الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البليدة 02

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

التسيير الجبائي للمؤسسات الأجنبية دراسة مقارنة مع المؤسسات الجزائرية خلال الفترة: 2006-2021

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه ل م د في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية

إعداد الطالب: **إشراف الأستاذ:**

بوجاجة إبراهيم **ونادي رشيد**

السنة الجامعية: 2024/2023

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البليدة 02

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

التسيير الجبائي للمؤسسات الأجنبية دراسة مقارنة مع المؤسسات الجزائرية خلال الفترة: 2006-2021

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه ل م د في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية

إعداد الطالب:

بوجاجة إبراهيم

أمام اللجنة المشكلة من:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة الأصلية	الصفة
ناصر مراد	أستاذ	جامعة البليدة 02	رئيسا
ونادي رشيد	أستاذ	جامعة البليدة 02	مشرفا ومقررا
طالبي محمد	أستاذ	جامعة البليدة 02	عضوا مناقشا
العرابي حمزة	أستاذ	جامعة البليدة 02	عضوا مناقشا
سمراني دحمان	أستاذ محاضر – أ –	جامعة الجزائر 03	عضوا مناقشا
سايج فايز	أستاذ محاضر – أ –	جامعة بومرداس	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2024/2023

بسم الله الرحمٰن الرحيم

الإهداء

أهدي ثمرة هذا العمل إلى؛

والدي حفظه الله

والدتي حفظها الله و رعاها

و إلى كل طالب علم مثابر وطموح

الشكر والتقدير

قال تعالى{"وَإِذْ تَأَذَّنَ رَبُّكُمْ لَئِن شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ"} (سورة إبراهيم الآية- 07-)

لا يسعني في هذا المقام إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان للمشرف الأستاذ الدكتور ونادي رشيد على كل الجهود المبذولة، كما أشكر لجنة المناقشة على تفضلهم بقراءة ومناقشة هذا العمل، وإلى كل من قدم لي الدعم بكافة أشكاله لا سيما السادة إطارات مديرية كبريات المؤسسات، من أجل إعداد هذه الأطروحة في صورتها النهائية.

ملخص

ملخص: تسعى هذه الدراسة إلى التعرف على سلوك التسيير الجبائي في المؤسسات الأجنبية بالجزائر والجزائرية، ولهذا قدمت الدراسة عرضا لمختلف النظريات المفسرة للتسيير الجبائي وآلياته كما تم التطرق للمخاطر الجبائية وسلوك الامتثال، واستعراض الإطار التنظيري للتسيير الجبائي في المؤسسات متعددة الجنسيات مع الإشارة إلى النظام الجبائي للمؤسسات الأجنبية، بالإضافة إلى إبراز مختلف طرق التسيير التي قاموا باستغلالها، مع التركيز على الاتفاقيات الجبائية، التحفيزات وكذلك الأساليب المالية والمحاسبية، والإشارة إلى أهمية تسيير المخاطر الجبائية، وقد تم ذلك في سياق الفترة الممتدة من سنة 2006 إلى غاية سنة 2021، باللجوء إلى القوائم المالية للمؤسسات المعنية والمسح الوثائقي والمقابلة والملاحظة، وفي الأخير خلصت الدراسة بمجموعة من النتائج أهمها أن سلوك التسيير الجبائي في المؤسسات الأجنبية والجزائرية غير عقلاني وغير رشيد لأنه لم يوجه المؤسسة نحو التخفيض في معدلات الضرائب الفعلية، خاصة في مؤسسة هنكل الجزائر التي لم تلجأ للقروض البنكية، إلا أنها استفادت من المزايا الناتجة عن الاتفاقيات الجبائية، زيادة على ذلك لم تعطي أهمية بالغة لتسيير المخاطر الجبائية عكس مجمع صيدال الذي أصبح يعتمد على الطرق المعاصرة من خلال تطويره لنظام تخطيط موارد المؤسسة المتكامل، وفي الأخير توصلت الدراسة كذلك بأن خصوصية قوانين الاستثمار الجزائرية سبب مهم في تقليص الفجوة حول قوة ممارسات التسيير الجبائي للمؤسسات الأجنبية بالجزائر مقارنة بالجزائرية، كما أن اللوائح التنظيمية المفسرة للاتفاقيات الجبائية غير منشورة.

الكلمات المفتاح: تسيير جبائي؛ مخاطر جبائية؛ امتثال جبائي؛ اتفاقيات جبائية؛ أسعار التحويل.

ملخص

Abstract: This study aims to identify the behavior of tax management in foreign enterprises in Algeria and Algeria, and for this the study presented a presentation of the various theories explaining tax management and its mechanisms, as well as addressing tax risks and compliance behavior, and reviewing the theoretical framework for tax management in multinational enterprises with reference to the tax system of foreign enterprises, in addition to highlighting the various management methods that they have exploited, with a focus on tax treaties incentives as well as financial and accounting methods, and referring to the importance of managing Fiscal risks, in the context of the period from 2006 to 2021, by resorting to the financial statements of the enterprises concerned documentary survey, interview and observation, In the end, the study concluded with a set of results, the most important of which is that the behavior of tax management in foreign and Algerian enterprises is irrational and irrational because it did not direct the enterprises towards reducing the ETR, especially in the Henkel Algeria enterprise, which did not resort to bank loans, but it benefited from the advantages resulting from tax treaties, in addition to that, it did not give great importance to the management of tax risks, unlike the Saidal complex which has become dependent on contemporary methods through its development of the enterprise resource planning system. Finally, the study also found that the specificity of Algerian investment laws is an important reason for reducing the gap on the strength of the tax management practices of foreign enterprises in Algeria compared to Algerian, and that the regulations explaining tax treaties are unpublished.

Keywords: tax management; tax risk; tax compliance; Tax treaties; transfer price.

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات	
العنوان	**رقم الصفحة**
الإهداء	–
الشكر والتقدير	–
الملخص	–
قائمة المحتويات	–
قائمة الجداول	–
قائمة الأشكال	–
تعريف المختصرات	–
قائمة الملاحق	–
مقدمة	XII–II
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتسيير الجبائي	–
تمهيد	**14**
المبحث الأول: ماهية التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية	**15**
المطلب الأول: مفهوم التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية	**15**
1. تاريخ نشأة التسيير الجبائي	**15**
2. تعريف التسيير الجبائي	**16**
3. أهداف التسيير الجبائي	**17**
4. مبادئ التسيير الجبائي	**17**
المطلب الثاني: نظريات وحدود التسيير الجبائي	**19**
1. عرض نظريات التسيير الجبائي	**19**
2. حدود التسيير الجبائي	**22**
المطلب الثالث: طرق التسيير الجبائي	**24**
1. التسيير الجبائي من خلال الممارسات المالية والمحاسبية	**24**
2. التسيير الجبائي من خلال الاستفادة من الامتيازات الجبائية	**26**
3. التسيير الجبائي عن طريق تحويل الدخل	**27**

قائمة المحتويات

4. التسيير الجبائي من خلال إعادة التنظيم	**29**
المبحث الثاني: الأطراف الفاعلة في التسيير الجبائي داخل المؤسسة الاقتصادية	**30**
المطلب الأول: وظيفة الضرائب في المؤسسة الاقتصادية	**30**
1. وظيفة الضرائب داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاقتصادية بين التطور التاريخي والرؤية المستقبلية	**30**
2. هدف ومهام وظيفة الضرائب في المؤسسة الاقتصادية	**34**
3. علاقة وظيفة الضرائب بمصادر خارجية	**36**
المطلب الثاني: مجلس الإدارة	**37**
1. أثر استقلالية مجلس الإدارة على التسيير الجبائي	**37**
2. تأثير حجم مجلس الإدارة على التسيير الجبائي	**38**
3. تأثير الاعتدال والتنوع الديمغرافي لأعضاء مجلس الإدارة على التسيير الجبائي	**41**
4. تأثير ازدواجية وظيفة المدير التنفيذي ورئيس مجلس الإدارة على التسيير الجبائي	**43**
المطلب الثالث: المسير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية	**45**
1. مؤهلات المسير الجبائي، صفاته وأثرها على التسيير الجبائي	**45**
2. تأثير سلطة المسير الجبائي على التسيير الجبائي	**48**
المبحث الثالث: قياس التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية.	**52**
المطلب الأول: معدل الضريبة الفعلي"Effective tax rate"	**53**
1. الاهتمامات البحثية في معدل الضريبة الفعلي	**53**
2. مفهوم معدل الضريبة الفعلي	**57**
3. العوامل المؤثرة في معدل الضريبة الفعلي	**59**
المطلب الثاني: مقاييس بديلة لمعدل الضريبة الفعلي	**61**
1. متوسط معدل الضريبة الفعلي والإجمالي	**61**
2. معدل الضريبة الحدي Marginal Tax Rates (MTR)	**63**
المطلب الثالث: نماذج أخرى لقياس التسيير الجبائي	**64**

قائمة المحتويات

1. الفجوة الضريبية الدفترية book–tax gap (BTG)	**64**
2. الوفورات الضريبية (الادخار الضريبي) Tax saving	**66**
3. معدل الضريبة الكفء Tax alpha	**68**
الخلاصة	**71**
الفصل الثاني: المخاطر الجبائية وسلوك الامتثال للمؤسسة الاقتصادية	**–**
تمهيد	**73**
المبحث الأول: أساسيات حول المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية	**74**
المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية	**74**
1. مفهوم المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية	**74**
2. مجالات المخاطر الجبائية	**79**
3. علاقة الخطر الجبائي بمخاطر المؤسسة	**83**
المطلب الثاني: السمات المحددة للمخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية	**83**
1. مصادر الخطر الجبائي	**83**
2. عقوبات المخاطر الجبائية	**85**
المطلب الثالث: تقييم المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية	**86**
1. تقييم المخاطر الجبائية	**86**
2. المعايير المستخدمة لتحديد المستوى المقبول للمخاطر الجبائية	**88**
المبحث الثاني: تسيير المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية	**90**
المطلب الأول: مفهوم تسيير المخاطر الجبائية	**90**
1. تعريف تسيير الخطر الجبائي	**90**
2. أهمية تسيير الخطر الجبائي	**92**
3. آليات تسيير المخاطر الجبائية	**94**
4. مراحل تسيير الخطر الجبائي	**96**
المطلب الثاني: نظرية الحوكمة ومساهمة أصحاب المصلحة في تسيير المخاطر الجبائية	**100**
1. مساهمة الجهات الداخلية الفاعلة في تسيير مخاطر المؤسسة	**100**

2. مساهمة الجهات الخارجية الفاعلة في تسيير مخاطر المؤسسة	**101**
3. تأثير المخاطر الجبائية على حوكمة المساهمين وأصحاب المصلحة في المؤسسة الاقتصادية	**103**
المطلب الثالث: نظرية الألعاب نموذج لقياس المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية	**105**
1. نظرية الألعاب: خلفية عامة	**106**
2. نظرية الألعاب في مجال الجباية: استعراض الأدبيات	**110**
3. نظرية الألعاب: نمذجة سلوك الإدارة الجبائية والمؤسسة الاقتصادية فيما يتعلق بالمخاطر الجبائية	**111**
المبحث الثالث: سلوك الامتثال الجبائي للمؤسسة الاقتصادية	**119**
المطلب الأول: مفهوم سلوك الامتثال الجبائي للمؤسسة الاقتصادية	**120**
1. الاهتمامات البحثية في سلوك الامتثال الجبائي للمؤسسة الاقتصادية	**120**
2. تعريف سلوك الامتثال الجبائي	**122**
3. النظريات المفسرة لسلوك الامتثال الجبائي	**124**
المطلب الثاني: استراتيجيات وتكاليف الامتثال الجبائي للمؤسسة الاقتصادية	**127**
1. استراتيجيات الامتثال الجبائي	**127**
2. تكاليف الامتثال الجبائي للمؤسسة الاقتصادية	**130**
المطلب الثالث: تأثير ممارسات تسيير المخاطر الجبائية على سلوك الامتثال في المؤسسة الاقتصادية	**131**
1. تأثير تسيير المخاطر الجبائية على سلوك الامتثال الجبائي	**131**
2. تأثير هياكل صناع القرار داخل المؤسسة على سلوك الامتثال	**132**
3. تغيير دور وظيفة الضرائب	**134**
الخلاصة	**136**
الفصل الثالث: التسيير الجبائي الدولي	**–**
تمهيد	**138**
المبحث الأول: ماهية التسيير الجبائي الدولي	**139**
المطلب الأول: مفهوم التسيير الجبائي الدولي	**139**
1. تعريف التسيير الجبائي الدولي	**139**

2. المزايا التي تحصل عليها المؤسسات متعددة الجنسيات من ممارسات التسيير الجبائي الدولي	**140**
3. دور التسيير الجبائي الدولي	**144**
4. قياس كثافة التسيير الجبائي الدولي	**146**
المطلب الثاني: آليات التسيير الجبائي الدولي وإطار تسيير ضريبة أرباح المؤسسات	**149**
1. استغلال الثغرات في التشريعات الضريبية	**150**
2. اختيار البلد الملائم للضرائب والوحدة الاقتصادية	**151**
3. إعادة فوترة التكاليف	**152**
4. هيكل رأس المال واستخدام الدين الداخلي (القروض)	**153**
5. عقود التصنيع	**154**
6. معاهدة التسوق	**155**
7. عدم التطابق والاختلاف بين النظم الضريبية والمعاملات التفضيلية	**156**
8. نقل الأصول المعنوية إلى الولايات ذات ضرائب منخفضة	**157**
9. مصاريف البحث والتطوير (الملكية الفكرية)	**158**
المطلب الثالث: مشاكل التسيير الجبائي الدولي	**159**
1. مشكلة الازدواج الضريبي الدولي	**159**
2. مشكلة التنافس الضريبي الدولي	**161**
3. مشكلة التنسيق الضريبي الدولي	**162**
4. الجنات الضريبية	**163**
5. مشكلة التهرب الجبائي الدولي	**163**
6. التحديات الجبائية للتجارة الإلكترونية	**165**
7. السوق الرمادية للمقامرة (المؤسسات الوهمية)	**166**
المبحث الثاني: التسيير الجبائي الدولي باستخدام تقنية أسعار التحويل	**169**
المطلب الأول: مفاهيم عامة حول تقنية أسعار التحويل	**170**
1. تعريف أسعار التحويل	**170**
2. أهداف التسيير الجبائي الدولي باستخدام أسعار التحويل	**174**
3. العوامل المؤثرة في تحديد أسعار التحويل والمشاكل المترتبة عنها على المستوى الدولي	**175**

4. أسعار التحويل من وجهة نظر ضريبية	**176**
المطلب الثاني: طرق تحديد أسعار التحويل من الناحية الاقتصادية للمؤسسات متعددة الجنسيات	**177**
1. الطرق التقليدية	**177**
2. الطرق الحديثة	**179**
المطلب الثالث: أسعار التحويل من وجهة نظر التشريع الجبائي الجزائري	**184**
1. تحديد أسعار التحويل وفق القانون الجبائي الجزائري	**184**
2. التدابير الجبائية المتعلقة بأسعار التحويل وفق القانون الجبائي الجزائري	**186**
3. إجراءات الرقابة الجبائية على أسعار التحويل المتخذة من طرف الإدارة الجبائية الجزائرية	**188**
المبحث الثالث: التسيير الجبائي للمؤسسات الأجنبية بالجزائر في ظل الاتفاقيات الجبائية	**192**
المطلب الأول: مفهوم المؤسسات الأجنبية بالجزائر وأنظمة الإخضاع الجبائي المرتبطة بها	**192**
1. تعريف المؤسسات الأجنبية بالجزائر	**192**
2. تطور المؤسسات الأجنبية بالجزائر	**193**
3. أنظمة الإخضاع الجبائي للمؤسسات الأجنبية بالجزائر	**195**
المطلب الثاني: النظام الجبائي للمؤسسات الأجنبية الخاص بقطاع المحروقات	**199**
1. أنواع الشراكة الجزائرية مع المؤسسات الأجنبية في قطاع المحروقات	**199**
2. وصف النظام الجبائي للمؤسسات الأجنبية الخاص بقطاع المحروقات	**199**
3. مكونات النظام الجبائي الخاص بقطاع المحروقات: نشاطات المنبع	**201**
المطلب الثالث: الاتفاقيات الجبائية الدولية المبرمة من طرف الجزائر والتسيير الجبائي للمؤسسات الأجنبية	**203**
1. الإطار العام للاتفاقيات الجبائية وخطوات إبرامها	**203**
2. عرض الاتفاقيات الجبائية المبرمة من طرف الجزائر مع الدول الأجنبية	**204**
3. الامتيازات الجبائية للمؤسسات الأجنبية بالجزائر وفق الاتفاقيات الجبائية	**206**
4. المعالجة الجبائية لمصاريف المقر وفق الاتفاقيات الجبائية	**209**
5. تحويل رؤوس الأموال إلى الخارج وفق الاتفاقيات الجبائية	**211**

الخلاصة	**214**
الفصل الرابع: دراسة مقارنة لواقع التسيير الجبائي بين عينة من المؤسسات الاقتصادية الأجنبية بالجزائر والجزائرية خلال الفترة: 2006-2021	-
تمهيد	**216**
المبحث الأول: التعريف بمديرية كبريات المؤسسات، والخصائص المالية للمؤسسات المشكلة لعينة الدراسة	**217**
المطلب الأول: لمحة عامة عن مديرية كبريات المؤسسات	**217**
1. نشأة مديرية كبريات المؤسسات	**217**
2. المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات	**218**
3. مهام مديرية كبريات المؤسسات	**218**
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	**220**
1. عرض الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	**221**
2. شرح الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	**221**
المطلب الثالث: خلفية عامة عن المؤسسات عينة الدراسة وأهم خصائصها المالية	**225**
1. المؤسسات الأجنبية بالجزائر عينة الدراسة	**225**
2. المؤسسات الجزائرية عينة الدراسة	**228**
3. أهم الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسات الأجنبية والجزائرية خلال الفترة من 2006 – 2021 مع الإشارة إلى أوجه الاختلاف بينهما	**232**
المبحث الثاني: تحليل سلوك وممارسات التسيير الجبائي للمؤسسات الأجنبية بين تخفيض العبء الضريبي وتجنب المخاطر الجبائية	**237**
المطلب الأول: تحليل سلوك وكثافة التسيير الجبائي للمؤسسات الأجنبية عينة الدراسة	**237**
1. تحليل سلوك التسيير الجبائي لمؤسسة هنكل الجزائر Henkel Algérie (مؤسسة أجنبية مقيمة بصفة دائمة)	**237**
2. قياس كثافة التسيير الجبائي لمؤسسة هنكل الجزائر	**247**
3. سلوك وكثافة التسيير الجبائي لمؤسسة Kur inssat A.S: (منشأة مستقرة établissement stable)	**251**
المطلب الثاني: مراحل وآليات التسيير الجبائي للمؤسسات الأجنبية عينة الدراسة	**251**

1. مرحلة التأسيس (المرحلة الإدارية): تسيير الالتزامات التجارية، الجبائية والمحاسبية للمؤسسات الأجنبية عينة الدراسة	**251**
2. مرحلة اختيار نظام الإخضاع الضريبي للمؤسسات الأجنبية عينة الدراسة	**254**
3. استغلال الاتفاقيات الجبائية من طرف المؤسسات الأجنبية عينة الدراسة	**267**
4. التسيير الجبائي بواسطة تحويل الأرباح للمؤسسات الأجنبية عينة الدراسة	**282**
المطلب الثالث: تسيير المخاطر الجبائية في المؤسسات الأجنبية عينة الدراسة والمقارنة بين النظام الجبائي المطبق عليهما	**288**
1. تسيير المخاطر الجبائية في المؤسسات الأجنبية عينة الدراسة	**288**
2. المقارنة بين النظام الجبائي لمؤسسة هنكل الجزائر ومؤسسة Kur inssat A.S	**293**
3. المقارنة بين الخيارات الجبائية المتاحة لمؤسسة هنكل الجزائر ومؤسسة Kur inssat A.S	**295**
المبحث الثالث: تحليل سلوك وممارسات التسيير الجبائي للمؤسسات الجزائرية بين تخفيض العبء الضريبي وتجنب المخاطر الجبائية	**296**
المطلب الأول: تحليل سلوك وكثافة التسيير الجبائي لمجمع صيدال	**296**
1. تحليل مؤشرات قياس سلوك التسيير الجبائي لمجمع صيدال	**296**
2. تحليل بدائل قياس سلوك التسيير الجبائي لمجمع صيدال	**302**
3. تحليل مؤشرات قياس كثافة التسيير الجبائي لمجمع صيدال	**310**
المطلب الثاني: التسيير الجبائي لمجمع صيدال من خلال الامتيازات الجبائية	**318**
1. الاستفادة من المزايا الجبائية التي يمنحها قانون ترقية الاستثمار: في إطار الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار	**318**
2. الاستفادة من المزايا الجبائية التي يمنحها القانون الجبائي للقطاع الصيدلاني	**320**
3. الاستفادة من مزايا جبائية أخرى	**321**
المطلب الثالث: تسيير المخاطر الجبائية في مجمع صيدال	**321**
1. إسهام مجلس الإدارة في تسيير المخاطر الجبائية لمجمع صيدال	**321**
2. إسهام نظام المعلومات في تسيير المخاطر الجبائية لمجمع صيدال	**322**
3. إسهام التدقيق الداخلي في تسيير المخاطر الجبائية لمجمع صيدال	**324**
4. قياس المخاطر الجبائية بالاعتماد على مؤشر ETR	**326**
الخلاصة	**327**

قائمة المحتويات

الخاتمة	335-329
قائمة المراجع	352-337
الملاحق	364-354

قائمة الجداول

العنوان	الصفحة
(1-1): تاريخ معدلات ضرائب الدخل في الولايات المتحدة الأمريكية من 1981 إلى 2013	**28**
(1-3): تطور المؤسسات الأجنبية في الجزائر المسجلة في السجل التجاري خلال الفترة: نهاية 2012- نهاية 2021	**194**
(3-2): الاتفاقيات الجبائية التي أبرمتها الجزائر مع مختلف بلدان العالم	**205**
(3-3): الضرائب المدفوعة من طرف المكلف بالضريبة في حال وجود و غياب اتفاقية جبائية	**208**
(4-1): أهم الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسات الأجنبية والجزائرية خلال الفترة من 2006 – 2021	**232**
(4-2): جدول الضريبة التصاعدية بالشرائح حسب قانون المالية لسنة	**235**
(4-3): جدول الضريبة التصاعدية بالشرائح حسب قانون المالية لسنة 2008	**235**
(4-4): وزن التمويل بالديون مقارنة بالهيكل التمويلي لمؤسسة هنكل الجزائر	**244**
(4-5): الوفورات الضريبية البديلة لمؤسسة هنكل الجزائر	**246**
(4-6):التواجد الدولي لمؤسسة هنكل	**248**
(4-7): المقارنة بين مؤسسة هنكل الجزائر مع مجمع صيدال	**249**
(4-8): حجم مؤسسة هنكل الجزائر ومجمع صيدال	**250**
(4-9): الملف الإداري المطلوب للحصول على رقم التعريف الجبائي للمؤسسات الأجنبية والجزائرية	**252**
(4-10): رقم الأعمال السنوي المصرح به لمؤسسة هنكل الجزائر	**256**
(4-11): الحقوق السنوية الخاصة برسم التكوين المهني والتمهين لمؤسسة هنكل الجزائر	**259**
(4-12): أعباء TAP المسدد من طرف مؤسسة Kur inssat A.S لسنة 2017	**262**
(4-13): أعباء TVA المسددة من طرف مؤسسة Kur inssat A.S لسنة 2017	**264**
(4-14): أعباء IRG/S المسددة من طرف مؤسسة Kur inssat A.S لسنة 2017	**265**
(4-15): أقساط IBS المسددة من طرف مؤسسة Kur inssat A.S لسنة 2017	**266**

(4-16): التصريح السنوي بـ IBS لمؤسسة Kur inssat A.S لسنة 2017	**267**
(4-17): مقارنة أنظمة الخضوع الضريبي للمؤسسات الأجنبية بالجزائر بناء على وجود أو غياب اتفاقية جبائية	**268**
(4-18): أمثلة عن الاقتطاع الضريبي على إتاوات الإعلام الآلي بموجب الاتفاقيات الجبائية	**276**
(4-19): التصريح الشهري الخاص بالاقتطاع من المصدر لمؤسسة هنكل الجزائر (المؤسسة الأجنبية الإسبانية)	**279**
(4-20): التصريح الشهري برسم التوطين البنكي لمؤسسة هنكل الجزائر	**279**
(4-21): التصريح الشهري الخاص بنظام التصفية الآلية لـ TVA لمؤسسة هنكل الجزائر	**280**
(4-22): التصريح الشهري الخاص بمؤسسة Kur inssat A.S	**281**
(4-23): التصريح الشهري الخاص بنظام التصفية الآلية لـ TVA لمؤسسة Kur inssat A.S	**281**
(4-24): الأعباء الضريبية الخاصة برسم التوطين لمؤسسة Kur inssat A.S	**282**
(4-25): الرسوم على الأرباح الموزعة والمحولة إلى الخارج المدفوعة لمؤسسة هنكل الجزائر لسنة 2017	**286**
(4-26): بطاقة تقييم نظام تسيير المخاطر الجبائية لمؤسسة هنكل الجزائر	**290**
(4-27): المقارنة بين النظام الجبائي لمؤسسة هنكل الجزائر ومؤسسة Kur inssat A.S	**293**
(4-28): القروض المتحصل عليها من (FNI) لمجمع صيدال	**303**
(4-29): ح/ديون الموردين والحسابات المماثلة لمجمع صيدال	**303**
(4-30): وزن التمويل بالديون مقارنة بالهيكل التمويلي لمجمع صيدال	**305**
(4-31): الوفورات الضريبية البديلة لمجمع صيدال	**307**
(4-32): المزايا الجبائية لمجمع صيدال المتحصل عليها في إطار الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار	**319**
(4-33): العمليات التي شملها تطوير نظام المعلومات لمجمع صيدال	**323**
(4-34): خطة ومهام التدقيق الداخلي لمجمع صيدال لسنة 2021	**325**

قائمة الأشكال

العنوان	الصفحة
(1-1): دور وظيفة الضرائب	**35**
(1-2):الخطر الجبائي ودرجة المخاطرة	**77**
(2-2): شجرة المباراة	**109**
(2-3) التسلسل الزمني لمسار اللعبة	**113**
(2-4): الشكل الطبيعي للعبة	**114**
(1-3): استخدام معاهدة التسوق	**155**
(2-3): هيكل النموذج الذي يتضمن التسيير الجبائي للملكية الفكرية	**158**
(3-3): تمثيل تخطيطي لمؤسسة وهمية	**168**
(4-3): الإيرادات المفقودة لعينة من الدول بسبب تحويل الأرباح	**172**
(5-3): مثال حول طريقة السعر غير المنضبط القابل للمقارنة	**181**
(1-4): الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	**220**
(2-4): أهم الخصائص المالية لمؤسسة هنكل الجزائر	**227**
(3-4): خريطة مواقع البحث والتطوير والإنتاج والتسويق والتكافؤ الحيوي لمجمع صيدال	**230**
(4-4): أهم الخصائص المالية لمجمع صيدال	**231**
(5-4): معدل الضريبة الفعلي لمؤسسة هنكل الجزائر	**238**
(6-4): معدلات الادخار الضريبي لمؤسسة هنكل الجزائر	**239**
(7-4): التغير في صافي الأرباح لمؤسسة هنكل الجزائر	**240**
(8-4):التغير في قيمة الضرائب المؤجلة (أصول/خصوم) لمؤسسة هنكل الجزائر	**241**
(9-4): التغير في حجم القروض وأقساط الاهتلاك لمؤسسة هنكل الجزائر	**247**
(10-4): معدل الضريبة الفعلي لمجمع صيدال	**298**
(11-4): حجم الادخار الضريبي لمجمع صيدال	**299**
(12-4): التغير في صافي الأرباح لمجمع صيدال	**300**
(13-4): التغير في قيمة الضرائب المؤجلة لمجمع صيدال	**301**
(14-4): التغير في حجم القروض وأقساط الاهتلاك لمجمع صيدال	**308**

(4-15): التغير في مصاريف البحث والتطوير لمجمع صيدال	**309**
(4-16): أفضل 20 مخبر صيدلاني في الجزائر	**312**
(4-17): تحليل القوى التنافسية لمجمع صيدال باستخدام نموذج Porter	**314**

قائمة المختصرات

الرمز	المصطلح باللغة الأجنبية	المصطلح باللغة العربية
ETR	Effective Tax Rate	معدل الضريبة الفعلي
INR	Compte Intérieur non-résidents	الحساب الداخلي لغير المقيمين
COSO	Committe Of Sponsoring Organizations	لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي
ERM	Enterprise Risk Management	تسيير المخاطر المؤسسية
ERP	Enterprise Resource Planning	تخطيط موارد المؤسسة
SOX	Sarbanes-Oxley	ساربانس- أو كسلي
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development	منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي
MNE	Multinational Enterprise	المؤسسات متعددة الجنسيات
CFC	Controlled Foreign Company	قواعد المؤسسة الأجنبية الخاضعة للرقابة
CIDTA	Code des Impôts Directs et taxes Assimilées	قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
DGE	Direction des Grandes Entreprises	مديرية كبريات المؤسسات

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
1	هيكل التمويل بالديون لمؤسسة هنكل الجزائر	354
2	الملف الإداري الخاص بمرحلة التأسيس للمؤسسات الأجنبية والجزائرية	355
3	التصريح الشهري المفصل لـ TVA لسنة 2017 لمؤسسة Kur inssat A.S	356
4	قيمة IBS المسددة من طرف مؤسسة Kur inssat A.S	357
5	الميزانية الجبائية لمؤسسة Kur inssat A.S	358
6	عينة من البلدان المبرمة مع الجزائر اتفاقية جبائية	359
7	معدلات الإخضاع الضريبي وفق الاتفاقيات الجبائية المبرمة مع الجزائر	360
8	معدلات الضريبة على الأرباح الموزعة وفق الاتفاقيات الجبائية المبرمة مع الجزائر	361
9	هيكل التمويل بالديون لمجمع صيدال	362

مقدمة

مقدمة

يبرز تاريخ الضرائب وفي جميع أنحاء العالم على مر السنين حقيقة واحدة وهي أن الضرائب قسرية في طبيعتها، لأنها تفرض جبرا على المكلفين بها، وبالتالي فأغلب المؤسسات لا تنوي أبدا تحمل العبء الضريبي الفعلي لأنها تشكل تكلفة كبيرة بالنسبة لهم لذلك فإن تقليل الضرائب سيعزز الربحية، ولهذا يرى Murphy سنة 2004 أن المؤسسات دائما تتبنى طرقا لتقليل أو تأجيل أو تجنب دفع الضريبة سواء كانت بطرق قانونية أو غير قانونية بحيث تسمى الطرق القانونية بالتسيير الجبائي بينما تسمى الطرق غير القانونية بالتهرب الضريبي.

ما نلاحظه أيضا أن المسؤولية الضريبية يمكن التحكم فيها من خلال تخفيض تكلفتها مثل أي تكاليف تشغيلية على سبيل المثال، وبالتالي تعتبر ممارسة مقبولة على نطاق واسع في الإدارة الضريبية للمؤسسة، وفقا لواجباتها المتمثلة في الإخلاص والاهتمام تجاه أصحاب المصلحة فالمنطق والعرف الإداري يرى بأن المديرين والمسيرين يستخدمون واجب الرعاية وواجب الولاء لتقليل العبء الضريبي للمؤسسة، فيتم في أغلب الأحيان إجراؤه بمستويات عالية من الاجتهاد والاهتمام والخبرة في الاعتقاد بأن هذا التقليل هو في مصلحة المؤسسة.

كما يعتبر موضوع التسيير الجبائي ذو أهمية متزايدة على مستوى المؤسسة الاقتصادية نظرا لتطور وظيفة الضرائب في الهيكل التنظيمي بالمقارنة مع الوظائف الأخرى خاصة في البلدان التي تعتبر إدارة الضرائب من أولوياتها هذا من جهة، غير أن العولمة والتحول الرقمي كان لهما أيضا الفضل في تغيير الطريق لمنهج عمل المؤسسات من جهة أخرى، حيث تشاهد الساحة الدولية الضغط على الوظيفة الضريبية للمؤسسة من أجل التحول الرقمي باعتبارها طرفا أساسيا في التسيير الجبائي، وتجدر الإشارة أن هذا الضغط لم يكن أكبر من أي وقت مضى، حيث انتهجت السلطات الضريبية في جميع أنحاء العالم تقريبا في الطلب المستمر من مسيري المؤسسات على تحسين كفاءة الوظيفة الضريبية والدعوة إلى الشفافية، لكن بعض المسيرين الجبائيين يشعرون بضغط من هذه المطالب المتزايدة، وهذا ما يجعل من الوظيفة الضريبية محل الجدل حاليا أو مستقبليا.

رغم ذلك يبقى الهدف النهائي للمؤسسات هو خلق قيمة لأصحاب المصلحة، ومع ذلك فإن عدم اليقين والأحداث المحتملة التي تولد المخاطر قد تعيق تحقيق أهداف الأداء والربحية، ولهذا قد نجد المؤسسات راضية عن نقل هذه المخاطر، أو القضاء عليها أو قبولها، كما توجد بعض المؤسسات تتعامل مع تسيير المخاطر بشكل هامشي أو حتى تتجاهلها، لأنه في الحقيقة لم يكن تحت تصرف غالبية المهنيين سوى مجموعة محدودة من الأدوات والخيارات المتاحة لهم بشكل ملموس من أجل تسيير المخاطر، ولهذا تكيفت إدارة المخاطر تدريجيا مع سياق يتميز بظهور مخاطر جديدة والحاجة الملحة للمخاطرة، وهي نتيجة طبيعية لأهداف النمو والربحية، ثم أصبح تسيير المخاطر عنصرا أساسيا في إدارة المؤسسة ومكونا أساسيا في حوكمتها.

أما في سياق المناخ الاقتصادي الحالي، يعد تسيير المخاطر الجبائية جزءا لا يتجزأ من تسيير مخاطر الأعمال، وفي الواقع لا تولد المخاطر الجبائية عواقب مالية فحسب، بل يمكن أن تلحق أضرارا جسيمة بسمعة المؤسسة، وفي هذا الصدد أصبح تسيير المخاطر الجبائية أمرا ضروريا لا مفر منه، ومحل اهتمام مجلس الإدارة في العديد من البلدان خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية أستراليا، هولندا، كندا وغيرهم.

ومن أجل تكريس سلوك الامتثال الجبائي عند تسيير الضريبة لا بد من تبني استراتيجية لتسيير المخاطر في ظل احترام مبادئ التشريع الجبائي وتجنب مخاطر وتكاليف عدم الامتثال التي قد تأثر على وضعية المؤسسة وقدرتها التنافسية في السوق.

في السنوات الأخيرة، بفعل ظاهرة العولمة زاد التنقل الدولي لنشاط المؤسسات متعددة الجنسيات (MNEs)، بحيث يمكن لهذه الأخيرة الاستفادة من الاختلافات الدولية في أنظمة الضرائب من أجل تقليل أعبائها الضريبية، ويتلخص السبيل الرئيسي لاستغلال هذه الاختلافات في تحويل الأرباح من البلدان ذات معدلات الضريبة الأعلى إلى البلدان ذات معدلات الضريبة المنخفضة، وفصل هذه الأرباح عن النشاط الاقتصادي المولد لها، ويمكن تحقيق هذا التحول في الأرباح على سبيل المثال من خلال التلاعب بـ "أسعار التحويل" في المعاملات داخل المجمع والتركيز الاستراتيجي للأصول غير الملموسة (والدخل المرتبط بها) في البلدان ذات الضرائب المنخفضة أو تركيز الديون الداخلية والخارجية (وبالتالي مدفوعات الفائدة) في البلدان ذات الضرائب المرتفعة، كما يمكن للمؤسسات متعددة الجنسيات زيادة على ذلك أن تستغل عدم التطابق

بين النظم الضريبية واستغلال المعاملة الضريبية التفضيلية لبعض الأنشطة أكثر مما تستغله المؤسسات المحلية، وفي هذا السياق يمكن القول بأن التسيير الجبائي الدولي له تداعيات بارزة على الإيرادات الحكومية مما يثير جدلا واسع النطاق ضمن قضايا الكفاءة الاقتصادية.

ففي ظل سيادة الدول في فرض الضرائب على إقليمها، تواجه المؤسسات متعددة الجنسيات من جهة ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي، باعتبارها من أهم مشاكل التسيير الجبائي الدولي بالإضافة إلى مشاكل أخرى مثل التهرب الجبائي الدولي وتقنية أسعار التحويل والمنشأة الثابتة والسوق الرمادية وغيرها، ومن جهة أخرى زيادة المنافسة الضريبية المضرة بين الدول وتسابقها في تقديم الإعفاءات والامتيازات بغية استقطاب رؤوس الأموال، وفي هذا السياق توجهت الجهود الدولية وعلى رأسها منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي بوضع معاهدات نموذجية جماعية يتم الاسترشاد بها لتحديد السيادة الضريبية للدول المختلفة على الأرباح ورؤوس الأموال والأشخاص المكلفين بها.

أما على المستوى المحلي، أصبح الاستثمار الأجنبي عنصرا هاما وجب الاهتمام والتركيز عليه من خلال تهيئة بيئة مناسبة تستقطب رؤوس الأموال الأجنبية من مختلف دول العالم، وبغية أن تصبح الجزائر واحدة من الوجهات المفضلة للاستثمار الأجنبي قامت بعدة إصلاحات في أكثر من مجال وعلى رأسها النظام الجبائي الذي تخضع له هذه المؤسسات الأجنبية، ومحاولة جعله أكثر جاذبية من خلال الاعتماد على سياسة التحفيزات الجبائية والمعاملة العادلة بين المقيمين والأجانب وغيرها.

غير أن النظام الجبائي المطبق على المؤسسات الأجنبية، أجري عليه العديد من التعديلات عبر قوانين المالية لعدة أغراض كزيادة الحصيلة الضريبية، أو بغية تعزيز وسائل الرقابة عليها من أجل تعظيم المستوى العام للامتثال للقوانين الضريبية والبحث لإيجاد حل للثغرات الموجودة في التشريع المحلي، الذي يعتبر المادة الخام التي تستغل من قبل المؤسسة سواء كانت أجنبية أو جزائرية من أجل التهرب الضريبي، ومنه أصبح التسيير الجبائي في هذه المؤسسات من المفاهيم التي تقودنا نحو الحديث عن مدى تأثر الجزائر بمشاكل الجباية الدولية، وعلى إثر ذلك أبرمت العديد من الاتفاقيات الجبائية الثنائية بغرض مكافحة التهرب الجبائي الدولي ومنع الازدواج الضريبي، حيث تدخل هذه العملية ضمن الجهود المبذولة من طرف الدولة للتكيف والتماشي مع

الاتفاقيات الجبائية المقترحة من طرف المنظمات الدولية وكذلك احتراما للقانون الجبائي الدولي ومن جهة أخرى العمل على ترقية الاستثمار وجذب رؤوس الأموال.

وبالتالي تتمحور **إشكالية** البحث حول التساؤل الرئيسي التالي:

كيف يمكن لممارسات التسيير الجبائي في المؤسسات الأجنبية بالجزائر والجزائرية من تخفيض العبء الضريبي وتجنب المخاطر الجبائية؟

للإجابة عن إشكالية البحث لا بد من الإجابة عن **الأسئلة الفرعية** التالية:

– ما هو سلوك التسيير الجبائي في المؤسسات الأجنبية بالجزائر والجزائرية؟

– ما هي طرق التسيير الجبائي التي تنتهجها المؤسسات الأجنبية بالجزائر والجزائرية؟

– هل تقوم المؤسسات الأجنبية بالجزائر والجزائرية بتسيير المخاطر الجبائية؟

– هل تستخدم المؤسسات الأجنبية بالجزائر تسيير جبائي أقوى من المؤسسات الجزائرية؟

2. فرضيات البحث: يعتمد البحث على الفرضيات التالية:

– سلوك التسيير الجبائي في المؤسسات الأجنبية بالجزائر والجزائرية عقلاني ورشيد بسبب انتهاجها لاستراتيجيات التحسين الضريبي؛

– استغلال الاتفاقيات والامتيازات الجبائية من أهم الطرق المتبعة في التسيير الجبائي في المؤسسات الأجنبية بالجزائر والجزائرية، إضافة إلى بعض الممارسات المالية والمحاسبية؛

– لا توجد أهمية بالغة لتسيير المخاطر الجبائية في المؤسسات الأجنبية بالجزائر والجزائرية؛

– إن خصوصية قوانين الاستثمار الجزائرية سبب مهم في تقليص الفجوة حول قوة التسيير الجبائي للمؤسسات الأجنبية بالجزائر مقارنة بالجزائرية (المحلية).

3. أهمية البحث: تكمن أهمية هذا البحث في تقديم المعرفة في مجال التخصص بشكل عام، كونه يعالج أهم المواضيع الهامة سواء على الصعيد المحلي أو الدولي، بالنسبة للجزائر يعتبر التسيير الجبائي للمؤسسات الأجنبية قضية محل اهتمام السلطات لما لها تأثير كبير على الإيرادات

الجبائية، أما بالنسبة للمؤسسات سواء كانت الجزائرية أم الأجنبية فهذا البحث يوفر لهم أهم الآليات التي تساعدها على التقليل من الأعباء الضريبية بطرق قانونية من أجل تحقيق النمو والرفع من القيمة والحفاظ على تنافسيتها في الأسواق، بينما يستمد البحث أهميته كذلك على الصعيد الدولي من خلال التطرق لمشاكل التسيير الجبائي الدولي وطرق مكافحتها، مع تسليط الضوء على الاتفاقيات الجبائية الدولية، لاسيما المبرمة من طرف الجزائر وكيفية استغلالها من قبل المؤسسات الأجنبية مع حرص الإدارة الجبائية الجزائرية على تنفيذها على أكمل وجه، وهذا ما يدل على مدى احترام الجزائر للقانون الدولي.

4. أهداف البحث: تتمحور أهداف البحث في النقاط التالية:

- معرفة سلوك التسيير الجبائي في المؤسسات الأجنبية بالجزائر والجزائرية؛

- إبراز طرق التسيير الجبائي التي تستغلها المؤسسات الأجنبية بالجزائر والجزائرية؛

- إبراز أهمية تسيير المخاطر الجبائية بالمؤسسات الأجنبية بالجزائر والجزائرية؛

- إبراز مدى استخدام المؤسسات الأجنبية بالجزائر لممارسات تسيير جبائي أقوى من تلك التي تمارسها المؤسسات الجزائرية.

5. المنهج والأدوات المستخدمة في البحث: تستدعي طبيعة الموضوع المعالج والأهداف التي سعينا لتحقيقها، الاعتماد على بعض المناهج المستخدمة في الدراسات الاقتصادية، والمتمثلة في المنهج الوصفي الذي يعتمد على التحليل والعقل والموضوعية بالإضافة إلى المنهج المقارن من أجل المقارنة بين ممارسات التسيير الجبائي في المؤسسات الأجنبية والجزائرية، وكذلك مدخل دراسة حالة، وهذا بالاعتماد على عدة أدوات كالعديد من المصادر والمراجع (قوانين، تقارير هيئات دولية، كتب، مقالات أطروحات... الخ)، بالإضافة إلى المسح الوثائقي والملاحظة والمقابلة الشخصية.

6. حدود البحث: من أجل إعداد هذا البحث تم بلوغ الحدود المكانية المتمثلة في كل من مديرية كبريات المؤسسات، مجمع صيدال، مؤسسة هنكل الجزائر بولاية الجزائر، أما الحدود الزمانية فقد تغطي هذه الدراسة الفترة الممتدة من سنة 2006 إلى غاية سنة 2021.

7. الدراسات السابقة:

أ- أطروحات الدكتوراه:

- **دراسة العايب فاطمة الزهراء (2022):** الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه ل م د في العلوم المالية والمحاسبة، الصادرة عن جامعة البليدة 2 بعنوان: "**التدقيق الجبائي كأداة للتسيير الجبائي للمجمعات- دراسة حالة مجمع-**"، جادلت الباحثة فيها دور التدقيق الجبائي على التسيير الجبائي للمجمعات، وفي سياق دراستها للتسيير الجبائي ركزت على تقنية أسعار التحويل كونها من بين السياسات المستغلة من طرف المجمعات لتخفيض العبء الضريبي، وقد شمل بحثها أيضا دراسة تطبيقية على مستوى مجمع سيفيثال، توصلت من خلالها إلى العديد من النتائج أهمها أن التسيير الجبائي في المجمعات أكثر تعقيدا من المؤسسات العادية، كما يعتبر التجميع الجبائي من بين التقنيات المستخدمة في التسيير الجبائي نظرا للامتيازات الجبائية المتأتية منه والتي يتيحها القانون الجبائي الجزائري.

- **دراسة عاشوري نعيم (2018):** الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه علوم فرع علوم اقتصادية الصادرة عن جامعة قسنطينة 2 بعنوان:" **أثر الاتفاقيات الجبائية على الاستثمار الأجنبي المباشر في البلدان النامية – حالة الجزائر-**"، عالج الباحث العديد من قضايا الجباية الدولية والمشاكل الناتجة عنها كالاتفاقيات الجبائية والتهرب الجبائي الدولي والازدواج الجبائي الدولي والتنسيق الضريبي والمنافسة الضريبية والجنات الضريبية ومشكلة أسعار التحويل وغيرها، مع الإشارة إلى التسيير الجبائي الدولي التي تنتهجه المؤسسات متعددة الجنسيات، كما بحث أيضا في أثر الاتفاقيات الجبائية في جذب الاستثمار الأجنبي، ووصولا إلى الهدف المنتظر تم انتهاج المنهج الوصفي والمنهج التحليلي لدراسة أصل المشاكل الجبائية السالفة الذكر بالإضافة إلى التعرف على السلوكيات التي تتبعها المؤسسات متعددة الجنسيات اتجاه الاتفاقيات الجبائية ذات العلاقة بالتسيير الجبائي، وبالعوامل المحددة لاتخاذ قرار التوجه نحو الاستثمار المباشر بالدول الأجنبية، كما تم تدعيم بحثه بدراسة قياسية لمعرفة وزن الاتفاقيات الأجنبية ضمن العوامل الأخرى المؤثرة على استقطاب الاستثمار الأجنبي للجزائر.

وفي الأخير خلص الباحث إلى وجود أثر إيجابي للاتفاقيات الجبائية من خلال مساهمتها في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر الوافد، وذلك في ظل وجود هامش لا بأس به من الحرية الاقتصادية للبلد المضيف للاستثمار.

– **دراسة عباسي صابر (2016):** الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه علوم تخصص محاسبة وجباية، الصادرة عن جامعة بسكرة بعنوان:" **دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية في المؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة عينة من المؤسسات في قطاع المحروقات**" هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور مقاربة التسيير بالقيمة بواسطة الضريبة في اتخاذ القرارات المالية وإشكالية عدوانية السلوك في المؤسسات الاقتصادية، إلا أن الدراسة ركزت على خمس قطاعات من خلال المقارنة بين عينة من المؤسسات الأجنبية والجزائرية ذات طابع دولي أو ما تسمى بالمؤسسات متعددة الجنسيات خلال الفترة من 2000 إلى 2013، باستخدام نموذج الانحدار الخطي المتعدد واللوجيستي، وكذلك معامل الارتباط لبيرسون، ومن أجل تقدير بيانات البانل تم الاعتماد على برمجية الايفيوز، وفي الأخير توصلت نتائج الدراسة إلى أن المؤسسات الأجنبية تهتم بالضريبة كونها خطر وتحاول تسييرها ولا تستعملها بكثرة في إدارة الأرباح بل تستعمل مصاريف البحث والتطوير، الإهتلاكات...الخ، كما توصلت نتائج الدراسة إلى أن هناك متغيرات تستعمل في عدوانية تسيير الضريبة.

– **دراسة معزوز نشيدة (2015):** الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه علوم تخصص نقود ومالية الصادرة عن جامعة الجزائر 03 بعنوان: "**تحديات الجباية الدولية في ظل العولمة – دراسة حالة الجزائر**"، عالجت هذه الدراسة إشكالية الجبائية الدولية في ظل العولمة مع محاولة تشخيص تجربة الجزائر في مجال الجباية الدولية، وذلك من خلال محاولة إظهار أهم المشاكل الضريبية في العلاقات الاقتصادية الدولية، معرفة الإطار العام للاتفاقيات الجبائية الدولية ودراسة كيفية توزيع الاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة، كما هدفت الدراسة أيضا إلى إبراز الجوانب الدولية للقانون الجبائي الجزائري بالإضافة إلى الاتفاقيات المبرمة من طرف الجزائر، وفي الأخير توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن ظاهرة العولمة وتحرير التجارة الدولية من أهم القيود التي أدت إلى تراجع السيادة الضريبية مما أدت لظهور مشاكل التسيير الجبائي الدولي، تعتبر الاتفاقيات الجبائية الدولية مصدرا هاما من مصادر القانون الجبائي الدولي التي عملت على تطويرها وتحسينها كل

من منظمة الأمم المتحدة وكذلك منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي بغية خلق وتكريس مبدأ التعاون والتنسيق الدولي في المجار الضريبي ومحاربة الازدواج والتهرب الجبائي الدولي، أما على الصعيد المحلي قد توصلت الدراسة بأن النظام الجبائي الجزائري عرف عدة تعديلات مؤخرا تتمحور حول تعزيز وسائل الرقابة على المؤسسات الأجنبية بالجزائر، وفي هذا السياق أشارت الباحثة إلى محدودية جهود الدول المغاربية بصفة عامة حول التنسيق الضريبي الذي لم يتجاوز حدود القرارات والاتفاقيات التي لم تطبق في الواقع العملي منذ عشرات السنين.

- **دراسة Mouna Guedrib Ben Abderrahmen** (2013): الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه تخصص علوم المحاسبة، الصادرة عن جامعة المنار بتونس بعنوان:" **تأثير آليات الحوكمة الداخلية على المخاطر الضريبية – دراسة أجريت في السياق التونسي**"، تهدف هذه الدراسة إلى تحديد طبيعة المشاكل الضريبية بين المؤسسات والإدارة الضريبية والمصادر المحتملة لهذه المشاكل من خلال تحليل محتوى الأحكام الضريبية، بالإضافة إلى معرفة طبيعة المخاطر الضريبية للمؤسسات التونسية، وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها ضرورة إعطاء الأهمية لمفهوم المسؤولية الاجتماعية من خلال التأكيد على التزام الشفافية المالية للمؤسسة عن طريق الإبلاغ عن الاستراتيجية الضريبية والتفاعل بين نظام الحوكمة والضرائب.

ب- المقالات العلمية:

- **دراسة قندز بن توتة (2020):** الدراسة عبارة عن مقال علمي منشور في مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية الصادرة عن جامعة بسكرة، بعنوان: "**التدابير المعتمدة للحد من فرص التحايل الضريبي المستخدم في سياسة أسعار تحويل الأرباح المطبقة في الشركات المتعددة الجنسيات الناشطة في الجزائر**"، سعت هذه الورقة البحثية لاكتشاف الممارسات الاحتيالية التي تلجأ لها المؤسسات متعددة الجنسيات من أجل التقليل من الضرائب وذلك دون الاعتداء على القوانين الضريبية، من خلال استغلال الثغرات الموجودة في التشريع، وفي الأخير خلص الباحث بأن المؤسسات متعددة الجنسيات بالفعل تسعى إلى التقليل قدر الإمكان من دفع الضرائب من خلال تحويل السلع والخدمات والأرباح من الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة إلى الدول ذات المعدلات الضريبية المنخفضة، بالإضافة إلى استخدام أسعار التحويل.

- **دراسة Nwaobia Appolos N, et al (2016)** : الدراسة عبارة عن مقال علمي منشور في مجلة Research Journal of Finance and Accounting بعنوان: "**التخطيط الضريبي وقيمة المؤسسة: أدلة تجريبية من قطاع السلع الاستهلاكية النيجيرية**"، يرى الباحثون من خلال هذا البحث أن الضرائب على أرباح المؤسسات إلزامية وعادة ما تشكل تدفقا كبيرا للمؤسسات التي لم تقوم بالتخطيط لها، بحيث يؤدي إلى نقل غير متناسب وغير مرغوب فيه لموارد المؤسسات إلى الحكومة مع تأثيره السلبي على القدرة التشغيلية وقيمة المؤسسة، وفي ضوء ذلك فحصت الدراسة تأثير التخطيط الضريبي على قيمة المؤسسة، من خلال القيام بدراسة قياسية للفترة 2010 إلى 2014 أين حصل الباحثون عن 50 مشاهدة في نموذج الدراسة، وقد تم استخلاص البيانات من القوائم المالية للمؤسسات، وفي الأخير خلصت الدراسة لوجد ارتباط موجب وكبير بين معدل الضريبة الفعلي (ETR) وتوزيعات الأرباح (DIV) وعمر المؤسسة (FAG)، بينما الحجم والرافعة المالية لها تأثير سلبي على قيمة المؤسسة.

- **دراسة منى عبد الفتاح أحمد، محمد علي إبراهيم العامري (2015):** الدراسة عبارة عن مقال علمي منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية الصادرة عن جامعة بغداد بعنوان: **أثر حوكمة الشركات في التخطيط الضريبي – دراسة تطبيقية**، هدفت هذه الدراسة إلى تحليل ومناقشة أثر حوكمة الشركات على التخطيط الضريبي، وقد تم إجراؤها على عينة من المؤسسات الصناعية العراقية المدرجة في بورصة العراق للفترة 2008–2012، أظهرت نتائج الدراسة عدم وجود أثر لحوكمة المؤسسات على التخطيط الضريبي من خلال عدة استنتاجات أهمها التقاطع الذي يمكن أن تحدثه حوكمة المؤسسات في القواعد الضريبية لا يعود إلى قصور يشوب نظم الحوكمة، وإنما يعود إلى قواعد ضريبة تنطلق من فرضية المصلحة العامة، فيما تنطلق مبادئ حوكمة المؤسسات على مصلحة المساهمين والمصلحة العامة، لذا ظهرت مشكلة عدم التوافق والاختلاف فيما بينهما لتعارض المصالح.

من خلال ما سبق يمكن القول أن الدراسات السابقة عالجت موضوع التسيير الجبائي من ناحية واحدة، فهناك من درسه من وجهة نظر التدقيق الجبائي وهناك من ربطه بحوكمة المؤسسات، قيمة المؤسسة وغيرها، أما في سياق التسيير الجبائي الدولي فهناك دراسات ركزت على الاتفاقيات الجبائية وأخرى على أسعار التحويل وغيرها، ولكن ما يميز دراستنا عن الدراسات

السابقة أننا عالجنا موضوع التسيير الجبائي من عدة جوانب وتطرقنا إلى العديد من الآليات المستخدمة في التقليل من العبء الضريبي، ناهيك عن دراسة التسيير الجبائي للمؤسسات الأجنبية ثم مقارنته مع التسيير الجبائي للمؤسسات الجزائرية (المحلية).

8. هيكل البحث: للإجابة عن الإشكالية والتساؤلات الفرعية وبغرض اختبار الفرضيات، والوصول إلى نتائج علمية منطقية، تم تقسيم هذا البحث إلى مقدمة، وأربع فصول ثلاثة منها نظرية وفصل تطبيقي، وفي الأخير خاتمة تم استعراض من خلالها نتائج البحث، والتوصيات المستخلصة منه وآفاقه، على النحو التالي:

– **الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتسيير الجبائي:** تم التطرق من خلال هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كل مبحث مقسم إلى مطالب عالجنا من خلالهم ماهية التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، حيث تم توضيح مختلف المفاهيم والنظريات ذات الصلة بالإضافة إلى حدود التسيير الجبائي، كما تم التطرق إلى طرق التسيير الجبائي ومختلف الأطراف الفاعلة في التسيير الجبائي داخل المؤسسة الاقتصادية، وفي الأخير قمنا بعرض وتحليل أهم المقاييس المستخدمة في قياس التسيير الجبائي.

– **الفصل الثاني: المخاطر الجبائية وسلوك الامتثال للمؤسسة الاقتصادية:** من خلال هذا الفصل تم استعراض الأدبيات النظرية حول المخاطر الجبائية وكذلك سلوك الامتثال في المؤسسة الاقتصادية من خلال ثلاث مباحث: أساسيات حول المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية تسيير المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، سلوك الامتثال الجبائي للمؤسسة الاقتصادية.

– **الفصل الثالث: التسيير الجبائي الدولي:** تم التطرق من خلال هذا الفصل إلى استعراض الإطار المفاهيمي للتسيير الجبائي الدولي ومختلف التقنيات المستغلة من طرف المؤسسات متعددة الجنسيات لأجل تخفيض أعباءها الضريبية، من خلال ثلاث مباحث: ماهية التسيير الجبائي الدولي، التسيير الجبائي الدولي باستخدام تقنية أسعار التحويل، التسيير الجبائي للمؤسسات الأجنبية بالجزائر في ظل الاتفاقيات الجبائية.

- الفصل الرابع: دراسة مقارنة لواقع التسيير الجبائي بين عينة من المؤسسات الاقتصادية الأجنبية بالجزائر والجزائرية خلال الفترة: 2006-2021: عالجنا من خلال هذا الفصل للاستراتيجيات المتبعة من قبل المؤسسات محل الدراسة من أجل تخفيض العبء الضريبي، كما نحاول تشخيص وتقييم المخاطر الجبائية لهذه المؤسسات، خلال الفترة: 2006-2021، من خلال ثلاث مباحث: التعريف بمديرية كبريات المؤسسات، والخصائص المالية للمؤسسات المشكلة لعينة الدراسة، تحليل سلوك ممارسات التسيير الجبائي للمؤسسات الأجنبية بين تخفيض العبء الضريبي وتجنب المخاطر الجبائية، تحليل سلوك ممارسات التسيير الجبائي للمؤسسات الجزائرية بين تخفيض العبء الضريبي وتجنب المخاطر الجبائية.

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي للتسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية

تمهيد

تشكل الضرائب تكاليف كبيرة بالنسبة للمؤسسات، ولهذا تسعى لتخفيض هذه الأعباء إلى أدنى مستوياتها في إطار الخيارات المتاحة بغرض تحقيق الربحية وتعظيم قيمة المؤسسة، ويكون القيام بهذه الممارسات التي تعد مقبولة إلى حد ما في الأدبيات الضريبية، عادة بصفة تشاركية من طرف كل الجهات الفاعلة في تسيير المتغير الضريبي، على غرار الوظيفية الجبائية في المؤسسة ومجلس الإدارة وغيرهم، إذ يكون هنا من أولوياتهم ومسؤولياتهم الاهتمام بتخفيض العبء الضريبي وتنفيذ هذا العمل بمستويات عالية من الاجتهاد، وفي هذا السياق يمكن أن تكون محاولات المؤسسات لتقليل أو لتجنب العبء الضريبي، بطريقة قانونية أو غير قانونية، فإذا تم استعمال الوسائل القانونية تسمى حينئذ بالتسيير الجبائي بينما تسمى الوسائل أو المحاولات غير القانونية بالتهرب الضريبي، فالتسيير الجبائي يفسر لنا كيف تستخدم المؤسسة الضريبة لصالحها بعد إدراجها كعامل في اتخاذ القرار.

ولهذا يرى العديد من الباحثين وعلى رأسهم (Mahfoudh H, Ismail K. 2015)، بأن التسيير الجبائي هو مجموعة من الإجراءات تقوم عادة على ترتيب الشؤون المالية للمؤسسة للاستفادة من المزايا والتخفيضات الضريبية قدر الإمكان دون خرق القانون.

وبالتالي سنتطرق في هذا الفصل إلى استعراض الإطار المفاهيمي للتسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية من خلال ثلاث مباحث:

المبحث الأول: ماهية التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية؛

المبحث الثاني: الأطراف الفاعلة في التسيير الجبائي داخل المؤسسة الاقتصادية؛

المبحث الثالث: قياس التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الأول: ماهية التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية

يعطي التشريع الضريبي الحرية للمؤسسات في اختيار البدائل التي يتيحها إياها من أجل تسيير الضريبة والتقليل من عبئها بما يخدم مصلحة كل الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة، ويعتبر التسيير الجبائي فن من فنون التسيير وجزء منه، يلجأ إليه المسيرون لتدبير شؤون مؤسساتهم بالشراكة مع بعض الجهات الفاعلة فيه، ولذلك سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى مفهوم التسيير الجبائي والجهات المساهمة فيه، بالإضافة إلى نماذج قياس التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية.

المطلب الأول: مفهوم التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية

1. تاريخ نشأة التسيير الجبائي

تعود ممارسة التسيير الجبائي لأول مرة لسنة 1947 عندما أدرك القاضي " Hand " في قضية Commissioner ضد Newman أنه لا يوجد شيء سيء في ترتيب الشخص لشؤونه من أجل تخفيض الضرائب إلى أدنى مستوى ممكن، ويرى Hoffman's سنة 1961 أن نظرية التسيير الجبائي تدعم هذه الحجة، ووفقا له ينبغي على المؤسسات أن تفهم جيدا القوانين الضريبية السائدة وتطبيقها بطريقة تضمن لها التخفيض من الضرائب إلى الحد الأدنى، كما يرى ذات الشخص أنه من الناحية الاقتصادية لا يمكن للمؤسسة أن تدفع ضرائب أكثر مما ينص عليه القانون، كما يؤكد إطار التسيير الجبائي لـ Scholes و Wolfson's سنة 1992 بأن المؤسسات بحاجة إلى التسيير الجبائي وتعتبر مؤسسات ناجحة إذا كانت تتوافق وتتكيف مع البيئة الضريبية التي تحيط بها.[1]

[1] Seyram, K., Holy Kwabla, K. (2014). Effect of tax planning on Firms Market performance :Evidence from Listed Firms in Ghana. International Journal of Economics and Finance : Canadian Center of Science and Education, Vol 06 , N 03, P 162.

2. تعريف التسيير الجبائي

يعتبر التسيير الجبائي من المصطلحات المتداولة في بيئة الأعمال التجارية، بحيث تختلف هذه المصطلحات من المدرسة الفرنكوفونية إلى المدرسة الأنجلوسكسونية، فيطلق على مصطلح التسيير الجبائي عند الفرنكوفون بـ La gestion Fiscale وتعني التسيير الجبائي أو L'optimisation Fiscale وتعني الأمثلة الجبائية أو Stratégie Fiscale وتعني الاستراتيجية الجبائية، بينما الأنجلوسكسون يطلق عليه بمصطلح التخطيط الضريبي Tax planning أو التسيير الضريبي Tax management ...الخ، وكل هذه المصطلحات تدل على كيفية التحكم في المتغير الجبائي بشكل يحقق القيمة للمؤسسة باعتبار الجباية هي تكلفة وخطر وفرصة وبالتالي لا بد من تسييرها.[1]

يمثل التسيير الجبائي استثمارا مهما بالنسبة للمؤسسة وأصحاب المصلحة بسبب تقليل العبء الضريبي .[2] وهناك العديد من التعريفات بخصوص التسيير الجبائي بحيث عرفه Hoffman's سنة 1961 بأنه قدرة المكلف بالضريبة بإعادة ترتيب أموره المالية من أجل الحد من تحمل أعباء ضريبية أكثر، أما Jeff pniowsky سنة 2010 يرى بأن التسيير الجبائي هو عملية هيكلة شؤون الشخص من أجل تأجيل أو تقليل أو حتى القضاء على مقدار الضريبة المستحقة للدولة، وأكد Hoffman's على ضرورة التمييز بين التهرب الضريبي والغش الضريبي من أجل فهم تعريفات التسيير الجبائي، لأن عدم التوفيق في فهمهم يمكن أن يوجه المفاهيم إلى تشويه سمعة ومعنى التسيير الجبائي المسموح به قانونا ويمكن أن يؤدي إلى الوقوع في عقوبات قانونية خطيرة.[3] فالتسيير الجبائي والتهرب الضريبي يعتبران ترتيب من أجل خفض مبلغ الضريبة في حدود الإطار القانوني، وعندما يكون هذا الترتيب فيه احترام لروح القانون يسمى تسيير ضريبي

---

[1] عباسي، صابر.، شعوبي، محمود فوزي. (2013). اثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية دراسة لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة – الجزائر. مجلة الباحث: جامعة ورقلة، ع 12، ص 118.

[2] Fatouhi, K., Dabboussi, M. (2019). The moderating effect of the board of directors on firm value and tax planning : Evidence from European Listed Firms. Borsa Istanbul Review : Vol 19, N 04, P 332.

[3] Mahfoudh, H., Ismail, K. (2015). Corporate tax planning Activities : Overview of Concepts, theories, restrictions, motivations and approaches. Mediterranean Journal of Social Science : MCSER Publishing- Italy, Vol 06, N 06, P 351.

فعال، أما إذا كان هذا الترتيب لا يحترم روح القانون فيعتبر تهرب ضريبي.[1] والترتيب الذي لا يحترم القانون وروح القانون ويتم فيه استعمال طرق احتيالية ومتعمدة للتملص كليا أو جزئيا من دفع الضريبة يسمى غش ضريبي.[2]

ويعتبر البعض أن التسيير الجبائي هو الاستفادة من جميع الإعفاءات والخصومات والتخفيضات المنصوص عليها في القانون من أجل تعظيم التدفق النقدي لأن الضريبة هي نوع من التكلفة وخفضها سيزيد من الربحية،[3] وبالتالي فهو تحليل منطقي لوضع خطة مالية من منظور تحقيق منافع ضريبية لموائمة الأهداف المالية ويعتبر الهدف منه اكتشاف كيفية تحقيق مكاسب مالية من تخفيض الالتزامات الضريبية.[4]

مما سبق يمكن القول بأن التسيير الجبائي هو عملية ترتيب الشؤون المالية للاستفادة من المزايا الضريبية والتخفيضات من أجل التقليل من الالتزام الضريبي قدر الإمكان دون الخروج عن أحكام القانون الضريبي، بالإضافة إلى ذلك عادة ما يكون التسيير الجبائي عبارة عن مجموعة من الإجراءات على الرغم من أن اختيار مسار العمل قد يأخذ عدة أشكال مختلفة إلا أنه يجب اتخاذ القرار على أساس العواقب الضريبية المتوقعة، كما تتطلب هذه العملية المعرفة الشاملة للتنظيم والتشريع المعمول به، ما يجب القيام به، ما لا يجب القيام به، إلى أي مدى نستمر، ومتى نتوقف.[5]

---

[1] عباسي، صابر. (2015-2016). دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة عينة من المؤسسات في قطاع المحروقات. أطروحة دكتوراه علوم تخصص محاسبة وجباية: جامعة بسكرة، ص 54.

[2] ميلي، محمد لخضر.، بن عمارة، منصور. (2021). أثر خصائص مجلس الإدارة على ممارسة التسيير الجبائي دراسة عينة من المؤسسات الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF 120 للفترة ما بين 2015/2012. مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال: جامعة الشلف، المجلد 07، ع 02، ص 524.

[3] Kaushal Kumar, A. (2006). Direct Tax Planning and Management. (05th Ed). India : Atlantic, P 03.

[4] كردودي، سهام.، بوسلمة، حكيمة. (2018). مساهمة التسيير الجبائي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية. مجلة الاقتصاد الصناعي: جامعة باتنة، 15، ص 128.

[5] Mahfoudh, H., Ismail, K. (2015). Op-cit, P 352.

3. أهداف التسيير الجبائي: يسعى التسيير الجبائي إلى تحقيق الأهداف التالية:[1]

– **تحقيق الأمن الجبائي:** يحدث ذلك عندما تكون المؤسسة في وضعية قانونية اتجاه إدارة الضرائب، وبالتالي لا يوجد تخوف من أي رقابة جبائية قد تخضع لها، لأن عدم تقيد المؤسسة بالتزاماتها الجبائية قد يعرضها للمخاطر.

– **خدمة استراتيجية المؤسسة:** يجب النظر إلى الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة من أجل الحصول على وضعية جبائية ملائمة من خلال دمج المتغير الضريبي في قرار التسيير، وبالتالي تتحقق الفعالية الجبائية التي تعتبر مفهوم مرتبط بوضع أحسن الحلول الجبائية بالنظر إلى أهداف المؤسسة الاستراتيجية.

– **ضمان الفعالية الجبائية:** من خلال استغلال المؤسسة لمختلف الخيارات المتاحة لها في القانون من امتيازات وخصومات وغيرها مما يسمح لها بتحقيق وفرات ضريبية.

– **التحكم في العبء الجبائي:** يساعد التسيير الجبائي في التقليل من العبء الضريبي، وبالتالي يعطي الفرصة للتسيير المالي واتخاذ القرارات التمويلية والاستثمارية على أساس سليم.

4. مبادئ التسيير الجبائي

1.4 مبدأ الحرية في التسيير: يعتبر القرار المتعلق بشأن التسيير الجبائي اختيارا بين عدة بدائل يتيحها القانون وبمجرد تنفيذ هذا القرار يتوجب على إدارة الضرائب احترامه كما يجب على المكلف الالتزام به مثل اختيار طريقة الاهتلاك، وللمسير الحق الكامل في الاستفادة من الامتيازات والخيارات الموجودة في القانون نتيجة مهارة التسيير التي يتصف بها بشرط أن يضمن الابتعاد عن الغش الضريبي.[2]

[1] بن عودة، أمال.، ونادي، رشيد. (2021). مساهمة التسيير الجبائي في تعزيز تنافسية المؤسسات الاقتصادية: دراسة ميدانية بولاية البليدة. مجلة دراسات جبائية: جامعة البليدة 02، المجلد 10، ع 01، ص 111.

[2] أنور، عيدة.، دمدوم، زكرياء. (2018). التسيير الجبائي وأثره على الوضعية المالية للمؤسسة في ظل التعديلات الجبائية الجديدة – دراسة ميدانية لمؤسسة أشغال البناء. مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة: جامعة الوادي، ع 04، ص 94.

2.4 مبدأ عدم التدخل في التسيير: تنص القوانين الضريبية بشكل واضح حول عدم امتلاك إدارة الضرائب الحق بشأن التدخل في نمط التسيير الجبائي للمؤسسة سواء كان هذا التسيير حذر أو يؤدي إلى الوقوع في المخاطر مدام المؤسسة تفي بالتزاماتها القانونية.[1]

المطلب الثاني: نظريات وحدود التسيير الجبائي

1. عرض نظريات التسيير الجبائي

1.1 نظرية Hoffman's للتسيير الجبائي: طرح Hoffman's نظريته عام 1961 حيث تقوم هذه النظرية على أن الضرائب تعتمد في الغالب على مفاهيم الأعمال أو المحاسبة، وبالتالي يمكن للمؤسسة التعديل في هذه الأنشطة من أجل التخفيض من مسؤوليتها الضريبة، وقد حدد Hoffman's بعض الغموض والثغرات في القوانين الضريبية بسبب النوايا غير الواضحة للمشرعين الذين يقومون بسن مثل هذه القوانين، وتوصل إلى أن الخطط الضريبية الناجحة تعمل مع المفاهيم القانونية والصياغة الدقيقة لقانون الضرائب، والامتثال الشديد له يمكن أن يوفر للمؤسسات مزايا في شكل وفرات ضريبة.[2] وفي سياق غموض القانون والثغرات الموجودة فيه أشار Hoffman's أنه لا يمكن لاستراتيجيات التسيير الجبائي أن تستمر لفترات طويلة إلا إذا كانت مرنة، كما يجب أن تكون موجهة نحو الوقت وتتناسب مع المنطق من خلال التركيز على المستقبل أكثر في ضوء المتطلبات الرئيسية للمكلفين بالضريبة.[3] كما سلط الضوء على أربع نقاط مهمة من التسيير الجبائي وهي: أولا التسيير الجبائي ليس بالعملية البسيطة، ثانيا سيتم الحصول على العديد من المكاسب إذا تم اعتماد التسيير الجبائي كإجراء رسمي، ثالثا العديد من المسيرين لا يمارسون

[1] بن سويسي، حمزة.، عبد الوهاب، سليماني. دور التسيير الجبائي في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية. مجلة الحوار الفكري: جامعة أدرار، ص 699.

[2] Ogundajo, G., Onakoya, A. (2016). Tax Planning and Financial Performance of Nigerian Manufacturing Companies. International Journal of Advanced Academic Research – Social & Management sciences, Vol 02, N 07, P 66.

[3] Mahfoudh, H., Ismail, K. (2015). Op-cit, P 352.

التسيير الجبائي إلى أقصى حد، رابعا وأخيرا يرى بأن التسيير الجبائي يمكن أن يفيد العديد من المكلفين بالضريبة ولكن القليل منهم فقط يدركون ميزته.[1]

2.1 نظرية الشرعية "Legitimacy Theory": تقوم هذه النظرية على ضرورة وجود شرعية لممارسات المؤسسة داخل البيئة المحيطة بها، وفي حالة حدوث أي اختلاف محتمل أو فعلي بين القيم الاجتماعية المرتبطة بأنشطة المؤسسة والقيم المقبولة في المجتمع سوف يؤدي بالمساس باستمرارية المؤسسة ويشكل تهديدا لها، وتفسر هذه النظرية الأعباء الضريبية على أنها مساهمة إلزامية من المؤسسات في دعم المجتمع والدولة، وبالتالي فإن اتجاه المؤسسات لممارسات التسيير الجبائي بطرق غير شرعية سواء بهدف تعظيم ثروة المساهمين أو الإدارة فإنه سوف يكون على حساب الدولة والمجتمع، وهو إخلال بصورتها الذهنية وشرعيتها التي قد تؤدي إلى فقدانها بصورة كاملة.[2]

3.1 نظرية التكلفة السياسية "The Political Cost Theory": تؤكد نظرية التكلفة السياسية التي قدمها Salamon و Siegfried سنة 1977 أن المؤسسات الأكبر حجما تمتلك قوة اقتصادية وسياسية أكثر مقارنة بالمؤسسات الصغيرة، ولهذا فالمؤسسات الكبيرة تستفيد من السلطة السياسية للتقليل من التزاماتها الضريبية كونها قادرة على الانخراط في التسيير الجبائي العدواني بسبب مواردهم الواسعة، بالإضافة إلى أن المؤسسات الكبيرة انتهازية في التلاعب بالمبادئ السياسية لتعزيز تصريحاتها الضريبية.[3]

4.1 نظرية أصحاب المصلحة "Stakeholder Theory ": تم طرح نظرية أصحاب المصلحة من قبل Freeman عام 1984، تصف النظرية العلاقة القائمة بين الأشخاص المرتبطين بشكل مباشر أو غير مباشر بالمؤسسة، وهم يشملون الموظفين المساهمين، الموردون، شركات الأعمال

[1] Ishola Rufus, A., Folajimi Festus, A.& Chimeruo Victory Onyeka, I. (2020). Tax Planning Strategies and Profitability of Quoted Manufacturing Companies in Nigeria. Journal of Finance and Accounting : Science Publishing Group – New york, Vol 08, N 03, P 150.

[2] علي الباز، ماجد مصطفى. (2021). أثر أنماط الملكية ومجلس الإدارة والخصائص التشغيلية على التجنب الضريبي وانعكاسه على قيمة الشركة: أدلة من سوق الأوراق المالية المصري. المجلة العلمية للدراسات المحاسبية. المجلد 03، ع 01، ص ص 559-560.

[3] Ogundajo, G., Onakoya, A. (2016), Op-cit, P 66.

المحللون، المستثمرون، الجمعيات، الحكومة والمجتمع، وترى هذه النظرية أن المؤسسة بإمكانها أن تحقق ميزة تنافسية أكثر وتخلق الثروة من خلال الأخذ بعين الاعتبار أصحاب المصلحة الآخرون ولا تقتصر على المساهمين فقط، لأن هناك أطراف ذات مصلحة مهتمة بأنشطة المؤسسة وقراراتها لأنها تؤثر فيها وتتأثر بها، كما تشير بضرورة نظر المؤسسة لأصحاب المصلحة قبل الشروع في أنشطة التسيير الجبائي.[1]

5.1 نظرية الوكالة "Agency Theory" : تتعلق نظرية الوكالة بالمواقف التي يتم فيها إشراك فرد واحد (يسمى الوكيل) من قبل فرد آخر (يسمى المدير) للتصرف نيابة عنه، وبما أن كلا الشخصين يفترض أنهما يعززان إلى أقصى حد من الفائدة وتحركهما بنود مالية وغير مالية فقد تنشأ مشاكل في الحوافز لا سيما في ظل حالة عدم اليقين وعدم التماثل المعلوماتي، أي أن الوظيفة الموضوعية للمدير والوكيل قد تكون غير متوافقة وبالتالي قد يتخذ الوكيل إجراءات من شأنها أن تعرض فوائد الموكل للخطر بالإضافة إلى ذلك تعمل الوكالة في ظل حالة من المخاطر وعدم اليقين.[2] وفي سياق التسيير الجبائي درس الباحثون العلاقة بين المؤسسة وإدارة الضرائب في سياق نظرية الوكالة حيث يفوض المدير (إدارة الضرائب) إلى الوكيل (المؤسسة)، الالتزام بتحديد النتيجة الضريبية من أجل حساب مبلغ الضريبة المستحقة، وبالتالي فإن المؤسسة ملزمة بعقد ضمني يلزمها بالإدارة لدفع مساهمتها الضريبية ومع ذلك من خلال كونها انتهازية قد تسعى إلى تعظيم قيمتها عن طريق تقليل مبلغ الضريبة المستحقة الدفع إلى الحد الأدنى.[3]

6.1 نظرية الانتهازية الإدارية " The Managerial Opportunism Theory ": تعتبر هذه النظرية امتداد لنظرية الوكالة ويتمثل أنصارها في كل من Desai و Dharmapala سنة 2006، Dyck و Zingales سنة 2007 حيث تنظر في التفاعل بين أنشطة التسيير الجبائي ومشاكل الوكالة، تجادل النظرية بأن أنشطة التسيير الجبائي الغامضة يمكن أن تخلق درعا للإدارة

[1] Ishola Rufus, A., Folajimi Festus, A.& Chimeruo Victory Onyeka, I. (2020), Op-cit, P 151.

[2] Namazi, M. (2013). Role of the agency theory in implementing management's control. Journal of Accounting and Taxation. Vol 05, N 02, p 40.

[3] OMRI, M., EL AISSI BEN AMEUR, I. (2010). Les déterminants de la gestion fiscale des résultats dans le contexte tunisien. Revue Marocaine de Gestion et d'Economie. N 02, p 59.

الانتهازية وتحويل الأرباح، ويفترضون بأن التحويل المباشر لهذه الأرباح يسهل من عملية التلاعب خاصة عندما يقوم المديرون بنشاط الغش الضريبي، ومن وجهة نظرهم فإن التسيير الجبائي له تأثير مباشر يتمثل في زيادة ربحية وقيمة المؤسسات فقط ذات الحوكمة القوية، ففي حالة المؤسسات التي تتميز بحوكمة ضعيفة ستزداد فرص تحويل الأرباح.[1]

2. حدود التسيير الجبائي

1.2 نظرية التعسف في استعمال الحق:

هناك العديد من الباحثين ناقشوا نظرية التعسف في استخدام الحق، فحسب Plagniol " صيغة الاستخدام التعسفي للحقوق ليست سوى مصدر صارخ لعدم التوافق، ينتهي الحق عندما يبدأ الانتهاك"، بينما ينتقد Josserand طرح Plagniol "يعتبر أن الفعل مسيء عندما يتعارض مع غرض المؤسسة وروحها والغرض منها"، ومن ناحية أخرى يرى Ripert أن " الفعل التعسفي هو فعل يتخذه شخص بقصد إيذاء شخص آخر ".[2]

فقد تم إدخال مفهوم التعسف في استخدام الحق في المسائل الضريبية، ويرجع ظهوره إلى القرن التاسع عشر بفضل محكمة النقض[3] في فرنسا حيث طرحت مبدأ عام لمعاقبة المعاملات الاحتيالية أو الوهمية، وتم وضع أسس وإجراءات التعسف في استعمال الحق في القانون الجبائي بموجب قانون التسجيل المؤرخ في 13 جويلية 1925، وفي عام 1964 تم الاستغناء عن هذا المفهوم من قانون الضرائب العام (CGI)، ليتم إدراجه في المادة 64 من قانون الإجراءات الجبائية، مع مرور الوقت عرفت المادة القانونية السالفة الذكر العديد من النقائص لهذا أصبح من الضروري استحداثها، ويأتي هذا التعديل بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2008 بهدف توضيح وتبسيط النص الذي يحدد وسائل مكافحة التعسف في استخدام القانون الجبائي، وبناء على

[1] Nwaobia Appolos, N., Kwarbai jerry, D.& Ogundajo Grace, O. (2016). Tax Planning and Firm Value : Empirical Evidence from Nigerian Consumer Goods Industrial Sector. Research Journal of Finance and Accounting, Vol 07, N 12, P 175.

[2] Bouzid, M. (2008). L'abus de droit en droit fiscal tunisien. (N. Ed). France : Publibook, p 14.

[3] محكمة النقض: هي أعلي هيئة قضائية في فرنسا مكلفة بإعادة النظر في الطعون المقدمة ضد الأحكام الصادرة عن محاكم الاستئناف، وهي مرادفة لمصطلح المحكمة العليا.

المادة المستحدثة في القانون المؤرخ في 30 ديسمبر 2008 والذي دخل حيز التنفيذ في 01 جانفي 2009 فقد وسع نطاق إجراءات التعسف في استخدام الحق بحيث أصبح ينطبق على جميع الضرائب، وبناء على المادة 64 من قانون الإجراءات الجبائية أنه من أجل استعادة طابعها الحقيقي يحق للإدارة أن تستبعد الأفعال غير القابلة للتنفيذ ضدها، بحيث تكون هذه الأفعال وهمية[1] أو تسعى للاستفادة من التطبيق الحرفي للنصوص والقرارات ضد أهداف الإدارة الجبائية.[2]

حسب Liebert Champag فإن مسألة التعسف في استعمال الحق تتطلب استيفاء ثلاث عناصر أولها وجود أفعال قانونية تشكك فيها الإدارة، ثانيا قيام الإدارة بإثبات وجود تعديل كبير في الأسس الضريبية، ثالثا إظهار الإدارة الضريبية تخفيض كبير من خلال الترتيب القانوني للأعباء الضريبية مقارنة بتلك التي كان يدفعها من قبل، وبالتالي إذا كان أحد هذه العناصر الثلاث غير متوفر فإن نظرية التعسف في استخدام الحق لا يمكن تطبيقها.[3]

وبالتالي يمكن القول بأن التعسف في استخدام الحق هو التحايل على القوانين الضريبية عن طريق التهرب أو تخفيف العبء الضريبي،[4] كما نجد التعسف في استعمال الحق في القانون الضريبي لا يعتبر خرقا للقانون وإنما لروح القانون.[5]

2.2 نظرية التصرف غير العادي في التسيير:

وفقا لـ C. Colette فإن التصرف غير العادي في التسيير هو عمل يتعارض مع مصالح المؤسسة بحيث لا تحصل من خلاله على أي مقابل سواء كان كافي أو غير كافي لصالحها وبالتالي فهذا الإجراء غير معارض لإدارة الضرائب عند تصفية الضريبة، أما R.Yaich يرى بأن

---

[1] الأفعال الوهمية Les actes fictifs: هي أفعال خيالية تصمم لخداع الإدارة الجبائية مثل إنجاز عقد إيجار بدون دفع الإيجار.

[2] Pauline, E. (2014). La Gestion de patrimoine prive a l' épreuve de l'abus de droit fiscal. Thèse présentée pour le grade de docteur en droit prive. Université de bordeaux, France, pp 19-21.

[3] Fernoux, p. (2005). La gestion Fiscale du patrimoine. (10ém ed). France : Groupe Revue Fiduciaire, p 65.

[4] Neslihan Karatas, D. (2015). L'abus de droit dans la fiscalité de l'entreprise : approche comparée France/ Turquie. Revue Gestion & Finances publiques. Vol 04, N 03, p 112.

[5] عباسي، صابر. (2015-2016)، مرجع سابق، ص 60.

التصرف غير العادي للتسيير هو فعل ينتج عنه نفقات وخسائر تتحملها المؤسسة أو يحرمها من تحقيق إيرادات.[1]

ترجع فلسفة مفهوم التصرف غير العادي في التسيير إلى العديد من الأسباب، فمن ناحية تعاني هذه الفكرة من بعض الغموض في الواقع، لأن القوانين الضريبية المعمول بها وحتى المنهج الإداري لم يقدموا مفهوما واضحا للتصرف غير العادي في التسيير، ومن ناحية أخرى فإن تصنيف الفعل كأنه "تصرف غير عادي في التسيير" يترك للاجتهاد الشخصي لموظف إدارة الضرائب.[2] ومن بين هذه الأفعال غير العادية في التسيير نجد تقديم قروض بدون فوائد للمسيرين، تحمل المؤسسة الأعباء الشخصية لمسيريها، التنازل عن عقارات للمسيرين بأسعار منخفضة عن أسعارها الحقيقية وغيرها، وبالتالي يمكن القول بأن التصرف غير العادي في التسيير عادة ما يصب في صالح المسيرين أو المؤسسات التي تربطها مع بعضها البعض علاقات قانونية.[3]

المطلب الثالث: طرق التسيير الجبائي

هناك العديد من الطرق التي يمكن أن تستخدمها المؤسسات الاقتصادية في تنفيذ أنشطة التسيير الجبائي، نوجز البعض منها فيما يلي:

1. التسيير الجبائي من خلال الممارسات المالية والمحاسبية: هناك العديد من الطرق المالية والمحاسبية التي يعتمد عليها المسير الجبائي في تخفيض العبء الضريبي إذ نوجز البعض منها فيما يلي:

- **سياسة الاقتراض:** ينقسم هيكل التمويل في المؤسسة إلى أموال خاصة وديون مالية، وتعتبر الضريبة العامل الذي يؤخذ بعين الاعتبار للمفاضلة بين المصدرين ولهذا نجد المسير الجبائي

[1] L'optimisation fiscale en matière d'impôt sur les sociétés, rôle de l'expert- comptable, p36 . Site web détaillé http://procomptable.com (Consulté le 07/04/2022- 15h :46m).

[2] Ibid, pp 36-37.

[3] زنودة، إيمان. (2019-2020). المحاسبة الإبداعية وإشكالية التسيير الضريبي دراسة حالة المؤسسة الاقتصادية طهراوي ولاية بسكرة للفترة (2002-2017). أطروحة دكتوراه ل م د تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، ص 33.

يفضل اللجوء للاقتراض،[1] وهذا راجع للفوائد الناتجة عن القروض التي تخصم من الإيرادات قبل حساب الضريبة بغرض التقليل من الضريبة على أرباح المؤسسات ومن ثم يتولد عنها وفورات ضريبية تترك آثارا إيجابية على قيمة المؤسسة وزيادة ثروة المساهمين.[2]

– **التمويل الإيجاري:** تؤثر الضرائب على سياسة التمويل الإيجاري من خلال إبراز الاعتبارات الضريبية التي تدخل في قرار حيازة الأصول الإنتاجية الجديدة لدى المشروعات المختلفة، حيث يتاح أمام المؤسسة العديد من الخيارات للحصول على هذه الأصول وهي شراء هذا الأصل من مالها الخاص أو من مال مقترض أو استئجاره لمدة معينة مقابل أجرة معينة.[3] يحصل المؤجر على ميزة ضريبية وهي نسبة من قيمة الأصول المستثمرة وتتفاوت قيمة الضريبة حسب نوع الأجر وعمره الإنتاجي، لذلك تعمل البنوك في الولايات المتحدة الأمريكية التي تعتمد في تمويلها على التمويل الإيجاري حيث يمكن لها الحصول على نسبة 10% من قيمة الأموال المستثمرة كتخفيض للضرائب المستحقة عليها، ومن بين المزايا التي تحصل عليها المؤسسة عند اعتمادها على هذا النوع من التمويل نجد إعفاء المستأجر من الرسم على القيمة المضافة على الإنجازات المدفوعة دوريا لكون الرسم على القيمة المضافة يدفع كاملا من طرف المؤجر عند اقتناء الاستثمار، كما نجد أن التمويل الإيجاري لا يثقل خصوم الميزانية لأنه يقيد محاسبيا في حسابات الاستغلال العام على شكل نفقات الإيجار مخفضا لأرباح الدورة وبالتالي يخفض من الضريبة على أرباح المؤسسات إن وجدت وهو ما يعرف بالرافعة الجبائية.[4]

– **إعادة استثمار الأرباح الموزعة:** من أجل أن تقوم المؤسسة بتفادي الازدواج الضريبي من ضريبة أرباح المؤسسات والحصول على الموارد المالية بأقل تكلفة، تقوم بإعادة استثمار الأرباح الصافية المحققة دون أن تقوم بإعادة توزيعها على المساهمين، ولكن من أجل أن تتفادى المؤسسة

---

[1] عباسي، صابر.، شعوبي، محمود فوزي. (2013)، مرجع سابق، ص 121.

[2] مزهر، فتيحة.، القريشي، عبد الرضا. (2015). الاقتراض والوفر الضريبي وأثرهما على قيمة المؤسسة/ دراسة تطبيقية في سوق العراق للأوراق المالية. مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية: جامعة كركوك، المجلد 05، ع 02، ص 124.

[3] عباسي، صابر.، شعوبي، محمود فوزي. (2013)، مرجع سابق، ص 121.

[4] مسعودي، عبد القادر.، طالبي، محمد. (2019). أثر الجباية على الاستراتيجية المالية للمؤسسة – دراسة نظرية تحليلية. مجلة رؤى اقتصادية: جامعة الوادي، المجلد 09، ع 02، ص 456.

الضغوطات التي يمارسها كبار حملة الأسهم تقوم بعرض أسهم جديدة لبيعها لهم مقابل التنازل عن حصصهم في الأرباح لصالح المؤسسة، وبهذا تكون قد تحصلت على الموارد المالية بأقل تكلفة وأيضا زيادة حصص المساهمين في المؤسسة.[1]

– **سياسة المفاضلة بين طرق الاهتلاك:** الاهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل ما،[2] بحيث يشكل قسط الاهتلاك امتيازا لصالح المؤسسة باعتباره عبء يخفض من الأساس الخاضع للضريبة على الأرباح، ويختلف هذا الامتياز باختلاف طريقة الاهتلاك فحسب أسلوب الاهتلاك الثابت فإن العبء يكون متساوي طوال مدة المنفعة، أما الاهتلاك المتناقص يحقق امتيازا جبائيا للمؤسسة من خلال تسريع أقساط الاهتلاك خلال السنوات الأولى من استعمال الأصل مما يسمح بتخفيض نسبة الاقتطاع الضريبي بسبب حجم الأعباء المخصومة خلال تلك السنوات والعكس بالنسبة لأسلوب الاهتلاك المتزايد الذي يؤدي إلى عبء متزايد تدريجيا.[3]

2. التسيير الجبائي من خلال الاستفادة من الامتيازات الجبائية: يسعى المسير الجبائي من خلال هذا الأسلوب إلى الاستفادة من الامتيازات الجبائية التي يمنحها القانون، إذ أنها تتخذ أشكالا مختلفة نوجزها في ما يلي:[4]

– **الإعفاءات الضريبية:** تشكل الإعفاءات الحصة الأكبر من الامتيازات الجبائية، وهي عبارة عن إعفاء عناصر معينة من الوعاء الضريبي (الإعفاء الموضوعي)، أو استبعاد الأشخاص والمؤسسات كوحدات خاضعة للضريبة وفق القواعد العامة (الإعفاء الذاتي)، وتختلف طرق منح الإعفاءات الجبائية من دولة لأخرى وفق تشريعاتها الضريبية المعمول بها.

---

[1] مسعودي، عبد القادر.، طالبي، محمد. (2019)، مرجع سابق، ص 454.

[2] علاوي، لخضر. (2018). المحاسبة المعمقة وفق النظام SCF – تطبيقات وتمارين محلولة. ط01. الصفحات الزرقاء: الجزائر، ص 63.

[3] بعيليش، نور الدين.، زرقون، محمد. (2015). أهمية الإستراتيجية الجبائية في اتخاذ قرار التمويل – دراسة حالات مؤسسات اقتصادية مدرجة في بورصة الجزائر خلال الفترة (2010–2013). المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية: جامعة ورقلة، ع 01، ص 09.

[4] Sigrid, H., Kazuko, G. (2017). Tax Incentives for the Creative Industries. (01st Ed). Springer Singapore : USA, p 39–41.

– **التخفيضات الضريبية:** هي عبارة عن خصومات تقلص من الوعاء الضريبي، وتوجد هذه الخصومات عادة في الضرائب على أرباح المؤسسات والضرائب على الدخل الإجمالي ولا يشترط أن تكون مرتبطة دائما بالأعباء الحقيقية القابلة للخصم، فيمكن أن يأخذ الحافز الضريبي كذلك تخفيض إضافي على سبيل المثال تأخذ الإعفاءات الضريبية للصناعات الإبداعية في المملكة المتحدة تأهيل المؤسسات للمطالبة بخصم أكبر من ضريبة أرباح المؤسسات، كونها تتمتع بأفضلية من قبل المملكة المتحدة.

– **القرض الضريبي:** على عكس التخفيضات الضريبية فإن القرض الضريبي لا يخفض من الوعاء الضريبي فهو يقلل من الالتزام الضريبي ومقدار الضريبة التي يتعين دفعها خاصة عندما تكون الضريبة لها معدل تصاعدي.

– **المعدلات المخفضة:** هو معدل ضريبة أقل من المعدل السائد، يمكن تطبيق المعدل المخفض على بعض المكلفين بالضريبة أو بعض المعاملات، ويمكن أن يتضمن هذا الحافز في أي نوع من الضرائب.

– **تأجيل الضريبة:** ينص التشريع الضريبي في بعض الدول على إمكانية المكلف بالضريبية الذي حصل على امتيازات ضريبية من تأجيل دفع الضريبة عند تاريخ استحقاقها إلى فترة لاحقة وبالتالي يمنح هذا التأجيل فائدة السيولة للمكلف بالضريبة.

3. التسيير الجبائي عن طريق تحويل الدخل: عند تطبيق أسلوب تحويل الدخل يقوم المسير الجبائي باستغلال العديد من الخيارات من بينها ما يلي:

– **تحويل الدخل من نوع إلى آخر:** عادة ما تحقق المؤسسات إيرادات رأسمالية عند التنازل عن بعض الأصول مثل الأسهم العادية، بالإضافة للفوائد على السندات التي تعتبر عادة بأنها مداخيل عادية، ففي معظم البلدان تخضع إيرادات رؤوس الأموال للضرائب بشكل إيجابي مقارنة بالدخل العادي، فمحاولة تحويل الدخل العادي إلى إيرادات رأسمالية هو استراتيجية للتسيير الجبائي معمول بها في بعض الدول على غرار الولايات المتحدة الأمريكية ولكن في بعض الأحيان يساء استخدامها من قبل المكلفين بالضريبة الأفراد، وتصنيف الدخل العادي يؤثر على الالتزامات

الضريبية، على سبيل المثال إذا كان الدخل مصنف على أنه فوائد أو مداخيل تشغيلية فقد يحدد مبلغ المصاريف القابلة للخصم، أما إذا كان الدخل مكتسب من مصادر محلية أو أجنبية فقد يؤثر على معدل الضريبة وغيرها من التصنيفات[1]، والجدول الموالي يوضح أعلى معدلات ضريبة الدخل التي تواجه الأفراد والمؤسسات في الولايات المتحدة الأمريكية على مدى 32 عام من 1981 إلى 2013:

الجدول رقم (1-1): تاريخ معدلات ضرائب الدخل في الولايات المتحدة الأمريكية من 1981 إلى 2013

الفترة الزمنية	الأفراد		المؤسسات	
	الدخل العادي	عوائد رؤوس الأموال	الدخل العادي	عوائد رؤوس الأموال
قبل 1981	%70	%28	%46	%28
1986-1982	%50	%20	%46	%28
1987	%39	%28	%40	%28
1990-1988	%28	%28	%34	%34
1992-1991	%31	%28	%34	%34
1996-1993	%39.6	%28	%35	%35
2000-1997	%39.6	%20	%35	%35
2002-2001	%38.6	%20	%35	%35
2012-2003	%35	%15	%35	%35
2013	%39.6	%20	%35	%35

Source : Scholes, M.S et al. (2015), Op-cit, p 28.

يوضح الجدول أعلاه الحوافز التي يتحصل عليها المكلفين بالضريبة للحصول على مداخيل رأسمالية تخضع لمعدلات ضريبية أقل نسبة وأكثر ملائمة، تحفز الأفراد على تحويل

[1] Scholes, M.S et al. (2015). Taxes and Business Strategy : A planning Approach. (05th ed). USA : Pearson, p 36.

دخلهم عبر فترات وتنظيم أنشطتهم الاستثمارية في شكل مؤسسات، كما يوضح الجدول أيضا تغير معدلات الضريبية النسبية مع مرور الوقت.[1]

– **تحويل الدخل من فترة زمنية لأخرى:** يوجد هذا الأسلوب في العديد من الأنظمة الضريبية الدولية على غرار الولايات المتحدة حيث ينص على أنه إذا كانت معدلات الضرائب ثابتة أو متناقصة بمرور الوقت، فإن المسير الجبائي يفضل تأجيل الاعتراف بالدخل حتى يمكنه أن يخضع لمعدل ضريبة أقل، وبالتالي يستحسن عليه تأجيل دفع الضريبة ما دام لا يوجد هناك فوائد على الالتزام الضريبي.[2]

4. التسيير الجبائي من خلال إعادة التنظيم: إعادة التنظيم[3] هو أسلوب إضافي آخر للتسيير الجبائي قد تتبناه بعض المؤسسات، Desai و Dharmapala سنة 2006 طرحوا حقيقة وهي أن التنبؤ بالعلاقة الاتجاهية بين التسيير الجبائي وحوافز الأسهم يخضع لهيكل المؤسسة، وفي دراسة حالة للتكتلات أكد (Stonham, 1997) أنه في عام 1996 استفادت المؤسسات من تسييرها الجبائي من خلال استراتيجية الفصل التي نجحت فيها الولايات المتحدة من تحقيق موافقة السلطات الضريبية على تقاسم مواطنيها لأرباح الأسهم المعفاة من الضريبة، مما سمح للمؤسسات الحصول على بعض المزايا في شكل إعفاء ضريبي، ومع ذلك يجب على المسير الجبائي إجراء فحص كامل قبل قبول هذا الأسلوب بسبب اختلاف الهياكل وصعوبة الانفصال، من ناحية أخرى يمكن اتخاذ التسيير الجبائي عن طريق إعادة التنظيم من قبل المؤسسات الأجنبية أو المحلية علاوة على ذلك تشمل عمليات إعادة التنظيم التي تقوم بها المؤسسات المحلية إعادة تنظيم الأسهم وعمليات الاندماج وعمليات الانفصال والدمج وعمليات الاستحواذ وإدارة عمليات الحيازة على الأسهم، في حين المؤسسات الأجنبية قد تشارك المؤسسات في التحول من مؤسسة تابعة إلى فرع

[1] Scholes, M.S et al. (2015), Op-cit, p 28.

[2] Idem, p 38.

[3] إعادة التنظيم: هناك من يسمي هذا الأسلوب بالتعديل في الهيكل التنظيمي للمؤسسة وذلك بغية الحصول على الحوافز الجبائية، فمثلا عند اندماج أو انفصال مؤسسة مع المؤسسة القابضة فقد يحدث تعديل في الهيكل التنظيمي من خلال دخول أو خروج مؤسسة ولهذا يسمى بإعادة التنظيم.

أو العكس أو عمليات اندماج متعددة الجنسيات أو إعادة التنظيم، وتوصلت الدراسة التي قام بها Goodbody سنة 2012 أن المؤسسات القابضة في الولايات المتحدة انتقلت إلى ايرلندا للتمتع بالحوافز الضريبية الممنوحة لها، وبالتالي فإن أسلوب التسيير الجبائي من خلال إعادة التنظيم يمكن تطبيقه عن طريق تغيير موطن المؤسسة وتسمى هذه الاستراتيجية بـ "هجرة المؤسسة" أو "انقلاب المؤسسة" أو من خلال انفصال أو انعكاس المؤسسات.[1]

المبحث الثاني: الأطراف الفاعلة في التسيير الجبائي داخل المؤسسة الاقتصادية

نظرا للتغيرات الأخيرة في القوانين الجبائية وتعقيدها، بالإضافة إلى زيادة احتياجات المؤسسة في التركيز على خلق القيمة، وبالتالي أصبحت وظيفة المحاسبة والمالية غير قادرة على تسيير الضريبة لوحدها، مما جعل المؤسسات خاصة في الدول المتقدمة من استحداث وظيفة الضرائب تعمل في إطار تعاون وشراكة مع الوظائف الأخرى في المؤسسة، زد إلى ذلك مجلس الإدارة الذي يتولى مهمة الإشراف والمسير الجبائي الذي يتميز بقدراته الفردية في تنفيذ مختلف الأساليب الهادفة للتقليل من العبء الضريبي، كل هذه عبارة عن أطراف فاعلة في التسيير الجبائي داخل المؤسسة الاقتصادية لكل واحد منها مهامه ومسؤولياته، بحيث سنتطرق في هذا المبحث لكل عنصر على حدا.

المطلب الأول: وظيفة الضرائب في المؤسسة الاقتصادية

1. وظيفة الضرائب داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاقتصادية بين التطور التاريخي والرؤية المستقبلية:

منذ سنة 1990 أخذت وظيفة الضرائب تتطور في المؤسسات الأمريكية مقارنة بالوظائف الأخرى، ولكن بدأت بصفة رسمية منذ سنة 2002 بعد صدور القانون (Sarbanse « 404 » Oxley)[2] وذلك نتيجة انتباه المؤسسات والباحثين لتسارع الفجوة بين النتيجة المحاسبية

[1] Mahfoudh, H., Ismail, K. (2015). Op-cit, P 356.

[2] قانون Sarbanse Oxley لعام 2002: هو قانون فدرالي أمريكي وضع ضوابط التدقيق والرقابة عند إعداد التقارير المالية للمؤسسات العمومية، تم وضع هذا القانون للمساعدة في حماية المساهمين والموظفين والجمهور من الأخطاء المحاسبية والممارسات المالية الاحتيالية.

المفصح عنها في التقارير المالية وكذلك النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة على أرباح المؤسسات مما أدى بالحكومة الأمريكية لإصدار قوانين بغرض سد هذه الفجوة وتنظم آليات الرقابة الداخلية في المؤسسة، ومن أهمها ضرورة استحداث وظيفة الضرائب داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتنظيم عملها، ومن بين هذه القوانين نجد القانون 48 : FIN المؤرخ في 15 ديسمبر 2006 من طرف FASB [1] والذي يتعلق بضرورة الإفصاح عن الوضعية الجبائية في التقارير المالية للمؤسسات، كما يرتبط بتشكيل مؤونات لمواجهة المخاطر الجبائية المرتبطة بالتحويلات المالية إضافة إلى إدخال التكنولوجيا في العلاقات الجبائية، ويدخل هذا القانون في إطار الإصلاحات المتعلقة بضرورة الالتزام بالإفصاح عن الضرائب المدفوعة في القوائم المالية لأصحاب المصلحة والحكومة في المؤسسات الأمريكية، وبالتالي فهو معد للتقليل من الفروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية.[2]

في العديد من المؤسسات كانت وظيفة الضرائب جزءا من الوظيفة المالية أو وظيفة المحاسبة، ولكن مع تعقد احتياجات المؤسسة من الجانب الضريبي نتيجة التغيرات التي تطرأ على القوانين الضريبية، بالإضافة لإعداد التقارير المالية والشفافية التي تعتبر كأحد المبادئ التي تقوم عليها حوكمة المؤسسات، الأمر الذي يؤدي إلى تغير كل من الوظيفة المالية والضريبية مما يستدعي الفصل بينهما، ومن أهم القوى الداعمة لهذا التغيير نجد القانون Sarbanse Oxley لعام 2002، لاسيما المادة 404 منه التي تتضمن متطلبات الرقابة الداخلية على التقارير المالية بما في ذلك الضرائب. [3]

إلا أن وظيفة الضرائب أصبحت تتعرض لضغط متزايد في السنوات الأخيرة، بحيث لم يتوقف هذا على التغير في القواعد والقوانين الضريبية بوتيرة متزايدة فحسب، بل إن البيئة التي تعمل في ظلها وظيفة الضرائب تتطور بسرعة، ومن بين هذه المتغيرات التي تكافح من أجل

---

[1] FASB: مجلس معايير المُحاسبة المالية، وهو منظمة خاصة غير ربحية تهدف بشكل رئيسي إلى إنشاء و تطوير المبادئ المحاسبية المقبولة عموما داخل الولايات المتحدة الأمريكية.

[2] عباسي، صابر. (2015-2016)، مرجع سابق، ص 64.

[3] نفس المرجع، ص 65.

الوصول إليها والتحكم فيها: رقمنة الأعمال، تطور السلطات الضريبية، الطلب المستمر على الكفاءة في المكتب الخلفي.[1]

قد يكون الضغط على وظيفة الضرائب في تزايد، ولكن الخبر السار هو أن التكنولوجيا الحديثة تمكن من إيجاد حلول جديدة، ولهذا نتساءل كيف ستبدو الوظيفة الضريبية غدا؟ في الحقيقة من الصعب التنبؤ بذلك بدقة، ولكن بالاستناد لخصائص التقنيات الحديثة يمكن القول أن وظيفة الضرائب ستكون قائمة بشكل كبير على البيانات، إنها تعمل في الوقت الحقيقي لاتخاذ نهج أكثر شمولية على مستوى المؤسسة، وسيكون لها إمكانية الوصول إلى جميع مصادر البيانات على مستوى أعمق بكثير من الدقة، ستقوم الخوارزميات بنقل الخبرة الضريبية والمعرفة في حين تأخذ الروبوتات مكان البشر من خلال التقليل من العمليات اليدوية، في حين هناك العديد من التكنولوجيات الناشئة وعلى رأسها نوعان: أتمتة العمليات الروبوتية robotic process) automation)، والحوسبة الإدراكية (cognitive computing)،[2] بحيث يعرف النوع الأول بأنه برنامج يقوم بتشغيل برامج تطبيقات أخرى من مستوى واجهة المستخدم وبنفس الطريقة التي يؤدي بها الأشخاص أعمالهم اليومية، أي أنها تحاكي العمل البشري وتقوم بالأعمال المتكررة اليومية بدلا من البشر وبشكل تلقائي وبنفس الطريقة التي يقوم بها البشر، وقد أكد استطلاع من Deloitte أن المحاسبة والتمويل هما المجال الأكثر شيوعا لنشر أتمتة العمليات الروبوتية بنسبة (54%) وتأتي الضرائب في المرتبة قبل الأخيرة بنسبة (05%)،[3] أما النوع الثاني وهو الحوسبة الإدراكية والتي يقصد بها الحوسبة القائمة على الإدراك التي تستخدم العديد من الطرق بالاستناد إلى العديد من العلوم من أجل بناء آلة تملك قدرات مماثلة للدماغ البشري قادرة على التعلم الذاتي

[1] المكتب الخلفي (Back Office) : مصطلح يعبر عن كافة الأنشطة التي تعتبر ضرورية في المؤسسات لكنها لا ترتبط مباشرة بالإنتاج، مثل المحاسبة والمراسلات التجارية وغيرها من الأعمال الإدارية، أما في المؤسسات الخدمية فهي كافة الأنشطة التي لا تتضمن تواصل مباشر مع الزبون مثل خدمات تقنية المعلومات في المصارف.

[2] Wobke, H et al. (2019). Building the tax function of tomorrow – today. Deloitte touche tohmatsu limited firm, pp 03 – 07. Detailed Website : http://www2.deloitte.com (Consulted on 07/08/2022 – 22h :50m).

[3] بسام سعيد، محمد بيومي. (2021). استخدام أتمتة العمليات الروبوتية والذكية في المراجعة في ظل أزمة كورونا Covid 19، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الخامس لكلية التجارة، جامعة طنطا، أثر أزمة كورونا على الاقتصاد المقترحات والحلول، ص ص 07- 08.

والتعرف على الأشياء وفهم اللغة والعمل دون تدخل الإنسان، [1] بحيث يبدو أن هذه التكنولوجيا ستؤثر في تغيير وظيفة الضرائب في المستقبل القريب، ومع ذلك تجدر الإشارة إلى أن أكبر حالات الاستخدام للتكنولوجيات الجديدة عند إنشاء الضريبة عندما يتم إنشاء أدوات وتقنيات متعددة يتم دمجها معا وتوصيلها بنظام تخطيط موارد المؤسسات (ERP System) الذي يعبر عن نوع البرامج التي تستعين بها المؤسسات في إدارة أنشطة أعمالها اليومية لا سيما ما يتعلق بالتسيير الجبائي.[2]

إن مستقبل العمل يتغير بسرعة، وهناك مجال هائل للتكنولوجيا التي بدورها تساعد على خلق القيمة للوظيفة الضريبية ومن أجل مواكبة وظيفة الضرائب للتغيير الذي يحدث اليوم أو في المستقبل لا بد من فهم المهارات المطلوبة، فالقدرات الضريبية اليوم غير كافية من أجل خلق القيمة للوظيفة الضريبية للغد، وبالتالي يرى الباحثون والمختصون على ضرورة إدماج مهارات فنية جديدة في الوظيفة الضريبية من بينها تمكن مدراء الضرائب من التواصل بشكل أفضل مع العمل بالإضافة للاتجاه نحو تطوير المزيد من المهارات التي تركز على التكنولوجيا خاصة ما يتعلق بالتحليل وعلوم البيانات وأمثلة العمليات، زد إلى ذلك عامل الثقافة الذي أصبح مطلوب من اجل التغيير من خلال مساعدة المدراء والموظفين على تغيير الوقت من الأنشطة اليدوية إلى الآلة وهذا الأمر الذي يتطلب تطورا ثقافيا، وفي نفس الوقت فإن الوظيفة المالية على وجه الخصوص تحتاج إلى أن تتغير مع توجه وظيفة الضرائب إلى العديد من الأنشطة الاستراتيجية، وبالتالي سيكون من الضروري الشراكة مع أصحاب المصلحة الرئيسين مثل التمويل وتكنولوجيا المعلومات، وهذا الأخير كذلك يتطلب دورا ثقافيا لمدراء المالية ومدراء تكنولوجيا المعلومات من أجل التعاون في إطار الشراكة مع وظيفة الضرائب.[3]

[1] Chen, M et al. (2018). cognitive computing : Architecteure, Technologies, and Intelligent Applications. IEEE Access. Vol 08, p 19774.

[2] Wobke, H et al. (2019), op-cit, p 07.

[3] Idem, pp 09-10.

2. هدف ومهام وظيفة الضرائب في المؤسسة الاقتصادية:

وفقا لـ (Bidaud, 2010)، "لا يكون التنظيم الضريبي فعالا إلا إذا كان قائما على توافق في الآراء بين الجهات الفاعلة والعملاء في الوظيفة الضريبية، ويجب أن يشمل توافق الآراء هذا أهداف الوظيفة، والإجراءات التي يتعين وضعها موضع التنفيذ ومقاييس الأداء"، وتتمثل الجهات الفاعلة في أخصائيو الضرائب، وإدارة المحاسبة بوصفها موردة للمعلومات، والوظيفة الضريبية الخفية (إدارات المحاسبة في الشركات التابعة، وإدارة التنمية، وما إلى ذلك) التي تتعامل مع المسائل الضريبية عن طريق التفويض ويشمل العملاء في الوظيفة الضريبية الإدارة العليا والمالية المركزية والإدارات المالية الفرعية.[1]

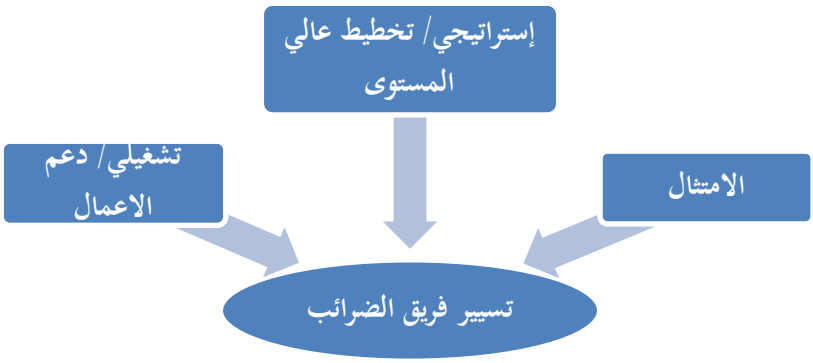
إن تحديد أهداف الوظيفة الضريبية وفقا Bidaud، تكمن في إنشاء وظيفة ضريبية فعالة كخطوة أولى، ويجب أن تستمد هذه الأهداف من البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسات ولا سيما البيئة التنظيمية، على الرغم من أن أهداف الوظيفة الضريبية تختلف بالتفصيل بين المؤسسات إلا أن (Elgood et al, 2008) و (Bidaud, 2010) يشيرون إلى أن فعالية الوظيفة الضريبية تستند بشكل أساسي إلى قدرتها على تحقيق الأهداف التالية: إنشاء وحماية وتحسين قيمة المؤسسة (تحسين معدل الضريبة الفعلي) ضمان الامتثال للقواعد الضريبية ومتطلبات النشر، وتسيير مجموعة المخاطر الضريبية الناتجة عن النشاط.[2]

من هذه الأهداف يتدفق دور الوظيفة الضريبية ومع ذلك فقد شهدت هذه الأخيرة تطورا استجابة للتغيرات في البيئة، ويمكن تقسيم دور الوظيفة الضريبية من خلال الشكل التالي:

[1] Guedrib Ben Abderrahmen, M. (2013). Impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal : une étude menée dans le contexte tunisien. Thèse de doctorat en sciences de gestion, université de Franche-Comté et université de Tunis El Manar, p 152.

[2] Idem.

الشكل رقم (1-1): دور وظيفة الضرائب



Source : Elgood, T., De Backer, D. (2006). The best practice Tax function. (02nd ed). United kingdom : price waterhouse coopers, p 19.

من خلال الشكل الموضح أعلاه نلاحظ أن Elgood, T., De Backer, D سنة 2006 قدموا أربعة أدوار رئيسية لوظيفة الضرائب، أولها الدور الاستراتيجي ومن أمثلة ذلك استراتيجية ضرائب المجمع، الضغط السياسي والصناعي، الأعمال التجارية الرئيسية التي يحركها إعادة التنظيم بغية الحصول على الحوافز الجبائية، التفكير في السماء الزرقاء 'Blue sky thinking' وقد تنطبق هذه العبارة في المواقف التي تنظر فيها إلى مشكلة بعيون جديدة، على سبيل المثال إذا كنت عالقا في مشكلة ما فيمكنك وضعها أمام مجموعة جديدة من الموظفين أو الاستشاريين لمعرفة ما يتوصلون إليه للتوصل إلى حل، أما الدور الثاني فيتمثل في دعم الأعمال ومن أمثلة ذلك نجد بناء مجموعة واعية بالثقافة الضريبية، الاستشارة الضريبية، تقييم وتنفيذ النظام الضريبي، البيانات الضريبية وتسيير المعارف، التنبؤ الضريبي، ويكمن الدور الثالث في الامتثال أو ما يعرف بالالتزام الضريبي ومن أمثلته، تسيير المخاطر الضريبية، المحاسبة الضريبية، تسيير الامتثال الضريبي لمجمع المؤسسات (المؤسسة الأم) والفروع (المؤسسات التابعة)، الرقابة الضريبية، جمع البيانات وغيرها، وأخيرا تسيير فريق الضرائب ويكون ذلك من خلال تدريب الموظفين وتسيير الأداء وأعمال التطوير، تخصيص الموارد والميزانية، التوظيف، تسيير شؤون المستشارين، الاتصال مع الزملاء في مجال الأعمال التجارية والمالية فيما يتعلق باستخدامهم للموارد الضريبية، وللإشارة فإن ما سبق ليس تحليلا أكاديميا فقط وإنما إطار عمل تقدمه مؤسسة الخدمات المالية والمحاسبية price

waterhouse coopers للعديد من المؤسسات التي تتعامل معها لمساعدتهم على توضيح دور وظيفة الضرائب ومجالاتها المستقبلية.[1]

3. علاقة وظيفة الضرائب بمصادر خارجية

يمكن لوظيفة الضرائب الاستعانة بمصادر خارجية ويعرفها (Arlinghaus,1999) بأنها "فعل التعاقد مع طرف خارج المؤسسة لأداء وظيفة أو مشروع ضريبي محدد"، وحسب الباحث لا ينبغي الخلط بين هذا المفهوم والحصول على المشورة أو الاستعراض الدوري من مستشار قانوني ومراجعة حسابات المؤسسة، يعتمد الاستعانة بمصادر خارجية على العديد من العوامل التنظيمية والبيئية وغيرها، ومن أجل دراسة العوامل المرتبطة بالقرارات المتعلقة بالاستعانة بمصادر خارجية لأنشطة الامتثال والتسيير الجبائي، قام (Dunbar and Philips, 2001) بإجراء استبيان لعينة من 211 مؤسسة أمريكية بحيث تظهر نتائج الدراسة أن تكاليف المعاملات المتعلقة بخصوصية رأس المال البشري (نقص المعرفة الخاصة بنشاط المؤسسات، وعدم كفاءة المتخصصين في الضرائب الخارجية لتطوير العلاقات مع مديري الوظائف الأخرى)، التكنولوجيا المحددة للمؤسسة وضع المهنيين الضريبيين الداخليين، ومستوى نمو المؤسسة، حيث يفسر التباين في نسبة نفقات التسيير الجبائي المخصصة لمقدمي الخدمات الخارجيين، وعلى عكس ذلك يبدو أن حجم المؤسسة ومستوى نموها هما وحدهما اللذان يفسران التباين في أنشطة الامتثال الضريبي التي تستعين بمصادر خارجية، وفقا لـ (Arlinghaus, 2005)، من الشائع جدا أن تقوم المؤسسة بالاستعانة بمصادر خارجية لكل أو جزء من الوظيفة الضريبية وبالنسبة لبعض المؤسسات تعتبر الاستعانة بمصادر خارجية طريقة فعالة لتحقيق وفورات ضريبية وأهداف الامتثال الجبائي في بيئة محدودة الموارد ويضيف الباحث أن الامتثال والتسيير الجبائي هما أكثر الوظائف استعانة بمصادر خارجية شيوعا، يقدم Chapman سنة 2005 نهجا أكثر استراتيجية يسمى "الاستعانة بمصادر ضريبية مشتركة" يتضمن احتفاظ الشركة داخليا بمجالات الوظيفة الضريبية الأكثر استراتيجية ومركزية

[1] Elgood, T., De Backer, D. (2006), op-cit, p 20.

لمهمتها وأهدافها، مع الاستعانة بمصادر خارجية للمهام التي تتطلب موارد كبيرة دون أن تكون قادرة على إضافة قيمة للمؤسسة ويركز هذا النهج على ملائمة الوظائف الضريبية لذلك.[1]

المطلب الثاني: مجلس الإدارة

1. أثر استقلالية مجلس الإدارة على التسيير الجبائي:

تعتبر الاستقلالية أحد العوامل المحددة للخصائص النوعية لمجلس الإدارة، وبالتالي ينبغي عند تعيين أعضاء مجلس الإدارة من غير الموظفين بالمؤسسة من أجل الوصول إلى اتخاذ قرارات مستقلة في حالة وجود تعارض في المصالح، ومن المحتمل أن يوفر العضو المستقل عن الإدارة دورا إشرافيا كبير للمساهمين من خلال الخبرة وأهلية هؤلاء الأعضاء مما يسمح اتخاذ القرار بكل نزاهة، [2] ويذكر Bouton في تقرير له سنة 2002 أن المدراء المؤهلون هم الذين يتمتعون بالاستقلالية، فحسب رأي الباحث فإن المؤهل هو المدير الذي ليس لديه تضارب محتمل في المصالح مع المؤسسة، ويشير التقرير أيضا لأهمية تمتع أعضاء مجلس الإدارة بالكفاءة والاستقلالية بمعنى أنه ينبغي أن يكون المجلس مزيجا من الخبرة والكفاءة والتقييم والاستقلالية لخدمة مصلحة المؤسسة والمساهمين وقد ركز الباحث في تقريره على الكفاءة والخبرة لأنهم الصفات المحددة للمسئولين لأنهم بحاجة إلى السيطرة على التحديات الاستراتيجية للأسواق، مما يعني أنهم يعرفون حقا أعمالها، ويقترح Viénot تعريف آخر في تقرير له سنة 1999 "يكون المدير مستقلا عندما لا تكون له علاقة من أي نوع مع المؤسسة أو مجموعتها أو إدارتها، مما قد يعرض ممارسة حريته للخطر من العمل" وبالتالي وفقا لهذه التعريفات يمكن اعتبار المديرين

[1] Guedrib Ben Abderrahmen, M. (2013), op-cit, pp 154-155.

[2] ميلي، محمد لخضر.، بن عمارة، منصور. (2021). أثر خصائص مجلس الإدارة على ممارسة التسيير الجبائي دراسة عينة من المؤسسات الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF 120 للفترة ما بين 2012-2015. مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال. المجلد 07، ع 02، ص 524.

وسطاء بين المدراء الداخليين والمساهمين ومن أجل تحسين الامتثال للمؤسسات ينبغي تعيين مدراء أكثر يتميزون بالكفاءة داخل مجلس الإدارة.[1]

يوجد العديد من الدراسات سمحت بالتأكد من صحة الفرضية القائمة بأنه توجد نسبة مرتفعة من الإداريين المستقلين عن مجلس الإدارة تساعد على ضبط ممارسة التسيير الجبائي، ففي دراسة قام بها Armstrong وآخرون سنة 2015 لعينة من المؤسسات الأمريكية بحيث خلصت نتائج الدراسة بأن مجالس الإدارة التي تتمتع بأكثر استقلالية وخبرة مالية تساهم في تخفيض ممارسات التسيير الجبائي عالية المستوى، وفي دراسة أخرى أجراها Khoufi و Abid سنة 2012 حول التسيير الجبائي في المؤسسات العائلية وغير العائلية التونسية للفترة بين 2005 و 2009 قد توصلت نتائج الدراسة في الأخير إلى أن مجالس الإدارة التي يتواجد فيها أعضاء خارجيين بكثرة تكون أقل ممارسة للتسيير الجبائي، [2]

زيادة على ما قدمته الدراسات السابقة، قد يكون التسيير الجبائي أيضا يحمل الكثير من المخاطر خاصة عندما ترى الإدارة الضريبية في الدولة أن ممارسة التسيير كتهرب ضريبي، وهذا يؤدي بالمؤسسة للوقوع في مخاطر كبيرة تؤثر على سمعتها لذلك فإن المديرين المستقلين هما أكثر عرضة لتجنب ممارسات التسيير الجبائي لأنها ليست مرتبطة بالمؤسسة فحسب، إنهم يقدرون هيبتهم أكثر من المكاسب المحتملة والمحفوفة بالمخاطر من أنشطة التسيير الجبائي. [3]

2. تأثير حجم مجلس الإدارة على التسيير الجبائي:

لطالما جلب حجم مجلس الإدارة الكثير من الاهتمام من قبل الباحثين من خلال تساؤلهم حول وجود رقم مثالي لحجم مجلس إدارة المؤسسة، كم عدد الأشخاص التي يجب أن تجلس على طاولة المجلس؟ ففي سياق موضوع حوكمة المؤسسات ناقشت الأدبيات تأثير مجالس الإدارة الكبيرة

[1] Fatouhi, K., Dabboussi, M. (2019). The moderating effect of the board of directors on firm value and tax planning: Evidence from European listed firm. Borsa Istanbul Review. Vol 19, N 04, p 333.

[2] ميلي، محمد لخضر.، بن عمارة، منصور. (2021)، مرجع سابق، ص 524.

[3] Fatouhi, K., Dabboussi, M. (2019), op-cit, p 334.

على أداء المؤسسات و سياسات الاهتمام الذي يولى لهذه الخاصية ليس مفاجئا، علاوة على ذلك توفر النظرية الاقتصادية دافعا بديهيا للاهتمام بهذا المتغير وأن قياسه في المؤسسات الصغيرة يكون أسهل وهذا راجع لخصوصيات بيئتها، في حين أن الأمر قد يستغرق مزيد من الوقت للتوصل إلى توافق في الآراء في المجالس الكبيرة، على رأس أن الركوب المجاني[1] أسهل في المجموعات الكبيرة مما يقلل من حافز المديرين لأداء واجبات الرقابة الخاصة بهم وكذلك زيادة الميل إلى التهرب من عملية جمع المعلومات المكلفة اللازمة للتصرف بشكل صحيح كتقديم المشورة للإدارة ومع ذلك إذا كان التنسيق وقضايا الركوب المجاني قد تفضل المجالس الصغيرة ومن الأسهل العثور على مهارات مختلفة في المجالس الكبيرة، بحيث تزداد قدرة المجالس على المراقبة وتقديم المشورة مع زيادة حجم المجلس، لأنه ببساطة مجموعة المرشحين للاعتماد عليها أكبر، وعلاوة على ذلك فإن عادة ما يكون لدى المجموعة الأكبر المزيد من المعلومات وتسمح بمزيد من التنوع من الخلفيات ووجهات النظر، بالنظر إلى كل هذه الاعتبارات، ما هو الحجم الأمثل لمجلس إدارة المؤسسة؟ من منظور نظري فإن الإجابة على السؤال واضحة: حجم المجلس الأمثل هو الذي يسمح للمؤسسة بتعظيم قيمتها، وقد يرى Yermack سنة 1996 علاقة عكسية بين قيمة المؤسسة وحجم المجلس، وتقترح الدراسة التقليل من حجم مجلس الإدارة لتحسين فعاليته، ويستبعد أيضا عكس السببية أن العلاقة تنتقل من قيمة المؤسسة إلى حجم مجلس الإدارة وليس في الاتجاه المعاكس من خلال ملاحظة استقرار حجم المجلس، وفي دراسة أكثر حداثة لـ Coles وآخرون سنة 2008 تجد أن العلاقة بين قيمة المؤسسة وحجم مجلس الإدارة ليست خطية ولكن لها شكل U، بينما يبدو للوهلة الأولى أن هذه النتيجة تشير إلى أن الحجم الأمثل للمجلس إما صغير جدا أو كبير جدا و ليس هذا هو الحال بالضبط، فشكل U هي نتيجة تحسب متوسط خيارات مجموعات مختلفة جدا من المؤسسات، ففي الواقع يعتمد حجم المجلس على الاحتياجات الاستشارية للمؤسسة مع المؤسسات المعقدة، التي تتطلب المزيد من المشورة لديها مجالس إدارة أكبر، ويرى نفس الباحث أن المؤسسات البسيطة والمعقدة لديها اختلاف كبير من ناحية هياكل مجلس الإدارة

[1] الركوب المجاني free-riding: يستخدم مصطلح «الراكب المجاني أو الحر» في الاقتصاد لأجل الدلالة على الفرد الذي يستفيد من المصادر أو البضائع أو الخدمات دون أن يدفع أجراً لهذه المنفعة.

والعلاقة بين قيمة المؤسسة وحجم مجلس الإدارة ليست نفسها إذ تزداد القيمة مع حجم مجلس الإدارة للمؤسسات المعقدة في حين يحدث العكس بالنسبة للبسيطة.[1]

تظهر الأدبيات الحديثة أن العلاقة بين حجم مجلس الإدارة والأداء قد تكون ضعيفة حيث يرى Bhagat و Black سنة 1999 أن مجالس الإدارة الصغيرة والمديرين الأكثر استقلالية لا ترتبط بالضرورة بالأداء القوي للمؤسسة، وتوصلوا بأنه لا يوجد هيكل واحد أمثل، بدلا من ذلك يعتمد هذا الهيكل على الصناعة، وقد وجد Coles وآخرون سنة 2008 أن التشريعات تختلف مع خصائص المؤسسة، فوجدوا أن المؤسسات المعقدة لديها مجالس إدارة كبيرة مع المزيد من الأعضاء الخارجيين، فتزداد قيمة المؤسسات المعقدة مع حجم مجلس الإدارة، بينما تنخفض قيمة المؤسسات الغير معقدة مع حجم مجلس الإدارة، وفي دراسة قام بها K. Minnick و T. Noga سنة 2010 يرى بأن المجالس الصغيرة أكثر ذكاء عند اتخاذ القرارات، مثل قرار تحويل الموارد إلى التسيير الجبائي.[2]

في فرنسا القانون رقم 2001-420 المتعلق بـ "اللوائح الاقتصادية"- والصادر في 15 ماي 2001 يجيز لمجلس الإدارة بأن يضم من ثلاثة إلى ثمانية عشر عضوا، أما Jensen سنة 1993 يرى بأنه لا يمكن انضباط المديرين في مجلس إدارة كبير وبالتالي لا يمكن حماية مصالح المساهمين، في هذه الحالة القانون الذي يشجع على مجلس إدارة صغير سيكون أكثر فعالية، وفي هذا السياق يمكن لمجلس الإدارة مراقبة التسيير الجبائي للمديرين، فرغم الإيجابيات التي يمكن تحقيقها نتيجة مجالس الإدارة الكبيرة إلا أن بعض المؤلفين والباحثين يصرون على أن الصغيرة أفضل، أما في الواقع التواصل داخل مجموعة صغيرة عادة ما يكون هو الأسهل ويستغرق وقتا أقل وبالتالي فهو أكثر كفاءة، وبالمثل يشير Beasley عام 1996 أن احتمال وجود بيانات مالية احتيالية ينخفض عندما تكون المجالس صغيرة لذلك من المعقول افترض أن مجلس إدارة أصغر

[1] Ettore, C. (2018). The Board of Directors – Corporate Governance and the Effect on Firm Value. (No, ed), palgrave macmillan : United Kingdom, pp 43-44.

[2] Minnick, K., Noga, T. (2010). Do corporate governance characteristics influence tax management?. Journal of Corporate Finance 16. Vol 16, p 706.

يقلل من إمكانية التسيير الجبائي العدواني[1]، وتحقيقا لهذه الغاية نتوقع أن تميل مجالس الإدارة الكبيرة إلى إهمال الضرائب فعندما يكون المديرون ذوو الخبرة الضريبية (وهو أمر نادر الحدوث) النظر إلى الضرائب كمحركات محتملة تأثر على قيمة المؤسسة ويتم تخفيف مجلس الإدارة من خلال حجم مجلس إدارة أكبر.[2]

3. تأثير الاعتدال والتنوع الديمغرافي لأعضاء مجلس الإدارة على التسيير الجبائي

ازدادت الاهتمامات والأبحاث حول تنوع مجلس الإدارة بشكل كبير خلال العقد الماضي أو نحو ذلك، ومن بين التساؤلات المطروحة: هل يجب أن يكون المجلس متنوعا؟ هل التنوع يزيد من القيمة؟ ماذا يعني التنوع بالضبط؟ وتمت مناقشة هذه الأسئلة على المستويين السياسي والأكاديمي، كما يرى Garner وآخرون سنة 2017، أن الفكرة وراء هذا النوع من الأدبيات هي أن المديرين المتنوعين يجب أن يجلبوا خبرات وقدرات متنوعة يمكن أن تكون مفيدة للمؤسسة، ويؤكد الكثير أن نوع تنوع مجلس الإدارة الذي جذب المزيد من الاهتمام هو التمثيل النسائي وذلك بعد أن مهدت دولة النرويج الطريق في نوفمبر 2003، واتبعت عدة بلدان أوروبية نهجها بإدخال التمثيل النسائي المكلف به في مجالس إدارة المؤسسات، وكان الهدف من سن هذه القوانين هو زيادة النسبة المئوية للنساء في مجالس الإدارة، وفي سنة 2012 وافق الاتحاد الأوروبي على مشروع قانون يحدد هدف 40٪ من الإناث أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين في مجالس إدارة المؤسسات التابعة لجميع أنحاء دول الاتحاد الأوروبي والمقدرة آنذاك بـ 28 دولة عضو، ويفيد Adams و Ferreira سنة 2009 أنه في عام 2007 بلغت النسبة المئوية للإناث كأعضاء مجلس الإدارة في أوروبا 08% بحيث تتقارب هذه النسبة مع أستراليا وكندا (08.7% و 10.6% على التوالي) ، وأفضل من اليابان (0.4%)، أما في الولايات المتحدة الأمريكية شغلت النساء

[1] التسيير الجبائي العدواني (Aggressive tax management): هو مصطلح يشير إلى الممارسات التي يكون الغرض منها تجنب دفع الضرائب، وبالتالي يمكن أن يكون انتهاكا للقانون، أما مصطلح عدواني فقد ترجم ترجمة حرفية ويمكن أن نقول بأنه مرادف لإبداعي، أو إنشائي قياسا على المحاسبة الإبداعية كما يمكن أن نطلق عليه مصطلح التسيير الجبائي الضار أو المتحايل.

[2] Fatouhi, K., Dabboussi, M. (2019), op-cit, p 333.

(14.8%) من مقاعد مجلس الإدارة، وعرفت المملكة المتحدة ببطء في زيادة النسبة المئوية للنساء في مجالس الإدارة.[1]

على الرغم من الاهتمام بالتنوع المرتبط بنوع الجنس، فإن التنوع ليس زيادة التمثيل النسائي فقط وإنما يجب أن يكون هناك تجانس، وفي هذا السياق يشير المدافعون عن التنوع إلى أن عدم تجانس المدراء رغم وجود مجموعة متنوعة من الخلفيات والخبرات والمهارات إلى قاعة الاجتماعات التي يمكن أن تكون ذات قيمة للمؤسسة، ومع ذلك لا يمكن تجاهل التكاليف المرتبطة بزيادة مشاكل الاتصال والتنسيق التي تنشأ بين مجموعة من المديرين ذوي الخلفيات المختلفة، وفي دراسة استقصائية قام بها Putnam سنة 2007 وجد أن عدم التجانس بين الأفراد يقلل من التعاون ويعيق التواصل ويؤدي إلى التهاون الاجتماعي.[2]

هناك عدة أبحاث اهتمت بدراسة التنوع الديمغرافي لمجلس الإدارة حيث يرى Anthony و Gul و Srinidhi سنة 2011 بأن هناك تيارين من الأبحاث تتعلق بدور التنوع الديمغرافي لمجلس الإدارة، يرى التيار الأول بأن التنوع يساهم في تحسين نوعية النقاش والإشراف على تقارير المؤسسة، أما التيار الثاني فيرى بأن التنوع يؤدي إلى تخفيض فعالية المجلس من خلال كثرة الخلافات الداخلية والتأثير في قدرته على التصرف واتخاذ القرار، أما Croson & Gneezy سنة 2009 يرون أن النساء أقل إقبالا على المخاطرة وأقل انخراطا في التصرفات الغير أخلاقية خصوصا في بعض الميادين الاقتصادية، وهذا ما توصلت إليه العديد من الأبحاث المتعلقة بالممارسات الضريبية التي تقترح عدم إقحام المرأة إذا تعلق الأمر باستراتيجيات التهرب الضريبي، وفي هذا السياق يرى Kastlunger سنة 2010 أنه من المفترض أن تظهر النساء أعلى مستوى ممكن من الامتثال الضريبي، والدراسة التي قام بها Aliani & Zarai سنة

---

[1] Ettore, C. (2018), op cit, p 75, 80.

[2] Idem, p 84.

* التهاون الاجتماعي Social Loafing : يعتبر التهاون الاجتماعي من الظواهر التي يهتم بها علم النفس الاجتماعي ويقصد به أن الشخص يبذل مجهودا أقل لتحقيق هدف عندما يعمل في مجموعة ما عن العمل بمفرده وينظر إليه على أنه أحد الأسباب الرئيسية التي تجعل المجموعات أحيانًا أقل إنتاجية من الأداء المشترك لأعضائها الذين يعملون كأفراد.

2012 حول 300 مؤسسة أمريكية توصلت إلى أن التنوع الديمغرافي لم يكن له تأثير على استراتيجية التسيير الجبائي نظرا لانخفاض نسبة النساء في الإدارة، والرجال هم أكثر خبرة في التقليل من الأعباء الضريبية، وفي دراسة أخرى قام بها نفس الباحثان حول بيئة المؤسسات التونسية توصلوا من خلالها إلى أن زيادة نسبة العنصر الأنثوي في المجلس يؤدي إلى تخفيض ممارسات التسيير الجبائي، أما ميلي محمد لخضر وبن عمارة منصور سنة 2021 في دراسة لأثر خصائص مجلس الإدارة على ممارسة التسيير الجبائي وكانت حول عينة من المؤسسات الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF 120 للفترة ما بين 2012- 2015، توصل الباحثان حول عدم صحة نتائج الفرضية التي تفيد بأن زيادة نسبة تواجد العنصر النسائي في المجلس تخفض من ممارسة التسيير الجبائي وبالتالي فإن ارتفاع العنصر النسائي يؤدي إلى زيادة في أنشطة التسيير الجبائي وانخفاض معدل الضريبة الفعلي.[1]

4. تأثير ازدواجية وظيفة المدير التنفيذي ورئيس مجلس الإدارة على التسيير الجبائي

يعتبر الفصل بين منصبي الرئيس التنفيذي ورئيس مجلس الإدارة أمر هام نظر للإيجابيات الناجمة عنه، فقيام رئيس مجلس الإدارة بهذا الدور المزدوج يؤثر سلبا في فعالية الدور الإشرافي للمجلس على الإدارة، كونه المسئول عن اتخاذ القرارات والإشراف على تنفيذها في الوقت المناسب بحيث تصبح بيد رئيس مجلس الإدارة قوة كبيرة قد يستعملها بغرض تحقيق مصالحه الشخصية بدلا من العمل على تحقيق مصالح المساهمين،[2]

وقد يلعب المديرون والرؤساء التنفيذيون دورا أساسيا في اختيار استراتيجية التسيير الجبائي لأنهم مسئولون عن تخصيص الموارد والأداء وزيادة ثروة المساهمين، فللمدراء عدد محدود من الخيارات من حيث كيفية تخصيص الموارد وتحسين الأداء، بحيث يركز مجلس الإدارة الذي يهتم بتحسين الأداء على أعلى مستوى في المقام الأول كنمو المبيعات من خلال الإعلان أو التوسع

[1] ميلي، محمد لخضر.، بن عمارة، منصور. (2021)، مرجع سابق، ص 526 و 534.

[2] نفس المرجع السابق، ص 525.

* المدير التنفيذي Chief Executive Officer: هو المدير الأعلى أو التنفيذي للمؤسسة، يقوم بالتخطيط والتنظيم والتنسيق والمراقبة لكل ما يتعلق بالإدارة الداخلية، فهو يشارك في تحديد سياستها ويشرف ويدير كل ما له علاقة بالعمل.

المادي (رأس المال)، كما يمكنهم أيضا اختيار التركيز على الأداء الأساسي، ويشكل التسيير الجبائي محركا هاما للأداء فعندما يستثمر مجلس الإدارة الموارد في أنشطة تعظيم القيمة مثل ممارسات التسيير الجبائي وتكون النتيجة المنتظرة هي خفض الضرائب وتحسين النتيجة المالية النهائية للمؤسسة.[1]

إن نتائج الأدبيات التي عالجت العلاقة بين الوظائف المزدوجة وقيمة المؤسسة متناقضة ولهذا يجب التمييز بين وجهتي نظر متضاربتين، عندما يكون الرئيس التنفيذي لمؤسسة هو نفسه رئيس مجلس الإدارة والإداريين لديهم أهداف متعارضة، يجادل أنصار نظرية الوكالة أن الوظائف المزدوجة تشجع على ترسيخ إمكانيات المدراء،[2] ولديها بعض الفوائد كذلك، كتقليص تكاليف المعلومات فمن المفترض أن الرؤساء التنفيذيين لديهم معرفة متخصصة لا مثيل لها فيما يتعلق بالتحديات والفرص الاستراتيجية التي تواجه المؤسسة نتيجة الخبرة الكافية والمعرفة المتخصصة التي يتميز بها ويمكن اعتبارها قيمة مضافة لوظيفة رئيس مجلس الإدارة التي يشغلها في إطار الهيكل القيادي المزدوج، ثم إن الفصل بين الرئيس التنفيذي ولقبه ودوره كرئيس مجلس الإدارة يتطلب نقل مكلف وغير مكتمل بشكل عام للمعلومات الهامة بين الرئيس التنفيذي ورئيس مجلس الإدارة،[3] وفي هذا السياق دعما للتغيرات الجديدة للمؤسسة توصل Klein سنة 2002 أن الوظائف المزدوجة لها تأثير سلبي على أداء المؤسسة، Rashid سنة 2010 يؤكد أن ازدواجية الرئيس التنفيذي وأداء المؤسسة مشروطان، أي أن هيكل القيادة المزدوج مفيد في بعض الحالات دعما لنظرية الوكالة ولكن ليس في حالات أخرى والمتمثل في دعم نظرية الإشراف، والواقع أن المصالح الخاصة للمديرين من المرجح أن يكون لها تأثير في بعض الأنشطة على حساب المساهمين، في هذا السياق من الممكن أن يكون المدراء على استعداد للانخراط في أنشطة التهرب الضريبي

[1] Minnick, K., Noga, T. (2010). Do corporate governance characteristics influence tax management? Journal of Corporate Finance, Vol 16, N 05, p 704.

[2] Fatouhi, K., Dabboussi, M. (2019), op-cit, p 334.

[3] Brickley, J. A., Coles, J. L., & Jarrell, G. (1997). Leadership structure: Separating the CEO and chairman of the board. Journal of Corporate Finance, Vol 03, N 03, p 194.

للاستفادة من السلطة التقديرية الموسعة وبالتالي تحويل ثروة المساهمين لمصلحتهم الخاصة والتي تقلل من قيمة المؤسسة.[1]

ومنه حسب الاهتمامات البحثية حول تأثير ازدواجية وظيفة المدير التنفيذي ورئيس مجلس الإدارة على التسيير الجبائي نجد دراسة Deslandes & Landry سنة 2009 التي اختبرت هذا العامل على مخاطر الانخراط في عدوانية التسيير الجبائي أن النتائج لم تكن ذات دلالة إحصائية أما Alliani & Zarai سنة 2012 كان موضوع دراستهم المؤسسات التونسية للفترة الممتدة بين 2000 – 2007 توصلا الباحثان بأن ازدواجية الوظيفة تشجع على الانخراط في التسيير الجبائي وبالتالي المساهمة في تخفيض معدل الضريبة الفعلي، في حين Minnick & Noga سنة 2010 يعتقد أن المؤسسات التي تكون فيها ازدواجية الوظيفة تتميز بإقبال أقل على ممارسة التسيير الجبائي وارتفاع أعبائها الضريبية، وتوصلت نتائج الدراسة التطبيقية لعدم وجود دلالة إحصائية مرتبطة بهذا المتغير.[2]

المطلب الثالث: المسير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية

1. مؤهلات المسير الجبائي، صفاته وأثرها على التسيير الجبائي

1.1 مؤهلات المسير الجبائي: يعتبر المسير الجبائي الشخص الأول الذي تقع على عاتقه مسؤولية تحديد البيئة الجبائية لأي قرار تسييري والمفاضلة بين مختلف الخيارات المتاحة وغيرها من الأعمال، ومن أجل تنفيذها بالشكل الصحيح يتطلب أن تتوفر فيه العديد من المؤهلات كالتحكم في تقنيات التسيير، التحكم في الجباية، التحكم في تقنيات المحاسبة، المعرفة القانونية، التحكم في تكنولوجيات الإعلام والاتصال:[3]

– **التحكم في تقنيات التسيير:** يجب على المسير الجبائي أن تكون له مؤهلات اتخاذ القرار من خلال قدرته على التشخيص والتنبؤ، تحديد البدائل وتقييمها واختيار البديل الأنسب، وأهم شيء في

[1] Fatouhi, K., Dabboussi, M. (2019), op-cit, p 334.

[2] ميلي، محمد لخضر.، بن عمارة، منصور. (2021)، مرجع سابق، ص 525.

[3] عياض، محمد عادل. (2003). محاولة تحليل التسيير الجبائي وأثاره على المؤسسات – حالة شركات الأموال في التشريع الجبائي الجزائري. رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، جامعة ورقلة، الجزائر، ص ص 18، 19.

تقييم البدائل الجبائية المتاحة إدراكه للآثار المالية المرتبطة بكل بديل مما يجعل تحكمه في تقنيات التسيير المالي أمر حتمي، كما أن توفر هذه المؤهلات تساهم بشكل كبير على تحقيق هدف الفعالية الذي يطمح إليه التسيير الجبائي.

– **التحكم في الجباية:** تحكم المسير الجبائي في الجباية أمر بديهي لأنها من اختصاصه واهتماماته، ويظهر هذا التحكم من خلال معرفته بمختلف القوانين والتشريعات الجبائية والنصوص التنظيمية والتعليمات والأوامر والمنشورات والقرارات وغيرها ذات الصلة، لأنها بمثابة قاعدة معطيات مهمة ورصيد معرفي مرتبط بمجاله، يمتلكه من أجل اتخاذ القرار وإدراك آثار هذه النصوص على المؤسسة من خلال تحديده لحقوق وواجبات المؤسسة اتجاه الإدارة الجبائية ومعرفته كذلك لتقنيات المراجعة والرقابة الجبائية.

– **التحكم في تقنيات المحاسبة:** تعتبر المحاسبة المادة الخام بالنسبة للجباية فمن خلالها يمكن تحديد الأوعية الضريبية كما هو الحال بالنسبة للضريبة على أرباح المؤسسات، كما أن التسيير الجبائي في بعض الدول مزال من مهام وظيفة المحاسبة والمالية، وهذا ما يجعل إلمام المسير الجبائي للتقنيات المحاسبية مهم للغاية خاصة أن المراجعة الجبائية الداخلية باعتبارها إحدى أدوات التسيير الجبائي تتداخل بشكل كبير مع المراجعة المحاسبية وهذا راجع لاعتمادها على نظام المعلومات المحاسبي من أجل القيام بالتشخيص المالي والجبائي للمؤسسة، أي ضمان الأمن الجبائي من مختلف المخاطر التي قد تتعرض لها المؤسسة.

– **المعرفة القانونية:** تعتبر المعرفة القانونية ضرورية بالنسبة للمسير الجبائي، ويرجع ذلك لعدة اعتبارات كونه عند تعامله مع الجباية يتناول بالدراسة نصوصا قانونية وتنظيمية، ويتطلب التعامل معها وجود مهارات خاصة للمسير لأن بعض التشريعات يمكن أن يتخللها الغموض مما يؤدي بالمؤسسة إلى عدم فهم القانون الجبائي وبالتالي وقوعها في المخاطر الجبائية.

– **التحكم في تكنولوجيات الإعلام والاتصال:** كما أشرنا سابقا إن قدرات وظيفة الضرائب أصبحت غير كافية من أجل مواكبة المستجدات التي تحدث اليوم، وبالتالي ضرورة إدماج مهارات فنية جديدة في الوظيفة الضريبية من بينها تمكن المسير الجبائي وتحكمه في التكنولوجيات الحديثة

بالإضافة للاتجاه نحو تطوير المزيد من المهارات التي تركز على التحليل وعلوم البيانات وأمثلة العمليات. [1]

2.1 تأثير صفات المسير الجبائي على التسيير الجبائي: من خلال الدراسة الاستقصائية التي قام بها Anna Feller و Deborah Schanz سنة 2014 مع بعض المسيرين والخبراء الجبائيين الألمانيين يرون أن القيم الأخلاقية، المعرفة القانونية، الاقتصاد، البراغماتية، هي صفات مهمة تميز المسير الجبائي وتؤثر في مهامه، نوضحها فيما يلي:[2]

– **أخلاقي:** تساهم القيم الأخلاقية للمسير الجبائي في تكريس المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة وتبني استراتيجية ضريبية تظهر دافعا قويا للامتثال وبالتالي ممارسة تسيير جبائي أقل عدوانية.

– **قانوني:** أي أن المسير الجبائي يركز على الأساس القانوني الذي ينص على انه لا ينبغي لأي شخص أو مؤسسة أن يدفع ضرائب أكثر مما يفرضها عليه القانون، أي أنه لا يدفع ضرائب أعلى طوعا، وبالتالي ممارسة تسيير جبائي أكثر عدوانية هنا.

– **اقتصادي:** بمعنى كيف يتصرف المسير الجبائي لصالح المساهمين؟ هل تفوق خسائر السمعة الوفورات الضريبية؟ يدعو هذا الشخص الذي خضع للمقابلة مع الباحثان إلى أن هناك الأمثل بين مزايا الادخار الضريبي (أي انخفاض التدفقات النقدية الخارجة) وتكاليف التوفير الضريبي (على سبيل المثال تكلفة السمعة)، وبالتالي يعتبر التسيير الجبائي أكثر أو أقل عدوانية اعتمادا على وظيفة الأداة المساعدة للمؤسسة.

– **براغماتي:** من خلال الاستجواب الذي قام به الباحثان في مقابلتهما حول: "إذا كان المسير الجبائي يعتقد أن شيئا ما يمكن أن يكون مفيدا من الناحية الضريبية ثم يقرر رأيه، كما يمكن للآخرين دعم هذا الرأي ولكن ليس من ناحية الاعتبارات الأخلاقية وإنما خارج اعتبارات المؤسسة" أجاب أنه في كثير من الأحيان لا يوجد سوى القليل من ذلك أما في الواقع يمكن لوظيفة الضرائب

[1] Wobke, H et al. (2019), op-cit, p 09.

[2] Feller, A., Schanz, D. (2014). The three hurdles of tax planning: How business context, aims of tax planning and tax manager power affect tax. Arqus Discussion Paper, No. 176, Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre (arqus), Berlin, pp 35,36.

أن تقرر لنفسها، وبالتالي التسيير الجبائي في هذه الحالة أكثر أو أقل عدوانية اعتمادا على قوة مدير قسم الضرائب لتنفيذ أساليب الوفر الضريبي الخاصة بهم.

2. تأثير سلطة المسير الجبائي على التسيير الجبائي

تعرف السلطة في سياق هذا الموضوع حسب SYDNEY FINKELSTEIN سنة 1992 بأنها:" قدرة الجهات الفاعلة الفردية على ممارسة فعل معين أو اتخاذ قرار أو تبني استراتيجية ما" وفتحت العديد من الدراسات المجال لتحليل السلطة بين كبار المسيرين والمدراء في المؤسسات على الرغم من أنه يمكن ممارسة السلطة في العديد من الأمور إلا أن SYDNEY FINKELSTEIN ركز في دراسته على دور السلطة في صنع الاستراتيجية، أدرك Child سنة 1972 أن السلطة أساسية للاختيار الاستراتيجي وقد أوصى بأن يدرس الباحثون السلطة لفهم ما هو استراتيجي من أجل اتخاذ مختلف الخيارات وذلك من خلال إجراء تنبؤات واثقة حول تأثير التوجهات الإدارية على الاستراتيجية، كما جادل Child أنه عندما يمكن قياس السلطة بشكل كاف يعني اليقين التنبئي العالي المحتمل الذي يجب تحقيقه، وهناك تأييد كبير لهذا الرأي من باحثين آخرين تدعو إلى استخدام السلطة مع تفضيل مختلف المديرين التنفيذيين لخياراتهم المفضلة وبالتالي يمكن رؤية السلطة على أنها تحتل موقعا مركزيا في صنع الاستراتيجية، وأكد العديد من الباحثين على دور السلطة في القرار الاستراتيجي ومساهمتها في صنع أعمال المسيرين، كما جادل Emerson سنة 1962 بأن السلطة هي مفهوم نسبي لا يمكن فهمه إلا في سياق معين، وتشير بعض الأبحاث أن قواعد السلطة لكبار المسيرين هي القدرة على التعامل مع المصادر الداخلية والخارجية لعدم اليقين.[1] بينما يرى Rosabeth Moss Kanter السلطة بأنها القدرة على تعبئة الناس والموارد للحصول على الأشياء المنجزة وبهذا المعنى فإنه يقصد القدرة أو الفعالية بدلا من الهيمنة أو السيطرة، ويشير وجود السلطة حسب رأيه بالقدرة على التصرف بمرونة وإنجاز المزيد من الأعمال، أولئك الذين يوصفون بأنهم أقوياء في المؤسسات يميلون إلى الحصول على مزيد من التعاون بسهولة أكبر ويتم تلبية احتياجاتهم وتترجم اقتراحاتهم إلى أفعال ويمكنهم الحصول على

[1] Finkelstein, S. (1992). Power in top management teams: Dimensions, measurement, and validation. Academy of Management Journal, Vol 35, N 03, p 506–508.

الموارد التي يحتاجونها للعمل بفعالية، وبالتالي الأشخاص الذين يفتقرون إلى السلطة هم في كثير من الأحيان أقل فعالية.[1]

وفي السياق الضريبي لكي تقوم المؤسسة بتبني طريقة تسيير جبائي مميزة يجب أن يكون المسير الجبائي يملك السلطة والقوة الكافية لتنفيذها بنجاح، نجد أن سلطة المسير الجبائي مدفوعة بكل من القوة التنظيمية لوظيفة الضرائب وكذلك السلطة الفردية المتعلقة بشخصية مدير الضرائب لأن العديد من أساليب التسيير الجبائي إن لم يكن معظمها تتطلب تغييرا ليس فقط على الورق وإنما تغييرا حقيقيا، كالتغيير في كيفية تسيير المؤسسة للأعمال التجارية أي تغيير في الجوهر والذي غالبا ما ينطوي هذا التغيير المسبق على عمل إضافي لوظائف أخرى في المؤسسة من المرجح أن تكون معارضة، وفقا لرؤى العديد من الباحثين الدين أجروا دراسات حول قوة وسلطة المسير الجبائي تشير إلى أن هذه القوة قد تنبع من مصادر مختلفة، وفي سياق التسيير الجبائي توجد أربعة مصادر تساعد في إنشاء والحفاظ على سلطة المسير الجبائي: السلطة الداخلية الرسمية ، السلطة الداخلية غير الرسمية ،السلطة الخارجية، القدرات، ويمكن أن تكون بعض النتائج التي توصل إليها Anna Feller و Deborah Schanz سنة 2014 حول سلطة المسير الجبائي على أنها مرتبطة بالمعرفة الحالية من البحوث العلمية الاجتماعية، ويحدد Kanter سنة 1979 ثلاثة مصادر للسلطة تتعلق بالإمداد، المعلومات والدعم ويمكن مطابقة الأخيرين مع رؤية Anna Feller و Deborah Schanz بأن آليات زيادة السلطة تنطوي على مزايا إعلامية وبناء تحالف استراتيجي مع وظائف المؤسسة الأخرى، FinkelStien سنة 1992 يحدد أربع فئات من السلطة (الهيكلية، الملكية، الخبراء، السلطة المرموقة) والتي يمكن أن تكون مرتبطة إلى حد كبير أيضا بالفئات التي صنفها Anna Feller و Deborah Schanz،[2] والمتمثلة فيما يلي:

– **السلطة الداخلية الرسمية:** من خلال الدراسة الاستقصائية التي قام بها الباحثان حددوا فيها مدى تنظيم السلطة الرسمية لوظيفة الضرائب على النحو التالي: تأثير كبير على التنفيذ الناجح للتسيير الجبائي، المستوى الهرمي وكذلك الرسمي، سلطة صنع القرار، وهي أدوات واضحة لزيادة

[1] Kante, R. (1981). Power, leadership, and participatory management, Theory Into Practice, Vol 20, N 04, p 221.

[2] Feller, A., Schanz, D. (2014). Op cit, p 14.

سلطة المسير الجبائي، فالتأثيرات الأكثر دقة هي استخدام أهداف محددة بعد الضريبة لإدارة الضرائب والتي قد تكون مرتبطة حتى بجزء من الراتب، هذه الأهداف المحددة تزيد من سلطة المسير الجبائي بطريقتين: أولا إنها تمكن وظيفة الضرائب باعتبارها الوصي الحقيقي على مصالح المالكين الذين هم من منظور نظري مهتمون بتعظيم التدفقات النقدية بعد خصم الضرائب، ثانيا الحافز من المرجح أن يؤدي الارتباط بنتائج ما بعد الضريبة إلى تحويل السلطة المحتملة إلى ممارسة السلطة وهذا فرق مهم في أبحاث السلطة، علاوة على ذلك بما أننا نعلم أن السلطة هي مفهوم نسبي يجب علينا أيضا تحليل كيفية ترتيب الوظائف الأخرى في المؤسسة خاصة أنه لا تهم الحوافز الضريبية لوظيفة الضرائب فحسب بل أيضا درجة مواءمة تلك الضرائب مع مصالح بقية الأعمال، وبالتالي فإن الباحثان يدعمان الأبحاث السابقة التي تفيد بأن الحوافز تعد أساس مختلف الوظائف والوحدات والإدارة العليا وعاملا حاسما إلى الحد التي تتحول فيه السلطة تجاه المسير الجبائي، ويرى الباحثان كذلك أنه كلما زادت الصراعات في المؤسسة قل احتمال تنفيذ استراتيجيات التسيير الجبائي بنجاح من طرف المسير الجبائي والتي غالبا ما تأتي في وقت ما قبل فرض الضريبة.[1]

– **السلطة الداخلية الغير رسمية:** فيما يتعلق بالأجزاء غير الرسمية من سلطة المسير الجبائي من المصادر التنظيمية التي حددها الباحثان في مقابلاتهما، خضع بعضها لأول تحقيق في الأدبيات الأكاديمية فيما يتعلق بأهمية العلاقات مع الإدارة العليا، يدرس Hilger وآخرون سنة 2013 الآثار المهنية للعلاقات بين المدير التنفيذي (CEO) وأعضاء فريق الإدارة العليا، استخلص الباحثان من هذه الدراسة أن العلاقات الشخصية مهمة للغاية في سياق الأعمال التجارية ويمكن أن تؤدي إلى المزيد من التقدم الوظيفي المحتمل في حالة العلاقات الجيدة، وبالتالي من المحتمل أن تكون العلاقات الشخصية مهمة في القرارات المتعلقة بالقضايا الضريبية كذلك، بشكل عام يبدو أن جودة العلاقات الداخلية مدفوعة بسمعة مدير وظيفة الضرائب وموظفيه، بناء على المقابلات التي قاموا بها توصلوا إلى أن المؤسسات لديها تصورات مختلفة جدا لكل من الشكل المثالي والفعلي للتعاون مع وظيفة الضرائب، وفي هذا الصدد يتمثل التحدي الذي يواجه وظيفة الضرائب في تحقيق توازن جيد بين سيطرة المؤسسات والشراكة مع المؤسسة، وإذا كانت تركز كثيرا حول "كونك شريكا تجاريا

[1] Feller, A., Schanz, D. (2014). Op cit, pp 14-15.

جيدا"، من المرجح أن تكون متفهما للغاية بأنه لا يمكن تنفيذ بعض أفكار ممارسات التسيير الجبائي، في حين أن التركيز على سيطرة المؤسسات يمكن أن يؤدي إما إلى الالتزام الصارم بأعمال الامتثال (حيث تكون السلطة الرسمية في كثير من الأحيان معيارا) أو إلى صعوبات بالغة لإنشاء التعاون بين مختلف أقسام المؤسسة.[1]

– **السلطة الخارجية:** نجد أن سلطة المسير الجبائي تزداد مع العلاقات خارج المؤسسة بحيث يكون هذه العلاقات مع السلطات المالية أو مستشاري الضرائب أو غيرهم من رؤساء الضرائب بهدف الوصول إلى غاياته، يمكن ربط مصدر هذه السلطة ببعدين حسب FinkelStien سنة 1992، أولا يمكن اعتباره سلطة خبير كما أشرنا سابقا إلى هذا النوع من السلطة لأنه يمنح مديري الضرائب الوصول إلى خبراء آخرين وبالتالي توسيع نطاق قدرتهم على جلب المعرفة ذات الصلة إلى المؤسسة، فـ FinkelStien لا يقيد سلطة الخبراء بطابعها الوظيفي بل يشدد على حقيقة أن الخبرة العامة تكون للتعامل مع الحالات الطارئة الحرجة التي من المحتمل الوقوع فيها، لذلك الحفاظ على العلاقات وخاصة مع مستشارو الضرائب والسلطات المالية من أجل اكتساب المعرفة حول الابتكار أو الجدل في مخططات التسيير الجبائي التي تزيد من سلطة المسير الجبائي وبالتالي احتمال أن يكون هذا التسيير الجبائي سينفذ الأساليب في وقت لاحق، بمعنى آخر تشكل السلطة الخارجية أيضا هيبة يتم تلخيصها على أنها "قدرة المسير على استيعاب عدم اليقين من البيئة المؤسسية"، ويرجع سبب زيادة الهيبة من سلطة المسير الجبائي إلى سبب مباشر يصف حقيقة العلاقات بحيث يمكن للأشخاص خارج المؤسسة المساعدة في الوصول إلى المعلومات والمعرفة، أما السبب الغير مباشر فهو يؤثر على كيفية استجابة الأشخاص داخل المؤسسة لمسير يتمتع بعلاقات خارجية قوية، ويشدد FinkelStien على حقيقة أن رموز السلطة مثل العلاقات مع الأشخاص الأقوياء ستؤثر على مجرد إدراك قوة هذا الشخص، فقد قدم الباحثان أمثلة من خلال المقابلات التي قام بها حول السبب المباشر والغير مباشر، فحسب ما توصل إليه غالبا ما تستخدم الاستشارات الجبائية كمولدات أفكار للتسيير الجبائي الجديد والأساليب، أو العمل كمقدمي للمعلومات حول تغييرات قانون الضرائب في البلدان التي تكون المؤسسة تعمل فيها، من ناحية أخرى أفاد المسيرون الجبائيون أن المصداقية الخارجية لأفكار التسيير الجبائي إما من خلال

[1] Feller, A., Schanz, D. (2014). Op cit, pp 15,16.

المشورة الضريبية أو من خلال تقديم أمثلة من أساليب التسيير الجبائي المنفذة في أماكن أخرى لبعض المؤسسات لأنها قد تؤدي إلى قبول أعلى لأساليب التسيير الجبائي المقترحة.[1]

– **القدرات:** تتبع الفئة الأخيرة من سلطة المسير الجبائي من القدرات الفردية لمدير وظيفة الضرائب، في حين أن بعض الباحثين يقللون من تأثير الأفراد على الهيكل الذي يعملون فيه ويشير Kanter سنة 2001 أن إبراز السلطة في المؤسسات مدفوع بمهارتين محددتين: أولا يحتاج الفرد إلى امتلاك القدرة على المساهمة بطريقة فريدة من نوعها مما يعني أن نتائجه تستند إلى نتائج خاصة، ثانيا يحتاج الفرد إلى أن يكون قادرا على الانضمام بنجاح إلى شبكات السلطة، فبناء على هذه الرؤى نلخص القدرات الأساسية لاكتساب و الحفاظ على سلطة المسير الجبائي إلى جانبين وهما المعرفة الوظيفية الخبيرة والمهارات الاجتماعية، ويشير Anna Feller و Deborah Schanz إلى أن مهارات الاتصال تعتبر ضرورية أيضا للصعود الفعال والتواصل وبناء العلاقات مع صناع القرار، مثل المدير المالي، وغيره مما يساعد المسيرين على إدارة مواردهم بكفاءة وتحقيق أهداف التسيير الجبائي.[2]

المبحث الثالث: قياس التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية

تختلف وتتعدد مقاييس التسيير الجبائي المستخدمة في الدراسات السابقة اعتمادا على إمكانية وصول الباحثون إلى البيانات والمعلومات بشكل عام أو خاص، وبالتالي سنحاول من خلال هذا المبحث تقديم عرضا لمختلف النماذج المستخدمة في قياس التسيير الجبائي لا سيما معدل الضريبة الفعلي ETR الذي استخدم على نطاق واسع من قبل الباحثون لتعزيز دراساتهم وحتى من قبل المهنيين والمؤسسات بحيث أصبح يفصح عنه في التقارير المالية للعديد من المؤسسات.

[1] Feller, A., Schanz, D. (2014). Op cit, pp 16,17.

[2] Idem, op cit, p 17.

المطلب الأول: معدل الضريبة الفعلي"Effective tax rate"

1. الاهتمامات البحثية في معدل الضريبة الفعلي

هناك العديد من الأبحاث والدراسات التي اهتمت بمعدل الضريبة الفعلي ومختلف العوامل المؤثرة فيه سواء على المستوى الكلي باعتباره نموذج لتقييم الإصلاحات الضريبية للبلدان وأداة مهمة لجدب الاستثمار أو على المستوى الجزئي باعتباره مقياس للتسيير الجبائي في المؤسسات الاقتصادية وقياس المخاطر الضريبية والتهرب الضريبي وغيره، وبالتالي سنقدم عرضا لمختلف الدراسات ذات الصلة:

– **الدراسات التي تمت على المؤسسات الأمريكية:** قام Dyreng وآخرون سنة 2010 بتتبع حركة 908 مدير تنفيذي عبر 1138 مؤسسة أمريكية خلال السنوات من 1992 إلى 2006، ووجدوا أن المديرين التنفيذيين الأفراد يلعبون دورا مهما في تحديد ETR، وقد استخدم Dyreng وآخرون سنة 2008 معدل الضريبة الفعلي النقدي طويل الأجل لدراسة مدى وصول بعض المؤسسات القادرة على تجنب الضرائب على فترات تصل إلى عشر سنوات والمعدلات التنبئية بالتهرب الضريبي على المدى الطويل، وقد تمت الدراسة على عينة مكونة من 2077 مؤسسة أمريكية وتوصلت نتائج الدراسة لوجود تباين كبير في التهرب الضريبي، فعلى سبيل المثال ما يقارب ربع المؤسسات التي شملتها العينة قادرة على الحفاظ على معدلات الضريبة الفعالة النقدية وتكون أقل من 20% على المدى الطويل، مقارنة بعينة متوسط معدل الضريبة من حوالي 30%، وبالمثل وجد McGuire وآخرون سنة 2012 وجدوا أن الخبرة الصناعية الخاصة بمؤسسة التدقيق الخارجي تؤدي إلى زيادة التهرب الضريبي.[1] كما قام Olhoft سنة 1999 بفحص المتغيرات التي تلعب دورا رئيسيا في المؤسسات التي تتجنب المزيد من الضرائب على الأرباح مما يؤدي إلى انخفاض معدلات الضرائب الفعالة ETR، وقد توصل إلى أن المؤسسات الكبيرة الحجم تدفع ضريبة لكل دولار من الربح أكثر مما تدفعه المؤسسات الصغيرة، ومع ذلك فإن المؤسسات ذات

[1] مؤسسة التدقيق الخارجي: هي عبارة عن مؤسسة تقع في الولايات المتحدة والعديد من دول العالم تقدم خدمات واستشارات ضريبية بالإضافة إلى التدقيق في البيانات المالية لعملائها وقد أثبتت العديد من الدراسات على أنها تلعب دور مهم في زيادة التهرب الضريبي.

الحجم الأكبر تدفع الضريبة على الأرباح أقل لكل دولار من الربح مقارنة بالمؤسسات ذات الربح المنخفض وبالتالي فإن الربح الأعلى هو المرتبط بتجنب الضريبة على الأرباح أي أن المؤسسات متعددة الجنسيات لديها علاقة سلبية قوية بين الربح و ETRs، مما يشير إلى أن المؤسسات متعددة الجنسيات تتجنب المزيد من الضرائب لكل دولار من الربح من المؤسسات المحلية الأمريكية.[1]

- **الدراسات التي تمت على المؤسسات الصينية:** درس Liu و Cao سنة 2007 محددات ETR لـ 425 مؤسسة مدرجة في سوق الأسهم الصينية لفترة سبع سنوات 1998-2004، تمثلت هذه المحددات في حجم المؤسسة، الرافعة المالية الأصول، الربحية، الملكية، القطاع، والعمالة الزائدة، ووجدوا أن حجم المؤسسة وكثافة رأس المال ليس لهما تأثير كبير على ETR بينما يكون للرافعة المالية تأثير سلبي، ويميل ETR إلى أن يكون أصغر بالنسبة للمؤسسات التي تعاني من العمالة المفرطة، ويبدو أن هذه النتيجة الأخيرة ناجمة عن تشجيع الحكومة للعمالة، ووجدوا أيضا أنه كلما زادت حصة الملكية من قبل أكبر مساهم زاد ETR، كما قام Luo و Gillis سنة 2012 بفحص جميع المؤسسات العمومية غير المالية المدرجة في سوق الأسهم A في الصين بين عامي 1998 و 2006 لتحديد كيف تؤثر ملكية الدولة والحالة الضريبية وحجم المؤسسة على ETR ووجدوا أن المؤسسات التي يسيطر عليها القطاع الخاص لديها أعلى ETR من المؤسسات التي تسيطر عليها الدولة.[2]

- **الدراسات التي تمت على المؤسسات الماليزية:** درست Fazliza Mohd Kasim و Natrah Saad سنة 2019 محددات استراتيجيات التهرب للمؤسسات متعددة الجنسيات في ماليزيا من خلال النظر في معدلات الضرائب الفعالة ETR، وقد استخدمت هذه الدراسة بيانات نموذج الإقرار الضريبي (يستخدم نموذج الإقرار الضريبي في قياس التسيير الجبائي سنفصل فيه لاحقا) من مجلس الإيرادات الداخلية الماليزي (IRBM) لنمذجة ETR للمؤسسات متعددة الجنسيات في ماليزيا كوكيل للتهرب الضريبي، وقد تم إجراء تحليل الانحدار من أجل تحقيق أهداف الدراسة

[1] Ying, W., Michael, C., & Debra, J. (2014). Determinants of Effective Tax Rate of China Publicly Listed Companies. International Management Review. Vol 10, N 01, pp 11-12.

[2] Idem, p 12.

وتوصلت الباحثتان إلى أن المؤسسات متعددة الجنسيات في ماليزيا يمكن أن ترتبط بالتهرب الضريبي لأن معدلات الضريبة على الأرباح غير المسجل لديها أقل من معدلات الضرائب القانونية على النحو المنصوص عليه في قانون ضريبة أرباح المؤسسات لعام 1967، وتشير النتائج أيضا إلى أن حجم المؤسسة وربحيتها واتساع نطاق عملياتها الأجنبية وكثافة رأس المال والرافعة المالية هي محددات التهرب الضريبي للمؤسسات متعددة الجنسيات في ماليزيا، ومن شأن هذه النتائج أن تساعد واضعي السياسات على معايير اختيار حالات مراجعة الحسابات من خلال التركيز على المؤسسات متعددة الجنسيات ذات الربحية العالية والعمليات الأجنبية الواسعة النطاق وكثافة رأس المال والنفوذ المرتفع،[1] ودرس Derashid و Zhang سنة 2003 تأثير ملكية الدولة باعتبارها مساهم على معدل الضريبة الفعلي في ماليزيا مع عدم وجود نتائج مهمة، إلا أن Liu و Cao سنة 2007 أكد أنه كلما ارتفعت مساهمة مستثمر ما كلما ارتفع معدل الضريبة الفعلي.[2]

- **الدراسات التي تمت على المؤسسات اليابانية:** في دراسة تقييمية قام بها Toshiyuki Uemura سنة 2022 حول الإصلاحات الضريبية للمؤسسات اليابانية في عام 2010 استخدم الباحث في تقديراته متوسط معدل الضريبة الفعلي (EATR) ومعدل الضريبة الحدية الفعال (EMTR)، والتي اعتبرها الباحث من بين الطرق الشائعة للمقارنات الدولية (يعتبر هذين المقياسين نوعين من أنواع معدل الضريبة الفعلي سنفصل فيهم لاحقا)، بحيث خفضت اليابان معدل الضريبة القانوني (معدل الضريبة على أرباح المؤسسات) وفي نفس الوقت وسعت القاعدة الضريبية، حللت هذه الدراسة الآثار المختلفة لخفض معدل الضريبة وإصلاح طريقة الاستهلاك من خلال إجراء عمليات محاكاة لتمثيل آثار كل إصلاح على EATR و EMTR، أدى الإصلاح الضريبي في اليابان في عام 2010 إلى خفض كل من EATR و EMTR عن طريق خفض معدلات الضرائب لم يكن لإصلاح ذو تأثير على EATR ورفع EMTR ، ولكن كان له تأثير محدود على المؤسسات ذات الأصول المؤهلة القابلة للاهتلاك، ومنه يكمن التأثير العام لضريبة أرباح

[1] Fazliza, M K., Natrah, S. (2019). Determinants of Corporat Tax Avoidance Strategies Among Multinational Corporations in Malaysia. International Journal of Public Policy and Administration Research. Vol 06, N 02, p 74.

[2] Ying, W., Michael, C., & Debra, J. (2014) , op-cit, p 13.

المؤسسات في أن الإصلاح المتمثل في تخفيض معدل الضريبة على أرباح المؤسسات تجاوز تأثير إصلاحات طريقة الإهتلاك، وبالتالي انخفض EMTR.[1]

- **الدراسات التي تمت على المؤسسات السويدية:** حلل Heshmati و آخرون سنة 2010 ETR على توزيع حجم المؤسسات السويدية من 1973 – 2002، وتم النظر في تأثير الوقت والصناعة، وقد خلصت نتائج الدراسة بأن ETR يختلف حسب حجم المؤسسة والصناعة ومع مرور الوقت، أي أن المؤسسات الأصغر حجما لديها ETR أعلى من المؤسسات الكبيرة وكان هناك عدم المساواة في المتوسط والتباين في ETR بين القطاعات الصناعية، وخلصوا إلى أن ETR تؤثر على توزيع حجم المؤسسات وكذلك تكوين الصناعات وأن النظام الضريبي السويدي يفضله القطاعات والمؤسسات التي تملك رأس مال كثيف.[2]

- **الدراسات التي تمت على المؤسسات الجزائرية:** دراسة عباسي صابر سنة 2016/2015 حول دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية وكانت دراسة مقارنة بين عينة من المؤسسات الجزائرية والأجنبية، فمن خلال النمذجة القياسية لمتغيرات الدراسة تحقق الباحث من أثر محددات تسيير الضريبة ومن بينها معدل الضريبة الفعلي على محددات خلق القيمة والمتمثلة في صافي التدفقات التشغيلية والعائد على حقوق المساهمين وربحية الأسهم وكانت نتائج المؤسسات الجزائرية مختلفة فيما بينها، حيث توصل لوجود علاقة موجبة بين ETR وصافي التدفقات التشغيلية ومؤشر العائد على حقوق المساهمين بالنسبة لمؤسسة سوناطراك، أما مؤسسة سيفيتال فكانت العلاقة موجبة بين ETR وصافي التدفقات التشغيلية وعلاقة سالبة مع مؤشر العائد على حقوق المساهمين.[3]

---

[1] Toshiyuki, U. (2022). Evaluating Japan's corporate income tax reform using firm-specific effective tax rates. Japan & The World Economy. Vol 60, p 01.

[2] Ying, W., Michael, C., & Debra, J. (2014) , op-cit, pp 12.

[3] عباسي، صابر. (2015-2016)، مرجع سابق، ص ص 234-235.

2. مفهوم معدل الضريبة الفعلي:

تختلف معدلات الضرائب الفعلية ETR عن معدلات الضرائب القانونية[1] من حيث أنها تحاول قياس الضرائب المدفوعة كنسبة من الدخل الاقتصادي، في حين تشير المعدلات القانونية إلى مقدار المسؤولية الضريبية (قبل أي ائتمان) بالنسبة للدخل الخاضع للضريبة، والذي يحدده قانون الضرائب ويعكس المزايا الضريبية والإعانات المضمنة في القانون، ونظرا لعدم الوصول إلى البيانات التفصيلية من التصريحات الضريبية فقد قدر معظم الباحثين ETR استنادا إلى البيانات المتحصل عليها من التقارير المالية للمؤسسات.[2]

وفقا للمفهوم العام للضرائب الفعلية يختلف معدل الضريبة الفعلي باختلاف نوع الضريبة فيوجد على سبيل المثال معدل الضريبة الفعلي على أجور العمال، معدل الضريبة الفعلي على الاستهلاك الذي يعبر عنه بنسبة مئوية تحسب من خلال قسمة الدخل الخاضع لضريبة الاستهلاك قبل فرض الضريبة على قيمة ضريبة الاستهلاك التي يتم تحديدها وفقا لقوانين البلد، معدل الضريبة الفعلي على رأس المال،[3] أما أهم نوع يتمثل في معدل الضريبة على أرباح المؤسسات الفعلي والذي يعتبر من بين النماذج المثلى في قياس التسيير الجبائي، ويعرف بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما على أنه إجمالي الأعباء الضريبية على الأرباح مقسومة على الربح المحاسبي قبل الضريبة (النتيجة العادية قبل الضرائب) ويرمز له بالرمز ETR أو ETR_S اختصار لـ Effective Tax Rate، ويستعمل في العديد من المراجع CETR اختصارا لـ Cash Effective Tax Rate ويقصد به هنا معدل ضريبة أرباح المؤسسات الفعلي المحدد على أساس

---

[1] معدل الضريبة القانوني: يقصد به معدل الضريبة الذي يحدده القانون سواء تعلق بالضرائب على أرباح المؤسسات أو على المبيعات أو غيرها من أصناف المداخيل وفي سياق التسيير الجبائي يعتبر معدل الضريبة القانوني كمعدل نظري بينما معدل الضريبة الفعلي هو المعدل الحقيقي الذي يعبر عن النسبة المدفوعة فعليا من دخل معين كضريبة.

[2] GAO. (May 2013). Corporat Income Tax Effective Tax Rates Can Differ Significantly from the Statutory Rate. Report to Congressional Requesters, P 02. . Detailed Website : http://www.gao.gov (Consulted on 31/08/2022 – 18h :20m).

[3] Carlos Martinez, M. (October 2000). ECFIN's Effective tax rates- Properties and Comparisons with other tax indicators. Economic Papers, Number 146, pp 25-32. Detailed Website : http://aei.pitt.edu/ (Consulted on 31/08/2022 – 18h :07m).

نقدي بحيث يعبر عن الضرائب النقدية المدفوعة مقسوما على الربح المحاسبي قبل الضريبة ويكمن الفرق بينهما في كون الأول يعبر عن الأعباء الضريبية لأغراض إعداد التقارير المالية (يتم حسابه بناء على بيانات القوائم المالية للمؤسسات ويفصح عنه في التقارير المالية لها في بند الضرائب)، أما النوع الثاني ETR_S يعبر عن الأعباء الضريبية القائمة على النقدية.[1]

عند استخدام ETR كمقياس للتسيير الجبائي فإن الافتراض الضمني هو أن ETR المنخفضة تعبر عن تسيير جبائي أعلى، وتشير العديد من الدراسات أن مراقبة ETR بنسبة 30 في المائة غير مفيدة لقياس التسيير الجبائي دون معرفة فرص المؤسسة وقيودها، على سبيل المثال يمكن أن يعكس ETR تسييرا جبائيا فعالا لمؤسسة محلية تعتمد على تقنيات عالية للتقليل من الضرائب بحيث تطالب بمصاريف البحث والتطوير الحكومية، ولكن التسيير الجبائي للمؤسسات متعددة الجنسيات يتيح لها فرص كبيرة لمزيد من التخفيضات في الضرائب عن طريق أسعار التحويل (يتم التفصيل فيها في الفصل الثالث) ... الخ، وبالتالي فإن استخدام ETR كمقياس لا سيما في الدراسات التي تدرس قيود التسيير الجبائي يمكن أن يكون مشكلة في حالة عدم معرفة المؤسسة للفرص والقيود التي تحيط بها.[2]

تستحوذ ETR على كل من قرارات التشغيل والاستثمار والتمويل الاستراتيجية للمؤسسة التي غالبا ما تنشأ منها الفوائد الضريبية بشكل طبيعي بالإضافة إلى الإجراءات الإضافية التي تتخذها المؤسسات للحد من التزاماتها الضريبية، على سبيل المثال يمكن لمؤسسة متعددة الجنسيات الإبلاغ عن انخفاض ETR ببساطة بسبب قرارات متعلقة بالاستثمار، كما تكشف الدراسات الحديثة أن جزءا كبيرا من الاختلافات في تقارير الاستثمار الأوروبية يفسر إلى عوامل غير ضريبية، على سبيل المثال يصف Edwards وآخرون سنة 2018 الأعباء الضريبية بأنها دالة خطية حيث يلتقط الاعتراض تأثيرات مستقلة عن ربح الفترة الحالية ونتيجة لذلك يمكن أن تتغير ETR ببساطة بسبب التغيرات في الربح قبل الضرائب، يقدر الباحثون أن 69 إلى 100 في المائة من اتجاهات

---

[1] Ying, W., Michael, C., & Debra, J. (2014) , op-cit, pp 14.

* يحسب معدل الضريبة الفعلي بالعلاقة التالية: $= \frac{\text{إجمالي أعباء ضريبة الأرباح}}{\text{النتيجة العادية قبل الضرائب}}$

[2] Casey, S., Bridget, S .& Brian, W. (March 2018). Effective Tax planning, pp 6-7. Detailed Website : https://tax.unc.edu/ (Consulted on 26/01/2022 – 12h :05m).

السلاسل الزمنية في ETR يمكن تفسيرها بالنمو في الربح قبل الضرائب وليس في التغيرات في التهرب الضريبي، وفي هذا السياق يقدم Drake وآخرون سنة 2018 دليلا على أن المحاسبة المالية لبدائل التقييم يمكن أن تؤدي إلى تباين السلاسل الزمنية التي يمكن التنبؤ بها في ETR التي تربك الاستدلالات حول التغييرات في مدى التسيير الجبائي، يوثق Schwab وآخرون سنة 2018 التحيز المنهجي في كل من مبادئ المحاسبة المقبولة عموما و ETRs النقدية التي تنشأ بسبب الأداء التاريخي الضعيف مع مستويات منخفضة للغاية من ETRs من المرجح أن تعكس ضعف الأداء من التسيير الجبائي.[1]

3. العوامل المؤثرة في معدل الضريبة الفعلي

– **حجم المؤسسة ومعدل الضريبة الفعلي:** هناك وجهتا نظر مختلفتان حول العلاقة بين ETR و حجم المؤسسة تفسرهما كل من نظرية التكلفة السياسية ونظرية السلطة السياسية للتسيير الجبائي ففي ظل نظرية التكلفة السياسية فإن التركيز والاهتمام يكون للأكبر والأكثر ازدهارا وبالتالي تعتبر المؤسسات ضحايا لإجراءات تنظيمية من قبل الحكومة وتحويلات الثروة، وتعتبر الضرائب جزء من إجمالي التكاليف السياسية التي تتحملها المؤسسات، وتجادل هذه النظرية أن المؤسسات الكبيرة لديها ETR أعلى، على النقيض من ذلك فإن وجهة النظر في ظل نظرية القوة السياسية تدعي بأن المؤسسات الكبيرة لديها ETR أقل، لأن لديهم موارد كبيرة متاحة لهم للتلاعب لصالحهم والمشاركة في ممارسات التسيير الجبائي وتنظيم أنشطتهم لتحقيق الوفورات الضريبية المثلى، وقد توصلت دراسات لمؤسسات أمريكية حول العلاقة بين ETR وحجم المؤسسة لنتائج متضاربة، بينما يجد Zimmerman سنة 1983 ارتباطا إيجابيا بين ETR وحجم المؤسسة، بينما توصل Porcano سنة 1986 لوجود ارتباط سلبي بين هذه المتغيرات.[2]

– **قرارات التمويل والاستثمار ومعدل الضريبة الفعلي:** يمكن أن تؤثر قرارات التمويل التي تتخذها المؤسسات على ETR لأن القوانين الضريبية عادة ما تتيح المعاملة الضريبية التفاضلية لقرارات هيكل رأس المال، على سبيل المثال في الحالة التي تعتمد عليها المؤسسة بشكل أكبر على تمويل

[1] Casey, S., Bridget, S .& Brian, W. (March 2018).op-cit, pp 7-8.

[2] Grant, R., Roman, L. (2007). Determinants of the variability in corporate effective tax rates and tax reform: Evidence from Australia. Journal of Accounting and Public Policy. Vol 26, p 691.

الديون بدلا من تمويل الأسهم لدعم عملياتها التجارية بالنظر إلى أن مصاريف الفائدة هي أعباء قابلة للخصم في حين أن توزيعات الأرباح ليست كذلك، فمن المتوقع أن تقوم المؤسسات التي تتمتع برافعة مالية جيدة وبنسب عالية نوعا ما يكون لديها في المقابل ETR أقل، وفي هذا السياق توصل Stickney و McGee سنة 1982 وكذلك Gupta و Newberry سنة 1997 لوجود ارتباطا سلبيا بين ETR والرافعة المالية، ولهذا فإن قرارات الاستثمار هي الأخرى تؤثر على ETR، كقوانين الضرائب في بعض الدول عادة ما تسمح للمكلفين بالضريبة بخصم تكلفة الأصول القابلة للاهتلاك على مدى فترات قصيرة من مدة حياتهم الاقتصادية، ومن المتوقع أن المؤسسات الأكثر كثافة في رأس المال يكون لديها ETR أقل، أما Gupta و Newberry توصل بأن المؤسسات التي لديها نسبة أكبر من الأصول الثابتة لديها ETR أقل بسبب الحوافز الضريبية، في حين أن المؤسسات التي لديها أكبر نسبة من المخزون لديها ETR أعلى، كما توفر مصاريف البحث والتطوير وفر ضريبي استثماري للمؤسسات كثيفة البحث والتطوير وهذا يشير إلى العلاقة السالبة مع ETR.[1]

- **الإصلاح الضريبي ومعدل الضريبة الفعلي:** حقق Grant, R., Roman, L سنة 2007 فيما إذا كان الإصلاح الضريبي لـ Ralph له تأثير على ETR وإذا كان يؤثر على العلاقة بين ETR والمتغيرات التي تعكس نتائج قرارات التمويل والاستثمار الخاصة بالمؤسسات، ومن بين مقترحات الإصلاح الضريبي التي قدمها Ralph نجد الإصلاحات التي تزيد من ضريبة أرباح المؤسسات وتشمل: التخلي عن طريقة الاهتلاك المتزايد، إصلاحات التصميم الضريبي الرفيعة المستوى التغييرات في فرض الضرائب على الاستثمارات مثل إزالة الضرائب على الأرباح الناتجة عن التنازل عن الأصول القابلة للاهتلاك، تدابير النزاهة، الإصلاحات الضريبية على الأرباح الرأسمالية، أما الشق الثاني من الإصلاحات متمثل في تلك التي تقلل من إيرادات ضريبة أرباح المؤسسات وتشمل: تخفيض معدلات ضريبة أرباح المؤسسات، تدابير الأعمال التجارية الصغيرة صافي تأثير الإيرادات الضريبية للمؤسسات. فالغرض من هذه الإصلاحات الضريبية هو زيادة عدد المؤسسات والإيرادات الضريبية لذلك ينبغي اعتبارها إصلاحات ضريبية لتوسيع الوعاء الضريبي، وبصفة عامة من المتوقع أن يؤثر الإصلاح الضريبي لـ Ralph إلى انخفاض صافي

[1] Grant, R., Roman, L. (2007). op-cit, p 692.

الإيرادات الضريبية على أرباح المؤسسات للحكومة الأسترالية والتي تبلغ 4.99 مليار دولار أسترالي للفترة الممتدة من 1999-2005، وبالتالي من المتوقع أن يكون للإصلاح الضريبي ارتباط سلبي كبير مع ETR، ومن الممكن أيضا أن يؤثر على الجمعيات بين ETR والمتغيرات التي تعكس نتائج تمويل المؤسسات وقرارات الاستثمار من حيث التمويل، حيث تعتمد المؤسسات بشكل أكبر بشأن تمويل الديون في هيكل رأس المال الخاص بهم وبالتالي من المتوقع أن يؤدي ذلك إلى زيادة ETR بعد الإصلاح الضريبي، حيث أن تخفيض معدل ضريبة أرباح المؤسسات يقلل من الوفورات ضريبية على الفائدة، أما بالنسبة للاستثمار فالمؤسسات كثيفة رأس المال يتوقع أن يزداد ETR بعد الإصلاح الضريبي بسبب إزالة تسارع انخفاض قيمة العملة وخفض معدل ضريبة المؤسسات، أما كثافة المخزون هي بديل لكثافة رأس المال فالمخزون المكثف يؤدي إلى انخفاض في ETR بعد الإصلاح الضريبي، وأخيرا فإن مقاربة Ralph لم تقترح أي تغيير في السياسة الضريبية للامتياز الضريبي للبحث والتطوير وبالتالي فإن من غير المتوقع أن يكون للإصلاح الضريبي تأثير على الارتباط بين ETR ونفقات البحث والتطوير.[1]

المطلب الثاني: مقاييس بديلة لمعدل الضريبة الفعلي

1. متوسط معدل الضريبة الفعلي والإجمالي

- متوسط معدل الضريبة الفعلي Effective Average Tax Rates (EATR): استخدمت العديد من الدراسات متوسط معدل الضريبة الفعلي كمعدل ضريبي مقارب لمعدل الضريبة الفعلي الحدي، وكمثال عن هذا النموذج يرى Feldstein و Summers سنة 1979 أن حساب متوسط معدل الضريبة الفعلي يساوي ضرائب المؤسسات المدفوعة بالإضافة إلى الضرائب الشخصية المستحقة على أرباح المؤسسات وفوائدها المدفوعات كنسبة من دخل رأس المال (صافي نتيجة المؤسسة - ربح) ويتم قياسها باستخدام المعلومات المحاسبية الموجودة في القوائم المالية، يجادل الباحثان أن متوسط معدل الضريبة الفعلي له أثر رجعي أي ينظر إلى الوراء، على سبيل المثال إذا كان قانون الضرائب يتصف بعدم الثبات ويختلف من فترة لأخرى سوف يطبق على الاستثمارات المستقبلية نظاما مختلفا عن الماضي، وفي هذه الحالة لا بد أن يكون هناك إجراء ينظر بأثر

[1] Grant, R., Roman, L. (2007).op-cit, pp 692-693.

رجعي لوصف وتحديد تأثير الضرائب على الاستثمارات المستقبلية، وكمثال آخر قد يكون لدى المؤسسة القليل من الالتزامات الضريبية في سنة ما عندما تكسب دخلا مرتفعا ويعود السبب ربما لقيامها بترحيل الخسائر الضريبية السابقة، ستكون نتيجة متوسط معدل الضريبة الذي قد يقلل من تأثير الضرائب على الحافز للقيام باستثمار جديد، في حين أن متوسط معدلات الضرائب سهل الحساب نسبيا .[1]

يعرف GAO متوسط معدل الضريبة الفعلي على أنه نسبة الضرائب المدفوعة أو الالتزامات الضريبية المستحقة في سنة معينة على صافي الربح الذي حققته المؤسسة في ذلك العام، ويعتبره ملخص جيد للعبء الضريبي الإجمالي للمؤسسة على الربح المكتسب خلال تلك الفترة المحددة، ويشير "العبء" في هذا السياق إلى ما تحوله المؤسسة إلى الخزينة العمومية ويسمى أيضا العبء القانوني، ومع ذلك قد يختلف العبء القانوني عن العبء الاقتصادي الذي يقيس الخسارة في النتيجة بعد الضريبة بسبب الضريبة، ويمكن أن يستمد الربح المدرج في حساب متوسط معدل الضريبة الفعلي من الاستثمارات التي حصلت عليها المؤسسة في السنوات الماضية المختلفة بالإضافة إلى جميع الاستثمارات التي حصلت عليها في السنة الحالية، وهي لا تتضمن تقديرات لأي ربح يمكن كسبه في المستقبل، للإشارة فإن الربح المدرج في حساب متوسط معدل الضريبة الفعلي يمكن أن يستمد من الاستثمارات التي حصلت عليها المؤسسة في السنوات الماضية المختلفة بالإضافة إلى جميع الاستثمارات التي تمت في السنة الحالية، وهي لا تتضمن تقديرات لأي ربح يمكن كسبه في المستقبل، كما يستخدم مقياس متوسط معدل الضريبة الفعلي لدراسة آثار الضرائب على القرارات المتعلقة بالاستثمارات.[2]

- متوسط معدل الضريبة الفعلي الإجمالي Effective Average Tax Rates Total (EATRT): يتم قياسه من خلال إجمالي الضرائب المفروضة على المؤسسة بالإضافة إلى

[1] Roger, G., Laura, K,& Joel, S.(February 2003). A new Summary Measure of The Effective Tax Rate on Investment. Working Paper 9535. National Bureau of Economic Reserche. Cambridge, pp 09-10, Detailed Website : http://www.nber.org/papers/w9534 (Consulted on 31/08/2022 – 18h :07m).

[2] GAO. (May 2013). op-cit, p 09.

الضرائب على المكية العقارية والضرائب الشخصية على الفائدة وتوزيعات الأرباح مقسومة على إجمالي الربح.[1]

2. معدل الضريبة الحدي Marginal Tax Rates (MTR): يعتبر معدل الضريبة الحدي أحد المفاهيم الضرورية لفهم السياسة الضريبية والتسيير، لأن تأثير الضرائب مهم للعديد من القرارات المالية بما في ذلك القرارات التي تتعلق بوجوب زيادة أرباح إضافية أم لا، وكيفية هيكلة الأعمال التجارية، وتحديد مقدار التبرعات مثلا، حيث تظهر العديد من الأبحاث أن معظم المكلفين بالضريبة من الأشخاص حتى أولئك الذين يتمتعون باستقرار ونمو مالي ليسوا على دراية بمعدل الضريبة الحدي، علاوة على ذلك أصبح تحديد معدل الضريبة الحدي من طرف المكلف بالضريبة أكثر تعقيدا بسبب التغييرات في قوانين الضرائب وتعقيد النظم الضريبية بالإضافة إلى تأثير الضرائب على القرارات المالية، ويقصد بمعدل الضريبة الفعلي الحدي مقدار الضريبة التي يدفعها المكلف بالضريبة على وحدة نقدية (الدينار مثلا) إضافية من الربح، أي أنه يحسب بقسمة مبلغ الضرائب الناتج عن ربح إضافي مقسوما على إجمالي الربح،[2] كما يركز هذا المقياس على العبء الضريبي المرتبط باستثمار معين (عادة على مدى العمر الكامل لذلك الاستثمار) وهو مقياس أفضل للآثار التي تحدثها الضرائب على حوافز الاستثمار.[3]

يرى George A.Plesko سنة 2003 أن معظم الأبحاث التي تدرس تأثير الضرائب على سلوك المؤسسات تهتم بمعدل الضريبة الحدي، وهو المعدل الذي يريد الشخص التحكم فيه لأنه يعكس التغير في الضريبة المرتبطة بأي قرار معين، وبحكم تعريفه فإن سياق استعراض معدل الضريبة الحدي قد يختلف داخل المؤسسة حتى لو تم تحديده بوضوح فإنه قد لا يكون نفسه، بينما هناك ثلاثة مقاييس متميزة لاستعراض MTR بالنسبة لأي نشاط، تركز الدراسة التي قام بها الباحث نفسه على استعراض MTR "للدولار الأخير"، والذي يمثل مبلغ الضريبة المدفوعة (المدخرة) على آخر دولار من الربح المكتسب (الخصم المأخوذ) فعلى سبيل المثال يقيس MTR

[1] Fullerton, D. (May 1983). Which Effective Tax Rate? Working Paper No 1123. National Bureau of Economic Reserche. Cambridge, p 03.

[2] Carol M, F., Timothy J, R ,& Martha L, W. (2001). Tax policy and planning implications of hidden taxes: effective marginal tax rate exercises. Journal of Accounting Education. Vol 19, pp 64-65.

[3] GAO. (May 2013). op-cit, p 09.

بالدولار الأخير في قرارات هيكل رأس المال ما يلي: انخفاض الضرائب بسبب آخر دولار من مدفوعات الفائدة المقتطعة على الرغم من وجود بعض التقديرات لـ MTR من التصريحات الضريبية، إلا أن العديد من الباحثين اعتمدوا في المقام الأول على تقديرات MTR للمؤسسات استنادا إلى البيانات المفصح عنها في القوائم المالية.[1]

المطلب الثالث: نماذج أخرى لقياس التسيير الجبائي

هناك العديد من البدائل استخدمت في الدراسات السابقة لقياس التسيير الجبائي مثل مقياس الفجوة الضريبية الدفترية أو ما يعرف بالفروق الضريبية، مقياس الادخار الضريبي، معدل الضريبة الكفء.

1. الفجوة الضريبية الدفترية book-tax gap (BTG): لقد تلقى هذا المقياس مؤخرا اهتمام كبير من وزارة الخزانة الأمريكية والهيئات التنظيمية والأكاديميين، حيث تعرف الفجوة الضريبية الدفترية وتسمى كذلك بالفروق الضريبية الدفترية، بأنها الفرق بين الربح المحاسبي (الدفتري) قبل الضريبة والربح الخاضع للضريبة (الربح الجبائي أو النتيجة الجبائية)، ويمكن التعبير عنه بالعلاقة التالية:

الفجوة الضريبية الدفترية = الربح المحاسبي – الربح الجبائي

Christopher S. Armstrong وآخرون سنة 2012 يفترضون أن الفجوة الضريبية الدفترية تعكس التسيير الجبائي وبالتالي ويمكن استخدامها للتحقيق في التسيير الجبائي المطابق وغير المطابق، كما يرى الباحثون أن التحكم في أداء المؤسسة يرتبط بالحوافز المقدمة لمدير وظيفة الضرائب الذي بدوره يساهم في تجنب تدقيق السلطات الضريبية، ومن ناحية أخرى فإن المؤسسات الخاضعة للضرائب في مقاطعات إدارية متعددة يمكن لها أن تستخدم BTG للتسيير الجبائي من خلال قياس النشاط الذي يقلل من الربح قبل الضريبة، إذا كان لدى مديري الضرائب حوافز لخفض الربح الخاضع للضريبة حتى على حساب خفض الربح الدفتري (أي مطابقة التسيير

[1] George A, P. (2003). An evaluation of alternative measures of corporate tax rates. Journal of Accounting and Economics. Vol 35. pp 215-216.

الجبائي) في هذه الحالة يجب أن نلاحظ إما وجود ارتباط سلبي أو معدوم مع BTG وارتباط سلبي مع كل من الربح الخاضع للضريبة والربح قبل الضريبة، من ناحية أخرى قد يظهر التسيير الجبائي غير المطابق في إيجابية العلاقة بين التعويض التحفيزي لمدير الضرائب و BTG.[1]

يرى Dyreng وآخرون سنة 2008 من البديهي أن توفر الفجوة الضريبية الدفترية معلومات حول سلوك التهرب الضريبي ومع ذلك مقارنة بدراسات جودة الأرباح التي يمكن للباحثين من خلالها ربط الفجوة الضريبية الدفترية مع النتائج مثل أنماط الأرباح المستقبلية والمعلومات الواردة في الفروق الضريبية الدفترية حول التهرب الضريبي، من الصعب توثيق ذلك لأنه من الصعب الحصول على نتائج ضريبية صالحة، Mills سنة 1998 يرى أن المؤسسات التي لديها فجوة ضريبية دفترية تقاس على التصريحات الضريبية ومن المرجح أن يتم تدقيق نفقات الضريبة المؤجلة من البيانات المالية من قبل مصلحة الضرائب وإجراء تعديلات أكبر مقترحة لمراجعة الحسابات، يجد Wilson سنة 2009 أن الفجوة الضريبية الدفترية تكون أكبر بالنسبة للمؤسسات المتهمة بالانخراط في الجنات الضريبية مقارنة بعينة مطابقة من المؤسسات غير المتهمة، وتشير الأدلة المستوفاة من هذه الدراسات إلى أن BTG تستحوذ على بعض عناصر الضريبة، فبحكم تعريفه BTG لا تلتقط سوى الضريبة غير المطابقة وبالتالي لا يمكن استخدام هذا الإجراء لمقارنة أنشطة التهرب الضريبي للمؤسسات مع مستويات متفاوتة من الأهمية على أرباح المحاسبة المالية.[2]

قدمت العديد من الدراسات على غرار Hanlon سنة 2005 و Nissim وآخرون سنة 2004 أدلة كافية على أن الفجوة الضريبية الكبيرة تعتبر مؤشرا على نمو نشاط التسيير الجبائي العدواني وترتبط بشكل معنوي مع نمو الأرباح، والعوائد المستقبلية للأسهم، إضافة إلى أن المؤسسات ذات الفروق الضريبية الكبيرة الناتجة عن التأجيل الضريبي والتي تعتبر فروق مؤقتة هي الأقل ثباتا في الأرباح مقارنة بالمؤسسات ذات الفروقات الضريبية الأقل، وهذا يدل على وجود

[1] Accounting and Economics, Vol 53, N 01-02, p 03 et 20.

[1] Hanlon, M., Shane, H. (2010) A Review of Tax Research. Journal of Accounting and Economics, Vol 50, N 2-3, pp 36-37.

[2] Armstrong, C. S., Blouin, J. L., & Larcker, D. F. (2012). The Incentives for Tax Planning. Journal of Accounting and Economics, Vol 53, N 01-02, p 03 et 20.

علاقة سلبية بين استراتيجيات التسيير الجبائي المؤجلة وجودة الأرباح، وقد تشيد هذه الدراسات إلى أن الفجوة الضريبية الدفترية أداة مهمة لتقييم أداء المؤسسات، أما Schmidt سنة 2006 يرى أن الأرباح تكون أكثر استمرارية في حال زيادة الفجوة الضريبية من خلال التوسع في ممارسات التسيير الجبائي، حيث أن المتغير المكون للأرباح والخاص بالتغير في الضريبة يميل لأن ينعكس في العام الموالي لأن التعديلات التي تتم على العبء الضريبي يؤدي تطبيقها في الواقع العملي إلى حدوث فجوات ضريبية، وبالتالي فإن انعكاس العبء الضريبي سوف يؤثر في الأرباح المستقبلية وقد أشار Mcgill و Outslay سنة 2004 إلى أن الفروق الكبيرة بين مستويات ومعدل النمو وكذلك بين الربح المحاسبي (الدفتري) والربح الخاضع للضريبة، هو دليل على نمو نشاط التسيير الجبائي العدواني، كما توصل الباحثان إلى أن الأدلة مجتمعة تشير إلى أن الفجوات الكبيرة غير المبررة بين الربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة التي نشأت في أواخر التسعينات هي على الأقل مرتبطة جزئيا بزيادة نشاط التسيير الجبائي، حيث قامت الوكالات الحكومية وغيرها من المنظمات إلى إجراء تحليلات شاملة على البيانات المرتبطة بالمخالفات والتجاوزات المحاسبية لتي تم نشرها بعد انهيار مؤسسة إنرون ومؤسسة وورلدكوم، واتضح أن التوجه نحو التعامل مع الوظيفة الضريبية داخل المؤسسة على أنها مركز ربح بدلا من أن تكون مركز للتكلفة من بين أهم العوامل التي أدت على انهيار هذه المؤسسات، لأن الإدارات تصبح مكلفة بتعظيم ثروة المساهمين بدلا من الوفاء بالتزامات المؤسسة في الوقت المناسب.[1]

2. الوفورات الضريبية (الادخار الضريبي) Tax saving: استخدمت العديد من الدراسات وعلى نطاق واسع الوفورات الضريبية كأداة لقياس التسيير الجبائي، حيث تعرف على أنها: الفرق بين معدل الضريبة القانوني (معدل الضريبة على أرباح المؤسسات) ومعدل الضريبة الفعلي، يرى Ftouhi و Ayed و Zemzem سنة 2010 أنه في الحالة التي تعمل فيها المؤسسة عبر بعض المقاطعات الإدارية بمعدلات ضريبية قانونية مختلفة يمكن أن توفر الاختلافات في معدلات الضرائب هذه وفرا ضريبيا معترفا به، حيث تظهر الوفورات الضريبية المستخدمة كوكيل للتسيير

[1] سمره، ياسر محمد السيد عبد العزيز.، الموازيني، حسن شطا عاشور. (2022). قياس اثر التخطيط الضريبي على استمرارية الشركة في ضوء عدم تماثل المعلومات: دراسة تطبيقية. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية. جامعة ديماط، المجلد 03، ع 01، ج 2، ص ص 587-587.

الجبائي أن المديرين لديهم حوافز لخفض نفقات ضريبة البيانات المالية لأن التسيير الجبائي يعتبر آلية تحقق من خلالها المؤسسات وفورات ضريبية دائمة و / أو وفورات ضريبية مؤقتة يتحقق من خلالها التأجيل، وجد Lisowsky و Lennox و Pittman سنة 2013 علاقة إيجابية بين المؤسسات التي تكشف عن احتياطي ضريبي في بياناتها المالية واستخدامها للجنات الضريبية كآلية رئيسية لتقليل مبلغ الضرائب التي تدفعها، وفي هذا السياق لاحظ Atwood و Reynolds سنة 2003 أن الوفورات الضريبية تؤثر على قيمة المؤسسة.[1]

أما Ricy Apriliyan وآخرون سنة 2020 في دراسة بعنوان مكونات الوفورات الضريبية على الإفصاحات الضريبية، وكان الغرض من هذه الدراسة فحص تأثير التسيير الجبائي الذي اعتمدوا الباحثون في قياسه باستخدام الوفورات الضريبية التي تتكون من الفروق الدائمة والمؤقتة وفروق معدلات الضرائب الأجنبية، والخسائر الضريبية على الإفصاحات الضريبية، وفي إطار استعراض الباحثين لأدبيات الدراسة تم تحديد مفهوم الفروق الضريبية الدائمة على أنها إحدى مكونات الوفورات الضريبية وفقا لـ Frank وآخرون سنة 2009 و Wahab Abdul سنة 2010 و Mgammal سنة 2019، حيث يقوم مستخدمو القوائم المالية عند تقييمهم للمؤسسات بمعرفة تلك المؤسسات التي تتخذ إجراءات احتيالية في إعداد التقارير الضريبية مع وجود فروق دائمة ومؤقتة عالية وهذا يوفر إشارة في الإفصاحات الضريبية، في حين أن الفروقات الدائمة يمكن أن تشير إلى قدرة المؤسسات على تنفيذ إجراءات أو أنشطة التسيير الجبائي الاستراتيجية، أما الفروقات المؤقتة هي الأخرى من مكونات الوفورات الضريبية وفقا لـ Bauman سنة 2008 وتعد واحدة من اهتمامات العديد من المؤسسات لأن الفروقات المؤقتة كمكونات للوفورات الضريبية يمكن أن تؤدي إلى زيادة في التدفق النقدي كما تمثل أيضا المعلومات الواردة في الكشف والإفصاح عن الضرائب في القوائم المالية إشارة إلى أصحاب المصلحة والمساهمين، أما فروق معدلات الضرائب الأجنبية على الإفصاحات الضريبية فهي تشكل عنصرا من عناصر الوفورات الضريبية وقد ذكر Bauman سنة 2008 أنه يجب على المؤسسات الكشف عن المعلومات الضريبية بشكل منفصل في القوائم المالية، كما ادعى Dyreng سنة 2010 أن المؤسسات

[1] Ofuan .J, I., Monday .O, I,& Friday .I. O. (2016). Tax Planning and Firm Value: A Review of Literature. Business and Management Research. Vol 05, N 02, p 84.

متعددة الجنسيات التي كشفت عن عملياتها المادية مع ما لا يقل عن بلد واحد تعاني من عبء ضريبي عالمي منخفض نسبيا، ويتم الحصول على الوفر الضريبي الذي يأتي من فروق معدلات الضرائب الأجنبية من المؤسسات متعددة الجنسيات التي لديها عمليات في الخارج في مختلف المقاطعات الإدارية الضريبية، وللإشارة فإن الفروق في معدلات الضرائب الأجنبية ترتبط بالإفصاح الضريبي لأنها تظهر إجراءات التسيير الجبائي لتقديم المعلومات التنبئية الدقيقة، يوضح أن العنصر الرابع من مكونات الوفورات الضريبية هو الخسائر الضريبية حيث يمكن للمؤسسات تقدير هذه الخسائر الضريبية من خلال التركيز على خسائرها التشغيلية كما هو موضح في قائمة الدخل (جدول حساب النتائج)، وفقا لـ Mgammal سنة 2018 من المحتمل أن تقدر الأطراف المشاركة في المؤسسة كل خسارة ضريبية كجزء من التسيير الجبائي ويعتمد هذا على البنود المعروضة في القوائم المالية للمؤسسة، وقد خلصت نتيجة البحث الذي أجراها Mgammal سنة 2019 إلى أن الخسائر الضريبية لها تأثير كبير وإيجابي على الإفصاحات الضريبية والشركات التي تعاني من خسائر ضريبية لن تخضع لضريبة الربح وتشمل الخسائر الضريبية المعلومات الواردة في الإفصاح عن الضرائب في القوائم المالية المعلومات المتعلقة بالخسائر الضريبية في الإفصاحات الضريبية هي إشارة إلى ما تقدمه المؤسسة لأصحاب المصلحة، وفي سياق هذا توصلت الدراسة التطبيقية التي أجرها Ricy Apriliyan وآخرون سنة 2020 على 21 مؤسسة صناعية مدرجة في بورصة اندونيسيا لمدة 07 سنوات خلال الفترة من 2012-2018 إلى أن الفروقات المؤقتة لها تأثير على الإفصاحات الضريبية، فروق أسعار الضريبة الأجنبية ليس لها تأثير على الإفصاحات الضريبية أما الخسائر الضريبية لها تأثير على الإفصاحات الضريبية.[1]

3. معدل الضريبة الكفء Tax alpha: من بين الدراسات التي استخدمت Tax alpha نجد Geoff longmeier و gordon wotherspoon سنة 2006 في مقال بعنوان: قيمة الاستثمارات الفعالة ضريبيا، حيث لاحظ الباحثون أنه في عام 2004 وزعت الدولة الأمريكية صناديق الاستثمار المشتركة بـ 55 مليار دولار من الإيرادات الرأسمالية على المساهمين وتم دفع ما يقارب من 40 في المائة من هذه التوزيعات إلى حسابات خاضعة للضريبة، حيث دفع

[1] Ricy, A., Estralita, T.& Herlina, B. (2020). Tax-Saving Components on Tax Disclosures. Advances in Economics, Business and Management Research. Vol 174, pp 271-272.

المساهمون ضريبة دخل فيدرالية على هذه التوزيعات بمعدل يتراوح بين 15 و 35 في المائة حسب فئة دخلهم، كما دفع البعض ضرائب أخرى، درس هذا المقال تأثير الضرائب على عوائد صناديق الاستثمار المشترك ومؤشر الأسهم باستخدام بيانات الإقرار بعد الضريبة من مؤسسة Morningstar،[1] الذي بدوره يوفر نظرة مهمة محدثة حول العلاقة بين الضرائب وعوائد الاستثمار بعد الضريبة بناء على نتائج الاستثمار المصرح بها، يشير التحليل إلى أنه قد تكون هناك فرصة لزيادة العائد من خلال التسيير الجبائي ويعتقد الباحثون أن علاقة الدوران التي يحددونها يمكن التحكم فيها وتكرارها، حتى لو تم استغلالها بالكامل ولا يعتقدون أن العلاقة هي ظاهرة فترة زمنية لأن المسيرين النشطين كمجموعة كان لديهم سابقا ولمدة زمنية معدل دوران أعلى ولم يظهروا جهدا كبيرا لتغيير ممارسات دوران الموظفين، وفي إطار السعي المستمر إلى التفوق في الأداء قد يخدم المسيرين المساهمين على أفضل وجه من خلال التركيز على Alpha بعد خصم الضرائب بدلا من Alpha قبل الضرائب وعلى وجه التحديد من خلال التحكم في معدل دوران الموظفين.[2]

في سياق الموضوع وبغرض تقييم ممارسات التسيير الجبائي التي تبرز قيمة العائد الاستثماري الباقي المستثمر بعد دفع الضرائب وكذلك من أجل قياس معدل الضريبة الكفء يتم استخدام عوائد الاستثمار بعد خصم الضرائب مقسوما على العوائد قبل خصم الضرائب، ويعتبر Stien سنة 1988 أول باحث يقترح استعمال Tax alpha الذي يعتبر مقياس القيمة المضافة في التسيير الجبائي ويبدأ هذا الأسلوب بحساب العوائد الإضافية قبل وبعد خصم الضريبة، ثم يقوم بخصم Tax alpha قبل وبعد خصم الضرائب، حسب الباحث فإنه يحذف القيمة التي يضيفها التسيير الجبائي ويطلق عليه تسمية excess return tax، وفي هذا السياق نشير إلى أن Tax alpha تؤدي بالمستثمر في التفكير بإجمالي Alpha، حيث Alpha الأول من اختيار الأسهم والثاني من التسيير الجبائي، ويمكن التعبير عنها على النحو التالي:

---

[1] مؤسسة Morningstar: هي مؤسسة عالمية للخدمات المالية مقرها شيكاغو بالولايات المتحدة الأمريكية توفر مجموعة من خدمات البحوث الاستثمارية وإدارة الاستثمار.

[2] Geoff, I., gordon, W. (2006). the value of tax efficient investments: an analysis of after-tax mutual fund and index returns, the journal of wealth management. Vol 09, N 02, p 46.

$$\alpha_{total} = \alpha_{pre-tax} + \alpha_{tax\ management}$$

$$\alpha_{total} = -0.41 + 0.34 = -0.07$$

هذا المقياس يشير على أن المسير فقد 41 نقطة أساس من القيمة على أساس ما قبل الضريبة، في حين أضاف 34 نقطة أساس من القيمة من خلال التسيير الجبائي.[1]

[1] عباسي، صابر. (2015-2016)، مرجع سابق، ص 84.

الخلاصة

من خلال هذا الفصل تبين لنا أن التسيير الجبائي هو مجموعة من الترتيبات التي تسمح بتخفيض أعباء المؤسسة بصفة عامة والأعباء الضريبية بصفة خاصة، من خلال مختلف الممارسات التي تقوم بها المؤسسة في إطار الخيارات التي يمنحها إياها القانون دون التعدي على القانون، كما يهدف هذا الأخير إلى تحقيق الأمن الجبائي وخدمة استراتيجية المؤسسة.

كذلك لاحظنا من خلال دراسة الأطراف الفاعلة في التسيير الجبائي داخل المؤسسة الاقتصادية أهمية كل من الوظيفة الضريبية ومدير الضرائب باعتبارها الجهة الأولى المخول لها تنفيذ مختلف استراتيجيات التسيير الجبائي، لا سيما في ظل سلطة المسير الجبائي باعتباره طرف آخر يمتلك العديد من المهارات التي تميزه عن غيره من الموظفين داخل المؤسسة وتؤهله للقيام بمهامه كما تم التطرق إلى مجلس الإدارة وتوصلنا بأنه أصبح محل اهتمام العديد من الباحثين في السنوات القليلة الماضية خاصة فيما يتعلق بتركيبته الديمغرافية واستقلاليته وحجمه وتأثير هذه الخصائص على الأداء، لا سميا ما يتعلق بالتسيير الجبائي ومن خلال استعراضنا للعديد من الدراسات السابقة استنتجنا وجود اختلاف في نتائج خصائص مجلس الإدارة (الحجم، الاستقلالية التنوع الديمغرافي) على التسيير الجبائي.

وفي الأخير تم التطرق إلى مقاييس التسيير الجبائي منها معدل الضريبة الفعلي الذي يعتبر مقياس مهم استخدم على نطاق واسع من قبل الباحثين والمهنيين في دراساتهم وتحليلهم للمؤسسات، كما لا حظنا بأن معدل الضريبة الفعلي يتكون من عدة أنواع التي تعتبر كنماذج بديلة له مثل متوسط معدل الضريبة الفعلي والإجمالي، ومعدل الضريبة الفعلي الحدي وغيره، إضافة إلى مقاييس أخرى للتسيير الجبائي على غرار مقياس الفجوة الضريبية الدفترية والفروق الضريبية استخدموا كذلك في العديد من البحوث والدراسات نظرا لأهميتهم وقدرتهم على إعطاء صورة واضحة للتسيير الجبائي.

الفصل الثاني:

المخاطر الجبائية وسلوك الامتثال في المؤسسة الاقتصادية

تمهيد

إن عدم اليقين الناتج عن التغيير المستمر في القوانين والأنظمة الضريبية وغيرها من العوامل التي تؤثر على سلوك الامتثال الجبائي، يمكن أن ينتج عنها أعباء إضافية للمؤسسة في شكل غرامات وعقوبات جبائية، بحيث تصنف هذه الأخيرة ضمن مخاطر المؤسسة، ومن جهة أخرى فإن حاجة المؤسسة إلى التكيف مع بيئة تنظيمية سريعة التغير تمثل تحديا أمام كل الأطراف الفاعلة في التسيير الجبائي داخل المؤسسة على رأسها المسير الجبائي وظيفة الضرائب والإدارة العليا، وتتطلب فهما موحدا للمفاهيم المرتبطة بالمخاطر وتصنيفها وتقييمها من قبل جميع الجهات السالفة الذكر.

ولهذا يتوجب على جميع الأطراف تسيير المخاطر الجبائية من خلال تبني إجراءات منظمة تؤدي إلى توفير ضمان معقول من أجل تحقيق الأهداف، ولكن في ظل الصراع نحو البحث في سلوك الامتثال وتجنب المخاطر الجبائية أصبح من الضروري البحث في هذا السلوك الذي تؤثر فيه العديد من العوامل الاجتماعية والاقتصادية والقانونية وغيرها.

وبالتالي سنتطرق من خلال هذا الفصل إلى استعراض الأدبيات النظرية حول المخاطر الجبائية وكذلك سلوك الامتثال في المؤسسة الاقتصادية من خلال ثلاث مباحث:

المبحث الأول: أساسيات حول المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية؛

المبحث الثاني: تسيير المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية؛

المبحث الثالث: سلوك الامتثال الجبائي للمؤسسة الاقتصادية.

المبحث الأول: أساسيات حول المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية

إن التطورات الأخيرة في بيئة الأعمال من جهة والقيود والتهديدات التي تواجهها المؤسسات من جهة أخرى نتيجة حالات عدم اليقين، أوجب عليها الاهتمام أكبر بالمخاطر من خلال إتباع نهج استباقي لتسييرها لاسيما المتعلقة بالجانب الجبائي، إذ تظهر هذه الأخيرة نتيجة التغيرات في البيئة الضريبية التي من شأنها أن يكون لها تأثير سلبي جوهري على أعمال المؤسسة ونتائج عملياتها ووضعيتها المالية، ولهذا سنغطي في هذا المبحث مفهوم المخاطر الجبائية والسمات المحددة لها بالإضافة إلى المعايير المستخدمة في تقييمها.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية

1. مفهوم المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية

عرف قاموس أكسفورد الإنجليزي الخطر على أنه: "فرصة أو إمكانية الخسارة أو الإصابة أو غيرها من العواقب السلبية" ويعرف كذلك بأنه: "تحدي للمعرضين للخطر". في هذا السياق يتم استخدام المخاطر للدلالة على العواقب السلبية ومع ذلك فإن المخاطرة يمكن أن تؤدي أيضا إلى نتيجة إيجابية، ولهذا يعرف معهد إدارة المخاطر بالمملكة المتحدة الخطر على أنه:" مزيج من احتمال وقوع حدث ما ونتائجه، إذ يمكن أن تتراوح هذه العواقب بين السلبية والايجابية،[1] ومنه يمكن القول بأن مفهوم المخاطر يجسد حالة عدم اليقين حول تطورات المستقبل في ظل بيئة ديناميكية ومعقدة، مما تجعل من طبيعة المخاطر مزدوجة بين التهديد المحتمل والفرص المرتبطة به.[2]

يرى Sim Segal سنة 2011 أن هناك جانبين أساسيين للمخاطر، أولها: المخاطر هي عدم اليقين ويجب التفكير في المخاطر حسب رأيه هنا إذا كانت حالة التأكد من أن الحدث

[1] Paul, H. (2010), Fundamentals of risk : understanding and inplementing effective risk management. (01st Ed) london :kogan page, pp 11-12.

[2] Andreas, W., Victor, M., & Myriam, D.C, (2008), international Handbook on Risk Analysis and management, (No Ed), Zurich : Beat Habegger, p 13.

سيحدث بالضبط كما هو متوقع اقل من 100%، ثانيا: تشمل المخاطر التقلبات الصعودية أي تأخذ اتجاه تصاعدي والمراد من هذا حسب الباحث الانحراف عن المتوقع، وإذا تم تعريفها بهذه الطريقة فإن المخاطر تشمل كلا من الجانب السلبي والتقلبات الصعودية، على سبيل المثال من المؤكد أنك ستفكر في إمكانية ستكون مكافأتك أقل من المتوقع باعتبارها مخاطرة ومع ذلك فأنت من غير المرجح أن تفكر في إمكانية أن تكون مكافأتك أعلى من المتوقع كونها خطرة، ولكن Sim Segal يؤكد عند تعريف المخاطر أن يتم النظر فيها على أنها احتمال ألا تكون النتائج مساوية تماما للمتوقع ولكن بدلا من ذلك إما أقل أو أعلى من المتوقع، وتشير التقلبات الصعودية إلى مجموعة من أحداث المخاطر الصعودية المحتملة، أما تقلبات الجانب الهبوطي تشير إلى مجموعة من أحداث المخاطر السلبية المحتملة.[1]

أما في السياق الضريبي يرى WLIDE و WILSON(2019) أن مفهوم المخاطر الضريبية تم إدخاله في العديد من الأدبيات وأصبح أحد المجالات ذات الاهتمام الواسع، ومع ذلك لم يتفق الباحثون والأكاديميون حول تعريف المخاطر الجبائية.[2]

حيث عرف HUTCHENS و REGO (2015) المخاطر الجبائية على أنها: جميع الشكوك المتعلقة بالضرائب التي تحيط بعمليات المؤسسة ومعاملاتها وقرارات الإبلاغ المالي وسمعتها، وبالتالي تنشأ المخاطر الضريبية نتيجة التفاعلات بين المخاطر الاقتصادية وعدم فهم القانون الضريبي ومعالجة معلومات غير دقيقة.[3]

وتعرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادي الخطر الجبائي بأنه الخطر المرتبط بعدم امتثال المكلف بالضريبة للالتزامات التالية: التسجيل في الإدارة الضريبية (تقديم التصريح بالوجود) تقديم التصريحات الجبائية والمعلومات في الوقت المناسب، إعداد معلومات كاملة ودقيقة (بما في

[1] Sim, S. (2011). Corporate value of enterprise risk management : the next step in business management. (No Ed) Wiley : USA, pp 18- 19.

[2] Irawan, F., anto, T. (2020). The Effect of Tax Avoidance on Firm Value with Tax Risk as Moderating Variable. Test Engineering & Management journal ,Vol 83, p 9698.

[3] Idem.

ذلك الحفظ الصحيح للسجلات المحاسبية)، دفع الضريبة المستحقة في الوقت المناسب، أما السلطات الضريبية في المملكة المتحدة تعرف المخاطر الجبائية بأنها "خطر عدم دفع المكلف بالضريبة المبلغ الدقيق للضريبة في الوقت المحدد"، وبالتالي فهذا التعريف يتناول على وجه التحديد عدم اليقين المتعلق بدقة الضريبة المستحقة ودفعها في الوقت المناسب.[1]

وتعرف المخاطر الجبائية بأنها إمكانية تكبد المؤسسة لضرائب مستقبلية تخطر بها الإدارة الجبائية، أو تفويت فرصة للحصول على امتيازات جبائية، وتشكل هذه الحالات إما مخاطر إيجابية أو سلبية وقد تشكك فيما بعد في تحقيق أهداف المؤسسة، ولتحديد مفهوم المخاطر الجبائية لا بد من معرفة جانبان: جانب كلاسيكي يتوافق مع عدم الامتثال سواء كان طوعيا أم لا مع القواعد الضريبية، في حين أن الجانب الثاني يتعلق بالأحرى بعدم معرفة حكم التصرف الإيجابي الذي يمكن أن يولد خسارة كبيرة في الأرباح، وبالتالي الجمع بين خطر الجزاء وخطر فقدان الفرصة.[2]

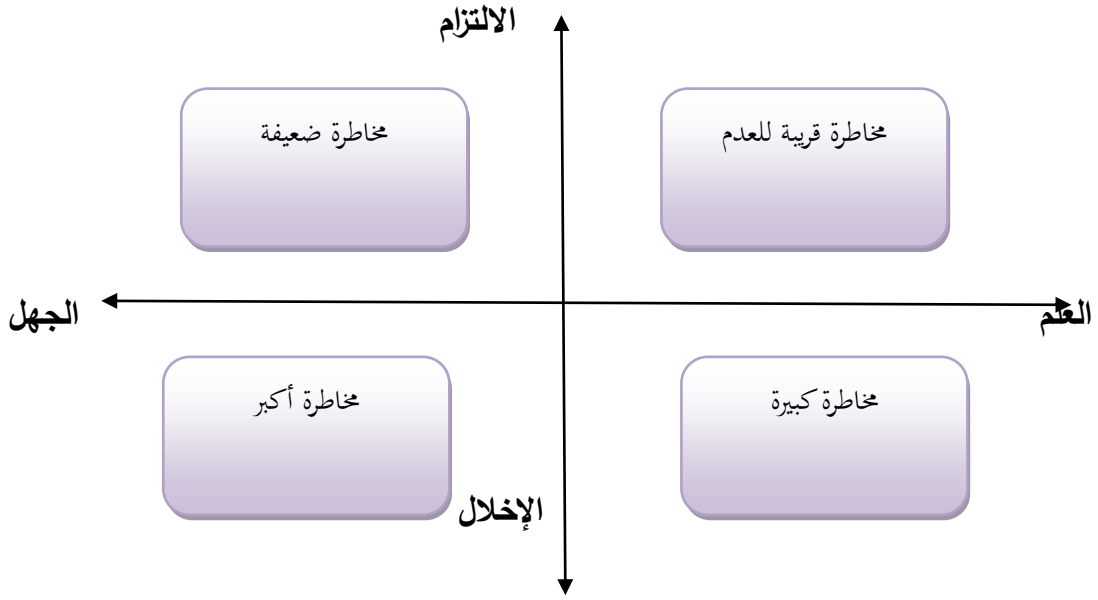
ومنه يمكن القول في إطار مفهوم عام أن المخاطر الجبائية تتمثل في الغرامات والعقوبات التي تفرضها الإدارة الجبائية على المؤسسة من جهة، وضياع فرص الامتيازات من جهة أخرى والتي ينتج عنها تحمل مصاريف إضافية كان بإمكان المؤسسة تفاديها، وحسب الباحثان أحلام سويسي ومحمد بوحديدة سنة 2021 يرجع سبب حدوث الخطر الجبائي إلى مصدرين أساسين وهما العلم بالقوانين والتشريعات، ومدى الالتزام بها، ومن ثم يمكن رصد مختلف المستويات التي تعكس عددا من درجات المخاطرة التي يمكن أن تقع فيها المؤسسة،[3] وذلك وفقا للشكل التالي:

[1] Guedrib Ben Abderrahmen, M. (2013). Op-cit, pp 31-32.

[2] Ben Hadj Saad, M. La gestion du risque fiscal dans les PME : Elaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal, p 21. Site web détaillé http://procomptable.com (Consulté le 13/07/2021- 08h :04m).

[3] سويسي، أحلام.، بوحديدة، محمد. (2021). المخاطر الجبائية وتأثيراتها على الوضعية المالية للمؤسسة. مجلة دراسات جبائية. المجلد 10، ع 02، ص 47.

الشكل رقم (2-1): الخطر الجبائي ودرجة المخاطرة



المصدر: سويسي، أحلام.، بوحديدة، محمد. (2021)، مرجع سابق، ص 47.

نلاحظ من الشكل أعلاه وجود أربع حالات للمخاطر الجبائية يمكن أن تقع فيها المؤسسة بحيث تختلف درجة المخاطرة حسب سلوكها، تمثل الحالة الأولى "العلم – الالتزام" وتعكس هذه الأخيرة دراية المؤسسة بالقوانين والتشريعات ومدى التزامها وتكون درجة المخاطرة حسب هذه الحالة شبه منعدمة لأن المؤسسة تعمل على تسيير أمثل لوضعيتها الجبائية، أما الحالة الثانية تمثل "الجهل – الالتزام" وتعبر عن عدم معرفة المؤسسة بمختلف القوانين والتشريعات إلا أنها ترغب في الامتثال من خلال الاستعانة بأشخاص خارجية كالمراجعين والمستشارين، وبالتالي يمكن أن تعكس هذه الحالة درجة ضئيلة نسبيا من المخاطرة مقارنة بالمستويات الأخرى، الحالة الثالثة "الجهل – الإخلال" المؤسسة هنا ليست على علم بالقوانين وتجهلها كذلك، إلا أنها تخل بالتزاماتها الجبائية اتجاه إدارة الضرائب، فهي لا تبحث عن حلول وتفضل عدم الامتثال وبالتالي وقوعها في التهرب والغش الجبائي، وتضيع فرص الاستفادة من الامتيازات الممنوحة لها مما يؤدي إلى مخاطرة أكبر أما الحالة الرابعة والأخيرة "العلم – الإخلال" تكون المؤسسة مدركة لالتزاماتها الجبائية من خلال معرفتها بمختلف القوانين والتشريعات إلا أنها لا تريد الامتثال، فتنتهج بذلك سبلا للدخول في

ممارسات مختلفة من أجل التهرب والغش الجبائي عن قصد، مما يؤدي إلى احتمال الوقوع في درجة مخاطرة أكبر.[1]

كما يكشف استعراض الأدبيات المتعلقة بالمخاطر الجبائية عن عدة خصائص، أهمها صعوبة اكتشاف وتقييم هذا الخطر ويشير Rossinol سنة 2002 في هذا السياق إلى أن صعوبة تحديد هذا النوع من المخاطر تكمن في أن احتمالات مراجعة الحسابات الضريبية والكشف عن المخالفات في نهاية عملية الرقابة التي تقوم بها الإدارة الجبائية لا تزال غير معروفة، وتزداد صعوبة الكشف عنها في بعض الحالات بصعوبة تقييم المخالفة بحد ذاتها، ومن مميزات المخاطر الجبائية أيضا أنها مخاطر دائمة وليس فقط في الوقت المحدد أي أنها لا ترتبط بالضرورة بالسنة الحالية ولكنها يمكن أن تؤثر على السنوات اللاحقة، وتجدر الإشارة أيضا إلى أن المخاطر الجبائية تتعلق بالضرائب المباشرة وغير المباشرة على حد سواء، ويمكن أن تؤدي إلى مخاطر جبائية تتجاوز بسهولة المخاطر المرتبطة بالضرائب المباشرة، فالضرائب غير المباشرة هي مجال من المخاطر التي لا ينبغي إغفالها عند تقييم المخاطر الجبائية للمؤسسة وعند تسييرها، ومن بين خصائص المخاطر الجبائية نجد المخاطر المقصودة وتنتج هذه الأخيرة إما عن عدم الامتثال المتعمد للقوانين الضريبية أو عن الفشل المقصود في الاستفادة من المزايا الضريبية، من ناحية يمكن للمؤسسة التخلي عن ميزة المزايا الضريبية حتى لا تلفت انتباه إدارة الضرائب إلى حقائق معينة، من ناحية أخرى إذا كان عدم الامتثال للقواعد الضريبية مقصودا فإنه ينتج في هذه الحالة عن رغبة متعمدة في التهرب من القانون بوسائل غير قانونية ويسمى التهرب الضريبي، أما المخاطر الجبائية الغير مقصودة فقد تنتج عن خطأ بسيط في تطبيق القواعد الضريبية أو عن الجهل بالأحكام الضريبية وبالتالي عندما يخطئ المكلف بالضريبة عن غير قصد في تطبيق القواعد الضريبية فإنه لا يتحمل عقوبات ضريبية ولكنه يتحمل دفع الغرامات بسبب التأخير في دفع الضريبة المستحقة، والواقع أن عدم الامتثال للأحكام الضريبية قد يكون مقصود لأنه قد ينجم عن الإرادة المتعمدة للمكلف بالضريبة.[2]

[1] سويسي، أحلام.، بوحديدة، محمد. (2021)، مرجع سابق، ص ص 47 – 48.

[2] Guedrib Ben Abderrahmen, M. (2013). Op-cit, pp 33-34.

2. مجالات المخاطر الجبائية

استنادا إلى دليل تسيير المخاطر الجبائية التي نشرته مؤسسة price waterhouse coopers فإنه يمكن حصر المخاطر الجبائية في سبع فئات (مجالات) تم تصنيف أربعة منها بمجالات الخطر الخاصة، والثلاثة المتبقية بمجالات الخطر العامة كونها أوسع نطاقا وأكثر عمومية إلى حد ما، ويمكن توضيحها فيما يلي:

1.2 مجالات المخاطر الجبائية الخاصة: تشمل كل من مخاطر المعاملات، المخاطر التشغيلية مخاطر الامتثال، مخاطر المحاسبة المالية:

- **مخاطر المعاملات:** يتعلق هذا بالمخاطر المرتبطة بمعاملات خاصة يمكن أن تقوم بها المؤسسة، وتجدر الإشارة بأن كل معاملة يمكن أن ترتبط بها حالة عدم اليقين، خاصة فيما يتعلق بكيفية تطبيق قانون الضرائب ذي الصلة وعدم اليقين الناشئ عن بعض القرارات السياسية لاسيما في المناطق المعقدة، أما المعاملات غير الروتينية مثل عمليات الاستحواذ أو نشاط تجاري آخر أو إعادة هيكلة المشاريع وإعادة التنظيم، سوف تتحمل عنها المؤسسة عموما مخاطر ضريبية أكبر من المعاملات الروتينية مثل بيع المنتجات والخدمات، بالإضافة إلى ذلك من المرجح أن تكون هناك إجراءات مصممة تصميما جيدا من أجل معالجة المعاملات الروتينية.[1]

ويشير المؤلفون إلى أن كل معاملة ستكون لها وجهات نظر تؤخذ بعين الاعتبار ما هو مقبول وما هو غير مقبول، فبعض الأجزاء من معاملة يمكن تنفيذها من أجل تحقيق نتيجة جبائية معينة (على سبيل المثال الحفاظ على الخسائر الجبائية)، أما الخطوات المتخذة لتحقيق النتيجة الجبائية المأمولة قد تنتج عنها مخاطر منخفضة أو قد تكون أكثر تحايلا مع فرصة أكبر للتحدي من قبل الإدارة الجبائية، أما المعاملات الرئيسية للمؤسسة كانت محور تركيز رئيسي من قبل الإدارة الجبائية، بالإضافة إلى ذلك يمكن أن تنشأ المخاطر الجبائية من الفشل مثل عدم مشاركة الإدارة الجبائية في المعاملة أو يتم إحضارها فقط في اللحظة الأخيرة كذلك لا يوجد اتفاق تنظيمي حول الإطار الذي يمكن الحكم عليه سواء مخاطر مقبولة و/أو هناك فشل في التسجيل والإثبات

[1] Elgood, T., Paroissien, I.& Quimby, L. (2004). Tax Risque Management. United Kingdom : price waterhouse coopers, p 04.

بشكل صحيح عند تنفيذ معاملة، وحسب رأي المؤلفين أن هذه النقطة الأخيرة كثيرا ما تنطوي على أكبر قدر من المخاطر في مجال المعاملات، أي فشل في تنفيذ وتوثيق ما تم التخطيط له والاتفاق عليه بشكل صحيح، أين تعتمد النتيجة الجبائية على تسلسل معين من الأحداث أو اجتماع مجلس الإدارة أو الصياغة في الوثائق، ثم يطرح السؤال حول مقدار المخاطر الجبائية التي تكون المؤسسة على استعداد لتحملها على وجه الخصوص، المعاملات ومقدار المخاطر التي تتحملها بالفعل على التنفيذ الصحيح من المعاملات؟ ما هو ملف المؤسسة الشخصي فيما يتعلق بمخاطر المعاملات؟ من المهم عند النظر في هذا المقياس يجب الإشارة إلى المكان الذي تريد أن ينتهي بك المطاف فيه كمتميز من المخاطر الكامنة في المعاملة أو فكرة التخطيط، وفي الأخير يمكن أن تنشأ المخاطر الخاصة في كثير من الأحيان في الحالات التي يمكن تسييرها، بحيث يمكن للمخاطر التي تم تحديدها في البداية على أنها مقبولة.[1]

- **المخاطر التشغيلية:** تشير المخاطر الجبائية التشغيلية إلى المخاطر الناتجة عن تنفيذ القانون واللوائح الضريبية التي تحكم العمليات اليومية للمؤسسة، بحيث سيكون لعمليات المؤسسة مستويات مختلفة من المخاطر الجبائية تختلف درجاتها اعتمادا على قرب الوظيفة الضريبية من سير هذه العمليات، وتجدر الإشارة بأن المخاطر التشغيلية تشمل جميع الوظائف والأشخاص المشاركين في التسيير الجبائي وليس الوظيفة الضريبية فقط (التوريد، النقل، محاسبة المخزون، الموظفين الوظيفة المالية، الوظيفة التجارية والفواتير، والتسليم، النقل والاستثمار والمحاسبة وما إلى ذلك) ومنه فالمخاطر المرتبطة بهذه المعاملات السالفة الذكر هي أحد الأمثلة على المخاطر.[2]

كما توجد هناك مخاطر ضريبية أكبر مرتبطة بالمعاملات عبر الحدود للأطراف ذات الصلة (قضايا التسعير التحويلي سنفصل فيها في الفصل الثالث)، وحسب تجربة مؤلفون دليل تسيير المخاطر التي نشرته مؤسسة price waterhouse coopers كلما اقتربت الوظيفة الضريبية من العمليات التجارية كلما كان ذلك أفضل بحيث يم تسيير هذه الأنواع من المخاطر

[1] Elgood, T., Paroissien, I.& Quimby, L. (2004). Op-cit, pp 04-05.

[2] Ben Hadj Saad, M. (2008-2009). L'Audit Fiscal Dans Les PME : Proposition D'une Démarche pour L'expert-comptable. Mémoire Pour L'obtention du Diplôme D'expert-comptable. Université de Sfax : Tunis, p 19.

ولكن يبقى التواصل بين مختلف الأطراف والجهات داخل المؤسسة أمر ضروري ومفتاح لتسيير هذه المخاطر.[1]

- **مخاطر الامتثال:** يعبر هذا النوع عن الخطر المرتبط بدرجة الامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها، في الواقع كل خرق للتشريعات الضريبية هو مصدر للمخاطر الجبائية، ويمكن تجنب هذه المخاطر من خلال الحفاظ على جودة إجراءات تسيير وتلخيص البيانات المحاسبية والضريبية ومراجعتها (التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي)، مصداقية نظام المعلومات، تمتع الأشخاص العاملين بالكفاءة المالية، إجراءات تحديث والاطلاع على التشريعات الجديدة، اللوائح الضريبية والممارسات الإدارية.[2]

- **مخاطر المحاسبة المالية:** المحاسبة هي أداة لتلخيص وحساب القاعدة الضريبية فمن خلالها يمكن تحديد المبلغ الخاضع لضريبة أرباح المؤسسات، كما تشكل المحاسبة الأساس الرئيسي للرقابة الجبائية فمن خلالها تتأكد الإدارة الجبائية من مدى صحة ومطابقة التصريحات الجبائية لما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية، وبالتالي تسمح لنا باكتشاف مختلف التجاوزات الضريبية، كما تجسد المحاسبة أيضا خيارات التسيير التي لها آثار ضريبية مثل التخصيص (مخصصات الاهتلاك من خلال اختيار طرق الاهتلاك بناء على تأثيرها الضريبي، والمؤونات)، الإعانات المادية، اختيار أساليب المحاسبة وما إلى ذلك، لذلك تبدو المحاسبة كمصدر أول للتهرب الضريبي ولكن أيضا أداة لإضفاء الطابع الرسمي على الخيارات التي تعتبر أنها توفر فرصة للمؤسسة.[3]

2.2 مجالات المخاطر الجبائية العامة: تشمل كل من محفظة المخاطر الجبائية للمؤسسة مخاطر التسيير، مخاطر السمعة:

- **محفظة المخاطر الجبائية للمؤسسة:** تتعلق مخاطر المحفظة بشكل عام بالمستوى الإجمالي للمخاطر الخاصة ككل وتنظر في التفاعل فيما بينها (المعاملات والتشغيلية والامتثال)، ويثير هذا الأمر قلقا خاصا لدى المؤسسات التي تشارك في العديد من المعاملات سواء كانت خاضعة

[1] Elgood, T., Paroissien, I.& Quimby, L. (2004). Op-cit, p 05.

[2] Ben Hadj Saad, M. (2008-2009). Op-cit, p 19.

[3] Idem.

للضرائب أو تحركها الأعمال التجارية، قد يرى المرء بأن التقارير المالية هي مقياس لمخاطر المحفظة ومع ذلك يجادل الباحثين بأهمية النظر إلى المخاطر بصفة إجمالية، لأنه فقد تكون كل معاملة معينة "عتبة المخاطرة" ولكن عند دمجها مع المواقف المتخذة مع مختلف الإدارات الجبائية تصبح هذه المخاطر تراكمية حيث يصبح الملف الشخصي للمؤسسة غير مقبول.[1]

- **مخاطر التسيير:** يعتبر المجال العام الثاني للمخاطر الجبائية وهو أحد المجالات الناتجة عن سوء تسيير المخاطر المختلفة بشكل صحيح وفي التجربة التي قام بها Elgood, T., Paroissien, I.& Quimby, L سنة 2004 ، توصلوا إلى أن القليل من وظائف الضرائب لديها سياسية تسيير المخاطر الجبائية، على الرغم من أن الباحثون يرون أن تسيير المخاطر هي شيء لم يحدث تاريخيا، على وجه التحديد كانت على جدول الأعمال بالنسبة للكثيرين من الوظائف الضريبية، في حين أن بعض المخاطر السالفة الذكر سوف تسير، ويشير الباحثون إلى أن فئة قليلة من المسيرين سوف يدعون أنهم قاموا بتسيير المخاطر الجبائية بطريقة منهجية، ويعتبر تسيير المخاطر الجبائية ذو أهمية بالغة، لأن المؤسسات بحاجة إلى تخصيص بعض الوقت والموارد الكامنة من أجل القيام بهذه العملية، كما أنها بحاجة إلى التأكد من أن المكلفين بتسيير المخاطر الجبائية لديهم المهارات و القدرات على القيام بالمهام الموكلة إليهم، فنقص تسيير المخاطر الجبائية من خلال نقص المهارة يمكن أن يؤدي إلى نتائج سلبية تقع على عاتق المؤسسة، وفي هذا السياق يرى الباحثين أن تسيير المخاطر الجبائية سوف تحتاج إلى أن تصبح ذات أولوية للعديد من المؤسسات.[2]

- **مخاطر السمعة:** تعتبر السمعة الحسنة في المجال الضريبي من الأصول الأكثر قيمة للمؤسسة وتتحقق هذه السمعة نتيجة لامتثال المؤسسة للقوانين واللوائح الضريبية المعمول بها، وتعتبر علامة مطمئنة للمؤسسة بضمان تعامل لائق من جانب الإدارة الجبائية.[3]

---

[1] Elgood, T., Paroissien, I.& Quimby, L. (2004). Op-cit, p .07

[2] Idem, p 08.

[3] Ben Hadj Saad, M. (2008-2009). Op-cit, p 20.

3. علاقة الخطر الجبائي بمخاطر المؤسسة

في دراسة قام بها مكتب المراجعة PWC سنة 2007 حول المخاطر الجبائية في دولة الهند من خلال دراسة استقصائية لعينة مكونة من مدراء تنفيذيين ومدراء الضرائب وكبار المسيرين في الوظيفة المالية، وقد توصلت نتائج الدراسة في تصنيف المخاطر الجبائية مقارنة بالمخاطر الإجمالية للمؤسسة في المرتبة الرابعة بمعدل 51.5% بعد الغش بمعدل 53%، أمن البيانات بمعدل 62.7%، وأداء الإنتاج والخدمات بمعدل 62.8%، وفيما يتعلق بأهمية المخاطر الجبائية فقد كانت النتائج 40% أهمية بالغة، 55.4% مهمة، 4.6% هام إلى حد ما، ومنه يمكن القول بأن وزن المخاطر الجبائية مقارنة بالمخاطر الإجمالية للمؤسسة مهم ويملك مكانة لدى المدراء التنفيذيين والمسيرين الجبائيين ومدراء الضرائب باعتبارهم أهم الأطراف الفاعلة في التسيير الجبائي وتسيير المخاطر الجبائية داخل المؤسسة.[1]

المطلب الثاني: السمات المحددة للمخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية

1. مصادر الخطر الجبائي

– **القوانين والأنظمة الضريبية:** تعتبر التغييرات المنهجية في القوانين الضريبية من بين العوامل الرئيسية للخطر الجبائي، خاصة فيما يتعلق بمعدلات الضرائب، الحوافز الجبائية، إجراءات حساب مقدار الضرائب، تاريخ وتوقيت تقديم التصريحات الجبائية ودفع مقدار الضريبة، وفي هذا السياق يؤدي القانون الضريبي المعقد إلى ارتفاع معدل المخاطر الجبائية لأن العديد من بنوده تسمح بتفسيرات غامضة ومثيرة للجدل، لهذا يدعو العديد من الباحثين إلى إدخال تحسينات على التشريعات الجبائية لأن عدم الامتثال لقواعد التشريعات الجبائية يؤدي إلى خسائر مالية، وفي هذا الصدد يقترح Artemenko, D.A وآخرون سنة 2017، تصحيح مواد القانون الغامضة لجعل تفسيرها واضحا وبسيطا، وكذلك من الضروري إزالة أي ثغرات تؤدي إلى التهرب الضريبي، ومن

[1] بوجاجة، إبراهيم. (11 و 2022/05/12). نظرية الشراكة في الحوكمة وتسيير المخاطر في المؤسسة الاقتصادية – المخاطر الضريبية أنموذجا. الملتقى الوطني إشكالية إدارة المخاطر على مستوى المؤسسات الاقتصادية: نحو أي نموذج لخلق القيمة على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟. المدرسة العليا لعلوم التسيير– عنابة، ص 05.

ناحية أخرى عدم تجاهل مصالح المكلفين بالضريبة مثل التحفيزات الجبائية، ولهذا فإن الاستقرار في سن القوانين له أهمية قصوى لأنه يقلل من إمكانية المخاطر الجبائية، أما إدخال أنواع جديدة من الضرائب والرسوم يثير المزيد من المخاطر، يعتقد Artemenko, D.A وآخرون سنة 2017، أن الضرائب والرسوم الحالية لأغلب الدول تغطي جميع أغراض الضرائب لذا فإن فرض ضرائب ورسوم جديدة لا يبدو معقولا لأنه يمكن أن يؤدي إلى الازدواج الضريبي، سيؤدي إدخال ضرائب جديدة إلى زيادة العبء الضريبي لدافعي الضرائب والذي لا يتوافق مع السياسة الضريبية للدولة ومحفوف بالعواقب، وسيستخدم المكلفين بالضريبة طرقا وحيل مختلفة لتقليل العبء الضريبي إلى أدنى حد عندما تكون هناك زيادة في معدلات الضرائب للضرائب المطبقة، وبالتالي فإن إدخال ضرائب جديدة وزيادة معدلات الضرائب وإلغاء الحوافز الجبائية يجعل العبء الضريبي أثقل وينطوي على المزيد من المخاطر ويرى نفس الباحثون أن النظام الحالي للضرائب والرسوم ينبغي أن يظل على ما هو عليه، على الرغم من أن الهيئات التمثيلية لبعض البلدان لازالت تشرع في فرض ضرائب إضافية.[1]

- **تنظيم المؤسسة:** يعتبر الجانب التنظيمي للمؤسسة من مصادر الخطر الجبائي سواء تعلق الأمر بالأشخاص العاملين بها، أو الإجراءات المطبقة في المؤسسة وكذلك نظام الرقابة الداخلية وغيرها، فيكون العمال مصدر للخطر الجبائي نتيجة عدم المتابعة المستمرة للجانب الجبائي داخل المؤسسة، ويرجع ذلك لنقص الكفاءة والمعرفة وضعف التكوين في المجال الضريبي مما يؤدي إلى عدم إعطاء أهمية قصوى لهذا الجانب، وكذلك نتيجة عدم امتلاك المؤسسة لهياكل تنظيمية تسهر على مواكبة التغيرات التي تطرأ على القوانين الجبائية كعدم امتلاكها لوظيفة الضرائب وبالتالي يتم مسك الجبائية من قبل المحاسب، زد إلى ذلك عدم معرفة المؤسسة لامتيازاتها الجبائية، وغياب الرقابة الذاتية من خلال غياب هياكل الرقابة الداخلية مما يؤدي إلى عدم احترام القوانين والقواعد الجبائية، أما تبني إجراءات غير موافقة للاحتياجات الجبائية للمؤسسة يؤدي إلى زيادة الخطر الجبائي، وبالتالي لابد من وضع إجراءات تتناسب مع احتياجاتها كإجراءات إعداد التصريحات الجبائية، كما يمكن للتكنولوجيا المستعملة من قبل المؤسسة هي الأخرى أن تكون مصدرا من

[1] Artemenko, D.A., et al. (2017). Causes of Tax Risks and Ways to Reduce Them. European Research Studies Journal. Vol , N 03 B, pp 455-457.

مصادر الخطر الجبائي، و ذلك فيما يتعلق بإجراءات جمع ومعالجة المعطيات الجبائية وكذا المعلومات المحاسبية كونها قاعدة لتحديد الوعاء الضريبي وإعداد التصريحات والنتيجة الجبائية.[1]

– **الإدارة الجبائية:** تشكل الإدارة الجبائية المصدر الرئيسي للخطر الجبائي بسبب السلطة الممنوحة لها وهي: الحق في الرقابة، إعادة التقويم وإصدار العقوبات،[2] وتتمثل عملية الرقابة في مختلف الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية بغرض التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من قبل المؤسسة، من اجل كشف العمليات التي ترمي إلى التهرب الضريبي ومن ثم القيام بتقويمها أي إعادة تصحيح الأسس الخاضعة للضريبة ومقدار الضريبة بالإضافة إلى فرض الغرامات الجبائية على المبالغ التي قامت المؤسسة بالتهرب من دفعها.[3]

2. عقوبات المخاطر الجبائية

تعد العقوبات الجبائية من أكثر المخاطر التي تهدد سمعة المؤسسات، وفي هذا السياق نستعرض بعض المؤسسات الكبرى التي فرضت عليها غرامات ضريبية هائلة من قبل حكومتها حيث قامت المفوضية الأوروبية في قضية الكارتل بفرض أكبر غرامة في تاريخها، وهذا من خلال إدانة سبع مؤسسات من بينها Philips و LG Electronics لدفع 1.47 مليار يورو لموافقتها لمدة 10 سنوات على أسعار أنابيب أشعة الكاثود، وتتعلق الغرامة بميثاقين مختلفين، أحدهما على أجهزة التلفزيون والآخر على أجهزة الكمبيوتر، واستمر من عام 1996 إلى عام 2006، وكانت المؤسسات الخاضعة للعقوبات LG Electronics و Philips و Samsung و Panasonic و MTPD (وهي الآن مؤسسة تابعة لمؤسسة Panasonic) و Toshiba و Technicolor.[4] وكذلك الغرامات الجبائية التي تعرضت لها مؤسسة Microsoft بقيمة 860 يورو خلال سنة 2005 من طرف محكمة العدل التابعة للاتحاد الأوروبي حول قضية الإساءة في استعمال الحق

---

[1] سويسي، أحلام.، بوحديدة، محمد. (2021)، مرجع سابق، ص ص 48-49.

[2] نفس المرجع، ص 49.

[3] بولحية، عفاف.، بوجاجة، إبراهيم.& لحيلح، لامية. (2022). أثر الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي – دراسة حالة بمركز الضرائب جيجل. مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، المجلد 07، ع 02، ص 238.

[4] Une amende record de 1,47 milliard d'euros pour le cartel des tubes cathodiques. Site web détaillé : https://lexpansion.lexpress.fr (Consulté le 23/10/2022- 18h :18m)

واتهام المؤسسة بالتهرب الضريبي، كما تعرض فرع مؤسسة Amazon في فرنسا الأمريكية لغرامات جبائية لعدم دفعها ضريبة أرباح المؤسسات الفعلية المحققة مقارنة بالمبيعات الفعلية.[1]

المطلب الثالث: تقييم المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية

1. تقييم المخاطر الجبائية: يتضمن تقييم المخاطر الجبائية المرور بثلاث خطوات رئيسية:

– **تقدير معلمات المخاطر "Estimation des paramètres du risque"**: يجري تقدير احتمال وتأثير المخاطر الجبائية مراعاة بعض العوامل التي تؤثر على هذا التقدير وتدعم قرار المسير الجبائي، في الواقع لتحديد احتمال حدوث المخاطر الجبائية يجب الانتباه إلى ظاهرة التعود على المخاطرة، مثلا المخاطر المنتظرة والتي تكون مقبولة يضعف تصورها ويكون احتمال حدوثها أقوى من المرة السابقة، لذلك فإن تواتر الخطر واستمراره يزيد من احتمال حدوثه، علاوة على ذلك يتم تضخيم هذا الاحتمال من خلال عوامل معينة أو في مؤسسات معينة، خاصة إذا كانت المؤسسة خاضعة لمخاطر عالية إلى حد ما من الوضع العادي ويحدث هذا عندما تكون في حالة ائتمان ضريبي بصورة مستمرة، وبالإضافة إلى ذلك ستكون بعض الأحداث أكثر احتمالا إذا جرى حدث آخر مرة أخرى، مثل الحالة التي يحتوي فيها الرأي الوارد في تقرير مراجع الحسابات المقدم إلى إدارة الضرائب على تحفظات ضريبية، وفي هذه الحالة من المرجح جدا أن تقوم الإدارة بإخطار التعديلات بناء على الملاحظات التي أبديت، وبالمثل فإن المبررات المقدمة إلى الإدارة الجبائية بعد طلب المعلومات وإثارة شكوكها بشأن نقاط أخرى، تجعل التدقيق الضريبي أكثر احتمالا للمخاطر، وفي هذا السياق يمكن القول أن تأثير مخاطر التدقيق الجبائي يعتمد على العوامل ذات الصلة بالتدقيق الجبائي نفسه، بما في ذلك شخصية مراجعي الحسابات.[2]

كما يجب الاعتراف بأن بعض الصعوبات تنشأ أثناء التقييم، بحيث يتطلب تقدير معايير المخاطر حكم وخبرة المسير الجبائي ويستند هذا الأخير إلى بيانات ترجع لفترات سابقة من مصادر داخلية وخارجية وبيانات وتوقعات حالية، ومع ذلك من الصعب بعض الشيء تحديد التأثير والاحتمال خاصة بالنسبة للأحداث التي لا تخضع بالكامل لسيطرة المؤسسة مثل التغييرات

[1] عباسي، صابر. (2015–2016)، مرجع سابق، ص 140.

[2] Ben Hadj Saad, M. Op-cit, p 105.

التشريعية التي لا تكون مواتية للمؤسسة، وتنشأ كذلك صعوبة تقييم أثر المخاطر الجبائية من عدم اليقين في تقدير التعديلات والعقوبات فمن ناحية يكون تحديد القواعد الضريبية التي تحتفظ بها إدارة الضرائب عشوائيا في بعض الأحيان، وهذا هو الحال إذا استخدمت الإدارة بيانات غير محاسبية لتحديد القواعد الضريبية، أو إذا أعادت تصنيف بعض الأفعال على أنها أفعال إدارية غير طبيعية، لأن مفهوم الوضع الطبيعي والصلة بتنفيذ القانون هو مفهوم ذاتي ويمنح مراجع الحسابات حرية واسعة في تقييم التعديلات التي يتعين إجراؤها، ومن ناحية أخرى قد تصاحب الالتزامات الإضافية المطالب بها عقوبات مختلفة نتيجة للتعديلات التي أجريت ويترتب على ذلك أن تقييم المخاطر الجبائية التي تتكبدها المؤسسة تنطوي على تقدير العقوبات من أجل تحديد الأثر المالي للأخطاء المرتكبة، والتي تعتمد أساسا على التاريخ الذي ستحسب فيه الإدارة والتقييم الذي يسبق ذلك التاريخ هو مجرد تقييم إرشادي.[1]

- **اختيار أساليب التقييم:** استنادا إلى دليل تسيير المخاطر الجبائية التي نشرته مؤسسة price waterhouse coopers نجد مجموعة من القوالب لتقييم المخاطر الجبائية تعتمد على أساليب نوعية وأخرى كمية، وتخص هذه القوالب كل من الأفراد أو المؤسسات ويتم اختيار ما يناسبهم وتجدر الإشارة بأنها ليست الأداة النهائية لاستخدامها في تقييم المخاطر الجبائية في الأعمال التجارية ولكن يمكن تكييفها لتناسب مختلف ظروف العمل والهياكل التنظيمية للمؤسسات.[2]

سيختار المسير الجبائي إما الأساليب النوعية للمخاطر غير القابلة للقياس الكمي أو عندما لا يكون لدى المؤسسة البيانات اللازمة لإجراء تقييم كمي، أو عندما يثبت جمع أو تحليل هذه البيانات أنه مكلف مقارنة بالفائدة المتوقعة، ومن بين الطرق النوعية المستخدمة طريقة المخاطر ذات الأولوية التي بموجبها نرمز لكل خطر بـ H (عالية) أو L (منخفضة) أو M (متوسطة)، سواء احتمال حدوثها أو تأثيرها، إن العلاقة بين هاتين المعلمتين تجعل من الممكن تحديد مجموعات مختلفة يمثل كل منها فرصة تكرار الخطر وكذلك تأثيره، ويتم ترتيب هذه الارتباطات المختلفة من 1 إلى 5 وفقا لترتيب أولوياتها، يتم تحديد أولوية نسبية لكل خطر بناء على معلمات المخاطر المعينة، وبالتالي بالنسبة للمخاطر المصنفة 1 فإن العلاقة بين التأثير والاحتمال ستكون HH، أما

[1] Ben Hadj Saad, M. Op-cit, p 106.

[2] Elgood, T., Paroissien, I.& Quimby, L. (2004). Op-cit, p 56.

بالنسبة للمصنفة 2 فإن المجموعة هي HM أو MH، والقصد من تحديد الأولويات هو تحديد المخاطر غير المقبولة من المخاطر المقبولة، كما يوجد أسلوب آخر أكثر تفصيلا لتقييم المخاطر هو الأسلوب الكمي استنادا إلى تقييم التكلفة المحتملة للمخاطر الجبائية التي قد يتم تكبدها، حيث يتم تحديد التكلفة من خلال النظر في احتمال وقوع حدث ما وتأثيره المحتمل، إذا كان في الواقع يتكرر إن ضرب هذين العاملين معا يعطي تكلفة خطر لكل حدث، ويتطلب التحديد الكمي لعواقب المخاطر الجبائية سلطات موحدة في المسائل الضريبية، ولا سيما فيما يتعلق بالعقوبات فقد تكون العقوبات الجبائية إدارية أو جنائية وتنطبق على حالات أو جرائم مختلفة على النحو المنصوص عليه في القوانين الضريبية للبلدان، لهذا يجب على المستشار القانوني سرد العقوبات المختلفة التي يمكن فرضها على المؤسسة.[1]

- **تقييم محفظة المخاطر الجبائية:** يضمن تقييم محفظة المخاطر الجبائية أن المخاطر المتخذة ككل أقل من الرغبة في المخاطرة الجبائية، ويتطلب تقييم موجز للمخاطر المحددة تجميع معلمات المخاطر المقدرة بالفعل، ومع ذلك فإن هذا التجميع غير ذي صلة عند إجراء التقييم باستخدام الطريقة النوعية لحل هذه المشكلة، ولهذا يجب أن يقترح المسير الجبائي على المؤسسة بناء مقياس لتعيين الأهمية المقبولة للمخاطر لكل أولوية محددة مسبقا، وفي هذا السياق خلصت نتائج الدراسة التي أعدها Ben Hadj Saad, M أن إدارة المؤسسة عينة الدراسة تعتبر أن المخاطرة هي الأولوية 1 إذا كان مستوى المخاطر التي تعرضت لها أثناء تحقيقها يتراوح بين 2 و 2.5% من مقدار الضرائب والرسوم المتكبدة.[2]

2. المعايير المستخدمة لتحديد المستوى المقبول للمخاطر الجبائية

في دراسة قامت بها Catriona Lavermicocca سنة 2011 كجزء من بحثها المستمر من أجل إكمال أطروحة الدكتوراه حول ممارسات تسيير المخاطر الجبائية وتأثيرها على سلوك الامتثال الجبائي- استعراض لآراء المديرين التنفيذيين للضرائب من كبار المؤسسات الأسترالية وقد عرضت في ورقتها البحثية نتائج مقابلات متعمقة مع 14 مديرا للضرائب من المؤسسات

[1] Ben Hadj Saad, M. Op-cit, pp 107-108.

[2] Idem, p 109.

الأسترالية الكبيرة وتشكل النتائج المفصلة في بحثها إعطاء نظرة ثاقبة في ممارسات تسيير المخاطر الجبائية للمؤسسات الكبيرة في أستراليا واتخاذ القرارات المتعلقة بها والمتغيرات التي تؤثر عليها والقدرة على تسيير تلك المخاطر، وكانت آراء مديري الضرائب حول المعايير المستخدمة لتحديد المستوى المقبول للمخاطر الجبائية بأنه: لا يوجد مستوى مقبول من المخاطر الجبائية وجود أهمية نسبية للمخاطر الجبائية، متطلبات الكشف، التأثير المحتمل على السمعة، والخبرة والحكم.[1]

في حين أن المديرين يريدون بوضوح أن يكونوا على علم بشأن المخاطر الجبائية التي تواجه المؤسسات وأشار جميع المستجوبين إلى أن ذلك لن يؤدي بالضرورة إلى انخفاض مستوى المخاطر الجبائية المقبولة، ولهذا يطلب من صناع القرار في مؤسسة كبيرة أن يأخذوا بعين الاعتبار المخاطر الجبائية في اتخاذ القرارات التجارية والعمل على تسييرها بغرض ضمان أن قرارات الأعمال التجارية تستند إلى معرفة المخاطر المحتملة، وقد أشار سبعة مدراء من عينة الدراسة إلى أنه لا يوجد مستوى مقبول من المخاطر الجبائية حيث استنتجت الباحثة من خلال محاورة المدراء بأنهم يدركون بأنه سيكون هناك دائما بعض المخاطر والمعايير التي يستخدمونها وكذلك عند تحديد ما إذا كان الخطر مقبولا فقد يتضمن النظر في الأهمية النسبية للمعاملة وأي شرط للإفصاح عن المعاملة بموجب متطلبات الإبلاغ المالي ذات الصلة، وشدد أربعة مدراء المتبقيين على أهمية الحفاظ على سمعة المكلفين بالضريبة، أي امتلاك المؤسسات لسمعة جيدة وأن التأثير المحتمل على سمعة المؤسسة، سواء أي دعاية سلبية تتعلق بالامتثال الضريبي من شأنها أن تؤدي إلى انخفاض مستوى المخاطر الضريبية المقبولة، كما أوضحت الباحثة أنه كان لدى ثلاثة مشاركين مبادئ توجيهية واضحة بشأن المتغيرات ذات الصلة التي يتعين النظر فيها في تحديد ما إذا كانت المعاملة تنطوي على مستوى مقبول من المخاطر الجبائية، وقد أعطيت هذه المتغيرات مجموعة متنوعة من الأوزان والدرجات المقبولة، حيث أشار أربعة مدراء محل الدراسة

[1] Lavermicocca, C. (2011). Tax Risk Management Practices and their Impact on Tax Compliance Behaviour – The Views of Tax Executives from Large Australian Companies. Journal of Tax Research. Vol 09, N 01, p 89 et 107.

إلى أن المعايير الرئيسية المستخدمة لتقييم المخاطر الجبائية المقبولة تشمل الخبرة والحكم على خبراء الضرائب داخل المؤسسة.[1]

المبحث الثاني: تسيير المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية

يأخذ تسيير المخاطر الجبائية أهمية متزايدة من قبل المكلفين بالضريبة من المؤسسات أو الإدارة الجبائية على حد سواء حيث تسعى المؤسسات إلى تسيير مخاطرها الجبائية بغرض تحسين نتائجها الجبائية المتوقعة ولا تقتصر هذه المهمة على المسير الجبائي فقط وإنما في إطار شراكة مع الأطراف ذات المصلحة والفاعلة في المؤسسة، وبالتالي سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم التسيير الجبائي، دور الشراكة في تسيير المخاطر الجبائية للمؤسسة، نماذج القياس المتعلقة بالمخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية.

المطلب الأول: مفهوم تسيير المخاطر الجبائية

1. تعريف تسيير الخطر الجبائي

في عام 1992 نشرت لجنة المنظمات الراعية التابعة للجنة "تريدواي"[2] إطارا للرقابة الداخلية وتعرف الرقابة الداخلية على أنها: "عملية يقوم بها مجلس إدارة المؤسسة وإدارتها وموظفون آخرون، تعمل على وضع الاستراتيجيات وتهدف إلى تحديد الأحداث المحتملة التي قد تؤثر على المؤسسة، وتسيير المخاطر لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف في الفئات التالية:

- فعالية وكفاءة العمليات؛
- موثوقية الإبلاغ المالي؛
- الامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها.

[1] Lavermicocca, C. (2011). Op-cit, 107.

[2] لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي (COSO): هي منظمة تعمل على تطوير مبادئ توجيهية للمؤسسات لتقييم الضوابط الداخلية وتسيير المخاطر وردع الاحتيال.

أي أن الإدارة التشغيلية تشجع على الاستخدام الفعال والكفء لموارد المؤسسة، كما ترصد إدارة التقارير المالية موثوقية البيانات والتقارير المنشورة، وتركز إدارة الامتثال على ضمان إتباع المؤسسة لجميع القوانين واللوائح المناسبة، حيث يعمل إطار الرقابة الداخلية هذا كأساس مفاهيمي لإطار تسيير المخاطر الضريبية (TRM) ضمن إطار تسيير المخاطر المؤسسية الجديد الذي تم تطويره في برايس ووترهاوس كوبرز، حيث استبدل 15 شريكا الفئات الموضوعية الثلاث للرقابة الداخلية بأربعة أنواع محددة من المخاطر الجبائية: مخاطر المعاملات والعمليات والامتثال والمحاسبة المالية، بالإضافة إلى ذلك يتضمن إطار تسيير المخاطر المؤسسية فئتين من المخاطر العامة وهما الإدارة ومخاطر السمعة، وبالتالي ينظر الممارسون إلى حد كبير إلى المخاطر الجبائية من حيث العواقب غير المقصودة للمعاملات الفردية التي تشكل استراتيجيات جبائية خاصة بالمؤسسة ويقترحون تسيير المخاطر الجبائية بإتباع إطار مرتبط من الناحية المفاهيمية بأطر الرقابة الداخلية وتسيير المخاطر المؤسسية (ERM)، وتختلف تسيير المخاطر الجبائية من الناحية المفاهيمية عن تسيير مخاطر الأعمال، فمخاطر الأعمال هي عوامل بيئية داخلية أو خارجية (مثل سياسات الإدارة والإجراءات التشغيلية والظروف الاقتصادية والمنافسة) التي لديها القدرة على التأثير سلبا على عمليات المؤسسة أو ربحيتها أو قابليتها للاستمرار في المستقبل، لذلك يقوم المديرون بتنفيذ تسيير المخاطر المؤسسية لزيادة العائدات على تخصيص موارد المؤسسة وفي النهاية تدفق أرباحها، في المقابل تحاول المؤسسات تسيير المخاطر الجبائية للحد من عدم اليقين في نتائج التسيير الجبائي.[1]ويعد نطاق تسيير المخاطر الجبائية أكثر محدودية من نطاق تسيير المخاطر المؤسسية لأن الأول يركز فقط على المخاطر التي تؤثر في نهاية المطاف على النتائج الجبائية.[2]

من المهم التمييز بين المخاطر الجبائية والنتائج الجبائية، فالأولى سبق وأن تم الإشارة إليها فهي احتمال أن يؤدي إجراء أو نشاط مختار أو الفشل في اتخاذ إجراء أو متابعة نشاط إلى نتيجة ضريبية مختلفة عن المتوقع، أما النتائج الجبائية تمثل مقياسا موجزا للعواقب الضريبية للأنشطة

[1] Stevanie S, N., Thomas C, O.& Andrew P, S. (2013). Risk and Return: Does Tax Risk Reduce Firms' Effective Tax Rates ?, pp 01-09. Detailed Website : https://pages.business.illinois.edu (Consulted on 01/11/2022 – 13h :56m).

[2] بوجاجة، إبراهيم. (11 و 2022/05/12)، مرجع سابق، ص 05.

التجارية التي تتبعها المؤسسات، ففي الدراسة التي قام بها Stevanie S, N وآخرون سنة 2013 جادل الباحثون حول التسيير الجبائي للمؤسسة كمحفظة من السمات والأنشطة والمعاملات، لكل منها مخاطرها وعائداتها المرتبطة بها، كما تحدد النتائج الجبائية النتيجة الإجمالية لهذه المحفظة من الخيارات وتجمع عوائد البنود المختلفة في المحفظة للوصول إلى مقياس موجز لنتائج التسيير الجبائي لتلك المؤسسة، ويحاكي نفس الباحثون بأن مقياس النتائج الجبائية اللاحقة قد لا يعكس بشكل كاف المخاطر المسبقة لمحفظة استراتيجية خاصة بالمؤسسة لأن النتيجة هي نتيجة لكل من نجاحات وإخفاقات المعاملات الفردية في محفظة التسيير الجبائي، وقد يحقق المديرون نفس النتيجة الجبائية من خلال قنوات متعددة، على سبيل المثال يمكن لمديري المؤسسات ذات النمو المرتفع وكثافة رأس مالها استخدام الاهتلاك والفائدة لخفض ETRs، في حين أن مديري مؤسسات الأدوية متعددة الجنسيات حسب الدراسة التي قام بها نفس الباحثون قد يحولون الأرباح من خلال مؤسسات فرعية ومقاطعات إدارية متعددة من أجل تخفيض معدل الضريبة الفعلي للمؤسسة، قد يكون للمؤسستين نتائج جبائية متشابهة لكن مخاطر هاتين النتيجتين مختلفة إلى حد كبير وبدلا من التركيز على النتيجة الإجمالية للتسيير الجبائي للمؤسسة (الاستراتيجية الجبائية) يعكس قياس Stevanie S, N وآخرون سنة 2013 للمخاطر الجبائية المخاطر المسبقة للمعاملات الفردية والسمات والأنشطة التي تشكل المحفظة التي تمثل التسيير الجبائي للمؤسسة.[1]

2. أهمية تسيير الخطر الجبائي

تنشأ الحاجة إلى تسيير المخاطر الجبائية بسبب عدم فهم القوانين الجبائية مما يثير عدم اليقين حول تفسيرها، فعندما يكون هناك عدم يقين هناك خطر يجب تحديده كميا كما أشرنا سابقا وبالتالي لا بد من تسيير هذه المخاطر، مما يؤدي في النهاية إلى ربط تسيير المخاطر بدرجات الاحتيال في التسيير الجبائي والمواقف اتجاه القانون، وفي دراسة استقصائية قام بها Mulligan و Oats سنة 2012 حول تسيير الخطر الجبائي، كان الأشخاص الذين أجريت معهم المقابلات قلقين بشأن زيادة مستوى الاهتمام بتسيير المخاطر بشكل عام من قبل الإدارة في فضائح بعض المؤسسات، كما لاحظ أحد الأشخاص الذين أجريت معهم المقابلة وهو من كبار المحاسبين في

[1] Stevanie S, N., Thomas C, O.& Andrew P, S. (2013). Op-cit, p 11.

هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية (SEC) في عام 2004 أن المحاسبة والإبلاغ عن ضرائب الأرباح تلقت تدقيقا متزايدا من قبل المستثمرين، المحللين، الكونغرس وغيرها، من خلال طلب مدقق الحسابات الخاص بكل مؤسسة المزيد من المعلومات، كما يوجد هناك زيادة في مستوى التدقيق من طرف موظفي هيئة الأوراق المالية والبورصات بالولايات المتحدة الأمريكية وعلى هذه الخلفية التنظيمية أجريت المقابلات التي استندت إليها دراسة نفس الباحثان في حين أن تأثير SOX[1] على المؤسسات الأمريكية في المقام الأول ويمكن القول إن لها تأثيرات متتالية في جميع أنحاء العالم من حيث الحاجة إلى تشديد الإجراءات وإظهار المستويات المناسبة من الضوابط الداخلية، ومن الأمثلة الواضحة على ذلك الشرط الجديد المتمثل في تعيين موظف محاسبة مع الأخذ بعين الاعتبار عامل الأقدمية لتحمل مسؤولية ضمان واعتماد تلك الضريبة المناسبة تم وضع الترتيبات المحاسبية والحفاظ عليها، وبالتالي فإن الحاجة إلى المديرين التنفيذيين للضرائب لإبقاء إدارة المؤسسة على علم بالمخاطر الجبائية، وفي سياق الزيادة في الوثائق المطلوبة لأغراض تسيير المخاطر (يرجع ذلك إلى حد كبير إلى SOX) قال شخص أجريت معه مقابلة: "من الأفضل أن تكون قادرا على إظهار بأنك تقوم بهذا العمل وأنك تسير هذا الخطر، أنت تعرف مجلس الإدارة، المدراء، الإدارة التنفيذية تريد أن ترى ذلك"، وأشار أيضا أحد الأشخاص الذين أجريت معهم مقابلات على وجه التحديد إلى أن الخطط الضريبية "تخضع لمزيد من التدقيق" الآن (يتضح ذلك من الزيادة في الاحتياجات من الوثائق) على غرار الفترات الماضية وفي ضوء هذا التغيير قدم عرضا إلى لجنة التدقيق كان بحاجة لفهم موقف تلك اللجنة من طيف المخاطر والتوصل إلى بعض العمليات وقائمة المخاطر التي يجب مراعاتها في المناخ الحالي، وقال في الماضي كانت هناك أشياء مثل اختبار "مجلة وول ستريت"، وتحدث الآن من حيث وجود شيء مشابه لشبكة العنكبوت من شأنه أن يمثل المخاطر المختلفة بدءا من الرأي العام إلى التقنية، إلى الوثائق وإلى اسم الرئيس التنفيذي، عند النظر في أهمية التصورات حول ممارسة وتسيير

[1] SOX : ساربينز أوكسلي هو قانون أمريكي يوجب على المؤسسات أن تضمن وتعتمد المعلومات المالية من خلال أنظمة الرقابة الداخلية، حسب هذا القانون فإنه سيتم تحميل الرئيس التنفيذي CEO ومدير القطاع المالي CFOمسؤولية شخصية عن إعلان بيانات مالية خاطئة.

المخاطر، سواء داخل المؤسسة أو خارجها ، ظهرت الشرعية الإجرائية أكثر بروزا في المقابلات من الطبيعة الدقيقة أو نوعية الممارسة نفسها.[1]

3. آليات تسيير المخاطر الجبائية

يمكن القول أن أفضل ممارسات تسيير المخاطر الجبائية هي التي تساهم في صناعة النمو حسب الباحثان Mulligan و Oats سنة 2012، فقد تسعى بعض المؤسسات للحصول على أحكام مسبقة من السلطات الضريبية على الرغم من أنه بالطبع لا تقدم جميع الولايات نفس الامتيازات والتسهيلات، وفي هذا السياق أشار شخص أجريت معه المقابلة التي قام بها نفس الباحثان حول الانخراط في النمذجة المالية والحصول على المشورة من المستشارين الخارجيين، بحيث تحدث أحد المستشارين الذين أجريت معهم المقابلة عن التوتر بين الضريبة والعميل فيما يتعلق بتسيير المخاطر، ففي بعض الأحيان يريد العميل رأي غير رسمي فقط ولكن في بعض الأحيان يريدون "سند تأمين"، هذه الآراء الرسمية تشكل جزءا من ممارسات تسيير المخاطر لبعض المؤسسات التي "سيقوم العميل بالاعتماد على ما إذا كانت الأمور قد ساءت والاعتماد على تغطية التعويض المهني التي تمتلكها المؤسسات الكبرى مثل Google، وأشار أحد الأشخاص الذين أجريت معهم مقابلات أخرى إلى الثقافة الداخلية والشخصيات داخل المؤسسة فهي الأخرى بحاجة إلى الحصول على دعم من مستشار خارجي، واقترح بعض الأشخاص الذين أجريت عليهم الدراسة الاستقصائية أنه من بين الأسباب التي تؤدي إلى اللجوء للاستشارة الخارجية الطبيعة المحافظة للأشخاص الموجودين في المؤسسة محل الدراسة ويرجع السبب إلى الصعوبات التي مرت بها المؤسسة من أجل إصلاح الأشياء التي لم تحدث منذ سنوات، وقد تحدث أحد الأشخاص الذين أجريت معهم مقابلات عن أهمية توثيق كل شيء، والعمل على سد الثغرات التي يتم اكتشافها عند مراجعة الحسابات، فالـ SOX يتطلب توثيق جميع الضوابط والإجراءات واختبارها، بحيث اعتبرها أحد الأشخاص على أنها نتيجة إيجابية ناشئة عن SOX، الذي يجري مبالغ متوافقة جزئيا مع تسيير المخاطر في الممارسة العملية وأشار آخر إلى وجود دراسات التكلفة للتخفيف من المخاطر حيث لا يكون القلق كبيرا مع التدقيق ولكن مع تجنب المؤسسة للعقوبات، بحيث يجب أن يكون

[1] Mulligan, E., Oats, L. (2012). Tax risk management: evidence from the US. British Tax Review. pp 04-07.

المسير الجبائي قادرا على إظهار أنه استخدم بعض العناية الواجبة بشأن المعدلات والنسب المئوية المستخدمة، وأشار المسئولون التنفيذيون التسعة في المؤسسة محل الدراسة إلى اجتماعاتهم مع لجنة التدقيق لتحديد موقفها من المخاطر والاتفاق على المخاطر المختلفة ليكون تقييمها عند النظر في الخطط الضريبية، كما قدم أحد الأشخاص الذين أجريت معهم مقابلات مؤخرا إلى لجنة التدقيق المعنية بتسيير المخاطر، حيث سمعت هذه اللجنة أن الضريبة تفرض مختلف العمليات والإجراءات المعمول بها بمجرد أن تصبح في مكانها.[1]

على الرغم من وجود آليات رسمية لتسهيل التعامل مع المخاطر، إلا أن من أجريت معهم المقابلات أكدوا على استمرار الحاجة إلى تطبيق الحكم "judgement "، الذي يرقى في كثير من الحالات إلى تطبيق "smell test"[2] عند التعامل مع الشكوك حول تفسير القوانين الضريبية، ويرتبط هذا ارتباطا وثيقا بالجدل القائم حول الالتزام بنص القانون مقابل روح القانون، ومن المثير للاهتمام أن أحد المستشارين الذين أجريت معهم مقابلة وصف أساسا ترتيب المقاربات لهذا الأمر كما يلي: متطلبات العميل أي في حدود كل من الغرض وكلمة التشريع لأنه أقل احتمالا أن ينظر إليه على أنه عدواني وأقل احتمالا للعثور على عدم التأييد بين السلطات الجبائية في أي ولاية قضائية يمكن أن يترك حل المستوى التالي واحدا أكثر عرضة للخطر، مع الاعتماد على تقنية تفسير القانون، ربما ينطوي كذلك على "افتعال" وضع لجلب نفسه ضمن هذا التفسير التقني، الذي يتعارض مع الغرض من القانون، ويكون سبب التعرض هنا لإمكانية اتخاذ إجراءات ضد المكلفين بالضريبة بسبب التهرب الضريبي، وبالنظر إلى التطورات الأخيرة في هذا الصدد بما في ذلك احترام مبدأ الجوهر الاقتصادي وتشير الأدلة إلى أن هناك مجموعة واسعة من الآليات والعمليات التي تستخدمها الشركات لتسيير المخاطر الجبائية وتتراوح هذه من طلب الآراء من المستشارين الخارجيين، لتطبيق "smell test" وتقييم وضعية الأجواء العامة atmospherics،[3] أشار بعض

---

[1] Mulligan, E., Oats, L. (2012). Op-cit, pp 16-17

[2] اختبار الرائحة smell test: طريقة غير رسمية لتحديد ما إذا كان شيء ما أصيلا أو موثوقا أو أخلاقيا باستخدام الحس السليم.

[3] الأجواء العامة atmospherics: يستخدم مصطلح الأجواء العامة في التسويق خاصة لوصف نظام تصميم المساحات التجارية، وقد شكل مصطلح الظواهر الجوية لأول مرة فيليب كوتلر في مقال صدر عام 1973 في جريدة بيع التجزئة، وقال كوتلر في مقالته أن المنتج الملموس ليس إلا جزءًا صغيرًا من حزمة الاستهلاك الكلي.

من أجريت معهم المقابلات إلى المتابعين "followers" والقادة "leaders " في هذا السياق تقديم الدعم العام لموقف شركة مراجعي الحسابات PWC سنة 2001 بأن المنافسين لهم تأثير كبير على المخاطر المقبولة وعمليات تسيير المخاطر باستخدام مختلف العمليات والآليات المشار إليها هنا، حيث كان من الصعب التأكد مما إذا كانت هذه العمليات "العقلانية" تتعلق أكثر بالطريقة التي تتم بها تسيير المخاطر المقدمة إلى العالم الخارجي بدلا من أن تعكس في الواقع ممارسة تسيير المخاطر قد يجادل العديد من الأشخاص الذين أجريت معهم المقابلات بأن تسيير المخاطر في حد ذاتها قد أدت إلى وضع لم يتغير، ولكن تم توثيقه بشكل أفضل الآن، على أي حال يبدو أن "smell test" قد يكون في كثير من الأحيان أفضل تفسير، كيف يكون القرار مصنوع في منطق ينطوي على مخاطر جبائية.[1]

4. مراحل تسيير الخطر الجبائي: تمر عملية تسيير المخاطر الجبائية بمجموعة من الخطوات المتسلسلة:

– **المرحلة الأولى: التحضير لعملية تسيير المخاطر الجبائية:** تتضمن هذه المرحلة القيام بمهمتين رئيسيتين وهما تحليل البيئة الداخلية وتحديد الأهداف:

أ– تحليل البيئة الداخلية: تشكل البيئة الداخلية عنصرا أساسيا في إطار تسيير المخاطر وتتضمن هي الأخرى جملة من المتغيرات التي تساعد على عملية التحليل كدرجة الوعي بالمخاطر أو ما يعرف بثقافة المخاطر الجبائية التي تعكس المبادئ التي اعتمدتها الإدارة والمشبعة في أذهان جميع الموظفين حتى أولئك الذين لا ينتمون إلى الوظيفة الضريبية، نتيجة لذلك يجب دمجها في ثقافة المؤسسة بغرض تطوير الاستراتيجية الجبائية إلى تنفيذها اليومي، ويجب أن تكون متسقة داخل المؤسسة وتدل على درجة الأهمية التي يوليها أعضاؤها للمخاطر الجبائية مقارنة بالمخاطر الأخرى، كما يجب على مجلس الإدارة كونه هيئة أساسية للبيئة الداخلية إظهار وعيه وتصوره للمخاطر الجبائية وتحمل المسؤولية الكاملة بشأنها، من خلال إظهار الإدارة لالتزامها وفلسفتها في

[1] Mulligan, E., Oats, L. (2012). Op-cit, 18.

تسيير المخاطر الجبائية، ولهذا يجب أن يكون الموظفون على دراية بأخذ إجراءات وعمليات التدقيق الجبائي الداخلي على محمل الجد حتى تتاح لهذه الإجراءات الفرصة لتكون فعالة.[1]

فمن بين متغيرات البيئة الداخلية نجد أيضا الرغبة في المخاطرة بحيث تتوافق هذه الأخيرة مع مستوى من المخاطر التي ترغب المؤسسة في قبولها بغرض تحقيق أهدافها، ويتم تعريفها والتحقق من صحتها من قبل مجلس الإدارة، باعتبارها نقطة التوازن بين الأهداف والأداء والمخاطر، وقد يتطلب ضبط الرغبة في المخاطرة درجة عالية من النضج من حيث تسيير المخاطر ويمر في معظم الأحيان من خلال عدة خطوات كتحديد ما هو غير مقبول ثم تقوم بتنقيحه تدريجيا لتحديد المستوى المقبول،[2] وقد تشكل الرغبة في المخاطرة في السياق الضريبي جزءا صغيرا من الرغبة الإجمالية للمؤسسة في المخاطرة وتتعلق فقط بالمخاطر الجبائية إذا تجاوز مستوى المخاطر الجبائية المقبولة الرغبة الإجمالية للمؤسسة في المخاطرة فيجب مراجعة الهدف الضريبي لمراعاة المستوى العام للمخاطر بدءا من رؤية المحفظة، وفي الأخير يجب أن يظل تجميع الرغبة للمخاطر المختلفة مقبولا.كما تعتبر النزاهة والقيم الأخلاقية واحدة من بين متغيرات البيئة الداخلية التي يجب أن تكون لدى المؤسسة من خلال قيامها بتدابير ملموسة لتشجيع النزاهة المالية والسلوك الأخلاقي، مما يشجع الموظفون على التصرف بطريقة تعزز الامتثال الطوعي لقانون الضرائب، بالإضافة إلى الالتزام بالمهارات الضريبية والملائمة الشخصية ولا يقتصر ذلك قيام المؤسسة بتعيين موظفين مؤهلين فحسب بل يتطلب أيضا ضمان تدريبهم الأولي والمستمر، كما يعتبر الهيكل التنظيمي وتفويض المسؤوليات داخل المؤسسة نقطة مهمة في تحليل البيئة الداخلية للمؤسسة عند القيام بعملية تسيير المخاطر الجبائية، حيث يعتمد الهيكل التنظيمي على حجم المؤسسة وطبيعة أنشطتها واحتياجاتها، كما يجب أن تملك هذه الأخيرة نظام لتسيير المخاطر الجبائية، لذلك تكمن أحد التحديات الرئيسية للتنظيم الداخلي في تحديد دور الوظيفة الضريبية التي تساهم بشكل كبير في تسيير المخاطر الجبائية وتنشيط نظام تسيير المخاطر على مستوى

[1] Ben Hadj Saad, M. La gestion du risque fiscal dans les PME : Elaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal. Op-cit, p 38.

[2] PWC. LANDWELL & Associés. (Novembre 2006). « Maîtrise des risques 40 réponses aux défis actuels des décideurs », p18.

الوظائف الأخرى، بالإضافة إلى ذلك يجب أن تحافظ وظيفة التدقيق الداخلي كوظيفة رقابة على الإجراءات التنظيمية والموضوعية اللازمة لممارسة وظيفتها المتمثلة في مراقبة وتوجيه عملية تسيير المخاطر الجبائية، كما يتطلب الهيكل التنظيمي ذي الصلة تحديد الصلاحيات والمسؤوليات بالإضافة إلى قواعد التفويض.[1]

ب- تحديد الأهداف: يعد تحديد الأهداف شرطا أساسيا لتحديد المخاطر الجبائية وتقييمها وتعتبر خطوة حاسمة للوظيفة الضريبية في عملية تسييرها للمخاطر الجبائية، حيث تضع هذه الأخيرة أهدافا استراتيجية وهي أهداف عالية المستوى تتوافق مع مهمة المؤسسة ورؤيتها وتدعمها بالإضافة إلى الأهداف التشغيلية التي تتعلق بفعالية وكفاءة الإدارة الضريبية للعمليات اليومية حيث ينص هذا الهدف قد على أن يقوم المسير الجبائي بدراسة الجانب الضريبي للقرارات المتعلقة بالمعاملات الجارية التي يتجاوز مقدارها حدا ثابتا مثل معاملة بيع كبيرة معلقة، وفي هذه الحالة يجب الموافقة على المعاملة من قبل أخصائي الضرائب الذي يفحص الامتثال للشروط المرتبطة بهذا البيع، زد إلى ذلك أهداف الإبلاغ بإعداد معلومات موثوقة بشأن تسيير المخاطر الجبائية والمخصصة سواء للنشر الخارجي أو الاستخدام الداخلي، وفي الأخير أهداف الامتثال التي تعكس الاستمرار المنطقي لاستراتيجية الامتثال الطوعي للقانون واللوائح الضريبية مع مراعاة الممارسات الإدارية.[2]

- **المرحلة الثانية: تحديد وتحليل المخاطر الجبائية:** يتطلب تحديد المخاطر معرفة دقيقة بالمؤسسة ونظامها الضريبي وبيئتها القانونية، كما يتطلب تطوير فهم قوي لأهدافها الاستراتيجية والأهداف ذات الصلة، وينبغي أن يشمل تحديد المخاطر الآثار الإيجابية والسلبية على حد سواء ولهذا يتوجب معرفة وتحديد مصادر الخطر من خلال وضع قائمة تتعلق بالمخاطر الجبائية التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة وينبغي استعراضها دوريا لإعادة النظر في المصادر المحتملة للمخاطر والظروف المتغيرة من أجل تحديد مصادر خطر معينة ربما أغفلت عنها المؤسسة أو لم

[1] Ben Hadj Saad, M. La gestion du risque fiscal dans les PME : Elaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal. Op-cit, pp 39- 40.

[2] Idem, pp 40-41.

تكن موجودة عند آخر تحديث لقائمة المخاطر المحددة سابقا، وبعد تحديد مصادر الخطر الجبائي تقوم المؤسسة بتقييم هذه المخاطر وفق المعايير والأساليب التي تم دراستها سابقا.[1]

- **المرحلة الثالثة:** معالجة وتنفيذ أنشطة مراقبة المخاطر: تتضمن هذه المرحلة القيام بما يلي:

أ- معالجة المخاطر الجبائية: علاج الخطر يعني محاولة نقله من منطقة المخاطر غير المقبولة إلى منطقة المخاطر المقبولة وهو يختلف من حيث المعنى مع الوقاية من المخاطر التي نقصد بها الحماية من احتمال وقوع الخطر[2] لذلك من الضروري أن تراعي المؤسسة معايير اختيار المعالجة أو العلاجات التي تخفف من احتمالية وتأثير المخاطر التي تتحقق ومن أمثلة ذلك مراعاة نسبة التكلفة إلى الفائدة من المعالجات المختارة، ثم تليها المعالجات التي سيتم تطبيقها والمتمثلة في القضاء على الخطر، تجنب المخاطر التقليل من المخاطر وهذا ينطوي على اتخاذ إجراءات للحد من احتمال حدوث و / أو تأثير المخاطر، حيث يتعلق هذا النوع من المعالجة عموما بمخاطر التكرار "المتوسط" والشدة التي تنشأ عن المعاملات الروتينية للمؤسسة كما يمكن اعتماد هذه المعالجة لتسيير المخاطر المرتبطة بالمعاملات الاستثنائية والتي يمكن تخفيفها باستخدام الاستشارة الخارجية أما الخيار الأخير من المعالجات هو قبول المخاطر ويكون في الحالة التي لا يتم اتخاذ أي تدابير لمعالجة المخاطر الجبائية بحيث لا يتم تغيير تأثير واحتمال حدوثها وقد يتم اختيار هذا البديل عندما تكون المخاطر المقبولة إما ضئيلة أي ذات تواتر وشدة منخفضين أو مخاطر لا يمكن الحفاظ على نوع آخر من العلاج لها، أما في الواقع إذا كان الخطر المتأصل يقع بالفعل في نطاق الرغبة في المخاطرة أو إذا لم يكن هناك حل آخر يمكن حله، على سبيل المثال بسبب تكلفة تنفيذه فسيكون من الأنسب قبوله بدلا من إهدار الموارد للتعامل معه.[3]

---

[1] Ben Hadj Saad, M. La gestion du risque fiscal dans les PME : Elaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal. Op-cit, pp 42-43.

[2] Bernard, BARTHÉLEMY., Philippe, COURRÈGES. (2004). Gestion des risques – Méthode d'optimisation globale. (02 Ed). Éditions d'Organisation, p 177.

[3] Ben Hadj Saad, M. La gestion du risque fiscal dans les PME : Elaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal. Op-cit, pp 46-49.

ب- أنشطة المراقبة: تتكون أنشطة الرقابة من سياسات وإجراءات خاصة بالمؤسسة، حيث يتم تنفيذها مباشرة أو من خلال تطبيقات الكمبيوتر والتكنولوجيا لتنفيذ معالجات المخاطر المختارة، وقد تختلف أنشطة الرقابة من مؤسسة لأخرى اعتمادا على حجمها ودرجة الأتمتة وجودة نظام المعلومات وتعقيد العمليات التجارية ودرجة المركزية، كما يجب أن تأخذ أنشطة الرقابة في الاعتبار الأهداف الضريبية للمنظمة والمخاطر المحددة ويجب دمجها في إطار معالجات المخاطر المختارة والتركيز بشكل خاص على المخاطر الرئيسية، وفي هذا السياق يتوجب تسيير أنشطة التحكم المصممة بانتظام لمراعاة ديناميكية المؤسسة.[1]

- **المرحلة الرابعة: تجريب المخاطر الجبائية:** التجريب هو مجموعة من إجراءات المراقبة والتصحيح التي تتم بشكل متكرر من أجل تقييم فعالية المعالجات الموضوعة، بشكل عام تكون هذه المعالجات فعالة إذا كانت تقلل من احتمال حدوث المخاطر الجبائية وتأثيراتها، ولهذا يجب إجراء التقييمات بتردد (Fréquence) يضمن سيولة المعلومات حول فعالية النظام واستخدام وسائل فعالة للتوجيه.[2]

المطلب الثاني: نظرية الحوكمة ومساهمة أصحاب المصلحة في تسيير المخاطر الجبائية

1. مساهمة الجهات الداخلية الفاعلة في تسيير مخاطر المؤسسة: توجد ثلاث أطراف رئيسية داخل المؤسسة تساهم في تسيير المخاطر الجبائية وهي:[3]

- **مجلس الإدارة:** يقوم مجلس الإدارة بنشاط إشرافي ويجب أن تكون لديه نظرة عامة حول نظام تسيير المخاطر داخل المؤسسة كما يجب عليه أيضا أن يكون على معرفة تامة بالمخاطر الرئيسية وما إذا كانت تسير بطريقة فعالة من قبل الإدارة التي تعتبر جزء من البيئة الداخلية للمؤسسة ويعتبر آلية مراقبة تسعى لحماية مصالح المساهمين، كما يجب أن يكون لدى مجلس الإدارة هيكل

[1] Ben Hadj Saad, M. La gestion du risque fiscal dans les PME : Elaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal. Op-cit, pp 49-50.

[2] Idem.

[3] Guedrib Ben Abderrahmen, M. (2013). Op-cit, pp 122-124.

محدد يمكنه من تسيير المخاطر بشكل أفضل، وأن يتألف من مديرين ذوي كفاءة يكرسون الوقت والموارد اللازمة للوفاء بمسؤولياتهم الموكلة إليهم.

– **إدارة المؤسسة:** تقع المسؤولية المباشرة لنظام تسيير مخاطر المؤسسة على عاتق الإدارة باعتبار مدراء المصالح مسئولون بشكل عام عن جميع المخاطر التي يمكن أن تؤثر على المؤسسة وتمنعها من تحقيق هدفها، إلا أن المدير التنفيذي يلعب دورا رئيسيا في ضمان توفير بيئة داخلية مواتية لتطبيق جميع عناصر نظام تسيير المخاطر، كما أنه يقوم بمساعدة المديرين ويحدد الأهداف الإستراتيجية والسياسات العامة ويطور رغبة المؤسسة في المخاطرة وثقافة المخاطر، كما تسمح الاجتماعات التي يقوم بها المدير التنفيذي مع مدراء الوظائف الرئيسية للمؤسسة بمراجعة مسؤوليات كل منهم وفهم طريقتهم في التعامل مع تسيير المخاطر الكامنة في نشاط المؤسسة، وكل من هؤلاء المديرين لديه مسؤوليات محددة متعلقة بوظيفته ولا سيما تنفيذ مختلف التقنيات من أجل تحديد وتقييم التعامل مع المخاطر ومراقبة تطبيق أنشطة الرقابة، كما يجب عليهم أيضا تقديم تقرير عن تشغيل أنشطة التحكم وتقديمها إلى الإدارة العليا، إلا أن الوظيفة القانونية داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة تلعب دورا رئيسيا في فعالية نظام تسيير المخاطر من خلال إعلام مديري الإدارات الوظيفية بالقوانين والتشريعات الجديدة التي لها تأثير على أنشطة المؤسسة لا سيما المتعلقة بالمجال الضريبي.

– **وظيفة التدقيق الداخلي:** يلعب التدقيق الداخلي دورا مهما في عملية تسيير مخاطر المؤسسة باعتباره نشاط مستقل وموضوعي يعطي للمؤسسة تأكيد على درجة الرقابة على عملياتها، ويقدم لها المشورة لتحسينها كما يساعد على خلق القيمة المضافة، يتم تحديد دور وظيفة التدقيق الداخلي في عملية تسيير المخاطر من قبل الإدارة العليا ولجنة التدقيق، ويعتبر الحد الأدنى من النشاط الذي يجب أن تقوم به وظيفة التدقيق الداخلي بشكل دوري وهو تقييم مدى كفاية وفعالية عمليات تسيير المخاطر وحسب Maders و Masselin (2009) يقوم المدققين الداخليين بشكل دوري بتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر جزء من تقييم تسيير المخاطر، من أجل إعطاء معلومات مستقلة وموضوعية للإدارة حول مستوى مراقبة المخاطر.

2. مساهمة الجهات الخارجية الفاعلة في تسيير مخاطر المؤسسة: توجد ثلاث أطراف رئيسية من خارج المؤسسة تساهم في تسيير المخاطر وهي:

– **المدقق الخارجي:** يساهم المدقق الخارجي في تحسين عملية تسيير المخاطر، لأنه في الواقع عندما ينفذ المدقق الإجراء للحصول على فهم لبيئة المؤسسة بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية

يدرس الطريقة التي تسير بها المؤسسة مخاطرها والرقابة الداخلية التي وضعتها للسيطرة على هذه المخاطر، إلا أن المدقق الخارجي غير مسؤول عن نظام الرقابة الداخلية وفعاليته، ولكن القوانين التي أصدرتها بعض الدول على غرار فرنسا تميل إلى تكليفه بدور مهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية، كما يستلزم تدقيق القوائم المالية إفصاح المدقق عن المعلومات التي يمكن أن تساعد الإدارة في الوفاء بمسؤولياتها اتجاه تسيير مخاطر المؤسسة من خلال الاستنتاجات والتوصيات التي يقدمها المدقق للمؤسسة،[1] وهو المعمول به كذلك في التشريع الجزائري بحيث يكلف محافظ الحسابات باعتباره مدققا خارجيا بإعداد تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية في إطار مهمته العامة، حيث يطلع هذا الأخير على عناصر الرقابة الداخلية المطبقة من قبل المؤسسة قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات لا سيما التي يكون لها تأثير على النتيجة المالية مثل الأعباء والتي تنتج عنها آثار ضريبية، وفي هذا السياق تقوم المؤسسة بإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية التي يكون لها تأثير معتبر على معالجة المعلومة المالية والمحاسبية، وفي هذا الصدد يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل إدارة المؤسسة بخصوص نظام الرقابة الداخلية للجمعية العامة، كما تجدر الإشارة بأن محافظ الحسابات في ظل التشريع الجزائري يساهم في تسيير المخاطر الجبائية للمؤسسة من خلال الإشارة إلى الأخطاء السالفة الذكر، بينما يتولى عملية التدقيق الجبائي الخبير المحاسبي.[2]

- **الهيئات التنظيمية والتشريعية:** هي الأخرى تؤثر على نظام تسيير المخاطر التي تضعه المؤسسات خاصة في ظل كثرة الالتزامات القانونية في العديد من الدول التي تؤكد على تحسين نظام حوكمة المؤسسات وبشكل أكثر تحديد نظام الرقابة الداخلية خاصة في إطار القوانين التي تلزم المدقق الخارجي بالوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل المطالبة بمزيد من الإفصاح من المؤسسات بهدف السماح لأصحاب المصلحة الخارجيين بالحصول على المعلومات التي يحتاجونها.[3]

- **أصحاب المصلحة الآخرون (زبائن، موردون...):** يمكن أن يكون للزبائن والموردون والأطراف الأخرى التي لها علاقة تجارية مع المؤسسة مصدرا للمعلومات التي تساعدها في نظام تسيير المخاطر الخاص بها، فقد يطلب الدائنون من أجل منح القروض للمؤسسة معلومات تتعلق بها

[1] Guedrib Ben Abderrahmen, M. (2013). Op-cit, pp 125.

[2] عبد الصمد، نجوى. (2022). ضبط وتنظيم مهنة محافظ الحسابات في التشريع الجزائري. ط01. دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع: الجزائر، ص 73.

[3] Guedrib Ben Abderrahmen, M. (2013). Op-cit, pp 126.

كما يجب عليها الأخذ بعين الاعتبار المعلومات الواردة في التحقيقات والتحليلات التي أجراها المحللون الماليون في إطار عملية تسيير المخاطر.[1]

3. تأثير المخاطر الجبائية على حوكمة المساهمين وأصحاب المصلحة في المؤسسة الاقتصادية

يمكن أن تتقاطع الضرائب وحوكمة المؤسسات في جوانب مختلفة لأن الضرائب تعتبر عامل تكلفة تعمل كحافز للسلوك الإداري كما أنها قد تكون بمثابة أداة للتأثير على القرارات الإدارية مع مصالح المساهمين أو المؤسسة نفسها،[2] وفي هذا السياق أثار العديد من الباحثين وجود مشكلة حوكمة تتعلق بالضرائب، كما عالجت العديد من الدراسات التجريبية الحديثة أيضا دور آليات الحوكمة في الحد من تضارب المصالح بين المساهمين والمدراء التنفيذيين بسبب وجود مخاطر جبائية ومع ذلك تتجاهل هذه المؤسسات أن المؤسسة تشكل العديد من أصحاب المصلحة وأنه يمكن أيضا إثارة تضارب المصالح أثناء دراسة مشكلة المخاطر الجبائية.[3]

يرى بعض الباحثين أن هناك وجهتي نظر لحوكمة المؤسسات يعكسها النظام الضريبي الذي تخضع له، كما يمكن التمييز بين وجهة نظر سوق رأس المال الموجهة لحوكمة المؤسسات ووجهة نظر تركز على المؤسسة في حد ذاتها وتتضمن النظرة الأولى مستويين من الشراكة وهما مستوى المؤسسة ومستوى المساهمين، بينما تنظر النظرة الثانية إلى الشركة فقط وقد ينتج عن هذا التمييز في ظهور ضرائب إضافية تدفعها المؤسسة إلى التزامات مالكي الأسهم الفردية، بينما الضرائب التي تنتج عن المستويين تتحملها المؤسسة وحملة أسهمها بشكل مستقل، لأنه يفترض أن تقوم على تصور المؤسسة كهيئة مستقلة ذات هدف متأصل خاص بها ويرى العديد من الباحثين أن هذا الرأي ينتج عنه التركيز على ضرائب المؤسسة وليس على ضرائب المساهمين الفرديين ونتيجة لذلك يفترض أن يتم تحديد أهداف المؤسسة من قبل الإدارة فقط، وعلى خلاف ذلك تقوم وجهة النظر الموجهة نحو سوق رأس المال أن أهداف المؤسسة قد تم تحديدها في الخارج من قبل المساهمين ولهذا تأخذ في الاعتبار جميع الضرائب على مستوى المؤسسات والأفراد.[4]

---

[1] Guedrib Ben Abderrahmen, M. (2013). Op-cit, p 126.

[2] Friese, A., Link, S., & Mayer, S. (2006). Taxation and Corporate Governance. Working paper. Germany: Max Planck Institute for Intellectual Property, p 13.

[3] Guedrib Ben Abderrahmen, M. (2013). Op-cit, p 127.

[4] Friese, A., Link, S., & Mayer, S. (2006). Op-cit, pp 14-15.

أما في سياق حوكمة المساهمين، فوفقا لمؤيدي نظرية الوكالة يمكن أن تخلق المخاطر الجبائية مشكلة حوكمة لها تأثيرات على مصالح المساهمين وتتطلب إنشاء آليات رقابية من أجل التعامل معها، وفي هذا السياق يرى العديد من الباحثين أن الفصل بين الملكية والإدارة هو أصل مشكلة الحوكمة المرتبطة بالضرائب وأن الجوانب الأخرى للحياة الضريبية لا تتوقف في يد شخص واحد، وإنما يجب عليه تقديم تصريحاته الضريبية وان يدفع نصيبه من الضرائب في إطار العمل الذي يقوم به، وإذا كانت المسؤوليات مشتتة فإنه يؤدي إلى القيام بسلوك انتهازي، ولهذا يتم اتخاذ القرارات بشأن التسيير الجبائي الاحتيالي من قبل الإدارة مما يولد في الأخير تضاربا في المصالح بين المدير والمساهمين ويؤدي تصحيح هذه النزاعات إلى تحمل تكاليف الوكالة التي تعتبر نوع من أنواع التكاليف التي تتحملها المؤسسة عند القيام بالتسيير الجبائي الاحتيالي والمحفوف بالمخاطر وهذا الأخير يجعل من الممكن تحقيق وفور ضريبي كبير للمؤسسات رغم أن التكاليف التي تحملتها متنوعة مثل العقوبات التي تفرضها إدارة الضرائب في حالة الرقابة وتكاليف تنفيذ هذه الممارسات كالوقت والجهد وسعر المعاملة، بالإضافة إلى تكاليف السمعة والتكاليف السياسية، إلا أن Garbarino, 2008 يرى بان المديرين يتبنون استراتيجيات ضريبية صارمة تعود بالنفع على المساهمين عندما يتقاضون أجورهم على أساس التخفيض في معدل الضريبة الفعلي، لكن هؤلاء المديرين ملزمون للمساهمين من خلال عقد غير مكتمل وغامض والاستراتيجيات التي يعتمدونها لا تزيد دائما من قيمة حقوق المساهمين بقدر ما تنطوي على زيادة في التكاليف غير الضريبية وزيادة مخاطر العقوبات وتكاليف الوكالة المرتفعة التي يتحملها المساهمين للسيطرة على أنشطة المديرين وتعتبر هذه الاستراتيجيات سلوك مديري الضرائب الذين يستغلون الفجوة بين المحاسبة والضرائب لتعزيز مصالحهم الخاصة وبالتالي خلق تضارب بين المديرين والمساهمين، ومنه يمكن القول بأن وجود مخاطر جبائية له تأثير مباشر على مصالح المساهمين ويمكن أن يؤدي إلى ارتفاع تكاليف الوكالة عليهم، وبالتالي هناك مشكلة تتعلق بالحوكمة مرتبطة بأخذ المخاطر الضريبية من قبل مديري المؤسسة، لهذا يجب أن يكون نظام حوكمة المؤسسات فعالا لضمان تسيير أفضل لهذه المخاطر.[1]

أما في إطار حوكمة الشراكة أو ما يعرف بأصحاب المصلحة فقد يتجاهل المساهمين اتجاه الحوكمة أهمية ودور وظيفة الضرائب في تسيير المخاطر الجبائية للمؤسسة، إلا أن معظم البحوث ركزت على دراسة العلاقة بين المساهمين والمدير في ظل نظرية الوكالة،[2] ومنهم من

[1] Guedrib Ben Abderrahmen, M. (2013). Op-cit, pp 127-129.

[2] Idem, Op-cit, p 133.

اهتموا بدراسة العلاقة بين مدير المؤسسة والإدارة الجبائية للدولة التي تنشأ من خلال الامتثال الضريبي المفروض على المؤسسة من خلال دفع العبء الضريبي مع محاولة تخفيضه إلى أقصى حد ممكن،[1] ومع ذلك فإن الوظيفة الضريبية داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة الفاعل الرئيسي في دراسة مشكلة المخاطر الضريبية، لأن هذا الشريك له حصته من الأرباح ولدية قوة سيطرة تتجاوز حتى تلك الخاصة بأغلبية المساهمين، فهذه القوة يمكن أن تؤدي بالمؤسسة لدفع المزيد من الضرائب لتجنب النزاعات أو أن يكون لها آثار سلبية خارجة عن أي سيطرة، وحسب بعض الدراسات حول ضريبة الشركات تعد الدولة عموما أكبر مطالب بالنتيجة العادية قبل الضرائب وبالتالي فهي أكبر مساهم في معظم المؤسسات لذلك يجب أن يستند تقييم المخاطر الضريبية إلى مقاربة الشراكة للحوكمة، مع التأكيد على دور النظام في تسيير هذه المخاطر في حماية مصالح جميع أصحاب المصلحة، بما في ذلك مصالح الإدارة، ومن أجل نجاح المؤسسة على المدى الطويل يجب على المديرين أن يأخذوا بعين الاعتبار مصالح أصحاب المصلحة الآخرين والتعامل معها بإنصاف بما في ذلك مصالح الموظفين والدائنين والزبائن والموردين، كما يجب عليهم الالتزام بدفع الضرائب للدولة والمجتمع بحيث تقدم الدولة الخدمات الاجتماعية نيابة عن المؤسسة، تقلل المخاطر الجبائية من إيرادات الدولة وبالتالي لها تأثير ضار للغاية على توفير البنية التحتية والخدمات العامة.[2]

المطلب الثالث: نظرية الألعاب نموذج لقياس المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية

استخدمت نظرية الألعاب في البحوث الضريبية حديثا لنمذجة سلوك الإدارة الجبائية باعتبارها طرف رئيسي في اللعبة من خلال امتلاكها لسلطة الرقابة الجبائية التي يكون لها تأثير على المخاطر الجبائية للمؤسسة الاقتصادية، وتعتبر وسيلة من وسائل التحليل الرياضي لحالات تضارب المصالح للوصول إلى أفضل الخيارات الممكنة لاتخاذ القرار في ظل الظروف المعطاة لأجل الحصول على النتائج المرغوبة، وفي هذا السياق تتضارب مصلحة المؤسسة التي تهدف إلى التقليل من الأعباء الضريبية مع مصلحة الإدارة الجبائية التي تهدف إلى حماية أموال الخزينة

[1] Omri, M. A., & EL Aissi Ben Ameur, I. (2010). Les déterminants de la gestion fiscale des résultats dans le contexte tunisien. Revue Marocaine de Gestion et d'Economie. N (02), P 60.

[2] Guedrib Ben Abderrahmen, M. (2013). Op-cit, pp 132-133.

العمومية، وفي ظل حالات عدم التأكد لجأ الباحثون إلى تحليل هذا السلوك بالاعتماد على نظرية الألعاب.

1. نظرية الألعاب: خلفية عامة

كان الحديث حول نظرية الألعاب رائدا في أوائل القرن العشرين من قبل علماء الرياضيات وعلى رأسهم Ernst Zermelo سنة 1913 و John von Neumann سنة 1928، إلا أنه بعد سنة 1944 لم تعد هذه النظرية حكرا على علوم الرياضيات فقط، خاصة مع ظهور كتاب Oskar Morgenstern's و John von Neumann تحت عنوان نظرية الألعاب والسلوك الاقتصادي، وقد تبع ذلك عمل مهم قام به John Nash سنتي (1950-1951) و Lloyd Shapley سنة 1953، حيث كان لنظرية الألعاب تأثير كبير على تطوير العديد من فروع الاقتصاد (التنظيم الصناعي، التجارة الدولية، اقتصاد العمل، الاقتصاد الكلي، وما إلى ذلك)، ومع مرور الوقت امتد تأثير نظرية الألعاب إلى فروع أخرى من العلوم الاجتماعية (العلوم السياسية العلاقات الدولية، الفلسفة، علم الاجتماع، الأنثروبولوجيا ... الخ)، وكذلك إلى مجالات خارج العلوم الاجتماعية مثل علم الأحياء، علوم الكمبيوتر وغيرها، في عام 1994 منحت جائزة نوبل في الاقتصاد إلى ثلاثة من منظري نظرية الألعاب وهم: John Nash ، John Harsanyi و Reinhard Selten، لنظريتهم المتمثلة في العمل في نظرية الألعاب التي كانت مؤثرة جدا في الاقتصاد، وفي نفس الوقت كانت لجنة الاتصالات الفيدرالية بالولايات المتحدة الأمريكية تستخدم نظرية الألعاب لمساعدتها في تصميم 7 مليارات دولار مزاد الطيف الترددي لخدمات الاتصالات الشخصية، كما منحت أيضا عدة مرات جائزة نوبل في الاقتصاد لمنظري نظرية الألعاب، وكان ذلك سنة 2005 لـ Robert Aumann و Thomas Schelling، وفي عام 2007 إلى Leonid Hurwicz و Eric Maskin و Roger Myerson، وفي عام 2012 إلى Lloyd Shapley و Alvin Roth.[1]

توفر نظرية الألعاب لغة رسمية لتمثيل وتحليل التفاعل والمواقف، أي المواقف التي تتخذ فيها العديد من "الكيانات" سواء كان أشخاص أو مؤسسات والتي تسمى اللاعبين، والإجراءات

[1] Giacomo, B. (2018). Game Theory. (02nd Ed). Kindle Direct Publishing : USA, p 11.

التي تؤثر على بعضها البعض، وقد تختلف طبيعة اللاعبين حسب السياق الذي يتم استدعاء اللغة النظرية للعبة: نذكر على سبيل المثال في علم الأحياء التطوري أخذ John Maynard Smith سنة 1982 اللاعبون كائنات حية غير مفكرة، بينما في علوم الكمبيوتر درس Shoham-Leyton-Brown سنة 2008 اللاعبون كوكلاء اصطناعيين، أما في نظرية الألعاب السلوكية أشار Camerer سنة 2003 إلى دراسة الناس كلاعبين ... الخ، ومع ذلك ركزت نظرية الألعاب على التفاعل بين الأذكياء، أفراد متطورون وعقلانيون، على سبيل المثال يصف Robert Aumann نظرية الألعاب على النحو التالي:" باختصار تهتم اللعبة والنظرية الاقتصادية بالتفاعلية بين سلوك الإنسان العقلاني (الرجل العقلاني) الذي يعمل دائما بشكل هادف ومنطقي وله أهداف محددة جيدا وتكون بدافع الرغبة فقط في الاقتراب من هذه الأهداف بأكبر قدر ممكن، ولديه القدرة الحسابية المطلوبة للقيام بذلك "، ومن بين نماذج نظرية الألعاب نجد نظرية اللعبة غير التعاونية، وهي تعبر عن المواقف التي يكون فيها اللاعبون إما غير قادرين للتواصل أو القدرة على التواصل ولكن لا يمكنهم توقيع عقود ملزمة، على سبيل المثال التفاعل بين المؤسسات التي تعمل في ظل بيئة تحكمها قوانين مكافحة الاحتكار حيث تجعل هذه الأخيرة من غير القانوني للمؤسسات التوصل إلى اتفاقات بشأن الأسعار أو إنتاج الحصص أو غيرها من أشكال السلوك الاحتيالي الذي يؤدي للاحتكار بغرض تعظيم الربح.[1]

تتشكل اللعبة من عدة عناصر وعلى رأسها اللاعبون، حيث يقصد بهم الأشخاص الذين يشملهم موقف المباراة، وهم متخذي القرار، بالإضافة إلى قواعد المباراة، نتائج المباراة، القيم التي يعطيها اللاعبون لكل نتيجة، العوامل التي يسيطر عليها اللاعبون، نوع وكمية المعلومات المتاحة وقت المباراة، وقد تتخذ القرارات في حالة عدم التأكد عندما يكون احتمال حدوث النتائج غير معروفة، ولهذا فنظرية الألعاب تدخل ضمن هذا الإطار باعتبار كل لاعب يجهل حركة خصمه وبالتالي يكمن الهدف في تخفيض حالة عدم التأكد من خلال مصفوفة العوائد، وهناك من يصنف

[1] Giacomo, B. (2018). Op-cit, p 12.

حالة رابعة لاتخاذ القرار وهي حالة الصراع بحيث تدخل هذه الأخيرة أيضا في سياق نظرية الألعاب.[1]

تعبر الاستراتيجية في سياق نظرية الألعاب عن السياسة المطلقة، باعتبارها خطة محددة مسبقا تصنف تحركات اللاعب بالإضافة إلى التحركات المضادة التي سيقوم بها خلال اللعبة، وفي مباريات المصفوفة نجد أن أي لاعب تكون له مجموعة محددة من السياسات المطلقة رغم أن عددهم يكون كبير، ويتم التعبير عن مصفوفة العوائد من خلال جدول يوضح أرباح وخسائر كل لاعب وفقا للخطط والقرارات المختلفة، أما شجرة المباراة فهي تمثيل تصوري لعلاقات وعناصر مشكلة القرار، وهي تستخدم في حالة المخاطرة، وشجرة المباراة هي شبيها بشجرة القرار.[2]

ويمكن توضيح كيفية استخدامها من خلال المثال التالي: قرر محمد (اللاعب 1) وخالد (اللاعب 2) شريكين حل مؤسستهم، وقد تم تقييم أصولها بمبلغ 100,000 دولار، القانون التأسيسي للمؤسسة ينص على أن الشريك الأكبر محمد يقدم عرضا بشأن تقسيم الأصول إلى الشريك الأصغر خالد، بحيث يمكن للشريك الأصغر القبول، وفي هذه الحالة المقترحة يتم تنفيذ التقسيم، أما في حالة الرفض تذهب القضية إلى المحكمة، ينطوي التقاضي على تكلفة 20,000 دولار كرسوم قانونية لكل شريك والحكم النموذجي يخصص 60٪ من الأصول للشريك الأكبر والـ 40٪ المتبقية للشريك الأصغر، ومن أجل تبسيط النمذجة نفترض أنه لا يوجد عدم يقين بشأن الحكم، كما افترض أيضا أن هناك اثنين فقط من العروض المحتملة التي يمكن أن يقدمها محمد وهي: تقسيم 50-50 أو تقسيم 70-30، وبالتالي يمكن تمثيل هذا الموقف كشكل واسع محدود مع معلومات مثالية وتمثل كل نتيجة على أنها مبلغين من المال: أعلى واحد هو ما يحصل عليه اللاعب 1 والجزء السفلي ما يحصل عليه اللاعب 2،[3] ويمكن تصوير هذه العملية بشجرة المباراة كما يلي:

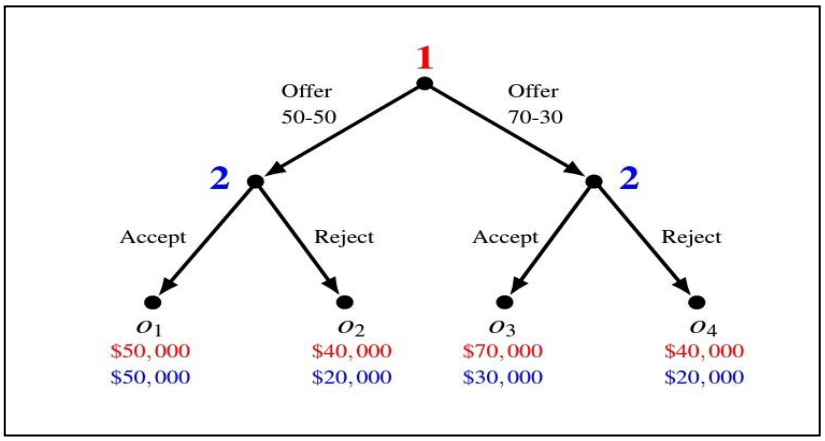
---

[1] العوني، محمود.، بن مصطفى، ريم.& بن عياد، محمد سمير. (2021). دور نظرية الألعاب في تحديد الاستراتيجيات- نمذجة رياضية قياسية لمنافسة روسيا للو.م.أ لتصدير الغاز الطبيعي. مجلة الأبحاث الاقتصادية. المجلد 16. ع 01، ص 193.

[2] نفس المرجع.

[3] Giacomo, B. (2018). Op-cit, p 76.

الشكل رقم (2-2): شجرة المباراة



Source : Giacomo, B. (2018). Op-cit, p 76.

نلاحظ من الشكل أعلاه بالاعتماد على الاستدلال الاستقرائي العكسي الذي يبدأ من نهاية اللعبة والمضي قدما نحو جدر الشجرة، أنه من المحتمل إذا عرض على اللاعب 02 (الشريك الأصغر) تقسيم 50-50 ، فعندئذ إذا قبل هذا لأخير سيحصل على 50,000 دولار، بينما إذا رفض فسيحصل على 20,000 دولار، (40% المخصصة من قبل المحكمة مطروحا منها الرسوم القانونية بمبلغ 20,000 دولار)، وبالتالي إذا كان سلوكه عقلاني فسوف يقبل، وبالمثل إذا عرض على نفس اللاعب 02 تقسيم 70-30، فسيحصل على 30,000 ألف دولار بينما إذا رفض فسيحصل على 20,000 دولار (40% المخصصة من قبل المحكمة مطروحا منها الرسوم القانونية بمبلغ 20000 دولار)، وبالتالي إذا كانت عقلاني فسوف يقبل، ومنه فاللاعب اللاعب 01 يدرك أن اللاعب 02 إذا قبل بعرض بنسبة 50-50 فإنها سينتهي به الأمر بمبلغ 50,000 دولار بينما إذا قبل بالعرض الذي يتضمن تقسيم بنسبة 70-30، فسينتهي الأمر باللاعب 01 بـ 70,000 دولار، وبالتالي إذا كان اللاعب 01 عقلانيا ويعتقد أن اللاعب 02 عقلاني، فسيفعل ذلك وهو قبول العرض الذي يحتوي على تقسيم 70-30 واللاعب 02 كونه عقلانيا سيقبل[1].

[1] Giacomo, B. (2018). Op-cit, p 77.

2. نظرية الألعاب في مجال الجباية: استعراض الأدبيات

تغطي مجالات تطبيق نظرية الألعاب الضرائب أيضا، حيث نجد دراسة Guedrib Ben Abderrahmen, M سنة 2013 قد عالجت هذا الموضوع وبشكل أكثر تحديدا تم فحص العلاقة بين الفاعلين اللاعبين المشاركين في دراستها وهما المؤسسة وإدارة الضرائب، وهو ما تم دراسته من قبل العديد من الباحثين من منظور نظرية الألعاب، فقد ركزت الباحثة في بحثها على تحليل السلوك الرقابي للسلطات الضريبية استجابة لسلوك الإفصاح في المؤسسة، وتستند الدراسات المبكرة في تحليلها إلى قرار الكشف عن النتيجة الضريبية وحدها من قبل المكلف بالضريبة، في حين أن الدراسات الحديثة تشمل قرار الكشف عن معلومات أخرى بالإضافة إلى النتيجة الضريبية، ويعتبر Graetz وآخرون سنة 1986 أول من أدخل نظرية اللعبة في دراسة سلوك الإدارة الجبائية ويقترح المؤلفون إطارا نظريا جديدا لتحليل مشكلة عدم الامتثال الضريبي كنظام تفاعلي، وبالتالي فإنها تدرج في نموذجها النظري سلطة الضرائب كعنصر تفاعلي مهم، وفي هذا السياق تعتبر الإدارة الجبائية بالفعل لاعبا استراتيجيا في نموذج نظرية اللعبة ويستند قرار الرقابة على الإعلانات التي أدلى بها المكلفون بالضرائب، وبالتالي فإن مستويات عدم الامتثال والرقابة والعقوبات هي نتائج التفاعل بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، وتجدر الإشارة أن الباحث Graetz وآخرون يفترضون في نموذجهم أن الإدارة الجبائية تسعى إلى تعظيم إيرادات الخزينة العمومية بما في ذلك الضرائب والغرامات، أما حالة عدم اليقين فقد تم إدخاله في اللعبة الضريبية استنادا إلى نظرية الألعاب التي طورها Beck and Jung سنة 1989 حيث قدم نمطا من التفاعل بين قرارات إبلاغ المكلفين بالضريبة وسياسات مراقبة الإدارة الجبائية في بيئة تتميز بعدم اليقين وعدم تناسق المعلومات، وقد تم توسيع نطاق الدراسات السابقة من خلال دمج عدم يقين المكلفين بالضريبة بشأن تكاليف مراقبة الإدارة الجبائية ودراسة آثار العقوبات القابلة للتحويل وغير القابلة للتحويل على نقص التصريح بالدخل، أما الغرامات القابلة للتحويل إلى السلطات الضريبية هي تلك التي يتم دفعها بعد اكتشاف النتيجة الجبائية الفعلية للشركة وبالتالي بعد عملية التحقق التي تقوم بها الإدارة الجبائية وهي تتناسب مع التقصير الضريبي المكتشف، حيث تمثل العقوبات غير القابلة للتحويل التكاليف الثابتة التي يتكبدها المكلف بالضريبة في حالة التدقيق الجبائي وتشمل تكلفة الفرصة البديلة للوقت المستغرق في التحضير للتدقيق بالإضافة إلى الرسوم المدفوعة لمستشاري

الضرائب، ومن جهة أخرى عالج الباحث Sansing سنة 1993 موضوع إدخال المعلومات في لعبة الضرائب كونها تساعد الإدارة الجبائية على التنبؤ بالتهرب الضريبي في اللعبة الضريبية ولها تأثير مباشر على تحسين قرار الرقابة الخاص بها، كما أن لها تأثير غير مباشر عن طريق تغيير دوافع المكلفين بالضريبة للانخراط في التهرب الضريبي والتي بدورها قد تغير دوافع الإدارة الجبائية لإخضاعهم للرقابة.[1]

تم تقديم تحليلا نظريا للعبة يتضمن السلوك الاستراتيجي للمكلف بالضريبة لأول مرة في سياق رسمي من قبل Allingham و Sandmo سنة 1972 و Srinivasan سنة 1973، وفي دراسة قام بها Brian Erard و Jonathan S سنة 1994 حول الصدق والتهرب في لعبة الامتثال الضريبي، وقد حاول الباحثان أن تكون دراستهم نموذج للباحثين المهتمين بالأدبيات النظرية حول الامتثال الضريبي التقرب أكثر إلى الدراسات التجريبية الهادفة وصياغة السياسات وقد صنف الباحثان، المكلفين بالضريبة في نموذجهم التجريبي إلى المكلفين بالضرائب الشرفاء وغير الشرفاء، واقترحوا من خلال دراستهم أنهم سيساعدون على سد الفجوة بين الأدبيات الاقتصادية حول الضرائب، الامتثال وآداب علم الاجتماع وعلم النفس حول هذا الموضوع.[2]

3. نظرية الألعاب: نمذجة سلوك الإدارة الجبائية والمؤسسة الاقتصادية فيما يتعلق بالمخاطر الجبائية: تمر عملية التحليل الرياضي للمخاطر الجبائية بين المؤسسة والإدارة الجبائية باستخدام نظرية الألعاب المرور بالخطوات التالية:

1.3. التعريف باللعبة:[3]

- **اللاعبون:** تتكون اللعبة من لاعبين هما المؤسسة والإدارة الجبائية.

[1] Guedrib Ben Abderrahmen, M. (2013). Op-cit, pp 94-97.

[2] Brian, E., Jonathan S, F. (1994). Honesty and Evasion in the Tax Compliance Game. The RAND Journal of Economics, Vol. 25, No. 1, pp. 1-2 and 17.

[3] Guedrib Ben Abderrahmen, M. (2013). Op-cit, pp 105-108.

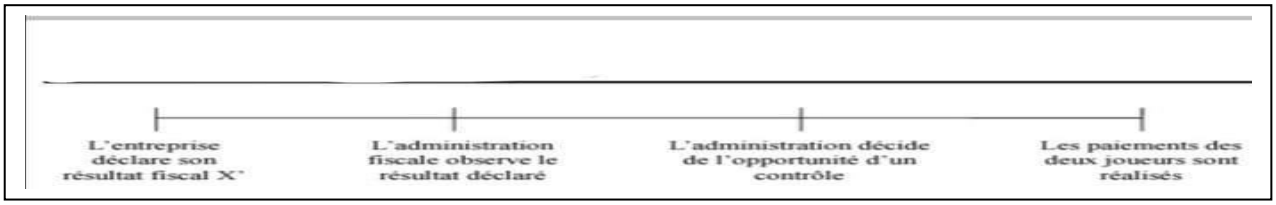
- **استراتيجيات اللاعب:** يمكن للمؤسسة اعتماد استراتيجيتين: المخاطر الجبائية / عدم وجود مخاطر جبائية، في الواقع إذا امتثلت المؤسسة لجميع التزاماتها الضريبية واستفادت من المزايا ونفذت معاملات حقيقية ليس لها غرض ضريبي حصري أو متوافقة مع سياستها العامة، فإنها لا تتعرض لأي مخاطر جبائية في هذه الحالة، في حين أنه على العكس من ذلك إذا اتبعت المؤسسة الاستراتيجية الثانية مما أدى إلى عدم الامتثال للقواعد الضريبية أو الجهل بالمزايا الجبائية أو إجراء معاملات حقيقية لا تتوافق مع السياسة العامة للمؤسسة أو لها غرض ضريبي حصري (قد تكون هذه الإجراءات طوعية أو غير طوعية)، فإنها تتحمل في هذه الحالة مخاطر جبائية، ولكون الإدارة الجبائية تتمتع بسلطة كبيرة في الرقابة والعقوبة، مما يعرض المؤسسة لدفع المزيد من الأعباء الضريبية، وبالتالي فإن هذه اللعبة تجعل من الممكن التأكيد على دور هذا التحكم وتحليل النموذج سيجعل من الممكن فهم سلوك الفاعلين فيما يتعلق بمشكلة المخاطر الجبائية، وبالتالي يمكن للإدارة الجبائية أن تختار استراتيجيتين: إما التحكم في المؤسسة أو عدم التحكم فيها، يتم اتخاذ هذا القرار على أساس النتيجة الضريبية المصرح بها من قبل المؤسسة، فضلا عن مصادر المعلومات الأخرى التي جمعتها الإدارة الجبائية، ويكون لها تأثير مباشر على النتيجة الضريبية للمؤسسة والتي ستختلف في هذه الحالة عن النتيجة الضريبية الفعلية.

- **طبيعة اللعبة:** تسعى المؤسسة والإدارة الجبائية إلى تحقيق أهداف مستقلة ولا يوجد تنسيق بينهما.

2.3. شرح مسار اللعبة: تبدأ المؤسسة في اللعب أولا، بحيث يمكن أن تتبنى واحدة من الاستراتيجيتين السالفتين الذكر (قد تتعرض أو لا تتعرض للمخاطر الجبائية)، في نهاية إحدى الاستراتيجيتين المعتمدتين تصرح المؤسسة بنتيجتها للإدارة الجبائية، فإذا قررت عدم المخاطرة فإن النتيجة الجبائية المعلنة هي النتيجة الفعلية، ومن ناحية أخرى في حالة وجود مخاطر جبائية هناك اختلاف بين النتيجة المصرح بها والتي تأخذ في الاعتبار وجود المخاطر عن النتيجة الفعلية (قد لا تكون هذه النتيجة الفعلية معروفة حتى من قبل المؤسسة مما ينشأ عدم اليقين بشأن عبئها الضريبي المحتمل)، وفي المقابل تراقب الإدارة المعلومات المتاحة لديها التي تتعلق بالمؤسسة (بما في ذلك النتيجة الضريبية المصرح بها) وتقرر إجراء رقابة جبائية محتملة، فإذا لم يتم الرقابة عليها يحدد العبء الضريبي النهائي أما إذا خضعت المؤسسة للرقابة فمن المحتمل أن يتم اكتشاف

الممارسات الغير قانونية وسيتم تحديد العبء الضريبي الحقيقي من قبل الإدارة الجبائية بالإضافة إلى العقوبات، وفي نهاية اللعبة يمكن للمؤسسة إتباع إحدى هاتين الإستراتيجيتين: لا توجد مخاطر جبائية / وجود مخاطر جبائية، حيث تستجيب الإدارة من خلال إتباع إحدى الإستراتيجيتين: السيطرة / عدم السيطرة على المؤسسة،[1] يمكن تقديم تسلسل اللعبة من خلال مخطط زمني كما هو موضح في الشكل الموالي:

الشكل رقم (2-3): التسلسل الزمني لمسار اللعبة



Source : Guedrib Ben Abderrahmen, M. (2013). Op-cit, p 109

X' هي النتيجة الجبائية المصرح بها من قبل المؤسسة (والتي يمكن أن تكون صفرا في حالة عدم تقديم التصريح)، أولا تجدر الإشارة إلى أن النتيجة الجبائية التي هي موضوع الرقابة تتعلق بالسنة N-1 بينما يتم تنفيذ الرقابة في السنة N، لذا فإن المتغير 'X المستخدم في النموذج يعود للسنة N-1، في الواقع يمكن للإدارة الجبائية عموما أن تقوم بعملية الرقابة خلال السنة N من أجل السيطرة على النتائج التي حققتها المؤسسة خلال السنوات N-1 و N-2 و N-3 و N-4،[2] للإشارة فإن فترة التقادم في التشريع الضريبي الجزائري هي أربع سنوات في إطار المبدأ العام وهي الفترة المعمول بها في أغلب التشريعات الضريبية الدولية والمحددة وفقا للمادة 106 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، فحسب شروط هذه المادة يجوز للإدارة الجبائية القيام بتحصيل جداول الضريبة الذي يقتضيها استدراك ما كان محل حالات الإغفال والأخطاء والإخفاء أو النقص الموجودة في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو تأسيس العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس الضرائب المعنية، ومع ذلك يتم تمديد هذه الفترة إلى سنتين في حالة تأكد الإدارة من قيام المكلف بالضريبة بأمور تدليسية عمدا،[3] وفي سياق النمذجة القياسية للعبة ولأسباب تتعلق بتبسيط

[1] Guedrib Ben Abderrahmen, M. (2013). Op-cit, p 108.

[2] Idem.

[3] قانون الإجراءات الجبائية. (2022). المادة 106.

النموذج اعتبرت الباحثة Guedrib Ben Abderrahmen سنة 2013 أن الإدارة الجبائية تقوم بالرقابة خلال السنة N أي التحكم في النتيجة المصرح بها في N فقط (على سبيل المثال 03/25 / N) والمتعلقة بالسنة N−1، يجب تقديم اللعبة بشكلها الطبيعي في الجدول الموال:

الشكل رقم (2−4): الشكل الطبيعي للعبة

L'Adm Fis / L'entreprise	Pas de contrôle PC (1-β)	Contrôle C B
Pas de risque fiscal PRF (1-α)	(0, 0)	(-c ; -c')
Risque fiscal RF α	(t(X-X') ; -t(X-X'))	(tX'-tX-p-c ; tX-tX'+p-c')

source : Guedrib Ben Abderrahmen, M. (2013). Op−cit, p 109.

يمثل t معدل الضريبة على الأرباح ، X' النتيجة الجبائية المصرح بها من قبل المؤسسة (والتي قد تكون صفرا في حالة عدم التصريح) ، X النتيجة الجبائية الفعلية للمؤسسة، c l e تكلفة السيطرة التي تتكبدها المؤسسة بعد خضوعها للرقابة الجبائية C التكلفة التي تتحملها الإدارة الجبائية لممارسة السيطرة و p العقوبات المحتملة التي ستتحملها المؤسسة بعد اكتشاف المخاطر الجبائية، اللعبة في شكلها الطبيعي تتكون بياناتها من ثلاثة عناصر:[1]

- N مجموعة اللاعبين: N= {1, 2}

- S هي مجموعة استراتيجيات اللاعب i بحيث: S1= {PRF, RF} et S2= {PC, C}

- Ui هي واجهة المستخدم، تمثل وظيفة الأداة المساعدة

أ- اللاعب الأول: يتمثل في المؤسسة ولديها أربعة استخدامات:

U_E (PRF, PC)= 0: المؤسسة تحترم التزاماتها الجبائية وهذا ما يؤدي لغياب المخاطر الجبائية، وبالتالي لا تحقق المؤسسة أي ربح أو خسارة ولا رقابة جبائية تمارسها مصالح الضرائب.

[1] Guedrib Ben Abderrahmen, M. (2013). Op−cit, pp 109− 112.

U_E (PRF, C)= −c: تمثل **C** تكلفة السيطرة التي تتكبدها المؤسسة في حالة الرقابة الجبائية ففي حالة عدم وجود مخاطر ستتحمل المؤسسة تكلفة الفرصة البديلة للوقت المستغرق في التحضير للرقابة، بالإضافة إلى الأتعاب المدفوعة للمستشارين، وما إلى ذلك.

U_E (RF, PC)= t (X−X') يمكن أن تقع المؤسسة في مخاطر جبائية بإرادتها لأنها لا تريد الامتثال الطوعي، وفي هذه حالة تختلف النتيجة الجبائية المصرح بها (X') عن النتيجة الجبائية الفعلية (X)، لذلك يمكن أن يكون المجموع أعلاه قيمة موجبة أو سالبة، كما يمكن أن يكون أيضا قيمة صفرية عندما تمتنع المؤسسة عن تقديم التصريح السنوي بميزانيتها الجبائية.

U_E (RF, C)= −t (X−X') −p−c: إذا تم اكتشاف المخاطر الجبائية للمؤسسة بعد الرقابة فيمكن للأخيرة إما دفع الضريبة الإضافية المستحقة الدفع من قبل السلطات الضريبية بالإضافة إلى العقوبات أو الاستفادة من استرداد الضريبة الزائدة، كما يجب أن نتذكر أن tX'−tX يمكن أن يكون لها قيمة سالبة أو موجبة اعتمادا على ما إذا كانت النتيجة المصرح بها أقل أو أعلى من النتيجة الجبائية الفعلية.

ب− اللاعب الثاني: الإدارة الجبائية ولديها أربع استخدامات:

U_{AF} (PRF, PC)= 0: في حالة عدم وجود مخاطر جبائية للمؤسسة، لا تهتم الإدارة الجبائية بإجراء الرقابة على المؤسسة لذلك لا تحقق أي مكاسب إضافية (الغرامات).

U_{AF} (PRF, C)= − c': نعتبر 'c التكلفة التي تتحملها الإدارة الجبائية عند قيامها بالرقابة وفي حالة عدم وجود مخاطر لن تحقق أي مكاسب إضافية، بل سوف تتحمل تكلفة تتعلق بممارسة وظيفة التحكم.

U_{AF} (RF, PC)= −t (X− X') يمكن أن يكون لها قيمة سالبة وموجبة، ويتوقف ذلك حسب النتيجة المصرح بها مقارنة بالنتيجة الفعلية.

U_{AF} (RF, C)= t(X−X') + p−c'= tX−tX'+p−c': تستلزم الرقابة الجبائية تحديد العبء الضريبي الحقيقي للمؤسسة وإمكانية دفع الغرامات، ولكنه يستلزم أيضا تكاليف الإدارة ('C)، ومع

ذلك قد تؤدي الرقابة التي تمارسها الإدارة إلى اكتشاف مصاريف زائدة من قبل المؤسسة واستردادها (عندما تكون النتيجة المصرح بها أعلى من النتيجة الفعلية).

كما اقترحت الباحثة Guedrib Ben Abderrahmenسنة 2013 فرضيتان ضروريتان لتطوير النموذج وهما: يجب تحديد احتمالات كل استراتيجية، وتعتبر في ذلك g هو احتمال أن تكون النتيجة الجبائية المصرح بها مختلفة عن النتيجة الجبائية الفعلية، أي احتمال أن المؤسسة تتحمل مخاطر جبائية 1≤ g ≤0، تراقب الإدارة الجبائية فقط النتيجة التي أعلنتها المؤسسة ولا تعرف ما إذا كانت المؤسسة تتحمل مخاطر جبائية £ هو احتمال السيطرة على المؤسسة 1≤£≤0.

3.3. تحليل توازن اللعبة: نظرا لأن هذه لعبة غير تعاونية يمكن أن يكون التوازن إما توازنا في الاستراتيجيات المهيمنة أو توازن ناش الذي يقصد به مزيج من استراتيجيات اللاعبين التي تخلق أفضل رد لبعضهم البعض، لكن حسب هيكل لعبة الرقابة الجبائية لا يوجد لاعب واحد لديه إستراتيجية مهيمنة، وتصل المباراة إلى توازن ناش إن لم يستطع أي من اللاعبين تحسين عوائده بتغير إستراتيجيته التي يلعب بها بشكل منفرد في حين يحافظ بقية اللاعبين على نفس استراتيجياتهم، ولكن ليس من الضروري أن نصل إلى توازن ناش عن طريق إستراتيجية مطلقة لأن هذا النوع من الألعاب يكون أمام كل طرف في المباراة يملك استراتيجية مثلى واحدة تحقق له توازن ناش من بين عدة استراتيجيات متاحة يلعب بها خلال زمن المباراة بغية تحقيق هدفه،[1] بالنظر إلى لعبة ترتيبية في شكل استراتيجي مع لاعبين اثنين، يمكن تعريف ملف الاستراتيجية كما يلي:[2]

$$S^* = (s^*_1, s^*_2) \in S_1 \times S_2$$

يتحقق توازن ناش (Nash) إذا تحقق الشرطين التاليين:

1/ for every : $s_1 \in S_1$, $\pi_1 (s^*_1 , s^*_2) \geq \pi_1 (s_1, s^*_2)$ (or $f (s^*_1 , s^*_2) \geq_1 f (s_1, s^*_2)$, and

2/ for every : $s_2 \in S_2$, $\pi_2 (s^*_1 , s^*_2) \geq \pi_2 (s^*_1, s_2)$ (or, $f (s^*_1 , s^*_2) \geq_2 f (s^*_1, s_2)$)

[1] ونوقي، يحي.، بورقبة، مصطفى.& خاضر، صالح. (2022). دراسة تحليلية لبعض حلول المباريات المتعددة الأطراف. دراسات وأبحاث المجلة العربية للأبحاث والدراسات في العلوم الإنسانية والاجتماعية. المجلد 14. ع 01: ص 642.

[2] Giacomo, B. (2018). Op-cit, p 39.

لكن عندما لا تصل المباراة إلى توازن ناش عن طريق استراتيجيات مطلقة فإن اللاعبين سوف يلجئون إلى استخدام استراتيجياتهم المختلطة وذلك بتوزيع زمن المباراة بين استراتيجياتهم المطلقة حتى تصل المباراة إلى توازن ناش،[1] وهذا ما أشارت إليه الباحثة Guedrib Ben Abderrahmen، وبهذه الطريقة تحتوي هذه اللعبة على توازن ناش في الاستراتيجيات المختلطة التي تكون المدفوعات الممثل فيها قيما متوقعة للأرباح، ولتحقيق توازن ناش في الاستراتيجيات المختلطة من الضروري معادلة المدفوعات أو الأرباح المتوقعة للإستراتيجيتين اللتين يمكن أن يعتمدهما كل لاعب، ومن أجل الحصول على هذا الرصيد من الضروري أخذ القيمة المطلقة للفرق بين النتيجة الضريبية الفعلية (X) والنتيجة الضريبية المصرح بها (X')، يرجع السبب من ناحية إلى احتياجات الحسابات الرياضية للنموذج، أما في الواقع وفقا لهيكل اللعبة فإن g و £ هي مقاييس احتمالية لتحقيق توازن ناش في الاستراتيجيات المختلطة ولا يمكن أن تأخذ قيما سالبة، وبالتالي من الضروري أخذ الانحراف في القيمة المطلقة بحيث يمكن أن تكون القيم في نطاق كثافة الاحتمال من ناحية أخرى تتوافق القيمة المطلقة مع هيكل اللعبة نظرا لأن اللعبة غير متعاونة مع عدم تناسق المعلومات والتي لا تستطيع الإدارة التنبؤ بالسلوك الإداري لها بطبيعتها تقديرية.[2]

أ- **المؤسسة:** لديها إستراتيجيتان: لا توجد مخاطر جبائية (PRF) / مخاطر جبائية (RF)، إذا لعبت المؤسسة PRF فستحصل على دفعة متوقعة تساوي:

$$P_E\ (PRF) = 0\ (1-£) + £\ (-c) = -£\ c.$$

إذا لعبت المؤسسة RF، فستحصل على دفعة متوقعة تساوي:

$$P_E\ (RF) = (1-£)\ [t_\circ X - X'_\circ] + £\ [-t_\circ X' - X_\circ - c - p] = t_\circ X - X'_\circ - £\ [2t_\circ X - X'_\circ + c + p].$$

يتم الحصول على إستراتيجية التوازن المختلط للإدارة الجبائية عندما توفر كل من استراتيجيات FRP و RF للمؤسسة نفس توقع الدفع، أي:

$P_E\ (PRF) = P_E\ (RF)$ donc $-£\ c = t_\circ X - X'_\circ - £\ [2t_\circ X - X'_\circ + c + p]$, On obtient ainsi :

[1] ونوقي، يحي.، بورقبة، مصطفى.& خاضر، صالح. (2022). مرجع سابق، ص 643.

[2] Guedrib Ben Abderrahmen, M. (2013). Op-cit, p 112.

$$£^{*}= t \circ X-X'\circ /2t \circ X-X'\circ +p$$

عندما $X = X'$، $£ * = 0$: يصبح احتمال الرقابة الجبائية من قبل الإدارة صفرا، بينما عندما يكون $X\neq X'$ يختلف احتمال التحكم وفقا لعلامة الفرق بين النتيجة الفعلية X والنتيجة المصرح بها X'، إذا كان $X>X'$ فإن احتمال السيطرة من قبل الإدارة الجبائية يتناقص مع العقوبات التي ستتحملها المؤسسة، مما يؤكد النتائج التي وجدها Graetz وآخرون سنة 1986 بينما إذا كان $X<X"$ فإن العقوبات تكون صفرا لأن النتيجة المصرح بها أعلى من النتيجة الضريبية الفعلية، إذن $£*= ½$، وفقا لمقياس احتمال التوازن تتبع مدفوعات توازن المؤسسة المعادلة التالية:

$$P^{*}{}_{E}\,(PRF)= P^{*}{}_{E}\,(RF)= - £\ c= - c\ [t \circ X-X'\circ /2t \circ X-X'\circ +p]$$

بعد التبسيط تكون معادلة مدفوعات توازن المؤسسة كما يلي:

$$P_{E}^{*}(PRF)= P_{E}^{*}\,(RF) = [-ct \circ X-X'\circ / 2t \circ X-X'\circ$$

ب- الإدارة الجبائية: تتيح إستراتيجية PC الحصول على دفعة متوقعة من:

$$P_{AF}\,(PC)= (1- g)\ 0 + g\ (-t) \circ X-X'\circ = -gt \circ X- X'\circ$$

بينما توفر الإستراتيجية C الحصول على دفعة متوقعة من:

$$P_{AF}\,(C)= (1- g)\ (-c') + g\ [t \circ X-X'\circ +p -c']= g\ [t\circ X-X'\circ +p]-c'.$$

يتم الحصول على إستراتيجية التوازن المختلط للاعب 1 عند كل من استراتيجيات PC و C تزويد الإدارة الجبائية بنفس الدفعة المتوقعة، أي عندما:

$$P_{AF}\,(PC)= P_{AF}(C)\ donc\ -gt \circ X- X'\circ = g\ [t\circ X-X'\circ +p]-c'$$

هذا يعطي:

$$g^{*}= c'/\ [p+2t \circ X-X'\circ]$$

ويترتب عن هذا التحليل الرياضي على أن احتمال تحمل المؤسسة لمخاطر جبائية يعتمد على التكلفة التي تتحملها الإدارة في حالة الرقابة الجبائية والعقوبات المحتملة التي تدفعها المؤسسة والفرق بين الضريبة الفعلية والضريبة المصرح بها، وبالتالي يتم الحصول على مدفوعات الإدارة الجبائية في حالة التوازن من خلال المعادلة التالية:

$$P_{AF}^{*}(PC)=P_{AF}^{*}(C)= -gt_{\circ} X- X'_{\circ} = - (c'/ [p+2t_{\circ} X-X'_{\circ}]) t_{\circ} X- X'_{\circ}$$

بعد التبسيط تكون معادلة مدفوعات توازن الإدارة الجبائية كما يلي:

$$\mathbf{P_{AF}^{*}(PC)=P_{AF}^{*}(C)= [-c't_{\circ} X- X'_{\circ} / p+2t_{\circ} X-X'_{\circ}]}$$

في حالة التوازن يعتمد الدفع المتوقع للإدارة الجبائية على التكلفة التي تتحملها هذه الأخيرة في حالة الرقابة والفرق بين النتيجة المصرح بها والنتيجة الضريبية الفعلية والعقوبات المفروضة على المؤسسات، ومنه عندما X <X' تعتمد وظيفة الدفع للإدارة سلبا على التكلفة التي تتكبدها في حالة الرقابة، وبالتالي كلما زادت التكاليف التي تتحملها الإدارة كلما انخفضت المدفوعات المتوقعة كما يزداد أيضا الدفع المتوقع مع العقوبات التي تتكبدها المؤسسات في حالة الرقابة، وللتذكير فإن هذه العقوبات موجودة عندما تكون النتيجة الجبائية المصرح بها أقل من النتيجة الجبائية الفعلية بينما إذا كانت X < X ' فإن p تساوي صفرا وتصبح دالة الدفع مساوية ل c'/2- وعندما X = X 'تصبح الدفعة المتوقعة من الإدارة الجبائية صفرا.[1]

المبحث الثالث: سلوك الامتثال الجبائي للمؤسسة الاقتصادية

أخذت الدراسات الضريبية الحديثة التي تعالج قضايا الامتثال الجبائي بصفة عامة في التوسع، وأصبحت تركز على العوامل الاجتماعية والنفسية بدلا من العوامل الاقتصادية، ويرجع السبب في ذلك إلى الاستناد لنظرية العقد الاجتماعي بين المكلف بالضريبة والحكومة، وتهتم بشكل حصري تقريبا على الأفراد بدلا من المؤسسات، إلا أن هناك بعض الأدبيات توجهت نحو دراسة المؤسسات، فهناك من اهتم بدراسة تكاليف الامتثال الطوعي وتأثيرها السلبي على قيمة المؤسسة بسبب دفع ضرائب أكثر رغم اعتبار هذه الممارسة ضمن إطار المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة، وهناك من جادل في بعض المواضيع المهمة والمرتبطة بالتسيير الجبائي بين إمكانية الامتثال والدخول في المخاطر الجبائية، وكذلك محاولة تحديد تأثير ممارسات تسيير المخاطر الجبائية على سلوك الامتثال.

[1] Guedrib Ben Abderrahmen, M. (2013). Op-cit, pp 112-115.

المطلب الأول: مفهوم سلوك الامتثال الجبائي للمؤسسة الاقتصادية

1. الاهتمامات البحثية في سلوك الامتثال الجبائي للمؤسسة الاقتصادية

درس Becker سنة (1968) التهرب الضريبي من منظور النظرية الاقتصادية الإجرامية وقد تشير نتائجه إلى احتمال الكشف عن حجم الغرامة المفروضة وتحديد مقدار الدخل الذي تم التهرب منه، وتم تطبيق نموذج Becker أيضا على التهرب الضريبي من قبل الباحثان Allingham and Sandmoسنة (1972) الذي لا يستخدمون النظرية الاقتصادية الإجرامية فحسب بل يستخدمون أيضا نظرية الوكالة، ويرون أن هناك عقدا بين المواطن والدولة من حيث دفع الضرائب، ويتأثر هذا العقد الضريبي النفسي (الاجتماعي) بسياسة الحكومة وسلوك السلطات الضريبية ومؤسسات الدولة، والذي بدوره يظهر الخطر الأخلاقي والانتقاء السلبي بسبب عدم تماثل المعلومات بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية، وقد اختلف الباحثون في دراسات الامتثال الجبائي لوجود فجوة بين الدراسات النظرية والأدلة التجريبية، وفي هذا السياق توجد حجتان فيجادل أصحاب الحجة الأولى بأن احتمال الكشف عن التهرب الضريبي هو أمر شخصي مما يعني أن التصورات الفردية للقبض عليه عند التهرب في قانون الضرائب أعلى بكثير من الاحتمالات الموضوعية للكشف، وتصور هذه الحجة التأثير النفسي المتعلق بقرار الامتثال الجبائي، أما الحجة الثانية هي الامتثال الجبائي التقليدي الذي يركز فقط على الحجج الاقتصادية الرئيسية من حيث قرار الامتثال، ومع ذلك تشير الأدلة التجريبية إلى أن النموذج الاقتصادي القياسي غير قادر على تصوير مدى الامتثال بطريقة أكثر ملائمة.[1]

أما الأبحاث التي تخص حالات التأكد ودورها في اتخاذ القرارات الدقيقة بشأن الرقابة الجبائية في سياق موضوع الامتثال فقد وجد Slemrod وآخرون سنة 2001 أن المكلفين بالضريبة الذين تم إشعارهم بالرقابة قد يصرحون بعناية عن أرباحهم في الفترة اللاحقة أكثر من المكلفين الذين لم يتم إشعارهم بالرقابة من قبل الإدارة الجبائية، حيث تتوافق هذه النتيجة مع نتائج

[1] Meinarni, A. (2016). Tax Compliance Decision Analysis: Audit Strategy, Audit Rate, Perceived Probability of Audit, and Taxpayer Ethics. Information Management and Business Review. Vol 08. No(03), pp 12.

أبحاث Friedlandوآخرون سنة 1978 و Becker وآخرون سنة 1987و Webley وآخرون سنة 2006، ومنه يمكن القول بأن اليقين بشأن الخضوع للرقابة قد يعزز سلوك المؤسسات نحو الامتثال، وخاصة المؤسسات التي تكره الدخول في المخاطر الجبائية، في الآونة الأخيرة قامت مصلحة الضرائب الأمريكية بإنشاء برامج رقابة عشوائية لتقدير الامتثال الجبائي وقامت بتحديث صيغة الرقابة لتشغيل إستراتيجية الرقابة، أثبتت مصلحة الضرائب أهمية التوزيع العشوائي وسرية إستراتيجية الرقابة كأدوات لتعزيز الامتثال وقد تم إجراء الدراسات التي تصف تأثير عدم اليقين في الرقابة على زيادة قرار الامتثال الجبائي من طرف Spicer و Thomas سنة 1982و Alm وآخرون سنة 1992 و Clark وآخرون سنة 2004، وقد استخدم الباحثون المنهج التجريبي وقدموا أدلة تجريبية على أن الرقابة العشوائية قادرة على تحقيق أعلى امتثال، ومع ذلك هناك بعض الدراسات التي تقدم نتيجة مختلفة مفادها أنه لا يوجد تأثير كبير للرقابة على الامتثال الجبائي.[1]

وفي هذا السياق جادل الباحث Thi Thuy Dương NGUYEN وآخرون سنة 2019 في ورقة بحثية حول المحددات التي تؤثر على الامتثال الجبائي: حالة فيتنام، حيث حاول الباحثين التأكد من العوامل الرئيسية التي تؤثر على الامتثال الجبائي بين المؤسسات الفيتنامية في دولة فيتنام، تم إجراء بحثهم من خلال مناقشات جماعية مكثفة مع عشرة من كبار المحاسبين والمسيرين الجبائيين والماليين لـ 200 مؤسسة في فيتنام، وفي الأخير أظهرت نتائج بحثهم أن الامتثال الجبائي الطوعي يتأثر بشكل مباشر بالعوامل الثلاثة لاحتمال الرقابة وسمعة المؤسسة وملكية الأعمال، فاحتمال الرقابة وشدة العقوبات لها تأثير أقوى على الامتثال الجبائي، لذلك تحتاج الإدارة الجبائية إلى تعزيز الرقابة على التصريحات الجبائية، ومن جهة أخرى يؤكد الباحثون أن الامتثال الجبائي القسري (الإلزامي) يتأثر بشكل مباشر بالعوامل الثلاثة لاحتمال الرقابة، شدة العقوبة والأعراف الاجتماعية وللإشارة فإن الامتثال الطوعي والامتثال الإلزامي لهما تأثير على الامتثال الجبائي بصفة عامة، على الرغم من أن الامتثال الطوعي له تأثير أقوى.[2]

---

[1] Meinarni, A. (2016). Op-cit, p 12.

[2] Thi Thuy Dương, N,. and al. (2020). Determinants Influencing Tax Compliance: The Case of Vietnam. Journal of Asian Finance, Economics and Business. Vol 07, No(02), p 65.

تتيح نظرية المنفعة شرح النتائج المهمة المتعلقة بتناقض احتمالية الرقابة من حيث وضع قرار الامتثال الجبائي، كما تقدم بعض الدراسات أدلة غير متسقة حول قرار الامتثال التي تستخدم نظرية المنفعة، علاوة على ذلك تبدأ الدراسات اللاحقة للامتثال في استخدام نظرية المنفعة مع نماذج مختلفة مثل نموذج المنفعة المتوقعة المعتمد على الرف الذي استخدمه Quigginسنة 1982و Yaari سنة 1987، ونموذج ترجيح القرار لـ Kahn و Sarin سنة 1988، ونظرية الاحتمال التراكمي التي قدمها Tverskyو Kahneman سنة 1992، حيث يجادلون بأن لا أحد يحب دفع الضرائب وإذا اضطر إلى دفع الضرائب فسوف يزيد من فائدته أولا، كما قدمت العديد من الدراسات حول الامتثال الجبائي السلوكي توظيف نظرية الاحتمالات التي طورها Tverskyو Kahneman سنة 1979 الذين يجادلون بأن الفرد يقدم مواقف مختلفة في صنع القرار في تأطير حالة الخسائر والمكاسب، لذلك يجب تصميم حالة ضريبية مميزة في تأطير الربح والخسارة، أما الجوانب السلوكية مثل خاصية الشخصية والعامل الظرفي هي الأخرى تأثر على قرار الامتثال.[1]

تم تطوير استكشاف سلوك الامتثال الجبائي بعد أن قدمت النظريات النفسية والاجتماعية مساهمات مهمة في دراسات قرار الامتثال ويتمثل بعضها في نظريات أخلاقية، مثل نظرية العدالة نظرية النسبية، نظرية الغائية والأنانية، نظرية الأخلاق والنظرية الغائية – النفعية.[2]

2. تعريف سلوك الامتثال الجبائي

حسب المفهوم العام، تشير المواقف إلى تقييمات الناس (المؤيدة أو غير المؤيدة) للأشياء والأشخاص والمجموعات، أو السلوكيات وقد يتخذ الناس مواقف مستقرة نسبيا تجاه العديد من جوانب الحياة الاجتماعية، بما في ذلك المجتمع الذي يعيشون فيه، ونظام الحكم، وفي الواقع حول النظام الضريبي والتزامهم الجبائية، إلا أن بعض الأشخاص قد يصاب بكراهية مزمنة للنظام الضريبي، بينما قد يصاب البعض الآخر بمواقف مواتية بشكل خاص، وبالنظر إلى أن المواقف يفترض أنها مستقرة نسبيا عبر حياة الأفراد، قد تكون مؤشرات مفيدة للإجراءات التي يتخذها

[1] Meinarni, A. (2016). Op-cit, p 12.

[2] Idem.

الأشخاص (مثل الامتثال الجبائي أو عدم الامتثال)، فليس من المستغرب أن العديد من الدراسات التي تبحث في السلوك الضريبي قد ركزت على قياس المواقف، وخاصة البحوث الاستقصائية من أجل معرفة مواقف المكلفين بالضريبة تجاه الامتثال الجبائي، وتحاول العديد من هذه الدراسات الاستقصائية التقاط تقييمات الأشخاص (سواء قام الباحثون بتسمية هذه التقييمات على أنها "مواقف" أم لا)، بالنسبة للجزء الأكبر فإن هدف قيام الباحثين من مسح المواقف يتمثل في تحديد السلوك، على سبيل المثال يعتمدون على افتراض أنه إذا قال المكلفون بالضريبة إنهم يشعرون بقوة ضد التهرب الضريبي هم أقل عرضة للتهرب من الضرائب، ومع ذلك فإن العلاقة بين المواقف والسلوك هي نادرا ما تكون مباشرة، بينما أصبح واضحا في وقت مبكر من هذا تقاليد البحث أن المواقف في بعض الأحيان لا علاقة لها تماما بالسلوك (بحيث يكون الناس في كثير من الأحيان قل شيئا ولكن افعل شيئا آخر)، وقد ركزت التطورات على مدى العقود الماضية على تحديد تلك الظروف التي تجعل الناس أكثر عرضة للتصرف وفقا لمواقفهم ، وفي هذا السياق قامت الباحثة Diana بتوظيف نتائج بحثها لفهم مجال السلوك الضريبي وعلى وجه الخصوص لفهم عندما تكون المواقف المتعلقة بالضرائب ذات صلة بالسلوك الضريبي، على الرغم من أن البعض قد يتساءل عن مدى أو ما هي المواقف ذات الصلة على الإطلاق بفهم السلوك الضريبي، واعتبرت الباحثة أن قياس الموقف يمكن أن يكون مفيدا، ولكن سيتم تعزيزه من خلال فهم متى يتم قياسه؟ من المرجح أن تكون المواقف مؤشرا على السلوك بدلا من التشكيك في فائدة قياس المواقف الضريبية في حد ذاتها، وقد اهتمت نفس الباحثة بتقديم بعض المؤشرات حول كيفية قياس المواقف وتفسير نتائج قياسات الموقف من أجل تعظيم أهميتها للتنبؤ بالسلوك الضريبي، وأعطت لمحة موجزة عن طبيعة المواقف وكيف تم تقييمها في الأدبيات الضريبية، ثم التحقيق في العلاقة بين المواقف الضريبية والسلوك الضريبي (خاصة الامتثال الجبائي).[1]

أما الامتثال الجبائي بالمفهوم البسيط يعني الامتثال لمتطلبات إعداد التصريحات الجبائية أي أن دافع الضرائب يقدم جميع التصريحات المطلوبة في الوقت المناسب ويجب أن تعبر بدقة

[1] Diana, O. (No year).Measuring Tax Compliance Attitudes: What surveys can tell us about tax compliance behaviour. Discussion Paper: 016 -16. tax administration research center. University of Exeter : UK, pp 03-04.

عن الالتزام الجبائي وفقا لقوانين الضرائب واللوائح المعمول بها كما يأخذ هذا التعريف في الاعتبار كلا من عدم الامتثال المتعمد وغير المقصود، ويشير هذا الأخير إلى عدم تلبية متطلبات إعداد التصريحات الجبائية، وقد تستخدم العديد من المصطلحات لوصف عدم الامتثال بما في ذلك الغش والتهرب الضريبي والأخطاء المرتكبة في التصريحات، ويقصد بالتهرب الضريبي بصفة عامة إخفاء الدخل الخاضع للضريبة عن مصلحة الضرائب ويعتبر مصطلح التهرب الضريبي بديل لمصطلح عدم الامتثال في الأدبيات على الرغم من بعض الاختلافات خاصة فيما يتعلق بالنية فالتهرب الضريبي ينطوي على بعض عناصر سلوك الاحتيال مصحوب بنية حقيقية من جانب دافع الضرائب عمدا أو تعمد تضليل أو خداع أو إخفاء نية دفع ضريبة أقل للإدارة الجبائية مما هو مستحق بالفعل، قد يتخذ عدم الامتثال في ماليزيا مثلا عددا من الأشكال: عدم القيام بتقديم التصريح الجبائي، والتقليل من الدخل، والمبالغة في الخصومات وعدم القيام بدفع الضرائب المقررة عند حلول تاريخ الاستحقاق.[1]

وبتالي فالامتثال هو التصرف وفقا للقواعد المعمول بها، إذا فشل المكلف بالضريبة في الوفاء بالتزامه الضريبي، سواء عن قصد أو عن غير قصد، فقد يكون قرارا بإجراء عدم الامتثال ومن ثم تلعب خاصية الشخصية دورا مهما في اتخاذ القرارات الأخلاقية، سواء كان قراره يعتمد على قرارات عقلانية أو حدسية، وللإشارة فإن العوامل الاقتصادية وغير الاقتصادية تؤثر على الامتثال الجبائي وتعتبر هذه النتيجة مدعومة بنظرية الاحتمال لـ Tverskyو Kahneman سنة (1979) الذين يرون أن الفرد يقدم استجابات مختلفة تتعامل مع الخسائر أو الأرباح.[2]

3. النظريات المفسرة لسلوك الامتثال الجبائي

هناك اتجاهان بحثيان رئيسيان لدراسة قضايا الامتثال الجبائي حتى الآن وهما: نهج اقتصادي ويشمل العديد من النظريات ونهج سلوكي وهو الآخر يشمل العديد من النظريات، فعند

[1] Hijattulah Abdul, J., Jeff, P. (No year).Exploring the relationship between tax compliance costs and compliance issues in Malaysia. Journal of applied law and policy. P 02.

[2] Meinarni, A. (2016). Op-cit, pp 13-14.

الاقتراب من وجهة نظر اقتصادية يطبق الباحثون النظريات الاقتصادية، أما النهج السلوكي يطبق مفاهيم علم النفس وعلم الاجتماع.[1] ويتم تلخيص المناهج المذكورة أعلاه على النحو التالي:

– **النظرية الاقتصادية:** يبدأ النموذج النظري الأساسي المستخدم في جميع الأبحاث تقريبا حول الامتثال الجبائي بنموذج اقتصاديات الجريمة لـ Becker سنة (1968)، تم تطبيقه لأول مرة على الامتثال الجبائي من قبل الباحثان Allingham وSandmo سنة (1972)، وينظر هنا إلى الفرد العقلاني على أنه يعظم المنفعة المتوقعة من مقامرة التهرب الضريبي، موازنة الفوائد المحفوفة بالمخاطر بسبب الغش الناجح مقابل المخاطر، أيضا احتمال الكشف والعقوبات، بالتالي فإن هذا النهج القائم على اقتصاديات الجريمة يعطي نتيجة معقولة وهي الامتثال يعتمد على الإنفاذ، ومع ذلك من الضروري الاعتراف بأن هذا النهج أيضا يخلص إلى أن الفرد يدفع الضرائب بسبب اقتصادي وهو الخوف من العقوبات المفروضة عليه من قيل الإدارة الجبائية وبالتالي فإن النموذج الأساسي لسلوك الامتثال الفردي يعني أن الأفراد العقلانيون (خاصة أولئك الذين لا يخضع دخلهم لمصادر معلومات طرف ثالث) يجب عليهم الإبلاغ عن أي دخل تقريبا، على الرغم من أن الامتثال يختلف اختلافا كبيرا عبر البلدان و عبر الضرائب وغالبا ما يكون منخفضا جدا، ونادرا ما ينخفض الامتثال إلى مستوى يتنبأ به معيار النظرية الاقتصادية للامتثال لأنه من غير المعقول أن أنشطة الإنفاذ الحكومية وحدها يمكن أن تفسر هذه المستويات من الامتثال فالنموذج الأساسي بالتأكيد غير قادر على تفسير هذا السلوك، في الواقع قد يكون لغز سلوك الامتثال الجبائي هو السبب في دفع الناس للضرائب، وليس لماذا يتهربون منها، بحيث تشير هذه الملاحظة إلى أن قرار الامتثال قد تأثر بطرق لا يفهمها النهج الأساسي لاقتصاديات الجريمة فقد كانت هناك امتدادات عديدة لهذا النموذج أضافت مجموعة من الاعتبارات التي تجعل منه أكثر واقعية، على سبيل المثال: قرار فردي بشأن توريد العمالة بما في ذلك اختيار القطاع الذي يعمل فيه الفرد، استراتيجيات فردية متعددة لإعداد التصريحات وظائف بديلة للعقوبة والضرائب والاستقطاع الضريبي، التعقيد و عدم اليقين بشأن المعايير المالية ذات الصلة، استلام الخدمات

[1] Thi Thuy Dương, N,. and al. (2020). Op-cit, p 66.

الحكومية الممولة من مدفوعات الضرائب، قواعد اختيار التدقيق الداخلي التي تستخدم المعلومات من التصريحات الجبائية إلى تحديد من يجب تدقيقه استراتيجيا.[1]

- **النظرية السلوكية:** تعتمد الكثير من الأبحاث حول الامتثال الجبائي على النظرية الاجتماعية والنفسية، حيث تشير هذه الدراسات إلى أن العامل البشري حاسم لسلوك الامتثال، فثقة المكلفين بالضريبة والروح المعنوية الضريبية لها أهمية كبيرة في التأثير على سلوك الامتثال، هناك بعض البحوث التجريبية التي أجريت من طرف الباحثان Alm و Torgler سنة 2006 Cummings و Martinez و Vazquez و McKee و Torgler سنة 2009 أظهروا أن الجانب المعنوي للمكلف بالضريبة يعتبر عامل مهم في الحد من التهرب الضريبي وزيادة الامتثال الطوعي، ومع ذلك فإن هذه الدراسات لا تظهر العلاقة بين المعنويات الضريبية والامتثال الجبائي الإلزامي، أما الدراسة التجريبية لـ Liu سنة 2014 كشفت أيضا أن المعايير الشخصية تؤثر فقط على الامتثال الجبائي الطوعي ولا تؤثر على الضرائب الإلزامي،لكن بعض الدراسات التجريبية بما في ذلك دراسات كل من Traxlerسنة 2010، Battiston و Gamba سنة 2016 تظهر علاقة وثيقة بين العوامل الأخلاقية القياسية والامتثال الجبائي، وكذلك Jackson و McKee سنة 1992 وبعض الباحثون يعتقدون أن غير مرئية المفاهيم والضغوط من المجتمع تؤثر على قرارات المكلفين بالضريبة، وفي هذا السياق ذكر Battiston و Gamba سنة 2016 أن القواعد الاجتماعية لها تأثير إيجابي قوي على الامتثال الجبائي الطوعي.[2]

- **دمج النظرية الاقتصادية مع النظرية السلوكية:** تشير الأبحاث الحديثة حول الامتثال الجبائي على أنها أدرجت العوامل النفسية والاجتماعية وعدم اقتصارها على العوامل الاقتصادية فقط، فـ Molero و Pujol سنة 2012 قاموا بدراسة سلوك التهرب الضريبي من خلال التحليل النفسي لنفقات المكلفين بالضريبة، أما Molero و Pujol سنة 2012 فقد وضعت نموذج الباحثان Allinghamو Sandmo سنة (1972)، بإضافة بعض العوامل غير الاقتصادية في دراستها

[1] James, A., Benno, T. (2012). Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality. Tulane Economics Working Paper Series. Working Paper 1207. Tulane university : USA, pp 04-10.

[2] Thi Thuy Dương, N,. and al. (2020). Op-cit, p 66.

للامتثال الجبائي مثل عامل "السمعة" لإظهار العلاقة بين الامتثال والوعي الضريبي واقترحوا أن دافعو الضرائب الذين يتمتعون بالأخلاق الحميدة لن ينووا التهرب من الضرائب حتى لو كانوا قادرين على الحصول على فائدة اقتصادية واضحة في القيام بذلك، وفي هذا الصدد أظهر Andreoni وآخرون سنة 1998 و Kim سنة 2003 ذلك بسبب الخوف من وصمة السمعة الاجتماعية وتراجع الشخصية.[1]

المطلب الثاني: استراتيجيات وتكاليف الامتثال الجبائي للمؤسسة الاقتصادية

1. استراتيجيات الامتثال الجبائي: هناك بعض الاستراتيجيات التي تؤثر في سلوك الامتثال الجبائي للمؤسسات الاقتصادية نستعرضها فيما يلي:

- **استراتيجية الرقابة الجبائية:** أظهرت الدراسات الحديثة نمذجة الامتثال الجبائي على أنها لعبة بين المؤسسة والإدارة الجبائية (وهذا ما تم توضيحه في المبحث الثاني من هذا الفصل) لأن هناك مصالح متضاربة فيما يتعلق بتعظيم قيمة المؤسسة من جهة وتعظيم إيرادات الخزينة العمومية من جهة أخرى، وفي هذا السياق يجادل Alm وآخرون سنة 1993 بأن هناك عدة طرق واستراتيجيات لاختيار الرقابة الجبائية، والمتمثلة في قاعدة الرقابة العشوائية وقاعدة الرقابة الثابتة، وتقدم دراسات عديدة أدلة تجريبية على أن استراتيجية الرقابة العشوائية للحسابات ستعزز الامتثال الجبائي لأن المؤسسات غير الممتثلين يميلون إلى تجنب مخاطر العقوبات والغرامات، ويرجع الهدف من الرقابة الجبائية إلى تحديد ما إذا كانت المؤسسة تؤدي الامتثال بدقة أو العكس، وكذلك تجنب احتمال وجود خطر أخلاقي أو اختيار سلبي تقوم به المؤسسة عند إعداد التصريح الجبائي، وبالتالي عند تحديد تاريخ وسبب الرقابة الجبائية يجب مراعاة استراتيجية الرقابة بين العشوائية والثابتة.[2]

- **معدل (مستوى) الرقابة الجبائية:** يعبر معدل التدقيق الأعلى إلى وجود امتثال جبائي أعلى وبالتالي فإن الاحتمال الكبير لإخضاع المؤسسة للرقابة يؤثر على موقفها الذي قد يكون أكثر تحفظا، وفي هذا السياق وجد Friedland وآخرون (1978) أن انخفاض معدل الرقابة في استراتيجية الرقابة العشوائية سيكون له تأثير على احتمال الزيادة في الربح المصرح به، وقد تتوافق

[1] Thi Thuy Dương, N,. and al. (2020). Op-cit, p 67.

[2] Meinarni, A. (2016). Op-cit, p 14.

هذه النتيجة مع الدراسات التي أجراها كل من Beck سنة 1991 و Alm سنة 1991 و Alm وآخرون سنة 1993 التي وجدت أن الامتثال الجبائي يزداد عندما يكون معدل الرقابة أعلى في استراتيجية الرقابة العشوائية، وعلى النقيض من ذلك يؤثر انخفاض معدل الرقابة على انخفاض الحصيلة الجبائية بالنسبة للإدارة الجبائية وهو ما يدفع المؤسسة إلى انتهاج سلوك عدم الامتثال.[1]

- **الاحتمال المتصور للرقابة الجبائية:** قامت العديد من الدراسات من التأكد من تأثير الاحتمال المتصور للرقابة على الامتثال الجبائي، وذلك من خلال التحقيق في سبع ميزات رئيسية للامتثال حيث تشير هذه الأخيرة بأن احتمالية الرقابة تحدد قرار الامتثال الجبائي، وفي هذا السياق يبحث Alm سنة 1988 في الاحتمال المتصور للرقابة الذي يعتمد على العلاقة بين الإدارة الجبائية والمؤسسة، وتولد العلاقة بينها قواعد اختيار نوع الرقابة، يقدم Kahneman و Tversky سنة 1979 دليلا تجريبيا على أن المكلف بالضريبة يعتبر أن احتمال الرقابة أقل لذلك يعتقد بشكل منهجي أن احتمال الرقابة الخاص به أقل من الاحتمال الفعلي، وفقا للتفسيرات أعلاه فإن المؤسسة سوف تصرح بالأرباح التي لا يمكن الرقابة عليها، وقد تتفق هذه النتيجة مع دراسة Ghosh و Crainسنة 1996 الذين قدموا أدلة تجريبية على أن الاحتمال المتصور الأعلى للرقابة وانخفاض معدل عدم الامتثال الجبائي، أما Beck و Jung سنة 1996 وجدوا أيضا أن الربح المصرح به يرتفع عندما يرتفع الاحتمال المتصور ومعدل الرقابة، المؤسسة التي تميل في ظل حالة عدم اليقين لاحتمال الرقابة تكون متحفظة تتجنب عدم الامتثال.[2]

- **أخلاقيات المؤسسة باعتبارها مكلف بالضريبة:** تم توسيع نظرية الامتثال الجبائي لتشمل الأخلاق، ولهذا يعتقد Meinarni سنة 2016 أن أي نظرية تدخل قرار الامتثال يجب أن تتضمن مجموعة من العناصر والعوامل وعلى رأسها الخوف من العقوبات والغرامات، ومع ذلك هناك عوامل إضافية تؤثر أيضا على الامتثال، حيث يتمثل العامل الرئيسي للقلق هنا في الأخلاق، وفي هذا الإطار تم اقتراح مجموعة أخرى من العوامل من قبل الباحثان Kahneman و Tverskyسنة 1979 المختصين في علم النفس الرياضي والعلم الاستدراكي وهم من مكتشفي نظام الانحياز المعرفي البشري والتعامل مع المخاطر، حيث ركزوا في أعمالهم على التنبؤ النفسي

[1] Idem, p 14.

[2] Meinarni, A. (2016). Op-cit, pp 14 -15.

واحتمالية الأحكام، وفي سياق موضوعنا يجادل هذان الباحثان بأن الأفراد قد "يعانون من زيادة الوزن" أي إعطاء وزن أكبر لاحتمال وقوع حدث ما مقارنة بمنظور المنفعة المتوقعة، وأيضا يحكمون على النتائج المتعلقة ببعض "النقاط المرجعية"، هذه العوامل إما تم تجاهلها أو تم التعامل معها بشكل غير كاف من قبل نظرية المنفعة المتوقعة، ومع ذلك من الممكن دمجها جميعا في نظرية الامتثال الجبائي، لتكون هذه النظرية أكثر ثراء وقادرة على التنبؤ بمستويات الامتثال الأقرب إلى تلك التي تمت ملاحظتها بالفعل من نظرية المنفعة المتوقعة.[1]

عالجت الدراسات السابقة دور الأخلاقيات في الامتثال الجبائي، وعلى رأسها ما قام به الباحثان Schwartz و Orleans سنة 1976 التي تركز على جانب الالتزام الاجتماعي للامتثال الجبائي، وفي وقت لاحق قام Jackson و Milleron سنة (1986) أيضا بدراسة تم من خلال تعريف الأخلاقيات في قياسين للتوجهات الأخلاقية والتقييمات الأخلاقية، فـ Grasmick و Green سنة 1980، Grasmick و Scott سنة 1982 وباحثون آخرون يعرفون سلوك عدم الامتثال الجبائي على أنه حكم على أن السلوك خطأ أخلاقي أو غير أخلاقي، كما تشير نتائجهم إلى وجود علاقة إيجابية بين الأخلاقيات والامتثال الجبائي ، لكن Webley و Eidjar سنة 2001 يقدمون أدلة سلبية، وفي هذا السياق يعرف Ghosh و Crain سنة 1996 الأخلاق على أنها الشعور بأن المكلف بالضريبة سوف يتلاعب من أجل تحقيق هدفه المتمثل في عدم الامتثال الجبائي الطوعي، وتظهر النتائج التي توصل إليها Henderson and Kaplan سنة 2005 أن التوجه الأخلاقي يؤثر على تقييم الأخلاقيات ويؤثر بدوره بشكل إيجابي على الامتثال. تعتمد العملية النفسية للأخلاقيات الضريبية على تقرير المصير واحترام الذات التي تتأثر بالرقابة الجبائية، لأن الإدارة الجبائية قادرة على استخدام الرقابة لتعزيز الروح المعنوية الضريبية للمكلف بالضريبة الذي يتمتع بحق أعلى في تقرير المصير ويخلص إلى أن السلوك الفردي يلعب دورا في صنع القرار فيما يتعلق بالامتثال الجبائي، بشكل منهجي تؤثر الإدارة الجبائية على الروح

[1] James, A., Benno, T. (2012). Op-cit, p 20.

المعنوية والأخلاقيات الضريبية بحيث يكون دافعو الضرائب على استعداد طواعية لدفع الضرائب.[1]

2. تكاليف الامتثال الجبائي للمؤسسة الاقتصادية

تتحمل المؤسسات تكاليف للامتثال للمتطلبات الضريبية، والتي تعد إضافية لالتزاماتها الجبائية وتشمل تكاليف الامتثال الجبائي ثلاثة عناصر رئيسية هي التكاليف النقدية، تكاليف الوقت والتكاليف النفسية للمكلف بالضريبة، بحيث تشمل التكاليف النقدية المبالغ التي تنفق في شكل أجور وأتعاب للمسيرين الجبائيين أو المحاسبين أو مكاتب الخبرة والاستشارة وغيرهم من المتخصصين في الضرائب، بالإضافة إلى النفقات المتعلقة بالأدلة الضريبية والدفاتر المحاسبية والتكاليف وتكلفة اكتساب المعرفة لتمكين الموظفين من معرفة التزاماتهم القانونية وعقوباتهم والتكاليف العامة المرتبطة بها، أما تكاليف الوقت فتشمل على وجه الخصوص مصاريف حفظ السجلات والدفاتر المحاسبية للأغراض الضريبية، واستكمال التصريحات الجبائية و/ أو في إعداد التفاصيل المرتبطة بالالتزامات الضريبية للمتخصصين في الضرائب كمكاتب الاستشارة والمحاسبين وغيرهم، وكذلك الوقت الذي تقضيه المؤسسة في التعامل مع الإدارة الجبائية، أما النوع الثالث فيشمل التكاليف النفسية مثل تكاليف القلق من التعامل مع المسائل الضريبية المعقدة.[2]

في الواقع العملي تميل الدراسات السابقة إلى تجاهل علم النفس لتكاليف القلق لأنها صعبة التقدير، علاوة على ذلك ربما تكون التكاليف النفسية أقل أهمية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة مقارنة بدافعي الضرائب الأفراد وبالتالي تقدر الدراسات الحالية كلا من تكاليف الوقت الداخلي والتكاليف المالية لكنها لا تقدر التكاليف النفسية للمكلفين بالضريبة.[3]

---

[1] Meinarni, A. (2016). Op-cit, p 15.

[2] Jeff, P,. Hijattulah Abdul, J. (June 2008). Tax Compliance Costs of Small and Medium Enterprises in Malaysia: Policy Implications. School of Economics and Finance. Curtin University of Technology : Malaysia, p 05.

[3] Hijattulah Abdul, J., Jeff, P. (No year). Op-cit, pp 02-03.

المطلب الثالث: تأثير ممارسات تسيير المخاطر الجبائية على سلوك الامتثال في المؤسسة الاقتصادية

1. تأثير تسيير المخاطر الجبائية على سلوك الامتثال الجبائي

في تحديد تأثير ممارسات تسيير المخاطر الجبائية على ضريبة أرباح المؤسسات وسلوك الامتثال، ترى Catriona سنة 2011 بأن الأدبيات الموجودة لا تعطي سوى إشارة محدودة فيما يتعلق بالتأثير المحتمل لنظام تسيير المخاطر الجبائية على سلوك الامتثال، بحيث تستند نماذج الردع الاقتصادي للامتثال الجبائي إلى افتراض أن المؤسسات تهدف إلى تعظيم المنفعة عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالامتثال، وبناء على ذلك يمكن النظر إلى مسألة الامتثال الجبائي على أنها مسألة مخاطر، ولهذا لكانت الأفضلية المتعلقة بمعادلات الاقتصاد القياسي التي يمكن استخدامها للتنبؤ بسلوك المؤسسات إذا كانت العقوبات المفروضة على عدم الامتثال واحتمال الرقابة متنوعة ومع ذلك فإن التحديد النهائي لضريبة المؤسسات غير مؤكد ويعتمد على طريقة إعادة توزيع ضرائب المؤسسات بين المساهمين والعملاء والموظفين، قد لا يتحمل المساهمون عواقب التعديل الضريبي حيث تقوم المؤسسة بنقل التكاليف المتزايدة إلى زبون من خلال إدخالها في سعر تكلفة المنتج خاصة إذا كانت هذه الأخيرة تعمل في سوق نشط، بدلا من ذلك يمكن أن يتحمل الموظفون هذه التكاليف في مكافآت مخفضة أو الأجور أو في تخفيض عدد الموظفين، أما فيما يتعلق بالمؤسسة لا يوجد رابط مطلق أو محدد مسبقا بين الضرائب الإضافية و / أو العقوبات و الفرد النهائي الذي يتحمل المسؤولية المتزايدة، وفي هذا السياق يجادل Slemrod بأن افتراض تجنب المخاطرة هو الذي يكمن وراء نماذج الردع الاقتصادي للامتثال الجبائي، وهذه الممارسة ليست مناسبة للمؤسسات المدرجة في البورصات التي يحتفظ المساهمون بمحافظ مالية متنوعة، نتيجة لتنوع الأسهم يجب على المؤسسة اتخاذ القرارات كما لو كانت محايدة للمخاطر حتى لو أن المساهمون الأفراد ليسوا كذلك.[1]

[1] Catriona, I. (2011). Tax Risk Management Practices and their Impact on Tax Compliance Behaviour – The Views of Tax Executives from Large Australian Companies. Journal of Tax Research. vol. 09, No (01), pp 91.

أما نماذج الردع الاجتماعي والنفسي للامتثال الجبائي تجادل بأن القرار الامتثال هو أكثر من مجرد حساب التكلفة والعائد وغيرها، أما عوامل مثل الأخلاق وخصائص المؤسسة وتصورات عدالة النظام الضريبي من بين العوامل الأخرى التي لها دورا في فهم قرار الامتثال، حيث يشير الفصل بين الملكية والإدارة في المؤسسة أن نماذج الردع الاجتماعي والنفسي تحتاج إلى النظر في التصريح الجبائي الذي قام به الفرد داخل المؤسسة وليس النظر في المؤسسة نفسها، لأن الضريبة الفردية من واجب صناع القرار اتخاذ القرارات ضمن القوانين الضريبية بما يحقق المصلحة ويعظم قيمة المؤسسة، فقد لا يكون للأخلاق الضريبية دور في فهم سلوك الامتثال الجبائي للمؤسسة الذي تستند فيه أهدافها المالية أو الاقتصادية، فعادة ما تستند قرارات مديري المؤسسات إلى التدابير الاقتصادية أو المالية والإدارة التي لا تستفيد من الفرص القانونية قد يخل التقليل من الضرائب بواجبهم تجاه المساهمين للعمل بما يحقق المصلحة لجميع الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة ككل.[1]

2. تأثير هياكل صناع القرار داخل المؤسسة على سلوك الامتثال

تتمثل هياكل صناع القرار داخل المؤسسة في المسائل الضريبية كما تم ذكره سابقا في مجلس الإدارة، المدير المالي، مدير وظيفة الضرائب، المسير الجبائي، لجنة تسيير المخاطر وغيرها من الأطراف ذات الصلة وتختلف باختلاف خصائص المؤسسة ومحيطها وقوانين البلد فتصرفات وتفاعلات المديرين والموظفين في المؤسسة تؤثر على السلوك الجبائي لذلك عند النظر إلى العوامل التي تؤثر على الامتثال الجبائي يكون الأمر كذلك من الضروري النظر في هياكل صنع القرار داخل المؤسسة وفي صناع القرار أنفسهم فمصالح صناع القرار قد تختلف بشكل جيد جدا عن تلك الخاصة بالمساهمين بسبب اختلاف المخاطر والقرارات والنتائج من خلال مجموعة متنوعة من التدابير، بما في ذلك حوكمة المؤسسات الجيدة عادة ما يتم وضع الممارسات بحيث تتماشى مصالح صانع القرار مع المساهمين، مثل فرض عقوبات مالية على مؤسسة لعدم الامتثال الجبائي، كما تجدر الإشارة بأن هناك العديد من الدراسات ركزت على الضرائب كمجال خطر مهم داخل المؤسسة، خاصة عند دراسة التأثير على قياس الأداء في وظيفة الضرائب داخل مؤسسة

[1] Idem, p 92.

كبيرة، بحيث يصبح مديرو الضرائب أكثر نفورا من المخاطر ويتم التركيز بشكل أكبر على الدقة والامتثال كتقليل ضريبي مفروض كمساهم في عوائد المساهمين.[1]

من المتفق عليه الآن وعلى نطاق واسع حسب العديد من الدراسات ومن بينها دراسة Catriona سنة 2011 أن المؤسسات تقوم بتقييم مخاطر السمعة، والتي يمكن القول بأنها قد تأخذها في بعض الحالات إلى ما هو أبعد من رسوم دفع الضرائب القانونية، ولكن المواقف تجاه مخاطر السمعة تختلف اختلافا كبيرا كما حسب وجهات نظر المسيرين ومديرو المؤسسات حول المدى الذي ينبغي أن يصل إليه سلوكهم في دفع الضرائب، حيث تحكم هذه السلوكيات اعتبارات تمتد إلى نطاق أوسع من مخاطر السمعة، ومن خلال الدراسة الاستقصائية نفسها التي قامت بها الباحثة Catriona وقد ناقشت وجهات نظر مديري وظيفة الضرائب في المؤسسات حول هذه القضايا من خلال دراسة تصنيف المخاطر، الذي يؤدي إلى خلق حافز لدافعي الضرائب لاستهداف تصنيف منخفض المخاطر من خلال الاعتدال في سلوكهم، في الوقت نفسه تقوم السلطات الضريبية في المملكة المتحدة حسب هذه الدراسة بتطوير نهج جديد لتسيير سلوك عدم الامتثال من خلال محاولة تحسين صياغة مكافحة عدم الامتثال للتشريع بحيث لا يكون من الضروري الاعتماد على إدارة المؤسسات التي تتجاوز التزاماتهم القانونية، وقد يتم استخدام قواعد مكافحة التهرب المستهدفة والقائمة على المبادئ المتعارف عليها ولهذا قامت الباحثة بالبحث في هذه المبادرات التشريعية والنظر في فرص نجاحها ومدى توفره من تحسين وفهم لجميع الأطراف وفق يقتضيه القانون.[2]

يجب أن تكون المخاطر في مكانها الصحيح من أجل خلق الحافز للمؤسسة لإحداث التغييرات السلوكية اللازمة التي تعزز الامتثال، وفي هذا السياق منحت مصلحة الضرائب في حكومة المملكة المتحدة HMRC مجموعة من حوافز كون العديد من المؤسسات منخفضة المخاطر، ومع ذلك فإن عددا من الأشخاص الذين تمت مقابلتهم من المؤسسات عالية المخاطر قال إنهم ما زالوا غير قادرين على رؤية هذه الحوافز أو أنها غير كبيرة بما يكفي لتبرير تغيير

[1] Catriona, I. (2011). Op-cit, pp 92-93.

[2] Freedman, J,. Loomer, G,& Vella, J. (2009). Corporate Tax Risk and Tax Avoidance: New Approaches. British Tax Review, p 77.

تسيير سلوكها الجبائي، يبدو أن جميع هؤلاء الأشخاص الذين تم إجراء المقابلة معهم من قبل الباحثة Catriona يشتركون في نفس الرأي: إنهم يريدون أن يكونوا منفتحين و يتبنون مبدأ الشفافية لكنهم لا يريدون تغيير سلوك التسيير.[1]

لإحداث تغيير في سلوك الامتثال الجبائي للمؤسسة، تشير نماذج عملية صنع القرار التنظيمي إلى ضرورة إجراء تغيير في أولويات الامتثال الجبائي لمدراء تلك المؤسسة، ومن المتوقع أن تحديد المديرين كمسئولين عن اتخاذ القرارات الضريبية سيكون له تأثير إيجابي على الامتثال لأنه ينتج مخاوف المسؤولية الشخصية لصناع القرار داخل المؤسسة، وفي هذا السياق تشير إرشادات مكتب الإيرادات الاسترالي ATO وغيرها من المنشورات التي تمنح لصناع القرار الضريبي إرشادات واضحة حول ما يتعين عليهم القيام به، أن عملية تسيير المخاطر الجبائية توفر مؤشرا على ما هو مقبول وتساعد على اتخاذ القرار الضريبي، ولهذا يتجنب صانعو القرار الغموض الأخلاقي ويتوصلون إلى توافق في الآراء، وفي هذا السياق يشير Freeman, Lomer وVilla إلى أن نموذج تصنيف المخاطر لم ينجح في تغيير المواقف تجاه التسيير الجبائي في المملكة المتحدة بسبب فشل مصلحة الضرائب في حكومة المملكة المتحدة HMRC لإثبات أن نهجا أكثر تحفظا للتسيير الجبائي بغض النظر عن نوع أو حجم المؤسسة الذي من شأنه أن يؤدي إلى تصنيف منخفض للمخاطر وعدم وجود حوافز كبيرة وواضحة لتغيير سلوك التسيير الجبائي.[2]

3. تغيير دور وظيفة الضرائب

في تقرير أعدته Price waterhouse Coopers عام 2007 حول تغيير دور وظيفة الضرائب داخل المؤسسة، حيث تشير هذه الأخيرة في تقريرها بأن المعلومات الضريبية المتعلقة بالمؤسسة يتم استخدامها من قبل مجموعة واسعة من أصحاب المصلحة ونتيجة لذلك هناك حاجة إلى مزيد من المعلومات حول الضرائب التي تدفعها المؤسسة، في حين أن العديد من المؤسسات متعددة الجنسيات اتخذت تاريخيا نهجا لا مركزيا للامتثال الجبائي، وفي حالة الانتقال إلى اتخاذ قرارات أكثر مركزية من قبل مدراء الضرائب يشترط على مجالس الإدارة أن تهتم بشكل أكثر

[1] Freedman, J,. Loomer, G,& Vella, J. (2009). Op-cit, P 88.

[2] Catriona, I. (2011). Op-cit, pp 93-94.

بضمان الامتثال للقوانين الجبائية، ومن ثم التحرك نحو اتخاذ القرارات الضريبية على مستوى أعلى يضمن توفير المعلومات المناسبة لصناع القرار الضريبي في الوقت المناسب.[1]

[1] Catriona, I. (2011). Op-cit, p 94.

الخلاصة

من خلال هذا الفصل تبين لنا أن المخاطر الجبائية، ضمن المفهوم العام تعكس الغرامات والعقوبات التي تفرضها الإدارة الجبائية على المؤسسة من جهة، وضياع فرص الامتيازات من جهة أخرى، والتي ينتج عنها تحمل مصاريف إضافية كان بإمكان المؤسسة تفاديها، لكن بالمفهوم الخاص يمكن أن تشمل المخاطر الجبائية مخاطر السمعة والمعاملات والمخاطر التشغيلية وغيرها ولهذا يتوجب على المؤسسة اتخاذ نهج مناسب من أجل تسيير هذه المخاطر لإزالة حالات عدم اليقين والشكوك المتعلقة بنتائج التسيير الجبائي.

حيث تمر عملية تسيير الخطر الجبائي داخل المؤسسة الاقتصادية بمجموعة من المراحل الخطوات تتطلب إطار شراكة من أجل تسييرها بين كل الأطراف ذات المصلحة داخل المؤسسة سواء كانت أطراف داخلية كالمسير الجبائي ووظيفة الضرائب، المدقق الداخلي، مجلس الإدارة وغيرهم، أو أطراف خارجية تتمثل عموما في لجنة التدقيق الخارجي، الهيئات الحكومية ومكاتب الاستشارة الخارجية المتخصصة وغيرهم، وتم التطرق كذلك إلى قياس المخاطر الجبائية باستخدام نظرية الألعاب باعتبارها أداة مهمة للتحليل الرياضي المستخدمة في حالات تضارب المصالح ونخص بالذكر في سياق موضوعنا كل من المؤسسة التي تهدف إلى التقليل من العبء الضريبي والإدارة الجبائية التي تسعى إلى تعظيم إيرادات الخزينة العمومية.

وفي الأخير تم التطرق إلى سلوك الامتثال الجبائي للمؤسسة الاقتصادية باعتبارها مكلفا بالضريبة وتوصلنا بأن قرار الامتثال ناتج عن السلوك الفردي لمتخذي القرار الضريبي، وقد أعطى المنهج الاقتصادي تفسيرا لهذا السلوك بالاعتماد على العديد من النظريات بدأ من نظرية اقتصاديات الجريمة إلى غاية نظرية المنفعة وغيرها، وفي المقابل فالمنهج السلوكي أيضا اهتم بسلوك الامتثال الجبائي من خلال العديد من النظريات كنظرية الأخلاق، نظرية العدل ... الخ كما تناولنا تكاليف واستراتيجيات الامتثال الجبائي والتي عادة ما تصدر هذه الاستراتيجيات من طرف الإدارة الجبائية عن طريق سلطة الرقابة الجبائية التي تمتلكها وهي بمثابة مساءلة سياسية وحكومية حول الامتثال للقوانين الجبائية.

الفصل الثالث:

التسيير الجبائي الدولي

تمهيد

يمكن للمؤسسات متعددة الجنسيات الاستفادة من الاختلافات في النظم الجبائية الدولية لتقليل أعبائها الضريبية ويتمثل أحد السبل الرئيسية لاستغلال هذه الاختلافات في تحويل الأرباح من البلدان ذات معدلات الضرائب الأعلى إلى البلدان ذات المعدلات الضريبية المنخفضة، من خلال مجموعة من الآليات لعل أهمها التلاعب بـ "أسعار التحويل" على المعاملات التي تتم داخل المجموعة، أو التركيز الاستراتيجي للأصول غير الملموسة والأرباح المرتبط بها في البلدان ذات الضرائب المنخفضة أو تضخيم الديون الداخلية والخارجية (مصاريف الفائدة) في البلدان ذات الضرائب المرتفعة.

وبالإضافة إلى تحويل الأرباح يمكن للمؤسسات متعددة الجنسيات أن تستغل عدم التطابق بين النظم الضريبية، على سبيل المثال للوصول إلى حالات عدم الازدواج الضريبي أو الخصم المزدوج (مثل النفقات المعفاة من الضرائب في بلدين في نفس الوقت)، وبالتالي يمكن للتسيير الجبائي للمؤسسات متعددة الجنسيات أن يؤثر سلبا على الإيرادات الحكومية مما يثير قضايا الكفاءة الاقتصادية ويصبح محل اهتمام الهيئات الدولية.

وبالتالي سنتطرق في هذا الفصل إلى استعراض الإطار المفاهيمي للتسيير الجبائي الدولي ومختلف التقنيات المستغلة من طرف المؤسسات متعددة الجنسيات لأجل تخفيض أعباءها الضريبية، من خلال ثلاث مباحث:

المبحث الأول: ماهية التسيير الجبائي الدولي؛

المبحث الثاني: التسيير الجبائي الدولي باستخدام تقنية أسعار التحويل؛

المبحث الثالث: التسيير الجبائي للمؤسسات الأجنبية بالجزائر في ظل الاتفاقيات الجبائية.

المبحث الأول: ماهية التسيير الجبائي الدولي

تعتبر الضرائب على أرباح المؤسسات من بين الأسباب والمحددات التي تؤثر على الاستثمار الأجنبي، سواء من خلال جذب الاستثمار إذا كانت معدلات الضرائب منخفضة في بلد ما، أو العكس في حالة ارتفاعها لأنها تساهم في تخفيض العائد على الاستثمار بعد خصمها ولهذا يمكن أن تؤدي الضرائب المرتفعة على المؤسسات إلى رفض بعض المشاريع الاستثمارية أو تقليص حجمها، مما يقلل من المستوى العام للاستثمار، ومن جهة أخرى تستغل المؤسسات في إطار تسيير خياراتها الجبائية إلى الاستثمار في البلدان ذات معدلات الضرائب المنخفضة، أو في الجنات الضريبية وغيرها.

المطلب الأول: مفهوم التسيير الجبائي الدولي

1. تعريف التسيير الجبائي الدولي

يتطلب إطار التسيير الجبائي الدولي خلق توازن بين تقليل جميع الضرائب المطبقة على المؤسسات متعددة الجنسيات بطرق قانونية، حيث تستغل هذه الأخيرة مجموعة متنوعة من المزايا التي تنشأ بسبب الاختلافات في الملكية والموقع وعوامل التدويل عبر حدود الدولة وغيرها، ويمكن اعتبار هذه الأنواع نفسها من المزايا المتعلقة بتقليل الضرائب، وفي هذا السياق يرى مدير مؤسسة Global Company متعددة الجنسيات أنه ينبغي على المؤسسة النظر في استراتيجيات التسيير الجبائي مع مراعاة الاختلافات في كل من: الولاية القضائيه، الفترات الزمنية؛ الفروع؛ الهيكل التنظيمي والأنشطة التنظيمية كالتنظيم والتسيير والتغيير... الخ، وبما أن الضرائب تحقق مجموعة من الأهداف الاجتماعية، وبالتالي تتجلى هذه الأهداف في معدلات ضريبية مختلفة بين الدول لهذا تقدم بعض الدول إعفاء ضريبيا لكيانات المؤسسات لتحفيز الاستثمار المحلي والعمالة، في حين أن البعض الآخر لا يقدم أي حوافز، وبالمثل فإن الاستثناءات والخصومات المسموح بها المستخدمة في تحديد الربح الخاضع للضريبة قد يختلف من دولة لأخرى، لذلك يجب على

المؤسسة الأجنبية النظر في كل هذه العناصر عند اختيار البلد التي ترغب الاستثمار فيه، بغرض استغلال هذه الاختلافات لتجنب الضرائب بشكل قانوني وتقليل عبء الضريبة الإجمالية.[1]

وعموما فإن التسيير الجبائي الدولي يقلل من معدل الضريبة الفعلي للمؤسسات متعددة الجنسيات الكبيرة بمتوسط 4-8 نقاط مئوية مقارنة بالمؤسسات غير متعددة الجنسيات المماثلة هذا الفرق أقل (2/11-2/31 نقطة مئوية) بالنسبة للمؤسسات متعددة الجنسيات الأصغر حجما كما أن آثار الإيرادات الضريبية المترتبة على تحويل الأرباح وعدم التطابق بين النظم الضريبية (بما في ذلك المعاملة الضريبية التفضيلية) وتحويل الأرباح، يعيد توزيع القواعد الضريبية للمؤسسات بين البلدان، كما يؤدي إلى خسارة إجمالية في الإيرادات الضريبية للدول نظرا لأن الأرباح تخضع للضريبة بمعدل أقل (أو لا تخضع للضريبة على الإطلاق) في بلد المقصد، ويعني عدم التطابق بين النظم الضريبية خسائر في الإيرادات بالنسبة لجميع البلدان، لأنها تؤدي إلى عدم فرض ضرائب على بعض الأرباح في أي بلد أو استخدام بعض الخصومات في بلدين في نفس الوقت، وقدرت صافي خسارة الإيرادات الضريبية المقدرة للبلدان المشمولة في الدراسة التي قامت بها OECD سنة 2016 (جميع دول منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي ومجموعة العشرين ، تمثل حوالي 90% من الناتج المحلي الإجمالي العالمي) تتراوح من 4% إلى 10% من إيرادات CIT على الصعيد العالمي، يتوافق هذا مع حوالي 100-240 مليار دولار أمريكي في عام 2014، أو حوالي 0.9-2.1 تريليون دولار أمريكي تراكمت على مدى السنوات العشر الماضية (2005-2014).[2]

[1] William F, Y., Karen S, C. (1998). A Framework for International Tax Planning for Managers. Journal of International Accounting, Auditing & Taxation. Vol 07. N(02), pp 235-255.

[2] OECD. (2016). Tax planning by multinational firms: Firm-level evidence from a cross-country database.
Economics Department Working Papers No. 1355, p 08.

2. المزايا التي تحصل عليها المؤسسات متعددة الجنسيات من ممارسات التسيير الجبائي الدولي

– **تعظيم معدلات هامش الربح:** تشير نتائج الدراسات التي قامت بها منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي إلى أن المؤسسات متعددة الجنسيات التي تمارس التسيير الجبائي تحصل على معدلات هامش ربح أعلى، نتيجة تحكمها في العوامل الأخرى التي تؤثر على هامش الربح، مثل الحجم والإنتاجية والصناعة والرافعة المالية ووجود براءات الاختراع أو التعرض للمنافسة الأجنبية، وقد قدر متوسط معدل هامش الربح لمجموعة من المؤسسات متعددة الجنسيات أكثر من 09 % مقارنة بمجموعة من المؤسسات غير متعددة الجنسيات ذات خصائص مماثلة، ومع ذلك فإن اتجاه السببية لا يمكن تحديدها بوضوح لأن هامش الربح المرتفع يمكن أن يكون سببا وليس نتيجة للتسيير الجبائي، كما توصلت OECD سنة 2016 أن المؤسسات متعددة الجنسيات التي تواجه طرق قوية لمكافحة التهرب الضريبي لديها انخفاض معدلات هامش الربح.[1]

لقد وجدت بعض الدراسات التجريبية لأثر التسيير الجبائي على معدلات هامش الربح عدة صعوبات، أولها تحديد مجموعة المؤسسات التي تمارس التسيير الجبائي، ثانيا دراسة السببية العكسية، وفي هذا السياق يرى الباحث أن مجموعة المؤسسات متعددة الجنسيات عالية الربحية هي الأكثر استفادة من التسيير الجبائي، لذلك قد ينخرطون في ممارسات التسيير الجبائي بشكل متكرر أكثر من المؤسسات الأقل ربحية، لذلك قد تمتد العلاقة السببية من هامش ربح مرتفع إلى التسيير الجبائي بدلا من العكس، الصعوبة الثالثة هي أن بعض استراتيجيات التسيير الجبائي يمكن أن تشوه معدل هامش الربح بشكل مصطنع من طرف المؤسسات متعددة الجنسيات، على سبيل المثال قد يؤدي تحويل الأرباح إلى البلدان ذات معدل الضريبة المنخفض إلى تضخيم هامش الربح بشكل مصطنع، وفي المقابل تقوم بتخفيضها في البلدان ذات معدلات الضرائب المرتفعة، ومن أجل تجنب أي تأثير لهذا التباين على التحليل التجريبي تركز الدراسة التي قام بها Stéphane و Johansson سنة 2016 المنشورة من طرف منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي على معدل الترميز بشكل عام على مستوى المجمع للمؤسسة متعددة الجنسيات، والذي لا يعتمد بشكل مباشر

[1] OECD. (2016). International tax planning, Competition and market structure. Economics Department Working Papers No. 1358, p 06.

على موقع الأرباح، بالإضافة إلى التأثير على بعض العلامات (الحجم، الصناعة، الإنتاجية، النشاط الابتكاري، المنافسة الأجنبية ... الخ)، وقد عبر عنها الباحث وفق المعادلة التالية: [1]

$$Markup_{g,c,i,t} = \alpha TaxPlanning_{g,c,i} + \beta X_{g,c,i,t} + \delta_i + \delta_c + \delta_t$$

- $Markup_{g,c,i,t}$: هو معدل هامش الربح للمجموعة متعددة الجنسيات g (يتم أخذ هامش الربح من القوائم المالية للمجمع أي الشركة الأم)، التي تعمل في الصناعة i، في السنة T ومقرها في البلد C، ويتم تحديد معدل هامش الربح بواسطة مؤشر ليرنر[2] أو هامش تكلفة السعر، والذي يتم تعريفه في الممارسة العملية على أنه الربح التشغيلي مقسوما على معدل الدوران.

- $\alpha TaxPlanning_{g,c,i}$: هو ميل التسيير الجبائي ويقاس من خلال أحد الخيارات الأربعة التالية (مقارنة المؤسسات متعددة الجنسيات مع المؤسسات المحلية، ارتباط MNEs بالبلدان التي لا تفرض الضرائب، وجود MNEs في العديد من البلدان، قوة مكافحة التهرب الجبائي)، ويرمز لهذه المتغيرات الأربعة كما يلي: (i) متغير وهمي للمجمعات متعددة الجنسيات، (ii) متغير وهمي لمجمعات MNEs مع رابط واحد على الأقل إلى بلد لا يخضع لضريبة المؤسسات ؛ (iii) عدد البلدان التي توجد فيها مجمع MNEs تشتغل، (iv) متوسط قوة قواعد مكافحة التهرب ضد التسيير الجبائي بين البلدان حيث يعمل المجمع.

- $\beta X_{g,c,i,t}$: (The control vector) هو مجموعة من المتغيرات الخاصة بالمجموعة التي تؤثر على معدل الترميز، بما في ذلك الحجم والرافعة المالية والإنتاجية وملكية براءات الاختراع والتعرض للمنافسة الأجنبية، أما فيما يخص معدلات هامش الربح فمن المتوقع أن تزداد مع حجم المؤسسة مما يعكس زيادة القوة السوقية للمؤسسات الكبيرة، أما الإنتاجية فيتم قياسها بالإنتاجية الكلية لعوامل الإنتاج على مستوى المؤسسة الأم، ومن المتوقع أيضا أن يكون لملكية براءات الاختراع والرافعة المالية تأثير إيجابي كما يقاس التعرض للمنافسة الأجنبية بمتوسط تغلغل الواردات

[1] OECD. (2016). International tax planning, Competition and market structure . Op-cit, pp 07-08.

[2] مؤشر ليرنر: هو أداة تستخدم لتحديد درجة احتكار شركة أو قطاع، ويتم التعبير عنه رياضيا باسم L، تم تقديم هذا المؤشر الاقتصادي من قبل Abba Lerner عام 1934 من أجل تقدير القوة السوقية لشركة تجارية، ويحسب من خلال الفرق بين السعر والتكلفة الحدية الكل مقسوم على السعر.

(يقاس بالصناعة) عبر البلدان (غير المرجحة) التي يعمل فيها المجمع، وتجدر الإشارة أن المؤسسة الأكثر تعرضا إلى المنافسة الأجنبية من المتوقع أن يكون لها هامش ربح أقل.

– δ_i ; δ_c ; δ_t: هي الصناعة والسنة والبلد.

– **التركيز الصناعي:** يقصد بالتركيز الصناعي إلى أي مدى يتركز الإنتاج في إحدى الصناعات أو الأسواق في أيدي عدد محدود من المؤسسات، ينصب اهتمامنا عند قياس التركيز الصناعي على كل صناعة أو سوق بشكل منفرد، وعلى العدد والحجم النسبي للمؤسسات في كل صناعة.[1] فتركيز الصناعة هو مفهوم هام في المناقشات المتعلقة بسياسة المنافسة، وكثيرا ما يقال عنه بأنه بديلا عن القوة السوقية للمؤسسات في تحليل أدبيات الاقتصاد الصناعي، فالتركيز الصناعي العالي يشير إلى امتلاك المؤسسة لحصة سوقية كبيرة في الصناعة وبالتالي مجالا أكبر لممارسة القوة السوقية،[2] وفي السياق الضريبي تتوافق النتائج المتعلقة بتركيز الصناعة مع نتائج زيادة الربح حيث يظهرون أن الصناعات ذات التركيز العالي لمجمعات المؤسسات متعددة الجنسيات، وخاصة التي من المحتمل أن تشارك في التسيير الجبائي الدولي، أكثر تركيزا من الصناعات الأخرى وحسب OECD سنة 2016 هذا هو الحال عندما تكون هناك قواعد قوية "لمكافحة التهرب" ضد التسيير الجبائي الدولي، ويدعم هذا الفرضية القائلة:" أن المؤسسات متعددة الجنسيات العاملة في التسيير الجبائي الدولي تكسب حصصا في السوق على حساب المؤسسات الأخرى، على غرار أنه من الصعب استنتاج نتائج الترميز واتجاه السببية.[3]

– **تحقيق الميزة التنافسية:** يمنح التسيير الجبائي لبعض المؤسسات متعددة الجنسيات ميزة تنافسية على المؤسسات الأخرى من خلال تقليل العبء الضريبي، مما يؤثر هذا على معدلات هامش الربح بطرق مختلفة، اعتمادا على هياكل السوق وطبيعة المنافسة بافتراض أن المؤسسات تبيع

[1] بن التركي، وليد. (2014). أثر التركيز الصناعي على أداء المؤسسات في الصناعة. مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية – دراسات اقتصادية. المجلد 08، ع 01، ص 36.

[2] مياح، نذير. (2015). التركز الصناعي وقوته الممكنة للاستدلال على الاتجاهات العامة للسلوك والأداء الصناعي– مع الإشارة عن حالة بعض الصناعات–. مجلة الشريعة والاقتصاد. المجلد 04. ع 08، ص ص 469-470.

[3] OECD. (2016). International tax planning, Competition and market structure . Op-cit, pp 06-07.

منتجات متطابقة وتتنافس على السعر، فإن العبء الضريبي المنخفض لـ MNEs نتيجة ممارستها للتسيير الجبائي سيسمح لها بخفض سعرها، هذا السعر المنخفض من شأنه أن يسمح للتسيير الجبائي لـ MNEs بالحصول على حصص في السوق وزيادة تركيز السوق لأن المؤسسات التي تمارس التسيير الجبائي الدولي تميل إلى أن تكون أكبر من منافسيها وفي النهاية بعد الحصول على مركز مهيمن في السوق، قد يكون التسيير الجبائي لـ MNEs قادرا على زيادة أسعاره (وهوامش الربح الخاصة به)، بدلا من ذلك إذا كانت MNEs تتبع إستراتيجية التنافس على سمات أخرى غير السعر (مثل الجودة والخدمة والعلامات التجارية)، قد تستخدم وفورات التكلفة لزيادة تمييز منتجاتها إلى تحقيق حصة سوقية أكبر وفي النهاية سعر وربح أعلى من منافسيها، وقد تستخدم أيضا الوفورات الضريبية لرفع حواجز الدخول إلى السوق، على سبيل المثال عن طريق زيادة مصاريف الإشهار والإعلانات أو الإنفاق على البحث والتطوير، بشكل عام فإن التأثير المتوقع للتسيير الجبائي هو زيادة الحصة السوقية من التسيير الجبائي للمؤسسات متعددة الجنسيات (MNEs) على حساب المؤسسات الأخرى، ومن المرجح أن يؤدي ذلك إلى زيادة تركيز السوق، في حين أن سيعتمد التأثير على هامش الربح على طبيعة الأسواق التي تخدمها مؤسسات التسيير الجبائي وبالتالي فهو أمر بديهي.[1]

3. دور التسيير الجبائي الدولي

تؤثر ممارسات التسيير الجبائي على قرارات الاستثمار التي تتخذها المؤسسات متعددة الجنسيات بسبب تأثيرها على معدل العائد على الاستثمار بعد خصم الضريبة، وذلك لأن التسيير الجبائي يخفض من معدل الضريبة الفعلي على الاستثمار خاصة في البلدان ذات الضرائب المرتفعة، ونتيجة لذلك يقلل التسيير الجبائي من الفرق بين العائد على الاستثمار قبل الضريبة وبعدها، فضلا عن الاختلافات بين البلدان في معدلات الضرائب الفعلية على الاستثمارات، وينبغي أن تؤدي هذه التخفيضات في الفوارق الضريبية إلى خفض التشوهات الناجمة عن ضرائب المؤسسات على القرارات الاستثمارية، على الرغم من أن حقيقة التسيير الجبائي يقلل من العبء الضريبي بشكل غير موحد بين المؤسسات، إلا أنه مصدر محتمل للتشوهات الضريبية الإضافية

[1] OECD. (2016). International tax planning, Competition and market structure . Op-cit, , p 07.

(العبء الضريبي الزائد) على سبيل المثال يميل التسيير الجبائي إلى إعطاء ميزة للمؤسسات المشاركة فيه بقوة مثل المؤسسات متعددة الجنسيات الكبيرة خاصة تلك التي تكون مكثفة في الأصول غير الملموسة أو الديون على غرار نظيراتها من المؤسسات الأخرى ويمكن لهذه الميزة أن تشوه المنافسة بين المؤسسات بالسماح لبعض المؤسسات متعددة الجنسيات بزيادة قوتها السوقية على حساب مؤسسات أخرى والاستفادة من ارتفاع معدلات زيادة الأسعار والتكلفة.

وهناك عدد قليل من الأدلة التجريبية التي تبحث في تأثير التسيير الجبائي الدولي على العلاقة بين ضرائب المؤسسات والاستثمار، وفي هذا السياق استخدم Overesch سنة 2009 بيانات على مستوى المؤسسات الألمانية من البنك المركزي الألماني، يظهر أن استثمار المؤسسات المملوكة للأجانب في ألمانيا يرتبط بشكل إيجابي بتخفيضات معدل الضريبة على الأرباح في البلد الأصلي لهذه المؤسسات، الفكرة هي أن المؤسسات الألمانية المملوكة للأجانب من المرجح أن تحول جزءا من أرباحها إلى بلدها الأصلي بسبب معدل الضريبة المرتفع نسبيا في ألمانيا وبافتراض قيامها بتحويل الأرباح فإن خفض معدل الضريبة على الأرباح في البلد الأم يزيد من العائد بعد خصم الضرائب على مشروع استثماري في ألمانيا، وهو ما يفسر رد الفعل الإيجابي للاستثمار، وبالتالي يمكن تفسير النتيجة التي توصل إليها الباحث نفسه على أنها مؤشر على أن المؤسسات متعددة الجنسيات تتفاعل في قراراتها الاستثمارية مع معدل الضريبة في البلد الذي تحول فيه الأرباح وليس فقط إلى المعدل في البلد الذي تستثمر فيه.

باستخدام البيانات الضريبية للولايات المتحدة الأمريكية، يرى Grubert سنة 2003 أن المؤسسات متعددة الجنسيات كثيفة البحث والتطوير، لأنها تملك فرص تسيير جبائي دولية أكثر من المؤسسات متعددة الجنسيات الأخرى، وهذا يعكس الدور الذي تلعبه الأصول غير الملموسة في ممارسات التسيير الجبائي، وهو ما يفسره صعوبة قياس سعرها (والدخل المرتبط بها) مقابل أسعار السوق، وفي خطوة ثانية يبين الباحث أن المؤسسات متعددة الجنسيات الكثيفة البحث والتطوير هي أكثر احتمالا من غيرها من المؤسسات متعددة الجنسيات للاستثمار في البلدان ذات المعدلات الضريبية المرتفعة جدا أو المنخفضة جدا، كما يتم تفسير الاستثمارات في البلدان ذات الضرائب المنخفضة للغاية على أنها تخدم في وضع خطط التسيير الجبائي، ومن الممكن أن يكون الاستثمار في البلدان التي تفرض ضرائب مرتفعة للغاية جذابا للمؤسسات متعددة الجنسيات التي

تعتمد على أنشطة البحث والتطوير، لأن التسيير الجبائي يسمح لها بتجنب أغلب العبء الضريبي المرتفع الذي يتعين على المؤسسات الأخرى أن تواجهه في هذه البلدان، وهذا مؤشر على أن سلوك التسيير الجبائي يؤثر على قرارات الاستثمار الحقيقية للمؤسسات.[1]

4. قياس كثافة التسيير الجبائي الدولي

لا يتم قياس كثافة التسيير الجبائي لمؤسسة أو صناعة بشكل مباشر، لأنه في الواقع البيانات والصورة الكاملة لموقع الأنشطة والأرباح والمدفوعات الضريبية للمجمعات متعددة الجنسيات في جميع البلدان التي تعمل بشكل عام غير متوفرة، مما يعيق بناء مقياس مباشر لتحويل الأرباح، وبالتالي يمكن قياس كثافة التسيير الجبائي على أساس التوزيع النسبي للربح والنشاط عبر البلدان وهناك عدد من المؤشرات المالية متاحة على مستوى المجمع، مثل معدل الضريبة الفعلي لكن لا يمكن استخدامه مباشرة في قياس كثافة التسيير الجبائي، وهذا راجع لوجود عدة فروع للمجمع في بلدان مختلفة مما ينتج عنه معدلات ضرائب فعلية مختلفة، مما يعني أن معدلات الضرائب الفعلية في جميع أنحاء العالم لمجمعات MNE المختلفة لا يمكن مقارنتها بسهولة، وفي هذا السياق استخدمت الدراسة التي قام بها Stéphane و Johansson سنة 2016 المنشورة من طرف منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي أربعة مقاييس بديلة لقياس كثافة التسيير الجبائي وتستخدمها باستمرار في تحليل هامش الربح، تركيز السوق ونمو الصناعة، كما تستند هذه التدابير إلى نتائج Johansson وآخرون سنة 2016 لدراسة أخرى نشرتها منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، تقيس هذه الأخيرة التسيير الجبائي بناء على الحسابات المالية لمجمعات المؤسسات متعددة الجنسيات (حيثما وجدت) وقائمة البلدان التي تعمل فيها هذه المجمعات (على النحو المحدد بناء على معلومات ملكية المؤسسة المتاحة)،[2] ويمكن إيجاز المؤشرات الأربعة لقياس التسيير الجبائي الدولي فيما يلي:

---

[1] OECD. (2016). International tax planning and fixed investment. Economics Department Working. Papers No. 1361, pp 06-07.

[2] OECD. (2016). International tax planning, Competition and market structure . Op-cit, p 10.

- **مقارنة المؤسسات متعددة الجنسيات مع المؤسسات المحلية:** الأساس المنطقي هو أن المؤسسات متعددة الجنسيات يمكن أن تشارك في التسيير الجبائي الدولي في حين أن المؤسسات المحلية (أي غير متعددة الجنسيات) لا تستطيع ذلك، وفي هذا السياق يرى Johansson وآخرون سنة 2016 أن التسيير الجبائي يقلل من ETR للمؤسسات متعددة الجنسيات الكبيرة بمتوسط 5% مقارنة بالمؤسسات المحلية، ويرجع السبب في ذلك إلى أن المؤسسات متعددة الجنسيات والمؤسسات المحلية تختلف في نواح كثيرة (مثل الحجم والإنتاجية) التي قد تؤثر على ترميزها، ولهذا يتضمن التحليل عددا من المتغيرات التي تؤثر في معدلات الضرائب الفعلية مثل الحجم ، الإنتاجية والنفوذ ووجود براءات الاختراع والتعرض للمنافسة الأجنبية يجب أخذها بعين الاعتبار بغية القضاء على تأثير هذه الاختلافات من أجل تسهيل عملية المقارنة، ومع ذلك لا يمكن للمرء أن يستبعد أن الاختلافات الأخرى (غير الملحوظة) بين المؤسسات متعددة الجنسيات والمؤسسات المحلية تؤثر على النتائج.

يقارن تحليل تركيز الصناعة، المؤسسات (الصناعات) بحصص مختلفة من المؤسسات متعددة الجنسيات و المؤسسات المحلية، بحيث يتم تجميع البيانات على مستوى المؤسسة، لذلك لا يمكن التحكم في الاختلافات بين المؤسسات متعددة الجنسيات والمؤسسات المحلية، وتعتبر المؤسسات التي تميل إلى الصناعات المركزة أحد أهم القيود لأنها تكون الأكبر بسبب التكاليف الثابتة الكبيرة، وبالتالي فهي أكثر احتمالا لتكون مؤسسات متعددة الجنسيات وعادة ما تكون أكبر في المتوسط من المؤسسات المحلية هذا يعني أنه إذا كانت المؤسسات متعددة الجنسيات أكثر تمثيلا في الصناعات المركزة، لا يرتبط بالضرورة هذا التمركز بالتسيير الجبائي، وفي سياق تحليل نمو الصناعة قد توجد مشكلة مماثلة تتعلق بالسببية العكسية، فالتركيز الصناعي ذات من المرجح أن يستفيد من الوجود القوي للمؤسسات متعددة الجنسيات ومن الآثار التكنولوجية غير المباشرة لها لأنها تميل إلى أن تكون أكثر ابتكارا من المؤسسات المحلية، لذلك قد تنمو بشكل أسرع من صناعات أخرى.[1]

[1] OECD. (2016). International tax planning, Competition and market structure . Op-cit, p 10.

- **ارتباط المؤسسات متعددة الجنسيات بالدول التي لا تفرض ضرائب على الأرباح:** في غالب الأحيان البلدان التي لا تفرض ضرائب على المؤسسات تعتبر اقتصاديات صغيرة، ولهذا عادة ما يرتبط وجود مجموعة متعددة الجنسيات في أحد هذه البلدان بممارسات التسيير الجبائي، وفي هذا السياق يقدم عدد من الدراسات أدلة على دور الملذات الضريبية في مخططات التسيير الجبائي على غرار دراسة Grubert سنة 2003 و Disay وآخرون سنة 2006 و Johansson وآخرون سنة 2016 وتعتبر السببية العكسية القيد الرئيسي لمقياس الملذات الضريبية، ولهذا تقوم المؤسسات بتحويل الأرباح إلى البلدان التي لا تفرض ضرائب عليها من أجل تحقيق ربحية أكثر وبالتالي لديها المزيد من الحوافز لإنشاء مؤسسات تابعة في هذه البلدان من أجل تحويل الأرباح هناك.[1]

- **تواجد المؤسسات متعددة الجنسيات في العديد من البلدان:** المؤسسات متعددة الجنسيات الموجودة في عدة بلدان لديها تسيير جبائي أعلى الكثافة، سواء من حيث تحويل الأرباح أو استغلال عدم التطابق بين النظم الضريبية، وهذا يعود لإمكانية المؤسسات متعددة الجنسيات بالتواجد في العديد من البلدان وبالتالي الوصول إلى مجموعة واسعة من النظم الضريبية التي يحتمل أن تكون غير متطابقة بالإضافة إلى المعاهدات الضريبية الثنائية التي تزيد من فرص "إساءة استعمال المعاهدات"، كما أنها تميل إلى أن تكون أكبر وبالتالي لديها المزيد من الموارد للإنفاق على استراتيجيات الأمثلة الجبائية، على غرار الروابط مع البلدان التي لا تفرض ضرائب على المؤسسات، فإن هذا الإجراء يستلزم مخاوف السببية العكسية، بالإضافة إلى ذلك تتمتع المجمعات الأكثر ربحية بفرص أكبر لتطوير أنشطتها أكثر من المجمعات الأخرى، والتي قد تنطوي في بعض الحالات على التوسع إلى المزيد من البلدان، ومع ذلك قد يستغرق هذا التوسع بعض الوقت مما يعني أن عدد البلدان في المجموعة يعكس الماضي أكثر من الربحية الحالية علاوة على ذلك قد لا ينطوي التوسع دائما على التوسع إلى بلدان جديدة، في بعض الحالات قد تنمو المؤسسات داخل البلدان التي تعمل فيها بالفعل، ويشير هذا إلى أن متغير حجم المؤسسة

[1] OECD. (2016). International tax planning, Competition and market structure . Op-cit. p10.

(بناء على التوظيف) من المرجح أن يستحوذ على مثل هذا تأثير التوسع من عدد البلدان مما يخفف من قلق السببية العكسية.[1]

– **قوة مكافحة التهرب الضريبي:** لقد ثبت أن قواعد مكافحة التهرب القوية تقلل من تحويل الأرباح، يتم قياس متوسط قوة مكافحة التهرب التي تواجهها مجموعة MNE بواسطة المتوسط غير المرجح لتصنيف مقاومة التهرب بين البلدان التي تعمل فيها المجموعة للحصول على تفاصيل تصنيف مكافحة التهرب، ومن بين سلبيات هذا المؤشر أنه لا يعكس حجم أنشطة المجموعة على الأرجح بسبب تكاليف الامتثال التي تتحملها المؤسسات (مثل وثائق الإثبات لأسعار التحويل التي تعد مكلفة).

وفي سياق تحليل أثر قوة مكافحة التهرب الضريبي على تركيز الصناعة، استندت الأدلة التجريبية على افتراض أن قوة مكافحة التهرب الضريبي من تركيز الصناعة كما تتأثر كثافة التسيير الجبائي للمؤسسات متعددة الجنسيات بقواعد مكافحة التهرب الضريبي، وبالتالي فهذه الفرضية تعكس مخاوف السببية العكسية.

وبعد استعراضنا لمقاييس التسيير الجبائي أعلاه يرى Stéphane و Johansson سنة 2016 أن مقياس التسيير الجبائي الدولي المفضل في تحليل تركيز الصناعة هو حصة المؤسسات متعددة الجنسيات الموجودة في العديد من البلدان، أما المقياس الأفضل في تحليل نمو الصناعة هو قوة مكافحة التهرب الضريبي.[2]

المطلب الثاني: آليات التسيير الجبائي الدولي وإطار تسيير ضريبة أرباح المؤسسات

يمكن أن يتم التسيير الجبائي الدولي من خلال العديد من الممارسات مثل تحويل الأرباح حسب المنطقة الجغرافية، وقد يتم التفصيل في هذا العنصر في المبحث الثاني من هذا الفصل، بالإضافة إلى استخدام الملذات الضريبية باعتبارها تقنية تستغل من قبل المؤسسات متعددة الجنسيات في التسيير الجبائي إلا أن العديد من الأبحاث يصنفونها ضمن طرق التهرب الضريبي

[1] OECD. (2016). International tax planning, Competition and market structure . Op-cit, p 11.

[2] idem, p 11.

الدولي ولهذا سيتم التطرق لهذا العنصر في المطلب الثالث من هذا المبحث ضمن مشاكل التسيير الجبائي الدولي، وفيما يلي استعراض لبعض التقنيات المستخدمة في التسيير الجبائي الدولي:

1. استغلال الثغرات في التشريعات الضريبية: يمكن للمؤسسات متعددة الجنسيات الاستفادة من الثغرات الموجودة في القانون من أجل تخفيض العبء الضريبي، ويعرف Saxton سنة (1999) الثغرات في القانون بأنها "تقنية للتحايل على نية القانون دون انتهاك نص القانون الصارم"، بمعنى آخر يمكن أن يوفر التشريع الضريبي فرصة للمكلفين بالضريبة لتسيير ضرائبهم دون انتهاك قواعد القانون وفي هذا السياق من المحتمل أن يكون تعقيد القانون سببا في وجود ثغرات في التشريعات الضريبية، مثل التعقيد الحسابي والتعقيد الإجرائي والمستوى المنخفض للمعرفة الضريبية والتعقيد المالي، وفي دراسة مقارنة لسبعة بلدان أجراها Strader و Fogliasso سنة 1989 تشير إلى أن اليابان والمملكة المتحدة وفرنسا وإيطاليا والولايات المتحدة لديهم نظام ضريبي معقد للغاية، بينما السويد وهولندا فقط من لديهما نظام ضريبي معقد إلى حد ما، وفي هذا السياق تعتبر أنشطة التسيير الجبائي الناشئة بسبب تعقيد القانون مصدر قلق للسلطات الضريبية، ومع ذلك يجب أن يكون المسير الجبائي على دراية بالطبيعة المؤقتة للثغرات لأنه يمكن لإدارة الضرائب منع الممارسات الناتجة عن هذه الثغرات، وقد توصل Richardson سنة (2006) إلى أن التعقيد في القانون الضريبي هو أهم محدد لعدم الامتثال، وهذا ما أثبتته دراسة Bobek وآخرون سنة 2007 حول سلوك عدم امتثال في الولايات المتحدة، أستراليا وسنغافورة ، وقد توصل الباحثون أن المكلفين بالضريبة في سنغافورة لديهم أدنى معدل عدم امتثال (26%)، بينما بلغ (45%) في استراليا كأعلى معدل، وتظهر النتائج أيضا أن الامتثال الكامل كان الأعلى في سنغافورة بـ (54%) والأدنى في أستراليا (30%)، وفي الأخير يمكن القول أن الثغرات في التشريعات الضريبية تمثل فرصة لممارسة أنشطة التسيير الجبائي ومع ذلك قد لا تدوم التشريعات طويلا لأن السلطات الضريبية تحاول سد الثغرات الموجودة فيها.[1]

[1] Ftouhi, Kh., Ghardallou, W. (2019). International tax planning techniques: a review of the literature. Journal of Applied Accounting Research. Vol 21. N(02), pp 335-336.

2. اختيار البلد الملائم للضرائب والوحدة الاقتصادية: عندما تريد المؤسسات متعددة الجنسيات التوسع في دول أجنبية، من المرجح أن تتأثر القرارات المتعلقة باختيار البلد والموقع بالضرائب المفروضة فيه، وتؤكد العديد من الأدلة التجريبية السابقة وجود علاقة سلبية بين معدل الضريبة القانوني المعمول به والاستثمار الأجنبي المباشر، ومع ذلك فإن معدل الضريبة على الأرباح يعتبر عامل واحد فقط يؤثر على قرار المؤسسة بشأن تحديد واختيار البلد التي ستستثمر فيه.[1]

لاختيار البلد الأكثر ملائمة للضرائب من الناحية العملية، يجب على المؤسسة متعددة الجنسيات النظر في عدة معايير أو باستخدام الترتيبات الدولية التي تهدف إلى تحويل الأرباح إلى ذلك البلد، أما بالنسبة لاختيار بلد الاقتطاع عادة ما يكون وفق مبدأ الإقليمية بموجب معاهدات عدم الازدواج الضريبي.

– **معايير الاختيار:** يتم تحديد اختيار بلد الضرائب من خلال عدة معايير وهي النظام الضريبي للبلد الذي يعتزم فيه المشروع إجراء الاستثمار المعني، بالإضافة إلى طبيعة العلاقة الضريبية بين ذلك البلد وعلاقة المقر الرئيسي للمؤسسة[2] (siège principal) بالإضافة إلى اتفاقية الازدواج الضريبي المبرمة بين البلدين على وجه الخصوص، وبالتالي يمكن القول أن المستثمرين غالبا ما ينجذبون إلى أحكام المزايا الضريبية المفيدة التي يضعها البلد المضيف.

– **الترتيبات الدولية:** غالبا ما تقوم المؤسسات متعددة الجنسيات بتحويل الأرباح إلى بلد لديه مزايا ضريبية مفيدة للاستفادة منها.

كما يجوز للمؤسسات متعددة الجنسيات إنشاء مؤسسة قابضة وتأسيسها في البلدان التي تتضمن تشريعاتها الضريبية تدابير تشجيعية مثل إعفاء أو تخفيض الضرائب على أرباح الأسهم من مصدر أجنبي، إعفاء من أرباح رأس المال على بيع الأوراق المالية...الخ، حيث تسمح

---

[1] Maggie, C., Quyen T.K, N. (2020). Multinational enterprises and corporate tax planning: A review of literature and suggestions for a future research agenda. International Business Review. Vol 29. P 11.

[2] المقر الرئيسي للمؤسسة: ويسمى كذلك بالمقر الاجتماعي ويقصد به الموطن القانوني والعنوان الرسمي للمؤسسة، بحيث يتيح هذا الأخير تحديد جنسية المؤسسة والقانون الواجب التطبيق عليها وتحديد المحكمة المختصة في حالة الوقوع في منازعات.

المؤسسات القابضة على وجه الخصوص بزيادة أرباح المؤسسات التابعة، وبالتالي تشكل آلية ذات صلة لتخفيف العبء الضريبي ل مجموعة.[1]

قد تختار المؤسسة متعددة الجنسيات مجموعة متنوعة من الأشكال التنظيمية، ويحتوي هذا الاختيار على الآثار القانونية والضريبية على الوحدة الاقتصادية (الكيان أو المجمع)، فإذا تم تنظيم وحدات اقتصادية أجنبية كمؤسسات تابعة قد يسمح للمؤسسة الأم بتأجيل الاعتراف بالربح من المؤسسة التابعة حتى يتم توزيع الأرباح على المؤسسة الأم، كما يمكن أيضا تشكيل مجمع مختلط ويجب أن يكون اختيار الوحدة الاقتصادية من منظور التسيير الجبائي متوازنة مع احتياجات المؤسسة بشكل عام ومن الضروري أن تكون المؤسسة متعددة الجنسيات مستعدة لمواجهة المواقف المتغيرة بمرور الوقت في ظل التشريعات الضريبية المرنة كما أنه قد يكون من الصعب تغيير الشكل التنظيمي لوحدة أجنبية بمجرد إنشائها، ولهذا ستحتاج المؤسسة متعددة الجنسيات إلى تقييم الغرض التجاري من أجل اختيار خاص للوحدة بالتزامن مع الآثار الضريبية ذات الصلة لتحديد الخيار الأمثل.[2]

3. إعادة فوترة التكاليف: يرتبط هذا الإجراء بالمنشآت الدائمة التي تتجسد أساسا في شكل منشأة عمل ثابتة، وحسب بنود الاتفاقيات الجبائية تمارس المؤسسات مختلف أنشطتها في الدول الأخرى المتعاقدة بواسطتها، وفي حالة غياب منشأة عمل ثابتة يمكن أن يكون للمؤسسة منشأة دائمة ويتم تمثيلها بواسطة وكيل يقوم بإبرام عقود باسمها، وهو نفس المبدأ التي أخذت به الاتفاقيات الجبائية الجزائرية في المادة الخامسة منها،[3] أما في السياق التونسي فقد تنص اتفاقيات الازدواج الضريبي

---

[1] L'optimisation fiscale en matière d'impôt sur les sociétés, rôle de l'expert-comptable, pp 102-103. Site web détaillé http://procomptable.com (Consulté le 07/04/2022- 15h :46m).

[2] William F. Y, Karen S. C. (1998). A Framework for International Tax Planning for Managers. Journal of International Accounting, Auditing & Taxation. Vol 07, N(02). P 255.

[3] بن حمدوش، كريمة. (2018). الإخضاع الضريبي لأرباح المنشآت الدائمة وفقا لأحكام الاتفاقيات الجبائية الخاصة بمنع الازدواج الضريبي. مجلة دراسات جبائية. المجلد 07. ع 12، ص 147.

في تونس على أن يراعي تحديد الربح الخاضع للضريبة للمنشأة الدائمة جميع النفقات المتكبدة والمتصلة بالعمليات وتشمل هذه الرسوم ما يلي: [1]

- **النفقات المباشرة التي يتكبدها المقر الرئيسي للمؤسسة نيابة عن المنشأة الدائمة:** لغرض تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة للمنشأة الدائمة، يسمح باقتطاع المبالغ التي يدفعها الأخير إلى المقر الرئيسي مقابل النفقات التي يتعاقد معها هذا الأخير نيابة عن المنشأة الدائمة، قد تتخذ هذه الرسوم شكل: شراء البضائع أو المواد الأولية، الإتاوات، المعدات التي يضعها المقر الرئيسي تحت تصرف المنشأة الدائمة، الرسوم المالية للقروض المتعاقد عليها لاحتياجات المؤسسة.

- **مصاريف المقر الرئيسي:** يجوز للمنشأة الدائمة لغرض تحديد أرباحها الخاضعة للضريبة أن تقتطع ما يلي: حصة من التكاليف العامة التي يتكبدها المقر (التكاليف الإدارية، أجور المدراء ...الخ)، ويتم تقدير حصة مصاريف المقر المخصصة للمنشأة الدائمة وفقا للنسبة التالية:

مصاريف المقر= رقم أعمال المنشأة الدائمة/ رقم الأعمال الإجمالي للمجمع

4. هيكل رأس المال واستخدام الدين الداخلي (القروض): يعتبر التمويل ولا سيما هيكل رأس المال واستخدام الديون الداخلية بين المؤسسة الأم والفروع، تقنية مهمة تمنح القدرة للمؤسسات متعددة الجنسيات على تحويل الأرباح من البلدان ذات الضرائب المرتفعة إلى البلدان ذات الضرائب المنخفضة بحيث يتم الاقتراض من قبل فرع في بلد ذي ضرائب مرتفعة ويدفع أو يحول لتمويل فرع في بلد ذي ضرائب منخفضة، ويتم اللجوء إلى هذا الإجراء نتيجة قابلية التخفيض الضريبي لأعباء الفوائد على القروض، وبالتالي يكون حجم الديون أكبر نسبيا ضمن هيكل رأس

[1] L'optimisation fiscale en matière d'impôt sur les sociétés, rôle de l'expert-comptable. Op-cit, pp 121-124.

مال المؤسسات متعددة الجنسيات مقارنة بالتمويل عن طريق الأسهم،[1] لأن الفوائد التي تدفعها المؤسسات تقلل من دخلها الخاضع للضريبة وبالتالي تعظيم أرباحها.[2]

بطريقة ذات صلة، درست الأبحاث الحديثة تأثير قواعد الرسملة الرقيقة (الضعيفة)[3] التي أدخلتها الحكومات والتي تهدف إلى الحد من قدرة المؤسسات متعددة الجنسيات على المشاركة في التسيير الجبائي عن طريق الديون، وفي هذا السياق اختبر Buettner وآخرون سنة 2018 أثر خصم الضريبة على فوائد القروض بموجب قواعد ضريبة الرسملة الرقيقة وكيف تؤثر لوائح أسعار التحويل من قبل البلدان المضيفة على الاستثمار والعمل في المؤسسات التابعة الأجنبية، وتوصل الباحثون أن ممارسة قواعد الرسملة الرقيقة لها تأثير سلبي كبير على الاستثمار الأجنبي المباشر والعمالة حيث تكون الضرائب مرتفعة.[4]

5. عقود التصنيع: عندما يتم إنشاء مؤسسة تابعة في بلد منخفض الضرائب، إلا أنه قد لا يكون هذا البلد مرغوبا فيه كمكان لتصنيع وبيع المنتج وغير مطلوب في سوق ذلك البلد، على سبيل المثال قد يكون سوق مؤسسة تابعة أيرلندية تكون في ألمانيا وسيكون من المرغوب فيه التصنيع في ألمانيا، ولكن لا يتم تعظيم الأرباح في ألمانيا نتيجة ارتفاع معدل الضريبة على الأرباح، بدلا من ذلك قد تتعاقد المؤسسة الأيرلندية مع مؤسسة ألمانية كمؤسسة مصنعة للعقود، والتي ستنتج العنصر مقابل التكلفة، وبالتالي تدفع المؤسسة الفرعية الضرائب على أساس أرباح معينة من إيرادات المبيعات، وتعتبر اللوائح والقوانين التي تحكم هذه المسألة جد معقدة[5].

---

[1] Maggie, C., Quyen T.K, N. (2020). Op-cit, p 10.

[2] Inna Vladimirovna, I., Lyudmila Vladimirovna P. (2015). International Tax Planning Methodology and Best Practices of Russian Economy Deoffshorization. Asian Social Science. Vol 11. No (19), p 321.

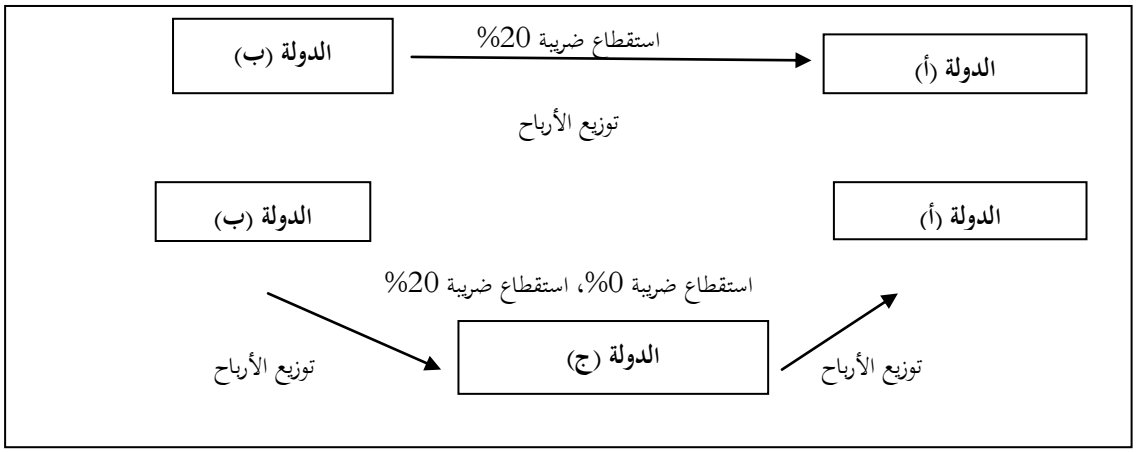
[3] عادة ما تعمل قواعد الرسملة الرقيقة عن طريق أحد النهجين: أولا: تحديد الحد الأقصى لمبلغ الدين الذي تتوفر عليه مدفوعات الفائدة القابلة للخصم، ب: تحديد الحد الأقصى لمبلغ الفائدة التي يمكن خصمها بالرجوع إلى نسبة الفائدة (المدفوعة أو المستحقة الدفع) إلى متغير آخر، ويختلف هذا حسب التشريع الضريبي للبلد.

[4] Maggie, C., Quyen T.K, N. (2020). Op-cit, p 11

[5] Jane G, G. (January 15, 2015). Op-cit, p 13.

6. معاهدة التسوق: ترتبط معاهدة التسوق ارتباطا وثيقا باتفاقيات الازدواج الضريبي، يشير مصطلح معاهدة التسوق إلى منتدى التسوق وهي كلمة تستخدم في الولايات المتحدة الأمريكية ويعني أن المواطن له الحق في اختيار المحكمة التي ستوفر له العقوبة الأكثر ملاءمة، على مر السنين ظهرت العديد من التعريفات لهذه الظاهرة ولكن التعريف الأكثر شيوعا ظهر في المكتب الدولي للوثائق المالية حيث يصفها بأنها: "حالة تستفيد فيها مؤسسة غير مصرح بها من الامتيازات الناتجة عن اتفاقيات الازدواج الضريبي" من أجل الاستفادة من هذه الطريقة يتعين إنشاء مؤسسة في البلد الثالث، مما سيمكنهم من الحصول على إذن للاستفادة من المزايا الضريبية، وللإشارة فإن استخدام معاهدة التسوق لأغراض التسيير الجبائي هو مسعى قانوني ولكنه غير مرغوب فيه في العديد من البلدان، وفي هذا الصدد تعرفها منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي بأنها:" طريقة غير مناسبة لاستخدام اتفاقيات الازدواج الضريبي من خلال إنشاء مؤسسة في ملاذ ضريبي له طابع قانوني"، ولكن بدون هذا الإجراء لن يحصل المستفيد على أي مزايا وفقا للأعمال المتعلقة بهذا الموضوع،[1] وتجدر الإشارة أيضا أن استخدام هذه الطريقة هو إجراء أقل خطورة وأكثر فعالية، ويمكن توضيح هذه التقنية من خلال الجدول الموالي:

الشكل رقم (3-1): استخدام معاهدة التسوق



Source : Patrycja, B. (2021). Op-cit, p 87.

[1] PATRYCJA, B. (2021). Methods of Tax Optimisation with the Use of Tax Havens. Financial Law Review. Vol 22. NO (02), p p 86-87.

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أنه تم تأسيس مؤسسة في بلد ثالث (الدولة ج)، مما يجعل من الممكن للمؤسستين الأخريين الحصول على مزايا ضريبية، على الرغم من أن طريقة التسيير الجبائي أعلاه تعتبر قانونية، إلا أن تقنيات تحقيقها تختلف عن الأخرى ويمكن إساءة استخدام قانون الضرائب، وفي هذا السياق يمكن للمسير الجبائي يعدد في استخدام التقنيات سواء القانونية أو الغير قانونية، ومن بين التقنيات القانونية نجد: [1]

– **طريقة القناة المباشرة:** حسب هذه الطريقة يتم إنشاء مؤسسة قناة ويتم تقديم الطريقة عندما تستثمر المؤسسة رأس المال في بلد مختلف ولا يتم توقيع اتفاقية ازدواج ضريبي بين البلد الذي تقع فيه والبلد الذي تستثمر فيه (أو يتم توقيع الاتفاقية لكنها لا تقدم فوائد للأطراف المعنية)، وللإشارة فإن عدم وجود مثل هذا الاتفاق يمكن أن يؤدي إلى مطالبات ضريبية عالية، إلا أن هذه التقنية تسمح بتحويل الأرباح بطريقة تتجنب من خلالها دفع الضرائب نهائيا، أو ستكون الأعباء الضريبية منخفضة نسبيا ومربحة.

– **طريقة نقطة الانطلاق:** تقنية مشابهة تماما للتقنية السابقة لأن إنشاء مؤسسة أو حتى مؤسستين للقنوات يحدث أيضا، فمن الضروري أن تكون المؤسسة الرابعة موجودة في بلد معين، بحيث يتم توقيع اتفاقية الازدواج الضريبي مع دولة أخرى (البلد الذي من المفترض أن يتم فيه الاستثمار) بشروط أكثر فائدة، ويكمن الفرق الكبير بين التقنية الأولى والثانية هو أن الهدف الذي تم تحقيقه مختلف، فالأولى تؤدي إلى تخفيف العبء الضريبي، بينما من المفترض أن تقلل طريقة نقطة الانطلاق من المسؤولية المالية.

– **القرض المتتالي:** يستخدم لتحويل الفائدة على القروض بين الأطراف ذات الصلة، بفضل هذه التقنية يمكن تحويل الدخل إلى بلد آخر بدون تكلفة تقريبا بسبب بعض الأحكام في اتفاقية الازدواج الضريبي التي تسمح بإعفاء المؤسسة من الضريبة.

7. عدم التطابق والاختلاف بين النظم الضريبية والمعاملات التفضيلية: قد تستغل المؤسسات متعددة الجنسيات عدم التطابق الناجم عن الاختلافات الدولية في أنظمة الضرائب لتقليل العبء الضريبي،كما يمكن أن يحدث هذا حتى في حالة عدم وجود الاختلافات في معدلات الضريبة على

[1] Patrycja, B. (2021). Op-cit, p p 87-89.

الأرباح، ولهذا تم وضع المعاهدات الجبائية بشكل عام لتجنب فرض ضرائب على نفس الربح في بلدين في نفس الوقت (الازدواج الضريبي)، كما يمكن للمؤسسات متعددة الجنسيات في بعض الأحيان استغلال المعاملة الضريبية التفضيلية لأنواع معينة من الإيرادات أو الأنشطة إلى حد أكبر من المؤسسات المحلية، على سبيل المثال قد يحددون براءات اختراعهم في البلدان حيث يخضع دخل الملكية الفكرية من براءات الاختراع للضريبة بمعدل أقل ("صناديق براءات الاختراع") ويمكنهم أيضا أن تستفيدوا في بعض الحالات من انخفاض معدلات الضرائب التي يتم التفاوض عليها مسبقا مع السلطات الضريبية مقابل تحديد موقع ممارسة النشاط في بلد ما.[1]

8. نقل الأصول المعنوية إلى الولايات ذات ضرائب منخفضة: هناك العديد من البحوث من مجالات الاقتصاد، المالية والضرائب عالجوا موضوع نقل قيمة الأصول غير الملموسة للولايات القضائية منخفضة الضرائب، فالأصول غير الملموسة أو ما تسمى بالأصول المعنوية أو الغير مادية تشمل (براءات الاختراع ، العلامات التجارية والملكية الفكرية وحقوق التأليف والنشر وما إلى ذلك)، تعتبر هذه الأخيرة مصدر هام للقدرة التنافسية للمؤسسات متعددة الجنسيات بشكل متزايد لأنه يمكن فصلها بسهولة عن مواقع الإنتاج، وبالتالي فهي آلية فعالة لتحويل الأرباح، تعتبر مدفوعات الإتاوات أعباء معفاة من الضرائب في البلد المضيف وكدخل إضافي (خاضع للضريبة) في البلد الأصلي، وبالتالي يسمح هذا الخيار للمؤسسات متعددة الجنسيات بتأسيس الأصول غير الملموسة في البلدان ذات الضرائب المنخفضة حيث يمكنهم كسب تدفق من الإيرادات من بلدان أخرى ذات ضرائب مرتفعة وفي هذا السياق يسهل للمؤسسات التي تملك أصول غير ملموسة ضخمة من تحويل الأرباح، فالطبيعة المبهمة للملكية الفكرية تجعل التلاعب بأسعار التحويل الخاصة بها من الصعب اكتشافها وتقييمها، الباحثان Overesch و Schreiber سنة 2009 يؤكدون أهمية مصاريف البحث والتطوير كآلية لتحويل الربح حيث وجدوا أن الحساسية الضريبية للاستثمارات بشكل كبير ينخفض مع زيادة كثافة البحث والتطوير، وفي هذا السياق استخدام Dischinger و Riedel سنة 2011 البيانات المتعلقة بحيازات براءات اختراع من طرف

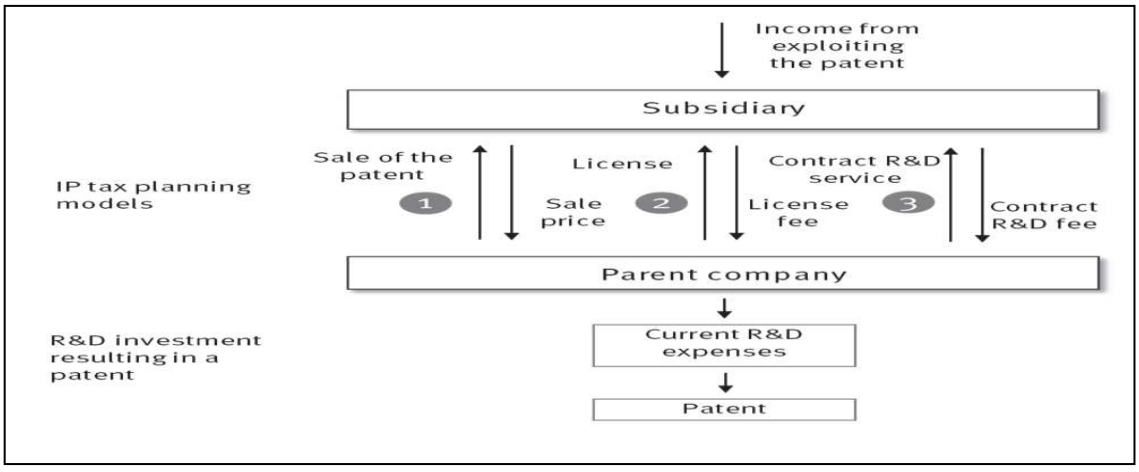
[1] OECD. (2016). Tax planning by multinational firms: Firm-level evidence from a cross-country database.
Op-cit, p 17.

المؤسسات الأوروبية متعددة الجنسيات وتجد أن موقع براءات الاختراع عبر المؤسسات التابعة للمجموعة يتوافق بقوة مع الحوافز الضريبية، مع زيادة بنسبة 01% في معدل الضريبة على المؤسسات خفض حيازات براءات الاختراع بنحو 03.5%.[1]

9. مصاريف البحث والتطوير (الملكية الفكرية): تقوم المؤسسات متعددة الجنسيات باختيار البلدان الأنسب للاستثمار في البحث والتطوير من ناحية واستغلال الأصول غير الملموسة من ناحية أخرى، حيث تعمل على تعظيم قيمة الخصومات الضريبية لمصاريف البحث والتطوير بما في ذلك الاستفادة من الحوافز الضريبية المرتبطة بها.

وفي هذا السياق وضع الباحثين Evers و Spengel سنة 2014 ثلاثة نماذج مختلفة للتسيير الجبائي للملكية الفكرية حيث تستفيد المؤسسات من قيمة الأصول غير الملموسة وتتميز بتحديد نشاط البحث والتطوير والاستغلال في ولايات قضائية مختلفة، وتشمل هذه النماذج: بيع المؤسسة الأم براءة الاختراع للفرع، الترخيص داخل المجموعة وتحديد سعر البيع، إبرام عقد البحث والتطوير حيث تكلف المؤسسة الفرعية العاملة المؤسسة الأم بأداء نشاط البحث والتطوير على مخاطر المؤسسة التابعة وحسابها، والشكل الموالي يوضح هيكل نموذج التسيير الجبائي للملكية الفكرية.

الشكل رقم (3-2): هيكل النموذج الذي يتضمن التسيير الجبائي للملكية الفكرية



Source : Evers, L., Spengel, Ch. (2014). Op-cit, p 10.

[1] Maggie, C., Quyen T.K, N. (2020). Op-cit, p 12.

نلاحظ من خلال هذه النماذج الثلاثة للتسيير الجبائي للملكية الفكرية، أن المؤسسة الأم هي التي تقوم بنشاط البحث والتطوير والمؤسسة التابعة هي التي تستغل براءة الاختراع داخل نطاق نشاطها التشغيلي، ومع ذلك فيما يتعلق بملكية براءة اختراع فالنماذج تختلف، حيث ينطوي هذا التصرف على الجانب القانوني والاقتصادي، فيتم نقل الملكية من المؤسسة الأم إلى المؤسسة التابعة، على النقيض من ذلك يتضمن إجراءات الترخيص أن تحتفظ المؤسسة الأم بالملكية القانونية لبراءة الاختراع وأن المؤسسة التابعة تحصل فقط على ترخيص يشكل حقا في استغلال البراءة مؤقتا، والمسألة مختلفة مرة أخرى في النموذج الثالث حيث يتم استغلال البحث والتطوير بموجب العقد، على افتراض أنه يتم على المخاطر والحساب من المؤسسة التابعة المكلفة وبالتالي تعتبر هي المالك القانوني والاقتصادي الأول، لذلك لا يلزم نقل الملكية.[1]

المطلب الثالث: مشاكل التسيير الجبائي الدولي

بشكل عام يمكن أن يكون التسيير الجبائي الدولي عملية معقدة وصعبة للمؤسسات، وقد تحتاج إلى العمل مع خبراء الضرائب لدراسة القواعد والقوانين الضريبية بشكل فعال، إلا أن هذا الأخير قد ينشأ من وراءه مشاكل عديدة بالنسبة للحكومات ومصدر قلق العديد من الدول لما له تأثير على إيراداتها الجبائية.

1. مشكلة الازدواج الضريبي الدولي: يعتبر الازدواج الضريبي المشكلة الجبائية الأولى على المستوى الدولي، حيث تؤدي ممارسة كل دولة على حدا لسيادتها الضريبية، التي قد تتعدى نطاق أقاليمها وفقا لما تقتضيه مصالحها الوطنية إلى ظهور الازدواج الضريبي الدولي، مما يؤدي إلى زيادة العبء الضريبي على المؤسسات متعددة الجنسيات نتيجة تعدد مرات إخضاع الأرباح أو الأموال للضرائب.[2]

[1] Evers, L., Spengel, Ch. (2014). Effective tax rates under IP tax planning. ZEW Discussion Papers. No 14-111. Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW). Mannheim, pp 09-10.

[2] عاشوري، نعيم. (2017-2018). أثر الاتفاقيات الجبائية على الاستثمار المباشر في البلدان النامية- حالة الجزائر. أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية. جامعة قسنطينة - 02- عبد الحميد مهري، ص 02.

فالازدواج الضريبي بالمفهوم البسيط "فرض الضرائب على نفس الشخص أو نفس الشيء مرتين"، وفي هذا السياق تنص منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي على أن القانون الدولي ينص بأن الازدواج الضريبي الدولي ينشأ عندما تفرض أكثر من دولة واحدة نفس الضريبة على نفس الشخص (المكلف بالضريبة)، نفس الموضوع (نفس المال)، ونفس الفترة الزمنية، وتجدر الإشارة بأن هذا التعريف يتناقض مع مفهوم الازدواج الضريبي الاقتصادي الذي ينشأ حيث يتم فرض ضريبة على نفس المال مرتين في أيدي اثنين مختلفين من المكلفين بالضريبة (المؤسسة والمساهمين)، على سبيل المثال قد تخضع المؤسسة للضريبة على الأرباح IBS ثم يخضع نفس المال للضريبة على الدخل الإجمالي IRG مرة أخرى عند توزيعه كأرباح على المساهمين. أما الازدواج الضريبي القانوني الدولي ينشأ بعدة طرق، وخير مثال على ذلك النزاع بين المصدر والإقامة، حيث يفرض بلد ما ضرائب على مال (دخل) على أساس أن مصدره ذلك البلد، في حين تفرض دولة أخرى ضرائب على هذا المال على أساس أن مصدره هو دخل الشخص المقيم في بلد آخر، على سبيل المثال قد يمتلك شخص مقيم في البلد A عقار استثماري في البلد B وكسب دخل إيجار في البلد B، ستفرض الدولة A ضريبة على دخل الإيجار على أساس الإقامة، بينما تفرض الدولة B الضريبة بناء على المصدر، مما يؤدي إلى فرض ضرائب مرتين لنفس المبلغ ونفس الشخص ونفس الفترة.

وفي النظرية الضريبية تنشأ الضرائب على أساس المصدر أو الإقامة من السيادة المالية أو مبدأ إقليمية الضريبة (الاختصاص القضائي) والذي يجب تمييزه عن سلطة فرض الضرائب أو السيادة، لأن سلطة فرض الضرائب تنبع من العلاقة بين المواطن والدولة، وعلى الرغم من أنها توسعية من الناحية النظرية، إلا أنها تقتصر عموما على مبدأ إقليمية الضريبة كمسألة من مسائل القانون الدولي العرفي، فإقليمية الضريبة يعطي للدولة الحق في فرض الضرائب، بينما السيادة يؤدي إلى هذا الحق.[1]

أحد الأهداف الرئيسية للمعاهدات الضريبية هو منع الازدواج الضريبي القانوني والاقتصادي الناجم عن تداخل الاختصاص الضريبي لبلدين أو أكثر، وفي هذا الإطار يمكن أن

[1] Sunita, J. (2018). Double Taxation and the League of Nations. (01st Ed). Cambridge University Press : United Kingdom, pp 07-11.

ينشأ تداخل الاختصاص الضريبي بين البلدان التي تفرض ضرائب على قاعدة اختصاص مصدر الإقامة والولاية القضائية، ففي ظل غياب معاهدة ضريبية يجوز للبلدين تأكيد الحق في فرض ضريبة على نفس البند من الدخل وعلى نفس المكلف إذا كانت المؤسسة تستمد دخلا من في الخارج وضرائب بلد المصدر التي سيحصل عليها دافع الضرائب الدخل في الولاية القضائية لإقامتها، والتي قد تفرض بعد ذلك ضريبة على دخل المقيم في جميع أنحاء العالم.[1]

2. مشكلة التنافس الضريبي الدولي: المنافسة الضريبية هي مفهوم قديم لكن لا تزال محل الاهتمام السياسي والأكاديمي، فالضرائب ببساطة كانت منخفضة للغاية، إلا أنه في القرن العشرين زادت الأعباء الضريبية بشكل كبير وفي المقابل زادت القيود المفروضة على التنقل عبر الحدود من تعريفات جمركية عالية، ضوابط صارمة على رأس المال، محدودية قابلية تحويل العملة وقوانين التأشيرات والهجرة الصارمة وغيرها، كل هذا ساهم بشكل كبير في تخفيض نطاق التهرب الضريبي الدولي، إلا أن هذا تغير مع بداية التكامل الاقتصادي العميق سنة 1980، أين بدأت حواجز التنقل عبر الحدود تزول كتحرير التجارة، وإلغاء السيطرة على رأس المال، وقابلية تحويل العملات على المستوى العالمي، ظهور خطط التكامل الإقليمي مثل السوق الموحدة للاتحاد الأوروبي فضلا عن تكنولوجيات الاتصالات والنقل الجديدة، كل هذا ساهم إلى حد كبير في خفض تكاليف المعاملات لنقل البضائع والخدمات ورأس المال والوظائف عبر الحدود الوطنية، وفي هذا السياق يخشى العديد من الباحثين على غرار Sinn سنة 1990 أن هذا التطور من شأنه أن يسحب البساط المالي من تحت دولة الرفاهية.[2]

وبالتالي يمكن تعريف التنافس الضريبي على أنه تداخل القرارات الجبائية بين الدول مما يؤدي إلى حدوث تذبذب في السياسات المالية والاقتصادية للدول، ويطرح مشكل التنافس الضريبي بكثرة في إطار التكتلات الإقليمية وعلى رأسها الإتحاد الأوربي أين اتسعت حدته ما بين الدول الأعضاء داخل الإتحاد، وفي هذا السياق يشير التقرير الصادر عن اللجنة الأوروبية سنة 1772

[1] Michael, K. (2011). International Taxation of Permanent Establishments: Principles and Policy. (01st Ed). Cambridge University Press : United Kingdom, pp 107-108.

[2] Philipp, G., Peter, S. (2011). Tax competition: a literature review. Socio-Economic Review. Vol 09, p 340.

لمفهوم مختصر وشامل يتعلق بالتنافس الضريبي، فهذا الأخير: "يحدث لما تكون الدول الوطنية بصدد جذب رؤوس الأموال الأجنبية، معتمدة في ذلك على منح امتيازات جبائية مهمة تخفض بذلك المعدلات الضريبية من جهة، أو محاولة تشجيع المؤسسات المحلية من أجل تحسين تنافسيتها من جهة أخرى، وبالتالي تخفيض المدفوعات الضريبية التي تقع على عاتقها، على كل حال هناك تباين في وصف التنافس الضريبي، فبعض البلدان تعتبره ممارسة سلبية ومضرة والبعض الآخر لا يحكم عليه كذلك بل يعتبره مزايا ضريبية ممنوحة للمستثمرين الجدد على إقليمها وفي هذا السياق تعتبر البلدان التي لها بعض العوائق الهيكلية أن هذه المزايا الضريبية ضرورية من أجل تجاوز العوائق الأخرى، كما أن حدوث آثار مضرة بسبب عدم التجانس ما بين الأنظمة الضريبية لا يعني أن بلدا ما يستغل هذا الاختلاف من أجل القضاء على قواعد الإخضاع لبلد آخر."[1]

3. مشكلة التنسيق الضريبي الدولي: أصبحت مشاكل التنسيق الضريبي الدولي متكررة بشكل متزايد في الآونة الأخيرة، بسبب تحرير وتكامل الأسواق المالية العالمية، في الواقع حفز الزخم المتجدد لتكامل المفوضية الأوروبية مؤخرا سلسلة من المساهمات في أدبيات التنسيق الضريبي المنشورة من قبل الباحثان Cnossen سنة 1987، و houp سنة 1967، فغالبا ما ينظر إلى مسألة التنسيق الضريبي الدولي بشكل رئيسي على أنها مشكلة تخفيف الازدواج الضريبي، من خلال تعديل يتم إجراؤه على النظام الضريبي إما من جانب واحد أو من خلال عملية تفاوض ثنائية أو متعددة الأطراف، مع الغرض من تحقيق الإنصاف والكفاءة في فرض الضرائب على عبور حدود الأنشطة الاقتصادية، مع الاحتفاظ في الوقت نفسه بأكبر قدر ممكن من السيادة الوطنية وللإشارة فإن هذه المشكلة تنشأ لأن معظم البلدان تصر على الحق في فرض ضريبة على جميع الدخل الناشئ داخل حدودها وكذلك جميع الدخل الذي يحققه سكانها، وبالتالي يمكن للشخص الذي يكسب دخلا من الخارج أن يخضع للضريبة من خلال الدولة الأجنبية وحسب بلد إقامته، وهذا الازدواج الضريبي يؤدي إلى تثبيط المعاملات الاقتصادية الدولية بشكل مصطنع، ومع ذلك نظرا لأن بعض البلدان وجدت أنه من مصلحتها لعب دور "الجنات الضريبة الآمنة"، قد تكون مشكلة التنسيق الضريبي الدولي في كثير من الأحيان مشكلة منع التهرب الضريبي بدلا من مشكلة

[1] عاشوري، نعيم. (2017-2018). مرجع سابق، ص ص 31-32.

الازدواج الضريبي، لأنه قد يكون من الصعب جدا على السلطات الضريبية في بلد الإقامة الكشف عن الدخل من بلد الملاذ الضريبي، علاوة على ذلك حتى لو تم حل مشاكل الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي، فإنه سيظل من المناسب التساؤل عما إذا كان من المفيد للطرفين أن تقوم البلدان بإجراء تغييرات منسقة في مستوى وهيكل الضرائب، وبعبارة أخرى لا يمكن اختزال مشكلة التنسيق الضريبي الدولي في مجرد مسألة تجنب الازدواج الضريبي الدولي.[1]

4. الجنات الضريبية: تستخدم الجنات الضريبية كأسلوب للتهرب الجبائي الدولي من طرف المؤسسات متعددة الجنسيات وبالتالي تعتبر هذه الأخيرة مصدر قلق الحكومات لما لها من تأثير على الإيرادات الضريبية للبلدان، وقد أصبحت تسمية الجنات الضريبية مرادفة للتدفقات المالية المحققة بطرق غير شرعية ومشبوهة، وقد أجمعت منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي ومجموعة العمل المالي الدولي على أن الجنات الضريبية هي البلدان أو الأقاليم التي يوجد بها نظام عام يخص الأنشطة المالية المحلية، وآخر استثنائي للأنشطة الدولية، يتضمن العديد من التسهيلات المالية الواسعة، كغياب الضرائب، عدم وجود قوانين تجرم عملية تبييض الأموال في هذه البلدان عدم إجبار البنوك على معرفة هوية الزبون مع ضرورة المحافظة على السر البنكي وعدم منح معلومات زبائنها للإدارة الضريبية الوطنية بالإضافة إلى إنشاء هياكل وهمية لتسهل عملية تحويل الأرباح منها وإليها.[2]

في الحقيقة لا يوجد تعريف موحد للجنات الضريبية ولكن من خلال ما حددته منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي يمكن القول بأن الجنات الضريبية تتميز بأربع خصائص رئيسية هي: عدم وجود ضرائب أو انخفاضها، عدم التبادل الفعال للمعلومات الافتقار إلى الشفافية، عدم اشتراط وجود نشاط كبير.[3]

5. مشكلة التهرب الجبائي الدولي: يعتبر التهرب الجبائي الدولي من بين مشاكل التسيير الجبائي الدولي على المستوى الكلي نظرا للآثار الاقتصادية والاجتماعية التي يخلفها على الحكومات، حيث

---

[1] Peter Birch Sörensen. (1990). ISSUES IN THE THECRY OF INTERNATIONAL TAX COORDINATION. Bank of Finland Research Department, pp 07-09.

[2] عاشوري، نعيم. (2017-2018). مرجع سابق، ص ص 26-27.

[3] Jane G, G. (January 15, 2015). Op-cit, p 03.

أن الدولة عندما تمارس سياسة الإعفاءات الجبائية بغية تشجيع الاستثمار الأجنبي فهي تتنازل عن حقوقها في شكل مزايا ضريبة تعتبر كنفقات بالنسبة لها، وبالتالي فالتهرب الجبائي الدولي يؤدي إلى إعاقة السياسة الاقتصادية للدولة لينعكس سلبا على الاقتصاد الوطني، كما يؤدي إلى عدم العدالة في توزيع الأعباء المالية بين المكلفين بالضريبة.[1]

أما على المستوى الجزئي يعتبر التهرب الجبائي ممارسة شائعة تقوم بها المؤسسات لتقليل العبء الضريبي، إذ يعتمد سلوك التهرب الضريبي على وجود مشكلة الوكالة التي توجد فيها اختلافات بين مصالح المدير كوكيل يرغب في زيادة التعويضات والمساهمين كمديرين يرغبون في تقليل التكاليف التي تتكبدها المؤسسة في شكل ضرائب، في هذا السياق تظهر الأبحاث التي أجراها Desai و Dharmapala (2006) أن زيادة الحوافز للمديرين يؤدي إلى تقليل المأوى الضريبي،[2] كما تشير نتائج دراسة نفس الباحثان إلى أن التفاعل بين المأوى الضريبي وتحويل الأرباح له علاقة قوية خاصة في المؤسسات التي تفتقر إلى نظم الرقابة، لأن المأوى الضريبي يقوم به المديرين بهدف تحويل الأرباح.[3]

ويقصد بالتهرب الجبائي الدولي بأنه استخدام المكلف بالضريبة لطرق احتيالية غير مشروعة لنقل كل أو جزء من الأرباح أو الإيرادات إلى دولة أخرى، حيث أنه من المفروض خضوعها داخل الدولة للضريبة،[4] ويتعين لوضع تعريف دقيق للتهرب الجبائي الدولي، ضبط بعض المصطلحات التي قد تختلط أو تنفصل عن ظاهرة التهرب الجبائي على المستوى الدولي، ومن أمثلة ذلك التهرب الجبائي على المستوى الداخلي الذي يحدث داخل إقليم الدولة بمخالفة التشريع الضريبي الداخلي، الغش الضريبي والذي يحدث من خلال المخالفة المباشرة للقانون وبإرادة المكلف

---

[1] سامي محمود، مراد. (2018). دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة. المجلد 03. ع 01، ص 105.

[2] المأوى الضريبي هو استراتيجية قانونية يمكن أن تقلل من مبلغ ضريبة الدخل التي يتعين على الفرد دفعها، ويعتبر شكل من أشكال التجنب الضريبي.

[3] Masri, I., Syakhroza, A., Wardhani, R.& Samingun (2019). The role of tax risk management in international tax avoidance practices: evidence from Indonesia and Malaysia. International Journal of Trade and Global Markets. Vol 12. No 4, p 313.

[4] سامي محمود، مراد. (2018)، مرجع سابق، ص 105.

بالضريبة وعن قصد من خلاله استخدامه لأساليب احتيالية بالإضافة إلى التجنب الضريبي الذي يقصد به فرض الضريبة على تصرف معين مثل البيع والشراء، لكن المكلف رغبة منه في عدم دفع الضريبة يعمل على عدم تحقق الواقعة المنشئة لها ومن أشكال التجنب الضريبي أيضا أن ينقل المكلف بالضريبة أمواله أو نشاطه إلى منطقة حرة لا تفرض فيها ضرائب أو توجد فيها ضرائب منخفضة، فكل هذه الظواهر لا تخرج عن نطاق التهرب الجبائي الدولي وقد تختلط و تنفصل عنه.[1]

يذكر Taylor و Richardson (2012) أن المؤسسات متعددة الجنسيات بشكل عام تمارس التسيير الجبائي الفعال في جميع فروع مجموعة الأعمال الخاصة بهم، مما يسمح للمؤسسات التابعة الحصول على دخل من مصادر أجنبية و القيام بأنشطة أكبر لتجنب الضرائب كما تشير دراسات مختلفة إلى أن المؤسسات ذات الطابع الدولي الأكبر وتعدد الجنسيات يمكن أن يزيد من التهرب الجبائي.[2]

6. التحديات الجبائية للتجارة الإلكترونية: في ظل تنامي ظاهرة التجارة الإلكترونية والاقتصاد الرقمي، يجمع العديد من المنظرين والمهنيين للشأن الاقتصادي والمالي العالمي على أن هذه الظاهرة تؤدي إلى انخفاض ملحوظ في الإيرادات الجبائية للدول سواء فيما يخص الضرائب على الدخل الإجمالي على الأشخاص أو أرباح المؤسسات ناهيك عن الرسوم المفروضة على المبيعات والتي غالبا ما تتميز بوفرة حصيلتها، نتيجة استغلال هذه الظاهرة من طرف المؤسسات لا سيما متعددة الجنسيات بغرض تقليل أعبائها الضريبية، وفي المقابل أمام هذا الوضع أصبح التحدي الجبائي الدولي هو كيفية إخضاع المبادلات التجارية الإلكترونية للضرائب في ظل إعادة توزيع حصيلتها بين الدول.[3]

تعتبر التجارة الإلكترونية وسيلة مستحدثة لتبادل السلع والخدمات من خلال وسائل الاتصالات الحديثة وأهمها الإنترنت وتتميز عن التجارة الكلاسيكية بأنها تتعدى حاجز الزمان

[1] ملال، محمد طارق. (2013). آليات وأسباب التهرب الضريبي الدولية وإمكانية تجنبها. مجلة دراسات– العدد الاقتصادي. المجلد 04. ع 01، ص ص 124–126.

[2] Masri, I., Syakhroza, A., Wardhani, R.& Samingun (2019). Op–cit, p 314.

[3] عاشوري، نعيم. (2017–2018). مرجع سابق، ص 36.

والمكان، ومن شأن هذه الخصائص أن تجعل تطبيق الأحكام التقليدية لفرض الضريبة من حيث تحديد الوعاء الخاضع، التحصيل والرقابة الجبائية على مداخيل التجارة الإلكترونية أمرا صعبا وخصوصا فيما يتعلق بتحديد السيادة الضريبية التي تتمتع بها الدولة في فرض الضريبة وتعيين مصدر الدخل ونوعه، وعليه فإن من أهم القوانين التي تأثرت بصورة مباشرة بالتجارة الإلكترونية القانون الضريبي، مما يثير البحث في مدى ملاءمة القواعد الضريبة التي تعتمد حاليا على الوجود المادي للمؤسسة أو النقل المادي للسلعة في تحديد الوعاء الخاضع، في حين نجد الطابع الدولي للتجارة الإلكترونية وإمكانية قيام مؤسسات بمزاولة نشاطها عبر الإنترنت دون أن توجد بصورة مادية في الدول الأخرى، وقد تفقد الدول النامية فرصة تحصيل إيرادات ضريبة أرباح المؤسسات التي تحصلها من الفروع الأجنبية التي تعمل على أراضيها في ظل التجارة الكلاسيكية وتجعل من تطبيق مبدأ إقليمية الضريبة عاملا من عوامل خسارتها لموارد مالية، فعلى سبيل المثال انتهت الولايات المتحدة من إعداد صيغة لتشريع التعاملات الإلكترونية فقد أنشأ قانون Internet tax freedon ولجنة يطلق عليها Commission on Electronic Commerce، وتم تحديد جميع القواعد الضريبية المرتبطة بالتجارة الإلكترونية ويهدف هذا القانون إلى وجود معاملة ضريبية محايدة للنشاط الاقتصادي الإلكتروني، كما يعتقد مؤيدو هذا القانون أن الإعفاءات الضريبية أساسية لنمو التجارة الإلكترونية وأن بعض الضرائب المفروضة محليا سوف تمنع النمو التكنولوجي، فيكون هناك دخول بدون ضرائب على الإنترنت ومع ذلك هناك أنواع من الضرائب غير متأثرة بهذا النوع من الإعفاء ومن بينها الضرائب على دخل الأعمال و الاتصالات عبر الهاتف المحلي والخلوي والبث بالأقمار الصناعية، إذن يمنع هذا القانون إصدار ضرائب تمييز ضد الإنترنت، ولا يرفض جميع ضرائب الإنفاق والدخل على التجارة الإلكترونية ولكن يسمح بالضرائب المماثلة لتلك المفروضة على المعاملات التقليدية، حيث أن البائع المعفى من الضريبة على المبيعات التقليدية يكون معفى بالمثل بالنسبة للمبيعات على الإنترنت.[1]

7. السوق الرمادية للمقامرة (المؤسسات الوهمية): هي عبارة عن مؤسسة وهمية وهو نوع من أنواع المؤسسات المحدودة، ومع ذلك فإن عملها محظور إلا أنها تعتبر واحدة من أبسط طرق الأمثلة الجبائية ويمكن إنشاء هذا النوع من المؤسسات في الجنات الضريبية فقط، وتتيح السوق

[1] ملال، محمد طارق. (2013). مرجع سابق، ص 129.

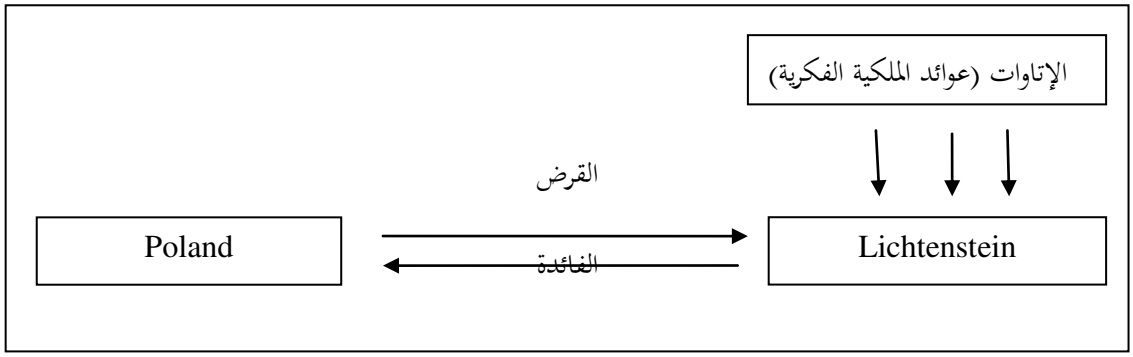
الرمادية للمقامرة التهرب الضريبي بشكل فعال لأنها تخضع فقط لمعدل ضريبة منخفض للبلد الذي تم تأسيسه فيه، وبعبارة بسيطة يمكن القول أنها موجودة فقط "على الورق"، لأنها لا تفي إلا بالحد الأدنى من القيود القانونية وإنشائها في معظم البلدان بسيط للغاية ولا يتطلب نفقات مالية ضخمة، ولا تتطلب أيضا المؤسسة الوهمية سندات توثيق ومستندات معقدة، مما يجعلها بالتأكيد أكثر جاذبية من الأنواع الأخرى من المؤسسات، كما يمكن شراؤها "جاهزة" وهي خاصية بالغة الأهمية تتميز بها، ويمكن أن تنتمي الأسهم بالكامل أو في الغالب إلى مؤسسها (المستحوذ) الذي يمكن أن يكون شخصا طبيعيا أو اعتباريا، يمارسون السلطة الكاملة عليها من حيث الوصاية ويعتبر هذا تهديد كبير لأنه يمكن استخدامها في الجرائم التي لا يمكن التعرف على الجاني فيها على سبيل المثال استخدمت الحكومة الإيرانية شركات وهمية بما في ذلك في مالطا وقبرص لتجنب العقوبات لإخفاء ملكية ناقلاتها النفطية.[1]

يمكن تأسيس المؤسسة الوهمية بمساعدة مستشارين محليين يحتاجون إلى بعض المعلومات البسيطة: اسم المؤسس في حالة إنشاء المؤسسة شخصيا أو اسم الوصي إذا كان سيكون جزءا منها؛ اسم المؤسسة والذي غالبا ما يطلب الاستشاريون إعطاء بعض الأسماء النموذجية في حالة استخدام بعضها بالفعل أو إذا كان لدى بلد معين قيود معينة في هذا الموضوع، اعتمادا على الملاذ الضريبي يمكن أن يحظر من أعلى إلى أسفل استخدام عبارات معينة من قبل المؤسسات الوهمية؛ التغطية وكلما كانت أوسع في البداية كان من الأسهل تعديل المؤسسة وتطويرها لاحقا، إلا أنه يمكن للجنات الضريبية المعنية أن تمنع قانونا التفرع أثناء وجود المؤسسة، وهذا هو السبب في أنه من الأكثر ربحية (حيثما أمكن) تقديم معلومات عن "أي نشاط قانوني" منذ البداية؛ مقدار رأس المال ويصل في معظم البلدان الحد الأدنى للمبلغ إلى 400 فرنك/ مارك، ومع ذلك هناك استثناءات في حالة صناديق الاستثمار والبنوك حيث يكون رأس المال هناك أعلى بكثير ويجب المساهمة به بالكامل؛ اسم المدير التنفيذي وهناك قاعدة غير مكتوبة مفادها أن مؤسس المؤسسة يجب ألا يكشف عن اسمه كمدير تنفيذي، كما يسمح استخدام مساعدة المديرين التنفيذيين المحليين وأحيانا يكون استخدام المزايا الضريبية شرطا رسميا، إذا لم يكن لدى بلد معين مثل هذا الشرط فيمكن تعيين أي شخص موثوق به لهذا المنصب؛ المساهمون ويظهرون في

[1] Patrycja, B. (2021). Op-cit, p 79.

المستندات حتى يتم تأسيس المؤسسة ثم يمررون الأسهم إلى المؤسس الفعلي، توفر هذه الظاهرة حماية لاسم المؤسس وتتطلب في الوقت نفسه مشاركة المحامي المحلي، وهي طريقة لتعزيز الخدمات المقدمة في الجنات الضريبية؛ اللوائح والأحكام الإضافية للقانون العام وقد تحتاج إلى تسوية بعض اللوائح التي من شأنها تبسيط أداء المؤسسة، والأهم من ذلك تأمين أعمال المالك على الورق ومن بين هذه السجلات على سبيل المثال حق الأولوية في حالة ما إذا قرر المساهمون التصرف في أسهمهم، وكذلك ذكر وظائف وملحقات الأشخاص العاملين في المناصب التنفيذية أو الافتراضات المتعلقة بالتصرف في الثروة، يختلف نظام القانون العام عن غيره وقبل وضع مؤسسة في ملاذ في مثل هذا النظام يتعين على المرء التكيف مع قيود إضافية، ومع ذلك فهذه ليست تفاقمات شديدة لأنها تتعلق بقضايا رسمية مثل شرط تسجيل العنوان القانوني الفعلي للمؤسسة الذي سيتم تسليم المراسلات إليه[1]، والشكل الموالي يوضح طريقة عمل مؤسسة وهمية:

الشكل رقم (3-3): تمثيل تخطيطي لمؤسسة وهمية



Source : Patrycja, B. (2021). Op-cit, p 81.

الصورة المعروضة تصور طريقة عمل مؤسسة وهمية بطريقة بسيطة ودقيقة، ويفترض المثال الموضح أن مؤسسة بولندية تنشئ مؤسسة أخرى في ملاذ ضريبي وهي دولة ليختنشتاين (Lichtenstein) حسب هذا المثال، تحصل المؤسسة المنشأة حديثا على صلاحيات لتلقي جميع الإتاوات، بالإضافة إلى العائدات الأخرى مثل العمولات والإيرادات من النشاط التجاري يسمح تراكم الإيرادات في مؤسسة جديدة مع المقر الرئيسي في ملاذ ضريبي بفرض ضرائب عليها بمعدل ضريبة منخفض وقيادتها بكل حرية، يمكن إعادة استثمار الإيرادات أو تجميعها أو تمريرها إلى

[1] Patrycja, B. (2021). Op-cit, p p 80-81.

المؤسسة البولندية في شكل قرض، يتطلب مثل هذا القرض من المؤسسة دفع الفائدة، والتي تشكل تكاليف يمكن أن تؤثر أيضا على الضريبة الافتراضية التي يجب دفعها في بولندا وخفضها في مجال النشاط المالي، تعد المؤسسات الوهمية جزءا من الحيازة وتستخدم لتحويل أرباح الأسهم وتكاليف الصيانة للمؤسسة الفرعية، تعتمد المؤسسة الوهمية بشكل كامل على المؤسسة الأم.

يمكن استخدام هذه المؤسسات لمجموعة واسعة من الأنشطة التجارية، ومع ذلك من تلقاء نفسها وظيفتها ليست أكثر من مجرد وجود، إنهم لا يؤدون وظائف رئيسية عندما يتعلق الأمر بتنفيذ النشاط التجاري وإنما هناك حاجة فقط لتخصيص الأموال من الإيرادات على حساباتهم، لكل بلد الحق في إدخال استثناءاته الخاصة ويستخدم هذا الحق كمعيار لاختيار الملاذ المناسب، يرتبط إنشاء مؤسسة وهمية بالعديد من القرارات المهمة، على الرغم من أن القضايا المالية دائما ما تكون حاسمة، إلا أنه يجب التعامل معها هنا على أنها ثانوية، عند مقارنتها بالأرباح والتكاليف المحتملة لإنشاء بعض المؤسسات القانونية في بلدان أخرى تكون الأرباح أكبر بكثير في هذه الحالة، وتلعب مسائل هامة أخرى، مثل النظام الضريبي والاستقرار السياسي دورا كبيرا وفي هذا السياق تعتقد المعايير الدولية للمؤسسات الوهمية أنه يجب على الدول اتخاذ تدابير لمكافحة إساءة استخدام هذه المؤسسات، وتدعم هذه الأنشطة فرقة العمل المعنية بالإجراءات المالية، التي تأسست في عام 1990 وحثت ما يصل إلى 180 بلدا على التعاون والامتثال لمعايير فرقة العمل المعنية بالإجراءات المالية.[1]

المبحث الثاني: التسيير الجبائي الدولي باستخدام تقنية أسعار التحويل

تعتبر أسعار التحويل عنصر أساسي في التسيير الجبائي الدولي حيث تعمل المؤسسات متعددة الجنسيات على تحديد السعر الذي يتم به نقل السلع والخدمات والملكية الفكرية بين المؤسسات التابعة في مختلف البلدان، كما يحدد هذا الأخير قيمة المعاملات بين المؤسسات المنفصلة الخاضعة لسيطرة مشتركة مثل المؤسسة الأم والفروع التابعة لها، ويجب أن يمتثل التسعير التحويلي لمبادئ الاستقلالية التي تقتضي تحديد السعر كما لو كانت المعاملة بين أطراف لا توجد بينهم أي روابط مالية أو تشغيلية ويتطلب التسيير الجبائي الدولي باستخدام تقنية أسعار

[1] Patrycja, B. (2021). Op-cit, p 82.

التحويل تخطيطا دقيقا وتوثيقا وامتثالا لقوانين ولوائح الضرائب المحلية، لأنه على النقيض من ذلك يمكن أن يؤدي عدم الامتثال لقواعد التسعير التحويلي إلى عقوبات مالية والإضرار بالسمعة والإجراءات القانونية من قبل السلطات الضريبية.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول تقنية أسعار التحويل

1. تعريف أسعار التحويل

تعتبر مسالة أسعار التحويل من القضايا بالغة الأهمية على المستوى الدولي ومحل اهتمام المدراء الماليون للمؤسسات متعددة الجنسيات، ويرجع ذلك لمجموعة من الأسباب منها ما تعلق بالجانب المحاسبي ومنها الجانب الجبائي وحتى جانب التسيير باعتبارها وسيلة لاتخاذ القرار، أما في السياق الضريبي يعود سبب الاهتمام بأسعار التحويل إلى رفع السلطات الضريبية من متطلبات توثيقها، تركيز عمليات الرقابة الجبائية عليها، بالإضافة إلى زيادة المعاملات بها في المجمعات لا سيما متعددة الجنسيات.[1]

فتسعير التحويل هو السعر الذي يتبعه مجمع المؤسسات متعدد الجنسيات لتحديد أسعار المعاملات التي تتم داخل المجموعة ويعتبر من بين الأنشطة العادية داخل المجمع، فحسب منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي فإن أسعار التحويل:"هي الأسعار التي تتبعها المؤسسة لنقل السلع المادية والممتلكات غير الملموسة أو تقديم الخدمات إلى المؤسسات المرتبطة" ويقصد بالمؤسسات المرتبطة تلك المؤسسات التي تتوفر فيها الشروط الواردة في المادة 09 (1) (أ) و(ب) من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، فبموجب هذه الاتفاقية يتم التعامل مع مؤسستين على أنهما مرتبطتان إذا كانت إحداهما تشارك المؤسسة في إدارة أو مراقبة أو رأس مال مؤسسة أخرى (المؤسسة الأم والمؤسسات الفرعية)، أو إذا كان نفس الأشخاص المشاركة في إدارة أو مراقبة أو رأس مال كلتا المؤسستين (الشركات الشقيقة)، وفي سياق ضبط المفاهيم ذات الصلة بأسعار التحويل لا سيما في مجال التهرب الضريبي لا بد أن نميز بين أسعار التحويل بشكل عام

[1] العايب، فاطمة الزهراء. (2022/2021). التدقيق الجبائي كأداة للتسيير الجبائي في المجمعات– دراسة حالة مجمع. أطروحة دكتوراه ل م د في العلوم المالية والمحاسبة تخصص جباية ومالية المؤسسة. جامعة البليدة 02، ص ص 172–173.

من التلاعب بأسعار التحويل، فالتلاعب بأسعار التحويل هي ممارسة متعمدة لنقل سعر معاملة من قبل مؤسسة مع مؤسسة مرتبطة في مؤسسة أخرى تقيم في ولاية قضائية أخرى، لغرض تقليل العبء الضريبي الإجمالي للمجمع، وبالتالي تعتبر هذه الأخيرة تقنية للتجنب الضريبي متاحة للمؤسسات متعددة الجنسيات وبهذا تكون واحدة من أهم القضايا الضريبية الرئيسية، وفي هذا الإطار نشرت وزارة الخزانة بالولايات المتحدة في عام 2008 ورقة عمل حول تحويل الأرباح الذي خلص إلى أن التحليل التجريبي بشكل عام يدعم المخاوف بشأن التلاعب بأسعار التحويل من قبل المؤسسات متعددة الجنسيات بموجب قواعد التسعير المعتمدة في الولايات المتحدة الأمريكية.[1]

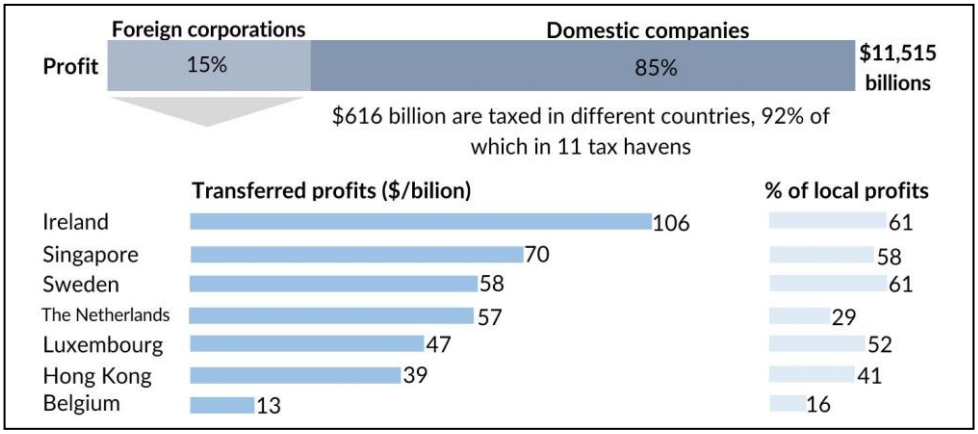
أصبحت المعاملات التجارية والتشغيلية البينية بين المجمعات لا سيما متعددة الجنسيات تشكل أكثر من 60% من حجم التجارة الخارجية، وبالتالي فهذه المبادلات تستغل في التسيير الجبائي وتوزيع الأرباح بين مختلف الفروع التابعة للمجمع وذلك من خلال تسعير السلع والخدمات بسعرين منخفض ومرتفع، حيث يسدد السعر المنخفض إلى مؤسسة فرعية تقيم في دولة تتميز بمعدلات ضريبية مرتفعة والذي بدوره يبيع السلعة أو يقدم الخدمة لأحد الفروع التابعة له في الدول ذات الضرائب المنخفضة، أما السعر المرتفع فقد يسدد في فرع مقيم في دولة ذات معدلات ضريبية منخفضة أو شبه معدومة مثل الجنات الضريبية، وهذا كمقابل للسلع والخدمات المتنازل عنها للفروع المقيمة في الدول ذات الضرائب المرتفعة.[2]

وفقا للعديد من الإحصائيات والمقالات المنشورة، تعتبر تقنية أسعار التحويل مشكلة عالمية موجودة في معظم دول العالم، واستجابة لهذه الظاهرة قدمت منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي مفهوم سعر السوق وافترضت أن أساس تحديد سعر السوق هو الصدق في المقام الأول، ومن أجل توضيح مقدار الخسائر التي تتكبدها تلك البلدان بسبب تحويل الأرباح إلى الجنات الضريبية، سيتم عرض رسم بياني بأمثلة مختارة في الشكل أدناه:

[1] Michael, K. (2011). Op-cit, pp 70-71.

[2] بلوم، نذير.، العايب، فوزية.& طيار، خليل. (2020). التخطيط الضريبي العدواني لشركات الاقتصاد الرقمي دراسة حالة شركة- APPLE INC -، مجلة الباحث، المجلد 20، ع (01)، ص 598.

الشكل رقم (3-4): الإيرادات المفقودة لعينة من الدول بسبب تحويل الأرباح



Source : Patrycja, B. (2021). Op-cit, p 83.

عندما يتعلق الأمر بتحويل الأرباح فإن الولايات المتحدة الأمريكية هي الدولة الرائدة، حيث تصل تلك الأرباح إلى 142 مليار دولار، وتحتل المملكة المتحدة المرتبة الثانية بـ 61 مليار دولار، وتحتل ألمانيا المركز الثالث بـ 55 مليار دولار، كما تشير التقديرات إلى أن الجنات الضريبية قد تكون موطنا حتى لـ 21 تريليون دولار ومعظم هذه الأموال بعيدة عن متناول جامعي الضرائب، وقد لوحظت الحالات الأولى لتحويل الأرباح إلى الجنات الضريبية مع مطلع التسعينات وقدرت أنها تشمل من 05% إلى 10% من الأرباح العالمية، لكن مع بداية عام 2010 ، ارتفعت هذه التقديرات إلى حوالي 25% حتى 30% وحتى هذه اللحظة هي خسائر هائلة في ميزانية البلدان المعنية، ولهذا تم تقديم اللوائح القانونية البولندية التي تتعامل مع تسعير التحويل في 01 جانفي 2019 واستندت إلى ما يسمى بتوجيه ATAD (التوجيه 1164/2016 الصادر عن مجلس الاتحاد الأوروبي بتاريخ 12 يوليو 2016) والذي وضع اللوائح التي من المفترض أن تمنع ممارسات التهرب الضريبي، وقد سميت هذه اللوائح ضريبة الخروج[1] وتنعكس في التشريع البولندي في كل من قانون ضريبة الدخل الشخصي في المواد من 30 (DA) إلى 30 (DI) وفي قانون

[1] ضريبة الخروج (رسم المغادرة): هي ضريبة على المكاسب الرأسمالية التي كانت ستنشأ إذا باع المهاجر أصولا بعد مغادرة الدولة، كما تفرض كذلك على المسافرين الذين يتركون البلاد، وتشكل هذه الرسوم جزءا من تكلفة تذكرة السفر، وتبلغ قيمة رسوم المغادرة في أيرلندا حوالي 10 يورو، وهذه الرسوم تفرض على المسافرين الذين يغادرون البلاد عن طريق الجو أو البحر، بينما لا تفرض على المسافرين الذين يغادرون البلاد عن طريق البر، وهي تختلف من دولة لأخرى.

ضريبة دخل المؤسسات في المادة 5 (A) من المادة 24 (F) إلى 24 (I)، ويمكن تطبيقها في الحالة التي تفقد فيها بولندا حقوقها في ضريبة الدخل أثناء نقل الأصول المادية للمؤسسة أو شخص طبيعي إلى بلد مختلف، ويشترط أن يكون الحق في فرض الضرائب متاحا حتى لو لم تنقل تلك الأصول، تسبب إدخال ضريبة الخروج في الكثير من الجدل وقوبل بإنكار حقها في التنفيذ وفي هذا السياق أكدت محكمة العدل في الاتحاد الأوروبي مرارا وتكرارا أن هذه الضريبة لا يمكن أن تتعارض مع مبدأ حرية التأسيس الموصوف في المادة 49 من معاهدة عمل الاتحاد الأوروبي (يشار إليها باسم TFEU)، وعلاوة على ذلك تشير ديباجة هذا التوجيه والمواد من 1 إلى 3 منه بوضوح إلى أن هذا التوجيه لا ينطبق على الأشخاص غير الخاضعين لضريبة الأشخاص الاعتباريين، أي أنه لا ينطبق على الأشخاص الطبيعيين، وعلى الرغم من ذلك شمل التشريع البولندي الأشخاص الطبيعيين وفرض قيودا عليهم، وبالتالي أداء تنفيذ غير صحيح للتوجيه المذكور أعلاه، وبالتالي هذا لا يعني أن المشرع يجب أن يرفض فرض ضرائب على الأشخاص الطبيعيين بضريبة الخروج مسبقا ولكن النهج المعتمد قد يكون غير متوافق مع قانون الاتحاد الأوروبي، ويرد وصف لأسعار المعاملات أيضا في النقطة 10 من المادة 3 من قانون الضرائب البولندي، وفقا لذلك يعرف سعر التحويل:"بأنه سعر موضوع المعاملة بين الأطراف ذات الصلة بالمعنى المقصود في أحكام قانون ضريبة الدخل الشخصي، وضريبة دخل المؤسسات، فضلا عن ضريبة السلع والخدمات"، ومع ذلك فإن هذا التشريع ذو طبيعة حمائية بدلا من الشخص الخاضع للضريبة، وتعتبر منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي هي الهيئة الرائدة في وضع تشريع يتعلق بأسعار التحويل، وتشكل المبادئ التوجيهية التي وضعتها للمؤسسات متعددة الجنسيات والإدارات الضريبية الأساس لوضع معايير السلوك في العديد من البلدان وفي بعض الأحيان نجدها جزء من النظام القانوني لبعض البلدان، وقد ونشرت الطبعة الأولى من المبادئ التوجيهية في عام 1995 ونشرت أحدث نسخة في عام 2017، تمت مشاركة نتائج العمل في مشروع تآكل القاعدة وتحويل الأرباح (BEPS) في ذلك الوقت، وتناول المشروع تآكل القاعدة الضريبية وتحويل الأرباح إذا كان الأمر يتعلق بالتهرب الضريبي أو الغش الضريبي فيما يتعلق بـ BEPS، تم إنشاء اتفاقية MLI متعددة الأطراف وتم تنفيذها بموجب معاهدة وسائل قانون الضرائب، والتي تهدف إلى منع تآكل القاعدة الضريبية وتحويل الأرباح، تم تطبيق هذه الاتفاقية دون انقطاع منذ 1 يوليو 2018

وانضم إلى المشروع 115 دولة تم دمج BEPS من جميع المسودات في عام 2014 واتضح أنه أول إنجاز رائد في السنوات الـ 100 الماضية إذا كان الأمر يتعلق بالضرائب، وقد ضمنت منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي ومجموعة العشرين التعاون من أجل تنسيق أفضل الممارسات البيئية كما هو معروف فـ G20 هي مجموعة من البلدان والاتحاد الأوروبي يتعاونان معا إذا كان الأمر يتعلق بالسياسة المالية المشتركة، ومن بين المبادئ التوجيهية تم تحديد 15 بندا من المفترض أن تكافح السياسة غير الأخلاقية لتسعير التحويل من خلال: إدخال لوائح معدلة في التجارة الإلكترونية فيما يتعلق بالضرائب؛ إدخال قواعد CFC[1]؛ فرض ضرائب على المؤسسات التابعة أو الفروع الأجنبية الخاضعة للرقابة؛ منع إساءة استعمال التربح من المعاهدات؛ منع إساءة استخدام خصم النفقات المختلفة من القاعدة الضريبية؛ الكشف الإلزامي عن استراتيجيات الضرائب الاحتيالية.[2]

2. أهداف التسيير الجبائي الدولي باستخدام أسعار التحويل

يهدف التسيير الجبائي الدولي لأسعار إلى تخفيض الأعباء الضريبية والحقوق الجمركية وتبادل المخاطر الأجنبية، بالإضافة إلى تدعيم الفروع والمؤسسات التابعة الأجنبية، فالتسيير الجيد لأسعار التحويل يجب أن يهتم بتحقيق الوفورات الضريبية وتعزيز القدرة التنافسية، ويكون ذلك من خلال اختيار أسعار التحويل المثلى التي تمكن المؤسسات متعددة الجنسيات من تحقيق أقصى قدر ممكن من الوفورات الضريبية الناتجة عن التخفيض من ضريبة أرباح المؤسسات وكذلك الضريبة على توزيعات الأرباح على المساهمين الأجانب، بالإضافة إلى تعزيز القدرة التنافسية بزيادة حجم المبيعات للمؤسسات أو الفروع، وبالتالي تحقيق أعلى ربح ممكن للمؤسسة التابعة بواسطة تصدير السلع والمنتجات إليها من الفروع أو المؤسسات التابعة في الدول الأجنبية الأخرى بأسعار تحويل منخفضة لا تستطيع المؤسسات المنافسة عرضها بذلك السعر، ويساهم كذلك التسيير الجبائي

[1] قواعد CFC اختصار لـ (Controlled Foreign Company): ويقصد بها قواعد المؤسسة الأجنبية الخاضعة للرقابة، نفذت من خلالها بعض البلدان تشريعات محددة لحماية قواعدها الضريبية، بصرف النظر عن القواعد العامة لمكافحة إساءة استخدام الحق، من خلال سن ما يسمى بـ CFC، قواعد سيعتبر البلد الأصلي الأرباح الأجنبية بمثابة أرباح عائدة إلى الوطن وبالتالي فرض ضرائب عليها، حتى البلدان التي عادة ما تعفي أرباح الأسهم الأجنبية ستخضع لرقابة محددة وفق شروط قواعد CFC، وفرض ضريبة على هذه الأرباح.

[2] Patrycja, B. (2021). Op-cit, p p 82-84.

باستخدام أسعار التحويل إلى التخفيض من بعض المخاطر الاقتصادية للبلدان الأجنبية، فإذا كان البلد مثلا يعاني من معدلات تضخم مرتفعة أو نظام سياسي غير مستقر سيتم في هذه الحالة تضخيم أسعار تحويل السلع والخدمات إلى المؤسسة التابعة، وتجدر الإشارة بأن الأهداف التي تحققها أسعار التحويل تختلف من المستوى الدولي عن المستوى المحلي، فالأهداف الدولية عادة ما تسعى إلى تقليل معدلات الضرائب والرسوم الجمركية، والحفاظ على المكانة التنافسية بالإضافة تحسين العلاقات الحكومية، أما الأهداف المحلية فهي تقتصر على تحقيق استقلالية أكثر للأقسام حوافز أكبر للمديرين، تقييم أداء أفضل.[1]

3. العوامل المؤثرة في تحديد أسعار التحويل والمشاكل المترتبة عنها على المستوى الدولي

هناك العديد من العوامل المؤثرة في تحديد أسعار التحويل وقد تختلف على حسب المؤسسات المحلية أو متعددة الجنسيات، أما على المستوى المحلي فتتمثل في: تحديد أفضل الأسعار التي تعكس الأعباء والأعباء الحدية، وجود سوق يحفظ المنافسة الداخلية بحيث تبقى مصالح المؤسسة متوازنة مع قوى السوق الخارجية، فالإضافة إلى العوامل السالفة الذكر هناك مجموعة من العوامل الخارجية التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تحديد أسعار التحويل على مستوى المؤسسات متعددة الجنسيات وهي: تعظيم الربح الإجمالي للمؤسسة الأم، الأخذ بعين الاعتبار الموقف التنافسي في الدول الأخرى بالنسبة للفروع، ضرورة تقييم أداء المؤسسات التابعة النظام الجبائي للدول المضيفة للاستثمار وكذلك في الدولة التي تقيم فيها المؤسسة الأم.[2]

قد تواجه المؤسسات سواء المحلية أو متعددة الجنسيات بعض المشاكل عند تحديدها لأسعار التحويل منها: صعوبة الحصول على المعلومات حول حقيقة أسعار السوق، المخاطر التي تواجه المؤسسة كاحتمال فقدان حصتها من السوق، صعوبة تحديد الربح الحقيقي لكل فرع أو المجمع ككل وهذا نتيجة لافتقار وجود الحافز الحقيقي لتخفيض التكلفة، صعوبة تحديد القيمة العادلة من أجل المساومة أو التفاوض، إلا أنه على وجه الخصوص قد تواجه المؤسسات متعددة الجنسيات مشاكل إضافية زيادة عن السالفة الذكر، وهذا راجع للخلافات والصراعات بين الإدارات

[1] عاشوري، نعيم. (2017-2018). مرجع سابق، ص ص 73-74.

[2] سهام، محمد علي حسن. (1998). أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسية والنظام الضريبي: دراسة مقارنة. مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة. المجلد 12، ع (01)، ص 227.

الضريبية المحلية ومثيلاتها في البلدان الأخرى من أجل المستحقات الضريبية، وجود خلافات حول العائد المحقق في الفروع والمؤسسة الأم، ارتفاع معدلات التضخم وعامل المخاطرة المتوقع في البلد المستضيف.[1]

4. أسعار التحويل من وجهة نظر ضريبية

– **الرسوم الجمركية وأسعار التحويل في المؤسسات متعددة الجنسيات:** يجب على المؤسسات متعددة الجنسيات أن تأخذ بعين الاعتبار الرسوم الجمركية على الصادرات والواردات من السلع والخدمات عند تحديدها لأسعار التحويل، فعند الرغبة في تحويل سلعة أو خدمة إلى بلد يكون فيها الرسوم الجمركية مرتفعة فإنه يتم التحويل بأسعار منخفضة والعكس في حالة البلدان ذات الرسوم الجمركية المنخفضة.[2]

ترى الباحثة سهام محمد علي حسن سنة 1998، بأن أسعار التحويل من المواضيع المهمة عند إجراء التحاسب الضريبي للمؤسسات متعددة الجنسيات، إلا أنها تزداد تعقيدا في حالة وجود نظام للرسوم الجمركية يسمح لأعوان الجمارك بتقييم البضائع المحولة بطريقة غير دقيقة بحيث يسعون للوصول إلى أعلى سعر يتم على أساسه تحصيل الرسوم الجمركية على واردات هذه المؤسسات، ولهذا تعتبر هذه الأخيرة من بين العوامل المؤثرة في تحديد أسعار التحويل، حيث أنها تؤدي إلى زيادة تكلفة البضاعة المرسلة من المؤسسة الأم إلى فروعها في الدول المضيفة للاستثمار، وعادة ما تكون معدلات الرسوم الجمركية منخفضة على المنتجات نصف مصنعة على عكس المنتجات المصنعة، وللإشارة فإن هذه المعدلات تختلف باختلاف الدول والاتفاقيات الجبائية وكذلك التكتلات الاقتصادية، بالإضافة إلى اختلاف طبيعة السلعة بحد ذاتها من حيث كونها كمالية أو ضرورية، ولهذا نجد المؤسسات متعددة الجنسيات تبحث من أجل الحصول على المعلومات الكافية عن الدول التي تريد الاستثمار فيها.[3]

---

[1] سهام، محمد علي حسن. (1998)، مرجع سابق، ص ص 229–230.

[2] بن توتة، قندز. (2020). التدابير المعتمدة للحد من فرض التحايل الضريبي المستخدم في سياسة أسعار تحويل الأرباح المطبقة في الشركات المتعددة الجنسيات الناشطة في الجزائر. مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية. المجلد 14. ع (03)، ص 411.

[3] سهام، محمد علي حسن. (1998)، مرجع سابق، ص ص 231–232.

– **ضريبة أرباح المؤسسات وأسعار التحويل في المؤسسات متعددة الجنسيات:** تسعى العديد من المؤسسات متعددة الجنسيات إلى تعظيم قيمتها من خلال الاستفادة من الاختلاف في معدلات الضريبة بين الدول، وكذلك اختلاف الامتيازات الجبائية الممنوحة، وفي سياق تعظيم المؤسسة لأرباحها يمكنها أن تستغل تقنية أسعار التحويل بحيث تعمل على وضع خطط لأسعار تحويل تؤدي إلى نقل الأرباح من الفروع المتواجدة في بلدان ذات معدلات ضريبية مرتفعة إلى بلدان ذات معدلات ضريبية منخفضة، حيث تؤدي أسعار التحويل المرتفعة في الدول التي ترتفع فيها معدلات IBS إلى ارتفاع تكلفة البضاعة المباعة، مما يؤدي غلى انخفاض أرباح المؤسسات في تلك الدول ومن ثم تخفيض الضريبة المفروضة على تلك الأرباح، وفي المقابل تؤدي أسعار التحويل المنخفضة في الدول ذات معدلات ضريبية منخفضة إلى تخفيض تكلفة البضاعة المباعة وبالتالي ارتفاع الأرباح مما يؤدي إلى تعظيم قيمة المجمع ككل. [1]

المطلب الثاني: طرق تحديد أسعار التحويل من الناحية الاقتصادية للمؤسسات متعددة الجنسيات

تستخدم في تحديد أسعار التحويل مجموعة من الطرق، حيث توجد بعض الطرق الكلاسيكية وأخرى حديثة، سواء بالاعتماد على المنهج الإداري وهو المعمول به بكثرة في المؤسسات المحلية نتيجة تدخل الإدارة فيها، أو المنهج الاقتصادي الذي يعتمد عليه من قبل المؤسسات متعددة الجنسيات، وهناك أيضا وجهة نظر ضريبية تتدخل في أساليب تحديد أسعار التحويل تختلف من دولة لأخرى حسب تشريعها الضريبي.

1. الطرق التقليدية

– **طريقة سعر السوق:** يشترط استخدام هذه الطريقة وجود سوق المنافسة التامة، بحيث لا يمكن لأي قسم أو فرع أن يستغل الآخر لأن هذا السعر وفق هذه الطريقة يتحدد بناء على آلية العرض والطلب، وعادة ما تستخدم هذه الطريقة في المؤسسات التي يتمتع رؤساء أقسامها بحرية اتخاذ القرار. [2]

[1] بن توتة، قندز. (2020). مرجع سابق، ص ص 410–411.

[2] قمان، عمر.، بن شهرة سعيدي. (2020). أسعار التحويل إشكالية الجباية الدولية: الجزائر نموذجا. مجلة دراسات جبائية. المجلد 09، ع (02)، ص 118.

- **طريقة التكلفة زائد هامش الربح (Resale Price and Cost Plus Methods)**: تعتبر الطريقة الشائعة الاستعمال بين المؤسسات، وهي تتطلب تحديد التكاليف التي يتحملها المورد بالنسبة للسلع والخدمات التي تم تحويلها إلى الفرع يضاف إليها هامش ربح مناسب لسعر التكلفة من أجل الحصول على ربح عادي، وتحسب بالمعادلة التالية:[1]

سعر البيع = سعر التكلفة + هامش المنافسة النزيهة

يتم تطبيق هذه الطريقة في ظل توفر العوامل التالية: مصنع واحد يبيع منتجات مماثلة لكل من المنتسبين وغير المنتسبين الموزعين؛ موزع واحد مصدر منتجات مماثلة من كل من المنتسبين وغير المنتسبين الموردين؛ يقدم مقدم خدمات واحد خدمات اتصال أو وكالة مماثلة (في الحالة من طريقة هامش الخدمات الإجمالية) لكل من المؤسسات التابعة وغير التابعة، وإذا كان ذلك مناسبا يستخدم نفس الأصول غير الملموسة في القيام بذلك؛ يقدم مقدم خدمة واحد خدمات مماثلة (بخلاف خدمات الاتصال في حالة تكلفة الخدمات زائد الطريقة) بموجب نفس الشروط التعاقدية إلى كل من المؤسسات التابعة وغير التابعة وتستخدم نفس الأصول غير الملموسة إن وجدت عند القيام بذلك؛ اثنين أو أكثر من المؤسسات المصنعة تبيع منتجات مماثلة، في حالة واحدة إلى المؤسسات التابعة الموزعين، وفي الحالات الأخرى للموزعين غير المنتسبين؛ اثنين أو أكثر من الموزعين مصدر منتجات مماثلة في حالة واحدة من المؤسسات التابعة الموردين وفي الحالات الأخرى، من موردين غير تابعين؛ يؤدي عضو المجموعة وظائف التصنيع أو التوزيع الروتينية وترخيص الملكية الفكرية من عضو آخر في المجموعة.[2]

- **طريقة الأسعار التفاوضية:** تقوم هذه الطريقة على إعطاء كل قسم حريته في التفاوض وتحديد سعر منتجه سواء كان سلعة أو خدمة، وفي نفس الوقت في حالة عدم الإنفاق على هذا السعر فإن لكل قسم الحرية في الولوج إلى الأسواق الخارجية.[3]

---

[1] قمان، عمر.، بن شهرة سعيدي. (2020). مرجع سابق، ص 118.

[2] Elizabeth King. (2009). Transfer Pricing and Corporate Taxation- Problems, Practical Implications and Proposed Solutions. (N ed). Springer Science+Business Media : USA, p 18.

[3] قمان، عمر.، بن شهرة سعيدي. (2020). مرجع سابق، ص 118.

2. الطرق الحديثة

- طريقة الأرباح المقارنة والمعاملات للهامش الصافي (Comparable Profits Method and Transactional Net Margin Method): يرمز لها بـ CPM and TNMM، حيث يتم استخدام طريقة CPM (طريقة الأرباح المقارنة) لتحديد أسعار الإيجار أو معدلات الإتاوات الأصول الملموسة المباعة، الأصول غير الملموسة المرخصة أو المنقولة بطريقة أخرى، أو الخدمات المقدمة نيابة عن المؤسسات التابعة، حيث أن تطبيق CPM يستلزم تجميع عينة من المؤسسات المستقلة من أجل اختبارها بشكل أساسي من حيث الموارد المستخدمة والمخاطر المفترضة، بالإضافة إلى وظيفية ومقارنة المنتج بين الطرف الذي تم اختباره والمؤسسات غير التابعة، تعتبر أقل أهمية بكثير مع التي تتم مقارنتها في إطار CPM، وبموجب طرق تسعير التحويل الأخرى لا تحتاج المؤسسات غير المنتسبة إلا إلى أداء على وظائف مماثلة نطاق واسع وتعمل في أسواق منتجات مماثلة مثل الطرف الذي تم اختباره.

تطبيق CPM على رسوم الخدمات المستقلة يتبع أساسا نفس الخطوات، باستثناء معايير اختيار العينة أو متطلبات المقارنة تختلف، وتفضل اللوائح المؤقتة الأمريكية مؤشر مستوى ربح مختلف، كما تؤكد كذلك على الاتساق المحاسبي للعينة وتتمثل أغراض الاختيار في CPM كما هو مطبق على الخدمات، بدلا من الموارد المستخدمة والمخاطر المفترضة، استخدام الأصول غير الملموسة المماثلة في الأداء خدمات الموضوع إن وجدت هي أيضا معيار مهم لاختيار العينة بينما معدل العائد المحاسبي هو مؤشر مستوى الربح المفضل بموجب CPM مقابل عمليات نقل الملكية الملموسة أو غير الملموسة داخل المجموعة والأرباح التشغيلية على مدى التكلفة الإجمالية هي مؤشر مستوى الربح المفضل مقابل الخدمات، هذا التفضيل من المفترض أن يعكس حقيقة أن مقدمي الخدمات غالبا ما يستخدمون أصولا محدودة، ولا تقم بالإبلاغ باستمرار عن تكلفة الخدمات بشكل منفصل عن التكلفة الإجمالية.

أما طريقة TNMM الخاصة بإرشادات منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي فهي تشبه إلى حد كبير CPM، على الرغم من أن المبادئ التوجيهية لا تفضل استخدام الأدوات الإحصائية، مثل الانحراف الربيعي (الربيع الثاني)، لتحديد قيمة معينة ضمن نطاق أسعار طول الذراع، بدلا من

ذلك تركز المبادئ التوجيهية على تحليلات شاملة للمقارنة وهي نقطة تم إعادة تأكيدها بقوة في السلسلة من مسودة مذكرات القضايا الصادرة عن مركز السياسة والإدارة الضريبية التابع لمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي في 10 ماي 2006، وبشكل عام فإن المبادئ التوجيهية لمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي تأخذ أقل النهج الصيغي لمعايير المقارنة والتمييز بين الأساليب في وضع معايير المقارنة بدرجة أقل، في جميع الحالات فإن شخصية الممتلكات أو الخدمة والوظائف التي يؤديها الطرفان والشروط التعاقدية يجب أن تراعي الظروف الاقتصادية واستراتيجيات العمل عند اختيار عينة المؤسسات.[1]

- طريقة السعر غير المنضبط القابل للمقارنة (Comparable Uncontrolled Price Method):طريقة CUP هي الطريقة الأكثر مباشرة للتأكد من مبدأ سعر المنافسة الكاملة، بحيث يقارن السعر المفروض على الممتلكات أو الخدمات المنقولة في معاملة خاضعة للرقابة بالسعر المفروض على الممتلكات أو الخدمات المنقولة في معاملة مماثلة غير خاضعة للرقابة في ظروف مماثلة وقد يكون الفرق بين السعرين مؤشرا على أن شروط العلاقات التجارية والمالية للأشخاص المرتبطين ليست مستقلة وأن السعر في المعاملة غير الخاضعة للرقابة قد يحتاج إلى أن يحل محل السعر في المعاملة الخاضعة للرقابة، هذه الطريقة تعتبر مثالية فقط في حالة توفر منتجات قابلة للمقارنة أو إذا كان من الممكن إجراء تعديلات دقيقة بشكل معقول لإزالة الاختلافات في المنتجات المادية ولهذا يجب النظر في طرق أخرى إذا تعذر تعديل اختلافات المنتج المادي لإعطاء مقياس موثوق لمبدأ سعر المنافسة الكاملة.

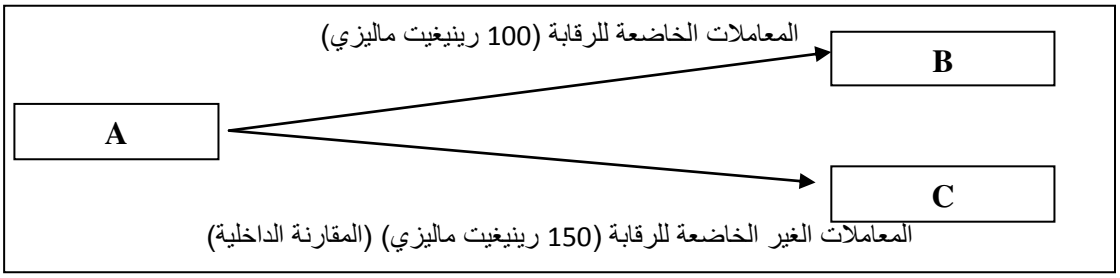
وفي هذا السياق يجب على المؤسسة متعددة الجنسيات التي تستخدم طريقة CUP لتحديد سعر التحويل الخاص بها أولا تحديد جميع الاختلافات بين منتجها ومنتج الشخص المستقل، بعد ذلك تقوم بتحديد ما إذا كانت هذه الاختلافات لها تأثير مادي على السعر، وتعديل سعر المنتجات التي يبيعها الشخص المستقل لتعكس هذه الاختلافات للوصول إلى سعر مستقل ولهذا يجب أن يأخذ تحليل المقارنة في إطار طريقة CUP في الاعتبار على سبيل المثال لا الحصر ما يلي: خصائص المنتج مثل الميزات المادية والجودة، إذا كان المنتج في شكل خدمات طبيعة ومدى هذه

[1] Elizabeth King. (2009). Op-cit, pp 11 -14.

الخدمات المقدمة، ما إذا كانت البضائع المباعة تتم مقارنتها في نفس النقاط في سلسلة الإنتاج تمايز المنتج في شكل ميزات حاصلة على براءة اختراع مثل العلامات التجارية والتصميم وما إلى ذلك، حجم المبيعات إذا كان له تأثير على السعر، توقيت البيع إذا تأثر بالتقلبات الموسمية أو التغيرات الأخرى في ظروف السوق، ما إذا كانت تكاليف النقل والتعبئة والتسويق والإعلان والضمان مشمولة في المعاملة، ما إذا كانت المنتجات تباع في الأماكن التي تكون فيها الظروف الاقتصادية هي نفسها.

من أجل توضيح هذه الطريقة نستعين بالمثال التالي، حيث لدينا مكلف بالضريبة A وهو مؤسسة متعددة الجنسيات يبيع 60% من منتجه إلى مؤسسة مرتبطة B بسعر 100 رينيغيت ماليزي لكل وحدة، في الوقت نفسه يتم بيع 40% المتبقية من هذا المنتج إلى مؤسسة مستقلة C بسعر 150 رينيغيت ماليزي لكل وحدة.

الشكل رقم (3-5): مثال حول طريقة السعر غير المنضبط القابل للمقارنة



Source : https://www.hasil.gov.my

يظهر لنا من خلال الشكل أعلاه أن المنتجات المباعة إلى B و C هي نفسها، ويمكن اعتبار المعاملة بين A و C معاملة مماثلة غير خاضعة للرقابة، ومع ذلك يجب أولا إجراء تحليل وظيفي لـ B و C لتحديد أي اختلافات، فإذا كانت هناك اختلافات يجب إجراء تعديلات لمراعاة هذه الاختلافات، كما يجب أيضا إجراء تعديلات لمراعاة خصومات كمية المنتج نظرا لاختلاف حجم المبيعات إلى B و C، وفي حالة افتراض عدم وجود اختلافات جوهرية تتطلب إجراء

تعديلات يمكن تطبيق طريقة CUP باستخدام سعر الوحدة البالغ 150 رينيغيت ماليزي كسعر مماثل لمبدأ سعر المنافسة الكاملة.[1]

– **طريقة تكلفة الخدمات:** تفرض طريقة تكلفة الخدمات والتي يرمز لها بـ SCM، رسوما على أساس التكلفة لأنواع معينة من الخدمات (الخدمات المغطاة) المقدمة للمؤسسات التابعة، وقد تكون إما خدمات دعم عامة شائعة في العديد من الصناعات أو أنواع أخرى من الخدمات ذات الهامش المنخفض وتعرف هذه الأخيرة بأنها الخدمات التي يكون الوسيط هامش الربح المماثل لمبدأ المنافسة الكاملة على إجمالي تكاليف الخدمات أقل من أو يساوي 7%، حيث لا تساهم هذه الخدمات المغطاة بشكل كبير في المنافسة الرئيسية، المزايا أو القدرات الأساسية أو الفرص الأساسية للنجاح أو الفشل في واحد أو أكثر من المؤسسات التابعة للمجموعة الخاضعة للرقابة، في رأي المكلف بالضريبة وفق قاعدة الحكم التجاري، تكفي الرسوم القائمة على التكلفة، وبالتالي لا يمكن فرض رسوم على أنواع معينة من الخدمات بسعر التكلفة، ومن بين هذه الخدمات ما يلي: التصنيع، الإنتاج، استخراج الموارد الطبيعية أو استكشافها أو معالجتها، البناء، إعادة البيع أو التوزيع أو العمل كوكيل مبيعات أو شراء أو التصرف بموجب العمولة أو غيرها من الترتيبات المماثلة، البحث أو التطوير أو التجريب، الخدمات الهندسية، المعاملات المالية بما في ذلك الضمانات والتأمين أو إعادة التأمين.[2]

– **طريقة اقتسام الأرباح (Profit Split Methods):** تعالج طرق تقسيم الأرباح الظروف التي يكون فيها عضوان (أو أكثر)، بالإضافة إلى امتلاك المجموعة الخاضعة للرقابة ممتلكات غير ملموسة ضخمة، في هذه الحالات لا يتم تطبيق طرق المعاملات التقليدية ولا CPM / TNMM فاللوائح الأمريكية تحتوي على طريقتين لتقسيم الربح: طريقة تقسيم الربح المتبقي وطريقة تقسيم الأرباح المقارنة، وتجدر الإشارة أن المبادئ التوجيهية لمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي تتخذ نهجا أكثر مرونة وتسمح لمجموعة من طرق تقسيم الأرباح، بما في ذلك تقسيم الأرباح المتبقية والقابلة للمقارنة، حيث يتم تطبيق طريقة تقسيم الأرباح المتبقية (RPSM) في عدة خطوات منفصلة، أولا يتم تخصيص كل عضو في مجموعة خاضعة للرقابة تشارك في مسعى مشترك جزء

[1] https://www.hasil.gov.my (23/04/2023 À 23 :53).

[2] Elizabeth King. (2009). Op-cit, pp 27-28.

من الدخل التشغيلي المجمع قبل الضريبة، هذه المخصصات عموما يتم قياسها كميا من خلال تطبيق طريقة CPM بحيث يكسب أعضاء المجموعة الفردية بعض هامش الربح على التكاليف المرتبطة أو الأصول الملموسة لمساهماتهم الروتينية مثل وظائف المبيعات ووظائف التصنيع وما إلى ذلك، ويتم تحديد هذه العلامات بالرجوع إلى عينات من المؤسسات المستقلة القابلة للمقارنة وظيفيا، أما في الخطوة الثانية من RPSM ، يتم تحديد الدخل "المتبقي" عن طريق تقليل الأرباح التشغيلية المعدلة حسب عوائد كل مؤسسة على الوظائف الروتينية على النحو المحدد في الخطوة الأولى، ويتم احتساب الأرباح التشغيلية المعدلة بدورها عن طريق إلغاء الخصومات للاستثمارات في الأصول غير الملموسة من الأرباح التشغيلية المجمعة المصرح عنها واحتساب الخصومات لاستهلاك هذه الأصول (وبالتالي مطابقة المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة إلى الأصول الملموسة) وفي الخطة الأخيرة يتم تخصيص الدخل المتبقي بين أعضاء المجموعة على أساس قيمة الممتلكات غير الملموسة التي يساهم بها كل منهما في المسعى المشترك، وفي هذا السياق تجدر الإشارة بأن الولايات المتحدة يحدد فيها الممارسون عموما القيمة النسبية للأصول غير الملموسة عن طريق الرسملة وإطفاء النفقات غير الملموسة المنشئة، وهذا الإجراء بحد ذاته يتطلب: تحديد جميع المصاريف التي تنشأ عنها الملكية الفكرية؛ التقدير تحقيق الفوائد من خلال تقنيات المعالجة المحسنة و/أو ميزات المنتج ووظائفه الناتج عن الملكية الفكرية؛ تقدير المدة النفعية للأصول غير الملموسة.

أما طريقة تقسيم الأرباح المقارنة تفضلها اللوائح الأمريكية من حيث المبدأ على طريقة تقسيم الأرباح المتبقية لأنها تعتمد بشكل أكبر على معايير السوق الخارجية، كما تستلزم طريقة تقسيم الأرباح المقارنة بناء "افتراض" مؤسسة متعددة الجنسيات من مؤسستين غير مرتبطتين تعتبر مماثلة لفردين أعضاء مجموعة خاضعة للرقابة، وتتطلب القابلية للمقارنة في هذا السياق، ما يلي: كل من المؤسستين غير المرتبطتين معا بشكل مصطنع تشارك في نفس الأنشطة، ويتحمل مخاطر مماثلة للمؤسسة التابعة التي يقترن بها ويجب ألا تتغير الأرباح التشغيلية المجمعة للمؤسستين غير المنتسبتين بشكل ملحوظ من الأرباح التشغيلية المجمعة للمؤسسات التابعة مع التي تتم مقارنتها في ظل هذه الظروف يمكن للمسير أن يحدد كميا التقسيم النسبي للدخل التشغيلي المجمع قبل الضريبة بين المؤسستين غير المنتسبتين، وتطبيق نفس النسبة على الدخل التشغيلي قبل الضريبة

المكتسبة بشكل مشترك من قبل المؤسسات التابعة لتحديد دخل الفرد الخاضع للضريبة، نادرا ما يستخدم المحاسبون طريقة تقسيم الأرباح المماثلة.[1]

– **استخدام النماذج الرياضية:** تهدف هذه الطريقة إلى تحديد مجموعة من القيم أو أسعار الظل[2] التي يمكن استخدامها في تحديد أسعار التحويل، وتتصف بالعديد من المزايا كأخذها بعين الاعتبار التغيرات التي تطرأ على محيط المؤسسات وبالتالي فإن متغيرات النموذج دوما تكون متماشية مع الواقع، كما تراعي هذه النماذج مبدأ استقلالية إدارات مراكز الربحية دون الإخلال بأهداف الإدارة العليا وخاصة إدارة المؤسسة الأم ...الخ، ولكن ما يعاب على هذه الطريقة تعدد الأهداف وتعارضها، حيث أن المؤسسات متعددة الجنسيات لا تسعى لتحقيق أهداف الرقابة الإدارية وحسب بل أنها تعمل على تخفيض الأعباء الضريبية من خلال تحويل الأرباح بين الفروع وبين مختلف البلدان وفق الخيارات المتاحة أمامها.[3]

– **طريقة الدخل:** بموجب اللوائح الأمريكية المقترحة لتقاسم التكاليف لعام 2005، لا يمكن تطبيق طريقة الإيرادات إلا عندما يساهم عضو واحد في المجموعة بممتلكات غير ملموسة موجودة من قبل في تقاسم التكاليف، كما يمكن تطبيق طريقة الدخل مع طريقة السعر غير المنضبط القابل للمقارنة (CUT) أو طريقة الأرباح المقارنة.[4]

المطلب الثالث: أسعار التحويل من وجهة نظر التشريع الجبائي الجزائري

1. تحديد أسعار التحويل وفق القانون الجبائي الجزائري

استند المشرع الجزائري عند تعريفه لأسعار على النحو المحدد من قبل منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، وتجدر الإشارة كذلك أن المشرع كرس مبدأ سعر المنافسة الكاملة

---

[1] Elizabeth King. (2009). Op-cit , p p 29-31.

[2] سعر الظل Shadow Pricing: ويسمى كذلك السعر الوهمي أو الاعتباري أو الحسابي، هو قيمة سلعة معينة مع الأخذ في الاعتبار أنه لا يوجد سعر محدد للسلعة المذكورة في السوق، على الرغم من أنها لا تقدم سعرا محددا إلا أنها تنسب بناءً على التكلفة التي ستكون عليها السلعة المذكورة في سوق تنافسية تماما ، بما في ذلك التكاليف المرتبطة بها.

[3] سهام، محمد علي حسن. (1998)، مرجع سابق، ص ص 249-250.

[4] Elizabeth King. (2009).). Op-cit , p 35.

(principes de pleine concurrence) المنصوص عليه في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، ولم يذكر طرق تحديد أسعار التحويل وترك حرية اختيارها للمؤسسات.[1] وإنما أشار إلى الطرق الغير قانونية (الاحتيالية) لتحويل الأرباح المنصوص عليها في المادة 141 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي عدلت بموجب المادة 04 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010، حيث تنص هذه الأخيرة على أنه:" عندما تشارك مؤسسة مستغلة بالجزائر أو خارج الجزائر، حسب الحالة، بصفة مباشرة أو غير مباشرة، في إدارة أو في مراقبة أو في رأسمال مؤسسة مستغلة بالجزائر أو خارج الجزائر، أو شارك نفس الأشخاص بصفة مباشرة أو غير مباشرة في إدارة أو في مراقبة أو في رأسمال مؤسسة مستغلة بالجزائر أو خارج الجزائر، وأن هاتين المؤسستين تكونان في كلتا الحالتين، مقيدتين في علاقتهما التجارية أو المالية بشروط تختلف عن تلك التي يمكن الاتفاق عليها بين مؤسسات مستقلة، فإن الأرباح التي كان من الممكن تحقيقها من طرف المؤسسة المستغلة بالجزائر ولكن لم يتم تحقيقها بسبب هذه الشروط المختلفة ، يتم إدراجها ضمن هذه أرباح هذه المؤسسة الخاضعة للضريبة..."[2]

يتضح لنا من خلال نص المادة أعلاه أن تقنية أسعار التحويل تمارسها المؤسسات المتصلة والمراد بها المجمعات، أي أن عنصر الارتباط بين هذه المؤسسات يتمثل في الروابط المالية والتشغيلية وهي التي تعكس المفهوم المالي والقانوني للمجمع، وتبين كذلك نص المادة أن أسعار التحويل تطبق على السلع والخدمات التي يتم تحويلها بين المؤسسة الأم والفروع سواء داخل الجزائر أو خارجها، وسواء كان الموطن الرئيسي للمؤسسة الأم داخل الجزائر أو خارجها.

في سياق إبراز الطرق الغير قانونية لتحويل الأرباح التي قد تستغلها المؤسسات في التقليل من الوعاء الخاضع للضريبة تنص نفس المادة بأن هذه الإيرادات المحولة بصفة غير مباشرة إلى المؤسسات خارج الجزائر يتوجب إدراجها في الوعاء الضريبي وهي: زيادة أو تخفيض أسعار الشراء والبيع، دفع الأتاوى المفرطة أو بدون مقابل، منح قروض دون فوائد أو بمعدلات فائدة منخفضة؛

[1] Ministère des Finances. Direction Générale des Impôts. (2010). Bulletin D'information Fiscale. N°5 /DGI/DRPC/2010, Traitement fiscal relatif aux prix de transfert. P 04

[2] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. (2023). المادة 141 مكرر 2.

التخلي عن الفوائد المنصوص عليها في عقود القروض، تقديم مزايا خارج النسبة مع الخدمة المحصلة، أو عن طريق أساليب أخرى.[1]

ويقصد بتقديم مزايا خارج النسبة مع الخدمة المحصلة، في الحالة التي يتم فيها تحويل الأرباح عن طريق الفوترة غير العادية للخدمات، أو من خلال منح امتياز غير مكافئ للخدمة المحصل عليها، وبشكل عام يعتبر تقديم خدمات لأي شخص دون فوترة مبلغها و/أو بدون مقابل تصرفا غير عاديا في التسيير والذي سبق وأن تطرقنا إليه ضمن حدود التسيير الجبائي، أما الأساليب الأخرى لتحويل الأرباح فهناك أمثلة عديدة وقد تم تناولها في المبحث الأول من هذا الفصل ضمن آليات التسيير الجبائي الدولي.[2]

2. التدابير الجبائية المتعلقة بأسعار التحويل وفق القانون الجبائي الجزائري

– **إعادة إدماج الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة:** تم إنشاء المادة 141 مكرر بموجب المادة 08 من قانون المالية لسنة 2007 والغرض منها وضع إطار قانوني يسمح للإدارة الجبائية من إعادة إدماج في الوعاء الخاضع للضريبة الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة وغير عادية خارج الجزائر، والمتأتية من الأسعار المطبقة على المستوى الدولي بين المؤسسات المرتبطة، وفي سنة 2008 طرأ تعديل على هذا النص بموجب المادة 09 من قانون المالية لنفس السنة، ويرجع الغرض من هذا التعديل للسماح للإدارة الجبائية من تمديد إعادة النظر في الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة وغير عادية خارج الجزائر بين المؤسسات المرتبطة لتشمل الأرباح التي تم تحويلها للمؤسسات المحلية المرتبطة والمستغلة داخل الجزائر والتي ترتبط فيما بينها بروابط التبعية تحت أي شكل من الأشكال وتكون هذه الأخيرة أيضا موضوع رقابة على أسعار التحويل.[3]

– **إلزامية مسك المحاسبة التحليلية:** تلتزم المؤسسات المذكورة في المادة 169 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية وهي نفسها المؤسسات التي تتولى جبايتها مديرية كبريات المؤسسات، بمسك

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. (2023). المادة 141 مكرر 2.

[2] قمان، عمر.، بن شهرة، سعيدي. (2020). مرجع سابق، ص 121.

[3] بن شهرة، سعيدي.، قمان، عمر. (2020). المعالجة الجبائية لأسعار التحويل– دراسة تحليلية مقارنة بين النظام الضريبي الأمريكي والنظام الضريبي الجزائري–، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 05، ع 02، ص 62.

محاسبة تحليلية وتقديمها للإدارة الجبائية عند كل طلب يتقدم به أعوان التحقيق عند قيامهم بالتحقيقات وفق التشريع الضريبي الساري المفعول.[1]

ويقصد بالمحاسبة التحليلية تلك التي تهدف إلى تحديد تكلفة الوحدة المنتجة من أجل اتخاذ قرارات التسعير والتقييم حيث يتم استخدامها في معظم الأنشطة سواء كانت إنتاجية، تجارية زراعية وحتى الخدمات.[2]

– **تقديم وثائق تبرر أسعار التحويل:** يتوجب على المؤسسات التي تشكل التجمعات والمذكورة في المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية، أن تضع تحت تصرف الإدارة الجبائية وثائق تسمح بتبرير سياسة أسعار التحويل المعمول بها في إطار مختلف عملياتها المحققة مع الشركات المرتبطة بها، كما تجدر الإشارة أنه في حالة فتح تحقيق يتوجب على هذه المؤسسات وضع وثائق تكميلية زيادة عن الوثائق الأصلية تحت تصرف أعوان الرقابة، بناء على طلب من الإدارة الجبائية، وتطبق هذه الإلزامية كذلك على تجمعات المؤسسات والمؤسسات الأجنبية التي لا تندرج ضمن اختصاص مديرية كبريات المؤسسات، وقد يترتب على عدم تقديم هذه الوثائق الثبوتية الأصلية و/أو التكميلية تطبيق الغرامات المنصوص عليها في المادة 192–3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.[3]

وفي هذا السياق قد حدد القرار الممضي في 12 أفريل سنة 2012 الوارد في الجريدة الرسمية عدد 04 المؤرخة في 20 جانفي 2013، الوثائق التي تبرر سياسة أسعار التحويل المطبقة من طرف المؤسسات المتصلة والأشخاص المعنية بتقديمها، إلا أن هذا القرار قد ألغي بموجب القرار الممضي في 17 نوفمبر 2020 والصادر في الجريدة الرسمية عدد 01 المؤرخة في 02 جانفي 2021 الذي يتضمن تحديد المؤسسات المعنية بالوثائق الأولية والتكميلية التي تبرر أسعار التحويل المطبقة من قبل المؤسسات المتصلة، وقد ألغي كذلك بموجب القرار المؤرخ في 15

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. (2023). المادة 152.

[2] سيد أحمد، السيد عامر.، الخواجة، علاء أمين. (2007). المحاسبة المالية – مبادئ وتطبيقات. ط01. دار الفجر للنشر والتوزيع: مصر، ص ص 11–12.

[3] قانون الإجراءات الجبائية. (2023). المادة 169 مكرر.

فيفري 2024 الصادر في الجريدة الرسمية العدد 21 الصادرة في 24 مارس 2024 والمتعلق بتحديد محتوى وشكل وثائق أسعار التحويل. [1]

– **اكتتاب تصريح خاص بالتحويلات:** ينبغي على المؤسسات التي ترغب في تحويل الأموال إلى الخارج اكتتاب تصريح مسبقا لدى الإدارة الجبائية المختصة إقليميا بهذه التحويلات مهما كانت طبيعتها، والتي تتم لصالح الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين غير المقيمين في الجزائر، وفي هذا السياق يتوجب عليهم تقديم شهادة تبين المعالجة الجبائية للمبالغ المراد تحويلها إلى الإدارة الجبائية في أجل أقصاه 07 أيام ابتداء من تاريخ إيداع التصريح بهدف عرضها لتدعيم ملف طلب التحويل، ولا يطبق هذا الأجل في حالة الإخلال بالالتزامات الجبائية، وفي هذه الحالة لا يمكن تسليم الشهادة من طرف الإدارة الجبائية إلا بعد تسوية الوضعية.[2]

– **فرض غرامات على الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة:** إذا تأكدت الإدارة الجبائية (مديرية كبريات المؤسسات) من وجود أرباح محولة نحو الخارج بطريقة غير مباشرة وفق ما نصت عليه المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فلا بد من تطبيق زيادة تقدر بـ 25% على تلك الأرباح المحولة بطريقة غير مباشر إلى الخارج طبقا لأحكام المادة 192–3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتجدر الإشارة أن هذه الزيادة لا تطبق على المؤسسات المحقق معها من قبل الهيئات الأخرى للإدارة الجبائية.

3. إجراءات الرقابة الجبائية على أسعار التحويل المتخذة من طرف الإدارة الجبائية الجزائرية

يتم التحقيق في أسعار التحويل المطبقة من طرف المؤسسات وفقا للإجراءات المتعارف عليها والمتبعة في إطار التحقيق في المحاسبة أو التحقيق المصوب في المحاسبة، المنصوص عليها في المواد 20، 20 مكرر، 20 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية ويقصد بعملية التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة

[1] لمزيد من التفاصيل يمكن الاطلاع على: الجريدة الرسمية عدد 04 المؤرخة في 20 جانفي 2013 و الجريدة الرسمية عدد 01 المؤرخة في 02 جانفي 2021، والجريدة الرسمية عدد 21 المؤرخة في 24 مارس 2024.

[2] عيس، سهيلة. (2021). أسعار التحويل من منظور القانون الجبائي الجزائري والاتفاقيات الجبائية الدولية. مجلة الدراسات القانونية المقارنة، المجلد 07، ع (01)، ص 2646.

بسنوات مالية مقفلة،[1] أما التحقيق المصوب في المحاسبة يقوم بإجرائه أعوان الإدارة الجبائية لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو جزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، كما يتم التحقيق كذلك عندما تشك الإدارة الجبائية في صحة المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة، بحيث تخفي هذه الأخيرة المضمون الحقيقي للعقد من خلال بنود تهدف إلى التقليل من الأعباء الضريبية.[2] وفي هذا السياق يمكن عرض إجراءات الرقابة الجبائية على أسعار التحويل وفق التشريع الضريبي الجزائري كما يلي:

- **طلب معلومات:** حسب نص المادة 20 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية يحق لعون التحقيق سواء كان تابعا لمديرية كبريات المؤسسات أو هيئات أخرى تابعة للإدارة الجبائية أثناء عملية التحقيق في المحاسبة أو التحقيق المصوب في المحاسبة، عندما تتوفر عناصر تفيد بوجود تحويلات غير مباشرة للأرباح أن يطلب من المؤسسة محل التحقيق إفادته بالمستندات التي تسمح بتبرير سياسة أسعار التحويل المتبعة من طرفها، وفي سياق إعادة النظر في العقود والصفقات التي تبرمها المؤسسات، يقع عبء الإثبات في هذه الحالة على عاتق الغدارة الجبائية وهذا بفرض تفادي كل تعسف في حق المكلف بالضريبة، وعليه يتوجب على أعوان التحقيق قبل إرسال طلب جمع المعلومات الضرورية التي تؤكد فرضية وجود تحويل غير مباشر للأرباح، التأكد من هذه المؤشرات:

- وجود روابط التبعية القانونية أو الفعلية (معطيات عمومية، هياكل تنظيمية، عقود المؤسسات، أو معلومات أخرى ذات صلة) بالإضافة إلى الحصول على معلومات عامة حول النظام الجبائي للمؤسسة المقيمة بالخارج؛
- ضبط الصفقات (الفرق في الثمن أو تعديلات معتبرة في الثمن أو في معدل الأتاوى، تسبيقات بدون مقابل أو مقابل زهيد تكاليف مبالغ فيها ...الخ).[3]

[1] قانون الإجراءات الجبائية. (2023). المادة 20 الفقرة 1.

[2] قانون الإجراءات الجبائية. (2023). المادة 20 مكرر الفقرة 1.

[3] بن شهرة، سعيدي.، قمان، عمر. (2020)، مرجع سابق، ص 61.

تجدر الإشارة أن التحقيق المصوب في المحاسبة يخضع لنفس هذه القواعد السالفة الذكر باستثناء النقاط المذكورة في الفقرتين 4 و 5 من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية المطبقة في التحقيق العام.[1]

– **دراسة وضعية طلب المعلومات:** يملك المكلف بالضريبة أجل 30 يوما، من أجل إرسال ملاحظاته لإدارة الضرائب أو قبولها وهذا يكون ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم.[2]

– **التحليل الوظيفي:** يسمح التحليل الوظيفي بتوضيح الدور الاقتصادي للمؤسسة محل التحقيق في المجمع التي تنتمي إليه، كما تسمح بتحديد المقابل الذي تستحقه فعلا، وتتطلب مستويات الخطر المحتملة في المجمع مستوى مالي مقابل له وهو الذي تتقاضاه المؤسسة التي تتحمل الخطر وتضمن الوظيفة، وفي هذا السياق يشكل التحليل الوظيفي شرطا مسبقا لا يمكن الاستغناء عنه من أجل القيام بتحليل أسعار التحويل، حيث يتم هذا التحليل من قبل أعوان التحقيق وفق الإجراءات التالية: [3]

- **جمع المعلومات:** يمكن للمحق جمع اكبر قدر ممكن من المعلومات والوثائق التبريرية انطلاقا من التدخل الأول بعين المكان، حيث يجب عليه طلب عقود الخدمات المبرمة ما بين المجمع على وجه الخصوص؛
- تحليل المعلومات: يساهم تحليل الوثائق القانونية كعقود الخدمات ومحاضر الجمعيات العامة، تقارير محافظي الحسابات في فهم مختلف الوظائف بالإضافة إلى المخاطر، ومن أجل الحصول على نظرة شاملة حول المجمع يجب إعادة تشكيل مخطط قانوني للمجمع ("من يملك من" ويسمى بالمحيط القانوني للتجميع) مع مخطط وظيفي (من يفعل وماذا) زيادة على ذلك يتوجب على المحقق تصفح المواقع الالكترونية للمؤسسات المحقق معها سابقا؛
- **تقدير مردودية قطاع النشاط:** من خلال تصفح الدراسات الاقتصادية التي تتضمن تحليلات لمختلف المجالات والأنشطة على غرار الصناعة، الخدمات التوزيع والمالية

[1] قانون الإجراءات الجبائية. (2023). المادة 20 مكرر الفقرة 2.

[2] قانون الإجراءات الجبائية. (2023). المادة 20 مكرر الفقرة 5.

[3] بن شهرة، سعيدي.، قمان، عمر. (2020)، مرجع سابق، ص ص 62-63.

بالإضافة إلى قراءة الصحافة الاقتصادية من أجل تكوين نظرة عامة حول مردودية القطاع؛

- **المقارنة مع المعطيات المحاسبية:** يقوم المحقق بمقارنة بيانات التحليل الوظيفي مع البيانات المحاسبية خاصة بعض البنود الموجودة في جدول حساب النتائج مثل مصاريف الإشهار، العمولات والأتاوى، اللجوء إلى المناولة من الباطن احتياجات التمويل...الخ.
- **إعداد جدول التحليل الوظيفي:** بغرض الحصول على نظرة شاملة حول المؤسسة محل التحقيق بخصوص إبرام صفقة ما يجب كتابة المعلومات المجمعة على جدول يتضمن قائمة الوظائف الممارسة والمخاطر المحتملة، كما يجب أن يتضمن هذا الجدول عددا كافيا من الأعمدة يعادل عدد المؤسسات المعنية بالصفقة المحللة، وعددا كافيا من الأسطر يوافق عدد الوظائف الممارسة والمخاطر المحتملة بغرض إبرام الصفقة المذكورة.

وفي هذا السياق تجدر الإشارة بأنه يتوجب على كل مؤسسة أن تسجل كل وظيفة تمارسها وكل خطر تتحمله بوضع علامة (×)، ويمكن إظهار أهمية هذه الوظائف والمخاطر على التوالي: تشير علامة (×) واحدة (ضعيفة) إلى أربع علامات (××××) (جد معتبرة) في خانة واحدة، كما يفضل ملء الجداول بالتعاون مع المؤسسة محل التحقيق تفاديا لأي نزاع لاحق، ويتم التركيز عند التحليل الوظيفي على النقاط التالية:

- نشاط بسيط مثل الشراء والبيع، يفترض هذا الأخير مبدئيا وجود مخاطر ووظائف محدودة وبالتالي يمكن أن يكون مقابلها المالي ضعيف، وعلى النقيض من ذلك يمكن أن يكون المقال المالي كبير إذا اتسعت مجموعة الوظائف الممارسة مثل مصاريف الإشهار التخزين، الوسائل اللوجيستية للبضائع، ضمان البضائع التي تم بيعها...الخ)؛
- نشاط البحث والتطوير، حيث يفترض هذا الأخير وجود وظيفة ذات قيمة مضافة عالية وتقابلها في نفس الوقت مخاطر كبيرة، نظر للطابع المتقلب والغير مضمون للنتائج وبالتالي فهذان العاملان يستوجبان تخصيص طابع مالي مرتفع نوعا ما.

المبحث الثالث: التسيير الجبائي للمؤسسات الأجنبية بالجزائر في ظل الاتفاقيات الجبائية

تسعى الجزائر كغيرها من الدول لاستقطاب الاستثمارات الأجنبية، ولتحقيق هذا الغرض منح المشرع الجزائري مجموعة من الامتيازات الجبائية وتوفير البيئة الملائمة للاستثمار، ولكن دائما يبقى الإشكال مطروح حول ما إذا كانت قوانين الاستثمار والتشريع الضريبي يناسب المؤسسات الأجنبية أم لا، وفي هذا السياق وضع القانون الجبائي الجزائري نظام خاص بجباية المؤسسات الأجنبية، كما عملت الدولة على إبرام العديد من الاتفاقيات الجبائية لا سيما اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي.

المطلب الأول: مفهوم المؤسسات الأجنبية بالجزائر وأنظمة الإخضاع الجبائي المرتبطة بها

1. تعريف المؤسسات الأجنبية بالجزائر

تعرف المؤسسات الأجنبية على أنها: " كيان اقتصادي ذو طبيعة صناعية أو تجارية يتم تشكيله بموجب شروط قانونية غير تلك المنصوص عليها في القانون الجزائري العام، يتم تأسيس المؤسسات الأجنبية في الجزائر إما عن طريق إنشاء مؤسسة تابعة أو من خلال فرع أو أي مؤسسة أخرى، يحدد أسلوب تدخل هذه المؤسسات في النظام الضريبي المطبق عليها".[1]

وفي السياق الجبائي يرتبط مفهوم المؤسسات الأجنبية بالجزائر والنظام النظام الجبائي المطبق عليها بناء على ديمومتها وفترة إقامتها بالجزائر، فلا يمكن أن تكون مواقع البناء على سبيل المثال منشأة دائمة وهي لم تتجاوز 12 شهرا تمارس عملها في مكان ثابت، وتجدر الإشارة أن هذه المدة يتم حسابها بداية من تاريخ ممارسة النشاط حتى الانتهاء من العمل أو تركه.[2]

وفي هذا السياق يوجد نوعان من المؤسسات الأجنبية في الجزائر، ويتم تصنيفهم بناء على معيار الإقامة إلى مؤسسات دائمة وأخرى مؤقتة، يمكن توضيحهم كما يلي:

---

[1] فنيط، بسمة. (2021). دور الاتفاقيات الجبائية الدولية في جدب الشركات الأجنبية: دراسة حالة الجزائر (دراسة تقييمية للفترة: 2002-2020). مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية. المجلد 23، ع (01)، 490.

[2] نفس المرجع.

- **المؤسسات الأجنبية ذات منشأة دائمة في الجزائر:** هي تلك المؤسسات ذات رؤوس الأموال أو مؤسسات الأشخاص الواقعة في الجزائر، والتي تمثل منشأتها بعض الدوام، وتنجز عملية بمقابل ذو طابع صناعي أو تجاري بحيث يمارس من خلالها نشاط يترتب عنه فوائد، وتتمتع هذه الأخيرة باستقلالية مالية وقانونية.[1]

- **مؤسسة أجنبية ليس لها منشأة دائمة في الجزائر:** نقصد بمؤسسة أجنبية ليس لها منشأة دائمة في الجزائر المؤسسات ذات رؤوس الأموال وكذا مؤسسات الأشخاص التي تمارس في الجزائر بشكل مؤقت نشاط يدخل في إطار العقود المبرمة مع المتعاملين الجزائريين.[2]

2. تطور المؤسسات الأجنبية بالجزائر

يعتبر النظام الجبائي من بين العوامل الهامة في استقطاب الاستثمارات الأجنبية وهذا راجع لتأثير العامل الضريبي على قرار الاستثمار، حيث يسعى صناع القرار في المؤسسات متعددة الجنسيات البحث عن الدول الأقل عبئا من ناحية الإخضاع الضريبي بغية ممارسة أنشطتها من خلال فتح استثمارات أو إنشاء فروع وغيرها، ولهذا عملت الجزائر في سياق الإصلاحات الجبائية أن تضع في يد المستثمر الأجنبي بعض الامتيازات الجبائية، بالإضافة إلى استحداث أنظمة جبائية تخص المؤسسات الأجنبية، إبرام اتفاقيات جباية دولية وغيرها من الإجراءات بغرض استقطاب الاستثمارات، وفي هذا السياق يمكن عرض تطور المؤسسات الأجنبية في الجزائر المسجلة في السجل التجاري خلال الفترة: نهاية 2012- نهاية 2021، وفق الجدول الموالي:

[1] علاش، زهية.، معزوز، نشيدة. (2021). آلية الرقابة الجبائية على المؤسسات الأجنبية في الجزائر: دراسة حالة الرقابة على شركة أجنبية بمديرية الضرائب لولاية البليدة خلال الفترة: 2015-2018. مجلة دراسات جبائية، المجلد 10، ع (02)، ص 11.

[2] https://www.mfdgi.gov.dz (Consulté le 06/05/2023- 11 h :30 m).

الجدول رقم (3-1): تطور المؤسسات الأجنبية في الجزائر المسجلة في السجل التجاري خلال الفترة: نهاية 2012- نهاية 2021

الفترة	أشخاص طبيعيون	تطور %	أشخاص معنويون	تطور %	المجموع	تطور%
إلى نهاية 2012	2109	-	7694	-	9 758	-
إلى نهاية 2013	2207	4,6	8 459	10,6	10 666	9,3
إلى نهاية 2014	2275	3,1	9 224	9	11 499	7,8
إلى نهاية 2015	2324	2,2	9 715	5,3	12 039	4,7
إلى نهاية 2016	2348	1	10 321	6,2	12 669	5,2
إلى نهاية 2017	2424	3,2	10 983	6,4	13 407	5,8
إلى نهاية 2018	2515	3,8	11 537	5,0	14 052	4,8
إلى نهاية 2019	2590	3,0	12 067	4,6	14 657	4,3
إلى نهاية 2020	2648	2,2	12 390	2,7	15 038	2,6
إلى نهاية 2021	2802	5,8	9 849	20,5-	12 651	15,9-

المصدر: وزارة التجارة وترقية الصادرات. (ماي 2022). المركز الوطني للسجل التجاري. مؤشرات وإحصائيات- إحصائيات 2021، ص83.

يتضح لنا من الجدول أعلاه أن عدد المؤسسات الأجنبية في الجزائر بغض النظر عن الأشخاص الطبيعيين، قد عرفت تطورا خلال العشر سنوات من الفترة المشار إليها، حيث انتقل العدد من 7649 مؤسسة أجنبية نهاية سنة 2012 إلى 12390 مؤسسة نهاية سنة 2020، إلا أنه سنة 2021 انخفض إجمالي المؤسسات إلى 9849 مؤسسة وقدرت نسبة الانخفاض مقارنة بسنة 2020 (-20.5%) وهذه تعتبر حالة استثنائية نظر لإجراءات الغلق والحجر التي فرضتها جائحة كورونا على المستوى الدولي ومن بينها الجزائر، وعموما يمكن القول أن المؤسسات الأجنبية بالجزائر عرفت تطورا ملحوظا، وننبه كذلك أن الشكل القانوني لهذه المؤسسات الموضحة في الجدول أعلاه (أشخاص معنويون) تشمل مؤسسات الأموال ومؤسسات الأشخاص وتشمل هذه الإحصائيات كذلك على المؤسسات التي تملك مقر دائم فقط لأنها هي وحدها ملزمة بإجراءات القيد في السجل التجاري وفق التشريع والتنظيم المعمول به، وهي تنشط في عدة قطاعات لعل أهما مؤسسات أشغال البناء في مختلف مراحله، مؤسسات الأشغال العمومية الكبرى والري والمؤسسات البترولية والشبه بترولية.

3. أنظمة الإخضاع الجبائي للمؤسسات الأجنبية بالجزائر

يختلف نظام الإخضاع الجبائي للمؤسسات الأجنبية التي تملك منشأة دائمة بالجزائر عن التي لا تملك منشأة مهنية دائمة فالأولى تخضع إلى نظام القانون العام، بينما الثانية يختلف نظام الإخضاع بالنسبة لها حسب طبيعة النشاط الممارس سواء أشغال عقارية أو تأدية الخدمات.

1.3. النظام الجبائي للمؤسسات الأجنبية التي لها منشأة مهنية دائمة بالجزائر: تخضع المؤسسات الأجنبية التي لها منشأة مهنية دائمة في الجزائر، إلى نظام القانون العام نفسها نفس المؤسسات الجزائرية (الضريبة على أرباح المؤسسات، الضريبة على الدخل الإجمالي الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة والرسم العقاري، ضرائب ورسوم أخرى).

– **الضريبة على أرباح المؤسسات (IBS):** إذا كانت المؤسسة الأجنبية لها منشأة دائمة في الجزائر وكانت "شركة أموال" فهي تخضع للضريبة على أرباح المؤسسات وفق نظام التسبيقات المؤقتة أو ما يعرف بنظام الدفع التلقائي من خلال ثلاث تسبيقات مؤقتة تسدد خلال السنة المالية نفسها ورصيد تسوية يسدد بعد قفل السنة المالية، ويتم حساب هذه التسبيقات على أساس 30% من الربح الجبائي المصرح به السنة الماضية مع العلم أن التسبيق الأول يحسب بالاعتماد على الربح الجبائي للسنة ما قبل الماضية ثم تتم عملية تسويته مع التسبيق الثاني، وفي حالة مؤسسة حديثة النشأة يحسب على أساس 05% من رأس المال،[1] ويحدد معدل الضريبة بـ 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات، ما عدا وكالات الأسفار، ومعدل 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.[2]

– **الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG):** إذا كانت المؤسسة الأجنبية تملك منشأة دائمة بالجزائر وتتمتع بالشخصية الطبيعية فهي تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي،[3] وتفرض على الدخل

---

[1] شعباني، لطفي. (2017). جباية المؤسسة – دروس وأعمال تطبيقية مصححة. ط 02. منشورات الصفحات الزرقاء: الجزائر، ص 149.

[2] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. (2023). المادة 150 الفقرة 1.

[3] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. (2023). المادة 03.

الصافي الإجمالي بمختلف أصنافه[1]، وفق نظام الضريبة التصاعدية بالشرائح أو نظام الاقتطاع من المصدر مباشرة وفق معدل الضريبة الساري المفعول.[2]

– **الرسم على القيمة المضافة (TVA):** تسدد المؤسسة الأجنبية التي تملك منشأة دائمة بالجزائر الرسم على القيمة المضافة وفق نظام التسديد التلقائي بواسطة التصريح الشهري G50، وتجدر الإشارة أن هذا الرسم يفرض على رقم الأعمال، ويتكون الحدث المنشأ له من العمليات التالية: بالنسبة للمبيعات من التسليم المادي أو القانوني للبضاعة، بالنسبة للأشغال العقارية والخدمات من القبض الكلي أو الجزئي للثمن، بالنسبة للتسليمات للذات من المنقولات المصنوعة ومن الأشغال العقارية، بالنسبة للواردات من إدخال البضاعة عند الجمارك والمدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك، بالنسبة للصادرات من المنتوجات الخاضعة للضريبة بمقتضى المادة 13 الفقرة 03 من قانون الرسم على رقم الأعمال، [3] كما يحصل الرسم على القيمة المضافة بمعدلين، يمثل 19% المعدل العادي،[4] 09% المعدل المخفض.[5]

– **الرسم على النشاط المهني (TAP):** تدفع المؤسسات الأجنبية التي تملك منشأة دائمة بالجزائر الرسم على النشاط المهني وفق نظام التسديد التلقائي كذلك بواسطة التصريح الشهري G50، وهو عبارة عن ضريبة مباشرة تفرض على رقم الأعمال يتمثل الحدث المنشئ بالنسبة للمبيعات من التسليم المادي أو القانوني للبضاعة، أما المبيعات المحققة في إطار الصفقات العمومية فيتمثل الحدث المنشئ من القبض الكلي أو الجزئي للثمن وفي غياب التحصيل يصبح الرسم واجب السداد بعد أجل سنة واحدة ابتداء من تاريخ التسليم المادي أو القانوني للبضاعة، بالنسبة للأشغال العقارية والخدمات من القبض الكلي أو الجزئي للثمن، غير أنه فيما يتعلق بالمؤسسات الأجنبية يبقى مبلغ الرسم مستحق عند نهاية الأشغال بعد الرسم المدفوع عن كل تحصيل، ويتمثل الحدث المنشئ هنا

---

[1] للإطلاع أكثر على أصناف الدخل، أنظر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. (2023). المادة 02.

[2] للإطلاع أكثر حول نظام الإخضاع سواء نظام الاقتطاع من المصدر أو نظام الضريبة التصاعدية بالشرائح وفق صنف الدخل المماثل له وطريقة حساب مبلغ الضريبة، أنظر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. (2023). المادة 104.

[3] قانون الرسم على رقم الأعمال. (2023). المادة 14.

[4] قانون الرسم على رقم الأعمال. (2023). المادة 21.

[5] قانون الرسم على رقم الأعمال. (2023). المادة 23.

من التسليم القانوني للمنشأة المنجزة، أما عمليات البيع في إطار الترقية العقارية فيتكون من التسليم المادي أو القانوني للعقار،[1] وفي هذا السياق يحدد معدل الرسم على النشاط المهني بـ 1.5% مع تطبيق التخفيضات المشار إليها في المادة 219 من CIDTA، وترفع هذه النسبة إلى 03% بالنسبة للنشاط نقل المحروقات عبر الأنابيب.[2]

- **ضرائب ورسوم أخرى:** قد تدفع المؤسسات الأجنبية حقوق ورسوم أخرى مثل الرسم العقاري حقوق الطابع الناتجة عن عمليات البيع نقدا، الرسم على التكوين المهني وغيرها.

2.3. النظام الجبائي للمؤسسات الأجنبية التي ليس لها منشأة مهنية دائمة بالجزائر: يختلف النظام الجبائي المطبق على المؤسسات الأجنبية التي ليس لها منشأة مهنية دائمة في الجزائر حسب طبيعة النشاط الممارس الذي ينقسم إلى الأشغال العقارية أو تأدية الخدمات.

- **مؤسسات أجنبية تدخل في إطار صفقة الأشغال العقارية:** تتبع المؤسسات الأجنبية التي تنجز أشغال عقارية مؤقتة في الجزائر نظام القانون العام (الضريبة على أرباح المؤسسات أو الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة والرسم العقاري)، إلا أنه وبعنوان الضريبة على أرباح المؤسسات أو الضريبة على الدخل الإجمالي، يخصص لهذه المؤسسات نظام تسبيقات مختلف عن نظام التسبيقات على الحساب المنصوص عليه في النظام العام، بحيث يحسب التسبيق بمعدل 0.5 % من المدفوعات المستلمة أو المدفوعة في العشرين (20) يوما من الشهر الموالي، ويمنح دفع التسبيق لفائدة المؤسسة الأجنبية، الحق في قرض جبائي مقتطع من الإخضاع النهائي للسنة المالية المعتبرة، وعند عدم إمكانية اقتطاعه كليا أو جزئيا من الإخضاع النهائي، يتم تأجيل القرض الجبائي من أجل اقتطاعه من الإخضاع الضريبي للسنوات الموالية. في حالة عدم الاقتطاع، ينشئ عن القرض الجبائي تعويض. وتعتبر مستحقة الدفع الضريبة المستحقة على المبالغ التي لم يتم تحصيلها بعد عند الاستلام النهائي.[3]

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. (2023). المادة 221.

[2] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. (2023). المادة 222.

[3] https://www.mfdgi.gov.dz (Consulté le 06/05/2023- 21 h :15 m).

- **المؤسسات الأجنبية التي تدخل في إطار صفقة تأدية خدمات:** تخضع هذه المؤسسات لنظام الاقتطاع من المصدر بعنوان الضريبة على أرباح المؤسسات أو الضريبة على الدخل الإجمالي كما يلي:

- **فيما يخص الضريبة على أرباح المؤسسات:** إذا كانت مؤسسات أموال فإنها تخضع لاقتطاع من المصدر بمعدل 30% ويغطي هذا الاقتطاع من المصدر الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة، كما يتم الاقتطاع من المصدر من طرف المتعاقد من المبلغ الإجمالي من رقم الأعمال المحصل عليه ينقص من: مبلغ بيع التجهيزات، عندما تكون الخدمات مصحوبة أو مسبوقة ببيع تجهيزات، شريطة أن تكون عملية البيع محررة في فاتورة منفصلة، الفوائد المدفوعة للقيام بالدفع الآجل لسعر الصفقة.
- **فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي:** إذا كانت المؤسسة شخص طبيعي أو شركة أشخاص، فإنها تخضع للاقتطاع من المصدر بمعدل 24% والذي يطبق كذلك على: المبالغ المدفوعة كمكافآت عن مختلف أنواع الخدمات المقدمة أو المستعملة في الجزائر المبالغ المدفوعة كمكافآت عن نشاط منجز في الجزائر عند ممارسة إحدى المهن غير التجارية وفقا لأحكام المادة 22 الفقرة1 من CIDTA، الإيرادات المقبوضة من قبل مخترعين إما بموجب امتياز رخصة استغلال براءاتهم وإما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه أو صيغته أو منح امتياز ذلك وفقا لأحكام المادة 22 الفقرة 2 من CIDTA، تخضع المبالغ المدفوعة في شكل أتعاب أو حقوق تأليف الفنانين الذين لديهم موطن جبائي خارج الجزائر للضريبة على الدخل الإجمالي بمعدل 15% محررة من الضريبة (المادة 34 من قانون المالية لسنة 2010)، وتجدر الإشارة بأن القاعدة التي تستعمل كأساس للضريبة على الدخل الإجمالي هي تلك المعتمدة فيما يخص الضريبة على أرباح المؤسسات.[1]

[1] https://www.mfdgi.gov.dz (Consulté le 06/05/2023- 21 h :15 m).

المطلب الثاني: النظام الجبائي للمؤسسات الأجنبية الخاص بقطاع المحروقات

1. أنواع الشراكة الجزائرية مع المؤسسات الأجنبية في قطاع المحروقات

تدخل المؤسسات الأجنبية البترولية في شراكة مع المؤسسة الوطنية سوناطراك في عدة أشكال نذكر منها:[1]

- **شركة مساهمة خاضعة للقانون الجزائري:** ويشترط في هذه الحالة أن لا تتجاوز حصة الشريك الأجنبي 49% من رأس المال على أن تتحمل المؤسسة الأجنبية جميع إخفاقات البحث والتنقيب لوحدها، أما في حالة اكتشافها لحقول جديدة فيجب أن تمنح حصة لا تقل عن 51% للمؤسسة الوطنية سوناطراك، ويلتزم كل شريك على حدا بدفع الضرائب والرسوم المستحقة على عاتقه حسب حصته في الإنتاج.

- **الشراكة وفق القاعدة 51/49:** يتطلب الأمر في هذه الحالة تأسيس شراكة ما بين سوناطراك بنسبة 51% من رأس المال مقابل 49% للمؤسسة الأجنبية، ويمكننا التميز ما بين حالتين حسب الاتفاق كما يلي: اقتسام المنتج وتوزيعه بين الشركاء في الحقل ويتوجب على كل شريك تسديد الإتاوة حسب حصته من الإنتاج، اقتسام الأرباح الصافية بعد بيع المنتج وتوزيعه بين الشركاء في الحقل وتتحمل المؤسسة تسديد الإتاوة باعتبارها شخصية معنوية.

- **عقد تقسيم الإنتاج:** تعتبر الصيغة المعتمدة بكثرة، بحيث تتمثل في القيام بإبرام عقود جزئية عند مختلف مراحل البحث والاستغلال كما يلي: عقد البحث واستغلال الاحتياطات الجديدة من المحروقات، عقد استغلال الاحتياطات المكتشفة وغير المؤكدة، عقد تطوير واستغلال الآبار غير المستغلة، عقد الزيادة في معدل الإنتاج من الآبار الموضوعة تحت الاستغلال.

2. وصف النظام الجبائي للمؤسسات الأجنبية الخاص بقطاع المحروقات

من أجل معرفة النظام الجبائي الخاص بقطاع المحروقات لا بد أن نميز بين نشاطاته فالمشرع الجزائري قسم نشاطات المحروقات إلى نشاطات المنبع ونشاطات المصب، فأما نشاطات المنبع فيقصد بها نشاطات التنقيب والبحث عن المحروقات وتقديرها وتطويرها واستغلالها، بحيث

[1] عاشوري، نعيم. (2017-2018). مرجع سابق، ص ص 166-167.

تشمل هذه الأخيرة على وجه الخصوص: الفصل، التجزئة، الضغط، التجميع، التوزيع التخزين في عين المكان، وسائل تصريف المحروقات كما أنها تشمل نشاطات تسيير هذه العمليات بالإضافة إلى التخلي عن المواقع وإعادتها على حالتها الأصلية، وفي حالة ممارسة هذه النشاطات في البحر يمكن كذلك لنشاطات المنبع أن تشمل على الدعائم العائمة، خاصة تلك المتعلقة بشحن الغاز وتخزينه وتمييعه عند الاقتضاء، وبالتالي فكل هذه النشاطات السالفة الذكر تدخل في إطار مفهوم نشاطات المنبع ويحكمها النظام الجبائي الخاص بقطاع المحروقات وفق القانون 13/19 المؤرخ في 11 ديسمبر 2019 والذي ينظم نشاطات المحروقات،[1] "وللإشارة فهذا القانون يعتبر كآخر تعديل لحد الآن للقانون رقم 86-14 ممضي في 19 غشت 1986 والذي ألغي بموجب القانون رقم 05-07 ممضي في 28 أبريل 2005 وقد عدل هذا الأخير بموجب الأمر رقم 06-10 ممضي في 29 يوليو 2006، ومرة أخرى بموجب القانون رقم 13-01 ممضي في 20 فبراير 2013، ثم بموجب قانون رقم 14-10 ممضي في 30 ديسمبر 2014، ثم بموجب قانون رقم 15-18 ممضي في 30 ديسمبر 2015 ثم القانون رقم 19-13 ممضي في 11 ديسمبر 2019."[2]

بينما نشاطات المصب فهي تنحصر على نشاطات النقل بواسطة الأنابيب والتكرير والتحويل، بما فيها صنع المزلقات وتجديد الزيوت المستعملة والتخزين والتوزيع، وتخضع هذه الأخيرة إلى النظام العام أي التشريع الجبائي الساري المفعول وفق ما نصت عليه المادة 209 من القانون رقم 13/19 السالف الذكر، وبالتالي لا يحكمها النظام الجبائي الخاص بقطاع المحروقات.[3]

وفي سياق النظام الجبائي الخاص بقطاع المحروقات والمتعلق بالمؤسسات الأجنبية بالجزائر تجدر الإشارة إلا أن الجزائر تعتبر كل من المناجم وآبار البترول والغاز (تتعلق بنشاطات

[1] المادة 02 من القانون رقم 19-13 مؤرخ في 11 ديسمبر 2019، ينظم نشاطات المحروقات، والصادر في الجريدة الرسمية عدد 79 المؤرخة في 22 ديسمبر 2019، ص 06.

[2] https://www.joradp.dz (Consulté le 12/05/2023- 19 h :00 m).

[3] المادة 02 من القانون رقم 19-13 مؤرخ في 11 ديسمبر 2019، ينظم نشاطات المحروقات، والصادر في الجريدة الرسمية عدد 79 المؤرخة في 22 ديسمبر 2019، ص 06.

المنبع) منشآت ثابتة وفقا لنموذج منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي للاتفاقيات الجبائية،[1] وقد تم توضيح هذا المفهوم على وجه الخصوص في الاتفاقيات الجبائية التي أبرمتها الجزائر مع مختلف البلدان ومن أمثلة ذلك عرفت المادة 05 من الاتفاقية المبرمة بين الجزائر وبلجيكا قصد تفادي الازدواج الضريبي وإرساء قواعد التعاون المتبادل في ميدان الضرائب على الدخل والثروة، الصادرة في الجريدة الرسمية عدد 82 المؤرخة في 11 ديسمبر 2002 على أن المنشأة الثابتة (المستقرة) تشمل وفق بنود الاتفاقية:"... منجما أو بئر بترول أو غاز أو محجرا أو أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية".[2] وبالتالي فهي تخضع للنظام الجبائي المطبق على نشاطات المنبع مثلها مثل المؤسسة الوطنية سوناطراك، أما إذا كانت تمارس نشاطات المصب فهي تخضع للنظام الجبائي العام، مثلها مثل المؤسسات الجزائرية.

3. مكونات النظام الجبائي الخاص بقطاع المحروقات: نشاطات المنبع

لم يعرف القانون الجبائي للمحروقات أي تعديل منذ صدوره عام 1986، حتى جاء القانون رقم 05-07 المؤرخ في 28 أبريل 2005 أين تم إدخال نظام جبائي للاهتلاك منفصل عن النظام المحاسبي، وإعفاء الشركاء الأجانب من الرسم على القيمة المضافة والحقوق الجمركية المستحقة على التجهيزات والخدمات التي تدخل مباشرة في عملية الإنتاج.[3]

وفي هذا الإطار يتكون النظام الجبائي المطبق على نشاطات المنبع، باستثناء نشاطات التنقيب التي تحكمها المواد من 46 إلى 52 من القانون رقم 13/19 المذكور أعلاه، من الضرائب والرسوم و الإتاوات التالية:

- **الرسم المساحي:** يتم التصريح به وتسديده سنويا طوال مدة امتياز المنبع أو عقد المحروقات ابتداء من تاريخ الدخول حيز التنفيذ، يتم دفعه من قبل المؤسسة الوطنية في حالة امتياز المنبع أو عقد تقاسم الإنتاج أو عقد خدمات ذات مخاطر، ويتم دفعه من قبل الأطراف المتعاقدة في حالة

[1] عاشوري، نعيم. (2017-2018). مرجع سابق، ص 166.
[2] للإطلاع أكثر أنظر: الجريدة الرسمية عدد 82 المؤرخة في 11 ديسمبر 2002.
[3] عاشوري، نعيم. (2017-2018). مرجع سابق، ص 167.

عقد المشاركة، وللإشارة فإنه يتم تحديد مبلغ الرسم المساحي بالدينار الجزائري للكيلومتر المربع على النحو الموضح في المادة 166 من القانون 13/19.[1]

– **إتاوة المحروقات:** تخضع كل كمية من المحروقات التي تم استخراجها من مساحة الاستغلال وعدها عند نقطة القياس بعد عملية المعالجة، لإتاوة المحروقات الشهرية.[2]

– **الضريبة على دخل المحروقات:** هي ضريبة سنوية بمعدل 50% تفرض على الدخل الذي يتم الحصول عليه من إنتاج المحروقات من مساحة الاستغلال في إطار امتياز المنبع أو عقد المحروقات المذكور في المادة 179 من القانون 13/19.[3]

– **الضريبة على الناتج:** يخضع الناتج الذي تحققه المؤسسة الوطنية في إطار امتياز المنبع أو عقد تقاسم الإنتاج أو عقد خدمات ذات مخاطر، أو الذي يحققه كل متعامل في عقد المشاركة، إلى ضريبة على الناتج بمعدل 30%.[4]

– **الضريبة على مكافأة الشريك الأجنبي:** يحدد مبلغ الضريبة على مكافأة الشريك المتعاقد الأجنبي بـ 30% من المكافأة الخام.[5]

– **الإتاوة الجزافية على الإنتاج المسبق:** يخضع الإنتاج المسبق لدفع إتاوة جزافية بمعدل 50% على أساس قيمة الإنتاج المحددة وفقا لأحكام المادة 173 من القانون 13/19.[6]

[1] المادة 165 من القانون رقم 19–13 مؤرخ في 11 ديسمبر 2019، ينظم نشاطات المحروقات، والصادر في الجريدة الرسمية عدد 79 المؤرخة في 22 ديسمبر 2019.

[2] المادة 167 من القانون رقم 19–13.

[3] المادتين 177 و 181 من القانون رقم 19–13.

[4] المادتين 188 و 191 من القانون رقم 19–13.

[5] المادة 194 من القانون رقم 19–13.

[6] المادة 198 من القانون رقم 19–13.

المطلب الثالث: الاتفاقيات الجبائية الدولية المبرمة من طرف الجزائر والتسيير الجبائي للمؤسسات الأجنبية

1. الإطار العام للاتفاقيات الجبائية وخطوات إبرامها

تعتبر الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة والاتفاقية النموذجية لمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، الاتفاقيتين النموذجيتين البارزتين على المستوى الدولي، بحيث تعتمد الأولى على الثانية، وللإشارة فإن الاتفاقية النموذجية لمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي تهتم بالبلدان المصدرة لرأس المال أكثر من المستوردة له وتعطيها أفضلية خاصة فيما يتعلق بإلغاء الازدواج الضريبي أو تخفيفه، ويكمن الفرق بين الاتفاقيتين النموذجيتين أن الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة تفرض قيود أقل على حقوق بلد المصدر فيما يخص فرض الضرائب، وبالتالي فإن بلد المصدر تتمتع بموجب هذه الاتفاقية بقدر أكبر من الحقوق في فرض الضرائب بالمقارنة مع الاتفاقية النموذجية لمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي.[1]

وفي هذا السياق يمكن تعريف الاتفاقيات الجبائية على أنها معاهدات دولية يحكمها القانون الدولي يشترط فيها أن تبرم من طرف دولتين أو أكثر، وتكون موثقة ومكتوبة،[2] وتتعلق الاتفاقيات الجبائية بالضرائب المباشرة وكذلك تنظيم الإجراءات المتعلقة بالضرائب على الدخل وأرباح المؤسسات والضرائب على الثروة، وأحيانا في مسائل ضريبة الميراث، إلا أن الاتفاقيات الجبائية لا تغطي ضرائب المبيعات أو الضرائب غير المباشرة بصفة عامة، لأن تطبيق هذه الضرائب يقتصر على الإقليم الوطني.[3] وفي هذا السياق يتم عقد الاتفاقيات الجبائية الدولية بإتباع الخطوات التالية:

– **المفاوضات:** تبدأ عملية التفاوض عادة باتصالات أولية بين الدول من أجل تبادل وجهات النظر بين الطرفين المتعاقدين وبالتالي فإن مدة المفاوضات غير ثابتة وتتغير حسب أهمية المصالح والرهانات المرتبطة بموضوع الاتفاقية، ويمكن أن تكون من بضعة أيام أو تمتد لسنوات، يتم

[1] عاشوري، نعيم. (2017–2018). مرجع سابق، ص 44.

[2] معوزو، نشيدة. (2014–2015). تحديات الجباية الدولية في ظل العولمة دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية تخصص نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، ص 67.

[3] فنيط، بسمة. (2021). مرجع سابق، ص 488.

إجراءها من قبل مسئولين من وزارة المالية وبالضبط مديرية التشريع الضريبي والتنظيم كما هو الحال بالنسبة للجزائر، وفي هذه المرحلة يتم تقديم مسودات النصوص من أجل المناقشة من قبل الطرفين المتعاقدين بغرض الوصول على نقطة مشتركة.[1]

– **التوقيع:** يتمثل في المصادقة على الاتفاق المبرم بين الطرفين المتفاوضين، ويقوم بهذا الإجراء السلطات المخولة لها قانونا كالسفراء، والوزير، أو كاتب الدولة ولا يعتبر هذا الإجراء إجباريا كما هو الحال بالنسبة لمرحلة التصديق.[2]

– **التصديق:** تعتبر آخر خطوة وأهمها في نفس الوقت، فبموجبها تصبح الاتفاقية الجبائية سارية المفعول، ويتم تبادل مذكرات التصديق حينها، كما يجب على كل دولة محل التعاقد أن تعلم الأخرى بأن إجراء التصديق قد انتهى، كما يتم تبادل وإيداع الوثائق وفي الأخير يتطلب ضرورة نشرها في الجريدة الرسمية ابتداء من تاريخ نهاية إجراءات التصديق.[3]

2. عرض الاتفاقيات الجبائية المبرمة من طرف الجزائر مع الدول الأجنبية

من أجل إرساء قواعد التعاون الدولي المتبادل في مجال الضرائب على الدخل والثروة ورأس المال، وبغية تفادي الازدواج الضريبي الدولي من جهة ومنع التهرب الضريبي من جهة أخرى، وتبادل المعلومات المتعلقة بالضرائب، أبرمت الجزائر اتفاقيات جبائية مع أكثر من 35 دولة موزعة على كل من إفريقيا وآسيا وأوربا وأمريكا بالإضافة إلى بلدان المغرب العربي، وذلك منذ سنة 1996 إلى غاية اليوم، فهناك من دخلت حيز التنفيذ وهناك من لم تدخل حيز التنفيذ بعد، مثل الاتفاقية المبرمة مع دولة اليمن وسوريا نتيجة الأوضاع السياسية التي تعيشها تلك الدول.

[1] فنيط، بسمة. (2021). مرجع سابق، ص 489.

[2] عاشوري، نعيم. (2017–2018). مرجع سابق، ص 50.

[3] فنيط، بسمة. (2021). مرجع سابق، ص 489.

الجدول رقم (3-2): الاتفاقيات الجبائية التي أبرمتها الجزائر مع مختلف بلدان العالم

الاتفاقيات الجبائية / الدولة	الدولة	تاريخ التنفيذ	الدولة	تاريخ التنفيذ
البلدان الأوروبية	- بريطانيا و ايرلندا؛ - ألمانيا؛ - النمسا؛ - بلجيكا؛ - بلغاريا؛ - اسبانيا؛ - فرنسا؛ - إيطاليا؛	2017-01-01 2008-12-23 2006-12-01 دخلت حيز التنفيذ 2005-04-11 2006-07-01 2002-12-01 دخلت حيز التنفيذ	- هولندا؛ - البرتغال؛ - رومانيا؛ - روسيا؛ - البوسنة؛ - سويسرا؛ - تركيا؛ - أوكرانيا.	2020-07-31 2006-05-01 1996-07-11 2008-12-18 2020-12-20 2009-02-06 دخلت حيز التنفيذ 2004-07-01
بلدان المغرب العربي	- اتحاد المغرب العربي.	دخلت حيز التنفيذ	- موريتانيا.	2016-11-04
البلدان العربية	- السعودية؛ - البحرين؛ - مصر؛ - الإمارات العربية؛ - الأردن؛ - الكويت؛ - البحرين؛	2016-03-10 2003-09-24 دخلت حيز التنفيذ 2004-06-25 2001-07-14 2016-01-18 2009-02-06	- قطر؛ - إيران؛ - لبنان؛ - سوريا؛ - سلطنة عمان؛ - اليمن.	2011-03-17 2010-03-16 2006-07-19 لم تدخل حيز التنفيذ 2004-01-01 لم تدخل حيز التنفيذ
البلدان الإفريقية	- إفريقيا الجنوبية.	2008-12-23	/	/
البلدان الآسيوية	- الصين؛ - كوريا الجنوبية؛	2007-07-27 دخلت حيز التنفيذ 2006	- اندونيسيا.	2000-11-21
بلدان أمريكا	- كندا.	دخلت حيز التنفيذ	/	/

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على https://www.mfdgi.gov.dz (تاريخ الإطلاع: 2023/05/13 الساعة: 12.00)

نلاحظ من الجدول أعلاه أن معظم الاتفاقيات الجبائية أبرمتها الجزائر مع البلدان الأوروبية والبالغ عددها 16 دولة، ثم تليها البلدان العربية المتمثلة في 13 دولة، بالإضافة إلى بلدان المغرب العربي وموريتانيا، أما البلدان الآسيوية لا سيما جنوب شرق آسيا نلاحظ وجود اتفاقية بين الجزائر

والصين باعتبارها شريك أجنبي رئيسي ورائد في العديد من القطاعات، إضافة على كوريا الجنوبية واندونيسيا، وتبقى البلدان الأمريكية سواء الشمالية أو الجنوبية التي لا توجد بينها وبين الجزائر اتفاقيات جبائية باستثناء دولة كندا.

وللإشارة فإن دخول الاتفاقية حيز التنفيذ يتوجب التصديق عليها من طرف كلا الدولتين المتعاقدتين طبقا للقوانين والتنظيمات الخاصة بهما، ويتم تبادل أدوات التصديق في أقرب الآجال وبعد تبادل أدوات التصديق تدخل الاتفاقية حيز التنفيذ الفعلي وتطبق أحكامها وبنودها عند بداية السنة المدنية التالية التي تدخل فيها الاتفاقية حيز التنفيذ أو بعدها.[1]

إن الاتفاقيات الجبائية السالفة الذكر من شأنها أن تشجع الاستثمار الأجنبي بالجزائر حيث تسعى المؤسسات الأجنبية عند قيامها بممارسات التسيير الجبائي الدولي الاستفادة من اتفاقيات منع الازدواج الضريبي بغرض تحقيق وفر ضريبي ناتج عن الإعفاءات الضريبية الممنوحة لها.

3. الامتيازات الجبائية للمؤسسات الأجنبية بالجزائر وفق الاتفاقيات الجبائية

تسعى المؤسسات الأجنبية المستثمرة في الجزائر التقليل من الأعباء الضريبة من خلال استغلال مجموعة من الخيارات التي يتيحها التشريع الجبائي الدولي (الاتفاقيات الجبائية الدولية).

1.3. تجنب الازدواج الضريبي: تستفيد المؤسسات الأجنبية بالجزائر من عدة امتيازات جبائية في حالة توفر اتفاقيات جبائية دولية بين البلدين المتعاقدين، والمنصوص عليها في القانون الجزائري كالتالي: يحظى الأشخاص الطبيعيون والمعنويون الأجانب بنفس المعاملة التي يحظى بها الجزائريون من حيث الحقوق والالتزامات فيما يخص الاستثمار، مع الأخذ بعين الاعتبار والاحتفاظ بأحكام الاتفاقيات المبرمة بين الجزائر والدول التي يكون هؤلاء الأشخاص الطبيعيون والمعنويون رعاياها.[2]

[1] تم أخد هذا المثال المتعلق "بدخول الاتفاقية حيز التنفيذ" من: المادة 28 من الاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر وحكومة الجمهورية الإسلامية الإيرانية الصادرة في الجريدة الرسمية العدد 32 المؤرخة في 27 ماي 2009، وللإشارة فهذه المادة السالفة الذكر هي مادة نموذجية وتتطبق على جميع الاتفاقيات الجبائية التي أبرمتها الجزائر.

[2] فنيط، بسمة. (2021). مرجع سابق، ص 491.

إضافة إلى ذلك تستفيد المؤسسات الأجنبية بالجزائر من الاتفاقيات الجبائية المرتبطة بتفادي ومنع الازدواج الضريبي وفي هذا الإطار اقترحت الاتفاقيات الجبائية النموذجية لمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي أربع طرق لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي والتي يمكن إيجازها فيما يلي:[1]

- **طريقة الخصم:** وفق هذه الطريقة يتم خصم مبلغ الضريبة المسدد في الدولة التي تم فيها ممارسة النشاط الاقتصادي أو تحقق فيها الدخل بصفة عامة أي دولة المصدر، وذلك من المبلغ الإجمالي للضريبة المستحقة الدفع في بلد الإقامة والمتعلق بنفس المادة الخاضعة للضريبة وللإشارة فهذه الطريقة معمول بها في الاتفاقيات الجبائية التي أبرمتها الجزائر مع مختلف البلدان السالفة الذكر.

- **طريقة الإعفاء:** في هذه الحالة تتنازل دولة ما من بين الدولتين المتعاقدتين عن حقها في فرض الضريبة على المؤسسة الأجنبية لصالح الدولة الأخرى، والتي تربطها معها علاقات وطيدة كالإقامة، وتعتبر هذه الطريقة أيضا معمول بها في الاتفاقيات الجبائية التي أبرمتها الجزائر.

- **طريقة اقتسام الإيراد أو المنتوج:** تقوم دولة واحدة فقط بفرض الضريبة على المؤسسة الأجنبية ثم تقوم هذه الأخيرة بتحويل جزء من الإيراد الناتج عن فرض الضريبة لصالح الدولة المتعاقدة الأخرى (المقاصة).

- **طريقة توزيع المادة الخاضعة للضريبة:** تفرض الدولتين المتعاقدتين الضريبة بالتناوب على المكلف حسب هذه الطريقة، وهذا وفقا لفئة الدخل المحقق بموجب اتفاقية جبائية بينهما، على سبيل المثال تختص دولة في فرض الضريبة على أرباح الأسهم، والدولة الأخرى تقوم بفرض الضريبة على الفوائد.

ويمكن أبراز الأثر الجبائي للاتفاقيات الجبائية التي تمنع الازدواج الضريبي من خلال المثال التالي: مكلف بالضريبة حقق ربحا إجماليا مقداره 100000 دج، منها 60000 دج من بلد

[1] معوزو، نشيدة. (2014-2015)، مرجع سابق، ص ص 80-81.

المصدر (تونس) التي تطبق معدل ضريبة 30% ، أما 40000 دج المتبقية يعود مصدرها إلى بلد الإقامة (الجزائر) التي تطبق معدل ضريبة 25%.[1]

الجدول رقم (3-3): الضرائب المدفوعة من طرف المكلف بالضريبة في حال وجود و غياب اتفاقية جبائية

الحالة	الضريبة المدفوعة في بلد الإقامة	الضريبة المدفوعة في بلد المصدر	المجموع
وجود اتفاقية جبائية	40000×25%= 10000	60000×30%= 18000	28000
عدم وجود اتفاقية جبائية	100000×25%= 25000	60000×30%= 18000	43000

المصدر: فنيط، بسمة. (2021). مرجع سابق، ص 492.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن المكلف بالضريبة سواء كان شخص طبيعي أو معنوي، في حالة وجود اتفاقية جبائية لمنع الازدواج الضريبي يتحمل أعباء ضريبة أقل من الحالة التي لا توجد فيها اتفاقية الجبائية، والمثال أعلاه خير دليل على ذلك، حيث نرى أن المكلف بالضريبة سدد مبلغ ضريبة إجمالي 28000 دج، نتيجة خضوع دخله المحقق في الجزائر فقط للضريبة ولم يتم الأخذ بعين الاعتبار الدخل المحقق في تونس لأنه تم فرض الضريبة عليه في تونس، وهذا بغية تفادي الازدواج الضريبي الدولي، أما في حالة عدم وجود اتفاقية جبائية بين البلدين نرى عكس ذلك، أين يتحمل المكلف بالضريبة أعباء أكثر حيث سدد هذا الأخير 43000 دج، بسبب خضوع دخله الإجمالي للضريبة في الجزائر، وللإشارة فإن هذا المثال يعكس الازدواج الضريبي القانوني.

2.3. المعالجة الجبائية لأسعار التحويل في حالة وجود اتفاقية جبائية: كما سبق و أن اشرنا بأن الاتفاقيات الجبائية التي تبرمها الجزائر مستمدة من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، وبهذا الشأن فهي تأخذ بعين الاعتبار عند فرض الضريبة على أرباح المؤسسات المتواجدة على حدودها الجغرافية مبدأ سعر المنافسة الكاملة وهذا في حالة ما إذا كان سعر التحويل المطبق من طرف هذه المؤسسات المرتبطة لا يعطي الصورة الحقيقية عن الوعاء الضريبي الخاص بها، وفي هذا السياق يمكن للإدارة الجبائية الجزائرية إجراء التسويات اللازمة

[1] فنيط، بسمة. (2021). مرجع سابق، ص 491.

التي تخص الحالات المنصوص عليها في المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المتعلقة بتحويل الأرباح بطرق احتيالية كما سلف ذكرها في المبحث الثاني، مع العلم أن الإجراءات المنصوص عليها في المادة السالفة الذكر، تتماشى مع أحكام المادة 09 من الاتفاقية الجبائية النموذجية لمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي.[1]

4. المعالجة الجبائية لمصاريف المقر وفق الاتفاقيات الجبائية (frais de siège): تعرف مصاريف المقر وفق التشريع الجزائري بأنها:" الأعباء الإدارية العامة، التي تنفقها المؤسسة الأم لتلبية احتياجات جميع المؤسسات التابعة لها و / أو المنشآت الدائمة المتواجدة في دول مختلفة" وقد تشمل بشكل رئيسي مصاريف المالية ومسك المحاسبة ومراقبة الحسابات مثل (مصاريف شبكة المحاسبة وبرمجيات المحاسبة)، ومصاريف الإدارة والتسيير مثل (الخدمات الإدارية والإدارة العامة)، بالإضافة إلى مصاريف الموارد البشرية مثل (رسوم الحضور والرواتب).

وفي هذا الإطار يرى المشرع أن مصاريف المقر هي صنف من أصناف أسعار التحويل على سبيل المثال تفرض المؤسسة الأم "أ" مصاريف المقر الرئيسي على مؤسساتها التابعتين "ب" و"ج"، الواقعتين في الخارج، ففاتورة هذه الخدمة تندرج تحت تسعير التحويل.

– **المعالجة الجبائية لمصاريف المقر:** تخضع مصاريف المقر للأغراض الضريبية، لأحكام المادة 141-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتلك الواردة في المعاهدات الضريبية الدولية:

أ. شروط خصم مصاريف المقر: فيما يخص الرسوم التي تفرضها المؤسسة الأم التي تم تأسيسها في الخارج لمؤسستها التابعة المتواجدة في الجزائر بعملة غير العملة الوطنية، يسمح بخصم ما يلي لتحديد الربح الخاضع للضريبة، وهذا باستيفاء الشروط التالية:

- **أن تكون مبررة قانونا:** وتخضع إمكانية خصم نفقات المقر لتقييم فعلي لهذه النفقات، مع ضرورة توفر جميع وسائل التبرير و على وجه الخصوص تقديم الفواتير أو أي وسيلة أخرى بدلا منها صادرة من قبل المؤسسة الأم أو المقر الرئيسي للمشروع.

[1] عاشوري، نعيم. (2017-2018). مرجع سابق، ص ص 174-175.

- **أن تكون ذات صلة بالنشاط الذي تمارسه المؤسسة:** حتى تكون قابلة للخصم لا بد أن تتعلق بالأعمال المستمرة التي تمارسها المنشأة الدائمة.
- **لا تكون مخصومة من قبل من طرف المنشأة الثابتة نفسها:** خلاف ذلك فإن العكس سيؤدي إلى خصم مزدوج للتكاليف.
- **أن تكون مخصومة في نفس السنة المالية الخاصة بها:** لا يتم تخصم مصاريف المقر من أرباح السنة المالية إلا بقدر التزاماتهم الفعلية خلال تلك السنة المالية. (المادة 1.141 الفقرة 3 من CIDTA)
- **يجب أن ترفق مع التصريح السنوي بالميزانية الجبائية:** يجب على مسيري المؤسسات الذين يدفعون مصاريف المقر أن يرفقوها بتصريح نتائجهم السنوية على متن وسيط الكتروني أو عن طرق التصريح عن بعد. (المادة 176 من CIDTA)
- **يجب أن لا يتجاوز مبلغ مصاريف المقر 01% من رقم الأعمال خارج الرسم:** يعتبر 01% من رقم الأعمال خارج الرسم الحد الأقصى التي لا يجب على المؤسسة تجاوزه وإلا تعتبر غير قابلة للخصم كل ما زاد عليه.

وفي الأخير لا بد أن ننبه أن المؤسسات الخاضعة للقانون الجزائري التي تؤسس مؤسساتها الأم في الجزائر لا تتأثر بهذه الأحكام، وبالتالي يجب على هذه الأخيرة، رهنا بالأحكام الواردة في الاتفاقيات الجبائية الدولية الموقعة من طرف الجزائر، تحميل مصاريف المقر على المنشآت بما يتناسب مع رقم الأعمال المحقق.

ب. تأثير الاتفاقيات الجبائية الدولية على مصاريف المقر: تكرس الجزائر مبدأ قابلية خصم مصاريف المقر وفق الاتفاقيات الجبائية الموقعة من طرفها، ولذلك ينبغي الإشارة إلى أحكام كل اتفاقية ولا سيما إلى البنود المتعلقة بخصمها لعلاج حالات محددة من المؤسسات غير المقيمة في البلدان التي أبرمت اتفاقيات مع الجزائر، وفي هذا السياق تجدر الإشارة إلى أن الجزائر تستخدم الاتفاقيات الجبائية النموذجية لمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي لا سيما المادة 07 للتعامل مع خصم هذه المصاريف.

وفي سياق عقوبات تجاوز حد الخصم بنسبة 1% فإن المؤسسات المعنية يتوجب عليها إعادة إدراجها في النتيجة المحاسبية عند إعداد التصريح السنوي، ويكون هذا الإجراء تلقائيا وإلا يترتب عنه الإخضاع عن طريق ورد فردي يتضمن الواجبات والحقوق المستحقة مع عقوبة التأخير.[1]

5. تحويل رؤوس الأموال إلى الخارج وفق الاتفاقيات الجبائية: تخضع حركة رأس المال على المستوى الدولي لقواعد مقيدة إلى حد ما، من ناحية تستجيب لضرورة التحكم في حجمها ومن ناحية أخرى إلى الاهتمام بتحديد مصدرها من أجل تجنب تبييضها، وكجزء من حركة رؤوس الأموال تخضع تحويلات الأموال إلى الخارج من قبل المتعاملين العاملين في الجزائر أو الذين لديهم مصالح اقتصادية لإطار تنظيمي ومراقبة الصرف التي تنفذها السلطات المصرفية، من أجل ضمان سداد ديونهم الضريبية.

- **التذكير بالأحكام المطبقة قبل 31 ديسمبر 2008:** قبل إدخال النظام الضريبي الجديد لتحويل الأموال إلى الخارج، كان التشريع السابق يطلب من البنوك التأكد من أن المؤسسات الأجنبية سددت ديونها الضريبية قبل أي تحويل للأموال إلى الخارج وكانت طلبات التحويل التي قدمتها هذه الشركات مصحوبة بشهادات تبرر الضرائب المقتطعة ودفعها صادرة عن الإدارة الضريبية.[2]

- **الأحكام المطبقة بعد 01 جانفي 2009:** أدخلت الأحكام الجديدة بموجب المادة 10 من قانون المالية لعام 2009 التزاما على الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين غير المقيمين بإبلاغ السلطات الضريبية المختصة إقليميا بأي تحويل للأموال إلى الخارج وفي هذا السياق يتم تحديد نماذج التصريح والتصديق، وكذلك إجراءات إصدار هذا الأخير بموجب قرار وزير المالية المؤرخ في 1 أكتوبر 2009 بشأن الاكتتاب في التصريح وإصدار شهادة تحويل الأموال إلى الخارج، وقد

[1] Ministère des Finances. Direction Générale des Impôts. (2010). Bulletin D'information Fiscale N°04/2010,Traitement fiscal applicable aux frais de siège. pp 02-05.

[2] Ministère des Finances. Direction Générale des Impôts. (2010). Bulletin D'information Fiscale. N°6 /DGI/DRPC/2010, Le transfert de fonds à l'étranger. p 04.

وسعت هذه الأحكام الجديدة نطاق الالتزام بالتصريح ليشمل الإيرادات الأخرى المحولة التي كانت معفاة حتى ذلك الوقت من صدور قانون المالية 2010 خاصة تلك المتعلقة بأرباح الأسهم والعائدات من بيع الممتلكات أو الأوراق المالية، والإتاوات وحقوق التأليف والنشر.

وفي نطاق الالتزام بالتصريح باستثناء المبالغ التي يدفعها المشغلون كمكافأة على واردات السلع الخاضعة لضريبة توطين البنوك، فإن تصريح تحويل الأموال يتعلق بجميع التحويلات، لأي سبب من الأسباب التي تتم إلى أشخاص طبيعيين أو اعتباريين غير مقيمين من خلال معاملة الاستيراد الخاضعة لضريبة توطين البنك، كما تجدر الإشارة أنه من الضروري فهم استيراد البضائع أو البضائع المعدة لإعادة بيعها في نفس الولاية، وبالتالي لا يطلب من التجار الذين يستوردون البضائع لغرض القيام بنشاطهم الخاص تقديم تصريح عن تحويل الأموال لدفع الفواتير الصادرة عن مورديهم المقيمين في الخارج.[1]

- **الأشخاص الخاضعون لالتزام التصريح:** يخضع ما يلي للالتزام بالتصريح عن تحويل الأموال إلى الخارج: المقاولون الجزائريون (الجهة المرخصة)، عندما يكونون أشخاصا اعتباريين أو طبيعيين ليس لديهم منشأة دائمة في الجزائر ويمارسون ذلك بموجب عقد لتقديم الخدمات أو أعمال البناء مصحوبة أو غير مصحوبة بإمدادات أو معدات؛ الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الذين يعتزمون إعادة الأموال المتأتية من الدخل من رأس المال أو عائدات التصرف أو التصفية أو الإتاوات أو الفوائد أو أرباح الأسهم.

ويمكن أن تتخذ التحويلات الخاضعة للالتزام بالتصريح شكل تحويلات الأموال إلى الخارج؛ دفع؛ سداد؛ عائدات التصرف؛ منتجات تصفية الاستثمارات؛ حصيلة التصفية؛ الإتاوات؛ الفوائد؛ الأرباح، أما شروط التصريح بتحويل الأرباح فلا بد من الاشتراك في طلب التحويل؛ تكوين الملف الذي سيتم توفيره لعملية التحويل؛ إصدار شهادة التحويل؛ [2]

[1] Ministère des Finances. Direction Générale des Impôts. (2010). Bulletin D'information Fiscale. N°6 /DGI/DRPC/2010, Le transfert de fonds à l'étranger. P 04.

[2] Idem, pp 05-06.

وتجدر الإشارة أيضا أن المادة 10 من قانون المالية لسنة 2009 تم بموجبها تحديث المادة 182 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تتضمن الأحكام المذكورة أعلاه، وتم تعديلها أيضا من خلال المادتين 23 من قانون المالية لسنة 2020 و 19 من قانون المالية 2021.[1]

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. (2023). المادة 182 مكرر 2.

الخلاصة

من خلال دراستنا لهذا الفصل تبين لنا أن التسيير الجبائي الدولي هو عملية إدارة وتسيير الأعباء الضريبية للمؤسسات التي لديها عمليات أو استثمارات في بلدان متعددة، فالهدف من التسيير الجبائي الدولي هو تقليل مقدار الضرائب المدفوعة من خلال الاستفادة من الحوافز الضريبية والقروض والمعاهدات الجبائية في مختلف البلدان، بالإضافة إلى اختلاف النظم الضريبة واستغلال الجنات الضريبة وغيرها، وهذا ينطوي على دراسة متأنية للقوانين واللوائح الضريبية عبر الحدود ومتطلبات الامتثال، فضلا عن فهم عميق للعمليات التجارية في كل بلد لضمان امتثال استراتيجيات التسيير الجبائي للقوانين المحلية وتجنبا للمخاطر الجبائية.

قد يتضمن التسيير الجبائي الدولي أيضا استخدام الهياكل التنظيمية المؤسسات ذات المزايا الضريبية، واستراتيجيات تحويل الأرباح، وأسعار التحويل التي تعتبر من القضايا الضريبية الهامة على الصعيد الدولي ومحل دراسة واهتمام من قبل التشريعات الجبائية سواء المحلية أو حتى القانون الدولي.

وفي الأخير تم التطرق إلى التسيير الجبائي للمؤسسات الأجنبية في الجزائر من خلال محاولة توضيح مفهوم المؤسسات الأجنبية بالجزائر الذي قسمها التشريع الضريبي إلى مؤسسات مستقرة تملك منشأة دائمة وأخرى غير مستقرة أي لا تملك منشأ دائمة، وفي هذا السياق أخض القانون الجبائي نظام خاص بكل نوع، فالأولى تخضع للنظام العام بينما الثانية تخضع للنظام الخاص، وللإشارة أنه قد تبين لنا تطور ملحوظ في عدد المؤسسات الأجنبية بالجزائر خلال العشرية الماضية، ولهذا فدراسة الاتفاقيات الجبائية التي أبرمتها الجزائر مع العديد من البلدان ومنها في طور التصديق أمر بالغ الأهمية لما توفره من حل لأكبر لمشاكل التسيير الجبائي الدولي التي قد تتعرض له المؤسسات الأجنبية والمتمثل في الازدواج الضريبي الدولي، وتوصلنا أيضا أن أغلب بنود الاتفاقيات الجبائية التي أبرمتها الجزائر مأخوذة من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، وهذا يدل على مدى حرص الجزائر واحترامها للقانون الدولي في المجال الضريبي.

الفصل الرابع:

دراسة مقارنة لواقع التسيير الجبائي بين عينة من المؤسسات الاقتصادية الأجنبية بالجزائر والجزائرية خلال الفترة: 2006-2021

تمهيد

بعد دراستنا للجانب النظري بمختلف فصوله ومحاوره، سنتطرق من خلال هذا الفصل لدراسة مقارنة بين المؤسسات الأجنبية بالجزائر (متعددة الجنسيات) والمؤسسات الجزائرية (المحلية) حول واقع ممارسات التسيير الجبائي في ظل التشريع الجبائي الجزائري ووفق ما تقتضيه الاتفاقيات الجبائية الدولية المبرمة من طرف الجزائر.

وبغية تحقيق غرض الدراسة والإجابة عن الإشكالية المطروحة، تم حصر حدود الدراسة بشكل رئيسي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات، واختيار توليفة من المؤسسات الجزائرية والأجنبية التابعة لاختصاصها بناء على مجموعة من المعايير التي من شأنها جعل نتائج الدراسة قابلة للمقارنة.

وبالتالي سنعالج من خلال هذا الفصل الاستراتيجيات المنتهجة من قبل المؤسسات محل الدراسة من أجل تخفيض العبء الضريبي، كما نحاول تشخيص وتقييم المخاطر الجبائية لهذه المؤسسات، خلال الفترة: 2006-2021، من خلال ثلاث مباحث:

المبحث الأول: التعريف بمديرية كبريات المؤسسات، والخصائص المالية للمؤسسات المشكلة لعينة الدراسة؛

المبحث الثاني: تحليل سلوك وممارسات التسيير الجبائي للمؤسسات الأجنبية بين تخفيض العبء الضريبي وتجنب المخاطر الجبائية؛

المبحث الثالث: تحليل سلوك وممارسات التسيير الجبائي للمؤسسات الجزائرية بين تخفيض العبء الضريبي وتجنب المخاطر الجبائية.

المبحث الأول: التعريف بمديرية كبريات المؤسسات، والخصائص المالية للمؤسسات المشكلة لعينة الدراسة

في إطار إصلاح النظام الجبائي الجزائري الذي بدأ مطلع التسعينات، كان لا بد أن يتبعه إصلاح لا سيما في شقه المرتبط بالهياكل الإدارية، ولهذا تم استحداث هيكل مديرية كبريات المؤسسات، لتكون بذلك المرحلة الإصلاحية الأولى الهادفة لتقريب الإدارة الجبائية من كبريات المؤسسات، حيث تسمح هذه الأخيرة بتسيير الملفات الجبائية المعقدة في مكان واحد ومن قبل إطارات وأعوان أكفاء، سيخدم بصفة أفضل المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصها هذا من جهة ومن جهة أخرى يساهم في تحسين كفاءات أعوان الإدارة الجبائية بهدف تقديم أفضل للخدمات سواء للمكلفين أو فيما يتعلق بحماية حقوق الخزينة العمومية من خلال تحصيل الإيرادات.

المطلب الأول: لمحة عامة عن مديرية كبريات المؤسسات

1. نشأة مديرية كبريات المؤسسات

تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28 سبتمبر 2002 والصادر في الجريدة الرسمية عدد 64 المؤرخة في 29 سبتمبر 2002 والمعدل والمتمم بموجب المرسوم التنفيذي رقم 05-494 المؤرخ في 26 ديسمبر 2005 والصادر في الجريدة الرسمية العدد 84 المؤرخة في 29 ديسمبر 2005، وتجدر الإشارة بأن هذا التعديل مس على وجه الخصوص المادة 04 مكرر فقط التي تتضمن المديريات الفرعية لمديرية كبريات المؤسسات والمحددة بخمس مديريات فرعية.[1]

وفي هذا الإطار وصفت المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 السالف الذكر مديرية كبريات المؤسسات بأنها إحدى المصالح الخارجية للإدارة الجبائية،[2] تكلف بمهام الوعاء

[1] https://www.joradp.dz/HAR/Index.htm (consulté le 18/05/2023 - 22 :15 h)

[2] المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28 سبتمبر 2002، الصادر في الجريدة الرسمية عدد 64 المؤرخة في 29 سبتمبر 2002، ص 13.

والتحصيل والرقابة والمنازعات الجبائية التي تقع على عاتق الأشخاص المعنويين والمجمعات المشكلة سواء فعليا أو بقوة القانون، أو المؤسسات مهما كان شكلها القانوني أو المحل الرئيسي لها أو مديريتها الفرعية أو مقرها الاجتماعي، شريطة أن تكون هذه الأطراف تابعة لها وتقع تحت مجال اختصاصها وفق ما يقتضيه التشريع الجبائي.[1]

2. المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات: تختص مديرية كبريات المؤسسات بجباية المكلفين بالضريبة التابعين لها والمتمثلين فيما يلي:[2]

– المؤسسات أو المجمعات التي تنشط في قطاع المحروقات وتخضع للتشريع المتعلق بالمحروقات، المعدل والمتمم؛

– المؤسسات الأجنبية بالجزائر بصفة مؤقتة في إطار تعاقدي والتي تخضع للنظام الحقيقي عندما يساوي أو يفوق مبلغ العقد أو العقود مبلغا يحدد بموجب قرار من وزير المالية؛

– مؤسسات الأموال و بالإضافة إلى مؤسسات الأشخاص الذين اختاروا الخضوع للنظام الجبائي لمؤسسات الأموال كما هو منصوص عليه في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، التي يساوي مبلغ رقم أعمالها أو يفوق مبلغا يحدد بموجب قرار من وزير المالية؛

– المجمعات عندما يساوي رقم أعمالها السنوي لإحدى المؤسسات الأعضاء أو يفوق مبلغا يحدد بموجب قرار من وزير المالية.

3. مهام مديرية كبريات المؤسسات

تتولى مديرية كبريات المؤسسات المهام الرئيسية التالية: مسك وتسيير الملف الجبائي للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها؛ إصدار الجداول وقوائم التحصيل وشهادات الإلغاء

[1] المادة 03 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28 سبتمبر 2002، الصادر في الجريدة الرسمية عدد 64 المؤرخة في 29 سبتمبر 2002، ص 13.

[2] قانون الإجراءات الجبائية. (2023). المادة 160.

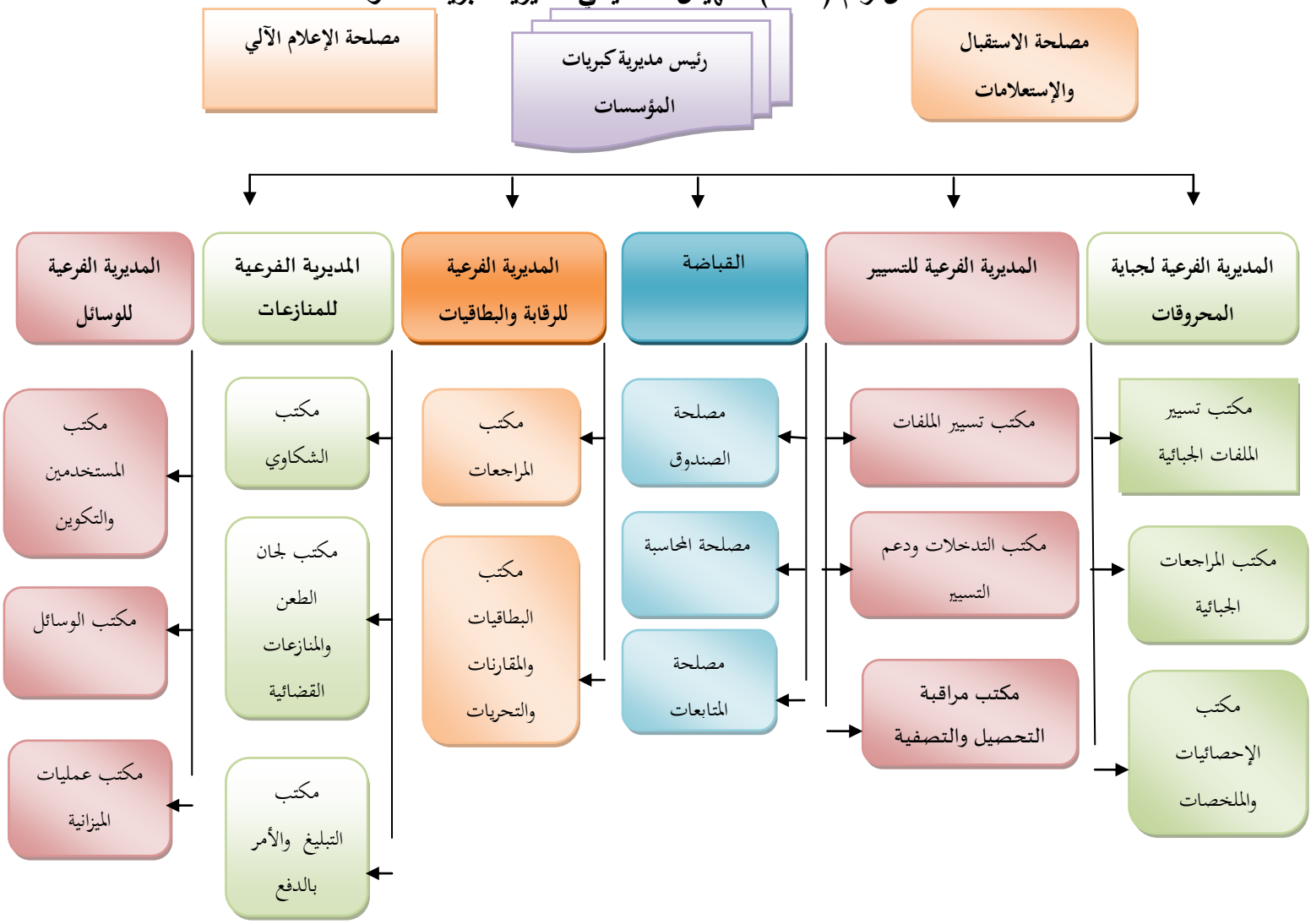
أو التخفيض، كما تقوم بتنفيذ عمليات التسجيل والطابع ومعاينتها والمصادقة عليها؛ مراقبة الملفات حسب كل وثيقة؛ مكلفة بمعالجة ملفات تعويض قروض الرسوم؛ معالجة الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى؛ معالجة مراقبة حساب التسيير مراقبة مسبقة وتصفيه؛ التموين بالطوابع ومسك محاسبتها؛ البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات الجبائية؛ إعداد و إنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقييم نتائجها؛ دراسة التظلمات ومعالجتها؛ متابعة المنازعات الإدارية والقضائية؛ معالجة طلبات التخفيض الإداري؛ إعداد الإجراءات المتعلقة بالاعتماد والتصفية، والأمر بصرف نفقات التسيير والتجهيز مهما كانت طبيعتها وتسهر على تنفيذها وتحيينها؛ ضمان تسيير المستخدمين وتقيّيم الاحتياجات من الوسائل المادية والبشرية والتقنية وتعد التقديرات لميزانية المطابقة بشأن ذلك؛ توظيف وتعيين المستخدمين؛ ضمان مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة؛ نشر المعلومات والآراء اتجاه المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات، مع تذكيرهم بحقوقهم وواجباتهم في مجال الضرائب؛ التعاون والتنسيق مع الهيكل المركزي المكلف بالإعلام في مجال استراتيجية الاتصال والاستقبال والإعلام وكذا تنفيذها.[1]

[1] https://mfdgi.gov.dz (consulté le 15/05/2023 – 16 :45 h)

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات

1. عرض الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات

الشكل رقم (4-1): الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على: https://mfdgi.gov.dz

2. شرح الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات: تتكون مديرية كبريات المؤسسات من (05) مديريات فرعية و قباضة و مصلحتين، وفيما يلي سنوجز أهم الأعمال التي تكلف بها كل مديرية ومصلحة بتسييرها:[1]

1.2 المديرية الفرعية لجباية المحروقات: تكلف المديرية الفرعية لجباية المحروقات بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات العاملة في القطاعين البترولي وشبه البترولي وكذا المؤسسات الأجنبية غير المقيمة والخاضعة للقانون الجزائري، بالإضافة إلى إعداد برامج مراجعة هذه الملفات وتنفيذها، وإعداد التشخيصات الدورية والتحاليل والإحصائيات و تحضير مخططات العمل، كما تتولى هذه المديرية كذلك تسيير كل من:

أ) **مكتب تسيير الملفات الجبائية:** ويكلف هذا الأخير بضمان التكفل بالتصريحات الجبائية الشهرية والسنوية ومراقبتها وضمان فحص ومعالجة طلبات الشراء بالإعفاء والامتيازات الجبائية، وطلبات استرجاع الرسم على القيمة المضافة وكذا كل الإجراءات الأخرى المتعلقة بتسيير الملفات الجبائية، وتجدر الإشارة أن هذا المكتب يضم مصلحتين هما: مصلحة المؤسسات البترولية، ومصلحة المؤسسات شبه البترولية.

ب) **مكتب المراجعات الجبائية:** ويكلف بإعداد و تنفيذ برامج مراجعة المؤسسات البترولية وشبه البترولية والمؤسسات غير المقيمة، إنجاز كل تحرٍ أو بحث يخص المؤسسات البترولية وشبه البترولية والمؤسسات غير المقيمة، ويضم هذا المكتب مصلحتين هما: مصلحة مراجعة المؤسسات البترولية، مصلحة مراجعة المؤسسات شبه البترولية.

ج) **مكتب الإحصائيات والملخصات:** يكلف بإعداد الإحصائيات الدورية ووضعيات التلخيص و دمج الملفات وكذا تجديد قاعدة المعطيات، تنسيق ومتابعة الشركات التابعة لقطاع المحروقات مع المصالح المختصة للوزارة المكلفة بالطاقة والمناجم، ويضم هذا المكتب مصلحتين هما: مصلحة الإنتاجيات الدورية ومصلحة التحليل.

[1] https://mfdgi.gov.dz (consulté le 15/05/2023 – 15 :00 h)

2.2 المديرية الفرعية للتسيير: تتولى هذه المديرية تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للقانون العام وكذا المؤسسات غير المقيمة، بالإضافة إلى مهام الوعاء و متابعة تحصيل الضرائب والحقوق والرسوم ومعالجة ملفات استرجاع الرسم على القيمة المضافة،[1] وتعمل على تسيير وإدارة:

أ) مكتب تسيير الملفات: يقوم هذا الأخير باستلام التصريحات واستغلالها وكذا مراقبة الملفات على أساس المستندات، إدارة ومتابعة النظم الجبائية الخاصة والامتيازات، التكفل بالتحقيق الأولي في المنازعات، وتجدر الإشارة أن هذا المكتب يضم أربع (04) مصالح هي: مصلحة قطاع الصناعات؛ مصلحة قطاع البناء والأشغال العمومية؛ مصلحة قطاع التجارة؛ مصلحة قطاع تأدية الخدمات.

ب) مكتب التدخلات ودعم التسيير: تتولى متابعة التكفل بمقارنة المستندات، معالجة طلبات استرجاع الرسم على القيمة المضافة، كذلك القيام بالتدخلات المنتظمة والمستمرة والمعاينات في عين المكان، وتجدر الإشارة أن هذا المكتب يضم مصلحتين (02) هما: مصلحة متابعة الامتيازات الجبائية واسترجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة؛ مصلحة المعاينات ومتابعة المعلومة الجبائية.

ج) مكتب مراقبة التحصيل والتصفية: تكلف بضمان تقييم عمل التحصيل ومتابعته دوريا وإحصائيا، ضمان متابعة وتطهير قيود القباضة والتصفية المحاسبية لها وكذا عقد إجراءات القيد على الحساب، ويضم هذا المكتب مصلحتين (02) هما: مصلحة تصفية الحسابات؛ مصلحة الإحصائيات والتقديرات.

3.2 . المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات: تكلف بتنفيذ برامج مراجعة المحاسبة ومتابعتها، بالإضافة إلى اقتراح التسجيل في البرامج السنوية للمراقبة، والبحث عن المعلومة الجبائية واستغلالها مع إنجاز التحقيقات والتحريات، حيث تعمل هذه الأخيرة على تسيير المكاتب التالية:

أ) مكتب المراجعات: يتولى إعداد مشروع برنامج المراجعة و متابعة تنفيذه، السهر على احترام قواعد المراقبة وإجراءاتها، تجدر الإشارة أن هذا المكتب يضم مصلحتين (02) تعملان في شكل فرق: مصلحة مراقبة مؤسسات قطاع الصناعة والبناء والأشغال العمومية ؛ مصلحة مراقبة مؤسسات قطاع التجارة وتأدية الخدمات.

[1] تم إجراء تربصنا على مستوى المديرية الفرعية لجباية المحروقات.

ب) مكتب البطاقيات والمقارنات والتحريات: يختص هذا المكتب في تشكيل مختلف البطاقيات الممسوكة وتسييرها، تنفيذ إجراءات التحقيقات والتحريات والبحث عن المعلومة الجبائية واستغلالها، المساعدة في مراجعات المحاسبة، حيث يضم هذا المكتب ثلاث مصالح (03) تعمل في شكل فرق وهي: مصلحة البطاقيات والمقارنات؛ مصلحة الأبحاث والتحريات؛ مصلحة المساعدة ودعم المراقبة.

4.2 المديرية الفرعية للمنازعات: وتكلف بفحص الشكاوي والطعون الخاضعة لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات ودراستها، كما تقوم بتحضير الملفات النزاعية المتعلقة بالقضايا المقدمة للسلطات القضائية المختصة مع فحص هذه الملفات ومتابعتها، تبليغ القرارات والأمر بصرفها، كما تعمل هذه المديرية على تسيير المكاتب التالية:

أ) مكتب الشكاوى: يقوم بمعالجة الشكاوى التي تقدمها المؤسسات والمتعلقة بالوعاء والمراقبة والتحصيل، كما يضم هذا المكتب مصلحتين (02) هما: مصلحة منازعات الوعاء والتحصيل؛ مصلحة منازعات مراجعات المحاسبة.

ب) مكتب لجان الطعن والمنازعات القضائية: ويكلف بالتكفل بطلبات المكلفين بالضريبة المقدمة للجان الطعن المركزية، التكفل بطلبات القبول كعديمة القيمة لمبلغ الضرائب والرسوم التي يرى أنه يستحيل تحصيلها وتلك التي ينبغي قبول إعفاء المسؤولية عنها أو في إرجاء الدفع، متابعة المنازعات أمام الجهات القضائية الإدارية والجزائية، ويضم هذا المكتب مصلحتين (02) هما: مصلحة لجان الطعن؛ مصلحة المنازعات القضائية.

ج) مكتب التبليغ والأمر بالدفع: ويكلف بإعداد وإرسال الإشعارات وهذا من أجل تبليغ القرارات المتخذة في حال الطعن النزاعي أو الإعفائي والقيام بإجراءات الأمر بالدفع لأحكام القرارات القضائية المتخذة وإعداد الإحصائيات عن كل ذلك، يضم هذا المكتب مصلحتين (02) هما: مصلحة التبليغات؛ مصلحة الأمر بالدفع و الإحصائيات.

5.2 المديرية الفرعية للوسائل: تكلف بضمان تسيير المسارات المهنية للمستخدمين والمبادرة بالأعمال التكوينية، ضمان إعداد الميزانية السنوية و الحساب الإداري ومسك الجرد والأمر بدفع التخفيضات، السهر على متابعة وتنسيق جهاز تقييم الأداء في إطار مؤشرات التسيير، تتكون هذه المديرية الفرعية من ثلاثة (03) مكاتب هما:

أ) **مكتب المستخدمين والتكوين:** يكلف بإعداد مخطط تسيير الموارد البشرية ومتابعة تنفيذه، إعداد مخططات التكوين بالاتصال مع مخطط التكوين السنوي ومتعدد السنوات للمديرية العامة للضرائب كما يضم هذا المكتب مصلحتين (02) هما: مصلحة المستخدمين؛ مصلحة التكوين.

ب) **مكتب الوسائل:** يقوم بتسيير الوسائل المادية لضرورية لعمل المصالح، التكفل بالجوانب المتعلقة بالأمن والنظافة، القيام بتنظيم وتموين وتسيير مخزن المطبوعات والأرشيف، يتكون هذا المكتب من مصلحتين (02) هما: مصلحة الصفقات والصيانة؛ مصلحة متابعة المطبوعات والأرشيف.

ج) **مكتب عمليات الميزانية:** يتولى الأمر بدفع الأجور والمنح والتعويضات وكذا نفقات التسيير الأمر بدفع التخفيضات الإعداد السنوي للحساب الإداري، كما يضم هذا المكتب مصلحتين (02) هما: مصلحة نفقات التسيير ؛ مصلحة المحاسبة.

6.2 قباضة الضرائب: يتكلف بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان المدفوعات العفوية المنجزة أو الجداول العامة أو الفردية المتخذة ضدهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل، تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساري العمل بهما والمتعلقة بالتحصيل الإجباري للضريبة، مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العمومية وتقديم حسابات التسيير المعدة لمجلس المحاسبة، وتجدر الإشارة بأن قباضة الضرائب تضم ثلاثة (03) مصالح هي: مصلحة الصندوق؛ مصلحة المحاسبة؛ مصلحة المتابعات.

7.2 مصلحة الاستقبال وإعلام المكلفين بالضريبة: تقوم بتنظيم واستقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم، نشر المعلومات لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات من أجل تذكيرهم بحقوقهم وواجباتهم الجبائية، التكفل بحاجيات مديرية كبريات المؤسسات فيما يخص الوثائق الجبائية.

8.2 مصلحة الإعلام الآلي: تسهر على ضمان استغلال التطبيقات وتأمينها، ضمان تسيير تراخيص الدخول، ضمان تحديث الملفات التقنية للتجهيزات المعلوماتية والتطبيقات المستعملة.

المطلب الثالث: خلفية عامة عن المؤسسات عينة الدراسة وأهم خصائصها المالية

1. المؤسسات الأجنبية بالجزائر: قمنا من خلال هذه الدراسة باختيار مؤسستين أجنبيتين كدراسة حالة، وتم ذلك بناء على عدة اعتبارات، لعل أهمها الشكل القانوني والنظام الجبائي المطبق، وفي هذا السياق تم اختيار مؤسسة هنكل الجزائر كمؤسسة أجنبية تملك منشأة مهنية دائمة بالجزائر، في المقابل تم اختيار كذلك مؤسسة Kur inssat A.S كمنشأة مستقرة لا تملك منشأة مهنية دائمة بالجزائر.

1.1. التعريف بمؤسسة هنكل الجزائر Henkel Algérie وأهم خصائصها المالية: (مؤسسة أجنبية مقيمة في الجزائر بصفة دائمة)

أ- **على الصعيد الدولي:** هنكل هي مؤسسة متعددة الجنسيات تأسست سنة 1876 في ألمانيا ومقرها دوسلدورف، وتستند إلى أكثر من 145 عاما من النجاح، تعتبر مؤسسة رائدة في مجال الاستدامة، تحتل هنكل مناصب رائدة في مختلف التصنيفات والمؤشرات الدولية، وذلك بفضل علاماتها التجارية القوية وابتكاراتها وتقنياتها وتوظف هنكل أكثر من 53000 موظف في جميع أنحاء العالم، يعمل حوالي 85% منهم خارج ألمانيا، تتمتع بحضور عالمي مع محفظة أعمال متنوعة ومتوازنة.

في عام 2022، حققت هنكل مبيعات بقيمة 22 مليار يورو وأرباحا تشغيلية بقيمة 2.3 مليار يورو (بعد تعديل الإيرادات والنفقات لمرة واحدة بالإضافة إلى نفقات إعادة الهيكلة).

- **الثقافة المؤسسية:** يسعى فريق هنكل المتنوع الذي يضم أكثر من 53000 عامل في كل أنحاء العالم، لإثراء المجتمع وتطويره يوميا من خلال المنتجات والخدمات والحلول التي تقدمها كما يتمثل هدفها في ترسيخ الابتكار والمسؤولية والاستدامة نحو المستقبل.

- **التنوع والشمولية:** تدعم هنكل التنوع والشمولية حيث تشكل الخلفيات المتنوعة للموظفين وخبراتهم ومهاراتهم ومعرفتهم وإبداعهم وتقديرهم للاختلافات الفردية كأساس للتنافسية، وكمؤسسة ذات نشاطات تمتد في كل أنحاء العالم، يعمل لدى هنكل أشخاص من 120 جنسية في ما يقارب 80 دولة، يعمل حوالي 85 بالمائة من موظفيها خارج ألمانيا، وأكثر من نصفهم في الأسواق الناشئة، تؤمن المؤسسة بتبني ثقافة التنوع و الشمولية التي تحفز و تنتج الإبداعات و الابتكارات

أما نجاحها فيقوم على فريق عالمي قوي وتنوع العمل مما يميزها عن منافسيها ويمكنها من تحقيق الصدارة، تؤمن بأن التنوع والشمولية في الثقافة المؤسسية عنصران أساسيان لدعم الإبداع والابتكار والاختراع.

- **إطار عمل استراتيجي:** تقوم هنكل بتشكيل مستقبلها مسترشدين بإطار عمل استراتيجي طويل المدى يعتمد على هدفها ورؤيتها ومهمتها وقيمها، سيساعدها هذا الإطار على الفوز بعشرين سنة لهنكل مع تركيز واضح على النمو الهادف، وهذا يعني خلق قيمة فائقة للعملاء والمستهلكين للنمو في أسواقها ، وتعزيز ريادتها في الاستدامة وتمكين موظفيها من النمو، مهنيا وشخصيا وتتمثل العناصر الرئيسية لإطار عملها الاستراتيجي في تسيير محفظة مالية مربحة وحافة تنافسية في مجالات الابتكار والاستدامة والمجال الرقمي، وأنظمة التشغيل الجاهزة للمستقبل، مدعومة بأساس قوي بالثقافة التعاونية والمفوضين.

ب- على الصعيد المحلي: Henkel في الجزائر: تأسست هنكل في الجزائر منذ عام 2000 من خلال مشروع مشترك مع الشركة الوطنية للمنظفات ENAD، وهي مؤسسة ذات أسهم، تعمل عن طريق مكتب رئيسي يقع في العاصمة الجزائر (القطعة رقم 779، عقار محمد الزاوي، الرياح الكبرى – القسم رقم دالي إبراهيم، الجزائر العاصمة 16302) ووحدتين إنتاجيتين واقعتان في المنطقة الصناعية لرغاية (موقع الإنتاج الرغاية رقم 1 BP- المنطقة الصناعية الرغاية طريق ج- 16112) وشلغوم العيد (موقع الإنتاج- شلغوم العيد المنطقة الصناعية 9 شلغوم العيد، ميلة) بالإضافة إلى مكتبين إقليميين في قسنطينة ووهران، وعلاوة على ذلك تم الحيازة على 60% من أسهم المؤسسة في مشروع مشترك من قبل هنكل مقابل 40 % فقط لـ ENAD، في 29 ماي 2002 أصبحت وحدة شلغوم العيد ملكا لهنكل الجزائر من خلال اتفاق الاستعانة بمصادر خارجية، ومند سنة 2004 قامت هنكل فرنسا بالاستحواذ على معظم الأسهم بنسبة 97.7 %، أما البقية فهي لأشخاص طبيعيون.

حاليا هنكل الجزائر هي مؤسسة تابعة للمؤسسة متعددة الجنسيات هنكل فرنسا، تنشط في مجال المنظفات ومنتجات التنظيف وكذلك تقنيات المواد اللاصقة، كما تحتل مناصب رائدة في هذه الفئات مع مجموعة من العلامات التجارية القوية مثل إيزيس، بريف، لوشا، بريل إيزيس أو باتكس و تانجت، وهي موجودة في السوق الجزائرية في الصناعات التالية :

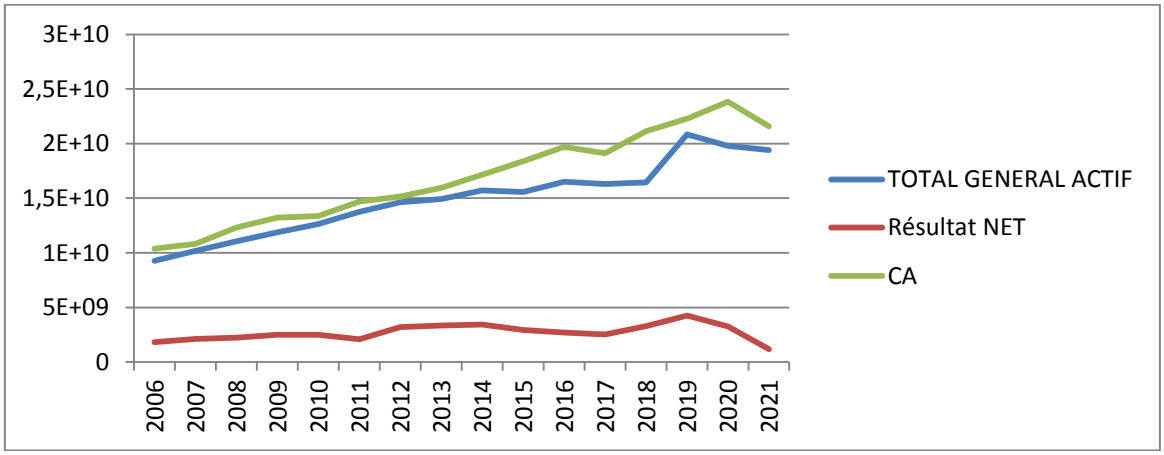
- الغسيل و العناية المنزلية المنتجات مع العلامات التجارية Isis, Bref, Pril, Le Chat؛

- المواد اللاصقة مع العلامات التجارية Pattex, Liofol, Tangit, Teroson؛

- مبيدات حشرية أطلقت حديثا العلامة التجارية Combat.[1]

ج- أهم الخصائص المالية لمؤسسة هنكل الجزائر: يوضح الشكل الموالي أهم الخصائص المالية لمؤسسة هنكل الجزائر:

الشكل رقم (4-2): أهم الخصائص المالية لمؤسسة هنكل الجزائر



المصدر: القوائم المالية لمؤسسة هنكل الجزائر

نلاحظ من الشكل (4-2) تطور ملحوظ ونمو في أهم المؤشرات المالية للمؤسسة هنكل الجزائر فقد أخذ كل من إجمالي أصول المؤسسة ورقم أعمالها اتجاه عام متزايد طيلة فترة الدراسة وهو مؤشر يعكس نمو المؤسسة وتطورها، ومدى اهتمامها باستراتيجية توسيع استثماراتها، كما نلاحظ استقرار نسبي في النتيجة المالية الصافية منذ سنة 2006 إلى غاية سنة 2019 باستثناء سنتي 2020 و 2021 حيث تأثرت هذه الأخيرة بجائحة كورونا، ومع ذلك حققت أرباح مالية صافية طيلة فترة الدراسة وهذا أمر جيد.

2.1. التعريف بمؤسسة Kur inssat A.S: (منشأة مستقرة établissement stable)

هي مؤسسة ذات أسهم مقيدة في السجل التجاري رقم 51657 بغرفة التجارة أنقرة بتركيا وبالتالي فهي من جنسية تركية يقع مقرها الرئيسي بأنقرة وبالضبط بـ: (OGUZLAR

[1] https://www.henkel-algerie.com (consulté le 22/07/2023 - 23 :00 h)

MAHALLESİ 1391.SOKAK N: 5 BALGAT 06520 ANKARA) أما بالنسبة لمقرها في الجزائر فيقع في حي عمارة بلدية الشراقة الجزائر العاصمة، تمتلك عدة فروع عبر العالم وتجدر الإشارة بأنها مؤسسة غير مقيمة في الجزائر بصفة دائمة (établissement stable) يتمثل نشاطها في البناء والأشغال العمومية عن طريق عقود الأشغال العقارية و من أهم مشاريعها ومنها من هي في طور الإنجاز ما يلي:

- مشروع 4000 وحدة سكنية OPGI المدينة الجديدة قسنطينة؛
- مشروع 2300 وحدة سكنية OPGI الخروب قسنطينة؛
- مشروع 2150 وحدة سكنية AADL المدينة الجديدة علي منجي قسنطينة؛
- مشروع 5000 وحدة سكنية AADL سيدي عبد الله؛
- مشروع 1000 وحدة سكنية AADL المدينة الجديدة علي منجي قسنطينة؛
- مشروع 2000 وحدة سكنية AADL المدينة الجديدة علي منجي قسنطينة؛

2. المؤسسات الجزائرية

1.2. لمحة عن مجمع صيدال

صيدال مؤسسة ذات أسهم برأسمال 2.500.000.000 دينار جزائري، تم إدراج رأسمالها في البورصة سنة 1999 وهي مؤسسة عمومية 80 % من رأسمالها ملك للدولة و الـ 20 % المتبقية ملك للمستثمرين من المؤسسات والأشخاص.

صيدال هو أول مخبر صيدلاني ينتج الأدوية الجنيسة[1] في الجزائر، تأسس في عام 1982 لتلبية حاجة إقامة صناعة صيدلانية محلية قادرة على توفير الأدوية للمواطنين، حاليا

[1] الأدوية الجنيسة: الدواء المكافئ الدواء المشاع أو الدواء الجنيس، هو دواء يكافئ منتجا دوائيا ذو علامة تجارية مسجلة ومحمية قانونيا، يماثله من حيث الشكل الدوائي وشدته ونوعيته وخصائص الأداء له واستخدامه، وغالبا ما يتم تسويقه باسمه الكيميائي أو بتركيبته الكيمائية بدلا من الاسم التجاري المعلن والذي يباع الدواء على أساسه.

صيدال منظمة على شكل مجمع صناعي متخصص في تطوير وإنتاج وتسويق المنتجات الصيدلانية الموجهة للاستهلاك البشري، ومن أهم وظائفه نجد:

- **البحث والتطوير**: يقع مركز البحث والتطوير في قلب أنشطة المجمع، يسمح هذا الهيكل الذي تتمثل مهمته في توفير الدعم التكنولوجي لوحدات الإنتاج، بتطوير أدوية جنيسة جديدة قبل الشروع في تصنيعها، أما حاليا سيتم تجهيز مركز البحث والتطوير الذي تم إنشاؤه في المنطقة الصناعية لسيدي عبد الله بمختبرات ومعدات بحث متطورة.

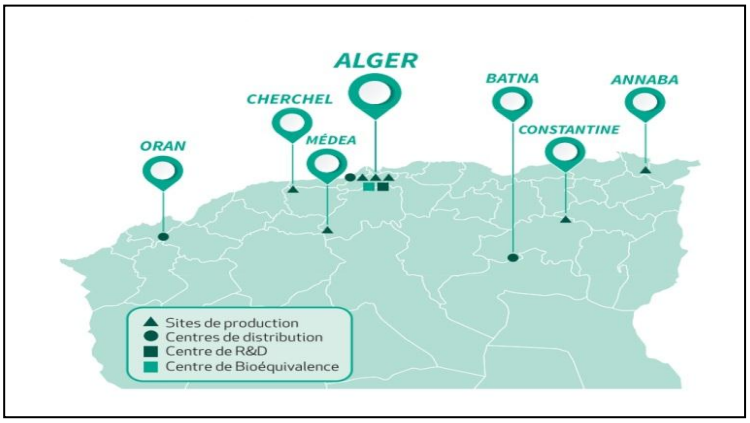
- **الإنتاج:** يحرص مجمع صيدال، على تطوير منشآته الصناعية وإجراء أنشطته الإنتاجية بالامتثال الصارم بالممارسات التصنيعية الجيدة، كما يمتلك المجمع حاليا ثمانية (08) مواقع إنتاج تقع في الجزائر العاصمة والمدية وقسنطينة وعنابة وشرشال، يبلغ متوسط الإنتاج السنوي لهذه المصانع 140 مليون وحدة مباعة، ومن بين هذه المصانع، تم استلام ثلاثة وحدات متخصصة في إطار مخطط تطوير المجمع، تقع هذه المصانع التي تم بناؤها وفقا لمعايير الصناعة الدوائية الدولية، في الحراش (الأشكال الجافة) وشرشال وقسنطينة 2 (شراب).

- **التسويق:** تتكون شبكة توزيع المجمع من ثلاثة (03) مراكز جهوية تقع في البليدة، باتنة، وهران، هذا من أجل ضمان توزيع منتجاته على حوالي 130 تاجر للجملة الذين يقومون بدورهم بتسويق منتجات صيدال في جميع أنحاء التراب الوطني.

- **التكافؤ الحيوي:** تم إدخال نشاط جديد من خلال إنشاء أول مركز في الجزائر متخصص في دراسات التكافؤ الحيوي يحتوي هذا الهيكل الجديد على عيادة ومختبرات تضم جميع المرافق والمعدات اللازمة لإجراء دراسات التكافؤ الحيوي وفقًا للمتطلبات التنظيمية الحالية، كما سيكون هذا المركز قادرا على تقديم الخدمات لجميع المتعاملين في القطاع.

والشكل الموالي يوضح لنا خريطة مواقع البحث والتطوير والإنتاج والتسويق والتكافؤ الحيوي لمجمع صيدال:

الشكل رقم (4-3): خريطة مواقع البحث والتطوير والإنتاج والتسويق والتكافؤ الحيوي لمجمع صيدال



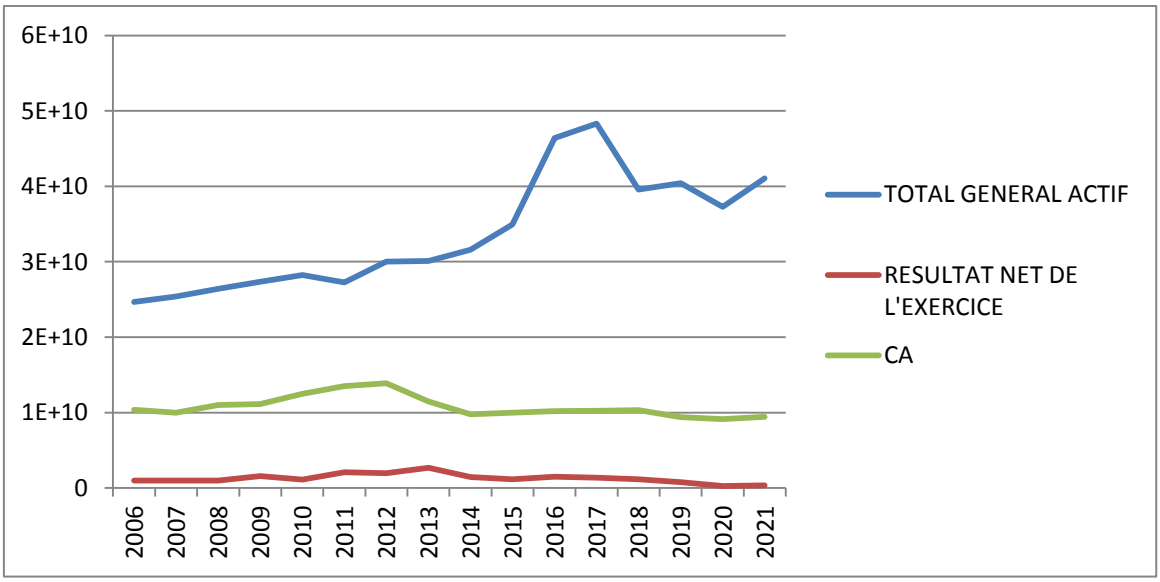
Source : https://www.saidalgroup.dz

أما بالنسبة لشركاء مجمع صيدال، فقد دخل في العديد من الاستثمارات مع مخابر ومؤسسات دول أجنبية، داخل الجزائر والمتمثلة فيما يلي:

- أكديما (جامعة الدول العربية) – سبيماكو (المملكة العربية السعودية) و جي بي إم (الأردن)؛
- سانوفي SANOFI؛
- فايزر PFIZER؛
- نوفو نور ديسك novo nordisk؛
- الصندوق الوطني للاستثمار FNI.

2.2. أهم الخصائص المالية لمجمع صيدال: يوضح الشكل الموالي أهم الخصائص المالية لمجمع صيدال:

الشكل رقم (4-4): أهم الخصائص المالية لمجمع صيدال



المصدر: القوائم المالية لمجمع صيدال

نلاحظ من الشكل (4-4) تطور ملحوظ ونمو في أهم المؤشرات المالية للمجمع لا سيما من سنة 2006 إلى غاية سنة 2017 أين سجلت إجمالي الأصول المالية للمجمع ارتفاع مستمر لتصل إلى أعلى قيمة لها بـ 590,23 944 318 48 دج سنة 2017 وهو مؤشر يعكس نمو المؤسسة، ومدى اهتمامها بإستراتيجية توسيع استثماراتها، إلا أنه بعد سنة 2017 لاحظنا انخفاض ضئيل نوعا ما في قيمة أصول المجمع خاصة سنوات 2018 و 2019 و 2020 لتبدأ بالارتفاع خلال سنة 2021 وفي المقابل نلاحظ نمو في النتيجة المالية الصافية منذ سنة 2006 إلى غاية سنة 2013 أين حقق المجمع أقصى ربح له خلال فترة الدراسة والمقدر بـ 326,76 147 658 2 دج، تم تبدأ في الانخفاض بعدها إلى غاية سنة 2021، ومع ذلك حقق المجمع أرباح مالية صافية طيلة فترة الدراسة وهذا أمر جيد، بالنسبة لرقم الأعمال فمن خلال القراءة البيانية يتضح لنا أن متجانس نوعا ما مع النتيجة المالية الصافية في الاتجاه العام الذي أخذه كل منهما، حيث نلاحظ أن رقم الأعمال كان مستقر خلال السنوات الأولى وقد حققت المؤسسة أعلى مستوى للمبيعات خلال سنة 2012 بقيمة 472,58 054 895 13 دج، ثم بدأ بعد ذلك في الانخفاض إلى غاية 2021 ليصل إلى 552,42 372 426 9 دج.

3. أهم الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسات الأجنبية والجزائرية خلال الفترة من 2006 – 2021 مع الإشارة إلى أوجه الاختلاف بينهما

هناك عدة ضرائب ورسوم ضمن النظام الحقيقي، تخضع لها المؤسسات الأجنبية المقيمة بصفة دائمة وكذلك الجزائرية وفق النظام العام، وفيما يلي سنحاول عرض أهم الضرائب والرسوم خلال الفترة الممتدة من 2006 إلى غاية 2021 وفق القانون الجبائي الجزائري:[1]

الجدول رقم (4-1): أهم الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسات الأجنبية والجزائرية خلال الفترة من 2006 – 2021

	TVA	TAP	IRG	IBS
2006	17% - 07%	03%-02%- 01%	الضريبة التصاعدية بالشرائح	25%
2007	17% - 07%	03%-02%- 01%	الضريبة التصاعدية بالشرائح	25%
2008	17% - 07%	03%-02%- 01%	الضريبة التصاعدية بالشرائح	25%-19%
2009	17% - 07%	03%-02%- 01%	الضريبة التصاعدية بالشرائح	25%-19%
2010	17% - 07%	03%-02%- 01%	الضريبة التصاعدية بالشرائح	25%-19%
2011	17% - 07%	03%-02%- 01%	الضريبة التصاعدية بالشرائح	25%-19%
2012	17% - 07%	03%-02%- 01%	الضريبة التصاعدية بالشرائح	25%-19%
2013	17% - 07%	03%-02%- 01%	الضريبة التصاعدية بالشرائح	25%-19%
2014	17% - 07%	03%-02%- 01%	الضريبة التصاعدية بالشرائح	25%-19%
2015	17% - 07%	03%-02%- 01%	الضريبة التصاعدية بالشرائح	25%-19%
2016	17% - 07%	03%-02%- 01%	الضريبة التصاعدية بالشرائح	26%-23%-19%
2017	19% - 09%	03%-02%- 01%	الضريبة التصاعدية بالشرائح	26%-23%-19%
2018	19% - 09%	03%-02%- 01%	الضريبة التصاعدية بالشرائح	26%-23%-19%
2019	19% - 09%	03%-02%- 01%	الضريبة التصاعدية بالشرائح	26%-23%-19%
2020	19% - 09%	03%-02%- 01%	الضريبة التصاعدية بالشرائح	26%-23%-19%
2021	19% - 09%	03%-02%- 01%	الضريبة التصاعدية بالشرائح	26%-23%-19%

المصدر: من إعداد الطالب

[1] تم الاقتصار فقط على أهم الضرائب الموجودة في النظام العام، والتي سنتطرق لها عند تحليل سلوك التسيير الجبائي للمؤسسات عينة الدراسة مع العلم أن المؤسسات التي لا تملك منشأة مهنية دائمة (المنشأة المستقرة) تخضع للنظام الخاص أي الاقتطاع من المصدر.

نهدف من الجدول أعلاه إلى إبراز التطورات والتغيرات التي حدثت على القانون الضريبي الجزائري في شقه المتعلق بمعدلات الضرائب والرسوم، وللإشارة فإن كثرة التعديل على معدلات الضرائب تدخل في مفهوم تعقيد القانون الضريبي والذي يعتبر من أهم العوامل التي تعرقل ممارسات التسيير الجبائي الأمثل، كما يمكن أن تساهم في دخول المؤسسات في المخاطر الجبائية بسبب سوء فهم القانون أو الغش الضريبي بغية التقليل من الأعباء الضريبية بطرق غير قانونية نتيجة ارتفاع معدلات الضرائب.

- **بالنسبة لـ TVA:** خضع معدل الرسم على القيمة المضافة خلال فترة الدراسة المقدرة بـ 15 سنة إلى تغيير مرة واحدة[1] فقط فقد كان هذا الرسم مستقر على معدلين منذ بداية فترة الدراسة إلى غاية نهاية سنة 2016 بحيث يمثل 17% المعدل العادي و 07% المعدل المخفض، أما ابتداء من سنة 2017 إلى يومنا هذا أصبح يطبق المعدل العادي بنسبة 19% والمعدل المخفض بنسبة 09%. (المادتان 21 و23 من قانون الرسم على رقم الأعمال).

تتمثل **أوجه الاختلاف** بين المؤسسات الأجنبية والجزائرية بالنسبة لـ TVA في نظام فرض الضريبة، بحيث يطبق على المؤسسات الأجنبية (منشأة مستقرة) أي المقيمة خارج الجزائر نظام التصفية الآلية بالنسبة لعمليات تسليم المواد أو تأدية الخدمات، وفي هذا الإطار يدفع الرسم آليا من طرف المقتني أو المستفيد من تأدية الخدمات.[2]

- **بالنسبة لـ TAP:** لم تعرف معدلات الرسم على النشاط المهني أي تغيير خلال الفترة 2006 إلى 2021 وتشمل هذه الأخيرة على ثلاث معدلات مقسمة كما يلي: 01% بالنسبة لنشاط الإنتاج دون الاستفادة من أي تخفيض، 02% مع تخفيض بنسبة 25% بالنسبة لأنشطة الأشغال العمومية والبناء والري، 02% بالنسبة للأنشطة الأخرى باستثناء نقل المحروقات عبر الأنابيب فإنه يخضع

[1] خضعت TVA إلى عدة تعديلات منذ تأسيسه إلى يومنا هذا، إلا أنه اقتصرنا على فترة الدراسة فقط.

[2] المديرية العامة للضرائب. (2018). الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، ص 52.

لـ 03%، هذا مع ضرورة الأخذ بعين الاعتبار التخفيضات المنصوص عليها في المادة 219 من CIDTA (المادة 222 من CIDTA).[1]

لا يوجد أي اختلاف بين المؤسسات الأجنبية والجزائرية بالنسبة للمعاملة الضريبية للرسم على النشاط المهني.

- **بالنسبة لـ IRG:** تعتبر من أكثر أنواع الضرائب تغييرا وتعديلا، أما فيما يخص حساب الضريبة على الدخل الإجمالي فإنه يستعان بجدول الضريبة التصاعدية بالشرائح، وقد طرأ عليه عدة تعديلات بغرض الاستجابة لمتطلبات الأوضاع الاقتصادية ومراعاة التضخم من فترة لأخرى وفي سياق فترة الدراسة تم تعديل جدول الضريبة التصاعدية بالشرائح مرة واحدة فقط خلال سنة 2008 بموجب المادة 05 من قانون المالية لنفس السنة، وتجدر الإشارة بأن وعاء ضريبة IRG يحسب وفق أصناف المداخيل التي ينص عليها القانون وقد خضعت هي الأخرى لعدة تعديلات لن نتطرق لها، وفيما يلي عرض جدول الضريبة التصاعدية بالشرائح السنوي خلال فترة الدراسة: (المادة 104 من CIDTA).

- **المرحلة الأولى: 2006 -2007 (بداية فترة الدراسة):** تحسب IRG من خلال الجدول التالي:

[1] قبل سنة 1996 كانت الأنشطة الصناعية والتجارية تخضع للرسم على النشاط الصناعي والتجاري بنسبة 2.5%، والنشاطات غير التجارية بنسبة 6.05%، حيث تم توحيد هذين الرسمين بموجب قانون المالية لسنة 1996 تحت اسم "الرسم على النشاط المهني" بالتطبيق على النشاطين السابقين معدل موحد بـ 02.55%، وقد طرأ عليه تعديل آخر بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2001 وأصبحت تطبق المعدلات الموضحة في الجدول أعلاه مع الأخذ بعين الاعتبار التخفيضات المنصوص عليها، إلا أنه قد طرأ عليه تعديل آخر بموجب قانون المالية لسنة 2022 أين تم إعفاء أنشطة الإنتاج من TAP، وتم توحيد معدل 1.5% لكل الأنشطة (تخفيض 25% بالنسبة لأنشطة الأشغال العمومية والبناء والري) باستثناء نقل المحروقات بواسطة الأنابيب بقي على حالة بمعدل 03% هذا مع ضرورة الأخذ بعين الاعتبار التخفيضات المنصوص عليها في المادة 219 من CIDTA، وفي الأخير تم إعفاء جميع الأنشطة من TAP بموجب المادتين 14 و 24 من قانون المالية لسنة 2024.

الجدول رقم (4-2): جدول الضريبة التصاعدية بالشرائح حسب قانون المالية لسنة 2003

قسط الدخل السنوي الخاضع للضريبة (دج)	نسبة الضريبة
لا يتجاوز 60000	0%
من 600001 إلى 180000	10%
من 180001 إلى 360000	20%
من 360001 إلى 1080000	30%
من 1080001 إلى 3240000	35%
أكثر من 3240000	40%

المصدر: المادة 14 من قانون المالية لسنة 2003

- **المرحلة الثانية: 2008– 2021:** تحسب IRG من خلال الجدول التالي:[1]

الجدول رقم (4-3): جدول الضريبة التصاعدية بالشرائح حسب قانون المالية لسنة 2008

قسط الدخل السنوي الخاضع للضريبة (دج)	نسبة الضريبة
لا يتجاوز 120000	0%
من 120001 إلى 360000	20%
من 360001 إلى 1440000	30%
أكثر من 1440000	35%

المصدر: المادة 05 من قانون المالية لسنة 2008

لا يوجد فرق في المعاملة الضريبية بين المؤسسات الأجنبية والجزائرية بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي.

- **بالنسبة لـ IBS:** يعتبر معدل الضريبة على المؤسسات من أهم العوامل التي تؤثر على الاستثمار الأجنبي لما يشكله من ثقل ضريبي عليها، وفي هذا السياق يعد أداة هامة ومقياس

[1] للإشارة فإنه قد تم تعديل جدول الضريبة التصاعدية بالشرائح سنة 2022، لمزيد من التفاصيل يرجي الإطلاع على المادة 104 من CIDTA لسنة 2022، مع العلم أن هذا الجدول الجديد لا يزال ساري المفعول لحد الآن سنة (2023).

للتسيير الجبائي حيث يسعى المسيرين الجبائين إلى تخفيض قيمة الضريبة على الأرباح قدر المستطاع، أما على الصعيد المحلي فقد عرف معدل IBS في الجزائر عدة تعديلات تزامنت عموما مع توجه الدولة الاقتصادي بين النظام الاشتراكي واقتصاد السوق،[1] ولهذا نجد خلال فترة الدراسة معدلات IBS منخفضة نوعا ما مقارنة بالسنوات التي قبلها، ومع ذلك قد تم التعديل في معدلات هذه الضريبة ثلاث مرات خلال الفترة التي تغطيها دراستنا، وكانت البداية من خلال المادة 02 من قانون المالية لسنة 2006 حيث حدد معدل عادي فقط بنسبة 25%، ليتم تعديله سنة 2008 بموجب المادة 05 من قانون المالية التكميلي لنفس السنة، أين تم استحداث معدل مخفض بنسبة 19 % يطبق على أنشطة إنتاج السلع والأشغال العمومية والبناء والري، والأنشطة السياحية بما في ذلك الوكالات السياحية، مع الإبقاء على المعدل العادي بنسبة 25% ويطبق على الأنشطة التجارية والخدمات، ما عدا الأنشطة المنجمية والمحروقات، وقد امتدت فترة سريان العمل بهذين المعدلين إلى غاية بداية سنة 2016 بحيث أصبح يطبق ثلاث معدلات وهي: 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع؛ 23% بالنسبة للأشغال العمومية والبناء والري، وكدا الأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات الأسفار؛ 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى. (المادة 150-1 من CIDTA)

يكمن **الفرق الرئيسي** بين المؤسسات الأجنبية والجزائرية بالنسبة لـ IBS في نظام الأقساط المطبقة، بحيث تخضع المؤسسات الأجنبية التي تمارس نشاطا مؤقتا في الجزائر بصفة غير دائمة، في إطار الصفقات بنشاط يخضع للضريبة وفقا للنظام العام بمقتضى التشريع الجبائي الجزائري أو بموجب الأحكام الاتفاقية، إلى تسديد قسط من الضريبة على أرباح المؤسسات أو قسط من الضريبة على الدخل الإجمالي حسب الحالة، يقدر بـ 0.5% من مبلغ الصفقة، (أما نظام

[1] قبل سنة 2006 عرف معدل IBS عدة تعديلات ففي سنة 1992 بلغ نسبة 42%، ثم خفض إلى 38% سنة 1994 من خلال المادة 16 من قانون المالية لنفس السنة، ثم تعديل آخر من خلال المادة 14 من قانون المالية لسنة 1999 ليخفض إلى 30%، ثم سنة 2006 وما يتبعها كما هو موضح في الجدول أعلاه، أما المعدلات المطبقة حاليا (2023) نفسها التي جاء بها قانون المالية لسنة 2016.

الأقساط المطبق على المؤسسات الجزائرية أو المنشآت المستقرة فقد تم التطرق له في الفصل الثالث)[1]

المبحث الثاني: تحليل سلوك وممارسات التسيير الجبائي للمؤسسات الأجنبية بين تخفيض العبء الضريبي وتجنب المخاطر الجبائية

تملك المؤسسات الأجنبية العديد من الخيارات الجبائية التي تساعدها في القيام بممارسات تسيير جبائي أكثر من تلك التي تملكها المؤسسات المحلية، كاستغلال الاتفاقيات الجبائية وسياسات أسعار التحويل وتحويل الأرباح وغيرها واستغلال الاختلاف في النظم الجبائية الدولية أما في الجزائر فقد يختلف النظام الضريبي للمؤسسات الأجنبية ذات المنشأة المهنية الدائمة والمؤسسات الأجنبية التي لا تملك منشأة مهنية دائمة بين النظام العام ونظام الاقتطاع من المصدر، وهو بدوره يؤثر على نتائج ETR.

المطلب الأول: تحليل سلوك وكثافة التسيير الجبائي للمؤسسات الأجنبية عينة الدراسة

1. تحليل سلوك التسيير الجبائي لمؤسسة هنكل الجزائر Henkel Algérie (مؤسسة أجنبية مقيمة بصفة دائمة)

1.1 تحليل معدل الضريبة الفعلي لمؤسسة هنكل الجزائر:

من خلال الشكل رقم (4-5) نلاحظ أن سلوك معدل الضريبة الفعلي لمؤسسة هنكل الجزائر ذو اتجاه عام عشوائي بين مرتفع ومنخفض من فترة لأخرى، فقد قدرت أقل قيمة سنة 2007 بنسبة 25.03% وهو معدل يقارب جدا معدل الضريبة القانوني 25%، وتجدر الإشارة أنه سنة 2012 حققت المؤسسة معدل ضريبية فعلي بنسبة 20.87%، ولكن لا يمكن اعتباره أقل معدل خلال فترة الدراسة، لأنه معدل مرتفع مقارنة بمعدل الضريبة القانوني IBS المقدر بـ 19% أما أعلى قيمة لمعدل الضريبة الفعلي ETR قدرت بـ 47.56% سنة 2021 وهي قيمة عالية جدا مقارنة بمعدل الضريبة القانوني 19%، وهذا دليل على أن المؤسسة لم تقوم بممارسات تسيير

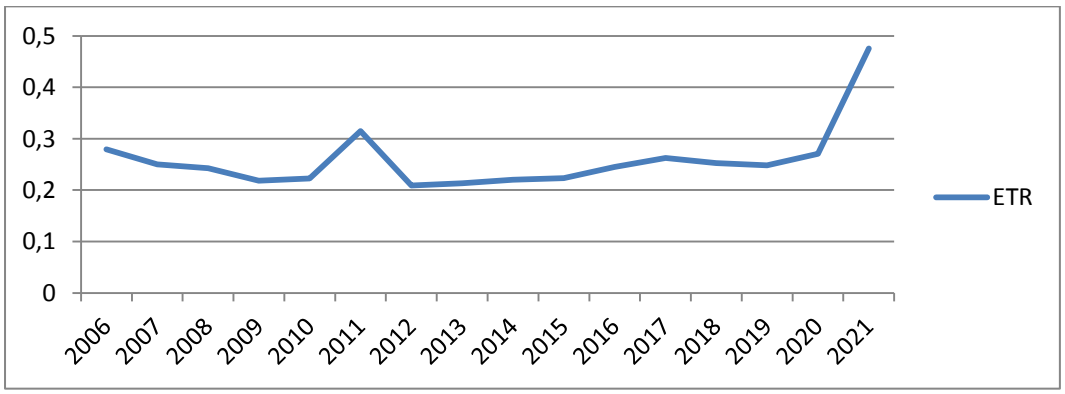
[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. (2023). المادة 356 مكرر.

جبائي للتقليل من معدل الضريبة القانوني كالاستفادة من مصاريف البحث والتطوير، الوفورات الضريبة الناتجة عن أعباء الاهتلاك والقروض، أسعار التحويل، التخفيضات الضريبية وغيرها وعلى العموم يمكن القول أن معدل ETR لمؤسسة هنكل الجزائر كان مرتفع وأكبر من معدل IBS خلال طيلة فترة الدراسة منذ سنة 2006 إلى غاية سنة 2021، أي أنها تدفع أعباء ضريبية أكثر من المعدل المفروض قانونا، وبالتالي لم تدخل المؤسسة في استراتيجيات التسيير الجبائي التي من شأنها التقليل من الأعباء الضريبة بغرض الرفع من قيمة وربحية المؤسسة ويرجع السبب في ذلك على سبيل المثال لا على سبيل الحصر إلى:

- عدم لجوء مؤسسة هنكل الجزائر إلى القروض البنكية طيلة فترة الدراسة؛
- خصوصية التشريع الضريبي الجزائري، بحيث يتم فرض رقابة صارمة تخص إجراءات تحويل الأرباح إلى الخارج (سيتم التطرق لها في المطلب الثاني)؛

وفي الأخير تجدر الإشارة أنه تم الأخذ بعين الاعتبار معدلات IBS وفق قانون المالية لكل سنة والموضحة في الجدول رقم (4-1) عند تحليل معدل الضريبة الفعلي.

الشكل رقم (4-5): معدل الضريبة الفعلي لمؤسسة هنكل الجزائر

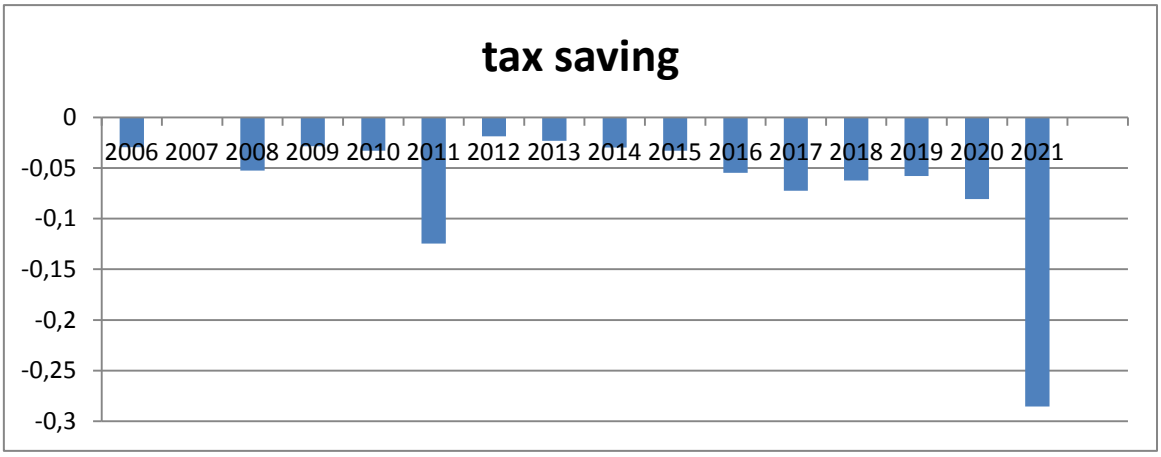


المصدر: القوائم المالية لمؤسسة هنكل الجزائر

2.1 تحليل معدل الادخار الضريبي لمؤسسة هنكل الجزائر:

نلاحظ من الشكل رقم (4-6) أن مؤسسة هنكل الجزائر لم تحقق أي ادخار ضريبي خلال طيلة فترة الدراسة وهذا راجع لارتفاع معدل الضريبة الفعلي ETR مقارنة بمعدل الضريبة القانوني IBS، وفي هذا السياق بلغ أدنى معدل للادخار الضريبي 28.56%- سنة 2021، أي أن المؤسسة دفعت ما نسبته 28.56% من الضرائب كقيمة إضافية زيادة عن المعدل القانوني 19%، بينما أعلى معدل كان 0.03%- سنة 2007، كما تجدر الإشارة أنه تم الأخذ بعين الاعتبار معدلات IBS وفق قانون المالية لكل سنة والموضحة في الجدول رقم (4-1) عند حساب معدل الادخار الضريبي.

الجدول رقم (4-6): معدلات الادخار الضريبي لمؤسسة هنكل الجزائر



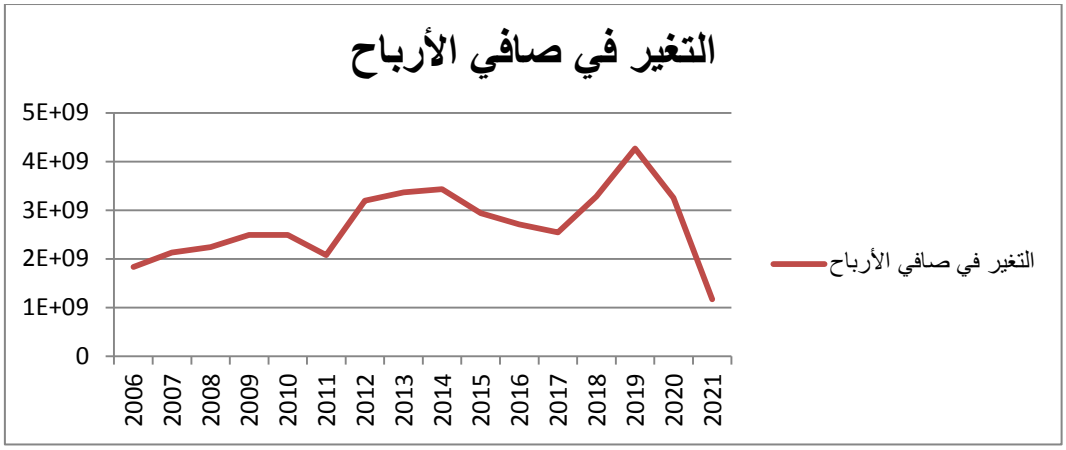
المصدر: القوائم المالية لمؤسسة هنكل الجزائر

3.1 تحليل التغير في صافي الأرباح لمؤسسة هنكل الجزائر:

نلاحظ من خلال الشكل (4-7) أن مؤسسة هنكل الجزائر حققت أرباح صافية (موجبة) طيلة سنوات الدراسة، كما نلاحظ أيضا أن أعلى قيمة في صافي الأرباح بلغت 4268224881 دج سنة 2019، وأدنى قيمة 1172471507 دج سنة 2021 وبصفة عامة يمكن القول أن المؤسسة حققت ارتفاع متزايد في صافي الأرباح، فقد أخذت اتجاه عام باستثناء سنة 2020 و

2021 التي انخفضت قيمة الأرباح الصافية إلى أدنى المستويات وهذا راجع إلى الأزمة الصحية العالمية (جائحة كورونا).

الجدول رقم (4-7): التغير في صافي الأرباح لمؤسسة هنكل الجزائر



المصدر: القوائم المالية لمؤسسة هنكل الجزائر

4.1. تحليل التغير في قيمة الضرائب المؤجلة (أصول/خصوم) لمؤسسة هنكل الجزائر:

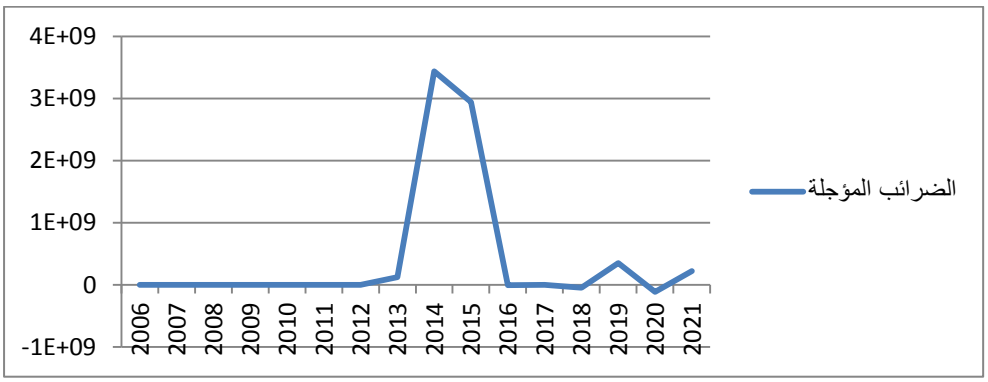
تعتبر الضرائب المؤجلة[1] وليدة النظام المحاسبي المالي الذي بدأ تطبيقه سنة 2010، ولهذا يتضح لنا من خلال الشكل رقم (4-8) أنه لا توجد ضرائب مؤجلة في القوائم المالية لمؤسسة هنكل الجزائر خلال السنوات الأولى من فترة الدراسة، بداية من سنة 2006 إلى غاية سنة 2013 بحيث لم يتبنى النظام المحاسبي المطبق أنذلك (المخطط الوطني المحاسبي pcn) تقنية الضرائب المؤجلة، ولهذا شرعت مؤسسة هنكل الجزائر في التسجيل والاعتراف بها بداية من سنة 2013 فمن خلال الشكل أدناه نلاحظ وجود ضرائب مؤجلة أصول وخصوم، فقد قدرت عدد السنوات التي حقق فيها مجمع صيدال ضرائب مؤجلة أصول 05 سنوات وكانت أعلى قيمة لها 3436119584 دج سنة 2014، بينما أدنى قيمة قدرت بـ 123361445,3 دج سنة 2013

[1] الضرائب المؤجلة: هي طريقة محاسبية تتمثل في إدراج الحسابات ضمن أعباء الضريبة في النتيجة المنسوبة لعمليات السنة المالية وحدها، أي أنها تهدف إلى عكس التبعات الضريبية لكل الأحداث الاقتصادية التي تم الاعتراف بها في الفترة الحالية والفترات السابقة، وهذه الأخيرة ينتج عنها رصيد مدين أو دائن للضريبة المؤجلة وتنقسم إلى ضرائب مؤجلة أصول وضرائب مؤجلة خصوم.

أما الضرائب المؤجلة خصوم فتم تسجيلها خلال ثلاث سنوات من فترة الدراسة، وبلغت أقصى قيمة لها 112624949,2- دج سنة 2020، وأدنى قيمة 47735011,54- دج سنة 2018.

في السياق الضريبي تعتبر الضرائب المؤجلة استراتيجية هامة للتسيير الجبائي فهي ناتجة عن الفروق المؤقتة بين النظام المحاسبي المالي والقانون الجبائي وبالتالي يمكن أن تكون حق ضريبي مؤجل (أصول) أو دين ضريبي مؤجل (خصوم)، إلا أنه بالنسبة لمؤسسة هنكل الجزائر فمن خلال الشكل أدناه لاحظنا عدم اهتمامها الكبير بالضرائب المؤجلة خصوم لأن عدد السنوات التي حققت فيها المؤسسة الضرائب المؤجلة خصوم ثلاث سنوات فقط كما سبق وأشرنا لها أعلاه وبالتالي يمكن القول بأن مؤسسة هنكل الجزائر قد أضاعت فرصة الاستفادة من الميزة الجبائية الناتجة عنها كونها مصاريف مؤجلة تطرح من النتيجة المحاسبية وفي نفس الوقت تعتبر تأجيلا لدفع العبء الضريبي مما يعطي لها ميزة مالية وضريبية في نفس الوقت، عكس الضرائب المؤجلة أصول التي تعكس التسديد المسبق للعب الضريبي إلا أنه يبقى حق ضريبي للمؤسسة خلال السنوات القادمة.

الجدول رقم (4-7):التغير في قيمة الضرائب المؤجلة (أصول/خصوم) لمؤسسة هنكل الجزائر



المصدر: القوائم المالية لمؤسسة هنكل الجزائر

5.1. تحليل بدائل قياس التسيير الجبائي للمؤسسات الأجنبية عينة الدراسة:

أ- تحليل وزن التمويل بالديون مقارنة بالهيكل التمويلي:

يقيس هذا المؤشر معدل الاستدانة مقارنة بإجمالي الموارد التمويلية للمؤسسة، والهدف منه معرفة مدى اعتماد مؤسسة هنكل الجزائر على التمويل بالاستدانة وكسب وفورات ضريبية مقارنة بالأموال الخاصة، بحيث ينقسم هذا المقياس إلى ثلاث مؤشرات فرعية كما تم دراستهم من قبل الباحثة (بولحية عفاف وآخرون، سنة 2023)، وهما: معدل الديون الإجمالية (TDT)، معدل الديون طويلة ومتوسطة الأجل (TDLMT)، معدل الديون قصيرة الأجل (TDCT)، فقبل الشروع في تحليل هذه المؤشرات وإبراز دورها في تخفيض العبء الضريبي نشير أولا إلى هيكل الديون لمؤسسة هنكل الجزائر والمكون مما يلي:

- **الديون طويلة ومتوسطة الأجل:** من خلال الملحق رقم (1) نلاحظ أن أعلى مستوى للديون طويلة ومتوسطة الأجل قدر بـ 2032496151 دج سنة 2015، أما أدنى مستوى قدر بـ 524874093,5 دج سنة 2017، وبصفة عامة لم تكن هناك مفارقات كبيرة من سنة لأخرى بين حجم الديون طويلة ومتوسطة الأجل، وهذا راجع لعدم اعتماد المؤسسة على القروض البنكية خلال أغلب فترة الدراسة ونخص بالذكر منذ سنة 2008 حتى إلى غاية نهاية فترة الدراسة من سنة 2021، وبالتالي تتكون الديون طويلة ومتوسطة الأجل بشكل أساسي من حساب "المؤونات"، وكذلك "الضرائب المؤجلة خصوم" الذي بدأ تطبيقها منذ سنة 2010 تزامنا مع النظام المحاسبي المالي.

- **الديون قصيرة الأجل:** تتكون الديون قصيرة الأجل معظمها من حساب "ديون الموردين والحسابات المماثلة" فحسب الملحق رقم (1) نلاحظ أنها أخذت اتجاه عام متزايد خلال فترة الدراسة بداية من سنة 2006 التي سجلت أدنى مستوى بقيمة 1482781947 دج، ثم استمرت في الارتفاع إلى غاية سنة 2021 أين بلغت 10293732459 دج، ويرجع السبب في هذا الارتفاع إلى زيادة أسعار المواد التموينية، بالإضافة إلى توسيع نشاط المؤسسة.

أما في سياق تحليل وزن الديون مقارنة بهيكل التمويل لمؤسسة هنكل الجزائر كاستراتيجية مهمة للتسيير الجبائي، يتضح لنا من خلال الجدول رقم (4-4) أن أدنى نسبة لمعدل إجمالي الديون كانت سنة 2012 والتي بلغت 27.95% وهي أدنى نسبة مقارنة بسنة 2021 أين سجلت المؤسسة أعلى مستوى لمعدل الديون الإجمالية بنسبة 59.96%، ومع ذلك لا يمكن الحكم على هذه المعدلات لمعرفة مدى استفادة المجمع من الوفورات الضريبية، لا سيما تلك الناتجة عن القروض البنكية، وبما أن المؤسسة لم تلجأ إلى الاقتراض طيلة فترة الدراسة باستثناء الثلاث سنوات الأولى، فإن الوفورات الضريبية التي تحققها المؤسسة من الديون طويلة ومتوسطة الأجل هي تلك الناتجة عن المؤونات والضرائب المؤجلة خصوم فقط، ولتحقيق هذا الغرض نلجأ إلى معدل الديون طويلة ومتوسطة الأجل لكون هذا المؤشر يعكس مدى استخدام المؤسسة للعناصر السالفة الذكر وفي هذا السياق يتضح لنا أن أعلى نسبة لـ TDLMT هي 13.04% سنة 2015 ويعود السبب في ذلك إلى الارتفاع في حساب المؤونات كما تم توضيحه أعلاه، كما تجدر الإشارة أن مؤشر TDLMT استمر في انخفاض ملحوظ بعد سنة 2015 إلى غاية نهاية فترة الدراسة، وبما أن القانون الجبائي الجزائري في حقيقة الأمر وضع قيود وشروط معينة لخصم المؤونات من النتيجة الجبائية والمحددة في المادة 169 من CIDTA، وبالتالي فهذا يدل على أنه ليس شرط أن كل مؤونات المؤسسة قابلة للخصم وفق الشروط الجبائية مما يعني أن هذه النسب لا تقدم لنا تفسير دقيق حول أداء وسلوك التسيير الجبائي.

بصفة عامة نلاحظ أن وزن الديون طويلة ومتوسطة الأجل والتي أغلبها متكون من المؤونات والضرائب المؤجلة خصوم صغير نوعا ما مقارنة بالديون قصيرة الأجل، مما يضيع لمؤسسة هنكل الجزائر إمكانية الحصول على وفورات ضريبة طيلة فترة الدراسة، لاسيما عدم اعتمادها على القروض البنكية التي تمنحها خاصية تخفيض أعباء الفوائد السنوية المدفوعة لتسديد الديون من النتيجة المالية وبالتالي تخفيض الوعاء الخاضع للضريبة الذي يؤدي إلى تقليل العبء الضريبي.

كما تجدر الإشارة إلى أن الانخفاض والارتفاع في مستوى الديون الإجمالية مقارنة بإجمالي أصول المؤسسة قد تزامن مع الانخفاض والارتفاع في معدل الديون قصيرة الأجل على

حساب معدل الديون الطويلة الأجل التي كانت بمعدلات أقل منها وكانت شبة مستقرة لولا السنوات الأخيرة التي سجلت انخفاض ملحوظ نوعا ما، ويبقى هذا التباين في معدلات إجمالي الديون سواء بالارتفاع أو الانخفاض في مؤسسة هنكل الجزائر خلال فترة الدراسة مرهون بمستوى ديون الموردين التي أخذت الحصة الأكبر خاصة أنها لا تعطي للمؤسسة الميزة الضريبية المرتبطة بتأجيل الإخضاع الضريبي إلى غاية القبض الكلي أو الجزئي للثمن، بسبب الحدث المنشئ للضريبة المتمثل في التسليم المادي أو القانوني للبضاعة وليس القبض الكلي أو الجزئي للثمن نظرا لنشاط المؤسسة المتمثل في الإنتاج، حيث يتعلق هذا الحدث المنشئ للضريبة بكل من الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني (تم إعفاء أنشطة الإنتاج من TAP سنة 2022 المادة 222 من CIDTA)، وبالتالي نستنتج أن سلوك التسيير الجبائي غير رشيد وغير عقلاني بسبب عدم استغلاله للقروض طويلة الأجل على حساب بقية مصادر التمويل بالديون الأخرى لما لها من أهمية كبيرة ومباشرة في تخفيض الأعباء الضريبية.

الجدول رقم (4-4): وزن التمويل بالديون مقارنة بالهيكل التمويلي لمؤسسة هنكل الجزائر

المؤشر	TDT (%)	TDLMT (%)	TDCT (%)
السنوات / طريقة حسابه	إجمالي الديون / إجمالي الأصول	الديون ط م أ / إجمالي الأصول	الديون ق أ / إجمالي الأصول
2006	28,96	12,95	16,01
2007	28,29	12,28	16,01
2008	28,84	12,83	16,01
2009	29,84	14,83	15,01
2010	28,20	12,18	16,02
2011	28,33	12,327	16,017
2012	27,95	11,94	16,01
2013	28,33	12,31	16,02
2014	28,59	12,58	16,01
2015	30,07	13,04	17,03
2016	34,45	6,24	28,21
2017	34,75	3,21	31,54

2018	41,24	4,75	36,49
2019	36,51	4,87	31,64
2020	46,56	5,75	40,81
2021	59,96	6,91	53,05

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية لمؤسسة هنكل الجزائر (الملحق رقم 1)

ب- تحليل معدل الوفورات الضريبية البديلة - نموذج Titman & Wessels (1988):

يستخدم هذا المؤشر لقياس أثر المزايا الجبائية التي ليست لها علاقة بالديون على التسيير الجبائي لا سيما أثرها على القرار التمويلي، حيث يتضح لنا من الجدول رقم (4-5) أن معدل الوفورات الضريبية البديلة في ارتفاع ضئيل طيلة سنوات فترة الدراسة مع وجود بعض الارتفاع والانخفاض الطفيف من سنة لأخرى، وقد بلغت أدنى نسبة 26.27% سنة 2006 وهذا راجع لانخفاض في إجمالي أصول المؤسسة خاصة أنها كانت في تلك الفترة حديثة النشأة، بينما سجلت أعلى نسبة سنة 2020 بمعدل 33.01% ويرجع هذا الارتفاع في معدل الوفورات الضريبية البديلة إلى الارتفاع في إجمالي الأصول وبالتالي ارتفاع إجمالي الإهتلاكات، ومن جهة أخرى يمكن القول أن معدلات الوفورات الضريبية البديلة المحققة متوسطة نوعا ما، لأنها تتوقف على حجم الإهتلاكات، أي كلما ارتفعت أقساط الإهتلاك كلما زاد معدل الوفورات الضريبية والعكس صحيح.

وفي الأخير يمكن القول أن مؤسسة هنكل الجزائر لا تعتمد على حجم كبير من الإهتلاكات كمصدر ذاتي للتمويل التي من شأنه أن يخفض من الأعباء الضريبية نتيجة قابلية خصم مصاريف الاهتلاك، وتعتبر هذه الاستراتيجية بديلة عن اللجوء للقروض، وهذا يعكس قلة عقلانية ورشاد سلوك التسيير الجبائي لمؤسسة هنكل الجزائر في اختيار وترشيد القرارات التمويلية التي تساهم في تخفيض الأعباء الضريبية.

الجدول رقم (4-5): الوفورات الضريبية البديلة لمؤسسة هنكل الجزائر

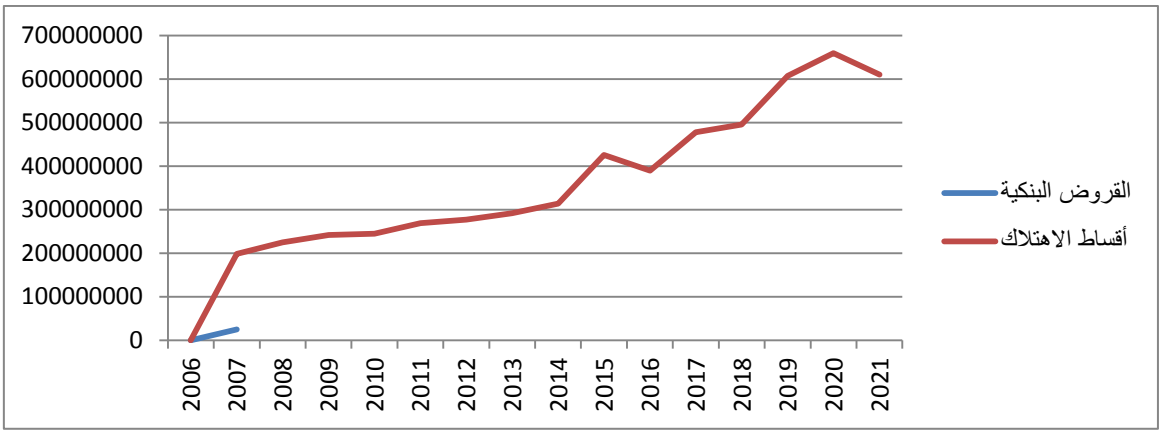
السنوات	إجمالي الإهتلاكات (دج)	إجمالي الأصول (دج)	معدل الوفورات الضريبية البديلة (%)
2006	2 433 301 614	9 259 867 781	26,27
2007	2 673 957 817	10175678980	26,47
2008	2 938 415 184	11 060 520 522	26,56
2009	3 193 929 547	11 893 032 819	26,85
2010	3 434 332 847	12 652 162 574	27,14
2011	3 653 545 582	13 752 350 624	26,56
2012	3 971 245 197	14 630 160 238	27,14
2013	4 224 728 933	14 928 734 937	28,29
2014	4 310 947 891	15 714 457 828	27,43
2015	4 537 839 886	15 583 477 139	29,11
2016	4 384 839 966	16 499 234 657	26,57
2017	4 487 389 113	16 317 225 997	27,50
2018	5 027 410 594	16 436 005 143	30,58
2019	6 098 410 875	20 852 301 821	29,24
2020	6 536 842 769	19 801 831 201	33,01
2021	6 251 242 868	19 401 731 225	32,22

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية لمؤسسة هنكل الجزائر

ج- تحليل التغير في القروض البنكية طويلة الأجل، الأقساط السنوية للاهتلاك:

تطرقنا سابقا لمؤشر الديون متوسطة طويلة الأجل مقارنة بإجمالي الأصول وكذلك مؤشر الوفورات الضريبية البديلة، ولكن سنقوم الآن بالتركيز القروض البنكية الفعلية أي دون إضافة ديون أخرى طويلة الأجل وهذا بغرض إبراز دور الوفورات الضريبية الناتجة أعباء الفوائد في تخفيض الوعاء الضريبي، والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (4-9): التغير في حجم القروض وأقساط الاهتلاك لمؤسسة هنكل الجزائر



المصدر: القوائم المالية لمؤسسة هنكل الجزائر

يتضح لنا من الشكل (4-9) أعلاه أن مؤسسة هنكل الجزائر لم تعتمد على القروض البنكية منذ سنة 2008 إلى غاية نهاية فترة الدراسة، وبالتالي فهيكل الديون متوسطة وطويلة الأجل خالي من القروض البنكية باستثناء سنتي 2006 و2007، مما يضيع للمؤسسة فرصة الاستفادة من الوفورات الضريبية الناتجة عن خصم أعباء الفوائد، أما بالنسبة لمخصصات الاهتلاك فقد اعتمدنا على الأقساط السنوية كما هي موضحة في الشكل أعلاه، حيث تتضح لنا أنها أخذت اتجاه عام متزايد وهذا ما يفسر لنا نمو في أصول المؤسسة، وكما هو معلوم تعتبر الإهتلاكات من المسائل المحاسبية والضريبية كذلك التي تهتم بها المؤسسات من أجل تقليل العبء الضريبي.

2. قياس كثافة التسيير الجبائي لمؤسسة هنكل الجزائر

1.2 التواجد الدولي لمؤسسة هنكل:

من خلال الجدول رقم (4-6) نلاحظ أن مؤسسة هنكل متواجدة في 72 دولة موزعة على 05 قارات، وهذا ما يجعل التسيير الجبائي لها أعلى كثافة، بسبب الخيارات الجبائية المتاحة لها نتيجة سياسات تحويل الأرباح واستغلال الاختلافات في النظم الضريبية الدولية وغيرها من الأسباب التي تمت الإشارة لها في الفصل الثالث، حسب دراسة قامت بها منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي سنة 2016، وبالتالي فالتواجد الدولي لمؤسسة هنكل لا سيما في العديد من الدول

المعروفة بالجنات الضريبية كسويسرا، البرازيل وغيرها قد يجعل من معدلات الضريبية الفعلية ETR للمؤسسة الأم أقل مستوى، بينما على المستوى المحلي نلاحظ أن مؤسسة هنكل الجزائر تابعة للمؤسسة الأم هنكل فرنسا بنسبة 97.1%، ولويس ألماني بـ 01%، ياسين الجزائري 1.3%، وبالتالي فهي لا تملك أي فروع لها خارج الجزائر، وإنما مؤسسة تابعة للمؤسسات السالفة الذكر، إلا أنها تستفيد من بعض الميزات الضريبية كاستغلال الاتفاقيات الجبائية المبرمة بين كل من فرنسا وألمانيا (سيتم التفصيل في هذا العنصر في المطلب الثاني)، الأمر الذي يفسر لنا عدم تحقيق مؤسسة هنكل الجزائر لمعدلات ضريبية فعلية قليلة كما هو موضح في الشكل (4-5) أعلاه، وفي هذا السياق يمكن القول أن مؤسسة هنكل الجزائر لم تدخل في ممارسات تسيير جبائي أكثر كثافة.

الجدول رقم (4-6):التواجد الدولي لمؤسسة هنكل

قارة أوروبا	قارة إفريقيا والشرق الأوسط	آسيا والمحيط الهادي	أمريكا الشمالية	أمريكة الجنوبية
فرنسا، بلجيكا، كرواتيا، النمسا، روسيا البيضاء، التشيك، الدنمرك، استونيا، فنلندا، ألمانيا، اليونان، ايرلندا، هنغاريا، إيطاليا، لاتفيا، هولندا، النرويج بولندا، البرتغال، رومانيا، روسا، صربيا، سلوفاكيا، سلوفينيا، إسبانيا، سويسرا، السويد، تركيا، أوكرانيا، بريطانيا.	الجزائر، مصر، تونس، جنوب إفريقيا، كينيا، السعودية، الإمارات، الأردن، لبنان.	كازاخستان، استراليا، الصين، هونكنغ، الهند، اندونيسيا، اليابان، كوريا الجنوبية، ماليزيا، نيوزيلندا، الفيليبين، سنغافورا، تايوان، تايلندا، فيتنام.	الولايات المتحدة الأمريكية، كندا، بورتوريكو	شيلي، كولومبيا، البرازيل، الأرجنتين، كوستاريكا، الإكوادور، غواتيمالا، جاميكا، المكسيك، بيرو، فنزويلا.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على https://www.henkel.fr

2.2 مقارنة مؤسسة هنكل الجزائر مع مجمع صيدال:

الجدول رقم (4-7): المقارنة بين مؤسسة هنكل الجزائر مع مجمع صيدال

	مؤسسة هنكل الجزائر		مجمع صيدال	
	أدنى قيمة	أعلى قيمة	أدنى قيمة	أعلى قيمة
ETR	%25.03	%47.56	%09.67	%37.29

من إعداد الطالب بالاعتماد على الشكلين (4-5) و (4-10)

تعتبر المقارنة بين المؤسسات الأجنبية والمؤسسات المحلية أمر بالغ الأهمية لتحديد وقياس كثافة التسيير الجبائي، فقد يرى الباحث Johansson وآخرون سنة 2016، أن التسيير الجبائي للمؤسسات الأجنبية يقلل من ETR أكثر مقارنة بالمؤسسات المحلية، وفي سياق دراستنا توصلنا إلى أن نتائج ETR لمجمع صيدال أقل من مؤسسة هنكل الجزائر، فمن خلال الجدول (4-7) أعلاه نلاحظ أن أقل معدل لـ ETR لمجمع صيدال هو 09.67%[1] بنما مؤسسة هنكل الجزائر 25.03% وهو أعلى منه بكثير، ونفس الشيء بالنسبة لأعلى قيمة، فقد كانت 37.29% لمجمع صيدال، 47.56% لمؤسسة هنكل الجزائر.

وبالتالي نستنتج أن مجمع صيدال حقق نتائج أقل في معدلات ETR من مؤسسة هنكل الجزائر، أي أن مجمع صيدال دخل في ممارسات تسيير جبائي أكثر كثافة نسبيا من مؤسسة هنكل الجزائر، وتعتبر هذه النتيجة منطقية بسبب عدة عوامل هي:

- **معيار الحجم:** يعتبر مجمع صيدال أكبر حجما من مؤسسة هنكل الجزائر، مما يؤثر مباشرة على نتائج ETR بسبب الإنتاجية والنفوذ والحصة السوقية التي يملكها، ويتم توضيح ذلك في الجدول رقم (4-8) أدناه، حيث اعتمدنا على قياس حجم المؤسسة من خلال إدخال اللوغاريتم النيبيري على إجمالي أصول المؤسسة، فقد تم اعتماد هذا المؤشر من قبل الباحثان بوجاجة إبراهيم، ونادي رشيد، سنة 2023.

[1] بالنسبة لنتائج ETR لمجمع صيدال وتحليلها، فهي موضحة في الشكل رقم (4-10) من المبحث الثاني.

الجدول رقم (4-8): حجم مؤسسة هنكل الجزائر ومجمع صيدال

السنوات	مؤسسة هنكل الجزائر		مجمع صيدال	
	إجمالي الأصول (دج)	حجم المؤسسة	إجمالي الأصول (دج)	حجم المؤسسة
2006	9 259 867 781	22,94895561	42 568 595 065	24,4743826
2007	10 175 678 980	23,0432663	43 868 492 991	24,5044622
2008	11 060 520 522	23,1266479	45 573 230 540	24,5425863
2009	11 893 032 819	23,19921859	47 215 777 679	24,5779939
2010	12 652 162 574	23,26109399	48 769 780 139	24,6103767
2011	13 752 350 624	23,3444756	47 089 723 930	24,5753206
2012	14 630 160 238	23,406351	61 716 206 103	24,8458124
2013	14 928 734 937	23,42655371	52 075 918 466	24,6759685
2014	15 714 457 828	23,47784701	54 411 330 998	24,7198383
2015	15 583 477 139	23,46947703	56 939 006 957	24,7652465
2016	16 499 234 657	23,52657983	46 390 536 657	24,5603613
2017	16 317 225 997	23,5154872	71 043 863 978	24,9865633
2018	16 436 005 143	23,5227402	62 507 400 422	24,8585508
2019	20 852 301 821	23,76073018	64 016 257 550	24,8824029
2020	19 801 831 201	23,70904026	64 907 905 958	24,8962353
2021	19 401 731 225	23,68862814	63 474 797 970	24,8739088

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية لمجمع صيدال

- **المنافسة:** مجمع صيدال يملك قوة تنافسية وحصة معتبرة في السوق مما يؤدي إلى تعظيم هامش الربح عكس مؤسسة هنكل الجزائر (لقد تم الاعتماد على عدة نماذج لقياس تنافسية مجمع صيدال في المبحث الثالث، بينما صعب علينا قياسها لمؤسسة هنكل الجزائر لغياب قاعدة بيانات وافية وموثوق فيها).

- **عوامل أخرى:** خصوصية التشريع الجزائري، بحيث لا يتيح الفرصة للمؤسسات الأجنبية الدخول في ممارسات تسيير جبائي دولي وذلك لغياب الجنات الضريبية، وفرض قيود صارمة على تحويل الأرباح (سيتم التطرق لها في المطلب الثاني) وغيرها.

3. سلوك وكثافة التسيير الجبائي لمؤسسة Kur inssat A.S: (منشأة مستقرة (établissement stable

لا يمكن قياس سلوك التسيير الجبائي لمؤسسة Kur inssat A.S بالاعتماد على المؤشرات والنماذج التي اعتمدنا عليها في قياس مؤسسة هنكل الجزائر لكون هذه الأخيرة منشأة مستقرة، أي أنها لا تملك منشأة مهنية دائمة بالجزائر، وإنما في إطار عقود الأشغال العقارية بغض النظر عن النظام الضريبي المطبق عليها، لأنه سيتم التفصيل فيه في المطلب الثاني.

المطلب الثاني: مراحل وآليات التسيير الجبائي للمؤسسات الأجنبية عينة الدراسة

1. مرحلة التأسيس (المرحلة الإدارية): تسيير الالتزامات التجارية، الجبائية والمحاسبية للمؤسسات الأجنبية عينة الدراسة:

1.1 مؤسسة هنكل الجزائر: سنعالج من خلال هذا العنصر أهم الالتزامات والتصريحات التي تقوم بها مؤسسة هنكل الجزائر:

- **التصريح لدى مصالح المركز الوطني للسجل التجاري:** قامت مؤسسة Henkel-Algérie بتاريخ 2000/03/20 بالتسجيل في المركز الوطني للسجل التجاري تحت رقم 00 ب 0012792، في الآجال المحددة.

- **التصريح بالوجود:** يعتبر تقديم التصريح بالوجود وطلب الحصول على رقم التعريف الجبائي الالتزام الجبائي الأول التي تقوم به المؤسسات الأجنبية أو الجزائرية على مستوى الإدارة الجبائية وفي هذا السياق يتوجب على مؤسسة هنكل الجزائر التابعة لـ DGE تكوين ملف إداري.

قامت مؤسسة هنكل كغيرها من المؤسسات الأجنبية بالجزائر بتاريخ 2000/04/20 من تقديم الملف الإداري الموضح في الجدول (4-9) لدى مديرية كبريات المؤسسات وبالضبط على مستوى مصلحة تسيير جباية المؤسسات الأجنبية بغية فتح ملف جبائي.

- **الالتزامات المحاسبية:** قامت مؤسسة هنكل الجزائر ولا تزال لحد الآن بمسك الدفاتر التجارية (دفتر اليومية ودفتر الجرد والدفاتر المساعدة) وفق ما تنص عليه المواد 09، 10، 11، 12 من القانون التجاري الجزائر، بحيث تم تسجيلهم وتوقيعهم لدى محكمة الشراقة بالجزائر العاصمة أما حاليا فيتم مسك المحاسبة بالاستعانة إلى البرمجيات المحاسبية المتعارف عليها، كما يلاحظ مدى التزامها بمسك محاسبة منتظمة وفق المخطط المحاسبي الوطني خلال السنوات من 2006 إلى غاية 2009 من فترة الدراسة، ثم انتقلت إلى مسك المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي بداية من سنة 2010.

2.1 مؤسسة Kur inssat A.S: سنتطرق من خلال هذا العنصر إلى أهم الالتزامات والتصريحات التي تقوم بها مؤسسة Kur inssat A.S:

- **التصريح بالوجود:** وقعت المؤسسة أول عقد لها في الجزائر سنة 2016 وقامت بفتح ملف جبائي على مستوى مصلحة تسيير جباية المؤسسات الأجنبية التابعة لـ DGE، وفق الملف والإجراءات الإدارية الموضحة في الجدول رقم (4-9) أدناه.

- **الالتزامات المحاسبية:** التزمت المؤسسة بمسك المحاسبة وتقييدها في الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري.

الجدول رقم (4-9): الملف الإداري المطلوب للحصول على رقم التعريف الجبائي للمؤسسات الأجنبية والجزائرية

المؤسسات الأجنبية	المؤسسات الجزائرية
1. طلب خطي يتضمن التاريخ والتوقيع؛	1. طلب خطي يتضمن التاريخ والتوقيع؛
2. التصريح بالوجود السلسلة G8؛	2. التصريح بالوجود السلسلة G8؛
3. طلب رقم التعريف الجبائي شخص معنوي بموجب قانون أجنبي (السلسلة G59)؛	3. /
4. عقد تأسيس المؤسسة في الخارج مصادق عليها من الخدمات القنصلية.	4. عقد تأسيس المؤسسة في الجزائر مصادق عليه من طرف الموثق؛
5. السجل التجاري من الخارج مصادق عليه من الخدمات القنصلية؛	5. السجل التجاري مستخرج من (CNRC)؛
	6. عقد الإيجار للاستعمال التجاري (مقر المؤسسة)؛
	7. /

6. عقد الإيجار للاستعمال التجاري (مقر المؤسسة)؛ 7. نسخة من العقود والتعديلات؛ 8. رقم الحساب البنكي؛ 9. طلب الخدمة؛ 10. تعيين ممثل قانوني للمؤسسة (المادة 149 من قانون الضرائب المباشرة و ر م)؛ 11. نموذج توقيع الممثل القانوني؛ 12. ترجمة جميع الوثائق السالفة الذكر باللغة الفرنسية أو العربية بالنسبة للمؤسسات الأجنبية؛ 13. شهادة الإقامة الجبائية للمؤسسة بالنسبة للدول المبرم معها اتفاقية جبائية من أجل الاستفادة من الوفورات الضريبية التي تتيحها هذه الاتفاقيات.	8. رقم الحساب البنكي؛ 9. طلب الخدمة؛ 10. مدير المؤسسة؛ 11. نموذج توقيع مدير المؤسسة؛ 12. / 13. /

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق داخلية لـ DGE (الملحق رقم 2)

حيث يلاحظ من الجدول أعلاه وجود بعض الاختلافات تخص الملف الإداري المكون للحصول على رقم التعريف الجبائي لكل من المؤسسات الأجنبية والمؤسسات الجزائرية، فمثلا نجد أن المؤسسات الأجنبية مطالبة بتقديم نسخة من العقود والتعديلات مؤرخة وموقعة (تخص المؤسسات الأجنبية التي ليس لها منشأة دائمة)، وللإشارة فإن هذه العقود تبرم بين المتعامل الأجنبي وصاحب المشروع في الجزائر سواء تعلق مضمون العقد بتأدية خدمات أو في إطار أشغال عمومية والبناء وغيرها، أما تعديل العقد فيقصد به تصحيح أو توضيح أو حذف بند في العقد الذي تم توقيعه فعليا، مع العلم أن التعديل يترك العقد الأولي سليما، ويرجع السبب والغرض وراء هذا الإجراء الإداري والذي يعتبر كأول وثيقة يجب تقديمها على مستوى مديرية كبريات المؤسسات وبالأخص مكتب الإحصائيات التابع للمديرية الفرعية لجباية المحروقات من أجل معرفة ثلاث نقاط أساسية وهي: أ- جنسية المستثمر الأجنبي بغرض التأكد من وجود اتفاقية جبائية بين بلده والجزائر من أجل أخذها بعين الاعتبار في المعاملة الضريبية التي يخضع لها، ب- الهدف: وذلك من أجل معرفة نظام الخضوع هل يخضع المستثمر للنظام العام أو النظام الاقتطاع من المصدر، ج- المبلغ: لا بد من معرفة مبلغ العقد فإذا كان أكثر من 01 مليار دج فإنه سيكون

تابع لمديرية كبريات المؤسسات وفي حالة العكس سيتم توجيهه للمديرية الولائية للضرائب أو مركز الضرائب التابع له إقليميا.

زيادة إلى ذلك فإن المؤسسات الأجنبية مطالبة بتقديم شهادة الإقامة الجبائية للمؤسسة وهذا يخص فقط الدول التي أبرمت معها الجزائر اتفاقية جبائية من أجل الاستفادة من الامتيازات والوفورات التي تتيحها هذه الاتفاقيات.

وفي الأخير يمكن القول بأن هذه الاختلافات تعتبر طفيفة ومعقولة جدا ولا تنافي مبدأ عدم التمييز بين المؤسسات الأجنبية والجزائرية المتعلقة بالجانب الضريبي والمنصوص عليها في الاتفاقيات الجبائية المبرمة من طرف الجزائر.

2. مرحلة اختيار نظام الإخضاع الضريبي للمؤسسات الأجنبية عينة الدراسة

يعتبر اختيار أنظمة الإخضاع الضريبي من بين الخطوات الأساسية والأولية للتسيير الجبائي، بحيث تسعى كل مؤسسة إلى اختيار نظام جبائي يمنح لها أكبر قدر ممكن من الامتيازات الجبائية، ففي سياق التسيير الجبائي الدولي بالنسبة للمؤسسات الأجنبية تعتبر الاتفاقيات الجبائية العامل الرئيسي الفاصل الذي يحدد حالة المؤسسة الأجنبية ما إذا كانت مستقرة أو خلاف ذلك والنظام الضريبي التي تخضع له.

1.2 مؤسسة هنكل الجزائر: تخضع مؤسسة هنكل الجزائر إلى النظام العام كونها مقيمة بصفة دائمة، إلا أنه يتم الأخذ بعين الاعتبار الاتفاقيات الجبائية المبرمة بين الجزائر والبلد الأم، وكذلك البلدان التي تتعامل معها المؤسسة، لا سيما فيما يتعلق بتوزيع وتحويل الأرباح.

ففي ظل النظام العام تلتزم مؤسسة هنكل الجزائر بتقديم التصريحات الشهرية والسنوية لإدارة الضرائب في آجالها المحددة ومن أهم الضرائب التي تخضع لها نجد: TVA، TAP IRG/S، IBS، رسم التوطين، رسم التكوين، رسم السيارات ضرائب ورسوم أخرى.

1.1.2 التصريحات الشهرية:

أ- بالنسبة للرسم على القيمة المضافة:

- **مجال التطبيق ومعدل الرسم:** تخضع مؤسسة هنكل الجزائر إلى TVA على كل الفواتير المحررة (رقم الأعمال) خلال السنة المالية وفق المعدلات الموضحة في الجدول رقم (4-1)، أي لمعدل 17% خلال الفترة من 2006-2016، ثم معدل 19% منذ 2017 إلى غاية 2021.
- **الخصم:** يحق لمؤسسة هنكل الجزائر القيام بعمليات الخصم لـ TVA المذكورة في فواتير الشراء وفواتير الاستيراد المتوفرة فيها شروط الخصم بعنوان الشهر الذي تم خلاله استحقاق أداء الرسم وفق ما نصت عليه المادة 29 من قانون الرسم على رقم الأعمال.
- **طريقة الدفع:** عن طريق سلسلة G 50 على مستوى قباضة الضرائب التابعة لمديرية كبريات المؤسسات.

من خلال الاطلاع على العديد من التصريحات الشهرية للمؤسسة تبين لنا مدى احترامها للآجال المحددة للدفع بالإضافة إلى حرصها على خصم TVA عن المشتريات وفق ما يتيحه التشريع الجبائي.

ب- بالنسبة للرسم على النشاط المهني:

- **مجال التطبيق ومعدل الرسم:** تخضع مؤسسة هنكل الجزائر إلى TAP على رقم الأعمال المحرر خلال السنة المالية وفق المعدلات الموضحة في الجدول رقم (4-1)، أي 01%.
- **طريقة الدفع:** استعملت المؤسسة سلسة G 50 من أجل التصريح برقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني مع وجوب تقديم تصريح برقم الأعمال حسب كل بلدية في وثيقة خاصة توضع مع التصريح الشهري، كما أنها تقوم بالتصريح على مستوى قباضة مديرية كبريات المؤسسات، وفقا للتعليمة رقم 1359 الصادرة عن مديرية العمليات والتحصيل لوزارة المالية في 03 جويلية 2013.

بعد الإطلاع على التصريحات الشهرية الخاصة برقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني تبين عدم استفادة مؤسسة هنكل في أغلب التصريحات من التخفيض المقدر بـ 30% عن عمليات البيع بالجملة، وهذا لاعتمادها الكبير على تحصيل رقم أعمالها نقدا، (المادة 219 من CIDTA) مما يدل على عدم ترشيد سلوك التسيير الجبائي للمؤسسة نحو الاستفادة من هذا الامتياز الجبائي، أما بالنسبة للتصريحات فأغلبها تقدم في آجالها المحددة، وبالتالي تجنب تكاليف جبائية أكثر تتمثل في غرامات التأخير.

رغم ذلك التزمت مؤسسة هنكل بتقديم كشوف مفصلة عن الزبائن، باستخدام نموذج 104 المقدم من قبل الإدارة الجبائية، بحيث يجب أن يتضمن المعلومات التي تخص كل زبون والموضحة في المادة 224-1 من CIDTA، وقدر رقم الأعمال المصرح به خلال فترة الدراسة كما يلي:

الجدول رقم (4-10): رقم الأعمال السنوي المصرح به لمؤسسة هنكل الجزائر

السنوات	رقم الأعمال السنوي المصرح به
2006	10 399 318 142
2007	10 832 623 064
2008	12 309 798 937
2009	13 236 342 943
2010	13 370 043 376
2011	14 692 355 359
2012	15 146 758 102
2013	15 943 955 897
2014	17 144 038 599
2015	18 376 013 101
2016	19 693 202 379
2017	19 130 236 627
2018	21 130 003 318

2019	22 267 604 429
2020	23 821 445 916
2021	21 577 735 984

المصدر: وثائق داخلية لـ DGE

ج - بالنسبة للضرائب على المرتبات والأجور: تشغل مؤسسة هنكل الجزائر أكثر من 600 عامل، بحيث يمثل 95% منها يد عاملة جزائرية وبالتالي فإن كل أجر مدفوع يخضع للضريبة على الأجور وفق ما نصت عليه المادة 104 من CIDTA، من خلال الاقتطاع من أجر العامل ودفعه لدى قباضة مديرية كبريات المؤسسات، وفق سلم الضريبة التصاعدية بالشرائح الموضح في الجدولين رقم (4-2) و (4-3).

د- بالنسبة للضريبة على أرباح المؤسسات IBS:

- الأقساط:

- **مجال التطبيق ومعدل الرسم:** تخضع مؤسسة هنكل وفقا للنظام العام بمقتضى التشريع الجبائي الجزائري إلى تسديد أقساط الضريبة على أرباح المؤسسات، وفق المادة 355 من CIDTA، بنسبة 30% من قيمة الضريبة لسنة ن-2 ون-1.
- **طريقة الدفع:** صرحت مؤسسة هنكل الجزائر بالأقساط عن طريق سلسة G 50 لدى قباضة DGE.

- التصريح السنوي بالضريبة على أرباح المؤسسات:

- **مجال التطبيق ومعدل الرسم:** سددت مؤسسة هنكل الجزائر خلال فترة الدراسة الـ IBS بمعدلين: 25 % سنتي 2006 و 2007، ثم معدل 19% منذ 2008 إلى غاية نهاية فترة الدراسة، كون المؤسسة تنشط في قطاع الإنتاج وهذا ما تم توضيحه في الجدول رقم (4-1)
- **طريقة الدفع:** يتم وضع التصريح على مستوى قباضة الضرائب مع ختم بالاستلام بتاريخ 04/30/ ن، باستخدام سلسلة G 04.

د- رسم التكوين المهني ورسم التمهين:

- **مجال التطبيق:** العمال المقيمون بالجزائر مهما كانت طبيعة نشاطهم باستثناء الهيئات والإدارات العمومية، وفقا لأحكام المادة 196 مكرر من قانون CIDTA.[1] أما بالنسبة لأرباب العمل المستقرين أو المقيمين بالجزائر طبقا لأحكام الفصل 3 من الأمر الوزاري المشترك المؤرخ في 21 ديسمبر 2022، فقد يخضعون كذلك لرسم التكوين المهني والتمهين وهم: الأشخاص المعنويون الخاضعين للقانون الجزائري؛ الأشخاص الطبيعيون والمعنويون المستقرون أو المقيمون في الجزائر؛ الأشخاص الطبيعيون والمعنويون غير المقيمين بالجزائر، الذين يعملون من خلال مؤسسة دائمة كما هو محدد في الأحكام الضريبية التي تتضمنها الاتفاقيات الجبائية،[2] وفي هذا السياق تجدر الإشارة بأن مؤسسة هنكل الجزائر تخضع لهذا الرسم، وزيادة إلى ما تم ذكره أعلاه فإنها تملك أكثر من 20 عامل، لأنه يستفيدون من الإعفاء المستخدمون الذين يملكون أقل من 20 عامل من الرسم على التكوين المهني فقط دون الاستفادة من الرسم على التمهين. (المادة 196 مكرر 1 من CIDTA)
- **المعدل المطبق والوعاء الخاضع:** 01% بالنسبة لرسم التكوين المهني؛ 01% بالنسبة لرسم التمهين. (المادة 196 مكرر 2 من CIDTA)، ويعتبر كشف المرتبات السنوي للأجور كأساس لحساب الأداء على التكوين المهني المستمر والأداء على التمهين من جميع الأجور الإجمالية بما في ذلك جميع العلاوات المدفوعة للموظفين قبل خصم المساهمات الاجتماعية والتقاعد وكذلك الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأجور طبقا لأحكام الفصل 04 من الأمر الوزاري المشترك المؤرخ في 21 ديسمبر 2022.[3]

ملاحظة: تخضع مؤسسة هنكل الجزائر إلى رسم التكوين المهني والتمهين خلال فترة الدراسة وفق المرسوم التنفيذي رقم 09-262 مؤرخ في 24 غشت 2009 يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. (2023). المادة 196 مكرر.

[2] Circulaire N 19/MF/DGI/DLRFAJ/DLRF/LF22 Du 14 Février 2023

[3] Circulaire N 19/MF/DGI/DLRFAJ/DLRF/LF22 Du 14 Février 2023

98-149 المؤرخ في 13 مايو سنة 1998 الذي يحدد شروط وطريقة تطبيق المادتين 55 و 56 من القانون رقم 97-02 المؤرخ في 31 ديسمبر 1997، والمتضمن قانون المالية لسنة 1998 والمتعلقين على التوالي برسم التكوين المهني المتواصل ورسم التمهين، لتأتي بعد ذلك المادة 196 مكرر 1 المذكورة أعلاه من قانون CIDTA، والمستحدثة بموجب المادة 56 من القانون 16/21 المؤرخ في 30 ديسمبر 2021 والمتضمن قانون المالية لسنة 2022.[1]

- **طريقة الدفع:** يتم التصريح بهذا الرسم من خلال السلسلة G 50 كل ستة أشهر على مستوى قباضة الضرائب التابعة لـ DGE بالنسبة لمؤسسة هنكل الجزائر، وعليه بلغت الحقوق المدفوعة خلال الأربع سنوات الأخيرة من فترة الدراسة كما يلي:

الجدول رقم (4-11): الحقوق السنوية الخاصة برسم التكوين المهني والتمهين لمؤسسة هنكل الجزائر

السنوات	كتلة الأجور السنوية	العبء الضريبي
2018	1 987 771 024	39 755 420,5
2019	2 584 102 332	51 682 046,6
2020	2 759 333 030	22 350 597,54
2021	3 153 382 220	63 067 844,4
المجموع	-	**176 855 909**

المصدر: وثائق داخلية لـ DGE

يتضح لنا من الجدول أعلاه أن إجمالي العبء الضريبي الناتج عن رسم التكوين المهني والتمهين هو 176 855 909 دج وهذا ما يدل على عدم رشاد سلوك التسيير الجبائي لمؤسسة هنكل الجزائر نتيجة عدم استهلاكها لكتلة الأجور المخصصة لتكوين وتدريب العمال خاصة خلال سنتي 2018 و 2019 و 2021 التي لم تستهلك بالكامل، بينما تم استهلاك جزء لتغطية مصاريف التكوين والتدريب سنة 2020 مما أعطى للمؤسسة وفر ضريبي بقيمة 32 836 063,1 دج كما هو موضح أدناه:

[1] https://www.joradp.dz

- **خلال سنة 2018: عدم استهلاك الحد الأدنى 01% بالكامل**

- رسم التكوين (1987771024× 01%= 19877710.24 دج)؛

- رسم التمهين (1987771024× 01%= 19877710.24 دج)؛

- إجمالي العبء الضريبي المدفوع = 19877710.24 + 19877710.24= **39755420.5 دج**

- **خلال سنة 2019: عدم استهلاك الحد الأدنى 01% بالكامل**

- رسم التكوين (2584102332× 01%= 25841023,32 دج)؛

- رسم التمهين (2584102332× 01%= 25841023,32 دج)؛

- إجمالي العبء الضريبي المدفوع = 25841023,32 + 25841023,32= **51682046,6 دج**

- **خلال سنة 2020: حالة التنفيذ (الاستهلاك) الجزئي للتكوين والتدريب:** في هذه الحالة ستدفع مؤسسة هنكل الجزائر هاذين الرسمين بمعدل الفرق بين 01% ومعدل الحصة المخصصة للتكوين والتمهين (التدريب)، مع العلم أنه قد تحملت المؤسسة 15000000 دج كأعباء للتكوين والتدريب خلال هذه السنة، ويمكن توضيحها كما يلي:

1/ معدل الحصة المخصصة للتكوين المهني = مصاريف التكوين/الكتلة الأجرية السنوية
معدل الحصة المخصصة للتكوين المهني= 2759333030/15000000= 0.54% **%**
معدل الإخضاع = 01% - 0.54 % = 0.46%
مبلغ الرسم المدفوع= 2759333030 × 0.46% = 12692931,94 دج
2/ معدل الحصة المخصصة للتمهين = مصاريف التمهين/الكتلة الأجرية السنوية
معدل الحصة المخصصة للتمهين= 2759333030/18000000= 0.65% **%**
معدل الإخضاع = 01% - 0.65 % = 0.35%
مبلغ الرسم المدفوع= 2759333030 × 0.35% = 9657665,605 دج

ومنه إجمالي الرسم المدفوع= 12692931,94 + 9657665,605= 22350597,54 دج

قيمة الوفر الضريبي: (2759333030 × **01%**) ×2 − 22350597,54

قيمة الوفر الضريبي= 32836063,1 دج

- خلال سنة 2021: عدم استهلاك الحد الأدنى 01% بالكامل

- رسم التكوين (3153382220× 01%= 31533822,2 دج)؛

- رسم التمهين (3153382220× 01%= 31533822,2 دج)؛

- إجمالي العبء الضريبي المدفوع = 31533822,2 + 31533822,2= **63067644,4 دج**

على وجه العموم يمكن القول بأن رسم التكوين المهني والتمهين يستمدان مضمونهما وأسباب إنشائهما من التشريع المنظم لهذين الضريبتين، والذي يشجع المؤسسات من ناحية تمويل دورات التكوين المهني المستمر والتمهين سنويا التي تقدمها لها المؤسسات المتخصصة والمعتمدة وبالتالي الغرض من هذين الرسمين هو ضمان تنقل الموظفين وتحسين الإنتاج والإنتاجية واكتساب تقنيات جديدة في العديد من الميادين وفق مجال عمل المؤسسة، ومن هنا نخلص بأن سلوك المسير الجبائي الرشيد هو الذي يسعى دوما إلى تجنب دفع هذين الرسمين من خلال الإنفاق على دورات تكوين وتدريب العمال.

2.2 مؤسسة Kur inssat A.S: تخضع مؤسسة Kur inssat A.S إلى النظام العام رغم أنها لا تملك إقامة في الجزائر بصورة دائمة، ويرجع السبب في ذلك أنها تمارس نشاطها في إطار عقود الأشغال العقارية خلال فترة تتجاوز مدة 183 يوم مما يكسبها الإقامة الجبائية.

1.2.2 التصريحات الشهرية: تقوم مؤسسة Kur inssat A.S بالقيام بتصريحاتها الشهرية، بما يتماشى مع نشاطها والمعدلات الخاضعة لها والحدث المنشئ للضريبة،[1] ولعل أهم التصريحات الشهرية نذكر: الرسم على النشاط المهني؛ الرسم على القيمة المضافة؛ الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأجور؛ أقساط الضريبة على أرباح المؤسسات؛ ضرائب ورسوم أخرى، وفيما يلي الأعباء الضريبة المسددة:

أ- أعباء TAP المسدد لسنة 2017:

الجدول رقم (4-12): أعباء TAP المسدد من طرف مؤسسة Kur inssat A.S لسنة 2017

الأشهر	رقم الأعمال المصرح به	رقم الأعمال الخاضع (التخفيض 25%)	الأعباء المسددة
جانفي	4 994 166 947	3 745 625 210	74 912 504
فيفري	1 519 524 978	1 139 643 734	22 792 875
مارس	1 050 021 721	787 516 291	15 750 326
أفريل	765 374 440	574 030 830	11 480 617
ماي	446 114 476	334 585 857	6 691 717
جوان	2 644 825 742	1 983 619 307	39 672 386
جويلية	399 586 937	299 690 203	5 993 804
أوت	3 177 460 338	2 383 095 254	47 661 905
سبتمبر	224 600 937	168 450 703	3 369 014
أكتوبر	3 891 416 215	2 918 562 161	58 371 243
نوفمبر	960 392 980	720 294 735	14 405 895
ديسمبر	117 211 754	87 908 816	1 758 176
المجموع	**20 190 697 465**	**15 143 023 098**	**302 860 462**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق الداخلية لـ DGE

[1] بالنسبة لمعدلات الضرائب والحدث المنشئ للضريبة فقد تم توضيحهم في الجدول رقم (4-1)، أما بالنسبة كذلك لطريقة دفع الضرائب التي تخضع لها فهي نفسها التي قامت بها مؤسسة هنكل الجزائر، ولهذا لن نتطرق لها بغية تفادي التكرار، بحيث سنركز عن الأعباء الضريبية المدفوعة فقط.

نلاحظ من الجدول (4-12) أعلاه أن إجمالي TAP لمؤسسة Kur inssat A.S لسنة 2017 قدر بـ 302860462 دج، حيث تقيدت المؤسسة بتقديم تصريحاتها الشهرية في آجالها القانونية المحددة، مما يعطي تفسرا عن مدى رشاد سلوك التسيير الجبائي الذي يهدف إلى تجنب الغرامات الجبائية.

ب- الرسم على القيمة المضافة:

- **مجال التطبيق:** تخضع المؤسسة الأجنبية Kur inssat A.S التي لا تملك منشأة مهنية دائمة في الجزائر في إطار الأشغال العقارية إلى TVA عن كل المبالغ المقبوضة سواء في الحسابات البنكية الداخلية لحركة رؤوس الأموال لغير المقيمين بالدينار الجزائري المتواجدة في الجزائر (I.N.R)، أو الحسابات البنكية الخارجية الخاصة بالمشاريع في الجزائر (المتواجدة في المقر الرئيسي للمؤسسة الأجنبية بالخارج أنقرة).[1]
- **المعدل المطبق وطريقة الدفع:** تخضع مؤسسة Kur inssat A.S إلى المعدل المخفض 9 % بالنسبة لرقم الأعمال الناتج عن أشغال البناء، وكذلك إلى المعدل العادي 19% بالنسبة للدراسات الهندسية والمصاعد.[2] وعلية بلغت أعباء TVA المسددة خلال سنة 2017 كما يلي:

[1] مقابلة مع مسؤول بالمديرية الفرعية لجباية المحروقات، بـ DGE.

[2] التعليمة رقم 62 الصادرة عن مديرية التنظيم والتشريع الجبائي، المؤرخة بتاريخ 2005/01/23، DGE.

الجدول رقم (4-13): أعباء TVA المسددة من طرف مؤسسة Kur inssat A.S لسنة 2017

الأشهر	Précompte à report.	ر,ق,م المسدد
جانفي	-	702 090 541
فيفري	-	24 353 186
مارس	-10 649 085	-
أفريل	-206 092 969	-
ماي	-351 609 128	-
جوان	-105 117 060	-
جويلية	-342 253 478	-
أوت	0	21 511 640
سبتمبر	-212 993 218	-
أكتوبر	0	102 402 990
نوفمبر	-87 534 483	-
ديسمبر	-204 947 385	-
المجموع	-	**850 358 357**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق الداخلية لـ DGE (الملحق رقم 3)

ج- IRG صنف الرواتب والأجور: تشغل مؤسسة Kur inssat A.S أكثر من 1000 عامل ويبلغ عدد العمال الجزائريين حوالي 80%، كما تلجأ المؤسسة إلى عدة مستشارين وخبراء خارجيين في مجالات مختلفة كالضرائب والمحاسبة، فقد تجاوز المبلغ المدفوع على شكل مكافئات فقط 2.000.000 دج،[1] وبالتالي تخضع لـ IRG/S (المادة 67 من CIDTA) وعليه كانت التصريحات الشهرية والأعباء الضريبية المسددة لسنة 2017 كما يلي:

[1] وثائق داخلية لـ DGE.

الجدول رقم (4-14): أعباء IRG/S المسددة من طرف مؤسسة Kur inssat A.S لسنة 2017

الأشهر	الوعاء الخاضع للضريبة	الأعباء المسددة
جانفي	77 68 0 310	6 506 310
فيفري	87 996 931	7 018 538
مارس	78 490 317	6 629 744
أفريل	81 469 213	6 716 235
ماي	87 904 235	7 649 976
جوان	89 049 694	7 719 258
جويلية	81 508 542	6 790 308
أوت	81 932 736	6 758 356
سبتمبر	76 562 226	6 365 596
أكتوبر	76 982 715	6 742 151
نوفمبر	67 653 345	5 798 526
ديسمبر	59 529 366	5 137 944
المجموع	**946 759 630**	**79 832 942**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق الداخلية لـ DGE

د- أقساط الضريبة على أرباح المؤسسات:

- **مجال التطبيق:** تخضع مؤسسة Kur inssat A.S لأقساط IBS وفقا للنظام العام أو بموجب اتفاقية جبائية .(المادة 356 مكرر من CIDTA).
- **المعدل وطريقة الدفع:** يقدر مبلغ القسط بـ 0.5% من إجمالي الصفقة،(المادة 356 مكرر من CIDTA). ويتم ذلك عن طريق سلسة G50 لدى قباضة DGE، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (4-15): أقساط IBS المسددة من طرف مؤسسة Kur inssat A.S لسنة 2017

الأشهر	الأساس الخاضع	الحقوق
جانفي	5 832 350 609	29 161 753
فيفري	1 766 843 721	8 834 219
مارس	1 222 478 908	6 112 395
افريل	828 836 564	4 144 183
ماي	497 132 569	2 485 663
جوان	3 070 549 691	15 352 748
جويلية	445 595 350	2 227 977
أوت	3 635 340 655	18 176 703
سبتمبر	242 121 244	1 210 606
أكتوبر	4 509 122 683	22 545 613
نوفمبر	1 044 244 513	5 221 223
ديسمبر	125 785 504	628 928
المجموع	**23 220 402 011**	**116 102 011**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق الداخلية لـ DGE

نلاحظ من الجدول رقم (4-14)، أعلاه أن أقساط ضريبة IBS تحسب من المبلغ الإجمالي TTC، على كل عملية قبض يتم تحصيلها، وعليه بلغت الأعباء الإجمالية لسنة 2017 مقدار 116102011 دج.

2.2.2 التصريح السنوي بـ IBS: تخضع مؤسسة Kur inssat A.S لمعدل 23 %، وقد تم تسديد مبلغ الضريبة المقدر بـ 62182516 دج لدى قباضة الضرائب على مستوى DGE (الملحق رقم 4)، وقد تم التصريح في الميزانية الجبائية للمؤسسة (الملحق رقم 5) بربح قدره:

الجدول رقم (4-16): التصريح السنوي بـ IBS لمؤسسة Kur inssat A.S لسنة 2017

البيان	المبالغ
النتيجة المحاسبية لسنة 2017	201 614 364
النتيجة الجبائية لسنة 2017	270 358 764
معدل الضريبة	23%
قيمة الضريبة	62 182 516

وثائق داخلية لـ DGE

3. استغلال الاتفاقيات الجبائية من طرف المؤسسات الأجنبية عينة الدراسة

تعتبر الاتفاقيات الجبائية من بين التقنيات التي تستغلها المؤسسات الأجنبية للتقليل من أعبائها الضريبية، وفي هذا السياق يتعين على كل المؤسسات الأجنبية سواء التي تملك منشأة مهنية دائمة وحتى التي لا تملك منشأة مهنية دائمة (المنشأة المستقرة) أن تأخذ بعين الاعتبار الاتفاقية الجبائية عند الإخضاع الضريبي وذلك في حالة وجود اتفاقية مبرمة بين موطنها الرئيسي والجزائر حيث سنعالج فيما يلي بعض النقاط التي تضمنتها الاتفاقيات الجبائية المبرمة من طرف الجزائر.

1.3 استغلال الاتفاقيات الجبائية عند اختيار أنظمة الإخضاع الضريبي:

إن اختيار نظام الإخضاع الضريبي للمنشآت المستقرة مبني على وجود اتفاقية جبائية أو غيابها، فهو يختلف حسب الحالتين، فإذا كان هناك عقد بين البلد الأصلي للمستثمر والجزائر فإنه يخضع للضرائب مع مراعاة الاتفاقية أما في حالة العكس فإنه يخضع للضرائب وفق القانون العام الداخلي، والجدول (4-17) الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (4-17): مقارنة أنظمة الخضوع الضريبي للمؤسسات الأجنبية بالجزائر بناء على وجود أو غياب اتفاقية جبائية

النظام الضريبي / الأساس الخاضع للضريبة	وجود اتفاقية جبائية	غياب اتفاقية جبائية
الأرباح	**أولا: حسب نوع المؤسسة**	
	– نشاط يمارس في إطار منشأة مستقرة: يخضع للضرائب وفق القانون العام الداخلي؛ – نشاط لم يمارس في إطار منشأة مستقرة: في هذه الحالة يخضع للضرائب الحصرية في البلد الأصلي.	– اقتطاع من المصدر بنسبة 24% يطبق على جميع الأنشطة؛ – حالة استثنائية: فرض الضرائب وفقا للقانون العام الداخلي بالنسبة للأشغال العقارية وفق التعليمة: 01/MF/DGI/DELF/LF99 الصادرة بتاريخ: 1999/05/11
	ثانيا: المهن مستقلة (profession indépendante)	
	– نشاط يمارس خلال فترة سنوية تساوي أو تفوق 183 يوم: اقتطاع من المصدر بمعدل 24%؛ – نشاط يمارس خلا فترة سنوية تساوي أو تقل عن 183 يوم: لا يخضع للنظام الجبائي الجزائري.	– بالنسبة لجميع الأنشطة الممارسة مهما كانت فترة العمل: اقتطاع من المصدر بمعدل 24%.
توزيعات الأرباح	**أولا: المؤسسات**	
	– بالنسبة لجميع الفئات المنتسبة: اقتطاع من المصدر يختلف من دولة لأخرى.	– بالنسبة لجميع الفئات المنتسبة: اقتطاع من المصدر بمعدل 15%.
	ثانيا: حالات أخرى (خواص، مؤسسات فردية ...)	
	– اقتطاع من المصدر يختلف من دولة لأخرى.	– بالنسبة لجميع الفئات المنتسبة: اقتطاع من المصدر بمعدل 15%.
الفوائد المالية	**جميع أصناف المداخيل**	
	– اقتطاع من المصدر يختلف من دولة لأخرى.	– بالنسبة لعائدات الديون والودائع والكفالات اقتطاع من المصدر: 10%؛ – تخضع للاقتطاع من المصدر وفق معدلات ضريبية خاصة: – إيرادات سندات الصندوق غير الاسمية: 50%؛ – الفوائد الناتجة عن المبالغ المقيدة في حسابات الادخار التي يملكها الخواص بنسبة: 01 % محررة من الضريبة تطبق على قسط

		الفوائد التي تساوي أو تقل عن 50000دج؛ 10% عن القسط الذي يتجاوز 50000 دج؛[1]
الإتاوات	**جميع أصناف المداخيل**	
	– اقتطاع من المصدر يختلف من دولة لأخرى.	– ضريبة الاقتطاع من المصدر: 24%؛ – بالنسبة لبرامج الإعلام الآلي: تطبيق تخفيض بنسبة 80% على الإتاوة قبل تطبيق معدل الاقتطاع من المصدر البالغ 24 %.
مكاسب رأس المال	**أولا: المؤسسات**	
	– اقتطاع من المصدر يختلف من دولة لأخرى.	– اقتطاع من المصدر بمعدل 15% لجميع الأنشطة.
	ثانيا: الخواص	
	– اقتطاع من المصدر يختلف من دولة لأخرى.	– اقتطاع من المصدر بمعدل 15% لجميع الأنشطة.
المداخيل العقارية	**أولا: المؤسسات**	
	– اقتطاع من المصدر بمعدل 24%.	– اقتطاع من المصدر بمعدل 24%.
	ثانيا: الخواص[2]	
	– اقتطاع من المصدر بمعدل: – 07% مداخيل إيجار السكنات ذات الاستعمال الجماعي؛ – 10% مداخيل إيجار السكنات ذات الاستعمال الفردي؛ – 15% إيجار المحلات ذات الاستعمال المهني	– اقتطاع من المصدر بمعدل: – 07% مداخيل إيجار السكنات ذات الاستعمال الجماعي؛ – 10% مداخيل إيجار السكنات ذات الاستعمال الفردي؛ – 15% إيجار المحلات ذات الاستعمال المهني

[1] كان آخر تعديل في الفوائد الناتجة عن المبالغ المقيدة في حسابات الادخار التي يملكها الخواص، سنة 2005 بموجب المادة 05 من قانون المالية لنفس السنة، والتي لا تزال سارية المفعول لحد الآن والمنصوص عليها في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023.

[2] فيما يخص صنف المداخيل العقارية فقد تم تعديل المعدلات الضريبة الموضحة أعلاه من خلال قانون المالية لسنة 2022 بحيث تم توحيد نفس المعدل على الإيجار السكني بغض النظر عن طبيعة الاستعمال سواء فردي أو جماعي وذلك بمعدل 07%، مع الإبقاء على نفس المعدل 15% بالنسبة للمحلات المهنية والتجارية، بشرط أنه يخضع لهذه المعدلات الإيجار السنوي الإجمالي الذي يساوي أو يقل عن 600000 دج، وتم الرفع في هذا السقف من خلال قانون المالية لسنة 2023 إلى 1800000 دج، مع الإبقاء على نفس المعدلات الضريبية: لمزيد من التفاصيل يرجى الإطلاع على المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023.

	والتجاري؛ **(عدلت سنة 2022 و 2023)**	والتجاري؛ **(عدلت سنة 2022 و 2023)**
	المؤسسات	
المهن المستقلة	- اقتطاع من المصدر بمعدل 24% إذا كانت مدة البقاء في الجزائر تساوي أو أكثر من 183 يوم. وإلا فلا يوجد مكان لفرض الضريبة (في حالة العكس لا يمكن اعتبارها منشأة مستقرة وبما أنها توجد اتفاقية جبائية بين البلدين فإنه لا يحق لأي بلد فرض الضريبة وذلك احتراما للاتفاقية المبرمة بينهما).	- اقتطاع من المصدر بمعدل 24%.
	الخواص	
المهن التابعة	- اقتطاع من المصدر وفق الجدول التصاعدي بالشرائح (أو معدل ثابت 10% عن قسط غير شهري) إذا كانت مدة البقاء في الجزائر تساوي أو تفوق 183 يوم. وإلا فلا يوجد مكان لفرض الضريبة (في حالة العكس لا يمكن اعتبارها منشأة مستقرة وبما أنها توجد اتفاقية جبائية بين البلدين فإنه لا يحق لأي بلد فرض الضريبة وذلك احتراما للاتفاقية المبرمة بينهما).	- اقتطاع من المصدر وفق الجدول التصاعدي بالشرائح، أو معدل ثابت 10% عن الأقساط والتعويضات المدفوعة غير الشهرية.
مكافآت الحضور[1] (أتعاب مجلس إدارة الشركة)	**الخواص**	
	- اقتطاع من المصدر بمعدل ثابت 15%.	- اقتطاع من المصدر بمعدل ثابت 15%.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق داخلية لـ DGE.

[1] أتعاب مجلس الإدارة: jetons de présences: تترجم حرفيا بـ مكافآت الحضور (رسوم الحضور) ويعرفها التشريع الفرنسي:" تمثل رسوم الحضور التعداد الممنوح للرئيس المدير العام والرؤساء التنفيذيين والمديرين وأعضاء مجالس الإدارة والإشراف والرقابة في المؤسسات (Société anonyme)، يتم حساب مبلغهم على أساس عدد مرات حضورهم في الاجتماعات المنعقدة"، بينما التشريع الضريبي الجزائري نص على jetons de présences والذي يطلق عليها تسمية أتعاب مجلس الإدارة، في المادة 46 الفقرة 07 من قانون CIDTA وقد تم رفع معدل IRG/ jetons de présences من 10% إلى 15% بموجب المادة 05 من قانون المالية لسنة 2018، والتي تبقى سارية المفعول لغاية الآن لمزيد من التفاصيل يرجى الإطلاع على المواد 46 و 104 الفقرة 04 من CIDTA لسنة 2023.

لتوضيح مضمون الجدول رقم (4-17) لا بد من الإشارة إلى بعض المعايير والنقاط التالية:

1.1.3 المعايير المطبقة على الأشخاص: فيما يخص مسألة الإقامة بالنسبة للأشخاص في حالة الدولتين المتعاقدتين أي تجمعهما اتفاقية جبائية، فإنه يعتبر مقيما في الدولة التي تكون علاقاته الشخصية والاقتصادية معها قريبة، أي:[1]

- مكان الإقامة المعتاد؛

- إذا كان هذا الشخص يقيم عادة في كلا البلدين المتعاقدين أو إذا كان لا يقيم عادة في أي منهما، فإنه يعتبر مقيما في الدولة التي هو من مواطنيها؛

- إذا كان هذا الشخص لا يحمل جنسية أي منهما (الدولتين المتعاقدتين)، فإن السلطات المختصة في الدولتين تفصل في المسألة بالاتفاق المتبادل.

وتجدر الإشارة بأن أي دخل من مصادر جزائرية يخضع للضريبة في الجزائر، سواء كان الشخص مقيم مؤهلا كمقيم أو غير مقيم، ما لم تنص الاتفاقية على خلاف ذلك.

2.1.3 المعايير المطبقة على المؤسسات: قد تخضع المؤسسة الأجنبية العاملة في الجزائر بصفة مؤقتة للضرائب الداخلية (القانون الجبائي الجزائري) أو القانون الجبائي الدولي (الاتفاقية الجبائية) وهذا في حالة وجود اتفاقية جبائية كونها تسموا وتعلوا على القانون الداخلي في إطار مبدأ تدرج وهرمية القوانين.

أ. وفقا للقانون الداخلي (القانون الجبائي الجزائري): تخضع لـ IRG و IBS :

- المؤسسات الخاضعة للقانون الجزائري التي تمارس أي شكل من أشكال النشاط في الجزائر؛

- المؤسسات الأجنبية العاملة في الجزائر من خلال ممثلين قانونيين؛

- المؤسسات الأجنبية التي لا تملك من يمثلها في الجزائر ولكن تقوم بالعمليات التجارية.

[1] وثائق داخلية لـ DGE.

من أجل التذكير فقط، وفق ما تم توضيحه في الجدول أعلاه، فإن المؤسسة الأجنبية في حالة عدم وجود اتفاقية جبائية تخضع لضريبة الاقتطاع من المصدر بنسبة 24% بحيث تغطي هذه الأخيرة TAP و TVA و IRG (مؤسسة فردية) و IBS (شركة).[1]

ب. وفقا للقانون الدولي (اتفاقية جبائية): حسب المادة 05 من الاتفاقية النموذجية لـ OECD إذا كانت مؤسسة مقيمة في بلد وتعمل في بلد آخر بصفة مؤقتة، فإن الأرباح المحققة تخضع للضريبة في البلد الآخر أي الذي تعمل فيه فقط إذا كان لديها منشأة مستقرة، ويمكن تسميتها وفق هذا التعبير بـ "منشأة أعمال ثابتة غير مقيمة" (تعبير قانوني) (installation fixe d'affaires non résidente)، بحيث تتمتع هذه المنشأة بوضع المقيم الضريبي في الجزائر ولا تستفيد إلا من الشخصية الضريبية، وفي هذه الحالة لا يتم فرض الضرائب على الأرباح في البلد المنشأ وإنما في مكان ممارسة العمل، خلاف ذلك إذا لم تكن هذه الأعمال حقيقة في إطار منشأة مستقرة فيتم فرض الضرائب في البلد المنشأ.[2]

من خلال ما سبق نلاحظ بأنه لا يوجد تقاسم للضرائب بين الجزائر والدولة المتعاقدة، لأن المؤسسة الأجنبية تخضع للضريبة على حساب نشاطها التي تمارسه في الجزائر في إطار منشأة مستقرة، أما خلاف ذلك فيتم تحديد الضريبة في البلد الأصلي وليس الجزائر، وبالتالي لا يوجد هناك تقاسم أو ازدواجية في فرض الضريبة، وهذا ما يفسر لنا أهمية الاتفاقيات الجبائية في التقليل من العبء الضريبي للمؤسسات متعددة الجنسيات والاستفادة من الوفورات الضريبة الناتجة عن تجنب الازدواج الضريبي.

3.1.3 أنظمة الإخضاع الضريبي للمؤسسات الأجنبية: من الجدول رقم (4-17) نلاحظ وجود ثلاث أنظمة لضريبية أرباح المؤسسات كالتالي:

- نظام الاقتطاع من المصدر بمعدل ثابت 24%؛

[1] وثائق داخلية لـ DGE.

[2] وثائق داخلية لـ DGE.

– النظام العام (النظام الحقيقي) بمعدل 23% بالنسبة للأشغال العقارية في حالة عدم وجود اتفاقية جبائية؛

– النظام العام (النظام الحقيقي) بمعدل 23% بالنسبة لجميع الأعمال التي تقوم بها المنشأة المستقرة.

أ. في حالة غياب اتفاقية جبائية: بالنسبة لمؤسسة أجنبية تنشط في الجزائر بموجب عقد عمل بحيث لا توجد اتفاقية جبائية بين بلدها والجزائر، فإن الضرائب التي تفرض على نشاطها تخضع تلقائيا لقانون الضرائب الجزائري، وفق نظام الاقتطاع من المصدر بمعدل 24% بحيث يتحمل الطرف المتعاقد مسؤولية خصم الضريبة ودفعها للإدارة الجبائية.

ب. في حالة وجود اتفاقية جبائية: تتجسد إقامة المؤسسة من خلال وجود منشأة مستقرة، فعندما يتدخل البلد الأصلي للمؤسسة الأجنبية في أي خدمة لصالح أحد البنوك الجزائرية المخول لها قانونا[1]، فمن المهم معرفة ما إذا كان النشاط الممارس يتم في إطار منشأة مستقرة، فإذا كان الأمر كذلك، يخضع هذا النشاط للضريبة في الجزائر وفقا لإحدى الطريقتين المتاحتين لاختيار المؤسسة الأجنبية:

– **الطريقة الأولى (الأكثر شيوعا):** تعتمد هذه الطريقة على المحاسبة وبالتالي فإن المنشأة المستقرة تخضع لجميع الالتزامات المحاسبية والجبائية المعمول بها في الجزائر، بحيث يتم الاعتراف بالإيرادات والأعباء على أساس الاستحقاق، وتلتزم المؤسسة بالتصريح ودفع IBS أو (IRG) ودفعها وفق شروط القانون العام المعمول به في الجزائر مثل أي مؤسسة بموجب القانون الجزائري.

– **الطريقة الثانية:** تقوم هذه الطريقة على التخصيص، بحيث تسمح للمؤسسة الأجنبية بتوزيع الأرباح التراكمية التي كانت ستحققها من خلال منشآتها التجارية (منشآت الأعمال) بما في ذلك

[1] حفاظا على سرية المعلومات المقدمة لنا، تحفظنا عن ذكر اسم البنك.

المنشأة في الجزائر وفقا لمفتاح التوزيع المعتمد مسبقا، أما إذا كان النشاط لا يفي بمعايير التصنيف كمنشأة مستقرة، يتم فرض الضرائب في البلد الأصلي وليس في الجزائر.[1]

4.1.3 الإخضاع الضريبي للمهن المستقلة: المهن المستقلة هي عبارة عن مستخدمة Utilisée في الأدبيات الضريبية الدولية وتتوافق هذه الأخيرة مع الأنشطة التي تقوم بها المهن الحرة مثل الأطباء والمحامين والمحاسبين والمهندسين وكذلك الأنشطة المستقلة لعمل أدبي أو فني أو تعليمي أو تربوي، وقد اعتبرها التشريع الضريبي الجزائري أنشطة غير تجارية حتى عام 2015، ومنذ عام 2016 تم دمجها في فئة ما يسمى بـ "الأنشطة المهنية"، حيث يختلف نظام الخضوع الضريبي لهذه الفئة في حالة وجود اتفاقية جبائية من عدمها كما يلي:

أ- في حالة غياب اتفاقية جبائية: تخضع الضرائب على الخدمات التي يقدمها المهنيين العاملين لحسابهم الخاص غير المقيمين لنظام الاقتطاع من المصدر، لذلك يطلب من المقاول الجزائري أن يقتطع من المصدر عند وقت الدفع الضريبة المحسوبة على أساس معدل 24%، ودفعها إلى الإدارة الجبائية في غضون العشرين يوما الأولى من الشهر الموالي لتلك العملية، حيث يتم حساب ضريبة الاستقطاع على أساس مبلغ الفاتورة المحولة بسعر الصرف الساري في تاريخ توقيع عقد العمل أو التعديل، وتجدر الإشارة بأنه يمنع تحمل عبء هذه الضريبة من قبل المقاول الجزائري.

ب- في حالة وجود اتفاقية جبائية: بالنسبة للأجور التي يتلقاها المهنيون المستقلون، فإنها تخضع للضريبة في الجزائر فقط عندما يمارسون نشاطهم في إحدى الحالتين التاليتين: يتم ممارسة النشاط في إطار قاعدة ثابتة (base fixe) أي مكان دائم؛ أو أن الإقامة في الجزائر كانت على مدى فترة تساوي أو تزيد عن 183 يوما خلال عام واحد.

فإذا تم استيفاء أحد شرطي الممارسة، فإنه يتعين على المقاول الجزائري حساب ضريبة الاقتطاع من المصدر بمعدل 24% على مبلغ المكافأة المدفوعة المحولة بسعر الصرف الساري في تاريخ توقيع العقد أو التعديل.

[1] وثائق داخلية لـ DGE.

كما تجدر الإشارة أنه قد تم حذف فصل "المهن المستقلة" من الاتفاقية النموذجية لـ OECD عام 2000، وقد تم إلحاقه بفصل "المنشآت المستقرة"، لكن يذكر أن جميع الاتفاقيات التي وقعتها الجزائر بعد عام 2000 والسارية المفعول لحد الآن لم تتبع هذا النهج.[1]

5.1.3 الإخضاع الضريبي للمهن التابعة: تتعلق المكافآت المخصصة في إطار هذا النشاط بالمبالغ المخصصة للأفراد مقابل العمل الذي يمارسه الموظف، كما يستثنى من هذا الفصل الأجور التي تدفعها الإدارات والمعاشات التقاعدية التي تخصصها هيئات التقاعد الحكومية من خلال المهن التي تعمل لحسابها الخاص، أي نقصد في هذه الحالة العمل المأجور فقط، أما المعالجة الجبائية لهذا الصنف من المداخيل فهي تختلف في حالة أو جود أو غياب اتفاقية جبائية ويمكن توضيحها كما يلي:

أ- **في حالة غياب اتفاقية جبائية:** الأفراد الذين يقع موطنهم الجبائي في الجزائر يخضعون للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأجور IRG/Salaires، ويخضعون أيضا أولئك الذين لا يملكون موطن جبائي في الجزائر لـ IRG/Salaires في البلد الأصلي.

ب- في حالة وجود اتفاقية جبائية: تدفع للأفراد الأجور غير الخاضعة للضريبة في الجزائر عندما يكون هناك: إقامة المستفيد في الجزائر لمدة إجمالية لا تتراوح 183 يوما خلال السنة المالية المعنية؛ يتم دفع الأجور من طرف صاحب العمل أو نيابة عن صاحب عمل غير مقيم في الجزائر؛ لا يتم تغطية الأجور من قبل منشأة مستقرة أو قاعدة ثابتة (base fixe) لصاحب العمل في الجزائر.[2]

2.3 استغلال الاتفاقيات الجبائية في إطار الأحكام المتعلقة بتقديم الخدمات الأجنبية في الجزائر: يختلف تفسير النصوص القانونية مع المصالح الخارجية للإدارة الجبائية الجزائرية، بشأن تطبيق أحكام الاتفاقيات الجبائية المتعلقة بتقديم الخدمات في الجزائر من قبل الأجانب الذين لا يملكون منشأة مستقرة، وفي الواقع يأخذ معظمهم في الاعتبار مبدأ مصدر الدخل ومكان أداء

[1] وثائق داخلية لـ DGE.

[2] وثائق داخلية لـ DGE.

الخدمة، ولذلك يعتبرون أن الخدمات التي تؤدى في الخارج وتستهلك في الجزائر تخضع للتصفية الآلية للرسم على القيمة المضافة، في حين أن الخدمات التي يقدمها الأجانب ولكن يؤدونها ويستهلكونها في الجزائر تخضع لنظام الاقتطاع من المصدر بموجب المعدل المنصوص عليه في الاتفاقية،[1] وفي هذا السياق يمكن تلخيص المعالجات الضريبية لمختلف أنواع تقديم الخدمات على النحو التالي:

1.2.3 إتاوات الإعلام الآلي: كما تم الإشارة له في الجدول رقم (4-17)، تستفيد حقوق استخدام برامج الإعلام الآلي (التراخيص) وكذلك التحديثات المتعلقة بها، من تخفيض بنسبة 80% على مقدار الإتاوات، وبالتالي يتم حساب مبلغ الضريبة المقتطعة على أساس 20% من المبلغ الإجمالي للإتاوة، الذي يتم تطبيق معدل ضريبة الاستقطاع المنصوص عليها في اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي التي تمت المصادقة عليها ودخلت حيز التنفيذ، والجدول الموالي يوضح أمثلة على حساب الاقتطاع الذي سيتم تطبيقه:

الجدول رقم (4-18): أمثلة عن الاقتطاع الضريبي على إتاوات الإعلام الآلي بموجب الاتفاقيات الجبائية

الدولة	مبلغ الإتاوة	الوعاء الخاضع للضريبة	معدل الضريبة وفق الاتفاقية	معدل الضريبة الحقيقي	الضريبة المستحقة	المبلغ المحول
فرنسا	100 USD	20 USD	12%	2.4%	2.4 USD	97.6 USD
إسبانيا			07%	1.4%	1.4 USD	98.6 USD
ألمانيا			10%	02%	02 USD	98 USD
إيطاليا			15%	03%	03 USD	97 USD

المصدر: وثائق داخلية لـ DGE.

ملاحظة: يتم حساب معدل الضريبة الحقيقي كالتالي: (12 % × 20%= 2.4%)، لأن الأساس الخاضع هو 20% من مبلغ الإتاوة فقط، أما 80% المتبقية معفاة من الضريبة.

[1] وثائق داخلية لـ DGE.

أخذنا من خلال الجدول رقم (4-18) عينة من الدول فقط كمثال توضيحي، وبالتالي يأخذ في الاعتبار جميع الدول التي توجد بينها وبين الجزائر اتفاقية جبائية والموضحة في (الملحق رقم 6).

2.2.3 الخدمات المقدمة من الخارج (الصيانة، التكوين، الدراسات): بالنسبة لهذه الخدمات فإن الضريبة الواجبة الدفع هي الرسم على القيمة المضافة (تلك التي تتعلق بالاستهلاك)، وبما أنها ضريبة ليست بموجب اتفاقية جبائية، نتيجة لذلك ينطبق مبدأ التصفية الآلية لها، كما ينطبق الشيء نفسه على الاشتراكات المتعلقة باستضافة المواقع الالكترونية والاشتراكات الأخرى في المجلات وما إلى ذلك، وتجدر الإشارة انه لا تعني التصفية الآلية للرسم على القيمة المضافة بالضرورة تطبيق المعدل العادي 19%، بل يتم تطبيقه أحيانا على المعدل المخفض 09% للمزايا الموجودة في المادة 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال، وفي الأخير تبقى ضريبة التوطين البنكي مستحقة الدفع بنسبة 03% على صافي المبلغ القابل للتحويل (يتحملها الزبون مستورد الخدمات).[1]

وبالتالي يمكن القول بأن الخدمات الأجنبية المتحصل عليها في سياق أنشطة الصيانة والتكوين والدراسات، تخضع للرسم على القيمة المضافة عن طريق نظام التصفية الآلية، ولا تدخل في مفهوم الاتفاقيات الجبائية.

3.2.3 الخدمات المقدمة في الجزائر (الصيانة، التكوين، الدراسات): على المستوى الجبائي وبالرجوع إلى الاتفاقيات الجبائية لا سيما الفصل 05 المتعلق بمفهوم المنشأة المستقرة، والمنصوص عليها في أغلب اتفاقيات الازدواج الضريبي التي أبرمتها الجزائر، فإنه لم يحدد مفهوم المنشأة المستقرة في سياق الخدمات، وعلى هذا الأساس إذا حددت الاتفاقية الجبائية المدة اللازمة لتأهيل المنشأة على أنها مستقرة، فإن جميع الخدمات المقدمة والمستخدمة في الجزائر على فترة أكبر من تلك التي تحددها الاتفاقية سيكون من الممكن خصم الضريبة بالمعدل المنصوص عليه في الاتفاقية، وعلى النقيض من ذلك فالتي تحدث خلال مدة أقصر ستخضع للتصفية الآلية للرسم

[1] وثائق داخلية لـ DGE.

على القيمة المضافة، بينما في حالة عدم تحديد مدة دنيا تسمح باتخاذ قرار بشأن استقرار المنشأة في إطار عقود تقديم الخدمات، فإن تأهيلها متروك للسلطة التقديرية للإدارة الجبائية، وفي هذا الصدد ومن الناحية العملية يلاحظ أن الخدمات قصيرة الأجل المقدمة في الجزائر من قبل الأجانب المقيمين في دولة لديها اتفاق مع الجزائر تخضع للضريبة وفق مبدأ التصفية الآلية.

من ناحية أخرى تخضع عقود الخدمات طويلة الأجل المنفذة هنا في الجزائر لضريبة الاقتطاع من المصدر 24% كما تم ذكره في الجدول رقم (4-16)، باستثناء الدول المبرم معها اتفاقية جبائية فيتم تطبيق النسب المتفق عليها والتي غالبا ما تكون مخفضة.[1]

4.2.3 استغلال الاتفاقيات الجبائية من طرف مؤسسة هنكل الجزائر:

- **في مجال استيراد الخدمات:** قامت مؤسسة هنكل بإبرام عقد لمدة شهر بتاريخ 2019/05/02 مع مؤسسة أجنبية من جنسية إسبانية في مجال معالجة المعلومات (البرمجيات)، بمبلغ 320000 يورو مع العلم أن الخدمة أنجزت في إسبانيا، وبما أنه توجد اتفاقية جبائية مع إسبانيا فإن المعالجة الجبائية تكون كالتالي:

تستفيد المؤسسة من تخفيض بمقدار 80 % من الخدمة كما تمت الإشارة إليه أعلاه، مع تطبيق معدل الاقتطاع من المصدر 07 % على المبلغ المتبقي ليصبح معدل الضريبة الفعلي 1.4%.[2]

يقع على عاتق مؤسسة هنكل الجزائر إلزامية القيام باقتطاع من المصدر للضريبة على أرباح المؤسسات عند دفع هده المبالغ إلى المؤسسة الأجنبية الإسبانية، وفق ما نصت عليه المواد 157 و 158 و 159 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وقد تم الدفع عن طريق السلسلة G 50 في العشرين يوم الأولى التي تلي الشهر الذي تم فيه الدفع والموضح في الجدول الآتي:

[1] وثائق داخلية لـ DGE.

[2] وثائق داخلية لـ DGE.

الجدول رقم (4-19): التصريح الشهري الخاص بالاقتطاع من المصدر لمؤسسة هنكل الجزائر (المؤسسة الأجنبية الإسبانية)

اسم المؤسسة	الشهر الذي تمت فيه الاقتطاعات	مبلغ الإجمالي يورو	المبلغ الإجمالي بالدينار	المبلغ الإجمالي بالدينار بعد التخفيض	مبلغ الضريبة المسدد 07%	المبلغ الصافي المسدد
المؤسسة الأجنبية الإسبانية	أفريل 2019	320000 1 دج=140 أورو	44800000	8960000	627200	8332800

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق الداخلية لـ DGE

نلاحظ من الجدول أعلاه أن معدل ضريبة الاقتطاع هو 07% المنصوص عليه في الاتفاقية الجبائية الجزائرية الإسبانية (الملحق رقم 7) بدلا من 24% المنصوص عليه في القانون الداخلي، ومن هنا نخلص لمدى أهمية الاتفاقية المبرمة بين البلدين، نتيجة استفادة المؤسسة الأجنبية الإسبانية من وفر ضريبي بمعدل 17% (24% - 07% = 17%) بالإضافة إلى التخفيض 80% من المبلغ الإجمالي للفاتورة (العقد)، مع العلم أن هذا الوفر لا تستفيد منه مؤسسة هنكل الجزائر لأنها مستورد للخدمة، وفي نفس الوقت لا تتحمل ضريبة الاقتطاع، إلا أنها تتحمل رسم التوطين البنكي.

بما أن المؤسسة قامت باقتناء خدمة البرمجيات من الخارج فهي تخضع إلي رسم التوطين البنكي كما تم الإشارة إليه أعلاه، بمعدل 3% من قيمة المبالغ الإجمالية الصافية القابلة للتحويل للمؤسسة الإسبانية، ويمكن توضيح المعالجة الجبائية له من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (4-20): التصريح الشهري برسم التوطين البنكي لمؤسسة هنكل الجزائر

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	المبلغ الصافي المحول	المعدل3%
AL 2019	15/04/2019	8332800 دج	249984 دج

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق الداخلية لـ DGE

أما بالنسبة لنظام التصفية الآلية للرسم على القيمة المضافة auto liquidation، فقد يصفى آليا ويدفع من طرف مؤسسة هنكل الجزائر، على أن تستفيد من حق الخصم، وهو ما نصت عليه المادة 83 من قانون الرسم على رقم الأعمال، وقد تم الإشارة له سابقا.[1]

[1] المديرية العامة للضرائب. (2018). الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، ص 52.

وفي هذا الإطار نذكر على سبيل المثال الخدمات التي تحصلت عليها مؤسسة هنكل من المؤسسة الإسبانية التي تنشط في مجال البرمجيات، وقد بلغت فاتورة الخدمات 320000 أورو المفوترة بتاريخ 2019/04/15 والمصرح بها في السلسلة G 50 على مستوى قباضة DGE ويمكن توضيح العملية في الجدول الموالي:

الجدول رقم (4-21): التصريح الشهري الخاص بنظام التصفية الآلية لـ TVA لمؤسسة هنكل الجزائر

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	قيمة الفاتورة	المبلغ بالدينار الجزائري	قيمة TVA 19%
AL2019	15/04/2019	320000 1 دج=140 أورو	44800000	8512000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق الداخلية لـ DGE

5.2.3 استغلال الاتفاقيات الجبائية من طرف مؤسسة Kur inssat A.S:

أسندت مؤسسة Kur inssat A.S دراسات هندسية إلى مؤسسة انجاز أمريكية غير مقيمة SALAMERICAN بمبلغ 000 123 دولار، من مشروع 4000 وحدة سكنية OPGI المدينة الجديدة قسنطينة، وشركة انجاز FRAN SYSTEM الفرنسية بمبلغ 230.000 دولار من مشروع 5000 وحدة سكنية AADL بسيدي عبد الله، مع العلم أن هذه الخدمة قدمتها المؤسستين لمؤسسة Kur inssat A.S خارج الجزائر، وبالتالي فإن المبالغ التي ستسددها المؤسسة مقابل هذه الخدمات ستخضع للاقتطاع من المصدر، (المادة 156 من CIDTA).

- **في حالة غياب اتفاقية جبائية:** بما أنه لا توجد اتفاقية جبائية بين الجزائر و الولايات المتحدة الأمريكية فإنه يتم تطبيق معدل الاقتطاع من المصدر بنسبة 24% من إجمالي المبلغ لمدفوع. (المواد 157 و 158 و 159 من CIDTA)، باستخدام سلسلة G50 في أجل أقصاه 20 يوم الأولى التي تلي الشهر الذي تم فيه الدفع، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (4-22): التصريح الشهري الخاص بمؤسسة Kur inssat A.S

تسمية الهيئة صاحبة الأشغال	تسمية المؤسسة و عنوانها	الشهر الذي تمت فيه الاقتطاعات	طبيعة الخدمة	المبلغ الإجمالى بالدولار	المبلغ الإجمالى بالدينار	مبلغ الضريبة المسدد 24%	المبلغ الصافى المسدد
AADL	SAL AMERICAN	مارس 2017	دراسات هندسية	123.000 1دج= 106 دولار	13.038.000	3.129.120	9.908.880

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق الداخلية لـ DGE

- **في حالة وجود اتفاقية جبائية:** حسب هذه الحالة تخضع المؤسسة لنظام التصفية الآلية لـ TVA (وقد تم شرح هذه النقطة أعلاه تحت عنوان "الخدمات المقدمة في الجزائر (الصيانة، التكوين، الدراسات)" بحكم أنها تحصلت على خدمة من شخص مقيم بالخارج وتجدر الإشارة بأن مؤسسة Kur inssat A.S لها الحق في الاستفادة من خصم TVA (المادة 83 من قانون الرسم على رقم الأعمال)، وفي هذا الصدد يقدر معدل الاقتطاع المطبق بـ 17% وهو المعدل المعمول به سنة 2017، ويصرح بع عن طريق السلسلة G50 لدى قباضة الـ DGE ويخص ذلك كل عملية تسديد لمؤسسة SYSTEM FRANالفرنسية، والجدول الموالي يحدد الأعباء الضريبية المدفوعة:

الجدول رقم (4-23): التصريح الشهري الخاص بنظام التصفية الآلية لـ TVA لمؤسسة Kur inssat A.S

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	قيمة الفاتورة	المبلغ بالدينار الجزائري	المعدل 17%
253	جوان 2017	230.000 1دج =101 دولار	23.230.000	3.949.100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق الداخلية لـ DGE

بما أن المؤسستين قامتا باقتناء خدمات الدراسات الهندسية من الخارج فهما يخضعان إلي رسم التوطين البنكي، بمعدل 3% من قيمة المبالغ الإجمالية الصافية القابلة للتحويل للمؤسسة الأمريكية والفرنسية، ويمكن توضيح التصريحات الخاصة برسم التوطين من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (4-24): الأعباء الضريبية الخاصة برسم التوطين لمؤسسة Kur inssat A.S

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	قيمة الفاتورة بالدولار	سعر الصرف بالدولار لكل 01 دج	المبلغ بالدينار	3 %
408	مارس 2017	123.000	106	13.038.000	140.391
253	جوان 2017	230.000	101	23.230.000	696.900

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق الداخلية لـ DGE

4. التسيير الجبائي بواسطة تحويل الأرباح للمؤسسات الأجنبية عينة الدراسة

يعتبر تحويل الأرباح إلى الخارج من أهم الآليات التي تستغلها المؤسسات الأجنبية، بغرض نقلها من البلد الذي يفرض ضرائب أكثر إلى البلد الذي يفرض ضرائب أقل، وبالتالي التخفيض من العبء الضريبي، حيث تأخذ الأرباح المحولة عدة أنواع، فهي لا تقتصر فقط على الأرباح الموزعة، بل تشمل أيضا الأجور، مكافآت الحضور، الفوائد المالية ... الخ، وفي السياق الجزائري حدد المشرع الأرباح المعنية بالتحويل والالتزامات المعنية بهذا التدبير من خلال المادة 182 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تنص على واجب التصريح المسبق أمام مصالح الضرائب المختصة بتحويلات الأموال إلى الخارج لفائدة أشخاص طبيعيين أو معنويين غير مقيمين في الجزائر (قد تم الإشارة لها في الفصل الثالث).

1.4 توضيح وتفسير الإطار التشريعي لالتزامات التصريح بتحويل الأرباح: قد حددت الأحكام الجديدة للمادة 182 مكرر 2 من CIDTA (معدلة بموجب المادتين 23 و 19 من قانون المالية لسنتي 2020 و 2021 على التوالي) نطاق تطبيق الالتزام بالتصريح عن تحويل الأرباح إلى مصالح الضرائب على المبالغ الخاضعة للضريبة أو المستفيدة من الإعفاء أو التخفيض، وذلك وفقا للأحكام الجبائية للاتفاقيات أو الأحكام الجبائية الداخلية، إلا أن هذه المادة عرفت بعض الغموض من طرف الكثير من المؤسسات الأجنبية ولهذا ارتأينا إلى شرحها وتفسيرها بناء على البنود التنظيمية الصادرة من طرف الإدارة الجبائية، وفي هذا السياق تنقسم هذه الأرباح إلى:

1.1.4 المبالغ المعنية بالتزام التصريح بتحويل الأرباح:

أ- المبالغ الخاضعة للضريبة: نقصد بها على وجه الخصوص:[1]

- الدخل المكتسب من قبل المؤسسات الأجنبية التي ليس لديها منشأة مهنية دائمة في الجزائر، والتي تمارس نشاطا مؤقتا في إطار عقود الأشغال أو تقديم الخدمات والتي تعرف باسم المنشأة المستقرة)؛ - المبالغ المدفوعة كأجور مقابل خدمات من أي نوع قدمت أو استخدمت في الجزائر؛

- الإيرادات المدفوعة للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الموجودين في الخارج إما لمنح تراخيص استغلال براءات الاختراع الخاصة بهم، أو للتنازل أو الامتياز عن العلامات التجارية أو العمليات أو تركيبات التصنيع؛

- المبالغ المستحقة للعمليات المرتبطة بالنقل الدولي (البحري، الجوي والبري)؛

- الأرباح الموزعة لفائدة الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين غير المقيمين في الجزائر (أرباح الأسهم، المداخيل المشابهة للأرباح الموزعة)؛

- الأرباح الرأسمالية من بيع الأسهم أو الأسهم التي يحققها الأفراد والمؤسسات غير المقيمين؛

- إيرادات تصفية الاستثمارات، أي تلك الناتجة عن المعاملات التي تنطوي على التنازل عن أصول المؤسسة، وقد يشمل ذلك المعدات والأراضي والبناءات والمؤسسات التابعة والأصول المقابلة لها؛

- إيرادات التصفية المحققة من أصول المؤسسة بعد عمليات التصفية؛

- الرواتب (ويتعلق الأمر بجميع الأجور التي يتقاضاها العمال الأجانب (رواتب، علاوات، أو غيرها) الذين يمارسون نشاطا في الجزائر مقابل أجر وفقا للتشريعات المتعلقة بشروط توظيف الأجانب في الجزائر)؛

[1] Instruction N 564/MF/DGI/22 du 14 septembre 2022, pp 2-3.

– الدخل المتأتي من أنشطة الفنانين والرياضيين (ويتعلق هذا بجميع المكافآت التي يتلقاها الفنانون والرياضيون غير المقيمين، بمعنى المبالغ المدفوعة بأي شكل من الأشكال للمدربين واللاعبين والمديرين والموظفين الفنيين والطبيين)؛

– الفوائد والإتاوات (في تعريف الإتاوات يجب الإشارة إلى أحكام المادة المتعلقة بالإتاوات المنصوص عليها في الاتفاقيات الجبائية الموقعة مع الجزائر "المادة 12").

بمعناه العام ومع مراعاة التعريف الذي حددته اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي الموقعة من طرف الجزائر، يقصد بهذا المصطلح: "المكافأة بجميع أنواعها المدفوعة مقابل استعمال أو الامتياز في استعمال حق المؤلف في منف أدبي أو فني أو علمي"، بما في ذلك الأفلام السينمائية أو الأفلام أو الأشرطة المستخدمة في البث الإذاعي أو التليفزيوني أو براءة اختراع أو علامة تجارية أو رسم أو نموذج أو مخطط أو عملية سرية، وكذلك الاستخدام أو الحق في الاستخدام الصناعي أو التجاري أو العلمي للمعدات والمعلومات المتعلقة بالخبرة المكتسبة في المجال التجاري أو الصناعي أو العلمي.

ب- المبالغ التي تستفيد من الإعفاء: تكون الاستفادة من الإعفاء بواجب التصريح عن تحويلات الأموال إلى الخارج، بموجب أحكام الاتفاقيات الجبائية لتجنب الازدواج الضريبي عندما يكون حق الإخضاع الضريبي مخصصا حصرا لدولة إقامة المستفيد من المبالغ موضوع طلب التحويل إلى الخارج، بالإضافة إلى الاتفاقيات المحددة التي أبرمتها الجزائر، بما في ذلك الأحكام الضريبية المخالفة للتشريعات الجبائية الداخلية.

وفي هذا السياق تستفيد بشكل رئيسي من التخفيض أو الإعفاء في الأحكام المشار عليها في اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي، أرباح الأسهم والفوائد والإتاوات التي تخضع غلى معدلات ضريبية مخفضة عند تطبيق أحكام الاتفاقيات الجبائية، أما المبالغ المستفيدة التخفيض أو الإعفاء حسب التشريع الجبائي الداخلي فتتمثل في المبالغ المدفوعة كإيجار بموجب عقد إيجار دولي لأشخاص غير مقيمين في الجزائر (تخفيض بنسبة 60%، حسب المادة 156 من CIDTA)

مبلغ الإتاوات بموجب العقود المتعلقة باستخدام برامج الكمبيوتر (تخفيض بنسبة 30%، حسب المادة 156 من CIDTA).[1]

2.1.4 الجوانب العملية لإجراءات التصريح بتحويل الأرباح من طرف مؤسسة هنكل الجزائر:

أ- **الالتزام بتقديم تصريح تحويل الأرباح:** تقوم مؤسسة هنكل الجزائر ككل مرة بتقديم طلب تحويل الأرباح إلى مديرية كبريات المؤسسات، من خلال ملف إداري، ويتم فحص الطلب من قبل المديرية الفرعية لجباية المحروقات، فقبل إنشاء شهادة الوضعية الجبائية، يتعين على الإدارة الجبائية إجراء فحص شكلا ومضمونا، حيث يتمثل الجانب الشكلي في التأكد من مدى استفاء ملف التصريح بالتحويل التي قدمته مؤسسة هنكل الجزائر وكذلك التأكد من مدى وفائها بالتزاماتها الضريبية، ويتم ذلك من خلال التأكد من أن جميع المستندات التي تشكل ملف تحويل الأرباح المدرجة في المرفق قد تم تقديمها، أما من ناحية المضمون يتم التأكد من التطبيق الصحيح للتشريعات واللوائح الضريبية على المبالغ المحولة، بالإضافة إلى التحقق من الوضعية الجبائية العامة من لمؤسسة هنكل الجزائر، التأكد من التسديد الفعلي للضرائب والرسوم المستحقة عليها.[2]

كما يتم أيضا في إطار الرقابة المعمقة للطلب، التأكد من صحة تطبيق التشريعات الضريبية على المبالغ الخاضعة للتحويل وأنه تم فرض الضرائب الصحيحة وفق ما تنص عليه أحكام الاتفاقيات الجبائية المبرمة من طرف الجزائر، ثم القانون الجبائي الجزائري، وبما أن مؤسسة هنكل الجزائر تخضع لأحكام الاتفاقيات الجبائية تكريسا لسيادة وسمو المعاهدات المصادق عليها على القانون الداخلي، فإنه يشترط على المؤسسة تقديم شهادة الإقامة الضريبية الصادرة عن المصالح الجبائية لبلد إقامة المؤسسة (النموذج C30)،[3] وكتابة طلب وفق النموذج المتاح على الموقع الالكتروني لـ DGI.[4]

---

[1] Instruction N 564/MF/DGI/22 du 14 septembre 2022, p 04.

[2] مقابلة مع إطار بالمديرية الفرعية لجباية المحروقات.

[3] لمزيد من التفاصيل يمكن الاطلاع على المذكرة التوضيحية: MF/DGI/DLRF/SD1/2016/259 du 04 avril 2016 وهي متاحة للتحميل على موقع www.mfdgi.gov.dz

[4] Instruction N 564/MF/DGI/22 du 14 septembre 2022, p 06-07.

ب- التسديد الفعلي للرسوم المستحقة: تلتزم مؤسسة هنكل الجزائر بتسديد الضرائب التي تقع على عاتقها، والمرتبطة بكل عملية تحويل الأرباح، وفي هذا السياق ونظرا لكثرة العمليات وتعدد أنواع الأرباح المحولة، سنقتصر على توضيح إجراءات توزيع الأرباح على الشركاء وتحويلها خلال سنة 2017.

بناء على قرار الجمعية العامة الاستثنائية المنعقدة بتاريخ 2016/12/12 قررت المؤسسة توزيع جزء من الأرباح المتعلق بسنة 2015 بقيمة 150.000.000 دج وتوزيعها على الشركاء وكان ذلك بتاريخ 2017/05/11 (توزع في مدة لا تتجاوز 09 أشهر من تاريخ انعقاد الجمعية العامة، المادة 724 من القانون التجاري الجزائري).

- **المعدل المطبق وكيفية الدفع:** يطبق معدل 15% على الشركاء الأجانب (أشخاص طبيعيين)، ومعدل 10% بالنسبة للأشخاص الطبيعيين الجزائريين، ومعدل 05% بالنسبة للمؤسسات الأجنبية الفرنسية، وهذا بالاستناد إلى نص المادة 104 من CIDTA والاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر وفرنسا. أما بالنسبة للتسديد الرسوم المستحقة فقد قدمت المؤسسة بالتصريح من خلال السلسلة G50 لدى قباضة الضرائب لمديرية كبريات المؤسسات، وعلية قدرت الضرائب المدفوعة كما يلي:

الجدول رقم (4-25): الرسوم على الأرباح الموزعة والمحولة إلى الخارج المدفوعة لمؤسسة هنكل الجزائر لسنة 2017

التصريح بـ G 50	الشركاء	النسبة %	المبلغ الموزع	المعدل المطبق	المبلغ المسدد	المبلغ الصافي
ماى 2017	هنكل فرنسا	%97.7	146550000	% 5	7327500	-
	لويس ألماني	%1	15000000	% 15	2250000	-
	ياسين جزائري	%1.3	19500000	% 10	1950000	-
المجموع		% 100	150000 000		11.527.500	138.472.500

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق داخلية لـ DGE

نلاحظ من خلال الجدول (4-25) أعلاه أن الشريك هنكل فرنسا والمساهم بأكبر حصة 97.7% قد استفاد من وفر ضريبي بنسبة الفرق بين معدل 05% ومعدل 15% المنصوص عليه في القانون الداخلي، أي أنه سدد مبلغ 7327500 دج فقط، ومن هنا تظهر أهمية الاتفاقيات الجبائية في ترشيد الأعباء الضريبية، على النقيض من ذلك نلاحظ أن الشريك لويس ألماني لم يستفيد من التخفيض المنصوص عليه في الاتفاقية الجبائية الجزائرية الألمانية وهذا بسبب أنه يملك أقل من 10% من رأس المال مؤسسة هنكل الجزائر كما هو موضح في الاتفاقية الجبائية (الملحق رقم 8)، بينما ياسين الجزائري يدفع معدل 10% كضريبة على الربح الموزع له كونه شخص طبيعي جزائري وبالتالي يخضع للقانون الداخلي.

وفي الأخير نلاحظ أن مؤسسة هنكل الجزائر قد سددت مبلغ 11527500 دج كضريبة على الأرباح الموزعة المقدرة بـ 150000000 دج، ومنه فإن المبلغ الصافي المحول إلى الخارج هو (150000000- 7327500-2250000= 140422500 دج).

وبصفة عامة يمكن القول بأن الاتفاقيات الجبائية الدولية تساهم بشكل مهم في تخفيض العب الضريبي على الأرباح المحولة إلى الخارج ومن بينها توزيعات الأرباح، وبالتالي فإن سلوك المسير الجبائي الرشيد هو الذي يقوم باستغلال الاتفاقيات الجبائية من خلال تحويل الأموال إلى البلدان التي توجد بينها وبين الجزائر اتفاقية جبائية.

2.1.4 الجوانب العملية لإجراءات التصريح بتحويل الأرباح من طرف مؤسسة Kur inssat A.S: خلال سنة 2017 قامت مؤسسة Kur inssat A.S بتحويل الأرباح إلى بلد الإقامة تركيا، وذلك من خلال تقديمها لملف التحويل خلال شهر فيفري ومارس سنة 2017 إلي مصلحة تسيير الملفات الجبائية مرفوقة بالوثائق التالية:

- استمارة طلب التحويل أصلية: تكون موقعة من قبل صاحب الأشغال AADL زائد نسخة منها؛
- نسخة من الأمر بالتحويل من صاحب الأشغال AADL، وقد كان بمبلغ 21.825.000 ؛دج
- شهادة الوضعية الجبائية؛

-نسخة من الوضعيات (الفاتورة) المحولة وغير المحولة الخاصة بشهر فيفري ومارس؛

-نسخة من وثيقة الخدمة المنجزة؛

كما تجدر الإشارة بأن تقديم شهادة التحويل للمبلغ المذكور أعلاه من طرف الـ DGE يكون في غضون 7 أيام كحد أقصي من تاريخ إيداع التصريح.

المطلب الثالث: تسيير المخاطر الجبائية في المؤسسات الأجنبية عينة الدراسة، والمقارنة بين النظام الجبائي المطبق عليهما

1. تسيير المخاطر الجبائية في المؤسسات الأجنبية عينة الدراسة:

1.1 تسيير المخاطر الجبائية لمؤسسة هنكل على المستوى العالمي: تلتزم مؤسسة هنكل بشدة بحوكمة المؤسسات والامتثال الجبائي على المستوى العالمي، حيث تعتبر العمليات الإدارية المسئولة عن المتطلبات القانونية المختلفة لتحقيق ورسخ ثقافة الامتثال بغية الحفاظ على أسواقها الدولية.

يعتبر مجلس الإدارة في مؤسسة هنكل المسؤول عن الامتثال الجبائي العالمي للقوانين والمعايير الداخلية للبلدان، وذلك تحت إشراف المستشار العام ورئيس قسم الامتثال (CRC)، وفي هذا السياق لقد أنشأت مؤسسة هنكل منظمة امتثال على مستوى المجمع إضافة إلى مكتب مركزي للامتثال في المؤسسة، يتم دعم (CRC) من قبل لجنة متعددة التخصصات للامتثال والمخاطر (CRC)، أين يتم من خلالها تحديد المهام والمسؤوليات بوضوح، وقد يعمل هذا الأخير على ثلاث مستويات المنع، الكشف، ورد الفعل، كما يساهم في تقديم دورات تدريبية تشرف على التنفيذ الصحيح للوائح والقوانين الداخلية للبلدان. [1]

يعتمد مجمع هنكل العالمي على أساليب حديثة لتسيير المخاطر الجبائية وتخفيفها والتحكم فيها، ومع ذلك فإن نجاح تطبيق هذه الأساليب وقياسها يعتمد على مدى استخدام التكنولوجيا الجديدة، والتدريب المناسب لموظفي المؤسسة، علاوة على ذلك تعمل على ترسيخ ثقافة فهم تسيير

[1] http://henkel.com.investors (Consulté le 16/01/2024- 23h :45m)

المخاطر ومدى أهميتها بالنسبة لخلق القيمة، والذي تطور من خلال استخدام المؤسسة لنظام تسيير المخاطر، وكما هو موضح في وثيقة لجنة تمويل المنظمات للجنة تريدواي (COSO) والتي تتألف من منظمات عديدة مثل الجمعية العامة للمحاسبين الأمريكيين ومعهد المراجعين الداخليين وبالتعاون مع مؤسسة Price Water House Coopers لبدء مشروع من أجل إنشاء إطار عمل Enterprise Risk Management[1] (ERM) بهدف تعزيز الأداء وتحسينه.

2.1 تسيير المخاطر الجبائية لمؤسسة هنكل الجزائر على المستوى المحلي:

تعتمد مؤسسة هنكل الجزائر على النهج التقليدي لتسيير المخاطر بصفة عامة والمخاطر الجبائية بصفة خاصة، حيث يتم تفويض المسؤوليات من أجل تحديد المخاطر وتسييرها والتحكم فيها على مستوى وظائف الأعمال الفردية، أي على مستوى أقسام معينة وعلى رأسها مصلحة المالية والمحاسبة بالمؤسسة دون النظر إلى أن جميع المخاطر متصلة.[2]

1.2.1 قياس وتقييم نظام تسيير الخطر الجبائي لمؤسسة هنكل الجزائر: من أجل قياس وتقييم الخطر الجبائي لمؤسسة هنكل الجزائر سنعتمد على المعايير التالية:

أ- قياس المخاطر الجبائية لمؤسسة هنكل الجزائر بالاعتماد على معدل الضريبة الفعلي ETR:
بناء على نتائج معدل الضريبة الفعلي لمؤسسة هنكل الجزائر والموضحة في الشكل رقم (4-5) يتضح لنا مدى اهتمام المؤسسة بفلسفة الامتثال الجبائي التي تقرها الشركة الأم، حيث لاحظنا أن معدلات ETR لجميع سنوات الدراسة كانت مرتفعة وأكبر من المعدل القانوني وأحيانا مرتفعة جدا أين وصلت إلى 47.56% سنة 2021، وهذا يدل على أن المؤسسة لا تقوم بالتهرب الضريبي الذي من شأنه أن يوقعها في الخطر الجبائي لاسيما المرتبط بالرقابة الجبائية، لكن تجدر الإشارة وكما تم استعراضه في الأدبيات الضريبية وبما فيه الجانب النظري لدراستنا فإن الإفراط في

[1] نظام ERM: أو ما يعرف بنظام تسيير مخاطر المؤسسة، هو مفهوم جديد ظهر بسبب اتجاهات السوق العالمية الذي بدأته لجنة COSO، فهو عملية يبادر بها مجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين والموظفين، كجزء من استراتيجية المؤسسة لضمان تحقيق الأرباح على المدى الطويل.

[2] مقابلة مع مسؤول المحاسبة والمالية لمؤسسة هنكل الجزائر بتاريخ 2023/12/18.

الامتثال للقانون الضريبي وعدم الاستغلال الأمثل للخيارات التي يتيحها التشريع الضريبي الجزائري من طرف مؤسسة هنكل من شأنه أن يؤدي بها إلى تحمل تكاليف أكثر ناتجة عن الامتثال والتي يصطلح عليها بمخاطر الامتثال وهي الأخرى لا تقل شأنا عن مخاطر الرقابة الجبائية، أو مخاطر السمعة وغيرها باعتبارها نوعا من أنواع المخاطر الجبائية.

ب- تقييم نظام تسيير المخاطر الجبائية لمؤسسة هنكل الجزائر: بناء على المقابلة التي تم إجراءها مع مدير المالية والمحاسبة لمؤسسة هنكل الجزائر،[1] خلصنا بمجموعة من النقاط التي يمكن أن نستند لها كمعايير تعطينا رؤية واضحة حول تسيير المخاطر بالمؤسسة محل الدراسة كما نشير كذلك إلى أن جزء من هذه المعايير مستنبط من دليل تسيير المخاطر الجبائية التي نشرته مؤسسة price waterhouse coopers، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (4-26): بطاقة تقييم نظام تسيير المخاطر الجبائية لمؤسسة هنكل الجزائر

السؤال	نعم	لا
هل يوجد أشخاص متخصصين في الجباية داخل المؤسسة؟	+++	
هل تم تكوين الموظفين سابقا في دورات ذات صلة بالجباية؟		+++
هل يوجد دليل جبائي داخل المؤسسة ؟		+++
هل توجد بيانات واضحة و/أو إرشادات حول ما يشكل مخاطر جبائية داخل المؤسسة؟		+++
هل توجد مختلف القوانين والتعليمات الجبائية داخل المؤسسة؟	+++	
هل تملكون المعرفة الكافية حول الاتفاقيات الجبائية؟		+++
هل لديكم النصوص التنظيمية التي تشرح كيفية تطبيق الاتفاقيات الجبائية بما فيها النسب والأوعية الخاضعة والإعفاءات؟		+++
هل توجد وظيفة الضرائب مستقلة ضمن الهيكل التنظيمي لمؤسسة؟		+++
هل مصلحة المحاسبة هي من تتولى تسيير الشؤون الجبائية داخل المؤسسة؟	+++	
هل تلجئون إلى الاستشارة الجبائية؟	+++	
هل تستخدمون برمجيات تكنولوجية حديثة في المحاسبة والتسيير مثل نظام ERP أو SAP	+++	
هل يوجد نظام لتسيير المخاطر داخل المؤسسة؟		+++
هل تقوم المؤسسة بتقييم المخاطر الجبائية؟	+++	

المصدر: من إعداد الطالب

[1] مقابلة مع مسؤول المحاسبة والمالية لمؤسسة هنكل الجزائر بتاريخ 2023/12/18.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن هناك مجموعة من نقاط القوة التي تساهم في تجنب المخاطر الجبائية كما توجد نقاط ضعف كذلك من شأنها أن تشكل حالة من عدم اليقين لمؤسسة هنكل الجزائر وبالتالي تكون هناك احتمالية للوقوع في المخاطر الجبائية، ويمكن تصنيفها إلى عدة عوامل على رأسها المعرفة الضريبية، وتندرج في هذا السياق مجموعة من الأسئلة الموضحة أعلاه بحيث يمكن تحليلها كالآتي:

- وجود أشخاص متخصصين في الجبائية في المؤسسة محل الدراسة، دليل على مدى اهتمامها بالموارد البشرية التي تتمتع بالكفاءة والمعرفة المتخصصة بالقضايا والقوانين الضريبية؛

- عدم اهتمام مؤسسة هنكل الجزائر بالتكوين والتدريب المستمر للموظفين في دورات مرتبطة بالجباية، قد يؤدي إلى نقص في المعرفة لدى موظفيها لأنه من الضروري تحيين المعلومات والاستجابة إلى التغيرات التي تحيط بها والتعرف على طرق التسيير الحديثة؛

- يعتبر الدليل الجبائي بمثابة مفتاح لمسئولي المحاسبة والجباية داخل أي مؤسسة لما يوفره من معلومات وتوضيحات مختلف الضرائب والرسوم التي تخضع لها وكيفية حسابها والتصريح بها والغرامات المرتبطة بها وكل الأمور ذات صلة حسب اهتمام المؤسسة، ومع ذلك لاحظنا عدم امتلاك مؤسسة هنكل الجزائر لدليل جبائي، قد يساهم في إزالة حالات الشك وعدم اليقين بالترتيبات الجبائية لدى المسير الجبائي للمؤسسة؛

- عدم اهتمام مؤسسة هنكل الجزائر برسم إطار واضح حول ما يشكل خطرا جبائيا، هو دليل عن غياب ثقافة تسيير المخاطر الجبائية بالمؤسسة، والتي تعاني منه أغلب المؤسسات الجزائرية؛

- بالنسبة للقوانين الجبائية أكد لنا مسؤول المحاسبة والمالية لمؤسسة هنكل الجزائر أنهم على إطلاع دائم بها، بينما التعليمات الجبائية لا يملكونها، وإذا تطلب الأمر بخصوص مواضيع غير واضحة يلجئون إلى الاستشارة سواء من محافظ الحسابات أو من الإدارة الجبائية (DGE)؛

- بالنسبة للاتفاقيات الجبائية تشكل عائق أمام مؤسسة هنكل الجزائر، وهذا راجع لطبيعتها، فهي غير متاحة للجميع لأن الاتفاقيات الصادرة في الجريدة الرسمية غير واضحة، وتتطلب نصوص تنظيمية توضيحية، لا سيما ما يتعلق بشروط تطبيق المعدلات والإعفاءات؛

- تتولى مهام التسيير الجبائي مصلحة المالية والمحاسبة بمؤسسة هنكل الجزائر، بحيث لا توجد وظيفة الضرائب داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة، فرغم أهميتها نلاحظ أن أغلب المؤسسات الجزائرية إن لم نقل جميعها نسبيا لا تملك وظيفة ضرائب مستقلة، وهذا راجع لغياب ثقافة وفلسفة التسيير الجبائي ومدى أهميته في تعظيم القيمة للمؤسسة وترشيد قراراتها وسياساتها؛

- دائما ما تلجأ مؤسسة هنكل الجزائر إلى الاستشارة الجبائية من مكاتب المحاسبة والجبائية والمختصين، وتعتبر هذه الخطوة إيجابية نظر للدور المهم للاستشارة الجبائية على نتائج التسيير الجبائي، ومساهمتها في تجنب الوقوع في المخاطر الجبائية؛

- تعتمد مؤسسة هنكل الجزائر على نظام ERP، ويعتبر من بين أنظمة المعلومات التكنولوجية الحديثة التي تقوم على ذكاء الأعمال بحيث تسمح بمعالجة العمليات المحاسبية بدقة وسرعة عالية وتسهل عملية الرقابة؛

- لا يوجد نظام حديث لتسيير المخاطر الجبائية في مؤسسة هنكل الجزائر مثل ERM وفق معايير ISO 31000، فهو ال يزال يقتر على النهج التقليدي الذي تم الإشارة له أعلاه؛

- تقوم مؤسسة هنكل الجزائر بتقييم المخاطر الجبائية بناء على عدة اعتبارات أكدها مدير المالية والمحاسبة بالمؤسسة، كالخبرة والحكم التي يقرها المحاسبين والمختصين، بالإضافة إلى تقرير محافظ الحسابات فمثلا إذا كانت هناك تحفظات تؤثر على الأوعية الضريبية أنه يتم اعتباره معيار واضح ومسبق حول احتمالية الوقوع في المخاطر الجبائية خاصة إذا تعرضنا للرقابة الجبائية، كما يمكن للتدقيق الداخلي أن يسمح لنا بتقييم المخاطر الجبائية.

وفي الأخير يمكن اعتبار الإجابات "نعم" نقطة قوة تساهم في التقليل من الوقوع في حالات عدم التأكد التي تشكل خطر جبائي محتمل مستقبلا، والإجابات "لا" نقطة ضعف، ومنه بلغ عدد الإجابات بنعم 06 إجابات، بينما الإجابات بـ لا 07 إجابات، وهذا يدل على ضعف نظام تسيير المخاطر الجبائية لمؤسسة هنكل الجزائر.

2. المقارنة بين النظام الجبائي لمؤسسة هنكل الجزائر ومؤسسة Kur inssat A.S

الجدول رقم (4-27): المقارنة بين النظام الجبائي لمؤسسة هنكل الجزائر ومؤسسة Kur inssat A.S

العناصر	مؤسسة هنكل الجزائر	مؤسسة Kur inssat A.S	المقارنة
نظام الإخضاع الضريبي	النظام العام.	النظام الخاص.	تخضع الأولى للضرائب والرسوم المنصوص عليها في النظام العام، بينما الثانية إلى نظام الاقتطاع من المصدر؛
رأس المال	يوجد	لا يوجد	يوجد فرق جوهري، فالمنشآت المستقرة لا تملك رأس المال ولا يظهر في قوائمها المالية، لأنها غير مقيدة في السجل التجاري، عكس مؤسسة هنكل الجزائر التي تملك منشأة مهنية دائمة.
الإقامة الجبائية	دائمة.	مؤقتة.	يوجد فرق جوهري بينهما، فمؤسسة هنكل الجزائر تملك منشأة مهنية دائمة، بينما الأخرى تنشط بصفة مؤقتة، ويطلق عليها تسمية منشأة مستقرة، وهو نفسه المصطلح المذكور في القانون الدولي (الاتفاقيات الجبائية)؛
التزامات تجارية	تملك سجل تجاري.	لا تملك سجل تجاري.	يوجد فرق جوهري بينهما في يخص الالتزامات التجارية، فالأولى تملك سجل تجاري لأنها تمارس نشاط بصفة دائمة، كما تخضع للنظام العام، بنما تكون الثانية ممارسة لنشاطها في إطار عقد يربطها مع مؤسسة وطنية سواء في قطاع الأشغال العمومية (أو حتى الخدمات)

الالتزامات المحاسبية	تقوم بمسك الدفاتر التجارية وفق المواد 09 و 10 و11 من القانون التجاري.	تقوم بمسك الدفاتر التجارية وفق المواد 09 و 10 و11 من القانون التجاري.	لا يوجد فرق؛
الالتزامات التصريحية	تقدم التصريح الشهري G50. تقدم التصريح السنوي بالميزانية الجبائية G4؛ كشف الزبائن 104.	تقدم التصريح الشهري G50. تقدم التصريح السنوي بالميزانية الجبائية G4؛ لا يوجد.	- لا يوجد فرق جوهري، لكن الاختلاف يكون في معدلات الضرائب التي تفرض على كل مؤسسة حسب النشاط وحسب النظام التي تخضع له كما تم التطرق لها سابقا، فنجد مثلا أن مؤسسة Kur inssat A.S، تدفع 0.5% كأقساط عن IBS عن كل مبالغ مقبوضة، بينما هنكل الجزائر تدفع قسط بنسبة 30% مثلها مثل المؤسسات الجزائرية. - لا يوجد فرق؛ - يوجد فرق جوهري، لأنه لا يقع على عاتق مؤسسة Kur inssat A.S التزام تقديم كشف تصريحي بالعملاء 104 كونها تخضع للنظام الخاص؛
نظام التصفية الآلية لـ TVA	19% عندما يتم تسديد خدمات تمت بالخارج معد بلد تملك معه الجزائر اتفاقية جبائية.	19% عندما يتم تسديد خدمات تمت بالخارج معد بلد تملك معه الجزائر اتفاقية جبائية.	لا يوجد فرق؛
توزيع الأرباح، معدل الضريبة	توزع بالجزائر، 15% تفرض على الشركاء.	لا توزع بالجزائر، 0%	يوجد فرق جوهري، بحيث لا يتم توزيع الأرباح في الجزائر بالنسبة للمنشآت المستقرة (Kur inssat A.S)، وبالتالي عدم خضوعها لـ IRG على الأرباح الموزعة.
تحويل الأرباح	بعد عقد الجمعية العامة وفق الإجراءات التنظيمية المعمول بها والتي تم التطرق لها في المطلب الثاني.	حسب النسبة المتفق عليها في العقد، ويكون ذلك وفق الإجراءات التنظيمية المعمول بها والتي تم التطرق لها في المطلب الثاني.	يوجد فرق جوهري، لأن مؤسسة هنكل الجزائر تملك منشأة دائمة.

الغرامات الجبائية	وفق القانون الجبائي	وفق القانون الجبائي	لا يوجد فرق، لأنها تخضع لنفس الغرامات الجبائية.
الضرائب التي تستفيد من التخفيض في مجال الاتفاقيات الجبائية	TAP IBS IRG على الأرباح الموزعة نظام التصفية الآلية لـ TVA.	TAP IBS / نظام التصفية الآلية لـ TVA.	يوجد فرق، بحيث لا تخضع مؤسسة Kur inssat A.S لـ IRG على الأرباح الموزعة، بسبب عدم توزيع الأرباح داخل الجزائر.
التحفيزات الجبائية	تستفيد في إطار أجهزة دعم الاستثمار: (الوكالة الجزائرية لتطوير الاستثمار، الوكالة الوطنية لترقية المقاولاتية، الصندوق الوطني لتسيير القرض المصغر، الصندوق الوطني للتأمين على البطالة). (قانون الاستثمار)	لا تستفيد.	يوجد فرق جوهري بحيث لا يمكن لمؤسسة Kur inssat A.S الاستفادة من المزايا الجبائية المنصوص عليها في قانون الاستثمار.

المصدر: من إعداد الطالب

3. المقارنة بين الخيارات الجبائية المتاحة لمؤسسة هنكل الجزائر ومؤسسة Kur inssat A.S:

بعد دراستنا لمختلف ممارسات التسيير الجبائية والآليات التي انتهجتها المؤسسات الأجنبية عينة الدراسة، بالإضافة إلى النظام الضريبي التي تخضع له كل مؤسسة منهم، وبالاستناد إلى الجدول رقم (4-27)، نلاحظ أن التشريع الضريبي الجزائري أتاح للمؤسسات الأجنبية التي تملك إقامة دائمة خيارات جبائية أكثر من المنشآت المستقرة، وعلى رأسها التحفيزات الضريبية، وفي هذا السياق يمكن لمؤسسة هنكل الجزائر استغلال هذه الامتيازات في اتخاذ القرارات الجبائية لا سيما التي تهدف إلى تخفيض العبء الضريبي، حيث نجد أن القانون يسمح لها من الاستفادة من الإعفاءات الجبائية المؤقتة في إطار آليات دعم الاستثمار عكس مؤسسة Kur inssat A.S.

المبحث الثالث: تحليل سلوك ممارسات التسيير الجبائي للمؤسسات الجزائرية بين تخفيض العبء الضريبي وتجنب المخاطر الجبائية

سنقوم من خلال هذا المبحث بتحليل مختلف الاستراتيجيات والممارسات التي تحدد سلوك التسيير الجبائي لمجمع صيدال وذلك بالاعتماد على بعض المؤشرات القياسية التي استخدمت على نطاق واسع في الأدبيات الضريبية لهذا الغرض، والمتمثلة عموما في معدل الضريبة الفعلي الادخار الضريبي، التغير في صافي الأرباح، بالإضافة إلى بدائل أخرى لقياس سلوك التسيير الجبائي وهي: معدل التمويل بالديون، مخصصات الإهتلاك ومعدل الوفورات الضريبية البديلة الضرائب المؤجلة، مصاريف البحث والتطوير، عقود الإيجار التمويلي، الامتيازات الجبائية (التخفيضات الضريبية)، من أجل قياس كثافة التسيير الجبائي سيتم الاعتماد على معدل هامش الربح، مؤشر التركيز الصناعي، تحقيق الميزة التنافسية، كما سيتم التطرق إلى كيفية استغلال مجمع صيدال للامتيازات الجبائية، مع الإشارة إلى تسيير المخاطر الجبائية.

المطلب الأول: تحليل سلوك وكثافة التسيير الجبائي لمجمع صيدال

1. تحليل مؤشرات قياس سلوك التسيير الجبائي لمجمع صيدال

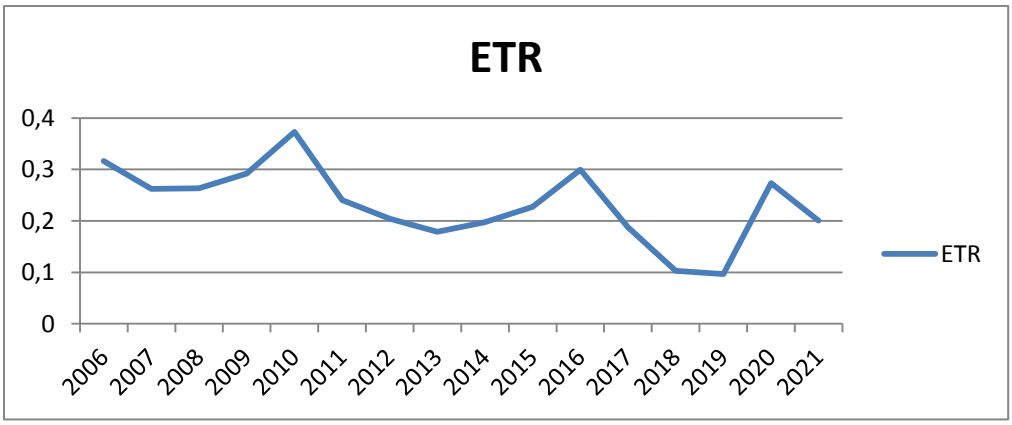
1.1 تحليل معدل الضريبة الفعلي لمجمع صيدال:

من خلال الشكل رقم (4-10) نلاحظ أن سلوك معدل الضريبة الفعلي أخذ اتجاه عام عشوائي ومنخفض نوعا ما مع وجود بعض الارتفاع من فترة لأخرى، حيث حقق مجمع صيدال أقل قيمة في معدل الضريبة الفعلي سنة 2019 بنسبة 09.67%، وهو معدل جيد جدا كونه منخفض مقارنة بمعدل الضريبة القانوني IBS المقدر بـ 19% وهذا دليل على أن المجمع قام بتقنيات عالية للتقليل من معدل الضريبة القانوني كالاستفادة من مصاريف البحث والتطوير الوفورات الضريبة الناتجة عن أعباء الاهتلاك والقروض، أسعار التحويل، التخفيضات الضريبية وغيرها، كما قد يشكل كذلك مخاطر جبائية خاصة إذا كان هذا التخفيض ناتج عن ممارسات مخالفة للقانون الضريبي، أما أعلى قيمة لمعدل الضريبة الفعلي ETR قدرت بـ 37.29% سنة

2010 وهي قيمة عالية جدا مقارنة بمعدل الضريبة القانوني 19%، ويرجح السبب في ذلك بالدرجة الأولى إلى تغيير النظام المحاسبي من خلال الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، وعلى العموم يمكن القول أن معدل ETR لمجمع صيدال كان مرتفع وأكبر من معدل IBS خلال فترة الدراسة باستثناء 04 سنوات فقط وهي: 2013، 2017، 2018 2019، أي أن مجمع صيدال يدفع أعباء ضريبية أكثر من المعدل المفروض قانونا في أغلب سنوات فترة الدراسة، وبالتالي لا يقوم باستراتيجيات التسيير الجبائي التي من شأنها التقليل من الأعباء الضريبة بغرض الرفع من قيمة وربحية المؤسسة ويرجع السبب في ذلك إلى:

- خصوصية المجمع كونه مؤسسة عمومية فهو يتلقى الدعم المالي من طرف الحكومة، مما يؤدى إلى عدم الاهتمام بخفض الأعباء الضريبية؛
- عدم الاهتمام بـ ETR كمقياس للتسيير الجبائي ومحاولة التحكم فيه وتسييره بما يخدم مصلحة المؤسسة والمساهمين من قبل صناع القرار داخل المؤسسات الجزائرية بصفة عامة، ومجمع صيدال بصفة خاصة وهذا راجع لغياب وظيفة الضرائب داخل الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال، غياب ثقافة التسيير الجبائي، عدم وجود مسيرين جبائيين، نقص المعرفة المتخصصة والعالية في المجال الضريبي، عدم الاهتمام بالاستشارة الجبائية... الخ، وتجدر الإشارة أن ETR لا يستخدم على المستوى الأكاديمي فقط بل هو مؤشر هام يستخدم على نطاق واسع من قبل المهنيين والمؤسسات في معظم الدول الأجنبية كما يتم حسابه وتحليله أيضا في التقارير المالية للعديد للمؤسسات المدرجة في البورصات العالمية؛
- يقتصر التسيير الجبائي في مجمع صيدال على تسيير التصريحات الجبائية، وأحيانا عدم استغلال الامتيازات الجبائية التي يتيحها القانون الجبائي.

- **الشكل رقم (4-10): معدل الضريبة الفعلي لمجمع صيدال**



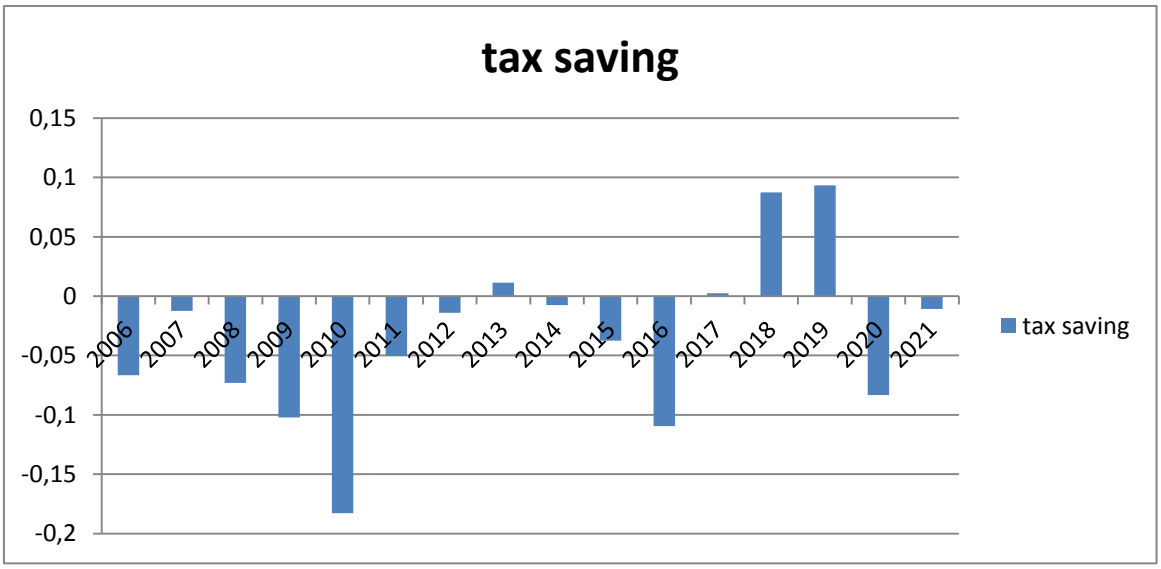
المصدر: القوائم المالية لمجمع صيدال

2.1 تحليل حجم الادخار الضريبي لمجمع صيدال:

نلاحظ من الشكل رقم (4-11) أن مجمع صيدال لم يحقق ادخار ضريبي كبير خلال فترة الدراسة وهذا راجع لارتفاع معدل الضريبة الفعلي ETR مقارنة بمعدل الضريبة القانوني IBS حيث بلغ عدد السنوات التي حققت فيها المؤسسة ادخار ضريبي بأربع سنوات فقط خلال فترة الدراسة وهي: 2013، 2017، 2018، 2019، وفي هذا السياق بلغ أعلى معدل للادخار الضريبي 09.33%سنة 2019، وأدنى معدل -18.29% سنة 2010.

ومنه نستنتج وجود علاقة عكسية بين ETR و الادخار الضريبي، أي كلما انخفض ETR كان في صالح المجمع كونه يدفع أعباء ضريبية أقل من المفروضة قانونا وبالتالي يعتبر الفرق بينهم وفر ضريبي للمؤسسة، وتجدر الإشارة أنه تم الأخذ بعين الاعتبار معدلات IBS وفق قانون المالية لكل سنة والموضحة في الجدول رقم (4-1) عند حساب معدل الادخار الضريبي.

الشكل رقم (4-11): حجم الادخار الضريبي لمجمع صيدال

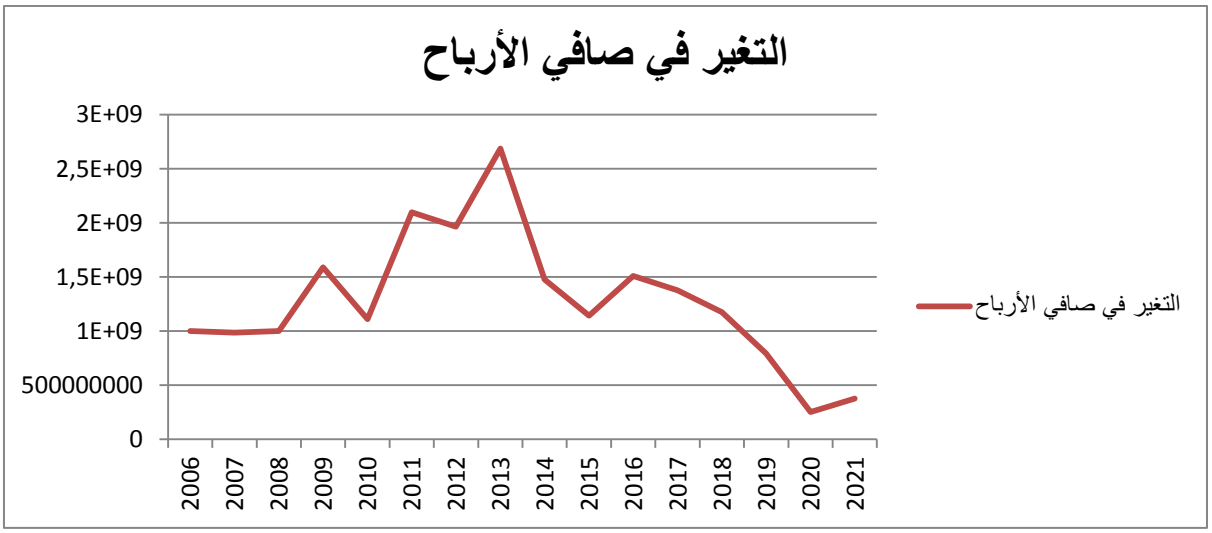


المصدر: القوائم المالية لمجمع صيدال

3.1 التغير في صافي الأرباح:

من خلال الشكل (4-12) تبين لنا أن مجمع صيدال حقق أرباح صافية (موجبة) خلال جميع سنوات فترة الدراسة وهذا راجع لخصوصية المجمع كونه ينشط في قطاع استراتيجي يمتاز بطلب مرتفع في السوق، كما نلاحظ أيضا أن أعلى قيمة في صافي الأرباح بلغت 2685147327 دج سنة 2013، وأدنى قيمة 253900684 دج سنة 2020، وبصفة عامة يمكن القول أنه رغم قدرة المجمع على تحقيق الربحية خلال جميع سنوات فترة الدراسة إلا أنها لم تأخذ سلوك مستقر، حيث نلاحظ وجود ارتفاع وانخفاض متباين من فترة لأخرى بسبب الظروف الاقتصادية والمالية والقانونية التي عاشتها المؤسسة، لا سيما جائحة كورونا التي كان لها تأثير ملحوظ خاصة في سنة 2020، ورغم قيام مجمع صيدال بمضاعفة الإنتاج لتلبية حاجيات السوق من الأدوية خلال جائحة كورونا إلا أننا لم نلحظ وجود تأثير إيجابي على صافي الربح مقارنة بسنوات ما قبل الجائحة، ويرجح السبب في ذلك للإجراءات والحزم المتخذة للوقاية من الوباء ارتفاع التكاليف لا سيما المواد الأولية التي أغلبها تكون مستوردة، تخفيض الدعم الحكومي ...الخ.

الشكل رقم (4-12): التغير في صافي الأرباح لمجمع صيدال



المصدر: القوائم المالية لمجمع صيدال

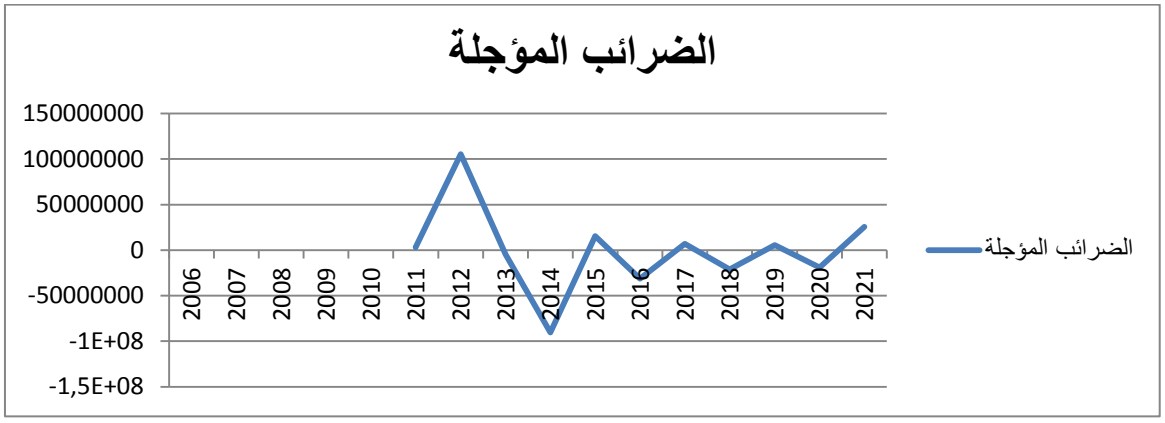
4.1. تحليل التغير في قيمة الضرائب المؤجلة (أصول/خصوم):

يتضح لنا من خلال الشكل رقم (4-13) أنه لا توجد ضرائب مؤجلة في القوائم المالية لمجمع صيدال خلال السنوات الأولى من فترة الدراسة، بداية من سنة 2006 إلى غاية سنة 2010، بحيث لم يتبنى النظام المحاسبي المطبق أنذلك (المخطط الوطني المحاسبي pcn) تقنية الضرائب المؤجلة، ولهذا شرع مجمع صيدال في التسجيل والاعتراف بها بداية من سنة 2011 فمن خلال الشكل أدناه نلاحظ وجود ضرائب مؤجلة أصول وخصوم، فقد قدرت عدد السنوات التي حقق فيها مجمع صيدال ضرائب مؤجلة أصول 06 سنوات وكانت أعلى قيمة لها 105369640 دج سنة 2012، بينما أدنى قيمة قدرت بـ 3128993,1 دج سنة 2011، أما الضرائب المؤجلة خصوم فتم تسجيلها خلال خمسة سنوات من فترة الدراسة، وبلغت أقصى قيمة لها 90261226- دج سنة 2014، وأدنى قيمة 19069143- دج سنة 2020.

في السياق الضريبي تعتبر الضرائب المؤجلة استراتيجية هامة للتسيير الجبائي فهي ناتجة عن الفروق المؤقتة بين النظام المحاسبي المالي والقانون الجبائي وبالتالي يمكن أن تكون حق ضريبي مؤجل (أصول) أو دين ضريبي مؤجل (خصوم)، إلا أنه بالنسبة لمجمع صيدال فمن خلال

الشكل أدناه لاحظنا عدم اهتمامه الكبير بالضرائب المؤجلة خصوم، وبالتالي يمكن القول بأنه قد أضاع فرصة الاستفادة من الميزة الجبائية الناتجة عنها كونها مصاريف مؤجلة تطرح من النتيجة المحاسبية وفي نفس الوقت تعتبر تأجيلا لدفع العبء الضريبي مما يعطي للمجمع ميزة مالية وضريبية في نفس الوقت، عكس الضرائب المؤجلة أصول التي تعكس التسديد المسبق للعب الضريبي إلا أنه يبقى حق ضريبي للمجمع خلال السنوات القادمة.

الشكل رقم (4-13): التغير في قيمة الضرائب المؤجلة لمجمع صيدال



المصدر: القوائم المالية لمجمع صيدال

بصفة عامة عدم اهتمام مجمع صيدال بالضرائب المؤجلة خصوم راجع لخصوصية المجمع كونه مؤسسة عمومية لا يعير الاهتمام الزائد لتخفيض العبء الضريبي من خلال إستراتيجية الضرائب المؤجلة خاصة أنها تدخل في إطار ممارسات محاسبية تعتبر معقدة نوعا ما وحديثة في البيئة المحاسبية الجزائرية، زد إلى ذلك طبيعة القانون الجبائي الجزائري حيث يعرف هذا الأخير ثبات في معدل الضريبة على أرباح المؤسسات IBS الذي لم يتغير منذ سنة 2008 بالنسبة لأنشطة الإنتاج كما هو موضح في الجدول رقم (4-1)، وبالتالي يعتبر من بين الأسباب التي تؤدي إلى عدم الاهتمام بتسيير الضرائب المؤجلة وتوجيهها للأغراض الضريبية فمثلا لو كان معدل IBS يتغير في السنوات القادمة نحو الانخفاض سيؤدى حتما بالمسير الجبائي إلى القيام

بالممارسات التي تزيد من قيمة الضرائب المؤجلة خصوم والعكس صحيح، إذن فتبات معدل IBS (19%) لا يعطي لمجمع صيدال ميزة ضريبية للقيام بهذه الممارسة.[1]

2. تحليل بدائل قياس سلوك التسيير الجبائي لمجمع صيدال

1.2 تحليل وزن التمويل بالديون مقارنة بالهيكل التمويلي:

نسعى من خلال هذا المؤشر إلى معرفة مدى اعتماد مجمع صيدال على التمويل بالاستدانة وكسب وفورات ضريبية مقارنة بالأموال الخاصة، من خلال ثلاث مؤشرات فرعية وهما: معدل الديون الإجمالية (TDT)، معدل الديون طويلة ومتوسطة الأجل (TDLMT)، معدل الديون قصيرة الأجل (TDCT)، فقبل الشروع في تحليل هذه المؤشرات وإبراز دورها في تخفيض العبء الضريبي نشير أولا إلى هيكل الديون لمجمع صيدال والمكون مما يلي:

- **الديون طويلة ومتوسطة الأجل:** من خلال الملحق رقم (9) نلاحظ أن أدنى مستوى للديون طويلة ومتوسطة الأجل قدر بـ 5008200603 دج سنة 2013 لتبدأ بالارتفاع مرة أخرى إلى غاية سنة 2021 نهاية فترة الدراسة مسجلة أعلى مستوى لها بقيمة 14634959961 دج.

تتكون الديون طويلة ومتوسطة الأجل بشكل أساسي من حساب "الاقتراض والديون المالية" حيث كانت هناك زيادة في حساب "الاقتراض والديون المالية" خلال سنة 2020 بسبب استهلاك القرض الجديد لـ CRD (CRD هو فريق عمل خاص لتطوير الدواء الجنيس يطلق عليه L'équipe de projet CRD) ومشروع "الأنسولين" وكذلك تحسين مواقع الإنتاج (جسر قسنطينة، وموقع الإنتاج المدية)، من ناحية أخرى يرجع ذلك أيضا إلى عدم سداد القرض الاستثماري المتحصل عليه من الصندوق الوطني للاستثمار (FNI) كجزء من برنامج التنمية للمجمع، أما خلال سنة 2021 فقد بلغ حساب القروض والديون المالية 13619410000 دج بزيادة قدرها +32.34% مقارنة بسنة 2020، وهذا بسبب التمويل الذي حصل عليه مجمع صيدال من قبل الخزينة العمومية بـ 3000000000 دج لإنتاج لقاح كورونا، أما

[1] في الحقيقة هناك ارتباط بين التسيير الجبائي والضرائب المؤجلة فكل منهما يؤثر في الآخر ويتأثر به.

327801567.30 دج تندرج في إطار مخطط التنمية الممول من طرف الصندوق الوطني للاستثمار (FNI)، والمفصل على النحو التالي:

الجدول رقم (4-28): القروض المتحصل عليها من (FNI) لمجمع صيدال

Rubriques	Montant
Consommation mise à nouveau MEDEA	41 499 979.03
Consommation projet CRD	67 332 575.05
Consommation projet insuline acquisition machine INOSCAN	169 580 713.17
Consommation projet constantine 1	1 100 758.86
Consommation mise à nouveau GDC	18 067 689.18
Consommation mise à nouveau DEB	44 592 502.91
Consommation projet CHERCHELL	5 023 429.14
Annulation consommation projet ZMIRLI	- 47 430.10
Assinissement emprunt BAD siege	- 8 054 685.00
Consommation credit emprunt vaccin CORONAVAC	3 000 000 000.00
Assinissement emprunt BAD GDC	- 1 625 000.80
Assinissement emprunt ONUDI GDC	- 752 355.22

Source : Rapport du conseil administration groupe Saidal. (2021).

- **الديون قصيرة الأجل:** تتكون الديون قصيرة الأجل معظمها من حساب "ديون الموردين والحسابات المماثلة" (1841850000 دج)، وقد سجلت ارتفاعا ملحوظا سنة 2021 بنسبة 61.44% (بزيادة 700950000 دج) مقارنة بـ سنة 2020 حيث بلغت قيمة حساب ديون الموردين 1140880000، ويرجع السبب في هذا الارتفاع إلى زيادة أسعار المواد التموينية، كما هو مفصل أدناه:

الجدول رقم (4-29): ح/ديون الموردين والحسابات المماثلة لمجمع صيدال

Rubriques	31/12/21	31/12/20	Evolution
Fournisseurs de stocks et services	1 271 725 030.17	667 448 522.20	604 276 507.97
Fournisseurs immobilisations	433 722 585.18	289 657 117.68	144 065 467.50
Factures non parvenues	136 382 166.95	183 774 445.85	- 47 392 278.90
Total	1 841 829 782.30	1 140 880 085.73	700 949 696.57

Source : Rapport du conseil administration groupe Saidal. (2021).

أما في سياق تحليل وزن الديون مقارنة بهيكل التمويل لمجمع صيدال كاستراتيجية مهمة للتسيير الجبائي، يتضح لنا من خلال الجدول رقم (4-30) أن أدنى نسبة لمعدل إجمالي الديون لمجمع صيدال كانت سنة 2016 والتي بلغت 40.49% وهي أدنى نسبة مقارنة بسنة 2010 أين سجلت المؤسسة أعلى مستوى لمعدل الديون الإجمالية بنسبة 58.28%، ومع ذلك لا يمكن الحكم على هذه المعدلات لمعرفة مدى استفادة المجمع من الوفورات الضريبية، ولتحقيق هذا الغرض نلجأ إلى معدل الديون طويلة ومتوسطة الأجل لكون هذا المؤشر يعكس مدى استخدام المؤسسة للقروض البنكية، وفي هذا السياق يتضح لنا أن أعلى نسبة لـ TDLMT هي 35.63% سنة 2021 ويعود السبب في ذلك إلى الارتفاع في حساب القروض والديون المالية كما تم توضيحه أعلاه، إلا أن هذا الارتفاع في معدل القروض يعتبر استثنائي نتيجة الأوضاع الصحية التي شهدتها الجزائر والعالم وبالتالي كان لا بد من مجمع صيدال الحصول على دعم مالي من الدولة وقروض إضافية من أجل إنتاج لقاح كورونا، الأمر الذي أدى إلى ارتفاع غير مسبوق لمستوى الديون طويلة ومتوسطة الأجل (القروض) على غرار باقي سنوات فترة الدراسة، وبالتالي يمكن القول أن هذا الارتفاع ناتج عن إستراتيجية التسيير الجبائي وإنما استوجبته الظروف السالفة الذكر.

بصفة عامة نلاحظ أن وزن الديون طويلة ومتوسطة الأجل والتي أغلبها قروض لا بأس بها مقارنة بإجمالي الديون مما يتيح لمجمع صيدال إمكانية الحصول على وفورات ضريبة معتبرة طيلة فترة الدراسة من خلال خاصية تخفيض أعباء الفوائد السنوية المدفوعة لتسديد الديون من النتيجة المالية وبالتالي تخفيض الوعاء الخاضع للضريبة الذي يؤدي إلى تقليل العبء الضريبي كما تجدر الإشارة إلى أن الانخفاض والارتفاع في مستوى الديون الإجمالية مقارنة بإجمالي أصول المجمع قد تزامن مع الانخفاض والارتفاع في معدل الديون طويلة الأجل، ويبقى هذا التباين في معدلات إجمالي الديون سواء بالارتفاع أو الانخفاض في مجمع صيدال خلال فترة الدراسة مرهون بمستوى القروض، ومنه وجود علاقة طردية بينهما لأن معدل الديون قصيرة الأجل مستقر نوعا ما خلال فترة الدراسة، خاصة أن الديون قصيرة الأجل والتي معظمها تمثل ديون الموردين والحسابات المماثلة كما تم توضيحها أعلاه لا تعطي للمجمع الميزة الضريبية المرتبطة بتأجيل الإخضاع الضريبي إلى غاية القبض الكلي أو الجزئي للثمن، بسبب الحدث المنشئ للضريبة المتمثل في

التسليم المادي أو القانوني للبضاعة وليس القبض الكلي أو الجزئي للثمن، نظرا لنشاط المجمع المتمثل في الإنتاج، حيث يتعلق هذا الحدث المنشئ للضريبة بكل من الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني (تم إعفاء أنشطة الإنتاج من TAP سنة 2022، المادة 222 من CIDTA)، وبالتالي نستنتج أن سلوك التسيير الجبائي رشيد وعقلاني بسبب اهتمامه بالقروض الطويلة الأجل على حساب بقية مصادر التمويل بالديون الأخرى لما لها من أهمية كبيرة ومباشرة في تخفيض الأعباء الضريبية.

الجدول رقم (4-30): وزن التمويل بالديون مقارنة بالهيكل التمويلي لمجمع صيدال

المؤشر	TDT (%)	TDLMT (%)	TDCT (%)
السنوات / طريقة حسابه	إجمالي الديون / إجمالي الأصول	الديون ط م أ / إجمالي الأصول	الديون ق أ / إجمالي الأصول
2006	58,00	30,36	27,63
2007	58,05	30,39	27,66
2008	58,14	30,44	27,70
2009	58,21	30,48	27,73
2010	58,28	30,51	27,76
2011	49,42	21,04	28,37
2012	50,87	21,12	29,75
2013	44,35	16,63	27,71
2014	44,31	26,87	17,43
2015	41,39	22,26	19,13
2016	40,79	24,56	16,23
2017	42,19	27,56	14,62
2018	49,97	32,77	17,19
2019	46,14	30,82	15,31
2020	47,61	31,92	15,69
2021	51,02	35,63	15,38

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية لمجمع صيدال (الملحق رقم 9)

2.2 تحليل معدل الوفورات الضريبية البديلة – نموذج Titman & Wessels (1988):

حيث يتضح لنا من الجدول رقم (4-30) أن معدل الوفورات الضريبية البديلة متقاربة طيلة سنوات فترة الدراسة باستثناء سنة 2017 التي سجلت أدنى نسبة بـ 28.30% وهذا راجع لانخفاض في إجمالي الإهتلاكات لنفس السنة، بينما سجلت أعلى نسبة سنة 2016 بمعدل 47.03% ويرجع هذا الارتفاع في معدل الوفورات الضريبية البديلة إلى انخفاض في إجمالي الأصول وليس الارتفاع المعتبر في إجمالي الإهتلاكات مما يثبت لنا التقارب في هذه المعدلات، ومن جهة أخرى يمكن القول أن معدلات الوفورات الضريبية البديلة المحققة جد معتبرة وتتوقف على حجم الإهتلاكات، أي كلما ارتفعت أقساط الإهتلاك كلما زاد معدل الوفورات الضريبية والعكس صحيح، ولكن استراتيجية مجمع صيدال هو تحقيق معدلات متساوية نظريا (لأنه توجد إمكانية التنازل أو الحيازة على أصول جديدة) من الوفورات الضريبية البديلة عن الديون طيلة فترة الدراسة من خلال إتباعها طريقة الإهتلاك الخطي، وفي الأخير يمكن القول أن مجمع صيدال يعتمد على حجم معتبر من الإهتلاكات كمصدر ذاتي للتمويل لأنه يسمح له بتحقيق وفر ضريبي من شأنه أن يخفض من الأعباء الضريبية نتيجة قابلية خصم مصاريف الاهتلاك، وتعتبر هذه الاستراتيجية بديلة عن اللجوء للقروض، وهذا يعكس عقلانية ورشاد سلوك التسيير الجبائي لمجمع صيدال في اختيار وترشيد القرارات التمويلية التي من شانها أن تخفض من الأعباء الضريبية.

الجدول رقم (4-31): الوفورات الضريبية البديلة لمجمع صيدال

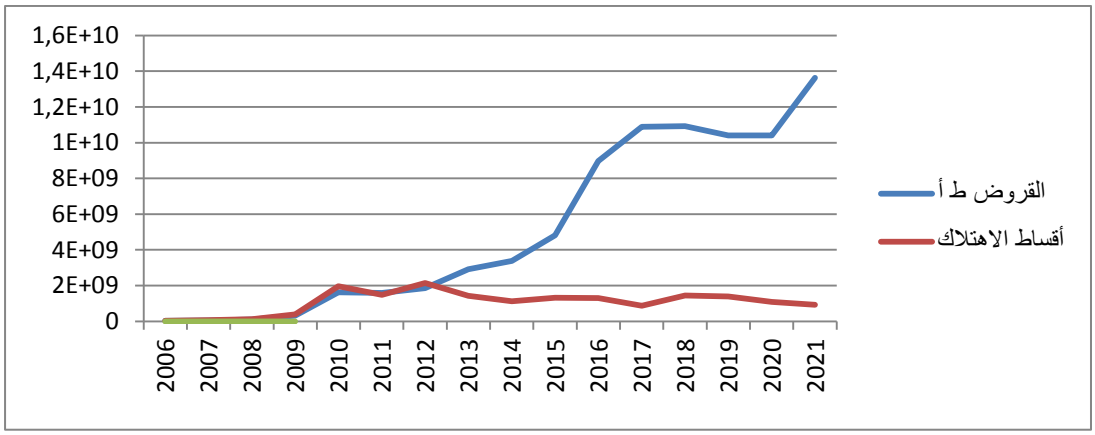
السنوات	إجمالي الإهتلاكات (دج)	إجمالي الأصول (دج)	معدل الوفورات الضريبية البديلة (%)
2006	14 531 975 961	42 568 595 065	34,13778618
2007	14 917 930 711	43 868 492 991	34,00602504
2008	15 967 500 456	45 573 230 540	35,03701683
2009	16 656 467 480	47 215 777 679	35,27733376
2010	16 812 600 374	48 769 780 139	34,47339792
2011	16 970 196 813	47 089 723 930	36,03800447
2012	18 164 156 317	61 716 206 103	29,43174486
2013	18 416 037 037	52 075 918 466	35,3638257
2014	19 210 653 719	54 411 330 998	35,30634772
2015	19 390 728 814	56 939 006 957	34,05526343
2016	21 817 968 394	46 390 536 657	47,03107566
2017	20 111 820 452	71 043 863 978	28,3090183
2018	20 273 815 748	62 507 400 422	32,43426476
2019	21 041 211 104	64 016 257 550	32,86854294
2020	21 609 143 352	64 907 905 958	33,29200509
2021	19 961 296 285	63 474 797 970	31,44759325

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية لمجمع صيدال

3.2 تحليل التغير في القروض البنكية طويلة الأجل، الأقساط السنوية للاهتلاك:

تطرقنا سابقا لمؤشر الديون متوسطة طويلة الأجل مقارنة بإجمالي الأصول وكذلك مؤشر الوفورات الضريبية البديلة، ولكن سنقوم الآن بالتركيز القروض البنكية الفعلية أي دون إضافة ديون أخرى طويلة الأجل وهذا بغرض إبراز دور الوفورات الضريبية الناتجة أعباء الفوائد في تخفيض الوعاء الضريبي، والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (4-14): التغير في حجم القروض وأقساط الاهتلاك لمجمع صيدال



المصدر: القوائم المالية لمجمع صيدال

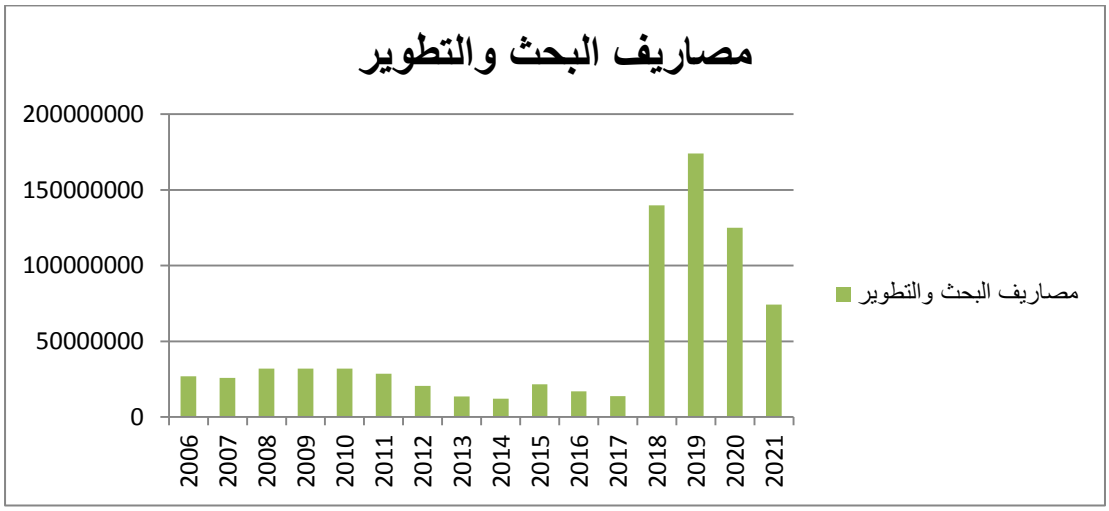
يتضح لنا من الشكل (4-14) أعلاه أن القروض البنكية أخذت اتجاه عام متزايد طيلة فترة الدراسة وسجلت أعلى مستوى لها سنة 2021، وهذا ما يثبت لنا أن مجمع صيدال بالفعل يعتمد على القروض البنكية بنسبة كبيرة جدا مقارنة بهيكل الديون متوسطة وطويلة الأجل، مما يجعل المؤسسة تستفيد من الوفورات الضريبية الناتجة عن خصم أعباء الفوائد، ونفس الشيء بالنسبة لمخصصات الاهتلاك حيث اعتمدنا على الأقساط السنوية كما هي موضحة في الشكل أعلاه حيث تتضح لنا أنها غير مستقرة نوعا ما فقد شهدت ارتفاع خلال السنوات الأولى من فترة الدراسة وهذا ما يفسر لنا نمو في أصول المؤسسة، ثم انخفضت قليلا لتستقر نسبيا في السنوات الأخيرة وكما هو معلوم تعتبر الإهتلاكات من المسائل المحاسبية التي تهتم بها المؤسسات من أجل تقليل العبء الضريبي.

3.2 تحليل التغير في مصاريف البحث والتطوير:

بما أن مجمع صيدال ينشط في القطاع الصيدلاني الذي يختص في صناعة الأدوية الجنيسة، فإن نشاط البحث والتطوير يعتبر من بين المهام الرئيسية والفاعلة في المجمع، وبالتالي فهو يتحمل أعباء سنوية نتيجة تطويره للعديد من الأدوية الجنيسة والمشاريع ذات المراحل المتفاوتة من الإنجاز، أما في السياق الضريبي تعتبر مصاريف البحث والتطوير أعباء ضريبية قابلة للخصم من النتيجة الجبائية وبالتالي فإن تعظيم مجمع صيدال لها هو تعظيم للخصومات الضريبية، حيث

نلاحظ من الشكل (4-15) وجود فارق وتفاوت كبير جدا في مصاريف البحث والتطوير لمجمع صيدال بين الفترة (2006 إلى 2017) والفترة (2018 إلى 2021) حيث سجلت أدنى قيمة سنة 2014 بـ 12030521,6 دج، بينما أعلى قيمة بلغت 174057245 دج سنة 2019، ويعد مبلغ معتبر جدا مقارنة بالسنوات السابقة.

الشكل رقم (4-15): التغير في مصاريف البحث والتطوير لمجمع صيدال



المصدر: القوائم المالية لمجمع صيدال

وبالتالي يمكن القول أن مجمع صيدال قد استغل مصاريف البحث والتطوير كاستراتيجية هامة لتخفيض الوعاء الضريبي خاصة خلال السنوات الأخيرة من فترة الدراسة التي عرفت ارتفاعا ملحوظا، فقد نجد القانون الجبائي الجزائري سمح بخصمها كأعباء من السنة المالية في حدود نسبة مئوية من مبلغ الربح الخاضع للضريبة دون تجاوز حد وسقف معين، شريطة إعادة استثمار المبالغ المرخص بخصمها مع التصريح بها لدى الإدارة الجبائية والهيئة المكلفة بمراقبة البحث العلمي، كما تحدد أنشطة البحث والتطوير في المؤسسة بموجب قرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالبحث العلمي وقد تم إضافة الوزير المكلف باقتصاد المعرفة في تعديل آخر بموجب المادة 11 من قانون المالية لسنة 2023[1]، وتجدر الإشارة أن النسبة والسقف السالف الذكر قد طرأت عليه عدة تعديلات وفقا لقوانين المالية، ومع ذلك سنكتفي بذكر التحديث المنصوص علية

[1] قانون المالية. (2023). المادة 11.

في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023، فحسب المادة 171 منه:" تخصم من الدخل أو الربح في حد أقصاه 30% من مبلغ هذا الدخل أو الربح وفي حدود سقف يساوي 200 000 000 دج: النفقات المصروفة في إطار البحث والتطوير داخل المؤسسة؛ ..."[1]، كما يوجد امتياز جبائي آخر يستفيد منه مجمع صيدال ناتج عن المعالجة المحاسبية لمصاريف البحث والتطوير، فالنظام المحاسبي المالي نص على تسجيل مصاريف البحث حسب طبيعتها في الصنف السادس، بينما مصاريف التطوير تثبت أي يعتبرها أصول ثابتة إذا تحققت الشروط المنصوص عليها من قبل SCF،[2] وعليه يمكن تطبيق الإهتلاكات عليها، وهذا له ميزة ضريبية أيضا من خلال تخفيضه للوعاء الضريبي.

3. تحليل مؤشرات قياس كثافة التسيير الجبائي لمجمع صيدال

1.3 مؤشر التركيز الصناعي: لحساب مؤشر التركيز الصناعي سنعتمد على طريقة مقلوب المؤسسات، حيث تمثل n عدد المؤسسات العاملة في الصناعة،[3] ويتم تمثيله بالعلاقة التالية:

$$\text{مؤشر التركيز الصناعي} = \frac{1}{\text{عدد المؤسسات العاملة بنفس القطاع}}$$

بعد الإطلاع على قائمة المؤسسات التي تنشط في الإنتاج الصيدلاني والمعتمدة من قبل وزارة الصناعة والإنتاج الصيدلاني، تم إحصاء 123 مؤسسة معتمدة مختصة في الإنتاج الصيدلاني، دون الأخذ بعين الاعتبار المؤسسات التي تمارس أنشطة مختلطة مع النشاط الصيدلاني كإنتاج الأجهزة الطبية أو أنشطة مماثلة مثل توزيع المنتجات الصيدلانية والمستوردين والمنافسة غير المشروعة التي تقوم بها بعض المؤسسات الأجنبية من خلال منتجاتها التي تدخل

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. (2023). المادة 171.

[2] القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008. الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها (جريدة رسمية عدد 19). المادة 121-14 و15/121.

[3] بن التركي، وليد. (2014)، مرجع سابق، ص 37.

السوق الجزائرية عن طريق الواردات، وعليه فإن مؤشر التركيز الصناعي لمجمع صيدال،[1] كما يلي:

$$\text{مؤشر التركيز الصناعي لمجمع صيدال} = \frac{1}{123} = 0.0081$$

نلاحظ أن مؤشر التركيز الصناعي لمجمع صيدال يقدر بـ 0.0081 وهو مؤشر صغير، إلا أنه لا يعكس الواقع الفعلي لأنه لم يأخذ بعين الاعتبار حجم المؤسسة،[2] ونحن نعلم أن مجمع صيدال يملك حصة سوقية كبيرة في الصناعة الصيدلانية في الجزائر وبالتالي مجال أكبر لممارسة القوة السوقية، ويتضح ذلك من خلال الشكل رقم (4-16) أن مجمع صيدال قد احتل المرتبة الثانية على المستوى الوطني كأفضل مخبر صيدلاني في الجزائر من حيث المبيعات بعد SANOFI الذي احتل المرتبة الأولى، وذلك بكمية مبيعات إجمالية قدرها 69451 مليار وحدة مباعة سنة 2021 أي بقيمة إجمالية مساوية لـ 10531734 مليار دج، والشكل الموالي يوضح ذلك:

[1] نظرا لعدم توفر البيانات اللازمة لتغطية فترة الدراسة تم الاعتماد على القائمة المحينة من طرف وزارة الصناعة والإنتاج الصيدلاني لسنة 2023 والمتاحة عبر موقعها الالكتروني التالي: https://www.industrie.gov.dz تم الاطلاع بتاريخ: (2023/08/18)

[2] هناك عدة مقاييس أكثر دقة لقياس التركيز الصناعي ولكن لم نستطع اللجوء إليها لعدم توفر بيانات حول المؤسسات المنافسة التي تنتمي لنفس القطاع، فهذا المؤشر لم يأخذ حجم المؤسسة بعين الاعتبار وبالتالي من غير المعقول مقارنة مؤسسات صغيرة مع مجمع صيدال الذي يترأس قطاع صناعة الأدوية في الجزائر، رغم ذلك لا يجب الاستهانة بالسوق نظرا لتطوره وظهور العديد من المنافسين.

الشكل رقم (4-16): أفضل 20 مخبر صيدلاني في الجزائر

Q : Milliers d'UV V : Milliers de DA

	Laboratoire	Ventes 2020 (Q)	Ventes 2020 (V)	Ventes 2021 (Q)	Ventes 2021 (V)	PDM 2020 % (Q)	PDM 2020 % (V)	PDM 2021 % (Q)	PDM 2021 % (V)
1	SANOFI	100 533	61 900 569	91 268	59 230 054	11,59%	13,90%	10,24%	12,38%
2	SAIDAL	70 854	10 295 451	69 451	10 531 754	8,17%	2,31%	7,79%	2,20%
3	MERINAL	48 719	11 986 888	50 284	13 840 074	5,62%	2,69%	5,64%	2,89%
4	BIOPHARM	40 721	14 816 278	45 715	16 823 527	4,69%	3,33%	5,13%	3,52%
5	EL KENDI	46 334	33 908 488	45 355	34 227 157	5,34%	7,61%	5,09%	7,16%
6	HIKMA PHARMA	32 015	19 069 249	41 169	26 066 685	3,69%	4,28%	4,62%	5,45%
7	PHARMALLIANCE	40 295	14 282 771	39 191	15 204 564	4,65%	3,21%	4,40%	3,18%
8	GLAXOSMI-THKLINE	28 279	13 067 085	31 153	14 185 492	3,26%	2,93%	3,49%	2,97%
9	BIOGALENIC	26 966	8 605 458	30 924	9 999 632	3,11%	1,93%	3,47%	2,09%
10	NOVO NORDISK	23 340	34 343 467	23 856	40 813 631	2,69%	7,71%	2,68%	8,53%
11	MERCK SERONO	18 571	7 772 999	22 519	9 788 150	2,14%	1,75%	2,53%	2,05%
12	BIOCARE	19 888	6 676 155	22 080	8 764 022	2,29%	1,50%	2,48%	1,85%
13	HUP PHARMA	11 993	4 059 087	21 014	7 496 611	1,38%	0,91%	2,36%	1,57%
14	INPHA-MEDIS	12 864	6 902 168	15 684	8 062 871	1,48%	1,55%	1,76%	1,69%
15	BEKER	14 778	13 067 099	15 408	14 413 634	1,70%	2,93%	1,73%	3,01%
16	PFIZER	18 725	11 472 295	13 555	7 505 696	2,16%	2,58%	1,50%	1,53%
17	SALEM	10 001	2 286 546	13 257	5 193 220	1,15%	0,51%	1,49%	0,67%
18	SOPHAL	13 081	5 558 979	12 788	5 058 788	1,51%	1,20%	1,43%	1,06%
19	FRATER RAZES	4 165	1 835 562	9 827	6 155 567	0,48%	0,41%	1,10%	1,29%
20	ISOPHARM	10 275	1 520 220	9 513	1 431 759	1,18%	0,34%	1,07%	0,30%
	Autres	274 960	162 196 899	267 706	165 680 906	31,70%	36,41%	30,05%	34,64%
	TOTAL MARCHÉ	867 555	445 421 692	891 494	478 269 576	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Source : Rapport du conseil administration groupe Saidal. (2021), p 12.

وفي سياق التسيير الجبائي يسمح التركيز الصناعي لمجمع صيدال أن يسيطر على سوق الأدوية في الجزائر مما يجعله يملك مكانة مميزة في السوق هذا من جهة، والرفع من قيمته من جهة أخرى والقيام بممارسات تسيير جبائي أكثر كثافة من المؤسسات الأقل تركيزا حسب ما جاء في الأدبيات الضريبية والتي تم استعراضها في الفصل الثالث

2.3 تحقيق الميزة التنافسية:

يعتبر تحقيق الميزة التنافسية من بين المزايا التي تحصل عليها المؤسسات جراء ممارستها لاستراتيجيات التسيير الجبائي وتجدر الإشارة بأن العديد من الأدبيات الضريبية استخدمت هذه

الميزة كمقياس للمقارنة بين كثافة التسيير الجبائي للمؤسسات متعددة الجنسيات مع المؤسسات المحلية، فالتسيير الجبائي يساهم في تحقيق الميزة التنافسية من خلال تقليل الضرائب وتحسين الوضعية المالية للمؤسسة، وهذا بدوره يمكنها من خفض الأسعار والحفاظ على مركز مهيمن في السوق ليتسنى لها بعد ذلك من إعادة رفع الأسعار وتحقيق هامش ربح أعلى، كما يمكن للمؤسسات من تخصيص المزيد من الموارد للابتكار وتطوير منتجات وخدمات جديدة، وفي سياق تحليل مدى تحقيق مجمع صيدال للميزة التنافسية يمكن اللجوء إلى بعض مؤشرات قياس تنافسية المؤسسات كما يلي:

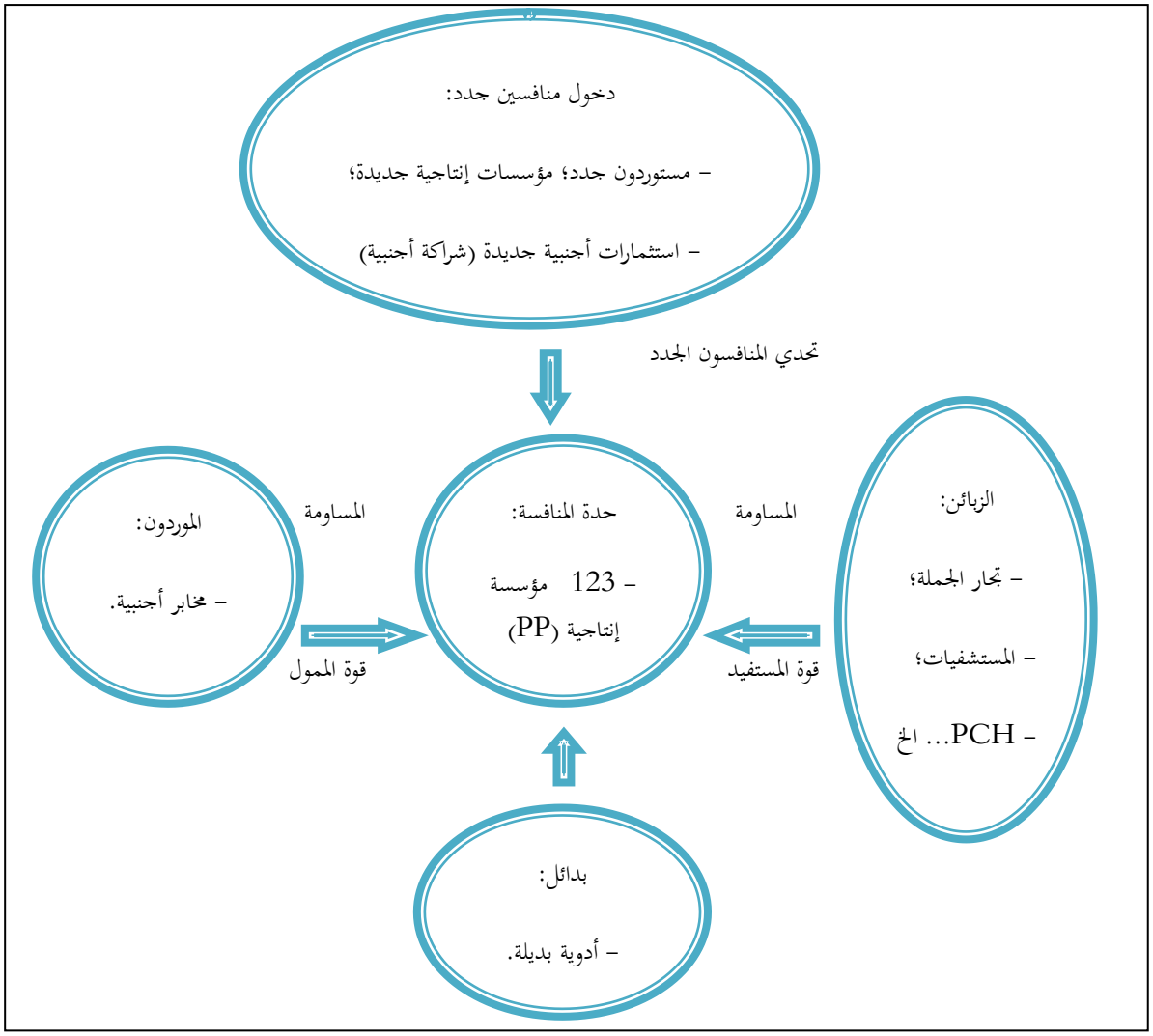
- **مقياس الربحية:** إذا اعتمدنا على مقياس الربحية الذي تم التطرق له في دراسة الباحثين (بن عودة أمال، ونادي رشيد، سنة 2021) نجد من خلال الشكل (4-12) أن مجمع صيدال حقق أرباح صافية خلال فترة الدراسة المقدرة بـ 15 سنة للفترة الممتدة من 2006 إلى غاية 2021 وهذا دليل على تنافسية المؤسسة من خلال المفاضلة بين التكلفة الأقل والتميز بجودة منتجاتها.

- **نموذج Porter الخماسي:** يمكن تحليل القوى التنافسية لمجمع صيدال بالاعتماد على نموذج Porter،[1] كأداة لتحليل المميزات التنافسية والعلاقة التبادلية مع السوق، كما يسمح هذا النموذج بتحليل البيئة الداخلية والخارجية[2] لمجمع صيدال على نطاق واسع يمكننا من تحليل القوى التنافسية له، والشكل الموالي يوضح ذلك:

[1] نموذج بورتر (Porter's Model): هو إطار عمل تحليل الصناعة تم تطويره بواسطة الاقتصادي مايكل بورتر يهدف هذا النموذج إلى تحليل قوى المنافسة المؤثرة على صناعة معينة وتحديد درجة جاذبية الصناعة للاستثمار يعتبر هذا النموذج أحد أهم الأدوات المستخدمة في تحليل الصناعة ويعتمد على خمسة قوى رئيسية تؤثر على صناعة معينة.

[2] بن تفات، عبد الحق.، سلامي، أحمد. (2018). واقع الاستعانة بنماذج تحليل البيئة والتنافسية في المؤسسة الصناعية الجزائرية – دراسة استكشافية. محلة جديد الاقتصاد. مج 13، ع 01، ص 14.

الشكل رقم (4-17): تحليل القوى التنافسية لمجمع صيدال باستخدام نموذج Porter



المصدر: من إعداد الطالب، بالاعتماد على:

محمد درويش، درويش.، السيد على، السيد. (2020). نموذج التنافسية الخماسي لـ ("بورتر") كأسلوب لتخطيط النظم التعليمية. مجلة مستقبل التربية العربية. المجلد 125، ص 80.

يتضح لنا من خلال الشكل رقم (4-17) الذي يتضمن القوى الخمس لـ Porter والمشكلة عموما لطبيعة البيئة الخارجية لمجمع صيدال، الأمر الذي يجعله في حالة تنافسية بين مختلف مؤسسات القطاع الصيدلاني، ويمكن معالجة أهم نقاط القوة والضعف كما يلي:

أ- **حدة المنافسة:** عرف القطاع الذي ينتمي له مجمع صيدال تطورا ملحوظا في عدد المؤسسات مما يدل على حدة المنافسة سواء من ناحية الإنتاج أو الاستراد، والذي تم تصنيفها حسب وزارة الصناعية والإنتاج الصيدلاني إلى خمس أنواع: مؤسسات صيدلانية مختصة في الإنتاج، الاستغلال، الاستراد، التوزيع والترويج، يتم تداول فيها نوعين من المنتجات: المنتجات الصيدلانية (PP) والأجهزة الطبية (DM) أو منتجات مختلطة (PP DM).[1] حيث يتكون السوق من:

- المؤسسات الإنتاجية: 123 مؤسسة مختصة في إنتاج (PP)، 05 مؤسسات تنتج (PP DM) بالإضافة إلى 63 مؤسسة تنتج (DM)؛[2]

- مؤسسات الاستغلال: قدرت بـ 183 مؤسسة (PP)، و 70 مؤسسة (PP DM)؛[3]

- المستوردين: 21 مؤسسة تستورد (PP)، و 486 مؤسسة تستورد (DM)، 09 مؤسسات (PP DM)؛[4]

[1] https://www.industrie.gov.dz (consulté le 03/09/2023 - 10 :00 h)

[2]. Liste des établissements pharmaceutiques de fabrication agréés,(2023). https://www.miph.gov.dz/fr/etablissements-pharmaceutiques (consulté le 03/09/2023 - 10 :00 h).

[3] liste des établissements pharmaceutiques d'éxploitation agréés,(2023). https://www.miph.gov.dz/fr/etablissements-pharmaceutiques (consulté le 03/09/2023 - 10 :00 h).

[4] liste des établissements pharmaceutiques d'importation agréés,(2023). https://www.miph.gov.dz/fr/etablissements-pharmaceutiques (consulté le 03/09/2023 - 10 :00 h).

- التوزيع: 198 مؤسسة في (PP)، 124 مؤسسة في (DM)، 191 مؤسسة في (PP DM)؛[1]

- الترويج: حددت قائمة المؤسسات الصيدلانية المعتمدة في الترويج بـ 65 مؤسسة.[2]

ب- قدرة المساومة للموردين: تعكس قوة الموردين مدى تحكمهم في الأسعار، حيث نلاحظ من الجدول رقم (4-28): ح/ديون الموردين والحسابات المماثلة لمجمع صيدال المشار إليه آنفا، أن أهم الموارد التموينية التي يسيطر عليها موردي صيدال تتمثل في المواد الأولية، والتي تكون معظمها مستوردة، رغم جهود المجمع في إنتاج بعض المواد الأولية من أجل التقليل من فاتورة الاستراد إلا أنه تم إغلاق بعض ورشات الإنتاج التابعة لموقع الإنتاج (X)[3] نظرا لارتفاع تكلفتها مقارنة بتكلفة الاستراد، وفي هذا السياق تجدر الإشارة أن سوق المواد الأولية تتصف بالاحتكار نوعا ما، مما يستوجب على مجمع صيدال من ممارسة قوة تفاوضية تمكنه من الحصول على المواد الأولية الكافية بغرض تدعيم سلسلة الإمداد للمجمع، ومن جهة أخرى لا بد أن يسعى للحصول عليها بأسعار مناسبة ويعتبر كل من ألمانيا، الصين، الدانمرك أهم موردي مجمع صيدال.[4]

ج- قدرة المساومة للزبائن: إن حرص مجمع صيدال على التقيد بمجموعة من الالتزامات وعلى رأسها تقديم مجموعة غنية ومتنوعة من الأدوية العالية الجودة وذلك بالمساهمة في تحسين وفرة العلاجات عن طريق تبني سياسة تسعيرية تناسب أقسام واسعة من المجتمع، بالإضافة إلى احترام كل القوانين والالتزامات التنظيمية المطبقة على أنشطته ومنتجاته والعمل على الترويج للقواعد الأخلاقية والمهنية التي تهدف إلى تنظيم وتطهير سوق الأدوية، وفي هذا السياق قام ميثاق

---

[1] liste des établissements pharmaceutiques d'importation agréés,(2023). https://www.miph.gov.dz/fr/etablissements-pharmaceutiques (consulté le 03/09/2023 - 10 :00 h).

[2] liste des établissements pharmaceutiques de Promotion agréés,(2023). https://www.miph.gov.dz/fr/etablissements-pharmaceutiques (consulté le 03/09/2023 - 10 :00 h).

[3] حفاظا على سرية الأشخاص والمعلومات المقدمة نتحفظ عن ذكر اسم موقع الإنتاج.

[4] مقابلة مع إطار بمديرية التخطيط ومراقبة التسيير بموقع الإنتاج (X)، بتاريخ 2023/05/24.

أخلاقيات مجمع صيدال، الذي تمت صياغته في عام 2014، بترسيم المبادئ الأساسية التي توجه قراراته وإجراءاته و نشاطاتنا اليومية،[1] مما جعل من مجمع صيدال يتعامل مع تركيبة مختلفة من الزبائن أهمها تجار الجملة سواء من القطاع العام أو القطاع الخاص الذي أخذ الحصة الأكبر بنسبة نمو 25% لسنة 2021 مقارنة بسنة 2020، عكس تجار الجملة الذين ينتمون للقطاع العمومي فلم يحققوا أي نمو خلال سنة 2021 (0%)، وبالتالي يجب على مجمع صيدال من تسيير مخزونه بكل كفاءة والعمل على تعظيم هامش الربح وهذا من خلال قدرته على مساومة ومفاوضة زبائنه، ثم تأتي بعدها الصيدلية المركزية للمستشفيات (PCH) كثاني أكبر زبون متعامل مع المجمع بالإضافة إلى المستشفيات، تجار أجانب ...الخ، وعليه فإن مجمع صيدال يملك تركيبة هائلة من الزبائن تتطلب وجود سياسة تجارية وتفاوضية تساهم في تعظيم هامش الربح.[2]

د- تحدي دخول بدائل: على الرغم من سيطرة مجمع صيدال على السوق الوطنية خاصة وأنه يستفيد من مخطط تطوير بغرض تأسيس قطب عمومي لضمان السيادة الصحية للدولة، إلا أنه من خلال تسريع عملية منح الاعتماد للمؤسسات الصيدلانية من قبل الحكومة وتشجيع المناولة المحلية بالإضافة إلى تطوير جانب التصدير من خلال توجيه العديد من مشاريع الاستثمار إلى الإنتاج المحلي، والارتفاع الملحوظ لعدد المؤسسات في القطاع، كل هذه المتغيرات تعبر عن تعرض مجمع صيدال لمنافسة مباشرة، مما تشكل تحديا له من أجل الاحتفاظ بحصته السوقية أو صعوبة الرفع من قيمتها.[3]

هـ- تهديد دخول منافسين جدد: تشكل هذه النقطة تحديا لمجمع صيدال وهذا راجع لسهولة دخول منافسين جدد للسوق لاسيما المؤسسات المستوردة التي تعتبر أهم منافس للمجمع، حيث لاحظنا تزايد في منح الاعتماد للمستوردين في السنوات الأخيرة بغية تلبية احتياجات السوق من الدواء كما تتحمل هذه الفئة نسبة قليلة من التكاليف مقارنة بمخابر مجمع صيدال لأنها لا تتطلب استثمارات

[1] https://www.saidalgroup.dz (consulté le 26/07/2023 - 21 :48 h)

[2] Rapport du conseil administration groupe Saidal. (2021), p 56.

[3] خطة عمل وزارة الصناعة والإنتاج الصيدلاني، تم الاسترجاع من: https://www.industrie.gov.dz تم الإطلاع بتاريخ: (2023/09/03 - 10 :00 سا)

ضخمة، ارتفاع معدل مردودية هذه الاستثمارات مما يشجع المستثمرين على الاسترداد، تمتاز المنتجات المستوردة بتكنولوجيا متطورة، استيراد بعض الأصناف من المنتجات ذات القيمة المرتفعة مثل الصنف العلاجي، أمراض القلب، الأمراض العصبية، أمراض السرطان ...الخ.[1]

من خلال ما تم ذكره سابقا نلاحظ أن التأثير المتوقع للتسيير الجبائي لمجمع صيدال هو زيادة الحصة السوقية على حساب منافسيه، وهذا أمر بديهي كونها مؤسسة عمومية كبيرة الحجم والتي يمكن اعتبارها من المؤسسات الرائدة في القطاع الصيدلاني بالجزائر فقد حرص المجمع على تحقيق ميزة تنافسية حقيقة، والتي ظهرت لنا من خلال وصفنا لمختلف الاستراتيجيات والالتزامات التي يسعى المجمع لتحقيقها واحترامها، إلا أن ذلك لا يعني أن تملك تركيز صناعي كبير نظرا لارتفاع عدد المؤسسات المنافسة سواء المنتجين أو المستوردين للمنتجات الصيدلانية، وبالتالي لا بد على مجمع صيدال من الدخول في ممارسات تسيير جبائي أكثر قوة من شأنها أن تعظم من ربحية المجمع وتساعده في الحفاظ على حصته في السوق.

المطلب الثاني: التسيير الجبائي لمجمع صيدال من خلال الامتيازات الجبائية

1. الاستفادة من المزايا الجبائية التي يمنحها قانون ترقية الاستثمار: في إطار الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار: تعتبر الامتيازات الجبائية من أهم العوامل المتاحة أمام المؤسسات والتي يمكن استغلالها من أجل تخفيض الأوعية الضريبية، وقد وضع لها التشريع إطار قانوني خاص بها ومن أهم القوانين التي نصت، عليها القانون 09/16 المتعلق بترقية الاستثمار والذي عرف تعديل مؤخرا من خلال القانون 18/22 المؤرخ في 2022/07/24، [2] أما بالنسبة لمجمع صيدال فقد

[1] بوزناق، حسن. (2020/2019). التسيير الحديث للكفاءات في المؤسسة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية- دراسة حالة المجمع الصناعي صيدال. أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 01، الجزائر، ص 257.

[2] للمزيد من التفاصيل يمكن الإطلاع على القانون 09/16 و القانون 18/22 المتعلق بالاستثمار، وللإشارة فإن حجم الامتيازات الجبائية يشمل مجموعة من الضرائب والرسوم على مرحلتين: مرحلة الانجاز ومرحلة الاستغلال ويتم منحهم في إطار وكالات دعم الاستثمار(ANDI, ANADE , CNAC, ANGEM)

بلغت عدد السنوات التي استفاد من خلالها من الامتيازات الجبائية في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ANDI (أصبحت تسمى بالوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار)، كما يلي:

الجدول رقم (4-32): المزايا الجبائية لمجمع صيدال المتحصل عليها في إطار الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار

السنوات	حجم الامتيازات الجبائية في إطار ANDI (إنجاز + استغلال) الوحدة: دج
2006	4 981 748,3
2007	5 879 923,13
2008	4 867 915,44
2009	6 954 706,99
2010	9 150 177,69
2011	8 465 195,45
2012	8 911 715
2013	9 002 886,5
2014	-
2015	-
2016	-
2017	-
2018	-
2019	-
2020	-
2021	-

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق الداخلية لمجمع صيدال

شملت الإعفاءات الجبائية الإجمالية الموضحة في الجدول (4-32) أعلاه، مرحلتين: بالنسبة لمرحلة الاستغلال فقد استفاد المجمع عموما من الإعفاء TVA.[1] أما بالنسبة لمرحلة الاستغلال فقد شمل الإعفاء علىTAP و IBS.[2]

وعليه نلاحظ أن مجمع صيدال قد استفاد من الإعفاءات الجبائية المذكورة أعلاه، ففي سنة 2010 حصل على أكبر قيمة بمبلغ 9150177,69 دج، وفي المجمل نلاحظ أن عدد السنوات التي استفاد منها المجمع قدرت بـ 08 سنوات فقط، أي أنه منذ سنة 2013 لم يحصل المجمع عليها، إلا أنه في حقيقة الأمر فإن الامتيازات السالفة الذكر كلها ترجع للفرع (X) وحده دون سواه فقرار طلب الحصول على الامتياز الجبائي كان يقدم من طرف القائمين على الفرع (X) ويعبر هذا عن الاستغلال الأمثل للتشريع الضريبي من أجل تخفيض الأعباء الضريبية كما يشير كذلك للسلوك الرشيد للمسير الجبائي لفرع (X)، أما سبب عدم وجود امتيازات جبائية بعد سنة 2013 يعود لاعتماد مجمع صيدال على نظام الميزانية الموحدة، بحيث أصبحت كل الفروع وحدات إنتاج (مواقع إنتاج)، أي أنها لا تملك الشخصية المعنوية والاستقلالية المالية، فكل القرارات يتم اتخاذها من طرف المديرية العامة في المؤسسة الأم.

ومنه نستنتج أن سلوك التسيير الجبائي لمجمع صيدال غير رشيد وغير عقلاني لعدم استغلاله للامتيازات الجبائية التي منحها التشريع الضريبي، ويمكن تفسير هذا السلوك بالرجوع إلى طبيعة المؤسسة كونها مؤسسة عمومية، حيث نرى أن أغلب المؤسسات العمومية في الجزائر لا تهتم بالمزايا الجبائية في إطار ANDI، عكس المؤسسات الخاصة لأنها لا تملك فلسفة تعظيم الثروة ولا تزال تسير بفكر اشتراكي، بحيث تعتمد على الخزينة العمومية في تمويلها.[3]

2. الاستفادة من المزايا الجبائية التي يمنحها القانون الجبائي للقطاع الصيدلاني: يستفيد مجمع صيدال من الإعفاء بالنسبة لـ TVA عن مشتريات المواد الأولية التي تدخل مباشرة في إنتاج المنتوج النهائي فقط، إلا أنه في الحقيقة لا يمكن القول أن المجمع يحقق وفر ضريبي عن كل

[1] مقررات منح مزايا الإنجاز لمجمع صيدال، فرع (X).

[2] مقررات منح مزايا الاستغلال لمجمع صيدال، فرع (X).

[3] مقابلة مع السيد مدير المالية والمحاسبة لمجمع صيدال – موقع الإنتاج (X)، بتاريخ 2023/05/24.

مبالغ الـ TVA المعفاة، بحكم أن المؤسسة مكلف قانوني وليست هي من تتحمل عبء الرسم وبالتالي تبقى الميزة أو الأفضلية في هذا الإعفاء هو التقليل من تكلفة المنتج، مما يساعد على إيجابا على الرفع من الحصة السوقية.

3. الاستفادة من مزايا الجبائية أخرى: يستفيد مجمع صيدال من مزايا جبائية عديدة مثل الممنوحة في إطار عقود الإيجار التمويلي، مصاريف البحث والتطوير، في إطار عمليات التصدير، فوائض القيم المسجلة في التسعيرة الرسمية للبورصة بحكم أن المجمع من المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر، الامتيازات الممنوحة في إطار التجمعات، خاصة أن المجمع قد اعتمد على نظام الميزانية الموحدة أي التجميع الجبائي بعد سنة 2013، وغيرها من الامتيازات الجبائية.

ومنه نستنتج أن الامتيازات الجبائية من أهم الأساليب المتاحة أمام مجمع صيدال، خاصة أنه ينشط في قطاع استراتيجي ويحظى بامتيازات إضافية عن تلك الممنوحة للأنشطة العادية.

المطلب الثالث: تسيير المخاطر الجبائية في مجمع صيدال

تشرف مديرية المحاسبة والمالية لمجمع صيدال على تسيير الخطر الجبائي، بالتنسيق مع الأقسام الأخرى وعلى رأسها قسم الشؤون القانونية، مديرية التدقيق الداخلي، مديرية المشتريات، مديرية أنظمة الإعلام...الخ، كما يضع مجلس الإدارة المخاطر الجبائية محل اهتمامه من خلال دراسته للقرارات الضريبية ومراقبته لتقارير التدقيق الداخلي وحتى الخارجي.

1. إسهام مجلس الإدارة في تسيير المخاطر الجبائية لمجمع صيدال: يعتبر مجلس الإدارة من بين صناع القرار الرئيسيون في مجمع صيدال، وتكريسا لمبادئ الحوكمة في المؤسسات العمومية ولا سيما مجمع صيدال، نلاحظ فصل الملكية عن الإدارة من خلال وجود إدارة عليا ومجلس إدارة مكون من تركيبة ديمغرافية متنوعة، وقد بلغ عدد أعضاءه 10 أعضاء تحت رئاسة السيدة رئيسة مجلس الإدارة، 70% منه رجال و 30% المتبقية نساء،[1] وكما تبين لنا من خلال استعراضنا للدراسات السابقة في الجانب النظري فإن التنوع الديمغرافي لمجلس الإدارة يساهم بشكل كبير على

[1] Rapport du conseil d'administration, groupe Saidal. (2021). P 13.

قرارات التسيير الجبائي، وكلما كان أغلب أعضاء مجلس الإدارة نساء كلما انخفضت المخاطر الجبائية، حسب ما توصلت له أغلب الدراسات السابقة.

يقوم مجلس الإدارة لمجمع صيدال بعقد اجتماعات دورية فمثلا خلال سنة 2021 عقد 06 اجتماعات عادية وقبلها سنة 2020 عقد 09 اجتماعات عادية، يعالج من خلالها عدد معين من الملفات والمواضيع وتقديم توصيات في مجال التسيير لا سيما المرتبطة بالجوانب الضريبية، وعلى رأسها إعادة تشكيل لجنة تدقيق بناء على القرار الخامس لمجلس الإدارة رقم 04/2021 المؤرخ في 25 أوت 2021، مراجعة إجراءات المشتريات والرقابة الداخلية، دراسة فروق الجرد بين المخزون المادي والمخزون المحاسبي لنهاية السنة، دراسة الملفات المتعلقة بمراجعة فترة إهتلاك الأصول الثابتة في مواقع الإنتاج الجديدة، مراجعة خطة التدقيق الداخلي وميثاق التدقيق، الإعانات وعقود الرعاية الرياضية، حيث نرى في هذا السياق تمويل مجمع صيدال للنادي الرياضي أولمبيك المدية بمبلغ 15000000 دج، بالإضافة إلى الجمعية الرياضية للمعاقين حركيا بوفاريك بمبلغ 15000000 دج.[1]

من خلال مخرجات مجلس الإدارة لمجمع صيدال المعروضة أعلاه، نلاحظ مدى اهتمامه بالقرارات التي تأثر على تسيير الجبائي، كما يعتبر طرف مهم في تسيير الخطر الجبائي.

2. إسهام نظام المعلومات في تسيير المخاطر الجبائية لمجمع صيدال: يعمل مجمع صيدال مؤخرا من خلال مديرية أنظمة الإعلام على تطوير ودمج عدد من مشاريع الأتمتة ذات الأولوية، وتعتبر مرحلة انتقالية لتطبيق نظام ERP Saidal المتكامل الجديد، وبالتالي فهذا النظام سيساهم في تحقيق الامتثال الجبائي لأن تصميمه يتوافق مع متطلبات التوافق الأخلاقي، والتي سيكون لها تأثير إيجابي وكبير على تسيير المخاطر الجبائية، وفي هذا السياق سنعرض من خلال الجدول (4-32) التالي أهم العمليات والأقسام التي سيشملها نظام ERP:

[1] Rapport du conseil d'administration, groupe Saidal. (2021). P 15.

الجدول رقم (4-33): العمليات التي شملها تطوير نظام المعلومات لمجمع صيدال

- تحديث برنامج (Logiciel) تسيير المشتريات المحلية والأجنبية، من خلال دمج مراقبة مواعيد التسليم للمشتريات الأجنبية من المدخلات؛	- الانتهاء من تطوير برنامج للتجميع الآلي لقواعد الشراء المحلية لمواقع صيدال؛ - تنفيذ برنامج تقارير مراقبة المشتريات المحلية والخارجية؛
- التحسين المستمر لبوابة الرصد (المراقبة) (Monitoring) من خلال تنفيذ تقارير جديدة؛ - التحديث المستمر لبرامج تسيير المخزون والتخطيط؛	- متابعة تقارير مراقبة المخزون الجديدة وإصدارها، والوضعية المالية للزبائن، تحليل المبيعات مقارنة بالسوق، مؤشرات الموارد البشرية... الخ؛ - تنفيذ برنامج كشف التكلفة على برنامج PLANI وإعداد التقارير على بوابة الرصد (المراقبة)؛
- إعادة ضبط البيانات المالية في برنامج المحاسبة العامة؛ - الانتهاء من أتمتة الحزمة الجبائية؛	- الانتهاء من الحزمة الجبائية المتبقية من قبل مصمم البرنامج، وهذا وفق ما يتوافق مع احتياجات مديرية المالية والمحاسبة، وقد تم اختبارها والتأكد منها قبل نشرها على البوابة؛
- تحديث ملف إطلاق مشروع ERP-SAIDAL؛	- الاستطلاع عن حل جديد لنظام ERP Odoo؛ - إعداد ملف عرض لمجلس الإدارة؛
- تحديث عمليات إصدار المنتج؛	- التحديث المستمر لبرامج إدارة ومراقبة الجودة وإصدار المنتج؛ - تطوير برنامج التجميع الآلي ليكون قادرا على إجراء إسناد ترافقي لبيانات الإصدار مع تقدير المبيعات؛
- تطوير قاعدة البيانات المشتركة لعوالم VM SAIDAL مقابل قاعدة البيانات OnKey، إعادة تكوين التقسيم الجديد للوفد الطبي على	- يتم التنفيذ حسب التقسيم المعتمد من قبل مديرية التسويق؛ - التكوين والتدريب والدعم VM

CRM MI؛	
- تطوير المنصة الجديدة Web/Mobile لأجل تسيير الطلبيات عبر الخط Officine/Grossiste.	- تكوين قاعدة بيانات بواسطة VP والبيانات المتعلقة بالزبائن والمخزون.

Source : Rapport du conseil d'administration, groupe Saidal. (2021). P 38.

من الجدول رقم (4-33) أعلاه، نلاحظ أن نظام المعلومات لمجمع صيدال هو نظام متكامل، حيث يشمل جميع الأقسام والوحدات في المؤسسة، وفي هذا السياق يمكن القول أن مجمع صيدال قد تماشى مع نظم التسيير الحديثة للمخاطر الجبائية، بسبب تطويره لنظام المعلومات من خلال تبني أتمتة العمليات التي تقوم على التكنولوجية العالية والدقة والسرعة، ومن بين العمليات التي شملها هذا النظام تطويريه لعملية التدقيق الداخلي، فقد استحدث بوابة الرصد والرقابة على مستوى منظومة ERP، أما في سياق المحاسبة فقد قام بربط البرمجيات المحاسبية التي كان يعتمد عليها قديما بالمنظومة، بحيث تساعد هذه الخطوة في إعداد قوائم مالية أكثر دقة وصدق، وبالتالي تساعد على تجنب الوقوع في المخاطر الجبائية المرتبطة بالمحاسبة والمالية، كما يساعد هذا الأخير في عملية التجميع المحاسبي، وتوحيد السياسات المحاسبية بين الفروع، أما في السياق الضريبي فقد تم تطوير الحزمة الجبائية المكونة من الميزانية الجبائية وغيرها ضمن منظومة ERP.

وخلاصة القول أن نظام المعلومات لمجمع صيدال هو منظومة حقيقية وليس نظام فقط كونه متكامل ومترابط بين مختلف الأقسام والوحدات داخل المجمع وهذا ما تم توضيحه في الجدول أعلاه، كما يساهم هذا الأخير في تسيير المخاطر الجبائية بطريقة حديثة.

3. إسهام التدقيق الداخلي في تسيير المخاطر الجبائية لمجمع صيدال: تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من بين الوظائف المهمة التي تساعد في تسيير المخاطر الجبائية للمؤسسة، من خلال تشخيص الخطر الجبائي وتوقعه وتجنبه، فهي عملية تسبق الوقوع في المخاطر الجبائية، وفي إطار أنشطة التدقيق الداخلي وتطبيقا لخطة المراجعة المعتمدة من قبل مجلس الإدارة تم تنفيذ مجموعة من المهام المرتبطة به، نذكر على سبيل المثال خلال سنتي 2020 و 2121، كما يلي:

1.3 خلال سنة 2020: قامت مديرية التدقيق الداخلي بـ 15 مهمة خلال سنة 2020 وهي: 07 تدقيقات كمتابعة احتياطية لمحافظي الحسابات، بحيث يتضح لنا من هذه العملية مدى اهتمام مجمع صيدال بتقارير محافظي الحسابات في تقييم المخاطر الجبائية، بالإضافة إلى مهمتين رقابيتين حول التدقيق الداخلي لمواقع الإنتاج، 04 مهام بأمر من PDG.[1]

حيث يتضح لنا من خلال ما تم ذكره أعلاه مدى اهتمام الغدارة العليا بالتدقيق الداخلي كما يمكن اعتباره تعزيزا وترسيخا للحوكمة داخل المجمع محل الدراسة، مما سيؤثر إيجابا على نظام تسيير المخاطر الجبائية للمؤسسة.

2.3 خلال سنة 2021: تم تنفيذ مجموعة من المهام خلال السنة المالية 2021، يمكن توضيحها في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-34): خطة ومهام التدقيق الداخلي لمجمع صيدال لسنة 2021

أهداف التدقيق الداخلي	مكان إجراء التدقيق	تاريخ الانتهاء من التدقيق
خطة التدقيق الداخلي		
تقييم أداء دورة التوريد على المستوى المركزي (تسيير الإمدادات)	الإدارة العامة	21 ماي
تقييم المهام العملية لتسيير المخزون على المستوى التشغيلي لموقع الإنتاج الحراش، الدار البيضاء، المدية	مواقع الإنتاج الحراش، الدار البيضاء، المدية	21 جويلية
تقييم مهام دورة الإنتاج على المستوى التشغيلي لموقع الإنتاج مدية	موقع الإنتاج المدية	21 أكتوبر
تقييم المهام العملية لدورة المبيعات على المستويين المركزي والتشغيلي	المديرية التجارية، الوحدة التجارية مركز، الوحدة التجارية شرق	21 ديسمبر
الأمر بالتدقيق الداخلي		
تدقيق الاستهلاكات الطاقوية	موقع الإنتاج المدية	21 جانفي

[1] Rapport du conseil d'administration, groupe Saidal. (2020). P 34.

وخسائر القيمة على المخزونات		
تقييم سير عملية إنتاج Sirop	موقع الإنتاج المدية	21 أوت
تقييم عملية تسيير ومتابعة طلبيات الزبائن	الوحدة التجارية مركز	21 جويلية
تدقيق استهلاك الموارد المائية والفواتير	موقع الإنتاج جسر قسنطينة	21 أكتوبر

Source : Rapport du conseil d'administration, groupe Saidal. (2021). P 46.

تجدر الإشارة إلى أن خطة التدقيق والمهام المطلوبة تم تنفيذها بالكامل، من خلال عمليات التدقيق التي تم إجراؤها، وفي هذا السياق تم تسجيل مجموعة من النتائج أدت إلى توصيات اقترحتها إدارة التدقيق الداخلي، وقد تم ترجمتها غلى خطط عمل من قبل أصحاب المصلحة المعنيين على المستويين المركزي والتشغيلي، والجدير بالانتباه هو مدى اهتمام إدارة التدقيق الداخلي بكل المديريات والمهام داخل المجمع، حيث نلاحظ مثلا بالنسبة لموقع الإنتاج لمدية فقد تم التدقيق الاستهلاكات الطاقوية التي تدخل مباشرة في الإنتاج باعتبارها أعباء محاسبية تخصم من النتيجة المحاسبية ولا تأثير ضريبي، زيادة إلى ذلك خسائر القيمة على المخزونات، منه نستنتج أن نظام الرقابة الداخلي لمجمع صيدال يساهم بشكل كبير في تسيير المخاطر الجبائية.

4. قياس المخاطر الجبائية بالاعتماد على مؤشر ETR: بناء على نتائج ETR لمجمع صيدال المبينة في الشكل رقم (4-10)، يتضح لنا أن معدلات ETR كانت أغلبها مرتفعة فقد كان أكبر معدل لـ ETR سنة 2010 بـ 37.29% باستثناء 04 سنوات فقط من فترة الدراسة كانت منخفضة أين وصلت أدنى نسبة إلى 9.67% سنة 2019، وهذا يدل على أن المؤسسة لا تقوم بالتهرب الضريبي الذي من شأنه أن يوقعها في الخطر الجبائي لاسيما المرتبط بالرقابة الجبائية لكن بالنسبة للسنوات التي كان فيها معدل ETR منخفض، فهي تدل على وجود مخاطر جبائية محتملة يمكن الوقوع فيها لا سيما المرتبطة بالرقابة الجبائية، وحتى مخاطر السمعة في حال تم اكتشافها من الإدارة الضريبية خاصة وأن مجمع صيدال مؤسسة مدرجة في البورصة وإحدى اكبر المؤسسات العمومية في الجزائر، وحتى أنها تعتبر العمود الفقري للدولة لتنفيذ سياسته الاستراتيجية في مجال إنتاج وتسويق الأدوية.

الخلاصة

من خلال هذا الفصل تم إجراء دراسة تطبيقية لتحليل سلوك وواقع وممارسات التسيير الجبائي وكذلك إلى أنظمة تسيير المخاطر الجبائية للمؤسسات الأجنبية والجزائرية، ولهذا تطلبت الدراسة استخدام المنهج المقارن لعينة مكونة من 03 مؤسسات اثنان منها أجنبية وأخرى جزائرية لفترة 15 سنة بداية من سنة 2006 إلى غاية سنة 2021، حيث اختيرت لعدة اعتبارات علمية ومنهجية.

بالنسبة للمؤسسات الجزائرية تم اختيار مؤسسة هنكل الجزائر بحكم أنها تملك منشأة مهنية دائمة في الجزائر، بينما مؤسسة Kur inssat A.S هي عبارة عن منشأة مستقرة ولا تملك إقامة دائمة في الجزائر، وبالتالي فنظام الإخضاع الضريبي للمؤسستين يختلف، مما يؤدي إلى اختلاف أساليب التسيير الجبائي لكل منهما، وهذا ما تم التطرق له في هذا الفصل، كما حاولنا كذلك إلى قياس سلوك التسيير الجبائي للمؤسستين خلال فترة الدراسة.

أما بالنسبة للمؤسسة الجزائرية فقد تم اختيار مجمع صيدال، نظرا لاعتبارات الحجم والعمر والشكل القانوني، والقطاع الاستراتيجي الذي ينشط فيه، وفي سياق دراستنا قمنا بتحليل سلوك التسيير الجبائي للمجمع خلال فترة الدراسة، كما تم التطرق للآليات المعتمدة في التسيير الجبائي وعلى رأسها الاستفادة من الامتيازات الجبائية التي يمنحها القانون، أما بالنسبة لتسيير الخطر الجبائي، فالملفت للانتباه أن المجمع يكرس حوكمة الشركات من خلال خصائص مجلس الإدارة وقراراته باعتباره طرفا فعال في تسيير الخطر الجبائي، زيادة على ذلك تم التطرق إلى نظام المعلومات الذي تم تطويره مؤخرا.

وفي الأخير يمكن القول أن ممارسات التسيير الجبائي لمجمع صيدال أكثر كثافة من مؤسسة هنكل الجزائر بناء على نتائج ETR، إلا أنه في الحقيقة كلاهما يكرسان فلسفة الامتثال الجبائي.

الخاتمة

الخاتمة

يعتبر وجود التسيير الجبائي أمر ضروري في المؤسسات الاقتصادية، لأن نقل الموارد المالية من المؤسسة إلى الخزينة العمومية دون إدخال أي ترتيبات أو تعديلات على الأوعية الخاضعة للضريبة من خلال استغلال الخيارات التي يتيحها القانون، من شأنه أن يزيد من أعباء المؤسسة وبالتالي يؤثر على قيمتها، وعلى النقيض من ذلك إذا سلكت المؤسسات الاقتصادية سلوك التسيير الجبائي من خلال الاعتداء على القانون فقد يؤدي إلى الوقوع في المخاطر الجبائية وبغية تجنب هذه الأخيرة لا بد على المؤسسات من معرفة مختلف الآليات التي يستوجب استغلالها وفق الطرق القانونية.

ولهذا سعت الدراسة إلى تسليط الضوء على مفهوم التسيير الجبائي من خلال عرض وتحليل المقاربة النظرية التي تطرقت لها الأدبيات الضريبية السابقة، وفي هذا السياق يعتبر التسيير الجبائي حق مشروع للمؤسسات إذا لم تعتدي على القانون وروح القانون، ولهذا لقدمت الدراسة عرضا لمختلف النظريات المفسرة للتسيير الجبائي، كما تكمن أهمية ودور التسيير الجبائي من خلال معرفة الاستراتيجيات المتاحة أمام كل مؤسسة، كما يجب استغلالها بصفة تشاركية من طرف الفاعلين في التسيير الجبائي داخل المؤسسة، لا سيما وظيفة الضرائب التي تعتبر العنصر الأبرز، وكذلك مجلس الإدارة باعتباره الهيئة الإدارية العليا داخل المؤسسة، زد إلى ذلك المسير الجبائي بصفته شخص يمتلك مهارات وفنيات تمكنه من الجرأة والمخاطرة في ترشيد قرارات المؤسسة وتعظيمها بما يخدم جميع الأطراف ذات المصلحة، لا سيما في سياق الحوكمة.

ومن أجل قياس سلوك التسيير الجبائي تم التطرق إلى العديد من المؤشرات القياسية المستخدمة في الأدبيات السابقة، وتعتبر هذه المقاييس ذات أهمية بالغة لأنها تعطي نظرة مسبقة عن السلوك الضريبي الفعلي للمؤسسة، بغية تسيير المخاطر الجبائية، ولهذا سعت الدراسة إلى إبراز الجانب الفلسفي للمخاطر الجبائية، من خلال توضيح المفاهيم والمجالات والمصادر التي تتسبب فيها، ولهذا كان لا بد من معرفة طرق تقييمها من أجل تحديد المستوى المقبول لها ولتحقيق أهداف الدراسة تم التطرق لها من خلال عرضنا وتحليلينا للعديد من التقارير الصادرة عن

الهيئات المهنية الدولية والخبراء والمختصين، وبغية تفاديها تم التطرق إلى مفهوم وآليات تسيير المخاطر الجبائية.

أما في سياق التوجه الحديث للمؤسسات الاقتصادية حول تبني فلسفة المسؤولية الاجتماعية، ودور المؤسسة في تحقيق الرفاه الاجتماعي، وبما أن التسيير الجبائي جزء لا يتجزأ من تحقيق هذا التوجه، تم تطرق إلى عرض وتحليل سلوك الامتثال الجبائي الذي ينبع من أخلاقيات صناع القرار الضريبي داخل المؤسسة.

حيث عالجت الدراسة كذلك موضوع التسيير الجبائي الدولي التي تقوم به المؤسسات متعددة الجنسيات، وتم ذلك من خلال العديد من النقاط سواء المرتبطة بالجانب المفاهيمي أو القانوني، كما تم التطرق لمختلف الآليات المستخدمة من قبل المؤسسات متعددة الجنسيات للتقليل من الأعباء الضريبية بالإضافة إلى ذلك ركزت الدراسة على تقنية أسعار التحويل من خلال عرض الإطار المفاهيمي والقانوني لها، وفي الأخير أشارت الدراسة إلى النظام الجبائي للمؤسسات الأجنبية في الجزائر في ظل الاتفاقيات الجبائية.

وفي الأخير ركزت الدراسة التطبيقية التي تم إجراءها خلال الفترة من 2006 إلى 2021 على العديد من الجوانب، تم القيام من خلالها بقياس سلوك وكثافة التسيير الجبائي للمؤسسات الأجنبية والجزائرية عينة الدراسة، بالاعتماد على العديد من المقاييس المستخدمة من قبل الدراسات السابقة مثل ETR و Tax saving، التغير في الضرائب المؤجلة وغيرها، زيادة على ذلك تم اللجوء إلى مقاييس بديلة، كوزن التمويل بالقروض، مصاريف الاهتلاك، مصاريف البحث والتطوير وغيرها، فبالنسبة للمؤسسات الأجنبية تم اختيار مؤسسة هنكل الجزائر بحكم أنها مؤسسة مقيمة بصفة دائمة، ومؤسسة Kur inssat A.S بصفتها منشأة مستقرة، وبالتالي تطرقت الدراسة إلى الاختلاف بين التسيير الجبائي لكل مؤسسة وهذا راجع لاختلاف النظام الجبائي لكل واحدة منهما وتجدر الإشارة أن الدراسة ركزت على مدى استغلال المؤسسات الأجنبية عينة الدراسة للاتفاقيات الجبائية، أما بالنسبة للمؤسسات الجزائرية فقط تم اختيار مجمع صيدال، تم التطرق على كيفية استغلال المجمع للامتيازات الجبائية، ومن جهة أخرى عرض إسهامات مجلس الإدارة ونظام المعلومات ووظيفة التدقيق الداخلي في تسيير المخاطر الجبائية للمجمع.

وعليه، لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة عن الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات، تم استخلاص النتائج التالية:

1. النتائج ومناقشتها:

1.1 من خلال دراستنا للجانب النظري تم التوصل إلى:

– التسيير الجبائي للمؤسسات الاقتصادية هو مجموعة من الاستراتيجيات التي تهدف إلى تخفيض الأعباء الضريبية دون الاعتداء عن القانون أو روح القانون، ومن هنا يمكن للمؤسسة أن تصل إلى مستوى الأمثلة الجبائية دون الوقوع في المخاطر وتحقيق الامتثال الجبائي، ويعتبر هذا تحدي أمام المؤسسات، ولا يمكن تحقيقه إلا بتكاثف الجهود وفق إطار تشاركي بين صناع القرار ومختلف الأطراف الفاعلة في التسيير الجبائي داخل المؤسسة كمجلس الإدارة ووظيفة الضرائب والمدراء التنفيذيين، وحتى خارجها كالمدقق الخارجي والاستشارة الخارجية؛

– يمكن قياس سلوك التسيير الجبائي، المخاطر الجبائية، وحتى تكاليف الامتثال الجبائي، من خلال العديد من النماذج القياسية مثل ETR، الادخار الضريبي، نظرية الألعاب...الخ؛

– يختلف التسيير الجبائي الدولي التي تقوم به المؤسسات متعددة الجنسيات عن التسيير الجبائي للمؤسسات المحلية، ويرجع السبب في ذلك كون الخيارات والمزايا الجبائية المتاحة أمام المؤسسات متعددة الجنسيات أكبر بكثير من تلك المتاحة أمام للمؤسسات المحلية، رغم ذلك تتوقف شدة التفاوت على حسب قوانين البلد المستثمر فيه؛

– صنف القانون الضريبي الجزائري المؤسسات الأجنبية إلى صنفين، الأولى تملك إقامة مهنية دائمة بالجزائر وبالتالي فهي تخضع للنظام العام، أما الثانية فهي لا تملك الإقامة المهنية الدائمة وبالتالي يطلق عليها تسمية المنشأة المستقرة وتخضع للنظام الخاص، يعتبر هذا التصنيف مستوحى من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، كما توجد أنواع أخرى من المؤسسات الأجنبية، وهي المؤسسات المختلطة في إطار القاعدة 51/49 من قانون الاستثمار المؤسسات البترولية.

2.1 من خلال الدراسة التطبيقية تم التوصل إلى النتائج التي يتم من خلالها اختبار فرضيات الدراسة كما يلي:

أولا: نتائج تحليل سلوك التسيير الجبائي في المؤسسات الأجنبية والجزائرية:

– بناء على نتائج ETR يتبين أن كل من مؤسسة هنكل الجزائر ومجمع صيدال لم يدخلوا في ممارسات تسيير جبائي عالية نظرا لارتفاع معدلات الـ ETR طيلة فترة الدراسة، وبالمقارنة بينهم نجد مجمع صيدال أحسن بسبب وجود نسب منخفضة أحيانا، ويعود السبب في ذلك على اعتماد المجمع على بعض الاستراتيجيات لا سيما التمويل بالقروض، مصاريف الاهتلاك، مصاريف البحث والتطوير...الخ، بينما مؤسسة هنكل الجزائر لم تعتمد على التمويل بالقروض، حتى مصاريف الاهتلاك لم تكن كبيرة، ولم تستغل الضرائب المؤجلة؛

– لم يتم قياس ETR لمؤسسة Kur inssat A.S لأنها منشأة مستقرة، تمارس نشاطها في إطار عقد بصفة مؤقتة، بالإضافة إلى أنها تخضع للنظام الخاص.

وبالتالي الفرضية الأولى غير صحيحة، أي أن سلوك التسيير الجبائي في المؤسسات الأجنبية والجزائرية غير عقلاني وغير رشيد لأنه لم يوجه المؤسسة نحو التخفيض في معدلات ETR.

ثانيا: نتائج دراسة طرق التسيير الجبائي التي تستغلها المؤسسات الأجنبية والجزائرية:

– تستغل المؤسسات الأجنبية عينة الدراسة الاتفاقيات الجبائية التي تحقق من ورائها وفورات ضريبية لا بأس بها، والتي تشمل على مجموعة من الضرائب والرسوم وهي TAP و IBS و IRG، هذا بالنسبة لمؤسسة هنكل الجزائر؛

– تستفيد مؤسسة Kur inssat A.S من التخفيضات المنصوص عليها في الاتفاقيات الجبائية وهي TAP و IBS بينما IRG غير معنية بها، لأنه لا يتم توزيع أرباح داخل الجزائر للمنشأة المستقرة؛

– لم تحسن مؤسسة هنكل الجزائر استغلال أساليب المحاسبة والمالية في توجيه السياسيات المالية والضريبية للمؤسسة، بسبب غياب أعباء الفوائد المالية التي كانت ستحققها في حالة لجوئها للقروض؛

– لم يمنح القانون الجبائي الجزائري للمنشأة المستقرة إعفاءات جبائية في إطار وكالات دعم الاستثمار، بينما يحق لمؤسسة هنكل الجزائر الاستفادة منها؛

– تتطلب الاتفاقيات الجبائية نصوص تنظيمية لشرحها وتفسيرها لأنها غير واضحة، حيث أن هذه النصوص غير متاحة للجميع؛

– اعتمد مجمع صيدال على العديد من أساليب التسيير الجبائي كأعباء الفوائد عن القروض الضرائب المؤجلة خصوم، مصاريف البحث والتطوير، أقساط الاهتلاك، المزايا الجبائية، لا سيما في إطار ANDI حيث استفاد منها المجمع في السنوات الأولى فقط وهذا راجع إلى عدم اهتمامه بها؛

– أساليب التسيير الجبائي المتاحة أمام المؤسسات الأجنبية أكثر منها أمام المؤسسات الجزائرية فالأولى دائما ما تحقق وفورات ضريبة ناتجة عن الاتفاقيات الجبائية.

وعليه صحة الفرضية الثانية، التي تفيد بأن استغلال الاتفاقيات والامتيازات الجبائية من أهم الطرق المنتهجة في التسيير الجبائي في المؤسسات الأجنبية والجزائرية، إضافة إلى بعض الممارسات المالية والمحاسبية التي تحقق وفورات ضريبية.

ثالثا: نتائج دراسة تسيير المخاطر الجبائية في المؤسسات الأجنبية والجزائرية:

– لا تعتمد المؤسسات الأجنبية على الطرق الحديثة لتسيير المخاطر الجبائية فهي لا تزال تنتهج الأساليب التقليدية التي تنظر إلى أن المخاطر الضريبية تنشأ فقط في مصلحة المالية والمحاسبة بينما مجمع صيدال فقد اعتمد مؤخرا على الطرق المعاصرة في تسيير المخاطر الجبائية من خلال تطويره لنظام المعلومات ERP المتكامل الذي يقوم على التكنولوجيا العالية، ويربط كل الأقسام

والوحدات مع بعضها البعض مما يضمن تبادل المعلومات في الوقت المناسب وتسهيل مهمة الرقابة الداخلية، كما يساهم مجلس الإدارة أيضا في تسيير المخاطر الجبائية ويوليها اهتمام كبير.

وعلية الفرضية الثالثة غير صحيحة، أي أن المؤسسات الأجنبية لا تعطي أهمية بالغة لتسيير المخاطر الجبائية، بينما مجمع صيدال عكس ذلك.

رابعا: نتائج مقارنة مدى استخدام المؤسسات الأجنبية لممارسات تسيير جبائي أقوى من تلك التي تمارسها المؤسسات الجزائرية:

– لم تستخدم المؤسسات الأجنبية ممارسات تسيير جبائي أقوى من مجمع صيدال حسب نتائج الـ ETR، ويعود السبب في ذلك إلى صرامة القوانين الجزائرية خاصة في مسألة تحويل الأرباح وأسعار التحويل، كما أن المزايا الممنوحة للمؤسسات الأجنبية محدودة في بلدنا، فالجزائر ليست بجنة ضريبية، زيادة إلى ذلك معدلات الضرائب مرتفعة ومتنوعة؛

ومنه صحة الفرضية الرابعة، أي أن خصوصية قوانين الاستثمار الجزائرية تؤدي إلى تقليص الفجوة حول قوة ممارسات التسيير الجبائي للمؤسسات الأجنبية بالجزائر مقارنة بالجزائرية (المحلية).

2. التوصيات: بناء على النتائج المتوصل لها، يمكن تقديم التوصيات التالية:

– ضرورة سن قوانين تفرض استحداث وظيفة الضرائب داخل المؤسسات الاقتصادية التي تمارس نشاطها داخل الجزائر، سواء أجنبية أو محلية؛

– ترسيخ فلسفة التسيير الجبائي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وتكوين المسيرين الجبائيين وإجراء دورات تدريبية في مجال التسيير الجبائي، مع نشر ثقافة الامتثال وتجنب الوقوع في المخاطر الجبائية؛

– تطوير من نظم تسيير المخاطر الجبائية في المؤسسات الاقتصادية، والاعتماد على نظم المعلومات الحديثة؛

– تكوين إطارات الإدارة الضريبية في مسألة أسعار التحويل ووضع إطار قانوني واضح خاص بها وتحديد طرق أسعار التحويل المسموح بها، وكيفية حسابها، الرقابة الجبائية عليها؛

– ضرورة نشر النصوص التنظيمية المفسرة للاتفاقيات الجبائية بغية استفادة المؤسسات الأجنبية منها؛

– ضرورة اهتمام المؤسسات العمومية بالمزايا الجبائية، واستغلال كل الخيارات التي يتيحها أيها التشريع الضريبي بغرض تعظيم قيمتها، كما نقترح توسيع رأس مالها أكثر للخواص؛

– استحداث مناطق اقتصادية حرة في الجزائر دون فرض أي ضرائب، بغرض تشجيع الاستثمار الأجنبي المباشر؛

3. آفاق الدراسة: نظرا لأهمية الدراسة، وكغيرها من الدراسات التي تحتاج إلى جهود تكميلية تعالجها من جوانب مختلفة، يمكن اقتراح بعض المواضيع التي من الممكن أن تكون محل اهتمام الباحثين مستقبلا:

– التسيير الجبائي للمؤسسات الأجنبية باستخدام تقنية أسعار التحويل؛

– دور الاتفاقيات الجبائية في معالجة إشكالية الازدواج الضريبي؛

– تأثير المسؤولية الاجتماعية على الامتثال الضريبي للمؤسسة الاقتصادية؛

قائمة المصادر والمراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

1. الكتب:

1. سيد أحمد، السيد عامر.، الخواجة، علاء أمين. (2007). المحاسبة المالية – مبادئ وتطبيقات. ط01. دار الفجر للنشر والتوزيع: مصر.
2. شعباني، لطفي. (2017). جباية المؤسسة – دروس وأعمال تطبيقية مصححة. ط 02. منشورات الصفحات الزرقاء: الجزائر .
3. عبد الصمد، نجوى. (2022). ضبط وتنظيم مهنة محافظ الحسابات في التشريع الجزائري. ط01. دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع: الجزائر.
4. علاوي، لخضر. (2018). المحاسبة المعمقة وفق النظام SCF – تطبيقات وتمارين محلولة. ط01. الصفحات الزرقاء: الجزائر.

2. المقالات العلمية:

1. أنور، عيدة.، دمدوم، زكرياء. (2018). التسيير الجبائي وأثره على الوضعية المالية للمؤسسة في ظل التعديلات الجبائية الجديدة – دراسة ميدانية لمؤسسة أشغال البناء. مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة: جامعة الوادي، ع 04: جامعة باتنة.
2. بعيليش، نور الدين.، زرقون، محمد. (2015). أهمية الإستراتيجية الجبائية في اتخاذ قرار التمويل دراسة حالات مؤسسات اقتصادية مدرجة في بورصة الجزائر خلال الفترة (2010–2013). المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية: جامعة ورقلة، ع 01.
3. بلوم، نذير.، العايب، فوزية.& طيار، خليل. (2020). التخطيط الضريبي العدواني لشركات الاقتصاد الرقمي دراسة حالة شركة– APPLE INC –، مجلة الباحث، المجلد 20، ع (01).
4. بن التركي، وليد. (2014). أثر التركيز الصناعي على أداء المؤسسات في الصناعة. مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية – دراسات اقتصادية. المجلد 08، ع 01.
5. بن تفات، عبد الحق.، سلامي، أحمد. (2018). واقع الاستعانة بنماذج تحليل البيئة والتنافسية في المؤسسة الصناعية الجزائرية – دراسة استكشافية. محلة جديد الاقتصاد. مج 13، ع 01.

6. بن توتة، قندز. (2020). التدابير المعتمدة للحد من فرض التحايل الضريبي المستخدم في سياسة أسعار تحويل الأرباح المطبقة في الشركات المتعددة الجنسيات الناشطة في الجزائر. مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية. المجلد 14. ع (03).
7. بن حمدوش، كريمة. (2018). الإخضاع الضريبي لأرباح المنشآت الدائمة وفقا لأحكام الاتفاقيات الجبائية الخاصة بمنع الازدواج الضريبي. مجلة دراسات جبائية. المجلد 07. ع 12.
8. بن سويسي، حمزة.، عبد الوهاب، سليماني. دور التسيير الجبائي في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية. مجلة الحوار الفكري: جامعة أدرار.
9. بن شهرة، سعيدي.، قمان، عمر. (2020). المعالجة الجبائية لأسعار التحويل- دراسة تحليلية مقارنة بين النظام الضريبي الأمريكي والنظام الضريبي الجزائري-، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 05، ع 02.
10. بولحية، عفاف.، بوجاجة، إبراهيم.& لحيلح، لامية. (2022). أثر الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي – دراسة حالة بمركز الضرائب جيجل. مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، المجلد 07، ع 02
11. سامي محمود، مراد. (2018). دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة. المجلد 03. ع 01.
12. سمره، ياسر محمد السيد عبد العزيز.، الموازيني، حسن شطا عاشور. (2022). قياس اثر التخطيط الضريبي على استمرارية الشركة في ضوء عدم تماثل المعلومات: دراسة تطبيقية. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية. جامعة ديماط، المجلد 03، ع 01، ج 2.
13. سهام، محمد علي حسن. (1998). أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسية والنظام الضريبي: دراسة مقارنة. مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة. المجلد 12، ع (01).
14. سويسي، أحلام.، بوحديدة، محمد. (2021). المخاطر الجبائية وتأثيراتها على الوضعية المالية للمؤسسة. مجلة دراسات جبائية. المجلد 10، ع 02.
15. عباسي، صابر.، شعوبي، محمود فوزي. (2013). اثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية دراسة لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة – الجزائر. مجلة الباحث: جامعة ورقلة، ع 12.

16. علاش، زهية.، معزوز، نشيدة. (2021). آلية الرقابة الجبائية على المؤسسات الأجنبية في الجزائر: دراسة حالة الرقابة على شركة أجنبية بمديرية الضرائب لولاية البليدة خلال الفترة: 2015-2018. مجلة دراسات جبائية، المجلد 10، ع (02).
17. علي الباز، ماجد مصطفى. (2021). أثر أنماط الملكية ومجلس الإدارة والخصائص التشغيلية على التجنب الضريبي وانعكاسه على قيمة الشركة: أدلة من سوق الأوراق المالية المصري. المجلة العلمية للدراسات المحاسبية. المجلد 03، ع 01.
18. العوني، محمود.، بن مصطفى، ريم.& بن عياد، محمد سمير. (2021). دور نظرية الألعاب في تحديد الاستراتيجيات- نمذجة رياضية قياسية لمنافسة روسيا للو.م.أ لتصدير الغاز الطبيعي. مجلة الأبحاث الاقتصادية. المجلد 16. ع 01.
19. عياض، محمد عادل. (2003). محاولة تحليل التسيير الجبائي وأثاره على المؤسسات – حالة شركات الأموال في التشريع الجبائي الجزائري. رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، جامعة ورقلة، الجزائر.
20. عيس، سهيلة. (2021). أسعار التحويل من منظور القانون الجبائي الجزائري والاتفاقيات الجبائية الدولية. مجلة الدراسات القانونية المقارنة، المجلد 07، ع (01).
21. فنيط، بسمة. (2021). دور الاتفاقيات الجبائية الدولية في جدب الشركات الأجنبية: دراسة حالة الجزائر (دراسة تقييمية للفترة: 2002-2020). مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية. المجلد 23، ع (01)
22. قمان، عمر.، بن شهرة سعيدي. (2020). أسعار التحويل إشكالية الجباية الدولية: الجزائر نموذجا. مجلة دراسات جبائية. المجلد 09، ع (02).
23. كردودي، سهام.، بوسلمة، حكيمة. (2018). مساهمة التسيير الجبائي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية. مجلة الاقتصاد ال ن عودة، أمال.، ونادي، رشيد. (2021). مساهمة التسيير الجبائي في تعزيز تنافسية المؤسسات الاقتصادية: دراسة ميدانية بولاية البليدة. مجلة دراسات جبائية: جامعة البليدة 02، المجلد 10، ع 01.
24. مزهر، فتيحة.، القريشي، عبد الرضا. (2015). الاقتراض والوفر الضريبي وأثرهما على قيمة المؤسسة/ دراسة تطبيقية في سوق العراق للأوراق المالية. مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية: جامعة كركوك، المجلد 05، ع 02.
25. مسعودي، عبد القادر.، طالبي، محمد. (2019). أثر الجباية على الإستراتيجية المالية للمؤسسة – دراسة نظرية تحليلية. مجلة رؤى اقتصادية: جامعة الوادي، المجلد 09، ع 02.

26. ملال، محمد طارق. (2013). آليات وأسباب التهرب الضريبي الدولية وإمكانية تجنبها. مجلة دراسات- العدد الاقتصادي. المجلد 04. ع 01.
27. مياح، نذير. (2015). التركز الصناعي وقوته الممكنة للاستدلال على الاتجاهات العامة للسلوك والأداء الصناعي- مع الإشارة عن حالة بعض الصناعات-. مجلة الشريعة والاقتصاد. المجلد 04. ع 08.
28. ميلي، محمد لخضر.، بن عمارة، منصور. (2021). أثر خصائص مجلس الإدارة على ممارسة التسيير الجبائي دراسة عينة من المؤسسات الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF 120 للفترة ما بين 2015/2012. مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال: جامعة الشلف، المجلد 07، ع 02.
29. ونوقي، يحي.، بورقبة، مصطفى.& خاضر، صالح. (2022). دراسة تحليلية لبعض حلول المباريات المتعددة الأطراف. دراسات وأبحاث المجلة العربية للأبحاث والدراسات في العلوم الإنسانية والاجتماعية. المجلد 14. ع 01.

3. المداخلات المقدمة في الملتقيات:

1. بسام سعيد، محمد بيومي. (2021). استخدام أتمتة العمليات الروبوتية والذكية في المراجعة في ظل أزمة كورونا Covid 19، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الخامس لكلية التجارة، جامعة طنطا، أثر أزمة كورونا على الاقتصاد المقترحات والحلول.
2. بوجاجة، إبراهيم. (11 و 2022/05/12). نظرية الشراكة في الحوكمة وتسيير المخاطر في المؤسسة الاقتصادية – المخاطر الضريبية أنموذجا. الملتقى الوطني إشكالية إدارة المخاطر على مستوى المؤسسات الاقتصادية: نحو أي نموذج لخلق القيمة على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟. المدرسة العليا لعلوم التسيير- عنابة.

4. الأطروحات:

1. بوزناق، حسن. (2020/2019). التسيير الحديث للكفاءات في المؤسسة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية- دراسة حالة المجمع الصناعي صيدال. أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 01، الجزائر.
2. زنودة، إيمان. (2019-2020). المحاسبة الإبداعية وإشكالية التسيير الضريبي دراسة حالة المؤسسة الاقتصادية طهراوي ولاية بسكرة للفترة (2002-2017). أطروحة دكتوراه ل م د تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة.

3. عاشوري، نعيم. (2017–2018). أثر الاتفاقيات الجبائية على الاستثمار المباشر في البلدان النامية– حالة الجزائر. أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية. جامعة قسنطينة – 02– عبد الحميد مهري.
4. العايب، فاطمة الزهراء. (2022/2021). التدقيق الجبائي كأداة للتسيير الجبائي في المجمعات– دراسة حالة مجمع. أطروحة دكتوراه ل م د في العلوم المالية والمحاسبة تخصص جباية ومالية المؤسسة. جامعة البليدة 02.
5. عباسي، صابر. (2015–2016). دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة عينة من المؤسسات في قطاع المحروقات. أطروحة دكتوراه علوم تخصص محاسبة وجباية: جامعة بسكرة.
6. معوزو، نشيدة. (2014–2015). تحديات الجباية الدولية في ظل العولمة دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية تخصص نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03.

5. القوانين:

1. الجريدة الرسمية العدد 32 المؤرخة في 27 ماي 2009.
2. الجريدة الرسمية عدد 04 المؤرخة في 20 جانفي 2013 والجريدة الرسمية عدد 01 المؤرخة في 02 جانفي 2021، والجريدة الرسمية عدد 21 المؤرخة في 24 مارس 2024.
3. الجريدة الرسمية عدد 82 المؤرخة في 11 ديسمبر 2002.
4. قانون الإجراءات الجبائية. (2022).
5. قانون الرسم على رقم الأعمال. (2023).
6. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. (2023).
7. القانون رقم 19–13 مؤرخ في 11 ديسمبر 2019، ينظم نشاطات المحروقات، والصادر في الجريدة الرسمية عدد 79 المؤرخة في 22 ديسمبر 2019.
8. القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008. الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها (جريدة رسمية عدد 19).
9. المرسوم التنفيذي رقم 02–303 المؤرخ في 28 سبتمبر 2002، الصادر في الجريدة الرسمية عدد 64 المؤرخة في 29 سبتمبر 2002.

6. النشرات الرسمية والوثائق والإصدارات:

1. التعليمة رقم 62 الصادرة عن مديرية التنظيم والتشريع الجبائي، المؤرخة بتاريخ 2005/01/23، DGE.

2. المديرية العامة للضرائب. (2018). الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

1. الكتب:

1. Andreas, W., Victor, M., & Myriam, D.C, (2008), international Handbook on Risk Analysis an*d* managemen*t,* (No Ed), Zurich : Beat Habegger.
2. Ben Hadj Saad, M. La gestion du risque fiscal dans les PME : Elaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal, p 21. Site web détaillé http://procomptable.com
3. Ben Hadj Saad, M. (2008-2009). L'Audit Fiscal Dans Les PME : Proposition D'une Démarche pour L'expert-comptable. Mémoire Pour L'obtention du Diplôme D'expert-comptable. Université de Sfax : Tunis.
4. Bernard, BARTHÉLEMY., Philippe, COURRÈGES. (2004). Gestion des risques – Méthode d'optimisation globale. (02 Ed). Éditions d'Organisation.
5. Bouzid, M. (2008). L'abus de droit en droit fiscal tunisien. (N. Ed). France : Publibook.
6. Chen, M et al. (2018). cognitive computing : Architecteure, Technologies, and Intelligent Applications. IEEE
7. Diana, O. (No year).Measuring Tax Compliance Attitudes: What surveys can tell us about tax compliance behaviour. Discussion Paper: 016 -16. tax administration research center. University of Exeter : UK.
8. Elgood, T., Paroissien, I.& Quimby, L. (2004). Tax Risque Management. United Kingdom : price waterhouse coopers.

9. Elizabeth King. (2009). Transfer Pricing and Corporate Taxation- Problems, Practical Implications and Proposed Solutions. (N ed). Springer Science+Business Media : USA.
10. Ettore, C. (2018). The Board of Directors – Corporate Governance and the Effect on Firm Value. (No, ed), palgrave macmillan : United Kingdom.
11. Fernoux, p. (2005). La gestion Fiscale du patrimoine. (10ém ed). France : Groupe Revue Fiduciaire.
12. Giacomo, B. (2018). Game Theory. (02nd Ed). Kindle Direct Publishing : USA.
13. Kaushal Kumar, A. (2006). Direct Tax Planning and Management. (05th Ed). India : Atlantic.
14. L'optimisation fiscale en matière d'impôt sur les sociétés, rôle de l'expert- comptable, . Site web détaillé http://procomptable.com
15. L'optimisation fiscale en matière d'impôt sur les sociétés, rôle de l'expert-comptable,. Site web détaillé http://procomptable.com .
16. Michael, K. (2011). International Taxation of Permanent Establishments: Principles and Policy. (01st Ed). Cambridge University Press : United Kingdom.
17. Paul, H. (2010), Fundamentals of risk : understanding and inplementing effective risk management. (01st Ed) london :kogan page.
18. Scholes, M.S et al. (2015). Taxes and Business Strategy : A planning Approach. (05th ed). USA : Pearson.
19. Sigrid, H., Kazuko, G. (2017). Tax Incentives for the Creative Industries. (01st Ed). Springer Singapore : USA.
20. Sim, S. (2011). Corporate value of enterprise risk management : the next step in business management. (No Ed) Wiley : USA.

21. Sunita, J. (2018). Double Taxation and the League of Nations. (01st Ed). Cambridge University Press : United Kingdom.

22. Wobke, H et al. (2019). Building the tax function of tomorrow – today. Deloitte touche tohmatsu limited firm, pp 03 – 07. Detailed Website : http://www2.deloitte.com

2. المقالات العلمية:

1. Brickley, J. A., Coles, J. L., & Jarrell, G. (1997). Leadership structure: Separating the CEO and chairman of the board. Journal of Corporate Finance, Vol 03, N 03.
2. Irawan, F., anto, T. (2020). The Effect of Tax Avoidance on Firm Value with Tax Risk as Moderating Variable. Test Engineering & Management journal ,Vol 83.
3. Minnick, K., Noga, T. (2010). Do corporate governance characteristics influence tax management?. Journal of Corporate Finance 16. Vol 16.
4. Armstrong, C. S., Blouin, J. L., & Larcker, D. F. (2012). The Incentives for Tax Planning. Journal of Accounting and Economics, Vol 53, N 01-02.
5. Artemenko, D.A., et al. (2017). Causes of Tax Risks and Ways to Reduce Them. European Research Studies Journal. Vol , N 03 B.
6. Brian, E., Jonathan S, F. (1994). Honesty and Evasion in the Tax Compliance Game. The RAND Journal of Economics, Vol. 25, No. 1.
7. Business and Management Research. Vol 05, N 02.
8. Carol M, F., Timothy J, R ,& Martha L, W. (2001). Tax policy and planning implications of hidden taxes: effective marginal tax rate exercises. Journal of Accounting Education. Vol 19.

9. Catriona, I. (2011). Tax Risk Management Practices and their Impact on Tax Compliance Behaviour – The Views of Tax Executives from Large Australian Companies. Journal of Tax Research. vol. 09, No (01).

10. Fatouhi, K., Dabboussi, M. (2019). The moderating effect of the board of directors on firm value and tax planning : Evidence from European Listed Firms. Borsa Istanbul Review : Vol 19, N 04.

11. Finkelstein, S. (1992). Power in top management teams: Dimensions, measurement, and validation. Academy of Management Journal, Vol 35, N 03.

12. Freedman, J,. Loomer, G,& Vella, J. (2009). Corporate Tax Risk and Tax Avoidance: New Approaches. British Tax Review.

13. Ftouhi, Kh., Ghardallou, W. (2019). International tax planning techniques: a review of the literature. Journal of Applied Accounting Research. Vol 21. N(02).

14. Geoff, I., gordon, W. (2006). the value of tax efficient investments: an analysis of after-tax mutual fund and index returns, the journal of wealth management. Vol 09, N 02.

15. George A, P. (2003). An evaluation of alternative measures of corporate tax rates. Journal of Accounting and Economics. Vol 35.

16. Grant, R., Roman, L. (2007). Determinants of the variability in corporate effective tax rates and tax reform: Evidence from Australia. Journal of Accounting and Public Policy. Vol 26.

17. Hanlon, M., Shane, H. (2010) A Review of Tax Research. Journal of Accounting and Economics, Vol 50, N 2–3.

18. Hijattulah Abdul, J., Jeff, P. (No year).Exploring the relationship between tax compliance costs and compliance issues in Malaysia. Journal of applied law and policy.

19. Fazliza, M K., Natrah, S. (2019). Determinants of Corporat Tax Avoidance Strategies Among Multinational Corporations in Malaysia. International Journal of Public Policy and Administration Research. Vol 06, N 02.

20. Inna Vladimirovna, I., Lyudmila Vladimirovna P. (2015). International Tax Planning Methodology and Best Practices of Russian Economy Deoffshorization. Asian Social Science. Vol 11. No (19).

21. Kante, R. (1981). Power, leadership, and participatory management, Theory Into Practice, Vol 20, N 04.

22. Lavermicocca, C. (2011). Tax Risk Management Practices and their Impact on Tax Compliance Behaviour – The Views of Tax Executives from Large Australian Companies. Journal of Tax Research. Vol 09, N 01.

23. Maggie, C., Quyen T.K, N. (2020). Multinational enterprises and corporate tax planning: A review of literature and suggestions for a future research agenda. International Business Review. Vol 29.

24. Mahfoudh, H., Ismail, K. (2015). Corporate tax planning Activities : Overview of Concepts, theories, restrictions, motivations and approaches. Mediterranean Journal of Social Science : MCSER Publishing- Italy, Vol 06, N 06.

25. Masri, I., Syakhroza, A., Wardhani, R.& Samingun (2019). The role of tax risk management in international tax avoidance practices: evidence from Indonesia and Malaysia. International Journal of Trade and Global Markets. Vol 12. No 4.

26. Meinarni, A. (2016). Tax Compliance Decision Analysis: Audit Strategy, Audit Rate, Perceived Probability of Audit, and

Taxpayer Ethics. Information Management and Business Review. Vol 08. No(03).

27. Minnick, K., Noga, T. (2010). Do corporate governance characteristics influence tax management? Journal of Corporate Finance, Vol 16, N 05.

28. Mulligan, E., Oats, L. (2012). Tax risk management: evidence from the US. British Tax Review.

29. Neslihan Karatas, D. (2015). L'abus de droit dans la fiscalité de l'entreprise : approche comparée France/ Turquie. Revue Gestion & Finances publiques. Vol 04, N 03.

30. Nwaobia Appolos, N., Kwarbai jerry, D.& Ogundajo Grace, O. (2016). Tax Planning and Firm Value : Empirical Evidence from Nigerian Consumer Goods Industrial Sector. Research Journal of Finance and Accounting, Vol 07, N 12.

31. Ofuan .J, I., Monday .O, I,& Friday .I. O. (2016). Tax Planning and Firm Value: A Review of Literature.

32. Ogundajo, G., Onakoya, A. (2016). Tax Planning and Financial Performance of Nigerian Manufacturing Companies. International Journal of Advanced Academic Research – Social & Management sciences, Vol 02, N 07.

33. Ishola Rufus, A., Folajimi Festus, A.& Chimeruo Victory Onyeka, I. (2020). TaxPlanning Strategies and Profitability of Quoted Manufacturing Companies in Nigeria. Journal of Finance and Accounting : Science Publishing Group – New york, Vol 08, N 03.

34. Namazi, M. (2013). Role of the agency theory in implementing management's control. Journal of Accounting and Taxation. Vol 05, N 02.

35. Omri, M. A., & EL Aissi Ben Ameur, I. (2010). Les déterminants de la gestion fiscale des résultats dans le contexte tunisien. Revue Marocaine de Gestion et d'Economie. N (02).

36. PATRYCJA, B. (2021). Methods of Tax Optimisation with the Use of Tax Havens. Financial Law Review. Vol 22. NO (02).

37. Philipp, G., Peter, S. (2011). Tax competition: a literature review. Socio-Economic Review. Vol 09.

38. Ricy, A., Estralita, T.& Herlina, B. (2020). Tax-Saving Components on Tax Disclosures. Advances in Economics, Business and Management Research. Vol 174.

39. Seyram, K., Holy Kwabla, K. (2014). Effect of tax planning on Firms Market performance :Evidence from Listed Firms in Ghana. International Journal of Economics and Finance : Canadian Center of Science and Education, Vol 06 , N 03.

40. Thi Thuy Dươ ng, N,. and al. (2020). Determinants Influencing Tax Compliance: The Case of Vietnam. Journal of Asian Finance, Economics and Business. Vol 07, No(02).

41. Toshiyuki, U. (2022). Evaluating Japan's corporate income tax reform using firm-specific effective tax rates. Japan & The World Economy. Vol 60, .

42. William F. Y, Karen S. C. (1998). A Framework for International Tax Planning for Managers. Journal of International Accounting, Auditing & Taxation. Vol 07, N(02).

43. Ying, W., Michael, C., & Debra, J. (2014). Determinants of Effective Tax Rate of China Publicly Listed Companies. International Management Review. Vol 10, N 01.

3. الأطروحات:

1. Guedrib Ben Abderrahmen, M. (2013). Impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal : une étude menée dans le contexte tunisien. Thèse de doctorat en sciences de gestion, université de Franche-Comté et université de Tunis El Manar.
2. Pauline, E. (2014). La Gestion de patrimoine prive a l' épreuve de l'abus de droit fiscal. Thèse présentée pour le grade de docteur en droit prive. Université de bordeaux, France.

4. النشرات الرسمية والوثائق والإصدارات:

1. Evers, L., Spengel, Ch. (2014). Effective tax rates under IP tax planning. ZEW Discussion Papers. No 14-111. Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW). Mannheim.
2. Feller, A., Schanz, D. (2014). The three hurdles of tax planning: How business context, aims of tax planning and tax manager power affect tax. Arqus Discussion Paper, No. 176, Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre (arqus), Berlin.
3. Friese, A., Link, S., & Mayer, S. (2006). Taxation and Corporate Governance. Working paper. Germany: Max Planck Institute for Intellectual Property.
4. James, A., Benno, T. (2012). Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality. Tulane Economics Working Paper Series. Working Paper 1207. Tulane university : USA.
5. OECD. (2016). International tax planning and fixed investment. Economics Department Working. Papers No. 1361.

6. OECD. (2016). International tax planning, Competition and market structure. Economics Department Working Papers No. 1358.
7. OECD. (2016). Tax planning by multinational firms: Firm-level evidence from a cross-country database. Economics Department Working Papers No. 1355.
8. Peter Birch Sörensen. (1990). ISSUES IN THE THECRY OF INTERNATIONAL TAX COORDINATION. Bank of Finland Research Department.
9. PWC. LANDWELL & Associés. (Novembre 2006). « Maîtrise des risques 40 réponses aux défis actuels des décideurs .
10. Stevanie S, N., Thomas C, O.& Andrew P, S. (2013). Risk and Return: Does Tax Risk Reduce Firms'Effective Tax Rates .: https://pages.business.illinois.edu
11. Fullerton, D. (May 1983). Which Effective Tax Rate? Working Paper No 1123. National Bureau of Economic Reserche. Cambridge.
12. Carlos Martinez, M. (October 2000). ECFIN's Effective tax rates- Properties and Comparisons with other tax indicators. Economic Papers, Number 146. Detailed Website : http://aei.pitt.edu/
13. Roger, G., Laura, K,& Joel, S.(February 2003). A new Summary Measure of The Effective Tax Rate on Investment. Working Paper 9535. National Bureau of Economic Reserche. Cambridge, Detailed Website : http://www.nber.org/papers/w9534
14. Jeff, P,. Hijattulah Abdul, J. (June 2008). Tax Compliance Costs of Small and Medium Enterprises in Malaysia: Policy Implications. School of Economics and Finance. Curtin University of Technology : Malaysia.

15. GAO. (May 2013). Corporat Income Tax Effective Tax Rates Can Differ Significantly from the Statutory Rate. Report to Congressional Requesters. Detailed Website : http://www.gao.gov

16. Casey, S., Bridget, S .& Brian, W. (March 2018). Effective Tax planning, Detailed Website : https://tax.unc.edu/

17. Circulaire N 19/MF/DGI/DLRFAJ/DLRF/LF22 Du 14 Février 2023

18. Ministère des Finances. Direction Générale des Impôts. (2010). Bulletin D'information Fiscale. N°6 /DGI/DRPC/2010, Le transfert de fonds à l'étranger.

19. Rapport du conseil administration groupe Saidal. (2021).

20. Rapport du conseil d'administration, groupe Saidal. (2020).

21. Ministère des Finances. Direction Générale des Impôts. (2010). Bulletin D'information Fiscale. N°5 /DGI/DRPC/2010, Traitement fiscal relatif aux prix de transfert.

22. Ministère des Finances. Direction Générale des Impôts. (2010). Bulletin D'information Fiscale N°04/2010,Traitement fiscal applicable aux frais de siège.

23. Ministère des Finances. Direction Générale des Impôts. (2010). Bulletin D'information Fiscale. N°6 /DGI/DRPC/2010, Le transfert de fonds à l'étranger.

5. المواقع الالكترونية:

1. https://www.henkel-algerie.com
2. https://www.joradp.dz
3. http://henkel.com.investors
4. https://www.industrie.gov.dz
5. https://www.saidalgroup.dz

6. https://www.hasil.gov.my
7. https://www.mfdgi.gov.dz
8. https://lexpansion.lexpress.fr

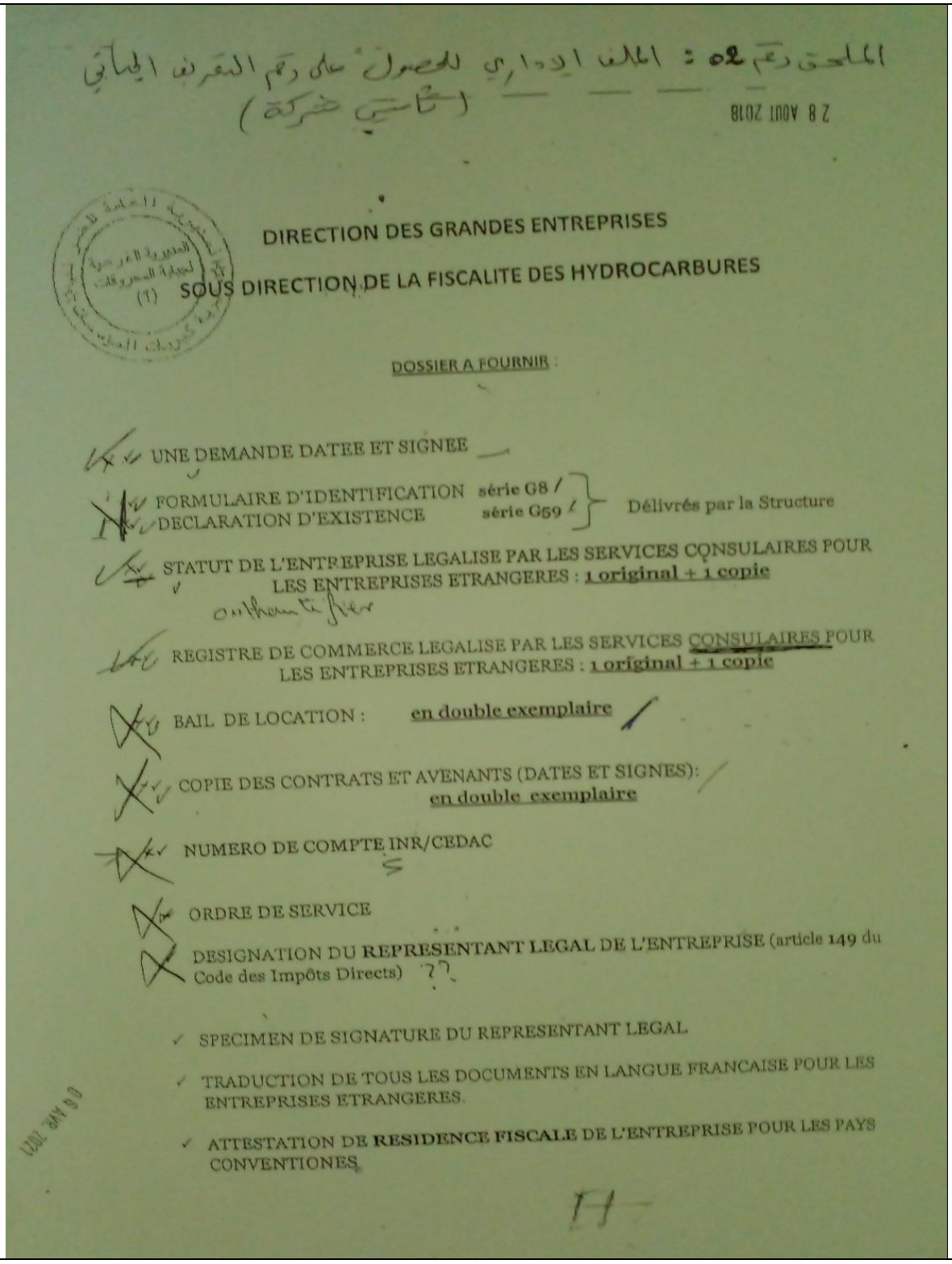
الملاحق

الملحق رقم (1): هيكل التمويل بالديون لمؤسسة هنكل الجزائر (الوحدة: دج)

Année	TOTAL GENERAL ACTIF	إجمالي الديون	د ط م أ	د ق أ
2006	925 986 7781	2 682 259 916	1 199 477 968	1 482 781 947
2007	10 175 678 880	2 878 886 928	1 249 456 217	1 629 430 711
2008	11 060 520 522	3 190 956 949	1 419 836 610	1 771 120 338
2009	11 893 032 819	3 431 136 504	1 526 706 033	1 904 430 471
2010	12 652 162 574	3 568 117 169	1 542 127 306	2 025 989 863
2011	13 752 350 624	3 896 808 285	1 694 645 391	2 202 162 895
2012	14 630 160 238	4 089 783 588	1 747 057 104	2 342 726 484
2013	14 928 734 937	4 229 544 706	1 839 007 478	2 390 537 228
2014	15 714 457 828	4 493 782 373	1 977 427 396	2 516 354 977
2015	15 583 477 139	4 686 576 237	2 032 496 151	2 654 080 086
2016	16 499 234 657	5 683 986 369	1 031 034 516	4 652 951 853
2017	1 6317 225 997	5 671 451 208	524 874 093,5	5 146 577 114
2018	16 436 005 143	6 779 748 154	781 069 564,8	5 998 678 589
2019	20 852 301 821	7 613 936 882	1 015 390 434	6 598 546 448
2020	19 401 731 225	9 035 185 215	1 116 929 478	7 918 255 738
2021	19 401 731 225	11 634 047 832	1 340 315 373	10 293 732 459

المصدر: القوائم المالية لمؤسسة هنكل الجزائر

الملحق رقم (2): الملف الإداري مرحلة التأسيس للمؤسسات الأجنبية والجزائرية



الملحق رقم 02 : الملف الإداري للحصول على رقم التعريف الجبائي
(شركة أجنبية)

Z 8 AOUT 2018

DIRECTION DES GRANDES ENTREPRISES

SOUS DIRECTION DE LA FISCALITE DES HYDROCARBURES

DOSSIER A FOURNIR :

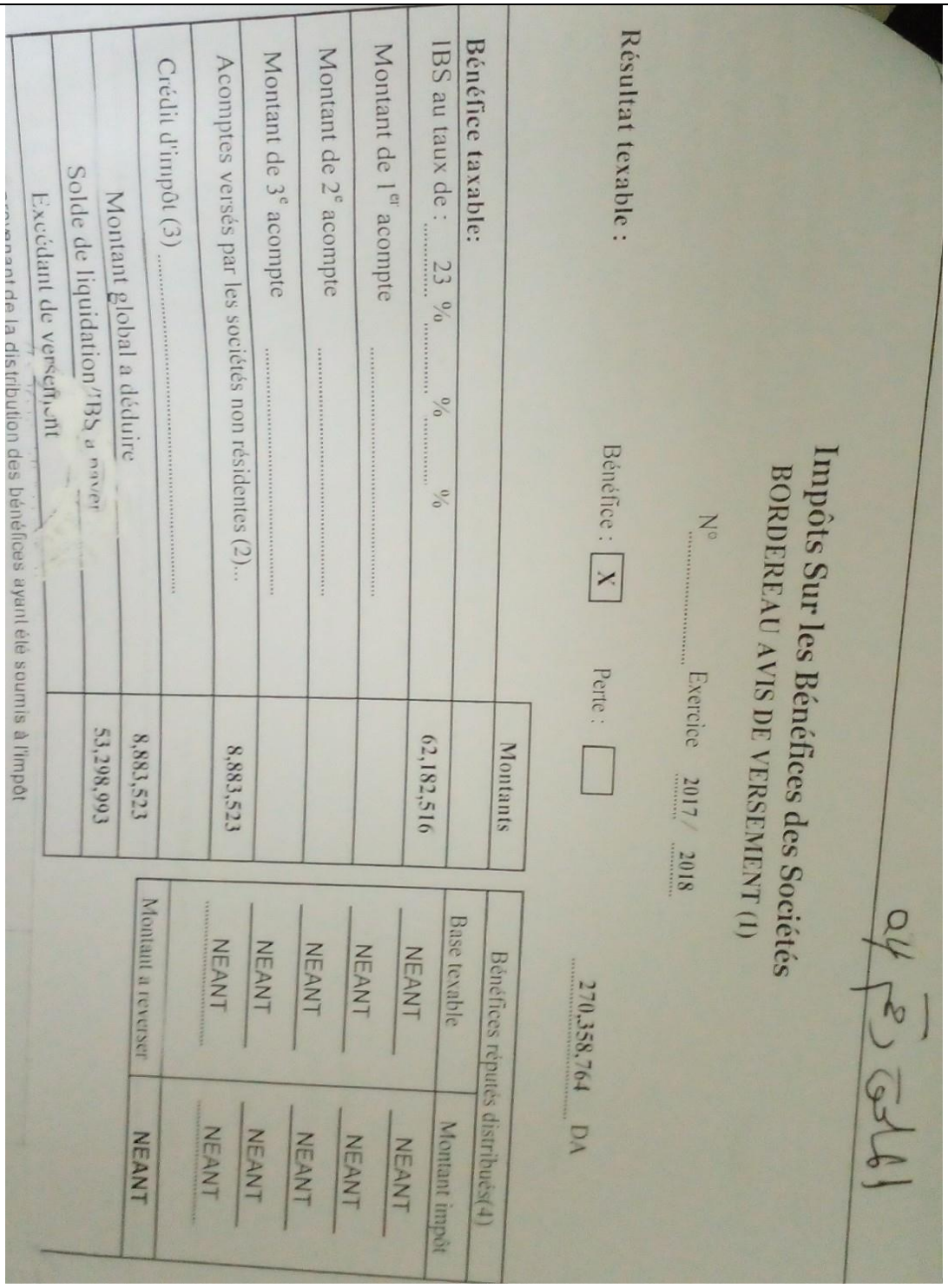
- UNE DEMANDE DATEE ET SIGNEE
- FORMULAIRE D'IDENTIFICATION série G8 / DECLARATION D'EXISTENCE série G59 / } Délivrés par la Structure
- STATUT DE L'ENTREPRISE LEGALISE PAR LES SERVICES CONSULAIRES POUR LES ENTREPRISES ETRANGERES : 1 original + 1 copie
- REGISTRE DE COMMERCE LEGALISE PAR LES SERVICES CONSULAIRES POUR LES ENTREPRISES ETRANGERES : 1 original + 1 copie
- BAIL DE LOCATION : en double exemplaire
- COPIE DES CONTRATS ET AVENANTS (DATES ET SIGNES): en double exemplaire
- NUMERO DE COMPTE INR/CEDAC
- ORDRE DE SERVICE
- DESIGNATION DU **REPRESENTANT LEGAL** DE L'ENTREPRISE (article 149 du Code des Impôts Directs)
- SPECIMEN DE SIGNATURE DU REPRESENTANT LEGAL
- TRADUCTION DE TOUS LES DOCUMENTS EN LANGUE FRANCAISE POUR LES ENTREPRISES ETRANGERES.
- ATTESTATION DE **RESIDENCE FISCALE** DE L'ENTREPRISE POUR LES PAYS CONVENTIONES

الملحق رقم (3): التصريح الشهري المفصل لـ TVA لسنة 2017 لمؤسسة Kur inssat A.S

الأشهر	رقم أعمال 19%	رقم أعمال 9 %	رقم الأعمال الإجمالي	ر,ق,م للمبيعات	ر,ق,م, الاسترجاع	ر,ق,م, للمشتريات
جانفي	4 885 919 754	108 247 192	4 994 166 946	938 067 001	-	235 976 460
فيفري	1 409 519 944	110 005 034	1 519 524 978	277 709 242	-	253 356 056
مارس	989 556 662	60 465 059	1 050 021 721	193 457 621	24 353 186	179 753 520
افريل	98 859 127	666 515 313	765 374 440	78 769 612	10 649 085	274 213 496
ماي	197 900 807	248 213 669	446 114 476	59 940 384	206 092 969	205 456 543
جوان	2 405 861 468	238 964 275	2 644 825 743	478 620 464	351 609 128	232 128 396
جويلية	180 373 272	219 213 666	399 586 938	54 000 152	105 117 060	291 136 570
اوت	2 354 580 928	822 879 411	3 177 460 339	521 429 523	342 253 478	157 664 405
سبتمبر	17 982 422	206 618 515	224 600 937	22 012 327	-	235 005 545
اكتوبر	3 453 073 326	438 342 890	3 891 416 216	695 534 792	212 993 218	380 138 584
نوفمبر	166 240 250	794 152 730	960 392 980	103 059 393	-	190 593 876
ديسمبر	3 689 268	113 522 487	117 211 755	10 917 985	87 534 483	128 330 887
المجموع	16 163 557 228	4 027 140 241	20 190 697 469	3 433 518 495		2 763 754 338

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق الداخلية لـ DGE

الملحق رقم (4): قيمة IBS المسددة من طرف مؤسسة Kur inssat A.S



الملحق رقم 04

Impôts Sur les Bénéfices des Sociétés
BORDEREAU AVIS DE VERSEMENT (1)

N° ..... Exercice 2017 / 2018

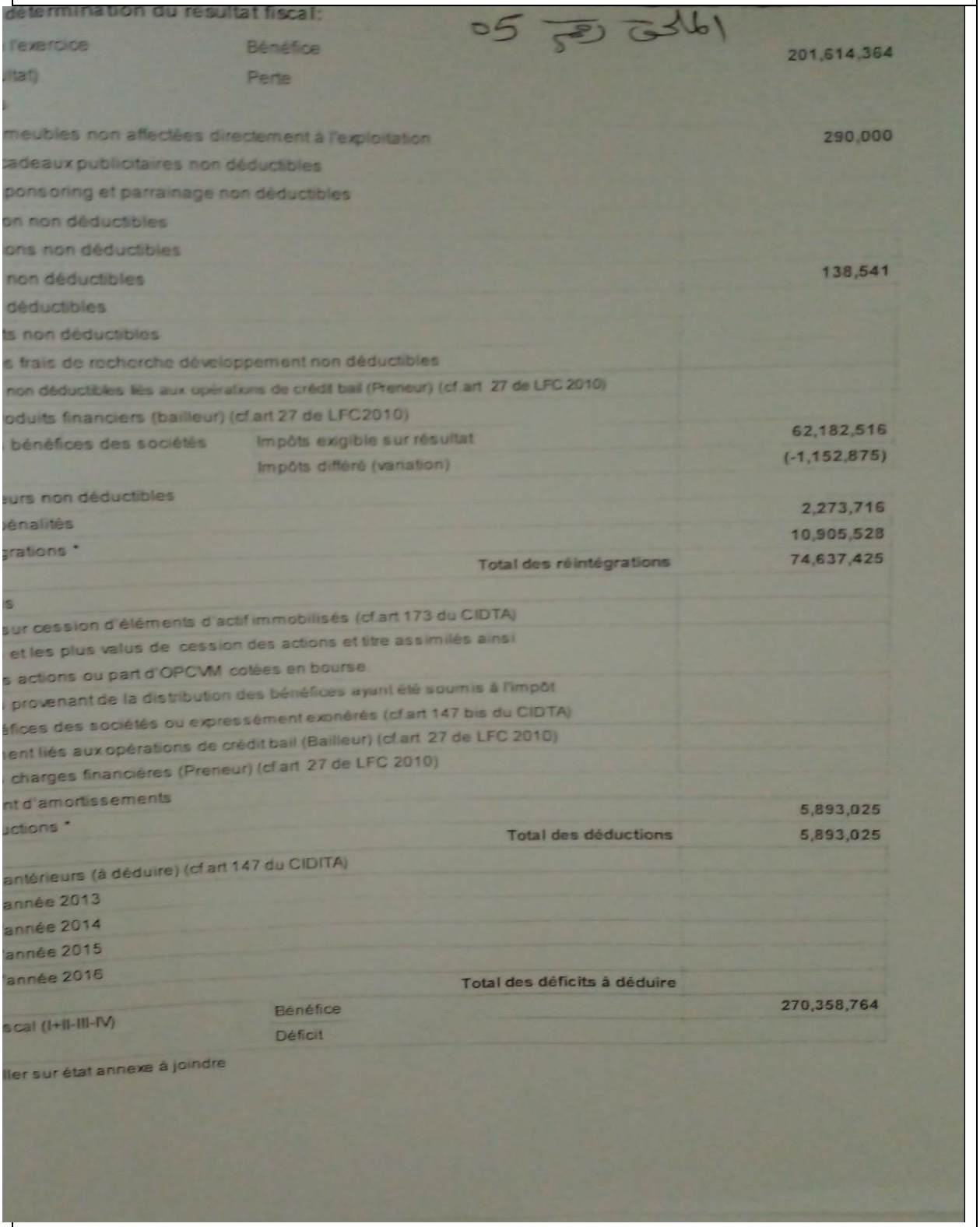
Résultat texable : Bénéfice : X Perte : ☐ 270,358,764 DA

	Montants
Bénéfice taxable:	
IBS au taux de : 23 % ..... % ..... %	62,182,516
Montant de 1er acompte	
Montant de 2e acompte	
Montant de 3e acompte	
Acomptes versés par les sociétés non résidentes (2)...	8,883,523
Crédit d'impôt (3)	
Montant global a déduire	8,883,523
Solde de liquidation/IBS a payer	53,298,993
Excédant de versement	

Bénéfices réputés distribués(4)	
Base texable	Montant impôt
NEANT	NEANT
NEANT	NEANT
NEANT	NEANT
NEANT	NEANT
NEANT	NEANT
Montant a reverser	NEANT

...provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt

الملحق رقم (5): الميزانية الجبائية لمؤسسة Kur inssat A.S



détermination du résultat fiscal:

l'exercice	Bénéfice	201,614,364
ltat)	Perte	
meubles non affectées directement à l'exploitation		290,000
cadeaux publicitaires non déductibles		
ponsoring et parrainage non déductibles		
on non déductibles		
ons non déductibles		
non déductibles		138,541
déductibles		
ts non déductibles		
s frais de rechercho développement non déductibles		
non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
oduits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC2010)		
bénéfices des sociétés	Impôts exigible sur résultat	62,182,516
	Impôts différé (variation)	(-1,152,875)
urs non déductibles		2,273,716
énalités		10,905,528
rations *	Total des réintégrations	74,637,425
s		
ur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
et les plus valus de cession des actions et titre assimilés ainsi		
s actions ou part d'OPCVM cotées en bourse		
provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt		
fices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		
ent liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
nt d'amortissements		5,893,025
uctions *	Total des déductions	5,893,025
antérieurs (à déduire) (cf.art 147 du CIDITA)		
année 2013		
année 2014		
année 2015		
année 2016		
	Total des déficits à déduire	
scal (I+II-III-IV)	Bénéfice	270,358,764
	Déficit	

ller sur état annexe à joindre

الملحق رقم (6): عينة من البلدان المبرمة مع الجزائر اتفاقية جبائية

الملحق رقم 06

Annexe I

Liste des conventions ratifiées et entrées en vigueurs :

Pays	Dates	
	Signature	Ratification
Allemagne	2007-11-12	2008-06-14
Bulgarie	1998-10-25	2004-12-29
Autriche	2003-06-17	2005-05-28
Espagne	2002-10-07	2005-06-23
France	1999-10-17	2002-04-07
Italie	1991-02-03	1991-07-20
Portugal	1997-03-10	2005-03-31
Roumanie	1994-08-28	1995-07-15
Suisse	2006-06-03	2008-12-28
Turquie	1994-08-02	1994-10-02
Belgique	1991-12-15	2002-12-09
Canada	1999-02-22	2000-11-16
Corée du Sud	2001-11-24	2006-06-24
EAU	2001-04-24	2003-04-07
Bahreïn	2000-06-11	2003-08-14
Liban	2002-03-26	2006-05-22
Qatar	1998-08-05	2010-10-21
Afrique du sud	1998-04-28	2000-05-07
Égypte	2001-02-17	2003-03-25
Tunisie	1985-02-09	1985-06-11
Maroc	1990-01-25	1990-10-13
UMA	1990-07-23	1993-06-14

الملحق رقم (7): معدلات الإخضاع الضريبي وفق الاتفاقيات الجبائية المبرمة مع الجزائر

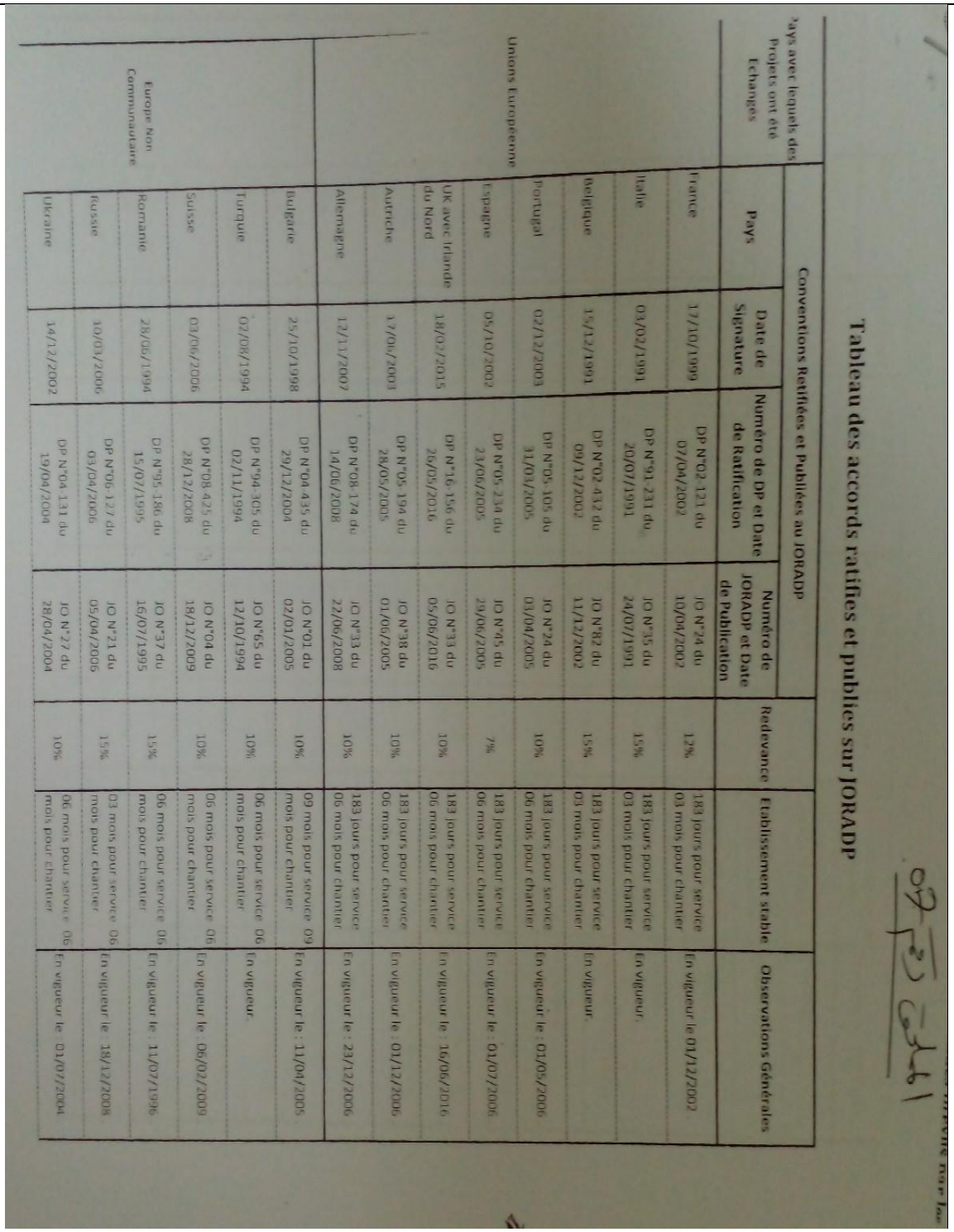


Tableau des accords ratifies et publies sur JORADP

Pays avec lequels des Projets ont été Echanges	Pays	Conventions Retifiées et Publiées au JORADP			Redevance	Etablissement stable	Observations Générales
		Date de Signature	Numéro de DP et Date de Ratification	Numéro de JORADP et Date de Publication			
Unions Européenne	France	17/10/1999	DP N°02-121 du 07/04/2002	JO N°24 du 10/04/2002	12%	183 jours pour service 03 mois pour chantier	En vigueur le 01/12/2002
	Italie	03/02/1991	DP N°91-231 du 20/07/1991	JO N°55 du 24/07/1991	15%	183 jours pour service 03 mois pour chantier	En vigueur.
	Belgique	15/12/1991	DP N°02-432 du 09/12/2002	JO N°82 du 11/12/2002	15%	183 jours pour service 03 mois pour chantier	En vigueur.
	Portugal	02/12/2003	DP N°05-105 du 31/03/2005	JO N°24 du 03/04/2005	10%	183 jours pour service 06 mois pour chantier	En vigueur le : 01/05/2006
	Espagne	05/10/2002	DP N°05-234 du 23/06/2005	JO N°45 du 29/06/2005	7%	183 jours pour service 06 mois pour chantier	En vigueur le : 01/07/2006
	UK avec Irlande du Nord	18/02/2015	DP N°16-156 du 26/05/2016	JO N°33 du 05/06/2016	10%	183 jours pour service 06 mois pour chantier	En vigueur le : 16/06/2016
	Autriche	17/06/2003	DP N°05-194 du 28/05/2005	JO N°38 du 01/06/2005	10%	183 jours pour service 06 mois pour chantier	En vigueur le : 01/12/2006
	Allemagne	12/11/2007	DP N°08-174 du 14/06/2008	JO N°33 du 22/06/2008	10%	183 jours pour service 06 mois pour chantier	En vigueur le : 23/12/2006
Europe Non Communautaire	Bulgarie	25/10/1998	DP N°04-435 du 29/12/2004	JO N°01 du 02/01/2005	10%	09 mois pour service 09 mois pour chantier	En vigueur le : 11/04/2005
	Turquie	02/08/1994	DP N°94-305 du 02/11/1994	JO N°65 du 12/10/1994	10%	06 mois pour service 06 mois pour chantier	En vigueur.
	Suisse	03/06/2006	DP N°08-425 du 28/12/2008	JO N°04 du 18/12/2009	10%	06 mois pour service 06 mois pour chantier	En vigueur le : 06/02/2009
	Roumanie	28/06/1994	DP N°95-186 du 15/07/1995	JO N°37 du 16/07/1995	15%	06 mois pour service 06 mois pour chantier	En vigueur le : 11/07/1995
	Russie	10/03/2006	DP N°06-127 du 03/04/2006	JO N°21 du 05/04/2006	15%	03 mois pour service 06 mois pour chantier	En vigueur le : 18/12/2008
	Ukraine	14/12/2002	DP N°04-131 du 19/04/2004	JO N°27 du 28/04/2004	10%	06 mois pour service 06 mois pour chantier	En vigueur le : 01/07/2004

الملحق رقم (8): معدلات الضريبة على الأرباح الموزعة وفق الاتفاقيات الجبائية المبرمة مع الجزائر

Annexes

الملحق رقم 08

Annexe n°12 : Les taux de retenue de l'impôt sur les dividendes prévus par les conventions fiscales

Pays	Taux de retenue	Conditions
Afrique du sud	10%	bénéficiaire est une société détenant 25% du capital
	15%	pour les autre cas
Allemagne	5%	bénéficiaire est une société détenant 10% du capital
	15%	pour les autre cas
Chine	5%	bénéficiaire est une société détenant 25% du capital
	10%	pour les autre cas
Autriche	5%	bénéficiaire est une société détenant 10% du capital
	15%	pour les autre cas
Espagne	5%	bénéficiaire est une société détenant 10% du capital
	15%	pour les autre cas
France	5%	bénéficiaire est une société détenant 10% du capital
	15%	pour les autre cas
Coree du sud	5%	bénéficiaire est une société détenant 25% du capital
	10%	pour les autre cas
Portugal	10%	bénéficiaire est une société détenant 25% du capital
	15%	pour les autre cas
Suisse	5%	bénéficiaire est une société détenant 20% du capital
	15%	pour les autre cas
Belgique	15%	application pour toute catégorie d'associé
Bulgarie	10%	//
Canada	15%	//
Egypte	10%	//
Indonésie	15%	//
Italie	15%	//
Jordanie	15%	//
Liban	15%	//
Turquie	12%	//
Syrie	15%	//
Iran	5%	//
Bosnie	10%	//
UMA (1*)	(2*)	application du code des impôts Algérien
Arabie Saoudite	NEANT	non imposable en Algérie

الملحق رقم (9): هيكل التمويل بالديون لمجمع صيدال (الوحدة: دج)				
Année	TOTAL GENERAL ACTIF	إجمالي الديون	د ط م أ	د ق أ
2006	24 658 987 124,17	14 302 798 158	7 488 149 254	6 814 648 904
2007	25 411 987 456,14	14 753 313 414	7 724 013 974	7 029 299 440
2008	26 399 501 872,09	15 349 809 791	8 036 306 286	7 313 503 505
2009	27350 990 842,57	15 923 731 802	8 336 779 915	7 586 951 887
2010	28 251 187 962,68	16 465 662 515	8 620 504 681	7 845 157 833
2011	27 277 970 867,73	13 482 488 325	5 741 800 974	7 740 687 351
2012	30 021 145 494,52	15 274 639 482	6 341 404 297	8 933 235 186
2013	30 099 573 372,69	13 351 137 270	5 008 200 603	8 342 936 668
2014	31 587 704 405,93	13 997 040 019	8 488 726 951	5 508 313 069
2015	34 921 900 820,68	14 455 966 244	7 773 819 494	6 682 146 750
2016	46 390 536 657,41	18 926 527 460	11 397 228 496	7 529 298 964
2017	48 318 944 590,23	20 387 413 532	13 318 697 612	7 068 715 920
2018	39 574 343 961,92	19 777 933 565	12 971 323 612	6 806 609 954
2019	40 434 178 877,27	18 657 900 461	12 464 710 757	6 193 189 704
2020	37 293 447 457,12	17 758 267 099	11 905 315 354	5 852 951 745
2021	41 070 529 857,29	20 955 033 538	14 634 959 961	6 320 073 576

المصدر: القوائم المالية لمجمع صيدال