



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله
معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

المرجع :/2016

قسم : علوم التسيير
الميدان : العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية
الشعبة: علوم التسيير
التخصص : إدارة مالية

مذكرة بعنوان:

الإصلاح الضريبي في الجزائر ومدى إنعكاساته على النشاط
الاقتصادي

دراسة حالة : الجزائر 1992/2014.

مذكرة مكملة لنيل شهادة الليسانس في علوم التسيير (ل.م.د.)

تخصص : " إدارة مالية "

إشراف الأستاذ :

- حراق مصباح

إعداد الطلبة :

- بوقطوش محسن

- قمبر محمد أمين

- مهنوي عبد الله

تشكرات

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات،
احمد الله على أن وفقنا لإكمال هذا
العمل واسأله أن ينفع به كل من هو في
حاجة إليه.

نشكر كل من ساعدنا في إعداد هذه
المذكرة من قريب أو من بعيد.

وبالخصوص الأستاذ: *حراق مصباح*
لقبوله الإشراف على مذكرتنا والذي لم
يخل علينا بالتوجيهات

والمعلومات والنصائح التي قدمها
لنا.

الإهداء

لكل شيء بداية ، وبداية العمل التحدي والأمل ، ولكل شيء مرارة ومرارة الدنيا اليأس والكسل ولكل شيء نهاية ونهاية مذكرتي أحلى من العسل ، وثمره جدي وعملي أهديهما إلي:

فيض الحنان والعطاء.... إلى الشمعة التي تحترق لكي تضيء دربي... إلى التي تعطي دون انتظار المقابل ... إلى من سمرته لأجل راحتني.... إلى أعز وأغلى الناس إلى قلبي.... إلى من أوحا بها الرسول صلى الله عليه وسلم ثلاثا:

♥♥♥ أمي أمي ♥♥♥ إليك يا أغلى شيء في الوجود اسمي عباراته الشكر والتقدير
حفظك الله ورحمك وأطال في عمرك لنا

♥ أمي الغالية ♥ عائشة ♥

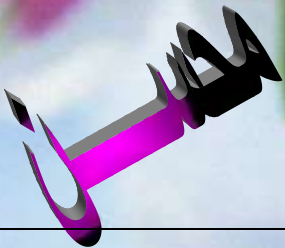
. إلى الذي كد ولا مل ، إلى الذي هجر الصعبة والظان وعبد امامي
درب الأمان إلى الذي قاد معركة الحياة ، الذي إن أعطيته ماء البحر
ما انصفته وما أوفية له حقه ونصيبته . على الذي كابد الشدائد
وكان عرق جبينه منير دربي الذي كان مصدر فخري واعتزازي دوما وأبدا

♥ أبي الغالي ♥ فوزيل ♥

. إلى من قاسموني الحياة طوها ومرها والنجوم التي تلالأ في سماء ايامي الإخوة والأخوات : ♥ اخي
عبد الحكيم وزوجته سهيلة ♥ رشيدة وزوجها رياض ♥ حنيفة وزوجها عادل ♥ محمد و زوجته حليلة ♥
صباح ♥ احمد ♥ نادية و زوجها فاتح ♥
إلى : شمعة السعادة المضاءة في البيت، عالم البراءة الطاهرة اولاد اخوتي : ♥ رؤى ♥ و ♥ روان ♥
رتاج ♥ محمد اياد ♥ رامي ♥ توبة ♥ براء ♥ الى كل من يحمل لقبه : بوقطوش
إلى كل من علمني حرفا.

إلى اصدقائي و صديقاتي : ♥ عبد الرؤوف ♥ يحيى ♥ وديع ♥ سمير ♥ عبد الله ♥ محمد أمين ♥
أيوب ♥ حسين ♥ عبد القادر ♥ دودو ♥ سعيدة ♥ حسية ♥

إلى كل دفعة ليسانس ادارة ومالية 2015 2016



شكر

أولا الشكر لله عز وجل لتوفيقه لي، وإلى الأستاذ الدكتور حراق
مصباح الذي لم يبخل علينا بنصائحه وإرشاداته القيمة و إلى كل من
ساعد في إتمام هذا العمل .

اهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى الوالدين الكريمين و إلى كل الأصدقاء و أحبتي
في الله .

محمد

أمين

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

(قل إعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون)

صدق الله العظيم

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة .. ونصح الأمة .. إلى نبي الرحمة ونور

العالمين

سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

إلى من كلفه الله بالصيبة والوقتار، إلى من علمني العطاء بدون انتظار، إلى

من أحمل اسمه بكل اقتدار

والذي العزيز

إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني ، إلى

بسمة الحياة وسر الوجود

إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي

أمي الحبيبة

إلى إخوتي : محمد أمين و حمزة .

إلى أخوالي و أعمامي .

إلى الأصدقاء والصديقات: إلياس ، محسن ، عبد الرؤوف ، ندير ، سيف ، صلاح ، محمد أمين ، مهدي ،

خير الذين ، دودو ، إيمان .

إلى كل طلبة السنة الثامنة إدارة مالية وإلى أساتذتي الكرام .

وفي الأخير أرجوا من الله تعالى أن يجعل عملنا هذا نفعاً يستفيد منه جميع الطلبة المترددين المقبلين

على التخرج.

عبد الله

المقدمة العامة

عرفت الجزائر تحولات ديموقراطية و عملية تنمية طرحت جملة من المهام الجديدة أمام النظام الضريبي أو السياسة الضريبية ، على إعتبارها جزء من السياسة المالية خصوصا بعد تفاقم الأزمة الإقتصادية و ما تركته من آثار سلبية على إقتصاد الجزائر بصفة خاصة ،مما أدى إلى إحداث تغيرات جديدة ، و طرح جملة من الإصلاحات الإقتصادية و الإجتماعية ، و قد إنجر عنها مبادرة الحكومة إلى توسيع شروط ممارسة المتعاملين الإقتصاديين للنشاط الإقتصادي ، وذلك ما تجل سنة 1992 بالإصلاح الشامل للنظام الجبائي و خلق ضرائب جديدة أكثر إستجابة لمتطلبات التنمية التي تخص الجزائر ، خصوصا في المرحلة الراهنة لكن النظام الجبائي الفعال ذو المردودية لن يتأثر إلى بالوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة و المراقبة الصارمة لتصريحات المكلفين .

الأمر الذي جعل الجزائر تهتم بسياسة جبائية فعالة أساسها الضرائب ذات المردودية المالية العالية ، و المقبولة إقتصاديا و إجتماعيا و سياسيا حيث أن الإصلاح 1992 أعطى دورا فعالا للضرائب في تمويل الخزينة ، لذلك سعت الجزائر للإهتمام أيضا بالإستثمار الأجنبي باعتباره وسيلة مكملة للإستثمار المحلي و حلا لبعض مشاكلها الاقتصادية .

حيث تتضمن الإصلاحات الجبائية جملة من الاجراءات من بينها اعفاءات و حوافز جبائية هامة .

ومما سبق يمكن طرح التسائل التالي :

ما المقصود بالإصلاح الضريبي ؟ ماهي الأسباب التي أدت الى الإصلاح ؟ وكيف انعكست على النشاط الاقتصادي ؟

و لمعالجة هذه الاشكالية يتطلب الاجابة على الأسئلة الفرعية التالية :

ماهي دوفع الإصلاح الضريبي الجزائري وماذا نتج عنها ؟

ماهي أهم تطبيقات هذا الإصلاح و ماهي الإصلاحات الضريبية التي أتى بها هذا النظام ؟

ما مدى مساهمة النظام الضريبي في دعم النشاط الاقتصادي ؟

ما هي التدابير و السياسات التحفيزية الضريبية التي اعتمدها الجزائر ؟ و ما علاقتها بالإقتصاد

الوطني ؟

أهداف الدراسة :

تكمن أهداف الدراسة فيما يلي :

• ابراز الأهمية الاقتصادية و المالية و الاجتماعية للضريبة و تباين دور السياسة الضريبية في

التنمية الاقتصادية .

• ابراز مدى مواكبة الإصلاح الضريبي للنشاط الاقتصادي .

• تقييم النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات المختلفة التي تواجهه .

أسباب اختيار الموضوع :

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

- التذبذب الحاصل في الإيرادات البترولية و البحث عن البدائل و خاصة في هذا الظرف الحساس.
- تعاضم أهمية الضريبة و وجوب الإهتمام بها أكثر نظرا لأهميتها كمتغير مهم في التحول الإقتصادي .
- إهتمام الدولة بالضريبة و حرصها على تحفيز الخاضعين لها .
- نقص البحوث في الجباية و خاصة في مجال الضرائب .
- إرتباط الموضوع بتخصص الإدارة المالية التي نزاول فيها دراستنا و بحثنا .

* المنهج المتبع :

إستخدمنا في بحثنا المنهج الوصفي التحليلي .

إستخدام المنهج الوصفي : للنظام الضريبي الجزائري و ما يحكمه من قوانين و تشريعات و أهم تعديلاته التي طرأت عليه .

إستخدام المنهج التحليلي : لتحليل البيانات و الإحصاءات المتعلقة بالنظام الضريبي .

خطة البحث :

- من أجل تحقيق هذه الدراسة و في ظل الحدود الموضوعية لها ، تم تقسيم البحث الى ثلاثة فصول :
- حيث تم التطرق في الفصل الأول الى ابراز مقاربة نظرية حول الضرائب وذلك من خلال عرض مفاهيم و أساسيات حو الضرائب و كذا تصنيفاتها .
 - أما الفصل الثاني فتم فيه تناول الاصلاح الضريبي في الجزائر بعد سنة 1992 الى غاية سنة 2015 و هذا من خلال ابراز أثر الاصلاح على المستوى الهيكلي و التشريعي.
 - و أخيرا ، فقد خصص الفصل الثالث لتقييم حصيلة الاصلاحات الجبائية في الجزائر و ذلك من خلال التطرق الى تطور الإيرادات في مجال الضرائب المباشرة و غير المباشرة و كذلك ابراز مدى فعالية الاصلاح الضريبي و مدى مساهمته في تطوير الاقتصاد الوطني .

الفصل الأول : مقارنة نظرية حول الضرائب

تمهيد :

تسعى كل الدول المتقدمة كانت أو المتخلفة لرسم سياستها الجبائية وفقا لتقلبات النظام الاقتصادي المتبع، إذ أن الضريبة وبتأثيرها وعلى الاقتصاد فإنها تتأثر به وتتماشى وفق متطلباته وحسب المذهبية والإيديولوجية المتبعة في تلك الدولة، وذلك لأن الضريبة تعتبر من أعلى إيرادات الحكومة في الدول نظرا لضخامة الأموال التي توفرها للخزينة العامة للدولة ، وقد تزايدت أهميتها بتزايد حصتها في هيكل الإيرادات العامة وكذا الدور الكبير الذي تلعبه في مجال تحقيق أهداف الدولة السياسية والمالية والاجتماعية والاقتصادية والتنموية ومن ثم ضخامة آثارها على مختلف مستويات القطاع الإنتاجية والاستهلاكية والتوزيعية وكل هذه الآثار و المزايا للضرائب كسان السبب فيها

أنواع الضرائب و كيفية فرضها إلخ .

لدى سنتطرق في فصلنا هذا إلى المفاهيم العامة للجباية و أساسيات الضريبة و تصنيفاتها .

المبحث الأول : مفاهيم عامة حول الجباية :

المطلب الأول : النظام الجبائي الجزائري :

لا جدال اليوم عن أهمية المكان الذي تحتله نظرية الجباية بين نظريات الاقتصاد العام، ولا يرجع ذلك بإعتبار الجباية بند من بنود الإيراد العام، إنما إلى أهمية الدور الذي تلعبه الضريبة في تحقيق أغراض السياسة على مراحل متعددة ابتداء من ولادة التشريع، بل ما يسبق تلك الولادة من تحضير وتجهيز للمشروع الضريبي وحتى التحصيل النهائي ودخول الاقتطاع النقدي في خزينة الدولة، إذن فالجباية لا بد أن تخضع لنظام يجمع وينظم العملية الطويلة والمعقدة ذات الأعباء المختلفة و المشكلات متعددة الآثار ذلك هو النظام الجبائي.

تعريف النظام الجبائي :

يعرف النظام الجبائي بالمعنى الواسع على أنه مجموعة التشريعات أو السياسات والأجهزة التي تنظم و تخطط وتدبر وتنفذ عمليات تعبئة و جباية الاستقطاعات المالية التي يؤديها الأفراد الطبيعيون و المعنويون للدولة بصورة جدية ونهائية مقابل خاص و مباشر¹.

أنواع الجباية :

1 / الجباية العادية :

*تعريفها : يمكن تعريف الجباية العادية على أنها مجموعة الضرائب و الرسوم بنوعيه المباشر و الغير مباشر بالإضافة إلى الأشكال الأخرى المتمثلة بالإتاوات و الغرامات و الثمن العام².

ومن خصائصها :

- مساهمات مالية هدفها تحقيق المنفع العام ، حالة الضرائب أو المنافع الخاصة ، حاة الرسوم .
- أموال تقتطعها إما جبرا حالة الضريبة ، أو مقابل خدمة .

¹ أحمد رجراج ، النظام الضريبي الجزائري تقييم الأداء و تحديات المرحلة المقبلة رسالة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2004 ص9.

² حسين الصغير ، دروس في المالية و المحاسبة العمومية ، منشورات دار المحمدية ، الجزائر ، 2005 ، ص23.

الجباية البترولية :

يعد البترول أو ما يسمى بالذهب الأسود ثروة طبيعية لا تمتلكها كل دول العالم . والجزائر له كميات كبيرة من هذا المورد الهام . فهو مورد أساسي و هام تعتمد عليه الدول في جلب الأموال التي تحتاجها في تغطية نفقاتها ، فيكون بذلك إيراد من إيرادات الدولة يطلق عليها إسم الجباية البترولية .

تعريف الجباية البترولية : يمكن تعريف الجباية البترولية على النحو التالي :

- ضرائب بترولية تدفع على أساس أنها مقابل الترخيص من قبل الدولة ، لإستغلال باطن الأرض التي هي ملك للدولة في العملية الإنتاجية .
- إن الضرائب البترولية يمكن تكييفها على أساس أنها ما تحصل عليه الدولة مقابل السماح بإستغلال باطن الأرض و الأرض مملوكة من طرف الدولة .¹

من خصائصها :

- تتميز الجباية البترولية بأنها موارد مالية متاحة تعتمد عليها الدولة لجلب الأموال التي تحتاجها لتغطية نفقاتها المبرمجة .
- أهم ما يميزها في الدول المنتجة تعدد الضرائب .

¹ لخضر عزي ، الجباية البترولية في الجزائر ، الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية في الألفية الثالثة ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ، جامعة سعد دحلب البليدة ، 2003 ، ص294 .

المطلب الثاني : الضرائب :**تطورها :**

إن الضريبة شهدت العديد من المراحل في تطورها التاريخي ، حيث وجدت الضريبة مند القدم و مثلها الضريبة التي كان يفرضها الطرف المنتصر على المهزوم . في الحروب ، و التي كان يتكرر حصولها بين الأقاليم في ظل الإقطاع ، وقد تطورت الضريبة بحيث إتخذت شكل إعانة يقدمها رجال الإقطاع و الكنيسة إلى الملوك في العصور الوسطى ، و مع زيادة درجة التركيز في سلطة الدولة بزيادة مركزيتها ، تزايدت أهمية الضرائب كمصدر أساسي للإيرادات العامة من أجل تغطية النفقات العامة للدولة المركزية ، و إرتبط الإعتدال على الضريبة إبتداءً بالدور التقليدي . للدولة و نشاطها المالي ، بحيث تقتصر الإيرادات العامة على الحد الأدنى اللازم لتغطية النفقات العامة التي تتحدد بأضيق نظام ممكن في إطار الدور التقليدي. للدولة هذا و المرتبط بالإتفاق على القيام بمهام الدولة الحامية أو الحارسة ثم تتوسع إزداد الإعتدال على الضرائب كمصدر أساسي للإيرادات العامة نتيجة تزايد دور الدولة و إتساع نشاطاتها في المجالات المختلفة ، الإقتصادية منها و الإجتماعية و غيرها ، و الحاجة إلى تزايد نفقاتها العامة نتيجة زيادة و إتساع دور الدولة ، وهو الأمر الذي إقتضى معه زيادة الإعتدال على الضرائب من زيادة الإيرادات العامة التي تغطي الزيادة في النفقات العامة ، و بحيث أصبحت الضرائب وسيلة مالية للدولة تؤدي من خلالها مهامها و نشاطاتها الواسعة ، والتي تحقق من خلالها أهداف إقتصادية و إجتماعية وغيرها و ذلك عن طريق إستخدام الحصيلة الضريبية في تمويل إتفاق الدولة المتصل بقيامها بذلك¹.

تعريف الضريبة :

هناك العديد من تعريفات الضريبة التي سندكر منها :

- الضريبة فريضة مالية نقدية تستأديها الدولة جبرا من الأفراد بدون مقابل بهدف تمويل نفقاتها العامة و تحقيق الأهداف النابعة من مضمون فلسفتها السياسية².

¹ فليح حسن خالف ، المالية العامة ، عالم الكتب الحديث للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى عمان ، 2008 ، ص261 .

² عادل العلى ، المالية العامة و القانون المالي و الضريبي ، إثراء للنشر و التوزيع ، الطبعة الثانية ، الأردن ، 2011 ، ص119

- مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم ، عن طريق السلطة ، بتحويل الأموال المحصلة و بشكل نهائي و دون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية.¹
 - إقتطاع نقدي ، ذو سلطة ، نهائي ، دون مقابل ، منجر لفائدة الجماعات الإقليمية (الدولة و الجماعات المحلية) أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية .²
- فالضريبة إذن هي :²
1. مقدار من النقود وليس بمقدار عيني من سلعة معينة يدفع إلى الدولة كضريبة ، و الضريبة التي تدفع عينا تعرف بالضريبة العينية . وهذا ما كان متبعاً قبل شيوع إستخدام النقود.
 2. تعتبر الضريبة فريضة إجباريا ، أن الدولة تقوم بفرض معدل الضريبة أو سعرها أو مقدار الضريبة الإجمالي و تحديد الوعاء الذي تفرض عليه الضريبة كما تحدد الدولة موعد دفع الضريبة إلى السلطات الضريبية و كيفية تحصيلها .
 3. أن دافع الضريبة لا يحصل على منفعة خاصة به مقابل مادفعه من نقود كضريبة و لكنه يحصل على منفعة عامة بصفته فردا ضمن الجماعة .
 4. يمكن للضريبة أن تحقق ثلاثة (3) أهداف رئيسية هي : هدف مالي ، هدف إقتصادي ، هدف إجتماعي .

¹ محرز محمد عباس ، إقتصاديات المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية الطبعة الخامسة ، الجزائر ، 2012 ، ص 145 و 146 .

² على خليل ، سليمان اللوزي ، المالية العامة ، دار زهران للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ، عمان ، 2013 ، ص 174 .

المطلب الثالث : الرسوم :

تعتبر الرسوم من مصادر الإيرادات العامة للدولة ذات الأهمية الخاصة ، و تتميز بأنها من الموارد المالية التي تدخل خزينة الدولة بصفة دورية منتظمة ومن ثم تقوم السلطات العمومية بإستعمالها في تمويل نفقاتها العامة و تحقيق المنافع العامة . ومما هو جدير بالذكر ، أن الرسوم التي يدفعها الأفراد مقابل الخدمات الخاصة التي يحصلون عليها من المرافق العامة ، أي أنها مقابل خدمات.¹

ويعد الرسم من أقدم مصادر الإيرادات العامة ، حيث كان يمثل في العصور الوسطى أهمية كبيرة تفوق الضرائب و يرجع ذلك إلى أسباب¹:

1/ في ذلك الزمن كانت العلاقات بين الدولة و مواطنيها أشبه ما تكون علاقة تعاقدية ، حيث كانت الدولة تقدم خدمات معينة للأفراد بواسطة مرافقها الإدارية ، مقابل إلتزام الأفراد بدفع مبلغ معين في شكل رسوم .

2/ كان الملوك و أمراء الإقطاع يحبذون اللجوء إلى الرسوم بدلا من الضرائب . حيث أن فرض الضرائب كان يتطلب موافقة البرلمان ، بينما كانت الرسوم لا تتطلب موافقة من طرف هذه الهيئة و من ثم كانت أسهل في فرضها .

إلى أنه ومع تطور الدولة و إزدياد تدخلها لتحقيق الصالح العام ككل أصبح من أهم مهام الدولة إشباع الحاجات العامة و تقديم الخدمات للأفراد بمقابل أو بدون مقابل ، خاصتا الأفراد الذين لا يستطيعون دفع المقابل لهذه الخدمات . على أن يتم تمويل هذا النشاط من الإعتمادات التي تخصص لكل مرفق في الميزانية العامة . ومع مرور الوقت تناقصت أهمية الرسوم ، إذ تعد مصدرا هاما لإيرادات الدولة بقدر كونها وسيلة تنضيمية لسير المرافق العامة و هي بصدد تقديم خدماتها للجمهور أضف إلى ذلك أن فرض الرسوم لم يعد أمرا متروكا لإدارة الدولة ، بل أصبح فرضها يتم إستنادا إلى القانون يستلزم الحصول على ترخيص مسبق من طرف البرلمان على فرض الرسوم كمقابل لبعض أنشطة المرافق العمومية .

¹ محرز محمد عباس ، إقتصاديات المالية العممة ، مرجع سابق ، ص 131.

وبذلك يمكن تعريف الرسم على أنه :

- أن الرسم هو فريضة مالية تتم جبايتها نقدا حالة في ذلك حال الأشكال الأخرى من الإيرادات العامة التي يتم تحصيلها بصورة نقدية في الوقت الحاضر .¹
 - يعرف الرسم بأنه (مبلغ من المال تجبیه الدولة أو أحد الأشخاص العامة الأخرى جبرا من الأفراد مقابل خدمة خاصة تقدمها لهم أو مقابل نفع خاص عاد عليهم من هذه الخدمة) .²
 - ويمكن تعريف الرسم أيضا أنه " مبلغ نقدي يدفعه الفرد جبرا إلى الدولة ، أو إلى إحدى مؤسساتها العمومية ، مقابل منفعة خاصة يحصل عليها الفرد إلى جانب منفعة عامة تعود على المجتمع ككل " .³
- و من هذه التعاريف يظهر لنا أن الرسم يتميز بخصائص هامة و سنقوم بتحديدھا و هي على النحو التالي :

1. **الصفة النقدية للرسم :** يجمع غالبية الفقه المالي على أن الرسم يدفع نقدا و إشتراط الصورة النقدية للرسم جاء ليتلائم مع التطور الحديث لمالية الدولة، من حيث إتخاذ إيراداتها ونفقاتها الصورة النقدية و عليه أصبح من غير المعقول إتخاذ الرسم الصورة العينية أو إستغلال أفراد لفترة معينة لمصلحة الإدارة مقبل الحصول على الخدمة بدلا من دفع الرسم نقدا . مع ذلك يرى بعضهم جواز أداء الرسم عينيا و هو أمر إن جاء حدوثه في ظرف طارئ فلا يصح حدوثه في الظروف الاعتيادية .²
2. **الصفة الجبرية للرسم :** يدفع الرسم جبرا من طرف الشخص الذي يتقدم بطلب الخدمة . يظهر هذا العنصر إلا عند طلب الخدمة ، و من ثم فإن الشخص يكون له الحق في الإختيار في طلب الخدمة من عدمه . فإذا طلب الخدمة فهو ملزم على نحو حتمي بدفع قيمة الرسم المقرر عليها . أما إذا إمتنع عن طلبه فبطبيعة الحل على دفع أي رسم على الإطلاق .³

¹ فليح حسن خالف ، المالية العامة ، مرجع سابق ، ص 262 و 263 .

² عادل العلي ، المالية العامة و القانون المالي و الضريبي ، مرجع سابق ، ص 106 .

³ محرزى محمد عباس ، إقتصاديات المالية العامة ، مرجع سابق ، ص 133 و 134 .

فعنصر الجبر المقصود هنا ، يرجع إلى كون الدولة ممثلة في هيئاتها العمومية تستقل بوضع القواعد القانونية المتعلقة بالرسم وتلك القواعد لها صفة الإلزام ، فيقوم الأشخاص على آدائهم إذا تقدموا بطلب لإحدى الهيئات العامة للحصول على الخدمة . إذا أن تحديد قيمة الرسوم يتم . بمقتضى القواعد القانونية ، معبرا عن إدارة الدولة ، ولا سبيل أمام الأشخاص إلا الإنصياح لهذه القواعد أي لإدارة الدولة .¹ و عنصر الإختيار مرتبط بحرية الشخص في طلب الخدمة الذي هو أمر مسلم به ، إلا أن قراره بطلبها ، يعني ظهور عنصر الجبر ، بسبب إستقلالية الدولة في تحديد قيمة الرسم وطرق تحصيله دون أي إتفاق مسبق مع الشخص طالب الخدمة . ويسمى الإيجاب هنا بالإيجاب المعنوي الذي يصدر عن إدارة الشخص نفسه وحرية في الإختيار .

إلى جانب كل هذا ، بالرجوع إلى وظائف الدولة الأساسية ، فإنه كثيرا ما يفرض على الأشخاص الحصول على خدمات بموجب قواعد أمرة ، مع إلزامهم بدفع الرسوم المقررة على تلك الخدمات . مثل حالة التعليم الإجباري ، إستخراج البطاقات الشخصية ... إلخ حيث تعتبر كلها خدمات يجبر على الشخص طلبها و دفع الرسوم المقررة عليها من قبل القانون للحصول عليها ، ومصدر الإيجاب هنا هو القانون و لذا يسمى " الإيجاب القانوني " ، ومهما كانت أشكال الجبر ، معنوية أو قانونية كانت ، فإن هذه الصفة مرتبطة بالرسم تعد خدمات ضرورية و عدم طلبها من جانب الفرد تعرضه للعديد من المشاكل القانونية و الإجتماعية .¹

و من أمثلة الرسوم المقررة لإستخراج رخصة السياقة ، الحصول على جواز السفر ، تأشيرة الدخول إلى البلاد ، الرسوم القضائية ، رسوم الدخول إلى الملاعب ... إلخ .

3. صفة مقابل الرسم : يدفع الفرد الرسم مقابل الحصول على خدمة من الدولة أو هيئاتها العامة . و قد تكون هذه الخدمة عملا تتولاه إحدى المرافق العمومية لصالح الأشخاص ، كالفصل في المنازعات (الرسوم القضائية) ، أو التوثيق لل عقود و إعلانها (رسوم التوثيق و الإعلان) ، أو إمتيازات خاصا يمنح للشخص ، كالحصول على رخصة سياقة أو جواز سفر أو براءة إختراع أو إستعمال الفرد لبعض المرافق العامة إستعمالا ينتج عنه في الكثير من الأحيان تيسير مباشرة مهنته ، أو إشباع حاجاته كاستعمال الموانئ (رسوم الموانئ إلخ).¹

¹ محرزى محمد عباس ، إقتصاديات النالية العامة ، مرجع سابق ، ص 134 .

4. طابع المنفعة : يشكل طابع المنفعة في الرسم أهمية خاصة نظرا لكونه من أهم إيرادات

الدولة . فالذي يطلب الخدمة يسعى من وراء ذلك إلى تحقيق منفعة خاصة تتعلق به وحده دون أن يشاركه فيها شخص آخر . وإن كان بالإضافة الى هذه المنفعة هناك منفعة عامة تعود على المجتمع و على الإقتصاد الوطني ككل . و يمكن توضيح ذلك في المثال التالي :

فرسوم تسجيل الملكية و إن كانت تعود بالمنفعة الخاصة على طالب الخدمة ، إلى أنها في ذات الوقت تحقق منفعة عامة للمجتمع بأكمله ، تتمثل في إستقرار المعاملات بين الأشخاص من جهة و عدم إندلاع أي نزاع يتعلق بهذا الحق ، من جهة أخرى . كذلك الرسوم القضائية ، يلتزم بدفعها المتقاضون مقابل الحصول على خدمة هيئة القضاء ، مما يترتب عليه تحقيق منفعة خاصة ، تتمثل في حصول كل منهم على حقه و ضمان عدم منازعة أحد فيه ، و في نفس الوقت يستفيد المجتمع نتيجة إستقرار الحقوق و توفير العدالة بين الأفراد . مقابل دفع الرسوم على التعليم و التطعيم و إستخراج رخصة السياقة وغيرها ، و التي يفترن فيها المنفعة الخاصة بالمنفعة العامة الذي يعود على المجتمع من نشاط المرافق العامة للتعليم و الصحة والأمن إلخ .¹

¹ محزري محمد عباس ، إقتصاديات النالية العامة ، مرجع سابق ، ص 134 .

المطلب الرابع : الإتاوة :

تعريفها : وهي عبارة عن مبلغ نقدي يدفع جبرا إلى الدولة من مالكي العقارات ، مقابل خدمة حصلوا عليها من الدولة ، مثل عمل طرق و أرصفة جديدة ، وتتشابه الإتاوة مع الضريبة في أن كلا منها يدفع بشكل نقدي و إلزامي إلى الدولة ، و تختلف معها في أن الضريبة تؤدي دون مقابل أو نفع خاص ، أما الإتاوة فتؤدي مقابل الحصول على خدمة أو نفع خاص ، و تقتصر المنفعة فقط على مالكي العقارات .¹

خصائص الإتاوة : سنذكر منها ما يلي :²

- الإتاوة هي مبالغ يتم فرضها و إستحصلها من المالكين و التي تقابل الإرتفاع في قيمة ممتلكاتهم و بالذات مالكي الأراضي و العقارات و الذي يتحقق لهم نفع خاص نتيجة جهود و نشاطات الدولة التي يراد منها تحقيق نفع عام .
- و مثال ذلك إقامة السدود ، و قنوات الري ،..... و غيرها و إنشاء الطرق و المواصلات و توفير خدمات الكهرباء و الماء و المجاري و التي تحقق نفعاً خاصاً لمالكي العقارات و الأبنية و حيث أن القيام بمثل هذه الأعمال و النشاطات من قبل الدولة لتحقيق نفع عام ، و بذلك يرافقه تحقيق نفع خاص .
- الإتاوة تتحقق و يتم فرضها و تحصيلها بدون أن يكون هناك طلب للتحسينات التي تفرض الإتاوة كمقابل لها ، حيث أن الدولة من خلال سعيها لتحقيق النفع العام تحقق عرضاً نافعاً يتمثل في إرتفاع قيمة الأراضي و العقارات الناجم عن التحسينات .
- الإتاوة التي تفرض و تدفع لمرة واحدة في الغالب . و إن تكررت فلفترة متباعدة ، وهو أمر يندر تحققه .
- و الإتاوة يمكن أن تطلق في الغالب على المقابل الذي تحصل عليه الدولة من المشروعات الإقتصادية العامة أو الخاصة .

¹ ياسر صالح الفريحجان ، المحاسبة في علم الضرائب ، دار المناهج للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ، عمان الأردن ، ص 22 .

² فليح حسن خلف ، المالية العامة ، مرجع سابق ، ص 265-266-267 .

المبحث الثاني: أساسيات حول الضرائب .

المطلب الأول: قواعد الضريبة

لقد سعى المهتمون بالشأن الضريبي الى البحث عن مبادئ عامة تحكم الضريبة ابعادا لها عن التعسف الممكن ممارسته من السلطات العمومية، ولعل أبرز صياغة لهذه المبادئ كانت على يد آدم سميث، حتى وان حاول بعده جملة من المفكرين تطوير هذه المبادئ و تكييفها مع المستجدات الاقتصادية والاجتماعية¹ فيقصد بالمبادئ العامة التي تحكم الضريبة، مجموعة القواعد و الأسس التي يتعين على المشرع اتباعها و مراعاتها عند وضع أسس نظام ضريبي في الدولة. وهي قواعد ذات فائدة مزدوجة: فهي تحقق مصلحة المكلف بالضريبة من جهة، ومصلحة الخزينة العمومية من جهة أخرى. أي مراعاة مصالح المواطن والدولة وفي حقيقة الامر أن هذه المبادئ تعتبر بمثابة دستور عام ضمني تخضع له الأصول القانونية للضريبة.²

ان "ادم سميث" في سبيل بحثه عن الشروط العامة لنظام ضريبي فعال، قد قام بوضع أربعة قواعد صاغها في كتابه " بحث عن طبيعة وأسباب ثروة الأمم " الصادر سنة 1776م، هذه القواعد باستثناء الأولى تهتم خاصة، بالشروط الخارجية للضريبة والعلاقات بين الدولة والمكلف بالضريبة بمناسبة وضع وعاء اصدار الضريبة وتحصيلها.

وتتلخص هذه القواعد فيما يلي:³

قاعدة العدالة والمساواة، قاعدة اليقين، قاعدة الملائمة وقاعدة الاقتصاد في النفقة.

هذه هي القواعد الأربعة، الأولى تتعلق بتوزيع الضريبة، فهي قاعدة نظرية تم انتقادها في الكثير من الأحيان، اما القواعد الثلاث الأخرى فهي قواعد تطبيقية، مملدة من طرف الحس الجيد لا يتضمن الكثير من الصعوبات. باختصار فان هذه القواعد تسمح بـ:

- المساواة أمام الضريبة (قاعدة العدالة).
- ان الضريبة تكون يقينية وليست غامضة أو غير معقولة (قاعدة اليقين).
- ان يتوفر للضريبة الحدث المنشئ، أي ان يكون للضريبة مبررها. وذلك بتحصيل الضريبة في الفترة

¹ عبد المجيد فدي، دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2011، ص: 37

² محرز محمد عباس، مرجع سابق، ص: 156

³ محرز محمد عباس، مرجع سبق ذكره، ص: 156

وحسب النمط الذي يلائم جميع المواطنين (قاعدة الملائمة).

- ان تكون تكاليف الجباية قليلة، أي ان تكون الموارد المالية التي تجنيها الدولة من الضريبة أكبر من تلك التي استعملت في تحصيلها (قاعدة الاقتصاد في النفقة).

وسنقوم الان بتفصيل هذه القواعد لفهم مسارها وتطبيقها.

1-قاعدة العدالة:

حسب ادم سميث، يجب أن يشترك رعايا الدولة في نفقات الحكومة، كل حسب الإمكان تبعاً لقدرته، أي نسبة دخله الذي يتمتع به في حماية الدولة. وسعيًا من الحكومات الى إقرار العدالة فعملت على جعل فرض الضريبة من اختصاص السلطة التشريعية¹

فالضريبة مثلاً في الجزائر تعتبر دستورياً من اختصاص البرلمان، فينص الدستور الجزائري في مادته "122" على:

يشرع البرلمان في الميادين التي يخصصها له الدستور وكذا في المجالات التالية:

"أحداث الضرائب والجبایات والرسوم والحقوق المختلفة وتحديد أسسها ونسبها".²

ويشيد على العدالة أمام الضريبة في المادة "64":

" كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، ويجب على كل واحد ان يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته"³

"لا يجوز ان تحدث أي ضريبة الا بمقتضى القانون، لا يجوز ان تحدث بأثر رجعي أي ضريبة او جباية او رسم او أي حق كيفما كان نوعه".⁴

ولقد ميزت القوانين في معظم الدول بين حق فرض الضريبة المخول للسلطة التشريعية وبين حق تحصيلها الموكل عادة للحكومات أي السلطة التنفيذية. فالعدالة الضريبية تأخذ شكلين:⁵

● **العدالة امام الضريبة:** وهذا بتحقيق المساواة ونفس المعاملة بين الافراد في دفع الضريبة.

¹ عبد المجيد فدي، مرجع سابق، ص-ص: 37-38.

² الدستور الجزائري ل سنة 1996، ص-ص: 10-11.

³ الدستور الجزائري، نفس المرجع، ص: 7.

⁴ نفس المرجع

⁵ عبد المجيد فدي، مرجع سابق، ص-ص: 38-39.

- **العدالة عن طريق الضريبة:** وتعني تحقيق العدالة أي التقليل من الفوارق بين الافراد عن طريق الضريبة، وذلك ان الضريبة لم تعد محايدة في المنظور المعاصر.

2-قاعدة اليقين:

ويعني ان تكون الضريبة الملزم بدفعها المكلف محددة على سبيل اليقين دون غموض او تحكم. بحيث يكون ميعاد الدفع، طريقته، المبلغ الواجب دفعه واضحا ومعلوما للممول ولأي شخص.¹ والهدف من ذلك، ان يكون المكلف متيقنا بمدى التزامه بأدائها بصورة واضحة لا التباس فيها، ومن تم يمكنه ان يعرف مسبقا موقفه الضريبي من حيث الضرائب الملزم بأدائها ومعدلها وكافة الاحكام القانونية المتعلقة بها وغير ذلك من المسائل التقنية المتعلقة بالضريبة. الى جانب معرفته لحقوقه اتجاه إدارة الضريبة.²

3-قاعدة الملائمة:

ويقصد بهذه القاعدة ضرورة تنظيم قواعد الضريبة بصورة تلائم ظروف المكلفين بها وتسهيل دفعها وخاصة فيما يتعلق بموعد التحصيل وطريقة اجرائها³

وتطبيقا لذلك تلتزم الإدارة الضريبية استنادا الى هذه القاعدة بان تسمح للمكلف بدفع الضريبة والمبالغ المتوجب دفعها على حساب الضريبة على أفساط محددة⁴

وقد تنتج عن هذه القاعدة، قاعدة "الاقتطاع من المنبع" الخاصة بالضريبة على الدخل باعتبار ان الاقتطاع عند المنبع أكثر ملائمة وسهولة بالنسبة للمكلف بالضريبة وإدارة الضرائب في نفس الوقت.

4-قاعدة الإقتصاد في النفقة:

وتعني هذه القاعدة ضرورة ان تعمل الدولة جاهدة على ضغط نفقات تحصيل الضرائب الى أقل قدر ممكن مقارنة مع ما يدفعه المكلفون الى الخزينة العامة من حصيللة الضرائب.

وهذا بتفضيل الضرائب التي لا تتطلب أعباء كبيرة لتحصيلها⁵، لان أي زيادة في أعباء الضريبة سوف يتحملها الممول وتقلل من مداخيل الخزينة العمومية، ومراعاة هذه القاعدة يضمن للضريبة فعاليتها كمحور هام تعتمد عليه الدولة دون ضياع جزء منه من اجل الحصول عليه.

¹ عبد المجيد فدي، نفس المرجع، ص:40

² محرزى محمد عباس، مرجع سابق، ص:161

³ محرزى محمد عباس، مرجع سابق، ص:162

⁴ جهاد سعيد خصاوته، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص:131.

⁵ عبد المجيد فدي، مرجع سابق، ص:41.

وان عدم تحقيق مبدأ الاقتصاد في النفقة فانه ينجم عادة عن إدارة ضريبية غير كفؤة، وإجراءات معقدة وبالتالي يخفض من اسهام الضرائب في الإيرادات العامة، بسبب انخفاض صافي حصيله الضرائب هذه لعدم تحقيق مبدأ الاقتصاد فيها.¹

وأخيراً، فان كافة القواعد سالفه الذكر تدور في فلك فكري العداة والمساواة وما هي الا تطبيقات لهما.

المطلب الثاني: خصائص الضريبة

من التعاريف السابقة الذكر في المبحث الأول، يمكننا استخلاص أهم خصائص الضريبة، والتي تتمثل فيما يلي:

1- طابع نقدي:

الأصل في الضريبة، انها مبلغ من النقود أي انها اقتطاع نقدي²، فهي تفرض وتحصل بصورة نقدية، وهذا هو الحال مع العصر الحديث، تماشياً مع مقتضيات النظام الاقتصادي لكون ان المعاملات كلها أصبحت تقوم على استخدام النقود.

وفضلاً عما تتصف به النقود من مزايا، فقد يمس الطابع النقدي للضريبة ثلاثة جوانب تتصل بالوعاء، التصفية والتحصيل³:

وعاء الضريبة: غالباً ما يتكون من عناصر نقدية او قابلة للتقدير النقدي، وهذا لا يعني أنه لا يمكن فرض الضرائب على عناصر غير نقدية، فالضرائب النوعية كالضرائب على استهلاك التبغ والمنتجات البترولية في الجزائر يتم حسابها على أساس الحجم، العدد وليس على أساس القيمة النقدية لها.

أما بالنسبة لتصفية الضريبة: فغالباً ما يتطلب تحديد معدل حسابي يطبق على الوعاء المقدر نقدياً. الا انه يمكن ان يكون السعر المطبق على الوعاء ليس معدلاً وانما عدد من الوحدات النقدية.

أما بالنسبة للتحصيل: فهي المرحلة التي يظهر فيها الطابع النقدي للضريبة واضحاً، فيتم تحصيل الضريبة نقداً سواء في شكل نقود ملموسة او في شكل شيك.

¹ فليح حسن خلف، مرجع سابق، ص: 180.

² عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي الضريبي، مرجع سابق، ص: 119.

³ عبد المجيد فدي، مرجع سابق، ص: 22.

2- ذات طابع اجباري:

أي ان الضريبة تفرض ويتم تحصيلها بصورة اجبارية وليست اختيارية¹، ويعني ذلك ان الفرد ليس حرا في دفع الضريبة بل هو مجبر على دفعها الى الدولة بغض النظر عن استعداده او رغبته في الدفع، فالضريبة يتم إقرارها من طرف واحد وهو السلطة.

ويتطلب ذلك إجازة السلطة التشريعية الا ان هذا الطابع الاجباري يتعرض لبعض الاستثناءات²:

- **وجود نظام الاعفاء بطلب من الممول:** وهو يشمل أشخاصا خاضعين للضريبة في إطار القانون العام، الا أنه يمكنهم طلب الاعفاء مؤقتا او جزئيا نتيجة وجود نصوص صريحة تسمح وتحدد إمكانية وشروط الاستفادة من الاعفاء، كما هو الحال بخصوص المزايا التي تمنحها الحكومة للاستثمار. ففي الجزائر تعفى من الضريبة على أرباح الشركات حسب المادة "132" ق.ض.م.ر.م.³: الأنشطة التي يمارسها الشباب المستفيد من إعانة الصندوق الوطني لتدعيم الشباب او الصندوق الوطني للقرض المصغر او الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة.

- **وجود نظام الخضوع للضريبة بالاختيار:** تحدد التشريعات الضريبية مجموعة من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الضريبة، الا انه يمكنهم اختيار الخضوع للضريبة، كما هو الحال بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة في الجزائر، اذ يمكن للأشخاص الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الضريبة على القيمة المضافة اختيار الخضوع اعتبارا لقيامهم بتسليمات موجهة الى: التصدير، الشركات البترولية، المكلفين بالرسوم الأخرى، للمؤسسات التي تستفيد من نظام الشراء بالإعفاء.

3- الطابع النهائي للضريبة:

ويقصد بهذه الخاصية ان الفرد الذي يلتزم بدفع الضريبة، انما يدفعها للدولة بصفة نهائية، فلا تلتزم الدولة برد قيمتها اليه بعد ذلك، الا في حالات استثنائية مثل الخطأ في حساب او تقدير الضريبة⁴، وهذا ما يميز الضريبة عن القرض الاجباري او الاكراهي.

¹ فليح حسن خلف، مرجع سابق، ص:172.

² عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص-ص: 22-23.

³ وزارة المالية، مديرية الضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁴ يحيى لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائري-مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادي، بسكرة: ص28.

4- تغطية النفقات العامة:

تحصل الدولة على حصيلة الضرائب لتمويل نفقاتها العمومية في مختلف القطاعات (التعليم، الصحة، الأمن، ...)، وليس بغرض الانفاق على قطاع معين، محققة بذلك منافع عامة للمجتمع، بالإضافة الى ذلك فقد أصبحت الضريبة تستخدم لتحقيق أغراض اقتصادية، اجتماعية وسياسية.

5- غياب المقابل:

وهذا يعني ان دافع الضريبة لا يتلقى أي منفعة مباشرة او محددة تعادل ما يدفعه من الضريبة، فالممول يدفع الضريبة باعتباره عضو في الجماعة السياسية (المجتمع) التي تربطه بها روابط معينة وهو ما يفرض عليه المساهمة فيها¹ وهذا لا يعني ان الفرد قد يستفيد من الخدمات التي تقدمها الدولة بواسطة المرافق العامة باعتباره فردا في الجماعة، وليس باعتباره ممولا للضرائب.

المطلب الثالث: أهداف الضريبة:

لقد انحصر دور الضريبة في الماضي في تمويل نفقات الدولة من خلال قيامها بعدة وظائف والتمثلة أساسا في تقديم خدمات الامن والاستقرار، ولكن مع التطور الاقتصادي أصبح للضريبة اهداف أخرى بالإضافة الى اهداف اقتصادية واهداف اجتماعية.

1- الأهداف المالية:

الهدف المالي من أحد الأهداف الرئيسية والهامة لأي ضريبة، فتأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزينة الدولة أحد غايات السلطات الحكومية، ومن هنا نشأت قاعدة "وفرة حصيلة الضرائب" أي اتساع مطرح الضريبة، بحيث يكون شاملا لجميع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين مع الاقتصاد قدر الإمكان في نفقات الجباية، حيث يكون الإيراد الضريبي مرتفع، وهذا ما نلاحظه في البلدان المتطورة، حيث ترتفع نسبة الإيرادات الضريبية الى الناتج القومي الإجمالي، فالأمر مرتبط بالواقع بمستوى التطور الاقتصادي². ولتحقيق هذا الهدف المالي نادى الفكر الكلاسيكي بضرورة تحقق شرطين أساسيين في فرض الضريبة هما:

"حياد الضريبة، ووفرة حصيلتها"

1-1: حياد الضريبة: وهي الضريبة التي يكون هدفها مقتصرًا على الهدف المالي فقط دون ان تأثر

¹ جهاد سعيد خصالوة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص: 85

² أحمد زهير شامية، خالد الخطيب، المالية العامة، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2013، ص: 138.

على الأفراد أو الممولين ودون التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية.

1-2: وفرة الحصيلة الضريبية: أي أن تكون حصيلة الضريبة كبيرة بحيث تغطي احتياجات الانفاق العام، ولتحقيق ذلك يجب توفر عدة شروط في الضريبة تتمثل في:¹

1-2-1: الإنتاجية: وهي أن تعود الضريبة بأكبر حصيلة صافية أي بعد خصم جميع نفقاتها.

1-2-2: الثبات: وهي الضريبة التي لا تتأثر حصيلتها بالتغيرات التي تحدث على مستوى النشاط الاقتصادي.

1-2-3: المرونة: وهي الضريبة التي لا يؤدي زيادة سعرها الى انكماش وعائها فتزيد حصيلتها نتيجة لزيادة سعرها.

2-الأهداف الاقتصادية:

هناك جملة من الأهداف الاقتصادية للضريبة يمكن تحديد أهم هذه الأهداف في النقاط التالية:²

- تحقيق النمو الاقتصادي، وذلك من خلال عدة ليات أهمها الاعفاء والتخفيض الضريبيين الذي يؤدي الى زيادة الدخل المثالي لدى الأفراد والمستثمرين؛
- محاربة التضخم والمحافظة على قيمة النقد الوطني، وذلك بزيادة حجم الضرائب فينخفض دخل الافراد، مما يؤدي الى تخفيض الطلب الكلي، وتخفيض حدة التضخم؛
- تحقيق التوازن القطاعي والجهوي للاستثمار، وذلك عن طريق التمييز في المعاملة الضريبية، قصد توجيه عناصر الإنتاج نحو القطاعات المرغوب فيها؛
- حماية الصناعة الوطنية من المنافسة الأجنبية، وذلك من خلال فرض ضرائب جمركية مرتفعة على الواردات، وبإعفاء الصادرات جزئيا او كليا قصد تشجيعها؛
- تشجيع بعض أنواع المشروعات من طرف الدولة لاعتبارات معينة، فتعفى هذه المشروعات من الضرائب كليا أو جزئيا مثل قطاع السياحة، الصناعة والزراعة؛
- تصحيح إخفاقات السوق حيث تسعى السياسة الضريبية الى ضمان التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية.

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2011، ص:40.

² ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص-ص:40-55

3- الأهداف الاجتماعية:

تؤدي الضريبة اهداف اجتماعية عديدة نذكر منها:

- **إعادة توزيع الدخل:** وذلك عند فرض ضرائب مرتفعة على المداخيل المرتفعة وتخصيصها لزيادة مداخيل الطبقات الفقيرة فان ذلك يعتبر إعادة توزيع للدخل لتحقيق العدالة الاجتماعية¹؛
- **توجيه سياسة السكان في الدول:** هناك بعض الدول تعاني من مشكلة السكان ارتفاعا وانخفاضا، فمثلا اذا كانت دولة ترغب في زيادة عدد سكانها تخفض في الضريبة على الدخل كلما زاد عدد الأبناء، والعكس صحيح؛
- **مكافحة الفقر:** تستخدم الضريبة في مجال مكافحة الفقر لكونها أداة لتوفير دخول إضافية بطريقة لا تجعل الفقر اسوا ولا النمو الاقتصادي أبطأ²؛
- **معالجة مشكل السكن:** وهذا بإعفاء رأس المال المستثمر في قطاع الإسكان من الضرائب؛
- **التقليل من المظاهر الاجتماعية السيئة:** كالتدخين، شرب الكحول بفرض ضرائب مرتفعة ومتعددة عليهما.³

المطلب الرابع: التنظيم الفني للضريبة.

رغم ان للضريبة جوانب اقتصادية، سياسية، اجتماعية وقانونية تعكس الطبيعة المتشابكة لها، الا ان ثمة جانبا فنيا يحكم فرضها وجبايتها ويحدد مراحلها واجراءاتها. ان تعبئة الاقتطاع الجبائي تطرح ثلاث إشكاليات أساسية وهي:

تتمثل الأولى في معرفة مدى امتداد الاقتطاع الجبائي وهي إشكالية الوعاء.

والثانية في الكيفية التي يتم بها تحديد مبلغ الاقتطاع الجبائي وهي إشكالية التصفية.

اما الثالثة والاخيرة فتمثل في طرق دفع الاقتطاع الجبائي وهي إشكالية التحصيل وتجدر الملاحظة ان إشكالية التحصيل لها بعد اداري أي ترتبط باليات عمل إدارة الضرائب، في حين ان إشكالية الوعاء وإشكالية التصفية او نسبة الاقتطاع الجبائي هي إشكاليات ذات بعد اقتصادي واجتماعي إضافة الى البعد

¹ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مرجع سابق.

² عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص: 109-112.

³ أيمن حداد، عمريني أ رشيد، المحاسبة الضريبية، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2010، ص: 315.

الإداري.

أولاً: تحديد وعاء الضريبة:

تحديد الوعاء معناه تحديد المادة الخاضعة للاقتطاع، تحديد قواعدها وكذا الواقعة او الحدث المنشئ والشخص موضوع التكليف الضريبي¹. وبهذا يشمل الوعاء الضريبي الجوانب التالية:

1-1: اختبار أساس فرض الضريبة:

أي الشيء الذي يتم اخضاعه للضريبة، هل هو الافراد، الثروة، الدخل، النشاط أو المنتج وبالتالي يعبر عن العنصر الاقتصادي الذي يخضع للضريبة فالأنظمة الجبائية الجديدة تعتمد في اختيار المادة الخاضعة للضريبة على المداخل، رؤوس الاموال. ويأخذ اخضاع المداخل حالياً مكانة هامة في النظام الجبائي الجزائري.

العنصر الأول الذي يمكن ان يكون أساساً لفرض الضريبة هو الأشخاص:

لقد كان اول عنصر اقتصادي خضع للضريبة هم الأشخاص الطبيعيون، في صورة ضرائب على الرؤوس التي كانت تفرض على كل ممول بصفته الشخصية كمواطن يقيم في إقليم الدولة²

كما تعد الضرائب الشخصية أكثر مراعاة لقواعد العدالة الضريبية وذلك لا خدتها بعين الاعتبار ظروف الممول الشخصية، كما انها تحد من التفاوت بين الدخل والثروات وتخفف بالتالي من الصراع الطبقي³

تتسم الضريبة على الأشخاص بمجموعة من الخصائص أبرزها:

- أنها تفرض على الأشخاص دون مراعاة قدراتهم التكليفية؛
- أنها لا تراعي التطور الاقتصادي والاجتماعي للمجتمعات؛
- أنها ضئيلة الحصيلة.

ونتيجة لهذه الخصائص، نجد ان مكانتها تراجعت في المجتمعات المعاصرة، ورغم ذلك نجد بعض المجتمعات تحتفظ بها من باب اشعار المواطن بمواطنته ودوره المدني.

ففي الجزائر مثلاً نجد هذا التطبيق، حيث نص "قانون المالية لسنة 1990" على ضريبة المهاجرين نتيجة

¹ عيد المجيد قدي، مرجع سابق، ص:45.

² نفس المرجع، ص:45.

³ علي ساعد "المالية العمومية"، مطبوعة المعهد الوطني للمالية، القليعة، 1992، ص:108.

دخولهم أرض الوطن وتطبيقه في شكل صورتين، ضريبة بسيطة موحدة يلتزم بها كل فرد وأخرى مدرجة وذلك حسب المركز المالي للفرد.

العنصر الثاني الذي يمكن ان يكون أساسا لفرض الضريبة هو رأس المال:

ويطرح تعريف رأس المال صعوبات عديدة، فهو ان كان من الناحية الاقتصادية يعبر عن الأموال العقارية او المنقولة او الممتلكات من طرف شخص في لحظة معينة مهما كانت، أي سواء كانت لدخل عيني او نقدي ام لخدمات ام عاطلة عن الانتاج¹.

ومع التطور الاقتصادي أصبح رأس المال يأخذ اشكالا جديدة متطورة مثل رأس المال البشري، رأس المال الفكري، الأصول المالية، الأصول المعنوية، وهذا ما يطرح صعوبات تتعلق بتقديره وتقييمه.

يتميز رأس المال بمجموعة من الخصائص أبرزها:

- الثبات النسبي، وعدم التجديد بانتظام.
- ان قيمته قابلة للزيادة والنقصان، تبعا للأموال والظروف.
- فيمكن للضريبة على رأس المال ان تأخذ شكلين²:
- ◆ **فرضها على رأس المال في حد ذاته:** بحيث يكون سعرها منخفضا يمكن دفعه من الدخل الناجم عن رأس المال ويكون الوعاء في هذه الحالة رأس المال.
- ◆ **فرضها على تملك رأس المال:** بحيث يكون سعرها مرتفعا ويؤدي الى الانتقاص والاقطاع من قيمة رأس المال، ولا يعتمد هذا الشكل الا في حالات نادرة كالحروب والأزمات الشديدة.
- ❖ اما العنصر الثالث الذي يكمن ان يكون أساسا لفرض الضريبة فهو الدخل:
- اذ يعبر الدخل عن مكافأة عوامل الإنتاج، او عوائد توظيف الأصول المالية كما يمكن ان يكون عبارة عن تحويلات من دون مقابل، وعموما يتميز الدخل بمجموعة من الخصائص:
- **الدورية والانتظام:** اذ يتم الحصول على الدخل في مواعيد محددة ومنتظمة، وهو ما سمح للخزينة العمومية بالحصول على موارد مستمرة ومستقرة³

¹ حسن صغير، "دروس المالية العامة والمحاسبة العمومية"، الطبعة الثانية، دار المحمدية، ص:70.

² عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص:46.

³ نفس المرجع، ص:47.

• **ثبات المصدر:** بما ان الدخل دوري فهو ناجم عن مصدر ينتج هذا الدخل الدوري، ولذلك يجب ان لا ينفد المصدر ولا ينضب بعد انتاجه للدخل. وهذا المصدر قد يكون ماديا كالعقارات والأرض والعمل¹

• فالضريبة على الدخل تقدر على أساس ما يحققه المكلف عنها خلال فترة زمنية معينة سواءا سواء جهرا او سرا، ونستطيع ان نميز بين نوعين من الضريبة على الدخل: ضرائب نوعية أي على فروع الدخل. وضرائب عامة أي ضرائب على مجموع الدخل.

♦ الضريبة النوعية او الضريبة على فروع الدخل:

وتمس كل نشاط يمارسه المكلف على حدي مثل الضريبة على الاجور والمرتببات والضرائب على المهن الحرة²

♦ الضريبة العامة او الضريبة على مجموع الدخل:

فهي تتناول جميع عناصر دخل المكلف على اختلاف أنواعها مثل الضريبة على الدخل الإجمالي IRG. وتتسم هذه الضريبة مع مبدأ شخصية الضريبة.³

ففي الجزائر تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي على مجموع فئات الدخل التالية: والتي تنص عليها المادة 2 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة"⁴:

* مرتببات، أجور، منح (TS)؛

* الأرباح الصناعية والتجارية (BIC)؛

* المداخل الفلاحية (RA)؛

* مداخل القيم المنقولة (RCM)؛

* المداخل العقارية (RF).

¹ أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص: 156.

² رفعت المحجوب، "المالية العامة"، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، بيروت-لبنان، 1997، ص: 205.

³ نفس المرجع السابق.

⁴ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

1-2: تحديد مناسبة فرض الضريبة او الواقعة المنشئة للضريبة:

تعتبر الواقعة المنشئة للضريبة عن الحدث (الواقعة) الذي بموجبه يتم انشاء الدين الضريبي، أي الوقت الذي يمكن فيه للسلطات العمومية إلزام الافراد على التنازل على جزء من المادة التي تم اختيارها أساسا لفرض الضريبة وفق مبدأ الملائمة¹ في التحصيل

تكون الواقعة المنشئة للضريبة اما تصرفا قانونيا او وضعية اقتصادية، فمثلا الرسم على القيمة المضافة، يعتبر تسليم البضاعة او تاريخ تحصيل السعر (في حالة الخدمات) حدثا منشأ للضريبة.

يخضع اختيار الواقعة المنشئة للضريبة لمجموعة من الاعتبارات:

ضمان الوفرة المالية فيراعى الوقت المناسب لاقتطاع أكبر مبلغ ممكن دون التأثير السلبي على الممول.

تحقيق الأهداف المتوخاة من الضريبة في تأثيرها على الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية.

1-3: تحديد المادة الخاضعة للضريبة:

وهذا من خلال التعرف على حدود هذه المادة باستبعاد ما يسمح القانون باستبعاده حتى لا يخضع للضريبة².

فالتحديد الربح الجبائي في الجزائر مثلا يسمح القانون باستبعاد من الربح المحاسبي المحسوب على أساس الفرق بين الأصول والخصوم العناصر التالية:

الخسائر المرحلة بالترتيب الى السنوات المالية الموالية الى غاية السنة الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز حسب قانون المالية 2010؛

الجزء غير الخاضع للضريبة من فائض القيمة الناجمة عن التنازل عن الاستثمارات المهنية والمقدرة

بـ 30% في حالة فائض ناجم عن استثمارات متنازل عنها وتمت حيازتها لمدة ثلاث سنوات فما دون،

وـ 65% في حال حيازتها لمدة تزيد عن ثلاث سنوات؛

الا ان القانون لا يسمح بخصم بعض الأعباء بمعنى انه يجب إعادة ادماجها في الربح المحاسبي، وهذه الأعباء غير القابلة للحسم هي:

¹ عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص: 50.

² نفس المرجع، ص: 51.

*أعباء تقدمها الشركات تكون غير مرتبطة بنشاط المؤسسة؛

*أعباء تقدمها الشركات تكون غير مبررة؛

*أعباء تقدمها الشركات تتجاوز السقف المسموح به جبائياً؛

ويعني تحديد المادة الخاضعة للضريبة من جهة أخرى تقدير المادة الخاضعة للضريبة كماً تمهيداً لحساب مبلغ الضريبة، ويتم التقدير الكمي للمادة الخاضعة للضريبة بواسطة الإدارة الضريبية أو بإقرار من الممول أو بتبليغ من الغير.

1-3-1: التقدير بواسطة الإدارة الضريبية:

يمكن ان يتم هذا التقدير وفق مجموعة من الأساليب وهي:

• أسلوب المظاهر الخارجية:

وفق هذا الأسلوب تقوم الإدارة الضريبية باستنتاج مقدار قيمة المادة الخاضعة للضريبة على أساس مجموعة من المظاهر الخارجية التي تعتبر دالة على ثروة الشخص أو دخله، كاعتبار القيمة التأجيرية للعقار الذي يزاول به المكلف نشاطه، أو عدد العاملين في المنشأة، أو عدد وسائل النقل المستخدمة في العمل¹.

الا ان هذا الأسلوب رغم سهولته، وبساطته يطرح مشكلات عديدة، منها ضعف المردودية. ويمكن ان يكون غير عادل لأنه ليس هناك بالضرورة ارتباط بين بعض المظاهر الخارجية، ثم ان هناك بعض أنواع الدخل ليس لها مظاهر خارجية (دخل القيم المنقولة، فوائد الديون، تعويضات التأمينات، ...).

وهناك بعض المظاهر الخارجية المخالفة للحقيقة، ولهذا تم التخلي عن هذا الأسلوب. وأصبح لا يعتمد الا في حدود استعماله للمراقبة والائتمان.

• أسلوب التقدير المباشر:

في هذا الأسلوب، تقوم الإدارة الضريبية بمعرفة قيمة المادة الخاضعة للضريبة بشكل مباشر سواء بمعاينتها أو بالتحري عنها بمعلومات موثقة. وخوفاً من وقوع التعسف منح القانون للممولين حق الطعن في تقدير الإدارة الا ان هذا الأسلوب في التقدير يجعل الإدارة الضريبية تتدخل في الشؤون الخاصة والشخصية للمولين، وهذا ما جعل المشرع في الدول المتقدمة يلزم الممولين بمسك دفاتر محاسبية تمكن

¹ أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص: 179.

من الاطلاع على وضعيتهم المالية او تقديمهم قرارات بوضعيتهم للإدارة الضريبية¹

• **أسلوب التقدير الجزافي:**

يتم استخدام هذا الأسلوب في حالة عدم تقديم اقرارات من الممولين او تقديمها وهدارها لعدم الثقة في مكوناتها لأسباب أهمها: عدم وجود نظام محاسبي يمكن الاعتماد عليه في مراجعة البيانات الواردة في الاقرارات الضريبية، مما يعطي دليلا على عدم صحة هذه البيانات ولقد خولت الأنظمة الضريبية الإدارات التنفيذية لاستخدام طرق جزافية لتحديد الوعاء الضريبي مع ترك الحرية لاختيار الطريقة المناسبة للوصول لوعاء الضريبة²

ففي الجزائر يتم تطبيق هذه الطريقة للمكلفين بالضريبة الصغار.

1-3-2: التقدير بإقرار الممول:

يقدم المكلف وفق هذه الطريقة، تصريحاً عن نتائج أعماله، كما هو مبين في دفاتره ومستنداته غير ان البيانات التي ترد بتصريح المكلف ليست نهائية، فالإدارة المالية تملك الحق بان تدخل عليها التعديلات التي تجدها ضرورية للوصول الى الربح الحقيقي³

وتعد هذه الطريقة من أفضل الطرق المطبقة، لمعرفة ايراد الكلف وخاصة اذا كانت حسابات المكلف منتظمة في دفاتر ومؤيدة بمستندات سليمة، وهذه الطريقة هي الأكثر انتشارا في التشريعات الضريبية المعاصرة حيث يلزم المكلف بتقديم تصريح ضريبي عن مقدار الدخل المتحقق.

1-3-3: التقدير عن طريق الإبلاغ من الغير:

يستعمل هذا الأسلوب سواء للتحقق من صدق تصريحات الممولين او لتدقيق التقديرات، ويشترط في هذا الغير ان تكون له علاقة قانونية تربطه والممول، كحال أرباب العمل مع الاجراء عند اقتطاع الضريبة على الدخل من المنبع، او تجار الجملة عند تبليغهم الإدارة الضريبية بمبيعاتهم لتجار التجزئة⁴ وميزة هذا الأسلوب هو ان الغير ليست له مصلحة في إخفاء جزء من المادة الخاضعة للضريبة.

¹ عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص:52.

² عزمي يوسف خطاب، "الضرائب ومحاسبتها"، الطبعة الأولى، دار الاعصار للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2010، ص:49.

³ أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص-ص: 180-181.

⁴ عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص:53

ثانيا: مرحلة تصفية الضريبة:

المقصود بتصفية الضرائب أو الضريبة، هو حساب قيمتها المستحقة للخزينة العامة، وذلك بعد تحديد وتقدير عناصر وعاء الضريبة حسب الطرق التي تم ذكرها سابقا¹ فبعد تحديد الوعاء الضريبي تتم حساب قيمة الضريبة الواجبة الدفع للإدارة المالية، وهذا الحساب غالبا ما يتم من قبل الإدارة المالية، وخاصة فيما يتعلق بالضرائب المجباة بموجب جداول مثل الضريبة على الرواتب والأجور، وأحيانا يتم حساب الضريبة المستحقة على المكلف من قبل المكلف نفسه ويتم دفع الضريبة على أقساط بعد التدقيق من قبل الإدارة المالية أو الإدارة الضريبية.

ويتم التمييز بين نوعين من معدلات الضرائب، هما المعدل القيمي والمعدل النوعي، وبالنسبة للمعدل القيمي يتم التمييز بين المعدل النسبي والمعدل التصاعدي.

1- المعدل النوعي للضريبة:

وهو المعدل الذي يطبق على المادة الخاضعة للضريبة عندما يتم تقييمها الى وزن، كمية أو حجم وليس قيمتها ومثال ذلك الرسم على المنتجات البترولية في الجزائر²

2- المعدل القيمي للضريبة:

وهو المعدل الذي يطبق على المادة الخاضعة للضريبة عندما يتم تقييمها نقديا³ ونميز نوعين من المعدلات القيمية: المعدل النسبي والمعدل التصاعدي

1-2: المعدل النسبي للضريبة :

يعتبر المعدل نسبيا عندما يمثل نسبة مئوية ثابتة يتم تطبيقها على المادة الخاضعة للضريبة⁴ مهما كان مبلغها (كحال معدل الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر والذي كان 30% الى غاية 2004 ليصبح بعد ذلك 19% و 25% حسب طبيعة نشاط الشركة وهذا الى غاية 2014) مهما كان حجم الربح الخاضع للضريبة.

ويتميز استخدام المعدل النسبي بالبساطة، لكن يطرح تساؤلات بخصوص مدى قدرته على تحقيق العدالة.

¹ أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص: 182

² عيد المجيد قدي، مرجع سابق، ص: 34.

³ نفس المرجع، ص: 53.

⁴ نفس المرجع، ص: 53.

2-2: المعدل التصاعدي للضريبة:

المعدل التصاعدي للضريبة هو ذلك المعدل يزداد كلما ارتفع مستوى الدخل والثروة، ويتم التمييز بين نوعين من أنواع المعدلات التصاعدية.

- **التصاعدية الإجمالية بالطبقات:**

حسب هذا الشكل يتم تقسيم المادة الخاضعة للضريبة الى مستويات محددة سلفا بعضها أكبر من بعض، ويطبق معدل واحد على مستوى كل طبقة لا يتغير، ويتغير هذا المعدل عند الانتقال من طبقة الى أخرى.

- **التصاعدية بالشرائح:**

وفق هذا الشكل من التصاعدية، يتم تقسيم المادة الخاضعة للضريبة الى عدة شرائح، ويحدد لكل شريحة معدل يطبق عليها. وكلما انتقلنا من شريحة الى شريحة اعلى ارتفع المعدل¹، كما هو مطبق في الضريبة على الدخل الإجمالي في الجزائر.

ثالثا: مرحلة تحصيل أو جباية الضريبة:

فيقصد بتحصيل الضريبة أنه تصبح الضريبة واجبة الدفع بعد ان يتم ابلاغ المكلف بالضريبة بالمبلغ الذي يجب عليه دفعه². حيث تعبر هذه المرحلة عن مجموع الإجراءات التي يتم بموجبها انتقال الضريبة من دمة الممول الى المصالح الضريبية او الخزينة العمومية، ويتم التحصيل الضريبي وفق عدة أشكال³

- **التحصيل المنظم:**

وبه يتم العمل بموجب جداول مهئية من قبل الإدارة المالية (الضريبية) التي تقوم بإعداد جداول تدعى جداول تحقق، وهي عبارة عن قائمة تبين أسماء المكلفين، ومكان الضريبة ومبلغ الضريبة ونوعها والمستندات التي تقرر بموجبها الضريبة.

- **التحصيل الطوعي:**

ويقصد به دفع الضريبة من قبل الممول، حيث يتم التحصيل الضريبي وفق هذه الطريقة دون الحاجة الى صدور جدول تحقق، فالمكلف يقوم بنفسه بتوريد الضرائب المستحقة عليه للإدارة الضريبية، كما هو

¹ نفس المرجع، ص: 56

² عادل العلي، مرجع سابق، ص: 172.

³ أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص-ص: 182-183.

الشأن بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات والرسوم على رقم الاعمال في الجزائر.

• **الجباية بلصق الطابع:**

حيث تستوفى الضريبة عن طريق استعمال ورقة مدفوعة من فئات مختلفة او الصاق طوابع خاصة منفصلة.

• **التحصيل من قبل الغير:**

حيث يتم بموجب هذه الطريقة، دفع الضريبة من قبل غير المكلف بها، كما هو الحال في تقنية الاقتطاع من المنبع (المصدر) على الأجور وبعض أصناف الدخول سواء كان ذلك في صورة طابع تحريري اوفي صورة قرض ضريبي¹

في الجزائر يطبق الاقتطاع من المنبع في الحالات التالية:

- * المبالغ المدفوعة كأجرة مقابل نشاط منجز في الجزائر من خلال ممارسة مهنة غير تجارية؛
- * حواصل حقوق المؤلف المقبوضة من قبل الكتاب، الملحنين؛
- * المبالغ المدفوعة كعلاوات عن الخدمة المقدمة او المستعملة في الجزائر؛
- * إيرادات الديون، لودائع، والكفالات؛
- * الدخول المدفوعة من قبل المدينين بالجزائر لمستفيدين لهم موطن جبائي خارج الجزائر؛
- * الرواتب والأجور؛
- * حواصل الأسهم والسندات المسجلة في التسعيرة الرسمية لبورصة القيم المنقولة؛

ان مرحلة تحديد الوعاء الضريبي ومرحلة تحديد مبلغ الاقتطاع الجبائي تعتبر من اهم مراحل الضريبة، اذ تتم على مستوى مفتشية الضرائب. ومرحلة تحصيل الضريبة تتم على مستوى قباضة الضرائب.

¹ عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص: 61.

المبحث الثالث: تصنيفات الضرائب

تعددت تصنيفات الضرائب و اختلفت صورها باختلاف المكان و الزمان، لذلك لا تقتصر النظم الضريبية الحديثة على صنف من أصناف الضريبة دون سواه بل تحاول كل دولة أن تتجز مزيجا من أنواع الضرائب، و أن تصنفه في أكثر صور التنظيم و هذا من أجل تحقيق أهداف المجتمع و هذا هو سر اختلاف الأنظمة الضريبية من دولة إلى أخرى، وعلى هذا الأساس يمكن تصنيف الضرائب و فق ما يلي :

المطلب الأول : التصنيف القائم على طبيعة الضريبة

أولاً: الضرائب المباشرة

هي كل اقتطاع قائم مباشرة على الأشخاص أو على الممتلكات و الذي يتم تحصيله بواسطة قوائم اسمية التي تنتقل مباشرة من المكلف بالضريبة الى الخزينة العمومية، و عادة ما تعتبر ضرائب تمس الملكية و المهن و الدخل.¹

مزايا و عيوب الضريبة المباشرة

المزايا:

1- ثبات حصتها : بما أن المادة الخاضعة للضريبة المباشرة بقدر كبير من الثبات مثل الضريبة على الثرة فهي لا تأثر كثيرا على إيرادات الأفراد و مدى انفاقهم زيادة أو نقصان، و بالتالي إيرادات الضرائب المباشرة تتمتع بثبات نسبي.

العدالة : عدالة الضرائب المباشرة ناجمة عن معرفة الدوائر المالية بالشخص دافع الضريبة بشكل سابق، و بالتالي نستطيع أن نحدد مقدرته التكاليفية مثلا : معرفة مستوى دخل عامل.²

الملائمة : الضريبة المباشرة تحصل بعد أن يحقق المكلف الإيراد الخاضع للضريبة أي تحصل الضريبة عندما يتسلم المكلف أجره .

قلة نفقاتها : هذه الميزة ناجمة عن المعرفة المسبق للمادة الخاضعة للضريبة فتحصيلها لا يتطلب وجود عدد كبير من العاملين دوما.

مساوئ الضرائب المباشرة :

كما للضرائب المباشرة محاسن فلا بد من وجود مساوئ نلخصها فيما يلي :

1- ظهورها : من أثر عيوب الضريبة المباشرة هو ظهورها أي أن المكلف بالضريبة يشعر بنقلها عند دفعها .

¹ محمود حسين الوادي، و زكريا احمد العزام، مبادئ المالية العامة الطبعة الأولى، دار المسيرة الاردني

² غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، الدار الجامعية للنشر الإسكندرية، مصر، ص 61

2- تأخير حصيلتها : تفرض الضرائب المباشرة بعد تحقيق الإيراد الخاضع للضريبة و بالتالي هنالة مجموعة من الاجراءات القانونية تقوم بها الادارة الضريبية وهذا الأمر يؤخر في تحصيل الضريبة المباشرة و توريدها الى الخزينة العمومية.¹

ثانيا : الضرائب غير مباشرة

هي كل ضريبة يدفعها المكلف و يستطيع نقل عبئها الى شخص اخر، يتميز هذا النوع بالسهولة الجبائية ووفرة الحصيلة، و يقسم هذا النوع من الضرائب الى ضرائب على الانتاج، ضرائب على الثروة، ضرائب على الاستهلاك، الضرائب الجمركية، ضرائب على المبيعات.

مزايا و عيوب الضريبة غير مباشرة

ا/المزايا:

1- خفائها : كون الضريبة غير مباشرة في ثمن السلعة أو الخدمة فلا يشعر بها دافعها بالثقل و حتى في حالة زيادة معدلها لا يشعر المكلف بها.

2- سرعة جبايتها : لا تحتاج الضرائب غير مباشرة الى اجراءات مطولة لأن إيراداتها تصب مباشرة للإدارة الضريبية.²

3- تأخذ مبدأ الشمول : أي أنها تصيب كافة الأفراد دون تمييز بينهم .

ب/ مساوئ الضريبة غير مباشرة :

1- بعدها عن تحقيق العدالة : من أكثر مساوئ الضرائب غير مباشرة بعدها عن تحقيق العدالة بين الخاضعين لها فهي تفرش عن المادة دون النظر عن المستفيد من المادة .

2- جهل إيراداتها : و نقصد بهذا صعوبة المعرفة المسبقة بإيراداتها لأن هذا يتعلق بالظروف الاقتصادية من ازدهار و كساد .

ومن خلال ما سبق ذكره نجد أن الضرائب المباشرة تتسم بالثبات النسبي في حصيلتها مقارنة مع الضرائب غير مباشرة، كما أن الأولى تقوم بتتبع الثروة في يد المكلف ، أي تحت ملكيته أما الثانية فتقوم على الثروة عند تداولها و استعمالها أي صرفها و انفاقها .

كما نلاحظ ايضا أن الدول المتقدمة تفرض الضرائب المباشرة بشكل أكبر و أوسع لأن تطورها السياسي و الاقتصادي ينسجم مع الضرائب المباشرة و العكس صحيح في البلدان المتخلفة أو النامية التي تسود فيها الضرائب غير مباشرة على نطاق واسع.³

¹ غازي عناية ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، مرجع سابق ص 63

² احمد زهير شامية ، خالد الخطيب ، المالية العامة ، دار زهران للنشر والتوزيع ، عمان الأردن ، 1994 ص 169

³ أحمد زهير شامية خالد الخطيب ، المالية مرجع سابق ص 171

المطلب الثاني : من حيث المادة الخاضعة للضريبة .

لكل ضريبة وعاء معين يشمل المادة التي تفرض عليها الضريبة، ووفق هذا التصنيف تنقسم الضرائب على الأشخاص، الضرائب على الأموال و كذلك ضرائب على الانفاق.

أولاً : الضريبة على الأشخاص

يقصد بالضريبة على الأشخاص أن يكون الانسان هو نفسه محل الضريبة ، أو زوعائها فتفرض على الأشخاص بحكم و جودهم في اقليم الدولة بغض النظر على امتلاكهم للثروة لا يراعى عند فرضها حالة المكلف الاجتماعية أو المالية، و تنقسم الى قسمين.¹

1 - ضريبة الفرد البسيطة : وهي الضريبة التي كانت تفرض بسعر موحد على جميع الأفراد دون تمييز بسبب الجنس أو السن أو بسبب الغنى أو الفقر، فلا يختلف ما يدفعه فرد عن فرد اخر و هذا ما انعكس عليها حيث كان يرى البعض أنها غير عادلة، وهذا بسبب كون الجميع يدفع نفس المبلغ رغم درجة ثراء البعض مما أدى بالفقراء الى عدم دفع تسديدها مما ساهم الى انخفاض حصيلتها الجبائية.

2 - ضريبة الفرد المدرجة: تختلف هذه الضريبة عن ضريبة الفرد رغم انها تفرض أيضا على الأشخاص في مدى مراعاتها للفوارق الاجتماعية وقد قسمت المعلنين الخاضعين للضريبة الى طبقات اجتماعية حسب الثروة ونوع العمل ، أي على طبقة تسدد مبلغ معين بنفس القدر ورغم انها اعتر عدالة عن سابقتها الا ان عدالتها غير عاملة، وان السبب أن على طبقة تسدد نفس المبلغ مع أن دخلهم و ثرائهم قد يختلف من فرد الى اخر.²

ثانيا الضريبة على الأموال :

تأخذ هذه الضريبة شكلين : الشكل الأول في الضريبة على رأس المال و التي تدفع من الدخل الناتج من رأس المال ضريبة دورية أما الشكل الثاني فهو ضريبة على رأس المال الذي يقتطع منه و هذه الضريبة ليست دورية بل تلجأ إليها الدولة عند الحروب و الأزمات و تدخل في عدك أنواع نوجزها فيما يلي :

- 1 - ضريبة التركات :** و تفرض عند انتقال المال المورث الى الورثة.
- 2 - الضريبة عند زيادة رأس المال :** تفرض عند الزيادة في قيمة رأس المال شريطة أن تكون هذه الزيادة راجعة لظروف المجتمع كالأشغال العامة و زيادة السكن.
- 3 - الضريبة على الندرة :** عادة ما تكون بمعدلات ضعيفة و تهدف الى التقليل من الفوارق الاجتماعية بين الأفراد، و يظهر ذلك في الضريبة التصاعدية على أفساط الأملاك العقارية.³

¹ بوعون يحيوي نصيرة ، الضرائب الوطنية والدولة ، بدون طبعة ، الورقة الزرقاء للنشر والوزيع ، الجزائر ص 24

² بوعون يحيوي نصيرة ، الضرائب الوطنية والدولية، مرجع سابق ص 25

³ عبد الباسط علي جامع الزبيدي ، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، دار الجامد للنشر والتوزيع 2008 ص28،ص29،ص30

4- الضريبة على الدخل : عرفت هذه الضريبة منذ القدم الا أنها تطورت تطوراً كبيراً في العصر الحديث، فهي أفضل مقياس لقدرة الفرد على دفع الضريبة فيه تحقق العدالة و توفر عائد كبير لخزينة الدولة.¹

ثالثاً : الضريبة على الإنفاق

تفرض بمناسبة انفاق الدخل و تداوله أي تتخذ الانفاق الشخصي وسيلة للدخل كوعاء اعتبار مقياساً مناسباً للتكلفة الضريبة للمكلف، كما تشكل إيراداتها ما يساهم في زيادة الإيرادات العامة و تتعددت أشكالها من حيث نظامها و أسلوب تحصيلها، فهي تتشكل من ثلاث أنواع وهي :

1- الضرائب على رأس المال و انتقال الملكية : و تفرض بسبب انتقال المال لذلك فهي سهلة

التحصيل و الثانية فهي تتمثل في الضرائب على الاستهلاك.

2- الضريبة العامة الناشئة على رقم الأعمال : وهي ضريبة تراكمية تفرض على مراحل إنتاج السلع و

تداولها و كذلك الضريبة على القيمة المضافة و هي تفرض فقط على الزيادة التي تطرأ على قيمة السلع أما النوع الثالث متعددة متعددة كل السلع محددة مسبقاً مرة واحدة فهي إحدى مراحل صنعها حتى تصل إلى المستهلك النهائي .

3 - الضريبة على الاستيراد و التصدير و الضرائب الجمركية : و هي ضريبة تفرض على السلع التي

تعبّر حدود الدول و هذه الأخيرة تنقسم إلى نوعين :

ضرائب قيمية تفرض على نسبة معينة ، قيمة السلع و الثانية فهي نوعية تفرض على أساس وحدة السلع و ليس على أساس قيمتها.²

المطلب الثالث: من حيث الواقعة المنشأة للضريبة

1 - تعريفها : لقد تناول الفقه المالي الواقعة المنشأة بعدة تعريفات نذكر منها :

هي عبارة عن تحقيق الشروط العامة التي حددها القانون لاستحقاق الضريبة كوجود ربح صاف في

ختام السنة المالية للمؤسسات التجارية بالنسبة لضريبة الدخل.³

- وتعرف أيضاً على أنها المناسبة التي تتيح للدولة التدخل لإجبار المكلفين على التنازل عن جزء من الوعاء الذي تم اختياره أساساً لفرض الضريبة و تعرف كذلك على أنها : الشرط أو الشروط التي لا بد من توافرها متى يتولد دين الضريبة في ذمة المكلف.

¹ عبد الباسط علي جامع الزبيدي، وعاء الضريبة على الدخل في التشريع الجبائي ، مرجع سابق ص 30

² بوعون يحيوي نصيرة ، الضرائب، الدولة والوطنية ، مرجع سابق ص 30

³ عبد الحفيظ عبد الله ، حساب الضريبة الدخل في الكويت ، وفق احكام مرسوم ضريبة الدخل، رقم 3، سنة 1995، مجلة الحقوق ، السنة 18، العدد 1، مجلس النشر العلمي جامعة الكويت ص 258.

- ومن كل ما تقدم يتضح أن جميع التعريفات لا تخرج عن كون الواقعة المنشئة لها شروط عامة أو مناسبة تحدث فتنشأ التزام بدفع الضريبة في ذمة المكلف، وهي عمل قانوني صادر عن السلطة المالية يؤدي الى انشاء مركز قانوني جديد، وهو الالتزام بدفع الضريبة.
- وعموماً فإن الشخص لا يعد مديناً بالضريبة بمجرد صدور القانون الضريبي، بل يجب حتى ينشأ الالتزام في ذمة أن تحقق عند هذا الشخص الواقعة المنشئة للضريبة.¹

2- النتائج المترتبة على الواقعة المنشئة للضريبة

تظهر أهمية تحديد الواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة الى بعض المسائل التي تتصل بطرفي الالتزام الضريبي، و تنظيم العلاقة بينهما من أهم النتائج التي تتعلق بالواقعة المنشئة.

أولاً : عند قيام الواقعة المنشئة للضريبة يتحدد نطاق سريان الضريبة على الدخل، سواء من حيث الأشخاص لكونها تسري على الأشخاص الطبيعيين، و من حيث الأموال، بحيث أن تغير الجنسية أو الإقامة أو الموطن أو نقل الأموال التي تسري عليها الضريبة الى خارج البلاد أو ادخالها اليها، لا يغير من الأمر شيئاً ما دامت هذه الأموال تسري عليها الضريبة الى خارج البلاد وقت تحقق الواقعة المنشئة لها.

ثانياً : ترتبط الواقعة المنشئة للضريبة بالقانون السائد وقت تحققها فاذا ما ألغى أحد عناصر مكونات وعاء الضريبة بصدور قانون بعدم سريان الضريبة عليه بقانون جديد بعد تحقق الواقعة المنشئة للضريبة².

تأخذ الضريبة التصاعدية عدة أشكال متعددة و هي :

- التصاعدية بالطبقات أو الاجمالية .
- التصاعدية بالأجزاء .

أولاً : التصاعدية الاجمالية (الطبقات)

يقسم وعاء الضريبة الى عدة طبقات اجمالية ، بحيث يخضع وعاء كل طبقة الى معدل متضاعف ، فكلما ازداد وعاء طبقة معينة ، الا وارتفع معدل الضريبة

مثال :

- الطبقة الأولى: (10%) على الدخل الذي لا يزيد عن 16.000
- الطبقة الثانية: (15%) على الدخل الذي يزيد عن 16.000 ولا يتجاوز 18.000
- الطبقة الثالثة: (20%) على الدخل الذي يزيد عن 18.000 ولا يتجاوز 25.000 .
- الطبقة الرابعة: (25%) على الدخل الذي يزيد عن 25.000 .

¹ حسن عواضة، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، ط 1979، ص 177.

² عبد الباسط علي جاسم الترمذي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 110.

من عيوب هذا النظام عدم عدالته نسبيا ، باعتباره أنه كلما زاد دينار واحد مثلا ينتقا مباشرة للطبقة الأخرى التي يخضع دخلها لمعدل مرتفع يكلفه تكاليف أكبر من الأولى .

ثانيا : التصاعدية بالشرائح او الأجزاء .

وهو أن الوعاء الضريبي يقسم الى عدة أجزاء يطبق على كل منها معدل خاص ، و يتزايد هذا المعدل من جزء الى جزء الأعلى منه ، و بإمكاننا أن نوضح ذلك بالمثال التالي :

نفترض أن دخل الفرد هو 30.000 و هو الوعاء الخاضع للضريبة ، بعد اعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة فيقسم هذا الدخل الى أجزاء ، بحيث الجزء الأول يخضع 10 و الجزء الثاني من نفس الوعاء 15% .

وهذا الأسلوب المتبع في تحديد مبلغ الضريبة في النظام الضريبي الجزائري تحت اسم الضريبة على الدخل الاجمالي¹ .

فانه يتعين على الادارة الضريبية ، استكمال الاجراءات لتحصيل دين الضريبة مادام تاريخ ثبوت الواقعة سابقا لتاريخ الغاء ذلك المصدر .

ثالثا : العبرة في تقدير وعاء الضريبة ثم تحديد مقدارها تكون بوقت تحقق الواقعة المنشئة ، بحيث لايلتفت أي تغير قد يحدث بعد تحقق هذه الواقعة في وعاء الضريبة .

رابعا : يتوقف سعر الضريبة و فئاته ، على تحديد الواقعة المنشئة لها ، فاذا تغير سعر الضريبة بعد توافر الواقعة المنشئة فان السعر الذي هو السعر القديم الذي كان سائدا وقت تحقق الواقعة المنشئة .

خامسا : تتوقف عمليات ربط الضريبة و تحصيلها ، على تحديد الواقعة المنشئة ، ووقت تحققها كما تبدأ من ذلك المواعيد التي تحدد الاجراءات المطلوب اتخاذها من الادارة الضريبية و تحصيلها على تحديد الاجراءات المطلوب اتخاذها من الادارة الضريبية و من المكلف .

سادسا : يبدأ مع تحقق الواقعة المنشئة للضريبة ، سريان مدة التقادم التي يسقط حق الخزنة بعدها، فيما لم تطالب به من دين الضريبة² .

¹ محمود جمام، النظام الضريبي واصلاحياته في الجزائر، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة منتوري قسنطينة، 2010، ص40.

² عبد الباسط علي جاسم الزيري، وعاء لضريبة الدخل في التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص111.

المطلب الرابع : من حيث السعر و المعدل

ان سعر الضريبة هو نسبة مئوية ، التي تطبق على الوعاء الضريبي بعد تحديده ، و من ثم تحديد مبلغ الضريبة الواجب دفعه لمسلحة الضرائب ، كما يتم تحديد معدل الضريبة ، وفقا لاعتبارات اقتصادية و اجتماعية ، و قد يكون المعدل ثابتا ، مهما تغير الوعاء الخاضع للضريبة وفي هذه الحالة يطلق عليها بالضريبة النسبية ، وهي ثبات المعدل مع تغير الوعاء بنفس النسبة التي يتغير بها مبلغ الضريبة ، وقد يكون المعدل متصاعد ، أي يزداد كلما ارتفع الوعاء و عندها يطلق عليها الضريبة التصاعدية¹ .

1- الضريبة النسبية : ان الضريبة النسبية معناها ، أن يزداد مبلغ الضريبة ، مع ثبات معدل الضريبة مهما تغير الوعاء .

و لتوضيح ذلك نقدم المثال التالي:

الوعاء	المعدل	مبلغ الضريبة	نسبة ارتفاع الوعاء	نسبة ارتفاع مبلغ الضريبة
20000	5	1000	2	2
40000	5	2000		

نلاحظ بأن نسبة ارتفاع الوعاء الضريبي تساوي : $2=20000/40000$

و أن نسبة ارتفاع مبلغ الضريبة : $2=1000/2000$

خصائص الضريبة النسبية :

الضريبة النسبية أكثر عدالة من الضريبة التصاعدية ، نظرا لمعاملتها لكل المكلفين بشكل متساوي ، ولكن في الحقيقة فهي بعيدة عن العدالة الضريبية ، ففرض ضريبة بمعدل ثابت على كل الأوعية مهما كانت قيمتها سيؤدي الى تحويل الثروة بشكل غير مباشر من اصحاب الدخل المنخفضة الى أصحاب الدخل المرتفعة .

اعتبار الضريبة تكنا للخدمات المقدمة من طرف الدولة ، ومن يكون الثمن الذي يدفع من أجل الحصول على الخدمات تكون واحدة بصرف النظر عن الكمية المشتراة من الخدمة .

2- الضريبة التصاعدية : هي الضريبة التي يتغير سعرها بتغير قيمة المطرح الضريبي ، بحيث يرتفع كلما زادت قيمة هذا المطرح ، و تعتبر الضريبة التصاعدية أكثر عدالة من سابقتها نظرا لأخذها بعين الاعتبار المقدرة التكاليفية للمكلف و تقليل التفاوت بين أصحاب الدخل المرتفعة

¹ محرزى محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية الخامسة، 2012، ص155.

والدخل المنخفضة¹.

السلم الضريبي المطبق في الجزائر على الدخل الاجمالي للأشخاص الطبيعيين (قانون المالية 2016).
الجدول رقم (01) : سلم الضريبة على الدخل الاجمالي .

معدل الضريبة	اجزاء الدخل الخاضعة للضريبة
0%	لا يتجاوز 120000
20%	من 120001 الى 360000
30%	من 360001 الى 1440000
35%	اكبر 1440000

مثال : ليكن دخل فرد 360.000 تلاحظ أن الدخل ينتمي للطبق الثانية لذا نطبق عليه المعدل الضريبي الذي يعادل 20% ، و عليه الضريبة المستحقة تساوي 72.000 في حالة الدخل الذي مقداره يساوي 361.000 نلاحظ أنه ينتمي للطبقة الثالثة التي تخضع لمعدل 30% و يكون مقدار الضريبة المستحقة يساوي 108300

نلاحظ أن الضريبة التصاعدية الاجمالية تتصف بالبساطة الا أنها تعتبر غير عادلة بحيث يكون مجرد ارتفاع الدخل ب 1.000 يتعين على الفرد دفع ما مقداره 108.300 أي بزيادة تقدر ب 36.300 مما يؤثر سلبا على دخل الفرد .

أما في حالة تطبيق أسلوب التصاعدية بالشرائح ، على نفس المثال السابق فنجد

$$48.000 = 20\% * (120.000 - 360.00) * 240.000$$

$$300 = 30\% * (360.000 - 361.000) * 1.000$$

و عليه تصبح الضريبة المستحقة تساوي 48.000 فيتضح من خلال هذا المثال العددي ، أن أسلوب التصاعدية الأجمالية ، يكلف أعباء اضافية نظرا لخضوع الدخل الاجمالي لمعدل واحد ، بمجرد ارتفاع الدخل بقيمة صغيرة يتعرض الدخل الصافي الى انخفاض كبير ، في حين الضريبة التصاعدية بالأجزاء يطبق فقط على الجزء الاضافي ، بمعدل مغاير عن المعدل السابق مع اعفاء جزء منه من الضريبة مما يجعله أكثر عدالة ضريبية²

¹ محمد خالد المهاني، خالد الخطيب الحبشي، المالية العامة، منشورات جامعة دمشق، ص226.

² حسن عواضة، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، الطبعة الثالثة، 1973، ص177.

خاتمة الفصل

تعتبر الضريبة من المتغيرات الاقتصادية ، تتغير بالتغيرات الاقتصادية و علي فقد عرفت الضريبة عدة أنواع و أشكال عبر التاريخ انطلاقا من أن الضريبة أداة مالية تلجأ اليها الدولة لرفع إيراداتها المالية لمواجهة أعبائها المالية التي تقوم بها اتجاه أفراد المجتمع ، بالإضافة للدور الحديث للضريبة كأداة تدخلية لتوجيه اقتصاد الدولة نحو تحقيق أهدافها الاقتصادية و الاجتماعية من جهة و معالجة الازمات الاقتصادية من جهة أخرى ، و لم تعد الضريبة حيادية و انما تدخلية ، بالإضافة لدورها التقليدي المتمثل في الدور المالي ، كما نشير بأن الضريبة و ذلك من خلال و وعائها و المعدل الضريبي المفروض على السلع و الخدمات ، و على أرباح الأشخاص الطبيعيين و المعنويين.

الفصل الثاني : الإصلاح

الضريبي في الجزائر بعد 1992

تمهيد:

نجد أن النظام الضريبي كان دوره مقتصرًا في العصور القديمة على تمويل الدولة من أجل تغطية الإنفاق الوطني و نظرًا لتطور الحياة الاقتصادية و الإجتماعية تطورت مهام الدولة و أصبحت أكثر تعقيد . مما جعلها تفكر في البحث عن مصادر تمويل جديدة لتزايد أعباء الدولة فكان بذلك النظام الضريبي من أهم الوسائل لتوفير ذلك .

وعليه فإن مختلف الأبحاث جيدة في النظام الضريبي لتطويره و إدخال إصلاحات جبائية تمس مختلف مكوناته أمر ضروري .

و سوف نحاول التعرض إلى الإصلاح الضريبي في الجزائر بعد 1992 و ذلك من خلال المباحث التالية : ماهية الإصلاح الضريبي و الإصلاح على المستوى الضريبي و الإصلاح على المستوى الهيكلي .

المبحث الأول : ماهية الإصلاح الضريبي .

المطلب الأول : مفهوم الإصلاح الضريبي.

* يعرف الإصلاح الضريبي على انه التغيرات التي تطرأ على النظام الضريبي في الدولة لمواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية ، أو تحقيق خطط التنمية في مرحلة معينة من مراحل النمو . و يمكن ان يكون الإصلاح الضريبي شاملا لكل الهيكل الضريبي للدولة، أو يكون الإصلاح جزئيا لنوع معين من الضرائب او لبعض أحكام الضريبة بعينها و هي عملية تتطلب دراسة متكاملة للنظام الضريبي السائد¹ .

* ويعرف أيضا الإصلاح الضريبي على أنه " التغيير المقصود للنظام الضريبي القائم بهدف التكفل بالحاجات الجديدة أو المعدلة والاستجابة لقيود المحيط الجديدة، فالإصلاح الضريبي الحقيقي لا بد أن يأخذ بعين الاعتبار الخصوصيات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الخاصة بكل بلد² " .

* كما يمكن التعبير عن الإصلاح الضريبي بأنه " التغيرات التي تطرأ على النظام الضريبي في الدولة لمواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية، أو لتحقيق خطط التنمية في مرحلة من المراحل² " .

ويمكن من خلال التعريفين السابقين استنتاج الخصائص التالية:

***الإصلاح الضريبي ظاهرة عامة وضرورية** :في ظل تحرك اقتصاديات العالم نحو التطوير، وذلك بعد التغيرات المتلاحقة التي شهدتها العالم في السنوات الماضية مثل الاتجاه نحو التكتلات الاقتصادية لمجموعة من الدول أو القوى الاقتصادية واتفاقيات تحرير التجارة الدوليةإلخ.

¹ باعلي أمينة ، طبي خيجة ، دور الإصلاحات الضريبية في دعم و ترقية الإستثمار المحلي بالجزائر ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ،جامعة البويرة ،ص 25.

² عفيف عبد الحميد ، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات لنيل شهادة الماجستير ، جامعة فرحات عباس ، سطيف 1 ، ص 104 .

***الإصلاح الضريبي جزء من الإصلاح الاقتصادي:** يقصد بالإصلاح الاقتصادي نقل الاقتصاد القومي ككل من وضع تشوبه العيوب والاختلالات إلى وضع خالٍ منها، ويمكن الاعتماد في هذا الإطار على الضرائب كأداة فعالة في انجاح خطوات الإصلاح الاقتصادي، مما يتطلب تطويرا في النظام الضريبي ذاته حتى يستطيع تحقيق أهداف خطة الإصلاح الاقتصادي في الدولة.¹

***تعدد أنماط الإصلاح الضريبي وأهدافه:** تتعدد أنماط الإصلاح الضريبي بتعدد أهدافه وغاية القائمين عليه، إذ يمكن أن يكون جزئيا لإصلاح خلل تشريعي في القانون الضريبي أو لسد ثغرة من ثغرات القانون، أو بهدف الحد من التهرب الضريبي، كما يمكن أن يكون شاملا يسعى إلى تحقيق أهداف عدة من أهمها تبسيط النظام الضريبي.

¹ عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، مرجع سابق، ص 105.

المطلب الثاني : أسباب الإصلاح الضريبي في الجزائر.

ان اسباب و دوافع الإصلاح الضريبي تكمن في نقائص و عيوب النظام الجبائي القديم ، و تتمثل العيوب التي شكلت سببا للقيام بالإصلاحات الضريبية في مايلي:

1- ضعف الجهاز الإداري : ان النقص في المعلومات و البيانات المالية تعكس بالدرجة الأولى ضعف الجهاز الإداري القائم على تنظيم الضرائب و تحصيلها، مما يؤدي الى زيادة التهرب الضريبي علاوة على الفساد الإداري.¹

2- عدم استقرار النظام الضريبي و تعقده : نظرا لكثرة الضرائب و الرسوم و تعدد معدلاتها، و اختلاف مواعيد تحصيلها، فمثلا شهد معدل الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية تغيرا ملموسا ، و يتضح ذلك كما يلي :²

60 % قبل تاريخ 1986/01/01.

50 % من تاريخ 1986/01/01 إلى 1986/12/31.

55 % من تاريخ 1987/01/01 إلى 1988/12/31.

50 % من تاريخ 1989/01/01 إلى 1991/12/31.

3- نظام ضريبي غير ملائم لمعطيات المرحلة الراهنة : فالنظام الضريبي القديم غير ملائم ولا يتكيف مع المؤسسة، خاصة بعد الإصلاحات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر، وأمام المعطيات الجديدة لاقتصاد السوق.³

4- نظام ضريبي غير متوازن : عدم توازن النظام الضريبي لهيمنة الجباية البترولية على الإيرادات الضريبية ، و إهمال الجباية العادية ، و هو ما يفسر الإصلاحات التي عرفها النظام ، خاصة بعد أزمة البترول سنة 1986 .

¹ باعلي أمينة ، طبي خديجة ، دور الإصلاحات الضريبية في دعم و ترقية الإستثمار المحلي بالجزائر ، مرجع سابق ، ص 26 .

² ثابتي خديجة ، دراسة تحليلية حول الضريبة و القطاع الخاص ، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير ، جامعة تلمسان ، ص 9 .

³ عفيف عبد الحميد ، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة ، مرجع سابق ، ص 109

5-ضعف العدالة الضريبية: تميز النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاحات بعدم عدالته، فطريقة الاقتطاع من المصدر مقتصرة فقط على بعض المداخل دون الأخرى، كما أن الضرائب المباشرة يغلب عليها طابع المعدل النسبي وليس التصاعدي، إضافة إلى وجود ضرائب نوعية لا تراعي الوضعية العامة للمكلف واختلاف المعاملة الضريبية بين المؤسسات العمومية والخاصة.¹

6-عدم فعالية الحوافز الضريبية في توجيه الاستثمار الخاص : بالرغم من صدور العديد من القوانين الاستثمارالخاص من خلال سياسة التحفيز الجبائي إلا أنها فشلت في تحقيق الأهداف المرجوة منها، و يعود هذا الفشل الى أسباب عدة أهمها الإجراءات التعجيزية للقطاع الخاص التي جاءت بها القوانين المتتالية في الفترة الممتدة 1963-1991 إضافة الى الظروف السياسية و الاقتصادية الغير ملائمة آنذاك.²

¹عفيف عبد الحميد ، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة ، مرجع سابق ، ص 109.

²باعلي أمنة ، طبي خديجة ، دور الإصلاحات الضريبية في دعم و ترقية الإستثمار المحلي بالجزائر ، مرجع سابق ، ص 29 .

المطلب الثالث : أهداف الإصلاح الضريبي في الجزائر:

تعددت الأهداف التي سعت السلطات العمومية إلى تحقيقها عن طريق الإصلاح الضريبي، ومن بين أهم هذه الأهداف نذكر:

الهدف المالي: يُوَتمثل في الرفع من المردودية المالية للجباية العادية، وجعلها كفيلة بتغطية نفقات التسيير، إضافة إلى محاولة إحلالها محل الجباية البترولية التي كانت تسيطر بشكل كبير على تمويل ميزانية الدولة.¹

الأهداف الاقتصادية: وتتمثل أساسا في:

تحقيق النمو الاقتصادي: في هذا المجال كان لا بد على الإصلاح الضريبي أن يؤكد على استعمال الضريبة كأداة لخدمة أهداف السياسة الاقتصادية، وألا يقتصر دورها على الوظيفة المالية، وذلك بتخفيف العبء الضريبي على الدخل ومدخلات الإنتاج، لتشجيع الادخار والاستثمار والإنتاج.²

توجيه النشاط الاقتصادي: وذلك من خلال التحكم في النشاط الاقتصادي و تشجيع الأعوان الاقتصادية بما فيهم المؤسسات على زيادة الاستثمار عن طريق منح الامتيازات الضريبية كاتخاذ سياسة الإعفاء و استعمال بعض التقنيات المحفزة على عملية الاستثمار و توسيع المشاريع، و ذلك من خلال الإجراءات التالية:²

- حماية الإنتاج الوطني عن طريق الرسوم الجمركية.

- توجيه الاستثمار نحو النشاطات المراد ترقيتها و ذلك وفق السياسة الاقتصادية المنتهجة.

- زيادة نسبة الجباية العادية في تمويل الميزانية العامة، و جعلها تغطي نفقات التسيير... إلخ.

¹ عفيف عبد الحميد ، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة ، مرجع سابق ، ص112.

² باعلي أمنة ، طبي خديجة ، دور الإصلاحات الضريبية في دعم و ترقية الإستثمار المحلي بالجزائر ، مرجع سابق ، ص 31 .

الأهداف الاجتماعية: وتتمثل هذه الأهداف في:

• **تحقيق العدالة الضريبية:** تشكل العدالة الضريبية مبدأ أساسيا من مبادئ الضريبة، ومن خلالها يكتسب النظام الضريبي نجاحه ومصداقيته لدى المكلفين بالضريبة، ولقد سعى الإصلاح الضريبي إلى تحقيق ذلك من خلال التمييز بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين وإخضاع كل منهما لمعاملة خاصة، وكذا التوسع في استعمال الضريبة التصاعدية التي تعتبر أكثر عدالة من الضريبة النسبية، إضافة إلى مراعاة المقدرة التكاليفية، وذلك بتقدير الإعفاءات اللازمة لذلك.¹

• **إعادة توزيع المداخل بشكل عادل والعمل على حماية القدرة الشرائية:** وفي هذا المجال هدفت الإصلاحات إلى استخدام الضرائب كوسيلة فعالة لتقليص الفوارق بين مختلف طبقات المجتمع وحماية القدرة الشرائية للمواطن، وعدم اقتصار دورها على المجالين الاقتصادي والمالي.

الأهداف التقنية: تتمثل أهم الأهداف التقنية للإصلاح الضريبي في:

- **تبسيط النظام الضريبي:** تهدف الإصلاحات الضريبية إلى تبسيط النظام الضريبي، بحيث تم إلغاء مختلف الضرائب المعقدة، إضافة إلى تجميع مختلف الأنواع التي له نفس الأهداف ونفس الأوعية في ضريبة واحدة كإدخال الضريبة على أرباح الشركات فيما يخص الأشخاص المعنويين، بحيث أصبحت القوانين الضريبية واضحة لا يشوبها الغموض ومدعمة بتحليلات وتفسيرات من طرف المختصين، مما يسهل فهمها من طرف المكلفين، وترتب على ذلك أن النظام الضريبي أصبح أكثر شفافية.
- **إدارة ضريبية فعالة:** من بين أهداف الإصلاح الضريبي إيجاد إدارة ضريبية تسهر على تطبيق ومتابعة النظام الضريبي، من خلال إعادة تنظيم الإدارة الضريبية ورفع كفاءة موظفيها وأساليب عملها باتجاه التحديث والعصرنة.

¹ عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، مرجع سابق، ص 110-111.

المطلب الرابع : إستراتيجية الإصلاح الضريبي .

إستراتيجية الإصلاح الضريبي لتطوير النظام الضريبي من المتفق عليه هو ضرورة إصلاح النظام الضريبي ليس فقط لتأمين الموارد المالية اللازمة وإنما لتفعيل عملية التنمية وتعزيز القدرة التنافسية للاقتصاد الجزائري في ظل التحديات التي تفرضها الشراكة الأوروبية والاستعداد للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة، لذا قامت الدولة بإعداد خطط مبرمجة على مراحل لتطوير التشريعات الضريبية. تعتمد أساسا على إصلاح الضرائب النوعية "الضرائب على الإنفاق" التي تفرض على منتجات هي في الغالب ضارة بالصحة تمثل :مواد التبغ والكبريت .وقد تضمنت هذه الخطط والدراسات تصورات جديدة للنظام الضريبي في إطار المستجدات الاقتصادية أن تلعب دورها كأداة لخدمة أهداف السياسة الاقتصادية، إضافة إلى وظيفتها المالية إذ بات التوصل إلى نظام ضريبي متوازن يتميز بالوضوح والشفافية والعدالة أمرا ملحا ومطلبا للجميع .وفي هذا الإطار فإن المعايير والتوجهات التي اتخذتها الدولة عند إعداد إستراتيجية الإصلاح الضريبي في الجزائر تركزت على المبادئ الأساسية التالية:¹

***أولاً:إعادة النظر ببنية النظام الضريبي والإتجاه بتخفيض المعدلات الضريبية وتوسيع الأجزاء الخاضعة للضريبة وتوسيع قاعدة التكاليف الضريبية بما يحقق العدالة الضريبية بما في ذلك إعادة النظر في الحد الأدنى المعفى من الضريبة .**

***ثانياً:توجيه الضريبة بحيث تكون أداة لخدمة التنمية الاقتصادية والاجتماعية وأن يكون النظام الضريبي يتماشى مع أهداف السياسة العامة والمستجدات الاقتصادية .**

***ثالثاً:الأخذ بمبدأ التشخيص الضريبي لتحقيق العدالة في التكاليف ومراعاة المقدرة التكلفة للمكلفين بتحديد حد أدنى معفى من الضريبة، والعمل على إعفائه تماشياً مع التغير الذي يحدث في مستوى أسعار السلع و الخدمات .رابعاً:تخفيف العبء الضريبي على الدخل والإنتاج لتشجيع الاستثمار والإنتاج والادخار وتخفيض تكاليف الرسوم الجمركية على المواد الأولية المعدة للصناعة للتقليل من تكاليف الإنتاج ورفع قدرتها التنافسية على التصدير بما يحقق القطع الأجنبي اللازم للتنمية .**

***خامساً:توفير الوسائل والأدوات اللازمة لمكافحة التهرب والغش الضريبيين بما يساعد الإدارة الضريبية في تحقيق العدالة في التكاليف .**

***سادساً:اعتماد التأهيل والتدريب لسياسة دائمة لرفع كفاءة الجهاز الضريبي.**

***سابعاً:التوسع أكثر في استعمال أجهزة الإعلام الآلي¹.**

¹محمود جمام، النظام الضريبي واثاره على التنمية الاقتصادية، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، مرجع سابق ، ص 110 - 111 .

المبحث الثاني: أثر الإصلاح الضريبي على المستوى الضريبي (التشريعي):

لقد ارتكز الإصلاح الضريبي لسنة 1992 على الجباية العادية، وذلك من خلال إصلاحات ضريبية جذرية، حيث تعرضت الى هيكل النظام الضريبي قصد عاصرته وجعله أكثر تكيفا مع الإصلاحات الاقتصادية لسنة 1988، فقد تم تأسيس ضريبتين جديدتين على الدخل هما الضريبة على الدخل الإجمالي والتي تفرض على الأشخاص الطبيعيين، والضريبة على أرباح الشركات التي تفرض على الأشخاص المعنويين، بالإضافة الى ذلك تم تأسيس ضريبة على الانفاق العام تتمثل في الرسم على القيمة المضافة، إضافة الى ضرائب مختلفة منها الرسم على النشاط المهني، ان تأسيس هذه الضرائب صلب الإصلاح الضريبي لسنة 1992.

المطلب الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

جاءت هذه الضريبة لتعويض نظام الضرائب النوعية، ومعدلاته المتعددة والذي كان مفروضا في السابق على مداخيل معينة، حيث وجب إيجاد ضريبة مباشرة تهتم بجباية الأشخاص الطبيعيين اين أنشأت بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991م، لتحقيق أهداف الإصلاح الضريبي في فصل ضرائب الشخص الطبيعي عن المعنوي.

أولاً: مفهوم وخصائص الضريبة على الدخل الإجمالي:

هي ضريبة عامة على الدخل أو ضريبة وحيد أو أحادية على دخل الأشخاص الطبيعيين حيث ادمجت فيها عدد كبير من الضرائب المطبقة على المداخيل المختلفة، وقد وضع قانون الضرائب في مادته الأولى بشأن احداث الضريبة الموحدة "تؤسس ضريبة سنوية، وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة"¹ من خلال التعريف السابق يمكن استخلاص الخصائص التالية للضريبة على الدخل الإجمالي:

- **ضريبة سنوية:** أي انها تفرض سنويا على المداخيل المحققة سنويا.
- **ضريبة وحيدة:** حيث تفرض مرة واحدة على مجموع المداخيل الصافية لأصناف المداخيل المحددة في المادة رقم 02 من قانون الضرائب المباشرة، والرسم المماثلة.
- **ضريبة تصاعدية:** حيث تحسب وفق جدول تصاعدي، باستثناء المداخيل الخاضعة للاقتطاع من المصدر فإنها تخضع لمعدل نسبي.
- **ضريبة شخصية:** حيث أنها تراعي الوضعية الشخصية للمكلف.

¹ المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة 1992، ص:07.

- **ضريبة تصريحية:** حيث يتعين على المكلف التصريح بجميع مداخيله (نموذج G01) لدى مفتشية الضرائب التابعة للإقامة، وهذا لغرض تحديد أساس هذه الضريبة¹
- ثانيا: الأشخاص والمداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي:**
- الفرع الأول: الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي:**
- يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي كل من:²
 - الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر وهم:
 - ❖ الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفتهم مالكين له، أو منتفعين به، أو مستأجرين له عندما يكون الإيجار في هذه الحالة الأخيرة قد اتفق عليه باتفاق وحيد، أو اتفاقيات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الأقل.
 - ❖ الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية، أو مركز مصالحهم الأساسية.
 - ❖ الأشخاص أعوان الدولة الذين يمارسون، أو حتى يكفون بمهامهم في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم.
 - الأشخاص غير المقيمين في الجزائر والذين يحصلون على مداخيل ذات مصدر جزائري.
 - الأشخاص من جنسية جزائرية، أو اجنبية الذين يحصلون في الجزائر على أرباح، أو مداخيل يعود فرض الضريبة عليها الى الجزائر بموجب اتفاقية دولية خاصة بازدواجية فرض الضريبة.
 - الشركاء في شركات الأشخاص والشركات المهنية.
 - الأعضاء في الشركات المدنية بشرط ان تكون منظمة على شكل شركات أسهم وقانونها الأساسي ينص على المسؤولية غير المحدودة للشركاء فيما يخص ديون الشركة.
 - الأعضاء في شركة المساهمة الذين لهم المسؤولية التضامنية وغير المحدودة فيها.
 - المسيرين ذوي الأغلبية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة ومسيرين شركات التوصية فيما يخص المكافآت عن وظائفهم.
 - المساهمون في شركات الأموال فيما يتعلق بأرباح الأسهم والأتعاب والنسب المئوية من الربح.
- الفرع الثاني: المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي:**
- يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي المداخيل الصافية للأصناف التالية والمذكورة في المادة 02 من ق.ض.م.ر.م.³

¹ حميد بوزيد، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي للفترة (1992-2004)، أطروحة لنيل الدكتوراه، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص: 72-73.

² حنان شلغوم، أثر الإصلاح الضريبي في الجزائر وانعكاساته على المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة قسنطينة، 2011-2012، ص: 100-101.

³ المادة الثانية من قانون الضرائب والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص:

- مرتبات، أجور ومنح، (TS)؛
- المداخيل الفلاحية (BIC)؛
- المداخيل الصناعية والتجارية (BIC)؛
- مداخيل القيم المنقولة (RCM)؛
- المداخيل العقارية (RF)؛
- مداخيل المهن الغير تجارية (BPNC).

ثالثا: حساب الضريبة وكيفية التصريح بها:

الفرع الأول: حساب الضريبة على الدخل الإجمالي:

تشمل الآلية الأساسية لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي العمليات التالية

العملية الأولى: الدخل الخام الإجمالي، مشكل من الاجر القاعدي مضاف اليه مجموع المنح الشهرية الثابتة الخاضعة للضريبة.

العملية الثانية: الاجر الخاضع للضريبة، يحصل عليه عن طريق خصم الأعباء المحددة قانونا من الدخل الإجمالي.

العملية الثالثة: الضريبة على الدخل الإجمالي يحصل عليها عن طريق اخضاع المبلغ الخاضع للضريبة للسلم IRG.

العملية الرابعة: تطبيق التخفيض، حيث يطبق تخفيض على الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

والمقدر بـ 40% على ألا يقل التخفيض عن 100 دج وألا يزيد عن 1500 دج

العملية الخامسة: الضريبة الصافية، يحصل عليها بخصم من الضريبة الاجمالية التخفيض السابق.

*حسب المادة 104: تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي وفق الجدول أدناه.

جدول رقم (02): جدول جديد لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي.

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (بالدينار)
0%	لا يتجاوز 120000
20%	من 120001 الى 360000
30%	من 360001 الى 1440000
35%	أكثر من 1440000

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2011.

الفرع الثاني: كيفية التصريح بها:¹

يجب على المكلفين بالضريبة، الخاضعون لنظام الربح الحقيقي وكذا أصحاب المهن الحرة المعنيين بدفع الضرائب والرسوم فوراً أو عن طريق الاقتطاع من المصدر، إيداع التصريح لدى قابضة الضرائب المختصة والدفع خلال العشرين يوم الأولى من الشهر الذي استحققت فيه الحقوق الجبائية أو الذي يتم فيه حساب الاقتطاعات من المصدر.

رابعاً: تقييم الضريبة على الدخل الإجمالي

لتقييم IRG نضع الملحوظات التالية:

- تتميز الضريبة على الدخل الإجمالي بالشفافية والبساطة، وذلك من خلال النظرة الاجمالية الى مجموع مداخل المكلف، وكذلك وجود ضريبة وحيدة على الدخل رغم تعدد طبيعة مداخلها
- تعتمد الضريبة على الدخل الإجمالي على تصريح المكلف، ومع غياب الوعي الضريبي لدى المكلفين وضعف كفاءة إدارة الضرائب، تواجه هذه الضريبة اشكالا حول مدى نجاعة تطبيقها، مما يقلص من فعاليتها.
- عدم قدرة هذه الضريبة الوصول الى الدخول الناتجة عن بعض النشاطات كمداخل الاعمال المنزلية والمداخل المحققة في النشاط الموازي.
- رغم أهمية السلم المتصاعد في الاقتراب من العدالة الضريبية الا ان صياغته تحتاج الى مراجعة كونه لا يراعي بعض المعايير التنظيمية مثل عدم مرونة التصاعدية المعتمدة.
- رغم أهمية نظام الاقتطاع من المصدر في محاربة التهرب الضريبي الا ان اقتصاره على بعض المداخل يطرح اشكالا حول مدى عدالته، كما أنه يشكل ضغطا على سيولة المكلف لان طريقة تحصيله لا تحقق مبدأ الملائمة، لذلك يجب إعادة تنظيم ذلك النظام ثم توسيع مجال تطبيقه ليشمل جميع المداخل.

المطلب الثاني: الضريبة على أرباح الشركات:

تم تأسيس ضريبة خاصة بالأشخاص المعنويين في النظام الضريبي الجزائري سميت بالضريبة على أرباح الشركات IBS وذلك بموجب المادة 38 من قانون المالية 1991. نظمتها المواد 135-167 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يندرج تأسيس هذه الضريبة في اطار وضع نظام ضريبي خاص بالشركات يختلف عن ذلك المطبق على الأشخاص الطبيعيين وذلك بهدف التحكم اكثر في جباية الاقتصاد الوطني، على اعتبار ان الشركة هي أداة ومركز النشاط الاقتصادي وبالتالي هي محور وقطب عملية الإنتاج والاستثمار.

¹ حنان شلفوم، أثر الإصلاح الضريبي في الجزائر وانعكاساته على المؤسسة الاقتصادية، مرجع سابق، ص: 102

أولاً: مفهوم وخصائص الضريبة على أرباح الشركات:

هي ضريبة تم تأسيسها بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991م حيث تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة على ما يلي:

"تؤسس الضريبة السنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136، وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات.¹"

ويسعى الإصلاح الضريبي المتعلق بفرض الضريبة على أرباح الشركات الى تحقيق هدفين، فمن جهة تهدف الى تنظيم شكلي يسمح بتأسيس ضريبة خاصة على الأشخاص المعنوية كشركات الأموال ومن جهة ثانية يهدف الى تنظيم اقتصادي يسمح بتخفيض العبء الضريبي المطبق على الشركات وتمكينها من الانتعاش والنمو الاقتصادي، فضلا عن ذلك هدفت الضريبة على أرباح الشركات الى ما يلي:²

- تشجيع إقامة الشركات بشكل مجموعات (الشركة الام وفروعها)؛
 - زيادة الميزات لصالح المساهمين من خلال تقليص الضرائب المدفوعة على الأرباح الموزعة بعد ادراج تقنية الرصيد الجبائي؛
 - تخفيض الضريبة المدفوعة من خلال السماح بترحيل الخسائر السابقة الى نهاية السنة الخامسة.
- كما وقد جاءت الضريبة على أرباح الشركات لتعويض وتراجع نقائص الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية (BIC) الا انها تتميز بمجموعة من الخصائص والتمثلة في:
- ضريبة وحيدة:** لأنها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين؛
- ضريبة عامة:** لكونها تفرض على مجمل الأرباح دون تمييز طبيعتها؛
- ضريبة سنوية:** تفرض مرة واحدة في السنة على الأرباح المحققة خلال السنة؛
- ضريبة نسبية:** يخضع الربح الضريبي لمعدل ثابت وليس لجدول تصاعدي؛
- ضريبة تصريحية:** يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي لأرباحه جميعها (نموذج رقم 6) لدى مفتشية الضرائب التابعة للمقر الاجتماعي للمؤسسة الرئيسية، ويكون اخر أجل نهاية شهر مارس للسنة التي تلي سنة الاستغلال.

¹ المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² ناصر مراد، مرجع سابق، ص: 184.

ثانيا: مجال تطبيق الضرائب على أرباح الشركات:

الفرع الأول: الأشخاص المعنويون الخاضعون للضريبة IBS.

تنص المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على انه يخضع للضريبة على أرباح الشركات كل من:¹

- شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري الا اذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات في هذه الحالة يجب ان يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ولا رجعية في الاختيار مدى حياة الشركة.
- الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركات أسهم باستثناء الشركات وفي هذه الحالة يجب ان يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 من ق. الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- هيئات توظيف جماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الاشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري لهذا العمل.
- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري يخضعون بدورهم الى هاته الضريبة.
- الشركات والهيئات التي تتجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12 من ق. الضرائب المباشرة.
- الشركات التعاونية والاتحاديات التابعة لها باستثناء الشركات المشار اليها في المادة 138 من ق. الضرائب م. ر. م.²
- شركات رؤوس الأموال، شركات الأسهم SPA وشركات المسؤولية المحدودة.

الفرع الثاني: الأرباح الخاضعة للضريبة.

وفقا للمادة 140 من قانون الضرائب على أرباح الشركات، فان الربح الخاضع للضريبة هو عبارة عن ذلك الربح الصافي المحدود حسب نتيجة مختلف العمليات تحت أي طبيعة كانت، والتي أنجزتها كل المؤسسات، الوحدات او الاستغلالات الخاضعة لنفس المؤسسات خاصة تلك التي تخضع للتنازل عن احد عناصر الأصول سواء في بداية او نهاية الاستغلال.³

¹المادة 136 من قانون ض.م.ر.م.

²حنان شلفوم، مرجع سابق، ص: 108.

³المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2012.

ثالثا: تصفية وتحصيل الضريبة على أرباح الشركات:

تعد IBS من الضرائب الثابتة فهي تخضع لمعدل ثابت لا يتغير بتغير أرباح الشركات وقد تم تحديده في قانون المالية التكميلي لسنة 2015، كالتالي:

- 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع (استخراج، تشكيل، صنع، تحويل المواد).
- 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية باستثناء وكالات السفر.
- 26% بالنسبة لأنشطة الأخرى المتمثلة في الخدمات إضافة إلى شركات الاستيراد.

*بالنسبة للشركات التي تمارس العديد من الأنشطة في نفس الوقت يتعين عليها تقديم محاسبة منفصلة لتلك الأنشطة، وفي حالة عدم مسك محاسبة منفصلة يطبق عليها معدل مرتفع أي 26%¹ الفرع الأول: تحديد الربح الخاضع للضريبة.

تحسب الضريبة على أرباح الشركات IBS على أساس الربح الجبائي أي النتيجة الجبائية، وليس الربح المحاسبي الذي يظهر في الميزانية الحسابية للشركة.
*الربح الجبائي هو الربح الذي يتحدد من منظور إدارة الضرائب وهو يختلف عن الربح المحاسبي الذي تصرح به الشركات.

هذا الاختلاف يبرر بالأسباب والاجوبة التالية:

- هناك بعض العباء تقدمها الشركات تكون غير مرتبطة بنشاط المؤسسة.
- هناك بعض الأعباء تقدمها الشركات تكون غير مبررة.
- هناك بعض الأعباء تقدمها الشركات تتجاوز السقف المسموح به جبائيا.

وعليه تعطى النتيجة الجبائية بالعلاقة التالية:

النتيجة الجبائية = الربح المحاسبي + الاستردادات - التخفيضات.

حيث:

-الاستردادات: أعباء غير قابلة للحسم.

-التخفيضات: عجز السنوات السابقة (أربعة سنوات)

وبذلك تكون النتيجة الجبائية عبارة عن الربح المحاسبي معدلة وذلك عن طرف إدارة الضرائب.

الفرع الثاني: دفع الضريبة على أرباح الشركات IBS

تدفع IBS الضريبة على أرباح الشركات الخاصة بنظام الدفع التلقائي وفق طريقة الأقساط المؤقتة (التسبيقات) وذلك حسب ما حددته المادة 156 من ق. ض. م. ر. م على النحو التالي:²

¹المادة 150، ق. ض. م. ر. م.

²المادة 156 من ق. ض. م. ر. م.

- القسط الأول يدفع بين 02/20 الى 03/20 N
- القسط الثاني يدفع بين 05/20 الى 06/20 N
- القسط الثالث يدفع بين 10/20 الى 11/20 N

قيمة كل قسط هي 30% من IBS السنة N-1 المحققة وان تعذر ذلك نعتد على السنة المالية التي تسبقها N-2.

والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (03): تسيقات الضريبة على أرباح الشركات .

التسبيق	قاعدة الاعتماد
التسبيق الأول	N-2
التسبيق الثاني والثالث	N-1
التسبيق الأول والثاني والثالث	N-1 اذا أودع التصريح بالنتائج للسنة الماضية قبل نهاية اجل دفع التسبيق الأول.

*فيما يخص المؤسسات المنشأة حديثا يساوي كل تسبيق 30% من الضريبة المحسوبة على 5% من راس المال الاجتماعي للشركة.¹ تتم بعدها (بعد دفع الأقساط) تسوية IBS من خلال الوضعيات التالية:

1- الوضعية الأولى: مجموع الأقساط = مبلغ IBS الحقيقية ← لا يوجد تعديل.

2- الوضعية الثانية: مجموع الأقساط > مبلغ IBS الحقيقية ← هناك تسوية في IBS، هذه

الوضعية تعطي تكملة ل IBS. أي الشركة مدينة لإدارة الضرائب.

3- الوضعية الثالثة: مجموع الأقساط < مبلغ IBS الحقيقية ← هناك تسوية في IBS هذه الوضعية

تعطي فائض في الدفع اما يتم طرحه في الأقساط المقبلة للسنوات المقبلة، او استرجاعه في حالة التوقف عن النشاط.

رابعا: تقييم الضريبة على أرباح الشركات IBS:

لتقييم الضريبة على أرباح الشركات نضع الملحوظات التالية:

- يعمل التخفيض المستمر لمعدل IBS في تخفيف العبء الضريبي على المؤسسة، ومن تم تعزيز مركزها المالي وتوسيع قدراتها الإنتاجية؛

¹فقرة 04، مادة 156 من ق.ض.م.ر.م.

- ان تسديد الضريبة على شكل ثلاثة أقساط (تسيقات) يخفف العبء الضريبي على المؤسسات كما انه يسمح بتمويل دوري ومستمر لخزينة الدولة، وثم احترام مبدأ الملائمة في التحصيل؛
- يعد رفض إدارة الضرائب لبعض التكاليف، وتحديد سقف تكاليف أخرى، أسلوبا فعالا في مكافحة التهرب الضريبي الا ان تحكم منطق السوق في الأسعار، وانهايار قيمة العملة الوطنية، سيجعل هذا الأسلوب عائقا أمام توسع المؤسسات كون المبالغ المسموح بسحبها ضعيفة.¹

المطلب الثالث: الرسم على القيمة المضافة TVA:

ان ادخال الرسم على القيمة المضافة TVA في المنظومة الجبائية الجزائرية كان ضرورة ملحة للرفع من كفاءة النظام الضريبي الجزائري وعصرنته وفق المعايير المعمول بها دوليا حيث تم ادخال وتطبيق TVA في النظام الضريبي الجزائري سنة 1992، وهي جاءت لتعوض او لتستبدل الرسمين السابقين المتمثلين في الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج TVG، والرسم الوحيد الإجمالي على الخدمات TVGPS.

أولاً: مفهوم وخصائص TVA:

تعرف الضريبة على القيمة المضافة على انها ضريبة تفرض على القيمة المضافة على السلع والخدمات في كل شركة في سلسلة الإنتاج والتوزيع وكل شركة تدفع ضريبة على لقيمة المضافة التي اضافتها السلع والخدمات وتظهر قيمة الضريبة المحسوبة في كل مستوى في السعر النهائي للمستهلك، وبالتالي فان ضريبة القيمة المضافة تعتبر ضريبة غير مباشرة على المستهلك². تشبه في تأثيرها الضريبة على مبيعات التجزئة.

خصائص TVA:

- يمكن حصر خصائص الرسم على القيمة المضافة في العناصر التالية:
- ضريبة غير مباشرة: بحيث يخضع لها مكلفين اثنين، مكلف قانوني والمتمثل في المدين الشرعي للخزينة العمومية قد يكون المستورد، المنتج، الموزع، تاجر جملة، ... الخ. والمكلف الحقيقي المتمثل في المدين الحقيقي للخزينة والمتمثل في المستهلك النهائي.
 - ضريبة نسبية ثابتة: ذلك ان معدلات TVA ثابتة لا تزيد مهما ازداد المبلغ الخاضع للضريبة والمستقرة حاليا في معدلين 7% و 17% وهذا ابتداء من قانون المالية لسنة 2001.
 - ضريبة تمتاز بوفرة الحصيلة: أي كثرة الإيرادات الجبائية.
 - الرسم على القيمة المضافة يعمل على ضبط المعاملات التجارية والبنكية.

ثانياً: العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة:

الفرع الأول: العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا:

¹ناصر مراد، مرجع سابق، ص: 186.

²حنان شلغوم، مرجع سابق، ص: 121.

- العمليات المتعلقة بنشاط صناعي او تجاري او حرفي المنجزة من طرف الخاضعين للرسم؛
- العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين؛
- العمليات المحققة عند ممارسة مهنة حرة؛
- عمليات البيع الخاصة بالكحول أو الخمر ومشروبات أخرى مماثلة لها؛
- العمليات المتعلقة بالأشغال العقارية؛
- عمليات البيع المنجزة حسب شروط البيع بالجملة؛
- عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى ونشاطات التجارة المتعددة وكذا تجارة التجزئة، باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للنظام الجزافي؛
- عمليات الايجار، وأداء الخدمات واعمال الدراسات والأبحاث؛
- الحفلات الفنية والألعاب والتسلية بمختلف أنواعها التي ينظمها أي من الأشخاص.¹

الفرع الثاني: العمليات الخاضعة للرسم اختياريا:

- العمليات الموجهة للتصدير؛
- العمليات المنجزة لفائدة:

-الشركات البترولية؛

-المكلفين بالرسم الاخرين؛

-مؤسسات تتمتع بنظام الشراء بالإعفاء.

الفرع الثالث: الأساس الخاضع للرسم:

يشمل رقم الاعمال الخاضع للرسم: ثمن البضائع او الاشغال او الخدمات بما في ذلك كل المصاريف والحقوق والرسم، باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاتها.²

ثالثا: الأشخاص الخاضعون للرسم على القيمة المضافة:

يخضع للرسم الأشخاص التالية:

- المنتجون؛
- الشخص الطبيعيون او الاعتباريون الذين يملكون محلات يقومون فيها بعمليات التغليف والتعليب او ارسال وايداع هذه المنتجات؛³

¹ منشورة، النظام الجبائي الجزائري، مديرية التشريع الجبائي، 2003.

² نفس المرجع، ص:13

³ محمود جمام، النظام الضريبي واثاره على التنمية الاقتصادية، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، مرجع سابق، ص:132.

- الأشخاص والشركات الذين يسندون للغير للقيام بعمليات التغليف والتعليب والإيداع؛
- تجار التجزئة الذين يخضعون لشروط البيع معفون من الرسم على القيمة المضافة؛
- البائعون بالجملة؛
- المستوردون؛
- بائعي الحصص الأرضية وبائعي الأملاك وامثالها وكذلك منظمي العروض والألعاب والتسلية بمختلف أنواعها؛
- أصحاب الامتياز؛
- الأشخاص المعنويون الخاضعون للضريبة على أرباح الشركات.

رابعا: تقييم الرسم على القيمة المضافة TVA.

لتقييم الرسم على القيمة المضافة نضع الملحوظات التالية:

- يعمل الرسم على القيمة المضافة على تحفيز الاستثمار وتوسيعه بحيث سمح المشرع باسترجاع الرسم على القيمة المضافة المتعلق بمشتريات التجهيزات ووسائل الإنتاج في الشهر نفسه الذي اشترت فيه، أي دون التأخير الشهري؛
- لا تؤثر هذه الضريبة في نتيجة المؤسسة، بحيث تؤدي المؤسسة دور الوسيط بين المستهلك النهائي وإدارة الضرائب، كما أنها لا تدرج ضمن تكاليف المؤسسة¹.
- تعد تقنية الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة أداة فعالة إذ تسمح للمؤسسة المعفية من الرسم على القيمة المضافة، بتحقيق مشتريات غير متضمنة للرسم على القيمة المضافة، ومن ثم تخفيض تكلفة الاستثمار.
- تسمح هذه الضريبة بتوفير إيرادات كبيرة لخزينة الدولة وعلى مدار السنة نظرا إلى اتساع تطبيقها ومواعيد تحصيلها الشهرية؛
- تشجيع الاستثمارات والمنافسة من خلال حيادية الضريبة وشفافيتها.
- مع المميزات السابقة للرسم على القيمة المضافة إلا أننا نسجل النقائص التالية:
- عدم عدالة هذه الضريبة لأنها نسبية ولا تراعي المقدرة التكاليفية².
- يشكل ضعف الوسائل المادية والبشرية لإدارة الضرائب عائقا أمام فعالية هذه الضريبة، بحيث يسمح لبعض التجار غير النزهاء بالتهرب من الرسم على القيمة المضافة من خلال تضخيم الرسوم القابلة للاسترجاع باستعمال فواتير شراء وهمية أو بتخفيض مبالغ المبيعات عن قيمتها الحقيقية؛

¹ناصر مراد، مرجع سابق، ص:189.

²حنان شلغوم، مرجع سابق، ص:137.

- مع عدم تأثير الرسم على القيمة المضافة على نتيجة المؤسسة إلا ان خزينة المؤسسة قد تتأثر سلبا، وذلك من خلال التأخير الشهري لاسترجاع الرسم المحصل على المشتريات من البضائع والخدمات.

المطلب الرابع: الرسم على النشاط المهني TAP:

فقد كانت النشاطات الصناعية والتجارية قبل سنة 1996 تخضع للرسم على النشاط الصناعي والتجاري TAIC بمعدل 255% والنشاطات غير التجارية كالمهن الحرة، الى الرسم على النشاط غير التجاري TANC بمعدل 6.05% وقد تم توحيد هذين الرسمين ابتداء من 1996 وذلك حسب قانون المالية لسنة 1996 في شكل الرسم على النشاط المهني TAP بمعدل 2% بحيث يطبق على الناشطين السابقين وهو يعتبر رسما جديدا يفرض على رقم الاعمال ويتم توزيع الحصيلة على كل من البلديات والولايات والصندوق المشترك للجماعات المحلية.

فالرسم على النشاط المهني هي ضريبة تفرض شهريا او فصليا على رقم الاعمال المحقق من النشاطات الصناعية والتجارية والخدمية خارج الرسم على القيمة المضافة.

أولا: مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني

- الإيرادات الاجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محل مهني دائم ويمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح غير التجارية، ماعدا مداخيل الأشخاص الطبيعيين الناتجة عن استغلال الأشخاص المعنويين او الشركات التي تخضع كذلك للرسم بموجب هذه المادة

❖ رقم الأعمال يحققه المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي من الأرباح الصناعية و التجارية الضريبة على أرباح الشركات¹

ثانيا : الأساس الخاضع للضريبة TAP :

يخضع للرسم على النشاط المهني² :

- ❖ بالنسبة للخاضعين للرسم على القيمة المضافة :
- رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة .
- بالنسبة لغير الخاضعين للرسم على القيمة المضافة :
- رقم الأعمال بما في ذلك الرسم على القيمة المضافة .
- الإيرادات المهنية بدون الرسم على القيمة المضافة .

¹ حنان شلغوم ، مرجع سابق ، ص : 139

² منشورة ، النظام الحياتي الجزائري ، مرجع سابق ، ص : 7.

ثالثا : التخفيضات المطبقة في أساس عرض الرسم :

يمكن أن نجمل التخفيضات المطبقة في أساس فرض الرسم

جدول رقم (04): التخفيضات المطبقة في أساس فرض الرسم TAP .

المعدل	المبالغ المستفيدة من التخفيض
30 %	*مبالغ عمليات البيع بالجملة *مبلغ عمليات البيع بالتجزئة ، و المتعلقة بمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على مايزيد عن 50% من الحقوق غير المباشرة
50 %	*مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتعلق سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50 % من الحقوق غير المباشرة . *مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية ، بشرط أن : • تكون حصة ضمن المواد الإستراتيجية كما ينص عليها المرسوم التنفيذي 90-31 المؤرخ في 15 يناير 1996. • أن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح بين 10 % و 30 %
75 %	*مبلغ البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز و العادي و الغازوال . إن إمتياز التخفيضات المنصوص عليه أعلاه غير شراكمي *يمنع تجار التجزئة الذين لم صفة عضو جيش التحرير الوطني و المنطقة المدنية لهيئة التحرير الوطني و أرامل الشهداء ، تخفيض نسبة 30 % من رقم الأعمال الخاضع للضريبة . *غير أنه لايستفيد من هذا التخفيض المطبق سوى السنتين الأوليتين من المشروع في مباشرة النشاط، المكفون بالضريبة الخاضعون لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي .

المصدر : حنان شلغوم ، مرجع سابق : ص 140.

المبحث الثالث: الإصلاح الضريبي على المستوى الهيكلي .

تأثرت الإدارة الضريبية باعتبارها طرف هام في القطاع المالي ، بالإصلاحات الاقتصادية التي عرفتتها الجزائر ، خلال تلك الفترة ، و في هذا الصدد وجدت نفسها مطالبة بوضع استراتيجية لعصرنة هيكلها ، قصد تحقيق هذه الغاية ، مع انشاء هيكل جديدة على مستوى المصالح الخارجية ، تتمثل في مديرية كبريات المؤسسات ، المراكز الجهوية ، المراكز الضريبية ، المديريات الولائية .

تتكفل هذه الهياكل بمهام جديدة تمثل في التسيير و الرقابة و البحث في المنازعات المتعلقة بالفئات الضريبية التي تخضع لها .

المطلب الأول : مديرية كبريات المؤسسات

1/ ظهور مديريات كبريات المؤسسات¹ :

- يندرج مسار مديريات كبريات المؤسسات ، المنشأة بموجب المادة 32 من قانون المالية سنة 2002 في اطار برنامج الشامل لتحديث الإدارة الضريبية ، سواء من الناحية التنظيمية أو العملية .
- تقوم مديرية كبريات المؤسسات التي تم افتتاحها في 02 / 01 / 2006 بتسيير ملفات الجبائية المتعلقة بمؤسسات تابعة للقانون الجزائري ، الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات التي يفوق رقم أعمالها 100 دج مثل الشركات البترولية ، وكذا الشركات الأجنبية التي ليس لها اقامة مهنية في الجزائر .

2/ عمل مديرية كبريات المؤسسات :

- تقويم ضمانات المكلفين بالضريبة المعترف بها .
- توسيع طرق الطعن .
- تحديث و تبسيط الاجراءات : وضع جهاز متكامل للتسيير المعلوماتي للضريبة .
- تحسين نوعية الخدمات المقدمة للمؤسسات بواسطة المحدث الجبائي الوحيد .
- اعداد و انجاز برامج التدخلات و المراقبة لدى المكلفين بالضريبة ، و تقييم النتائج و دراسة التظلمات و معالجتها .

3/ تقسيمات مديرية كبريات المؤسسات :

- تنقسم مديرية كبريات المؤسسات الى 5 مديريات فرعية و هي كما يلي² :
- 1/ المديرية الفرعية لجباية المحروقات : تقوم هذه المديرية بما يلي :
- تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات العاملة في القطاع البترولي و هذه الشركات الأجنبية غير خاضعة للقانون الجزائري .

¹القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 29 ربيع الثاني، 1426، الموافق ل7 يونيو 2005، المادة1.

² نفس المرجع، المادة2و3.

- اعداد وتنفيذ برامج مراجعة هذه الملفات.
- اعداد التشخيصات الدورية و التحاليل الاحصائية و تجهيز مخططات العمل .
و بدورها هذه المديرية تنقسم الى ثلاثة مكاتب وهي:
- 1- مكتب تسيير الملفات الجبائية :** و يقوم هذا المكتب بالتكفل بالتصريحات الجبائية الشهرية و السنوية و مراقبتها و فحصها و معالجة طلبات الشراء بالاعفاء و النظم الامتيازية ، أو طلبات استرجاع الرسم على القيمة المضافة و كذا كل الاجراءات الاخرى المتعلقة بالتسيير الملفات الجبائية .
- 2- مكتب المراجعات الجبائية :** مهمة هذا المكتب تختصر في
- اعداد و تنفيذ برامج المراجعة للمؤسسات البترولية و شبه بترولية و الشركات غير مقيمة ، و كذا انجاز كل تحري أو بحث يخص الشركات البترولية و شبه البترولية و الشركات غير مقيمة .
- 3- مكتب الاحصائيات و الملخصات :** يعمل هذا المكتب على :
اعداد الانتاجات الاحصائية الدورية و وضعيات التلخيص و دمج الملفات و كذا تحسين قاعدة المعطيات و تقوم أيضا بالتنسيق و متابعة الشركات التابعة لقطاع المحروقات مع المصالح المختصة للوزارة المكلفة بالطاقة و المناجم .
- ب/المديرية الفرعية للتسيير :** مهمة هذه المديرية الأساسية تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للقانون العام و كذا المؤسسات غير المقيمة .
- مهام الوعاء و متابعة تحصيل الضرائب و حقوق و الرسوم .
- معالجة ملفات استرجاع للرسم على القيمة المضافة .
و تنقسم بدورها هذه المديرية الفرعية الى ثلاثة مكاتب :
- 1- مكتب تسيير ملفات :** و يكلف لاسيما باستلام التصريحات و استغلالها ، وكذا مراقبة الملفات على أساس المستندات ، وتسيير و متابعة التنظيم الجبائية الامتيازية و الخاصة و التكفل بالتحقيق الأولي في المنازعات .
- 2- مكتب التدخلات و دعم التسيير :** يقوم هذا المكتب بمتابعة التكفل بمقارنة المستندات و معالجة طلبات الاسترجاع على الرسم على القيمة المضافة و القيام بالتدخلات المنتظمة و معابنتها في عين المكان .
- 3- مكتب مراقبة التحصيل و التصفية :** يقوم هذا المكتب أساسا بتقييم عمل التحصيل و المتابعة الدورية قيود القابضة و تصفية المحاسبة لها ، وكذا عقد اجراءات القيد على الحساب¹.
- ج /المديرية الفرعية للرقابة و البطاقات :** تعمل هذه المديرية على
- تنفيذ برامج المحاسبية و متابعتها .

¹ نفس المرجع السابق، من المادة 04 الى المادة 10.

- اقتراح التسجيل في البرامج السنوية للمراقبة .
- البحث عن المعلومة الجبائية و استغلالها مع انجاز التحقيق و التحريات .
وتنقسم هذه المديرية بدورها الى مكتبين:
- 1- مكتب المراجعات :** و يكلف لاسيما باعداد مشروع برنامج المراجعة و متابعة تنفيذه و السهر على احترام قواعد المراقبة و اجراءاتها .
- 2- مكتب البطاقات و مقارنة التحريات :** يتلخص عمل هذا المكتب على تشكيل مختلف البطاقات المسوكة و تسييرها و تنفيذ اجراءات التحقيق و التحري ، و البحث عن المعلومة الجبائية و استغلالها .
- د/المديرية الفرعية للمنازعات :** و تقوم هذه المديرية
 - فحص الطعون الخاضعة لاختصاص مديرية كبيريات المؤسسات .
 - تحضير الملفات النزاعية ، المتعلقة بالقضايا المقدمة للهيئات القضائية المختصة مع فحص هذه المعلومات و متابعتها .
 - تبليغ القرارات و الأمر برفضها .
 و تنقسم هذه المديرية الى ثلاثة مكاتب و هي :
 - 1- مكتب الشكاوي :** و يكلف لاسيما بمعالجة الشكاوي التي تقدمها المؤسسات و المتعلقة بالوعاء و المراقبة و التحصيل .
 - 2- مكتب لجان الطعن و المنازعات القضائية :** يقوم هذا المكتب بالتكفل بالطلبات المقدمة لدى لجان الطعن المركزية و التكفل بطلبات قيمة مبلغ الضريبة و الرسوم التي يرى أنه تسجيل تحصيلها و تلك التي ينبغي قبول اعفاء المسؤولية عنها أو في ارجاء الدفع .
 - 3- مكتب التبليغ و الأمر بالدفع :** و يقوم هذا المكتب باعداد و ارسال الاشعارات بتبليغ القرارات المتخذة في مجال الطعن النزاعي أو الاعفائي و القيام باجراءات الأمر بالدفع لأحكام القرارات القضائية المتخذة و اعداد الاحصائيات عن ذلك .
- ه/المديرية الفرعية للوسائل:** تقوم هذه المديرية بأربعة مهام رئيسية وهي
 - المتابعة المهنية لمستخدمين ميادين لأعمال التكوينية .
 - اعداد الميزانية السنوية و الحساب الاداري و مسلك الجرد .
 - أمر بدفع التخفيضات .
 - متابعة و تنسيق جهاز الأداء في اطار مؤشرات ¹.

¹ نفس المرجع السابق، من المادة 11 الى 18.

المطلب الثاني : الإصلاح الضريبي على مستوى المراكز الجهوية

تتواجد المراكز الجهوية في تسعة مدن من القطر الوطني و هي : عنابة ، قسنطينة ، ورقلة ، وهران الجزائر العاصمة ، الشلف ، بشار ، البليدة ، سطيف ، وتتكون المديرية الجهوية للضرائب من أربعة مديريات فرعية .

أولاً-مكونات المديرية الجهوية للضرائب :

1/المديرية الفرعية للتكوين : تقوم باعداد المخطط السنوي و المتعدد السنوات لتكوين المعارف و تحسين مستوى المستخدمين التابعين لاختصاص الاقليمي، و كذا تقييمها و ضمان تنفيذها الدوري ، و تنسيق و متابعة تنظيم مختلف امتحانات و مسابقات المديريات الولائية التابعة للاختصاص الاقليمي .
ا/مكتب التكوين الأولي و التواصل : يقوم بتجهيز و متابعة سير الامتحانات و المسابقات المنظمة لصالح المستخدمين ، التابعين للاختصاص الاقليمي ، و كذا تكوين و تحديد المعارف و تحسين المستوى للمديرية الولائية العامة للضرائب .

ب/ مكتب دعائم البيداغوجية : يقوم على اقتراح و تنفيذ كل التدابير من شأنه تحسين نوعية التكوين المقدم لصالح المستخدمين .

2/المديرية الفرعية للتنظيم و الوسائل : تكلف هذه المديرية ب

السهر على ضمان تطبيق المديرية الولائية للضرائب التابعة لاقليمها للنصوص التشريعية و التنظيمية ، المنصوص عليها في مجال تسيير الوسائل البشرية و المادية و المالية و اعداد تقارير دورية حول ظروف تسييرها و استعمالها و تتكون من أربع مكاتب¹.
***مكتب المستخدمين :** يعمل على السهر على احترام التشريع و التنظيم ، فيما يخص تسيير الموارد البشرية و الاعتمادات .

***مكتب التنظيم و الاعلام الالي :** يعمل هذا المكتب بالمساهمة في تنظيم المصالح الجبائية المحلية فيما يتعلق باحداث النطاق الاقليمي للمصالح أو الغائه أو تهيأته .

***مكتب مراقبة استعمال الوسائل :** و يكلف بالمراقبة البعدية لتسيير الوسائل البشرية و المالية و المادية ، و المديريات الولائية للضرائب .

***مكتب المطبوعات :** و يكلف بالمساهمة في ضبط المطبوعات و القيام بتسييرها و مراقبتها بواسطة المخزن الجهوي للمطبوعات .

3/المديرية الفرعية للعمليات الجبائية و التحصيل : مهمتها تحسين و تعميم التشريع و التنظيم الجبائي تجاه المصالح و المكلفين بالضريبة ، و تقييم عمل المصالح و أدائها و اعداد الوضعيات الدورية المتعلقة بذلك ، و يتم تسيير هذه المديرية ب ثلاثة مكاتب و هي :

¹ القرار المؤرخ في 18 ربيع الاول 1418، الموافق ل12 يوليو 1998، المحدد لتنظيم المصالح الجبائية وصلاحياتها، من المادة 25 الى المادة 30.

*مكتب تنشيط و التنظيم و العلاقات العامة : يعمل على التكفل بطلبات الاعتماد في نظام شراء

بالاعفاء من الرسوم على القيمة المضافة و متابعتها و تطوير عمل الاتصال و الاعلام .

*مكتب مراقبة النشاطات : يعمل هذا المكتب على ضمان متابعة عمل المصلح الوعاء و التحصيل و

كذا اعداد التقارير الدورية عن ذلك .

*مكتب الاحصائيات و التلاخيص : يكلف بجمع الاحصائيات المتعلقة بالوعاء و تحصيل الضريبة و

تجميعها و توحيدها و استغلالها .

4/المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية و المنازعات : تقوم بتنفيذ توجيهات الادارة المركزية و مهام الموكله

اليها على المستوى المحلي و ذلك في مجال المراقبة و المنازعات الجبائية و تنقسم الى ثلاثة مكاتب و

هي¹ :

*مكتب متابعة برامج الأبحاث و المراجعات الجبائية و التقييم : يقوم بتجميع برامج البحث و المراقبة

الجبائية و تحليلها و القيام باقتراح تفتيش أو البرامج ، مراقبة نشاطات البحث و وضع جهاز لتقييم

المصالح في المجال نفسه .

*مكتب تحليل تقارير المراجعات الجبائية : و يكلف هذا المكتب بتحليل التقارير التي تعدها المصالح و

تبلغ كل الملاحظات المتصلة بذلك في اطار تنسيق الاجراءات الموافقة و مناهجها مكتب متابعة

النزاعات .

*مكتب متابعة النزاعات : يكلف بضمان مراقبة مطابقة ملفات طلبات استرجاع اقتطاع الرسم على القيمة

المضافة، و ضمان دراسة طلبات الطعن الاعفائي التي يلزم المكلفون بالضريبة .

ثانيا: مهمة المديرية الجهوية للضرائب

- ضمان تمثيل المديرية العامة للضرائب على المستوى الجهوي.
- السهر على تنفيذ البرامج و تطبيق التعليمات و القرارات الصادرة عن الادارة المركزية .
- تعتبر همزة وصل بين المديرية المركزية و المديريات الولائية للضرائب .
- تقدير احتياجات المصالح الجبائية الجهوية في الوسائل المادية و المالية و العنصر البشري .
- تنظيم أشغال الطعون لدى الجهات المصدرة للقرار و المنشأة على المستوى الجهوي .
- الموافقة على استفادة المكلفين بالضريبة من نظام الشراء بالاعفاء حسب الشروط المنصوص عليها في التشريع الجبائي².

¹ نفس المرجع السابق، من المادة 30 الى المادة 40.

² نفس المرجع السابق، المادة 43.

المطلب الثالث : الإصلاح الضريبي على مستوى المديرية الولائية للضرائب

1- تعريف المديرية الولائية للضرائب : تعتبر المديرية الولائية للضرائب جزء لا يتجزأ من الهيكل العام للضرائب ، إذ هي قاعدة له ، و هي إدارة جبائية ذات طابع مالي و خدماتي تقوم بتحصيل الضرائب و الرسوم وفق قواعد قانونية تدفع الى ذوي الحقوق في حدود اختصاصها القانوني .

2- مكونات المديرية الولائية للضرائب : تتكون من خمسة مديريات فرعية وهي¹

* المديرية الفرعية للعمليات الجبائية : و تقوم بتنشيط المصالح و اعداد احصائيات و تجميعها ، كما تكلف بأشغال بطلبات اعتماد حصص الشراء بالاعفاء من الرسم على القيمة المضافة و متابعتها و مراقبتها ، كما تعمل أيضا على متابعة أنظمة الاعفاء و امتيازات جبائية خاصة .

* المديرية الفرعية للتحصيل : تقوم هذه المديرية بالتكفل بجداول و سندات الارادات و مراقبتها و متابعتها

، و كذا بوضعية تحصيل الضرائب و الرسوم و كل ناتج اخر أو اتاوة و متابعة العمليات و قيود محاسبية و المراقبة الدورية لمصالح التحصيل و تنشيط قبضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها لتطهير و تصفية الحسابات ، وكذا التحصيل الجبري للضريبة و من جانب اخر تقوم بتقييم الضروي لوضعية التحصيل و تحليل النقائص لاسيما فيما يخص التصفية مع اقتراح التدابير من شأنها أن تحسن ناتج الجبائي من خلال مراقبة القابضات و مساعدتها قصد تطهير حسابات قباضات الضرائب بغية تصفية الحسابات تطهيرها .

* المديرية الفرعية للمنازعات : تكلف بضمان معاجة احتياجات المقدمة برسم مرحلتين اداريتين للطعن

النزاعي أو المرحلة الاعفائية و تبليغ القرارات المتخذة و أمر بصرف الغائاته والتخفيضات الممنوحة ، وكذا معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق لرسم على القيمة المضافة ، و كذا تشكيل ملفات اداع تظلمات أو طعون استئناف و الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن المصالح الادارية الجبائية .

* المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية : تتكفل هذه المديرية باعداد برامج البحث و مراجعة و مراقبة تقنيات متابعة انجازها .

* المديرية الفرعية للوسائل : تقوم بتسيير المستخدمين و الميزانية و الوسائل المنقولة و غير المنقولة

للمديرية الولائية للضرائب ، وتعمل أيضا على تنفيذ البرامج معلوماتية و تنسيقها و كذا السهر على ابقاء المنشآت التحتية و التطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل .

3- المهام التي تقوم بها المديرية الولائية للضرائب²:

- السهر على احترام و تنظيم التشريع الجبائي و المتابعة و المراقبة نشاط و مراقبة المصالح و تحقيق الأهداف المحددة لها .

¹ محمود جمام، الضريبة والنظام الضريبي واصلاحاته في الجزائر، مرجع سابق، ص120.

² محمود جمام، الضريبة والنظام الضريبي واصلاحاته في الجزائر، مرجع سابق، ص121.

- تنظيم مجمع العناصر المكلفة بأعداد التقديرات الجبائية .
- إصدار الجداول و القوائم و المنتوجات وشهادات الإلغاء أو تخفيض و تعاينها و تصادق عليها و تقويم النتائج وتعداد الحصيلة الدورية .
- مراقبة وتكفل و التصفية اللتين يقوم بها كل مكتب القباضة و متابعة تسوية ذلك .
- متابعة تطور الدعوى المرفوعة أمام القضاء في مجال نزاعات التحصيل .
- ضمان الرقابة القبلية و تصفية الحسابات القابضين .
- تنظيم و جمع المعلومات الجبائية و استغلالها .
- السهر على مسك الملفات أملاك العقارية و المنقولة ، السهر على صيانة هذه الأملاك و المحافظة عليها .
- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة و اعلامهم .
- نشر المعلومات و آراء المكلفين بالضريبة .

المطلب الرابع : المراكز الضريبية

يعتبر مركز الضرائب مصلحة عملية جديدة تابعة للمديرية العامة للضرائب تختص حصريا بتسيير الملفات الجبائية ، و تحصيل الضرائب المستحقة من طرف المكلفين بالضريبة متوسطي الحجم .

يطمح مركز الضرائب المنشأ بهدف تقديم خدمة نوعية ، إلى تطوير شراكة جديدة تجمعها بالمكلفين بالضريبة تقوم أساسا على التواجد، الاستماع، الاستجابة ، ومعالجة سريعة لكل الطلبات التي يقدمها المكلف بالضريبة. يمثل مركز الضرائب بالنسبة للمكلف بالضريبة المحور الجبائي الوحيد المكلف بالتسيير العرضي لملفه.

شكل افتتاح مركز الضرائب النموذجي لروبية في 2009، أول مرحلة رئيسية يتم تخطيطها في إطار هذا المشروع الطموح . الهدف الرئيسي من افتتاح هذا المركز هو السماح للإدارة الجبائية بتقييم فعالية التنظيم و الأساليب وكذا الأدوات المحددة لعمل المركز .

على الرغم من تجربته القصيرة ، سجل المركز النموذجي لروبية تطورا واعداد من حيث الأداء المالي، معالجة القضايا النزاعية، الرقابة ، و الاستقبال.

مع هذه العودة الإيجابية للغاية للخبرة، قامت المديرية العامة للضرائب في أواخر سنة 2011 بوضع حيز العمل ستة مراكز للضرائب في كل من ولايات مستغانم ، سيدي بلعباس ، معسكر قالمة ، أم البواقي و سوق أهراس¹.

¹ موقع المديرية العامة للضرائب.

-مكونات المراكز الضريبية : تتكون المراكز الضريبية من 3 مصالحي رئيسية وهي
*المصلحة الرئيسية للتسيير : تقوم هذه المصلحة بالتكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة ، التابعين
لمركز الضرائب في مجال الوعاء و المراقبة الجبائية و متابعة الامتيازات الجبائية و دراسة الأولوية
للاحتياجات .

كما تقوم بالمصادقة على الجداول و سندات الإيرادات و تقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها ، بصفته
وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب ، كما تقوم باقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس
المستندات أو المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية الإجمالية ، و تسهر على اعداد تقارير دورية و تجميع
الإحصائيات و اعداد مخططات العمل ، و تنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على
انسجامها .

*المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث : تهتم بانجاز اجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ، و
معالجتها و تخزينها و توزيعها من أجل استغلالها ، و اقتراح عمليات المراقبة و انجازها ، برسم
المراجعات في عين المكان و المراقبة على أساس المستندات بتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين
لمراكز الضرائب مع اعداد جداول احصائية وحواصل تقنية دورية.

*المصلحة الرئيسية للمنازعات : تقوم على دراسة كل الشكاوي المقدمة من طرف المكلف بالضريبة
سواء كان طعن نزاعي أو اعفائي ، يوجه لمراكز الضرائب ونتائج فرض الضرائب أو زيادات أو غرامات
وعقوبات قررها المركز ، وكذا قرارات استرجاع رسم على القيمة المضافة ، ومتابعة القضايا النزاعية
المقدمة الى الهيئات القضائية¹.

¹ موقع المديرية العامة للضرائب، نفس المرجع السابق.

خاتمة الفصل :

إن الإصلاحات الأخيرة التي تعرض لها النظام الضريبي الجزائري تعتبر قفزة نوعية نحو ترشيده، وكذا موضوعية ضرائب المؤسسة، لأن مكونات النظام الضريبي الحديث والتي تتمثل في الضريبة على الدخل الإجمالي، والضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة، لدليل قاطع على مدى تكيف هذه الضرائب مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي.

فقد عمل على توسيع الحقل الضريبي، بحيث أصبح يمس أكبر شريحة من المكلفين، مع تخفيض العبئ الضريبي لكل مكلف، وبالرغم من التطور الذي شهده النظام الضريبي الجزائري، إلى أنه مازال بحاجة إلى مراجعة لمختلف تنظيمه الفني لكن بإمكاننا تسجيل بعض إيجابيات هذا الإصلاح الضريبي، والتي تتمثل في رفع الحد الأدنى المعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي، بالنسبة للأشخاص الطبيعيين .

الفصل الثالث : تقييم حصيلة الإصلاحات الجبائية في الجزائر

تمهيد :

انطلاقاً من أن النظام الضريبي يتضمن أنواعاً عديدة من الضريبة، و التي تمثل المصدر المالي الأساسي لتمويل خزينة الدولة ، كلما كان تطبيق النظام الضريبي شاملاً و موضوعياً، دل ذلك على مدى نجاعته و فعاليته و مردوديته. و سنحاول من خلال هذا الفصل الوقوف على مدى تأثير النظام الضريبي الحديث و المنتهج من طرف الدولة على حجم الإيرادات الضريبية وكذا على مكوناتها بالإضافة لمساهمة في الإيرادات العامة وتأثيره على النشاط الاقتصادي . كما نتعرض لسياسة التحفيز الجبائي التي اعتمدها الدولة من أجل تطوير و ترقيّة القطاعات الاقتصادية بنوعيتها، و تشجيعها على زيادة الاستثمارات، بالإضافة الى قطاع السياحة .

المبحث الأول : تطور الإيرادات الجبائية في الجزائر .

إضافة إلى الجباية البترولية توجد جباية عادية تتعلق بالضرائب المباشرة و الضرائب غير مباشرة .

المطلب الأول : في مجال الضرائب المباشرة :

إن هذا النوع من الإيرادات هي عبارة عن ركن أساسي في الجباية العادية حيث نجد أنها يتكون من الضرائب على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات إضافة إلى ضرائب مباشرة أخرى . ويمكن توضيح مدى تطور الإيرادات المتعلقة بالضرائب المباشرة من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم (05) : تطور إيرادات الضرائب المباشرة ، الوحدة مليون دج .

البيان	السنوات	2013	2014	2015
الضرائب على الدخل الإجمالي		556774	602532	620509
الضريبة على أرباح الشركات		258170	269623	330588
ضرائب مباشرة أخرى		8166	9099	11631
إجمالي الضرائب المباشرة		823110	881254	962726

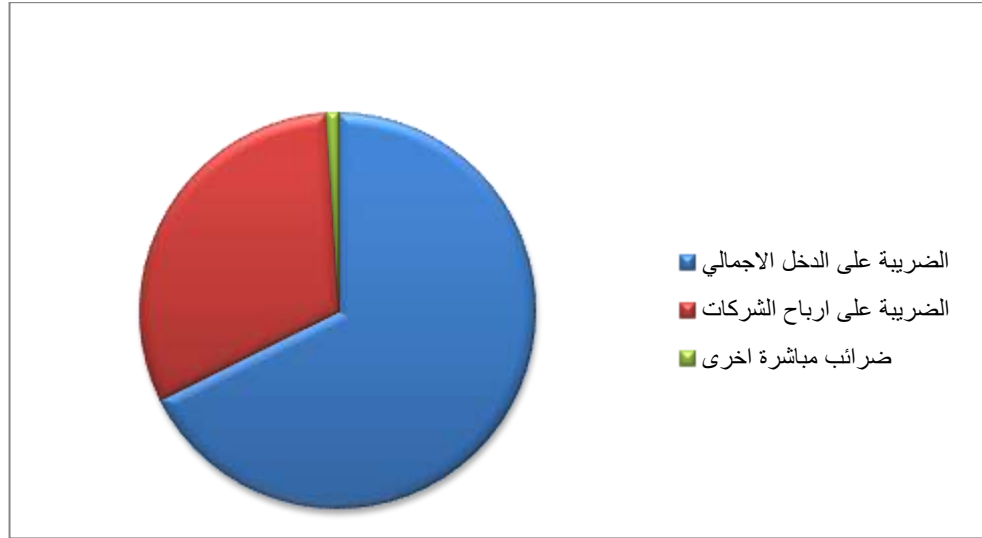
المصدر : MF.DGPP

الموقع الإلكتروني : www.mf.gou.dz

ولتحليل محتوى الجدول قمنا بتقسيم الجول إلى ثلاث مراحل :

مرحلة 01 : بالنسبة لإيرادات سنة 2013 يمكن تحليلها و تبسيطها إنطلاقا من الشكل التالي :

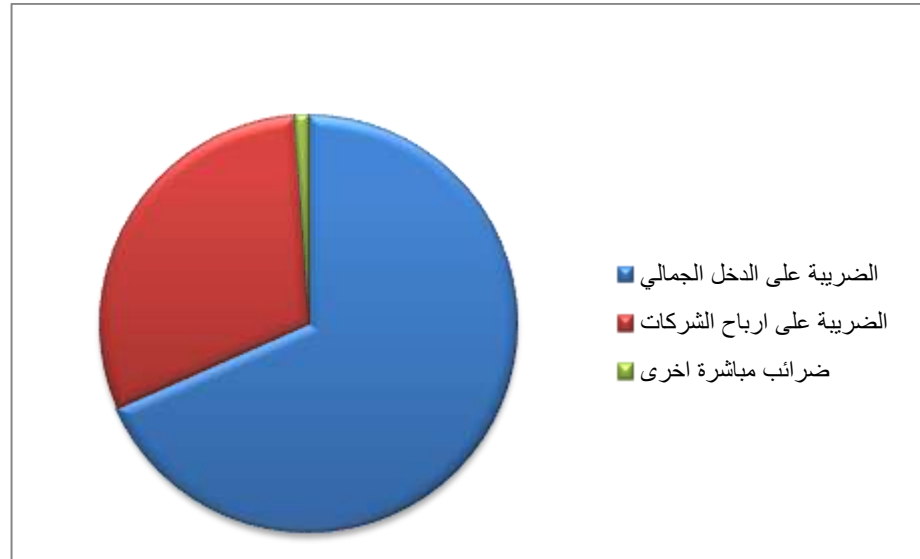
الشكل رقم (01) :تحصيلات الضرائب المباشرة سنة 2013.



يتجلى من الجدول رقم (01) مساهمة إيرادات الضرائب على الدخل الإجمالي بنسبة كبيرة حيث بلغت % 67.64

كما تشير بأن الإيرادات الضريبة على أرباح الشركة قد بلغت أو ساهمت بمبلغ 258170 دج أي بنسبة 31.36 % كما سجلت الإيرادات الضرائب الأخرى مساهمة بقيمة 8166 مليون دج أي بنسبة 0.99%. المرحلة الثانية : بالنسبة لإيرادات سنة 2014 :

الشكل رقم (02) : تحصيلات الضرائب المباشرة لسنة 2014.



من الجدول نلاحظ أن مساهمة IRG قدار تفعت مقارنة مع سنة 2013 فقد بلغت نسبتها 68.37% أي بقيمة 602532 مليون دينار سنة 2014. و بالنسبة للضريبة على أرباح الشركة فقد إنخفضت مساهمتها مقارنة مع سنة 2013 بالرغم من ارتفاع حصيلتها في 2014 حيث بلغت نسبتها 30.59 % سنة 2014 .

أما بالنسبة للإيرادات الضريبية المباشرة الأخرى فقد ارتفعت مساهمتها مقارنة مع سنة 2013 حيث سجلت نسبة 1.03 % سنة 2014.

المرحلة الثالثة : بالسنة الإيرادات سنة 2015

الشكل رقم (03) : تحصيلات الضرائب المباشرة لسنة 2015.



من خلال الجدول رقم (01) نلاحظ أن مساهمة إيرادات الضرائب على الدخل الإجمالي قد عرفت تذبذباً سنة 2015 فقد إنخفضت رغم ارتفاع حصيلتها وهذا مقارنة مع سنة 2014 حيث سجلت ما قيمته 620509 مليون دينار أي بنسبة 64.45% كما نشير إلى مساهمة إيرادات الضريبة على أرباح الشركات قد سجلت ارتفاعاً ملحوظاً مقارنة مع سنة 2014 وسنة 2013 حيث بلغت ما قيمته 330588 مليون دج سنة 2015 أي بنسبة 34.33% .

كذلك بالنسبة لمساهمة إيرادات الضرائب المباشرة الأخرى فقد ارتفعت سنة 2015 مقارنة بما حققت في السنوات السابقة حيث حققت سنة 2015 ما قيمته 11631 مليون دينار جزائري أي بنسبة 1.20 % حيث من خلال الجدول رقم (01) و الأشكال البيانية رقم (01) و (02) و (03) : نلاحظ أن إيرادات الضرائب المباشرة قد عرفت تزايد مستمر خلال الفترة (2013-2015) و هذا بنسبة 16.16% .

المطلب الثاني : في مجال الضرائب غير المباشرة .

بالإضافة إلى إيرادات الضرائب المباشرة نحد أيضاً إيرادات في مجال الضرائب غير المباشر و التي تتضمن الأخيرة الرسم على القيمة المضافة و الذي يتميز بوفرة الحصيللة إضافة إلى حقوق الطابع و التسجيل و ضرائب غير مباشرة أخرى .

ولتوضيح مدى تطور الإيرادات المتعلقة بهذا المجال نعلم على الجدول التالي :

الجدول رقم(06) : تطور الإيرادات الضرائب غير المباشرة, الوحدة: مليون دج

السنوات	2013	2014	2015
الرسم القيمة المضافة	676432	706097	684761
طابع الحقوق والتسجيل	62518	70769	75603
ضرائب غير مباشرة أخرى	15391	14931	14753
إجمالي الضرائب غير المباشرة	754341	791797	775117

M.F. DGPP

المصدر :

www.MF.Gov.DZ

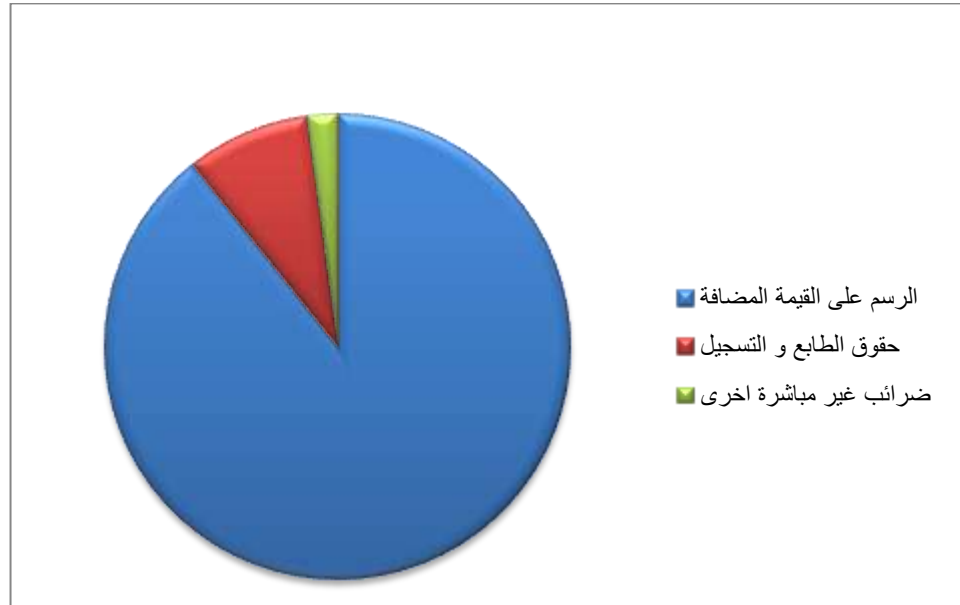
الموقع الإلكتروني :

و لتحليل معطيات الجدول قمنا بتقسيمها إلى ثلاث مراحل :

المرحلة الأولى : معطيات سنة 2013 :

لتحليل الجدول نقوم باعتماد الأشكال (04) (05) (06) الهندسية و المتمثلة في الدائرة النسبية .

الشكل (04) : تحصيلات الضرائب غير المباشرة لسنة 2013.



يتجلى من الجدول رقم (02) و الشكل رقم (04) وأن تحصيلات الضريبة على القيمة المضافة لسنة

2013 كانت كبيرة حيث قدرت بـ 676432 مليون دج أي ما يعادل 89.67 %

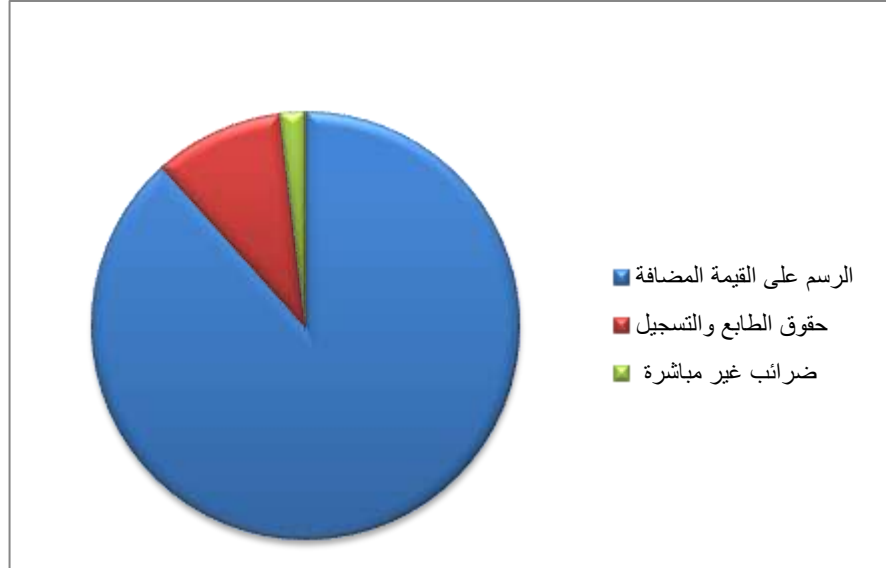
كما نشير أن إيرادات الطابع و التسجيل قد بلغت 62518 مليون دج أي بنسبة 8.28 %

أما بالسنة للضرائب غير مباشرة الأخرى فقد تم تحصيل ما يقارب 15391 مليون دج أي بنسبة 2.04% من إجمالي تحصيلات الضرائب
 المرحلة الثالثة : معطيات سنة 2014 :
 الشكل رقم (05) : تحصيلات الضرائب غير مباشرة سنة 2014.



من الجدول رقم (02) و الشكل رقم (05) نلاحظ أن إيرادات الرسم على القيمة المضافة لسنة 2014 قد انخفضت مقارنة بما تم تحصيله سنة 2013 حيث سجلت ما يقارب 706097 مليون دينار جزائري أي بنسبة 89.17% كذلك و بالنسبة للإيرادات الطابع و التسجيل قدار تفعت مقارنة سنة 2013. أما بالسنة للضرائب غير المباشرة الاخرى نجد أن مساهمتها قد انخفضت سنة 2014 مقارنة بالسنة 2013 حيث ساهمت بـ 14931 مليون دج أي ما يعادل 1.88%

المرحلة الثالثة معطيات سنة 2015 :
الشكل رقم (06) تحصيلات الضرائب غير المباشرة سنة 2015



من الجدول رقم (02) نلاحظ أن إيرادات الرسم على القيمة المضافة قد استمرت في الانخفاض ، حيث ساهمت سنة 2015 بـ 684761 مليون دج أي بنسبة 88% أما بالنسبة لإيرادات حقوق الطابع و التسجيل فقد ارتفعت سنة 2015 مقارنة بالسنوات 2013 و 2014 حيث ساهمت سنة 2015 بـ 75603 مليون دج أي ما يعادل 9.75 % ، كذلك بالنسبة للإيرادات الضرائب غير المباشرة الأخرى فقد ارتفعت مساهمتها سنة 2015 رغم انخفاض في حصيلتها، حيث ساهمت بنسبة 1.9% أي مايقدر بـ 14753 مليون دج . من خلال الجدول رقم (02) و الأشكال رقم (04)،(05) و(06) يمكن القول أن إيرادات الضرائب غير مباشرة في تطور متذبذب و هذا من خلال مرحلة 2013-2015.

المبحث الثاني : فعالية الإصلاح الضريبي في الجزائر و مدى مساهمته في تطوير الاقتصاد الوطني :

ان من أهم أهداف الإصلاح الضريبي خلال السنوات الماضية ، تشجيع الاستثمار سواء كان محلي أو أجنبي ، ودعم بعض القطاعات الاقتصادية الأخرى خاصة قطاعات الفلاحة و السياحة ، و حكم على فعالية هذا الإصلاح يمر عبر معرفة مدى مساهمته في تحقيق الأهداف الاقتصادية .

المطلب الأول : الإصلاح الضريبي في الجزائر و تشجيع الاستثمار

عملت السلطات العمومية خلال السنوات الماضية على تشجيع الاستثمار، وذلك من خلال إصدار الأمرين 01. 03 و 06. 08 والمتعلقين بتطوير الاستثمار وما تضمناه من إجراءات لتحسين المناخ

الاستثماري،. حيث تستفيد المشاريع الاستثمارية من اعفاء أو تخفيض ضريبي، وفقا لموضع و تأثير المشاريع على التنمية الاقتصادية و الاجتماعية.

جدول رقم (07) : تطور عدد المؤسسات الصغيرة و المتوسطة خلال فترة (2001-2012)

السنوات	القطاع الخاص	القطاع العام	مجموع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة	نسبة التطور
2001	244570	778	245348	/
2002	261075	778	261853	%06.72
2003	287799	778	288577	%10.20
2004	312181	778	312959	%08.44
2005	341914	847	342788	%09.53
2006	376028	739	376767	%09.31
2007	410293	666	410959	%09.07
2008	518900	626	519526	%26.41
2009	570240	598	570838	%09.87
2010	606737	560	607297	%06.38
2011	658737	572	659309	%08.56
2012	711275	557	711832	%07.96

المصدر:الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI،)نظام الحث على الاستثمار، متاح على الموقع الالكتروني :تاريخ الولوج:04/4/2016. <http://www.andi>

نلاحظ من خلال معطيات الجدول أعلاه تطور تطور العدد الاجمالي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة سنويا ، بمتوسط بلغ 10،27 حيث تطور عددها من 245384 مؤسسة سنة 2001 الى 711832 سنة 2012 ، و هذا بسبب نمو المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في القطاع الخاص حيث ارتفع عدد المؤسسات الخاص بحوالي ثلاثة أضعاف ، و يعزى هذا النمو الى انشاء العديد من الهيئات الدائمة لهذا النوع من المشاريع مثل الوكالة لدعم الشباب ، الصندوق الوطني للتأمين على البطالة و تسهيل الحصول على القروض البنكية بالإضافة الى اعفاءات ضريبية على أرباح الشركات و

اعفاء من الرسم على النشاط المهني لبعض المؤسسات ، و كذا اعفاء من الحقوق الجمركية فيما يخص التجهيزات المستوردة الغير مستثنات لمدة تتراوح ثلاثة سنوات .

جدول رقم (08) : تكلفة الاعفاءات الضريبية في الجزائر خلال فترة 2005-2009 الوحدة مليون دينار الجزائري .

السنوات	الرسم على النشاط المهني	الضريبة على ارباح الشركات	الرسم على القيمة المضافة	المجموع
2005	4662	12052	27497	44211
2006	2786	5005	31501	39292
2007	4002	1427	25490	30919
2008	3561	6387	66326	76274
2009	791	678	53867	55336
المجموع	15802	25549	204681	246032

المصدر: وهلي بوعلام النضام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة (حلة الجزائر)،رسالة دكتوراه علوم اقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس،2011/2012 ص184.
نلاحظ من خلال معطيات الجدول أعلاه ارتفاع تكلفة الضريبة الخاصة خلال سنة 2008 حيث بلغت أكثر من 78 مليار دينار كما أن جل الاعفاءات الضريبية تتعلق بالرسم على القيمة المضافة بمبلغ يتجاز 204 مليار دينار خلال هذه الفترة .

المطلب الثاني : الاصلاح الضريبي في الجزائر و مساهمته في ترقية بعض القطاعات الاقتصادية .

سعت السلطات العمومية خلال السنوات الماضية من خلال السياسة الاقتصادية عموما بشكل خاص الى دعم النمو خارج المحروقات عن طريق دعم بعض القطاعات الاقتصادية خاصة الفلاحة و السياحة

أولا : الاصلاح الضريبي و قطاع الفلاحة

يعتبر قطاع الفلاحة من القطاعات الاستراتيجية ، حيث شرعت منذ سنة 2000 ، في تطبيق مخطط وطني لتنمية الفلاحة الريفية، اضافة الى اقرار مجموعة من الامتيازات الضريبية الموجهة لهذا القطاع فطبقت الدولة اعفاءات دائمة تخص الايرادات الناتجة عن زراعة الحبوب و البقول الجافة و التمور، كما

طبقت أيضا اعفاءات مؤقتة من طرف الشباب المستثمر من اعانة الصندوق الوطني للتدعيم و تشغيل الشباب ثلاثة سنوات ، و تمديد هذه الفترة في المناطق النائية .

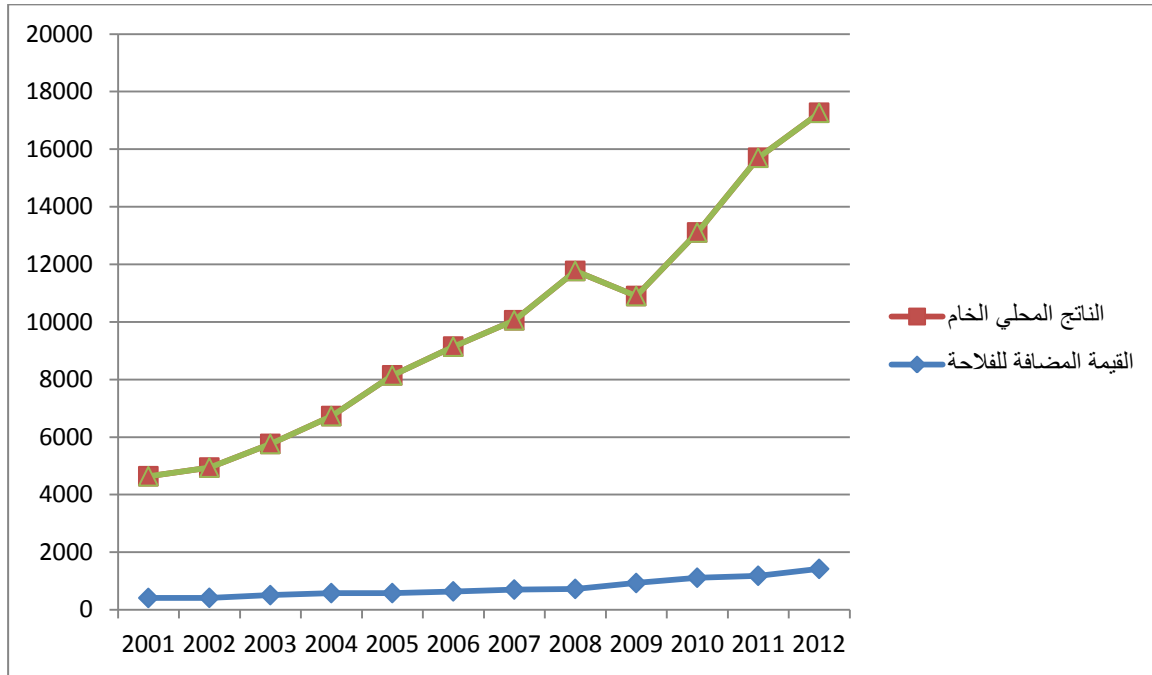
جدول رقم(09) : تطور القيمة المضافة في قطاع الفلاحة من الفترة(2001-2012).

السنوات	القيمة المضافة لقطاع الفلاحة	النتاج المحلي الخام	مساهمة قطاع الفلاحة في الناتج المحلي الخام
2001	412.1	4227.1	%9.74
2002	417.2	4522.8	%9.22
2003	510	5252.3	%9.71
2004	580.5	6149.1	%9.44
2005	581.6	7562.0	%9.69
2006	641.3	8501.6	%7.54
2007	704.2	9352.9	%7.52
2008	727.4	11043.7	%6.58
2009	931.3	9968.0	%9.34
2010	1115.2	11991.6	%8.86
2011	1183.2	14519.8	%8.14
2012	1421.7	15843.0	%8.97

المصدر:بيانات وزارة المالية متوفرة على موقع :

www.dgpp-nr.gov.dz

الشكل رقم (07) : تطور القيمة المضافة في قطاع الفلاحة من الفترة (2001-2012).



منحنى بياني يوضح تطورقيمة الناتج المحلي الخام والقيمة المضافة لقطاع الفلاحة. نلاحظ من خلال المنحنى البياني أعلاه تطور نسبي في القيمة المضافة المحققة في قطاع الفلاحة حيث ارتفعت من 412,1 مليار دينار جزائري في 2001 الى 1412,7 مليار دينار جزائري بالرغم من هذا التطور الى أن مساهمة هذا القطاع في اجمالي الناتج المحلي الخام لاتزال ضعيفة جدا ، حيث لم تتجاوز في أحسن الأحوال معدل 9,74.

ورغم أن هنالك عوامل طبيعية متحكممة في انتاج هذا القطاع الا أن سياسات و برامج التي اتبعتها السلطات العمومية في سبيل النهوض بهذا القطاع لم تحقق الناتج المرجو بما في ذلك السياسة الضريبية ضف الى ذلك حجم اعتمادات النخصمة لهذا القطاع من خلال برامج الخماسية ، حيث خص برنامج استثمارات عمومية (2010 - 2014) على سبل المثال 13 مليون دولار .

ثانيا : قطاع السياحة

باعتبارها مصدر للعملة الصعبة و أحد القطاعات التي بإمكانها استعاب يد عاملة عملت الجزائر خلال السنوات الاخيرة على النهوض بقطاع السياحة و قد منحت امتيازات ضريبية لقطاع السياحة يمكن اجمالها في مجموعة حوافز امتيازات التي خصت بها قطاع السياحة فيما يلي : تخضع أنشطة السياحة لمعدل مخفض للضريبة على أرباح الشركات مقدر ب 19 / . اعفاء مؤقت للضريبة على الدخل الاجمالي لفائدة المؤسسات السياحية المنسأة من طرف المستثمرين الوطنيين أو الأجانب ، باستثناء الوكالات السياحية .

اعفاء مؤقت من الضريبة على الدخل الاجمالي لمدة خمسة سنوات لعملية البيع و الخدمات ، الموجه للتصدير باستثناء النقل البري و البحري و الجوي و اعادة تأمين البنوك¹ .
جدول رقم (10) : تطور ايرادات السياحة الدولية في الجزائرية خلال فترة 2001 -2011 وحدة مليون دولار .

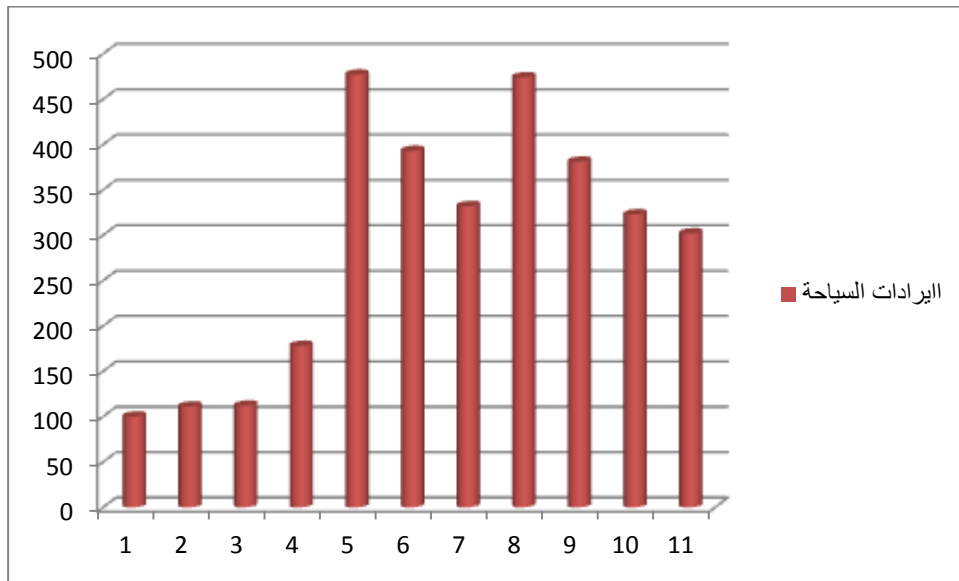
السنوات	ارادات السياحة الدولية	نسبة السياحة الدولية الى اجمالي الصادرات
2001	100	%0.54
2002	111	%0.61
2003	112	%0.46
2004	178	%0.56
2005	477	%1.04
2006	393	%0.73
2007	332	%0.52
2008	474	%0.57
2009	381	%0.79
2010	323	%0.53
2011	302	%0.39

المصدر:مجموعة البنك الدولي قاعدة البيانات، مؤشرات تنمية عالمية خاصة بالجزائر ،

www.data.albankadawti.org/indicet

¹عفيف عبد الحميد ، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة ، مرجع سابق ، ص 209.

الشكل رقم (08) : تطور ايرادات السياحة الدولية في الجزائرية خلال فترة 2001 - 2011 وحدة مليون دولار.



نلاحظ من خلال الجدول والاعمدة البيانية أعلاه تدبب في ايرادات السياحة الدولية في الوقت الذي شهدت فيه ارتفاع في الفترة ما بين 2001 - 2005 لتصل الى 477 مليون بعد أن ارتفع السياح الوافدين 901000 وافد سنة 2001 الى 4.400.043 سنة 2005 ، و عودت الانخفاض لتصل سنة 2011 الى 302 مليون دولار كما نلاحظ أن نسبة ايرادات السياحة الدولية ضعيفة جدا الى اجمال الصدرات حيث وصلت سنة 2005 الى أكثر معدل مقدرة ب 1،4 / لتتخفص الى 0،39 / سنة 2011 و تدل هذه الأرقام على أن السياحة في الجزائر لاتزال قطاعا مهمشا و هو ما ينعكس على الايرادات الجبائية المحصلة منها و على تحقيق أهدافها .

خاتمة عامة :

إن النظام الضريبي في ظل الإصلاحات الضريبية في الجزائر لعام 1991 ، كان أمرا ملزما على الدولة إذا أرادت تحريك الركود الاقتصادي الذي شمل العديد من المؤسسات الاقتصادية، بالإضافة لطول فترة جمود النظام الضريبي .كما أن التغيرات الاقتصادية و السياسية جعلت من هذه الإصلاحات لا مفر منها. وقد شملت هذه الإصلاحات الضريبية تغييرات مست مختلف الأوعية الضريبية، وكذا مختلف المعدلات الضريبية والتي تدخل ضمن سياسة ضريبية لتحقيق النمو الاقتصادي الذي يصبو إليه النظام الضريبي بالجزائر. كما رأينا من خلال تقييم النظام الضريبي أن الهدف من إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية في الحصيلة الضريبية، ما زال بعيد المنال لتعقد النظام الضريبي ولكثرة تغيراته، بالإضافة لضعف الإدارة الضريبية...

و في الأخير من أجل تحقيق هدف النظام الضريبي و هو تحقيق نمو اقتصادي من خلال رفع قوة الجهاز الإنتاجي الوطني، وضعت الدولة الجزائرية سياسة التحفيز الضريبي لتطوير الاستثمارات، بسنها قوانين استثمارية أهمها قانون ترقية الاستثمارات الذي دخل حيز التنفيذ عام 1993 ، الذي كان له دور فعال في تنمية و ترقية حجم الاستثمارات في الجزائر، و سمح بخلق مناصب عمل جديدة بتقديم امتيازات جبائية لكل من المستثمرين المحليين و الأجانب على السواء، كما أولت الدولة اهتماما من أجل ترقية الصادرات حتى تحل محل الصادرات النفطية، هذا الهدف ما زال بعيد المنال. و الدولة تسعى دائما و من خلال التغيرات الضريبية التي تقوم بها في مكونات النظام الضريبي، بوضع سياسة ضريبية تجعل مكانة صادرات السلع و الخدمات خارج المحروقات الممول الأكبر للقيمة الإجمالية للصادرات.

و قد توصلنا من خلال بحثنا هذا إلى النتائج التالية:

- جاء الإصلاح الضريبي كنتيجة حتمية للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية التي عرفت الجزائر مطلع التسعينات، وقد تمثلت أهم أهدافه في تبسيط النظام الضريبي وجعله أكثر عدالة وشفافية، وتعتبر الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة من أهم نتائج هذا الإصلاح
- يعتبر النظام الضريبي أداة فعالة و مؤثرة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وعاملا من عوامل تشجيع المبادرات الاستثمارية .
- تبقى كل الإصلاحات الضريبية و السياسات المتعلقة بها، المنتهجة من طرف الدولة لتحقيق أهدافها الاقتصادية و الاجتماعية تواجه عراقيل ورثتها عن النظام السابق، كالرشوة والمحسوبية، بالإضافة لضعف الوعي الضريبي لدى المكلف القانوني، وانخفاض درجة كفاءة إدارات الإدارة الضريبية في تطبيق القوانين الضريبية، مما يخل بمبدأ العدالة الضريبية.

- كثرة التعديلات المستمرة و النابعة من رغبة الدولة الحصول على مصادر مالية، جعلت النظام الضريبي يصطدم بعدالة الضريبة و كثرة عبئها على المكلف .فإخضاع أغلب الخدمات التي يتحصل عليها الفرد الذي يعاني من نقص في الدخل الحقيقي للرسم على القيمة المضافة، يجعله غير قادر على استهلاك ما يحتاجه من سلع و خدمات ، ولهذا يستوجب الأمر إعفاء بعض السلع و الخدمات من الرسم على القيمة المضافة للمحافظة على القدرة الشرائية للفرد .

التوصيات و الإقتراحات :

- من خلال ما توصلنا إليه من نتائج و بعض الملاحظات، ومن أجل المساهمة في رفع مردودية و فعالية النظام الضريبي، ارتأينا أن نقدم بعض الإقتراحات التي نرى بأنها كفيلة إلى حد ما بإحداث تطورات إيجابية بالنظام الضريبي.
- عدم التمادي بإجراء تغييرات في الهيكل الضريبي دون سبب موضوعي " اقتصادي اجتماعي".
- العمل على رفع كفاءة الإدارة الضريبية، بإجراء فترات تدريبية لتحقيق أهداف النظام الضريبي .
- تقديم مزايا ضريبية للمستثمرين، و توسيعها لكل المكلفين، و متابعة كل من لا يلتزم بتطبيق الالتزامات الضريبية، و مطالبته بتعويض تلك المساعدات المالية غير المباشرة .
- لتطبيق السياسة الاقتصادية العامة للدولة لابد من تلاحم كل من السياسة الضريبية والسياسات الأخرى.
- تشجيع عمليات إنعاش الجهاز الإنتاجي، و تقديم كل المساعدات المالية و الإدارية لتمكين المستثمرين من القيام بعمليات التصدير.
- تقديم مساعدات مالية غير مباشرة بإعفاء الواردات من الرسوم الجمركية، وخاصة تلك المواد و التجهيزات المستخدمة في العمليات الإنتاجية.
- حتى يتمكن النظام الضريبي من ترقية الصادرات و تميتها، لابد من إقامة قاعدة اقتصادية قوية قادرة على الإنتاج بوتيرة سريعة، مع العمل على تطوير الطرق المستعملة في العمليات الإنتاجية، التي تكون بصدد تخفيف تكاليف الإنتاج، بالإضافة لقيام الدولة بإزالة الإجراءات البيروقراطية المعرقلة لعملية القيام بالتصدير، و كذا توفير القروض اللازمة لذلك.

قائمة المراجع :

قائمة الكتب :

- حسين الصغير ، دروس في المالية و المحاسبة العمومية ، منشورات دار المحمدية ، الجزائر، 2005.
- فليح حسن خالف ، المالية العامة ، عالم الكتب الحديث للنشر و التوزيع ، الطبعى الأولى عمان ، 2008.
- عادل العلى ، المالية العامة و القانون المالي و الضريبي ، إثراء للنشر و التوزيع ، الطبعة الثانية ، الأردن ، 2011.
- محرزى محمد عباس ، إقتصاديات المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية الطبعة الخامسة ، الجزائر ، 2012،
- على خليل ، سليمان اللوزي ، المالية العامة ، دار زهران للنشر و التوزيع ، الطبعى الأولى ، عمان ، 2013 .
- ياسر صالح الفريحجان ، المحاسبة في علم الضرائب ، دار المناهج للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ، عمان الأردن .
- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2011.
- جهاد سعيد خصاولة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
- أحمد زهير شامية، خالد الخطيب، المالية العامة، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2013.
- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.
- ايمن حداد، عمريني أ رشيد، المحاسبة الضريبية، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2010.
- حسن صغير ، "دروس المالية العامة والمحاسبة العمومية"، الطبعة الثانية، دار المحمدية.

- رفعت المحجوب، "المالية العامة"، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، بيروت-لبنان، 1997.
- عزمي يوسف خطاب، "الضرائب ومحاسبتها"، الطبعة الأولى، دار الاصدار للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2010.
- محمود حسين الوادي، وزكريا احمد العزام، مبادئ المالية العامة الطبعة الأولى، دار المسيرة الاردني
- غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، الدار الجامعية للنشر الإسكندرية، مصر.
- احمد زهير شامية ، خالد الخطيب ، المالية العامة ، دار زهران للنشر والتوزيع ، عمان الأردن ، 1994.
- بوعون يحيى ناصرة ، الضرائب الوطنية والدولة ، بدون طبعة ، الورقة الزرقاء للنشر والتوزيع ، الجزائر .
- عبد الباسط علي جامع الزبيدي ، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، دار الجامد للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، 2008 .
- حسن عواضة، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، الطبعة الثالثة، 1973.

قائمة المذكرات :

- أحمد رجراج ، النضام الضريبي الجزائري تقييم الأداء و تحديات المرحلة المقبلة رسالة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2004 .
- يحيى لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائري- مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، بسكرة.
- محمود جمام، النظام الضريبي واصلاحاته في الجزائر، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة منتوري قسنطينة، 2010.
- باعلي أمينة ، طبي خيجة ، دور الإصلاحات الضريبية في دعم و ترقية الإستثمار المحلي بالجزائر ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، جامعة البويرة.
- عفيف عبد الحميد ، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات لنيل شهادة الماجستير ، جامعة فرحات عباس ، سطيف 1.
- ثابتي خديجة ، دراسة تحليلية حول الضريبة و القطاع الخاص ، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير ، جامعة تلمسان .

- حميد بوزيد، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي للفترة (1992-2004)، أطروحة لنيل الدكتوراه، جامعة الجزائر، 2005-2006.

- حنان شلغوم، أثر الإصلاح الضريبي في الجزائر وانعكاساته على المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة قسنطينة، 2011-2012.

الملتقيات :

- لخضر عزي ، الجباية البترولية في الجزائر ، الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية في الألفية الثالثة ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ، جامعة سعد دحلب البلدية ، 2003 .

المنشورات و المطبوعات :

- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2011.

- علي ساعد "المالية العمومية"، مطبوعة المعهد الوطني للمالية، القليعة، 1992.

- الدخول، رقم 3، سنة 1995، مجلة الحقوق ، السنة 18، العدد 1، مجلس النشر العلمي جامعة الكويت .

- محمد خالد المهاني، خالد الخطيب الحبشي، المالية العامة، منشورات جامعة دمشق.

- منشورة، النظام الجبائي الجزائري، مديرية التشريع الجبائي، 2003.

القوانين و التشريعات و المراسيم :

- الدستور الجزائري ل سنة 1996 .

- وزارة المالية، مديرية الضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

- المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 1992.

- المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- المادة 136 من قانون ض.م.ر.م.

- المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2012.

- المادة 150، ق. ض. م. ر.م.

- المادة 156 من ق. ض. م. ر. م.

- فقرة 04، مادة 156 من ق. ض. م. ر. م.
- القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 29 ربيع الثاني 1426، الموافق ل7 يونيو 2005، المادة 1.
- القرار المؤرخ في 18 ربيع الاول 1418، الموافق ل12 يوليو 1998، المحدد لتنظيم المصالح الجبائية وصلاحياتها، من المادة 25 الى المادة 30.
- موقع المديرية العامة للضرائب.

مواقع الأترنيت :

- <http://www.andi.p-nr.gov.dz>
- www.data.albankadawti.org/indicet

قائمة الجداول :

الرقم	العنوان	الصفحة
01	سلم الضريبة على الدخل الإجمالي في الجزائر	37
02	سلم جديد لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي	49
03	تسيقات الضريبة على أرباح الشركات	54
04	التخفيضات المطبقة في أساس فرض الرسم على النشاط المهني	59
05	تطور إيرادات الضرائب المباشرة	70
06	تطور إيرادات الضرائب غير المباشرة	73
07	تطور عدد المؤسسات الصغيرة و المتوسطة خلال فترة (2001-2012)	76
08	تكلفة الإعفاءات الضريبية في الجزائر خلال فترة (2005-2012)	77
09	تطور القيمة المضافة في قطاع الفلاحة في الفترة (2001-2012)	78
10	تطور إيرادات السياحة الدولية في الجزائر خلال الفترة (2001-2011)	80

قائمة الاشكال :

الرقم	العنوان	الصفحة
01	تحصيلات الضرائب المباشرة لسنة 2013	71
02	تحصيلات الضرائب المباشرة لسنة 2014	71
03	تحصيلات الضرائب المباشرة لسنة 2015	72
04	تحصيلات الضرائب غير المباشرة لسنة 2013	73
05	تحصيلات الضرائب غير المباشرة لسنة 2014	74
06	تحصيلات الضرائب غير المباشرة لسنة 2015	75
07	تطور القيمة المضافة في قطاع الفلاحة في الفترة (2001-2012)	79
08	تطور ايرادات السياحة الدولية في الجزائر في الفترة (2001-2011)	81

فهرس المحتويات

أب	المقدمة العامة :	.....
	الفصل الأول : مقارنة نظرية حول الضرائب.....	.....
03	تمهيد الفصل.....	.....
04	المبحث الأول : مفاهيم عامة حول الجباية.....	.....
04	المطلب النظام الجبائي الجزائري .....	.....
	الأول	.....
06	المطلب الثاني : الضرائب .....	.....
08	المطلب الثالث : الرسوم.....	.....
12	المطلب الرابع : الإتاوة .....	.....
13	المبحث الثاني: أساسيات حول الضرائب .....	.....
	المطلب الأول: قواعد	.....
16	الضريبة.....	.....
16	المطلب الثاني: خصائص الضريبة.....	.....
	المطلب الثالث: أهداف الضريبة	.....
18	.....	.....
	المطلب الرابع: التنظيم الفني	.....
20	للضريبة.....	.....
	المبحث الثالث: تصنيفات	.....
30	الضرائب.....	.....
	المطلب الأول : التصنيف القائم على طبيعة الضريبة	.....
30	.....	.....
32	المطلب الثاني : من حيث المادة الخاضعة للضريبة.....	.....
33	المطلب الثالث: من حيث الواقعة المنشأة للضريبة.....	.....
36	المطلب الرابع : من حيث السعر و المعدل.....	.....
38	خاتمة الفصل.....	.....
39	الفصل الثاني : الإصلاح الضريبي في الجزائر بعد 1992	.....
39	تمهيد.....	.....
40	المبحث الأول : ماهية الإصلاح الضريبي.....	.....
40	المطلب الأول : مفهوم الإصلاح الضريبي.....	.....

42	المطلب الثاني : أسباب الإصلاح الضريبي في الجزائر.....
44	المطلب الثالث :أهداف الإصلاح الضريبي في الجزائر.....
46	المطلب الرابع : إستراتيجية الإصلاح الضريبي
47	المبحث الثاني: أثر الإصلاح الضريبي على المستوى الضريبي (التشريعي).....
47	المطلب الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي IRG.....
50	المطلب الثاني: الضريبة على أرباح الشركات.....
55	المطلب الثالث: الرسم على القيمة المضافة TVA.....
58	المطلب الرابع: الرسم على النشاط المهني
60	المبحث الثالث :الإصلاح الضريبي على المستوى الهيكلي
60	المطلب الأول : مديرية كبريات المؤسسات.....
63	المطلب الثاني : الإصلاح الضريبي على مستوى المراكز الجهوية.....
65	المطلب الثالث : الإصلاح الضريبي على مستوى المديرية الولائية للضرائب.....
66	المطلب الرابع : المراكز الضريبية.....
68	خاتمة الفصل.....
69	الفصل الثالث : تقييم حصيلة الإصلاحات الجبائية في الجزائر.....
69	تمهيد.....
70	المبحث الأول : تطوير الإيرادات الجبائية في الجزائر.....
70	المطلب الأول : في مجال الضرائب المباشرة
72	المطلب الثاني : في مجال الضرائب غير المباشرة

	المبحث الثاني : فعالية الاصلاح الضريبي في الجزائر و مدى مساهمته في تطوير
75	الاقتصاد الوطني.....
75	المطلب الأول : الاصلاح الضريبي في الجزائر و تشجيع الاستثمار.....
77	المطلب الثاني : الاصلاح الضريبي في الجزائر و مساهمته في ترقية بعض القطاعات الاقتصادية.....
	خاتمة عامة
	قائمة المراجع
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	الفهرس