



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
المركز الجامعي لميلة
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

المرجع :/2013

قسم : العلوم الاقتصادية والتجارية
ميدان : علوم اقتصادية، التجارة و علوم التسيير
الشعبة: علوم إقتصادية
التخصص : بنوك

مذكرة بعنوان :

آليات التحصيل الضريبي في ظل الإصلاحات الجبائية الجديدة
دراسة حالة: قبضة الضرائب ميلة

مذكرة مكملة لنيل شهادة الليسانس في العلوم الاقتصادية(ل.م.د)
تخصص " بنوك "

إشراف الأستاذ:

بولعراس سفيان

إعداد الطلبة :

- بوكلو هة ياسر
- بن جابر شعيب

السنة الجامعية: 2012/2013

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

اللهم لا تجعلنا نصاب بالغرور إذا نجينا و لا باليأس إذا أخفقتنا وذكّرنا أن الإخفاق هو التجربة التي

تسبق النجاح

اللهم إذا أعطيتنا نجاحا فلا تأخذ تواضعنا وإذا أعطيتنا تواضعا فلا تأخذ إعتذارنا

اللهم إختتم بالسعادة أعلامنا وحقق بالزيادة آمالنا

أمين يا رب العالمين

إهداء

اللهم انفعني بما علمتني وعلمني بما ينفعني وزدني علما
اللهم اجعل القرآن العظيم ربيع قلبي، ونور صدري، وجلاء همي، وذاهب حزني
"أمين"

أهدي هذا العمل المتواضع إلى أحر ما لدي في الوجود "أمي وأبي" العزيزين
أطال الله في عمرهما

وكل عائلتي (الصالح - سيف الدين - عبد الحميد - عبد الرحمن)
وكل أصدقائي (رشيد - أسامة - حكيم - مراد - ياسين - طارق - العربي - معاد)
وإلى حبيبتي الغالية "أميرة"
وإلى من قام بهذا العمل وكان ساعدي "ياسر"

شعيب شعيب

شكر وتقدير

نشكر الله العلي العظيم على إتمام عملنا ونحمده حمدا يليق بمقامه وجلاله، فلولاه ما عرفنا عملنا
هذا طريقه للوجود، ونصلي على خير الهدى نبينا ورسولنا الحبيب محمد صلى الله عليه وسلم.
يطيب لنا في هذا المقام أن نشكر من ظل حرصه يدفعنا إلى التحصيل ويحثنا على الإلتقان وينشر
فينا النور والعرفان، فكانت ثمرة جهدنا عالية الأفنان.

إلى الأستاذ الفاضل "بولعراس سفيان"

ودون سمو أو نسيان نتقدم بالشكر إلى السادة الأفاضل الكرام

السيد: بوطلاعة محمد.

السيد: مشري فريد.

كما نشكر كل عمال قسم العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير.



إهداء

إلهمي لا يطيب لي الليل إلا بشكره ولا تطيب لي الجنة إلا برويته الله جل جلاله

إلى نبي الرحمة ونور العالمين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

إلى من خلق الله بالصيبة والوقار إلى من أحمل اسمه بكل افتخار وأرجوا من الله أن يمد عمره ليبري

ثمارة قد حان قطافها بعد طول انتظار.....والدي العزيز "سليم"

إلى ملائكي في الحياة إلى بسمه الروح إلى من كان دوائها ورضاها سر نجاحي إلى أغلى الناس

.....أمي الحبيبة "زهية"

إلى سندي وقوتي وملاذي إلى من أراذني أن أكون هكذا إلى جدي العزيز "عمر"

إلى من أثرونني على أنفسهم إلى من احتراموني وساندوني إلى أخواتي الأحباء: "يسرى"، "رحمة"

وإلى أخي العزيز "محمد الستار" ومدلل العائلة "محمد لؤي"

إلى كل من أعمامي وعماتي، إلى كل عائلة بوزراح: أمي، أبي، شمر زاد، سمراء، موسى.

إلى كل خالاتي وأخوالي إلى خالتي الصغيرة منار أهديك هذا العمل.

إلى كل أصدقائي: مارون، عمر، عبد الله، ممدى، بلال، نصر الدين، طارق، جابر، محمد، أمين،

العربي، رياض، معاد، عبد المنعم.

إلى كل ما ساروا معي إلى طريق النجاح والخير: سميرة، منار، أمينة، لمياء، هند، نهاد، مريم.

إلى من تقاسم معي هذا الجهد: شعيب، هند، عائشة.

إلى كل أعضاء المكتب الولائي للإتحاد العام للطلبة الجزائريين ميلة.

ياسر

مقدمة

المقدمة العامة:

لقد شهدت دول العالم الثالث تغيرات عديدة في سياستها الاقتصادية و ذلك من أجل تحسين مستوى النمو و تمويل الخزينة العمومية لهذه الدول و الجزائر في طريقها إلى النمو ، و محاولة الوصول بركب الدول المتقدمة ، فلا شك أنها تتأثر بهذه التغيرات ، خاصة الحالية منها التي هي الدخول إلى اقتصاد السوق الذي يفرض عليها إعادة لنظر في إصلاحاتها الاقتصادية و سيرورة الاقتصاد الوطني وفق المعايير الدولية و محاولة الاحتفاظ بمواردها و ثرواتها و خلق مصادر مالية جديدة بعيدة عن الموارد البترولية و الجمركية حيث أنها و بحكم التجربة التي مر بها الاقتصاد الوطني الذي كان يركز أساسا على البترول و انهيار أسعاره في مطلع القرن العشرين وجدت الدولة نفسها مضطرة إلى التوجه نحو سياسات بديلة عن تلك التي اعتادت عليها من قبل و ذلك لمواجهة أي تغيرات في أسعار النفط الذي لم يعد مستقر .

فمن أهم موارد الدولة ، موارد النفط الذي لم يعد يتسم بالاستقرار ، و الموارد الجمركية التي هي أيضا تتسم بتراجع في نسبها مع حلول اقتصاد السوق بغية تشجيع الاستثمار ، و هناك مورد هام هو الجباية العادية التي تتسم بعدم التماشي و متطلبات العصر الراهن و التغيرات الجديدة فما كان على الدولة إلا الاهتمام أكثر و بفعالية بهذا المورد الهام و تحصيل مبالغه الهائلة لدى الخاضعين باتخاذ إجراءات و آليات أكثر دقة لتفادي انخفاض نسبها و التحكم فيها و أيضا اتخاذها كأداة لتشجيع الاستثمارات و دفع عجلة النمو بإنشاء نظام جبائي محكم يتماشى و التغيرات الاقتصادية الجديدة بوضع آليات تحدد مسارها .

إشكالية البحث:

و لتبسيط الضوء الكامل على هذا الموضوع ارتأينا إلى دراسة آليات تحصيل الضرائب و مدى توفيقها في ضمان سيولة إيجابية لهذا المورد ، من خلال دراستنا لحالة (قباضة الضرائب لميلة) التي تسعى إلى تطبيق نظام جبائي بآليات و تقنيات مستنبطة من نصوص رسمية توجهها التغيرات الكبرى في الساحة الاقتصادية الدولية و لدراسة هذا الموضوع تطرح الإشكالية التالية :

هل يتماشى النظام الجبائي في الجزائر مع التغيرات الداخلية و الخارجية ؟

من خلال هذه الإشكالية ، نستخرج الأسئلة الجوهرية التالية :

- ما هي خصوصيات النظام الجبائي الجزائري قبل 1990 ؟

- ما هي وضعية النظام الجبائي بعد 1990 ؟

- ما هي نظرة الخاضعين للجباية في الجزائر ؟

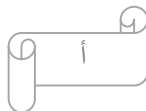
- هل تتماشى النسب المحصلة حاليا و الحقيقة الاقتصادية ؟

فرضيات البحث:

إن الهدف من هذه الدراسة ، هو تحديد مدى نجاعة آليات و سير النظام الجبائي الجزائري، و مدى مساهمته لتخفيض العبء على الموارد الأخرى الغير مستقرة . و للإجابة عن هذه التساؤلات نقترح الفرضيات التالية :

- الجباية العادية مورد مالي هام للخزينة العمومية .

- ضرورة الإصلاح الجبائي وفق التغيرات الدولية .



- مساهمة الجباية في تحول المؤسسات و تشجيع الاستثمار .
- كي نعالج إشكالية هذا البحث توجب علينا دراسة العناصر التالية :
- تاريخ الجباية و كذا الصورة التي كان عليها النظام الجبائي الجزائري قبل و بعد 1990 .
- الوضعية المهنية لإدارات تسيير الجباية العادية أو القباضات .

أهمية البحث:

- إبراز الدور التي تلعبه إدارات تسيير الجباية العادية في تحصيل الضريبة.
- إبراز أهمية الموارد الضريبية بالنسبة لخزينة الدولة.
- نشر الوعي الضريبي لدى الخاضعين.

أهداف البحث:

- التعريف بالنظام الجبائي الجزائري .
- تقسيم النظام الجبائي الجزائري .
- التعريف بمهام القباضات الجبائية المتواجدة بكل منطقة.

دوافع اختيار الموضوع:

أما الدوافع التي أدت بنا إلى دراسة هذا الموضوع هو النقص الكبير الذي شاهدناه في هذا المجال من طرف الخاضعين الذين يفتقرون إلى أدنى المعلومات بالرغم من أنهم مساهمون دائمون ، و السبب المهم أيضا هو عدم استقرار الموارد المالية _ النفط ، الجباية الجمركية _ ، و كذا تحديد مدى التحكم في هذا المورد الذي هو الجباية العادية .

منهجية البحث:

و لمعالجة هذا الموضوع لابد من منهجية تتماشى مع البحث حيث اتخذنا المنهج الوصفي التحليلي، حيث وصفنا النظام الضريبي و تحليل أهم التغيرات التي طرأت عليه في الجزائر و سيره بالنسبة للخاضعين .

هيكل البحث:

لمعالجة الإشكالية المطروحة، قمنا بتقسيم هذا العمل إلى ثلاثة فصول، فصلين نظريين و فصل تطبيقي . تناولنا في الفصل الأول نشأة الضريبة و القواعد الفنية لها، و الفصل الثاني تعرضنا فيه إلى النظام الجبائي في الجزائر قبل و بعد 1990 ، أما الفصل الثالث فقدمنا فيه دراسة تطبيقية لحالة قباضة الضرائب لميلة .

الفصل الأول

تمهيد:

يعتبر النظام الضريبي مرآة لوضع الدولة و طبيعة المجتمع ، حيث عرفت الضريبة تطورات عديدة في طبيعتها عبر التاريخ كما تعتبر الضريبة متغيرا اقتصاديا تتخذها الدولة كأداة للمساهمة في تحقيق الأهداف السياسية و الاجتماعية . و لهذا فالضريبة لها مفهوم و خصائص تميزها عن باقي الأدوات المالية و التي قد نلجأ إليها .

كما توجد مجموعة من المبادئ التي يجب أن تحترم المشروع عند قياسه ، بسن قوانين الضرائب و هذا من أجل فعالية النظام الضريبي ، كما تهدف هذه المبادئ إلى التوفيق بين مصلحة الدولة و مصلحة المكلف ، و من أهم تلك المبادئ نجد مبدأ العدالة في توزيع أعباء الضريبة انطلاقا من المادة الخاضعة للضريبة إلى غاية تحصيلها .

و يحتوي هذا الفصل على بحثين ، يخص المبحث الأول: الضريبة عبر التاريخ ؛ أما المبحث الثاني فيتمحور حول ماهية الضريبة و التنظيم الفني لها .

المبحث الأول: الضريبة عبر التاريخ

لقد تطورت طبيعة الضريبة و اختلفت أهدافها عبر العصور مع تطور النظم السياسية و الأوضاع الاقتصادية و الاجتماعية السائدة في المجتمع، و في هذا المجال نتناول ذلك التطور من خلال العناصر التالية:

- الضريبة قبل و بعد العصر الإسلامي؛
- الضريبة في العصور الوسطى ؛
- الضريبة لدى بعض المفكرين الاقتصاديين .

المطلب الأول: الضريبة قبل و بعد العصر الإسلامي

كانت الضريبة في العصور القديمة في صورة جزية يفرضها المنتصر على المهزوم ففي ظل الإمبراطورية الرومانية لجأت الدولة إلى فرض الضرائب على المحاصيل الزراعية، و على السلع التجارية.¹

كما أن الأوضاع السائدة آنذاك كانت تتميز بالحروب و النكبات مما أدى إلى رفع حجم الضرائب مما ساهم في سوء الأحوال الاقتصادية . غير أن شكل الضرائب كان يغلب عليه الطابع العيني نتيجة حاجة الخزينة إلى المال ، حيث أن الضريبة التي كانت السائدة آنذاك كانت تفرض سنويا على الأرض و على الرؤوس (وهم الأشخاص البالغين من العمر الرابعة عشر إلى الستين) ، كما أن مداخل المهن كانت خاضعة بدورها إلى الضريبة ، حيث كانت تفرض على الفلاح و ذلك بالمساهمة في إصلاح الجسور و الطرقات .

وفي القرن السادس عشر ميلادي تم تأسيس الدولة الإسلامية في المدينة المنورة و منذ أن جاء الإسلام وضع مشروعه الحضاري القائم على العدالة و التكافل الاجتماعي.

إن المصدر الرئيسي للتشريع في الإسلام هو القرآن الكريم و السنة، فقد تعرضنا إلى تنظيم شؤون الأفراد المالية مثل اعتبار الزكاة ركن من أركان الإسلام لذا يجب تأديتها و عقاب مانعها كما تعرض إلى الحقوق الأخرى الواجبة في المال.

و يعتبر الخليفة < عمر بن الخطاب > مؤسس بيت المال و هي دائرة تهتم بالمصالح المالية للدولة.

و كما يقول الله تعالى : ﴿ أَقِيمُوا الصَّلَاةَ وَ آتُوا الزَّكَاةَ وَ مَا تَقِيمُوا أَنْفُسَكُمْ مِنْ خَيْرٍ تَجِدُوهُ عِنْدَ اللَّهِ ، إِنَّ اللَّهَ بِمَا تَعْمَلُونَ بَصِيرٌ ﴾².

لقد شبه الباحث < منذر رفعت > الضريبة كالزكاة ، لكن الباحث < عيسى عبده > لم يوافق على ذلك كون أن الزكاة لها أبعاد روحية كما أنها فريضة دينية ، خلافا عن ما هو موجود في الضريبة ، رغم هذا فهي تشبه الزكاة في الكثير من جوانبها و تعني كلمة الزكاة التطهير و الزيادة³ ، و هي عبارة عن اقتطاع نسبي إجباري سنوي عيني أو نقدي تفرض على الأموال التي وصلت حدّ النصاب .

¹ - رفعت المجدب، المالية العامة ، الجزء الثاني ، دار النهضة القاهرة ، 1971 ، ص 27 .

² - سورة البقرة الآية 109 .

³ - صالح الرويلي ، اقتصاديات المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 1982، ص 98.

من التعريف السابق للزكاة ، نميز الخصائص التالية:

- الزكاة اقتطاع إجباري فهي فرض عين ، كما أنها تنفذ عن طريق الدولة الإسلامية؛
- الزكاة تفرض على المسلم سنويا إذا كانت تخص النقود ، أما فيما يخص الزراعة فهي موسمية في حين أن الأغنام لا يجب أن يقل عمرها عن عامين؛
- الزكاة تفرض على ثلاثة أصناف تتمثل في المحاصيل الزراعية و الفواكه و الأغنام و رؤوس الأموال ، كما أن لكل صنف نسبة الزكاة الخاصة به ، فمثلا معدل زكاة غير النقود يقدر ب : 2,5% فهو يدفع زكاة تقرب 2500 دج كذلك الذي يملك 1000.000 دج يطبق عليه نفس المعدل الذي يقدر ب : 2,5% أي يدفع زكاة تقدر ب : 2500 دج مع الإشارة إلى أن الزكاة لا تفرض على مال اقل من حد معين؛

- الزكاة تدفع بشكل عيني أو نقدي و ذلك حسب طبيعة المادة التي يفرض عليها؛
- تفرض الزكاة على مجموع القيمة الصافية للثروة أي بعد طرح الديون و المستحقات الواجة على الشخص؛
- فالهدف من الزكاة هو تحقيق أغراض اجتماعية ، حيث تعرف في الفقه الإسلامي بالمصاريف الثمانية ، فقد جذت في القرآن الكريم بقوله تعالى : (إنما الصدقات للفقراء و المساكين و العاملين عليها و المؤلفة قلوبهم و في الرقاب و في سبيل الله و ابن السبيل فريضة من الله)¹.

بالإضافة إلى الزكاة توجد ضريبة أخرى تتمثل في الخراج و هي تفرض على الأراضي المفتوحة و التي يمتلكها غير المسلمين ، فقد قال رسول الله تعالى : (إنما الخراج على اليهود و النصارى و ليس على المسلمين خراج)².

و الخراج كان موجود قبل تأسيس الدولة الإسلامية في شكل الضريبة العقارية عن الأراضي الزراعية و بعد الفتوحات الإسلامية أقرها الخليفة عمر بن الخطاب ؛ و الخراج عبارة عن اقتطاع نقدي و عيني يحدده أخصائون يعينه الخليفة أو ممثله ، حيث تخصص العائدات لصندوق الخدمات العامة و تحدد بحسب المساحة المزروعة لأنها تتبع الأرض و ليس الشخص الذي يمتلكها³.

كما توجد ضريبة أخرى و هي الجزية التي تفرض على الرؤوس و هي خاصة برعايا الدولة الإسلامية من غير المسلمين فقد روى أبو داود أن الرسول صلى الله عليه و سلم قال : (ليس على مسلم جزية) .

إن الجزية تفرض مقابل توفير الدولة الحماية و الأمن ، و هي تدفع نقدا و تخضع لتقديرات أهل الشورى مع مراعاة الوضع المالي للأفراد ، و يعتبر (الخليفة عمر بن الخطاب) أول من طبق هذه الضريبة حيث يدفع الفقير 12 درهما بينما يدفع المتوسط 24 درهما الغني فيدفع 36 درهما⁴.

نلاحظ أن الخراج و الجزية يفرض على غير المسلمين إلا أن الخراج يفرض على الأرض المزروعة في حين أن الجزية تفرض على رؤوس الأموال .

* هذا المقدار يعرف عند علماء الشريعة بالنصاب و لمزيد من التفصيل ارجع إلى فقه الزكاة للقرضاوي .

¹ - سورة التوبة الآية 60 .

² - محمد الغزالي ، الإسلام و الأوضاع الاقتصادية ، الجزائر ، مكتبة الرحاب ، ص 102.

³ - صالح رويلي، اقتصاديات المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ص 102 .

⁴ - صالح رويلي، اقتصاديات المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ص 102 .

أما الضريبة على الرؤوس فهي زكاة الفطر ، و هي تفرض على كل فرد مسلم فتمنح قبل صلاة عيد الفطر مباشرة ، حيث تدفع من الغني إلى الفقير مباشرة دون تدخل الدولة .

كما ظهرت ضرائب أخرى اقتضتها الظروف و التطورات التي عرفتتها الدولة الإسلامية كضريبة العشور و هي تعد بمثابة الضريبة الجمركية التي تفرض على البضائع المشروعة الداخلة أو العابرة بأرض الدولة الإسلامية ، بمعدلات موافقة لتلك السائدة في بقية البلدان .

بعد استعراضنا للنظام المالي في الإسلام يمكننا استنتاج الملاحظات التالية¹:

- تعدد شكل الموضوع الذي يفرض عليه الاقتطاع المالي رؤوس الدخل و الرأس المالي المتداول؛
- يهدف إلى تحقيق أهداف اقتصادية و اجتماعية خاصة العدالة و التكافل الاجتماعيين بالإضافة إلى الهدف المالي الذي يعتمد على المعدل النسبي و ليس التصاعدي مثلما لاحظنا في الزكاة بالإضافة إلى وضع حد على النصاب، إذالم يصل مجموع الثروة الصافية فهو معفى من الزكاة بينما غير المسلمين يفرض عليهمف الخراج و الجزية؛
- الاقتطاع قد يكون عيني أو نقدي و ذلك حسب المادة المفروضة عليه .

المطلب الثاني: الضريبة في العصور الوسطى

مع سقوط الإمبراطورية الرومانية بدأت فترة ما يسمى بالعصور الوسطى في أوروبا و التي امتدت حتى سقوط القسطنطينية في بداية النصف الثاني من القرن الخامس عشر ميلادي ، و التي امتازت بالتفريق بين ملاك الأراضي و الطبقة العامة حيث أدى تفكك الدولة الرومانية إلى إنهاء معظم مفاهيم الدولة .

وانتهت معها النظم المالية التي عرفتتها الإمبراطورية الرومانية ، و أصبح مالك الأرض عدو صاحب السلطة الإدارية، و هذه الأخيرة أصبحت تشكل الوحدة الاقتصادية و السياسية الجديدة ، و بدأ نفوذ الكنيسة يتعزز من خلال ازدياد ممتلكاتها لتصبح من كبار ملاك هذا الزمن الذي ظهرت فيه بوادر النظام الإقطاعي الأسود بقواه الظالمة و مع ازدياد أعباء السلطة في هذا العصر ازدادت الحاجة إلى موارد إضافية و قد تركزت الضرائب على عامة الشعب فقط ، لأن رجال الدين نصيبهم الالتزام بالتعليم و الخدمة العامة ؛ أما النبلاء اقتصرت وظيفتهم على القوات المسلحة. و في الوقت الذي كانت فيه الضريبة يحصل عليها بشكل استثنائي و تعتبر بمثابة هبة في القرن الثالث عشر ، أصبحت في القرن الرابع عشر ذات طابع عام و مستمر.

و في عام 1429 م أقر في إنجلترا حق فرض الضريبة للملكية الدائمة حيث أصبح للملك سلطة إصدار القوانين بما في ذلك قوانين فرض الضرائب التي كان يتحمل عبئها الشعب دون رجال الدين ، و قد رأينا أن المحافظة على الحد الأدنى من التماسك و الوحدة في مجتمع العصور الوسطى رغم وجود فروقات صارمة بين الطبقات الاجتماعية تعود إلى دور الكنيسة التي جمعت بين السلطتين الإلزامية و الروحية و قد جاء بأفكار “ سان أجييتين ” و غيره لتوفق بين تعاليم الدين و الظروف الاقتصادية في المجتمع و أعيد صياغة بعض آراء (أرسطو) في قوالب دينية ، و مع التطور الديني بدأ الاعتماد على الملكية الخاصة حيث أدى التطور

1 - حميد بوزيد ، الضريبة و انعكاساتها على النظام الضريبي الجزائري ، رسالة ماجستير ، الجزائر ، دفعة 2007، ص 29.

التاريخي إلى ظهور مصالح جديدة على أنقاض هذا النظام الإقطاعي فأخذت النظريات و الأفكار الدينية بالتراجع أمام إنشاء و اتساع الأسواق و حركة التبادل التجاري في أواخر العصور الوسطى و بالتالي لم تعد أفكار هذه العصور الكادحة و الضيقة قادرة على مواجهة التيارات الرأسمالية المتصاعدة يومها ، و انتهت الأفكار بين الأفكار الدينية و المجتمع الإقطاعي باضمحلال هذا الأخير و ابتعاد الدين عن الإدارة الاقتصادية للمجتمع بالرغم من المحاولات اليائسة و الإلزامية لإدخال عناصر جديدة مستمدة من الأخلاق في الحياة الاقتصادية و المالية ، حيث بدأت بوادر نظام اقتصادي جديد الذي يتمثل في النظام الاقتصادي الحر الذي جاء وليد الثورة الصناعية في إنجلترا نتيجة الثورة الفرنسية التي نادت بالحرية و المساواة للخلاص من نظام الامتيازات التعسفي¹.

المطلب الثالث: الضريبة في العصر الحديث

لقد شهدت الدولة العربية نظاما ماليا متقدما و ذلك منذ سنة 632 إلى غاية القرن 19². كما أن هذا النظام يتميز بالعدالة و التكافل الاجتماعي في حين نجد بقية الدول تعاني من أنظمة غير عادلة كالعمل القسري ، ففي سنة 1446 م انتقد الكاتب الإسباني الجزار (أيباس) النظام السائد في عصره و الذي كان يتميز بتعدد الضرائب ، فاقترح إلغائها و استبدالها بضريبة واحدة على الدخل ، و في سنة 1707م نشر الكاتب الفرنسي (فوين) كتاب عنوانه * العرش الملكي * انتقد فيه نظام الضرائب الغير المباشرة في فرنسا مقترحا بدله ضريبة واحدة على الزراعة بالإضافة إلى ضريبة على الدخل ؛ و مع مطلع القرن الثامن عشر ظهرت أفكار المدرسة الطبيعية التي تعتبر أن الزراعة هي مصدر الثورة باعتبار أن الأرض هي وحدها التي تنتج أكثر مما ينفق عليها ، لذلك فهي تحقق فائض على عكس القطاعات الأخرى كالصناعة و التجارة التي تعتبر عقيمة بحيث أنها لا تحقق فائض . يعتمد الطرح الطبيعي فكرة ضريبة وحيدة و هي الضريبة على الأرض حيث أن (فرانسوا كيني)³ يربط الإقطاع الضريبي بالفائض أي بالنتائج الصافي .

كما أنه يرفض التوسع في الإقطاع الضريبي لأن ذلك يعرقل عملية إعادة الإنتاج و في هذا السياق يقول (فرانسوا كيني) يجب على الضريبة أن لا تكون هامة أو بعيدة عن الكتلة أو حجم المداخل ، فيجب أن تقام على الأموال الثابتة (عقارات) و ليس على أجور أو مداخل العمال و ليس على أسعار الحبوب . كما أنه وضع شعار الضريبة الوحيدة على ناتج الأرض الصافي ، و في مطلع القرن التاسع عشر برزت الرأسمالية كنمط إنتاجي يعتمد على تراكم رأس المال و قد أيد كل من "آدم سميث" و " ريكاردو " و " جورج هنري " وجهة نظر الطبيعيين في إلغاء جميع الضرائب و إتخاذ الضريبة على ربع الأرض ، كما أن فرض ضريبة وحيدة على الأرض يعمل على تشجيع تكوين رؤوس الأموال و القضاء على ما يعرقل نشاط أرباب العمل و قد وضع آدم سميث المبادئ الأساسية للضريبة لتحقيق العدالة الضريبية و إنصاف المكلفين من أجل تحقيق العدالة ؛ و اعتبر أن الضريبة النسبية هي الضريبة العادلة .

1- قحطان السيوفي ، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الأولى ، دار طلاس للدراسات و الترجمة و النشر ، 1998، ص 28.

2- صالح روييلي ، اقتصاديات المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ص 102.

3- حسين مصطفى حسين ، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1995، ص 43.

و في إطار تحقيق العدالة الضريبية يدعو " جان ساي" إلى التقليل من الضرائب معتبرا أن الضريبة التصاعدية هي الضريبة العادلة كما تعتبر أفكار الاقتصادي (جون هويس) التي نادى بها في أوائل القرن العشرين هي امتداد لأفكار الطبيعيين حيث يرى أن عبئ الضريبة يجب أن يقع على الفائض حيث أنه لا يقتصر على الأرض فقط بل يشمل العوامل الإنتاجية الأخرى كالعمل و رأس المال و قد اعترض (جون هويس) على الضرائب غير المباشرة لسهولة نقل عبئها .

و يعتبر اتخاذ الفائض كأساس لفرض الضريبة اتجاه سليم إلا أن الصعوبة التطبيقية تكمن في كيفية التوصل إلى ذلك الفائض .

لقد وضع النيوكلاسيكيون الذي يتزعمهم ألفرد مرشال نظريتهم الاقتصادية التي تعتمد على مبدئين أساسيين هما :

- مبدأ تنظيم النشاط الاقتصادي بواسطة سوق تتميز بمنافسة حرة وحيدة؛

- مبدأ التخصيص العقلاني للموارد ؛

تعتبر هذه النظرية أن الضريبة تتحدد في السوق دون تدخل الدولة بسبب تدخل عوامل خارجية عن النموذج النيوكلاسيكي تعوق التخصيص الأمثل للموارد بواسطة السوق .

و بصفة عامة قد يرى الكلاسيكيون و النيوكلاسيكيون أن الدولة لا تتدخل في تحديد الضريبة بل يترك ذلك إلى السوق الذي يرجع له الفضل في تحقيق التوازن الاقتصادي . أما كينز فقد اعتبر تدخل الدولة ضروري لتنظيم السوق و العمل على تحقيق التوازن الاقتصادي ، فبواسطة الضريبة تعمل الدولة على تدعيم القوة الشرائية عن طريق إعادة التوزيع العادل للمداخيل ، أي التخصيص العقلاني للموارد .

نتيجة لما سبق يمكن وضع الملاحظات التالية:¹

- الضريبة عرفت البشرية منذ القدم؛

- الضريبة مرآة للأوضاع الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية للمجتمع فهي تتغير بتغير الأوضاع و هكذا عرفت أشكال عديدة عبر التاريخ .

المبحث الثاني: ماهية الضريبة و التنظيم الفني لها

تمثل الضريبة مكانة خاصة في عالم المالية العامة ، و هي أداة من أدواتها ، كما أنها تتميز بعدة خصائص كونها لا تعمل في فراغ ، بل هناك مجموعة من المبادئ و القواعد التي يأخذها المشرع بعين الاعتبار عند فرضه للضريبة و هذا حتى يصبح النظام الضريبي سليما صالحا و في هذا المجال سنتطرق لما يلي :

- المطلب الأول: مفهوم الضريبة و الرسوم.

- المطلب الثاني: المبادئ الأساسية للضريبة و تقنياتها .

- المطلب الثالث: أغراض الضريبة .

المطلب الأول: مفهوم الضريبة و الرسوم

¹ - عبد الحميد بوزيد ، الضريبة و انعكاساتها على الاقتصاد الجزائري ، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير ، الجزائر ،دفعة 2007، ص 45.

أولاً: مفهوم الضريبة

تعددت تعريفات الضريبة بتعدد الأفكار و المفاهيم ، على هذا الأساس ارتأينا أن نستعرض مجموعة من التعاريف بغية الوصول إلى تعريف أمثل و نهائي .

- التعريف الأول: الضريبة هي طريقة تأخذ بواسطتها الدولة بشكل رئيسي من الطبقات المضطهدة نهائيا و دون مقابل ، جزء من أصولها و مداخلها من أجل تخصيصها لتغطية النفقات التكاليفية .¹

- التعريف الثاني: الضريبة هي وسيلة لتوزيع الأعباء العامة بين الأفراد توزيعا قانونيا و سنويا طبقا لقدراتهم التكاليفية .²

- التعريف الثالث: الضريبة مبلغ من النقود يدفعه الأشخاص جبرا إلى السلطات العامة لغرض أساسي هو تمويل النفقات العامة ، و دون أن يعود على دافع الضريبة في مقابل دفعها نفع خاص معين .³

- التعريف الرابع: الضريبة هي اقتطاع مالي يلزم الأشخاص بأدائه للسلطات العامة بصفة نهائية دون مقابل معين لغرض تحقيق نفع عام .⁴

- التعريف الخامس: الضريبة هي مبلغ من النقود يقوم أحد الأشخاص العامة بفرضه و تحصيله جبرا وفقا لقواعد تشريعية مقرر و بصفة نهائية لغرض أساسي و هي تغطية النفقات العامة إلى جانب الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية الأخرى دون أن يكون دفعها نظير مقابل .⁵

بالنظر إلى التعاريف السابقة ، نلاحظ أنها تفصل في طبيعة الاقتطاع النقدي ، حيث تعتبره نقدي و عيني في آن واحد ، كما أن التعاريف السابقة لم تتفق مع الهدف من الضريبة ، فالبعض يركز على الدور التمويلي لتغطية النفقات و أعباء الدولة في حين تضيق التعاريف الأخرى إلى الجانب التمويلي أدوار اقتصادية و اجتماعية ، و يكمن التعريف الذي نراه مناسبا في :

أن الضريبة هي اقتطاع عيني أو مالي تفرضه الدولة على المكلفين بها بصور جزئية ونهائية بدون مقابل مباشر بغية تحقيق الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية و التنمية أي هي عبارة عن إقتطاع نقدي جبري مقابل أو لقاء عمل غير مباشر .⁶

و يمكن من خلال هذا التعريف أن نستخلص الخصائص التي تتميز بها الضريبة و هي كالتالي:⁷

1- الضريبة اقتطاع عيني أو مالي:

¹ - عادل عبد المهدي ، حسن الممدوني ، الموسوعة الاقتصادية ، دار ابن خلدون، بيروت 1980، ص 311 .

² - يونس أحمد البطريق، أصول الأنظمة الضريبية ، المكتب المصري الحديث ، مصر 1966، ص 20 .

³ - صبحي تادريس ، مدحت محمد العقاد ، مقدمة في علم الاقتصاد ، دار النهضة العربية ، بيروت 1983 ، ص 518 .

⁴ - محمد سعد فرهود، مبادئ المالية العامة ، الجزء الأول ، منشورات جامعة حلب ، 1979 ، ص 151.

⁵ - مراد ناصر ، الإصلاح الجبائي و أثره في المؤسسة و الترخيص الاستثماري ، رسالة ماجستير ، المعهد الوطني للمالية ، دفعة 98، ص 11.

⁶ - محمد بلحوزي ، الإصلاح الجبائي و انعكاساته المالية و الاقتصادية في الجزائر ، رسالة ماجستير معهد العلوم الاقتصادية، الجزائر ، دفعة 1999، ص 114.

⁷ - محمد سعد فرهود، مرجع سابق ، ص 155.

حيث تقتطع الضريبة من أموال الأفراد و إذا كانت الضريبة تفرض في صورة نقدية فإنها لم تكن كذلك في النظم الاقتصادية القديمة حيث أنها كانت تفرض و تجنى عينا و ذلك في شكل التزام الأفراد بتسليم أشياء معينة أو جزء من المحصول أو في شكل عمل معين للدولة أو لمشروعاتها و قد كانت هذه الأشكال لفرض و جباية الضرائب تتفق مع طبيعة الاقتصاديات العينية التي كانت سائدة وقتئذ و التي تقوم على نظام المبادلة .

أما في العصر الحديث و بعد أن سادت الاقتصاديات النقدية و انتشر استعمال النقود، فقد أصبحت القاعدة العامة هي أن تفرض الضرائب و تجنى في شكل نقدي و من ثم فإنها لا تفرض في شكل عيني إلا في الأحوال الاستثنائية كالحروب و الأزمات . و لا شك أن الضرائب النقدية تعتبر أكثر ملائمة للاقتصاديات النقدية و النظام المالي المعاصر.

2- الضريبة إجبارية:

تعتبر الضريبة إجبارية لأنها تفرض و تجنى من المكلفين الذين يعتبرون من الأعمال السيادية التي تتمتع بها الدولة و تترتب على أفراد الدولة دون اتفاق مع الممول بوضع النظام القانوني للضريبة {وعائها ، معدلها ، المكلف بأدائها و كيفية تحصيلها } و تشمل:

3- ضريبة تدفع بصفة نهائية:

هو أن الممولين لا يستطيعون استرداد ما دفعوه للخزينة العامة للضرائب ، حيث يميز هذا العنصر الضريبة عن القروض العامة أين تلتزم الدولة برد المبلغ الذي اقترضته سواء كان اختياريا أم إجباريا ، لكن هذا لم يمنع استرجاعها كاملة أو جزء منها في حالة حدوث خطأ أو تقديرها .

4- ليس للضريبة مقابل معين:

أي أن الممول يدفع الضريبة دون أن يحصل على مقابل عن نفع معين خاص به ، فالممول يدفع الضريبة باعتباره عضو من الجماعة السياسية (المجتمع) التي تربطه بها روابط معينة و هو ما يفرض عليه المساهمة فيها ، تنفق هذه الجماعات من النفقات العامة فيما يتعلق بالخدمات العامة كالدفاع و الأمن و القضاء و غيرها ولا شك أن دافع الضريبة يستفيد من هذه الخدمات لكنه لا يتحصل على أي نفع خاص محدد له بالذات .

5- الغرض من الضريبة تحقيق نفع عام:

إذا كانت الضريبة لا تفرضها الدولة مقابل نفع خاص لدفعها ، فإنها تلتزم باستخدام حصيلة الضرائب و عموما حصيلة الإيرادات العامة لتحقيق منفعة عامة . و قد درجت الدساتير و القوانين على تأكيد هذا المعنى منذ القرن الثامن عشر (خصوصا بعد الإعلان عن حقوق الإنسان و القانون الذي أصدرته الثورة الفرنسية بمنع فرض الضرائب لاستخدامها لأغراض الأمراء و الملوك) .

أما في العصر الحديث ، فقد استقر مبدأ المنفعة العامة للضريبة و أصبح من المبادئ الدستورية العامة التي يتعين إتباعها و مع ذلك فقد قام خلاف بين الاقتصاديين على تغطية النفقات العامة التقليدية ، أي حصروا الضريبة على الغرض المالي وحده فوصلوا بذلك إلى “ حياض الضريبة ” أما المحدثين فقد أضافوا إلى ذلك أنه يمكن للضريبة أن تستخدم لأغراض اقتصادية و اجتماعية .

ثانياً: مفهوم الرسم

يمكن تعريف الرسم بأنه مبلغ من النقود يدفعه الفرد إلى الدولة أو غيرها من أشخاص القانون العام جبراً مقابل انتفاعه بخدمة معينة تؤديها له ، و يترتب عليها نفع خاص به إلى جانب نفع عام .¹
و من خلال هذا التعريف يمكن أن نستنبط خصائص الرسم و هي كالاتي :

1- الرسم مبلغ من النقود و يقتصر هذا العنصر بالتطور الحديث الذي طرأ في مالية الدولة من حيث اتخاذ النفقات العامة للطابع النقدي؛

2- يدفع الرسم إلى الدولة أو إلى رجال القانون جبراً ، حيث أثار عنصر الجبر في الرسم جدلاً في الفكر المالي؛

3- الرسم يفرض مقابل انتفاع الفرد بخدمة معينة أو منفعة خاصة حيث تتخذ هذه الأخيرة عدة صور ؛
و مثال على ذلك ، توجد رسوم التقاضي التي تحقق نفعاً خاصاً للمتقاضين في الحصول على حقوقهم و تحقيق المنفعة العامة للمجتمع فتتفشى العدالة و الاستقرار في هذا المجتمع .

أما الفرق بين الضرائب و الرسوم هو أنه يتفقا في أن كلاهما مبلغ من النقود يفرض جبراً ، و لكن الرسم يختلف عن الضريبة في أنه يفرض مقابل خدمة خاصة تؤدي لدافع الرسم و تعود عليه بنفع خاص ؛ أما الضريبة تفرض دون مقابل لمساهمة الفرد في تكاليف الأعباء العامة ، و يترتب عن هذا الاختلاف قاعدة عامة في تحديد الضريبة تأخذ بعين الاعتبار المقدرة المالية للفرد بحيث يتناسب سعر الضريبة مع قدرته أما بالنسبة للرسم فإن القاعدة العامة في تحديد سعر الرسم هو القيمة الخدمية التي يحصل عليها الفرد بصرف النظر عن قدرته المالية .²

المطلب الثاني: المبادئ الأساسية للضريبة و تقنياتها

إذا كانت الضريبة فريضة إلزامية ، فإنه أصبح من المتميزات أن توضع بعض المبادئ إلى أفكار الضريبة في فرضها و تحصيلها و يذكر أن الكاتب “ آدم سميث ” هو أول من صاغ مجموعة متماسكة من المبادئ و هي العدالة ، اليقين ، الملائمة و الاقتصاد . و قد اعتبرت بمثابة المبادئ الدستورية العامة للضريبة ، و هي مازالت مطبقة حتى الآن و فصلها في النقاط التالية :³

الفرع الأول: المبادئ الأساسية للضريبة

أولاً: مبدأ العدالة

¹ - محمد سعد فرهود، مرجع سابق ، ص 140.

² - السيد عبد الموالى ، أستاذ جامعي كلية الحقوق و جامعة القاهرة ، المالية العامة ، ص 401 .

³ - محمد سعد فرهود، مرجع سبق ذكره ، ص 162 - 164

يقصد به أن يساهم كل أعضاء الجماعة في تحمل الأعباء العامة تبعاً للمقدرة التكليفية لكل منهم و نشير إلى أن فكرة العدالة الضريبية لم تكن موضع اتفاق بين كتاب المالية العامة .

لقد ذهب “ آدم سميث ” إلى أنه يجب أن يساهم رعايا الدولة في الانفاقات الحكومية وفقاً لمقدرتهم النسبية بقدر الإمكان أي بنسبة الدخل الذي يتمتع به كل منهم ، أما في العصر الحديث فالضريبة النسبية عاجزة عن تحقيق العدالة المنشودة ، و من هنا اتجه كتاب المالية العامة إلى الضريبة التصاعدية و اعتبروها أكثر تحقيقاً للعدالة ، و تقتضي قاعدة العدالة أيضاً أن تكون الضريبة عامة على جميع الأشخاص (العمومية و الشخصية) و على كافة الأموال العمومية المادية لتحقيق عدالة أكبر في توزيع العبء الضريبي بين المواطنين ، و تمنع الاستثناءات من عمومية الضريبة كتقرير بعض الإعفاءات .

ثانياً: مبدأ اليقين

يقصد به تعريف و تحديد الضريبة من حيث المطروح (الوعاء) و المعدل و الوفاء ، و يؤدي مراعاة هذه القاعدة أن يعلم الممول بشكل محدد التزاماته اتجاه الإدارة المالية و من ثم يستطيع الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف و سوء استعمال للسلطة من قبل هذه الإدارة .

ثالثاً: مبدأ الملائمة في الدفع

إن هذا المبدأ يقتضي ضرورة تنظيم أحكام الضريبة على نحو يتلائم مع أحوال المكلفين بما ييسر عليهم دفعها و هذا يعني أن تكون مواعيد تحصيل الضريبة و طريقتها و إجراءاتها ملائمة للممول على نحو تعتبر أكثر الأوقات ملائمة لتحصيلها . و تطبيقاً لقاعدة الملائمة في الدفع، فقد نتج عنها قاعدة « الحجز عند المنبع » و التي تؤدي إلى تحقيق الممول بعبء الضريبة، كذلك تعتبر الضرائب على الاستهلاك أكثر ملائمة للممولين عموماً من الضرائب على الدخل لأن المكلف يدفعها مجزئة و ضمن السلعة أو الخدمة المفروضة عليها .

رابعاً: مبدأ الاقتصاد في نفقات الجباية

يقصد به أن تختار الدولة في الجباية و تحصيل الضرائب الطريقة التي تكلفها أقل ما يمكن من النفقات ، بحيث يكون الفرق بين ما يدفعه الممولون وما يدخل خزانة الدولة أقل ما يمكن و هذا ما يفرض على الدولة أن تتباعد عن أسباب الإسراف في تكاليف الجباية و يقصد بها ما تنفقه الدولة على الموظفين من رواتب و أجور و ما تشتريه من أدوات و مهمات لازمة لإدارة المالية كما يقصد بتكاليف الجباية ، النفقات التي يتحملها الممولون عند دفعهم للضريبة .

الفرع الثاني: تقنيات الضريبة

أولاً: تحديد وعاء الضريبة

يقصد بوعاء الضريبة ، العنصر أو الموضوع التي تطرح عليه الضريبة ، تحديد المادة الخاضعة لها و تقدير وعائها .

1- اختيار موضوع الضريبة:¹

- الأشخاص ؛
- الأموال ؛
- إنفاق الدخل .

أ- الضريبة على الأشخاص:

يقصد بها تلك الضرائب التي تفرض على الأشخاص بحكم وجودهم في إقليم الدولة بغض النظر عن وضعهم المالي ، أي المادة التي تفرض عليها ضريبة هذا الشخص ذاته لهذا سميّت بالضريبة على الأشخاص ، و كانت تعرف قديماً بضريبة الرؤوس أو الفرد تفرض هذه الضريبة على الأشخاص دون تمييز أو على الأشخاص الذين تتوفر فيهم شروط معينة كالذكور البالغين مثلاً و قد عرفت هذه الأخيرة منذ القدم عند الرومان ، اليونان و المجتمع العربي متمثلة في الجزية عند المسلمين فلا زالت هذه الضريبة سائرة المفعول في نطاق محدود نظراً لعدم عدالتها و هذا التطبيق نجده في الجزائر . حيث نص قانون المالية لسنة 1990 على ضريبة المهاجرين نتيجة دخولهم أرض الوطن و تطبق في شكل صورتين ، ضريبة بسيطة موحدة يلتزم بها كل فرد و أخرى مدرجة و ذلك حسب المركز المالي للفرد . لقد أصبحت هذه الضريبة غير ملائمة للدول الحديثة نظراً لما تتمتاز به من عيوب كأخذ الإنسان لمجرد سلعة و عيبها عدم مراعاة المقدرة المالية للأفراد .

ب- الضريبة على الأموال:

تأخذ هذه الضريبة شكلين يتمثل الشكل الأول في الضريبة على رأس المال و التي تدفع من الدخل الناتج من رأس المال (ضريبة دورية)؛ أما الشكل الثاني فهو ضريبة على رأس المال، الذي يقتطع منه. و هذه الضريبة ليست دورية ، بل تلجأ إليها الدولة في حالة الحروب و الأزمات ، و تدخل في عدة أنواع نوجزها فيما يلي :

- **ضريبة التركات:** وتفرض عند انتقال المال الموروث إلى ورثته أو الموصى لهم .
- **الضريبة عند الزيادة في رأس المال:** تفرض عند الزيادة في قيمة رأس المال شريطة أن تكون هذه الزيادة راجحة لظروف المجتمع كالأشغال العامة ، زيادة على السكن .

- **الضريبة على الندرة:** عادة ما تكون بمعدلات ضعيفة تهدف إلى تقليل الفوارق الاجتماعية بين الأفراد حيث يظهر ذلك مثلاً في الضريبة التصاعدية على أقساط قيم الأملاك العقارية و تتميز هذه الضريبة ب:
- تطبيقها يمكن من معرفة رؤوس الأموال التي بحوزة الممولين؛

¹ - سماح بوزيد ، التهرب الضريبي ، مذكرة التخرج معهد العلوم الاقتصادية ، جوان 2000 ، ص 10 .

- تعمل على تقليل الفوارق الاجتماعية بين الطبقات ؛

- التخفيض من الميل للدخار خشية رفع الضريبة ، و هذا ما يشجع الاستثمار .

- الضريبة على الدخل: لقد عرفت الضريبة على الدخل منذ القدم ، إلا أنها لم تحض بأهمية بالغة أما في العصر الحديث فقد شهدت انتشارا واسعا حيث اتضح أن الدخل هو أفضل مقياس لقدرة الأفراد على دفع الضريبة ، فهي تحقق العدالة و توفر عوائد كثيرة لحزينة الدولة ، و إن تحديد مفهوم الدخل بالغ الأهمية و ذلك لسببين ، فمن جهة حتى لا تتمكن بعض العناصر من الهروب من الضريبة ، و من جهة أخرى حتى تتمكن من إدارة الضرائب و عدم إحجاف مكلفيها .

ينحصر مفهوم الدخل في نظريتين : نظرية المصدر و نظرية الأثرياء ، ففي الأولى يعرف الدخل على أنه مصدر ثابت أو قابل للبقاء ، أما نظرية الإثراء فهي ترى أن الدخل عبارة عن كل زيادة في الجانب الإيجابي لدخل الممول خلال فترة زمنية معينة أيا كان مصدر هذه الزيادة دورية و بانتظام أو لم تتصف بذلك .¹

إن التعريف السابق له مفهوم واسع للدخل مقارنة بالتعريف الأول كما أنه أكثر عدالة ، لذلك عرف تأبيدا واسعا من قبل المفكرين مثل « هيسيموس » الذي تطرق إلى ذلك في مقالته المشهورة سنة 1938 و التي أعيد نشرها سنة 1971 بالنسبة للدخل الخاضع للضريبة يتمثل في الدخل الصافي ، حيث يعبر على المقدرة التكليفية للممول لذلك فهو يحقق قاعدة العدالة بشكل كبير ، و تفرض الضرائب على الدخل حسب أسلوبين فقد تفرض بالأسلوب الأول على كل فروع الدخل و تعرف بالضريبة النوعية كما قد تفرض ضريبة وحيدة على الدخل رغم تعدد مصادره و تعرف بالضريبة على الدخل العام .

ج- الضريبة على إنفاق الدخل:

تفرض بمناسبة انفاق الدخل و تداوله أي تتخذ الإنفاق الشخصي للدخل كوعاء باعتباره مقياسا مناسباً للتكلفة الضريبية للمتكلف كما تشكل إيرادات هامة يساهم في زيادة الإيرادات العامة و تتعدد أشكال هذه الضرائب من حيث نظامها و أسلوب تحصيلها فهي تشمل ثلاث أنواع :

- الضرائب على رأس المال و انتقال الملكية و هي تفرض بمناسبة انتقال رأس المال لذلك فهي سهلة التحصيل ، أما الثاني فيتمثل في الضرائب على الاستهلاك؛

- الضريبة العامة التابعة على رقم الأعمال و هي الضريبة التراكمية تفرض على جميع مراحل إنتاج السلع و تداولها و تفرض عند إبتياح المواد الأولية ، و الثانية الضريبة على القيمة المضافة و هي تفرض فقط على الزيادة التي تطرأ على قيمة السلعة ، أما النوع الثالث فهي المتعددة على السلع المحددة مسبقا مرة واحدة في إحدى مراحل صنعها حتى تصل إلى المستهلك النهائي؛

- أما الشكل الثالث التابع للضرائب على إنفاق الدخل هو الضريبة على الاستيراد و التصدير أو الضرائب الجمركية و هي ضريبة تفرض على السلع التي تعبر حدود الدولة و هذه الأخيرة تنقسم إلى نوعين : ضرائب قيمة تفرض على نسبة معينة من قيمة السلعة و الثانية فهي ضرائب نوعية تفرض على أساس وحدة السلعة و ليس على أساس قيمتها .

¹ - السيد عبد المولى، مرجع سبق ذكره، ص 246 ، 277.

2- تحديد المادة الخاضعة للضريبة:

و هي عبارة عن تحديد الجزء الذي تفرض عليه الضريبة من مادة موضوع الضريبة و يقصد بها قدرة المكلف على تحمل الضريبة دون الاضرار بمقدرته الإنتاجية ، فهذه المقدرة لا يجب أن تكون مقتصرة على حجم الثروة التي يحرزها المكلف فقط ، بل تتعلق أيضا بعناصر أخرى ذات طابع شخصي¹:

أ- مصدر الثروة:

يرجع هذا الأخير إلى ثلاث مصادر رئيسية أخرى تتمثل في العمل و رأس المال معا .

ب - التكاليف اللازمة للحصول على الثروة:

يجب أن تفرض الضريبة بحيث تترك للممول القدر اللازم من الدخل لضمان المحافظة على مصدر الثروة و ضمان نموها ، فعلى هذا الأساس تفرض الضريبة على الدخل الصافي و ليس الإجمالي بالإضافة إلى ذلك أن المشرع مطالب بتحديد معدل الضريبة بشكل معتدل حتى يتمكن الممول من تكوين المدخرات اللازمة لتحديد رأس المال .

ج - الحد الأدنى للمعيشة:

يعمل الفن المالي على ترك للممول و أي كان مصدر دخله جزء من الدخل و ذلك لمواجهة أعباء الشخصية و العائلية ، و هو ما يعرف بالحد اللازم للمعيشة ؛ و ذلك من خلال الإعفاء من الضريبة و يقصد بالحد الأدنى للضريبة ذلك المبلغ النقدي الذي يغطي نفقته الإنسانية أي ضمان مستوى معيشي عادي .

3- تقدير وعاء الضريبة:

إن عدالة النظام الضريبي و فعاليته يتوافق مع تقدير الوعاء الضريبي لذلك تتخذ إدارة الضرائب طريقة التقدير التي تقترب من حقيقة الوعاء . في هذا المجال يمكن إظهار طريقتين رئيسيتين للتقدير هما :

__ التقدير الإداري ؛

__ التقدير المباشر .

تتوفر من خلال إدارة الضرائب وفق الطرق التالية : التقدير على أساس المظاهر الخارجية التي تحيط بالمكلف و التي تدل على ثروة المكلف كمساحة السكن و موقعه كما يمكن الاعتماد على مظاهر أخرى كالأرباح ، إلا أن هذه الطريقة تظهر عدة عيوب لكونها تقتصر على المظهر . و لا تراعي الظروف الشخصية للمكلف كما أنها تساعد على التهرب الضريبي كاللجوء إلى التقليل من المظاهر الخارجية و هناك طريقة أخرى التي تتمثل في التقدير الجزئي الذي هو عبارة عن تقدير تقريبي بواسطة تحديد المادة الخاضعة للضريبة على أساس قرائن قانونية يحددها المشرع ، كاتخاذ ربح السنة كأساس لتحديد ربح السنة الموالية .

¹ - رفعت المحجوب ، المالية العامة ، الجزء لثاني ، دار النهضة العربية القاهرة ، 2000 ، ص 130 .

أ- التقدير الإداري المباشر:

قد تلجأ إليه الإدارة في حالة امتناع المكلف عن تصريح ضريبي يوضح فيه مقدار الوعاء و هنا تعمل الإدارة بالتحقيق في هذه المعلومات بالإضافة إلى ذلك لا يمكن لإدارة الضرائب استدعاء المكلف للاستفسار و يعد التصريح السبيل الأمثل لتقديره كونه عادلا .

ب - تصريح الغير:

من خلال هذه الطريقة يتم تقدير المادة الخاضعة للضريبة من خلال الإلتزام بتقديم المعلومات الصحيحة لإدارة الضرائب ، بحيث أن الشخص الذي يقوم بالتصريح لا تكون له مصلحة في تقديم المعلومات الخاطئة لذلك نجد معظم التشريعات الضريبية تطبق هذه الطريقة .

ثانيا: تصفية الضريبة

يقصد بها تحديد قيمة الضريبة و ذلك بفرض المعدل الضريبي على المادة الخاضعة للضريبة و من ثم تحديد المبلغ الواجب دفعه لمصلحة الضرائب ، في هذا المجال توجد طرق لتصفية الضريبة أهمها النسبية و التصاعدية .¹

1- الضريبة النسبية:

و هي ضريبة تفرض بمعدل ثابت ثم تغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة و إن هذا الأسلوب بسيط و سهل التطبيق سواء بالنسبة للمكلف أو الإدارة ، كما أنه يحقق المعاملة الواحدة لجميع الخاضعين دون الإنحياز إلى فئة معينة إلا أن هذا الأسلوب يتعرض إلى عدة انتقادات كون حصيلته قليلة كما أنه لا يحقق العدالة الضريبية لهذا لجأت الإدارة إلى استعمال أسلوب ثاني هو :

2- الضريبة التصاعدية:

لقد توسع استعمال هذا النظام في كافة دول العالم نظرا للمزايا التي يتمتع بها حيث يحقق حصيلة وافرة بالإضافة إلى أنه يتفق مع مفهوم العدالة الضريبية و رغم الانتقادات الموجهة له إلا أنه يحقق عدالة ، و قد دفعت مزاياه مختلف الدول إلى الأخذ به. و من الناحية التطبيقية نميز شكلين من التصاعد ، أولهما التصاعد الإجمالي و الثاني التصاعد بلا شرائح أما الأول فيعني ما يعرف بالتصاعد بالطبقات و من خلاله ينقسم وعاء الضريبة إلى عدة طبقات حسب قيمتها ، بحيث يطبق على كل طبقة معدل واحد على عامل القيمة مع اختلاف معدل الضريبة بالنسبة للطبقات الأخرى ، أما بالنسبة للأسلوب الثاني فينقسم وعاء الضريبة إلى عدة أجزاء متصاعدة مع تحديد معدلات متصاعدة مقابلة لتلك الأجزاء .

¹ - السيد عبد المولى ، مرجع سبق ذكره ، ص281.

والفرق بين الأسلوبين يكمن أنه في الأسلوب الأول معدل الضريبة يطبق على كامل القيمة، أما الأسلوب الثاني فمعدل الضريبة المتصاعد يطبق على الجزء الإضافي فقط من الدخل.

ثالثاً: تحصيل الضريبة

بعد تصفية الضريبة نواجه عملية تحصيلها و التي تتمثل في نقل الضريبة من ذمة المكلف بما إلى الخزينة و هذا التحصيل يمر عبر مراحل و هي :

- مواعيد التحصيل؛
- الجهة المختصة بالتحصيل؛
- طرق التحصيل؛
- قواعد و ضمانات التحصيل .

1- موعد التحصيل:

إن موعد التحصيل عبارة عن الوقت الذي يجبر فيه المكلف بدفع الضريبة لدى الجهة المختصة لذلك ، فهي تختلف باختلاف مصدر الضريبة ، فإن كان رأس المال الخاضع للضريبة فإن الوقت المناسب لدفع الضريبة يكون عند المتنازل أو البيع أو وراثته لأنه يعاد تقديره.¹

أما إذا كان الدخل هو مصدر الضريبة فيكون الوقت المناسب عند الحصول عليه مثل الأجر و المرتبات أو عند اتفاقية مثل شراء السلع أما عملية التحصيل فتكون شهرية أو ثلاثية أما إذا كانت المادة الخاضعة مختلطة في رأس المال و الدخل مثل الضريبة على أرباح الشركات و يكون التحصيل سنوي و عبر أقساط .

2- الجهة المختصة بالتحصيل:

هناك عدة جهات مختصة بعملية التحصيل داخل الدول فهي أجهزة مستقلة مختصة بتلك الوظيفة .

3- طرق التحصيل:

توجد طريقتين ، دفع مباشر و دفع غير مباشر .

أ- الدفع المباشر:

و هي الطريقة المتبعة في معظم الدول و فيها يقوم المكلف شخصيا بدفع قيمة الضريبة إلى الجهة المختصة و تتبع هذه الطريقة خاصة الضرائب المباشرة .

¹ - دو يدار ، دراسات في الاقتصاد المالي ، منشأة المعارف ، مصر، د س ن ، ص 183 .

ب - الدفع الغير المباشر:

يقوم فيها المشرع بجبر شخص آخر غير مكلف بدفعها و تتبع هذه الطريقة خاصة في الضرائب الغير مباشرة ، و هي تتميز بسهولة التحصيل و انخفاض التكاليف و تجنب طرق التهرب الضريبي .

4 - قواعد وضمانات التحصيل:

لقد وضع المشرع عدة قواعد و ضمانات تهدف من جهة إلى حماية المكلف و صيانة حقوقه و من جهة ثانية ضمان حقوق الدولة و محاربة التهرب الضريبي و تنقسم هذه الأخيرة إلى صنفين أولهما قواعد و ضمانات من أجل حماية المكلف ؛ أما الثانية فهي القواعد و الضمانات من أجل حماية حقوق الدولة .

المطلب الثالث: أغراض الضريبة

إن غرض الضريبة هو تحقيق المنفعة العامة فكما سبق ذكره قد حدث اختلاف بين الاقتصاديين حول تحديد المقصود بالمنفعة العامة ففي حين قصد بها التقليديون تغطية النفقات العامة أي الغرض المالي وحده فوصلوا بذلك إلى حيادية الضريبة فإننا نجد المحدثين قد أضافوا إلى ذلك أنه يمكن للضريبة أن تستخدم لأغراض أخرى كالأغراض الاجتماعية و الاقتصادية و على إثر ذلك سنفصل أهداف الضريبة فيما يلي:¹

أولاً: الغرض المالي للضريبة

و يقصد به مد الخزنة بالأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة و قد ساد هذا الهدف إبان « الدولة الحارثية » فقد اقتضت أغراض الضريبة في ذلك الوقت و طبقاً للآراء التقليدية على الغرض المالي وحده ، و من أجل تحقيق هذا الغرض ؛ و لكي تحقق الضريبة أكبر قدر ممكن من الإيراد للدولة ، فإنه يجب أن تتوفر فيها أربع صفات و هي الإنتاجية ، الثبات ، المرونة و الحياد ؛ و نتعرض لكل منها باختصار .

1 - الإنتاجية:

يقصد بالإنتاجية أن تأتي الضريبة بأكثر حصيلية صافية من الإيرادات و لكي يتحقق ذلك يجب أن تتوفر فيها القواعد الأساسية التي أشرنا إليها سابقاً ، و هي العدالة و اليقين و الملائمة في الدفع والاقتصاد نفقات الجباية .

2 - الثبات:

يقصد بثبات الضريبة أن لا تتعرض حصيلتها تبعاً للتغيرات التي تطرأ على الحياة الاقتصادية و خصوصاً في أوقات الكساد ، ذلك أن حصيللة الضريبة تزداد عادة في أوقات الرخاء بسبب ازدياد الدخول و الإنتاج مما يتفق مع قاعدة إنتاجية الضريبة

¹ - محمد سعد فرهود، مرجع سبق ذكره ، ص 165.

و لذلك نادى التقليديون بثبات الضريبة و قصدوا من ذلك خصوصا عدم أو تقليل انخفاض حصيلتها في أوقات الكساد و إذا كان الثبات يختلف من ضريبة إلى أخرى فإنه يظهر أن الضرائب المفروضة على السلع الاستهلاكية - الضرورية منها - أفضل من هذه الناحية بالنسبة للضرائب على الدخل لأن حجم الاستهلاك الضروري لا ينخفض في أوقات الكساد إلا بنسبة بسيطة تقل بكثير عن نسبة انخفاض الدخل .

3- المرونة:

يقصد بالمرونة ثبات وعاء الضريبة مع ازدياد معدلها و من ثم فإن الضريبة المرنة هي التي تزداد حصيلتها نتيجة لازدياد معدلها لا انكماش مطروحها ثم إلى انخفاض حصيلتها .

4- الحياد:

و نقصد بحياد الضريبة _ في نظر التقليديين _ أن تقتصر هدفها على الغرض المالي وحده دون التدخل في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية ، و لكي يتحقق حياد الضريبة يتطلب هذا الدقة في التنظيم الضريبي لتفادي تأثير الضريبة في البيان الاقتصادي و الاجتماعي . و هذا الأمر يصعب الوصول إليه عمليا إذا لم يكن مستحيلا و على هذا فإن الضريبة لا بد أن تؤثر في البيان الاقتصادي و الاجتماعي حتى و لم تقصد ذلك فحياد عرض الضريبة لا يضمن حياد الضريبة .

ثانيا: الغرض الغير مالي للضريبة

أصبح من المسلم في الوقت الحالي استخدام الضريبة بالإضافة لكونها أداة للحصول على الإيرادات اللازمة لتمويل النفقات العامة ، لتحقيق أغراض اجتماعية و اقتصادية وسنفصل ذلك فيما يلي:¹

1- تخفيض حدة التفاوت بين الدخل و الثروات:

فتعمل الدولة على زيادة الضرائب على أصحاب الدخل و الثروات المرتفعة ثم تقوم بإعادة توزيع حصيلتها على الفقراء و أصحاب الدخل المنخفضة و يتم ذلك من خلال تطبيق ضريبة تصاعدية على الدخل و من خلال تطبيق ضرائب على التركات .

2- تشجيع وتنشيط التناسل:

و ذلك عن طريق منح الإعفاءات الضريبية أو تخفيض معدل الضريبة لمن ينجبون عددا معينا من الأطفال .

3- أهداف اجتماعية أخرى:

¹ - محمد سعد فرهود، مرجع سبق ذكره ، ص 168.

قد تهدف الدولة من ضرائبها إلى تحقيق أهداف اجتماعية أخرى كتشجيع استهلاك بعض السلع المرغوب فيها اجتماعيا ... و غيرها من الأهداف الأخرى .

ثالثا: الأغراض الاقتصادية للضريبة

يمكن استخدام الضريبة لتحقيق بعض الأغراض الاقتصادية أيضا ونذكرها في ما يلي:

- 1- محاربة الضغوط التضخمية للضريبة و المحافظة على قيمة النقد الوطني و ذلك بأن تزيد العبء الإجمالي للضرائب لكي تقتطع بها جزء من دخول الأفراد ، فينخفض دخلهم مما يرغمهم على تقليل استهلاكهم و بالتالي التخفيض من الطلب الكلي والتقليل من ظهور التضخم .
 - 2- توجيه عناصر الإنتاج نحو العناصر الإنتاجية التي ترغب الدولة في تطويرها ، و يكون ذلك بإعفاء هذه الفروع من الضرائب أو بفرض ضريبة أقل في الفروع الأخرى .
 - 3- تشجيع بعض أنواع المشروعات من طرف الدولة لاعتبارات معينة ، فتعفى هذه المشروعات من الضرائب كليا أو جزئيا .
 - 4- حماية الصناعة الوطنية و معالجة العجز في ميزان المدفوعات و يتم ذلك بفرض ضرائب جمركية مرتفعة على الاستيراد من الخارج وإعفاء الصادرات من الضرائب كليا ، و تعتبر الضرائب الجمركية من أولى الضرائب التي استخدمت لهذه الغاية .
 - 5- تحقيق التنمية الاقتصادية في البلاد المختلفة إذ أنها تستخدم في تعبئة الموارد الاقتصادية و توجيهها في السبل التي تهدف إلى تحقيق الادخار و كذا الحد من الاستهلاك ، و بتحصيل الحكومة لإدخار إجباري جماعي تستخدمه في تمويل مشروعات التنمية .
- و من خلال هذه النظرة التاريخية استنتجنا أن الضريبة هي عنصر ديناميكي حساس يتأثر و يؤثر على الأوضاع الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية للدولة .
- و بناء عليه كان لزاما على المشرع الجبائي أن يحترم بعض المبادئ تتمثل في مبدأ العدالة ، اليقين و الملائمة في الدفع ، و مبدأ الاقتصاد في نفقة التحصيل و هي تهدف للتوفيق بين مصلحة الدولة و مصلحة المكلفين .
- كما أنه يمكن أن نستنتج من هذا الفصل بأن الضريبة ليست حيادية خاصة إذا علمنا أن الدولة تتخذها كأداة لتحقيق بعض الأهداف وفق السياسة العامة ، المنهجية ، و يترتب عن ذلك إحداث عدة تغيرات على المستوى الكلي و الجزئي ، كما أن الضريبة لا يمكن الاستغناء عنها باعتبارها الممول الأساسي لخزينة الدولة .

خلاصة الفصل:

حسب ما ذكر سابقا فإن الضريبة هي عبارة عن فريضة جبرية نقدية دفعها يكون بلا مقابل مباشر ونهائي، تخضع لمبادئ وقواعد منها اليقين والملائمة في الدفع والاقتصاد في النفقات، و الغرض من هذه القواعد هو التوفيق بين مصلحة الدولة ومصلحة المكلفين.

كما نستخلص أيضا أن الضريبة ليست حيادية إذ أن الدولة تستخدمها لتحقيق أهدافها وكذا تحافظ بها على الاستقرار الاقتصادي مثل علاج التضخم والانكماش الاقتصادي.

ولقد اتضح أن كل دولة تختار مزيجا ضريبيا خاصا بها حيث أن الضريبة إلى جانب كونها تمويلية فهي أيضا وسيلة لتحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية، ولقد اسند الدور التدخل للدولة في فرض الضرائب لتوجيه الاقتصاد وترقيته وهذا ما سنشير إليه في ماسأتي بحول الله تعالى.

الفصل الثاني

تمهيد:

يعتبر النظام الضريبي معيار لتقييم أي اقتصاد بلد ما، حيث تعد الضرائب المورد الرئيسي لتمويل الميزانية العامة إضافة إلى الدور الهام الذي تلعبه في التنمية الاقتصادية والاجتماعية . و لأن الجزائر تعتبر من الدول التي ورثت نظامها الجبائي عن المستعمر الفرنسي و الذي لم يعد يتماشى مع المبادئ و الأنظمة الاقتصادية للجزائر المستقلة ، هذا ما دفع المشرعون إلى إدخال تغييرات على هذا النظام خلال الإصلاحات الاقتصادية التي حدثت بعد 1990 لكن كانت من قبل بعض المحاولات لإصلاح هذا النظام ، و لكن تنجر عنها في كل مرة سلبيات عديدة نذكر منها تعدد الضرائب و ثقلها المالي على المكلفين ، و كذلك الغموض الذي كان يسود البعض منها ، إضافة إلى المشاكل البيروقراطية الأخرى و التي كانت تعوق السير الطبيعي للنظام الجبائي و هو الذي كان في كل مرة يشجع على تفشي ظاهري الغش و التهرب الضريبي .

و لقد قامت الدولة الجزائرية منذ أن وضعت نظامها الضريبي بوضع إصلاحات جبائية 1963 و 1965، إلا أن هذه الأخيرة لم تكن فعالة ، و في سنة 1971 شملت الإصلاحات هيكل الضرائب و الرسوم لكن بينت أنها بعيدة عن الأهداف المرجو منها و لهذا لجأت الدولة إلى إصلاح ضريبي جذري في 1991 و 1992 تعرضت فيه إلى هيكل النظام الضريبي الجزائري ؛ و ذلك قصد عصرنته و جعله أكثر بساطة و كان هذا لا بد منه لأن الجزائر دخلت مرحلة اقتصاد السوق ليكون أكثر تماشيا حتى يكون هذا الجديد مكملا للإصلاحات الشاملة للاقتصاد . و لكي نوضح النظام الجزائري قبل و بعد 1990 وضعنا في هذا الفصل مبحثين ، و هما النظام الجبائي الجزائري قبل الإصلاحات الاقتصادية التي وضعت في الجزائر ؛ و المبحث الثاني هو النظام الجزائري بعد 1990 أي بعد الإصلاحات التي قامت بها الدولة الجزائرية.

و كذلك سنتعرض إلى المقارنات المختلفة من ناحية الأسماء الخاصة بالضرائب بعد أن تغيرت تغير جذري مثلا : الضريبة على الأرباح IB ، أصبحت تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي IRG ، و الضريبة على الأجور ITS كانت أدمجت في الضريبة على أرباح الشركات IBS و كذا ضريبة الأرباح الغير تجارية BNC ، الصناعية و التجارية BIC و الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات TUGPS و الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية TUGP أدمجت في الرسم على القيمة المضافة TVA .

المبحث الأول: النظام الجبائي الجزائري قبل 1990

من المتعارف عليه أن النظام الجبائي الجزائري ينقسم إلى قسمين : الجباية العادية و الجباية البترولية لكن سنركز في دراستنا على الجباية العادية التي تضم العديد من الرسوم و الضرائب .

المطلب الأول: هيكل النظام الجبائي قبل سنة 1990

هيكل النظم الجبائي قبل 1990 متنوع في رسومه و ضرائبه و هو يتكون من ثلاثة أنواع من الضرائب، الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و التي تشكل الضرائب على الدخل و كذا الضرائب الغير مباشرة التي تشكل الضرائب على الإنفاق ، إضافة إلى الضرائب على رأس المال .

كما أن المخطط الخماسي الثاني قد سطر الجباية الوطنية ، و أهداف أكثر واقعية و جدية أهمها :

- برمجة جباية الضرائب العادية الغير المنتشرة بشكل يتماشي و القدرة الشرائية للمجتمع ؛
- إدراج من بين الأولويات ضرورة تشجيع الادخار الخاص ؛
- أهمية وضع إصلاحات على مستوى جباية الجماعات المحلية ؛ و في هذا المطلب سنتطرق إلى الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة و الضرائب الغير مباشرة .

الفرع الأول: الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

إن الضرائب المباشرة أو ما يعرف بالضرائب على الدخل تندرج ضمن الضرائب النوعية المتعددة فيتعين طبقا لذلك تقسيم النشاط الاقتصادي إلى أنشطة نوعية و إخضاع دخل كل نشاط لضريبة حسب القواعد و الأسعار الخاصة به فمثلا هناك ضريبة تفرض على دخل العمل أو الأجور و ضريبة تفرض على دخل الملكية العقارية في أي بيع و هكذا ، فالهدف هو توزيع الأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع على أساس توزيع الدخل وظيفيا ، و من ثم فإن ضرائب الدخل تفرض في الجزائر على :

- المداخليل التجارية و الصناعية ؛
- المداخليل الغير تجارية ؛
- المداخليل المتولدة من نشاط الرواتب و الأجور؛
- المداخليل الفلاحية ؛
- إيرادات الديون و الودائع و الكفالات ؛
- مجموع الدخل (ضريبة تكميلية) ؛
- فرائض (تكميلية) ؛
- فرائض القيمة؛
- المداخليل العقارية .

أولاً: الضرائب المباشرة

1- ضرائب على الدخل:

و هي ضرائب تفرض بمناسبة تحقيق الدخل و يمس هذا النوع من الضرائب ضرائب الأرباح التالية :

- الأرباح التجارية و الصناعية (BIC)؛
- الأرباح الغير تجارية (BNC)؛
- الضرائب على الرواتب و الأجور (ITS)؛
- المداخل الفلاحية (RA)؛
- الضريبة التكميلية على مجموع الدخل (IRC)؛
- الضرائب على إيرادات الديون و الدوافع و الكفالات (IRCDC)؛
- فوائد القيمة (VF).

أ- الأرباح التجارية و الصناعية (BIC):

و هي ضريبة تفرض على الأشخاص الطبيعيين و المعنويين الذين يقومون بممارسة نشاط تجاري أو صناعي، و تقتطع سنويا من أرباح سنة كاملة التي يتم تحقيقها من عمليات تجارية أو صناعية إلا أن الاستثناء الوارد على الفائدة التي تحكم هذه الضريبة تخص المؤسسات البترولية و كذا الشركات الأجنبية و في إطار وعاء الضريبة فإنها تكون خاضعة لرسم جزائي مقدر على مبلغ الدفعات التي تقتطع من المصدر و هي تحسب بمعدل 6 بالمائة إضافة إلى الرسم على النشاط التجاري أو الصناعي .

أما فيما يخص معدلات هذه الضريبة فهي تتغير حسب النشاط الممارس ، و كذا الطبقة القانونية للشخص المعنوي إذ تتراوح من 5 بالمائة بالنسبة للحرفيين إلى غاية 50 بالمائة بالنسبة لشركات الأموال¹.

أما بالنسبة للمكلفين الماديين (الأفراد) المؤسسات الجماعية فيتم حساب هذه الضريبة وفقا للجدول التالي:²

الجدول رقم (1): جدول حساب الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية (BIC)

المعدل	جدول الدخل التجاري و الصناعي
--------	------------------------------

¹ شركات الأموال ، تتمثل في شركات المساهمة ذات المسؤولية المحدودة .

² - المادة 11 من قانون المالية لسنة 1984.

الدخل لا يتجاوز 18000	5 %
18001 دج - 30000 دج	10 %
30001 - 60000	20 %
60001 - 100000	25 %
100001 - 1500000	40 %
يفوت 1500000	50 %

المصدر: قانون المالية لسنة 1984

أما فيما يخص الرسم عن النشاط الصناعي و التجاري (TAIC) و الذي يفرض سنويا على أساس رقم الأعمال المحقق من طرف الأشخاص الطبيعيين و المعنويين، الخاضعين للضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية و المحدد معدله بـ 2 % .¹

ب- الأرباح الغير تجارية (BNC):

تفرض هذه الضريبة على مداخيل الأنشطة الغير تجارية أو المهن الحرة (كالأطباء و المهندسين و المحامين ..) .
و بصفة عامة تطبق هذه الضريبة على كل الأشخاص الذين لهم صفة التاجر و الذين يحققون مداخيل و أرباح و غير خاضعين للضريبة على الدخل كالفنانين و أصحاب الاختراعات و حقوق التأليف .
و تفرض هذه الضريبة سنويا و ذلك من جانفي 1984، حيث تفرض على رقم الأعمال بمعدل يقدر بـ 25 % .²
كما يخضع نفس الأشخاص (الأشخاص الخاضعين للضريبة على الأرباح غير التجارية) للرسم على النشاط الغير تجاري و ذلك منذ 1 جانفي 1984 ، حيث يفرض على رقم الأعمال بمعدل قدره 6.5 % .³

ج- الضرائب على الرواتب و الأجور (ITS):

تخضع الأجور و الرواتب في الجزائر لضريبتين هما :
- ضريبة تفرض على الأجير و تسمى بالضريبة على الرواتب و الأجور (ITS)؛
- ضريبة تفرض على رب العمل و تسمى بالدفع الجزائي (VF) ؛
وكلاهما يخضعان لنظام الاقتطاع من المصدر كما تخضع لضريبة الرواتب و الأجور (ITS) المنح و الربوع

¹ - معدل محدد في قانون المالية لسنة 1984.

² - 1 جانفي معدل الضريبة 14 بالمئة بالنسبة لولايات الشمال ، 11 بالمئة لولايات الجنوب .

³ - المادة 27 من قانون الضرائب المباشرة .

العمرانية شهريا¹ و من جدول حسابي يأخذ في الحسبان الوضعية العائلية للخاضع للضريبة ، و هذا من خلال حساب الضريبة على الرواتب والأجور .

الجدول رقم (2): جدول حساب الضريبة على الرواتب و الأجور (ITS).²

قاعة الضريبة دج	أعزب أرمل مطلق بدون أطفال	متزوج بدون أطفال	متزوج و له أطفال أعزب تحت كفالة طفلين أو أكثر
3500	54900	47630	40330
4500	71600	62000	52510
5500	88040	76700	65030
6500	100500	91700	77900
8500	14400	123550	105280
9500	164270	140620	120150
10500	185510	158480	135820

المصدر: قانون المالية 1985.

أما بالنسبة للدفع الجزائي الذي يمس الرواتب و الأجور و المنح و الريوع العمرانية فيقتطع المعدلات التالية :

- 6 % بالنسبة للرواتب و الأجور ؛

- 3 % بالنسبة للمنح و الريوع العمرانية .

د- الضريبة على المداخل الفلاحية (RA):

منذ 1975 كانت المداخل المحققة من الأنشطة الفلاحية و الزراعية معفاة من كل ضريبة مباشرة ، و كان ذلك بعد الثورة الزراعية بهدف تحسين القطاع الفلاحي و بالتالي تحقيق الاكتفاء ، لكن عدم نجاح الثورة الزراعية أثبتت أن الإعفاء هذا لم يكن سبب في ذلك ، بل أدى هذا الإجراء إلى تخفيض إيرادات الميزانية العامة و حرمانها من موارد مالية لها مكانة لا يستهان بها في تمويل المشاريع للتنمية الاقتصادية .

مما أدى بالمشروع الجبائي الجزائري إلى إخضاع المداخل الفلاحية للضريبة الوحيدة الإجمالية IUG و تفرض هذه الضريبة سنويا و مع صدور قانون المالية لسنة 1985 ثم تعويضها بالضريبة الوحيدة الفلاحية CUA بمعدل 6 % عن المداخل التي تم تحقيقها في إطار النشاطات الفلاحية و تربية الحيوانات .

¹ - منذ 1965 أصبحت الرواتب و الأجور شهرية و ليست سنوية .

² - قانون المالية 1985 يسري مفعوله ابتداء من جانفي 1985 .

هـ - الضريبة التكميلية على مجموع الدخل (IRC):

هي ضريبة تكميلية على مجموع دخل العائلة الواحدة و تفرض سنويا على رب العائلة و تمس دخول كل أفرادها، و الجدول التالي يحدد قانونها المالي :

الجدول رقم (3): جدول حساب الضريبة على مجموع الدخل (IRC)¹

معدل الضريبة	جدول الدخل الخاضع للضريبة
0 %	الدخل لا يتجاوز 21600 دج .
5 %	من 21606 إلى 30000 دج .
10 %	من 30001 إلى 60000 دج .
15 %	من 60001 إلى 90000 دج .
20 %	من 90001 إلى 120000 دج .
25 %	من 120001 إلى 160000 دج .
30 %	من 160001 إلى 200000 دج .
35 %	من 200001 إلى 260000 دج .
40 %	من 260001 إلى 330000 دج .
45 %	من 330001 إلى 400000 دج .
50 %	من 400001 إلى 500000 دج .
55 %	يفوت 500000 دج .

المصدر: المادة 13 من قانون المالية لسنة 1985.

و - الضرائب على إيرادات الديون و الدوافع و الكفالات (IRCDC):

أنشأت هذه الضريبة بموجب قانون المالية لسنة 1975 و التي تعوض الضريبة القديمة على دخل رؤوس الأموال المنقولة و فوائد الدخل المستحقة و جميع المنتجات الأخرى بما فيها : IRCM الدوائع لمبالغ من النقود عند الطلب و لأجال محددة مهما كان المودع و مهما كان تخصيص الوديعة .
وما يجدر الإشارة إليه كذلك أن هذه الضريبة لا تخص الأشخاص المقيمين في الجزائر و هي تحصل عن طريق الاقتطاع من المصدر بمعدل 18 % .

¹ - المادة 13 من قانون المالية لسنة 1985 .

ي- فوائد القيمة (VF):

حسب ما جاء في المادة 63 لقانون المالية لسنة 1984 ، عندما يتم التنازل عن العقارات المبنية و التي أنشأت أو فتحت حيازتها منذ 9 سنوات أو على الأقل 3 سنوات ، في هذه الحالة تخضع لضريبة خاصة تطبق حسب المعدلات التالية :

- 40 % حينما يكون التنازل قد وقع بين 3 و 6 سنوات من تاريخ حيازة العقار ؛
- 30 % حينما يكون التنازل قد وقع بين 6 و 9 سنوات من تاريخ حيازة العقار .

و تحسب فوائد القيمة بإجراء عملية الطرح بين سعر البيع و سعر الحيازة ، هذا الأخير يضاف إليه جزافيا 3 % مقابل مصاريف الصيانة و الحيازة ، هذه الإضافة تصبح 5 % لكل سنة تلي السنة الثالثة في حين يستطيع المالك أن يضيف مصاريف الصيانة و الشراء إلى غاية 25 % من مبلغ الشراء أو الإنتاج كحد أقصى .

2- الضرائب على رأس المال:

يقصد برأس المال من الناحية الضريبية مجموع الأموال العقارية المنقولة المادية المعنوية و القابلة للتقديم نقدا و التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة سواء كانت مقدرة لدخل نقدي أو عيني .

إلا أن الضرائب على رأس المال قد تعرضت لحملة من الانتقادات جعلت دورها يتقلص في العصور الحديثة نجملها فيما يلي :

- أن مثل هذه الضرائب تعتبر معوقا لنشاط القطاع الخاص، حيث أنها تحد من الرغبة في الإنتاج و تكوين الثروات، و بالتالي في هدم الثروات ، و بالتالي في هدم جزء من المقدرة الإنتاجية للمجتمع ؛
- كذلك فإن عملية فرضها بمعدلات مرتفعة، قد تدفع أفراد المجتمع إلى التفتن في طرق التهرب الضريبي.
- إن فرض مثل هذه الضرائب قد يكون سببا في هجرة رؤوس الأموال إلى الخارج ، و يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من الضرائب على رأس المال:

- الضرائب التي تدفع من الدخل؛

- الضرائب على الزيادة في قيمة رأس المال ؛

- الضرائب على التركات .

أ- الضرائب على رأس المال التي تدفع من الدخل:

تتميز هذه الضريبة على أنها تتخذ من رأس مال وعاء الضريبة ، سعرها منخفض بحيث يكفي للدخل الناتج من رأس المال ؛ الوفاء بهذه الضريبة دون اللجوء إلى اقتطاع جزء من رأس المال إلا أن العنصر الاقتصادي الذي ترمي إليه يتمثل في الدخل .

1

ب- الضرائب على الزيادة في قيمة رأس المال:

¹ - يونس أحمد بطريق ، المؤسسة العامة ، مؤسسة الشباب الجامعية ، طبعة 1979 (د ب ن) ، ص 141.

- تفرض هذه الضريبة في رأس المال نفسه أو هذه الزيادة ترجع إلى ظروف المجتمع التي من بينها :
- إكمال التوسع العمراني لإعادة تخطيط المدن و إقامة الطرق و المواصلات و المنشآت العامة ؛
 - المضاربة على العقارات ؛
 - زيادة الطلب على العقارات الناجمة من زيادة عدد السكان .

ج- الضرائب على التركات:

تعد من أقدم الضرائب على رأس المال و يقصد بها تلك الضريبة التي تفرض بمناسبة انتقال رأس مال المتوفى إلى ورثته أو الموصى لهم .

- و يعتبر الحدث المنشئ لهذه الضريبة هو واقعة الوفاة و تفرض هذه الضريبة بأسلوبين :
- الضريبة على مجموع التركة: و هي التي تفرض على مجموع التركة قبل توزيعها بين الورثة و بعد استرداد الديون؛
 - الضريبة على نصيب الوارث: و هي الضريبة التي تفرض على نصيب كل وارث أو كل موصى له على حدى ، إذ تفرض على الزيادة الحادثة في الجانب الإيجابي لذمة الوارث نتيجة لإرث أو لإيصال، و من ثم تعتبر ضريبة على الزيادة في رأس المال .

ثانيا: الرسوم المماثلة (الخاصة)

إلى جانب الرسم العقاري توجد ستة (6) رسوم خاصة أخرى شرع في تطبيقها منذ 1983 :

1- الرسم العقاري على الأملاك المبنية:

تخضع لهذه الضريبة كل الأملاك المبنية سكنات ، عقارات مبنية ، مصانع ... إضافة إلى الأراضي المخصصة لأهداف تجارية بمعدل 40 % على قيمة الكراء لمسح الأراضي . إضافة إلى الرسم العقاري هناك رسم التطهير الذي يفرض على عاتق المالك أو المستأجر و هو يحسب بمعدل 10 ط على دخل العقارات . و بمعدل 5 ط بالنسبة للبلديات التي لا يتعدى 50000 نسمة .

2- الرسم الخاص على الإقامات الثانوية:

تخضع الإقامات الثانوية للأشخاص الطبيعيين و التي تكون القيمة الناتجة عنها تفوق أو تساوي 500000 دج إلى رسم خاص سنوي يتحمله المالك وفق المعدلات التالية :¹

¹ - مذكرة مرعوش عبد الحكيم ، تطور الضرائب في الجزائر، دراسة تحليلية ، ص 70.

الجدول رقم (4): جدول قيم الرسم على الإقامة الثانية .

قيمة الإقامة	المعدل
بين 500000 و 700000 دج	0,2 %
أكبر أو يساوي 700000 دج	0,4 %
وأقل من 1000000 دج	0,75 %

المصدر: مذكرة مرعوش عبد الحكيم ، تطور الضرائب في الجزائر، دراسة تحليلية ، ص 70.

3- الرسم على السيارات السياحية:

و يفرض على رب العائلة التي تملك سيارتين أو أكثر سواء كانت مرقمة باسمه أو باسم أحد أفراد عائلته .

4- الرسم الخاص على الإيجارات السياحية:

تخضع عملية كراء الفيلات و غيرها من الأماكن الترفيهية لأغراض سياحية لرسم خاص يقدر ب 10% من مبلغ الكراء . هذا الرسم لا يفرض إلا على المبالغ التي تفوق 2500 دج لا يكون مستحقا إلا في حالة كون المستأجر شخصا أجنبيا أو ليس مقر جبائي في الجزائر .

5- الرسم الخاص على الملكية السياحية و البحرية:

إذ يخضع امتلاك مثل هذه الممتلكات على رسم خاص يتم تسديده سنويا و تعفى الجمعيات ذات الطابع الرياضي من تسديد هذا الرسم و تحدد قيمته :

- 500 دج إذا كانت طاقة هذه القوارب تتراوح ما بين 2 و 5 برميل ؛

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

6- الرسم على تنظيم الحفلات:

يحصل هذا الرسم على 10% من قيمة المصاريف المدفوعة في تحضير الحفلات و التظاهرات الأخرى و المنشآت الخاصة و هذا يحصل لصالح البلديات .

الفرع الثاني: الضرائب الغير المباشرة

لضرائب الغير مباشرة هي ضرائب تحصل لحظة الإنفاق أو لحظة الاستهلاك و هي تضم بدورها صنفين من الضرائب :

- الرسم عن رقم الأعمال ؛

- الضرائب الغير مباشرة على الاستهلاك .

أولاً: الرسم على رقم الأعمال

هي ضرائب على استهلاك مواد أو خدمات داخل المحلي وهو يتكون من رسمين :

1- الرسم الإجمالي على الإنتاج:

يخضع الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج و رقم الأعمال المحقق لعملية الإنتاج و البيع التي تتم في الجزائر و التي لا تستفيد من إعفاء الرسم ، و كذا جميع المهن التي تخضع (في مادة الضرائب المباشرة) الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية ، و من مزايا هذا الرسم أنه يسمح للمنتجين عن عملية البيع بإعلاء حسم الرسم الداخلة لعملية الإنتاج ، كذلك فإن الرسم يضرر عائدات ضخمة عن خزانة الدولة بارتباطه بالنشاطات الاقتصادية .

أما ما يتعلق بمجال تطبيق هذا الرسم هو يمس عملية البيع و أشغال مؤسسات و عمليات التسليم الذاتي أو المواد المستوردة لأجل استعملات المنتجين و مقاول الأشغال .

كما يتميز هذا الرسم كذلك بتعدد معدلاته إذ تتباين بين 7% إلى 80% و تقتطع من عائدات الرسم الإجمالي لصالح الجماعات المحلية .

2- الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات:

إن هذا الرسم الذي يعتبر رسمياً على النفقات يعود إنتاجه بصفة كلية إلى البلديات التي تحقق فيها . و مجال تطبيق هذا الرسم جد واسع، حيث يشمل كل المؤدون للخدمات بصفة عامة و المبيعات التي تستهلك في نفس المكان و تجهيزات المنازل ، و عرض المشاهد المسرحية و السينمائية والألعاب وكل أنواع التسلية، إضافة إلى خدمات البنوك و مؤسسات التأمين كما يمتاز هذا الرسم كسابقه بكثرة النسب التي تتراوح ما بين 2% و 30% .

ثانياً: الضرائب الغير مباشرة على الاستهلاك

إن الضرائب الغير مباشرة على الاستهلاك تأخذ بعين الاعتبار المنتجات، فهي تميز المنتجات ذات الاستهلاك الواسع و المنتجات الكمالية و من بين الضرائب المباشرة نجد:

1- الحق الداخلي على الاستهلاك:

- المشتريات الكحولية و الخمور ؛

- المواد البترولية و الزيوت و كذلك المواد الصيدلانية .

2- الرسم على الذبح:

و هو رسم له خصائص الضرائب المباشرة لأنه يؤسس إما عند ذبح الحيوانات من أجل تقديم لحومها ، أو عند استيرادها على شكل لحوم أو مصبرات .

3- حقوق الضمان على المعادن الثمينة:

التي تتكون من حق ثابت و رسم قيمي يحسب على قاعدة ثابتة .

المطلب الثاني: خصوصيات النظام الجبائي الجزائري قبل 1990

لقد امتاز النظام الجبائي قبل الإصلاح الجديد بوجود عدة خصائص جعلت منه لا يواكب بصفة حقيقية و فعالة مسار التنمية الاقتصادية للبلاد ، نتيجة تناقضه مع المعطيات الاقتصادية الجديدة، خاصة الفترة التي تميزت ببعض التقلبات و التي لا تعد إلا أن تكون مرحلة انتقالية تربط نظامين عالميين هما نظام السوق الموجه و نظام السوق الحر فقد غلب على هذا النظام الضرائب الغير مباشرة و الاعتماد على الجباية ، و من ناحية أخرى طالت مداخيل الضرائب الأخرى .

أولاً: سيادة الضرائب الغير المباشرة

يركز النظام الجبائي السابق بصور خاصة على الضرائب الغير مباشرة و التي تمثل أكثر من 60% من مجموع الإيرادات الجبائية بحيث كانت تمثل الإيرادات الأكثر أهمية بالنسبة لميزانية الدولة و ذلك يعود إلى :

طبيعة البنية الاقتصادية للبلاد مما أدى إلى تفضيل الضرائب على الاستهلاك و الضرائب الجمركية و الرسم على حجم المعاملات على الضرائب المباشرة ، و هذا يرجع بدوره إلى اتساع ظاهرة الاستهلاك و ارتفاع التجارة الخارجية وكذا انخفاض نسبة الدخول الخاضعة للضرائب المباشرة نظراً لكونها تستفيد من الإعفاءات .

كون الضرائب الغير مباشرة هي ضرائب عينية بحيث يدرج ثمنها ضمن أسعار السلع و الخدمات، حيث تلجأ الدولة إليها للحصول على موارد مالية و تمويل خزينتها العمومية ، فهذه الضرائب لا تأخذ في الحسبان القدرة التكاليفية للمكلف بالضرائب عكس الضرائب المباشرة التي تأخذ بعين الاعتبار القدرة التكاليفية للمكلف لكونها شخصية تمس مباشرة الدخول والثروات، الأمر الذي يتطلب توفر قدر من الثقافة الضريبية لدى الممولين و التي لا تتوفر في غالبية الدول النامية على وجه العموم و الجزائر على وجه الخصوص . إضافة إلى ذلك فإن الصعوبات التي واجهت الإدارة الجبائية آنذاك و المثلة في ضعف الكفاءة الإدارية أدى بالوكالة إلى تفضيل الضرائب الغير مباشرة، و هذا لكونها تمتاز بالسهولة في التحصيل كما يقل فيها الغش و التهرب الضريبي كما هو الحال في الرسوم الجمركية و الطوابع الجبائية التي يكاد ينعدم فيها ذلك بخلاف الضرائب المباشرة التي يمتاز بكثرة التهرب الضريبي و كذا صعوبة تحصيلها .

إلا أن ما يميز هذه الضرائب كونها ضرائب غير عادلة فهي كما سبق ذكره ضرائب عينية تندرج ضمن أسعار السلع و الخدمات سواء الضرورية منها أو الكمالية مما يشكل ذلك عبئا ثقيلا على ذوي الدخول الضعيفة، بينما لا تتأثر بها الطبقات الغنية ذات الدخل المرتفع مما يدعو على الأقل إلى إعفاء السلع و الخدمات الضرورية من هذه الضريبة و في المقابل مضاعفتها على السلع و الخدمات المالية .

ثانيا: الاعتماد على الجباية البترولية

باعتبار الجزائر دولة في طريقها إلى النمو، عمدت على استغلال الجباية البترولية هدفا إلى الزيادة في مواردها المالية خاصة وأن البترول يعتبر من أهم الثروات لها، و بالتالي فمجموع الميزانية العامة تتشكل أغلبيتها من الجباية البترولية .

الجدول رقم (5): جدول تطور الجباية البترولية في الجزائر في الفترة ما بين 1967-1988.

سنوات / البيان	1968	1969	1970	1971
الجباية البترولية	1000	1250000	1335000	15000000
الجباية العادية	2750	2878000	3350000	4400000
سنوات / البيان	1972	1973	1974	1975
الجباية البترولية	3200000	4100000	1901200	13000
الجباية العادية	4640000	5040000	2420000	7265
سنوات / البيان	1976	1977	1978	1979

19690	18200	16500	15000	الجبائية البترولية
15446	10405	10250	8280	الجبائية العادية
1983	1982	1981	1980	سنوات / البيان
57500	56829	46180	31760	الجبائية البترولية
35867	26636	20440	18140	الجبائية العادية
1987	1986	1985	1984	سنوات / البيان
22000	48000	25000	65779	الجبائية البترولية
38600	59000	46500	41000	الجبائية العادية
			1988	سنوات / البيان
			24200	الجبائية البترولية
			62300	الجبائية العادية

المصدر: إعداد الطالب بعد جمع البيانات.

من خلال الجدول السابق نستنتج أن الجزائر حقا اتخذت من البترول موردا أساسيا لتمويل خزيتها ، خاصة في الفترة الممتدة ما بين 1972 – 1985 نظرا لقلة مساهمة القطاعات الأخرى (الزراعة ، الصناعة و التجارة) بينما لم يبق الوضع سائدا ، إذ قلت مساهمة الجبائية البترولية ، لا سيما في سنة 1986 حيث تعتبر هذه السنة منعطفا هاما في المجال المالي ، نتيجة تدهور أسعار البترول الذي أدى إلى انخفاض عميق في إيرادات الجبائية البترولية ، و بالتالي تسجيل عجز على مستوى الميزانية و تمويله بواسطة التمويل النقدي الذي أدى إلى بروز ظواهر تضخمية من جهة و من جهة أخرى إلى ارتفاع كبير في المديونية الخارجية حيث انتقلت من 4676 مليون \$ لسنة 1984 لتصل 25448 مليون \$ ، كما أن عدم استقرار مداخيل الجبائية البترولية أدى إلى التفكير بإيجاد مواد أكثر استقرارا و ضمانا .

ثالثا: نقص مداخيل الضرائب المباشرة

لقد تميز النظام الجبائي قبل الإصلاحات بحصيلة ضريبة منخفضة فيما يخص الضرائب المباشرة ، خلافا للدولة المتقدمة التي تشكل فيها الضرائب المباشرة المصدر الرئيسي و الأساسي لتمويل ميزانيتها بحصيلة ضريبة مرتفعة .

من أسباب تأخر الجزائر كغيرها من الدول النامية للأخذ بهذا النوع من الضرائب ما يلي :

- كثرة التخفيضات و الإعفاءات الجبائية التي تعتبر أكثر الأساليب المتبعة في التنمية . و تكلف سياسة التحفيز هذه كل سنة خسائر كبيرة في الإيرادات، و إذا كان التوجيه و التحريف يستدعي ذلك ، فعلى هذه السياسة أن لا تبالغ في هذه الإعفاءات، و أن تخضع نتائجها باستمرار للدراسة، هذا لا يعني مطلقا انتقاد سياسة الإعفاء التي تخص الحد الأدنى للمعيشة و التي تعتبر ضرورية و لكن يجب أن يتم ذلك وفق معايير عملية و اقتصادية دقيقة ؛

- نقص الخاضعين للضرائب المباشرة في الدول النامية أين يتراوحون ما بين 1% إلى 5% من عدد السكان فقط ، بينما يفوق هذا المعدل 25% من عدد سكان الدولة المتقدمة ؛
- فرض المشرع الجبائي لقوانين جاءت لترعى بعض المصالح الخاصة إذ تفرض مثالا على الدخول الوطنية معدلات ضريبة مرتفعة يتم اقتباسها من تشريعات الدول المتقدمة، بينما ثقل إلى حد كبير على الشركات و العقارات مع العلم أن الملكية العقارية تعتبر من أهم مجالات الشراء في الدول النامية ؛¹
- كثرة الغش و التهرب الضريبي من طرف الممولين خاصة بالنسبة للضرائب المباشرة، حيث يعود ذلك إلى نقص أو انعدام الوعي الضريبي لدى المكلفين و التي تعتبر الشط الأساسي و الضروري لنجاح أي نظام ضريبي في العالم ؛
- ضعف الإدارة الجبائية لنقص الوسائل و الإمكانيات و ضعف النظام الضريبي لموظفي الإدارة الجبائية .
- تلك من أهم السمات و النقائص التي عان منها النظام الجبائي في الجزائر قبل الإصلاحات الأخيرة.

المبحث الثاني: النظام الجبائي الجزائري بعد 1990 (الإصلاحات)

لقد قامت الدولة الجزائرية منذ أن وضعت نظامها الضريبي بعدة إصلاحات ، ففي سنتي 1963 – 1965 قامت بوضع إصلاحات جبائية، إلا أن هذه الأخيرة لم تكن فعالة، و في سنة 1971 شملت الإصلاحات هيكل الضرائب و الرسوم لكن هذه الإصلاحات بقيت بعيدة عن الأهداف المحددة ، و لهذا لجأت الدولة إلى إصلاح ضريبي جذري في 1991 – 1992، حتى يتسنى للمتعاملين الترويج إن صح التعبير لأنشطتهم الاقتصادية و دعم خزانة الدولة .

ولهذا عمدنا إلى تبيان هذا النظام الجديد بواسطة مطلبين يتمثلان في : الإصلاحات الهيكلية للضرائب المباشرة ، و الإصلاحات الهيكلية للضرائب الغير مباشرة ؛ ثم أضفنا مطلباً ثالثاً و هو إصلاحات ضرائب التجارة الخارجية لأن العالم في حركة اقتصاد السوق و بالتالي فهذا العنصر يهم المتعاملين الاقتصاديين و المصدرين و المستوردين .

المطلب الأول: الإصلاحات الهيكلية للضرائب المباشرة

لقد تم إصلاح الضرائب المباشرة بموجب المادة 38 من القانون 90-36 المتضمن قانون المالية لسنة 1991،² حيث وضع هذا النظام حدا للضريبة النوعية و الضريبة التكميلية ، الذي من مميزاته أن الداخلة في مجال تطبيق نوع من هذه الضرائب تفرض عليه ضريبة، زيادة على الإعفاءات الكثيرة التي تضاف إلى مجال التطبيق و التخفيضات المفرطة التي تحرم الخزانة العامة من إيرادات كبيرة مما انبثق عنه سوء فهم للإدارة الجبائية و كذا المكلفين بالضريبة . فجاء تصحيح 1992 لتحقيق أهداف الضريبة المعاصرة بإحداث الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات .

و لتوضيح ذلك وضعنا نقاط ثلاثة و التي مسها الإصلاح و هي :

¹ - الدكتور عبد الكريم صادق بركات، المالية العامة ، الدار الجامعة 1976 ، ص ص 273 – 274 .

² - المادة 38 من قانون المالية رقم 90-36 المؤرخ في 90/12/31 المتضمن من قانون المالية لسنة 1990.

أولاً: الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

تتضمن المادة الأولى من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة على أنه تمس ضريبة سنوية وحيدة على الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل .

1- مجال تطبيقها:

المكلفون الخاضعين لهذه الضريبة هم الأشخاص التاليين:

- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر و يعتبر أن موطن التكليف موجود في الجزائر بالنسبة إلى الأشخاص الذين لديهم مسكن بصفقتهم مالكين أو منتفعين أو مستأجرين له عندما يكون الإيجار باتفاق وحيد أو اتفاق سنوي؛
- المقيمين في الجزائر و ذوي المراكز المصلحة لديهم في الجزائر أيضا ؛
- الأعوان الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام خارج الوطن ؛
- الأشخاص الغير مقيمين في الجزائر و لديهم دخل ذات مصدر جزائري ؛
- شركات مدينة مهنية ؛
- شركات المساهمة الذين لديهم المسؤولية الغير محدودة فيها ؛
- المسيرين ذوي الأغلبية في شركات أموال بالنسبة لأرباح الأسهم و النسب المئوية و الأشخاص المعنويين هم الذين لا يزيد دخلهم الصافي عن 60000 دج .

2- كيفية حسابها:

أن الإصلاحات بعد 1992 عدلت كيفية حسابها، حيث أن الدفع يتم من المعدلات الثلاثة الأخيرة 56% و 63% و 70% مما أدى إلى ارتفاع الضغط الضريبي . و قد تم إصلاح هذه الوضعية من خلال جدول جديد لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي كما يلي:¹

الجدول رقم (6): حساب الضريبة على الدخل الإجمالي.

معدل الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة
00%	أقل من 30000 دج
15%	من 30001 دج إلى 120000 دج
20%	من 120001 دج إلى 240000 دج
30%	من 240001 دج إلى 720000 دج

¹ - المادة 9 من قانون المالية لسنة 1994 للمادة 104 من قانون الضرائب المباشر .

من 720001 دج إلى 1920000 دج	%40
أكثر من 1920000 دج	%50

المصدر: قانون المالية لسنة 1994.

و لقد عدلت المادة 104 من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة حسب المادة 10 من قانون المالية لسنة 1999، حيث أصبح السلم الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي كالتالي :

الجدول رقم (7): السلم التصاعدي على الدخل الإجمالي بدءا من 1999 .¹

معدل الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة
00%	أقل من 60000 دج
%10	من 60001 دج إلى 180000 دج
%20	من 180001 دج إلى 360000 دج
%30	من 360001 دج إلى 720000 دج
%35	من 720001 دج إلى 1920000 دج
%40	أكثر من 1920000 دج

¹ - المادة 10 من قانون المالية لسنة 1999 للمادة 104 من قانون الضرائب المباشرة .

المصدر : قانون المالية لسنة 1999.

ويستفيد من التخفيضات : العزاب بنسبة 10% غير أن التخفيض لا يمكن أن يقل عن 1800 دج سنويا أي (150 دج في الشهر) أو أن يزيد عن 60000 دج في السنة أي 560 دج شهريا .
بالنسبة للمتزوجين 30% غير أن التخفيض لا يمكن أن يقل عن 3000 دج في السنة (250 دج في الشهر) أو أن يزيد عن 15600 دج في السنة (1300 دج في الشهر)¹.

- و تنقسم هذه الضريبة على الدخل الإجمالي على سبعة أنواع من المداخل تحددتها قاعدة حسب نوع كل دخل وهي :
- الأرباح الصناعية و التجارية أو الحرفية ؛
 - الأرباح المهنية الغير التجارية ؛
 - عائدات المزارع ؛
 - الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية أو المنقولة ؛
 - المرتبات و الأجور و المعاشات و الريع العمرية ؛
 - فوائض القيمة المترتبة من المنازل بمقابل العقارات المبنية و الحقوق المتعلقة بها .

ثانيا: الضريبة على أرباح الشركات IBS

هي ضريبة تستحق سنويا على أرباح النشاطات الصناعية و التجارية و الحرفية و كذلك الخدمية، تدفع هذه الضريبة لصالح الميزانية العامة للدولة و تمثل إيرادات عموميا تعتمد عليها لتمويل نشاطاتها العامة ، فهذه الضريبة أسست بموجب المادة 135 إلى 137 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 1992.
وتنص المادة 135 على ما يلي :

« تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 من نفس القانون و تسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات» .
و من خلال هذا التعريف يتضح أن الضريبة على أرباح الشركات تدخل في إطار وضع نظام ضريبي خاص للشركات يختلف عن النظام المطلوب على الأشخاص الطبيعيين ، و هذا التمييز يبرزه الاختلاف القانوني الموجود بين الشخص المعنوي و الشخص الطبيعي لذا فإن الضريبة على أرباح الشركات تلائم أكثر الشركات ، كما أنها تعمل على عصنة جباية الشركات و جعلها أداة للإنعاش الاقتصادي ، كما أن الإصلاح الضريبي المتعلق بفرض الضريبة على أرباح الشركات ، يسعى إلى تخفيف العبء الضريبي المطبق على الشركات أي أن إدخال الضريبة على أرباح الشركات يجسد مبدأ أفضل الضرائب على دخل الأشخاص و الضرائب على دخل الشركات .

¹ - المادة 10 من قانون المالية لسنة 1999 للمادة 104 من قانون الضرائب المباشرة .

1- مجال تطبيقها:

حسب مبدأ إقليمية الضريبة ، تفرض الضريبة على أرباح الشركات المحققة بالجزء سواء كانت تلك الأرباح الخاصة بالشركات الوطنية أو الأجنبية المتواجدة في الجزائر حيث يترتب على ذلك إلغاء التمييز السابق للشركات الأجنبية و الوطنية و العمومية و الخاصة و يأخذ بعين الاعتبار مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات الصيغة الإلزامية و كذلك الإختيارية و يتضح ذلك كما يلي :

أ- الشركات الخاضعة وجوبا ل IBS:

بصفة إجبارية الشركات التالية : تخضع ل IBS

- شركات الأسهم ؛
- الشركات ذات المسؤولية المحدودة ؛
- شركات التوصية بالأسهم ؛
- المؤسسات العمومية و الهيئات ذات الطابع الصناعي و التجاري ؛
- الشركات المكونة تحت شركة أسهم .

ب- الشركات الخاضعة اختياريا ل IBS:

توجد بعض الشركات التي تعتبر أصلا خاضعة ل IRG إلا أن المشرع سمح لها اختياريا بالخضوع إلى IBS و في هذه الحالة يترتب على تلك الشركات تقديم طلب الاختيار مرفق بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لدى مفتشية الضرائب المعنية و يعتبر هذا الاختيار نهائي و لا رجعة فيه مدى حياة الشركة .
هذه الشركات هي شركات الأشخاص كشركات التضامن ، و شركات التوصية البسيطة .

2- الإعفاءات من IBS:

لقد وضع المشرع الضريبي بعض الإعفاءات من IBS لغرض تشجيع المؤسسات على الاستثمار في نشاطات معينة وفق السياسة العامة للاقتصاد و كذا مراعاة الجانب الاجتماعي لبعض الفئات و قد حددت جميع الإعفاءات الخاصة ب IBS في المادة رقم 138 من قانون الضرائب المباشرة التي تنص على ما يلي :

- تستفيد النشاطات المعلن عن أولويتها ضمن المخططات التنموية السنوية أو المتعددة السنوات، من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث سنوات. ابتداء من دخولها حيز النشاط، و ترفع مدة الإعفاء للنشاطات المعلن عن أولويتها والتي تمارس في مناطق يراد ترقيتها، إلى خمس سنوات انطلاقا من بدء نشاطها؛

- عندما تمارس المؤسسة نشاطا معلنا عن أولويته في منطقة يجب ترقيةها تحدد قائمتها عن طريق التنظيم، و تمارسه في نفس الوقت خارج هذه المناطق ، فالربح المعفى من الضريبة ينتج من النسبة بين رقم الأعمال المحقق في منطقة يراد ترقيةها و رقم الأعمال الإجمالي ؛
- تعفى التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات و الهيئات العمومية من الضريبة على أرباح الشركات؛
- و تستفيد من إعفاء دائم بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات ، المؤسسات التابعة لجمعية الأشخاص المعوقين المعتمدة و الهياكل التابعة لها ، و كذا الهيئات التي تمارس نشاطا مسرحيا فيما يخص مبلغ الإيرادات المحققة ؛
- كما يستفيد من الإعفاءات لمدة 10 سنوات ، المؤسسات السياحية المحدثة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب باستثناء الوكالات السياحية و الأسفار و كذا الشركات المختلفة التي تمارس نشاطا في القطاع السياحي ؛
- تستفيد لمدة 5 سنوات ابتداء من السنة المالية لسنة 1999 عمليات البيع و الخدمات للتصدير على النقل البري و البحري و الجوي و إعادة تأمين البنوك ؛
- يمنح الإعفاء للمؤسسات التي تلتزم بإعادة استثمار الأرباح المحققة بعنوان هذه العمليات و ذلك وفق نفس الشروط و الآجال المنصوص عليها في المادة 142 من هذا القانون ؛
- كما تستفيد من الإعفاءات لمدة 2 سنوات ابتداء من السنة المالية 1996 وكالات السياحة و الأسفار و كذا المؤسسات الفندقية حسب حصة رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة ؛
- تشترط الاستفادة من أحكام الفقرة السابقة أن يقدم المعنيون بالأمر إلى المصالح الجبائية المختصة شهادة تثبت إيداع تلك العائدات بالعملة الصعبة لدى بنك موجود بالجزائر .

3- تحديد الوعاء الضريبي لـ IBS:

و يتحدد الوعاء الضريبي لـ IBS كما يلي :

تنص المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على ما يلي :

الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أي طبيعة كانت ، تنجزها كل مؤسسة أو وحدة أو مستثمرة تابعة لمؤسسة واحدة ، في ذلك على الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستقلال . و في نهايته يشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية عند اختتام و افتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها قاعدة الضريبة ، و تحصر الضريبة من الزيادات المالية و تضاف عند الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركات خلال هذه الفترة. و يقصد بالأصول الصافية ، الفائض في قيمة الوصول من بين جملة الخصوم المتكونة من ديون الغير و الاستهلاكات المالية و الأرضة المتبقية .

إن IBS تحسب على أساس الربح الجبائي و هو يختلف عن الربح المحاسبي الذي يظهر في جدول حسابات النتائج و يحدد ذلك الربح المحاسبي بالفرق بين الإيرادات و التكاليف المسجلة حسب طبيعتها خلال السنة المالية .

أما الربح الجبائي فهو ذلك الربح المحاسبي مع إجراء بعض التعديلات و يتضح ذلك من خلال العلاقة التالية :

$$\text{الربح الجبائي} = \text{الربح المحاسبي} + \text{الإسترادات} - \text{التخفيضات}$$

أ- الإسترادات:

عبارة عن التكاليف التي أدرجت في حساب الربح المحاسبي إلا أن مصلحة الضرائب قد ترفعها نهائيا لأنها تعتبر مصاريف استقلالية و أنها تتجاوز الحد الأقصى المحدد من قبل إدارة الضرائب ، كما قد ترفضها بصفة مؤقتة إلى أن يتم تسديدها .

- بالنسبة للتكاليف التي ترفض مؤقتا تتمثل في :

* الأتعاب الغير مسددة خلال السنة .

* مصاريف التعامل التقني و المصاريف المالية اتجاه الخارج .

- و بالنسبة للمصاريف المفروضة بصفة نهائية تتمثل فيما يلي :

* مختلف التكاليف و الأعباء و أجور الكراء خاصة المباني الغير مخصصة مباشرة للاستغلال ؛

* الهدايا المختلفة خاصة باستثناء تلك التي لها طابع إشهاري ما لم تتجاوز قيمتها بالوحدة مبلغ 225 دج لكل مستفيد

، و الإعانات و التبرعات و الهدايا عدا تلك الممنوحة نقدا أو شيكا لصالح المؤسسات و الجمعيات ذات الطابع الإنساني ما لم تتعدى مبلغا سنويا قدره 7500 دج ؛

* مصاريف الاستقبال بما فيها الإطعام و الفندق ، العروض التي يفوق مبلغها الحد المقدر بـ 1% من صافي الربح الجبائي في السنة الأخيرة التي تم فيها التخفيض بواسطة سجل الإخضاع الضريبي أو الحد الأقصى المقرر عن كل سنة مالية مبلغ 37500 دج ؛

* غير أنه يمكن خصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي و الكفالة و الدعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية من أجل تحديد الربح الجبائي شريطة أن تكون في حدود 10% من رقم أعمال السنة المالية للأشخاص المعنويين أو الطبيعيين و في حد أقصاه 200000 دج . تستفيد كذلك من هذا الخصم النشاطات الثقافية المختصة فيما يلي:

* ترميم المعالم الأثرية و التاريخية و تصليحها و تدعيمها؛

* ترميم التحف الأثرية و حفظها ؛

* توعية الجمهور و تحسيسه بجميع الوسائل في ما يتعلق بالتراث التاريخي المادي و المعنوي ، و إحياء المناسبات التقليدية .

ب- التخفيضات:

عبارة عن تلك التكاليف التي لم تدرج في حساب الربح المحاسبي و تعتبرها إدارة الضرائب كالتكاليف تطرح من إيرادات المؤسسة هذه التكاليف تتمثل في خسائر السنوات السابقة إلى غاية السنة الخامسة .

تتمثل إحدى تقنيات النظام الضريبي في تخفيض العبء الضريبي على المؤسسة لغرض تشجيع الاستثمارات و توزيعها و تستفيد الشركات من تقنية الرصد الجبائي بنسبة 60% من الأرباح المودعة من الشركة الأم و فروعها قصد تجنب الدراج الضريبي الذي ينتج عن ذلك التصريح المزدوج بنفس الأرباح و تتوقف الاستفادة من تقنية الرصد الجبائي بتوفر الشروط التالية :

- يجب أن تكون الشركات المستفيدة شركات ذات رؤوس أموال تخضع في السنة العادية ل IBS؛
- يجب أن تكتسي السندات التي حررتها الشركة الأم الشكل الاسمي أو تكون مودعة لدى بنك الجزائر أو لدى المؤسسات المالية الأخرى التي تعتمد عليها الغدادة الجبائية ؛
- يجب أن تساوي النسبة المئوية الدنيا لمساهمة الشركة الأم في رأس مال الشركة الفرعية 10% ؛
- يجب أن تكون السندات قد اكتسبت عند الإصدار و إلا وجب أن تتعهد الشركة الاحتفاظ بها لمدة سنتين على الأقل؛
- أن استفادة الأرباح الموزعة من طرف الفرع إلى الشركة الأم برصد جبائي نسبته 10% يشكل خطوة نحو وضع ضريبة لمجموعة الشركة .

4- حساب IBS:

تعتبر IBS ضريبة نسبية حيث أنها تفرض على أساس نسبة معينة و في هذا المجال نجد المادة رقم 150 من قانون الضرائب المباشرة يميز بين فئتين من المعدلات هذه الأخيرة تتمثل فيما يلي :

- المعدل العادي المطبق على أرباح الشركات ؛
- المعدل المنخفض المطبق على الأرباح المعاد استثمارها.

أ- المعدل العادي:

أدى الإصلاح الضريبي لسنة 1992 إلى وضع نسبة 42% كمعدل عادي للضريبة على أرباح الشركات نظرا لكون هذا المعدل يمثل عبئا كبيرا على كامل المكلفين بها و لكون أغلب المؤسسات الاقتصادية لم تكن تحقق فوائد إيجابية نظرا للوضعية المالية الصعبة التي لازمت هذه الإصلاحات ¹.

جاء قانون المالية لسنة 1994 و بالتحديد في مادته 16 تخفيض هذه النسبة إلى 38% و لكن بقي هذا المعدل مرتفعا نوعا ما حتى بعد أن جاء قانون المالية لسنة 1999 و الذي خفض بموجبه هذه النسبة إلى 30% .

ب- المعدل المنخفض:

تخضع الأرباح المعاد استثمارها إلى معدل مخفض ، فأول نسبة حددت هي 5% لقانون المالية لسنة 1992 لترفع مرة واحدة إلى 33% سنة 1995 هذا يرجع إلى إشكالية التهرب الضريبي ، بحيث يشجع المعدل السابق 5% على هذا التهرب

¹ - Ministère des Finances , DGI Bulletin du services fiscaux n ° 12 Septembre 1995, p 11 .

، إذ يصعب على إدارة الضرائب مراقبة تلك العمليات ، و طبقا لقانون المالية لسنة 1999 ، حدد هذا المعدل بنسبة 15 % و ذلك مرتبط ببعض الشروط حيث أن الاستفادة من تطبيق المعدل المنخفض على الأرباح المعاد استثمارها يستلزم توفير بعض الشروط :

- مسك محاسبة منتظمة ؛

- تقديم تصريح واضح فيه قيمة الأرباح المعاد استثمارها مع تحديد طبيعة و تاريخ دخول هذه الاستثمارات في حساب أصول المؤسسة ، كما يشترط الاستفادة من هذا التخفيض في مجالات تخص عملية توسع و تنمية هذه المؤسسة ؛

- التزامات الأشخاص المكلفين بالضريبة يتعين على الأشخاص المعنويين المشار إليهم أنفا أن يكتبوا قبل الناتج من أبريل من كل سنة لدى مفتش الضرائب الموجود بمكان مقر الشركة ، و الإقامة الرئيسية لها تصريحاً بالمبلغ الخاضع للضريبة الخاص بالنسبة المالية السابقة ؛

- يجب على المكلفين بالضريبة أن يذكروا في تصريحاتهم الخاصة مبلغ رقم أعمالهم و رقم تسجيل السجل التجاري ، و لقب المحاسب و المحاسبين المكلفين بمسك محاسبتهم و عناوينهم أو تحديد مراقبة النتائج لمحاسبتهم مع ذكر ما إذا كان هؤلاء التقنيون بين المستخدمين الأجراء للمؤسسة أم لا ، إلى جانب تقديم تصريح؛

- فالمكلفون بالضريبة ملزمون بأن يسجلوا على استثمارات تعد و تقدم للإدارة مستخلصات الحسابات الخاصة بعمليات المحاسبة ، كما تحددها القوانين والأنظمة المعمول بها و لاسيما ملخص حساب النتائج و نسخة من حصيلتهم و كشف المصاريف العامة حسب طبيعتها و الاستهلاكات المالية و الأرصدة ، والإقتطاع من الأرباح مع الإشارة بدقة إلى عرض هذه الإستهلاكات المالية و الأرصدة؛

- جدول النتائج لتحديد الربح الخاضع للضريبة ؛

- و عند الاقتضاء الإلتزام بإعادة الاستثمار فوائض القيمة المنصوص عليها في المادة 173 - 2 من قانون الضرائب المباشرة ؛

- كشف للمدفوعات الخاصة بالرسم على النشاط المهني؛

- و تقدم الشركات فيما يخصها كشف للمبالغ المدفوعة بصدد الضريبة على أرباح الشركات؛

- كما يتعين على المكلفين بالضريبة المشار إليها أن يقدموا في آن واحد مع التصريح بالنتائج الخاصة بكل سنة مالية جديدة لا يتضمن الإشارة لأي تخصيص كل سيارة سياحية مفيدة في أصولها أو تحملت بشأها المؤسسة مصاريف أثناء تلك السنة المالية؛

- كما يتعين على نفس هؤلاء المكلفين بالضريبة وجوبا أن يقيموا في محاسبتهم وبشكل واضح طبيعة الامتيازات العينية الممنوحة لمستخدميهم و قيمتها .

ثالثا: الإصلاحات الأخرى للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

سوف نقوم في هذه الفقرة بالتطرق إلى مختلف الإصلاحات الأخرى لنظام الضرائب المباشرة التي جاءت بها الإصلاحات الجبائية الجديدة والتي تتعلق بـ :

- الرسم العقاري .
- رسم التطهير .
- الدفع الجزائي .
- الرسم على النشاط المهني .

1- الرسم العقاري:

هي ضريبة سنوية على الممتلكات العقارية ، حيث تعتبر شكلا من أشكال الضرائب المستعملة في البلدان التي تكون فيها الأراضي غير مملوكة للدولة ؛ يعتبر هذا الشكل من أشكال المساهمة في أعباء الدولة على أساس القيمة الإيجارية السنوية أو قيمة رسم الممتلكات العقارية ، أو على أساس قيمة الأراضي فقط، و طبقا لقانون المالية فهي نوعين ، حيث حددت حتى سنة 1992 في قانون المالية .

أ - الرسم على العقارات المبنية:

و تحسب على أساس القيمة الجبائية للمساحة المتواجدة فيها أي ملكية ، و هذه القيمة محددة في القانون بالنسبة لكل (م³) بحيث تختلف القيمة الإيجارية الجبائية للممتلكات المبنية لكل ولاية حسب كل بلدية تبعا للمنطقة الفرعية لها .

الجدول رقم (8): جدول أسعار القيمة الإيجارية الجبائية للممتلكات المبنية¹

المنطقة (1)	المنطقة (1)	المنطقة (1)	المنطقة (1)
أ : 445	أ : 408	أ : 371	أ : 334
ب : 408	ب : 371	ب : 334	ب : 297
ج : 371	ج : 334	ج : 297	ج : 260

المصدر: قانون المالية لسنة 2002.

إن أساس فرض الضريبة يتحدد بعد تطبيق تخفيض 2 % سنويا مراعاة لتقدم البناية على أن لا يتجاوز هذا التخفيض 40 % و يتحدد للمصانع ب 50 % ، و يكون حساب الرسم بتطبيق المعدلات الآتية من القاعدة الضريبية :

¹ - المادة 9 من قانون المالية لسنة 2002 المعدلة لأحكام المادة 257 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المعادلة ، ص 6 .

3 % بالنسبة للممتلكات المبنية بأتم معنى الكلمة .

5 % بالنسبة للمساحات التي تشكل ملحقات .

7 % بالنسبة للمساحة التي تكون أصغر أو تساوي 500 م³ .

و المعفيين من هذه الضريبة هم :

- العقارات التابعة للدولة ذات الطابع الإداري ؛

- الأملاك المخصصة للشعائر الدينية؛

- العقارات الخاصة بالأجانب ؛

- البنايات الجديدة ؛

- إعادة بناء الزيادة الممكنة لفترة 7 سنوات ابتداء من 1 جانفي للسنة الموالية لنهاية أو بداية الأشغال؛

- البنايات المخصصة لغرض السكن التابعة للدولة أو الجماعات المحلية ؛

- البنايات التي يمارس فيها الشباب المستفيدين من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب ثلاث

سنوات ابتداء من تاريخ إنجازها .¹

ب - الرسم على الممتلكات الغير مبنية:

و هي:

- الأراضي الكائنة في القطاعات العمومية القابلة للتعمير؛

- المحاجر و مواقع استخراج الرمل في الهواء الطلق ، مناجم الملح و السبخات ، الأراضي الفلاحية .

غير أنه بالنسبة للأراضي الواقعة في المناطق العمرانية أو القابلة للتعمير التي لم يشرع في إقامة بناء عليها

خلال مدة عشر سنوات فإن الحقوق المستحقة بصدد الرسم العقاري ترفع بنسبة 25 % على ملاكها ابتداء من

1 يناير 1998 .

و يكون أساس فرض الرسم من القيمة الإيجارية من الممتلكات الغير مبنية و المدلول والمحصل عليها بضرب

قيمة المتر مربع في المساحة الخاضعة .

الجدول رقم (9): جدول أسعار القيمة الإيجارية الجبائية للممتلكات الغير المبنية :²

¹ - المادة 261 من قانون الضرائب المباشرة .

² - المادة 9 من قانون المالية لسنة 2002 المعدلة لأحكام المادة 261 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المعادلة ، ص 07.

المناطق				البيان
4	3	2	1	
50	90	120	150	الأراضي المخصصة للبناء
09	16	22	27	الأراضي المستعملة ، حدائق للزهور و أراضي مخصصة للألعاب و التي تشكل ممتلكات خاصة للملكيات المبنية .

المصدر: قانون المالية سنة 2002.

أما الملكيات المعفية فهي كالتالي :

الأراضي المشغولة بالسكة الحديدية و هي الأراضي التي تخضع للرسم على العقارات المبنية .

2 - رسم التطهير:

وهي رسمين :

أ- الرسم الخاص برفع القمامات:

إن الأشخاص الخاضعين يحدددهم القانون باسم أصحاب الملك و حق الانتفاع و يتحمل الرسم المستأجر الذي يمكن أن يدفعه سنويا و تضامنيا مع صاحب الملك و يحدد مبلغ هذه الرسوم كما يأتي :

- 375 دج على كل المنازل الواقعة في بلدية يقل عدد سكانها 50000 نسمة ؛

- 500 دج على كل متر واقع في بلدية عدد سكانها 50000 أو أكثر ؛

- 1000 دج على كل سجل تجاري أو ما يماثله واقع في بلدية يقل سكانها عن 50000 نسمة ؛

- 1250 دج على كل سجل تجاري أو غير تجاري أو حربي أو ما يماثله واقع في بلدية يقل سكانها عن 50000 أو أكثر؛

- 2500 إلى 50000 دج على كل سجل تجاري أو صناعي أو حربي أو ما يماثله ينتج كمية فضلات أكبر الأصناف

المذكورة أعلاه يحدد هذا الرسم رئيس المجلس الشعبي البلدي بقرار مداولة هذا الأخير و تصادق عليه السلطة الوصية .

ب- الرسم الخاص بتصريف المياه الغير صالحة للشرب:

و يحصل من طرف هيئة أو مؤسسة توزيع المياه التي تحصل و تدفع قيمة هذا الرسم إلى القابض البلدي ، أما قيمته فهي

10 % من فاتورة الاستهلاك .

3- الدفع الجزافي:

هو عبارة عن ضريبة مباشرة تفرض على الأشخاص الطبيعيين و المعنويين و الهيئات المقيمة بالجزائر و التي تدفع مرتبات و أجور لمستخدميها ، و بالتالي فهي تفرض على مجموع الأجور و المرتبات و التعويضات و العقارات و المعاشات و الربوع المقدمة للعمال باستثناء العناصر التالية :¹

- الامتيازات العينية المثلة في التغذية و السكن دون سواها الخاصة بالمناطق الغير راقية؛
- الأجور و غيرها من المرتبات المدفوعة للمعوقين المستفيدين من الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي ضمن المرتبات و الممنوحة في إطار البرامج المخصصة لتشغيل الشباب ضمن الشروط التي تحدد عن طريق التنظيم و كذا جميع المعاشات و الأجور المذكورة ، و هناك أيضا تعويضات التنقل أو المهمة و كذا التعويضات المقدمة لحوادث العمل .
- و تحسب هذه الضريبة وفق المعدلات الآتية :²

- 40 % بالنسبة للمرتبات و الأجور و التعويضات و الرواتب بما فيها قيمة الامتيازات العينية ؛

- 1 % بالنسبة للمعاشات و الربوع العمرية .

و هذا سنويا حسب المداخل السنوية .

و مثال على ذلك : مؤسسة تصدير تعفى منها ، و ذلك لتشجيع التصدير إلا أن هذا الإعفاء يبقى غامضا و يثير عدة تساؤلات كون نشاط التصدير له شروط موضوعية أخرى متمثلة عموما في تخفيض تكاليف الإنتاج و قدرة التنافس لدى هذه المؤسسة .

يتم تسديد الضريبة خلال 20 يوم الأولى التي تلي شهر الاستغلال إذا تجاوز المبلغ الذي تم تسديده خلال السنة الماضية 50000 دج ، أما في حالة العكس فإن تسديد هذه الضريبة يكون خلال عشرين يوما التي تلي ثلاثة أشهر من الاستغلال .

4- الرسم على النشاط المهني:

لقد أنشئ هذا الرسم بموجب قانون المالية لسنة 1996 ، ثم عوض بالرسم السابق الذي كان في النظام القديم المتضمن الرسم على النشاط الصناعي و التجاري .

و مجال تطبيق هذه الضريبة حسب المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة كما يلي :

- الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم دخولا في الجزائر و يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح الغير تجارية ؛

- رقم الأعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة يمارسون نشاط تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح الغير التجارية أو الضريبة على أرباح الشركات و الخاضعين لهذه الضريبة هم :

¹ - المادة 15 من قانون المالية لسنة 2002 المعدلة لأحكام المادة 26 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

² - المادة 211 من قانون الضرائب المباشرة و المنفعة وفق المادة رقم 8 من قانون المالية لسنة 1998 .

- * باسم المتقيد من الإيرادات الخاضعة للضريبة حسب مكان ممارسته المهنية ، أو باسم المؤسسة الرئيسية عند الاقتضاء؛
- * باسم كل مؤسسة على أساس رقم الأعمال الذي تحققه كل مؤسسة من مؤسساتها الفرعية أو وحدة من وحداتها في كل بلدية من بلديات مكان وجودها ؛
- * يؤسس الرسم في الشركات مهما كان شكلها على غرار الشركات بالمساهمة باسم الشركة أو المجموعة.
- و الإعفاءات على هذا الرسم تخص الحالة الاجتماعية و الاقتصادية و هي كما يلي :
- إن أهم الإعفاءات حسب تصورنا هو ، الإعفاء الذي يخص النشاطات في المخططات التنموية و التي تعفى لمدة ثلاث سنوات و ترفع هذه الفترة لمدة خمس سنوات إذا أقيمت في مناطق ترقيتها و تحدد حسب التنظيم ؛
- القصد من الإعفاءات هو جلب المستثمرين للأنشطة في المخططات التنموية السنوية أو ما يسمى بلغة المالية العامة ، المخطط السنوي للإنتاج ... ، فعالبا ما نجد أولويات هذه المخططات تتغير في كل سنة مالية تقريبا؛
- الهيئات التي تمارس نشاطا فنيا أو مسرحيا ؛
- رقم الأعمال الذي لا يفوق 8000 دج بالنسبة لبيع البضائع و لا يفوق 5000 دج لمؤدي الخدمات؛
- مبلغ عمليات البيع التي تشمل البيع للمستهلك للتبغ و الكبريت ؛
- مبلغ العمليات التي تشمل الخبز و الدقيق و الحليب ؛
- و يحدد معدل الرسم على النشاط المهني ب 2 %¹ و هو يفرض على رقم الأعمال المحقق ، و توزع حصيلته على الجماعات المحلية ، حسب الجدول التالي :

الجدول رقم (10): جدول يوضح توزيع حصيلة معدل الرسم على النشاط المهني على الجماعات المحلية

الرسم على النشاط المهني	حصة الولاية	حصة البلدية	الصندوق للولايات	المشترك	المجموع
المعدل العام	0.59 %	1.30 %	0.11 %		2 %

المصدر : قانون المالية التكميلي لسنة 2001 .

و في بعض الأحيان يشكل هذا الرسم ثقلا على خزينة المؤسسة ، و بالتالي يؤثر هذا على توازنها خاصة إذا كان الدفع شهريا .

المطلب الثاني: إصلاحات هيكلية الضرائب الغير المباشرة

¹ - من قانون المالية لسنة 2001 المعدلة للمادة 222 من قانون الضرائب و الرسوم الماثلة .

لقد أسس قانون المالية لسنة 1991 في مادته 65 رسما على القيمة المضافة و رسما خاصا بعمليات البنوك و التأمينات طبق ابتداء من أول جانفي 1992 إلا أن المردودية المالية لهذا الأخير قد أدت إلى إدماجه مع الرسم على القيمة المضافة ابتداء من أول جانفي 1995 ، ليشكلان ما يعرف بالرسم على رقم الأعمال . كما تخضع بعض المواد حسب طبيعتها لرسم داخلي على الاستهلاك ، و تخضع مواد أخرى لرسم نوعي إضافي .

و في هذا السياق نتناول ثلاث نقاط تبين الرسوم التي اعتمدت في الهيكل الجديد للضرائب الغير مباشرة .

أولاً: الرسم على القيمة المضافة

تعتبر هذه الضريبة إحدى مكونات النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاحات نتيجة المشاكل التي عرفها النظام السابق للرسوم على رقم الأعمال من حيث تعقده ، حيث أن الرسم على القيمة المضافة كان متمثل في الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج ، لقد تم إدخال الضريبة على القيمة المضافة في الجزائر بموجب قانون المالية لسنة 1991 ، في إطار الإصلاحات الضريبية على القيمة المضافة ، إضافة إلى السعي إلى تحقيق الأهداف الأخرى المتمثلة في :¹

- إنعاش النمو الاقتصادي و ذلك انطلاقا من كون تكاليف الاستثمار سوف تخفض بشكل محسوس ؛
- رفع تنافسية المؤسسات الجزائرية على مستوى الأسواق الخارجية من خلال مسح الأعباء الجبائية المحلية المصدرة عند الحدود؛

- البحث عن الشفافية الحيادية عن طريق تخفيف الرسوم المتضمنة للعناصر المساهمة في إنتاج السلع و الخدمات.

إن النظام على الضريبة المضافة أو على القيمة المضافة أوسع من مفهوم الضرائب على الاستهلاك . كون هذه الأخيرة تخص توليفات سلعية معينة تحدد وفق التنظيم ، بينما الضريبة على القيمة المضافة تعتبر ضريبة على الانفاق في أغلب مجالات الاستهلاك السلي و الخدماتي و بالتالي فهي ضريبة غير مباشرة على انفاق الدخل و ليست خاصة بسلعة معينة و بالتالي فالرسم على القيمة المضافة هي : ضريبة غير مباشرة مطبقة على العمليات التي تكتسي طابعا تجاريا صناعيا حرفيا ، إذ أنها تفرض على القيمة المضافة للسلع و الخدمات أثناء إنتاجها و تداولها بحيث يقوم كل منتج بدفع هذه الضريبة المحصلة على مبيعاته و هذا القصد الذي يعادل الضريبة المحقة على القيمة المضافة في كل مرحلة من المراحل الاقتصادية و التجارية التي يقوم بها الخاضعون لها .

1- مجالات تطبيقها:²

- المبيعات ، التسليمات على المال الأصلي من المنتجات ، البضائع الخاضعة للضريبة المستوردة ، المنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل تجارة المستوردين ؛
- المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة ؛

¹ - قدي عبد المجيد ، فعالية التمويل بالضريبة، (د.س.ن و ب.ن)، 162 .

² - المادة 21 ، 23 من قانون الرسم على الأعمال المعدلة للمادة 21 من قانون المالية لسنة 2001 .

- التسليمات لأنفسهم الخاصة بالاستثمارات ، المنقولات التي يقوم بها الخاضعون لأنفسهم لتلبية حاجاتهم أو حاجات مستثمراهم الخاصة ؛
 - عمليات إيجار أداء الخدمات كالتليكس ، الهاتف ، مستغلي سيارات الأجرة ؛
 - المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات المكونة جزئيا أو كليا من البلاتين أو الذهب ، بنوع العمليات أو المتاجرة التي يمارسها الأشخاص الذين يستثمرون هذه الأملاك باسمهم ، ذلك بصفة اعتيادية أو عرضية قصد إعادة بيعها ؛
 - كذلك العمليات التي يقوم بها الوسيط لشراء هذه الأملاك بالإضافة إلى عمليات التقسيم ،
 - البيع التي يقوم به ملاك الأراضي وفقا للشروط المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل ؛
 - الأشغال الدراسية ، البحوث التي تنجزها المؤسسة ؛
 - الحفلات الفنية ، الألعاب و التسليات بمختلف الأنواع التي يتضمنها أي من الأشخاص ؛
 - عمليات البيع التي تمارسها المساحات الكبرى؛
 - بائعو الملاك و ما شابهها ، كذا النشاطات التجارية بالتجزئة ؛
 - عمليات الاستيراد ؛
 - العمليات التي تقوم بها المؤسسات الصحفية التي تنجز لصالحها ، كذا عمليات البيع المتعلقة بالجزائر ، النشريات الدوريات ، نفايات الطباعة؛
 - المنتجات المتعلقة بأنشطة الحرف التقليدية التي تحدد قائمتها عن طريق تنظيمها؛
 - مصنوعات الفضة ؛
 - المهن الطبية؛
 - العروض المسرحية ، الحفلات الموسيقية ، العروض المسلية بمختلف أنواعها .
- أما مجالات الإعفاء من هذه الضريبة هي :¹
- عمليات البيع المتعلقة بالمنتجات التي تخضع للضريبة غير المباشرة عند الصنع أو التداول ، الاستهلاك شاملة الرسم خاص أو رسم قيمي ؛
 - عمليات البيع المتعلقة بالمنتجات ، الحيوانات التي تخضع للرسم على الذبح ؛
 - العمليات التي يقوم بها الأشخاص الذين يقل رقم أعمالهم الإجمالي عن مبلغ 100000 دج أو ما يعادله بالنسبة لمؤدي الخدمات ، عند مبلغ 130000 دج بالنسبة لباقي الخاضعين للضريبة ؛
 - عمليات البيع المتعلقة بالخبز، الحليب ، الزبدة و المنتجات الصيدلانية الوطنية و كذا (TVA) ؛
 - و يعنى كذلك من العمليات المحققة في إطار خدمات ، هدفها تنظيم مطاعم لتقديم وجبات بالمجان أو للطلبة.
- و هناك أيضا العمليات المعفاة من (TVA) التي تتم عند الاستيراد تتمثل فيما يلي :²

¹ - للإطلاع على الإعفاءات انظر المادة 21 من قانون المالية لسنة 2001 المعدلة للمادة 09 من قانون الرسم على القيمة المضافة .

² - انظر المادة 21 من قانون المالية لسنة 2001 ص 15 ، المعدلة للمادة 11 من قانون الرسم على القيمة المضافة .

- المنتجات المحلية الممنوع بيعها و المعفاة من (TVA) ؛
- المنتجات أو البضائع الموضوعة تحت أحد الأنظمة الموقفة للحقوق الجمركية التالية :
- الاستيداع ، القبول المؤقت ، العبور الإيداع .
- البضائع التي تستفيد من قبول استثنائي ، تشمل ¹ : البضائع المستوردة من طرف أشغال البعثة الدبلوماسية ، الأشياء الموجهة للمتاحف ، المكتبات ، العينات التي ليست لها قيمة سلعية ؛
- سفن الملاحة الحربية ، آليات الصيد البحري ، طائرات المخصصة للمؤسسات الوطنية للخطوط الجوية الجزائرية ؛
- البضائع المستوردة في إطار المقايضة ؛
- التنفيذ المحاسبي للصادرات بصفة منتظمة مع وضع العلامات اللازمة للبضائع المصدرة لمعرفة اتجاهها و قيمتها؛
- تقييد علامات البضائع في وثيقة الإثبات (تذكرة نقل ، ورقة بيع ،)
- مورد الشركات البترولية ؛
- الأشخاص الذين يقومون بعمليات التصدير ؛
- منتجو السلع المعفية من الرسم على القيمة المضافة بموجب القانون ؛
- مشتريات التجهيزات الموجهة إلى العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة من طرف المؤسسات التي تمارس نشاطات ذات أولويات في مخططات التنمية .

2- طريقة حسابها:

- حساب الرسم على القيمة المضافة يحسب بتطبيق معدل محدد بواسطة القانون كل أساس فرض الضريبة المتمثل في رقم الأعمال ، هذا الأخير يحتوي على سعر السلعة ، الأشغال و الخدمات بما في ذلك الحقوق و الرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة (رقم الأعمال خارج الرسم THAC) و قد حددت هذه المعدلات طبقا لقانون المالية لسنة 2001 في مادته 21 :
- 7 % معدل منخفض .
 - 10 % معدل عادي .
- و فيما يخص العمليات التي تخضع لكل رسم فتحدد قوائمها بموجب قوانين المالية حسب النشاطات، المنتجات السياسية الاقتصادية .

بعد هذا العرض للرسم على القيمة المضافة يمكننا تقديم الملاحظات التالية :

- تعمل هذه الضريبة على تخفيض تكاليف الاستثمار لأنها تسمح للمؤسسات بالاسترجاع المالي ؛
- سمح الرسم على القيمة المضافة من زيادة فعالية الإدارة الضريبية نتيجة تبسيط الإجراءات و تقليص عدد المعدلات؛

¹ - Belamri Khelaf ,, Taxe sur la valeur ajoutée, Alger, ANEP, 1991, p 40.

- يعتبر الرسم على القيمة المضافة في حالة البيع نقدا كرأس مال عامل بالنسبة للمؤسسة ، لأن مبيعات بداية الشهر تبيح للمؤسسة التصرف بمبالغ الرسوم المقبوضة من زبائنهم كجزء من سعر البيع إلى غاية يوم العشرين من الشهر الموالي حيث يمكن اعتبار الرسم على القيمة المضافة تكلفة لأن الدين الضريبي يترتب بمجرد التسليم كواقعة منشئة للضريبة ؛
- يمكن لهذه الضريبة توفير إيرادات كبيرة ، نظرا لمجال تطبيقها الواسع بحيث شملت مجالات لم تكن معينة في النظام السابق كالجارة بالتجزئة الخ .

ثانيا: الرسم الداخلي على الاستهلاك (TIC)

إن هدف السلطات العامة من وضع ضرائب على الاستهلاك خاصة بسلع معينة هو خاص لاستهلاكات معينة كالمنتجات الضارة بالصحة . و تعرف الضرائب على الاستهلاك عموما بأنها الضريبة المسددة مقابل الانتفاع بالسلع و الخدمات النهائية في الدول التي تستهلك فيها .

لقد أسس قانون المالية لسنة 1991 رسما يأخذ بعين الاعتبار عند حساب الرسم على القيمة المضافة و الذي يتمثل في الرسم الداخلي على الاستهلاك و التي أخضعت لها له مجموعة من المنتجات يمكن تصنيفها ضمن المنتجات الضارة بالصحة إلا أنها ما فتئت تشكل إيرادا ماليا معتبرا لا يستهان به ، تعتمد عليه نوعيا ، يتغير من فترة إلى أخرى حسب قوانين المالية السنوية . و لتبسيط هذه الفكرة ، ارتأينا إلى إدراج مجموعة المواد الخاصة بهذا الرسم في الجدول التالي :

الجدول رقم (11): جدول المنتجات الخاصة للرسم الداخلي على الاستهلاك بالمعدلات المطبقة

البيان	قيمة الرسم
أولا : الجعة	3610.00 دج / هكتار لتر .
ثانيا : السجائر	1040.00 دج / كلغ .
أ - التبغ الأسود .	1260.00 دج / كلغ .
ب - التبغ الأشقر .	1470.00 دج / كلغ .
ج - السجائر .	620.00 دج / كلغ .
د - تبغ التدخين .	710.00 دج / كلغ .
هـ - تبغ للتشنق ، المضغ و الكبريت .	26 دج لكل علبة 100 تحتوي على 40 عودا على الأقل في كل علبة .

المصدر: قانون المالية لسنة 2002 .

و للإشارة فإنه يؤسس الرسم على المنتجات البترولية و المماثلة لها مستوردة أو محصل عليها في الجزائر لصالح ميزانية الدولة و يطبق هذا الرسم على المنتجات المذكورة في الجدول التالي :

الجدول رقم (12): جدول المنتجات البترولية الخاصة بالرسم

الرسم	تعيين المواد
777.00 دج / هلتر .	البنزين الممتاز
629.00 دج / هلتر .	البنزين العادي
68.90 دج / هلتر .	زيت القبول
163.80 دج / هلتر .	غاز أويل
260.80 دج / هلتر .	غاز البترول السائل
33.65 كلغ لكل 35 كلغ .	البروبان
25.20 كلغ لكل 13 كلغ .	البوتان

المصدر: قانون المالية لسنة 2001 .

ثالثا: الرسم على عمليات البنوك و التأمينات (TOBA)

يعتبر هذا الرسم أحد فروع الضرائب الغير مباشرة الذي يمكن إدراجه كتكملة للرسم على القيمة المضافة ، بحيث أسس ضمن المادة 162 من قانون الرسم على القيمة المضافة ، إلا أنه يطبق على عمليات ذات طبيعة مالية كعمليات البنوك و التأمينات .

إن الرسم على عمليات البنوك و التأمينات تخضع لنفس الأحكام التي يخضع لها الرسم على القيمة المضافة و خاصة منها تلك المتعلقة بتحديد القاعدة الضريبية للحصول و المنازعات ¹ .

1- ميدان تطبيقها:

1- M.C. ALMOUCHE, OP .CIT., P.119

- الهيئات البنكية : تتمثل في مبالغ حقوق الأجور و الأسعار المحصلة ؛
- هيئات التأمين : و تتمثل أساسا في مجموع المبالغ المشتربة من طرف المؤمن و كل الملحقات التي يستفيد منها المؤمن عليه؛
- بالنسبة لعمليات الخصم : يتمثل أساسا في المجموع الخاص للعمليات المحصلة بدون أن يكون للخاضعين حتى تحقيق العمليات المدفوعة سابقا لإعادة الخصم .
- أما بالنسبة للإعفاءات ، فيمكننا الرجوع إلى المادة 163 من قانون الرسم على القيمة المضافة . و عموما فإن مختلف الإعفاءات التي يمنحها القانون ، هي خمسة .
- المعدلات المطبقة :
- * معدل عام ب 10 % ؛
- * معدل منخفض محدد ب 7 % .
- و هذا الأخير يطبق فقط على العمليات التالية :
- * بالنسبة للتأمينات على الأخطار بما فيها الأخطار كالحريق ، النقل بالسكك الحديدية ، النقل البري و البحري و الجوي ؛
- * بالنسبة لكل أنواع التأمينات المؤقتة .

2- طريقة الدفع:

- تعتمد طريقة دفع الرسم على عمليات البنوك و التأمينات طريقة الاقتطاع من المنبع حيث يكون واجب الدفع عند تحقيق العمليات أو سمسرة أو أية عملية أخرى مماثلة .
- محصلة من كل مندوب دعائي أو سمسار بالنسبة للعقود المبرمة من طرف المؤسسات التأمينية أو الادخار .
- كما أن هذا الرسم يقبض عند دفع هذه القيم المحققة (عمولات ، سمسرة ، عمليات أجرة... الخ) ، مدفوعة لمكتب القابض المركزي (ART 168)
- كما يتم دفع هذا الرسم على أقصى حد في الخمسة عشر يوما موعد الاستحقاق الثاني .
- كما أن الدفع يكون مرفقا بوثيقة تظهر كل المبالغ الخاصة بالثلاثي ، و ذلك في نسختين و يطبق من خلال معدلين اثنين و هما:
- 8 % بالنسبة للعمليات البنكية ، و من 2 % إلى 20 % بالنسبة لعمليات التأمين و بالتالي فإن ما يسمى بجباية البنوك تحمل من مضامينها تحرير القطاع المالي .
- إن التنظيم الجديد لجباية البنوك و مؤسسات التأمين تأخذ مجراها ضمن التنظيم الحديث لقطاع المالية و المتضمن في قانون 90 - 10 الخاص بالنقد و القرض .

إن قانون النقد و القرض و من جملة ما ينص عليه هو خلق مؤسسات مالية خاصة و أجنبية ، هذه المؤسسات تختلف جذريا في الشكل و محتوى النشاط على الأشكال السابقة و المطبقة في التشريع الخاص بالبنوك و شركات التأمين و الذي يعتمد أصلا على احتكار الدولة للنشاط المالي ، فإن هذا القانون يستلزم إيجار جباية مهيأة و خاصة بالقطاع حتى تنسجم مع الأبعاد الخاصة لهذا الأخير .

إن محتوى القوانين التي تخص (TVA) و التي تطبق كإجراءات خاصة لعمليات البنوك و التأمينات، ما هي إلا امتداد لمنطق السوق و الذي يطبع قطاع الإنتاج و التجارة . إن تطبيق هذا الرسم على العمليات المالية ، إنما يعتبر كسياسة جديدة تدخل في المنظور الجديد لاقتصاد السوق الحر للنقد .

و رغم هذه المواصفات الخاصة بهذا الرسم ، إلا أننا نجد حسب ما ورد بعد الإصلاحات لعام 1992 من خلال قانون المالية لسنة 1995 ، تخضع عمليات البنوك و التأمينات إلى الرسم على القيمة المضافة بمعدل 13 % بموجب قانون المالية لسنة 1997 و بمعدل 14 % بموجب قانون المالية لسنة 2001 .

المطلب الثالث: إصلاحات ضرائب التجارة الخارجية

إن هذا المطلب الذي أضفناه لهذه المذكرة ، ما هو إلا توضيح و إضفاء جديد لها حيث درسنا شتى العمليات التي تخص المعاملات الداخلية خلال المطلبين السابقين بتوضيح كل الإصلاحات التي طرأت على النظام الجديد .

لقد عرف النمو الاقتصادي في الجزائر خلال السنوات السابقة تراجعا أثر سلبا على معظم أوجه النشاط الاقتصادي و الذي كان يركز على التمويل بوسائل الجباية البترولية و الاقتراض الخارجي . فقد أدى تدهور أسعار النفط لسنة 1986 إلى تراجع عائدات التصدير بالدولار الأمريكي ب 28 % مقارنة بالسنة التي سبقتها و قد انعكس ذلك على مقدرة الدولة في التكفل بالواردات بحيث انخفض مستوى استهلاك الفرد .

إن هذا الانهيار في أسعار النفط ، أدى إلى إدخال إصلاحات على التجارة الخارجية و ذلك بتحرير نشاطها ، و تخلي الدولة على احتكارها ، حيث أصبح من الشروط الأساسية لتنمية التجارة الخارجية هو توسيع المجال لتنافس المتعاملين الاقتصاديين و فتح الأسواق الجزائرية ، إضافة إلى سعي الجزائر للإنضمام للمنظمة العالمية للتجارة (OMC) .

هذا ما دفع الجزائر أن تحدث تغييرات في السياسة المالية الخاصة بالرسوم الجمركية و إعطائها منظورا تحفيزيا للتنمية في مختلف المجالات والابتعاد عن النظرة الضيقة لهذه الرسوم و المتجسدة في الدور التمويلي فقط .

و عموما سوف نتطرق في بحثنا هذا لدراسة نقطتين أولهما تدور حول إصلاح التجارة الخارجية و الثانية مكونات نظام الضريبة و الرسوم في الجزائر .

أولاً: مراحل إصلاح التجارة الخارجية

هناك مرحلتان و هما :¹

1- المرحلة الأولى:

الانتقال إلى نظام يسمح بمنح العملة الصعبة على أساس سعر الصرف أي اللجوء إلى تحويل الدينار تجاريا لتمكين المتعاملين من الاستيراد ، و هذا بإلغاء القيود على العائدات من الصادرات .
كما أن هذه الوسيلة أي عملية التحويل تقتضي تخفيضه بشكل تدريجي كي يؤول إلى قيمته الحقيقية في السوق و مثل هذا التخفيض يؤدي إلى حصول الخزينة على عوائد مالية إضافة إلى الواردات و الجباية النفطية .

2- المرحلة الثانية:

بعدما كان النظام الضريبي في الجزائر يتسم بالتعقيد و الالتباس فيما يتعلق بمفهوم الضرائب على التجارة الخارجية و التي كان من خصائصها الدور التمويلي البحث ، فإن هدف الإصلاحات الضريبية و الجمركية للسنوات الأخيرة كان تبسيط الإجراءات الجمركية و التقليل من المعدلات و أنواع الاقتطاعات المختلفة و ذلك لضمان :

- حماية الصناعة المحلية ؛
- حماية هذه الرسوم و شفافيتها ؛
- دفع الحصيلة الضريبية المتأتية من الضرائب و الرسوم العائدة لميزانية الدولة .

ثانيا: نظام الضريبة و الرسوم الجمركية في الجزائر

1- الحقوق الجمركية:

إن التعريف الجمركي هي ضرائب من نوع خاص ، الغاية منها ليست جبائية فحسب ، بل تستعمل لحماية الاقتصاد الوطني من المنافسة الأجنبية²، حيث يطبق على المنتجات الأجنبية المستوردة قصد الحد منها و أثرها على ميزان المدفوعات .
و قد تضمن هذا القانون 94 - 11 المؤرخ في 23 - 12 - 1994³ المتعلق بالجمارك حيث يحدد مختلف أسعار هذه الحقوق أنواع السلع الخاضعة لها ضمن التعريف الجمركي المتعامل بها حيث قائمتها طويلة و تنشأ معدلاتها بدءا من 4.5 % إلى 5 % و تحدد القاعدة الضريبية و المادة الخاضعة لها في المجال CIF على أساس قيمة الواردات العابرة للحدود الإقليمية مثل السلع المستوردة في الميناء بما فيها مصاريف النقل و التأمين.

$$DD = (CIF) \times TAUX$$

¹ - قدي عبد المجيد ، فعالية التمويل بالضريبة ، (د ب ن) ، 1992، ص 184.

² - صحراوي على ، مظاهر الجباية في الدول النامية - حالة الجزائر، رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر ، 1962، ص 66 .

³ - أنظر نسب الحقوق الجمركية المطبقة على المنتجات في المادة 61 من قانون الضرائب للسنة المالية 2000 .

2- الرسم التعويضي:

تأسس هذا الرسم بموجب الأمر 01/82 ل 03-26-1982 المتعلق بالإجراءات التكميلية لقانون المالية 1982 بهدف تدعيم أسعار المواد ذات الاستهلاك الواسع التي تحدد قائمتها حسب التنظيم . إن تطبيق هذا الرسم و كل الإجراءات المتعلقة به طرحت صعوبات و مشاكل ذات طابع قانوني مما جعله يفقد مبرراته الاقتصادية و الاجتماعية و حتى المالية ، حيث نجد أن مجالات النسب الخاصة تتراوح ما بين 4 % و 30 % و تخص صنفين من المواد . المواد المنتجة محليا و يتجاوز عددها العشرة ، و تخضع لأقل من تلك التي تخضع لها السلع المستوردة ما بين 20 % إلى 100 % كما أن تحصيلها من مسؤولية مصلحة الضرائب .

لقد ألغي هذا الرسم بموجب قانون المالية لسنة 1994 و حل محله الرسم النوعي الإضافي (TSA) . و بصورة عامة فإن الضرائب و الرسوم الجمركية لها عدة تأثيرات اقتصادية مترتبة على تطبيقها و التي لم تكن مقصودة عند بداية فرضها ، فرغم الإعفاءات الخاضعة لها و التخفيضات الخاصة ببعض النسب طبقا لقوانين المالية السنوية إلا أن وطأها و عبئها كبيرين ، بحيث مازالت عائقا في وجه المتعاملين الاقتصاديين و كبج لإمكانية التوسع الاستثماري . إن فرض الرسوم الجمركية من شأنه أن يكون موردا ذو أهمية كبيرة لميزانية الدولة¹ ، بدون أن تراعي الدولة العواقب و النتائج السلبية الناتجة عنها ، و بالتالي فإن الإكثار من المعدلات الجمركية أو رفعها لا يؤدي بالضرورة إلى الزيادة في إيرادات الضريبة .

¹ - الوالي محمود ، علم المالية العامة ، (د س ن و ب ن) ، ص 61 .

خلاصة الفصل:

و من خلال ما ذكر في هذا الفصل ، نستطيع القول أن محتوى الإصلاحات الجبائية المعتمدة في الجزائر ، و التي كانت بدايتها عام **1992** قد اتسمت بإدخال تغييرات جذرية في النظام الجبائي تمثلت أساسا في :

- البحث عن موارد جديدة لتغطية النفقات العامة ؛
- التخفيض في الضرائب التي كانت تعيق الإنتاج و الاستثمار .

إن المرور من نظام الضرائب المتنوعة على الدخل إلى نظام الضريبة الوحيدة ، و كذا تأسيس ضريبة جديدة تعتبر من أهم الضرائب غير المباشرة و المتمثلة في الضريبة على رقم الأعمال و إعطائها بعدا اقتصاديا أكثر عمقا بحيث تجسد هذا البعد في الرسم على القيمة المضافة .

أما فيما يخص الإصلاحات الجبائية المتخذة من أجل تنشيط التجارة الخارجية فإنها استلزمت التخفيف عن عبئ الرسوم الجمركية و ذلك استجابة لشروط المنظمة العالمية للتجارة (OMC).

الفصل الثالث

المبحث الأول: نبذة تاريخية لتأسيس القباضة

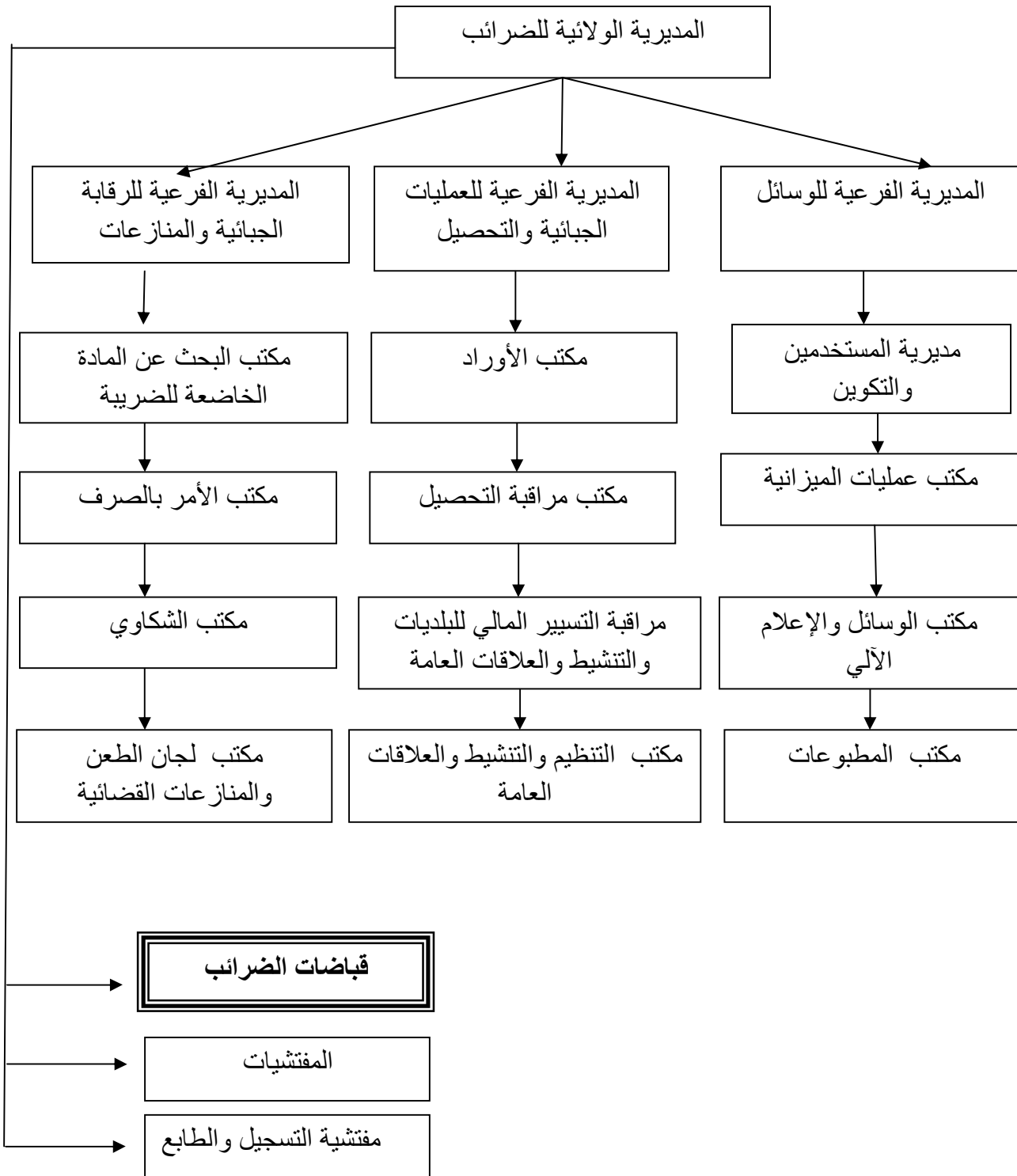
تأسست قباضة ميلا بمقتضى المرسوم 102/43 وقد تم الافتتاح للقباضة سنة 1985 تحت الحساب الجاري البريدي: ميلا ح.ج. ب 30.3020 وتقع قباضة الضرائب لمدينة ميلا في شارع أول نوفمبر 1954 وهي توظف حوالي 7 أشخاص، وهي إدارة كباقي الإدارات الوطنية تسعى إلى تسهيل وتوثيق العلاقة بين الضرائب والمساهمين وذلك خدمة لمصالح الدولة والمجتمع. إن قباضة الضرائب، إدارة تحتوي على وظيفتين مالية وخدمانية يتكفل موظفي الإدارة بتقديمها للمواطنين.

المطلب الأول: تعريف القباضة والهيكل التنظيمي لها

هي إدارة جبائية ذات طابع مالي وخدمي، تقوم بتحصيل الضرائب والرسوم وفق قواعد قانونية تدعى "القانون الجبائي" وتدفع إلى ذوي الحقوق في حدود اقتصادها القانوني ولها علاقة مع مختلف الإدارات الأخرى مثل: العدالة، البنك، البريد... فتتكفل بتحصيل مبالغ الغرامات التي تفرضها العدالة على مرتكبي الجح، وتحصيل مبالغ المساهمين الذين يدفعون مستحقاتهم بشيكات بنكية وصكوك بردية.

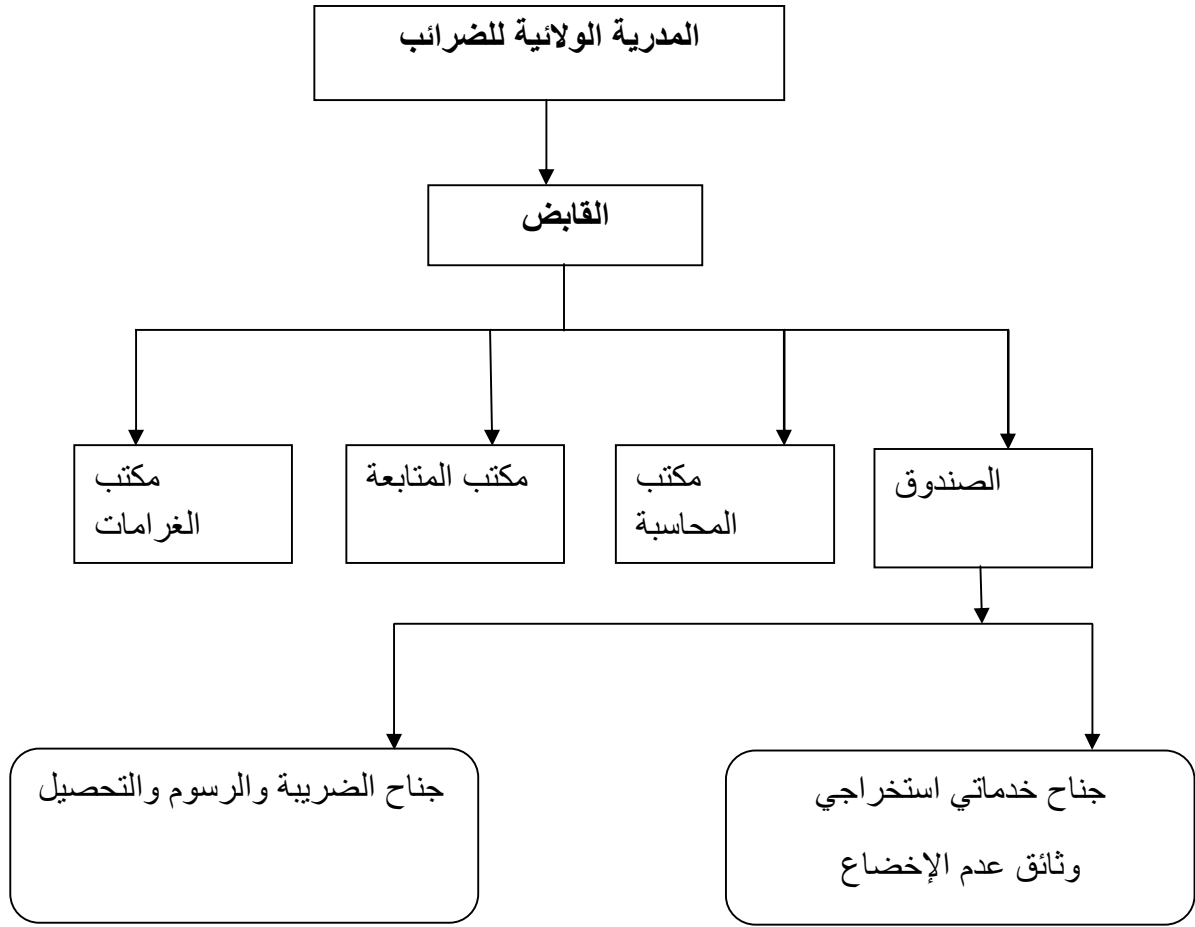
ونشير إلى ملاحظة مهمة أن هناك قباضتين: قباضة الضرائب وقباضة البلدية وتختص هذه الأخيرة في تحصيل ضريبي خاص ببعض الخدمات التي تقدمها مصالح البلدية من تطهير وعمليات النظافة.

الشكل رقم 01: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية ميلة.



المصدر: إجراء مقابلة مع مسؤول القباضة.

الشكل رقم 02: الهيكل التنظيمي الخاص بقباضة الضرائب -ميلا-



المصدر: إجراء مقابلة مع مسؤول القباضة.

المطلب الثاني: أقسام القباضة ومهامها

1- القابض le receveur:

قابض الضرائب هو المسؤول عن مصلحة القباضة ويضمن السير الحسن للمصلحة، وهو يسهر على تحسين معدل التغطية وتصفية حسابات الجدولة .

مسؤولية القابض فيما يخص وظيفته هي مسؤولية أولية وبدونه لا تتم هذه العمليات، فهو الممثل الرسمي في كل إمضاء لوثيقة تستخرج من القباضة، فمن مهامه الحرص على السير الحسن للعمليات والوظائف الخاصة بالقباضة.

2- الصندوق la caisse:

بما أن جميع العمليات التحصيلية للضرائب تتم عن طريق الشباك، أين يتم استقبال التجار وغير التجار من أجل تقديمهم الخدمات اللازمة. يتولى أمين الصندوق مهام التسليم والاستلام وتقديم بعض الخدمات الخاصة بنشاط قباضة من طوابع¹ أثناء هذه العمليات، يستعين أمين الصندوق بـ "دفتر الصندوق"² الذي يسجل فيه كافة العمليات التي تتم يوميا مع نوع كل عملية ورقم الحساب الخاص بها وتسليم قسيمة إثبات تسديد أي الوصل **quittance** مراعاة، ولا تقل هذه المصلحة أهمية لأنها تمثل نقطة لقاء بين المساهمين والقباضة.

وفي نهاية كل يوم يقوم أمين الصندوق بغلق الحسابات حيث تتم عملية الجرد الكلي لمداخيل اليوم وكذا المصاريف.³ وتسمى هذه العملية بغلق دفتر مداخيل الصندوق وهذا لإجراء العمليات الحسابية لإظهار المجموع الكلي، ثم تأتي بعدها مسودة الصندوق التي لها ارتباط وثيق بدفتر مداخيل الصندوق وهذا لكون هذه الأخيرة تحتوي على مجمل المبالغ المالية الموجودة في الخزنة المالية، لهذا لا يمكننا على الإطلاق الاستغناء عنها (مسودة الصندوق) لأنها تضبط كافة المحاسبة اليومية.

وقد سبق أن ذكرنا أن القباضة تقوم بتسديد بعض المصاريف إلى ذوي الحقوق نذكر منها:

- دفع مصاريف بعض معطوي الحرب من القباضة وذلك بالتنسيق مع الهيئة المختصة بشؤون معطوي الحرب والخزينة العمومية مروراً بقباضة الضرائب المتواجد بها هؤلاء الأفراد .
 - دفع أجور العمال وهذا في ظل التنسيق الدائم بين هاتين الإدارتين نظراً لتواجدهما في نفس الإقليم الجغرافي.
 - تعويض التجار بأحكام الثبوت، كخطأ في تصدير ديونه بالزيادة.
- آخر ما يقوم به أمين الصندوق هي جرد المبالغ المالية في دفتر خاص يسمى سجل المبالغ المالية.

3- مكتب الاستقبال والإعلام:

يعتبر همزة وصل بين المساهمين ككل وقباضة الضرائب، التي لا بد عليها أن تحاول غرس حوار مباشر بين الهيئة والمساهمين بتقديم شروحات تخص آليات التحصيل، فمن المهام التي يتولاها هذا المكتب هو توجيه المساهم إلى أحسن الطرق القانونية لتسوية حالته الضريبية، وتزداد أهميته خاصة كون أغلب المساهمين يجهلون القواعد العامة كي لا نقول القانون الجبائي. ويظهر أيضاً دور هذا المكتب من خلال توجيهاته وإفادة التجار والمواطنين بالقوانين والتغيرات والتسهيلات التي قد ترد من حين لآخر، والمستفيد الوحيد هو المساهم، لأنه يكون على علم بالعلاقة التي بينه وبين الجباية وكل ما يقوم به هذا المكتب، هو دور إعلامي توجيهي وهنا يكمن الدور التوجيهي لهذا المكتب.

4- مصلحة المحاسبة:

¹ كثير الطوابع من القابضة vignette
² دفتر الصندوق، h7 = briller 4، jh1.

يعتبر دور المحاسبة المصفاة، حيث تقوم بتصحيح مجمل الأخطاء التي يقع فيها أمين الصندوق أثناء أداء مهامه وعملية الجرد اليومي. إذن في نهاية الشهر تقوم هذه المصلحة بتصفية الدفاتر الخاصة بتسجيل العمليات الحسابية، وكل ذلك من أجل حصر قيمة المداخل الإجمالية والتي بطبيعتها توزع حسب ترتيب موجه من طرف الدولة حسب المناطق.

5- مصلحة المحاسبة للمخالفات:

أ- تكاليف القضايا:

- عن تكاليف القضايا الجنائية والجنح والمخالفات تستعاد عامة من طرف القابضين لحساب الدولة أو مختلف المستفيدين؛

- التكاليف توضع على عاتق الشخص المسؤول مدنيا، أما في حالة البراءة تتحملها الجهة الخاسرة في القضية، وفي الإمكان أن يتحملها شاهد زور؛

- ويتوجب على كاتب القضاء أن يسلم لمدير الاشتراكات المختلفة حال صدور الحكم النهائي مستخرج حكم في حالة التصفية أو تعويض التكاليف، أو نسخة من حالة التصفية المحالة للتنفيذ.

ب- مخالفات إدارية:

- ويحكم فيها مدير المراقبة والتحقيقات الاقتصادية؛

- المخالفة الإدارية يتم استثناءها كمادة جزائية مع ضمان امتياز التضامن المهني.

ج- المخالفات المركبة:

في خلال الـ 15 يوم التي يصدر فيها القرار تقوم المحكمة بتبليغ المخالف برسالة مع وصل إيداع تحذيري يحمل عنوان سكنه والمكان ومجموع المخالفة..... وكذلك آجال وطرق التسديد كما يلي:

في مدة 30 يوما التي تلي تسلم المخالف للتحذير يتوجب عليه تسديد في دفعة واحدة مبلغ المخالفة المركبة، تسلم باليد لقابض الاشتراكات المختلفة لمكان المخالفة نقدا أو عن طريق البريد أو البنك. في كل الحالات، فإن التحذير يجب أن يسلم للقابض كإثبات للتسديد.

د- المخالفات الجزائية:

وتصدره المحاكم ودور القضاء والمحاكم العسكرية الشعبية تحت طائلة قانون الإجراءات العقابية للقانون الخاص بتدخل الجرائم.

6- مصلحة الملاحقة "استعادة المستحقات":

هذه المصلحة مكلفة بمتابعة المشتركين المتأخرين، أي الذين تأخروا في تسديد ضرائبهم في آجالها المحددة، أعوان هذه المصلحة يوجهون للمعنيين إنذارات بالدفع مذكور فيها فقرة قانون الجباية، سنة الجباية، طبيعة الجباية والمبلغ الواجب تسديده، ومخالفات التأخير والمبلغ الإجمالي الواجب تسديده.

- إن المشتركين الذي لم يسددوا ضرائبهم يسجلون في سجل المتابعة في غياب المتابعة.
- إن عدم تسديد الضرائب يجز المشتركين المخالفين إلى متابعتهم إلى حد حجز ممتلكاتهم.
- هذا الإجراء يتخذ بعد إرسال آخر تحذير قبل المتابعة وعدم استجابة المخالف.
- إن المتابعات في مجال الاشتراكات المباشرة والرسوم المستوعبة تتمثل في ثلاثة مستويات:

1- التوصية، 2- الحجز، 3- البيع.

أ- التوصية:

هو فعل قانوني وبالتالي فيجب أن تذكر فيه البيانات التالية:

لقب وإسم وعنوان المدين، بلدية الجباية، الفقرة القانونية للضريبة، النشاط وسنة الجباية، ومجموع المبلغ الواجب دفعه.

إن التوصية إجراء خاص ولا يلتجأ إليه في حالة اللجوء إلى الحجز، واللجوء إليه يعني في أي حال تحصيل 15 % أو 3 % إضافية.

ب- الحجز:

توجد أنواع كثيرة للحجز:

- الحجز على الأملاك المنقولة من جهة؛
- الحجز على العقارات من جهة أخرى.

- الحجز على الأملاك المنقولة:

هناك أنواع كثيرة للحجز على الأملاك المنقولة.

- الحجز التنفيذي المطبق مباشرة بحق المدان والذي يستهدف الأثاث الخاص لهذا المدين والذي يكون بحوزته؛
- الحجز الموقوف والذي إلى حد معين يعتبر إجراء احترازيًا ويطبق ضد شخص ثالث يحوز أثاثًا تعود ملكيته للمدين؛

- حجز براندون؛

- حجز فورين؛

- حجز المطالبة.

*** الحجز التنفيذي:** وهو فعل قضائي من خلاله يقوم دائن مرفقا بأمر تنفيذي بعد المتابعة ببيع وقبض ثمن الأثاث الخاص الذي تعود ملكيته للمدين ويكون في حوزته، المبالغ والقيم المنقولة يمكن أيضا حجزها (الفقرة رقم 378 من قانون الإجراءات المدني):

المباني الموجهة للاستعمال، أثاث النوم الذي يصلح للحجز، الآلات والأدوات التي تستعمل في التعليم التطبيقي... الخ.

*** حجز براندون:** وهو الحجز الذي يتم من خلاله الدائن مرفقا بأمر تنفيذي بالحجز والبيع لصالحه، عندما تنضج المحاصيل الزراعية والفواكه التي يملكها المدين والتي من المفروض قطفها في المستقبل.

*** حجز فورين:** ويسمح للدائن حتى من غير أمر ولكن بترخيص من القاضي بالقيام بحجز الأغراض الموجودة في مكان إقامة المدين والتي يملكها، وحجز فورين لا يحدد طريقة أو أملاك معينة.

*** حجز المطالبة:** وهو فعل يقوم من خلاله الدائن بوضع تحت يد العدالة أملاكاً منقولة بحوزة شخص ثالث والتي يدعي أنها أو انه دائن ذو أولوية.

- حجز على العقارات:

إن الخزينة العمومية يمكن لها ممارسة حقها على كل الممتلكات التي تعود للمدين مهما كان نوعها (أثاث، مباني... الخ) طالما هذه الأملاك لا يقررها القانون كأملك غير قابلة للحجز. في حين أن المحاسب يجب أن يبين متابعاته على الملاك المنقولة بالدرجة الأولى والمحولة لصالح الخزينة.

- البيع:

في حال أن الحجز لا يكفي لتسديد الضرائب يلجأ القابض إلى بيع الأملاك المحوزة حتى يتمكن من استيفاء المستحقات من أثمانها.

7- مصلحة المتابعة:

لهذه المصلحة دور فعال في العمليات الجبائية، لذا وضع مكتب خاص يتأهله رئيس المتابعة ويمثل مجموعة من الأعوان لهم كافة الصلاحيات القانونية لمباشرة عملهم قصد المتابعة الميدانية للتهرب الضريبي من طرف التجار، ومن جملة الصلاحيات التي حولها لهم القانون.

أ- الإشعار بالدفع:

على العون المكلف بالمتابعة بإشعار التاجر بالدفع بشهر إلى شهرين قبل المتابعة الميدانية والإشعار هو وثيقة رسمية تتضمن جملة من المعلومات الخاصة أولاً بالتاجر ونوع مهنته والمبلغ المراد دفعه، كما تتضمن القوانين الرديعية المتخذة في حق التاجر الذي يلجأ إلى الحيل أو التلاعب لتفادي الالتزام بدفع الضريبة.

ب - آخر إشعار بالدفع:

بعد انتهاء المهلة المحددة قانوناً في الإشعار الأول الممتد من شهر إلى شهرين من تاريخ إرساله إلى المعني بالأمر، يتخذ في حق التاجر الذي لم يمثل لمصالح الضرائب طريقة قانونية أخرى تتجلى في إعلامه بأن هناك آخر إشعار بالدفع قبل المتابعة القضائية ومدته لا تتعدى 08 أيام من تاريخ استلام الإشعار.

8 - مصلحة الغرامات:

تقوم هذه المصلحة بتطبيق الأحكام القضائية الصادرة ضد أفراد ارتكبوا مخالفات وما يليها من دفع غرامات مالية مفروضة عليهم من طرف القاضي.

ومن خلال دراستنا لمختلف المصالح ومهام كل مصلحة يتجلى لنا أكثر دور القباضة الذي يتسم بصفتين، صفة إدارية وأخرى مالية.

الجانب المالي يقوم باستقبال المساهمين واستلام الموال بمختلف الطرق التي يستطيع المكلف التسديد بها منها :

- التسديد النقدي ؛
- التسديد بواسطة شيك بنكي؛
- التسديد بواسطة صك بريدي؛
- التسديد بواسطة صك الخزينة العمومية.

أما الجانب الإداري فيتمثل في تقديم خدمات إدارية للمساهمين وغير المساهمين وتمثل هذه الخدمات في وثائق رسمية تستخرج لدى مصالح الضرائب وهي كالتالي:

أ- شهادة عدم الخضوع للضريبة *extrait de role*:

هي وثيقة يطلبها المواطن من مصلحة الضرائب تدل على براءة المواطن من الجباية أو الغرامة المفروضة عليه، ولهذه الوثيقة نوعان، فالتجار تقدم لهم شهادة إثبات الخضوع أما غير التجار فتقدم لهم شهادة عدم الإخضاع.

ب - شهادة إثبات الدين:

وهي وثيقة عكس شهادة الخضوع، إذ تثبت قيمة الدين التابع للمدين.

ج - قباضة البلدية:

قباضة البلدية مهمتها تحصيل منتجات البلدية، الضريبة العقارية على الأملاك أو الأراضي الغير مبنية، ودفع مصاريف المصالح البلدية و الاستشفائية.

القباضة البلدية تتكون من أربعة مصالح:

- مصلحة الخزينة؛
- مصلحة المحاسبة للخزينة؛
- مصلحة المصالح المسيرة (دفع وتدقيق) ؛
- مصلحة المتابعات.

9- مصلحة الخزينة والمحاسبة:

فهي إذن تعمل كقباضة ضرائب فيما يخص العمليات المنجزة في خزينة المحاسبة مع اعتماد الدفاتر اليومية الملحققة (خزينة، بنك، بريد) وبتجميع كل مستندات التحصيل المسلمة للبلدية، أو تحصيل إيجارات السكنات، المحلات، المخازن، الأكشاك، أراضي وقطع أرضية تملكها البلدية، كل هذه المنتجات تقيّد في سجل يسمى سجل المنتجات البلدية، ويتم فيه إدراج الفقرات القانونية وأرقام المستندات، طبيعة الحقوق، تاريخ التسجيل ، لقب واسم وعنوان الأماكن أو المشاغل، تاريخ انتهاء إيجار النشاطات السابقة (سنة ومبلغ).

في نهاية اليوم، يجري إغلاق لكل الدفاتر اليومية الملحققة لإنجاز مسودة الخزينة، الخزينة العامة تحتوي على كل الدفاتر (خزينة، بنك، بريد) دينا وقرضا وكذلك دفتر العمليات المختلفة.

إنجاز الدفتر العام الكبير لليوم والذي تسجل فيه العمليات المحققة من طرف القابض و تحويل مداخيل ومصاريف المصالح.

* ملاحظات:

- إنجاز كشف الصك البنكي المفروض الذي سيوجه فيما بعد إلى الإدارة.
- استدعاء يوجه إلى المعني (المسؤول عن الصك المفروض لإخطاره بوجوب تعديله).
- الدفتر الملحق للحساب البريدي الجاري القباضة " H3 ".

إن الدفتر اليومي الملحق يعمل بنفس طريقة الدفاتر (حساب 520.00 دين) وله نفس الشكل ما عدا الرولاند المخصص لجهة الدفع والتي لا توجد في الدفتر اليومي الملحق للحساب البريدي مداخيل (دفتر الإيصالات للحساب البريدي المعدلة QN° 6).

- استعمال الدفتر اليومي الملحق للحساب البريدي للمداخيل:

إذا استلم الصك ضمن المداخليل عند تسليمه من طرف المدين، فإن المجموع يسجل في خانة خارج المحاسبة "مداخليل مؤقتة" لمتابعة أفضل للاستلام من طرف مركز البريد.

- الدفتر اليومي الملحق لخزينة المصاريف:

هذا الدفتر يسجل الدفعات المنجزة نقدا حساب (100.002 دين).

جهة المداخليل تشكل من دون حساب تخصيص نهائي وحساب تخصيص مؤقت (حساب/431.001، حساب 431.007، حساب 510.017).

بنية هذه الدفتر اليومي المحقق تكون بالشكل التالي:

- 1- رقم تسلسل اليوم.
 - 2- تاريخ الدفع.
 - 3- الجهة المستفيدة من الدفع.
 - 4- دين الحساب 1/402.002 بلديات.
 - 5- دين الحساب 2/402.002 القطاع الصحي.
 - 6- مجموع الحساب 402.002.
 - 7- دين الحساب 431.001 فائض الدفع.
 - 8- دين الحساب 431.007 الاسترجاع لحسابات الأفراد.
 - 9- دين الحساب 510.006 مصاريف القابضين الموجهة للتنظيم.
 - 10- دين الحساب 510.007 مبالغ مقدمة مختلفة للقابضين من اجل التنظيم.
 - 11- دين الحساب 510.017 دفع لحساب الخزينة العمومية.
 - 12- حسابات أخرى مختلفة.
 - 13- مجموع الديون.
- مجموع الديون يكون مساويا لقرض الحساب 100.002 نقدي عن قابضين.....

- الدفتر اليومي الملحق للعمليات المختلفة:

هو دفتر يومي ملحق من نوع خاص .

أولا هو لا يسجل كل العمليات على كل الحسابات المالية، ثم إنه معدل من اجل المداخليل والمصاريف أو بالأحرى ديون وقروض.

في الأخير هو يستعمل من اجل: إنجاز عملية داخلية لأجل قباضة الضرائب، احتساب الشحنتات، تقسيم، صرف حوالة مصلحة معينة مسيرة من طرف قباضة الضرائب لتخليص دين (مالي او غيره) المأخوذة في تسجيلات نفس قباضة الضرائب.

- الدفتر العام:

وهو الوثيقة التي تستعمل للمركزة الدورية للدفاتر اليومية الملحققة في المدة المعتبرة في النظام المحاسبي بأيام العمل.

الدفتر اليومي ينتج من تعديل السجل اليومي للخزينة والربط بالإيصالات (سلسلة HN°4 ينيته مصممة من أجل استقبال وتجميع كل الدفاتر اليومية الملحققة وخاصة الخانات المخصصة للحسابات الأكثر استعمالاً (للدیون كما للقروض)، الدفاتر اليومية الملحققة في مجملها موجودة في الدفتر العام. ومضاف إليه خانة للتسجيل اليومي للأرصدة المالية مما يسمح للقابض بمتابعة أفضل لجاهزية ومراقبة النقد الفعلي المتوفر في الخزينة.

الدفتر العام يستعمل في كل يوم عمل حتى لو أنه لم يتم استعمال أي دفتر يومي ملحق، في هذه الحالة يجب اللجوء إلى تسجيل أرصدة اليوم السابق في خانة (أرصدة الحسابات المالية للتذكير) والمجاميع الموجودة على سطر "المجموع" لكل خانات اليوم السابق. إن مجموع الديون ومجموع القروض يجب أن يساوي بالتدقيق مع مجموع حسابات الديون وحسابات القروض للدفتر العام. هذا التوافق الدقيق يجب أن يكون في جميع الحسابات المتابعة على الخانات الخاصة في الدفتر العام.

تجميع الدفاتر اليومية الملحققة في الدفتر العام تنجز حسب الترتيب التالي، بما أن كل دفتر يومي ملحق يجمع في خانة واحدة في الدفتر العام.

- الدفاتر اليومية الملحققة لخزينة المداخل؛
- الدفاتر اليومية الملحققة لمداخل البنك؛
- الدفاتر اليومية الملحققة لمداخل البريد؛
- الدفاتر اليومية الملحققة للمصاريف؛
- الدفتر اليومي للعمليات المختلفة دين وقرض؛
- مستخرج بيانات كتابية موازية لمجاميع أعمدة الدفتر اليومي العام تجمع من أول إلى آخر السنة.

- الدفتر العام الكبير:

يلخص كل العمليات المحاسبية المنجزة من طرف قابض الضرائب أو التقييد بالحساب والسطر من الديون إلى القروض. الوثيقة تنتج من تعديل دفتر التخليص (السلسلة 11.44).

الفروق الأساسية في الحسابات تنتقل كلها في الديون كما في القروض.

تسجيل العمليات في الدفتر اليومي الكبير تتم كما يلي:

تتم صفحة بصفحة للدفتريومي الملحق (مجموع العمود في هذه الوثيقة يساوي حساب أو السطر الضريبي)، أما لما يتعلق الأمر بالمداخيل فلا يكون هناك تصفية حساب أو تحويل (وهو الحال بالنسبة لغرامة التأخر في الدفع حساب 201.007) وعندما يتعلق الأمر بتوزيع الضرائب أو منتجات أخرى حققها القابض، فيكون قد تم التسجيل عملية بعملية في حساب التوزيع.

وكذلك الحال في تسجيلات حسابات التخصيص النهائي بعد إصلاح مداخيل الحسابات 412.002، 500.001، 500.014، 500.020 الرسم على القيمة المضافة للتوزيع.

في المصاريف استخدام المبالغ المحتجزة في حسابات... المؤقتة (ح/431.001، ح/432.007، ح/500.001)، تصفية حسابات التوزيع (ح/412.00، ح/500.004، ح/500.014، ح/5000، ح/500.020)، و التحويل 5ح/500.002، ح/500.017) مقيدة كاملة أو في مجموعات أو حسب المؤسسة المستفيدة.

مثال: ح/500.020 دين .

موازنة حسابات قابض الضرائب: إن موازنة حسابات قابض الضرائب تمثل حلقة الربط بين محاسبة أمين الخزينة للولاية التي ينتمون إليها.

فهي إذا تعوض لائحة العمليات سلسلة $R.N*1$ الموجهة شهريا لأمين الضرائب بالولاية.

وهي تجهز عن طريق حساب الدفتري العام الكبير، ما عدا ما يخص الحسابات 412.02، 500.019، 5000.022، 500.023 والتي يتم تفصيلها بحسابات تابعة.

الموازنة تستعيد:

- أرصدة المدينين في 1 جانفي للسنة المعينة؛
- ديون الحساب منذ أول شهر فائت؛
- المجموع المحصل للعمودين السابقين؛
- أرصدة المقترضين في 1 جانفي من السنة؛
- قروض الحسابات منذ 1 جانفي (الشهر والسنة الفائتين) ؛
- المجموع المحصل من العمودين السابقين؛
- الأرصدة، دائنة او مقترضة بتاريخ انجاز الموازنة؛
- (3-6=8)، (6-3=7).

المبحث الثاني: آلية تحصيل الضريبة

قبل التحدث عن سير آليات التحصيل الضريبي، لابد أن يكون المكلف على استعداد وقابلية للدفع. وكي يكون كذلك لابد أن يصرح بوجود نشاط تجاري يخضع للضريبة وذلك بامثاله للقواعد والقوانين التي تسير مجالات الضريبة وتتولى هذه المهام مفتشية الضرائب.

المطلب الأول: تكوين الملف

يقوم الأشخاص مهما كانت صفتهم طبيعيين أو معنويين بتكوين ملف جبائي يودع لدى مفتشية الضرائب التابعة للمنطقة التي سوف يزاوون بها نشاطهم ويتضمن الملف ما يلي :

1- بالنسبة للأشخاص الطبيعيين

- شهادة الميلاد الأصلية؛
- شهادة الإقامة؛
- نسخة من عقد الكراء أو الملكية؛
- طلب خطي للوضعية الجبائية؛
- تقرير المحضر القضائي.

2- بالنسبة للأشخاص المعنويين (المؤسسات)

- شهادة الميلاد الأصلية للمسير وشركاؤه؛
- سجل المؤسسة؛
- عقد الكراء أو الملكية؛
- شهادة الإقامة للمسير وشركاؤه؛
- طلب خطي للوضعية الجبائية؛
- تقرير المحضر القضائي.

*** ملاحظة:** إذا بدأ المكلف نشاط تجاري دون التصريح بالوجود لمدة شهر فتمتلك مصالح مفتشيات الضرائب الحرية المطلقة في تحديد مبلغ الغرامة المالية و كذا تحديد سنوات النشاط.

المطلب الثاني: إخضاع المكلف لنظام جبائي معين

هناك نوعين من الأنظمة الجبائية في الجزائر، وهما النظام الجزائي والنظام الحقيقي، ويتم اختيار النظام المناسب للمكلف حسب طبيعة النشاطات التي يمارسها، إذا كان المكلف عبارة عن شخص معنوي أو مستورد أو بائع جملة فإنه يخضع تلقائيا

للنظام الحقيقي أما بالنسبة للنشاطات الأخرى فيكون تحديد نظام الإخضاع حسب رقم الأعمال المحقق الذي يكون وفقا لطبيعة النشاط.

أولاً: النشاط التجاري

إذا تعدى رقم الأعمال المحقق؛ فإن المكلف سوف يخضع للنظام الحقيقي وفي حالة عدم تحقيق ذلك الرقم سوف يخضع للنظام الجزائي.

ثانياً: النشاط الصناعي

إذا تعدى رقم الأعمال المحقق؛ سوف يفرض عليه النظام الحقيقي، أما إذا كان أدنى من ذلك سيخضع مباشرة للنظام الجزائي.

ولكل نظام خصائصه التي تختلف عن الآخر وكي يتم تسجيل المكلف في النظام الجزائي تقوم مفتشية الضرائب ببعض الخطوات وتكون على النحو التالي:

تقوم المفتشية بإرسال وثيقة سنوية للمكلف تسمى G12 حيث يقوم المكلف بملئها وإعادتها قبل 02/01 من السنة التي تلي تحقيق رقم الأعمال، بعدها تقوم المفتشية بإرسال وثيقة أخرى تسمى G08 أين تقوم باقتراح رقم الأعمال له بمراجعة طبيعة النشاط الممارس، الموقع... الخ.

وفي حالة رفض المكلف لرقم الأعمال المقترح يقوم بتبرير الرفض في نفس الوثيقة وبما يمكن للمفتشية أن تقوم بتخفيض رقم الأعمال الخاضع، إذ ما اقتنعت بالتبريرات المقدمة من طرف المكلف. في الأخير تقوم المفتشية بإرسال وثيقة جبائية تسمى G09 نهائية تبين خضوع المكلف للنظام الجزائي وتقوم بنسخها في أربعة نسخ.

- النسخة الأولى يتم إدراجها في الملف؛
- النسخة الثانية إلى قباضة الضرائب؛
- النسخة الثالثة ترسل إلى المكلف؛
- النسخة الرابعة ترسل إلى المديرية العامة للضرائب.

ويبقى المكلف تحت هذا النظام مدة سنتين قابلة للتجديد إما بنسبة مرتفعة أو منخفضة.

أما النظام الحقيقي فهو يتعامل مع نسب متغيرة حسب تغير رقم الأعمال المحقق، وهذا النظام يتطلب عملا ميدانيا أكثر أهمية من النظام الجزائي، نظرا لأهمية المبالغ المالية المتغيرة الخاضعة للنظام الجبائي، كالمؤسسات الكبيرة التي يكون لها رقم أعمال مرتفع ومتغير ولكل من النظامين مزايا وعيوب منها:

1- النظام الحقيقي

تتميز مزايا هذا النظام في:

- ربح الزبائن؛
- استرجاع مجموع الرسم على القيمة المضافة TVA؛
- إمكانية التعامل مع المؤسسات الكبيرة.
- أما عيوبه فهي:
- يفرض على المكلف مسك محاسبة منظمة؛
- الدفع يكون شهريا؛
- صعوبة تحديد رقم الأعمال الحقيقي.

2- النظام الجزافي

لهذا النظام مزايا يمكن تحديدها في العبارة التالية:

- لا يفرض على المكلف مسك محاسبة منظمة والدفع يكون فصليا.
- أما بالنسبة لعيوبه فهي كالتالي:
- رقم الأعمال مفتوح إداريا بالتنسيق مع المكلف؛
- في مجمل الحيان لا يطابق رقم العمال المحقق؛
- ربح الزبائن؛
- مجموع الرسم على القيمة المضافة غير مسترجعة.

المطلب الثالث: تحضير الإشعار بالدفع وتحصيل الضرائب

تقوم المفتشية بتحضير وإرسال الإشعار بالدفع للمكلف الذي يقوم بدوره بالتوجه إلى القباضة بعد حصوله على هذا الإشعار، ويكون سنويا ويخص الضريبة على الدخل الإجمالي IRG والضريبة على أرباح الشركات IBS.

أولا: تحضير الإشعار بالدفع

1- الإشعار بالدفع الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي:

- في حالة عدم تقديم تصريح (g50) و (g50a) في الوقت المحدد يستوجب دفع عقوبة جبائية مساوية لـ 10% من الحقوق المستحقة؛

- في حالة الإمتناع عن التصريح بعد إخطار المعني بالاعذار خلال شهر يستوجب فرض تلقائي للضريبة بنسبة 25 %

؛

- في حالة عدم تسديد الرسوم والحقوق في الآجال المحددة 20"يوم الأولى من كل ثلاثي " يستوجب دفع غرامة

جباية 10% ؛

* عقوبات خاصة بالتسوية الجبائية للضريبة :

في حالة دراسة المصلحة للملف الجبائي وتبين أن البيانات المقدمة في التصاريح السنوية غير مطابقة للوثائق المحاسبية أو

كانت التبريرات غير منطقية أو لنقص في الوثائق فإن مفتش الضرائب المباشر يقوم بتسوية وضعية المكلف حسب الحالات

المدروسة مع تطبيق غرامات مالية على مبلغ الحقوق كما يلي:

- 10% إذا كان المبلغ أقل من 50 000 دج؛

- 15% إذا كان المبلغ أقل من 200 000 دج؛

- 25% إذا كان المبلغ أكثر من 200 000 دج.

تستعمل كل وثيقة (c3) ، (c4) في المطابقة في التبريرات المنقعة مع اقتراح التسوية من طرف المصلحة وفي حالة عدم الإقناع

وعدم الرد في 30 يوم لكل من الوثيقتين تحدد الغرامة.

2- الإشعار بالدفع الخاص بالضريبة على أرباح الشركات:

تقوم المفتشية بإرسال هذا الإشعار سنوياً، في شهر جانفي من السنة الموالية للسنة التي يتم فيها تحقيق الدخل من طرف المكلف الذي يقوم بملاً هذه الوثيقة التي تسمى G01 وإعادتها قبل 04/01 من السنة التي يتم فيها تحقق الدخل. وإذا تأخر المكلف عن التسديد في الأجل القانوني تفرض عليه غرامة قدرها 10%، إذا كان التأخر بشهر يمكن أن يصل المبلغ إلى حد أقصى 25 % مهما طالت مدة التأخر.

وبعد إيداعها من طرف المكلف تقوم المفتشية بنقل المعلومات على وثيقة أخرى تسمى PRIMATICE مدون عليها الاسم واللقب والرقم الجبائي، مبلغ الدخل، الغرامة، العنوان، تبعت المفتشية الوثيقة G 01 إلى المركز الميكانيوغرافي الذي يقوم بنقل المعلومات الموجودة فيها وحساب الضريبة على أرباح الشركات، ثم يقوم بنقلها على وثيقة أخيرة تسمى الإشعار بالدفع.

ثانياً: تحصيل الضرائب

يعرف التحصيل بأنه جميع الموارد الجبائية سواء كانت نقدية، صكوك بريدية أو شيكات بنكية. عند وصول الإشعار بالدفع، يكون دفع مبلغ الضريبة بمختلف طرق الدفع التي يمكن للمكلف الدفع بها:

1- الدفع نقداً:

مقابل عملية دفع مبلغ الضريبة يقوم أمين الصندوق بتحرير وثيقة تسمى وصل الاستلام QUITTANCE وتكون مختومة بطابع القباضة والتي تثبت الدفع المادي للمكلف وتتضمن هذه الوثيقة البيانات التالية:

- الرقم الجبائي؛
- مبلغ غرامة التأخر؛
- نوع الضريبة المدفوعة؛
- مصدر هذا الوصل و هو كتاب يتعامل به أمين الصندوق يسمى (H1).

2- الدفع عن طريق الشيك أو الصك البريدي:

عندما تكون طريقة الدفع بشيك بنكي لمبلغ الضريبة يقوم أمين الصندوق بتحرير وصل الاستلام، يثبت استلام أمين الصندوق لشيك بمبلغ الضريبة، هذا الوصل يكون مختوم بطابع القباضة، ويأخذ الوصل من كتاب يتعامل به أمين الصندوق مع المكلفين في حالة تسديدهم عن طريق شيك أو وصل يسمى (H2) ثم يقوم بإرسال الشيكات إلى خزينة الولاية مرفقة بوثيقة تسمى (H10) التي تقوم بتحويلها إلى البنك المركزي.

*** ملاحظة:** في حالة دفع المكلف زيادة في الصندوق، فيتدخل القابض ويقوم بإرجاع قيمة الزيادة إلى المكلف وهذا باستعمال وثيقة تسمى وصل التعويض، هذا إذا كانت القيمة أقل من 10000 ، وإذا كانت أكثر ترجع بصك بريدي.

للمكلف في الواقع واجبات ضريبية أخرى يقدمها لمصلحة أخرى ليست بقباضة الضرائب، و حيث أن الملاحظ هو أن عموم الأفراد يجهلون ما هي صفة الضرائب التي يقدمونها، وجدنا أنه من الضروري الإشارة إلى أهم الضرائب المكلف بها الفرد مهما كانت صفته ووظيفته الاجتماعية.

بعدما تعرفنا على أهم الضرائب التي يجد فيها الفرد نفسه ملزم بأدائها وخاصة المتعلقة بالأعمال التجارية، الخدماتية وكيفية تحصيلها، يكون المكلف قد أدى ما عليه بالنسبة لقباضة الضرائب المتواجدة بإقليمه لكن هناك ضرائب أخرى لا بد للفرد أدائها وهي لفائدة قباضة البلدية المقيم بها (recette communal) وهي في مجملها رسوم تقدم مقابل تقديم خدمة من طرف مصلحة البلدية، من أهم هذه الرسوم وآليات تحصيلها:

- الرسم العقاري؛
- رسم التطهير.

بعد تصريح الأشخاص بممتلكاتهم لدى مفتشية الضرائب التابعة لمكان إقامتهم يصبح هؤلاء مجبرون على دفع الرسم العقاري الخاص بالمساكن والبنيات، وكذا أداء التطهير، ويعرف باسم هذين الرسمين الأشخاص الذين يقيمون بمساكن تم كرائها من الدولة. تقوم المفتشية بإرسال وثيقة تسمى IE ROLE إلى قباضة البلدية وهي عبارة عن كتاب يحتوي على معلومات تخص كل مالك يقيم بالبلدية وتتمثل هذه المعلومات فيما يلي:

- اسم ولقب المالك:.....

- عنوان المالك:.....

- الرقم التسلسلي:.....

- مبلغ رسوم التطهير والرسم العقاري:.....

بالإضافة إلى هذه الوثيقة تقوم بإرسال إشعار بالدفع حيث تقوم قباضة البلدية بدورها بإرساله إلى المكلف وهذا العمل يكون على مستوى المفتشية.

تقدم قباضة البلدية للمكلف لفترة زمنية تقدر بـ 03 أشهر من تاريخ إرسال الإشعار بالدفع لتسديد مستحقاته وفي حالة تجاوز هذه المدة تفرض عليه غرامة يصل حدّها إلى 25% من قيمة المستحقات. عند وصول الإشعار بالدفع يتجه المكلف إلى قباضة البلدية لتسديد ما عليه من مستحقات، يتقدم المكلف إلى أمين الصندوق، هذا الأخير يحرر وصلين، أحدهما يقدمه إلى المساهم بعد المصادقة عليه بخاتم البلدية ويفسر دليل قيام المكلف بدفع مبلغ الرسوم المستحقة، أما الوصل الثاني يتركه كمرجع في حالة ضياع وصل المكلف. في هذا المستوى من سريان تحصيل الضرائب الخاصة بالفرد، يكون قد أدى واجباته الضريبية كاملة. وهناك نوع ضريبي يسدده عن طريق الإشعار بالدفع وهي الضرائب المباشرة أي الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات.

أما الرسوم التي تتمثل في الرسم على النشاط المهني، الدفع الجزائي، الرسم العقاري، رسم التطهير، يكون دفعها تلقائياً بدون إشعار بالدفع كل 05 أشهر.

وما يمكن أن نقوله في آخر مراحل التحصيل الضريبي أن هناك حالات أين نجد آليات أخرى وإجراءات هامة لتسيير وتحصيل المبالغ المالية الجبائية كحالة التهرب الضريبي، أي عدم دفع المكلف للضريبة أو الرسم المفروض عليه، أين تتدخل مصلحة المتابعات ضد المكلف الذي لم يسدد مستحقاته في الآجال القانونية ومن هذه الإجراءات ما يلي:

- **التنبيه:** وهي أول الوثائق التي تقوم بتحريها مصلحة المتابعة والتي ترسلها إلى المكلف وتحتوي على نوع من الردع والتخويف للمكلف من أجل قيامه بتسديد ما عليه من رسوم وضرائب غير مدفوعة، إن وجد صدق لهذا التنبيه تكون التسوية، أما إذا كان العكس فتستعمل وثيقة ثانية؛

- **الإنذار:** وهي ثاني وثيقة ترسلها مصلحة المتابعة في حالة عدم التسديد، إذ تحدد للمكلف مهلة 08 أيام للاستجابة قبل إرسال وثيقة أكثر أهمية وأخيرة أين يتعرض فيها المكلف إلى إجراءات ردية على أعلى مستوى وهو الحجز؛

- **الإشعار بالحجز:** وهو آخر إجراء تقوم به مصلحة المتابعة، أين تقوم بتكليف محضر قضائي بغلق وحجز ممتلكات المكلف ويكون مؤقت ولمدة 06 أشهر وفي حالة عدم الاستجابة في حدود الستة أشهر يكون الحجز نهائياً، وتقوم مصلحة الضرائب بإعلان عن طريق الملصقات ببيع ممتلكات المكلف في المزاد العلني ومن هنا يظهر لنا مدى أهمية الإنذار والإشعار بالحجز أنه بمثابة فرص للمكلف لتفادي الحجز، ومن جهة أخرى محاولة المصالح الضريبة تفادي الحجز بهذه الإجراءات كي لا يعقد الأمر أكثر. في

كثير من حالات الحجز، وبما ان الهدف هو تحصيل الأموال لفائدة الخزينة العمومية ، وضعت آليات تتيح فرص عالية لتحصيل تلك المبالغ في ظل الآجال القانونية، وما يمكن ان يعلمه المكلف الذي يجهل أبسط التفاصيل عن العلاقة بين المساهمين ومصالح الضرائب هو:

"إذ لم يستدعى المكلف أو يتابع لمدة 04 سنوات من قبل الضرائب فإنه معفى عن تسديد الضرائب المفروضة عليه"

وفي الأخير نجد أن لكل نوع من الضريبة أهمية تميزها عن الأخرى نذكرها حسب أهميتها:

- تمثل الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور القسط الأكبر من حاصل الضرائب المباشرة ومن هنا نستنتج الدولة تركز في تحصيلها للضرائب على اليد العاملة، وهناك علاقة طردية بين دخل العامل والضريبة، أي كلما ارتفع الدخل، ارتفعت نسب الضرائب، و الدولة حريصة على إبقاء النسبة مرتفعة بإنشاء مؤسسات وتوفير مناصب شغل بتشجيعها للمستثمرين الذين أنشئوا مؤسسات وكل هذه الإجراءات تؤدي لرفع مستوى دخل اليد العاملة وبالتالي ترتفع مبالغ الضريبة المحصلة على الأجور؛

- تمثل الضريبة على أرباح الشركات المرتبة الثانية من خلال نسبها، بالنسبة لمجموع الضرائب المباشرة وهي منبع ثاني لخزينة الدولة، ومرتبطة بعدد المؤسسات الموجودة في الدولة سواء كانت شركات متعددة الجنسيات أو شركات وطنية؛

هذا فيما يخص الضريبة على حجم الأرباح الذي تحققه هذه الشركات أما المرسوم فأهمها تكون كالتالي:

- الرسم على النشاط المهني يحتل الحصة الأكبر من مجموع الجباية المحلية ويمثل المورد الرئيسي لمداخيل الجباية المحلية لصالح الجماعات المحلية؛

- الدفع الجزائي يحتل المرتبة الثانية من حيث الأهمية حيث يعتبر مورد ثاني لخزينة الجماعات المحلية؛

- أما الرسم العقاري ورسم التطهير، تحتلان المرتبة الأخيرة من حيث النسب و المورد الأقل أهمية للجماعات المحلية؛

- الرسم على القيمة المضافة تعود فائدته لميزانية الدولة وذلك بنسبة 25% أما الباقي فيكون لفائدة البلديات والجماعات المحلية.

خلاصة الفصل:

في ختام هذا الفصل نستطيع أن نقول بأن قباضة الضرائب لميلة تسعى دائما لبعث حوار متواصل و توطيد العلاقة بينها و بين المكلفين ، و الملاحظ هو أن القباضة تتخذ إجراءات تسهيلية لتحقيق الهدف المرجو منها و هو التحصيل الضريبي ، و هذا باتخاذ آليات و إجراءات بغية تحصيل أكبر عدد ممكن من النسب الضريبية مع مراعاة حالة المكلف الذي يبقى مساهم و في لالتزاماته. و هذه الإجراءات هي بمثابة إعطاء عدة فرص للمكلفين للقيام بتسديد مستحقاتهم قبل اتخاذ الإجراءات الردعية التي غالبا ما تمثل عائقا في سير عملية التحصيل و ما يترتب عنها من إضاعة للوقت، حيث هناك حالات أين تجد القباضة نفسها

أمام واقع صعب للتسيير كالحجز أين يتعذر على القباضة التحكم في مواردها حيث يقوم بعض المساهمين بالتهرب الجبائي. لكن تبقى هذه الإجراءات متخذة لتصفية المبالغ بمختلف الطرق و هذا هو الهدف المرجو من هذه الإدارة، وبالتالي أضحت المنضومة الجبائية بمثابة القلب النابض للاقتصاد الوطني و مورد جد هام للخزينة العمومية .

إن مجمل ما تقوم به القباضة هو تسيير و تحصيل الضرائب و الرسوم وفق الآجال المحددة قانونا ، وكذا وضع مراقبين للضرائب و خبراء يحرصون على أمانة العمليات الجبائية نظرا لأهميتها و تكمن مهمتهم في :

- ضبط القواعد المحاسبية العامة ؛
- مراقبة و استعمال قواعد و تقنيات خاصة بها ؛
- اتخاذ مختلف الإجراءات لتحقيق الهدف الذي هو التحصيل الضريبي .

خاتمة

الخاتمة العامة:

تعتبر الجباية العامة موردا هاما لتمويل نفقات الدولة خاصة في الفترات الأخيرة بعد انخفاض الإيرادات البترولية ، و بدخول الجزائر في اقتصاد السوق أصبح من الضروري أن يتفاعل النظام الضريبي مع متطلبات السوق الحر و العولمة الاقتصادية خاصة بعد أن إتضح أن الموارد النفطية و الجمركية تنسم بعدم الاستقرار فلا بد من التحكم الأمثل في الجباية العادية ، حيث تعتبر الأساس الذي تركز عليه البلدان المصنعة في تحقيق و توجيه برامجها الإنمائية إذ يمكن اعتبار هذا النوع من الجباية الأداة الناجعة في يد الدولة لاحتواء بعض الظواهر الاقتصادية ، لتشجيع بعض النشاطات أو الحد من البعض الآخر ، فالدولة الجزائرية تفكر جليا في البحث عن الموارد المالية الضرورية لتغطية النفقات العامة و ذلك خارج مجال المحروقات ولتحقيق ذلك لابد عليها أن تفكر في النهوض بالقطاعات الأخرى و جلب الاستثمارات سواء كانت محلية أو دولية بهدف تحقيق إيرادات ضريبية معتبرة و حتى توفير مناصب شغل توفر لها مداخيل جباية هامة و اتخاذ آليات فعالة لتحصيلها . و للتوفيق في تحصيل هذه المبالغ تعتمد الدولة على نظام جبائي فعال ، و يتضاعف نجاح هذه العملية كلما كانت درجة الوعي لدى المكلفين عالية من جهة و مدى فعالية النظام الجبائي من قوانين و إمكانيات من جهة أخرى ، و هنا يكمن النقص الكبير فبالرغم من الإصلاحات فلا يوجد تغيير محسوس يذكر ، و هنا يكمن الإشكال و جوهر نجاح العمليات التحصيلية .

نتائج اختبار الفرضيات:

- فيما يخص الفرضية الأولى فقد تبين لنا أن الجباية العادية هي مورد مالي هام للخزينة العمومية مما يؤكد هذه الفرضية ، و هذا من خلال تزايد العوائد الجبائية من سنة إلى أخرى حيث أن مقارنة النظام الجبائي قبل و بعد 1990 يبين أن الدولة بعد 1990 أدخلت تعديلات كثيرة على النظام الجبائي حيث يشمل الآن على الكثير من الضرائب و الرسوم المباشرة و الغير مباشرة.

- كما أثبتت صحة الفرضية الثانية ، فقد تبين لنا أن الإصلاح الجبائي هو ضرورة تفرضها المتغيرات الدولية فالإصلاحات التي عرفها النظام الجبائي الجزائري بعد 1990 ، تعكس في الحقيقة التغيرات التي عرفتها الساحة الاقتصادية العالمية من خلال توجه الغالبية العظمى من الدول نحو إقتصاد السوق ، و تأثير ذلك على الإقتصاد الجزائري من خلال تكييف النظام الجبائي و جعله يتفاعل مع متطلبات السوق الحر و العولمة الاقتصادية خاصة بعد أن إتضح أن الموارد النفطية و الجمركية تنسم بعدم الاستقرار.

- بالإضافة إلى خطأ الفرضية الأخيرة ، فصحيح أن محتوى الإصلاحات الجبائية المعتمدة في الجزائر ، و التي كانت بدايتها عام 1992 قد اتسمت بإدخال تغييرات جذرية في النظام الجبائي سواء من خلال: البحث عن موارد جديدة لتغطية النفقات العامة ، المرور من نظام الضرائب المتنوعة على الدخل إلى نظام الضريبة الوحيدة أو تأسيس ضريبة جديدة تعتبر من أهم الضرائب غير المباشرة و المتمثلة في الرسم على القيمة المضافة . إلا ان الملاحظ أن هذه التغييرات لم يستفد منها الخاضعون ميدانياو بالتالي لم تسهم بشكل

فعال في تحول المؤسسات و تشجيع الاستثمار ، حيث أن التغيير شمل فقط المسميات و انه كثيرا ما و جد المكلفون انفسهم عاجزون عن التسديد.

نتائج الدراسة:

من خلال الدراسة النظرية و التطبيقية توصلنا إلى مايلي:

- 1- قيام المشرع بتغيير جذري للقوانين الضريبية ، لكن بالنسبة للحاضعين له لم يستفيدوا من هذه التغيرات و الإصلاحات .
- 2- إن الشيء الذي تم تغييره في الحقيقة هو التسميات فقط ، أي تسمية مختلف الضرائب و الرسوم ، لكن تبقى في كثيرا من الأحيان و الحالات تمثل عبء على المكلفين حيث أنهم يجدون أنفسهم غير قادرين على تسديد مستحقاتهم و السبب في ذلك هو عدم الاهتمام و تحديد هذه النسب ميدانيا ، بل إستخدام نفس الطرق الماضية و نفس المعايير التي تبقى غير ثابتة .
- 3- إن العمل الأكبر يكمن في الميدان لأن النسب الحقيقية لايمكن تحديدها إلا بتحقيقات ميدانية مكثفة ، و إلا يؤدي إلى إلغاء الكثير من الحالات جراء ارتفاع النسب ، هذا من جهة المكلف ؛ أما من جهة الإدارة الضريبية ففتقر الإدارة إلى أدنى الوسائل الحديثة كالإعلام الآلي ، و ظروف العمل و الإمكانيات القليلة المتاحة للموظفين التي تعتبر محفزة أيضا ، فالنقص فادح و المسؤولية تتعدى حدود قباضة و المكلفين ، ما يؤدي إلى تشجيع الغش الضريبي على أعلى المستويات .

الاقتراحات:

- لتحقيق النجاعة و الفعالية في تحصيل الإيرادات الجبائية عامة و الرسوم المباشرة خاصة و جب على الدولة الأخذ بعين الاعتبار بعض النقاط التي تبدو برأينا هامة و أساسية لإصلاح النظام الجبائي الجزائري :
- 1- يجب على الإدارة تخصيص مكتب للاستعلامات على مستوى كل قباضة لتنمية درجة الوعي لدى المكلفين بإعطاء إرشادات و توضيحات .
 - 2- صياغة قوانين و تشريعات واضحة و صريحة لأن صياغة القوانين تحدد نجاح أو فشل نسب التحصيل الضريبي .
 - 3- تشريع نصوص مبنية على الإجراءات العملية الفعالة لمكافحة الغش الضريبي .
 - 4- تحسين أوضاع العاملين في الإدارة الجبائية بتحسين أجورهم و تزويدهم بالوسائل الحديثة و التي تكون بمثابة حافز أمام الإغراءات المالية التي قد تقدم لهم .
 - 5- تحسين معاملة الإدارة للمكلف و توعية المواطنين بأهمية الضريبة في الرفع من إيرادات الدولة و بالتالي الدفع بعجلة النمو لاقتصاد أمثل .
 - 6- تبسيط الإجراءات التيسيرية لتحقيق مزيد من التصفية .

7- استعمال الخبرات و الوسائل المتطورة .

8- تزويد الإدارة باليد العاملة المؤهلة و الإطارات الحبيرة القادرة على تسيير أمور الإدارة و المواطن .

قائمة المراجع

المراجع

باللغة العربية:

- 1- رفعت محجوب المالية العامة ، الجزء الثاني ، دار النهضة ، القاهرة 1971 .
- 2- الجريدة الرسمية.
- 3- حميد بوزيد الضريبة و انعكاساتها على النظام الضريبي الجزائري . رسالة ماجستير .
- 4- حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 1995.
- 5- الدكتور عبد الكريم صادق بركات - المالية العامة - الدار الجامعية 1976 .
- 6- رفعت المجيد قلبي النظام الضريبي في النظم الاقتصادية ، رسالة ماجستير ، الجزائر 1991 .
- 7- سماح يزيد. التهرب الضريبي ، مذكرة التخرج ، معهد العلوم الاقتصادية . جوان 2000.
- 8- سورة البقرة .
- 9- سورة التوبة .
- 10- السيد عبد الموالي، أستاذ جامعي ، كلية الحقوق ، جامعة القاهرة ، المالية العامة .
- 11- صالح الرويلي اقتصاديات المالية العامة . الجزائر ديوان المطبوعات 1982 .
- 12- صبحي تادريس ، مدحت محمد العقاد - المقدمة في علم الاقتصاد - دار النهضة العربية ، بيروت 1983 .
- 13- صحراوي علي، مظاهر الجباية في الدول النامية - حالة الجزائر، رسالة الماجستير جامعة الجزائر 1992.
- 14- علي حنيش - الضريبة و دورها في تشجيع القطاع الوطني الخاص .
- 15- عادل عبد المهدي، حسن الهمدوني، الموسوعة الاقتصادية، دار ابن خلدون، بيروت، 1980.
- 16- قانون المالية .
- 17- قحطان السيوقي . اقتصاديات المالية العامة . دار طلاس للدراسات و الترجمة و النشر . الطبعة الأولى 1989 .
- 18- قدي عبد المجيد فعالية التمويل الضريبي.
- 19- محمد الغزالي ، الإسلام و الأوضاع الاقتصادية. الجزائر مكتبة رحاب .
- 20- محمد بلجوزي ، الإصلاح و انعكاساته المالية و الاقتصادية في الجزائر لفترة 89 - 92 رسالة ماجستير معهد العلوم الاقتصادية.
- 21- محمد دويرار، دراسات في الاقتصاد المالي ، منشأة المعارف مصر، (د س ن) .
- 22- محمد سعد فرهود مبادئ المالية العامة ، الجزء الأول منشورات جامعة حلب 1979 .
- 23- مذكرة مرعوش عبد الحميد : تطور الضرائب في الجزائر دراسة تحليلية .
- 24- مراد ناصر . الإصلاح الجبائي وأثره على المؤسسة و التحريض الاستشاري . رسالة ماجستير. المعهد الوطني للمالية دفعة 98
- 25- الوالي محمود - علم المالية العامة .
- 26- يونس احمد بطريق - المالية العامة ، مؤسسات الشباب الجامعية طبعة 1979 .

المراجع باللغة الأجنبية

- 27- F. Quesney . maxime général du gouvernement d'un royaume agricole . Paris 1958 .
- 28- Ministère des finances .DGI. Bulletin des services fiscaux n° 12 . Septembre
- 29- Belamri khelaf . Taxe Ajouté – Alger ، ANEP 1991 .
- 30- M.C . Almouche O.P CIT.

قائمة الأشكال والبيانات

قائمة الجداول وأشكال

قائمة الجداول:

الرقم	العنوان	الصفحة
01	حساب الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية	26
02	حساب الضريبة على الرواتب والأجور	27
03	حساب الضريبة على مجموع الدخل	28
04	قيم الرسم على الاقامات الثانوية	31
05	تطور الجباية البترولية في الجزائر في الفترة ما بين 1967-1988	35
06	حساب الضريبة على الدخل الإجمالي	38
07	السلم التصاعدي على الدخل الإجمالي بدءا من 1999	39
08	أسعار القيمة الإيجارية الجبائية للممتلكات المبنية	46
09	أسعار القيمة الإيجارية الجبائية للممتلكات الغير المبنية	47
10	توزيع حصيلة معدل الرسم على النشاط المهني على الجماعات المحلية	50
11	المنتجات الخاصة للرسم الخاص على الاستهلاك بالمعدلات المطبقة	54
12	المنتجات البترولية الخاصة بالرسم	55

قائمة الأشكال:

الرقم	المحتوى	الصفحة
01	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية ميلة	63
02	الهيكل التنظيمي الخاص بقبضة الضرائب ميلة	64

الفهرس

* الفهرس *

المقدمة العامة	ص أ
الفصل الأول : نشأة الضريبة و القواعد الفنية لها .	
تمهيد	ص 02
المبحث الأول : الضريبة عبر لتاريخ	ص 03
المطلب الأول : الضريبة قبل و بعد العصر الإسلامي	ص 03
المطلب الثاني : الضريبة في العصور الوسطى	ص 05
المطلب الثالث : الضريبة في العصر الحديث	ص 06
المبحث الثاني : ماهية الضريبة و التنظيم الفني لها	ص 07
المطلب الأول : مفهوم الضريبة و الرسوم	ص 08
المطلب الثاني : المبادئ الأساسية للضريبة و تقنياتها	ص 11
المطلب الثالث : أغراض الضريبة	ص 17
خلاصة	ص 21
الفصل الثاني : النظام الجبائي الجزائري قبل و بعد 1990 .	
تمهيد :	ص 23
المبحث الأول : النظام الجبائي الجزائري قبل 1990	ص 24
المطلب الأول : هيكل النظام الجبائي الجزائري بعد سنة 1990	ص 24
المطلب الثاني : خصوصيات النظام الجبائي الجزائري بعد سنة 1990	ص 33
المبحث الثاني : النظام الجبائي الجزائري بعد 1990	ص 36
المطلب الأول : الإصلاحات الهيكلية للضرائب المباشرة	ص 37
المطلب الثاني : الإصلاحات الهيكلية للضرائب الغير المباشرة	ص 50
المطلب الثالث : إصلاحات ضرائب التجارة الخارجية	ص 57
خلاصة	ص 60

* الفهرس *

الفصل الثالث : دراسة حالة قباضة الضرائب ميّلة .

المبحث الأول : نبذة تاريخية تأسيسية للقباضة.....	ص 62
المطلب الأول : تعريف القباضة و الهيكل التنظيمي لها.....	ص 62
المطلب الثاني : أقسام القباضة و مهامها.....	ص 64
المبحث الثاني : آليات تحصيل الضريبة.....	ص 74
المطلب الأول : تكوين الملف.....	ص 74
المطلب الثاني : إخضاع المكلف لنظام جبائي معين.....	ص 75
المطلب الثالث : تحضير الإشعار بالدفع و تحصيل الضرائب.....	ص 76
الخاتمة العامة.....	ص 83
قائمة المصادر و المراجع.	
قائمة الجداول والأشكال .	