



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



قسم علوم التسيير

الميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

الفرع: علوم التسيير

التخصص: إدارة مالية

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر بعنوان:

فعالية التحصيل الضريبي في ظل الإصلاحات الجبائية

- دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية ميلة -

| المشرف | اعداد الطلبة |
|----------------|------------------------|
| د. نعيم عاشوري | بن سليمان عبد الرحيم 1 |
| | فاطمي توفيق 2 |

لجنة المناقشة:

| الصفة | الجامعة | اسم ولقب الأستاذ(ة) |
|--------------|----------------------------------------|---------------------|
| رئيسا | المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة | |
| مشرفا ومقررا | المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة | د. نعيم عاشوري |
| ممتحنا | المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة | |

السنة الجامعية 2023/2022

قال تعالى:

(وَلَقَدْ آتَيْنَا دَاوُودَ وَسُلَيْمَانَ

عِلْمًا ۖ وَقَالَ الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي

فَضَّلَنَا عَلَى كَثِيرٍ مِّنْ عِبَادِهِ

الْمُؤْمِنِينَ).

إهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى روح والدي - رحمة الله عليه-

الذي تمنيت لو كان بجانبني في هذه اللحظة

" أدعو الله أن يرحمه وأن يجعل قبره روضة من رياض الجنة

وأن يسكنه فسيح جنانه "

إلى من ولدتني وسهرت على راحتي وتعبت على تربيته

والتي تقف كلماتي عاجزة عن التعبير عما يكن قلبي اتجاهها

"أمي الحنون" أسأل الله العظيم أن يطيل من عمرها

إلى أخوتي الحبيبات اللواتي أتمنى لهن النجاح في حياتهن

إلى أخي العزيز و كل أصدقائي

إلى كل من كان له فضل علي علمني أو أرشدني إلى طريق الصواب

إلى كل من يحمه القلب ولم يكتبه القلم...

عبد الرحيم بن سليمان

إهداء

إلى خالتي ومولي الذي وفقني لإتمام هذا البحث
إلى روح الحبيب المصطفى رسولنا الأمين صلى الله عليه وسلم
لعلها تكون عرفانا من فروع من أمته بحميد وعوته لدين الله
إلى أعر الناس إلى قلبي "أمي، أبي" اللذان لا يفارقا قلبي ...
إلى رفيق ديني ... وفلذات كبدي ونور عيني ...
إخوتي أرحم من الله عز وجل أن يكونوا من أهل العلم والدين
إلى زوجتي ... سندي و أذري
كما أتوجه بعظيم شكري إلى الأستاذ المشرف "عاشوري نعيم"
وإلى كافة الأساتذة الكرام حفظهم الله ورحاهم
إلى كافة زملائي في الدراسة بارك الله فيهم ، وإلى كل من ساعدني ...

فاطمي توفيق

شكر و عرفان

إن الحمد والشكر في المقام الأول لله عز وجل الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل

الذي ما كان ليكون لولا التوفيق منه

أما بعد ولقوله صلى الله عليه وسلم "من لم يشكر الناس لم يشكر الله "

وعليه لا يسعنا إلا أن نتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير والعرفان والامتنان

الى الدكتور " **عاشوري نعيم** " الذي أشرف على هذه الرسالة

فشمّلنا بعلمه الغزير وفضله الوفير فأضاء لنا طريق البحث

وساعدنا في كل خطوة فكانت توجيهاته السديدة لها أثر بالغ في هذه الرسالة

نسأل الله عز وجل أن يجازيه خير الجزاء ويبارك له في وقته وعمله.

كما نشكره على قبول رسالتنا و جهدنا الكبير لدراسة هذا العمل ، وابداء ملاحظاته القيمة

وهذا ما زادنا فخرا وتكريما فله منا كل الاحترام والود ...

فهرس المحتويات

| | |
|------|--------------------------------------------------------------------|
| III | إهداء..... |
| V | شكر و عرفان..... |
| VI | فهرس المحتويات..... |
| XI | فهرس الجداول..... |
| XIII | فهرس الأشكال البيانية..... |
| ب | ملخص..... |
| ح | مقدمة عامة..... |
| 01 | الفصل الأول : فعالية التحصيل الضريبي في ظل التهرب الضريبي.. |
| 02 | تمهيد..... |
| 03 | المبحث الأول : أساسيات حول الضريبة و النظام الضريبي |
| 03 | المطلب الأول : مفهوم الضريبة و خصائصها |
| 03 | الفرع الأول : مفهوم الضريبة |
| 04 | الفرع الثاني : خصائص الضريبة..... |
| 05 | المطلب الثاني: المبادئ العامة للضريبة وأهدافها..... |
| 05 | الفرع الأول: المبادئ العامة والأساسية للضريبة |
| 07 | الفرع الثاني : أهداف الضريبة..... |
| 08 | المطلب الثالث: مفهوم النظام الضريبي أسسه ومقوماته..... |
| 08 | الفرع الأول : مفهوم النظام الضريبي |
| 09 | الفرع الثاني: أسس النظام الضريبي |
| 10 | الفرع الثالث : مقومات فعالية النظام الضريبي |
| 13 | المبحث الثاني: التحصيل الضريبي وآلياته..... |
| 13 | المطلب الأول: الوعاء الضريبي وطرق تقديره..... |
| 13 | الفرع الأول: تعريف الوعاء الضريبي |
| 13 | الفرع الثاني: طرق تقدير الوعاء الضريبي |
| 15 | المطلب الثاني: مفهوم التحصيل الضريبي و قواعده..... |
| 15 | الفرع الأول : مفهوم التحصيل الضريبي..... |
| 15 | الفرع الثاني : قواعد التحصيل الضريبي..... |
| 17 | المطلب الثالث : طرق التحصيل الضريبي |
| 17 | الفرع الأول : التوريد المباشر..... |
| 17 | الفرع الثاني : الأقساط المقدمة..... |

| | | |
|----|-------|----------------------------------------------------------------|
| 18 | ..... | الفرع الثالث : الحجز من المنبع..... |
| 19 | ..... | المبحث الثالث: مشكلة التهرب الضريبي كمعوق للتحصيل..... |
| 19 | ..... | المطلب الأول: تعريف وأشكال التهرب الضريبي..... |
| 19 | ..... | الفرع الأول : تعريف التهرب الضريبي..... |
| 20 | ..... | الفرع الثاني: أشكال التهرب الضريبي |
| 20 | ..... | المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي..... |
| 20 | ..... | الفرع الأول : الأسباب التشريعية |
| 20 | ..... | الفرع الثاني : أسعار الضرائب |
| 20 | ..... | الفرع الثالث : عدم المساواة في التطبيق..... |
| 21 | ..... | الفرع الرابع : تعقد الإجراءات الإدارية..... |
| 21 | ..... | الفرع الخامس : ضعف الوعي الضريبي |
| 21 | ..... | الفرع السادس : قصور الإعفاءات الضريبية..... |
| 21 | ..... | الفرع السابع : ارتفاع الضغط الضريبي..... |
| 21 | ..... | الفرع الثامن : الهيكل الضريبي..... |
| 21 | ..... | الفرع التاسع : الهيكل الإداري..... |
| 22 | ..... | المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي وطرق مكافحته..... |
| 22 | ..... | الفرع الأول : آثار التهرب الضريبي..... |
| 22 | ..... | الفرع الثاني : آثار أخرى للتهرب الضريبي..... |
| 23 | ..... | الفرع الثالث : طرق الحد من التهرب الضريبي..... |
| 24 | ..... | خلاصة الفصل..... |
| 25 | ..... | الفصل الثاني : تطور السياسة الضريبية في الجزائر..... |
| 26 | ..... | تمهيد..... |
| | | المبحث الأول: تطور السياسة الضريبية في الجزائر للفترة ما قبل |
| 27 | ..... | الإصلاح..... |
| 27 | ..... | المطلب الأول: السياسة الضريبية في الفترة ما قبل الإستقلال..... |
| 27 | ..... | الفرع الأول : السياسة الضريبية في العهد العثماني |
| 28 | ..... | الفرع الثاني: السياسة الضريبية في عهد الأمير عبد القادر |
| 28 | ..... | الفرع الثالث : السياسة الضريبية في الفترة الاستعمارية |
| 30 | ..... | المطلب الثاني: السياسة الضريبية غداة الاستقلال |
| 30 | ..... | الفرع الأول: تطور النظام الضريبي من (1962 إلى 1976)..... |

| | | |
|----|-------|--------------------------------------------------------------------------|
| 31 | ..... | الفرع الثاني : الهيكل الضريبي الجزائري سنة 1962 |
| 31 | ..... | الفرع الثالث : الإصلاحات الضريبية لسنة 1970 |
| 32 | ..... | المطلب الثالث: أهم الضرائب والرسوم في هيكل النظام الجبائي (1976-1991) .. |
| 32 | ..... | الفرع الأول: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة |
| 35 | ..... | الفرع الثاني: قانون الضرائب غير المباشرة |
| 36 | ..... | الفرع الثالث: قانون الرسم على رقم الأعمال |
| 36 | ..... | الفرع الرابع: قانون الطابع والتسجيل |
| 37 | ..... | المبحث الثاني :التحول في السياسة الضريبية للفترة ما بعد الإصلاح |
| 37 | ..... | المطلب الأول: الضرائب المباشرة |
| 37 | ..... | الفرع الأول : الضريبة على الدخل الإجمالي: (IRG) |
| 40 | ..... | الفرع الثاني : الضريبة على أرباح الشركات (IBS) |
| 42 | ..... | المطلب الثاني : الرسم على رقم الأعمال |
| 43 | ..... | الفرع الأول : مجال تطبيق الرسم على رقم الأعمال |
| 44 | ..... | الفرع الثاني: الاشخاص الخاضعون للرسم على رقم الأعمال |
| 44 | ..... | الفرع الثالث : أهداف تأسيس الرسم على رقم الأعمال |
| 45 | ..... | المطلب الثالث: الضرائب و الرسوم الأخرى |
| 45 | ..... | الفرع الأول : الرسم على النشاط المهني |
| 46 | ..... | الفرع الثاني : الضريبة الجزافية الوحيدة |
| 47 | ..... | الفرع الثالث : الرسم العقاري |
| 49 | ..... | المبحث الثالث: آثار الإصلاح الضريبي على الاقتصاد الجزائري |
| 49 | ..... | المطلب الأول: أثر الإصلاح الضريبي على الاستهلاك و الإدخار |
| 49 | ..... | الفرع الأول: أثر الإصلاح الضريبي على الاستهلاك |
| 49 | ..... | الفرع الثاني: تأثير الإصلاح الضريبي على الادخار |
| 50 | ..... | المطلب الثاني: آثار الإصلاح الضريبي على الاستثمار |
| 50 | ..... | المطلب الثالث : آثار الإصلاح الضريبي على الإنتاج و التوزيع |
| 51 | ..... | خلاصة الفصل |

| | |
|----|-------------------------------------------------------------------------|
| | الفصل الثالث: دراسة فعالية التحصيل الضريبي على مستوى ولاية ميله |
| 52 | للفترة الممتدة من 2013-2022 |
| 53 | تمهيد |
| 54 | المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية ميله |
| 54 | المطب الأول : نشأة المديرية الولائية للضرائب لولاية ميله |
| 54 | المطب الثاني : الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية ميله |
| 55 | المطب الثالث : مهام المديرية الولائية للضرائب لولاية ميله |
| 55 | الفرع الأول : مهام المديرية الفرعية للعمليات الجبائية |
| 56 | الفرع الثاني : مهام المديرية الفرعية للتحصيل |
| 57 | الفرع الثالث : مهام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية |
| 58 | الفرع الرابع : مهام المديرية الفرعية للمنازعات |
| 58 | الفرع الخامس : مهام المديرية الفرعية للوسائل |
| 60 | المبحث الثاني : فعالية تحصيل الضرائب المباشرة |
| 60 | المطب الأول : تطور الحصيلة الفعلية للضريبة على الدخل الإجمالي IRG |
| 63 | المطب الثاني : تطور الحصيلة الفعلية للضريبة على أرباح الشركات IBS |
| 66 | المطب الثالث : تطور الحصيلة الفعلية للضريبة الجزافية الوحيدة |
| | المبحث الثالث : فعالية تحصيل الضرائب غير المباشرة و الرسوم لفائدة |
| 68 | الجماعات المحلية |
| 68 | المطب الأول : تطور حصيلة الرسم على القيمة المضافة |
| 69 | المطب الثاني : تطور حصيلة الرسوم لفائدة الجماعات المحلية |
| 69 | الفرع الأول : تطور الحصيلة الفعلية للرسم على النشاط المهني |
| 71 | الفرع الثاني : تطور الحصيلة الفعلية للرسم العقاري و رسم التطهير |
| | المطب الثالث : التحفيزات والتسهيلات الجبائية الممنوحة للمتعاملين لتسديد |
| 72 | ديونهم |
| 72 | الفرع الأول : التخفيض أو الإعفاء من غرامة التحصيل |
| 72 | الفرع الثاني : إعادة جدولة الديون |
| 74 | خلاصة الفصل |
| 76 | خاتمة عامة |
| 81 | قائمة المصادر و المراجع |

فهرس الجداول

| الصفحة | عنوان الجدول | الجدول |
|--------|-----------------------------------------------------------------------------------------|--------|
| 10 |نموذج العلاقة بين الكفاءة و الفعالية..... | 01 |
| 34 |حساب الضريبة التكميلية على الدخل ما بين سنة 1981 و 1991..... | 02 |
| 40 |السلم الضريبي على الدخل الإجمالي..... | 03 |
| 60 |تطور الحصيلة الفعلية للضريبة على الدخل الإجمالي في الفترة 2013 إلى 2022... .. | 04 |
| 62 |تقسيم مختلف أصناف المداخل الخاضعة للضريبة على الدخل..... | 05 |
| 63 |التعديلات التي طرأت على الضريبة على أرباح الشركات للفترة 1992 – 2015 | 06 |
| 64 |تطور الحصيلة الفعلية للضريبة على أرباح الشركات في الفترة 2013 – 2022..... | 07 |
| 66 |تطور الحصيلة الفعلية للضريبة الجزافية الوحيدة في الفترة ما بين 2013 إلى 2022... .. | 08 |
| 68 |تطور حصيلة الرسم على القيمة المضافة في الفترة ما بين 2013 إلى 2022 | 09 |
| 70 |تطور الحصيلة الفعلية للرسم على النشاط المهني في الفترة ما بين 2013 إلى 2022.. .. | 10 |
| 71 |تطور الحصيلة الفعلية للرسم العقاري و رسم التطهير للفترة ما بين 2013 إلى 2022... .. | 11 |
| 73 |التحفيزات و التسهيلات الجبائية للفترة الممتدة من (2019 – 2022)..... | 12 |

فهرس الأشكال البيانفة

| الصفحة | عنوان الشكل | رقم الشكل |
|--------|---------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 55 | الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية ميلة | 01 |
| 61 | حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي IRG بالنسبة للحصيلة الجبائية الكلية ... | 02 |
| 65 | حصيلة الضريبة على أرباح الشركات IBS بالنسبة للحصيلة الجبائية الكلية | 03 |
| 67 | حصيلة الضريبة الجزافية الوحيدة IFU بالنسبة للحصيلة الجبائية الكلية | 04 |
| 69 | تطور حصيلة الرسم على القيمة المضافة في الفترة ما بين 2013 إلى 2022 . | 05 |
| 70 | تطور الحصيلة الفعلية للرسم على النشاط المهني للفترة ما بين 2013 إلى 2022 | 06 |

ملخص

ملخص :

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مدى فعالية التحصيل الضريبي في ظل الإصلاحات التي قامت بها الجزائر ، و من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي أين قمنا بإستعراض أهم المحطات التي مر بها النظام الجبائي الجزائري منذ الإستقلال و كذلك فعالية التحصيل الضريبي في ظل ظاهرة التهرب الضريبي ، كما قمنا بتحليل البيانات و الإحصاءات المستقاة من مديرية الضرائب لولاية ميلة حول مختلف المواد الضريبية و فعالية تحصيلها .

و في النهاية خلصت الدراسة إلى أن برامج الإصلاح الجبائي المنتهجة وصلت إلى نتائج يمكن استحسانها فيما يتعلق بالجوانب الاقتصادية والاجتماعية غير أن هناك عوائق ولعراقيل تقف كعقبة أمام تحقيقها مما يستدعي المزيد من جهود الإصلاح من أجل تحقيق أهداف النظام الجبائي الجزائري .

الكلمات المفتاحية : النظام الضريبي الجزائري ، التحصيل الضريبي ، الضرائب المباشرة ، الضرائب غير المباشرة .

summary:

This study aimed to shed light on the efficiency of tax collection in the light of the reforms undertaken by Algeria, and in order to answer the problem of the study, the descriptive analytical approach was followed, where we have reviewed the most important positions that the Algerian tax system has gone through since independence, as well as the efficiency of tax collection in As part of the phenomenon of tax evasion, we have also analyzed the data and statistics obtained from the Tax Department of the Wilayat of Mila on the various tax matters and the efficiency of their collection.

In the end, the study concluded that the tax reform programs implemented have achieved results that can be appreciated with regard to economic and social aspects, but there are obstacles and obstacles that stand in the way of their achievement, which requires more reform efforts. in order to achieve the objectives of the Algerian tax system.

Keywords: Algerian taxation, tax collection, direct taxes, indirect taxes.

مقدمة عامة

مقدمة عامة :

تعتبر السياسة الجبائية عن مجموع التدابير ذات الطابع الجبائي المتعلق بتنظيم التحصيل الضريبي قصد تغطية النفقات العمومية من جهة، والتأثير على الوضع الاقتصادي والاجتماعي حسب التوجيهات العامة للاقتصاد من جهة ثانية. فغالبا ما تبحث الدول من وراء الجباية عن طريق أو مسار لتحقيق التطور الاقتصادي الذي أصبح في يومنا هذا الشغل الشاغل لكل السياسات المنتهجة من طرف مختلف الدول وذلك يعود لأسباب تملئها التحولات الاقتصادية العالمية، فعولمة الاقتصاد، توحيد الأسواق العالمية وضرورة الانضمام إلى حلقة اقتصاد السوق أصبح ينادي بضرورة تصحيح الهياكل الاقتصادية ومنها الجباية لتكون أكثر تجاوبا مع مؤشرات الاقتصاد العالمي. تعد الجباية إحدى أدوات السياسة المالية للدولة؛ إذ تلعب دورا أساسيا ومهما في البرامج التي تضعها الدول بهدف تحقيق الإصلاح الاقتصادي ومعالجة الاختلالات، ويمتد دورها للتأثير في تخصيص الموارد وضبط الاستهلاك، وتحقيق الاستقرار الاقتصادي، وتشجيع الادخار، وتوجيه الاستثمار، كما تؤثر على العائدات العامة للدولة. قامت الجزائر بوضع إصلاحات في النظام الجبائي كان الهدف منها تحسين الفعالية الجبائية للإسهام في التنمية الاقتصادية، وتحقيق العدالة، وتحديث الإدارة الجبائية لمواكبة التطورات الاقتصادية المستجدة. إلا أن التغيرات الاقتصادية العالمية، والآثار السلبية على فعالية النظام الجبائي الجزائري الذي يعتمد على عائدات المحروقات كمصدر أساسي لتمويل ميزانية الدولة، دفع بالدولة إلى اتخاذ إجراءات وإصلاحات في هذا الميدان سعيا وراء تخفيف الإعتماد على الجباية البترولية كمصدر أول لإيراداتها من خلال محاولة رد الاعتبار لدور الجباية العادية عن طريق إعادة النظر في سياستها الجبائية، فكانت من بين الإصلاحات التي ركزت عليها الجزائر إعادة تصميم نظام جبائي يعبر عن فلسفة جديدة كجزء من الانشغال المالي للدولة، والذي بدوره يمثل جزءا من انشغالها بدورها الاقتصادي والاجتماعي وحتى السياسي، مما يتيح رسم إستراتيجية مثلى لتأسيس وتحصيل مختلف الضرائب والرسوم لتحقيق أكبر حصيلة ممكنة لتمويل ميزانيتها.

إن الهدف من إصلاح النظام الضريبي هو توخي زيادة فعالية الضريبة كأداة لتوجيه الاستثمار، والنهوض بالقطاع الخاص للإسهام في التنمية الاقتصادية وتحقيق العدالة، وتحديث الإدارة الضريبية لمواكبة التطورات الاقتصادية المستجدة، وأيضا بسبب الأهمية العلمية للموضوع خاصة من جانبه الإجرائي، وهذا راجع للتطور السريع لمختلف القوانين بسبب محاولة المشرع الجزائري مساهمة التحولات الاقتصادية وهذا بتعديله نصوص وسنه لأخرى وبالتالي ضرورة الكشف عن الإجراءات والآليات الكفيلة لحل المشاكل التي تنور أثناء عملية التحصيل الضريبي، كل هذا يطرح الإشكالية التالية : ما مدى فعالية التحصيل الضريبي الجزائري في ظل الإصلاحات الجبائية على مستوى مديرية الضرائب لولاية ميلة ؟.

إنطلاقا من إشكالية البحث تم طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية كما يلي :

- ما هي مراحل تطور السياسات الضريبية المنتهجة في الجزائر ؟ .
- ما مدى مساهمة الإصلاحات الضريبية في الحد من التهرب الضريبي ؟ .

- ما هي التحديات والصعوبات التي تواجه النظام الضريبي الجزائري؟ .
 - ما هي التدابير والسياسات التحفيزية الضريبية من أجل تفعيل التحصيل الضريبي ؟ .
- من أجل الإجابة على إشكالية البحث تم وضع الفرضيات التالية :
- إن تطور النظام الضريبي الجزائري تعبير عن تحول النظام الاقتصادي وانعكاس مباشر له .
 - يعتبر إصلاح النظام الضريبي سنة 1992 إصلاحا جزئيا، ويشكل انعكاسا للإصلاح التدريجي للاقتصاد .
 - هناك تفاوت في درجة تأثير مختلف أنواع الضرائب على حجم الضرائب الكلية .
 - أدى إقرار التسهيلات و الإعفاءات الضريبية إلى تحصيل الديون المتركمة .
- و للإجابة على الإشكالية واختبار صحة الفرضيات المصاغة، كان من الضروري استخدام المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري للدراسة، إضافة لمنهج دراسة الحالة في الشق التطبيقي.
- تتجلى أهمية الدراسة في عرض مختلف محطات الإصلاحات الاقتصادية التي عرفت الجزائر في فترة التسعينات، ومن ثم إبراز أهمية النظام الضريبي كأداة ضبط وتدخل، وتوجيه لمسيرة التحولات المحلية والعالمية خاصة و أن الجزائر تعتمد بصورة كبيرة في جمع مواردها من التحصيل الضريبي، الذي يعتبر المورد الأساسي لخزينة الدولة والذي يمثل أكبر نسبة مساهمة في تمويل ميزانية الدولة.
- و ما دفعنا لإختيار هذا الموضوع دون سواه هو إحساسنا بأهمية الموضوع خاصة مع إصلاح النظام الضريبي الجزائري، والإصلاحات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر بداية من التسعينات ، إضافة إلى الميولات الشخصية لموضوع الجباية و الرغبة في الاطلاع على موضوع التحصيل الضريبي .
- تلخصت أهم صعوبات التي واجهتنا أثناء انجاز الدراسة في صعوبة إجراء التربص لفترة مقبولة نظرا لإلتزاماتنا المهنية ، والإنشغالات الدائمة لمسيرتي وإطارات المؤسسة محل الدراسة ؛ إضافة إلى صعوبة الحصول على بعض الوثائق والمعطيات وترجمتها .
- و كان الهدف من دراسة هذا الموضوع هو إبراز وتأكيد فعالية وأهمية الإصلاحات الجبائية التي طبقتها السلطات العمومية في تحصيل الضرائب والرسوم ، إضافة إلى إثراء المكتبة الوطنية وتوسيع المعارف والمعلومات الأكاديمية للطلبة والباحثين حول المواضيع المتعلقة بالنظام الجبائي الجزائري وبيئة تطبيق الضرائب وأنواعها في ظل تغيرات البيئة الاقتصادية .
- و لتحقيق هدف الدراسة تم استعراض عدد من الدراسات السابقة ، حيث تم التطرق إلى أبحاث ودراسات لباحثين جزائريين ، وقد اعتمدنا في دراستنا على ما يلي:
- عينوش محند الشريف) الجباية أداة للتنمية الاقتصادية - مساهمة في مقارنة اقتصادية للإصلاح الجبائي بالدول النامية- حالة الجزائر) أطروحة دكتوراه دولة مقدمة بمعهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر سنة

1991 هدف البحث إلى تحليل بنية النظام الجبائي الجزائري، ومناقشة فكرة الجباية في بعدها الاقتصادي والاجتماعي ، حيث خلص إلى أن البنية الجبائية لمعظم الدول النامية تتميز بأنها معقدة لصعوبة إدارتها، وصعوبة تحديد أوعيتها، غير مرنة وغير فعالة كما أنها غير عادلة ، مما يتوجب على الإصلاح الجبائي بالدول النامية البحث عن توسيع الأوعية الجبائية، و تخفيض معدلات الاقتطاع .

قدي عبد المجيد (فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية- دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1988-1995) أطروحة دكتوراه دولة، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، سنة 1995، هدف البحث إلى محاولة إبراز موقع الضريبة في الهيكل التمويلي العام لاقتصاد الجزائر و محاولة إظهار أثر الاختيارات الاقتصادية العامة على فعالية أداء الضريبة .

ناصر مراد (فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب الضريبي حال الجزائر) أطروحة دكتوراه دولة مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر سنة 2002، هدف البحث إلى إبراز دور الضريبة في ظل الدور المتغير للدولة ، معالجة ظاهرة التهرب الضريبي مع إبراز خطورتها على الاقتصاد الوطني، إضافة إلى تحليل واقع التهرب الضريبي في الجزائر بعد الإصلاحات ، حيث خلص البحث إلى أن عدم تنظيم الاقتصاد الوطني وانتشار الاقتصاد الموازي يؤدي إلى زيادة حجم التهرب الضريبي ، و الذي يعد مؤشر عن عدم فعالية النظام الضريبي .

صالح مرزوقة(تطور السياسة الجبائي في الجزائر دراسة تحليلية ومستقبلية) أطروحة دكتوراه دولة مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة سن 2003 ، هدف البحث إلى محاولة توضيح التطور التاريخ للسياسة الجبائية في الجزائر من العهد العثماني إلى النظام الجبائي لسنة 1992، و إبراز أهم الإجراءات الجبائية المتخذة في قوانين المالية السنوية منذ سنة 1998 إلى غاية 2002 ، خلص البحث إلى أن السياسة الجبائية للجزائر تميزت منذ الاستقلال بغياب رؤية واضحة، وكان من نتائج ذلك كثرة التعديلات والتغييرات التي انعكست على عدم استقرار النظام الجبائي و غياب الانسجام بين مبادئ النظام الجبائي ومبادئ وقيم المجتمع الجزائري ونتيجة ذلك ظاهرة الغش والتهرب الضريبي .

بالنظر للدراسات المذكورة أعلاه أو التي لم تذكر وهذا تقاديا للتكرار، اتضح أن هذه الدراسات قدمت مفاهيم شاملة فيما يخص التعرف على مفهوم الإدارة الجبائية وآليات العمل بها على جميع المستويات، وقد تمت الاستفادة القصوى من هذه الدراسات في إيضاح ما يتعلق بأدبيات التحصيل الجبائي و الإصلاحات وفي بناء أداة الدراسة (التحليلية) و إجراء المقارنات اللازمة بين ما سوف تتوصل إليه دراستنا من نتائج وما توصلت إليه الدراسات السابقة من نتائج .

إن الهدف من عرض الدراسات السابقة هو تحديد نقاط التشابه والتقاطع بين الدراسات ودراستنا الحالية، حيث اختصت دراستنا بربط التحصيل الجبائي بمصالح الإدارة الجبائية، في حين باقي الدراسات ربطتها بمتغيرات أخرى كالتممية ، الرقابة وغيرها ، كما أن دراستنا اختصت بتغيير منهج البحث وأسلوب وأدوات التحصيل

العلمي وجمع البيانات باعتماد جداول إحصائية ، حيث تم إسقاط العلاقة النظرية بين التحصيل الجبائي والإصلاحات الجبائية ميدانيا من خلال القيام بدراسة على مستوى مصالح الإدارة الجبائية لولاية ميلة، عكس باقي الدراسات التي كان فيها التحليل على المستوى الكلي.

و من أجل الإلمام بجميع جوانب الموضوع ، إرتأينا تقسيم موضوع إلى ثلاث فصول ، في الفصل الأول تناولنا فيه فعالية التحصيل الضريبي في ظل التهرب الضريبي ، حيث قسم إلى ثلاث مباحث رئيسية المبحث الأول يتضمن أساسيات حول الضريبة و النظام الضريبي ، في حين المبحث الثاني تطرق إلى التحصيل الجبائي وآلياته ، أما المبحث الثالث تناول مشكلة التهرب الضريبي كمعوق التحصيل .

أما الفصل الثاني فقد تطرقنا فيه إلى تطور السياسة الضريبية في الجزائر ، حيث قسم إلى ثلاثة مباحث ، في المبحث الأول تطرقنا لتطور السياسة الضريبية في الجزائر للفترة ما قبل الإصلاح ، أما المبحث الثاني عرضنا التحول في السياسة الضريبية للفترة ما بعد الإصلاح ، وفي المبحث الثالث تم التطرق لآثار الإصلاح الضريبي على الاقتصاد الجزائري .

في الختام تناولنا من خلال الفصل الثالث الإطار التطبيقي للدراسة من خلال الدراسة الميدانية في المديرية العامة للضرائب - ميلة - حيث قسم إلى ثالث مباحث رئيسية، في المبحث الأول قمنا بتقديم مديرية الضرائب لولاية ميلة ، و في المبحث الثاني تطرقنا إلى فعالية تحصيل الضرائب المباشرة ، أما المبحث الأخير فتناول فعالية تحصيل الضرائب غير المباشرة و الرسوم لفائدة الجماعات المحلية .

الفصل الأول :

فعالية التحصيل

الضريبي في ظل التهريب

الضريبي

تمهيد :

نظرا للأهمية البالغة التي تحتلها الضريبة باعتبارها أحد مصادر التمويل الهامة للخبزينة العمومية مستندة إلى نظام ضريبي معين يعمل على تحقيق أهدافه الموضوعية بفاعلية، كما شهدت عملية الإصلاح في الجزائر التي تميزت باستهداف مجموعة من الضرائب والرسوم كأحد مكونات النظام الجبائي الذي يسعى إلى وضع قواعد ضريبية ملائمة في إطار تشريع ضريبي واضح وشفاف وعادل يسمح بتوفير موارد مالية هامة، و أن تحديد قيمة الضريبة بشكل واقعي يدفع المكلف إلى تقبلها بشكل يتلاءم بمقدرته التكليفية يساعد الإدارة الضريبة في تحقيق تحصيل ضريبي بشكل أفضل، لذا تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية :

المبحث الأول: أساسيات حول الضريبة والنظام الضريبي .

المبحث الثاني : التحصيل الضريبي وآلياته .

المبحث الثالث: مشكلة التهرب الضريبي كمعوق للتحصيل .

المبحث الأول : أساسيات حول الضريبة و النظام الضريبي .

تحتل الدراسات الخاصة بالضرائب مكان الصدارة في الدراسات المالية لعلم المالية العامة. ولا تأت أهمية الضرائب كونها من أهم الإيرادات العامة للدولة فحسب، وإنما أيضا لما تثيره الدراسات الضريبية من مشاكل اقتصادية وقانونية واجتماعية بل وسياسية أيضا، هذا من ناحية وما ينتج عنها من آثار اقتصادية تلعب دورا بارزا في الاقتصاديات القومية مهما اختلفت الأوضاع الاقتصادية التي تعمل في ظلها الأنظمة الضريبية في نظمها (رأسمالية أو اشتراكية) وبنائها (متقدمة أو نامية) السياسة الضريبية لما تلعبه من دور مهم تعد من أهم أدوات السياسة الاقتصادية وأكثرها عمقا في تأثيرها.¹

حيث تلجأ الدولة إلى التنبؤ بالنفقات العامة للسنة المقبلة، وتقوم على أساس ذلك بتقدير الإيرادات اللازمة لتغطية تلك النفقات وهذا ما يضيفي صفة العمومية على إيراداتها حيث يتم تحصيلها من الأفراد واستخدامها في تدبير المال اللازم للإنفاق وسيتم التطرق من خلال هذا المبحث مفهوم الضريبة وخصائصها، ومقارنتها مع الإيرادات الأخرى، والنظام الضريبي، إضافة إلى مختلف المبادئ وصولا إلى طرق التحصيل لها .

المطلب الأول : مفهوم الضريبة و خصائصها :

رغم تعدد التعاريف التي تعرضت للضريبة إلا أنها تتفق على مجموعة من الخصائص التي تميزها عن غيرها من الاقتطاعات.

الفرع الأول : مفهوم الضريبة .

إن أول تعريف عصري للضريبة هو ما أتى به الفقيه الفرنسي جيز jese حيث يعرف الضريبة على أنها "استقطاع نقدي تفويضه السلطة على الأفراد بطريقه نهائية وبلا مقابل بقصد تغطيه الأعباء العامة " . ولقد تبنت هذا التعريف أغلب الأدبيات الضريبية غير أن التطور السريع لدور الضريبة، جعل مثل هذا التعريف قديما، لأن هناك عناصر جديدة دخلت على الضريبة نتيجة التطور الاقتصادي والاجتماعي للمجتمعات المعاصرة لذلك نجد الأستاذ Mehl يعرف الضريبة بشكل أوسع وأعم وأشمل " الضريبة استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين وفقا لقدراتهم التكليفية، بطريقه نهائية، و بلا مقابل بقصد تغطيه الأعباء العامة ولتحقيق تدخل الدولة .²

يعرف الأستاذ ميشال درأن Michel Dran الضريبة بأنها "اقتطاع جبري تقوم به السلطة العامة على أموال الأفراد قصد توزيع ثقل الأعباء العامة فيما بينهم بإنصاف.³

¹ عادل فليح العلي ، مالية الدولة ، ط 1 ، دار زهران للنشر و التوزيع ، الأردن ، 2012 ، ص 221 .

² أحمد شحاده الخطيب و أحمد زهير شامية ، أسس المالية العامة ، ط 3 ، دار وائل للنشر ، الأردن ، 2007 ، ص 145-146 .

³أعمر يحيوي، مساهمة في دراسة المالية العامة، بدون طبعة، دار هومة، الجزائر، 2005، ص 90 .

قدم الأستاذ فرانسوا داريل François Deruel تعريفاً أدق بقوله: "... الضريبة أداء نقدي مطلوب من أعضاء المجموعة، يحصل جبراً، بصفه نهائية ودون مقابل".¹

الفرع الثاني: خصائص الضريبة:² من التعاريف السابقة نستخلص ان الضريبة إذا فريضة نقدية يتحملها المكلفون بصورة نهائية دون مقابل، تلجأ إليها الدولة العصرية لتحقيق أهدافها حسب أيديولوجياتها المطبقة كما أنها تتميز بالخصائص التالية:

1- الضريبة التزام نقدي: خلافاً لما كان سائداً قديماً حيث كانت الضريبة تفرض عين، ذلك نتيجة لعدم سيادة الاقتصاد النقدي، ومع التقدم الاقتصادي والاجتماعي وظهور عيوب الضرائب العينية وصعوبة جبايتها، أخذت الضريبة صفة الاستقطاع النقدي من مال المكلف.

2- الضريبة فريضة جبرية: إن الضريبة تفرض جبراً، أي أن المكلف ليس حراً في دفعها، لذلك فالضريبة تؤخذ بقرار من جانب واحد، وهذا ما يميزها عن غيرها من الإيرادات المالية الأخرى كالرسوم والقروض الاختيارية التي تستخدم الدولة أساليب لإغراء الأفراد مع تعهداها برد الأصل وسداد قيمه القرض، كما تختلف عن الهبات التي تقدم في بعض الأحيان إلى السلطات العامة.

3- الضريبة تفرض من قبل الدولة: إن الضريبة لا يمكن أن تفرض أو تعدل أو تلغى إلا بالقانون، فالإدارة الضريبية التي تقوم بتنفيذ أراده السلطة العامة لا يحق لها إلا جباية وتحصيل الضرائب المسموح بها من قبل السلطات المختصة، ولكن أغلب التشريعات المالية جعلت أحكام قانون الضريبة ملزمة للدولة كما هي ملزمة للفرد، والقضاء يجب أن يكون رقيباً على كل مخالفه لها إحقاق للعدل ووضع للضوابط وللمنع التعسف .

4- الضريبة تفرض وفقاً لمقدار المكلفين: ان الضريبة تطرح على كل شخص قادر على الدفع تبعاً لمقدرته المالية، فالضريبة هي طريقة لتقسيم الأعباء العامة بين الأفراد وفق قدرتهم لتكفليه، وهذا ما نادى به آدم سميث، بقاعدة العدالة أي أن يسهم كل أعضاء المجتمع في تحمل أعباء الدولة تبعاً لمقدرتهم النسبية على الدفع.

5- الضريبة أداء محصل بصفة نهائية:³ فلا يترتب عنها إي رد، إذ تمثل تضحية نهائية للمكلف لصالح الجماعة، وبهذا تتميز أيضاً عن القرض.

6- الضريبة محصلة دون مقابل:⁴ لا ينطوي دفع الضريبة على أي مقابل مباشر، علاقة مباشرة بين المبالغ المدفوعة من قبل المكلف ومقدار أو طبيعة الخدمة التي تؤديها له الدولة، وبهذه الميزة تشكل الضريبة طريقه اصلية لتوزيع الأعباء العامة وتفضل كلية، على مستوى الفرد، بين المبالغ المدفوعة للجماعة والخدمات التي تقدمها له.

¹أمر يحيوي، نفس المرجع السابق، ص 90 .

²أحمد شحاده الخطيب وأحمد زهير شامية، نفس المرجع السابق، ص 146 - 147 .

³أمر يحيوي، مساهمة في دراسة المالية العامة النظرية العامة وفقاً للتطورات الراهنة، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2005 ص 91 .

⁴أمر يحيوي، مرجع نفسه، ص 92 .

7- الضريبة تمكن الدولة من تحقيق أهدافها:¹ أول هدف كان للضريبة هو هدف مالي باعتبارها وسيلة للحصول على الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة للدولة بحيث احتل الهدف المالي الضريبة مركز الصدارة بين أهدافها العامة، ولكن التطور الاجتماعي والاقتصادي وسع أهداف الضريبة وأصبحت تستخدم كأداة مهمة لتحقيق أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية... إلخ، ويمكن إعطاء أمثلة على ذلك في استخدام مبدأ التكاليف التصاعدي في فرض الضريبة كوسيلة أعاده توزيع الدخل والثروة بين أفراد المجتمع الواحد والحد من التفاوت بين الطبقات، وأحيانا تستخدم الضرائب الجمركية لحماية الصناعات الوطنية من منافسة الصناعات الأجنبية لها وذلك بفرض رسوم عالية على استيراد البضائع الأجنبية التي يوجد لها مثل في الصناعات الوطنية، كما أن فرض الضرائب على الاستهلاك قد يكون الهدف منه تشجيع الأفراد على الادخار والحد من الإنفاق على المواد الاستهلاكية وخاصة غير الضرورية لأتاحة الفرصة لاستثمار المدخرات لديهم في المشاريع الإنتاجية كما وان الضريبة قد تستخدم للحد من استهلاك المواد والسلع المضرة بالصحة العامة او البيئة كالدخان والمكسرات ومخلفات الصناعات... إلخ.

المطلب الثاني: المبادئ العامة للضريبة وأهدافها.

يقصد بالمبادئ الأساسية للضريبة مجموعة القواعد والأسس التي يتعين على أي مشرع جبائي مراعاتها وإتباعها هذه المبادئ التي تحقق مصلحة المكلف من جهة ومصلحة الخزينة العمومية من جهة أخرى ، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المطلب .

الفرع الأول: المبادئ العامة والأساسية للضريبة: يمكن تقسيمها إلى مبادئ تقليدية و أخرى حديثة.

أولاً: المبادئ التقليدية لفرض الضريبة: أول من صاغ أساسها النظري هو الاقتصادي آدم سميث في كتابه "بحث عن طبيعة و أسباب ثروة الأمم " سنة 1776 و تتلخص هذه المبادئ فيما يلي:²

1- العدالة: Equality³

وتعني العدالة توزيع العبء المالي العام على أفراد المجتمع كل حسب قدرته أي مراعاة تحقيق العدالة في توزيع الأعباء العامة بين الأفراد. ويتطلب هذا ملائمة الضريبة لنوع وعائها، وتقدير الإعفاءات المناسبة للحالة الاجتماعية .

2- مبدأ الكفاءة: Efficiency

يمكن النظر للكفاءة من زاويتين:

أ- الزاوية الأولى تتعلق بكفاءة تحصيل الضريبة.

ب- الزاوية الثانية تتعلق بكفاءة الضريبة ومدى ارتباطها بكفاءة النشاط الاقتصادي بأسره.

¹ جهاد سعيد خصاونة ، علم المالية العامة و التشريع الضريبي بين النظرية و التطبيق العملي ، ط 1 ، دار وائل للنشر ، الأردن ، 2010 ، ص 86.

² محمود حسين الوادي و زكريا أحمد علام ، مبادئ المالية العامة ، ط 1 ، دار المسيرة للنشر و الطباعة و التوزيع ، الأردن ، 2007 ، ص 57، 58.

³ خياطة عبد الله ، الاقتصاد المالي بين النظرية و التطبيق ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، مصر ، 2016 ، ص 124 .

بالنسبة لكفاءة تحصيل الضريبة يعني أن تحقيق الضريبة أعلى حصيله ممكنة للخزينة العامة وبالتالي الاقتصاد في النفقات الإدارية لتحصيل الضريبة، وهذا يعني عدم وجود نظام معقد ويحتاج إلى تكاليف عالية في الجباية وإذا شعر المكلف بانما يدفعه من ضريبة ما هو ألا تغطيه لزيادة في النفقات العامة يتهرب من دفعها وبالتالي تكون حصيله الضريبة قليلة.

3- مبدأ اليقين: Certainty

ويرتبط هذا المبدأ بمدى وضوح الضريبة بالنسبة للفرد الملتزم بدفعها. وبالتالي يقتضي هذا المبدأ أن تكون الضريبة واضحة تمام الوضوح أمام المكلف. والهدف من ذلك هو حماية دافع الضريبة من التعسف الممكن حدوثه من موظف الإدارة الضريبية. فالضريبة يجب ألا لا تكون أمرا تحكيميا، بل يجب حسابها بصورة مسبقة وتكون معلومة ومحددة لدافع الضريبة بالإضافة إلى معرفة كل الأمور المتعلقة بالضريبة مثل وقت الدفع وأسلوب التحصيل.

4- مبدأ الملائمة: convenience

ويتعلق هذا المبدأ بكيفية تحصيل الضريبة وتوقيت دفعها. ويقضي هذا المبدأ بان أسلوب دفع الضريبة وتوقيته يجب أن يكونا بقدر الإمكان ملائمين ومناسبين لدافع الضريبة ويجعل الضريبة مقبولة لديه. وعدم وجود هذا المبدأ يساعد على التهرب من دفع الضريبة.

ثانيا : المبادئ الحديثة لفرض الضريبة : لقد أضاف علماء المالية المحدثون مجموعة من المبادئ التي يرون أنها يجب أن تأخذ بعين الاعتبار جنب إلى جنب مع المبادئ التقليدية عند فرض الضرائب، و من هذه المبادئ نذكر ما يلي:¹

5- مبدأ البساطة: Simplicity

يرتبط هذا المبدأ بالبساطة التي يجب أن تتمتع بها الضرائب المفروضة من جانب القائمين على إدارتها ومن جانب بساطه الفهم لدافع الضريبة بحيث إنه لا تكون الإجراءات والتشريعات الضريبية معقدة بحيث إنه لا يكون هنالك مجال للاختلاف في تفسيرها بين الإدارة والمكلفين. الأمر الذي يؤدي إلى زيادة التكاليف بالنسبة للإدارة وللمكلفين من خلال لجوء المكلف إلى استشاريين في الضريبة.

6- مبدأ التنوع: Diversity

وهذا يتطلب فرض أكثر من ضريبة من قبل الدولة الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق إيراد أوفر للدولة وعدالة أكبر بين فئات المجتمع المختلفة بالإضافة إلى أن درجة الخطر وعدم التأكد بالنسبة للدولة تكون قليلة.

7- مبدأ المرونة: Flexibility

ويعني أن يكون هناك درجة من الاستجابة للضرائب المفروضة للتغيرات في النشاط الاقتصادي. وقد تكون هذه المرونة من خلال مفهومي المفهوم الأول وهو أن يكون هناك استجابة تلقائية للضرائب القائمة مع التغيرات في مستوى النشاط الاقتصادي، دون أن تضطر الدولة إلى تغيير هيكل النظام الضريبي بفرض ضرائب جديدة

¹ محمود حسين الوادي و زكريا أحمد علام ، نفس المرجع السابق ، ص 58 ، 59 .

أو تغيير معدلات الضرائب القائمة. أما المفهوم الثاني فهو أن يكون لدى الدولة الإمكانية الكافية وبالسرعة اللازمة، لمراجعة هيكل الضرائب القائم في الاقتصاد وتعديله.

والهدف من مبدأ المرونة هو جعل الهيكل الضريبي متلائماً باستمرار مع متطلبات التغيير في الظروف الاقتصادية ومع أحوال الخزينة، مما يؤدي إلى تسهيل تحقيق أهداف السياسات المالية العامة.

ويلاحظ أن درجة مرونة النظام يجب ألا تكون كبيرة إلى حد قد يؤدي إلى حدود كساد اقتصادي. وهذا ينتج غالباً من المرونة العالية لحصيلة الضرائب مع زيادة الدخل وهو ما يسمى «بالانزلاق أو الانجراف المالي».

الفرع الثاني : أهداف الضريبة.¹

تقرض الضريبة على الأفراد من أجل تحقيق أغراض معينة، يأتي في مقدمتها الغرض التمويلي، باعتبارها مصدراً هاماً للإيرادات العامة بالإضافة إلى الأغراض المالية والسياسية والاقتصادية الأخرى. وقد تطورت تلك الأغراض بتطور دور الدولة.

ففي ظل المالية التقليدية، عندما كانت تسود فكرة الدولة الحارسة كان الغرض من الضريبة غرضاً مالياً بحثاً أي تحقيق إيرادات للدولة، تستطيع أن تواجه بها نفقاته المحدودة من أجل تسيير المرافق العامة. أي أن دور الضريبة كان محايداً كدور الدولة في ذلك الوقت، بمعنى أنه لا يترتب على فرضها إحداث إي تغييراً في المراكز القانونية للأفراد بشأن توزيع الدخل، أو التأثير في قراراتهم الاقتصادية المختلفة التي يجب أن تتخذ فقط وفقاً لقوى السوق.

غير أنه مع تطور دور الدولة، وزيادة أنشطتها وتدخلها في الحياة الاقتصادية بصورة فعالة، تطورت أغراض الضريبة إذا أصبحت بمثابة أداة رئيسية في يد الدولة لتحقيق أهدافها السياسية والاقتصادية والاجتماعية. فهي تمثل أداة من أدوات السياسة المالية والاقتصادية، وإن كان استخدامها لتحقيق أغراض معينة يختلف بحسب طبيعة النظام الاقتصادي. إذ يختلف دورها في ظل الرأسمالية عن الاشتراكية، وفي الدول المتقدمة عن الدول النامية.

كما أن للضريبة دوراً هاماً في البلاد النامية، بصفه أساسية، في تعبئة الموارد الاقتصادية وتوجيهها إلى المشروعات التي تحقق أغراض التنمية. ولذا فهي تستخدم في تشجيع المدخرات، والتأثير على الميل للاستثمار وتوجيهه إلى الأنشطة الاقتصادية التي تمثل البنية الأساسية.

ومن أهم أهداف الضريبة في العصر الحديث بصورة عامة الأهداف السياسية سواء فيما يتعلق بالسياسة الداخلية أو الخارجية تمثل الضريبة أداة في يد القوى الاجتماعية المسيطرة سياسياً في مواجهة الطبقات الاجتماعية الأخرى، وهي بذلك تحقق مصلحة القوى المسيطرة على حساب فئات الشعب. أما في الخارج، فهي تمثل أداة من أدوات السياسة الخارجية مثل استخدام الرسوم الجمركية (كمنح الإعفاءات والامتيازات الضريبية) لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو الحد منها (رفع سعر الرسوم الجمركية) من أجل تحقيق أغراض سياسية.

¹سوري عدلي ناشد ، أساسيات المالية العامة -الإيرادات العامة - الميزانية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، لبنان ، 2009 ، ص

أما الأهداف الاقتصادية، كما هو الحال بالنسبة للدول الرأسمالية، فتتمثل في تحقيق الاستقرار عبر الدورة الاقتصادية عن طريق تخفيض الضرائب أثناء فترة الانكماش لزيادة الإنفاق، وزيادتها في فترة التضخم من أجل امتصاص القوة الشرائية، كما قد تستخدم لتشجيع نشاط اقتصادي معين، بمنحه فترة إعفاء محددة وإعفاء المواد الأولية اللازمة لهذا النشاط باعتباره نشاط حيوي يحقق التنمية الاقتصادية.

وأخيرا الأهداف الاجتماعية التي تتمثل في استخدام الضريبة لأغراض توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الفقيرة، مثال على ذلك أن يقرر المشرع الضريبي تخفيف الأعباء الضريبية على ذوي الأعباء العائلية الكبيرة كما تستخدم الضريبة أيضا في تطوير بعض الأنشطة الاجتماعية، كإعفاء بعض الهيئات والجمعيات التي تقدم خدمات اجتماعية معينة (دينية أو أسرية..). من الضرائب. أو قد تساهم الضريبة في المحافظة على الصحة العامة بفرض ضرائب منخفضة السعر على سلع الاستهلاك الضروري، كالخبز، وفرض ضرائب مرتفعة السعر على بعض السلع التي ينتج عنها أضرار صحية مثل المشروبات الكحولية والسجائر.

على الرغم من تعدد أغراض الضريبة في العصر الحديث إلا أنه ما زال الغرض المالي لها، باعتبارها أداة تمويلية في المرتبة الأولى، له الأولوية على باقي الأغراض .

المطلب الثالث: مفهوم النظام الضريبي أسسه ومقوماته.

يعبر النظام الضريبي لأي بلد من البلدان عن مجموع العناصر الأيديولوجية القانونية، الاقتصادية والفنية التي تؤدي إلى قيام كيان ضريبي معين يمثل أحد أوجه النظام الاقتصادي القائم، والذي تختلف ملامحه من بلد إلى آخر . ويقوم النظام الضريبي بالتحكيم بين مجموعة القضايا الضريبية التي تعكس رغبة الدولة وأهداف السلطات العمومية.¹

الفرع الأول : مفهوم النظام الضريبي:²

يعتبر النظام مجموعة من العناصر والعلاقات، إذ العناصر هي الأجزاء المكونة، أما العلاقات فهي التي تربط العناصر المكونة لهذا النظام، وبالنسبة للنظام الضريبي يوجد مفهوم أحدهما ضيقا يتمثل في: مجموعة القواعد القانونية والفنية التي يمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المختلفة انطلاق من تحديد المادة الخاضعة للضريبة ثم حساب قيمه الضريبة وأخيرا عملية تحصيلها وهو ما يعرف بالتنظيم الفني للضريبة، أما المفهوم الواسع للنظام الضريبي فيتمثل في مجموع العناصر الأيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكمها معا وتفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان ضريبي معين.

ومن ثم يعتبر النظام الضريبي مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع وتشكل في مجموعها هيكل ضريبي متكامل يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية.

ووفقا للمفهوم الواسع للنظام الضريبي فإن هذا الأخير يركز على ركنين رئيسيين هما: الهدف والوسيلة.

¹ عبد المجيد قدي ، دراسات في علم الضرائب ، ط 1 ، دار جرير للنشر و التوزيع ، الأردن ، 2011 ، ص 67 .

² ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2011 ، ص 20 ، 21 .

أ- الهدف: يسعى أي نظام ضريبي إلى تحقيق أهداف محددة وهي نفسها أهداف السياسة الضريبية التي تحددها الدولة وفق سياستها الاقتصادية لذلك تختلف هذه الأهداف من دولة إلى أخرى، فهدف النظام الضريبي في الدول المتقدمة يكمن في اعتباره أحد المصادر الرئيسية للتمويل ووسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتوجيه النشاط الاقتصادي نحو اتجاه معين، أما بالنسبة للدول النامية فإن أهم أهداف النظام الضريبي تكمن في تشجيع الادخار والاستثمار من خلال فرض الضرائب التي تحد من الإنفاق الاستهلاكي الزائد وتعمل على تعبئة الموارد الاقتصادية وتوجيهها لأغراض التنمية إذ تشكل الضريبة إحدى أدوات الادخار الاجباري لتمويل مشروعات التنمية.

ب- الوسيلة: يركز النظام الضريبي على مجموعة الوسائل الضرورية لتحقيق أهدافه والتي تتدرج ضمن عنصرين، أحدهما فني والآخر تنظيمي ويشكل هذان العنصران معا ما يعرف بالنظام الضريبي بمفهومه الضيق.

- **العنصر الفني:** يتكون النظام الضريبي من الناحية الفنية من مجموعة الضرائب المختلفة المطبقة في زمن معين وفي بلد معين وبالتالي تشكل الضريبة وحده بناء ذلك النظام.

وتختار الدولة عاده من الوسائل الفنية ما يسمح لها بتحقيق حصيلة ضريبية غزيرة تتصف بالثبات من جهة والمرونة من جهة أخرى كتوسيع مجال فرض الضريبة كما هو الحال بالنسبة للرسم على القيمة المضافة، كما تسعى إلى تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي باستعمال الضريبة التصاعدية مثل الضريبة على الدخل الإجمالي، ويتجسد العنصر الفني في صياغة الأصول العلمية للضرائب المختلفة في إطار القانون الضريبي الذي يركز على سيادة الدولة في فرض الضرائب عن طريق التشريع الضريبي ومساهمته ممثلي الشعب في تقريرها من خلال البرلمان.

- **العنصر التنظيمي:** يكتسي العنصر التنظيمي للنظام الضريبي أهمية بالغة حيث توجد الضريبة ضمن مزيج ضريبي متنوع مما يقتضي وجود تنظيم إداري يتكفل بمهمة الإقرار والربط والتحصيل، ويزداد حجم هذا التنظيم كلما تعقد الكيان الضريبي، والاستمرار وجود النظام الضريبي يجب توفر علاقة تكاملية بين مختلف الضرائب التي تكونه بحيث نقص حصيلة إحداها يجب أن يعوضه ارتفاع في حصيلة ضريبية أخرى، كما أن عدالة الضرائب التصاعدية يعوض عدم عدالة الضرائب على الاستهلاك .

الفرع الثاني: أسس النظام الضريبي: تعتمد بنية النظام الجبائي على ثلاثة أسس هي:

- **السياسة الضريبية:** تعبر عن مجموعة التدابير ذات الطابع الضريبي المتعلقة بتنظيم التحصيل الضريبي قصد تغطية النفقات العمومية من جهة ، والتأثير على الوضع الاقتصادي والاجتماعي حسب التوجهات العامة للاقتصاد من جهة الثانية .¹

- **التشريع الضريبي:** هو عبارة عن صياغة لمبادئ وقواعد السياسة الضريبية في شكل قوانين وهذا من اجل 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 والظروف الاقتصادية للدولة .

¹ عيد عبد المجيد قدي، مدخل الى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص 139.

- الإدارة الضريبية : تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي ، فهي ذلك الجهاز الفني والإداري المسؤول عن تنفيذ التشريع الضريبي وذلك من خلال عرض الضرائب وجبايتها .¹

الفرع الثالث : مقومات فعالية النظام الضريبي.²

سننطلق إلى مفهوم الفعالية وخصائصها بصفة عامة ثم فعالية الضريبة .

1- مفهوم الفعالية وخصائصها : تشكل الفعالية مؤشرا هاما يسعى تحقيقها المنظم في جميع المجالات سواء على المستوى الكلي أو الجزئي، حيث إنه يعمل على نجاح النظام المطبق، ونظر لتعدد مفهوم الفعالية سنستعرض مفهوم الفعالية بصفه عامة ثم نحاول تحديد مفهوم فعالية النظام الضريبي و خصائصه.

- مفهوم الفعالية: يرى الباحثان كاتز KATZ وكان KAHN "أن الفعالية تعني القدرة على البقاء والاستثمار والتحكم في البيئة"، ويكمل مفهوم الفعالية الذي نراه الأكثر شمولاً في ذلك التعريف الذي وضعه فريق من الباحثين من بينهم ياشتمان YUCHETMEN وسيشور SEACHORE أتزيوني ETZIONI اللذين يرون أن الفعالية تعني قدره المنظمة على تحقيق أهدافها التشغيلية. وتعتبر الأهداف التشغيلية عن الناتج النهائي الذي يرتبط بالسياسات التي تتبعها المنظمة أي ما تحاول المنظمة تحقيقه في الواقع العملي وعلي عكس ضوء متغيرات البيئة الداخلية والخارجية المحيطة بها، كما أن استخدام الأهداف التشغيلية في قياس الفعالية يحقق المرونة بما يتلاءم مع الهيكل التنظيمي والبيئة.

وللتحديد الدقيق للفعالية يجب أن نفرق بين الفعالية والكفاءة، فالفعالية هي محصلة تفاعل مكونات الأداء الكلي للمنظمة بما يتضمن من أنشطة إدارية ووظيفية وفنية، كما أنها ترتبط بماذا تحقيق المنظمة لأهدافها أما الكفاءة فتقتصر على استخدام الموارد المتاحة للمنظمة أي أنه يرتبط بعنصر التكلفة والعلاقة بين المدخلات والمخرجات أي مدى الرشد في استخدام الموارد المتاحة.

ورغم اختلاف الفعالية عن الكفاءة إلا أنهما متلازمان حيث إن حسن استخدام الموارد قد يضمن بدرجة كبيرة تحقيق الأهداف، كما أن تحقيق الأهداف قد يعكس حسن استخدام الموارد، ولكي تبقى المنظمة وتتمو يجب أن تحقق الكفاءة والفعالية في وقت واحد، بينما إذا حققت المنظمة أهدافها بتكلفه عالية فإن كفاءتها تنخفض مما يهدد وجودها، ويمكن صياغة العلاقة بين الكفاءة والفعالية في الشكل التالي:

الشكل رقم (01) : نموذج العلاقة بين الكفاءة و الفعالية .

| | | |
|-----------|---|---|
| كفاءة | 1 | 4 |
| غير كفاءة | 2 | 3 |

فعال غير فعال

المصدر : ناصر مراد ، نفس المرجع السابق ، ص 75 .

¹صوالحي دليلة ، دور الإصلاحات في تفعيل التحصيل الضريبي في الجزائر ، ماستر أكاديمي ، تخصص إدارة الأعمال ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد بوضياف المسيلة 2019 -2020 ، ص 23 .

²ناصر مراد ، مرجع سابق ، ص 74 - 77 .

نلاحظ في النموذج السابق أربع حالات هي:

- الحالة رقم (1): يوجد رشد في استخدام الموارد لكن لسبب معين خارج سيطرة المنظمة أو تحت سيطرتها لم تتحقق الأهداف.

- الحالة رقم (2): لا يوجد رشد في استخدام الموارد ولا تتحقق الأهداف.

- الحالة رقم (3): أهداف لكن مع وجود إسراف في استخدام الموارد.

- الحالة رقم (4): يمثل الوضع الأمثل حيث يوجد رشد في استخدام الموارد بالإضافة إلى تحقيق الأهداف.

2- مفهوم فعالية النظام الضريبي: نقصد بفعالية النظام الضريبي مدى قدرته على تحقيق أهدافه بشكل متوازن حيث إن تلك الأهداف قد تتعارض فيما بينها، فالهدف المالي للضريبة قد يتعارض مع الهدف الاقتصادي نتيجة تدعيم الدولة لبعض القطاعات من خلال إعفائها كلياً أو جزئياً من الضريبة أي أن الدولة قد تضحي بالهدف المالي لتحقيق هدف اقتصادي ما.

ونتيجة تعارض هذه الأهداف يجب على المشرع الضريبي أن يراعي كلا من مصلحة الدولة ومصلحة المكلف ومصلحة المجتمع حيث إن:

- **مصلحة الدولة:** تتحقق مصلحة الدولة بما توفره الضريبة من أموال تساهم في تغطيتها نفقاتها المختلفة وبالقدر الذي يساعد على تحقيق سياساتها الاقتصادية والاجتماعية.

- **مصلحة المكلف:** تتحقق مصلحة المكلف من فرض الضريبة بالقدر الذي لا تكون فيه الضريبة عائقاً أمام طموحاته والعوائد التي يحققها من استثماراته، كما تتحقق مصلحة المكلف من خلال ما يوفره فرض الضريبة من مساعده للمكلف على تأدية أعماله عن طريق حمايته من المنافسة الخارجية.

- **مصلحة المجتمع:** تتحقق مصلحة المجتمع من فرض الضريبة من خلال الآثار الإيجابية التي تترتب على فرض الضريبة مثل استخدام حصيلة الضريبة في تحسين الخدمات المجانية التي تقدمها الدولة من شق الطرق وتوفير الإنارة العمومية.

ونشير أن التوفيق بين المصالح الثلاثة السابقة صعب التحقيق، لذلك من واجب المشرع أن يحدث تقارب وتوازن فيما بينها على ضوء الأولويات والظروف المحيطة به.

- **خصائص فعالية النظام الضريبي:** تركز فعالية النظام الضريبي على الخصائص التالية:¹

- **الفعالية الاقتصادية:** وذلك من خلال الاستخدام العقلاني للموارد المتاحة وتجنب جميع أشكال التبذير.

- **البساطة:** يجب أن يكون النظام الضريبي بسيطاً بأقل تكلفه ممكنة.

- **الحساسية:** يجب على النظام الضريبي أن يستجيب بسهولة لمختلف التغيرات على المستوى الاقتصادي الكلي.

- **الشفافية:** حتى يتمكن المكلف معرفة واجباته الضريبية دون أي تعقد.

- **العدالة:** يجب مراعاة العدالة في المعاملة الضريبية لجميع فئات المجتمع.

¹ناصر مراد ، مرجع سابق ، ص 83 .

2- مبادئ الفعالية:¹

أ- احترام المبادئ الضريبية.

ب- التنظيم الضريبي الجيد: يتجلى النظام الضريبي الجيد باتباع أفضل الأساليب في تحديد وتقدير وعاء الضريبة بالإضافة إلى حساب الضريبة وعملية تحصيلها.

ج- كفاءة الإدارة الضريبية: تساهم الإدارة الضريبية بشكل كبير في فعالية النظام الضريبي حيث إن النظام الضريبي الأحسن تصورا لا تكون له قيمه إلا بفضل الإدارة التي تطبقه.

ولنجاح أدارة الضرائب في تأدية وظائفها يجب توفر العديد من العناصر أهمها وضع نظام رقابة فعال يسمح باكتشاف الأخطاء وتصحيحها ومعاقبة مرتكبيها، كما يجب أن تتوفر الإدارة الضريبية على أجهزة الإعلام الآلي تسمح بريح الوقت وإتقان العمل، محاولة تبسيط القوانين الضريبية حتى يتسنى لموظفي أدارة الضرائب تأدية عملهم بشكل جيد، ومن أمثله هذه العناصر محاوله كسب ثقة المكلفين وذلك عن طريق تقوية الحوار بينهم وبين أدارة الضرائب.

د- التحريض الضريبي: التحريض الضريبي هو تخفيف في معدل الضرائب أو الالتزامات الجبائية التي تمنح للمستفيد بشرط تقييده بعده مقاييس، يتخذ التحريض الضريبي عدة أشكال في صورته تخفيضات أو إعفاءات ضريبية تستعملها الدولة من أجل حد المؤسسات على مبادرة الاستثمار وتوجيهه نحو قطاعات التي ترغب في تطويرها والحد من النشاطات التي لا يرغبها ففعالية التحريض الضريبية تنعكس على فعالية النظام الضريبي.

¹ناصر مراد ، مرجع سابق ، ص 83 ، 84 .

المبحث الثاني: التحصيل الضريبي وآلياته.

يشتمل التحصيل الضريبي مختلف الإجراءات والخطوات التي يجب إتباعها من أجل الحصول على مبلغ الضريبة، كما أن تحديد وعاء الضريبة ما يجب أن يدفعه المكلف من المادة الخاضعة لها، هذه الأخيرة قد تكون إحدى صور الثروة والدخل والإنفاق، حيث يلعب الوعاء الضريبي دوراً أساسياً في تقدير قيمة الضريبة الذي يعتمد على مقاييس موضوعية تتوخى العدالة أكثر من أي شيء آخر فيجب إتباع طرق وأساليب ملائمة يضمن نجاح التحصيل وحسن استخدامه.

المطلب الأول: الوعاء الضريبي وطرق تقديره.

الفرع الأول: تعريف الوعاء الضريبي:¹

يقصد بوعاء الضريبة الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة أو المادة التي تفرض عليها الضريبة، ووعاء الضريبة في العصر الحديث هو الثروة ومن ثم يعرفه بعضهم بأنه الثروة التي تخضع للضريبة والتي تقاس الضريبة بها.

ويختلف وعاء الضريبة عن مصدرها، فمصدر الضريبة الثروة التي تسدد منها الضريبة فعلاً أي التي تصيبها الضريبة، والمصدر الأساس للضرائب هو الدخل استناداً إلى أن الضريبة فريضة متجددة ومن ثم يجب أن يستوفى من ثروة متجددة، ومع ذلك قد تستوفين استثناء من رأس المال عند عدم كفاية الدخل، ومن هنا يبدو واضحاً الفرق بين مصدر الضريبة ووعائها، فالضريبة على رأس المال ووعائها هو رأس المال ولكن مصدرها هو الدخل الذي يدره رأس المال فهي لا تدفع من رأس المال، ومع ذلك قد يتطابق وعاء الضريبة أحياناً مع مصدرها فالضرائب على الدخل ووعاها الدخل ومصدرها هو الدخل.

الفرع الثاني: طرق تقدير الوعاء الضريبي. بعد مناقشتنا لوعاء الضريبة وسعرها، يتطلب الأمر البحث في مسألة تخمين Estimation أو تحديد مبلغ الضريبة. وتتبع الدول طرقاً مختلفة في ذلك، وفيما يلي أهم تلك الطرق:²

أولاً: طريقة المظاهر الخارجية: تبعا لهذه الطريقة تفرض الضريبة استناداً إلى مؤشرات أو أدلة خارجية يحددها المشرع، وقد تكون أو لا تكون هذه الأدلة ذات صلة وارتباط وثيق بوعاء الضريبة، ومن إلا مثله على ذلك الدخل أو الثروة أو القيمة الإيجارية للدار أو عدد النوافذ أو مساحة البناء... وما إلى ذلك، وكل ما هو دليل على يسر الفرد.

وإن ما يميز هذه الطريقة في تحديد الوعاء وتقدير الضريبة الواجب دفعها إلى الإدارة الضريبية هو بساطتها وسهولتها وانخفاض تكلفه جبايتها. كما يصبح التهرب منها ضعيف الاحتمال. إلا أن ما يؤخذ عليها هو ابتعادها عن الدقة في تجاهلها للظروف الاجتماعية والصحية لدافعي الضريبة. أضف إلى ذلك أنها تتعد عن التقدير الدقيق إلى حد ما وذلك لعدم مراعاتها تغير الظروف الاقتصادية من رخاء وكساد. وهذا يعني عدم مرونة حصيلتها وتستخدم هذه الطريقة في الكثير من الأنظمة الضريبية.

¹ العلي عادل فليح ، المالية العامة و القانون المالي و الضريبي ، ج 1 ، ط 2 ، إترء للنشر و التوزيع ، الأردن ، 2011 ، ص 132 .

² علي محمد خليل و سليمان أحمد اللوزي ، المالية العامة ، ط 1 ، دار زهران للنشر و التوزيع ، الأردن ، 2013 ، ص 197 - 200 .

ثانيا : طريقة التقدير الجزافي :

وطبقا لهذه الطريقة يتم تحديد وعاء الضريبة بأسلوب جزافي، إذ تقوم الإدارة الضريبية بتقدير الضريبة بناء على وجود أدلة أو قرائن لديها أصلى أو مقدمة إليها من قبل الممول، ويفترض أن يكون هناك علاقة ارتباط بين الأدلة ووعاء الضريبة، وذلك بهدف الحصول على تقدير أكثر دقة. ومثال ذلك تقدير دخل الطبيب استنادا إلى دليل هو عدد ساعات العمل في العيادة، أو تقدير دخل الحلاق استنادا إلى دليل هو عدد كراسي الحلاقة وعدد ساعات العمل في محل الحلاقة.

ويستخدم هذا الأسلوب في تقدير الضريبة بسبب سهولته، كما أنه يتميز بانخفاض في تكلفه جباية الضريبة عند الأخذ به، وهو أسلوب يتبع في الغالب في حالات عدم تقديم التقارير بالضريبة من قبل دافعها. ويمكن أن يكون التقدير الجزافي للوعاء بإحدى صيغتين: الصيغة الأولى هي طريقة التقدير الجزافي القانوني التي يتم بموجبها اعتماد القرائن أو الأدلة التي نص عليها القانون الضريبي. أما الصيغة الثانية فهي طريقة التقدير الجزافي الإنفاقي. ويتم بموجبها تقدير الوعاء الضريبي بعد مناقشات بين الإدارة الضريبية ودافع الضريبة tax- payer على ضوء ما نص عليه القانون.

ثالثا- التقدير باعتماد تقارير من غير الممول :

وتبعا لهذه الطريقة تستند الإدارة الضريبية في تقديرها لوعاء الضريبة إلى تقارير مقدمة من قبل طرف آخر غير ممول. ومثال ذلك الإبلاغ الذي يقدمه المستأجر إلى الإدارة الضريبية عن مبلغ الإيجار المدفوع إلى المؤجر. والتقرير الذي تقدمه الشركات إلى الإدارة الضريبية عن مقدار الأرباح الموزعة إلى المساهمين. وإن أهم ما ينسب إلى هذه الطريقة هو دقة المعلومات المقدمة إلى الإدارة الضريبية. وذلك لعدم وجود مصلحة لمقدم التقرير في الإدلاء بمعلومات غير حقيقية تقود إلى التهرب الضريبي من قبل دافع الضريبة، وبالإضافة إلى ذلك يمكن استخدام التقدير بهذه الطريقة كوسيلة للمطابقة مع التقدير الجزافي ومع التقدير بالاعتماد على تقرير الممول نفسه.

رابعا - التقدير بالاعتماد على تقرير الممول:

وفقا لهذه الطريقة في تقدير وعاء الضريبة يقوم دافع الضريبة أي الممول نفسه بتقديم تقرير إلى الإدارة الضريبية بقيمة الوعاء الضريبي، غير أن نجاح هذا الأسلوب في تحديد الوعاء وتقدير الضريبة يتطلب مستوى رفيع من الوعي الضريبي لدى المجتمع، هذا من جهة ومن جهة أخرى أن الأخذ بهذا الأسلوب يستوجب وجودا إدارة ضريبية كفئة وتتمتع بصلاحيات وسلطات تمكنها من أداء واجبها المنوط بها ومعاينة المحتالين والمتهربين من الضريبة.

خامسا - التقدير المباشر من قبل الإدارة الضريبية :

وبموجب هذا الأسلوب في تقدير الوعاء يقوم مخمنة الإدارة الضريبية بتقدير الوعاء مباشرة Direct باستخدام كافة الوسائل المتاحة التي تمكنها من إجراء التقدير بصورة دقيقة، كقيام موظف الإدارة بالتحري والتفتيش وفحص السجلات ومناقشة دافع الضريبة، على كافة المعلومات الضرورية بهدف الوصول إلى تحديد دقيق لوعاء الضريبة، وعلى أية حال لا تقوم الدولة بتحديد الوعاء وتقدير الضريبة بالطريقة المباشرة إلا في حاله

عدم دقة التقارير الواردة إلى الإدارة الضريبية، أو في حالة تعارض التقارير، أو في حالة امتناع دافع الضريبة عن تقديم تقريره عن وعاء الضريبة في الموعد المقرر .

ويفضل هذا الأسلوب في تحديد الوعاء وتقدير الضريبة على الأساليب التي تستعين بالمظاهر الخارجية أو القرائن المرتبطة أو بالاعتماد على تقارير الآخرين، وذلك لأن هذا الأسلوب في التقدير يمكن مخمنة الضريبة من الاطلاع على الظروف الشخصية والاجتماعية والمالية لدافع الضريبة، بينما لا نجد ذلك في الطرق الثلاثة المذكورة، أضف إلى ذلك أن هذا الأسلوب يؤدي إلى تقدير أكثر دقة من كل الطرق السالفة، إلا أن ما يؤخذ على هذه الطريقة في تحديد الوعاء وتقدير الضريبة، هو ما تستغرقه من وقت وجود وتكلفة عالية في جباية الضريبة، كما يؤخذ عليها كذلك نفور دافعي الضريبة من هذا الأسلوب مما يدفعهم إلى البحث عن أساليب للتهرب من الضريبة.

المطلب الثاني: مفهوم التحصيل الضريبي و قواعده:

باعتبار الضرائب أهم إيرادات أغلب الدول، فتسعى كل دولة إلى وضع قوانين خاصة بها وذلك بهدف توعية كل مكلف بها بضرورة مشاركته في أعباء الدولة ، وذلك من خلال دفعه للضرائب المفروضة في الأوقات وبالأساليب المحددة قانوناً، لهذا يمكن القول أن عملية التحصيل أهم مرحلة لأن فيها تجمع حصيلة الدولة لكن هذه العملية تستوجب احترام عدة قواعد أهمها وجوب تحقق الفعل المولد للضريبة كما يجب احترام الأوقات الملائمة للقيام بهذه العملية، إضافة إلى قاعدة الاقتصاد في النفقات وقاعدة السنوية . وخولت هذه المهمة لإدارة الضرائب وبالتحديد قباضات الضرائب، فتقوم هذه الأخيرة بتحصيل الضرائب إما من طرف المكلف بالضريبة بحد ذاته أو شخص آخر يقوم مقامه، وتختلف مصادر التحصيل باختلاف نوع النشاط الذي يمارسه المكلف .وللإحاطة بماهية التحصيل سنتطرق إلى تبيان مفهوم التحصيل الضريبي و أهم قواعده .

الفرع الأول : مفهوم التحصيل الضريبي:¹

يقصد بالتحصيل الضريبي مجموعة الإجراءات والقواعد المتبعة لنقل الضريبة من جيوب المكلف إلى الخزنة العمومية.

وعلى ضوء هذا التعريف تصل الضريبة في مرحلة التحصيل إلى آخر مراحلها، فبعد تحديد وعاء الضريبة وتطبيق معدل الضريبة المناسب يصبح المبلغ الضريبي جاهزاً للتحصيل، فعملية التحصيل تعبر في نفس الوقت عن مجموع العمليات التي تستهدف تحويل قيمة الضريبة من ذمة المكلف إلى الخزنة العمومية.

الفرع الثاني : قواعد التحصيل الضريبي.

لقد حدد المشرع الجبائي قواعد متعددة لتحصيل الضريبة وحالة غيابها تؤدي حتماً إلى عدم شرعية التحصيل الضريبي الذي تمارسه الإدارة، وتتمثل هذه القواعد في وجوب تحقق الفعل المولد للضريبة، الملاءمة في التحصيل، إضافة إلى الاقتصاد في نفقات التحصيل وقاعدة السنوية .

¹ محمد لمين حساب و جمال الدين بكيري ، نموذج مقترح لتحسين عملية التحصيل الضريبي بتطبيق منهجية ستة سيجما(دراسة حالة في الإدارة الضريبية بولاية الأغواط) ، مجلة الاستراتيجية و التنمية ، المجلد 10 ، العدد 05 (خاص) ، أكتوبر 2020 ، ص 561 .

أولاً : الفعل المولد للضريبة : نعني به السلوك أو المناسبة المؤدية لحصول الدولة على الضريبة من قبل المكلف بها، ويختلف الفعل المولد باختلاف نوع الضريبة :¹

أ - بالنسبة للضرائب المباشرة :

1-الضريبة على الدخل الإجمالي: يكون بدخول القيم المنقولة أي بوضع القيم الخاضعة للضريبة تحت تصرف مستحقيها أو بانتهاء السنة الميلادية بتحقيق الدخل، أما بالنسبة للضريبة على الأجور والمرتببات فيتحقق الفعل المولد للضريبة بمجرد حصول الأجير على مرتبه.

2- الأرباح الصناعية والتجارية و الحرفية: يتحقق الفعل المولد للضريبة بمجرد تحقق الربح في نهاية السنة المالية للمؤسسة.

3- الضريبة على أرباح المهن الحرة: يتحقق الفعل المولد للضريبة بانتهاء السنة الميلادية بتحقق الأرباح.

ب- بالنسبة للضرائب غير المباشرة :

1- عملية الاستيراد والتصدير: بمرور السلعة الحدود الإقليمية يتحقق الفعل المولد، وذلك سواء بمناسبة استيراد أو تصدير السلعة ويطلق على مجموع الأحكام المنظمة للضرائب الجمركية اسم "التعريف الجمركية".

2- عملية إنتاج السلعة: بانتقال السلعة من مرحلة الإنتاج إلى مرحلة التداول، وفي جميع الأحوال يقوم المنتج بدفع الضريبة ثم يرفع ثمن السلعة حتى يتحمل المستهلك عبئها في النهاية.

3 - ضريبة الطابع: بكتابة المحررات المفروض عليها الضرائب ولصق الطوابع الجبائية عليها أو عن طريق دمج المحرر نفسه بواسطة ختم الإدارة المختصة بذلك.²

ثانيا : الملاءمة في التحصيل : يقضي هذا المبدأ بضرورة تبسيط إجراءات التحصيل واختيار الأوقات والأساليب الملائمة لظروف المكلف لكي لا يرهق من الضريبة عندما يدفعها حتى أن ذلك يخفف من دفع الضريبة عليه وكذا عدم تضرر الخزينة العمومية وتحقق ذلك يستوجب توفر شروط معينة³ :

- اتصاف النظام الجبائي بالشفافية ليسمح للمكلف بتحديد ما عليه من ضرائب .

-كما يستوجب على مصالح الإدارة الجبائية النظر إلى المكلفين اللذين يعانون مشاكل مالية وتمويلية ،ومحاولة تسوية وضعيتهم في الأجل الممكنة.⁴

ما يلاحظ أن هذا المبدأ تم الأخذ به من طرف المشرع الجزائري ، فالضرائب على الأجور والمرتببات تقتطع من المنبع وقت دفع المرتب وذلك في نهاية كل شهر وهو أفضل وقت بالنسبة للموظفين، أما الضريبة على

¹ داودي محمد، الإدارة الجبائية و التحصيل الضريبي في الجزائر، مذكرة التخرج لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، تخصص المالية العامة، جامعة تلمسان، 2006-2005، ص 17 .

² محرز محمد عباس ، اقتصاديات الجبائية و الضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة، الجزائر، 2008 ، ص 157 .

³ بن أحمد لخضر، دراسة مقارنة للضريبة والزكاة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2001-2000 ، ص 26 .

⁴ داودي محمد ، مرجع سابق ، ص 18 .

الدخل الإجمالي IRG والضريبة على أرباح الشركات IBS فإنها فتدفع مرة واحدة وذلك في السنة التالية الموائية للسنة التي حققت فيها الأرباح و المداخيل .¹

ثالثا : الاقتصاد في نفقات التحصيل الضريبي : نقصد به أن تكون مداخل الضرائب أكثر من مبالغ التحصيل بالتالي يجب أن يكون الفارق بين ما يدفعه المكلف وما تحصل عليه الخزينة العمومية قليلا قدر الإمكان، لأن زيادة في أعباء الضريبة يقلل من مداخل الخزينة العمومية فكلما قلت نفقات الجباية كلما كان إيراد الضريبة غزيرا، إذن يبقى هذا المبدأ ضرورة ملحة ولازمة على الإدارة احترامها، لذلك يستوجب في هذه الأخيرة مراعاة شروط معينة منها:

1- توظيف الموظفين حسب الحاجة لأن أجورهم نفقات على عاتق الدولة وكذا أولئك اللذين تتوفر فيهم كفاءات.

2- استعمال تقنيات عالية متطورة كالإعلام الآلي لربح الوقت.

3- حسن استعمال المطبوعات و المناشير المتعلقة بعملية التحصيل.

رابعا : قاعدة السنوية : يتم فرض وتحصيل الضرائب سنويا بهدف تجنب تراكم الضريبة لعدة سنوات ولإرتباطها بالفترة المالية للشركات الاستثمارية، حيث تحسب عادة كل سنة الأرباح التي حققتها كما تعد دفاتر الحسابات والميزانية العامة لها، إضافة إلى أن ذلك هو الأنسب حتى بالنسبة للدولة ، كون الضريبة من أهم الإيرادات العامة وهذا هو الأصل ، لكن هناك ما يسمى بالدفع الشهري وذلك خلال العشرين يوما الأولى للشهر الموائي للشهر الذي تستحق فيه الضريبة، كما يمكن أن تدفع خلال كل ثلاثي كما قلنا سابقا.²

المطلب الثالث: طرق التحصيل الضريبي

تتبع الإدارة المالية طرقا مختلفة في تحصيل الضريبة، فهي تقوم باختيار طريقه تحصيل مناسبة لكل ضريبة والتي تحقق كلا من الاقتصاد في نفقات الجباية والملاءمة في تحديد مواعيد أداء الضريبة، دون تعسف أو تعقيد في إجراءاتها الإدارية. ومن أهم طرق تحصيل الضرائب هي:³

الفرع الأول: التوريد المباشر

بموجب هذه الطريقة يقوم المكلف بسداد قيمة الضريبة المستحقة مباشرة إلى الإدارة المالية من واقع الإقرار الذي يقدمه عن دخله أو ثروته (كما هو الحال بالنسبة لبعض الضرائب المباشرة).

الفرع الثاني: الأقساط المقدمة

يدفع المكلف بمقتضاها أقساطا دوريه خلال السنة المالية طبقا لإقرار يقدمه عن دخله المتوقع أو حسب قيمة الضريبة المستحقة عن السنة السابقة، على أن تتم التسوية النهائية للضريبة بعد ربطها، بحيث يسترد المكلف

¹المادة 356 من الأمر رقم 76-101 ، مؤرخ في 9 ديسمبر ،1996 يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج ر عدد 101 المعدل بموجب القانون رقم ،16-11 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 ، يتضمن قانون المالية لسنة ،2001 ج ر عدد 72 .

²أبو ناصر محمد و آخرون ، الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن،2003، ص 42 .

³محمد طاقة و هدى العزاوي ، اقتصاديات المالية العامة ، ط 1 ، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، الأردن ، 2007 ، ص 113 ، 114 .

ما قد يزيد عن قيمه الضريبية المربوطة أو يدفع ما قد يقل عنها، وإن ميزه هذه الطريقة تكمن بتزويد الخزنة العامة بسيل متدفق من الإيرادات على مدار السنة.

الفرع الثالث : الحجز من المنبع:

قد تلجأ الإدارة الضريبية بصدد تحصيل بعض الضرائب إلى طريقه الحجز من المنبع بأن تلزم شخصا ثالثا تربطه بالمكلف الحقيقي علاقة دين أو تبعية بحجز قيمه الضريبة المستحقة وتوريدها رأسا إلى الخزنة العامة. ولهذه الطريقة مزايا وعيوب فهي تسهل العمل على الإدارة الضريبية، وتكون نفقات الجباية قليلة بالإضافة إلى الحد من التهرب الضريبي، ولكن من عيوبها كونها تعتمد في جبايتها على شخص ثالث غير الإدارة الضريبية قد يكون غير ملم بالقوانين الضريبية وأحكامها، ما يؤدي إلى احتمال حدوث خطأ في تقدير قيمة الضريبة التي يتعين استقطاعها.

المبحث الثالث: مشكلة التهرب الضريبي وأثرها على التحصيل.

تعد الضريبة مصدر هاما واساسيا لإيرادات الدولة التي تحتاجها ، لسد النفقات العامة اللازمة لتنمية المجتمع واشباع حاجاته الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والثقافية . إذ تعد ظاهرة التهرب الضريبي هو اللجوء إلى الغش والاحتيال للتخلص من الضريبة أو تقليل مبلغها ويجري ذلك أما بمحاولة الفرد انكار وعاء الضريبة أو الإفصاح عن مبلغ يقل عن المبلغ الحقيقي للفرد .ومن الأمثلة الواضحة أو الشائعة للتهرب الضريبي تعمد المكلف بتقديم بيانات كاذبة عن دخولهم سواء كان ذلك بإظهار إيرادات بأقل من مبلغها الحقيقي أم المبالغة في النفقات أم عدم الإفصاح بعض أو كل دخولهم أو إخفاء السلع عن عيون رجال الجمارك في نقاط الحدود وفي المطارات والموانئ عند إدخالها إلى البلد. حتى ال تخضع للضريبة الجمركية . وبديهي أن التهرب الضريبي مخالف للقانون وله آثار سيئة أنه يؤدي إلى قلة حصيللة الضرائب ، كما أن له آثارا جانبية منها أنها تعود الأشخاص على عدم الالتزام بالقوانين النافذة ، لذلك تفرض القوانين الضريبية عادة عقوبات مناسبة لحالات التهرب الضريبي منها : ارتفاع سعر الضريبة وسياسة الدولة الإنفاقية والظروف الاقتصادية والوعي الضريبي للامة و عقاب التهرب .ومن سلم العقاب أساء التصرف لذلك فأن التساهل في معاقبة المتهربين يشجع على التهرب الضريبي . إذ تسعى جميع الدول ومنها الجزائر للحد من هذه الظاهرة، ومكافحتها بشتى الوسائل من خلال رصدها ومعرفة اسبابها ، واشكالها ، والآثار السلبية المترتبة عليها، وهذا ما انعكس على مجمل النشاطات الاقتصادية، والإدارية، والسياسية ، والاجتماعية على حد سواء ، وخاصة ما ارتبط بشكل مباشر بتحقيق إيرادات مالية كبيرة ، أن وجود مشكلة التهرب الضريبي في العراق تشير إلى مجموعة من الأسباب، والدوافع الكامنة وراء ظهور هذه المشكلة، والتي ال تستطيع أن تلقي بتبعاتها على تخلف النظام الضريبي من حيث تشخيص الاختلالات في الإدارة الضريبية من جهة ، وابرار عيوب التشريع الضريبي من جهة أخرى، بل أن هناك اسبابا أخرى تتعلق بسلسلة الظروف الاقتصادية التي شهدها الجزائر ، من احتلال وتدمير البنى الاقتصادية، وظهور ظاهرة الفساد الإداري والمالي ، اضعفت الوعي الثقافي و الوعي الضريبي على حد سواء.

المطلب الأول: تعريف وأشكال التهرب الضريبي.

إن تحصيل إيرادات الدولة في الجزائر تكتنفه مشكلات عديدة تبدو أساسا في عدم القدرة على إنجاز هذا التحصيل بنسب عالية ، مما يقود إلا إجراء ترفيعات خلال تنفيذ البرامج كالجوء إلى إدراج تعديلات قانونية مثل رفع بعض معدلات الضرائب و الرسوم أو اللجوء إلى وسائل أخرى لإقتراض العام ، و لقد أدت إلى هذا الاختلال أسباب عدة يأتي في مقدمتها التهرب الضريبي الذي طفا على السطح خصوصا في العشرية الأخيرة و أصبح ظاهرة اقتصادية و سلوكا اجتماعيا يحتاج إلى إحاطة بها وتبيان الدوافع الحقيقية التي ساعدت على تناميها ثم هل الإجراءات المتخذة كفيلا بالتقليل من حدتها .

الفرع الأول : تعريف التهرب الضريبي: يعرف التهرب من الضريبة بعدة تعاريف أهمها أن يسعى الملزم بالضريبة إلى التخلص منها رغم تحقق الواقعة المنشئة للضريبة فيعمد إلى سلوك احتيالي للتخلص من عبئها

ويعرفها البعض الآخر أن يسعى الملتزم بدفع الضريبة إلى التخلص منها دون ارتكاب أية مخالفه لقانون الضريبة. ويسمى هذا بتجنب الضريبة ويتمثل ذلك في الامتناع عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة حتى لا يدفعها.¹

الفرع الثاني: أشكال التهرب الضريبي: ويمكن أن يتحقق التهرب الضريبي هذا كما يلي:²

- بصورة مشروعة عن طريق تجنب ممارسة النشاط الذي تفرض عليه الضريبة، وممارسة النشاط البديل الذي لا يتم فرض الضريبة عليه، أو تجنب الواقعة التي يترتب عليها دفع الضريبة.

- بصورة غير مشروعة عن طريق ممارسة الغش المالي الذي يتضمن مخالفه القوانين المالية، والاحتيال عليها، بحيث يتم التهرب من الضرائب الجمركية على السلع المستوردة مثلا عن طريق إدخال هذه السلع بصورة غير مشروعة فيها بأقل من قيمتها.

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي.

إن أسباب التهرب من الضريبة كثيرة ومتعددة ولا يمكن حصرها وذلك لأنها تختلف باختلاف التشريعات المالية والأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ومستوى الوعي العام وكفاءه الأجهزة، وفعالية الإجراءات إلا أنه يمكن إجمال هذه الأسباب على النحو التالي:³

الفرع الأول : الأسباب التشريعية:

إن الأسباب التشريعية من أهم أسباب التهرب الضريبي ومرجع ذلك إما إلى النقص في التشريع الضريبي، وعدم إحكام صياغته، واحتوائه على ثغرات ينفذ منها المكلفون، يتخلصون من دفع الضريبة، وربما مرجع ذلك إلى عدم دقة التشريعات الضريبية التي غالبا ما تصدر في البلدان النامية بصورة سريعة من قبل أشخاص غير أكفاء وكذلك عدم إشراك العاملين في حقل تطبيق في إعداد مشروعات القوانين المالية. وتعقيد التشريع الضريبي عامل مهم أيضا في التهرب الضريبي: كالإعفاءات والتخفيضات والإضافات التي يتضمنها التشريع الضريبي والتي تخلق مشاكل للدوائر المالية وتزيد من احتمال التهرب.

الفرع الثاني : أسعار الضرائب .

من الأسباب التي تدفع إلى التهرب الضريبي هو ارتفاع أسعار الضرائب مما يؤدي إلى شعور المكلف بأن الضريبة تقتطع جزءا كبيرا من دخله، الأمر الذي يترتب عليه عدم كفاية ما تبقى له لحاجاته الضرورية ، أو كلما لو شعر المنتج أن ارتفاع الضرائب على الإنتاج سبب من أسباب ارتفاع تكاليف الإنتاج بحيث لا يقوى على المنافسة ولا يستطيع تحقيق أرباح.

الفرع الثالث: عدم المساواة في التطبيق.

¹ علي زغدود ، المالية العامة ، ط 4 ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2010-2011 ، ص 209 ، 210 .

² فليح حسن خلف ، المالية العامة ، ط 1 ، عالم الكتب الحديث للنشر و التوزيع ، عمان ، 2008 ، ص 194 ، 195 .

³ أحمد زهير شامية و خالد الخطيب ، المالية العامة ، ط1 ، دار زهران للنشر و التوزيع ، الأردن ، 2013 ، ص 206 - 209 .

قد تكون الضريبة عادلة من الوجهة القانونية كما أرادها المشرع المالي، ولكن تعترضها صعوبات في التطبيق تحد من هذه العدالة المرجوة، وبالتالي أن عدم المساواة في التطبيق تضعف الثقة العامة بعدالة الضريبة، وتكون من أحد أسباب التهرب الضريبي.

الفرع الرابع : تعقد الإجراءات الإدارية.

ويلاحظ هذا بشكل خاص في البلدان النامية حيث الإجراءات الكثيرة والمعقدة تدفع المكلفين إلى التهرب من دفع الضرائب المترتب عليهم.

الفرع الخامس : ضعف الوعي الضريبي.

يعتبر ضعف الوعي الضريبي من الأسباب الرئيسية للتهرب الضريبي، فكلما زاد الوعي الضريبي لدى المكلفين ضعف الدافع على التهرب والعكس صحيح.

الفرع السادس : قصور الإعفاءات الضريبية.

إن أغلب التشريعات الضريبية تقرر إعفاءات من الضريبة متنوعة ومختلفة فهناك الإعفاءات العائلية وإعفاء الحد الأدنى من الدخل... إلخ، فإن كانت هذه الإعفاءات عادلة تحد من الرغبة للتهرب الضريبي، بينما إذا لم تكن الإعفاءات تتناسب مع العوامل التي تبررها كلما ازدادت الرغبة للتهرب من الضريبة.

الفرع السابع : ارتفاع الضغط الضريبي.

ويرتبط هذا السبب بالحالة الاقتصادية السائدة وبالنظم الضريبية المطبقة، ومعروف أن الضغط الضريبي هو نسبه جملة الضرائب المفروضة على المكلف إلى صافي دخله، وبالتالي أن قدره المواطن على تحمل الضريبة متوقف على دخله، فإذا زاد الضغط الضريبي بنسبه أكثر من زيادة الدخل المكلف، الأمر الذي يشجع على التهرب الضريبي.

الفرع الثامن : الهيكل الضريبي.

إن الهيكل الضريبي لبلد ما، مكون من تشريع ضريبي المتضمن عدد الضرائب المطبقة، وتوزيع الضرائب من المباشرة وغير مباشرة... إلخ، فالنظام الضريبي الذي يركز على الضرائب النوعية من تقديم مجموعة من التصريحات يقدمها المكلف بالإضافة إلى العديد من المعدلات الضريبية، كل هذه العوامل عبارة عن ثغرات يستفيد منها المكلف للتهرب من الضريبة.

الفرع التاسع : الهيكل الإداري.

تعتبر الإدارة الضريبية الأداة التنفيذية للضرائب المطبقة، كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة كلما سهلت عملية التهرب الضريبي، وهذا يلاحظ في الكثير من البلدان النامية، حيث يوجد نقص في الأيدي العاملة الفنية ونقص الخبرة العملية للعاملين في الإدارة مما يؤدي إلى المغالاة في تقدير الضرائب، أو بأقل من قيمتها الحقيقية، مما يترتب عليه آثار معنوية تشجع المكلفين على التهرب، وهذا فإن تعقد الإجراءات الإدارية بالتحقق والتحصيل تولد الكراهية للضريبة.

المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي وطرق مكافحته.

يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة عالمية قديمة قدم الضريبة بل ولبديتها، وقد عرفت الاقتصاديات القومية لبعض البلدان منذ القدم، وتعد أساليبها حتى اعتبرت من أكبر المشكلات التي تواجه كافة الأنظمة الضريبية في مختلف أنحاء العالم، مما أدى إلى سعي الدولة لمحاربتها والقضاء عليها ما أمكن نتيجة المردود السلبي الذي تؤثر به على المجتمع بأسره وكي لا تسبب هذه الظاهرة في عجز الدولة عن وظائفها الأساسية من توفير الخدمات الضريبية من أمن ودفاع وصحة وتعليم وغيرها .

الفرع الأول : آثار التهرب الضريبي:¹

- انخفاض حجم الإيرادات العامة التي تجنيها الدولة من المكلفين وبالتالي تتخفيض الاستثمارات التي تنفذها وكذلك النفقات مما يؤدي إلى تدني قطاع الخدمات.
- رفع سعر الضريبة المفروضة وفرض ضريبة جديدة لتعويض الحكومة عن النقص الحاصل نتيجة التهرب.
- اضطراب الحكومة إلى سداد العجز الناتج عن التهرب من خلال اللجوء إلى القروض الداخلية والخارجية وهذا يوقعها في مأزق يتمثل في عملية سداد القروض ودفع الفوائد المترتبة.
- عدم تحقق العدالة الضريبية بحيث يدفع الضريبة قسم من المكلفون ولا يدفعها آخرون.
- الجانب الأخلاقي المتمثل في الفساد وانعدام الأمانة في العمل وأداء الواجب والذي يربي أجيالا تمتهن الاحتيال والنصب والتلاعب على القوانين.

الفرع الثاني : آثار أخرى للتهرب الضريبي:

- **التأثير على تمويل التنمية:** فالتهرب يؤدي إلى عرقلة مشاريع الدولة والحكومات في التنمية الاقتصادية والنهوض بالبلد.
- **أثر التهرب الضريبي على أداره المشروعات:** فالتهرب الضريبي يؤدي إلى اجتذاب أصحاب العمل وأموالهم وتخصيص أموال الضريبة التي لم تدفع كربح وإيراد مما يقلل ويخفض نفقه الإنتاج وقد يكون مجال عملهم هذا وإنتاجهم مما لا تشجعه الدولة وقد لا يكون هذا النشاط مفيدا للمجتمع.
- **التأثير على المنافسة بين المشروعات:** فالشركة التي لا تدفع الضريبة تقل تكلفه إنتاجها بالنسبة لتكلفه إنتاج الشركات الدافعة للضريبة، لأن أموال الضريبة غير المدفوعة تذهب كربح وأراد لها وهذا يجعل لها ميزة تنافسية على حساب غيرها.
- **أثر التهرب على الصناعة الوطنية:** فالتهربين من الضرائب من شركات المنتجة تزداد رؤوس الأموال بين أيديهم، مما يحفزهم على استيراد السلع الأجنبية وهذا يضعف الصناعة المحلية ولو تمت تصنيع محليا فسيكون منخفض الجودة.

¹ أحمد عبد السميع علام ، المالية العامة المفاهيم و التحليل الاقتصادي و التطبيق ، ط 1 ، مكتبة الوفاء القانونية للنشر ، مصر ، 2012 ، ص

الفرع الثالث : طرق الحد من التهرب الضريبي.¹

ويمكن الحد من التهرب الضريبي باستخدام وسائل وطرق عديدة ومنها تخفيف الضرائب عددا ونوعا وسعرا وبالشكل الذي يقلل من شدة الضغط الضريبي، ولا يدفع نحو التهرب الضريبي، والذي يمكن أن يتحقق من خلال تقليص النفقات العامة للدولة عن طريق ترشيد الإنفاق العام، والعمل على ضمان الدقة والوضوح في التشريع الضريبي، وتبسيط إجراءات تحصيل الضريبة، وتسيير دفعها وتحصيلها، وتطوير الإدارة المالية بتوفير الأمانة والكفاءة والحرص والشعور بالمسؤولية التي تؤدي إلى تقليص التهرب الضريبي والحد منه، إضافة إلى وضع عقوبات رادعه تفرض على من يقوم بالتهرب على أن يتم تطبيقها بصورة فعالة، مع توفير مكافآت لمن يوفر معلومات تفيد في الكشف عن حالات التهرب الضريبي، وزيادة توعية المواطن بدوره ومسؤوليته الاجتماعية من خلال دفعه الضرائب، أضافه إلى ما يتوفر للمواطن من دوافع وحوافز ذاتية تدفعه إلى عدم التهرب من دفعها وبالذات عندما يتم استخدام حصيلتها من قبل الدولة بالشكل الذي يحس المواطن ويشعر بأن دفعها يحقق منفعة خاصة له، عامة للمجتمع وعن طريق استخدام حصيلتها بشكل سليم وكفاء وبما يحقق خدمه المجتمع وأفراده.

¹ فليح حسن خلف ، مرجع سابق ، ص 196 ، 197 .

خلاصة الفصل :

حسب ما ذكرناه فإن الضريبة هي عبارة عن فريضة نقدية جبرية دفعها يكون بلا مقابل مباشر و نهائي تخضع لمجموعة من المبادئ و القواعد تتمثل في مبدأ العدالة اليقين، الملائمة في التحصيل و أخيرا قاعدة الاقتصاد في التحصيل، و الهدف من هذه القواعد هو التوفيق بين مصلحة الدولة و مصلحة المكلفين .كما نستخلص أيضا أن الضريبة إلى جانب كونها تمويلية فهي أيضا وسيلة لتحقيق أهداف الدولة الاقتصادية و السياسية و اجتماعية. و لقد أتضح إن كل دولة تختار مزيحا ضريبيا خاصا بها إذ أن هذه النظم لا تكون شرطا في كل دولة، المهم أن تحقق ما سعت لتحقيقه كما نجد إن تطبيق هذه الضرائب و تنفيذها ينجر عنه وقوع عدة آثار التي بدورها تؤثر بصفة مباشرة على النشاط الاقتصادي لدولة، نذكر أهمها تأثيرها على الدخل و الإنتاج والاستهلاك والأسعار و الادخار.

و نظرا لأهمية هذا المورد في زيادة تحصيل إيرادات الدولة فيجب على هذه الأخيرة أن تواجه تحديات السياسة الضريبية المتمثلة في ظاهرة التهرب الضريبي والتي تكمن خطورتها في تعدد أشكالها واختلاف صورها والأكثر خطورة هو انتشار طرق التهرب الضريبي بمفهومه الضيق في إطار التحايل على النصوص القانونية مما يطرح صعوبة كشفه وتتبع سيرورته وهذا ما يجعل المقاربة الزجرية غير كافية في محاربه أو عديمة الجدوى حتى في التقليل منه، مما يطرح وبكل حزم التفكير في مقاربات أخرى، تعتمد كآليات لمعالجة ظاهرة التهرب الضريبي.

الفصل الثاني :
تطور السياسة
الضريبية في
الجزائر

تمهيد :

تعتبر الضريبة أداة فعالة في يد الدولة، نظرا إلى السيادة التي تمنحها هذه الوسيلة لها بتبنيها سياسات جبائية وفق ما تراه مناسبا لسياستها بطرق مختلفة عن غيرها من الدول، تبقى الضريبة موردا أساسيا من موارد الدولة التي تستعملها لتغطية مختلف نفقاتها إلا أن الدول النامية تعاني من قلة الإيرادات الضريبية نتيجة لضعف هياكلها الضريبية و ضعف الجهاز الإداري الضريبي ، مما جعل أنظمتها الضريبية عاجزة على مواكبة التطورات الاقتصادية و السياسية في العالم، هذه الأنظمة عرفت تقلبات كثيرة خاصة النظام الضريبي الجزائري الذي عرف اختلالات كثيرة خاصة بعد الاستقلال، الشيء الذي جعل السلطات تلجأ إلى إدخال إصلاحات على النظام محاولة منها إعادة الاستقرار له، عرفت الجزائر إصلاحات جبائية سنة 1992 الذي يعتبر تغييرا جذريا للنظام السابق يبقى النظام الضريبي يشهد مجموعة من التعديلات -إلى يومنا هذا - عن طريق إحداث بعض التغييرات البسيطة التي غالبا ما تكون لأهداف اقتصادية و اجتماعية بتكليف بعض القواعد القانونية الجبائية أو مراجعة نسب الضرائب الموجودة بغية الوصول إلى نظام ضريبي يتماشى التطورات الحاصلة في العالم ، و سنتناول في هذا الفصل :

- تطور السياسة الضريبية في الجزائر للفترة ما قبل الإصلاح.
- التحول في السياسة الضريبية للفترة ما بعد الإصلاح .
- آثار الإصلاح الضريبي على الاقتصاد الجزائري .

المبحث الأول: تطور السياسة الضريبية في الجزائر للفترة ما قبل الإصلاح.

إن الجباية في الجزائر ليست حديثة العهد، وإنما عرفت منذ القدم، أي عرفت في العهد العثماني، وعليه في هذا المبحث سنتعرف على أهم الوقائع الجبائية التي شكلت بنية النظام الضريبي الجزائري، وذلك بالتعرض إلى السياسة الضريبية في العهد العثماني وحكم الأمير عبد القادر كمطلب أول، أما المطلب الثاني فهو للسياسة الضريبية في الفترة الاستعمارية.

المطلب الأول: السياسة الضريبية في الفترة ما قبل الإستقلال .

باعتبار أن الجباية كانت موجودة في العهد العثماني ومنذ القدم ولم تكن حديثة العهد ، سوف نحاول التعرف على السياسة الضريبية إبان الدولة العثمانية كفرع أول، أما الفرع الثاني فهو لحكم الأمير عبد القادر.

الفرع الأول : السياسة الضريبية في العهد العثماني : لقد عرف النظام الضريبي خلال مرحلة الحكم العثماني عام 1711م نوعين من الضرائب:

- الأولى كانت تفرض وفق الشريعة الإسلامية أي الإيرادات المالية في الإسلام، وتتمثل في العشور والزكاة. فالوعاء الأول يتمثل في محاصيل الأراضي الزراعية تخضع للعشور، الأخذ بعين الاعتبار مساحة الأرض المزروعة وكذا طبيعة الأرض، والوعاء الثاني يتمثل في مختلف أنواع الماشية فكان يخضع للزكاة .
- أما الثانية فتشمل نوعين من الضرائب هما الضرائب العقارية والرسوم على الممتلكات.

النوع الأول: الضرائب العقارية وتضم نوعين من الضرائب.

✓ **الضرائب العقارية** وتسمى الخراج بحيث كانت تفرض على الأراضي الزراعية مقابل السماح لهم باستغلالها.

✓ **الهكور** وهي عبارة عن رسم عقاري يفرض فقط على منطقة قسنطينة، وتسمى الأراضي المملوكة من طرف أشخاص ويتم سداد قيمته نقدا.

النوع الثاني: الرسم على الممتلكات ويضم كذلك نوعين من الضرائب وهما الغرامة واللازمة.

✓ **الرسم الأول** وهو الغرامة، يتمثل في رسم يفرض على بعض الممتلكات بصفة جزافية.

✓ **الرسم الثاني** وهو اللازمة، وهو عبارة عن رسم يفرض على عروش القبائل وكذلك عبارة عن ضريبة تفرض على منتجات النخيل بجنوب الجزائر العاصمة وقسنطينة¹.

لقد كانت القواعد الجبائية في هذه الفترة تعكس البيئة الاقتصادية والاجتماعية لنمط دولة الخلافة الإسلامية، حيث يعتمد النظام الضريبي على مورد بيت المال وفقا للشريعة الإسلامية، وفي مورد بيت المال تتمثل أساسا في الزكاة، العشور، الخراج ، أي تطبيقات الشريعة الإسلامية في مورد بيت المال، وفي سنة 1711م توسعت سلطات الداى الذي يعتبر رمز السلطة، وتنوعت هذه الضرائب رغم أنها في الغالب ضرائب عقارية يرتكز وعائها على الأراضي الفلاحية أو منتجات الفلاحة، كما نجد أراضي متروكة لملكية القبائل تم إخضاعها

1- محمود جمام ، النظام الغربي الجزائري وأثاره على التنمية الاقتصادية دراسة حالة الجزائر أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة محمود منطوري، قسنطينة 2009-2010 ص 102 .

لضريبة الخراج، أما أراضي الملكية وتمثل بصفة عامة ملكية خاصة بالمسلمين وتخضع لقواعد العشور (1/10) من الغلة أو منتجات الأرض، وكانت تحصل بشكل عيني، أما أراضي البايلك وهي ملكية عامة للدولة ممثلة في سلطة الداوي، فيتم إخضاعها لضريبة تدعى الحكار، وهو مبلغ الكراء أو الإيجار الناتج عن كراء هذه الأراضي للاستغلال كما تخضع لهذه الضريبة أراضي العرش وهي صنف ثاني من هذه الأراضي ملكيتها مشاعة لأفراد القبيلة. إضافة إلى ضريبة ثانية تفرض على المحاصيل الزراعية وتدعى بضريبة اللازمة وكذلك ضريبة القرماس.¹

الفرع الثاني: السياسة الضريبية في عهد الأمير عبد القادر : لقد تميز النظام الضريبي بالجزائر في عهد الأمير عبد القادر وذلك عند إعلانه قائدا للجهاد، قام بتشريع قوانين ضريبية تمثلت في:

● **العشور:** والتي كانت تحصل من غلة الأرض بنسبة العشر بعد أن تخصم نفقات البذور والزرع والجني، ومن أهم المحاصيل التي كانت تخضع للعشور نذكر الحبوب بمختلف أنواعها، التبن والأعلاف، الثمار من الفواكه والخضر، زيت الزيتون وعسل النحل.²

● **الزكاة:** وكانت تفرض على الأوعية التالية بنسب مختلفة:

● 1% على الماشية، 2.5% على الجمال، 3% على الأبقار والحيوانات الأخرى. لقد ركز الأمير عبد القادر على هذه الإيرادات الإسلامية خلال الحرب ضد الاستعمار الفرنسي، كما أضاف مصدر مالي آخر تمثل في "المعونة" التي تقدم من طرف المواطنين لمساعدة الجيش في حربه ضد الاستعمار، وكانت هذه الضرائب يتم سدادها نقدا أو عينا وقد سمح هذا النظام الضريبي بمكوناته الإسلامية بتحقيق مالية وصلت في حدود 1.500.000 فرنك فرنسي آنذاك.³

ونظرا لطبيعة الحرب والمقاومة فقد أنشأ الأمير عبد القادر نوعا من الإخضاع الضريبي يسمى المؤونة، وهي يقدمها الأفراد لتمويل عملية المقاومة، وقد بلغ إيرادها مليون ونصف فرنك فرنسي قديم. وقد ساهم النظام لتلك الفترة في استمرار المقاومة ضد الوجود الاستعماري لمدة تزيد عن 18 سنة⁴.

الفرع الثالث : السياسة الضريبية في الفترة الاستعمارية. تعتبر هذه الفترة من الفترات التي تبرز آثار التشريعات المختلفة على بنية وهيكل النظام الضريبي الجزائري، والذي استخدم فيها استخداما يحقق أهداف تلك الفترة، سواء من جانب المقاومة بقيادة الأمير عبد القادر أو العكس من جانب الاستعمار الفرنسي الذي استغل النظام الجبائي كأداة حرب، ووسيلة لتهجير وترشيد وتقدير ونزع ملكية الجزائريين، ويمكن تقسيم هذه الفترة إلى:

¹ العياشي عجلان، ترشيد النظام الحالي في مجال الوعاء والتحصيل (1992-2009)، حالة ولاية المسيلة، مذكرة مقدمة لبيبل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005-2006. ص 70.

² برحمان محفوز، الضريبة العقارية في القانون الجزائري دراسة مقارنة، دار الجامعة الجديدة، 2009، ص 39-40.

³ محمود حمام، المرجع السابق، المرجع السابق في 103

⁴ طارق الضب، الإصلاح الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2013-2014، ص 11.

• **الفترة الأولى (1830 - 1900) :** لم يقيم الفرنسيون بمقاطعة النظام الضريبي الموجود الذي خلفه الحكم التركي، بل على العكس من ذلك استمروا في تطبيقه في بداية الغزو والنفوذ، ومن أهم الضرائب التي استمر العمل بما نذكر¹:

- الضريبة المقتطعة عينا على الحبوب.
- رسوم الأسواق ومداخل بوابات المدن.
- رسوم الذبح على كل رأس من الماشية.
- الرسم على زيت الزيتون .

إلى جانب هذه الضرائب والرسوم أدخل المشرع الفرنسي أنواع جديدة من الضرائب والرسوم من أهمها: حقوق التسجيل ، رسم الصيد والملاحة ، الرسم على تراخيص المرور وجوازات السفر.

وقد تميزت هذه الفترة باستمرار العمل بالنظام السابق (عهد الأتراك) مع السعي إلى تحويل التحصيل إلى الجانب النقدي وتقليص التحصيل العيني سعيا إلى بلوغ حصيلة غير مكلفة².

• **الفترة الثانية (1900-1962) :** حيث كانت أهم الوقائع الجبائية فيها تتمثل فيما يلي: تقسيم البلاد جبائيا، حيث أبقيت على النظام الجبائي الموروث على الأتراك في الجنوب مع تغيير النظام الجبائي في الشمال كسياسة من سياسات التفرقة والتهجير، حيث صدر في 1918/11/30 مرسوم إلغاء الضرائب الإسلامية الموروثة من العهد التركي) في الشمال وإحلال بدلا عنها الضرائب الفرنسية والاحتفاظ بالجنوب بالضرائب التركية إلى غاية 1947 أين تم تعميم الضرائب الفرنسية³.

تم تأسيس رسوم التسجيل سنة 1936، ومنذ 1949 أصبح النظام الجبائي امتدادا للنظام الجبائي الفرنسي حيث يلاحظ سنة 1955 مثلا أن الضرائب على الدخل شكلت 37% من إجمالي الإيرادات الضريبية، وأن الضرائب على الثروة 8%، والرسوم على رقم الأعمال 30%، وحقوق الجمارك 2%، وبقية الاقتطاعات 23%، أي أن نسبة الضرائب غير المباشرة كانت في حدوده 55% وهو ما يبرز الضغط الجبائي الكبير على الأهالي من الفلاحين والفقراء.

و تؤكد الدراسات أن هناك اختلافات في هذه الاقتطاعات بين الأهالي والمعمرين ، كما أدخلت فرنسا في هذه الفترة مجموعة من الضرائب الجديدة منها:

- الضريبة على الأملاك المبنية C.F.R.B .
- الضريبة على أرباح الاستغلال B.A .
- الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية I.B.I.C .
- الضريبة على أرباح المهن غير التجارية I.B.N.C .
- الضريبة على المرتبات والأجور ITS .

¹-برحماني محفوظ، المرجع السابق، ص 40-41 .

²-طارق الضب، المرجع السابق، ص 10-11 .

³- طارق الضب، المرجع السابق، ص 11 .

➤ الضريبة على الملاهي I.C.S .

ويمكن أن تلاحظ أن الشيء المستجد في النظام الضريبي يتعلق بالمالية المحلية وهذا عن طريق التغيرات التي صدرت عام 1950 واستمرت إلى غاية 1962 في هياكل الإيرادات الضريبية¹.

المطلب الثاني: السياسة الضريبية غداة الاستقلال .

لقد حرصت الجزائر على ضمان استقلاليتها ومحاولة الخروج من ضائقتها المالية باعتمادها على الموارد المحلية لتمويل ودفع اقتصادها للأمام. خاصة أنها ورثت نظاما ضريبيا رديئا عن الاستعمار، وعليه فإن سياسة التعديلات الاقتصادية التي اعتمدت لا يمكن لها أن تتجح دون إدخال تعديلات تدفع بعجلة النمو الاقتصادي وهذا ما سنوضحه من خلال دراسة النظام الاقتصادي في الجزائر كمطلب أول، أما أهم الضرائب والرسوم في هيكل النظام الجبالي (1976-1991) فهو ما سنتناوله في المطلب الثاني.

الفرع الأول: تطور النظام الضريبي من (1962 إلى 1976): لم يعرف التشريع الجبالي في مرحلة الاستقلال تحول كبير أو كليا، وإنما اتبعت الدولة الجزائرية تمديد فعالية القوانين الجبائية الفرنسية في كامل جوانبها ما عدا البنود التي تمس بسيادة الدولة، وهذا القرار كان ضروريا في وقته وذلك لعدم إمكانية وضع قوانين تحل مباشرة محل القوانين الضريبية للتشريع الفرنسي القديم، ولكن خزينة الدولة كانت تعاني من عجز في السيولة النقدية، ولهذه الأسباب عملت الدولة على تحسين وسائل وأساليب التحصيل من جهة وإدماج بعض القطاعات والأشخاص الذين لم يكونوا خاضعين للضريبة من جهة أخرى وتوسيع مجال تطبيق الضريبة، وهكذا كان سلم الإصلاحات تصاعديا مع مرور السنوات. ويمكن تلخيص أهم هذه التعديلات من سنة 1962 إلى 1976 كما يلي²:

- في سنة 1969: تم التخلي عن النظام الموقوف فيما يخص الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج واستبداله بنظام الدفع أو التسديد الجزأ. حيث يتم دفع الرسم عند كل مرحلة يتم فيها تحويل الملكية ويبقى هذا النظام ساري المفعول إلى غاية 31 مارس 1992.

- في سنة 1965: تم إدخال مبدأ الاقتطاع من المصدر بالنسبة للضرائب على الأجور مع العلم أنه وقبل سنة 1965، الضرائب على الأجور والضرائب على الدخل بصفة عامة خاضعة لنظام التصريحات في آخر السنة.

- في سنة 1970 تم التخلي عن طريقة الاهتلاك التنازلي مع العلم أنه من سنة 1970 إلى سنة 1989 الطريقة الوحيدة للاهلاك المعمول بها هي طريقة القسط الثابت.

¹ - حنان شلغوم، أثر الإصلاح الضريبي و انعكاساته على المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة منتوري قسنطينة، 2011-2012، ص 08 .

² - حم الحبيب مشري، السياسة الضريبية وأثرها على الاستثمار في الجزائر، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة. -2009، ص 201 - 120 .

ويمكن أن نعتبر هذه الفترة هي فترة استمرار نفس الآليات الجبائية الموروثة عن الإدارة الفرنسية، رغم سقوط كل الأحكام الفرنسية وهذا راجع للوضعية الاجتماعية والإدارية الصعبة وعدم وجود كفاءات فنية متخصصة في المجال الجبائي. وفي مطلع سنة 1969¹ ظهرت أول لجنة وزارية مكلفة بالتشريع الجبائي هي الضريبة الجزافية، والمطبقة على قطاع التسيير الذاتي ثم توسيع وعالها للقطاع الخاص مع قانون المالية 1972، كما تم إلغاء الرسوم العقارية لتخفيف العبء الضريبي على الفلاحين، وأهم مميزات هذه الفترة، هي أن النظام الجبائي الجزائري نظام موروث عن النظام الفرنسي، في هيكله الجبائي وتقسيماته الضريبية، والفرق الوحيد هو في معدلات الضرائب المرتفعة في الجزائر نظرا للحاجة القصوى للتمويل².

- الفرع الثاني : الهيكل الضريبي الجزائري سنة 1962 : في عام 1962 صدر الأمر 62-157 الموافق ل 1962/12/31 يقضى بسريان التشريعات الفرنسية التي كانت سائدة قبل الاستقلال، كما فرضت ضرائب جديدة وعدلت أخرى، بحيث أصبح الهيكل الضريبي الجزائري يشمل:

أولاً: الضرائب على الدخل وتضم:

- الضرائب على المرتبات والأجور L.T.S .

- الضرائب على الأجور العالية H.TS

- الضرائب على المهن الحرة .

- الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية I. B.I.C. الرسم على النشاط التجاري والصناعي .

- الضريبة على دخل رأس المال المنقول

- الضرائب على الأملاك المبنية³.

ثانياً : الضرائب على رأس المال وتشمل:

- الضريبة على انتقال الملكية.

- الضريبة على زيادة القيم .

ثالثاً: الضرائب على الاستهلاك وتضم:

- الضريبة الوحيدة على الإنتاج T.U.G.P

- الضريبة الوحيدة على تقديم الخدمات T.U.G.P.S .

الفرع الثالث : الإصلاحات الضريبية لسنة 1970 : حيث قامت الدولة بإدخال إصلاحات ضريبية جديدة وتم بموجب ذلك:

✓ فرض رسم الإحصائية.

✓ إعفاء الأرباح الناتجة من القطاع الزراعي.

¹ - الأمر رقم 654/68 المؤرخ في 31/12/1968 المتضمن قانون المالية لسنة 1969 .

² - العياشي عجلان، المرجع السابق، ص 76 .

³ - طارق الضب، المرجع السابق، ص 12 .

✓ إعطاء بعض السلع الاستهلاكية الضرورية من الضريبة الوحيدة على الإنتاج¹.
المطلب الثالث: أهم الضرائب والرسوم في هيكل النظام الجبائي (1976-1991) : تمت المصادقة على الأوامر التالية المتضمنة قوانين الجباية ونذكرها:

- الأمر 102/76 المؤرخ في 1976/12/09 والمتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال.
- الأمر 103/76 المؤرخ في 1976/12/09 والمتضمن قانون الطابع.
- الأمر 104/76 المؤرخ في 1976/12/09 والمتضمن قانون الضرائب غير المباشر
- الأمر 105/76 المؤرخ في 1976/12/09 والمتضمن قانون التسجيل وفي نفس السنة تم إحداث لا مركزية الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية أي إن كانت كل وحده اقتصادية من وحدات الشركة تقوم في حالة وجود أرباح بدفع الضريبة المنافسة بغض النظر إذا كانت الشركة قد نتج عن نشاطها خسارة. وستركز دراستنا على هذه الفترة الممتدة من 1976 إلى 1991 من خلال عرض أهم الضرائب والرسوم للنظام الجبائي².

الفرع الأول: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: وقد صدر بصدده الأمر 101/76 بتاريخ 1976/12/09 وقد تم تطبيقه اعتبارا من 1977/01/01 وشمل الضرائب التالية:³

- أ- ضرائب مركزية لفائدة الدولة: وتتضمن :
 - الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية .
 - الضرائب على فوائد الودائع والديون .
 - الضرائب على أرباح المهن غير التجارية .
 - الضرائب على المرتبات والأجور الضرائب التكميلية على الجموع الدخل.
- ب- الضرائب والرسوم لفائدة الولايات وتشمل الرسميين التاليين:
 - 1- الرسم على أرباح المهن غير التجارية ومعدله 6.05% منها 0.9% للولاية.
 - 2-الضريبة الوحيدة الفلاحية ومعدلها 4% منها 0.50% للولاية.
- ت- الضرائب لفائدة البلديات وتتضمن:

الرسم العقاري: يطبق هذا الرسم على الملكية المبنية وغير المبنية وتقدم إيراداته السنوية إلى البلدية (مقسم حسب المساحة والمنطقة). وهذا نظرا لدوره البارز في الجباية والتنمية المحلية، ويحدد قانونيا من خلال المواد 142 و261 من قانون الضرائب المباشرة التي عدلت بموجب قانون المالية 1992 من خلال المادة 43 .
رغم أن هذا الرسم يعتبر أهم الموارد المالية الضريبية للبلدية إلا أن مساهمته الضئيلة تكشف عن عجز التنظيم الإداري عموما على التحكم في الحظيرة العقارية وتطويرها⁴.

¹ - حنان شلغوم، المرجع السابق، ص 10 .

² - مشري حم حبيب، المرجع السابق، ص 120 .

³ - محمود حميم، المرجع السابق، ص 10-11 .

⁴ - محمود حميم، المرجع السابق، ص 10-11 .

ث - رسوم لفائدة بعض المؤسسات العمومية: وتتضمن:

1- أتاوى الإذاعة والتلفزيون .

2- الاستقطاعات لصالح الغرف التجارية.

أما بالنسبة للتقسيم الثاني للضرائب المباشرة والرسوم المباشرة، تتمثل في الرسوم المماثلة والضرائب النوعية فكل صنف من أصناف الدخل أو الربح يخضع لضريبة خاصة به كما تفرض ضريبة تكميلية على كل الدخل التي يحققها المكلف تسمى بالضريبة على الدخل التكميلي. ونجد هذا الصنف طبقاً للأمر 101/76 المؤرخ في 1976/12/09 كما يلي:

1- الضرائب المباشرة: وتتمثل فيما يلي¹:

أ- الضرائب على الأرباح الصناعية والتجارية: وتمس الأرباح والمداخيل المحققة ومعدلها يتغير حسب جدول الشرائح بالنسبة للأشخاص الطبيعيين وفقاً لجدول تصاعدي. أما للأشخاص المعنوية بالنسبة للأرباح الحرفية فمعدلها 6 % وأرباح شركات الأشخاص الذين لا يقل رقم أعمالهم عن 40 ألف دينار جزائري، فالمعدل 20%، أما إذا كان رقم أعمالهم يفوق 40 ألف دينار جزائري فتطبق بمعدل 25 %، أما الشركات الاشتراكية فيطبق على أرباحها المحققة من النشاط الصناعي أو التجاري معدل 60 % والأرباح التي يصرح بإعادة استثمارها يطبق عليها معدل مخفض قدره 40%².

ب- الضرائب على الأرباح والمهن غير التجارية: وتطبق على ذوي الأرباح والمهن الحرة (الأطباء المهندسين المحامين...) الذين لا يعتبرون تجاراً من وجهة نظر القانون التجاري، حيث كان معدلها في سنة 1982 يقدر ب 25 %.

ت- الضرائب على المرتبات والأجور: يتعلق الأمر بالمرتبات التعويضات أجور، معاشات، ربوع عمرية إلى جانب امتيازات عينية ممنوحة لهم باستثناء المكافآت، التعويضات، العلاوات والمنح غير الشهرية الخاضعة للضريبة من خلال الاقتطاع من المصدر بنسبة 15، تكون المداخيل الإجمالية خاضعة للضريبة وفق مبدأ الاقتطاع من المصدر محرراً كلياً من الضريبة والذي يتم حسابه على أساس الوضعية الزوجية للأجير، الدورة الزمنية للدفع والقيمة التي تحسب على أساسها المكافأة (الساعة أو اليوم)³

ث- الدفع الجزافي: تطبيق على كل شخص طبيعي أو معنوي يشغل موظف أو عامل ينقض أجره، يتم تحصيلها بالحجز من الأجر الأساسي طبقاً للمواد 1982 إلى 1991 نفس القانون، ويقدر معدلها الضريبي 6 % على عاتق صاحب العمل بالنسبة للمرتبات والأجور، و 3% بالنسبة للمنح والربوع العمرية.⁴

¹ - الأمر 101/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية. العدد 102 تاريخ 1976/02/22

² - المادة 15 من القانون 89/26 المؤرخ في 1989/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1990، الجريدة الرسمية. العدد 01 بتاريخ 1990/12/03.

³ - بوعون الجياوي نصيرة، الضرائب الوطنية والدولية، الجزائر، 2010، ص 142 .

⁴ - عاشور ثاني يامنة، تحليل السياسة الضريبية في الجزائر، رسالة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، التسيير والعلوم التجارية، جامعة

أبو بكر بلقايد، تلمسان. 2001-2002. ص 145.

ج- الضريبة التكميلية على الدخل: تمس مداخيل الأشخاص، زوجته وأولاده، حيث تمس مداخيل الأشخاص الطبيعيين المقيمين بالجزائر، وقد عرف تغيرات بين سنة 1981 و 1991 والتي سوف نوضحها في الجدول كما يلي:

الجدول رقم 02: حساب الضريبة التكميلية على الدخل ما بين سنة 1981 و 1991.

| 1991 | | 1881 | |
|----------|--------------------------|----------|-------------------------|
| المعدل % | الشريحة (دج) | المعدل % | الشريحة (دج) |
| 0 | أقل من 21-600 | 0 | أقل من 13-200 |
| 5 | ما بين 30.000 - 21-600 | 5 | ما بين 30.000 - 13-201 |
| 0 | ما بين 60.000 - 30-001 | 10 | ما بين 50.000 - 30-001 |
| 15 | ما بين 90.000 - 60-001 | 15 | ما بين 70.000 - 50-001 |
| 20 | ما بين 120.000 - 90-001 | 20 | ما بين 90.000 - 70-001 |
| 25 | ما بين 160.000 - 120-001 | 25 | ما بين 130.000 - 90-001 |
| 30 | ما بين 200.000 - 160-001 | 30 | ما بين 170.00 - 130-001 |
| 35 | ما بين 260.000 - 200-001 | 35 | ما بين 210.00 - 170-001 |
| 40 | ما بين 330.000 - 260-001 | 40 | ما بين 250.00 - 210-001 |
| 45 | ما بين 400.000 - 330-001 | 45 | ما بين 330.00 - 250-001 |
| 50 | ما بين 500.000 - 400-001 | 50 | أكثر من 330-001 |
| 55 | أكثر من 500.000 | | |

المصدر: طارق الضب، المرجع السابق، ص 13.

ح- الضرائب على الإيرادات الديون، الودائع والكفالات: وتمس ديون القيم المنقولة، حيث تمس هذه الضريبة على إيرادات الودائع والكفالات والديون وجميع المنتجات الأخرى. والديون العقارية على الممتازة والعادية وكذا الديون الممثلة بالأسهم والسندات العمومية وسندات القرض القابلة للتداول والودائع والكفالات نقدا والحسابات الجارية، حيث يحدد معدل الضريبة ب % 18 على إجمالي الفوائد¹.

خ- الضريبة الوحيدة الفلاحية أدرجت سنة 1977 تحت اسم الضريبة على الأرباح الزراعية ثم أعيدت صياغتها بموجب قانون المالية لسنة 1984 في مادته 64 إلى أن استقرت على هذه التسمية بموجب المادة 22 من قانون المالية لسنة 1986 تمس أنشطة المكلفين والتي تتمثل في الزراعة والرعي بمعدل % 4 .

د- الضرائب على دخول المؤسسات الأجنبية غير المقيمة وهي المؤسسات التي أنشطتها تهدف إما لإنشاء عقارات أو تتعلق بالأشغال العمومية والأعمال الفنية، تطبق عليها ضريبة على الربح 6 % حسب قانون المالية لسنة 1986، رسم وحيد على النشاط الإنتاجي % 10 و % 8 كدفع جزائي.

ذ- الرسم على فوائض القيم العقارية: تمس كل العقارات المبنية وغير المبنية (ما عدا شهرة المحل) والمحلات الحرفية، المتعلقة بالحقوق الاجتماعية، وتقدر معدلاته ب:

50- % تنازلات في مدة اقل او تساوي 3 سنوات ابتداءا من تاريخ الحيازة .

¹ - المادة 14 من القانون 15/86 الموافق ل 1986/12/29 المتضمن قانون المالية لسنة 1987، الجريدة الرسمية، العدد 55 التاريخ 1986/12/30

40- % مدة تتراوح بين 3-6 سنوات .

30- % مدة تتراوح بين 6-9 سنوات.¹

2- الرسوم المماثلة: تمس الرسوم المماثلة ماييلي:

أ- الرسم على النشاط التجاري و الصناعي (T.A.I.C) يفرض على رقم الاعمال خارج الرسم على النشاطات الصناعية و التجارية و يقدر معدله ب 2.5 %.

ب- الرسم على النشاطات و المهن غير التجارية (T.A.N.C) يفرض على رقم الاعمال نشاطات المهن الحرة و يقدر معدله ب 6.05% (المواد 275 الى 288) من قانون الضرائب المباشرة.

ت- الرسم العقاري على الملكية المبنية و غير المبنية و يمس الملكيات المعفاة بصفة مؤقتة حيث تقدر مدة الاعفاء ما بين 10 سنوات من تاريخ الانشاء طبقا للمادتين 261 و 249 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، و يقدر معدله ب 40% في المناطق غير الحراوية و المناطق الحرة.²

ث- رسم التطهير: ناتج عن عمليات التنظيف التي تقوم بها مصالح البلدية، و هو من موارد البلدية اي تستفيد منه الجماعات المحلية و له قيمة ثابتة: 50 دينار جزائري للبلديات التي عدد سكانها اقل من 50 الف نسمة، 100 دينار جزائري للبلديات التي عدد سكانها اكثر من 50 الف نسمة.³

الفرع الثاني: قانون الضرائب غير المباشرة: وقد صدر بشأنها الأمر رقم 104/76 الموافق ل 1976/12/09 وقد شرع العمل به اعتبارا من 1977/01/01 و يتضمن:

✓ الضرائب على المشروبات الكحولية.

✓ الضرائب على السكر.

✓ الضرائب على التبغ والكبريت.

✓ رسم دمع صناعة الذهب والفضة والبلاتين.

✓ الضرائب على المنتجات البترولية.

✓ الضرائب على الفحم وغيرها⁴

ويخص هذا القانون أساسا تحديد وتعريف الرسم الداخلي للاستهلاك والتي تمس المواد الخاضعة للضريبة والمواد المستهلكة، ويحدد الرسم الثابت الذي يمس من جهة سعر البيع للمواد المستوردة (حقوق الجمارك) الذي يمس السوائل، المشروبات الكحولية التبغ والكبريت حقوق ضمان المعادن والرسم على الذبح لفائدة البلديات.⁵

الفرع الثالث: قانون الرسم على رقم الأعمال:

¹ طارق الضب، المرجع السابق، ص 14-15.

² المواد 15 إلى 26 من القانون 85/09 المؤرخ في 26/12/1985 المتضمن قانون المالية لسنة 1986، الجريدة الرسمية، العدد 56 تاريخ 1985/12/29

³ المادة 83 من القانون 14/82 المؤرخ في 1982/12/30 يتضمن قانون المالية لسنة 1983، الجريدة الرسمية، العدد 57 بتاريخ 1982/12/30

⁴ حنان شلغوم، المرجع السابق، ص 11 .

⁵ طارق الضب، المرجع السابق، ص 15 .

وقد صدر الأمر رقم 102 / 76 بتاريخ 1996/12/09 وتضمن :

1- الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج ويتكون من :

- الرسم عند الاستيراد .

- الرسم عند التصدير .

2- الرسم الوحيد عند تأدية الخدمات ويتكون من:

- الرسم السنوي المفروض على عقود التأمين .

- الرسم البلدي المفروض على الملاهي والمسارح ودور السينما¹.

وعليه يعتبر الرسم على رقم الأعمال عبارة عن ضرائب على إنفاق الدخل، وتشمل التعامل والتداول الواقع على البضائع أو الخدمات، الأمر الذي يجعل منها أقرب إلى الضرائب غير المباشرة لأن المكلف الفعلي هو المستهلك النهائي. أما تاجر الجملة أو التجزئة أو مقدم الخدمة هم وسطاء فيها، ومن الرسوم على رقم الأعمال نجد:

• الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج: وتحدد وعائه المادة 01 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

• الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات كما هو الحال بالنسبة للعقارات والمنقولات وعمليات الصرف والبنوك، والوساطة، السمسرة، سير الأشغال ... الخ. ومن معدلاته 5% على عقد التأمين، 6% على الدعاية والإشهار، 20% يطبق على الجمعيات الرياضية، 30% على الحفلات الموسيقية.²

الفرع الرابع: قانون الطابع والتسجيل: وقد صدر بشأنه الأمر 105/76 الموافق ل 1976/12/09 الذي تم تطبيقه في مطلع جانفي 1977 و شمل:

1- الرسم الثابت ويتفرع إلى : - رقم تسجيل الإيجارات - مبادلة العقارات - القسمة - التركات.

3- الرسم النسبي والتصاعدي ويتضمن الرسوم التالية: نقل الملكية بمقابل أو مجانا - الخزانات المؤجرة

- العلب المغلقة المودعة - الوصية المودعة لدى الموثقين.³

وعليه فإن حقوق الطابع ضريبة تمس بعض الوثائق التي لها علاقة بالعقود المدنية والقضائية. وتمس كل الأطراف الملتزمة بإنشاء عقود المقرضين، العقود بين الدولة والمواطنين والتي يتحملها المواطنين شخصا، أما ما تعلق بطريقة الدفع فهي تختلف حسب نوعية الوثيقة سواء تعلق الأمر بالتسجيل أو الطابع، فالتعريفات والنسب كذلك الوعاء الضريبي تحددها سنويا قوانين المالية، فهي إما توسع من مجال التطبيق أو تضيقه أو أن يكون محل التعديلات بإعفاء بعض العمليات لأسباب اجتماعية واقتصادية⁴.

المبحث الثاني: التحول في السياسة الضريبية للفترة ما بعد الإصلاح .

¹ - حنان شلغوم المرجع السابق، ص 12 .

² - الأمر رقم 102/76 المؤرخ في 1976/12/09 يتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال الجريدة الرسمية. العدد 103 تاريخ 1976/12/26.

³ - حنان شلغوم المرجع السابق، ص 12.

⁴ - طارق الضب، المرجع السابق، ص 15

إن الجزائر المستقلة اتبعت النظام الموجه المبني على التخطيط المركزي والملكية الجماعية، وسارت على هذا النهج إلى بداية التسعينيات. فحينما عرف العالم تغيرا واضح المعالم جسده انهيار المعسكر الاشتراكي من جهة وسيادة مبدأ النظام الرأسمالي من جهة ثانية بالإضافة إلى العولمة الاقتصادية أجبرت الجزائر على تبني إصلاحات اقتصادية قصد محاولة الاندماج في الاقتصاد العالمي الذي أصبح يعتمد على زيادة الاستثمار بنوعيه المحلي والأجنبي، وفي خضم تلك الإصلاحات كان لا بد للدولة أن تحري تحولات في سياستها الضريبية والتي انعكست في صورة إصلاح ضريبي شامل.

من خلال ما سبق ذكره ارتأينا تقسيم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب ، تطرقنا في المطلب الأول إلى الضرائب المباشرة ، في حين خصصنا المطلب الثاني للرسم على رقم الأعمال و في المطلب الثالث تناولنا الضرائب والرسوم الأخرى .

المطلب الأول: الضرائب المباشرة : سنتعرض للضرائب المباشرة الجديدة التي تضمنها الإصلاح الضريبي لعام 1992 وذلك لمحاولة تصحيح التغيرات التي تضمنها النظام الضريبي الموروث على الاستعمار الفرنسي والتي تتضمن: ¹

الفرع الأول : الضريبة على الدخل الإجمالي: (IRG) :

تعرف الضريبة على الدخل وفق المادة (1) من قانون الضرائب المباشرة كما يلي " :تأسس الضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي وتفرض هذه الضريبة على الدخل الإجمالي وتفرض هذه الضريبة على الدخل الإجمالي الصافي للمكلف بالضريبة²، نستنتج من خلال التعاريف السابقة أن الضريبة على الدخل الإجمالي تتضمن العناصر التالية:

-ضريبة سنوية بحيث تفرض الضريبة مرة واحدة في السنة.

-ضريبة وحيدة حيث أنها تفرض على كافة الأرباح الصافية الإجمالية التي يحققها الشخص الطبيعي من مختلف نشاطاته.

-تفرض على الأشخاص الطبيعيين فقط دون الأشخاص المعنويين الذين يخضعون للضريبة على أرباح الشركات³ .

-ضريبة تصريحية لأنها تحصل بعد إعداد التصريح الذي يقوم به الخاضع للضريبة سنويا ويقدمه لإدارة الضرائب.

¹ - محمود جمام المرجع السابق من 113

² - المادة (1) من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

³ -مشري حم الحبيب، المرجع السابق ، ص114 .

-ضريبة تصاعدية: الضريبة على الدخل الإجمالي تشمل كل أصناف الدخل الخاضعة لها. إلا أنه توجد هناك استثناءات فيما يخص هذه المميزات، بحيث أن الضريبة سنوية إلا أنها تدفع شهريا على أجور العمال كما يقال أنها تصريحية إلا أنها تعتمد على الاقتطاع من المنبع دون تصريح.¹

ولتقييم الضريبة على الدخل IRG تضع الملاحظات التالية:

✓ تتميز الضريبة على الدخل الإجمالي بالشفافية والبساطة، وذلك من خلال النظرة الإجمالية لمجموع مداخل المكلف .

✓ 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 فعاليتها.

✓ عدم قدرة هذه الضريبة الوصول إلى الدخول الناتجة عن بعض النشاطات كمدخيل الأعمال المنزلية والمدخيل المحققة في النشاط الموازي.²

وتهدف هذه الضريبة إلى توزيع الأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع على أساس توزيع الدخل وظيفيا، كما أنها تمكن من التمييز في سعر الضريبة تبعا لمصدر الدخل أو طريقة تحقيقه، ومن ثم فإن ضرائب الدخل تفرض في الجزائر على³:

- الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.
- الضريبة على الأرباح غير التجارية. الضريبة على الرواتب والأجور.
- الضريبة على المدخيل الفلاحية.
- الضريبة التكميلية على مجموع الدخل .
- الضريبة على إيرادات الديون الودائع والكفالات .
- الرسم على فوائض القيمة .
- الرسم العقاري على الأملاك المبنية.

أما بالنسبة للأشخاص الخاضعة والأشخاص المعفاة من الضريبة على الدخل الإجمالي فهي:

أولا: الأشخاص الخاضعة: طبقا للمواد 3، 4، 7 من قانون الضرائب المباشرة فإن الأشخاص الخاضعة هي:

-الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم الجبائي بالجزائر، كما حددت المادة (3) بأن الأشخاص الذين يقع موطن تكليفهم جبائي خارج الجزائر يخضعون للضريبة على الدخل الإجمالي لأجل عائداتهم الجزائرية المصدر حيث يعتبر أن لديهم موطن جبائي في الجزائر كل من:

¹- طارق الضب، المرجع السابق ، ص 29

²-ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، جامعة البليدة، العدد 02، 2003، ص 25-26 .

³-عاشور ثاني يامنة، المرجع السابق، 143-146.

-الأشخاص الذين يتوافر لديهم مسكن بصفته مالكين أو منتفعين به، أو مستأجرين له، عندما يكون الإيجار في هذه الحالة الأخيرة قد اتفق عليه إما باتفاق وحيد، أو باتفاقات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الأقل.

-الأشخاص الذين لديهم سواء مكان إقامتهم الرئيسية أو يملكون مركز مصالحهم الأساسية بالجزائر .
-الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا بالجزائر.¹

بالإضافة إلى هؤلاء يخضع لهذه القرينة طبقا لمادة 7 من قانون الضرائب المباشرة:
-الشركاء في شركات الأشخاص.

-شركاء الشركات المهنية المشكلة من أجل ممارسة مشتركة لمهنة أعضائها.

-أعضاء الشركات المدنية الخاضعين لنفس النظام الذي يخضع له الشركاء في شركة أسهم أو شركة محدودة المسؤولية وأن قوانينها الأساسية غير المحدودة للشركاء فيما يخص ديون الشركة.²

ثانيا : الأشخاص المعفاة: حسب نص المادة (5) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإنه تعفى من هذه الضريبة الأشخاص التالية:

- الأشخاص الذين يقل دخلهم الصافي الإجمالي شهريا أو يساوي مبلغ 120 ألف دج.
 - يعفى السفراء والأعوان الدبلوماسيون والقناصل والأعوان القنصليين من جنسية أجنبية وهذا في حال ما إذا منحت هذه البلدان التي يمثلونها نفس الإمتيازات للأعوان الدبلوماسيون والقنصليين الجزائريين.
 - منح البطالة والتعويضات والمنح المدفوعة على أي شكل كان من قبل الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات 3 العمومية تطبيقا للقوانين والمراسيم الخاصة.
 - معاشات المجاهدين والأرامل والأصول .
 - المعاشات المدفوعة بصفة إلزامية على إثر حكم قضائي.
 - المنح العائلية التي ينص عليها التشريع الاجتماعي مثل الأجر الوحيد والمنح العائلية ومنحة الأمومة.³
- وتعتبر الضريبة على الدخل الإجمالي ضريبة مباشرة وتصاعدية حسب الجدول التالي:

¹ - المادة (3) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

² - المادة (7) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

³ -محمود جمام، المرجع السابق، ص 116 .

الجدول رقم (03) : السلم الضريبي على الدخل الإجمالي .

| معدل الضريبة % | الدخل الخاضع للضريبة بالدينار |
|----------------|-------------------------------|
| 0 | غير المتحصل على 60.000 |
| 10 | من 60.001 الى 18.000 |
| 20 | من 180.001 الى 360.000 |
| 30 | من 360.001 الى 1.080.001 |
| 35 | من 1.080.001 الى 3.240.000 |
| 40 | اكثر من 3.240.000 |

المصدر: بوعون يحيوي نصيرة، المرجع السابق، ص 127

انطلاقا من الجدول السابق نضح بعض الملاحظات:

الحد الأدنى المعفى من الضريبة محدد ب 60.000 دج والذي يعتبر زهيدا خاصة مع ارتفاع مستوى الأسعار وتدهور القدرة الشرائية، مع العلم أن مستوى هذا الحد يجب أن يتضمن مستوى المعيشة العادي للمكلف، ويطبق هذا الجدول وفق التصاعد بالشرائح، بحيث يطبق معدل الضريبة الجديد على الجزء الإضافي فقط من الدخل وليس على الدخل بكامله كما هو الحال في التصاعد الإجمالي¹.

الفرع الثاني : الضريبة على أرباح الشركات (IBS) :

تطبق الضريبة على أرباح الشركات على مجموع الأرباح والمداخيل المحققة من طرف الشركات والأشخاص المعنوية مهما كان شكلها وغرضها، غير أن بعض مؤسسات الأشخاص بإمكانها اختيار هذا النظام الضريبي. إذن تخضع هذه الضريبة شركات الأموال بمفهوم القانون التجاري الحالي والمتمثلة في شركات الأسهم²، الشركات ذات المسؤولية المحدودة³ شركات التوصيات بالأسهم، المؤسسات الاقتصادية العمومية، المؤسسات والهيئات ذات الطابع الصناعي والتجاري والفلاحي والمصرفي سواء أكانت تتمتع بالاستقلالية المالية أم لا، كذلك الشركات المدنية المكونة على شكل شركات بالأسهم، والتي تكون لديها نشاطات ذات طابع مدني لكنها تمثل نفس الخصوصيات مثل الشركات التجارية وشركات الأسهم⁴. وتعتبر الضريبة على أرباح الشركات ضريبة سنوية وهي مستحقة بمناسبة الأرباح المحققة في الجزائر من طريق المكلفين الخاضعين إجباريا للنظام الضريبي وفقا للنظام الحقيقي مهما كان رقم الأعمال المحققة⁵.

وتتميز الضريبة على أرباح الشركات بعدة خصائص منها :

- ضريبة وحيدة حيث أنها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين .

¹- بوعون يحيوي نصيرة، المرجع السابق، ص 127-128.

²-المادة 592 من القانون التجاري .

³-المادة 564 من القانون التجاري .

⁴- المادة 715 من القانون التجاري .

⁵-عاشور ثاني يامنة، المرجع السابق، ص 183.

- ضريبة سنوية بحيث تفرض مرة واحدة في السنة على الأرباح المحققة خلال السنة .
 - ضريبة نسبية حيث يخضع الربح الضريبي لمعدل ثابت وليس الجدول تصاعدي.¹
 - ضريبة تصاعدية: أي يجب تقديم وبصفة إجبارية تصريح بالميزانية الجبائية لمفتشية الضرائب قبل الفتح من أفريل من كل سنة تأتي بعد سنة تحقيق الربح.²
- أولا: الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات: المادة (138) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تحدد الإعفاءات والأنظمة الخاصة بموجب قوانين المالية، كما أن هناك إعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات بصفة مؤقتة أو دائمة :**
- 1- تعفى الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاثة سنوات بدءا من تاريخ استغلال النشاطات التي لها أولوية والمحددة ضمن المخطط التنموي للبلد 7 3 .
 - 2- المؤسسات التابعة للجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة، معفاة بصفة دائمة من الضريبة.
 - 3- الحرفيون التقليديون معفون من الضريبة على أرباح الشركات لمدة 10 سنوات.³
- ثانيا: مكان فرض الضريبة :** تؤسس الضريبة على أرباح الشركات باسم الأشخاص المعنويين بدلا من مقر شركتهم أو إقامتهم الرئيسية، ويجب على كل شخص معنوي ليست له إقامة في الجزائر ويحقق فيها مداخيل أن يعين لدى الإدارة الجبائية ممثلا يسكن في الجزائر ومؤهلا قانونيا لأن يلتزم القيام بالإجراءات التي يخضع لها الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات وأن يدفع هذه الضريبة عوض الشخص المعنوي المعني، وإذا تعذر ذلك فإن الضريبة على أرباح الشركات والغرامات المرتبطة بها عند الاقتضاء يدفعها الشخص الذي يتصرف باسم الشخص المعنوي الذي ليست له إقامة بالجزائر.⁴
- ثالثا: المعدلات الضريبية المطبقة على أرباح الشركات :**
- هناك ثلاثة معدلات ضريبية تخضع لها أرباح الشركة وهي:
- المعدل العام: حيث يفرض هذا المعدل على الأرباح الصافية المحققة، بحيث تم تحديده من طرف قانون المالية لعام 1992 بنسبة 42% . وتم تعديل هذا المعدل إلى 38% ووصل إلى 30% وأخيرا 25% وانخفض إلى 19%، وذلك بالنسبة لقطاع البناء والخدمات وهذا قصد تشجيع الاستثمارات في قطاع البناء لتخفيض تكاليف الإيجار وكذا التنازل.
 - المعدل المنخفض: وهو خاص بالأرباح المعاد استثمارها والمحدد في البداية 33% والمخصص هذا المعدل إلى 15% إلى أن وصل إلى 12.5 عام 2008 ، وذلك لخلق حافز لزيادة الاستثمارات وتخصيص مبالغ معتبرة من الأرباح لتحقيق أهداف الخطط التنموية.

¹-حنان شلغوم، المرجع السابق، ص106.

²- طارق الضب، المرجع السابق، ص 33.

³-محمود جمام، المرجع السابق، ص 126.

⁴-عاشور ثاني يامنة، المرجع السابق، ص 184.

ثالثا: المعدلات الضريبية المطبقة على أرباح الشركات : هناك ثلاثة معدلات ضريبية تخضع لها أرباح الشركة وهي:

- المعدل العام: حيث يفرض هذا المعدل على الأرباح الصافية المحققة، بحيث تم تحديده من طرف قانون المالية لعام 1992 بنسبة 42% . وتم تعديل هذا المعدل إلى 38% ووصل إلى 30% وأخيرا 25% وانخفض إلى 19%، وذلك بالنسبة لقطاع البناء والخدمات وهذا قصد تشجيع الاستثمارات في قطاع البناء لتخفيض تكاليف الإيجار وكذا التنازل.

- المعدل المنخفض: وهو خاص بالأرباح المعاد استثمارها والمحدد في البداية 33% والمخصص هذا المعدل إلى 15% إلى أن وصل إلى 12.5 عام 2008 ، وذلك لخلق حافز لزيادة الاستثمارات وتخصيص مبالغ معتبرة من الأرباح لتحقيق أهداف الخطط التنموية.

- المعدلات الخاصة: وهي التي يتم فرضها على عائدات رؤوس الأموال المنقولة وعلى إيرادات المؤسسات الأجنبية التي ليست لها عمل دائم بالجزائر.¹

وتحدد المعدلات التي تطبق على الشركات الأجنبية ب 10% على المداخل الإجمالية المحققة من طرف المؤسسات الأجنبية للأشغال العقارية، 20% بالنسبة للمبالغ المحصل عليها من طرف المؤسسات الأجنبية التي تمتلك في الجزائر مقرات مهنية دائمة في إطار صفقات تأدية الخدمات و 10% بالنسبة للمبالغ المقبوضة من طرف المؤسسات الأجنبية للنقل البحري، غير أنه في حالة ما إذا لجأت هذه البلدان إلى تطبيق معدل أعلى أو أدنى فستطبق قاعدة المعاملة بالمثل.²

رابعا: كيفية تحصيل الضريبة على أرباح الشركات: لقد تم تقليص عدد التسبيقات التي كان عددها أربعة إلى ثلاثة تسبيقات وهي:

1- التسبيق الأول خلال الفترة الممتدة من 15 فيفري إلى 15 مارس.

2- التسبيق الثاني خلال الفترة الممتدة 15 ماي إلى 15 جوان.

3- التسبيق الثالث خلال الفترة الممتدة 15 أكتوبر إلى 15 نوفمبر.

ويتم حساب مبلغ التسبيق ب 30% من مبلغ الضريبة للربح المحقق عند آخر دورة خلال سنة كاملة، ويتم تسوية الدين الضريبي قبل 31 مارس من السنة الموالية.³

المطلب الثاني : الرسم على رقم الأعمال .

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

¹-محمود جمام، المرجع السابق، ص 127-128.

²-عاشور ثاني يامنة، المرجع السابق، ص186.

³-حنان شلغوم، المرجع السابق، ص110.

شهدها الاقتصاد الوطني.¹ وتعرف الضريبة على القيمة المضافة بأنها "ضريبة تفرض على القيمة المضافة على السلع والخدمات في كل شركة في سلسلة الإنتاج والتوزيع، وتظهر قيمة الضريبة على القيمة المضافة على مستوى السعر النهائي للمستهلك وبالتالي فإن هذه الضريبة هي ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك تشبه في تأثيرها الضريبي على مبيعات التجزئة.²

ويتميز الرسم على القيمة المضافة بجملة من المميزات أو الخصائص منها:

- تشكل ضريبة عامة على المنتجات لأنها تمس كل المراحل التي تمر بها السلعة إلى غاية وصولها إلى المستهلك الأخير.³
- توسيع مجال الخصم يمنح نظام الرسم على القيمة المضافة للخاضعين لهذه الضريبة إمكانية خصم مبلغ الرسم على مشترياتهم من مبلغ الرسم المستحق على مبيعاتهم.
- منشأة التشريع الفرنسي.⁴

- 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 (HT)، بينما في النظام السابق كانت تطبق المعدلات على أساس رقم الأعمال متضمن للرسم (TTC)، ويترتب على ذلك تخفيف العبء الضريبي.⁵

الفرع الأول : مجال تطبيق الرسم على رقم الأعمال : تخضع للرسم على القيمة المضافة العمليات التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا والتي يقوم بها الأشخاص بصفة اعتيادية أو عرضية، بحيث تنقسم العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة إلى قسمين:

- العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا
 - العمليات الخاضعة للضريبة اختياريًا.
- بالنسبة للعمليات الأولى الخاضعة للرسم وجوبا وتضم:
- 1- العمليات المتعلقة بالأموال المنقولة وتشمل على:
 - المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون، كما جاء تعريفهم في المادة 4.
 - العمليات التي يقوم بها تجار الجملة، كما جاء تعريفهم في المادة 5.
 - أنشطة تجارة التجزئة ما عدا العمليات المحققة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين للنظام الجزافي.
 - نشاطات التجارة المتعددة .

¹-بوعون يحيوي نضيرة، المرجع السابق، ص131.

²-طارق الصب، المرجع السابق، ص39.

³ -Ministere de finances. DGI gend pratique de la h. Alger. 2014. P 24

⁴ -Thierry Lamulle , Droit fiscal loi de finances 2002 et collectif budgétaire 002 inclus, gualion éditeur, 2002/2003, p107

⁵-ناصر مراد، المرجع السابق، ص 28 .

2- العمليات المتعلقة بالأموال العقارية وتشمل على:

- الأشغال العقارية .
- عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء وبيعها والتي يقوم بها ملاك القطع الأرضية.
- المحلات التجارية والعقارات التي يقوم بها الأشخاص ببيعها والمسجلة باسمهم.¹
- كما يشمل الرسم على القيمة المضافة العمليات المتعلقة بتأدية الخدمات التي تتمثل في الآتي:
- عمليات كراء الأملاك المنقولة والعقارات أداء الخدمات أعمال الدراسات والبحث وكذلك كل العمليات غير عمليات البيع وأعمال العقارات.
- عمليات الاستهلاك في عين المكان للمواد الغذائية أو المشروبات المطاعم، محلات بيع الحلويات قاعات الشاي، ومحلات بيع المشروبات.
- وهذه العمليات التي سبق ذكرها قد تتغير بتغير القوانين الضريبية التي تخضع للرسم على القيمة المضافة أو إعفائها لتحقيق أهداف اقتصادية أو اجتماعية.²
- بالنسبة للعمليات الثانية الخاضعة للرسم اختصاريا فتضم:

- التصدير .

- الشركات البترولية.

- المكلفين بالرسم الآخرين.

- المؤسسات المعفاة من الرسم على القيمة المضافة حسب ما حددته المادة 42 من قانون الرسم على القيمة المضافة. يخضع المعنيون وجوبا لنظام الربح الحقيقي.³

الفرع الثاني: الأشخاص الخاضعون للرسم على رقم الأعمال .

أ- المنتجون .

ب- الأشخاص الطبيعيون او الاعتباريون الذين يملكون محلات يقومون فيها بعمليات التغليف و التعليب او ارسال و ايداع هذه المنتجات.

ت- تجار التجزئة الذين يخضعون لشروط البيع بالتجزئة معفون من الرسم على القيمة المضافة .⁴

الفرع الثالث : أهداف تأسيس الرسم على رقم الأعمال : و يسعى المشرع تحقيق عدة اهداف من خلال تأسيس

الرسم على القيمة المضافة، المتمثلة في:

- تبسيط الضرائب غير المباشرة، و ذلك بتعويض TUGP و TUGPS بضريبة واحدة هي TVA مع تقليص عدد المعدلات من 18 الى 02.

¹-المادة 2 من قانون الرسوم على رقم الاعمال.

²-عاشور ثاني يامنة، المرجع السابق، ص 167 .

³- المادة (3) من قانون الرسوم على رقم الأعمال .

⁴- المادة 4 من قانون الرسوم على رقم الاعمال.

- الانتعاش الاقتصادي من خلال تخفيض تكلفة الاستثمارات.
 - تشجيع الاستثمارات و المنافسة من خلال حيادية و شفافية الضريبة.
 - احداث انسجام بين الضرائب غير المباشرة على المستوى المغربي.
- و يفرض الرسم على القيمة المضافة على اساس رقم الاعمال خارج الرسم رقم الاعمال خارج الرسم بتطبيق معدل عادي 17% و معدل منخفض قدره 7%¹.

المطلب الثالث: الضرائب و الرسوم الأخرى :

اضافة الى الضرائب الاساسية السابقة، نجد هناك رسوم اخرى تكميلية تتمثل في الرسم على النشاط المهني والضريبة الجزافية الوحيدة بالإضافة الى الرسم العقاري، و هي تعتبر من الضرائب المحصلة لفائدة الجماعات المحلية .

الفرع الأول : الرسم على النشاط المهني: هو ضريبة تفرض شهريا أو فصليا على رقم الأعمال المحققة النشاطات الصناعية والتجارية خارج الرسم على القيمة².

أولا : مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني:

1-الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محل مهني دائم ويمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح غير التجارية باستثناء مداخيل الأشخاص الطبيعيين الناتجة عن استغلال الأشخاص المعنويين أو الشركات التي تخضع للرسم بموجب هذه المادة³.

2- رقم أعمال يحققه لمكفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية والتجارية، الضريبة على أرباح الشركات.

ويقصد برقم الأعمال، مبلغ الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها التي تدخل في إطار النشاط المذكور أعلاه، غير أنه تستثنى العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها من مجال تطبيق الرسم المذكور في هذه المادة .⁴

ثانيا: الإعفاءات من الرسم على النشاط المهني:

هناك مجموعة من الإعفاءات نصت عليها المادة 120 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

وهي:

1-رقم الأعمال الذي لا يتجاوز مبلغ 80 ألف دج سنويا إذا تعلق الأمر بالمكفون الذين يتمثل نشاطهم الرئيسي في بيع البضائع والأشياء واللوازم والسلع للمتخذة للاستهلاك في عين لمكان، أو الذي لا يتجاوز 50 ألف دج إذا تعلق الأمر بالمكفون بالضريبة الآخرين الناشطين في قطاع الخدمات.

¹-بوعون يحيوي نصيرة، المرجع السابق، ص 132-133 .

²-حنان شلغوم، المرجع السابق، ص 138.

³-طارق الضب، المرجع السابق، ص 44.

⁴-حنان شلغوم، المرجع السابق، ص 139 .

2- مبلغ عمليات البيع الخاصة بالمنتجات الواسعة للاستهلاك المدعمة من طرف ميزانية الدولة أو المستفيدة من التعويض.¹

وتهدف هذه الإعفاءات مثلها مثل تلك الخاصة بالدفع الجزافي إلى جعل الضريبة تلعب دورا هاما في تنشيط القطاعات الاقتصادية وكذلك تحاول تطوير المناطق المحرومة من المشاريع الاقتصادية على مستوى الإقليم الوطني، كما أن المادة 39 من قانون المالية لسنة 1992 غيرت في توزيع إيرادات الرسم وهذا لصاح الصندوق المشترك للجماعات المحلية.²

الفرع الثاني : الضريبة الجزافية الوحيدة:

تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تحل محل الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات وتغطي زيادة على الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة.

أولاً: مجال تطبيق الضريبة الجزافية الوحيدة : تخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة كل من:

المادة 282 مكرر 1: يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين و الشركات والتعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية، الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار (30,000,000 دج).

يبقى نظام الضريبة الجزافية الوحيدة مطبقا من أجل تأسيس الضريبة المستحقة بعنوان السنة الأولى التي تم خلالها تجاوز سقف رقم الأعمال المنصوص عليه بالنسبة لهذا النظام ويتم تأسيس هذه الضريبة تبعا لهذه التجاوزات. كما يخضع للضريبة الجزافية الوحيدة المستثمرون الذين يمارسون أنشطة أو ينجزون مشاريع والمؤهلون للاستفادة من دعم الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة".³

ثانيا: الإعفاءات من الضريبة الجزافية الوحيدة: حددتها المادة 282 مكرر 6: تعفى من الضريبة الجزافية الوحيدة:

- المؤسسات التابعة للجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا المصالح الملحقة بها.
- مبالغ الإيرادات المحققة. من قبل الفرق المسرحية.
- الحرفيون التقليديون وكذا الأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا والمقيدين في دفتر الشروط الذي تحدد بنوده عن طريق التنظيم.

تستفيد الأنشطة التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع الاستثمارية أو الأنشطة أو المشاريع، المؤهلون للاستفادة من دعم "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الوكالة الوطنية لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة" من إعفاء كامل من الضريبة الجزافية لمدة ثلاث (3) سنوات، ابتداء من تاريخ استغلالها. تمدد هذه المدة إلى ست (6) سنوات، ابتداء من تاريخ الاستغلال، عندما تتواجد هذه

¹-حنان شلغوم ، نفس المرجع السابق، ص 139 .

²-عاشور ثاني يامنة، المرجع السابق، ص188 .

³عاشور ثاني يامنة، المرجع السابق، ص188 .

الأنشطة في منطقة يراد ترقيتها تحدد قائمتها عن طريق التنظيم، تمتد هذه المدة بستين (2) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة (3) مستخدمين على الأقل، لمدة غير محدودة.

يترتب على عدم احترام الالتزامات المرتبطة بعدد الوظائف المحدثة سحب الاعتماد واسترداد الحقوق والرسوم التي كان من المفروض تسديدها. غير أن المستثمرين يبقون مدينين بدفع الحد الأدنى للضريبة الموافق لنسبة 50% من المبلغ المنصوص عليه بموجب المادة 365 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.¹

الفرع الثالث : الرسم العقاري:

كان الرسم العقاري يفرض فقط على الأملاك المبنية، وأصبح يفرض على الأملاك المبنية وغير المبنية بإجراءات وقواعد مختلفة، حيث يحسب الرسم على الملكيات المبنية من 1.5% إلى 2.5% والأراضي التي تشكل ملحقا للملكيات المبنية من 5% إلى 7% ولقد كان النظام الجبائي للرسم العقاري محدودا جدا بسبب أن الملكيات المبنية وحدها تخضع له، وبالتالي قد تم تحليل الرسم العقاري كأداة يتم إدماجها في مراحل الإصلاحات مع أنه يكتسي طابع مالي وجبائي.²

أولا: الأشخاص الخاضعين للضريبة : يخضع للرسم العقاري على الأملاك المبنية كل من :

- المنشآت للمخصصة لإيواء الأشخاص والمواد أو التخزين المنتجات.
- ارضيات البناءات بجميع أنواعها والقطع الأرضية التي تشكل ملحقا مباشرا لها ولا يمكن الاستغناء عنها.
- المنشآت التجارية الكائنة في محيط المطارات الجوية والموانئ ومحطات السكك الحديدية ومحطات الطرقات.³

1- يخضع للرسم العقاري على الملكيات غير المبنية :

- الأراضي الكائنة في القطاعات العمرانية أو القابلة للتعمير .
- الأراضي الفلاحية.
- مناجم الملح.
- المحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم في الهواء الطلق.⁴

ثانيا: الإعفاءات .

1- بالنسبة للرسم العقاري على الأملاك المبنية:

أ- الإعفاءات الدائمة :

¹ المادة 282 مكرر 6 معدلة بموجب المادتين 13 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008 و 14 من قانون المالية لسنة 2015 .

² عاشور ثاني يامنة، المرجع السابق، ص187

³ حنان شلغوم، المرجع السابق، ص144.

⁴ طارق الضب، المرجع السابق، ص146 .

- العقارات التابعة للدولة والولايات والبلديات وكذلك تلك التابعة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي تمارس نشاطا في ميدان التعليم والبحث العلمي.
- تجهيزات المستثمرات الفلاحية.
- البنايات للمخصصة للقيام بشعائر دينية.
- الأملاك العمومية التابعة للوقف والمتكونة من ملكيات مبنية.

ب- الإعفاءات المؤقتة :

- العقارات وأجزاء العقارات المصرح بأنها غير صحيحة أو التي هي على وشك السقوط.
- السكن الاجتماعي التابع للقطاع المخصص للكراء...
- البنايات الجديدة، وإعادة البناء وإضافة البنايات لمدة 7 سنوات ابتداء من أول جانفي من السنة التي تم إنجازها.

- الملكيات المبنية التي تشكل الملكية الوحيدة والسكن الرئيسي لمالكها.

2- بالنسبة لرسم العقاري على الملكيات :

- الملكيات التابعة للدولة والولايات والبلديات والمؤسسات العمومية
- الأراضي التي تشغلها السكك الحديدية.
- القطع الأرضية الخاضعة للرسم العقاري على الملكيات المبنية.
- الأملاك التابعة للأوقاف¹.

إضافة إلى رسم التطهير (TA)، وهو رسم سنوي توجه حصيلته لميزانية البلدية مقابل خدمات تتمثل في رفع القمامة واستعمال شبكة تصريف المياه غير الصالحة للشرب. أما فيما يخص الرسم الداخلي للاستهلاك (TIC)، فهو يهدف إلى تحصيل موارد مالية هامة. وهذا رسم نوعي يفرض على منتوجات في الغالب ضارة بالصحة مثل الجمعة، مواد التبغ والكبريت.²

¹- نفس المرجع السابق، ص 146 .

²- محمود جمام، المرجع السابق، ص 135 .

المبحث الثالث: آثار الإصلاح الضريبي على الاقتصاد الجزائري :

إن الإصلاح الضريبي الذي عرفته الجزائر له عدة آثار على الاقتصاد ذلك من خلال الإجراءات الجبائية القوانين المتعلقة بهذه الوظائف كإجراءات الجبائية التي تخص الاستثمار الإنتاج وغيرهما من الوظائف حيث تؤثر الضريبة على هذه الوظائف سواء بالإيجاب أو السلب ، و سنتناول في هذا المبحث هذه الآثار ¹.

المطلب الأول: أثر الإصلاح الضريبي على الاستهلاك و الإدخار .

الفرع الأول: أثر الإصلاح الضريبي على الاستهلاك : إن دفع المكلف للضريبة تؤدي به إلى الإنقاص من دخله و هو ما يؤثر سلبيًا على المكلف، يتحدد ذلك بحسب معدل الضريبة، فكلما كان المعدل مرتفعًا كان تأثيره على مقدار الدخل أكبر و العكس صحيح .

و يترتب عن ذلك، أن يتأثر حجم ما يستهلكونه من سلع خدمات من خلال أثر أي معدل الضريبة على مستوى الأسعار فالمكلفون خاصة ذوي الدخل المحدودة و المتوسطة، يقل دخلهم مما يدفعهم إلى التضحية ببعض السلع و الخدمات، خاصة الكمالية منها بالتالي يقل الطلب عليها و تميل أسعارها نحو الانخفاض، إلا أن هذا القول ليس صحيحًا بصورة مطلقة، إذ أن درج مرونة الطلب المرن (السلع الكمالية) يتأثر استهلاكها بالضريبة بصورة مطلقة من جهة أخرى، و يتوقف أثر الضريبة على الاستهلاك على خطة الدولة في استخدام الحصيلة الضريبية، فإذا قامت الدولة بتجميد حصيلة الضريبة، فإن الاستهلاك يتجه نحو الانخفاض، أما إذا استخدمت الدولة هذه السلع و الخدمات، فإن نقص الاستهلاك من جانب الأفراد نتيجة فرض الضريبة، يعوضه زيادة الاستهلاك الذي يحدثه إنفاق الدولة .

الفرع الثاني: تأثير الإصلاح الضريبي على الادخار : يتكون الادخار الوطني على وجه التحديد من الادخار الخاص الذي يقوم به الأفراد و الادخار العام الذي تقوم به الدولة، فلكي تقوم الدولة بالاستثمارات فإنها تلجأ عادة إلى الضريبة لتمويل هذه الاستثمارات و يمكن القول أن أثر الضريبة على الادخار العام يكون أثرًا إيجابيًا إلا أن أثر الضريبة على الادخار الخاص لا يكون كذلك في الغالب من الحالات .

إن فرض الضريبة يؤثر في دخول الأفراد بالنقصان بالتالي تقليل إنفاقهم على الاستهلاك، مما يؤثر سلبيًا على مستوى مدخراتهم، إلا أن تأثير الضريبة في حجم المدخرات يكون واحدًا بالنسبة للدخول المختلفة، فالضريبة تؤدي بالأفراد إلى إعادة توزيع دخولهم المتاحة بين الاستهلاك و الادخار وفقًا لمرونة كل منهما، كذلك إعادة توزيع الإنفاق على الاستهلاك لمصلحة النفقات الضرورية على حساب النفقات غير الضرورية، فالضرائب التي تصيب مصادر الادخار كالضرائب على رأس المال و الضريبة على الدخل الإجمالي المتعلقة بفائض القيمة أو أرباح الأسهم... و غيرها ، أي أن الضرائب المباشرة بصفة عامة تضر بالادخار بصورة أكبر من الضرائب غير المباشرة، خاصة إذا تعلقت بالفئات ذات الدخل المرتفعة، التي تخصص جزءًا كبيرًا من دخلها للادخار .

¹ حنان شلغوم ، المرجع السابق ، ص 41-44 .

الضرائب التي تؤدي بطريق غير مباشر إلى تشجيع المدخرات، يحدث ذلك نتيجة تأثيرها على نمط الاستهلاك بالانخفاض و تمثل هذه الفئة الضرائب غير المباشرة المتعلقة بالإنفاق و الضرائب على السلع الاستهلاكية والرسوم و يمكن الحصول على هذه النتيجة باستخدام المعدل التنازلي لتحديد مقدار الضريبة أو عن طريق منح إعفاءات ضريبية كلية أو جزئية للمدخرات أو للاستثمارات الجديدة .

المطلب الثاني: آثار الإصلاح الضريبي على الاستثمار : تولى المؤسسة الاقتصادية أهمية كبيرة للاستثمار ذلك من أجل ترقية المؤسسة و إعادة هيكلتها و توسيعها، كما أن الاستثمار تلعب دورا بارزا حقيقيا في أي نظام اقتصادي والأسلوب الأكثر عقلانية في عملية الإنعاش الاقتصادي ، حيث يتجلى بوضوح في الاستثمارات الضخمة المنجزة فضلا عن تلك الاستثمارات الصغيرة ويرجع هذا التفضيل إلى الحاجة الملحة لعملية التنمية السريعة وهنا يبرز تدخل الدولة في عملية الاستثمار عن طريق سياسة الضرائب والإعانات و التحفيزات . و تعتبر الضرائب المباشرة وغير المباشرة أحد وسائل جذب أو طرد أو تحجيم نشاط الاستثمار وهذا ما جعل الإصلاح الضريبي من القضايا الإستراتيجية في ميدان الاستثمار وكلما زاد عدد الشركات و الاستثمارات المباشرة وغير المباشرة كلما زادت الأهمية النسبية لدور الضرائب و أساليب إدارتها وخاصة ما يلي:

- نموذج الإعفاء الكامل والدائم للمناطق الحرة ،

-النموذج المؤقت للإعفاء ،

-نموذج تجنب الازدواج الضريبي وتوحيد التشريعات ،

-نموذج الرسوم الضريبية

المطلب الثالث : آثار الإصلاح الضريبي على الإنتاج و التوزيع : تؤثر الضريبة على أصحاب الدخل المحدودة المتوسطة وهذا بدوره يؤثر على الإنتاج بالنقصان، حيث يتأثر الإنتاج نتيجة تأثير الضرائب على عرض وطلب رؤوس الأموال الإنتاجية . فعرض رؤوس الأموال الإنتاجية يتوقف على الادخار ثم الاستثمار كما نعلم فان الضرائب تؤدي إلى نقص الادخار و قلة رؤوس الأموال الإنتاجية ، فإنه يتأثر بمقدار الربح المحقق ، فإذا كان فرض الضريبة يؤدي إلى تقليل الربح فبطبيعة الحال يقل الطلب عليها أما إذا زاد الربح فان الطلب يزيد عليها .

كذلك إن فرض الضريبة قد يؤدي إلى انتقال عناصر الإنتاج إلى فروع الإنتاج الأخرى قليلة العبء الضريبي مما يؤثر على النشاط لاقتصادي ، أما بالنسبة للتوزيع فقد ينتج على الضريبة أن يعاد توزيع الدخل و الثروة بشكل غير عادل، لصالح الطبقات غير الغنية على حساب الفئات الفقيرة، يحدث هذا بالنسبة للضرائب غير المباشرة باعتبارها أشد عبئا على الفئات الفقيرة، أما الضرائب المباشرة فهي تؤثر على الطبقات الغنية و مستوى الادخار .

مما هو جدير بالذكر أن الطريقة التي تستخدم بها الدولة الحصيلة الضريبية تؤثر على نمط التوزيع، فإذا أنفقت الدولة هذه الحصيلة في شكل نفقات تحويلية أو ناقلة، بمعنى تحويل الدخل من طبقات اجتماعية معينة إلى طبقات أخرى دون أية زيادة في الدخل بحيث تستفيد منها الفئات الفقيرة، مما يؤدي إلى تقليل التفاوت بين الدخل.

خلاصة الفصل :

من خلال هذا العرض لمختلف الضرائب المفروضة على المؤسسة نلاحظ أن السلطات استغنت عن بعض الضرائب و تم استبدالها بضرائب أخرى على غرار الدفع الجزافي و كذلك إنشاء نوع جديد من الضرائب مثل الضريبة الجزافية الوحيدة، كما لاحظنا من خلال دراستنا للإعفاءات و التخفيضات أن السلطات قدمت تسهيلات كثيرة للخاضعين للضرائب خصوصا المؤسسة الاقتصادية، و التي استفادت من مجموعة من الإعفاءات وذلك من أجل التقليل من التهرب الضريبي و من جهة أخرى تخفيف العبء الضريبي على المؤسسة و تجنيبها من الازدواج الضريبي الذي يعد خطرا يهدد أرباح المؤسسة، إلا أنه بغض النظر عن التعديلات التي عرفتتها هذه الضرائب ، و التي لازالت تعرفها إلى يومنا هذا ، تبقى هذه الضرائب تعاني من نقائص و سلبيات سواء من حيث المعدلات أو المداخل الخاضعة للضريبة ، و من هنا و للوقوف على مدي فعالية الإصلاحات الجبائية قي التحصيل الضريبي و التي تعتبر محل دراستنا سنقوم بدراسة تطبيقية لمديرية الضرائب لولاية ميلة و هذا ما سنتناوله في الفصل التطبيقي من هذه الرسالة.

الفصل الثالث:
دراسة فعالية
التحصيل الضريبي
على مستوى ولاية
ميلة للفترة الممتدة
من 2013-2022

تمهيد :

لقد استعرضنا في الجانب النظري من هذا البحث أهم آثار الإصلاحات الضريبية التي اعتمدها الدولة على الاقتصاد الجزائري بالإضافة إلى ظاهرة التهرب الضريبي الذي يعد كمعوق للتحصيل ، أما بالنسبة للجانب التطبيقي من هذا البحث فسنقوم بمحاولة إسقاط ما درسناه في الجانب النظري ، من خلال دراسة آثار مردودية الضرائب خلال فترة الإصلاحات الجبائية ، من هنا ارتأينا إجراء دراسة ميدانية لمديرية الضرائب لولاية ميلة و تعميم النتائج المتوصل إليها على الاقتصاد الوطني ، للتمكن من تحديد النقاط القوة والضعف في النظام الحالي وتطوير إجراءات وسياسات أفضل لتحسين الأداء الضريبي وزيادة الإيرادات الضريبية ، و عليه سنتناول في هذا الفصل النقاط التالية:

- المبحث الأول قمنا بتقديم مديرية الضرائب لولاية ميلة .
- المبحث الثاني تطرقنا إلى فعالية تحصيل الضرائب المباشرة .
- المبحث الأخير فتناول فعالية تحصيل الضرائب غير المباشرة و الرسوم لفائدة الجماعات المحلية .

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية ميلة (بطاقة فنية) .

تعتبر مديرية الضرائب لولاية ميلة أعلى هيئة عمومية على مستوى الولاية، وهي تنشط في المجال الجبائي تطبيقاً لمختلف القوانين المنصوص عليها. و تعتمد الإدارة الضريبية عند قيامها بمهامها على بنيات وهيكل إدارية تتجسد في أقسامها وتنظيماتها ممثلة في الهياكل المحلية والهياكل المركزية .

المطلب الأول : نشأة المديرية الولائية للضرائب لولاية ميلة:

المديرية الولائية للضرائب بميلة هي إدارة عمومية غير مركزية تابعة لوزارة المالية بالمديرية العامة للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي رقم 60-91 المؤرخ في 23 فيفري 1991 المتضمن التنظيم واختصاصات المصالح الخارجية للإدارة الجبائية المعدل والمتمم، وتضم هذه المديرية خمسة (05) مديريات فرعية بالإضافة إلى 11 مفتشية و 09 قباضات وهي¹:

- 1- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية
- 2- المديرية الفرعية للتحصيل.
- 3- المديرية الفرعية للمنازعات.
- 4- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
- 5- المديرية الفرعية للوسائل.

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية ميلة .

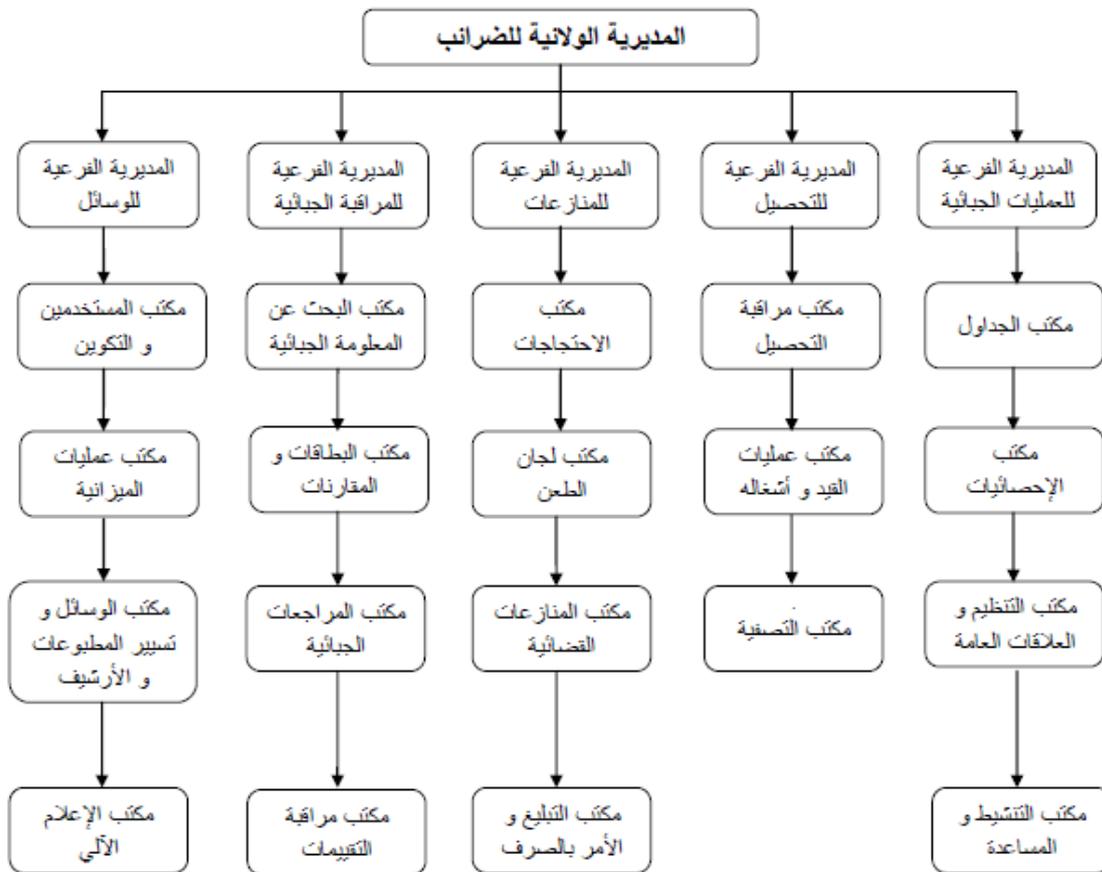
تمت هيكلة المديرية الولائية للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18/09/2006 والقرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21/02/2009 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، مهيكلة على النحو التالي:

- 1 - المديرية الولائية للضرائب.
- 2 مفتشيات الضرائب.
- 3- قباضات مختصة.
- 4- مراكز الضرائب.
- 5- مراكز جوارية للضرائب.

والهيكل التنظيمي التالي يبين فروع مديرية الضرائب لولاية ميلة .

¹ المرسوم التنفيذي رقم 90-91 المؤرخ في 23/02/1991، الجريدة الرسمية، العدد 09، 1991، ص 2 ¹

الشكل : 01 الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية ميلة .



المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات تم الحصول عليها من مديرية الضرائب الولائية ميلة.

المطلب الثالث : مهام المديرية الولائية للضرائب لولاية ميلة

المديرية الولائية للضرائب لولاية ميلة مقسمة إلى خمس مديريات فرعية، لكل مديرية وظائف ومهام تؤديها بانتظام من أجل نجاح سير العمل، وهي كالتالي:

الفرع الأول : مهام المديرية الفرعية للعمليات الجبائية : وتكلف بما يلي:

- تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار ؛
 - التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعتها ومراقبتها ؛
 - متابعة أنظمة الإعفاء وامتيازات الجباية الخاصة.
- وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب وهي:
- أولاً : مكتب الجداول: ويكلف بالمهام التالية :
- التكفل بالجداول العامة والمصادقة عليها؛
 - التكفل بمصفوفات الجداول العامة وسندات التحصيل.

ثانيا : مكتب الإحصائيات : ويكلف ب :

- استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية ؛
- مركزية المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء الضريبي؛
- مركزية الوضعيات الإحصائية الدورية وضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب.

ثالثا : مكتب التنظيم والعلاقات العامة : ويكلف ب:

- استلام ودراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة مع تسليم هذه الإعتمادات؛

- متابعة الأنظمة الجبائية الخاصة والامتيازية؛
- نشر المعلومات الجبائية واستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه.

رابعا : مكتب التنشيط والمساعدة : ويكلف بضمان ما يلي:¹

- التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب، وكذا تنشيط المصالح المحلية ومساعدتها قصد تحسين مناهج العمل وانسجامها ؛
- متابعة تقارير التحقيق في التسيير ومعالجتها.

الفرع الثاني : مهام المديرية الفرعية للتحصيل : وتكلف بما يلي:

- التكفل بالجدول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها، وكذا التكفل بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى؛
- متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات، وكذا التحصيل الجبري للضريبة؛
- التقسيم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص لاسيما فيما يخص التصفية مع إقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجنائي؛
- مراقبة القابضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات وتطهيرها.

وتتكون هذه المديرية الفرعية من:²

أولا : مكتب مراقبة التحصيل : ويكلف ب:

- دفع نشاطات التحصيل؛
- المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة وعند إرجاع فائض المدفوعات؛
- إعداد عناصر الجبائية الضرورية لوضع الميزانية وتبليغها للجماعات المحلية وكذا الهيئات المعنية.

ثانيا : مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله : ويكلف بضمان :

¹الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،المادة 60 من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 2009/02/21 ، الجريدة الرسمية، 2009 ، العدد 20، ص 17-18

² المواد 65 ،66،67،68، من القرار الوزاري المشترك ، المؤرخ في 2009/02/21 ،مرجع سبق ذكره،ص18 .

- متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها؛
- المراقبة الدورية لوضعية الصندوق وحركة الحسابات المالية والقيم غير النشطة؛
- التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير، بخصوص مهام مراقبتها وتنفيذها؛
- ضمان إعداد وتأشير عمليات القيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.

ثالثا : مكتب التصفية : ويكلف بـ :

- مراقبة التكفل بالجدول العامة وسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية؛
- استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها؛
- مركزية حسابات تسيير الخزينة والمستندات الملحقة؛
- التكفل بجدول القبول في الإجراء للمبالغ المتعذر تحصيلها وجدول تصفية منتجات الخزينة وسجل الترحيل ومراقبة كل ذلك.

الفرع الثالث : مهام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية : وتتكفل بـ :

- إعداد برامج ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة انجازها، وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب تتمثل في:

أولا : مكتب البحث عن المعلومة الجبائية : والذي يعمل في شكل فرق ويكلف بـ :

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعنى بوعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها ؛
- تنفيذ برامج التدخلات والبحث، وكذا تنفيذ حق الاطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.

ثانيا : مكتب البطاقات والمقارنات : ويكلف بما يأتي :

- تكوين وتسيير مختلف البطاقات المسوكة؛
- التكفل ببطاقات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة؛
- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحوصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

ثالثا : مكتب المراجعة الجبائية : يعمل في شكل فرق ويكلف بضمان ما يأتي :

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة؛
- تسجيل المكلفون بالضريبة في مختلف برامج المراقبة ؛
- إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.
- رابعا : مكتب مراقبة التقييمات : يعمل في شكل فرق ويكلف بـ :
- استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا؛
- المشاركة في أشغال التعيين للمعايير (التطبيق).

الفرع الرابع : مهام المديرية الفرعية للمنازعات : وهي مكلفة بـ:¹

- معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة ؛
- معالجة طلبات الاسترجاع والدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة؛
- تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو الطعون الاستئناف والدفع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.

وتتكون هذه المديرية من أربع (04) مكاتب و هي :

أولاً : مكتب الاحتجاجات : ويكلف بـ:

- استلام ودراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة؛
- استلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

ثانياً : مكتب لجان الطعن : ويكلف بـ:

- دراسة الاحتجاجات والمتطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالح والطعن النزاعي أو الإعفائي المختصة؛
- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبية أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضه على لجنة الطعن الإعفائي المختصة.

ثالثاً : مكتب المنازعات القضائية : ويكلف بـ:

- إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئات المختصة على المصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة؛
- الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة.

رابعاً : مكتب التبليغ والأمر بالصرف : ويكلف بـ:

- تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعينة بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن؛
- الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك.

الفرع الخامس : مهام المديرية الفرعية للوسائل : وتتكلف بـ:²

- تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب؛
- السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها، وكذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل .

¹المادة 69 من القرار الوزاري المشترك ، المؤرخ في 2009/02/21 ، مرجع سبق ذكره، ص18-19

²المادة 79 من القرار الوزاري المشترك ، المؤرخ في 2009/02/21 ، مرجع سبق ذكره، ص19

وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب :

أولاً : مكتب المستخدمين والتكوين : ويكلف بـ :

- السهر على احترام التشريع والتنظيم الساريين المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين؛
- انجاز أماكن ضبط التعداد وترشيد مناصب العمل التي يشرع فيها بالاتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية.

ثانياً : مكتب عمليات الميزانية: ويكلف بـ:

- القيام في حدود صلاحياته بتنفيذ عمليات الميزانية؛
- تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة، وذلك في حدود الاختصاص المخول به؛

- تحرير أمر بالصرف فوائد المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاع الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب؛
- الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.

ثالثاً : مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف : ويكلف بـ:

- تسيير الوسائل المنقولة وغير المنقولة وكذا مخزن المطبوعات وأرشيف كل المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب؛
- تنفيذ التدابير المشروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين والهياكل والعتاد والتجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.

رابعاً : مكتب الإعلام الآلي ويكلف بـ:¹

- التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي؛
- المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية ومورده.

¹المادة 80-83من القرار الوزاري المشترك ، المؤرخ في 2009/02/21 ،مرجع سبق ذكره، ص 19-20

المبحث الثاني : فعالية تحصيل الضرائب المباشرة .

سنحاول في هذا المبحث القيام بتحليل الإحصائيات المتعلقة بدراسة نتائج تطور التحصيل للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على مدى السنوات العشر الأخيرة في ولاية ميلة ، ومعرفة مكونات هذه الحصيلة الضريبية بالتطرق لنسب مساهمة كل نوع من الضرائب و الرسوم.

المطلب الأول : تطور الحصيلة الفعلية للضريبة على الدخل الإجمالي IRG :

خضعت الضريبة على الدخل الإجمالي خلال الفترة الممتدة من 2013 إلى 2022 إلى عمليتي تعديل:

• **الأولى : سنة 2020 :** حيث تم إعفاء كامل للمداخيل التي لا تتعدى مبلغ 30000,00 دج من الضريبة على الدخل الإجمالي، إضافة إلى تخفيض نسبي ثاني للفئة التي مداخيلها تفوق 30000,00 دج وتقل عن 35000,00 دج .

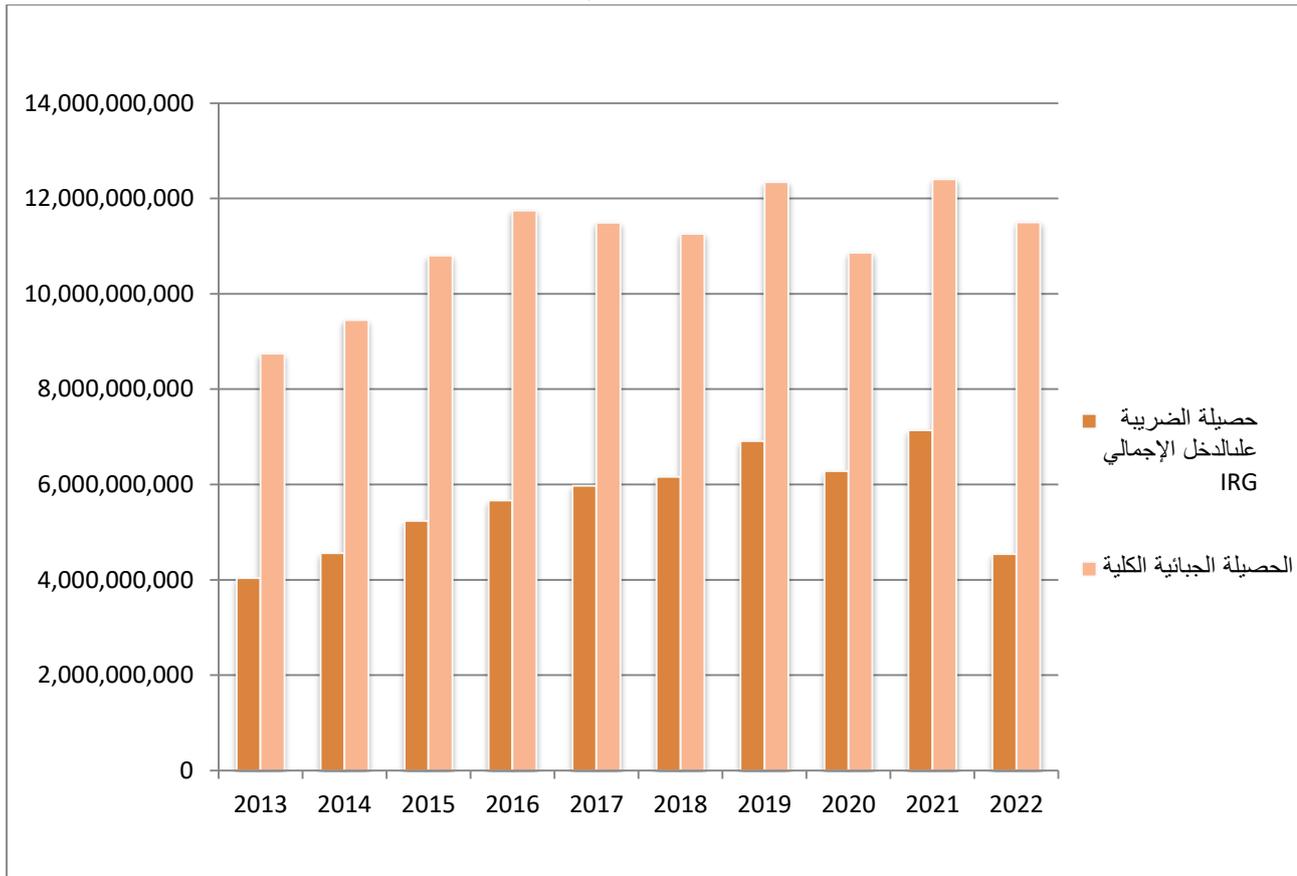
• **الثانية : سنة 2022 :** حيث تم تعديل جدول الضريبة على الدخل الإجمالي بصفة جذرية ، من خلال رفع الحد الأدنى للإخضاع الضريبي من 120 000 إلى 240 000 دج وزيادة عدد الشرائح الخاضعة للضريبة ، حيث كانت في السابق تخضع لنسب (20 %، 30 %، 35 %) ، و أصبحت تمثل (23 %، 27 %، 30 %، 33 %، 35 %) ، والجدول الموالي يوضح حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي على مستوى ولاية ميلة .

• **الجدول رقم (04) : تطور الحصيلة الفعلية للضريبة على الدخل الإجمالي في الفترة ما بين 2013 إلى 2022 .**

| النسبة % | الحصيلة الجبائية الكلية | حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي IRG | السنوات |
|----------|-------------------------|--------------------------------------|---------|
| 46,74 | 8 743 504 400 | 4 086 665 046 | 2013 |
| 48,92 | 9 446 373 725 | 4 621 372 855 | 2014 |
| 48,98 | 10 799 251 354 | 5 289 686 030 | 2015 |
| 48,76 | 11 745 579 764 | 5 727 079 610 | 2016 |
| 52,45 | 11 491 151 801 | 6 026 556 357 | 2017 |
| 55,27 | 11 258 617 044 | 6 222 288 105 | 2018 |
| 56,51 | 12 341 609 848 | 6 973 720 975 | 2019 |
| 58,39 | 10 863 340 941 | 6 342 772 968 | 2020 |
| 58,25 | 12 400 588 837 | 7 223 173 392 | 2021 |
| 40,26 | 11 497 757 509 | 4 628 679 015 | 2022 |

• المصدر : من إعداد الطالبين اعتمادا على إحصائيات مقدمة من المديرية الفرعية للتحصيل

الشكل (02) : حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي IRG بالنسبة للحصيلة الجبائية الكلية .



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على إحصائيات مقدمة من المديرية الفرعية للتحصيل

من خلال الجدول نلاحظ وجود علاقة طردية بين الضريبة على الدخل الإجمالي و الحصيلة الجبائية الكلية ، وهذا يبين درجة مساهمتها في الجباية العادية ، حيث تجاوزت في المتوسط نسبة 50% ، كما أنها في تزايد مستمر و حققت أعلى نسب لها سنوات 2019 ، 2020 و 2021 تجاوزت نسبة 56% ، وهذا يعود إلى زيادة المداخيل الناتجة عن التحصيل بالاقتراع من المصدر للرواتب ، كونها المساهم الأول للخرينة العمومية لولاية ميلة، بالمقابل انخفضت نسبة مساهمتها في الحصيلة الكلية إلى نسبة 39% سنة 2022 ، نظرا للتعديل (مذكور سابقا) الذي جاء به قانون المالية لسنة 2022 .

من أجل التعرف على الأصناف الأكثر فعالية في رفع حصيلة الضريبة على الدخل نقوم بدراسة تحليلية لمختلف أنواع المداخيل الخاضعة لهذه الضريبة ، والتي نبينها من خلال الجدول التالي :

جدول رقم (05) : تقسيم مختلف أصناف المداخل الخاضعة للضريبة على الدخل :

| السنوات | الضريبة على الأجر | الضريبة على الأرباح المهنية | الضريبة على أرباح المهن غير التجارية | الضريبة على المداخل العقارية | الضريبة الموزعة المداخل |
|---------|-------------------|-----------------------------|--------------------------------------|------------------------------|-------------------------|
| 2013 | 3.256.241.016 | 679.833.667 | 65.794.436 | 46.439.869 | 9.068.275 |
| 2014 | 3.847.695.492 | 619.436.066 | 66.588.857 | 59.391.475 | 28.260.965 |
| 2015 | 4.305.123.255 | 886.889.724 | 39.351.406 | 54.682.367 | 3.639.277 |
| 2016 | 4.805.825.515 | 805.510.100 | 408.846 | 63.334.402 | 5.999.747 |
| 2017 | 5.193.413.283 | 769.004.002 | 0 | 56.181.017 | 7.958.055 |
| 2018 | 5.498.414.502 | 661.384.332 | 0 | 59.211.318 | 3.277.953 |
| 2019 | 5.764.445.238 | 1.141.995.348 | 0 | 59.523.855 | 7.756.534 |
| 2020 | 5.836.214.059 | 442.171.640 | 0 | 59.316.654 | 5.070.615 |
| 2021 | 6.075.342.476 | 1.065.906.649 | 0 | 81.015.966 | 908.301 |
| 2022 | 4.159.256.989 | 367.864.402 | 10.836.727 | 90.002.658 | 718.239 |

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على إحصائيات مقدمة من المديرية الفرعية للتحصيل

- من خلال الجدول نلاحظ أن الضريبة على الأجر في ارتفاع مستمر في الفترة الممتدة من سنة 2013 إلى سنة 2021، وهذا راجع إلى حجم المكلفين الخاضعين لها، طريقة تحصيلها والتي تقتطع مباشرة من المصدر، و بمقارنتها بالحصيلة الجبائية الكلية فهي تعتبر المساهم الأول للخرينة العمومية لولاية ميلة، بالمقابل انخفضت نسبة مساهمتها إلى 39% في سنة 2022 نظرا للتعديل (مذكور سابقا) الذي جاء به قانون المالية لسنة 2022.
- بالنسبة لحصيلة الضريبة على الأرباح المهنية فهي في تذبذب على مدى العشر سنوات الأخيرة، حيث وصلت خلال سنة 2015 إلى مبلغ 886.883.724 دج (محتسبة على النتيجة المحققة في سنة 2014) ثم تبدأ في التراجع في السنوات الموالية و هذا راجع للتعديل الذي جاء في قانون المالية لسنة 2015، حيث تم إقصاء المكلفين الذين لم يحققوا رقم أعمال يتعدى عتبة 30.000.000 دج من الخضوع للنظام الحقيقي. بالمقابل ارتفعت الحصيلة في سنة 2019 نتيجة إعادة إدراج الضريبة على الفائض في القيمة بموجب قانون المالية لسنة 2017، لتتخف في سنة 2020 بسبب الركود الاقتصادي جراء جائحة كورونا، ثم ترتفع في سنة 2021 بسبب زيادة الشريحة الخاضعة للنظام الحقيقي بتقليص رقم الأعمال المحقق إلى 15.000.000

الفصل الثالث دراسة فعالية التحصيل الضريبي على مستوى ولاية ميلة للفترة (2013-2022)

دج بموجب قانون المالية لسنة 2021 ، أما خلال سنة 2022 فسجلت الحصيلة أدنى مستوى للضريبة على الأرباح المهنية نتيجة التعديل الذي جاء في قانون المالية لنفس السنة، والذي خفض نسب الإخضاع.

• حصيلة الضريبة على أرباح المهن غير التجارية في انخفاض مستمر إلى أن انعدمت في سنة 2016 بسبب إلغاء النظام المبسط في تعديل قانون المالية لسنة 2015، ثم إعادة إدراجه بموجب التعديل الصادر في قانون المالية لسنة 2022.

• بالنسبة لحصيلة الضريبة على المداخل العقارية فهي تبدو مستقرة بشكل عام إلى غاية سنة 2021 و2022 حيث عرفت ارتفاع محسوس، ناتج عن فرض أسعار مرجعية من طرف الإدارة الجبائية استنادا لنص المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة.

• حصيلة الضريبة على الأرباح الموزعة غير مستقرة و في انخفاض مستمر و هذا راجع لضعف الأرباح المصرح بها من طرف الشركات، وعدم توزيعها في غالب الأحيان.

المطلب الثاني : تطور الحصيلة الفعلية للضريبة على أرباح الشركات IBS :

تعد الضريبة على أرباح الشركات من أهم الضرائب المباشرة في النظام الجبائي، كما أنها عرفت العديد من التعديلات في معدلات الضريبة :

جدول رقم (06) : التعديلات التي طرأت على الضريبة على أرباح الشركات للفترة الممتدة من 1992 - 2015 .

| السنوات | النسبة % |
|---------|--------------|
| 1992 | 42 |
| 1994 | 38 |
| 1999 | 30 |
| 2006 | 25 |
| 2008 | 19 - 25 |
| 2015 | 23 |
| | 19 - 23 - 26 |

المصدر: من إعداد الطلبة¹.

¹ - القانون رقم 91/25 المؤرخ في 18/12/1991 المتضمن قانون المالية لسنة 1992، المادة 29،
- المرسوم التشريعي رقم 93/18 المؤرخ في 29/12/1993، المتضمن قانون المالية، المادة 16//
- القانون رقم 98/12 المؤرخ في 31/12/1998، المتضمن قانون المالية، المادة 14.
- الأمر رقم 06/04 المؤرخ في 15/07/2006، المتضمن قانون المالية التكميلي 2006، المادة 02 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد، 47، الصادرة، بتاريخ 19/07/2006.
- الأمر رقم 08/02 المؤرخ في 24/07/2008، المتضمن قانون المالية التكميلي، 2008، المادة 05 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد، 42، الصادرة، بتاريخ 27/07/2008 .
- الأمر رقم 09/01 المؤرخ في 22/07/2008، المتضمن قانون المالية التكميلي، 2009، المادة 07 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد، 44، الصادرة، بتاريخ 26/07/2009 .

الفصل الثالث دراسة فعالية التحصيل الضريبي على مستوى ولاية ميلة للفترة (2013-2022)

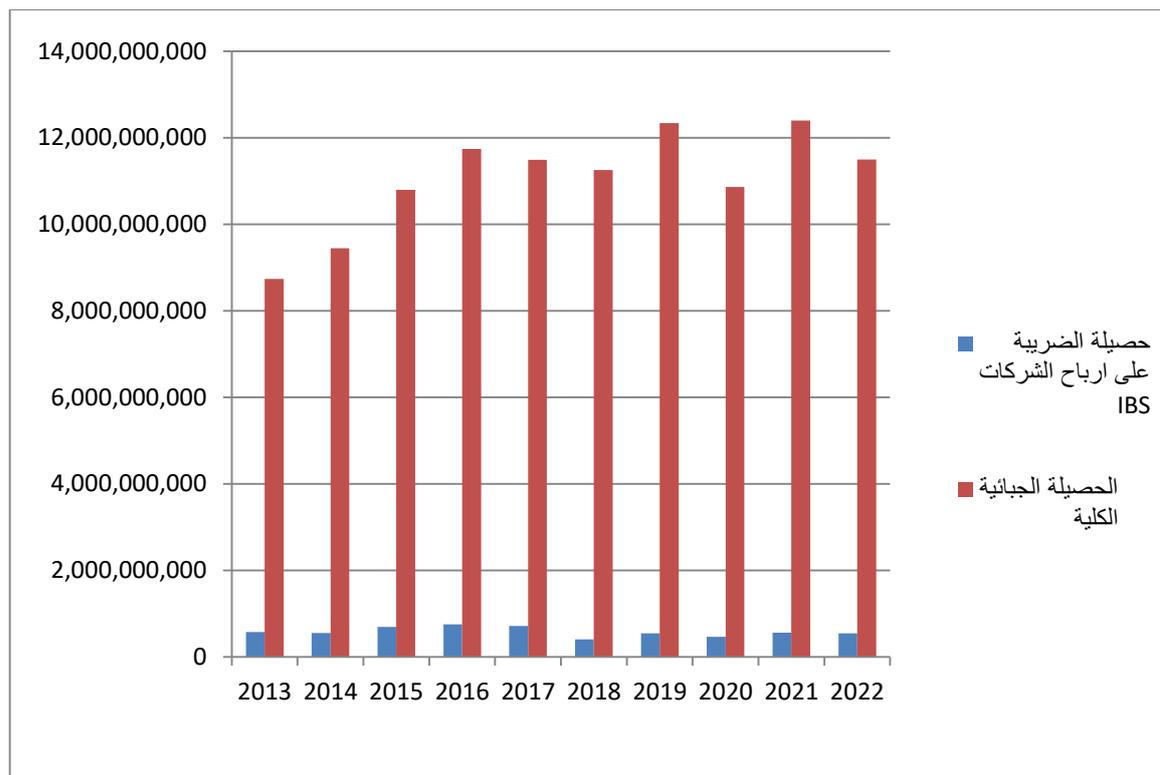
ولمعرفة نسبة مساهمة الضريبة على أرباح الشركات في حصيلة الجباية الكلية ندرج الجدول الموالي :
الجدول رقم (07) : تطور الحصيلة الفعلية للضريبة على أرباح الشركات في الفترة ما بين 2013 إلى 2022 :

| السنوات | حصيلة الضريبة على أرباح الشركات IBS | الحصيلة الجبائية الكلية | النسبة % |
|---------|-------------------------------------|-------------------------|----------|
| 2013 | 575 240 042 | 8 743 504 400 | 6,57 |
| 2014 | 552 745 901 | 9 446 373 725 | 5,85 |
| 2015 | 696 604 542 | 10 799 251 354 | 6,45 |
| 2016 | 754 103 830 | 11 745 579 764 | 6,42 |
| 2017 | 719 552 024 | 11 491 151 801 | 6,26 |
| 2018 | 405 432 970 | 11 258 617 044 | 3,60 |
| 2019 | 543 740 889 | 12 341 609 848 | 4,40 |
| 2020 | 463 522 158 | 10 863 340 941 | 4,26 |
| 2021 | 561 844 962 | 12 400 588 837 | 4,53 |
| 2022 | 546 216 565 | 11 497 757 509 | 4,75 |

المصدر : من إعداد الطالبين اعتمادا على إحصائيات مقدمة من المديرية الفرعية للتحصيل

- القانون رقم 14/10 المؤرخ في 30/12/2014، المتضمن قانون المالية، 2015، المادة، 12، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد، 78، الصادرة، بتاريخ 2014/12/31 .
- الأمر رقم 15/01 المؤرخ في 23/07/2015، المتضمن قانون المالية التكميلي، 2015، المادة، 02، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد، 40، الصادرة، بتاريخ 2015/07/23.

الشكل رقم (03) : حصيلة الضريبة على أرباح الشركات IBS بالنسبة للحصيلة الجبائية الكلية .



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على إحصائيات مقدمة من المديرية الفرعية للتحصيل

من خلال الأعمدة البيانية نلاحظ أن نسبة مساهمة الضريبة على أرباح الشركات بالنسبة للحصيلة الجبائية الكلية ضئيلة مقارنة بالضريبة على الدخل الإجمالي ، هذا راجع لنقص الشركات ذات الحجم الكبير في الولاية ، حيث تتراوح نسبة مساهمتها بين (4 % ، 6 %) ، يقابلها انخفاض إلى 3,60% سنة 2018 و هذا راجع إلى تحويل ملفات الشركات الكبرى التي يفوق رقم أعمالها 100.000.000 دج إلى مديرية كبريات المؤسسات ، مما أثر سلبا على الحصيلة الجبائية بالنظر لحجم الأرباح الذي تحققه هذه الشركات، ويتبعها ارتفاع طفيف في السنوات من 2019 إلى 2022 ليصل إلى نسبة 4,75% .

وعموما فتطور الضريبة على أرباح الشركات إن دل على شيء إنما يدل على أن إصلاحات هذا النوع من الضرائب قدمت حصيلة مالية ساهمت في إيرادات الحكومة وبالتالي في تغطية النفقات العامة وهو الهدف المالي لها، إلا أنها لم تكن في مستوى تطلعات السلطات المالية الجزائرية خاصة في ظل التعديل والإصلاح والتحفيز المستمر للمؤسسات من خلال تقديم التنازلات والإعفاءات أحيانا وتخفيض معدلات الضرائب أحيانا أخرى ، كما أن هناك تأثير لظاهرة التهرب الجبائي من خلال استغلال الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي و ضعف الرقابة الجبائي.

المطلب الثالث : تطور الحصيلة الفعلية للضريبة الجزافية الوحيدة:

بالرغم من مجمل التعديلات التي خضع لها نظام الضريبة الجزافية الوحيدة إلا أن المشرع الجزائري لم يعط تعريفا دقيقا لهذه الأخيرة، و بموجب نص المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة أوضح المشرع الأساس الذي تقوم عليه الضريبة الجزافية الوحيدة " تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تغطي الضريبة على الدخل الإجمالي الرسم على القيمة المضافة و الرسم على النشاط المهني " ¹.

و الجدول الموالي يوضح حصيلة الضريبة الجزافية الوحيدة لولاية ميلة خلال السنوات العشر الأخيرة :

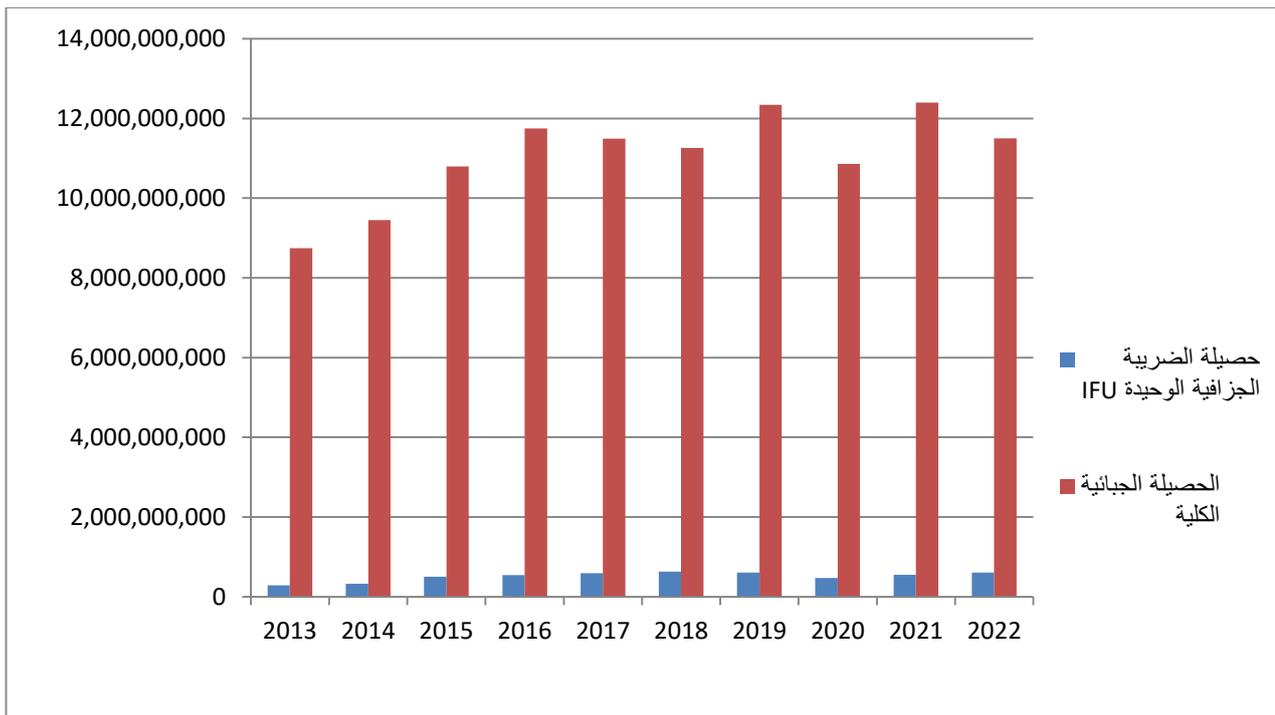
الجدول رقم (08) : تطور الحصيلة الفعلية للضريبة الجزافية الوحيدة في الفترة ما بين 2013 إلى 2022.

| السنوات | حصيلة الضريبة الجزافية الوحيدة IFU | الحصيلة الجبائية الكلية | النسبة % |
|---------|---------------------------------------|-------------------------|----------|
| 2013 | 285 916 531 | 8 743 504 400 | 3,27 |
| 2014 | 323 592 817 | 9 446 373 725 | 3,42 |
| 2015 | 500 005 570 | 10 799 251 354 | 4,63 |
| 2016 | 544 211 409 | 11 745 579 764 | 4,63 |
| 2017 | 587 980 653 | 11 491 151 801 | 5,11 |
| 2018 | 632 599 533 | 11 258 617 044 | 5,61 |
| 2019 | 602 656 955 | 12 341 609 848 | 4,88 |
| 2020 | 470 793 352 | 10 863 340 941 | 4,33 |
| 2021 | 548 545 171 | 12 400 588 837 | 4,42 |
| 2022 | 609 964 607 | 11 497 757 509 | 5,30 |

المصدر : من إعداد الطالبين اعتمادا على إحصائيات مقدمة من المديرية الفرعية للتحصيل

¹ المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، وفقا لقانون المالية لسنة 2007.

الشكل رقم (04) : حصيلة الضريبة الجزافية الوحيدة IFU بالنسبة للحصيلة الجبائية الكلية .



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على إحصائيات مقدمة من المديرية الفرعية للتحويل

من خلال الأعمدة البيانية نلاحظ أن حصيلة الضريبة الجزافية الوحيدة خلال سنة 2015 ارتفعت بنسبة تقارب 55% ، و هذا راجع للتعديلات التي أجريت في قانون المالية لسنة 2015 حيث تم رفع رقم الأعمال الخاضع لنظام الربح الحقيقي من 10 000 000 إلى 30 000 000 دج والذي بدوره ساهم في زيادة الوعاء الخاضع للضريبة الجزافية الوحيدة، كما صدر تعديل ثاني سنة 2016 حيث أصبح الأساس الضريبي الخاضع "تصريحي" من طرف المكلف عكس ما كان معمولا به سابقا "تقديري" تحدده المصالح الجبائية¹، و يرجع إنخفاض الحصيلة سنة 2020 إلى مخلفات جائحة كورونا على الاقتصاد الوطني و التي تسببت في غلق المحلات التجارية (إجراءات الحجر الصحي) ، مما أثر سلبا على التحصيل الضريبي.

¹ المادة 282 مكرر 2 معدلة بموجب المادة 23 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015 .

المبحث الثالث : فعالية تحصيل الضرائب غير المباشرة و الرسوم لفائدة الجماعات المحلية.

سنحاول في هذا المبحث القيام بتحليل الإحصائيات المتعلقة بدراسة نتائج تطور التحصيل للرسم على القيمة المضافة و الرسوم لفائدة الجماعات المحلية في ولاية ميلة على مدى السنوات العشر الأخيرة، بمعرفة مكونات هذه الحصيلة الضريبية بالتطرق لنسبة مساهمتها في الحصيلة الإجمالية.

المطلب الأول : تطور حصيلة الرسم على القيمة المضافة .

يعتبر الرسم على القيمة المضافة من أهم الرسوم غير المباشرة ، تفرض على الاستهلاك ، وتخص العمليات ذات طابع الصناعي ، التجاري و الحرفي وكذلك الحر ، و تقصى من المجال التطبيقي للرسم القيمة المضافة العمليات ذات الطابع الفلاحي أو الخدمات العامة غير تجارية ، يقع الرسم على القيمة المضافة على عاتق المستهلك لا على المؤسسة فهي تلعب دور الوسيط في تحصيل و تسديد الرسم إلى إدارة الضرائب وهي السمة المحددة لهذا الرسم.

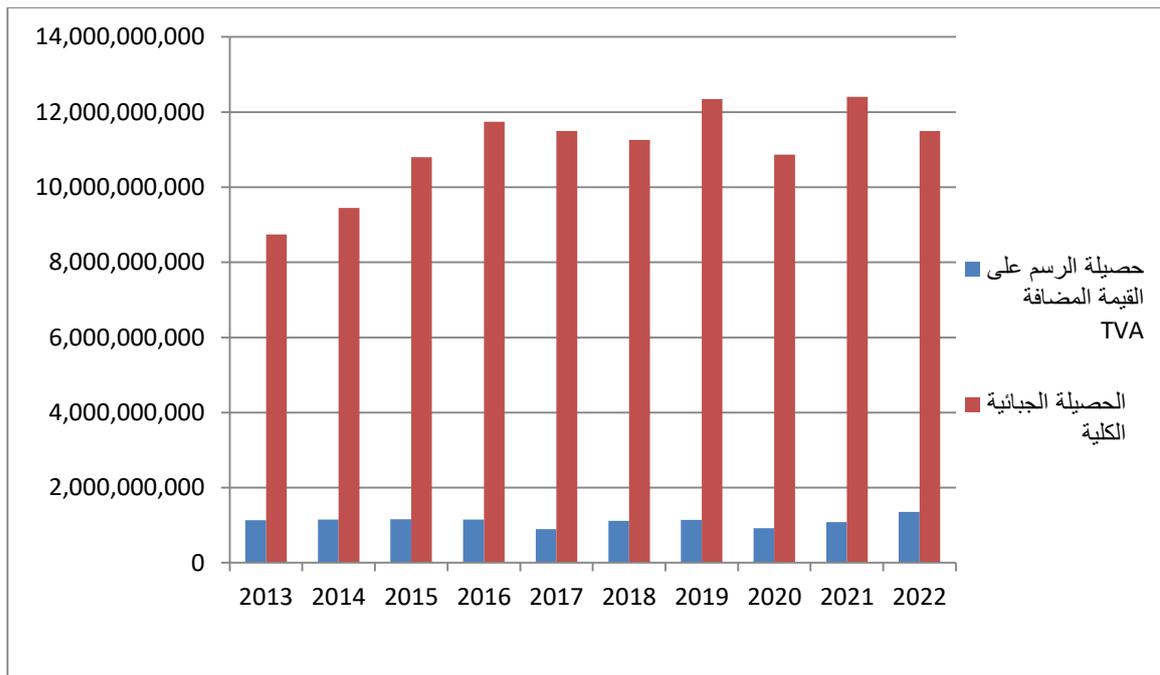
و سنحاول القيام بدراسة تحليلية للإحصائيات المتعلقة بتحصيل الرسم على القيمة المضافة في ولاية ميلة على مدى السنوات العشر الأخيرة ، و مدى مساهمتها في الحصيلة الإجمالية.

الجدول رقم (09) : تطور حصيلة الرسم على القيمة المضافة في الفترة ما بين 2013 إلى 2022 .

| السنوات | الرسم على القيمة المضافة | الحصيلة الجبائية الكلية | النسبة % |
|---------|--------------------------|-------------------------|----------|
| 2013 | 1 134 770 249 | 8 743 504 400 | 12,97 |
| 2014 | 1 151 376 159 | 9 446 373 725 | 12,18 |
| 2015 | 1 157 258 314 | 10 799 251 354 | 10,71 |
| 2016 | 1 151 538 220 | 11 745 579 764 | 9,80 |
| 2017 | 893 663 057 | 11 491 151 801 | 7,77 |
| 2018 | 1 120 446 102 | 11 258 617 044 | 9,95 |
| 2019 | 1 146 188 824 | 12 341 609 848 | 9,28 |
| 2020 | 924 218 409 | 10 863 340 941 | 8,50 |
| 2021 | 1 084 005 045 | 12 400 588 837 | 8,74 |
| 2022 | 1 359 158 703 | 11 497 757 509 | 11,82 |

المصدر : من إعداد الطالبين اعتمادا على إحصائيات مقدمة من المديرية الفرعية للتحصيل .

الشكل رقم (05) : تطور حصيلة الرسم على القيمة المضافة في الفترة ما بين 2013 إلى 2022 .



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على إحصائيات مقدمة من المديرية الفرعية للتحصيل

من خلال الشكل نلاحظ استقرار قيم الرسم على القيمة المضافة من سنة 2013 إلى غاية 2016 بالرغم من ارتفاع معدل الرسم سنة 2017 (من 7% إلى 9% و من 17% إلى 19%)¹، غير أن الحصيلة الرسم إنخفضت بنسبة 22%، و هذا راجع لوجود فئة كبيرة من المكلفين خاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة، إضافة إلى انخفاض حجم الإستهلاك لدى الأفراد، و ارتفاع قيمة الرسم على المشتريات لدى المؤسسات الاقتصادية عن المبلغ الواجب تسديده .

المطلب الثاني : تطور حصيلة الرسوم لفائدة الجماعات المحلية .

الفرع الأول : تطور الحصيلة الفعلية للرسم على النشاط المهني .

يعتبر الرسم على النشاط المهني (TAP) ضريبة من الضرائب المباشرة أُستحدثت بموجب قانون المالية لسنة 1996 وذلك بعملية إدماج كل من الرسم على النشاط الصناعي و التجاري (TAIC) والرسم على النشاط غير التجاري (TANC) وهو يُحصَل على عكس الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي (اللدان يحصلان لفائدة ميزانية الدولة) لفائدة ميزانية الجماعات المحلية، ومن خلال الجدول الموالي سنبين حصيلة هذا الرسم خلال العشر سنوات الأخيرة.

¹ المادة 21 و المادة 23 من قانون الضرائب غير المباشرة و الرسوم، المعدلة بموجب المادة 26 من قانون المالية لسنة 2017 .

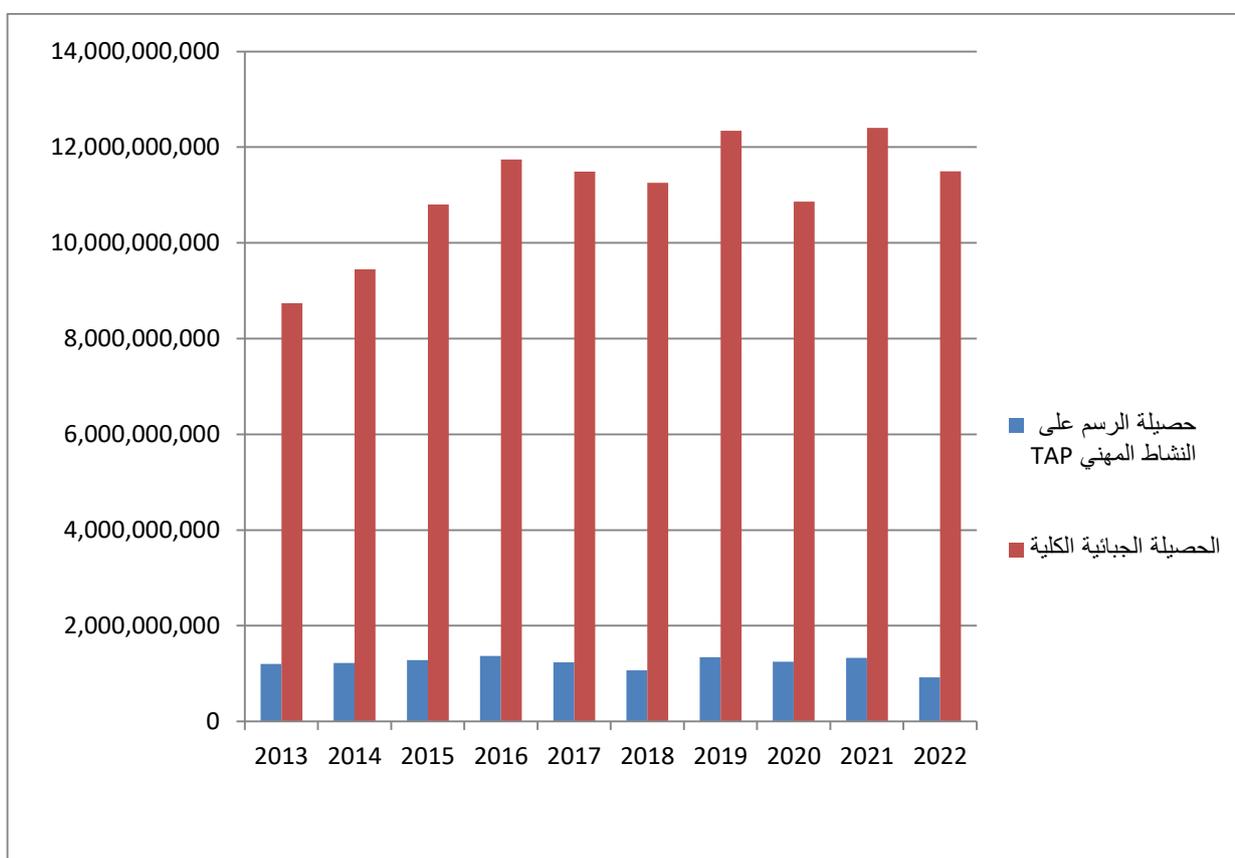
الفصل الثالث دراسة فعالية التحصيل الضريبي على مستوى ولاية ميلة للفترة (2013-2022)

الجدول رقم (10) : تطور الحصيلة الفعلية للرسم على النشاط المهني في الفترة ما بين 2013 إلى 2022

| السنوات | حصيلة الرسم على النشاط المهني TAP | الحصيلة الجبائية الكلية | النسبة % |
|---------|-----------------------------------|-------------------------|----------|
| 2013 | 1 204 505 063 | 8 743 504 400 | 13,77 |
| 2014 | 1 220 677 079 | 9 446 373 725 | 12,92 |
| 2015 | 1 284 898 681 | 10 799 251 354 | 11,89 |
| 2016 | 1 368 710 786 | 11 745 579 764 | 11,65 |
| 2017 | 1 234 045 760 | 11 491 151 801 | 10,73 |
| 2018 | 1 069 739 444 | 11 258 617 044 | 9,50 |
| 2019 | 1 339 055 639 | 12 341 609 848 | 10,84 |
| 2020 | 1 251 513 672 | 10 863 340 941 | 11,52 |
| 2021 | 1 330 783 882 | 12 400 588 837 | 10,73 |
| 2022 | 922 166 203 | 11 497 757 509 | 8,02 |

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على إحصائيات مقدمة من المديرية الفرعية للتحويل

شكل رقم (06) : تطور الحصيلة الفعلية للرسم على النشاط المهني في الفترة ما بين 2013 إلى 2022



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على إحصائيات مقدمة من المديرية الفرعية للتحويل.

الفصل الثالث دراسة فعالية التحصيل الضريبي على مستوى ولاية ميلة للفترة (2013-2022)

من خلال هذا الجدول والمتعلق بنسبة مساهمة الرسم على النشاط المهني في إجمالي الإيرادات ، نلاحظ زيادة سنوية لحصيلة الرسم على النشاط المهني حيث سجلت أكبر حصيلة سنة 2019 قدرت بـ **1.339.055.639** ، و الشيء الملاحظ خلال ما تم عرضه أعلاه أنه كلما ارتفع مبلغ الرسم على النشاط المهني كلما ارتفع مبلغ الإيرادات الإجمالي ، وهنا يظهر مدى تأثير الرسم على النشاط المهني على الإيرادات الإجمالية . وفي الأخير نلاحظ أن نسبة مساهمة الرسم على النشاط المهني بالنسبة لإجمالي الإيرادات منخفضة بحيث أنها تراوحت ما بين 8.02% و 13.77% ، و هو ما يدل على وجود ضرائب أخرى أكثر تأثيرا .

من خلال الأعمدة البيانية نلاحظ تذبذب طفيف في حصيلة الرسم على النشاط المهني على مر السنوات وهذا راجع إلى رقم الأعمال المقبوض، التعديلات في معدل الرسم بالإضافة للإعفاءات الممنوحة لبعض النشاطات.

الفرع الثاني : تطور الحصيلة الفعلية للرسم العقاري و رسم التطهير .

1- الرسم العقاري : هو ضريبة سنوية تخص العقارات المبنية و غير المبنية المتواجدة على مستوى التراب الوطني ، يعتبر الرسم العقاري من أهم الموارد المالية الضريبية المخصصة كلياً لفائدة البلديات، فقد تم تأسيس هذا الرسم سنة 1967 ثم عرف عدة تعديلات جاءت بها قوانين المالية، و يشمل كل من الملكيات المبنية و غير المبنية.

2- رسم التطهير : تأسس هذا الرسم سنة 1981 ، يحصل لفائدة البلديات ليحل محل كل من الرسم الخاص برفع القمامات المنزلية، و رسم تصريف المياه و يطبق رسم التطهير سنويا على مسكن ، أو ملكية مبنية تقع داخل البلديات و تتوفر على مصلحة رفع القمامات المنزلية ، حيث تنشأ باسم المالك أو المنتفعين من الملك و يطبق على عاتق المستأجر الذي يكون متضامنا مع المالك في دفع قيمة رسم التطهير .

الجدول رقم (11) : تطور الحصيلة الفعلية للرسم العقاري و رسم التطهير للفترة 2013 إلى 2022 :

| السنوات | الحصيلة الجبائية الكلية | حصيلة الرسم العقاري و رسم التطهير TF TA | النسبة % |
|---------|-------------------------|-----------------------------------------|----------|
| 2013 | 8 743 504 400 | 1 665 084 | 0.019 |
| 2014 | 9 446 373 725 | 20.334.950 | 0.21 |
| 2015 | 10 799 251 354 | 17.960.150 | 0.16 |
| 2016 | 11 745 579 764 | 26.367.993 | 0.22 |
| 2017 | 11 491 151 801 | 49.956.044 | 0.43 |
| 2018 | 11 258 617 044 | 10.732.428 | 0.09 |
| 2019 | 12 341 609 848 | 39.634.048 | 0.32 |
| 2020 | 10 863 340 941 | 33.187.619 | 0.30 |
| 2021 | 12 400 588 837 | 39.790.880 | 0.32 |
| 2022 | 11 497 757 509 | 18.097.585 | 0.15 |

المصدر : من إعداد الطالبين اعتمادا على إحصائيات مقدمة من المديرية الفرعية للتحصيل .

من خلال الجدول نلاحظ تذبذب في حصيلة الرسم العقاري و رسم التطهير على مر السنوات ، حيث ارتفع من 1 665 084 دج في سنة 2013 الى 20.334.950 دج في سنة 2014 ثم انخفض في سنة 2015 إلى 17.960.150 دج ، ليرتفع من جديد في سنة 2016 و سنة 2017 ليصل إلى مبلغ 49.956.044 دج وهذا راجع للتعديلات التي جاء بها قانوني المالية التكميلي لسنة 2015 وقانون المالية لسنة 2016 حيث تم رفع القيم الإيجارية على حسب كل منطقة ، والذي بدوره زاد في العاء الضريبي في السنوات الموالية.

ومن خلال ماسبق يمكن القول أن من أهم الرسوم المحصلة لفائدة الجماعات المحلية تعرف تذبذب من سنة إلى أخرى بين الارتفاع والانخفاض فهذا الانخفاض والتذبذب يدل على عدم فعالية هذا المورد ومردوديته ضعيفة وفي رأينا هذا راجع إلى نقص المشاريع الكبرى في والتي تنعكس بالسلب على الرسم على النشاط المهني، بالإضافة إلى ضعف وسوء تسيير الإدارة المشرفة على تحصيل الرسم العقاري.

المطلب الثالث : التحفيزات والتسهيلات الجبائية الممنوحة للمتعاملين لتسديد ديونهم :

تسعى الإدارة الجبائية إلى تحقيق أهدافها المسطرة فيما يخص التحصيل، لاسيما باقي التحصيل المتراكم لسنوات سابقة ، وهذا ما يدفعها إلى سن قوانين تتضمن إجراءات و تسهيلات من شأنها تحفيز المكلفين بالضريبة المدينين لتصفية ديونهم ضمن شروط معينة، ونذكر منها مايلي :

الفرع الأول : التخفيض أو الإعفاء من غرامة التحصيل:

بموجب المادة 51 من قانون المالية لسنة 2012 تم إقرار هذا التحفيز، وتم تعديله بموجب المادة 51 من قانون المالية لسنة 2015، والمتضمن إعفاء المكلفون بالضريبة الذين يسددون دفعة واحدة كامل الدين الأصلي للجداول و الذي تجاوز تاريخ استحقاقه أربع سنوات، ابتداء من أول يناير من السنة الموالية لسنة الإدراج قيد التحصيل ، من غرامات التحصيل الجداول.

الفرع الثاني : إعادة جدولة الديون :

جاءت المادة 90 من قانون المالية لسنة 2017 بتسهيلات للشركات التي تمر بوضعية مالية صعبة ، حيث يمكنها إعادة جدولة الديون الجبائية التي تكون على عاتقها لمدة لا تتجاوز 36 شهرا. يكون منح أجل الدفع مقترنا دائما بإسقاط عقوبات التأخير (وعاء و تحصيل) دون أن يطلب الخاضع ذلك، بشرط احترام أجل الاستحقاق. يطبق هذا التدبير على كل الخاضعين للضريبة مهما كان النظام الجبائي التابعين له.

2-1- أثر التحفيزات و التسهيلات الجبائية على الحصيلة الجبائية :

الجدول رقم (12) : التحفيزات و التسهيلات الجبائية للفترة الممتدة من (2019 - 2022) .

| الحصيلة الكلية | إعادة جدولة الديون | | التخفيض أو الإعفاء من غرامة التحصيل | | السنوات |
|----------------|--------------------|-------------|----------------------------------------|-------------|---------|
| | النسبة % | المبالغ | النسبة % | المبالغ | |
| 12.341.609.848 | 0.86 | 106.799.055 | 2.21 | 273.084.090 | 2019 |
| 10.863.340.941 | 0.67 | 73.169.934 | 3.40 | 370.099.655 | 2020 |
| 12.400.588.837 | 1.23 | 153.076.148 | 1.97 | 244.615.509 | 2021 |
| 11.497.757.509 | 1.69 | 194.662.325 | 0.60 | 69.287.517 | 2022 |

المصدر : من إعداد الطالبين اعتمادا على إحصائيات مقدمة من المديرية الفرعية للتحصيل .

من خلال الجدول نلاحظ أن المبالغ المحصلة ضمن التدابير و التسهيلات التحفيزية تمثل نسبة ضئيلة مقارنة بالحصيلة الاجمالية ، غير أنها في نسق تصاعدي خاصة اعادة جدولة الديون وهذا ما يدل على فعالية هذا الأجراء و ما يحققه من نتائج ايجابية.

خلاصة الفصل :

من خلال الدراسة التي قمنا بها في الجانب التطبيقي لحصيلة الضرائب لولاية ميلة للعشر سنوات الأخيرة يتضح أن حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي أكبر مساهمة من الأصناف الأخرى للضرائب خاصة الضريبة على الدخل لصنف المرتبات والأجور التي تعد الأعلى مساهمة في حصيلتها مقارنة ببقية الأصناف الأخرى بحكم أنها تخضع للاقتطاع من المصدر ويصعب التهرب منها عكس باقي الأصناف الأخرى ، أما بخصوص الضريبة على أرباح الشركات من خلال حصيلتها نلاحظ أن دورها محدودا للغاية في المساهمة في الجباية العامة ولا يتماشى مع التطورات الحاصلة في الاقتصاد الجزائري .

من خلال تحليل نتائج الدراسة التطبيقية يتضح لنا عدم نجاعة الإصلاحات الجبائية في إصلاح الجباية العادية إذ لا زالت تعرف هيمنة الضرائب المباشرة كما أن الإصلاحات لم تحقق الهدف المرجو منها المتمثل في إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية ، وعموما فقد حققت الإصلاحات الجبائية في الجزائر نتائج يمكن استحسنها ، غير أن هناك عوائق وعراقيل تقف كعقبة امام تحقيقها مما يستدعي المزيد من جهود الإصلاح من اجل تحقيق أهداف النظام الجبائي الجزائري .

خاتمة عامة

خاتمة عامة :

إن الجزائر وكغيرها من الدول النامية يجب أن تعي حتمية وضرورة الإصلاح الجبائي لمواكبة التغيرات الحاصلة حيث إنه من بين النتائج التي خلصنا إليها أن الإصلاح الجبائي لن يكون من فراغ بل هو نتيجة من المشاكل والأسباب الموجبة للإصلاح من أهمها ضعف الجهاز الإداري وغياب مبادئ العدالة الضريبية، وكل هذه العناصر تؤدي إلى محالة إلى هشاشة وضعف النظام الضريبي ، و بالمقابل هناك وسائل لإصلاحه تؤدي به إلى التطور وتحقيق أهدافه ، ونذكر منها توسيع القاعدة الضريبية بزيادة الاهتمام بالضرائب المباشرة ، وترشيد المعدلات الضريبية وإرساء نظام جبائي عادل ومستقر في تشريعاته .

إن الإصلاحات الجبائية في الجزائر حققت نتائج يمكن استحصانها فيما تعلق بالجانب الاقتصادي (المالي خاصة) و الجانب الاجتماعي ، غير أن هناك عوائق وعراقيل تقف أمام تحقيقها مما يستدعي المزيد من جهود الإصلاح من أجل تحقيق أهداف النظام الجبائي الجزائري ، وهذه الجهود يجب أن تتوافق في ما بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية.

كما أن برامج الإصلاح الجبائي أدت إلى تنمية حصيلة الإيرادات الضريبية وهو ما يساهم في تمويل النفقات العامة وبالتالي تحقيق بعض المكاسب الاجتماعية ، فقد تحققت حيث أنه في الجانب المالي للإصلاحات فإن مساهمة الإيرادات الجبائية في تمويل النفقات العامة عرفت تزايدا ملحوظا رافق تزايد حجم الإيرادات الجبائية . و من خلال هذه الدراسة قمنا بالإجابة على الإشكالية المطروحة والمتمثلة في "ما مدى فعالية التحصيل الضريبي الجزائري في ظل الإصلاحات الجبائية على مستوى مديرية الضرائب لولاية ميلة ؟" .

أما بالنسبة لنتائج اختبار الفرضيات يمكن تلخيصها فيما يلي :

- إن تطور النظام الضريبي الجزائري تعبير عن تحول النظام الاقتصادي وانعكاس مباشر له ، و هذا يظهر من خلال مختلف الإصلاحات الضريبية التي عرفتها الجزائر و التي كانت تهدف أساسا إلى مواكبة التطورات التي شهدها النظام الاقتصادي العالمي ، و هذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى .

- يعتبر إصلاح النظام الضريبي سنة 1992 إصلاحا جزئيا، ويشكل انعكاسا للإصلاح التدريجي للاقتصاد ، فلقد ساهمت برامج إصلاح النظام الضريبي المنتهجة في الجزائر في تحقيق جملة من الأهداف كزيادة معدلات التنمية الاقتصادية وتشجيع الاستثمارات الأجنبية والمحلية وتحقيق العدالة الاجتماعية والاقتصادية فمن خلال إصلاحات الجبائية تسعى الجزائر لتوزيع الدخل الوطني بصفه عادلة وتحقيق التضامن الاجتماعي وحماية الفئات المحرومة وكذا المساهمة في توفير الحصيلة المالية ، و هذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية .

- **الفرضية الثالثة:** من خلال تقييم حصيلة الضرائب المباشرة في مقدمتها الضريبة على الدخل الإجمالي للمرتبات والأجور في النظام الجبائي الجزائري تتضح لنا مدى مساهمتها الكبيرة في الجباية العادية ، أما من خلال تقييم جهود إصلاح الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر من خلال حصيلتها المالية والتي كان دورها محدودا للغاية في المساهمة في النفقات العامة ولا يتماشى و التطورات الحاصلة في الاقتصاد الجزائري و هذا ما يوضح التفاوت الكبير في درجة تأثير مختلف أنواع الضرائب على حجم الضرائب الكلية ، و هذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة .

- **الفرضية الرابعة :** إن الإصلاحات الجبائية التي عرفتها الجزائر كان لها الأثر البالغ على بعض المؤشرات اقتصادية والاجتماعية فكانت الإصلاحات هادفة إلى التقليل من حده الفوارق بين طبقات المجتمع بما يحقق العدالة الاجتماعية وذلك باتخاذ العديد من الإجراءات والتدابير الجبائية من خلال منح الإعفاءات وتخفيض المعدلات في بعض الأحيان ، و هو ما ساهم في تحصيل الديون المتراكمة ، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الرابعة .

من خلال ما سبق يمكن استنتاج النتائج التالية :

الفرع الأول - نتائج الدراسة النظرية :

- تنتهج الإدارة الجبائية الجزائرية عدة طرق من أجل تحصيل حقوقها الجبائية تتداخل فيما بينها وذلك بحسب طبيعة الضريبة المفروضة وبحسب طبيعة الشخص المفروضة عليه هذه الضريبة سواء تعلق الأمر بطريقة الدفع المباشر أو طريقة التسبيقات دون أن ننسى طريقة الاقتطاع من المصدر و كذا إصدار سند للتحصيل .

- أصبحت الجزائر إبتداء من سنة 2015 تنتهج نظامين لإخضاع الضريبي وذلك حسب مستوى المادة الخاضعة للضريبة المحققة من طرف المكلفين بالضريبة أي أهمية نشاط المكلف بالضريبة، فهناك نظام الضريبة الجزافية الوحيدة مخصص لصغار المكلفين بالضريبة والذي يتميز بوجود ضريبة وحيدة تعتمد إدارة الضرائب في إعدادها على طرق بسيطة، كما أنه لا يتطلب إلتزامات جبائية مشددة، وهناك نظام حقيقي مخصص لكبار المكلفين بالضريبة والذي يتميز بوجود عدة ضرائب مفروضة على النشاط الاقتصادي .

الفرع الثاني - نتائج الدراسة التطبيقية :

- شهدت إيرادات الضريبة على الدخل الإجمالي تزايد المستمر في حصيلتها منذ بداية العمل بها وما هو جدير بالإشارة في هذا المجال هو أن حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي هي نتاج مساهمة أصناف الدخل الخاضع لها غير أن مصيدة الضريبة على الدخل لسنف المرتبات والأجور هي الأعلى مساهمة في حصيلتها

مقارنة ببقية الأصناف الأخرى بحكم أنها تخضع للاقتطاع من المصدر ويصعب التهرب منها عكس باقي الأصناف الأخرى .

- كما يمكن أن نقف على جهود إصلاح الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر من خلال حصيلتها المالية والتي كان دورها محدودا للغاية في المساهمة في النفقات العامة ولا يتماشى و التطورات الحاصلة في الاقتصاد الجزائري .

- عدم نجاعة الإصلاحات الجبائية في إصلاح الجباية العادية إذ لا زالت تعرف هيمنة الضرائب المباشرة كما أن الإصلاحات كان الهدف منها إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية إلا أن ذلك لم يتحقق على الرغم من تطور إيرادات الجباية العادية .

- ان جهود الإصلاحات الجبائية المنتهجة في الجزائر ساهمت في تنمية وتطور الحصيلة المالية للإيرادات الضريبية مما أدى الى المساهمة في تغطية النفقات العامة .

وعموما فقد حققت الإصلاحات الجبائية في الجزائر نتائج يمكن استحسانها فيما تعلق بالجانب الاقتصادي والجوانب الاجتماعية ، غير أن هناك عوائق وعراقيل تقف كعقبة امام تحقيقها مما يستدعي المزيد من جهود الإصلاح من اجل تحقيق أهداف النظام الجبائي الجزائري وهذه الجهود والإصلاحات يجب ان تتوافق في تحقيق الملائمة بين مصلحة الخزينة العمومية في تحقيق اكبر قدر من السيولة المالية هذا من جهة ومصلحة المكلفين من خلال تحقيق المكاسب الاجتماعية من جهة أخرى .

و قصد تحسين فعالية النظام الضريبي الجزائري نضع الإقتراحات التالية :

- ضرورة إنشاء لجنة لدى المديرية العامة للضرائب توكل لها مهمة مراجعة التشريع الضريبي قصد تحديد ثم معالجة مختلف الثغرات التي يتضمنها النظام الضريبي الجزائري .

- رغم إدراج النظام الضريبي الجزائري في منطوق الإصلاحات إلا أن ذلك غير كافي بحيث يجب أن تستند طريقة تحديد المعدلات الضريبية على دراسات ميدانية حتى تعكس واقع المجتمع الجزائري.

- إصلاح شامل للإدارة الضريبية وفق المعايير الدولية في الأداء الضريبي .

- ضرورة زيادة فعالية مكافحة التهرب الضريبي من خلال توفر إرادة سياسية قوية لمكافحة التهرب و نشر الوعي الضريبي.

- العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة.

- ضرورة الإعلان عن عفو ضريبي شامل يسمح المتهمين وأصحاب الأنشطة غير الشرعية من إعادة جدولة الضرائب المترتبة عليهم لدى إدارة الضرائب .

-تبسيط قانون الضرائب حتى يسهل على المكلف فهم ذلك القانون ومن ثم إحترامه.

-رفع مستوى موظفي جهاز الضرائب، من خلال تكوين متخصص في الضرائب والذي يعمل على رفع مستوى تأهيل وتدريب تلك العناصر، مع وضع برنامج تكوين دوري قصير المدى لتلك العناصر كلما كان جديد في الميدان الضريبي.

- إقامة تعاون مستمر بين إدارة الضرائب ومختلف الإدارات الحكومية، وينتج عن هذا التعاون تزويد إدارة الضرائب بما تحتاجه من معلومات وتوضيحات حول نشاط المكلفين.

- اللجوء إلى التعاون الدولي في إطار تبادل المعلومات التي تفيد في الكشف عن الوضعية المالية للمكلف. ويتم ذلك من خلال عقد إتفاقات دولية لمكافحة التهرب الضريبي .

- يتعين على إدارة الضرائب القيام بإصلاحات على النظام الجبائي الجزائري من أجل تفعيل عملية التحصيل الضريبي بما يساهم في زيادة الحصيلة الضريبية، والقضاء على الغش الضريبي.

- البدء من إنتقاء أحسن الطرق المتبعة في التحصيل الضريبي التي تساهم في تخفيض أعباء الإدارة الجبائية المرتبطة بالتحصيل من جهة وكذا تراعي ظروف وأوضاع المكلف بالضريبة من جهة أخرى .

- تنظيم حملات توعية في أوساط المكلفين بالضريبة من أجل تحسيسهم بأهمية دفع الضرائب المستحقة عليهم في آجالها القانونية، وهو ما يساهم في زيادة عملية التحصيل الضريبي ومن ثم الحد من التهرب الضريبي.

قائمة المصادر والمراجع

المراجع باللغة العربية :

أولا : الكتب :

1. أبو ناصر محمد و آخرون ، الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق ط 2 ، دار الميسرة للمشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2003 .
2. أحمد زهير شامية و خالد الخطيب ، المالية العامة ، ط1 ، دار زهران للنشر و التوزيع ، الأردن ، 2013.
3. أحمد شحاده الخطيب و أحمد زهير شامية ، أسس المالية العامة ، ط 3 ، دار وائل للنشر ، الأردن 2007.
4. أحمد عبد السميع علام ، المالية العامة المفاهيم و التحليل الاقتصادي و التطبيق ، ط 1 ، مكتبة الوفاء القانونية للنشر ، مصر ، 2012 .
5. أعمر يحيوي ، مساهمة في دراسة المالية العامة النظرية العامة وفقا للتطورات الراهنة ، دار هومه للطباعة و النشر و التوزيع ، الجزائر ، 2005 .
6. برحمان محفوز ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري دراسة مقارنة، دار الجامعة الجديدة، 2009.
7. بوعون اليحيوي نصيرة، الضرائب الوطنية والدولية، بدون طبعة ، الجزائر، 2010 .
8. جهاد سعيد خصاونة ، علم المالية العامة و التشريع الضريبي بين النظرية و التطبيق العملي ، ط1 دار وائل للنشر ، الأردن ، 2010 .
9. خبابة عبد الله ، الاقتصاد المالي بين النظرية و التطبيق ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، مصر 2016.
10. سوري عدلي ناشد ، أساسيات المالية العامة النفقات العامة -الإيرادات العامة - الميزانية العامة منشورات الحلبي الحقوقية ، لبنان ، 2009.
11. عادل فليح العلي ، مالية الدولة ، ط 1 ، دار زهران للنشر و التوزيع ، الأردن ، 2012.
12. عبد المجيد قدي ، دراسات في علم الضرائب ، ط 1 ، دار جرير للنشر و التوزيع ، الأردن ، 2011.
13. عبد المجيد قدي، مدخل الى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2004.
14. علي زغدود ، المالية العامة ، ط 4 ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2010-2011 .
15. العلي عادل فليح ، المالية العامة و القانون المالي و الضريبي ، ج 1 ، ط 2 ، إثراء للنشر و التوزيع ، الأردن ، 2011 .
16. علي محمد خليل و سليمان أحمد اللوزي ، المالية العامة ، ط 1 ، دار زهران للنشر و التوزيع الأردن ، 2013 .
17. فليح حسن خلف ، المالية العامة ، ط 1 ، عالم الكتب الحديث للنشر و التوزيع ، عمان ، 2008 .

18. محرزى محمد عباس ، اقتصاديات الجباية و الضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة، الجزائر، 2008.
19. محمد طاقة و هدى العزاوي ، اقتصاديات المالية العامة ، ط 1 ، دار المسيرة للنشر و التوزيع الأردن ، 2007 .
20. محمود حسين الوادى و زكريا أحمد علام ، مبادئ المالية العامة ، ط 1 ، دار المسيرة للنشر والطباعة و التوزيع ، الأردن ، 2007 .
21. ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ،ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 2011.

ثانيا : الرسائل و الأطروحات الجامعية :

1. بن أحمد لخضر، دراسة مقارنة للضريبة والزكاة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2001-2000 .
2. حم الحبيب مشري، السياسة الضريبية وأثرها على الاستثمار في الجزائر، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة. -2009.
3. حنان شلغوم ، أثر الإصلاح الضريبي و إنعكاساته على المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ماجستير ، جامعة منتوري قسنطينة ، 2011-2012 .
4. داودي محمد، الإدارة الجبائية و التحصيل الضريبي في الجزائر، مذكرة التخرج لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، تخصص المالية العامة، جامعة تلمسان، 2006-2005 .
5. صوالحي دليلة ، دور الإصلاحات في تفعيل التحصيل الضريبي في الجزائر ، ماستر أكاديمي ، تخصص إدارة الأعمال ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد بوضياف المسيلة 2019-2020.
6. طارق الضب، الإصلاح الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2013-2014 .
7. عاشور ثاني يامنة، تحليل السياسة الضريبية في الجزائر، رسالة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، التسيير والعلوم التجارية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان. 2001-2002 .
8. العياشي عجلان، ترشيد النظام الحالي في مجال الوعاء والتحصيل (1992-2009)، حالة ولاية المسيلة، مذكرة مقدمة لبيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005-2006 .
9. محمود جمام ، النظام الغربي الجزائري وأثاره على التنمية الاقتصادية دراسة حالة الجزائر أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمود منظوري، قسنطينة . 2009-2010 .

ثالثا : المجالات العلمية :

1. محمد لمين حساب و جمال الدين بكيري ، نموذج مقترح لتحسين عملية التحصيل الضريبي بتطبيق منهجية سنة سيجما (دراسة حالة في الإدارة الضريبية بولاية الأغواط) ، مجلة الاستراتيجية و التنمية ، المجلد 10 ، العدد 05 (خاص) ، أكتوبر 2020 .
2. ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، جامعة البليدة، العدد 02، 2003 .

رابعا : النصوص القانونية :

1. القانون 14/82 المؤرخ في 30/12/1982 يتضمن قانون المالية لسنة 1983، الجريدة الرسمية العدد 57 بتاريخ 30/12/1982 .
2. القانون 85/09 المؤرخ في 26/12/1985 المتضمن قانون المالية لسنة 1986، الجريدة الرسمية، العدد 56 تاريخ 29/12/1985 .
3. القانون 15/86 الموافق ل 29/12/1986 المتضمن قانون المالية لسنة 1987، الجريدة الرسمية، العدد 55 التاريخ 30/12/1986 .
4. القانون 89/26 المؤرخ في 31/12/1989 المتضمن قانون المالية لسنة 1990، الجريدة الرسمية. العدد 01 بتاريخ 03/12/1990.
5. القانون رقم 91/25 المؤرخ في 18/12/1991، المتضمن قانون المالية لسنة 1992 .
6. القانون رقم 98/12 المؤرخ في 31/12/1998، المتضمن قانون المالية، 1999 .
7. قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، وفقا لقانون المالية لسنة 2007.
8. القانون رقم 14/10 المؤرخ في 30/12/2014، المتضمن قانون المالية ، 2015 ، الجريدة الرسمية العدد 78 الصادرة بتاريخ 31/12/2014 .
9. قانون المالية التكميلي لسنة 2015 .
10. قانون الضرائب غير المباشرة و الرسوم قانون المالية لسنة 2017 .
11. قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .
12. قانون الرسوم على رقم الاعمال.
13. الأمر رقم 654/68 المؤرخ في 31/12/1968 المتضمن قانون المالية لسنة 1969 .
14. الأمر 101/76 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية. العدد 102 تاريخ 22/02/1976 .
15. الأمر رقم 102/76 المؤرخ في 09/12/1976 يتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال الجريدة الرسمية. العدد 103 تاريخ 26/12/1976.

16. الأمر رقم 06/04 المؤرخ في 15/07/2006، المتضمن قانون المالية التكميلي 2006 ، الجريدة الرسمية ، العدد،47الصادرة، بتاريخ . 2006/07/19 .
17. الأمر رقم 08/02 المؤرخ في 24/07/2008 المتضمن قانون المالية التكميلي، 2008 ، الجريدة الرسمية ، العدد،42الصادرة، بتاريخ . 2008/07/27 .
18. الأمر رقم 09/01 المؤرخ في 22/07/2008، المتضمن قانون المالية التكميلي 2009 ، الجريدة الرسمية ، العدد،44الصادرة، بتاريخ 2009/07/26 .
19. الأمر رقم 76-101 ، مؤرخ في 9 ديسمبر ، 1996، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج ر عدد 101 المعدل بموجب القانون رقم ،16-11 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 ، يتضمن قانون المالية لسنة ، 2001 ج ر عدد 72 .
20. الأمر رقم 15/01 المؤرخ في 23/07/2015 المتضمن قانون المالية التكميلي، 2015 ، الجريدة الرسمية ، العدد،40الصادرة، بتاريخ 2015/07/23 .
21. المرسوم التنفيذي رقم 91-90 المؤرخ في 23/02/1991، الجريدة الرسمية، العدد 09، 1991.
22. المرسوم التشريعي رقم 93/18 المؤرخ في 29/12/1993، المتضمن قانون المالية ، 1994 .
23. القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 21/02/2009 ، الجريدة الرسمية، 2009، العدد 20 .
24. القرار الوزاري المشترك ، المؤرخ في 21/02/2009 .

المراجع باللغة الأجنبية :

1. Ministere de finances. DGI gend pratique de la h. Alger. 2014.
2. Thierry Lamulle , Droit fiscal loi de finances 2002 et collectif budgétaire 002 inclus, gualion éditeur, 2002/2003.