



جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



آليات تفعيل النظام الضريبي في القانون الجزائي وتأثيرها على الاقتصاد الوطني

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر (ل.م.د) في الحقوق
تخصص: قانون الأعمال

تحت إشراف الأستاذ:

إعداد الطالبتان:

- شـرـبـي مـرـاد

- مجـوري مسـعودـة

- لعويني رندة

لجنة المناقشة :

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
د/ فتي سعدية	أستاذ محاضر (ب)	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	رئيسا
د/ شـرـبـي مـرـاد	أستاذ مساعد (أ)	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	مشرفا ومقررا
د/ زعبي عمار	أستاذ التعليم العالي	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	مناقشا

السنة الجامعية: 2023/2022م



﴿ قُلْ هَلْ يَسْتَوِي الَّذِينَ يَعْلَمُونَ وَالَّذِينَ لَا يَعْلَمُونَ إِنَّمَا
يَتَذَكَّرُ أُولُوا الْأَلْبَابِ ﴾

سورة.. النمر.. الآية: (9)

الإهداء

إلى التي حملتي وهنا على وهن وكانت سنداً لي في هذه الحياة ولم تبخل

علياً يوم بالدعاء

أُمي رحمها الله

وإلى أبي الغالي

إلى رفقاء دربي في الدراسة

إلى إخوتي وأخواتي كل باسمه.

إلى "أصدقائي الأعزاء".

إلى كل من ساهم معي في انجاز هذا البحث المتواضع.

الطالبة: -... مسعوده...

الإهداء

الحمد لله الذي وفقني لإتمام عملي هذا و أهدي ثمرة جهدي هذا:

إلى التي حملتي وهنا على وهن وكانت سنداً لي في هذه الحياة ولم تبخل
عليّ يوم بالدعاء

إلى أمي الغالية حفظها الله.

إلى الذي سهر على تربيّتي وتعب من أجلي "أبي العزيز" ..

إلى رفقاء دربي في الدراسة .

إلى جميع أفراد عائلة.

إلى "أصدقائي الأعزاء"

إلى كل من ساهم معي في انجاز هذا البحث المتواضع

الطالبة: - ... رندة...

شكر وتقدير

نتقدم بحزنيل وخالص الشكر والتقدير:

إلى الله سبحانه وتعالى الذي أعطانا الصحة والقوة لإتمام هذا البحث.

إلى أستاذنا الفاضل (شـريـي مراد) على مجهوداته المبذولة في تأطير

مذكرتنا فله جزيل الشكر .

إلى السادة أعضاء اللجنة على قبولهم مناقشة هذه المذكرة .

و نشكر جميع أساتذتنا بجامعة الشهيد حمه نخضر الوادي .

وكل من كان سندا لنا وشجعنا للوصول إلى هذه المرحلة

لكم منا فائق التقدير والاحترام

الطالبتان:..رنـدة ...- مسعودة...

قائمة المختصرات والرموز:

أولا : باللغة العربية

جر.ج.ج = الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية

ج = الجزء

د.ب.ن = دون بلد نشر

د.س.ن = دون سنة نشر

ص ص = صفحة صفحة

ص = صفحة

ف = فقرة

ق إ م إ ج = قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري

م = ميلادي

هـ = هجري

ثانيا : باللغة الأجنبية

Art : Article

ED : édition

N° : Numéro

Op.cit : Opus citatum: opere citato, ouvrage précédemment cité.

P : Page

المقدمة

مقدمة:

يعتبر النظام الضريبي في أي مجال من العمليات المستمرة والمتواصلة لأنه دعم للاقتصاد ونتيجة للتحويلات الاقتصادية والسياسية والمالية سواء على المستوى المحلي أو الدولي تسعى الدول إلى مواكبة هذه التغييرات من خلال إصلاح أنظمتها ولعل من أهمها النظام الضريبي ،ويندرج الإصلاح الضريبي الذي انتهجته الجزائر سنة 1992م لمواكبة هذه الإصلاحات حيث قامت بإصلاح شامل لمكونات نظامها الضريبي من خلال إجراء تعديلات على أنواع الضرائب ومعدلاتها والتشريع الضريبي والإدارة الضريبية قصد تبسيط النظام الضريبي وزيادة فعاليته حيث تشكل فعاليته إحدى المحددات الرئيسية لمعرفة مدى قدرته على تحقيق أهدافه ،ولتحقيق تلك فعالية يجب توفر عدة شروط التي يرتبط بالجانب التنظيمي والفني والمادي والبشري والإداري ،كما انه يواجه عدة صعوبات تؤثر على فعاليته من أهمها الأزواج والتهرب الضريبي.

ولذا يعد التطور الاقتصادي من الأهداف التي تسعى إليه أية دولة ، بالاعتماد على سياسات تراها مناسبة قصد توجيه السياسة الاقتصادية بصفة العامة و المالية بصفة خاصة واستخدامها استخداما أحسن وأمثل ،.وفق نظام ضريبي يناسب إيديولوجيتها، وهذا ما سنحاول إمطة اللثام حوله في النقاط التالية:

-أهمية الموضوع:

يعتبر الإصلاح والتحديث في أي مجال من العمليات المستمرة والمتواصلة ، تفرضها التحويلات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والمالية سواء على المستوى المحلي أو المستوى العالمي ، لذلك تسعى كل الدول إلى التحديث والتجديد بإصلاح أنظمتها و منها النظام الضريبي ليوكب هذه التقلبات.

ويندرج الإصلاح الضريبي الذي انتهجته الجزائر منذ بداية التسعينات بعد الإختلالات الاقتصاد الوطني.

والوقوف على نجاعة وفعالية النظام الضريبي في الجزائر وتقييم مردوديته، لا بد من تشخيص للإصلاحات الضريبية عن طريق مؤشرات الحصيلة المالية للنظام الضريبي ، والوقوف على أبرز التحديات التي تواجه فعاليته، محل الجباية البترولية، مما يتطلب إجراءات فورية ومستدامة من شأنها دعم الطاقة الضريبية ورفع من كفاءة الإدارة الضريبية لتصبح أكثر قدرة على التكيف مع المتغيرات المتسارعة التي يعرفها الاقتصاد العالمي ، الإقليمي والمحلي خاصة في ظل عقد اتفاقية الشراكة الأورو متوسطية مع الاتحاد الأوروبي والتي دخلت حيز التنفيذ في الفاتح من سبتمبر 2005 ، وكذا العمل على الاستجابة لمتطلبات الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة ، وللرفع من مردودية النظام الجبائي الجزائري في ظل هذه البيئة يجب العمل على تحديثه وفقا لما يلي:

- العمل على إجراء تغييرات جذرية لبعض الضرائب و الرسوم حيث أن بعضها قديم ولم يعدل أو يحين ، كما أن هناك قصور في إجراءات التبليغ و المتابعة و التحصيل.
- الحد من التهرب و الغش الضريبي بتبسيط النظام الجبائي و تحديثه.
- ممارسة الإدارة الضريبية لصلاحياتها في تحصيل بعض الضرائب والرسوم المحلية.
- تطوير الكفاءة في الموارد البشرية و في الأجهزة المالية العمومية.
- توفير الوسائل و الإمكانيات الحديثة في التعاملات الجبائية.

و لمعالجة القصور الجبائي وجب القيام بإصلاح تكون من خصائصه ما يلي:

1.العدالة : و تتمثل في عدالة أفقية تقوم على نفس المعاملة بالنسبة للخاضعين للضريبة الذين لهم نفس المميزات ، و في عدالة عمودية التي تهدف إلى تخفيض عدم المساواة في المداخل.

2. الفعالية: و التي تقيس مدى تحقق الأهداف مقارنة مع النتائج المتحصل عليها.

3. الكفاءة : و هذا بالقدرة على تحقيق الأهداف المتوخاة بأقل تكلفة وبنوعية جيدة و هي تقيس العلاقة بين النتائج المحصل عليها و الوسائل المستعملة.

و ليكون الإصلاح الضريبي أمثل يجب أن يؤدي إلى تغييرات مهمة انطلاقا على الأقل من أحد خصائصه المذكورة دون حدوث تراجع.

وبعد النظام الضريبي من أهم أدوات السياسة الاقتصادية لمالها من قدرة على التأثير في حجم الإنتاج الاستهلاك الادخار و خلق التوازن الاقتصادي ،والجزائر كغيرها من الدول السائرة في طريق النمو شهدت أزمة حادة سنة 1986 نتيجة تراجع أسعار النفط مما سبب أزمة مالية أدت إلى صعوبة الحصول على الموارد لتمويل.

اندرجت الإصلاحات الضريبية التي انتهجتها سنة 1992 .

ومن ضمن أهم الإصلاحات التي عرفها الاقتصاد الجزائري إصلاح 1992 الذي ادخل تعديلات اقتصادية وسياسية أهمها الإصلاحات الضريبية التي شملت و عدة تغييرات على مختلف الضرائب و الرسوم و التي شملت الضريبة على الدخل الإجمالي ،الضريبة على أرباح الشركات و الرسم على القيمة المضافة، قصد تبسيط النظام الضريبي و زيادة فعاليته. كما شمل هذا الإصلاح الضريبي معالجة الاختلالات في هيكل الإدارة الضريبية من خلال عصنة الإدارة الضريبية بإنشاء هيكل جديدة من اجل تفعيل دورها في تحصيل الضريبة و الحد من ظاهرة التهرب والزيادة في مردودية الضرائب.

وعلى ضوء ما سبق تتجلى معالم إشكالية بحثنا والتي يمكن صياغتها في السؤال المحوري

التالي:

الإشكالية التالية : ما مدى فعالية النظام الضريبي في الجزائر ؟ ما مدى فعالية النظام

الضريبي في الجزائر؟ ما هي آليات تفعيل النظام الضريبي في القانون الجزائري

واستنادا على الإشكالية نستخلص الأسئلة الفرعية التالية:

-ماذا نعني بالنظام الضريبي ؟

-ما هي معالم الإصلاح الضريبي في الجزائر ؟

- ما هي مقومات فعالية النظام الضريبي ؟

- أسباب اختيار الموضوع:

من بين أهم الأسباب التي دفعتنا لاختيار الموضوع:

- 1 - اهتمام الطالبتين بالموضوع، أي الميل الشخصي إلى لمثل هذه الدراسة.
- 2 - طبيعة الموضوع ذو صلة بتخصصنا، إذ يتلاءم تلاؤم مع التخصص الذي ندرسه.
- 3 - لشعور بأهمية الموضوع في ظل التغيرات الاقتصادية.
- 4 - أهمية النظام الضريبي الذي يحتل مكانة الهامة في التحصيل الضرائبي باعتبارها كإيراد عام. في الاقتصاد الوطني.
- 5 - إثراء المكتبة الجامعية بدراسات جديدة في مجال تخصصنا.
- 6 - توسيع دائرة معارف الطالبتين وإثرائها وتنميتها .

- المنهج المتبع في الدراسة :

اتبعنا في دراستنا للموضوع المنهج الوصفي الذي يعتبر من بين المناهج الأكثر شيوعا واستخداما في الدراسات الكمية والاستطلاعية وذلك بالتطرق إلى التحليل الوصفي للضريبة والتحصيل الضريبي، وذلك بالاستعانة بالنصوص التشريعية والتنظيمية التي تحكم النظام الضريبي في الجزائر .

- خطة الدراسة:

لغرض دراسة موضوع البحث قسمنا الدراسة إلى مقدمة فصلين وخاتمة، حيث خصصنا الفصل الأول في ماهية النظام الضريبي ويضم ثلاثة مباحث الأول عنوانه مفهوم النظام الضريبي، والثاني يشمل أسس النظام الضريبي والمبحث الثالث في النظام الضريبي في الجزائر والفصل الثاني تناولنا فيه تقييم فعالية النظام الضريبي ويحتوي على ثلاثة مباحث الأول في ماهية الفعالية الضريبية والثاني في معوقات فعالية النظام الضريبي والثالث في مقومات فعالية النظام الضريبي، وفي نهاية دراستنا وضعنا خاتمة ضممنها مختلف النتائج والتوصيات المستخلصة من الدراسة..

الفصل الأول:

ماهية النظام الضريبي

تمهيد:

يعد النظام الضريبي من أحد أهم أدوات السياسة الاقتصادية والاجتماعية التي تسهم في تحقيق أهداف المجتمع سواء في الدول المتقدمة أم في الدول النامية ووسيلة من الوسائل التي يمكن أن يحل من خلالها المشاكل الاقتصادية والاجتماعية التي يعانيها؛ أياً كان النظام الاقتصادي أو السياسي الذي يحكمه، لذلك فإن هذا التشريع يجب أن يأتي معبراً عن فلسفة الحكم والأوضاع الاجتماعية والاقتصادية فيه.

حيث يعتبر من أهم المصادر المالية الأساسية لتمويل خزينة الدولة، وذلك لما تتطلبه عملية التنمية الاقتصادية من أموال ضخمة، لأن المشكلة الرئيسية للبلدان المتخلفة أو الآخذة في النمو تتمثل في تكوين الجهاز الإنتاجي اللازم لتشغيل الموارد المتاحة، وهو أساس عملية التنمية، وعلى ذلك يكون من الضروري أن يعمل النظام الضريبي، على دعم سياسة التنمية، وهو ما يتطلب تشجيع الاستثمارات بمختلف أنواعها، بإعفاءها من الضرائب وكذا حماية الصناعات الوطنية برفع الرسوم الجمركية على الصناعات الأجنبية.

كما أن النظام الضريبي يمثل أهم أداة ووسيلة تدخلية، لتوجيه الاستثمارات الوطنية والأجنبية نحو تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية، بالإضافة لتدخله الفعال من خلال مختلف الضرائب في معالجة ظاهرتي الكساد والتضخم، ومعالجة بعض الأزمات الاجتماعية كالسكن وتوزيع الدخل بين أفراد المجتمع، وذلك من خلال رفع الحد الأدنى للأجر المعفى من الضريبة.

المبحث الأول:

مفهوم النظام الضريبي

يظهر الدور الأساسي الذي تلعبه الضريبة باعتبارها أهم مورد يمول الخزينة العامة للدولة ووسيلة لتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، واعتباراً لهذه الأدوار الهامة التي تلعبها في تدعيم إيرادات الدولة أصبحت موضوع اهتمام الدول سعياً منها لإيجاد حلول إيجابية وفعالة للآزمات المالية والاقتصادية، أي إشباع الحاجات المتزايدة، فأصبح لزاماً على الدول إنتهاج سياسة ضريبية أو نظام ضريبي معين لزيادة مواردها وتمويل الخزينة العمومية، لذا سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى تعريف النظام الضريبي في المطلب الأول وإلى أهمية دراسة النظم الضريبية في المطلب الثاني والتطرق كذلك إلى خصائص النظام الضريبي في المطلب الثالث.

المطلب الأول:

تعريف النظام الضريبي

يحتمل تعبير النظام في مجال الضريبة مفهومين : مفهوم واسع وآخر ضيق، فهو يقابل في مفهومه الواسع مضمون التعبير الفرنسي (Institution) أي مجموع العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكبها إلى كيان معين، ذلك الكيان يمثل الواجهة للنظام الذي تختلف ملامحه بالضرورة في مجتمع رأسمالي عنه في مجتمع اشتراكي، كما تختلف صورته في مجتمع متقدم اقتصادياً عن صورته في مجتمع متخلف، بينما يقابل في مفهومه الضيق المصطلح الفرنسي (System) الذي يعني مجموع القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع الضريبي إلى الربط والتحصيل.⁽¹⁾

(1) - يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية ، الإسكندرية، ص: 19 .

ويرى الأستاذ حامد عبد المجيد دراز أن النظام الضريبي هو : " مجموعة الضرائب التي يُراد باختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد تحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع. (1)

كما يُعرف النظام الضريبي على أنه " مجموع العناصر الأيدلوجية، والقانونية والاقتصادية، والفنية التي يؤدي تراكبها إلى قيام كيان ضريبي معين يمثل أحد أوجه النظام الاقتصادي القائم، والذي تختلف ملامحه من بلد لآخر". (2)

المطلب الثاني

أهمية دراسة النظم الضريبية

إن أهمية دراسة النظم الضريبية تظهر من خلال تأثيرها على مجموعة المستويات يمكن أن نحصرها في ثلاث مستويات هي:

الفرع الأول: أهمية دراسة النظم الضريبية على المستوى الجزئي.

ينعكس أثر النظام الضريبي على المكلف بالضريبة، فهذا الأخير يأخذ انطباعه الأول عن الضريبة في بلد معين عندما تقتطع الضريبة جزءا من دخله أو ثروته، فينعكس ذلك على سلوكه، فيؤثر ذلك في دوافع المكلف، فتشجعه أو تثنيه في قراراته المتعلقة بتخصيص موارده بين الاستهلاك والادخار، لذا يهتم أفراد القطاع العائلي بتأثير هذه النظم على مستوياتهم المعيشية وعلى مدخراتهم، كما يستفيد المستثمرون الوطنيون والأجانب بتأثير متغيرات النظام الضريبي على مستويات، أرباحهم، من حيث الحوافز الضريبية على الاستثمار أو العكس. (3)

(1) - سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي اقتصاديات الضرائب (سياسات نظم، قضايا معاصرة) ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص: 323 .

(2) - بوعون يحيوي نصيرة، الضرائب الوطنية والدولية، مؤسسة الصفحات الزرقاء الدولية، الجزائر، 2010، ص: 57.

(3) - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، د س، ص 18.

الفرع الثاني: أهمية دراسة النظم الضريبية على المستوى الكلي

إن صانعي القرار على مستوى الحكومات والدول وعند صياغتهم للنظام الضريبي، فلا بد لهم أهداف الضرائب من جهة وأهداف السياسة الاقتصادية من جهة أخرى لذا لا بد التنسيق بين لهم من اختيار نظام ضريبي يتوافق مع واقع وأهداف المجتمع ، بمعنى تحقيق التوازن العام بين هذه المكونات من جهة، وأهداف المجتمع من جهة أخرى. (1) لذا فمُصمِّمو النظم الضريبية أمام حتمية الاهتمام بتأثير التغيرات الضريبية على المتغيرات الكلية كتأثير هذه النظم على حجم الحصيلة الضريبية التي تحتاجها الحكومة لتغطية نفقاتها العامة، وعلى مدى تحقيقها للعدالة في توزيع الدخل وكذا مستويات العمالة والتضخم وغيرها من المؤشرات الكلية.

الفرع الثالث : أهمية دراسة النظم الضريبية على المستوى الدولي

تتجلى أهمية النظم الضريبية على المستوى الدولي في إزالة القيود الجمركية فيما بين الدول، مما يسهل حركة انتقال السلع والخدمات وكذا رؤوس الأموال.

كما أن الاهتمام بالنظم الضريبية للدول الأخرى يمكن من العمل على إزالة أو تقريب الاختلافات القانونية الضريبية بين الدول ذات السمات المتشابهة اقتصاديا، اجتماعيا وسياسيا، بما يؤدي إلى إقامة أسس صالحة للتنسيق الضريبي فيما بين الدول وتجنب الازدواج الضريبي وتواجه كل صور وأشكال التهرب الضريبي الدولي، وكذا تنفيذ الأحكام الضريبية لحساب الدول الأخرى بشرط المعاملة بالمثل. (2)

كما أن ذلك يمكن من الاستفادة من النظم الضريبية الناجحة في تحقيق أهدافها من خلال اكتشاف نقاط القوة في هذه النظم ومحاولة العمل بها وكذا اكتشاف نقاط الضعف وإيجاد الحلول المناسبة لها من خلال النظم الضريبية الناجحة .

(1) - عبد العزيز علي السوداني، البناء الضريبي، مدخل تحليل النظم، الدار الجامعية للطباعة و النشر و التوزيع، الإسكندرية، مصر، ص 13.

(2) - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق ، مرجع سبق ذكره ، ص 19.

المطلب الثالث

خصائص النظام الضريبي

بعد تعرفنا على مفهوم النظام الضريبي من الواسع إلى الضيق نتعرف فيما يلي على مختلف الخصائص الواجب توفرها في النظام الضريبي من أجل تحقيقه للأهداف المرغوبة، وتتمثل هذه الخصائص فيما يلي:

أولاً: أن يمتاز النظام الضريبي بقدرته على تحقيق الهدف وبمختلف المكونات المساعدة على بلوغ هذا الهدف، حيث يختلف هدف النظام الضريبي حسب نوع النظام الاقتصادي أي من نظام اقتصادي إلى آخر، فهدف النظام الضريبي وفقاً للنظام الرأسمالي يختلف عنه في النظام الاشتراكي، وسنوضح هدف النظام الضريبي وفقاً لكل من النظامين الرأسمالي والاشتراكي في العنصر الموالي كما أن هدف النظام الضريبي في الدول المتقدمة يختلف عنه في الدول المتخلفة؛ أن يراعى في النظام الضريبي مقدرة المكلفين على الدفع، وألا يتقل عليهم بعبء الضريبة وبأسعارها المرتفعة، وعدم الإكثار من فرضها ومراعاة الحالات الشخصية للأفراد المكلفين بالضريبة وفرض ضرائب تتماشى وإمكاناتهم، لتفادي الوقوع في مشكل التهرب من دفع الضريبة، ولأن إرهاب المكلفين بفرض ضرائب كثيرة وذات أسعار مرتفعة يؤدي إلى التأثير على رأسمال المكلف وبالتالي نفاذه تدريجياً، إلى أن يؤثر ذلك على نشاط المكلف، وقد ينتج عن ذلك إنهاء المشروع وبالتالي عرقلة النمو الاقتصادي.¹

ثانياً: أن يتصف النظام الضريبي بالعدالة بأن يخضع جميع أفراد المجتمع للضريبة، كل حسب قدرته، أي أن يساهموا كلهم في أعباء النفقات العامة، كما يجب ألا يخل بقاعدة العدالة لأن الإخلال بها.

ثالثاً: يؤثر على الحياة الاجتماعية، أن يتسم النظام الضريبي بالوضوح من أجل استيعاب معالمة وسهولة فهمه من طرف الموظفين الجدد، وتخفيض نسبة التهرب الناتجة عن استغلال مختلف الثغرات فيه.

مؤيد جميل محمد ميالة، علاقة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في فلسطين، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2006، ص 13.

رابعاً: أن يكون النظام الضريبي مرناً وقابلًا لإخضاع نشاط جديد للضريبة أو إعفاء نشاط آخر منها، حسب الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة لفترة معينة، ولكن دون أن يؤثر هذا التغيير على جوهر النظام الضريبي بحيث يبقى أساسه قائماً؛

خامساً: توثيق الصلة بين المكلف بالضريبة والخزانة العامة ومحاولة التقليل من التوتر والخلاف بينهما، والسعي إلى تحقيق المصالحة العامة.⁽¹⁾

(1) - مؤيد جميل محمد ميالة، المرجع السابق، ص 14.

المبحث الثاني

أسس النظام الضريبي

لكل نظام أسس وقواعد تحاول من خلالها الدولة إعطاء الحق في تحصيلها للضرائب والتزام الأفراد بدفعها، أو ما أطلق عليه بالتكييف القانوني للضريبة، ومن خلال هذا المبحث سنتطرق إلى مفهوم الضريبة كقاعدة نظرية للضريبة في المطلب الأول والتنظيم الفني للضريبة في المطلب الثاني.

المطلب الأول

مفهوم الضريبة كقاعدة نظرية للضريبة

سنحاول هنا التطرق إلى تعريف الضريبة (الفرع الأول) ثم نتطرق إلى الأساس القانوني للضريبة (الفرع الثاني) ثم إلى أنواع الضرائب وأهدافها في (الفرع الثالث).

الفرع الأول : تعريف الضريبة

للضريبة تعريفات متعددة منها الكلاسيكي ومنها الحديث ، فقد عرفها الأستاذ جنز قاستون (GASTON MENZ) على أنها " أداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة ". (1)

وعلى إثر ونتيجة التطور الاقتصادي والاجتماعي والسياسي والمالي للأنظمة في المجتمعات المعاصرة أخذت الضريبة تعريفات أكثر دقة وتوسعا وشمولية ، منها تعريف الأستاذ رفعت المحجوب على أنها " اقتطاع مالي تقوم به الدولة عن طريق الجبر من ثروة الأشخاص الآخرين ، ودون مقابل لدفعها وذلك لغرض تحقيق نفع عام ". (2)

(1) - عادل احمد حشيش، أساسيات المالية العامة وأصول الفن المالي للاقتصاد العام، لبنان، بيروت: دار النهضة العربية للطباعة والنشر، 1992، ص: 130.

(2) - رفعت المحجوب، المالية العامة، مصر، القاهرة: دار النهضة العربية، 1979 ، ص 179.

ويعرفها الأستاذ (L.DEBT) على أنها "إستقطاع نقدي" تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين والإعتباريين وفقا لقدراتهم التكليفية بطريقة نهائية ، وبلا مقابل لقصد تغطية الأعباء العامة ولتحقيق تدخل الدولة " . (1)

وعرفها الأستاذ خلاصي رضا على أنها اقتطاع مالي نقدي ، إجباري ونهائي دون مقابل وفقا لقواعد قانونية تستأديه الدولة من أموال الأفراد حسب قدراتهم التكليفية من أجل تغطية أعباء الدولة والجماعات المحلية " . (2)

ويعرفها الأستاذ عبد الفتاح عبد الرحمان عبد المجيد بأنها " إقتطاع نقدي جبري يدفعه الممول للدولة دون أن يحصل على نفع خاص مباشر، تحقيقا لأهداف السياسة المالية " . (3)

وتعرف الضريبة على أنها: " عبارة عن اقتطاع جبري، نقدي أو عيني وذلك دون مقابل، تقوم به الدولة وذلك من خلال إدارتها المخولة لها بإلزام المكلفين بدفعها". (4)

وعرفها أيضا "Gaston jese" في كتابه المالية العامة "خدمة نقدية ملزمة عن طريق السلطة العامة بشكل نهائي وبدون مقابل مباشر وهذا لأجل تغطية النفقات العمومية " . (5)

الفرع الثاني: الأساس القانوني للضريبة

حاول علماء المالية العامة التعرف على الأساس الذي يعطي للدولة الحق في تحصيلها للضرائب والتزام الأفراد بدفعها، أو ما أطلق عليه بالتكليف القانوني للضريبة،

-
- (1) - أحمد زهير الشامية ، خالد الخطيب، المالية العامة، عمان، دار زهران للنشر والتوزيع، 1997، ص: 131 .
 - (2) - رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، الجزائر، بوزريعة: دار هومة، الجزء الأول، 2005، ص12.
 - (3) - منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة (النفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة) ، مصر، 2004، ص: 102 .
 - (4) - FRANCION DERUAL PUBLIQUE DALLEZ. PARIS. EDITION. 1995. P 39 .
 - (5) - الأستاذ بومعزة رشيد، محاضرات في مادة القانون الضريبي، لطلبة السنة الثالثة ل ، م ، د، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي، السنة الجامعية 2013/2014، ص 08 .

ويمكن رد هذه المحاولات إلى تيارين رئيسيين ألا وهما نظرية العقد الاجتماعي ونظرية التضامن الاجتماعي وسوف نتعرف على كل منهما من خلال هذا العنصر.

أولا : نظرية المنفعة والعقد الاجتماعي

يطلق عليها أيضا بنظرية العقد المالي، سادت أفكار هذه النظرية بين القرنين الثامن عشر والتاسع عشر، والنظرية التقليدية حاولت إعطاء حجة للدولة في فرضها للضرائب والتي ترجع إلى مقدار المنفعة التي يستفيد منها الأفراد من جراء دفعهم للضرائب والمتمثلة في الخدمات العامة التي تقوم بها الدولة وعلى هذا الأساس لولا المنفعة العامة التي تعود على الأفراد من جراء دفعهم للضريبة لما كان هناك سببا حقيقيا قانونيا لفرض الضريبة وإلزام الأفراد بدفعها.

تستند هذه النظرية إلى وجود عقد ضمني بين الدولة وأفراد المجتمع يسمى هذا العقد بالعقد الاجتماعي le contrat social يُلزم هؤلاء الأفراد بدفع الضريبة مقابل الخدمات التي تحقق لهم نفعا عاما، أي وفقا لهذه النظرية الضريبة تعتبر ذلك المبلغ المدفوع مقابل الاستفادة من الخدمات العامة التي تؤديها الدولة، وذلك من أجل توفير الدولة للإيرادات اللازمة لتغطية النفقات العامة.

غير أن أصحاب هذه النظريات قد اختلفوا في طبيعة العقد، فاعتبر البعض مثل: "أدم سميث" أن العقد "هو عقد بيع خدمات"، وعرفه على النحو التالي: بيع الدولة لخدماتها للأفراد مقابل دفع ثمنها في شكل ضرائب .

أما البعض الآخر مثل: "تبيه" فقد اعتبر أن هذا العقد هو "عقد شركة إنتاج"، ويتمثل مفهوم العقد الضمني وفقا له على أن الدولة شركة إنتاج كبرى ولكل شريك عمل محدد يؤديه ويتحمل نفقات خاصة في سبيله، وإلى جانبها هذه هناك نفقات عامة يؤديها مجلس إدارة الشركة السلطة التنفيذية" تحقق منفعة جميع الشركاء ولذلك لابد من مساهمتهم في تمويلها، وهذه هي الضرائب المفروضة عليهم.⁽¹⁾

(1) - محمد عباس محرز، إقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، 2007، ص 183.

وذهب البعض الآخر مثل "مونتسكيو" إلى أن هذا العقد هو عقد تأمين"، يدفع الأفراد الضرائب للدولة مقابل تأمين أموالهم ضد الأخطار، ومن هنا تعد الضريبة قسط التأمين الذي يدفعه الأفراد للدولة مقابل قيام الدولة بالتأمين عليهم.

ثانيا : نظرية التضامن الاجتماعي

تقوم هذه النظرية على فكرة أساسية والمتمثلة في أن الأفراد يسلمون بسيادة الدولة، ومن تم فهي تقوم بإجبارهم وإلزامهم على دفع الضريبة، وهذا بصفتهم جزء من المجتمع، وأعضاء فيه، هذا المجتمع الذي يقوم كيانه على أساس التضامن الاجتماعي بين أعضائه، كما تقوم الدولة بتحقيق مصالحهم وإشباع حاجاتهم على أساس أن التضامن الاجتماعي لا يشمل فقط أفراد الجيل الحالي، بل يمتد ليشمل الأجيال المستقبلية، كما يلتزم كل فرد بدفع الضريبة المفروضة عليه، وذلك المقدرة التكاليفية لكل منهم وليس تبعا للمنفعة التي تعود على الفرد كما نصت عليه نظرية العقد الاجتماعي، وقد شبه البعض حق الدولة في إلزام الأفراد بالخدمة العسكرية، بحقها في فرض الضرائب، فمثلا لديها الحق في فرض الخدمة العسكرية من أجل حماية الوطن ضد الأعداء، فلها الحق أيضا في فرض الضرائب وإلزام الأفراد بها من أجل توجيه الإيرادات الضريبية للمصلحة فلها الحق أيضا في فرض الضرائب وإلزام الأفراد بها، من أج الكلية، عن طريق القيام بمختلف الخدمات العامة اللازمة.⁽¹⁾

(1) - عبد الباسط علي جاسم الزبيري، بحث بعنوان: سلطة الدولة بفرض الضرائب في الفكر المالي الإسلامي والقانون الوضعي، العراق، 2002، ص 17 .

الفرع الثالث: أنواع الضرائب وأهدافها

أولاً : أنواع الضرائب

1-الضرائب على الأشخاص:

ويقصد بالضرائب على الأشخاص أن يكون الإنسان هو نفسه وعاءاً ومحلاً وموضوعاً للضريبة حيث أنها تفرض على الأشخاص بحكم وجودهم داخل إقليم الدولة بغض النظر عن امتلاكهم وعدم امتلاكهم الثروة وقد عرفت قديماً بضريبة الرؤوس وعرفت في العصر الإسلامي بالجزية أو ضريبة الاستسلام وعند هذه الضريبة يمكن استخلاص نوع آخر من الضرائب وهي ضريبة شخصية وهي ضريبة تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الشخصية للمكلف بالضريبة أي أنها تأخذ بعين الاعتبار إن كان الشخص متزوجاً أو أعزباً أو لديه أولاد كضريبة الدخل الإجمالي، وتأخذ هذه شكلين:

أ- **الضرائب الموحدة:** وهي أن يدفع أفراد المجتمع نفس المبلغ وتتميز هذه الضريبة بانخفاض معدلها لكي يتمكن أصحاب الدخل المتدنية بدفعها.

ب- **الضرائب المدرجة :** وهنا يقسم المجتمع إلى طبقات أو فئات مختلفة وفقاً لمراكزهم الاجتماعية والاقتصادية وكل طبقة ملزمة بدفع مبلغ محدد من الضريبة. (1)

2- الضرائب على الأموال:

نظراً لكثرة عيوب الضرائب على الأشخاص وقلة مواردها ظهرت الضرائب على الأموال والتي لا تفرض على الشخص وإنما على ما يملكه هذا الشخص من ثروة ومال. وموازية مع الضريبة الشخصية الضرائب على الأموال وهي الضرائب التي تجبى من المكلفين دون مراعاة ظروفهم الشخصية وحالاتهم العائلية والاجتماعية فهي تتعلق بوجود سلعة كالرسم على القيمة المضافة وهو ما يعرف في الفقه الجبائي بالضريبة العينية.

ومن هذا النوع من الضرائب يمكن استخلاص إن الوعاء الضريبي يمس من جهة رأس المال ومن جهة أخرى الدخل والإنفاق ويعتمد هذا التصنيف على الواقعة المنشئة

(1) - محمد عباس محرزى، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص 133.

للضريبة ويقصد بها أن الإلتزام بالضريبة ينشأ بمجرد توافر تلك الظروف الموضوعية والشخصية التي تؤدي إلى ظهور الإلتزام بالضريبة. (1)

3- الضرائب على الدخل:

يعرف الدخل على أنه كل ما يحصل عليه الفرد أو المؤسسة بصفة دورية ومنتظمة من أموال وخدمات يمكن تقييمها بالنقود وهذا يشترط أن يكون الدخل هو الوعاء الأساسي لفرض الضريبة.

4- الضرائب على رأس المال:

وهنا يشترط أن يكون الوعاء الضريبي رأس المال أو الثروة وعرف أحد الاقتصاديين رأس المال على أنه مجموع ما يمتلكه الشخص من أموال عقارية أو منقولة في لحظة زمنية معينة سواء منتجة لدخل أو غير منتجة وهنا نميز نوعين من الضرائب على رأس المال، الضريبة على رأس المال، الضريبة على رأس المال الذي تدفع من الدخل والضريبة العرضية على رأس المال. (2)

5-الضرائب على الإنفاق :

عادة ما يطلق على الضرائب غير المباشرة بـضرائب الإنفاق نظرا لكونها تفرض على الدخل بمناسبة إنفاقه، أي إنها تصيب الدخل بطريقة غير مباشرة وتنقسم إلى ضرائب الاستهلاك مثل الرسم على القيمة المضافة وضرائب على التداول مثل "رسوم التسجيل".

6- نظام الضريبة الموحدة:

إن الأخذ بنظام الضريبة الموحدة أو نظام الضريبة المتعددة من الأشياء التي تتعلق بالنظام الضريبي في الدولة، فالدولة تبحث دائما عن النظام الذي يحقق لها أكبر قدر من الإيرادات.

حيث أخذ الكاتب الأمريكي "جورج" "هنري" بفكرة الضريبة الموحدة متخذا الريع العقاري وعاء لها، أي الزيادة في قيمة الأراضي، مما يستلزم تدخل الدولة بفرض الضريبة موحدة للتقليل من حدة التفاوت بين الدخل من جهة وكصدر للإيرادات من جهة أخرى

(1) - زينب حسن عوض الله مبادئ المالية العامة، بيروت، 1994، ص 142.

(2) - محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة ، مرجع سابق، ص 209.

ومنه إن الدولة تعتمد على فرض ضريبة موحدة للحصول على ما يلزمها من إيرادات مالية نقول أنها ضريبة موحدة، أي أنها فرض ضريبة موحدة على الدخل المتولد على مختلف المصادر بعد خصم جميع التكاليف اللازمة

للحصول على الدخل وتتميز ب: سهولة تحصيلها، وقلة نفقات جبايتها، وتأخذ بعين الاعتبار القدرة التكلفة للمكلف، والوضوح.⁽¹⁾

7- نظام الضرائب المتعددة:

وبالرغم من المزايا المقدمة فإن أنصار نظام الضرائب المتعددة الذي يفرض على أساس تعدد الأوعية الضريبية كما يجب التوسع في الضرائب وتنوعها لكي تشمل كافة الثروات والدخول والأنشطة التي يمارسها الأفراد كما أن نظام الضريبة المتعددة يفرض الضرائب بمعدلات معتدلة لا

يشعر الأفراد بعبئها ولهذا تلجأ الدولة إليه لتمييزه ب:

(أ) - التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي.

(ب) - التقليل من ظاهرة العبء الضريبي للمكلفين.

وبالرغم من ذلك فنظام الضرائب المتعددة، وإن كان أكثر تماشياً مع التطور الاقتصادي إلا أن الإفراط في التعدد قد يؤدي إلى صعوبات ومشاكل عديدة بالنسبة للمكلفين بها وإدارة الضرائب على السواء.⁽²⁾

8- الضرائب المباشرة:

الضرائب على الدخل والثروة والتي تعتبر كضرائب ذات مؤشر ، تمس الملكية وهي كل اقتطاع قائم مباشرة على الأشخاص أو على الممتلكات أي يتحملها المكلف مباشرة من التكلفة بالضريبة إلى الخزينة العمومية فمثلا الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات.

(1) - محمد عباس محرزى، مرجع سابق ، ص 206.

(2) - محمد عباس محرزى، مرجع سابق ، ص 226.

9- الضرائب غير المباشرة:

وهي عكس الضرائب المباشرة وهي ضرائب على التداول والإنفاق، تقع في معظم الأحيان على عناصر الاستهلاك أو الخدمات المؤداة وبالتالي يتم تسديدها بطريقة مباشرة من طرف الشخص الذي يود استهلاكها أو استعمال الخدمات الخاضعة للضريبة مثل الضرائب على الواردات البيع، حقوق التسجيل... إلخ ، كما أن المكلف يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر مثل الرسوم الجمركية والضرائب على الاستهلاك . (1)

ثانيا: أهداف الضريبة

لقد تطورت أهداف الضريبة بتطور مفهومها المصاحب لتطور مفهوم الدولة والدور الذي تلعبه في الحياة، الاقتصادية، ففي ظل الفكر القائم على حيادية الضريبة لم تكون هذه الأخيرة إلا أداة في يد الدولة من أجل الحصول على المال اللازم من أجل تمويل الإنفاق العام الذي تقوم به الدولة، حيث ساد هذا الفكر حيادية (الضريبة مدة طويلة من الزمن إلى أن حل بالاقتصاد العالمي أزمة الكساد لسنة 1929)، ومن ثمة ظهرت أفكار وآراء مناقضة للفكر الكلاسيكي القائم على حياد الدولة وعدم تدخلها في النشاط الاقتصادي ومنه حيادية الضريبة، ففي خضم هذه الأزمة ظهر الفكر الكنزي الداعي لضرورة تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي من خلال استخدام العديد من الآليات والوسائل، ومن بين هذه الوسائل السياسة الضريبية التي تعد الضريبة الأداة الرئيسية لها، وعلى هذا لم تصبح الضريبة حيادية في ظل هذا الفكر بل أصبحت لها العديد من الأهداف التي تصبو إلى تحقيقها بالإضافة إلى الهدف المالي، ففي المجال الاقتصادي أصبحت الضريبة تستخدم لتحقيق العديد من الأهداف نذكر منها:

- 1- حماية المنتج الوطني من المنافسة الخارجية، وذلك من خلال فرض ضرائب على المنتجات المستوردة الأمر الذي يجعل أسعارها تكون مرتفعة مقارنة بالمنتجات المحلية.

(1) - حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية للنشر الإسكندرية، د س، ص: 79 .

(2) - توجيه النشاط الاقتصادي في الاتجاه والقطاعات المرغوب تتميتها وذلك من خلال منح إعفاءات وتخفيضات ضريبية للأنشطة الممارسة في هذه القطاعات، إضافة إلى استخدام سياسة التحفيز الضريبي من أجل توجيه المشاريع الاستثمارية نحو المناطق المراد ترقيتها؛

(3) - حماية الاقتصاد الوطني وذلك بجعل الضريبة أداة لهذه الحماية وفي هذا الإطار نجد أن الدول تفرض ضرائب ورسوم على المنتجات الأجنبية وفي المقابل تقوم بإعفاء المنتجات المحلية من هذه الضرائب.

(4) - زيادة تنافسية المؤسسات الوطنية من خلال تقديم لها الإعفاءات والتخفيضات لكي تكون منتجاتها تنافسية مقارنة مع المنتجات الأجنبية.⁽¹⁾

(5) - ترقية الصادرات من خلال إعفاء المنتجات المحلية الموجهة للتصدير، ولا تتوقه هذه الإعفاءات على عدم فرض الرسوم الجمركية عند التصدير بل تتعداها إلى إعفاء مختلف السلع المستوردة والمشتراة محليا والتي تدخل في صناعة المنتجات المصدرة.

(6) - هذه أهم الأهداف الاقتصادية التي تصبو الضريبة إلى تحقيقها، إلا أنه ما نود الإشارة إليه أنه هناك أهداف اجتماعية وسياسية وحتى ثقافية وبيئية أصبحت الدول تحققها عن طريق استخدام الضريبة في وقتنا الحاضر.

ومن بين هذه الأهداف:

(أ) . الحد من استهلاك بعض السلع التي قد تكون مضرّة بالصحة وذلك بفرض ضرائب مرتفعة عليها من أجل التقليل من استهلاكها نظرا لأنها سلع ذات طابع كمالي أو لأنها سلع مضرّة بالصحة.

(1) - قاشي يوسف، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة أولى ماستر ، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، السنة الجامعية 2014-2015، ص 15.

- (ب). حل بعض المشكلات الاجتماعية عن طريق استخدام الضريبة على غرار استخدام الضريبة لحل مشكلة السكن وذلك من خلال إعفاء الأنشطة المرتبطة بهذا المجال؛
- (ج) . تحقيق التكامل والإدماج الإقليمي في إطار التكتلات وذلك من خلال استخدام الضريبة لكي تكون عاملا من عوامل التكامل، حيث يتم الإطار تبني سياسة ضريبية موحدة بين جميع دول التكتل أو الدول التي تتبع نفس النهج السياسي.
- (د) . حماية البيئة من خلال فرض ضرائب مرتفعة على الأنشطة الملوثة للبيئة وذلك بغرض الحد من هذه الأنشطة التي تعتبر مضرّة لفكرة التنمية المستدامة. (1)

المطلب الثاني

التنظيم الفني للضريبة

يقصد بالتنظيم الفني للضريبة، مجموعة العمليات التي تمكن من إنشاء الضريبة وتحصيلها، ودراسة هذا الجانب الفني تتطلب التعرض للمراحل المختلفة لإنشاء الضريبة والتي تبدأ بتحديد وعاء الضريبة ومعدلها ثم تحقيق وجباية الضريبة وسنحاول التطرق إلى وعاء الضريبة في الفرع الأول ثم إلى تصفية الضريبة في الفرع الثاني. وفي الفرع الثالث: نتعرض التعريف التحصيل الضريبي.

الفرع الأول: وعاء الضريبة

يقصد بوعاء الضريبة المادة التي تفرض عليها الضريبة أو الموضوع الذي يكون محل فرض الضريبة فقد تكون أموالا، رأسمال، أو دخل فمن خلال دراستنا للمادة الخاضعة للضريبة سوف نتطرق لموضوعين : أولا: لاختيار المادة الخاضعة للضريبة، وثانيا لمنااسبة فرض الضريبة أو موضوع الضريبة .

(1) - الدكتور قاشي يوسف، المرجع السابق، ص 16.

أولاً: اختيار المادة الخاضعة للضريبة

نقصد باختيار المادة الخاضعة للضريبة اختيار موضوع أو محل الضريبة فقد يكون موضوع الضريبة، مالا، تصرفاً، أو نشاطاً معين، و يمكن تقسيم الضرائب من حيث وعائها إلى عدة أقسام تتمثل فيما يلي: في الضرائب على الأشخاص و الضرائب على الأموال، وأيضا نظام الضريبة الواحدة و نظام الضريبة المتعددة.

ثانياً: مناسبة فرض الضريبة (موضوع الضريبة)

بعد أن بينا أن أول مشكلة تطرح عند تحديد وعاء الضريبة هي اختار المادة الخاضعة للضريبة وبعد تحديدها يطرح إشكال آخر عن كيفية اختار المناسبة التي يمكن التدخل عندها لإجبار الأفراد على التنازل عن جزء من الأساس الذي اختير لفرض الضريبة، حيث يمكن فالضريبة تستطيع أن تفرض على واقعة اكتساب الدخل، أو واقعة اكتساب رأس المال وهذه هي الضرائب المباشرة أو تفرض على واقعة إنفاق الدخل و تداول رأس المال و تدعى بالضرائب غير المباشرة.⁽¹⁾

الفرع الثاني: تصفية الضريبة

بعد ربط الضريبة، تأتي المرحلة التالية وهي تصفية الضريبة أي تحديد دين الضريبة عن طريق تطبيق الأسعار الواردة في القانون على قيمة الوعاء الضريبي، وقد يحدّد المشرع معدل الضريبة وفق أحد الأسلوبين:

أولاً : أسلوب التحديد المقدم لحصيلة الضريبة (الضرائب التوزيعية)

يتمثل التصوير العلمي لهذه الطريقة في قيام السلطة التشريعية عند التصويت على الميزانية بتحديد الحصيلة الكلية التي يتعين أن تدرها ضريبة معينة. بعد ذلك تقوم الإدارة الضريبية بتقسيم عبء هذه الضريبة على الأقسام الإدارية نزولاً على السلم التنظيمي الهرمي للإدارة حتى تصل إلى أدنى مستوى في هذا التنظيم ولتكن القرية مثلاً، في داخل

(1) - أحمد حمدي العناني، اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق، دار المعرفة اللبنانية، لبنان، 1992، ص 245.

القرية تقوم الإدارة الضريبية بتحديد ما يتعين على كل فرد من القرية دفعه إما بالتساوي أو على نحو تناسبي وفقا للمقدرة التكلفة لكل فرد وتحديد حصيلة الضريبة مقدما يجعلها بعيدة عن التوافق مع حالة النشاط الاقتصادي، فمبلغ الضريبة يحصل أيا كان مستوى النشاط الاقتصادي سواء كان مرتفعا أو منخفضا وبالتالي أيا كانت قيمة المادة الخاضعة للضريبة، الأمر الذي يعني عدم مرونة الضريبة.

يُضاف إلى ذلك عدم مراعاة المقدرة التكلفة للأفراد مما يعني انعداماً في العدالة التوزيعية، وهذا ما دعا إلى الاتجاه لترك هذه الطريقة التي كانت مستخدمة في القرن التاسع عشر واستخدام طريقة تحديد سعر الضريبة.

ثانيا : أسلوب تحديد سعر الضريبة (الضرائب القياسية)

على النقيض مما رأينا في الأسلوب السابق، فإن المشرع يقوم وفق هذه الطريقة بتحديد السعر الضريبي في صورة نسبة أو نسب مئوية من قيمة المادة الخاضعة للضريبة، أو في صورة مبلغ محدد على كل وحدة من وحدات المادة الخاضعة للضريبة. ويتلافى هذا الأسلوب كل عيوب الأسلوب السابق، فهو يتميز بمرونته وحساسيته للتقلبات الاقتصادية، كما الاقتراب من تحقيق قواعد العدالة الضريبية وتتخذ أسعار الضرائب القياسية التي تستخدم النسب المئوية كأسلوب للقياس صورتين أساسيتين :

1- الضرائب النسبية: وهي تلك الضرائب التي تفرض بنسبة محددة وثابتة مهما تغيرت قيمة الوعاء الضريبي، فمثلا تفرض ضريبة بنسبة 17 بالمائة من قيمة الأرباح التجارية والصناعية، فوفقا لذلك تظل نسبة الضريبة المستحقة إلى قيمة الوعاء الضريبي ثابتة مهما تغيرت قيمة المادة الخاضعة للضريبة ، فحصيلة الضريبة تتغير بالزيادة و بالنقصان بنفس نسبة التغير في القيمة الوعاء الضريبي. (1)

2- الضرائب التصاعدية : وهي تلك الضرائب التي تفرض بنسب تتزايد بتزايد قيمة الوعاء الضريبي، ففي ظل هذا الأسلوب تزداد نسبة الضريبة المستحقة إلى الوعاء

(1) - محمد دويدار، مبادئ الاقتصاد السياسي، الدار الجامعية ، الإسكندرية، د ت، ص 204 .

الضريبي كلما ازدادت قيمة المادة الخاضعة للضريبة. ويلاحظ أن أساليب تطبيق التصاعد في التشريعات الضريبية كثيرة، ومن أهم هذه الأساليب :

أ- التصاعد بالطبقات: ويتم في هذه الحالة تقسيم الممولين إلى عدة طبقات حسب مقدار الدخل أو الثروات، وترتيبها تصاعدياً ثم تفرض الضريبة بنسب تتزايد كلما انتقلنا إلى طبقة أكثر ثراءً، ومثال ذلك أن تفرض الضريبة على الدخل.

ب- التصاعد بالشرائح: وفي ظل هذا الأسلوب يتم تقسيم دخل كل ممول إلى عدة أقسام أو شرائح ثم تفرض الضريبة بنسب مختلفة تتزايد كلما انتقلنا من شريحة إلى أخرى، ومثال ذلك أن تفرض الضريبة على الدخل .

الفرع الثالث: تعريف التحصيل الضريبي

التحصيل الضريبي يعتبر العملية الأخيرة لقيض الضريبة التي تأتي بعد تحديد الوعاء وتحديد دين الضريبة وتصفيته من طرف الإدارة، لذلك تعددت تعاريف التحصيل الضريبي بين التعاريف الفقهية والقانونية كالآتي في الفرعين التاليين : (1)

أولاً: التعريف الفقهي للتحصيل الضريبي

هنالك عدة تعاريف فقهية للتحصيل الضريبي نذكر منها: أن التحصيل الضريبي هو الهدف الذي تطمح إليه الإدارة الضريبية من خلال إتباع طرق التحصيل قيمة الدين، حيث تعد هذه العملية هي الأخيرة بعد تحديد قيمة الضريبة، وبالتالي يتم نقل الضريبة من ذمة المكلف إلى خزانة الدولة. (2)

كما أن بعض الفقه عرفه على أنه: قيام الإدارة المالية بجميع العمليات الضرورية الاستيفاء الإيرادات الضرورية من المكلفين وإيداعها لخزانة الدولة، وبذلك تكون عملية التحصيل قد شكلت المرحلة التنفيذية والأخيرة من مراحل تنفيذ الواردات العمومية. (3)

(1) - جامع أحمد، النظرية الاقتصادية، الجزء الثاني التحليل الاقتصادي الكلي، (د. ط)، دار النهضة العربية، القاهرة، 1973، ص125.

(2) - جامع أحمد، المرجع نفسه، ص130 .

(3) - مهدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي و الضريبي، ط4، دار الكتب، القاهرة، 2005، ص339.

كما يعرف أنه هو العملية القاضية بإبراء ذمة الأفراد اتجاه الخزينة العمومية، وبذلك فهو يعتبر المرحلة المحاسبية التي تلزم المحاسب بالتكفل بسند التحصيل بعد مراقبة شرعية وبعدها تفاضي مبلغ الضريبة المبين في السند ملتزما بما يلي : (1)

- المبلغ المحدد قانونا في السند. - تاريخ الاستحقاق. - العقوبة المترتبة عن عدم الشدید في الأجل المحدد. (2)

ثانيا: التعريف الاصطلاحي للتحصيل الضريبي

بالرجوع إلى القانون رقم 21 / 90 المؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق 04 ديسمبر 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية⁽³⁾ نجد أن المشرع الجزائري عرق التحصيل على أنه: "الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي. (4)

-
- (1) - زينب عوض الله، مبادئ المالية العامة، الطبعة الأولى، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1998، ص 190.
 - (2) - أبو ناصر محمد والمشاعلة محفوظ والشهوان فارس عطا الله، الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية، دار الميسرة للمشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2003، ص 42.
 - (3) - القانون رقم 21/90 المؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق 04 ديسمبر 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية
 - (4) - شبيطة هاني محمد حسن، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية وضمانات المكلفين، أطروحة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، 2008، ص 12.

المبحث الثالث

النظام الضريبي في الجزائر

إن النظام الضريبي في الجزائر يتم تحصيل موارده من طرف السلطة العامة على غرار جل النظم ، ويتم تحديد قواعد حساب الضريبة وفرضها وتحصيلها وفقا لمجموعة من القوانين، سنحاول من خلال هذا المبحث تبين ذلك من خلال التطرق إلى الإصلاح الضريبي في الجزائر في المطلب الأول ثم إلى تشخيص الإصلاحات الضريبية في الجزائر في المطلب الثاني ثم التطرق إلى عصنة الإدارة الجبائية في المطلب الثالث.

المطلب الأول

الإصلاح الضريبي في الجزائر

من خلال هذا المطلب سنتناول مراحل تطور النظام الضريبي في الجزائر في الفرع الأول ثم نتطرق إلى دوافع وأهداف الإصلاح الضريبي الجزائري في الفرع الثاني وفي الأخير السياق الدولي والوطني للإصلاح الضريبي في الجزائر من خلال الفرع الثالث.

أولا : النظام الضريبي في الجزائر قبل 1991

لم يعرف التشريع الجبائي في بداية مرحلة الاستقلال تحولا كبيرا أو كليا و إنما اتبعت الدولة الجزائرية تمديد فعالية القوانين الجبائية الفرنسية في كامل جوانبها ما عدا البنود التي تمس بسيادة الدولة ، هذا القرار ضروريا في وقته و ذلك بعدم إمكانية وضع قوانين تحل مباشرة محل القوانين الضريبية للتشريع الفرنسي القديم ، ولكن خزينة الدولة كانت تعاني من عجز في السيولة النقدية و لهذه الأسباب عملت الدولة على تحسين وسائل وأساليب التحصيل من جهة و إدماج بعض القطاعات والأشخاص الذين لم يكونوا خاضعين للضريبة من جهة أخرى ، وتوسيع مجال تطبيق الضريبة وهكذا كان سلم الإصلاحات تصاعديا مع مرور السنوات و يمكن ان نلخص أهم التعديلات من سنة 1962 الى سنة 1989 كما يلي: (1)

(1) - محمد دويدار ، مرجع سبق ذكره، ص 207 .

(1) - في سنة 1963:

تم التخلي عن النظام الموقوف فيما يخص الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج واستبداله بنظام الدفع أو التسديد المجزأ، حيث يتم دفع الرسم عند كل مرحلة يتم فيها تحويل للملكية و يبقى هذا النظام ساري المفعول إلى غاية 31 مارس 1992.

(2) - في سنة 1965 :

تم إدخال مبدأ الاقتطاع من المصدر بالنسبة للضرائب على الأجور مع العلم أنه قبل سنة 1965 الضرائب على الضرائب على الدخل بصفة عامة خاضعة للنظام التصريحات في آخر سنة.

(3) - في سنة 1970: تم التخلي عن طريقة الاهتلاك التنازلي مع العلم انه من سنة 1970 الى سنة 1989 الطريقة الوحيدة للاهتلاك المعمول بها هي طريقة القسط الثابت.

(4) - في سنة 1976 : تمت المصادقة على الأوامر التالية المتضمنة قوانين الجباية ونذكر منها:

الأمر 76/102 المؤرخ في 09-12-1976 و المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال.
الأمر 76/103 المؤرخ في 199-12-1976 و المتضمن قانون الطبع.
الأمر 76/104/ المؤرخ في 09-12-1976 و المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة.
الأمر 76/105 المؤرخ في 09-12-1976 . والمتضمن قانون التسجيل وفي نفس السنة إحداث ما يسمى بالضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية. (1)

(5)- في سنة 1979 : المصادقة على القانون 79/07 المؤرخ في 21-07-1979 المتضمن قانون الجمارك.

(1) - محمد دويدار، مرجع سابق ، ص 208 .

(6) - في سنة 1989 :

ان قانون المالية لسنة 1989 احدث تغييرات وتعديلات هامة في ميدان الجباية و يعد كمؤشر لبداية الإصلاحات الجبائية أين تم إلغاء الفرق بين القطاع العام و القطاع الخاص، أي ان الصيغة القانونية للشركة لم يعد لها أي وزن بل طبيعة النشاط الممارس هو الذي يحدث الفرق.

وفي نفس السنة تم إنشاء الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية أي إلغاء اللامركزية، وكذلك إعطاء إمكانية استرجاع (تصفية) العجز على مدة خمسة سنوات عوضا عن ثلاثة سنوات في السابق. (1)

ثانيا: النظام الضريبي الجزائري خلال فترة الإصلاحات (1991-2005).

إن التأثيرات التي أفرزتها التحولات الوطنية و الدولية على الإصلاحات الجبائية قد أدت الى إحداث تغييرات جذرية على بنية النظام الجبائي ابتداء من قانون المالية 1991 والذي أسس للإصلاح الجبائي بإدخال الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) والضريبة على أرباح الشركات (IBS). والرسم على القيمة المضافة (TVA)، حيث قدم المفهوم والإطار التقني والفني لكل نوع منهم، لكن التجسيد الفعلي للإصلاح كان من خلال قانون المالية لسنة 1991 والمنشور في الجريدة الرسمية رقم 65 بتاريخ 19/12/1991، حيث أرسى ميدانيا هذه الإصلاحات من خلال تطبيق التدابير الجبائية الجديدة معدلات و أوعية ومواقيت تحصيل و كان ترجمة و تطبيق للتقرير النهائي الذي تم إعداده من قبل اللجنة الوطنية للإصلاح الجبائي (CNRF)، والتي تم إنشاءها خلال مارس 1987 وأنهت هذا التقرير لسنة 1989 ورغم أن المدة الفاصلة من (1989-1991) قد شهدت العديد من التدابير الجبائية لتصحيح اختلالات النظام الجبائي للفترة السابقة لكن الإصلاح الجبائي الفعلي والميداني كان ابتداء من مطلع سنة 1992 تغير من هذا التاريخ هيكل النظام الجبائي الجزائري من خلال الإصلاحات المتواصلة إلى غاية 2005، ونسجل بداية ان المجالات المستهدفة من هذه الإصلاحات لم تكتف بالأهداف التي تم ذكرها، وإنما ركزت

(1) - محمد دويدار، مرجع سابق، ص 208 .

على أهداف خاصة وذات أولية فعصرنة النظام الجبائي بما يتناسب و التغيرات الدولية المتسارعة ومحاولات تفعيل آلياته وتنشيط أطره المختلفة في تجويد الأداء بمختلف الجوانب التشريعية والتنظيمية وفي إطار تنسيق وتجانس بنيته بما يستلزم من مرونة لاستيعاب التغيرات الداخلية ويتأقلم مع التحديات الدولية وتأثير العولمة، ذلك أن الإصلاحات لم تكن اتجاها داخليا فحسب، بل ان هناك اتجاها عالميا نحو الإصلاح الجبائي و إرهاب فئات أخرى، وبالتالي انعدام العدالة الضريبية، وبهذا فتوسيع الوعاء مع بساطة الضريبة تعتبر من آليات الشفافية التي تقضي على التعقيدات التي اتسم بها النظام الضريبي السابق وتخفف من الضغط الضريبي.⁽¹⁾

فمن خلال الإصلاحات التي عرفها النظام الضريبي سنة 1991، فقد تم تأسيس ضريبتين جديدتين على الدخل وهما الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) والضريبة على أرباح الشركات (IBS) بالإضافة إلى ذلك فقد تم تأسيس ضريبة جديدة على الإتفاق العام تتمثل في الرسم على القيمة المضافة (TVA).

وسنتطرق إلى كل نوع على حدى بالتفصيل على النحو التالي:

1- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

تؤسس ضريبة وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل و تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة".
لقد أسست الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال قانون المالية لسنة 1991م على دخل الأشخاص الطبيعيين، وتسمى ضريبة الدخل، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة"، حيث أن الضريبة على الدخل الإجمالي تتميز بعدة خصائص هي:

(1) - بوزيدة حميد، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004)، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006/2005، ص 83.

أ- **ضريبة سنوية** : أي أنها تفرض مرة واحدة في السنة على المداخل المحققة في تلك السنة.

ب- **ضريبة وحيدة** : تفرض مرة واحدة على مجموع المداخل الصافية لأصناف الدخل المحددة في المادة الثانية من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة. تفرض على الأشخاص الطبيعيين فقط، أما الأشخاص المعنويين فيخضعون للضريبة على أرباح الشركات.

تفرض على الدخل الصافي والذي يتم الحصول عليه بعد طرح الأعباء المحددة قانوناً من الدخل الإجمالي الخام. (1)

2- الضريبة على أرباح الشركات IBS:

"تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136، وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات".

تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة رقم (38) من قانون المالية لسنة 1991م، حيث تنص المادة رقم (135) من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على ما يلي: "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة (136)، وتسمى هذه الضريبة. (2)

3- الضريبة على أرباح الشركات:

من خلال هذا التعريف يتضح لنا أن الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة مباشرة سنوية، تفرض على الأرباح التي تحققها الأشخاص المعنوية، ويندرج تأسيس الضريبة على أرباح الشركات في إطار وضع نظام ضريبي خاص بالشركات الذي يختلف

(1) - المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، 2020 ، ص 69 .

(2) - المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، 2020 ، ص 69 .

عن النظام المطبق على الأشخاص الطبيعية، حيث أن الضريبة على أرباح الشركات تتميز بعدة خصائص نجملها فيما يلي:

- أ- **ضريبة وحيدة:** حيث أنها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين.
- ب- **ضريبة عامة:** كونها تفرض على محمل الأرباح دون التمييز لطبيعتها.
- ج- **ضريبة سنوية:** بحيث تفرض مرة واحدة في السنة على الأرباح المحققة.
- د- **ضريبة نسبية:** حيث يخضع الربح الضريبي لمعدل ثابت و ليس لجدول تصاعدي.
- و- **ضريبة تصريحية:** بحيث يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي لجميع أرباحه ولتحديد الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات ، تنص المادة رقم (140) من قانون الضرائب المباشرة الرسوم المماثلة على ما يلي : " الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أية طبيعة كانت التي تتجزأ كل مؤسسة أو وحدة أو مستثمرة تابعة لمؤسسة واحدة بما في ذلك على الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته . فإن الضريبة على أرباح الشركات تلائم أكثر شركات الأموال وهي تعمل على عصنة جباية الشركات وجعلها أداة للانتعاش الاقتصادي. (1)

4- 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 (TUG)، والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS) وذلك نتيجة المشاكل التي شهدتها هذا النظام من حيث تعقده وعدم ملاءمته مع الإصلاحات التي شهدتها الاقتصاد الوطني. إن هذا الرسم وحسب تسميته يتعلق بالقيمة المضافة المنشأة خلال كل مرحلة من مراحل العمليات الاقتصادية والتجارية والقيمة المضافة من وجهة نظر فقهاء الضرائب هي عبارة عن ضريبة تفرض على الإنتاج في كافة مراحله. وتتمثل في الزيادة في قيمة الإنتاج في كل مرحلة من مراحل الإنتاج.

(1) - ناصر مراد، " تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية ، كلية العلوم الاقتصادية، سوريا ، العدد الثاني ، 2009 ، ص 185 .

تحدد هذه القيمة المضافة بالفرق بين الإنتاج الإجمالي، والإستهلاكات الوسيطة للسلع و الخدمات، حيث أنها ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك تجمع من طرف المؤسسة إلى فائدة الخزينة العمومية ليتحملها المستهلك النهائي .

يعتبر الرسم على القيمة المضافة أداة ضريبية تتميز بالخصائص التالية:

أ- **توسيع مجال التطبيق:** يعتبر مجال تطبيق TVA جد واسع بحيث أنه يتضمن العمليات الخاضعة (TUGP) و (TUGPS) وعمليات أخرى مثل التجارة بالجملة و المهن الحرة .

ب- **توسيع مجال الخصم:** يمنح نظام الرسم على القيمة المضافة للخاصين لهذه الضريبة إمكانية خصم مبلغ الرسم المحمل على مشترياتهم من مبلغ الرسم المستحق على مبيعاتهم. (1)

5-الرسم على النشاط المهني:

الرسم على النشاط المهني هي ضريبة تفرض شهريا أو فصليا على رقم الأعمال المطبق من النشاطات الصناعية، والتجارية و الخدمية خارج الرسم على القيمة المضافة. ويتمثل مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني فيما يلي :

أ- **الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محل مهني دائم ويمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح غير التجارية، ماعدا مداخيل الأشخاص الطبيعيين الناتجة عن استغلال الأشخاص المعنويون أو الشركات التي تخضع كذلك للرسم بموجب هذه المادة.**

ب- **رقم الأعمال يحققه المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية و التجارية ، الضريبة على أرباح الشركات. (1)**

(1) - ناصر مراد ، الاصلاح الضريبي في الجزائر " ، مرجع سابق ، ص 74.

الفرع الثاني: دوافع وأهداف الإصلاح الضريبي الجزائري

إن التطورات التي حصلت في العالم دفعت بالجزائر إلى تبني إصلاح ضريبي جديد يكون نقطة الفصل بين النظام القديم المطبق والنظام الجديد، وتسبب في ذلك مجموعة من الدوافع وكان المبتغى منه تحقيق مجموعة من الأهداف والتي تتمثل في:

أولاً: دوافع الإصلاح الضريبي في الجزائر

1- ضعف الجهاز الإداري: إن النقص في المعلومات والبيانات المالية تعكس بالدرجة الأولى ضعف الجهاز الإداري القائم على تنظيم الضرائب وتحصيلها، مما يؤدي إلى زيادة التهرب الضريبي علاوة على الفساد الإداري

2- تعقد وعدم استقرار النظام الضريبي: لقد واجهت المؤسسة نظاماً ضريبياً معقداً، وذلك نتيجة لتنوع الضرائب وتعدد معدلاتها بالإضافة إلى اختلاف مواعيد تحصيلها، إن هذه العوامل جعلت النظام الضريبي صعب التطبيق والتحكم فيه مما صعب مهمة إدارة الضرائب والمؤسسة معاً. (2)

إن تغير النظام الضريبي تجسد في تطور المعدلات الضريبية بالإضافة إلى إلغاء بعض الضرائب وإنشاء ضرائب أخرى جديدة.

3- نظام ضريبي غير ملائم لمعطيات المرحلة الراهنة وارتفاع الضغط الضريبي: لقد أصبح النظام الضريبي القديم غير ملائم ولا يتكيف مع المؤسسة، خاصة بعد الإصلاحات الاقتصادية التي شهدتها الوطن وأمام المعطيات الجديدة للسوق.

4- ثقل العبء الضريبي: إن المؤسسات الجزائرية كانت تعاني من ارتفاع وطأة الضرائب على أرباح الشركات. يعتبر العبء الضريبي جد ثقيل على المؤسسة بسبب تعدد

(1) - حنان شلغوم، " أثر الإصلاح الضريبي في الجزائر و انعكاساته على المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة الشركة الجزائرية للمياه قسنطينة" مذكرة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتسيير جامعة قسنطينة ، الجزائر 2001-2002، ص 139 .

(2) - باعلي أمينة، طيبي خديجة دور الإصلاحات الضريبية في دعم وترقية الاستثمار المحلي بالجزائر، أطروحة لنيل شهادة الماستر، في العلوم التجارية جامعة البويرة 2014-2015، ص 26-27.

الضرائب وارتفاع معدلاتها، حيث يشكل ضغطا على خزينة المؤسسة كما انه يمثل احد العوامل الرئيسية التي ساهمت في عدم التوازن المالي للمؤسسة.

5- عدم فعالية الحوافز الضريبية في توجيه الاستثمار الخاص بالرغم من صدور العديد من القوانين الاستثمار الخاص خلال الفترة التي سبقت إصلاحات 1992، والتي كانت موجهة أساسا لتشجيع الاستثمار في القطاع الخاص من خلال سياسة التحفيز الجبائي إلا أنها فشلت في تحقيق الأهداف المرجوة منها، ويعود هذا الفشل إلى أسباب عدة أهمها الإجراءات التعجيزية للقطاع الخاص التي جاءت بها القوانين المتتالية في الفترة الممتدة 1963-1991 إضافة إلى الظروف السياسية والاقتصادية الغير ملائمة آنذاك.

6- **ضعف العدالة الضريبية:** يتميز النظام الضريبي الجزائري بابتعاده عن العدالة الضريبية ويتضح ذلك فيما يلي:

أ- إن طريقة الاقتطاع من المصدر مقتصرة فقط على بعض المداخل دون الأخرى، ويترتب على ذلك اختلاف إمكانية التهرب الضريبي بحيث المداخل الخاضعة لطريقة الاقتطاع من المصدر تنعدم فيها فرص التهرب الضريبي بعكس المداخل الأخرى التي تبقى لها إمكانية التهرب الضريبي قائمة.

ب- إن اختلاف مواعيد تحصيل الضريبة للمكلفين قد تشكل إجحافا في حق بعض المكلفين. (1)

ثانيا : أهداف الإصلاح الضريبي في الجزائر

تتمثل أهداف الإصلاح الضريبي الذي اعتمدته الجزائر فيما يلي:

1 - **يهدف الإصلاح الضريبي إلى تبسيط النظام الضريبي سواء تعلق الأمر بمكونات النظام الضريبي أو التشريع الضريبي حيث تم تغيير بنية الجباية والتي كانت تعتمد على الضرائب غير المباشرة والضرائب على المحروقات وأصبحت تعتمد على الضرائب المباشرة والتشجيع على الاستثمار.**

(1) - باعلي أمينة: المرجع نفسه، ص 29.

2 -توسيع الوعاء الضريبي: وتخفيض أسعار الضريبة، فالضرائب بالدول النامية أوعيتها ضيقة، وأسعارها مرتفعة مما ينجر عنه ظاهرة التهرب الضريبي وإرهاق فئات معينة بالضرائب يؤدي إلى عدم عدالة الضريبة، وبهذا فتوسع الوعاء الضريبي يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية وتخفيض الضغط الضريبي.

3- تخفيف العبء الضريبي: إن من عيوب النظام الضريبي السابق ثقل عبئه على المؤسسات الاقتصادية مما سبب اختلالاً في توازنها المالي ولهذا السبب قامت السلطات بتخفيفه عن طريق تخفيض المعدلات الضريبية، حيث تمثلت في تخفيض معدل الضريبة بتخفيفه عن طريق تخفيض المعدلات الضريبية، حيث تمثلت في تخفيض معدل الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية للضريبة.

4 -تأسيس إدارة فعالة من أجل تحقيق أهداف النظام الضريبي عن طريق وضع خطة طموحة من خلال :

- أ- رفع عدد الموظفين بالجهاز الضريبي؛
- ب- إنشاء مدرسة وطنية للضرائب وثلاث مدارس جهوية؛
- ج- تعميم استعمال الإعلام الآلي في جميع مصالح الجهاز الضريبي؛
- د- إزالة البيروقراطية والعراقيل الموجودة داخل إدارة الضرائب مما يؤدي إلى كسب ثقة المكلف بإدارة الضرائب.¹

-5- تحقيق العدالة الضريبية :

إن غاية العدالة الضريبية تتمثل في تحقيق عدالة النظام الضريبي ككل، فإذا كان النظام الضريبي في دول ما يتكون من أكثر من نوع من أنواع الضرائب فإنه لمن الخطأ هنا إن ننتقد إحدى هذه الضرائب على حدا لكونها غير عادلة، ذلك لان هذه الضرائب المتعددة قد تلغي اثر بعضها البعض فتؤدي إلى نظام ضريبي غير عادل فالنظام الضريبي العادل هو ذلك النظام الذي يترتب عليه معاملة ضريبية يؤمن أغلبية أفراد المجتمع.

¹ باعلي أمينة: المرجع السابق، ص 30.

-6- محاربة الغش والتهرب الضريبي يفرض مسك دفاتر منظمة من المكلفين، وإجبارهم على التعامل بالفاتورة الخاضعة للمراقبة. (1)

-7- إعادة توزيع الدخل، قد ينتج على فرض الضريبة خلق نوع من التفاوت بين فئات المجتمع، حيث يعاد توزيع الدخل والثروة بشكل غير عادل لفائدة الطبقات الغنية على حساب الطبقات الفقيرة ويحدث هذا بالنسبة للضرائب غير المباشرة باعتبارها اشد عبئا على الفئات الفقيرة، أما الضرائب المباشرة فهي تؤثر على الطبقات الغنية ومستوى الادخار، (2) ولهذا بالإضافة إلى هذه الأهداف توجد مجموعة من الأهداف الاجتماعية والمالية والاقتصادية التي سعت السلطات لتحقيقها وتتمثل في:

أ - **الأهداف الاجتماعية:** من بين الأهداف التي سعت الإصلاحات الضريبية إلى تحقيقها، هي تحصيل الموارد المالية الكافية لتغطية الاحتياجات الاجتماعية كالمسكن والصحة والتعليم، بالإضافة إلى محاولة التخفيف من البطالة والتكفل بالشغل، الذي أصبح الشغل الشاغل للمجتمع، خاصة مع تزايد عدد السكان، وذلك عن طريق زيادة التحفيزات الجبائية المختلفة.

ب- **الأهداف المالية:** تمحورت الأهداف المالية للإصلاحات الضريبية في رفع المردودية الضريبية، نظرا لأهمية المداخل في تغطية عجز الميزانية العامة للدولة، ومدى مساهمتها في تمويل القطاعات الهامة في المجتمع.

ج- **الأهداف الاقتصادية:** سعت الإصلاحات الضريبية إلى تشجيع الإنتاج والاستثمار باعتبارهما عنصران أساسيان للنمو، حيث تم إدخال الرسم على القيمة المضافة التي تسمح بتخفيض تكلفة الاستثمار ولا تؤثر على مراحل الإنتاج والاستثمار ، حيث تقاس قوة الدولة بمدى تحفيزها وتشجيعها على الاستثمار. (3)

(1) - حنان شلغوم، مرجع سابق ، ص 140.

(2) - حنان شلغوم ، المرجع نفسه ، ص 142.

(3) - حنان شلغوم، مرجع سابق، ص 147 .

الفرع الثالث: السياق الدولي والوطني للإصلاح الضريبي في الجزائر

اندرج الإصلاح الضريبي الذي انتهجته الجزائر منذ سنة 1992م ، في سياق مختلف التحولات التي عرفتھا الساحة الدولية والوطنية، وسوف نحاول استعراض مختلف هذه التحولات.

أولاً: السياق الدولي للإصلاح الضريبي

لقد تزامن الإصلاح الضريبي في الجزائر مع عدة تحولات هامة عرفتھا الحياة الاقتصادية الدولية، والتي تتمثل فيما يلي:

1- فشل النظام الاشتراكي وسيطرة النظام الرأسمالي بقيادة الولايات المتحدة الأمريكية والذي يتحكم في إدارة الاقتصاد العالمي والسياسة الدولية، وذلك بالاستعانة بالمؤسسات المالية كصندوق النقد الدولي، ومنظمة التجارة العالمية.

2- إعادة هيكلة الاقتصاد العالمي نتيجة للثورة العلمية التكنولوجية بما أفرزته من تحولات جديدة في سياق ظاهرة العولمة.

3- الاتجاه المتزايد نحو التكتل الاقتصادي بين الدول المتقدمة والذي يتطلب تنسيق الآليات الاقتصادية لهذه الدول، وتدعيم لقدراتها التفاوضية في مجال التجارة العالمية.

4- استمرار أزمة التنمية في دول العالم الثالث نتيجة أزمة المديونية، وهذا ما جعلها تخضع لضغوطات فيما يتعلق بتعاقد شروط الاقتراض في الأسواق المالية الدولية، وبنمو أعباء الديون. ومن هنا يمكن أن نقول أن هذه التحولات التي عرفها الاقتصاد الدولي ساهمت في بروز معالم نظام عالمي جديد له خصائصه المميزة، حيث في هذا الظرف أصبح الإصلاح الضريبي أداة هامة لتنسيق السياسات الاقتصادية لمختلف الدول ولمواجهة تحديات العولمة التي من أهم انعكاسها التأثير على مصير الاقتصادات الوطنية.⁽¹⁾

(1) - ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث العدد 02 جامعة البليدة الجزائر، السنة 2003، ص

ثانيا: السياق الوطني للإصلاح الضريبي

إن الاختلالات التي ميزت الاقتصاد الوطني، خاصة تراجع أسعار البترول سنة 1986 وتراجع معدلات النمو، وتزايد في حجم المديونية الخارجية دفعت بالمسيرين إلى التفكير في إدخال إصلاح عميق على الاقتصاد الوطني لإنعاشه من خلال معالجة مشكلة الفعالية في المؤسسة العمومية عن طريق جعلها مركزا لاتخاذ القرار ومراجعة علاقة الدولة بالاقتصاد. وفي هذا السياق كرس دستور 1989 التوجه نحو اقتصاد السوق، وكان هذا التوجه استجابة لضغط الهيئات المالية الدولية (صندوق النقد الدولي والبنك الدولي للإنشاء والتنمية) التي اشترطت تحرير الاقتصاد وتطبيق نظام اقتصاد السوق، مع الإشارة أن الإصلاحات المقترحة من طرف الهيئات المالية الدولية، تهدف أساسا إلى وضع الآليات التي تمكنها من استرجاع أموالها، أما كيفية حل مشكلة الفعالية في المؤسسة الاقتصادية فيأتي في المرتبة الثانية.⁽¹⁾

المطلب الثاني

تشخيص الإصلاحات الضريبية في الجزائر

يندرج الإصلاح الضريبي الذي أنتجته الجزائر منذ سنة 1992 في سياق مختلف التحولات التي عرفت الساحة الدولية والوطنية، من خلال مجموعة من الضرائب وسنحاول في هذا المطلب التطرق إلى الضريبة على الدخل الإجمالي IRG في الفرع الأول ثم التطرق إلى الضريبة على أرباح الشركات IBS في الفرع الثاني وفي الأخير إلى الرسم على القيمة المضافة TVA في الفرع الثالث.

الفرع الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

عرفها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المتماثلة بالمادة الأولى " تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين التي تسمى ضريبة على الدخل الإجمالي" وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة المحدد وفقا لأحكام

(1) - حنان شلغوم، مرجع سابق، ص 150 .

المواد من 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "، ويتكون الدخل الصافي الإجمالي وفقا لنص المادة الثانية من نفس القانون من:

- (1) . الأرباح المهنية.
- (2) . عائدات المستثمرات الفلاحية.
- (3) . الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية، طبقا للمادة 42.
- (4) . من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- (5) . عائدات رؤوس الأموال المنقولة.
- (6) . المرتبات والأجور والمعاشات والربوع العمرية. (1)
- (7) . فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية المشار إليها في المادة 77 وتتميز الضريبة على الدخل الإجمالي بأنها ضريبة سنوية، إلا ما تعلق بالرواتب والأجور التي تقتطع شهريا، وهي ضريبة وحيدة تفرض على مجموع المداخل المحددة بالمادة 2 وتفرض على الأشخاص الطبيعيين فقط ، وهي تصاعدية تحسب وفقا لجدول تصاعدي وهي شخصية تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الشخصية للمكلف ، وهي تصريحية ضمن الشروط المنصوص عليها بالمادة 152 من ق ض م. (2)

ويخضع لهذه الضريبة وفقا لنص المادة 2 من قانون الضرائب المباشرة الأشخاص المقيمون بالجزائر الذين يمارسون نشاطا مهنيا بالجزائر ، ويعفى منها وفقا لنص المادة 5 من نفس القانون الأشخاص الذين يساوي دخلهم السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الضريبي ، والسفراء والدبلوماسيون.

ويستفيد من إعفاءات مؤقتة (من 3 إلى 6 سنوات) الشباب ذوو المشاريع الاستثمارية والمؤهلون للاستفادة من دعم الصندوق الوطني لتشغيل الشباب، ويعفى لمدة 10 سنوات

(1) - المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(2) - بومدين بكريتي، مقال الجباية العادية كمصدر هام للإيرادات العامة في الجزائر دراسة اقتصادية وقياسية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم ، 2019 ، ص 128 .

إذا كانت أنشطة هؤلاء الشباب في منطقة الجنوب، أو كان الأنشطة تتعلق بالحرفيين التقليديين الممارسين للأنشطة الحرفية الفنية.

ويعفى من هذه الضريبة كليا المؤسسات التابعة لجمعيات المعوقين، وإيرادات الفرق المسرحية، والأعمال الفنية والأدبية وحقوق التأليف والاختراع، ويستفيد من تخفيضات فيما بين 25 و 35 بالمئة نشاط المخازن، والأعضاء السابقين في جيش التحرير وأرامل الشهداء، كما يستفيد من التخفيضات كإعانات مباشرة لترقية قطاعات النشاطات والخدمات، والتي تحددها تباعا قوانين المالية السنوية.

الفرع الثاني : الضريبة على أرباح الشركات IBS

إن أهم الأهداف التي كان يسعى إلى تحقيقها الإصلاح الضريبي التي قامت بها الدولة هو إخضاع الشركات العمومية كمثيلاتها الخاصة للضريبة على أرباح الشركات لمنطق قواعد السوق ولتكريس هذا المسعى تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات الموجه بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991 وقد عرف هذا النوع من الضرائب عدة تعديلات وتغيرات من أجل رفع حجم الاستثمارات وعصرنة جباية الشركات وجعلها أداة للإنعاش والنمو الاقتصادي وتخفيف العبء الضريبي على المؤسسة ومن ثم تعزيز مركزها المالي وتوسيع قدراتها الإنتاجية وتفرض IBS معدل عادي يقدر بـ 25% ومعدل مخصص يقدر بـ 12.5% بالنسبة للأرباح المعاد استثمارها. (1)

الفرع الثالث : الرسم على القيمة المضافة TVA

هو ضريبة غير مباشرة تفرض بنسب متفاوتة على إنتاج سلع ومواد وتقديم خدمات منبثقة من نشاط صناعي أو تجاري، ويقع عبؤها على المستهلك النهائي، وتفرض على السلع المحلية والمستوردة، فالقيمة المضافة - قيمة الإنتاج الكلي - قيمة مستلزمات الإنتاج ومن أهم العمليات الخاضعة للرسم : النشاط المهني الصناعي أو التجاري أو الحرفي، عمليات البنوك والتأمين، النشاط الحر، مبيعات الكحول، الأشغال العقارية، تجارة

(1) - بومدين حسين، تقييم فعالية النظام الضريبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير - جامعة تلمسان -الجزائر، مجلة الابتكار والتسويق، العدد الثاني، ص 22.

المساحات الكبرى، الإيجار وأداء الخدمات، وعلى عمليات الاستيراد ومن أهم العمليات الخاضعة وجوبا لهذا الرسم تسليمات المنتجين، الأشغال العقارية، بيع العقارات أو المحلات التجارية، عمليات البنوك وشركات التأمين. أما العمليات الخاضعة للرسم اختياريا للمزودين بسلع أو خدمات للتصدير، والشركات البترولية.⁽¹⁾

المطلب الثالث

عصرنة الإدارة الجبائية

إن عصرنة الإدارة الجبائية هي آلية لدعم فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، وسيتم التطرق في هذا المطلب إلى هذه الهيئات الجبائية وفق الفرع التالية : الأول في مديرية كبريات المؤسسات، و الثاني في مراكز الضرائب، والثالث والأخير في المراكز الجوارية للضرائب .

الفرع الأول: مديرية كبريات المؤسسات

يندرج مسار كبريات المؤسسات المنشأة بموجب المادة 32 من قانون المالية لسنة 2002⁽²⁾ في إطار البرنامج الشامل لتحديث الإدارة الجبائية سواء من الناحية التنظيمية أو العملية، وقد ساهمت عملية إعادة هيكلة المصالح الجبائية في استكمال إصلاح القانون الجبائي الذي شرع فيه بداية عام 1992 وهي السنة التي ميزتها بالخصوص تأسيس ضرائب ذات طابع دولي الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة توحيد مصالح والملفات الجبائية وكذا تبسيط وتوحيد الإجراءات المتعلقة بالتصريح و دفع الضرائب والرسوم.

وتقوم مديرية كبريات المؤسسات التي تم فتحها للجمهور بتاريخ 02 جانفي 2006 بتسيير أساس الملفات الجبائية المتعلقة بالمؤسسات التابعة للقانون الجزائري الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات والتي يفوق رقم أعمالها 100 مليون د. ج، الشركات البترولية و كذا الشركات الأجنبية التي ليس لها إقامة مهنية في الجزائر.

(1) - بلال أحمد ، المرجع نفسه ، ص 30 .

(2) - المادة 32 من قانون رقم 21019 المؤرخ في 07 شوال 1422 الموافق لـ 22 ديسمبر 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر ، العدد 79، 2001.

وتتكفل مديرية كبريات المؤسسات فيما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها بمهام الوعاء والتحصيل والمراقبة والمنازعات الخاصة بالضرائب والرسوم الواقعة على عاتق الأشخاص الطبيعيين والمعنويين والمجمعات المشكلة بقوة القانون أو فعليا أو الكيانات مهما يكن شكلها القانوني ومهما يكن محل مؤسستها الرئيسي أو مديرياتها الفعلية أو مقرها، ولا سيما :

أولاً: في مجال الوعاء . تمسك وتسير الملف الجبائي للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها. - تصدر الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتنفذ عمليات التسجيل والطابع وتعاينها وتصادق عليها، وتراقب الملفات حسب كل وثيقة، وتتكفل بملفات تعويض قروض الرسوم.

ثانياً: في مجال التحصيل : تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى وتراقب حساب التسيير مراقبة مسبقة وتصفيه، وتمون بالطوابع وتمسك محاسبتها .

ثالثاً: في مجال الرقابة : تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها وتراقب التصريحات، وتعد وتنجز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقيم نتائجها.

رابعاً: في مجال المنازعات : تدرس التظلمات وتعالجها وتتابع المنازعات الإدارية والقضائية، و تعالج طلبات التخفيض الإداري.

خامساً: في مجال تسيير الوسائل: تعد الإجراءات المتعلقة بالاعتمادات والتصفية والأمر بصرف نفقات التسيير والتجهيز مهما كانت طبيعتها وتسهر على تنفيذها وتحيينها، وتضمن تسيير المستخدمين وتقيم الاحتياجات من الوسائل المادية والبشرية والتقنية. وتعد التقديرات الميزانية المطابقة لذلك، وتوظف وتعين المستخدمين الذين لم تتقرر طريقة أخرى لتعيينهم.¹

¹. بلال أحمد ، المرجع السابق ، ص 32.

سادسا: في مجال الاستقبال والإعلام : تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة، وتنتشر المعلومات والآراء اتجاه المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات مع تذكيرهم بحقوقهم وواجباتهم في مجال الجبائية، وتتعاون وتنسق مع الهيكل المركزي المكلف بالإعلام في مجال إستراتيجية الاتصال والاستقبال والإعلام وكذا تنفيذها.⁽¹⁾

الفرع الثاني: مراكز الضرائب

تعتبر مراكز الضرائب من الهياكل المستحدثة حيث تقوم بالتسيير الكامل للضريبة الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الخاضعة للنظام الحقيقي، بما فيهم أصحاب المهن الحرة، سيكون عددها حوالي سبعين موزعة على التراب الوطني، يتكون كل مركز من أربعة أقسام ووحدتان، تكون مسيرة من طرف مسؤول، واحد وهو مدير المركز، تؤمن تحت رعايته مجموع المهام الموكلة للإدارة الجبائية (التسيير التحصيل المراقبة ، والمنازعات وتسند لمديرية الرقابة نفس المهام التي تقوم بها مديرية الشركات الكبرى).⁽²⁾

الفرع الثالث : المراكز الجوارية للضرائب

تعد المراكز الجوارية للضرائب من المصالح العملية للمديرية العامة للضرائب التي تم إطلاقها في إطار برنامج العصرية، بهدف ضمان تقديم أحسن خدمة نوعية للمكلفين من خلال القيام بجميع المهام الممارسة من قبل المفتشيات والقباضات قصد تمكين المكلفين من أداء واجباتهم الجبائية بطريقة بسيطة وسريعة.

حيث تم تنظيم المركز الجواري للضرائب في ثلاث (3) مصالح رئيسية، قباضة ومصلحتين (القرار الوزاري المشترك (2009)، كما يختص بتسيير ملفات المكلفين الجبائيين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة أي المكلفين الذين لا يتجاوز رقم

(1) - المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 25 شعبان 1427 الموافق لـ 18 سبتمبر 2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر ، العدد 59، 2006.

(2) - محمد حمو، منور أو سرير، (2009) محاضرات في جباية المؤسسات مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، ص 92.

أعمالهم 15 مليون دج (المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2021 حسب آخر تعديل لسنة 2020 والذين لا يخضعون للنظام الحقيقي).⁽¹⁾

(1) - محمد حمو، منور أو سرير، المرجع السابق، ص 94.

خلاصة الفصل الأول:

إن النظام الضريبي هو الإطار القانوني والمالي الذي يحدد كيفية فرض الضرائب وتحصيلها من المواطنين والشركات والكيانات الأخرى في دولة معينة، ويتم تنظيم النظام الضريبي من خلال قوانين وتشريعات تحدد الضرائب المطبقة ومعدلاتها والإجراءات المتعلقة بتقديم الإقرارات الضريبية وسداد الضرائب.

ويختلف من دولة لأخرى ويعتمد على القوانين والتشريعات المعمول بها في كل دولة، ويتم استخدام الضرائب لتمويل الإنفاق العام وتقديم الخدمات العامة للمواطنين.

ولقد تطرقنا في هذا الفصل إلى تعريف النظام الضريبي وإلى خصائصه وكذلك إلى أهم أسسه وتناولنا كذلك النظام الضريبي في الجزائر وكيف تطور والإصلاحات التي مر بها.

الفصل الثاني:

تقييم فعالية النظام الضريبي

تمهيد:

إن النظام الضريبي هو النظام الذي يحدد كيفية فرض الضرائب على المواطنين والشركات وتحصيلها من أجل تمويل النفقات العامة وتحقيق أهداف الحكومة، وتختلف فعالية النظام الضريبي من بلد إلى آخر ويتأثر بعدة عوامل، بما في ذلك هيكل الضرائب، معدلات الضرائب، الإجراءات التنفيذية، ومستوى الامتثال الضريبي للمواطنين والشركات.

وتعتبر الفعالية الضريبية هدفاً مهماً لأي نظام ضريبي ناجح لأي نظام ضريبي وسنقسم هذا الفصل إلى مبحثين حيث تطرقنا في المبحث الأول ماهية الفعالية الضريبية والمبحث الثاني بعنوان معوقات فعالية النظام الضريبي.

المبحث الأول

ماهية الفعالية الضريبية

الفعالية الضريبية هي قدرة النظام الضريبي على تحقيق أهدافه المختلفة بأقل تكلفة ممكنة، وتشمل ذلك تحقيق العدالة الاجتماعية، وتشجيع النمو الاقتصادي، وتوفير الموارد المالية اللازمة لتحقيق الأهداف العامة للحكومة، ومنه سنتطرق إلى مفهوم فعالية النظام الضريبي (المطلب الأول) ثم إلى مؤشرات قياس فعالية النظام الضريبي (المطلب الثاني) ثم نتطرق إلى تحسين فعالية النظام الضريبي الجزائري (المطلب الثالث).

المطلب الأول

مفهوم فعالية النظام الضريبي

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى مفهوم الفعالية في الفرع الأول ثم تعريف الفعالية الضريبية من خلال الفرع الثاني.

الفرع الأول : مفهوم الفعالية

توجد العديد من الإسهامات التي حاولت تحديد ماهية هذا المصطلح، نذكر منها:
تعريف الفعالية حسب (Vincent Plauchet): ينظر هذا الكاتب إلى الفعالية على أنها القدرة على تحقيق النشاط المرتقب والوصول إلى النتائج المرتقبة¹.
تعريف الفعالية حسب (Walker ubert): تصب وجهة نظر هاذين الكاتبين في أن الفعالية ترتبط بالأهداف الاستراتيجية للمنظمة، ومن ثم فإن الفعالية حسبها تتجسد في قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها الاستراتيجية من نمو مبيعات وتعظيم حصتها السوقية . ويمكن الاستنتاج مما سبق أن مصطلح الفعالية يتعلق بدرجة بلوغ النتائج، أي الفرق بين النتائج المحققة والنتائج المتوقعة، وهي في نفس الوقت ترتبط بدرجة تحقيق الأهداف،

¹ الشيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث العدد السابع جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2009/2010، ص 219.

وعليه يمكن القول أنه كلما كانت النتائج المحققة (أي ما تم أهداف) أقرب إلى النتائج المتوقعة (أي الأهداف المسطرة) كلما كانت المنظمة أكثر فعالية)، والعكس صحيح. (1)

الفرع الثاني: تعريف الفعالية الضريبية

نظرا للاختلاف السائد في تعريف فعالية النظام الضريبي، سوف نحاول التطرق إلى مجموعة من التعاريف ما يأتي :

حسب (JEAN MARIE MONIER) فإن الإخضاع الضريبي الأمثل يتمثل في تعظيم مهام الدولة فيما يخص التوفيق بين الفوائد الخاصة والتدخل في توزيع الموارد ، وحسب هذا التعريف فإن النظام الضريبي الأمثل هو الذي يتميز ب :

-عدم إمكانية نقل العبء الضريبي.

-أن الضرائب المفروضة لا تشوه خيارات الأعوان الإقتصاديين .

حسب (PIERRE BELTRAME, MEHL) فإن فعالية النظام الضريبي وتحقيقها ينبغي أن يكون هناك جواب عن إمكانية تصميم نظام ضريبي يتسم بالحصول على أقصى مردودية وبأقل تضحية جماعية .

وحسب (BERNARD SALANIE) فإن فعالية النظام الضريبي تكمن في توفيقه بين العدالة الضريبية والفعالية الاقتصادية .

وحسب ANNIE VALLE فإن النظام الضريبي الفعال هو ذلك النظام الذي يحتوي على ضرائب لا تشوه ولا تغير هيكل الأسعار النسبية ولا تقوم إلا بأثر الدخل وليس الإحلال . (2)

ويقصد أيضا بفعالية النظام الضريبي مدى قدرته على تحقيق أهدافه بشكل متوازن حيث أن تلك الأهداف قد تتعارض فيما بينها، فالهدف المالي للضريبة قد يتعارض مع

(1)- الشيخ الداوي، المرجع السابق، ص 220 .

(2)- تيت فارس ، عيدي لمين، أثر العولمة الاقتصادية على فعالية النظام الضريبي - حالة النظام الضريبي الجزائري- ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وجباية معقدة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2021/2022، ص 42.

الهدف الاقتصادي نتيجة تدعيم الدولة لبعض القطاعات من خلال إعفائها كلياً أو جزئياً من الضريبة، كما قد يتعارض الهدف المالي مع الهدف الاجتماعي. (1)

وكثيراً ما يكتنف مفهوم الفعالية بعض الغموض، وسنحاول بدايةً عرض مفهوم الفعالية بشكل عام، ومن ثم التوصل لتحديد مفهوم فعالية السياسة الضريبية .

ويقصد أيضاً بمفهوم فعالية السياسة الضريبية تعددت التعاريف التي تعرضت لمفهوم الفعالية الضريبية، حيث ذهب البعض إلى تعريفها على أنها " التوفيق بين العدالة الضريبية التي تأخذ في الحسبان مختلف الاعتبارات الاجتماعية والفعالية الاقتصادية التي تمكن من تخفيض التثوهات الاقتصادية الناتجة عن فرض الضرائب " ، وذهب آخرون إلى تعريفها على أنها " تتحقق بالاعتراف بمشروعيتها على مستوى مجتمع معين فالضريبة المثلى هي الضريبة التي تكون عادلة، حيث أنها تدفع من طرف الجميع، ويصعب تجنبها ولها أثر واضح إضافة إلى كونها ضريبة بسيطة ذات مردودية جيدة يمكن تطبيقها بأقل تكلفة وبعدد قليل من الإجراءات وإدارة ضريبية بسيطة ووعاء وحيد .

أما الأستاذين بجامعة ستانفورد روبرت هال (Robert hall) و(رابوشكا Alvin Rabushka) فيريان أن الفعالية الضريبية يمكن أن تحقق عن طريق " احلال الضرائب الحالية بضرية واحدة نسبية مع الغاء الاعفاءات وتطبيق معدل وحيد، وأن اعتماد مثل هذا التدبير يمكن من تحويل وقلب الحياة .

ومن كل هذه التعاريف نستنتج أن فعالية السياسة الضريبية تكمن في مدى تحقيق هذه السياسة لأهدافها، وكذا مدى التوفيق بين هذه الأهداف (المالية الاقتصادية الاجتماعية...)، التي قد تتعارض فيما بينها، كما أن هذه الفعالية ترتبط بمدى فعالية النظام الضريبي الذي يعتبر ترجمةً فنيةً للسياسة الضريبية . (2)

(1)-ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب أطروحة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص: 111.

(2)-عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2001 - 2012)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص: الاقتصاد الدولي والتنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم علوم التسيير، جامعة فرحات عباس - سطيف 1 -، السنة الجامعية 2013 - 2014، ص 59.

المطلب الثاني

مؤشرات قياس فعالية النظام الضريبي

إن فعالية السياسة الضريبية ترتبط بمدى فعالية النظام الضريبي الذي يعتبر ترجمة فنية لها، وللوصول لهذا الفعالية لا بد يستجيب هذا النظام لمجموعة من المعايير يمكن على ضوءها تقييمه ومن أبرز هذه المؤشرات تلك التي وضعها فيتو تانزي (Tanzi Vito)، إضافة إلى مؤشرات ريتشارد موسجراف (Musgrave Richard) مؤشرات مجموعة العمل الأوروبية .

الفرع الأول : مؤشرات فيتو تانزي Vito Tanzi

يحدّد مؤشرات أساسية يمكن اعتمادها لتصميم نظام ضريبي فعال:

أولاً: مؤشر التركيز: يقتضي هذا المؤشر بأن يأتي جزء كبير من إجمالي الإيراد الضريبي من عدد ضئيل نسبياً من الضرائب والمعدلات الضريبية، لأن ذلك من شأنه أن يساهم في تخفيض تكاليف الإدارة والتنفيذ، كما أنه يؤدي إلى تسهيل تقييم آثار تغيرات السياسة الضريبية، وتقادي خلق الانطباع بأن الضرائب مبالغ فيها . (1)

ثانياً: مؤشر التشتت: ويتعلق بما إذا كانت هناك ضرائب مزعجة قليلة الإيراد، وإذا كانت موجودة هل عددها قليل، فمثل هذا النوع من الضرائب يجب التخلص منه سعياً لتبسيط النظام الضريبي دون أن يكون لحذفها أثر على مردودية الضرائب.

ثالثاً: مؤشر التآكل: ويتعلق بما إذا كانت الأوعية الضريبية الفعلية قريبة من الأوعية الممكنة، لأن اتساع الوعاء الضريبي يمكن من زيادة الإيرادات رغم اعتماد معدلات منخفضة نسبياً. فإذا ابتعدت الأوعية الضريبية الفعلية عن الممكنة بفعل الإفراط في منح الإعفاءات لمختلف الأنشطة والقطاعات فإن ذلك سوف يؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي، وهذا ما يدفع إلى رفع المعدلات طمعاً في تعويض النقص الحاصل في الإيرادات ومثل هذا المسعى من شأنه أن يحفز على التهرب الضريبي .

(1)- محمد عباس محرز، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر ، 2004/2005، ص 204 .

رابعاً: مؤشر تأخر التحصيل: ويتعلق الأمر بوضع الآليات التي تمكن من جعل المكلفين يدفعون المستحقات الضريبية في آجالها، لأن التأخر يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية للمتحصلات الضريبية بفعل التضخم، ولهذا لا بد من أن يتضمن النظام الضريبي عقوبات صارمة تحد من الميل إلى التأخر في دفع المستحقات. (1)

خامساً: مؤشر التحديد: ويتعلق بمدى اعتماد النظام الضريبي على عدد قليل من الضرائب ذات المعدلات المحددة، في ظل إمكانية إحلال بعض الضرائب بضرائب أخرى، فمثلاً يمكن إحلال الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي بضريبة واحدة على كامل الثروة ذات معدل منخفض .

سادساً: 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، ويصب هذا ضمن مبدأ اليقين الذي يقضي حسب آدم سميث بأن تكون الضريبة الواجب دفعها محدّدة على سبيل اليقين دونما غموض أو تحكم .

سابعاً : مؤشر التنفيذ: يتعلق بمدى تنفيذ النظام الضريبي بالكامل وبفعالية، وهذا يتعلق أيضاً بمدى سلامة التقديرات والتنبؤات، ومستوى تأهيل الإدارة الضريبية لأنها القائم الأساسي على التنفيذ، فضلاً عن مدى معقولية التشريعات وقابليتها للتنفيذ على ضوء الواقعين الاقتصادي والاجتماعي .

(1)- محمد عباس محرز، المرجع السابق ، ص 205.

ثامنا: مؤشر تكلفة التحصيل: وهو مؤشر مشتق من مبدأ الاقتصاد في النفقات وهذا يجعل تكلفة الضرائب أقل ما يمكن حتى لا ينعكس سلبا على مستوى الحصيلة. (1)

الفرع الثاني: مؤشرات ريتشارد موسجراف

وهي تعبر عن المتطلبات الواجب توفرها في النظام الضريبي لضمان فعاليته، وهي :

أولا: ضرورة تساوي توزيع العبء الضريبي: إذ يجب أن يدفع كل فرد تبعا لحصته العادلة، وللقدرة على الدفع مظهران أولهما المساواة الأفقية التي تقتضي بأن يتحمل الممولون الذين هم في وضعيات اقتصادية متساوية أعباء متساوية، أما المظهر الثاني فيتمثل في المساواة العمودية التي تقتضي أن تكون القدرة على الدفع متناسبة مع المستوى الاقتصادي للممول .

ثانيا: ضرورة اختيار الضرائب: التي تقلل التعارض مع القرارات الاقتصادية، أي مع كفاءة السوق .

ثالثا: ضرورة ألا يتم استخدام السياسة الضريبية لتحقيق أهداف تتعارض مع هدف تحقيق المساواة ضمن النظام الضريبي .

رابعا: ضرورة أن يسمح الهيكل الضريبي للنظام باستخدام السياسة الميزانية لتحقيق أهداف مثل النمو والاستقرار .

خامسا: ضرورة أن يسمح النظام الضريبي للإدارة بالعمل بصورة عادلة وغير اعتباطية وأن يكون أسلوبها واضحا للمكلف وتكون هذه الإدارة ذات كفاءة وتعمل على تخفيض تكلفة التحصيل الضريبي إلى أدنى مستوى ممكن. (2)

(1)- محمد عباس محرز، المرجع السابق ، ص 206 .

(2)- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سبق ذكره، ص: 103

الفرع الثالث: مؤشرات مجموعة العمل الأوروبية

حددت مجموعة العمل الأوروبية مجموعة من المعايير الواجب توفرها في النظام الضريبي، وذلك في اجتماعها حول وضع وعاء مشترك للضرائب على أرباح الشركات، هذه المعايير تتمثل في:

- 1-العدالة الرأسية: أي توزيع الأعباء حسب المقدرة التكاليفية للممولين .
- 2-العدالة الأفقية: بمعنى ضرورة معاملة الأفراد الذي هم في نفس الوضعية نفس المعاملة الضريبية.
- 3-الحيادية تجاه مختلف الاستثمارات .
- 4-الفعالية: أي قدرة الوعاء على تحقيق الأهداف الأساسية .
- 5-البساطة واليقين والشفافية.
- 6-الانسجام والتجانس: بحيث إذا كان لمتعاملين نفس النتيجة التجارية، فيجب أن يحققوا نفس النتيجة الضريبية .
- 7-المرونة: أي ضرورة نمو الأوعية الضريبية بنمو الأسواق والنشاط عبر الزمن .
- 8-وضع آليات رقابية .⁽¹⁾

المطلب الثالث

تحسين فعالية النظام الضريبي الجزائري

- لتحسين فعالية النظام الضريبي الجزائري يمكن تقديم أولوياته على النحو التالي:
- 1- رغم تخفيف العبء الضريبي عن المكلف من خلال تخفيض مع ضمان لمعدلات الضريبية إلا أن ذلك غير كاف إذ يجب أن تستند طريقة تحديد المعدلات الضريبية إلى دراسات ميدانية حتى تعكس واقع المجتمع الجزائري .
 - 2- ضرورة إنشاء لجنة لدى المديرية العامة للضرائب توكل لها مهمة مراجعة التشريع الضريبي لتحديد مختلف الثغرات التي يتضمنها النظام الضريبي الجزائري ثم معالجتها .

(1)- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سبق ذكره، ص: 103

- (3- إصلاح شامل للإدارة الضريبية وفق المعايير الدولية في الأداء الضريبي . (1)
- ورغم التعديلات التي عرفها النظام الضريبي الجزائري غير أن وجود بعض الجوانب تحتاج إلى تعديلات تتمثل فيما يأتي :
- (4- إعادة صياغة السلم المتصاعد الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي بشكل يقترب من العدالة الضريبية .
- (5- إعادة النظر في تنظيم نظام الاقتطاع من المصدر وتوسيع مجال تطبيقه فمع أهميته في محاربة التهرب الضريبي إلا أن اقتصره على بعض المداخل يطرح مشكلة حول مدى عدالته كما أنه يشكل كما أن مواعيد استحقاقه ضغطا على سيولة المكلف، إذ لا يراعي الوضعية المالية للمكلف المعني متقدمة ،ينتظر إلى نهاية السنة .
- (6- ضرورة زيادة فعالية مكافحة التهرب الضريبي من خلال توفر إدارة سياسية قوية لمكافحة التهرب ونشر الوعي الضريبي .
- (7- ضرورة توفير الاستقرار السياسي والاقتصادي إلى جانب تطهير الإدارة من العراقل والبيروقراطية والمحسوبية .
- علاوة على ذلك يجب توفير بيئة ملائمة للاستثمار من خلال توفير جميع الهياكل القاعدية الضرورية لإقامة الاستثمار، مع ضرورة وجود مصادر للتمويل بالمواد الأولية وتوفير اليد العاملة المؤهلة .
- (8- العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط الضريبة وتحصيلها .
- (9- ضرورة الإعلان عن عفو ضريبي شامل يسمح للمتهربين أصحاب الأنشطة غير الشرعية بالانتظام لدى إدارة الضرائب وإعادة جدولة الضرائب المترتبة عليهم لصالح النظام الضريبي .
- (10- تحسين الموارد البشرية والتقنية لإدارة الضرائب وضرورة تعميم الإعلام الآلي على الإدارات الضريبية جميعها. (1)

1- بودلال على، شليل عبد الطيف، بن يشنو فتحي، "السياسة الجبائية للجزائر في ضوء الإصلاحات تجارب وآفاق" ، الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية في الجزائر للألفية الثالثة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، ماي 2003، ص 98.

- 11) رغم التعديلات التي عرفها النظام الضريبي الجزائري إلا أننا نعتقد وجود بعض الجوانب تحتاج إلى مراجعة والتي تتمثل فيما يلي :
- (أ) - إعادة صياغة السلم المتصاعد للضريبة على الدخل الإجمالي بشكل يقترب من العدالة الضريبية .
- (ب) - إلغاء التأخير الشهري لاسترجاع الرسم على القيمة المضافة المحمل على مشتريات البضائع والخدمات .
- (ج) - إعادة النظر في تنظيم نظام الاقتطاع من المصدر وتوسيع مجال تطبيقه، حيث رغم أهميته في محاربة التهرب الضريبي إلا أن اقتصاره على بعض المداخل يطرح إشكالا حول مدى عدالته، كما أنه يشكل ضغطا على سيولة المكلف، حيث أنه لا يراعي الوضعية المالية للمكلف المعني، كما أن مواعيد استحقاقه متقدمة جدا ولا ينتظر إلى نهاية السنة .

1- زارب نعيمة وبوغبرية سهام ليزا، بوقناديل محمد، تقييم فعالية النظام الضريبي الجزائري دراسة حالة النظام الضريبي الجزائر (2002-2012)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، تخصص محاسبة وجباية، المركز الجامعي لعين تموشنت بلحاج بوشعيب، قسم : علوم تسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2016/2015، ص 35.

المبحث الثاني

معوقات فعالية النظام الضريبي

سنحاول حصر معوقات فعالية النظام الضريبي الجزائي التي تحول دون تحقيق أهدافه، وسنقسم هذا المبحث إلى جمود النظام الضريبي (المطلب الأول) ثم إلى الازدواج والتهرب الضريبي (المطلب الثاني) ثم إلى الضغط الضريبي في (المطلب الثالث).

المطلب الأول

جمود النظام الضريبي

جمود النظام الضريبي يشير إلى عدم قدرة النظام الضريبي على التكيف مع التغيرات في الاقتصاد والمجتمع والتكنولوجيا والتغيرات الأخرى التي تحدث مع مرور الوقت، وعادةً ما يتسبب هذا الجمود في فرض ضرائب غير فعالة وغير عادلة على المجتمع وتقليل الحوافز للابتكار والاستثمار وخلق الثروة، وسنحاول من خلال هذا المطلب إلى تعريف جمود النظام الضريبي في الفرع الأول ثم نتطرق إلى عوامل الجمود الضريبي في الفرع الثاني .

الفرع الأول: تعريف جمود النظام الضريبي

يؤدي بقاء أي نظام ضريبي لفترة زمنية طويلة إلى خلق تقاليد فنية وإدارية ترتبط بطبيعة عناصر أوعية الضرائب من جهة، وبإجراءات تقديرها وربطها وتحصيلها وبتنظيم إدارتها من جهة أخرى، وينشأ ارتباط كل من المكلفين والإدارة الضريبية بهذه التقاليد، مما يصعب إحداث أي تغيير في النظام الضريبي، سواء بفرض ضرائب جديدة أو إلغاء وتعديل ضرائب قائمة، لذلك يشكل الجمود الضريبي عائقاً كبيراً لإحداث أي إصلاح ضريبي. (1)

(1)- مصطفى الكثيري، النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب الدار البيضاء، دار النشر المغربية 1985 ، ص 161 .

الفرع الثاني: عوامل الجمود الضريبي

ويعتبر الجمود الضريبي نتيجة لظاهرة الاعتياد التي تفسر ببطء الإجراءات الضريبية، ويرجع هذا الجمود إلى عاملين أساسيين هما: التقاليد الفنية والتقاليد الإدارية .

-**التقاليد الفنية:** تتمثل التقاليد الفنية في الاستمرار في إخضاع نفس العناصر المشكلة لأوعية الضرائب المفروضة بصورة تجعل من الصعب إجراء عليها أي تعديل لما يواجهه من معارضة المكلفين، ونفسر هذه الظاهرة بما يعرف بالتخدير الضريبي الذي يعتبر أن الضرائب القديمة أفضل من الضرائب الجديدة ، وذلك من ناحية انخفاض حساسية المكلفين الذين تعودوا على أدائها، وعلى هذا الأساس يجب أن تكون الضرائب الجديدة بسيطة ولا تشكل عبئاً ثقيلاً على المكلف، بقصد تجنب ما قد يثيره فرضها من معارضة المكلفين أو صعوبة من جانب إدارة الضرائب، وعند استقرارها يمكن زيادة معدلها أو توسيع وعائها بطريقة تدريجية .

-**التقاليد الإدارية:** تعمل التقاليد التي تسيطر على الإدارة الضريبية عرقلة أي تعديلات ضريبية بشكل يحد من آثار الإصلاحات الضريبية، فقد تفسر الإدارة القوانين التي يقرها المشرع الضريبي وتضفي عليها طابعاً يبتعد كثيراً عن نية المشرع، وقد يتخذ تأثير هذه التقاليد الإدارية شكل معارضة الأجهزة الإدارية في إلغاء بعض الضرائب أو إنشاء ضرائب أخرى، ونفسر ذلك بعدم توفر الكفاءة اللازمة لتطبيقها، وهنا تبرز أهمية التكوين الفني لموظفي إدارة الضرائب، إذ أن مستوى هذا التكوين هو الذي يسمح بتطبيق أي ضريبة جديدة، وبالتالي فإن التغلب على التقاليد الإدارية مرهون بمدى تقدم الإدارة الضريبية وتدريب موظفيها وتدعيمها المستمر بالعناصر الكفأة، إن جمود الأنظمة الضريبية سوف لا يمكن السلطات العمومية إلا بصعوبة استخدامها كأداة فعالة لسياسة اقتصادية ظرفية أو كوسيلة تدخلية جبائية لرصد الموارد العمومية وإعادة توزيعها .⁽¹⁾

(1)-مصطفى الكثيري، المرجع السابق، ص 163 .

المطلب الثاني

الازدواج والتهرب الضريبي

الازدواج هو عملية استخدام شخص أو شركة لأكثر من وسيلة لتقديم نفس الخدمة أو المنتج أو تحويل الأموال أو الأصول من مكان إلى آخر بهدف تجنب الضرائب أو تقليلها. ويمكن أن يكون هذا النوع من الازدواج مخالفاً للقوانين واللوائح الضريبية. أما التهرب الضريبي، فهو عملية تجنب دفع الضرائب المستحقة عن طريق استغلال الثغرات أو الفجوات في القوانين الضريبية، أو بالتضليل أو تقديم معلومات غير صحيحة للمصالح الضريبية، وتعتبر هذه الممارسات غير قانونية ويمكن أن تؤدي إلى عقوبات قانونية، وسنحاول التطرق إليهم من خلال الفروع الآتية:

الفرع الأول: الازدواج الضريبي

أولاً: تعريف الازدواج الضريبي

في ظل غياب تعريف مانع وجامع للازدواج الضريبي، وجدت عدة محاولات مذكورة أدناه .

تبعا للتعريف المقترح من طرف المجلس الفرنسي للضرائب في تقريره المكرس لفرض الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية (نكون بصدد الازدواج الضريبي، عندما تقوم الإدارة الجبائية التابعة للدولتين بتحصيل ضريبة مماثلة لدى نفس المكلف بالضريبة في مجال الإخضاع الجبائي وبعنوان نفس المدة التي تفرض فيها الضريبة).

يفهم من الازدواج الضريبي، حسب الأستاذ الدكتور سعيد عبد العزيز عثمان المشكلة التي قد تنشأ أساساً من إخضاع مداخيل المستثمرين لنوعية من الضرائب ضرائب داخل الدولة و في دولة أخرى التي يتبعها من حيث الجنسية عند قيام بتحويل عوائد مشروعاته إلى الخارج.¹

وحسب الدكتور محمد دويدار، الازدواج الضريبي أن تفرض على مكلف معين ضريبة أو أكثر على نفس الوعاء الضريبي وخلال نفس الفترة.

¹. زارب نعيمة وبوغربية سهام ليزا، المرجع السابق ، ص 61.

ويعرف الازدواج الضريبي حسب الأستاذ حسين عواضة والأستاذ عبد رؤوف قطيش على أنه تكرار في التكليف عندما يكلف شخص واحد بالضريبة نفسها أكثر من مرة عن مادة تكليف واحدة. (1)

وحسب الأستاذ سوزي عدلي ناشد الازدواج الضريبي هو مشكلة تعدد فرض الضريبة على المكلف التي يتعين دفعها على نفس الوعاء أكثر من مرة لأكثر من إدارة الضرائب، وقد يحدث الازدواج الضريبي على المستوى الداخلي أو على المستوى الدولي. وبناء على ما سبق يمكننا اقتراح التعريف التالي: يتصل الازدواج الضريبي بمسألة تعدد فرض الضريبة على المكلف بأدائها حيث يسدد على ذات الموضوع الواحد الخاضع للضريبة وخلال نفس الفترة الضريبية أكثر من مرة لأكثر من إدارة ضريبية وقد يحدث على المستوى الداخلي أو على المستوى الدولي (2) .

ثانيا: تصنيف الازدواج الضريبي

تبعاً لما سبق يمكن تصنيف الازدواج الضريبي إلى عدة أقسام وذلك حسب المعايير الثلاث (03) المعمول بها عادة وهي:

1- الازدواج الضريبي حسب معيار إقليمية القوانين: نميز، وفقاً لمعيار إقليمية القوانين بين الازدواج الداخلي والازدواج الدولي، ويكون الازدواج داخلياً عندما تتحقق شروطه داخل الدولة الواحدة بغض النظر عن شكلها وتطبق كل من السلطات المالية التابعة لها قانون الضريبة على نفس الشخص وعلى نفس الوعاء وعن ذات المدة . يمكن للسلطة المالية الواحدة أن تفرض أكثر من ضريبة واحدة على المكلف الواحد ومادة التكليف الواحدة بمناسبة نفس الواقعة المنشئة، ويتجلى ذلك بوضوح في حالة ما إذا فرضت السلطة الواحدة على الدخل الناتج عن العمل الضريبة في سنة معينة مرة باعتبارها دخلاً نوعياً وقامت بتأسيس اقتطاع جبائي آخر على هذا الإيراد نظراً لكونه أحد المكونات الأساسية للدخل الكلي الذي يخضع للضريبة على الإيراد.

(1)- زارب نعيمة وبوغبرية سهام ليزا، المرجع السابق ، ص 62.

(2)- آيت دحمان سيد علي، واقع الازدواج الضريبي وطرق تسويته في التشريع الجزائري، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة الجزائر 1 - بن يوسف بن خدة، ص 22.

ولا يشترط في الازدواج الضريبي الداخلي تعدد السلطات المالية التي تقوم بفرض الضريبة فإما أن تكون السلطة الضريبية واحدة أي مركزية فتفرض ضريبتين أو أكثر على نفس المادة ونفس الشخص لأي سبب من الأسباب أو قد تتعدد السلطات الضريبية كما هو الشأن بالنسبة للدول الاتحادية كالولايات المتحدة الأمريكية حيث من الممكن أن تؤسس الحكومة المركزية ضريبة معينة ثم تقوم إحدى الولايات مرة أخرى بتطبيق الضريبة نفسها على ذات المادة، فيحدث الازدواج بفرض الضريبتين .

أما الازدواج الضريبي الدولي الذي أنتشر بسبب نمو التجارة الدولية وحركة رؤوس الأموال بين الدول نتيجة تبني سياسة الانفتاح الاقتصادي يقصد منه فرض الضريبة أكثر من مرة على نفس الوعاء باسم ذات الشخص في دولتين أو أكثر، فينشأ هذا الازدواج نتيجة استقلال كل دولة بوضع قانونها الضريبي دون التقيد بتشريعات الدول الأخرى متى تحققت شروطه بالنسبة لدولتين أو أكثر فتقوم السلطات المالية التابعة لدولتين أو أكثر بتطبيق تشريعاتها الضريبية على نفس الشخص ونفس الوعاء وعن نفس المدة ومثال عن ذلك قيام بعض الدول بفرض ضريبة على مداخيل رعاياها في الدول الأجنبية على الرغم من خضوع إيرادات هؤلاء في البلد المقيمين به . (1)

2- الازدواج الضريبي حسب معيار الطبيعة: يتميز في هذا الخصوص بين الازدواج القانوني والازدواج الاقتصادي .

أ- الازدواج الضريبي القانوني: الذي يعرف حسب اللجنة الجبائية للأعمال التابعة لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) ، على أنها ثنائية الجبائية الناتجة عن إخضاع نفس المكلف بالضريبة على أساس نفس الدخل أو ذات الثروة للضريبة في أكثر من دولة واحدة .

يمكن تبيان ذلك في وضعيتين أولهما حالة اعتبار دولتان أن نفس المكلف بالضريبة مقيما جبائيا في إقليمها، يخضع إلى ثنائية ضريبية ليس من منظور الإيراد الذي حققه في دولتين وإنما أيضا بالنظر ما تم تجميعه من مداخيل في الدولة الثالثة مثال على ذلك ترك موظف ذو جنسية جزائرية دولة الجزائر للعيش بعض السنوات في فرنسا وخلال هاته

(1)-آيت دحمان سيد علي، المرجع السابق ، ص 23.

المدة عمل مقابل راتب في مؤسسة فرنسية ولكن ظلت أسرته في الجزائر علما بأنه يتحصل على إيرادات عقارية الناتجة عن تأجير شقة مالكا لها في دولة تونس .

يكون المكلف بالضريبة، تطبيقا لما ذكر أعلاه، موضوع متابعة ضريبية في كل من دولة الجزائر ودولة فرنسا ودولة تونس وحلا لهذا الإشكال يتعين الرجوع إلى الاتفاقيات الجبائية بهدف تحديد الدولة التي يتعين على الشخص تسديد الضرائب لديها (معيار الارتباط وتوضيح الكيفية التي سيتم على أساسها تجنب حالات الازدواج الضريبي المحتمل منح حق الإخضاع الضريبي).

وتكمن الحالة الثانية عندما يعتبر شخص مقيم في دولة ما ويتحصل على إيرادات متأتية من دولة أخرى أو يحوز على أموال عقارية متواجدة في دولة أخرى .

ب-الازدواج الضريبي الاقتصادي: الذي يفهم منه حسب اللجنة الجبائية للأعمال التابعة لمنظمة OCDE، على أنها الوضعية التي يخضع لها شخصين مختلفين للضريبة بعنوان نفس الدخل أو ذات الثروة ومثال على ذلك تقوم شركة تونسية باعتبارها شركة فرعية تابعة لشركة فرنسية بتسديد أتاوى لقاء استخدام براءة الاختراع تم التنازل عنها من طرف شركة الأم الفرنسية من حساب مبلغ الأتاوى بتطبيق معدل 20% من رقم الأعمال المحقق من قبل الشركة التونسية بعنوان استغلال براءة الاختراع في تونس.⁽¹⁾

ثالثا: دور الإصلاح الضريبي في التصدي للازدواج الضريبي .

لقد أشرنا أنفا إلى أن سعي المشرع الجزائري المتمثل في إصلاح الترسنة الضريبية خاصة المتعلقة منها بالضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة يهدف أساسا إلى تحقيق مجموعة من الأهداف تتجه في مجملها إلى إضفاء البساطة والوضوح على النظام الضريبي حتى يتماشى والمستجدات الاقتصادية العالمية بهدف تجنب الوقوع في حالات الازدواج الضريبي الدولي والابتعاد عن التعقيد والتشعب الذي اعتبر من أهم مميزات النظام الضريبي قبل الإصلاح، الأمر الذي صعب من مهمة المصالح الجبائية أثناء تحديدها للوعاء الضريبي الخاص بالمكلف، مما ساهم في تعدد حالات الازدواج

⁽¹⁾ لعالج ياسمينه، إشكالية الازدواج الضريبي الدولي بين الآثار السلبية وفعالية الحلول الوطنية، دفا تر السياسة والقانون ، العدد الخامس عشر ، جوان 2016، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص 36.

الضريبي الدولي الهدف الذي رعى المشرع إلى تحقيقه من خلال الإصلاح الضريبي الجذري بموجب قانون المالية لسنة 1991م ، كمحاولة منه لإضفاء البساطة والوضوح على النظام الضريبي والتخفيف من عبئه الضريبي .

إلى أن المشرع الجزائري لم يكتفي بذلك بل صاحب الإصلاح الجذري بجملة من الإصلاحات الضريبية تضمنتها قوانين المالية السنوية وحتى التكميلية، فلا يكاد يخلو قانون مالية من تدابير تعديلية في المجال الضريبي من ذلك، قانون المالية لسنة 1993 تضمن 45 إجراء ضريبيا ما بين تعديل، إلغاء و/أو إتمام قانون المالية لسنة 1995 تضمن 49 إجراء ضريبيا من نفس الطبيعة السابقة وقانون المالية التكميلي لسنة 2001 تضمن بدوره 19 إجراء ضريبيا ما بين تعديل إلغاء أو إتمام قانون المالية لسنة 2007 تضمن 58 تعديلا ضريبيا، وقانون المالية لسنة 2015 تضمن 52 تعديلا ضريبيا، إضافة إلى ذلك صدور قانون الإجراءات الجبائية سنة 2002. هذا بالإضافة إلى التعديلات الهيكلية على الإدارة الضريبية بموجب مراسيم تنفيذية عادة... الخ⁽¹⁾ .

تجدر الإشارة إلى أن التدابير التعديلية التي أقرها المشرع بعد الإصلاح الضريبي لسنة 1991 بموجب قوانين المالية تضمنت في مجملها تأسيس ضرائب جديدة أو إلغاء ضرائب، مع ظهور العديد من الضرائب الظرفية التي سرعان النظام الضريبي من ثم تعقيده الأمر الذي يتعارض ورغبة المشرع الجزائري من الإصلاح الضريبي الجذري الهادف أساسا إلى تحقيق الوضوح البساطة على النظام الضريبي الجزائري. فعدم الاستقرار الذي يشهده النظام الضريبي يصعب على المصالح الجبائية أمر تقدير الضريبة أو تحديد أساسها، مما يساهم في استفحال الازدواج الضريبي الدولي هذا من جهة. من جهة ثانية، عدم الاستقرار الذي يشهده النظام الضريبي الجزائري يساهم في هروب الاستثمارات الأجنبية القائمة، كما يصعب المهمة على المستثمر بشأن اتخاذ قرار الاستثمار خوفا من عدم الثبات والاستقرار الذي تعرفه الترسنة الضريبية بذلك فشل المشرع الجزائري في تحقيق الأهداف المتوخاة من الإصلاح الضريبي الجذري والتي من

(1)- ليجال ياسمينه، المرجع السابق ، ص 37.

أهمها (الأهداف) إضفاء الاستقرار والبساطة والوضوح على النظام الضريبي تجنباً لحدوث الازدواج الضريبي من أجل توفير المناخ الملائم لجذب وتشجيع الاستثمار. (1)

الفرع الثاني: التهرب الضريبي

إن التهرب هو ذلك الاقتطاع الذي تفرضه الدولة على مداخيل والأرباح للأشخاص الطبيعيين والمعنويين، ولكن هؤلاء المكلفين يستخدمون أساليب للتهرب والغش للتملص من دفع مستحقاتهم .

سنتطرق في الفرع الأول إلى تعريف التهرب الضريبي أولاً، وأسباب ووسائل التهرب الضريبي ثانياً.

أولاً : تعريف التهرب الضريبي

هناك عدة تعاريف تناولت موضوع التهرب الضريبي :
التعريف الأول لـ paul marie : يرى أن التهرب الجبائي هو مجمل الاعمال التي يقوم بها

المكلف للتخلص من الضريبة دون مخالفة القانون (2).
التعريف الثاني لـ : margairaze andré : هو محاولة التملص من الضريبة في حدود القانون .

التعريف الثالث لـ : جامع أحمد هو تخلص الفرد من دفع الضريبة دون ارتكاب أي مخالفة لنصوص التشريع الضريبي .

من خلال هذه التعاريف نستخلص أن التهرب الضريبي هو تلك المراوغة أو البراعة التي يستخدمها المكلف بالضريبة للتخلص من دفعها أو لتخفيض من وعائها دون الإخلال بالقواعد الجبائية وذاك بالاستفادة من ثغراتها ونقائصها ، فمثلاً تقوم بعض الشركات بتوزيع أرباحها على شكل أسهم لصالح مساهميها للتخلص من أداء الضريبة وذلك في حالة عدم وجود النص القانوني .

(1)-لعجال ياسمينه، المرجع نفسه ، ص 38.

(2)- عوادي مصطفى، رجال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة سخري النشر والتوزيع ،،الجزائر 2010/2011، ص 10.

وقد يستعين المكلف في التهرب الضريبي من ذوي الاختصاص في استنباط طرق التحايل مستفيدين من الثغرات القانونية ومستغلا لها بغية عدم تحقق الضريبة عليه بصورة صحيحة والامتناع عن دفعها . (1)

ثانيا: أسباب ووسائل مكافحة التهرب الضريبي

من أهم أسباب التهرب الضريبي هو إحساس المواطن بعدم وجود خدمات مقابل الضرائب التي يدفعها وأنها تذهب إلى جيوب النافذين في الدولة حتى أن التهرب أصبح في نظر مثل هذه المجتمعات شطارة .

1-أسباب التهرب الضريبي :

يمكن إظهارها كما يلي :

أ-الأسباب المباشرة :

1- الأسباب التشريعية: لقد زادت التشريعات للنظام الضريبي من احتمالات التهرب الضريبي سواء في تقدير الوعاء أو في حساب قيمة الضرائب أو الإعفاءات أو التخفيضات .

2 -من حيث الكفاءة من أخطر الوسائل التي يلجأ إليها الموظف هي الرشوة التي تظهر أساس الجانب السلبي له أي عدم وجود وعي مهني .

3-الإمكانات المادية: نقص الوسائل المادية حيث أن جميع المؤسسات والقطاعات قد استفادت من مشاريع عمرانية تعكس الواقع إلا أن القطاع الجبائي لم يتحصل على كونه يزاول عمله في المنشآت الموروثة من قبل الاستعمار .

4- الإجراءات الإدارية تعتبر كإجراءات روتينية معقدة تتسبب في خلق الكراهية اتجاه الضرائب وما يماثلها من أجهزة وأعوان إداريين فلهذا يبقى على الإدارة الجبائية استعمال كل الإجراءات اللازمة لتفادي ذلك .

وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي :

1-صعوبة تقدير الوعاء الضريبي .

2-عدم المساواة في تطبيق الإجراءات .

(1)- عوادي مصطفى، رجال نصر، المرجع السابق ، ص 11.

تعقد الإجراءات الخاصة بالتحصيل الضريبي

ب- الأسباب غير المباشرة :

1- الأسباب النفسية: إن العامل النفسي يلعب دورا هام في أداء الضريبة، فإحساس المكلف بالضريبة أي بالضعف اتجاه السلطات العامة التي تتمتع بجميع وسائل الإكراه والإجبار على دفع جزء من الأموال. فالمكلف أنه لا يجني شيئا مقابل دفعه، الأمر الذي يجعله يقارن بين ما يمكن أن يعمل به بذلك الجزء من أمواله في حالة دفعه للدولة ويبين ما تفعله الدولة بذلك الجزء من تمويل لنفقات كمالية فأنانية المكلف .

2- الأسباب الاجتماعية: يلعب المحيط الاجتماعي دورا هام في ترسيخ ظاهرة التهرب الضريبي وشيوعها بين الأفراد وهذا وأن ضعف الوعي الضريبي يتناسب مع الشعور الوطني .

3- الأسباب السياسية: وهذا يرمي بالبلاد إلى زيادة وتفاقم حالات التهرب وهذا لإحساسهم بضعف السلطة العامة وعجزها على استغلالها الأمثل للموارد .

4- الأسباب الاقتصادية: وهي متعلقة بنوعية النشاط الغالب في مجتمع معين فقد لوحظ أنه إذا كانت المهن ذات الأجر هي الأكثر شيوعا في الدولة فإن ظاهرة التهرب الضريبي تكون قليلة ومحدودة الأثر وعكس ذلك فإنه كلما كانت المهن الحرة تجارة، صناعة، عيادات طبية مهمة كلما زادت أهمية التهرب الضريبي، ففي المهن ذات الأجر يمكن للإدارة الحصول على جميع المعلومات المتعلقة بأجر المكلف من جهة عمله كما يمكنها استقطاع الضريبة عند المنبع ولا شك أن إتباع مثل هذه الإجراءات يقلل في حالات التهرب الضريبي⁽¹⁾ .

2- وسائل مكافحة معالجة التهرب الضريبي:

إن معالجة التهرب الضريبي لا تعني القضاء عليه بل التحقيق منه لأن استئصاله نهائيا أمر شبه مستحيل ولكن حالات التهرب والحد من آثاره أمر ممكن وهو ما تسعى الدولة إلى تحقيقه باستخدام مختلف الوسائل من ذلك :

1- الخضر يحي، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماستر، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، 2006-2007، ص 53.

أ)- تنمية ونشر الوعي لدى المواطنين وتبيان ما للضرائب من أهمية في تمويل عملية التنمية وما يعنيه ذلك من مستقبل زاهر للمكلفين والمجتمع بصفة عامة وهكذا يشعر المكلف بأنه يؤدي واجبا وطنيا لصالح العام وبالتالي تتناقص وطأة التهرب وهنا لابد من ربط فكرة المواطنة بدفع الضرائب والمستحقات .

ب)- تحقيق مبدأ العدالة عن القيام بالاتفاقية العامة فالسياسة العامة للدولة الغير عادلة التي تميز فئة عن الأخرى أو منطقة دون الأخرى من الدول أو تسرف في تبذير الأموال العامة تدفع المكلف للبحث عن مختلف الطرق للتخلص من دفع الضريبة لأنه لا يجد ما يبرر شعوره بالواجب نحو وطنه بل سيشعر بنوع من الانتصار عند نجاحه في التهرب .

ج)- لا بد للقانون الضريبي كغيره من القوانين أن ينص على عقوبات تقلل احترامه ولأن التهرب الضريبي يمثل اعتداء على حق المجتمع ككل، وبما أن هذه العملية تشكل خطورة تصون على المالية العامة يجب تشديد العقوبات ولكن يستحب اللجوء إلى عقوبات مالية كالغرامة أو مصادرة الأموال بدلا من العقوبات البدنية كالسجن) والحبس لأن هذه الأخيرة قد تؤدي بالممول إلى الرفض المطلق لدفع الضريبة وبالتالي تغطي مردودا عكسيا .

د)- تدعيم الإدارات الضريبية بالأجهزة الإلكترونية التي من شأنها تسهيل عملية إعداد التصريحات وإرسالها إلى المكلفين وكذلك في تسجيل ما دفعه المكلفون من الضرائب وما لم يقوموا بدفعه لجباية الضريبة من المنبع أي حجزها من المصدر بحيث يتم استقطاع الضريبة من الإيراد قبل وصوله لصاحبه⁽¹⁾ .

ه)- عقد المعاهدات الدولية التي تهدف إلى تدعيم التعاون وتبادل المعلومات والمساعدات اللازمة لتحصيل الضرائب من المتهربين بين مختلف الإدارات الضريبية للدولة المتعاقدة.

1)- سعيداني محمد السعيد، الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي، مجلة الدراسات القانونية والسياسية - العدد 02 جوان 2015، ص 19.

(و)-إضافة إلى كل ذلك ضرورة توفير الكفاءات البشرية الجيدة ورفع أجور العاملين لمنع الانحراف ومنع المكافآت لرفع المنافسة المهنية .

(ز)-التضامن الدولي للحد من التهرب بإمكان منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية التي تضم 30 دولة من أكبر وأغنى الدول أن تساعد الجزائر في مجالات عديدة لا سيما فيما يتعلق بمكافحة التهرب والغش الجبائي حيث رحب بها للانضمام إلى جهود المنظمة ومحاربة التهرب الجبائي، بحيث تسعى هذه المنظمة للتفتح على دول عديدة وتوسيع التضامن الدولي للحد من التهرب لرؤوس الأموال.

(ح)-استعمال طرق وقائية لتجنب وقوع خطر التهرب كلجوء إلى جباية الضريبة من المنبع أي حجزها من المصدر بحيث يتم استقطاع الضريبة من الإيراد قبل وصوله لصاحبه.

(ط)-تشديد رقابة الإدارة وذلك بمنح موظفي الإدارة حق الإطلاع على الوثائق والمستندات المتعلقة بالمكلفين والهدف من تقرير هذا الحق هو تقدير الضريبة وربطها بشكل سليم وكذلك إثبات ما قد يرتكب من مخالفات قصد التهرب من دفع الضريبة⁽¹⁾ .

المطلب الثالث

الضغط الضريبي

الضغط الضريبي هو المقدار الذي يضعه النظام الضريبي على الفرد أو الشركة بما يتعلق بدفع الضرائب.

الفرع الأول: تعريف الضغط الضريبي

هو العلاقة التي تقدم النسبة المئوية للدخل المقتطع في شكل ضرائب ورسوم على المحققة من طرف الأفراد المكلفين بالضريبة أو من طرف الدولة ذاتها.

ويعبر الضغط الضريبي عن نسبة الاقتطاع الضريبي مقارنة بالنتائج المحلي الخام وهو إحدى المؤشرات المستخدمة لتقييم الأنظمة عن أن ارتفاعه فوق مستويات معينة يمكن أن يكبح النشاط الاقتصادي، ويقصد بالضغط الضريبي أيضا ذلك التأثير الذي

(1)-سعيداني محمد السعيد، المرجع السابق ، ص 20.

يحدثه فرض الضرائب المختلفة والذي الضريبية وذلك بفضل المقارنة بينها أن يختلف تبعاً لحجم الاقتطاعات الضريبية من جهة صورة التركيب الفني للهيكل الضريبي من جهة أخرى، ويعبر عنه أيضاً على أنه العبء الذي يحدثه الاقتطاع الضريبي على الاقتصاد الوطني .⁽¹⁾

الفرع الثاني: أنواع ومعايير قياس الضغط الضريبي

أولاً: أنواع الضغط الضريبي :

هناك نوعين من الضغط الضريبي: الأول ضغط ضريبي فردي والثاني ضغط ضريبي إجمالي .

1- الضغط الضريبي الفردي:

يملك كل فرد موارد شخصية والتي تستهدفها الدولة والجماعات المحلية باقتطاعات في شكل ضرائب مباشرة وغير مباشرة، وتمثل هذه الأخيرة طبعاً مساهمات كما أنها تعتبر تضحية يجب تحملها من قبل كل فرد ما دام أنه يوجد حرمان لكل مكلف بالضريبة من جزء من دخله، ويحتسب الضغط الضريبي آخذاً بعين الاعتبار دخل المكلف بالضريبة ومقدار الضرائب التي تضاف إليها الاقتطاعات الإجبارية المحسوبة على أساس الحماية الاجتماعية.⁽²⁾

2- الضغط الضريبي الإجمالي:

هذا الإطار نأخذ مجمل الإيرادات الضريبية المحصلة الدولة والجماعات المحلية بما في ذلك الإقتطاعات الإجبارية من طرف صناديق الضمان والدخل القومي.

1- جامع أحمد، علم المالية، فن المالية العامة، الجزء الأول، الطبعة 2، دار النشر العربية القاهرة، 1975، ص244.

2- سوزي عدلي ناشد ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و آثارها على إقتصاديات الدول النامية، جامعة الإسكندرية، 1999 ، ص21.

المبحث الثالث

مقومات فعالية النظام الضريبي

تقوم فعالية النظام الضريبي على مقومات سنحاول التطرق إليها من خلال هذا المبحث والذي سنقسمه إلى ثلاث مطالب حيث سنتطرق في المطلب الأول إلى مرونة النظام الضريبي المطلب الثاني ثم إلى كفاءة وعدالة النظام الضريبي في المطلب الثاني ثم إلى سياسة التحفيز الضريبي في المطلب الثالث.

المطلب الأول

مرونة النظام الضريبي

تعني مرونة النظام الضريبي مدى استجابة الضرائب لتغير في الناتج الداخلي الخام، ويمكن أن نمثلها بالعلاقة التالية:

-المرونة الضريبية التغير النسبي في الضرائب/ التغير النسبي في الناتج الداخلي الخام.

والمرونة الضريبية يمكن أن تأخذ عدة قيم، حيث إذا كانت قيمة المرونة أكبر من (1) لأن الضرائب تستجيب لأي تغير في الناتج الداخلي الخام بشكل أكبر من التغير في الناتج الوطني، ويمكن أن تكون قيمة المرونة الضريبية تساوى الواحد الصحيح، وهذا يعني أن التغير في الضرائب يساوى تماما التغير في الناتج الداخلي الخام، أما إذا كانت قيمة المرونة الضريبية أقل من (1) هذا يعني أن التغير في الضرائب أقل من التغير في الناتج الداخلي الخام، وفي هذه الحالة يكون النظام الضريبي غير مرن. (1)

(1) - عوني حمدان عبد الله، "دور الضرائب في تمويل ميزانية الدولة الكويت"، مجلة افاق اقتصادية، المجلد 20 العدد 80 1999 اتحاد غرف التجارة والصناعة، الامارات العربية المتحدة، ص 63.

المطلب الثاني

كفاءة وعدالة النظام الضريبي

يعد النظام الضريبي من أهم محددات العدالة والكفاءة أو الظلم الاجتماعي في أي دولة، حيث أنه تحقيق العدالة الاجتماعية أو الإخلال بها من خلال طرق عدة فصانعو القرار يستطيعون من خلاله تحديد من يتحمل العبء الأكبر من الضريبة ومن يستحق الإعفاء منها، وما هو حجم الإيرادات التي تهدف الدولة إلى جمعها لتغطية الإنفاق على الخدمات الأساسية وفي إطار سعى المشرع الجزائري إلى إدخال إصلاح ضريبي سنة 1991 تمثل في استحداث ثلاث ضرائب جديدة وهي الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة، وكان الهدف المرجو من ذلك هو تحقيق الكفاءة في التحصيل، إلى جانب تحقيق العدالة الضريبية وإن تحقيق العدالة الضريبية هو بمثابة تمهيد لتحقيق العدالة الاجتماعية . (1)

الفرع الأول: عدالة النظام الضريبي في الجزائر

أولاً: مدى عدالة الضريبة على الدخل الإجمالي: هناك مجموعة من المؤشرات الدالة على مدى تحقيق العدالة الضريبية والتي تعد كمؤشرات دالة على مدى نجاح الضريبة على الدخل الإجمالي في تحقيق الأهداف الاجتماعية وهي: (2)

1-مبدأ تصاعدية الضريبة: لقد أخذ المشرع الجزائري عند حساب الضريبة على الدخل الإجمالي بطريقة التصاعد بالشرائح بحيث يطبق معدل الضريبة على الجزء الإضافي فقط من الدخل، وليس على الدخل بأكمله، حيث يقسم دخل المكلف بالضريبة إلى شرائح، بحيث تخضع كل شريحة من دخله إلى معدل ضريبي متصاعد وتعتبر الضرائب التصاعدية من بين أبرز المؤشرات الدالة على إرساء العدالة الضريبية من

(1) - أندرو جويل ، العدالة الضريبية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا"، مذكرة مناقشات صندوق النقد الدولي، 2015، ص 27.

(2) - عبد الهادي مختار، " الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، الجزائر 2016 ، ص 160.

خلال استخدامها للحكم على مدى نجاعة أي نظام ضريبي ونجاحه في تحقيق أهدافه الاجتماعية المتمثلة أساسا في تخفيف العبء الضريبي على الفئات الفقيرة و المحدودة الدخل، والحد من التفاوت في توزيع الدخل . (1)

2-مبدأ مراعاة المقدرة التكليفية: لقد حرص المشرع الجزائري من خلال الإصلاحات التي طالت النظام الجبائي بعد استحداث الضريبة على الدخل الإجمالي على احترام مبدأ العدالة الضريبية، حيث تم تحديد حد أدنى من الدخل معفى من الالتزامات الضريبية، ولقد شهد هذا الأخير عدة تعديلات جاءت بها قوانين المالية المتعاقبة حيث ارتفع الحد الأدنى من الدخل المعفى من الضريبة لكن بالمقارنة مع الواقع العملي نجد أن هذا القيمة المعفاة من الضريبة تعتبر زهيدة خاصة في ظل ارتفاع الأسعار.

ثانيا: مدى عدالة الضريبة على أرباح الشركات: إن من بين أهم ما جاء به إصلاح النظام الجبائي في الجزائر سنة 1992 ، هو تأسيس ضريبة تفرض على الأرباح السنوية للشركات العمومية والخاصة على حد سواء، ولقد سعى المشرع منذ ذلك الحين إلى التوسع في تخفيض معدلات هذه الضريبة بما يساهم في تشجيع الاستثمار من جهة والحد من ظاهرة التهرب الضريبي من جهة أخرى .

1-معدلات فرض الضريبة: كما ذكرنا سابقا فهناك ثلاث معدلات ضريبية تفرض على أرباح الشركات حسب النشاط الممارس، وبالتالي فهناك تمييز في المعاملات الضريبية ما بين الأشخاص المعنويين وهو ما يخل بمبدأ المساواة في تحمل الأعباء، وهو ما يخل بمبدأ العدالة الضريبية.

2- المساهمة النسبية : لقد كان الهدف من الإصلاح الجبائي سنة 1992 هو التمييز بين الضريبة على الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين، فتم استحداث ضريبة على الدخل الإجمالي وضريبة على أرباح الشركات، بهدف الرفع من كفاءة التحصيل، دون الإخلال بمبدأ العدالة في تحمل العبء الضريبي، لكن الملاحظ هو أن مساهمة الضرائب على أرباح الشركات والضرائب على الدخل من غير المرتبات والأجور

(1) - عبد الهادي مختار، المرجع السابق ، ص 168.

لا تزال متواضعة مقارنة بمساهمة الضريبة على الدخل صنف المرتبات والأجور رغم أن النسبة الكبيرة من الدخل الوطني المتاح يستفيد منها أصحاب الشركات والتجار وأصحاب المهن الحرة عكس الأجراء .⁽¹⁾

3- الإعفاءات

لقد قام المشرع الجزائري في سعيه لتحقيق العدالة الضريبية بإعفاء بعض الفئات الناشطة في بعض القطاعات من الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وذلك حرصا منه على تحقيق مجموعة من الأهداف الاجتماعية لعل أهمها :

(أ) . دعم برامج تشغيل الشباب .

(ب) . دعم فئة المعوقين .

(ج) . دعم السلع الواسعة الاستهلاك .

بالإضافة إلى إعفاءات وحوافز مست الشق الاقتصادي والتي كانت تهدف أساسا لتشجيع الاستثمار الوطني والأجنبي، إلا أن كثرة هذه الإعفاءات والامتيازات ساعدت على التحايل القانوني واستغلت في عملية التهرب الضريبي، وهو ما يخل بمبدأ العدالة الضريبية .

ثالثا: مدى عدالة الرسم على القيمة المضافة: يعتبر الرسم على القيمة المضافة من الضرائب الغير مباشرة، والتي يقع عبؤها على المستهلك النهائي، وبالتالي فهي أشد عبئا على الطبقات المتدنية الدخل منها على الطبقات المرتفعة الدخل، لأن أصحاب الدخل الضعيف ينفقون الحصة الأكبر من دخلهم وفي بعض الأحيان ينفقون أكثر من دخلهم المكتسب في سبيل إشباع حاجياتهم الأساسية، ويعتبر الرسم على القيمة المضافة من بين أهم الضرائب المطبقة في الجزائر بعد إصلاحات 1992، وأكثرها حصيلية مالية، بحيث توفر موارد مالية مهمة تعين الدولة على تغطية جزء من نفقاتها المتزايدة، لكن التوسع في هذا النوع من الضرائب سيضعف كاهل الفقراء، لأنه سينقل عبئها من الأغنياء إلى الفقراء.

(1) - طارق إسماعيل، "كفاءة التحصيل الضريبي في الدول العربية دراسات اقتصادية، العدد 52، 2019، ص 63.

الفرع الثاني: كفاءة التحصيل الضريبي في الجزائر

يعزى انخفاض مستوى كفاءة التحصيل الضريبي في الجزائر إلى عدة أسباب :

1-أسباب تتعلق بكفاءة الإدارة الضريبية:

إن تدني مستوى كفاءة التحصيل مرتبط بتدني كفاءة الإدارة الضريبية، حيث يؤدي ضعف الإدارة الضريبية إلى بقاء مقدار معتبر من الضرائب دون تحصيل فحسب التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة لسنة 2015، فقد فاقت بواقي التحصيل الجبائي لسنة 2015 مبلغ 3517 مليار دج ، وهو مبلغ يكفي لسد العجز الموازي لسنة 2015 البالغ 3104 مليار دج ويرجع تدني كفاءة الإدارة الضريبية إلى ضعف تكوين وتدريب الموارد البشرية بالإضافة إلى تخلف أنظمة التحصيل، وتجدر الإشارة إلى أن رقمنة الجهاز الضريبي ساعدت العديد من الدول على زيادة مستويات التحصيل الضريبي، وتوسيع القاعدة الضريبية من خلال التحول للنظم الالكترونية للإقرار والامتثال الضريبي والتحصيل والفوترة الالكترونية. (1)

2-تدني مستوى الامتثال الضريبي:

يرتبط انخفاض كفاءة التحصيل أيضا بتدني الامتثال الضريبي هذا الأخير راجع إلى كبر حجم الاقتصاد الغير الرسمي وإلى التهرب الضريبي، وإلى تعقد القوانين والتشريعات الضريبية وارتفاع الزمن المطلوب للامتثال لها وبحسب مؤشرات ممارسة الأعمال لعام 2018، فقد احتلت الجزائر المرتبة 157 عالميا حسب مؤشر دفع الضريبة وقدر زمن الامتثال لدفع الضريبة بحوالي 265 ساعة في السنة وهي مدة طويلة إذا ما قورنت مع دول مثل الدنمارك، بلجيكا، وفرنسا والذي قدر زمن الامتثال بها بحوالي 130، 136 و 139 ساعة في السنة على التوالي.

3-تدني مستوى العدالة الضريبية: إن عدم التكافؤ في تحمل أعباء الضريبة

و محدودية تصاعدية النظم الضريبية نتيجة النفوذ الاقتصادي والسياسي للمكافين بالضريبة الأغنياء، كل ذلك يحد من كفاءة التحصيل الضريبي .

(1) - مجلس المحاسبة، 2015، ص 28.

4- ضعف الشفافية والمساءلة والمحاسبة: إن للشفافية والمساءلة دور هام في الرفع من التحصيل الضريبي، فالشفافية تلزم الإدارة الضريبية بتوفير المعلومات الضرورية وفي الوقت المناسب وبالشكل الكافي، وهو ما يساهم في زيادة الوعي لدى المكلفين بأهمية الإفصاح وابتعادهم عن الغموض في المعلومات المصرح بها والمساءلة تجعل أعوان الإدارة الضريبية يتحملون مسؤولياتهم وتلزمهم بتطبيق القانون.⁽¹⁾

أما في حالة غيابهما أو ضعفهما فسينتشر الفساد المالي والتهرب الجبائي وهو ما يؤثر في كفاءة التحصيل الجبائي .

5-أسباب مرتبطة بالسياسات الضريبية المتبعة:

إن عدم تمكن النظام الجبائي من إحلال الجباية العادية مكان الجباية البترولية والفارق الكبير بين الإيرادات الضريبية المقدرة والمنجزة فارق الانجازات التقديرات لسنة 2015 حوالي 256 مليار دج. وعدم قدرته على التعامل مع المتغيرات الاقتصادية، هذا يدل على ضعف وقصور السياسة الضريبية المتبعة، وهو ما يؤثر على كفاءة التحصيل الضريبي .

المطلب الثالث

سياسة التحفيز الضريبي

سياسة التحفيز الضريبي تستخدمها الحكومات لتحفيز النمو الاقتصادي ودعم الأنشطة الاقتصادية المحلية والدولية من خلال تقليل الضرائب أو منح امتيازات ضريبية للشركات والأفراد، وسنحاول في هذا المطلب التطرق إلى تعريف سياسة التحفيز الضريبي في الفرع الأول ثم إلى أسباب اللجوء لسياسة التحفيز الضريبي في الفرع الثاني وكذلك إلى أهداف سياسة التحفيز الضريبي في الفرع الثالث ثم أخيرا إلى أدوات سياسة التحفيز الضريبي في الفرع الرابع .

(1) - طارق إسماعيل، المرجع السابق ، ص 69.

الفرع الأول: تعريف سياسة التحفيز الضريبي

نجد العديد من الجهات والأطراف التي تناولت تعريف سياسة التحفيز الضريبي حيث عرفت منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي سياسة التحفيز الضريبي على أنها " تحويل للموارد العامة الذي يتحقق عن طريق تخفيض الأعباء الجبائية بالنسبة للنظام الجبائي المرجعي ".

وهناك من عرفها على أنها " تلك السياسة الخاصة التي تنتهجها الحكومات من أجل تخفيف العبء الضريبي على فئة معينة من الأعوان الاقتصاديين من أجل توجيه نشاطهم واهتماماتهم للاستثمار في قطاع معين أو في مناطق معينة حيث تستخدم الحكومة هذه السياسة كإجراء للتنازل عن جزء من إيرادات الدولة في صورة ضرائب حسب ما تقتضيه أهداف السياسة العامة، وذلك مقابل استفادة المستثمرين المستهدفين من مجموعة الإجراءات والتسهيلات وكذا الامتيازات ذات الطابع التحفيزي.⁽¹⁾

والجدير بالذكر أنه مثلما تلجأ الحكومات لسياسة التحفيز الضريبي من أجل جلب رؤوس الأموال للاستثمار في قطاعات معينة تركز عليها خطة التنمية المنتهجة في تلك الفترة، فإنها قد تستخدم هذه السياسة للتضييق على بعض الأنشطة الاقتصادية من أجل كبح توسعها غير المجدي.

الفرع الثاني: أسباب اللجوء لسياسة التحفيز الضريبي

تعتمد الحكومات سياسة التحفيز الضريبي لعدة أسباب نجلها في النقاط التالية:

- 1 - استهداف وتوجيه النشاط الاقتصادي الاستثماري لقطاعات حيوية وأساسية تخدم خطة التنمية الاقتصادية المتبعة كما تتوافق مع أهداف السياسة العامة للبلد.
- 2 - محاولة جمع كلاً من أهداف الدولة وأهداف الأعوان الاقتصاديين المتعارضة وذلك من خلال جعلها تصب واتجاه واحد وهو خدمة التنمية الاقتصادية الوطنية.

1 - قلاب ذبيح لياس وسايب رامي، دور التحفيزات الجبائية في دعم وتنمية الإستثمار المحلي في الجزائر الجزائر، جامعة 08 ماي 1945، 2014، ص 76.

- (3) - تخلي الحكومة على بعض المشاريع المكلفة لصالح القطاع الخاص بعد استدرجه للاستثمار فيها مقابل الاستفادة من الامتيازات الضريبية الممنوحة لهم.
- (4) - تشجيع المستثمرين والأفراد على إبداء سلوكيات عمل مجدية نتيجة فعالية الرقابة وانخفاض تكلفتها لدى القطاع الخاص وفشل الدولة في ذلك نتيجة تعارض الأهداف المسطرة من هذه الأخيرة والأفراد.
- (5) - تعويض نقص إيرادات الدولة من خلال تخفيض الأعباء الضريبية على الأعوان الاقتصاديين عن طريق الزيادة الحاصلة في عدد وحجم الأنشطة الاقتصادية المعول عليها في دعم التنمية الاقتصادية كاستهداف قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بوجه الخصوص . (1)

الفرع الثالث: أهداف سياسة التحفيز الضريبي

تسعى السياسة الحكومية من خلال انتهاجها لسياسة التحفيز الضريبي كأداة من أدوات السياسة الضريبية العامة إلى تحقيق العديد من الأهداف الاقتصادية وأخرى اجتماعية نوجزها فيما يلي:

- (1) - إيجاد بيئة أعمال محفزة وخلق مناخ استثماري مشجع للمؤسسات الاقتصادية وخاصة للصغيرة والمتوسطة منها، وذلك عن طريق زيادة تراكم رأس المال من خلال تخفيف العبء الضريبي على المؤسسات المستفيدة من هذه السياسة ومن ثم زيادة قدرة التمويل الذاتي لها .
- (2) - توجيه الاستثمارات نحو الأنشطة الاقتصادية الحيوية والتي تحتل مكان الأولوية في خطة التنمية الاقتصادية للدولة.
- (3) - تحقيق التوازن القطاعي بين القطاعات الاقتصادية حيث تقوم الدولة من خلال تطبيق سياسة التحفيز الضريبي على القطاعات التي تعرف انخفاضا في حجم نشاطها

(1)- رضا خلاصي، النظام الجبائي الحديث، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2005، ص 35.

في حين تبقى على نفس حجم العبء الضريبي بالنسبة للقطاعات التي تشهد ارتفاعا في حجم الاستثمارات فيها .

(4) - تحسين الإنتاجية من خلال زيادة مردودية عوامل الإنتاج وذلك من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج .

(5) - زيادة تنافسية المنتجات المحلية في الأسواق الخارجية والعمل على تشجيع الصادرات وذلك من خلال إعفاء المنتجات الموجهة للتصدير من الضرائب الجمركية .

(6) - التقليل في حجم النفقات العامة نتيجة استلام القطاع الخاص المبادرة في مكان القطاع العام.

(7) - توسيع القاعدة الضريبية على المدى الطويل في ظل سياسة تحفيز ضريبي ملائمة وفعالة والتي من شأنها زيادة حجم الاستثمارات وبالتالي زيادة عدد المكلفين بالضريبة ومن ثم اتساع الوعاء وكذا زيادة الحصيلة الضريبية والإيرادات العامة مستقبلا .

كما تسعى سياسة التحفيز الضريبي إلى تحقيق الأهداف الاجتماعية التالية :

(1) - تحقيق مستوى معيشي أفضل للمجتمع عن طريق توفير مناصب عمل جديدة والتخفيف من حدة البطالة نتيجة زيادة عدد وحجم الاستثمارات.

(2) - تحقيق التوازن الجهوي للاستثمارات من خلال توزيعها في مختلف المناطق. (1)

الفرع الرابع : أدوات سياسة التحفيز الضريبي

حتى تتمكن سياسة التحفيز الضريبي من الوصول إلى تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية المسطرة السالفة الذكر، فإن الدولة تعتمد في ذلك على العديد من التقنيات والأدوات لتطبيق هذه السياسة بهدف تخفيف العبء الضريبي والتي من بينها

(1)- مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص27.

الإعفاءات والتخفيضات الضريبية إمكانية ترحيل الخسائر، نظام الاهتلاك المتسارع ومعونات الاستثمار والتي يمكننا إجمالها كما يلي:

أولاً: الإعفاءات الضريبية : يعرف الإعفاء الضريبي على أنه إجراء بموجبه تتنازل الدولة عن حقها في تحصيل مبلغ الضريبة الواجب السداد لصالح أشخاص طبيعيين أو معنويين بهدف تشجيع الاستثمار المحلي وكذا جذب الاستثمار الأجنبي من جهة، وتشجيع إقامة استثمارات في مناطق وفي مجالات حيوية وهامة لتحقيق التنمية الاقتصادية بها. حيث تختلف الشروط الواجب توفرها في المشروع حتى يستفيد من الإعفاء الضريبي والخاصة بطبيعة النشاط مكان إقامته حجم رأس المال المستثمر، الحد الأدنى للطاقة الإنتاجية اللازمة .

يكون الإعفاء دائما طالما بقي سبب قائما كما قد يكون مؤقتا لمدة زمنية محددة فقط غالبا ما تكون في بداية نشاط المشروع قصد تخفيف الالتزامات والصعوبات في هذه المرحلة، وحتى تضمن الدولة تفعيل سياسة التحفيز الضريبي وتقوية أثر الإعفاءات الضريبية يجب زيادة فترة الإعفاء الضريبي الممنوح للاستثمارات الطويلة الأجل التي غالبا ما لا تتمكن من تحقيق أرباح كافية خلال السنوات الأولى، وتضييق تلك الفترة بالنسبة للاستثمارات القصيرة الأجل من أجل عدم التنازل بجزء من إيرادات الدولة بدون مبرر. جعل الإعفاء الضريبي مباشر يؤثر مباشرة على تخفيض نفقات الإنتاج من أجل رفع القدرة التنافسية للمنتج المحلي وجعله تكتسي مكانة لائقة في الأسواق المحلية وكذا الخارجية . (1)

ثانياً: التخفيضات الضريبية يقصد بها إخضاع الأعوان الاقتصاديين المكلفين بالضريبة لمعدلات اقتطاع أقل من المعدلات السائدة أو من خلال تقليص الوعاء الخاضع للضريبة مقابل التزامهم ببعض الشروط. حيث إما ترتبط تلك المعدلات عكسيا مع حجم المشروع، حجم المنتجات الموجهة للتصدير أو تستبعد قيمة معينة من المادة الخاضعة للضريبة عند احتسابها .

(1) - خديجة اسحاق، دور الضرائب في دعم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة - حالة الجزائر -، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2011-2012، ص39.

ثالثا: إمكانية ترحيل الخسائر يسمح في هذا النوع من أدوات التحفيز الضريبي للمستثمر الذي حقق خسارة بترحيلها إلى عدد من السنوات من السنة التي تحققت فيها الخسارة حيث تقوم الخزينة برد ما حصلته من ضرائب بما يعادل قيمة الخسارة في السنوات السابقة، الأمر شأنه أن يشكل حافزا قويا بالنسبة للاستثمارات التي بدأت مزاوله نشاطها منذ وقت طويل والعكس بالنسبة للمشاريع الذي من حديثة النشأة .

رابعا: ترحيل الخسائر إلى الأمام تمكن هذه الأداة الأعوان الاقتصاديين ترحيل الخسائر إلى السنة اللاحقة أو إلى عدة سنوات من السنة التي تحققت فيها الخسارة، حيث تعد من الحوافز الضريبية الفعالة بالنسبة للاستثمارات المنشأة حديثا والتي غالبا ما تحقق خسائر في بداية نشاطها، لذا كلما زادت المدة الزمنية التي يتم فيها ترحيل الخسائر إلى الأمام كلما استفادت تلك المشاريع أكثر (1) .

خامسا: نظام الاهتلاك المتسارع تعتبر هذه التقنية من أهم أدوات سياسة التحفيز الضريبي المستخدمة لتشجيع القطاع الخاص للاستثمار في قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المعول عليها في عملية التنمية الاقتصادية للدولة، وذلك من خلال استخدام أثر كلا من مقدار الضريبة الواجب دفعها من قبل المكلفين وكذا توقيت دفعها حيث يسمح هذا النظام باهلاك قيمة التكلفة التاريخية للأصول الرأسمالية خلال فترة زمنية أقل من عمرها الإنتاجي التقديري، وذلك يكون إما بطريقة حرة أين يترك للمستثمر اختيار عدد السنوات التي يهتك فيها الأصل، أو بطريقة القسط المبدئي أين تضاف نسبة معينة من تكلفة الأصول إلى قسط الاهتلاك الثابت .

سادسا: إعانات الاستثمار تستخدم الدولة هذا النوع من الإعانات كنوع من أساليب دعم الاستثمارات التي تنشط في القطاعات التي ترغب في تشجيعها، وذلك من خلال زيادة معدلات الأرباح في حالة تحققها أو تعويض الخسائر في حالة حدوثها. ويكون ذلك إما عن طريق سماح الخزينة للمستثمر بإعادة تقييم الأصول بقيمتها السوقية من أجل تصحيح أقساط الاهتلاك من آثار التضخم حتى يتمكن المستثمر من الاستفادة من معونة

(1) - خديجة اسحاق ، المرجع السابق ، ص 40.

تعاذل مقدار الضريبة المستحقة على الفرق بين قيمة قسطي الاهتلاك، أو من خلال السماح الاستثماري عندما يسمح للمستثمر خصم نسبة معينة من الإيرادات الخاضعة للضريبة إضافة الاستفادة من الإعفاء الضريبي لأقساط الاهتلاك⁽¹⁾.

(1) - مراد ناصر، المرجع السابق ، ص 28.

خلاصة الفصل الثاني:

يعتبر الإصلاح في أي مجال من العمليات المهمة التي تفرضها التحولات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والمالية سواء على المستوى المحلي أو المستوى الدولي، لذلك تسعى كل الدول إلى التحديث والتجديد بإصلاح أنظمتها ومنها النظام الضريبي ليواكب هذه التطورات.

ويندرج الإصلاح الضريبي الذي انتهجته الجزائر منذ بداية التسعينات بعد الإختلالات التي عرفها الاقتصاد الوطني في إطار هذا المسعى، حيث قامت الدولة بإصلاح ضريبي شامل تم من خلاله إجراء تعديلات كبرى لمكونات النظام الضريبي من حيث التشريع الضريبي، الإدارة الضريبية، ومعدلات وأنواع الضرائب وكذا أوعية الضرائب.

وهناك عدة سياسات تستخدمها الدول من أهمها سياسة التحفيز الضريبي لتحفيز النمو الاقتصادي ودعم الأنشطة الاقتصادية المحلية والدولية من خلال تقليل الضرائب أو منح امتيازات ضريبية للشركات والأفراد.

وبعد عدة سنوات من الإصلاح للنظام الضريبي هل نجحت الجزائر في زيادة فعالية النظام الضريبي والوقوف على نجاعة النظام الضريبي في الجزائر وتقييم مردوديته.

الخاتمة

الخاتمة

يعد النظام الضريبي أحد أهم أدوات السياسة الاقتصادية والاجتماعية التي تسهم في تحقيق أهداف المجتمع سواء في الدول المتقدمة أم في الدول النامية التي يمكن أن يحل من خلالها المشاكل الاقتصادية والاجتماعية التي تعانيها الدول، لذلك فإن هذا التشريع يجب أن يأتي معبراً عن فلسفة الحكم والأوضاع الاجتماعية والاقتصادية.

وتشكل فعالية النظام الضريبي إحدى الاهتمامات الرئيسية في السياسة الاقتصادية، حيث يكون النظام الضريبي فعالاً بقدر ما تكون الانعكاسات إيجابية على الاقتصاد الوطني وتعتبر فعالية النظام الضريبي إحدى المحددات الأساسية لمعرفة مدى قدرته على تحقيق أهدافه الاقتصادية والاجتماعية والمالية، لذلك تشكل تلك الفعالية إحدى الاهتمامات لدى القائمين على السياسة الاقتصادية ولتحقيق تلك الفعالية يجب توفر عدة شروط واعتبارات ترتبط بالجانب التنظيمي والفني والمادي والبشري والإداري، إلا أن النظام الضريبي يواجه عدة عقبات تحد من فعاليته وتؤثر سلباً على دور وأهمية الضريبة في المجتمع، لذلك يجب معالجة مواطن الضعف التي ينطوي عليها النظام الضريبي من خلال الإصلاح قصد الضريبي محو نقائصه وتناقضاته.

أولاً : نتائج الدراسة

لقد توصلنا في بحثنا عن التسوية القضائية للنزاع الضريبي إلى عدة نتائج مهمة وهي كالآتي:

1- إن النظام الضريبي والضريبة بإمكانها أن تحدث تغييرات في النشاط الاقتصادي، وذلك من خلال توجيه الاستثمارات الخاصة المحلية أو الأجنبية لخدمة التنمية الاقتصادية، كما تعتبر من المتغيرات الاقتصادية الهامة، الواجب أخذها بعين الاعتبار عند قيام المؤسسات الاقتصادية بتحديد إستراتيجيتها.

2- يعتبر النظام الضريبي أداة فعالة ومؤثرة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وعاملاً من عوامل تشجيع المبادرات الاستثمارية.

3- إن مكونات النظام الضريبي تعتبر انعكاساً للهيكل الاقتصادي للدولة، وعليه فإن النظام الضريبي يجب أن يكون مرناً بمعنى إصدار قوانين ضريبية تنهى عن فرض

ضرائب جديدة تبعا للتغيرات التي تحدث في الاقتصاد، مما يؤدي إلى التوسع في النظام الضريبي الذي من شأنه المساهمة في زيادة الإيرادات الضريبية التي تساهم في تنمية الاقتصاد.

4- تبقى كل الإصلاحات الضريبية والسياسات المتعلقة بالنظام الضريبي المنتهجة من طرف الدولة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية تواجه عراقيل امن النظام السابق، بالإضافة لضعف الوعي الضريبي لدى المكلف القانوني، وانخفاض درجة كفاءة إدارات الإدارة الضريبية في تطبيق القوانين الضريبية، مما يخل بمبدأ العدالة الضريبية.

5- إقدام الدولة الجزائرية على إصلاح ضريبي يعتبر إجراء موضوعيا مبنيا على أسس متينة. باعتبار النظام الضريبي الجزائري لم يتعرض للإصلاح ضريبي سابقا كما تعرض له عام 1991، وتشكل الإصلاحات الضريبية الأخيرة و بالضبط عند بدايتها في 1 أبريل 1992 مرحلة هامة، بحيث تتميز بدراسة عقلانية لمختلف الضرائب التي تم وضعها، فالضريبة على الدخل الإجمالي ، الضريبة على أرباح الشركات، وكذا الرسوم الضريبية.

6- كثرة التعديلات المستمرة والناבעة من رغبة الدولة الحصول على مصادر مالية، جعلت النظام الضريبي يصطدم بعدالة الضريبة وكثرة عبئها على المكلف.

7- الاستمرار في إجراء الإعفاءات الضريبية لكل من الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة قد يؤثر على مالية الدولة.

8- ضعف الاقتطاعات الضريبية بما يقابله أيضا ضعف في الناتج المحلي الإجمالي، يجعل من الضغط الضريبي بعيدا عن مستواه الحقيقي، الناتج عن انتشار البطالة و ارتفاع نسبته.

ثانيا: الاقتراحات.

ومن خلال ما توصلنا إليه من نتائج، ومن أجل المساهمة في رفع مردودية وفعالية النظام الضريبي، إرتأينا أن نقدم بعض الاقتراحات التي قد تساهم في تطورات إيجابية بالنظام الضريبي.

- 1- عدم التماهي بإجراء تغييرات في النظام الضريبي دون سبب موضوعي "اقتصادي- اجتماعي".
- 2- النظام الضريبي يعتبر من الأدوات المالية المستعملة في معالجة الأزمات الاقتصادية والاجتماعية.
- 3- الجمع بين هدف النظام الضريبي المالي وهدفه نحو تحقيق العدالة الضريبية.
- 4- العمل على رفع كفاءة الإدارة الضريبية، بإجراء فترات تدريبية لتحقيق أهداف النظام الضريبي.
- 5- أن تعمل الإدارة الضريبية على الحد من الغش والتهرب الضريبيين ومكافحتهما، وذلك من خلال:
- 6- عدم التسامح مع المتهربين من دفع الضريبة و تسليط أقصى العقوبات المالية، إن تطلب الأمر عقوبات جنائية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

القرآن الكريم

أولا :المراجع باللغة العربية

أ-المؤلفات القانونية العامة:

1. أبو ناصر محمد والمشاعلة محفوظ والشهوان فارس عطا الله، الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2003.
2. أحمد حمدي العناني، اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق، دار المعرفة اللبنانية، لبنان، 1992.
3. أحمد زهير الشامية، خالد الخطيب، المالية العامة، عمان، دار زهران للنشر والتوزيع ، 1997.
4. بوعون يحيى نصيرة، الضرائب الوطنية والدولية، مؤسسة الصفحات الزرقاء الدولية، الجزائر، 2010.
5. جامع أحمد، النظرية الاقتصادية، الجزء الثاني التحليل الاقتصادي الكلي، (د. ط)، دار النهضة العربية، القاهرة، 1973.
6. جامع أحمد، علم المالية، فن المالية العامة، الجزء الأول، الطبعة 2، دار النشر العربية القاهرة، 1975.
7. حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية للنشر والإسكندرية، د.س.
8. رضا خلاصي ، النظام الجبائي الجزائري الحديث، الجزائر، بوزريعة : دار هومة ، الجزء الأول، 2005.
9. رضا خلاصي، النظام الجبائي الحديث، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2005.
10. رفعت المحجوب ، المالية العامة ، مصر ، القاهرة : دار النهضة العربية 1979.

11. زينب حسن عوض الله مبادئ المالية العامة، بيروت، 1994.
12. زينب عوض الله، مبادئ المالية العامة، الطبعة الأولى، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1998.
13. سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي اقتصاديات الضرائب (سياسات نظم، قضايا معاصرة) ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
14. سوزي عدلي ناشد ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، جامعة الإسكندرية، 1999.
15. عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة و أصول الفن المالي للاقتصاد العام ، لبنان ، بيروت : دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، 1992 .
16. عبد الباسط علي جاسم الزبيري، بحث بعنوان: سلطة الدولة بفرض الضرائب في الفكر المالي الإسلامي والقانون الوضعي، العراق، 2002 .
17. عبد العزيز علي السوداني، البناء الضريبي، مدخل تحليل النظم، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر.
18. عوادي مصطفى، رجال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة سخري النشر والتوزيع ، الجزائر 2010/2011.
19. قلاب ذبيح لباس وسايب رامي، دور التحفيزات الجبائية في دعم وتنمية الاستثمار المحلي في الجزائر الجزائر، جامعة 08 ماي 1945، 2014.
20. محمد دويدار، مبادئ الاقتصاد السياسي، الدار الجامعية ، الإسكندرية، د.ت.
21. محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، 2007.
22. مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.
23. مصطفى الكثيري، النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب الدار البيضاء، دار النشر المغربية 1985 .

24. منصور ميلاد يونس ، مبادئ المالية العامة (النفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة) ، مصر، 2004 .

25. مهدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي و الضريبي ، ط4، دار الكتب، القاهرة، 2005.

26. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، د س.

27. يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية ، الإسكندرية.

ب- المحاضرات:

قاشي يوسف، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة أولى ماستر، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، السنة الجامعية 2014-2015.

بومعزة رشيد، محاضرات في مادة القانون الضريبي، لطلبة السنة الثالثة ل ، م ، د، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي، السنة الجامعية 2013/2014.

محمد حمو، منور أو سرير، (2009) محاضرات في جباية المؤسسات مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر.

ب- الرسائل الجامعية :

١- أطروحات دكتوراه:

1. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب أطروحة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر ، 2002.

2. بوزيدة حميد، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004)، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر ، 2005/2006 .

3. محمد عباس محرزي، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر ، 2004/2005.

4. عبد الهادي مختار، " الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، الجزائر 2016 .

١- مذكرات الماجستير:

1. حنان شلغوم، " أثر الإصلاح الضريبي في الجزائر وانعكاساته على المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة الشركة الجزائرية للمياه قسنطينة" مذكرة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتسيير جامعة قسنطينة، الجزائر 2001-2002.

2. شبيطة هاني محمد حسن، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية وضمانات المكلفين، أطروحة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، 2008.

3. عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2001 - 2012)، مذكرة الماجستير في علوم التسيير، تخصص: الاقتصاد الدولي والتنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم علوم التسيير، جامعة فرحات عباس - سطيف 1 -، السنة الجامعية 2013 - 2014.

4. مؤيد جميل محمد ميالة، علاقة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في فلسطين، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2006.

٢- مذكرات الماستر:

1. باعلي أمينة، طيبي خديجة دور الإصلاحات الضريبية في دعم وترقية الاستثمار المحلي بالجزائر، الماستر، في العلوم التجارية جامعة البويرة 2014-2015.

2. تيت فارس ، عيدي لمين، أثر العولمة الاقتصادية على فعالية النظام الضريبي - حالة النظام الضريبي الجزائري- ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وجباية معمقة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2021/2022.
3. خديجة اسحاق، دور الضرائب في دعم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة - حالة الجزائر ، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2011-2012 .
4. الخضر يحي، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماستر، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، 2006-2007.
5. زارب نعيمة وبوغبرية سهام ليزا، بوقناديل محمد، تقييم فعالية النظام الضريبي الجزائري دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري (2002-2012)، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وجباية، المركز الجامعي لعين تموشنت بلحاج بوشعيب، قسم : علوم تسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، 2015/2016.

ج) المجلات والمقتنيات:

1. أندرو جويل، العدالة الضريبية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا"، مذكرة مناقشات صندوق النقد الدولي، 2015.
2. آيت دحمان سيد علي، واقع الازدواج الضريبي وطرق تسويته في التشريع الجزائري، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة الجزائر 1 - بن يوسف بن خدة.
3. بودلال على، شليل عبد الطيف، بن يشنوفتحى، "السياسة الجبائية للجزائر في ضوء الاصلاحات تجارب وآفاق" ، الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية في الجزائر للألفية الثالثة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، ماي 2003.
4. بومدين بكرتي، مقال الجباية العادية كمصدر هام للإيرادات العامة في الجزائر دراسة اقتصادية وقياسية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم ، 2019 .

5. بومدين حسين، تقييم فعالية النظام الضريبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير - جامعة تلمسان -الجزائر ، مجلة الابتكار والتسويق ، العدد الثاني.
6. سعيداني محمد السعيد، الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي، مجلة الدراسات القانونية والسياسية - العدد 02 جوان 2015.
7. الشيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث العدد السابع جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2009/2010.
8. طارق إسماعيل، "كفاءة التحصيل الضريبي في الدول العربية مجلة دراسات اقتصادية، العدد 52، 2019.
9. عوني حمدان عبد الله، "دور الضرائب في تمويل ميزانية الدولة الكويت"، مجلة افاق اقتصادية ، المجلد 20 العدد 80 1999 اتحاد غرف التجارة والصناعة، الامارات العربية المتحدة .
10. لعجال ياسمينه، إشكالية الازدواج الضريبي الدولي بين الآثار السلبية وفعالية الحلول الوطنية، مجلة دفاتر السياسة والقانون ، العدد الخامس عشر ، جوان 2016، جامعة قاصدي مرباح ورقلة.
11. ناصر مراد، " تقييم الاصلاحات الضريبية في الجزائر"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، كلية العلوم الاقتصادية، سوريا ، العدد الثاني ، 2009 .
12. ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث العدد 02 جامعة البليدة الجزائر، السنة 2003.

هـ) - النصوص القانونية والتنظيمية:

1. القانون رقم 21 / 90 المؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق 04 ديسمبر 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية.
2. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، 2020.
3. قانون رقم 19/21 المؤرخ في 07 شوال 1422 الموافق لـ 22 ديسمبر 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر ، العدد 79، 2001.

4. المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 25 شعبان 1427 الموافق لـ 18 سبتمبر 2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر ، العدد 59، 2006.

ثانيا :باللغة الفرنسية

1. FRANCION DERUAL PUBLIQUE DALLEZ. PARIS. EDITION. 1995.

الفهرس

أ..... مقدمة

الفصل الأول: ماهية النظام الضريبي

7..... المبحث الأول: مفهوم النظام الضريبي

7..... المطلب الأول: تعريف النظام الضريبي

8..... المطلب الثاني: أهمية دراسة النظم الضريبية

8..... الفرع الأول: أهمية دراسة النظم الضريبية على المستوى الجزئي

9..... الفرع الثاني: أهمية دراسة النظم الضريبية على المستوى الكلي

9..... الفرع الثالث : أهمية دراسة النظم الضريبية على المستوى الدولي

10..... المطلب الثالث: خصائص النظام الضريبي

12..... المبحث الثاني: أسس النظام الضريبي

12..... المطلب الأول: مفهوم الضريبة كقاعدة نظرية للضريبة

12..... الفرع الأول : تعريف الضريبة

13..... الفرع الثاني: الأساس القانوني للضريبة

16..... الفرع الثالث: أنواع الضرائب وأهدافها

20..... المطلب الثاني: التنظيم الفني للضريبة

21..... الفرع الأول: وعاء الضريبة

22..... الفرع الثاني: تصفية الضريبة

24..... الفرع الثالث: تعريف التحصيل الضريبي

26..... المبحث الثالث: النظام الضريبي في الجزائر

26..... المطلب الأول: الإصلاح الضريبي في الجزائر

33..... الفرع الثاني: دوافع وأهداف الإصلاح الضريبي الجزائري

39..... المطلب الثاني: تشخيص الإصلاحات الضريبية في الجزائر

39..... الفرع الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

41..... الفرع الثاني : الضريبة على أرباح الشركات IBS

40	الفرع الثالث : الرسم على القيمة المضافة TVA
41	المطلب الثالث:عصرنة الإدارة الجبائية
41	الفرع الأول: مديرية كبريات المؤسسات
41	الفرع الثاني: مراكز الضرائب
43	الفرع الثالث : المراكز الجوارية للضرائب
44	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: تقييم فعالية النظام الضريبي	
48	المبحث الأول: ماهية الفعالية الضريبية
48	المطلب الأول: مفهوم فعالية النظام الضريبي
48	الفرع الأول : مفهوم الفعالية
49	الفرع الثاني: تعريف الفعالية الضريبية
51	المطلب الثاني: مؤشرات تقيا سفعالية النظام الضريبي
51	الفرع الأول : مؤشرات فيتو تانزي Vito Tanzi
53	الفرع الثاني: مؤشرات ريتشارد موسجراف
53	الفرع الثالث: مؤشرات مجموعة العمل الأوروبية
54	المطلب الثالث: تحسين فعالية النظام الضريبي الجزائري
57	المبحث الثاني: معوقات فعالية النظام الضريبي
57	المطلب الأول: جمود النظام الضريبي
57	الفرع الأول: تعريف جمود النظام الضريبي
58	الفرع الثاني: عوامل الجمود الضريبي
59	المطلب الثاني: الازدواج والتهرب الضريبي
59	الفرع الأول: الازدواج الضريبي
64	الفرع الثاني : التهرب الضريبي
68	المطلب الثالث: الضغط الضريبي

68	الفرع الأول: تعريف الضغط الضريبي
69	الفرع الثاني: أنواع ومعايير قياس الضغط الضريبي
70	المبحث الثالث: مقومات فعالية النظام الضريبي
70	المطلب الأول: مرونة النظام الضريبي
70	المطلب الثاني: كفاءة وعدالة النظام الضريبي
71	الفرع الأول: عدالة النظام الضريبي في الجزائر
73	الفرع الثاني: كفاءة التحصيل الضريبي في الجزائر
75	المطلب الثالث: سياسة التحفيز الضريبي
75	الفرع الأول: تعريف سياسة التحفيز الضريبي
76	الفرع الثاني: أسباب اللجوء لسياسة التحفيز الضريبي
77	الفرع الثالث: أهداف سياسة التحفيز الضريبي
78	الفرع الرابع: أدوات سياسة التحفيز الضريبي
81	خلاصة الفصل الثاني
82	الخاتمة
86	قائمة المصادر والمراجع
94	الفهرس
98	ملخص المذكرة

الملخص المذكورة:

نظرا للتطورات التي طرأت على مفهوم الضريبة عامة والضريبة المباشرة، والتي أصبحت بمقتضاها فريضة إلزامية تحددها الدولة ويلتزم الممول بأدائها بلا مقابل تمكينا للدولة من القيام بتحقيق أهداف المجتمع، ولا شك أن الضريبة لا تستطيع أن تقوم بهذا الدور الهام المنوط بها، إلا إذا قامت على أساس من العدل، على أن يتحمل كل مواطن الضريبة على قدر قدرته التكلفية وتحقيق المساواة في المراكز القانونية بين المواطنين أمام الضرائب. ولقد ساهم الإصلاح الضريبي في زيادة المردودية المالية لمختلف الضرائب، لكنه ما زال بعيدا عن الطموحات المعلنة في إطار السياسة الضريبية المنتهجة والتي محورها الأساسي يكمن في إحلال الجباية.

لذلك يجب على المشرع الضريبي تحسين تنظيم وإدارة النظام الضريبي وبالتالي تحسينه، ضف إلى ذلك يجب تحسين التحصيل الضريبي ومكافحة ظاهرة التهرب الضريبي من خلال نشر الوعي الضريبي قصد تغيير الذهنيات المعادية للضريبة والاهتمام أكثر بالإدارة الضريبية حتى تؤدي مهامها على الوجه الكامل.

الكلمات المفتاحية: الضريبة – المشرع – السياسة الضريبية – فعالية النظام الضريبي.

Summary:

In view of the developments that have taken place in the concept of general tax and direct tax, according to which it has become a mandatory obligation determined by the state, and the taxpayer is obliged to perform it free of charge to enable the state to achieve the goals of society. There is no doubt that the tax cannot play this important role assigned to it, unless it is based on It is fair, provided that every citizen bears the tax according to his ability to afford it, and the equality of legal positions between citizens in front of taxes is achieved.

The tax reform has contributed to increasing the financial returns of various taxes, but it is still far from the aspirations declared within the framework of the adopted tax policy, the main focus of which lies in the replacement of collection.

Therefore, the tax legislator must improve the organization and management of the tax system and thus improve it. In addition, tax collection must be improved and the phenomenon of tax evasion must be combated by spreading

tax awareness in order to change anti-tax mentalities and pay more attention to the tax administration in order to fully perform its tasks.

Keywords: tax - the legislator - tax policy - the effectiveness of the tax system.