



قسم الحقوق

النظام الجبائي الجزائي بين النصوص التشريعية و الواقع

مذكرة ضمن متطلبات
نيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص قانون الأعمال

إشراف الأستاذ:
-د. فيرم فطيمة الزهرة

إعداد الطالب :
- مالكي يوسف
- مزهودي عبد العزيز

لجنة المناقشة

رئيسا
مقررا
ممتحنا

-د/أ. بن يحي أبو بكر الصديق
-د/أ. فيرم فطيمة الزهرة
-د/أ. بن مصطفى عيسى

الموسم الجامعي 2021/2020

كلمة شكر

الشكر والحمد لله عزوجل على توفيقه في إنجاز

هذه المذكرة

أتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذة فيرم فاطمة

الزهراء على قبولها الإشراف على هذه المذكرة

وجزاها الله خير الجزاء وأدام عليها نعمة الصحة

والعافية

إهداء

إلى جدتي أطال الله في عمرها

إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله

إلى إخوتي وأخواتي وكل افراد أسرتي "مزهودي"
و"مكيد" أهدي هذا العمل

مزهودي عبد العزيز

إهداء

إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله
إلى كل أفراد أسرتي أهدي هذا العمل

مالكي يوسف

مقدمة

لقد تزايد الإهتمام بدراسة الأنظمة الجبائية وتأثيراتها المختلفة على التوجهات الاقتصادية وفي هذا الإطار تم الاعتناء بالسياسة الجبائية لاعتبارها إحدى أهم رموز السيادة ومظهر السلطة، فهي تتواجد في كل النظم الاقتصادية المعاصرة بأشكال ومضامين مختلفة ومتباينة نسبيا، لكنها تشترك في كونها أداة تمويلية هامة وحيوية ومصدرا رئيسا لإيرادات الدولة خاصة منها الدول السائرة في طريق النمو.

كما إن الضرائب لها دور كبير في الرفع من عملية التنمية الاقتصادية حيث مثلت خلال مراحل طويلة محور الدراسات العلمية والمالية ذلك باعتبارها أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة وهذا بجانب أهمية ودور الضريبة في تحقيق السياسة المالية من جهة وما تحدثه من إشكاليات من جهة أخرى.

إن الجزائر تعد واحدة من الدول التي تبنت النظام الاشتراكي لحقبة زمنية قاربت العشرين، غير أنها لم تستطع الوصول إلى التنمية المنشودة، ليعرف اقتصادها عدة هزات اختلاليه كانت أشدها أزمة النفط 1986م، حيث تراجع الاقتصاد الوطني ليعرف أزمة خانقة، وللخروج من هذه الوضعية وجب البحث عن مصادر تمويلية جديدة وهذا قصد التكيف مع الواقع الجديد حيث شهد النظام الجبائي عدة تعديلات من خلال إصلاح 1991م، الذي كان يهدف إلى إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية وتوسيع قاعدتها، والسعي لمضاعفتها وتفعيلها في تمويل الميزانية العامة للدولة، فقد أضفت هذه الاصلاحات تغييرات كبيرة على مختلف الضرائب والرسوم من حيث الكم والنوع ، كحل لبعض المشاكل المالية والاقتصادية، وبالتالي فالجزائر كانت تعمل جاهدة من أجل تحقيق أكبر نسبة نمو ممكنة ، وبذلك عمدت إلى استغلال السياسة الجبائية .

أهمية الموضوع: تبرز أهمية دراسة الموضوع في:

- يعتبر الإصلاح الجبائي لسنة 1992 ضرورة ملحة لمواكبة التغيرات الاقتصادية الحاصلة في العالم
- دراسة فعالية النصوص التشريعية الناتجة عن الإصلاح في تحقيق أهداف السياسة الجبائية الجديدة
- دراسة أسباب فشل الواقع الاقتصادي في تحقيق ما أقرته النصوص التشريعية

أسباب اختيار الموضوع:

تم اختيار الموضوع بناء على مجموعة من الرغبات والدوافع الذاتية المتمثلة في الرغبة الشخصية في البحث في هذا الموضوع؛ ومجموعة من الرغبات الموضوعية المتمثلة في قلة الدراسات المعالجة لواقع النظام الجبائي الجزائري؛ وكذا إثراء المكتبة بدراسة حول هذا الموضوع مما يساهم في زيادة الوعي الضريبي لدى الأشخاص المكلفين بذلك وإبراز دور وأهمية الجباية كعنصر هام في زيادة تمويل الدولة بالإضافة إلى دراسة تأثير الإصلاحات الجبائية ونتائجها على الواقع. إشكالية الدراسة:

إن تدهور الأوضاع الاقتصادية جراء أزمة النفط وحدوث الاختلالات التوازنية التي تجلت في تراجع معدلات الاداء الاقتصادي (الناتج الاجمالي المحلي، الشغل، تراجع إيرادات الصادرات. إلخ) كل هذه الأسباب كانت دافعا ليشهد الاقتصاد الجزائري إصلاحات مست عددا من الجوانب من بينها النظام الجبائي، غاية منها في زيادة الفعالية الجبائية، من خلال إقرار العديد من النصوص التشريعية ومحاولة تحقيقها في الواقع ومنه يكون الإشكال موضوع البحث هو:

ما مدى فعالية النظام الجبائي الجزائري من حيث النصوص التشريعية وتطبيقها في الواقع؟

المنهج المتبع:

اعتمدنا في بحثنا على المنهج الوصفي وذلك لوجود جزء تحليلي يتطلبه البحث من خلال عرض للنظام الضريبي الجزائري، بمختلف مكوناته وبدراسة تحليلية للنظام الجبائي الجزائري قبل وبعد إصلاحات 1992 والتعرض لأسباب عدم فعاليته وكذا مقومات فعالية النظام الضريبي.

الخطوة:

بغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم بحثنا إلى فصلين:

- نتطرق في الفصل الأول إلى الإطار العام للنظام الجبائي بحيث نتناول دراسة كل من مفهوم ومبادئ النظام الجبائي إذ يضم هذا كل من مفهوم ومبادئ السياسة الجبائية وكذا أهداف وغايات السياسة الجبائية، كما نتناول بالدراسة علاقة النظام الجبائي بالأنظمة الأخرى إذ يضم علاقة النظام الجبائي بالأنظمة الأخرى وكذلك الآثار العامة لضريبة.

- وفي الفصل الثاني نتطرق إلى واقع النظام الجبائي الجزائري حيث نتناول النظام الجبائي الجزائري قبل الإصلاحات وبعدها إذ يضم النظام الجبائي قبل إصلاحات 1992 وكذا النظام بعد هذه الإصلاحات، كما نتناول تقييم النظام الجبائي الجزائري إذ يضم أسباب عدم فعالية النظام الجبائي في الجزائر وكذا مقومات فعاليته.

الفصل الأول

الإطار العام للنظام الجبائي

الفصل الأول: الإطار العام للنظام الجبائي

تمهيد:

إن ظاهرة الدولة كتنظيم اجتماعي تنتمي إلى مجموعة الظواهر السياسية ذات سلطة منظمة تؤدي دورا في الحياة الاجتماعية، وقد مر تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية بمراحل مختلفة، حيث كان يزداد من فترة إلى أخرى، ومع مرور الوقت أصبح هذا التدخل ضرورة حتمية من أجل حماية النشاط الاقتصادي بجملة سياسات اقتصادية تعمل كل منها على كمية أو أكثر من الكميات الاقتصادية الهامة.

وتحتل السياسة الجبائية مكانة هامة من هذه السياسات، كونها تستطيع تحقيق الأهداف المتعددة للاقتصاد الوطني، حيث تحتل دورا أساسيا مؤثرا على النشاط الاقتصادي، فهي وسيلة للتسيير والتنظيم الاقتصادي، وأداة لتمويله وإعادة توزيع الدخل والثروة بين أفراد المجتمع.

وعقب الأزمة الاقتصادية 1929م أصبحت السياسة المالية بما فيها السياسة الجبائية أداة رئيسة من أدوات السياسة الاقتصادية تعمل توجيه المسار الاقتصادي، ومعالجة الأزمات والهزات الاقتصادية، معتمدة في ذلك على التوفيق بين معدلات الاقتطاع والمردودية الجبائية حسب طبيعة النظام الاقتصادي ومستوى تطوره، فهي تبحث في مختلف الظواهر الجبائية المتفاعلة فيما بينها غاية في الوصول إلى تحديد وتكثيف حجم الإيرادات التي تسمح بتمويل النشاطات الاقتصادية ودعم التطور الاقتصادي.

ونعرج في هذا الفصل على جملة من المباحث نوردتها كالتالي:

مفهوم وماهية السياسة الجبائية.

الأهداف العامة للسياسة الجبائية

المبحث الأول: ماهية السياسة الجبائية

يعد النظام الجبائي من أهم الأدوات والفنون للتدخل غير المباشر للدولة في توجيه الاقتصاد، والذي يعد جزءا متكاملًا من السياسة المالية، وهذه الأخيرة بدورها جزء من السياسة الاقتصادية العامة للدولة حيث سنتطرق في هذا المبحث الى كل من مفهوم السياسة الجبائية وكذلك أهدافها العامة

المطلب الأول: مفهوم ومبادئ السياسة الجبائية

إن المبادئ العامة للسياسة الجبائية تمدنا بأساس نظري لتصميم نظام جبائي ملائم، ذلك أنه على الرغم من أن هذه المبادئ الإيجابية قد تساعد على تحديد الآثار المتوقع أن تتجم عن الاقتطاعات الجبائية بأنواعها، إلا أنها لا تمدنا بأداة أو وسيلة لتحديد ما إذا كانت هذه الآثار مرغوبا فيها أم لا.

إن بعض المبادئ الإيجابية للضرائب لها دلالات وآثار واضحة ومباشرة على السياسة الاقتصادية عموما والجبائية خصوصا، فتدنية العبء الجبائي الزائد مثلا، لا يمكن ان يكون مبدئا صحيحا في كل الأزمنة والأمكنة، ولذلك قسمت المبادئ الجبائية إلى قسمين: الأولى متعلقة بالكفاءة، والآخرى متعلقة بالعدالة ويلي تفصيلها كالاتي:

الفرع الأول: تطور الجبائية

ترجع الاقتطاعات الجبائية على أقدم العصور التاريخية، حيث وجدت الضرائب وتطورت مع وجود السلطة العامة في المجتمع، وتطورت مع تطور أهدافها - السلطة - السياسة الاقتصادية، فلقد اعتبر الرومان الضريبة من أهم عناصر السيادة في إمبراطوريتهم للتمكن من تغطية الأعباء المترتبة على السلطة آنذاك، دون الاهتمام بالأسس المتبعة لفرض وتحصيل هذه الضرائب. فلقد عرفت الامبراطورية الرومانية ضرائب عدة منها ضريبة الرؤوس، وهي تلك التي تفرض على كل شخص مقيم على أرض الدولة، وكان الملزم بها هو رب الأسرة إذ يدفع هذه الضريبة عن كل الأفراد الذين يعولهم: (18 سنة-60 سنة) والقادرين على العمل، بغض النظر عن المقدرة التكليفية. في الوقت التي كانت فيه الضريبة يحصل عليها الملك في شكل استثنائي (بمثابة هبة) في القرن

13م، وقد أصبحت في القرن 14م ذات شكل عام ومستمر، وأقر في إنجلترا عام 1429م حق فرض ضريبة ملكية دائمة.

والملاحظ أن التطور التاريخي أحدث تغييرا أساسيا في العناصر الخاضعة للضريبة، فقد طالب (فوبان Vauban) بضريبة واحدة رئيسية بدلا من الضرائب المتعددة، في حين نادى الطبيعيون باقتصار الضريبة على الأرض باعتبارها المصدر الأساسي للثروة.

أولا: قبل مرحلة تشكل الدولة:

تعتبر الجباية المرآة الصادقة التي تعكس نظام الدول من كل النواحي، لما يشكله النظام الضريبي من تركيبة متناسقة من الضرائب متممة لبعضها بعض، إذ أنها المصدر الأساسي الذي تستند إليه الدولة في تسديد نفقاتها، وتعود نشأتها - الجباية - إلى وجود السلطة وتطورت بعد ذلك بالعديد من المراحل:

1. **مرحلة عدم الاستقرار:** كان الأفراد في هذه المرحلة يعيشون في جماعات همهم الاكتفاء الذاتي للاقتصاد، والذي كان هو السائد آنذاك، فلم تكن هناك مرافق مشتركة توجب فرض الضرائب، فكان مجتمعا فرديا لا يخضع لنظام جماعي منظم، ومع تطور الحجم السكاني كان لزاما توفر خلق حاجات مشتركة كالأمن العام ... إلخ، وحاجة الإنسان إلى التنقل ظهرت هنا ما يسمى بالضريبة¹.
2. **مرحلة الاستقرار:** بعد استقرار أفراد المجتمع في منطقة معينة وزادت حاجتهم إلى الأمن والدفاع وفك النزاعات، احتاج رئيس القبيلة على بعض المال والتبرعات التي يقدمها الأغنياء، ونظرا لقلة هذه الأخيرة وعدم كفايتها تم اللجوء إلى فرض تكاليف إلزامية على الأشخاص أولا، وتمثلت في العمل التطوعي للأفراد، ثم على الأموال، ومع زيادة الحاجات وتعدد مصالح الممالك تم فرض تكاليف عامة على الأسواق والمتاجر، وبعد تم فرض تكاليف مباشرة وأصبحت واجبا يلزم كل فرد.
3. **مرحلة الحضارة وظهور الدولة:** بعدما كان الأفراد يعيشون في جماعات متفرقة يعتمدون على أنفسهم في تلبية حاجاتهم للعيش، وبعد اجتماعهم (تجمعهم) باعتبار أن الإنسان لا يمكن

¹ قاسم نايف علوان، نجية ميلاد الزباني: ضريبة القيمة المضافة، دار الثقافة، ط 2008، ص 7.

أن يلبي كامل حاجاته بشكل فردي، مشكلين بذلك مجتمعات، وهذه المجتمعات بحاجة إلى تقديم خدمات عامة لهم، يتم ذلك من خلال الحاكم أو من يمثل الدولة، إضافة إلى إيرادات عامة تغطي جملة النفقات العامة، هذا ما دفعهم إلى فرض الضريبة على أفراد المجتمع لتحقيق أغراض الإنفاق على الحاكم أو على الحروب¹.

ثانياً: الجباية في ظل تطور دور الدولة:

لقد مر دور الدولة في المجتمع بعدة مراحل امتدت من العصور القديمة إلى العصر الحديث تطورت خلاله الجباية، ويتلخص ذلك من خلال المراحل التالية:

1. **مرحلة الدولة الحارسة:** أخذ موضوع دور الدولة في الاقتصاد نقطة جدل بين الاقتصاديين، ففي ظل الدولة الحارسة اقتضى دورها على حماية السلطة الحاكمة وفي مقدمتها رجال الدين ومرافق الأمن والقضاء والدفاع²، إذ يظهر أن الدولة لا تتدخل في النشاطات الاقتصادية باعتبار أن السوق تتوازن بشكل تلقائي؛ فتكتفي بالحماية وتوفير الأمن، وبالتالي كان الهدف من فرض الضريبة هو تغطية الإنفاق على الأمن والقضاء والدفاع.
2. **مرحلة الدولة المتدخلة:** مع تطور الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية استلزم ضرورة التخلي عن مفهوم الدولة الحارسة، وانتشر مفهوم الدولة المتدخلة بعد كساد 1929م فجاؤ الاقتصاديين الانجليزي كينز والذي اهتم بدور الدولة ونادى بـ "ضرورة تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي لتشغيل الموارد التي تعجز المشروعات الخاصة على تشغيلها"³، فجاءت أفكاره منافية تماماً لأفكار الكلاسيك، والتي خططت سياسات حكومية واجبة الاتباع للخروج من الأزمة⁴.

¹ خالد الخطيب: الضريبة على الدخل ، دار زهران للنشر والتوزيع، دت، ص 3.

² الحاج موسى ، حسن فلاح: قرار تقدير ضريبة الدخل وطرق الطعن فيه إدارياً وقضائياً، نقابة المحامين ، 1998ص7.

³ - خالد الخطيب: مرجع سابق، ص 7.

⁴ - سامي خليل: نظرية الاقتصاد الكلي، وكالة الاهرام للتوزيع، 1994ص 85.

فحسب كينز يجب على الدولة أن تتدخل في الحياة الاقتصادية بتحقيق طلبات جماعية المبنية على التفضيلات الفردية للمستهلكين¹ وتفعيل دور السياسة المالية بما فيها السياسة الجبائية، حيث لا يستطيع الأفراد تمويل المشروعات الضخمة، ومن هنا أصبح فرض الضرائب وسيلة لتحقيق أهداف السياسة الاقتصادية.

3. مرحلة الدولة التضامنية: بعد الحرب العالمية الثانية أصبحت الضريبة تحت مفهوم " مبلغ من المال يدفعه المكلفون لخزانة الدولة باعتبارهم أعضاء في منظمة سياسية تستهدف الخدمات العامة"²، وعليه تعدى مفهوم الضريبة من الأهداف المالية والاقتصادية إلى أهداف اجتماعية تحقق من خلال السياسة الجبائية. وبعد عرض تطور الضريبة من خلال التطور الوظيفي لدور الدولة يمكن التطرق إلى ماهية الاقتطاعات الجبائية وشكلها وهي كالتالي:

ثالثاً: الاقتطاع الجبائي:

ويشمل كافة الاقتطاعات التي تجبى لصالح الدولة أو إحدى هيئاتها العمومية كالضرائب والرسوم والإتاوات والحقوق والاشتراكات والثلث العام³، ويمكن تقسيم هذه الاقتطاعات إلى نوعين: اقتطاعات إجبارية مباشرة والأخرى إجبارية غير مباشرة، سواء كانت هذه الاقتطاعات جبائية كالضرائب والرسوم أو شبه جبائية كتلك المحصلة لهيئات عمومية دون الدولة كالاشتراكات الاجتماعية ومختلف أشكال التأمين على سبيل المثال.

ومما هو جدير بالذكر أنه سواء كان المقتطع منه مساهماً * le contribuable أو مديناً ** le redevable استعمل مصطلح العنصر الجبائي للدلالة على الأشخاص محل الاقتطاع أو الدفع، ويلى تفصيل نوعي الاقتطاع كالتالي:

¹ - 9 Jacques Percebois : Fiscalité Et Croissance , economica, impremerie jouve,paris,1977,p 9-

² - رشيد الدقر: علم المالية العامة، ج 2، مطبعة الجامعة السورية، 1963، ص 40.

³ - Africa Statistical Yearbook, General Notes, 2009, p23.

* عندما يكون الإقتطاع دون مقابل أي يخص الضريبة.

** عندما يكون الإقتطاع بمقابل أي يخص الرسوم والأتاوى.

1. الاقتطاعات الإجبارية المباشرة: وهي تلك التي تقتطع من دخل أو رأسمال العنصر الجبائي وتفرض مباشرة على الثروة والمعبر عنها بالضرائب، فقد عرفها- الضرائب- جيز "بأنها عبارة عن أداء نقدي تقتطعه السلطة العمومية من الأفراد بدون مقابل وبشكل جبري ونهائي، وذلك بتخصيصه لتغطية الأعباء العامة"¹، كما عرفت أيضا على أنها "فريضة مالية يدفعها الفرد) المساهم (جبرا إلى الدولة أو إلى إحدى الهيئات العامة بصورة نهائية مساهمة منه في تغطية التكاليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة"².

وقد عرفها ميل بتعريف أوضح وأشمل من سابقه على أنها "تفرض على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين وفقا لمقدرة المكلفين بدفع الضريبة لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية"، ويندرج تحت هذا التعريف جملة من الخصائص نذكر منها:

- أ. **الضريبة التزام نقدي:** أي ليست عينا كما في العصور السابقة نظرا للعيوب التالية:
- عدم إمكانية التحصيل العيني من بعض المداخل مثل الدخل الناجم عن الملكية الفكرية او الشهرة؛
 - ارتفاع تكاليف السداد العيني سواء تحصيلًا، أو نقلًا، أو تخزينًا... إلخ؛ عدم الاتفاق ومبدأ العدالة الجبائية؛
- ب. **الضريبة فريضة إجبارية:** ويعني أنها تفرض جبرا من قبل السلطة العامة بقانون، ولا يتم إلغاؤها أو الإعفاء منها إلا بموجب قانون أيضا؛ أي تفرض انطلاقا من السلطة السيادية للدولة من خلال وضع أحكامها القانونية وتحديد سعرها وأوعيتها وإجراءات ومواعيد تحصيلها، إضافة إلى معاقبة المتهربين من دفعها وتحصيلها منهم بالقوة بما تملكه من الوسائل الجبرية القانونية.
- ت. **الضريبة فريضة بدون مقابل:** حيث تقوم السلطة بأمر جبايتها دون أي خدمة معينة تقدم للمكلف بدفعها، لاعتباره جزءًا من المجتمع يستفيد من الخدمات العامة التي تقدم لهذا المجتمع، كبناء المدارس وتعبيد الطرقات... إلخ، وسواء كانت المنفعة العامة المقدمة معادلة

¹ - أديب عبد السلام: السياسة الضريبية وإستراتيجية التنمية، إفريقيا الشرق، ط 1، 1998، ص11.

² - سوزي عدلي ناشد: الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة للنشر، 2000، ص

لقيمة الضريبة أم لا، فالضريبة ليست شرا لا بد منه للحصول على إيرادات الدولة ولكنها أداة لتأدية وظيفة معينة¹.

ث. **الضريبة أداة لتغطية التكاليف العامة:** فالضريبة يدفعها المكلف على أساس مساهمته في بناء المجتمع، وقصد تغطية أعباء الدولة التي تفرض من جراء فرض الأمن والاستقرار، وتوفير خدمات أساسية كالتعليم، الصحة، إلخ.

2. **الاقتطاعات الإجبارية غير المباشرة:** فهي تلك الأموال التي تقتطع بطرق غير مباشرة من دخل ورأس المال المكلف وتقرض على استعمالات الثروة وتجبى لصالح هيئات عمومية تابعة للدولة خولت لها صلاحية التحصيل كالرسوم الجمركية مثلا ويعرف الرسم * على أنه "مبلغ من النقود يدفعه الفرد إلى الدولة أو غيرها من أشخاص القانون العام جبرا مقابل انتفاعه بخدمة معينة تؤديها له، ويترتب عليها نفع خاص له إلى جانب نفع عام"²، ونخلص من هذا التعريف أن العناصر المكونة للرسم تتشابه والعناصر المكونة للضريبة من حيث الإلزامية والنقدية والنهائية، إلا أنه يختلف من حيث المقابل.

3. **معايير التفرقة بين الاقتطاعات المباشرة وغير المباشرة:** لقد أورد علماء المالية ثلاثة مبادئ (معايير) للتفرقة بين الاقتطاعات المباشرة وغير المباشرة وهي كالتالي:

أ. **المعيار الإداري:** ويعني أسلوب جباية وتحصيل الاقتطاع بناء على جداول تصدر بأسماء المكلفين والمبالغ المستحقة فتكون العلاقة مباشرة بين الإدارة والعنصر الجبائي من خلال كشف اسمي يتضمن اسم الممول والمبلغ المستحق، فنكون أمام اقتطاع مباشر³، أما الاقتطاعات غير المباشرة هي التي تحدد بعد حصول الواقعة التي تم الاقتطاع عليها، وبالتالي فإن الإدارة الجبائية لا يمكنها حصر المكلفين بالاقتطاعات غير المباشرة، وتجدر

¹ - محمد أسامة الفولي: النظام الضريبي، مرجع سابق، ص70.

* كانت للرسوم في العصور الوسطى - أهمية بالغة تفوق أهمية الضرائب، وسبب ذلك إلى الفكرة السائدة وقتئذ عن وظيفة الدولة التي إقتصرت على تقديم خدمات معينة للأفراد أنظر: محمد سعيد فرهود: مبادئ المالية العامة، منشورات جامعة حلب، 139، ص 1979/1978

² - محمد سعيد فرهود: مرجع سابق، ص140.

³ - سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي: إقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، 2007، ص74.

الإشارة إلى أن جل الرسوم شبه الجبائية تخرج من نطاق الاقتطاعات الإجبارية عند تقييم المحاسبة الوطنية¹.

ب. المعيار الاقتصادي: فحسب هذا المعيار يعد الاقتطاع مباشرا إذا كان العنصر الجبائي هو المتحمل النهائي لعبء الاقتطاع، ولا يمكن له تحميله أو استرداده من جهات أخرى كاقطاعات الدخل مثلا، على خلاف الاقتطاعات غير المباشرة التي تمكن المكلف من نقل عبئها للغير كالاقتطاعات على الاستهلاك.

ت. معيار استقرار المادة الخاضعة: وبها يعد الاقتطاع مباشرا إذا اتسمت الأوعية الجبائية بالثبات والاستمرارية، أما في حالة عدم استقرار الوعاء نكون أمام اقتطاعات عرضية غير ثابتة.

الفرع الثاني: تعريف السياسة الجبائية

تعتبر السياسة الجبائية جزءا من السياسة المالية التي هي إحدى أدوات وفنون السياسة الإقتصادية، فهي تبحث في مختلف الظواهر الجبائية وتحلل أوجه النشاط المالي، لتعين الدولة على المساهمة في تحقيق أهداف المجتمع، فهي برنامج تخططه وتنفذه الدولة مستخدمة كافة أساليب وفنون الضرائب لإحداث آثار تسعى إلى تحقيقها على كافة متغيرات النشاط الإقتصادي والإجتماعي والسياسي.

وتعرف السياسة الجبائية على أنها "مجموعة البرامج التي تضعها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الجبائية الفعلية والمحتملة، لإحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوبة، وتجنب أية آثار غير مرغوب فيها من أجل تحقيق أهداف المجتمع الاجتماعية والاقتصادية والسياسية²، فهي تسخير كل ما يحيط بالبيئة الجبائية من أدوات ووسائل، واستخدامها بشكل ممنهج وهاذف ومنسجم مع الأهداف الكلية للسياسة الإقتصادية العامة للدولة، فعرّفها تورنيه على أنها: "مجموعة

¹ - Insee Xavier Badin, Les Monographies De Contribuable Associes, Pression Fiscale :Le Ratio - Contestable, N0 1, paris, sept 2004, p4

² - السيد مرسي الحجازي: النظم الضريبية (بين النظرية والتطبيق)، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1998ص7.

القرارات والإجراءات والتدابير المتخذة بهدف تأسيس وتنظيم الاقتطاعات الجبائية طبقاً لأهداف السلطات العمومية¹.

ومن هذين التعريفين يتضح أن للسياسة الجبائية عدة سمات تتلخص فيما يلي:

- تعد السياسة الجبائية تشكيلة متكاملة من البرامج بغية تحقيق أهداف معينة؛
- تركز على أدوات ضريبية فعلية ومحتملة تتناسق والبرامج الموضوعية، ومنها الإعفاءات والتخفيضات؛
- تعد جزءاً من السياسة المالية للدولة والتي بدورها تعتبر جزءاً من السياسة الاقتصادية حيث تسعى إلى تحقيق أهدافها؛
- تهدف السياسة الجبائية إلى جذب وتحفيز الاستثمار ودفع عجلة التنمية الاقتصادية، وذلك من خلال استعمال وسائلها المختلفة، ويتمثل هذا التحفيز في التدابير والإجراءات المعنية التي تتخذها السلطة الجبائية المختصة وفق سياسة جبائية معينة، بقصد منح مزايا واعتمادات ضريبية لتحقيق أهداف معينة، وتشكل الوسائل المستعملة لتحقيق السياسة الجبائية إنفاقاً جبائياً يصنف حسب منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية إلى خمس مجموعات²:
- التخفيضات الجبائية
- القرض الضريبي؛
- التخفيضات الخاصة بالمعدلات؛
- تأجيل مواعيد الدفع؛
- الإعفاءات الجبائية

تتجه النفقات الجبائية بالدول المتقدمة نحو الانخفاض، بحيث أنها تمنح في حالة الأزمات من أجل معالجة الاختلالات، وتخضع تدريجياً عند عودة الاستقرار والتوازن الاقتصادي.

¹ - G . Tournier ,La Politique Fiscale Dans La 5 Eme Republique, privat, 1985, p14 -

² - عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط، 2، 2003، ص.ص. 172-175

تعتبر دراسة السياسة الجبائية لأي دولة مهمة لجهات عديدة ف البيئة الاقتصادية وتبرز أهمية الدراسة لدى الجهات المعنية التالية:¹

- أ. **القطاع العائلي:** تعتبر السياسة الجبائية للدولة من انشغالات القطاع العائلي لما تتأثر بها مستوياتهم المعيشية ومدخراتهم؛
- ب. **قطاع الاعمال (المحلي والأجنبي):** يهتم كلا القطاعين بالسياسة الجبائية المنتهجة داخل الدولة لما تشكله من تأثير مباشر على أرباحهم، خاصة أن دراستها تعد عنصرا لاتخاذ قرار الاستثمار من عدمه، من خلال أنظمة الحوافز والتخفيضات والإعفاءات التي تحويها والتي يمكن أن يستفيد منها المستثمر أو العكس.
- ت. **القطاع الحكومي:** تعتمد الدولة لدراسة السياسة الجبائية لها وتحليلها، قصد تطويرها لمواكبة التحولات والتطورات الاقتصادية الطارئة، وذلك بمفاعلتها لتجنب الأزمات والتخفيف من حدتها أو القضاء عليها كالبطالة والتضخم، كما يعتد بها لمواجهة الإنفاق العام.
- ث. **قطاع البحث العلمي:** تعتبر السياسة الجبائية من أبرز اهتمامات الباحثين في قطاع البحث العلمي، لما لها من تأثير مباشر على سيرورة الأهداف الاقتصادية والاجتماعية وحتى السياسية منها.

الفرع الثالث: مبادئ السياسة الجبائية

قسم علماء المالية مبادئ السياسة الجبائية إلى قسمين يتعلق أولهما بالكفاءة والآخر بالعدالة، إذ يعتد بهما عند محاولة تصميم نظام جبائي جديد، وعند تعارض أهداف الكفاءة وأهداف العدالة يجب إصدار أحكام معيارية/اعتبارية على الأولويات الجبائية الواجب اتباعها في مثل هذه الحالة.

1. **مبادئ العدالة:** إن مفهوم العدالة الجبائية نسبي يختلف من دولة إلى أخرى، ومن طبقة إجتماعية إلى أخرى، فالأغنياء يروا أن فرض ضرائب موحدة النسب على جميع الأشخاص والأموال في الدولة دون أي اعتبار آخر هو عدالة ضريبية، بينما هو العكس من منظور ذوي الدخل الضعيف والمحدود، إذ يعتقدون أنه من باب التضامن الاجتماعي بين فئات المجتمع

¹ - السيد مرسي الحجازي: مرجع سابق، ص.5.

تحميل الطبقة الغنية القسط الأكبر من الأعباء العامة حسب حالتهم ومقدرتهم التكليفية. كما أنه يختلف مفهوم العدالة حسب طبيعة السياسة الاقتصادية المنتهجة من قبل الدولة، وكذلك صعوبة قياس أثر الضريبة وتحديد عبئها على المكلف بشكل فردي، وعليه ذهب بعض فقهاء المالية إلى تحديد مفهوم العدالة الجبائية بناء على مبدئي الانتفاع والقدرة على الدفع¹.

أ. مبدأ الانتفاع: ويقتضي هذا المبدأ أنه على الأفراد المنتفعين من الإنفاق الحكومي مسؤولون عن دفع تكاليف هذا الإنفاق، من خلال تحملهم للضرائب المباشرة المفروضة عليهم، في حين أنهم غير مجبرين على تحمل تكاليف الخدمات التي لا يستفيدون منها مباشرة²، فنقتضي العدالة هنا مقابلة العبء الجبائي لما يتلقاه من منفعة شخصية، وما يعاب على هذا المبدأ:

- إنه يخالف مفهوم الضريبة وطبيعتها القانونية، فالمكلف يدفع الضريبة من باب التضامن الاجتماعي؛
- صعوبة تحديد المنفعة التي يحصل عليها الفرد نتيجة قيام الدولة بمهامها³؛

ب. مبدأ القدرة على الدفع : ويقتضي عدم تحميل الأفراد ضرائب تفوق قدرتهم على الدفع⁴، أي المشاركة في الأعباء العامة على أساس المساواة في التضحية . *، وبمعنى آخر ان يتصف النظام بعدم المغالاة والإفراط في فرض الضرائب (عددتها) أو أسعارها معدلاتها) فيراعى المقدرة المالية للممولين وحالتهم الاقتصادية في تحمل العبء الجبائي، فيجب ألا تكون الضريبة ثقيلة ومبالغ فيها لأن ذلك يدفع بالممول إلى التهرب من دفعها، أو تخرجه من دائرة النشاط الإقتصادي إذا ما أدى دفعها إلى استنفاد رأس ماله تدريجياً وبالتالي تصفية

1 - الصعدي عبد الله: دور الضرائب في تحقيق التنمية، دار النهضة العربية، 2006 ص123.

2 - سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي : إقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، ص257.

3 - بشور عصام: المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، القاهرة، ط 6، 1992-1993، ص91.

4 - سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي: مرجع سابق، ص26.

* يمتد مصطلح المساواة في التضحية أن تفرض الضريبة حسب احوال المكلف المالية والاجتماعية.

نشاطه، وبذلك يكون النظام الجبائي عائقا أمام النمو والاستقرار الاقتصادي لا داعما له، فشرط عدم المبالغة والمغالاة شرط ضروري لتحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي¹.
ومما لا شك فيه بأن هذه الخاصية مهمة في تصميم السياسة أو النظام الجبائي، فكل مخالفة لقاعدة العدالة تشكل استهانة بشعور الممولين وتكون مصدر إضراب في الكيان الاجتماعي.

2. مبدأ الكفاءة: وهي التي تكون في الغالب أكثر وضوحا ومباشرة، لأنها تتعامل مع الحقائق الموضوعية المتعلقة بآثار الضرائب، فالضريبة التي تتسم بالكفاءة العالية هي التي تعمل على تقليل وتدنية العبء الإضافي الزائد للضريبة، وتتسم بسهولة إدارتها وممارسة الرقابة عليها²، إذن فمعيار الكفاءة يقتضي قيام السلطات العامة باختيار أقل الضرائب سلبية في تأثيرها على الاقتصاد القومي ذلك لأن الضريبة تستهدف أغراضا متنوعة، فهي تفرض أحيانا لتحقيق أغراض اجتماعية واقتصادية وسياسية.

المطلب الثاني: أهداف وغايات السياسة الجبائية:

إن الأحداث التي شهدتها العالم وبالأخص في الثلاثينيات من القرن العشرين، إذ مر بأكبر أزمة كساد في تاريخه الحديث، مما جعل الفكر يهتم بالدور الذي تؤديه الضرائب، إذ تحتل في الوقت الحالي مكانة الصدارة بين مختلف الإيرادات العامة، حيث تعتبر المصدر الرئيس من بين مصادرها لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية، كما تكمن أهميتها أيضا في كونها أداة فعالة في التأثير على النشاط الاقتصادي على خلاف مصادر التمويل الأخرى التي لا تتمتع بهذه الخاصية من المنظور الاقتصادي.

الفرع الأول: الاهداف الاقتصادية:

تسعى الدول جاهدة من خلال سياساتها الجبائية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الاقتصادية حسب أهميتها وأولوياتها، نظرا لما تلعبه الضرائب من دور كبير في تشجيع الاستثمار

¹ - رفعت المحجوب: المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1966 صص 46-47.

² - سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي: مرجع سابق، صص 256-257.

في مجال معين والتقليل منه في مجال آخر، معتمدة في ذلك على النسب الجبائية ونظام الإعفاءات والتخفيضات الجبائية، مما ينعكس في الأخير بالإيجاب على القطاعات والمجالات التي تراها الدولة مناسبة، فتعمد إلى رفع المعدلات الجبائية للحد من الاستهلاك وتشجيع الادخار ليوجه في الأخير إلى الاستثمار في المجالات التي تخدم الاقتصاد. إذ نجد أن الإعفاءات الجبائية تلجأ إليها معظم الدول لتشجيع بعض القطاعات الاقتصادية والتجارية وتحفيز الأنشطة الاقتصادية في مناطق جغرافية معينة تخدم الأهداف الاقتصادية للمجتمع.

1. الأهداف الاقتصادية للمجتمع: ترغب المجتمعات في تحقيق جملة من الأهداف يمكن إبرازها كالاتي:

- تحقيق العدالة التوزيعية للدخل والثروة بين أفراد المجتمع الواحد، من خلال توزيع الدخل والإنتاج بطريقة عادلة؛
- تحقيق نمو اقتصادي من خلال زيادة الإنتاج وذلك بتطوير وسائله مقارنة بالتزايد في الحجم السكاني، لأنه في حالة تفوق الزيادة السكانية عن حجم الإنتاج يضعف مستوى المعيشة ويقل نصيب الفرد من الدخل الوطني؛
- ضمان استقرار اقتصادي يتحقق من خلال الثبات في المستوى العام للأسعار، مؤداه ضمان الحد الأدنى من المعيشة لذوي الدخل الضعيفة والمحدودة¹؛
- الكفاءة: وتعني الاستغلال الأمثل لموارد الإنتاج، حيث يمكن التمييز بين نوعين من الكفاءة، فهناك الكفاءة الفنية والتي تعني إنتاج أكبر كمية ممكنة من السلع والخدمات باستخدام كافة العناصر الإنتاجية المتوفرة لدى المجتمع، وهناك ما يسمى بالكفاءة الاقتصادية أو التوزيعية والتي تعني إنتاج السلع والخدمات بالكمية التي يريدها المجتمع؛
- تخفيض معدلات البطالة: إذ تعتبر من الأهداف العامة للمجتمعات، وتستخدم العدد من الأدوات في سبيل تحقيق هذا الهدف ومنها السياسة الجبائية؛

2. الغايات الاقتصادية: تعمد الدول من وراء السياسة الجبائية إلى توجيه السياسة الاقتصادية وحل الأزمات والمشاكل الاقتصادية، وذلك لمعالجة اللاتوازنات على المدى القصير والطويل،

¹ - السيد مرسي الحجازي : مرجع سابق، ص3.

- من خلال تشجيع فروع الإنتاج ومعالجة الكساد ومحاربة التكتل والتمركز في بعض القطاعات على حساب بعض وفق السياق التالي:
- توجيه السياسة الجبائية لتشجيع النشاطات الانتاجية وبالأخص الحساسة وحديثة العهد بالنمو وإرسائها في السوق الوطنية وحتى الدولية بإبعاد جميع أشكال المضايقات التنافسية، وأيضا من خلال الإعفاءات الاستثنائية أو التخفيضات التي تساهم بشكل فعال وإيجابي في زيادة الطاقة الانتاجية وزيادة الطلب العام، أو بشكل دائم لتلك القطاعات التي تتمركز في مناطق معزولة تستهدفها مخططات السياسة العامة للدولة.
 - معالجة الركود الاقتصادي باستخدام معدلات ضريبية منخفضة تزيد من قدرة الفرد على الإدخار ورفع القدرة الشرائية للمستهلك وخاصة تلك المتعلقة بالاقتطاعات على الاستهلاكات الضرورية.
 - تمويل العمليات التنموية، إذ تعتبر الحصيلة الجبائية مصدرا لا بديل عنه لتغطية الانفاقات التنموية.*
 - العمل على زيادة وتنمية الصادرات، إذ تؤدي عملية التصدير إلى توسيع الاسواق وبالتالي زيادة النمو الاقتصادي والعمالة؛
 - إعادة توزيع الدخول والثروات ومنع تكتلها عند فئة قليلة، من خلال إيجاد آليات لفرض الضرائب على تلك الثروات، وذلك باعتماد الضرائب التصاعدية او زيادة معدلاتها على السلع الإستهلاكية الكمالية التي تلقى إقبالا واسعا من قبل الطبقات الثرية.
 - حماية المنتج الوطني: إذ تعتمد إلى الرسوم الجمركية على الاستيراد لحماية الإنتاج الوطني وقدرته على المنافسة محليا شريطة أن تكون الرسوم على الإنتاج المفروضة محليا أقل من الرسوم الجمركية المفروضة على السلع المستوردة²، وهذا الأمر ينطبق على المنتجات الزراعية والصناعية إلا أنه يلقي معارضة قوية من المؤسسات الدولية مثل منظمة التجارة الدولية والمركز العالمي للتجارة والتي تطلب برفع جميع الحواجز الجمركية أمام التبادلات التجارية الدولية.

* الحصيلة الجبائية العادية مصدر أساسي لتمويل العمليات التنموية على غرار الدول التي تتمتع بالربوع البترولية.

² - فوزي عبد المنعم : المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1985ص. 142

- تغطية النفقات العامة: حيث أن تمويل نفقات الدولة هو من بين الأسباب الرئيسة لفرض الضرائب، فكلما ازداد حجم السكان كلما ازدادت الحاجة إلى العديد من المشاريع اللازمة والتي تلقى على عاتق الدولة، وهي ما تسمى بالسلع العامة كالصحة، التعليم...إلخ.
- محاربة الضغوط التضخمية والمحافظة على ثبات قيمة العملة الوطنية، فإذا زادت حدة الضغوط التضخمية بسبب زيادة المعروض من النقد الوطني عن حجم الإنتاج، فإنه نتيجة لذلك ترتفع أسعار السلع، وتتنخفض قيمة النقد الوطني إضافة إلى أن الصادرات تقل، الأمر الذي يؤدي إلى حدوث إنهيار في ميزان المدفوعات وبالتالي لا يكون للعملة الوطنية أي قيمة في أسواق الصرف العالمية، وعليه تلجأ الدولة إلى زيادة العبء الإجمالي للضرائب على الأفراد والمؤسسات بغية سحب الكتلة النقدية الفائضة في السوق، وتحد من خلالها التوسع في الاستهلاك الذي يعني انخفاض الطلب الكلي¹.

الفرع الثاني: الأهداف الاجتماعية:

لا تسعى السياسة الجبائية إلى ردف الموازنة العامة فحسب بل تهدف أيضا إلى تحقيق جملة من الأهداف الاجتماعية *كتصحيح أوضاع إجتماعية قائمة، أو تجسيد أخرى محتملة ضمن مخطط السياسة العامة للدولة ومن هذه الأهداف نذكر:

- القضاء على السلوكيات الاجتماعية غير المرغوب فيها، كالتقليل من معدلات إستهلاك المنتجات الضارة كالسجائر والخمور للإسهام في تمويل عملية إصلاح برنامج التأمين الصحي²، بإعتبار أن رفع المعدلات الجبائية على هذه المنتجات من شأنه تحقيق فائدة على الصعيدين الحكومي والإجتماعي.

¹ - السيد عبد المولى:المالية العامة، دار الفكر العربي، القاهرة، (بدون سنة نشر)، ص231 .

* إن أغلب الفلسفات الاجتماعية ترى أن العدالة في توزيع الدخل ليست المساواة المطلقة بين أفراد المجتمع، وإنما يأخذ كل فرد من الدخل القومي بقدر مساهمته في هذا الدخل.

² - سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي: مرجع سابق، ص. 275

- المساهمة في الإقلال من حدة الأزمات السكنية، إذ تسخر في هذا المجال امتيازات جبائية. لمستثمري القطاع السكني، وتدنية المعدلات الجبائية على الأراضي لتشجيع الأفراد على بناء وحدات سكنية.
- إعادة توزيع الدخل والثروات بين أفراد المجتمع لتحقيق العدالة **، باستخدام سياسة الضرائب التصاعدية بالشرائح تمس مداخيل جميع الطبقات، وكذلك خفض معدلات استهلاك السلع الكمالية¹.
- توجيه سياسة النسل بتثبيطه أو تشجيعه، إذ تعتمد الدول التي تعاني تزايداً حاداً في النمو السكاني إلى فرض ضرائب مرتفعة تتناسب مع عدد أفراد الأسرة، إذ تفرض على المولود الثاني بمعدل أعلى منه على المولود الأول، أما الدول التي تعاني تراجعاً في النمو الديموغرافي فتبادر إلى الإعفاءات على الرؤوس قصد تشجيعهم على الإنجاب².
- تشجيع المؤسسات والجمعيات ذات النفع العام بتقديم تسهيلات جبائية من شأنها تطوير نشاطها لتعم المنفعة الجميع .

المبحث الثاني: علاقة النظام الجبائي بالأنظمة الأخرى وآثاره

لا يمكن القيام بأي دراسة تحليلية يكون الغرض منها تقييم النظام الضريبي الجزائري دون أن تكون هناك دراسة شاملة للدور الذي تلعبه الضريبة في الاقتصاد بصفة عامة، دراسة نحاول أن نستنبط فيها الجوانب الرئيسية التي تؤثر فيها الضريبة بصفة مباشرة والتي تتأثر بها. فالآثار الاقتصادية للضرائب قد تؤدي إلى تخفيض الدخل النقدية أو الدخل الحقيقية الأمر الذي يدفع بالأشخاص الذين تحملوا الضريبة محاولة البحث على طرق ووسائل من أجل الحد من عبء الضريبة

** حيث نادى بذلك جان جاك روسو في مؤلفه "العقد الاجتماعي"، وأشار أيضاً المفكر كارل ماركس إلى ضرورة وأهمية الضريبة في تحقيق العدالة الاجتماعية

¹ - Governance, Alex Cobham : Taxation Policy And Development, The Oxford Cincil On Good - N02 .p5

² - محمد سعيد فرهود، كمال حسين إبراهيم: نظام الزكاة وضريبة الدخل، السعودية، معهد الإدارة العامة، إدارة البحوث، ص 284 ،

كأن يقوموا بإعادة النظر في خططهم الاقتصادية وتصرفاتهم الخاصة، حيث سنتناول في هذا المبحث كل من علاقة النظام الجبائي بالأنظمة الأخرى والآثار الناتجة عنه.

المطلب الأول: علاقة النظام الجبائي بالأنظمة الأخرى

ونستعرض بطرح علاقة السياسة الجبائية لكلا من النظامين الاقتصادي والمالي.

الفرع الأول: السياسة الجبائية والنظام الجبائي

تتعرض النظم الاقتصادية انعكاسا مباشرا على النظام الجبائي والسياسة الجبائية ككل فيكون تأثيرها فعالا في الاقتصاديات الرأسمالية على خلاف اقتصاديات الدول الاشتراكية¹.

النظام الجبائي : يقصد بالنظام كيان يحوي ضمن إطاره مجموعة من العناصر المتداخلة، بينها علاقات تبادلية تتفاعل مع بعضها بعض من أجل أداء وظائف و أنشطة تقضي إلى تحقيق أهداف النظام². أما النظام الجبائي فيمكن تحديده من المنظور الضيق على أنه مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الجبائي في مراحل، من مرحلة التشريع إلى غاية التحصيل، أما من المنظور الواسع، فهو عبارة عن كل العناصر الموجودة في البيئة سواء كانت إيديولوجية أو اقتصادية أو فنية، و التي يؤدي تراكبها و تفاعلها مع بعضها بعض إلى تكوين كيان ضريبي معين³.

أهداف النظام الجبائي: يهدف النظام الجبائي إلى تحقيق جملة من الأهداف مسطرة وفق خطط اقتصادية اجتماعية وسياسية، ومن أبرز هذه الأهداف نذكر:

- **أهداف مالية**: وتقتضي تحقيق إيراد مالي يغطي التكاليف العامة للدولة.

¹ - عبد المجيد قدي: مدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، مرجع سابق، ص 153-154.

² - عبد العزيز علي السوداني: البناء الضريبي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1996 ص 21.

³ - السيد مرسي الحجازي: مرجع سابق، ص. 06

- **أهداف تصحيحية: من خلال تصحيح الاختلالات واللاتوازنات، مثل تلك التي تحدث نتيجة عدم العدالة في توزيع الدخل؛ والتي يمكن معالجتها عن طريق اعتماد الضريبة بالشرائح.**
- **أهداف تنموية: وتقتضي العملية تشجيع الادخار والاستثمار لتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والقضاء على مظاهر التخلف الاقتصادي¹.**
- ب. **محددات تصميم نظام ضريبي فعال: هناك الكثير من الدراسات المتعلقة بتحديد ملامح النظام الضريبي الجيد²؛ إذ يحدد فيتو تانزي مؤشرات أساسية يمكن اعتمادها لتصميم نظام ضريبي فعال وهي كالتالي:**
- **مؤشرات التركيز: يقضي على المؤشر بأن يأتي جزء كبير من إجمالي الإيراد الضريبي من عدد ضئيل نسبيا من الضرائب والمعدلات الضريبية، لأن ذلك من شأنه أن يساهم في تخفيض تكاليف الإدارة والتنفيذ. فتجنب وجود عدد كبير من الضرائب وجدول المعدلات التي تغل إيرادات محدودة، يمكن أن يؤدي إلى تسهيل تقييم آثار تغييرات السياسة وتقادي خلق الانطباع بأن الضرائب مفرطة .**
- **مؤشر التشتت: ويتعلق الأمر بما إذا كانت هناك ضرائب مزعجة قليلة الإيراد، وإذا كانت موجودة هل عددها قليل. هذا النوع من الضرائب يجب التخلص منه سعيا لتبسيط النظام الضريبي دون أن يكون لحذفه على مردودية النظام.**
- **مؤشر التآكل: ويتعلق الأمر بما إذا كانت الأوعية الضريبية الفعلية قريبة من الأوعية الممكنة، لأن اتساع الوعاء الضريبي يمكن من زيادة الإيرادات رغم اعتماد معدلات منخفضة نسبيا. وإذا ابتعدت الأوعية الضريبية الفعلية عن الممكنة بفعل الإفراط في منح الإعفاءات للأنشطة والقطاعات، فإن ذلك يؤدي إلى تآكل وعاء الضريبي. وهذا ما يدفع إلى رفع المعدلات طمعا في تعويض النقص الحاصل في الإيرادات ومثل هذا المسعى (رفع المعدلات) من شأنه أن يحفز على التهرب الضريبي.**

¹ - دويدار محمد : نظرية الضريبة و النظام الضريبي، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص152.

² - عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية، مرجع سابق، ص ص165-167 .

- **مؤشر تأخرات التحصيل:** ويتعلق الأمر بوضع الآليات الدافعة إلى جعل المكلفين يدفعون المستحقات الضريبية في آجالها. لأن التأخر يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية للمتحصلات الضريبية بفعل التضخم، ولهذا لا بد أن يتضمن النظام الضريبي عقوبات صارمة تحد من الميل إلى التأخر في دفع المستحقات.
- **مؤشر التحديد:** ويتعلق الأمر بمدى اعتماد النظام الضريبي على عدد قليل من الضرائب ذات المعدلات المحددة. وهذا لا ينفي في الواقع إمكانية إحلال بعض الضرائب بضرائب أخرى. فمثلا يمكن إحلال الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل بضريبة واحدة على كامل الثروة ذات معدل منخفض.
- **مؤشر الموضوعية:** ويتعلق الأمر بضرورة جباية الضرائب من أوعية يتم قياسها بموضوعية، بما يضمن للمكلفين التقدير بشكل واضح لالتزاماتهم الضريبية على ضوء أنشطتهم التي يخططون لها.
- **مؤشر التنفيذ:** ويتعلق بمدى تنفيذ النظام الضريبي بالكامل وبفعالية. وهذا يتعلق أيضا بمدى سلامة التقديرات والتنبؤات، ومستوى تأهيل الإدارة الضريبية لأنها القائم الأساسي على التنفيذ، فضلا عن مدى معقولية التشريعات وقابليتها للتنفيذ على ضوء الواقع الاجتماعي والاقتصادي
- **مؤشر تكلفة التحصيل:** وهو مؤشر مشتق من مبدأ الاقتصاد في الجباية والنفقة، وهذا يجعل تكلفة تحصيل الضرائب أقل ما يمكن، حتى لا ينعكس ذلك سلبا على مستوى الحصيلة الضريبية¹.
- ت. **علاقة السياسة الجبائية بالنظام الجبائي:** إن الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها النظام الجبائي، ما هي إلا أهداف السياسة الجبائية ذاتها:
- ث. تستخدم السياسة الجبائية كأداة لحل المشاكل التي تعترض النظام الجبائي.
- ج. يعتبر النظام الجبائي ترجمة تقنية للسياسة الجبائية التي ذاتها جزء من السياسة الاقتصادية العامة التي تخططها الدولة.
- ح. اختلاف النظم الجبائية بين الدول، لا يعني اختلاف السياسة الجبائية لتلك الدول.

¹ - بوزيدة حميد: النظام الضريبي و تحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004) أطروحة دكتوراه، كلية العلوم

الاقتصادية، جامعة الجزائر، ص 181، 180.

الفرع الثاني: السياسة الجبائية والنظام الاقتصادي للدولة:

إن تطبيق السياسة الجبائية لا يكون بمعزل عن النظام الاقتصادي المنتهج من قبل الدول وتتجلى العلاقة من خلال النظام الجبائي بالنظام الاقتصادي. ويمكن إبراز هذا الطرح بالتطرق إلى النقاط التالية:

1. **النظام الاقتصادي:** يمكن تعريفه على أنه: "ذلك النظام الذي يعكس فلسفة الدولة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية"¹، وطبيعة النظام الجبائي تكون تبعا إلى نمط النظام الاقتصادي المنتهج الذي يؤثر مباشرة في الهيكل الجبائي.
2. **الهيكل الجبائي والنظام الاقتصادي الرأسمالي:** إن أهم ما يتسم به النظام الرأسمالي هو الملكية الخاصة لوسائل الإنتاج، وأن التوازن يتحقق تلقائيا دون تدخل الدولة، وهذا مدعاة إلى تشجيع الخواص على الاستثمار مما يؤدي إلى تحقيق الرفاهية الاقتصادية في المجتمع وزيادة الدخل القومي². ولما كانت الحكومة في ظل النظام الرأسمالي لا تملك الكثير من الموارد الاقتصادية، وأن المجتمعات تعارض حصول الدولة على الموارد جبرا عن طريق الاستيلاء والمصادرة، ظهرت الحاجة لفرض الضرائب لتمكينها من إيرادات تمول بها نفقاتها. ولتحقق الدولة ما تسعى إليه المجتمعات الرأسمالية، كان لزاما عليها استخدام أحدث الفنون الجبائية لدفع قطاعات النشاط الاقتصادي، و أن يحتوي النظام الجبائي على حوافز تشجيع الاستثمار الخاص لتحقيق الآثار المرغوب فيها، فالضريبة أصبحت أداة جوهرية لتدخل السلطة العامة في المجال الاقتصادي لدرجة أن السياسة الجبائية في أحوال معينة يمكن أن تتكامل و تندمج مع السياسة الاقتصادية³. و عليه فإن الضرائب "تلعب في النظم الرأسمالية دورا أكبر من ذلك الذي تؤديه في النظم الاشتراكية"⁴، حيث يمكنها تشجيع الاستثمار الخاص و تحقيق الاستقرار والنمو الاقتصادي في المجتمع.

¹ - السيد عبد المولى : مرجع سابق، ص34.

² - عبد المجيد دراز و آخرون حامد عبد المجيد دراز و آخرون : النظم الضريبية، الدار الجامعية للنشر، بيروت، 1989ص37.

³ - ذنبيات محمد جمال : مرجع سابق، ص28

⁴ - عبد المجيد دراز و آخرون : مرجع سابق ، ص28.

3. **الهيكل الجبائي والنظام الاقتصادي الاشتراكي:** إن أبرز ما يميز النظام الاشتراكي الملكية العامة لوسائل الإنتاج، وأن الدولة مسؤولة عن تحقيق الأهداف العامة للمجتمع، هذا ما يبرز حاجة الدولة إلى نظام جبائي ذو حصيللة أوسع لتغطية حجم النفقات المتزايدة، حيث تعتمد لفرض الجزء الأكبر من ضرائبها على القطاع العام¹، لأنه لا توجد ملكية خاصة ولا ذمة مالية خاصة، وبالتالي لا لزوم لفرض ضريبة على الدخل، لأنها موزعة أصلا من الدولة وهي التي تحددتها مباشرة عند المستويات التي ترى أنها عادلة².

4. **الهيكل الجبائي والنظام الاقتصادي الإسلامي:** تتجلى الملكية في النظام الإسلامي بالازدواجية، فشرعت الملكية الفردية منها و الجماعية دون أي تعارض بينهما محددًا لكل منهما مجاله، وقد فرضت الزكاة منذ بداية عهد الدولة الإسلامية بأحكام تشريعية، و شروط محددة على المسلمين دون غيرهم، أما غير المسلمين ففرضت عليهم الجزية التي في حقيقتها عبارة عن ضريبة على الرؤوس لقاء الحماية تراعى فيها المقدرة التكلفة لدفعها³. لقد شكلت الضريبة الإسلامية دورا مهما في الحياة الاقتصادية من خلال التدخل في مجالات الاستهلاك و الإنتاج و الدخل و الثروات بهدف تحقيق التنمية الاقتصادية المرغوبة، و اعتبرت الزكاة بشتى أنواعها محفزا للاستثمار من خلال زيادة الطلب الاستهلاكي لسبب إنفاقها في مصارفها الشرعية الثمانية، مما يؤدي إلى زيادة السيولة في أيدي المنتفعين منها⁴.

الفرع الثالث: السياسة الجبائية والنظام السياسي للدولة:

يشكل البنين السياسي دورا هاما في التأثير على معالم السياسة الجبائية، وكان أول من نوه إلى هذا التأثير مونتيسكو في الكتاب الثامن من مؤلفه روح القوانين، تحت عنوان "حجم الضرائب يتوقف على طبيعة الحكومة"، فهو يرى بأن الحكومة لها تأثير على النظام الضريبي، إذ في ظل

¹-عبد المجيد دراز و آخرون : مرجع سابق ، ص2.

²-ذنيبات محمد جمال: مرجع سابق، ص51.

³-عبد الهادي علي النجار: الإسلام و الاقتصاد، المجلس الوطني للثقافة و الفنون و الآداب، الكويت، 1982ص133

⁴-غازي عناية: الزكاة الضريبية، دراسة مقارنة، دار إحياء العلوم، بيروت، ط، 1ص 149.

نظام الحكم الديمقراطي بإمكان فرض ضرائب مرتفعة على الأفراد والمجتمع ذلك مقابل الحرية التي بها هؤلاء على غرار الحكم الاستبدادي.

المطلب الثاني: الآثار العامة للضريبة

إن مما لا شك فيه ان الضريبة منتجة لآثارها العامة وهو ما يعود على الدولة بالنفع غالبا إلا أنه يعود على الأفراد بالسلب وهو ما يجعل طريقة تحصيلها صعبة وهو ما سنستعرضه في هذا المطلب من آثار الضريبة على كل من التشغيل والاستثمار والادخار

الفرع الأول: آثار الضريبة على التشغيل

أولا: آثار الضريبة على الرغبة في العمل¹

تقتطع الضرائب دون شك جزءا من دخول الأفراد، وقد تقلل الضرائب من رغبة الأفراد على العمل إذا ما أدت إلى إنقاص كفاءاتهم الإنتاجية، كما لو عجزوا عن دفع نفقات تعليم أبنائهم مما يقلل من الكفاءة الإنتاجية للأجيال الحاضرة والمقبلة، ويتوقف أثر الضريبة في رغبة الأفراد على العمل على أمرين:

1. **مرونة الطلب على الدخل:** يوازن الفرد عادة بين المنفعة التي تعود عليه بحصوله على وحدة من الدخل وبين تكلفة هذه الوحدة مقدرا بمشقة الجهد أو النفقات التي يتحملها في هذا السبيل، ويختلف أثر الضريبة هنا حسب رغبات الأفراد، فالفرد الذي يرغب في الحفاظ على مستوى معين من الدخل، يضاعف جهوده ليتجاوز ما تقتطعه منه الضرائب ولكي يصل إلى الهدف المطلوب، أما إذا كان الفرد بوسعه تجاوز ما تنقصه الضرائب ففي هذا الحال لا تزيد من رغبته في العمل.
2. **طبيعة الضريبة:** هناك أنواع من الضرائب تحفز الأفراد عادة على مضاعفة نشاطهم الإنتاجي ومن ذلك الضريبة على كسب العمل مثلا وهناك أنواع أخرى لا تؤثر بتاتا على رغبة الأفراد في العمل مثل الضريبة على الأرباح.

¹ - O. Kandil , Théorie fiscale et développement , SNED, 1970 , page 8.

ثانيا: آثار الضريبة على نسبة التشغيل

من المعلوم أن حجم اليد العاملة الكلي مرتبط ارتباطا وثيقا بحجم الإنفاق الكلي على الاستثمار و الاستهلاك، مما يترتب عليه أن أية ضريبة تقلل من الإنفاق الاستثماري و الاستهلاكي الكلي تعمل على خفض اليد العاملة، فالضرائب على الأفراد في فئات الدخل الدنيا مثلا تعمل على الإقلال من الإنفاق الخاص على السلع و الخدمات التي جرت العادة على استهلاكها، و هذا ينقص بدون شك من النشاط في هذه الصناعات وبالتالي ينقص من حجم اليد العاملة فيها، أما الضرائب على الأفراد في فئات الدخل العليا فإنها تعمل على التقليل من مدخراتهم مما يؤدي بدوره إلى خفض الإنفاق الاستثماري.

الفرع الثاني: آثار الضريبة على الادخار

إن الضرائب على الدخل العالية التي كان يدخر أصحابها جزءا كبيرا منها تقلل من قدرة هؤلاء على الادخار أما الضرائب على الدخل الصغيرة التي لا يملك أصحابها فائضا فإنها لا تؤثر بطبيعة الحال على مقدرة هؤلاء الأفراد على الادخار لأنهم لا يدخرون أصلا، و تجدر الإشارة إلى أنه لو فرضنا ضريبة على الدخل العالية فإن هذا لا يؤدي بالضرورة إلى تقليل مجموع المدخرات ذلك لأنه إذا ما أنفقت الدولة حصيلة هذه الضريبة على المشروعات الإنتاجية والخدمات العامة مما يعود بالنفع على الطبقات العاملة وسرعان ما يدب النشاط في المجتمع و تزداد دخول هذه الطبقات كما تزداد مقدرتهم على الادخار.

الفرع الثالث: آثار الضريبة على الاستثمار

يعتبر الاستثمار بطبيعته شرط أساسي للتوسع الاقتصادي والوسيلة الأكثر فعالية لكل عملية تنمية، بناء على القيمة المضافة التي يخلقها ومناصب الشغل التي ينشئها، وعلى هذا الأساس ونظرا للأهمية القصوى التي تميز عملية الاستثمار، فكل السياسات الاقتصادية تولى الاهتمام الكبير لتشجيع الاستثمار من خلال تهيئة الشروط المناسبة لتحفيزه¹. فالدول التي تتقدم اقتصاديا وترتفع قدرتها الإنتاجية هي التي تستطيع أن تعوض رأس المال بإنشاء رأس مال جديد، ويكون الاستثمار

¹ - رفعت المحجوب، المالية العامة والسياسة المالية، منشورات جامعة حلب، 1980 صفحة 203.

الإجمالي أكبر من مجمع مخصصات الإهلاك، أما الدول التي تعيش في وضع الاقتصاد الجامد، فهي التي تحافظ على قدرتها الإنتاجية عند مستوى ينخفض سنوياً بالتدريج، بسبب تزايد السكان، وتكاد أن تعوض رأس المال القديم دون أي زيادة، ويكون الاستثمار الإجمالي مساوياً لمجموع مخصصات الإهلاك، في حين تبقى الدول التي تتوقف قدرتها الإنتاجية بل وتتناقص وتنقهر إلى الوراء، فهي التي تستهلك رأس المال، بحيث يكون الاستثمار الإجمالي أقل من مجموع مخصصات الإهلاك

الفصل الثاني

واقع النظام الجبائي الجزائري

الفصل الثاني: واقع النظام الجبائي الجزائري

نتطرق في هذا الفصل إلى النظام الجبائي الجزائري قبل وبعد إصلاح 1992 بالإضافة إلى

تقييمه

المبحث الأول: النظام الجبائي الجزائري قبل وبعد إصلاح 1992.

سنحاول عرض النظام الجبائي الذي كان موجود قبل الإصلاحات وبعدها من خلال

المبحث الحالي.

المطلب الأول: النظام الجبائي قبل إصلاحات 1992

ونتناول فيه كل من الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة وكذا الجباية البترولية

الفرع الأول: الضرائب المباشرة

تنقسم الضرائب المباشرة في الجزائر إلى نوعين رئيسيين من الضرائب.

- الضرائب على الدخل.

- الضرائب على رؤوس الأموال وثروة الأفراد .

من وجهة نظر ضريبية فالمدخيل منظمة وفق أقسام كثيرة والتي تفرض عليها ضرائب عديدة ولهذا نحصل على مداخيل متأتية من الأنشطة الصناعية، التجارية والحرفية وتفرض عليها ضريبة تدعى بالضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية ، أرباح المهن الحرة و تخضع هي بدورها إلى الضريبة تسمى بالضريبة على أرباح المهن الحرة (غير التجارية)¹ هذين الدخلين يخضعان كذلك من حيث رقم أعمالهما إلى رسم على النشاط ،كذلك المدخيل المتأتية من التشغيل أي الرواتب والأجور والمعاشات تخضع إلى ضريبة تدعى بالضريبة على الرواتب والأجور والمعاشات والريوع العمرية، كما يفرض على قطاع الشغل ضريبة تدعى بالدفع الجزافي و يتحملها أرباب العمل ،

¹ - لأمر رقم 76 - 101 الموافق لـ، 1976/12/09 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة له، جريدة رسمية، عدد 102 من سنة 1976.

الإيرادات المتأتية من الفلاحة والتي تخضع بدورها إلى مساهمة وحيدة فلاحية و بالإضافة إلى هذه الضرائب المتنوعة هناك الضريبة التكميلية على مجموع الدخل¹.

أولاً: الضرائب على الدخل

لتحديد الدخل يميز عادة بين الدخل الإجمالي والدخل الصافي. يمثل الدخل الإجمالي كافة الإيرادات التي يحصل عليها المكلف من مصدر معين وفي بعض الأحيان تضاف لها مداخيل فرعية، بينما يتمثل الدخل الصافي في الدخل الإجمالي السنوي مخصوماً منه التكاليف الضرورية للحصول على ذلك الدخل مثل مصاريف الصيانة، الاستهلاك أو ما يسمى بمصاريف النشاط.

يعتبر الدخل الصافي أحسن أسلوب لفرض الضريبة بحيث أنه أكثر تعبيراً عن المقدرة التكليفية للممول كما أنه يراعي مبدأ العدالة بشكل كبير.

ثانياً: الضرائب على رؤوس الأموال والثروة

تعريف الثروة ورأس المال: يقصد برأس المال من الناحية الضريبية مجموع الأموال العقارية، المنقولة المادية والمعنوية القابلة للتقويم نقداً والتي يملكها الشخص لفترة معينة، سواء أكانت مدرة لدخل نقدي أو عيني أو لخدمات أم كانت عاطلة عن كل إنتاج. نلاحظ من التعريف السابق أن رأس المال من وجهة النظر الضريبية يختلط بتعريف الثروة بينما من وجهة النظر الاقتصادية فإنه يقتصر على الأموال المنتجة لسلع وخدمات. إن الضريبة على الثروة هي ضريبة على مجموع الثروة وعادة ما تفرض بمعدلات متصاعدة ضعيفة مع وضع حد أدنى معفى من الضريبة حيث أنها تفرض على الأغنياء دون الفقراء، لذا تعتبر الضريبة على الثروة أداة فعالة لتقليل الفوارق الاجتماعية بين الأفراد بالإضافة إلى تمويل خزينة الدولة بموارد مالية معتبرة.

إن النظم المعاصرة لا تتوسع في تطبيقها، إذ تتخذها كوعاء تكميلي إلى جانب الدخل الذي يشمل الوعاء الأساسي للضرائب، ورغم ذلك فهي في الجزائر تأخذ حيزاً مهماً لا يستهان به ومن أهم أوجهها:

¹ ABDELKADER BOUDERBAL, la fiscalité a la portée de tous, 2eme édition, maison des livres, 1984, - page 41

- الضريبة على إيرادات الديون والودائع والكفالات
- الرسم العقاري على الملكيات المبنية
- الضريبة على فوائض القيمة
- الضريبة على البنائيات الفاخرة ذات الاستعمال السكني الفردي

الفرع الثاني: الضرائب غير المباشرة

تختلف الضرائب غير المباشرة عن الضرائب المباشرة في كون أن الضرائب غير المباشرة تمس مباشرة الدخل عند استعماله. ويمكن جمع الضرائب غير المباشرة في النظام الضريبي الجزائري في ثلاث أنواع¹:

- الرسوم على رقم الأعمال.
- الحقوق الداخلية على الاستهلاك.
- الحقوق الجمركية.

أولا: الرسوم على رقم الأعمال

لقد تم إرساء قواعد الرسم على رقم الأعمال المعتمد في الجزائر بموجب مرسوم مؤرخ في 1945/12/31، علما أنه أثناء فترة الاحتلال كان التشريع الجبائي بالنسبة للجزائر متمركزا في باريس، ويتضمن نظام الرسوم على رقم الأعمال في الجزائر رسمين وهما: الرسم الوحيد الإجمالي عند الإنتاج TUGP. " و الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات TUGPS. "

يتم إدارة هاذين الرسمين بقانون الرسوم على رقم الأعمال واحتفظ المشرع الجزائري بعد الاستقلال بهذا النظام مع إدخال بعض التعديلات عليه بغرض جعله أكثر مرونة وملائمة للمكلف من جهة وللمصالح الجبائية من جهة أخرى².

¹ - ibid., page 181

² 1 Mustapha BENSALHI, "Le passage de la taxe unique à la TVA", séminaire national sur la fiscalité - 27-28-29 octobre 1991 pages 1,2.

تم إصدار قانون الرسوم على رقم الأعمال سنة 1976 الذي بقي ساري المفعول حتى سنة 1990 تاريخ صدور قانون الرسم على القيمة المضافة¹. كان هذا القانون محور تعديلات عديدة تضمنتها القوانين السنوية للمالية تأخذ شكل تغيير في نسب الرسوم أو إضافة رسوم جديدة أو إلغاء أخرى. يختلف الرسم الوحيد الإجمالي عند الإنتاج عن الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات في طبيعته غير التراكمية بفضل نظام الحسم في كل مرحلة في حين أن الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات هو رسم تراكمي يجبي على مجمل القيمة في كل طور من أطوار العمليات المتعاقبة بدون إمكانية طرح الرسم المدفوع في المراحل السابقة.

أ: الرسم الوحيد الإجمالي عند الإنتاج

ب: الرسم الوحيد الإجمالي عند تأدية الخدمات²

ثانيا: الحقوق الداخلية على الاستهلاك

تهدف الحقوق الداخلية على الاستهلاك إلى الحفاظ على القدرة الشرائية للفئات ذات المداخل الضعيفة، وذلك باللجوء إلى نسب نوعية مرفوقة بتدعيم للمواد الأساسية. يأخذ قانون الضرائب غير المباشرة بعين الاعتبار نوع المادة الخاضعة ودرجة أهميتها في الاستهلاك حيث يصنف المواد إلى مواد أساسية ومواد الاستهلاك العام ومواد كمالية (الذهب، الفضة مثلا) ويحدد القانون النسب المطبقة لكل فئة من هذه المواد.

ثالثا: الرسوم الجمركية

إن الرسوم الجمركية هي ضرائب ذات طبيعة خاصة جدا بما أنه ليس لها هدف ضريبي بقدر ما هي تحمي المنتوجات الوطنية ومن ثمة الاقتصاد الوطني.

تعريف الرسوم الجمركية: يمكن تعريف الرسوم الجمركية على أنها ضريبة تفرض من قبل السلطات العامة على أي سلعة تعبر الحدود الوطنية. هي ضريبة عامة مستقرة تنقسم إلى قسمين

¹ - الأمر رقم 76-105 المؤرخ في، 09/12/1976 المتضمن قانون التسجيل، جريدة رسمية، عدد 101.

² - Said Benaissa, fiscalité et parafiscalité algérienne, Livre 1 : Assiette et tarif, éditions populaires de l'armée, Alger, 1984, page 123.

رئيسيين، ضرائب قيمية وأخرى نوعية، فالأولى تفرض على أساس نسبة مئوية من قيمة السلع أما الثانية فتفرض على أساس الوزن أو الحجم أو العدد لكل نوع من السلع. إن الرسوم والضرائب والحقوق الجمركية مثلها مثل باقي الضرائب لا تفرض ولا تلغى ولا تعدل إلا بموجب قوانين المالية وحسب السياسة الاقتصادية والمالية المنتهجة من طرف الدولة.

1. القيود الجمركية: القيود الجمركية أو التعريفية الجمركية هي لإجراءات التي تتخذها السلطات العمومية للتأثير في الحجم أو السعر أو التوزيع الجغرافي لصادراتها و وارداتها خلال فترة زمنية معينة لتحقيق غرضا معينا أو أغراضا أخرى والهدف الأهم من فرض القيود الجمركية هو هدف مالي أو اقتصادي وقد يكون تحقيق الهدف الاقتصادي مختلطا بالهدف المالي في مسائل المالية المعاصرة.

2. تطور التعريفية قبل الإصلاحات: لقد مرت التعريفية الجمركية بسلسلة من التطورات وكان ذلك راجع إلى اختلاف الأنظمة الاقتصادية التي طالما أثرت على جميع الهياكل سواء الإدارية أو الاجتماعية وحتى الثقافية منها وعليه شهدت التعريفية الجمركية عدة إصلاحات.

الفرع الثالث: الجباية البترولية

يعتبر قطاع النفط قطاعا حيويا وأساسيا بالنظر إلى مساهمته في الناتج الداخلي الخام وفي تمويله للاقتصاد القومي، وهذا ما جعل الجزائر تولي أهمية كبيرة لهذه القطاع بمجرد ما استقلت وبعد فترة وجيزة فقط تم تأسيس شركة سوناطراك¹ بهدف التكفل بنقل وتسويق المحروقات.

بتاريخ 24 فيفري² 1971 تم تأميم المحروقات وتلته ظهور نصوص بخصوص تعامل الدولة الجزائرية مع الجباية البترولية حيث قررت اعتماد نفس الأسلوب الموجود في الشرق الأوسط³ وحددت في نفس الوقت مجالات تدخل الشركات الأجنبية في استكشاف واستغلال المحروقات السائلة على

¹ - القانون رقم 63 - 496 المؤرخ في 31/12/1963 المتضمن قانون المالية لسنة 1964، جريدة رسمية، عدد 99 من سنة 1963.

² - الأمر رقم 71 - 08 المؤرخ في 24/02/1971 المتضمن تأميم جميع أنواع الأموال والحصص والأسهم والحقوق والفوائد العائدة للشركات، جريدة رسمية، عدد 17 من سنة 1971.

³ - عبد المجيد قدي، مرجع سابق، صفحة 125.

أساس صيغ التعاون الدولي¹ و من المفيد جدا أن نشير إلى أن الجباية البترولية في حركيتها لم تسر مع النظام الضريبي العادي و ذلك بالنظر إلى خصوصيات تميزها وتتمثل في:

- إذا كانت الضرائب تدفع بدون مقابل فإن الضرائب البترولية يمكن تكييفها على أساس أنها مقابل الترخيص من قبل الدولة لاستغلال باطن الأرض والأراضي المملوكة للدولة.
- إن انخفاض أو ارتفاع أسعار البترول و تطور تقنيات الاستكشاف والاستغلال هو الذي يدفع إلى مراجعة القوانين المرتبطة بالاستغلال والجباية.

أولا: العناصر المكونة للجباية البترولية

تتكون الجباية البترولية من عنصرين أساسيين هما الإتاوات والضرائب المباشرة:

تعريف الإتاوة: تعرف الإتاوة على أنها مقابل إتلاف الممتلكات الوطنية العمومية بسبب استغلال ونقص الاحتياطات الموجودة.

خصائص الإتاوة: يستقل مفهوم الإتاوة عن مفهوم الربح، حيث تمثل قيمتها نسبة ثابتة من الإنتاج تدفع حتى قبل التسويق. وتعتبر الإتاوات في الأصل قابلة للاسترجاع لاحقا من الضرائب على الأرباح المحققة من قبل المستغلين، ولذلك كانت تعتبر ضرائب مسبقة على الأرباح.

في سنة 1960 تغيرت هذه القاعدة وأصبحت الإتاوات عبارة عن أعباء قابلة للتخفيض مثلها مثل أي تكلفة أخرى.

سعر الإتاوة: كان سعر الإتاوات إلى غاية 1974 في حدود، 12,5 % و ابتداء من ديسمبر 1974 حددت منظمة الأوبك معدل الإتاوة على الإنتاج الخام بـ 20 % من السعر المرجعي، إلا أن بعض الدول أدخلت بعض التعديلات في تشريعاتها الخاصة لتخفيف هذا المعدل حسب بعض شروط الاستغلال.

¹ - الأمر رقم 71-22 المؤرخ في 12/04/1971 المتضمن تحديد المجالات التي تتدخل فيها الشركات الأجنبية، جريدة رسمية عدد 30 من سنة 1971.

الضريبة المباشرة على الطاقة: تعتبر الضرائب البترولية ضرائب تفرض بمناسبة تحقيق أرباح على عكس الإتاوات، وتنقسم الدول في إخضاعها الشركات البترولية إلى قسمين:

- دول تخضع مستغلي جيوب المحروقات للنظام العام للضرائب على الأرباح التجارية والصناعية،
- دول تخضع مستغلي جيوب المحروقات إلى ضريبة نوعية على الأرباح الناتجة عن الاستغلال تسمى بالضريبة المباشرة على الطاقة. إن معدل الاقتطاع إلى غاية سنة 1974 عادل 50 % ثم ارتفع منذ ديسمبر 1974 إلى 85% ويتعين أن نفرق بين نوعين من النشاطات: الأنشطة الخاصة بالإنتاج، والأنشطة الخاصة بالنقل والتصفية أو التميع.

ثانيا :تطور الجباية البترولية منذ الاستقلال وحتى الإصلاحات

1. المرحلة 1962 – 1982: ارتكزت الجباية البترولية في هذه المرحلة على قانون البترول الصحراوي الفرنسي¹ إلا أن الأمر المتعلق بتأميم المحروقات لسنة 1971 أفرزت مستجدات جديدة منها أنه لم يكن يخضع للإتاوات إلا نشاطات إنتاج المحروقات السائلة والغازية حيث تعتبر نشاطات النقل والتميع خارج مجال تطبيق الإتاوات، بالنسبة للمحروقات الغازية تساوي الإتاوة 20 % من قيمة الانطلاق من الحقل المحددة سنة 1960 ب 24.54 دج لألف م 3 و بقيت ثابتة إلى غاية سنة 1988. أما بالنسبة للمحروقات السائلة فيتم التمييز بين المحروقات الموجهة للسوق الوطنية في شكل منتجات مكررة، حيث تفرض عليها الإتاوة بنسبة 20% من سعر التنازل المحدد إداريا ب 2 دولار أمريكي للبرميل واستمر حتى سنة 1983.

2. المرحلة 1983 – 1985: كان استخدام السعر المرجعي الجبائي سببا في مفارقة مفادها أن السعر المرجعي كان دائما أعلى من السعر الحقيقي وفي سنة 1983 قرر بالنسبة للجباية على المكتثات أن تحدد القيمة المستعملة لحساب الجباية على أساس السعر الحقيقي من ميناء شحن هذا المنتج، وبالنسبة للجباية على البترول الخام، ألغي التمييز الذي كان موجودا بين البترول المسلم للسوق المحلية والبترول الموجه للتكرير حيث تم تحديد قيمة واحدة لحساب

¹ - قانون 1958 و تدابير اتفاقية إيفيان ل 18 مارس 1962.

الجبائية على البترول الخام مهما كان اتجاهه، وبالنسبة للبترول المصدر على حاله، فلقد اختفى مفهوم السعر المرجعي الجبائي ليصبح يطابق السعر الحقيقي¹.

3. إصلاحات 1986: أدخل القانون² المتعلق بأنشطة الاستكشاف، البحث، الاستغلال والنقل عن طريق القنوات للمحروقات، بعض التدابير والتعديلات الهامة التي ترمي إلى تحفيز الشركات البترولية الأجنبية على الاستثمار في الجزائر، وجاء ذلك في فترة لأزمة الاقتصادية الحادة وانهايار أسعار النفط، في ظل بوادر سياسة الانفتاح الاقتصادي التي تبنتها الدولة منذ بداية الثمانينات.

يفترض هذا القانون نوعين من الاقتطاعات:

- 1. الإتاوات على الإنتاج:** إن الإتاوات على الإنتاج تخضع لها المحروقات المستخرجة من الجيوب الأرضية أو البحرية وتحسب على أساس كمية المحروقات المستخلصة بعد عمليات المعالجة مع استبعاد الكميات المعاد ضخها في الجيوب أو المستهلكة ذاتيا لأغراض الإنتاج. تقيم هذه الكميات بالسعر الجبائي أو القاعدي المحدد والمعتمد من قبل الوزير المكلف بالمحروقات وفق ما يلي:
 - بالنسبة للمحروقات السائلة المصدرة على حالها، يساوي السعر القاعدي الأسعار المحددة عن طريق القنوات النظامية والتي لا يمكن أن تكون أقل من أسعار البيع المطبقة من قبل المؤسسات الوطنية المكلفة بالتصدير.
 - بالنسبة للمحروقات الغازية المصدرة على حالها، يساوي السعر القاعدي سعر البيع المطبق على هذه المحروقات.
 - بالنسبة للمحروقات السائلة المسلمة لمعامل التكرير الوطنية يختلف السعر القاعدي حسب ما إذا كان موجها للتصدير أو للسوق الداخلية.
 - بالنسبة للمحروقات الغازية المسلمة للسوق الوطنية تحدد الإتاوات بنسبة 20% مع إمكانية التخفيض بنسبة 16.5% بالنسبة للمنطقة أ، و 12.5% بالنسبة للمنطقة ب¹.

¹ - القانون رقم 81 - 14 المؤرخ في 1982/12/30، متضمن قانون المالية لسنة 1983، جريدة رسمية، عدد 57 من سنة 1982.

² - القانون رقم 86 - 14 المؤرخ في 1986/08/19، يتعلق بأعمال التقيب والبحث عن المحروقات واستغلالها، جريدة رسمية، عدد 35 من سنة 1986.

2. الضرائب على النتائج: يتم التمييز بهذا الصدد بين نشاط الإنتاج، وأنشطة النقل والتمنيع.

النشاطات الخاصة بالإنتاج: نميز في هذا الصدد بين نشاط الإنتاج ونشاط النقل والتمنيع فتخضع هذه الأخيرة للضريبة على النتائج بمعدل الضريبة على أرباح الشركات، أما نشاط الإنتاج فيخضع للضريبة المباشرة البترولية لمعدل عادي مقداره 85% بعد تخفيض أعباء الهياكل والإتاوة ويمكن أن يخفض هذا المعدل بحسب مناطق البحث والإنتاج ليصبح 75% بالنسبة للمنطقة أ و 65% بالنسبة للمنطقة ب، ويمكن أن تخفض بحيث يمكن تطبيق حد أدنى بـ 42% .

3. تطور مداخيل الجباية البترولية: إن الجباية الإجمالية من المحروقات هي عبارة عن مجموع

المبالغ المتأتية من التعويض على الإنتاج ومن الضريبة الخاصة بالنشاطات الإنتاجية والنقل والتمنيع ولذلك احتلت حصائل الجباية من المحروقات بالمتوسط حوالي 65% من المداخيل الجبائية للدولة الجزائرية خلال فترة العشرون سنة الأولى من الاستقلال. في سنة 1982 حصل انخفاض في هذه المداخيل الجبائية والسبب في ذلك هو الانخفاض الذي شهده سعر البترول بداية من الأزمة، وكذا الانخفاض في المنتجات البتروكيماوية في بداية سنة 1986¹ هذا ما أثر على حصة المداخيل المتأتية من المحروقات حيث وصلت إلى أدنى حد لها، وبالتالي لم تشكل إلا 26% من مجموع المداخيل المتأتية من الجباية في سنة 1987، و 29% في سنة 1989.

المطلب الثاني: النظام الجبائي بعد إصلاحات 1992

يرتكز مضمون الإصلاح الضريبي لسنة 1992 على تأسيس ثلاث ضرائب جديدة هي: الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على القيمة المضافة.

الفرع الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي IRG¹

أسست الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال قانون المالية لسنة 1991 وتنص المادة رقم 01) (من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يأتي: (تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل، وتقرض هذه الضريبة على الدخل الصافي

¹ - المرسوم رقم 87 - 157 المؤرخ في 1987/07/21 يتعلق بتصنيف مناطق البحث عن المحروقات واستغلالها، جريدة رسمية عدد 30 من 1987 س.

الإجمالي للمكلف بالضريبة). وتعد الضريبة على الدخل الإجمالي ضريبة مباشرة وتصاعدية ولتقييم IRG انضع الملحوظات الآتية:

- تتميز الضريبة على الدخل الإجمالي بالشفافية والبساطة، وذلك من خلال النظرة الإجمالية إلى مجموع مداخيل المكلف، وكذلك وجود ضريبة وحيدة على الدخل رغم تعدد طبيعة مداخيلها.
- تعتمد الضريبة على الدخل الإجمالي على تصريح المكلف، ومع غياب الوعي الضريبي لدى المكلفين وضعف كفاءة إدارة الضرائب، تواجه هذه الضريبة إشكالات حول مدى نجاعة تطبيقها، مما يقلص من فعاليتها.
- عدم قدرة هذه الضريبة الوصول إلى الدخول الناتجة عن بعض النشاطات كمداخيل الأعمال المنزلية والمداخيل المحققة في النشاط الموازي .
- رغم أهمية السلم المتصاعد في الاقتراب من العدالة الضريبية إلا أن صياغته تحتاج إلى مراجعة كونه لا يراعي بعض المعايير التنظيمية مثل عدم مرونة التصاعدية المعتمدة.
- رغم أهمية نظام الاقتراع من المصدر في محاربة التهرب الضريبي إلا أن اقتصاره على بعض المداخيل يطرح إشكالات حول مدى عدالته، كما أنه يشكل ضغطا على سيولة المكلف لأن طريقة تحصيله لا تحقق مبدأ الملاءمة، لذلك يجب إعادة تنظيم ذلك النظام ثم توسيع مجال تطبيقه ليشمل جميع المداخيل.

الفرع الثاني: الضريبة على أرباح الشركات

تتمحور أهم الأهداف التي سعى إليها الإصلاح الضريبي سنة 1992 في وضع المؤسسات العمومية في موضع المؤسسات الخاصة نفسه وإخضاعها لمنطق وقواعد السوق، ولتكريس هذا المسعى تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة رقم 38) (من قانون المالية لسنة 1991، حيث تنص المادة رقم 135) (من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يأتي: تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة، 136 وتسمى هذه الضريبة، الضريبة على أرباح الشركات).

من خلال التعريف السابق يتضح أن الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة مباشرة سنوية، تفرض على الأرباح التي يحققها الأشخاص المعنويون، هذه الأخيرة تخضع إجباريا للنظام الحقيقي دون الأخذ بالحسبان حجم رقم الأعمال المحقق ويندرج تأسيس ضريبة على أرباح الشركات

في إطار وضع نظام ضريبي خاص بالشركات الذي يختلف عن النظام المطبق على الأشخاص الطبيعيين، وهذا التمييز يبرره الاختلاف القانوني الموجود بين الشخص المعنوي والشخص الطبيعي، لذا فإن الضريبة على أرباح الشركات تلائم أكثر شركات الأموال وهي تعمل على عصرنه جباية الشركات وجعلها أداة للإنعاش الاقتصادي¹.

ويسعى الإصلاح الضريبي المتعلق بفرض الضريبة على أرباح الشركات، إلى تحقيق هدفين، فمن جهة هدف إلى تنظيم شكلي يسمح بتأسيس ضريبة خاصة على الأشخاص المعنوية كشركات الأموال، ومن جهة ثانية هدف إلى تنظيم اقتصادي يسمح بتخفيض العبء الضريبي المطبق على الشركات، وتمكينها من الإنعاش والنمو الاقتصادي. فضلاً عن ذلك هدفت الضريبة على أرباح الشركات ما يأتي:

- تشجيع إقامة الشركات بشكل مجموعات (الشركة الأم و فروعها) .
 - زيادة الميزات لصالح المساهمين من خلال تقليص الضرائب المدفوعة على الأرباح الموزعة بعد إدراج تقنية الرصيد الجبائي .
 - تخفيض الضريبة المدفوعة من خلال السماح بترحيل الخسائر السابقة إلى نهاية السنة الخامسة.
- تتميز الضريبة على أرباح الشركات بعدة خصائص نجملها فيما يأتي:

- ضريبة وحيدة: تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين.
- ضريبة عامة : كونها تفرض على مجمل الأرباح دون تمييز طبيعتها.
- ضريبة سنوية : تفرض مرة واحدة في السنة على الأرباح المحققة خلال السنة.
- ضريبة نسبية : يخضع الربح الضريبي لمعدل ثابت وليس لجدول تصاعدي.
- ضريبة تصريحية : يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي لأرباحه جميعها (نموذج رقم 6) لدى مفتشية الضرائب التابعة للمقر الاجتماعي للمؤسسة الرئيسية، ويكون آخر أجل نهاية شهر مارس للسنة التي تلي سنة الاستغلال.

¹ - مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد 25 - العدد الثاني 2009 - ناصر مراد تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر 184-185 الصفحة

من خلال الخصائص السابقة للضريبة على أرباح الشركات تتضمن هذه الضريبة الميزات الآتية:

- الشفافية : وذلك من خلال النظرة الإجمالية إلى مجموع أرباح المكلف وطريقة تحديد الربح الخاضع للضريبة.
- البساطة : سواء مل يتعلّق بالمكلف أو بإدارة الضرائب، ويكون هؤلاء المكلفون مطالبين بتصريح وبضريبة واحدة على الأرباح، مما يسهل عملية مسك الملفات الضريبية ومراقبتها.
- الاقتراب من العدالة : من خلال إلغاء التمييز بين الشركات العمومية والشركات الخاصة، وكذلك بين الشركات الوطنية والشركات الأجنبية.

يجسد إدخال الضريبة على أرباح الشركات مبدأ فصل الضرائب على دخل الأشخاص والضرائب على دخل الشركات، وهي تعمل على ضبط ضريبة قطاع الإنتاج للحفاظ على خزينة المؤسسات الإنتاجية وطاقة تراكمها. كما تعد الضريبة على أرباح الشركات أداة ترشيد جباية المؤسسة وطبقاً لقانون المالية التكميلي لسنة 2006 تفرض IBS بمعدل عادي يقدر بـ 25 % ومعدل مخفض يقدر بـ 12.5% فيما يتعلّق بالأرباح المعاد استثمارها ويتم دفعها خلال ثلاثة أقساط هي:

التسبيق الأول: يدفع قبل 20 مارس

التسبيق الثاني: يدفع قبل 20 جوان

التسبيق الثالث: يدفع قبل 20 نوفمبر وتساوي قيمة كل تسبيق 30 % الضريبة المتعلقة بالربح السنة السابقة على أن تتم التسوية عند دفع رصيد التصفية قبل 20 أبريل من السنة الموالية إذ إن :

رصيد التصفية = الضريبة المستحقة مجموع التسبيقات الثلاثة المدفوعة ويشكل وجود ثلاث تسبيقات في دفع الضريبة على أرباح الشركات إحدى العوامل المساعدة في تخفيف الضغط على خزينة المؤسسة، ومن ثم في زيادة فعالية هذه الضريبة¹.

¹ - ناصر مراد، تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد 25 - العدد الثاني 2009 -

ولتقييم الضريبة على أرباح الشركات نضع الملحوظات الآتية:

- يعمل التخفيض المستمر لمعدل الضريبة على أرباح الشركات في تخفيف العبء الضريبي عن المؤسسة، ومن ثم تعزيز مركزها المالي وتوسيع قدراتها الإنتاجية. إلا أن اعتماد معدل وحيد على المؤسسات جميعها دون تمييز بين القطاعات أو مراعاة لحجم تلك المؤسسات سيخفض من فعالية تلك الضريبة، إذ قد يكون مجحفا بحق بعض المؤسسات ذات الربحية الضعيفة. لذلك فإن تلك المعاملة قد تؤثر سلباً في بعض المؤسسات ولا تشجعها على مبادرة الاستثمار.
- يشكل المعدل المخفض 12.5% للأرباح المعاد استثمارها أداة فعالة لتحفيز المؤسسات على التوسع وزيادة حجم الاستثمار.
- إن تسديد هذه الضريبة في شكل ثلاثة تسبيقات سيخفف العبء الضريبي عن المؤسسات، كما أنه يسمح بتمويل دوري ومستمر لخزينة الدولة، ومن ثم احترام مبدأ الملاءمة في التحصيل.
- يعد رفض إدارة الضرائب لبعض التكاليف، وتحديد سقف لتكاليف أخرى، أسلوباً فعالاً في مكافحة التهرب الضريبي. إلا أن تحكم منطوق السوق في الأسعار، وانهيار قيمة العملة الوطنية، سيجعل هذا الأسلوب عائقاً أمام توسع المؤسسات كون المبالغ المسموح بخصمها ضعيفة

الفرع الثالث: الرسم على القيمة المضافة TVA

أسس الرسم على القيمة المضافة في الجزائر بموجب قانون المالية لسنة 1991، بالمقابل ألغي النظام السابق المتشكل من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج TUGP، والرسم الوحيد الإجمالي على تادية الخدمات (TUGPS)، وذلك نتيجة المشاكل التي شهدتها هذا النظام من حيث تعقده وعدم ملاءمته للإصلاحات التي شهدتها الاقتصاد الوطني.

إن هذا الرسم (TVA) (وحسب تسميته بالقيمة المضافة المنشأة خلال كل مرحلة من مراحل العمليات الاقتصادية والتجارية، وتحدد هذه القيمة المضافة بالفرق بين الإنتاج الإجمالي والاستهلاكات الوسيطة للسلع والخدمات، كما أن الرسم على القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك تجمع من طرف المؤسسة إلى فائدة الخزينة العمومية ليحملها المستهلك النهائي¹.

¹ - ناصر مراد - مرجع سابق - الصفحة 188

يعد الرسم على القيمة المضافة أداة ضريبية لعصرنة الاقتصاد الوطني ضريبة حديثة واسعة التطبيق سواء في الدول المتقدمة أو النامية، وذلك لما تتمتع به هذه الضريبة من خصائص هي:

***توسيع مجال التطبيق:** (يعد مجال تطبيق TVA) (جد واسع إذ يتضمن العمليات الخاضعة لـTUGP) (وTUGPS) وعمليات أخرى مثل التجارة بالجملة والمساحات الكبرى 10 والمهن الحرة. إن توسيع مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة يسمح للدولة بالتحكم أكثر في النشاط الاقتصادي، فضلاً عن الحصول على موارد إضافية مهمة، ومن ثم زيادة مردودية هذه الضريبة.

***توسيع مجال الخصم:** يمنح نظام الرسم على القيمة المضافة الخاضعين لهذه الضريبة إمكانية خصم مبلغ الرسم المحمل على مشترياتهم من مبلغ الرسم المستحق على مبيعاتهم، لم يكتفِ مجال ذلك الخصم بالخصم المادي أو المالي كما هو الشأن في (TUGP) بل تعداه ليشمل أيضاً عمليات القطاعين الإداري والتجاري، علاوةً على العمليات الخاضعة بتأدية الخدمات التي ترتبط بالنشاط الخاضع للرسم على القيمة المضافة. ويسمح أسلوب الخصم الجديد بعدم عرقلة توسع نشاط المؤسسة بل يشجع المنافسة والمبادلات على المستوى الدولي، ومن جهة ثانية يعمل على ضبط المعاملات التجارية، بحيث يجبر على التعامل بالفواتير التي تشكل الوسيلة الضرورية للاستفادة من حق الخصم.

***تقليص عدد المعدلات:** حسب قانون المالية لسنة 2001 يحتوي نظام الرسم على القيمة المضافة على معدلين فقط عوض 18 معدلاً كما كان سائداً في النظام السابق، ويطبق المعدلان على أساس رقم الأعمال غير متضمن للرسم، أما في النظام السابق فكانت تطبق تلك المعدلات على أساس رقم الأعمال متضمناً للرسم، ويترتب على ذلك تخفيف العبء الضريبي.

أدت الخصائص السابقة إلى توسيع الأوعية الضريبية وتخفيض المعدلات بما يعمل على زيادة المردودية المالية ويقلص من محاولات التهرب الضريبي ويسعى المشرع في تحقيق عدة أهداف من خلال تأسيس الرسم على القيمة المضافة، يمكن تصنيفها في قسمين كما يأتي:

○ على المستوى الداخلي:

- تبسيط الضرائب غير المباشرة، وذلك بتعويض (TUGP) (وTUGPS) (بضريبة واحدة هي TVA) (مع تقليص عدد المعدلات من 18 إلى 02).

- الإنعاش الاقتصادي من خلال تخفيض تكلفة الاستثمارات.
- تشجيع الاستثمارات والمنافسة من خلال حيادية الضريبة وشفافيتها.
- **على المستوى الخارجي.** حفز منافسة المؤسسات الجزائرية في الأسواق الخارجية عن طريق إلغاء العبء الضريبي الذي تتحمله المنتجات الوطنية عند تصديرها إلى الخارج. ولتقييم الرسم على القيمة المضافة نضع الملحوظات الآتية:
- يعمل الرسم على القيمة المضافة على تحفيز الاستثمار وتوسيعه بحيث سمح المشرع باسترجاع الرسم على القيمة المضافة المتعلق بمشتريات التجهيزات و وسائل الإنتاج في الشهر نفسه الذي اشترت فيه، أي دون التأخير الشهري¹.
- لا تؤثر هذه الضريبة في نتيجة المؤسسة، بحيث تؤدي المؤسسة دور الوسيط بين المستهلك النهائي وإدارة الضرائب، كما أنها لا تدرج ضمن تكاليف المؤسسة.
- تعد تقنية الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة أداة فعالة، إذ تسمح للمؤسسة المعفية من الرسم على القيمة المضافة، بتحقيق مشتريات غير متضمنة للرسم على القيمة المضافة، ومن ثم تخفيض تكلفة الاستثمار.
- تسمح هذه الضريبة بتوفير إيرادات كبيرة لخزينة الدولة وعلى مدار السنة، نظراً إلى اتساع تطبيقها، ومواعيد تحصيلها الشهرية.

مع الميزات السابقة للرسم على القيمة المضافة إلا أننا نسجل النقائص الآتية:

- عدم عدالة هذه الضريبة لأنها نسبية ولا تراعي المقدرة التكليفية للمستهلك.
- مع عدم تأثير الرسم على القيمة المضافة في نتيجة المؤسسة إلا أن خزينة المؤسسة قد تتأثر سلباً، وذلك من خلال التأخير الشهري لاسترجاع الرسم المحمل على مشتريات البضائع والخدمات، أضف إلى ذلك أن دفع الرسم على المشتريات يتم مباشرة عند اقتناء البضاعة، في حين قد يتم البيع على الحساب، وفي هذا الوضع تطرح مشكلة السيولة النقدية على مستوى خزينة المؤسسة بشكل ضعف الوسائل المادية والبشرية لإدارة الضرائب عائقاً أمام فعالية هذه الضريبة، بحيث يسمح لبعض التجار غير النزهاء بالتهرب من الرسم على القيمة المضافة، من

¹ - ناصر مراد -مرجع سابق-الصفحة 189

خلال تضخيم الرسوم القابلة للاسترجاع باستعمال فواتير شراء وهمية، أو بتخفيض مبالغ المبيعات عن قيمتها الحقيقي¹

المبحث الثاني: تقييم النظام الجبائي الجزائري

نتناول أسباب عدم فاعلية النظام الجبائي الجزائري ومقومات فعاليته

المطلب الأول: أسباب عدم فعالية النظام الجبائي

الفرع الأول: الضغط الجبائي

تشكل الاقتطاعات الجبائية أهم مصادر تمويل الدولة، ويعمد إليها بالأخذ في الحسبان جملة مقاييس تساهم في عدم إضعاف الحصيلة الجبائية التي من شأنها - المقاييس عرقلة الحركة الاقتصادية، ومن هذه المقاييس ما يسمى "الضغط الجبائي".

أولاً: مفهوم الضغط الجبائي وأنواعه

إن الضغط الجبائي هو نسبة الاقتطاعات الجبائية مقارنة بعملية الثروة المنتجة المعبر عنها بالنتاج المحلي الخام²، والذي يسمح لنا بتحديد العبء المالي الذي يتحمله الأشخاص (الطبيعيون والمعنويون) والاقتصاد الوطني ككل، حيث أن ارتفاع الموارد العائدة للخزينة العمومية من جهة، وضعف الموارد الموجهة للأشخاص (المستثمرين)، والذي يحول دون مواصلة أنشطتهم الإنتاجية، لذلك فإن ارتفاعه يعد عائقاً في طريق التنمية. وتتحصر معايير الضغط الجبائي في مختلف الدول على نسبة الاقتطاعات الكلية أو القطاعية أو الفردية حيث يتم تحديدها كالتالي:

الضغط الجبائي الكلي = الاقتطاعات الجبائية / الدخل الوطني الخام

الضغط الجبائي الفردي = الاقتطاعات الجبائية الفردية / الدخل الفردي

¹ - ناصر مراد -مرجع سابق-الصفحة 190.

² - عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص156.

الضغط الجبائي القطاعي = الاقتطاعات الجبائية من القطاع / الدخل القطاعي

ومما تجدر الإشارة إليه تحديد مختلف أصناف الدخل وخاصة الدخل الفردي، إذ من الصعب تحديد العبء الذي يتحمله الفرد إثر الاستقطاعات الملقاة على استهلاكاته، ولإظهار حقيقة هذا الضغط يحسب متوسط العبء الجبائي الفردي من خلال قسمة مجموع الاقتطاعات الجبائية المباشرة وغير المباشرة على عدد السكان، ولذلك يعمد إلى مفهوم الصحة النسبية للضغط الجبائي.

كذلك هناك الضغط الجبائي الحقيقي والوهمي، حيث يرتبط الأول بالتنظيم الداخلي للجبائية، والثاني يخص الدول ذات الريوع البترولية، إذ من شأنها (أن تضخم النسبة ولا تعطينا صورة حقيقية عن العبء، ذلك أن الضغط الجبائي للجبائية العادية المنسوب إلى الناتج المحلي الخام خارج المحروقات يكون أكثر دلالة، ونجد الضغط الجبائي الحقيقي يتكون من نوعين:

الضغط الجبائي غير المباشر = الاقتطاعات الجبائية غير المباشرة / حجم النفقات الاستهلاكية
الضغط الجبائي المباشر = الاقتطاعات الجبائية المباشرة / حجم المداخيل المحققة

ثانيا: محددات الضغط الجبائي

يعتمد الضغط الجبائي على عاملين اثنين: العامل الاقتصادي المتمثل في المقدرة التكلفة والعامل النفسي (السيكولوجي) المتمثل في الضغط الجبائي النفسي. فبخصوص العامل الاقتصادي فيتعلق الأمر بمدى قدرة المجتمع على تحمل العبء الجبائي من خلال تخصيص جزء من دخله لاستقطاعات الدولة المخصصة لتغطية الأعباء العامة، ويضبط مفهوم المقدرة التكلفة من ناحيتين (عامة وفردية) على أنها الدخل القومي مطروحا منه حد الكفاف، أو بعبارة أخرى المقدرة الإنتاجية للمجتمع مطروحا منها مستوى الاستهلاك الضروري¹ مقومين بالنقود والثانية تدل على إمكانية توزيع العبء العام على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين كل حسب قدرته.

¹ pays européens, hannick l'horty: Pression Fiscal Sur Les Revenu De L'epargne, une estimation dans trois- 2005,p1. centre d'étude des politique économiques de l'université d'EVRY,05-18,sept

1. المقدرة التكليفية العامة: هي كم نسبي بجملة عوامل نذكر منها:

- أ. **حجم وهيكل السكان:** فكلما كانت زيادة الحجم السكاني بمعدل يفوق معدلات تزايد الدخل فإن المقدرة التكليفية للفرد تقل والعكس صحيح كما أن المجتمعات الشابة ذات قوة عمل هائلة تزيد من المقدرة التكليفية للفرد والمجتمع ككل.
- ب. **الحد الأدنى للمعيشة:** وهو الحد من الدخل الذي يجب ألا تمسه الاقتطاعات الجبائية، ويصطلح على هذا الخط بـ: "خط الفقر" وهو يختلف من دولة إلى أخرى حسب ظروفها الاقتصادية.
- ت. **سياسة الإنفاق العام:** إن استغلال حجم الاقتطاعات لأغراض غير منتجة تزيد من العبء على المكلفين، فتدفعه لمحاولة التقلت منها مستقبلا، في حين نجد العكس إذا ما انتهجت الرشادة الانفاقية.
- ث. **توزيع المداخل:** فنجد في المجتمعات ذات مستويات الدخل المتقاربة أن المقدرة التكليفية تختلف عنها في المجتمعات التي تعرف تفاوتات حادة في مستويات الدخل.

2. المقدرة التكليفية الفردية: وتتحد هي الأخرى بعوامل أهمها :

- أ. **مستوى الدخل واستقراره:** حيث تزداد المقدرة التكليفية للعنصر الجبائي كلما زاد مصدر الدخل ثباتا واستقرارا، لذلك تختلف درجة تحمل العبء بين مداخل العمل ومداخل رأس المال.
- ب. **نفسية الفرد ووعيه المالي:** يرتبط تأثير الاقتطاع إلى حد كبير بمستوى المعيشة ومدى ما تتوخاه الدولة من عدالة في توزيع العبء الجبائي. أما المحدد الأساسي الثاني فهو العامل النفسي السيكولوجي، والذي يتجلى في شعور المكلف وإحساسه اتجاه الدولة، فهو يعبر عن درجة الثقة التي يحملها العنصر الجبائي للدولة في اتخاذ القرارات الإنفاقية الرشيدة الممولة بالاقتطاعات الجبائية.

الفرع الثاني: الازدواج الضريبي

1 - ناصر مراد: تقييم فعالية الإصلاح الضريبي في الجزائر، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، جامعة الجزائر، العدد: 212، ص 09/2003

طرحت فكرة العدالة الجبائية عدة مسائل منها ظاهرة الازدواج الضريبي التي حظيت باهتمام كبير على الصعيد المحلي والدولي من أجل تفاديها وسعيا وراء تحقيق التوزيع العادل للعبء الضريبي لذلك هذه الظاهرة تثار عند إقرار أي نظام جبائي.

أولا: مفهوم الازدواج الضريبي

لما كان كتاب المالية العامة لا يتفقون على تعريف محدد لظاهرة الازدواج الضريبي فإن معظمهم يعرفونه بأنه: " خضوع المال نفسه لأكثر من مرة لضريبة من نفس النوع ونفس الشخص في نفس المدة"¹ وهكذا يتحقق الازدواج أو التعدد الضريبي بتوافر الشروط الآتية مجتمعة:

- أن يكون الممول واحدا؛
- أن يكون المال الخاضع للضريبة واحدا؛ أن تكون الضريبتان أو الضرائب من نوع واحد أو متشابهة على الأقل؛
- أن تكون المدة التي تدفع عنها الضرائب واحدة؛ ويجدر بنا أن نميز بين الازدواج الضريبي القانوني والازدواج الضريبي الاقتصادي، فإذا فرضت ضريبة على أرباح شركة مساهمة، وأخرى على مساهميتها في تلك الأرباح لم يكن هناك ازدواج ضريبي من الناحية القانونية لتمييز شخصية الشركة عن شخصية المساهمين، أما من الناحية الاقتصادية فإن هناك ازدواجية لأن المساهمين هم الذين يتحملون في النهاية كلت الضريبتين².

ثانيا: أنواع الازدواج الضريبي

يختلف نوع الازدواج الضريبي من حيث مكان الوقوع (داخلي، خارجي) ومن حيث إرادة المشرع من عدمه (مقصود، غير مقصود (ويلي تفصيلها كالاتي:

1. **من حيث مكان الوقوع:** ويكون الازدواج في هذه الحالة إما داخليا (محليا) أو خارجيا (دوليا).

¹ - زينب حسن عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، بيروت، 1998ص. 180:

² - فوزي عبد المنعم: مرجع سابق، ص229.

أ. **الازدواج الضريبي الدولي**: يرجع هذا النوع من الازدواج إلى أن كل دولة لها السيادة في أن تضع نظامها المالي وفقا لحاجاتها ونظمها دون مراعاة للتشريعات الجبائية عند غيرها من الدول، ولهذا ينشأ الازدواج والتعدد طالما أن هذه التشريعات في الدول متباينة المبادئ¹. إن هذه الظاهرة لها أهميتها الخاصة كونها تمثل عقبة أمام انتقال عناصر الإنتاج بين مختلف الدول، وهذا ينعكس بشكل سلبي على التوزيع الأمثل والعدل للموارد البشرية والطبيعية في إطار الاقتصاد الدولي، والسبب وراء هذه الظاهرة يكمن في توسيع الدول في فرض الضرائب تهدف زيادة إيراداتها العامة، مما يتطلب كحل لهذه الظاهرة التنسيق بين الدول².

ب. **الازدواج المحلي (الداخلي)** : هو ذلك الازدواج الذي يتم داخل حدود الدولة الموحدة، ويتوفر الشروط السالفة الذكر، نتيجة لتعدد السلطات المالية بحيث قد تفرض الحكومة المركزية ضريبة معينة ثم تقوم السلطات المحلية بفرض نفس الضريبة، ونجد هذا النوع يتحقق في الدول الفيدرالية مثل الولايات المتحدة الأمريكية، بحيث إذا فرضت الحكومة المركزية على وعاء ضريبي، ثم قامت ولاية من الولايات بفرض نفس الضريبة على نفس الوعاء، فهنا يتحقق الازدواج الضريبي الداخلي، ونفس التفسير يطبق على الدولة البسيطة الموحدة³.

2. من حيث إرادة المشرع : ونجد في هذه الحالة نوعين من الازدواج وهما:

أ. **الازدواج المقصود**: يتضح من اسمه أن المشرع قام بفرضه بإرادته وعلمه بنتائجه وذلك لتحقيق متطلبات السياسة الجبائية من أجل تحقيق أهداف مالية واقتصادية واجتماعية إضافة إلى تأمين إيرادات الهيئات المحلية. فالأغراض المالية تتمثل في تمويل الخزينة العامة للدولة بالإيرادات اللازمة لدفع العجز والأغراض الاقتصادية تتمثل في توجيه المشروعات نحو الاستثمار المرغوب فيه ودعمه أما الأغراض الاجتماعية فتتحقق عن طريق فرض

¹ - محمد عباس محرزى: مرجع سابق، ص193. :

² - فوزي عبد المنعم: مرجع سابق، ص: 231.

³ - بريشي عبد الكريم، فعالية النظام الجبائي في ظل توجيه الاقتصاديات المحلية نحو العولمة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، ص97.

ضرائب على رأس المال بحيث تزيد من أعباء الطبقات الغنية دون الطبقات الفقيرة بالإضافة إلى الضرائب التصاعدية، كل ذلك يهدف إلى توزيع الدخل بطريقة عادلة¹.

ب. **الازدواج غير المقصود:** ويعني بأن الضرائب التي يتم فرضها ستؤدي إلى الازدواج دون أن يدرك المشرع ذلك، ويحدث ذلك على الغالب بسبب خلل في التشريع وعدم توزيع الاختصاص الضريبي بصورة دقيقة بين السلطة المركزية والسلطات المحلية أو عدم وجود اتفاقيات دولية لمنع هذا الازدواج.

ثالثا: سبل معالجة الازدواج الضريبي

نظرا لما يسببه الازدواج الضريبي من آثار سلبية على الممول وعلى الاقتصاد الوطني، نجد كل (جل) التشريعات تهدف إلى الحد منه بالقضاء على أسبابه.

1. أسباب الازدواج الضريبي: سواء على الصعيد الداخلي أو الصعيد الدولي تعود أسبابه إلى

- عوامل اقتصادية واجتماعية ومالية ومن هذه الأسباب:
- تزايد حجم النفقات العامة مما يدفع الدولة إلى التوسع في فرع الضرائب.
 - رغبة الدول في تحقيق العبء النفسي على الأشخاص من خلال ارتفاع معدلات الضرائب وتقسيمها - المعدلات على أكثر من ضريبة متشابهة.
 - التوسع في الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة مما يتطلب فرض الضريبة على كافة الدخل دون مراعاة مصدره.
 - الحركة القوية لحركة رؤوس الأموال الأجنبية وسهولة انتقال اليد العاملة بين الدول.
 - اختلاف التشريعات الجبائية وعدم التنسيق بينها.

2. سبل معالجة ازدواج الضريبي: يتم معالجة الازدواج الضريبي على المستوى الداخلي من

خلال قيام الدول بعدم فرض الضرائب إلا على الأموال الواقعة على أراضيها وما يتحقق داخل حدودها من أرباح، أو أنه في حالة امتداد سلطاتها الجبائية إلى الخارج أن تقوم بخصم من ضرائبها ما يدفع من ضرائب عن نفس الأموال والأرباح في الخارج. أما فيما يتعلق بالازدواج الضريبي الدولي فيتم علاجه من خلال اتفاقيات الدولية التي من نشأتها أن تخفف أو تلغي حدة

¹ - عبد الله الصعيدي: مرجع سابق، ص: 123

التعدد الضريبي الدولي، فقد تكون هذه الاتفاقيات ثنائية أو متعددة وأطراف بين هيئات دولية، بحيث تلتزم الدولة الموقعة عليها لمعالجة التعدد الضريبي الدولي بصفته يشكل عائقا أمام حرية تنقل رؤوس الأموال بين مختلف الدول¹.

الفرع الثالث: الغش والتهرب الجبائيين

إن تصور ظاهرة الغش الجبائي وما ينتج عنها من آثار سلبية يستدعي تحديد الظاهرة بشكل دقيق، ومعالجتها من أسبابها والتي تعتبر كثيرة ومتعددة.

أولاً: الغش الجبائي

يعتبر الغش الجبائي أحد وجهي التملص من الاقتطاعات الإجبارية بمعارضة و مخالفة صريح التشريعات و القوانين و الإجراءات الجبائية للتخفيف من حدة العبء الجبائي جزئياً أو كلياً، وتحميله إلى جهات أخرى. إنه من الصعب تحديد مفهوم الغش الجبائي تحديداً دقيقاً لتباين التشريعات الجبائية من دولة إلى أخرى، و اختلاف وجهات نظر كتاب و علماء المالية، إذ أن تحديده يستند إلى التحام آراء رجال القانون و الاقتصاد و مختصي الجبائية² فعرف على أنه: "مخالفة القوانين الجبائية بهدف الإفلات من الاقتطاعات أو تقليل حجم الوعاء الضريبي³". وعرفه André (Barilari بأنه: "الامتناع أو التخفيض بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة، ونماذجه متنوعة جداً كالأخطاء الإدارية في التصريحات، تخفيض الإيرادات تضخيم النفقات⁴".

وقد كتب جون جاك نوي (Jean Jaques Neuer): "الغش الجبائي ينجم عن الإخفاء قسم من الضرائب أو تعظيم جزء من التكاليف، وهو ما يوصف بالسلوك الإجرامي"

1. أركان الغش: مما سبق ذكره من تحديد مفهوم الغش الجبائي يتبين أنه يرتكز على ركنين وهما الركن المعنوي والركن المادي وهما كالتالي:

¹ - فوزي عطوي: المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2003، ص270.

² - André Margairaz : La Fraude Fiscale Et Ces Succedanéés, ed. Vaudoise lausanne, 1977, p 16.

³ L-Mehl et Beltrame : Science Et Technique Fiscales, Thémis, Paris, 1984, p.687

⁴ - André Barilari : Lexique Fiscale, PUF, France, 1984, p.13.

أ. **الركن المعنوي**: ويعني قصد المكلف ومدى وعيه عند مباشرة اختراق القوانين وارتكاب المخالفات، فالإدارة الجبائية تعمل جاهدة على التثبت من قصد المكلف إن كان بحسن أو بسوء نية؟، ويتجلى إثبات سوء النية من خلال عدم تقديم التصريحات أو إهمالها، وكذلك بعدم الرد على توضيح الإدارة أو عن طريق أهمية الإخفاء وتكراره¹.

ب. **الركن المادي**: ويقصد به الفعل محل الإخلال واختراق القوانين الجبائية، فلا يكون هناك فعل غش ما لم يتجاوز تأسيس الاقتطاع مبلغه الحقيقي، نتاجا لتطبيق الأحكام القانونية، أو نتيجة اتفاق مع الإدارة الجبائية.

2. **طرق و أساليب الغش** : لقد اختلفت وتنوعت أساليب الغش باختلاف و تباين الأنشطة الممارسة، و تتلخص كل الطرق في نمطين : الأول يهتم بتعظيم التكاليف و النفقات، و الثاني يتمثل في تدنية المداخل و نوجزها كالآتي:

أ. **تجنب الاقتطاع**: فيعمل المكلف إلى تجنب الاقتطاعات من خلال تجنبه الواقعة المنشئة للاقتطاع، كأن يتجنب المنتج ممارسة الأنشطة المفروض عليها اقتطاعات عالية، أو كما يتجنب المستهلك طلب المنتجات المفروض عليها اقتطاعات عالية أيضا، و قد يستطيع الممول تجنب دفع الضريبة من خلال استغلال نقاط الضعف السائدة في التشريع، أو استغلال التضارب بين بنود التشريع و اللائحة التنفيذية و بعض الإجراءات التنفيذية التي تصدرها وزارة المالية، و في سبيل ذلك يلجأ للاستعانة بأهل الخبرة و الاختصاص، و بالتالي لا تصدر عليه أي عقوبة لعدم ارتكابه أي خطأ². و مما هو جدير بالاحتمال أن تكون هذه الثغرات القانونية طبيعة إرادية من المشرع بغية توجيه القطاعات الاقتصادية إلى ما تصبو إليه السياسة الاقتصادية عامة و الجبائية خاصة.

ب. **تحميل العبء الجبائي إلى جهات أخرى**: إذ يقوم الممول القانوني بتحميل العبء المفروض عليه أو المستحق أو المسدد في اتجاه المراحل التالية أو السابقة للإنتاج أو تداول السلع

¹محمد فلاح: التهرب الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1997، ص 146-147.

²l'expert- Nicolas reichen : impôt "évasion, soustraction et fraude fiscale et blanchiment des capitaux",² comptable, suisse, 8/02, p 706.

- والخدمات محل الإخضاع¹، ويكون تحميل عبء هذه الاقتطاعات بالزيادة في الأسعار المطبقة من طرفهم أثناء فترة التوسع.
- ت. يعتمد الخاضعون للاقتطاع وخاصة المنتجين إلى تخفيض القيمة الرأسمالية للأصول المالية والمادية محل الإخضاع بما يعادل القيمة الرأسمالية الحالية للاقتطاع المستحق خلال العمر الإنتاجي المتوقع أو في الرفع من نفقات وتكاليف الخصم².
- ث. التمرد الصريح ضد الإدارة الجبائية: وهو ما يؤدي غالبا إلى الصراع المسلح للإطاحة بالنظام السياسي والاقتصادي القائم³.

ثانيا: أسباب الغش الجبائي

إن النظر الدقيق في الغش الجبائي ومعرفة أسبابه ودوافعه أمر غاية في الأهمية فعلى الرغم من أن أسبابه كثيرة ومتعددة تختلف باختلاف التشريعات المالية والأوضاع السائدة في المجتمع إلا أننا نذكر جملة منها وهي كالآتي:

تطبيق العدالة الجبائية، وكذلك ضعف سلوكيات موظفي الإدارة الجبائية من عدم الالتزام بأخلاقيات المهنة، تقبلهم للرشاوي، وغياب الرقابة العامة، كلها تعد لحساب التهرب والمهربين.

الأسباب القانونية: إن صياغة التشريع الجبائي و ما يمتاز به من تعقد في التركيبة القانونية (وجود كم هائل من النصوص القانونية)، و صعوبة تسيير الاقتطاعات بأمثلية يعتبر باعثا ومحفزا للغش الجبائي، فنجد كثرة الاقتطاعات (ضرائب على الدخل، الرسوم، إتاوات)... و وجود ثغرات في التشريع (قوانين الإعفاءات و التخفيضات) من شأنها المساهمة في التملص من الواجبات الجبائية، و هذا ما يؤخذ على الأنظمة الجبائية في الدول النامية⁴. كما أن عدم استقرار الأنظمة الجبائية و كثرة التغييرات و التصحيحات التي تطرأ عليها من حين

¹ - سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي: مرجع سابق، ص154.

² - Jean Claude Martinez : la fraude fiscale, op-cit, p.71

³ - محمد فلاح: السياسة الجبائية، مرجع سابق، ص 7.9

⁴ - الحاج طارق: المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 1998 ص 84.

لآخر بإدخال أحكام جديدة و إلغاء أخرى، لا يمكن العناصر الجبائية و لا موظفو الإدارة من استيعاب مضمون النظام الجبائي.¹ كما نجد أيضا أن نظام العقوبات المفترض تطبيقه على المخالفات (غش، تأخير) الذي من شأنه أن ردع محاولات إفلات ديون الاقتطاع، ظل غائبا.

ثالثا: تصنيفات التهرب والغش الجبائيين

يمكن تقسيم الغش الجبائي إلى عدة أصناف من حيث درجة تركيبه والمكان والمشروعية وهي:

1. من حيث درجة تركيبه (تعقده) : و في هذه الحالة نجد نوعين و هما الغش البسيط و الغش المركب.

أ. الغش البسيط: وهو اقتران سوء النية بالفعل محل الغش، غاية العنصر الجبائي في ذلك التخلص من الاقتطاع المؤسس، وذلك بمحاولة خداع الإدارة الجبائية من خلال تقديم تصريحات خاطئة كانت أم ناقصة، أما حصول الغش دون نية قصد يعد من قبيل الغش الخطأ.

ب. الغش المركب: ويعتمد العنصر الجبائي في هذا النوع إلى استعمال طرق تدليسية بنية القصد من خلال تقديم وثائق وفواتير مزورة، والامتناع عن تقديم تصريح للإدارة الجبائية ومسح كل الأدلة ترقبا لأي مراقبة جبائية، ويختلف الغش المركب عن البسيط بتوافره على العناصر التالية: عنصر النية، عنصر التدليس، والعنصر المادي.

2. من حيث المكان : و يشمل نوعين محلي و دولي و هما:

أ. الغش المحلي: ويكون عند قيام العنصر الجبائي بالعزوف عن دفع المستحق الجبائي داخل وطن *إقامته.

ب. لغش الدولي: ويكون محله خارج الحدود السياسية للوطن الأصلي للعنصر الجبائي، وهو -الغش الدولي - يمارس من قبل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المتواجدين في مقرات

¹ - فلاح محمد: السياسة الجبائية، مرجع سابق، ص 79.

اجتماعية خارج الحدود الوطنية،¹ كأن يتم التلاعب في التصريح بأسعار الصفقات التجارية.

3. من حيث المشروعية: ينقسم الغش الجبائي من حيث مشروعيته إلى غش جبائي مشروع و آخر غير مشروع.

أ. الغش الجبائي المشروع: ويعني تخلص العناصر الجبائية من المستحقات الجبائية بالاستفادة من الثغرات والفجوات الموجودة في القانون، إذن فالعنصر الجبائي يتصرف في إطار قانوني من خلال سلسلة الإعفاءات والتخفيضات، ومن أمثلة ذلك أن تلجأ بعض الشركات إلى توزيع أرباحها على شكل أسهم مجانية لصالح مساهميها للتخلص من أداء الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، وذلك في حالة عدم النص القانوني على تناول مثل هذه الأوعية)¹ الأسهم

ب. الغش الجبائي غير المشروع: ويعني التخلص من دفع الاقتطاعات بالمخالفة الصريحة لصريح القوانين الجبائية بالتحايل والتدليس والتزوير واستعمال المزور في البيانات و التصريحات اتجاه الإدارة الجبائية في مرحلتي تحديد الوعاء أو التحصيل، فيكون عند التحصيل مثلا بتعمد العنصر الجبائي لإخفاء أمواله (كليا أو جزئيا) حتى يتعذر على الإدارة الجبائية أن تستوفي مبلغ الاقتطاع المستحق

المطلب الثاني: مقومات فعالية النظام الجبائي في الجزائر

الفرع الأول: مقومات فعالية النظام الضريبي

أولا: مفهوم الفعالية وخصائصها.

¹ - نصيرة يحيوي، مرجع سابق، ص 51.

* ويشمل البلد الذي ينتمي إليه من حيث الجنسية والإقامة.

مفهوم الفعالية : يعرف كل من Kahn وKatz الفعالية كما يلي : " إن الفعالية تعني القدرة البقاء والاستثمار والتحكم في البيئة¹. " ولتحديد مفهوم الفعالية بوضوح يجب أن نفرق بينها وبين الكفاءة، فالفعالية يراد منها تحقيق الهدف المطلوب إنجازه، أما الكفاءة فهي تحقيق العلاقة المثلى بين عناصر المدخلات وعناصر المخرجات، أي الاستخدام الأمثل للموارد، لذا نرى أن كل من الكفاءة والفعالية عنصرين متلازمين، فالاستخدام الأمثل للموارد المتاحة يسمح بتحقيق الأهداف، وتحقيق الأهداف يعني حسن استخدام الموارد.

أما **فعالية النظام الجبائي** فتعني مدى قدرة النظام الجبائي على تحقيق الأهداف المالية، الاقتصادية والاجتماعية بشكل متناسق، لأن هذه الأهداف قد تتعارض فيما بينها، ونتيجة تعارض هذه الأهداف يجب على المشرع الضريبي أن يراعي كل من مصلحة الدولة ومصلحة المكلف ومصلحة المجتمع حيث أن²:

- مصلحة الدولة : تتحقق مصلحة الدولة بما توفره الضريبة من أموال تساهم في تغطية نفقاتها المختلفة، وبالقدر الذي يساعد على تحقيق سياساتها الاقتصادية والاجتماعية.
- مصلحة المكلف : تتحقق من خلال فرض الضريبة بالقدر الذي لا تكون فيه الضريبة عائقا أمام طموحاته والعوائد التي يحققها من استثماراته، كما تتحقق مصلحة المكلف من خلال ما يوفره فرض الضريبة من مساعدة للمكلف على تأدية أعماله عن طريق حمايته من المنافسة الخارجية
- مصلحة المجتمع : تتحقق مصلحة المجتمع من فرض الضريبة من خلال الآثار الإيجابية التي تترتب على فرض الضريبة مثل استخدام حصيلة الضريبة في تحسين الخدمات الانية التي تقدمها الدولة من شق الطرق وتوفير الإنارة العمومية والتعليم والصحة أي تحقيق رفاهية المجتمع بالإضافة إلى الحد من بعض العادات السيئة غير المرغوب فيها في المجتمع.

ثانيا: خصائص الفعالية

¹ - عبد السلام أبو قحف: اقتصاديات الإدارة والاستثمار الدار، الجامعية، بيروت، 1993ص. 109

² - نصار أبو محمد الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار دون النشر، عمان، 1996ص، 15-16

ترتكز فعالية النظام الضريبي على الخصائص التالية¹:

- الفعالية الاقتصادية : خلال الاستخدام العقلاني للموارد المتاحة وتجنب جميع أشكال التبذير؛
- البساطة : يجب أن يكون النظام الضريبي بسيطاً وبأقل تكلفة ممكنة؛
- الحساسية : يجب على النظام الضريبي أن يستجيب بسهولة لمختلف التغيرات
- الشفافية : حتى يتمكن المكلف من معرفة واجباته الضريبية دون أي تعقد؛
- العدالة : يجب مراعاة العدالة في المعاملة الضريبية لجميع فئات المجتمع؛

الفرع الثاني: مبادئ العدالة.

1. احترام المبادئ الضريبية : إن أي نظام ضريبي فعال تحكمه مجموعة من المبادئ التي تهدف إلى التوفيق بين مصلحة الدولة ومصلحة المكلف، وتتمثل هذه المبادئ في:

أ. مبدأ العدالة والوضوح:

○ **العدالة** : إن المشرع الضريبي يسعى إلى تحقيق العدالة الضريبية عند صياغة أي نظام ضريبي، إلا أنه تصادفه عدة صعوبات في تحقيقها، وذلك راجع لصعوبة قياس أثر الضريبة بالنسبة لكل مكلف وأيضا العبء النفسي للضريبة من شخص لآخر، لذا فلا يمكن القول أن النظام الضريبي عادل بشكل تام وإنما الحكم عليه يكون بمدى تحقيقه للعدالة، ويبقى مفهوم العدالة، مفهوم نسبي وتتدخل الدول المعاصرة بواسطة الضريبة للتعديل في توزيع الدخل والثروات لتحقيق العدالة الاجتماعية وبذلك أصبحت العدالة الضريبية أحد أهداف النظام الضريبي إلى جانب أنها أحد مبادئه الرئيسية².

أما في وقتنا المعاصر فيحكم العدالة الضريبية مبدأين أساسيين هم: مبدأ العدالة الأفقية ومبدأ العدالة العمودية. ونقصد بالعدالة الأفقية أن يتم معاملة المكلفين المتساويين في الدخل والحالة

¹ 94p 1996, n. 55, Revue Française de Finance de L'impôt Optimal, La Théorie Economique de GILBERT -Goy

² - علي عياد عباس: النظم الضريبية المقارنة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1978، ص 3

- الاجتماعية والاقتصادية معاملة ضريبية متساوية، أما العدالة العمودية فتعني اختلاف المعاملة. الضريبية للمكلفين الذين يحتلون مراكز مالية واجتماعية مختلفة 1.
- تطبيق الضريبة التصاعدية : تعمل الضريبة التصاعدية على تحقيق العدالة الضريبية لأنها تفرض على المادة الخاضعة فتزداد كلما ازدادت هذه الأخيرة. أي أن المنفعة الحدية للثروة تتناقص مع ازدياد قيمة الثروة التي يحوزها الفرد وهو ما. يعني أن التضحية الحدية للإنفاق تتناقص مع ازدياد هذه الثروة.2
 - تطبيق الضريبة الشخصية : تراعي هذه الضريبة التفاوت في الظروف الشخصية و اجتماعية والمالية لأفراد المجتمع.

ويستدعي تطبيق هذه الضريبة مراعاة ما يلي :

- تخفيض عبء الضريبة بسبب الأعباء العائلية؛
- إعفاء حد أدنى من الدخل والثروات.
- مراعاة طبيعة مصدر الدخل : لقد ميز الفكر المالي بين ثلاثة أنواع من مصادر الدخل، وهذا ما جعل اختلاف في المعاملة الضريبية، فيخضع أصحاب الدخل الناتجة عن العمل لمعدلات ضريبية متدنية، وذلك نظرا لانخفاض مصدره مع تقدم السن وعدم القدرة على الكسب أما الدخل الناتج عن رأس المال فيخضع لمعدلات ضريبية مرتفعة لأن مصدر الدخل هنا مستديم بينما الدخل الناتج عن رأس المال والمجهود البشري فيخضع لمعدلات ضريبية متوسطة.
- **الوضوح) اليقين :** (يجب أن يتم تحديد الضريبة بطريقة واضحة وبدون أي غموض، ولتحقيق مبدأ اليقين يجب مراعاة الاعتبارات التالية³ :
- الوضوح في التشريع، بمعنى أن تكون النصوص واضحة وسهلة الأسلوب دون تعقيد. يجب أن تقوم السلطة الموكل إليها فرض الضريبة وتحصيلها بإعداد النماذج السهلة والبسيطة والتي يفهمها

¹ - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب الضريبي، حال الجزائر، أطروحة دكتوراه دولة مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر سنة

² - المولى عبد السيد المالية العامة دار، الفكر العربي، القاهرة، 1977ص، 282.

³ - حسين مصطفى: حسين المالية العامة ديوان، المطبوعات الجامعية، عنابة، 1992ص، 54.

عامة الممولين، وأن تساعدهم على تفهم القانون عن طريق منشوراتها ومقالاتها في وسائل الإعلام المختلفة؛

- يجب أن تكون المذكرات الإيضاحية للقوانين الضريبية والأعمال التحضيرية لهذه القوانين مفصلة بحيث لا تحتاج للاجتهاد؛ ويبقى مبدأ الوضوح ضروري وذلك حتى يتسنى للمكلف معرفة واجباته الضريبية ومحاولة الدفاع على حقوقه في حالة تعسف إدارة الضرائب.

ب. مبدأ الملاءمة في التحصيل والاقتصاد في نفقاته:

○ **مبدأ الملاءمة** : يقتضي هذا المبدأ ضرورة تبسيط إجراءات التحصيل واختيار الأوقات والأساليب التي تتلاءم مع ظروف المكلف، حتى لا يتضرر من الضريبة حين دفعها، فحسب "آدم سميث" تجنى الضريبة في الأوقات والطرق الأكثر ملاءمة للممول¹؛

○ **مبدأ الاقتصاد في نفقات التحصيل** : يقتضي هذا المبدأ ضرورة تخفيض نفقات تحصيل الضرائب بحيث يتحقق الفرق بين ما يدفعه المكلف بالضريبة وما يصل إلى خزينة الدولة يكون أقل ما يمكن، لأن أي زيادة في أعباء الضريبة سوف يقلل من مداخيل خزينة الدولة، أو بعبارة أخرى كلما قلت نفقات الجباية كلما كان إيراد الضريبة غزيراً، فحسب آدم سميث تطبيق الضريبة وجبايتها بطريقة تخرج من الممول أقل مبالغ ممكنة زيادة على ما يدخل خزانة الدولة².

ت. مبدأ البساطة والتنوع والمرونة:

○ **البساطة** : يجب أن يحتوي النظام الضريبي على ضرائب بسيطة ذات معدلات قليلة وسهلة التطبيق وهذا ما يسهل العمل على إدارة الضرائب ويخفض من التهرب الضريبي؛

○ **التنوع** : المقصود بالتنوع هو وجود مزيج من الضرائب المباشرة وغير مباشرة وذلك من أجل مساهمة كل فرد من أفراد المجتمع في إيرادات الدولة، كما يجب أن يكون هناك تنسيق وتكامل بين مختلف هذه الضرائب، وهذا لتحقيق العدالة الضريبية والكفاية المالية؛

¹ - قدي عبد المجيد النظام الضريبي في النظام الاقتصادي (دراسة مقارنة)، (مذكرة ماجستير، الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية، 1991 نقلا عن، عبد الكريم صادق بركات، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق الدار، الجامعية، بيروت، 1976، ص، 36.

² - قدي عبد المجيد المرجع: ص نفسه، 63 - 37

○ **المرونة:** لكي يكون النظام الضريبي مرنا يجب على الدولة اختيار نظام ضريبي يتماشى مع واقعها الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، أي يجب أن يتصف هذا النظام بالديناميكية بحيث يستجيب بسهولة للتغيرات الداخلية والخارجية.

ث. مبدأ الاستقرار والتنسيق:

○ **مبدأ الاستقرار :** نقصد باستقرار النظام الضريبي وجود نوع من الثبات في طبيعة الضرائب أي عدم تعرضها للتغيير المفاجئ والمستمر ولا يفهم من استقرار النظام الضريبي جمود هذا النظام. بل يجب أن يتطور وفق التغيرات التي يفرضها الواقع ويجب على الإدارة أن تعلم المكلفين بأي تغيير حتى يتم تقبلهم له بدون أي معارضة؛

○ **مبدأ التنسيق :** إن الترابط والانسجام بين مختلف أنواع الضرائب التي يتضمنها النظام الضريبي تساهم في الحفاظ على أهداف هذا النظام وفي هذا الصدد يجب مراعاة الاعتبارات التالية¹:

- تجنب تراكم الضرائب الذي ينطوي على احتمال سريان عدة ضرائب على نفس العناصر، على وضع قد يؤدي إلى أن تتجاوز أعباؤها حدود المقدرة التكليفية للمكلفين مما يدفعهم إلى التهرب من دفعها.
- مراعاة الارتباط بين الضرائب المختلفة التي يضمها النظام الضريبي، بحيث يتعين السعي لزيادة حصيله ضريبة معينة لتعويض النقص في حصيله ضريبة أخرى اقتضت الظروف الحد من حصيلتها؛
- تجنب إحداث أي تصدع في الهيكل الضريبي نتيجة عدم إخضاع بعض العناصر التي يجب إخضاعها للضريبة، وذلك لتحقيق انسجام النظام الضريبي، لذلك يجب إخضاع جميع السلع ذات الطبيعة الواحدة أو البديلة للضريبة؛
- مراعاة عدالة النظام الضريبي في مجموعه حتى لا يؤدي فرض ضريبة جديدة أو إلغاء ضريبة قديمة إلى الإخلال بأبعاد هذه الضريبة التي لا يقتصر السعي إلى تحقيقها بالنسبة لكل ضريبة على حدة بل على مستوى النظام الضريبي ككل.

¹ -لمرسا السيد حجازي: النظم الضريبية، 1998مرجع: ص سابق، 82.

2. **التنظيم الضريبي الجيد:** يتجلى التنظيم الضريبي الجيد في إتباع أفضل الأساليب في تحديد وتقدير وعاء الضريبة، بالإضافة إلى حساب الضريبة وعملية تحصيلها، وتتمثل تلك الأساليب في:

أ. **الضريبة على الدخل:** يعرف الدخل على أنه "كل مال نقدي أو قابل للتقدير بالنقود يحصل عليه الفرد بصفة دورية ومنتظمة من مصدر دائم¹". هذا حسب المفهوم التقليدي بينما المفهوم الحديث للدخل فيعتبر أن الدخل كل "زيادة في الجانب الإيجابي لذمة الممول خلال فترة زمنية معينة، أيا كان مصدر هذه الزيادة وسواء اتصفت هذه الزيادة بالدورية أو الانتظام أو لم تتصف بذلك²".

بعد أن حددنا مفهوم الدخل سنواجه مشكل آخر وهو أي دخل تفرض عليه الضريبة؟ فهل تفرض على الدخل الإجمالي، والذي يمثل كافة الإيرادات التي يحصل عليها المكلف من مصدر معين، أم تفرض على الدخل الصافي، والذي هو عبارة عن الدخل الإجمالي محذوفاً منه التكاليف اللازمة للحصول على هذا الدخل، مثل تكاليف الصيانة والاستهلاك ونفقات الاستغلال؟ من خلال معرفتنا للدخل الإجمالي والدخل الصافي يتضح لنا أن الدخل الصافي هو أحسن أسلوب لفرض الضريبة. لأنه الأكثر تعبيراً عن المقدرة التكاليفية للممول كما أنه يراعي مبدأ العدالة.

ب. **الضريبة على رأس المال:** هناك اختلاف بين وجهة النظر الضريبية ووجهة النظر الاقتصادية لرأس المال. فالأولى تعتبر أن تعريف رأس المال يختلط بتعريف الثروة، بينما من وجهة النظر الاقتصادية لرأس المال يقتصر فقط على الأموال المنتجة للسلع والخدمات. ونلاحظ أن أهم الضرائب التي تفرض على رأس المال هي ضريبة التركات، والضريبة على الثروة، وهي تفرض بمعدلات متصاعدة ضعيفة، مع وجود حد أدنى معفى من الضريبة. بالإضافة إلى أن رأس المال يعتبر عاملاً أساسياً من عوامل الإنتاج، ففرض الضريبة عليه ستؤدي إلى تخفيض القدرة الإنتاجية، وارتفاع سعر هذه الضريبة يشجع على هروب رؤوس

¹ -Didier MARCHAT, Droit Fiscal et Fiscalité de L'entreprise, 3ème édit., L'hermès, Lyon, 1994, p. 42.

² - المولى عبد السيد المالية العامة مرجع، ص سابق، 247.

الأموال إلى الخارج... الخ، ولذا تتخذ الضريبة على رأس المال كوعاء تكميلي إلى جانب الدخل.

ت. **الضريبة على إنفاق الدخل:** تفرض هذه الضريبة عند إنفاق الدخل، وهي تساهم في زيادة الإيرادات العامة، إلا أنه وجهت لها العديد من الانتقادات لابتعادها عن العدالة الضريبية، بحيث تفرض على السلعة الواحدة بمعدل واحد، بغض النظر عن دخل المستهلكين ووضعهم الاجتماعي، كما أنها تعاقب الأفراد التي تستهلك إجمالي الدخل¹.

ث. **الضريبة على الدخل العام والضريبة النوعية:**

○ **الضريبة على الدخل العام:** في هذه الحالة تفرض ضريبة واحدة على الدخل رغم تعدد مصادره، ويتمتع هذا الأسلوب بعدة مزايا نذكر منها² :

- يتميز بالبساطة والسهولة؛

- أنه ينسجم مع الضريبة التصاعدية، بحيث الضريبة تصيب الإيرادات المختلفة المجتمعة في وعاء ضريبي واحد، فكلما كبر هذا الوعاء اتسعت الشرائح العليا الخاضعة للضريبة.

○ **الضريبة النوعية :** تفرض الضريبة تبعا لهذا الأسلوب على مختلف أنواع الدخل، حيث أن كل نوع من فروع الدخل تفرض عليه ضريبة مستقلة ومتميزة عن الضرائب المفروضة على الفروع الأخرى، ويتمتع هذا الأسلوب بعدة نقاط إيجابية أهمها: أنه يسمح بتعدد الضرائب تبعا لتتنوع مصادر الدخل بالقدرة على تنويع أحكام الضريبة المطبقة على كل فرع من فروع الدخل بحسب طبيعة مصدره وخاصة فيما يتعلق بأسلوب التقدير وطريقة التحصيل ونوع المعاملة³ ولقد وجه لهذا الأسلوب العديد من الانتقادات كونها تتميز بالتعقيد نظرا لكثرة الضرائب التي تتطلب عدة إجراءات لتحصيلها، بالإضافة إلى أن تعدد الضرائب قد يؤدي إلى الازدواج الضريبي.

نستنتج مما سبق أن الضريبة على الدخل العام هي الأسلوب الأفضل والأكثر تطبيقا في وقتنا المعاصر.

¹ -Didier MARCHAT : op. Cit. p. 43

² - مراد ناصر فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب الضريبي حالة، الجزائر، سبق ذكره: ص، 140

³ - زينب حسين: الله عوض مبادئ المالية العامة الدار، الجامعية، بيروت، 1989، ص، 514.

ج. الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية:

- الضريبة النسبية: هذه الضريبة غير مطبقة بشكل واسع لأنها لا تحقق العدالة الضريبة وتطبق إلى جانبها الضريبة التصاعدية.
- الضريبة التصاعدية: تعتبر الضريبة التصاعدية ضريبة قديمة فقد دعي إليها المفكر منتسكيو في كتابه (روح القوانين) ونادى المفكر جان باتيست ساي الذي اعتبرها ضريبة عادلة إلا أنها شهدت انتشارا واسعا منذ الثلاثينات من هذا القرن¹.

ح. التقدير الحقيقي والتقدير الجزافي:

- التقدير الجزافي: حسب هذه الطريقة تقوم إدارة الضرائب بتقدير المادة الخاضعة للضريبة على أساس قرائن قانونية يحددها المشرع الضريبي أو قد يتم التقدير الجزافي باتفاق بين الممول والإدارة الضريبية، ومن بين مزايا هذه الطريقة أنها بسيطة وسهلة إلا أنه يبتعد عن الحقيقة والعدالة لأنه قائم على أساس تقريبي فقط مما يخلق العديد من الخلافات بين المكلف والإدارة الضريبية.
- التقدير الحقيقي: يعتمد التقدير الحقيقي على تصريح ضريبي يلتزم بتقديمه المكلف أو شخص آخر حيث يعتبر تصريح المكلف أفضل السبل في تقدير وعاء الضريبة، وهو الأكثر انتشارا في التشريعات الضريبية المعاصرة، ويتوقف نجاحه على مدى كفاءة الإدارة الضريبية وأيضا مدى انتشار الوعي الضريبي، أما الأسلوب الثاني في تقدير وعاء الضريبة والذي يعتمد على تصريح شخص آخر غير المكلف بالضريبة فتتخذ الإدارة الضريبية للتحقق من صدق تصريح المكلفين، ولهذه الطريقة أهمية بالغة في محاربة التهرب الضريبي وهي طريقة مطبقة بشكل واسع في التشريعات الضريبية. نستخلص مما سبق أن التقدير الحقيقي أفضل أسلوب لتقدير وعاء الضريبة، لتمييزه بالدقة والعدالة لذا تطبقه كافة النظم الضريبية بشكل واسع، أما التقدير الجزافي فهو قليل التطبيق ويقتصر تطبيقه على النشاطات التي لا تمسك محاسبة و الدفع المباشر والحجز من المنبع: تتخذ الإدارة الضريبية أساليب مختلفة في تحصيل الضرائب

¹ - صباح نعوش: الضرائب في الدول العربية المركز، الثقافي العربي، بيروت، 1987، ص، 08.

وذلك بحسب طبيعة كل ضريبة، حيث أنه توجد عدة عوامل تؤثر على اختيار أسلوب التحصيل، تتمثل هذه العوامل في¹:

- درجة الوعي الضريبي؛
- درجة التقدم الاقتصادي؛
- درجة كفاءة الإدارة الضريبية؛
- درجة التقدم الحضاري.

من بين مزايا طريقة الدفع المباشر كونها تسمح للممول بدفع الضريبة في شكل أقساط دورية خلال السنة وهذا ما يخفف العبء الضريبي عليه إلا أن هذه الطريقة تفتح المجال للتهرب الضريبي، لهذا السبب تلجأ الإدارة الضريبية إلى اقتطاع مبلغ الضريبة من دخل المكلف ومن بين مزايا هذه الطريقة أنها تحد من التهرب الضريبي بالإضافة إلى تخفيف حساسية الممول تجاه الضريبة، وتزويد الدولة بمبلغ الضرائب بصفة مستمرة.

3. كفاءة الإدارة الضريبية : تساهم الإدارة الضريبية بشكل كبير في فعالية النظام الضريبي حيث أن " النظام الضريبي الأحسن تصورا لا تكون له قيمة إلا بفضل الإدارة التي تطبقه.² ولنجاح إدارة الضرائب في تأدية وظائفها يجب توفر العديد من العناصر أهمها وضع نظام رقابة فعال يسمح باكتشاف الأخطاء وتصحيحها ومعاقبة مرتكبيها، كما يجب أن تتوفر الإدارة الضريبية على أجهزة للإعلام الآلي تسمح بربح الوقت وإتقان العمل، محاولة تبسيط القوانين الضريبية حتى يتسنى لموظفي إدارة الضرائب تأدية عملهم بشكل جيد، وأهم هذه العناصر محاولة كسب ثقة المكلفين وذلك عن طريق تقوية الحوار بينهم وبين إدارة الضرائب. لذا فعلى الإدارة الضريبية أن تضمن أحسن تطبيق للنظام الضريبي وتؤمن له الظروف الموضوعية لأخلاقيات العمل الضريبي ومردوديته التام.³

¹ -فريد أحمد مصطفى محمد سمير والسيد: حسن الاقتصاد المالي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1989 ص 200.

² -Christophe RECKLY : Rationalité Economique et Décisions Fiscales, Librairie Générale de Droit et de Juris Prudence, Paris, 1987, p. 170.

³ - مصطفى الكثيري: النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب النشر دار، المغربية، الدار البيضاء، 1985، ص 25.

4. **التحريض الضريبي:** التحريض الضريبي هو " تخفيف في معدل الضرائب، القاعدة الضريبية أو الالتزامات الجبائية التي تمنح للمستفيد بشرط تقيده بعدة مقاييس .¹"
يتخذ التحريض الضريبي عدة أشكال في صورة تخفيضات أو إعفاءات ضريبية تستعملها الدولة من أجل حث المؤسسات على مبادرة الاستثمار وتوجيهه نحو القطاعات التي ترغب في تطويرها والحد من النشاطات التي لا ترغبها ففاعلية التحريض الضريبي تنعكس على فعالية النظام الضريبي.

5. **تكيف النظام الضريبي مع الواقع المعاش:** يقتضي على النظام الضريبي الفعال أن يواكب التغيرات السياسية والاقتصادية والاجتماعية، لذا فيجب على القرار الضريبي أن يسعى إلى² :
- ضبط معدلات النمو المحلي من خلال تحريض الاستثمارات المنتجة؛
- تحقيق الاستقرار الاقتصادي من خلال : توازن ميزانية الدولة، استقرار الأسعار وتوازن ميزان المدفوعات؛

¹ -Fiscalité Directe, Actes du Séminaire organisé par laD.G. I en collaboration avec le FMI, Alger, ANEP, 1993, p42.

² - مبروكة: حجارة أثر السياسة الضريبية على إستراتيجية الاستثمار في المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، غير منشورة، بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارية، جامعة بوضياف المسيلة سنة، 2006-2005ص. 32

خاتمة

لقد تطرقنا في بحثنا لمختلف المراحل التي مر بها الاقتصاد الجزائري من اقتصاد إداري موجه إلى اقتصاد سوق يتجه نحو المزيد من الانفتاح كما بينا اختلالاته المالية والاقتصادية وطبيعة العلاقة الموجودة بين إصلاح الاقتصاد الجزائري وإصلاح النظام الضريبي، وتطرقنا إلى النظام الضريبي فتوصلنا إلى أن الضريبة تتغير بتغيير وظيفة دور الدولة في الحياة الاقتصادية وأن حيادية الدولة جعلت من الضريبة حيادية و مع تطور دور الدولة وتدخلها في الحياة الاقتصادية وخاصة في الأزمة العالمية التي مست الاقتصاد الرأسمالي سنة 1929 وما تلاها من أزمات جعلت من الضريبة أداة ووسيلة استعملتها الحكومات لمعالجة مختلف الاختلالات والأزمات الاقتصادية.

من خلال البحث تطرقنا للأساس القانوني للضريبة و مختلف الآراء من أجل إيجاد أساس قانوني لمفهومها فستعرضنا الأهداف الأساسية للنظام الضريبي من خلال مكوناته المتمثلة في الضرائب المباشرة وغير المباشرة والتي تمثلت في الأهداف المالية، الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية والتي تعتبر السمة الحديثة لدور الضريبة.

لاحظنا أن هناك اختلافا في أهمية مكونات الهيكل الضريبي لدى الدول، بحيث أن مساهمة الضرائب المباشرة في الحصيلة الضريبية بالدول المتقدمة لها أهمية بالغة، في حين مساهمتها في الحصيلة الضريبية بالدول النامية تعد ضعيفة.

وتطرقنا إلى أسباب ضيق الحقل الضريبي، انخفاض الأرباح، وعوامل كثيرة فتوصلنا أن الإصلاحات على مستوى الاقتصاد كانت أمرا ضروريا للقضاء على الركود الاقتصادي الذي شمل العديد من المؤسسات الاقتصادية الوطنية، بالإضافة لطول فترة جمود النظام الضريبي وشملت هذه الإصلاحات الضريبية تغييرات في مختلف الأوعية الضريبية، ومختلف المعدلات الضريبية، والتي تدخل ضمن سياسة ضريبية لتحقيق النمو الاقتصادي الذي يسعى إليه النظام الضريبي بالجزائر. من خلال دراستنا شخصنا الضرائب التي خصها الإصلاح الضريبي ومنها الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وضريبة أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة كما تطرقنا إلى العدد الهام من التغييرات التي تحدث في السنوات المالية فذكرنا الاختلافات التي ظهرت بين النظام الضريبي القديم والضرائب الجديدة وأشرنا إلى جملة التعديلات والتغييرات التي حدثت وكيف أصبح

النظام الجبائي الحالي يتسم بنوع من الشفافية ولاحظنا من خلال تقييم النظام الضريبي أن الهدف من إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية في الحصيلة الضريبية مازال بعيد المنال لتعقد النظام الضريبي ولكثرة تغيراته وعدم استقراره وعدم شساعة الوعاء الضريبي وإلى نوع الضرائب التي تحتل الصدارة وهي التي تتم عن طريق الاقتطاع من المصدر وتبين لنا ضعف الإدارة الجبائية وانعدام الحس الضريبي للمكلفين .

إن مكونات النظام الضريبي تعتبر انعكاسا للهيكل الاقتصادي للدولة وعليه فإن النظام الضريبي يجب أن يكون مرنا، بمعنى إصدار قوانين ضريبية تماشيا مع التغيرات التي تحدث في الهيكل الاقتصادي، وذلك عند إنشاء نشاطات اقتصادية جديدة، مما يؤدي إلى التوسع في الحقل الضريبي الذي من شأنه المساهمة في زيادة الإيرادات الضريبية التي توجه لتقديم خدمات للمجتمع من ناحية، وتنمية وترقية القطاعات الاقتصادية من ناحية أخرى.

يلعب النظام الجبائي دورا هاما في اقتصاديات الدول، فقد بينت الدراسات والأبحاث الحديثة الدور الذي يقوم به هذا النظام في دعم الاقتصاد الوطني، الأمر الذي يتطلب البحث عن الأساليب والطرق الفعالة لدعم هذا النظام وتنميته، ويعتبر النظام الجبائي اليوم كوسيلة فعالة يهدف أساسا إلى مساعدة الإدارة الضريبية في إثبات ذاتها لتوفير الموارد المالية التي تحتاج لها، ونحن من خلال بحثنا هذا حاولنا الإجابة على الإشكالية التي مفادها: ما مدى فعالية النظام الجبائي من حيث النصوص التشريعية وتطبيقها في الواقع؟

وقد أفرزت الإصلاحات الاقتصادية (التعديل الهيكلي) تغيرات جذرية في النظام الجبائي الجزائري حيث أصبحت تميزه ثلاث اقتطاعات جديدة تمثلت في الضرائب على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة، مما أضفى عليه نوعا من البساطة وأصبح أكثر تلاءم من سابقه مع المستجدات الاقتصادية غير أن فعالية السياسة الجبائية تظل محدودة إن لم نقل منعدمة، حيث تبين بجلاء فشل محاولة إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية، حيث لم يكن لها الدور الفعال في تطوير حصيلة الجباية العادية إذ لاتزال تقتصر على الضرائب غي المباشرة التي تسيطر على الهيكل الجبائي الجزائري. ولم يقتصر انعدام فعالية السياسة الجبائية على الجانب المالي، بل شمل جوانب أخرى، ففي الجانب الاقتصادي لاتزال درجة فعاليتها ضعيفة في علاج الاختلالات الاقتصادية ورفع مستوى التشغيل، وعلى المستوى الاجتماعي لاتزال الدخول توزع بطريقة غير عادلة

الكلمات المفتاحية:

النظام الجبائي، الضريبة، السياسة الجبائية، الجباية، الضرائب.

قائمة المراجع

أولا : الكتب

- 1 - أديب عبد السلام: السياسة الضريبية وإستراتيجية التنمية، إفريقيا الشرق، ط 1، 1998،
- 2 - السيد مرسي الحجازي: النظم الضريبية (بين النظرية والتطبيق)، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1998.
- 3- السيد عبد المولى:المالية العامة، دار الفكر العربي، القاهرة،(بدون سنة نشر).
- 4 - الصعدي عبد الله: دور الضرائب في تحقيق التنمية، دار النهضة العربية، 2006.
- 5 - بشور عصام:المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، القاهرة ،ط 6، 1993-1992
- 6 - دويدار محمد : نظرية الضريبة و النظام الضريبي، الدار الجامعية، الإسكندرية،
- 7- محمد سعيد فرهود، كمال حسين إبراهيم :نظام الزكاة وضريبة الدخل، السعودية، معهد الإدارة العامة، إدارة البحوث ، 1986
- 8 - سامي خليل:نظرية الاقتصاد الكلي، وكالة الاهرام للتوزيع، 1994،
- 9 - سوزي عدلي ناشد :الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة للنشر ، . 2000
- 10 - سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشاوي : إقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، 2007،
- 11 - عبد الهادي علي النجار :الإسلام و الاقتصاد، المجلس الوطني للثقافة و الفنون و الآداب، الكويت، 1982،
- 12 - عبد اللطيف بن اشنهو "، التنمية في الجزائر"، ديوان المطبوعات الجامعية، 1980
- 13 - عبد المجيد دراز و آخرون حامد عبد المجيد دراز و آخرون :النظم الضريبية، الدار الجامعية للنشر، بيروت، 1989.

- 14 - عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 2، 2003.
- 15 - عبد العزيز علي السوداني: البناء الضريبي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1996.
- 16 - فوزي عبد المنعم : المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1985.
- 17 - فريجة حسين، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1990.
- 18 - قاسم نايف علوان، نجية ميلاد الزيانى:ضريبة القيمة المضافة، دار الثقافة، ط ، 2008،
- 19 - رفعت المحجوب :المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، ، 1966.
- 20 - رفعت المحجوب، المالية العامة والسياسة المالية، منشورات جامعة حلب، 1980 .
- 21 - رشيد الدقر :علم المالية العامة، ج 2، مطبعة الجامعة السورية، 1963،
- 22 -خالد الخطيب:الضريبة على الدخل ، دار زهران للنشر والتوزيع، دت،
- 23 - غازي عناية :الزكاة الضريبية، دراسة مقارنة، دار إحياء العلوم، بيروت، ط 1 ،
- 24 - Jacques Percebois : **Fiscalité Et Croissance** , economica, impremerie joue,paris,1977,.
- 25 - Xavirer Badin, **Les Monographies De Contribuable Associes, Pression Fiscale :Le Ratio Insee Contestable**, N0 1, paris, sept 2004,
- 26 - Alex Cobham : **Taxation Policy And Development, The Oxford Cincil On Good1 Governance**, N02 ,
- 27 - Africa Statistical Yearbook, **General Notes**, 2009,

- 28- O. Kandil , Théorie fiscale et développement , SNED, 1970 ,
- 29 - G . Tournier ,**La Politique Fiscale Dans La 5 Eme Republique**, privat, 1985,
- 30 - **ABDELKADER BOUDERBAL**,la fiscalité a la portee de tous, 2eme édition, maison des livres,1984,
- 31 - **Said Benaissa** ,fiscalité et parafiscalité algerienne, Livre 1 : Assiette et tarif, éditions populaires de l' armée, Alger,1984.
- 32 - **Mohand Chérif Ainouche** , contribution a une approche économique de la reforme fiscale dans les pays en développement, référence au cas algérien , 1994 .
- 33 - **Mohamed Achour** , Taxe sur la valeur ajoutée , 1992.
- 34 - Hannick l'horty : Pression Fiscal Sur Les Revenue De L'epargne, une estimation dans trois pays européens, centre d'etude des politique économiques de l'université d'EVRY,05-18,sept 2005

الرسائل والمذكرات الجامعية:

- 1 - بوزيدة حميد :النظام الضريبي و تحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (،-2004) 1992 أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر .

المقالات :

1 - مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية -المجلد 25-العدد الثاني 2009-ناصر مراد
تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر.

المدخلات :

1- **Mustapha BENS AHLI**, "Le passage de la taxe unique à la TVA",
séminaire national sur la fiscalité 27-28-29 octobre 1991 .

النصوص القانونية :

- قانون المالية لسنة 1975 .

- قانون 1958 و تدابير اتفاقية إيفيان لـ 18 مارس 1962.

- القانون رقم 63 - 496 المؤرخ في 31/12/1963 المتضمن قانون المالية لسنة 1964، جريدة
رسمية، عدد 99 من سنة 1963.

- القانون رقم 81 - 14 المؤرخ في 30/12/1982، متضمن قانون المالية لسنة 1983، جريدة
رسمية، عدد 57 من سنة 1982.

- القانون رقم 86 - 14 المؤرخ في 19/08/1986 يتعلق بأعمال التنقيب والبحث عن المحروقات
واستغلالها، جريدة رسمية، عدد 35 من سنة 1986.

- الأمر رقم 71-22 المؤرخ في 12/04/1971 المتضمن تحديد المجالات التي تتدخل فيها
الشركات الأجنبية، جريدة رسمية عدد 30 من سنة 1971.

- الأمر رقم 76-105 المؤرخ في ، 1976/12/09 المتضمن قانون التسجيل ج، ريدة رسمية، عدد. 101
- الأمر رقم 63 - 414 الموافق ل ، 1963/10/28 المتضمن تعريفه جمركية جديدة، جريدة رسمية، عدد 80 من سنة 1963.
- الأمر رقم 68 - 35 المؤرخ في ، 1968/02/02 المتضمن وضع تعريفه جمركية جديدة، جريدة رسمية، عدد 10 من سنة. 1968
- الأمر رقم 71 - 08 المؤرخ في ، 1971/02/24 المتضمن تأمين جميع أنواع الأموال والحصص والأسهم والحقوق والفوائد العائدة للشركات، جريدة رسمية، عدد 17 من سنة 1971.
- الأمر رقم 76 - 101 الموافق ل ، 1976/12/09 المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة له، جريدة رسمية ، عدد 102 من سنة 1976.
- الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 76/12/09 والمتضمن قانون التسجيل، جريدة رسمية، عدد 101.
- المرسوم رقم 87 - 157 المؤرخ في ، 1987/07/21 يتعلق بتصنيف مناطق البحث عن المحروقات و استغلالها ، جريدة رسمية عدد 30 من سنة 1987

الفهرس

الصفحة	الموضوع
2	مقدمة
الفصل الأول: الإطار العام للنظام الجبائي	
7	المبحث الأول: ماهية السياسة الجبائية
7	المطلب الأول: مفهوم ومبادئ السياسة الجبائية
7	الفرع الأول: تطور السياسة الجبائية
8	أولاً: قبل مرحلة تشكل الدولة
9	ثانياً: الجبائية في ظل تطور دور الدولة
10	ثالثاً: الإقتطاع الجبائي
13	الفرع الثاني: تعريف السياسة الجبائية
15	الفرع الثالث: مبادئ السياسة الجبائية
17	المطلب الثاني: أهداف السياسة الجبائية
17	الفرع الأول: أهداف إقتصادية
20	الفرع الثاني: أهداف إجتماعية
21	المبحث الثاني: علاقة النظام الجبائي بالأنظمة الأخرى وآثاره
22	المطلب الأول: علاقة النظام الجبائي بالأنظمة الأخرى
22	الفرع الأول: السياسة الجبائية والنظام الجبائي
25	الفرع الثاني: السياسة الجبائية والنظام الإقتصادي
26	الفرع الثالث: السياسة الجبائية والنظام السياسي
27	المطلب الثاني: الآثار العامة للضريبة
27	الفرع الأول: آثار الضريبة على التشغيل
27	أولاً: آثار الضريبة على الرغبة في العمل
28	ثانياً : آثار الضريبة على نسبة التشغيل
28	الفرع الثاني: آثار الضريبة على الإدخار
28	الفرع الثالث: آثار الضريبة على الإستثمار

	الفصل الثاني: واقع النظام الجبائي الجزائري
31	المبحث الأول: النظام الجبائي الجزائري قبل وبعد اصلاح 1992
31	المطلب الأول: النظام الجبائي قبل إصلاحات 1992
31	الفرع الأول: الضرائب المباشرة
32	أولا: الضرائب على الدخل
32	ثانيا: الضرائب على رؤوس الأموال والثروة
33	الفرع الثاني: الضرائب الغير مباشرة
33	أولا: الرسوم على رقم الأعمال
34	ثانيا: الحقوق الداخلية على الاستهلاك
34	ثالثا: الرسوم الجمركية
35	الفرع الثالث: الجباية البترولية
36	أولا: العناصر المكونة للجباية البترولية
37	ثانيا: تطور الجباية البترولية منذ الاستقلال و حتى الإصلاحات
39	المطلب الثاني: النظام الجبائي بعد إصلاحات 1992
39	الفرع الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي IRG
40	الفرع الثاني: الضريبة على أرباح الشركات
43	الفرع الثالث: الرسم على القيمة المضافة TVA
46	المبحث الثاني: تقييم النظام الجبائي الجزائري
46	المطلب الأول: أسباب عدم فعالية النظام الجبائي
46	الفرع الأول: الضغط الجبائي
46	أولا: مفهوم الضغط الجبائي وأنواعه
47	ثانيا: محددات الضغط الجبائي
48	الفرع الثاني: الازدواج الضريبي
49	أولا: مفهوم الازدواج الضريبي
49	ثانيا: أنواع الازدواج الضريبي

51	ثالثا: سبل معالجة الازدواج الضريبي
52	الفرع الثالث: الغش والتهرب الجبائيين
52	أولا: الغش الجبائي
54	ثانيا: أسباب الغش الجبائي
55	ثالثا: تصنيفات التهرب و الغش الجبائيين
56	المطلب الثاني: مقومات فعالية النظام الجبائي
56	الفرع الأول: مفهوم الفعالية وخصائصها
56	أولا مفهوم الفعالية وخصائصها.
57	ثانيا : خصائص الفعالية :
58	الفرع الثاني: مبادئ الفعالية
68	الخاتمة
	ملخص
72	قائمة المراجع
78	الفهرس