

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف - ميلّة -
معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير



المرجع:/2016

قسم : علوم التسيير

الميدان : العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية

الشعبة : علوم التسيير

التخصص: إدارة مالية

مذكرة بعنوان :

تقييم الإصلاح الجبائي في الجزائر 1992-2014

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الليسانس في علوم التسيير (ل.م.د) تخصص " إدارة مالية "

إشراف الأستاذ:

عبد المالك بوركوة

إعداد الطالبات :

✓ قماح طاووس

✓ خليل ذهبية

✓ سباحة إيمان

السنة الجامعية: 2015/2016



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



شكر وتقدير

نحمد الله العلي الذي أمدنا بالعون و الهما الصبر، ووفقنا في إتمام هذا العمل.

ونتقدم بالشكر الجزيل، وفائق الاحترام والتقدير، الى الأستاذ المشرف " عبد المالك بوركوة " الذي لم يبخل علينا لا بالجهد ولا بالوقت، ونشكره على نصائحه وصبره وتوجيهاته القيمة.

كما نتوجه بالشكر الجزيل إلى كافة أسرة العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، ونخص بالذكر أساتذة شعبة علوم التسيير ، تخصص إدارة مالية (ل.م.د).

ونتقدم بجزيل الشكر و التقدير إلى كل من ساهم من قريب او من بعيد في انجاز هذا العمل.



إهداء

أهدي ثمرة جهدي و سهر ليالي إلى من قال الله تعالى عنهما :

﴿وَقَضَىٰ رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا﴾ أبي و أمي.

• أهدي هذا العمل إلى ينبوع الصبر و الحنان، إلى من علمتني الصمود

في الحياة و سهرت من أجلي ، أمي الغالية، سائلة المولى عز

و جل أن يجعل هذا العمل في ميزان حسناتها.

• أهدي هذا العمل إلى من أعطاني اسمه في الدنيا، و إلى من قدم الغالي و النفيس

من أجل تقديمي و نجاحي، أبي العزيز.

• إلى شموع حياتي التي تنير دربي أينما وجدت، صهيب ، بشير ، محمد ، فيصل ، و

أختي ناريمان فأنا لا شيء بدونهم كأنتي جسد من دون روح.

• إلى أختي التي لم تُلدها أمي و صديقة عمري بوودين سارة .

• إلى صديقتي اللتين وقفنا معي جنباً إلى جنب ذهبية و إيمان.

• إلى زكرياء الذي ساعد في تنظيم المذكرة.

• إلى كل من ساندتني دعواته طوال فترة دراستي.

• إلى كل من ساعدني و لو بكلمة طيبة.

طاووس

إهداء

- أهدي هذا العمل المتواضع إلى أبي و أمي
الذين أثاروا حياتي نورا و ضياءا، و قدما الغالي
والنفيس لأجل تقدمي و نجاحي حفظهما الله لي، فما
أكبرهما و أعظمهما في نفسي.
- إلى إخوتي و أخواتي .
- إلى صديقتاي إيمان و طاووس، جعل الله بيني و بينهما
من ود موصولا أبد الظهر، صديقتان لا ينوب
صداقتهما زيف من شوائب الدنيا.
- إلى من وقف بجانبني و ساعدني و شد من أزرني
و قواني.

ذهبية



إهداء

- أهدي هذا العمل المتواضع إلى أبي و أمي
اللذين أنارا حياتي نورا و ضياءا، و قدما
الغالي و النفيس لأجل تقدمي و نجاحي
حفظهما الله لي، فما أكبرهما و أعظمهما في
نفسي.

- إلى إخوتي و أخواتي .

- إلى صديقتاي ذهبية و طاووس، جعل الله

بيني و بينهما

من ود موصولا أبد الظهر، صديقتان لا ينوب

صداقتهما زيف من شوائب الدنيا.

- إلى من وقف بجانبني و ساعدني و شد من

أزري و قواني.

إيمان

الدعاء

سألتك ربي يا سامع الدعاء، و رافع السماء و دائم البقاء،
و واسع العطاء، و من في اسمه دواء و في ذكره
شفاء و طاعته هناء أن ترفع عنا كل بلاء، و تدفع عنا
كل شقاء و أن تحيينا حياة السعداء و أن تكتب لنا
من كل داء شفاء و أن ترزقنا عيش الكرماء و أن تحميننا من غدر
السفهاء و أن تحشرنا مع الصديقين و الأنبياء.



الفهرس

فهرس المحتويات

	شكر وعرقان
	الإهداء
	فهرس المحتويات
	فهرس الجداول
	فهرس الأشكال
	فهرس الملاحق
	مقدمة
1	الفصل الأول : النظام الضريبي القديم
2	المبحث الاول : اصلاح النظام الضريبي الجزائري ضرورة لمسايرة التغيرات الاقتصادية
2	المطلب الاول : مفهوم النظام الجبائي
5	المطلب الثاني : النظام الضريبي الجزائري قبل الاصلاح
7	المطلب الثالث : أسباب الاصلاح في الجزائر
9	المبحث الثاني : الاشخاص و المداخل الخاضعين
9	المطلب الاول : المداخل الخاضعة للضريبة
12	المطلب الثاني : الاشخاص الخاضعين للضريبة
13	المبحث الثالث : النظام الضريبي الجزائري
13	المطلب الاول : النظام الضريبي و مقومات فعاليته
21	المطلب الثاني : التعديلات التي مست الضرائب المباشرة و الغير مباشرة
22	المطلب الثالث : مراحل الاصلاح الضريبي
25	الفصل الثاني : الاصلاح الضريبي في الجزائر
26	المبحث الاول : الاصلاح في 1992
26	المطلب الاول : مفهوم الاصلاح
27	المطلب الثاني : دوافع الاصلاح الضريبي في الجزائر
30	المطلب الثالث : أهداف الاصلاح الضريبي في الجزائر
32	المبحث الثاني : الاصلاح الضريبي في الجزائر

32	المطلب الاول : السياق الدولي للإصلاح الضريبي
33	المطلب الثاني : السياق الوطني للإصلاح الضريبي
35	المطلب الثالث : الإصلاح الضريبي و اثاره على الاقتصاد الوطني
39	المبحث الثالث : تشخيص الإصلاحات الضريبية
39	المطلب الاول : الضريبة على الدخل الاجمالي
41	المطلب الثاني : الضريبة على أرباح الشركات
44	المطلب الثالث : الرسم على القيمة المضافة
52	الفصل الثالث : تقييم الإصلاح الجبائي
53	المبحث الاول : تقييم الإصلاح الجبائي 1993 . 20014
53	المطلب الاول : تقييم الإصلاح الجبائي 1993 . 1997
55	المطلب الثاني : تقييم الإصلاح الجبائي 1998 . 2002
56	المطلب الثالث : تقييم الإصلاح الجبائي 2003 . 2007
58	المطلب الرابع : تقييم الإصلاح الجبائي 2008 . 2014
60	المبحث الثاني : تقييم الضرائب الأخرى
61	المطلب الاول : تحليل و تقييم هيكل النظام الجبائي العادي خلال الإصلاحات
67	المطلب الثاني : تقييم وظائف النظام الجبائي العادي خلال الإصلاحات
73	المطلب الثالث : تقييم الضرائب الأخرى
75	المبحث الثالث : تقييم مردودية النظام
75	المطلب الاول : تطور الحصيلة الضريبية
76	المطلب الثاني : مستوى الضغط الضريبي
78	المطلب الثالث : مقارنة الانجازات الفعلية بالتقديرية
79	المطلب الرابع : مدى استقرار النظام الضريبي الجزائري
81	خاتمة
	قائمة المراجع

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
40	السلم الضريبي على الدخل الاجمالي	01
54	تطور حصيلة النظام الضريبي بعد اصلاح 1992	02
57	تطور حصيلة الايرادات الجبائية للدولة 2002 . 2006	03
61	تغيرات معدل الضريبة على الدخل الاجمالي خلا الفترة 1992 . 2014	04
64	نسبة الضريبة على الدخل الاجمالي إلى إجمالي الضرائب المباشرة 1993 . 2014	05
71	تكلفة الاعفاءات خلال الفترة من 1995 . 2000	06
75	تطور الجباية العادية البترولية خلال الفترة 1993 . 2000	07
77	تطور معدل الضغط الضريبي في الجزائر خلال 1993 . 1999	08
78	تطور نسبة التنفيذ الجباية العادية خلال 1993 . 2000	09

مقدمة

باعتبار ان الجزائر دولة كانت يوما مستعمرة وفي ظل خروجها من نيل الاستعمار سعت إلى توفير الاموال لتحصيلها للإيرادات تغطي بدورها كل النقاقات فاعتمدت على عدة موارد أهمها الجباية التي تعتبر مصدر رئيسي لميزانية الدولة ، و الممول العام للمشاريع الهامة في إطار التخطيط المركزي ما يجعل أي عملية انتقال إلى اقتصاد السوق مرهونة بمدى نجاح الإصلاحات الجبائية ، حيث إذا علمنا أن النظام الجبائي في هذه الاقتصاديات مرتبط بدرجة كبيرة بالإيرادات المتأتية من الضرائب المفروضة على المؤسسات العمومية ، كما أن الجزائر كانت و لازالت تعتمد على إيرادات مبيعات المحروقات بنسبة كبيرة و في 1986 وما جاءت فيها من خلفيات سلبية فالجزائر كغيرها من الدول السائرة في طريق النمو عرفت أزمة حادة في هذه السنة بفعل تراجع أسعار البترول ووجب عليها العمل و البحث على مصادر أكثر شرعية و مصداقية تخدم تنمية الاقتصاد الوطني بأقل المخاطر التي تعرضت لها الإيرادات الجبائية البترولية .

الأمر الذي جعل الجزائر تهتم بسياسة جبائية فعالة أساسها الضرائب ذات المردودية المالية العالية ، و المقبولة اقتصاديا و سياسيا و اجتماعيا فقامت بعدة اصلاحات ابرزها الإصلاح الضريبي لسنة 1992 ، حيث اعطى و بين دورا فعالا لضرائب في تمويل ميزانية الدولة ، لذلك سعت الجزائر بالاهتمام بالاستثمار الأجنبي باعتباره وسيلة مكملة للاستثمار المحلي و حلا لبعض مشاكلها الاقتصادية، وفي هذا عملت الجزائر على اصلاح سياستها الجبائية و تقييمها لتعرف عن مدى فعاليتها و تضمن الإصلاح الجبائي جملة من الاجراءات من بينها اعفاءات و حوافز جبائية هامة .

وعلى ضوء هذا العرض ارتأينا طرح اشكالية هذا البحث في التساؤل المحوري التالي :

ماهي أهم الإصلاحات الجبائية ؟ و على أي أساس تم تقييمها ؟

و يقودنا هذا التساؤل المحوري إلى طرح التساؤلات الفرعية التالية :

1. ما هو الإصلاح الجبائي ؟

2. ما هي أهم أسباب الإصلاح ؟

3. ماهي دوافع و أهداف الإصلاحات الضريبية ؟

4. ماهي التعديلات الخاصة بهذا الاصلاح ؟

5. وكيف تم تقييمه ؟

فرضيات البحث :

وللإجابة على هذه الاشكالية ومن أجل دراسة موضوعنا من كل الجوانب اعتمدنا في تحليلنا على

الفرضيات التالية :

- الاصلاح هو التغير الكلي أو الجزئي معنى ذلك أنه يمس كل أركان النظام أو بعض أركانه فقط.
- من أهم أسباب الاصلاح تعقد النظام الضريبي و عدم مرونته.
- عجز النظام الضريبي القديم على مواجهة الندرة بزيادة العرض .

أهمية البحث :

- معرفة أهم الاصلاحات التي طرأت على النظام الجبائي الجزائري .
- تقييم الاصلاح الجبائي إذا كان فعالا .

دوافع اختيار البحث :

- هناك عدة أسباب أدت إلى اختيار هذا الموضوع منها:
- تطابق الموضوع مع التخصص العلمي الذي ندرسه .
- دوافع شخصية حيث أننا نميل إلى موضوع الجباية .
- جعل الموضوع كمرجع لأخواني الطلبة .

صعوبات البحث :

- نقص المراجع الملمة بالأحداث الجديدة في الاصلاح الجبائي .
- ضيق الوقت دون التفرغ الكلي لا نجاز هذه المدكرة نظرا لتخصيص في تحضير البحوث الخاصة بالمقاييس الاخرى.

الفصل الأول

النظام الضريبي القديم

تمهيد

ان الانظمة الضريبية الفعالة تتميز بتطورها المستمر تبعا للتحويلات الاقتصادية الاجتماعية و المالية خلال فترة زمنية ثم تصبح غير مناسبة ، مما يقضي تعديلها و إصلاحها سواء تعلق الامر بالدول المتقدمة أو بالدول النامية ، و لقد شهد النظام الضريبي الجزائري عدة تعديلات مند الاستقلال ، وذلك و ذلك نظرا للاختلالات التي ميزت الاقتصاد الوطني خاصة تراجع أسعار البترول سنة 1986 وتراجع معدلات النمو و تزايد حجم المديونية الخارجية مما دفع المسيرين إلى التفكير في إصلاح عميق عن الاقتصاد الوطني ، وإن أهم اصلاح عرفه النظام الضريبي الجزائري هو إصلاح 1992 حيث ظهرت المعطيات الجديدة على المستوى الدولي و كذا على مستوى الوطني ، من خلال توجه الاقتصاد الوطني من اقتصاد مخطط مركزي نحو اقتصاد السوق ، ويسعى هذا الاصلاح إلى الفعلية التي هي مؤشر نجاح أي نظام.

المبحث الاول : النظام الضريبي قبل الإصلاح

يعتبر النظام الجبائي مجموعة من القواعد القانونية التي تتمثل في قواعد العدالة ، والوضوح و اليقين حيث النظام الجبائي قبل الاصلاح يحتوي على مجموعة من النقائص و الاختلالات و هذا ما دفع إلى اخضاعه إلى مجموعة من التعديلات .

المطلب الأول : مفهوم النظام الجبائي

يشتمل النظام الجبائي على مفهومين أساسيين أوله مفهوم الواسع و الذي يتمثل في تسوية العناصر التي تعمل على تحقيق التلاؤم المناسب بين النظام الجبائي و الواقع الاقتصادي، وهذه العناصر بصفتها التكنولوجية و الاقتصادية و الفنية ، التي تؤدي تراكمها معا الى خلق كيان ضريبي معين ذلك لكيان التي تؤدي صورته في مجتمعين الرأس مالي و الاشتراكي، وكذا من دولة متقدمة اقتصاديا إلى دولة مختلفة ويمكننا أن نتصور أن النظام الجبائي وفقا لمفهومه الواسع هي مجموعة محددة و مختارة من الصور الفنية للضرائب التي تتلائم مع الواقع الاقتصادي و الاجتماعي .

أما المفهوم الضيق الذي هو عبارة عن قواعد قانونية و التي تتمثل في قواعد العدالة، للوضوح و اليقين الملائمة للاقتصاد في جني الضريبة، و لا ينبغي علينا نسيان القواعد الفنية التي تتمثل في مجموعة الأساليب المختلفة و طرق التحصيل و التقدير المتبعة من طرف الإدارة الضريبية . و يعرف أيضا : على أنه مجموعة من الضرائب و الفرائض التي يلتزم بها رعايا الدولة المعنية في زمن محدد بأدائها للسلطة العامة مع اختلاف مستوياتها من المركزية أو المحلية.

ويمكن تعريفه أيضا: على أنه مجموعة الضرائب التي تصيب مراحل معينة من الاستهلاك أو الانتاج أو الثروة عند انتقالها إلى أشخاص آخرين أو عند تحقيقها زيادة في قيمتها بعد تقويمها .

وفي تعريف آخر :على أنه مجموعة التشريعات و السياسات و الاجهزة التي تنظم و تخطط وتدبر و تنفذ و تنفذ عمليات التعبئة ، و جباية الاستقطاعات المالية التي يؤديها الأفراد الطبيعيون و المعنويون للدولة¹ بصورة جبرية و نهائية بدون مقابل خاص و مباشر ، و يكشف هذا النظام حقيقة الأهداف التي

¹ Bgend-four-blogspot.nl2011/06/1962.html?m=1,13/12/2015

ينبغي للدولة تحقيقها من وراء الدور الذي تريد الضرائب أن تلعبه في فترة زمنية ، و الوسائل التي تستخدمها للقيام بهذا و تحقيق تلك الأهداف¹ .

وللجباية عدة عناصر نذكر منها :

1. الضريبة :

أ. تعريفها :

وهي اقتطاع أو فريضة إلزامية تفرضها الدولة وفق قانون أو تشريع معين ، وتحصل من

المكلفين دون مقابل مباشر لتتمكن الدولة من القبا بالخدمات العامة لتحقيق الأهداف التي تسعى إليها

الدولة²

وتعرف أيضا : بأنها فريضة نقدية تفرضها الدولة بصورة نهائية إجبارية على الأشخاص الطبيعيين و الأشخاص الاعتباريين ،من أجل تغطية النقاقات العامة ،و تحقيق أهداف اقتصادية و اجتماعية و من ثم ترفع مستوى الرفاهية في المجتمع³

وتعرف الضريبة أيضا: بأنها استقطاع نقدي ، تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية و

بلا مقابل ، بقصد تغطية الأعباء العامة⁴

ب. خصائصها :

* الضريبة فريضة نقدية: فالأصل أن الضريبة في العصر الحديث في صورة نقود ،تماشيا

مع مقتضيات النظام الاقتصادي ككل ، بالنظر للمعاملات كلها أصبحت تقوم على استخدام

النقود ، سواء في القطاعات العامة أو الخاصة .

* الضريبة تفرض جبرا على المكلف : هذا يعني أن الفرد ليس حرا في دفع الضريبة ، بل هو مجبر على دفعها إلى الدولة و الجبر هنا قانوني لا معنوي ، بالنظر إلى قانون الضريبة ، هو تعبير عن

¹ كمال رزيق ، بوعلام رحمون ، تقييم السياسة الجبائية في الجزائر ، مذكرة ماجيستر ، جامعة سعد دحلب ، البليدة ، ص25.
² عبد الناصر نور ، نائل حسن ، عليان شريف ، ضرائب و محاسبتها ، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ، طبعة أولى 2003 ، طبعة 2008 ، ص 13.

³ علي خليل ، سليمان اللوزي ، المالية العامة ، دار نهران ، عمان 1999 ، ص 173 .
⁴ وليد زكرياء و آخرون ، الضرائب و محاسبتها ، دار المسيرة ، مصر 1997 ، ص 15 .

عن القوة الإلزامية للقاعدة القانونية التي تفرض على المكلف.

* الضريبة تدفع بصورة نهائية: و يقصد بهذا العنصر أن الفرد الذي يلتزم بدفع الضريبة، إنما يدفعها للدولة و بصفة نهائية ، فلا تلتزم الدولة برد قيمتها إليه بعد ذلك ، و في هذا تختلف الضريبة عن القرض العام الذي تلتزم الدولة برده إلى المكتتبين¹ في سنداته، و يدفع فوائد على المبالغ المكتتب بها في أغلب الأحيان .

* الضريبة تدفع بدون مقابل : وذلك بأن تجني الضريبة في الوقت و بالطريقة الملائمة ، أي بطلب من الممول أن يدفع الضريبة في وقت مناسب ، كأن يدفع الزارع ضريبة بعد جني المحصول مثلاً.²

2. الرسم :

أ. تعريفه:

هو مبلغ معين من المال يدفعه الفرد إلى هيئة عامة مقابل خدمة معينة طلبها الفرد من هذه الهيئة و نلاحظ مثل هذه الخدمة يمكن أن يطلبها أي فرد في المجتمع ، وسواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين ، و بالتالي فإن المقابل الذي يدفعه الفرد للهيئة العامة يسمى رسماً وهو بطبيعته دفع اختياري لأن من يدفع مثل هذه الخدمة لا يدفع أي رسم.

ب. خصائصه:

من التعريف السابق نستنتج الخصائص التالية :

* الرسم يدفعه أي شخص طبيعي أو معنوي.³

* الرسم يدفع بصفة اختيارية وليس إجبارية؛

* هو مبلغ نقدي يدفع مقابل خدمة.

¹ علي عبد المنعم فوزي ، المالية العامة و السياسة المالية ، دار النهضة العربية ، بيروت ، ص 95 .

² علي عبد المنعم فوزي ، مرجع سبق ذكره ، ص 11 ، 12 .

³ فتحي أحمد دياب عواد ، اقتصادي المالية العامة ، دار الرضوان للنشر و التوزيع ، مملكة أردنية هاشمية ، عمان ص 119 .

3. الإتاوة:**أ. تعريفها:**

هي امتياز يتحصل عليه الاشخاص الطبيعيين بشكل منفرد حيث يدفعون مقابل هذا الامتياز إتاوة.

وتعرف أيضا :

بأنها مبلغ من المال يساهم به ملاك العقارات جبرا ، أي أنه يعود بمنفعة خاصة إلى فئة

معينة من المواطنين.

ب. خصائص الإتاوة :

هي امتياز يتحصل عليه الاشخاص الطبيعيين بشكل منفرد؛¹

تدفع بصفة إجبارية.

المطلب الثاني : النظام الضريبي الجزائري قبل الاصلاح

النظام الضريبي الجزائري قبل الاصلاح جاء به المشرع الجزائري سنة 1992 ، و تبين تركيبة هذا

النظام و خصائصه ، ولما كان النظام الضريبي تؤثر فيه مجموعة من المحددات سوف نقوم في بادئ

الامر بالتعرض الى فلسفة النظام الاقتصادي للجزائر قبل 1991 .

فلسفة النظام الاقتصادي للجزائر ما قبل سنة 1991:

واجهت الجزائر المستقلة في العهد الجديد ظروف صعبة جدا نظرا لتهريب رؤوس الاموال إلى

الخارج و اخلاء خزينة الدولة و بنك الجزائر ، وبقيت الجزائر متبعية للنظام الذي كان سائدا قبل الاستقلال

و ثم العمل بنفس القوانين الفرنسية اللاما كان منافيا للسيادة الوطنية ولم يتم أي قرار لأسلوب تنموي

معين نظرا لما كان مفروض على الجزائر ضمن سياق اتفاقيات ايفيان،فما كان من السلطة الجزائرية

الاقضاء فترة الانتظار دامت من 1962 إلى 1966²،وابتداء من سنة 1966 قامت الدولة بالترميمات

التالية :

¹ كمال رزيق ، بوعلام رحمون ، مرجع سبق ذكره ص 26 .

² عبد اللطيف أشنهور ، التجربة الجزائرية في التنمية و التخطيط ، من 1962 الى 1980 ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1982 ، ص21 .

- تأميم جميع المناجم في ماي 1966 وشبكات التوزيع مشتقات البترول الاجنبية في 1968 و كامل الرأس مال الاجنبي في ميدان الغاز فيفري 1971؛
- تأميم البنوك الاجنبية وشركات التأمين ابتداء من 1966؛
- احتكار التجارة الخارجية من طرف الدولة و بسط يدها على تجارة الجملة، وأقامت الدولة النظام التعاوني كالتسيير الذاتي و التعاونيات الزراعية كبديل للنظم الانتاجي الرأسمالي الذي كان و مازال ينشط في البلاد أو في شكل نظام الملكية الوطنية الشخصية في الشركات الوطنية والتي تم تطويرها حسب مقتضيات التنمية الاقتصادية و الاجتماعية السائدة¹.

ولقد اختارت السلطات الجزائرية النظام الاقتصادي الموجه منها و نظاما اقتصاديا تسيير عليه البلاد من أجل إحداث التنمية الاقتصادية، هذا الاختيار تم تبنيه و التأكد عليه في برنامج طرابلس سنة 1962 و أكد عليه مرة ثانية ميثاق الجزائر بتاريخ 1964/04/21 بقوله "إن تنمية البلاد الاقتصادية متوقفة على التخطيط و هذا الاخير مدعوا للقضاء على التخلف المتراكم" وفي نفس السياق حدد الميثاق الوطني الذي صادق عليه الشعب دور التخطيط في تحديد أكثر عمقا ووضوحا و جعله في واجهة التوجهات الرئيسية لسياسة التنمية².

الفرع الثاني: تركيبة النظام الضريبي الجزائري قبل 1991

بعد الاستقلال واصلت السلطات الجزائرية العمل بالتشريعات الفرنسية التي كان معمول بها وقت الاحتلال ولم يتم التغيير منها الا ما كان منافيا للسيادة الوطنية والنظام الضريبي الجزائري بعد الاستقلال لم يعرف تغيرات جذرية الا في سنة 1975 أين تم وضع تشريع ضريبي جزائري بموجب الأمر 75. 85 المؤرخ في 1975/12/30 الذي وضع نظام ضريبة يتسق و مقتضيات الحالة السياسية و الاجتماعية و الاقتصادية للجزائر المستقلة، وعموما فإن للنظام الضريبي الجزائري لما قبل الإصلاح كان منظم في القوانين الضريبية التالية:

- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة؛

¹ محمد بلقاسم حسن بهلول ، سياسة التخطيط و التنمية وإعادة مسارها في الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 1999 .
² محمد بلقاسم حسن بهلول ، مرجع سبق ذكره ، ص 35 .

- قانون الرسم على رقم الاعمال؛
- قانون الضرائب الغير مباشرة ؛
- قانون الطابع و التسجيل¹.

المطلب الثالث: أسباب الاصلاح الضريبي في الجزائر

غاية 1991 بالطرفية فمثلا في سنة 1976 تم الغاء اقد الضريبة الفلاحية ، عقب صدور قانون الثورة الزراعية سنة 1971 و احياء هذه الضريبة لسنة 1984 ، وكذلك تسجل الرفع من معدل اقتطاع ، كذلك تسجل الرفع من معدل اقتطاع الضريبة على الارباح الصناعية و التجارية من 50% لسنة 1986 الى 55% سنة 1987، لتعويض النقص المسجل في الجباية البترولية بانقالها من 46,786 مليون دينار جزائري سنة 1985 الى 21,439 مليون سنة 1986 ،نتيجة انخفاض سعر برميل النفط من 26,50 دولار امريكي سنة 1985 إلى 13,5 دولار سنة 1986، وكان لازمة البترولية لسنة 1986 انعكاسات اقتصادية و اجتماعية خانقة ، هذا في اطار اقتصاد عالمي يتجه نحو نظام اقتصادي محدد ، و هذا ما فرض على الاقتصاد الجزائري التحول الذي يفرض عليه نظام ضريبي ملائم لكل التغيرات².

تبين دراسة النظام الضريبي الجزائري لما قبل الاصلاح أن هيكله تميز بالاتي:

- تعقد النظام الضريبي كنتيجة للجمع بين الضرائب النوعية ، و نظام الضرائب العامة ولكثرة الإعفاءات و كثرة النصوص التشريعية ، و عدم كفاءة الادارة الضريبية .
- عدم مرونة النظام الضريبي
- نشوء بنية النظام الضريبي (جباية عادية، جباية بترولية....)
- اختلال هيكل الايرادات الضريبية ،بهيمنة الضرائب غير المباشرة فيه ،ويضاف الى ما ذكر مشكلة

¹ Library.univ-boumeurdes.dz:8080/bitstream/123456789/1803/gachiyousaf.pdf

² بوزيد حميد ، النظام الضريبي الجزائري و تحديات الاصلاح الاقتصادي في الفترة 1992- 2004 ، أطروحة لنيل درجة الدكتوراه ، دفعة 2006/2005 ، ص 68 .

- الضغط الضريبي المرتفع كنتيجة لتعدد الضرائب و ارتفاع معدلاتها ،بمعدل 45,6% و 46% سنة 1987 مما يعني النقل الكبير للاقتطاعات الضريبية.
- الغش والتهرب الضريبي فقد كان للضغط الضريبي المرتفع الذي يقع على المكلف ان يؤدي به إلى التخلص من دفع الضريبة بصفة كلية او جزئية .
 - عجز النظام الضريبي القديم على مواجهة الندرة بزيادة العرض وذلك:
 - للقيود المفروضة على الاستثمار الخاص ذات طابع اداري وسياسي وتقني
 - حساسية مفرطة اتجاه الاستثمارات الاجنبية .
 - للقيود على الواردات نتيجة احتكار الدولة للتجارة الخارجية ،وهذا ما جعل الضريبة اداة ميتة غير قادرة على تحريك دواليب الاقتصاد.¹

¹ حميد بوزيدة ، الضريبة و انعكاساتها على الاقتصاد الجزائري ، رسالة ماجيستر ، دفعة 2005 ، جامعة الجزائر ، ص 97 .

المبحث الثاني: الأشخاص و المداخل الخاضعة للضريبة

يوجد عدة أنواع من الضرائب أهمها الرسم على القيمة المضافة ، الضريبة على أرباح الشركات ، الضريبة على الدخل الإجمالي...حيث تفرض هذه الضرائب على مجموعة من الأشخاص و المداخل.

المطلب الأول: المداخل الخاضعة للضريبة

أولاً: الأرباح الصناعية و التجارية :

وهي تعتبر أرباح صناعية و تجارية لتطبيق ضريبة الدخل ،الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريون و الناجمة عن ممارسة مهنة تجارية أو صناعية أو حرفية، و كذلك الربح المحققة من الأنشطة المنجمة أو الناتجة عنها.¹

التنزيلات - التخفيضات:

- يطبق على الربح الناتج عن نشاط المخبز دون السواء تخفيض نسبته 25% بالنسبة للمخبز فقط.

- يطبق على الربح المحقق خلال السنتين الأوليتين للنشاط الممارس من طرف الشخص الدين لهم

صفة عضو سابق في جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني وكذا أرامل

الشهداء بنسبة 25% .

- يطبق على الأرباح المعاد استثمارها تخفيض بنسبة 30%.

ثانياً: أرباح المهن الغير تجارية

المادة (22) : تعتبر صادرة عن ممارسة مهنة غير تجارية و كذا مداخل مماثلة للأرباح الغير تجارية، أرباح المهن الحرة التي لا يتمتع أصحابها بصفة التاجر و المستثمرات المدرة الأرباح و التي هي مصادر كسب لا تنتمي إلى صنف آخر من الأرباح و الدخل² وتحتوي هذه الأرباح أيضا على ما يلي:

❖ ربيع عائدات المؤلف التي يتقاضاها الكتاب أو المؤلفون الموسيقيون وورثتهم و الموصي لهم بحقوقهم؟

¹ المادة (11) من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2004 .

² المادة (22) من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2004 .

❖ الربوع التي يتقاضاها المخترعون عن منح رخصة استغلال شهادتهم أو بيع علامات صنع أو طرق أو صيغ تنازل عنها .

ثالثا : الإيرادات الفلاحية

تعتبر الإيرادات الفلاحية إيرادات محققة من الأنشطة الفلاحية و تربية المواشي ، و كذلك إيرادات

فلاحية ، الأرباح الناتجة عن أنشطة تربية الدواجن ، النحل ، الارانب و استغلال الفطريات في

السرديب داخل باطن الأرض¹.

يمكن اعتبار أنشطة تربية الدواجن و الأرانب إيرادات فلاحية إلا إذا كانت ممارسة من طرف المزارع في المزرعة و كانت لا تكتسي الطابع الصناعي ، و يحدد هذا الأخير عن طريق التنظيم كذلك تصنف ضمن المداخل الفلاحية ، المنتجات عملة في تغذية الإنسان أو الحيوان مثل زيت الزيتون أو المادة الأولية للفلاحة أو الصناعة إضافة إلى بيع المنتجات الفلاحية الغير محولة على أن تمارس من طرف المزارع في مزرعته حتى و إن تم البيع في سوق الجملة.

رابعا: ربوع رؤوس الأموال المنقولة

1. ربوع الأسهم و حصص الشركات و الإيرادات المماثلة لها:

تتمثل ربوع الأسهم و حصص الشركة و الإيرادات المماثلة لها في الإيرادات التي توزعها:

- شركات الأسهم بمفهوم القانون التجاري²؛
- الشركات المدنية المتخذة شكل شركة أسهم؛
- الشركات محدودة المسؤولية؛

شركات الأشخاص و الجمعيات بالمساهمة التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال

2. إيرادات الديون و الودائع و الكفالات :

تعتبر إيرادات الديون و الودائع و الكفالات في الفوائد و المبالغ المستحقة من الدخل و كل الإيرادات

الأخرى الخاصة في ما يلي :

¹ المادة (35) من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2004.

² المادة (11) من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2004.

. الديون العقارية و كذلك الديون المماثلة بالأسهم و السندات؛

. الودائع المالية تحت الطلب أو الأجل المحدد؛

. الكفالات نقدا ؛

. الحسابات الجارية ؛

سندات الصندوق.

خامسا: المداخل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية و الغير مبنية

- تدرج في تحديد الدخل المعتمد أساسا لإقرار ضريبة الدخل في صنف الربوع العقارية ، الايرادات

عقارات تجارية أو صناعية مزودة بعقارها أم لا، عندما لا تكون مدرجة في أرباح مؤسسة صناعية

أو تجارية أو حرفية أو مزرعة أو مهنة غير تجارية.

- تدرج كذلك في صنف الربوع العقارية الايرادات الناتجة عن إيجار أملاك غير مبنية بمختلف

أنواعها بما فيها الأراضي الفلاحية.¹

سادسا: المرتبات و الأجور و المنح و الربوع العمرية

تتدرج المرتبات و التعويضات و الأتعاب و الأجور و المنح و الربوع العمرية ضمن تكوين الدخل

الإجمالي المعتمد أساسا لإقرار ضريبة الدخل تعتبر أجور إقرار الضريبة المكافأة المدفوعة إلى الشركاء ،

دوي الأقلية لشركات محدودة المسؤولية التي لا يزيد رقم الأعمال المحقق خلال السنة المالية المنصرمة

عن 1000000 دينار جزائري.

- المبالغ المقبوضة من قبل أشخاص يعملون في بيوتهم بصفة فردية لحساب الغير ؛

- التعويضات و التسديدات و التخفيضات الجزافية لقاء مصاريفهم المدفوعة لمديري الشركات².

¹ المادة (11) من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2004 .

² المادة (35) مرجع سبق ذكره .

المطلب الثاني : الأشخاص الخاضعين للضريبة

حسب المواد 3،4،7 من قانون ضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فإن الاشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الاجمالي كما يلي¹:

- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم الجبائي في الجزائر و كما حدد أن الأشخاص الذين يقع موطن تكليفهم الجبائي خارج الجزائر يخضون لأجل عائداتهم الجزائرية المصدر وحسب التشريح الساري والمفعول، يعتبر مسكن بصفته مالكيين أو منتفعين بها كمستأجرين له لمدة على الاقل سنة

- الاشخاص الذين لديهم مكان اقامتهم الرئيسية او يملكون مركز مصالحهم الاساسية بالجزائر

- الاشخاص الذين يمارسون في الجزائر نشاطا مهني سواء كانوا اجراء ام لا ومن جهة اخرى شخصا

لجل حصتهم من الارباح الاجتماعية المتعلقة بحقوقهم في الشركة IRG

- شركاء الشركة الخاصة:

• شركاء شركة المدينة المهنية المتكونة لنشاط المشترك لمهنة

اعضاءها: اعضاء الشركات المدينة الخاضعة لنفس نظام شركات التضامن والغير متكونة في شكل

شركات ذات اسهم، او الشركات ذات مسؤولية المحدودة

- اعضاء شركة المساهمة الغير معنين تضامنيا مسؤولين.²

-الاشخاص الطبيعيون الذين لا يملكون اقامة جبائية في الجزائر ولهم عائدات من مصدر جزائري .

ويعفى من الضريبة على الدخل الاجمالي الاشخاص الذين لا يتعدى دخلهم الاجمالي السنوي 120000د.ج .

- السفراء والاعوان الدبلوماسيون واعوان القنصليات دوي الجنسية الاجنبية عندما تمنح الدول التي تمثلونها

نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين³ .

¹ المواد 3،4،7 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2004

² المادة 11 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2004 .

³ <http://cte.univ-setif.dz/coursenlinge/fiscalite/14062012/cours/RCM.html#7> 20/01/2016 17:15

المبحث الثالث: النظام الضريبي الجزائري

تحظى دراسة النظم الضريبية بأهمية بالغة من طرف مسؤولين الدولة و قطاع الاعمال المحلي و الاجنبي و دارسي الضرائب و العائدات .

فاختلاف النظم الضريبية بين الدول يرجع أساسا إلى اختلاف طبيعة النظم الاقتصادية في تلك الدول، حيث يعتبر النظام الضريبي جزء من النظام المالي و هذا الاخير يعتبر جزء من النظام الاقتصادي للمجتمع ، و بالتالي فهناك علاقة متعدية تربط النظام الضريبي و النظام الاقتصادي.

المطلب الاول : مفهوم النظام الضريبي و مقومات فعاليته

1. مفهوم النظام الضريبي

قدمت العديد من التعاريف لنظام الضريبي بحيث عرف: أنه مجموعة محدودة و مختارة من الصور الفنية للضرائب تتلائم مع الواقع الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي للمجتمع ، و تشكل في مجموعها هيكلًا ضريبيًا متكاملًا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات و القوانين الضريبية و اللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية¹ .

و يعتبر النظام الضريبي ايضا : بانه الاطار الذي ينظم مجموعة الضرائب المتكاملة و المتناسقة ، و يتم تحديدها استنادا الى أسس اقتصادية و مالية و فنية في ضوء اعتبارات سياسية و اقتصادية و اجتماعية و ادارية.²

كما يمكن تعريفه : بأنه يعتبر صياغة للسياسة الضريبية للمجتمع ، فهو يصمم من أجل تحقيق أهدافها حيث نجد ان النظام الضريبي الذي يصلح لتحقيق أهداف نفس سياسة ضريبية معينة في مجتمع معين ، قد لا يصلح لتحقيق أهداف السياسة الضريبية في مجتمع آخر.³

2. أسس النظام الضريبي:

تعتمد بنية النظام الضريبي على ثلاثة أسس هي السياسة الضريبية ، التشريع الضريبي ، الادارة الضريبية .

¹ المرسي سيد حجازي ، النظم الضريبية ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 1998 ، ص 07 .

² صلاح زين الدين ، الاصلاح الضريبي ، دار النهضة العربية ، الطبعة الأولى ، القاهرة ، 2000 ، ص46 .

³ عطية عبد الواحد ، دور السياسة المالية في تحقيق التنمية الاقتصادية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1993 ، ص418 .

1.2 السياسة الضريبية :**1.1.2 تعريفها :**

يمكن تعريف السياسة الضريبية : على انها تعبر عن مجموع التدابير ذات الطابع الضريبي قصد تغطية النقاقات العمومية من جهة و التأثير على الوضع الاقتصادي و الاجتماعي حسب التوجيهات العامة للاقتصاد من جهة ثانية¹.

كما يعرف أيضا :على انها مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها و تنفذها الدولة المستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية و المحتملة لإحداث آثار اقتصادية و اجتماعية و سياسية مرغوبة و تجنب آثار غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع.

وتعتبر كذلك السياسة الضريبية من أهم أدوات السياسة المالية لما تحققه في مجال التنمية الاقتصادية لأنها تعد عنصرا من العناصر التي تؤثر على النشاط الاقتصادي بالإضافة الى كل الادوات الفعالة لكل ضريبة في الاطار العام للهيكل الضريبي من حيث أثر كل ضريبة بمجمل الدخل الوطني².

2.1.2 مرتكزات السياسة الضريبية :

من أجل تحقيق الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية و المالية ، يجب أن يرتكز النظام الضريبي لأي دولة على مجموعة من القواعد أهمها :

- تحديد الأهداف ذات الأولوية للنظام الضريبي للدولة ، وخلال فترة زمنية محددة و دون تجاهل الواقع السياسي ، الاقتصادي و الاجتماعي داخليا وخارجيا ؛
- التنسيق بين السياسة الضريبية و باقي السياسات الاقتصادية الأخرى ؛
- التوليف و المزج المناسب بين أدوات السياسة الضريبية عند تحديد الهيكل الضريبي³.

¹ عبد المجيد قدي ، مدخل الى السياسات الاقتصادية الكلية ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 1998 ، ص 07 .

² حامل عبد المجيد دراز ، النظم الضريبية ، الدار الجامعية ، بيروت ، 1997 ، ص 23 .

³ أحمد عبد العزيز الشراوي ، السياسة الضريبية و العدالة الاجتماعية في مصر ، القاهرة ، معهد التخطيط القومي ، 1981 ، ص10 .

3.1.2 أهداف السياسة الضريبية :

- تكوين رأس مال : يعتبر رأس مال من أهم محددات النمو الاقتصادي ، و للسياسة الضريبية دور فعال في زيادة معدله ، وذلك من خلال التأثير على كل من المدخرات و حجم الاستثمار ، وذلك من خلال منح إعفاءات ضريبية ، التي تؤدي الى زيادة الدخل لدى الافراد و المستثمرين و بالتالي إمكانية زيادة الاستثمارات .

سرعة التطور التكنولوجي : يساهم كل من التعليم و التدريب في إدخال التكنولوجيات الجديدة إلى الدولة المتقدمة و المتخلفة اقتصاديا على السواء ، و تؤثر السياسة الضريبية في سرعة تطور التكنولوجي من خلال تفضيل طرق إنتاجية معينة على اخرى.

تحقيق الاستقرار الاقتصادي : لا نقصد بالاستقرار تحقيق الثبات ، وإنما تحقيق عدم الاضطراب في الوضع الاقتصادي و الاجتماعي للدولة (فهذه السياسة في مجتمع ينمو هو تحقيق الاستقرار في معدل النمو و ليس العمل على ثبات حجم الدخل القومي).¹

ويتحقق الاستقرار الاقتصادي باستقرار كل من مستوى الاسعار ، ومعدل النمو الاقتصادي ، وايضا الاستقرار في التوظيف ، و تتوقف فعالية السياسة الضريبية في تحقيق الاستقرار الاقتصادي على ما يلي:

- توفر عناصر نوعية ضمن النظام الضريبي يمكن الدولة الزيادة في معدلات الضريبة و توسيع الوعاء الضريبي ؛

- مدى حساسية و مرونة النظام الضريبي ، حيث يقصد بحساسية الضريبة مدى استجابة حصيلتها للتغيرات الاقتصادية ، أما مرونة الضريبة فتعني مدى استجابة الحصيلة الضريبة للتغير في معدل الضريبة أو في التنظيم الفني للضريبة²؛

- توجيه المعطيات الاجتماعية : تلعب دورا هاما في معالجة بعض المشاكل الاجتماعية ، فيمكن

¹ ناصر مراد ، مرجع سبق ذكره ، ص 44 ، 45 ، 47 .

² عبد المجيد قدي ، مرجع سبق ذكره ، ص 171 .

استخدامها لمعالجة أزمة السكن عن طريق إعفاء الرأسمال المستثمر في هذا القطاع من الضرائب ، كما تساهم في معالجة بعض الظواهر الاجتماعية التي تسيء إلى صحة الافراد ، كالتبغ و الكحول و كذلك بفرض ضرائب مرتفعة على صنعها أو بيعها إلى غير ذلك.

2.2 التشريع الضريبي: هو عبارة عن صياغة لمبادئ و قواعد السياسة الضريبية في شكل قوانين و هذا

من أجل تحقيق أهدافها ، و يجب أن تتم صياغة التشريع الضريبي بشكل جيد لسد منافذ التهرب أمام المكلف كما يجب أن تكون القوانين الضريبية مرنة حتى تتكيف و الظروف الاقتصادية للدولة.

2.3 الإدارة الضريبية : تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي ، فهي ذلك الجهاز الفني و

الإداري المسؤول عن تنفيذ التشريع الضريبي و ذلك من خلال فرض الضرائب و جبايتها.¹

2. مقومات فعالية النظام الضريبي:

أولاً: مفهوم الفعالية و خصائصها :

1. مفهوم الفعالية: يعرف كل من "كان" و "كارت" الفعالية كما يلي: "إن الفعالية تعني القدرة على البقاء و الاستثمار و التحكم في البيئة " .

ولتحديد مفهوم الفعالية بوضوح يجب أن نفرق بينها و بين الكفاءة ، فالفعالية يراد بها تحقيق الهدف المطلوب إنجازه ، أما الكفاءة فهي تحقيق العلاقة المثلى بين عناصر المدخلات و عناصر المخرجات، أي الاستخدام الأمثل للموارد ، لدى نرى ان كل من الكفاءة و الفعالية عنصرين متلازمين، فالاستخدام الأمثل للموارد المتاحة يسمح بتحقيق الأهداف ، و تحقيق الأهداف يعني حسن استخدام الموارد.

أما فعالية النظام الضريبي فتعني مدى قدرة النظام الضريبي على تحقيق الأهداف المالية ، الاقتصادية و الاجتماعية بشكل متناسق ، لان هذه الأهداف قد تتعارض فيما بينها ، و نتيجة تعارض هذه الأهداف يجب على المشرع الضريبي أن يراعي كل من مصلحة الدولة و مصلحة المكلف و مصلحة المجتمع، حيث أن :

¹ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ، دار هومة للطبع ، الجزائر ، 2003 ، ص159 .

مصلحة الدولة : تتحقق مصلحة الدولة بما توفره الضريبة من أموال تساهم في تغطية نفقاتها المختلفة ،
و بالقدر الذي يساهم على تحقيق سياستها الاقتصادية و الاجتماعية.

مصلحة المكلف: تتحقق مصلحة المكلف من فرض الضريبة بالقدر الذي لا تكون فيه الضريبة عائقاً
أمام طموحاته و العوائد التي يحققها من استثماراته ، كما تتحقق مصلحة المكلف من خلال ما يوفره
فرض الضريبة من مساعدة المكلف على تأدية أعماله عن طريق حمايته من المنافسة الخارجية .
مصلحة المجتمع : تتحقق مصلحة المجتمع من فرض الضريبة من خلال الاثار الايجابية التي تترتب
على فرض الضريبة مثل استخدام حصيلة الضريبة في تحسين الخدمات المجانية التي تقدمها الدولة من
شق الطرق و توفير الاتاوة العمومية و التعليم و الصحة أي تحقيق رفاهية المجتمع بالإضافة الى الحد
من بعض العادات السيئة الغير مرغوب فيها في المجتمع.

2. خصائصها: تركز فعالية النظام الضريبي على الخصائص التالية :

الفعالية الاقتصادية : وذلك من خلال الاستخدام العقلاني للموارد المتاحة و تجنب جميع أشكال التبذير.
البساطة: يجب أن يكون النظام الضريبي بسيط بأقل تكلفة ممكنة .
الحساسية : يجب على النظام أن يستجيب بسهولة لمختلف التغيرات على المستوى الاقتصادي الكلي .
الشفافية : حتى يتمكن المكلف من معرفة واجباته الضريبية دون أي تعقد.
العدالة: يجب مراعاة العدالة بالمعاملة الضريبية لجميع فئات المجتمع.
وتتحكم في فعالية النظام الضريبي مجموعة من المقاييس و الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند اعداد و
تطبيق أي نظام ضريبي ، و تتمحور هذه الاعتبارات في مجموعة من المبادئ تعمل على النظام
الضريبي ، كذلك وجود تنظيم فني جيد لنظام الضريبي ،بالإضافة إلى توفر إدارة ضريبية كفاً تسهر
على تطبيق النظام الضريبي إلى جانب الاعتماد على التحريض الضريبي الفعال و الذي يدعم فعالية
النظام الضريبي .

3. مبادئ الفعالية :

1.3 احترام المبادئ الضريبية : إن أي نظام ضريبي فعال تحكمه مجموعة من المبادئ التي تهدف إلى

التوفيق بين مصلحة الدولة و مصلحة المكلف ، و تتمثل هذه المبادئ في :

مبدأ العدالة و الوضوح :

العدالة : إن المشرع الضريبي يسعى إلى تحقيق العدالة الضريبية عند صياغة أي نظام ضريبي إلا أنه

عدة صعوبات في تحقيقها ، وذلك راجع لصعوبة قياس أثر الضريبة بالنسبة لكل مكلف ، وأيضاً العبء

النفسي للضريبة من شخص لآخر لى فلا يمكن القول أن النظام الضريبي عادل بشكل تام و إنما الحكم

عليه يكون بمدى تحقيقه للعدالة ، و يبقى مفهوم العدالة مفهوم نسبي و تتدخل الدول المعاصرة بواسطة

الضريبية للتعديل في توزيع الدخل و الثروات لتحقيق العدالة الاجتماعية ، و بذلك أصبحت العدالة

الضريبية أحد أهداف النظام الضريبي إلى جانب أنها أحد مبادئه الرئيسية .

أما في وقتنا المعاصر فيحكم العدالة الضريبية مبدأين أساسيين هما : مبدأ العدالة الأفقي و مبدأ

العدالة العمودية ، و نقصد بالعدالة الأفقية أن يتم معاملة المكلفين المتساويين في الدخل و الحالة

الاجتماعية و الاقتصادية معاملة ضريبية متساوية ، أما العدالة العمودية فتعني اختلاف المعاملة

الضريبية للمكلفين الذين يحتلون مراكز مالية و اجتماعية مختلفة.

تطبيق الضريبة التصاعدية : تعمل الضريبة التصاعدية على تحقيق العدالة الضريبية لأنها تفرض على

المادة الخاضعة ، فتزداد كلما ازدادت هذه الاخيرة أي ان المنفعة الحدية للثروة تتناقص مع ازدياد قيمة

الثروة التي يحوزها الفرد ، وهو ما يعني أن التضحية الحدية للإنفاق تتناقص مع ازدياد هذه الثروة

تطبيق الضريبة الشخصية : تراعي هذه الضريبة التفاوت في الظروف الشخصية و الاجتماعية و

المالية لأفراد المجتمع ، فمثلا الشخص الذي يكون أعزب يدفع ضريبة تفوق الضريبة التي يدفعها

الشخص المتزوج ، وذلك مراعاة لنقاقات المتزوج التي تكون أكثر من نقاقات الاعزب ، و يستدعى

تطبيق هذه الضريبة مراعاة ما يلي :

تخفيض عبء الضريبة بسبب الاعباء العائلية ؛

إعفاء حد أدنى من الدخل و الثروات ؛

مراعاة طبيعة مصدر الدخل.

الوضوح: يجب أن يتم تحديد الضريبة بطريقة واضحة و بدون أي غموض ، ولتحقيق مبدأ اليقين

يجب مراعاة الاعتبارات التالية:¹

الوضوح في التشريع بمعنى أن تكون النصوص واضحة و سهلة الاسلوب دون تعقيد و أن لا يحتمل

اللفظ الواحد أكثر من معنى ، وأن لا تتحمل الجملة أكثر من تفسير.

يجب أن تقوم السلطة الموكل إليها فرض الضريبة و تحصيلها بإعداد النماذج السهلة و البسيطة و التي

يفهمها عامة الممولين ، وأن تساعد على تفهم القانون عن طريق منشوراتها و مقاولاتها بوسائل

الاعلام المختلفة .

يجب أن تكون المذكرات الايضاحية للقوانين الضريبية و الاعمال التحضيرية لهذه القوانين مفصلة

بحيث لا تحتاج للاجتهاد.

ويبقى مبدأ الوضوح ضروري و ذلك حتى يتسنى للمكلف معرفة واجباته الضريبية و محاولته الدفاع

على حقوقه في حالة تعسف إدارة الضرائب.

¹ حسين مصطفى حسين ، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، عنابة 1992 ، ص 45 .

2.3 مبدأ الملائمة في التحصيل و الاقتصاد في نفقاته :**. مبدأ الملائمة :**

يقتضي هذا المبدأ ضرورة تبسيط إجراءات التحصيل و اختبار الاوقات و الاساليب التي تتلائم مع ظروف المكلف ،حتى لا يتضرر من الضريبة حين دفعها ،فحسب "أدم سميث " تجنى الضريبة في الأوقات الطرق الاكثر ملائمة للممول¹.

. مبدأ الاقتصاد في نفقات التحصيل :

يقتضي هذا المبدأ ضرورة تخفيض نفقات تحصيل الضرائب بحيث يتحقق الفرق بين ما يدفعه المكلف بالضريبة و ما يصل إلى خزينة الدولة يكون أقل ما يمكن ، لان أي زيادة في أعباء الضريبة سوف يقلل من مداخيل خزينة الدولة ، أو بعبارة أخرى كلما قلت نفقات الجباية كلما كان ايراد الضريبة غزيرا ،فحسب ادم سميت تطبيق الضريبة وجبايتها بطريقة تخرج من الممول اقل مبالغ ممكنة زيادة على ما يدخل خزانة الدولة².

. مبدأ الاستقرار والتنسيق:

1/ مبدأ الاستقرار: نقصد باستقرار النظام في وجود نوع من الثبات في طبيعة الضرائب أي عدم

تعرضها للتغيير المفاجئ والمستمر ولا يفهم من استقرار النظام الضريبي جمود هذا النظام.

بل يجب ان يتطور وفق التغيرات التي يفرضها ويجب على الادارة ان تعلم المكلفين بأي تفسير حتى يتم تقبلهم له بدون أي معارضة.

2/مبدأ التنسيق: ان الترابط والانسجام بين مختلف انواع الضرائب التي يتضمنها النظام الضريبي تساهم

في الحفاظ على أهداف هذا النظام و في هذا الصدد يجب مراعاة الاعتبارات التالية:

- تجنب تراكم الضرائب الذي ينطوي على احتمال سريان عدة ضرائب على نفس العناصر ، على وضع

قد يؤدي إلى أن تتجاوز أعبائها حدود المقدرة التكاليفية للمكلفين مما يدفعهم إلى التهرب من دفعها؛

- مراعاة الارتباط بين الضرائب المختلفة التي يضمها النظام الضريبي ، بحيث يتعين السعي لزيادة

¹ عبد المجيد قدي ، مرجع سبق ذكره ، ص 36.

² عبد المجيد قدي ، مرجع سبق ذكره ، ص 36،37 .

حصيلة ضريبية معينة لتعويض النقص في حصيلة ضريبية أخرى اقتضت الظروف الحد من حصيلتها؛
- مراعاة عدالة النظام الضريبي في مجموعة حتى لا يؤدي فرض ضريبة جديدة أو إلغاء ضريبة قديمة
إلى الاخلال بأبعاد هذه الضريبة التي لا يقتصر السعي إلى تحقيقها بالنسبة لكل ضريبة على وحدة بل
على مستوى النظام الضريبي ككل¹.

المطلب الثاني : التعديلات التي مست الضرائب المباشرة و الغير مباشرة

بعد سنوات قليلة من تطبيق الاجراءات الجديدة بدأت تظهر عدة عيوب لذلك كلفت لجنة خاصة
لإعداد التعديلات وفق ما تتطلب السياسة الاقتصادية ومن أهم هذه التعديلات :

1. التعديلات التي مست الضرائب الغير مباشرة :

التغير الذي طرأ على النظام الجبائي الجزائري محاولة تعويض كل من الضريبة على الارباح الصناعية
و التجارية و الرسم على النشاط المهني و التجاري ، و الرسم الوحيد الاجمالي على الخدمات
بضريبة وحيدة اجمالية و كذلك رفع معدلات الضرائب على المواد الكمالية و هذا سنة 1977

2. التعديلات التي مست الضرائب المباشرة:

1.2 الضريبة على الارباح الصناعية و التجارية : نص قانون المالية لسنة 1974 على وجوب تطبيق
ضريبة على الارباح الصناعية والتجارية باسم كل مستقبل ابتداء من 1/1/1975 على الربح المحقق من
كل بلدية تتواجد بها الوحدة الانتاجية وليس على اساس المؤسسة ككل .

2.2 ضرائب على الرواتب والاجور: تم إنشاء جدول جديد لحساب الضريبة و الاجور سنة 1979 حيث
الحد الاقصى للأجور ب 1500 دينار جزائري.

3.2 الضريبة على المداخل الزراعية : أدمج قانون المالية لسنة 1969 الارباح الفلاحية و الرسم على
النشاط الفلاحي في ضريبة واحدة إلا وهي الضريبة الجرافية و المطبقة على قطاع التسيير الذاتي ، أما
قانون المالية لسنة 1972 ألغى الرسم العقاري على الاملاك المبنية و هذا من أجل تحقيق العبء على

¹ عبد المجيد قدي ، مرجع سبق ذكره ، ص36.

الفلاحين و لضعف مردوديتها تحتم إلغاء الضريبة على القطاع الفلاحي و هذا سنة 1975 .

4.2 الضريبة التكميلية على مجموع الدخل : تم تعديل سلم الضريبة التكميلية على مجموع الدخل لسنة 1977 ، ومنه ألغي السلم الذي نص عليه قانون الضرائب المباشرة لسنة 1976 ، ومرحلة الإصلاح التي مرت بها الجزائر إلى غاية 1982 ، كانت تقوم على أساس توازن بين الإيرادات و النفقات فكانت الضريبة ترفع حسب الأوضاع أي أنها حددت أهداف كتشجيع لبعض النشاطات الاقتصادية ، وتحقيق العبء الضريبي على الممولين و تبسيط النظام الجبائي تبعا للنظام الجزائري الذي يرغب في الدخول إلى اقتصاد السوق.¹

المطلب الثالث : مراحل الإصلاح الضريبي

يتم تطبيق الإصلاح الضريبي في أي بلد من البلدان باحترام مجموعة من الخطوات و الاجراءات الممكنة تصنيفها في مجموعة من المراحل و هي :

المرحلة الاولى : وهي القيام بعملية التشخيص الضريبي وهذا ب:

تحليل الوضعية القائمة قبل الإصلاحات ؛

تحليل الامكانيات و القدرات الضريبية و هذا بتقدير الملائمة بين الضغط الضريبي الحالي و الضغط المرجو أخذ بعين الاعتبار الاهمية النسبية لهوامش تنافسية القطاع و مساهمته في الناتج المحلي الخام، وكذلك تقييم مدى قدرة الدولة على ضمان التحصيل الضريبي المستهدف.

المرحلة الثانية : اقتراح الإصلاح الضريبي ويكون ذلك ب:

تحديد التدابير لتنفيذ ولا بد أن تكون هذه التدابير واضحة و قابلة للتنفيذ ؛

وضع قيد التنفيذ وحده لسياسة الضريبية بحيث تكون الإصلاحات الضريبية متوافقة مع البرنامج أو المخطط التنموي للبلاد ، و هذا لضمان انسجام الأهداف الاقتصادية و الوطنية و لهذا لا بد من تكوين

¹ www.moumazof-dz.com/t5666-topic 25/01/2016 20:45

مجموعة اشخاص مكلفين بإعداد سياسة ضريبية للبلد ؛
مراجعة الادارة الضريبية للوقوف على مكان الخلل فيها.

المرحلة الثالثة : تطبيق الاصلاح الضريبي وهذا ب :

إقرار و اعتماد التدابير المقترحة ؛

نشر و إعلان آثار الإصلاح؛

تكوين الموارد البشرية المعنية بالتطبيق.¹

¹ عبد المجيد قدي ، دراسة في علم الضرائب ، دار جرير للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى 2011 ، عمان ، ص 254:253

خاتمة

للنظام الضريبي في الجزائر أهمية بارزة تتجلى من خلال تحقيقه لجملة من الأهداف التي تؤدي في مجملها الى الاستقرار الاقتصادي . لقد استهدف الاصلاح الضريبي الذي قامت به الجزائر تحقيق الكفاءة والعدالة و جاء لمواكبة الاصلاحات المنتهجة مع نهاية الثمانينات و بداية التسعينيات في خضم الانتقال من اقتصاد موجه نحو اقتصاد السوق بهدف الحد من العجز الموازي و النهوض بالاستثمار و تسريع النمو الاقتصادي .

و يعتبر الاصلاح الضريبي في الجزائر اصلاحا تدريجيا بحيث لم تستقر الضرائب المنبثقة عن الاصلاح لسنة 1991 ، اذ لم تخلو قوانين المالية السنوية التي تلت 1992 الى يومنا من تعديلات ضريبية و صدور قانون الاجراءات الضريبية سنة 2002 .

الفصل الثاني
الإصلاح الضريبي في
الجزائر

تمهيد

تتميز الانظمة الضريبية الفعالة بالتطور المستمر تبعا للتغيرات والتحولت الاقتصادية والاجتماعية والمالية، ونظرا لأهمية النظام الجبائي تعمل الجزائر على تطويره وتحسينه لان الانظمة المالية تطبق خلال فترة معينة ثم تصبح غير صالحة . مما يقتضي تعديلها واصلاحها لجعل النظام الجبائي مرن وبسيط وهذا سعيا لمواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية .والجزائر على غرار الدول الاخرى شهد نظامها الضريبي عدة تعديلات واصلاحات عميقة وشاملة ، ولقد كان اصلاح عام 1992 من اهم تلك الاصلاحات للوصول الى الفعالية التي هي مؤشر نجاح اي نظام .

لذا سوف نتعرض في هذا الفصل الى اهم الاصلاحات التي مست النظام الجبائي الجزائري ، ففي المبحث الاول ابرزنا دوافع الاصلاح واهداف الاصلاح التي جاءت خلالها ، اما المبحث الثاني يتم التطرق فيه الى اهم الاصلاحات التي مست النظام .

المبحث الاول : الإصلاح في 1992

لقد عرف النظام الضريبي الجزائري الذي كان سائدا قبل سنة 1991 عدة تغييرات مما جعله لا يتماشى مع التطورات الاقتصادية الحاصلة في تلك الفترة ، لذا كان من الضروري القيام باصلاح فوري لهذا النظام.

المطلب الاول : مفهوم الإصلاح

تعني كلمة الإصلاح التغيير ، اي التغيير من شكل ومستوى معين الى شكل ومستوى احسن سواء كان هذا التغيير كلي او جزئي اي انه تمس كل اركان النظام القائم او بعض اركانه فقط .

فالإصلاح الضريبي هو عملية تغيير تمس الادارة والنظام الجبائي معا ويعني الظواهر الضريبية وتحليل اوجه النشاط المالي على مختلف المستويات وهي تسعى الى تحديد وتكييف حجم الايرادات الكافية لتغطية احتياجات الاقتصاد الوطني ، وكذا احداث التوازن الاقتصادي بقدر الامكان وتحقيق العدالة الاجتماعية بتوزيع اعبائهم حسب قدرتهم والاستفادة من جميع الخدمات على السواء ¹ .

ويمكن تعريفه ايضا على انه تلك الاجراءات التي تغير الوضع الحالي من اجل الوصول الى وضع احسن كما يمكن تعريفه على انه اصلاح الهيكل التنظيمي للجهاز الضريبي بغية الوصول الى ضغط ضريبي منخفض وتشجيعا للاستثمارات ووضع اليات للتقليل من التهرب الضريبي ، أو هو ابدال النظام الضريبي ذو فائض بنظام ضريبي يتماشى مع الظروف الراهنة ويعالج تلك النقائص ² .

¹ فرقاني نبيلة، بن سيداني لبنى، الإصلاحات الجبائية في الجزائر وتأثيرها على الاقتصاد الوطني، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس ، المركز الجامعي يحي فارس بالمدينة، 2007 2008 ص 25 .

² بن عيسى ق، الإصلاحات الجبائية في الجزائر وتأثيرها على الاقتصاد الوطني ، مذكرة ماجيستر، دفعة 2007، 34 .

المطلب الثاني : دوافع وأهداف الإصلاح

الفرع الأول : دوافع الإصلاح

ان الوضعية التي عاشها الاقتصاد الجزائري في نهاية الثمانينات وبداية التسعينات والتحولت التي كان يعرفها بانتقاله من الاقتصاد المخطط الى الاقتصاد الحر، جعلت النظام القديم لا يواكب ولا يتماشى مع المستجدات الحديثة مما أدى الى ضرورة اصلاح النظام الضريبي القديم وأهم دوافع هذا الاصلاح هي :

أولاً : تعقد وعدم استقرار النظام

يتميز النظام القديم بتعدد الضرائب وكثرة المعدلات وترتب على ذلك تعقد النظام الضريبي الذي اثر سلبا على المؤسسة كما انه شكل صعوبة في تسيير جباية المؤسسة، وكذا صعوبة مهمة موظفي ادارة الضرائب مما ادى الى كثرة المنازعات بين المؤسسة وادارة الضرائب .

وقد واجهت المؤسسات المالية نظاما ضريبيا معقدا نتيجة تنوع الضرائب وتعدد معدلاتها بالإضافة الى اختلاف مواعيد تحصيلها ، ان هذه العوامل جعلت النظام الضريبي صعب التطبيق والتحكم فيه ، مما صعب مهمة ادارة الضرائب والمؤسسة معا الشيء الذي ادى الى كثرة المنازعات بينها ¹

ومثال ذلك وجود كل من الرسم TAIC والرسم TANC رغم أنها من نفس النوع يفرضان على رقم الاعمال كما يتميز النظام الضريبي بكثرة التغيرات ، فمثلا نجد ان الضريبة على الارياح الصناعية والتجارية متذبذبة في معدلاتها فبعد ما كان معدلها سنة 1985 هو 60% أصبح 50% سنة 1986 ثم انتقل الى 55% سنة 1986 وعاد الى 50% سنة 1991 كل هذه التغيرات جعلت النظام الضريبي يتميز بعدم الاستقرار وبالتالي فاحتواء النظام الضريبي على رسوم وضرائب عديدة وبمعدلات عديدة جعل من الهيكل الضريبي عائقا أمام التنمية الاقتصادية والجدول التالي يوضح هيكل النظام الضريبي قبل الاصلاحات الى غاية 1992 ².

¹ بن عيسى ق، مرجع سبق ذكره ، ص25 .

² حجار مبروكة ، أثر السياسة الضريبية على استراتيجية الاستثمار ، مذكرة تخرج، 2006، ص 57. 58.

المعدل	الضريبة
<p>55% لشركات الاموال جدول الاشخاص الطبيعيين 25% جدول تصاعدي 18% 4% حسب الجدول التصاعدي 30% للمدة ما بين 6 و 9 سنوات 40% للمدة ما بين 3 و 6 سنوات 50% اقل من 3 سنوات 6% 2,55% 6,05%</p>	<p>❖ الضرائب المباشرة الضريبة على الارباح الصناعية والتجارية الضريبة على الارباح الغير تجارية الضريبة التكميلية على الدخل الضريبة على ايرادات الديون والودائع والكفالات المساهمة الوحيدة الفلاحية الضريبة على الرواتب والاجور الضريبة على فائض القيمة الدفع الجزافي الرسم على النشاط الصناعي والتجاري الرسم على النشاط الغير تجاري</p>
<p>40% جدول حسب قوة وعمر السيارة 10% 500 دج للقوارب التي طاقتها 492 برميل 100 دج للقوارب التي تفوق طاقتها 20 برميل حسب الجدول التصاعدي</p>	<p>❖ الرسوم المماثلة الخاصة الرسم العقاري على الاملاك المبنية الرسم على السيارات السياحية رسم خاص على تنظيم الحفلات رسم خاص على ملكية القوارب السياحية رسم خاص على الاقامات الثانوية</p>
<p>10 معدلات تتراوح بين 7% الى 8% 8 معدلات تتراوح بين 2% الى 30% حسب جدول يحدد فيه رسم قيمي¹</p>	<p>❖ الضرائب الغير مباشرة • الرسم على رقم الاعمال الرسم الوحيد الاجمالي على الانتاج الرسم الوحيد الاجمالي على تأدية الخدمات • الضرائب الغير مباشرة على الاستهلاك (الكحول، التبغ، الكبريت، البنزين، الذهب، الفضة، البلاطين)</p>

¹ جدول رقم 01، حجار مبروكة، مرجع سبق ذكره، ص. 59 .

ثانيا : ثقل العبء الضريبي

تميز النظام الضريبي بارتفاع العبء الضريبي بسبب تعدد الضرائب وارتفاع معدلاتها كما أن ثقل العبء الضريبي يمس بالدرجة الأولى المؤسسة باعتبارها اللبنة الأساسية للاقتصاد الوطني ، فهي تتأثر بكثرة الاقتطاعات الضريبية من جهة وارتفاع نسبتها من جهة أخرى ، فمثلا ضريبة الأرباح التجارية والصناعية كانت سنة 1991 م تتجدد ب 66% ثم سنة 1992 أصبحت تتراوح بين 50 و 55% ، أما بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات عند بداية الإصلاح كانت 42% ثم بعد الإصلاحات (سنتين بعد الإصلاح) أصبحت 58% بالإضافة الى النظام الضريبي الجزائري لم يشهد أي استقرار منذ 1977 ، ويرجع ذلك الى التغييرات التي طرأت عليه في مختلف القوانين المالية من خلال حذف ضرائب وإضافة أخرى والرفع في نسب منها والتخفيض من أخرى مما أدى الى هشاشة وضعف هذا النظام ومثال ذلك قانون المالية لسنة 1998 الذي أدخل تغييرا للمواد¹.

ثالثا : الغش والتهرب الجبائي

هناك عدة عوامل ساهمت في انتشار الغش الضريبي من بين هذه العوامل عدم وجود ثقافة اقتصادية لدى طبقات المجتمع ونقص الوعي بأهمية الضريبة أضف الى ذلك وجود عدة تغييرات في التشريع الجبائي، كل هذه الأسباب أدت الى انتشار الرشوة والتهرب الضريبي².

¹ بن عيسى ق، مرجع سابق ذكره، ص26

² حجار مبروكة، مرجع سابق ذكره، ص57

المطلب الثالث : أهداف الإصلاح الجبائي في الجزائر

ترتبط أهداف الإصلاح الضريبي بالدوافع التي قامت اليه الا أن أهداف الإصلاح الضريبي هي :

- السعي الى زيادة الإيرادات بالقيمة المطلقة وبالنسبة للنتائج المحلي الخام .
- السعي الى تقليص الدعم الخارجي بطريقة هيكيلية .
- زيادة الاستثمارات العمومية.
- تنمية الثقافة الاقتصادية والضريبية لدى المجتمع المدني .
- زيادة مساهمة المجتمع المدني في النقاش حول المالية العمومية .
- قدرة الدولة على المساهمة في الاستثمارات العمومية¹.

وكمثال على ارتباط أهداف الإصلاح الضريبي التي قادت اليه نستعرض أهداف اقتصادية تتمثل في :

- عدم عرقلة وسائل الانتاج .

-توفير حوافز للقطاع الخاص وخلق جو للمنافسة بين المؤسسات.

- تعبئة الادخار المحلي وتوجيهه نحو المشاريع الانتاجية.

بالضافة الى أهداف اخرى :

-تحقيق نمو اقتصادي عن طريق ترقية الادخار وتوجيهه نحو الاستثمار

-إعادة توزيع المداخل بشكل عادل والعمل على حماية القدرة الشرائية

-إرساء نظام ضريبي بسيط ومستقر في تشريعاته

-إعادة هيكلة وتنظيم المصالح الجبائية²

وأيضا تحقيق أهداف اجتماعية وتتمثل في تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين من خلال :

-التمييز بين الأشخاص المعنوية واخضاع كل طرف لمعاملة خاصة

¹ عيد المجيد قدي, مرجع سابق ذكره, ص 225 .

² كمال رزيق , بوعلام رحمون , مرجع سبق ذكره , ص 4 .

-التوسع في استعمال الضريبة التصاعدية على حساب الضريبة النسبية
-توسيع تطبيق مختلف الاقتطاعات و مراعات المقدرة التكلفة للمكاف والتقليل من الاعفاءات
وتحقيق أهداف مالية تتمثل في :

-احلال الجباية العادية محل الجباية البترولية .

-جعل الجباية العادية تغطي نفقات التسيير الميزانية العامة للدولة .

وكذلك تحقيق أهداف تقنية تتمثل في :

- عصرنة الادارة الضريبية .

- تبسيط النظام الضريبي ¹ .

ويمكن اجمال أهداف الإصلاح الجبائي فيما يلي :

✓ تحقيق النمو الاقتصادي عن طريق ترقية الادخار وتوجيهه نحو الاستثمار الانتاجي مع تحقيق الضغط الضريبي المفروض على المؤسسات الناجم عن تعدد الضرائب من جهة وارتفاع معدلاته من جهة اخرى .

✓ المساهمة في تحقيق أهداف جهود اللامركزية السياسية والاقتصادية للبلاد ادراكا من السلطات بأن هناك حالة من عدم التوازن الجهوي ، وتباين الاستفادة من جهود التنمية بين مناطق وجهات البلاد²

✓ تحسين شفافية النظام الضريبي وتبسيط اجراءاته ومكوناته بشكل يسهل التحكم فيه بالنظر الى تواضع مستوى تأهيل الادارة الضريبية .

✓ خلق الشروط الملائمة لتحقيق التوازن الخارجي عن طريق تنويع الصادرات لكون هذه الأخيرة مهيمن عليها بالمنتجات البترولية في ظل أوضاع أصبحت فيها السوق النفطية تتمتع بعدم الاستقرار³ .

¹كمال رزيق، مرجع سبق ذكره ، ص5

²قدي عبد المجيد ، النظام الجبائي وتحديات الألفية الثالثة ، مقال مقدم في ملتقى الاقتصاد الجزائري ، جامعة البليدة ، 21.22 ماي 2002

³بوزيد حميد ، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992- 2004) أطروحة لنيل درجة دكتوراه ، سنة

2006/2005 ص 68 .

المبحث الثاني: السياق الدولي والوطني للإصلاح الضريبي

يندرج الإصلاح الضريبي الذي انتهجته الجزائر منذ سنة 1992 في مختلف التحولات التي عرفتھا الساحة الدولية والوطنية، لذلك سنستعرض مختلف هذه التحولات حتى يتسنى لنا تشخيص وتقييم مختلف الضرائب التي أسست ضمن الإصلاح الضريبي في الجزائر.

المطلب الأول: السياق الدولي للإصلاح الضريبي

لقد تزامن الإصلاح الضريبي في الجزائر مع عدة تحولات هامة عرفتھا الحياة الاقتصادية الدولية، والتي تتمثل فيما يلي:¹

- فشل النظام الاشتراكي وسيطرة النظام الرأسمالي بقيادة الولايات المتحدة الأمريكية والذي يتحكم في إدارة الاقتصاد العالمي والسياسة الدولية وذلك بالاستعانة بالمؤسسات المالية كصندوق النقد الدولي ، ومؤسسات التجارة العالمية.
 - إعادة هيكلة الاقتصاد العالمي نتيجة للثورة العالمية التكنولوجية بما أفرزته من تحولات جديدة في سياق ظاهرة العولمة.
 - الاتجاه المتزايد نحو التكتل الاقتصادي بين الدول المتقدمة والذي يتطلب تسيق الآليات الاقتصادية لهذه الدول، وتدعيم قدراتها التفاوضية في مجال التجارة العالمية.²
 - استمرار أزمة التنمية في دول العالم الثالث نتيجة أزمة المديونية، وهذا ما جعلها تخضع لضغوطات فيما يتعلق بتعقد شروط الاقتراض في الأسواق المالية الدولية ونمو أعباء الديون . لقد ساهمت هذه التحولات التي عرفها الاقتصاد الدولي في بروز معالم نظام عالمي جديد له خصائصه المميزة .
- في هذا الظرف أصبح الإصلاح الضريبي أداة هامة لتنسيق السياسات الاقتصادية لمختلف الدول ولمواجهة تحديات العولمة التي من أهم انعكاساتها التأثير على مصير الاقتصاديات الوطنية.³

¹ عبد المجيد قدي، الأزمة الاقتصادية العالمية وواقع دول العالم الثالث، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، الجزء 35، رقم 2، الجزائر، 1997، ص 446، 454.

² محمد بوتين وآخرون، استقلالية المؤسسات العمومية الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر 1994، ص 43 .

³ عبد المجيد قدي، مرجع سابق ذكره، ص 447 .

المطلب الثاني: السياق الوطني للإصلاح الضريبي

إن الاختلالات التي ميزت الاقتصاد الوطني خاصة تراجع أسعار البترول سنة 1986 وتراجع معدلات النمو وتزايد في حجم المديونية الخارجية دفعت بالمسيرين إلى التفكير في إدخال إصلاح عميق على الاقتصاد الوطني لإنعاشه من خلال معالجة مشكلة الفعالية في المؤسسة العمومية عن طريق جعلها مركزا لا اتخاذ القرار ومراجعة علاقة الدولة بالاقتصاد .

وفي هذا السياق كرس دستور 1989 التوجه نحو اقتصاد السوق ، وكان هذا التوجه استجابة لضغط الهيئات المالية الدولية (صندوق النقد الدولي والبنك الدولي للإنشاء والتنمية) التي تشترط تحرير الاقتصاد وتطبيق نظام اقتصاد السوق ، ونشير أن الإصلاحات من طرف الهيئات المالية الدولية تهدف أساسا إلى وضع الميكانيزمات التي تمكنها من استرجاع أموالها، أما كيفية حل مشكلة الفعالية فيأتي في المرتبة الثانية.¹

إن الأزمة المتعددة الجوانب التي تعيشها الجزائر في الأساس نتيجة لسوء التسيير حيث أن التسيير الجيد سيسمح للمؤسسة باستخدام عناصر الإنتاج استخداما أمثلا في ظل الإصلاحات الاقتصادية الجديدة، أصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية تتميز بعدة خصائص فمن حيث علاقتها بمحيطها يضاف على المؤسسة الطابع الاستقلالي أما بالنسبة لنشاطها فإن طابع المتاجرة هو السائد بخصوص مختلف أعمال وتصرفات المؤسسة وذلك بموجب الخضوع للقانون التجاري ويتصف بتنظيمها وتسييرها الداخلي بطابع التنظيم الديمقراطي من خلال المشاركة العمالية.

إن الإصلاحات الاقتصادية مست العديد من الجوانب والتي تجسدت في المظاهر التالية:²

1. تحول علاقة الدولة بالمؤسسات الاقتصادية:

في ظل الإصلاحات الاقتصادية تحولت الدولة إلى مالكة لرأس مال المؤسسات عن طريق صناديق المساهمة وليست مسيرا، وأصبحت علاقة الدول بالمؤسسة خاضعة لقواعد الفعالية والمردودية الاقتصادية، لذلك يقتصر مجال تدخلها على التخطيط التوجيهي لتحديد أهداف وقواعد التنمية الشاملة، وقصد تحقيق هذه الأهداف تستخدم الدولة أعوان الضبط الاقتصادي المناسبة والتي تركز أساسا على أدوات السياسة النقدية وأدوات السياسة الضريبية، لذلك تزداد أهمية النظام الضريبي الذي يجب أن يتكيف مع إصلاح المؤسسة العمومية، وأن يشكل أداة تشجيع للأنشطة الاقتصادية وتوجيهها.³

¹ محمد بوتين وآخرون، مرجع سبق ذكره، 35

² محمد بوتين وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص43.

³ محفوظ لعشب، سلسلة القانون الاقتصادي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر . 1997، ص82

II. إصلاح نظام الأسعار:

في ظل الاستقلالية ولتمكين المؤسسة من اتخاذ القرار تمت مراجعة نظام الأسعار من خلال قانون 89-12 المتعلق بالأسعار والذي يميز بين نوعين من الأسعار هما:

الأسعار المقننة : وهي التي تخضع لإدارة الدولة سواء عن طريق تحديد الأسعار القصوى أو الهوامش القصوى الأسعار الحرة : وهو ما يعرف بنظام التصريح بالأسعار من خلاله يصرح الأعوان الاقتصاديون بالمنتجات والأسعار المرغوبة لدى المصالح، ويتعين على الأعوان الالتزام بتلك الأسعار أما في حالة تغييرها يجب تقديم تصريحاً جديداً لدى نفس المصالح.

وفي إطار اقتصاد السوق صدر الأمر 95-06 المؤرخ في 25 جانفي 1995 الذي بمقتضاه تحدد بصفة حرة أسعار السلع والخدمات اعتماداً على قواعد المنافسة¹ إلا أن الدولة تتدخل لتقيّد من مبدأ الحريف العامة للأسعار إذا توفرت بعض الشروط مثل كارثة طبيعية أو صعوبات في التموين بالنسبة لقطاع نشاط معين أو في منطقة جغرافية معينة.

III. علاقة البنك بالمؤسسة:

في ظل الإصلاحات الاقتصادية أصبح البنك مؤسسة مالية مستقلة يراعي في ظل تعامله مع المؤسسة العمومية معايير المخاطرة والمردودية، وبالتالي أصبحت طبيعة العلاقة بين البنك والمؤسسة لها صيغة اقتصادية بحثية، لذلك يتعين على المؤسسات تقديم ملفات قروض لدى البنك المتعامل معه الذي يقوم بدراسة تقنية حول جدوى المشاريع المقدمة، وعلى أساس ذلك يتم اختيار المؤسسات لتمويلها.²

IV. إصلاح التجارة الخارجية:

في ظل الإصلاحات الاقتصادية اعتمدت الدولة برنامجاً تدريجياً هاماً لتحرير التجارة الخارجية والذي جسده القانون 88-29 حيث منح مرونة أكثر في مجال احتكار الدولة، من خلال تخصيص مبلغ محدد من النقد الأجنبي والائتمان لكل شركة لاستعماله حسب تقديرها الخاص، وفي هذا السياق صدر المرسوم 88-167 في سنة 1988 الذي سمح للمؤسسات الاستفادة من ميزانية العملة الأجنبية وتتحدد هذه الميزانية انطلاقاً من إيرادات التصدير بالنسبة للمؤسسة وحاجتها للاستيراد خلال السنة، وهكذا تقوم المؤسسة بمعاملتها مع الخارج بكل حرية بعيداً عن إجراءات المراقبة الإدارية والمالية.

¹ محفوظ لعشب، مرجع سبق ذكره، ص 82 .

² محمد بلقاسم، حسن بهلول، مرجع سبق ذكره، ص 174 .

وطبقا لأحكام قانون 90-10 المتعلق بالنقد والقرض يرخص لغير المقيمين والمقيمين بتحويل رؤوس الأموال بين الجزائر والخارج تمويل مشاريع اقتصادية، ويمكن لرأس المال الأجنبي أن يستثمر في أي نشاط اقتصادي غير مخصص صراحة للدولة.

يتضح مما سبق أن الإصلاحات الاقتصادية تندرج في إطار الانتقال إلى اقتصاد السوق، ولمواكبة هذا التحول استدعى إدخال إصلاحات ضريبية ليكتمل مسار الإصلاحات قصد تمكين المؤسسة أداء دورها بفعالية أكثر وتكييف الاقتصاد الوطني مع المعايير الاقتصادية الدولية.¹

المطلب الثالث : الإصلاح الضريبي واثاره على الاقتصاد الوطني

إن الهدف من هذا المبحث هو دراسة الآثار الاقتصادية للضريبة التي يمكن تحديدها وفقا لآراء بعض الاقتصاديون، بحث تنشأ هذه الآثار بعد استقرار عبء الضريبة عن المكلف، وبالرغم من أن عبء الضريبة قد يكون ثقيل على المكلف بها، فإن هذا قد يدفع إلى زيادة الإنتاج بكافة الطرق الممكنة، لتعويض الجزء المقطوع من دخولهم كضريبة، أما البعض الآخر فيرى أن مقدار المبلغ المقطوع من دخل المكلف هو الذي يحدد آثار الضريبة في نشاط الأفراد وإنتاجهم، من حيث الحجم والنوعية، وفي حقيقة الأمر أن أثر الضرائب على نمط الاستهلاك والاستثمار والبطالة والادخار وغيرها من السلوكيات الاقتصادية يتحدد بأمرين أولهما مقدار مبلغ الضريبة المستحقة، وثانيها الأوجه التي تستخدم فيها الدولة حصيلة الضرائب.

أولا : تأثير الإصلاح الضريبي على الاستثمار والبطالة :

❖ على الاستثمار :

تعتبر الأرباح عائد الاستثمارات وبالتالي مصدر تراكم رأس المال والنمو الاقتصادي وبغرض تشجيع الاستثمار تلجأ الدول إلى عدم إرفاق هذه الأرباح بالضرائب لأن ذلك يشكل خطرا على النمو اللاحق إلا في حالة ما إذا كان معدل الاستثمار كبيرا جدا .

وتلعب الضريبة دورا مهما كأداة للتأثير على ميل الاستثمار، ذلك أن زيادة الضرائب المباشرة نسبة كانت أم تصاعدية، تؤدي إلى تخفيض الاستثمار وبالأخص الاستثمار حديثة المنشأة، وعلى هذا تستعمل

¹ محمد بلقاسم، حسن بهلول، مرجع سبق ذكره، ص 174 .

الضرائب في توجيه وتشجيع الاستثمار من خلال الإعفاءات الضريبية الدائمة أو المواتية أو من خلال التخفيضات في مبالغ الضرائب أو أسعارها.¹

وكل هذا من أجل توجيه الاستثمار إلى الفروع الإنتاجية المرغوب بترقيتها أو تكثيفها أو إبعاده عن الفروع الإنتاجية الغير مرغوب فيها وكل هذا تماشيا مع السياسة الاقتصادية وتستخدم الضرائب الغير مباشرة كأداة لتخفيض التكاليف الاستثمارية ومن ثم تشجيعه عن طريق الإعفاء أو التخفيض من الضرائب على سلع التجهيز ومن الرسم على رقم الأعمال وعن الرسوم الجمركية عند استيراد السلع الاستثمارية .

كما يمكن الإشارة إلى أن المستوى الضريبي يعتبر أحد مكونات المناخ الاستثماري نتيجة لما سبق فإن للضريبة مكانة هامة في جذب رؤوس الأموال المستثمرة وتوجيهها لإحداث التوازن الجهوي والقطاعي الذي ينتج عنه زيادة حجم الاستثمار.²

❖ على البطالة :

لقد واجهت أغلبية البلدان أزمات حادة ومازالت تقاومها حتى يومنا هذا ومن بينها مشكلة نقص التوظيف .

أما ما يطلق عليها اصطلاحا بالبطالة والتي انتشرت في أوساط مجتمعنا وعدنا الشغل و الشاغل لها من أجل إيجاد سبل مكافحتها والحد من توسيعها بمختلف الطرق.

فالبطالة تعني عدم تمكن العامل من إيجاد شغل أي عمل أو لعدم استطاعته القيام به أو هي عبارة عن عامل تجريبي لثروات بلد ما وشكل من أشكال الإدلال الاقتصادي والإحتقار الاجتماعي³ إذ من أدوات السياسة المالية التي يمكن بواسطتها التقليل من حدة البطالة هو التخفيض من معدلات البطالة في أوقات الفساد لأن تخفيضها يشجع الإنفاق الإستهلاكي المتكون للأفراد ونقود أكثر للاستهلاك والاستثمار، وعلى هذا الأساس يمكن للدولة الجزائرية أن تعتمد على تخفيض الضرائب كتدبير المال لعلاج ظاهرة البطالة . لقد قامت الجزائر من خلال نظامها الجبائي لسنة 1992 بتغيرات عديدة حيث أدخلت طريقة جديدة في المجال الضريبي وهو ما يعرف بالرسم على القيمة المضافة TVA كذلك قامت بتخفيض الضريبة على أرباح الشركات مشجعا أكثر على الاستثمار ، وقد بدأ معدل الضريبة على أرباح الشركات في الإنخفاض منذ الإصلاحات 1992 حيث أصبح 42 % بعد ما كان 52% ثم انخفض إلى 35% ليصبح الآن 30%

¹ فضيلة زمير، النظام الجبائي الجزائري واثارها على الاستثمار ، مدكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس في علوم التسيير، مالية ، المدية، دفعة 2003، ص33

² فضيلة زمير ، مرجع سابق ذكره، ص 391

³ عطية عبد الواحد، مرجع سابق ذكره، ص 391

وهذف الدولة من هذه التخفيضات وتشجيع الاستثمار المحلي وجلب رؤوس الأموال الأجنبية ونظرا لكون مؤسساتنا تتميز بتكاليف إنتاج مرتفعة والتي تؤدي إلى ارتفاع أسعار السلع المحلية عكس السلع الأجنبية ، مما ينجم صمود المؤسسات المحلية أمام المؤسسات الأجنبية وهذا ما معناه زوال مؤسساتنا الوطنية مما يعني طرد الألاف من العمال وعليه يتوجب على الدولة التدخل لحماية الاقتصاد الوطني¹

❖ على الإدخار :

يتكون الإدخار الوطني على وجه التحديد من الادخار الخاص الذي يقوم به الأفراد والادخار العام الذي تقوم به الدولة ، فلكي تقوم الدولة بالاستثمارات تلجأ عادة إلى الضريبة لتمويل هذه الاستثمارات ويمكن القول أن أثر الضريبة في الادخار يكون أثرا إيجابيا إلا أن أثر الضريبة² على الادخار الخاص يكون كذلك في الغالب من الحالات ونعتبر أن فكرة الضريبة تخفض من مدخرات الأفراد ، فكلما رأينا أن فرض الضريبة يؤثر في دخل الأفراد بالنقصان وبالتالي تقليل إنفاقهم على الاستهلاك مما يؤثر سلبا على مستوى مدخراتهم إلا أن تأثير الضريبة في حجم المدخرات لا يكون واحدا بالنسبة للدخول المختلفة فالضريبة تؤدي بالأفراد إلى إعادة توزيع دخولهم المتاحة بين الاستهلاك والادخار وفقا لمرونة كل منها وكذلك إعادة توزيع الإنفاق على الاستهلاك لمصلحة النفقات الضرورية وعلى حساب النفقات الغير ضرورية كما رأينا من قبل . ويختلف أثر الضريبة في الادخار باختلاف أنواع الضرائب .

فالضرائب التي تصيب مصادر الادخار كالضرائب على رأس المال والضريبة على الدخل الإجمالي المتعلقة بفائض القيمة أو أرباح الأسهم وغيرها أي الضرائب المباشرة خاصة إذا تعلقت بالفئات ذات الدخل المرتفع التي تخصص جزءا كبيرا من دخلها للإدخار³ .

على الإدخار الخاص لا يكون كذلك من الحالات ونعتبر أن فكرة الضريبة تخفض من مدخرات الأفراد ، وبالتالي من التراكم المالي ومن زيادة النمو الاقتصادي ، فكلما رأينا أن فرض الضريبة يؤثر في دخل الأفراد بالنقصان وبالتالي تقليل إنفاقهم على الاستهلاك مما يؤثر سلبا على مدخراتهم إلا أن تأثير الضريبة في حجم المدخرات لا يكون واحدا بالنسبة للدخول المختلفة ، فالضريبة تؤدي بالأفراد إلى إعادة توزيع دخولهم المتاحة بين الاستهلاك والادخار وفقا لمرونة كل منها، وكذلك لإعادة توزيع الإنفاق على الاستهلاك لمصلحة النفقات الضرورية وعلى حساب النفقات الغير ضرورية كما رأينا من قبل . ويختلف أثر الضريبة في الادخار باختلاف أنواع الضرائب فالضرائب التي تصيب مصادر الادخار كالضريبة على

¹ عطية عبد الواحد، مرجع سابق ذكره، ص 391

² محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية و الضرائب ، دار هومة للطباعة والنشر و التوزيع ، الجزائر 2004 ، ص 173، 172 .

³ محمد عباس محرز، مرجع سابق ذكره، ص 173

رأس المال والضريبة على الدخل الإجمالي المتعلقة بفائض القيمة أو أرباح الأسهم وغيرها أي الضرائب المباشرة خاصة إذا تعلقت بالفئات ذات الدخل المرتفع التي تخصص جزءا كبيرا من دخلها الادخار¹ وتدفع الضريبة على أرباح أصحاب المؤسسة .

أولا : المبالغ فيها يسمح لهم القانون بخصمه عند تحديد قيمة المادة الخاضعة للضريبة كالمصاريف العامة على الأقل، بنفس الحجم إذ أن المبالغة في تقدير المصاريف عادة ماتؤدي إلى زيادة بعض الدخل التي تخصص بصفة عامة للاستهلاك وليس الادخار، كما أن ارتفاع معدل الضريبة يدفع للمؤسسات² ثانيا: إن التهرب من دفع الضريبة باستخدام الطرق المشروعة والغير مشروعة، مما يفقد الدولة حصيله ضريبية على جانب كبير من الأهمية.

❖ على الغش الضريبي:

من أهم المشاكل التي يواجهها النظام الضريبي فهو يؤدي إلى ضعف مردودية الحصيله الضريبية لذا قام المشروع الجزائري بسن قوانين مختلفة والتي من شأنها أن تحد من إنتشار هذه الظاهرة وذلك عن طريق الرقابة الجبائية التي تقوم بها الإدارة الضريبية ، فالنظام الضريبي الجزائري هو نظام تصريحي وإدارة الضرائب من حقها مراقبة هذه التصريحات التي يقدمها المكلفين بالضريبة، ففي حالة وجود أخطاء تصححها وفي حالة وجود غش ضريبي تقوم بالحد منه ومحاربتة.

وتمثلت الرقابة الجبائية في الرقابة الخارجية وهي رقابة إدارة الضرائب على تصريحات الموظفين والتي تتضمن الرقابة على الوثائق والرقابة الميدانية وهناك الرقابة على المحاسبة وهي أشمل وأعمقمن الرقابة الأولى والقائمة على أساس إعادة النظر في الوثائق وتكوينها من الصفر وتشمل على الأقل أربعة أشهر³

¹ محمد عباس محرزي، مرجع سابق ذكره، ص 173

² عيروق حورية، بوعلي مليكة، الإصلاح الضريبي في الجزائر ودوره في ترقية الاستثمار، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، دفعة 2000، ص115 .

³ عيروق حورية، بوعلي مليكة، مرجع سابق ذكره، ص 116 .

المبحث الثالث: تشخيص الإصلاحات الضريبية

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

المطلب الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي

تقد أسست الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال قانون المالية لسنة 1991 وتتص المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على مايلي: " تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل، وتقرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة ".¹

وتعتبر الضريبة على الدخل الإجمالي ضريبة مباشرة وتصاعدية حسب الجدول رقم 01¹ وانطلاقا من هذا الجدول نضع الملاحظات التالية:

- حدد الحد الأدنى المعفى من الضريبة ب 60000 دج والذي يعتبر زهيدا خاصة مع ارتفاع مستوى الأسعار وتدهور القدرة الشرائية مع العلم أن مستوى هذا الحد يجب أن يضمن مستوى المعيشة العادي للمكلف.

- يطبق هذا الجدول وفق التصاعدية بالشرائح، بحيث يطبق معدل الضريبة الجديد على الجزء الإضافي فقط من الدخل وليس على الدخل بكامله كما هو الحال في التصاعد الإجمالي.

- عدم مرونة التصاعدية المعتمدة، بحيث نجد طول الشريحة الأولى 60000 دج، بينما طول الشريحة الثانية 120000 دج ، أما الشريحة الثانية فهو أكبر إذا طولها يساوي 180000 دج ، وهذا في الواقع لصالح الدخل المرتفعة لذلك يجب أن تكون الشريحة الأولى واسعة، حتى يمكن التخفيف من حدة التقلبات في الدخل².

¹ بوزيدة حميدة، مرجع سبق ذكره، ص120

² وزارة المالية، قانون رقم 11_02 ، المتضمن لقانون المالية لسنة 2003

معدل الضريبة %	الدخل الخاضع للضريبة دج
00	لا يتجاوز 60000
% 10	من 60001 إلى 180000
%20	من 180001 إلى 360000
%30	من 360001 إلى 1080000
%35	من 1080001 إلى 3240000
%40	أكثر من 3240000

الجدول رقم 01: السلم الضريبي على الدخل الإجمالي

قد تدفع تصاعدية الضريبة بالمكلف في حالة وقوع دخله في شريحة ذات معدل مرتفع ، العمل على تدنية دخله لإحلاقه بشريحة ذات معدل منخفض ، لذلك يجب أن يكون الانتقال في المعدل بين شريحة و أخرى بدرجة صغيرة ، لتجنب تحايل المكلفين وتقليص حدة التهرب ، اذ يمكن أن تخسر الخزينة من التهرب أكثر مما تحصله من التصاعدية .

تعتبر المعدلات المدرجة في الجدول مرتفعة نوعا ما ولا تشجع على الاستثمار وتوسيعه، خاصة الحد الأقصى الذي يصل إلى 40% ، بينما في تونس نجده يصل إلى 35% فقط.

بالإضافة إلى الملاحظات السابقة، فإن الجدول الضريبي على الدخل الإجمالي سواء بالنسبة لتقسيم الشرائح أو تحديد المعدلات الضريبية الموافقة لكل شريحة، نجده لا يستند على دراسات ميدانية، لذلك فإنه لا يعكس الواقع الاجتماعي والاقتصادي للمجتمع الجزائري، مما ينعكس سلبا على فعالية الضريبة على الدخل الإجمالي.

نضع الملاحظات التالية :

- تتميز الضريبة على الدخل الإجمالي بالشفافية والبساطة، وذلك من خلال النظرة الإجمالية لمجموع مداخيل المكلف، وكذلك وجود ضريبة وحيدة على الدخل رغم تعدد طبيعة مداخيلها.

- تعتمد الضريبة على الدخل الإجمالي على تصريح المكلف، ومع غياب الوعي الضريبي لدى المكلفين، وضعف كفاءة إدارة الضرائب، تواجه هذه الضريبة إشكالا حول مدى نجاعة تطبيقها، مما يقلص من فعاليتها.

- عدم قدرة هذه الضريبة الوصول إلى الدخل الناتجة عن بعض النشاطات كمداخل الأعمال المنزلية والمداخل المحققة في النشاط الموازي.¹

- رغم أهمية السلم المتصاعد في الاقتراب من العدالة الضريبية إلا أن صياغته تحتاج إلى مراجعة كونه لا يراعي بعض المعايير التنظيمية.

- رغم أهمية نظام الاقتطاع من المصدر في محاربة التهرب الضريبي إلا أن اقتصاره على بعض المداخل يطرح إشكالا حول مدى عدالته، كما أنه يشكل ضغط على سيولة المكلف حيث طريقة تحصيله لا تحقق مبدأ الملائمة، لذلك يجب إعادة تنظيم ذلك النظام ثم توسيع مجال تطبيقه ليشمل مداخل أخرى.²

المطلب الثاني: الضريبة على أرباح الشركات.

إن من أهم الأهداف التي سعى إليها الإصلاح الاقتصادي لسنة 1988، يتمحور في وضع المؤسسات العمومية في نفس موضع المؤسسات الخاصة وإخضاعها لمنطق وقواعد السوق، ولتكريس هذا المسعى تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة رقم 38 من قانون المالية لسنة 1991، حيث تنص المادة رقم 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على مايلي:

" تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136، وتسمى هذه الضريبة الضريبة على أرباح الشركات ".³

- من خلال التعريف السابق يتضح أن الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة مباشرة سنوية، تفرض على الأرباح التي تحققها الأشخاص المعنوية، هذه الأخيرة تخضع إجبارا للنظام الحقيقي دون الأخذ بعين الإعتبار حجم رقم الأعمال المحقق.⁴

¹ وزارة المالية، قانون رقم 2-11 المتضمن لقانون المالية لسنة 2003.

² وزارة المالية، مرجع سبق ذكره.

³ المادة 135_136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1991.

⁴ ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص72.

وبندرج تأسيس الضريبة على أرباح الشركات في إطار وضع نظام ضريبي خاص بالشركات الذي يختلف عن النظام المطبق على الأشخاص الطبيعية، لذا فإن الضريبة على أرباح الشركات ثلاثم أكثر الشركات وهي تعمل على عصنة جباية الشركات وجعلها أداة للإنعاش الاقتصادي.¹

ويسعى الإصلاح الضريبي المتعلق في فرض الضريبة على أرباح الشركات إلى تحقيق هدفين، فمن جهة يهدف إلى تنظيم شكلي الذي سمح بتأسيس ضريبة خاصة على الأشخاص المعنوية كشرركات الأموال، ومن جهة ثانية يهدف إلى تنظيم إقتصادي الذي يسمح بتخفيض العبء الضريبي المطبق على الشركات، وتمكينها من الإنعاش والنمو الاقتصادي، ومن مزايا الضريبة على أرباح الشركات ما يلي:

- تشجيع إقامت الشركات في شكل مجموعات الشركة الأم وفروعها .
- تخفيض الضريبة المدفوعة من خلال السماح بترحيل الخسائر السابقة إلى غاية السنة الخامسة تتميز الضريبة على أرباح الشركات بعدة خصائص نجملها في ما يلي:
- ضريبة وحيدة: حيث أنها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين.
- ضريبة عامة: كونها تفرض على مجمل الأرباح دون التمييز لطبيعتها.
- ضريبة سنوية: بحيث تفرض مرة واحدة في السنة على الأرباح المحققة خلال السنة.
- ضريبة نسبية: حيث يخضع الربح الضريبي لمعدل ثابت وليس لجدول تصاعدي .
- ضريبة تصريحية: بحيث يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي لجميع أرباحه(نموذج رقم 06) لدى مفتشية الضرائب التابعة للمقر الإجماعي للمؤسسة الرئيسية وذلك كآخر أجل نهاية شهر مارس للسنة التي تلي سنة الإستغلال.²

من خلال الخصائص السابقة للضريبة على أرباح الشركات فإن هذه الضريبة تضمن المزايا التالية :

الشفافية : وذلك من خلال النظرة الاجمالية لمجموع أرباح المكلف و طريقة تحديد الربح الخاضع للضريبة.

¹ ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص27 .

² حجار مبروكة، مرجع سبق ذكره، ص67.

البساطة : سواء بالنسبة للمكلف أو لإدارة الضرائب ، بحيث هؤلاء المكلفين مطالبون بتصريح و بضريبة واحدة على الأرباح و بالتالي تسهيل عملية مسك الملفات الضريبية و مراقبتها .

الاقتراب من العدالة : من خلال الغاء التمييز بين الشركات العمومية و الشركات الخاصة و كذلك بين الشركات الوطنية و الشركات الأجنبية .

ان ادخال الضريبة على أرباح الشركات تجسد مبدأ فصل الضرائب على دخل الأشخاص و الضرائب على دخل الشركات و هي تعمل على ضبط ضريبة قطاع الانتاج للحفاظ على خزينة و طاقة تراكم المؤسسات الانتاجية ، كما تعتبر الضريبة على أرباح الشركات أداة ترشيد جباية المؤسسة .¹

وتفرض ال IBS بمعدل عادي يقدر ب 30 % ومعدل مخفض يقدر ب 15% بالنسبة للأرباح المعاد استثمارها .

نضع الملاحظات التالية:

يعمل التخفيض المستمر لمعدل الضريبة على أرباح الشركات على تخفيض العبء الضريبي على المؤسسة، ومن تم تعزيز مركزها المالي وتوسيع قدراتها الإنتاجية، إلا أن اعتماد معدل وحيد على جميع المؤسسات دون تمييز بين القطاعات أو مراعاة لحجم تلك المؤسسات سيخفض من فعالية تلك الضريبة، إذ قد يكون مجحفافي حق بعض المؤسسات ذات الربحية الضعيفة.

يشكل المعدل المخفض 15% للأرباح المعاد استثمارها أداة فعالة لتحفيز المؤسسات على التوسع وزيادة حجم الإستثمار.

إن رفض إدارة الضرائب لبعض التكاليف، وتحديد سقف لتكاليف أخرى يعتبر أسلوب فعال لمكافحة التهرب الضريبي. إلا أن تحكم منطقة السوق في الأسعار ، وانهييار قيمة العملة الوطنية، سيجعل هذا الأسلوب عائقا أمام توسع المؤسسات كون المبالغ المسموح بخصمها ضعيفة.²

¹ ناصر مراد ، الإصلاحات الضريبية في الجزائر ، مذكرة ماجستير ، جامعة البليدة ، دفعة 2004/2005 ، ص 26 .

² BOUDARBLA, Laréfome fiscale , Mutation , revue éditée par la chambre nationale de commerce (CNC), Alger N7 , 1991 p 23 .

المطلب الثالث: الرسم على القيمة المضافة.

أسس الرسم على القيمة المضافة في الجزائر بموجب قانون المالية لسنة 1991، بالمقابل ألغي النظام السابق المتشكل من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات، وذلك نتيجة للمشاكل التي شهدتها هذا النظام من حيث تعقده وعدم ملائمته مع الإصلاحات التي شهدتها الاقتصاد الوطني.

إن هذا الرسم TVA وحسب تسميته يتعلق بالقيمة المضافة المنشأة خلال كل مرحلة من مراحل العمليات الاقتصادية والتجارية، وتتخذ هذه القيمة المضافة بالفرق بين الإنتاج الإجمالي والإستهلاك الوسيطة للسلع والخدمات، كما أن الرسم على القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك تجمع من طرف المؤسسة إلى فائدة الدولة ليتهاكها المستهلك النهائي.

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

- توسيع مجال التطبيق : يعتبر مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة جد واسع بحيث أنه يتضمن العمليات الخاضعة للرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات وعمليات أخرى مثل التجارة بالجملة والمساحات الكبرى والمهن الحرة. إن توسيع مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة يسمح للدولة التحكم أكثر في النشاط الاقتصادي، بالإضافة إلى الحصول على موارد إضافية هامة.¹

- توسيع مجال الخصم: يمنح نظام الرسم على القيمة المضافة للخاصين لهذه الضريبة إمكانية خصم مبلغ الرسم المحمل على مشترياتهم من مبلغ الرسم المستحق على مبيعاتهم، إن مجال ذلك الخصم لم يكتفي بالخصم المادي أو المالي كما هو الشأن في الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات، بل تعداه ليشمل أيضا عمليات القطاعين الإداري والتجاري، بالإضافة إلى العمليات الخاضعة بتأدية الخدمات والتي ترتبط بالنشاط الخاضع للرسم على القيمة المضافة.

¹ حجار مبروكة، مرجع سبق ذكره، ص71 .

ويسمح أسلوب الخصم الجديد من جهة حيادية الضريبة، فهو يعرقل توسع نشاط المؤسسة بل يشجع المنافسة والمبادلات على المستوى الدولي، ومن جهة ثانية يعمل على ضبط المعاملات التجارية، بحيث يجبر التعامل بالفواتير التي تشكل الوسيلة الضرورية للاستفادة من حق الخصم.

- تقليص عدد المعدلات: حسب قانون المالية لسنة 2001 يحتوي نظام الرسم على القيمة المضافة على معدلين فقط عوض 18 معدل كما كان سائد في النظام السابق، ويطبق المعدلين على أساس رقم الأعمال غير متضمن للرسم، بينما في النظام السابق كانت تطبق تلك المعدلات على أساس رقم الأعمال متضمن الرسم، ويترتب على ذلك تخفيف العبء الضريبي.

لقد أدت الخصائص السابقة إلى سهولة وبساطة تطبيق الرسم على القيمة المضافة سواء بالنسبة لإدارة الضرائب أو المؤسسة، وقد ساهم في فعالية النظام الضريبي.

ويسعى المشرع تحقيق عدة أهداف من خلال تأسيس الرسم على القيمة المضافة وتتمثل فيما يلي:¹

- تبسيط الضرائب غير المباشرة، وذلك بتعويض الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات بضريبة واحدة هي الرسم على القيمة المضافة، مع تقليص عدد المعدلات (من 18 إلى 02) .

- الإنعاش الاقتصادي من خلال تخفيض تكلفة الاستثمارات.

- تشجيع الاستثمارات والمنافسة من خلال حيادية وشفافية الضريبة.

- حفز منافسة المؤسسات الجزائرية في الأسواق الخارجية عن طريق إلغاء العبء الضريبي الذي تتحمله المنتجات الوطنية عند تصديرها إلى الخارج .

- إحداث انسجام بين الضرائب غير المباشرة على المستوى المغربي علما أن المغرب اعتمدت الرسم على القيمة المضافة سنة 1986 ، أما تونس في سنة 1988، وبالتالي دفع وتيرة الإتحاد المغربي.

¹ KARIMA AINOUCHE , Mohammed cherif ainouche , la réforme des impôts sur les revenus sur une nouvelle approche pour un meilleur rendement , revue finance et développement au maghreb , N09 , Alger 1991 , p55.

وبفرض الرسم على القيمة المضافة على أساس رقم الأعمال خارج الرسم بتطبيق معدل عادي 17% ومعدل مخفض قدره 7%.

ولتقييم الرسم على القيمة المضافة نضع الملاحظات التالية:

يعمل الرسم على القيمة المضافة على تحفيز الإستثمار وتوسيعه بحيث سمح المشرع باسترجاع الرسم على القيمة المضافة المتعلق بمشتريات التجهيزات ووسائل الإنتاج في نفس الشهر الذي اشترت فيه، أي دون التأخير الشهري.

تتميز هذه الضريبة بالحياد ولا تؤثر على نتيجة المؤسسة، بحيث تؤدي المؤسسة دور الوسيط بين المستهلك النهائي وإدارة الضرائب كما أنها لاتدرج ضمن تكاليف المؤسسة.

تسمح هذه الضريبة بتوفير إيرادات كبيرة لخزينة الدولة وعلى مدار السنة، نظرا لإتساع تطبيقها، ومواعيد تحصيلها الشهرية

رغم المزايا السابقة للرسم على القيمة المضافة إلا أننا نسجل النقائص التالية:

- عدم عدالة هذه الضريبة حيث أنها نسبية ولا تراعي المقدرة التكلفة للمستهلك .
- رغم حيادية الرسم على القيمة المضافة على نتيجة المؤسسة إلا أن خزينة المؤسسة قد تتأثر سلبا، وذلك من خلال التأجير الشهري لإسترجاع الرسم المحمل على مشتريات البضائع والخدمات، ضف إلى ذلك فإن دفع الرسم على المشتريات يتم مباشرة عند اقتناء البضاعة، بينما البيع قد يتم على الحساب، وفي هذا الوضع تطرح مشكلة السيولة النقدية على مستوى خزينة المؤسسة.
- يشكل ضعف الوسائل المادية والبشرية لإدارة الضرائب عائقا لفعالية هذه الضريبة، بحيث يسمح لبعض التجار غير النزهاء التهرب من الضريبة على القيمة المضافة، من خلال تضخيم الرسوم القابلة للإسترجاع باستعمال فواتير شراء وهمية، أو بتخفيض مبالغ المبيعات عن قيمتها الحقيقية¹.

بالإضافة إلى خصائص أخرى نذكر منها:

- تطبق على الأشخاص الطبيعيين.

¹ كريمة عينوش، مرجع سبق ذكره، ص 56 .

- ضريبة سنوية: تستحق الضريبة كل سنة على أساس الأرباح والدخول التي حققها المكلف بالضريبة أو التي تحصل عليها خلال السنة .

- ضريبة إجمالية: تقع على الدخل الإجمالي الصافي، الذي يتحصل عليه بعد طرح من الدخل الإجمالي الخام التكاليف المنصوص عليها قانونا.

- ضريبة أحادية: أي تضم أو تشمل كل فئات الدخل.

- ضريبة تصاعدية: يتم حساب الضريبة بتطبيق سلم تصاعدي، مقسم إلى شرائح من الدخل الذي يسمح بتطبيق معدل تصاعدي، كذلك بشكل يكون فيه العبء الضريبي الملقى على عاتق المكلف بالضريبة أكثر أهمية كلما زاد دخله.

- ضريبة تصريحية: مادام أنه يوضح ويحصل عن طريق جدول أو قائمة إسمية على أساس تصريحات بالدخول المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة.¹

بالإضافة إلى الإصلاحات التي سبق ذكرها الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، والرسم على القيمة المضافة. هناك إصلاحات أخرى جديدة مختلفة تمثلت في:

أولاً: الدفع الجزافي VF: وقد تم الإستغناء عنه في قانون المالية التكميلي لسنة 2005 .

ثانياً: الرسم على النشاط المهني TAP: انشئ الرسم على النشاط المهني بموجب قانون المالية لسنة 1996 بمعدل 2,55%، وهذا لتعويض كل من الرسم على النشاط الصناعي والتجاري، والرسم على النشاط الغير تجاري.

1. مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني: يستحق الرسم على النشاط المهني نتيجة ل:²

- الإيرادات الإجمالية المحققة من طرف المكلفين بالضريبة الذين يملكون محلا مهنيا دائما في الجزائر، والذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي من فئة الأرباح الغير تجارية.

¹ محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره ، ص97
² المادة 27 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- رقم الأعمال المحقق في الجزائر من طرف المكلفين بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي من فئة الأرباح الصناعية والتجارية أو الضريبة على أرباح الشركات.

II. خصائص الرسم على النشاط المهني: من أهم ما يميز به هذا الرسم مايلي :

- ضريبة مباشرة تتحملها المؤسسة، وتحسب على رقم الأعمال دون أخذ المبيعات الآجلة بعين الاعتبار.¹

- رغم ضآلة معدله إلا أنه يعتبر عبء ثقيل على المؤسسة.

- تعتبر ضريبة تدخل في تكلفة المنتج.

- الدفع الشهري أو الفصلي لهذا الرسم، يشكل عبء على خزينة المؤسسة ودرجة سيولتها.

- يعتبر تكلفة نهائية تتحملها المؤسسة، أي أنه لا تمنح حق الخصم.

III. معدل الرسم على النشاط المهني: تم تخفيض معدل الرسم على النشاط المهني إلى 2% بموجب

قانون المالية التكميلي لسنة 2001 .

وتتمثل التخفيضات المطبقة في:²

يستفيد من تخفيض 30% :

✓ مبلغ عمليات البيع بالجملة.

✓ عمليات البيع التي يقوم بها الوكلاء الرخص لهم بممارسة النشاط طبقا للمادة 138 من قانون النقد والعرض.

✓ رقم الأعمال المحقق من طرف تجار التجزئة الذين يملكون صفة عضو في جيش التحرير الوطني أو في المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني وكذا لأرامل الشهداء.

✓ يستفيد المكلفون بالضريبة الخاضعون للنظام الضريبي حسب الربح الحقيقي من هذا التخفيض المطبق خلال السنتين الأوليتين من مباشرة النشاط فقط.

¹ المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² المادة 219، مرجع سبق ذكره.

✓ مبلغ عمليات البيع بالتجزئة التي تشمل المواد التي تتضمن مبلغ بيعها بالتجزئة أكثر من 50% من الضرائب الغير مباشرة.¹

✓ يستفيد من تخفيض 50%:

✓ عمليات البيع بالجملة التي تشمل المواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة ما يزيد عن 50% من الضرائب الغير مباشرة.

✓ مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية تبعا لشترطين:

○ أن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة محصور بين 10 و 30% .

○ أن تكون مصنفة ضمن المواد الإستراتيجية، وهذا حسب ما ينص عليه المرسوم التنفيذي

رقم 96-31 المؤرخ في 15/10/1996.

✓ أرقام الأعمال المحققة بين الشركات الأعضاء في نفس المجموعة.²

✓ يستفيد من تخفيض 75%:

▪ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز، البنزين العادي والمازوت.

و بالإضافة إلى الضرائب السابقة الذكر تخضع المؤسسة إلى الرسم العقاري و الذي سنتناوله بإيجاز لعدم ارتباطه مباشرة باستغلال المؤسسة.

ثالثا: الرسم العقاري TF

لقد كان تطبيق الرسم العقاري على العقارات المبنية وهذا ما نصت عليه المادة 248 من قانون الضرائب المباشرة، يؤسس رسم عقاري سنوي على الملكيات المبنية الموجودة فوق التراب الوطني، وباستثناء تلك المعفية من هذا الرسم صراحة.³

¹ المادة 183 ، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² المادة 183، مرجع سبق ذكره.

³ المادة 248، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

لكن في إطار التعديلات التي مست هذا الرسم تم إدخال العقارات الغير مبنية وذلك من خلال نص المادة 261 من قانون الضرائب المباشرة، يؤسس رسم عقاري سنوي على الملكيات غير المبنية بجميع أنواعها، باستثناء تلك المعفية من الضريبة.

يتحمل هذه الضريبة كل مالك للعقار أو مستأجر له سواء كان شخص طبيعي أو معنوي.

رابعاً: الرسوم الإيكولوجية :

وتتكون من :

1. رسم الحث على عدم تخزين النفايات الصناعية الخاصة أو الخطيرة ويحدد مبلغه بـ 10500 دج للطن الواحد المخزن، وتهدف إلى جعل التخزين أكثر تكلفة من المعالجة.
2. رسم الحث على عدم تخزين النفايات المرتبطة بنشاطات العلاج ويقدر مبلغه بـ 24000 دج للطن الواحد المخزن، ويهدف إلى حث المستشفيات والمستوصفات على القضاء على نفاياتها.
3. الرسم الإضافي على تلوث المناخ ذي المصدر الصناعي على الكميات المجاورة للقيم الحدية المنصوص عليها وهو محدد بالرجوع إلى النسبة القاعدية السنوية المحددة بأحكام القانون 99-01 المؤرخ في 23/11/1999 المتضمن في قانون المالية لسنة 2000 وبمعامل يتراوح ما بين 1 و 5 حسب نسبة تجاوز القيم الحدية.¹

¹ المادة 261، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

خاتمة

يندرج الإصلاح الضريبي الذي أنتجته الجزائر منذ سنة 1992 في سياق مختلف التحولات التي عرفتھا الساحة الدولية و الوطنية، وقد عرفنا مدى نجاعة الإصلاحات الضريبية وذلك من خلال تناولنا للسياق الدولي والوطني للإصلاح الضريبي، وكذلك تشخيصنا للإصلاحات الضريبية، ومن خلال دراستنا لهذا الفصل فإن الإصلاح الضريبي اقتضته التحولات الاقتصادية في العالم، والاتجاه العالمي نحو إصلاح الأنظمة الضريبية المرتكز أساسا على توسيع الوعاء الضريبي وترشيد معدل الضريبة وتبسيط النظام الضريبي.

ويعتبر الإصلاح الضريبي في الجزائر إصلاحا تدريجيا بحيث لم تستقر الضرائب المنبثقة عن الإصلاح لسنة 1992 إذ لم تخلو قوانين المالية السنوية التي تلت سنة 1992 إلى يومنا من تعديلات ضريبية، وصدور قانون الإجراءات الضريبية سنة 2002 بالإضافة إلى التعديلات التنظيمية للإدارة الضريبية في شكل مراكز الضرائب، والمديرية العامة للمؤسسات الكبرى.

الفصل الثالث

تقييم الاصلاح الجبائي

تمهيد

تتميز الانظمة الضريبية الفعالة بتطورها المستمر تبعا للتحويلات الاقتصادية و الاجتماعية و المالية، لذلك فهي تطبق خلال مدة زمنية أي خلال فترة زمنية ثم تصبح غير مناسبة مما يقتضي تعديلها و اصلاحها سواء تعلق الامر بالدول المتقدمة او الدول النامية . ادرج النظام الضريبي الجزائري في منطقتي الاصلاحات المبتهجة في بلادنا و التي تقوم على أساس عقلنة الاداء الاقتصادي و تحرير المؤسسة لإخضاعها لمنطق السوق الحر ، فقد شهد النظام الضريبي عدة تعديلات منذ الاستقلال، و لاسيما منذ 1991 حيث ظهرت معطيات جديدة على المستوى الدولي ، و كذلك على المستوى الوطني من خلال توجه الاقتصاد الوطني من اقتصاد مخطط مركزيا نحو اقتصاد السوق . و يسعى هذا الاصلاح في الوصول إلى الفعالية التي هي مؤشر نجاح أي نظام ، في هذا المجال نتساءل عن مدى فعالية الاصلاحات الضريبية .

المبحث الاول : تقييم الإصلاح الجبائي في 1992

طراً على النظام الضريبي الجزائري عدة تعديلات حيث شملت مختلف الضرائب ، ومن خلال هذه التعديلات يمكن تقييم هذا الإصلاح وفق عدة فترات .

المطلب الاول : تقييم الحصيلة الجبائية للفترة 1993-1997

لقد حقق النظام الجبائي نتيجة ايجابية تتمثل في الزيادة المعتبرة للإيرادات مقارنة بفترة ما قبل الإصلاح حيث ارتفعت الحصيلة الجبائية من 98.54 مليار دينار سنة 1993 إلى 124.96 مليار دينار سنة 1994 بمعدل 26.81 % ثم ارتفعت إلى 164.6 مليار دينار سنة 1995 وفي سنة 1996 انخفضت إلى 21.23 مليار دينار بنسبة 28.93 % أما ما بين سنة 1996 و 1997 فكانت الزيادة في حدود 13.21 % حيث بلغت الإيرادات الإجمالية سنة 1997 نسبة 60.93 % مكونة من الرسم على القيمة المضافة ، الرسم الداخلي على الاستهلاك الرسم على المنتجات البترولية حيث ساهمت الرسم على القيمة المضافة بنسبة مرتفعة مقارنة مع الرسوم الاخرى ، فقد مثلت بنسبة 14,20% من مجموع الإيرادات ثم [34,27 % بالنسبة للضرائب المباشرة وفي مقدمتها الضريبة على الدخل الاجمالي التي مثلت 21,77% و الضريبة على أرباح الشركات بنسبة 10,92% و هذا ما يوضحه الجدول رقم 3¹.

¹ بن عيسى ق ، مرجع سبق ذكره ، ص 17 .

السنوات	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
الضرائب المباشرة	40.187	41.101	57.868	69.085	88.343	72.416	79.426	82.341	99.202
الضرائب على الدخل	25.586	29.447	39.858	44.932	50.626	59.068	49.234	50.029	62.702
باقي الضرائب المباشرة	9.904	3.283	8 4 7	8 6 8	5 7 2	3 4 2	2 2 1	1 2 5	1 1 3
التسجيل والطبع	6.687	6 . 9	6.397	13.384	10.678	11.729	13.584	16.221	17.026
حقوق التسجيل	1.653	1.483	1.648	2.143	2.659	3.353	3.253	3.986	4.861
الطابع الجبائي	5.034	5.417	4.719	11.241	8.019	8.379	10.331	12.235	12.165
الرسوم على رقم الأعمال	51.293	76.032	99.805	129.324	147.025	157.629	162.674	172.15	184.298
T V A الداخلية	19.787	25.436	30.722	41.052	46.807	49.042	45.552	48.044	54.023
T V A على الواردات	15.272	25.124	37.677	41.992	43.068	49.043	53.622	56.928	61.685
T V A على المنتجات البتروولية				6.697	8.512	9.794	10.352	11.181	10.502
T V A إجمالية	35.059	50.560	68.399	90.215	98.999	10.266	109.526	116.153	126.417
الرسم الداخلي على الإستهلاك	9.800	10.485	15.18	18.159	21.539	22.43	23.918	24.991	25.686
الرسم على المنتجات البتروولية	49 23	12.873	14.332	16.902	21.194	23.289	23.587	26.918	28.207

الوحدة : مليون دينار جزائري

الجدول رقم 3: تطور حصيلة النظام الضريبي بعد اصلاح 1992

المطلب الثاني : تقييم الحصيلة للفترة ما بين 1998 - 2002

نلاحظ في الجدول (رقم 03) أن الإيرادات في النظام الجبائي بلغت سنة 1998 262.05 مليار

دينار أي بمعدل 20.73 % وهي مكونة من 60.15 % رسوم على رقم الأعمال 35.16 % ضرائب مباشرة ، 4.47 % حقوق التسجيل والطابع و 0.20 % للضرائب غير المباشرة ومن خلال هذه النسب تظهر لنا نتيجة سلبية فيما يخص تطور حصيلة النظام الجبائي حيث أنها انخفضت إلى 256.4 مليار دينار سنة 1999 مقارنة مع سنة 1998 وهذا ناتج عن الانخفاض الذي عرفته الضرائب المباشرة حيث أصبحت 46.42 مليار دينار¹ أي بنسبة 30.98 % سنة 1999 في حين كانت 92.19 مليار دينار بسبة 35.16 % سنة 1998 أما IBS حققت سنة 1998 ما يقارب 32.75 مليار دينار وانخفضت إلى 29.96 مليار دينار سنة 1999 أما حصيلة الرسوم فقد ارتفعت من 157,63 مليار دينار إلى 162.67 مليار دينار في حين أن الضرائب غير المباشرة فتقدر حصيلتها بـ 655 مليون دينار سنة 1999 و 539 مليون دينار في سنة 2000 بنسبة لا تتجاوز 0.20 % من الإيرادات الاجمالية . اما عن سنة 2001 فزادت حصيلة النظام الضريبي بمعدل 10.9 % حيث وصلت الحصيلة الاجمالية 300.97 مليار دينار أي ما يقارب 184.3 مليار دينار من إيرادات الرسوم على رقم الاعمال وتمثل في IRG اهم مورد لتوفير حصيلة الرسوم على رقم الاعمال أي اكثر من النصف 126.42 مليار دينار بنسبة 42 % اما عن الضرائب المباشرة لسنة 2001 99.2 مليار دينار ممثلة في 62.67 مليار دينار من IRG و 36.39 مليار دينار من IBS ثم نجد حقوق التسجيل والطابع الجبائي بنسبة 5.65 % والرسوم المباشرة بـ 0.15 % .

من خلال حصلة كل من IBS و IRG و TVA نجد ان حصيلة النظام الضريبي تعتمد بالدرجة

الأولى على الإيرادات ، الرسوم على رقم الأعمال ، أي تظهر TVA هي المساهم الأكبر بنسبة 40 % ثم

¹ بن عيسى ق ، مرجع سبق ذكره ، ص 78 .

تليها الضرائب المباشرة حيث تساهم بـ 20% و IBS بـ 12% في المرتبة الثالثة نجد حقوق الطبع والتسجيل بـ 05% وفي المرتبة الأخيرة نجد الضرائب غير المباشرة التي لا تتعدى حصيلتها 0.5%¹.

المطلب الثالث: تقييم الحصيلة الجبائية للفترة من 2003-2007

إن الاستمرار الاصلاحية الجبائية بتعديلات وقوانين سهلة وتنظيمية بصفة متواصلة وخروج الجرائد من الازمات المالية وحتى السياسية التي عرفتھا جعلتها تفكر أكثر في الجانب الاقتصادي للدولة هذا ما أدى إلي استمرار الاصلاح الجبائي والرغبة في توفير إيرادات خارج المحروقات للخرينة مما نتج عنه تعديلات، وتخفيضات وحتى إعفاء على الكثير من الضرائب خاصة وان الاستثمار الاجنبي بدا في الجزائر سوقا للاستثمار ونقل رؤوس الاموال .

نلاحظ في نتيجة حاصل الضرائب المباشر بين 2002 و 2007 قد ارتفع من 7% في 2002 إلى 8% في السنة 2003 ثم 9% في سنة 2004 إلى 9.8% سنة 2005 وحسب تقديرات قوانين المالية لسنتي 2006 و 2007 فإن معدل الزيادة هو 10% سنة 2006 و 11.16 سنة 2007 أي بزيادة تفوق 4% ، أما حقوق التسجيل والطابع نجده ضعيفا وثابتا نوعا ما حيث وصل إلي 1.5% سنة 2005 ثم بدأ بالتراجع الي 1.29 سنة 2006 .

حاصل الرسوم المختلفة على الاعمال ، نجد مقدار دفع من 14% من سنة 2002 إلى 16% سنة 2003 و وصل الي 17% سنة 2004 إلا أنه سجل انخفاضاته 2005 الي 16.6% ليعود للارتفاع بنسبة معتبرة قدرت 18.17% بالنسبة لـ 2006 و 18.4% بالنسبة لـ 2007.

حاصل الضرائب غير المباشرة : تبينها ضعيفة حيث ثم تتعدى 0.05% سنة 2006 حاصل الجمارك : نجده قد ارتفع من 07% السنة 2002 إلى 9.5% في 2003 ثم 9% في 2004 وتخفيض إلى 8.5% سنة 2005 وحسب قوانين المالية لسنتي 2006 - 2007 فإن السنة

¹ بن عيسى ق ، مرجع سبق ذكره ، ص 78 .

تتخفيض 7.01% سنة 2006 إلى 6.6% سنة 2007.

وهذا ما يوضحه الجدول رقم 4

إيرادات الميزانية	%2 0 0 2	%2 0 0 3	%2 0 0 4	%2 0 0 5	%2 0 0 6
-1 الجبائية - الإيرادات					
المباشرة الضرائب حاصل	799550000	8124280000	9147460000	91764280000	10.08168140000
والطابع التسجيل حاصل	118500000	120500000	1321030000	152687340000	1.2921610000
على المختلفة الرسوم حاصل	14210910000	16241960000	17279660000	1662987170000	18.17303090000
المباشرة غير الضرائب حاصل	05500000	07500000	08000000	09347000	0.05850000
الجمارك حاصل	7109340000	95144810000	9147980000	85153780000	7.01117080000
المجموع الفرعي 1	29438850000	345532300000	363596930000	366567330000	36.61610770000
-1 العادية - الإيرادات					
الوطنية الأملاك حاصل دخل	180000000	069000000	0712000000	071400000000	0.4712500000
للميزانية المختلفة الحاصل	110000000	0710500000	1526000000	42755000000	0.5910000000

-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	الإيرادات النظامية
1.34	22500000	5895000000	2.238000000	1.319500000	2180000000					المجموع الفرعي - 2
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	الإيرادات الأخرى - 3
7.11	118650000	7.413280000	610190000	7.511400000	68500000					إيرادات أخرى
7.11	118650000	7.413280000	610190000	7.511400000	68500000					المجموع الفرعي - 3
45.08	751920000	49879033100	44.5736830000	86.6665800000	37541350000					مجموع الموارد العادية
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	ب/ الجبائية البترولية
54.91	916000000	51913450000	558990000	56.5862200000	63916400000					الجبائية البترولية
100	1667920000	1001792483100	1001635830000	1001528000000	1001457750000					المجموع العام للإيرادات

الجدول رقم (04): تطور حصيلة الإيرادات الجبائية للدولة بين 2002م - 2006 م

المطلب الرابع : تقييم الاصلاح الجبائي لسنة 2008 . 2014

* يخضع المكفون بالضريبة غير التابعين للضريبة الجزافية الوحيدة الذين لا يتجاوز رقم

أعمالهم 100.000.00 دج للنظام المبسط لتحديد الربح الخاضع للضريبة¹ .

* تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي تبعا للجدول التصاعدي الآتي:

¹ المادة 20 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2008 .

الجدول رقم: 05

النسبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة
% 00	لا يتجاوز 1.200.00 دج
% 20	من 1.200.01 دج إلى 3.600.00 دج
%30	من 3.600.01 إلى 14.400.00 دج
%35	أكثر من 14.400.00 دج

المصدر : قانون المالية 2008/2007 (الجريدة الرسمية العدد 82)

* لا تدخل في الاساس الخاضع للضريبة فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن ملك عقاري تابع لشركة من أجل تصفية إرث شائع موجود وكذلك الناتجة عن التنازل عن عقار مبني أو غير مبني من طرف المقرض المستأجر أو المقرض المؤجر في إطار عقد قرض ايجاري من نوع ليزباك LEASE . BACK

تستفيد المداخل المذكورة في المادة 66 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة من تخفيض نسبي في الضريبة الاجمالية يساوي نسبة 40% غير أنه لا يمكن ان يقل هذا التخفيض عن 20.00 دج سنويا او يزيد عن 180.00 دج سنويا فضل عن ذلك يطبق تخفيض قدرة 20 % على المرتبات .

تحدد نسبة الاقتطاع من المصدر المطبق على الحواصل المنصوص عليها في المواد 45-48 ب 15% محذرة من الضريبة و تخفيض هذه النسبة الى 10% بالنسبة للحواصل المقبوضة من طرف أشخاص آخرين غير أولئك المشار اليهم في الفقرة 2 من المادة 45 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة¹.

¹ المادة 20 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

المبحث الثاني : تقييم و تحليل هيكل النظام الجبائي العادي خلال فترة

الاصلاحات (1992 – 2014)

إن النظام الجبائي بعد الاصلاحات يتطلب تحليلا وتقيما ، لإبراز مدى كفاءة التغيرات المتواصلة على بنية النظام الجبائي في تحقيق الفعالية بمنظور الرشادة ، ولكون الفترة محل التحليل و التقييم ، تمتد من سنة 1992 إلى 2014 ، وهي فترة طويلة وكافية للتقييم خاصة ، و أنه طيلة الفترة المذكورة تم إجراء العديد من تغييرات الهيكلية ، و التنظيمية في المنظومة الجبائية ، مما يوحي بأن الاصلاحات الجبائية ظلت متواصلة وغير تامة ، من حيث الوعاء و التحصيل ، لكل مكونات الهيكل الجبائي إجراء موضوعا إداريا و تنظيميا .

المطلب الاول : تحليل وتقييم هيكل النظام الجبائي العادي خلال فترة الاصلاحات (1992. 2014):

اولا: تحليل وتقييم الضرائب على الدخل

1-1 : تغيرات معدلات الضريبة على الدخل الاجمالي للفترة(1992-2014)

عرف جدول الضريبة على الدخل اجمالي 4 تغيرات خلال سنة 1994 و 1999 و 2003

و 2008 كما يلي :

2014- 2008		2008- 2003		2002- 1997		1997- 1993	
معدل	قسط الشريحة	معدل	قسط الشريحة	معدل	قسط شريحة	معدل	قسط شريحة
0	اقل من 120000	0	اقل من 60000	0	اقل من 60000	0	اقل من 30000
%20	.120000 360000	%10	180000.60001	%10	120000 .6001	%15	3001 120000
%30	.360001 1440000	%20	.180001 360000	%20	.180001 360000	%20	.120001 240000
%35	اكبر من 1440000	%30	.360001 1008000	%30	.360001 720000	%30	.240001 720000
		%35	.1080001 3240000	%35	.720001 1920000	%40	.720001 1920000
		%40	اكبر من 3240000	%40	اكبر من 1920000	%50	اكبر من 1920000

الجدول رقم 06 : تغيرات معدل الضريبة على الدخل الاجمالي خلال الفترة (1992. 2014)

نلاحظ من الجدول ان التغييرات قد تركزت على الشرائح ذات الدخل المرتفعة بحيث تم التوسع في الشرائح بهدف زيادة القدرات الفردية على الادخار وتحفيز الاستثمارات كما ان هذا التغيير المتتالي يعبر عن عدم استقرار التشريع وعدم تقدير الاوعية بشكل متبصر وراشد، ولذلك فقد شهدت نفس القاعدة الخاضعة للضريبة الدخل فرض اقتطاع جبائي يسمى مساهمة التضامن الوطني، ووعائها هو نفس وعاء ضريبة الدخل الاجمالي بعد اقتطاع هذه الاخيرة ولمدة ثلاث سنوات وهي ضريبة تصاعدية ان اضافة هذا الاقتطاع على نفس الوعاء يؤدي الى زيادة العبء الجبائي رغم ان المداخيل لم تعرف تطورا خلال هذه الفترة بل بالعكس فإن وضعية الاقتصاد كانت اسوء الاحوال نتيجة تأثير الاصلاحات الهيكلية وما ترتب عنها من غلق لمؤسسات عمومية بالإضافة للظروف الامنية الصعبة خلال تلك الفترة نفسها ، ورغم ان قانون المالية لسنة 1995 قد القي هذه المساهمة ، لكن قانون المالية التكميلي لسنة 1996 يخالف كل ما هو متعارف عليه في الفقه الجبائي كقاعدة "عدم فرض الضريبة على الضريبة او الرسم على الرسم، وينص على تأسيس مساهمة مؤقتة للتضامن الوطني " مستحقة على المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الاجمالي الحاصلين على المرتبات و الاجور الخاضعة للضريبة و للفترة من جويلية إلى نهاية شهر ديسمبر 1996 و تقتطع هذه المساهمة من المنبع و نفس المساهمة تؤسس على المكلفين غير الاجراء و الخاضعين لضريبة الدخل الاجمالي بصفة استثنائية للمداخيل المحققة خلال سنة 1995 ، تستحق هذه المساهمة مرة واحدة و تصدر في الجدول للتحصيل ، ونفس مصادر الدخل الاخرى قد تعرضت إلى إضافة هذا الاقتطاع كما هو الشأن بالنسبة للدخل الناتج عن حاصل سندات الصندوق المجهولة الاسم بمعدل 20% و لنفس الفترة جويلية . ديسمبر 1996 و الحقيقة التي لا يمكن إخفائها أن هذه الاضافات لا يمكن أن يستغني عنها لا المكلفين ولا مصالح الضرائب ، و ليس من الرشادة بمكان أن نقول أنها تساعد على البساطة و الشفافية و المرونة .¹

¹ عجلان العياشي ، تحليل و تقييم وظائف النظام الجبائي الجزائري ، 1991 – 2014 ، جامعة المسيلة ، ص 122 .

1-2 : الإعفاءات المتعلقة بالضرائب على الدخل

جانبا الإعفاءات قد تنوعت و تعددت خلال الفترة فنجد إعفاءات دائمة للمكلفين الذين يقل دخلهم السنوي عن 20000 دينار جزائري ، بالإضافة إلى (الدخل المحققة في المؤسسات التابعة لجمعيات الاشخاص المعاقين ، إستفادة الاجراء من نظام تخفيض يخص الفئات التالية : العزاب 10% ، المتزوجون بدون أطفال أولهم أطفال تحت الكفالة ، الايداع المشترك للتصريح السنوي بين الزوجين ، يستفيد من تخفيض 10% من الضريبة تخفيض الارباح الخاضعة للضريبة المحققة في الجنوب ، الكبير ب50% والشطر الثاني من الجنوب ب25% على أن لا تتعد 7000 دينار جزائري شهريا ،إمكانية نقل العجز السنوي الى حدود السنة الرابعة، الاعفاءات المؤقت والتي تتعلق بمنح الامتياز الجبائي في اطار دعم وتشغيل الشباب أو دعم الاستثمار أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة ،تخفيض 35% على الربح الناتج على نشاط المخبزة ، تخفيض نسبة 25% على الربح المحقق من طرف الاشخاص الذين لهم صفة عضو سابق في جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير وذلك خلال سنتي النشاط الاوليتين ،تخفيض 30% من الرباح المعاد استثمارها ، التخفيضات الممنوحة للتنازل عن عناصر رأس المال كفوائض القيم الناتجة عن التنازل عن العقارات المبينة وغير مبينة)، ويظهر أن محاباة رأس المال بالنسبة لضريبة الدخل كانت على حساب مصادر قوة العمل ، من خلال الامتيازات الممنوحة سواء في شكل امتياز جبائي او من خلال الاعفاءات المختلفة لذلك كانت مردودية الضريبة على الدخل الاجمالي للفترة 1993 الى 2014 متدنية بمقارنة التوقعات في بداية الاصلاحات الاجبائية ¹.

¹ عجلان العياشي ، مرجع سبق ذكره ، ص 126 .

3-1 : تقييم مردودية الضريبة على الدخل الاجمالي

يمكن تقييم مردودية الضرائب على الدخل الاجمالي من خلال مؤشرات الجدول ادناه :

الوحدة مليون دج

السنوات	1993	1995	1998	2000	2002	2004	2006	2008	2009	2010
الضرائب المباشرة	40187	57868	92161	82341	113767	124280	79416	958280	1146130	1278060
الضرائب على الدخل الاجمالي	25587	38058	59068	529	70703	75811	49344	331970	462540	559400
نسبتها للضرائب المباشرة	%64	%66	%64	%61	%63	%61	%63	%61	%64	%63
صنف الاجور	22499	32075	43062	34311	51629	53068	35473	155540	183570	239300
الاصناف الاخرى	3088	5657	5983	11695	12757	16006	13761	176430	278970	320100
نسبة الضريبة على الاجور للمجموع	%88	%81	%85	%74	%75	%73	%72	%69	%72	%73

الجدول رقم 07: نسبة الضريبة على الدخل الاجمالي إلى إجمالي الضرائب المباشرة 1993 . 2014

ونلاحظ أن مساهمات الضريبة على الدخل الاجمالي في الضرائب المباشرة قد شكلت نسبة متوسطة للفترة تقدر ب64% ، وأن هذه النسبة تشكل منها الضريبة على الاجور 76% للفترة والنتيجة عن الاقتصاد من المصدر ، أي أن ايرادات العمل تحملت العبء الاكبر خلال الفترة ، ورغم أن الانشطة الاخرى مثل نشاطات الفلاحة استفادت من المبالغ ضخمة من الدعم الفلاحي ، والدخول العقارية

والاستثمارية غير أن مساهمتها لم تترجم في تلك الحصيلة وهو ما يؤشر على حجم التهرب الجبائي الكبير في هذه الأنشطة والناجمة عن عدم فاعلية الرقابة الجبائية في التحكم في الاوعية الحقيقية لهذه الأنشطة خاصة أو النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي مما يجعل تصريحات المكلفين لا تعبر عن حقيقة الاوعية الجبائية وبالتالي ينعكس على مردودية هذه الأصناف، ثم أن غياب الأسواق القانونية المنظمة كالسوق العقاري وفشل تجربة بورصة الجزائر كان له الأثر المباشر على تدني مردودية جباية المداخل الرأس المالية المنقولة وغير المنقولة ، إضافة للإعفاءات المتعددة التي ذكرناها سابقا حيث لم توسع من حجم الأوعية بدليل عدم تطور بقية الأصناف خارج صنف الأجور.¹

ثانيا : تقييم الضرائب على ارباح الشركات

1-2 : معدلات الضرائب على أرباح الشركات :

أهم ما تميزت به هذه الضريبة هو الاعتماد على الضريبة النسبية في شكل معدل ثابت مهما كان النشاط ومهما كان الربح الخاضع وقد تغير هذا المعدل الذي كان 55% سنة 1991 واصبح 42% سنة 1992 ثم 38% سنة 1994 ثم 30 سنة 1998، ثم 25 سنة 2009 للأنشطة التجارية و19% للأنشطة الإنتاجية والخدماتية بهدف تحفيز المؤسسة الاقتصادية على استثمار فإن الربح المعاد استثماره قد عرف هو الآخر عدة تغيرات حيث كان 25% قبل الإصلاحات ، ثم اصبحت 5% سنة 1992 ثم رفع إلى 33% بموجب قانون المالي التكميلي لسنة 1994، ثم تخفيضه الى 15% سنة 1998، ثم إلغاؤه سنة 2009 وهو ما يعكس غياب الرؤية المستقبلية المبنية على الاشراف باستغلال الدراسات الفعالية على العوامل المحفزة للاستثمار .

2-2: تقييم مردودية الضريبة على أرباح الشركات:

إن تقييم مردودية الضريبة على أرباح الشركات لفترة 1993-2014 فإن مساهمة الضريبة على أرباح الشركات كانت ضعيفة ولم تتجاوز النسبة المتوسطة للفترة 8% ويرجع ذلك للظروف الاقتصادية الصعبة التي عرفتتها المؤسسات والشركات الجزائرية خلال الفترة والى حجم الغش والتهرب الجبائي من جهة أخرى.

¹ عجلان العياشي ، مرجع سبق ذكره ، ص126-127.

ثالثاً: تقييم و تحليل الضرائب على رأس المال**3-1 : الطبيعة التمييزية للضرائب على رأس المال**

تتعلق بضرائب التداول، وتتلها حقوق الطابع والرسوم والتسجيل، التي تفرض على تداول الأموال والانتقال الثروات، من مالك الى اخر فالبرغم من ادخال تعديلات الكثيرة على وعائها خلال فترة الاصلاح ولعلى أبرزها طابع القسيمة على السيارات، لكن مردوديتها كانت ضعيفة جدا ومبرر ذلك لانعدام السوق العقاري، وعدم تنظيم سوق السيارات بل أنها تشكل النشر والتهرب العلني أما الجهات الجبائية ، ولأدل على ذلك من أن أسواق السيارات تتداول فيها ملايين كل أسبوع، دون تدخل للدورة الاقتصادية الرسمية، وحتى أن التشريع الجبائي، يحاب رأس المال في إخضاع، من خلال إعفاءات النسب المطبقة كما لاحظنا إخضاع فوائض القيم الناتجة عن التنازل، أو حتى في أسعار الضريبة على الأملاك (ISP) والثروة.

3-1 : تقييم تطور إيرادات الضرائب على رأس المال

إن التطور خلال سنة 1993 إلى 2014، كان بالنسبة (4%) وهي نسبة ضعيفة ومنها الغش الكبير في التعاملات العقارية، حيث تعرف السوق الموازية، تبيض الأموال بمبالغ كبرى خارج النطاق الدورة الاقتصادية، أما التحسن فيرجع جزء منه إلى فرض قسيمة السيارات، وإلى مردودية الطوابع، أما سنة 1996 فيرجع إلى الرسوم الاضافية التي جاء بها القانون المالية التكميلية، لقد تبين لنا أن مساهمات الضرائب الداخل ورأس المال في الجباية العادية، كانت ضعيفة وهذا التراجع يعز إلى إعفاءات كبيرة التي مت الأوعية الجبائية المباشرة، وكذلك لعدم فاعلية الرقابة الجبائية، في التحكم في الوعاء الجبائي وإلى الاعتماد على الاقتطاع من المصدر، دون تفعل الآليات الأخرى المتسمة بالشفافية وصرامة تطبيق القانون.

المطلب الثاني : تحليل و تقييم هيكل النظام الجبائي العادي خلال الاصلاحات

أولا : تقييم الوظيفة التمويلية للنظام الجبائي الجزائري

1. على مستوى وفترة الحصيلة وتغطية نفقات التسيير:

كما هو الشأن في الأنظمة الضريبية المقارنة، تعتبر الوظيفة التمويلية من أهم وظائف النظام الجبائي الجزائري، ويقصد بها، مدى قدرة المنظومة الجبائية، على الوفاء بوفرة الحصيلة الجبائية العادية، مساهمة منها في تمويل التنمية الاجتماعية والاقتصادية، وعلى رأسها ضمان تغطية نفقات التسيير، إن من النتائج التي يمكن تحديدها لمدة الفترة ما يلي:

1-1 مردودية الحصيلة الجبائية :

بتحليل المعطيات الاحصائية المحققة، فإن المردودية الجبائية العادية، كانت ضعيفة ومحدودة، حيث لم تتطور بشكل الذي يبرز فعالية التمويل الجبائي المستهدف، من هذه الاصلاحات، وبالتالي هدف إحلال الجبائية العادية محل الجباية البترولية، لم يتحقق بل بالعكس، فقد لحظ استمرار المراهنة الخطيرة على الثروة البترولية دون مراعاة الضوابط الأساسية والقيود الموضوعية التي تثمن هذا المورد الاستراتيجي.

كما لوحظ عدم التوازن في بنية الجباية العادية وهيكلها ولم تطرأ عليه أي تغييرات بفعل الإصلاحات، واستمر الاعتماد على الضرائب غير المباشرة، لم يتغير بعد عشر سنوات، من انطلاق الاصلاح؟. حيث بقي في نسبة تقارب $\frac{3}{4}$ من الجباية العادية، ونفس التحليل السابق بخصوص الضريبة على الدخل الإجمالي، حيث تشكل النسبة 73% من الضرائب على الأجور، وهو ما يعني أن الإصلاحات كانت تحابي، رأس المال، من حيث الإعفاءات، ومن حيث تشجيع الادخار والاستثمار، والذي لم ينعكس في واقع الأمر بها يحقق هذه المحاباة.

1-2 ضعف تغطية الجباية العادية لنفقات التسيير :

على الرغم من التغييرات الإيجابية، على حصيلة الجباية العادية، من سنة إلى أخرى، إلا أن الجباية العادية، لا تغطي سوى 38% في متوسط الفترة 92 إلى 2004، والنسبة الباقية بالاعتماد على

الجبائية البترولية، التي تمتاز بحصيلة غير مستقرة، وتخضع لعوامل خارجية كالطلب العالمي، تغيرات أسعار النفط، تقلبات سعر الدولار، والعملات العالمية، التطورات الدولية الجهوية، ومدى تأثير الأحداث السياسية... إلخ. مما يجعل النفقات الأساسية، كالأجور ومصاريف تسيير المصالح العمومية الأساسية متوقفة على الإيرادات البترولية الربعية، وبالمقارنة بالبلدان القريبة من الجزائر نجد المملكة المغربية تصل فيها نسبة تغطية الجبائية العادية، لنفقات التسيير العمومية (76%) لسنة 1998 إن الحصيلة الجبائية المحلية و التي تعتبر نتيجة جزئية من و ضائف النظام الجبائي، كانت قليلة "فموارد الجماعات الحلية الا تمثل سوى 18.3% من الجبائية العامة للدولة، أو نسبة 2.7% من الناتج الداخلي الخام سنة 2001، وبالرغم من الضرائب و الرسوم العديدة التي تم تخصيصها للجماعات المحلية " فإن البلديات تعرف عجزا ماليا ما فتئ بتطور من سنة إلى أخرى، حتى يلفت الذيون الإجمالية 22 مليار دج، نهاية سنة 1999، وتم تحملها من الجبائية البترولية.

1-3 تناقص الجهد الجبائي:

والمقصود به معيار الضغط الجبائي، لأنه "يعتبر مؤشر هام في دراسة وتقييم النظم الجبائي، لأنه يبرز الإمكانيات المتاحة لاقتطاعات الجبائية، سعيا ليتحقق أفضل جبائية ممكنة، دون إحداث تأثيرات عكسية، على النشاط الاقتصادي ولكونه يدخل المساهمات الاجتماعية، إلى جانب الاقتطاعات الجبائية، ومدى مساهمتها في الناتج الداخلي الخام"، إن الضغط الجبائي في الجزائر.

2. تطور مساهمة الإيرادات الضريبية ضمن إجمالي الإيرادات العامة :

بالإضافة إلى المداخل الجبائية والتي تشمل أيضا الاقتطاعات في مداخل الدولة، فإن ميزانية الدولة تتشكل من إيرادات أخرى غير ضريبية كقوائد القروض وإيرادات تقديم الخدمات والسلع التي تملكها الدولة، وفي الجزائر نلاحظ اعتماد ميزانية الدولة على الإيرادات النفطية بدرجة كبيرة بلغت في المتوسط الفترة 2014.95، 64% وكانت نسبة الجبائية العادية طيلة الفترة نفسها 33%، أما الإيرادات غير الجبائية فهي لا تشكل إلا نسبة ضعيفة جدا، حيث كانت في المتوسط الفترة 3%.

أن من النتائج التي تستخلصها من هذه المعايير المتعددة في تقييم الوظيفة التمويلية هي أن الأهداف

المعلن عنها في البداية الإصلاحات لم تتحقق إلا بشكل جزئي. فالحصيلة الجبائية العادية قليلة والضغط الجبائي ضعيف، كما اعترف بذلك المدير العام للضرائب جديدة منها زيادة الضغط الجبائي سنويا ابتداء من سنة 2005 بنسبة تتراوح ما بين 1% و 2% قصد الوصول إلى حجم جبائية عادية بنسبة 20% إلى 25% من الناتج الداخلي الخام.

ثانيا : تقييم الوظيفة الاقتصادية

الوظيفة الاقتصادية من الوظائف الأساسية للنظام الجبائي لأن الضريبة مشتق اقتصادي تتأثر لرواجه وكساده وتختلف باختلاف طبيعته وهي في أصلها ظاهرة مرتبطة بالظاهرة الاقتصادية وظفت للإسهام في تحقيق الأهداف العامة للدولة ووليدة سياسية اقتصادية اقتضتها لغايتها مهما كان بعد أجلها . و لتقييم ذلك نتناول ما يلي :

1- دور الوظيفة الاقتصادية للنظام الجبائي : من خلال التوجيه و التحفيز و الرقابة و معالجة التهرب

1-1 دور الوظيفة التداخلية المتعلقة بالتحفيز و التوجيه :

فوظيفة تفعيل و تحفيز النشاطات الاقتصادية ، من خلال الاعفاءات الجبائية و الامتياز الجبائي و تشجيع آليات الاستثمار كجذب رؤوس الأموال المحلية أو الأجنبية و تشجيع الادخار و دعم الصادرات و ترشيد الاستهلاك بالضغط على السلع الكمالية و المساهمة في حماية البيئة و تحميل تكاليفها للأعوان الاقتصادية ، و محاربة الغش و التهرب الجبائي و حماية المنتجات الوطنية و تأهيل الأعوان الاقتصادية و اندماجهم في الاقتصاد العالمي بما يرفع في تنافسهم في الاسواق المحلية أو الدولية و لضمان الوصول إلى هذه النتيجة يقتضي وجود تكامل و ترابط بين المصالح الجبائية و المؤسسات المالية و الهيئات الرقابية الأخرى بما يسمح من تسهيل و تسريع المعلومات الاقتصادية بشكل شفاف و هادف إلى تكتيف الأوعية الاقتصادية و كشفها لتتحمل الأعباء العامة بشكل عادل و بما يوفر حصيلة جبائية أفضل . تدعم الدورة الاقتصادية و تبعثها من جديد من خلال ترشيد الإنفاق العمومي بما يلبي حاجات المجتمع .

1-2 تقييم الامتيازات الجبائية : تمثلت هذه الامتيازات في صيغ عديدة عبر الإصلاحات الجبائية منها:

- منح الشراء بالاعفاء من الرسم على القيمة المضافة للعتاد و المواد الأولية اللازمة للاستثمار .
- اعتماد معدلات الأرباح مخففة للضريبة على الأرباح المعاد استثمارها .
- اعتماد تقنية الرصيد الجبائي لاعضاء الشركات تشجيعا لإنشاء تجمعات قادرة على التكامل و التطور و توسيع النشاطات .
- إعفاء الصادرات من الرسم على القيمة المضافة و ضريبة الدفع الجزافي تشجيع ورفع من تنافسية السلع و الخدمات المصدرة .
- الإعفاء في إطار قوانين الاستثمار المختلفة للفترات تتراوح بين سنتين إلى عشرة سنوات في إطار دعم و تشجيع الاستثمار ، أو تدعيم تشغيل الشباب .

1-3 تكلفة الإعفاءات و الامتيازات الجبائية :

إن هذه الإعفاءات هي إسقاط حق الدولة في مبالغ الجبائية قابل الالتزام بنشاط اقتصادي معين في منطقة معينة أو ظروف معينة و قد تصاعدت تكلفة الإعفاءات الجبائية للفترة 1995-2000 كما يوضح الجدول أدناه .

السنوات	TAP	IF	IBS	TF	DE	TVA	المجموع
1995	151.379	27.124	346.576	884	.	.	525.963
1996	614.401	119.403	1592.027	153	444	1889.222	4216.783
1997	727.096	1.63.237	1.046.814	4.387	395	1.717.854	3.659.783
1998	1.417.586	200.338	2080.934	2677	92	4.957.854	8.659.542
1999	4.482.916	1.476.086	5.120.097	19042	30.986	1.9647.079	30.776.206
2000	2.51.825	63.227	90.279	2898	3117	4.221.482	4.632.898

الجدول رقم (08) : تكلفة الإعفاءات خلال الفترة 1995 . 2000 الوحدة مليون دج

و الملاحظ من الجدول أن تكلفة الإعفاءات الجبائية قد وصلت إلى مستويات عالية سنة 1999 ، فهل يدفع فعلا للمؤسسة الاقتصادية للاستفادة من هذا الامتياز ، و عدم تحويله إلى القطاع التجاري للمضاربة .

2 - آثار الوظيفة التدخلية في مجال تطوير القطاعات الإنتاجية و تنمية الصادرات :

بلغت قرارات الاستفادة من الامتيازات الجبائية 40 ألف قرار إلى غاية 2001 في مقابل هذا الحجم الهائل من الإعفاءات ، و التي بلغت بشكها المباشر ، وغير المباشر للفترة 1995 . 2000 رقم 150 مليار دج ، فإن الضريبة كأداتها لكبح الاستهلاك الترفي و تشجيع الادخار و توجيهه نحو القطاعات المنتجة ، لم تكن ذات فعالية و مردودية ، ادا عرف معدل الادخار المحلي ، انخفاض من 43% سنة 1980 إلى 23% سنة 1999. أما الصادرات فإنها بقيت في حدود أقل من 4% ، من سنة

1992 إلى 2004 ، وأن تطورها كان محدود جدا أن نسبة الزيادة أقل من 2% طيلة الفترة 1992 .
2014.

ثالثا : تقييم الوظيفة الاجتماعية للنظام الجبائي

1- تقييم تحمل الأعباء الجبائية لأصحاب قوة العمل و أصحاب قوة الملكية :

عرفنا أن عائد قوة العمل الأجور و المهن الحرة تساهم في الضريبة على الإجمالي بنسبة تكون
63% طيلة الفترة وفي حين لا تتعدى نسبة الضريبة على أرباح الشركات 10% لنفس الفترة .

2- الرسم على القيمة المضافة :

يتحمله المستهلك النهائي بنسبة تصل إلى 64% من حصيلة ضرائب الإنفاق مما يعني أن فئة
العمل تتحمل التكلفة الجبائية أكثر من فئة الملكية .

التعديلات لسنتي 1993-1994 بإضافة مساهمة التضامن الوطني ركزت على الضريبة على الدخل
الإجمالي لفئة الأجور و غيرها و لم يركز على الضريبة على أرباح الشركات .

3- إعادة توزيع الثروة الوطنية :

هدف تدخل اجتماعي معطن في كل قوانين المالية لكنه غير مكرس فعليا لآثار البنية الضريبية ،
فوجد الشريحة الدنيا المعفاة بقيت في حدود 120000 دج سنة 2014 ، رغم أن الحد الأدنى للأجر
القاعدي ، قد تم تغييره سنة 2000 إلى 8000 دج و سنة 2002 إلى 10000 دج و حاليا 180000
أي الشريحة السفلى من المفروض أن تكون 216000 دج .

إن إعادة توزيع الثروة ، لتشمل الشرائح ذات الدخل المحدود ، قد يؤدي إلى زيادة الاستثمار من خلال

تحسين القدرة الشرائية و خاصة في ظل السياسة الاقتصادية التي لا تضغط على العمل و الاستهلاك ،
كما أن إعادة توزيع الثروة و الدخل ، هدفها التقليل من التفاوت بين المداخل ، و لكن من خلال تقييم
الضريبة على الدخل الإجمالي ، نجد أن الدخل الأدنى يتحمل عبء جبائي اكبر ، ورغم ارتفاع نفقات
المعيشة و انخفاض قيمة الدينار فإن الإعفاءات الممنوحة للفئات الدنيا و أرباب العائلة ضئيلة .

4- التحويلات الاجتماعية :

و التي تشكل نسبة 8,79% من الناتج الداخلي الخام لسنة 2005 و نفس النسبة لسنة 2004 تشكل منها تعويضات المجاهدين 17% ، الصحة 14% ، المنح العائلية 22% بالإضافة إلى إعانات الدخول المدرسي و الاجتماعي ، ورغم التكلفة المرتفعة من سنة إلى أخرى في تحمل الأعباء الاجتماعية فإن مستويات الفقر و تدني الخدمات الصحية و انتشار الآفات الاجتماعية قد بلغت مستويات قياسية ليس من نتائج الوظيفة الاجتماعية للنظام الجبائي فقط و إنما بترام مؤثرات أخرى كإفرازات المأساة الوطنية التي رافقت عمليات الاصلاح الجبائي منذ 1992 و بقيت أثارها إلى 2004 ورغم المجهودات الكبرى من الجباية البترولية مترجمة في البرامج الاقتصادية الكبرى من 2001 إلى 2014 .

المطلب الرابع : تقييم الضرائب الأخرى**أولا :تقييم الرسم على النشاط المهني**

إن الرسم على النشاط المهني عبارة على ضريبة مباشرة تتحملها المؤسسة ،وهو يدفع شهريا أو فصليا مثل الدفع الجزافي ،ورغم ضالة معدلة (2%) إلا أنه يعتبر عبء ثقيل على المؤسسة ،ويرجع ذلك الى أنه يعتمد على أساس رقم الاعمال المحقق ولا يراعي نتيجة المؤسسة أي أن المؤسسة مطالبة بدفع هذه الضريبة سواء حققت ربح أو خسارة ،كما أن هذه الضريبة لا تمنح حق الخصم كما هو الحال بالنسبة لـ TVA،أي أن تكلفتها نهائية على عاتق المؤسسة ،ويترتب على ذلك أن المؤسسة تتحمل الضريبة إضافية بعد تحملها لضريبة الدخل (TRC أو EBS) فإن هذه الضريبة تثقل العبء الضريبي الاجمالي للمؤسسة ،كما أن الدفع الشهري أو الفصلي لهذه الضريبة قد يشكل الصعوبات في توازن خزينة المؤسسة خاصة إذا كانت المؤسسة تتعامل بأجال مع زبائنها .¹

¹ ناصر مراد ، مرجع سبق ذكره ، ص108 .

ثانيا: تقييم الدفع الجزافي

يعتبر الدفع الجزافي ضريبة مباشرة على عاتق المؤسسة ،رغم ضالة معدلها (3%)تطبق على المرتبات والاجور التعويضات والرواتب بما فيها قيمة الامتيازات العينية بعد طرح اشتراكات الضمان الاجتماعي ،فهي تشكل عبء ثقيل على المؤسسات التي توظف عدد هائل من العمال بحيث الدفع الجزافي يفرض على أساس أجور العمال بعض النظر عن وضعية المؤسسة المالية كما أن مواعيد دفعها تتم خلال العشرين يوما الاولى التي تلي شهر الاستغلال إذا تجاوز المبلغ الذي تم تسديد خلال السنة الماضية 50.000دج¹.

أما في حالة العكس فإن تسديد الضريبة يكون خلال العشرين يوما الأولى تلي ثلاثة أشهر من الاستغلال وأمام هذا الوضع قد تؤدي هذه الضريبة صعوبات على مستوي خزينة المؤسسة .

يتضح مما سبق أن الضريبة الدفع الجزافي تؤثر على نتيجة المؤسسة بحيث تعتبر تكلفة على عاتق المؤسسة ،كما أنها تؤثر على خزينة المؤسسة بسبب مواعيد دفعها المتقدمة لذلك يجب إعادة النظر في معدل وتنظيم هذه الضريبة ورغم الاجراءات المتخذة من قبل المشروع من أجل تخفيف ذلك العبء بحيث نجد تخفيض معدل الضريبة إلى 3% عوض 6% كما كان سابقا ، الا أنه تبقى جهود أخرى في نفس السياق قصد تشجيع التوظيف وبالتالي التخفيف من حدة بطالة وبالتالي التفكير حليا في تخفيض معادلة أكثر حتي الوصول إلى إلغائه سنة 2007 وتعويضه بالضريبة الجزافية الوحيدة .

¹ بن عيسى ق ، مرجع سبق ذكره ، ص76 .

المبحث الثالث : تقييم مردودية النظام

بعد أكثر من 10 سنوات على تطبيق الاصلاح الضريبي نتساءل على مدى فعالية الاصلاحات الضريبية لذلك سنحاول تقييم مردودية النظام من خلال عدة مؤشرات على النحو التالي :

المطلب الاول : تطور الحصيلة الضريبية

يهدف الاصلاح الضريبي إلى تحسين مستوى المردودية المالية للجبائية العادية على حساب الجبائية البترولية التي تهيمن بشكل كبير في تمويل ميزانية الدولة ، و لمعرفة مدى تحقيق ذلك الهدف ، سنعرض تطور حصيلة الجبائية العادية و البترولية مع حساب نسبتيهما إلى إجمالي الايرادات الضريبية حسب

الجدول رقم 09

البيان	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
الجبائية العادية	121.45	169.54	241.99	284.94	312.79	342.56	343.77	362.41
%/مجموع الجبائية العادية	40.4	43.28	41.86	35.94	35.40	49.55	38.03	33.48
الجبائية البترولية	179.21	222.17	336.14	507.83	570.76	348.72	560.12	720.0
%/مجموع الجبائية البترولية	59.6	56.72	58.14	64.06	64.60	50.45	61.97	66.52
مجموع الجبائية	300.66	391.71	578.13	792.77	383.55	691.28	903.89	182.41

الجدول رقم 09: تطور الجبائية العادية و البترولية خلال الفترة 1993 . 2000 الوحدة 10 دج

نلاحظ في الدول السابق ارتفاع إيرادات الضريبة من 30066 مليار دينار جزائري سنة 1993 إلى 168241 مليار دينار جزائري سنة 2000 تضاعفت أكثر من 3 مرات إلا أننا نلاحظ هيمنة الجباية البترولية في الهيكل الضريبي إذا أنها في سنة 2000 تمثل 76,52 من إجمالي الإيرادات الضريبية ، لذلك تشكل الجباية البترولية موردا رئيسيا لخزينة الدولة إلا أن هذا الوضع لا يساهم في فعالية النظام الضريبي ، بحيث أن تقديرات هذا المورد لا تركز على عوامل داخلية بل هي رهينة عوامل خارجية تتمثل أساسا في أسعار المحروقات التي تخضع للتقلبات السعرية في الاسواق الدولية ، بالإضافة إلى عدم استقرار الدولار الأمريكي مستخدم كأداة التسوية في ذلك القطاع ، كما أن من أهم أهداف الإصلاحات الضريبية تكمن في احلال الجباية العادية محل الجباية البترولية و الذي لم يتحقق بعد.¹

المطلب الثاني : مستوى الضغط الضريبي

يعتبر الضغط الضريبي من أهم المؤشرات الكمية المستخدمة في تقييم مردودية النظام الضريبي حيث أنه يبحث عن الامكانيات المتاحة للاقتطاعات الضريبية لتحقيق أكبر حصيله ممكنة دون احداث ضرر في الاقتصاد الوطني ، ويعبر الضغط الضريبي على العلاقة الموجودة بين الإيرادات الضريبية و الثروة المنتجة معبر عنها بالنتاج المحلي الخام و لقد حدد الاقتصاد الاسترالي "كولن كلارك " مستوى الضغط النموذجي بـ 25% و نظرا لكون جزاء كبيرا من الناتج المحلي الخام الذي يصل أحيانا إلى 35% هو عبارة عن نفط ، و أن الجباية البترولية دائما أكبر من 54% من الحصيله الضريبية ، لذلك فإن اعتماد الضغط الضريبي للجباية العادية منسوبا إلى الناتج المحلي الخام خارج المحروقات يكون أكثر دلالة و الجدول رقم 07 يوضح مستوى الضغط الضريبي في الجزائر في الفترة من 1993 . 1999.

¹ وزارة المادة ، المديرية العامة للضرائب .

البيان	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
معدل الضغط الضريبي	16.27	18.95	22.02	20.43	20.51	19.33	18.65

الجدول رقم 10 : تطور معدل الضغط الضريبي في الجزائر خلال الفترة 1993 . 1999

نلاحظ في الجدول السابق ضعف مستوى الضغط الضريبي و ذلك مقارنة مع المستوى النموذجي

(25%) كما أنه يعتبر أقل مما هو سائد في الكثير من الدول بحيث عموما نجده في تونس 20% ، في

المغرب 24% ، كما في الدول الصناعية الكبرى فإنه 27% و عليه نستنتج عدم مردودية النظام

الضريبي بعد الاصلاحات بحيث لم يتمكن تحسين المقدرة التكاليفية للدخل الوطني وحسب اعتقادنا فإن

ذلك الاخفاق الناتج عن العوامل التالية :

- ضعف الادارة الضريبية في إيجاد الاوعية الضريبية الملائمة ذات المردودية العالية .
- تواضع مساهمة قطاعات خارج المحروقات في الناتج الداخلي الخام مما انعكس سلبا على مردودية الجباية العادية¹.
- ضعف الاقتطاعات الضريبية نتيجة انخفاض الدخل الفردي و انتشار ظاهرة التهرب الضريبي .
- انتشار البطالة التي تقوت على الدولة إخضاع فئة كبيرة من أفراد المجتمع .
- ارتفاع حدة التضخم و تدهور قيمة العملة الوطنية مما يخفض القيمة الحقيقية لحصيلة الضرائب².

¹ البطرنيق تونس أحمد ، النظم الضريبية ، الاسكندرية ، الدار الجامعية ، 1998 ص 91 .

² البطرنيق يونس أحمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 91 .

المطلب الثالث : مقارنة الانجازات الفعلية بالتقديرات

إن مقارنة التحصيل الضريبي الفعلي بالإيرادات الضريبية التقديرية ، تشكل مؤشرا هاما لقياس مردودية النظام الضريبي ، لذلك نستعرض تطور تلك النسبة خلال 1993 . 2000 في الجدول رقم 8

البيان	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
الجباية العادية الفعلية 1	121.45	169.54	241.99	284.94	312.75	342.56	343.77	362.41
الجباية العادية المقدرة 2	129.5	143.2	236.5	295.7	334.6	344.5	380.1	425.80
نسبة التنفيذ ½ %	93.78	118.39	102.32	96.36	93.48	99.44	90.44	85.10

الجدول رقم 11 : تطور نسبة التنفيذ الجبائية العادية خلال الفترة 1993 . 2000 الوحدة 10 دج

نلاحظ في الجدول السابق تذبذب نسبة التنفيذ خلال فترة الدراسة ، بحيث يمكن تحديد ثلاث فترات :

خلال سنة 1993 : خلال هذه الفترة سجلت نسبة التنفيذ مستوى اقل من 100% مما يدل على عدم مردودية النظام الضريبي في تلك الفترة ، و يمكن تبرير ذلك بصعوبة تطبيق الاصلاح الضريبي خاصة مع حداثة الضرائب المنشئة (الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على الدخل الاجمالي، الضريبة على ارباح الشركات) و اتساع مجال الاخضاع الضريبي ،مما يصعب مهام الادارة الضريبية .

من 1994-1995 : خلال هذه الفترة عرفت نسبة التنفيذ تحسن معتبر حيث تجاوزت 100% مما يدل على مردودية النظام الضريبي في تلك الفترة و يمكن تفسير ذلك الى اتجاه الادارة الضريبية نحو التحكم التدريجي في الضرائب الجديدة و التكيف مع مقتضيات النظام الجديد.

من 1996-2000 : خلال هذه الفترة نلاحظ تراجع نسبة التنفيذ الي مستوى اقل من 100% مما يدل على تدهور مردودية النظام في تلك الفترة ، و حسب اعتقادنا فإن مرد ذلك الي عجز الادارة الضريبية و عدم قدرتها على مسايرة التحولات التي ترتبت عن الاصلاح، بحيث لم تشهد تلك الادارة أي إصلاح

شامل . وعلى هذا الاساس لا يمكن البحث عن فعالية النظام الضريبية دون إصلاح الادارة الضريبية.¹

المطلب الرابع: مدى استقرار النظام الضريبي الجزائري

- لم يتمكن النظام الضريبي الجزائري من تحقيق استقرار مما أدى إلى عدم وضوح الرؤية لدى السلطات بالإضافة إلى تعقد ذلك النظام . في هذا المجال نلاحظ سنويا صدور تعديلات ضريبية فقانون المالية لسنة 2001 تضمن 33 إجراء ضريبي ما بين تعديل و إلغاء و إتمام قانون المالية لسنة 2003 تضمن 68 إجراء ضريبي إلا أن هذه التعديلات تضمنت بعض الاتجاهات للنظام و المتمثلة في :
- تخفيض نسبة الضريبة على أرباح الشركات إلى 30% .
 - تخفيض نسبة الاقتطاع العليا للضريبة على الدخل الاجمالي إلى 40% و رفع الحد الادنى المعفى من الاخضاع إلى 60000 دينار جزائري .
 - تخفيض معدلات الرسم على القيمة المضافة إلى معدلين فقط هما 14% و 17% .
 - مراجعة التعريف الجمركية باعتماد ثلاث معدلات اقصاها 30% .
 - تخفيض ضريبة الدفع الجزافي إلى 3% و الرسم على النشاط المهني 2% .
 - إلغاء الازدواج الضريبي بالنسبة للمداخيل المتأتية من توزيع الارباح التي أخضعت للضريبة² .

¹ وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب .

² تومي صالح ، راضية بخناش ، اثر الجباية على النمو الاقتصادي في الجزائر ، مجلة دراسات اقتصادية ، العدد السابع ، مركز البصري للبحوث و الدراسات الانسانية ، الجزائر ، 2006 ، ص 21.

خاتمة

لقد ساهم الاصلاح الضريبي في زيادة المردودية المالية للمختلف الضرائب ، لكنه مزال بعيدا عن الطموحات المعلنة في إطار السياسة الضريبية المنتهجة التي محورها الاساسي يكمن في احلال الجباية العادية مع الجباية البترولية ، كما أن هيمنة الضرائب الغير مباشرة في هيكل النظام الضريبي لا يدعم فعالية النظام الضريبي لعدم عدالة تلك الضرائب . لذلك يجب على المشرع الضريبي تخفيف من حجم تلك الضرائب و الاعتماد أكثر على الضرائب المباشرة من خلال تشجيع الاستثمار ، وتحسين التنظيم و ادارة المؤسسات العمومية و بالتالي تحسين المنتج الضريبي المترتب عن نشاطها ، ضف إلى ذلك يجب تحسين التحصيل الضريبي و مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي من خلال نشر الوعي الضريبي قصد تغيير الذهنيات المعادية للضريبة و الاهتمام أكثر بالادارة الضريبية حتى تؤدي مهامها على الوجه الكامل .

خاتمة

تمحور موضوع مذكرتنا حول الاصلاحات الجبائية مست النظام الضريبي الجزائري ومدى تأثيرها على

تنمية وإنعاش الاقتصاد الوطني .

وعليه فقط ساهمت هذه الاصلاحات في زيادة حصيلة الإيرادية الجبائية لمختلف الضرائب رغم أنها مازالت

لم تحقق الطموحات المرجوة والتي تمكن في احلال الجبائية العادية محل الجبائية البترولية ،كما نرى أن أهمية

الضرائب الغير مباشرة في هيكل النظام الضريبي لا يدعم فعاليته لعدم عدالة تلك الضرائب لذا يجب الاعتماد

أكثر على الضرائب المباشرة من خلال تشجيع الاستثمار وتنظيم ادارة المؤسسات العمومية وبالتالي تحسين

المنتوج الضريبي المرتب عن نشاطها وتحسين هذا المنتوج يكون كذلك عن طريق مكافحة الهرب الضريبي الذي

لايزال المشكل الذي يعاني منه النظام الضريبي والاهتمام بالإدارة الضريبية من أجل تأدية مهما هما على وجه

الكامل .

كما يجب ان تتكيف المؤسسة الاقتصادية مع مستلزمات اقتصاد الوق من خلال ترشيد وعقلنة جبايتها

بحيث تعتبر الضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على ارباح الشركات والرسم على القيمة المضافة أهم

وأكثر تكيفا مع واقع المؤسسة ودورها في تحرير الاقتصادي الوطني بحيث أصبح النظام الجديد يمس أكبر

شريحة من المكلفين وتعديله حسب المقدرة التكلفة لكل مكلف عن طريق الاعفاء في عبئ الضريبي أما بالنسبة

للجانِب التأشير فقد أحدثت هذه الاصلاحات عدة أثار منها ما كانت إيجابية وأخرى سلبية ظهرت على مختلف

الجوانب الكلية والجزئية للاقتصاد منها ما كان مسطر أو منها ما كان جانبيا فأثار المباشرة ظهرت خاصة على

الاسعار (تضخم) وكذلك على الاستثمار والادخار إلى جانب الاستهلاك أم الاثار غير المباشر فظهرت على

الغش الضريبي والعبء الضريبي وكذا الجبائية المحلية فبرغم من كل الاجتهادات المبذولة في هذا المجال إلا أن

النظام الضريبي الجزائري لايزال يعرف نقائص وهذا بسبب عدم استقرار النظام أو التطور الحاصل في الاقتصاد

الوطني .

قائمة المراجع

قائمة المراجع

1. أحمد عبد العزيز الشقاوي ، السياسة الضريبية و العدالة في مصر ، القاهرة ، معهد التخطيط القومي، 1981 .
2. بطريق يونس احمد ، النظم الضريبية ، الاسكندرية ، الدار الجامعية ، 1998 .
3. حامل عبد المجيد دراز ، النظم الضريبية ، الدار الجامعية، بيروت، 1994 .
4. حسين مصطفى حسين ، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، عنابة ، 1992 .
5. صلاح زين الدين ، الاصلاح الضريبي ، دار النهضة العربية ، الطبعة الاولى ، القاهرة ، 2004 .
6. عبد اللطيف اشنهو، التجربة الجزائرية في التنمية و التخطيط 1962.1980 ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1982
7. عبد المجيد قدي ، دراسة في علم الضرائب ، دار جرير للنشر و التوزيع ، الطبعة الاولى 2011 ، عمان.
8. عبد المجيد قدي ، مدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 1994 .
9. عبد الناصر نور، طائل حسن ، عليان الشريف، الضرائب و محاسبتها، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، الطبعة الاولى 2003.
10. عطية عبد الواحد ، دور السياسة المالية في تحقيق التنمية الاقتصادية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1993.
11. علي خليل ،سليمان اللوزي ،المالية العامة، دار زهران، عمان، 1999.
12. علي عبد المنعم فوزي ، المالية العامة و السياسة المالية ، دار النهضة العربية ، بيروت.
13. فتحي احمد دياب ،اقتصاديات المالية العامة، دار الرضوان للنشر و التوزيع، مملكة اردنية هاشمية، عمان
14. فرقاني نبيلة، بن سعيدان لبنى ، الاصلاحات الجبائية في الجزائر و تأثيرها على الاقتصاد الوطني، مدكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس، المركز الجامعي يحي فارس بالمدينة ، 2007.2008.
15. فضيلة زمير، النظام الجبائي الجزائري و آثارها على الاستثمار، مدكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس في علوم التسيير، المالية، المدينة، دفعة 2003. 2004.
16. محفوظ لعشب ، سلسلة القانون الاقتصادي ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 1997 .

17. محمد بلقاسم، حسن بهلول، سياسة التخطيط و التنمية و اعادة مسارها في الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1999.
18. محمد بوتين و آخرون ، استقلالية المؤسسات العمومية الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، الجزائر 1994 .
19. محمد عباس محرز ، اقتصاديات الجباية و الضرائب ، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع ، الجزائر 2004 .
20. المرسي السيد حجازي ، النظم الضريبية ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 1998 .
21. ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ، دار هومة للطبع ، الجزائر ، 2003 .
22. وليد زكريا و آخرون، الضرائب و محاسبتها، دار المسيرة للنشر و التوزيع، مصر، 1997.

المذكرات

1. بزويذة حميدة ، النظام الضريبي و تحديات الاصلاح الاقتصادي في الفترة 1992. 2004، اطروحة لنيل درجة الدكتوراه، جامعة الجزائر.
2. بزويذة حميدة ،الضريبة و انعكاساتها على الاقتصاد الجزائري و تحديات الاصلاح الاقتصادي، في الفترة 1992. 2004، اطروحة لنيل درجة دكتوراه، سنة 2006، 2005.
3. بن عيسى ق ،الاصلاحات الجباية في الجزائر و تأثيرها على الاقتصاد، مذكرة ماجستير، دفعة 2007.
4. حجار مبروكة، اثر السياسة الضريبية على الاستراتيجية، مذكرة ماجستير، دفعة 2006.
5. حميد بزويذة ،الضريبة و انعكاساتها على الاقتصاد الجزائري رسالة ماجستير، دفعة 2005، جامعة الجزائر.
6. عروق حورية، بوعلي مليكة، الاصلاح الضريبي في الجزائر و دوره في ترقية الاستثمار، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر ، دفعة 2000.
7. كمال رزيق، بوعلام رحمون، تقييم السياسة الجباية في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة سعد دحلب بالبلية .

المجلات

8. تومي صالح، راضية بخاش، أثر الجباية على النمو الاقتصادي في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية العدد السابع، مركز البصري للبحوث و الدراسات الانسانية،الجزائر 2006.
9. عبد المجيد قدي، الازمة الاقتصادية العالمية وواقع دول العالم الثالث، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية و الاقتصادية و السياسية، الجزء 35، رقم 2، الجزائر، 1997.

الملتقيات

1. قدي عبد المجيد، النظام الجبائي و تحديات الالفيه الثالثة، مقال مقدم في الملتقى الاقتصادي الجزائري، جامعة البليدة، 21. 22 ماي 2002.

المواد

1. المادة 11 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
2. المادة 22 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
3. المواد 3، 4، 7 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
4. المادة 135. 136 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 1991.
5. المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .
6. المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
7. المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
8. المادة 248 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
9. المادة 261 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
10. المادة 20 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
11. وزارة المالية قانون رقم 11. 2، المتضمن لقانون المالية لسنة 2003.
12. وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب.

المراجع باللغة الفرنسية

1. Boudier Bla, Zéiforme , Fiscal , mutation, Veuve éditée par la chambre nationale de Commerce (CNC),Alger,N7 ,1994 .
2. Karima Ain ouche, Mohamad Cherif Ain ouche , la réforme des impôts sur le revenu:une nouvelle Approche pour un meilleur rendement ,revue finances et développement an Maghreb ,N9, alger,1991.

مواقع الانترنت

1. blende. four.blogspot.nl2011/06/1962/.html ?m=1 13/12/2015 15 :30.
2. <http://cte.univsetif.dz/coursenligne/fiscalite14062012/cous/Rcr.html> #7,2 0/1/2016,17:15.
3. Librqry.uniBoumerdes.Dz:8080/bitStream/123456789/1803/Gachiyousaf .PDF.
4. WWW.Moumazaf-dz.com/t 5666-topic,25/1/2016,20 :45