



جامعة الجبلاي بونعامة بخميس مليانة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق
العنوان :

الإصلاح الضريبي في الجزائر

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر تخصص: ادارة اعمال

إعداد الطالبان :

عليي فايزة

بوتيارة فاطمة الزهراء .

إشراف الاستاذ:

محمودي رشيد

لجنة المناقشة:

أ. يعقر الطاهر رئيس

أ. محمودي رشيد مقرر

أ. عمروش الأحسن ممتحنا

السنة الجامعية: 2015/2014

شكر وتقدير

بسم الله والصلاة والسلام على الحبيب المصطفى وخير سلام على أصحابه ، أما بعد:
إن البارئ عز وجل أوصانا بعدم التكبر والشكر على كل شي فقال " لأن شكرتكم لأزيدنكم"
لهذا نتوجه نحن كل من فاطمة الزهراء وفايزة بالشكر الجزيل أولاً لله الذي أنعمنا وأتم
علينا نعمة تعد تاج على رؤوس الأصحاء، ألا وهي الصحة والقدرة لنصل إلى هذه الدرجة
من الدراسة، وزع فينا حب يتعب الغير للحصول عليه، هو حب العلم والتعلم، ولأن من لم
يشكر الله فلا خير فيه للناس.

ونتوجه بالشكر الجزيل إلى الأستاذ: محمودي رشيد الذي تفضل بإشراف على هذا البحث
فجزاه الله عنا كل خير وله منا فائق الاحترام والتقدير، كما نتقدم بالشكر إلى كل أسرة
مفتشية الضرائب بجندل.

شكراً.

إهداء

الهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ،ولا يطيب النهار إلا بطاعتك ،ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك
ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك ،ولا تطيب الجنة إلا برويتك ،الله جل جلاله إلى من بلغ الرسالة
وأدى الأمانة ونصح الأمة إلى نبي الرحمة ونورالعالمين سيدنا محمد رسول الله عليه
أفضل الصلاة والسلام.

إلى من أوصى الله بطاعتهما والإحسان إليهما وقرن طاعته بطاعتهما

حيث قال " وقضي ربك أن لا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا "

إلى والدي الكريمين أبي وأمي على ما بذلاه لي من جهد ورعاية ونصح ودعاء أمد الله
في عمرهما وحفظهما من كل مكروه.

إلى أخي ورفيق دربي في نهاية مشواري أريد أن أشكره على مواقفه النبيلة

إلى من تطلع لنجاحي بنظرات الأمل أخي الكبير كبر الله شأنه محمد.

والى كل أفراد العائلة كل من أخي ابراهيم ، إلى أخواتي حورية.نادية.هند.صبرينة.ليلة.

إلى أختي التي لم تلدها أمي فاطمة الزهراء التي كانت لي سند منذ اليوم الذي عرفتها.

فايزة

إهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على سيدنا محمد أشرف المرسلين

والسائرين على نهجه إلى يوم الدين وبعد.

لكل بداية نهاية ، ولكل نهاية نتيجة ونتيجة جهدنا هذا العمل المتواضع الذي

أهديه بصفة خاصة ألى :

من رعاني وانتعشت به أيامي في الشدة والرخاء إلى من غرس في حياتي حب

العمل إلى القدوة والطيبة إلى الذي لو اهديته الدنيا بأسرها مكافأة على عطائه لما

استطعت أن أرد له الجميل، أبي العزيز رمز العطاء والإيمان رحمة الله عليه

وأسكنه فسيح جنانه.

إلى من منحت سعادتها وتعبت لنستريح إلى أطيب وأحسن وأعظم قلب في الوجود

كلها إلى من وضعت الجنة تحت أقدامها أُمي الحبيبة أطال الله في عمرها.

إلى من حملنا رحم واحد وتقاسمت معهم الأيام بطلوها ومرها، وجعلهم الله لي

السند المعين إلى إخوتي : هدى ، أحلام.

وإلى جميع أفراد العائلة صغيرها وكبيرها .

إلى زوجي طيب الذي ساندني كثيرا في المواقف الصعبة .

إلى زميلتي التي تقاسمت معها هذا العمل "فايزة"

إلى كل الصديقات العزيزات.

إلى كل من حملتهم ذاكرتي ولم تحملهم مذكرتي وإلى من حمله قلبي ولم تحمله

ورقتي.

فاطمة الزهراء

مقدمة

مقدمة

شهد العالم تحولات اقتصادية ، قادتها الدول الليبرالية الكبرى مما أثر على اقتصاديات الدول النامية ، التي وجدت نفسها أمام عدة تحديات على الصعيدين الداخلي والخارجي والجزائر باعتبارها إحدى هذه الدول تسعى لمواكبة التطورات الحاصلة ومسايرة هذه التحولات للخروج من دائرة التخلف وتحقيق التنمية الشاملة ، لتجد لها مكانة اقتصادية بين الدول في ظل العولمة.

باشرت الجزائر عدة إصلاحات اقتصادية ، وهذا للمرور نحو اقتصاد السوق ، الذي أصبح إتباعه ضرورة حتمية بعد فشل النظام الاشتراكي في تحقيق التنمية الاقتصادية ، خاصة بعد أزمة 1986، وما عرفته من انهيار في أسعار البترول وارتفاع المديونية الخارجية حيث كانت إيرادات قطاع المحروقات أهم مصدر لتمويل خزينة الدولة ، وبالتالي كان لابد من البحث عن مصادر أخرى للتمويل.

وبما أن الضريبة تعتبر مصدر هام ورئيسي للإيرادات العامة، فهي تستخدم لأهداف اجتماعية، سياسية ، مالية واقتصادية ، كان لابد من تفعيل دورها في جعلها أداة من أدوات السياسة الاقتصادية التي تستطيع الدولة من خلالها التدخل في النشاط الاقتصادي وإنعاشه، كما أن للضريبة أهمية كأداة فعالة في إنجاح خطوات الإصلاح الاقتصادي، وهذا من خلال إيجاد نظام ضريبي فعال ، هذا الأخير شكل إحدى الاهتمامات الرئيسية لدى صانعي القرار في السياسة الاقتصادية ، فأدرج النظام الضريبي في منطلق الإصلاحات

الاقتصادية المنتهجة في الجزائر، قصد جعله من بسيط وشفاف وأكثر فعالية واستقرار لتحقيق الأهداف المسطرة خاصة أهم هدفين هما إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية، واستبدال النظام الجبائي القديم الذي كان يتميز بالتعقيد وذلك لوجود قوانين كثيرة وصعبة التطبيق، فهو نظام غير ملائم لمستجدات المرحلة الراهنة، بنظام جبائي سهيل وبسيط يراعي مقدرة المكلف ، فأدخلت على هذا النظام عدة تعديلات جوهرية تمثلت في إدخال ضرائب جديدة وإلغاء ضرائب أخرى ، وتخفيض المعدلات ومنح الإعفاءات والتحفيزات الجبائية، كما أدخلت الإدارة الضريبية حيز الإصلاح من خلال عصرنتها وتقريبها من المكلف ، ولإحاطة بجوانب البحث قمنا بطرح الإشكال التالي:

التساؤلات:

التساؤل الرئيسي :

ماهي وضعية النظام الجبائي الجزائري قبل وبعد الإصلاحات 1992؟

الأسئلة الفرعية :

1-ماذا نقصد بالضريبة؟ وماهي خصائصها ؟

2-فيما يتمثل الإصلاح الضريبي ؟

3-ماهي أسباب الإصلاح الجبائي في الجزائر ؟

الفرضيات:

لمحاولة الإجابة على هذه التساؤلات قمنا بطرح الفرضيات التالية :

1* الضريبة اقتطاع نقدي جبري تفرضه الدولة على المكلفين وفقا لقدراتهم التكلفة، بطريقة نهائية وبلا مقابل وذلك لتغطية الأعباء العامة وتحقيق أهداف الدولة المختلفة.

2* الإصلاحات الاقتصادية التي انتهجتها الجزائر للدخول في اقتصاد السوق تتطلب إصلاح النظام الضريبي لوجود علاقة بين النظام الضريبي والنظام الاقتصادي.

3* تعقد وعدم استقرار النظام الجبائي.

أسباب اختيار الموضوع:

- هناك عدة دوافع ذاتية وعامة ، دفعتنا للبحث في هذا الموضوع يمكن إجمال أهمها

في مايلي:

- الشعور بأهمية الموضوع في ظل التغيرات الاقتصادية .
- الميل الشخصي لدراسة المواضيع الجبائية.
- إبراز دور وأهمية الضرائب كإيراد من الإيرادات العامة.
- المساهمة في نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين.

أهداف الموضوع:

- الإطّاع على الدور الفعال الذي أصبحت الضريبة تؤدّيه في ضبط النشاط الاقتصادي وتوجيهه.
- تبيان الإصلاحات التي طرأت على النظام الضريبي الجزائري .
- معرفة دوافع والأهداف المرجوة من الإصلاح بالإضافة إلى الغاية منه.

أهمية الموضوع:

- تأتي أهمية هذا الموضوع في كون أن الضرائب تعد من أهم الوسائل المستخدمة لتوجيه الاقتصاد وترقيته، إضافة إلى الدور الذي تلعبه الجباية في تمويل الميزانية العامة .
- تعد الجزائر من الدول التي تمثل فيها الجباية البترولية أهم مورد، لذا أردنا تسليط الضوء على الإصلاحات الجبائية لما لها من دور في خلق موارد جديدة خارج قطاع المحروقات، وعذا قصد إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية.

المنهج المتبع:

- اعتمدنا في معالجتنا لهذا الموضوع على مزيج من المنهج الوصفي والتحليلي ، فقد تم استعمال المنهج الوصفي في تعريف الضرائب والرسوم.
- أما أسلوب التحليل فكان لدراسة الإصلاحات القانونية التي طرأت على النظام الضريبي الجزائري .

حدود الدراسة :

الحد الجغرافي :دراسة الموضوع من ناحية الجزائر .

الحد الزمني : النظام الجبائي الجزائري قبل إصلاحات 1992 وبعدها .

تقسيم البحث:

للإحاطة بالموضوع من كل جوانبه جاءت خطة هذه الدراسة متضمنة:

الفصل الأول: جاء تحت عنوان عموميات حول الضريبة ، حيث تناولنا فيه دراسة الضريبة

من حيث المفهوم خصائصها والمبادئ.من خلال مبحثين :

المبحث الاول :عموميات حول الضريبة

المبحث الثاني :تصنيف الضرائب

الفصل الثاني: جاء تحت عنوان الإصلاحات الجبائية في الجزائر وتطرقنا من خلاله إلى

النظام الجبائي الجزائري قبل وبعد الإصلاح ، وبالإضافة إلى مجالات هذا الإصلاح ،

أسبابه وأهدافه،ولقد تناولنه من خلال مبحثين :

المبحث الاول:النظام الضريبي قبل الاصلاح .

المبحث الثاني:الاصلاح الضريبي في الجزائر .

المبحث الثالث :تشخيص الاصلاحات الضريبية .

الفصل الأول

الأسس العامة للنظام

الضريبي

تمهيد :

إن الدور الذي تلعبه الجباية في تعبئة الموارد المالية للدول و إعطاء أقصى قدر من الفعالية الإقتصادية و السياسية التي تصبو الدولة للوصول ، جعل كل دول العالم تعتمد على هذه الوسيلة التي شكل منبعا ماليا أساسيا لا يمكنه أن يختفي ما دام أن هناك إقتصاد يشمل نشاطات صناعية و تجارية خاضعة تققطع عليها حصص مالية إجبارية لتوجه فيما بعد إلى تمويل النفقات العمومية و التكفل المباشر بالإستثمارات والخدمات ذات الطبيعة الإجتماعية الي تعتبر ضرورة الحياة المحتضرة ، ولا يمكن تحقيق هذه إلا بتطبيق سياسة جبائية فعّالة تركز على الضرائب ذات المردودية المالية العالية و المقبولة سياسيا و اجتماعيا بغية تحقيق أهداف الدولة و قيامها بواجباتها المختلفة دون خلق صعوبات، و لهذا أصبحت الدول تولي أهمية بالغة عند تحديدها لأنظمتها الضريبية و هي تسعى دائما إلى وضع قواعد ضريبية عادلة و تنوع من الضرائب المفروضة على المكلفين .

و سنحاول من خلال هذا الفصل معرفة مختلف الجوانب المتعلقة بالضريبة :

المبحث الأول : عموميات حول الضريبة

المبحث الثاني : تصنيف الضرائب

المبحث الأول: عموميات حول الضريبة

سنحاول من خلال هذا المبحث التعرف إلى النقاط الرئيسية التي تمكننا من الإحاطة بموضوع الضريبة، حتى نتمكن من فهم الدور الذي تلعبه لأي دولة، على هذا الأساس سنتطرق إلى تعريف الضريبة واستعراض خصائصها لنأتي فيما بعد إلى تقديم الأسس القانونية للضريبة، وكذا القواعد العامة التي تنظمها، وفي الأخير سنتحدث عن الأهداف التي ترمي إليها.

المطلب الأول: تعريف الجباية و خصائصها

الفرع الأول: تعريف الضريبة

قدمت تعاريف مختلفة للضريبة نتيجة لتطور مفهوم الضريبة، فنجد الأستاذ تروتابس الذي إقتصر في تعريفها على الجانب القانوني بوصفها: "وسيلة لتوزيع الأعباء بين الأفراد توزيعاً قانونياً ودستورياً طبقاً لقدراتهم التكاليفية"¹. وعرفها الأستاذ جاستون جيز أنها: "أداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة". وهناك عدة تعاريف للضريبة أيضاً منها: "المبلغ الذي تفرضه الدولة و تقطعه بصورة مباشرة، وذلك بغية تمييز الضريبة عن الإجراءات النقدية التي تؤدي إلى الإقتطاع غير المباشر من ثروات الأشخاص"². وتعرف كذلك على أنها : " مبلغ من المال تفرضه الدولة و تجنيه من المكلفين بصورة جبرية نهائية، ودون مقابل و ذلك من أجل القيام بتغطية النفقات العامة ".

¹ - إ/بونس أحمد البطريق، مقدمة في النظم الضريبية، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر، الإسكندرية، 1972،

² - د/فوزي عطوي، المالية العامة النظم العامة النظم الضريبية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2003، ص 49

في حين البعض الآخر يعرفها على أنها: " الضريبة إقتطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين والإعتباريين وفقا لقدراتهم التكليفية، بطريقة نهائية، بلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة ولتحقيق تدخل الدولة"¹.

وفي تعريف آخر: " الضريبة هي اقتطاع إلزامي ونهائي من النقود محدد سلفا، ودون مقابل يقع على كامل الذمة المالية لبعض الجماعات والأفراد و المؤسسات من أجل تحقيق المنفعة العامة وتغطية حاجيات الإقتصاد الوطني"².

وكتعريف آخر: " الضريبة مبلغ من النقود تجبر الدولة، أو الهيئات العامة المحلية الفرد على دفعه إليها بصفة نهائية ليس في مقابل إنتفاعه بخدمة معينة وإنما لتمكينها من تحقيق منافع عامة"³.

أما التعريف الحديث فمضمونه كالآتي: " هي فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة، بصورة نهائية مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل الضريبة"⁴.

الفرع الثاني: تعريف الرسم

يمكن تعريف الرسم على 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.

¹ - / خالد شحادة الخطيب ، أحمد زهير شامية - أسس المالية العامة - دار وائل للنشر ، الطبعة الثانية 2005 ، ص

² - / مرسى السيد حجازي ، محمد عمر أبو الدوح ، يونس أحمد البطريق ، حامد عبد المجيد ، دار المالية العامة (الضرائب و النفقات العامة)، الدار الجامعية الإسكندرية ، 2000 ، ص14

³ - / د/زينب حسين عوض الله - مبادئ المالية العامة - الدار الجامعية ، 2003 ، ص118

⁴ - / محمد عباس محرزى ، إقتصاديات الجباية و الضرائب ، دار هومة للنشر والتوزيع ، الطبعة الثالثة ، الجزائر

الفرع الثالث: الفرق بين الرسم و الضريبة

يمكن الإختلاف بين الرسم والضريبة أن الرسم يفرض مقابل خدمة معينة يطلبها الشخص ويحصل من خلالها على منفعة خاصة بالإضافة إلى المنفعة العامة، و يتم تحديد قيمته عادة على أساس قيمة الخدمة التي يتحصل عليها الفرد، أما الضريبة تفرض بدون مقابل، حيث تعتبر مساهمة من الشخص المكلف بها في جزء من النفقات العامة ويتم تحديد قيمتها على أساس المقدرة التكليفية أو المالية للمكلف بها¹.

بالإضافة إلى هذا هناك أوجه الشبه بين الرسم و الضريبة من خلال الصفة النقدية وعنصر الإجبار، و إنطلاقاً من التعاريف المقدمة يمكن تحديد خصائص الضريبة .

الفرع الرابع : خصائص الضريبة

1 - الضريبة فريضة نقدية: الضريبة في العصر الحديث إقتطاع نقدي من ثروة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، ولم يكن الحال كذلك في القديم إذ كانت لا تدفع عينا مما خلق صعوبات في التحصيل، فالمكلف بها يقدم كمية من المحصول الزراعي دون إعتبار الفرق في الجودة بين المحاصيل ودون مراعاة الظروف الشخصية لكل شخص من ناحية نفقة الإنتاج الحقيقي التي يتحملها في إنتاج محصوله، إضافة أن الدولة تتحمل تكاليف و نفقات باهضة قد تفوق قيمة الضريبة في جمع ونقل وتخزين المحاصيل مع إمكانية تعرضها للتلف، وكلها أشياء في صالح الشكل النقدي للضريبة التي تتلائم مع النظام الإقتصادي الحديث " النقدي " لذا أخذت الضريبة صفة الإقتطاع النقدي من مال المكلف .

وينفوق الشكل النقدي عن الشكل العيني في :

- إن الضريبة العينية لا تلتزم بعنصر العدالة إذ هي تلزم الأشخاص بتقديم جزء من المحصول أو القيام بأعمال الصخرة، دون الأخذ بعين الإعتبار الظروف الشخصية لكل

¹ -/ محمد عباس محزوي ، مرجع سبق ذكره ، ص 17

شخص من ناحية نفقة الإنتاج الحقيقية التي يتحملها كل شخص في إنتاج محصوله وما قد يعاني منه من أعباء عائلية وغيرها.

- عدم ملائمة الضريبة العينية للأنظمة الإقتصادية والمالية الحالية¹.

2 - الضريبة فريضة جبرية: لما كان فرض الضريبة وجبايتها من أعمال السلطة العامة فهي تستند إلى الجبر والإكراه .

إنها تستند إلى الجبر: أي أن المكلف ليس حراً في دفعها، بل أن السلطات العامة هي التي تنفرد في وضع النظام القانوني الضريبي، فتحدد بنفسها دون أن تتفق أو تتفاوض مع المكلف، وعاء الضريبة وكيفية جبايتها، ومما يعزز جبرية الضريبة كونها نابعة من موافقة أعضاء السلطة التشريعية في الأنظمة البرلمانية الديمقراطية ، ومن تجسيد هذه الموافقة في نصوص قانونية ملزمة.

وفي المقابل و خوفاً من إساءة السلطة التنفيذية تطبيق التكاليف الضريبي، فقد نصت كافة الدساتير على أن لا تفرض ضريبة أو تلغى أو تعدل إلا بقانون يوافق أغلبية ممثلي الأمة، وهذا ما يميزها عن غيرها من الإيرادات العامة الأخرى كالرسوم والقروض الاختيارية التي تستخدم الدولة أساليب الإغراء لإكساب الأفراد مع تعهداتها برد الأصل وسداد قيمة القرض، كما تختلف عن الهيئات في بعض الأحيان إلى السلطات العامة².

وهي تستند إلى الإكراه : فيما إذا إمتنع المكلف عن أدائها، حيث تستطيع الدولة اللجوء إلى وسائل التنفيذ والجبرية لأجل تسديدها من طرف المكلف، وهكذا فإن الجبر والإكراه هما من آيات تميز الضريبة عن الأثمان التي يدفعها الفرد مقابل مشترياته من خدمات المشاريع العامة أو عن المساهمات أو القروض .

¹ -/ محمد عباس محززي ، مرجع سبق ذكره ، ص 17 و 18

² -/ خالد شحادة الخطيب ، أحمد زهير شامية ن مرجع سابق ، ص 146

3-الضريبة تدفع بصفة نهائية: ما يدفع من ضرائب في حدود القانون لا يرد ولا يدفع عنه أي فائدة، ومن هنا كان دفع الأفراد للضريبة نهائيا¹.

إن الضريبة تفرض وتجنى من المكلف بصورة نهائية لا عودة عنها، خصوصا أنها ليست قرض يرد و يسدد مع حلول أجله ، و لو كانت الضريبة تجنى بصورة إختيارية مؤقتة لكان في ذلك سبب من أسباب الخلل في إعداد الموازنات العامة ، أو في قطع الحسابات خصوصا إذا ما اتضح أن ما جني لم يكن مطابقا لما هو متوقع ، سواء تمثل عدم المطابقة في الزيادة أو النقصان².

وللضريبة صفة نهائية أي أن المكلف لا يمكنه إسترداد المال الذي يدفعه على سبيل الضريبة بأي شكل من الأشكال، وعاء الضريبة أو مطروح الضريبة هو المادة أو الموضوع الذي يفرض عليه الضريبة، وقد يكون هذا الموضوع دخل الأفراد، أو دخل الأعمال، أو المبيعات من سلعة أو القيمة الكلية لمبيعات شركة ما أو قيمة ممتلكات معينة، أو العقار الذي يتركه المتوفي، أو نتيجة عبور السلع للحدود الجغرافية للدولة³.

4-الضريبة تهدف إلى النفع العام : تعد الضريبة من أهم مصادر الإيرادات العامة على الإطلاق، لذا فإنها تمكن الدولة من تحقيق أهدافها، ويمثل حصيلة الضرائب الهدف الدائم و الرئيسي لأنه يوفر للدولة الموارد التي تحتاجها لمواجهة نفقاتها وزيادة أعبائها⁴.

¹ - د/زينب حسين عوض الله ، مرجع سابق ، ص 120

² - د/فوزي عطوي ، مرجع سبق ذكره ، ص 62 ، 53

³ - ا/علي زغود ، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2005 ، 177

⁴ - ا/ عدلي ناشد ، المالية العموا ن منشورات الحلبي الحقوقية ، لبنان ، 2003 ، ص120

إن للضريبة دور إجتماعي واقتصادي، سواء بالنسبة إلى توزيع الثروات والمداخيل، أو بالنسبة إلى سلوك المنتجين والمستهلكين، أو إختيار الفن الإنتاجي، تشجيع رؤوس الأموال الأجنبية، ومعدلات النمو السكاني وسائر المتغيرات التي تطرأ على النشاط الإنساني¹.

كما أن لها دور أساسي في تحقيق العدالة الإجتماعية وعدالة توزيع الدخل القومي وتقليل التفاوت في الدخل بين فئات المجتمع .

5- الضريبة تدفع بلا مقابل: المكلف (الممول) الذي يدفع الضريبة لا يحصل مقابلها على نفع خاص به، فهو يدفع الضريبة بصفته في الجماعة، وليس معنى ذلك أنه لا يسفيد منها بل إنه ينتفع بالخدمات العمومية التي تقدمها الدولة للجميع².

المطلب الثاني: الأسس القانونية للضريبة

إختلاف وجهات النظر بشأن الأساس القانوني للضريبة الذي يراد إقتطاع الدولة لجانب من أموال الأفراد، والذي يحدد النظام القانوني للضريبة وهناك اتجاهين للنظريات في هذا الخصوص ويرتكز الإتجاه الأول على نظرية العقد، أما الإتجاه الثاني على التضامن الإجتماعي³.

الفرع الأول: نظرية المنفعة و العقد الإجتماعي

يرجع أنصار هذه النظرية فكرة المنفعة العامة على ارتباط المواطن بعقد ضمنا او معنوي بينه وبين الدولة تسمى بالعقد الإجتماعي، وأول ما جاء به الفيلسوف الفرنسي جان جاك روسو في القرن الثامن عشر، ويتمثل في العقد بقيام المواطنين بالتنازل عن جزء من

¹ - د/فوزي عطوي ، مرجع سابق ذكره ، ص 58

² -/حسن عواضة - المالية العامة - دار النهضة العربية ، بيروت ، 1989 ، ص96

³ - /محمد عباس محرز ، مرجع سبق ذكره ، ص 20

حرياتهم لحماية باقي أفراد المجتمع، كما أنهم بمقتضى عقد مالي يلتزمون بدفع الضرائب التي تعود عليهم من نشاط الدول.

1- عقد بيع الخدمات: تقوم الدولة ببيع خدماتها للأفراد مقابل التزامهم بدفع ثمن هذه الخدمات في صورة ضرائب، ومن أهم أنصار هذه النظرية رغم بساطتها إلا أنها تتعارض مع الحقيقة والواقع، فمن الصعب تقرير قيمة المنفعة التي تعود على واقع الضريبة من خدمات الدولة غير قابلة للإنقسام كالأمن، الدفاع، التمثيل الدبلوماسي،... إلخ.

فلو كان هذا التكيف صحيحا لألزمت الدولة الفئات محدودة الدخل بدفع ضرائب تفوق قدرتها كثمن الخدمات العامة التي تستفيد منها، باعتبارها أكثر الطبقات إستفادة من تلك الخدمات، وفي ذلك مخالفة إعتبارات العدالة، أضف إلى ذلك مخالفة هذا التكيف للعدالة الضريبية حيث أن أكثر المستفيدين من المرافق عادة هم أفراد الطبقة الوسطى والفقيرة.

2- عقد الشراكة: يرى أصحاب هذه النظرية أن عقد الضريبة ما هو في الواقع إلا عقد شركة، وفي تصور هؤلاء أن الجماعة البشرية ليست إلا نوعا من شركة الإنتاج يساهم فيها الممولون من نفقات خاصة يقتضيها قيامه بالإنتاج لتنمية ثروته فإن عليه أن يؤدي جانبا من نفقات الإنتاج عامة التي تنفقها الدولة للوفاء بالمنافع المشتركة التي تدير الشركة لدافع ضريبة الإنتاج وتنمية ثروته كتحقيق الأمن وإنشاء طرق المواصلات، ويترتب على وجهة النظر هذه كسابقتها صورة تناسب الضريبة مع ثروة الشخص¹.

أي أن الدولة لا تقوم بتوفير مجموعة من الخدمات المادية للمواطنين بل كذلك أيضا مجموعة من الخدمات المعنوية و الأدبية التي يصعب تقديرها، و استنادا إلى هذا التكيف يستوجب إستفادة الفئات ذات الدخل المرتفعة بجزء من الخدمات العامة يفوق ما

¹ -/علي زغود ، مرجع سبق ذكره ، ص182

تتمتع به الفئات محدودة الدخل، وهذا مخالف للحقيقة والواقع، إذ في الغالب ما تتمتع الفئات محدودة الدخل بخدمات المرافق العامة أكثر من فئات مرتفعة الدخل.

3 - عقد التأمين: يقوم هذا التكيف على أساس إنعقاد من طرف بعض المنظرين وعلى رأسهم مونتسكو، فالمواطنون يقومون بدفع الضرائب للدولة كتأمين على الجزء الباقي من أموالهم و الإنتفاع بها على أحسن صورة، ومن ثمة تعتبر الضريبة قسط تأمين يدفعه الأفراد مقابل حماية الدولة للجزء الباقي من أموالهم وأرواحهم.¹

ومن عيوب هذه العملية أن عقد التأمين تلزم المؤمن أي الدولة تعوض المؤمن عليه، أي أن المكلف عن الأضرار التي تلحق بأمواله، وهذا لا تقوم به الدولة سواء في الوقت الحالي أو الماضي.

صحيح أن الدولة تحرك الدعوة العامة ضد الجاني، وصحيح قد توقع عليه العقاب الرادع، ولكنها لا تعوض الأضرار التي لحقت بالمؤمن عليه.²

من خلال ما سبق، إن نظرية المنفعة والعقد الإجتماعي كانت تبحث عن مبرر حتى تكون الضريبة متناسبة مع الدخل أو الثروة الخاضعة لها على أساس تعاقدية لا توافق العصر الحديث بكل تطوراته وتغييراته، لذلك ظهرت فكرة أخرى لبرير فرض الضريبة وهي ك "نظرية التضامن الإجتماعي".

الفرع الثاني : نظرية التضامن الإجتماعي

مفهوم هذه النظرية أن الدولة تقوم بوظائفها بقصد تحقيق النفع العام و إشباع الحاجة العامة، و لما كانت الدولة مطالبة بتغليب النفع العام على النفع الخاص فإن مقتضى ذلك مساهمة الأفراد كل حسب قدرته في نفقات الدولة على أساس ما يوجد بينهم من تضامن إجتماعي، وهكذا تقدم الدولة خدماتها لمواطنيها على أن يمول هؤلاء نفقات هذه الخدمات حسب قدرتهم و مدى يسرهم، ويرتب على الأخذ بهذه النظرية ونبذ نظريات العقد نتائج تتفق

¹ - /محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص 21-22.

² - د/ فوزي عطوي ، مرجع سابق ذكره ، ص 55

وطبيعة وأهداف الضريبة في العصر الحديث، إذ أن المشرع الضريبي ينفرد بوضع القواعد القانونية للنظام الضريبي على أساس مقدرة المكلف المالية لا على أساس ما يعود عليه من منفعة عامة، وأنه لا تعفى من أداء الضريبة كقاعدة عامة إلا الطبقات المعدمة غير القادرة على أدائها.

من خلال مجمل الأفكار التي سبق ذكرها يتضح أن نظرية التضامن الاجتماعي تمثل السند القانوني الذي تركز عليه الدولة لبطس سلطتها فيما يخص فرض الضريبة على المقيمين على إقليمها من مواطنين و أجانب¹.

المطلب الثالث: القواعد العامة للضريبة

المبادئ العامة التي تحكم الضريبة هي مجموعة القواعد والأسس التي يتعين على المشرع إتباعها عند وضعه للنظام الضريبي، الذي قد يكون جيدا ومناسبا لدولة ما قد لا يكون كذلك في دولة أخرى، وما قد يكون جيدا في فترة زمنية معينة قد يصبح غير مناسب في فترة زمنية أخرى، فنظام الضريبة الجيد يجب أن يكون وليد ظروفه وزمانه و أن يراعي الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية... إلخ السائدة في البلد، فقد قام آدم سميث بوضع أربعة قواعد صاغها في كتابه "ثروة الأمم"، و نحن نلخصها فيما يلي :

الفرع الأول: قاعدة العدالة أو المساواة

وضع آدم سميث قاعدة العدالة الأولى في تصنيف المبادئ حسب هذا المبدأ يجب على كل الفئات الاجتماعية أن تخضع للضريبة، وهذا لسببين، الأول: إذ لا يوجد مبرر لعدم إخضاع فئة دون أخرى للضرائب، والثاني: إن كل امتياز ممنوح لفئة اجتماعية معينة له نتيجة إنتقال العبء الضريبي للفئات الأخرى في المجتمع²

¹ /- علي زغود ، مرجع سبق ذكره ، ص182 ، 183

² - / محمد عباس محري ، مرجع سبق ذكره ، ص 25

وكتب آدم سميث في هذا الصدد قائلاً: " يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية وفقاً لمقدرتهم النسبية بقدر الإمكان، أي أن نسبة الدخل الذي يتمتع به كال مناه في حماية الدولة¹.

إن أهم خصائص نظام الضريبة الجيد هي العدالة أو المساواة ، ويقصد بهذه القاعدة أن يكون نظام الضريبة عادلاً بين المكلفين في عملية تحديد الضريبة الواجب دفعها من قبلهم وأن لا يحابي فئة معينة ويميزها على غيرها إلا بوجود أسباب موضوعية وراء ذلك مثل إعفاء المصابين ببعض العاهات أو الأمراض من الضريبة التي يدفعها المكلفين بل تعني المساواة في التضحيات أو الآلام التي يتحملها المكلفين نتيجة دفعهم الضريبة، وهذا الأمر هو نسبي يصعب قياسه أو تحديده بشكل واضح².

الفرع الثاني: قاعدة اليقين

ويقصد بها أن تكون الضريبة محددة بوضوح وبصورة قطعية من حيث مقدارها، موعد دفعها، حتى تكون الضريبة بعيدة عن التعسف والتجاوزات، ويكون المكلف بها متيقناً بمدى التزامه بأدائها دون إبهام أو غموض³.

الفرع الثالث : قاعدة الملائمة في الدفع

نعني بهذه القاعدة ضرورة تنظيم قواعد الضريبة بصورة تلائم ظروف المكلفين بها وتسهيل دفعها، وخاصة فيما يتعلق بمواعيد التحصيل وطريقته ولجرائته⁴ على الضريبة أن تجبى في أكثر الأوقات ملائمة للمكلف، وبالكيفية الأكثر تيسيراً له ويعتبر الوقت الذي يحصل فيه الممول على دخل أكثر الأوقات ملائمة لدفع الضريبة، كأن

¹ /حسن عوضة - المالية العامة ، دار النهضة العربية ، بيروت ، 1989 ص 96

² /محمد أبو نصار ، محفوظ المشاعة ، فراس عطا الله الشهوان ، محاسبة الضرائب بين النظرية و التطبيق ، دار وائل للنشر ، الطبعة الثالثة ، الأردن ، 2005 ، ، ص 12 ، ص 13

³ /خالد شحادة الخطيب ، أحمد زهير شامية ، مرجع سابق ، ص 159

⁴ /محمد أبو نصار ، محفوظ المشاعة ، فراس عطا الله الشهوان ، مرجع سابق ذكره ، ص 13 و 14

تجبي ضريبة الرواتب والأجور من المكلفين عند استلام أجورهم و تحصل ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية في نهاية الدورة المالية وعند تحقيق الربح .
وتهدف هذه القاعدة في حقيقة الأمر إلى تجنب تعسف الإدارة الضريبية في استعمال سلطتها فيما يتعلق بإجراءات التصفية والتحصيل، وتدعو إعتبارات الملائمة أن تكون القواعد المتعلقة بكل ضريبة متفقة مع طبيعتها الذاتية والأشخاص الخاضعين لها من أجل تجنب العديد من المشاكل التي يمكن أن تحصل في حالة مخالفة هذه القاعدة¹.

الفرع الرابع: قاعدة الإقتصاد في النفقة

يقصد بهذه القاعدة أن يتم تحصيل الضريبة بأسهل الطرق التي تكلف إدارة الضرائب مبالغ كبيرة خاصة إذا سادت إجراءات و تدابير إدارية في غاية التعقيد، مما يكلف الدولة نفقات قد تتجاوز الحصيلة الضريبية ذاتها، ومراعاة هذه القاعدة يضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة دون ضياع جزء منه من أجل الحصول عليه².
وتقوم هذه القاعدة على متحصلات الضريبة يجب أن تكون أكبر من النفقات التي تتحملها الدولة في عملية فرض الضريبة وتحصيلها، أي أن يحقق فرض الضريبة وفرا ماليا لخزينة الدولة، وإذا ما حدث العكس وكانت متحصلات الضريبة لا تغطي نفقات فرضها و جبايتها فإن الهدف الأساسي للضريبة وهو الهدف المالي قد إنتفى تكون الضريبة عبئا على المواطنين، وأن نظام الضريبة الجيد هو النظام الذي يحقق مصلحة كل من المكلف و الدولة والمجتمع وبشكل متوازنا مصلحة الدولة فنتحقق بما توفره الضريبة من أموال تساهم في نفقاتها المختلفة، وأما مصلحة المكلف من خلال ما يوفره فرض الضريبة من مساعدة للمكلف على تأدية أعماله عن طريق حمايته مثلا من المنافسة الخارجية، و مصلحة المجتمع تتحقق عن فرض الضريبة من خلال الآثار الإيجابية التي ترتب على فرض

¹ /- خالد شحادة الخطيب ، أحمد زهير شامية ، مرجع سابق ، ص 160

² -المحمد عباس محرزى ، إقتصاديات المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الثانية ، 2005 ، ص196

الضريبة مثل استخدام متحصلات الضريبة في تحسين الخدمات التي تقدمها الدولة من تعليم و صحة ...إلخ.¹

المطلب الرابع : أهداف الضريبة

كانت الضريبة في أول الأمر لا تهدف إلا للحصول على موارد مالية تغطي نفقات الدولة العامة، ومن ثمة فقد كانت محايدة لا يقصد بها إحداث آثار إقتصادية أو إجتماعية أو سياسية، وقد تطورت أهداف الضريبة بتطور الدولة ومن أهم هذه الأهداف :

الفرع الأول: الهدف المالي للضريبة

لقد كان الهدف المالي قديما ومازال للوقت الحاضر يعتبر من أهم الأهداف الرئيسية من وراء فرض الضريبة، حيث أن معظم الدول تعتمد على الأموال التي تحصلها من الضرائب لتمويل نفقاتها المختلفة، فمع إزدياد تدخل الدولة وإزدياد حجم وطبيعة الخدمات التي تقدمها لمواطنيها والقاطنين لديها من تعليم وصحة وأمن و غيرها، إزداد حجم نفقات الدولة بشكل متسارع وأدى ذلك إلى زيادة إعتقاد معظم الدول على فرض ضرائب جديدة، مما أدى إلى تنوع الضرائب التي تفرضها الدولة و إزدياد مبالغ المتحصلات منها². فالهدف المالي هو أحد الأهداف الرئيسية والهامة لأي ضريبة، فتأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزانة الدولة أحد غايات السلطات الحكومية فمثلا الدولة الجزائرية تعتمد على الضرائب خاصة الجباية البترولية في تمويل ميزانية الدولة بشكل كبير جدا³.

¹ -/ محمد أبو نصار ، محفوظ مشاعلة ، فراس عطا الله الشهوان ، مرجع سابق ذكره ، ص4 و 5

² - محمد أبو نصار ، محفوظ مشاعلة ، فراس عطا الله الشهوان ، مرجع سابق ذكره ، ص 5

³ -/ محمد عباس محرزوي، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص 33.

الفرع الثاني: الهدف الإقتصادي للضريبة

يمكن للضريبة أن تحدث أثراً إقتصادياً عاماً أو أثراً إنتقائياً حسب القطاعات الإقتصادية، ففيما يخص الأثر الإقتصادي العام يمكن أن تعتبر أن الضريبة توجه لإمتصاص الفائض من القدرة الشرائية وإلى محاربة التضخم، ففي هذا الجانب العديد من الضرائب لها هدف إقتصادي شامل ومثال ذلك الإصلاحات الضريبية في الجزائر منذ 1990 م من خلال الإمتيازات الجبائية التي منحتها للمؤسسات الإقتصادية بهدف تنشيط وانهاش الإقتصاد الوطني¹.

وفي بعض الأحيان تقوم الضريبة بعمل إنتقائي لما تميل الدولة لتشجيع قطاع إقتصادي معين مثل قطاع السياحة، الصناعة أو الزراعة، وتعفى هذه القطاعات من الضرائب أو تكون نسبتها منخفضة، أو محاربة التمرکز في المشاريع الإقتصادية ومثال ذلك ما أقره قانون المالية لسنة 1995 من تخفيض ضريبي فيما يخص المشاريع المنجزة في ولايات: تمنراست، إليزي، تندوف وأدرار بـ50 في المائة في IBS، IRG ولمدة خمس سنوات.

الفرع الثالث: الهدف الإجتماعي للضريبة

يتمثل الهدف الإجتماعي للضريبة في إستخدام هذه الأخيرة لإعادة توزيع الدخل الوطني، فالمبدأ العام في فرض الضرائب هو أن الجزء الأكبر منها يقع على عاتق أصحاب الدخل العالية وبالمقابل فإما يحصل من ضريبة يصرف لتغطية نفقات الدولة على خدمات التعليم والصحة، ومن المعروف أن أصحاب الدخل المتدنية هو الأكثر إستفادة من الخدمات التي تقدمها الدولة، كما قد تساهم الضريبة في المحافظة على إقتناء بعض السلع الإستهلاكية كالخبز والحليب، أو المحافظة على الصحة العمومية، كفرض ضرائب عالية على بعض السلع التي تلحق أضرار صحية كالمسكرات والتبغ، فقد سمحت هذه الإجراءات الضريبية

¹ - د/ فؤاد توفيق ياسين ، المحاسبة الضريبية ، عمان - الأردن ، الطبعة العربية 2005 ، ص16

بشكل فعال من تحقيق نوع من العدالة الإجتماعية وذلك بزيادة القدرة الشرائية للفئات محدودة الدخل و الحد من تلك التي تتمتع بها الفئات مرتفعة الدخل¹.

كما تلعب الضرائب دورا اجتماعيا من خلال حماية القدرة الشرائية للمواطنين من خلال الغاء الضرائب على المواد ذات الاستهلاك الواسع ورفع معدلات الضرائب على السلع الكمالية كذلك تهدف الى تحقيق العدالة الإجتماعية من خلال إستعمال عائدات الضرائب في مرافق عمومية يستخدمها الجميع بالتساوي.

الفرع الرابع: الأهداف السياسية للضريبة

يمكن إستعمال الضريبة كأداة لتحقيق أهداف سياسية، ولتدعيم الفكرة نقدم الأمثلة

التالية:

لقد أثقل المستعمر الفرنسي كاهل الفلاحين الجزائريين بالضرائب للحصول على الأراضي الجزائرية، كما تعتمد بعض الدول على فرض ضرائب مرتفعة على سلع الدول التي على خلاف سياسي من أجل تقليل إستهلاكها و إستيرادها².

المبحث الثاني: تصنيف الضرائب

إن النظام الضريبي الأمثل الذي تتبناه الدولة و تحاول النجاح في تطبيقه بصورة تؤمن الوفرة والعدالة في إستئداد الموارد الضريبية يتوقف على معرفتها التامة بما في المجتمع من ظروف سياسية واقتصادية واجتماعية، فضلا عن إنتهاجها السبيل الأقوم لأجل تحقيق أهدافها في الرفاهية والنماء لذلك لا تقتصر على نوع من أنواع الضرائب فحسب وإنما تتخير مزيجا متكاملا من الضرائب المتنوعة .

وفيما يلي سنعرض أنواع الضرائب وتصنيفها:

¹ - /1 محمد عباس محرز ، مرجع سبق ذكره ، ص34

² - /1 حسن عواضة ، المالية العامة ، مرجع سابق ، ص 450

المطلب الأول: تصنيف الضرائب حسب معيار وعاء الضريبة

حسب هذا التصنيف نجد الضرائب الموحدة والضرائب المتعددة، و إن الأخذ بنظام الضريبة الموحدة أو نظام الضريبة المتعددة من الأشياء التي تتعلق بالنظام الضريبي في الدولة، فهذه الأخيرة تبحث دائماً عن النظام الذي يحقق لها أكبر قدر من الإيرادات وفي ذات الوقت تلتزم بالقواعد العامة التي تحكم الضريبة، وفي هذا المطلب سنتطرق لكلا النظامين.

الفرع الأول: الضريبة الوحيدة

حسب نظام الضرائب الموحدة تلجأ الدولة إلى فرض نوع رئيسي واحد من الضرائب وبجانب ذلك يكون هناك عدد موحد وقليل الأهمية من الضرائب الأخرى، مثال ذلك أن تعتمد الدولة بشكل رئيسي على فرض ضريبة على الدخل بحيث تأتي معظم متحصلاتها من الضرائب لهذا النوع¹، وفي تعريف آخر للضريبة الموحدة هي فرض ضريبة موحدة على الدخل المتولد على مختلف المصادر بعد خصم جميع التكاليف اللازمة للحصول على الدخل وبعبارة أخرى بجمع ما يحصل عليه الشخص الواحد من الدخول المختلفة على أنها وعاء واحد، وقد لقي نظام الضريبة الوحيدة في الماضي أنصاراً كثيرين خاصة عند الطبيعيين الذين نادوا بفرض ضريبة واحدة على الناتج من الأراضي الزراعية، وذلك لإعتقادهم أن الأرض هي المصدر الوحيد للثروة، وتمتاز الضريبة الوحيدة فيما يلي:

* سهولة تحصيلها وقلة نفقات جبايتها.

* تأخذ بعين الاعتبار كل إمكانيات المكلف، وكذا مختلف أعبائها .

* تمتاز بالوضوح.

ويؤخذ عليها ما يلي:

* لا تصيب إلا جزءاً من الثروة أو مظهرها واحداً من مظاهر النشاط الإقتصادي.

¹ /- محمد أبو نصار ، محفوظ مشاعلة ، فراس عطا الله الشهبان ، مرجع سابق ذكره ، ص 10

* الضريبة الوحيدة ثقيلة العبء على المكلفين حيث تؤدي إلى إرهاق وعاء الضريبة وتجعل المكلفين يتهربون من دفعها¹.

الفرع الثاني: الضرائب المتعددة

بموجب هذا النظام تعتمد الدولة على عدة أنواع من الضرائب في سبيل الحصول على عدة أنواع من الضرائب في سبيل الحصول على الإيرادات الضريبية اللازمة مثل: فرض ضريبة الدخل وضريبة المبيعات و ضريبة المستودعات ... إلخ².

أي أن نظام الضرائب المتعددة هو نظام إخضاع الممولين لأنواع مختلفة من الضرائب، فحسب هذا النظام تعتمد الدولة على أنواع متعددة من الضرائب التي يخضع لها المكلفون ومن ثمة تتعدد وتختلف الأوعية الضريبية، ويبرر اللجوء إلى هذا النظام إختلاف مصادر الثروة و تكاليف تحقيق الدخل، و لهذا النوع من الضرائب عدة مزايا أهمها :

* يقلل من ظاهرة التهرب الضريبي حيث أنه إذا أفلح الممول من التهرب من الضريبة الوحيدة ولم يتحمل نصيبه من الأعباء العامة فإنه في ظل هذا النظام يستحيل عليه التهرب من كافة الضرائب.

* يقلل من العبء الضريبي على المكلفين إذ لا يؤدي إلى إرهاق الممول كما هو الشأن في الضريبة الوحيدة، إلا أن الإفراط في تعدد الضرائب يؤدي إلى تعقيد النظام الضريبي وإلى عرقلة سير النشاط الإقتصادي وزيادة نفقات الجباية³.

المطلب الثاني: من حيث معيار الواقعة المنشئة للضريبة

يقصد بالواقعة المنشئة للضريبة أن الإلتزام بالضريبة ينشأ بمجرد توافر تلك الظروف الموضوعية والشخصية التي تؤدي إلى ظهور الإلتزام بالضريبة، وطبقا لهذا المعيار نميز:

¹ - د/ حميدة بوزيدة ، جباية المؤسسات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 2005 ، ص 18 و 19

² - / محمد أبو نصار ، محفوظ مشاعلة ، فراس عطا الله الشهبان ، مرجع سابق ذكره ، ص 10

³ - د/حميدة بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص 20

الفرع الأول: الضرائب على رأس المال

هي الضرائب التي تنشأ عن واقعة تملك رأس المال، ويقصد بواقعة تملك رأس المال من الناحية الضريبية مجموع الأموال المنقولة (الأسهم والسندات...) والعقارية (المبنية وغير المبنية) التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة، والقابلة للتقدير بالنقود، سواء كانت تدر دخلا أم لا، أي أنها تتخذ من الدخل أو المادة الخاضعة للضريبة أساسا لإحتسابها دون مراعاة أو تمييز لظروف المكلف الإقتصادية والإجتماعية التي سيتحملها¹. ومن الأمثلة على ذلك الضرائب الجمركية وضريبة المبيعات .

إن الضرائب على الأموال تمتاز بأنها أكثر مرونة في تحقيق بعض الأهداف الإجتماعية والإقتصادية التي تسعى لها الدولة .

الفرع الثاني: الضريبة على الدخل

تتميز الضريبة على الدخل بخصائص جعلت الدول تحلها محل الصدارة في نظمها الضريبية، وتعتمد عليها بصورة أساسية في تمويل نفقاتها العامة لأنها تشكل وعاءا ضريبيا غزيرا و متجددا ثم لأنها سهلة القبول لدى المكلفين بها². ويعرف الدخل بأنه كل ما يحصل عليه الشخص من إيراد مقابل السلعة التي ينتجها، أو الخدمة التي يقدمها، وبذلك تكون مصادر الدخل الأساسية هي: العمل، رأس المال، العمل ورأس المال معا، وللعمل عائد الأجر الذي تفرض عليه الضريبة على الأجور، بينما رأس المال الفوائد تفرض عليها الضريبة على الدخل، وبدر العمل ورأس المال معا ربحا تفرض عليه الضريبة على الأرباح³.

¹ - /محمد أبو نصار ، محفوظ مشاعلة ، فراس عطا الله الشهوان ، مرجع سابق ذكره ، ص 11

² - د/ فوزي عطوي ، مرجع سابق ذكره ، ص 71

³ - د/حميدة بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص 21

الفرع الثالث: الضرائب على الإستهلاك

تفرض الضرائب العامة على الإستهلاك على مجموعة السلع والخدمات التي يستهلكها الفرد، فيبدو كأنها ضريبة مفروضة على مجموع الإنفاق الإستهلاكي للفرد، وتتميز هذه الضريبة بأنها عينية حيث أنها لا تنظر إلى شخص المستهلك¹، أي أن الضرائب هي نتاج واقعة الإستهلاك التي مفادها أن الإلتزام بدفع الضريبة ينشأ بمجرد شراء السلعة، وتفرض هذه الضرائب التي تنشأ بمجرد شراء السلعة على الدخل عند إستعماله في أوجه معينة تتمثل في الحصول على السلع الإستهلاكية وضرائب الإستهلاك، قد تفرض على إستهلاك أنواع معينة من السلع أي في صورة نوعية على الإستهلاك كالرسم الداخلي على الإستهلاك، وقد تفرض على جميع أنواع السلع في صورة ضريبة عامة على الإستهلاك كالرسم على القيمة المضافة² TVA .

تعرضنا في هذا المطلب إلى تقسيمات الضريبة وفق معيار الواقعة المنشئة للضريبة: الضريبة على رأس المال، الضريبة على الدخل والضريبة على الإستهلاك، وسوف نتطرق في المطلب القادم إلى التقسيمات الضريبية معيار تحمل العبء الضريبي .

المطلب الثالث: معيار تحمل العبء الضريبي

وفقا لهذا المعيار نميز بين ضرائب مباشرة و غير مباشرة .

الفرع الأول: الضرائب المباشرة

عرّف بعض الكتاب الضرائب المباشرة بأنها الضريبة التي تفرض على عناصر تتمتع نسبي بالدوام والإستقرار، ومن أمثلتها الضريبة على الدخل والضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية³ .

¹ -/ محمد عباس محززي ، مرجع سبق ذكره ، ص 122

² -د/ حميدة بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص 21

³ -د/ سعيد عبد العزيز عثمان ، شكري رجب العشماوي ، إقتصاديات الضرائب (سياسات ، نظم ، قضايا هامة) ،

الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2007 ، ص 79

كما عرفها البعض الآخر بأنها تلك الضرائب التي يتحملها المكلف مباشرة، ولا يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر بأي حال من الأحوال، فمثلا ضريبة الدخل سواء كانت على الأشخاص كما هو الحال بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي¹.

أولا : مزايا الضرائب المباشرة

- الضرائب المباشرة تعتبر أكثر من تحقيق العدالة الإجتماعية بالمقارنة بالضرائب غير المباشرة، ففي ظل الضرائب المباشرة يمكن الأخذ بالحسبان عند فرض الضريبة الظروف الشخصية للممول وبالتالي تساهم مساهمة فعالة في تقليل الفوارق الدخلية وتقلل من حدة التفاوت في الدخل .

- تتسم الضرائب المباشرة بالثبات النسبي في حصيلتها، ففي حال الدورات التجارية من تضخم وكساد فإن أوعية الضرائب المباشرة كالأجور والمرتبات، الإقتصادي بعكس الحال في حالة الضرائب غير المباشرة التي ترتبط بعلاقات وثيقة بقيمة المبيعات والمشتريات، قيمة الصادرات والواردات وكلها أوعية تتأثر بشدة بالدورات الإقتصادية، ونظرا لهذه السمة التي تتمتع بها الضرائب المباشرة فإنها تمثل موردا حالية يمكن أن تعتمد عليه الدولة بصورة شبه مؤكدة في تمويل تنفقاتها، ويمكن لها أيضا التبرؤ بإيراداتها بسهولة ويسر نسبيا وبدرجة عالية من الدقة².

وعلى الرغم من هذه المزايا فإن بعض الكتاب يوجهون إليها العديد من الإنتقادات منها:

ثانيا: عيوب الضرائب المباشرة

- عدم مرونة حصيلتها للتغيرات في الأسعار والظروف الإقتصادية السائدة لذا تعجز الحصيلة الضريبية عن تمويل النفقات الحكومية التي ترتفع في هذه الحالة .

- التهرب الضريبي بالإضافة إلى انتشار الوساطة، المحسوبية والرشوة بين أعوان الإدارة و بعض الممولين.

¹ - د/ حميدة بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص 21

² - د/ سعيد عبد العزيز عثمان ، شكري رجب العشماوي ، مرجع سابق ، ص 78 ، 79 ، 80

- على الرغم أنها أكثر ميلا للعدالة إلا أن الواقع غير ذلك، فهي تقوم غالبا على الإقرار مما يؤدي إلى التحايل في المعلومات والإخفاء .
- الضرائب المباشرة ليست لها الصفة العمومية فهي تخص أفراد معينين ومعروفين لدى الجهاز الإداري للضرائب.

الفرع الثاني: الضرائب غير المباشرة

- تقع في معظم الأحيان على عناصر الإستهلاك أو الخدمات المؤداة وبالتالي يتم تسديدها بطريقة غير مباشرة من طرف الشخص الذي يؤدي الاستهلاك إلى هذه الأشياء أو استعمال الأدوات الخاصة للضريبة مثل الواردات، الصنع، النقل، حقوق التسجيل...إلخ.
- و قد عرّفها البعض الآخر بأنها تلك الضرائب التي يستطيع المكلف نقل عبئها إلى شخص آخر مثل ضرائب الجمارك التي تكون متضمنة على التكاليف عند تحديد الأسعار، وكذا الرسم الداخلي على الإستهلاك، وبذلك فدافع هذه الضرائب يستطيع نقل عبئها إلى المستهلكين¹.

أولاً: مزايا الضرائب غير المباشرة

- تعتبر أحد الأدوات الفعالة التي تعتمد عليها الحكومة لتحقيق التوازن بين الطلب والعرض.
- تتميز الضرائب غير المباشرة بالمرونة حيث تتغير حصيلتها مع التغير في مؤشرات النشاط الإقتصادي.
- تتميز الضرائب غير المباشرة بالعمومية، لذلك فهي وسيلة لتحقيق الهدف المالي للضريبة على الرغم من انخفاض سعرها.
- إن قيمة الضريبة غير المباشرة تكون متضمنة في السعر مما يجعل المستهلكين لا يشعرون بها ولا يمكن لهم التهرب من دفعها .
- تحصيلها لا يتطلب درجة عالية من كفاءة الجهاز الإداري².

¹- د/ حميدة بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص22

²- د/ سعيد عبد العزيز عثمان ، شكري رجب العشماوي ، مرجع سابق ، ص 84 ، 85

ثانيا : سلبيات الضرائب غير المباشرة

- عدم العدالة وعدم مراعاة الظروف الشخصية للمكلفين بها وعبئها يتحمله المستهلك النهائي.
- السلع الضرورية هي أكثر السلع الملائمة لزيادة حصيلتها مما ينعكس على القدرة الشرائية للمستهلك.
- يشعر بعبئها أصحاب الدخل المتوسطة والضعيفة، في حين لا تشكل أي عبء على أصحاب الدخل المرتفعة (الطبقة الغنية).

ثالثا: معيار التفرقة بين الضرائب المباشرة و غير المباشرة

هناك عدة معايير للتفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة أهمها: معيار نقل عبئ الضريبة حيث تصنف الضرائب وفقا لهذا المعيار إلى ضرائب مباشرة إذا كان دافع الضريبة لا يستطيع نقل عبئها لغيره، بل تستقر عليه بصفة نهائية، بينما تعتبر الضريبة غير مباشرة إذا استطاع دافع الضريبة نقل عبئها وتحميلها إلى مكلف آخر¹.

أما ثاني أهم معيار فهو معيار الثبات والإستقرار، ويقصد به مدى ثبات واستقرار المادة الخاضعة للضريبة فتكون الضريبة مباشرة إذا كانت مادة الضريبة تتميز بالثبات والإستقرار كالضريبة على الدخل الإجمالي، أما إذا كانت مادتها ظرفية ومتقطعة فإن الضريبة تكون غير مباشرة كاستيراد أو استهلاك بعض السلع².

المطلب الرابع: معيار أو سعر الضريبة

يمثل معدل الضريبة النسبة المئوية التي تستعمل لحساب مقدار الضريبة المطلوب تسديدها من المكلف، ويتحدد معدل الضريبة بشكل عام من طرف السلطات العامة بناء على احتياجاتها من تغطية أعبائها، وتبعاً لهذا المعيار معدل الضريبة ينقسم إلى: معدل الضريبة التنازلي ومعدل الضريبة النسبي أو الثابت ومعدل الضريبة التصاعدي .

¹ -/ محمد أبو نصار ، محفوظ المشاعلة ، فراس عطا الله الشهوان ، مرجع سابق ذكره ، ص 10

² -/ محمد عباس محرزى، مرجع سبق ذكره، ص 65.

الفرع الأول: معدل الضريبة التنازلي

معدل الضريبة التنازلي يقل كلما ارتفع الدخل مع ملاحظة أن مبلغ الضريبة الإجمالي يزيد في الغالب كلما زاد الدخل، ويعتبر معدل الضريبة التنازلي من أقل المعدلات الثلاثة تحقيقاً للعدالة الضريبية حيث أنه يحابي أصحاب الدخل العالية على حساب أصحاب الدخل المتدنية¹.

وينذر استخدام هذا النوع من المعدلات في الوقت الحاضر، حيث أن معظم الدول تطبق حالياً الدول تطبق حالياً المعدل النسبي والمعدل التصاعدي.

الفرع الثاني: معدل الضريبة النسبي أو الثابت

ويقصد بها تلك الضريبة المسحوبة على أساس معدل ثابت مهما كان حجم المادة الخاضع للضريبة، ومن أمثلة الضرائب النسبية الضرائب على أرباح الشركات التي يفرض بمعدل 25% على قيمة أرباح الشركات، والرسم على القيمة المضافة الذي يفرض بمعدل 7% أو 17% على رقم الأعمال².

ويعتبر معدل الضريبة الثابت أكثر تحقيقاً للعدالة الضريبية للمكلفين، حيث أنه يساوي في المعدل المحتسب على دخول الأفراد، إلا أن هذا الإعتقاد لبعض، وقد يكون غير صحيح نظراً أن مقدرة المكلف على الدفع تزداد وبشكل متسارع مع ازدياد دخله وبالتالي فإن نسبة الضريبة المطلوبة يجب أن تزداد مع ازدياد الدخل³

الفرع الثالث: معدل الضريبة التصاعدي

بموجب هذا النوع فإن معدل الضريبة يزداد مع ارتفاع الدخل، ويأخذ الشكلين

التاليين:

¹ - / محمد عباس محرزى ، مرجع سبق ذكره ، ص 66

² - / حميدة بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص 25

³ - / محمد أبو نصار ، محفوظ المشاعلة ، فراس عطا الله الشهوان ، مرجع سبق ذكره ، ص 18

أولاً: معدل الضريبة التصاعدي الإجمالي

وفق هذه الحالة يتم تقسيم دخول الممولين إلى طبقات، وتترتب هذه الأخيرة تصاعدياً، ثم تفرض الضريبة بمعدل متزايد كلما إنتقلنا إلى طبقة أكبر.

ثانياً: معدل الضريبة التصاعدي بالشرائح

تجنباً لعيوب التصاعدي الإجمالي وجد نمط التصاعدي بالشرائح، ويتضمن هذا الأسلوب إعفاء الحد الأدنى الضروري للمعيشة أي مراعاة أوضاع المكلف الشخصية، ويتم تقسيم الدخل إلى شرائح ثم تفرض الضريبة بنسب مختلفة تتزايد كلما إنتقلنا من شريحة لأخرى¹.

لقد تعددت أصناف الضريبة وهذا يفسح مجالاً أكبر لتحقيق العدالة الضريبية، ولا تتحقق هذه الأخيرة إلا إذا خضع جميع من هم في مركز إقتصادي واحد لعبئ ضريبي متساوي واحداً وضرورة مراعاة الضرائب للظروف الشخصية و الإجتماعية للمكلف .

¹ - د/ حميدة بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص 28

خلاصة الفصل :

عرفت الضريبة إختلافات عدة في الآراء لإيجاد مفهوم خاص بها وذلك من طرف مختلف الإتجاهات التي توصلت إلى إعطاء الضريبة تعريفا شاملا باعتبارها اقتطاع نقدي جبري نهائي يتحمله المكلف ويقوم بدفعه بلا مقابل كأداة مالية تلجأ إليها الدولة من أجل تحقيق أهدافها، وهناك مجموعة من المبادئ و القواعد يجب أن يأخذها المشرع في الإعتبار عند فرضه للضرائب حتى يصبح النظام الضريبي نظاما سليما وصالحا، وقد لخص آدم سميث أهم القواعد التي ينبغي أن يقوم عليها النظام الأمثل، وتتنحصر هذه القواعد في العدالة، اليقين، الملائمة في الدفع وكذا الإقتصاد في نفقات الجباية. وفي الأخير لم تعد الضريبة كأداة لتمويل النفقات فحسب بل وسيلة فعالة للدولة تستخدمها في توجيه و تمويل المشاريع الإنتاجية.

الفصل الثاني

الإصلاح الضريبي

في الجزائر

شهد الإقتصاد الوطني عدة إصلاحات تبعا للتحوّلات التي عرفتھا الساحة الدولية ولأنه يمكن الإعتماد على الضرائب كأداة فعالة لإنجاح خطوات هذا الإصلاح ، أدرج النظام الضريبي في منطلق هذه الإصلاحات ، مما يتطلب تطورا في النظام الضريبي ، فأدخل عليه تعديلات عميقة وشاملة ، قصد جعله مرنا ، بسيط شفاف وفعال ، لتحقيق الأهداف القانونية والمالية والإقتصادية والإجتماعية للدولة ، والوصول إلى نظام ضريبي فعال يتكيف مع مختلف التغيرات ، ويمكن تطبيقه بقرارات كافية من أجل تحقيق الإستقرار الإقتصادي وكذا تفعيل دور الجباية العادية في الإقتصاد الوطني وعليه سنتطرق في هذا الفصل إلى :

1-النظام الضريبي قبل الإصلاح .

2-الإصلاح الضريبي في الجزائر .

3-تشخيص الإصلاحات .

المبحث الأول: النظام الضريبي قبل الإصلاح :

إن التحولات التي شهدتها إقتصاد الدول ، أدت إلى إدخال إصلاحات على الإقتصاد الوطني ، وهذا من أجل الإنتقال إلى إقتصاد السوق ، وهذا ما استدعى إصلاح النظام الضريبي وجعله فعالا ، لمواكبة هذه التحولات .

المطلب الأول : السياق الدولي والوطني للإصلاح :

إندرج الإصلاح الضريبي في الجزائر مع عدة تحولات هامة عرفها الإقتصاد الوطني تبعا للتحولات الإقتصادية¹ :

الفرع الأول : السياق الدولي للإصلاح :

لقد تزامن الإصلاح الضريبي في الجزائر مع عدة تحولات هامة عرفتها الحياة الإقتصادية الدولية والتي تتمثل فيما يلي :

* فشل النظام الإشتراكي وسيطرة النظام الرأسمالي بقيادة الولايات المتحدة الأمريكية والذي يتحكم في إدارة الإقتصاد العالمي والسياسة الدولية ، وذلك بالإستعانة بالمؤسسات المالية كصندوق النقد الدولي ومؤسسات التجارة العالمية .

* إعادة هيكلة الإقتصاد العالمية نتيجة لثورة العلمية والتكنولوجية بما أفرزته من تحولات جديدة في سياق ظاهرة العولمة .

¹د/عبد المجيد قدي ، الأزمة الإقتصادية العالمية وواقع دول العالم الثالث ، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والإقتصادية و السياسية ، العدد 35، رقم 02، الجزائر 1997 ، ص 445،446.

* استمرار أزمة التنمية في دول العالم الثالث نتيجة أزمة المديونية وهذا ما جعلها تخضع لضغوطات فيما يتعلق بتعقيد شروط الإقتراض في الأسواق المالية وبنمو أعباء الديون .

* لقد ساهمت هذه التحولات التي عرفها الإقتصاد الدولي في بروز معالم نظام عالمي لتنسيق السياسات الإقتصادية لمختلف الدول ولمواجهة العولمة التي من أهم انعكاساتها التأثير على مصير الإقتصاديات الوطنية .

الفرع الثاني : السياق الوطني للإصلاح :

إن التحولات التي ميزت الإقتصاد الوطني خاصة تراجع أسعار البترول سنة 1986 وتراجع معدلات النمو وتزايد في حجم المديونية الخارجية دفعت بالمسيرين إلى التفكير في إدخال إصلاحات عميقة على الإقتصاد الوطني ، وفي هذا السياق كرس دستور 1989 التوجه نحو إقتصاد السوق ، وهذه الإصلاحات مست العديد من الجوانب .

أ- تحول علاقة الدولة بالمؤسسات الإقتصادية

في ظل الإصلاحات الإقتصادية تحولت الدولة إلى مالكة لرأس المال المؤسسة عن طريق صناديق المساهمة وليست مسيرا ، لذلك يقتصر مجال تدخلها على التخطيط التوجيهي لتحديد أهداف وقواعد التنمية الشاملة ولتحقيق هذه الأهداف تستخدم الدولة أدوات الضبط الإقتصادي والمتمثلة أساسا في السياسة النقدية والسياسة الضريبية ، فتطور أهمية النظام الضريبي الذي يجب أن يتكيف مع هذه الإصلاحات¹.

¹ - بن ستره أمال في حوار فوزية ، التحضيرات الجبائية وأثرها على النمو الإقتصادي ، مذكرة لنيل شهادة ليسانس تخصص المحاسبة والجبائية ، دفعة 2013/2014 ، ص 76.

ب- إصلاح نظام الأسعار :

في ظل الإستقلالية ولتمكين المؤسسة من اتخاذ القرار تمت مراجعة نظام الأسعار من خلال قانون 98-92 المتعلق بالأسعار ، ويميز بين نوعين من الأسعار هما : الأسعار الحرة : وهو ما يعرف بنظام التصريح بالأسعار من خلاله ، يصرح الأعوان الإقتصاديين بالمنتجات ، ويتعين على الأعوان الإلتزام بتلك الأسعار أما في حالة تغييرها يجب تقديم تصريحا جديد لدى نفس المصالح .

في إطار إقتصاد السوق صدر الأمر 95-06 المؤرخ في 25/01/1995 الذي بمقتضاه تحدد بصفة حرة أسعار السلع والخدمات اعتمادا على قواعد المنافسة ، إلا أن الدولة تتدخل لتقييد من مبدأ الحرية العامة للأسعار في ظروف إستثنائية.

ج- علاقة البنك بالمؤسسة :

في ظل الإصلاحات الإقتصادية أصبح البنك مؤسسة مالية مستقلة يراعى في تعامله مع المؤسسة العمومية مبدأ المخاطرة والمردودية ، أي العلاقة بينهما ذات صيغة إقتصادية بحتة ، لذلك يتعين على المؤسسة تقديم ملفات قروض لدى البنك ، وعلى أساس دراسة المشاريع المقدمة يتم إختيار المؤسسة لتمويلها .

د- إصلاح التجارة الخارجية :

في ظل الإصلاحات الإقتصادية إعتمدت الدولة برنامج هام لتحرير التجارة الخارجية ، والذي جسده قانون 88-29 حيث منح أكثر مرونة في مجال احتكار الدولة من خلال تخصيص مبلغ محدد من النقد الأجنبي والإئتمان لكل مؤسسة لإستعمال حسب تقديرها الخاص وصدر المرسوم 88-167 في سنة 1988 الذي سمح للمؤسسة الإستفادة

من ميزانية العملة الأجنبية ، فتقوم معاملاتها مع الخارج بكل حرية بعيدا عن إجراءات المراقبة الإدارية والمالية ، وطبقا لأحكام قانون 90-90 المتعلق بالنقد والقرض الذي يمكن من تحويل الأموال بين المقيمين وغير المقيمين وكذا استثمار رأس المال الأجنبي في أي نشاط إقتصادي غير مخصص صراحة للدولة¹.

المطلب الثاني : النظام الضريبي قبل الإصلاح :

إن النظام الجبائي الذي طبق في الجزائر منذ الإستقلال إلى غاية أواسط السبعينات هو نظام موروث عن الإستعمار ، ولو أنه قد حدثت بعض التغيرات الطفيفة ويبرر المشرع تطبيقه لهذا النظام أنه لم يكن هناك خيار آخر بسبب الفراغ القانوني وتطبيق سياسة ملئ الفراغ آنذاك ، ومع كل هذا لجأت الدولة إلى تسوية بعض العراقيل الجبائية وهذا نتيجة لذهاب الأطارات الجبائية الفرنسية ، ومن أهم هذه الإجراءات المتخذة²:

- رفع معدل الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية من 15% إلى 20%
- ومعدلات الضرائب المباشرة (ما عدا الضريبة على مجموع الدخل) من 12% إلى 15%.

- إنشاء الرسم الوحيد الإجمالي.

- من أجل تحقيق مبدأ العدالة لجأت الدولة إلى فرض رسم على الأجور المرتفعة التي تفوق 2400 دج.

¹ - هوداف شريفة ، موح هجيرة ، واثره على النشاط الاقتصادي في الجزائر ، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس في العلوم التجارية ، تخصص مالية ، دفعة 2011/2012، ص35 .

² - المديرية العامة للضرائب ، الإصلاحات الجبائية ، حصيلة وأفاق ، العدد 10 ، 1999 ، ص 01.

الفرع الأول : عرض النظام الجبائي الجزائري قبل الإصلاحات "1992"

هيكل النظام الضريبي قبل إصلاحات سنة 1992 متنوع في رسومه وضرائبه وهو يتكون من ثلاثة أنواع من الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تشكل ضرائب على الدخل وكذا الضرائب غير المباشرة التي تشكل الضرائب على الإنفاق إضافة إلى الضرائب على رأس المال¹.

1- الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة :

هي الضرائب التي تفرض بمناسبة تحقيق الدخل ، ويمس هذا النوع من الضرائب الأرباح التالية :

- الأرباح التجارية والصناعية .
- الأرباح الغير تجارية .
- الضرائب على الرواتب والأجور .
- المداخيل الفلاحية .
- الضرائب على إيرادات الديون والودائع والكفالات .
- مجموع الدخل .
- فوائض القيمة .

أما الرسوم المماثلة فتتمثل في :

¹ - جمال بن مومن ، الجباية في الجزائر ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس في المالية ، المركز الجامعي خميس مليانة دفعة 2007 ، ص 22.

- الرسم العقاري على الأملاك المبنية.
- الرسم الخاص على الإقامات الجامعية .
- الرسم على السيارات السياحية .
- الرسم على الإيجارات السياحية .
- الرسم على ملكية القوارب السياحية .
- الرسم على تنظيم الحفلات .

2- الضرائب الغير مباشرة :

هي الضرائب التي تحصل لحظة على الإنفاق أو لحظة الإستهلاك ، وهي تضم

نوعين من الضرائب :

- الضرائب الغير المباشرة على الإستهلاك .
- الرسم على رقم الأعمال ويتضمن ما يلي :

أ. الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج.

ب. الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات.

3- الضرائب على رأس المال :

تتمثل في حقوق التسجيل والطابع وتمس عادة كل العقود العمومية أو الخاصة

المقدمة لمكاتب التسجيل والمتعلقة بنقل الملكية إما بمقابل أو مجانا.

الفرع الثاني : مكونات النظام الجبائي الجزائري قبل إصلاحات 1992

1. الضرائب المباشرة :

1.1. الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية:

تفرض هذه الضريبة على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون نشاطا تجاريا أو صناعيا ، وتقتطع سنويا من أرباح سنة كاملة ، ناتجة عن هذا النشاط ، وتكون بمعدل 5% إلى 50% ، حيث يتغير هذا المعدل حسب النشاط الممارس وكذا الطبيعة القانونية للشخص المعنوي فيختلف من الحرفيين إلى شركات الأموال ، وهناك أيضا الرسم على النشاط الصناعي والتجاري والذي يفرض على أساس رقم الأعمال المحق حيث حدد معدله بـ 2%.

حيث نص قانون المالية لسنة 1974 على وجوب تطبيق ضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية، باسم كل مشغل ابتداء من 1975/01/01 على الريح المحقق في كل بلدية تتواجد بها الوحدة الإنتاجية وليس على أساس المؤسسة ككل¹.

1.2. الضريبة على الأرباح الغير التجارية:

تفرض هذه الضريبة على مداخيل الأنشطة غير التجارية أو المهن الحرة ، حيث تفرض على رقم الأعمال بمعدل يقدر بـ 14% بالنسبة لولايات الشمال و 11% بالنسبة لولايات الجنوب ، كما يخضع نفس الأشخاص للرسم على النشاط غير التجاري ، حيث يفرض على رقم الأعمال بمعدل قدره 6.5% ، وبدأ العمل بهذه المعدلات ابتداء من 1984.

¹ - هوادف شريفة ، موح هجيرة ، المرجع السابق ، ص 36

وبصفة عامة فإن هذه الضريبة تفرض على كل الأشخاص الذين ليس لهم صفة التاجر والذين يحققون مداخيل أو أرباح وغير خاضعين للضريبة على الدخل ، أو لضريبة خاصة كالمؤلفين والمخترعين ..الخ ، وتتكون الضريبة على الأرباح الغير التجارية المستحقة سنويا على الأرباح الصافية للسنة التي حققت فيها المداخيل¹.

1.3. الضريبة على الرواتب و الأجر

تم إنشاء جدول جديد لحساب الضريبة على الرواتب والأجر سنة 1979 حيث حدد الحد الأقصى للأجر بـ 15000 دج.

تخضع الرواتب والأجر في الجزائر إلى نوعين من الضرائب :

- **ضريبة تمس الأجير** : وتسمى بالضريبة على الرواتب والأجر.
- **ضريبة تمس المستأجر** : وتسمى بالدفع الجزافي vp ، كما تخضع كذلك لضريبة الرواتب والأجر المنح والريوع العمرانية ، وكلا نوعي الضريبة يخضعان لنظام الإقتطاع من المنبع .

وتقتطع ضريبة الرواتب والأجر والمنح والريوع العمرانية ITC شهريا وفق جدول حسابي حيث يأخذ في حسابان لوضعية العائلية للخاضع للضريبة ، هذا من خلال جدول حساب الضريبة على الرواتب والأجر² .

¹ - بن سترة أمال ، دوار فوزية ، المرجع السابق ، ص 105.

² - أحمد زواوي وليد ، سوماتي سليمان ، النظام الجبائي الجزائري وتحديات العولمة ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الدراسات الجامعية التطبيقية ، المركز الجامعي خميس مليانة ، ص 18.

أما بالنسبة للدفع الجزافي الذي يمس الرواتب والأجور والمنح و الربوع العمرانية فيقتطع وفق المعدلات التالية :

* بالنسبة للرواتب والأجور 6%.

* بالنسبة للمنح والربوع العمرانية 3% .

1.4. الضريبة على المداخل الفلاحية

كانت المداخل المحققة من الأنشطة الفلاحية والزراعية معفاة من كل ضريبة مباشرة لكن عدم نجاح الثورة الزراعية أثبت أن الإعفاء لم يكن في صالح الميزانية العامة ، حيث حرمت من موارد مالية هامة ، فتم إخضاع المداخل الفلاحية للضريبة الوحيدة الإجمالية IUG ابتداء من صدور قانون المالية 1985 ، ثم تعويضها بالضريبة الوحيدة الفلاحية CUA ، وتفرض هذه الضريبة بمعدل 6% سنويا على المداخل المحققة في إطار النشاطات الفلاحية وتربية الحيوانات .

1.5. الضريبة التكميلية على مجموع الدخل :

هي ضريبة تكميلية على مجموع دخل العائلة الواحدة وتفرض سنويا على رب العائلة وتمس دخول كل أفرادها حيث تفرض بمعدل يتراوح من 0% إلى 55% .

1.6. الضريبة على إيرادات الديوان و الودائع والكفالات :

لقد أنشأت هذه الضريبة بموجب قانون المالية لسنة 1975، والتي عوضت الضريبة على دخول رؤوس الأموال المنقولة ،ويخضع لهذه الضريبة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين والذين يتحصلون على الفوائد أو نواتج الحقوق ولودائع ، الكفالات أو الحسابات الجارية

وتفرض هذه الضريبة على المبلغ الإجمالي للفوائد ونواتج أخرى. وبمعدل 8% وفقا لنظام الإقتطاع من المنبع¹.

1.7. الضريبة على فوائد القيمة :

تفرض هذه الضريبة على فوائد القيمة المحققة من طرف الأشخاص والتي تكون خارجة عن نشاطاتهم التجارية ، والمتمثلة في التنازل عن العقارات المبنية والتي أنشأت أو تمت حيازتها منذ 09 سنوات أو أقل .

وتحسب هذه الضريبة وفق لمعدلات التالية 30 % ، 40 % ، 50 % وهذا حسب مدة الحيازة مع الأخذ في الحسبان تاريخ الإكتساب وتاريخ التنازل عم هذه المنشآت .

2. الرسوم المماثلة :

2.1. الرسم العقاري على الأملاك المبنية :

يفرض هذا الرسم سنويا على المباني والمصانع وبصفة عامة على كل الأملاك المبنية وكذا المخصصة للبناء أو لأهداف تجارية بمعدل 40% على قيمة الكراء لمسح الأراضي .

كما يخضع المالك أو المستأجر إضافة إلى الرسم العقاري إلى رسم التطهير على دخل العقار بمعدل 10% وبمعدل 05% بالنسبة للبلديات التي لا يتعدى عدد سكانها 50.000 ساكن .

¹ - بن حاج أمحمد أمحمد ، قبايلي عبلة ، آليات تحصيل الضرائب في ظل إصلاحات الجبائية الجديدة ، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ليسانس ، دفعة 2012/2013 ، ص 33،32.

2.2. الرسم الخاص على الإقامات الثانوية :

تخضع الإقامات الثانوية للأشخاص الطبيعيين التي تفوق أو تساوي 500.000 دج إلى رسم خاص سنوي يتحمله المالك وفق المعدلات التالية :

- 0,2 % إذا كانت قيمة الإقامة تتراوح بين 500.000 دج و 70000 دج وتقل عن 1.000.000 دج .

- 0,4 % إذا كانت قيمة الإقامة تفوق أو تساوي 1.000.000 دج وتقل عن 3.000.000 دج .

3.2. الرسم على السيارات السياحية:

هو رسم يفرض على رب العائلة التي تملك سيارتين أو أكثر ، سواء كانت هذه السيارات مرقمة باسمه أو بإسم أحد أفراد عائلته .

4.4. الرسم الخاص على الإيجارات السياحية :

تخضع عملية كراء الفيلات والأماكن الترفيهية لأغراض سياحية للأشخاص الأجانب أو من ليس لهم حق جبائي في الجزائر ، والتي تفوق 2500 دج إلى رسم خاص يفرض على المستأجر بمعدل 10% من مبلغ الكراء¹.

5. 2. الرسم الخاص على ملكية القوارب السياحية :

يخضع الأشخاص الذين يملكون قوارب سياحية باستثناء الجمعيات ذات الطابع الرياضي إلى رسم سنوي تحدد قيمته كما يلي :

¹ بن حاج أمحمد أمحمد ، قبايلي عبلة ، المرجع السابق ، ص 34.

- 500 دج إذا كانت طاقة هذه القوارب تتراوح بين 2 و 4 برميل .

- 1000 دج إذا كانت طاقة هذه القوارب تفوق 20 برميل .

2.6. الرسم الخاص على تنظيم الحفلات :

تخضع المصاريف المدفوعة من اجل تحضير مختلف الحفلات والأنشطة التي تقام في المنشآت و القاعات الخاصة إلى رسم خاص بمعدل 10% من قيمة هذه المصارف وهذا الرسم يحصل لصالح البلديات .

3. الضرائب الغير مباشرة :

1.3. الرسم على رقم الأعمال :

ينقسم إلى نوعين من الرسوم : الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج ، والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات ، وكلا الرسمين يخضعان إلى نظام الدفعات المتقطعة بالتجزئة ، بموجب قانون المالية لسنة 1963 ووفق هذا النظام يصبح جزء من هذه الضريبة مستحق في كل مرحلة من مراحل الإنتاج و التوزيع .

1.1.3. الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج :

وهو رسم يفرض في جميع مراحل الإنتاج و التوزيع إلى أن يصل المنتج إلى يد المستهلك ويمتاز هذا الرسم بكونه يسمح للمنتجين عند عملية البيع وأشغال المؤسسات وعمليات التسليم للذات ، ويتميز هذا الرسم يتعدد معدلاته حيث يبلغ عددها 10 : تتراوح ما بين 7 % و 80 %.

2.1.3. الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات :

هو رسم يحمل على النفقات التي تتخذ إكتساب خدمات ، ويتميز هذا الرسم عن سابقه بكونه رسم تجميعي وتراكمي يحصل بالنسبة لكل عملية تدخل في وعائه دون السماح بحسم الرسم الذي يحمل على مختلف العناصر المشكلة للخدمات المؤداة ، ويمتاز مجال تطبيق هذا الرسم بكونه جد واسع بحيث يشمل المؤدون والخدمات بصفة عامة ، والمبيعات التي تستهلك في نفس المكان وتجهيزات المنازل وكذلك عرض المشاهد المسرحية وكل أنواع التسلية بالإضافة إلى البنوك ومؤسسات التأمين .

ويمتاز هذا الرسم بكثرة النسب التي تبلغ 8 نسب تتراوح ما بين 2% و 30% .

4. الضرائب على رأس المال (حقوق التسجيل والطابع) :

تسمى حقوق التسجيل بصفة عامة كل العقود العمومية أو الخاصة المقدمة لمكاتب التسجيل والمتعلقة بنقل الملكية إما بمقابل أو مجانا ، فعملية نقل الملكية بمقابل تخص بيع العقارات والمنقولات أو التنازل عن الحقوق المتعلقة لهذه الفئة من الأموال ، أما عملية نقل الملكية مجانا تخص نقل ملكية الأموال المنقولة أو العقارات التي تمليه نية التبرع بدون مقابل لصالح المستفيدين .

أما فيما يخص أو فيما يتعلق بحقوق الطابع فهي تتكون من ¹ :

- طوابع أساسية .
- طوابع المخالصة (المبرئة من دين أو التزام) .

¹ - عباس فاطمة ، تيباجين نعيمة، الإصلاحات الجبائية في الجزائر ما بين 1992-2008، مذكرة لنيل شهادة ليسانس في العلوم التجارية، تخصص مالية، المركز الجامعي لخميس مليانة ، سنة 2007/2008 ، ص 29-30-31.

- طواع أخرى مرتبطة بالوثائق الإدارية .

المطلب الثاني : تقييم النظام الضريبي قبل الإصلاح :

لقد تميز النظام الضريبي قبل الإصلاح بعدة خصائص جعلته لا يتماشى مع الأهداف المرجوة منه وتمثلت في :

الفرع الأول : إرتفاع إيرادات الضرائب غير المباشرة :

حيث كانت أكثر أهمية بالنسبة لميزانية الدولة ويعود هذا إلى سهولة تحصيل هذا النوع من الضرائب :

- تعتبر عينة تدرج ضمن أسعار السلع والخدمات وبالتالي تتجنب الغش والتهرب الضريبي ، كالرسوم الجمركية والطواع الجبائية حيث بالكاد يحدث فيها ذلك .

- لا تأخذ بعين الاعتبار مستوى الدخل ، فما يدفعه أصحاب الدخل المرتفعة ، لا يدفعه أصحاب الدخل الضعيفة .

- هناك ضرائب عن الإستهلاك والضرائب الجمركية والرسم على حجم المعاملات ، حيث باتساع ظاهرة الإستهلاك ، وباعتبار قطاع التجارة الخارجية قطاع مهم ، فستزيد حصيلة هذه الضرائب .

الفرع الثاني : انخفاض إيرادات الضرائب المباشرة :

حيث أنها لم تكن تساهم كثيرا في ميزانية الدولة وهذا راجع إلى :

- نقص المداخيل الخاضعة للضرائب وانخفاض معدل الضريبة .

- تعدد الإعفاءات الضريبية خصوصا تلك التي يكون الغرض منها تحفيز الاستثمارات الأجنبية أو الرغبة في تنمية قطاع أو قطاعات إقتصادية معينة .
- الضرائب المباشرة في الدول النامية " من بينها الجزائر " تمثل حوالي 10 % من مجموع الإيرادات الضريبية¹.
- إنتشار السوق السوداء وبالتالي مداخيل كثيرة لا يمكن إخضاعها للضريبة .
- نقص الوعي الضريبي ، ونقص كفاءة الإدارة الضريبية .

المطلب الثالث: البحث عن نظام ضريبي جديد

إن الهدف من البحث عن نظام ضريبي جديد هو الوصول إلى نظام ضريبي فعال وهذا ما يقتضي تهيئة الوسط المناسب لذلك ، فعملت الجزائر بعد التوجه نحو إقتصاد السوق ومواكبة التطورات الحاصلة على جعل المؤسسة العمومية مركز لإتخاذ القرار ومراجعة علاقة الدولة بالإقتصاد .

وليس المهم هو مواكبة التطورات ولكن الهام هو الوصول فعلا إلى درجة الفعالية وتطوير الإقتصاد الوطني ولتحقق ذلك لابد من :

- إيجاد نظام ضريبي جديد يتلائم مع توجه الجزائر نحو إقتصاد السوق ، أي التكيف مع هذا التوجه لضمان حسن السير .
- يضمن الإستقرار الإقتصادي على المدى المتوسط والبعيد .

¹ د/ سعيد عبد العزيز عثمان ، شكري رجب العشاوي ، مرجع سبق ذكره ، ص 95.

- المحافظة على المؤسسة الوطنية من خلال الرسوم الجمركية ، فلا بد من دراسة هذه المعدلات لحماية المنتج المحلي .
- تشجيع الإستثمار سواء المحلي أو الأجنبي ، لزيادة الناتج الداخلي و الإجمالي وهذا بمنح امتيازات و إعفاءات للمستثمرين .
- وضع آليات للتقليل من التهرب الضريبي .
- وضع نصوص قانونية تعالج التطورات الإقتصادية .

المبحث الثاني : الإصلاح الضريبي في الجزائر

لقد عرف النظام الجبائي الجزائري الذي كان سائدا قبل سنة 1991 عدة تغيرات مما جعله لا يتماشى مع التطورات الإقتصادية الحاصلة في تلك الفترة ، لذا كان من الضروري القيام بإصلاح فوري لهذا النظام ، وقد أتى الإصلاح الجبائي في الجزائر بهدف هيكلة النظام الجبائي في اتجاه الفصل بين الجباية العادية والجباية البترولية ، وقبل التطرق إلى ما أتى به الإصلاح الجبائي سنبرز مفهوم الإصلاح ودوافعه إضافة إلى الأهداف التي سعى إلى تحقيقها¹ .

¹ - محمودي أسامة، حاج صدوق نصر الدين، دور الإصلاحات الجبائية في التنمية الإقتصادية، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس في علوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية، 2013/2012 ، ص 60 .

المطلب الأول : مفهوم الإصلاح الضريبي

تعددت تعاريف الإصلاح الضريبي ، فتحدد مفهومه حسب وجهات نظر مختلفة وقد اتفقت في بعضها ، ونذكر منها :

1- يدل على التغييرات التي تطرأ على النظام الضريبي في الدولة لمواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية أو تحقيق خطط التنمية في مرحلة من مراحل النمو ، ويمكن أن يكون شاملا لكل الهيكل الضريبي للدولة أو أن يكون هذا الإصلاح جزئيا لنوع معين من الضرائب ، أو بعض أحكام الضريبة بعينها¹.

2- تعني كلمة إصلاح التغيير أي تغيير وضعية من شكل ومستوى معين إلى شكل ومستوى معين أحسن، سواء كان هذا التغيير كلي أو جزئي، أي أنه يمس كل أركان النظام القائم، أو بعض أركانه فقط، فالإصلاح الضريبي هو عملية تغيير تمس الإدارة والنظام الجبائي معا².

2- هو تلك الإجراءات التي تهدف إلى تغيير الوضع الحالي من أجل الوصول إلى وضع أحسن، كما يمكن تعريفه على أنه إصلاح الهيكل التنظيمي للجهاز الضريبي أو إبدال نظام ضريبي ذو نقائص بنظام ضريبي يتماشى مع الظروف الراهنة، ويعالج تلك النقائص³.

¹ - د/ سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، المرجع السابق، ص 112-113.

² - حكيمة العوفي، جهيدة عون، الإصلاح ودوره في إصلاح الاقتصاد الوطني، مذكرة تخرج في العلوم التجارية جامعة المدية، 2000، ص 51.

³ - الحاج جبار، مهدي عبد الصمد العربي، أثر النسبة الضريبية في التحصيل الجبائي، مذكرة تخرج ليسانس، جامعة الجزائر 2002 ، ص 34.

المطلب الثاني : دوافع و أهداف الإصلاح الضريبي

إن الوضعية التي عاشها الإقتصاد الجزائري في نهاية الثمانينات وبداية التسعينات والتحولت التي كان يعرفها بانتقاله من الإقتصاد المخطط إلى ال.....، جعلت النظام القديم لا يتماشى مع المستجدات الحديثة مما أدى إلى ضرورة إصلاح النظام الجبائي القديم

الفرع الأول : دوافع الإصلاح الضريبي

إن العيوب التي تميز بها النظام الضريبي السابق وكذا الظروف التي مر بها الإقتصاد الجزائري دفعت إلى القيام بالإصلاح ، وتمثلت فيما يلي :

1- تراجع أسعار البترول :

ضلت الجباية البترولية أهم مورد لإيرادات الدولة، فقد كانت تمثل في سنة 1981 نسبة 66.4 % من الإيرادات الجبائية ، وفي سنة 1986 شهدت أسعار البترول تراجعا وانخفضت هذه الإيرادات، والدولة تحتاج إلى تغطية نفقاتها ، فلا بد من مورد آخر للخرينة وهو الضرائب .

2- النظام الضريبي السابق غير ملائم للمرحلة الجديدة :

النظام الضريبي السابق كان ملائما للنظام الإشتراكي ومع التوجه إلى اقتصاد السوق لابد من أن يتكيف هذا النظام مع التوجه الجديد ، أي التكيف مع المؤسسة التي أصبحت مستقلة وهذا لأسباب :

- الإهلاك الذي لا يسمح للمؤسسة باسترجاع إستثماراتها بسرعة .

- عدم قابلية خصم بعض الأعباء من الإيرادات المحققة ، و كذا تحديد مصاريف أخرى تكون قابلة للخصم تحت سقف معين فمثلا حدد إهلاك السيارات السياحية لا يمكن أن يتجاوز 80000 ومصاريف الإستقبال التي حددت بـ 50000 دج كحد أقصى .

3- عدم فاعلية أو فعالية الحوافز الضريبية في توجيه الإستثمار :

تعتبر الحوافز الضريبية تقنية يستعملها المشرع للتأثير على سلوك المكلفين ، بما فيهم المؤسسات فهي تعرف بالتضحية الضريبية بحيث تضحي خزينة الدولة بقدر معين من الإقتطاع الضريبي من أجل حث المؤسسة على الإستثمار وتوجيهها نحو الإستثمار المنتج ذلك لتحقيق الأهداف العامة السياسية والإقتصادية ، لكن الحوافز الموجودة في النظام السابق لم تكن لتحقق هذه الأهداف وذلك للأهداف التالية¹:

- عدم توازن هيكل قطاع الإستثمار حيث لجأت المؤسسات إلى الإستثمار في القطاعات التي لا تتطلب مهارات عالية ، وتكاليف باهضة بغرض تحقيق أكبر مردودية للمشروع وأكبر ربح ممكن وترتب على ذلك وجود هيكل إستثماري غير متوازن .

- عدم التوازن الجغرافي للمؤسسات عبر التراب الوطني ، الحوافز لم تدفع بالإستثمار نحو الأنشطة المنتجة لتشكيل هيكل صناعي متوازن وأيضا المناطق الأقل تطورا لتحقيق التباين الجهوي في الميدان الإقتصادي بين عدم فعالية هذه الحوافز وعدم تلاؤمها مع التوجه الإقتصادي الرأسمالي .

¹ - د/ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر في الفترة 1992-2003 منشورات البغدادي، الجزائر، ص21.

4- نظام ضريبي محدد وغير مستقر :

نتيجة التغيرات المستمرة في مختلف القوانين المالية، وصعوبة تحديد الوعاء الضريبي نتيجة التنوع في الضرائب وتعدد معدلاتها واختلاف مواعيد تحصيلها¹، فقد كان نظاما معقد ويرجع هذا إلى سوء فهم النصوص القانونية ، وعدم دقتها لأن النظام الضريبي هو نظام نوعي : فكل وعاء ضريبي يخضع لضريبة معينة لها تقنياتها ومعدلاتها المختلفة "ضريبة متعددة".

- **متعدد الحالات** : تعدد الحالات لنوع واحد من الضرائب ، حيث يراعي من ذلك طبيعة النشاطات القائمة، وطبيعة المنطق الممارسة فيها ، بالإضافة إلى الصفة القانونية للممول

- **نظام متعدد الأشكال** : فالإدارة تستعمل عدة تقنيات لحساب الضريبة منها : النظام التقديري الحقيقي ، نظام تقديري جزافي ، نظام مبسط .

- **نظام متعدد النسب** : لقد كانت معدلات الضرائب على الدخل (09)، أما الضرائب على الإنفاق(04) والرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (10) ، أما الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (08) .

- **عدم ثبات الجهاز**: فالنظام الضريبي السابق تميز بعدم الإستقرار لكثرة التغيرات مما أدى إلى هشاشة النظام ، الشيء الذي أدى بالمكلف إلى اللامبالاة والتهرب من الضريبة فمثلا معدل الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية في تغير من 60% قبل سنة 1986 إلى 50 % سنة 1986 ، ثم 55 % سنة 1987 إلى 1988/02/30 ثم 50 % سنة 1989 إلى 1991 .

¹ - د/ ناصر مراد، مرجع سابق، ص 21-22.

5- التهرب والغش الضريبي :

يعرف التهرب الضريبي بصفة عامة بأنه التخلص من دفع الضريبة بصفة جزئية أو كلية ، ويتخذ هذا التهرب شكلين :

• التهرب المشروع :

يقصد به التخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة إستفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، والتي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون مخالفة للنصوص القانونية .

• التهرب غير المشروع : أو الغش الضريبي :

هو تهرب من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمدا لأحكام القانون الضريبي قصدا منه دفع الضرائب المستحقة فيمكن إرجاع هذه لظاهرة لعدة أسباب منها :

- تعويض تشريعات الضرائب وعدم استقرار النظام الضريبي ومن هذه التعقيدات كثرة المعدلات والإعفاءات والتخفيضات والتعديلات التي تزيد من احتمال التهرب .

- العدد الهائل للمكلفين الخاضعين للضريبة والملفات المعروضة للدراسة ، ونقص عدد الموظفين ونقص كفاءتهم المهنية ، مما يترتب عليه صعوبة الحصر الدقيق للمكلفين وللأوعية الضريبية¹ .

فالنظام الضريبي السابق عرف بتعقيده وعدم استقراره ، وضعف إدارته وبالتالي من السهل استغلال الثغرات الموجودة من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي .

¹- د/ حميدة بوزيدة ، جباية المؤسسات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2007 ، ص 39،40.

6- الضغط الضريبي :

يبين الضغط الضريبي عن نسبة الإقطاع الضريبي مقارنة بالنواتج الداخلي الخام : فهو مؤشر للتقدير الكلي للضرائب على مستوى الإقتصاد الوطني وسيبقى من أهم المؤشرات الكمية المستخدمة لتقييم النظم الضريبية .

فهناك الضغط الضريبي الإجمالي فنتسم الدول النامية ومن بينها الجزائر بضغط ضريبي إجمالي منخفض مقارنة مع الدول النامية ، فتشير إحصائيات سنة 1991 أن نسبة هذا الضغط بلغت 16% في الدول النامية¹ .

ويعود انخفاض الضغط الضريبي الإجمالي خارج المحروقات إلى :

- انخفاض الدخل الوطني بسبب تخلف الهياكل الإقتصادية .
- عيوب النظام الضريبي السابق كتخلف الهياكل الضريبية ، ضعف التشريع الضريبي وكثرة الثغرات وكثرة الإعفاءات وغيرها .

وأیضا هناك الضغط الضريبي بالنسبة للفرد الذي يعتبر مقياسا لما يتحمله الفرد من الضرائب يعرف على أنه النسبة بين مجموع الضرائب التي يتحملها الفرد ، إلى مجموع دخله قبل إقطاع لضرائب ، فهو مرتفع في الجزائر وهذا لكثرة الضرائب وارتفاع معدلاتها .

7- ضعف الإدارة الضريبية :

تشكل الإدارة الضريبية همزة وصل بين المكلف بالضريبة والنظام الضريبي ، وقد كانت من بين أسباب فشل النظام الضريبي السابق وهذا لأسباب.

¹ - د/ ناصر مراد ، فعاليات النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق ، المرجع السابق ، ص 143.

8- ضعف العدالة الضريبية :

إن العدالة الضريبية تعني أن يدفع المكلف قيمة الضريبة التكاليفية له، لكن النظام الجبائي الجزائري كان بعيدا نوعا ما عن هذه العدالة ، وهذا ما أدى بالإصلاحيين إلى اتهام سابقهم بحذف المادة 64 من الدستور 1996 التي تقول " كل الناس متساوون أمام الضريبة"¹ وتجلى ذلك في تسليط الإدارة الجبائية وكثرة التظلمات من طرف المكلفين بدفع الضريبة حيث نلاحظ أن الضغط الضريبي تتحمله فئة قليلة من المجتمع كالأجراء ، أو الطبقة العاملة ..).

حيث يتساوى الفقير والغني في دفعها، وكذلك طريقة الإقتطاع من المصدر مقتصرة فقط على بعض المداخل دون الأخرى، واختلاف المعاملة الضريبية بين المؤسسات الجزائرية والأجنبية بحيث تخضع للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية بمعدل 50 % ومؤسسات الأشغال العقارية الأجنبية تخضع لمعدل 8 % ، أما المؤسسات الأجنبية لتأدية الخدمات تخضع لإقتطاع من مصدر الضريبة على الأرباح غير التجارية بنسبة 25 %².

¹ - المادة 64 من دستور 1996 .

² - فاطمة عباس ، تباجين نعيمة ، المرجع السابق ، ص 36.

الفرع الثاني : أهداف الإصلاح الضريبي :

تتمحور أهم أهداف لإصلاح الجبائي لسنة 1992 في :

أولاً: الأهداف الإقتصادية :

إن التحولات الإقتصادية يجب أن يصاحبها نظام جبائي جديد يلائم الإصلاحات . ويشجع الإستثمارات وتوسيع المشاريع من خلال الإمتيازات الضريبية الممنوحة ، مما يجعل من الضريبة أداة رئيسية لتقرير برنامج الإصلاح الإقتصادي ولعب دور محرك من أجل :

- عدم عرقلة وسائل الإنتاج .
- توفير المناخ الملائم للإستثمار .
- توفير حوافز للقطاع الخاص وخلق المنافسة .
- تبني سياسة إدارية وتوجيهها باتخاذ القطاعات الإنتاجية .

ثانياً : الأهداف الاجتماعية :

السعي إلى تحقيق العدالة الإجتماعية بين المكلفين ، ومن خلالها يكتسب النظام الضريبي نجاحه ومصادقته لدى المكلفين بالضريبة ، ولقد سعى الإصلاح الضريبي إلى تحقيق ذلك من خلال :

- التمييز بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، وإخضاع كل طرف لمعاملة خاصة.
- التوسع في استعمال الضريبة التصاعدية، والتي تعتبر أكثر عدالة من الضريبة النسبية.

- توسيع نطاق تطبيق مختلف القطاعات، هذا من جهة ومن جهة أخرى مراعاة المقدرة التكاليفية (مستوى الدخل) وذلك بتقدير الإعفاءات اللازمة لذلك .
- التقليل من الإعفاءات .

ثالثا : أهداف مالية وتقنية :

تتمثل الأهداف المالية في السعي لتحقيق ما يلي¹:

- زيادة نسبة الجباية العادية في تمويل الميزانية العامة ، وبالتالي إلى إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية .
- جعل الجباية العادية تغطي نفقات التسيير للميزانية العامة .

أما الأهداف لتقنية فنظرا لتعدد وثقل النظام الجبائي الجزائري ، فإن مسعى المشرع في إقتراح الإصلاح يمكن تلخيصه في النقاط التالية :

* **تنشيط النظام الجبائي:** إن تنشيط النظام الجبائي من أهم أهداف الإصلاح وهذا في إطار استبدال عدة ضرائب معقدة بضرائب بسيطة، كما تم إلغاء ضرائب واستبدالها بأخرى.

* إدارة ضريبة فعالة:

من بين أهداف إيجاد إدارة ضريبة فعالية تعتبر همزة وصل بين المكلفين والنظام الجبائي ومن أهم مواصفات النظام الجبائي ما يلي:

- رفع عدد الموظفين وخاصة منهم الإطارات الجامعية المؤهلة.

¹ - هوادف شريفة، موح هديرة، المرجع السابق، ص 50.

- إنشاء مدارس ومعاهد مختصة في المصالح الضريبية.
- تعميم استعمال الإعلام الآلي في المصالح الضريبية.
- إزالة العراقيل الموجودة داخل الإدارة مما يقوي الثقة بينها ومبين المكلفين.

المطلب الثالث: جوانب الإصلاح الضريبي:

تمثلت جوانب الإصلاح الضريبي في التشريع الضريبي حيث فرضت ضرائب جديدة، وعدلت ضرائب أخرى، وأيضاً جانب الإدارة الضريبية التي تعتبر وسيط بين المكلف بالضريبة والنظام الضريبي، ولها دور هام في إنجاح هذا الإصلاح.

الفرع الأول: إصلاحات تشريعية (إصلاح التشريع الضريبي):

إن الإصلاحات التشريعية التي مست التشريع الجبائي الجزائري تعرضت إلى هيكل النظام الجبائي، قصد عصرنته وجعله أكثر تكليفاً مع الإصلاحات الإقتصادية التي باشرتها الجزائر سنة 1988 وقد ارتكزت الإصلاحات على استبدال بعض الضرائب سواء المباشرة أو غير مباشرة¹.

التي لم تعد تصلح للتوجيه الاقتصادي الحر، وقد تم التمييز بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، بالنسبة للضرائب المباشرة وهذا باستحداث ضريبتين جديدتين:

- الضريبة على الدخل الإجمالي: وتفرض على الأشخاص الطبيعيين.
- الضريبة على أرباح الشركات: وتفرض على الأشخاص المعنويين كما تم تأسيس ضريبة جديدة على الإنفاق، وهي الرسم على القيمة المضافة.

¹ - د/طاهر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2009، المرجع السابق، ص46.

إن تأسيس الضرائب الثلاثة السابقة (IRG،IBS،TVA) يمثل صلب الإصلاح الضريبي لسنة 1992 كما أن ذلك الإصلاح لم يتوقف، بحيث شهد النظام الجبائي بعض التعديلات سنويا والتي ظهرت في قوانين المالية المختلفة.

الفرع الثاني: إصلاح إدارة الضريبة

لاشك أن ضعف الحصيلة الضريبية في الجزائر يعود جزء كبير منه إلى ضعف الجهاز الضريبي من ناحية العدد، وأحيانا من ناحية الكفاءة والتنظيم فإن انخفاض الأجهزة الإدارية دون تطورها بما يسمح في التحكم في الأساليب الفنية والتنظيمية لاستطاع الضريبي، حيث أن تطوير هذه الأساليب الفنية المرتبطة بما يمكن أن تحققه الإيرادات الضريبية من تقدم يعتمد على إعداد وتدريب رجالها وتدعيمها المستمر بالعناصر الصالحة لكل إصلاح وكل تنظيم جديد من النظام الضريبي ومهما كان هدفه لا يمكن الوصول إليه إلا إذا اقترن بوجود إدارة ضريبية قادرة على تطبيق أحكام قوانين الضرائب من كل النواحي¹.

عمد المشروع الجزائري من خلال هذه الإصلاحات إلى إعادة التنظيم الإداري والهيكلية الإدارية سواء بالنسبة لمصالحه الداخلية أو الخارجية.

1* تم إنشاء إدارة جبائية موحدة وعلى رأسها المديرية العامة للضرائب التي أصبحت لها الاستقلالية التامة في تسيير وساءلها وموظفيها، ومن أهم أدوارها:

* تطبيق الإجراءات والقوانين الجبائية.

* التنسيق بين المصالح الجبائية.

¹-د/يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص 141.

* تحسين العلاقات بين المكلفين بالضريبة والمصالح الجبائية.

*2 أصبحت لكل ولاية مديرية مستقلة تابعة لها مع بقائها تحت الوصاية التوجيهية والتنسيقية والرقابية للمديرية الجهوية، وأصبح لكل مديرية ولائية ثلاث مديريات فرعية، فيما عدا الولايات الكبرى، الجزائر العاصمة تحتوي على ثلاث مديريات ولائية، ووهران تحتوي على مديرتين ولائيتين، هذه المديريات الفرعية هي:

* المديرية الفرعية للوسائل.

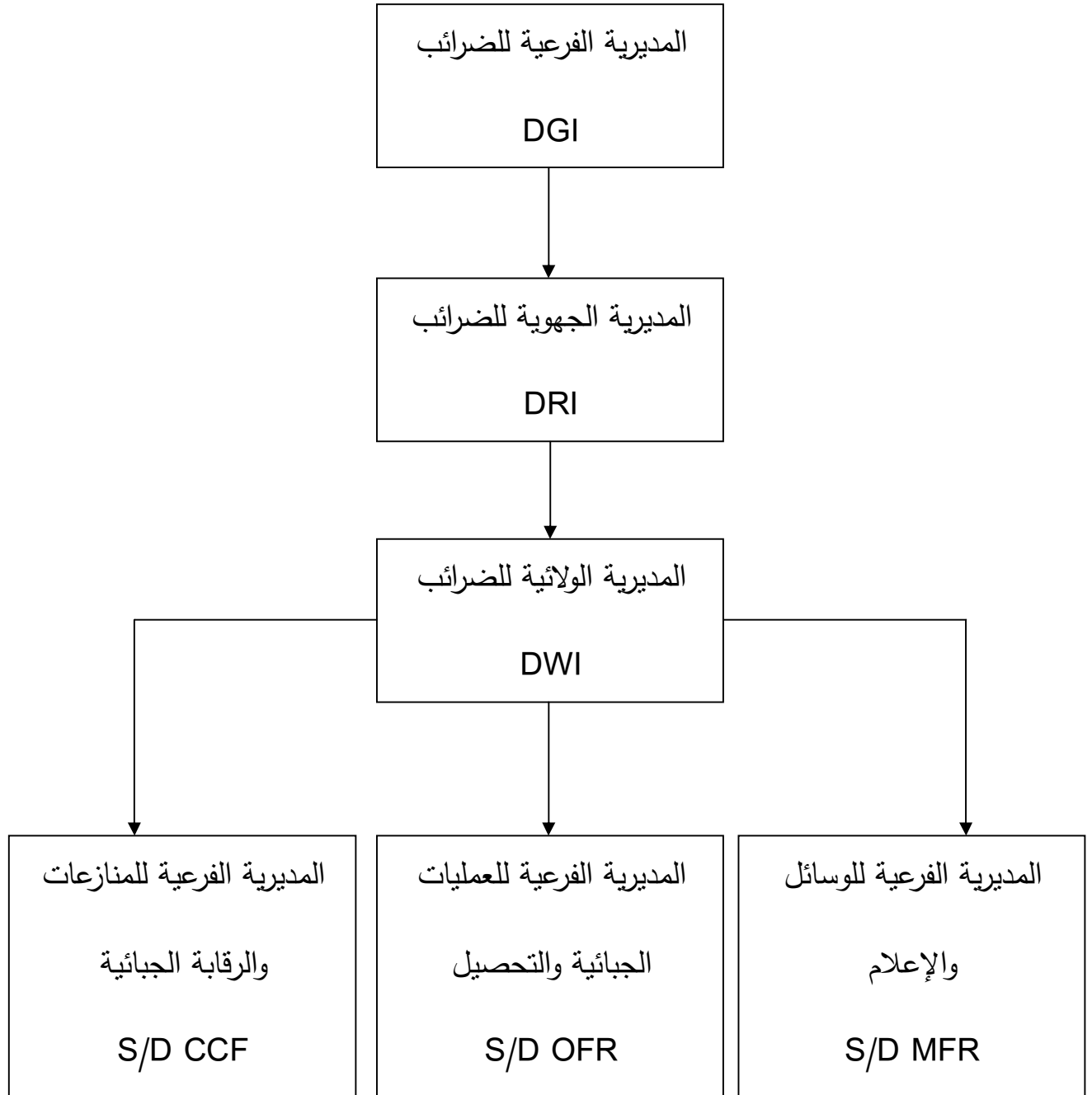
* المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل.

* المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية.

*3 من بين الإصلاحات التي أدخلت على الإدارة الجبائية، إنشاء مفتشة تسمى بالمفتشة متعددة الاختصاصات وتسيير ملفا واحدا فقط، لكل مكلف بالضريبة وهذا بعدما كانت كل منطقة تحتوي على أربعة مفتشات تتخصص كل واحدة فيها بنوع من الضرائب: مفتشة الضرائب المباشرة، مفتشية الضرائب غير المباشرة، مفتشية الرسم على رقم الأعمال، مفتشية الطابع والتسجيل، وهذا كله من أجل تسهيل العمل بالنسبة للإدارة وتمكين الموظفين لمعرفة جبائية كل بالضريبة بصفة شاملة¹.

¹ -هوادف شريفة، موح هجيرة، المرجع السابق، ص53.

الشكل رقم 01: التنظيم الجديد للمديريات الجمهورية والولائية للضرائب.



المصدر: المديرية العامة للضرائب

4* أما فيما يخص قباضات الضرائب فكانت تعاني من صعوبة تعدد مهام قابضي الضرائب، الذين كانوا يقومون في الوقت نفسه بتحصيل الضرائب والتسيير المالي للبلديات والقطاعات الصحية مما انعكس سلبا على الحصيلة الجبائية وذلك بالاهتمام بمهمة على الحساب أخرى، ولهذا أعيد تنظيمها بهدف الاختصاص وذلك بتقسيمها إلى:

* قباضات للتحصيل الضريبي.

* قباضات للتسيير المالي للبلديات والقطاعات الصحية.

لذلك حاولت الحكومة الجزائرية عبر قوانين المالية إحداث تغييرات بما يسمح ويرفع من كفاءة الإدارة وفعاليتها، فمثلا في قانون المالية سنة 2002 تقدر عصرنة أساليب التسيير وتنظيم الإدارة الجبائية، باستثناء جهاز مختص (مديرية المؤسسات الكبرى direction de grandes entreprises) ويهتم بالمخطط الجبائي للمؤسسات الكبرى للوصول إلى ثلاث أهداف رئيسية¹:

* استقبال أفضل للمكلفين والتكف بملفاتهم الجبائية بالانفاق معهم.

* التحكم في التسيير والرقابة على الملفات الجبائية الكبرى.

* فعالية أكبر لعملية التحصيل.

أما في قانون المالية لسنة 2003، عمدت الدولة إلى إنشاء مراكز الضرائب التي تهتم بتسيير الملفات الجبائية للمكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي وطذلك الشركات التي لا

¹ - منشورات المديرية العامة للضرائب، ص16.

تقتنع بكفاءة مديريةية المؤسسات الكبرى وتهدف مركز الضرائب إلى تجميع الأداءات الجبائية لنفس المكلف.

* التقليل من عدد المصالح أو الخدمات القاعدية وتنسيق الإجراءات.

* تحسين خدمات المكلفين وتوحيد العمليات الجبائية في وحدة واحدة للتسيير.

* فسح المجال لاتخاذ القرارات بصفة عقلانية وضمان سرعة وفعالية التنفيذ.

- فيما يخص الإمكانيات البشرية:

عانت الإدارة الجبائية من عدة مشاكل فيما يخص الموارد البشرية، منها ضعف في تأطير الموظفين وتدني مستواهم وعدم تكوين الدوري بالنسبة لأغليبيتهم مع المستخدم من أهمية تحصيل الضرائب، لهذا عمدت الإدارة الجبائية إلى تحسين كفاءة موظفيها وتكوين إطارات مؤهلة في مختلف المستويات من الجانب العلمي والتطبيقي لتحسين فعالية المصالح الجبائية.

تمت تقوية الوسائل البشرية وذلك بزيادة العدد بالمديرية العامة للضرائب من 14803 سنة 1990 إلى 17300 سنة 1991، أما فيما يخص السنوات من 1995 إلى 1998 فقد انتقل العدد من 20787 إلى 25000 من ضمنها عملية إنشائية تجنيد خلال ثلاث سنوات 3000 عون متحصلين على شهادات دراسات عليا قد أدرجت لتحسين مستوى أداء المصالح.

لقد أعتبر أيضا الاحتياج في تكوين وفي تحديث وتجديد الأعوان وذلك بتمكين الوسائل للمدرسة الوطنية للضرائب، وبداية من سنة 1998 كلفت بتأهيل التكوين المهني ومن مهامها:

- التكوين البدائي لأعوان الضرائب في شروط الدخول المخصصة بالقانون.

- تكوين مستمر بتطوير وتحديد الأعوان على الصعيدين النظري والتطبيقي.

على سبيل المقال وصلت الاعتمادات المخصصة للتطوير في سنة 1998 إلى 1.200.00 أما بالنسبة لسنة 1999 فقد تم تخصيص ميزانية تقدر بـ 21.041.920 دج قصد تنشيط بصورة أكبر الأنشطة التكوينية التحسينية¹.

* فيما يخص الإمكانيات المادية:

تتمثل أهم الإمكانيات المادية في إحداث المخطط المعلوماتي وتوفير وسائل النقل، لقد سمح المشروع سنة 1995 في إنجاز دراسة حول المخطط المعلوماتي التوجيه بإعداد إستراتيجية تتضمن تجهيز الإدارة الجبائية بالإعلام الآلي يكون الهدف منه إعادة النظر في نظامها المعلوماتي.

فقد تم الأخذ بمنظومتين فرعيتين هما:

* **منظومة القيادة أو التوجيه:** وتشمل الهياكل المركزية والمديريات الجهوية.

* **المنظومة الفاعلة:** وتشمل المديريات الولائية والمفتشيات والقباضات.

أما من حيث الوسائل التي تم تجنيدها فقد تطلب البرنامج التجهيز الإداري الجبائية بالإعلام الآلي إقتناء 63 موزع لأسس المعطيات و 380 حاسوب شخصي على مستوى الهياكل المركزية والجهوية والمديريات الولائية منها حوالي 100 قياضة ضرائب التي

¹ - معمري زهد، لماري حورية، الإصلاحات الجبائية ودورها في التنمية الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الدراسات الجامعية المطبقة، اختصاص محاسبة وضرائب، سنة 200-2001، المركز الجامعي خميس مليانة، ص 14، 15.

تعتبر من أهم القباضات في البلاد، وهذا الإجراء يعتبر كخطوة أولى لبرنامج واسع مكثف لإدخال المعالجة المعلوماتية الذي سيمس كل المصالح الجبائية على الصعيدين المحلي والمركزي وهذا البرنامج طويل المدى.

أما من ناحية وسائل النقل، فلقد وضعت الجهات المهنية برنامج لتجهيز المصالح الجبائية بـ 150 سيارة نقل منها 50 سيارة مصفحة لنقل الأموال وسيارات النقل الخفيفة بعضها خاص بالجنوب الكبير.

كما أعطت الأولوية للسهر على حفظ الأملاك العقارية في أحسن الأحوال وتمديد مدة استعمالها، من جهة أخرى ثم اقتناء السكنات الوظيفية عبر كافة التراب الوطني نظرا لاحتامية تعاقب الإطارات العليا الذي لا يمكن أن يتم بسبب نقص السكنات الواجب توفيرها للمسؤولين¹.

المبحث الثالث: تشخيص الإصلاحات الضريبية

ارتكز مضمون الإصلاح الضريبي على تأسيس ثلاث ضرائب جديدة، وهي الضريبة على الدخل الإجمالي التي تفرض على الأشخاص الطبيعيين، فهي تجمع كل المداخل وتخضع لضريبة واحدة، وكذا الضريبة على أرباح الشركات التي تفرض على الأشخاص المعنويين (الشركات) أي على صافي أرباح الشركات، وأيضا الرسم على القيمة المضافة التي جاءت خلفا للرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات، بالإضافة إلى رسم آخر هو الرسم على النشاط المهني الذي يفرض على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين.

¹ - معمري زهير، لماري حورية، المرجع السابق، ص16.

المطلب الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي:

تم إنشاء الضريبة على الدخل الإجمالي بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991، وقد جاء إحداثها لتبسيط النظام الجبائي السابق المتكون من 11 ضريبة، فالنظام السابق لم يكن يسمح بمراقبة مختلف المداخل التي يمكن أن يحصل عليها نفس الشخص.

تنص المادة الأولى من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة على ما يلي: "تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على الدخل الأشخاص الطبيعيين تسمى **الضريبة على الدخل الإجمالي** وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة"¹.

وتتضمن هذه المادة خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي وهي²:

* **ضريبة سنوية**: إذا تستحق سنويا على الربح أو الدخل الذي يحققه الأفراد الخاضعين لهذه الضريبة.

* **ضريبة إجمالية**: حيث تخص الدخل الإجمالي الصافي الذي يتم الحصول عليه بعد طرح جميع الأعباء التي يسمح بها القانون.

* **ضريبة تصاعدية**: حيث تحسب وفق جدول يستعمل سلما تصاعديا مقسم إلى فئات مداخل والذي يسمح بتطبيق معدلات تصاعدية هي الأخرى.

* **ضريبة وحيدة**: حيث تشمل كل أصناف الخاضعة لها

¹ المادة الأولى من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة لسنة 1991.

² محمودي أسامة، حاج صدوق نصر الدين، المرجع السابق، ص 65.

* **ضريبة تصريحية:** لأنها تحصل بعد إعداد التصريح الذي يقوم به الخاضعون سنويا، بحيث على المكلف تقديم تصريح سنوي لجميع مداخيله لدى مفتشية الضرائب التابعة لإقامته، وأخر أجل 31 مارس للسنة المقبلة عن سنة الاستغلال.

* **تفرض على الأشخاص الطبيعيين:** الضرائب على الدخل الإجمالي تفرض على الأشخاص الطبيعيين، أي على صافي دخل الأشخاص الطبيعيين.

وقد عرفت الضريبة على الدخل الإجمالي إصلاحيين¹:

* **إصلاح سنة 2003:** حسب المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة حيث حدد الحد الأدنى المعفي من الضريبة بـ 6000 دج، والذي يعتبر زهيدا خاصة مع ارتفاع مستوى الأسعار وتدهور القدرة الشرائية، مع العلم أن هذا الحد يجب أن يضمن مستوى المعيشة العادي للمكلف.

- حددت المعدلات حيث تصل إلى 40% فهي مرتفعة ولا تشجع على الاستثمار وتوسيعه.

نجد طول الشريحة الأولى هو 60000 دج، الثانية 120000 دج والثالثة أكبر من 180000 دج، وهذا في الواقع لصالح الدخول المرتفعة لذلك لابد من توسيع الشريحة الأولى.

¹ - هوادف شريفة، موح هجيرة، المرجع السابق، ص 55،56.

* إصلاح سنة 2008: وهو الإصلاح الأهم، حيث عدل بصفة جذرية جدول الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال إجراء ثلاثة تعديلات رئيسية وهي:

- الزيادة في الحد الأدنى لعدم الإخضاع للضريبة من 60000 إلى 120000.

- تخفيض في المعدل الهامشي الأعلى من 40% إلى 35%.

- التخفيض من عدد أقساط الضريبة من خمسة إلى ثلاثة أقساط.

الفرع الأول: مجال التطبيق الضريبي على الدخل الإجمالي.

أولاً: الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي:

تم تحديد الأشخاص الخاضعين من خلال تحديد المقر الجبائي من خلال المادة 03 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة التي تنص على: المقر الجبائي هو السكن في الجزائر، وبالتالي نميز بين: الأشخاص الذين لديهم مقر جبائي بالجزائر لكن لديهم أرباح فيها.

إذن يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي كل من¹:

* الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفته مالكي له أو منتفعين به أو مستأجرين له ومدة الإيجار سنة فأكثر.

* الأشخاص الذين لديهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم الأساسية أي مقيم بفندق أو مكان معين لمدة طويلة.

¹-المادة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدل والمتمم بالامر رقم 14-10 المؤرخ في 30 ديسمبر

سنة 2014 المتضمن قانون المالية، لسنة 2015، من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 78.

- * الأشخاص أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو حتى الذين يكلفون 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.
- * أشخاص من جنسية جزائرية، أو أجنبية الذين يحصلون في الجزائر على مداخيل يعود فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بموجب اتفاقية جنائية تم عقدها مع بلدان أخرى.
- * يخضع للضريبة على الدخل الاجمالي بصفة شخصية الشركاء في شركات الأشخاص وشركات المدنية المهنية¹.

ثانيا: الأشخاص المعفون من IRG:

طبقا لنص المادة 05 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة فإن الأشخاص المعفون من IRG هم²:

- 1- الأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي.
- 2- السفراء والأعوان الدبلوماسيون والقناصل والأعوان القنصليون من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلون نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين، أي تحت شرط المعاملة بالمثل.

ثالثا: مكان فرض الضريبة:

¹ - أ/ رضا خلاصي، النظام الضريبي الجزائري، الجزء الأول، دار صومة، الجزائر، 2006، ص72.

² - المادة 05 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة لسنة 2015.

حسب نص المادة 08 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن مكان فرض الضريبة هو¹:

* إذا كان مكلف بالضريبة محل إقامة وحيد، تقدر الضريبة في مكان وجود محل الإقامة هذا.

* وإذا كان للمكلف بالضريبة عدة محلات إقامة في الجزائر، فإنه يخضع للضريبة في المكان الذي توجد فيه مؤسسة الرئيسية.

* كما يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي، في المكان الذي توجد فيه على مستوى الجزائر مصالحيهم الرئيسية، الأشخاص الطبيعيون الذين يتوفرون على إيرادات صادرة عن ممتلكات أو مستثمرات أو مهن موجودة أو ممارسة في الجزائر دون أن يوجد بها موطن تكلفهم.

الفرع الثاني: المداخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي:

يتكون الدخل الصافي الإجمالي من²:

* الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية.

* أرباح المهن غير التجارية.

* الإيرادات الفلاحية.

* المداخل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية.

¹ - المادة 08 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2015.

² - محمودي أسامة، حاج صدوق نصر الدين، المرجع السابق، ص 67.

* ربوع رؤوس الأموال المنقولة.

* المرتبات والأجور والمنح والربوع العمرية.

* فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية.

أولاً: حساب الضريبة:

الجدول رقم 01: حساب الضريبة على الدخل الإجمالي:

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة
0%	- لا يجوز 120.000
20%	من 120.001 إلى 360.000
30%	من 360.001 إلى 1.440.000
35%	أكثر من 1.440.000

المصدر: قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة لسنة (2015)

المطلب الثاني: الضريبة على أرباح الشركات:

تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991، حيث تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة على ما يلي:

" تؤسس ضريبة سنوية على محمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136، وتسمى هذه الضريبة، "الضريبة أرباح الشركات"

الفرع الأول: خصائص IBS:

* **ضريبة حقيقية:** لا تأخذ بعين الاعتبار إلا المادة الخاضعة فقط.

* **ضريبة نسبية:** تكون فيها النسبة ثابتة، فهي نسبة لا تتغير مهما تغيرت الأرباح.

* **ضريبة عامة:** تفرض على كل ربح تحققه شركات الأموال دون التمييز بين قيمة هذه الأرباح، إذا جعل المشرع اسحقاق هذه الضريبة منوطا بتحقيق الشركة ربحا صافيا، سواء كان ناتجا عن مزاولتها لنشاطها الرئيسي أو من التعرف في أي أصل من أصولها الثابتة أي سواء كان ربحاً عادياً أو ربحاً رأسمالياً، سواء كانت الشركة قد حصلت عليه أي قبضت هذا الربح أم لا، أي أن الضريبة تفرض على الربح المكتسب وليس الربح النقدي¹.

* **ضريبة سنوية:** تفرض مرة واحدة في السنة، أنها لا تفرض على ربح كل عملية قامت بها الشركة على حدا، وإنما تسري على النتيجة النهائية الصافية لكل العمليات الإدارية

¹ -أ/منصور أحمد البدوي، المحاسبة الضريبية، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 204، 203.

والرأسمالية والعرضية التي قامت بها شركة الأموال خلال فترة زمنية معينة قدرها المشرع بنسبة¹.

* ضريبة مفروضة طبقا التبعية الاقتصادية:

فهي ضريبة إقليمية تفرض على أرباح الشركات المشغلة في الجزائر، بغرض النظر عن جنسية ملاكها أو مقر إقامتهم.

الفرع الثاني: مجال تطبيق الضريبة:

طبقا لنص م 136 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة تخضع للضريبة على أرباح الشركات²:

1* الشركات مهما كان شكلها وغرضها، باستثناء:

أ- شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وفي هذه الحالة، يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151، ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.

ب- الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة الأسهم، باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وفي هذه الحالة، يجب أن يرفق طلب

¹ - د/ناصر مراد، المرجع السابق، ص70.

² - المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2015.

الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151، ولا رجعة في هذا الاختبار مدى حياة الشركة.

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

د- الشركات والتعاونيات الخاضعة للضريبة الجزافية الوحيدة.

2- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

3- الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 120.

4- الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليه في

المادة 138.

الفرع الثالث: المجال الإقليمي للضريبة:

لقد تم تحديد المجال الإقليمي للضريبة بموجب المادة 137 من قانون ضرائب المباشر والرسوم المماثلة بنصها على: تستحق الضريبة على الأرباح المحققة بالجزائر¹:

- الأرباح المحققة في شكل شركات، والعائدة من الممارسة العادية لنشاط طابع صناعي أو تجاري أو فلاحي عند عدم وجود إقامة ثابتة.

- أرباح المؤسسات التي تستعين في الجزائر بممثلين ليست لهم شخصية مهنية متميزة عن هذه المؤسسات.

¹-المادة 137 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة لسنة 2015.

- أرباح المؤسسات، وإن كانت لا تملك إقامة أو ممثلين معينين، إلا أنها تمارس بصفة مباشرة أو غير مباشرة، نشاطا يتمثل في إنجاز حلقة كاملة من العمليات التجارية. إذا كانت مؤسسة ما تمارس في آن واحد نشاطها بالجزائر وخارج التراث الوطني، فإن الربح الذي تحققه من عمليات الإنتاج أو عند الاقتضاء من عمليات البيع المنجزة بالجزائر يعد محققا فيها، ماعدا في حالة إثبات العكس من خلال مسك محاسبين متباينين.

1* مكان فرض الضريبة على أرباح الشركات:

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

يجب على كل شخص معنوي ليست له إقامة بالجزائر ويحقق فيها مداخيل وفق الشروط الواردة في المادة 137، أن يعين لدى الإدارة الجبائية ممثلاً عنه يسكن بالجزائر، ومؤهلا قانونا لأن يلتزم بالقيام بالإجراءات التي يخضع لها الأشخاص المعنويون الخاضعون للضريبة على أرباح الشركات، وأن يدفع هذه الضريبة عوض الشخص المعنوي المعني.

إذا تعذر ذلك فإن الضريبة على أرباح الشركات والغرامات المرتبطة بها عند الاقتضاء، يدفعها الشخص الذي يتصرف باسم الشخص المعنوي الذي ليست له إقامة بالجزائر.

2* حساب الضريبة: وطبقا لنص المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم أنه:

1/ يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات بـ 23%.

2/ و تحدد نسبة الإقطاعات من مصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات كما يأتي¹:

- 10%، بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكافلات، ويمثل القطاع المتعلق بهذه العوائد اعتمادا ضريبيا يخضع من فرض الضريبة النهائي.

- 40%، بالنسبة للمداخل الناتجة عن السندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها ويكتسي هذا القطاع طابعا محررا.

- 20%، بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع إلى الإقطاع من المصدر، يكتسي هذا الإقطاع طابعا محررا.

* مبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأديبية الخدمات.

* للمبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدي أو تستعمل في الجزائر.

* للحصول المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، إما بموجب امتياز رخصة استغلال براءاتهم، ولما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه، أو صيغته، أو منح امتياز ذلك.

- 10%، بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية، إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على مؤسسات جزائرية للنقل البحري.

غير أنه بمجرد ما تطبق هذه البلدان نسبة عليا أو دنيا، تطبق عليها قاعدة المعاملة

بالمثل.

3* الإعفاءات: وطبقا لنص مادة 138 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة.

¹ - المادة 150، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2015.

1* تستفيد الأنشطة التي يمارسها الشباب دووا المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة من إعفاء كلي من الضريبة أرباح الشركات لمدة ثلاث (03) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

* ترفع مدة الإعفاء إلى ست (06) سنوات، إذا كانت النشاطات ممارسة في منطقة يجب ترقيتها.

وتمتد فترة الإعفاء هذه بسنتين (2) عندما يعتمد المستثمرون بتوظيف ثلاثة (03) عمال على الأقل لمدة محددة.

* إذا تواجدت الأنشطة التي يمارسها الشباب دووا المشاريع المؤهلين للاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر، في منطقة تستفيد من إعانة "الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب"، تمدد مدة الإعفاء إلى عشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

2* تعفي التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية من الضريبة على أرباح الشركات.

كما تستفيد من إعفاء دائم في مجال الضريبة على أرباح الشركات¹ :

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة
- مبلغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق والأجهزة الممارسة للنشاط المسرحي

¹ -المادة 138 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة لسنة 2015.

صناديق التعاون أفلحي لفائدة العمليات البنكية والتأمين والمحقة مع شركائها فقط
- التعاونيات الفلاحية للتموين والشراء وكذا الاتحادات المستفيدة من الاعتماد تسلمه
المصالح المؤهلة التابعة لوزارة الفلاحة، باستثناء العمليات النحقة مع المستعملين غير
الشركاء.

- الشركات التعاونية لإنتاج، تحويل، حفظ، وبيع المنتجات الفلاحية، باستثناء العمليات
التالية:

* مبيعات محقة في محلات التجزئة المنفصلة عن مؤسستها الرئيسية.

* عمليات التحويل التي تخص المنتجات أو شبه المنتجات باستثناء تلك الموجهة لتغذية
الإنسان والحيوانات أو يمكن استعمالها كموارد أولية في الفلاحة أو الصناعة.

* عمليات محقة مع المستعملين غير الشركاء والتي رخصت بها التعاونيات أو اضطرت
لقبولها.

* المداخل المحقة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.

3- تستفيد من إعفاء لمدة عشر (10) سنوات، المؤسسات السياحية المحدثة من قبل
مستثمرين وطنيين أو أجانب، باستثناء الوكالات السياحية والأسفار وكذا شركات الاقتصاد
المختلط الناشطة في القطاع السياحي.

4- تستفيد من الإعفاء لمدة ثلاثة (03) سنوات إبتداء من تاريخ بداية ممارسة النشاط،
وكالات السياحة والأسفار وكذا المؤسسات الفندقية حسب حصة رقم أعمالها بالعملة
الصعبة.

5* تستفيد من إعفاء دائم، العمليات المدرة للعملة الصعبة ولاسيما:

- عمليات البيع الموجهة للتصدير .

- تأدية الخدمات الموجهة للتصدير .

6* تستفيد الخدمات رأسمال المخاطرة من الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات لمدة خمس (05) سنوات ابتداء من انطلاقا مشاطها¹.

المطلب الثالث: الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني:

الفرع الأول: الرسم على القيمة المضافة:

إن الإصلاح الضريبي فيما يخص الرسوم على رقم الأعمال، يترجم من خلال قانون المالية لسنة 1991، الذي يدخل الرسم على القيمة المضافة TVA، خلفا للرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج TVGP والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات TVGP/S، حيث بمقتضى القانون 90-39 المؤرخ في 1990/12/31 والمتعلق بقانون المالية لسنة 1991 وبموجب القانون رقم 91-25 المؤرخ في 1991/12/18، والمتعلق بقانون المالية لسنة 1992، دخل حيز التطبيق بعد استكمال فصوله المرتبطة بتحديد النسبة ونظام الإعفاءات والأنظمة الخاصة، يتميز الرسم على القيمة المضافة بالميزات التالية:

* تشكل ضريبة على الإنفاق (الاستهلاك) يتحملها المستهلك النهائي.

* يعد ضريبة قديمة، لكونها تحسب بتطبيق معدل نسبي على قيمة المنتج أو الخدمة².

* يعتبر بسيطة نظراً لقلّة المعدلات المستعملة.

¹ -المادة 138 مكرر 1 من قانون المباشر والرسوم المماثلة لسنة 2015.

² - أ/رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 124.

* يمثل ضريبة عامة على المنتجات والخدمات، لأنها تمس كل المراحل التي تمر بها السلعة أو الخدمة غاية وصولها إلى المستهلك النهائي.

* يسمح بضمان عدالة ضريبة أكبر للمستهلك النهائي، فيما يخص المنتجات المنجزة في الوطن ومثيلتها المستوردة، لأن وعاءها لا يتكون في كل مرحلة من قيمة السلعة يكملها وإنما القيمة المضافة، أي بمقدار مساهمة المشروع في العملية الإنتاجية، وفي هذا الإطار لقد اعتبرت الضريبة على القيمة المضافة أداء من أدوات التكامل الاقتصادي لدول السوق الأوروبية المشتركة¹.

* تسدد بطريقة مجزأة في كل مرحلة نظراً لأن الخاضعين لها يدفعون الرسوم المطابقة بعد خصم الرسوم القابلة للحسم منها المبينة في فواتير المشتركات أو الخدمات. وتسمح هذه الطريقة بـ:

- إمداد إيرادي منتظم لخزينة الدولة.

تخفيض العبئ الضريبي على المنتج الأخير، وذلك بتوزيع أخطار الإفلاس (في حالة الرسم المستحق على المبيعات يفوق بكثير الرسم المدفوع عن الشراء) على مختلف مراحل الدورة الاقتصادية.

- تحفيز المكلفين على الفوترة للاستفادة من الحسم، ومن ثم تعد وسيلة لمكافحة التهرب الضريبي.

¹ - د/حميد بوزيدة، جبائية المؤسسة، المرجع السابق، ص 86.

وتشير أيضا أن عمليات البنوك والتأمين كانت قبل الإصلاح الضريبي تخضع للرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات، ولقد عوملت هذه العمليات من الإصلاح معاملة خاصة وانتقالية بإخضاعها للرسم على عمليات البنوك والتأمين، TOBA على رقم الأعمال المحقق من طرف المؤسسات البنكية وشركات التأمين، ويعتبر غير قابل للخصم وحددت نسبة على جميع العمليات البنكية والتأمينات بـ 10% كمعدل عام، وبمجيء قانون المالية لسنة 1995، تم إدراج عمليات البنوك والتأمينات ضمن مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة، وأصبحت ابتداء من 1995/01/01 العمليات المنجزة من طرف البنوك وشركات التأمين تخضع للمعدل المنخفض من الرسم على القيمة المضافة بمعدل 13% مع الحق في الخصم، وأن التغيير في هذا المعدل يكون بموجب قوانين المالية.

حسب ما تدل تسمية فإن الرسم على القيمة المضافة لا يجب أن يمس القيمة المضافة خلال كل طور من أطوار العملية الاقتصادية أو التجارية الخدمية، إن إحداث هذا الرسم يحمل في طياته تحضيرات متعددة للنشاط الاقتصادي وتطوير الإيرادات الجبائية، بحيث كل يعمل به في الجزائر بموجب المادة 65 من القانون 90-30 المتضمن قانون المالية لسنة 1991، حيث تعقب الإصلاحات الاقتصادية، ويهدف المشرع في إدخاله لهذه الضريبة إلى توسيع القاعدة الضريبية وجعلها تمس كل الطبقات الجبائية وزيادة الإيرادات الجبائية.

أولا: مجال تطبيق الرسم القيمة المضافة¹:

- عمليات البيع والعمليات العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسم الخاصة كالرسم الخاص بعمليات البنوك والتأمينات.

¹ - أحمد زواوي وليد، سوماتي سليمان، المرجع السابق، ص 111.

- عمليات الاستيراد.
- المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون.
- الأشغال العقارية.
- المبيعات والتسليمات على الحال الأصلي للمنتجات أو البضائع الخاضعة للضريبة المستوردة، والمنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين.
- المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة، وهم التجار الذين يعيدون البيع لتجار آخرين أو لتجار التجزئة الذين يعيدون البيع لتجار آخرين رقم أعمالهم المحقق أثناء السنة السابقة 120000 د.ج.
- عمليات الإيجار وأداء الخدمات كالفاكس والهاتف، وبصفة عامة العمليات من غير المبيعات والأشغال العمومية.
- المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات المكونة لها كليا أو جزئيا من البلاتين والذهب والفضة والأحجار الكريمة.
- العقارات والمحلات التجارية والتي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك بأسهمهم.
- أشغال الدراسات والبحوث التي تتجزها الشركة.
- الحفلات الفنية والألعاب والتسلية.

ثانيا: المعدلات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة:

فأول ما ظهرت به الإصلاحات الجبائية واعتمادها لنظام الرسم على القيمة المضافة، حدد هذا الرسم بـ 04 معدلات هي كالاتي:

1. المعدل المنخفض الخاص: 07%.

2. المعدل المنخفض: 17%.

3. المعدل العادي: 40%.

4. المعدل المضاعف: 40%.

وتحدد قائمة المنتجات الخاضعة لكل معدل وتعديلها بموجب قانون المالية كما يجب الإشارة إلى انه تم إلغاء المعدل المضاعف (40%) وذلك ابتداء من من سريان مفعول قانون المالية لسنة 1995، وتعمل الجزائر الآن بمعدلين هما 7% و 17% و حسب قانون المالية 2001.

1- السلع والخدمات الخاضعة للمعدل المنخفض (TVA) 7%):¹

1-1 - السلع والخدمات الخاضعة للمعدل المنخفض مع حق الخصم:

من بين المنتوجات والموارد والعمليات والخدمات التي تخضع إلى المعدل المنخفض

7% نذكر:

¹ - د/حميدة بوزيدة، المرجع السابق، ص108.

- العمليات التي تقدمها المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، سونلفاز الخاصة بالغاز الطبيعي والطاقة الكهربائية.
- أعمال الطبع التي تقوم بها المؤسسات الصحفية التي تتجزأ لصالحها.
- إيجار المساكن الاجتماعية المقبوض من طرق الهيئات المكلفة بتسييرها.
- عمليات البناء وإعادة التهيئة وبيع السكنات وعمليات البناء.
- عمليات ترميم الآثار والأماكن الخاصة بالتراث الثقافي.
- مصنوعات الفضة والمهن الطبية، الوكلاء بالعمولة والسماسة، خدمة إقبال على الهاتف.

1-2- السلع والخدمات الخاضعة للمعدل المنخفض 7% بدون الحق في الخصم:

- بائعو الأملاك وماشيهما، المستفيدون من الصفقات الوكلاء بالعملات والسماسة.
- مستغلو سيارات الأجرة، العروض المسرحية والحفلات الموسيقية والسيرك والمعروض والمنوعات والألعاب.

2- السلع والخدمات الخاضعة للمعدل العادي 17%:

2-1- السلع والخدمات الخاضعة للمعدل العادي مع الحق في الخصم:

- تخضع المنتجات والسلع والخدمات والعمليات الأخرى غير تلك المعفاة أو الخاضعة (TVA) بمعدل مخفض 7% إلى TVA، بمعدل عادي 17% العمليات المتعلقة بالأنشطة الفندقية والسياحية.

2-2- السلع والخدمات الخاضعة للمعدل العادي دون الحق في الخصم:

العمليات التي تنجزها الملاهي وقاعات الموسيقى، التظاهرات الرياضية بكل أنواعها، النقل باستثناء مستغلو سيارات الأجرة.

ثالثا: استرجاع الرسم على القيمة المضافة (حق الخصم):

- **الخصم المادي:** هو استرجاع مبلغ TVA المبين في فواتير شراء المخزونات، الخدمات المستعملة في العمليات الخاضعة للرسم.

- **الخصم المالي:** هو استرجاع مبلغ TVA المبين في فواتير حيازة الاستثمارات ويتم التصريح الخاص برقم الأعمال الشهر الذي تم فيه الشراء.

رابعا: حالات استرجاع الرسم على القيمة المضافة:

- عندما يتعلق الأمر بعمليات التصدير السلع والأشغال والخدمات أو تسليم المنتجات التي تستفيد من خصم TVA بالرغم من استفادتها من رخصة الإعفاء من الرسم في المادة 04 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

- عملية التصدير تسمح في الحق في استرجاع الـ TVA المقطع في تاريخ توقيف النشاط على آخر تصريح برقم الأعمال المودع من طرق الأشخاص أو الشركات التي تتوقف عن ممارسة نشاطها.

- عندما يتعلق الأمر بالفرق بين نسب TVA المطبقة خلال عملية الحصول على الموارد والمنتجات أو تحقيق العمليات الخاضعة لـ TVA عندما يتعلق بالرصيد الدائن مدة ثلاثة أشهر متتالية¹.

خامساً: شروط استرجاع TVA:

أ- الشخص ذو صفة الخاضع وذلك حسب الحالات التالية:

- * عندما يتوقف الشخص نشاطه، يمنح له الاسترجاع عن الشهر الأخير غير المحسوم.
- * عندما يمارس نشاط التصدير إذا كان باقي الاسترجاع ينتج عن الفرق بين نسبة TVA المطبقة خلال عملية الحصول على المواد، والمنتجات والنسبة المطبقة على وقف المنتجات أو القيام بعمليات خاضعة للرسم.
- * عندما يمارس نشاط التصدير دون طلب الاستفادة من نظام الشراء بالإعفاء.
- * عندما يحقق عمليات ينتج عنها فرق ما بين معدل TVA المطبق خلال عمليات حيازة المواد والمنتجات ومعدل الرسم على التنازل عن هذه المنتجات.
- ب- قيام الشخص بطلب استرجاع (التعويض) على مستوى المفتشية التي ينتمي إليها.

الفرع الثاني: الرسم على النشاط المهني TAP:

هو رسم يفرض على رقم الأعمال الذي يحققه الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الممارسين لنشاط صناعي أو تجاري، هذا مهما كانت نتيجة المؤسسة، وتوزع حصيلته على

¹ - هوادف شريفة، موح هجيرة، المرجع السابق، ص 74.

كل من البلديات، الولايات والصندوق المشترك للجماعات المحلية وقد إنشاؤه في 1996/01/01 عوض الرسم على النشاط الصناعي والتجاري TATC والرسم على النشاط غير التجاري TANC¹.

وطبقا لما نصت عليه المادة 223 من قانون الضرائب المباشر والرسوم والمماثلة فإن يقصد برقم الأعمال، مبلغ الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع أو خدمات أو غيرها التي تدخل في إطار النشاط المذكور، غير أنه تستثنى العمليات التي تتجزأ وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها، من مجال تطبيق الرسم المذكور.

يسمح القانون الجبائي بإعفاء المؤسسة التي يقل رقم أعمالها عن 80.000 دج من هذا الرسم إضافة إلى بعض الإعفاءات والتخفيضات ذات الطابع الاجتماعي والاقتصادي.

- إن هذا الرسم من الناحية الاقتصادية يزيد من التدفق السنوي للمؤسسة من جهة يؤدي ارتفاع الأسعار لأن المؤسسة دوما تبحث عن كيفية تحميل أعبائها الجبائية للمستهلك.

* الأشخاص الخاضعون للضريبة ومكان فرضها:

1/ يؤسس الرسم كما يأتي:

* باسم المستفيدين من الإيرادات الخاضعة للضريبة، حسب مكان ممارسة المهنة أو باسم المؤسسة الرئيسية عند الاقتضاء.

* باسم كل مؤسسة على أساس رقم الأعمال المحقق من طرف كل مؤسسة فرعية من مؤسساتها الفرعية أو وحدة من وحداتها في كل بلدية من بلديات مكان وجودها.

¹ - أ/رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 167.

2- يؤسس الرسم في الشركات، مهما كان شكلها، على غرار مجموعات الشركات بالمساهمة باسم الشركة أو المجموعة¹.

¹ - المادة 223 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة لسنة 2015.

خلاصة الفصل:

جاء الإصلاح الضريبي في الجزائر لتأكيد دور الضريبة في تحقيق أهداف الدولة كونها تعتبر من أهم مصادر الإيرادات العامة.

حيث دخل النظام الضريبي الجزائري حيز الإصلاح في ظروف خاصة، عندما توجهت الجزائر نحو اقتصاد السوق فلا بد من هذه التوجهات فمثل هذا الإصلاح في تغييرات طرأت على النظام الضريبي السابق ومازالت من خلال تعديل قوانين المالية ومست جانب التشريع الضريبي، الذي جاء يطلب الإصلاح وهو تأسيس TVA، IBS، IRG، وجانب الإدارة الضريبية حيث تم عصنة هياكلها وأساليب تسييرها لرفع من كفاءتها، وأيضاً جاء لأسباب أخرى كالرفع من مردودية الجبائية العادية للدولة ليس لارتفاع معدلات الضريبة ولكن نتيجة لازدياد النشاط الاقتصادي.

إن الإصلاحات الجبائية المطبقة بصفة أساسية ابتداء من سنة 1992 نجحت إلى حد ما في تحقيق أهدافها من تحقيق للتوازن المالي والاقتصادي ومحاربة الغش والتهرب الجبائين وتحقيق المردودية الجبائية، إلا أن ذلك لم يقاوم زيادة احتياجات الدولة المالية سنة بعد الأخرى، وهو ما يستوجب إعادة نظر في بعض القوانين الجبائية وإيجاد الطرق الملائمة لتكييفها، وبذل مجهودات أكبر من طرف مستخدمي الإدارة الجبائية.

خاتمة

الخاتمة

ونحن نأتي على نهاية بحثنا هذا تحت عنوان "الإصلاح الضريبي في الجزائر"، والذي حاولنا من خلاله تسليط الضوء على واحد من أهم المواضيع، حيث تعد الجباية من الموارد الهامة والمؤثرة على ميزانية الدولة وخاصة في الفترات الأخيرة، بدخول الجزائر في اقتصاد السوق فأصبح من الضروري أن يتفاعل النظام الجبائي مع متطلبات السوق الحر، ولقد تطرقنا إلى معالجة هذا الموضوع من خلال الجوانب التالية:

ففي الفصل الأول حاولنا تقديم مختلف المفاهيم المتعلقة بالضرائب والرسوم، حيث تعرضنا إلى أهم المبادئ والأسس التي تركز عليها الضريبة وأهم تقسيماتها الحديثة، بالإضافة إلى إبراز مدى أهميتها التمويلية لميزانية الدولة ودورها الكبير في توجيه الاقتصاد وترقيته. واستخلصنا أن الضريبة فريضة نقدية تدفع جبرا للدولة، لها خصائص ومبادئ أساسية يجب مراعاتها، كما أن للضرائب أنواع تختلف باختلاف الجهة التي ينظر إليها، تتدرج هذه الأنواع ضمن نظام متكامل ومتجانس يعرف بالنظام الضريبي.

أما في الفصل الثاني فقد ركزنا فيه على دراسة الإصلاح الجبائي في الجزائر، والمطبق ابتداء من السنة 1992، والذي جاء كحتمية للتغيرات السلبية التي شهدتها الاقتصاد الوطني منذ سنة 1986، حيث إجتهد المشرع الجزائري في إيجاد صيغة ملائمة تمكنه من تمويل الميزانية العامة عن طريق الجباية بدل اللجوء إلى الإصدار النقدي أو الاقتراض مثلا، هذا بإصلاح الإدارة الجبائية وإنعاشها بالإضافة إلى إصلاح التشريع الجبائي من خلال وضع إستراتيجية جبائية تمكنه من تحقيق أهدافه دون إثقال كاهل المكلف.

الخاتمة

كما وضعنا أيضا من خلال هذه الدراسة التعديلات الجوهرية التي طرأت على النظام الضريبي ، كإلغاء بعض الضرائب أو تعويضها بضرائب أخرى لعل أهمها الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة.

وقد توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى صحة الفرضيات المقترحة ، حيث أن للضريبة مصدر رئيسي في الإيرادات العامة ، وإدراج النظام الضريبي ضمن منطلق الإصلاحات جاء تبعا لتبني اقتصاد السوق ومن أسباب هو تعقد غموض النظام الضريبي السابق.

كما تجدر الإشارة إلى أن الإصلاحات الضريبية لازالت لأترقى إلى المستوى المطلوب ولم تضمن بعث استقرار النظام الضريبي، وقد تم إدراج التوصيات التالية:

- يجب بناء هذا الإصلاح وفق دراسات ميدانية ليتلائم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي للبلاد.

- العمل على تشجيع الوعي الضريبي للمكلف بالضريبة.

- إقحام الإطارات الجامعية المؤهلة إلى الإدارة الجبائية والاهتمام أكثر بالعنصر البشري الذي يعتبر الأساس في الأداء.

- إدخال نظام معلوماتي على مستوى مختلف الإدارات لتفادي الغش والتهرب الضريبي.

- منح امتيازات للمكلف الملتزم بدفع الضريبة.

- توفير الاستقرار على مستوى النظام الجبائي وجعل المكلف على علم بكل مايجري

وهذا بتزويده بالمعلومات اللازمة ، بمعنى تفعيل الثقافة الجبائية لدى المواطن ونشر

الوعي الضريبي.

الخاتمة

- إقامة تعاون بين إدارة الضرائب ومختلف الإدارات الحكومية وينتج عن هذا التعاون

تزويد إدارة الضرائب بما تحتاجه من معلومات وتوضيحات حول نشاط المكلفين.

رغم محاولتنا الإحاطة بالموضوع من كل جوانبه إلا أنه ظهرت تداخلات وتعقيدات في

الموضوع ، لأن هذا البحث ماهو إلا نظرة موجزة عن النظام الضريبي الجزائري

والإصلاحات التي أجريت على هيكله.

موضوع الضرائب موضوع متشعب ومهم جدا، ويحتاج إلى دراسة معمقة وخاصة مع

التغيرات في التشريعات الجبائية والبحث في هذا المجال يبقى متواصل .

الملاحق

المصادر والمراجع:

الكتب:

- 1- د/ فوزي عطوي، المالية العامة النظم العامة المنظم الضريبية، منشورات الحلبي الحقوقية بيروت 2003 .
- 2- د/ زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة ، الدار الجامعية 2003
- 3- د/ فؤاد توفيق ياسين ، المحاسبة الضريبية ، عمان الأردن ، الطبعة العربية 2005.
- 4- د/ حميدة بوزيدة ، جباية المؤسسات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 2005.
- 5- د/ سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي ، إقتصاديات الضرائب (سياسات، نظم، قضايا معاصرة) الدار الجامعية الإسكندرية مصر 2007.
- 6- د/ ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر في الفترة (1992-2003)، منشورات البغدادي ، الجزائر.
- 7- د/ ناصر مراد، فعاليات النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق.
- 8- أ/ يونس أحمد البطريق، مقدمة في النظم الضريبية ، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر الإسكندرية 1972.
- 9- أ/ خالد شحادة الخطيب ، أحمد زهير شامية ، أسس المالية العامة ، دار وائل للنشر الطبعة الثانية 2005.
- 10- أ/ مرسي السيد حجازي ، محمد عمر أبو الدوح، يونس أحمد البطريق ، حامد عبد الحميد، دار المالية العامة (الضرائب والنفقات العامة) الدار الجامعية الإسكندرية 200.
- 11- أ/ محمد عباس محرز، إقتصاديات الجباية والضرائب ، دار هومه للنشر والتوزيع الطبعة الثالثة الجزائر 2003.
- 12- أ/ علي زغدود ، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005.
- 13- أ/ عدلي ناشد، المالية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية لبنان 2003.
- 14- أ/ حسن عواضة ، المالية العامة ، دار النهضة العربية بيروت 1989.
- 15- أ/ محمد أبو نصار ، محفوظ المشاعلة فراس عطا الله الشهوان، محاسبة الضرائب بين النظرية والتطبيق، دار وائل للنشر الطبعة الثالثة الأردن 2005.
- 16- أ/ رضا خلاصي، النظام الضريبي الجزائري، الجزء الأول ، دار هومه الجزائر 2006.
- 17- أ/ منصور أحمد البدوي ، المحاسبة الضريبية ، الدار الجامعية مصر 200.

الرسائل:

- 1- بن سترة أمال ، دوار فوزية ، التحفيزات الجبائية وأثرها على النمو الإقتصادي مذكرة لنيل شهادة ليسانس ، تخصص المحاسبة والجباية 2014.
- 2- هوداف شريفة ، موح هجيرة ، الإصلاح الضريبي وأثره على النشاط الإقتصادي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ليسانس في العلوم التجارية ، تخصص مالية سنة 2012.
- 3- جمال بن مومن ، الجباية في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة الليسانس في المالية ، المركز الجامعي خميس مليانة سنة 2007.
- 4- أحمد زاوي وليد، سوماتي سليمان ، النظام الجبائي الجزائري وتحديات العولمة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الدراسات الجامعية التطبيقية ، المركز الجامعي بخميس مليانة سنة 2007.
- 5- بن حاج محمد ، قبايلي عبلة ، آليات تحصيل الضرائب في ظل إصلاحات الجبائية الجديدة ، مذكرة ليسانس سنة 2013.
- 6- عباس فاطمة ، تياحين نعيمة ، الإصلاحات الجبائية في الجزائر ما بين 1992- 2008 مذكرة ليسانس في العلوم التجارية ، المركز الجامعي بخميس مليانة سنة 2008.
- 7- محمودي أسامة ، حاج صدوق نصر الدين ، دور الإصلاحات الجبائية في التنمية الإقتصادية ، مذكرة ليسانس 2013.
- 8- حكيمة العوفي ، جهيدة عون، الإصلاح ودوره في إصلاح الإقتصاد الوطني، مذكرة ليسانس في العلوم التجارية جامعة المدية 200.
- 9- الحاج جيار ، مهدي عبد الصمد العربي ، أثر النسبة الضريبية في التحصيل الجبائي مذكرة ليسانس جامعة الجزائر 2002.
- 10- معمري زهير ، لماري حورية ، الإصلاحات الجبائية ودورها في التنمية الإقتصادية مذكرة شهادة الدراسات الجامعية ، اختصاص محاسبة وضرائب المركز الجامعي بخميس مليانة سنة 2001.

مجلات:

- 1- د/ عبد المجيد قدي ، الأزمة الإقتصادية العالمية وواقع دول العالم الثالث ، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والإقتصادية والسياسية العدد 35، رقم 2، الجزائر 1997.
- 2- منشورات المديرية العامة للضرائب، الإصلاحات الجبائية ، حصيلة وأفاق ، المديرية العامة للضرائب، 1999.

النصوص القانونية:

- 1- دستور الجزائر 1996 المعدل ب: القانون رقم 02-03 الممضي في 10 افريل 2002 رقم 25 المؤرخة في 14 افريل 2002، والقانون رقم 08-19 الممضي في 15 نوفمبر 2008 الجريدة الرسمية رقم 63 المؤرخة في 16 افريل 2008.
- 2- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 1991.
- 3- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة والمتمم بالأمر رقم 14-10 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2014 المتضمن قانون المالية لسنة 2015.

الفهرس

الفهرس

كلمة شكر

اهداء

مقدمة

الفصل الاول: الالاس العامة للنظام الضريبي

- تمهيد 08
- المبحث الاول: عموميات حول الضريبة 09
- المطلب الاول: تعريف الجباية وخصائصها 09
- الفرع الاول: تعريف الضريبة 09
- الفرع الثاني: تعريف الرسم 10
- الفرع الثالث: الفرق بين الرسم والضريبة 11
- الفرع الرابع: خصائص الضريبة 11
- المطلب الثاني: الالاس القانونية للضريبة 14
- الفرع الاول: نظرية المنفعة والعقد الاجتماعي 14
- الفرع الثاني: نظرية التضامن الاجتماعي 16
- المطلب الثالث: القواعد العامة للضريبة 17
- الفرع الاول: قاعدة العدالة او المساواة 17
- الفرع الثاني: قاعدة اليقين 18
- الفرع الثالث: قاعدة الملائمة في الدفع 18
- الفرع الرابع: قاعدة الاقتصاد في النفقة 19
- المطلب الرابع: اهداف الضريبة 20
- الفرع الاول: الهدف المالي للضريبة 20

20.....	الفرع الثاني: الهدف الاقتصادي لضريبة
21.....	الفرع الثالث: الهدف الاجتماعي للضريبة
22.....	الفرع الرابع: الاهداف السياسية للضريبة
22.....	المبحث الثاني: تصنيف الضرائب
22.....	المطلب الاول: تصنيف الضرائب حسب معيار وعاء الضريبة
23.....	الفرع الاول: الضريبة الوحيدة
24.....	الفرع الثاني: الضرائب المتعددة
24.....	المطلب الثاني: من حيث معيار الواقعة المنشئة للضريبة
24.....	الفرع الاول: الضرائب على راس المال
25.....	الفرع الثاني: الضريبة على الدخل
25.....	الفرع الثالث: الضرائب على الاستهلاك
26.....	المطلب الثالث: معيار تحمل العبء الضريبي
26.....	الفرع الاول: الضرائب المباشرة
28.....	الفرع الثاني: الضرائب غير المباشرة
29.....	المطلب الرابع: معيار او سعر الضريبة
30.....	الفرع الاول: معدل الضريبة التنازلي
30.....	الفرع الثاني: معدلات الضريبة النسبي او الثابت
30.....	الفرع الثالث: معدل الضريبة التصاعدي
32.....	خلاصة الفصل

33	الفصل الثاني: الاصلاح الضريبي في الجزائر.....
34	تمهيد
35	المبحث الاول: النظام الضريبي قبل الاصلاح
35	المطلب الاول: السياق الدولي والوطني للاصلاح
35	الفرع الاول: السياق الدولي للاصلاح
36	الفرع الثاني: السياق الوطني للاصلاح
38	المطلب الثاني: النظام الضريبي قبل الاصلاح
39	الفرع الاول: عرض النظام الجبائي الجزائري قبل الاصلاحات 1992.....
41	الفرع الثاني: مكونات النظام الجبائي الجزائري قبل الاصلاحات 1992.....
48	المطلب الثالث: تقييم النظام الضريبي قبل الاصلاح.....
48	الفرع الاول: ارتفاع ايرادات الضرائب غير المباشرة
48	الفرع الثاني: انخفاض ايرادات الضرائب المباشرة
49	المطلب الرابع: البحث عن نظام ضريبي جديد.....
50	المبحث الثاني: الاصلاح الضريبي في الجزائر.....
51	المطلب الاول: مفهوم الاصلاح الضريبي في الجزائر.....
52	المطلب الثاني: دوافع واهداف الاصلاح الضريبي
52	الفرع الاول: دوافع الاصلاح الضريبي.....
58	الفرع الثاني: اهداف الاصلاح الضريبي
60	المطلب الثالث: جوانب الاصلاح الضريبي
60	الفرع الاول: اصلاحات تشريعية.....
61	الفرع الثاني: اصلاح الادارة الضريبية

- 67.....المبحث الثالث :تشخيص الاصلاحات الضريبية.
- 68.....المطلب الاول :الضريبة على الدخل الاجمالي
- 70.....الفرع الاول :مجال التطبيق الضريبي على الدخل الاجمالي
- 72.....الفرع الثاني :المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي.
- 74.....المطلب الثاني :الضريبة على ارباح الشركات
- 74.....الفرع الاول :خصائص الضريبة على ارباح الشركات.
- 75.....الفرع الثاني :مجال تطبيق الضريبة.....
- 76.....الفرع الثالث :المجال الاقليمي للضريبة
- 81.....المطلب الثالث :الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني
- 81.....الفرع الاول :الرسم على القيمة المضافة
- 88.....الفرع الثاني :الرسم على النشاط المهني
- 91.....خلاصة الفصل

الخاتمة

قائمة المراجع