



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
المركز الجامعي لميلية
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

المرجع : / 2014

قسم : العلوم الاقتصادية والتجارية
ميدان : علوم اقتصادية، التجارة و علوم التسيير
الشعبة: علوم اقتصادية
التخصص : بنوك

مذكرة بعنوان:

دور الضريبة على أرباح الشركات في تمويل الخزينة العمومية

دراسة حالة: مديرية الضرائب لولاية - ميلية -

مذكرة مكملة لنيل شهادة الليسانس في العلوم الاقتصادية (ل.م.د.)
تخصص " بنوك "

إشراف الأستاذ (ة):

نعيم عاشوري

إعداد الطلبة:

- حليلة بوساحة
- خولة سيوار
- فتيحة عيساوي

السنة الجامعية: 2014/2013

اللهم لا تدعني أصاب بالغرور إذا نجحت، و لا باليأس إذا فشلت،

و ذكرني دائما أن الفشل هو التجربة التي تسبق النجاح،

اللهم إذا أعطيتني علما فلا تفقدني تواضعي،

و إذا أعطيتني تواضعاً فلا تفقدني اعتزازي بكرامتي،

و اجعلني من الذين إذا أعطوا شكروا و إذا أذنبوا استغفروا

و إذا أذوا فيك صبروا ، و إذا تقلبت بهم الأيام اعتبروا .

يا رب علمني أن أحب الناس كما احب نفسي

و علمني أن أحاسب نفسي كما أحاسب الناس

و علمني أن التسامح هو أكبر مراتب القوة

و أن الانتقام هو أول مظاهر الضعف

شكر

الحمد لله رب العالمين و الصلاة و السلام على سيدنا محمد اشرف المرسلين و سيد
الخلق اجمعين و على صحابته الاكرمين و من تبعهم باحسان الى يوم الدين.

ان اول الشكر هو لله الواحد جل و على جميع نعمه التي اسبغها علينا و على نعمة العلم
خاصة، و تسييره لنا كل السبل لانجاز هذا البحث المتواضع الذي نرجوا من الله ان يكون
فيه افادة لغيرنا و يجعله في ميزان حسناتنا، و ان نكون احد اثنين قال فيهم الرسول
الكريم: " من اجتهد فاصاب فله اجران و من اجتهد و لم يصب فله اجر واحد".

كما نوجه شكرنا الجزيل لكل من كان له فضل في انجاز هذا البحث من بعيد او قريب و
نخص بالذكر الاستاذ المشرف 'عاشوري نعيم' على كل ما ابداه من صير جميل و نصح و
ارشاد كان لهما عظيم الاثر في انجاز هذا البحث .

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله الذي لا توفيق بدونَه والذي ألهمني القوة والصحة لإتمام هذا العمل وبعد:
بأنامل تحيط بقلم أعياه التعب والأرق ولا يقوى على الحراك— يتكأ على قطرات حبر مملوءة
بالحزن والفرح في آن واحد حزن يشوبه الفراق بعد التجمع وفرح ليزوغ فجر جديد

من حياتي هو يوم تخرجي

أهدي هذا العمل إلى أفراد عائلتي:

إلى من علمني العطاء بدون انتظار .. إلى من أحمل أسمه بكل افتخار .. أرجو من الله أن
يمد في عمرك لترى ثماراً قد حان قطافها بعد طول انتظار وستبقى كلماتك نجوم أهدي بها

اليوم والغد وإلى الأبد والذي العزيز لفلاحي..

إلى ملاكي في الحياة .. إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني.. إلى بسمه الحياة

إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أعلى ما في الوجود

أمي الحبيبة فتحي فطيمة

.. إلى من بهم أكبر وعليهم أعتد .. إلى شمعة موقدة تنير ظلمة حياتي

.. إلى من بوجودهم أكتسب قوة ومحبة لا حدود لها

إلى من عرفت معهم معنى الحياة

إخوتي عبد الغني وزوجته وبناته (حنان، آية، إسرائ) وعبد الحق وزوجته وأولاده (محمد،

هاجر، أمانى والمعتز بالله) وأخي الصغير الطاهر

أختي العزيزة نعيمة وزوجها مسعود وبناتها (نضال، بثينة، سلسبيل، والأمورة لجين)

وأختي الغالية سعيدة

كما أهدي هذا العمل إلى صديقات العمر

شافر مريم وفضيلة بولهام وإلى من أحببتهم في الله قرقور زينب، بثينة، وافية، جهاد، هاجر

إلى اللواتي جمعني بهن القدر ليصبحن صديقاتي في الجامعة كل باسمها

إلى كل دفعة العلوم الاقتصادية 2013/2014

خولة

الإهداء

باسم الله الرحمان الرحيم

اهدي ثمرة جهدي إلى:

إلى التي كانت بدعائها مصدر نجاحي وتوفيقي... إلى التي وقفت معي في كل خطوات من خطوات حياتي... إلى التي سهرت من اجلي الليلي... إلى التي وقفت معي في أفراحي وأحزاني... إليك يا من تنحني الجنة تحت قدميك... يا من مهما فعلت فلن أوفيهما حقها... إلى أمي الغالية... "ربيحة" أطال الله في عمرها.

إلى ذلك السيل الذي أغرقني بحبه وذلك العطف الكبير الذي ضاق الكون باحتوائه... إلى ذلك الذي رسم الزمان على جبينه تجاعيد التعب والعنان... في سبيل توفير العيش الكريم لنا... إلى الذي مان ناداه فؤادي ونطق لساني باسمه فاضت أحاسيس الاحترام والتقدير... إلى الذي مهما قلت ومهما فعلت فلن أوفيه حقه... إلى أبي العزيز "صالح" أطال الله في عمره.

إلى اخوتي عزوز وابنيه أيوب ويحيى إلى رمزي وابنيه دعاء وشعيب إلى جليل وابنته حنين وشكر خاص إلى أخي سمير وزوجاتهم.

إلى أختي الغالية نادية وزوجها وابنها محمد ادم.

وفي الأخير مني السلام إلى من لست أنساهم ولا يمل لساني أبدا من ذكراهم إن غابوا عني فالقلب مركزهم ومن سكنوا في القلب فكيف أنساهم إلى: وفاء, عبير, شهرة, دلال, أمينة وسميرة. إلى أميرات حياتي أمينة ودليلة .

والى كل شخص ساعدنا في نجاح هذا العمل.

مقدمة عامة

عملت الجزائر منذ الاستقلال على التخلص من التبعية الاقتصادية التي يعتبر بمثابة سلاح تفرضه الدول المتقدمة على الدول المتخلفة، الذي قامت الجزائر بمجهودات كبيرة من أجل تطوير اقتصادها، بغية التخلص من التبعية فقامت بالحد من البطالة و الفقر اللذان خلفتهما السياسة الاقتصادية المتبعة مسبقا، غير أن التنمية التي قامت بها لم تحقق الكثير بسبب نقص الإطارات و الإمكانيات في هذا المجال، مما أدى بها في كل مرة إلى اتخاذ سياسة جديدة لتصحيح آليات اقتصادها.

و لكي تحقق الدولة برامجها و خططها للوصول إلى الأهداف الاقتصادية المرجوة تستعمل في سبيل السياسات المالية و تقوم بصدد ذلك بدراسة تحليلية للأدوات و الوسائل المالية للتأثير على مالية الدولة، و بما أن إطار السياسة المالية هي المالية العمومية فإن الدولة تقوم بدراسة كل ما يتعلق بمواردها و نفقاتها و تتمثل عادة إيرادات الدولة في نواتج ممتلكتها الخاصة أي القروض التي تحصل عليها مصادر داخلية أو خارجية و المصدر التمويلي الأكثر إيرادا هو الضرائب و التي تعتبر وسيلة من وسائل التمويل لميزانية الدولة، فهي إيراد مالي هام في المجال الاقتصادي، كما يمكن أن نشير إلى أن الجباية في الجزائر لم تحضي بال العناية الكافية و هذا ما جعل ظاهرة الغش و التهرب الضريبي الشيء الذي يحول دون تحقيق الدولة لأهداف سياستها الاقتصادية و الاجتماعية و لهذا جاء الإصلاح النظام الضريبي سنة 1987م و التي أنهت أشغالها سنة 1989م مقدمة إقتراحتها ضمن تقرير يتضمن معالم الإصلاح الضريبي الجديد.

و انطلاقا من سنة 1992م شهد هذا الإصلاح تطبيقا تدريجيا و ذلك بهدف تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين و توفير المناخ الملائم للاستثمار، زيادة نسبة الجباية العادية في تمويل الميزانية العام، و بالتالي السعي إلى إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية و كذا جعل النظام قادر على توفير إيرادات مالية للخزينة و تأتي في سياق إصلاح الضرائب، الضرائب على أرباح الشركات فقد جاءت هذه الضريبة لتعوض و تراجع نقائص الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية .

إشكالية البحث

مما سبق يمكن طرح التساؤل التالي:

- ما مدى مساهمة الضريبة على أرباح الشركات في تمويل الخزينة العمومية ؟
- و لمعالجة هذه الإشكالية يتطلب الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية:
- ما المقصود بالضريبة على أرباح الشركات و ما مجال تطبيقها ؟
- كيف يتم حساب معدل الضريبة على أرباح الشركات ؟

فرضيات البحث

للإجابة على التساؤلات السابقة حددنا الفرضيات التالية :

- تمثل حصيللة الضريبة على أرباح الشركات حجما مهما مقارنة بإجمالي الضرائب المحصلة.
- تزداد حصيللة الضريبة على أرباح الشركات من سنة إلى أخرى مقارنة بتزايد إنشاء المؤسسات المتوسطة و الصغيرة الخاضعة لها.
- إن التسديد التلقائي للضريبة على أرباح الشركات يؤدي بالمكلفين بدفعها إلى التهرب منها و عدم تسديدها في وقتها المحدد.

أهمية الدراسة

و تكمن أهمية البحث في:

- إبراز الدور الذي تلعبه الضريبة على أرباح في تمويل الخزينة العمومية.
- دراسة سلوك المؤسسات الخاضعة لضريبة على أرباح الشركات.

أهداف الدراسة

يهدف هذا البحث إلى:

- الإطلاع على حصيللة الضريبة على أرباح الشركات.
- محاولة معرفة مصادر تمويل الخزينة العمومية.
- إلقاء الضوء على أهمية الضريبة على أرباح الشركات.
- معرفة كيفية سير عملية التحصيل و ذلك من خلال الدراسة التي قمنا بإجرائها على مستوى المديرية العامة للضرائب.

ميررات و دوافع اختيار الموضوع

إن الأسباب و الدوافع التي جعلتنا نختار و نهتم بهذا الموضوع هي:

- التطور الذي عرفته الضريبة على أرباح الشركات و الدور الذي أصبحت تلعبه في تمويل الخزينة العمومية .
- قلة الدراسات المعالجة لهذا الموضوع .
- الرغبة الشخصية للبحث في هذا الموضوع بالذات بحكم التخصص العلمي و الوظيفي بالمستقبل.

صعوبات البحث

- قلة المراجع المتخصصة في مجال الجباية في الجزائر بصفة عامة و الضريبة على أرباح الشركات بصفة خاصة .
- صعوبة الحصول على المعلومات من الجهات الرسمية و ذلك لكثرة إنشغالهم و الطابع التحفظي و السرية التي تملها عليهم ظروفهم المهنية.

منهج البحث

اعتمدنا في معالجتنا لهذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي ، فقد تم استعمال هذا المنهج في الفصل الأول ،فيما يتعلق ببعض المفاهيم العامة كما تم استعماله في الفصل الثاني عند التطرق لضريبة على أرباح الشركات في الجزائر .

أما المنهج التحليلي فقد اعتمدنا عليه في الفصل الثالث من خلال تحليل و تقييم الإيرادات الضريبية على أرباح الشركات و مدى مساهمتها في تمويل الخزينة العمومية.

خطة البحث

من أجل تحقيق هذه الدراسة و في ظل الحدود الموضوعية لها تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول، حيث يهتم الفصل الأول بدراسة عامة حول تطور النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاح في المبحث الأول، أما المبحث الثاني قد تناول النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاحات، أما المبحث الثالث و الأخير فقد تضمن الهيكل الضريبي الحالي.

يتضمن الفصل الثاني و المتمثل في الضريبة على أرباح الشركات ،تصفية الضريبة على أرباح الشركات و معدلاتها.

أما الفصل الثالث و الأخير ،فيتناول دراسة تطبيقية لدور الضريبة على أرباح الشركات في تمويل الخزينة العمومية ،حيث تم توضيح الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية في الجزائر مع تحليل حصيلة الضريبة على أرباح الشركات لمديرية الضرائب لولاية مـيـلة.

الفصل الأول

تطور النظام الضريبي الجزائري

تمهيد

إن الأنظمة الضريبية الفعالة تتميز بتطورها المستمر تبعا للتحويلات الاقتصادية والاجتماعية والمالية لذلك فهي تطبق خلال فترة زمنية ثم تصبح غير مناسبة مما يقتضي تعديلها وإصلاحها سواء تعلق الأمر بالدول المتقدمة أو الدول النامية ولقد شهد النظام الضريبي الجزائري عدة تعديلات منذ الاستقلال وذلك نظرا للاختلالات التي ميزت الاقتصاد الوطني خاصة تراجع أسعار البترول سنة 1986م وتراجع معدلات النمو وتزايد حجم المديونية الخارجية مما دفع بالمسيرين إلى التفكير في إصلاح عميق على الاقتصاد الوطني، وإن أهم إصلاح عرفه النظام الضريبي الجزائري هو إصلاح 1962م حيث ظهرت معطيات جديدة على المستوى الدولي وكذا المستوى الوطني من خلال توجه الاقتصاد الوطني من اقتصاد مخطط مركزي نحو اقتصاد السوق ويسعى هذا الإصلاح إلى الفعالية التي هي مؤشر نجاح أي نظام.

وستتناول في هذا الفصل ثلاثة مباحث أساسية ففي المبحث الأول سيتناول تطور النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاح أما في المبحث الثاني سنتطرق للنظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاحات أي بداية من سنة 1992م، وفي الأخير سنتناول الهيكل الضريبي الجزائري الحالي وذلك في المبحث الثالث.

المبحث الأول: تطور النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاح :

عرف النظام الضريبي الجزائري كغيره من الأنظمة العالمية تطورات وتغيرات عديدة في الجانبين التشريعي والإداري، غير انه لم يختلف كثيراً عن النظام الفرنسي نظراً للارتباط التاريخي بين البلدين.

وفي هذا المبحث سوف نتطرق إلى مفهوم النظام الضريبي وذلك في المطلب الأول، أما المطلب الثاني سنتناول فيه النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة الاستعمارية ، وأخيرا المراحل التي مر بها تطور النظام الضريبي الجزائري وذلك ابتداءً من سنة 1962م إلى غاية 1991م وهذا في المطلبين الثالث والرابع.

المطلب الأول: ماهية النظام الضريبي

تكتسي دراسة النظم الضريبية أهمية بالغة في المجتمع كونها تلقى اهتماما من طرف مجموعة كبيرة من الأطراف تشمل مسؤولي الدولة وقطاع الأعمال المحلي والأجنبي ودارسي الضرائب، حيث تمكنهم من تقييم هذه النظم ومعرفة مدى نجاحها في تحقيق أهدافها والبحث على كيفية تحسين فعاليتها.

أولاً: مفهوم النظام الضريبي الجزائري

قبل تعريف النظام الضريبي الجزائري يجب إعطاء تعريف للنظام، حيث أن النظام "هو مجموعة من العناصر والعلاقات إذ أن العناصر هي الأجزاء المكونة أما العلاقات فهي التي تربط العناصر المكونة لهذا النظام.¹

كما يعرف أيضا على انه "مجموعة أو هيكل متكامل من الإجراءات والأفراد والمعدات التي تمكن من توليد تدفق دائم للمعلومات من البيئة الداخلية والخارجية بهدف تمكين القائمين بالعمل من اتخاذا لقرارات الصائبة.²

- أما النظام الضريبي فيقصد به "مجموع العناصر الإيديولوجية والاقتصادية الفنية التي يؤدي تراكبها معاً وتفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان ضريبي معين".³ مما سبق يمكن تعريف النظام الضريبي الجزائري بأنه مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحل المختلفة إنطاقا من تحديد المادة الخاضعة للضريبة ثم حساب قيمة الضريبة وأخيرا عملية تحصيلها وهو ما يعرف بالتنظيم الفني للضريبة".⁴

ثانيا: الهدف من النظام الضريبي الجزائري

يسعى النظام الضريبي إلى تحقيق الأهداف المسطرة التي تحددها الدولة في قانون المالية وفق للسياسة الاقتصادية المتبعة ولهذا يختلف من دولة إلى أخرى ويهدف النظام الضريبي في الدولة إلى توفير الموارد المالية وهو أداة فعالة تمكن الدولة من التدخل في النشاط الاقتصادي والاجتماعي والقوانين الضريبية المكيفة بالأساس لخدمة اقتصاد معين.⁵

فهدف النظام الضريبي في الدولة المتقدمة يكمن في اعتباره إحدى المصادر الرئيسية للتمويل ووسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل في توجيه النشاط الاقتصادي نحو اتجاه معين.

¹-مراد ناصر ،فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق ، ديون المطبوعات الجامعية الساحة المركزية ، بن عكنون -الجزائر -2001 ص 19.

²-سيد سالم عرفة، نظم المعلومات التسويقية، دار الولاية للنشر والتوزيع الأردن، عمان الطبعة الأولى، 2011 ص 49.

³- سيد سالم عرفة، نظم المعلومات التسويقية، دار الولاية للنشر والتوزيع الأردن، عمان الطبعة الأولى، 2011 ص 49.

⁴- يحيوي نصيرة ، دراسة حالة التهرب والغش الضريبي حالة الجزائر ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع تحليل الاقتصاد، جامعة الجزائر 1997-1998 ص 22.

⁵- ناصر شارفي، التهرب الضريبي وسبل مكافحته حالة الجزائر ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، فرع تحليل اقتصادي،جامعة الجزائر 3 ، 2011-2012 ص 7.

أما بالنسبة للدول النامية فإن أهم أهداف النظام الضريبي تكمن في تشجيع الادخار والاستثمار من خلال فرض الضرائب التي تحد من الإنفاق الاستهلاكي الزائد وتعمل على تعبئة الموارد الاقتصادية وتوجيهها لأغراض التنمية إذ تشكل الضريبة إحدى أدوات الادخار الإجباري لتمويل مشروعات التنمية.

وعلى هذا الأساس تتشكل أهداف النظام الضريبي للدول وفق لظروف واقعها السياسي والاقتصادي والاجتماعي وتواكب ما يلحق على هذا الواقع من تطور.¹

المطلب الثاني: النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة الاستعمارية

لقد سادت الفوضى النظام الضريبي الذي طبق على الجزائريين في بداية فترة الإحتلال الفرنسي، حيث كانت العشوائية السائدة، وانعدام القوانين المنظمة والمسيرة بعد أن تمكن الفرنسيون من إخضاع أولى القبائل، بدأت مسألة الضرائب تطرح نفسها عند ذلك رأت الحكومة ضرورة استمرار دفع السكان للضرائب، التي كانوا يدفعونها للعثمانيين و بنفس المقادير.

ونتيجة الفوضى التي طبعت الجزائر في بداية الإحتلال، وما كان سائدا من عدم استقرار عام، كان وضع وعاء خاص بالضرائب من قبل الفرنسيين والفضول المتعلق بالإطلاع على ما كان معروفا من القوانين صعبا وشاقا على الجزائريين، أما عن كيفية دفع الضرائب، وطرق جبايتها فقد أخذت طابعا تقليديا بين المناطق التي يسكنها السكان العرب من زكاة وعشور... الخ، وبين مناطق القبائل الأمازيغية، التي أخذت شكلا مغايرا حيث تذكر بعض التقارير أنه طبقت فيها الجزية، بسبب طابع المنطقة الذي استدعى ذلك.²

ومن ذلك فقد تميزت الفترة الاستعمارية بوجود مرحلتين هامتين هما:

أولا: النظام الضريبي الجزائري في الفترة ما بين (1830م-1900م)

تميزت هذه المرحلة باستمرار العمل بالنظام الضريبي القديم لأسباب بسيكولوجية وسياسية كون أنه يخدم عملية الغزو والاستيطان لأنه يلغى مبدأ عمومية الضريبة، فكانت هناك ضرائب جهوية تخضع لمنطقة دون أخرى.

وقد سعى الإحتلال الفرنسي غاية السعي إلى تحويل الضرائب العينية إلى ضرائب نقدية، ليسهل جمعها وتحصيلها وتحويلها إلى فرنسا، و ظهرت هذه الرغبة بصدور قانون المالية لسنة 1845م الذي

¹ - مراد ناصر، مرجع سابق، ص. 28

² - توفيق دحماني، الضرائب في الجزائر، (1865-1206) دراسة مقارنة أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في التاريخ الحديث والمعاصر، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر 2007-2008 ص 315

يقضي معارضة الجيش الفرنسي فصل ميزانية المستعمرة الجزائر عن ميزانية الدولة الفرنسية، ونص على تنظيم الميزانيات المحلية و البلدية.¹

ثانيا: النظام الضريبي الجزائري في الفترة ما بين (1900م-1962م)

عرفت هذه المرحلة تغيرات ضريبية نهايتها توطين النظام الضريبي الفرنسي بالجزائر، أول هذه التغيرات هو منح الجزائر الشخصية المدنية و الاستقلالية في 19 ديسمبر 1900م يلي ذلك مرسوم 30 نوفمبر 1918م لينص على صراحة إلغاء الضرائب التركية في الجنوب إلى غاية 1947، وكان النظام الضريبي الجزائري سنة 1948م يشمل الاقتطاعات التالية:

- الاقتطاعات العقارية بنسبة 12%.
- الضرائب على الأرباح الفلاحية 12%، وخضعت هذه الأرباح لنظام الدفع الجزافي إلى غاية 1945م.
- الضرائب على الأرباح الصناعية والتجارية بنسبة 12%.
- الضرائب على الأرباح الغير التجارية والصناعية بنسبة 12%.
- الضرائب على الرواتب و المعاشات و المداخل العمرية بنسبة 12% يخصص منها 6% لصالح البلديات.
- إضافة إلى وجود ضرائب غير مباشرة و يتعلق الأمر بالرسم على رقم الأعمال و الذي عرف تطبيقه سنة 1936م، الرسوم على الاستهلاك و حقوق الطابع و التسجيل.
- و أثر الإصلاحات الضريبية التي قامت بها السلطة الفرنسية سنة 1949م أن النظام الضريبي الجزائري أصبح امتداد للنظام الضريبي الفرنسي و تشكلت الإيرادات الضريبية للنظام الضريبي الجزائري سنة 1955 م من:

- الضرائب على الدخل بالنسبة 37% من إجمالي الإيرادات الضريبية .

- الضرائب على الثروة 8%، الرسم على رقم الأعمال 30%.

- اقتطاعات مختلفة 23% و حقوق جمركية 2%.

¹- أحمد رجراج، النظام الضريبي الجزائري تقييم الأداء والتحديات المرحلة المقبلة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة لجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير 2003-2004 ص 57

و تتوزع هذه الإيرادات بنسبة 45% ضرائب مباشرة و 55% ضرائب غير مباشرة ،مما يفسر درجة الضغط الضريبي المرتفع الممارس على المواطن الجزائري خاصة الفلاح مع عدم مراعاة تطبيق العدالة الضريبية بين المعمرين و المواطنين الجزائريين.¹

المطلب الثالث: النظام الضريبي الجزائري للفترة ما بين (1962م-1981م)

إن أهم ما قامت به الحكومة بعد الاستقلال مباشرة هو إلغاء قوانين الجباية الصحراوية و ذلك في جانفي 1963م، مع إبقائها على القوانين الأخرى التي كانت مدونة في ثلاثة كتب و هي :

- الكتاب الأول: الذي يشمل مدون أبجدي للنشاطات و المهن الحرة.

- الكتاب الثاني: يشمل الضرائب المباشرة و قد قسم إلى إحدى عشر جزءا كل جزء مقسم إلى فصول.

- الكتاب الثالث: يشمل الرسوم على رقم الأعمال و قد قسم إلى تسعة أجزاء آخرها يتعلق بالرسوم الغير المباشرة الخاصة و كل جزء مقسم إلى فصول أما بقية الضرائب و الرسوم فقد كونت في قوانين خاصة بها.²

كما تم في هذه المرحلة أيضا اعتماد نفس النظام الضريبي الذي كان مستخدما في عهد الاستعمار حيث صدر مرسوم 1962/12/31 و كان من آثاره:

- ظهور فراغ إداري بسبب هجرة الإطارات الفرنسية و انخفاض الحصيلة الجبائية مع تعطيل الجهاز الإنتاجي و في مواجهة كل هذه الحواجز التي خلفها الاستعمار لجأت الدولة الجزائرية إلى وضع إجراءات تقنية في غالب الأحيان تمثلت في:

أولا: التعديلات التي مست الضرائب المباشرة

- التعديلات التي مست الضريبة المباشرة الأساسية على الإنفاق و التي تمثلت في:

- إنشاء الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج ،حيث ألغي تطبيقه سنة 1963م على العمليات القائمة بين المنتجين .

¹-حمد رجراج ،مرجع سابق ص 58-59

²-أحمد عبدون،تحليل الجباية العادية للاقتصاد الجزائر بدراسة قياسية للفترة 1976-2005 ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير فرع الاقتصاد السياسي جامعة الجزائر 2006-2007 ص 57

- رفع معدلات الضرائب المباشرة ما عدا الضريبة على مجموع الدخل من 12% إلى 15% بالإضافة إلى رفع معدل الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية من 15% إلى 20%.
- في سنة 1965م تم إدخال نظام الإقطاع من المصدر.
- في سنة 1969م تم إعفاء عدة قطاعات من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج TUGP و هي القطاع الفلاحي، القطاع السياحي، القطاع السينمائي و قطاع الري.
- بالإضافة إلى أنه في نفس السنة أدمج قانون المالية الضريبية على الأرباح الفلاحية و الرسم على النشاط الفلاحي في ضريبة واحدة هي الضريبة الجزافية الفلاحية.

ثانياً: التعديلات التي مست الضرائب الغير مباشرة

- تعلقت هذه التعديلات بشكل خاص بالرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج و كذا حقوق الجمارك حيث تم رفع معدلات الضرائب على السلع الكميائية و التعديلات على الضرائب المباشرة.
- ففي سنة 1971م تم إحداث تقنية للرقابة الضريبية على الأرباح غير التجارية و التي كانت تهدف إلى إحكام الرقابة على المهن غير التجارية و الغرض من ذلك مكافحة التهرب الضريبي و ضمان الموارد المالية، إلا أن هذه التقنية ألغيت سنة 1972م لعدم فعاليتها.
- في سنة 1972م ألغي قانون المالية الرسم العقاري على الأملاك المبنية بهدف تحقيق العبء على الفلاحين، أما بالنسبة للضريبة الجزافية الفلاحية فقد كان مردودها ضعيفا مما أدى إلى إلغائها سنة 1975م.
- في سنة 1975م إنشاء الضريبة على إيرادات الديوان و الودائع والكافلات و التي عوضت الضريبة السابقة و هي ضريبة الأموال المنقولة IREM.
- إنشاء ضريبة المساهمة الوحيدة الإجمالية و التي تفرض على المؤسسات الاشتراكية المعفية من الضريبة الفلاحية و ذلك بموجب قانون 1977م.
- تم إنشاء جدول جديد و ذلك لحساب الضريبة على الرواتب و الأجور سنة 1979م و حدد الحد الأقصى للأجور فيه ب150000دج.¹

¹ العباس بهناس، مرجع سابق، ص 47 .

كما تم تعديل سلم الضريبة التكميلية على الدخل سنة 1977م و بذلك تم إلغاء السلم المنصوص عليه سنة 1976م.

المطلب الرابع: النظام الضريبي الجزائري للفترة ما بين (1982م-1991م)

إن الإصلاحات الضريبية التي ظهرت قبل سنة 1992م كانت تقوم على أساس الموازنة العامة بين النفقات و الإيرادات بتشجيع بعض النشاطات الاقتصادية و تحقيق العبء الضريبي على الممولين و تبسيط النظام تبعاً لنظام الاقتصادي الذي يتجه إلى اقتصاد السوق ،ذلك ما دفع إلى وجوب تعديلات ضريبية جسدها القوانين المالية المختلفة و هي كالتالي:

أولاً: أهم التعديلات الضريبية التي جسدها قوانين المالية

- سن إعفاءات ضريبية الغرض منها تشجيع الصادرات خارج المحروقات و تحقيق التوازن الجهوي.
- تغيير هيكل الضريبة التكميلية على الدخل ،حيث خفض معدل الحد الأقصى من 80 إلى 50% و إنشاء جدول جديد للضريبة التكميلية ،حيث أن المداخيل التي تتجاوز 1800000 دج تخضع لنسبة 80% في حين أن المداخيل التي تزيد عن 330000 دج تخضع لنسبة 50%.
- يخضع معدل الضريبة على أرباح الشركات الصناعية و التجارية من 60 إلى 50% و تخصيص معدل 20% للأرباح المعاد استثمارها.
- إنشاء الرسوم الخاصة التي جاء بها قانون المالية لسنة 1983م و إلغاء ضريبة المساهمة الوحيدة الإجمالية سنة 1984م.
- إنشاء ضريبة وحيدة فلاحية بالإضافة إلى إنشاء الطابع على شهادات التأمين للسيارات السياحية سنة 1985م.
- رفع معدل الضريبة على دخل الشركات الأجنبية من 4% إلى 6% سنة 1985م.¹
- في سنة 1988م استفادت وحدات الصيانة و الترميم الصناعي من الإعفاء الضريبي على الأرباح لمدة ثلاث سنوات من تاريخ بدء النشاط.

¹ - العباس بهناس، مرجع سابق ص 48-49-50.

- في سنة 1989م تم تخفيض الضريبة على أرباح الشركات من 55% إلى 50% بالإضافة إلى إعفاء القطاع السياحي من الضريبة على الأرباح لمدة 6 سنوات من تاريخ الإنشاء للمؤسسة و من بقية الضرائب لمدة عشرة سنوات و في سنة 1990م تم ما يلي:
- إنشاء سلم جديد للضريبة التكميلية على الدخل المعفى من الضريبة بأقل من 18000 دج و حدد أعلى معدل ب 50% على المداخل التي تفوق 400000 دج.
- إنشاء الضريبة على الدخل الإضافي تتعلق بالمداخل التي يتلقها الأجراء من نشاطات أخرى .
- إنشاء ضريبة سنوية على امتلاك الآلات المستعملة في قطاع البناء والأشغال العمومية وذلك بمعدل 10%.
- سنة 1991م استفادت المؤسسات الصحافية إلى تقديم خدمات ثقافية وإعلامية من الإعفاء لمدة ثلاث سنوات من الضريبة على أرباح الشركات الصناعية و التجارية و ذلك من تاريخ دخولها في النشاط.
- إعفاء الشركات التي تقوم بتربية الأسماك من الضريبة على الأرباح لمدة عشرة سنوات من تاريخ دخولها في النشاط.
- إعادة تشكيل جدول الإقطاع الضريبة على الدخل الإضافي حيث حدد الدخل المعفى ب 2100 دج و حدد معدل 55% على الدخل الإضافي الذي يتجاوز قيمته 500000 دج.¹ ويمكن توضيح إيرادات الضريبة من 1982 إلى غاية بداية الإصلاح 1992 من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (1): تطور إيرادات الجباية العادية خلال الفترة 1982-1991

الوحدة: مليون دج

السنوات	إيرادات الجباية العادية
1982	27990
1983	40132
1984	46968
1985	46991
1986	52865
1987	58215

¹- العباس بهناس، مرجع سابق ص 50

1988	58100
1989	64500
1990	71100
1991	82700

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب لسنة 1992

نلاحظ من الجدول أن الإيرادات الجبائية العادية في تزايد مستمر خلال كل فترة الدراسة إلا أنها لم تصل إلى المستوى المرغوب فيه و يرجع ذلك إلى العديد من الأسباب منها:

- عدم استقرار النظام الضريبي.

- عدم كفاءة الإدارة الضريبية.

- تعقد بنية النظام الضريبي من خلال العدد الكبير للضرائب و المعدلات.

- الحالة الاقتصادية التي تعرفها المؤسسات العمومية و التي تسجل خسائر سنويا و حل البعض منها.

- تعقد قوانين الإخضاع من جهة و رغبة المكلفين في التهرب طالما أن النظام السائد يساعد على ذلك

- انعدام الثقة الجبائية و بالأخص إذا علمنا عدم قدرة النظام السابق على تحسين الممولين بجدوى و أهمية الضريبة لوجود فئات وقطاعات واسعة تدفع الضرائب إنطاقا من الإقطاع من المنبع.¹

المبحث الثاني: النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاحات

لقد عرف النظام الضريبي عدة تعديلات من خلال القوانين المالية الصادرة والتي حملت معها جملة من التدابير الضريبية إلا أنها لم تمس عمق النظام الجبائي الجزائري بحيث كانت تنجيه في مجملها نحو إعطاء أولوية للدور المالي للضريبة و ذلك بزيادة تطوير الإيرادات الضريبية سواء من خلال الضرائب المباشرة أو الضرائب الغير المباشرة و لهذا سنتناول في هذا المبحث ثلاثة مطالب المطلب الأول تحت عنوان أسباب إصلاح النظام الضريبي الجزائري أما المطلب الثاني فيتناول أهداف الإصلاح في النظام الضريبي أما المطلب الأخير فيتناول مجالات الإصلاح في النظام الضريبي الجزائري.

المطلب الأول: أسباب الإصلاح الضريبي في الدول النامية

¹ - دحمان سمراني، أثر الجبائية العادية في الموازنة العمومية، حالة الجزائر في الفترة (1992- 2007) مذكرة لنيل شهادة ماجستير في التخطيط والتنمية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 2009 ص 105.

تعاني الدول النامية أشكالا مختلفة من القصور في الإيرادات الضريبية و تعود أسبابها إلى الضعف في الهيكل الضريبي نفسه، و تعتبر سياسات الإصلاح الضريبية من أهم محاور السياسات المالية الموجهة لعلاج مشكلة العجز المالي في الدول النامية و يمكن حصر مشكلات هذه الدول في:

أولاً: ضعف الجهد الضريبي و إختلال الجهاز المالي

وهذا الضعف يمكن قياسه كما يلي

1. انخفاض الطاقة الضريبية الفعلية عن الطاقة الضريبية المحتملة و من ثم يعد تحويل الطاقة الضريبية الفعلية إلى الطاقة الممكنة بمثابة الهدف الإستراتيجي لسياسات الإصلاح الضريبي المقترحة لمعالجة الإختلالات المالية العامة و علاج عجز الموازنة العامة بصفة خاصة.

و في هذا الصدد يشير خبراء صندوق النقد الدولي إلى ضرورة قياس التفاوت بين معدلات الإقتطاع الضريبي الفعلي و معدلاته المستهدفة و بقياس نسبة الحصيلة الضريبية الفعلية إلى الحصيلة الضريبية الممكنة كتالي: $\text{الضريبة المحققة الفعلية} \div \text{الضريبة الممكنة}$

وهذا يعكس ارتفاع الجهد الضريبي و بالتالي فإن العجز المالي لا يرجع إلى قصور السياسة الضريبية و إنما إلى عوامل أخرى يتعلق بعضها بجانب النفقات.

ثانياً: إختلال الهيكل الضريبي

وهذا لارتفاع النصيب النسبي للضرائب على الإنتاج و الاستهلاك و التجارة الخارجية من إجمالي الإيرادات الضريبية في الدول النامية و العربية ،على عكس الدول الصناعية المتقدمة التي تعتمد على الضرائب على الدخل من العمل ،أو الربح من الملكية أو فائدة رأس المال و الثروة و قد وجدت دراسة TANZI لحوالي 86 دولة نامية تتضمن العديد من الدول العربية أن الضرائب على الدخل تمثل 30% من المجموع الكلي للإيرادات و 60% تمثلاً لضرائب على الإنفاق و الاستهلاك من المجموع .

و قد أشارت الدراسات إلى اعتماد هذه الدول بشكل مكثف على ضرائب التجارة لأنه كلما تنوعت هذه القاعدة وصلنا إلى تنمية اقتصادية أعلى.¹

¹ - حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص 65

ثالثاً: ضعف الجهاز الإداري

وهذا راجع إلى النقص في المعلومات، و البيانات المالية التي تعكس بالدرجة الأولى ضعف الجهاز الإداري القائم على تنظيم الضرائب و تحصيلها، مما يؤدي إلى تزايد التهرب الضريبي علاوة على الفساد الإداري، و هي أمور تتمثل قيذا على نجاح عملية الإصلاح في تحقيق أهدافها المسطرة.¹

- بالإضافة إلى أسباب أخرى نوجزها فيما يلي:

1. عدم استقرار النظام الضريبي منذ الاستقلال حيث عرف تعديلات سواء في إطار قوانين أخرى ذات صلة بالنشاط الاقتصادي، مما أدى إلى ظهور تقلبات مستمرة في أسعار الضرائب و خلق و إلغاء بعض الضرائب الأخرى.

2. عدم وجود منطق يحكم كثرة التعديلات الملازمة لقوانين المالية لما يتعلق الأمر بالإعفاءات، التخفيضات، توسيع أو تضيق الأوعية مما يؤثر على غياب إستراتيجية شفافة و منسجمة بخصوص المستقبل.

3. عدم قدرة النظام الضريبي السابق على تحسيس الممولين بجدوى و أهمية الضريبة لوجود فئات و قطاعات واسعة تدفع الضريبة من المصدر.

4. سوء تأطير الإدارة الضريبية و مركزية التسيير.²

رابعاً: تبسيط النظام الجنائي

تهدف الإصلاحات الضريبية إلى تبسيط النظام الضريبي سواء في هيكل النظام الضريبي بحيث تم إلغاء مختلف الضرائب التي كانت معقدة و كان لها خاصيتين أساسيتين هما:

1. مردودها الضعيف.

2. لا تحقق إحدى أهداف الضريبة، باعتبارها أداة لضبط الاقتصاد وإعادة توزيع الدخل .

¹ - حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص 65

² - احمد رجراج، مرجع سابق ص 67 .

بالإضافة إلى تجميع مختلف الأنواع التي لها نفس الأهداف و نفس الأوعية في ضريبة واحدة كإدخال الضريبة على أرباح الشركات فيما يخص الأشخاص المعنوية.¹

المطلب الثاني: أهداف الإصلاح الضريبي في الجزائر

من أجل اتخاذ نظام ضريبي فعال و مرن يلبي متطلبات السياسة الاقتصادية الهادفة و يتفادى نقائص النظام القديم، جاء الإصلاح الضريبي سنة 1992م من أجل تحقيق الأهداف الآتية:

أولاً: الأهداف الاقتصادية

و تتمثل أساساً في:

1. عدم عرقلة وسائل الإنتاج

2. توفير حوافز للقطاع الخاص و خلق جو المنافسة بين المؤسسات.

3. تعبئة الادخار المحلي و توجيهه في المشاريع الإنتاجية.

4. تحقيق نمو اقتصادي عن طريق ترقية الادخار و توجيهه نحو الاستثمار الإنتاجي مع تخفيف الضغط الضريبي المفروض على المؤسسات، و الناجم عن تعدد الضرائب من جهة و ارتفاع معدلاتها من جهة أخرى.

5. خلق الشروط الملائمة لتحقيق التوازن الخارجي عن طريق تنويع الصادرات، مهيمنة عليها المنتجات البترولية في ظل أوضاع أصبحت فيها السوق النفطية تتمتع بعدم الاستقرار.

6. إعادة توزيع الدخل بشكل عادل و العمل على حماية القوة الشرائية للعملة بتوظيف الضريبة و جعلها أداة من أدوات التحكم في التضخم نظراً لمعدلات التضخم العالية التي كان يعرفها الاقتصاد الجزائري آنذاك.²

¹ -دحمان سمراني، مرجع سابق ص 56

² - راضية بخناش، الجبابة و علاقتها بالنمو الاقتصادي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير فرع التحليل الاقتصادي جامعة الجزائر (2005-2006) ص 125.

ثانيا: الأهداف الاجتماعية

و تتمثل في تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين من خلال :

1. التمييز بين الأشخاص الطبيعيين و الأشخاص المعنويين و إخضاع كل طرف لمعاملة خاصة.
2. التوسيع في استعمال الضريبة التصاعدية على حساب الضريبة النسبية.
3. توسيع تطبيق مختلف أنواع الاقتطاعات و مراعاة المقدرة التكليفية للمكلف و التقليل من الإعفاءات.
4. المساهمة في تحقيق أهداف جهود اللامركزية السياسية و الاقتصادية للوطن إدراكا من السلطات بأن هناك حالة من عدم التوازن الجهوي و تباين الاستفادة من جهود التنمية بين مناطق و جهات الوطن.¹

ثالثا: الأهداف المالية

و تتمثل في:

1. زيادة نسبة الجباية العادية في تمويل الميزانية العامة و بالتالي السعي نحو إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية.
2. جعل الجباية العادية تغطي نفقات تسيير الميزانية العامة للدولة.

رابعا: الأهداف التقنية

1. عصنة الإدارة الضريبية.

2. تبسيط النظام الضريبي.²

المطلب الثالث: مجالات إصلاح النظام الضريبي الجزائري

لقد مس الإصلاح الجبائي الذي جاء به قانون المالية لسنة 1991م و الذي شهد تطبيقا تدريجيا له بداية من سنة 1992م في مضمونه هيكل النظام الجبائي حيث أعاد النظر في التشريعات الجبائية و هذا خلال التشريعات الجديدة التي جاء بها هذا الإصلاح بالنسبة للضرائب المباشرة بإحداثه لضريبتين

¹ - أحمد رجراج مرجع سابق ص 67.

² - راضية بختاش، مرجع سابق ص 125.

جديدين و هما IRG و IBS و بالنسبة للضرائب الغير المباشرة بالاعتماد على نظام TVA لأول مرة في الجزائر في الرسوم على رقم الأعمال.

أولاً: الإصلاحات في مجال الضرائب المباشرة

أدت هذه الإصلاحات إلى إنشاء نوعين من الضرائب هما: الضريبة على الدخل الإجمالي و التي تفرض على كل الأشخاص الطبيعيين و الضريبة على أرباح الشركات و التي كانت تفرض على الأشخاص المعنويين.

1. الضريبة على الدخل الإجمالي

جاءت هذه الضريبة لتعويض نظام الضرائب النوعية ذو المعدلات المتعددة الذي كان مفروضاً في السابق على المداخل و اشتمل نظام الضرائب السابق على:

- الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية و شركات الأشخاص.
- الضريبة على الأرباح الغير تجارية.
- الضريبة على مداخل الديون، الودائع و الكافلات.
- الضريبة على الرواتب و الأجور.
- الضريبة على القيمة الزائدة عن التنازل بالمقابل عن الأملاك المبنية و الغير مبنية.
- المساهمة الوحيدة الفلاحية.
- الضريبة التكميلية على الدخل.¹

2. الضريبة على أرباح الشركات

جاءت هذه الضريبة لتعويض و تراجع نقائص الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية السابقة و ذلك من خلال أنها:

¹ - حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص 67 .

- تطبق دون استثناء على الأشخاص المعنويين على عكس الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية التي تفرض على الأشخاص المعنويين في شكل معدل نسبي، وعلى الأشخاص الطبيعيين في شكل معدل تصاعدي.

- تطبق دون التمييز بين المؤسسات الأجنبية و الجزائرية.

- تطبق وجوبا على الأشخاص الخاضعين لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي مهما كان رقم الأعمال المحقق، و أن هذا الربح يحدد على أساس محاسبة تمسك طبقا للقوانين، و الأنظمة المعمول بها كالقانون التجاري و المخطط الوطني للمحاسبة.¹

ثانيا: الإصلاحات في مجال الضرائب الغير مباشرة

تعتبر الضرائب الغير المباشرة من أهم الموارد التي يعتمد عليها كحصيلة هامة من مجموع الإيرادات، حيث تصل في الجزائر مثلا من 60% إلى 80% من مجموع الحصيلة الجبائية، و بعد الإصلاحات سنة 1992م ظهر نوعين من الضرائب الغير المباشرة و هما الرسم على القيمة المضافة و الرسم على عمليات البنوك و التأمين.

1. الرسم على القيمة المضافة:

يعتبر إدخال نظام الرسم على القيمة المضافة أحد ركائز الإصلاح الجبائي و جاء هذا الرسم ليعوض نظام الرسم على رقم الأعمال الذي كان معمول به سابقا و المتمثل في رسمين هما:

أ- الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج TUGP.

ب- الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات TUGPS.

إن اعتماد نظام الرسم TVA جاء كنتيجة للإنتقادات التي وجهت لنظام الرسوم على رقم الأعمال سواء من حيث محدودية مجال تطبيقه أو محدودية الحق في الخصم إضافة إلى تعدد معدلاته و إرتفاع نسبها و كذا كثرة الإعفاءات التي تمتاز بها.²

¹-حميد بوزيدة، مرجع سابق ص 67، 68.

²- أحمد وشان، دور الجبائية في تشجيع الاستثمار الخاص من خلال سياسة التحفيز كلية الاقتصاد وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماجستير 2005-2006 ص 68.

2. الرسم على عمليات البنوك و التأمينات TOBA

سابقا كانت عمليات البنوك والتأمين تخضع للرسم الوحيد الإجمالي و لكن سبب عدم القدرة على تحديد القيمة المضافة عن الخدمات التي تقدمها هذه القطاعات، أدخلت هذه العمليات ضمن الرسم على عمليات البنوك و التأمينات الخاصة و ذلك بموجب إصلاحات أفريل 1992م و يعرف الرسم على عمليات البنوك أنه:

«ضريبة غير مباشرة تفرض على العمليات المحققة من قبل الهيئات المصرفية و هيئات التأمين».

العمليات الخاضعة للرسم على عمليات البنوك و التأمين

و تتمثل هذه العمليات في:

- العمليات المحققة من طرف المصارف و المتعلقة بالعمليات التسليم، الإئتمان، العمولات و فوائد البنوك
- عمليات العمولة، السمسرة، الوساطة و مكافآت أخرى.
- العمليات المحققة من طرف هيئات التأمين، المتمثلة في عقود التأمين ضد الاخطار مهما كانت طبيعته¹.

المبحث الثالث: الهيكل الضريبي الجزائري الحالي

جرت العادة أن تصنف الضرائب إلى صنفين: الضرائب المباشرة و الضرائب الغير المباشرة إلا أنه تجدر الإشارة إلى وجود تصنيفات أخرى، تركز على معايير فنية، و على طبيعة الموارد الإقتصادية التي تخضع للضريبة (ضرائب على الدخل و ضرائب على الإنفاق).

و في الجزائر يكرس التشريع الضريبي التصنيف التقليدي بين خمسة أنواع من الضرائب تنظمها خمسة قوانين و هي:

- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

- قانون الضرائب الغير المباشرة.

- قانون الرسم على القيمة المضافة .

¹ - حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص 68 .

_ قانون التسجيل.

_ قانون الطابع.

كما تجدر الإشارة إلى وجود حقوق ورسوم و إتاوات مطبقة في المجالات الجمركية و على أملاك الدولة، تنظمها تشريعات خاصة بها مثل قانون الجمارك، قانون أملاك الدولة و كذلك تدابير قوانين المالية السنوية، و يمكن تقسيم الضرائب إلى:

الضرائب على المداخل و الأرباح وتشمل (الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات) و الضرائب على الإنفاق و تشمل(الرسم على القيمة المضافة، الضرائب الغير المباشرة، حقوق الدمغة، حقوق التسجيل و الطابع و الضريبة على الممتلكات).¹

المطلب الأول: الضرائب على الإنفاق

هي نوع من أنواع الضرائب الغير المباشرة و تفرض على إنفاق الدخل لأغراض الاستهلاك أو على إنفاقه لأغراض الاستثمار أي على شراء العقارات و الأسهم و السندات، وغير ذلك من رؤوس الأموال.²

إذن فهي تتكون من النظام الجبائي الجزائري من الرسم على القيمة المضافة و الضرائب الغير المباشرة و حقوق الدمغة، و حقوق التسجيل و الطابع و الضريبة على الأملاك.

أولاً: الرسم على القيمة المضافة

يعتبر الرسم على القيمة المضافة بمثابة ضريبة على الاستهلاك بالدرجة الأولى، إذ تطل السلع و الخدمات بما فيها السلع المستوردة، و يتم تطبيق هذه الضريبة في كل مرحلة من مراحل إنتاج السلع بنسبة معينة، بحيث تحسم في كل مرحلة الضريبة المدفوعة في المرحلة التي تسبقها الأمر الذي يجعلها من الضرائب غير التراكمية، كما هو الحال اليوم مع الضرائب العادية على المبيعات.

1. مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة

يخضع للرسم على القيمة المضافة كل من المنتجين، تجار الجملة، المستوردون و يخضع للرسم على القيمة المضافة بصفة إلزامية كل من:

¹- مراد ناصر، الإصلاح الضريبي و اثره على المؤسسة و التحريض الاستثماري، جامعة الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية 1996-1997 ص 126

² علي زغود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون الجزائر- الطبعة 4، السنة 2010-2011

- العمليات ذات الطابع التجاري أو الصناعي أو الحر التي تجرى في الجزائر بصفة عادية أو استثنائية.
- مجمل القطاعات ما عدا تجارة التجزئة أو الأنشطة الفلاحية والتعاملات التي تتم مع الجيش الوطني الشعبي.
- عمليات البنوك و التأمين و العمليات التي تتم في إطار ممارسة عمل حر ماعدا العمليات ذات الطابع الطبي و الشبه الطبي و البيطري.
- عمليات بيع الكحول أو الخمر أو مشروبات أخرى مماثلة.¹

2. الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة

يستفيد من تخفيض قدره 30% كل من :

- عمليات البيع بالجملة.
- عمليات البيع بالتجزئة، و المتعلقة بمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50% من الحقوق الغير مباشرة.
- عمليات البيع المحققة من طرف المنتجين و التجار بالجملة المتعلقة بالأدوية المنتجة محليا.
- يستفيد من تخفيض قدره 50% كل من :
- عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي تتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50% من الحقوق الغير مباشرة.
- عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية .
- يستفيد من تخفيض قدره 75% كل من :
- عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز والعادي و الغاز.

المادة 219 مكرر: لا تمنح التخفيضات المشار إليها في المادة إلا بالنسبة لرقم الأعمال غير محقق نقدا.²

¹- دحمان سمراني - مرجع سابق، ص 76.

²- المادة (213)، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب 2014.

معدلات الرسم:

يحسب الرسم على القيمة المضافة بمعدلات مختلفة.

المعدل المخفض 7%:

يطبق على المواد الغذائية الضرورية و ذات الاستعمال الواسع و المنتجات الفلاحية ،منتجات الحرف التقليدية السلع التجهيزية ،مواد البناء ،السلع و المنتجات ذات الاستعمال الجاري و كذلك الخدمات .

المعدل العادي:

يطبق على السلع و الخدمات ما عدا تلك التي أعفيت بشكل علني .

ثانيا: الضرائب الغير المباشرة

و هي ضرائب غير مباشرة لدخل المكلف ،فهو يدفعها دون أن يشعر أو يتحمل عبئها لأنها جزء لا يتجزأ من الأسعار ،تشمل الحقوق و الاقتطاعات المفروضة على سلع معينة و تضم الضرائب مايلي:¹

1. رسم المرور

حسب المادة 56 من قانون المالية لسنة 1997م المعدلة للمادة 20 من قانون الضرائب غير المباشرة:

تخضع الكحول و الخمور و المشروبات الأخرى المشابهة لها لرسم المرور،و هي ضريبة ثابتة تحسب بناءا على الكميات.²

2. رسم الضمان و التعبير:

تخضع مصوغات الذهب و الفضة و البلاطين و الرسم كالضريبة ثابتة تحسب على الكميات المعروضة لإجراءات الضمان.

¹- دحمان سمراني ، مرجع سابق، ص 79،81.

²- المادة (56): قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب 2014.

3. الرسم الداخلي على الاستهلاك

يؤسس رسم داخلي على استهلاك السجائر و الكبريت الكيمايي و أعواد الثقاب و تحسب على أساس الكميات التي توجه للاستهلاك.

4. الرسم على المنتجات البترولية

يؤسس لصالح ميزانية الدولة رسم على المنتجات البترولية و يحسب على أساس الكميات التي توجه للاستهلاك.¹

لا تطبق أحكام المادة 21 على مدا خيل الأشخاص و الشركات العاملة في قطاع المحروقات و قطاع المناجم باستثناء نشاطات توزيع المنتجات البترولية و الغازية و تسويقها.²

المطلب الثاني: حقوق التسجيل و الطابع

و في هذا المطلب سنتناول حقوق التسجيل و حقوق الطابع و ذكر لأهم أنواع حقوق الطابع، إضافة إلى التطرق للأملك الخاضعة للضريبة.

أولاً: حقوق التسجيل

بصفة عامة تفرض هذه الحقوق على كل العقود التي تخضع لإجراءات التسجيل و تشمل العقود الرسمية (الموثق)،العقود القضائية (كاتب الضبط) العقود المحررة من طرف محافظ البيع،العقود المحررة من مصالح أملاك الدولة .

ثانياً: حقوق الطابع

أوجد المشرع قانون خاص بها عام 1976م عدل عدة مرات ،و هي بمثابة ضرائب غير مباشرة يدفعها الشخص دون أن يشعر بعبئها لاعتقاده أنها جزء من السعر ،و تتم إجراءات الطابع إما باستعمال تأشيرة الطابع ،الختم ،الطوابع الجبائية أو الدفع و من أهمها:

1. الطابع الحجمي

تدفع هذه الحقوق حسب أحجام الأوراق المستخدمة لتحديد العقود.

¹- دحمان سمراني، مرجع سابق - ص 81.

²- المادة 121 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب.

2. طابع الإعانات الإشهارية

هو طابع تجاري يتعلق بكل الإعانات التجارية الإشهارية التي تتواجد في الأماكن العمومية التي أعتاد الناس مزاولتها.

3. طابع المخالصة

يتعلق بكل السندات والوصول و الفواتير بشرط أن تكون قيمة الوصل أكبر من 5 دج، يتم دفعه دوريا عند كل فاتورة إذا كان الدفع نقدا، أما إذا كان بالشيك أو تحويل فإنها تعفى بشرط أن يشمل الوصل: اسم البنك، مقره، رقم الشيك و تاريخه.

4. طابع على استخراج الوثائق

إذ لا يمكن الاستفادة من بعض الوثائق الإدارية و الشخصية إلا بعد دفع حق الطابع مثل: جواز السفر (2000 دج)، رخصة الصيد (500 دج)، بطاقة التعريف الوطنية (100 دج)، طابع التسجيل التجاري (4000 دج).

5. طابع على الأوراق التجارية

كالسفتجة و السند لأمر فهي خاضعة لطابع نسبي حسب قيمة الورقة التجارية .

6. قسيمة السيارات

يعفى من هذه القسيمة السيارات ذات رقم التسجيل التابع للدولة و الجماعات المحلية، سيارات القنصليات و الدبلوماسيين، الإسعاف، السيارات المجهزة و المخصصة للمعوقين، و تحدد التعريفة حسب نوع السيارة و سنة وضعها لسير.¹

ثالثا: الضرائب على الأملاك

هذه الضريبة تحكمها ترتيبات و أحكام قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، و هي الضريبة تفرض على الأشخاص الطبيعيين الذين يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر بالنسبة لأملكهم الموجودة بالجزائر أو خارجها .

¹ - سليم حيرش، مرجع سابق، ص 60 .

أما الأشخاص الذين ليس لديهم مقرا جباثيا بالجزائر بالنسبة لأملكهم الموجودة بالجزائر (الضريبة على الثروة).

الأملك الخاضعة للضريبة

يخضع للتصريح عناصر الأملك التالية :

- الأملك العقارية المبنية (المقر الرئيسي أو الثانوي) و الغير مبنية (الأراضي و الحدائق)
- الحقوق العينية العقارية و الأموال المنقولة (السيارات، اليخت، سفن النزهة، الطائرات السياحية، خيول السباق، الدرجات النارية).
- و تستثنى المجوهرات و الأثاث و الأحجار الكريمة و الذهب و كذلك الأملك المهنية الضرورية لتأدية نشاط ما، حصص و أسهم الشركات، الريع و التعويضات المحصلة تعويضا للأضرار الجسدية.

المطلب الثالث: الضرائب على المداخل

تخضع المداخل و الأرباح إما للضريبة على الدخل الإجمالي و إما للضريبة على أرباح الشركات و ذلك بحسب من حقق هذه المداخل و الأرباح شخصا طبيعيا أو معنويا.¹

أولا: الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

من خلال المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة و التي تعرف الضريبة على الدخل كما يلي:

1. مفهوم الضريبة على الدخل

" تؤسس ضريبة وحيدة على الأشخاص الطبيعيين و تسمى: الضريبة على الدخل الإجمالي و تفرض هذه الضريبة على الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة، المحدد وفقا لأحكام المواد من 85 إلى 89 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة".²

خصائص الضريبة على الدخل

¹- ناصر مراد، مرجع سابق ص 128

²- المادة (1): قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مديرية العامة للضرائب 2014.

من خلال التعريف السابق نستنتج أن لضريبة على الدخل مجموعة من الخصائص و هي:

- ضريبة سنوية أي تفرض مرة واحدة في السنة .

- ضريبة وحيدة حيث تجمع كل أصناف الدخل الصافي للمكلف و تفرض عليه ضريبة وحيدة في السنة.

- تفرض على الأشخاص الطبيعيين أما المعنويين فلهم ضريبة خاصة بهم.

- تفرض على الدخل الصافي و ذلك بعد طرح الأعباء القانونية من الدخل الإجمالي.¹

إن الضريبة على دخول الأفراد الطبيعيين تحتل مكانة مهمة في كل الأنظمة الجبائية، ففي الدول المتقدمة تعتبر هذه الضريبة من أهم الضرائب التي يعتمد عليها في تمويل ميزانية الدولة، كما أنها تعتبر الوسيلة الفعالة في السياسة الجبائية، ففعالية الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين تختلف من الدول المتقدمة إلى الدول النامية.

ففي الدول النامية فإن الضريبة تفقد فعاليتها باعتبار أن الميزة الأساسية التي تجعل من هذه الضريبة أكثر إنتاجية و فعالية مفتقدة كون أن المداخل في هذه الدول هي غالبا ما تكون في مستويات متدنية.²

2. مجال تطبيق الضريبة على المداخل

تحدد المادة رقم 3 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الأشخاص الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي كما يلي:

- الأشخاص الذين يتوفرون على إقامة جبائية في الجزائر.

- الأشخاص الذين لا يتوفرون على إقامة جبائية في الجزائر و لهم عائدات من مصدر جزائري.³

كما يخضع لهذه الضريبة كل الأشخاص الطبيعيين و أعضاء شركات الأشخاص و الشركاء في الشركة المدنية و المهنية أو أعضاء في شركة مدنية خاضعة لنفس نظام شركات التضامن المتضمن قانون المالية لسنة 1991م.⁴

¹- ناصر مراد، مرجع سابق، ص 128.

²- عزازي إسماعيل، دور النظام الضريبي الجزائري في معالجة الاختلالات الاقتصادية، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 2008-2009 ص 83-84.

³- ناصر مراد، مرجع سابق، ص 128.

⁴- سليم حيرش، مرجع سابق، ص 50.

معدلات الضريبة

الحدث المنشأ لهذه الضريبة هو الفوترة و تحسب هذه الضريبة حسب الجدول التصاعدي التالي:

الجدول رقم(2): السلم الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي.

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع لضريبة
%0	لا يتجاوز 120.000
%20	من 120.001 إلى 360.000
%30	من 360.001 إلى 1440.000
%35	أكثر من 1440.000

المصدر: المديرية العامة للضرائب

تستفيد المداخل المذكورة من المادة 66 من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة من تخفيض نسبي من الضريبة الإجمالية تساوي نسبة 40% غير أنه لا يمكن أن يقل هذا التخفيض عن 12000 دج سنويا أو يزيد عن 18000 دج سنويا فضلا عن ذلك تستفيد مدا خيل العملاء المعوقين حركيا أو عقليا أو المكفوفين أو الصم البكم و كذا العمال المتقاعدين التابعين للنظام العام.¹

- من تخفيض إضافي في مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي في حدود 1000 دج شهريا ما يعادل:

80% بالنسبة لدخل أكثر من 2000 دج أو يساويه وأقل من 25000 دج.

60% بالنسبة لدخل أكثر من 25000 دج أو يساويه و أقل من 30000 دج.

30% بالنسبة لدخل أكثر من 30000 دج أو يساويه و أقل من 35000 دج.

10% بالنسبة لدخل أكثر من 35000 دج أو يساويه و أقل من 40000 دج.²

و فضلا عن ذلك يطبق تخفيض قدره 20% على الرواتب المدفوعة عقد الخبرة أو التكوين.

¹ - المادة (104): قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مديرية العامة للضرائب - 2014.

² - المادة (105): قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مديرية العامة للضرائب - 2014

- يمنح الاقتطاع من المصدر المطبق على مدا خيل الديون و الإيداعات و الرهون المشار إليها في المادة 55 من هذا القانون للمستفيدين منها الحق في قرض ضريبي يساوي مبلغ هذا الاقتطاع يتم إدراجه في الضريبة على الدخل الصادر عن طريق الجدول .

- غير أن القرض الضريبي الممنوح على أساس الاقتطاع من المصدر المطبق على الفوائد الناتجة عن المبالغ المقيدة في دفاتر التوفير للسكن، يكون مساويا لحصة الاقتطاع المناسبة عند تطبيق نسبة 10% المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

- يستفيد الأجراء الذين يتقاضون مدا خيل أجرية فضلا عن أجرهم الرئيسي من قرض ضريبي يساوي الضريبة على الدخل الإجمالي الذي يحسب وهما على الأجر الرئيسي قبل تطبيق التخفيض الجبائي المقرر لهذه الفئة من المدينين بالضريبة، يقيد هذا القرض الضريبي على الضريبة النهائية المقررة عن طريق الجدول.¹

3. الإعفاءات من الضريبة على الدخل

لقد وضع المشرع الجزائري عدة إعفاءات من الضريبة على الدخل الإجمالي سواء بصفة دائمة أو مؤقتة، من أجل تحقيق العبيء الضريبي على المؤسسة .

الإعفاءات الدائمة

و تتمثل فيما يلي:

- الأشخاص الذين لا يتعدى دخلهم الصافي الإجمالي مبلغ 30000 دج.
- السفراء و الأعوان الدبلوماسيون و القناصل و الأعوان من جنسية أجنبية.
- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعاقين المعتمدين و كذلك هيكلها.
- إجمالي المداخل المحققة من طرف الفرق المسرحية .

بالإضافة إلى ما سبق تحدد المادة 68 من قانون الضرائب المباشرة ،الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي الخاص بصنف المرتبات و الأجور و المعاشات و الريع.²

¹ - المادة (107): قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مديرية العامة للضرائب - 2014

² - المادة (108): قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مديرية العامة للضرائب - 2014

الإعفاءات المؤقتة

و تتمثل في :

- تستفيد الأنشطة المعلن عن طابعها الأولي في إطار المخططات الإنمائية السنوية أو المتعددة السنوات من إعفاء كامل من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة ثلاث سنوات متتالية ابتداء من تاريخ دخولها حيز النشاط .

- تعفى من ضريبة الدخل الإجمالي لمدة عشرة سنوات عن الإيرادات الصادرة عن الأنشطة الفلاحية وأنشطة تربية المواشي، الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثاً، وتلك الممارسة في المناطق الجبلية .

- يستفيد من الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة عشرة سنوات الحرفيون التقليديون والأشخاص الذين يمارسون نشاط في الحرف الفنية.¹

ثانياً: الضريبة على أرباح الشركات

تؤسس الضريبة السنوية على مجمل الأرباح و المداخل التي تحققها الشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 و تسمى هذه الضريبة مباشرة ، سنوية، عامة، وحيدة و هي تصريحية تفرض وفق معدل سنوي ثابت .²

و سوف يتم التطرق إلى الضريبة على أرباح الشركات بتفضيل في الفصل الثاني.

¹- ناصر مراد، مرجع سابق، ص 130، 131.

²- المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2014.

خلاصة الفصل

لقد مر النظام الضريبي الجزائري بعدة مراحل حيث كان نظام ضريبي فرنسي محض، وذلك نتيجة للاستعمار الفرنسي و لكن بعد الاستقلال أي بعد سنة 1962م تطور النظام الضريبي الجزائري تطور ملحوظ ليكون مستقل نوعا ما عن النظام الضريبي الفرنسي و ليشهد إصلاح عميق سنة 1991م حيث كانت هناك أسباب في الإصلاح الضريبي، و تتجلى في ضعف الجهد الضريبي و اختلال الجهاز المالي و ضعف الجهاز الإداري و كذلك من أجل تبسيط النظام الجبائي، و تتجلى أهمية الإصلاح في النظام الضريبي الجزائري من خلال تحقيقه لجملة من الأهداف التي تؤدي في مجملها إلى الاستقرار الاقتصادي و الإصلاح في المجال الاجتماعي، المالي و التقني.

و يعتبر النظام الضريبي الجزائري قد أصلح إصلاحا تدريجيا، بحيث لم تستقر الضرائب المنبثقة عن الإصلاح لسنة 1991م، إذ لم تخلص القوانين المالية السنوية التي تلت سنة 1992م إلى 2014م من تعديلات ضريبية.

الفصل الثاني

الضريبة على أرباح الشركات

تمهيد

كانت الشركات تخضع إلى مجموعة من الضرائب وكان المشرع الضريبي يعامل الدخل المحقق من طرف الأشخاص المعنويين والطبيعيين معاملة واحدة إلا أنه أعاد النظر في الضريبة على الدخل للشركات فأصبحت تسمى بالضريبة على أرباح الشركات وتخضع لمعدل ثابت واليات تختلف عن نظرتها في الأشخاص الطبيعيين إلا أنهما يتفقان في طريقة تقدير الوعاء الخاضع للضريبة. وبناء على ذلك نحاول في هذا الفصل التطرق إلى الشركات وأشكالها القانونية وكذلك الضرائب على أرباح الشركات وفي الأخير كيفية حساب وتحديد الضرائب على أرباح الشركات.

المبحث الأول: الشركات وأشكالها القانونية

لا تقتصر ممارسة التجارة على الأشخاص الطبيعيين فقط، بل تتعدى ذلك لتشمل مشروعات ضخمة ترتكز على عدد كبير من الطاقات الفردية والمالية، التي حققت أهدافا اقتصادية وهذه المشروعات تتمثل في مايسمى بالشركات والتي تنقسم إلى صنفين: شركات الأشخاص وهي شركات لا تؤسس إلا عن طريق شركاء تربطهم ببعض رابطة قوية ومعرفة أساسها الثقة المتبادلة بينهم، الأمر الذي يجعلهم يتحملون مسؤولية كاملة وتضامنية اتجاه الشركة.

أما الصنف الثاني من الشركات لايعطي اهتماما للاعتبار الشخصي، بقدر ما يعطي اهتماما لخصته المالي، التي يقدمها في رأس مال الشركة، وتأسيسها يتطلب رؤوس أموال ضخمة حتى ينسى ممارسة النشاط التجاري، وتسمى بشركات الأموال وسنتعرف عليها بالتفصيل لاحقا.

المطلب الأول: ماهية الشركات

تحتل الشركة أهمية بالغة في النشاط الاقتصادي للمجتمع لكون لعملية الإنتاجية بداخلها أو نشاطها بشكل عام، وما يتضمنه ونظرا للتداخلات والتقييدات الموجودة فيها فإن الطرق إلى سيرها يتطلب الدقة ومعالجة واقية لها.

أولاً: مفهوم الشركات

إن فكرة الشركة ليست حديثة العهد بل عرفتها الشعوب القديمة والشركة مشروعة من الكتاب والسنة.

1- مفهوم الشركة من الكتاب: قال تعالى « وإن كثيرا من الخطاء لا ينبغي بعضهم على بعض إلا الذين آمنوا وعملوا الصالحات ».

وجه الدلالة: الخطاء إل الشركاء.¹

2- مفهوم الشركة من السنة روى عن أبي هريرة عن النبي صلى الله عليه وسلم يقول: « إن الله يقول: أنا ثالث الشريكين مالم يخن أحدهما صاحبه فإن خان خرجت من بينهما ». ²

3- مفهوم الشركات لغة واصطلاحا

أ- لغة: الشركة مصدر شريك ويقال الشركة بكسر الشين والسكون الراء، أو الشركة بفتح الشين وكسر الراء والشكر تعني مخالطة الشريكين فالشركة لغة معناها: الخلط.

ب- اصطلاحا: هي أن يشترك اثنان أو أكثر في شيء واحد بينهما جبرا أو عن طريق الاختيار. ³

¹ - سورة(ص) الآية 23 من القرآن الكريم.

² - السنة.

³ - كفاح عبد القادر الصوري، أحكام رأس المال في الشركات، دار الفكر، المملكة الأردنية، 2010 ص 19

4- مفهوم الشركة حسب المشروع الجزائري

الشركة عقد لمقتضاه يلتزم شخصان طبيعيان أو اعتباريان أو أكثر على المساهمة في نشاط مشترك بتقديم حصة من عمل أو مال أو نقد بهدف اقتسام الربح الذي ينتج أو تحقيق اقتصاد أو بلوغ هدف اقتصادي ذي منفعة مشتركة، كما يتحملون الخسائر التي تتحدر على ذلك.¹

5- التعريف الشامل

الشركة عقد يتم بين شخصية أو أكثر بقصد القيام بعمل مشترك وتقسيم ما ينتج عنه من ربح وخسارة.²

ثانياً: الأشكال القانونية للشركات

لقد جاء في التشريع بكل اختلافاته من خلال القانون الشركات تنظيم شكل الوحدة الاقتصادية والذي يتجاوز مستوى المنشأة الفردية وحدد أنواع الشركات كما يلي:

شركات الأشخاص: وتنقسم إلى:

- شركة التضامن.
- شركة التوصية البسيطة.
- شركة الخاصة.
- شركة الأموال: وتنقسم إلى:**
- شركة المساهمة.
- شركة التوصية والأسهم.
- شركة ذات المسؤولية المحدودة.
- شركة الشخص الواحد.

وستنطبق إلى ماهية هذه الشركات بالفعل في المطالب التالية.³

المطلب الثاني: شركات الأشخاص

تعتمد شركات الأشخاص في تكوينها على شخصية شركائها و الثقة المتبادلة بينهم، نهي تتكون من عدد محدود من الشركاء يعرف كل منهم الآخر ويثق به ونظراً للاعتماد على الاعتبار الشخصي بين الشركاء في هذه الشركات فإنه يترتب على إفلاس احدهم أو اعساره أو الحجز عليه بشكل عام التأثير في حياة الشركة وينطبق ذلك على كل من شركات التضامن والتوصية البسيطة والمحاصة. وسندرس أولاً شركة الأشخاص:

أولاً: شركة التضامن**1- شركة التضامن، خصائصها وتكوينها**

¹ - القانون المدني الجزائري، المادة 416.

² - نادية فوضيل، القانون التجاري الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2004 ص 111 .

³ - وائل عودة عكاشة و آخرون، محاسبة الشركات، أشخاص و أموال، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، الأردن، ط1، 2011 ص 2 .

1-1- تعريف شركة التضامن:

تعرف شركة التضامن بأنها شركة تتكون من شريكين أو أكثر يسأل فيها الشريك عن ديون الشركة مسؤولية شخصية تضامنية وتسمى الشركة بأسماء الشركاء ويكتسب فيها الشخص صفة التجار وتعتبر حصة الشريك غير قابلة للانتقال للغير ولا تنتقل هذه الحصة لورثة الشريك.¹

1-2- خصائص شركة التضامن

الشركاء بالتضامن من صفة التاجر وهو مسئولون من غير تحديد وبالتضامن عن ديون الشركة، ولا يجوز لدائن الشركة مطالبة أحد الشركاء بوفاء ديون الشركة إلا بعد مرور خمسة عشرة يوما من تاريخ إنذار الشركة بعقد غير قضائي.²

يتألف عنوان الشركة من أسماء جميع الشركاء أو من اسم أحدهم أو أكثر متبوع بكلمة «شركاؤهم».³ تعود إدارة الشركة لكافة الشركاء مالهم يشترط في القانون الأساسي على خلاف ذلك ويجوز أن يعين في القانون المشار إليه مدير أو أكثر من الشركاء أو غير الشركاء أو ينص التعيين بموجب العقد لاحق.⁴

1-3- تكوين وإدارة شركة التضامن**1-3-1- تكوين شركة التضامن**

إذا توافرت أركان العقد القانونية من حيث رضا المتعاقدين وأهليتهم و موضوع التعاقد والسبب الجائر للمتعاقدين لتكوين الشركة وتتخذ الخطوات التالية:

1-3-1-1- عقد شركة التضامن

يتطلب القانون أن يكون عقد الشركة مثبتا بالكتابة ويسري هذا على جميع الشركات التجارية فيما عدا شركة المحاصة والغرض من ذلك هو الرجوع إلى العقد لإثبات كل ما يقدم من نزاع بين شركاء ويحتوي العقد ما يلي:

- اسم شركة التضامن وأسماء الشركاء وجنسياتهم وصفاتهم.
- الغرض من الشركة ونوع العمل الذي تقوم به.
- عنوان الشركة.
- ابتداء ومدة شركة التضامن.
- الظروف التي يمكن للشريك اعتزاله من الشركة.
- رأس المال ونصيب كل شريك فيه.
- مرتبات الشركاء وعمولتهم ومكافآتهم.
- تقسيم الأرباح والخسائر.

¹- احمد الهييات وآخرون، الاقتصاد و المناجمنت و القانون، الديوان الوطني للمطبوعات المدرسية، 2009 ص 113 .

²- المادة 551 من القانون التجاري، 2007 .

³- المادة 552 من القانون التجاري.

⁴- المادة 553 من القانون التجاري.

- إدارة الشركة وواجبات وحقوق الشركاء.
- النص على أن وفاة الشريك واعتزاله لا يفيض الشركة أو يفضها حسب الأحوال.
- انفصال الشريك وكيفية حساب ماله وما عليه.
- حل الشركة وطريقة تقدير الأصول وخصوصا شهرة المحل، وكيفية دفع حصة الشريك المتوقع أو المعتزل وكيفية إعداد هذه الأموال خلال حياة شركة التضامن.

3-1-2 القيد بالسجل التجاري

يجب على كل شركة تجارية أن تقول بجانب الإشهار بالقيد بالسجل التجاري خلال شهر من تكوين عقد الشركة.

عنوان الشركة: هو الاسم الذي تتخذه الشركة لنفسها لتمييز عن غيرها ولتعامل به مع الجمهور كشخص معنوي ونفصل عن الشركاء ويكون عنوان الشركة التضامن اسما تجاريا لها وللشركة أن تحفظ بعنوانها الأول بغير تعديل إذا انضم شريك جديد لعضويتها ولكن لا يجوز بقاء اسم أحد الشركاء المتضامنين في اسم الشركة التجاري في حالة خروجه منها.¹

2- انقضاء شركة التضامن

2-1- انقضاء شركة التضامن

- تتقضي شركة التضامن بحكم القانون في أي من الحالات التالية:
- باتفاق الشركاء جميعهم على حل الشركة أو دمجها في شركة أخرى.
 - بانتهاء المدة المحددة للشركة سواء كانت المدة الأصلية أم التي مددت إليها باتفاق جميع الشركاء.
 - بقاء شريك واحد فيها .
 - بانتهاء الغاية التي أسست من أجلها.
 - بإشهار إفلاس الشركة وفي هذه الحالة يترتب على إفلاس الشركة إفلاس الشركاء.
 - بإشهار إفلاس أحد الشركاء فيها أو بالحجر عليه ما لم يقرر باقي الشركاء جميعهم استمرار الشركة بينهم وفقا لعقد الشركة.
 - بفسخ الشركة بحكم قضائي.²

ثانيا: شركة التوصية البسيطة

1- شركة التوصية البسيطة، خصائصها وتكوينها

1-1- تعريف شركة التوصية البسيطة:

¹ - زهير الحدرب، محاسبة الشركات، دار البداية ناشرون ز موزعون، عمان، الطبعة الأولى، 2010 ص 27 .
² - خالد إبراهيم التلاحمة، الوجيز في القانون التجاري، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الثانية، 2007 ص 139

هي الشركة التي تعقد بين شريك واحد أو أكثر مسؤولين ومتضامنون وبين شريك واحد أو أكثر يكونون أصحاب أموال فيها وخارجين عن الإدارة ويسمون موصين، ومنه فإن شركة التوصية البسيطة تتكون من نوعين من الشركاء متضامين أو أكثر شريك موصي أو أكثر.¹

1-2- خصائص شركة التوصية البسيطة

و تتصف شركة التوصية البسيطة بالخصائص التالية:

- تطبق الأحكام المتعلقة بشركات التضامن على شركات التوصية البسيطة مع مراعاة القواعد المنصوص عليها.²
- يسري على الشركاء المتضامين القانون الأساسي للشركة بالتضامن يلتزم الشركاء الموصون بديون الشركة فقط في حدود قيمة حصصهم التي لا يمكن أن تكون على شكل تقديم عمل.³
- يتألف عنوان الشركة من أسماء كل الشركاء المتضامين أو اسم أحدهم أو أكثر متبوع في كل الحالات بعبارة « وشركاؤهم »، وإذا كان عنوان الشركة يتألف من اسم شريك موصي فيلتزم هذا الأخير من غير تحديد وبالتضامن بديون الشركة.⁴
- تتخذ القرارات وفق الشروط المحددة في القانون الأساسي.⁵
- للشركاء الموصيين الحق مرتين خلال سنة في الاطلاع على دفاتر الشركة، وفي مستنداتها وفي طرح أسئلة كتابية حول الشركة، وتكون الإجابة عنها كتابا أيضا.⁶

¹ عبد الله عبد العظيم، المحاسبة في شركات الأشخاص و الأموال قسم المحاسبة و المراجعة، كلية التجارة، الإسكندرية، 2006 ص14

² - المادة 563 القانون التجاري، 2007 .

³ - المادة 563 مكرر 1 القانون التجاري.

⁴ المادة 563 مكرر 2 القانون التجاري.

⁵ - المادة 563 مكرر 4 القانون التجاري.

⁶ - المادة 563 مكرر 6 القانون التجاري.

1-3- تكوين شركة التوصية البسيطة

وتتكون من فئتين من الشركة هما شركاء المتضامنون والشركاء الموصون وأنه تبقى بشأن ما لم يرد عليه نص في شركة التوصية البسيطة أحكام شركة التضامن.

1-4 إدارة شركة التوصية البسيطة

يجب التفرقة بين وضع الشركاء المتضامين يحق لهم القيام بإدارة الشركة والشركاء الموصين يحظر عليهم القيام بالإدارة.

1-4-1 وضع الشركاء المتضامين

تدار شركة التوصية البسيطة من قبل الشركاء المتضامين أو الغير قياسا على شركة التضامن، حيث يقومون بممارسة جميع الأعمال التي تدخل ضمن غاياتها وتحقق الأغراض التي أنشئت من أجلها، وكذلك يفصل الشركاء المتضامنون في أي خلاف يقع في إدارة الشركة بإجماع آرائهم أو باتفاق أكثريةهم على أن يكونوا ممن يملكون أكثر من 50% من رأس المال الشركة على انه لا يجوز إجراء أي تغيير أو تعديل في الشركة إلا بموافقة جميع الشركاء المتضامين، ولا يشترط موافقة الشركاء الموصين على ذلك.

1-4-2 وضع الشركاء الموصين

يحضر على الشريك الموصي التدخل في إدارة الشركة أو ممارسة عمل من أعمالها أو تمثيلها لدى الغير وإذا خالف الشريك الوصي الحظر المفروض عليه، فإنه يعتبر ملزما على وجه التضامن مع الشركاء المتضامنون عن ديون الشركة والتزاماتها التي تترتب عليها نتيجة لتدخله في الإدارة أو تمثيله للشركة.

2- انقضاء شركة التوصية البسيطة وتصفيتها

تنقضي شركة التوصية البسيطة وتصفى وفقا لأحكام شركة التضامن إلا أنها لا تفسخ بإفلاس الشريك الموصي أو إعساره أو وفاته أو فقدانه الأهلية أو إصابته بعجز دائم.

ثالثا: شركة المحاصة**1- تعريف شركة المحاصة وخصائصها****1-1-1 تعريف شركة المحاصة**

هي شركة تجارية من شركات الأشخاص القائمة على الاعتبار الشخصي، تتعدد بين شخصين أو أكثر يمارس أعمالها شريك ظاهر يتعامل مع الغير بحيث تكون الشركة مقتصرة على العلاقة الخاصة بين الشركاء، على أنه يجوز إثبات الشركة بين الشركاء بجميع طرق الإثبات، علما بأن هذه الشركة لا تتمتع بالشخصية الاعتبارية ولا تخضع لإحكام وإجراءات التسجيل والترخيص.¹

¹ - خالد إبراهيم التلاحمة، مرجع سابق ص 147-148 .

1-2- خصائص شركة المحاصة

- يجوز تأسيس شركات المحاصة بين شخصين طبيعيين أو أكثر، تتولى انجاز عمليات تجارية.¹
- لا تكون شركة المحاصة إلا في العلاقات الموجودة، ولا تخضع للإشهار، ويمكن إثباتها بكل الوسائل.²
- يتفق الشريك بكل حرية على موضوع الفائدة أو شكلها أو نسبتها وعلى شروط شركة المحاصة.³
- يتعاقد كل شريك مع الغير باسمه الشخصي، ويكون ملزما وحده حتى في حالة كشفه عن أسماء الشركاء الآخرين دون موافقتهم.⁴
- لا يمكن تمثيل حقوق الشركاء بسندات قابلة للتداول.⁵

2- إدارة شركة المحاصة

يتولى إدارة شركة المحاصة شريك ظاهر يقوم بالعمل باسمه الشخص ولحساب الشركة ويتعامل مع الغير وكأنه لحسابه فيصبح وحده المدين أو الدائن، ويسأل شخصيا عن الأعمال التي قام بها بنفسه، وللغير الحق الرجوع عليه ولكنه يلتزم أن يقدم للشركاء حسابا نتيجة الأعمال التي يقدم بها تمهيدا لاقتسام الأرباح والخسائر وفقا لما هو متفق عليه.

وتجدر الإشارة إلى أنه قد يتفق في عقد الشركة على أن تدار أعمالها من قبل الشركاء جميعا فيقومون بالتوقيع على جميع معاملاتها والتزاماتها، وبذلك فهم ملتزمون على وجه التضامن تجاه الغير، وقد يتفق الشركاء أيضا على قيام كل شريك لوحده بالعمل باسمه لحساب الشركة، فيكون ملزم شخصيا أمام الغير الذين تعاقد معهم.

¹ - المادة 795 مكرر 1، القانون التجاري

² - المادة 795 مكرر 2، القانون التجاري

³ - المادة 795 مكرر 3، القانون التجاري

⁴ - المادة 795 مكرر 4، القانون التجاري

⁵ - المادة 795 مكرر 5، القانون التجاري

3- انقضاء شركة المحاصة

وتتقضي شركة المحاصة بالأسباب العامة لانقضاء الشركات، كما تتقضي بالأسباب الخاصة لانقضاء شركات الأشخاص كوفاة أحد الشركاء أو إفلاسه أو الحجر عليه. إلا أننا نقول إن هذه الشركة لها طبيعة خاصة تختلف فيها عن الشركات الأخرى نظراً لكونها لا تتمتع بالشخصية الاعتبارية فقرار انقضائها أو استمرارها يعود أولاً وأخيراً للشركاء فهم الذين يواجهون الحالات التي تطرأ على الشركة ويتخذون القرار المناسب في كل حالة، لهذا يصعب القول أن شركة المحاصة تتقضي بحكم القانون أو بحكم القضاء لعدم وجود كيان قانوني لها ونفس الأمر أيضاً في حالة تصفيتها، حيث لا يحكم بتصفيتها ولا يعين مصف لها، وإنما تسوى الحسابات بين الشركاء بالطريقة التي اتفقوا عليها وعند الاختلاف يتم تسوية الحسابات عن طريق المحاكمة.

المطلب الثالث: شركة الأموال

شركات الأموال هي الشركات التي لا تقوم على الاعتبار الشخصي بل الاعتبار المالي ولا يكون فيها لشخصية الشريك أي اعتبار بل العبرة فيها بما يقدمه كل شريك من هذه الحصة المالية، وهذا يعني أن الاهتمام فيما يوجه إلى جميع المال اللازم لها دون بحث في شخصية الشريك، ولذلك فإن حصة فيها تسمى السهم قابلة لتداول بالطرق التجارية دون أن يتوقف ذلك على موافقة الشركاء أو قبول الشركة هذا إلى جانب أن وفاة المساهم أو الحجر عليه أو إفلاسه أو إيساره لا يترتب عليه حل الشركة أو انقضائها وسوف يتم التطرق في هذا المطلب إلى شركة المساهمة، شركة التوصية الأسهم، والشركات ذات مسؤولية محدودة.

أولاً: شركة المساهمة

1- تعرف شركة المساهمة

هي شركة تجارية تتألف من عدد من المؤسسين لا يقل عن اثنين، يسألون عن ديونها والتزاماتها بمقدار مساهمتهم في رأس المال، ويحدد رأس مالها بالدينار الجزائري مقسم إلى أسهم إسمية متساوية في القيمة، ويكون السهم قابل للاكتتاب والتداول ولا يقبل التجزئة وتسمى الشركة اسمها من غاياتها ويتبع بعبارة شركة مساهمة عامة محدودة.¹

خصائص شركة المساهمة:

- من خلال التعريف السابق نستنتج أن لشركة المساهمة عدة خصائص:
- شركة تجارية تتمتع بالشخصية الاعتبارية وبالأثار القانونية الناتجة عن إكساب هذه الشخصية من اسم وجنسية وموطن والأهلية وذمة المالية مستقلة... الخ.
- عدد المؤسسين فيها اثنين فأكثر، مع أنه يمكن أن يؤسس هذه الشركة شخص واحد وذلك بموافقة وزير الصناعة والتجارة بناء على تنسيب من مبرر من مراقب الشركات.²

¹ - خالد إبراهيم التلاحة، مرجع سابق، ص 154-155 .

² - أكرم ياملكي، القانون التجاري في الشركات، دار الثقافة للتوزيع والنشر، 2010، ص 137

- مسؤولية الشريك فيها محدودة بمقدار مساهمته في رأس مالها.
- رأس مالها مقسم إلى أسهم متساوية في القيمة.
- اسمها مستمد من غايتها مع إضافة عبارة شركة مساهمة عامة محدودة.
- أسهمها تقبل الطرح إلى الاكتتاب العام والخاص وقابلة للتداول ولا تقبل التجزئة.
- خروج أحد الشركاء أو الحجر عليه أو إشعار إفلاسه لا يؤثر على قيامها و استمرارها.¹

2- تأسيس شركة المساهمة

تؤسس شركة المساهمة وفقا للإجراءات التالية:

1-2 التأسيس بالجوء العلني للاذخار

- يحرر الموثق مشروع القانون الأساسي لشركة المساهمة بطلب من مؤسس أو أكثر وتودع نسخة من هذا العقد بالمركز الوطني للسجل التجاري.
- ينشر المؤسسون تحت مسؤوليتهم إعلانا تحت الشروط المحددة عن طريق التنظيم.²
- يجب أن يكتب رأس المال بكامله وتكون بالأسهم النقدية مدفوعة عن الاكتتاب بنسبة الربع على الأقل من قيمتها الاسمية.³
- يتم إثبات الاكتتاب بالأسهم النقدية بموجب بطاقة الاكتتاب حسب الشروط المحددة عن طريق التنظيم.⁴
- تودع الأموال الناتجة عن الاكتتاب النقدية وقائمة المكتتبين مع ذكر المبالغ التي يدفعها كل مكتتب لدى موثق أو لدى مؤسسة مالية مؤهلة قانونيا.⁵
- تكون الاكتتابات والمبالغ المدفوعة في تصريح المؤسسة بواسطة عقد موثق.⁶
- يقوم المؤسسون بعد التصريح بالاكتتاب الدفعات باستدعاء المكتتبين إلى جمعية عامة تأسيسية حسب الأشكال والأجال المنصوص عليها عن طريق تنظيم.⁷
- يعين في حالة ما إذا كانت الحصص المقدمة عينية ماعدا في حالة وجود الأحكام التشريعية خاصة منسوب واحد للحصص أو أكثر بقرار قاضي بناء على طلب المؤسسين أو أحدهم.⁸

¹- خالد أبراهيم التلاحمة، مرجع سابق، ص 155

²- المادة 595 المعدلة القانون التجاري

³- المادة 596 القانون التجاري

⁴- المادة 597 القانون التجاري

⁵- المادة 598 القانون التجاري

⁶- المادة 599 القانون التجاري

⁷- المادة 600 القانون التجاري

⁸- المادة 601 القانون التجاري

- لمكتبي الأسهم حق الاقتراح في بأنفسهم أو بواسطة ممثليهم حسب الشروط النصوص عليها في المادة 603 أدناه.¹
- لكل مكتتب عدد الأصوات يعادل عدد الحصص التي اكتتبها دون أن يتجاوز ذلك نسبة 5% من العدد الإجمالي للأسهم.²
- لا يجوز أن يسحب وكيل الشركة الأموال الناتجة عن الاكتتاب النقدية قبل تسجيل الشركة في السجل التجاري.³

2-2- التأسيس دون اللجوء العنفي للاذخار

- تثبت الدفعات بمقتضى التصريح من المساهم أو أكثر في عقد موثق بتصريف الموثق على النحو المنصوص عليه في المادة 599 بناء على تقديم قائمة المساهم المحتوية على مبالغ الي يدفعها كل مساهم.⁴
- يشتمل القانون الأساسي على تقدير الحصص العينية ويتم هذا التقدير بناء على تقرير ملحق بالقانون الأساسي يمدّه مندوب الحصص تحت مسؤوليتهم.⁵
- يوقع المساهمون القانون الأساسي إما باسهم أو بواسطة وكيل مزود بتفويض خاص بعد تصريح الموثق بالدفعات وبعد وضع التقرير المشار إليه سابقا تحت تصرف المساهمة.⁶
- يعين القانون بالدارة الأولون والأعضاء مجلس المراقبة الأولون ومندوبون الحسابات الأولون في القوانين الأساسية.⁷

3- إدارة شركة المساهمة

- يتولى إدارة شركة المساهمة مجلس الإدارة يتألف من ثلاثة أعضاء على الأقل من 12 عضو على الأكثر وفي حالة الدمج يجوز رفع العدد الكامل للقائمين بالإدارة إلى العدد الكامل للقائمين بالإدارة الممارسين منذ أكثر من 6 أشهر دون تجاوز 24 عضو وعدا حالة الدمج الجديد فإنه لا يجوز أي تعيين قائمين جدد بالإدارة ولا استخلاف من توفيه من القائمين بالإدارة أو استقالة أو عزل مادام عدد القائمين بالإدارة لم ينخفض إلى 12 عضو.⁸

¹- المادة 602 ، القانون التجاري.

²- المادة 603، القانون التجاري.

³- المادة 604، القانون التجاري.

⁴- المادة 606، القانون التجاري.

⁵- المادة 607، القانون التجاري.

⁶- المادة 608، القانون التجاري.

⁷- المادة 609، القانون التجاري.

⁸- المادة 610، القانون التجاري.

4- التصفية شركة المساهمة

التصفية إما أن تكون اختيارية بقرار من الهيئة العامة لشركة، وإما أن تكون إجبارية بقرار قطعي من المحكمة وفي الحالتين لا تفسخ الشركة إلا بعد استكمال إجراءات تصفيتها، حيث تستمر شخصيتها الاعتبارية مادامت تحت التصفية، ويمثلها المصفي لحين فسخها بعد الانتهاء من تصفيتها، ويجب على المصفي المحافظة على موجودات الشركة وأن يضيف عبارة (تحت التصفية) إلى اسمها في جميع أوراقها ومراسلاتها ليكون الغير على علم بوصفها، هذا وتحدد إجراءات التصفية وتنظيمها وتنفيذها وعمل المصفي لما في ذلك التقارير التي يتوجب عليه تقديمها بموجب نظام خاص يصدر لهذه الغاية.¹

ثانياً: شركة التوصية بالأسهم

تشمل شركة التوصية بالأسهم نوعين من الشركاء متضامنون وآخرون مساهمون.

1- تعريف شركة التوصية بالأسهم

تأسس شركة التوصية بالأسهم التي يكون رأس مالها مقسم إلى أسهم بين شريك متضامن أو أكثر له صفة التاجر ومسؤول دائماً وبصفة متضامنة عن ديون الشركة وشركاء موصين لم صفة المساهمين ولا يتحملون الخسائر إلا بما يعادل حصتهم.

ولا يمكن أن يكون عدد الشركاء الموصين أقل من ثلاثة (3) ولا تذكر أسهم في اسم الشركة.²

2- خصائص شركة التوصية بالأسهم

من خلال العريف السابق نستنتج أن الشركة التوصية الأسهم عدة خصائص:

- شركاء متضامنون.
- شركاء مساهمون.
- يتكون اسم التوصية بالأسهم من أسهم واحد أو أكثر من الشركاء المتضامنين.
- إضافة عبارة "شركة التوصية بالأسهم" إلى اسم الشركاء.
- لا يجوز ذكر اسم الشريك المساهم في اسم الشركة وإلا اعتبر شريكاً متضامناً في مواجهة الغير.³

3- تأسيس شركة التوصية بالأسهم

إن شروط تأسيس شركة التوصية بالأسهم بالنسبة لشركاء المتضامنين هي نفس الأحكام في شركة التضامن.

أما بالنسبة لشريك المساهم في الشركة التوصية بالأسهم فإن يخضع لنفس أحكام المنصوصة عليها في شركة التوصية البسيطة.

4- إدارة شركة التوصية بالأسهم

¹ - خالد ابراهيم التلاحمة، مرجع سابق، ص 190 .

² - المادة 715، القانون التجاري.

³ - وائل العوده عكاشة و اخرون، مرجع سابق، ص 319 .

يتولى إدارة شركة التوصية بالأسهم شريك كتضامن أو أكثر يحدد عددهم وصلاحياتهم وواجباتهم في نظام الشركة، وتسري على سلطتهم ومسئوليتهم وعزلهم الأحكام التي تطبق على الشركاء المعوضين في شركة التضامن.

إذا شعر منصب مدير شركة التوصية بالأسهم في أي وقت لأي سبب من الأسباب فيتولى الشركاء المتضامنون تعيين مدير للشركة من بينهم وإذا تعذر ذلك وجب على مجلس الرقابة تعيين مدير مؤقت للشركة يتولى إدارة أعمالها على أن تدعى الهيئة العامة خلال الشركاء المتضامين.¹

5- انقضاء شركة التوصية بالأسهم

تتقضي هذه الشركة لأسباب العامة التي تقتضي بها الشركات وكذلك تقتضي للأسباب الخاصة بالنسبة للشركاء المتضامين نظرا للاعتبار الشخصي الذي تؤسس عليه الشركة لهؤلاء الشركاء وذلك ما لم يقضي عقد الشركة باستمرارها.²

ثالثا: الشركة ذات المسؤولية المحدودة

1- تعريف الشركة ذات المسؤولية المحدودة

هي شركة تأسس من شخص واحد أو عدة أشخاص لا يتحملون خسائر إلا في حدود ما قدموا من حصص، يقسم رأس مالها إلى حصص متساوية القيمة، وغير قابلة للتداول كما أنه لا يجوز أن تقل قيمة كل حصة عن 100,000 دج ولا تقل قيمة مجموع الحصص المكونة لرأس مالها عن 10,000,000 دج كما أن الشريك فيها لا يكتسب صفة التاجر بسبب مسؤولية المحدودة بقيمة الحصة التي قدمها.³

2- خصائص الشركة ذات المسؤولية المحدودة

- تؤسس الشركة ذات المسؤولية المحدودة من شخص واحد أو عدة أشخاص لا يتحملون الخسائر إلا في حدود ما قدموا من حصص.⁴
- يجب أن يتولى إبرام عقد تأسيس الشركة جميع الشركاء بأنفسهم أو بواسطة وكلاء يثبتون تفويضهم الخاص لذلك.⁵

¹- وائل عودة و اخرون، مرجع سابق، ص 320 .

²- نادية فضيل، شركات الأموال في القانون التجاري، ديوان المطبوعات الجامعية الطبعة الثالثة، بن عكنون، الجزائر 2008، ص 360 .

³- نادية فضيل، شركات الاموال في القانون التجاري، ديوان المطبوعات الجامعية الطبعة الاولى، ص 23 .

⁴- المادة 564، القانون التجاري.

⁵- المادة 565، القانون التجاري.

- يجب أن يتم الاكتتاب بجميع الحصص من طرف الشركاء وأن تدفع قيمتها كاملة سواء كانت كانت حصص عينية أو نقدية ولا يجوز أن تمثل الحصص بتقديم عمل ويذكر توزيع الحصص في القانون الأساسي.¹
- يجب أن تكون حصص الشركاء اسمية ولا يمكن أن تكون ممثلة في سندات قابلة للتداول²
- في حالة زيادة رأس مال عن طريق الاكتتاب بقبول حصص نقدية في الشركة تطبق أحكام المادة 567³

3- تأسيس الشركة ذات المسؤولية المحدودة

تأسس الشركة ذات مسؤولية المحدودة من خلال إتباع الخطوات التالية:

أ- يقوم طلب تأسيس الشركة ذات المسؤولية المحدودة إلى المراقب مرفقا به عقد تأسيسها ونظامها على النماذج المعتمدة لهذه الغاية، وتوقع أمام المراقب ومن يفوضه خطيا بذلك وأمام كاتب العدل أو أحد المحامين المجازين.

ب- يجب أن يتضمن عقد التأسيس الشركة ذات المسؤولية المحدودة ما يلي:

- اسم الشركة وغايتها والمركز الرئيسي لها.
- أسماء الشركاء وجنسية كل منهم وعنوانه.
- مقدار رأس المال الشركة وحصص كل شريك فيه.
- بيان حصص أو حصص العينية في رأس المال واسهم الشريك الذي قدمها وقيمها التي قدرت بها.
- إضافة بيانات أخرى يقدمها الشركاء أو يطلب المراقب تقديمها.⁴

4- انقضاء الشركة ذات المسؤولية المحدودة

ويعود انقضاء الشركة ذات المسؤولية المحدودة لأسباب مختلفة منها:

¹ - المادة 567 ، القانون التجاري

² - المادة 569، القانون التجاري

³ - المادة 573، القانون التجاري

⁴ - وائل عكاشة، مرجع سابق ص 298 .

4-1- الأسباب العامة

كانقضاء الشركة بقوة القانون مثل: انتهاء أجل الشركة، أو انتهاء الغرض الذي أنشأت من أجله أو تأميم الشركة. كما تنقضي لأسباب إرادية مثل حل الشركة إراديا أو دمجها في شركة أخرى، وأسباب قضائية مثل: صدور حكم قضائي بحل الشركة أو صدور حكم يقضي بإشهار إفلاسها ولا تنقضي الشركة ذ.م.م. بأسباب انقضاء خاصة بشركات الأشخاص ك وفاة أحد الشركاء أو الحجر عليه أو إفلاس أو إيساره إلا إذا تضمن العقد التأسيسي للشركة حكما يقضي بخلاف ذلك «نص المادة 1/589 من القانون التجاري».

4-2 الأسباب الخاصة لانقضاء

تنقضي ش.ذ.م.م لأسباب الخاصة بها هي:

- إصابتها بخسارة قيمتها 3/4 من رأسمال الشركة.
- انقضاء الشركة بسبب تحويلها إلى نوع آخر من الشركات وتحويل الشركة معناه تغيير شكلها القانوني.
- انقضائها بسبب اجتماع حصص الشركاء في يد شريك واحد.¹

المبحث الثاني: مدخل للضرائب على أرباح الشركات

سنتناول في هذا المبحث ثلاث مطالب، المطلب الأول نشأة و ظهور الضريبة على أرباح الشركات، أما المطلب الثاني نتناول ماهية الضرائب على أرباح الشركات، أما المطلب الأخير يتناول الأشخاص و العمليات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.

المطلب الأول: نشأة و ظهور الضريبة على أرباح الشركات**أولا : نشأة الضريبة على الأرباح**

شهدت الضريبة على أرباح الشركات منذ كانت الجزائر تتبع النظام الاشتراكي تغيرات كثيرة و متعددة لها الأثر السلبي على استقرار النظام الضريبي في الجزائر. و بتغيير النظام الاشتراكي و دخول الجزائر إلى نظام الاقتصاد الحر تغير اسم الضريبة التي كانت تسمى BIC (الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية) إلى IBS (الضريبة على أرباح الشركات) و هذا طبقا للمواد من 4 إلى 57 من قانون المالية سنة 1992 و قد بدا تطبيق هذا القانون ابتداء من 1 جانفي 1992.

أما بالنسبة للتغيرات في المعدل فنستدرجها في الجدول الموالي:

¹ - نادية فضيل، مرجع سابق ص 95 .

الجدول رقم (3): جدول يبين تغيرات معدل ال IBS

السنة أو الفترة	المعدل العادي	المعدل المخفض
قبل 1985	60%	/
1986	05%	20%
من 1987 إلى 1988	55%	/
من 1989 إلى 1991	50%	/
1992	42%	5%
1994	38%	33%
من 1999 إلى 2006	30%	15%
من 2006 إلى 2009	25%	12.5%
2009 من إلى يومنا هذا	25%	19%

و تجدر الإشارة بأن معدلات الضريبة على أرباح الشركات المخفضة التي كانت قبل سنة 2009 كلها تتعلق بالأرباح المعاد استثمارها.

بينما إبتداء من سنة 2009 أصبح المعدل العادي مطبق على الشركات التجارية بصفة عامة و المعدل المخفض خاص بالشركات الصناعية و المقاولات و الخدماتية .

تجدر الإشارة إن معدلات الضريبة على أرباح الشركات قبل الاصطلاح الضريبي لسنة 1992 تعتبر جد مرتفعة وهذا ما سبب ضغطا كبيرا على المؤسسات الجزائرية.¹

و إليك الجدول أدناه يبين مقارنة لمعدل IBS في الجزائر وبعض الدول الأخرى (المقارنة أجراها صندوق النقد الدولي FMI في دراسة أجراها حول مختلف المعدلات الضريبية على إرباح الشركات و تبين ارتفاع معدل IBS كثيرا

أما بالنسبة للتغيرات في المعدل فنستدرجها في الجدول الموالي:

¹ ناصر مراد، الاصلاح الضريبي في الجزائر 1992 ، 2003 الجزائر، منشورات بغدادي 2004 ص 62 .

الجدول (4): معدل الضريبة على أرباح الشركات في بعض الدول سنة 1988

البلدان	معدل الضريبة	مقارنة بالمعدل المطبق في الجزائر
الجزائر	55%	/
المغرب	49.5%	5.5%
تونس	38%	17%
مصر	40%	15%
الولايات المتحدة الأمريكية	34%	21%
بريطانيا	35%	20%
تركيا	46%	9%

إن الإصلاح الضريبي لسنة هو الذي فصل خضوع الأشخاص المعنويين إلى الضريبة على أرباح الشركات والطبيعيين إلى الضريبة على الدخل الإجمالي فأصبحت الضريبة على أرباح الشركات تفرض على الأشخاص المعنويين إجباريا سواء كانت هذه الشركات أجنبية أو وطنية خاصة أو عامة.¹

المطلب الثاني: ماهية الضرائب على أرباح الشركات

إن تأسيس ضريبة على أرباح الشركات في إطار ونضع نظام ضريبي خاص بالشركات الذي يختلف عن النظام المطبق على الأشخاص الطبيعيين ولهذا سوف نتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم الضريبة على أرباح الشركات وخصائصها وكذلك الإعفاءات الخاصة بهذه الضريبة.

أولا: مفهوم IBS وخصائصها**1- مفهوم الضرائب على أرباح الشركات**

لقد نصت المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنوية المشار إليهم في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات".²

ومن خلال هذا التعريف يتضح أن الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة مباشرة سنوية تفرض على الأرباح التي تحققها الأشخاص المعنوية و هذه الأخيرة تخضع إجباريا للنظام الحقيقي ويندرج تأسيس الضريبة على أرباح الشركات في إطار وضع نظام ضريبي خاص بالشركات و الذي يختلف عن

¹ - مراد ناصر، مرجع سابق، ص 66 .

² - المادة 135 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2014

النظام الضريبي المطبق على الأشخاص لذا فان الضريبة على أرباح الشركات تلاءم أكثر الشركات و هي تعمل على عصرنه جباية الشركات وجعلها أداة للإنعاش الاقتصادي.¹

2. خصائص الضرائب على أرباح الشركات

- تتميز الضرائب على أرباح الشركات بعدة خصائص نجملها فيما يلي:
- **ضريبة وحيدة:** حيث أنها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين.
 - **ضريبة عامة:** كونها تفرض على مجمل الأرباح دون التمييز لطبيعتها.
 - **ضريبة سنوية:** حيث تفرض مرة واحدة في السنة على الإرباح المحققة خلال السنة.
 - **ضريبة نسبية:** حيث يخضع الربح الضريبي لمعدل ثابت وليس لجدول تصاعدي.
 - **ضريبة تصريحية:** بحيث يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي لجمع أرباحه لدى مفتشية الضرائب التابعة للمقر الاجتماعي للمؤسسة الرئيسية وذلك كأخر اجل نهاية شهر مارس للسنة التي تلي سنة الاستقلال.²

ثانيا: العلاقة بين الضريبة على الشركات والضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

لعل أولى القضايا التي يثيرها فرض الضريبة على الشركات هي طبيعة العلاقة بين الضريبة على الشركات والضريبة على الأشخاص الطبيعيين حيث إن فرض ضريبة الشركات على أرباح شركات الأموال والتي توزع على المساهمين والتي تخضع مرة أخرى للضريبة على الأشخاص الطبيعيين في ألوم اجدلا هاما بين كتاب المالية العامة فهناك فريق ينادي بضرورة دمج الضريبتين معا في ضريبة واحدة أو قصر الضريبة على أرباح الشركات غير الموزعة فقط وهناك فريق آخر يرى وجوب وجود الضريبتين معا في أن واحد وذلك لوجود مبررات اقتصادية وسياسية تقتضي هذا التواجد الآني للضريبتين.³

لذلك سوف نشرح وجهة نظر كل فريق:

أنصار دمج الضريبتين معا

يرى أنصار هذا الفريق إن وجود الضريبتين معا الضريبة على الشركات والضريبة على الأشخاص يؤدي إلى جعل الأرباح التي توزعها تلك الشركات تخضع لضريبتين الأولى الضريبة على أرباح الشركات والثانية الضريبة على الأشخاص الطبيعيين وهذا الازدواج الضريبي ينتقد على أساس معياران هما:

ا- معيار العدالة الضريبية: حيث نجد أن مبدأ العدالة الأفقية يتطلب معاملة الشركات التي تحقق قدرا متساويا من الأرباح ذات المعاملة الضريبية.

ب- معيار الكفاءة الاقتصادية: يترتب على فرض ضريبة الشركات على شركات الأموال مما قد يؤثر سلبا على الحوافز الاقتصادية نحو الاستثمار والإنتاج والدخل والعمالة في قطاع شركات الأموال بالمقارنة مع قطاع شركات الأشخاص.

¹مولود مليكاوي: الانفاق الضريبي في الجزائر بين آفاق التحريض الاستثماري وتحديات التهرب الضريبي مذكرة ماجستير 2009-2010

²ناصر مراد: الاصلاحات الضريبية في الجزائر، مقال منشور في مجلة باحث عدد2 سنة 2003 ص27.

³المرسي سيد حجازي: النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، ص135_136

لذلك يرى أنصار هذا الفريق بضرورة إما إلغاء الضريبة على أرباح الشركات التي توزعها هذه الشركات وقصرها فقط على الأرباح التي تحتجزها هذه الشركات في شكل أرباح غير موزعة أو احتياطات وغيرها أو إلغاء ضريبة الشركات الكلية وإدخال المكاسب الرأسمالية التي يحققها أصحاب هذه الشركات ضمن ضريبة الأشخاص الطبيعيين وذلك لأنه في النهاية سيقوم احد الأشخاص الطبيعيين بتحمل عبئ هذه الضريبة.

أنصار وجود الضريبتين معا في أن واحد

يرى أنصار هذا الفريق انه توجد مبررات اقتصادية وأخرى سياسية تبرر وجود كلتا الضريبتين معا في أن واحد و تنحصر هذه المبررات الاقتصادية في أن هذه الشركات لها شخصية قانونية مستقلة ولها مقدرة تكافية على دفع الضرائب مستقلة عن أصحابها كما أنها تدار بواسطة مجلس إدارة مستقل عن أصحاب هذه الشركات و إن مسؤولية الأفراد في شركات الأشخاص مسؤولية كبيرة بالمقارنة مع مسؤولية مساهمي الشركات العالية حيث تنحصر مسؤوليتهم في نطاق مدى مساهمتهم في رأس مال الشركة و أخيرا فان مقدرة هذه الشركات في جمع المال مقدرة كبيرة ولها مكانة هامة في الاقتصاد القومي.¹

ثالثا: مزايا و عيوب الضريبة على أرباح الشركات

مزايا الضريبة على أرباح الشركات

البساطة سواء بالنسبة للمكلف أو إدارة الضرائب حيث أن هؤلاء المكلفين مطالبون بتصريح و بضريبة واحدة على الأرباح و بالتالي تسهيل عملية مسك الملفات الضريبية ومراقبتها الشفافية وذلك من خلال النظرة الإجمالية لمجموع أرباح الكلف وطريقة تحديد الربح الخاضع للضريبة.² ضريبة الشركات ضريبة مباشرة على كل من الأرباح التجارية والأرباح الرأس المالية التي تحققها الأشخاص الاعتبارية التي تهدف إلى تحقيق الربح من الشركات المساهمة وشركات التأمين و الشركات الأجنبية عن أرباحها التي تحقق في الو. م. ا. سواء تم توزيعها على المساهمين أو احتفظ بها كاحتياطي للمنشأة.

تحدد الأرباح الصناعية التي تحققها المنشأة على أساس فعلي وفقا للمفهوم المحاسبي للربح بعد استبعاد الإعلانات التي تمنحها الشركات الهيئات الاجتماعية التي لا تهدف إلى تحقيق ربح سعر هذه الضريبة تصاعدي بالشرائح شان الضريبة على الأشخاص الطبيعيين.

¹ المرسي سيد حجازي :مرجع سابق ص138

² ناصر مراد:مرجع سابق ص27

يترتب على فرض هذه الضريبة على الأرباح الموزعة من قبل الشركات وجود نوع من الازدواج الضريبي لذات الوعاء حيث تفرض عليها الضريبة مرة ثانية عندما تدخل ضمن وعاء الضريبة على الأشخاص الطبيعيين وان كان المشروع حاول أن يحقق من الآثار غير المرغوب فيها من وجهة نظر العدالة الضريبية ومن ناحية كفاءة تخصيص الموارد الاقتصادية بين شركات الأشخاص و شركات الموال ولما كانت هذه الضريبة تحقق حصيلة كبيرة على المستوى الفدرالي كما أنها مقبولة سياسيا من قبل الناخبين فإنه من غير المتوقع أن تختفي هذه الضريبة.

2- مشاكل الضريبة على أرباح الشركات

من مشاكل هذه الضريبة عدم تأكد هذه الضريبة عدم تأكد المرتبط بمن يتحمل هذه الضريبة و لكن هذه السمة قد يكون مرغوبا فيها من قبل السياسيين الذين يستطيعون لان يفرضوا مثل هذه الضريبة على أفراد المجتمع دون أن يدرك أفراد المجتمع على من تقع و لذلك يستطيعون الحصول على الحصيلة الضريبية كبيرة دون أن يدفعوا ثمنا سياسيا لذلك ولها السبب وبسبب أن الضريبة على الشركات المساهمة مصدرا هاما للإيرادات على المستوى الفدرالي فإنه من غير المعتمد لان تختفي هذه الضريبة.¹

رابعا: الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات

- حددت الإعفاءات في المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتتمثل في :
- يستفيد من إعفاء كلي ولمدة 3 سنوات من تاريخ الشروع في الاستغلال بالنسبة للنشاطات. الممارسة من طرف الشباب المستثمرين والمستفيدين من إعانة الصندوق الوطني لتدعيم تشغيل الشباب .
 - تعفى من الضريبة على أرباح الشركات التعاونية الاستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات التعليمية.
 - تعفى من الضريبة على الأرباح التي تتقاضاها الشركات بمناسبة مشاركتها في رأس مال الشركات الأخرى في نفس التجمع.²
 - كما يستفيد أيضا من إعفاء دائم في مجال الضريبة على أرباح الشركات المؤسسات التابعة للجمعيات والأشخاص المعوقين والمعتمدة وكذلك الهياكل التابعة لها.
 - مبلغ الإيرادات المحقق من قبل الفرق والأجهزة الممارسة لنشاط مسرحي.
 - صناديق التعاونيات الفلاحية فيما يتعلق بالعمليات المصرفية والتأمين المنجزة فقط مع مشتركها.
 - التعاونيات الفلاحية للتموين والشراء وكذا الاتحاديات المستفيدة من اعتمادات منحتة المصالح المؤهلة.
 - التعاونيات المنجزة من طرف تعاونيات الحبوب والاتحاديات مع الديوان الجزائري للحبوب والمتعلقة بشراء أو بيع أو تحويل أو نقل الحبوب.
 - تستفيد من الإعفاءات لمدة 10 سنوات المؤسسات السياحية المحدثة من قبل المقاولين الترقويين الجزائريين أو الأجانب باستثناء وكالات السفر والسياحة.

¹ المرسي سيد حجازي :مرجع سابق ص147.

² المادة 136 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

- يستفيد من إعفاء لمدة 5 سنوات اعتبارا من سنة 2001 عمليات البيع والخدمات الموجهة للتصدير باستثناء النقل البري أو البحري أو الجوي وإعادة التأمين والبنوك.¹

المطلب الثالث: الأشخاص والعمليات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات

سنتطرق في هذا المطلب إلى الأشخاص الخاضعة للضريبة ومجالات تطبيق الضريبة على أرباح الشركات وكذا المجال الإقليمي لها بالإضافة إلى الآثار الاقتصادية للضريبة على أرباح الشركات.

أولا: مكان فرض الضريبة

تؤسس الضريبة على أرباح الشركات باسم الأشخاص المعنويين بدلا من مقر شركتهم أو إقامتهم الرئيسية

يجب على كل شخص معنوي ليست له إقامة بالجزائر ويحقق فيها مدا خيل وفق الشروط الواردة في المادة 137 أن يعين لدى الإدارة الجبائية ممثلا عنه يسكن بالجزائر ومؤهلا قانونا لان يلتزم بالقيام بالإجراءات التي يخضع لها الأشخاص المعنويون الخاضعون للضريبة على أرباح الشركات وان يدفع هذه الضريبة عوض الشخص المعنوي المعني وإذا تعذر ذلك فان الضريبة على أرباح الشركات والغرامات المرتبطة بها عند الاقتضاء يدفعها الشخص الذي يتصرف باسم الشخص المعنوي الذي ليست له إقامة بالجزائر.²

ثانيا: مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

لقد نصت المادة 136 تخضع الضريبة على أرباح الشركات

1-الشركات مهما كان شكلها وغرضها باستثناء:

أ- شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات وفي هذه الحالة يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.

ب- الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات وفي هذه الحالة يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.

ج- هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل.

2 -المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري كما تخضع لهذه الضريبة

أ- الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12.

ب- الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة 136.³

¹سليم حيرش ، مرجع سابق ،ص 50

²- المادة 149 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

³المادة 136 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

ثالثا: المجال الإقليمي للضريبة على أرباح الشركات

المادة 137 تستحق الضريبة على الأرباح المحققة بالجزائر.

تعتبر أرباح محققة بالجزائر على الخصوص:

- الأرباح المحققة في شكل شركات والعائد من الممارسة العادية لنشاط ذي طابع صناعي أو تجاري أو فلاحى عند عدم وجود إفادة ثابتة.
- أرباح المؤسسات التي تستعين في الجزائر بممثلين ليست لهم شخصية كهينة متميزة عن هذه المؤسسات.
- أرباح المؤسسات وان كانت لا تملك إقامة أو ممثلين معينين إلا أنها تمارس بصفة مباشرة نشاطا يتمثل في انجاز حلقة كاملة من العمليات التجارية إذا كانت مؤسسة ما تمارس في أن واحد نشاطها بالجزائر وخارج التراب الوطني فان الربح الذي تحققه عن عمليات الإنتاج أو عند الاقتضاء من عمليات البيع المنجزة بالجزائر يعد محققا فيها ماعدا في حالة إثبات العكس من خلال مسك محاسبتين متباينتين.¹

المبحث الثالث: تصفية الضريبة على أرباح الشركات

يقصد بالتصفية الضريبية تحديد القيمة الضريبية و ذلك بفرض المعدلات الضريبية على المادة الخاضعة للضريبة و من ثم تحديد مبلغ الضريبة الواجب دفعه لمصلحة الضرائب.

و في هذا البحث سنتطرق إلى كيفية تحديد الوعاء الضريبي و معدلات و كيفية تسجيل الضريبة على أرباح الشركات.

المطلب الأول: تحديد الوعاء الضريبي للضريبة على أرباح الشركات

و سنتعرض في هذا المطلب إلى الأرباح الخاضعة للضريبة و كيفية تحديد الربح الصافي الذي يحدد بعد خصم كل التكاليف.

أولا: الأرباح الخاضعة للضريبة

الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أية طبيعة كانت تجزها كل مؤسسة أو وحدة أو مستثمرة تابعة لمؤسسة واحدة بما في ذلك على الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول، أو في نهايته .

يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام و افتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها قاعدة ضريبية، و تحسم الضريبة من الزيادات المالية و تضاف عند الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة، ويقصد بالأصول الصافية الفائض في قيم الأصول من بين جملة الخصوم المتكونة من ديون الغير و الإستهلاكات المالية و الأرصدة المثبتة.²

¹-المادة137قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
²-المادة 140 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

وبالتالي تحسب الضريبة على أرباح الشركات على أساس الربح الضريبي و ليس الربح المحاسبي الذي يظهر في الميزانية المحاسبية و يجدد ذلك الربح المحاسبي بالفرق بين الإيرادات و الأعباء القابلة للخصم ،والمسجلة حسب طبيعتها خلال السنة المالية ،أما الربح الضريبي فهو عبارة على ذلك الربح المحاسبي مع إجراء بعض التعديلات،و يتضح ذلك من خلال العلاقة التالية:

$$\text{الربح الضريبي} = \text{الإيرادات} - \text{الأعباء القابلة للخصم} + \text{الإستردادات} - \text{التخفيضات}$$

و يمكن إبراز العناصر المكونة للربح الضريبي كما يلي :

1-الإيرادات:

هناك نوعين من النواتج، عادية و استثنائية:

1-1 الإيرادات العادية:

تتمثل الإيرادات العادية في المبيعات من السلع ،الأشغال المنجزة أو الخدمات أو الخدمات المقدمة و تتعلق بنسبة النشاط التي حصلت فيها عملية التسليم من طرف المؤسسة لزيائنها ،و يجب كذلك إدخال المنتجات قيد الإنجاز في الإيرادات على أساس تكلفة إنتاجها ، من أجل توحيدها مع الأعباء المتعلقة بهذه المنتجات.

1-2- الإيرادات الاستثنائية

و تتمثل في :

1-1- فائض القيمة المهنية

و هي عبارة عن فائض القيمة المحققة عند التنازل عن عناصر الأصول الثابتة (مباني، آلات، تجهيزات، قيم معنوية) حيث تمثل الفرق بين سعر التنازل و القيمة المحاسبية الصافية و تحسب على الشكل التالي:

$$\text{فائض القيمة المهنية} = \text{سعر التنازل} - (\text{سعر الحيازة} - \text{مجموع الإهلاكات})^1$$

و تخضع نسبة من فائض القيمة المدمجة في الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات حسب مدة الاحتفاظ بالأصل، كما هو مبين في الجدول التالي:

¹ - نعيم عاشوري، اشكالية الازدواج الضريبي و اثره على الضريبة على ارباح الشركات في الجزائر، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية 2007-2008 ، ص 58 .

الجدول رقم (5) : بين التخفيضات الممنوحة على فائض القيمة المهنية

فائض القيمة المهنية	مدة الاحتفاظ بالأصل	نسبة فائض القيمة المدمج في الربح الخاضع للضريبة
طويلة الأجل	أكثر من ثلاث سنوات	35%
قصيرة الأجل	أقل من ثلاث سنوات	70%

المصدر: المادة 172 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة سنة 2001

و الملاحظ أنه رغم التنازل عن الاستثمارات إلا أن المشرع الضريبي يمنح إعفاءً هاماً يقدر ب:

65%

إذا ما تجاوزت مدة الاحتفاظ بالأصل 3 سنوات، و هذا ما يشجع المؤسسة على استبدال الآلات و تجهيزات الإنتاج ، خاصة مع التطور التكنولوجي السريع الذي يجعلها معرضة للتقادم في مدة زمنية قصيرة و غير ملبية لشروط السوق و متطلباته.¹

بالإضافة إلى أنه في حالة التزام المكلف بدفع الضريبة بإعادة استثمار فائض القيمة المهنية المحقق في أصول ثابتة قبل انقضاء أجل ثلاث سنوات منذ إقفال السنة المالية مساوي لمبلغ فائض القيمة المهنية مضافاً إليها مبلغ الحيازة للاستثمارات المتنازل عنها، فإن فوائض القيمة لا تدمج ضمن الإرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات، مما يشجع المؤسسة على الاستثمار في أصول جديدة بأموالها الخاصة دون اللجوء إلى الاستدانة و هو كذلك تحريض غير مباشر على احتجاز الأرباح الاستثنائية

2-2 فرق إعادة التقييم:

تستطيع كل الشركات و التنظيمات الخاضعة للقانون التجاري الجزائري أن تعيد تقييم أصولها العينية القابلة للاهلاك، و يحسب فائض القيمة الناتج عن فرق إعادة التقييم عبر المراحل التالية :

- حساب قيمة الأصل المعاد تقييمه = قيمة الأصل القديمة × معمال اعادة التقييم .
- حساب مجموع أقساط الاهتلاك قبل إعادة التقييم .
- حساب مجموع أقساط الاهتلاك بعد إعادة التقييم.
- القيمة المحاسبية الصافية قبل إعادة التقييم = قيمة الأصل القديمة _ مجموع الاهتلاكات قبل إعادة التقييم .
- القيمة المحاسبية الصافية بعد إعادة التقييم = قيمة الأصل القديمة _ مجموع الاهتلاكات بعد إعادة التقييم.

¹ نعيم عاشوري، مرجع سابق ص 58 .

- فائض القيمة = القيمة المحاسبية الصافية بعد إعادة التقييم _ القيمة المحاسبية الصافية قبل إعادة التقييم.

و تجدر الإشارة إلا أن عملية إعادة التقييم في الجزائر قد مرت بعدة مراحل ابتداء من المرسوم التنفيذي رقم 90 — 103 الموافق لـ 27 مارس 1990م و آخرها سنة 2006م من خلال التحيين الذي ينص على إمكانية إعادة تقييم الأصول الثابتة العينية القابلة للاهلاك و الغير القابلة للاهلاك الوارد في الميزانية المقفلة في 2005/12/31م في اجل لا يتجاوز 2006/12/31.

يعفى فائض القيمة المهنية الناتج عن عملية إعادة تقييم الأصول من الضريبة على أرباح الشركات ، حيث يسجل في ميزانية المؤسسة كاحتياطي خاص في جانب الخصوم .

2-3 الإيرادات المالية

تخضع مختلف النواتج المالية للضريبة على أرباح الشركات و تتمثل هذه النواتج في:

- مداخيل رؤوس الأموال المنقولة المتأتية من الأسهم، الحصص الاجتماعية و المداخيل الموزعة و التي غير مدمجة في الاحتياطيات أو في رأس المال.
- إيرادات الديون و الودائع و الكفالات .

2-4 الإعانات

تخضع الإعانات الممنوحة من طرف الدولة أو الجماعات المحلية للضريبة على أرباح الشركات و تعتبر كنواتج استثنائية الخاصة للضريبة و تدمج ضمن نتيجة الدورة، حيث يوجد نوعين من الإعانات.¹

- إعانات التجهيز : وهي عبارة عن مساعدات مالية تسمح للمؤسسة بشراء استثمارات و لا تدخل قيمة هذه الإعانات ضمن نتيجة الدورة للسنة الأولى من تحصيلها و لكن انطلاقا من الدورة الموالية في شكل أقساط اهتلاك مسجلة محاسبيا منذ تاريخ الحيازة على الاستثمار ، أما في حالة ما إذا كان الأصل غير قابل للاهلاك فإنه يقسم حسب قيمته إلى أقساط سنوية متساوية وفقا للمدة المحددة في بند عدم جواز التصرف في ذلك الأصل .

- إعانات الاستغلال : و تمنح من اجل مواجهة بعض تكاليف الاستغلال أو تعويضات ناجمة عن تدهور الأسعار و تسجل كنواتج استثنائية تدمج ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة .²

ثانيا: تحديد الأعباء القابلة للخصم

¹ رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، دار هومة للنشر و توزيع و الطباعة، الطبعة 2، 2006، ص 38

² نعيم عاشوري، مرجع سابق ص 68

من أنواع النفقات و التكاليف التي يجب حسمها من نواتج السنة من اجل الحصول على الربح الصافي الخاضع للضريبة بالإضافة إلى ذلك فقد ذكرت بعض التكاليف و المصاريف التي لا يمكن حسمها.¹

يخصم مبلغ نفقات التسيير المترتبة عن عمليات البحث العلمي من أرباح السنة أو السنة المالية التي تم فيها إنفاق هذه المصاريف و ذلك من اجل تحليل الضريبة.²

- تخصم من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة إلى غاية 10% من مبلغ هذا الربح ، في حدود سقف يساوي 100000000 دج ، النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث .

- و يجب التصريح بالمبالغ المعاد استثمارها للإدارة الجبائية كذلك إلى الهيئة الوطنية المكلفة لرقابة البحث العلمي.

- تحدد الأنشطة البحث و التطوير في المؤسسة بقرار مشترك من الوزير المكلف بالمالية و الوزير المكلف بالبحث العلمي و الوزير المختص بالقطاع.³

ومن شروط الأعباء القابلة للخصم:

- يجب أن تكون الأعباء ناتجة بالضرورة عن الاستغلال و المرتبطة أساسا بالتسيير العادي للمؤسسة.

- يجب أن تؤدي هذه الأعباء إلى نقص في الأصول الصافية.

- يجب أن تكون هذه الأعباء مبررة.

- يجب أن لا يكون خصم هذه الأعباء مرفوض صراحة من طرف القانون.

ومن الأعباء الرئيسية القابلة للخصم نجد:

- أعباء دورة الاستغلال: وهي الأعباء خاصة بدورة الاستغلال و الناتجة عن الاستغلال و نجد من بينها:

أ- الأعباء خاصة بالمشترقات: وهي تخص السلع و المواد الأولية التي حصلت عليها المؤسسة خلال دورة استغلالها من اجل إعادة بيعها.

ب- مصاريف المستخدمين: والتي تكون هي الأخرى قابلة للخصم و يجب أن تكون الأجور المتعلقة بعمل حقيقي و لا يجب أن تكون مبالغة بها و إلا فإنها ترفض جزئيا.

¹ محمد حمو منور اوسرير ، محاضرات في جباية المؤسسات ، الطبعة الأولى ، 2009 ، ص 124

² المادة 170 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

³ المادة 171 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

ج- أعباء الاجتماعية: وتشمل الأعباء الاجتماعية والخاصة بالأجور وهذه الاشتراكات تدفع عن طريق المؤسسات في إطار الأنظمة التقاعد والمترتبة عن الالتزامات القانونية.

د- العمولات، مكافآت عن السمسة، الانقاصات والأتعاب ومختلف المكافآت الأخرى: تعتبر بدورها قابلة للخصم من نتيجة الدورة كل من الأتعاب وإتاوات لأجل براءات، وكفاءة والترخيصات علامات الصنع ومصاريف المساعدة التقنية وغيرها من المكافأة المدفوعة من طرف المؤسسة إلى أشخاص لا ينتمون إلى مستخدميهم المؤجرين.

ه- الضرائب والرسوم المهنية: حيث تخصم الضرائب المهنية الموجودة على عاتق المؤسسة والتي تولدت خلال نشاط الدورة مثل الدفع الجزافي والرسم على النشاط المهني.

و- مصاريف التأمين: وهي قابلة للخصم إذا كانت موجهة من أجل تغطية خطر قد يؤدي إلى حدوث

خسارة أو تكلفة وهذا يقتضي خصمها من الأرباح.¹

ثالثا: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية و أهم الأعباء القابلة للخصم

إن الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أي طبيعة كانت، و التي تنجزها كل شركة أو وحدة تابعة لشركة واحدة، لما في ذلك تنازل عن عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته، و تحسب الضريبة على أرباح الشركات على أساس الربح الضريبي و ليس الربح المحاسبي و الذي يحدد بالفرق بين الإيرادات و التكاليف المسجلة حسب طبيعتها خلال السنة المالية، أما الربح الضريبي فهو عبارة عن ذلك الربح المحاسبي مع إجراء بعض التعديلات .

نوضح ذلك بالعلاقة التالية :

$$\text{الربح الضريبي} = \text{الربح المحاسبي} + \text{الاستردادات} - \text{التخفيضات}.$$

فالاسترداد هي تلك التكاليف التي أدرجت في الربح المحاسبي إلا أن إدارة الضرائب قد ترفضها نهائيا لأنها لا تعتبر مصاريف استغلالية أو أنها تتجاوز الحد الأقصى المسموح به ، كما قد ترفضها بصفة مؤقتة إلا أن يتم تسديدها و أما التخفيضات فهي تلك التكاليف التي لم تدرج في حساب الربح المحاسبي ، و تعتبرها إدارة الضرائب كتكاليف تطرح من إيرادات الشركة و هذه التكاليف تطرح من الربح الخاضع لضريبة و هذه التخفيضات تتمثل في :

¹ رضا خلاصي، مرجع سابق ص 46 49

- المبالغ المخصصة للإشهار المالي و الكفالة و الرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية من اجل تحديد الربح الضريبي، شريطة إثباتها في حدود 10% من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين أو الطبيعيين و في حد أقصاه 10000000 دج .

- تستفيد فرائض قيم التنازل عن الأسهم المحققة من طرف شركات رأس المال الاستثماري غير المقيمة من تخفيض بنسبة 50% من المبالغ الخاضعة للضريبة.¹

المطلب الثاني: معدلات الضريبة على أرباح الشركات

تعرفنا في المطلب السابق على وعاء الضريبة على أرباح الشركات أما في المطلب الثاني سنتناول معدلات الضريبة على أرباح الشركات.

أولاً: حساب الضريبة على أرباح الشركات ' المعدلات '

يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات كما يلي:

- 19%، بالنسبة للأنشطة المنتجة المواد والبناء و الأشغال العمومية وكذا الأنشطة السياحية وأنشطة وكالات السياحة و الأسفار الناشطة في مجالي السياحة الوطنية والسياحة الاستقبالية. يطبق هذا المعدل كذلك على الأنشطة المختلطة في حالة ما إذا كان رقم الأعمال الأنشطة المذكورة في الفقرة السابقة يساوي 50% من رقم الأعمال الإجمالي أو يفوقه.
- 25%، بالنسبة للأنشطة التجارية والخدمات.
- 25%، بالنسبة للأنشطة المختلطة عندما يتجاوز رقم الأعمال المحقق في التجارة والخدمات أكثر من 50% من رقم الأعمال الإجمالي خارج الرسم.

بغض النظر عن أحكام المادة 04 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، يقصد بنشاطات الإنتاج المواد تلك المتمثلة في استخراج أو صنع أو تشكيل أو تحويل المواد باستثناء نشاطات التوضيب أو العرض التجاري للمواد الموجهة لإعادة بيعها. ولا تشمل أيضا عبارة "نشاطات الإنتاج" المستعملة في هذه المادة النشاطات المنجمية والمحروقات ويقصد بنشاطات البناء و الأشغال العمومية، الأنشطة المسجلة كما هي في السجل التجاري والمترتب عليها دفع الاقتطاعات الاجتماعية الخاصة بالقطاع.

¹ المادة 150 من قانون المالية لسنة 2007، المعدلة للمادة 169 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

ويقصد بالنشاط السياحي تسيير المركبات السياحية وكذا محطات العلاج في الحمامات المعدنية باستثناء وكالات الأسفار¹.

ثانيا: اقتطاع الضريبة على أرباح الشركات من المصدر

1- الاقتطاع من المصدر يتم على رؤوس الأموال المنقولة

أ- ربوع القيم المنقولة

ب- عائدات الديون و الودائع و الكفالات

يترتب على عائدات الديون و الودائع و الكفالات كما هي محددة في المادة الاقتطاع من المصدر حسب النسبة المنصوص عليها في المادة 150 عندما يتم دفع الفوائد أو تقييدها في الخصوم والأصول لحساب ما بالجزائر حسب الكيفيات المنصوص عليها في المادتين 123 و 124 يعطي الاقتطاع الذي يتم بصدده هذه العائدات الحق في فرض ضريبي يحسم من مبلغ الضريبة على أرباح الشركات.²

2- الاقتطاع من المصدر يتم على مدا خيل المؤسسات الأجنبية التي ليست لها إقامة مهنية دائمة

بالجزائر:

أ- إجراء الإخضاع للضريبة: تخضع المداخل التي تحققها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر و التي تقوم مؤقتا في إطار صفقات بالنشاط للاقتطاع من المصدر بعنوان الضريبة على أرباح الشركات تبعا للنسب المذكورة في المادة 150 وزيادة على ذلك وبصرف النظر عن أحكام المادة 137 يطبق كذلك الاقتطاع من المصدر بالنسبة المنصوص عليها في المادة 150 على ما يأتي: عندما يدفع مدين مقيم بالجزائر لشركات تخضع للضريبة على أرباح الشركات التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر.

ب- يتم الاقتطاع من المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال المقبوض و يغطي هذا الاقتطاع الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.³

يمكن للمؤسسات الأجنبية التي ليست لها إقامة مهنية دائمة بالجزائر أن تختار نظام فرض الضريبة على الربح الحقيقي المنصوص عليه في المادة 148 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في هذه الحالة يتم الاختيار عن طريق البريد المرسل إلى مديرية المؤسسات الكبرى في اجل لا يتعدى 15 يوم اعتبارا من تاريخ التوقيع على العقد أو ملحق العقد.⁴

ثالثا: كيفية دفع الاقتطاع

¹ المادة 150: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² المادة 155، قانون الضرائب و الرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب 2014 .

³ المادة 156، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب 2014 .

⁴ المادة 156 مكرر قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

يتعين على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يدفعون المبالغ الخاضعة للضريبة القيام باقتطاع الضريبة من المصدر على أرباح الشركات عند دفع هذه المبالغ إلى المؤسسات الأجنبية وذلك حسب الكيفيات المحددة في المادتين 158-159.

يسلم للمعنيين وصل يستخرج من دفتر ذي قسائم تقدمه الإدارة.¹

يحسب مبلغ الدفع بتطبيق النسبة المعمول بها على مدفوعات الفترة.²

يلزم بدفع الحقوق في العشرين يوما الأولى التي تلي الشهر أو الثلاثي الذي تمت فيه الاقتطاعات من صندوق قابض الضرائب المختلفة الذي يتبع له مقر أو سكن الأشخاص أو الشركات والمؤسسات والجمعيات التي تدفع المبالغ الخاضعة للضرائب.

يرفق لكل دفع جدول إشعار في نسختين يكون مؤرخا وموقعا من قبل الجهة القائمة بالدفع.³

المطلب الثالث: التسديد والتسجيل المحاسبي لضريبة على أرباح الشركات

في هذا المطلب سوف نقوم بإعطاء فكرة حول كيفية تسديد والتسجيل المحاسبي للضريبة على أرباح

الشركات كما يلي:

أولاً: نظام فرض الضريبة على أرباح الشركات

يخضع الأشخاص المعنويون المشار إليهم في المادة 136 وجوبا لنظام فرض الضريبة حسب الربح

الحقيقي مهما كان مبلغ رقم الأعمال المحقق.

¹المادة 157 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

²المادة 158 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

³المادة 159 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

يحدد الربح الحقيقي على أساس محاسبة تمسك طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها، والأحكام المادتين 152 و 153. 1

يجب على المكلفين بالضريبة المذكورين في المادة 136 أن يذكروا في التصريح المنصوص عليه في المادة 151 ، مبلغ رقم أعمالهم، ورقم تسجيلهم في السجل التجاري، وكذا لقب المحاسب أو المحاسبين أو الخبراء المكلفين بمسك محاسبتهم وعناوينهم أو تحديد أو مراقبة النتائج العامة لمحاسبتهم، مع ذكر إذا كان هؤلاء التقنيون من بين المستخدمين الإجراء لمؤسستهم، ويجب عليهم إرفاق تصريحاتهم بالملاحظات الأساسية و الخلاصات الموقعة التي استلموها من الخبراء المحاسبين أو المحاسبين المعتمدين الذين كلفوهم، في دود اختصاصهم، بإعداد ومراقبة تقييم حوا صلهم وحساباتهم الخاصة بنتائج النشاط.

يجب إن تمسك المحاسبة طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها، وإذا كان مسك هذه المحاسبة بلغة أجنبية مقبولة، فإنه يجب تقديم ترجمة لها يصادق عليها مترجم معتمد وذلك كلما طلبها مفتش الضرائب.

والى جانب تقديم التصريح المنصوص عليه في المادة 151، فإن المكلفين بالضريبة ملزمون بان يسجلوا على الاستثمارات التي تعدها وتقدمها الإدارة:

- مستخلصات الحسابات الخاصة بعمليات المحاسبية كما تحددها القوانين والأنظمة المعمول بها، ولاسيما منها ملخص من حساب النتائج ونسخة من حصيلتهم وكشف للمصاريف العامة، حسب طبيعتها جدول للنتائج للسماح بتحديد الربح الخاضع للضريبة والاهتلاكات المالية والأرصدة المشكلة باقتطاع من الإرباح مع الإشارة بدقة إلى غرض هذه الاهتلاكات المالية والأرصدة.
- كشف للمدفوعات الخاصة بالرسم على النشاط المهني المذكور.

- وتقدم الشركات فيما يخصها كشفا مفصلا للتسيقات المذكورة بصدد الضريبة على أرباح الشركات.
- ويتعين على المصرح بالضريبة أن يقدم كلما طلب منه ذلك مفتش الضرائب كل الوثائق المحاسبية والجرود وتسخها من الأوراق والوثائق الخاصة بالإيرادات والنفقات التي من شأنها إثبات صحة النتائج المبينة في التصريح.²

- يتعين على المكلفين بالضريبة المشار إليهم في المادة أعلاه أن يقدموا في أن واحد مع التصريح بالنتائج الخاص بكل سنة مالية جدولاً يتضمن الإشارة إلى تخصيص كل سيارة سياحية مقيدة في أصولها أو التي تحملت بشأنها المؤسسة مصاريف أثناء تلك السنة المالية.

- ويتعين على نفس هؤلاء المكلفين بالضريبة وجوبا أن يقيدوا في محاسبة وبشكل واضح طبيعة الامتيازات العينية الممنوحة لمستخدميهم وقيمتها

- يترتب على كل مخالفة للأحكام الواردة في المقطعين السابقين الذكر تطبيق الغرامات المنصوص عليها في المادة 192-2 .

¹ المادة 148، قانون الضرائب والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب 2014

² المادة 152، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب 2014 .

- وتفرض هذه الغرامات كلما تبين أن هناك إغفالا أو نقائص في المعلومات المقدمة وكلما وجد إجراء لم تقيد طبيعة الامتيازات العينية الممنوحة لهم وقمتها في المحاسبة.¹

ثانيا تسديد الضريبة على أرباح الشركات:

أن تسديد الضريبة على أرباح الشركات يتم على شكل ثلاث تسبيقات مؤقتة و رصيد التصفية يتضح ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم : (6) التسبيقات المؤقتة للضريبة على أرباح الشركات

التسبيق	قيمة التسبيق	آخر اجل لدفع التسبيق
التسبيق الأول	ضريبة السنة 30%x(1_ن)	20مارس سنة(ن+1)
التسبيق الثاني	ضريبة السنة 30%x(1_ن)	20جوان سنة(ن+1)
التسبيق الثالث	ضريبة السنة 30%x(1_ن)	20نوفمبر سنة(ن+1)

المصدر: مراد ناصر، مرجع سابق ص81

- ن: تمثل سنة الاستغلال.

وفي الأخير نقوم بدفع رصيد التصفية وقيمة هذا الأخير تستخرج من العلاقة التالية:2

رصيد التصفية ربح سنة ن 30X%مجموع السبيقات الثلاثة المدفوعة

ثالثا: التسجيل المحاسبي للضرائب على أرباح الشركات

و تتم المعالجة المحاسبية للـ IBS على مرحلتين:

المرحلة الأولى:

دفع التسبيق و يكون التقيد المحاسبي كما يلي:

¹المادة153قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² ناصر مراد، مرجع سابق، ص82 .

		قبل 20 مارس سنة ن			
×	×	×	×	الدولة- الضرائب على النتائج. بنوك الحسابات التجارية. تسديد التسبيق الأول.	4441 512
×	×	×	×	الدولة- الضرائب على النتائج. بنوك الحسابات الجارية. تسديد التسبيق الثاني.	4441 512
×	×	×	×	الدولة- الضرائب على النتائج. بنوك الحسابات الجارية.	4441 512

المرحلة الثانية:

يتم تسديد رصيد التصفية بعد تحديد الربح الجبائي (النتيجة الجبائية الحقيقية).

		قبل 20 افريل +1ن			
×	×	×	×	الضريبة على أرباح الشركات.	695
×	×			الدولة- الضريبة على النتائج.	4441
×	×			رصيد التصفية.	4442
×	×	×	×	رصيد التصفية. بنوك الحسابات الجارية.	4442 512

خلاصة الفصل

لقد تناولنا في هذا الفصل دراسة لأنواع الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات، و هذه الشركات هي شركات الأشخاص و شركات الأموال، و الشكل القانوني لكل شركة.

كما تناولنا أيضا تعريف الضريبة على أرباح الشركات و هي عبارة عن ضريبة مباشرة سنوية تفرض على الأرباح التي تحققها الأشخاص المعنوية، و هذه الأخيرة تخضع إجباريا للنظام الحقيقي، و يندرج تأسيس هذه الضريبة على أرباح الشركات في إطار وضع نظام ضريبي خاص بالشركات، و الذي يختلف عن النظام الضريبي المطبق على الأشخاص الطبيعيين، لذا فهذه الضريبة تلاءم أكثر الشركات و هي تعمل على عصنة جباية الشركات و جعلها أداة للإنعاش الاقتصادي.

و في الأخير تعرفنا على كيفية تحديد الوعاء الضريبي للضريبة على أرباح الشركات و معدلاتها، بالإضافة إلى كيفية التسديد و التسجيل المحاسبي لها.

ويبقى السؤال مطروح حول المكانة التي تكتسبها الضريبة على أرباح الشركات كمصدر من مصادر تمويل الخزينة العمومية، و هذا ما سنحاول الاجابة عليه في الفصل التطبيقي.

الفصل الثالث

دراسة ميدانية للضرائب على أرباح
الشركات لولاية ميلة

تمهيد

يهدف هذا الفصل من الدراسة إلى محاولة ربط الجانب النظري الذي تم الطرق إليه في الفصلين السابقين بما هو مطبق ميدانيا .

أجريت الدراسة الميدانية على مستوى ولاية ميله المتميزة بطابعها الفلاحي، لكن ما تم ملاحظته هو أنه في السنوات الأخيرة أصبحت الولاية أكثر إستقطاباً لمختلف النشاطات، الصناعية و التجارية الهامة وذلك من خلال توسع امتلاكها لمناطق تجارية و صناعية على مستوى البلديات و الدوائر التابعة لها، فضلاً عن المشاريع الأخرى التي هي في طور الإنجاز . و لعل حجم الاستثمارات و تنوعها يحتم على المستثمرين اختيار أشكال قانونية مختلفة لمؤسساتهم و خاصة تلك التي تكون في شكل شركات لذلك تتواجد بهذه الولاية و على غرار باقي الولايات الأخرى أنواع متعددة من الشركات و ستكون محلاً لإلقاء الضوء على البعض منها و بما يتناسب و أهداف البحث من هذه الشركات، الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات حيث تم تسليط الضوء على معرفة دور الضريبة على أرباح الشركات في تمويل الخزينة العمومية

المبحث الأول: الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية في الجزائر

تتشكل الإدارة الجبائية الجزائرية من ثلاث مديريات أساسية و التي سوف يتم التطرق إليها في المطالب الثلاثة القادمة.

حيث المطالب الأول سيتناول المديرية العامة للضرائب، و المطالب الثاني المديرية الجهوية، أما المطالب الثالث و الأخير فيتناول المديرية الولائية للضرائب .

المطلب الأول: المديرية العامة للضرائب**أولاً: وظائف المديرية العامة للضرائب**

- تهتم المديرية العامة للضرائب بالوظائف التالية :
- القيام بالدراسة و التخطيط لبرنامج نشاط الإدارة الجبائية بصفة عامة.
 - الحرص على تطبيق التعليمات و الأوامر المتعلقة بنشاط المصالح الجبائية المختلفة خاصة منها المصالح القاعدية.
 - الحرص على التقيد بالأهداف المسطرة في مجال التحصيل الضريبي.
 - تحسين العلاقة بين المصالح الجبائية و المكلفين بدفع الضريبة.

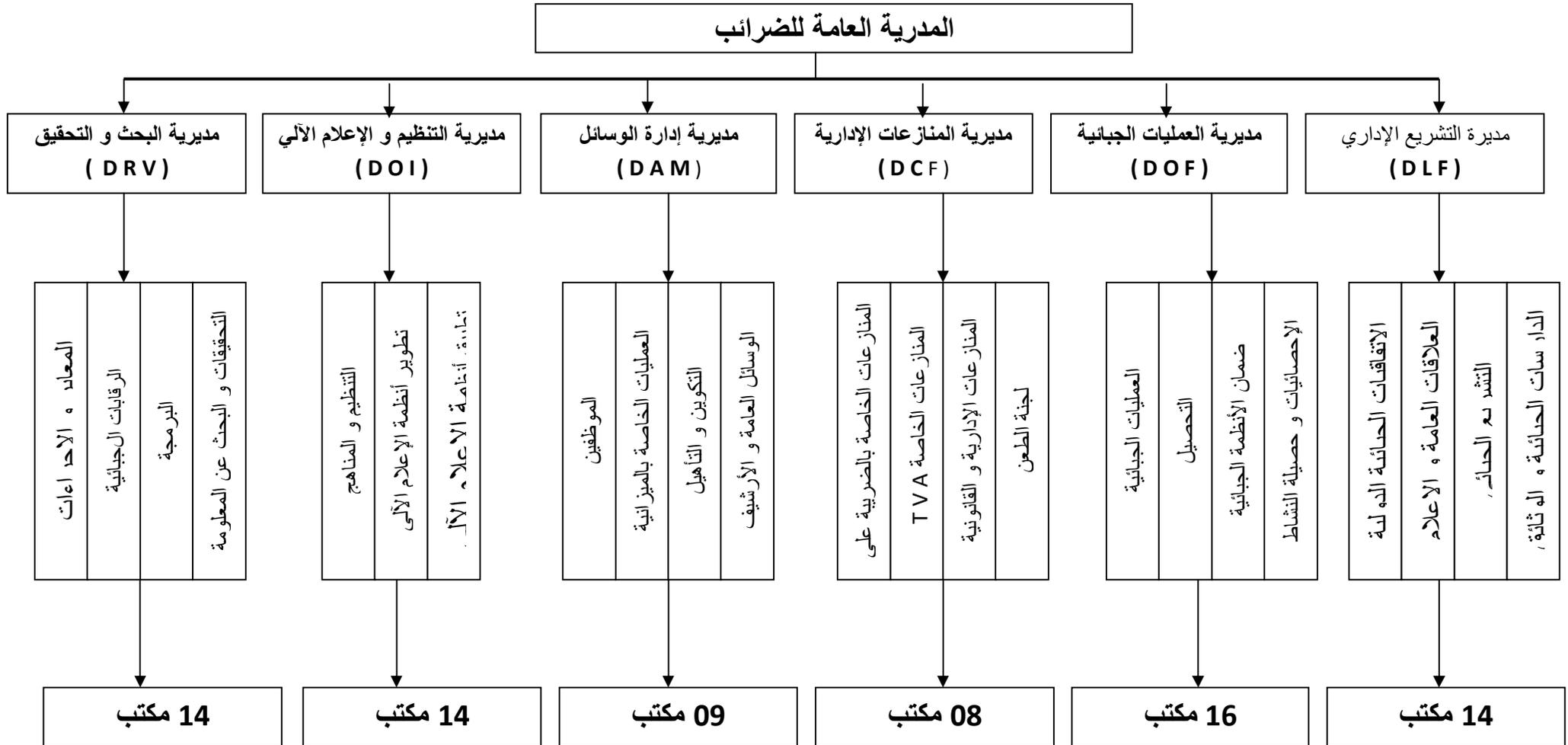
- توفير الوسائل الضرورية و وضعها تحت تصرف المصالح الجبائية من أجل تحسين مرد وديتها.

- القيام بتحليل النتائج في شكل حصيلة لمجمل نشاطات المصالح الجبائية.

ثانيا : الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب

و يمكن توضيح هذا الهيكل من خلال الشكل التالي :

الشكل 01: الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب



المطلب الثاني: المديرية الجهوية للضرائب

تتكون المديرية الجهوية للضرائب من أربعة مديريات فرعية يتم تناولها كآلاتي :

أولا : المديرية الفرعية للتكوين

و تتشكل من مكتيين هما : مكتب التكوين المتواصل و مكتب خاص بالدعائم البيداغوجية .

1- مكتب التكوين المتواصل

و يعنى هذا المكتب بما يلي :

- معرفة إحتياجات مصالح المديرية الجهوية فيما يخص تحسين مستوى الموظفين في إطار البرنامج السنوي للتكوين المسطر من طرف المديرية العامة للضرائب.
- المشاركة في وضع برنامج التكوين بالتنسيق مع الهياكل المعنية على مستوى الإدارة المركزية.
- تنظيم تربصات إعادة التأهيل و الصهر على السير الحسن على تلك العملية.
- المساهمة في وضع أسئلة الإمتحانات التي تنظمها الإدارة المركزية.
- ضمان التأثير الجيد و المتابعة للموظفين الجدد.
- التقييم الإجمالي للبرنامج السنوي الخاص بالتكوين و التربصات.

2- مكتب الدعائم البيداغوجية

و يعنى هذا المكتب ب :

- إعداد الدروس الخاصة بمختلف مستويات التكوين.
- تحضير بطاقات المواظبة للموظفين و تقييمهم على أساس التكوين الذي تلقوه خلال مسارهم المهني.

ثانيا: المديرية الفرعية للتنظيم و الوسائل

و يتكون من ثلاث مكاتب هي:

1- مكتب الموظفين:

يختص هذا المكتب بعدة مهام نذكر منها:

- التحويلات ما بين الولايات.
- دراسة الحاجيات من العمال ، و إقتراحها على المصالح العليا.
- السهر على تنفيذ التعليمات الخاصة بتوزيع الدخل التكميلي.
- تنظيم المجالس الجهوية للتأديب.
- كتابة تقارير دورية للإدارة المركزية عن سير الصالح التابعة لها.

2 – مكتب التنظيم و الإعلام الآلي :

و يهتم بما يلي :

- تحديد معايير و شروط إنشاء منقشيات و قبضات الضرائب
- إعداد الدراسات تهدف إلى تحسين و عصرنة أساليب تسيير مختلف المصالح الجبائية.

3 – مكتب الرقابة على استعمال الوسائل

و يهتم على وجه الخصوص بـ :

- دراسة الطلبات الخاصة بميزانيات المديريات الولائية و تجميعها و تحويلها إلى الإدارة المركزية.
- حيازة الوسائل و المعدات التي تساعد على السير الحسن للمديرية الجهوية.
- متابعة تسيير السكنات الوظيفية.
- ضمان التوزيع الحسن للمطبوعات و الوثائق.

ثالثا: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية

و تتشكل من ثلاث مكاتب هي:

1 – مكتب التنشيط و التنظيم و العلاقات العامة

و تتمثل مهامه الرئيسية فيما يلي :

- التنشيط و الإعلام على مستوى المقاطعة بحديثات و مستجدات القانون الضريبي.
- نشر التعليمات و المنشورات و التعليمات الخاصة بالتشريع الجبائي الساري المفعول.
- الإجابة على الأسئلة الصادرة من المديريات فيما يخص التقنيات الضريبية.
- المشاركة في إعداد قانون المالية من خلال الإقتراحات الوجهة للإدارة المركزية .
- تسليم الإعتمادات الخاصة بالشراء عن طريق الإعفاء بمادة الرسم على القيمة المضافة.
- توزيع الوثائق المنشورة من طرف الإدارة المركزية (المطويات، الدليل التطبيقي للمكلفين بالضريبة... الخ).

2- مكتب مراقبة حصيلة النشاطات

- تتمثل مهامه الرئيسية فيما يلي :
- السهر على إحترام التشريع القانوني.
- المشاركة في تحديد الأهداف الخاضعة بالوعاء و التحصيل الضريبي طبقا للمعايير الموضوعية من طرف الإدارة المركزية.
- المراقبة الدورية للمذريات الولائية في مجال العاء الضريبي و التحصيل.
- الحرص على المتابعة الخاصة للملفات الجبائية المهمة.
- متابعة تقارير محققي التسيير بعد إنهاء مهامهم على مستوى الهياكل القاعدية (المفتشيات و القابضات).
- اقتراح التدابير الأزمة من أجل معالجة النقائص المطروحة.

3- مكتب الإحصائيات

- يهتم بما يلي:
- تجميع المعلومات المتعلقة بالوعاء ، الرقابة، التحصيل ، المنازعات الضريبية.
- معالجة و تجميع المعلومات من أجل تحويلها إلى الإدارة المركزية.
- تحليل الإحصائيات و اكتشاف النقائص و اقتراح التدابير اللازمة.

رابعا: المكاتب الفرعية للرقابة

و تتكون من ثلاث مكاتب:

1- مكتب متابعة برنامج البحث و التحقيق

- و يهتم بما يلي:
- استقبال برامج التحقيق من المديرية الولائية و الأكّد من مطابقتها للمعايير المحددة من طرف الإدارة المركزية.
- السهر على إحترام أجال إنجاز عملية التحقيق الجبائي.
- جمع و إيصال المعلومات الجبائية و السهر على حسن استغلالها.
- التقييم الدوري للمدريات الولائية، في مجال الرقابة و إعلام الإدارة المركزية بذلك.

2- مكتب تحليل تقرير التحقيق و البحث الجبائي

- و يهتم بـ :
- إستقبال تقارير و التحقيق من طرف المديرية الولائية التابعة.

- التأكد من السير القانوني لإجراءات التحقيق من جهة و من جهة أخرى ضمان المحافظة على مصلحة الخزينة العمومية.

- تبليغ المديرية الولائية المعنية بالملاحظات المستخلصة من تحليل تقارير التحقيق الجبائي و التوصية على أخذ الملاحظات بعين الاعتبار عند التحقيقات القادمة.

3- مكتب مراقبة المنازعات الضريبية

و يهتم بـ :

- السهر على إحترام الإجراءات الجبائية في مجال المنازعات الضريبية التي تقوم بها المديرية الولائية للضرائب.

-تبليغ المديرية الولائية المعنية بالملاحظات المستخلصة من تحليل تقارير التحقيق الجبائي و التوصية على أخذ الملاحظات بعين الاعتبار عند التحقيقات القادمة.

3- مكتب مراقبة المنازعات الضريبية

و تهتم بـ :

- السهر على إحترام الإجراءات الجبائية في مجال المنازعات الضريبية التي تقوم بها المديرية الولائية للضرائب.

- مساعدة المديرية الولائية من أجل المرافعة أمام الغرفة الإدارية و المحكمة العليا.

-دراسة الملفات حول المنازعات و التي تثبت فيها المديرية الولائية كذلك بطلب من هذه الأخيرة.

- تحويل طلبات قابضي الضرائب ،حول الضرائب الكبيرة الغير قابلة للتحويل إلى اللجنة الجهوية لطعن من أجل البدء فيها.

- تقييم وضعية المنازعات الضريبية على مستوى المديرية الولائية و تحليلها من حيث الشروط و الأجل و إعلام الإدارة المركزية بذلك.

المطلب الثالث: المديرية الولائية للضرائب

إن المديرية الولائية للضرائب في هيكلها ما هي إلا نموذج محلي للمديرية الجهوية للضرائب تخصص بالوصاية على المصالح القاعدية للضرائب من مفتشيات و قبضات الضرائب تختص بولاية ميلة، نذكر بالمهام الموكلة للمديرية الفرعية للعمليات الجبائية و التحصيل مصدر جزء من معلوماتنا.

تتشكل مديرية الضرائب لولاية ميلة من ثلاثة مديريات فرعية هي:

- المنازعات و الرقابة الجبائية.

- الوسائل.

- العمليات الجبائية، وتهتم هذه الأخيرة بما يلي:

أولا: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية و التحصيل

و تشكل بدورها من 4 مكاتب و هي:

1- مكتب الجداول و الإحصائيات

- إقرار الضرائب و الرسوم التي تمت تصفيتها من طرف مركز الإعلام الآلي.

- إضفاء الطابع الرسمي للمصفوفات و وضعها حيز التحصيل و كذلك الحال بالنسبة للجداول الفردية و الجمعات المرسله من طرف المفتشيات و هياكل التحقيق المحاسبي.

- مراقبة ملخصات الإشعار بالتسديد الحصة بالتقدير الجرافي للضريبة.

- استقبال الإحصائيات المطلوبة من المصالح القاعدية فيما يخص الوعاء الضريبي من جهة و التحصيل من جهة ثانية و تحويلها إلى المديرية الجهوية للضرائب.

2- مكتب التنظيم و التنشيط و العلاقات العامة

و يهتم بـ:

- إصدار التعليمات و المنشورات المحصل عليها من المديرية العامة للضرائب و كذلك المديرية الجهوية.

- متابعة نشاط المفتشيات في مجال المراقبة المعقدة للملفات الجبائية و الدوري للمكلفين بالضريبة.

- تنسيق أعمال تجديد الإجراءات المحددة للأسس الخاضعة للضريبة بالنسبة للمكلفين الخاضعين لنظام التصريح الجرافي.

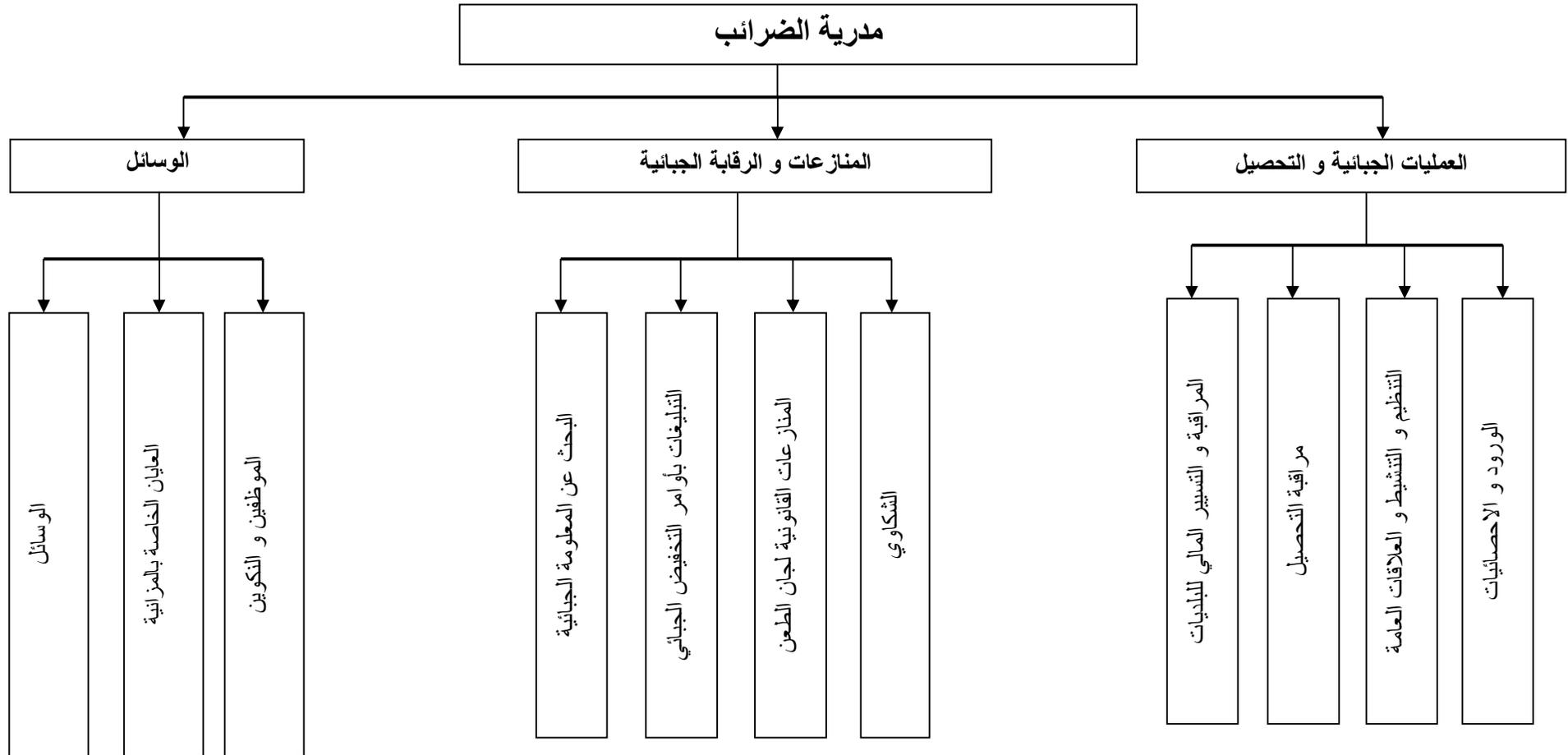
- التنشيط بالتنسيق مع الهياكل بالمديرية الجهوية للمفتشيات في إطار الالتزام بالمساهمة في تحسين طرق العمل و الآليات اللازمة لذلك.
- استقبال إعلام و توجيه الجمهور و تزويده بالمعلومات الخاصة بالتنشيط الجبائي الساري المفعول.

3- مكتب مراقبة التحصيل

و يهتم بـ :

- مراقبة وضعية التحصيل الجبائي و شبه الجبائي و الغرامات و كل المنتجات التي هي من اختصاص قابضة الضرائب.
- متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين أصحاب المداخل الكبيرة و فحص وضعية المكلفين المتقاعدين عن تسوية وضعيتهم الجبائية و حثهم على تسديد الضرائب المتأخرة.
- وضع مختلف الإجراءات من أجل المحافظة على الخزينة العمومية بمناسبة المبادلات التي تتم عن طريق العقود التوثيقية و التنفيذ السريع للحقوق الواجبة الدفع في هذا المجال.
- التقييم الدوري للتحصيل الجبائي من طرف القبضات و تحليل النقائص المسجلة على مستوى التسديد الكلي أو المتأخر للضرائب و محاولة معرفة الأسباب و اقتراح الآليات المساعدة من أجل تسوية الوضعية.

الشكل 02: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية ميلة



- من خلال العلاقة السابقة توجد إمكانية حدوث ثلاث حالات و هي:
- مجموع التسبيقات يساوي الضريبة المستحقة في هذه الحالة رصيد التصفية يكون منعدما.
 - مجموع التسبيقات أصغر من الضريبة المستحقة في هذه الحالة رصيد التصفية يكون موجب لذلك توجد تسوية و يجب دفع قيمة ذلك الرصيد كأخر أجل 20/04/ن+2.
 - مجموع التسبيقات أكبر من الضريبة المستحقة.
- في هذه الحالة رصيد التصفية يكون سالبا لذلك توجد تسوية بحيث يسترجع ذلك الرصيد أو يعتبر كتسبيق للسنوات القادمة .
- و يشكل وجود ثلاث تسبيقات في دفع الضريبة على أرباح الشركات إحدى العوامل المساعدة في تخفيف الضغط على خزينة المؤسسة.

المبحث الثاني: تحليل دور الضريبة على أرباح الشركات من خلال الحصيلة

المطلب الأول: من خلال تطور نسبة الضريبة على أرباح الشركات

أولا: تحليل تطور نسبة الضريبة على أرباح الشركات

الجدول رقم (7): نسبة تطور الضريبة على أرباح الشركات إلى إجمالي الحصيلة الضريبية:

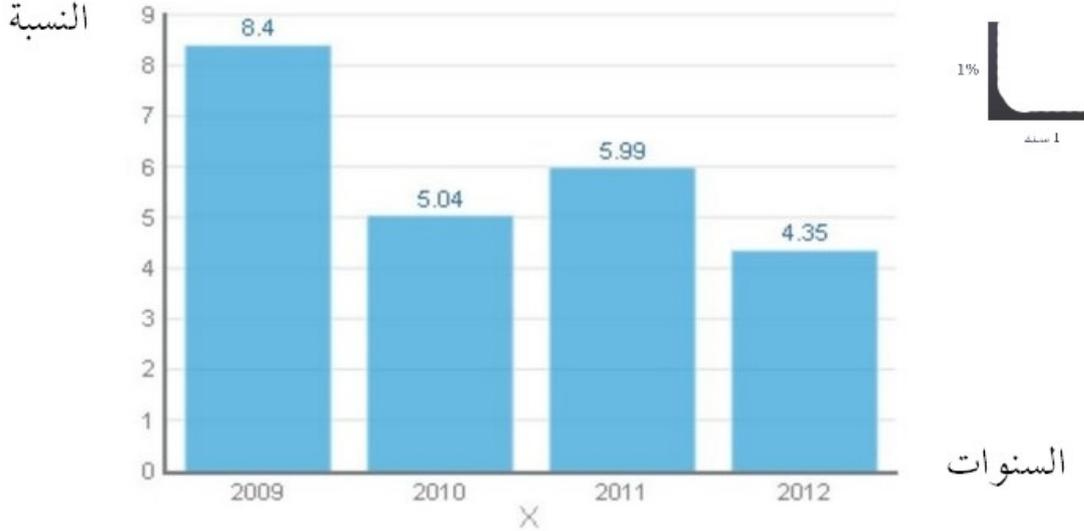
السنوات	2009	2010	2011	2012
إجمالي الحصيلة	4923490505	6582862180	7217365314	9990546670
حصيلة IBS	414023069	332278838	432901545	434603929
نسبة التطور	8,40%	5,04%	5,99%	4,35%

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على إحصائيات المديرية العامة للضرائب لولاية ميله

ثانيا: تحليل النسب

نلاحظ من خلال الجدول نسبة حصيلة الضرائب على أرباح الشركات في انخفاض مستمر من سنة إلى أخرى حيث قدرت في سنة 2009 بـ 8,40% ثم تراجعت نسبتها في السنوات الأخيرة لتصل سنة 2012 إلى 4,35% و ذلك راجع إلى تهرب الشركات الخاضعة للضريبة من دفع الضريبة المستحقة على نشاطها.

الشكل 3: يمثل نسبة تطور الضريبة على أرباح الشركات إلى إجمالي الحصيلة الضريبية



المطلب الثاني: تحليل تطور عدد الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات مع تطور الحصيلة

سنقوم في هذا المطلب بحساب نسبة تطور حصيلة الضريبة على أرباح الشركات من سنة إلى أخرى و كذا تحليل تطور عدد الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات مع عدد المؤسسات المعفاة وكذلك نسبة التهرب عن دفع الضريبة على أرباح الشركات من خلال إجمالي المبالغ المحصلة إلى إجمالي الحقوق المثبتة و نسبة المبالغ الباقية للتحويل من سنة إلى أخرى، بالإضافة إلى حساب المبالغ الباقية للتحويل إلى إجمالي الحقوق المثبتة أخيرا حساب نسبة المبالغ المحصلة إلى عدد الخاضعين.

أولا: حساب نسبة تطور حصيلة الضرائب على أرباح الشركات من سنة 2009 إلى 2012

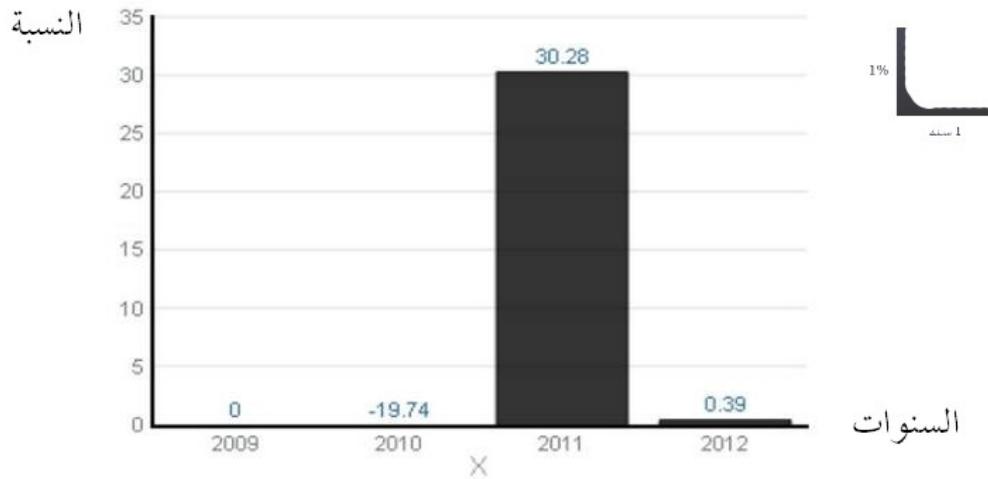
الجدول رقم (8): نسبة تطور حصيلة الضريبة على أرباح الشركات من سنة 2009 إلى 2012

السنوات	2009	2010	2011	2012
المبالغ المحصلة من IBS	414023069	332278838	432901545	434603929
النسبة %	-	-19,74%	30,28%	0,39%

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على إحصائيات المديرية العامة للضرائب

من خلال هذا الجدول نلاحظ أن نسبة المبالغ المحصلة من الضريبة على أرباح الشركات سنة 2010 شهدت انخفاض سالب ليصل إلى -19,74% ثم في سنة 2011 كان هناك ارتفاع ملحوظ وصل إلى 30,28% ثم عادت إلى الانخفاض وصل إلى 0,39% وذلك راجع إلى قيام الدولة بمنح إعفاءات ضريبية لبعض المؤسسات وكذلك التهرب من دفعها من بعض المؤسسات الأخرى.

الشكل 4: يمثل نسبة تطور حصيلة الضريبة على أرباح الشركات من سنة 2009 إلى 2012.



ثانيا: تحليل تطور عدد الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات مع عدد المؤسسات

المعفاة

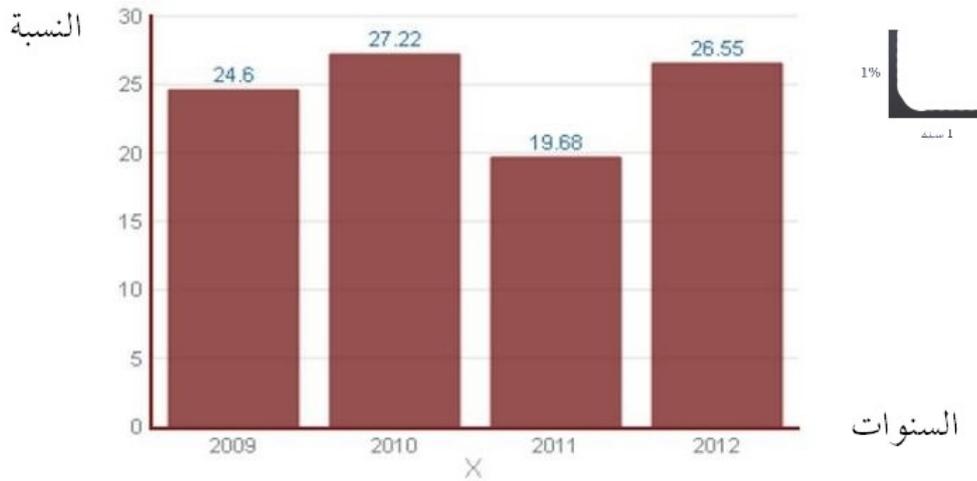
الجدول رقم: (9) تحليل تطور عدد الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات مع عدد المؤسسات المعفاة

السنوات	2009	2010	2011	2012
عدد المؤسسات الخاضعة لـ IBS	447	518	579	531
عدد المؤسسات المعفاة	110	141	114	141
النسبة %	24,60%	27,22%	19,68%	26,55%

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على إحصائيات المديرية العامة للضرائب

من الملاحظ أن نسبة معتبرة وصلت إلى 27,22% سنة 2010 من المؤسسات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات مستفيدة من الإعفاءات المؤقتة سواء كان ذلك في إطار الوكالة الوطنية لدعم و تشغيل الشباب (ANSEJ) أو الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI)، مما يؤدي بالدولة إلى التضحية بجانب مهم من حصيلة الضرائب على أرباح الشركات.

الشكل 5 يمثل تحليل تطور عدد الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات مع عدد المؤسسات المعفاة



ثالثاً: نسبة التهرب عن دفع الضريبة على أرباح الشركات1- من خلال إجمالي المبالغ المحصلة إلى إجمالي الحقوق المثبتة

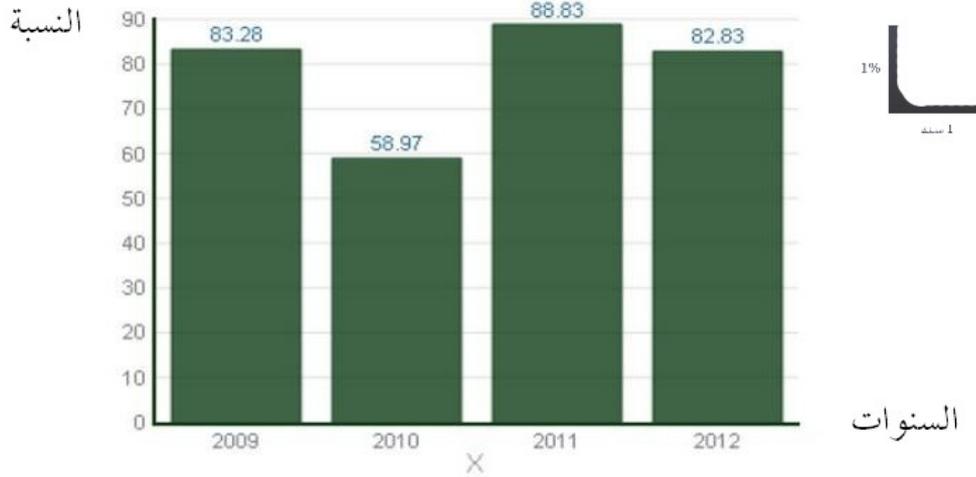
الجدول رقم(10): نسبة التهرب من خلال حساب نسبة المبالغ المحصلة إلى إجمالي المبالغ المثبتة

السنوات	2009	2010	2011	2012
المبالغ المحصلة	414023069	332278838	432901545	434603929
الحقوق المثبتة	497165508	563490682	487359387	524694526
نسبة التحصيل%	%16,72	%41,03	%11,17	%17,17
نسبة التهرب الضريبي%	%83,28	%58,97	%88,83	%82,83

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على احصائيات المديرية العامة للضرائب

الملاحظ أن نسبة التحصيل للحقوق المثبتة ضعيفة جدا حيث تتراوح ما بين 11,17% و 17,17%، ما عدا في سنة 2010 الاستثناء لأن طلب توسيع الاستثمارات من طرف المؤسسات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات و الاستفادة من تحفيزات جبائية جديدة و إعفاءات إضافية يحتم على هذه المؤسسات تسديد الضرائب القديمة الملقاة على عاتقها، بالإضافة إلى أن المبالغ لم تسدد في الوقت المحدد، و نظراً لتوجه الدولة سنة 2010 نحو إعطاء المزيد من فرص خلق المؤسسات الجديدة و توسيع الاستثمارات القديمة، كما أن نسبة التحصيل مهمة نوعاً ما أين وصلت إلى 41,03% سنة 2010.

الشكل 6 يمثل نسبة التهرب من خلال حساب نسبة المبالغ المحصلة إلى إجمالي المبالغ المثبتة



2- نسبة المبالغ الباقية للتحصيل من سنة 2009 إلى 2012

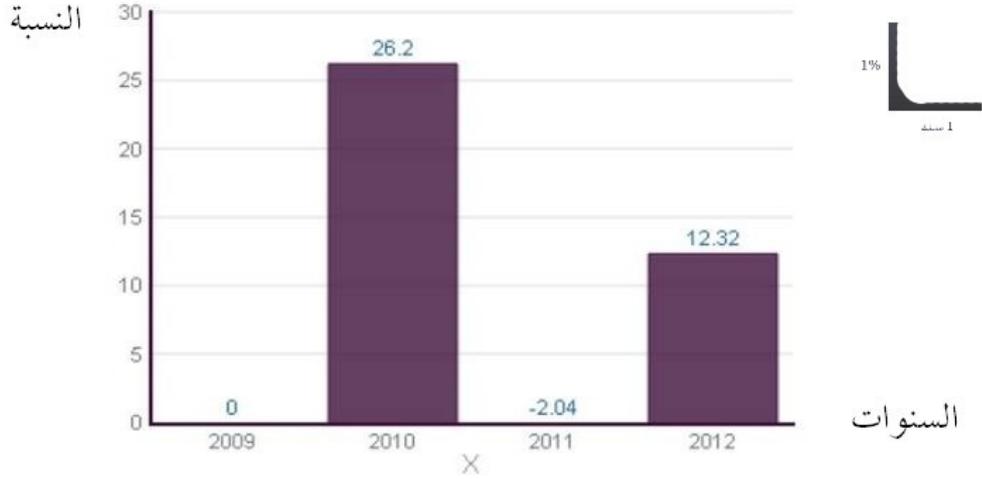
الجدول رقم (11): نسبة المبالغ الباقية للتحصيل من سنة 2009 إلى 2012:

السنوات	2009	2010	2011	2012
المبالغ الباقية للتحصيل	791993826	999531515	979101689	1099753827
النسبة %	-	%26,20	%-2,04	%12,32

المصدر من إعداد الطلبة بالاعتماد على احصائيات المديرية العامة للضرائب

نلاحظ من الجدول أن نسبة المبالغ الباقية للتحصيل في انخفاض مستمر من سنة إلى أخرى فقد كانت سنة 2010، 26,20 % إلى أن وصلت سنة 2012 إلى 12,32 % وذلك راجع إلى التهرب عن دفع الضريبة على أرباح الشركات خاصة في السنتين 2011-2012 و كذلك بسبب عدم دفع المبالغ في وقتها المحدد.

الشكل 7: يمثل نسبة المبالغ الباقية للتحصيل من سنة 2009 إلى 2012



3 من خلال حساب المبالغ الباقية للتحصيل إلى إجمالي الحقوق المثبتة

الجدول رقم (12): نسبة المبالغ الباقية للتحصيل إلى إجمالي الحقوق المثبتة

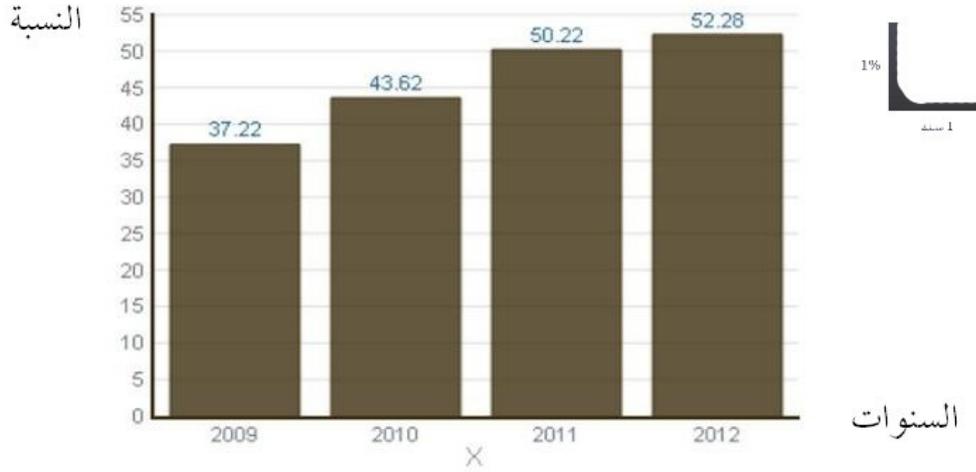
السنوات	2009	2010	2011	2012
المبالغ الباقية للتحصيل	791993826	999531515	979101689	1099753827
المبالغ المثبتة	497165508	563490682	487359389	524694526
النسبة%	%37,22	%43,62	%50,22	%52,28

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على احصائيات المديرية العامة للضرائب

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة، المبالغ المثبتة إلى إجمال المبالغ الباقية للتحصيل من سنة إلى أخرى في ارتفاع ناتج عن تزايد المبالغ الباقية للتحصيل (المتراكمة) من سنة إلى أخرى.

و هذا يرجع بالأساس إلى الإعفاءات الممنوحة من طرف الدولة و المتزايدة من سنة إلى أخرى، بالإضافة إلى التهرب عن دفع الضريبة على أرباح الشركات خاصة في السنتين 2011-2012.

الشكل 8: يمثل نسبة المبالغ الباقية للتحويل إلى إجمالي الحقوق المثبتة



4- نسبة المبالغ المحصلة إلى عدد الخاضعين :

الجدول رقم (13) : نسبة تطور المبالغ المحصلة إلى عدد الخاضعين (نسبة التهرب).

السنوات	2009	2010	2011	2012
المبالغ المحصلة ل IBS	414023069	332278838	432901545	434603929
عدد الخاضعين	557	659	693	672
نسبة التطور من سنة إلى أخرى	743308,921	504216,74	624677,5541	646732,0372

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على احصائيات المديرية الضرائب

نلاحظ من خلال الجدول أن تطور المبالغ المحصلة إلى عدد الخاضعين في ارتفاع من سنة إلى أخرى ما عدا في سنة 2010 فقد انخفضت ثم ارتفعت سنة 2011-2012 وذلك راجع إلى تزايد عدد المؤسسات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.

خلاصة الفصل

من واقع الدراسة التطبيقية التي قمنا بها على مستوى مديرية الضرائب لولاية ميله و المتمثلة في تقييم إيرادات الضريبة على أرباح الشركات لهذه الولاية خلال الفترة المتمثلة ما بين (2009-2012) و تحليل حجم التحصيلات بدا واضحا أن لهذه الضريبة أهمية و دور فعال، حيث هيأت لها كل الظروف لجعلها دعما حقيقيا لدعم إيرادات الخزينة العمومية و ذلك لمصلحة كل مواطن جزائري، و لكن هذا غير كافي إلا إذا تكاثفت الجهود خدمة لهذا المسعى. وكذا التطبيق الصارم و النزيه للقوانين المالية و المحاسبية و الرقابة على كل الأفعال خصوصا في ظل وجود تغيير يمس باستمرار القوانين المالية و النظم الضريبية سواء كان جزئيا أو جذريا.

الخاتمة

يمكن القول في نهاية دراستنا لموضعنا أن الضريبة على أرباح الشركات ضريبة مباشرة يتم اقتطاعها مباشرة من أرباح الشركات، و هي تفرض على الأشخاص الاعتباريين بصفة صريحة و إلزامية و نهائية بأسلوب العدالة حيث لا تدفع بالتساوي بين الشركات بل تتناسب مع أرباحهم و نشاطاتهم الاقتصادية، و هي ضريبة سنوية و وحيدة.

حيث أن إيرادات الضريبة على أرباح الشركات تعتبر من بين الموارد التي تعتمد عليها الدولة لتمويل خزينتها العمومية و منه تغطية نفقتها، ولقد عرفت الدولة تطورا ملحوظا في تزايد حصيلة الضريبة و ذلك لمعرفة المكلفين بها بقواعد و أسس النظام الضريبي المفروض عليهم .

و تمثل المبالغ الصافية للتحصيل إلى إجمالي الحقوق المثبتة أهم عنصر نظري لتحقيقه نسب مرتفعة من نسبة إلى أخرى و ذلك راجع بالأساس إلى الإعفاءات الممنوحة من طرف الدولة و المتزايدة من سنة إلى أخرى.

أما بالنسبة إلى باقي نسب الضريبة على أرباح الشركات فيلاحظ عدم تطور حصيلتها و ذلك يرجع إلى ضعف الإدارة الجبائية في التحكم، و كذا تزايد ظاهرة التهرب الضريبي المرتبط بالضريبة على أرباح الشركات.

نتائج اختبار الفرضيات

- 1- نفي الفرضية الأولى القائلة بان حصيلة الضريبة على أرباح الشركات تمثل حجما مهما مقارنة بإجمالي الضرائب المحصلة.
- 2- نفي الفرضية الثانية القائلة بان حصيلة الضريبة على أرباح الشركات تزداد من سنة لأخرى مقارنة بتزايد إنشاء المؤسسات المتوسطة و الصغيرة الخاضعة لها.
- 3- إثبات الفرضية الثالثة القائلة بان التسديد التلقائي للضريبة على أرباح الشركات يؤدي بالمكلفين بدفعها إلى التهرب و عدم تسديدها في وقتها المحدد.

نتائج الدراسة

من خلال الدراسة النظرية و التطبيقية توصلنا إلى ما يلي:

- 1- هناك تطور في حجم الضريبة على أرباح الشركات .
- 2- نقص في الكفاءة لدى المصالح الجبائية على تحصيل الموارد المالية نظرا للتهرب الضريبي .
- 3- كثرة التعديلات المتعلقة بالنظام الضريبي تؤثر سلبا على عمل الإدارة الجبائية .

التوصيات و الاقتراحات

اعتمادا على النتائج المتوصل إليها يمكن وضع بعض الفرضيات و الاقتراحات التالية:

- 1- توسيع قنوات التواصل بين الإدارة الضريبية و المكلفين باستغلال كل الوسائل المتاحة: و هو ما يدعم إرساء ثقافة ضريبية تشمل تطبيق كل الإجراءات و التدابير الجبائية الأمر الذي يسهل لا محال على خلق جو من الثقة بين المكلفين و الإدارة الضريبية من جهة و إعطاء شفافية أكبر للنظام الضريبي تساعد على الرفع من فعاليتها.
- 2- محاربة كل أشكال الفساد و في جميع مستوياته حتى تضمن الدولة حقها في الضرائب و يضمن المكلف العدالة أمام الضريبة.
- 3- تفادي كثرة التعديلات و التغييرات المختلفة بالنظام الضريبي إلى جانب المحافظة على بساطة النظام الضريبي و عدم تعقده و إيقاله بالضرائب ذات المردودية الضعيفة.

قائمة المراجع

الكتب

- 1- احمد الهييات و اخرون، الاقتصاد و المناجمنت و القانون، الديوان الوطني للمطبوعات المدرسية، 2009.
- 2- اكرم ياملكي، القانون التجاري للشركات، دار الثقافة للتوزيع و النشر، 2010.
- 3- خالد ابراهيم التلاحمة، الوجيز في القانون التجاري، دار وائل للنشر، الاردن، الطبعة الثانية، 2007.
- 4- رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، دار هومة للنشر و التوزيع و الطباعة، الطبعة الثانية 2006.
- 5- زهير الحدرب، محاسبة الشركات، دار البداية ناشرون و موزعون، عمان، الطبعة الاولى، 2010.
- 6- سيد سالم عرفة، نظم المعلومات التسويقية، دار الراية للنشر و التوزيع، الاردن، الطبعة الاولى، 2011.
- 7- عبد الله عبد العظيم، المحاسبة في شركات الاشخاص و الاموال، قسم المحاسبة و المراجعة، كلية التجارة، الاسكندرية، 2006.
- 8- علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الطبعة الرابعة، 2010.
- 9- كفاح عبد القادر الصوري، احكام راس المال في الشركات، دار الفكر، المملكة الاردنية، الطبعة الاولى، 2010.
- 10- محمد حمو منور اوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات، الطبعة الاولى، 2005.
- 11- مرسي سيد حجازي، النظم الضريبية بين النظرية و التطبيق، الطبعة الاولى، 2005.

- 12- نادية فضيل، القانون التجاري الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الاولى، 2004.
- 13- نادية فضيل، شركات الاموال في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008.
- 14- نادية فضيل، شركة الاموال في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2007.
- 15- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الاولى، 2001.
- 16- ناصر مراد، الاصلاح الضريبي في الجزائر (1992-2003)، منشورات بغدادية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2004.
- 17- وائل عودة عكاشة و اخرون، محاسبة الشركات، الاشخاص و الاموال، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، الاردن، الطبعة الاولى 2011.

المذكرات و الاطروحات:

- 1- احمد رجراج، النظام الضريبي الجزائري، تقييم الاداء و تحديات المرحلة المقبلة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، 2003-2004.
- 2- احمد عبدون، تحليل الجباية العادية للاقتصاد الجزائري، دراسة قياسية للفترة (1976-2005)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير فرع الاقتصاد السياسي، جامعة الجزائر، 2006-2007.
- 3- احمد و شان، دور الجباية في تشجيع الاستثمار الخاص من خلال سياسة التحفيز، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006.

- 4- توفيق دحماني، الضرائب في الجزائر للفترة (1865-1206)، دراسة مقارنة،
رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في التاريخ الحديث و المعاصر، جامعة يوسف
بن خدة، الجزائر، 2007-2008.
- 5- حميد بوزيدة، النظام الضريبي الجزائري و الاصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-
2004)، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر، 2005-2006.
- 6- دحماني سمراني، أثر الجباية العادية في الموازنة العمومية، حالة الجزائر في
الفترة (1992-2007)، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في التخطيط و التنمية، كلية
العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2009.
- 7- راضية بختاش، الجباية و علاقتها بالنمو الاقتصادي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة
الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، فرع التحليل الاقتصادي،
جامعة الجزائر، 2005-2006.
- 8- سليم حيرش، مقارنة النظام الجباي الجزائري مع النظام الجباي الكندي، مذكرة
لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة
الجزائر، 2009-2010.
- 9- عزازي اسماعيل، دور النظام الضريبي في معالجة الاختلالات الاقتصادية، دراسة
حالة النظام الضريبي الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر،
2008-2009.
- 10- مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي و اشكالية التهرب، دراسة حالة
الجزائر، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة
الجزائر، 2001-2002.
- 11- مولود مليكاوي، الإنفاق الضريبي في الجزائر بين أفاق التحريض
الاستثماري و تحديات التهرب الضريبي من الفترة (1992-2008)، مذكرة لنيل

شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2009-2010.

12- ناصر شارفي، التهرب الضريبي و سبل مكافحته لحالة الجزائر، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر 3، 2011-2012.

13- ناصر مراد، الاصلاح الضريبي و اثره على المؤسسة و التحريض الاستثماري، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1996-1997.

14- نعيم عاشوري، اشكالية الازدواج الضريبي و اثره على ارباح الشركات في الجزائر، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة منتوري قسنطينة، 2007-2008.

القوانين و المراسيم

- 1- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب.
- 2- القانون التجاري الجزائري.
- 3- القانون المدني الجزائري.
- 4- قانون المالية لسنة 2007.

المقالات

- 1- ناصر مراد، الاصلاحات الضريبية في الجزائر، مقال منشور في مجلة الباحث، العدد 2، 2003.

فهرس الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
9	تطور إيرادات الجباية العادية خلال الفترة (1982م-1991م)	1
24	السلم الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي	2
46	تغيرات معدل الضريبة على أرباح الشركات	3
47	معدل الضريبة على أرباح الشركات في بعض الدول سنة 1988م	4
54	التخفيضات الممنوحة على فائض القيمة المهني	5
59	التسبيقات المؤقتة للضريبة على أرباح الشركات	6
72	نسبة تطور الضريبة على أرباح الشركات إلى إجمالي الحصيلة الضريبية	7
74	نسبة تطور حصيلة الضرائب على أرباح الشركات من سنة لأخرى	8
75	تحليل تطور عدد الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات مع عدد المؤسسات المعفاة	9
76	نسبة التهرب من خلال حساب نسبة المبالغ المحصلة إلى إجمالي المبالغ المثبتة	10
77	نسبة المبالغ الباقية للتحصيل من سنة لأخرى	11
78	نسبة المبالغ الباقية للتحصيل إلى إجمالي الحقوق المثبتة	12
79	نسبة المبالغ المحصلة إلى عدد الخاضعين	13

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
64	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب	1
71	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية ميلة	2
73	نسبة تطور الضريبة على أرباح الشركات إلى إجمالي الحصيلة الضريبية	3
74	نسبة تطور حصيلة الضرائب على أرباح الشركات من سنة لأخرى	4
75	تحليل تطور عدد الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات مع عدد المؤسسات المعفاة	5
77	نسبة التهرب من خلال حساب نسبة المبالغ المحصلة إلى إجمالي المبالغ المثبتة	6
78	نسبة المبالغ الباقية للتحصيل من سنة لأخرى	7
79	نسبة المبالغ الباقية للتحصيل إلى إجمالي الحقوق المثبتة	8

	الشكر
	الإهداء
ج-1	المقدمة
	الفصل الأول: تطور النظام الضريبي الجزائري
1	المبحث الأول: تطور النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاح
1	المطلب الأول: ماهية النظام الضريبي الجزائري
3	المطلب الثاني: النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة الاستعمارية
5	المطلب الثالث: النظام الضريبي الجزائري في الفترة ما بين (1962م - 1981م)
7	المطلب الرابع: النظام الضريبي الجزائري في الفترة ما بين (1982م - 1991م)
9	المبحث الثاني: النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاحات (1992)
9	المطلب الأول: أسباب إصلاح النظام الضريبي الجزائري
12	المطلب الثاني: أهداف إصلاح النظام الضريبي الجزائري
13	المطلب الثالث: مجالات إصلاح النظام الضريبي الجزائري
16	المبحث الثالث: الهيكل الضريبي الجزائري الحالي
17	المطلب الأول: الضرائب على الإتفاق
20	المطلب الثاني: حقوق التسجيل والطابع
22	المطلب الثالث: الضرائب على المداخل

الفصل الثاني: الضريبة على أرباح الشركات

- 29 المبحث الأول: الشركات وأشكالها القانونية
- 29 المطلب الأول: ماهية الشركات
- 30 المطلب الثاني: شركات الأشخاص
- 36 المطلب الثالث: شركات الأموال
- 42 المبحث الثاني: مدخل للضرائب على أرباح الشركات
- 42 المطلب الأول: نشأة وظهور الضريبة على أرباح الشركات
- 44 المطلب الثاني: ماهية الضرائب على أرباح الشركات
- 48 المطلب الثالث: الأشخاص والعمليات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات
- 49 المبحث الثالث: تصفية الضرائب على أرباح الشركات
- 49 المطلب الأول: تحديد الوعاء الضريبي للضريبة على أرباح الشركات
- 55 المطلب الثاني: معدلات الضريبة على أرباح الشركات
- 57 المطلب الثالث: التسديد والتسجيل المحاسبي للضريبة على أرباح الشركات
- الفصل الثالث: دراسة ميدانية للضرائب على أرباح الشركات لولاية ميلّة
- 62 المبحث الأول: الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية في الجزائر
- 62 المطلب الأول: المديرية العامة للضرائب
- 65 المطلب الثاني: المديرية الجهوية للضرائب
- 69 المطلب الثالث: المديرية الولائية للضرائب

المبحث الثاني: تحليل ومقارنة دور الضريبة على ارباح الشركات من خلال الحصيلة
ما بين (2009م-2012م)

72

المطلب الأول: من خلال اجمالي الحصيلة الضريبية

72

المطلب الثاني: تحليل تطور عدد الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات

73

تطور الحصيلة

81

الخاتمة

قائمة المراجع

فهرس الجداول

قائمة الاشكال

الفهرس