أن ينجز لها أو يساعدها في إعداد التصريحات الضريبية وفي حالة الرقابة الجبائية بالإضافة إلى تدخله في المنازعات الجبائية بين المؤسسة وبين الإدارة الجبائية. وفي هذا الإطار يسعى إلى تخفيض الأعباء الجبائية دون المساس بالقواعد الجبائية.

من خلال هذا الفصل سنستخدم أداتين لدراسة موضوعنا:

الأداة الأولى سنعتمد على دراسات حالات تطبيقية لمؤسسات اقتصادية لجأت لمستشار جبائي ولنرى طبيعة دور هذا الأخير وتدخله في الواقع الاقتصادي ومدى مساهمته في تحسين المردودية المالية للمؤسسات التي استعانت به، وهذا على ضوء ما رأينا سابقا في الجانب النظري، ومن خلال سعينا للَمس مختلف جوانب مهام المستشار الجبائي وتدخلاته، حاولنا في دراستنا التطرق ما أمكن لمختلف مراحل حياة المؤسسة ومختلف مشاكلها الجبائية التي تؤثر على مردودتيها المالية، ونظرا لعدم توفرنا على معلومات لمؤسسة واحدة تشمل على كل المراحل التي سندرسها، ارتأينا أن نأخذ أمثلة لمؤسسات مختلفة كل على حدة في مرحلة معينة ونحلل مدى مساهمة تدخل المستشار الجبائي في التأثير على مردوديتها المالية. سنحاول أولا تحليل تدخل المستشار الجبائي في مرحلة الاستثمار ومن ثم في مرحلة المراقبة ثم مرحلة المنازعات.

أما **الأداة الثانية** فهي مسح عن طريق أداة الاستبيان يشمل عينة من الممارسين للاستشارة الجبائية، وتجدر الاشارة في هذه النقطة أن القانون الجبائي لم يشترط على المؤسسة أن تستعين بمستشار

جبائي معتمد بنص صريح، ونظرا لصغر حجم هذه العينة من المستجيبين لأسئلة الاستبيان فإننا وسَعنا عينة استبياننا لتشمل إضافة إلى المستشاريين الجبائيين المعتمديين جميع الخبراء في مجال الجباية الذين يمارسون مهنة الاستشارة الجبابة من المحاسبين المعتمدين وخبراء المحاسبين وخبراء الجباية الذين تعتمد عليهم المؤسسات لحل مشاكلها الجبائية.

المبحث الأول: دراسة حالة مؤسسات اعتمدوا على مستشار جبائي.

نظرا لصعوبة ايجاد مؤسسة واحدة تتوفر فيها كل الحالات تم أخذ حالات من مؤسسات مختلفة اعتمدت على المستشار الجبائي لنرى حجم تأثير تدخله في المردودية المالية لهذه المؤسسات، وستنطرق في المرحلة الأولى على حالة اعتماد مؤسسة على مستشار جبائي في مرحلة الاستثمار، ثم في مرحلة المراقبة، ثم في مرحلة المنازعات.

1. الحالة الأولى: دور المستشار الجبائي في مرحلة الاستثمار والاستغلال وأثرها على المردودية المالية

1-1. المؤسسة محل الدراسة والاستشارة الممنوحة من المستشار الجبائي:

تلجأ العديد من المؤسسات التي ترغب في استثمار أموالها أو اقتناء التثبيتات إلى المستشار الجبائي محل دراستنا بغية التعرف على الامتيازات الجبائية التي يمكن أن توفرها البرامج الحكومية نظرا لكونه خبير في المجال الجبائي والمحاسبي ونظرا لعلمه بالاجراءات والشروط اللازم توافرها في المؤسسة لكي تحصل على هذه الامتيازات إضافة إلى أن الامتيازات تشترط ضمان بقاء شروط معينة لدى المؤسسة ودوام توفرها طيلة مدة الاستفادة.

لتوضيح مدى أهمية ذلك حصلنا من المستشار الجبائي محل الدراسة على ملف لشركة ذات مسؤولية محدودة نطلق عليها تسمية **ش ذ م م "SARL X"** تنشط في مجال مقاولة أشغال البناء **وتصنيع الخرسانة الجاهزة**، سنة 2019 بلغ رأسمالها **80.000.000 دج**، وجهها هذا المستشار للحصول على تثبيتات في إطار برنامج الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ANDI وذلك للاستفادة من الاعفاءات التي يمكن الحصول عليها.

تستفيد المؤسسات الاقتصادية التي تقتني إستثمارات في إطار وكالة ANDI من الإعفاء من الحقوق الجمركية، فيما يخص السلع المستوردة التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار، والإعفاء من الرسم على القيمة المضافة، فيما يخص السلع والخدمات المستوردة أو المقتناة محليا التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار، وسنرى خلال دراستنا ما هي الامتيازات التي حصلت عليها المؤسسة المستعينة بمستشارنا الجبائي في إطار هذه الوكالة وكيف أثر هذا الامتياز المتحصل على مردوديتها المالية.

1-2. تحليل نتائج تدخل المستشار الجبائي في مرحلة الاستثمار على المردودية المالية للشركة ذ م م "X":

من خلال الجداول التالية سنبين مختلف التخفيضات التي استفادت منها المؤسسة عن طريق الاستفادة من تخفيضات وكالة ANDI التي اقترحها المستشار الجبائي لاقتناء مجموعة من التثبيتات سنة 2019 كما يلي:

1-2-1. نتائج تدخل المستشار الجبائي على مستوى مرحلة الانجاز:

في هذه المرحلة نتطرق للامتيازات المتحصل عليها في مرحلة انجاز الاستثمار أي عند الاقتناء وقبل الاستعمال، وهذا ما سنوضحه في الجداول التالية:

الجدول رقم (4-1-1): ملخص فواتير لعمليات اقتناء الاستثمارات في إطار وكالة ANDI

التثبيت	تاريخ الاقتناء	سعر الوحدة (دج)	الكمية	المبلغ المدفوع خارج الرسم	ر.ق.م المعفى
TRACTEUR ROUTIER 4X2 EN KIT	/03/07 2019	9.000.000	1	**9.000.000**	**1.710.000**
PELLE HYDRAULIQUE SUR CHENILLES	/02/18 2019	14.200.000	1	**13.500.000**	**2.565.000**
NIVELEUSE	/02/18 2019	13.500.000	1	**13.500.000**	**2.565.000**
CAMIONA BENNE	/01/15 2019	11.900.000	10	**119.000.000**	**22.610.000**
CAMION ABENNE 6×4 (12m3)	/01/15 2019	11.900.000	5	**59.500.000**	**11.305.000**
CHARGEUSE PELLETEUS, JCB 3CX	/01/29 2019	9.760.000	2	**19.520.000**	**3.708.800**
فاتورة 6				**25.260.042**	**4.799.408**
		المجموع		**259.280.042**	**49.263.208**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على فواتير الاقتناء للتثبيتات وترخيص الامتيازات من مصلحة الضرائب في إطار ANDI.

من خلال الجدول أعلاه نستنتج أن تدخل المستشار الجبائي بتقديمه استشارة للمؤسسة بالاقتناء في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ANDI، وباعتبار أن الشركة **ذ م م "X"** أقتنت السلع من مورد محلي فإن الاعفاءات الجمركية غير معنية بها، نرى من خلال الجدول أن مجموع المبالغ المعفاة بلغت 44.478.800 دج منها مبلغ 44.463.800 دج يتعلق بالرسم على القيمة المضافة، ومبلغ 15.000 دج يتعلق بالرسم على الطابع.

التحليل: مبلغ الرسم على القيمة المضافة غير المدفوعة بالنسبة للمؤسسة له العديد من المزايا بالنسبة لها إذ أنه يجنب المؤسسة خروج أموال من الموجودات (البنك أو الصندوق)، والتي تتطلب فترة من الزمن لاسترجاعها في إطار الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع، أي أن هناك ربح للوقت الذي ينبغي انتظاره حتى تسترجع المؤسسة مبلغ الرسم على القيمة المضافة، وبهذا فالمؤسسة قد وفرت سيولة مجانية بمقدار 44.478.800 دج تمكنها من استغلالها فوريا لتعظيم أرباحها وتحسين مردوديتها المالية، بدون أن تضطر إلى اللجوء إلى البنك ودفع الفوائد على القروض التي تعتبر أعباء مدفوعة تخصم من النتيجة الصافية للسنة المالية. وبهذا تكون قد قللت من **التشوهات في التدفقات المالية** والتي يقصد بها آثار الضرائب على موارد الشركة، وتحديداً تأثير الضرائب على موجودات الشركة (التدفق النقدي)، إذا يشكل دفع الضرائب تدفقًا نقديًا خارجًا من الشركة مما يقلل من السيولة عن طريق إحداث خلل مالي قصير الأجل.

1-2-2. نتائج تدخل المستشار الجبائي على مستوى مرحلة الاستغلال:

استفادت **الشركة " SARL X "** في إطار وكالة ANDI وبعنوان مرحلة الاستغلال من الاستفادة من تخفيض على الرسم على النشاط المهني وتخفيض على الضريبة على أرباح الشركات **للخمس سنوات اللاحقة.**

يتم تحديد مبلغ الاعفاء بتحديد نسبة (معدل) الاعفاء من الرسم على النشاط المهني والضريبة على أرباح الشركات، وفق التشريعات التي نصت على امتيازات وكالة ANDI، معدل إعفاء هذا يمثل نسبة التثبيتات الجديدة إلى مجمل التثبيتات القديمة والجديدة معاً، ثم يتم ضرب هذه النسبة في مبلغ الرسم على النشاط المهني و يضرب كذلك في مبلغ الضريبة على أرباح الشركات وحاصل العملية يتم تخفيضه ويدفع ما بقي الضريبة، وفيما يلي القاعدة التي يتم بها حساب معدل الاعفاء:

$$\text{معدل الاعفاء \%} = \frac{\text{مبلغ التثبيتات الجديدة}}{\text{مبلغ التثبيتات الجديدة + مبلغ التثبيتات القديمة}}$$

ومن خلال وثائق المؤسسة استنتجنا أن التثبيتات الجديدة التي تم شراؤها في إطار وكالة ANDI تقدر بـ 259.280.042 دج والتثبيتات القديمة تقدر بـ64.000.000 دج و تقدر نسبة الاعفاء كما يلي:

$$\frac{259.280.042}{64000000 + 259.280.042} = 0.8020 \text{ أي } 80.20\%$$

وهذه النسبة تمثل نسبة التثبيتات الجديدة من مجموع كل التثبيتات العينية وهي نفسها النسبة التي تعفى بها المؤسسة من الضرائب على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني. ولحساب المبالغ المعفاة في حالة الشركة ذ م م "**X**" نقوم بحساب الرسم على النشاط المهني TAP للمؤسسة، والجدول التالي يوضح كيفية تحديد المبلغ الخاضع للرسم على النشاط المهني لهذه للشركة:

الجدول رقم (4-1-2): طريقة تحديد المبلغ الخاضع للرسم على النشاط المهني لسنتي 2020 و2021

		نوع النشاط	رقم الاعمال	التخفيض على النشاط	المبلغ الخاضع للرسم
2020	رقم الأعمال	منتجات مصنعة	46.541.420	-	46.541.420
		بيع خدمات وأعمال	389.512.530	%25	292.134.397,5
	المجموع		**436.053.950**	-	**338.675.817,5**
2021	رقم الأعمال	منتجات مصنعة	37.822.326	-	37.822.326
		بيع خدمات وأعمال	443.103.721	25%	332.327.790,8
	المجموع		**480.926.047**	-	**370.150.116,8**

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على حساب نتائج المؤسسة لسنتي 2020 و 2021 في الملحق (1).

من خلال الجدول السابق واعتمادا على المعطيات المستخرجة من حساب النتائج لسنتي 2020 و2021 نستنتج أن للمؤسسة نوعين من النشاطات حقق بها رقم أعمالها إذ أنه حقق من نشاط المنتجات المصنعة ما مقداره 46.541.420 دج لسنة 2020 و 37.822.326 دج لسنة 2021 والذي لا يمنح له أي تخفيض، ورقم أعمال آخر من بيع الأعمال بمقدار 389.512.530 دج لسنة 2020 و443.103.721 دج لسنة 2021 أي هذا المبلغ من الإيرادات المتأتية من البناء والأشغال العمومية والذي يمنح له تخفيض بنسبة 25 % أي المبلغ الخاضع هو 75% من المبلغ فقط.

الجدول رقم (4-1-3): تحديد المبلغ المخفض من الرسم على النشاط المهني بعد الاعفاء المستفاد من ANDI.

	المبلغ الخاضع للرسم TAP	نسبة TAP	مبلغ الرسم بدون تخفيض	نسبة TAP المخفضة	المبلغ المخفض
2020	46.541.420	%2	930.828,4	%80.20	746.524,37
	292.134.397,5	%2	5.842.688	%80.20	4.685.835,78
المجموع	**338.675.817,5**				**5.432.360,15**
2021	37.822.326	%2	756.446,52	%80.20	606.670,11
	332.327.790,8	%2	6.646.555,8	%80.20	5.330.537,75
المجموع	370.150.116,8		7.403.002,33		**5.937.207,86**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على حساب نتائج المؤسسة لسنتي 2020 و2021 من الملحق (1).

من خلال الجدول أعلاه نجد أن المؤسسة قد حققت وفراً ضريبيا بمقدار **5.432.360,15** دج فيما يخص الاعفاء في جانب الرسم على النشاط المهني لسنة 2020، وحققت وفراً ضريبيا بمقدار **5.937.207,86** دج فيما يخص الاعفاء في جانب الرسم على النشاط المهني لسنة 2021.

واستفادت المؤسسة أيضا من تخفيض بنفس النسبة على الضريبة على أرباح الشركات ويمكن تفصيلها كما يلي:

المبلغ المخفض في سنة **2020**:

- النتيجة العادية قبل الضرائب للسنة المالية لسنة **2020** هي 23013115 دج
- الضريبة على أرباح الشركات 23.013.115 دج × 23% = 5.293.016,45 دج

- أي أن المبلغ المعفى من الدفع في الضريبة على أرباح الشركات هو:

4.244.999,19 = %80.20 × 5.293.016,45 دج

المبلغ المخفض في سنة **2021**:

- النتيجة العادية قبل الضرائب للسنة المالية لسنة **2021** هي 2.169.375 دج
- الضريبة على أرباح الشركات 2.169.375 دج × 23% = 498.956,25 دج
- أي أن المبلغ المعفى من الدفع في الضريبة على أرباح الشركات هو:

498.956,25 × 80.20% = 400.162.91 دج

- وهذا يعني أن مقدار الوفر الضريبي الذي حققته المؤسسة نتيجة توجيهات المستشار الجبائي للاستفادة من المزايا التي يوفرها برنامج ANDI لسنة 2020 و2021 كانت كما يلي:

بالنسبة لسنة 2020:

4.244.999,19 + 5.432.360,15 = 9.677.359,34 دج

هذا المبلغ يعتبر وفر ضريبي تجنبت المؤسسة دفعه أي أنه بدل أن يصنف في جانب الأعباء ويخفض من النتيجة الصافية للسنة المالية بقي في صنف المنتوجات وحُسِب ضمن النتيجة الصافية وهذا ما سيزيد في المردودية المالية للشركة ذ م م "**X**"، وذلك بالنسبة التالية:

من خلال ميزانية المؤسسة في الملحق (2) نجد أن مقدار رؤوس الأموال الخاصة للشركة سنة 2020 هو 80.000.000 دج.

ومن خلال ما سبق فإن مقدار نسبة المردودية المالية المضافة نتيجة لتحقيق هذا الوفر هي:

$$\frac{9.677.359,34}{80.000.000} = 0.12096 \text{ أي } 12.09\%.$$

أي أن مقدار النسبة التي أضافها المستشار الجبائي في المردودية المالية للمؤسسة لسنة 2020 بتدخله هي 12.09%.

بالنسبة لسنة 2021 فتكون كما يلي:

400.162,91 + 5.937.207,86 = 6.337.370,77 دج

هذا المبلغ يعتبر وفر ضريبي تجنبت المؤسسة دفعه أي أنه بدل أن يصنف في جانب الأعباء ويخفض من النتيجة الصافية للسنة المالية بقي في صنف المنتوجات وحُسِب ضمن النتيجة الصافية وهذا ما سيزيد في المردودية المالية للشركة ذ م م "**X**"، وذلك بالنسبة التالية:

من خلال ميزانية المؤسسة في الملحق (2) نجد أن مقدار رؤوس الأموال الخاصة للشركة سنة 2021 هو 80.000.000 دج، أي أن مقدار نسبة المردودية المالية المضافة نتيجة لتحقيق هذا الوفر هي:

$$\frac{6.337.370,77}{80.000.000} = 0.07921 \text{ أي } 7.92\%.$$

أي أن مقدار النسبة التي أضافها المستشار الجبائي في المردودية المالية للمؤسسة لسنة 2021 بتدخله هي 7.92%.

2. الحالة الثانية: دور المستشار الجبائي في الرقابة الجبائية وأثرها على المردودية المالية:

سنجري خلال هذه المرحلة دراسة حول تدخل مستشار جبائي بعد أن استعان به مكلف بالضريبة يمتلك مؤسسة ذات شخصية طبيعية **ENT radiologue** تعرضت للمراقبة الجبائية من نوع

"التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة" **(vasfe)**. في المرحلة الأولى من هذه الدراسة سندرس طريقة تحديد الضرائب التي أضيفت على عاتق الشركة بعد إجراء التحقيق الجبائي زيادة على الغرامات المفروضة. أما في المرحلة الثانية سنحلل الرد الذي قدمه المستشار الجبائي باعتباره متكلم باسم المؤسسة على إشعار مصلحة الضرائب ثم في المرحلة الثالثة سنحلل فعالية هذا التدخل في تخفيض الضرائب والغرامات المحددة في الاشعار من خلال الاشعار النهائي الذي ترد به مصلحة الضرائب على المكلف.

2-1. المرحلة الأولى: التحقيق وإرسال إشعار مصلحة الضرائب للمؤسسة وتحديد الحقوق والغرامات

أرسلت مصلحة الضرائب إشعارا للتحقيق الجبائي بتاريخ 27 جوان 2019، وأخضعت المكلف للتحقيق في الوضع الجبائي العام للفترة الممتدة من 01 جانفي 2015 إلى 31 ديسمبر 2018، وتم إرسال الإخطار الأولي رقم 1006 بتاريخ 24 ديسمبر 2019.

بحيث أبلغت الإدارة الضريبية المكلف أنها تخطط لتعديل العناصر التي تم الاخطار بها بالفعل، لتكون بمثابة أساس لحساب ضريبة الدخل ومطالبته بضرائب إضافية لأسباب مبينة في هذا الإخطار. وأعطي فترة 40 يوما لصياغة ملاحظاته أو التعبير عن قبوله للتعديلات المقترحة، وأبلغ المكلف أن "عدم الرد خلال هذا الموعد النهائي سيشكل موافقة ضمنية من جانبه" وهذا ما هو منصوص عليه في المادة 21-5 من قانون الإجراءات الضريبية.

مع ابلاغه كذلك بإمكانية طلب التحكيم في المسائل الواقعية أو القانونية، حسب الحالة، من مدير الضرائب في الولاية أو رئيس قسم البحث والتحقيق، وفقًا لأحكام المادة 21-5 من قانون الإجراءات الضريبية. وحسب المادة 20-4 من قانون الإجراءات الضريبية تم منح المكلف خيار الحصول على مساعدة من مستشار من اختياره لمناقشة هذه المقترحات أو الرد عليها.

بتاريخ 27 جويلية 2020 أرسلت مصلحة الضرائب إلى المكلف بالضرائب تبليغ أولي تكميلي لسنوات 2016 و2017 و 2018 مع تصحيح سنة 2015 الموجود في الملحق (03) وهذا نظرا لورود معلومات من طرف البنك القرض الشعبي الجزائري وكالة الشلف ومعلومات من المديرية العامة للخطوط الجوية بالجزائر العاصمة تفيد بأن المكلف قام برحلات خلال فترة التحقيق، وبتاريخ 12 فيفري 2020 تقرر إعادة النظر في التبليغ الخاصة بسنة 2015، حيث ظهرت نتائج هذا التبليغ كما يلي:

حددت مصلحة الضرائب المجموع الكلي للنفقات الشخصية على كل سنة كالتالي:

- المجموع الكلي لسنة 2015 = 568.000 دج
- المجموع الكلي لسنة 2016 = 1.284.800 دج
- المجموع الكلي لسنة 2017 = 951.280 دج
- المجموع الكلي لسنة 2018 = 848.408 دج.

تم حساب رصيد الانطلاق بناءا على مجموع الأرباح الصافية لسنوات 2010 و2011 و2012 و2013 و2014 × 60%، والذي بلغ مقداره المحدد: 7.378.507 دج.

أظهر الاشعار جدول الموازنة المالية الشاملة والذي يحدد مجموع الايرادات ومجموع النفقات للكشف عن ما تعتبره مصلحة الضرائب الفارق بين الدخل الحقيقي والدخل المصرح به، واستنادا إلى هذا الفارق تحدد مصلحة الضرائب على أساسه الحقوق الواجب تحصيلها مع الغرامات المفروضة على المكلف.

الجدول رقم (4-1-4) : جدول تحديد الايرادات للسنوات الخاضعة للتحقيق الجبائي

الايرادات / السنة	2015	2016	2017	2018
رصيد أول المدة	/	[1]34.810.623	/	/
- قروض	/	76.921.622	/	/
- الربح الجزافي	/	/	/	/
- مداخيل نشاط تجاري	4.275.924	/	/	/
- مبيعات العتاد (المنقولات والعقارات)	/	/	/	/
- قسط الاهتلاك المصرح به لتحديد الربح الصافي الخاضع	2.147.615	16.525.830	16.525.830	16.525.830
- مخزون بداية السنة 01/01	/	/	/	/
- الرصيد الصافي الايجابي أو السلبي للحسابات المستحقة والحسابات الدائنة في بداية السنة 01/01	2.584.860	11.383.258	47.480.982	52.011.468
المجموع 01	**9.008.399**	**139.641.373**	**64.006.812**	**68.537.298**
الحسابات البنكية: رصيد في 01/01				
بنك نتيكسيس الجزائر وكالة الشلف	30.010.659	324.198	- 4.914	-3.979
القرض الشعبي الجزائري وكالة الشلف	528.908	533.119	536.044	1.057.284
بنك الجزائر الخارجي وكالة الشلف	2.358.898	301.600	839.047	62.546

[1] هو رصيد الفارق بين الايرادات والنفقات لسنة 2015.

حسابات بريدية	/	/	/	/
حسابات دفتر التوفير	/	/	/	/
حساب جاري في الشركة	/	/	/	/
المجموع 02	**32.898.465**	**1.158.917**	**1.370.177**	**1.115.851**
رصيد الانطلاق	**7.378.507**			
إجمالي الايرادات	**49.285.371**	**140.800.290**	**65.376.989**	**69.653.149**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على **(الملحق 03)** الاشعار بتاريخ 27 جويلية 2020 الوارد من مصلحة الضرائب للمكلف الخاضع.

أما بخصوص النفقات فقد أظهر الاشعار في الملحق 03 المعلومات التالية:

الجدول رقم (4-1-5): جدول تحديد النفقات للسنوات الخاضعة للتحقيق الجبائي

النفقات / السنة	2015	2016	2017	2018
ضرائب مدفوعة	1.364.573	10.000	10.000	/
شراء منقول	/	/	/	/
شراء عقار	/	144.022.225	335.120	/
مصاريف تسجيل العقود	/	/	/	/
مخزون نهاية السنة 12/31	/	/	/	/
تسديد القرض	.....	.....	28.833.497	16.525.830
رفع رأس المال بالنسبة لنشاط "شركةA"	/	34.730.510	/	/
رفع رأس المال بالنسبة لنشاط "شركةB"[1]	/	/	/	30.050.000
- الرصيد الصافي الايجابي أو السلبي للحسابات المستحقة والحسابات الدائنة في بداية السنة 01/01	11.383.258	47.480.982	52.011.468	52.696.104
المجموع 01	**12.747.831**	**226.243.717**	**81.190.085**	**99.271.934**
الحسابات البنكية: رصيد في 12/31				
بنك نتيكسيس الجزائر وكالة الشلف	324.198	- 4.914	-3.979	-10.860
القرض الشعبي الجزائري وكالة الشلف	533.119	536.044	1.057.284	1.144.716
بنك الجزائر الخارجي وكالة الشلف	301.600	839.047	62.546	4.370

[1] الشركة B يمتلك المكلف فيها نسبة 50% من رأسمالها

حسابات بريدية	/	/	/	/
حسابات دفتر التوفير	/	/	/	/
حساب جاري في الشركة	/	/	/	/
المجموع 02	**1.158.917**	**1.370.177**	**1.115.851**	**1.138.226**
مصاريف الحياة	**568.000**	**1.284.800**	**951.280**	**848.408**
مصاريف مختلفة	/	/	/	/
مجموع 03	**568.000**	**1.284.800**	**951.280**	**848.408**
إجمالي النفقات	14.474.748	228.898.694	83.257.216	101.258.568

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الاشعار الوارد من مصلحة الضرائب للمكلف الخاضع

من الجدولين السابقين تم تحديد اجمالي الايرادات والنفقات المقدرة للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية وعلى أساس هذا التقدير سيتم تحديد الفارق الذي سيحدد وضعية المكلف الجبائية.

الجدول رقم (4-1-6): جدول تحديد الفارق:

العنوان	2015	2016	2017	2018
إجمالي الايرادات	49.285.371	140.800.290	65.376.989	69.653.149
إجمالي النفقات	14.474.748	228.898.694	83.257.216	101.258.568
الفارق	+34.810.623	-88.098.404	-17.880.227	-31.605.419

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الاشعار الوارد من مصلحة الضرائب للمكلف الخاضع.

من خلال الجدول أعلاه نجد أن مصلحة الضرائب من خلال هذا الفارق تعتبر أن المكلف بالضريبة خلال السنوات 2016، 2017، 2018 كانت نفقاته أكبر من إيراداته وهذا لا يمكن أن يكون

في نظر مصلحة الضرائب إلا في حالة إذا لم يصرح بكامل دخله الصحيح، أما سنة 2015 فإيرادات المكلف كانت أكبر من نفقاته إذا فهي غير معنية بالتسوية، وعلى إثر هذا تم تحديد الحقوق والغرامات على المكلف وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (4-1-7): تحديد الحقوق والغرامات على الفارق في الحقوق المحددة

العنوان	2015	2016	2017	2018
الأساس المصرح به	4.275.924	-13.918.076	-11.537.000	-6.671.173
الفارق	لا شيء	88.098.404	17.880.227	31.605.419
المعدل	**B**	**B**	**B**	**B**
الحقوق الواجبة	1.364.573	30.701.041	6.126.079	10.929.896
الحقوق المدفوعة	1.364.573	10.000	10.000	لا شيء
باقي الحقوق الصافية	لا شيء	30.691.041	6.116.079	10.929.896
معدل الغرامة	/	%25	%25	%25
مبلغ الغرامة	/	7.672.760	1.529.019	2.732.474
المجموع	**لا توجد تسوية**	**38.363.801**	**7.645.098**	**13.662.370**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الاشعار الوارد من مصلحة الضرائب للمكلف الخاضع (الملحق رقم 03).

من خلال الجدول أعلاه نستنتج أن سنة 2015 كانت غير معنية بالتسوية كما شرحنا سابقا، أما السنوات 2016، 2017 و 2018 فتم التعامل معها كما يلي:

- ضرب مبلغ الفارق في النسبة B، ثم طرح الحقوق المدفوعة التي كانت بمبلغ 10.000 دج وهي النسبة الأدنى التي تدفعها المؤسسة مهما كانت نتيجتها حتى ولو كانت النتيجة خسارة والحصول على المبلغ المسمى باقي الحقوق الصافية.

- ضرب المبلغ باقي الحقوق الصافية في نسبة 25% التي تمثل نسبة الغرامة لحساب مبلغ الغرامة.

- جمع المبالغ باقي الحقوق الصافية مع مبالغ الغرامات لتحديد المبالغ التي يجب على المكلف دفعها.

2-2. مرحلة تدخل المستشار والرد على الاشعار:

2-2-1. رد المستشار بتاريخ 06 سبتمبر 2020:

قام المستشار الجبائي بالرد على الإشعار المرسل من طرف مصلحة الضرائب السابق ذكره (أنظر الملحق 04) وأشار في الرد إلى ثلاث نقاط اختلف فيها مع إدارة الضرائب:

أولا. من حيث الاجراءات:

- أشار إلى عدم مراعاة المناقشة الشفهية والحوار المتبادل الحضوري، وأنه يجب إقامة المناقشة أو الحوار المتبادل أثناء أعمال التدقيق وفي نهايتها؛

- كما أشار إلى عدم وجود طلبات تبرير أو توضيح بشأن بعض العناصر مثل (الاستحواذ على الاستثمارات – الزيادة في رأس مال الأسهم) والتي كانت بمثابة الأساس لتصحيح إقرارات IRG/BIC التي تم الاكتتاب فيها للسنوات المالية 2016-2017 و2018؛

- كما أنه أشار إلى أنه لم يُبَلغ بأنه تم تغيير وكلاء التحقيق[1] حتى تاريخ 2020/07/28 والذي هو تاريخ إستلام الاشعار الخاص بالسنوات المالية 2016، 2017 و2018.

ثانيا. من حيث عناصر إعادة بناء القواعد المعدلة أشار المستشار الجبائي إلى أنه:

- لم يتم تحديد الأرصدة (الصافية أو السلبية) الناتجة للسنوات المالية المدققة (2015 – 2016 – 2017 و2018) (الأرصدة غير مبررة).
- رصيد الانطلاق هو 34.810.623 دج للسنة المالية 2016 (Disponibilities degagees)
- القروض البنكية هي 76.921.662 دج للسنة المالية 2016 (Disponibilities degagees)
- التحقق من مخصصات الإهتلاك للسنوات المالية (Disponibilities dégagées)

- **النفقات: Disponibilities employees**

يحاول المستشار الجبائي هنا إثبات أن هذه المبالغ لا تمثل نفقات غير مصرح بها أي لا تمثل دخل غير مصرح به، وهذه المبالغ هي:

- بالنسبة لسنة 2016 فإن مبلغ 144.022.225 دج يمثل أموال منقولة وليس عقارات ويمثل ذلك الاستثمارات المكتسبة في إطار التأجير التمويلي (تأجير الائتمان) أي أن هذا المبلغ هو مستعمل لشراء آلات استثمارية ومبالغها مبررة.
- مبلغ 34.730.510 دج يمثل زيادة في حقوق الملكية.
- أما بالنسبة لسنة 2017 و2018 فإن هناك مبالغ بـ 28.833.497 دج و 16.525.830 دج في ما يخص تسديد القرض.
- بالنسبة لسنة 2018 هناك مبلغ 30.050.000 دج بخصوص الزيادة في رأس مال شركة **B** وقد أوضح المستشار الجبائي في رده أن الزيادة مبررة بعد إرفاق سند موثق.

[1] Des agents verificateurs

- ختم المستشار الجبائي في رده استعداده للتعاون مع مصلحة الضرائب لاتخاذ المزيد من الاجراءات أو تقديم المزيد من المستندات أو مناقشة المسائل الواقعية والقانونية المتعلقة بالمؤسسة فيما يخص التحكيم.

2-2-2. رد المستشار الجبائي بتاريخ 25 أكتوبر 2020:

أرسل المستشار الجبائي ردا تكميليا على الاشعار المرسل الخاصة بالرقابة الجبائية جاء في مضمونه (أنظر الملحق 05):

أولا. من حيث إجراءات الرقابة:

مصلحة الضرائب استخدمت الرصيد الإجمالي فيما يتعلق بتحديد الدخل، وأشار إلى أنه يتم استخدامه فقط عندما لا يكون من الممكن فصل النقد الخاص عن النقد التجاري أو غير التجاري.

ثانيا. مشروعية الفرض:

أشار المستشار الجبائي في رده أن مصلحة الضرائب قد لاحظت أن المكلف اقتنى عقار سنة 2016 بمبلغ 144.022.225 دج وفي 2017 بمبلغ 355.120 دج. وأوضح المستشار الجبائي أن السلعة المعنية المقتناة هي مادة طبية تتكون من جهاز تصوير بالرنين المغناطيسي IRM و(ماسح ضوئي ذو شريط متعدد) scanner multi barrette وملحقات أخرى تم الحصول عليها كجزء من قرض بنكي في شكل عقد إيجار على مدى 60 شهرا ومساهمة أولية بنسبة 20% لدى بنك NATIXIS ALGERIE من قرار الائتمان البنكي بتاريخ 2013/08/21، والجدول الأول بخصوص المادة CBM04056 بمبلغ كراء يعادل 2.148.710,25 دج من 2015/01/25 إلى 2020/01/25 والمادة CBM03929 بمبلغ كراء يعادل 265.881,66 دج من 2014/12/25 إلى 2019/11/25

وأنه تم توقيع مقترح نهاية العقد بتاريخ 2020/05/02. يساوي المبلغ الإجمالي شامل الضريبة: 1.522.600,76 دج.

وأوضح المستشار الجبائي لمصلحة الضرائب أن المعدات المقتناة لم تصل إلا في عام 2014 كما هو مبين في الجدول أدناه:

الجدول رقم (4-1-8): المعدات المقتناة وتاريخ دخولها حيز التنفيذ

طبيعة المادة	سنة الاستحواذ	رقم D10	سعر	تاريخ الدخول حيز التنفيذ
معدات	2014/03/31	005820-2014	410366,25	جانفي 2016
	2014/04/23	009893-2014	97648150	جانفي 2016
	2014/06/18	006751-2014	1983870	جانفي 2016
	2014/06/10	015790-2014	24992310	جانفي 2016

المصدر: مستخرج من رد المستشار الجبائي على مصلحة الضرائب في الملحق 05.

كما أوضح المستشار الجبائي أن جميع المعدات المقتناة من الخارج حسب الأنظمة المعمول بها، ونظرًا لأهميتها وتعقيدها، فإن تركيبها وصيانتها يتطلبان الكثير من الوقت (أكثر من عام) للتمكن من استخدامها بشكل صحيح.

- أشار المستشار الجبائي أن رصيد الانطلاق كما نص عليه المنشور المشار إليه بالمراجع رقم MF/DGI/DRV/2008/29 المتعلق بـ VASFE ينص على أنه يمكن إثبات الرصيد النقدي له بنتيجة الحوار المتبادل (Le débat contradictoire) على مدى أربع سنوات على الأقل السابقة لآخر سنة مالية (non prescrit) غير مقررة.

- قام المستشار الجبائي من أجل تحديد رصيد البداية، بحساب رصيد البداية على مدى 10 سنوات، وقام باحتساب مصاريف المكلف حسب تقديرات مدققي الحسابات ثم الدخل الناتج عن كل سنة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-1-9): تحديد رصيد الانطلاق على مدى 10 سنوات

السنوات	النتيجة المحققة	النفقات المقدرة	خزينة
2005	2041984	568000	1473984
2006	2015781	568000	1447781
2007	2251931	568000	1683931
2008	2824017	568000	2256017
2009	3930041	568000	3362041
2010	5792200	568000	5224200
2011	6589446	568000	6021446
2012	6461769	568000	5893769
2013	6776757	568000	6208757
2014	6341429	568000	5773429
2015	5482475	568000	4914475
المجموع	**50507830**	**6248000**	**44259830**

المصدر: مستخرج من تقرير المستشار الجبائي في الملحق 05 بتاريخ 2020/10/20

حاول المستشار الجبائي هنا رفع مقدار مبلغ رصيد الانطلاق من أجل الرفع من مبلغ الايرادات من أجل تقليل الفارق بينها وبين النفقات، وتجدر الاشارة إلى أن هذا الرصيد هو مقترح فقط، والمستشار الجبائي ترك لمصلحة الضرائب تحديد رصيد الانطلاق حسبما تراه مناسبا.

أوضح المستشار الجبائي أنه تمت زيادة رأسمال شركة B [1] بنسبة 50% بمبلغ 59.000.000 دج أي ما يعادل 29.500.000 دج عقب الجمعية العامة غير العادية بتاريخ 2017/11/05 وأرفق رده بسندات تثبت تقرير خاص من محافظ الحسابات، و نَوهَ المستشار الجبائي أنه لم يتم أخذ المبلغ في قيمتها العادلة من قبل موظفي التحقيق.

- كما أوضح المستشار الجبائي أنه حدثت أيضا زيادة في رأسمال الشركة **radiologue** " نشاط أخصائي الأشعة" سنة 2016 بمبلغ 34.730.510 دج، ثم تخفيض في رأس المال سنة 2017 بمبلغ 13.897.434 دج.
- قام المستشار الجبائي بإرفاق رده بمجموعة من المستندات التي تثبت بعض ما جاء في رده تضمنت ما يلي:
  - تقرير خاص بشهادة رفع نسبة رأس المال الاجتماعي لشركة B الذي يملك المكلف فيها 50% من رأس مالها.
  - عقد الاقتناء بصيغة القرض الايجاري مع بنك NATIXIS.
  - رخصة اقتناء بعقد امتياز.
  - فواتير الشراء للمعدات الطبية من الخارج.
  - جدول استهلاك القرض (كشف المدفوعات للاقساط) الخاصة بالقرض الايجاري مع بنك ناتيكسيس NATIXIS.

[1] يمتلك المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية نصف رأسمال الشركة B

- ملخص لما جاء في رد المستشار الجبائي وما إلتمسه وطلبه من مصلحة الضرائب من خلال الرد بتاريخ **06/09/2020** (الملحق 04) مايلي:

  - إعادة النظر في رصيد الإنطلاق والذي يتمثل في المبلغ : 34.810.623 دج.
  - إعادة النظر في القرض 76.921.662 دج.
  - إعادة النظر في أقساط الإهتلاك.
  - إعادة النظر في المبلغ 144.022.225 الذي هو عبارة عن منقول متمثل في العتاد الطبي وليس عقار وهو عبارة عن قرض إيجاري.
  - إعادة النظر في المبلغ 34.730.510 والمتعلق برفع رأسمال الشركة **radiologue**.
  - إعادة النظر في المبلغين 28.833.497 دج و16.525.830 دج واللذان يعتبران تسديد للقرض.
  - إعادة النظر في المبلغ 30.500.000 والمتعلق برفع رأسمال الشركة B وهذا حسب الوثائق التبريرية.

- ملخص لما جاء في رد المستشار الجبائي وما إلتمسه وطلبه من مصلحة الضرائب من خلال الرد بتاريخ **2020/10/25** (الملحق 05) ما يلي:

1) إعادة النظر في الإستثمارات والمقدرة بـ 144.022.225 دج المقتناة في سنة 2014 والمقيدة في أصول الميزانية لسنة 2016 سنة الدخول في الإستغلال والذي يعتبر عتاد طبي يتمثل في "IRAM " و"SCANNER" والتي تم تسديدها عن طريق القرض الإيجاري الممنوح سنة 2013 حيث أن تسديد أقساط القرض الشطر الأولي كان بداية سنة 2013 عن طريق تسديد نقدي إلا أن البنك قام بالإقتطاع فعليا في بداية سنة 2015.

2) المطالبة بإعادة النظر في تسديد أقساط القروض وذلك بعدم حساب الفائدة.

3) المطالبة برصيد الإنطلاق لمدة 10 سنوات مع الأخذ بعين الإعتبار الربح الخام قبل خصم الإهتلاك كأساس للربح المعتمد في تحديد رصيد الإنطلاق.

4) إعادة النظر في المبلغ 30.500.000 والمتعلق برفع رأسمال شركة B وهذا حسب الوثائق التبريرية.

5) إعادة النظر في المبلغ 34.730.510 والمتعلق برفع رأسمال المؤسسة "Radiologue" مع مراعاة في تخفيضه سنة 2017 بمبلغ 13.897.434 دج.

2-3. التبليغ النهائي من مصلحة الضرائب بتاريخ 24 ديسمبر2020 (الملحق 07):

عقدت جلسة الحوار المتبادل بين المستشار الجبائي والمكلف ومحققي مصلحة الضرائب بتاريخ: 11/10/2020 ومع تحرير محضر بهذا الشأن مسمى تحت رقم: 45/2020 مع التوقيع عليه من طرف المكلف والمستشار الموكل قررت مصلحة الضرائب ما يلي:

- فيما يخص رصيد الإنطلاق: تم إعتماد 60% من مجموع الأرباح الصافية لسنوات " 2010 و2011، 2012 و 2013 و 2014.

- نظرا لغياب التبريرات والتوضيحات اللازمة المتعلقة بالقرض 76.921.662 دج وأقساط الإهتلاك وكذلك المبلغ 34.730.510 دج يتم إعتمادهم بدون تغيير ما عدا إعتبار المبلغ 144.022.225 دج منقول متمثل في العتاد الطبي وليس بعقار وهذا حسب الوثائق التبريرية المقدمة.

- غياب التبريرات فيما يخص في رفع رأسمال الشركة Radiologue والذي يقدر بـ34.730.510 دج أما فيما يخص رفع رأسمال الشركة B والذي يقدر بـ30.500.000 دج فالوثائق المقدمة غير مبررة في الزيادة في رأسمال الشركة.

- عقدت جلسة الحوار المتبادل بين المستشار الجبائي والمكلف ومحققي مصلحة الضرائب بتاريخ: 15/11/2020 مع تحرير محضر بهذا الشأن مسجل تحت رقم: 65/2020 مع التوقيع عليه من طرف المكلف والمستشار الموكل قررت مصلحة الضرائب ما يلي:

- الأخذ بعين الإعتبار الإستثمارات والمقدرة بـ 144.022.225 دج المقتناة في سنة 2014 والتي تعتبر عتاد طبي يتمثل في "SCANNER " و " IRAM " وهذا حسب الوثائق التبريرية المقدمة.

- الأخذ بعين الإعتبار تسديد أقساط القروض مع حساب الفائدة.

- فيما يخص رصيد الإنطلاق تم الأخذ بعين الإعتبار الأرباح الصافية السنوية لخمس سنوات عوض عشرة سنوات.

- فيما يخص رفع رأسمال شركة B والذي يقدر بـ 30.500.000 دج فالوثائق المقدمة غير مبررة في الزيادة في رأسمال الشركة "وذلك بتبرير مصدر حصص الشركاء".

- غياب التبريرات الخاصة برفع رأسمال مؤسسة "Radiologue" والذي يقدر بـ34.730.510 دج.

وبناءا على ما قررته مصلحة الضرائب تم تحديد الفوارق كما يلي:

أرسلت مصلحة الضرائب إشعارا تصحيحي تكميلي رقم 759/م ض و/م ف ر ج/م م ج/2020 للتحقيق الجبائي بتاريخ 2020/12/24 (الملحق 08) لسنوات 2016، 2017، 2018،

بحيث أبلغت الادارة الضريبية المكلف أنه بعد الرد عليها بالتبليغ التكميلي الخاص بالسنوات 2016، 2017، 2018 (رد المستشار الجبائي)، ونظرا لورود معلومات إضافية متعلقة بوضعية المكلف متمثلة في توضيح المبلغ القدر بـ 144.000.000 دج حيث خصص لاقتناء العتاد الطبي (IRM+SCANNER) وليس عقار، وكذلك تم معاينة شراء شقة "بتنس" بمبلغ 2.500.000 دج مع

الأخذ بعين الاعتبار الأقساط الفعلية المسددة بواسطة كشف الأقساط المقدم من طرف البنك NATIXIS خلال سنوات التحقيق، بالإضافة إلى تصحيح الأرصدة المتعلقة بالميزانيات السنوية لسنوات 2016، 2017، 2018، وأُبلغ المكلف في هذا الاشعار أن الوضعية الجبائية التكميلية أصبحت كالتالي:

جدول رقم (4-1-10): تحديد الفوارق سنوات التحقيق:

العنوان	2015	2016	2017	2018
إجمالي الايرادات	46.700.511	35.035.376	96.692.083	84.232.811
إجمالي النفقات	30.582.854	146.381.865	80.246.548	93.090.092
الفارق	**+16.117.657**	**-111.346.489**	**+16.445.535**	**-8.857.281**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الاشعار الوارد من مصلحة الضرائب للمكلف الخاضع **(أنظر الملحق 7 والملحق 8)**.

أظهر الاشعار النهائي والاشعار النهائي التكميلي فوارق مختلفة من أبرزها الفارق الخاص بسنة 2017 الذي ظهر موجبا نتيجة للتعديلات التي جاءت نتيجة دراسة رد المستشار الجبائي.

الجدول رقم (4-1-11): تحديد الحقوق والغرامات على الفارق في الحقوق المحددة

العنوان	2015	2016	2017	2018
الأساس المحقق	4.275.924	111.346.489	/	8.857.281
الأساس المصرح به	4.275.924	عجز	عجز	عجز
الفارق	لا شيء	111.346.489	/	8.857.281
المعدل	B	B	B	B
الحقوق الواجبة	1.364.573	38.839.271	10.000	2.968.048
الحقوق المدفوعة	1.364.573	10.000	10.000	/
باقي الحقوق المستحقة	لا شيء	38.829.271	/	2.968.048
معدل الغرامة	/	%25	%25	%25
مبلغ الغرامة	/	7.672.760	/	742.012
المجموع	**لا توجد تسوية**	**48.536.588**	**لا توجد تسوية**	**3.710.060**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الاشعار الوارد من مصلحة الضرائب للمكلف الخاضع

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن هناك تغير في مجموع الحقوق المستحقة والضرائب على المكلف.

وهذا نتيجة لتدخل المستشار الجبائي والجدول التالي يبين أثر هذا التأثر:

الجدول رقم (4-1-12) : أثر تدخل المستشار الجبائي في مرحلة الرقابة الجبائية على الحقوق والغرامات المحددة.

العنوان	2015	2016	2017	2018
المجموع قبل رد المستشار الجبائي	لا توجد تسوية	38.363.801	7.645.098	13.662.370
المجموع بعد رد المستشار الجبائي	لا توجد تسوية	48.536.588	لا توجد تسوية	3.710.060
النتيجة المحققة	/	10.172.787-	7.645.098	9.952.310

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على النتائج السابقة

النتيجة المحققة بتدخل المستشار الجبائي = (38.363.801 + 7.645.098 + 13.662.370) – (48.536.588 + 3.710.060) =

59,671,269 – 52,246,648 = 7,424,621 دج

من خلال ما سبق فإن مبلغ الوفر الضريبي الذي حققته المؤسسة هو 7424621 دج ، وهذا مبلغ يدرج في النتيجة الصافية لسنة 2019 وهو ما سيزيد بطريقة مباشرة في المردودية المالية لهذه المؤسسة.

3. الحالة الثالثة: دور المستشار الجبائي في مرحلة المنازعات الجبائية وأثره على المردودية المالية- حالة مؤسسة SARL AUTOMOBILE متخصصة في تصدير واستراد السيارات

3-1. محتوى النزاع والشكوى المحررة:

قامت مصلحة الضرائب بارسال اشعار إعادة التقويم للمؤسسة محل الدراسة **SARL AUTOMOBILE** وهي متخصصة في تصدير واستراد السيارات وتضمن الاشعار إعادة تقويم لمجموعة من الضرائب تمثلت في الضرائب على الدخل /أرباح مهنية، والرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.

استعانت المؤسسة بمستشار جبائي لتحرير شكوى إلى رئيس لجنة الطعن الاقليمية حول طلب منحه إعفاء ضريبي فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة فيما يتعلق بالسنوات المالية المتتالية لعامي 2015 و 2016 بمبلغ يعادل 45,240,915 دج

حدد المستشار الجبائي (باعتباره متحدث باسم المكلف الضريبي محل النزاع) في هذه الشكوى طبيعة النزاع بتوضيحه أن الخلاف بينه وبين مصلحة الضرائب لولاية الشلف يتعلق بالفرض غير المشروع للرسم القيمة المضافة على القيمة المضافة خلال السنتين الماليتين 2015 و2016 على التوالي.

وقد برر سبب عدم خضوعه لهذه الضريبة لسبب بسيط وهو أن اقتناء المركبات يتم عن طريق رخصة المجاهدين. وعليه فإنه يجب إعفاؤه من حقوقه المنصوص عليها في القانون في المادة 9 الفقرة 6 من قانون الضرائب على رقم الأعمال، وقد قام المستشار الجبائي بإلحاق المستندات المطلوبة التالية:

- نسخة من تصريحات G50.
- نسخة من إيصالات دفع واجب للدولة.

- نسخة من الميزانيات الجبائية.
- نسخة من فواتير المبيعات مع تراخيص المجاهدين.

3-2. النتائج المحققة نتيجة رد المستشار الجبائي:

ردت مصلحة الضرائب على شكوى المستشار الجبائي بقرار قبول جزئي من الشكوى للتخفيض كما يلي:

جدول رقم (4-1-13):النتائج المحققة نتيجة رد المستشار الجبائي

السنة	الضريبة أو الرسم	التخفيض (دج)
2015	الرسم على القيمة المضافة	9.475.800
	الغرامة	2.368.950
2017	الرسم على القيمة المضافة	23.079.754
	الغرامة	5.769.938
المجموع المخفض		40.694.442

المصدر: قرار التخفيض الصادر عن مصلحة الضرائب.

من خلال الجدول السابق نستنتج أن دور المستشار الجبائي في معالجة موضوع النزاع حققت مردودية للمؤسسة وذلك بتحقيق تخفيض ضريبي بمبلغ 40.694.442 دج وهو ما سيرفع من المردودية المالية للمؤسسة **SARL AUTOMOBILE**.

المبحث الثاني: دراسة ميدانية عن طريق الاستبيان

في هذه الدراسة اعتمدنا على أداة الاستبيان من أجل محاولة معرفة مدى تأثير دور المستشار الجبائي كمتغير مستقل من خلال دوره في الأمن الجبائي والفعالية الجبائية وتأثير ذلك على المردودية المالية كمتغير تابع.

1- إجراءات الدراسة الميدانية

تناول الباحث في هذا المبحث إجراءات الدراسة الميدانية ويشمل على التخطيط للدراسة موضحا الاجراءات التي اتبعها الباحث في تصميم إستبانة الدراسة الميدانية وواصفا المجتمع وعينة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل بيانات الدراسة وتقييم أدوات القياس وذلك على النحو التالي:

1-1 أداة الدراسة:

من أجل الحصول على المعلومات والبيانات الأولية لهذه الدراسة تم تصميم الإستبانة لدراسة **(دور المستشار الجبائي في المردودية المالية للمؤسسة)**، الاستبانة هي من الوسائل المعروفة لجمع المعلومات الميدانية وتتميز بإمكانية جمع المعلومات من مفردات متعددة من عينة الدراسة ويتم تحليلها للوصول للنتائج المحددة.

ولقد اتبع الباحث خلال عملية بناء أداة الدراسة الخطوات التالية:

- الرجوع إلى الأدبيات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة والاطلاع على ما كتب عن متغيرات الدراسة.

- قام الباحث بعرض أداة الدراسة بصورتها الأولية على الأستاذة المشرفة على الدراسة، كما تم الاستفادة من خبرات وتجارب بعض المختصين كمحكمين حيث طلب منهم إبداء أرائهم وإصدار أحكامهم على الأداة من حيث مدى اتساق الفقرات مع فرضية البحث وفي ضوء ملاحظاتهم تم ما يلى:

أ. حذف الفقرات التي اقترح حذفها.

ب. تعديل بعض الفقرات وإعادة صياغتها لتعطى المدلول المقصود منها.

وقد حاول الباحث في صياغة عبارات الاستبانة مراعاة الحيادية الممكنة بالابتعاد عن المعاني التي يصعب فهمها أو يلتبس معناها.

وبناءعلى ذلك تم تصميم استمارة الاستقصاء لتفي بالغرض المطلوب لمجتمع الدراسة والعينة المختارة وبعدها تم إعداد الاستبانة في صورتها النهائية واشتملت على قسمين:

القسم الأول: تضمن البيانات الأولية لأفراد العينة وهي **المؤهل العلمي، طبيعة العمل، سنوات الخبرة، نوع الجنس.**

القسم الثاني: يحتوي على عدد (28) عبارة موزعة على النحو التالي:

جدول رقم (4-2-1): عدد عبارات الاستبانة

رقم المحور	محاور الدراسة	عدد العبارات
1	المحور الأول	14
2	المحور الثاني	14

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2023م

طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا إجابتهم عن ما تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكارت الخماسي **(غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة)**، وقد تم توزيع هذه العبارات على فرضيات الدراسة. كما تم ترميز إجابات المبحوثين حتى يسهل إدخالها في جهاز الحاسوب للتحليل الاحصائي وذلك على النحو التالي:

جدول رقم (4-2-2): مقياس ليكارت الخماسي

مستوى الموافقة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الرقم	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2023م

الوسط الافتراضي = مجموع الأوزان / عددها

3 =5/(5+4+3+2+1)

الهدف من الوسط الافتراضي مقارنته بالوسط الحسابي الفعلي للعبارة حيث إذا زاد الوسط الفعلي عن الوسط الافتراضي دل ذلك على موافقة المبحوثين على العبارة أما إذا قل الوسط الفعلي عن الوسط الافتراضي دل ذلك على عدم موافقة المبحوثين على العبارة.

2-1 مجتمع وعينة الدراسة:

1-2-1 مجتمع الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من الممارسين للاستشارة الجبائية من مستشاريين جبائيين معتمدين وخبراء جباية وخبراء محاسبين ومحاسبين معتمدين.

2-2-1 عينة الدراسة: تم اخيار مفردات عينة البحث من مجتمع الدراسة الموضح في الفقرة السابقة عن طريق العينة العشوائية. حيث تم توزيع 60 استبيان وتم استرجاع عدد (43) استمارة بنسبة استرجاع بلغت (71.66%) موضحة في الجدول أدناه:

جدول رقم (4-2-3): توزيع الاستبانة ونسبة الإرجاع

البيان	العدد	النسبة
استبيانات تم اعادتها بعد تعبئتها كاملة	43	%71.66
استبيانات لم يتم اعادتها	17	%28.33
استبيانات غير مكتملة (ناقصة)	-	-
اجمالي الاستبيان الموزعة	60	%100

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الاستبيان 2023 م

من الجدول أعلاه يتضح أن معدل الاستجابة بلغ 71.66% من الاستبينات الموزعة وأن 28.33% من الاستبيانات لم يتم إعادتها، والمعدل مقبول نوعا ما.

1-3 الأساليب الاحصائية المستخدمة في الدراسة:

الاستبيانات وذلك باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) Statistica Package for Social Sciences ومن ثم تحليلها من خلال مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة البيانات ونوع متغيرات الدراسة، لتحقيق أهداف البحث واختبار فروض الدراسة، ولقد تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

1-3-1 إجراء اختبار الثبات (Reliability Test) لأسئلة الاستبانة المكونة من جميع البيانات باستخدام "معامل إلفا كرونباخ" (Alpha Cronbachs). وتم استخدامه لقياس الاتساق الداخلي لعبارات الدراسة للتحقق من صدق الأداء. ويعد المقياس جيدا وملائما إذا زادت قيمة ألفا كرونباخ عن (70%).

2-3-1 أساليب الإحصاء الوصفي: وذلك لوصف خصائص مفردات عينة الدراسة من خلال:

- **عمل جداول تكرارية** تشمل التكرارات والنسب المئوية والرسومات البيانية لمتغيرات (المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الوظيفة، سنوات الخبرة)، للتعرف على الاتجاه العام لمفردات العينة بالنسبة لكل متغير على حدى،

- **والانحراف المعياري** لتحديد مقدار الشت في إجابات المبعوثين لكل عبارة عن المتوسط الحسابي لإجابات العينة لقياس اتجاه أراء المستجيبين.

1-3-2 أساليب الإحصاء الاستدلالية: وذلك لاختبار فرضيات الدراسة، وتمثلت هذه الأساليب في استخدام – أسلوب الانحدار الخطي البسيط.

وقد اتبع الباحث الخطوات التالية في اختبار فرضيات الدراسة:

- تحليل البيانات الأساسية للدراسة للتمكن من معرفة مدى تمثيلهم لمجتمع الدراسة وقد قام الباحث بتلخيص البيانات في جداول والتي توضح قيم كل متغير لتوضيح أهم المميزات الأساسية للعينة في شكل أرقام ونسب مئوية لعبارات الدراسة.
- تقدير المتوسط والانحراف المعياري لجميع عبارات الدراسة وذلك لمعرفة اتجاه عينة الدراسة لعبارات المقياس وترتيبها وفقا لاجابات المستقصى منهم.
- ولاختبار تأثير المتغيرات المستقلة على المتغيرات التابعة حيث قام الباحث باستخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط.

1-4 صدق وثبات الاستبانة: تم التأكد من صدق فقرات الاستبانة وفق طريقتين هما

*1-4-1 **الصدق الظاهري (صدق المحكمين):*** والتي تألفت من 3 محكمين من الأكادميين العاملين بجامعة الشلف للعلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير وقد استجاب الباحث لأراء المحكمين وقام باجراء ما يلزم من تعديلات.

2-4-1 ***صدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبانة:*** قام الباحث بتطبيق الأداة على عينة استطلاعية، ثم جمعت الملاحظات وجرى تعديل العبارات.كما تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على هذه العينة الاستطلاعية، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له وذلك للتأكد من مدى وجود ارتباط كما يلي:

أ. الصدق الداخلي لبنود المحور الأول:

جدول (4-2-4): معامل ارتباط بيرسون للمحور الأول

العبارات	معامل بيرسون	Sig. (1-tailed)
أحرص على تخفيض الحالات التي تعتبرها الادارة الضريبية تصرفا أو تسييرا غير عادي عند تعرض المؤسسة الاقتصادية لمراقبة جبائية أو نزاع جبائي.	.278*	0.035
أحرص على نصح المؤسسات الاقتصادية في إطار الاستشارة الجبائية قبل اتخاذ أي قرارات تتعلق بالدخول في نشاطات أو معاملات دولية	.333*	0.015
تستعين بي المؤسسات الاقتصادية عند اختيار نظام الاخضاع الضريبي "جزافي" أو "حقيقي"	.608**	0.000
تستعين بي المؤسسات الاقتصادية عند رغبتها في التحول من الخضوع للضريبة على الدخل الاجمالي إلى الضريبة على أرباح الشركات	.642**	0.000
تستعين بي المؤسسات الاقتصادية لمعرفة مختلف الامتيازات الجبائية التي تتوفرها برامج الدعم مثل (ANDI، ANADE ..)	.350*	0.011
تستعين بي المؤسسات الاقتصادية من أجل المفاضلة بين المزايا الضريبية لامتلاك	.654**	0.000

الأصول وبين مزايا استئجارها خاصة إذا كانت الحاجة للأصل لفترة زمنية قصيرة		
تستعين بي المؤسسات الاقتصادية في اختيار نظام الاهتلاك للأصول الثابتة	.449**	0.001
تستعين بي المؤسسات الاقتصادية عند رغبتها في الاستثمار في الأصول غير الملموسة	.460**	0.001
تستعين بي المؤسسات الاقتصادية لاختيار المزيج التمويلي عند سعيها للمفاضلة بين التمويل بالقروض أو التمويل بالأسهم (أو المال الخاص)	.326*	0.016
تستعين بي المؤسسات الاقتصادية في إطار الاستشارة الجبائية عند سعيها لاتخاذ قرار اعادة استثمار الأرباح	.808**	0.000
تستعين بي المؤسسات الاقتصادية في إطار الاستشارة الجبائية عند سعيها لاتخاذ قرار بيع التثبيتات	.698**	0.000
تستعين بي المؤسسات الاقتصادية لتسيير مهلة الدفع والقبض المتعلقة بمختلف المتعاملين معها (الزبائن والموردين) بصفة عقلانية	.361**	0.009
تستعين بي المؤسسات الاقتصادية في القيام بالتخطيط الضريبي والتعاملات التجارية الدولية.	.645**	0.000
تستعين بي المؤسسات الاقتصادية عند رغبتها في الاستثمار في نشاطات جديدة لمعرفة الواجبات والامتيازات الضريبية للمشروع.	.607**	0.000

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الاستبيان 2023 م

الجدول رقم **(4-2-4)** يوضح أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.01)، حيث أن مستوى الدلالة لكل عبارة أقل من 0.05 وبذلك تعتبر عبارات المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول (4-2-5): معامل ارتباط بيرسون للمحور الثاني

العبارات	معامل بيرسون	Sig. (1-tailed)
تدخل المستشار الجبائي يمكن المؤسسة الاقتصادية من ضمان حقوقها ويقلل العقوبات والغرامات التي يمكن أن تتعرض لها.	.443**	0.001
تتميز النشاطات أو المعاملات الدولية التي تقوم بها المؤسسات الاقتصادية بتضمنها لمخاطر ضريبية عالية تؤثر على نتيجتها المالية.	.447**	0.001
اختيار نظام الاخضاع الضريبي بالإعتماد على خبير متخصص في الضرائب يحقق أعلى مردودية مالية.	.623**	0.000
تحقيق الوفر الضريبي من قرار التحول من الخضوع للضريبة على الدخل الاجمالي إلى الخضوع للضريبة على أرباح الشركات يعتمد على وضعية المؤسسة الاقتصادية.	.524**	0.000
تحقيق الوفر الضريبي مرهون بمدى التتبع المستمر لتوفر شروط الاستفادة من برامج الدعم مثل (ANDI، ANADE ..)،	.499**	0.000
المفاضلة بين خيار إمتلاك الأصول أو خيار إستئجارها ينتج عنه تحقيق وفر ضريبي مختلف عن كل قرار.	.743**	0.000
تعتمد المؤسسات على المفاضلة بين نظم الاهتلاك من أجل التأثير على المردودية المالية السنوية.	.416**	0.003
الاستثمار في الأصول غير الملموسة يحقق للمؤسسات وفورات ضريبية تزيد من	.441**	0.002

المردودية المالية.		
المفاضلة عند اختيار المزيج التمويلي (القروض، الايجار التمويلي، الأسهم، المال الخاص) يحقق وفورات ضريبية.	.489**	0.000
يحقق قرار اعادة استثمار الأرباح وفورات ضريبية على حسب حالة المؤسسة	.406**	0.003
يحقق خيار قرار بيع التثبيتات وفورات ضريبية على حسب حالة المؤسسة	.798**	0.000
تسيير مهلة الدفع للموردين والقبض من الزبائن تؤدي إلى تحقيق وفورات ضريبية تزيد من المردودية المالية للمؤسسة.	.545**	0.000
استعمال اتفاقيات الازدواج الضريبي ووضع تخطيط ضريبي تؤدي لتحقيق وفورات ضريبية.	.600**	0.000
تحديد الواجبات والامتيازات الجبائية قبل الاستثمار في أي مشاريع جديدة يؤثر على قرار اختيار الاستثمارات ويخفض من غرامات عدم الامتثال.	.481**	0.001

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الاستبيان 2023 م

الجدول أعلاه يوضح أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث أن مستوى الدلالة لكل عبارة أقل من 0.05 وبذلك تعتبر عبارات المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

ج. *ثبات فقرات الاستبانة*: في هذه الجزئية تم إيجاد معامل ألفا كرونباخ الذي يعتبر مقياس أو مؤشر لثبات الاختبار (الاستبانة). والجدول التالي يوضح قيم معاملات ألفا كرونباخ لكل بعد على إنفراد وللمقياس ككل.

جدول (4-2-6): جدول معامل الثبات ألفا كرونباخ

المحور	محتوى المحور	عدد العبارات	ألفا كرونباخ
1	المستشار الجبائي	14	0.802
2	المردودية المالية	14	0.79
جميع عبارات الاستبيان		**28**	**0.866**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS للاستبيان 2023.

الجدول رقم **(4-2-6)** يوضح أن قيمة معامل ألفا كرونباخ لجميع عبارات محاور الاستبانة (0.866)، وتعبر هذه القيمة عن درجة عالية من الثبات مما يعكس ثبات إجابات المبحوثين، وهذا بدوره يدل على القدرة العالية لأداة الدراسة على قياس ما صممت من أجله.

2- تحليل البيانات واختبار الفرضيات:

2-1 *تحليل البيانات الشخصية:* اشتملت على الخصائص التالية: **المؤهل العلمي، طبيعة العمل، سنوات الخبرة، الجنس. وفيما يلي التورزيع التكراري لإجابات الوحدات المبحوثة والذي يعكس الخصائص الأولية لعينة الدراسة:**

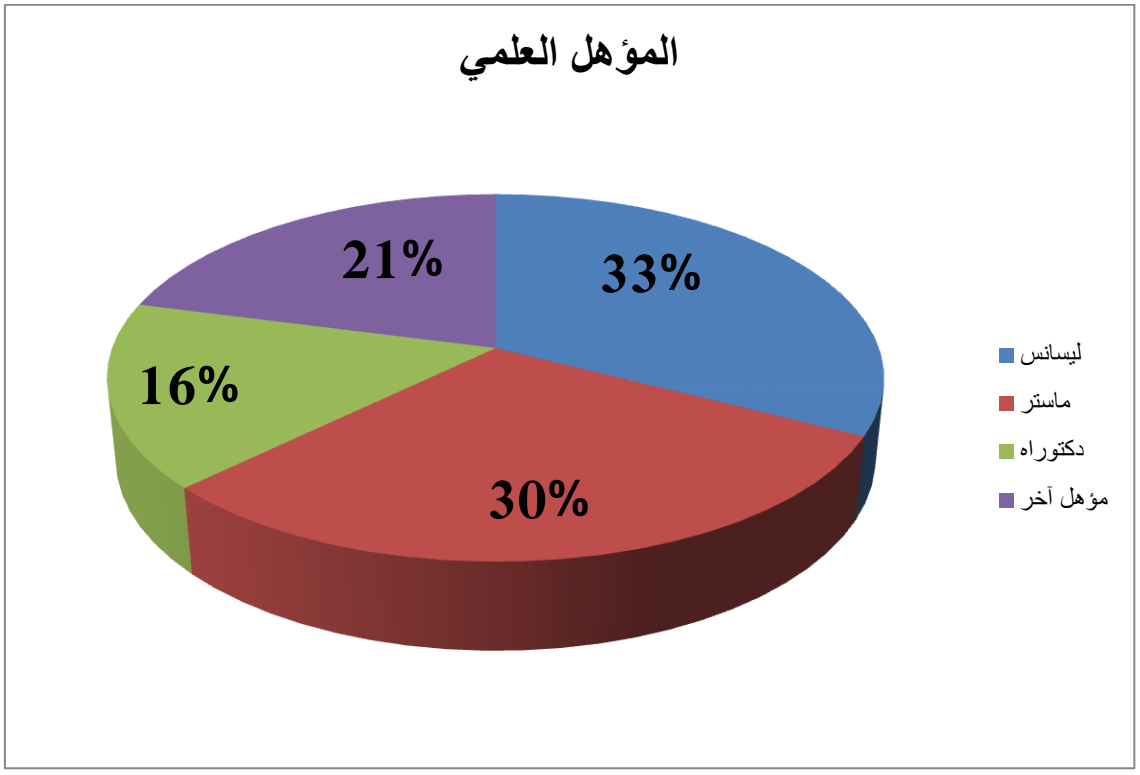
2-1.1توزيع العينة حسب المؤهل العلمي:

جدول (4-2-7): التورزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المؤهل العلمي

نوع المؤهل	التكرار	النسبة المئوية
مؤهل آخر	9	%20.9
ليسانس	14	%32.6
ماستر	13	%30.2
دكتوراه	7	%16.3
المجموع	43	%100.0

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الاستبيان 2023 م

الشكل رقم (4-2-1): الدائرة النسبية لأفراد عينة الدراسة وفق المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الاستبيان 2023 م

يتضح من الجدول (4-2-8) الشكل رقم (4-2-1) أن المؤهل العلمي لغالبية أفراد العينة هو من حاملي شهادة الليسانس، بنسبة 32.6% لليسانس و30.2% للماستر. أما حملة الدكتوراه فكانت نسبتهم 16.3%، أما حملة مؤهلات أخرى بلغت 20.9% من العينة الكلية 43 فردا.

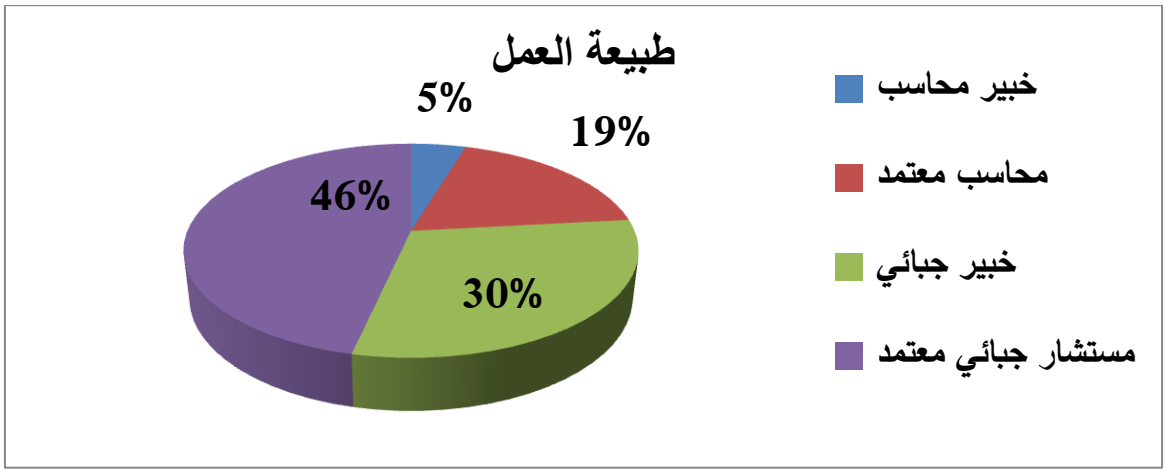
2-1-2 توزيع العينة حسب طبيعة العمل:

جدول (4-2-8): التورزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق طبيعة العمل

طبيعة العمل	التكرار	النسبة
خبير محاسب	2	%4.7
محاسب معتمد	8	%18.6
خبير جبائي	13	%30.2
مستشار جبائي معتمد	20	%46.5
المجموع	43	%100.0

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الاستبيان 2023 م

الشكل رقم (4-2-2): الدائرة النسبية لأفراد عينة الدراسة وفق طبيعة العمل



المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الاستبيان 2023م

يتضح من الجدول (4-2-8) الشكل رقم (4-2-2) أن طبيعة العمل لغالبية أفراد العينة هم من المستشاريين الجبائيين المعتمدين إذا بلغت نسبتهم (46.5%) من حجم العينة، أما خبراء الجباية فبلغت نسبتهم (30.2%) ، فيما بلغت نسبة المحاسبين المعتمدين نسبة (18.6%)، وبلغت نسبة الخبراء المحاسبين (4.7%) من العينة الكلية 43 فردا.

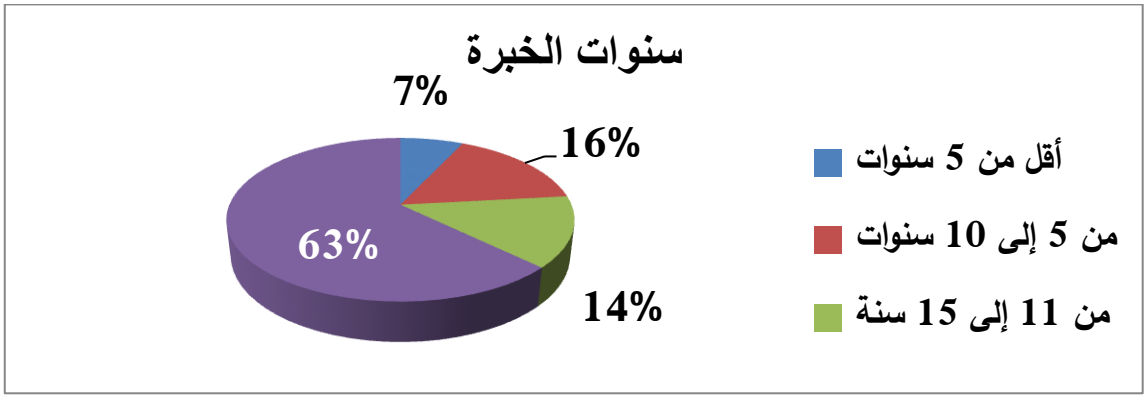
4-2-3-1 توزيع العينة حسب سنوات الخبرة

جدول (4-2-9) التورزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق سنوات الخبرة

البيان	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	3	%7.0
من 5 إلى 10 سنوات	7	%16.3
من 11 إلى 15 سنة	6	%14.0
اكثر من 15 سنة	27	%62.8
المجموع	43	%100.0

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الاستبيان 2023م

الشكل رقم (4-2-3): الدائرة النسبية لأفراد عينة الدراسة وفق سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الاستبيان 2023م

يتضح من الجدول (4-2-9) الشكل رقم (4-2-3) أن غالبية أفراد العينة تفوق سنوات خبرتهم في مجال الجباية والمحاسبة أكثر من 15 سنة بنسبة (62.8%) من حجم العينة، أما الأفراد أصحاب الخبرة من 11 إلى 15 سنة فبلغت نسبتهم (14%) ، فيما بلغت نسبة أصحاب الخبرة من 5 إلى 10 سنوات نسبة (16.3%)، أما الأقل من 5 سنوات بلغت نسبتهم (7%) من العينة الكلية 43 فردا.

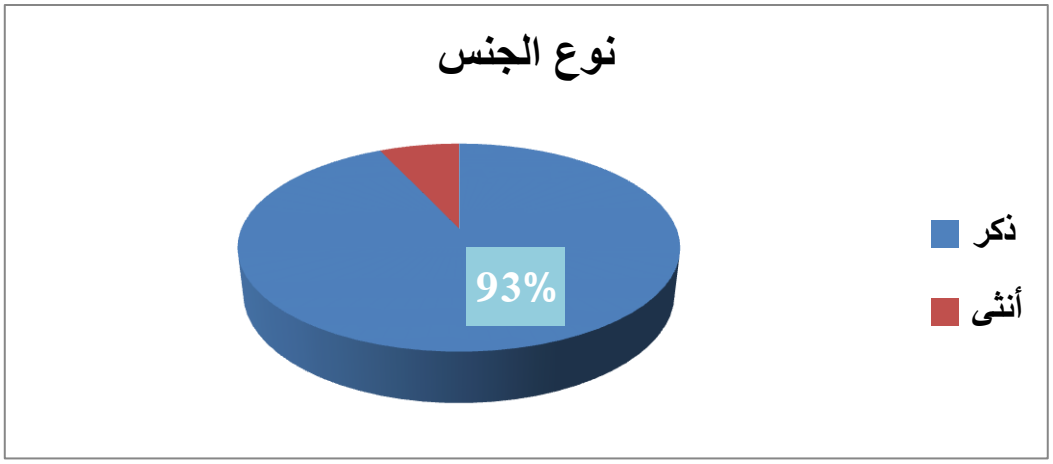
4-1-2 توزيع العينة حسب الجنس:

جدول (4-2-10): التورزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق نوع الجنس

البيان	التكرار	النسبة
ذكر	40	%93
أنثى	3	%7
المجموع	43	%100

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2023م

الشكل رقم (4-2-4) الدائرة النسبية لأفراد عينة الدراسة وفق نوع الجنس



المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الاستبيان 2023م

يتضح من الجدول (4-2-10) الشكل رقم (4-2-4) أن الغالبية العظمى من أفراد العينة ذكور إذا بلغت نسبتهم (93%) من حجم العينة، أما الإناث فبلغت نسبتهم (7%) من العينة الكلية 43 فردا.

2-2 *الاحصاءات الوصفية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري) لعبارات المحاور:*

أ. *عبارات المحور الأول:*

جدول (4-2-11): الاحصاءات الوصفية لعبارات المحور الأول

العبارات	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
أحرص على تخفيض الحالات التي تعتبرها الادارة الضريبية تصرفا أو تسييرا غير عادي عند تعرض المؤسسة الاقتصادية لمراقبة جبائية أو نزاع جبائي.	4.30	0.599	مرتفع جدا
أحرص على نصح المؤسسات الاقتصادية في إطار الاستشارة الجبائية قبل اتخاذ أي قرارات تتعلق بالدخول في نشاطات أو معاملات دولية	4.19	0.500	مرتفع جدا
تستعين بي المؤسسات الاقتصادية عند اختيار نظام الاخضاع الضريبي "جزافي" أو "حقيقي"	3.86	0.601	مرتفع جدا
تستعين بي المؤسسات الاقتصادية عند رغبتها في التحول من الخضوع للضريبة على الدخل الاجمالي إلى الضريبة على أرباح الشركات	3.88	0.586	مرتفع جدا
تستعين بي المؤسسات الاقتصادية لمعرفة مختلف الامتيازات الجبائية التي تتوفرها برامج الدعم مثل (ANDI، ANADE ..)	4.14	0.675	مرتفع جدا
تستعين بي المؤسسات الاقتصادية من أجل المفاضلة بين المزايا الضريبية لامتلاك الأصول وبين مزايا استئجارها خاصة إذا كانت الحاجة للأصل لفترة زمنية قصيرة	4.05	0.575	مرتفع جدا

تستعين بي المؤسسات الاقتصادية في اختيار نظام الاهتلاك للأصول الثابتة	3.91	0.610	مرتفع جدا
تستعين بي المؤسسات الاقتصادية عند رغبتها في الاستثمار في الأصول غير الملموسة	3.53	0.631	مرتفع جدا
تستعين بي المؤسسات الاقتصادية لاختيار المزيج التمويلي عند سعيها للمفاضلة بين التمويل بالقروض أو التمويل بالأسهم (أو المال الخاص) أو التمويل بالقرض الايجاري.	3.98	0.511	مرتفع جدا
تستعين بي المؤسسات الاقتصادية في إطار الاستشارة الجبائية عند سعيها لاتخاذ قرار اعادة استثمار الأرباح	4.02	0.672	مرتفع جدا
تستعين بي المؤسسات الاقتصادية في إطار الاستشارة الجبائية عند سعيها لاتخاذ قرار بيع التثبيتات	3.88	0.662	مرتفع جدا
تستعين بي المؤسسات الاقتصادية لتسيير مهلة الدفع والقبض المتعلقة بمختلف المتعاملين معها (الزبائن والموردين) بصفة عقلانية	3.23	0.684	مرتفع جدا
تستعين بي المؤسسات الاقتصادية في القيام بالتخطيط الضريبي والتعاملات التجارية الدولية.	3.86	0.675	مرتفع جدا
تستعين بي المؤسسات الاقتصادية عند رغبتها في الاستثمار في نشاطات جديدة لمعرفة الواجبات والامتيازات الضريبية للمشروع.	4.16	0.531	مرتفع جدا

المصدر: إعداد الباحث الدراسة الميدانية، 2023م

يتضح من خلال جدول (4-2-11) أنه:

1. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى (4.30) بانحراف معياري (0.599) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الأولى وهذا ما يدل على أن معظم المستشارين الجبائين في عينة الدراسة يحرصون على تخفيض الحالات التي تعتبرها الادارة الجبائية تصرف غير عادي للتسيير الأمر الذي سيؤدي لتخفيض الخطر الجبائي وتخفيض العقوبات الجبائي الناتجة عنه نتيجة الرقابة الجبئية واعادة التقييم.

2. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (4.19) بانحراف معياري (0.5) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الثانية، وهذا ما يدل على أن معظم المستشارين الجبائين يعتبرون أن المعاملات الجبائية الدولية تعتبر مصدر للخطر الجبائي.

3. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (3.86) بانحراف معياري (0.601) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الثالثة، وهذا يدل على أن قرار اختيار النظام الجبائي يؤثر على مقدار الوفورات الضريبية المحققة.

4. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (3.88) بانحراف معياري (0.586) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الرابعة، وهذا يدل على أن هناك فرق في الوفورات الضريبية المحصلة حسب وضعية كل مؤسسة.

5. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (4.14) بانحراف معياري (0.675) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الخامسة.

6. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السادسة (4.05) بانحراف معياري (0.575) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة السادسة، وهذا يدل على قرار استئجار الاصول أو امتلاكها يحتاج إلى رأي خبير لتمييز الحالة التي تحقق وفر ضريبي أعلى.

7. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السابعة (3.91) بانحراف معياري (0.610) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة السابعة وهذا ما يدل على أن المؤسسات تعتمد على خيارات أنظمة الاهتلاك المتاحة في النظام المحاسبي المالي والنظام التشريعي الجزائري لمحاولة تحقيق وفورات ضريبية وإدارة الارباح.

8. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثامنة (3.53) بانحراف معياري (0.631) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الثامنة أي أنهم يستخدمون مصاريف البحث والتطوير للقيام بالتخطيط الضريبي للمؤسسات العميلة لهم.

9. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة التاسعة (3.98) بانحراف معياري (0.511) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة التاسعة، أي أنهم يسعون لتوليف هيكل مالي أمثل للمؤسسة العميلة بغرض التخطيط الضريبي.

10. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة العاشرة (4.02) بانحراف معياري (0.672) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة العاشرة.

11. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الحادي عشر (3.88) بانحراف معياري (0.662) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الحادي عشر.

12. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية عشر (3.23) بانحراف معياري (0.684) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الثانية عشر.

13. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة عشر (3.86) بانحراف معياري (0.675) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الثالثة عشر.

14. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة عشر (4.16) بانحراف معياري (0.531) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الرابعة عشر، أي أنهم يقومون بالمساهمة في دراسة جدوى المشاريع الاقتصادية الجديدة من الناحية الضريبية.

ب. عبارات المحور الثاني : المردودية المالية

جدول (4-2-12): الاحصاءات الوصفية لعبارات المحور الثاني

العبارات	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
تدخل المستشار الجبائي يمكن المؤسسة الاقتصادية من ضمان حقوقها ويقلل العقوبات والغرامات التي يمكن أن تتعرض لها.	4.65	0.482	مرتفع جدا
تتميز النشاطات أو المعاملات الدولية التي تقوم بها المؤسسات الاقتصادية بتضمنها لمخاطر ضريبية عالية تؤثر على نتيجتها المالية.	4.23	0.684	مرتفع جدا
اختيار نظام الاخضاع الضريبي بالإعتماد على خبير متخصص في الضرائب يحقق أعلى مردودية مالية.	4.23	0.751	مرتفع جدا
تحقيق الوفر الضريبي من قرار التحول من الخضوع للضريبة على الدخل الاجمالي إلى الخضوع للضريبة على أرباح الشركات يعتمد على وضعية المؤسسة الاقتصادية.	4.02	0.408	مرتفع جدا
تحقيق الوفر الضريبي مرهون بمدى التتبع المستمر لتوفر شروط الاستفادة من برامج الدعم مثل (ANDI، ANADE ..)،	3.88	0.544	مرتفع جدا
المفاضلة بين خيار إمتلاك الأصول أو خيار إستئجارها ينتج عنه تحقيق وفر	3.95	0.575	مرتفع جدا

ضريبي مختلف عن كل قرار.			
تعتمد المؤسسات على المفاضلة بين نظم الاهتلاك من أجل التأثير على المردودية المالية السنوية.	3.81	0.500	مرتفع جدا
الاستثمار في الأصول غير الملموسة يحقق للمؤسسات وفورات ضريبية تزيد من المردودية المالية.	3.53	0.550	مرتفع جدا
المفاضلة عند اختيار المزيج التمويلي (القروض، الايجار التمويلي، الأسهم، المال الخاص) يحقق وفورات ضريبية.	4.14	0.413	مرتفع جدا
يحقق قرار اعادة استثمار الأرباح وفورات ضريبية على حسب حالة المؤسسة.	3.91	0.570	مرتفع جدا
يحقق خيار قرار بيع التثبيتات وفورات ضريبية على حسب حالة المؤسسة.	3.88	0.586	مرتفع جدا
تسيير مهلة الدفع للموردين والقبض من الزبائن تؤدي إلى تحقيق وفورات ضريبية تزيد من المردودية المالية للمؤسسة.	3.49	0.668	مرتفع جدا
استعمال اتفاقيات الازدواج الضريبي ووضع تخطيط ضريبي لتحقيق وفورات ضريبية	4.02	0.462	مرتفع جدا
تحديد الواجبات والامتيازات الجبائية قبل الاستثمار في أي مشاريع جديدة يؤثر على قرار اختيار الاستثمارات ويخفض من غرامات عدم الامتثال.	4.23	0.480	مرتفع جدا

المصدر: إعداد الباحث الدراسة الميدانية، 2023م

من خلال بيانات الجدول **(4-2-12)** يتضح الآتي:

1. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى (4.65) بانحراف معياري (0.482) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الأولى، وتدل هذه القيم أن تدخل المستشارين الجبائين يقلل العقوبات والعرامات التي يمكن أن تتعرض لها ويقلل من إمكانية التعسف في حقها.

2. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (4.23) بانحراف معياري (0.684) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الثانية مما يدل على أن الدولية لها مخاطر جبائية تؤثر على المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية.

3. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (4.23) بانحراف معياري (0.751) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الثالثة، وتدل على أن هناك فروقات في تحقيق الوفورات الضريبية بين نظم الاخضاع الضريبية، وهذا الخيار يحتاج لرأي مستشار جبائي مختص.

4. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (4.02) بانحراف معياري (0.408) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الرابعة.

5. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (3.88) بانحراف معياري (0.544) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الخامسة، وهذا يدل على أن الحفاظ على الامتيازات الجبائية من برامج الدعم الحكومي المذكورة تتضمن شروط ينبغي الحفاظ على توفرها.

6. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السادسة (3.95) بانحراف معياري (0.575) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة السادسة .

7. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السابعة (3.81) بانحراف معياري (0.500) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة السابعة.

8. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثامنة (3.53) بانحراف معياري (0.550) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الثامنة أي أن الاستثمار في البحث والتطوير (R&D) في التخطيط الضريبي يزيد من المردودية المالية للمؤسسة.

9. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة التاسعة (4.14) بانحراف معياري (0.413) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة التاسعة.

10. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة العاشرة (3.91) بانحراف معياري (0.57) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة العاشرة.

11. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الحادي عشر (3.88) بانحراف معياري (0.586) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الحادي عشر.

12. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية عشر (3.49) بانحراف معياري (0.668) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الثانية عشر، وهذا يدل على أن تسيير مهلة الدفع للموردين بمحاولة تأخير الدفع ومحاولة تسريع دفع الزبائن بتحفيزهم مثلا بمنحهم تحفيض تعجيل الدفع يحسن من التدفقات المالية ويساعد على تحقيق التوازن المالي.

13. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة عشر (4.02) بانحراف معياري (0.462) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الثالثة عشر.

14. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة عشر (4.24) بانحراف معياري (0.48) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الرابعة عشر.

2-3 قياس معامل الارتباط بيرسون لأبعاد المحور الأول مع المحور الثاني:

جدول (4-2-13): معامل الارتباط بيرسون

		دور المستشار الجبائي	المردودية المالية
دور المستشار الجبائي	**معامل بيرسون**	1	0.586678**
المردودية المالية	**معامل بيرسون**	0.586678**	1
**. Correlation is significant at the 0.01 level (1-tailed.			

المصدر: من إعداد الباحث، مخرجات SPSS، 2023م

يتضح من الجدول رقم جدول (4-2-13) التالي:

أن معامل الارتباط بين المحور الأول والمحور الثاني المردودية المالية بلغ (0.587)، وهذا يدل على وجود إرتباط قوي بين دور المستشار الجبائي في الأمن الجبائي ودور المستشار الجبائي في الفعالية الجبائية في التأثير على تحسين المردودية المالية:

رابعا: تحليل إختبار الانحدار الخطي البسيط للمتغيرات:

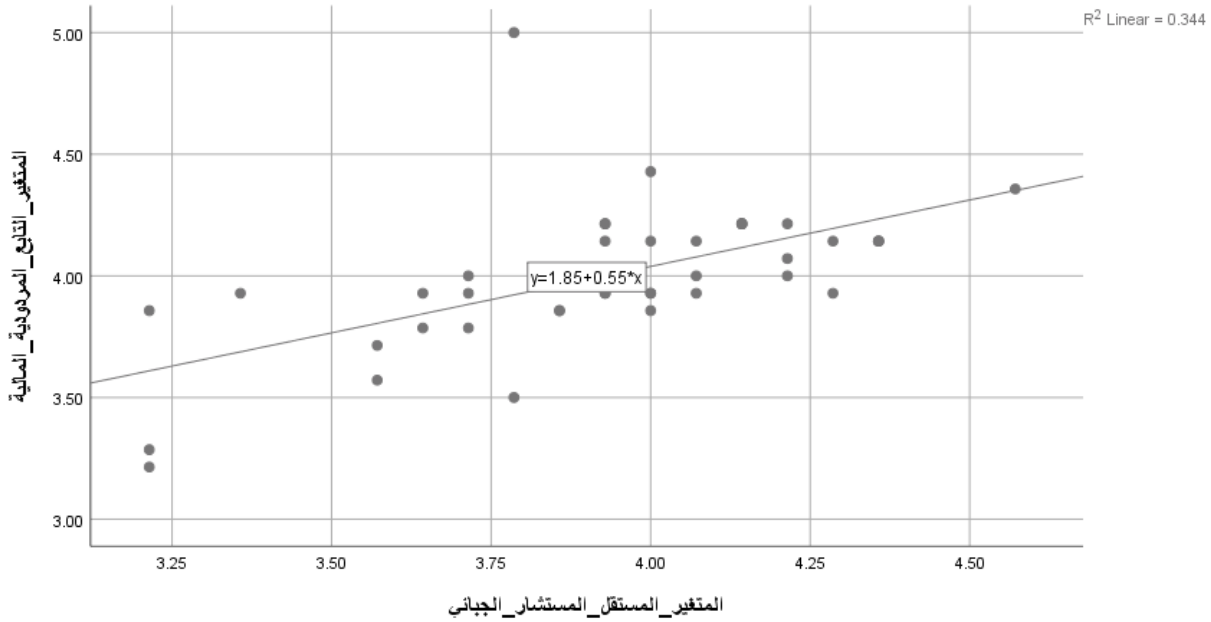
وللتحقق من صحة هذه الفرضية الاحصائية يتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن أدوار المستشار الجبائي كمتغير مستقل (X)، والمردودية المالية (Y) كمتغير تابع.

جدول (4-2-14): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط على عبارات فرضية الدراسة

	معاملات الانحدار	اختبار t	القيمة الاحتمالية sig	التفسير
B0	1.855	3.997	0.000	معنوية
B1	0.546	4.639	0.000	معنوية
معامل الارتباط R	0.587			
معامل التحديد R^2	0.334			
إختبار F	21.52	النموذج معنوي		
Y=1.86+0.55X				

المصدر: من إعداد الطالب من خلال مخرجات برنامج SPSS للدراسة الميدانية 2023

الشكل (4-2-5): دالة الانحدار الخطي لنموذج الدراسة



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS

من خلال الجدول والشكل أعلاه ظهرت نتائج الاختبار وجود إرتباط طردي بين دور المستشار الجبائي في المؤسسة كمتغير مستقل والمردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية كمتغير تابع، حيث بلغ قيم معامل الارتباط البسيط (0.587).

ب. بلغت قيمة معامل التحديد (0.334)، وهذه القيمة تدل على أن دور المستشار الجبائي كمتغير مستقل يؤثر بـ (33.4%) على المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية كمتغير تابع.

ج. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) **(21.52)** وهي دالة عند مستوى دلالة (0.000)

- مما سبق نستنتج أن فرضية الدراسة والتي نصت على أنه: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتدخل المستشار الجبائي من خلال دوره في الأمن والفعالية الجبائية في عينة المستشاريين الجبائيين محل الدراسة يحسن من مردوديتها المالية عند مستوى معنوية 5%" قد تحققت.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل استنتجنا أن المستشار الجبائي له دور هام في مجال تدخله في المؤسسة الاقتصادية وذلك بالتأثير على المردودية المالية بالايجاب، وفي سبيل الوصول إلى معرفة حجم تأثيره اعتمدنا على نوعين من الدراسات الميدانية الأولى دراسة حالات لمؤسسات اقتصادية اعتمدت على مستشار جبائي، والثانية دراسة ميدانية بالاستبيان وخلصنا منهما للنتائج التالية:

من خلال **الدراسة الأولى** دراسة الحالات خلصنا إلى أن المستشار الجبائي تدخل في مرحلة الاستثمار بنصح المؤسسة للتوجه للبرامج الحكومية التي تتضمن تحفيزات جبائية من أجل اقتناء تثبيتات في إطار برامج دعم الاستثمار وبين لها مختلف المزايا والتي نتجت عنها استفادة من إعفاء من دفع الرسم على القيمة المضافة، وفورات ضريبية بسبب حصولها على تخفيض في الرسم على النشاط المهني وتخفيض آخر في الضريبة على أرباح الشركات.

أما في مرحلة الرقابة الجبائية فمن خلال الحالة التي تم دراستها خلصنا إلى أن إدارة الضرائب وبعد إعادة تقييمها للضرائب المفروضة على المؤسسة وزيادة مبلغ هذه الضرائب للسنوات الأربع المدققة زيادة على الغرامات المفروضة، كان لتدخل المستشار الجبائي تأثير كبير في تغيير هذه الحالة وتخفيض مبلغ هذه الضرائب وغراماتها، إذ أنه برر لإدارة الضرائب العديد من النفقات التي اعتبرت دخلا غير مصرح به، واستند في ذلك إلى القوانين المحاسبية ومختلف التشريعات والقوانين الجبائية والوقائع، وبينت الدراسة أنه تدخله كان له تأثير إيجابي على المردودية المالية بسبب تخفيضه للأعباء الضريبية والتي زادت النتيجة الصافية لسنة 2019 وهي سنة الإشعار النهائي.

في مرحلة المنازعات أيضا تدخل المستشار الجبائي بنفس طريقة التدخل في مرحلة الرقابة الجبائية عن طريق تحرير شكوى دافع فيها عن المؤسسة، وبينت الدراسة أن تدخله كان له أثر كبير في إعفاء المؤسسة من الضرائب المفروضة عليها بنسبة كبيرة وهذا ما يؤثر على المردودية المالية للمؤسسة.

من خلال **الدراسة الميدانية الثانية** عن طريق الاستبيان تم دراسة دور المستشار الجبائي كمتغير مستقل المتمثل في دوره في الأمن الجبائي من خلال دوره في زيادة امتثال المؤسسة والتزامها بالقوانين والتشريعات الجبائية ودوره في الفعالية الجبائية عن طريق الاستفادة من التحفيزات الجبائية والتخطيط الجبائي وأثر هذا المتغير المستقل على المتغير التابع المتمثل في المردودية المالية خلصت هذه الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين أدوار المستشار الجبائي في الأمن والفعالية الجبائية وبين تحسن المردودية المالية.

الخاتمة

الخاتمة:

للمستشار الجبائي دور محوري كوسيط بين الادارة الجبائية أو التشريع الجبائي من جهة وبين المكلف بالجباية من جهة أخرى، إذ يمكن أن يعتمد عليه كمحامي لصالح المكلف أمام مصلحة الضرائب ويعتمد عليه في تفسير القوانين والتشريعات الجبائية المبهمة والتعرف على كل ما هو جديد بشأنها ومن خلال دراستنا لأثر دوره على المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية خصلنا لما يلي:

من خلال **الفصل الأول** عرفنا أن لمهنة الاستشارة الجبائية على المستوى الدولي أهمية بالغة، رغم أن تنظيمها كمهنة مستقلة يتمايز ضمن ثلاث أنظمة مختلفة، إلا أن الشخص الذي يقدم الاستشارة الجبائية في أي نظام يجب أن يتمتع بالكفاءة والسرية والنزاهة وأن يقدم خدماته بكل جهد وعناية، ومن خلال هذا الفصل تطرقنا إلى موضوع المردودية المالية وبينا أهميتها بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية باعتبارها مؤشر مهم ينبغي على المؤسسة السعي لتحسينه والرفع منه.

من خلال **الفصل الثاني** حاولنا الإلمام بمجال تدخل المستشار الجبائي في المؤسسة الاقتصادية من خلال التطرق لموضوع التسيير الجبائي الذي يعتبر عنصرا أساسيا يسعى من خلاله المستشار الجبائي لتدنية الخطر الجبائي، ومن خلال محاولة تدنية التكاليف الضريبية بأقل حد ممكن في إطار القانون، وأشرنا في هذا الفصل إلى أهمية تدخل المستشار الجبائي في مرحلة المراجعة الجبائية القبلية، وفي حالة تعرضها لمراقبة جبائية من طرف مصلحة الضرائب وفي حالة تعرضها للنزاع الجبائي.

أما في **الفصل الثالث** فقد تطرقنا لدور المستشار الجبائي في المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال تبين أهمية دوره وما يمكن أن يساهم به في قرارات مرحلة الاستثمار، وفي اختيار الشكل التنظيمي عندما يأخذ المستثمر الشأن الضريبي بعين الاعتبار، بالاضافة إلى ما يمكن أن يقدمه للشركات من خلال توجيهها إلى الاستفادة من برامج الدعم الحكومية التي تمتاز بمنح امتيازات

جبائية مثل الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار والوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية **ANADE** أو **NESDA**، أو من خلال الاستفادة من مختلف ما توفره التشريعات الجبائية أو بدائل الطرق المحاسبية أو الإجراءات الضريبية التقنية، كما بينا أن للمستشار الجبائية إمكانية التدخل في مرحلة الاستغلال وفي مرحلة التمويل من خلال توضيح علاقة الهيكل المالي بالمتغير الجبائي في مرحلة التمويل والإعفاءات والوفورات في التشريعات الضريبية للمصادر المالية.

في الفصل الرابع ومن خلال الاطار التطبيقي حاولنا دراسة العلاقة بين المستشار الجبائي والمردودية المالية للمؤسسة من خلال دراستين ميدانيتين **الأولى** من خلال دراسة حالات لمؤسسات اقتصادية وخلصت النتائج إلى أن تدخل المستشار الجبائي يساهم في تحقيق وفورات ضريبية من خلال تدخله في مرحلة انشاء المؤسسة ومرحلة توسيع نشاطها من خلال تدخله في مرحلة الاستثمار وفي مرحلة الاستغلال وهذا من من شأنه تحسين المردودية المالية للمؤسسة وهذا ما رأيناه في حالة المؤسسة **ش ذ م م "SARL X".**

وخلصنا كذلك من خلال دراسة حالة المؤسسة ENT radiologue التي تعرضت لمراقبة جبائية أن المستشار الجبائي يساهم في تحقيق وفورات ضريبية من خلال تدخله في مرحلة الرقابة الجبائية وهذا من خلال إعفاء المؤسسة من جزء كبير من الضرائب التي فرضت عليها من إدارة الضرائب نتيجة الرقابة الجبائية.

ونفس النتائج تحصلنا عليها من حيث أهمية دور المستشار الجبائي في مرحلة المنازعات الجبائية من خلال دراسة حالة مؤسسة **SARL AUTOMOBILE** وخلصت الدراسة إلى أن تدخله حقق تخفيضات ضريبية كبيرة بعد دخول المؤسسة في النزاع.

ومن خلال ما سبق نجد أن المستشار الجبائي يؤثر بالايجاب على المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية.

ومن خلال **الدراسة الميدانية الثانية** عن طريق الاستبيان خلصنا إلى أن هناك علاقة ارتباط بين دور المستشار الجبائي في المؤسسة كمتغير مستقل والمردودية المالية كمتغير تابع، حيث بلغ قيم معامل الارتباط البسيط (0.587) وبلغت قيمة معامل التحديد (0.334)، وهذه القيمة تدل على أن دور المستشار الجبائي كمتغير مستقل يؤثر بـ (33.4%) على المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية كمتغير تابع.

اختبار الفرضيات:

- يساهم المستشار الجبائي في تحقيق وفورات ضريبية تحسن المردودية المالية من خلال تدخله في مرحلة انشاء المؤسسة ومرحلة توسيع نشاطها أي مرحلة الاستثمار، بحيث يساهم في اختيار النظام الجبائي أو الاستثمار الذي يحقق للمؤسسة الاقتصاد في الضرائب وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى.
- يساهم المستشار الجبائي في تحقيق وفورات ضريبية تحسن المردودية المالية من خلال تدخله في مرحلة الرقابة والمنازعات الجبائية، لأنه يساهم في تخفيض الأعباء الجبائية الناتجة عن الجهل بالقوانين الجبائية وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثانية.

ثانيا: التوصيات

بناءً على هذه النتائج نقترح ما يلي:

- ضرورة العمل على تنظيم مهنة المستشار الجبائي بما يضمن الكفاءة الدائمة بالتعليم المستمر والقوانين المؤطرة للمهنة لما لهذه المهنة من أهمية بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية في تحسين وضعيتها الجبائية وفي التقليل من الاخطاء في التصريحات وتقليل المنازعات بالنسبة للدولة.

- ضرورة اهتمام المؤسسات الاقتصادية باللجوء إلى المستشارين الجبائيين لتحسين وضعيها المالية في كل مرحلة من مراحل حياتها لما للجباية من آثار على مختلف هذه المراحل.

نتمنى أننا من خلال هذا العمل المتواضع قد وفقنا للإجابة عن تساؤلات كثيرة أثارها هذا الموضوع، وتسمح لباحثين آخرين بالتعمق أكثر وإكمال الجوانب الكثيرة التي لم نتطرق إليها.

المراجع

المراجع والمصادر

المراجع باللغة الأجنبية:

- ACAT, T. A. (2020). The Accreditation Council for Accountancy and Taxation. Retrieved 02 2020, 10, from The Accreditation Council for Accountancy and Taxation®: https://www.acatcredentials.org/acatcreden
- accountingverse. (2022, April). Big 4 accounting firms. Retrieved 02 23, 2023, from accountingverse: https://www.accountingverse.com/articles/big-4-accounting-firms.html
- AICPA, A. o. (2018, april 30). aicpa.org. Retrieved 11 29, 2022, from Statements on Standards for Tax Services 1-7.
- Ait sahed, I., & Ait mohammed, M. (2018, 10 6). L'effet de l'endettement sur la rentabilité de l'entreprise. Revue d'Etudes Economiques et Financières, Université d'Echahid Hamma Lakhdar, pp. 292-302.
- Akademie der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer. (2021). Akademie der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer. Retrieved 2021 ,06 29 https://www.akademie-sw.at/steuerberater-und-wirtschaftspruefer/
- Alstadsæter, A, N Johannesen, & G Zucman . (2019). Tax evasion and inequality. American Economic Review 109, 2073-2103.
- Asia Oceania Tax Consultants' Association. (2017). aotca about. Retrieved 06 21, 2021, from https://www.aotca.org/: https://www.aotca.org/about/
- Association of International Certified Professional Accountants. (2018, april 30). Statements on Standards for Tax Services 1-7. Retrieved 01 29, 2022, from aicpa.org: https://www.aicpa.org/resources/download/statements-on-standards-for-tax-services-no-1-7
- Batchimeg, B. (2017, September). Financial Performance Determinants of Organizations: The Case of Mongolian Companies. Journal of Competitiveness, 9.
- big-four-accounting-firms-global-revenue. (n.d.). Retrieved from www.statista.com: https://www.statista.com/statistics/250479/big-four-accounting-firms-global-revenue/
- BOULILA, A. (2013/2014). L'audit fiscal : proposition d'une démarche axée risques "Cas de l'industrie chimique".
- bouznad, h. (2012). . ben amara mansour . le droit fiscal des affaires en algérie. alger: editions houma.
- Brauner, Y. (2014). what the BEPS? FLORIDA TAX REVIEW, p. 1.
- Bruslerie, H. d. (2014). Analyse financière Information financière, évaluation, diagnostic (éd. 5e édition). paris: Dunod.
- Bundes steuer berater kammer . (2021). Bundes steuer berater kammer . Abgerufen am 04. 10 2021 von Bundes steuer berater kammer : https://www.bstbk.de/de/berufsbild-steuerberater/der-steuerberater

- CFE (Confédération Fiscale Européenne). (2017, 5 17). CFE Professional Affairs Committee Opinion Statement PAC 2/2017 on the European Commission public consultation on protection of whistleblowers.
- CFE Fiscal and Professional Affairs Committees . (2016, June). The role of tax advisers with regard to tax avoidance ,Opinion Statement PAC 2/2016 and FC 8/2016 ,Submitted to the European institutions and the OECD in June 2016.
- CFE Professional Affairs Committee. (2013). European Professional Affairs Handbook for Tax Advisers (Second edition 2013 ed.).
- CFE tax advisers europe. (2012). Professional qualifications and ethics of tax advisers in Europe. Brussels.
- CFE Tax Advisers Europe. (2021). tax advisers europe. Retrieved 06 20 ،2021. tax advisers europe: https://taxadviserseurope.org/
- Chen, M., & Gupta, S. (2009). The incentive effects of R&D tax credits: an empirical examination in an emerging economy. Working Paper, National Chengchi University and Michigan State University.
- Christine Collette. (1998). Gestion fiscal des enterprises. paris: ellipses.
- cpta.mn/archives/21966
- Cris, S., & Susan, W. (2018, May 14). How the Big Four Got Big: Audit Culture and the metamorphosis of International accountancy firms 2017. Critique of Anthropology, pp. 1-27.
- DAMMAK , S. é. (2006). Impact de la fiscalité sur les décisions et modalités de financement des investissements, ainsi que sur la valeur de la firme. Analyse comparative (France, Allemagne, Royaume Uni, Etats-Unis et Tunisie). Thèse du Doctorat en Sciences de Gestion.
- de Widt, D., Mulligan, E., & Oats, L. (2016, DECEMBER). REGULATING TAX ADVISERS: A European Comparison of Recent Developments and Future Trends. FairTax.
- Delahaye, F., & Delahaye, J. (2007). finance d'entreprise. France: Dunod.
- Delahaye, J., & Delahaye-Duprat, F. (2016). Financed'entreprise - MANUEL ET APPLICATIONS (éd. 6e édition). Paris: Dunod.
- DELAHAYE, T. (1977). le choix de la voie la moins imposée. Bruxelle: bruy lart.
- Deloitte. (2021, 03). anti tax avoidance directive implementation of controlled foreign company rules. Retrieved 12 01, 2021, from www2.deloitte.com: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-eu-anti-tax-avoidance-directive-implementation-of-controlled-foreign-company-rules.pdf
- Duhem, J., & Jammes, M. (1986). Audit et Gestion fiscale de l'entreprises. paris: Editions EFE.
- ETAF, European Tax Adviser Federation. (2021). objectives and activities. Retrieved 06 21, 2021, from European Tax Adviser Federation AISBL - ETAF: https://www.etaf.tax/index.php/about-etaf/objectives-and-activities
- ETAF, T. E. (n.d.). Charter of Regulated European Tax Advisers. Retrieved 06 18, 2021, from etaf.tax : https://etaf.tax/images/pdf/ETAF_Charter_FINAL.pdf

- ETAF, The European Tax Adviser Federation. (2021). About ETAF. Retrieved 06 18, 2021, from European Tax Adviser Federation AISBL - ETAF: https://www.etaf.tax/index.php
- European Commission . (n.d.). The Anti Tax Avoidance Directive. Retrieved 12 01, 2021, from European Commission website: https://ec.europa.eu/taxation_customs/anti-tax-avoidance-directive_en
- EUROPEAN COMMISSION. (2016, 07 20). COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT, THE COUNCIL AND THE NATIONAL PARLIAMENTS. on the proposal for a Directive amending the Posting of Workers Directive, with regard to the principle of subsidiarity, in accordance with Protocol No 2. Brussels.
- EUROPEAN COMMISSION. (2017, 11 20). european semester thematic factsheet curbing agressive tax planning. Retrieved 30 11, 2021, from https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/150511/5%20-%2004%20european-semester_thematic-factsheet_curbing-agressive-tax-planning_en.pdf
- European Parliament. (2016 /2038(INI)). Resolution of 6 July 2016 on tax rulings and other measures similar in nature or effect (TAXE 2),2016 /2038(INI).
- European Parliament. (2017). Opinion of the Committee on Constitutional. Messerschmidt Report.
- European Parliament. (2018, March 1). Resolution of 1 March 2018 on the proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards Mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements.
- European Parliamentary Research Service. (2018, July 3). Tax transparency for intermediaries. (C. Remeur, Ed.) Retrieved 08 23, 2021, from EU Legislation in Progress:
- Evreart, S. (1991). analyse et diagnostic financier. Paris: edition eyrolles.
- Garcia Prats, F. (2010, January). The 'Abuse of Tax Law': Prospects and Analysis. (U. o. Valencia, Ed.) Retrieved 09 04, 2021, from researchgate: https://www.researchgate.net/publication/255698380_The_'Abuse_of_Tax_Law'_Prospects_and_Analysis
- Grandguillot, B., & Grandguillot, F. (2016-2017). L'essentiel de l'Analyse financière (éd. 14e éd). Gualino éditeur, Lextenso éditions 2016.
- Gupta, S., Hwang, Y., & Schmidt. A. (2006). An analysis of the availability and incentive effects of the R&D tax credit after the Omnibus Budget Reconciliation Act of 1989. Working Paper, Michigan State University.
- Hanlon, M., & Heitzman, S. (2010). A review of tax research. Journal of Accountingand Economics, pp. 127–178.
- HENTATI, a. (2018, JUIN). L'optimisation fiscale en matière d'impôt sur les sociétés, rôle de l'expert-comptable. FSEG Sfax.
- https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2017/614634/EPRS_BRI(2017)614634_EN.pdf

- IESBA. (2021). https://www.ethicsboard.org/publications/2021-handbook-international-code-ethics-professional-accountants. Retrieved 01 29, 2022, from The International Ethics Standards Board for Accountants: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IESBA-English-2021-IESBA-Handbook_Web.pdf
- International Federation of Accountants (IFAC). (2019). A GUIDE FOR PROFESSIONAL ACCOUNTANCY ORGANIZATIONS—DEVELOPING GOOD PRACTICES FOR MEMBERS PROVIDING TAX ADVICE. Retrieved 01 30, 2022, from www.ifac.org: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-PAO-Tax-Advisor-Guidance.pdf
- International Federation of Accountants. (2019). Handbook-of-International-Education-Standards-. New York, New York 10017 USA.
- Jane Frecknall-Hughesو ، Margaret McKerchar. (2013). Historical perspectives on the emergence of the tax profession: Australia and the UK. the 25th Australasian Tax Teachers Association Conference.. University of Auckland: , 23-25 January 2013.
- Jet M.Peyard, & J.D.Avenel. (2006). Analyse Financière (éd. 9ème édition). Vuibert.
- K.Chiha. (2009). Finance d'entreprise: approche stratégique. Alger: édition houma.
- KHELASSI, R. (2013). Précis d'audit fiscal de l'entreprise. ALGER: BERTI EDITION.
- Klassen, K., Pittman, J, & Reed, M. (2004). A cross-national comparison of R&D expenditure decisions: tax incentives and financial constraints. Contemporary Accounting Research 21. pp. 639–684.
- Legros, G. (2010). mini manuel de Finance d'entreprise. Paris: Dunod.
- M. SCHOLES, & M. WOLFSON. (1996). Fiscalité et stratégie d'entreprise. Editions PUF.
- Majed Sharayri , & Gazi F. Momani. (2009). The Impact of Tax Planning on Reducing Income Tax Burden in Industrial Companies in Jordan (From Sales & Income Tax Evaluator Point of View). Middle Eastern Finance and Economics, pp. 25-36.
- Marcel Laflame. (1981). Le management:approche systémique (3ED). CANADA: gaetan Morin éditeur.
- martinez, A., & coelho vello, A. (2014, April). efficient tax planning: an analysis of its relationship with market risk, fucape business school, Bresil. Australian Journal of Basic and Applied Sciences, pp. 393-405.
- MAUREL, E. (2019). PROPOSAL FOR A COUNCIL DIRECTIVE AMENDING DIRECTIVE 2011/16/EU AS REGARDS MANDATORY AUTOMATIC EXCHANGE OF INFORMATION IN THE FIELD OF TAXATION IN RELATION TO REPORTABLE CROSS-BORDER ARRANGEMENTS. Retrieved 8 22, 2021, from www.europarl.europa.eu: https://www.europarl.europa.eu/legislative-train/theme-deeper-and-fairer-internal-market-with-a-strengthened-industrial-base-taxation/file-tax-transparency-for-intermediaries

- Mazareanu. (2020, 09 8). big-four-accounting-firms-global-revenue. Retrieved from www.statista.com: https://www.statista.com/statistics/250479/big-four-accounting-firms-global-revenue
- Michelle Hanlon & Shane Heitzman. (17 September, 2010). A review of tax research. Journal of Accountingand Economics ،Pages 178–127 .
- Mouelhi, A. (2006). la gestion fiscale de l'entreprise (ca de la Tunisie),. Mémoire de fin d'étude de troisième cycle spécialisé en finance publique Option Fiscalité.
- OCDE & HM Revenue and Customs. (2007). ÉTUDES DU RÔLE DES INTERMÉDIAIRES FISCAUX. PARIS.
- OCDE. (2008). Study into the Role of Tax Intermediaries. Retrieved 08 20, 2021, from oecd: https://www.oecd.org/tax/administration/studyintotheroleoftaxintermediaries.htm
- OCDE. (2008). www.oecd.org. Retrieved 08 20, 2021, from oecd: https://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf
- OCDE. (2013). Co-operative Compliance: A Framework. Retrieved 08 20, 2021, from oecd: https://www.oecd.org/ctp/co-operative-compliance-a-framework-9789264200852-en.htm
- OCDE. (2019). OCDE.ORG. Retrieved 08 21, 2021, from https://www.oecd.org/about/impact/combatinginternationaltaxavoidance.htm
- OECD. (2016). Étude du rôle des intermédiaires fiscaux. Consulté le 10 3, 2021, sur OECD: https://www.oecd.org/fr/royaumeuni/40233505.pdf
- OECD. (2021). International tax co-operation: Key indicators and outcomes. Retrieved 10 3, 2021, from www.oecd.org: https://www.oecd.org/ctp/international-tax-co-operation-map.htm
- oecd. (n.d.). What is BEPS? Retrieved 12 01, 2021, from oecd.org: https://www.oecd.org/tax/beps/about/
- Official Journal of the European Union. (2019, 11 26). DIRECTIVE (EU) 2019/1937 OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 23 October 2019 on the protection of persons who report breaches of Union law.
- Organisation for Economic Co-operation and Development. (2008, 04 08). Study into the Role of Tax Intermediaries. Retrieved 08 20, 2021, from www.oecd.org: https://www.oecd.org/tax/administration/studyintotheroleoftaxintermediaries.htm
- oxford university - Dictionary of Law. (2021). Westminster doctrine. Retrieved 11 04, 2021, from www.oxfordreference.com/: https://www.oxfordreference.com/view/10.1093/oi/authority.20110803121911242
- P. Rothman, R. (2011). Tax Opinion Practice. (The Tax Lawyer).
- Patrick, R., Thierry, L., & Thibault, C. (2010). Stratégies fiscales internationales. Paris: 1-473.
- peopleintouch. (2020, 05 15). How to be compliant with the European Whistleblowing Directive? Retrieved 09 30, 2021, from peopleintouch.com: https://peopleintouch.com/how-to-be-compliant-with-the-european-whistleblowing-directive/

- peopleintouch. (2020, 05 15). How to be compliant with the European Whistleblowing Directive? Retrieved 09 30, 2021, from peopleintouch.com: https://peopleintouch.com/how-to-be-compliant-with-the-european-whistleblowing-directive/
- Piget, P. (2005). gestion financière de l'entreprise (éd. 2eme édition). Paris, France: economica.
- PricewaterhouseCoopers. (2004). Tax Risk Management. London : ec4 16471.
- R. yaich. (2001). fiscalité et performance des l'entreprises, rôle de l'expertise comptable. sfax, Faculté des Science économique et de gestion, RCF N° :52, , université de SFAX, Tunisie.
- RADKOVA, M. (2011). THE ABUSE OF RIGTS IN TAX AND ADMINISTRATIVE LAW International and Comparative. DE GRUYTER, pp. 125–144.
- ROCKY ALFIAN BUNACA, & NURDAYADI. (2019, 12). THE IMPACT OF DEFERRED TAX EXPENSE AND TAX PLANNING TOWARD EARNINGS MANAGEMENT AND PROFITABILITY. JURNAL BISNIS DAN AKUNTANSI, pp. 215-236.
- Salah, W. (2019). DOES DEFERRED TAX MEDIATE THE RELATIONSHIP BETWEEN TAX PLANNING AND EARNINGS MANAGEMENT? Cairo, Lecturer of Accounting, Accounting Department, Faculty of Business Administration, Economics & Political Sciences, The British University in Egypt, Egypt.
- Schäfer, A., & Spengel, C. (2004). International Tax Planning in the Age of ICT. ZEW Discussion Papers with Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW), Mannheim, pp. 04-27.
- Sharayri, M., & Momani, G. (2009). The Impact of Tax Planning on Reducing Income Tax Burden in Industrial Companies in Jordan (From Sales & Income Tax Evaluator Point of View). Middle Eastern Finance and Economics, pp. 25-36.
- Shrestha, M. (2020). Determinants of Financial Performance of Nepalese Commercial Banks: Evidence from Panel Data Approach. NRB Economic Review.
- Stanko, Č., & Jan Žan, O. (2012, 01). legal regulation of tax advisory services in relation to their Quality. Naše gospodarstvo / Our Economy, pp. 16-27..
- Stanko, Č., & Jan Žan, O. (2013, June). SUGGESTION OF LEGAL REGULATION OF TAX ADVISORY SERVICES TO ENSURE ITS HIGHER QUALITY – CASE STUDY FROM SLOVENIA. Amfiteatru Economic, pp. 469-484.
- statista.com. (2022). big-four-accounting-firms-global-revenue. Retrieved 02 23, 2023, from statista: https://www.statista.com/statistics/250479/big-four-accounting-firms-global-revenue/
- statista.com. (2023). statista.com. Retrieved 7 16, 2023, from statista.com: https://www.statista.com/statistics/250935/big-four-accounting-firms-breakdown-of-revenues/
- Suhem, J., & Jammer , M. (1996). Audit et gestion fiscale de l'entreprise. Paris: Editions EFE.

- Surya Mulyadi, M., & Anwar, Y. (2015). Corporate Governance, Earnings Management and Tax Management. Procedia - Social and Behavioral Sciences, pp. 363 – 366.
- Tax Advisers Europe. (2021). Retrieved 06 18, 2021, from : https://taxadviserseurope.org/about-us_gtap/
- ACAT. (2020). The Accreditation Council for Accountancy and Taxation® (ACAT). Retrieved 10 02 , 2020 The Accreditation Council for Accountancy and Taxation: https://www.acatcredentials.org/acatcredentials/ata
- The AICPA. (2020). Tax practice quality control guide. new york.
- the Federation of European Accountants (FEE). (2015, April). The Tax Policy Debate: A Matter for Society as a Whole. Retrieved 08 18, 2021, from www.accountancyeurope.eu: https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/1504_Tax_Policy_Debate_-_long_compressed.pdf
- The Internal Revenue Service. (2021, Oct 15). Understanding Tax Return Preparer Credentials and Qualifications. Retrieved 01 27, 2022, from The Internal Revenue Service: https://www.irs.gov/tax-professionals/understanding-tax-return-preparer-credentials-and-qualifications
- Thuronyi, V. (1996). Tax Law Design and Drafting. International Monetary Fund.
- transparency.org. (2021). transparency.org. Retrieved 09 5, 2021, from https://www.transparency.org/en/corruptionary/tax-evasion
- Trotabas, L., & Cotteret , J. (1980). Droit fiscal general (éd. Quatrième édition). France Paris: DALLOZ.
- Union, O. J. (2018). COUNCIL DIRECTIVE (EU) 2018/822. Retrieved 08 22, 2021, from https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1528876959102&uri=CELEX:32018L0822
- Valentin, C. (2012). Determinants of corporate financial performance. Retrieved 12 2021, 31, from www.dafi.asce.ro/revista/6/costea valentin.pdf
- Walpole, M., & Salter, D. (2014). Regulation of tax agents in Australia. eJournal of Tax Research, pp. pp. 335-358.
- West Africa Union of Tax Institutes. (2021). Membership. Retrieved 06 21, 2021, from wauti.org: http://www.wauti.org/member_list.php
- West Africa Union of Tax Institutes. (2021). Overview (Mission & Objectives). Retrieved 6 21, 2021, from wauti.org: http://www.wauti.org/objectives.php
- William H. Hoffman, J. (2014, 06 04). The Theory of Tax Planning. The Accounting Review, Vol. 36, No. 2 (Apr., 1961), pp. pp. 274-281.

المراجع باللغة العربية:

- أبو ياسر الزكراكي. (2020). المرجع المختصر في فنون الاستشارة والمرافقة الاحترافية (المجلد 2). المملكة المغربية.
- أميرة فتحة. (2017/2018). دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس – باتنة – (أطروحة دكتوراه). بسكرة، جامعة محمد خيضر، الجزائر.

- أميرة فتحة. (31 5, 2017). دور المراجعة الجبائية في تحسين أداء التسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس – باتنة –. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، الصفحات 191-205.
- أنور عيدة، و زكرياء دمدوم. (ديسمبر, 2018). التسيير الجبائي وأثره على الوضعية المالية لمؤسسة في ظل التعديلات الجبائية الجديدة – دراسة ميدانية لمؤسسة لأشغال البناء –. مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة "جامعة الشهيدة حمة لخضر. الوادي. الجزائر. العدد 04 "، الصفحات 90-109.
- إيمان بوقروة، و منصور بن اعمارة. (2017). أهمية استخدام الملاجئ الضريبية ضمن استراتيجيات التخطيط الضريبي للشركات متعددة الجنسيات. مجلة الباحث الاقتصادي، الصفحات 112-131.
- إيمان تيقرين، و محمد قراش. (سبتمبر, 2021). تأثير سياسة الرفع المالي على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية خلال الفترة 2014 – 2017). مجلة التكامل الاقتصادي، الصفحات 333-348.
- إيمان كموش، و جمال معتوق. (2019). أثر الرفع المالي على المردودية التجارية (العائد على المبيعات). دراسات وأبحاث المجلة العربية للأبحاث والدراسات في العلوم الانسانية والاجتماعية.
- ايمان يخلف. (2019). متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي لتعزيز الشفافية وضبط الوعاء الضريبية. أطروحة دكتوراه. محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعوم التسيير: جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف.
- بلال كيموش ، و محمد سعد الدين بلخيري. (2019). دور الإستشارة الجبائية في تفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية. مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، الصفحات 213-230.
- بلكرشة رابح، و بن قطيب علي. (2023). دور النظام المحاسبي المالي SCF في تحسين فعالية التدقيق الجبائي– دراسة ميدانية. مجلة الدراسات التجارية والاقتصادية المعاصرة، الصفحات 494-509.
- بورصة الجزائر. (2014). منشورات خاصة بالعموم القيم المنقولة. من https://www.sgbv.dz/commons/ar/document/document400114779.pdf
- بوعلام ولهي، و بن عثمان عائشة. (2016). فعالية التدقيق المحاسبي لأغراض الضريبية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة .2007-2015. (العدد الأول، المحرر) مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة.

- الجريدة الرسمية الجزائرية. (29 12, 1971). الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. تاريخ الاسترداد 29 06, 2021، من أمر رقم 71 _ 81 مؤرخ في 29 ديسمبر 1971 ، العدد 107 : https://www.joradp.dz/FTP/Jo-Arabe/1971/A1971107.pdf
- الجريدة الرسمية الجزائرية. (30 12, 1995). وزارة المالية – المديرية العامة للضرائب. تاريخ الاسترداد 19 7, 2021، من الامر رقم 95-27 المؤرخ في 30 ديسمبر 1995 المتضمن قانون المالية 1996: https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/lois_de_finances_arabe/LF%20A%201996.pdf
- الجريدة الرسمية الجزائرية. (2009). المادة 54 قانون المالية 2010. المادة 54 قانون رقم 09 – 09 مؤرّخ في 13 محرّم عام 1431 الموافق 30 ديسمبر سنة 2009 يتضمّن قانون المالية 2010. الجزائر، الجزائر.
- جمعة فرحات السعيد. (2000). الأداء المالي لمنظمات الأعمال (التحديات الراهنة). السعودية: دار المريخ للنشر.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (2022). قانون الإجراءات الجبائية.
- الجمهورية الجزائرية وزارة الصناعة (2023). تاريخ الاسترداد 12 6, 2023، من موقع وزارة الصناعة: https://www.industrie.gov.dz/soutien-invest/#:~:text=%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%B1%D8%B3%D9%88%D9%85%20%D8%A7%D9%84%D8%AA%D9%86%D9%81%D9%8A%D8%B0%D9%8A%20%D8%B1%D9%82%D9%85%2022%2D298,%D8%A7%D9%84%D8%A5%D8%AA%D8%A7%D9%88%D8%A9%20%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%AA%D8%B9%
- الحلو حميد جابر عقيل، و مشكور جايد سعود . (2016). مبادئ المالية العامة والتشريع المالي في العراق. جمهورية العراق: العالمية–المثنى–السماوة.
- حمزة بن سويسي، و عبد الوهاب سليماني. (14 06, 2018). دور التسيير الجبائي في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية. مجلة الحوار الفكري، 13(15)، الصفحات 693-714.
- حمزة محمود الزبيدي. (2004). الادارة المالية المتقدمة. الأردن– عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.
- حنان معلى، و نبيل قطاف. (1 6, 2022). عقد الإيجار بين النظام المحاسبي المالي والتشريع الجبائي الجزائري – عقد بيسكو فروي وبنك سوسيتي جنرال الجزائر "نموذجا". مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، 11(2)، الصفحات 856-879.

- الحواس زواق. (2017). أهمية التسيير الجبائي في ترشيد توجيه الإستثمار في المؤسسة الاقتصادية بالاستناد إلى خيارات النظام الجبائي الجزائري. مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية (العدد الاقتصادي – 33)، الصفحات 338-352.
- الحواس زواق. (15-14 أفريل , 2009). مداخلة بعنوان فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار. المسيلة، جامعة المسيلة، الجزائر.
- حيزية بنية. (2017). دور الأساليب الحديثة للتحليل المالي في تطوير عملية تقييم الأداء المالي دراسة حالة مجمع صيدال. أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص : الاقتصاد التطبيقي في إدارة الأعمال والمالية. المدية، جامعة المدية، الجزائر.
- رايس وفاء .(2016) .نظام التسيير بالاهداف في المؤسسات العامة بين النظرية والتطبيق. الاردن: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.
- رشيد العقون، و محمد بوسماحة. (30 06, 2022). دراسة تحليلية لدور مؤشرات المنازعات الجبائية في تقييم أداء الرقابة الجبائية في المحاسبة. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، الصفحات 300-316.
- رؤوف أحمد نضال، و مهدي العامري نوال كاظم. (2018). التخطيط الضريبي وأثره على الاستثمار – بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة العراقية –. مجلة دراسات محاسبية ومالية – المجلد الثالث عشر العدد 43، الصفحات 150-167.
- الزبيدي علي جاسم عبد الباسط. (2007). وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي: التباين في الأنظمة الضريبية القائمة في ادول العربية. عمان، الاردن: دار الحامد للنشر والتوزيع.
- سالم السفاح العون، علي هلال البقوم، و سليمان شلاش. (30 4, 2008). العوامل المحددة للهيكل المالي في شركات الأعمال حالة تطبيقية في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي للفترة (1997-2001) .المنارة للبحوث و الدراسات، 14(1)، الصفحات 45-81.
- سعيدة بورديمة. (2015/2014). التسيير المالي. جامعة 08 ماي 1945، قالمة.
- سليم مجلخ، و وليد بشيشي. (2017). الرقابة الداخية وأثرها على المردودية المالية في المؤسسة الاقتصادية. مجلة الأسواق المالية، الصفحات 1-27.
- سليم مجلخ، و وليد بشيشي. (8 9, 2019). تأثير الضريبة على أرباح الشركات على المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية ABPR . مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، الصفحات 13-27.

- سليم مجلخ، ياسر بن يونس، و وليد بشيشي. (2020). أثر الهيكل المالي على المردودية المالية – دراسة تطبيقية في مؤسسة عمر بن عمر للفترة 2018/2010. مجلة الاقتصاد الجديد.
- سميرة بوعكاز. (12 12, 2013). مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي. مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، الصفحات 121-137.
- سهام العيداني. (2020). الصلح في المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري. مجلة افاق للعلوم.
- سهام كركودي، و حكيمة بوسلمة. (2018). مساهمة التسيير الجبائي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية: دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة. مجلة الاقتصاد الصناعي، الصفحات 126-139.
- سيف الدين قحايرية. (2016). التمويل بالسندات وأثره على الأداء المالي للمؤسسة دراسة حالة سونلغاز الجزائر. أطرروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية. عنابة، جامعة عنابة، الجزائر.
- شاوي صبيحة. (20 12, 2016). الإصلاح الضريبي في الجزائر وأثره على تعبئة الجباية العادية. المجلة الجزائرية للمالية العامة، الصفحات 51-66.
- شعباني لطفي. (2017). جباية المؤسسة. باب الزوار الجزائر العاصمة: Pages bleues.
- شعيب قدراوي، و غريسية زوانب. (06 09, 2023). دور المستشار الجبائي في الدفاع عن المؤسسة وتجنب الخطر الجبائي. *مجلة الاقتصاد والمالية – جامعة الشلف*، الصفحات 77-92.
- شعيب قدراوي، و غريسية زوانب. (2 6, 2023). أثر أسلوب تنظيم مهنة المستشار الجبائي على نوعية الخدمات الضريبية المقدمة. *دفاتر Mecas*، الصفحات 481-493.
- صابر عباسي. (2016). دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية (أطروحة دكتوراه). بسكرة، جامعة محمد خيضر، الجزائر.
- صابر عباسي. (30 05, 2012). أثر التّسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الإقتصادية – دراسة تحليلية قياسية لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة – الجزائر. مذكرة ماجستير. ورقلة، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر.
- صابر عباسي، و شعوبي محمود فوزي. (2013). أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية – دراسة لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة الجزائر. مجلة الباحث، الصفحات 117-128.

- صالح حميداتو ، و سارة ميسي. (2019). الخطر الجبائي وعلاقته بالدور الاقتصادي للمؤسسة. مجلة التنمية الاقتصادية، الصفحات 67-84.
- صبرينة بن عروج، و سفيان بن بلقاسم. (2019). أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale. .
- صبيحة شاوي. (2016). الإصلاح الضريبي في الجزائر وأثره على تعبئة الجباية العادية. المجلة الجزائرية للمالية العامة.
- صورية بن عزيزة، و نور الدين زعيبط . (2019). أثر هيكل الاستدانة على تكاليف الوكالة في الشركات – دراسة بعض شركات المساهمة المدرجة في بورصة الجزائر للفترة 2010 – 2017. مجلة الباحث الإقتصادي(2)، الصفحات 231-259.
- ضافري ريمة، و بلخيري محمد سعد الدين. (2020). الجنات الضريبية ودورها في التهرب الضريبي الدولي – حالة الايرلندية المزدوجة والساندويش الهولندي لشركة غوغل -. مجلة اقتصاد المال والأعمال، الصفحات 76-94.
- طارق بلوطار، و محمد عجيلة. (03 12, 2020). تدقيق العمليات الجبائية كآلية للحد من الخطر الجبائي (دراسة حالة). مجلَّة الواحات للبحوث و الدراسات المجلد 14 العدد 2، الصفحات 284-302.
- طاهر الجنابي. (1970). علم المالية العامة والتشريع المالي. المكتبة القانونية. بغداد، جامعة بغداد كلية القانون، العراق.
- طلال أبو غزالة . (2015). الاستشارة الادارية دليل المهنة. عمان، الأردن: المطبعة الوطنية.
- عبد الرحمن محمد سليمان رشوان. (2017). قياس أثر الممارسات المحاسبية الخاطئة لظاهرة عدم تماثل المعلومات وانعكاساته على جودة الارباح المحاسبيبة. مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية(11)، 404-438.
- عبد الرؤوف إبراهيم نبيل . (2012). نموذج مقترح لقياس أثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المتداولة في سوق المالي المصري. مؤتمر بعنوان: المنظومة الضريبية المستقبلية و أثرها على الاقتصاد و الإستثمار، (الصفحات 1-26). مصر.
- عبد القادر حفاي. (2004). تسيير الخطر الجبائي في المؤسسة حالة شركات الأموال في إطار التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير، غير منشورة. الأغواط، الجزائر، جامعة الأغواط.

- عبد الله حميد الحرتسي. (2012). تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي. المنهل.
- عبد الوهاب بوبعة، و أمينة بواشري. (01 01, 2019). أثر البحث والتطوير على جودة المنتجات الجديدة دراسة حالة مركز البحث والتطوير بمجمع صيدال. مجلة الإقتصاد الجديد، الصفحات 483-499.
- عبد الوهاب دادن. (01 06, 2006). تحليل المقاربات النظرية حول أمثلية الهيكل المالي الإسهامات النظرية الأساسية. مجلة الباحث، 4(4)، الصفحات 107-114.
- عبد الوهاب قريش. (2004-2005). دراسة وتحليل مردودية وكالة بنكية دراسة حالة البنك الوطني الجزائري. مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدارسات العليا. المدرسة العليا لتجارة.
- عدي عفانة، و عادل القطاونة. (2008). ، المحاسبة الضريبية (الطبعة الأولى). دار وائل للنشر.
- عزيز أمزيان . (2008). المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري (الطبعة الثانية). عين مليلية: دار الهدي.
- عزيز أمزيان. (2005). المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري. عين مليلة الجزائر: دار الهدى.
- علي جلابة، و منصور بن عمارة . (31 12, 2018). التخطيط الضريبي في ضوء المعيار الدولي رقم 12. حوليات جامعة قالمة للعلوم الاجتماعية والإنسانية، العدد 25 ، ديسمبر 2018، الصفحات 77-94.
- علي غزيباون. (2020-2021). محاضرات في مقياس التحليل المالي. محاضرات في مقياس التحليل المالي. جامعة آكلي امحند أولحاج، البويرة – الجزائر.
- عماد رشيد ميمون، و بوعلام ولهي. (31 12, 2021). دور التخطيط الضريبي في الاستفادة من التحفيزات الجبائية المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات – دراسة حالة على مؤسسات اقتصادية جزائرية خلال الفترة 2012-22018. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، الصفحات 61-82.
- عمر باي، و غلام الله جيلالي عياد . (3 6, 2022). أثر التدقيق الجبائي على قرار الامتثال الجبائي- دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الشلف-. مجلة الاقتصاد والمالية، 8(2)، الصفحات 21-34.
- عيسى سماعين. (2021). جباية ومحاسبة المؤسسة – تقنيات جبائية ومحاسبية. باب الزوار الجزائر العاصمة:.Page bleues

- غنية بوربيعة . (2012/2011). محددات اختيار الهيكل المالي المناسب للمؤسسة دراسة حالة مؤسسة – الأشغال والتركيب الكهربائي فرع سونلغاز. مذكرة ماجستير في علوم التسيير. جامعة الجزائر.
- فاطمة الزهراء عربوز. (جوان, 2017). تسوية المنازعات الضريبية أمام القضاء الاداري. مجلة العلوم القانونية والسياسية، الصفحات 438-449.
- قندز بن توتة، و الحاج أحمد فوزي. (2022). متطلبات ممارسة مهنة المستشار الجبائي: مقاربة على واقع الممارسة والتشريع الجبائي الجزائري. الملتقى الدولي التكويني السادس حول: أثر الاستشارة الجبائية في نجاعة التسيير الجبائي، (الصفحات 01-07).
- لحسن دردوري، و الاخضر لقليطي. (2018). أساسيات المالية العامة. دار حميثرا للنشر والترجمة.
- لطفي شعباني . (2017). جباية المؤسسة. باب الزوار الجزائر العاصمة: دار النشر:Pages bleues
- مالك رحماني، و عيسى بولخوخ. (30 6, 2021). دور التدقيق الجبائي في التقليل من الخطر الجبائي في الجزائرKhazzartech . الاقتصاد الصناعي، 11(1)، الصفحات 274-298.
- محمد الأمين وليد طالب، و نظيرة قلادي. (2018). تأثير النظام الجبائي على أهم العناصر المرتبطة بالاستثمار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مجلة التنمية الاقتصادية.
- محمد الخصاونة. (2014). المالية العامة-النظرية والتطبيق. عمان، الأردن: دار المناهج للنشر والتوزيع.
- محمد العيفة، و وليد بشيشي. (نوفمبر, 2018). أثر تغير سعر الصرف على المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة مطاحن عمر بن عمر. مجلة الحكمة للدراسات الاقتصادية.
- محمد أمين سالم ثابت. (2017). أثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير. غزة-جامعة الأزهر.
- محمد أمين كويدمي ، و عثمان مداحي . (21 04, 2020). دور التدقيق الجبائي في الحد من الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة. مجلة البشائر الاقتصادية، الصفحات 780-796.
- محمد أمين كويدمي، و سامية بوضياف. (01 31, 2020). دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية. مجلة دراسات جبائية.
- محمد سلامة سلمان . (2015). ، الادارة المالية العامة، الأردن. عمان: دار المعتز للنشر والتوزيع.
- محمد طاقة، و هدى العزاوي. (2007). اقتصاديات المالية العامة. عمان: دار المسيرة للنشر.

- محمد قراش . (06, 2022). تحليل محددات الأداء المالي للمؤسسات الجزائرية الخاصة باستخدام نموذج ثوبت. مجلة الادارة والتنمية للبحوث والدراسات(1)، الصفحات 326-345.
- محمد لعلاوي. (2015). دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة.
- المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية. (2015). الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة. الجزائر.
- مليكة زغيب، و ميلود بوشنقير. (2010). التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد. ديوان المطبوعات الجامعية.
- مولود زايمي، و ناصر شارفي. (ديسمبر, 2021). دور التدقيق والاستشارة الجبائية في مصداقية التصريحات الجبائية. مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، جامعة باتنة 1، الصفحات 603-622.
- مولود مرخوفي، زبير سعداني، و أحمد ستي. (2020). العلاقة بين مؤشرات الأداء المالي حسب نموذج Dupontلتحليل المردودية – دراسة قياسية لدى عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-. مجلة أفاق للبحوث والدراسات.
- نبيل حركاتي. ((2018/2017)). تحليل قرارات التمويل وأثرها على ربحية وقيمة المؤسسة الاقتصادية : دراسة حالة الشركات الصناعية المدرجة في الأسواق المالية العربية للفترة 2007- 2015 . جامعة فرحات عباس سطيف.
- نوال باهي، أيمن فريد، و مزيان سعيد. (2018). التدفقات النقدية وإدارة المردودية والخطر، دراسة حالة مؤسسة اسمنت تبسة .S.C.T مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة.
- الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية. (2023). تاريخ الاسترداد 27 3, 2023، من www.promoteur.anade.dz: https://www.promoteur.anade.dz/documents/documents_utiles
- ولهي بوعلام. (2005). التحكم في التسيير الجبائي لأعباء المؤسسة للمساهمة في إتخاذ القرار. مداخلة في إطار الملتقى الدولي حول التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية (الصفحات 1-18). المسيلة: جامعة محمد بوضياف.
- وليد بشيشي، سليم مجلخ، و حميد حملاوي. (2018). أثر تغير سعر الصرف على المردودية الاقتصادية في المؤسسة- دراسة حالة مؤسسة عمربن عمر. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية.

- وليد بشيشي، سليم مجلخ، و ياسر بن يونس. (2021). أثر الهيكل المالي على المردودية التجارية. مجلة آفاق علمية.
- ياسر صالح الفريجات. (2009). المحاسبة في علم الضرائب. الأردن: دار المناهج للنشر والتوزيع.
- يوسف حسن يوسف. (2012). التمويل في المؤسسات الاقتصادية (التحليل المالي في المؤسسات). مصر: دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع.
- يوسف قاشي. (2015). محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية. البويرة، كلية الاقتصاد جامعة البويرة، الجزائر. من:

https://www.univ-bouira.dz/ar/wp-content/plugins/download-attachments/includes/download.php?id=210369

- يوسف قاشي. (2017). قراءة في واقع المنازعات الضريبية في الجزائر وسبل التخفيف منها. معارف مجلة علمية دولية محكمة.
- يوسف مامش، و ناصر دادي عدون. (2008). أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي (الإصدار الطبعة الأولى). الجزائر: دار المحمدية للطباعة.

الملاحق

ملحق 1: المرحلة الأولى مرحلة الاستثمار الشركة ذ م م X

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE | N.I.F [redacted]

Désignation de l'entreprise: SARL [redacted]

Activité: ETBP TCE

Adresse: HAY [redacted] [redacted] CHLEEF

Exercice du 01/01/21 au 31/12/21

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES		2021 DEBIT (en Dinars)	2021 CREDIT (en Dinars)	2020 DEBIT (en Dinars)	2020 CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises					
Production vendue	Produits fabriqués		37 822 326		46 541 420
	Prestations de services				
	Vente de travaux		443 103 721		389 512 530
Produits annexes					
Rabais, remises, ristournes accordés					
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes			480 926 047		436 053 950
Production stockée ou déstockée					
Production immobilisée					
Subventions d'exploitation					
CESSIONS INTER-UNITE PRODUIT INTERNES					
I-Production de l'exercice			480 926 047		436 053 950
Achats de marchandises vendues					
Matières premières		282 063 945		315 891 806	
Autres approvisionnements		99 758 409		9 072 365	
Variations des stocks					
Achats d'études et de prestations de services					
Autres consommations				6 515 453	
Rabais; remises, ristournes obtenus sur achats			62		
Services extérieurs	Sous-traitance générale				
	Locations	3 070 072			
	Entretien, réparations et maintenance				
	Primes d'assurances	2 728 783		3 681 454	
	Personnel extérieur à l'entreprise				
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	681 427		62 874	
	Publicité				
	Déplacements, missions et réceptions				
Autres services		20 662 961		18 277 383	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs					
CESSIONS INTER-UNITE CHARGES INTERNES					

../.. la suite sur la page suivante

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE | N.I.F @@@@@@@@@@@@@@@@@@@@

Désignation de l'entreprise: SARL [redacted]

Activité: ETBP TCE

Adresse: HAY [redacted] CHLEEF

Exercice du 01/01/21 au 31/12/21

COMPTE DE RESULTAT ../..

RUBRIQUES	2021 DEBIT (en Dinars)	2021 CREDIT (en Dinars)	2020 DEBIT (en Dinars)	2020 CREDIT (en Dinars)
II-Consommations de l'exercice	408 965 538		353 501 338	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)		71 960 509		82 552 612
Charges de personnel	44 037 303		30 684 424	
Impôts et taxes et versements assimilés	893 701		1 033 024	
IV-Excédent brut d'exploitation		27 029 505		50 835 163
Autres produits opérationnels		822		320 809
Autres charges opérationnelles	1 056 845			
Dotations aux amortissements	28 142 857		28 142 857	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V-Résultat opérationnel	2 169 375			23 013 115
Produits financiers				
Charges financières				
VI-Résultat financier				
VII-Résultat ordinaire (V+VI)	2 169 375			23 013 115
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats				
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire				
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	2 169 375			23 013 115

(*) A détailler sur état annexe à joindre

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION | N.I.F [redacted]

Désignation de l'entreprise: SARL [redacted]

الملحق 2

Activité: ETBP TCE

Adresse: HAY [redacted] CHLEEF

Exercice clos le 31/12/21

BILAN (PASSIF)

	2021	2020
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	80 000 000	80 000 000
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)	2 706 987	1 556 331
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	(-2 169 375)	23 013 115
Autres capitaux propores - Report à nouveau	50 624 467	28 762 007
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	131 162 078	133 331 454

DE CHLEF ----- VERIFICATION N: 01/2019 [redacted]
OTIFICATION N : 2[redacted]VF du 27/07/2020

تحديد الحقوق و الغرامات: **تحديد الأساس المحقق:** الملحق 03

العنوان	2015	2016	2017	2018
الأساس المصرح به	4.275.924	- 13.918.076	- 11.537.000	- 6.671.173
الفارق	لا شيء	88.094.404	17.880.227	31.605.419
الأساس المحقق	4.275.924	88.094.404	17.880.227	31.605.419

الضريبة على الدخل الإجمالي IRG :

العنوان	2015	2016	2017	2018
الأساس المحقق	4.275.924	88.094.404	17.880.227	31.605.419
الأساس المصرح به	4.275.924	- 13.918.076	- 11.537.000	- 6.671.173
الفـــــــــــارق	لا شيء	88.094.404	17.880.227	31.605.419
المعدل	B	B	B	B
الحقوق الواجبة	1.364.573	30.701.041	6.126.079	10.929.896
الحقوق المدفوعة	1.364.573	10.000	10.000	لا شيء
باقي الحقوق الصافية	لا شيء	30.691.041	6.116.079	10.929.896
معدل الغرامة	/	% 25	% 25	% 25
مبلغ الغرامة	/	7.672.760	1.529.019	2.732.474
المجموع	لا توجد تسوية	38.363.801	7.645.098	13.662.370

- تنبيه هام: بمقتضى المادة 6/20 من قانون الإجراءات الجبائية نعلمكم أنه يمكنكم طلب التحكيم (Arbitrage) من طرف السيد المدير الولائي للضرائب للفصل في اي خلاف مع هيئة التحقيق.

- العقوبات و الغرامات: حسبت طبقا للمادة 1/193 من قانون الضرائب المباشرة .

- ملاحظة هامة : في حالة حصولنا على معلومات إضافية سيعاد النظر في وضعيتكم الجبائية.

-المحققان :

- مفتش مركزي [redacted]

- [redacted] / مفتش مركزي

- رئيس الفرقة : [redacted]

مديرية الضرائب لولاية الشلف
نيابة مديرية الرقابة الجبائية
مكتب المراجعات الجبائية

الملحق 04

[redacted] CHLEF, LE 03/09/2020

A

[redacted] MM LES VERIFICATEURS

[redacted] 1 – CHLEF

COURRIER ARRIVEE
3137
06 SEP. 2020
DIRECTION DES IMPOTS
DE LA WILAYA DE CHLEF

OBJET : réponse à la notification de redressement.

REF : V/L N 232/BVF/SDCF/DIW/2020 du 27/07/2020.

Suite à votre proposition de redressement visée en référence , j ai l'honneur de soulever, par la présente, les points de contestation suivants :

- I PROCEDURE

- l'inobservation du débat oral et contradictoire , débat devant être instauré durant et à la fin des travaux de la vérification ;

- l'absence de demandes de justifications ou d'éclaircissements concernant certains éléments tels que (acquisition d'investissements – augmentation fonds propres- capital social) ayant servi de base à la rectification des déclarations IRG/BIC souscrites au titre des exercices 2016 – 2017 et 2018 ;

- changement des agents vérificateurs (le changement du chef de brigade ne m'a été communiqué qu'en date du 28/07/2020 , date de réception de la notification des exercices 2016-2017et 2018).

[redacted]

- II ELEMENTS DE RECONSTITUTION DES BASES RECTIFIEES

DISPONIBILITES DEGAGEES - EMPLOYEES

Les soldes (nets ou négatifs) dégagés au titre des exercices vérifiés(2015-2016-2017 et 2018) n'ont pu être déterminés (soldes non motivés) .

Le solde de départ soit 34.810.623 DA retenu au titre de l'exercice 2016(disponibilités dégagées)

Les emprunts bancaires soit 76.921.662 DA retenus au titre de l'exercice 2016 (disponibilités dégagées)

Les dotations aux amortissements des exercices vérifiés (disponibilités dégagées)

DISPONIBILITES EMPLOYEES

Exercice 2016/

Le montant de 144.022.225 DA représente un bien mobilier et non un bien immobilier. Celui-ci représente les investissements acquis dans le cadre de la location – financement (crédit bail – leasing)

Le montant de 34.730.510 (augmentation des fonds propres)

2017 – 2018 – les montants de 28.833.497 DA et 16.525.830 DA concernant le remboursement d'emprunt .

2018 – le montant de 30.050.000 DA concernant l'augmentation du capital social de la SARL [redacted] (part justifiée suivant acte notarié ci-joint)

Dans l'attente d'une suite, je mets ,outre les documents en votre possession, à votre disposition tous les documents qui peuvent vous être utiles .

Aussi, afin de me permettre de débattre les questions de fait ou de droit de solliciter l'arbitrage de Monsieur le Directeur des Impôts.

Veuillez agréer, Messieurs les vérificateurs, l'assurance de ma parfaite considération.

[redacted]

[redacted]

الملحق 05 CHLEF LE 20/10/2020

[redacted]

[redacted]

A MONSIEUR : le directeur des impôts de la wilaya de chlef

COURRIER ARRIVÉE
2599
25 OCT. 2020
DIRECTION DES IMPOTS
DE LA WILAYA DE CHLEF

OBJET : A/S réponse complémentaire à la notification de redressement

Références : - ARTICLE 21 du code des procédures fiscales CPF .

- **ARTICLES 09, 10 du code du commerce**
- **CIRCULAIRE n° 29/MF/DGI/DRV/2008**

Monsieur ;

Suite a la notification complémentaire rectificative de redressement suite à la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble VASFE visée en références **n°232/BVF/SDCF/DIW/2020** envoyée le **27/07/2020,**

Suite à la réponse faite auparavant visée en références **2131** envoyée le **03/09/2029** reçu le **06/09/2020 ,**

J'ai l'honneur de venir solliciter votre amabilité et bienveillance de bien vouloir prendre en considération mes observations ainsi que mon refus suite à l'imposition proposé par les vérificateurs après avoir étudié les arguments citées ci-après ;

1/ procédure de redressement :

- Concernant la détermination du revenu, vous avez utilisez la balance globale or celle-ci n'est utilisé que lorsqu'il n'est pas possible de séparer la trésorerie privée de la trésorerie commerciale ou non commerciale, dans ce cas il s'agit le montant des prélèvements et des apports ne peut être chiffré avec précision :
  - Bénéfice et revenus fixés forfaitairement
  - Absence de comptabilité
  - Comptabilité mal-tenue

Or le cas échéant, la comptabilité est présente conformément au dispositions des articles **09** et **10** du code du commerce

2/ légitimité de l'imposition :

- Concernant l'acquisition des biens , vous avez constatez que le contribuable a acquit des biens en **2016** d'un montant de **144 022 225 DA** et en **2017** d'un montant de **355 120 DA** or je précise que le bien en question est un matériel médical constitué d'un **IRM** et **SCANNER** multi barrette et autres accessoires acquis dans le cadre d'un crédit bancaire sous forme de crédit-bail sur une durée de 60 mois et un apport initial de 20 % auprès de **NATIXIS ALGERIE** banque décision de crédit en date du **21/08/2013** , et le premier échéancier concernant le matériel CBM04056 d'un montant de loyer équivaut à 2 148 710.25 DA à partir du le 25/01/2015 jusqu'au 25/01/2020, et le matériel CBM03929 d'un montant de loyer équivaut à 265 881.66 DA à partir du 25/12/2014 jusqu'au 25/11/2019 .
  Enfin, je vous signale que la proposition de fin de contrat a été signé le **05/02/2020** équivaut un montant global en TTC : **1 522 600.76 DA** .

Je vous informe que le matériel en question n'est parvenu qu'au en **2014** ainsi le montre le tableau ci-après :

nature du matériel	année de l'acquisition	N° de D10	prix	date d'entré en exploitation
équipements	31/03/2014	2014- 005820	410 366.25	janv-16
	23/04/2014	2014-009893	97 648 150	janv-16
	18/06/2014	**2014-006751**	1 983 870	janv-16
	06/10/2014	2014-015790	**24 992 310**	janv-16

Je vous informe que tout l'équipement acquis à l'étranger suivant le règlement en vigueur, ainsi et vu son importance et ça complexité son installation ainsi que la maintenance à demander beaucoup de temps (plus de un an) pour pouvoir être utiliser correctement.

- Concernant le solde de départ, tel qu'il a été stipulé dans le circulaire visée références **n°29/MF/DGI/DRV/2008**, traitant **VASFE- Octroi d'un solde de départ** , qui précise qu'il peut être établi à l'issue du débat contradictoire une balance de trésorerie sur une période d'au **moins** quatre années précédent le dernier exercice non prescrit, afin de déterminer un solde de départ , et comme le montre le tableau suivant j'ai effectué le calcul du solde de départ sur une période de **10 ans** , j'ai ainsi procédé au calcul de mes dépenses d'après l'estimation des vérificateurs puis le revenu dégagé de chaque année comme suit :

Années	resultat realisé	Dépenses estimés	trésorerie
2005	2041984	568000	1473984
2006	2015781	568000	1447781
2007	2251931	568000	1683931
2008	2824017	568000	2256017
2009	3930041	568000	3362041
2010	5792200	568000	5224200
2011	6589446	568000	6021446
2012	6461769	568000	5893769
2013	6776757	568000	6208757
2014	6341429	568000	5773429
2015	5482475	568000	4914475
Total	50507830	6248000	44259830

Je vous informe que je vous laisse le soin d'effectuer le calcule du solde de départ ,droit du contribuable, comme bon vous semble ainsi savoir l'origine de trésoreries.

- Je vous informe également qu'il y a eu une augmentation du capital de

la **SARL** [redacted] d'un Montant de **50 %** du **59 000 000 DA** équivaut à **29 500 000 DA** suite à l'assemblé générale Extraordinaire du **05/11/2017** (voir pièces jointes) or ce montant n'a pas été pris à sa juste valeur par les agents de vérification.

Aussi, je vous informe qu'il y a eu également une augmentation du capital de l'activité **RADIOLOGUE** en 2016 d'un montant de **34 730 510 DA** , puis une diminution du capital en **2017** d'un montant de **13 897 434 DA**

[redacted]

الملحق 06

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

الشلف يوم: 2020/12/24

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
المديرية الجهوية للضرائب بالشلف
مديرية الضرائب لولاية الشلف
المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
مكتب المراجعة الجبائية
رقم : 758/م ض و /م ف ر ج/م م ج/2020

إلى السيد : [redacted]
نشاطات خاصة الإستشفاء ، مصحات و مركزية صحية متخصصة
الشلف.

[redacted]

تسلم بتاريخ 1/12/2020

[redacted]

الموضوع : تبليغ نهائي.

تبعا لردكم الوارد إلى مصالحنا و المسجل تحت رقم : 2020/2131 المؤرخ في : 2020/09/06 خلا الآجال القانونية و المتعلق بالتبليغ الأولي التكميلي التصحيحي لسنوات التحقيق و الذي من خلاله تلتمسون مايلي :

1 – إعادة النظر في رصيد الإنطلاق و الذي يتمثل في المبلغ :34.810.623 .

2 - إعادة النظر في القرض 76.921.662 .

3 - إعادة النظر في أقساط الإهتلاك .

4 - إعادة النظر في المبلغ 144.022.225 الذي هو عبارة عن منقول متمثل في العتاد الطبي و ليس عقار و هو عبارة عن قرض إيجاري .

5 - إعادة النظر في المبلغ 34.730.510 و المتعلق برفع رأسمال المؤسسة .

6 - إعادة النظر في المبلغ 28.833.497 و 16.525.830 والتي تعتبر تسديد للقرض .

7 - إعادة النظر في المبلغ 30.500.000 و المتعلق برفع رأسمال شركة [redacted] و هذا حسب الوثائق التبريرية .

و بعد عقد جلسة الحوار المتبادل بتاريخ : 2020/10/11 و بحضوركم مع تحرير محضر بهذا الشأن مس تحت رقم : 2020/45 مع التوقيع عليه من طرفكم تقرر مايلي :

- فيما يخص رصيـــد الإنطـــــلاق : تم إعتماد 60% من مجموع الأرباح الصافية لسنوات " 2010 و 2011 2012 و2013 و 2014 " .

- نظرا لغياب التبريرات و التوضيحات اللازمة فيما يتعلق بالقرض 76.921.662 و أقساط الإهتلاك و كذلك المبلغ 34.730.510 يتم إعتمادهم بدون تغيير ما عدا إعتبار المبلغ 144.022.225 منقول متمثل في العتاد الطبي و ليس بعقار و هذا حسب الوثائق التبريرية المقدمة .

- غياب التبريرات فيما يخص في رفع رأسمال المؤسسة " [redacted] " و الذي يقدر ب 34.730.510 أما فيما يخص رفع رأسمال شركة [redacted] و الذي يقدر ب 30.500.000 فالوثائق المقدمة غير مبررة في الزيادة في رأسم الشركة

تبعا لردكم التكميلي الوارد إلى مصالحنا و المسجل تحت رقم : 2020/2599 المؤرخ في : 2020/10/25 و الذي من خلاله تلتمسون مايلي :

1 - إعادة النظر في الإستثمارات و المقدرة ب 144.022.225 المقتناة في سنة 2014 والمقيدة في أصول الميزانية لسنة 2016 سنة الدخول في الإستغلال و الذي يعتبر عتاد طبي يتمثل في "IRAM " و " SCANNER" و التي تم تسديدها عن طريق القرض الإيجاري الممنوح سنة 2013 " حيث أن تسديد أقساط القرض " الشطر الأولي كان بداية سنة 2013 عن طريق تسديد نقدي إلا أن البنك قام بالإقتطاع فعليا في بداية سنة 2015 .

2 – المطالبة بإعادة النظر في تسديد أقساط القروض و ذلك بعدم حساب الفائدة .

3 – المطالبة برصيد الإنطلاق لمدة 10 سنوات مع الأخذ بعين الإعتبار الربح الخام قبل خصم الإهتلاك كأساس لربح المعتمد في تحديد رصيد الإنطلاق .

4 - إعادة النظر في المبلغ 30.500.000 و المتعلق برفع رأسمال شركة [b] هذا حسب الوثائق التبريرية .

5 - إعادة النظر في المبلغ 34.730.510 و المتعلق برفع رأسمال المؤسسة المتعلق بنشاط " [redacted] " مع مراعاة في تخفيضه سنة 2017 بمبلغ 13.897.434

و بعد عقد جلسة الحوار المتبادل بتاريخ : 2020/11/15 و بحضوركم مع تحرير محضر بهذا الشأن مسجل تحت رقم : 2020/65 مع التوقيع عليه من طرفكم تقرر مايلي :

- الأخذ بعين الإعتبار الإستثمارات و المقدرة ب 144.022.225 المقتناة في سنة 2014 و التي تعتبر عتاد طبي يتمثل في " "SCANNER " و " IRAM " و هذا حسب الوثائق التبريرية المقدمة .
- الأخذ بعين الإعتبار تسديد أقساط القروض مع حساب الفائدة .
- فيما يخص رصيد الإنطلاق تم الأخذ بعين الإعتبار الأرباح الصافية السنوية لخمس سنوات عوض عشرة سنوات .
- أما فيما يخص رفع رأسمال شركة [b] و الذي يقدر ب 30.500.000 فالوثائق المقدمة غير مبررة في الزيادة في رأسمال الشركة " وذلك بتبرير مصدر حصص الشركاء ".

غياب التبريرات فيما يخص في رفع رأسمال المؤسسة " [redacted] " و الذي يقدر ب 34.730.510

وعليه تصبح النتائج النهائية المتعلقة بسنة 2015 كالآتي:

تحديد عناصر الدخل :

لقد تم إعتماد طريقة الموازنة المالية الشاملة لتحديد أسس الربح المحقق الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي للأرباح بالنسبة لسنة 2015 مع الأخذ بعين الاعتبار العناصر التالية :

- الإيرادات DISPONIBILITIE DEGAGE :

1- الأرصدة البنكية :

- بنك نتيكسيس الجزائـــــــر وكالة الشلف : رقم الحساب [redacted] "حساب تجاري "
- القرض الشعبي الجزائري وكالة الشلف : رقم الحساب [redacted] "حساب تجاري "
- البنك الجزائر الخارجي الشلف : رقم الحساب : [redacted] "حساب تجاري "

- الأرصدة البنكية في 01/01 : بدون تغيير

البنك / السنة	2015
بنك نتيكسيس الجزائـــــــر وكالة الشلف : رقم الحساب	30.010.659
القرض الشعبي الجزائري وكالة الشلف : رقم الحساب 2	528.908
البنك الجزائر الخارجي وكالة الشلف : رقم الحساب	2.358.898

2- مداخيل النشاط التجاري : بدون تغيير

الربح وفق التصريح السنوي بالمداخيل G01 : سنة 2015 هو: 4.275.924

3- مداخيل أخرى : لا يوجد مداخيل أخرى من خلال بيع عقار أو منقول.

- العناصر المستعملة : النفقات DISPONIBILITIE EMPLOYEES :

1- الأرصدة البنكية في 12/31 : بدون تغيير

البنك / السنة	2015
بنك نتيكسيس الجزائـــــــر وكالة الشلف : رقم الحساب	324.198
القرض الشعبي الجزائري وكالة الشلف : رقم الحساب 92	533.119
البنك الجزائر الخارجي وكالة الشلف : رقم الحساب :	301.600

2- شراء العقارات و: لا توجد مشتريات للعقارات خلال سنة 2015 .

3- شراء المنقولات :

تم معاينة شراء عتاد طبي خاص ب SCANNER " و " IRAM عن طريق القرض الإيجاري " LEASING " بالتعامل مع بنك NATIXIS في اطار الإستثمار ، بمبلغ كلي للعتاد قدر ب 144.000,000 ، و قد تم ذلك بمقررة بتاريخ : 2013/08/21 ، حيث تم إقتناء العتاد في سنة 2014 .

- الضرائب المدفوعة = بدون تغيير ---سنة 2015 هو : 1.364.573

- رصيد الإنطلاق : بدون تغيير

مجموع الأرباح الصافية لسنوات " 2010 و 2011 و 2012 و 2013 و 2014 " * 60%

السنة	الأرباح	الضريبة على الدخل الإجمالي	الربح الصافي
2010	2.849.015	569.803	2.279.212
2011	2.740.908	548.181	2.192.727
2012	3.816.217	763.243	3.052.974
2013	3.380.889	676.177	2.704.712
2014	2.584.860	516.972	2.067.888

المجمـــــوع : 12.297.513 * 60 % = 7.378.507

تحديد أقساط القرض المسددة :

العتاد / السنة	2015	2016	2017	2018
" SCANNER " 265.881,66 *	* 3.190.579	3.190.579	3.190.579	3.190.579
" IRAM " 2.148.710,25 *	23.635.812	25.784.523	25.784.523	25.784.523
المجموع	26.826.391	28.975.102	28.975.102	28.975.102

265.881,66 * : يعتبر القسط الشهري للعتاد SCANNER

2.148.710,25 * : يعتبر القسط الشهري للعتاد IRAM

2.148.710,25 * : تمثل أقساط لإحدى عشر شهر ، أما القسط الشهري لشهر جانفي تم دفعه كشطر أول في سنة 2013 إلا أن البنك قام بالإقتطاع فعليا في بداية سنة 2015 .

جدول الموازنة المالية الشاملة :

2015	لتعيين / السنة
	لإيرادات DISPONIBILITIE DEGAGE
/	رصيد أول المدة
/	لربح الجزافي
4.275.924	مداخيل نشاط تجاري
/	مبيعات العتاد (المنقولات و العقارات)
2.147.615	نسط الإهتلاك المصرح به لتحديد الربح الصافي الخاضع
/	مخزون بداية السنة 01/01
/	olde net positif ou négatif des comptes de créances et dettes au Fin de période
6.423.539	لمجموع 01
	لحسابات البنكية : رصيد في 01/01
30.010.659	بنك نتيكسيس الجزائر
528.908	لقرض الشعبي الجزائر
2.358.898	لبنك الجزائر الخارجي
/	حسابات بريدية
/	حسابات دفتر التوفير
/	حساب جاري في شركة
32.898.465	لمجموع 02
7.378.507	رصيد الإنطلاق
46.700.511	جمالي الإيرادات
	لنفقات DISPONIBILITIE EMPLOYEES
1.364.573	ضرائب مدفوعة
/	شراء منقول
/	شراء عقار
/	مصاريف تسجيل العقود
/	مخزون نهاية السنة 12/31
26.826.392	تسديد القرض
/	دفع في رأسمال بالنسبة لنشاط "
/	دفع في رأسمال بالنسبة لشركة "
1.232.972	Solde net positif ou négatif des comptes de créances et dettes au Fin de la période
29.423.937	لمجموع 01

لحسابات البنكية : رصيد في 12/31	
بنك نتيكسيس الجزائـــــــر وكالة الشلف : رقم الحس	324.198
لقرض الشعبي الجزائري وكالة الشلف : رقم الحساب	533.119
لبنك الجزائر الخارجي وكالة الشلف : رقم الحساب :	301.600
حسابات بريدية	/
حسابات دفتر التوفير	/
حساب جاري في شركة	/
لمجموع 02	1.158.917
جمالي النفقات	30.582.854

جدول تحديد الفارق :

العنوان	2015
إجمالي الإيرادات	46.700.511
إجمالي النفقات	30.582.854
الفارق	+ 16.117.657

تحديد الحقوق و الغرامات: تحديد الأساس المحقق:

العنوان	2015
الأساس المصرح به	4.275.924
الفارق	لا شيء
الأساس المحقق	4.275.924

الضريبة على الدخل الإجمالي IRG :

العنوان	2015
الأساس المحقق	4.275.924
الأساس المصرح به	4.275.924
الفـــــــــــارق	لا شيء
المعدل	B
الحقوق الواجبة	1.364.573
الحقوق المدفوعة	1.364.573
باقي الحقوق الصافية	لا شيء
معدل الغرامة	/
مبلغ الغرامة	/
المجموع	لا توجد تسوية

- تنبيه هام: بمقتضى المادة 6/20 من قانون الإجراءات الجبائية نعلمكم أنه يمكنكم طلب التحكيم (Arbitrage) من طرف السيد المدير الولائي للضرائب للفصل في اي خلاف مع هيئة التحقيق.

- العقوبات و الغرامات: حسبت طبقا للمادة 1/193 من قانون الضرائب المباشرة .

- ملاحظة هامة : في حالة حصولنا على معلومات إضافية سيعاد النظر في وضعيتكم الجبائية.

- المحققان :

- رئيس الفرقة :

الملحق 07

Imprimer le formulaire

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série O n° 20 bis

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS CHLEF

Reçu le 24/12/2020

Référence N°: 759/BVF/SDCF/DIW/2020

Lettre avec A.R. N°

MR : [redacted]

RADIOLOGUE

HAY [redacted] CHLEF

CHLEF

Le 24 déc. 20

Notification Complémentaire ☐ Rectificative ☑*
de Redressement suite à la Vérification
Approfondie de Situation Fiscale d'Ensemble

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° 165 du 27/06/2019 vous avez fait l'objet d'une vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble concernant l'ensemble des revenus dont vous avez disposé durant la période du 01/01/2015 au 31 déc. 18 , dont une notification initiale n° 232 du 27 juil. 20 vous a été transmise et/ou remise.

Compte tenue de nouveaux éléments, en vertu des dispositions de l'article 21-5 du Code des Procédures Fiscales, nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'administration fiscale envisage de modifier les éléments déjà notifiés, servant de base au calcul de l'impôt sur le revenu et de vous réclamer un complément d'impôts pour les motifs exposés dans la présente notification.

Vous disposez, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de quarante (40) jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressements envisagés. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part (Article 21-5 du Code des Procédures Fiscales).

Vous pouvez également dans le cadre de votre réponse, solliciter l'arbitrage pour des questions de fait ou de droit, selon le cas, du directeur des impôts de wilaya ou du chef du service des recherches et vérifications, conformément aux dispositions de l'article 21-5 du Code des Procédures Fiscales.

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi.

Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Article 20-4 du Code des Procédures Fiscales).

La présente notification comporte 07 feuillet (s), y compris celui-ci.

Veuillez agréer, Madame, Monsieur l'expression de notre parfaite considération.

مديرية الضرائب لولاية الشلف
نيابة مديرية الرقابة الجبائية
مصلحة المراجعات الجبائية

Chef de brigade
OUCHENE AHMED
Inspecteur En Chef

Nom, prénom et grade des vérificateurs

[redacted]

'ERIFICATION N: 01/2019 [redacted] RADIOLOGUE
IOTIFICATION N :759 /DIW/SDCF/BVF du [redacted]/12/2020

- الأرصدة البنكية في 01/01 :

بنك / السنة	2016	2017	2018
بنك نتيكسيس الجزائـــــــر وكالة الشلف : رقم الحساب [redacted]	324.198	- 4.914	- 3.979
القرض الشعبي الجزائري وكالة الشلف : رقم الحساب [redacted]	533.119	536.044	62.546
البنك الجزائر الخارجي وكالة الشلف : رقم الحساب [redacted]	301.600	839.047	1.057.284

2- مداخيل النشاط التجاري :

- الربح وفق التصريح السنوي بالمداخيل G01
- سنة 2016 هو: عجز (13.918.076 –)
- سنة 2017 هو: عجز (11.537.000 –)
- سنة 2018 هو: عجز (6.671.173 -)

3- مداخيل أخرى : لا يوجد مداخيل أخرى من خلال بيع عقار أو منقول.

- العناصر المستعملة :
- النفقات DISPONIBILITIE EMPLOYEES :

1- الأرصدة البنكية في 12/31 :

بنك / السنة	2016	2017	2018
بنك نتيكسيس الجزائـــــــر وكالة الشلف : رقم الحساب [redacted]	- 4.914	- 3.979	- 10.860
القرض الشعبي الجزائري وكالة الشلف : رقم الحساب [redacted]	536.044	62.546	4.370
البنك الجزائر الخارجي وكالة الشلف : رقم الحساب [redacted]	839.047	1.057.284	1.144.716

2- شراء العقارات و المنقولات : توجد مشتريات للعقارات و المنقولات (عتاد طبي) لسنوات 2016 و 2017 و 2018

* شراء العقارات :

تم معاينة شراء عقار من طرف الابن [redacted] المولود بتاريخ 1999/05/06, حيث تمثل العقار في شقا
بمساحة 65,42 م بقيمة 2.500.000 دج و ذلك بتاريخ 2016/10/20 واقعة بتنس , و باعتبار الابن كان يبلغ من ا
17 سنة و 5 أشهر عند تاريخ اقتناء العقار , حيث لم يبلغ السن القانوني الذي يؤهله للتعامل التجاري وفق القانون
[redacted] المتعامل به , و بالتالي يعتبر الابن مازال تحت وصايتكم عند تاريخ اقتناء العقار و قد قام الأب السيد
الذي هو محل التحقيق للوضعية الجبائية المعمقة بإمضاء العقد بالوكالة نظرا لغياب الابن و هو ما ذكر في العقد, و
ستعتبر قيمة شراء العقار نفقات على عاتق المعني بالتحقيق (الأب).

[redacted] RADIOLOGUE
TIFICATION N :759 /DIW/SDCF/BVF du 24/12/2020

* شراء المنقولات :

تم معاينة شراء عتاد طبي خاص ب IRM+SCANNER عن طريق القرض الإيجاري (LEASING), بالتعامل بنك NATIXIS في إطار الاستثمار. بمبلغ كلي للعتاد قدر ب 144.000.000 دج , و قد تم ذلك بمقررة بتاريخ 2013/08/21 , حيث تم اقتناء العتاد سنة 2014 , وتم الاتفاق على مدة دفع الأقساط ب 60 شهرا , مع العلم أنه تم تسجيل القسطين الأولين في الحساب الجاري لدى بنك NATIXIS سنة 2013 , بقيمة 25.000.000 دج و 3.166.500 دج , و منه سيتم اعتبارهم تم دفعهم سنة 2013 , وعليه سيتم حساب المجموع الكلي للأقساط على كل مع خصم المبلغين التي تم تسجيلهم سنة 2013 والمبالغ التي تم دفعها سنة 2014 .

و بالتالي سيتم الأخذ بعين الاعتبار من خلال هذا التبليغ التكميلي التصحيحي الأقساط المسددة خلال سنوات 2016 , 2017 و 2018 و هي مبينة كما يلي :

- المجموع الكلي المسدد للأقساط خلال سنة 2016 هو : 28.975.102 دج
- المجموع الكلي المسدد للأقساط خلال سنة 2017 هو : 28.975.102 دج
- المجموع الكلي المسدد للأقساط خلال سنة 2018 هو : 28.975.102 دج

* المجموع الكلي المدفوع خلال سنوات 2016 , 2017 و 2018 =86.925.306 دج

* الرفع في رأس المال :

تم معاينة رفع رأس المال فيما يخص نشاطكم [redacted] سنة 2016 بقيمة 34.730.510 دج

تم معاينة رفع رأس مال الشركة [redacted] باعتباركم شريك بالنصف في الشركة , و ذلك سنة 2018 بقيمة حصص 30.050.000 -550.000 دج = 29.500.000 دج و هي القيمة التي تمثلونها في الشركة بعد رفع رأس المال .

- الضرائب المدفوعة =
- سنة 2015 هو : 1.364.573 دج
- سنة 2016 هو : 10.000 دج
- سنة 2017 هو : 10.000 دج
- سنة 2018 هو : لا شيء

- رصيد الإنطلاق : مجموع الأرباح الصافية لسنوات " 2010 و 2011 2012 2013 و 2014 "*60%=

السنة	الأرباح	الضريبة على الدخل الإجمالي	الربح الصافي
2010	2.849.015	569.803	2.279.212
2011	2.740.908	548.181	2.192.727
2012	3.816.217	763.243	3.052.974
2013	3.380.889	676.177	2.704.712
2014	2.584.860	516.972	2.067.888

المجمـــوع : 12.297.513 * 60 % = 7.378.507 دج

)IW DE CHLEF

[redacted] RADIOLOGUE

JOTIFICATION N :759 /DIW/SDCF/BVF du 24/12/2020

- جدول الموازنة المالية الشاملة :

التعيين / السنة	2016	2017	2018
الإيرادات DISPONIBILITIE DEGAGE			
رصيد أول المدة	16.117.657	/	16.445.535
قروض	/	/	/
الربح الجزافي	/	/	/
مداخيل نشاط تجاري	عجز	عجز	عجز
مبيعات العتاد (المنقولات و العقارات)	/	/	/
قسط الإهتلاك المصرح به لتحديد الربح الصافي الخاضع	16.525.830	16.525.830	16.525.830
مخزون بداية السنة 01/01	/	/	/
الرصيد الصافي الإيجابي أو السلبي للحسابات المستحقة و الحسابات الدائنة في بداية السنة 01/01/	1.232.972	78.796.076	50.145.595
المجموع 01	33.876.459	95.321.906	83.116.960
الحسابات البنكية :			
رصيد في 01/01			
بنك نتيكسيس الجزائـــــــر وكالة الشلف : رقم الحساب [redacted]	324.198	– 4.914	– 3.979
القرض الشعبي الجزائري وكالة الشلف : رقم الحساب 92 [redacted]	533.119	536.044	1.057.284
البنك الجزائر الخارجي وكالة الشلف : رقم الحساب : 33 [redacted]	301.600	839.047	62.546
حسابات بريدية	/	/	/
حسابات دفتر التوفير	/	/	/
حساب جاري في شركة	/	/	/
المجموع 02	1.158.917	1.370.177	1.115.851
رصيد الانطلاق المجموع 03	/	/	/
إجمالي الإيرادات 01+02+03	35.035.376	96.692.083	84.232.811
النفقات DISPONIBILITIE EMPLOYEES			
ضرائب مدفوعة	10.000	10.000	/
شراء منقول تسديد القرض (العتاد IRM+SCANNER)	28.975.102	28.975.102	28.975.102
شراء عقار	2.500.000	/	/
مصاريف تسجيل العقود	/	/	/
مخزون نهاية السنة 12/31	/	/	/
رفع في رأسمال بالنسبة لنشاط [redacted]	34.730.510	/	/
رفع في رأسمال بالنسبة لشركة [redacted]	/	/	29.500.000

DIW DE CHLEF
VERIFICATION N: 01/2019 [redacted] RADIOLOGUE
NOTIFICATION N :759 /DIW/SDCF/BVF du 24/12/2020

الرصيد الصافي الإيجابي أو السلبي للحسابات المستحقة و الحسابات الدائنة في نهاية السنة 12/31/	78.796.076	50.145.595	33.476.764
المجموع 01	145.011.688	79.130.697	91.951.866
الحسابات البنكية :			
رصيد في 12/31 [redacted]	– 4.914	– 3.979	– 10.860
	536.044	1.057.284	1.144.716
	839.047	62.546	4.370
حسابات بريدية	/	/	/
حسابات دفتر التوفير	/	/	/
حساب جاري في شركة	/	/	/
المجموع 02	1.370.177	1.115.851	1.138.226
مصاريف مختلفة	/	/	/
المجموع 03	/	/	/
إجمالي النفقات 01 + 02 + 03	146.381.865	80.246.548	93.090.092
الفارق	-111.346.489	+ 16.445.535	8.857.281

- جدول تحديد الفارق :

التعيين / السنة	2016	2017	2018
إجمالي الإيرادات	35.035.376 دج	96.692.083 دج	84.232.811 دج
إجمالي النفقات	146.381.865 دج	80.246.548 دج	93.090.092 دج
الفارق	-111.346.489 دج	+ 16.445.535 دج	– 8.857.281 دج

DIW DE CHLEF
VERIFICATION N: 01/2019 [redacted] RADIOLOGUE
NOTIFICATION N :759 /DIW/SDCF/BVF du 24/12/2020

- تحديد الحقوق و الغرامات :
- الضريبة على الدخل الإجمالي :

التعيين/ السنة	2016	2017	2018
الدخل الغير مصرح به	111.346.489 دج		8.857.281 دج
الأساس المصرح به	عجز		عجز
الأساس الإجمالي الخاضع	111.346.489 دج	/	8.857.281 دج
المعدل	B	B	B
الحقوق الواجبة الدفع	38.839.271 دج	10.000 دج	2.968.048 دج
الحقوق المدفوعة	10.000 دج	10.000 دج	/
باقي الحقوق المستحقة	38.829.271 دج	/	2.968.048 دج
الغرامة	25 %	/	25 %
مبلغ الغرامة	9.707.317 دج	/	742.012 دج
المجموع	48.536.588 دج	لا توجد تسوية	3.710.060 دج

- تنبيه هام:

بمقتضى المادة 6/20 من قانون الإجراءات الجبائية نعلمكم أنه يمكنكم طلب التحكيم (Arbitrage) من طر
السيد المدير الولائي للضرائب للفصل في اي خلاف مع هيئة التحقيق.

- العقوبات و الغرامات: حسبت طبقا للمادة 1/193 من قانون الضرائب المباشرة .

- ملاحظة هامة جدا : في حالة حصولنا على معلومات إضافية سيعاد النظر في وضعيتكم الجبائية.

مديرية الضرائب لولاية الشلف
نيابة مديرية الرقابة الجبائية
مكتب المراجعات الجبائية

- رئيس فرقة التحقيق :

-المحققان :

[redacted]

ملاحق المرحلة الثالثة تدخل المستشار الجبائي في مرحلة المنازعات للمؤسسة SARL AUTOMOBILE

الملحق 08

SARL [redacted] AUTOMOBILLE CHLEF le 14/03/2021

Concessionnaire automobile

[redacted] CHLEF

NIF : [redacted]

COURRIER ARRIVÉE
BUREAU D'ORDRE
Direction des Impôts de la Wilaya de CHLEF
18 MARS 2021
343

A MONSIEUR : LE PRESIDENT DE LA COMISSION DE RECOURS REGIONALE

OBJET : DEMANDE DE DEGREVEMENT D'IMPOTS EN MATIERE DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE TVA

Références :

- ART : 51 de la Loi de finance 2014
- ART : 9 alinéa 6 du code de la taxe sur le chiffre d'affaire CTCA
- ART : 70 , 72, 73 ,80 ,81, 81 bis alinéa 2, Du code des procédures fiscales CPF

COURRIER ARRIVÉE
BUREAU D'ORDRE
16 MARS 2021
343
Direction des Impôts de la Wilaya de CHLEF

MONSIEUR LE PRESIDENT , MEDAMES , MESSIEURS , LES MEMBRES DE LA COMISSION DE RECOURS REGIONALE ,

Et suite à la réception de l'avis à payer du rôle sous références **485/2019** de la part de la recette des impôts de **CHLEF** concernant les exercices des années **2015 et 2016** consécutive en matière de : La taxe sur la valeur ajoutée TVA équivalent à un montant globale **45 240 915 DA**

Et suite à la réception de la réponse du directeur des impôts de la wilaya de CHLEF le 16/11/2020 qui fut un refus pour le manque de certaines pièces justificatives concernant les années 2015 et 2016 consécutives qui sont détaillées comme suit :

- Une Copie des déclarations G50 ,
- Une Copie des quittances de paiements des droits de l'état ,
- Une Copie des bilans fiscaux ,
- Une copie des factures de ventes aves les licences des moudjahidine ,

Aussi en référence à l'article 80 alinéa 1 du code des procédures fiscales CPF :

le contribuable qui n'est pas satisfait de la décision rendue sur sa réclamation, selon le cas, par le directeur des grandes entreprises, le directeur des impôts de wilaya, le chef du centre des impôts et le chef du centre de proximité des impôts, a la faculté de saisir la commission de recours compétente prévue aux articles ci-après, dans un délai de quatre (04) mois à compter de la date de réception de la décision de l'administration.

Aussi en référence à l'article 81 alinéa 1 du code des procédures fiscales CPF :

Les commissions de recours émettent un avis sur les demandes des contribuables relatives aux impôts directs et taxes assimilées et ainsi que sur les taxes sur le chiffre d'affaires et tendant à obtenir, soit la réparation d'erreurs commises dans l'assiette ou le calcul de l'impôt, soit le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou règlementaire

Aussi en référence à l'article 81 bis alinéa 2 du code des procédures fiscales CPF :

La commission est appelée à émettre un avis sur les demandes portant sur les affaires contentieuses dont le montant total des droits et pénalités (impôts directs et TVA) est supérieur à vingt million de dinars (20.000.000DA) et inférieur ou égal à soixante-dix millions de dinars (70.000.000 DA) et pour lesquelles l'administration a préalablement rendu une décision de rejet total ou partiel.

J'ai l'honneur de venir solliciter votre amabilité et bienveillance de bien vouloir

M'accorder un dégrèvement d'impôts en matière de **La taxe sur la valeur ajoutée TVA** concernant les exercices des années **2015** et **2016** consécutives d'un montant global équivalent à **45 240 915 DA** ,

1/ la présentation de l'activité :

Nous soussignons M. [redacted], M. [redacted] .

Gérant ET co-gérant de la société dénommée SARL [redacted] AUTOMOBILES

Concessionnaire automobile

Dont l'activité est intitulée IMPORT / EXPORT DES VOITURES

2/ l'identification du litige :

Le litige qui m'oppose vis-à-vis la direction des impôts de la wilaya de CHLEF concerne une imposition à tord en matière de la taxe sur la valeur ajoutée TVA concernant les exercices des années 2015 et 2016 consécutives .

Bien que je ne suis soumis à cette taxe , pour la simple raison que l'acquisition des véhicules se fait par le biais de la licence des moudjahiddine . or cette dernière fut exonéré de ses droits tel que la loi la stipulé dans l'**article 9 alinéa 6 du code de la taxe sur le chiffre d'affaire CTCA** .

Aussi , les documents demandés soient :

- Une Copie des déclarations G50 .
- Une Copie des quittances de paiements des droits de l'état ,
- Une Copie des bilans fiscaux ,
- Une copie des factures de ventes aves les licences des moudjahidine ,

Existent et seront à votre entière disposition .

3/ les demandes :

Conformément à la loi en vigueur , j'ai l'honneur de vous demander **MONSIEUR LE PRESIDENT , MEDAMES , MESSIEURS ,LES MEMBRES DE LA COMISSION DE RECOURS REGIONALE** , de m'accorder un dégrèvement d'impôt en matière de la taxe sur la valeur ajoutée TVA concernant les exercices des années **2015 et 2016** consécutives d'un montant équivalent à **45 240 915 DA** .

Sur ce et en attente de votre réponse, je vous prie monsieur le président de la commission de recours , mesdames , messieurs les membres de la commission de recours régionale d'agréer mes salutations distinguées .

SIGNATURE

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA
DE : CHLEF

Décision d'Admission Partielle d'une Réclamation

A. R

A CHLEF, le @@@@

Décision de rejet :
N° : ----------
Du : ----------

M/ SARL [redacted] AUTOMOBILE [redacted]

Référence d'enregistrement de la réclamation
N° : 63 VR/2012
Du : ----------
Du : Boulanger Dous, Tassaels

Rôle, déclaration relative au versement spontané ou à la retenue à la source opérée
N° : ----------
Du : ----------
Montant total dû
RG N° 485/2015.

Impôts et taxes contestés
TAP
TVA

Montant global contesté
43 240 311,00

Vous m'avez adressé une réclamation concernant l'imposition visée ci-contre. Après examen contentieux, J'ai décidé le ---------- d'admettre partiellement votre réclamation.

Les dégrèvements ou restitutions prononcés ainsi que les motifs pour votre réclamation n'a pu être intégralement accueillie sont indiqués au verso.

Si vous avez déjà payé l'impôt dont le dégrèvement vous est accordé ou si vous n'êtes redevable d'aucune somme à la caisse du receveur, le montant dégrevé vous sera remboursé.

Si vous envisagez de contester cette décision, vous avez la possibilité de saisir, soit :

- La Commission de Recours compétente, prévue à l'article **81 bis** du Code de Procédures Fiscales (CPF), et ce, dans un délai de **quatre (4) mois** à compter de la date de réception de la décision de l'administration.
- La juridiction Administrative de CHLEF, dans un délai de **quatre (04) mois** à partir de la réception du présent avis (Article 82 du CPF)

Veuillez agréer, M ONAGUN, l'assurance de ma parfaite considération.

Le Directeur des Impôts de Wilaya

المدير الولائي للضرائب

[redacted]

N.B :- le recours devant la commission de recours compétente ne peut avoir lieu après la saisine du tribunal administratif.
- Tout recours devant le tribunal administratif ne donne aucun droit à l'effet suspensif de paiement

Dégrèvements ou restitutions accordés :

Référence à l'imposition (avis de mise en recouvrement)	Impôts et taxes	Dégrèvements – restitutions
AR 485/ 2019.		
2015.	TVA DS.	9473800,00 DS.
2015.	PTE	2368950,00 PTE
2017	TVA DS.	23079754,00 DS
2017	PTE	5769938,00 PTE
	TOTAL =	40 694 442,00

Motifs de l'admission totale prononcée :

(reprendre les motivations et indications des dispositions des articles sur lesquels l'admission est fondée)

Dégrèvement accordé suite aux justifications présentés à savoir : L'autorisation d'acquisition en FRANCHISE. (Licence de MONDIAMMAL, BILAN - fiscaux - d'après la Vérification et le CONTRÔLE effectuer par le service -

Signature :

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série Cn° 4 Bis

REPUBLIQUE ALGERIENNE DE MOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

STRUCTURE INSPECTION DES IMPOTS BOUKADER

Accusé de Réception. N°.....

NOTIFICATION DEFINITIVE DE REDRESSEMENTS

M SARL [redacted] AUTOMOBILES

Gérant [redacted]

Référence @@@@@

Activité/Profession: IMPORT - EXPORT DE VOITURES

Adresse @@@@@@ SECTION 10 N°166 OUED SLY

N° d'Article 02210288805

N° NIF @@@@@@@@@@@@@@

BOUKADER .le 29/09/2019

J'ai l'honneur de vous faire connaitre:

■ Qu'en l'absence d'une réponse dans le délai imparti à la notification de proposition de redressement N°31@ du.01/08/2019, il a été décidé de maintenir les redressements envisagés à votre encontre

O Que compte tenu de votre acceptation formelle reçue en date du.....il a été décidé de maintenir définitivement les redressements envisagés dans la notification de proposition de redressements N°.....du.....,.

O Qu'après examen de votre réponse reçue en date du.....à la notification de proposition de redressement N°.....du....., par la quelle vous avez émis des observations relatives Aux redressements envisagés, il a été décidé:

☐ D'accepter partiellement les motifs et les justificatifs présentés.

☐ De maintenir la totalité des redressements envisages.

Les motifs pour les quels vos observations et justificatifs n'ont pas été retenus sont explicités au verso.

Je vous informe, par ailleurs, qu'un rôle de régularisation sera établi à votre encontre, lequel peut être contesté dans le cadre d'une réclamation contentieuse, en application des articles70 à 72 et 172 du Code des Procédures Fiscales.

Veuillez agréer, Madame / Monsieur, l'expression de ma considération distinguée.

المديرية العامة للضرائب — مفتشية الضرائب — SIGNATURE 0212

رئيس مفتشية [redacted]

Redressements définitifs

1-DESIGNATION DE L'AGENT AYANT PROPOSE LE REDRESSEMENT:

- **Nom**GOUDJIL.....**Prénom**:.....HOUSSEYN.....**Grade**.....I/C

II-STRUCTURE DE LA NOTIFICATION DEFINTIVE DE REDRESSEMENT(ART. 19DUCPF):

1.Reprise fidèle des observations et justificatifs produits par point de redressement;
2. Réponse aux observations formulées par le contribuable avec motivation légale ;
3. Calcul des redressements maintenus et motivation des pénalités et /ou majorations appliquées.

En matière de taxe sur le chiffre d'affaire :

En matière des impôts directs : à la TAP au taux **de 2 %** sur l'ensemble des chiffres d'affaires réalisés conformément aux dispositions de l'article 222 du code des impôts directs, **TVA** sur le chiffre d'affaire imposable conformément aux dispositions de l'article 21 TCA et enfin les pénalités sont appliqués conformément à l'article 193 du CIDTA

En matière de **TAX** mise a la charge de concessionnaire de véhicules automobiles conformément à l'article 28 loi de finance complémentaire pour 2008 au taux de 1%

. Sous le respect de l'article 19 du CPF

Exercice 2015 :

Ca déclaré 55 740 000
TAP : 55 740 000 * 2%= 1 114 000
Pénalité : 1 114 000*25%= 278 700
TVA : 55 740 000 *17%= 9 475 000
Pénalité : 9 475 000*25%= 2 368 950
TAX/concessionnaire : 55 740 000*1%= 557 400
Pénalité : 557 400 *25% =139 350

Exercice 2016 :

Ca déclaré : 75 025 500
TVA : CA exo suite D10 64 579 452
TAX/concessionnaire : 75 025 500*1%= 750 255
Pénalité : 750 255*25% =187 563

Exercice 2017:

Ca déclaré 121 472 388
TVA : 121 472 388*19%= 23 079 753
Pénalité : 23 079 753*25%= 5 769 938
TAX/concessionnaire : 121 472 388*1%= 1 214 724
Pénalité : 1 214 724*25% =303 681

Total a réclamé :45 239 314

Signature de l'Agent ayant proposé le redressement

المديرية العامة للضرائب
مفتشية الضرائب
0212 A 10

رئيس مفتشية الضرائب
امضاء : ح. قوجيلي

ملاحق الدراسة الميدانية عن طريق الاستبيان:

المتوسطات والانحراف المعياري:

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
أحرص على تخفيض الحالات التي تعتبرها الادارة الضريبية تصرفا أو تسييرا غير عادي عند تعرض المؤسسة الاقتصادية لمراقبة جبائية أو نزاع جبائي.	43	4.30	.599
أحرص على نصح المؤسسات الاقتصادية في إطار الاستشارة الجبائية قبل اتخاذ أي قرارات تتعلق بالدخول في نشاطات أو معاملات دولية	43	4.19	.500
تستعين بي المؤسسات الاقتصادية عند اختيار نظام الاخضاع الضريبي" جزافي " أو" حقيقي"	43	3.86	.601
تستعين بي المؤسسات الاقتصادية عند رغبتها في التحول من الخضوع للضريبة على الدخل الاجمالي إلى الضريبة على أرباح الشركات	43	3.88	.586
تستعين بي المؤسسات الاقتصادية لمعرفة مختلف الامتيازات الجبائية التي تتوفرها برامج الدعم مثل ANADE ..)، (ANDI	43	4.14	.675
تستعين بي المؤسسات الاقتصادية من أجل المفاضلة بين المزايا الضريبية لامتلاك الأصول وبين مزايا استئجارها خاصة إذا كانت الحاجة للأصل لفترة زمنية قصيرة	43	4.05	.575
تستعين بي المؤسسات الاقتصادية في اختيار نظام الاهتلاك للأصول الثابتة	43	3.91	.610
تستعين بي المؤسسات الاقتصادية عند رغبتها في الاستثمار في الأصول غير الملموسة	43	3.53	.631
تستعين بي المؤسسات الاقتصادية لاختيار المزيج التمويلي عند سعيها للمفاضلة بين التمويل بالقروض أو التمويل بالأسهم) أو المال الخاص (أو التمويل بالقرض الايجاري.	43	3.98	.511
تستعين بي المؤسسات الاقتصادية في إطار الاستشارة الجبائية عند سعيها لاتخاذ قرار اعادة استثمار الأرباح	43	4.02	.672
تستعين بي المؤسسات الاقتصادية في إطار الاستشارة الجبائية عند سعيها لاتخاذ قرار بيع التثبيتات	43	3.88	.662
تستعين بي المؤسسات الاقتصادية لتسيير مهلة الدفع والقبض المتعلقة بمختلف المتعاملين معها) الزبائن والموردين (بصفة عقلانية	43	3.23	.684
تستعين بي المؤسسات الاقتصادية في القيام بالتخطيط الضريبي والتعاملات التجارية الدولية.	43	3.86	.675
تستعين بي المؤسسات الاقتصادية عند رغبتها في الاستثمار في نشاطات جديدة لمعرفة الواجبات والامتيازات الضريبية للمشروع.	43	4.16	.531
تدخل المستشار الجبائي يمكن المؤسسة الاقتصادية من ضمان حقوقها ويقلل العقوبات والغرامات التي يمكن أن تتعرض لها.	43	4.65	.482
تتميز النشاطات أو المعاملات الدولية التي تقوم بها المؤسسات الاقتصادية بتضمنها لمخاطر ضريبية عالية تؤثر على نتيجتها المالية.	43	4.23	.684
اختيار نظام الاخضاع الضريبي بالإعتماد على خبير متخصص في الضرائب يحقق أعلى مردودية مالية.	43	4.23	.751

تحقيق الوفر الضريبي من قرار التحول من الخضوع للضريبة على الدخل الاجمالي إلى الخضوع للضريبة على أرباح الشركات يعتمد على وضعية المؤسسة الاقتصادية.	43	4.02	.408
تحقيق الوفر الضريبي مرهون بمدى التتبع المستمر لتوفر شروط الاستفادة من برامج الدعم مثل ANADE ،(..ANDI)	43	3.88	.544
المفاضلة بين خيار إمتلاك الأصول أو خيار إستئجارها ينتج عنه تحقيق وفر ضريبي مختلف عن كل قرار.	43	3.95	.575
تعتمد المؤسسات على المفاضلة بين نظم الاهتلاك من أجل التأثير على المردودية المالية السنوية.	43	3.81	.500
الاستثمار في الأصول غير الملموسة يحقق للمؤسسات وفورات ضريبية تزيد من المردودية المالية.	43	3.53	.550
المفاضلة عند اختيار المزيج التمويلي) القروض، الايجار التمويلي، الأسهم، المال الخاص (يحقق وفورات ضريبية.	43	4.14	.413
يحقق قرار اعادة استثمار الأرباح وفورات ضريبية على حسب حالة المؤسسة.	43	3.91	.570
يحقق خيار قرار بيع التثبيتات وفورات ضريبية على حسب حالة المؤسسة.	43	3.88	.586
تسيير مهلة الدفع للموردين والقبض من الزبائن تؤدي إلى تحقيق وفورات ضريبية تزيد من المردودية المالية للمؤسسة.	43	3.49	.668
تستعين بي المؤسسات الاقتصادية من أجل استعمال اتفاقيات الازدواج الضريبي ووضع تخطيط ضريبي لتحقيق وفورات ضريبية.	43	4.02	.462
تحديد الواجبات والامتيازات الجبائية قبل الاستثمار في أي مشاريع جديدة يؤثر على قرار اختيار الاستثمارات ويخفض من غرامات عدم الامتثال.	43	4.23	.480
Valid N (listwise)	43		

Correlations

		_المستقل_المتغير الجبائي_المستشار	_التابع_المتغير المالية_المردودية
الجبائي_المستشار_المستقل_المتغير	Pearson Correlation	1	.587**
	Sig. (1-tailed)		.000
	N	43	43
المالية_المردودية_التابع_المتغير	Pearson Correlation	.587**	1
	Sig. (1-tailed)	.000	
	N	43	43

**. Correlation is significant at the 0.01 level (1-tailed).

معامل ألفا كرونباخ

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.866	28