

**دور النظام الجبائي في تطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**

*The role of the tax system in the development of small and medium enterprises*

**د. بلخوان غزلان**

أستاذة محاضرة قسم ب ، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة مصطفى اسطمبولي معسكر  
ghazlane.belkhoulane@univ-mascara.dz

تاريخ النشر: 2022/01/30

تاريخ القبول: 2021/12/07

تاريخ الاستلام: 2021/10/20

**الملخص:**

ان أهمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كمكون أساسي للمؤسسات الاقتصادية ودورها في تحقيق النمو الاقتصادي والقضاء على إشكالية الإنتاج خارج قطاع المحروقات تفرض ضرورة وضع نظام قانوني من شأنه تسهيل انشاء وتطوير وانماء والعمل على ديمومة هذا النوع من المؤسسات الاقتصادية ويتم فيه أيضا مراعات خصائص هذه المؤسسة من حيث رقم اعمالها أو حصيلتها السنوية بالإضافة إلى عدد عمالها، إلا أن تحقيق هذه الأهداف مرهون بوجود بيئة جبائية تحفيزية تساعد على تطوير وترقية هذا النوع من المؤسسات ، من خلال وضع نظام للامتيازات الجبائية خاص بها ، ونظام فرض الضريبة يتلاءم مع قدراتها المالية، وأليات إجرائية جبائية من شأنها تسهيل أداء وفعالية هذه المؤسسات.

**الكلمات المفتاحية:** المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛ الامتيازات الجبائية؛ التحفيزات الجبائية؛ نظام فرض الضريبة؛ الإجراءات الجبائية.

**Abstract:**

*The importance of small and medium enterprises as an essential component of economic institutions and their role in achieving economic growth and eliminating the problem of production outside the hydrocarbon sector imposes the need to establish a legal system that will facilitate the establishment, development and growth and work on the sustainability of this type of economic institutions, in which the characteristics of this institution are also taken into account in terms of number However, the achievement of*

*these goals depends on the existence of a tax incentive environment that helps to develop and promote this type of institution, through the establishment of a system of tax privileges of its own, and a taxation system that is compatible with its financial capabilities, and fiscal procedural mechanisms that would Facilitate the performance and effectiveness of these institutions*

**Keywords:** *small and medium Foundation; tax benefits; tax incentives; taxation system; Fiscal procedures.*

المؤلف المرسل: بلخوان غزلان، ghazlane.belkhoulane@univ-mascara.dz

## 1. مقدمة:

يقصد بالنظام الجبائي مجموعة الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد تحقيق أهداف السياسة الجبائية<sup>1</sup>، على هذا الأساس فإن النظام الجبائي باعتباره مجموعة من الضرائب ووفقا لأحكام ومبادئ والقواعد الواردة في نظرية المالية العامة فإنه يؤثر بشكل مباشر على النشاط الاقتصادي القائم، بل أنه اضح من أهم أدوات السياسة الاقتصادية، فلم تعد الضريبة تكتفي بلعب دورها التقليدي المتمثل في كونها أداة لتحقيق الهدف المالي، أو ما يعرف بهدف الحصيلة المتمثل في تمويل الخزينة العمومية بالإيرادات الجبائية والقضاء على إشكالية عجز الموازنة، وهذا باعتبار الضريبة اقتطاع مالي جبري ونهائي وبدون مقابل تفرضه الدولة على الأشخاص والمؤسسات المكلفين بها بهدف تمويل التكاليف والاعباء العامة.<sup>2</sup>

بل أن الضريبة أصبحت تؤثر بشكل مباشر في الكثير من العوامل والمؤشرات الاقتصادية المتمثلة في الاستثمار والانتاج والاستهلاك والتضخم، حتى ان تأثيرها امتد إلى المؤسسة الاقتصادية سواء كان المؤسسات الكبرى أو المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، التي أصبحت تلعب دورا مهما في تحقيق التنمية الاقتصادية، حتى أضحت القوة الاقتصادية للدول تقاس بعدد المؤسسات الصغيرة

<sup>1</sup> - خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، ج 1، دار هومة، 2005، ص 25.

<sup>2</sup> - علي زغدود، المالية العامة، دوان المطبوعات الجامعية، ط 4، 2011، ص 179.

والمتوسطة الناشطة في المجال الاقتصادي بسبب الدور الكبير الذي تلعبه هذه المؤسسات في تحقيق النمو الاقتصادي والقضاء على إشكالية الإنتاج خارج الموارد الطبيعية المتمثلة أساسا في المحروقات خاصة بالنسبة للدول المصدرة للنفط، بالإضافة إلى توفير مناصب شغل وامتصاص البطالة. وقد نصت احكام المادة 2 من القانون التوجيهي لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة على الأهداف الأساسية من إنشاء وتطوير هذا الشكل من المؤسسات الاقتصادية والمتمثلة أساسا في بعث النمو الاقتصادي، تحسين تنافسية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وقدراتها في مجال التصدير، ترقية ثقافة المقاوله وتحسين معدل الادماج الوطني وترقية المناولة.<sup>1</sup>

على هذا الأساس ونظرا لأهمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كان من الضروري العمل على تحسين بيئتها ووضع كل التدابير والآليات القانونية التي تساعد على انشاء وانماء وديمومة هذا النوع من المؤسسات الاقتصادية كان من الضروري استعمال أداة النظام الجبائي ليكون محفزا وداعما لتطوير وترقية هذا النوع من المؤسسات الاقتصادية.

وعليه فإن الإشكالية التي يطرحها هذه المقال هي كيف يساهم النظام الجبائي الجزائري في دعم وترقية وتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة سواء من حيث طبيعة الضرائب والرسوم التي تخضع لها هذه المؤسسة أو الإعفاءات المقررة وهو ما يعرف بالقواعد الموضوعية الضريبية أو من حيث القواعد الإجرائية الجبائية؟

#### - أهداف الدراسة

تتمثل أهداف هذه الدراسة في ضرورة إبراز وتحديد النظام الضريبي الـ<ي تخضع له المؤسسة الصغيرة والمتوسطة، سواء كانت مؤسسة انتاج للسلع أو تأدية الخدمات ومدى خصوصية هذا النظام وملائمته لهذا النوع للمؤسسات سواء من حيث طبعة رقم اعمالها السنوي المحقق أو عدد العمال المؤسسة، بالإضافة إلى ضرورة ابراز الامتيازات الجبائية المقررة لهذا النوع من المؤسسات ومدى مساهمته في مرافقة المؤسسة سواء في مرحلة الانشاء أو في مرحلة الشروع في الاستغلال.

<sup>1</sup> - نصت المادة 2 من القانون رقم 02/17 المؤرخ في 10 يناير 2017 المتضمن القانون التوجيهي لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. ج.ر عدد 02، المؤرخة في 2017/01/11.

كما تتمثل أهداف هذه الدراسة ايضا في تحديد النظام الاجرائي الضريبي الذي تخضع له المؤسسة الصغيرة والمتوسطة تماشيا مع طبيعة النظام الجبائي الجزائري الذي يتميز بأنه نظام تصريحي مما يفرض وجود آليات الرقابة الجبائية وما يترتب على ذلك من آثار مالية على المؤسسة في حالت القيام بتسوية ضريبية يترتب عنها حدوث منازعة جبائية.

#### - أهمية الدراسة

تتمثل أهمية هذه الدراسة في التعريف خاصة بالبيئة الجبائية التي تنشأ وتعمل فيها المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وبالتالي ابراز مدى مساهمة النظام الجبائي الجزائري فعليا في انشاء وانماء وديمومة هذا النوع من المؤسسات الاقتصادية وايضا مساهمته في تحسين تنافسية هذه المؤسسات وترقية ثقافة المقاوله في الجزائر ، أم أنه على العكس من ذلك يعتبر من العوامل التي تحول دون المساعدة على تشجيع انشاء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وبالتالي ايجاد حلول لإشكاليات التي يعاني من الاقتصاد الوطني في مسألة النمو الاقتصادي والقضاء على اشكالية الانتاج ومسألة الصادرات خارج المحروقات.

إن دراسة الاشكالية المطروحة في هذا المقال والتي تتطلب تسليط الضوء على القواعد القانونية الجبائية سواء كانت الموضوعية أو الاجرائية التي تخضع له المؤسسة الصغيرة والمتوسطة منذ انشائها إلى غاية شروعه في النشاط والاستغلال، وبالتالي ضرورة تحليل هذه القواعد القانونية وابراز مدى ملائمتها جبائيا للطبيعة القانونية والاقتصادية للمؤسسات لصغيرة والمتوسطة، كل هذا يفرض علينا اتباع الدراسة الوصفية والتحليلية بهدف معالجة الاشكالية المطروحة.

وعلى هذا الأساس فإن دراسة هذا الموضوع سوف تكون من خلال مبحثين، المبحث الأول سوف يتم فيه التطرق إلى القواعد الموضوعية الجبائية التي تخضع لها المؤسسة الصغيرة والمتوسطة، سواء من خلال الضرائب والرسوم المفروضة عليها، وأيضا دراسة نظام الامتيازات الجبائية المقرر للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ودوره في تحفيزها وتطويرها وترقيتها سواء خلال مرحلة الانشاء أو خلال مرحلة الشروع في الاستغلال. بالإضافة إلى تحديد نظام فرض الضريبة الذي تخضع لها هذا النوع من المؤسسات الاقتصادية.

أما في المبحث الثاني فسوف يتم التطرق إلى دور الإجراءات الجبائية في تحفيز ودعم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة سواء من خلال الضمانات القانونية الممنوحة لهذه المؤسسات في عملية الرقابة الجبائية والمنازعات الضريبية والاثار المترتبة على ميزانية المؤسسة خاصة عند قيام الإدارة الجبائية بإجراءات التسوية وإعادة التصحيح الضريبي.

## 2-المبحث الأول: دور القواعد الموضوعية الجبائية في تطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

يقصد بالقواعد الموضوعية الجبائية تلك القواعد القانونية المنصوص عليها في القوانين الضريبية الموضوعية المتمثلة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الرسم على رقم الاعمال ، قانون الضرائب غير مباشرة ، قانون التسجيل وقانون الطابع، ويتم من خلال هذه القواعد تحديد طبيعة الضرائب والرسوم المفروضة على المكلف بالضريبة وهو ما يعرف بوعاء فرض الضريبة أي المادة التي تفرض وتقوم عليها الضريبة.<sup>1</sup> والاعفاءات والامتيازات التي يقررها القانون لصالح هذ المكلف من أجل تحقيق مجموعة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية وهو ما يعرف بنظام الامتيازات الجبائية ، بالإضافة إلى تحديد نظام فرض الضريبة الخاضع لها المتعامل الاقتصادي.

وعلى هذا الأساس سوف نعالج في المطلب الأول نظام الامتيازات الجبائية الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة أما المطلب الثاني فسوف نتطرق إلى نظام فرض الضريبة الذي تخضع لها المؤسسة الصغيرة والمتوسطة.

### 1-1-المطلب الأول: نظام الامتيازات الجبائية الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

تتميز المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بمجموعة من الخائص عن باقي المؤسسات لا سيما المؤسسات الكبرى لعل من أهمها:

<sup>1</sup> - محمد الصغير بعلي، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص 66.

• انخفاض تكاليف الإنتاج بسبب اعتمادها على وسائل إنتاج بسيطة وعلى يد عاملة غير مكلفة، بالإضافة إلى عدد العمال المحدود، فالمؤسسة الصغيرة تشغل ما بين 10 إلى 49 شخصا كما جاء في نص المادة 99 من القانون التوجيهية لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة<sup>1</sup>، بينما نجد أن المؤسسة الصغيرة جدا تشغل من شخص إلى 9 أشخاص كما جاء في نص المادة 10 من نفس القانون.<sup>2</sup> في حين أن المؤسسة المتوسطة تشغل ما بين 50 إلى 250 شخصا كما جاء في نص المادة 8 من ذات القانون.<sup>3</sup>

• في غالب الأحيان تنشط هذه المؤسسات على المستوى الإقليمي والمحلي مما يوفر لها عنصر العملاء والزبائن وبالتالي القدرة على ربط علاقات تجارية وتقديم منتوجاتها وخدماتها للجمهور.

• بساطة وسهولة تأسيسها وتنظيمها بالإضافة إلى رقم أعمالها المحدود الذي يعد المعيار الثاني بعد عدد العمال لتحديد طبيعة وخاصة المؤسسة سواء كانت صغيرة أو متوسطة كما جاء في نص المادة 5 من القانون التوجيهي لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والتي نصت على أنه " تعرف المؤسسة الصغيرة والمتوسطة مهما كانت طبيعتها القانونية بأنها مؤسسة انتاج السلع أو الخدمات تشغل من 1 إلى 250 شخصا ولا يتجاوز رقم أعمالها السنوي 4 مليار دينار جزائري، أولا يتجاوز مجموع حصيلتها السنوية مليار دينار جزائري..<sup>4</sup>

• وبالرجوع إلى أحكام المادة 9 نجدها تحدد سقف رقم الاعمال أو الحصيلة السنوية الخاص بالمؤسسة الصغيرة والذي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي 400 مليون دينار جزائري، أو مجموع

<sup>1</sup> - المادة 9 من القانون رقم 02/17 المؤرخ في 10 يناير 2017 المتضمن القانون التوجيهي لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. ج.ر عدد 02، المؤرخة في 2017/01/11.

<sup>2</sup> - المادة 10 من القانون رقم 02/17 المؤرخ في 10 يناير 2017 المتضمن القانون التوجيهي لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. ج.ر عدد 02، المؤرخة في 2017/01/11.

<sup>3</sup> - المادة 8 من القانون رقم 02/17 المؤرخ في 10 يناير 2017 المتضمن القانون التوجيهي لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. ج.ر عدد 02، المؤرخة في 2017/01/11.

<sup>4</sup> - المادة 5 من القانون رقم 02/17 المؤرخ في 10 يناير 2017 المتضمن القانون التوجيهي لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. ج.ر عدد 02، المؤرخة في 2017/01/11.

حصيلتها السنوية 200 مليون دينار جزائري، بينما المؤسسة الصغيرة جدا فهي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي 40 مليون دينار، أو مجموع حصيلتها السنوية لا يتجاوز 20 مليون دينار جزائري.

• أما المؤسسة المتوسطة فيكون رقم أعمالها السنوي ما بين 400 مليون دينار إلى 4 ملياري دينار جزائري، أو مجموع حصيلتها السنوية ما بين 200 مليون دينار جزائري إلى مليار دينار جزائري.

إمكانية تأسيس هذه المؤسسات من قبل أشخاص طبيعية دون الحاجة إلى نظام الشركات التجارية مما يمنح القدرة لصاحبها على استقلالية في الإدارة والتسيير واتخاذ القرارات المناسبة. إن كل هذه الخصائص تجعل من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أداة حقيقية لتحقيق النمو الاقتصادي وخلق الثروة والقيمة المضافة خاصة في مسألة الإنتاج وتأدية الخدمات بالإضافة إلى تحقيق ما يعرف بالتنمية المحلية، على هذا الأساس كان من الضروري على المشرع الجبائي أن يخص هذه المؤسسات بنظام خاص بالامتيازات الجبائية التي تعد مجموعة القواعد والاحكام المنصوص عليها في القانون الضريبي أو قوانين خاصة يكون مضمونها منح إعفاءات جبائية أو تخفيض المعدل أو الأساس الخاضع للضريبة قصد تحقيق أرباح اقتصادية تتماشى مع الدور الحديث للضريبة لذلك تسمى أيضا بالنفقات الجبائية.<sup>1</sup>

إلا أنه وبالرجوع إلى أحكام وقواعد مختلف القوانين الجبائية لا سيما قانون الضرائب المباشرة وقانون الرسم على رقم الاعمال نلاحظ بأن المشرع لم يمنح لهذه المؤسسات نظام خاص وإنما تستفيد من نظام الامتيازات والتحفيزات الجبائية في إطار ما يعرف بالنظام العام للتحفيزات الجبائية في إطار دعم الأنشطة الاستثمارية ، ويتمثل هذا النظام في التدابير المتعلقة بالمزايا الجبائية الممنوحة ضمن اطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار أو في إطار الوكالة الوطنية لتشغيل الشباب، أو ضمن جهاز الصندوق الوطني للتأمين على البطالة أو جهاز الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر.

<sup>1</sup> - بوداعة الحاج مختار، تأثير برنامج الإصلاح الاقتصادي على القانون الجبائي الجزائري، ريالة ماجستير في القانون العام ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة معسكر 2008-ص 78.

بالإضافة إلى الامتيازات الممنوحة لبعض النشاطات المستفيدة من الامتيازات الجبائية خاصة تلك المرتبطة بعملية التصدير أو بنشاط الحرفيين التقليديين أو الأنشطة الفلاحية أو السياحية أو تلك التي تتم في المناطق المراد تنميتها خاصة في ولايات الجنوب والهضاب العليا، وكذا النشاطات المرتبطة بالمجال البحث العلمي وتكنولوجيات الاعلام والاتصال.

وبالرجوع إلى قوانين الاستثمار خاصة القانون رقم 09/16 المتعلق بترقية الاستثمار<sup>1</sup> فإنه لم يأتي بالجديد بالنسبة لنظام الامتيازات الجديدة الذي بقي وفقا للقواعد العامة يخص مرحلتين هامتين في حياة المؤسسة مرحلة الانشاء ومرحلة الشروع في الاستغلال.

### الفرع الأول: الامتيازات الجبائية الممنوحة في مرحلة الانشاء.

تهدف هذه الامتيازات الجبائية الممنوحة في مرحلة الانشاء الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة إلى تخفيف الأعباء المالية على هذا النوع من المؤسسات وبالتالي تسهيل عملية انشائها والوصول إلى الأهداف المرسومة وفقا للبرامج الحكومية والسياسة الاقتصادية الهادفة إلى تحقيق رقم معين من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، لذلك فإن الامتيازات الجبائية في هذه المرحلة تهدف إلى إعفاء المؤسسة من كافة الرسوم الجبائية الخاصة بتكاليف العقود التأسيسية ان أخذت هذه المؤسسات شكل شركات تجارية كشركات الأشخاص أو حتى شركات الأموال البسيطة كشركة ذات المسؤولية المحدودة أو الشركة ذات المسؤولية المحدودة وذات الشخص الواحد، بالإضافة إلى الاعفاء من رسوم التسجيل، كما تتمثل الامتيازات الجبائية في هذه المرحلة على وجه الخصوص في تمكين المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بما يسمى بنظام الاعفاء من الرسم على القيمة المضافة عند الشراء وبالتالي تخفيض مستلزمات الحصول على وسائل الإنتاج والمواد الأولية وكافت التجهيزات الضرورية للشروع في النشاط الاقتصادي وبداية استغلال المشروع.

<sup>1</sup> - قانون رقم 09/16 المؤرخ في 03 أوت 2016 المتعلق بترقية الاستثمار، ج.ر عدد 46.



على العموم فإن نظام الامتيازات الجبائية خلال هذه المرحلة يهدف بالدرجة الأولى إلى تخفيض التكاليف وتسهيل عملية انشاء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي تدخل في مجال العمل الاستثماري، كما ان مدة الاستفادة من هذه الامتيازات محددة بـ 3 سنوات تحسب من تاريخ الحصول على قرار منح الامتيازات.

### الفرع الثاني: الامتيازات الجبائية الممنوحة في مرحلة الاستغلال

تتميز هذه المرحلة بشروع المؤسسة الاقتصادية الصغيرة والمتوسطة في عملية استغلال المشروع وبالتالي في عملية الإنتاج إن كانت مؤسسة إنتاجية أو في عملية تأدية الخدمات إن كانت في نشاط تأدية الخدمات، وبالتالي تعد هذه المرحلة من اصعب المراحل لأن المؤسسة تصطدم بمحيطها الاقتصادي الخارجي سواء ما تعلق الامر بالشركاء والعملاء باقي المتعاملين الاقتصاديين بالإضافة إلى مختلف الأجهزة الحكومية الاقتصادية وبالتالي فإنه من الضروري أن يضع المشرع الجبائي نظاما خاصا بالمؤسسة الاقتصادية الصغيرة والمتوسطة في هذه المرحلة ، ولا يكتفي بنظام الامتيازات المنصوص عليه في قانون ترقية الاستثمار والمتمثلة في الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات والاعفاء من الرسم على النشاط المني وتخفيض بنسبة 50 % من مبلغ الاتاوة الإيجاري السنوية المحددة من قبل مصالح أملاك الدولة<sup>1</sup> وهذا لمدة ثلاث سنوات.<sup>2</sup>

وعليه فإننا نلاحظ بأن هذه الإعفاءات الجبائية المنصوص عليها في قانون الاستثمار جد محدودة وغير مؤثرة في دعم ديمومة المؤسسات الصغيرة والمتوسط بحيث أنه لم تشر مطلقا إلى الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي تكون طبيعتها القانونية اشخاص طبيعية.

### 2-2-المطلب الثاني: نظام فرض الضريبة الذي تخضع لها المؤسسة الصغيرة والمتوسطة.

إن الخصائص التي تمتاز بها المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تفرض على المشرع الضريبي اختيار النظام الضريبي المناسب لها بهدف تشجيعها على التأسيس والانشاء والشروع في النشاط

<sup>1</sup> - نصت على ذلك أحكام المادة 12 من قانون 16-09 المتعلق بترقية الاستثمار، ج ر عدد 46.

<sup>2</sup> - المادة 12 من ذات القانون.

الاقتصادي ، وبعد صدور القانون المتعلق بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة حاول المشرع تأسيس نظام ضريبي متطور خاص بهذه المؤسسات من خلال أحكام قانون الضرائب المباشرة لا سيما أحكام المادة 282 وما يليها من هذا القانون وهذا لتأسيسه بما يسمى بنظام الضريبة الجزافية الوحيدة والتي كانت تفرض على الأشخاص الطبيعية والمعنوية التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي ثلاث مليار سنتيم ، ثم قام المشرع بتعديل هذه الأحكام لتصبح هذه الضريبة مفروضة بالنسبة للأشخاص الطبيعية فقط التي لا يتجاوز رقم أعمالها مليار ونصف سنتيم .

إن الهدف من إنشاء هذه الضريبة الجزافية الوحيدة ليس فقط تخفيف العبء المالي الضريبي على هذه المؤسسة وإنما تبسيط وتسهيل نظام فرض الضريبة ، بحث من خلال نظام الضريبة الجزافية الوحيدة تم دمج مجموعة من الضرائب والرسوم وهي الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على القيمة المضافة ، والرسم على النشاط المهني، كما جاء في أحكام المادة 282<sup>1</sup> من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكان يصل معدل فرض هذه الضرائب مجتمعة إلى أكثر من 20 % مما يشكل عبئاً وضغطاً ضريبيين لا يمكن تحمله بالنسبة لصغار المكلفين بالضريبة وعلى رأسهم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة .

ورغم أن المشرع الضريبي حاول دعم وتحفيز أنشطة الإنتاج وبيع السلع من خلال فرض معدل ضريبي مخفض نسبته 5 % من أجل القضاء على إشكالية الإنتاج داخل الاقتصاد الوطني وهذا مقابل معدل 12% لنشاط تأدية الخدمات.

إلا أن الإشكالية المطروحة هي عدم استقرار النصوص القانونية الخاصة بهذا النوع من الضريبة ولا سيما أحكام المادة 282 المتعلقة بالضريبة الجزافية الوحيدة التي منذ تأسيسها 2007

<sup>1</sup> - نصت المادة 282 من قانون الضرائب المباشرة على أنه " تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تغطي الضريبة على الدخل الإجمالي الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني " هذه المادة تم انشاؤها بموجب أحكام المادة 2 من قانون المالية لسنة 2007.

تم تعديلها عدة مرات، حيث عدلة بموجب أحكام المادة 13 من قانون المالية لسنة 2015<sup>1</sup> ثم أحكام المادة 10 من قانون المالية لسنة 2019<sup>2</sup> ثم أحكام المادتين 9 و10 من قانون المالية لسنة 2020.<sup>3</sup>

### 3-المبحث الثاني: دور الإجراءات الجبائية في تحفيز ودعم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

تلعب الإجراءات الجبائية دورا مهما في دعم وترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة خاصة في مجال نظام فرض الضريبة والإجراءات المتعلقة به بالإضافة إلى الضمانات التي يمنحها المشرع للمؤسسة باعتبارها متعامل اقتصادي في مجال الرقابة الجبائية وعند حدوث المنازعات بينها وبين إدارة الضرائب، لأن من شأن هذه الضمانات تعزيز عنصر الثقة وتحفيز المبادرات الاستثمارية وحماية الحقوق و المالية والعمل على عدم تأثر مالية وميزانية المؤسسة الاقتصادية الصغيرة والمتوسطة بالنتائج المترتبة على عملية الرقابة الجبائية المتمثلة في التصحيح الضريبي، أو تلك الخاصة بعملية التحصيل الجبري والقصري للضرائب والرسوم المستحقة على المؤسسة الاقتصادية.

على هذا الأساس سوف نتناول في المطلب الأول الضمانات القانونية الممنوحة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة خلال عملية الرقابة الجبائية، أما في المطلب الثاني فسوف ندرس الضمانات القانونية خلال مرحلة المنازعات الجبائية.

<sup>1</sup> - القانون رقم 10/14 المؤرخ في 2014/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2015، ج.ر عدد 78، المؤرخة في 2014/12/31

<sup>2</sup> - القانون رقم 18/18 المؤرخ في 2018/12/27 المتضمن قانون المالية لسنة 2019، ج.ر عدد 79، المؤرخة في 2018/12/30

<sup>3</sup> - القانون رقم 14/19 المؤرخ في 2019/12/11 المتضمن قانون المالية لسنة 2020، ج.ر عدد 81، المؤرخة في 2019/12/30

### 1-3-المطلب الأول: الضمانات القانونية الممنوحة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاضعة للرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية أحد أهم الآليات القانونية الممنوحة للإدارة الجبائية من أجل التأكد من صحة التصريحات الجبائية المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة وبالتالي فهي تعد النظام المقابل لنظام التصريحات الجبائية.<sup>1</sup>

وتبرز أهمية وخطورة إجراءات الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها سواء كانت رقابة على أساس الوثائق المصرح بها كطلب التوضيحات والتبريرات، الذي يأتي في إطار سلطة الإدارة الجبائية في مراقبة التصريحات المقدمة من قبل المكلفين في الضريبة والتحقق من مدى التزاماتهم بواجباتهم الجبائية<sup>2</sup>، أو رقابة على أساس التحقيق الجبائي كالتحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، الذي يخص فقط الضريبة على الدخل الإجمالي ولا يتعلق فقط بالمؤسسة بل يشمل المقر الجبائي العائلي لصاحب المؤسسة<sup>3</sup> أو رقابة المعاينة كحق المعاينة والتلبس الجبائي، التي تعد من الممارسات الفعلية الميدانية بالمقارنة مع باقي إجراءات الرقابة الجبائية<sup>4</sup>، فجميع هذه الآليات الرقابية الجبائية قد ينتج عنها ما يعرف بعملية التصحيح أو إعادة التقويم الجبائي على أساس عدم وجود تصريحات جبائية من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أو وجود تصريحات ناقصة مما يفرض فرض تسوية جبائية ضد هذه المؤسسات الأمر الذي يفرض على وضع إطار قانوني اجرائي يضبط هذا الحق بحيث تراعى فيه مبدأ الموازنة ما بين حق الإدارة الجبائية في

<sup>1</sup> - بوداعة الحاج مختار، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري رسالة دكتوراه علوم تخصص قانون عام، جامعة الجيلالي الياصب سيدي بلعباس، 2019، ص 165.

<sup>2</sup> - Jean. Bruron, Droit pénale fiscale, LGDJ, Collection system, 1993, P 72.

<sup>3</sup> - Djamel, Aiet belkacem, la créance fiscale objet de la poursuite pénale pour fraude fiscale, revue de la cour suprême N° spécial fraude fiscale et contrebande, 2009, P 42.

<sup>4</sup> - martin Collet, procédure fiscal, presses de France, 1ere Edition, 2014, P 42.

ممارسة الرقابة الجبائية وبين ضرورة تكريس الضمانات القانونية للمكلف بالضريبة لمنع الإدارة في التعسف من التعسف في استعمال هذا الحق<sup>1</sup>.

فعملية التحقيق الجبائي المتمثلة خاصة في التحقيق في المحاسبة الذي يعد اجراء رقابيا جبائيا خارجيا يتم بمقر المؤسسة ويشمل على وجه الخصوص المؤسسات الاقتصادية التي تمارس نشاطا صناعيا وتجاريا وحرفيا، يهدف بالدرجة الأولى إلى مراقبة عميقة للوثائق الحسابية والمستندات الثبوتية وحتى الملحق التي تمسكها المؤسسة<sup>2</sup>، يفرض تعزيز الضمانات القانونية الممنوحة للمؤسسة الخاضعة لهذا النوع من التحقيق ولعل من أبرزها ارسال الاشعار بالتحقيق قبل الشروع في العملية وحق المؤسسة الاستعانة بمستشار جبائي لحضور عملية التحقيق<sup>3</sup>، كما نصت عليه المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية وميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية. أما التحقيق المصوب في المحاسبة الذي جاءت به أحكام قانون المالية التكميلي لسنة 2008 من خلال المادة 22 التي أسست المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية<sup>4</sup> والتي عدلت مرات بموجب احكام المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010<sup>5</sup>، ثم أحاكم المادة 32 من قانون المالية لسنة 2012<sup>6</sup> ثم أحكام المادة 26 من قانون المالية لسنة 2014<sup>7</sup>، فإن هذا النوع من التحقيق المصوب في المحاسبة يعد تحقيقا محددا وموجها يهدف إلى ممارسة مراقبة دقيقة للوثائق الحسابية وثبوتية

<sup>1</sup> - Christian Lopez ; le droit pénale fiscale, L.G.D.J, 1<sup>ere</sup> Edition, Pars, 2012, P 133.

<sup>2</sup> - Philippe Marchossou, Jacques Grosclaude, procédure fiscal 6<sup>eme</sup> Edition Dalloz, paris , 2012 , P 215.

<sup>3</sup> - المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، منشورات 2003، ص 13.

<sup>4</sup> - المادة 22 من الامر 02/08 المؤرخ في 24 يوليو 2008، المتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج.ر عدد 42، مؤرخة في 2008/07/27.

<sup>5</sup> - المادة 24 من قانون 09/09 المؤرخ في 2009/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 2010، ج.ر عدد 78 مؤرخة في 2009/12/31

<sup>6</sup> - المادة 32 من قانون 16/11 المؤرخ في 2011/12/28، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج.ر عدد 72 مؤرخة في 2011/12/29

<sup>7</sup> - المادة 26 من قانون 08/13 المؤرخ في 2013/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 2014، ج.ر عدد 68 مؤرخة في 2013/12/31

ويهدف بالخصوص إلى التأكد من صحة عملية الخصم في مجال الرسم على القيمة المضافة التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية ومدى مشروعية طلبات الاسترجاع الخاصة بهذا الرسم بالإضافة إلى التأكد من صحة التكاليف والاعباء في مجال الضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي ، خاصة ما تعلق بمسألة قيمة الاهتلاك المرتبطة بوسائل الإنتاج وكذلك المؤونات<sup>1</sup>. إن خصوصية إجراءات التحقيق الجبائي التي تعد أحد أهم آليات الرقابة الجبائية تفرض منح ضمانات قانونية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة باعتبارها مكلفة بالضريبة لمنع تعسف الإدارة الجبائية في استعمال هذا الحق. وتتمثل أهم هذه الضمانات في:

- ✓ إرساء مبدأ الوجاهية في العلاقة ما بين المؤسسة والإدارة الجبائية
- ✓ إرساء مبدأ الأشعار المسبق والحوار قبل إقرار أي فرض أو تسوية أو تصحيح ضريبي
- ✓ ادراج نظام التحكيم في حالة وجود خلاف حول أساس الضريبة وبين المؤسسة والإدارة الجبائية تمكين المؤسسة من دفع الديون الجبائية الواقعة على عاتقها وفرض لنظام الأقساط وبالتالي تفادي اللجوء إلى ما يعرف بالتحصيل الجبري لتلك الديون.

### 2-3- المطلب الثاني: الضمانات القانونية الممنوحة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في مرحلة المنازعات الجبائية.

عند قيام بفرض تسوية جبائية على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وباعتبارها مكلفة بالضريبة أجاز لها قانون الإجراءات الجبائية الطعن في شرعية هذه الضرائب والرسوم أمام الإدارة الجبائية نفسها وهو ما يعرف بالطعن الإداري، وأجاز لها أيضا في مرحلة لاحقة الطعن أما القضاء الإداري. وأهم ضمانات قانونية منحت للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في هذه المرحلة هي ما يعرف بطلب ارجاء دفع الضريبة إلى غاية الفصل في هذا الطعن سواء أمام الإدارة أو أمام الجهات القضائية، وتكمن أهمية هذا الاجراء في الحفاظ على مالية المؤسسة.

<sup>1</sup> - بوداعة الحاج مختار، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري رسالة دكتوراه علوم تخصص قانون عام، جامعة الجيلالي اليابس سيدي بلعباس، 2019، ص 240.

لذلك سوف نركز في دراستنا على مسألة ارجاء الدفع لفائدة المؤسسة الصغيرة والمتوسطة في مرحلة المنازعات الجبائية، بحيث نتطرق في الفرع الأول إلى ارجاء الدفع أمام الإدارة الجبائية ثم ارجاء الدفع أمام القضاء الإداري

### الفرع الأول: ارجاء الدفع امام الإدارة الجبائية

يسمح اجراء تأجيل الدفع بإرجاء دفع الحقوق وغرامات الوعاء الضريبي محل النزاع بين المؤسسة الاقتصادية والإدارة الجبائية إلى غاية صدور قرار هذه الأخيرة المتعلق بالشكوى النزاعية المطروحة أمامها، وهذا بمقابل دفع المؤسسة لجزء من مبلغ فرض الضريبة محل النزاع لدى قباضة الضرائب المختصة بنسبة 20%. وبالتالي محاولة إيجاد نوع من التوازن بين المصالح الولائية والمصالح المالية والميزانية الخاصة بالمؤسسة وما بنين مصالح الخزينة العمومية.

ولقد حددت المادة 73 من قانون الإجراءات الجزائية الإجراءات المتبعة من طرف المؤسسة كمكلف بالضريبة من أجل طلب ارجاء الدفع. ويمكن هذا الاجراء المؤسسة من تفادي الإشكاليات المترتبة عن عملية التحصيل القصري للضرائب. ولكن أهم ما يميز ارجاء الدفع الإداري الذي يتم امام الإدارات الجبائية هو أن هذه الأخيرة تملك سلطة تقديرية واسعة في قبول الطلب من عدمه وغالبا ما تركز هذه السلطة على ما مدى توفير المؤسسة ل ضمانات قانونية كافية من أجل تسديد الدين الجبائي أو ما يصطلح عليه بال ضمانات الحقيقية التي يمكن أن تكون عبارة عن كفالة بنكية أو كفالة شخصية أو رهن لعقارات سواء كانت مبنية أو غير مبنية، أو كفالة مالية من المؤسسة الامر<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - صدوق المهدي، خويلدي السعيد، التأجيل القانوني للدفع الضريبي المتنازع فيه (ضمانة أم قيد)، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، جامعة تمراست، مج 7، عدد 2، 2018، ص 64.

## الفرع الثاني: ارجاء الدفع أما القاضي الإداري

في حالة رفض الإدارة لعملية ارجاء الدفع فقد أجاز المشرع للمؤسسة باعتبارها مكلفة بالضريبة اللجوء اثناء الدعوى الإدارية إلى القضاء الإداري من أجل طلب ارجاء الدفع ويملك القاضي في هذا المجال سلطة تقديرية واسعة بالرغم من هناك عدة قرارات لمجلس الدولة اكدت فيها ضرورة تقديم المكلف بالضريبة ضمانات للإدارة للمحافظة على أموال الخزينة العمومية، وان بقاء الدين الجبائي بحوزة المستأنف الطاعن لا يمكن ان يشكل ضمنا كافيا<sup>1</sup>

على هذا الأساس فإن مسألة حماية خصوصية المؤسسة الصغيرة والمتوسطة أثناء مرحلة النزاع الجبائي تفرض اتخاذ مجموعة من الاجراءات بهدف المساهمة في ديمومة نشاط هذا النوع من المؤسسات الاقتصادية والتي تتمثل أساس في ضرورة تأسيس نظام ارجاء الدفع الضريبة لفائدة المؤسسة الاقتصادية في رحالة وجود نزاع ادار أو قضائي بينها وبين الإدارة الجبائية. بالإضافة إلى استعمال آليات ووسائل أخرى لحل النزاعات الجبائية غير آلية الطعون الإدارية والقضائية، والمتمثلة في إمكانية اعتماد نظام الصلح الجبائي كآلية قانونية لتفادي المنازعات القضائية والعقوبات المالية والجزائية.

### 4- خاتمة

من خلال ما سبق ذكره في هذا المقال يظهر الجهد المبذول من قبل المشرع من خلال وضعه لقانون خاص توجيهي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة يهدف إلى وضع إطار تشريعي من شأنه تسهيل انشاء وتطوير وديمومة هذا النوع من المؤسسات الاقتصادية إدراكا لأهميتها في تحقيق النمو الاقتصادي وتنويع الاقتصاد الوطني وخاصة القضاء على إشكالية الإنتاج خارج المحروقات وتطوير قطاع الخدمات وامتصاص البطالة،

<sup>1</sup> مجلة مجلس الدولة قرار رقم 4039 المؤرخ في 28/01/2002 الصادر عن الغرفة الثانية ، العدد 03 ، 2003، ص 111.



إلا أنه بالمقابل نجد الى حد الآن عدم القدرة سواء من خلال البرامج الحكومية المختلفة أو مختلف التشريعات الاقتصادية على تأسيس وإنشاء بيئة اقتصادية وخاصة جبائية ملائمة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة سواء من حيث نظام فرض الضريبة، سياسة التحفيزات الجبائية، القواعد الخاصة بحقوق المؤسسة تجاه الإدارة الجبائية.

في الأخير يمكن القول بأن الجزائر بحاجة إلى نظام جبائي خاص من أجل تحفيز المؤسسات الصغيرة والمتوسطة مستقل عن النظام التحفيزات الجبائية العام، بحيث يراعي هذا النظام الخاص طبيعة وخصائص المؤسسة الاقتصادية الصغيرة والمتوسطة من حيث تكوينها ورأس مالها ووسائل إنتاجها ووسائل تقديم الخدمات والعمل المتاحة لديها، بالإضافة إلى ضرورة استقرار نظام فرض الضريبة الخاص بهذه المؤسسة وتبسيط إجراءاته على هذا الأساس نتقدم بالاقتراحات التالية:

- إرساء نظام امتيازات ضريبية خاص بالمؤسسة الاقتصادية الصغيرة والمتوسطة من شأنه أن يراعي من خصوصياتها سواء في مرحلة الاناء أو في مرحلة الشروع الاستغلال، أو من حيث طبيعة الإعفاءات الجبائية الموجهة لهذه المؤسسات ومدتها بما يتماشى مع الأهداف الاستراتيجية المشار إليها في القانون التوجيهي والمتمثلة في تسهيل إنشاء وانماء وتطوير وديمومة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

- ضرورة استقرار النظام الضريبي الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وهنا نوصي بأهمية تعميم نظام الضريبة الجزافية الوحيد على هذا النوع من المؤسسات ما دام تحمل صفة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، بحيث من شأن هذا النظام أن يخفف العبء والضغط الضريبيين المفروضين على المؤسسة

- تعزيز الضمانات القانونية الممنوحة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاضعة للرقابة الجبائية.  
- ونقترح في هذا الصدد ان تقتصر عملية الرقابة على ما يعرف بالرقابة على أساس الوثائق واستبعاد عملية التحقيق الجبائي، باعتبار ان المؤسسة الصغيرة والمتوسطة تتميز بمحدودية رقم اعمالها وحصيلتها الجبائية.

- ضرورة استعمال آليات ووسائل أخرى لحل النزاعات الجبائية غير آلية الطعون الإدارية والقضائية، والمتمثلة في إمكانية اعتماد نظام الصلح الجبائي كآلية قانونية لتفادي المنازعات القضائية والعقوبات المالية والجزائية.

#### 5-المراجع:

- الامر 02/08 المؤرخ في 24 يوليو 2008، المتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج.ر عدد 42،  
مؤرخة في 2008/07/27.
- بوداعة الحاج مختار، تأثير برنامج الإصلاح الاقتصادي على القانون الجبائي الجزائري، رسالة  
ماجستير في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة معسكر 2008
- بوداعة الحاج مختار، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري رسالة دكتوراه علوم تخصص  
قانون عام، جامعة الجيلالي الياابس سيدي بلعباس، 2019
- خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، ج1، دار  
هومة، 2005
- صدوق المهدي، خويلدي السعيد، التأجيل القانوني للدفع الضريبي المتنازع فيه (ضمانة أم قيد)،  
مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية مج 7، عدد 2، 2018
- علي زغودود، المالية العامة، دوان المطبوعات الجامعية، ط4، 2011
- قانون 09/09 المؤرخ في 2009/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 2010، ج.ر عدد 78  
مؤرخة في 2009/12/31
- قانون 16/11 المؤرخ في 2011/12/28، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج.ر عدد 72  
مؤرخة في 2011/12/29
- قانون 08/13 المؤرخ في 2013/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 2014، ج.ر عدد 68  
مؤرخة في 2013/12/31
- قانون رقم 10/14 المؤرخ في 2014/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2015، ج.ر عدد 78،  
المؤرخة في 2014/12/31
- قانون رقم 09/16 المؤرخ في 03 أوت 2016 المتعلق بترقية الاستثمار، ج.ر عدد 46.

القانون رقم 02/17 المؤرخ في 10 يناير 2017 المتضمن القانون التوجيهي لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. ج.ر عدد 02، المؤرخة في 2017/01/11.

قانون رقم 02/17 المؤرخ في 10 يناير 2017 المتضمن القانون التوجيهي لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. ج.ر عدد 02، المؤرخة في 2017/01/11.

قانون رقم 14/19 المؤرخ في 2019/12/11 المتضمن قانون المالية لسنة 2020، ج.ر عدد 81، المؤرخة في 2019/12/30

مجلة مجلس الدولة قرار رقم 4039 المؤرخ في 2002/01/28 الصادر عن الغرفة الثانية ، العدد 03 ، 2003

محمد الصغير بعلي، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003

المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية ، منشورات 2003.

Christian Lopez ; le droit pénale fiscale, L.G.D.J, 1<sup>ere</sup> Edition, Pars, 2012.

Djamel, Aiet belkacem, la créance fiscale objet de la poursuite pénale pour fraude fiscale, revue de la cour suprême N° spécial fraude fiscale et contrebande, 2009,

Jean. Brunon, Droit pénale fiscale, LGDJ, Collection system, 1993

martin Collet, procédure fiscal, presses de France , 1ere Edition , 2014

Philippe Marchossou, Jacques Grosclaude, procédure fiscal 6<sup>eme</sup> Edition Dalloz, paris , 2012 .