

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البليدة 2

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

دور السياسة الضريبية في توجيه الاقتصاد وتشجيع الاستثمار وتحقيق
التنمية الاقتصادية – حالة الجزائر للفترة (2009-2019).

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية

الأستاذ المشرف:

أ.د. ونادي رشيد

من إعداد الطالب:

بن تريدي يحي

السنة الجامعية: 2022/2021

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البليدة 2

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

دور السياسة الضريبية في توجيه الاقتصاد وتشجيع الاستثمار وتحقيق
التنمية الاقتصادية - حالة الجزائر للفترة (2009-2019).

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية

من إعداد الطالب:

بن تريدي يحي

أمام اللجنة المشكلة من:

ناصر مراد	أستاذ التعليم العالي	جامعة البليدة 2	رئيسا
ونادي رشيد	أستاذ التعليم العالي	جامعة البليدة 2	مشرفا ومقررا
ساحل محمد	أستاذ التعليم العالي	جامعة البليدة 2	عضوا مناقشا
مداحي عثمان	أستاذ التعليم العالي	المدرسة العليا للمناجمنت	عضوا مناقشا
حواس محمد	أستاذ محاضر أ	جامعة البليدة 2	عضوا مناقشا
سايج فايز	أستاذ محاضر أ	جامعة بومرداس	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2022/2021

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين

أهدي هذا العمل من ربتي وأنارت دربي وأعانتني بالصلوات والدعوات، إلى أعلى

إنسان في هذا الوجود أُمي الحبيبة حفظها الله

إلى من عمل بكد في سبيلي وعلمني معنى الكفاح وأوصلني إلى ما أنا عليه أباي

الكريم حفظه الله

إلى من كانت بسمتهم ونظرتهم تبعث في نفسي القوة وحب الحياة أخوتي الأعزاء

"سمير، أسامة، إحسان"

كما أهدي هذا العمل إلى عائلة بن تريدي وعائلة بوشلاغم

إلى من قاسمني وشاركني عناء هذا البحث وإلى كل رفقاء الدرب الجامعي

إلى كل من ساهموا في تكويني من أساتذة ومعلمين طوال مساري الدراسي

جزاهم الله عنا كل خير

وفي الأخير أرجوا من الله تعالى أن يجعل عملي هذا نفعا يستفيد منه الجميع

كلمة شكر وتقدير

الحمد لله كما ينبغي لجلال وجهه وعظمة سلطانه؛ الحمد لله الذي أمدني بنعمته وأمدني القدرة والبصيرة ويسر لنا السبيل لإنجاز هذه العمل.

وعليه أدنى الواجب علي أن أعترف بالجميل لمسديه وأن أرد الفضل لمستحقه ومن هنا لا يسعني إلا أن أتقدم بالشكر الخالص والجزيل إلى الأستاذ الدكتور ونادي رشيد الذي تفضل بالإشراف على هذه الأطروحة من لبنتها الأولى إلى غاية كتابة هذه الأسطر فكان خير معين وناصح لي.

كما أتوجه بالشكر إلى كل الأساتذة الكرام الذين أشرفوا على تدريسنا وتوجيهنا طيلة مشوارنا الجامعي.

السادة الافاضل أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقبول مناقشة هذه الأطروحة وتصويبها.

إلى كل من قدم لنا يد المساعدة من قريب أو من بعيد.

اسأل الله أن يجزيهم خير الجزاء

المخلص:

تعتبر الضرائب من أهم أدوات التدخل الاقتصادي في عصرنا هذا بعدما كان دورها محصورا في تعبئة موارد الدولة، أصبحت أيضا تعرف اقتصاديا على أنها الطريقة التي تمكن الدولة من توجيه اقتصادها وتصحيح انحرافات سياستها الاقتصادية، وقد أضحت تلعب دورا مهما في التفاعلات الاقتصادية؛ إن الهدف الأساسي من هذه الدراسة هو معرفة الدور الذي يلعبه العنصر الضريبي في التأثير على قرارات الاستثمار ومنه التنمية الاقتصادية، من خلال المعدلات الضريبية، التخفيضات والاعفاءات الضريبية.

وقد توصلت الدراسة إلى أن السياسة الضريبية تؤثر على النشاط الاقتصادي من خلال ثلاث طرق رئيسية، عن طريق التأثير على الطلب للسلع أو الخدمات أو من خلال الحوافز الضريبية للتأثير على الادخار والاستثمار والعمل أو من خلال زيادة أو خفض عجز الميزانية.

كما قمنا بدراسة تأثير الحوافز الضريبية في تشجيع الاستثمار وتحقيق التنمية الاقتصادية، بتقييم تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار أجهزة دعم الاستثمار وتبين لنا أن العوامل غير الضريبية هي التي تحدد قرارات الاستثمار بشكل أكبر من العنصر الضريبي.

الكلمات المفتاحية: السياسة الضريبية؛ الحوافز الضريبية؛ العبء الضريبي؛ تشجيع الاستثمار؛ التنمية الاقتصادية.

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	العنوان
2	الاهداء
3	الشكر والتقدير
4	الملخص بالعربية
8-5	قائمة المحتويات
11-9	قائمة الجداول
14-12	قائمة الاشكال
16-15	قائمة المختصرات
28-17	المقدمة
90-29	الفصل الأول: السياسة الضريبية كآلية للتدخل في النشاط الاقتصادي وتوجيه الممارسات الاقتصادية
30	تمهيد الفصل
32	المبحث الأول: الإطار النظري للسياسة الضريبية
32	المطلب الأول: مفاهيم عامة للضريبة
38	المطلب الثاني: مفهوم السياسة الضريبية والنظام الضريبي
42	المطلب الثالث: أهداف السياسة الضريبية
50	المبحث الثاني: السياسة الضريبية أداة لتوجيه الممارسات الاقتصادية من خلال التأثير على العناصر الاقتصادية
51	المطلب الأول: الضريبة أداة تدخل الدولة محل اختلاف حسب مدارس الفكر الاقتصادي
56	المطلب الثاني: الآثار الاقتصادية للسياسة الضريبية
65	المطلب الثالث: نقل العبء الضريبي
71	المبحث الثالث: قيود السياسة الضريبية
71	المطلب الأول: الضغط الضريبي
75	المطلب الثاني: الازدواج الضريبي
80	المطلب الثالث: التهرب الضريبي
90	خلاصة الفصل
149-91	الفصل الثاني: دور سياسة الحوافز الضريبية في توجيه وتشجيع الاستثمارات
92	تمهيد الفصل

93	المبحث الأول: الإطار النظري لسياسة الحوافز الضريبية
93	المطلب الأول: مفهوم سياسة الحوافز الضريبية
99	المطلب الثاني: أهداف سياسة الحوافز الضريبية
102	المطلب الثالث: أدوات سياسة الحوافز الضريبية
113	المبحث الثاني: علاقة سياسة الحوافز الضريبية في تشجيع الاستثمار
114	المطلب الأول: أثر سياسة الحوافز الضريبية على الاستثمار
120	المطلب الثاني: فعالية سياسة الحوافز الضريبية في تشجيع الاستثمار
125	المطلب الثالث: إيجابيات وسلبيات الحوافز الضريبية
130	المبحث الثالث: الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار أجهزة دعم الاستثمار في الجزائر
130	المطلب الأول: الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI)
135	المطلب الثاني: الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب (ANSEJ)
139	المطلب الثالث: الصندوق الوطني للتأمين على البطالة (CNAC)
145	المطلب الرابع: الوكالة لتسيير القرض المصغر (ANGEM)
149	خلاصة الفصل
198-150	الفصل الثالث: تقييم أداء السياسة الضريبية في تشجيع الاستثمار وتحقيق التنمية الاقتصادية دراسة حالة الجزائر للفترة 2009-2019
151	تمهيد الفصل
152	المبحث الأول: تحليل التكلفة المالية للحوافز الضريبية الممنوحة في إطار أجهزة دعم الاستثمار في الجزائر للفترة 2010-2019
152	المطلب الأول: تحليل تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI)
156	المطلب الثاني: تحليل تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب (ANSEJ)
159	المطلب الثالث: تحليل تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار الصندوق الوطني للتأمين على البطالة (CNAC)
161	المطلب الرابع: تحليل تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة في الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر (ANGEM)

166	المبحث الثاني: تقييم الدور الاقتصادي للحوافز الضريبية الممنوحة لدعم الاستثمار في الجزائر للفترة 2010-2019
166	المطلب الأول: تقييم جهود الدولة في دعم الاستثمار
169	المطلب الثاني: تقييم الحوافز الضريبية الممنوحة لدعم الاستثمار في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI)
174	المطلب الثالث: تقييم الحوافز الضريبية الممنوحة لدعم الاستثمار في إطار الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب (ANSEJ)
179	المطلب الرابع: تقييم الحوافز الضريبية الممنوحة لدعم الاستثمار في إطار الصندوق الوطني للتأمين على البطالة (CNAC) والوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر (ANGEM)
186	المبحث الثالث: تقييم دور السياسة الضريبية في تحقيق التنمية الاقتصادية حالة الجزائر للفترة 2009-2019
186	المطلب الأول: أثر سياسة الحوافز الضريبية على الناتج المحلي الإجمالي خارج المحروقات في الجزائر للفترة 2009-2019
189	المطلب الثاني: أثر الإيرادات الضريبية على الناتج المحلي الإجمالي في الجزائر للفترة 2009-2019
192	المطلب الثالث: تقييم مرونة الإيرادات الضريبية في الجزائر للفترة 2010-2019
197	خلاصة الفصل
204-198	الخاتمة العامة
215-205	قائمة المراجع
216	الملخص بالإنجليزية

قائمة الجداول

قائمة الجداول:

رقم الصفحة	العنوان	رقم الجدول
84	أوجه التشابه والاختلاف بين الغش والتهرب الضريبي	1
96	مزايا وعيوب النفقات الضريبية	2
103	أهم تصنيفات التحفيزات الضريبية	3
153	تطور تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار للفترة 2010-2019.	4
156	تطور تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب للفترة 2010-2019.	5
159	تطور تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار الصندوق الوطني للتأمين على البطالة للفترة 2011-2019.	6
162	تطور تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر للفترة 2013-2019.	7
164	تطور تكلفة الحوافز الضريبية للفترة 2010-2019 لكل من ANDI .ANSEJ CNAC ANGEM	8
167	نسبة تكلفة الحوافز الضريبية من الإيرادات الضريبية المحصلة (الجباية العادية) للفترة 2010-2019.	9
170	تقييم دور الحوافز الضريبية الممنوحة لدعم الاستثمار في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار للفترة 2011-2019.	10
175	تقييم دور الحوافز الضريبية الممنوحة لدعم الاستثمار في إطار الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب للفترة 2012-2019.	11
180	تقييم دور الحوافز الضريبية الممنوحة لدعم الاستثمار في إطار الصندوق الوطني للتأمين على البطالة للفترة 2013-2019.	12
183	تقييم دور الحوافز الضريبية الممنوحة لدعم الاستثمار في إطار الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر للفترة 2013-2019.	13
185	تطور نسبة البطالة في الجزائر للفترة 2009-2019.	14
187	تطور تكلفة الحوافز الضريبية والنتائج المحلي الإجمالي خارج المحروقات للفترة 2009-2019.	15

190	تطور الإيرادات الضريبية والناتج المحلي الإجمالي في الجزائر للفترة 2009-2019.	16
194	تطور مرونة الإيرادات الضريبية خارج المحروقات في الجزائر للفترة 2010-2019.	17

قائمة الاشكال

قائمة الاشكال:

رقم الصفحة	العنوان	رقم الشكل
66	تصوير عملية نقل العبء الضريبي	1
74	منحنى لافر Laffer Curve	2
101	آلية عمل الحوافز الضريبية في زيادة إيرادات الخزينة العامة	3
154	تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار للفترة 2010-2019.	4
157	تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب للفترة 2010-2019.	5
160	تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار الصندوق الوطني للتأمين على البطالة للفترة 2011-2019.	6
163	تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر للفترة 2013-2019.	7
165	نسبة اجمالي تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار أجهزة دعم الاستثمار للفترة 2010-2019.	8
168	تطور الإيرادات الضريبية المحصلة خارج المحروقات في الجزائر للفترة 2010-2019.	9
171	تقييم تكلفة الحوافز الضريبية بالنسبة لعدد المشاريع في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار للفترة 2011-2019.	10
172	تقييم تكلفة الحوافز الضريبية بالنسبة لعدد المناصب المستحدثة في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار للفترة 2011-2019.	11
173	تقييم تكلفة الحوافز الضريبية بالنسبة لتكلفة المشاريع في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار للفترة 2011-2019.	12
176	تقييم تكلفة الحوافز الضريبية بالنسبة لعدد المشاريع في إطار الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب للفترة 2012-2019.	13
177	تقييم تكلفة الحوافز الضريبية بالنسبة لعدد المناصب المستحدثة في إطار الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب للفترة 2012-2019.	14

178	تقييم تكلفة الحوافز الضريبية بالنسبة لتكلفة المشاريع في إطار الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب للفترة 2012-2019.	15
181	تقييم تكلفة الحوافز الضريبية بالنسبة لعدد المشاريع في إطار الصندوق الوطني للتأمين على البطالة للفترة 2013-2019.	16
182	تقييم تكلفة الحوافز الضريبية بالنسبة لعدد المناصب المستحدثة في إطار الصندوق الوطني للتأمين على البطالة للفترة 2013-2019.	17
188	تطور تكلفة الحوافز الضريبية والنتائج المحلي الإجمالي خارج المحروقات للفترة 2009-2019.	18
191	تطور الإيرادات الضريبية العادية والنتائج المحلي الإجمالي خارج المحروقات في الجزائر للفترة 2009-2019.	19

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات:

الرمز	الشرح باللغة الاجنبية	الشرح باللغة العربية
ANDI	Agence Nationale de Développement de l'Investissement	الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار
ANGEM	Agence Nationale de gestion du Micro-crédit	الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر
ANSEJ	Agence nationale de soutien à l'emploi des jeunes	الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب
CNAC	Caisse Nationale d'Assurance Chômage	الصندوق الوطني للتأمين على البطالة
IBS	Impôt sur les Bénéfices des Sociétés	الضريبة على أرباح الشركات
IRG	Impôt sur le Revenu Global	الضريبة على الدخل الاجمالي
TAP	Taxe sur l'activité professionnelle	الرسم على النشاط المهني
TVA	Taxe sur la Valeur Ajoutée	الرسم على القيمة المضافة
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

مقدمة عامة

مقدمة عامة:

إن أكبر التحديات التي تواجه الجزائر في الوقت الراهن هو إقامة اقتصاد وطني قائم على التنويع وفك ارتباطه بالمحروقات من خلال انتهاج سياسة اقتصادية هادفة لجذب الاستثمارات المختلفة من جهة وتوجيهها نحو القطاعات الاقتصادية الحيوية، وتسريع نمو الاقتصاد الوطني واكسابه صفة التنويع من جهة أخرى.

اختلف عالم الاقتصاد جون مينارد كينز مع أفكار السوق الحر (عدم تدخل الدولة)، لذلك تدعو نظرية كينز الى تدخل الدولة للمساعدة في التغلب على حالات عدم التوازن الاقتصادي، فمذ أن ظهرت الأفكار الكينزية بدأت الدول تتدخل أكثر في نشاطها الاقتصادي مبرزة جدارة هذه النظرية، والقيمة المضافة التي قدمتها لحكومات العالم، بعدما كان دورها مقيدا عند الكلاسيك.

تعتبر الضرائب من أهم أدوات التدخل في النشاط الاقتصادي في عصرنا هذا، فبعدما كان دورها يتمثل فقط في الحصول على الموارد المالية اللازمة لقيام الدولة بأنشطتها السيادية في ظل الدولة الحارسة، أصبحت أيضا تعرف اقتصاديا على أنها الطريقة التي تمكن الدولة من توجيه اقتصادها وتصحيح انحرافات سياستها الاقتصادية بأثر رجعي، وقد أضحت تلعب دورا هاما في تحقيق التوازن الاقتصادي، إعادة توزيع الدخل وتخصيص الموارد، وعليه أصبحت الضرائب جزءا أساسيا في التفاعلات الاقتصادية فهي تؤثر في النشاط الاقتصادي وتدخل كعامل أساسي في قرار الاستثمار وتتأثر هي الأخرى بالوضع الاقتصادي.

في خضم التطورات الاقتصادية أصبح للضريبة دورا هاما في تمويل التنمية الاقتصادية ولاسيما في الجزائر أين أصبحت الضريبة أداة من أدوات السياسة المالية، إذ اخذت حيزا كبيرا من اهتمام الباحثين في علم المالية وأدى تطور الدولة بعد أن تخلت عن فكرة الحيادية في سياستها

الاقتصادية والاجتماعية الى زيادة الاهتمام بالضرائب، ليس لأنها تعتبر كمورد مالي فقط خاص بالدولة ولكن لتأثيرها على مختلف نواحي الحياة السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

وفي هذا الإطار تم الاعتناء بالسياسة الضريبية لاعتبارها احد أهم رموز السيادة ومظهر للسلطة، فهي تتواجد في كل النظم الاقتصادية المعاصرة بأشكال ومضامين مختلفة ومتباينة نسبيا، كما تعد من أهم وسائل الدولة لتحقيق الأغراض المسطرة، فبالرغم من أن الغرض الأساسي من الضرائب هو زيادة الإيرادات (تمويل الخزينة)، إلا أن النظام الضريبي يؤثر بطبيعته ودائما على النشاط الاقتصادي، ولذلك فهي أداة عملية ومرنة للتأثير على الاقتصاد في اتجاه يساهم في تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية مثل تشجيع الاستثمار، خلق فرص العمل، وتنمية المناطق المحرومة، وهذا لامتلاكها لوسائل تدخل تسمح لها بذلك؛ ولعل أهم الأساليب والوسائل المتبعة هي سياسة التحفيز الضريبية لما لها من تأثير مباشر على سلوك المستثمر وجذب رؤوس الأموال.

إن استخدام الحوافز الضريبية في البلدان النامية أمر شائع للغاية، على الرغم من أن هذه الحوافز تؤثر بلا شك على قرارات الاستثمار في بعض الظروف، فلا يعني على الإطلاق أن الفوائد الإجمالية تفوق التكاليف، وبالرغم من ذلك، تقدم كل دولة حوافز ضريبية للاستثمار بشكل أو بآخر، كما تواجه العديد من الحكومات ضغوطا لتحسين هذه البرامج، للتنافس مع التحفيز الضريبية المقدمة في أماكن أخرى، في الوقت نفسه، يتم الضغط عليهم لتعزيز الإيرادات، وتمويل السلع والخدمات العامة الأساسية؛ ويتمثل التحدي في فهم الظروف وخصائص تصميم السياسات التي تحدد ما إذا كانت الحوافز الضريبية من المرجح أن تحقق فوائد صافية كبيرة ومستدامة في سياق معين.

1. إشكالية الدراسة:

ومما سبق فإن إشكالية الموضوع محل الدراسة والبحث، تكمن في: كيف تساهم السياسة الضريبية في تشجيع الاستثمار ودعم السياسة الاقتصادية في ظل التغيرات الاقتصادية الواقعة في الجزائر؟

2. الأسئلة الفرعية:

إن هذه الإشكالية في حد ذاتها تتفرع عنها جملة من التساؤلات تتطلب منا إلقاء الضوء عنها ومحاولة الإجابة عليها قصد التمكن من تحليل دراستنا، وتتمثل هذه الأسئلة الفرعية فيما يلي:

- كيف يمكن للسياسة الضريبية التأثير على النشاط الاقتصادي وبشكل ايجابي؟
- ماهي أهم العوامل التي تؤثر على قرارات الاستثمار؟ وما مدى مساهمة سياسة التحفيز الضريبية في تشجيع الاستثمار كأسلوب؟
- ما مدى مساهمة سياسة التحفيز الضريبية الممنوحة في إطار أجهزة دعم الاستثمار في دعم سياسة التحريض الاستثماري وخلق مناصب شغل في الجزائر؟
- كيف تؤثر الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار أجهزة دعم الاستثمار على الإيرادات الضريبية والنتائج المحلي الإجمالي في الجزائر؟

3. فرضيات الدراسة:

حسب ما نملكه من معطيات حول الموضوع، فإننا نضع جملة من الفرضيات حول هذه

الإشكالية المطروحة:

- قد يؤدي فرض ضرائب ضعيفة على المداخيل والأرباح الى زيادة الطلب الكلي الفعلي وبالتالي زيادة في الاستهلاك، الإنتاج والاستثمار.

- تؤثر الضرائب على قرارات الاستثمار ولعل أهم الاساليب المستخدمة في جذب وتشجيع الاستثمارات هي سياسة التحفيزات الضريبية.
- تساهم سياسة التحفيزات الضريبية الممنوحة في إطار أجهزة دعم الاستثمار في دعم السياسة التنموية الجزائرية بشكل كبير وذلك بتشجيع الاستثمار وخلق مناصب شغل.
- تأثير الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار أجهزة دعم الاستثمار على الإيرادات الضريبية ضعيف، بالتالي تأثرها على الناتج المحلي الإجمالي ضعيف أيضا.

4. أهمية الدراسة:

- تتجلى أهمية الدراسة من خلال الاعتبارات التالية:
- أهمية السياسة الضريبية ودورها في حل إشكالية التمويل، خاصة وأن الجزائر عرفت ظرفا اقتصاديا وماليا مأساويا في ظل تقلبات أسعار النفط.
- يعتبر الإصلاح الضريبي ضرورة لمواكبة التحولات التي عرفها الاقتصاد الجزائري، ومن ثم أهمية الضرائب كأداة ضبط وتوجيه لمسايرة التحولات العالمية والمحلية.
- أهمية استخدام الحوافز الضريبية في التأثير على الإنتاج، الاستهلاك، الاستثمار، اختيار الموقع والتقنيات الصناعية وغيرها من العناصر الاقتصادية.

5. أهداف الدراسة:

- محاولة فهم كيفية انتقال السياسة الضريبية من مجرد أداة للتمويل، الى أداة توجيه للممارسات الاقتصادية، وبالتالي فهي أداة فعالة في يد صناع القرار.
- إبراز مكانة السياسة الضريبية كأداة لدى الدول لدعم استثماراتها وتوجيه اقتصادها وتحقيق النمو، في ظل التغيرات والاضطرابات المستمرة في اقتصادها.

- تقييم تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار أجهزة دعم الاستثمار في الجزائر.
- تقييم نتائج السياسة التحريضية للاستثمار في إطار أجهزة دعم الاستثمار (ANSEJ ANDI ANGEM CNAC)، ومدى مساهمة السياسة الضريبية في ذلك، مع تقييم مدى ملاءمة سياسة التحفيز الضريبية للأهداف التنموية المسطرة من طرف الدولة الجزائرية.
- ابراز وتأکید دور السياسة الضريبية التي تعتبر أداة فعالة في متناول متخذي القرارات، ذلك ان أحسن استعمالها فإن آثارها ستكون إيجابية على المستوى الاقتصادي والاجتماعي.

6. حدود الدراسة:

- من أجل معالجة إشكالية الدراسة تم تحديد إطار لحدود الدراسة كالاتي:
- الحد الزمني: تكون الدراسة للفترة ما بين 2009-2019.
- الحد المكاني: مضمون ونتائج الدراسة التطبيقية تخص الدولة الجزائرية.
- الحد الموضوعي: تتمثل الحدود الموضوعية لهذه الدراسة في مساهمة الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار أجهزة دعم الاستثمار (ANSEJ ANDI ANGEM CNAC)، في التأثير على قرارات الاستثمار واستحداث مناصب الشغل.

7. أسباب اختيار الموضوع:

- الشعور بقيمة واهمية دور السياسة الضريبية في توجيه الاقتصاد وتشجيع الاستثمار وتحقيق التنمية الاقتصادية حالة الجزائر للفترة 2009-2019، في دفع عجلة التنمية الاقتصادية في الجزائر.
- إحساسنا بأهمية الموضوع خاصة مع إصلاح النظام الضريبي الجزائري، والإصلاحات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر بداية من التسعينات.

- التخصص العلمي الذي ندرس فيه، فهذا الموضوع له علاقة متينة بتخصص محاسبة وجبائية.
- الميول الذاتي للدراسة والاستطلاع في مثل هذه المواضيع.

8. صعوبات الدراسة:

- عند القيام بإعداد هذا البحث صادفتني جملة من الصعوبات نذكر منها مايلي:
- صعوبة الحصول تكلفة التحفيز الضريبية الاجمالية نظرا لصعوبة تقديرها، لذلك اعتمدنا فقط على التحفيز الضريبية الممنوحة في إطار أجهزة دعم الاستثمار.
 - صعوبة الحصول على الاحصائيات الخاصة بأجهزة دعم الاستثمار، لذلك لجأنا الى تقارير وزارة الصناعة.
 - تفشي جائحة كورونا ما صعب وأخر من إجراء الدراسة.

9. منهج الدراسة:

- لتحقيق أهداف الدراسة اعتمدنا في موضوعنا على المناهج التالية:
- استخدام المنهج الوصفي في الجانب النظري من خلال عرض معلومات متعلقة بمتغيرات الدراسة.
 - استخدام المنهج التحليلي لتحليل البيانات والإحصاءات المتعلقة بتكلفة الحوافز الضريبية والايادات الضريبية في الجزائر وذلك لدراسة وتحليل دور السياسة الضريبية في دفع الاستثمارات وتمويل التنمية الاقتصادية.

10. الدراسات السابقة:

- دراسة زينات أسماء (2018-2019) بعنوان: تقييم فعالية التحفيز الجبائية وأثرها على تنشيط الاستثمار مع دراسة حالة الجزائر للفترة (2001-2016)، تمثلت في أطروحة الدكتوراه مقدمة لكلية الاقتصاد بجامعة الجزائر 3.

حاولت من خلالها الباحثة تقييم فعالية التحفيزات الجبائية في تنشيط الاستثمار في ظل التحولات الاقتصادية الراهنة، وذلك من خلال التطرق لسياسة التحفيزات الجبائية في الجزائر في إطار القوانين الجبائية وقوانين الإستثمار وأجهزة الدعم وأثرها على مناخ الإستثمار، ومحاولتها لتقييم فعاليتها من خلال مقارنة تكلفة الإعفاء مع عدة مؤشرات وطنية مثل تطور الإستثمار.

وقد توصلت إلى أن سياسة التحريض الجبائي الفعالة تعد عنصر مهم يساهم في توفر مناخ إستثماري محفز لكنه غير كاف بل يجب أن يتبع عدة اجراءات تساعد في تشجيع الاستثمار.

■ **دراسة رجراج سليمة (2014-2015):** دور التحفيزات الجبائية لتشجيع الاستثمار بالجزائر في ظل الإصلاحات الاقتصادية خلال الفترة (2001-2012)، تمثلت في رسالة ماجستير بجامعة البليدة 2.

طرحت من خلالها الباحثة إشكالية فعالية التحفيزات الجبائية في التأثير على قرار الاستثمار المباشر المحلي والأجنبي بالجزائر، وتطرقت من خلالها إلى جهود الدولة في دعم الاستثمار المباشر من خلال سياسة التحريض الجبائي ومحالة تقييم نجاعتها، وقد توصلت إلى أن التحفيزات المقدمة أثرت إيجابا على حجم الاستثمارات لكن بتفاوت كبير بين القطاعات، وكذلك سيطرة الاستثمار المحلي على الأجنبي الذي تبقى مساهمته ضعيفة ضمن إجمالي الاستثمارات.

■ **دراسة شعباني لطفي (2013-2014) بعنوان:** دور التحفيز الجبائي والإدخال البورصي في تنشيط المؤسسات الصغيرة والمتوسطة مع دراسة حالة الجزائر، وقد حاول الباحث تقييم مدى مساهمة التحفيزات الجبائية والإدخال البورصي في تنشيط المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر.

وللبحث في معالم هذه الإشكالية والوصول إلى نتائج وحلول تطرق إلى المؤسسة ومساهمتها في التنمية الاقتصادية وخلق القيمة المضافة ومصادر تمويلها وتأثير الإصلاحات المصرفية على ذلك، كما حاول الباحث ربط دور التحفيزات الجبائية على سياسة الإستثمار في المؤسسة وكذلك تأثير المتغير الجبائي على التمويل بالأموال الخاصة خاصة في تشجيع الدولة لإدماج المؤسسات الصغيرة والمتوسطة للولوج لسوق البورصة عن طريق تقديم إعفاءات جبائية.

وقد توصل إلى أن الإصلاح المالي الذي رافقه الإصلاح الجبائي كان بهدف تمويل الإستثمارات وتوسيعها وتوجيهها لكن رغم ذلك بقيت مساهمة القطاع المصرفي في تمويل الإستثمار محدودة، مما أدى إلى إعادة هيكلة البورصة ومحاولة إدماج المؤسسات الصغيرة والبورصة في هذه السوق لزيادة فرص التمويل، لكن رغم تقديم المشرع لإمميزات جبائية لإنجاح هذا المخطط إلى أنه لم يحقق نجاح، حيث بقي عدد المؤسسات المدمجة في سوق البورصة محدودا ويرجع ذلك إلى قصور في نظام التحفيزات المخصص لهذا الغرض وضعف أداء البورصة.

- **دراسة حداد فريد (2011-2012) بعنوان: آفاق السياسة الجبائية في دعم التنمية الاقتصادية في الجزائر،** تمثلت الدراسة في أطروحة دكتوراه مقدمة لكلية الاقتصادية بجامعة الجزائر 3، قام الباحث من خلالها بمعالجة إشكالية البحث عن مدى فعالية السياسة الجبائية في دعم السياسة التنموية الشاملة في ظل العولمة واتفاقيات الشراكة وتداعيات الإقتصاد الموازي، وتطرق إلى أهم المراحل التي شهدتها النظام الجبائي والجهود المبذولة من أجل إصلاحه وعصرنته لمواكبة متطلبات الساحة الاقتصادية ومجالات التنمية خاصة الإستثمار المحلي والأجنبي.

وتمثلت أهم نتائج الدراسة في أن المشرع بذل جهودا ومساعي في سبيل إصلاح النظام الجبائي من أجل ملاءمته للتحويلات والتحديات الاقتصادية الدولية والمحلية التي أبرزها إدماج السوق الموازي، لكن هذه المساعي لم تحقق الهدف المطلوب، ويرجع سبب ذلك أن الإصلاحات التي أجريت هدفت إلى إعطاء النظام الجبائي الجزائري النموذج الدولي الذي لا يلائم الخصائص الاقتصادية والاجتماعية للجزائر، إضافة إلى ذلك أن إصلاح المنظومة الجبائية يجب أن يرافقه إصلاحات أخرى لا تقل أهمية عن السياسة الجبائية كالقطاع البنكي وضمان إستقرار في التشريعات القانونية ذات العلاقة.

■ **دراسة فلاح محمد (2005-2006) بعنوان: السياسة الجبائية الأهداف والأدوات، أطروحة**
دكتوراه مقدمة لكلية الاقتصاد بجامعة الجزائر.

عالجت هذه الدراسة إشكالية البحث عن مدى تكيف السياسة الجبائية مع الوضعية الاقتصادية دون إحداث تأثيرات سلبية على السياسة الاقتصادية العامة، وللوصول إلى حلول لهذه الإشكالية تطرق الباحث إلى عناصر السياسة الجبائية وأدوات وآليات وإنماجها في الاقتصاد، وطرق تدخلها في الإستثمار والتوسع والإدخار.

وقد توصل إلى أن سبب عدم مثالية النظام الجبائي وملاءمته هو المكانة الثانوية التي تأخذها الجباية العادية مقارنة بالجباية البترولية الأمر الذي جعل من التغيرات والتحديثات التي تحدث في القانون الجبائي تأخذ الطابع الظرفي أو المؤقت من أجل تغطية عجز موزناتي مؤقت أو تحقيق غرض مؤقت، دون أن يكون تخطيطها للتأثير على المدى البعيد، وهو ما جعل التحفيزات الجبائية الممنوحة من أجل زيادة الجاذبية الإستثمارية لا تحقق الهدف المنشود منها، وفي هذه النقطة اقترح الباحث أن يتم مصاحبة التحفيزات الممنوحة بمجموعة من التدابير في مجالات أخرى تساهم في ملاءمة مناخ الإستثمار.

11. مساهمة الدراسة:

تعد هذه الدراسة "دور السياسة الضريبية في توجيه الاقتصاد وتشجيع الاستثمار وتحقيق التنمية الاقتصادية حالة الجزائر للفترة 2009-2019" امتدادا للدراسات السابقة والتي عالجت تأثير السياسة الضريبية على النشاط الاقتصادي؛ ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة أنها عالجت أهداف وأدوات السياسة الضريبية عامة وركزت على دور سياسة الحوافز الضريبية في تحريض الاستثمار الوطني بصفة خاصة، وذلك بدراسة أثرها على عدد المشاريع، تكلفة المشاريع ومناصب الشغل المستحدثة، وكذلك محاولة تقييم تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار أجهزة دعم الاستثمار ولفتره زمنية حديثة (2009-2019).

12. أقسام الدراسة:

من أجل الإلمام بمختلف الجوانب التي يطرحها موضوع الدراسة، قمنا بتقسيم دراستنا إلى ثلاثة فصول وكانت كالتالي:

- فبالنسبة للفصل الأول: حاولنا من خلاله الوقوف على ماهية السياسة الضريبية، مبادئها وأهدافها، مع تأثيرها على المتغيرات أو العناصر الاقتصادية، وكذلك القيود التي تحد من فعاليتها.

- أما الفصل الثاني: فقد خصصناه لتحديد أهم أدوات السياسة الضريبية في توجيه وتشجيع الاستثمارات "الحوافز الضريبية"، من خلال الوقوف على أهم الأساليب المتبعة وكذا فعاليتها في تشجيع الاستثمار، وأخيرا التطرق للحوافز الضريبية الممنوحة في إطار أجهزة دعم الاستثمار في الجزائر.

- وفيما يخص الفصل الثالث والذي يتضمن تقييم لأداء السياسة الضريبية في تشجيع الاستثمار وتحقيق التنمية الاقتصادية في الجزائر للفترة 2009-2019، تطرقنا لتحليل التكلفة المالية للحوافز الضريبية في إطار أجهزة دعم الاستثمار، تقييم الدور الاقتصادي للحوافز الضريبية في تحقيق التنمية الاقتصادية في الجزائر.

الفصل الأول:

السياسة الضريبية كآلية للتدخل في

النشاط الاقتصادي وتوجيه

الممارسات الاقتصادية

تمهيد:

لماذا تفرض الضرائب؟ الإجابة البسيطة - إلى حين التوصل لفكرة أفضل - هي أن فرض الضرائب هو الأسلوب العملي الوحيد لتعبئة الإيرادات الحكومية اللازمة لتمويل الإنفاق الحكومي على السلع والخدمات التي يحتاجها معظمنا¹؛ لقد عرفت الضريبة تطورات هامة بتطور المجتمع في شتى المجالات، فالنقد الاجتماعي وتطور مفهوم الدولة وتوسع مهامها أثر وبشكل واضح على الهياكل الاقتصادية ودور الضريبة، فمن فكرة الدور البسيط في ظل الدولة الحارسة ومبدأ الدولة الحيادية ذات الأدوار المحدودة إلى استغلال الضريبة في أدوار أكبر، تغيرت النظرة إلى الضريبة وأصبحت أداة من الأدوات التي تمتلكها الدولة للتأثير على الاقتصاد بهدف تحقيق الاستقرار الاقتصادي وتحقيق معدلات مرتفعة من النمو، وهذا ما يعرف حالياً بالسياسة الضريبية.

السياسة في بعدها الاقتصادي هي التدخل المباشر أو الغير مباشر من طرف السلطات الحكومية بما تملكه من أدوات وخيارات في حركة أو مجرى النشاط الاقتصادي، بهدف تحقيق أهداف اقتصادية وذلك إم بتحسين وضع معين أو تغييره، وهذا ما ينطبق بصفة خاصة على السياسة الضريبية باعتبارها أهم أدوات الدولة للتدخل الغير مباشر في الحياة الاقتصادية، للسياسات الضريبية انعكاسات كبيرة على الاقتصاد الوطني، غالباً ما يتم تصميم السياسات الضريبية بهدف تحفيز النمو الاقتصادي، على الرغم من اختلاف الاقتصاديين بشكل كبير حول السياسات الأكثر فعالية في تعزيز النمو.

تؤثر الضرائب على سلوك الأفراد والمؤسسات، فقد نجد تجاوب إيجابي بقبول تحمل عبئها، كما يمكن أن يحدث عكس ذلك، أي تؤثر سلباً على مقدرة المكلفين بها، ما ينتج عنه آثار اقتصادية

¹ صندوق النقد الدولي، البلدان النامية والسياسة الضريبية، 2001، ص1.

غير مرغوبة، وحتى يتسنى لنا دراسة أثر الضريبة على النشاط الاقتصادي ومحددات تأثيرها؟ قسمنا الفصل الى ما يلي:

المبحث الأول: الإطار النظري للسياسة الضريبية.

المبحث الثاني: السياسة الضريبية أداة لتوجيه الممارسات الاقتصادية من خلال التأثير على

العناصر الاقتصادية.

المبحث الثالث: قيود السياسة الضريبية.

المبحث الأول: الإطار النظري للسياسة الضريبية

تعتبر الضرائب أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة كما تحتل مكانة في الأنظمة العالمية لما لها من تأثير على الاقتصاد والسياسة والمجتمع، ومنه فإن للضرائب وظائف أخرى تفوق وظيفتها المالية، ولهذا فالسياسة الضريبية تعد من أهم أدوات الدولة للتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، فما مفهوم السياسة الضريبية؟ وما العلاقة التي تربط السياسة الضريبية بالنظام الضريبي؟

المطلب الأول: مفاهيم عامة للضريبة

لإدارة الأمة بحكمة تحتاج الحكومة إلى موارد مالية، ومن أهم طرق الحصول على هذه الموارد تلجأ الحكومات إلى فرض الضرائب على المواطنين "المكلفين بدفعها"؛ يعد دفع الضرائب للحكومة جزءاً لا يتجزأ من حياة المجتمع، بغض النظر عن المكان الذي نعيش فيه في العالم، فما مفهوم الضرائب وما هي المبادئ التي تحدد فرضها؟

1. تعريف الضريبة:

قدم علماء الاقتصاد والمالية العامة عدة تعاريف للضريبة، منها ما هو مرتبط بالمفهوم التقليدي ومنها ما هو مرتبط بالمفهوم المعاصر.

الضريبة هي فريضة نقدية يلتزم الفرد بأدائها الى الدولة وفقاً لقواعد تشريعية وبصفة نهائية لغرض تغطية النفقات العامة وبدون مقابل، والضريبة هي: انتزاع من القطاع الخاص لدعم الحكومة، وبالتالي فإن التعريف التقليدي هنا كان ينظر الى الضريبة كوسيلة لجني الأموال لخزينة الدولة لسداد التزاماتها دون أن يكون لها أي أهداف أخرى.¹

¹ عدي عفانه وعادل القطاونه، المحاسبة الضريبية، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2008، ص4.

وتعرف الضريبة أيضا على انها استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين وفقا لقدراتهم التكلفة، وبطريقة نهائية، وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة ولتحقيق تدخل الدولة؛¹ أي هناك أهداف أخرى "اقتصادية، اجتماعية وسياسية" تستدعي التدخل.

من التعاريف السابقة نستخلص أن الضريبة هي عبارة عن اقتطاع الدولة لقيمة مالية من المكلف بالضريبة وتكون جبرا وبصفة نهائية وهذا بغية تحقيق أهدافها المسطرة "المالية، الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية".

2. خصائص الضريبة:

من التعاريف السابقة يمكن ذكر أهم الخصائص الأساسية للضريبة على شكل نقاط وهي كالآتي:²

دفع الضريبة نقدا: تتميز الضريبة في العصر الحديث بأنها تدفع نقدا وليس عينا وذلك في معظم الدول وفي معظم الأحوال. ويلاحظ أن الضريبة العينية لها مساوئ كثيرة منها أنها غير عادلة فإذا كان الممول مثلا ملزما بتسليم جزء من محصوله الزراعي إلى السلطات العامة فهذا يعني أن الضريبة تفرض على الإنتاج الإجمالي وليس على الدخل الصافي. ومن المساوئ أيضا أنها تحمل خزانة الدولة كثيرا من التكاليف التي تتمثل في تخزين المحاصيل لحين بيعها وتحصيل أثمانها لذلك يمكن القول مع استثناء بعض الحالات النادرة وباستثناء بعض الدول المتخلفة أن الضريبة العينية قد اختفت وأصبحت الضريبة كقاعدة عامة تدفع نقدا.

¹ ياسر صالح الفريجات، المحاسبة في علم الضرائب، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص15.

² عزت قناوي، أساسيات في: المالية العامة، دار العلم للنشر والتوزيع بالفيوم، مصر، 2006، ص84-85.

عنصر الإلزام: تتميز الضريبة في العصر الحديث بعنصر الإلزام والإجبار أي أنها أصبحت فريضة إلزامية تتكفل السلطات بتحديد أسعارها والعناصر الخاضعة لها دون أن يكون للممول دخل في ذلك.

عدم وجود مقابل: تقوم الضريبة في العصر الحديث على أساس مبدأ سيادة الدولة وحقتها في فرض الضرائب دون النظر إلى المنفعة التي تعود على كل فرد على حدى.

عمومية الضريبة: تفرض الضريبة على كل الشخصيات الاعتبارية في المجتمع وبناء على ذلك يكلف بالضريبة الأفراد والشركات، والمؤسسات والبنوك ... الخ.

تمويل احتياجات الدولة: تقوم الدولة بتحصيل الضرائب للحصول على الإيرادات اللازمة لتغطية نفقاتها العامة.

القدرة على الدفع: تفرض الضريبة على الممولين بحسب قدراتهم على تحمل أعبائها، ففي المجتمع نجد من لا يدفع أي ضريبة. وهناك من يدفع ضرائب منخفضة، ثم هناك من يدفع ضرائب باهظة كل حسب طاقته.

3. مبادئ الضريبة

حاول الاقتصادي والفيلسوف آدم سميث في القرن الثامن عشر تنظيم القواعد التي ينبغي أن تحكم نظاما ضريبيا عقلانيا، وفي كتابه "ثروة الأمم" وضع آدم سميث أربعة مبادئ عامة والتي سنتناولها بالتفصيل:

مبدأ العدالة: مفاد هذه القاعدة المساواة في دفع الضريبة بين المكلفين بها حسب قدرة كل واحد، وتقاس هذه القدرة بالدخل الذي يحصل عليه المكلف، فكلما كانت الضريبة عادلة كلما تقبلها

دافعها، والمقصود بهذه القاعدة أن يساهم جميع الأفراد بالتساوي في تحمل الأعباء العامة، حسب مقدرتهم الاقتصادية والمالية، إلا أنه بالتعمق في مضمون فكرة العدالة والمساواة نجدها نسبية ومتغيرة¹.

كما يتضمن المفهوم المعاصر للعدالة الضريبية مبدئين أساسيين هما:²

■ **مبدأ العدالة الأفقية:** ويعني هذا المبدأ معاملة ذوي الدخل المتماثلة معاملة ضريبية متماثلة.

■ **مبدأ العدالة العمودية (الرأسية):** ويعني هذا المبدأ معاملة ذوي الدخل الغير متماثلة معاملة ضريبية مختلفة، أي تحميل ذوي الدخل المرتفعة (الأغنياء) حصة أكبر في تمويل النفقات العامة.

مبدأ اليقين: ويعني أن تكون الضريبة الملزم بدفعها المكلف محددة على سبيل اليقين دون غموض أو تحكم، بحيث يكون ميعاد الدفع، طريقته، المبلغ الواجب دفعه واضحا ومعلوما للممول ولأي شخص. والهدف من ذلك هو حماية الممول من التعسف وتعريفه بحجم التزاماته. ويتطلب هذا استقرار التشريع الضريبي وإبعاده عن التعديلات المستمرة التي تجعل الممول عاجزا عن تتبع هذه التعديلات³.

مبدأ الملاءمة في التحصيل: "يجب أن تحصل كل ضريبة في الفترة وحسب النمط الذي يمكن أن نراه الأكثر ملائمة للمكلف بالضريبة"⁴؛ فميعاد تحصيلها يتناسب ويتوافق مع ميعاد دفعها، حتى لا يقع المكلف في حالة عدم التسديد والتي تقوده تدريجيا لعدم احترام السلطة الجبائية، كما يتم

¹ محفوظ برحمان، التشريع الضريبي الجزائري، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2018، ص47.

² مليكاوي مولود، أساسيات في الضريبة المحلية والدولية، دار هومة، الجزائر، 2018، ص23.

³ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص40.

⁴ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجبائية والضرائب، دار هومة، الطبعة الخامسة، الجزائر، 2013، ص24.

مراعاة الظروف المادية والنفسية لدافعي الضرائب لكي لا تصبح الضريبة معوقا للإنتاج ومحبطا لنشاط الأشخاص. وهنا لاحظ آدم سميث أن الضرائب على الاستهلاك تدفع غالبا في الوقت الملائم رغم أن المستهلك يتحمل عبئ هذه الضريبة (لماذا) لأن طريقة الدفع تجعل المستهلك لا يشعر بوطأتها عندما تندمج في ثمن السلعة، وأيضا يعد أفضل وقت هي حصول الممول على دخله يعتبر من أكثر أوقات ملائمة لدفع الضريبة كوقت الحصاد بالنسبة للمزارع ونهاية الشهر بالنسبة للموظف¹.

مبدأ الاقتصاد في نفقات التحصيل: ويكون ذلك بتطبيق الضريبة وتحصيلها بطريقة تخرج

من الممول بأقل مبالغ ممكنة زيادة على ما يدخل الخزينة العمومية، وهذا بتفضيل الضرائب التي لا تتطلب أعباء كبيرة لتحصيلها؛ لأن أي زيادة في أعباء الضريبة سوف يتحملها الممول و/أو تقلل من دخول الخزينة العمومية.²

لقد حدد Adam Smith هذه المبادئ في ظروف خاصة، حينما كان للضريبة هدفا ماليا فقط يتمثل في تغطية نفقات الدولة، لذلك اعتبرها علماء المالية الحديثة ومن بينهم الاقتصادي "Kaldor" غير كافية، باعتبار الضريبة أداة لتدخل الدولة في مختلف المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، لذا أضافوا لها مبادئ أخرى تكمل المبادئ السابقة، ومن أهمها ما يلي:³

مبدأ البساطة: ينبغي على النظام الضريبي أن يتضمن ضرائب بسيطة وسهلة، وذات

معدلات قليلة تعمل على شفافية ووضوح النظام الضريبي، وتعتبر بساطة الضريبة ضرورية لتجنب

¹ رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014، ص 88-89.

² عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، 2011، ص 40-41.

³ مليكاوي مولود، مرجع سابق، 2018، ص 24-25.

تعسف إدارة الضرائب، وتخفيض حجم التهرب الضريبي، وبالمقابل إذا كانت الضرائب معقدة فإنها تؤدي إلى سخط المكلفين وصعوبة تطبيقها من طرف إدارة الضرائب.

مبدأ المرونة: ويعني هذا المبدأ أن تكون هناك درجة من الاستجابة للضرائب المفروضة للتغيرات في النشاط الاقتصادي، وقد تكون هذه المرونة من خلال مفهومين، المفهوم الأول وهو أن تكون هناك استجابة تلقائية للضرائب القائمة مع التغيرات في مستوى النشاط الاقتصادي، دون أن تضطر الدولة لتغيير هيكل النظام الضريبي، بفرض ضرائب جديدة أو تغيير معدلات الضرائب القائمة، أما المفهوم الثاني فهو أن يكون لدى الدولة الإمكانيات الكافية وبالسعة اللازمة لمراجعة هيكل الضرائب القائم في الاقتصاد وتعديله.

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

مبدأ القدرة على الدفع: يعتبر هذا المبدأ من أهم المبادئ الضريبية انتشاراً وأكثرها قبولاً لدى الاقتصاديين والسياسيين والعامة حتى أصبح هذا المبدأ شعاراً شائعاً لدى الجميع، وهذا المبدأ يعني أن هناك قدرة على دفع الضرائب يمكن تحديدها وقياسها، ومن ثم فإن توزيع العبء الضريبي بين أفراد المجتمع يكون أكثر عدالة.

مبدأ الاستقرار: ويقصد بالاستقرار تجنب التعديلات المستمرة في التشريع، إذ أن التعديلات المستمرة من شأنها أن تخل بمبدأ اليقين وتؤدي إلى نتائج غير محبذة لكل من المكلف والإدارة الضريبية.

مبدأ إقليمية الضريبة: إن مبدأ إقليمية الضريبة ناجم عن استقلال الدولة وسيادتها فوق أراضيها، حيث أن كل دولة تنتظر إلى مصلحتها في فرض الضريبة وهذا ما يطلق عليه "السيادة الضريبية"، وهذه السيادة تأخذ أكثر من شكل، فالدولة تستطيع أن تقيم نظاما ضريبيا خاص بها، وتستطيع أن تطبق القوانين الضريبية حيث يمتد نفوذها السياسي وهذا ما يعبر عنه أحيانا "بالأناية الضريبية" مادامت الدولة تفرض ضرائب على دخول الأفراد المقيمين فوق أراضيها والدخول التي كان مصدرها أرض تلك الدولة.

المطلب الثاني: مفهوم السياسة الضريبية والنظام الضريبي

تتفاوت درجة تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي والاجتماعي من دولة لأخرى، مع ذلك فإن الأهداف لا تختلف في طبيعتها بين الدول مهما اختلفت فلسفتها الاقتصادية ودرجة تقدمها الاقتصادي وإنما تختلف الأدوات المستعملة في تحقيق أغراضها؛ تعد السياسة الضريبية ومن ثم النظام الضريبي أهم وسائل الدولة للتدخل وتحقيق الأغراض المسطرة، ومن أجل معالجة موضوع الدراسة سنحاول في هذا المطلب تحدد مفهوما واضحا لكل منهما وما العلاقة التي تجمعهما.

1. تعريف السياسة الضريبية

السياسة الضريبية هي إحدى أدوات السياسة المالية تستخدمها الدولة لتوجيه ضرائبها من أجل تحقيق أهداف أو أغراض سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية تهدف السلطة العامة تحقيقها من خلال سياستها العامة¹.

¹ عبد الباسط على جاسم الزبيدي، السياسة الضريبية في ظل العولمة، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية،

كما تعرف على أنها " التطبيق المقصود لوسائل معينة بهدف التأثير في مجرى الاحداث الاقتصادية لتحقيق نتائج أخرى غير تلك التي كانت ستترتب عنها لولى هذا التطبيق"¹ أي خروجها من الوظيفة التقليدية المتمثلة في جلب الموارد المالية فقط.

ومما سبق يمكن القول ان السياسة الضريبية تعد من أهم أدوات الدولة للتدخل الغير مباشر في الحياة الاقتصادية، كما تعد أداة من أدوات السياسة المالية، وهذه الأخيرة بدورها هي جزء من السياسة الاقتصادية للدولة، وعليه يمكن للدولة تحقيق أهدافها الاقتصادية بواسطة السياسة الضريبية بما يتوافق مع سياستها الاقتصادية.

تتصف السياسة الضريبية بجملة من السمات ويمكن تحديدها بما يلي:²

- ينظر الى السياسة الضريبية على أنها مجموعة متكاملة من البرامج وليست مجموعة متناثرة من الإجراءات، وبالتالي فإن المفهوم الصحيح يسمح بوضع وتصميم مكونات السياسة الضريبية في ضوء علاقات التناسق والترابط بين أجزائها، حيث لا يتم النظر الى كل مكون على حدى بل ينظر اليه على انه جزء من مكونات السياسة الضريبية بصفة خاصة والسياسة المالية بصفة عامة يساهم في تحقيق اهداف المجتمع.

- يسمح المفهوم السابق للسياسة الضريبية بأن يمتد نطاقها ليشمل الايرادات الضريبية الفعلية والمحتملة والبرامج المتكاملة المرتبطة بها، وبذلك يمكن أن يمتد نطاق السياسة الضريبية ليشمل الحوافز الضريبية التي تمنحها الدولة لأنشطة اقتصادية معينة ترغب الدولة

¹ محمد طالبي، السياسة الجبائية كأداة لاندماج الاقتصاد الجزائري في الاقتصاد العالمي، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، 2011-2012، ص 5.

² سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي وأهداف المجتمع مدخل تحليلي معاصر، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2011، ص 10-12.

في تشجيعها، وذلك باعتبار ان هذه الحوافز هي إيرادات ضريبية محتملة مضى بها في الفترة القصيرة محتمل تعويضها في الفترة الطويلة.

■ ان المفهوم السابق للسياسة الضريبية يوضح لنا بصورة محددة وقاطعة على أنها ليست سوى أداة من أدوات السياسة الاقتصادية التي تساهم في تحقيق أهداف المجتمع، كما ان الأهداف التي يمكن أن تضعها الدولة لسياساتها الضريبية ما هي في الواقع الا اهداف فرعية تنبثق من الأهداف العامة للسياسة الاقتصادية.

2. تعريف النظام الضريبي

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

ووفقا للمفهوم الواسع للنظام الضريبي، فإن هذا الأخير يرتكز على ركنين رئيسيين هما:

الهدف والوسيلة.²

¹ يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص19.

² ناصر مراد، فاعلية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، 2016، ص20-21.

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 إحدى المصادر الرئيسية للتمويل ووسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتوجيه النشاط الاقتصادي نحو اتجاه معين، ويتخذ التدخل الضريبي صورا عديدة منها ما يقوم على أساس التمييز في المعاملة الضريبية بين مختلف النشاطات الاقتصادية لتشجيع بعضها دون الأخرى، أو من خلال إعادة توزيع الدخل حيث تستقطع الدولة جزء من الدخل والثروات المرتفعة ثم تعيد توزيعها عن طريق الخدمات العامة أو تقرير إعانات عائلية لفائدة أصحاب الدخل المحدودة، أما بالنسبة للدول النامية فإن أهم أهداف النظام الضريبي تكمن في تشجيع الادخار والاستثمار من خلال فرض الضرائب التي تحد من الانفاق الاستهلاكي الزائد وتعمل على تعبئة الموارد الاقتصادية وتوجيهها لأغراض التنمية إذ تشكل الضريبة إحدى أدوات الادخار الإجباري لتمويل مشروعات التنمية.

وعلى هذا الأساس تتشكل أهداف النظام الضريبي للدول وفقا لظروف واقعها السياسي والاقتصادي والاجتماعي وتواكب ما يلحق على هذا الواقع من تطور.

الوسيلة: يرتكز النظام الضريبي على مجموعة الوسائل الضرورية لتحقيق أهدافه والتي تندرج ضمن عنصرين، أحدهما فني حيث يتكون النظام الضريبي من مجموعة من الضرائب المختلفة المطبقة في زمن معين وفي بلد معين، وبالتالي تشكل الضريبة وحدة بناء ذلك النظام؛ أما الآخر فتتطيم أي وجود تنظيم إداري يتكفل بمهمة الإقرار والربط والتحصيل، ويزداد حجم هذا التنظيم كلما تعقد الكيان الضريبي؛ ويشكل هذان العنصران معا ما يعرف بالنظام الضريبي بمفهومه الضيق.

وتوافقا مع التعريف الذي سبق وأشرنا اليه للسياسة الضريبية، فإننا نرى أن مفهوم النظام الضريبي يتمثل في: "مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضريبة (ضريبة نوعية، ضرائب دخل، ضرائب ثروة، ضرائب موحدة، ضرائب جمركية... الخ)، تتلاءم مع ظروف وخصائص البيئة التي تعمل في نطاقها، وتمثل في مجموعها برامج ضريبية متكاملة، تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية المصدرة (وما يصاحبها من لوائح تنفيذية مصدرة ومذكرات تفسيرية)، تسعى هذه الصورة الفنية لتحقيق أهداف محددة تمثل أهداف السياسة الضريبية بصفة عامة وأهداف النظام الضريبي بصفة خاصة"¹.

ان النظام الضريبي ما هو في الواقع الا ترجمة عملية للسياسة الضريبية، فهو يمثل أحد أساليب تحقيق أهدافها، وبمعنى آخر فان أهداف السياسة الضريبية الواحدة يمكن تنفيذها بأكثر من نظام ضريبي وسوف يتوقف بالطبع النظام الضريبي المختار على ظروف وخصائص المجتمع ومدى كفاءة أجهزته الإدارية والضريبية، بالإضافة الى مرحلة النمو التي يمر بها².

المطلب الثالث: أهداف السياسة الضريبية

ان الهدف الأساسي من الضرائب هو غرض مالي أي زيادة الإيرادات الضريبية لمواجهة الإنفاق العام الضخم، يجب أن تمول معظم الأنشطة الحكومية عن طريق الضرائب، لكن هذا ليس الهدف الوحيد، بمعنى آخر السياسة الضريبية لها بعض الأهداف غير المتعلقة بالإيرادات.

في العالم الحديث، يتم استخدام الضرائب كأداة للسياسة الاقتصادية، يمكن للضرائب التأثير على الحجم الإجمالي للإنتاج، الاستهلاك، الاستثمار، اختيار الموقع والتقنيات الصناعية، ميزان

¹ سعيد عبد العزيز عثمان، مرجع سابق، ص 13-14.

² نفس المرجع، ص 14.

المدفوعات، وتوزيع الدخل، وما إلى ذلك، ومن هذا المنطلق وبالتأثير على المتغيرات السابقة الذكر يمكن استخدام السياسة الضريبية لتنفيذ الأهداف الاقتصادية المسطرة كالنمو الاقتصادي، الاستقرار الاقتصادي والاندماج الاقتصادي؛ كما يمكن استخدام السياسة الضريبية في الحفاظ على القيم البيئية للمجتمع، تعد الضرائب البيئية إحدى أنجع الطرق في الحد من آثار التلوث الناجم عن النشاطات الصناعية الغير متوافقة مع النظم البيئية؛ ومع هذا التأثير الكبير للضرائب لا يمكن حصر أهداف السياسة الضريبية في الجانب المالي فقط.

1. الأهداف في بعدها المالي:

الهدف الأساسي للسياسة الضريبية هو توليد الإيرادات لتغطية الانفاق الحكومي على جميع المستويات، نظراً لأن النفقات العامة تميل إلى النمو على الأقل بنفس سرعة نمو الناتج القومي، فإن الضرائب، باعتبارها الأداة الرئيسية للتمويل الحكومي، يجب أن تنتج إيرادات تنمو بالمقابل.

فرض الضرائب ضرورة حتمية لزيادة الإيرادات للوظائف الحكومية الضرورية، مثل توفير السلع العامة؛ وبالفعل يجب أن تؤدي جميع الضرائب هذه الوظيفة حتى تكون فعالة؛ حيث لا يمكن لحكومة لا تستطيع فرض الضرائب أن تحيا، وهناك اتفاق إيديولوجي واسع النطاق على أن هذه الوظيفة مطلوبة، حتى عندما يختلف الناس بشدة حول ماهية وظائف الحكومة الضرورية حقاً، وما هو حجم الحكومة المطلوب¹.

هذا المسعى يتطلب من الضريبة أن تكون منتجة وذات مردودية و هذا يعني ان دفع الضريبة يجب ان يخص اكبر عدد ممكن من العناصر الضريبية وان تمس الضريبة المادة الخاضعة بأوسع

¹ Avi-Yonah, Reuven S, "The Three Goals of Taxation", Tax L, Rev 60, no 1, 2006, p3.

صفة ممكنة، بحيث يتم حصر نطاق الإعفاءات أو ما يسمى بنفقات الضريبة، بالإضافة الى وجوب استقرار القطاع الضريبية، بحيث لا تكون القواعد التي تحكم الضرائب موضوع تغيير مستمر، كذلك وجوب وجود المرونة في الاقتطاع الضريبي بحيث يتم التصرف بالنسب او المعدلات دون احداث ردود فعل عدائية وبصيغة أخرى فان خاصية المردودية لا تستلزم بالضرورة تطبيق نسب اقتطاع عالية لان التجربة اثبتت انه عند حد معين من ارتفاع النسب فان انشاء هذا الاجراء ان يؤدي الى انخفاض مردودية الضرائب ومنه فان ارتفاع نسب الاقتطاع الضريبي تقضي على مبالغ هذا الاقتطاع¹.

2. الأهداف في بعدها الاقتصادي:

لعل الهدف الأساسي للسياسة الضريبية هو توليد الإيرادات لدفع نفقات الحكومة على جميع المستويات، نظرا لأن النفقات العامة تميل إلى النمو على الأقل بنفس سرعة نمو الناتج القومي، فإن الضرائب وباعتبارها الأداة الرئيسية للتمويل الحكومي، يجب أن تنتج إيرادات تنمو بالمقابل أيضا، مع ذلك وبعد ظهور مفهوم الضريبة الوظيفية أصبح للسياسة الضريبية أهداف أخرى غير هدفها المالي، ومن أهمها الأهداف في بعدها الاقتصادي.

1.2 التنمية الاقتصادية:

أحد الأهداف المهمة للسياسة الضريبية هو التنمية الاقتصادية، إن التنمية الاقتصادية لأي دولة يعتمد إلى حد كبير بنمو تكوين رأس المال، يقال إن تكوين رأس المال هو محور التنمية الاقتصادية، لكن البلدان الأقل نموا تعاني عادة من نقص رأس المال، وللتغلب على ندرة رأس المال،

¹ فلاح محمد، السياسة الجبائية -الأهداف والأدوات- بالرجوع الى حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص23.

تقوم حكومات هذه البلدان بتعبئة الموارد بحيث يحدث تراكم سريع لرأس المال، لتكثيف الاستثمار العام والخاص، تستغل الحكومة عائدات الضرائب في تعبئة هذه الموارد، من خلال التخطيط الضريبي المناسب.

من خلال رفع معدل الضرائب الحالي أو عن طريق فرض ضرائب جديدة، يمكن جعل عملية تكوين رأس المال سلسلة؛ أحد العناصر المهمة للتنمية الاقتصادية هو زيادة نسبة المدخرات إلى الدخل والتي يمكن زيادتها بشكل فعال من خلال السياسة الضريبية، ومع ذلك، يجب توخي الحذر المناسب فيما يتعلق بالاستثمار، إذا تم توجيه الموارد المالية أو الاستثمارات في قطاعات الاقتصاد غير المنتجة، فقد تتعرض التنمية الاقتصادية للخطر، حتى لو زادت معدلات الادخار والاستثمار؛ وبالتالي، يجب استخدام السياسة الضريبية بطريقة يتم فيها الاستثمار في القطاعات الإنتاجية للاقتصاد، بما في ذلك قطاعات البنية التحتية.

2.2 الاستقرار الاقتصادي:

يعكس الضغط الضريبي حجم اهتمامات الدولة ومدى توسع تدخلها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية ومثل هذا الدور يعتبر حديثا نسبيا لأنه يهدف الى دمج السياسة الخاصة بالميزانية في جانبها الإيرادي والإنفاقي ضمن نظرة طويلة المدى لتنظيم النشاط الاقتصادي؛ ونعني بالاستقرار الاقتصادي التخفيف من حدة الضغوط التضخمية، ويمكن ترجمة ذلك ماليا بوجود ميزانية حكومية متوازنة¹.

¹ عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1988-1995، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، أبريل 1995، ص 39.

يمر النشاط الاقتصادي بتقلبات عديدة بين فترات كساد وتضخم خاصة في الاقتصاد الحر، تعمل السياسة الضريبية عموماً على تحقيق الاستقرار الاقتصادي سواء لمعالجة حالة الكساد أو لمعالجة حالة التضخم وذلك على الشكل التالي:¹

دور الضرائب في حالة التضخم: لا شك أن دور الضرائب يتحدد من خلال العمل على تخفيض القوة الشرائية الزائدة، أي العمل على خفض الطلب الكلي ولا يتم ذلك إلا من خلال زيادة الضرائب الحالية أو فرض ضرائب جديدة.

أما دور الضرائب في حالة الانكماش: تتم معالجة الانكماش من خلال زيادة الانفاق الحكومي وخفض الضرائب بهدف رفع الطلب الفعلي إلى المستوى الذي يحقق التشغيل الكامل، أو بعبارة أخرى العمل على خلق القوة الشرائية للقضاء على الفجوة الانكماشية.

3.2 الاندماج الاقتصادي:

وهذا من خلال تنسيق الأنظمة الضريبية من خلال اعتماد نفس المدونة من الضرائب، تنسيق المعدلات، الإعفاءات والتخفيضات الممنوحة، أنماط الاهتلاك المعتمدة، تبادل المعلومات بخصوص ظاهرة التهرب الضريبي؛ بل نجد دولاً كدول الاتحاد الأوروبي تعمل على توحيد أنظمتها الضريبية بشكل كامل لأنه من غير هذا التوحيد لا يمكن الحديث عن تكامل اقتصادي.²

¹ الهادي خالد إسماعيل، الآثار الاقتصادية للضرائب، مجلة المال والاقتصاد، العدد 72، 2013، ص43.

² عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية دراسة تحليلية تقييمية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الرابعة، 2017، ص170.

3. الأهداف في بعدها الاجتماعي:

ان الهدف الاجتماعي للسياسة الضريبية يكمن في استعمال الضرائب لتحقيق اهداف ذات طابع اجتماعي وعادة يترجم ذلك بالحفاظ على التوازن الاجتماعي على المستويين الفردي وهياكل القطاع الاقتصادي، حيث تعتبر الضريبة أداة فعالة في تحقيق العدالة الاجتماعية وذلك في محاولة للحد او التقليل من الفوارق الاجتماعية وهذا ما يسميه الاقتصاديون بإعادة توزيع الدخل، كما تستعمل الضريبة أيضا في ضبط معدلات النمو الديموغرافي ومشاكل السكن، كما تعتبر أداة فعالة في معالجة وإصلاح مشاكل التلوث البيئي.

1.3 إعادة توزيع الدخل:

بالنسبة للعديد من البلدان النامية فإن انتشار الفقر وانخفاض نصيب الفقراء من الدخل مصدر قلق خاص لها؛ ان اتساع التفاوتات في الدخل في السنوات الأخيرة راجع لتزايد التقارب والترابط الاقتصادي الدولي، كل هذا زاد من اهتمام الاقتصاديين بدور السياسة الضريبية كأداة لإعادة توزيع الدخل على المدى القصير والطويل وكذا دراسة مدى فاعليتها على التأثير في تغيراته.

تساهم ضرائب الدخل في معالجة التفاوت بين دخول الافراد، عن طريق فرض ضريبة التراكات والضريبة التصاعدية على أصحاب الدخل والثروات المرتفعة، كما تساهم السياسة الانفاقية للحصيلة الضريبية في تقليل حدة التفاوت بين الدخل والثروات، فقد تعمل الدولة على تكيف سياستها بما يفيد ذوي الدخل الصغيرة أكثر من الكبيرة وقد يتم ذلك اما بمنح اعانات نقدية أو التوسع في أداء الخدمات العامة كالتعليم والصحة والسكن¹.

¹ ناصر مراد، مرجع سابق، ص58.

إن التفاعل بين التدرج الضريبي وسياسات التحويل وتوزيع الدخل معقد خاصة للدول النامية بسبب مجموعة من العوامل التي تنفرد بها هذه البلدان (وأيضاً البلدان التي تمر بمرحلة انتقالية)، والتي لديها بشكل عام عدد من السمات المالية الضعيفة: ضريبة منخفضة إلى - نسبة الناتج المحلي الإجمالي، مما يعكس سوء الإدارة وضعف الإدارة الضريبية وانتشار التهرب الضريبي؛ هيمنة الضرائب غير المباشرة وقائمة محدودة من ضرائب رأس المال والثروة؛ ودور محدود للتحويلات النقدية الرسمية وسياسات الحماية الاجتماعية. تلقي هذه الميزات بظلال من الشك على قدرة السياسة الضريبية على إعادة توزيع الدخل¹.

2.3 تشجيع النسل:

تستخدم الضريبة أحياناً كأداة لتشجيع النسل فيما تقرره من إعفاءات ضريبية معينة عن كل ولد من أولاد المكلف، فقد استخدمت هذه الوسيلة في ألمانيا النازية عندما كان القانون الضريبي يمنح المزيد من الإعفاءات العائلية رغبة في زيادة عدد السكان، إلا أن هذا الوضع قد تغير بعد هزيمتها في الحرب العالمية الثانية حيث أدخل مجلس رقابة الحلفاء في سنة 1946 تعديلات على القانون الضريبي الألماني ألغت بموجبها الإعفاءات العائلية التي كانت تمنح للمكلف قاصدة من ذلك مكافحة كثرة النسل².

¹ Ke-young Chu and all, **Income Distribution and Tax and Government Social Spending Policies in Developing Countries**, International Monetary Fund (IMF), WP/OO/62, March 2000, p3.

² جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق العملي، دار وائل للنشر والتوزيع، الاردن، الطبعة الأولى، 2010، ص270.

3.3 المحافظة على القيم البيئية:

الحفاظ على البيئة أحد أسباب النمو المستديم باعتباره إطار للحياة وبقاء المجتمع، ويمكن للضريبة في هذا الإطار أن تلعب دوراً فعالة في معالجة مشاكل التلوث الطبيعي.

فعملية حماية البيئة في إطار السياسة الضريبية تكون من خلال الاختصاص الإضافي للأنشطة الملوثة التي تتعامل مباشرة مع البيئة (كتصريف المواد الكيماوية السائلة الناتجة عن معالجة مواد استهلاكية في البحر أو في الوديان)، نظراً لأن عملية التطهير تكلف نفقات باهظة وهذا باعتراف الاختصاصيين، وبذلك فإن هذه الاقتطاعات الإضافية تساهم في تمويل مشاريع حماية البيئة من جهة، وبما أنها ترتبط بالنشاط الملوث فإنها تجبر ضمناً أصحاب هذه الأنشطة بإيجاد أفضل السبل للتخلص من هذه النفايات¹. ومع ذلك فإن استعمال الضريبة لتحقيق الهدف البيئي يناقض تحقيق العدالة الاجتماعية، بحيث هذه الأخيرة تتطلب تخفيض الضرائب غير المباشرة، بعكس الهدف البيئي الذي يعتمد على زيادة الضرائب قصد زيادة أسعار بعض المنتجات المضرّة بالبيئة².

4.3 معالجة أزمة السكن:

استخدمت فرنسا في سنة 1945 الضريبة العقارية على المساكن الفسيحة التي لا يشغلها عدد كاف من الأشخاص بمراعاة المساحة بالنسبة لعدد السكان وذلك بفرض ضريبة مرتفعة عليها بقصد إجبار هؤلاء الأشخاص على تأجير المساكن الزائدة عن حاجتهم للغير للتخلص من الضريبة

¹ فلاح محمد، مرجع سابق، ص 52.

² ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 59.

وبالتالي يقلل من ازمة السكن التي تعاني منها البلاد كما وتخصص حصيلة هذه الضريبة لإنشاء مساكن جديدة وتحسين المساكن القائمة¹.

المبحث الثاني: السياسة الضريبة أداة لتوجيه الممارسات الاقتصادية من خلال التأثير على العناصر الاقتصادية

ان للضريبة وظيفة تهدف الدولة إلى تحقيقها، في الماضي وفي ظل الدولة الحارسة كانت وظيفة الضريبة قاصرة على تأمين الإيرادات اللازمة لتغطية نفقات المرافق الأساسية للدولة، وكانت وظيفة الدولة ذات بعد مالي لان الدولة الحارسة تمنع التدخل في المجالين الاقتصادي والاجتماعي، اما بعد الحرب العالمية الأولى وعقب الازمة المالية العالمية في العام 1929، لم تعد الدولة تستطيع ان تقف موقف المتفرج امام الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية المتردية، وبدأ الفكر الاقتصادي يتحول نحو السماح للدولة بالتدخل، وكان المفكر الاقتصادي جون مينارد كينز هو المنظر للشكل الجديد للدولة التي تستطيع ان تستخدم الضريبة لتحقيق اهداف اقتصادية حيث تشكل الضريبة اداة من الأدوات التي تمتلكها الدولة للتأثير على الاقتصاد بهدف تحقيق الاستقرار الاقتصادي وتحقيق معدلات مرتفعة من النمو. وبذلك بدأ مبدأ وظيفة الضريبة بالتبلور.

فالضريبة في مفهومها المعاصر ليست شرا لا بد منه للحصول على إيرادات الدولة، ولكنها في المقام الأول أداة وظيفية أي أداة لتأدية وظيفة معينة. ومن هنا اشتق مبدأ الضرائب الوظيفية. والضريبة وفقا لهذا المفهوم ليست غاية في حد ذاتها وإنما هي وسيلة لا ينبغي فرضها ولا مجال لاستخدامها أو استمرارها إلا إذا أسند إليها دور وظيفي وغاية محددة تسعى لتحقيقها، وإلا إذا كانت

¹ جهاد سعيد خصاونة، مرجع سابق، ص 271.

كفاءة الضريبة في تحقيقها لهذا الدور الوظيفي لا تدانيها كفاءة الأدوات الأخرى من أسلحة السياسات الاقتصادية. فإذا انتفى الهدف الوظيفي منها انتقت الحكمة من فرضها¹.

المطلب الأول: الضريبة أداة تدخل الدولة محل اختلاف حسب مدارس الفكر الاقتصادي

لم تعد الضريبة مقتصرة على تأمين الإيرادات اللازمة لتغطية نفقاتها فقط، فالتقدم الاجتماعي وتطور مفهوم الدولة وتوسع مهامها أثر وبشكل واضح على الهياكل الاقتصادية، تغيرت النظرة الى الضريبة فصارت أداة تدخل وتوجيه للأنشطة الاقتصادية ولعبت دورا هاما كوسيلة لتدخل الدولة وتنفيذ مهامها التي تنطوي ضمن الطابع الاجتماعي والاقتصادي. ولهذا ارتبطت طبيعة الضريبة بطبيعة وأبعاد دور الدولة في المجتمع².

لقد كان موضوع تدخل الدولة في الاقتصاد نقطة جدل دائم بين المفكرين الاقتصاديين بين من نادى بضرورة تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي وعدم ذلك (الدولة الحارسة)، ومع هذا الاختلاف في الافكار شهدت الضرائب تطورا في العديد من المراحل الفكرية للمدارس الاقتصادية بالتزامن مع تطور دور الدولة، فمنهم من نادى بحيادية الضريبة لحيادية الدولة واي استعمال لها كأداة تدخل سوف يحدث اختلال اقتصادي واجتماعي، ومنهم من رأى الزامية تدخل الدولة لتنظيم الاقتصاد ومعالجة اختلالاته، وهنا يتجلى دور السياسة الضريبة كأداة للتدخل في النشاط الاقتصادي.

1. الضريبة والمدرسة الطبيعية (الفيزيوقراطية):

مدرسة الطبيعيين او المدرسة الفيزيوقراطية، وهي مجموعة الأفكار الاقتصادية التي نشأت في نهاية حكم لويس الخامس عشر في القرن الثامن عشر في فرنسا، وزعيم هذا المذهب هو الدكتور

¹ حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، مصر 2002/2003، ص70.

² ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص7.

فرنسوا كيناي، أطلق عليهم الطبيعيون لاعتقادهم بوجود نظام طبيعي يستمد قواعده من العناية الإلهية وإن هذه القواعد أو القوانين يمكن أن تسري من تلقاء نفسها دون تدخل الإنسان.

من خلال الجدول الاقتصادي لي كيناي فإن الطبقة المنتجة تشمل العمال الزراعيين الذين يقومون على خلق الناتج الصافي وهو الزراعة، أما التجار والصناع وأرباب المهن فكانوا يسمون بالطبقة العقيمة الغير المنتجة لأنها لا تخلق ثروة جديدة كما هو الحال في الزراعة، ولهذا فإن أهم ما ترتب على المدرسة الطبيعية من نتائج أنها اختصت بالضرائب، وطالما إن الأرض هي مصدر الثروة فيجب أن تقتصر عليها الضريبة فقط.

يعتبر كل من بودان Baudin وفوبان Vauban (الذي نادى في حقيقة الأمر بفرض ضريبة أساسية بجانب ضرائب أخرى ثانوية على الملح والمشروبات والجمارك) من الرواد الأوائل لهذه الضريبة، حينما أبرزها الثاني في مقدمة مؤلفه La dime royale كركن أساسي في نظامه الذي اقترحه متضمنا ضريبة وحيدة (أو أساسية) هي ضريبة العشر الملكية على الأرض والدخول المنقولة، تحل محل الضرائب المتعددة التي لم تتصف - في اعتقاده - بالبساطة والعدالة، بحيث يقوم ممثلو الملك بتحصيلها من جميع سكان المملكة بلا استثناء وفق لدخولهم، دون تمييز لطبقة معينة على الطبقات الأخرى وذلك لتزويد الملك بوسائل حماية ممتلكات وأرواح سكان مملكته، على اعتبار أنها التزام طبيعي يسري على كافة بحيث يصعب التخلص منه¹.

2. الضريبة والمدرسة الكلاسيكية التقليدية:

تعود نشأة المدرسة الكلاسيكية التقليدية إلى أواخر القرن الثامن عشر للميلاد، شهد علم الاقتصاد طفرة كبيرة مع ظهور المفكر الاقتصادي آدم سميث، الذي وضع أولى اللبانات التي ساهمت

¹ يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص12.

في بناء المدرسة الكلاسيكية وعلم الاقتصاد الحديث وجعله علماً منفصلاً بذاته عن باقي العلوم والمجالات البحثية، ومن ثم شهدت المدرسة الكلاسيكية تطوراً مع دراسات المفكرين من بينهم ديفيد ريكاردو، مما ساهم في بناء النظريات الخاصة في المدرسة الكلاسيكية.

لقد أيد كل من آدم سميث وديفيد ريكاردو وجهة نظر الطبيعيين في إلغاء جميع الضرائب واتخاذ ضريبة على ريع الأرض، لا بسبب الأرض هي العامل الإنتاجي الوحيد الذي يحقق فائض كما اعتبره الطبيعيين، بل حتى لا يتمكن المكلفين نقل العبء إلى غيرهم عن طريق رفع الأسعار¹. معظم مفكرين الاقتصاد الكلاسيكي يرفضون تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي وإن لا تستعمل الضريبة على التأثير فيه بل وتكتفي بوظيفتها المالية فقط.

كما تطرق ديفيد ريكاردو بعمق إلى الضريبة من خلال نظريته الشهيرة "نظرية الريع"، فقد كشفت الدراسات الحديثة لفكر ريكاردو، أن مفهومه للضريبة كان أكثر اتساعاً منه عند الطبيعيين، إذ أوضحت هذه الدراسات أنه رغم معارضته لأية صورة من صور الضرائب على رأس المال، فإنه لم يعارض في إخضاع الأرباح والأجور والإيجارات - بجانب الناتج الصافي للأرض - للضريبة، بشرط إعفاء ما اسماه بالحد الأدنى للبقاء².

3. الضريبة والمدرسة الماركسية:

يعرف على أن المدرسة الاقتصادية الماركسية مخالف للتيار الفكري الرأسمالي والحرية الطبيعية لآدم سميث "دعه يعمل"، ويقر الماركسي جون رومر هذا الوصف، ويرى أن "الفارق الرئيسي بين سميث وماركس هو أن: سميث قال إن سعي الأفراد خلف مصالحهم الذاتية سيؤدي لنتائج مفيدة

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 14.

² يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص 14.

لجميع، بينما قال ماركس إن سعي الأفراد خلف مصالحهم الذاتية سيقود للفوضى والأزمات وتحلل النظام القائم على الملكية الخاصة نفسه، كما أن سميث تحدث عن يد خفية ترشد الأفراد وممثلي المصالح الذاتية للعمل بطريقة تحقق الأمثل اجتماعيا رغم عدم انشغالهم بالنتائج العامة لأفعالهم، فيما تصفها الماركسية بأنها القبضة الحديدية للمنافسة التي تسحق العمال وتجعل حالهم أسوأ، مما لو عاشوا في ظل نظام آخر أكثر ملاءمة، أي نظام يقوم على الملكية العامة أو الاجتماعية¹.

"ماركس حول الضرائب" ينظر الماركسيون البارزون إلى تنظير ماركس بشأن الضرائب على أنه صندوق فارغ، لكن وفي الواقع كان لدى ماركس وفريدريك انجلز الكثير ليقولوه عن الضرائب. حيث شملت تغطيتهم الضرائب التصاعدية على كل من رأس المال والدخل، والتفضيل القوي للضرائب المباشرة على الضرائب غير المباشرة، وضريبة الميراث، وضريبة قيمة الأراضي، والضرائب على المعاملات المالية²، كما يؤمن التيار الاشتراكي الماركسي بدور الدولة في المجتمع بحيث الملكية العامة لوسائل الإنتاج والتدخل في مختلف المجالات الاجتماعية، وبالتالي فالضريبة أداة تمكنها من هذا التدخل وهنا تستعمل في تحقيق العدالة الاجتماعية وتقليص حدة الفوارق الطبقة حسبهما³.

4. الضريبة والمدرسة الكينزية:

الثورة الكينزية هي علامة للتغيير الدراماتيكي الذي حدث في علم الاقتصاد في ثلاثينيات القرن الماضي مع نشر النظرية العامة للتوظيف والفائدة والمال (1936) لجون ماينارد كينز. تمثل

¹ مارك سكويسين، ترجمة مجدى عبد الهادى، الثلاثة الكبار في علم الاقتصاد، المركز القومي للترجمة، القاهرة، 2018، ص96.

² David Ireland, **What Marxist Tax Policies Actually Look Like**, Historical Materialism, 27, 2, 2019, p189 p190.

³ فريد حداد، آفاق السياسة الجبائية في دعم التنمية الاقتصادية في الجزائر، أطروحة دكتوراه جامعة الجزائر3، 2012/2011، ص15.

الثورة الكينزية إلى حد كبير قصة تأثير هذا الكتاب، لكن كينز نشر العديد من الكتب قبل ذلك الكتاب وتوج ظهوره بمهنة طويلة كمنظر اقتصادي وصحفي اقتصادي ومستشار اقتصادي¹، بنى كينز نظريته الاقتصادية الكينزية على أساس نظريات كل من ادم سميث "ثروة الأمم" وكارل مارس "راس المال"، تركز هذه النظرية على مساهمة كلا القطاعين العام والخاص في الاقتصاد أي الاقتصاد المختلط، كما يختلف كينز مع السوق الحر (عدم تدخل الدولة) أي أنه مع تدخل في بعض المجالات، وتعد السياسة الضريبية من أهم أدوات التدخل لدى الدولة.

ما من شك في أن مذهب الحياد الضريبي وإن كان قد ساد نظرياً لفترة طويلة من الزمن إلا أنه من الناحية العلمية لا يمكن تحقيقه، فكل ضريبة أثارها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية إرادت الدولة ذلك أو لم ترد، فالضريبة أثارها على توزيع الدخل والثروات وعلى سلوك المستهلكين والمنتجين وعلى الاستخدامات البديلة للموارد الاقتصادية وعلى اختيار الفن الانتاجي وعلى تشجيع رؤوس الأموال الأجنبية أو احجامها وعلى أطوار التقلبات الاقتصادية وعلى معدلات النمو السكاني بل وعلى كافة متغيرات النشاط الانساني².

وحسب كينز تستطيع الدولة التأثير على مستوى الطلب على الاستهلاك وذلك بتغيير إعادة التوزيع الأصلية للدخل عن طريق السياسة الضريبية، وفي الواقع تستطيع الدولة أن تفرض ضرائب عالية على الدخل المرتفعة وفي نفس الوقت تحد وتعفي نهائياً الدخل المنخفضة من الضريبة، وبهذا الشكل يمكن أن يتزايد مستوى الاستهلاك وبالتالي الطلب الفعلي، وتستطيع الدولة عن طريق

¹ Mark Blaug, **JOHN MAYNARD KEYNES Life, Ideas, Legacy**, Palgrave Macmillan, New York, 1990; p3.

² يونس أحمد البطريق وآخرون، المالية العامة والضرائب والنفقات العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص18.

السياسة الضريبية تشجيع المؤسسات على الاستثمار وذلك بمنحها إعفاءات ضريبية على السلع المشتراة وعلى السلع المباعة¹.

ومع تطور الفكر الاقتصادي والمالي بات من أمس الضروريات تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي بكل ما يتاح لها من وسائل وأدوات لتحقيق أهداف المجتمع. ومع اكتشاف امكانيات الهائلة لسلح الضريبة صار من الطبيعي أن يتحول دور الضريبة من تحقيق الهدف المالي فقط الى المساهمة بقدر الطاقة في تحقيق اهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية. فالضريبة اذن في ظل الفكر الحديث سلاح من أنجح الأسلحة - إذا ما أحسن استخدامه - في التأثير على المتغيرات الاقتصادية وتوجيه النشاط الاقتصادي لتحقيق اهداف المجتمع².

المطلب الثاني: الآثار الاقتصادية للسياسة الضريبية

"التأثير على المستوى القصير" تعمل التخفيضات الضريبية على تعزيز الطلب من خلال زيادة الدخل المتاح، وتشجيع الشركات على التوظيف والاستثمار بشكل أكبر؛ اما الزيادات الضريبية فتعمل العكس؛ يمكن أن تكون هذه التأثيرات على الطلب كبيرة وذلك عندما يكون الاقتصاد ضعيفاً ويكون اقل تأثيراً كلما اقترب الاقتصاد من الاستقرار.

"التأثير على المستوى الطويل" يمكن أن تؤدي معدلات الضرائب المرتفعة إلى تثبيط العمل والادخار والاستثمار والابتكار، بينما يمكن أن تؤثر التحفيزات الضريبية المحددة على توزيع وتخصيص الموارد الاقتصادية، لكن التخفيضات الضريبية يمكن أن تبطئ النمو الاقتصادي على

¹ قادري محمد الطاهر، مدارس الفكر في الاقتصاد السياسي المستقبل ابداع الماضي، مكتبة حسن العصرية، لبنان، 2013، ص135.

² يونس أحمد البطريق وآخرون، المالية العامة الضرائب والنفقات العامة، مرجع سابق، ص19.

المدة الطويل من خلال زيادة العجز، وبالتالي فإن الآثار طويلة المدى للسياسات الضريبية لا تعتمد فقط على آثارها التحفيزية ولكن أيضًا على آثار العجز.

مما لا شك فيه أن للسياسة الضريبية آثار واضحة على الاقتصاد الكلي وذلك على المستويين القصير والطويل، فما هي الآليات تأثير الضرائب على الاقتصاد؟ وكيف يمكن للدولة الاستفادة من ذلك لتحقيق الأهداف المسطرة؟

1. أثر الضريبة على الاستهلاك والادخار:

قبل البدء في تحليل أثر السياسة الضريبية على الاستهلاك والادخار لابد من معرفة المتغيرات التي تحددتهما، حيث من المعروف أن الدخل المتحصل من العمليات الإنتاجية يذهب جزء منه كاستهلاك (إنفاق استهلاكي)، أما ما تبقى من الدخل فيدخر على شكل المعادلة التالية:

$$Y = C + S$$

حيث Y : الدخل، C : الاستهلاك، S : الادخار

وبقسم المعادلة على Y نحصل على $Y/Y = C/Y + S/Y$ و $Y/Y = 1$ حيث C/Y هو ميل

الاستهلاك و S/Y هو ميل الادخار ومجموعهما هو 1.

ومن خلال ما سبق يمكن القول إن الاستهلاك يعتمد على الدخل فكلما زاد الدخل زاد

الاستهلاك والعكس صحيح (علاقة طردية)، كما يتأثر حجم الاستهلاك من جهة أخرى بميل

الاستهلاك، والادخار أيضا بحجم الدخل، وأيضا بميل الاستهلاك بسبب أن الادخار هو ما تبقى من

الدخل بعد الاستهلاك.

إذا ان فرض ضريبة على الدخل بالتأكد يؤدي الى استقطاع جزء من الدخل، مما يؤدي الى انخفاض الطلب على السلع والخدمات، أي الحد من حجم الاستهلاك، ويختلف أثر الضريبة على الدخل باختلاف شرائح المجتمع، إذ أن الضرائب التي تصيب الأغنياء لا تقلل من استهلاكهم، لأنهم سوف يدفعونها من مدخراتهم، كي لا يتأثر مستوى الاستهلاك الرفيع الذي اعتادوا عليه، أما الضرائب التي تصيب الفقراء فإنها سوف تؤدي الى التقليل من استهلاكهم للسلع وعلى الأخص السلع ذات الطلب المرن¹.

تسمح الضريبة على الاستهلاك بتوجيه الدخل نحو الادخار، أما الضريبة على الدخل فتعمل على اضعاف كل من الاستهلاك والادخار، فالتحليل الكنزي بين أن الميل الحدي نحو الاستهلاك أو الادخار يتأثر بفرض الضرائب والعلاقة بين الضريبة والاستهلاك علاقة سالبة، فكلما زادت الضرائب على الدخل كلما انخفض الميل الحدي للاستهلاك².

ويمكن القول بصفة عامة بأن فرض ضريبة مباشرة ينتج عنه "أثر دخل"³ أي انخفاض في حجم الاستهلاك والادخار نتيجة انخفاض مستوى الدخل راجع الى أثر الضريبة السلبي، فكلما زادت الضرائب المباشرة (ضرائب الدخل) كلما نقص الدخل والعكس صحيح؛ كما أن الضرائب المباشرة تصيب أصحاب الدخل المرتفعة أكثر مما تصيب أصحاب الدخل المنخفضة وعلى هذا الأساس فإن الاستهلاك لا يتأثر بشكل كبير خاصة إذا كانت هناك إعفاءات كبيرة للدخل المنخفضة، لأن

¹ حنان عبد الخضر هاشم والسيد حسين علي عبد، دراسة تحليلية حول أثر السياسة الضريبية في بعض متغيرات الاقتصاد الكلي في العراق، مجلة مركز دراسات الكوفة، العدد 22، 2011، ص272.

² فريد حداد، مرجع سابق ص21.

³ عبد الله الصعدي، الضرائب والتنمية دراسة لدور الضرائب على الدخل في تمويل الانفاق العام بمصر، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990، ص29.

أصحاب الدخل المرتفعة يدفعون الضريبة ليس من الجزء المخصص للاستهلاك وإنما من مدخراتهم¹.

أما فيما يتعلق بالضرائب غير المباشرة فإنها تمارس تأثيرها على الاستهلاك والادخار من خلال تأثيرها على أثمان السلع والخدمات، حيث يؤدي إلى ارتفاع الأسعار بقيمة هذه الضرائب إلى خفض دخول المستهلكين وبالتالي ينخفض استهلاكهم العيني² خاصة أصحاب الدخل المنخفضة، مع ذلك يعتمد الأمر أيضا على ما إذا كان الطلب على السلع المفروض عليها ضرائب مرنا أو لا، فإذا كان الطلب على السلعة مرن يقلل من حجم الاستهلاك بشكل كبير وإذا كان غير مرن فيكون الأثر بشكل أقل.

2. أثر الضريبة على الإنتاج:

لقد رأينا كيف يمكن للضرائب أن تؤثر على الاستهلاك والادخار، ولا يقتصر دور الضرائب عند هذا الحد، بل إنه يمتد مؤثرا في الإنتاج من خلال تأثيره في الاستثمار (أي في الاستخدام المنتج للادخار القومي)، وفي عبارة أخرى يمكن القول إن الضرائب كما تؤثر في عرض الادخار فإنها تؤثر كذلك في طلبه من قبل المنتجين للاستثمار، وهنا يبرز دور الضرائب كأداة ديناميكية للنمو الاقتصادي³، فكيف يمكن للضريبة التأثير على الإنتاج؟

يمكن أن تستخدم الضريبة في جذب الاستثمارات وخاصة في البلدان النامية التي تعاني من قلة في رؤوس الأموال، فالحوافز الضريبية تعمل على تشجيع المؤسسات والأفراد من خارج الدولة أو

¹ الهادي خالد إسماعيل، الآثار الاقتصادية للضرائب، مجلة المال والاقتصاد، بنك فيصل الإسلامي السوداني، العدد 71، 2013، ص42.

² عبد الله الصعیدی، مرجع سابق، ص30.

³ نفس المرجع، ص22.

محليا على الاستثمار في مثل هذه الدول، اذ تولد هذه الاستثمارات زيادة في الإنتاج الوطني، كما أن هذه الإعفاءات يمكن ان تعمل على توزيع الإنتاج جغرافيا في البلد نفسه، فعند رغبة الدولة في تشجيع صناعة في إقليم معين، فإنها تستطيع جذب المستثمرين الى ذلك الإقليم عن طريق اعفاءهم من الضرائب أو تقليلها مقارنة ببقية الأقاليم، وهذا بدوره يعمل على زيادة الإنتاج¹، كما يمكن استخدامها كأداة لتوجيه الاستثمارات على السلع المرغوبة، برفع سعرها على السلع غير المرغوبة في إنتاجها، وتخفيض سعرها على السلع المرغوبة في إنتاجها، كما قد تستهدف تحقيق أغراض اجتماعية، وذلك برفع سعرها على السلع الضارة بالصحة (كالسجائر) أو السلع المحرمة دينيا (كالخمر)².

ويمكن للضرائب أن تؤثر في انتقال عوامل الإنتاج بين المهن والصناعات أو الأمكنة المختلفة، فقد تفرض الضريبة على مهنة أو صناعة معينة فتجبر رؤوس الأموال، كما يهجر العمل في تلك المهنة أو الصناعة الى غيرها من المهن أو الصناعات التي لم تفرض عليها الضرائب المذكورة، كذلك فإن فرض الضريبة قد يكون في منطقة أو في دولة معينة دون سواها فيكون ذلك سببا في انتقال المشروعات من تلك الدولة الى غيرها من الدول³، وقد كان الاقتصاديون الكلاسيك يعترضون دائما على الضرائب التي تؤدي الى تحويل موارد الإنتاج، وكانت حجتهم في ذلك أن موارد الإنتاج تسعى تلقائيا الى أكثر أوجه النشاط أرباحية، وأن تدخل الحكومة في هذا الصدد يخل بألية هذا النظام الطبيعي، فيقلل من أرباح المنتجين ومن انتاج السلع التي تضاعف الاشباع الاستهلاكي الجماعي⁴.

¹ حنان عبد الخضر هاشم والسيد حسين علي عبد، مرجع سابق، ص 274-275.

² بلال صلاح الأنصاري، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، مركز الدراسات العربية، مصر، 2017، ص 133.

³ عبد الله الصعیدی، مرجع سابق، ص 23.

⁴ عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، دون سنة، ص 243.

عندما نرجع الى النظرية الاقتصادية نجد ان الضريبة تكلفة ترفع من تكاليف الإنتاج وتؤدي بالمنتج الى تحميلها او ما يعرف بنقل عبئها على الاخرين (المستهلك)، ويتم ذلك عن طريق رفع الأسعار وهو الشيء الذي يؤدي حتما الى تخفيض الإنتاج لان العرض سوف ينخفض بفعل انخفاض الطلب كنتيجة لارتفاع الأسعار. وتكمن خسارة المنتج في انخفاض الأرباح كنتيجة لانخفاض المبيعات، لكن هذه المسألة اقتصاديا غير واقعية في كل الحالات حسب واقع السوق ان كان تنافسيا أو يسوده الاحتكار¹.

3. أثر الضريبة على مستوى العام للأسعار:

يرى جل الاقتصاديين والماليين أن الضرائب يجب ألا ينظر اليها مجرد وسيلة مالية فحسب، بل يجب أن ينظر اليها على أنها أداة فعالة في نطاق المالية العامة الوظيفية لتحقيق الاستقرار في مستوى الانفاق النقدي ومستوى العام للأسعار²، حيث أن فرض ضرائب جديدة أو رفع معدلاتها يؤدي إلى انخفاض حجم الاستهلاك إذ ان طبيعة الضرائب هي تقليل الدخول التي تكون وعاء لها وبالتالي انخفاض في الأسعار أو المحافظة على استقرارها وتجنب الارتفاع في معدلات التضخم، كما أن خفض الضرائب من شأنه أن يقلل الهبوط في مستوى الانفاق النقدي (زيادة الإنفاق الاستهلاكي) ومنه احداث نوع من استقرار على مستوى العام للأسعار.

ولا يفوتنا في هذا المقام الإشارة الى ما تنطوي عليه زيادة الضرائب من اتجاهات تضخمية في مراحل التنمية إذ في حالة ازدادت الضرائب على المشروعات الإنتاجية المنافسة (لا يوجد احتكار) على نحو يزيد من تكاليف الإنتاج، قد يؤدي ذلك الى خروج المشروعات الحديثة من النشاط، وبالتالي

¹ فريد حداد، مرجع سابق، ص18.

² عبد المنعم فوزي، مرجع سابق، ص236.

تخفيض حجم الإنتاج فينخفض المعروض من السلع، مما يتيح الفرصة للمشروعات الباقية لرفع الأسعار وزيادة حدة التضخم¹.

وفي هذا الإطار يمكن ضمان استقرار الأسعار من خلال رفع معدلات الضرائب المباشرة (التأثر على مستوى الدخل)، يمكن التحكم في الإنفاق الخاص وخاصة الإنفاق الاستهلاكي، وبطبيعة الحال يتم تقليل الضغط على سوق السلع بسبب نقص القدرة الشرائية، لكن الضرائب غير المباشرة المفروضة على السلع والخدمات تنقص من حجم الاستهلاك بالنسبة لها وهذا "لتجنب ارتفاع معدلات التضخم"، حيث ارتفاع أسعار السلع من ناحية يثبط الاستهلاك كما قد يشجع الادخار من ناحية أخرى، كما أنه سيحدث العكس عندما يتم تخفيض الضرائب أثناء الانكماش.

4. أثر الضريبة على الاستثمار والتوظيف:

أحد الأهداف المهمة للسياسة الضريبية هو التنمية الاقتصادية؛ إن التنمية الاقتصادية لأي دولة مشروطة إلى حد كبير بمدى تكوين رأس المال، يقال إن تكوين رأس المال هو محور التنمية الاقتصادية، كما أن الشرط الأساسي لتكوين رأس المال هو الادخار مع ذلك وجود المدخرات (رأس المال الكافي) لوحدها لا تكفي بل يجب تحويلها إلى استثمار.

لا تخلو أي عملية من عمليات الاستثمار من عنصري المخاطرة والربح، وعلى أساسهما يتخذ المستثمر قرار الاستثمار من عدمه، فكلما انخفضت معدلات المخاطرة مقابل ارتفاع معدلات تحقيق الربحية نجد اندفاع وتقدم من المستثمرين نحو تحقيق أهدافهم الاستثمارية مستعينين بقدراتهم في ذلك الجانب (رأس المال، المعدات الإنتاجية، التكنولوجيا... الخ)، وهنا يأتي دور الدولة باستعمال

¹ يونس أحمد البطريق وآخرون، المالية العامة والضرائب والنفقات العامة، مرجع سابق، ص 163-164.

أدواتها المختلفة ومن أهمها السياسة الضريبية لإغراء المستثمر وتوجيه الاستثمارات، وعادة ما تتخذ هذه الأدوات صور الحوافز الضريبية بمختلف أنواعها.

من المعلوم أن أحد أهم أسباب قيام الاستثمارات هو الربح، وبذلك سينعكس أثر الضريبة على الربح من الاستثمار، إذ أن زيادة الأرباح ستؤدي إلى زيادة الاستثمارات هذا من جانب، ومن جانب آخر فإن الأثر السلبي للضرائب على الأرباح بتخفيض معدلاتها سوف يؤثر بالاستثمار باتجاهين مختلفين، الأول يؤدي إلى خفض الاستثمار، إذ تحول دون استخدام الأساليب الفنية الحديثة في الاستثمار، وأيضاً فالضرائب العالية على السلع الاستهلاكية التي تؤدي إلى الحد من الطلب عليها قد يؤدي إلى تخفيض انتاجها، وبالتالي انخفاض معدلات الأرباح أو قد تكون خسارة، أما الاتجاه الثاني فإنه يقرر زيادة الاستثمار، لأن أصحاب المشروعات الكبرى في محاولة منهم لتعويض ما استقطعته الضريبة من أرباحهم، يقومون بزيادة الإنتاج وبأحدث الأساليب الفنية في الإنتاج¹.

ومع ذلك، يجب توخي الحذر المناسب فيما يتعلق بالاستثمار، حيث إذا تم توجيه هذه الموارد المالية أو الاستثمارات في قطاعات الاقتصاد الغير المنتجة، قد تتعرض التنمية الاقتصادية للخطر، حتى لو زادت معدلات الادخار والاستثمار، وبالتالي يجب استخدام السياسة الضريبية بطريقة يتم فيها توجيه الاستثمار إلى القطاعات الإنتاجية للاقتصاد، بما في ذلك قطاعات البنية التحتية، والقطاعات الداعمة لسياسة العمالة، حيث كلما ارتفع معدل الاستثمار في القطاعات المنتجة زادت كمية المعروض من ساعات العمل، وهنا يأتي دور السياسة الضريبية في تحفيز التشغيل ومعالجة البطالة.

¹ حنان عبد الخضر هاشم والسيد حسين علي عبد، مرجع سابق، 2011، ص 276.

ستؤثر التغيرات في مستوى الضريبة على مستوى الطلب الكلي، ومن ثم على مستوى العمالة؛ فإذا أدى انخفاض الضريبة إلى زيادة العمالة، فسيحصل المتعطلون عن العمل سابقاً على مناصب، وسيزيد الدخل المتاح للاستعمال الخاص، ليس فقط لانخفاض عبء الضريبة، وإنما أيضاً بسبب ارتفاع معدل العمالة¹؛ وبالعكس إذا انخفض معدل العمالة أو عدم اللجوء للتوظيف، فإنه يؤدي إلى خسارة أرباح مفترضة من الدخل بسبب عدم القدرة على رفع معدلات الإنتاج وستنقص الإيراد الإضافي للضريبة.

نظراً لأن مستوى التوظيف يعتمد على الطلب الفعال، يجب على الدولة الرغبة في تحقيق هدف التوظيف الكامل خفض معدل الضرائب "على الدخل"، وبالتالي سيرتفع الدخل المتاح، وبالتالي سيرتفع الطلب على السلع والخدمات، سيؤدي الطلب المتزايد إلى تحفيز الاستثمار وزيادة الإنتاج مما يؤدي إلى زيادة الدخل والعمالة من خلال آلية المضاعف.

كما يمكن للضرائب على الاستهلاك أن تؤثر على قرارات الاستثمار ومنه مستوى التشغيل، حيث تقلل هذه الضرائب من عمليات الإنتاج بسبب انخفاض الاستهلاك عليها وهذا راجع لارتفاع أسعارها، ومنه انخفاض دخل الاستثمارات وبدوره التشغيل.

إن الضرائب التي تفرض على العمل كمادة خاضعة تعرقل المنتجين ولا تحفزهم على التوظيف باعتبارها ترفع من تكاليف العمالة²، فحتى لو كان الموظف راضياً براتبه في المقابل قد يتحمل المستثمر أعباء مالية إضافية كالضريبة على الأجر التأمينات والضمان الاجتماعي، ومع أن الدولة فرضت على المستثمر أن يتحمل الأجر الصافي فقط أما الضريبة على الأجر وباقي التأمينات

¹ ريتشارد موسجراف وبيجي موسجراف، المالية العامة في النظرية والتطبيق، تعريب ومراجعة محمد حمدي

الباخي وكمال سلمان العاني، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2017، ص 351.

² فريد حداد، مرجع سابق، ص 27.

والضمان الاجتماعي يتحملها الموظف، فحقيقة لا يحدث هذا، فكل الاقتطاعات الضريبية أو الشبه الضريبية مضاف إليها الأجر الصافي مصدر تمويلها واحد وهو المستثمر "خزينة المؤسسة"، وهذا عادة قد يؤثر بالسلب على قرارات التوظيف.

المطلب الثالث: نقل العبء الضريبي

قد لا يقع العبء الحقيقي للضرائب بالضرورة على عاتق الشخص المسؤول قانوناً عن دفع الضريبة، فمثلاً يتم دفع ضرائب المبيعات من قبل الشركات ولكن يتم تحويل معظم تكلفة الضريبة فعلياً إلى أولئك الذين يشترون السلع الخاضعة للضريبة، بمعنى آخر، يتم تحويل الضريبة من الشركة إلى المستهلك الأخير، كما قد يتم تحويل الضرائب في عدة اتجاهات.

ومن الأمور التي تثار عند تحديد الآثار الكمية للضرائب تلك التي تتعلق بمدى انتقال الضريبة Tax shift سواء إلى الأمام أو إلى الخلف¹، وهنا نحن أمام سؤال مهم "وهو من يدفع الضريبة للدولة؟"

1. ماهية نقل العبء الضريبي:

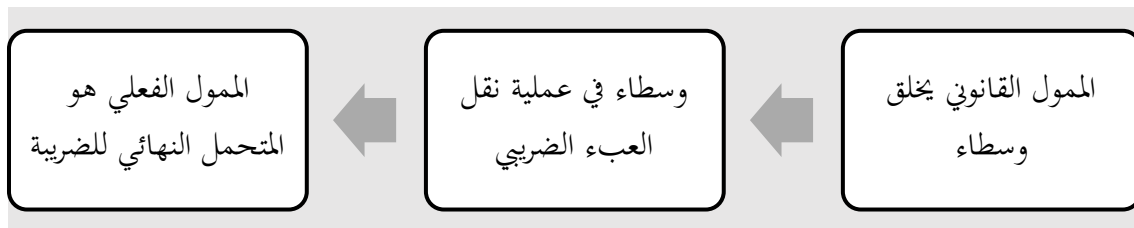
يختلف العبء الضريبي عما يعرف بالجهد الضريبي حيث يشير المصطلح الأول إلى إجمالي ما يتحمله المكلفون من ضرائب خلال فترة زمنية معينة منسوبة إلى الناتج المحلي الإجمالي، في حين يعبر الجهد الضريبي عن إجمالي الضرائب المحصلة منسوبة إلى الطاقة الضريبية المقدرة أو "العبء الضريبي الأمثل". الجدير بالذكر أنه ليس بالضرورة أن يتحمل الشخص المكلف قانوناً بدفع الضريبة عبء سداد قيمتها، وإنما يمكن أن يتحملها شخص آخر (كلية أو جزئية) فيما يعرف باستقرار

¹ محمود سمير طوبار، اقتصاديات المالية العامة، الناشر غير مذكور، 2006، ص 27.

العبء الضريبي بالنسبة للمكلف الأساسي بدفع الضريبة، وبالتالي إمكانية نقل هذا العبء من فرد لآخر¹.

لتوضيح فكرة العبء الضريبي يجب التمييز بين المكلف القانوني والمكلف الفعلي، والشكل التالي يوضح ذلك.

الشكل رقم 1: تصوير عملية نقل العبء الضريبي



المصدر: عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية الإسكندرية، 2005/2004، ص 281.

وبالتالي يمكن أن نقول أن الشخص الذي حدده القانون بدفع وتوريد مبلغ الضريبة إلى الخزينة هو الممول القانوني ويسمى أيضا حامل العبء القانوني للضريبة، أما الشخص الذي استقر في ذمته عبء الضريبة فعلا ولم يستطع نقلها لشخص آخر فهو الممول الفعلي للضريبة أو حامل العبء الفعلي للضريبة²، وفي حالة ما لم يجد حامل العبء القانوني للضريبة وسطاء لنقل من خلالهم العبء الضريبي في تلك الحالة يصبح هو الممول الفعلي لها.

2. طريقة نقل العبء الضريبي:

يحدث التحويل إلى الأمام إذا كان العبء يقع بالكامل على عاتق المستخدم "المستهلك الأخير"، وليس المورد "المنتج أو الوسيط"، للسلعة أو الخدمة المعنية، على سبيل المثال ضريبة

¹ صندوق النقد العربي، العبء الضريبي، موجز سياسات: العدد التاسع، ديسمبر 2019، ص 1.

² عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005/2004، ص 280-281.

انتقائية على السجائر التي تزيد من سعرها للمشتري بهدف الحد من استهلاكها؛ كما يحدث التحويل العكسي أي الى الخلف عندما يظل سعر السلعة الخاضعة للضريبة كما هو ولكن تكلفة الضريبة يتحملها أولئك المنخرطون في إنتاجها بصفة كلية أو جزء منها، على سبيل المثال من خلال انخفاض الأجور والرواتب، وانخفاض أسعار المواد الخام؛ وأخيرا قد لا يتم تحويل الضريبة على الإطلاق، على سبيل المثال قد تؤدي الضرائب على أرباح إلى تقليل الدخل الصافي لصاحب العمل؛ ومما سبق يمكننا التمييز بين ثلاثة أشكال لنقل العبء الضريبي:

1.2 النقل الكلي والجزئي:

في هذا الإطار يمكننا التمييز بين الحالات التالية¹:

- ضرائب لا يمكن نقل عبئها نهائيا حيث لا تكون هناك معاملات بين الافراد تمكنهم من نقل العبء، ويتعلق الامر بالضرائب على الأشخاص، الشركات والضرائب على المداخل الناجمة عن العمل.
- ضرائب يمكن نقل عبئها جزئيا ويتعلق الامر بالضرائب المفروضة على الأشخاص الذين يدخلون في معاملات مع الآخرين، يتمكنون من خلالها تحميل أثمان هذه المنتجات جزءا من الضريبة.
- ضرائب يمكن نقل عبئها بالكامل وهي تلك الضرائب التي يمكن تضمينها كلية في الأسعار، الا ان Musgrave يعتقد أنه من الصعب نقل كامل العبء لأن ذلك يتعلق بعوامل اقتصادية عديدة.

¹ عبد المجيد قدي، المدخل الى السياسات الاقتصادية الكلية دراسة تحليلية تقييمية، مرجع سابق، ص 143.

2.2 النقل الأمامي والخلفي:

في هذه الحالة يتم نقلها بإحدى الطرق التالية¹:

- نقل العبء الضريبي إلى الأمام في هذه الحالة يقوم المكلف القانوني بإعادة حساب تكلفة الإنتاج مع إدراج الضريبة المباشرة كالضريبة على الأرباح أو الدخل التي من المفروض أنها لا تدخل في حساب سعر تكلفة الإنتاج، فهو ينقل بذلك عبئها لغيره، أي يتحملها في هذه الحالة المستهلك النهائي.
- نقل عبء الضريبي إلى الخلف حيث يقوم المكلف القانوني بتقسيم الضريبة على دخل أو أرباحه ثم يقوم بخصمها من أجور المستخدمين أي يستهلك الضريبة قبل تحقيقها أو مثلاً في حالة التنازل عن عقار، يقوم صاحبه بحساب مجموع الضرائب على العقار (وليكن الرسم العقاري أو الضريبة على الملكية المتعلقة بالعقار) ويدرجها في سعر بيع العقار فتكون أمام حالة نقل ضريبي إلى الخلف.
- نقل العبء الضريبي المنحرف، إذا كان المكلف ينتج أكثر من سلعة واحدة، يكون أمام وضع الطلب فيه على سلعة أكبر من الطلب على سلعة أخرى فيقوم في هذه الحالة بنقل الضرائب المفروضة على السلعة غير المرغوب فيها إلى سعر السلعة المطلوبة.

¹ وناي رشيد، الاندماج الاقتصادي للسياسة المالية -دراسة حالة الجزائر 2000/2011-، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر 3، 2014، ص 125.

3.2 النقل المقصود والغير المقصود:

يكون النقل مقصودا عندما يكلف المشرع الضريبي أشخاصا بدفع ضرائب معينة معتقدا قدرتهم على نقلها وينجحون في نقلها للغير؛ أما إذا كلف المشرع أشخاصا بضرائب معتقدا عدم قدرتهم على نقلها الى الغير الا أنهم نجحوا في عملية النقل، فيعتبر النقل غير مقصود¹.

3. محددات نقل العبء الضريبي:

يتوقف نقل العبء الضريبي على عدة محددات أي تلك العوامل التي تؤثر في عملية نقل العبء الضريبي سواء كليا أو جزئيا وإلى الأمام أو الخلف، وهذه المحددات هي كالتالي:

1.3 مرونة العرض والطلب:

بالنسبة لمرونة العرض فهي مدى حساسية الكمية المعروضة بالنسبة لتغيرات التي تحدث في الأسعار، بصفة عامة يمكن القول بأنه كلما زادت درجة مرونة عرض السلعة كلما زادت قدرة المنتج على نقل عبئها الى المستهلك والعكس صحيح، وهناك مثال واضح امامنا وهو قدرة الدول الصناعية (ذات مرونة العرض المرتفعة) على نقل عبء الضرائب الى الدول النامية ذات الإنتاج الزراعي والمواد الأولية (حيث مرونة العرض منخفضة).

وأما بالنسبة لمرونة الطلب فهي مدى حساسية الكمية المطلوبة بالنسبة لتغيرات التي تحدث في الاسعار، فكلما زادت هذه الاخيرة قلت قدرة المنتج على نقل عبء الضريبة الى المستهلك والعكس صحيح²، لذا نجد ان السلع الضرورية تكون أكثر مرونة ويصعب نقل العبء الضريبي في هذه

¹ عبد المجيد قدي، المدخل الى السياسات الاقتصادية الكلية دراسة تحليلية تقييمية، مرجع سابق، ص 144.

² نجلاء محمد إبراهيم بكر، المالية العامة، مطابع الولاء الحديثة، دون سنة، ص 77.

الحالة، أما السلع الكمالية ذات مرونة منخفضة فإن قدرة المنتج على نقل عبء الضريبة مرتفعة وفي حالة طلب عديم المرونة تتقل الضريبة بالكامل.

2.3 هيكل السوق ودرجة المنافسة في الأسواق:

وهنا قدرة كل منتج على نقل عبء الضريبة يختلف بالضرورة حسب درجة المنافسة التي يعمل في إطارها، فالمنتج في سوق المنافسة الكامل تختلف درجة قدرته على نقل العبء الضريبي عنه في حالة الاحتكار والعكس صحيح، وعموما كلما ازدادت درجة المنافسة قلت قدرة المنتج على نقل العبء الضريبي وكلما قلت درجة المنافسة زادت قدرة المنتج على نقل العبء الضريبي ويتوقف كل ذلك على مرونة الطلب السعرية ومرونة العرض¹.

3.3 الظروف الاقتصادية العامة:

يقصد بالظروف الاقتصادية العامة حالة الرواج أو الكساد التي يتعرض لها المجتمع، ففي فترات الرواج ترتفع الدخول وتتنخفض مرونة الطلب مما يمكن المنتجين من نقل عبء الضريبة الى المستهلكين ويؤدي الى رفع أسعار السلع بمقدار الضريبة، أما في فترات الكساد فتتنخفض الدخول وترتفع مرونة الطلب فلا يستطيع المنتجون في هذه الحالة نقل عبء الضريبة الى المستهلكين عن طريق رفع أسعار السلع بمقدار الضريبة، وذلك حتى لا ينخفض الطلب على السلع وبالتالي يقل ربحها².

¹ عبد المطلب عبد الحميد، مرجع سابق، ص 285.

² عطا الله أبو سيف أبادير وجابر محمد عبد الجواد الجزار، اقتصاديات المالية العامة بين النظرية والتطبيق، نشر وتوزيع الكتاب الجامعي جامعة حلوان، 2006، ص 127-128.

المبحث الثالث: قيود السياسة الضريبية

إن محاولة خلق نظام ضريبي متكامل خال من النقائص يخدم أهداف السياسة الضريبية والاقتصادية على جميع الأصعدة، يعد ضرب من الخيال، في هذا المبحث سنحاول دراسة أهم العوامل التي تشكل عائقا في نجاح تأثير السياسة الضريبية على النشاط الاقتصادي.

المطلب الأول: الضغط الضريبي

تؤثر الضرائب على سلوك الافراد والمؤسسات، فقد نجد تجاوب إيجابي بقبول تحمل عبئها، كما يمكن أن يحدث عكس ذلك، أي تؤثر سلبا على مقدرة المكلفين بها، ما ينتج عنه سلوكيات اقتصادية غير مرغوبة لتفادي الضريبة. تهدف دراسة الضغط الضريبي الى تحديد التغيرات الاقتصادية الناجمة عن الاقتطاعات الضريبية¹، ولهذا يعتبر قياسه من أهم المؤشرات في يد صناع القرار وراسمي السياسات، لمعرفة مدى تحقيق الضريبة للأهداف المسطرة للسياسة الاقتصادية بصفة عامة والسياسة الضريبية بصفة خاصة.

1. مفهوم الضغط الضريبي:

لو ندقق في الآثار التي تولدها الضريبة على المستوى الاقتصادي، نجد أن درجة التأثير الضريبي تختلف باختلاف الاقتطاعات الضريبية المفروضة على مختلف المواد الخاضعة، وهو ما يعبر عنه بالضغط الضريبي²، ويعرف على أنه العلاقة بين الإيرادات الضريبية والنتاج الداخلي الإجمالي، فالبعض يطلق عليه الضغط الضريبي، كما هو عند منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي

¹ عبد المجيد قدي، المدخل الى السياسات الاقتصادية الكلية دراسة تحليلية تقييمية، مرجع سابق، ص 157.

² حداد فريد، مرجع سابق، ص 45.

(OCDE)، والبعض مستوى الجباية (المجلس الاقتصادي والاجتماعي بفرنسا) وعند آخرين: معدل الاقتطاع الاجباري، وعبء الضريبة على الاقتصاد لدى آخرين.

ومهما اختلفت التسميات، فإن الضغط الضريبي يعتبر مؤشرا للتقدير الكلي للضرائب على مستوى الاقتصاد الوطني، ويبقى هذا المقياس من أهم المؤشرات الكمية المستخدمة لتقييم النظم الضريبية¹.

إن حجم الاقتطاعات الضريبية الإجمالية (أي الضغط الضريبي)، لها ارتباط مباشر بحجم مختلف التعاملات التي تميز الاقتصاد الوطني، وكذا تأثيرها على مختلف شرائح الملمزمين. لذلك، فإنه لفهم أسباب الضغط الجبائي، يتعين فهم بنية الاقتصاد الوطني، وطبيعة النظام المالي.

وهو العلاقة التي تحدد نسبة المبالغ المقتطعة على شكل ضرائب ورسوم من مجموع الدخل المحقق من طرف المكلف بالضريبة (شخص طبيعي أو شخص معنوي)².

2. حساب مؤشر الضغط الضريبي:

هناك مجموعة من المؤشرات المستعملة في حساب الضغط الضريبي ولعلنا أكثرها استخداما هو الضغط الضريبي الإجمالي.

وهي نسبة الضريبة إلى الناتج المحلي الإجمالي، أي قيمة الإيرادات الضريبة في الدولة بالنسبة إلى الناتج المحلي الإجمالي، أو القيمة السوقية للسلع والخدمات التي تنتجها الدولة، ومنه فإن معادلة مؤشر الضغط الضريبي هي:

¹ بوزيدة حميد، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2010، ص 66.

² خلاصي رضا، مرجع سابق، ص 429.

$$\text{معدل الضغط الضريبي} = \frac{\text{الارادات الضريبية}}{\text{الناتج المحلي الخام}} \times 100$$

3. الضغط الضريبي الأمثل:

يرتبط المعدل الأمثل للاقتطاع الضريبي بالآثار التي يتركها على الناتج المحلي الخام، فالمعدل الأمثل هو ذلك المعدل الذي يجعل الناتج المحلي الخام في أعلى مستوياته، هذا من الناحية الاقتصادية، أما من الناحية المالية فإن المعدل الأمثل هو ذلك المعدل الذي يجعل الحصلة الضريبية في أعلى مستوياتها¹.

يمكن استنتاج معدل الضغط الضريبي الأمثل الذي يتناسب مع مستوى الأفراد بمدى قبول المكلف لهذا المعدل، وبالتالي يكون التحصيل الضريبي عنده في أعلى مستوياته، وتكون نتيجته ارتفاع الناتج المحلي الخام على المستوى الوطني².

4. تحليل تأثير الضغط الضريبي على النشاط الاقتصادي للدولة حسب منحنى لافر:

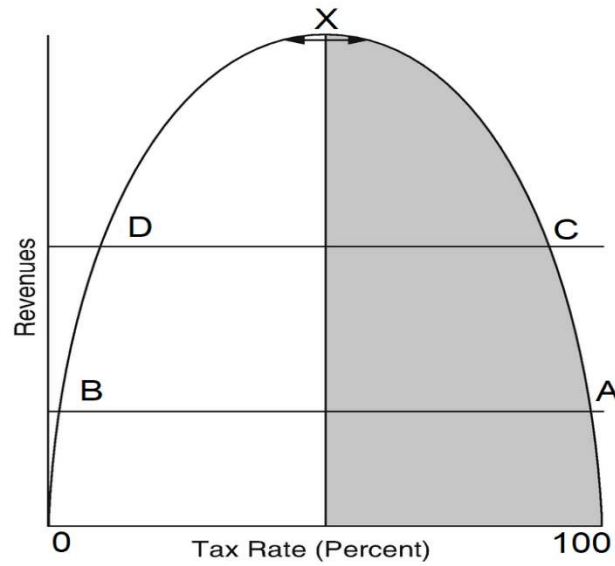
Arthur Laffer صاحب مبدأ "الضريبة تقتل الضريبة" ان هذا العالم الاقتصادي وأستاذ علم الاقتصاد بجامعة جنوب كاليفورنيا ومستشار رئيس الولايات المتحدة الأمريكية جيرارد فورد في الفترة من 1974 إلى 1977، قد قدم في مناقشة لدعم التخفيضات الضريبية المنحنى الموضح في الشكل 1، وقد قال أن " هناك دائماً معدلان للضريبة يحققان نفس الإيرادات"³.

¹ عبد المجيد قدي، المدخل الى السياسات الاقتصادية الكلية دراسة تحليلية تقييمية، مرجع سابق، ص 161.

² ونادي رشيد، مرجع سابق، ص 128.

³ Marciano Alain and Battista Ramello Giovanni, **Encyclopedia of Law and Economics, Forte Francesco, Laffer Effect**, Springer New York, New York, 2019, p 1231.

الشكل رقم 2: منحنى لافر Laffer Curve.



يتكون المنحنى الموضح في الشكل رقم 2، من معدل الضريبة على المحور العمودي، بينما الإيرادات على المحور الأفقي. تعتمد الإيرادات على حجم الأساس الخاضع للضريبة (والذي لا يظهر في الرسم البياني). نلاحظ أن معدل الضريبة يؤثر على الإيرادات حسب المنحنى. في البداية، نلاحظ زيادة في الإيرادات بسبب زيادة المعدل ولزيادة الأساس الخاضع للضريبة. بعد ذلك، تتغلب تكلفة الضريبة على دافعي الضرائب وعلى الإنفاق العام، وتؤدي الآثار السلبية للزيادة في معدل الضريبة إلى تقليل الأساس الخاضع للضريبة بمعدل متزايد. لذلك، تزيد الإيرادات بمعدل مخفض كما نلاحظ في القسم الأبيض من الشكل 2 بعد نقطة ما ولتكن X، يتضاءل الأساس الخاضع للضريبة بنسبة أكبر من الزيادة بسبب الزيادة في معدل الضريبة وتقل الإيرادات وهذا راجع إلى أن المستثمرين يتخلون عن الاستثمار وذلك لأن الجزء الأكبر من الأرباح المحققة سيتم اقتطاعه في شكل ضرائب كما هو موضح في القسم الرمادي من الشكل 2.

وبالتالي، يمكن تحقيق أي مبالغ من الإيرادات باستثناء نقطة الحد الأقصى للإيرادات X بمعدلات ضريبية بديلة كما هو مبين في $A = B$ و، على التوالي، $C = D^1$. مع ذلك يوجد اختلاف كبير في الوضع الاقتصادي للدولة بين الحالتين (حالة المعدلات المنخفضة في القسم الأبيض والمعدلات المرتفع في القسم الرمادي الموضح في الشكل أعلاه). بالنسبة للقسم الأبيض فإن المعدلات الضريبية المنخفضة تؤدي إلى تشجيع الاستثمارات والانفاق العام، هذه الزيادة تخلق ثروات جديدة يستفيد منها كل المساهمين بطرق مباشرة وغير مباشرة، ومنه سيتم تحقيق نمو اقتصادي للدولة. وعلى العكس بالنسبة للقسم الرمادي فالمعدلات الضريبية المرتفعة تطرد المستثمرين من الدولة وهنا يبدأ النشاط الاقتصادي بالتراجع.

المطلب الثالث: الازدواج الضريبي

يتواجد الازدواج الضريبي بشكل أساسي في شكلين الازدواج الضريبي الداخلي مثل فرض ضرائب على أرباح الشركات من خلال ضريبة الشركات وضريبة الأرباح المفروضة على توزيعات الأرباح، والازدواج الضريبي الدولي، والذي يتضمن فرض الضرائب على الدخل الأجنبي في البلد الذي يوجد فيه الدخل مشتق، وكذلك البلد الذي يقيم فيه المستثمر.

1. مفهوم الازدواج الضريبي:

الازدواج الضريبي معناه خضوع وعاء ضريبي واحد لأكثر من ضريبة، أي تعدد فرض الضريبة في نفس الفترة الزمنية ويطلق عليها مجازاً لفظ الازدواج الضريبي، وفي حقيقة الأمر هو

¹ Marciano Alain and Battista Ramello Giovanni, **Encyclopedia of Law and Economics, Forte Francesco, Laffer Effect**, Springer New York, New York, 2019, p 1232.

تعدد ضريبي¹؛ كما يمكن تعريف الازدواج الضريبي بأنه "فرض ذات الضريبة أكثر من مرة، على نفس الشخص، وبالنسبة لذات المال، وعن المدة ذاتها"؛ ولا يمكن حدوث حالة الازدواج الضريبي ما لم تتوفر مجموعة من الشروط مجتمعة وهي كالتالي²:

وحدة الضريبة المفروضة: يجب أن تكون الضريبة هي نفسها، يختلف مفهوم وحدة الضريبة مع تشابه الضرائب في الدور والاسم وعلى المادة الخاضعة لها، كتسديد الرسم العقاري وضريبة الدخل العقاري والضريبة على الأملاك العقارية لا يعد ازدواجاً ضريبياً.

وحدة المطرح: فرض ضريبة على مواد خاضعة مختلفة هو اتساع مجال الحدث المنشئ للضريبة وهو ما ترمي إليه معظم النظم الضريبية الحديثة؛ لحدوث ازدواج ضريبي يجب أن تخضع نفس المادة لنفس الضريبة أكثر من مرة في نفس المدة، أي إخضاع نفس الربح للضريبة على الأرباح أكثر من مرة خلال نفس الفترة الزمنية.

وحدة الفترة: يشترط في الازدواج الضريبي أن تفرض أكثر من مرة نفس الضريبة، إذ لا يعتبر فرض ضريبة الدخل الإجمالي صنف رواتب واجور على موظف خلال نفس السنة أثنى عشر مرة ازدواجاً ضريبياً، كون الضريبة المذكورة هي ضريبة شهرية وليست سنوية.

وحدة الشخص المكلف: تفرض الضريبة على الأشياء والمواد والدخول والأرباح وغيرها، لكن المكلف هو شخص طبيعي أو معنوي، لذا يجب أن تتوفر عنصر وحدة الشخص المكلف إضافة للعناصر المذكورة أعلاه، لنصبح أمام مشكل الازدواج الضريبي.

¹ محفوظ برحمانى، مرجع سابق، ص 61.

² وناى رشيد، مرجع سابق، ص 121.

ففرض ضريبة على أرباح شركة أموال مثلاً ثم نفرض ضريبة على الأرباح المتبقية الصافية على الشركاء لا يعد ازدواجاً ضريبياً كون ذمة مال الشركة (شخص معنوي) تختلف عن ذمة مال الشريك (شخص طبيعي)، رغم وقوع عبء الضريبتين على نفس المالك للأسهم.

2. أنواع الازدواج الضريبي

نفرد بين نوعين من الازدواج الضريبي وهما:

الازدواج الضريبي الخارجي: يتحقق نتيجة قيام دولتين أو أكثر بفرض الضريبة نفسها وضرائب متشابهة على الوعاء نفسه ومن أبرز الأمثلة على ذلك ما يحدث بالنسبة لضريبة التركات فقد يكون المورث مواطناً لدولة معينة، ويكون الورثة مواطنين لدولة أخرى. وتكون التركة موجودة في دولة ثالثة، ويكون من حق كل دولة أن تقوم بفرض الضريبة على التركة؛ ومن الأمثلة على ذلك أيضاً من يقوم باستثمار أمواله في شراء أسهم في شركة أجنبية فمن المتصور أن تقوم الدول الأجنبية بفرض ضريبة على الأرباح، وفي نفس الوقت تقوم دولة المساهم بفرض نفس الضريبة على نفس الوعاء وهكذا يتحقق الازدواج الضريبي على المستوى الدولي¹.

الازدواج الضريبي الداخلي: يقصد بالازدواج الداخلي أن تتحقق شروطه داخل إقليم الدولة الواحدة، أي كان شكل هذه الدولة، وتطبق كل من السلطات المالية التابعة لها قانون الضريبة على نفس الشخص وعلى نفس الوعاء وعن نفس المدة، وفي الازدواج الداخلي، لا يشترط تعدد السلطات المالية التي تقوم بفرض الضريبة، فإما أن تكون السلطة الضريبية واحدة، أي مركزية، فتكون ضريبتين أو أكثر على نفس المادة ونفس الشخص لأي سبب من الأسباب. أو قد تتعدد السلطات الضريبية، كما هو الحال بالنسبة للدول الفيدرالية (ألمانيا مثلاً)، حيث من الممكن أن تفرض الحكومة المركزية

¹ بلال صلاح الانصاري، مرجع سابق، ص 166.

ضريبة معينة، ثم تقوم إحدى الولايات بفرض نفس الضريبة، مع توفر الشروط الأخرى. فيحدث الازدواج بفرض الضريبتين¹.

3. وسائل علاج الازدواج الضريبي

إذا كان الازدواج الضريبي داخلي راجع إلى خطأ أو سهو المشرع فيكون العلاج بالتدخل التشريعي لتلافي أوجه القصور التي تسمح بالازدواج الضريبي، فضلاً عن قيام المشرع بوضع القواعد المحددة التي تمنع الازدواج الضريبي.

أما علاج الازدواج الدولي فيكون من خلال المعاهدات الدولية وعادة ما تأخذ المعاهدات مبادئ تهدف إلى توزيع الاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة. مثال ذلك أن يتم الاتفاق على أن فرض الضرائب على أرباح المشروعات للدولة التي يوجد فيها المركز الرئيسي للمشروع².

4. سمات المعاهدات الدولية:

تحتوي المعاهدات الدولية على العديد من المواد التي تحدد المبادئ الأساسية لتجنب الازدواج الضريبي وتوفير اليقين لدافعي الضرائب في المواقف العابرة للحدود. تشمل السمات البارزة لمعاهدة ضريبية نموذجية بين شريكين في المعاهدة (الدول المتعاقدة) ما يلي³:

¹ محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 197.

² بلال صلاح الانصاري، مرجع سابق، ص 167.

³ Parthasarathi Shome, **Taxation History, Theory, Law and Administration**,

Parthasarathi Shome, **Double Taxation Avoidance Agreements**, Springer

International Publishing, 2021, Cham, p324–325.

النطاق: الضرائب الدولية قابلة للتطبيق بشكل عام على الأشخاص (بما في ذلك فرد أو شركة أو أي كيان آخر خاضع للضريبة) المقيمين في إحدى الدولتين المتعاقبتين أو كليهما ولا تنطبق على الأشخاص غير المقيمين في أي من الدول المتعاقدة.

الضرائب المشمولة: تنطبق المعاهدات الضريبية في الغالب على الضرائب على الدخل، على الرغم من أن بعض المعاهدات تشمل أيضًا ضريبة الثروة أو رأس المال ضمن اختصاصها. تشمل الضرائب رسومًا إضافية ولكنها لا تشمل الغرامة أو الغرامة المفروضة فيما يتعلق بتلك الضرائب. الضرائب غير المباشرة لا تغطيها المعاهدات الدولية، باستثناء أحكام المساعدة الإدارية في بعض الحالات.

الإقامة: توفر المعاهدات الدولية خطوات لتحديد الإقامة الضريبية؛ وينص على أن الإقامة يتم تحديدها وفقًا للقانون المحلي اعتمادًا على الموطن ومكان الإقامة ومكان الإدارة وأي معيار آخر ذي طبيعة مماثلة؛ ومع ذلك، عندما يكون دافع الضرائب المكلف مقيمًا في كلتا الدولتين المتعاقبتين وفقًا لقوانينهما المحلية، يتم تحديد إقامته من خلال اختبار كسر التعادل استنادًا إلى عوامل مثل المنزل الدائم ومركز الاهتمام الحيوي ومكان الإقامة المعتاد والجنسية؛ أما بالنسبة لغير الأفراد، يتم تحديد الإقامة من خلال مكان الإدارة الفعالة في حالة الإقامة المزدوجة.

القضاء على الازدواج الضريبي: تنص المعاهدات الضريبية بشكل عام على إحدى الطريقتين التاليتين لإزالة الازدواج الضريبي:

▪ **طريقة الإعفاء** التي بموجبها يتم إعفاء الدخل المكتسب في بلد المصدر

والخاضع للضريبة على هذا النحو بالكامل في بلد الإقامة؛ أو.

▪ **طريقة الائتمان** التي بموجبها يُسمح بإجمالي الضريبة المدفوعة على دخل

معين في بلد المصدر كائتمان مقابل أي ضريبة مستحقة الدفع في بلد الإقامة.

عدم التمييز: تنص المعاهدات الدولية على عدم التمييز بين مواطني الدولتين المتعاقبتين

في نفس الظروف سواء كان الأشخاص مقيمين في أي من الدولتين المتعاقبتين أم لا؛ تنطبق مادة

عدم التمييز أيضًا على الأشخاص عديمي الجنسية المقيمين في أي من الدولتين المتعاقبتين.

المطلب الثاني: التهرب الضريبي

من المقبول عمومًا أن يقلل الأشخاص من التزاماتهم أو يحدوها بطريقة أو بأخرى من خلال

الوسائل المشروعة، ومع ذلك، قد يتم اتهامهم بالتهرب الضريبي إذا استخدموا الخداع أو الإخفاء أو

أي أعمال إيجابية أخرى للتهرب من ضرائبهم أو إلغائها، على سبيل المثال، قد يُعتبر التقليل من

الدخل عمدًا، أو ادعاء خصومات مزيفة أو غير مناسبة، أو إخفاء أصولهم أشكالا من التهرب

الضريبي.

1. مفهوم وأشكال التهرب الضريبي:

لا يوجد تعريف دقيق لمصطلح التهرب الضريبي، ومع ذلك يمكن أن نأخذ بعض التعاريف

على سبيل المثال وليس على سبيل الحصر:

" التهرب الضريبي هو تحريف غير قانوني ومتعمد للالتزامات الضريبية"¹، أي يتجنب

المكلف بدفع الضرائب عن طريق عدم الإبلاغ عن جميع المداخل الخاضع للضريبة، أو عن طريق

أخذ خصومات غير مسموح بها.

¹ Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud, OECD, 2017, p 6.

كما يفرق العديد من الاقتصاديين بين الغش الضريبي والتجنب الضريبي، باعتبار أن الأول مرادف للتهرب الضريبي غير المشروع، أي التهرب منظورا إليه بمفهومه القانوني، بينما ينصرف الثاني إلى التهرب الضريبي المشروع، أي التهرب منظور إليه بمفهومه الاقتصادي¹.

2. التجنب الضريبي (التهرب المشروع):

يقصد به تخلف المكلف من أداء الضريبة نتيجة الاستفادة من الثغرات الجبائية الموجودة بفعل تعقد النظام الجبائي أو عدم احكام صياغة القوانين هذا ما يفسح المجال للعديد من التأويلات فهذه الاستفادة لا تعد مخالفة للقانون مادام بتصرف في اطار قانوني جعلها له المشرع من خلال سلسلة من الاعفاءات و التخفيضات أو خدمات قد تعود عليه بنتائج اكثر امتيازا و من امثلة ذلك كان تلجا بعض الشركات الى توزيع ارباحها على شكل اسهم مجانية لصالح مساهميها للتخلص من أداء الضريبة على اجراءات القيم المنقولة وذلك في حالة عدم تناول النص القانوني لمثل هذه الاعوية و هي الأسهم². ويستطيع المكلف التهرب من أداء الضريبة بإحدى الطريقتين التاليتين³:

■ **الأولى:** الامتناع عن القيام بالأعمال والنشاطات، سواء ما كان منها في مجال التجارة، أو الصناعة، أو الخدمات، وذلك لكي لا يحقق نتاجا ما، خاضعة للضريبة. وفي المقابل قد يمارس عددا من الأعمال والنشاطات التي لا تدخل في عداد الأوعية الضريبية الخاضعة للتكليف الضريبي، وبذلك يوفر على نفسه مبالغ، أو يحرم الخزينة من مبالغ، كان حقها أن تمثل الجانب الهام من الواردات التي تملأ الخزينة العامة.

¹ سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2008، ص 13.

² غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الآفاق، الأردن، 1998، ص 181.

³ فوزي عطوي، المالية العامة النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003، ص 273-274.

■ **والثانية: النفاذ من الثغرات القانونية التي ينطوي عليها التشريع الضريبي**

والتي تهيئ للمكلفين أسباب تفادي أداء ما يستحق عليهم من الضرائب، كما لو وزعت شركات الأموال أجزاء كبيرة من أرباحها على المساهمين بصورة رواتب وأجور ومخصصات الأعضاء مجلس الإدارة، فمن المعلوم أن معدلات الضريبة على أرباح شركات الأموال أعلى من معدلات الضريبة على الرواتب والأجور وما إليها.

ومما سبق فإن التهرب الضريبي المشروع هو التخفيض الشرعي للضرائب وتعظيم الدخل بعد الضرائب، باستخدام الأساليب المدرجة في قانون الضرائب؛ تتجنب الشركات الضرائب عن طريق أخذ جميع الخصومات المشروعة والإعفاءات الضريبية ومن خلال حماية الدخل من الضرائب عن طريق وضع خطط واعتمادها على وسائل كلها قانونية.

3. الغش الضريبي (التهرب الغير مشروع):

الغش الضريبي هو الانتهاك المباشر والمعتمد للقانون الضريبي، وقد يحدث هذا الغش عن طريق النقص المعتمد في التصريح أو الاخفاء المعتمد للمادة الخاضعة للضريبة، ويختلف الغش الضريبي باختلاف هدف الضريبة، وما إذا كان التهرب جزئي أو كلي، وعليه فإن الغش الضريبي يمثل حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي وهي حالة التهرب من الضريبة عن طريق انتهاك القانون¹.

يهدف هذا التهرب الى تخفيف أساس الضريبة، ولتحقيقه يتوفر شرطين هما²:

¹ مليكاوي مولود، مرجع سابق، ص 69-70.

² بوزيدة حميد، مرجع سابق، ص 40-41.

■ **العنصر المادي:** يتمثل في تخفيض أساس الاقتطاع الضريبي بصورة غير قانونية من خلال: المبالغة في تقدير الأعباء وتكاليف الاستغلال، الامتناع عن تقديم التصريحات للإدارة الضريبية، الاخفاء الكلي أو الجزئي للعمليات التي يتم تحقيقها أو المداخل الناتجة عنها، أو عدم مسك محاسبة منتظمة حسب التنظيم المعمول به وذلك بهدف عرقلة أي رقابة جبائية محتملة.

■ **العنصر المعنوي:** يقصد به أن يرتكب الفعل من طرف المكلف بالضريبة بنية سيئة، وهذه المخالفة المعتمدة تكون عن وعي، غير أن اظهار نية الغش صعبة، لأن القانون الضريبي يفترض دائماً حسن نية المكلفين، وعليه يتوجب على إدارة الضرائب اظهار تعمد المكلف في ارتكاب المخالفة بجميع وسائل الاثبات.

وعليه ففي الحالات التي يقدم فيها الأشخاص معلومات غير صحيحة عن إقراراتهم الضريبية، وهذا يشمل إعداد سجلاتهم للمبالغة في نفقاتهم، وإهمال الإبلاغ عن دخلهم الكامل، وعدم تقديم الإقرارات الضريبية تماماً؛ عندما يقدم الأشخاص عن قصد تفاصيل خاطئة، فقد يتم اعتبار ذلك احتيالياً ضريبياً وهو تهرب ضريبي غير مشروع.

ومما سبق يمكن استنتاج أوجه التشابه وأوجه الاختلاف بين الغش والتجنب الضريبي فيما

يلي:

الجدول رقم 1: أوجه التشابه والاختلاف بين الغش والتهرب الضريبي.

أوجه الاختلاف	أوجه التشابه
- التجنب الضريبي لا يعاقب عليه القانون على عكس الغش الضريبي. - الغش الضريبي يعاقب عليه القانون لكونه يعتبر جريمة ويكون بطرق مخالفة للقانون الجنائي	- كل منهما يهدف من خلاله المكلف بعدم دفع الضريبة أو التقليل من قيمتها. - كل منهما يؤدي إلى إنقاص إيرادات الدولة المتعلقة بالضريبة. - كل منهما يكون متعمد من طرف المكلف.

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على المعطيات السابقة.

4. أسباب التهرب الضريبي:

النشاط الغير القانوني الذي يقوم به المكلفون بالضريبة له العديد من الأسباب التي تدفعهم للتهرب من الضريبة، من بين العوامل التي تحفز المكلفين الذين يشاركون في هذا النشاط، الأسباب الاقتصادية، حيث تعتبر العقوبات التجارية وركود الأعمال ومقدار العبء الضريبي من الأسباب المؤثرة، من ناحية أخرى، فإن الاسباب القانونية والأخلاقية هي الأهم.

1.4 أسباب ترجع للمكلف:

غالبا ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى المكلف في حد ذاته، والتي تندرج في إطار اعتبارات نفسية وأخلاقية ومالية.

ضعف المستوى الخلقي: والذي يحفز الأفراد على التهرب من أداء الواجب الضريبي، لذلك فهو يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع، ومع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة¹، فعندما يكون لدى المكلفين بالضريبة أخلاق ضريبية منخفضة، فإنهم سيصبحون مهملين في دفع الضرائب المخصصة لهم، وسوف يلجؤون للتهرب من دفع الضريبة حتما².

ضعف الوعي الضريبي: يعتبر ضعف الوعي الضريبي في المجتمع من أبرز أسباب التهرب الضريبي بحيث نقص شعور الأفراد بواجبهم تجاه الدولة يدفعهم إلى التهرب الضريبي، وذلك لوجود بعض الاعتقادات الخاطئة عن الضريبة والتي نجلها فيما يلي:³

- اعتبار الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل، وبالتالي أداة تعسف على أملاك الأفراد.

- اعتقاد أن المتهرب من الضرائب إنما هو سارق شريف لأنه يسرق الدولة وهي شخص معنوي، وبالتالي فهو لا يضر بالآخرين كما هو الحال في السارق أو الخائن.

- الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام.

- سوء تخصيص النفقات العامة، والذي يؤدي بالأفراد الشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة.

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي واشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص 290.

² Erstu Tarko Kassa; Factors influencing taxpayers to engage in tax evasion: evidence from Woldia City administration micro, small, and large enterprise taxpayers; Journal of Innovation and Entrepreneurship; Woldia University, Ethiopia; 2021; 10:8, p 4.

³ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي واشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر، مرجع سابق، ص 291.

2.4 أسباب ترجع للإدارة الضريبية:

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ للنظام الضريبي بصفة خاصة والسياسة الضريبية بصفة عامة، لذا كلما كثرة النقائص الموجودة في الإدارة الضريبية، كلما سهل على المكلفين التهرب من الضريبة وبدوره يؤثر سلباً على تحقيق أهداف السياسة الضريبية.

إذ أن النقائص الموجودة فيها هي التي تحد من كفاءتها، ومن تدفع بالمكلف إلى التهرب الضريبي، وتتجلى أهم هذه النقائص فيما يلي¹:

- ضعف الوسائل المادية والمالية، النقل، الرواتب، الحوافز والتي ما زالت لا تشبع رغبة العاملين مما يدفعهم إلى الانحراف أو التقصير في الاضطلاع بمسؤولياتهم الوظيفية على أكمل وجه.

- العدد الهائل للمكلفين الخاضعين للضريبة والملفات المعروضة للدراسة.
- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي والذي يكون جزافاً بأكثر أو أقل من القيمة الفعلية مما يؤثر معنوياً على المكلف وقد يدفعه إلى التهرب.

- ضعف الإمكانيات المادية، من خلال نقص الوسائل المادية حيث أن جميع المؤسسات والقطاعات قد استفادت من مشاريع عمرانية تعكس الواقع إلا أن القطاع الجبائي لم يتحصل على أي إصلاح كونه يزاول عمله في منشآت موروثية من قبل الاستعمار.

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

¹ سميرة بو عكار، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014-2015، ص 32-33.

- تعقد وكثرة الإجراءات الروتينية تغرس روح الكراهية تجاه الضريبة.
- نقص التوعية وضعف العلاقة بين الإدارة والمكلف.

3.4 أسباب ترجع الى التشريع الضريبي:

قد يتضمن التشريع الضريبي بعض العيوب التي تدعو الممولين الى التهرب الضريبي، مثل كثرة قوانين الضرائب وتعديلاتها مع غموض نصوصها وصدور أحكام بعدم دستورية بعضها أو بعض بنودها، والمبالغة في سعر الضرائب وازدواجها، وكثرة الاعفاءات مع التفاوت في أسعار الضرائب بين الطوائف والمناطق وأصحاب النشاط، وسوء الصياغة مما يدع ثغرات بمواد القانون، وضعف الجزاءات الضريبية. وكذلك انخفاض الحد الأدنى الذي قرره المشرع لمواجهة أعباء المعيشة¹.

4.4 أسباب ترجع للظروف الاقتصادية:

إن مستوى المعيشة والوضع الاقتصادي العام يفرض دورا في الالتزام بالضريبة، فالوضع الاقتصادي الجيد ووفرة رؤوس الأموال تؤدي إلى عدم التهرب والعكس صحيح، فحينما تكون الحالة الاقتصادية، للبلاد في حالة رفاهية فتكون معدلات الضريبة منخفضة، أما حينما تكون الحالة الاقتصادية في حالة أزمة فإنها تحاول رفع معدلات الضريبة إلى مستوى الاقتطاع التي تقوم به الدولة وهذا يمثل عامل مهم في التحريض على التهرب من الضريبة، بحيث كلما زاد مستوى الاقتطاع زاد مستوى التهرب².

¹ صلاح زين الدين، الإصلاح الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، 2000، ص 133.

² أحمد بساس، أثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر دراسة ميدانية بالإدارة الضريبية بالأغواط، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمار ثلجي الاغواط، 2013-2014، ص 81.

5. آثار التهرب الضريبي:

مما لا شك فيه أن للتهرب الضريبي آثار سلبية، ويمكن أن تستمر لفترات طويلة، ومن المعروف أن الضرائب عامل مهم في ميزانية أي دولة، وجزء مهم من عملية التنمية الاقتصادية، ومكون فعال وحيوي في رسم السياسة الضريبية بصفة خاصة والسياسة الاقتصادية بصفة عامة؛ يجب أن تكون الإيرادات الضريبية مستمرة وتصل إلى الخزينة بصفة متوازنة، قد يؤثر انقطاع أو نقص هذه الإيرادات بشكل سلبي على تقدم البرامج والمشاريع الاقتصادية في الدولة.

ومن أهم آثار التهرب من الضريبة نذكر:

آثار مالية: يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة، حيث تقل بسببه الحصيلة الضريبية، يؤثر ذلك وبشكل سلبي على مستوى الانفاق العمومي للدولة، ويترتب على ذلك عجز الدولة أمام أعبائها، مما يدفع الدولة للجوء إلى الإصدار النقدي أو الاقتراض لتغطية العجز الحاصل في الموازنة العامة كطريقة بديلة لسد الضرر الذي نتج عن قلت الإيرادات الضريبية، وبدوره يؤدي إلى التضخم في الأسعار.

آثار اقتصادية: يساهم التهرب الضريبي في تحجيم قدرة الدولة على تعبئة الموارد وتوفير الإيرادات اللازمة لتمويل نفقاتها العامة؛ وهذا من شأنه أن يضعف جودة الخدمات العمومية المقدمة، ويقلل فرص الاستثمار في البنى التحتية والمرافق الضرورية، ويعرقل الأهداف والاستراتيجيات الحكومية التي تسعى لتحفيز النمو الاقتصادي وتحقيق التنمية.

في أسوأ الحالات يحدث الضرر الناجم من ظاهرة التهرب الضريبي تغييرا في السياسة الضريبية بما يتطلب لتعويض الخسارة الناجمة عن الظاهرة، وبسبب نقص الموارد وعجز الميزانية، يؤدي التهرب الضريبي إلى إرغام الحكومة على زيادة العبء الضريبي برفع نسب الضرائب أو فرض

ضرائب جديدة، وعادة يلقى هذا العبء على كاهل الموظفين والأجراء وغيرهم ممن تقتطع ضرائبهم على الدخل من المنبع، ولا سبيل لهم إلى التهرب من أداء الضريبة أو إلى تخفيضها.

ويؤدي زيادة الضرائب الى زيادة حجم التهرب الضريبي، وبالتالي تفقد السياسة الضريبية مهمتها كأداة للتأثير على النشاط الاقتصادي للدولة، كما يمكن أن يؤدي التأثير الاقتصادي للضرائب الى انخفاض في الدخل نتيجة الزيادات في نسب الضرائب، مما يؤدي الى التخفيف بنقل العبء الضريبي بصفة جزئية أو كلية من طرف الأشخاص الذين تحملوه الى اشخاص اخرين.

آثار اجتماعية: كما أنه يضر بالمولين الذين قد لا يستطيعون التهرب أو لا يرتضونه فيحملون عبء الضريبة، بينما يفلت منه آخرون مما يؤدي إلى عدم عدالة توزيع العبء المالي على الجميع، وكبح روح المنافسة بين الممولين حيث يؤدي التهرب إلى تعظيم أرباح المتهربين على حساب الممولين الملتزمين بل قد تضطر الدولة إلى زيادة سعر الضرائب الموجودة أو فرض ضرائب جديدة لتعويض النقص الناجم من التهرب¹، بالإضافة إلى ذلك تعرض آفة التهرب الضريبي الى إفساد أخلاقي من خلال بحث المكلفين بها عن طرق مشروعة أو غير مشروعة قصد تجنب هذا الواجب الضريبي.

¹ عرفان فوزي محمد، الضريبة على إيرادات المهن الحرة، الاسراء للطباعة، القاهرة، الطبعة الأولى، 2014، ص

خلاصة:

إن عملية التنمية في حالة البلدان المتقدمة قد امتدت على مدى فترة طويلة ولكن البلدان المتخلفة اليوم ليس لديها وقت للانتظار ومن الضروري بالنسبة لها أن تختصر فترة التنمية، في هذه الحالة يكون للحكومات دورا هاما في هذه العملية؛ برزت الدول اليوم كمشارك نشط في عملية التنمية الاقتصادية من نواح كثيرة، حيث بدأت الحكومات في المشاركة بشكل متزايد في الأنشطة الاقتصادية؛ فمن خلال سياساتها النقدية والمالية أصبحت تشجع وتوجه اقتصاداتها.

الهدف الأساسي للسياسة الضريبية هو هدف مالي اي توليد إيرادات لدفع نفقات الحكومة على جميع المستويات، نظرا لأن النفقات العامة تميل إلى النمو؛ فإن الضرائب باعتبارها الأداة الرئيسية للتمويل الحكومي، يجب أن تنتج إيرادات تنمو بالمقابل، ان الضرائب على الدخل والمبيعات تستوفي بشكل عام هذا المعيار؛ بالإضافة لذلك وبعد تطور مفهوم الدولة "الدولة المتدخلة" ظهر مفهوم الضريبة الوظيفية، أين أصبح للسياسة الضريبية أهداف أخرى غير هدفها المالي؛ يمكن استخدام السياسة الضريبية لتنفيذ الأهداف الاقتصادية المسطرة كالنمو الاقتصادي، الاستقرار الاقتصادي والاندماج الاقتصادي؛ كما يمكن استخدام السياسة الضريبية للتحريض على الاستثمار وخلق مناصب شغل بالتأثير على المناخ الاستثماري ومنه دعم التنمية، ولعل أهم الأدوات الفعالة في التأثير على القرارات الاستثمارية هي "سياسة الحوافز الضريبية".

الفصل الثاني:

دور سياسة الحوافز الضريبية في

توجيه وتشجيع الاستثمارات

تمهيد:

مع تطور مفهوم الدولة وتوسع مهامها أصبح للسياسة الضريبية استخدام كبير في التأثير على النمو الاقتصادي، وذلك بالتأثير على الإنتاج، الاستهلاك، الاستثمار، اختيار الموقع والتقنيات الصناعية وغيرها من العناصر الاقتصادية، وبالتأثير على هذه المتغيرات يمكن استخدام السياسة الضريبية لتنفيذ الأهداف الاقتصادية المسطرة.

ارتبط هدف التنمية لأي دولة ارتباطا وثيقا بالمشاريع الاستثمارية المقامة فيها، ولعل أهم الأساليب المتبعة لجذب وتشجيع الاستثمار هي سياسة الحوافز الضريبية لما لها من تأثير مباشر في سلوك المستثمر وجذب رؤوس الاموال ومنه معدلات النمو الاقتصادي والتنمية، ومع ذلك فإن تقديم الحوافز الضريبية لتشجيع الاستثمار كأسلوب يبقى محل اختلاف بين الاقتصاديين وصناع السياسات بين مؤيد ورافض، فما هي حجج الاقتصاديين وصناع السياسات في تبني سياسة الحوافز الضريبية من عدمها؟ وما هي السياسة الضريبية التي تبنتها الجزائر في هذا الإطار؟، وحتى يتسنى لنا دراسة ذلك قسمنا الفصل الى ما يلي:

المبحث الأول: الإطار النظري لسياسة الحوافز الضريبية.

المبحث الثاني: علاقة سياسة الحوافز الضريبية في تشجيع الاستثمار.

المبحث الثالث: الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار أجهزة دعم الاستثمار في الجزائر.

المبحث الأول: الإطار النظري لسياسة الحوافز الضريبية

تعتمد السياسة الضريبية على مجموعة من الأدوات المستخدمة لتحقيق أهدافها في صورة مزايا أو حوافز ضريبية، تعرف في الأدبيات الاقتصادية بالنفقات الضريبية التي يعرفها دليل شفافية المالية العامة الصادر عن صندوق النقد الدولي سنة 2001 على أنها: تشمل الإعفاءات من الوعاء الضريبي والبدلات المخصصة من الدخل الإجمالي والقيود الضريبية المخصصة من الالتزامات الضريبية وتخفيضات المعدلات وتأجيل دفع الضرائب (مثلما يحدث في حالة الاهتلاك المعجل)¹.

المطلب الأول: مفهوم سياسة الحوافز الضريبية

على مر السنين وبعد أن أصبحت الدول تتدخل أكثر في نشاطها الاقتصادي، أدخلت أغلب الدول في مجال الضريبة العديد من الإجراءات والتدابير التي تشكل استثناء عن النظام الضريبي المرجعي، وأطلق على هذه التدابير في الأدبيات الضريبية بالنفقات الضريبية، أثار استخدام سياسة الحوافز الضريبية ضمن السياسة الضريبية جدلاً واسعاً بين المفكرين جعلها محل اختلاف وتقييم، إذ ينظر إليه على أنه مصدر من مصادر تعقيد الأنظمة الضريبية، فما مفهوم سياسة الانفاق الضريبي؟

1. تعريف الحوافز الضريبية

الحوافز أو النفقات الضريبية هي عبارة عن تخفيضات تمس المعايير الضريبية النمطية أو الأساسية أو المعيارية، والهدف منها هو التأثير على بعض السلوكيات أو الأنشطة أو إعانة بعض فئات الممولين الذين يوجدون في وضعيات خاصة، كما تقوم الحكومات باستخدام النفقات الضريبية

¹ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص118.

لدعم التنمية الاقتصادية، تشجيع الادخار، ترقية البحث والتطوير، تشجيع العطاءات ذات الطابع الإحساني¹.

كما عرفها البعض، بأنها استخدام الضرائب كسياسة لتحفيز الأشخاص على إتباع سلوك معين أو نشاط محدد يساعد على تحقيق أهداف الدولة حيث يمكن عن طريق الأخذ بضريبة معينة أو تحديد أوعيتها ومستوى أسعارها، أو عن طريق منح إعفاءات ضريبية دائمة أو مؤقتة أو السماح بترحيل الخسائر وتحديد الفترة الزمنية التي يسمح خلالها بالترحيل، ويمكن بكافة تلك الطرق أن تحقق السياسة الضريبية هدفها من زيادة الاستثمارات أو تنمية الادخار².

وتعرف أيضا بالإنفاق الحكومي الذي يتكون من خسارة أو تأجيل الدخل الضريبي الذي ينتج عن بند في التشريع الضريبي طالما أن هذا الحكم مخالف للهيكل الأساسي للقانون الضريبي³؛ أي تعتبر الحوافز الضريبية تقنية يستعملها المشرع للتأثير على سلوك المكلفين بما فيهم المؤسسات، فهي تعرف بالتضحية الضريبية بحيث تضحي خزينة الدولة بقدر معين من الاقتطاع الضريبي من أجل حث المؤسسة على الاستثمار وتوجيهها نحو الاستثمار المنتج⁴، وهذا بهدف تحقيق أهداف السياسة الضريبية ومنه أهداف السياسة الاقتصادية.

¹ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص118.

² براهيم محمد، دور السياسة الضريبية في تحفيز الاستثمار الأجنبي المباشر دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (1990-2014)، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر 3، 2015/2016، ص87.

³ Sigrid Hemels, Kazuko Goto, **Tax Incentives as a Creative Industries Policy Instrument**; Sigrid Hemels, **Tax Incentives for the Creative Industries**, Springer, Singapore, 2017, p36.

⁴ ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003، منشورات بغدادي، الجزائر، دون سنة، ص35.

يدور مفهوم النفقات الضريبية أو الحوافز والإعفاءات الضريبية حول اعتبارها نظام يصمم في إطار السياسة المالية للدولة بهدف تشجيع الادخار والاستثمار ويتفاوت من دولة لأخرى حسب ظروفها، إلا أنه من أهم أسباب منح الحوافز والإعفاءات الضريبية ما يلي¹:

- استحداث فرص تشغيل العمالة.
- تشجيع الاستثمارات في المشروعات الصناعية.
- تشجيع المشروعات التصديرية.
- تشجيع المشروعات ذات التكنولوجيا المتقدمة.
- تنمية المناطق الأقل حظاً من النمو.
- سياسة إحلال بعض الصناعات محل الواردات.
- تشجيع الصناعات الاستخراجية وتلك التي تقوم على استغلال الموارد الطبيعية.
- تشجيع النشاط السياحي.

مما سبق فإن النفقات الضريبية أو الحوافز الضريبية تعتبر استثناء أو حالة خاصة من النظام الضريبي المرجعي*، بشكل عام هي مثل أي أداة من أدوات السياسة الاقتصادية، آلية تستخدمها الحكومات لتحفيز البحث والتطوير والاستثمارات بجذب رؤوس الأموال المحلية أو الأجنبية

¹ حمدي عبد العظيم، الهندسة الضريبية لتشجيع الاستثمار والخصخصة، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية مركز البحوث، القاهرة، الجزء الأول، 1999، ص 35.

* يعرف النظام الضريبي المرجعي على أنه مجموعة من الخصائص الهيكلية التي تستند إلى النظام الضريبي قبل تطبيق أي إجراءات تفضيلية، فالنظام الضريبي المرجعي يضم العناصر الأساسية في النظام الضريبي العام مثل الوعاء الضريبي الإجمالي، هيكل المعدلات الضريبية، وحدة الاختصاص الضريبي وأيضاً فترة الاختصاص الضريبي، وهذه العناصر تشكل بصفة عامة أجزاء النظام الضريبي المرجعي، أنظر أكثر مليكاوي مولود كتاب أساسيات في الضريبة المحلية والدولية.

للنهوض بالتنمية الاقتصادية أو الاستقرار الاقتصادي؛ مع ذلك فإن التحفيز الضريبية لها عدة مزايا وعيوب، وتشمل ما يلي:

الجدول رقم 2: مزايا وعيوب الحوافز الضريبية

المزايا	العيوب
- الحوافز الضريبية تنطوي على تدخل أقل في السوق من الآليات الأخرى، مما يمنح متلقي القطاع الخاص القدرة على الاحتفاظ بالاستقلالية فيما يتعلق باستخدام الحوافز. - تتطلب الحوافز الضريبية معاملات ورقية أقل من البرامج الأخرى. - الحوافز الضريبية تلغي الحاجة إلى الاستهداف المباشر للشركات الفردية التي تحتاج إلى المساعدة. - الحوافز الضريبية لها ميزة تتمثل في تحقيق رد فعل إيجابي من الصناعة. - قد تكون الحوافز الضريبية دائمة وبالتالي لا تتطلب مراجعة سنوية للميزانية. - الحوافز الضريبية لها درجة عالية من الجدوى السياسية.	- قد تؤدي الحوافز الضريبية إلى حدوث تقلبات غير مقصودة من خلال ردود أفعال الشركات على ما كانت ستفعله في غياب الحافز. - غالباً ما تؤدي الحوافز الضريبية إلى عدم مساواة غير مرغوب فيها. - الحوافز الضريبية قد تؤثر سلباً على الخزينة العمومية. - غالباً ما تختلف فعالية الحوافز الضريبية على مستوى الدورة الاقتصادية.

2. خصائص الحوافز الضريبية

أهم الخصائص التي يتميز بها التحفيز الضريبي هي كما يلي¹:

- **إجراء اختياري:** حيث يترك الحرية للمؤسسات والأعوان الاقتصاديين حرية الاختيار بين الخضوع أو عدم الخضوع للشروط والمقاييس المحددة من قبل الدولة وهذا مقابل الاستفادة من هذه الحوافز.
- **إجراء هادف:** إن هدف أي دولة من خلال منح هذا التحفيز الضريبي للأعوان الاقتصاديين والمستثمرين يكون في إطار سياسة اقتصادية للتنمية وتطوير وإنعاش مناطق معزولة أو قطاعات محددة لأهميتها في مخطط التنمية.
- **إجراء له مقاييس:** باعتبار التحفيز موجه إلى فئة معينة من المكلفين بالضريبة والتي عليها احترام بعض المقاييس التي يحددها المشرع كتحديد نوعية النشاط مكان إقامته الإطار القانوني والتنظيمي للمستفيد ويعتبر شرط ضروري للاستفادة من التحفيزات
- **وجود الثنائية (فائدة-مقابل):** إن الأعوان الاقتصاديين يحصلون على التحفيز الضريبي من طرف الدولة وذلك مقابل توجههم إلى الاستثمار في القطاعات الاقتصادية التي تتماشى مع الأهداف التنموية المسطرة من طرف الدولة.
- **الوسيلة:** أي الوسيلة التي تستخدمها سياسة التحفيز الضريبي لتشجيع وتوجيه المستثمرين، حيث تكون في شكل تسهيلات وتحفيزات جبائية مختلفة، وتكون وفق معايير وشروط محددة ضمن برامج التحفيز الضريبي، قد تكون على شكل دعم مالي مباشر وتسهيلات في منح

¹ بوقفة عبد الحق ورزيق كمال، دور برامج سياسة التحفيز الجبائي في تطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالجزائر - دراسة حالة الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ANDI 2002-2012، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، المجلد 1، العدد 6، 2013، ص 197.

قروض ومساعدات مالية، أو في شكل امتيازات جبائية وهي الأكثر استعمالاً، وتعرف بالتحفيز الضريبية حيث تخفض في معدل الضرائب للمبلغ الخاضع للضريبة أو الالتزامات الجبائية التي تمنح له إذا اتخذ بعض الإجراءات.

3. الفراغ الضريبي

يمكن تعريف الفراغ الضريبي بأنه استخدام جميع الأدوات الضريبية لتوجيه النشاط الاقتصادي نحو القطاع الذي ترى الدولة أنه يحقق مصلحة عامة، أي أن المشرع المالي يحدّ قطاع معين بهدف تشجيعه، وقد تكون هذه المحاباة إما عن طرق تخفيض الضريبة أو استخدام الإعفاء الضريبي أو إعادة تقدير الوعاء الضريبي، وهذه طرق تترك فراغاً ضريبياً يساعد على انسياب عناصر الإنتاج إلى الفراغ الذي خلفه تخفيف الضرائب للاستفادة من تخفيض التكلفة، فيزداد ويتوسع هذا القطاع إلى المستوى الذي تسعى إليه الدولة¹، ومنه يعتبر الفراغ الضريبي على أنه صورة من صور الحوافز الضريبية؛ ومن أجل تطبيق فكرة الفراغ الضريبي لا بد من توفر عدة شروط لتحقيق أهدافها من أهمها ما يلي²:

- أن يقتصر الفراغ الذي يتقرر على أوجه النشاط المفيد الهام والأساسي بالنسبة للمجتمع وتقدمه الاقتصادي، إلا أن هذا الفراغ ليس بدون حدود، فمن المعروف من ناحية أن مساهمة المواطنين في الأعباء العامة تتكون من مساهمتين: مباشرة وغير مباشرة، وأن زيادة الأخيرة تعوض النقص في الأول، ومن ناحية أخرى، أن أوجه النشاط الذي يساهم المواطن بها إسهاماً غير مباشر تختلف في درجة أهميتها بالنسبة للاقتصاد الوطني.

¹ مليكاوي مولود، أساسيات في الضريبة المحلية والدولية، مرجع سابق، ص 177-178.

² رزيق كمال، الفراغ الضريبي والروح المقاولاتية لتشجيع التنمية الاقتصادية، Les Cahiers du MECAS، جامعة تلمسان، العدد 4، ديسمبر 2008، ص 325.

- يجب أن يكون النقص في المساهمة المباشرة (الحصيلة الضريبية) مساويا على الأقل للزيادة في المساهمة الغير المباشرة (نتيجة النشاط الاقتصادي موضوع الرعاية) إذ لا معنى في الواقع للفراغ الضريبي الذي لا يترتب عليه دعم فاعلية الاقتصاد الوطني وبالتالي زيادة في الإنتاج الوطني، زيادة مصحوبة في نفس الوقت بزيادة المساهمة المباشرة.
- يشترط لنجاح سياسة الفراغ الضريبي ان يكون النظام الضريبي على قدر من الأهمية يشعر المكلف معه بأي تغير يحدث في عبء الضريبة، و قد حاول بعض الاقتصاديين تفسير هذه الأهمية بثقل العبء الحسابي للضريبة، حيث انه كلما ارتفعت نسبة الجزء المقطع من الدخل القومي بواسطة الضريبة، كلما اصبح من المضمون تطبيق الفراغ الضريبي بنجاح، وعلى هذا فانه يمكن القول ان المطلوب في شأن الشرط الحالي هو حساسية معتدلة يشعر بها المكلف اتجاه الضريبة، ولا تدفعه الى تغيير نوع نشاطه الا بعد تفكير في احتمالات النجاح و الفشل، لا إلى مجرد التفكير فقط في التهرب الضريبي من بعض العبء الضريبي المفروض عليه كليا او جزئيا¹.

المطلب الثاني: أهداف سياسة الحوافز الضريبية

تحاول جل الدول من خلال تبني سياسة الحوافز الضريبية الى بلوغ جملة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والتي يمكن ذكرها على الشكل التالي:

¹ مليكاوي مولود، أساسيات في الضريبة المحلية والدولية، مرجع سابق، ص183.

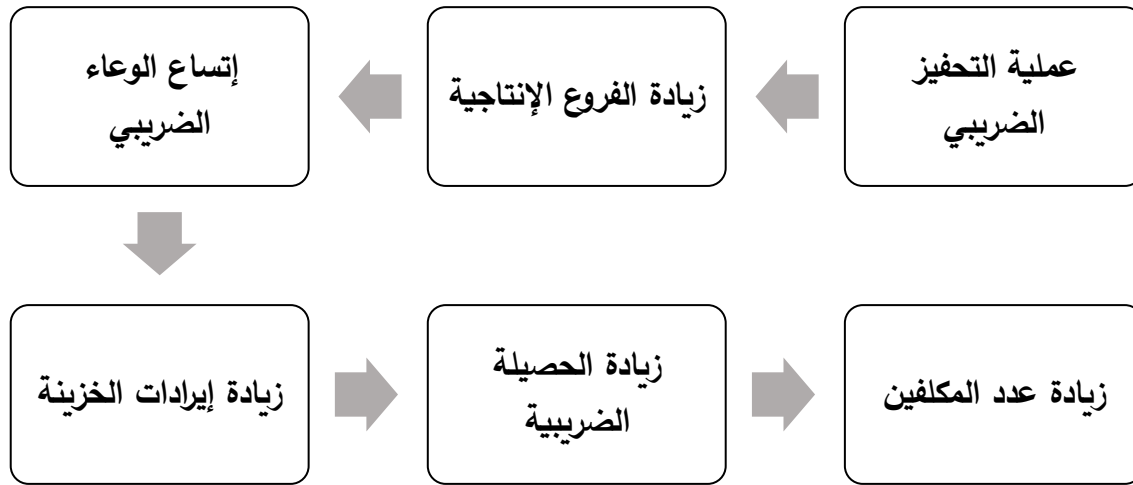
1. الأهداف الاقتصادية

تهدف سياسة الحوافز الضريبية من الناحية الاقتصادية إلى ما يلي¹:

- تنمية الاستثمار من خلال تخفيض العبء الضريبي أو إلغائه كلياً ومن ثم ينقص حجم التكاليف التي تتحملها المؤسسة المستفيدة من التحفيز مما يجعلها توجه هذه الوفرة الجبائية إلى الاستثمار ومن ثم إمكانية منافسة المنتجات الأجنبية.
- دعم الواردات من السلع الرأسمالية اللازمة ليس فقط للقيام بعملية التنمية بل لاستمرارها حيث يتعين على النظام الضريبي تشجيع استيراد مثل هذه السلع على الأقل في المراحل الأولى لحياة المؤسسة الخاصة.
- تشجيع المشاريع التي تحقق تكاملاً اقتصادياً.
- توجيه الاستثمارات نحو الأنشطة ذات الأولوية في المخطط الوطني للتنمية.
- تشجيع المشاريع التي توفر مناصب شغل.
- تحصيل إيرادات إضافية مرتبطة بتطوير الصادرات كنتيجة لمساعدة العمليات الإنتاجية التي تهدف إلى تصدير السلع خارج قطاع المحروقات.
- زيادة إيرادات الخزينة مستقبلاً، فتنمية الاستثمار تؤدي بالضرورة إلى تنوع النشاط الاقتصادي ومنه نمو الفروع الإنتاجية مما ينتج عنه تعدد العمليات الخاضعة للضريبة مما يؤدي إلى اتساع الوعاء الضريبي وهذا يؤدي إلى زيادة الحصيلة الجبائية.

¹ بوقفة عبد الحق ورزيق كمال، مرجع سابق، ص 198.

الشكل رقم 3: آلية عمل الحوافز الضريبية في زيادة إيرادات الخزينة العامة



المصدر: قاشي يوسف، فعالية النظام الضريبي في ظل إفرات العولة الاقتصادية دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري، مذكرة ماجستير، جامعة بومرداس، 2009، ص118، نقلا عن بليلة لمين.

2. الأهداف الاجتماعية

تهدف الحوافز الضريبية من الناحية الاجتماعية الى عدة نقاط أساسية نذكر أهمها فيما يلي¹:

- **امتصاص البطالة:** المساهمة في امتصاص حدة البطالة من خلال توفير مناصب شغل جديدة فالتحفيّزات الضريبية الممنوحة للمستثمرين تمكنهم من تحقيق وفورات ضريبية تسمح بإعادة استثمارها وتشغيلها بتوفير مناصب شغل جديدة مما يساهم في تخفيف حدة البطالة على المستوى المحلي وحتى على المستوى الوطني للدولة.
- **تحقيق التوازن الجهوي:** ويتم ذلك من خلال الحوافز الضريبية الموجهة لتشجيع الاستثمار في المناطق المحرومة والتي يراد تنميتها وتطويرها وذلك لتقليص الهوة بينها وبين المناطق

¹ بوقفة عبد الحق وآخرون، أثر التحفيز الجبائي على الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالجزائر - دراسة ميدانية-، Refaad، Global Journal of Economics & Business، المجلد 4، العدد 2، 2018، ص211.

المنتعشة اقتصاديا وهذا حتى يتم القضاء على ظاهرة النزوح الريفي وخلق شروط لاستقرار السكان.

■ **توزيع العادل للدخل:** يمكن ان تتم عملية توزيع عادل للدخل بين افراد المجتمع من خلال الاقتطاع الجبائي الذي يقتطعه من المكلفين بالضريبة ويوزعه على افراد المجتمع في شكل نفقات على قطاعات تعود بالنفع على الجميع مثل الصحة، التعليم، المرافق العمومية... الخ، كما ان معظم التشريعات الضريبية تسمح بالإعفاء الضريبي للدخول التي تقل عن مستوى معين، فالأقتطاع الجبائي لا يأخذ من هذا الدخل لأنه لا يصل الى هذا الحد وهذا ما يحقق عدالة في عملية الاقتطاع من المكلفين بالضريبة.

المطلب الثالث: أدوات سياسة الحوافز الضريبية

تهدف العديد من الدول النامية إلى زيادة حجم الاستثمارات بهدف الإسراع بعجلة التنمية الاقتصادية، وعلى الرغم من ضعف الأمل في انسياب رأس المال الأجنبي إلى الدول النامية، إلا أن السياسة الضريبية مطالبة - بما تقدمه من حوافز متعددة - بالعمل على جذب رؤوس الأموال سواء الأجنبية أو المحلية من مصادرها المختلفة، وينبغي على السياسة الضريبية الاهتمام باختيار الشكل المناسب للحوافز المتعلقة بالاستثمارات، وذلك عند إعداد أو صياغة أو تعديل القوانين الضريبية حتى تتحقق الأهداف المرغوبة¹، ولعل أهم أشكال التحفيزات هي كالتالي:

¹ حمدي عبد العظيم، مرجع سابق، ص36.

الجدول رقم 3: أهم تصنيفات الحوافز الضريبية

تصنيف إيرون وجالير بيتشمان وانطوان	تصنيف هيكس 1987
▪ الخصم من وعاء الضريبة. ▪ الاستهلاك المعجل. ▪ الإعفاء الضريبي. ▪ تثبيت الضريبة وتأجيل الضريبة أو وقفها. ▪ معونات الاستثمار.	▪ الخصم الضريبي. ▪ تخفيض وعاء الضريبة. ▪ الإعفاء الضريبي. ▪ تخفيض أسعار الضرائب. ▪ النظام التمييزي للضرائب.

المصدر: كتاب حمدي عبد العظيم، الهندسة الضريبية لتشجيع الاستثمار والخصخصة، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية مركز البحوث، القاهرة، الجزء الأول، 1999، ص38.

نذكر أهم أشكال الحوافز الضريبية المستخدمة من قبل السياسة الضريبية لتحقيق أهدافها

هي:

1. الاعفاء الضريبي

المقصود بالإعفاء الضريبي هو عدم فرض الضريبة على دخل معين، وإن كان هذا الدخل من حيث المبدأ خاضعا للضريبة، كما في حال إعفاء نشاط صناعي معين من ضريبة الدخل من أجل تشجيع هذا النشاط حصرا، والإعفاء إما أن يكون مؤقتا ولفترة محدودة من الزمن، وبانتهاء تلك الفترة ينتهي الإعفاء ويعود الدخل للخضوع للضريبة، وإما أن يكون دائما كإعفاء النوادي الرياضية أو الجمعيات الخيرية من الضرائب، والإعفاء الضريبي كما في فرض الضريبة لا يطبق إلا بقانون، ولا يحق للدوائر المالية منح الإعفاءات إلا بمقدار ما سمح لها التشريع الضريبي بذلك¹.

¹ خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الخامسة، 2018، ص201.

1.1 أشكال الإعفاء الضريبي

ونميز بين شكلين للإعفاء الضريبي وهما كالآتي:

إعفاء دائم: الإعفاء الدائم هو إسقاط حق الدولة في مال المكلف طالما بقي سبب الإعفاء قائماً، ويتم منح هذا الإعفاء تبعاً لأهمية النشاط ومدى تأثيره على الحياة الاقتصادية والاجتماعية¹، كإعفاء الدخل الناتج عن عمليات التصدير من الضرائب على أرباح الشركات.

إعفاء زمني: الاجازة الضريبية أو الإعفاء الضريبي الزمني² Tax Holiday، هو شكل من أشكال التفضيل الضريبي، يستخدم عادة في البلدان التي تسعى الى تحقيق التنمية عن طريق تحفيز الاستثمار المحلي والاجنبي، وتستفيد من هذا النظام المؤسسات المؤهلة من خلال اعفائها من الضريبة على الأرباح لمدة زمنية محددة في بداية النشاط تتراوح عادة ما بين ثلاث سنوات وخمس سنوات، وهذا الاجراء الضريبي يعتبر أكثر استخداماً من طرف السلطات المالية لأنه عموماً سهل التطبيق³. رغم بساطة إدارة سياسة الإعفاء الزمني إلا أنها مليئة بالعيوب والتي يتم توضيحها فيما يلي⁴:

- من خلال إعفاء الأرباح بغض النظر عن مقدارها، تميل الإعفاءات الضريبية المؤقتة الى إفادة المستثمر الذي يتوقع تحقيق أرباح كبرى وما كان غياب هذه الحوافز ليؤثر بأي حال على عزمه على الاستثمار.

¹ عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية دراسة تحليلية تقييمية، مرجع سابق، ص 173.

² حمدي عبد العظيم، مرجع سابق، ص 45.

³ مليكاوي مولود، أساسيات في الضريبة المحلية والدولية، مرجع سابق، ص 166.

⁴ سعيد عبد العزيز عثمان وشكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب (سياسات - نظم - قضايا معاصرة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 296-297.

- إن الإعفاءات الضريبية المؤقتة توجد حافزا قويا للتهرب الضريبي، حيث تستطيع المشاريع الخاضعة للضرائب الدخول في علاقات اقتصادية مع المشاريع المعفاة لتحويل أرباحها من خلال التسعير القائم على التحويلات المتبادلة (Transfer Pricing) (كدفع سعر مبالغ فيه مقابل السلع المشتراة من الشركة الأخرى ثم استرداده في صورة مدفوعات مستترة).
 - هناك فرصة لتحاييل المستثمرين بالالتفاف على فترة الإعطاء الضريبي المؤقت وتمديدتها، وذلك من خلال تحويل المشروع الاستثماري القائم إلى مشروع جديد (كإغلاق المشروع وإعادة تشغيله تحت اسم مختلف مع ثبت مالكيه).
 - يغلب على الإعفاءات الضريبية المؤقتة ذات الوقت المحدد اجتذاب المشاريع قصيرة الأجل التي تكون في العادة غير ذات نفع كبير للاقتصاد مقارنة بالمشاريع طويلة الأجل.
 - نادرا ما تكون تكلفة الاعفاء الضريبي المؤقت على إيرادات الميزانية شفافه، ما لم تكن المشاريع المتمتع بالإعفاء مطالبة بتقديم إقرارات ضريبية، وفي هذه الحالة، يجب أن تتفق الحكومة من مواردها على إدارة ضريبية غير مدرة للإيراد ويخسر المشروع ميزة عدم الاضطرار إلى التعامل مع الجهات الضريبية.
- أما أهم إيجابيات الاعفاء الزمني (الإجازة الضريبية) نذكر ما يلي¹:
- سوف تعمل المشروعات الاستثمارية على الانتهاء من فترة الانشاء والتجهيز في أسرع وقت ممكن حتى تتمكن من الاستفادة من الإجازة الضريبية بأقصى قدر ممكن، وسوف تزيد الاستفادة حينما يتم تنفيذ المشروعات في فترات تقل عن الفترات النمطية.

¹ مليكاوي مولود، أساسيات في الضريبة المحلية والدولية، مرجع سابق، ص 170-171.

- أن تحديد فترات مثلى مسبقة لمراحل الانشاء والتنفيذ لكل نوع من أنواع الاستثمارات، يساعد المشروعات الاستثمارية على اعداد خطط سنوية لمراحل الانشاء أكثر دقة ووضوحاً، وبالتالي تستطيع تلك المشروعات من تحديد واكتشاف أوجه القصور وعدم الكفاءة التي قد تصاحب عملية التنفيذ، وينعكس ذلك في شكل تحقيق معدلات عالية من الأداء وسرعة التنفيذ، مما يكون لها أثر إيجابي على التنمية الاقتصادية.
- أن الاجازة الضريبية بطبيعتها ذات قدرة عالية على اجتذاب المشروعات سريعة دوران رأس المال، قصيرة فترة الاسترداد قليلة المخاطر سهلة التصفية.
- أن الاجازة الضريبية كشكل من اشكال الانفاق الضريبي يمكن استخدامها في الأصل كنموذج للمنافسة الضريبية، فالشركة التي تريد الاستثمار ملزمة عادة على القيام بعملية التفاوض، وهذه المفاوضات غالبا ما تكون طويلة ومعقدة مع الدول المستقبلة للاستثمار، ولكن الكثير من الدراسات التي تناولت هذا الشكل من الانفاق الضريبي قد أظهرت أن المنافسة الضريبية بين الدول تعتبر بمثابة لعبة مزيدة (Un Jeu D'enchere) بين الشركة المستثمرة والبلدان المستقبلة للاستثمار.
- أن الاجازة الضريبية تمكن الشركة من التخفيف من حدة التكاليف الغارقة التي تتحملها خلال السنوات الأولى للتنفيذ، فوجود مثل هذه التكاليف يؤثر على قرار الشركة على تركيز نشاطها في بلد دون الآخر.
- أن الاجازة الضريبية يمكن استخدامها كإشارة للجودة التي ترسل للشركة المستثمرة، فالبلدان التي تقدم جودة عالية من خلال إعفاءات ضريبية هامة جدا في بداية النشاط لأنها قادرة فيما بعد على تحصيل إيرادات مرتفعة، أما البلدان التي تتميز بجودة منخفضة يجب عليها عدم

اتباع هذه الاستراتيجية، والا فإنها ستزيد من خطر فقدانها النهائي للإعلانات المقدمة في بداية النشاط.

2.1 عوامل نجاح سياسة الإعفاء الضريبي:

تلجأ العديد من الدول إلى سياسة الإعفاء الضريبي، لذا يجب عند اتباع هذه السياسة أن يؤخذ في الحسبان العوامل الموائية¹:

- يمكن أن يترتب من اعتماد الإعفاء الضريبي كحافز أثر تمييزي لصالح مؤسسات معينة وفي غير صالح مؤسسات أخرى؛ فبالنسبة للاستثمارات طويلة الأجل والتي غالبا ما لا تحقق أرباحا في بداية حياتها الإنتاجية، فإن منح الإعفاء الجبائي لا يكون له أثر فعال على حجم تلك الاستثمارات؛ أما بالنسبة للاستثمارات قصيرة الأجل والتي يقل عائدها في فترة قصيرة نسبيا، فمن المتوقع أن تكون تلك الاستثمارات أكثر استفادة من الإعفاء الضريبي، حيث تحقق أرباحا كبيرة في السنوات الأولى من الحياة الإنتاجية؛ ولذلك، فإنه يتعين على النظام الضريبي في الدول النامية أن يميز بين الاستثمارات طويلة الأجل والاستثمارات المتوسطة وقصيرة الأجل عند منح الإعفاء الضريبي، بحيث تزداد بالنسبة للنوع الأول وتندمج أو يتم حصرها بالنسبة للنوع الثاني، خاصة أن النوع الأول ملائم لظروف التنمية الاقتصادية في الدول النامية.

- يتم منح الإعفاء الضريبي بصورة جزئية، حيث إن الأنظمة الضريبية في بعض الدول تسمح بالإعفاء من ضرائب معينة تتصل مباشرة بنفقات الإنتاج، وذلك للحد من التضخم وتخفيض

¹ شعباني لطفي، دور التحفيز الجبائي والادخال البورصي في تنشيط المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مع دراسة حالة الجزائر الفترة 2005-2011، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر 3، 2013/2014، ص158-

التكاليف الإنتاج، ومن ثمة زيادة قدرات المنتجات الوطنية على المنافسة في الأسواق الداخلية والخارجية.

- قد يكون الإعفاء الضريبي كحافز أكثر ملاءمة خاصة بالنسبة للمؤسسات التي يكون فيها معامل العمل مرتفعاً نسبياً، أي المؤسسات الكثيفة باليد العاملة.
- يترتب على استخدام الإعفاء الضريبي مشكلة تحديد بداية سريان فترة الإعفاء، حيث يمكن احتسابها من بداية الموافقة على تأسيس المؤسسة، أو من بداية فترة الإنشاء والتجهيز، وقد يتم احتسابها من بداية فترة الإنتاج.
- يكون الإعفاء الضريبي حافزاً له أثر تمييزي في صالح المؤسسات حديثة النشأة وفي غير صالح المؤسسات القائمة، مما يؤدي بهذه الأخيرة إلى تصفية أعمالها، وإنشاء مؤسسات جديدة قصيرة الأجل وسريعة العائد، مما يؤثر سلباً على كفاءة تخصيص الموارد الاقتصادية.
- يجب أن تكون الاستثمارات الإنتاجية هي الأكثر استفادة من الإعفاء الضريبي، وهذا راجع لوجود درجة عالية من المخاطرة ولمساهمتها في التكامل والترابط بين أجزاء الاقتصاد الوطني.
- يجب على المشرع الجبائي دراسة آثار الإعفاءات الضريبية الممنوحة للاستثمار الأجنبي من تخفيضات وإعفاءات، فبالإضافة إلى فقدان مصدر مالي للخزينة العمومية خلال فترة تطبيق الحوافز، فقد يؤدي إلى فقدان القدرة التنافسية للمؤسسات المحلية خاصة إن لم تستند من نفس الإعفاءات.

2. التخفيضات الضريبية:

تأتي التخفيضات الضريبية بأشكال عديدة، ولكن الشيء الوحيد المشترك بينها جميعاً هو أنها إما تقلل الالتزام بدفع الضرائب أو تلغيه، كما يحق لمعظم دافعي الضرائب الحصول على تخفيض إقراراتهم الضريبية التي تقلل الفاتورة الضريبية.

وتعني اخضاع الممول لمعدلات ضريبية أقل من المعدلات السائدة أو تقليص وعاء الضريبة مقابل الالتزام ببعض الشروط، كالمعدل المفروض على الأرباح المعاد استثمارها، أو التخفيضات الممنوحة لتجار الجملة على الرسم على النشاط المهني نظير التزامهم تقديم قائمة بالزبائن المتعامل معهم والعمليات التي تم إنجازها معهم لصالح مصلحة الضرائب¹.

ومما سبق يمكن تفرقت التخفيضات الضريبية الى شكلين تخفيضات خاصة بالوعاء وأخرى خاصة بالمعدل كما يلي²:

التخفيضات الضريبية الخاصة بالوعاء: وهي عبارة عن إجراءات ضريبية تسمح بتخفيض بعض أجزاء الدخل عن طريق خصومات يتم إجراؤها على المادة الخاضعة للضريبة؛ يمكن أن تستند هذه الخصومات إلى نفقات حقيقية أو جزافية، حسب مبلغ يحدده التشريع؛ وهذا ما يسمح للمكلف بالضريبة بتحقيق وفر ضريبي ناجم عن تغيير المعدل الحدي للإخضاع نحو الانخفاض من جهة؛ وتقليص حجم المادة الخاضعة للضريبة عندما يكون المعدل تصاعدياً أو نسبياً.

¹ عبد المجيد قدي، المدخل الى السياسات الاقتصادية الكلية دراسة تحليلية تقييمية، مرجع سابق، ص174.

² عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص120.

التخفيضات الضريبية الخاصة بالمعدل: ويعني ذلك إخضاع المكلف بالضريبة إلى معدلات ضريبية أقل من المعدلات العادية المستخدمة في النظام الضريبي؛ كالمعدل المفروض على الأرباح المعاد استثمارها بدلا من المعدل العادي على أرباح الشركات.

3. الاستهلاك المعجل:

يقصد بالاستهلاك المعجل كحافز ضريبي "كافة الطرق التي تؤدي إلى استهلاك قيمة التكلفة التاريخية للأصول الرأسمالية الجديدة خلال فترة زمنية أقل من فترة حياتها الإنتاجية" وفقا لهذا التعريف تتعدد وتتنوع طرق الاستهلاك المعجل، ومن أهم هذه الطرق ما يلي¹:

الطريقة السويدية للاستهلاك: وفقا لهذه الطريقة يتضمن التشريع الضريبي نصوصا تسمح للمستثمر باختيار عدد السنوات التي يسمح له في خلالها باستهلاك التكلفة التاريخية للأصول الرأسمالية الجديدة لأغراض الضريبة، بالإضافة إلى حريته في تحديد مقدار قسط الاستهلاك السنوي الذي يتم خصمه من وعاء ضريبة الدخل ذلك بشرط ألا يزيد مجموع الأقساط المخصومة عن التكلفة التاريخية للأصول، وباستقراء هذه الطريقة للاستهلاك المعجل يتضح أنه يتضمن إمكانية خصم قيمة التكلفة التاريخية للأصول الرأسمالية الجديدة بالكامل في سنة الشراء والاستخدام، وهذا ما يسمى بالاستهلاك الفوري.

طريقة القسط المبدئي: وفقا لهذا الشكل من أشكال الاستهلاك المعجل يتم حساب أقساط الاستهلاك العادية للرؤوس الرأسمالية الجديدة، وتضاف نسبة معينة من تكلفة هذه الأصول كقسط مبدئي إلى قسط الاستهلاك العادي ليتم خصم مجموع القسطين العادي والإضافي من الدخل الإجمالي، (قبل خصم أقساط الاستهلاك) في السنة الأولى، حيث يتم حساب قسمة القسط

¹ سعيد عبد العزيز عثمان، مرجع سابق، ص 105-109.

المبدئي والعادي ضمن بنود التكاليف التي يتم خصمها من إيرادات المستثمر للوصول الى وعاء الضريبة. ويترتب على ذلك انخفاض تكلفة الأصول الرأسمالية في نهاية السنة الأولى بما يعادل قيمة القسطين المبدئي والعادي مع الاستمرار في حساب أقساط الاستهلاك العادية في بقية العمر الإنتاجي بما لا يزيد عن مجموع التكلفة التاريخية، الامر الذي ينجم عنه استهلاك التكلفة التاريخية للأصول الرأسمالية بالكامل قبل نهاية العمر الإنتاجي وهذا عكس ما يحدث في حالة السماح الاستثماري.

الطريقة البلجيكية والأمريكية: وبالإضافة الى طرق الاستهلاك المعجل السابق الإشارة اليها توجد مجموعة أخرى من طرق الاستهلاك المعجل، فهناك الطريقة البلجيكية والتي تسمح باستهلاك تكلفة الأصل بالكامل على ثلاث أقساط متساوية وذلك في صناعات لها أهمية خاصة بالنسبة للمجتمع.

ومن الطرق الأخرى لمعجل الاستهلاك الطريقة الأمريكية للاستهلاك الخمسي، ووفقا لهذه الطريقة يتم خصم التكلفة التاريخية للأصول الرأسمالية الجديدة بالكامل من وعاء ضريبة الدخل خلال الخمس سنوات الأولى من حياتها الإنتاجية بغض النظر عن الحياة الإنتاجية المقدره للأصول.

4. مسموحات الاستثمار:

ويقوم هذا الأسلوب على أساس وجود خصم ضريبي يتعلق بالإنفاق الرأسمالي ويتم استخدام ذلك الأسلوب بطريقتين هما¹:

¹ منصورى الزين، تشجيع الاستثمار وأثره على التنمية الاقتصادية، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثالثة، 2012، ص210-211.

- خصم نسبة مئوية من تكلفة الأصل الخاضع للضريبة في السنوات الأولى للاستثمار، وذلك بخلاف نسب الاهتلاك المسموح بها، ومن ثم خصم الاهتلاك السنوي للأصل، وكذلك نسبة معينة من قيمة الأصل من الدخل الخاضع للضريبة.
- تخفيض الضريبة المستحقة بنسبة معينة من تكلفة الأصل في سنة الحصول عليه ويسمح بعد ذلك بإهلاك التكلفة الاجمالية للأصل، وتمتاز طريقة مسموحات الاستثمار الضريبي بسهولة تطبيقها من ناحية وتوفير حافز ملموس من ناحية أخرى، لأن إجمالي ما يتم خصمه من الدخل الخاضع للضريبة يكون أكثر من تكلفة الأصل.

5. المعاملة الضريبية للخسائر المرحلة:

تعتبر المعاملة الضريبية للخسائر المحققة من أهم الفرص الاستثمارية للحد من الآثار السلبية للضرائب بمختلف أنواعها، باعتبارها من الإجراءات المخففة للعبء الضريبي والمحفزة لنشاط المؤسسة، فحسب هذا النوع من الإجراءات، يضع المشرع الجبائي نصوصا تسمح للمؤسسة بالخصم الكامل أو الجزئي للخسائر المحققة من الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة التي سيتم تحقيقها في السنوات اللاحقة أو المحققة سابقا¹، ويقوم هذا الأسلوب على فكرة مساهمة الدولة في خسائر الممول مثلما ساهمت في أرباحه لأن بعض المنشآت قد تتعرض في بداية حياتها للخسائر عندئذ يجب أن تسمح السياسة الضريبية بخصم هذه الخسائر من أرباح السنوات التالية²، ويسمح القانون الجبائي الجزائري بترحيل الخسائر المحققة الى الامام في مدة أقصاها 4 سنوات.

¹ شعباني لطفي، مرجع سابق، ص 165.

² حمدي عبد العظيم، مرجع سابق، ص 40.

ومن ثم فإن الخسائر التي يجوز ترحيلها هي تلك الخسائر المحددة وفقا للقواعد الضريبية أي

الخسائر الضريبية دون الخسائر المحاسبية، ويشترط عادة لترحيل الخسائر الضريبية ما يلي¹:

- أن يكون هناك نقص حقيقي ومؤكد أصاب أصلا أو أصول مملوكة للممول.
- أن تكون الخسارة واقعة على كاهل الممول ومتصلة بنشاطه الخاضع للضريبة.
- ألا يكون هناك ما يقابل هذا النقص.
- أن تكون الخسارة أو النقص بحيث لو انقلبت إلى النقيض لأصبحت ربحا خاضعا لضريبة الأرباح.

المبحث الثاني: علاقة سياسة الحوافز الضريبية في تشجيع الاستثمار

في كثير من دول العالم سواء المتقدمة أو النامية تستخدم الحوافز الضريبية كأسلوب لجذب الاستثمارات لما لها من تأثير على التنمية وزيادة معدلات النمو الاقتصادية والاجتماعية في الدول المضيفة للاستثمارات، وتظهر الحاجة الملحة لجذب الاستثمارات سواء المحلية أو الأجنبية خاصة في الدول التي تعاني من نقص في الأموال المتاحة لاستثمارها، مما يجعل الدول النامية أو الآخذة في النمو على وجه الخصوص تستعين بكافة الوسائل المتاحة لجذب هذه الاستثمارات سواء كانت في شكل حوافز ضريبية أم حوافز غير ضريبية، ويمثل ذلك أهم المشاكل التي تواجه متخذي السياسة الضريبية²، فهل حقا تساهم الحوافز الضريبية في تشجيع الاستثمارات محلية كانت أو أجنبية؟

¹ إبراهيم متولى إبراهيم حسن المغربي، دور حوافز الاستثمار في تعجيل النمو الاقتصادي من منظور الاقتصاد الإسلامي والأنظمة الاقتصادية المعاصرة، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2011، ص 104-105.

² حمدي عبد العظيم، مرجع سابق، ص 32.

المطلب الأول: علاقة سياسة الحوافز الضريبية في تشجيع الاستثمار

لا شك بأن فرض ضرائب جديدة أو زيادة معدلاتها له تأثير مباشر على قرار الاستثمار، فمن شأنها أن تشجع تدفق الاستثمارات أو توجهها لمناطق أو قطاعات تسعى الدولة لتنميتها؛ كما ان اختلاف الأثر النهائي للضرائب على نتائج الفرص الاستثمارية المتاحة يعتمد على ما يتضمنه التشريع الضريبي من أنواع مختلفة للتحفيز الضريبية، وباعتبار ان الحوافز الضريبية تعد أهم الادوات المستعملة لتشجيع وتوجيه الاستثمارات، فكيف يكون تأثير هذه الأخيرة على قرارات الاستثمار؟

1. أساسيات حول الاستثمار

حظي الاستثمار باهتمام كبير في أدبيات الاقتصاد التنموي كونه يشكل أحد أعمدته الأساسية المؤثرة، وحتى يتسنى لنا دراسة العلاقة بين السياسة الضريبية "سياسة الحوافز الضريبية" وتشجيع الاستثمار، يجب التطرق لمفاهيم وسياسات الاستثمار.

1.1 مفهوم الاستثمار

عرف الاستثمار على أنه توظيف النقود لأي أجل في أي أصل أو ملكية أو ممتلكات أو مشاركات، يحتفظ بها للمحافظة على المال أو تنميته سواء بأرباح دورية أو بزيادات في قيمة الأموال في نهاية المدة، أو بمنافع غير مادية، أو هو استعمال حصيلة الادخار من السلع التي لم تستهلك في عمل أو تفاعل منتج¹.

¹ عبد الله عبد الكريم عبد الله، ضمانات الاستثمار في الدول العربية، دار الثقافة، عمان، 2008، ص18.

أما المشرع الجزائري فعرف الاستثمار في المادة 2 من الأمر رقم 03/01 المؤرخ في 2001/08/20 بأنه "يقصد بالاستثمار في مفهوم هذا الأمر ما يأتي:

- اقتناء أصول تدرج في إطار استحداث نشاطات جديدة، أو توسيع قدرات الإنتاج، أو إعادة التأهيل، أو إعادة الهيكلة.
- المساهمة في رأس مال مؤسسة في شكل مساهمات نقدية أو عينية.
- استعادة النشاطات في إطار حوصصة جزئية أو كلية.¹

2.1 سياسات الاستثمار

على صانعي سياسات الاستثمار دراسة العوامل المفسرة لدالة الاستثمار، أو فيما يعرف بنظريات الاستثمار، حتى يتسنى لهم صناعة السياسة الاقتصادية المناسبة لأهدافهم، حيث توجد العديد من النظريات في هذا المجال يمكن الإشارة إليها على النحو التالي²:

النظرية الكينزية؛ التي تشير الى أن الاستثمار دالة في سعر الفائدة، ومن ثم في الكفاية الحدية للاستثمار، وقد أظهرت الدراسات التطبيقية بعد ذلك أن الاستثمار يعتبر أقل حساسية نسبيا للتغيرات في سعر الفائدة.

نظرية المعجل للاستثمار؛ التي ترى أن التغيرات في الاستثمار دالة في التغيرات في الناتج فإذا ازداد الناتج ازداد الاستثمار، والمقصود هنا بالاستثمار هو الاستثمار الصافي، والاستثمار الصافي يساوي الاستثمار الإجمالي ناقصا مخصصات الاهتلاك. وقد تعرضت تلك

¹ عبد الله الطيبي، دور الحوافز الضريبية في تشجيع الاستثمار بالجزائر، مجلة اقتصاد المال والاعمال، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، المجلد 05، العدد 01، جوان 2020، ص 213.

² عبد المطلب عبد الحميد، السياسات الاقتصادية على مستوى الاقتصاد القومي (تحليل كلي)، مجموعة النيل العربية، القاهرة، 2003، ص 183.

النظرية لانتقادات أهمها أنها تفسر الاستثمار الصافي وليس الاستثمار الإجمالي ولأغراض كثيرة من بينها مستوى الطلب الكلي؛ ولذلك فإن الاستثمار الإجمالي هو التعبير المناسب. وأنها تقترض نسبة ثابتة بين رأس المال والنتاج رغم وجود إمكانية إحلال العمل محل رأس المال.

نظرية الأرصدة الداخلية للاستثمار؛ والتي ترى ان الاستثمار يعتمد على مستوى الأرباح؛ فالاستثمار يأتي من وجود أرباح محتجزة، ومخصصات الاهتلاك وهكذا...

النظرية التقليدية الحديثة للاستثمار؛ حيث نرى ان الاستثمار يتحدد بأسعار خدمات رأس المال بالنسبة لأسعار الناتج، وأن أسعار خدمات رأس المال تعتمد بدورها على أسعار السلع الرأسمالية وسعر الفائدة والمعاملة الضريبية لدخول قطاع الاعمال، ومن ثم فان التغير في الناتج او أسعار خدمات رأس المال -بالنسبة لأسعار الناتج- يغير رقم الاستثمار المطلوب، وهكذا فإن الزيادة في الانفاق الحكومي أو الانخفاض في معدلات الضرائب على الدخول الشخصية، تحفز على الاستثمار من خلال تأثيرها على الطلب الكلي.

2. أثر سياسة الحوافز الضريبية على الاستثمار

لا شك أن الحوافز الضريبية التي تتضمنها السياسة الضريبية للدولة تؤثر على سلوك المستثمرين، رغما عن ذلك فتلك الحوافز سلاح ذو حدين لأنه ينجم عنها ضياع عام للحصيلة المالية على مستوى الدولة وبالتالي انخفاض الموارد المالية للدولة الا انه قد ينشأ عن تلك الحوافز من ناحية أخرى تدفق الاستثمارات وحدوث رواج استثماري من شأنه اصلاح الأوضاع الاقتصادية القائمة او تطويرها، من هنا لابد من اجراء موازنة دقيقة بين الآثار السلبية والايجابية للحوافز الضريبية، وكذلك تصميم

مشروعات وقوانين للحوافز الضريبية بما يسمح بخلق نوع من التمييز المقصود في فترات ومقدار تلك الحوافز بين الاستثمارات المختلفة طبقاً لأهميتها بالنسبة للاقتصاد بوجه عام¹.

فبناء على العامل أو العوامل التي تبرزها نظرية الاستثمار تبنى سياسات الاستثمار واتجاهاتها حيث يلاحظ من التحليل السابق لسياسات الاستثمار أنه بناء على اختلاف المعجل والأرصدة الداخلية للاستثمار في محددات الاستثمار، فانهما يختلفان أيضاً فيما يتعلق بسياسات الاستثمار وتوجهاتها، وإذا فرضنا أن صانعي سياسات الاستثمار يرغبون في تصميم برامج لزيادة الاستثمار، فإنه طبقاً لنظرية الأرصدة الداخلية فإن السياسات التي تصمم لزيادة الأرباح مباشرة من المحتمل أن تكون أكثر فعالية، وتتضمن هذه السياسات تخفيضات في معدل الضرائب على دخول الشركات، ويسمح للضريبة على القروض الاستثمارية بأن تكون أداة لتخفيض الالتزامات الضريبية للمشروعات، ومن ناحية أخرى فإن الزيادات في الانفاق العام (الحكومي) أو التخفيضات في معدلات الضريبة على الدخل الشخصي سوف لا تؤثر مباشرة على الأرباح ومن ثم لا تؤثر على الاستثمار، وإلى الحد الذي يزيد إليه الناتج - استجابة للزيادة في الانفاق الحكومي أو خفض الضرائب - تزداد الأرباح، وهكذا يكون هناك تأثير غير مباشر على الاستثمارات؛ وعلى العكس في ظل نظرية معجل الاستثمار، فإن السياسات التي تصمم للتأثير مباشرة في الاستثمار في ظل نظرية الأرصدة الداخلية سوف تكون سياسات غير فعالة، وعلى سبيل المثال فإن تخفيض معدل الضرائب على الشركات لن يكون له إلا تأثيراً قليلاً أو لا يؤثر مطلقاً في الاستثمار، لأنه في ظل نظرية المعجل يعتمد على الناتج وليس على الأرصدة المالية الداخلية المتاحة، ومن ناحية أخرى، فإن الزيادات في الانفاق الحكومي أو التخفيضات في معدلات الضرائب على الدخل الشخصية سوف تتجح في تحفيز الاستثمار من

¹ أيمن السيد أحمد لطفي، تحليل وتقييم الحوافز والاعفاءات الضريبية مع مدخل لقياس عوائدها وتكاليفها، دار النهضة العربية، القاهرة، 1997، ص 245.

خلال تأثيرها على الطلب الكلي، ومن ثم على الناتج، ولأن النظرية التقليدية الحديثة للاستثمار تجمع بين العوامل المحددة للاستثمار في النظريات السابقة تقريبا مع وجود تغيرات أو متغيرات إضافية، فإن سياسات الاستثمار بناء على تلك النظرية يمكن أن تختلف أيضا، فكما في حالة نظرية المعجل فإن الناتج هو أحد محددات الاستثمار، وبالتالي فإن الزيادة في الانفاق الحكومي أو الانخفاض في معدلات الضرائب على الدخل الشخصية تحفز على الاستثمار من خلال تأثيرها على الطلب الكلي ومن ثم على الناتج، وكما في حالة نظرية الأرصدة الداخلية فإن المعاملة الضريبية لدخول قطاع الأعمال تعتبر هامة، ومع ذلك فإنه طبقا للنظرية التقليدية فإن الضرائب على قطاع الأعمال تعتبر هامة بسبب تأثيرها على أسعار خدمات رأس المال وليس بسبب تأثيرها على الأرصدة المالية الداخلية المتاحة، وإلى هذا الحد فإن السياسات المعدة لتغيير المعاملة الضريبية على دخول قطاع الأعمال تؤثر على الاستثمار¹.

1.2 علاقة الحوافز الضريبية في جذب الاستثمار الأجنبي

إن المستثمر يقدر مستويات الربح المتوقعة للاستثمار في مكان ما في ضوء معطيات المناخ الاستثماري السائد بهذا المكان، وأن المعاملة الضريبية، وهي عنصر في هذا المناخ، لها دور تؤديه في التفضيل بين الأماكن البديلة للاستثمار، ولكن دور المعاملة الضريبية دور نسبي يرتبط حجمه بعوامل أخرى سائدة في هذه الأماكن، وهذه العوامل ترتد في النهاية إلى النظام القانوني السائد (كقيود الملكية وتحويل الأرباح) والسياسة المالية السارية (كتنظيم الصرف)².

¹ عبد المطالب عبد الحميد، السياسات الاقتصادية على مستوى الاقتصاد القومي (تحليل كلي)، مرجع سابق، ص 184-185.

² نزيه عبد المقصود محمد مبروك، الآثار الاقتصادية للاستثمارات الأجنبية دراسة مقارنة، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2013، ص 174.

خلال المناقشات والمفاوضات الخاصة بإعداد اتفاقية الاستثمار متعددة الأطراف، والتي جرى اعدادها في إطار اعمال منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، أبدى بعض الخبراء تشككهم حول مدى فعالية الحوافز الضريبية كعنصر مؤثر في القرارات طويلة الأجل للشركات المتعددة الجنسيات، وكذا انتقاد بعض المنظمات الدولية وأعضاء (OECD)، المغالات في منح الإعفاءات والحوافز الضريبية وأنها تعتبر اهدارا للموارد المالية للحكومات¹.

وغالبا ما يؤكد المستثمرون على عدم الأهمية النسبية للنظام الضريبي في قرارات الاستثمار مقارنة بالاعتبارات الأخرى؛ تقوم الشركات أولا بفحص الوضع الاقتصادي للبلد، في حين أنها تتجذب أيضا إلى الأسواق المحتملة في البلدان النامية والبلدان التي تمر بمرحلة انتقالية والعمالة منخفضة التكلفة نسبيا، مع ذلك فإن هناك اعتبارات أخرى تمنع الاستثمار على نطاق واسع، مثل عدم اليقين في موقف سياسات الحكومات، عدم الاستقرار السياسي، الاقتصادات الانتقالية وحالة الإطار القانوني لاقتصاد السوق؛ لا يمكن للحوافز الضريبية بمفردها التغلب على هذه العوامل اذا كانت سلبية².

2.2 أثر الحوافز الضريبية المقررة في البلاد المصدرة لرأس المال للاستثمار في البلدان الأخرى:

قد تساهم البلاد المصدرة لرأس المال في تشجيع مواطنيها على استثمار أموالهم في البلدان الأخرى خاصة الدول النامية، لما ترى في ذلك من مصلحة لها، وذلك كي تستثمر مدخراتها الوطنية التي لا عمل لها في الداخل، وحتى تضمن استمرار عمل اقتصادها بنجاح، ومن أمثلة ذلك ما يلي³:

¹ محمد طالبي، أثر الحوافز الضريبية وسبل تفعيلها في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، المجلد 05، العدد 06، ص318.

² Victor T Thuronyi; **Tax Law Design and Drafting**, Volume 2; David Holland, Richard J. Vann; **Income Tax Incentives for Investment**; International Monetary Fund (IMF); 1998; p987.

³ نزيه عبد المقصود محمد مبروك، مرجع سابق، ص165.

في الولايات المتحدة الأمريكية: راعى المشرع الأمريكي حالة البلدان النامية فأعطى قدرا من التخفيف الضريبي على الإيرادات المستحقة لرعايا أمريكيين إذا كان مصدرها البلدان النامية، وذلك بغرض تشجيع الاستثمارات الأمريكية على التوجه الى هذه البلدان، وإعادة استثمار أرباحها فيها.

وفي ألمانيا: فإن المعاملة الضريبية التي ينص عليها التشريع الألماني التي تسري على الإيرادات الخارجية والتي تهدف الى الحد من الازدواج الضريبي الدولي-كتأجيل الضريبة، تنزيل الضريبة الأجنبية، السعر الخاص الذي يطبق على الايراد الخارجي - هذه المعاملة تسرى على الإيرادات التي يكون مصدرها البلدان النامية، كذلك فإن هناك بعض أوجه المعاملة التفضيلية الضريبية للإيرادات الناشئة في البلدان النامية والتي وردت في الاتفاقيات الضريبية الدولية والتي عقدتها ألمانيا مع بعض البلدان النامية، وتتعلق هذه الأوجه بالإعفاء الضريبي للإيرادات الأجنبية الناشئة في البلدان النامية، او اتباع طريقة لحساب تنزيل الضريبة الأجنبية وذلك بالنص على خصم الضريبة الأجنبية محسوبة على أساس سعر يتم تحديده في هذه الاتفاقيات وتختلف من بلد لآخر وبحسب نوع الايراد الأجنبي، وذلك بغرض تمتع الاستثمارات الألمانية التي تعمل في البلدان النامية بانخفاض سعر الضريبة، او بالإعفاء الضريبي، وذلك تشجيعا للمستثمرين الألمان على استثمار أموالهم في البلدان النامية.

المطلب الثاني: فعالية سياسة الحوافز الضريبية في تشجيع الاستثمار

ينبغي على السياسة الضريبية عند اختيار أشكال وصور الحوافز الضريبية التي يتضمنها التشريع الضريبي ألا يكون لها اثار سلبية، كما أن الترشيح في استخدام تلك الحوافز يعد نوعا من ترشيح الانفاق الحكومي لأن هذه الحوافز في حقيقتها نفقات حكومية تتنازل عنها الدولة لتحقيق

أهداف اقتصادية، ويتضح من خلال ما تقدم أن منح الحوافز الضريبية يجب أن لا يتم دون ضوابط معنوية حتى لا تحدث آثار سلبية تضر بالاقتصاد الوطني، وعليه من الواجب تصميم وتخطيط هذه الحوافز بحيث¹:

- تكون هذه الحوافز أكثر مناسبة للمشروعات الاستثمارية.
- المفاضلة بين الحوافز الضريبية وغير الضريبية في ضوء تكلفتها.
- المفاضلة بين العائد الوطني للحوافز.
- تصميم الحافز الذي يتم اختياره لتحقيق أكبر فائض قومي واقتصادي وبين استخدامه ليصل الى تحقيق الربحية الاجتماعية.
- إعادة ترتيب الحوافز في ضوء الفائض أو ربحية هذه الحوافز، وبالتالي إخضاع الحوافز والإعفاءات الضريبية للقياس، وبالتالي استبعاد النظرة الى الحوافز والإعفاءات على أساس أنها فاقد مالي لتصبح تكلفة أو تضحية مقابل عائد.

1. ضوابط نجاح سياسة الحوافز الضريبية

ومما سبق، تتطلب فعالية سياسة الحوافز الضريبية توفر عدت شروط من اجل تحفيز وتشجيع الاستثمارات المنتجة للثروة والمساهمة في عملية التنمية الاقتصادية، ومن اجل إنجاح ذلك نذكر أهم ضوابط والشروط الممكن اتباعها²:

- يجب أن ينصرف تطبيق الامتيازات الضريبية الى أوجه النشاط ذات الأهمية الرئيسية تبعا لسياسة الدولة الاقتصادية.

¹ منصوري الزين، الهندسة الضريبية الملائمة لتشجيع وترقية الاستثمار في الجزائر، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، المجلد 47، العدد 3، ص 83.

² ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 125-126.

- يتعين أن تتناسب أهمية التخفيضات والإعفاءات مع أهمية النشاط إذ لا معنى لحوافز ضريبية موجهة الى نشاط لا يفيد الجميع.
- يجب تجنب اتخاذ القرارات تحت ضغوط سياسية أو تعقيد الإجراءات وتضييع الوقت حتى لا تضعف عزيمة المستثمرين ولا تحد من رغبتهم في الاستثمار.
- يجب أن يكون حجم التحفيز الضريبي (باستخدام سياسة التحفيز الضريبية) هاما بحيث يحفز المستثمرين على الاستثمار.
- يجب تقييم مردودية الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار سياسة التحريض الضريبي، وذلك لمعرفة مدى نجاح تلك السياسة، وفي هذا المجال يجب توفر إحصاءات عديدة حول حجم الاستثمارات الجديدة التي أنشئت في ظل القوانين المنظمة لهذه الحوافز وتوزيع هذه الاستثمارات بين الصناعات المختلفة، حجم رأس المال المستثمر، حجم العمال المستخدم، والأجور الموزعة.
- بالإضافة الى ذلك، يجب على سياسة التحريض الضريبي للاستثمارات عن طريق استعمال الحوافز الضريبية أن تتوافق مع إدارة المؤسسة في توظيف الموارد الناتجة عن تلك المزايا الضريبية في توسيع نشاطها وتحقيق فائض في المستقبل، كما يجب أن يؤدي نظام الاعلام دورا هاما في توعية المستثمرين على أشكال التحريض الضريبي الممنوحة لفائدتهم ومدى أهميتها بالنسبة لأنشطتهم وكيفية الاستفادة منها.
- لذلك ومن أجل حسن استخدام سياسة التحفيز الضريبية وترشيد استخدامها لتوجيه وتشجيع الاستثمارات وفق الأهداف المسطرة من طرف الدولة، يجب التركيز على النقاط التالية¹:

¹ منصورى الزين، تشجيع الاستثمار وأثره على التنمية الاقتصادية، مرجع سابق، ص 214-215.

- أن يتم وضع وصياغة منظومة متكاملة من الحوافز الضريبية بالتوافق والتنسيق التام مع باقي المكونات ومحددات مناخ الاستثمار والعوامل الأخرى المؤدية الى جذب المزيد من الاستثمارات، وذلك أخذا بعين الاعتبار الاختلاف الموجود بين المنشآت الاستثمارية وحاجتها للمعاملة الضريبية المثلّى لها، حيث يجب التمييز في ذلك بين التسهيلات الضريبية الملائمة بالخصوص للمنشآت حديثة النشأة، الإعفاءات الجمركية الملائمة بالخصوص على المواد الخام وقطع الغيار وجميع مدخلات الإنتاج لزيادة القدرة التنافسية للمنشآت و بالأخص ذات النشاط التصديري، وأخيرا التسهيلات الضريبية الملائمة للاستثمار الأجنبي المباشر.

وهذا في إطار مجموعة من السياسات الاقتصادية والمالية المتوافقة، مع توفير فرص استثمارية متجددة وضمانات استثمارية ثابتة وواضحة، وقاعدة بيانات استثمارية على درجة عالية من الكفاءة، ومراكز وأجهزة متطورة تعمل على دعم قرارات الاستثمار وذلك لأن تحسين مناخ الاستثمار يؤدي الى زيادة فعالية الحوافز الضريبية كمنظومة متكاملة، لاسيما إذا كانت العوامل الأخرى إيجابية، وتوافرت البيئة الملائمة للاستثمار المباشر كما هو الحال في الدول المتقدمة وبعض الدول النامية التي حققت نجاحا في هذا المجال.

- ان التوسع في منح المزايا والاعفاءات الضريبية لا يعتبر دليلا على نجاح السياسة الضريبية، فالسياسة الضريبية الناجحة ليست هي التي تمنح مزيدا من الحوافز الضريبية بل هي تلك التي تربط بين الحوافز الضريبية وبين العوامل الأخرى التي تؤثر على قرار الاستثمار، لذلك فمن الضروري أن توضع سياسة للحوافز الضريبية تتسم بالمرونة وتتضمن نظاما واضحا للإعفاءات الضريبية موقوتا لفترة زمنية محددة بأهداف معينة، ويجب أن تستند تلك السياسة الى معايير متكاملة من الناحية النظرية والعملية، وأن تكون محددة المجالات الاستثمارية وترتبط بالأهداف الاقتصادية والاجتماعية للاقتصاد الوطني.

■ يجب أن تعمل سياسة الحوافز الضريبية على توجيه الاستثمار المباشر نحو المشروعات والأنشطة الإنتاجية، وخاصة المشروعات التصديرية وتلك التي لديها إمكانيات الاستثمار والنمو، وتعمل على إعادة استثمار أرباحها في نفس المشروع أو في مشروعات أخرى داخل الاقتصاد الوطني وأن تمنح الأولوية للمشروعات الطويلة الأجل والمستثمرين الذين على علاقة طويلة مع المجتمع.

■ ترشيد الحوافز الضريبية من خلال التمييز بين الأنشطة والقطاعات الاقتصادية ذات الأولوية من ناحية أهداف المجتمع الاقتصادية بحيث يمكن التمييز في المعاملة الضريبية بين المنشآت الصناعية وغيرها سواء خدماتية أو تجارية، بحيث تتمتع الأولى بمزايا وحوافز تزيد عن الثانية تشجيعا لها على الاستثمار والتنمية، مع معاملة الأنشطة الصناعية التصديرية معاملة متميزة على غرار ما تتبعه معظم الدول سواء المتقدمة أو النامية.

■ التوسع في القاعدة الضريبية (التوسع الأفقي) بدل التوسع في العبء الضريبي المرتفع (التوسع العمودي) وهذا وصولا الى العبء المعتدل على المستثمر وذلك بتوسيع القاعدة الضريبية وتطبيق أسعار أقل وهو المعمول به حاليا في النظم الضريبية بدلا من التوسع في منح الحوافز الضريبية.

2. حدود فعالية الحوافز الضريبية

كما يرجع الفشل لفعالية الحوافز الضريبية في تشجيع المشاريع الإنتاجية والاستثمارية الى عدة عوامل خارجة عن النطاق الضريبي من بينها ما يلي¹:

¹ رجاء سليمة، دور التحفيزات الجبائية لتشجيع الاستثمار بالجزائر في ظل الإصلاحات الاقتصادية خلال الفترة (2001-2012)، مذكرة ماجستير، جامعة البليدة 2، 2014/2015، ص 92-94.

توازن الميزانية: من سلبيات التحفيزات الضريبية لاسيما في السنوات الأولى من تنفيذ المشاريع هو نقص في إيرادات الدولة من الضرائب والرسوم، وبالتالي تسجيل العجز في الميزانية. مدى التحكم في الآلة الجبائية للدولة وإعلام المستثمرين بمضمون الامتيازات الضريبية، فهي تعتبر ذات أهمية فالجهل بها سواء بتقصير من وسائل الاعلام أو بجهل المتعاملين يقلل من عدد المستفيدين من هذه الإجراءات.

الظروف السائدة: هذا العنصر يجمع في طياته المناخ السياسي، الإداري، الاقتصادي، المالي، الثقافي، انطلاقا من هذه المتغيرات يبني المستثمر قراره في الاستثمار.

الفساد الاقتصادي: حيث تعاني مختلف الدول سواء المتقدمة أو النامية من وجود نشاطات خفية و غير شرعية، و التي تخضع لأي نوع من الضرائب و تعكس هذه النشاطات المرتبطة بمظاهر الفساد انحراف الآليات الاقتصادية و التي تعود أسبابها للاستهتار بهيبة الدولة، تفاقم ظواهر اللاتكافؤ الاقتصادي، و كذا انخفاض خطير في مستوى حياة فئات واسعة من السكان، و ترتبط ظاهرة الفساد بالبعد الأخلاقي المنحرف، اذ تشجع التهرب الضريبي، و تقصد التحفيزات الضريبية، و تعمل على توزيع الحصيلة الجبائية لصالح غير المستحقين لها، و من مظاهر الفساد الاقتصادي نجد: البيروقراطية، المحسوبية، الرشوة، استغلال النفوذ السياسي، واستخدام الوظيفة العامة لتحقيق المصالح الخاصة و وجود السوق السوداء.

المطلب الثالث: إيجابيات وسلبيات الحوافز الضريبية

ان تقديم الحوافز الضريبية لتشجيع الاستثمار هو أسلوب مشكوك في صلاحيته بشكل عام من حيث مردودية التكاليف، ومن ثم فإن أفضل استراتيجية لتشجيع الاستثمار على أساس مستمر هي توفير إطار قانوني وتنظيمي مستقر وشفاف وتطبيق نظام ضريبي يتوافق مع الأعراف الدولية،

ومن بين الأهداف المختلفة التي تشكل أساساً لمنح الحوافز الضريبية، هناك أهداف تستند إلى مبررات أكثر وجاهة من سواها، كأهداف تشجيع التنمية الإقليمية على سبيل المثال، فليست كل الحوافز الضريبية متساوية في فعاليتها¹، ولعل أهم العوامل التي تؤثر على قرارات الاستثمار هي الاستقرار السياسي، والأمن القانوني، وسياسات الاقتصاد الكلي غير المشوهة، ونوعية القوى العاملة وحالة البنية التحتية للبلاد؛ إذا فما هي آراء الاقتصاديين وصناع السياسات في تبني سياسة التحفيز الضريبية؟

1. حجج مؤيدي سياسة التحفيز الضريبية

يمكن تلخيص حجج مؤيدي سياسة الحوافز الضريبية فيما يلي:²

- إن الإجراءات (الحوافز الضريبية) التي تقلل الضرائب المفروضة على الدخل من رأس المال تترك للمستثمرين معدل عائد صاف أعلى، وهذا يترجم مباشرة إلى حوافز أكبر للاستثمار، و (نأمل) المزيد من الاستثمار.
- على الرغم من أن الغرض الأساسي من الضرائب هو زيادة الإيرادات، إلا أن النظام الضريبي يؤثر بطبيعته ودائماً على النشاط الاقتصادي، ولذلك فهي أداة عملية ومرنة للتأثير على الاقتصاد في اتجاه يساهم في تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية مثل تشجيع الاستثمار، وخلق فرص العمل، وتنمية المناطق المحرومة، أو رفع مستوى قوى العاملة.

¹ سعيد عبد العزيز عثمان وشكري رجب العثماوي، مرجع سابق، ص 300.

² Bruce Bolnick, **Effectiveness and Economic Impact of Tax Incentives in the SADC Region**, Nathan-MSI Group, February 2004, p3-1 p3-2.

- بالتزامن مع التدابير الأخرى لخلق مناخ استثماري جيد (مرحب)، يمكن أن يشير تقديم الحوافز الضريبية للمستثمرين إلى التزام الدولة بتسهيل الاستثمار، كما أنه يوفر لافقة رئيسية لتسويق البلد كوجهة استثمارية مرغوبة.
- في الاقتصاد العالمي الذي يتمتع برأس مال عالي الحركة، يجب أن يكون معدل الضريبة الفعلي على رأس المال منخفضاً لجذب تدفقات رؤوس الأموال للاستثمار الأجنبي والحفاظ على المدخرات المحلية في داخل البلد لتمويل الاستثمار المنتج.
- عندما تتنافس البلدان الأخرى على نفس الاستثمارات من خلال تقديم حوافز ضريبية خاصة، فقد يكون الخيار الصارم هو مطابقة هذه الحوافز الضريبية أو فقدان الفوائد التي قد تأتي من الاستثمارات، بما في ذلك الآثار غير المباشرة التي تعزز نموها.
- التعويض عن أوجه القصور الأخرى في مناخ الاستثمار، فالحجة الشائعة في البلدان الأقل نمواً هي أن الفوائد المالية الجذابة (الحوافز الضريبية) ضرورية لجذب اهتمام المستثمرين الذين لن يفكروا في الاستثمار بسبب المشاكل والنقائص مثل البنية التحتية غير الموثوقة أو عالية التكلفة، أو عدم استقرار الاقتصاد الكلي، أو ضعف النظام القانوني والقضائي.
- إذا ذهب المستثمرون إلى مكان آخر في حالة عدم الحصول على التحفيز الضريبية، فإن خسارة الإيرادات المباشرة المفترضة (تكلفة الحوافز الضريبية) من تقديم مثل هذه الحوافز صحيح ستكون معدومة، لكن يمكن أن تفقد الدولة عناصر أخرى تساعد في نموها أو استقرار اقتصادها نتيجة التأثير الغير المباشر لهذه الحوافز، لأن الاستثمارات الجديدة التي تتحقق من خلال برنامج الحوافز الضريبية ستخلق فرص عمل وتأثيرات أخرى مرتبطة سوف تولد إيرادات ضريبية.

- تبين التجربة أن الحوافز الضريبية يمكن أن تتجح في تشجيع الاستثمارات، قبل كل شيء فإن الحوافز الضريبية عملت بشكل جيد في عدد من البلدان النامية والمتقدمة.

2. أهم الانتقادات الموجهة لسياسة الحوافز الضريبية

ويمكن تلخيص حجج معارضي سياسة الحوافز الضريبية فيما يلي¹:

- أن الحوافز الضريبية على الدخل (الاعفاء من ضريبة الدخل) قد لا تجذب المستثمرين لان الأرباح عادة ما تكون قليلة خاصة في السنوات الأولى لتشغيل المشروع الاستثماري، وعليه سوف يكون الاعفاء ذا أثر محدود كما أن هذا الاعفاء قد يغري بعض المستثمرين على القيام بالاستثمار رغبة في الاستفادة من هذا الاعفاء، وبانتهاء مدة الاعفاء يقوم المستثمر بوقف نشاطه، أو على الأقل يقوم بإبطاء العمل في المشروع على نحو لا تجد فيه الدولة المضيعة منفعة لها.
- أن بعض الشركات الاستثمارية قد تسيء استخدام الحافز الضريبي، مثال ذلك: أن تقوم الشركة القائمة بالاستثمار ببيع منشأتها ثم تبدأ في مزاولة نشاطها من جديد تحت اسم جديد للتهرب من الضرائب، أو أن تقوم بتفتيت نشاطها من جديد تحت اسم جديد للتهرب من الضرائب، وبذلك تضيع مبالغ كثيرة على خزانة الدولة المضيعة.
- أن منح الحوافز الضريبية - و بصفة خاصة الإعفاءات - للمشروعات الاستثمارية يترتب عليه ضياع حصيلة الضريبة على خزانة الدولة المضيعة للاستثمار خاصة اذا كانت الدولة المصدرة لرأس المال و التي يتبعها المستثمر تفرض ضرائبها على أرباحه المحققة في الخارج فكأن الدولة المضيعة للاستثمار تعفي الربح الذي يتحقق على اقليمها من هذا الاستثمار من

¹ نزيه عبد المقصود محمد مبروك، مرجع سابق، ص 178 ص 179.

ضرائبها ليخضع لضريبة الدولة المصدرة لرأس المال، و من ثم فإن هذا الاعفاء الضريبي تترتب عليه خسارة لا يجوز أن تتحملها خزانة الدولة النامية المضيفة للاستثمار، صحيح أن بعض الدول المصدرة لرأس المال تعفي مواطنيها الذين يستثمرون أموالهم في البلدان النامية من ضرائبها إذا أعادوا استثمار الأرباح في هذه البلدان، أو إذا وجدت اتفاقية بهذا الشكل بينها و بين الدول التي يتم فيها الاستثمار، كما أن بعض الدول المصدرة لرأس المال تخصص الضريبة الأجنبية التي يدفعها مواطنيها في الخارج من الضريبة المحلية على مجموع إيراداته المحلية و الأجنبية، إلا أن هذا الخصم مقيد بدفع الضريبة في الدول النامية المضيفة للاستثمار، فإذا لم يحدث شيء من ذلك، كأن يكون المستثمر متمتعاً بالإعفاء الضريبي في الدولة المضيفة، فإنه سوف يخضع للضريبة في دولته، و هذا الأمر يحول دون وصول الاعفاء الضريبي في الدولة المضيفة الى الهدف الذي تقرر من أجله.

- إن منح الاعفاء الضريبي لمشروعات الاستثمار الجديدة قد يغري المشروعات القائمة التي نشأت في ظل قوانين أخرى و لم تستفد من هذا الاعفاء بالمطالبة بالمعاملة بالمثل و التمتع بهذا الاعفاء، و طالما أن الدولة قد خرقت عمومية ضرائبها بهذا الاستثناء فإنها لا تملك أن ترفض طلب المشروعات القائمة بالمعاملة بالمثل وذلك تحقيقاً للعدالة الضريبية خاصة إذا كانت المشروعات القائمة تماثل المشروعات الجديدة في نشاطها و طبيعتها، و من ناحية أخرى فإن هذا الاعفاء قد يغري كافة المشروعات الاستثمارية بممارسة ضغوطها على الدولة للمطالبة بتوسيع دائرة الإعفاءات، و استمرار المطالبة بالمزيد من الإعفاءات حتى يتحول الاستثناء الى قاعدة و تتحول المنحة الى حق مكتسب، و يترتب على ذلك فقدان الدولة لجانب هام من مواردها المالية العامة.

المبحث الثالث: الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار أجهزة دعم الاستثمار في الجزائر

هناك عدة أشكال وآليات الممكن اتخاذها لتطبيق سياسة الحوافز الضريبية والتي تختلف باختلاف التوجهات الاقتصادية والنسيج الاقتصادي لكل دولة، فزيادة على الحوافز الضريبية الممنوحة للاستثمار في إطار القانون العام تعد الأجهزة المكلفة بدعم الاستثمار في الجزائر من أهم الهيئات المكلفة بمنح التحفيزات الضريبية والتي تخدم أهداف التنمية الوطنية، وفي هذا المبحث نركز على أهم هذه الهيئات.

المطلب الأول: الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI)

الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار هي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري، تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي تم إنشائها بموجب المادة 06 من الأمر رقم 01-03 المؤرخ في 20 أوت 2001 المتضمن قانون الاستثمار، وحسب المادة 22 من نفس الأمر يوجد مقر الوكالة في مدينة الجزائر وللوكالة هياكل لا مركزية على المستوى المحلي كما يمكنها أيضا إنشاء مكاتب تمثيل في الخارج، وينظمها المرسوم التنفيذي رقم 06-356 المؤرخ في 09 أكتوبر 2006 المتضمن صلاحيات الوكالة وتنظيمها وسيرها.

1. مهام الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار

تتولى الوكالة في ميدان الاستثمارات وبالالاتصال مع الإدارات والهيئات المعنية، على الخصوص المهام الآتية¹:

¹ المادة 21 من الأمر رقم 01-03 المؤرخ في 20 أوت 2001 المتعلق بتطوير الاستثمار.

- ضمان ترقية الاستثمارات وتطويرها ومتابعتها.
- استقبال المستثمرين المقيمين وغير المقيمين واعلامهم ومساعدتهم.
- تسهيل القيام بالشكليات التأسيسية للمؤسسات وتجسيد المشاريع بواسطة خدمات الشباك الوحيد اللامركزي.

- منح المزايا المرتبطة بالاستثمار في إطار الترتيب المعمول به.
 - تسيير صندوق دعم الاستثمار.
 - التأكد من احترام الالتزامات التي تعهد بيها المستثمرون خلال مدة الاعفاء.
2. الحوافز الضريبية التي تمنحها الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار في إطار ترقية الاستثمار:
- توجد ثلاث مستويات من الامتيازات أو الحوافز الضريبية التي تمنحها الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI) وتتمثل فيما يلي:

1.2 الحوافز الضريبية المشتركة

1.1.2 المزايا العامة

زيادة على التحفيزات الجبائية وشبه الجبائية والجمركية المنصوص عليها في القانون العام، تستفيد أيضا الاستثمارات المعنية بالمزايا مما يأتي¹:

❖ مرحلة الإنجاز:

- الاعفاء من الحقوق الجمركية، فيما يخص السلع المستوردة التي تدخل مباشرة في انجاز الاستثمار.

¹ المادة 12 من القانون رقم 09-16 المؤرخ في 3 أوت 2016 المتعلق بترقية الاستثمار.

- الاعفاء من الرسم على القيمة المضافة، فيما يخص السلع والخدمات المستوردة او المقتناة محليا التي تدخل مباشرة في انجاز الاستثمار
- الاعفاء من دفع حق نقل الملكية بعوض والرسم على الاشهار العقاري عن كل المقتنيات العقارية التي تتم في إطار الاستثمار المعني.
- الاعفاء من حقوق التسجيل والرسم على الاشهار العقاري ومبالغ الأملاك الوطنية المتضمنة حق الامتياز على الأملاك العقارية المبنية والغير المبنية الموجهة لإنجاز المشاريع الاستثمارية، وتطبق هذه المزايا على المدة الدنيا لحق الامتياز الممنوح.
- تخفيض بنسبة 90% من مبلغ الاتاوة الإيجارية السنوية المحددة من قبل مصالح أملاك الدولة خلال فترة إنجاز الاستثمار.
- الاعفاء لمدة عشر (10) سنوات من الرسم العقاري على الملكيات العقارية التي تدخل في إطار الاستثمار، ابتداء من تاريخ الاقتناء.
- الاعفاء من حقوق التسجيل فيما يخص العقود التأسيسية للشركات والزيادات في رأس المال.

❖ مرحلة الاستغلال:

- بعد معاينة الشروع في مرحلة الاستغلال بناء على محضر تعدد المصالح الجبائية بطلب من المستثمر، يستفيد المستثمر ولمدة ثلاث (3) سنوات من المزايا الآتية:
- الاعفاء من الضريبة على ارباح الشركات.
 - الاعفاء من الرسم على النشاط المهني.
 - تخفيض بنسبة 50% من مبلغ الاتاوة الايجارية السنوية المحددة من قبل مصالح أملاك الدولة.

2.1.2 مزايا الاستثمارات المنجزة في المناطق المحددة

زيادة على المزايا المذكورة سابقا من المادة 12 في مرحلتي الإنجاز والاستغلال، تستفيد الاستثمارات المنجزة في المناطق المحددة قائمتها عن طريق التنظيم، التابعة لمناطق الجنوب والهضاب العليا، وكذا كل منطقة أخرى تتطلب تميمتها مساهمة خاصة من قبل الدولة، مما يأتي¹:

❖ مرحلة الإنجاز:

- تتكفل الدولة كليا أو جزئيا، بنفقات الاشغال المتعلقة بالمنشآت الأساسية الضرورية لإنجاز الاستثمار، وذلك بعد تقييمها من قبل الوكالة.
- التخفيض من مبلغ الاتاوة الإيجارية السنوية المحددة من قبل مصالح أملاك الدولة، بعنوان منح الأراضي عن طريق الامتياز من أجل إنجاز مشاريع استثمارية.

❖ مرحلة الاستغلال:

تستفيد من المزايا المنصوص عليها في مرحلة الاستغلال من المادة 12 أعلاه، ولمدة عشر (10) سنوات عوض (03) سنوات، ابتداء من تاريخ الشروع في مرحلة الاستغلال والمحددة في محضر المعاينة الذي تعدده المصالح الجبائية، بناء على طلب المستثمر.

2.2 الحوافز الضريبية الإضافية لفائدة النشاطات ذات الامتياز و/أو المنشأة لمناصب الشغل

- لا تلغي المزايا المحددة في المادتين 12 و13 المذكورة أعلاه، بنسبة للتحفيزات الجبائية المنشأة بموجب التشريع المعمول به، لفائدة النشاطات السياحية والنشاطات الصناعية والنشاطات الفلاحية، كما لا يؤدي وجود عدة مزايا من نفس الطبيعة، سواء تلك المنشأة

¹ المادة 13 من القانون رقم 09-16 المؤرخ في 3 أوت 2016 المتعلق بترقية الاستثمار.

بموجب التشريع المعمول به أو تلك المنصوص عليها في قانون الاستثمار الى تطبيقها معا، وفي هذه الحالة، يستفيد المستثمر من التحفيز الأفضل¹.

- ترفع مدة مزايا الاستغلال الممنوحة لفائدة الاستثمارات المنجزة خارج المناطق المذكورة في المادة 13، من ثلاث (3) سنوات الى خمس (5) سنوات عندما تنشئ أكثر من مائة (100) منصب شغل دائم، خلال الفترة الممتدة من تاريخ تسجيل الاستثمار الى غاية نهاية السنة الأولى من مرحلة الاستغلال، على الأكثر².

3.2 الحوافز الضريبية الاستثنائية لفائدة الاستثمارات ذات الأهمية الخاصة للاقتصاد الوطني

زيادة على الحوافز الضريبية المشتركة تستفيد الاستثمارات ذات الأهمية الخاصة للاقتصاد الوطني مما يلي³:

- تمديد مدة مزايا الاستغلال المذكورة في المادة 12 أعلاه، لفترة يمكن أن تصل الى عشر (10) سنوات.
- منح إعفاء أو تخفيض طبقا للتشريع المعمول به، للحقوق الجمركية والجبائية والرسوم وغيرها من الاقتطاعات الأخرى ذات الطابع الجبائي والاعانات أو المساعدات أو الدعم المالي، وكذا كل التسهيلات التي قد تمنح، بعنوان مرحلة الإنجاز.
- يؤهل المجلس الوطني للاستثمار لمنح إعفاءات أو تخفيضات للحقوق أو الضرائب أو الرسوم، بما في ذلك الرسم على القيمة المضافة المطبق على أسعار السلع المنتجة التي

¹ المادة 15 من القانون رقم 09-16 المؤرخ في 3 أوت 2016 المتعلق بترقية الاستثمار.

² المادة 16 من القانون رقم 09-16 المؤرخ في 3 أوت 2016 المتعلق بترقية الاستثمار.

³ المادة 18 من القانون رقم 09-16 المؤرخ في 3 أوت 2016 المتعلق بترقية الاستثمار.

تدخل في إطار الأنشطة الصناعية الناشئة، حسب الكيفيات المحددة عن طريق التنظيم، ولمدة لا تتجاوز خمس (5) سنوات.

- يمكن أن تكون مزايا الإنجاز المقررة في هذه المادة، بعد موافقة المجلس الوطني للاستثمار، محل تحويل المتعاقدين مع المستثمر المستفيد، والمكلفين بإنجاز الاستثمار لحساب هذا الأخير.

المطلب الثاني: الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب (ANSEJ)

الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب هي هيئة وطنية ذات طابع خاص تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، أسست بهدف مرافقة الشباب البطال وذوي المؤهلات المهنية أو شهادات معترف بها لإنشاء وتوسيع مؤسسات مصغرة لإنتاج السلع والخدمات؛ وقد أنشئت سنة 1996، ولها فروعاً جهوية وهي تحت سلطة رئيس الحكومة ويتابع وزير المكلف بالتشغيل الأنشطة العملية لها¹.

1. مهام الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب

تتمثل مهام الوكالة وبالتنسيق مع المؤسسات والهيئات المعنية بالمهام الآتية²:

- تدعيم وتقديم الاستشارة ومرافقة الشباب ذوي المشاريع في إطار تطبيق مشاريعهم الاستثمارية.
- تقوم الوكالة بتسيير مخصصات الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب لاسيما منها الإعانات وتخفيض نسب الفوائد، كما تقوم بتبليغ الشباب الذين ترشح مشاريعهم للاستفادة من قروض

¹ بن حمودة محبوب وبن قطاف محمد، مساهمات مؤسسات الدعم في تمويل مشاريع الصناعات التقليدية والحرفية في الجزائر، مجلة دراسات في الاقتصاد والتجارة والمالية، المجلد 05، العدد 02، 2016، ص 255-256.

² شعباني لطفي، مرجع سابق، ص 113.

البنوك والمؤسسات المالية بمختلف الإعانات التي يمنحها الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب وبالامتيازات الأخرى التي يحصلون عليها.

- متابعة الاستثمارات التي ينجزها الشباب ذوي المشاريع مع الحرص على احترام بنود دفاتر الشروط التي تربطهم بالوكالة ومساعدتهم عند الحاجة، لدى المؤسسات والهيئات المعنية بإنجاز الاستثمارات.
- تضع تحت تصرف الشباب ذوي المشاريع كل المعلومات ذات الطابع الاقتصادي والتقني والتشريعي والتنظيمي المتعلق بممارسة نشاطاتهم.
- تقديم الاستشارة والمساعدة للشباب ذوي المشاريع في مسار التركيب المالي وتعبئة القروض.
- إقامة علاقات متواصلة مع البنوك والمؤسسات المالية في إطار التركيب المالي للمشاريع وتطبيق خطة التمويل ومتابعة إنجاز المشاريع واستغلالها.
- تكليف جهات متخصصة بإعداد دراسات الجدوى والقوائم النموذجية للتجهيزات، وتنظيم دورات تدريبية لأصحاب المشاريع لتكوينهم وتجديد معارفهم في مجال التسيير والتنظيم.

2. الحوافز الضريبية التي تمنحها الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب

تستفيد الاستثمارات المحققة من طرف الشباب البطال وذوي المؤهلات المهنية والمستثمرين المؤهلين لنظام دعم نشاطات الإنتاج للسلع والخدمات في إطار الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب من الامتيازات الضريبية التالية¹:

¹ المديرية العامة للضرائب، www.mfdgi.gov.dz، تاريخ الاطلاع 2021/11/16.

1.2 المزايا الممنوحة في مرحلة الإنجاز:

- الإعفاء من حقوق نقل الملكية المنصوص عليها في المادة 252 من قانون التسجيل، للإقتناءات العقارية المحققة من طرف المستثمرين المستفيدين من إعانة «الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب» من أجل خلق نشاطات صناعية.
- الإعفاء من جميع حقوق التسجيل فيها يخص العقود التأسيسية للشركات المنشأة من طرف المستثمرين المؤهلين للاستفادة من إعانة «الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب».
- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة بالنسبة لإقتناءات السلع والخدمات المنتجة محليا والتي تدخل مباشرة في إنجاز استثمار خلق أو تمديد نشاط عندما يقوم بها مستثمرون مؤهلون للاستفادة من إعانة «الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب» يمكن للسيارات السياحية الاستفادة من هذا الإعفاء عندما تكون وسيلة أساسية للنشاط.
- تطبيق نسبة 5% على الحقوق الجمركية بالنسبة للتجهيزات المستوردة والتي تدخل مباشرة في إنجاز استثمار خلق أو تمديد النشاط عندما يقوم بها مستثمرون مستفيدون من «الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب». لا يمكن للسيارات السياحية الاستفادة من هذا الإعفاء إلا إذا كانت وسيلة ضرورية للنشاط.

2.2 المزايا الممنوحة في مرحلة الاستغلال:

- الإعفاء الكلي من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث (03) سنوات ابتداء من تاريخ بدء النشاط، عندما تكون هذه النشاطات قائمة في مناطق يجب ترقيتها والموجودة في قائمة محددة عن طريق التنظيم تحدد مدة الإعفاء بستة (06) سنوات ابتداء من تاريخ الاستغلال ولمدة عشر (10) سنوات بالنسبة لتلك القائمة في مناطق تستفيد من إعانة «الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب».

تمدد هذه الفترة لسنتين (02) عندما يلتزم المستثمرون بخلق ثلاثة (03) مناصب عمل لمدة غير محددة على الأقل.

■ الإعفاء من الرسم على النشاط المهني لمدة ثلاث (03) سنوات بدءاً من انطلاق النشاط عندما تقوم هذه النشاطات في مناطق يجب ترقيتها، تمدد فترة الإعفاء إلى ستة (06) سنوات وإلى عشر (10) سنوات بالنسبة لتلك المقامة في مناطق تستفيد من إعانة «الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب».

■ الإعفاء من الرسم العقاري على الممتلكات المبنية والبنائات التي تقام فيها نشاطات من طرف مستثمرين مؤهلين للاستفادة من إعانة «الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب». لمدة ثلاث (03) سنوات، بدءاً من تاريخ الإنجاز. تمدد هذه الفترة إلى ست (06) سنوات عندما تتواجد البنائات وامتدادات البنائات في مناطق يجب ترقيتها وكذلك بالنسبة لتلك المتواجدة في مناطق تستفيد من إعانة «الصندوق الخاص بتطوير الهضاب العليا» وإلى عشر (10) سنوات، عندما تتواجد البنائات وامتدادات البنائات في مناطق تستفيد من إعانة «الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب».

3.2 بعد انتهاء مرحلة الإعفاءات:

تستفيد النشاطات التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون الاستفادة من إعانة «الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب» من تخفيض من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، حسب الحالة وكذا من الرسم على النشاط المهني المستحق عند نهاية فترة الإعفاءات المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول، وذلك خلال الثلاث (30) سنوات الأولى من الإخضاع الضريبي ويكون هذا التخفيض كما يلي:

- السنة الأولى من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره 70 %؛
- السنة الثانية من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره 50 %؛
- السنة الثالثة من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره 25 %؛

المطلب الثالث: الصندوق الوطني للتأمين على البطالة (CNAC)

يعتبر الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة من بين أساليب التمويل الذي يعنى ويرافق المشروعات الصغيرة في الجزائر من مجرد أفكار إلى حقيقة مجسدة في الواقع، من خلال التحفيزات الممنوحة؛ تطبيقا للمرسوم التشريعي رقم 11-94 المؤرخ في 26 ماي 1994، المتضمن الحفاظ على الشغل وحماية الأجراء الذين يفقدون عملهم بصفة لإرادية؛ أنشئ الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 94-188 المؤرخ في 06 جويلية 1994 يتضمن القانون الأساسي للصندوق الذي يتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي ويوضع تحت وصاية الوزير المكلف بالعمل والتضامن الاجتماعي، كما كلف الصندوق (CNAC) بمهمة جديدة وفقا للمرسوم الرئاسي رقم 03 / 514 المؤرخ في 30 ديسمبر 2003، تتمثل في دعم ومراقبة الأنشطة المنشأة من طرف العاطلين والمسرّحين الذين تتراوح أعمارهم ما بين 30 إلى 50 سنة، ويقوم الصندوق بالتأمين عن البطالة، التكوين التحويلي، دعم البحث عن الشغل، دعم العمل الحر، مساعدة المؤسسات المواجهة للصعوبات وجهاز تشجيع ودعم ترقية الشغل¹.

¹ أوبختي نصيرة وبن شواط سمية، المقاولات النسوية الناشئة في الجزائر والتحديات التي تواجهها دراسة حالة: الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة CNAC لولاية تلمسان، حوليات جامعة بشار في العلوم الاقتصادية، المجلد 07، العدد 03، 2020، ص 296.

1. مهام الصندوق الوطني للتأمين على البطالة

منذ تاريخ إنشائه سنة 1994 كمؤسسة عمومية للضمان الاجتماعي (تحت وصاية وزارة العمل والتشغيل والضمان الاجتماعي) تعمل على "تخفيف" الآثار الاجتماعية المتعاقبة الناجمة عن تسريح العمال الأجراء في القطاع الاقتصادي وفقا لمخطط التعديل الهيكلي، عرف الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة (CNAC) في مساره عدة مراحل مخصصة للتكفل بالمهام الجديدة المخولة من طرف السلطات العمومية وهي كالتالي¹:

• تعويض البطالة.

ابتداء من سنة 1994، شرع الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة (CNAC) في تطبيق نظام تعويض البطالة لفائدة العمال الأجراء الذين فقدوا مناصب شغلهم بصفة لا إرادية ولأسباب اقتصادية.

من مهن الصندوق الأولى، دفع تعويض البطالة الذي استفاد منه لغاية أواخر سنة 2006:

■ أكثر من 189.830 عاملا مسرّحا من مجموع 201.505 مسجّلا، أي بنسبة استيفاء 94 بالمائة.

■ يناهز عدد المستفيدين الذين تمّ توقيف تعويضاتهم جراء عودتهم إلى العمل بعقود محدّدة المدّة أو بقاءهم بالمؤسّسات المؤهلة للتصفية 5.275 مستفيدا.

¹ الصندوق الوطني للتأمين على البطالة، www.cnac.dz، تاريخ الاطلاع 2021/11/16.

- أكبر موجة تسجيل في نظام التأمين عن البطالة تّمت في الفترة الممتدّة بين سنتي 1996 و1999 التي سايرت تنفيذ إجراءات مخطط التعديل الهيكلي، عند ذاك، بدء منحني الانتساب في التقلص.

• الإجراءات الاحتياطية.

انطلاقاً من سنة 1998 إلى غاية سنة 2004، قام الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة (CNAC) بتنفيذ إجراءات احتياطية بإعادة إدماج البطالين المستفيدين عن طريق المرافقة في البحث عن الشغل والمساعدة على العمل الحر تحت رعاية مستخدمين تم توظيفهم وتكوينهم خصيصاً ليصبحوا مستشارين منشطين على مستوى مراكز مزودة بتجهيزات ومعدات مخصصة لهذا الشأن، بهذا تم تسجيل النتائج الآتية:

- أكثر من 11.583 بطالا تم تكوينهم من طرف المستشارتين المنشطين في مجال تقنيات البحث عن الشغل.
- أكثر من 2.311 بطالا تمت مرافقتهم في إحداث مؤسساتهم المصغرة.
- أكثر من 12.780 بطالا تابعوا منذ سنة 1998 تكوينات لاكتساب معارف جديدة تؤهلهم لإعادة الإدماج في حياتهم المهنية.
- منذ سنة 2004، وبتقلص عدد المسجلين في نظام التأمين عن البطالة، تم تسطير التكوين بإعادة التأهيل لصالح البطالين ذوي المشاريع والمؤسسات المدمجة في إجراءات ترقية التشغيل.

- دعم إحداث النشاطات من طرف البطالين ذوي المشاريع البالغين ما بين خمسة وثلاثين وخمسين سنة.

في إطار مخطط دعم التنمية الاقتصادية وتطبيق برنامج رئيس الجمهورية، الخاص بمحاربة البطالة وعدم الاستقرار، عكف الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة، انطلاقا من سنة 2004 أولويا، على تنفيذ جهاز دعم إحداث النشاط لفائدة البطالين ذوي المشاريع لبالغين ما بين خمسة وثلاثين وخمسين سنة، لغاية شهر جوان 2010.

- جهاز دعم إحداث وتوسيع النشاطات لصالح البطالين ذوي المشاريع البالغين ما بين ثلاثين وخمسين سنة.

ابتداء من سنة 2010، سمحت الإجراءات الجديدة المتخذة لفائدة الفئة الاجتماعية التي يتراوح عمرها ما بين ثلاثين وخمسين سنة الالتحاق بالجهاز، بمزايا متعددة منها مبلغ الاستثمار الإجمالي الذي أصبح في حدود عشرة (10) ملايين دج بعدما كان لا يتعدى خمسة (05) ملايين دج وكذا إمكانية توسيع إمكانات إنتاج السلع والخدمات لذوي المشاريع الناشطين.

2. الحوافز الضريبية التي يمنحها الصندوق الوطني للتأمين على البطالة

تستفيد الاستثمارات المحققة من طرف البطالين المستثمرين والذي يتراوح سنهم بين 35 و50 سنة والمؤهلين لنظام دعم نشاطات الإنتاج للسلع والخدمات في إطار الصندوق الوطني للتأمين على البطالة من الامتيازات التالية¹:

¹ المديرية العامة للضرائب، www.mfdgi.gov.dz، تاريخ الاطلاع 2021/11/16.

1.2 المزايا الممنوحة في مرحلة الإنجاز

- الإعفاء من حقوق نقل الملكية المنصوص عليها في المادة 252 من قانون التسجيل، للإقتناءات العقارية المحققة من طرف المستثمرين المستفيدين من إعانة «الصندوق الوطني للتأمين على البطالة» من أجل خلق نشاطات صناعية.
- الإعفاء من جميع حقوق التسجيل فيها يخص العقود التأسيسية للشركات المنشأة من طرف المستثمرين المؤهلين للاستفادة من إعانة «الصندوق الوطني للتأمين على البطالة».
- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة بالنسبة لإقتناءات السلع والخدمات المنتجة محليا والتي تدخل مباشرة في إنجاز استثمار خلق أو تمديد نشاط عندما يقوم بها مستثمرون مؤهلون للاستفادة من إعانة «الصندوق الوطني للتأمين على البطالة» يمكن للسيارات السياحية الاستفادة من هذا الإعفاء عندما تكون وسيلة أساسية للنشاط.
- تطبيق نسبة 5% على الحقوق الجمركية بالنسبة للتجهيزات المستوردة والتي تدخل مباشرة في إنجاز استثمار خلق أو تمديد النشاط عندما يقوم بها مستثمرون مستفيدون من «الصندوق الوطني للتأمين على البطالة». لا يمكن للسيارات السياحية الاستفادة من هذا الإعفاء إلا إذا كانت وسيلة ضرورية للنشاط.

2.2 المزايا الممنوحة في مرحلة الاستغلال

- الإعفاء الكلي من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث (03) سنوات ابتداء من تاريخ بدء النشاط، عندما تكون هذه النشاطات قائمة في مناطق يجب ترقيتها والموجودة في قائمة محددة عن طريق التنظيم تحدد مدة الإعفاء بستة (06) سنوات ابتداء من تاريخ الاستغلال ولمدة عشر (10) بالنسبة لتلك القائمة في مناطق تستفيد من إعانة «الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب».

تمدد هذه الفترة لسنتين (02) عندما يلتزم المستثمرون بخلق ثلاثة (03) مناصب عمل لمدة غير محددة على الأقل.

■ الإعفاء من الرسم على النشاط المهني لمدة ثلاث (03) سنوات بدءاً من انطلاق النشاط عندما تقوم هذه النشاطات في مناطق يجب ترقيتها، تمدد فترة الإعفاء إلى ستة (06) سنوات وإلى عشر (10) سنوات بالنسبة لتلك المقامة في مناطق تستفيد من إعانة «الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب».

■ الإعفاء من الرسم العقاري على الممتلكات المبنية والبنائات التي تقام فيها نشاطات من طرف مستثمرين مؤهلين للاستفادة من إعانة «الصندوق الوطني للتأمين على البطالة» لمدة ثلاث (03) سنوات، بدءاً من تاريخ الإنجاز. تمدد هذه الفترة إلى ست (06) سنوات عندما تتواجد البنائات وامتدادات البنائات في مناطق يجب ترقيتها وكذلك بالنسبة لتلك المتواجدة في مناطق تستفيد من إعانة «الصندوق الخاص بتطوير الهضاب العليا» وإلى عشر (10) سنوات، عندما تتواجد البنائات وامتدادات البنائات في مناطق تستفيد من إعانة «الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب».

3.2 بعد انتهاء مرحلة الإعفاءات

تستفيد النشاطات التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون الاستفادة من إعانة «الصندوق الوطني للتأمين على البطالة» من تخفيض من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، حسب الحالة وكذا من الرسم على النشاط المهني المستحق عند نهاية فترة الإعفاءات المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول، وذلك خلال الثلاث (30) سنوات الأولى من الإخضاع الضريبي ويكون هذا التخفيض كما يلي:

- السنة الأولى من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره 70 %؛
- السنة الثانية من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره 50 %؛
- السنة الثالثة من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره 25 %؛

المطلب الرابع: الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر (ANGEM)

أنشئت الوكالة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 04-14 المؤرخ في 22 جانفي 2004، وتهدف الى تشجيع العمل الذاتي والمنزلي إضافة الى الصناعات التقليدية والحرف خاصة لدى فئة النساء، وكذا استقرار سكان الأرياف في مناطقهم الأصلية عن طريق خلق نشاطات اقتصادية وثقافية منتجة، وتعمل كذلك على تنمية وبعث المقاولاتية لديهم¹.

1. مهام الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر

تتمثل مهام الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر بما يلي²:

- تسيير جهاز القرض المصغر وفقا للقوانين والتشريعات المعمول بها.
- دعم، توجيه ومرافقة المستفيدين في تجسيد أنشطتهم، لا سيما فيما يتعلق بتمويل مشاريعهم.
- إبلاغ المستفيدين الذين اهلت مشاريعهم في الجهاز، بمختلف الاعانات الممنوحة.
- متابعة الأنشطة المنجزة من طرف المستفيدين مع الحرص على احترام الاتفاقيات والعقود المتعلقة بالوكالة ومساعدتهم لدى المؤسسات والهيئات المتعلقة بتجسيد مشاريعهم بما في ذلك الشركاء الماليون للبرنامج.

¹ بن لحرش صراح، دور التحفيزات الجبائية وهياكل الدعم والمرافقة في تشجيع المقاولاتية بالجزائر دراسة حالة (ANGEM, CNAC, ANDI, ANSEJ)، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 07، العدد 01،

جوان 2020، ص 296.

² الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر، www.angem.dz، تاريخ الاطلاع 2021/11/18.

- الحفاظ على العلاقة المستمرة مع البنوك والمؤسسات المالية فيما يخص تمويل المشاريع، وتنفيذ مخطط التمويل ومتابعة تنفيذ واستغلال الديون المستحقة في الوقت المحدد.
- تكوين حاملي المشاريع والمستفيدين من القروض المصغرة فيما يخص تقنيات تمويل وتسيير الأنشطة المدرة للدخل.
- تنظيم المعارض (معرض - بيع) جهوية ووطنية لمنتجات لقرض المصغر.
- التكوين المستمر للموظفين المسؤولين بتسيير الجهاز.

2. الحوافز الضريبية التي تمنحها الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر

تستفيد الاستثمارات المحققة من طرف المستثمرين المؤهلين للاستفادة من جهاز القرض المصغر من المزايا التالية¹:

1.2 المزايا الممنوحة في مرحلة الإنجاز:

- الإعفاء من حقوق نقل الملكية المنصوص عليها في المادة 252 من قانون التسجيل، للإقتناءات العقارية المحققة من طرف المستثمرين المستفيدين من إعانة «الصندوق الوطني لتسيير القرض المصغر» من أجل خلق نشاطات صناعية.
- الإعفاء من جميع حقوق التسجيل فيها يخص العقود التأسيسية للشركات المنشأة من طرف المستثمرين المؤهلين للاستفادة من إعانة «الصندوق الوطني لتسيير القرض المصغر».
- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة بالنسبة لإقتناءات السلع والخدمات المنتجة محليا والتي تدخل مباشرة في إنجاز استثمار خلق أو تمديد نشاط عندما يقوم بها مستثمرون مؤهلون

¹ المديرية العامة للضرائب، www.mfdgi.gov.dz، تاريخ الاطلاع 2021/11/18.

للاستفادة من إعانة «الصندوق الوطني لتسيير القرض المصغر» يمكن للسيارات السياحية الاستفادة من هذا الإعفاء عندما تكون وسيلة أساسية للنشاط.

- تطبيق نسبة 5% على الحقوق الجمركية بالنسبة للتجهيزات المستوردة والتي تدخل مباشرة في إنجاز استثمار خلق أو تمديد النشاط عندما يقوم بها مستثمرون مستفيدون من «الصندوق الوطني لتسيير القرض المصغر». لا يمكن للسيارات السياحية الاستفادة من هذا الإعفاء إلا إذا كانت وسيلة ضرورية للنشاط.

2.2 المزايا الممنوحة في مرحلة الاستغلال:

- الإعفاء الكلي من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث (03) سنوات ابتداء من تاريخ بدء النشاط، عندما تكون هذه النشاطات قائمة في مناطق يجب ترقيتها والموجودة في قائمة محددة عن طريق التنظيم تحدد مدة الإعفاء بستة (06) سنوات ابتداء من تاريخ الاستغلال ولمدة عشر (10) بالنسبة لتلك القائمة في مناطق تستفيد من إعانة «الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب».
- تمتد هذه الفترة لسنتين (02) عندما يلتزم المستثمرون بخلق ثلاثة (03) مناصب عمل لمدة غير محددة على الأقل.
- الإعفاء من الرسم على النشاط المهني لمدة ثلاث (03) سنوات بدءاً من انطلاق النشاط عندما تقوم هذه النشاطات في مناطق يجب ترقيتها، تمتد فترة الإعفاء إلى ستة (06) سنوات وإلى عشر (10) سنوات بالنسبة لتلك المقامة في مناطق تستفيد من إعانة «الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب».
- الإعفاء من الرسم العقاري على الممتلكات المبنية والبنائيات التي تقام فيها نشاطات من طرف مستثمرين مؤهلين للاستفادة من إعانة «الصندوق الوطني لتسيير القرض المصغر». لمدة

ثلاث (03) سنوات، بدءاً من تاريخ الإنجاز. تمتد هذه الفترة إلى ست (06) سنوات عندما تتواجد البنايات وامتدادات البنايات في مناطق يجب ترقيتها وكذلك بالنسبة لتلك المتواجدة في مناطق تستفيد من إعانة «الصندوق الخاص بتطوير الهضاب العليا» وإلى عشر (10) سنوات، عندما تتواجد البنايات وامتدادات البنايات في مناطق تستفيد من إعانة «الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب».

3.2 بعد انتهاء مرحلة الإعفاءات:

تستفيد النشاطات التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون الاستفادة من إعانة «الصندوق الوطني لتسيير القرض المصغر» من تخفيض من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، حسب الحالة وكذا من الرسم على النشاط المهني المستحق عند نهاية فترة الإعفاءات المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول، وذلك خلال الثلاث (30) سنوات الأولى من الإخضاع الضريبي ويكون هذا التخفيض كما يلي:

- السنة الأولى من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره 70 %؛
- السنة الثانية من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره 50 %؛
- السنة الثالثة من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره 25 %؛

خلاصة:

يمكن للحوافز الضريبية أن تحفز الاستثمار، لا سيما المشاريع التي يمكن أن تكون قابلة للتطبيق في عدة مواقع بديلة حيث الشروط غير الضريبية متشابهة إلى حد ما، لكن مع ذلك فإن العوامل غير الضريبية تحدد جدوى معظم المشاريع وتهيمن على معظم قرارات الاستثمار، الاعتبار الضريبية ليست حاسمة بالنسبة لمعظم قرارات الاستثمارات، وإذا تسببت الإعفاءات الضريبية في مشاكل مالية يؤدي ذلك إلى تفاقم العناصر الأخرى لمناخ الاستثمار، وقد يكون التأثير الصافي على الاستثمار سلبيا.

أي الافتراض القائل بأن الحوافز الضريبية تحفز الاستثمار، وأن زيادة الاستثمار تؤدي إلى نمو وتطور أسرع، الاستنتاج هو أحيانا يكون الأمر كذلك، لكن ذلك يعتمد على عدة ظروف؛ تؤثر الضرائب على تكلفة رأس المال وهذا الأخير يعتبر هو المحدد الرئيسي على مستوى الاستثمار، وفقا لهذا فإن تقليل تكلفة رأس المال على سبيل المثال، من خلال الحوافز الضريبية قد يعني زيادة في الاستثمار نظرا لمرونته فيما يتعلق بتكلفة رأس المال.

أما بالنسبة للبلدان ذات القطاعات الغير الرسمية الكبيرة وضغوط التهرب الضريبي كالجائر، يمكن أن تكون الحوافز الضريبية وسيلة لتعزيز الإنتاجية والنمو الاقتصادي من خلال منع الشركات من التحول إلى القطاع الغير الرسمي أو الأنشطة المعرضة للتهرب الضريبي؛ ولمعرفة مدى تأثير الحوافز الضريبية على الاقتصاد (في حالتنا الاقتصاد الجزائري) يجب علينا تقييم تكلفة الحوافز الممنوحة مع المتغيرات الاقتصادية الأخرى كالاستثمار والتشغيل والنمو الاقتصادي.. الخ.

الفصل الثالث: تقييم أداء السياسة

الضريبية في تشجيع الاستثمار

وتحقيق التنمية الاقتصادية دراسة

حالة الجزائر للفترة 2009-2019

تمهيد:

الضرائب مهمة لكل دولة، يتحدث الجميع عنها ويحاولون تجنبها إلا أن الشركات تتفاعل مع الضرائب في كيفية تنظيم أنشطتها ومكان تنفيذها؛ ومنه يمكن تقييم السياسة الضريبية وفقا لكفاءتها الاقتصادية، ومدى احتفاظها بالمنافسة في الدولة، فضلا عن بساطتها الإدارية "أي بساطة النظام الضريبي" وكفايتها وعدالتها؛ على الرغم من سهولة التعبير عنها، إلا أنه من الصعب جدا على الدول صياغة وصيانة هياكل ضريبية تخدم أهدافها الاقتصادية، فإن تصميم نظام ضريبي واختيار الحوافز الضريبية الملائمة هو عملية مقايضة وتسوية.

من الصعب قياس الآثار الاقتصادية للتغيرات الضريبية على النمو الاقتصادي، والتي تقاس عادة على أنها تغير في الناتج المحلي الإجمالي أو مكونات الناتج المحلي الإجمالي مثل الاستهلاك والاستثمار... الخ؛ لذلك ولتقييم السياسة الضريبية لحالة الجزائر من الضروري تقييم الحوافز الضريبية الممنوحة (الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار أجهزة دعم الاستثمار في هذه الدراسة) وكذا النظام الضريبي عامة ومدى انعكاساتها على النشاط الاقتصادي الجزائري وتحقيق الأهداف المرجوة، ولمعالجة ذلك سنتطرق في هذا الفصل للمباحث التالية:

المبحث الأول: تحليل التكلفة المالية للحوافز الضريبية الممنوحة في إطار أجهزة دعم الاستثمار في الجزائر للفترة 2010-2019.

المبحث الثاني: تقييم الدور الاقتصادي للحوافز الضريبية الممنوحة لدعم الاستثمار في الجزائر للفترة 2010-2019.

المبحث الثالث: تقييم دور السياسة الضريبية في تحقيق التنمية الاقتصادية حالة الجزائر للفترة 2009-2019.

المبحث الأول: تحليل التكلفة المالية للحوافز الضريبية الممنوحة في إطار

أجهزة دعم الاستثمار في الجزائر للفترة 2010-2019

حتى يتسنى لنا تقييم دور الحوافز الضريبية في تشجيع الاستثمار في الجزائر، لابد لنا من دراسة أهم عنصر وهو تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة، وفي هذا المبحث سنحاول دراسة تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة لأجهزة دعم الاستثمار، والمتمثلة في الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI)، الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب (ANSEJ)، الصندوق الوطني للتأمين على البطالة (CNAC) والوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر (ANGEM) وذلك للفترة الممتدة من 2010 إلى 2019.

المطلب الأول: تحليل تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار الوكالة الوطنية

لتطوير الاستثمار (ANDI)

في هذا المطلب سنحاول دراسة تطور تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، وذلك بالتركيز على أهم الضرائب التي تستفيد من الاعفاء خاصة الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني وذلك خلال الفترة الممتدة ما بين 2010 و2019.

الجدول رقم 4: تطور تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار

للفترة 2010-2019.

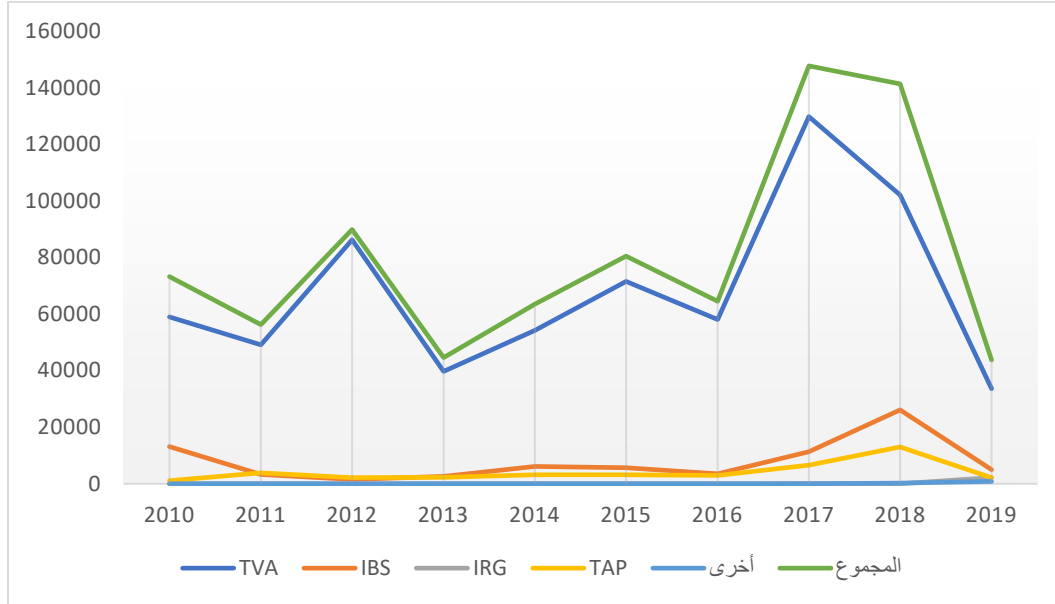
الوحدة مليون دج

المجموع	أخرى	TAP	IRG	IBS	TVA	السنوات
73,183	1	1,087	0	13,159	58,936	2010
	0.00%	1.49%	0.00%	17.98%	80.53%	
56,263	1	3,805	0	3,313	49,144	2011
	0.00%	6.76%	0.00%	5.89%	87.35%	
89,893	0	2,131	0	1,519	86,243	2012
	0.00%	2.37%	0.00%	1.69%	95.94%	
44,588	1	2,256	0	2,597	39,734	2013
	0.00%	5.06%	0.00%	5.82%	89.11%	
63,483	1	3,146	0	6,121	54,215	2014
	0.00%	4.96%	0.00%	9.64%	85.40%	
80,448	4	3,203	0	5,675	71,566	2015
	0.00%	3.98%	0.00%	7.05%	88.96%	
64,522	29	2,943	0	3,493	58,057	2016
	0.04%	4.56%	0.00%	5.41%	89.98%	
147,704	0	6,552	114	11,270	129,768	2017
	0.00%	4.44%	0.08%	7.63%	87.86%	
141,339	176	13,006	12	26,108	102,037	2018
	0.12%	9.20%	0.01%	18.47%	72.19%	
43,772	832	2,186	2,172	4,977	33,605	2019
	1.90%	4.99%	4.96%	11.37%	76.77%	
100%	0.13%	5.01%	0.29%	9.72%	84.86%	نسبة كل ضريبة
						للفترة المدروسة

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على احصائيات متحصل عليها من طرف وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية والتحصيل.

الشكل رقم 4: تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار للفترة

2019-2010.



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على معطيات الجدول السابق.

يمثل الجدول رقم 5 تطور تكلفة التحفيز الضريبية الممنوحة من طرف الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار للفترة الممتدة ما بين 2010 الى 2019 لاهم الضرائب الممنوحة، حيث نلاحظ أن تكلفة الحوافز الضريبية شهدت ارتفاعا ملحوظا سنة 2012 بقيمة بلغت 89,893 مليون دج بالمقارنة مع سنة 2011 والتي بلغت 56.263 مليون دج أي بفرق بلغ نسبة 37.41% وهذا راجع لارتفاع أسعار النفط التي شهدتها السنة "2012" أين سجلت أعلى عائدات البترول في نفس الفترة المدروسة بقيمة 5,536.4 مليار دينار*، أما أكبر قيمة سجلتها الفترة كانت للسنتين 2017 و2018 بتكلفة قدرة ب 147,704 و141,339 مليون دج على التوالي وهذا بسبب الامتيازات التي استفادت

* إحصائيات متحصل عليها من نشرات بنك الجزائر الإحصائية.

منها شركات تركيب السيارات والتي تعتبر إيرادات ضريبية ضخمة تخلت عليها الدولة على شكل حوافز ضريبية بهدف تشجيع الاستثمار.

كما نلاحظ من خلال الشكل رقم 5 تذبذب في تكلفة التحفيزات الممنوحة من طرف الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار وعدم ثباتها في اتجاه واحد باستثناء سنتي 2017 و 2018، ويعود ذلك الى عدم الثبات في قيمة الإعفاءات الممنوحة للرسم على القيمة المضافة TVA والتي تحدد تطور تكلفة الحوافز الضريبية الكلية، حيث يبين الجدول سابق الذكر أن تكلفة الإعفاءات للرسم على القيمة المضافة للفترة الممتدة بين 2010-2019 احتلت المرتبة الأولى بنسبة تقدر ب 84.86% تليها الضريبة على أرباح الشركات بنسبة 9.72%، ثم الرسم على النشاط المهني بنسبة 5.01%، اما باقي الضرائب فتقريبا نسبهم لا تذكر، إذ يتبن من خلال القيمة الكبيرة لتكلفة الإعفاءات على القيمة المضافة TVA أن المشرع يعطي أهمية كبيرة لهذا الرسم الذي يثقل كاهل الاستثمارات ويزيد في تكلفتها، حيث يبين حرصه على تشجيع الاستثمار من خلال السماح للمستثمرين على استيراد الأصول والمواد التي تدخل مباشرة في الإنتاج بتكلفة أقل وذلك من خلال حصص الشراء بالإعفاء.

أما فيما يخص تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة للضريبة على أرباح الشركات IBS والرسم على النشاط المهني TAP، نلاحظ ارتفاعا بسيطا فقط في السنتين 2017 و 2018، وهذا قد يؤدي بنا الى التفكير في عدة أسباب، كانخفاض تكلفة الحوافز لهذه الضرائب بسبب عدم تحقيق هذه الاستثمارات أرباحا في مرحلة الاستغلال، أو بسبب الأساليب المستعملة في تقليل الوعاء الضريبي من طرف المستثمر (التهرب الضريبي) ومنه تصريح لقيمة الضرائب المستحقة ناقص وبالتالي تقدير تكلفة التحفيزات الممنوحة لهذه الضرائب غير صحيحة، أو حتى صعوبة إعطاء قيمة حقيقية لتكلفة التحفيزات الضريبية على IBS و TAP من طرف الإدارة الضريبية.

المطلب الثاني: تحليل تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار الوكالة الوطنية

لدعم وتشغيل الشباب (ANSEJ)

سننتظر في هذا المطلب لدراسة تطور تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار الوكالة

الوطنية لدعم وتشغيل الشباب، وذلك بالتركيز على أهم الضرائب التي تستفيد من الاعفاء خاصة

الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني وذلك خلال

الفترة الممتدة ما بين 2010 و2019.

الجدول رقم 5: تطور تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل

الشباب للفترة 2010-2019.

الوحدة مليون دج

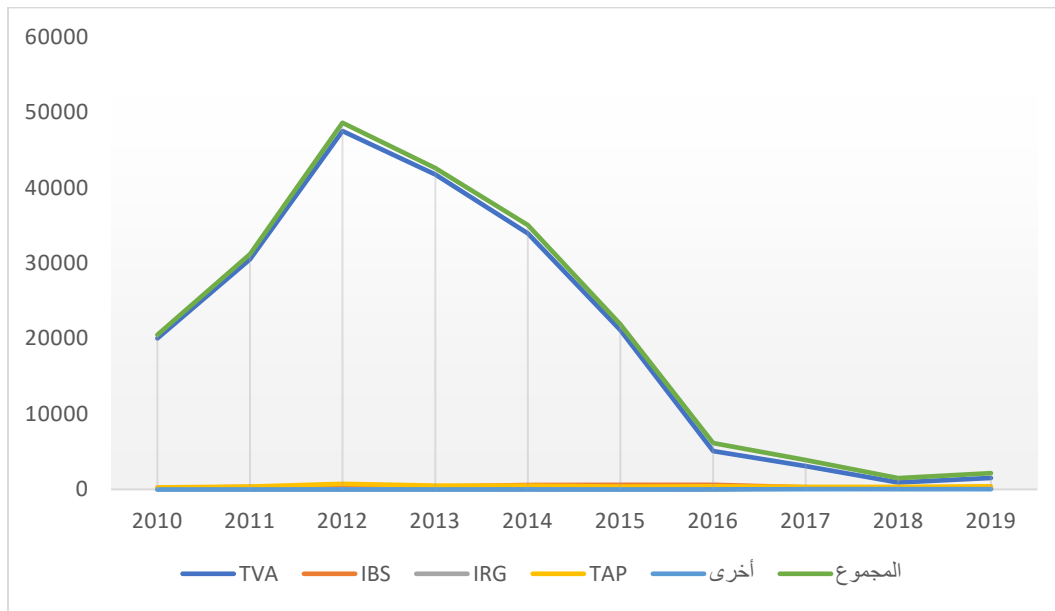
المجموع	أخرى	TAP	IRG	IBS	TVA	السنوات
20,488	2	258	0	222	20,006	2010
	0.01%	1.26%	0.00%	1.08%	97.65%	
31,166	1	351	0	309	30,505	2011
	0.00%	1.13%	0.00%	0.99%	97.88%	
48,596	7	734	0	353	47,502	2012
	0.01%	1.51%	0.00%	0.73%	97.75%	
42,587	4	482	0	364	41,737	2013
	0.01%	1.13%	0.00%	0.85%	98.00%	
35,044	0	501	0	593	33,950	2014
	0.00%	1.43%	0.00%	1.69%	96.88%	
21,874	1	381	0	605	21,109	2015
	0.00%	1.74%	0.00%	2.77%	96.50%	
6,137	0	432	0	605	5,100	2016

	0.00%	7.04%	0.00%	9.86%	83.10%	
3,890	35	316	204	267	3,068	2017
	0.90%	8.12%	5.24%	6.86%	78.87%	
1,496	43	324	95	119	915	2018
	2.87%	21.66%	6.35%	7.95%	61.16%	
2,163	32	409	115	109	1,500	2019
	1.48%	18.91%	5.32%	5.04%	69.35%	
100.00%	0.06%	1.96%	0.19%	1.66%	96.23%	نسبة كل ضريبة
						للفترة المدروسة

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على احصائيات متحصل عليها من طرف وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية والتحصيل.

الشكل رقم 5: تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب

للفترة 2010-2019.



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على الجدول السابق.

يمثل الجدول أعلاه تطور تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة من طرف الوكالة الوطنية لدعم

وتشغيل الشباب للفترة الممتدة ما بين 2010 الى 2019 لاهم الضرائب الممنوحة، حيث نلاحظ أنا

تكلفة الحوافز الضريبية شهدت ارتفاعا ثابتا الى غاية سنة 2012 أين سجلت أكبر قيمة للفترة بتكلفة

قدرة ب 48,596 مليون دج وبعدها استمرت في النزول وسجلت أدنى نقطة لها سنة 2018 عند قيمة بلغت 1,496 مليون دج، أي انخفضت تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار ANSEJ من 2012 الى 2018 بنسبة 3248.39%، ويفسر ذلك الارتفاع من 2010 الى 2012 ان الجزائر كانت تمر ببجوحة مالية بسبب أسعار النفط المرتفعة في تلك الفترة عكس باقي الفترة المدروسة أين سجلت الإيرادات البترولية أعلى مستوى لها سنة 2012 بقيمة 5,536.4 مليار دينار ثم انخفضت بعد ذلك لتسجل أدنى مستوى سنة 2016 بقيمة 3,025.6 مليار دينار.

كما نلاحظ من خلال الشكل رقم 6 ارتفاع في تكلفة التحفيزات الممنوحة من طرف الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب الى غاية 2012 ثم يعاود المنحنى بنزول ثابت الى غاية نهاية الفترة ، وهذا بسبب تأثير قيمة الإعفاءات الممنوحة للرسم على القيمة المضافة TVA والتي تحدد تطور تكلفة الحوافز الضريبية الكلية كما هو موضح في الشكل، حيث منحى تكلفة الحوافز الضريبة الكلية يسلك نفس سلوك منحى الإعفاءات الممنوحة للرسم على القيمة المضافة، ويرجع ذلك الى أن تكلفة الإعفاءات للرسم على القيمة المضافة للفترة الممتدة بين 2010-2019 احتلت المرتبة الأولى بنسبة تقدر ب 96.23% كما هو مبين في الجدول السابق، تليها الرسم على النشاط المهني بنسبة 1.96%، ثم الضريبة على أرباح الشركات بنسبة 1.66%، اما باقي الضرائب فتقريبا نسبهم لا تذكر، إذ يتبن من خلال القيمة الكبيرة لتكلفة الإعفاءات على القيمة المضافة TVA أن المشرع يعطي أهمية كبيرة لهذا الرسم نفسها مثل الجهاز السابق ANDI من خلال تقريبا نفس الإعفاءات الممنوحة أي حصص الشراء بالإعفاء.

المطلب الثالث: تحليل تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار الصندوق الوطني للتأمين على البطالة (CNAC)

سنحاول دراسة تطور تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار الصندوق الوطني للتأمين على البطالة، وذلك بالتركيز على أهم الضرائب التي تستفيد من الاعفاء خاصة الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني وذلك خلال الفترة الممتدة ما بين 2011 و2019.

الجدول رقم 6: تطور تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار الصندوق الوطني للتأمين على البطالة للفترة 2011-2019.

الوحدة مليون دج

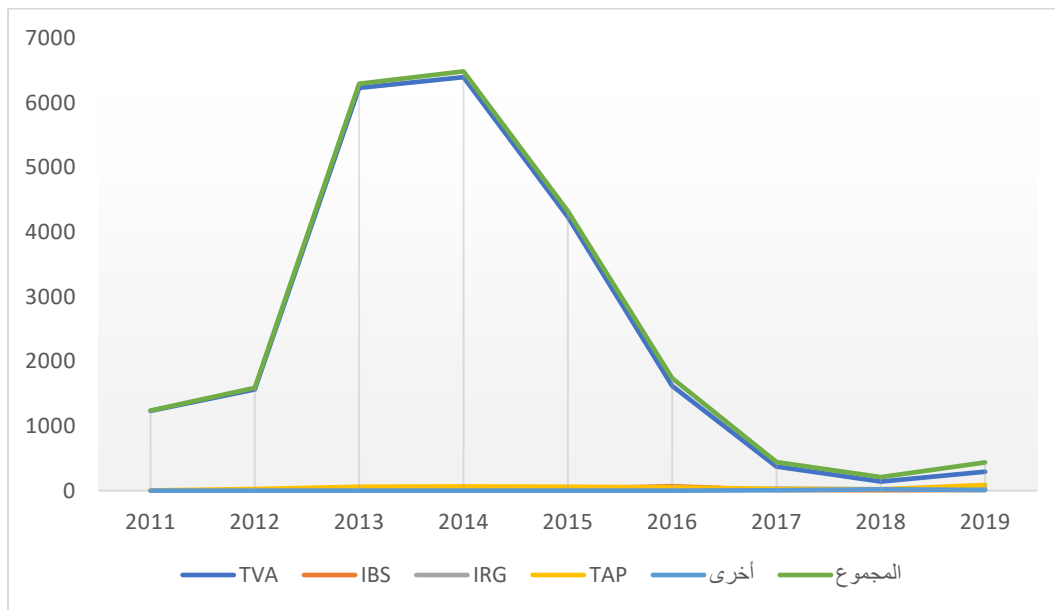
السنوات	TVA	IBS	IRG	TAP	أخرى	المجموع
2011	1,232	1	0	3	0	1,236
	99.68%	0.08%	0.00%	0.24%	0.00%	
2012	1,563	1	0	25	0	1,589
	98.36%	0.06%	0.00%	1.57%	0.00%	
2013	6,229	8	0	58	0	6,295
	98.95%	0.13%	0.00%	0.92%	0.00%	
2014	6,394	25	0	64	0	6,483
	98.63%	0.39%	0.00%	0.99%	0.00%	
2015	4,232	28	0	62	0	4,322
	97.92%	0.65%	0.00%	1.43%	0.00%	
2016	1,617	68	0	52	0	1,737
	93.09%	3.91%	0.00%	2.99%	0.00%	
2017	374	8	29	26	4	441

	0.91%	5.90%	6.58%	1.81%	84.81%	
209	20	22	20	7	140	2018
	9.57%	10.53%	9.57%	3.35%	66.99%	
434	8	88	41	8	290	2019
	1.84%	20.28%	9.45%	1.84%	66.82%	
100.00%	0.14%	1.76%	0.40%	0.68%	97.03%	نسبة كل ضريبة
						للفترة المدروسة

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على احصائيات متحصل عليها من طرف وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية والتحصيل.

الشكل رقم 6: تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار الصندوق الوطني للتأمين على البطالة

للفترة 2011-2019.



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على الجدول السابق.

نلاحظ من خلال الجدول رقم 7 تطور تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة من طرف الصندوق

الوطني للتأمين على البطالة (CNAC) للفترة الممتدة ما بين 2011 الى 2019 لاهم الضرائب

الممنوحة، حيث نلاحظ أن تكلفة الحوافز الضريبية شهدت ارتفاعا بسيطا سنة 2012 أين سجلت

تكلفة قدرة ب 1,589 مليون دج وبعدها استمرت في صعود بشكل كبير وسجلت أكبر تكلفة لها سنة

2013 و 2014 عند قيمة بلغت 6,295 و 6,483 مليون دج على التوالي، أي زيادة تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار CNAC من 2012 الى 2013 بنسبة 396.16%، وهذا بسبب تأثير قيمة الإعفاءات الممنوحة للرسم على القيمة المضافة TVA والتي تحدد تطور تكلفة الحوافز الضريبية الكلية كما هو موضح في الشكل رقم 7، حيث منحى تكلفة الحوافز الضريبية الكلية يسلك نفس سلوك منحى الإعفاءات الممنوحة للرسم على القيمة المضافة، ويرجع ذلك الى أن تكلفة الإعفاءات للرسم على القيمة المضافة للفترة الممتدة بين 2011-2019 احتلت المرتبة الأولى بنسبة تقدر ب 97.03% كما هو مبين في الجدول السابق، وقد يفسر ذلك الارتفاع من 2012 الى 2013 على ان الجزائر كانت تمر ببجوبة مالية بسبب أسعار النفط المرتفعة في تلك الفترة ومنه تسهيلات في التمويل عكس باقي الفترة المدروسة.

المطلب الرابع: تحليل تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة في الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر (ANGEM)

بدأ العمل على احصاء تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر حتى سنة 2013، سنحاول في هذا المطلب دراسة تطور تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر، وذلك بالتركيز على أهم الضرائب التي تستفيد من الاعفاء خاصة الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني وذلك خلال الفترة الممتدة ما بين 2013 و 2019.

الجدول رقم 7: تطور تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار الوكالة الوطنية لتسيير القرض

المصغر للفترة 2013-2019.

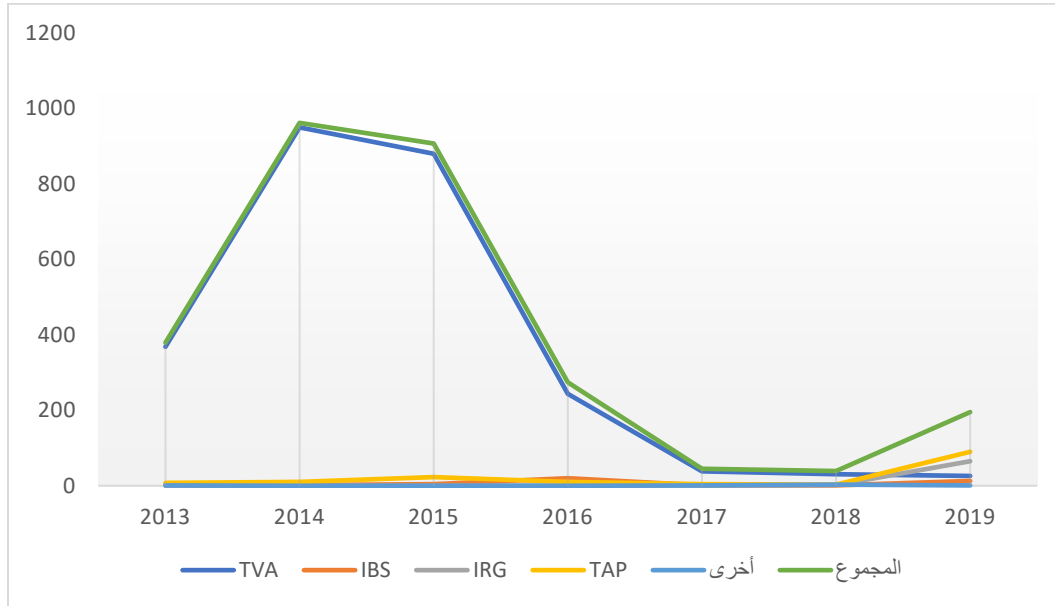
الوحدة مليون دج

المجموع	أخرى	TAP	IRG	IBS	TVA	السنوات
379	1	8	0	2	368	2013
	0.26%	2.11%	0.00%	0.53%	97.10%	
962	0	10	0	2	950	2014
	0.00%	1.04%	0.00%	0.21%	98.75%	
907	0	23	0	4	880	2015
	0.00%	2.54%	0.00%	0.44%	97.02%	
274	0	10	0	20	244	2016
	0.00%	3.65%	0.00%	7.30%	89.05%	
45	1	4	1	1	38	2017
	2.22%	8.89%	2.22%	2.22%	84.44%	
39	3	3	2	1	31	2018
	7.69%	7.69%	5.13%	2.56%	79.49%	
195	1	90	65	13	26	2019
	0.51%	46.15%	33.33%	6.67%	13.33%	
100.00%	0.21%	5.28%	2.43%	1.54%	90.57%	نسبة كل ضريبة للفترة المدروسة

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على احصائيات متحصل عليها من طرف وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية والتحصيل.

الشكل رقم 7: تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر

للفترة 2013-2019.



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على الجدول السابق.

من خلال الجدول رقم 8 نلاحظ تطور تكلفة التحفيزات الضريبية الممنوحة من طرف الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر للفترة الممتدة ما بين 2013 الى 2019 لاهم الضرائب الممنوحة، حيث نلاحظ أنا تكلفة الحوافز الضريبية شهدت ارتفاعا ملحوظا سنة 2014 بقيمة بلغت 962 مليون دج وهي أكبر قيمة سجلتها الفترة ثم 907 مليون دج سنة 2015، وبعدها استمرت تكلفة الحوافز الضريبية بالنزول الى غاية 2018 اين سجلت أدني نسبة لها بتكلفة بلغة 39 مليون دج، وهذا بسبب تأثير قيمة الإعفاءات الممنوحة للرسم على القيمة المضافة TVA والتي تحدد تطور تكلفة الحوافز الضريبية الكلية كما هو موضح في الشكل رقم 8، ويرجع ذلك الى أن تكلفة الإعفاءات للرسم على القيمة المضافة للفترة الممتدة بين 2013-2019 تساهم بنسبة تقدر ب 90.57% من تكلفة الحوافز الضريبية الكلية الممنوحة في اطار (ANGEM) كما هو مبين في الجدول السابق، يليها الرسم على

النشاط المهني بنسبة 5.28%، بعدها الضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 2.43%، ثم الضريبة على أرباح الشركات بنسبة 1.54%.

الجدول رقم 8: تطور تكلفة الحوافز الضريبية للفترة 2010-2019 لكل من ANSEJ ANDI .ANGEM CNAC

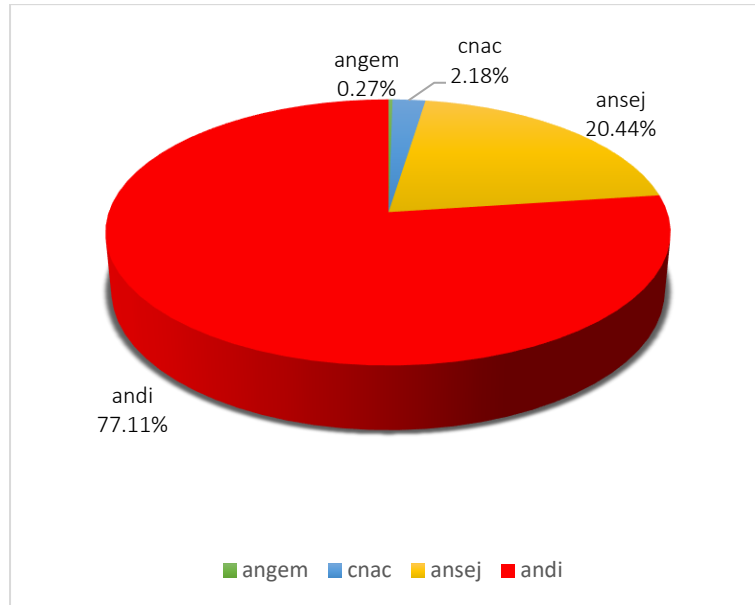
الوحدة: مليون دج

السنوات	ANGEM	CNAC	ANSEJ	ANDI
2010	-	-	20,488	73,183
2011	-	1,236	31,166	56,263
2012	-	1,589	48,596	89,893
2013	379	6,295	42,587	44,588
2014	962	6,483	35,044	63,483
2015	907	4,322	21,874	80,448
2016	274	1,737	6,137	64,522
2017	45	441	3,890	147,704
2018	39	209	1,496	141,339
2019	195	434	2,163	43,772
المجموع	2,801	22,746	213,441	805,195
المجموع الكلي	1,044,183			

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على احصائيات متحصل عليها من طرف وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديريةية العمليات الجبائية والتحصيل.

الشكل رقم 8: نسبة اجمالي تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار أجهزة دعم الاستثمار

للفترة 2010-2019.



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على معطيات الجدول السابق.

يتمثل الجدول أعلاه تطور الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار أجهزة دعم الاستثمار (ANDI-ANSEJ-CNAC-ANGEM) للفترة الممتدة ما بين 2010-2019، حيث بلغت تكلفة الحوافز الضريبية الكلية الممنوحة في الفترة المدروسة 1,044,183 مليون دج، ويتضح لنا كما هو مبين في الشكل رقم 4 ان الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI) تحصل على أكبر حصة من تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة في الفترة المدروسة بنسبة 77.11% وتكلفة بلغت 805,195 مليون دج تليها الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب (ANSEJ) بنسبة 20.44% وتكلفة بلغت 213,441 مليون دج ثم صندوق الوطني للتأمين على البطالة (CNAC) والوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر (ANGEM) بنسبة بلغت 2.45% لكليهما وتكلفة بلغت 25,547 مليون دج للجهازين معا.

المبحث الثاني: تقييم الدور الاقتصادي للحوافز الضريبية الممنوحة لدعم

الاستثمار في الجزائر للفترة 2010-2019

في هذا المبحث سنحاول تقييم الحوافز الضريبية الممنوحة مع المشاريع الاستثمارية المنجزة ومناصب الشغل المستحدثة في إطار أجهزة دعم الاستثمار، وسنعمد في هذه الدراسة على النموذج الذي اعتمده الباحثة زينات أسماء* لمعالجة هذا العنوان من خلال مقارنة تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة لكل جهاز ولفترة معينة مع عدد وتكلفة المشاريع المنجزة وكذا عدد المناصب المستحدثة.

المطلب الأول: تقييم جهود الدولة في دعم الاستثمار

ان الهدف الجوهري من فرض ضرائب هو تمويل الخزينة العمومية من أجل تغطية النفقات الحكومية على جميع المستويات، إلا أن للضريبة أهداف أخرى غير مالية، حيث يمكن للضرائب التأثير على حجم الإنتاج، الاستهلاك والاستثمار... الخ، ولعل أهم أدوات السياسة الضريبية المستخدمة في التأثير على الاستثمار هي الحوافز الضريبية، فما هو الثمن الذي تدفعه الدولة لتحقيق أهدافه الاستثمارية؟، وما أثر ذلك على الارادات الضريبية العادية؟

* زينات أسماء، تقييم فعالية التحفيزات الجبائية وأثرها على تنشيط الاستثمار دراسة حالة الجزائر في الفترة 2001-2016، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، 2018-2019.

جدول رقم 9: نسبة تكلفة الحوافز الضريبية من الإيرادات الضريبية المحصلة (الجبائية العادية) للفترة 2010-2019.

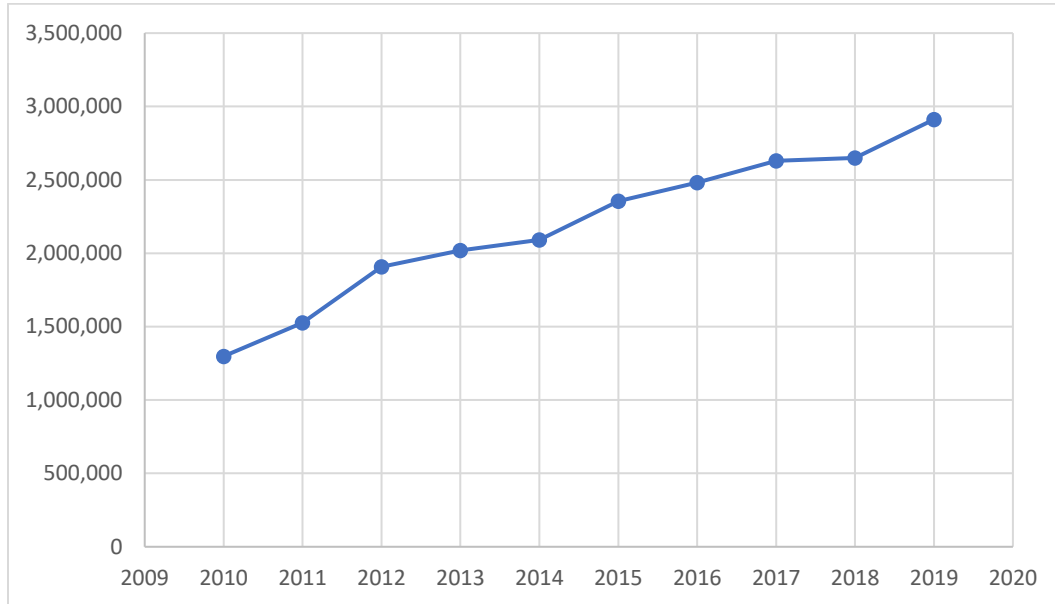
الوحدة: المبالغ بالمليون دج

السنوات	تكلفة ح ض (1) ANDI	تكلفة ح ض (2) ANSEJ	تكلفة ح ض (3) CNAC+ANGEM	تكلفة ح ض الإجمالي	الجبائية العادية (4)	حاصل (1) (4) /	حاصل (2) (4) /	حاصل (3) (4) /	تكلفة ح ض إ/ الجبائية العادية
2010	73,183	20,488	0	93,671	1,298,000	5.64%	1.58%	0.00%	7.22%
2011	56,263	31,166	1,236	88,665	1,527,100	3.68%	2.04%	0.08%	5.81%
2012	89,893	48,596	1,589	140,078	1,908,600	4.71%	2.55%	0.08%	7.34%
2013	44,588	42,587	6,674	93,849	2,018,500	2.21%	2.11%	0.33%	4.65%
2014	63,483	35,044	7,445	105,972	2,091,400	3.04%	1.68%	0.36%	5.07%
2015	80,448	21,874	5,229	107,551	2,354,700	3.42%	0.93%	0.22%	4.57%
2016	64,522	6,137	2,011	72,670	2,482,200	2.60%	0.25%	0.08%	2.93%
2017	147,704	3,890	486	152,080	2,630,000	5.62%	0.15%	0.02%	5.78%
2018	141,339	1,496	248	143,083	2,648,500	5.34%	0.06%	0.01%	5.40%
2019	43,772	2,163	629	46,564	2,911,720	1.50%	0.07%	0.02%	1.60%
المجموع/ متوسط الفترة	805,195	213,441	25,547	1,044,183	21,870,720	3.68%	0.98%	0.12%	4.77%

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على احصائيات متحصل عليها من:

- من طرف وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية والتحصيل.
- نشرات بنك الجزائر الإحصائية bank-of-algeria.dz (بالنسبة للإيرادات الضريبية (4) إلا سنة 2019 "*" متحصل عليها من المديرية العامة للضرائب).

الشكل رقم 9: تطور الإيرادات الضريبية المحصلة خارج المحروقات في الجزائر للفترة 2010-2019.



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على الجدول السابق.

نلاحظ من العمود المشار إليه بالرقم (4) من الجدول رقم 9، والشكل رقم 9 ارتفاع ثابت في تطور الإيرادات الضريبية المحصلة خارج المحروقات (الجباية العادية) للفترة 2010-2019، حيث سجلت أول سنة للفترة أي 2010 إيرادات بقيمة 1,298,000 مليون دج وفي آخر سنة للفترة أي 2019 إيرادات قدره ب 2,911,720 مليون دج أي تضاعفت هذه الإيرادات بمقدار 2.24 مرة، وهذا مؤشر على نجاح السياسة الضريبية الجزائرية لإحلال الجباية العادية مكان الجباية البترولية ومن الممكن أيضا مساهمة الحوافز الضريبية في ذلك، بخلق أو ترقية هذه الأخيرة لاستثمارات ومشاريع تمويل خزينة الدولة بإيرادات ضريبية خارج المحروقات.

سجلت نسبة تكلفة الحوافز الضريبية من الإيرادات الضريبية العادية المحصلة أدنى نسبة لها سنة 2019 بنسبة 1.60% كما هو موضح في الجدول رقم 9 في حين سجلت أعلى نسبة لها سنة 2012 بنسبة 7.34% وهذه تعتبر نسبة كبيرة من الضرائب المتخلي عنها بهدف تشجيع

الاستثمار، وقد تؤدي هذه الأخيرة الى عجز في تمويل الخزينة العمومية؛ كما بلغ متوسط نسبة تكلفة الحوافز الضريبية من الإيرادات الضريبية العادية للفترة 2010-2019 4.77% من الإيرادات الضريبية المحصلة للفترة المدروسة وذلك بقيمة 1,044,183 مليون دج وهذا يعتبر مبلغا ضخما ويقارب تقريبا مبلغ الإيرادات الضريبية العادية المحصلة سنة 2010 حيث بلغ 1,298,000 دج.

أما أعلى نسبة لتكلفة الحوافز الضريبية من الإيرادات الضريبية المحصلة في إطار أجهزة دعم الاستثمار للفترة المدروسة كانت من نصيب الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ب 3.68% تليها الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب ب 0.98%، و 0.12% لكلا الجهازين مجتمعين، الصندوق الوطني للتأمين على البطالة والوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر.

المطلب الثاني: تقييم الحوافز الضريبية الممنوحة لدعم الاستثمار في إطار الوكالة

الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI)

سنحاول دراسة العلاقة بين الحوافز الضريبية وتشجيع الاستثمار في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، من خلال مقارنة تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة للجهاز وللفترة 2011-2019 مع عدد وتكلفة المشاريع المنجزة وكذا عدد المناصب المستحدثة.

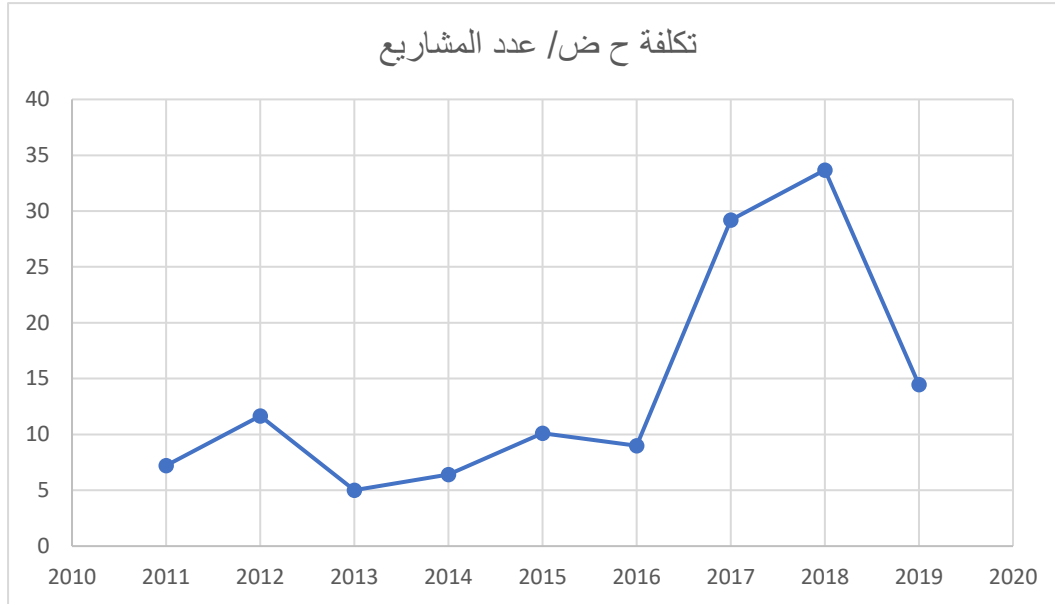
جدول رقم 10: تقييم دور الحوافز الضريبية الممنوحة لدعم الاستثمار في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار للفترة 2011-2019.

السنوات	تكلفة الحوافز الضريبية (مليون دج)	عدد المشاريع	عدد المناصب المستحدثة	تكلفة المشاريع (مليون دج)	تكلفة ح/ض/ عدد المشاريع (مليون دج)	تكلفة ح/ض/ عدد المناصب (مليون دج)	تكلفة ح/ض/ تكلفة المشاريع (مليون دج)
2011	56,263	7,803	140,110	1,378,177	7.21	0.4	0.04
2012	89,893	7,715	91,415	815,545	11.65	0.98	0.11
2013	44,588	8,895	148,943	1,716,136	5.01	0.3	0.03
2014	63,483	9,904	150,959	2,192,525	6.41	0.42	0.03
2015	80,448	7,950	143,330	1,473,414	10.12	0.56	0.05
2016	64,522	7,185	164,414	1,839,045	8.98	0.39	0.04
2017	147,704	5,057	167,618	1,905,207	29.21	0.88	0.08
2018	141,339	4,196	143,044	1,673,943	33.68	0.99	0.08
2019	43,772	3,029	7,738	797,138	14.45	5.66	0.05
متوسط الفترة				مثال: بالنسبة ل (تكلفة ح/ض / عدد المشاريع) هو حاصل قسمة مجموع تكلفة ح/ض / مجموع عدد المناصب للفترة 2011-2019	11.86	0.63	0.05

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على احصائيات متحصل عليها من:

- من طرف وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية والتحصيل.
- نشرات إحصائية لوزارة الصناعة industrie.gov.dz

الشكل رقم 10: تقييم تكلفة الحوافز الضريبية بالنسبة لعدد المشاريع في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار للفترة 2011-2019.

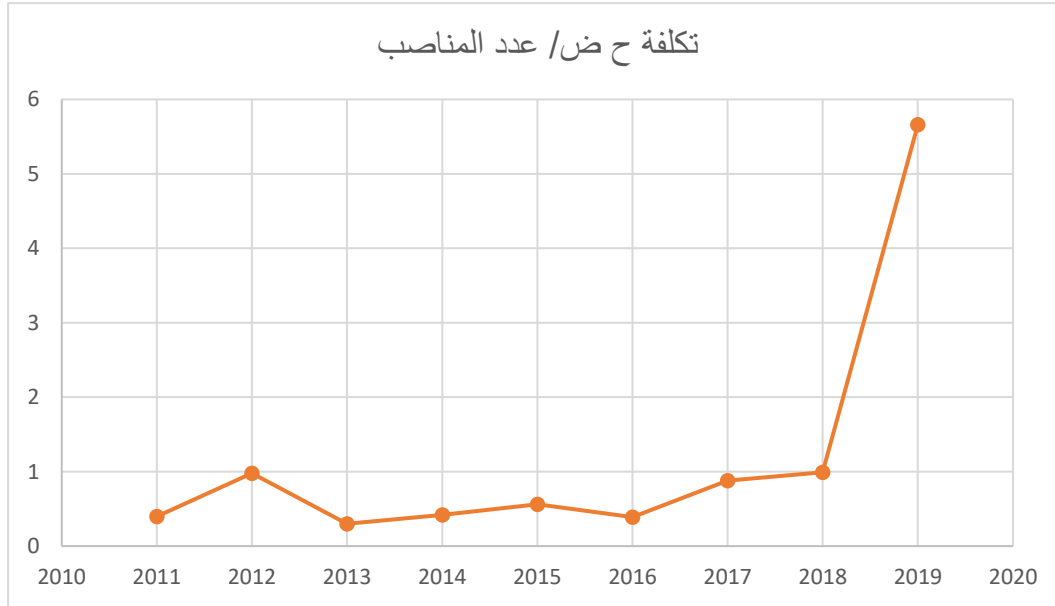


المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على الجدول السابق.

من خلال الجدول رقم 10 نلاحظ انه يستفيد كل مشروع استثماري 11.86 مليون دج من الحوافز الضريبية كمتوسط للفترة المدروسة 2011-2019، وكما هو موضح في الشكل رقم 10 عرفت الحوافز الضريبية الممنوحة بالنسبة لعدد المشاريع المستحدثة اعلى نسبة لها سنة 2018 والتي تقدر ب 33.68 مليون دج في حين سجلت الحوافز الضريبية الممنوحة لكل مشروع استثماري أدني نسبة لها سنة 2013 بقيمة 5.01 مليون دج.

سجلت الفترة الممتدة من 2011 الى 2016 تذبذب خفيف في تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة لكل استثمار مستحدث، أما من 2017 و 2018 ارتفعت هذه النسبة بصورة كبيرة وهذا راجع الى قيمة تكلفة الحوافز الضريبية الضخمة الممنوحة في هذه الفترة والتي تقدر ب 147,704 مليون دج سنة 2017 في حين بلغت هذه التكلفة 64,522 مليون دج أي زيادة بنسبة 228.9%، بالمقابل ضعف في عدد المشاريع المستحدثة بالنسبة لسنة 2016.

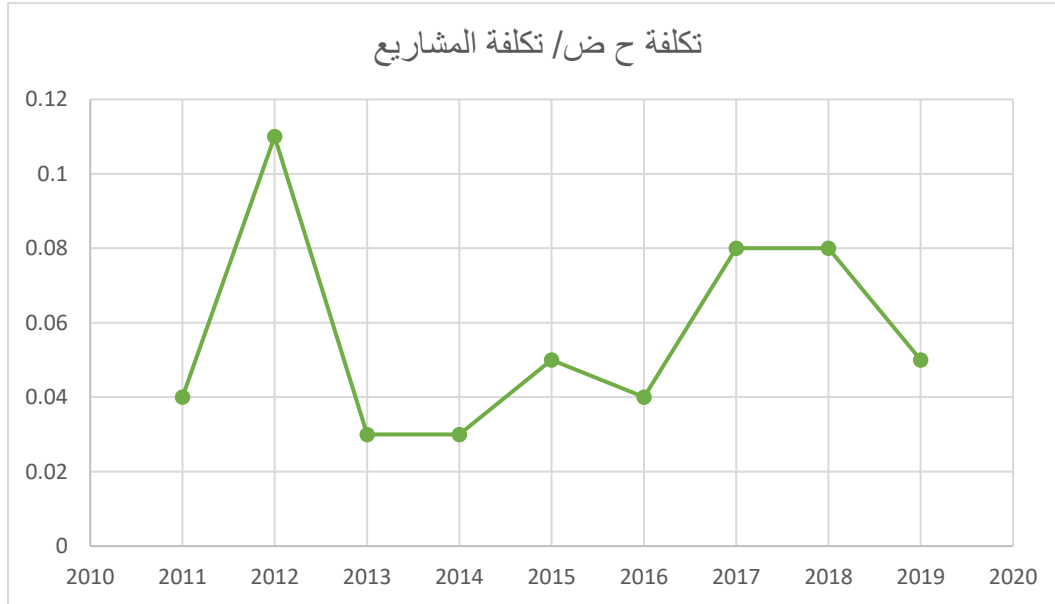
الشكل رقم 11: تقييم تكلفة الحوافز الضريبية بالنسبة لعدد المناصب المستحدثة في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار للفترة 2011-2019.



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على الجدول السابق.

نلاحظ من الجدول رقم 10 أن متوسط الفترة 2011-2019 لتكلفة الحوافز الضريبية التي يستفيد منها المستثمر في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار من أجل كل وظيفة يتم استحداثها تقدر ب 630,000 دج؛ عرفت الفترة الممتدة من 2011-2018 كما هو مبين في الشكل رقم 11 ثبات معتبر في نسبة الحوافز الضريبية الممنوحة بالنسبة لعدد المناصب الشغل المستحدثة اين سجلت ادنى نسبة لها سنة 2013 بتكلفة 300,000 دج كحوافز ضريبية يستفيد منها المستثمر على كل منصب شغل مستحدث أما اعلى نسبة لها كانت سنة 2018 بتكلفة بلغت 990,000 دج، في حين اعلى نسبة وصلت لها في الفترة المدروسة كانت سنة 2019 بتكلفة 5,660,000 دج وهذا راجع الى الانخفاض الكبير في عدد المناصب المستحدثة ب7738 منصب في هذه السنة حيث انخفض بنسبة 1848.6% بالنسبة لسنة 2018 أين سجلت 143,044 منصب مستحدث.

الشكل رقم 12: تقييم تكلفة الحوافز الضريبية بالنسبة لتكلفة المشاريع في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار للفترة 2011-2019.



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على الجدول السابق.

من الجدول رقم 10 وبناء على متوسط الفترة المدروسة 2011-2019 نلاحظ قيمة تكلفة الحوافز الضريبية بالنسبة لتكلفة المشاريع أنها سجلت 0.05 مليون دج وهذا يعني من أجل كل استثمار 1 مليون دج يكلف الدولة 50,000 دج كحوافز ضريبية، ام اعلى مستوى سجلته الفترة كان سنة 2012 ب 0.11 مليون دج أي كل 1 مليون دج مستثمر يكلف الخزينة 110000 دج على شكل حوافز ضريبية وهذا بسبب ان تكلفة المشاريع كانت منخفضة جدا هذه السنة، حيث سجلت قيمة 815,545 مليون دج بالمقارنة مع السنة التي قبلها اين سجلت 1,378,177 مليون دج، بعد ذلك ارتفعت تكلفت المشاريع الاستثمارية وفي المقابل انخفضت تكلفت الحوافز الضريبية بالنسبة لتكلفة المشاريع الى أدنى نقطة لها في 2013 و 2014 ب 0.03 مليون دج، ثم عاد وارتفع سنة 2017 و 2018 والسبب هنا راجع الى ارتفاع في تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة التي سجلتها السنتين.

المطلب الثالث: تقييم الحوافز الضريبية الممنوحة لدعم الاستثمار في إطار الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب (ANSEJ)

في هذا المطلب سنحاول دراسة العلاقة بين الحوافز الضريبية وتشجيع الاستثمار في إطار الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب، من خلال مقارنة تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة للجهاز وللفترة 2012-2019 مع عدد وتكلفة المشاريع المنجزة وكذا عدد المناصب المستحدثة.

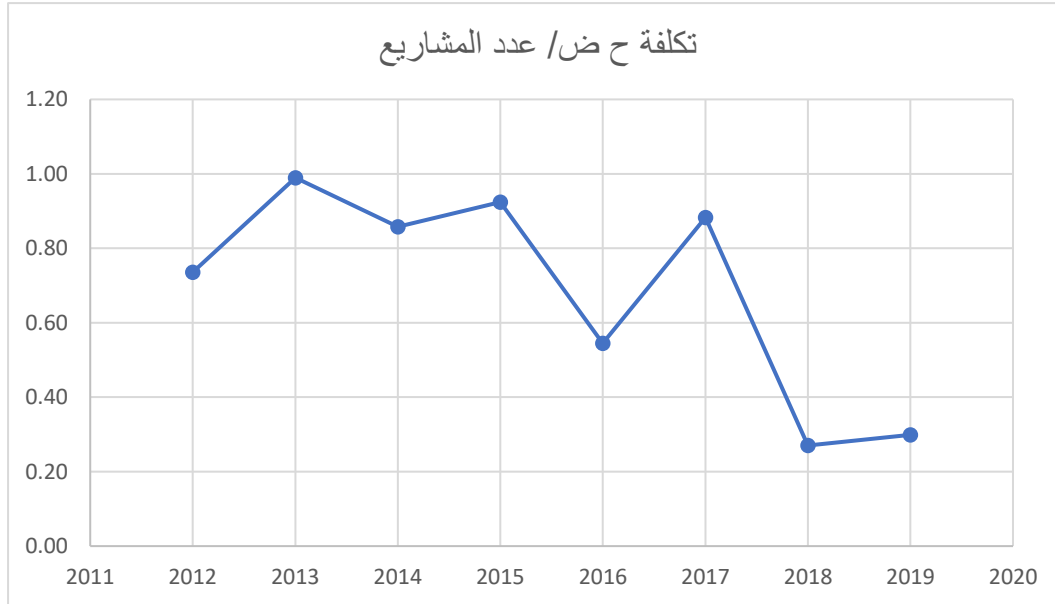
جدول رقم 11: تقييم دور الحوافز الضريبية الممنوحة لدعم الاستثمار في إطار الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب للفترة 2012-2019.

السنوات	تكلفة الحوافز الضريبية (مليون دج)	عدد المشاريع	عدد المناصب المستحدثة	تكلفة المشاريع (مليون دج)	تكلفة ح/ض/ عدد المشاريع (مليون دج)	تكلفة ح/ض/ عدد المناصب (مليون دج)	تكلفة ح/ض/ تكلفة المشاريع (مليون دج)
2012	48,596	66,023	139,611	214,388.82	0.74	0.35	0.23
2013	42,587	43,039	96,233	158,019.39	0.99	0.44	0.27
2014	35,044	40,856	93,140	157,298.35	0.86	0.38	0.22
2015	21,874	23,676	51,570	97,674.60	0.92	0.42	0.22
2016	6,137	11,262	22,766	51,933.60	0.54	0.27	0.12
2017	3,890	4,406	9,805	22,089.46	0.88	0.40	0.18
2018	1,496	5,535	13,852	29,333.82	0.27	0.11	0.05
2019	2,163	7,245	17,476	36,240.11	0.30	0.12	0.06
متوسط الفترة	مثال: بالنسبة ل (تكلفة ح/ض / عدد المشاريع) هو حاصل قسمة مجموع تكلفة ح/ض / مجموع عدد المناصب للفترة 2012-2019			0.80	0.36	0.21	

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على احصائيات متحصل عليها من:

- من طرف وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية والتحصيل.
- نشرات إحصائية لوزارة الصناعة industrie.gov.dz

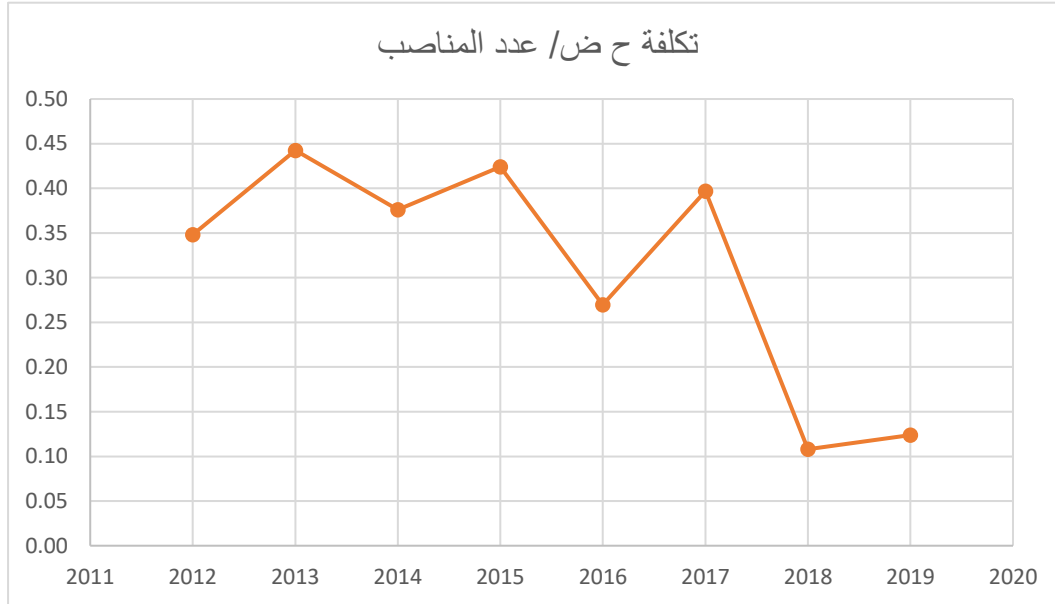
الشكل رقم 13: تقييم تكلفة الحوافز الضريبية بالنسبة لعدد المشاريع في إطار الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب للفترة 2012-2019.



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على الجدول السابق.

يظهر الجدول رقم 11 انه خلال متوسط الفترة 2019/2012 يستفيد كل مشروع ممول من طرف الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب من 800,000 دج سنويا كتحفيزات ضريبية؛ يتضح لنا من الشكل أعلاه أن سنة 2013 سجلت على نسبة لها كتكلفة حوافز ضريبية بالنسبة لعدد المشاريع المستحدثة بقيمة بلغت تقريبا 1مليون دج وهذا ناتج عن قيمة الحوافز الضريبية الضخمة التي منحت في تلك السنة، كما سجلت الفترة المدروسة انخفاض حاد في تكلفة الحوافز الضريبية بالنسبة لعدد المشاريع المستحدثة للفترة المدروسة خاصة في السنتين 2018 و 2019 ب 270,000 و 300,000 دج على التوالي كتكلفة تحفيزات يستفيد منها كل استثمار مستحدث وهذا راجع الى الانخفاض الكبير في منح الحوافز الضريبية في إطار ANSEJ بسبب الفترة الاقتصادية الصعبة التي كانت تمر بها الجزائر.

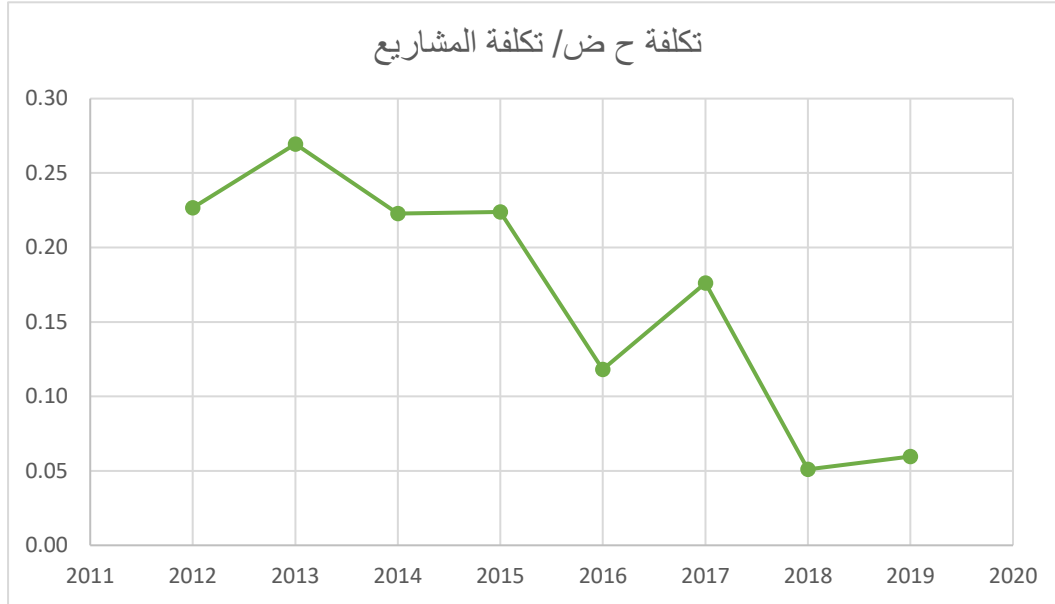
الشكل رقم 14: تقييم تكلفة الحوافز الضريبية بالنسبة لعدد المناصب المستحدثة في إطار الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب للفترة 2012-2019.



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على الجدول السابق.

بناء على الجدول رقم 11 يتضح أن متوسط الفترة 2012-2019 لتكلفة الحوافز الضريبية التي يستفيد منها المستثمر في إطار الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب من أجل كل وظيفة يتم استحداثها تقدر ب 360,000 دج؛ عرفت الفترة الممتدة من 2012-2017 كما هو مبين في الشكل رقم 14 ثبات معتبر في نسبة الحوافز الضريبية الممنوحة بالنسبة لعدد المناصب الشغل المستحدثة، سجلت الفترة اعلى نسبة لها سنة 2013 بتكلفة بلغت 440,000 دج، في حين ادنى نسبة وصلت لها في الفترة المدروسة كانت سنة 2018 بتكلفة 110,000 دج كحوافز ضريبية يستفيد منها المستثمر على كل منصب شغل يستحدث، وهذا راجع الى الانخفاض الكبير في منح الحوافز الضريبية في إطار الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب.

الشكل رقم 15: تقييم تكلفة الحوافز الضريبية بالنسبة لتكلفة المشاريع في إطار الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب للفترة 2012-2019.



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على الجدول السابق.

نلاحظ من الجدول السابق أن متوسط الفترة لتكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة بالنسبة لتكلفة المشاريع الاستثمارية بلغ 0.21 مليون دج، هذا يعني أنه عند استثمار 1 مليون دج في إطار الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب يستفيد المشروع من 210,000 دج كحوافز ضريبية، من الشكل رقم 15 نلاحظ أن أعلى قيمة سجلتها الفترة المدروسة كانت سنة 2013 بقيمة 0.27 بعد ذلك شهدت الفترة انخفاضا مستمر الى ان بلغت أدنى نقطة لها سنة 2018 بقيمة 0.05 أي يستفيد كل مشروع استثماري من 50,000 دج كحوافز ضريبية عند كل 1 مليون مستثمر، وهذا راجع الى الانخفاض الكبير في تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة التي شهدتها الفترة حيث بلغت تكلفة الحوافز الضريبية في سنة 2013 قيمة 48,596 مليون دج اما في 2018 فبلغت 1,496 مليون دج أي انخفاض بنسبة 3148.4%.

المطلب الرابع: تقييم الحوافز الضريبية الممنوحة لدعم الاستثمار في إطار الصندوق الوطني للتأمين على البطالة (CNAC) والوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر (ANGEM)

تشكل تكلفة الحوافز الضريبية لكل من الصندوق الوطني للتأمين على البطالة والوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر ما نسبته 2.45% من اجمالي الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار أجهزة الاستثمار خلال الفترة المدروسة، سنحاول في هذا المطلب دراسة العلاقة بين الحوافز الضريبية وتشجيع الاستثمار في الجهازين CNAC و ANGEM، من خلال مقارنة تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة للجهازين للفترة 2013-2019 مع تكلفة المشاريع المنجزة وكذا عدد المناصب المستحدثة.

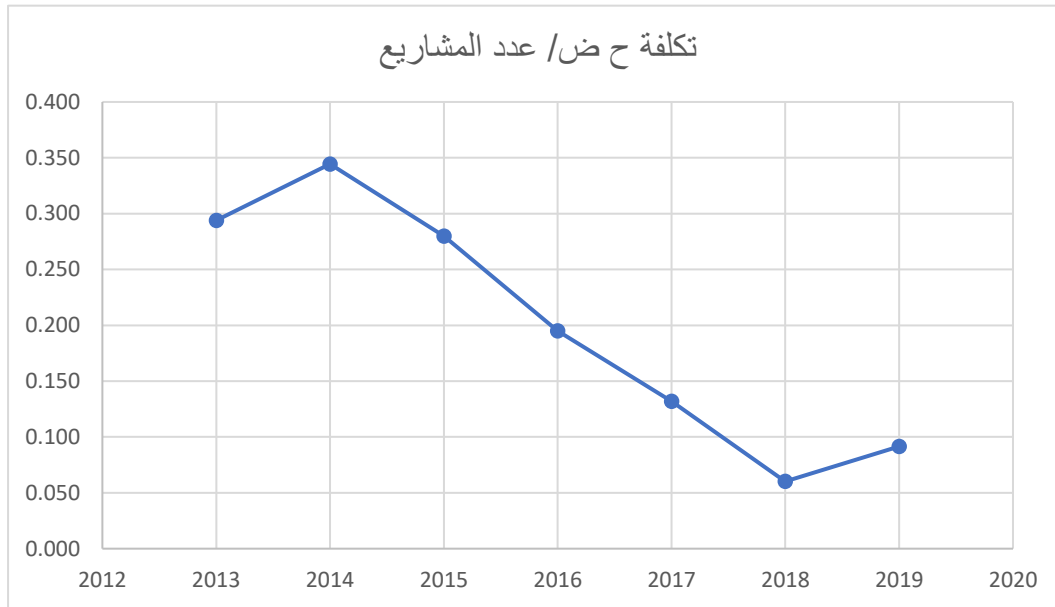
جدول رقم 12: تقييم دور الحوافز الضريبية الممنوحة لدعم الاستثمار في إطار الصندوق الوطني للتأمين على البطالة للفترة 2013-2019.

السنوات	تكلفة الحوافز الضريبية (مليون دج)	عدد المشاريع	عدد المناصب المستحدثة	تكلفة المشاريع (مليون دج)	تكلفة ح/ض/ عدد المناصب (مليون دج)	تكلفة ح/ض/ عدد المشاريع (مليون دج)	المتوسط
2013	6,295	21,412	41,786	76,249	0.294	0.151	0.0826
2014	6,483	18,823	42,707	71,369	0.344	0.152	0.0908
2015	4,322	15,449	37,921	63,672	0.280	0.114	0.0679
2016	1,737	8,902	21,850	39,246	0.195	0.079	0.0443
2017	441	3,340	8,299	14,880	0.132	0.053	0.0296
2018	209	3,474	8,598	16,656	0.060	0.024	0.0125
2019	434	4,748	11,576	23,909	0.091	0.037	0.0182
المتوسط	مثال: بالنسبة ل (تكلفة ح/ض / عدد المشاريع) هو حاصل قسمة مجموع تكلفة ح/ض / مجموع عدد المناصب للفترة 2013-2019						0.200
					0.087	0.049	

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على احصائيات متحصل عليها من:

- من طرف وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية والتحصيل.
- نشرات إحصائية لوزارة الصناعة industrie.gov.dz

الشكل رقم 16: تقييم تكلفة الحوافز الضريبية بالنسبة لعدد المشاريع في إطار الصندوق الوطني للتأمين على البطالة للفترة 2013-2019.

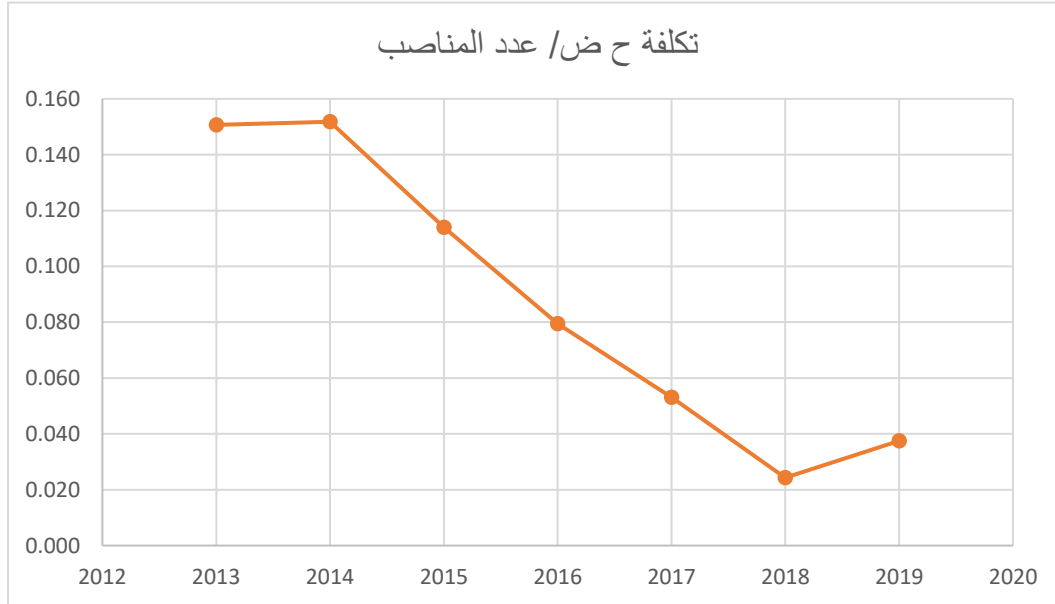


المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على الجدول السابق.

يظهر لنا من الجدول 12 انه يستفيد كل مشروع استثماري مستحدث من 200,000 دج كم توسط للفترة 2013-2019 من الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار الصندوق الوطني للبطالة، وعند استثماره لكل 1 مليون دج يستفيد المشروع من 49,000 دج.

نلاحظ من الشكل أعلاه انخفاض مستمر لتكلفة الحوافز الضريبية بالنسبة لعدد المشاريع المستحدثة من الفترة 2014 الى غاية 2018 وهذا راجع لانخفاض الكبير في تكلفة الحوافز الضريبية التي شهدته الفترة، وقد يرجع ذلك الى قلت التمويل من طرف الدولة في إطار (CNAC) بسبب الظروف الاقتصادية التي شهدتها الفترة، ومنه تراجع في عدد الاستثمارات المستحدثة وبالتالي انخفاض تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة.

الشكل رقم 17: تقييم تكلفة الحوافز الضريبية بالنسبة لعدد المناصب المستحدثة في إطار الصندوق الوطني للتأمين على البطالة للفترة 2013-2019.



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على الجدول السابق.

نلاحظ من الجدول رقم 12 أنه في متوسط الفترة 2013-2019 يستفيد كل مشروع من 87,000 دج كحوافز ضريبية عند استحداثه لكل منصب شغل في إطار الصندوق الوطني للتأمين على البطالة؛ كما يظهر لنا من الشكل رقم 17 انخفاض كبير في تكلفة الحوافز الضريبية بالنسبة لعدد المناصب المستحدثة في إطار (CNAC)، وكما هو مبين فهو يسلك نفس سلوك منحى تكلفة الحوافز الضريبية بالنسبة لعدد المشاريع، وهذا بسبب تدنى قيمة الحوافز الضريبية الممنوحة للفترة المدروسة، كما يتضح لنا من الجدول رقم 12 تراجع في عدد المناصب المستحدثة أين سجلت أعلى مستوى لها سنة 2014 ب 41,786 منصب مستحدث وأدنى مستوى سنة 2017 ب 8299 منصب أي انخفاض ب 414.6%، ويرجع سبب ذلك بانخفاض عدد المشاريع المستحدثة بسبب تراجع الدولة في منح القروض في إطار الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر.

جدول رقم 13: تقييم دور الحوافز الضريبية الممنوحة لدعم الاستثمار في إطار الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر للفترة 2013-2019.

السنوات	تكلفة الحوافز الضريبية (مليون دج)	عدد المشاريع	عدد المناصب المستحدثة	تكلفة ح/ض/ عدد المشاريع (مليون دج)	تكلفة ح/ض/ عدد المناصب (مليون دج)
2013	379	110,702	166,053	0.003	0.002
2014	962	117,542	176,313	0.008	0.005
2015	907	84,102	126,155	0.011	0.007
2016	274	21,363	32,043	0.013	0.009
2017	45	41,844	62,748	0.001	0.001
2018	39	50,364	61,554	0.001	0.001
2019	195	42,460	49,892	0.005	0.004
متوسط الفترة	مثال: بالنسبة ل (تكلفة ح/ض / عدد المشاريع) هو حاصل قسمة مجموع تكلفة ح/ض / مجموع عدد المناصب للفترة 2013-2019				
				0.0060	0.0041

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على احصائيات متحصل عليها من:

- من طرف وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية والتحصيل.
- نشرات إحصائية لوزارة الصناعة industrie.gov.dz

نلاحظ من الجدول أعلاه انه يستفيد كل مشروع استثماري مستحدث من 6,000 دج كمتوسط للفترة 2013-2019 من الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر، كما يستفيد كل مشروع من 4,100 دج كحوافز ضريبية عند استحداثه لكل منصب شغل. مع ذلك فبالنسبة لتكلفة الحوافز الضريبية الزهيدة الممنوحة في إطار جهاز الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر نلاحظ في المقابل أن عدد المشاريع المستحدثة خلال الفترة المدروسة أن جهاز ANGEM شاهد سنة 2014 استحداث 117,542 مشروع وهي القيمة الأكبر بالمقارنة مع باقي الأجهزة المدروسة، ونفس الشيء ينطبق على استحداث مناصب شغل المستحدثة خلال الفترة المدروسة حيث كانت الأكبر بالمقارنة مع باقي الأجهزة وتضاهي في ذلك جهاز ANDI، فمثلا في 2013 سجلت ANGEM استحداث 166,053 منصب، في حين سجلت ANDI أعلى عدد لمناصب الشغل المستحدثة سنة 2017 ب 167,618 منصب أي تقريبا نفس العدد مع ANGEM، أما ANSEJ فسجلت 139,611 منصب كأعلى عدد في الفترة المدروسة، وسجل الجهاز CNAC أعلى عدد لمناصب الشغل سنة 2014 ب 42,707 منصب، مع ذلك تبقى نسب البطالة في الجزائر مرتفعة فحسب إحصائيات البنك الدولي معدل البطالة في الجزائر للفترة المدروسة يقدر ب 10.34% كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 14: تطور نسبة البطالة في الجزائر للفترة 2009-2019.

السنوات	النسبة	السنوات	النسبة
2009	10.16%	2015	11.21%
2010	9.96%	2016	10.20%
2011	9.96%	2017	10.33%
2012	10.97%	2018	10.42%
2013	9.82%	2019	10.51%
2014	10.21%	المعدل	10.34%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إحصائيات متحصل عليها من تقارير البنك الدولي

بعد دراسة وتحليل تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار أجهزة دعم الاستثمار نستنتج ان الحصة الاكبر من الحوافز الممنوحة كانت من نصيب جهاز ANDI ب 77.11% تليها ANSEJ ب 20.44% مع ذلك لو نقارنها بعدد المشاريع ومناصب الشغل المستحدثة نجد ان جهاز ANGEM الذي بلغت حصته من تكلفت الحوافز الضريبية الممنوحة 0.27%، سجل اعلى مستوى لعدد المشاريع والمناصب المستحدثة خلال الفترة المدروسة، هذا يعني ان العوامل الغير ضريبية هي التي حددت قرارات الاستثمار ومنه عدد المناصب المستحدثة، وفي حالتنا (حالة الجزائر للفترة المدروسة) هي القروض الممنوحة لتمويل أجهزة دعم الاستثمار خاصة جهاز ANSEJ، CNAC و ANGEM، فكما نلاحظ عكس جهاز ANDI ان الانخفاض في كل من تكلفت الحوافز الضريبية الممنوحة وعدد المشاريع والمناصب المستحدثة كانت في فترة اقتصادية صعبة مرة بها الجزائر، اين خفضت معظم تمويلاتها في إطار أجهزة دعم الاستثمار.

كذلك الحال بالنسبة لجهاز ANDI فما سبق نستنتج ان الحوافز الضريبية لم يكن لها ذلك التأثير الكبير على قرارات الاستثمار، حيث ان تغير في عدد وتكلفت المشاريع الجديدة لم يستجب لتغيرات التي حصلت في تكلفت الحوافز الضريبية الممنوحة، فمثلا 2018/2017 سجل جهاز ANDI عدد مشاريع متدنية جدا بالنسبة للفترة المدروسة عكس تكلفت الحوافز الضريبية والتي سجلت اعلى مستوى لها في نفس السنة.

المبحث الثالث: تقييم دور السياسة الضريبية في تحقيق التنمية الاقتصادية

حالة الجزائر للفترة 2009-2019

أي تغييرات في مستوى الضرائب في أي بلد أو اقتصاد يحدث تغيرات على مستوى نشاطه الاقتصادي (وبالتالي الناتج المحلي الإجمالي) والعكس أيضا فإن الضرائب تؤثر وتتأثر بالنشاط الاقتصادي؛ يعتبر الناتج المحلي الإجمالي عادة أفضل مقياس للنمو الاقتصادي للدولة، في هذا المبحث سنحاول دراسة أثر السياسة الضريبية على التنمية الاقتصادية ومدى استجابتها للتغيرات الاقتصادية في الجزائر، وذلك بدراسة كل من تكلفة الحوافز الضريبية والايادات الضريبية وتأثيرها على الناتج المحلي الاجمالي للفترة 2009-2019.

المطلب الأول: أثر سياسة الحوافز الضريبية على الناتج المحلي الإجمالي خارج

المحروقات في الجزائر للفترة 2009-2019

تهدف سياسة الحوافز الضريبية لخفض الضرائب على الشركات والأفراد في مقابل إجراءات أو استثمارات مرغوبة تخدم أهداف السياسة الضريبية والاقتصادية، والغرض الأساسي هو تشجيع تلك الشركات والأفراد على الانخراط في سلوكيات تخدم المجتمع (استحداث استثمارات، مناصب

شغل، المساهمة في التنمية... الخ)؛ تستخدم جميع الدول الحوافز الضريبية لأغراض مختلفة والجزائر كغيرها من الدول، في هذا المطلب سنحاول دراسة أثر الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار الجهازين الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار والوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب مع الناتج المحلي الإجمالي خارج المحروقات.

الجدول رقم 15: تطور تكلفة الحوافز الضريبية والناتج المحلي الإجمالي خارج المحروقات للفترة 2009-2019.

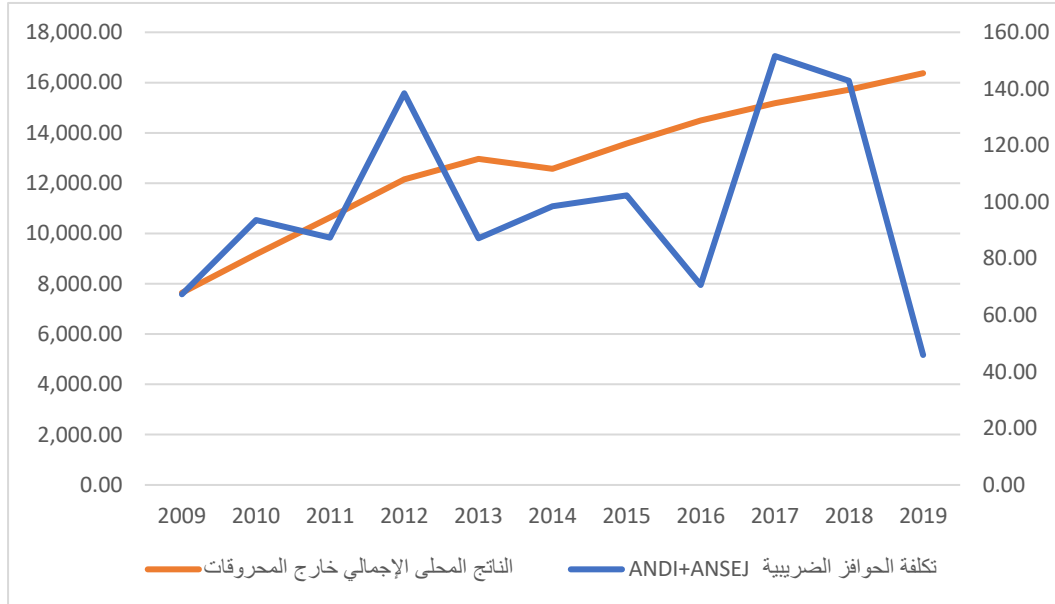
الوحدة: مليار دج

السنوات	تكلفة الحوافز الضريبية ANDI+ANSEJ	الناتج المحلي الإجمالي خارج المحروقات	النسبة
2009	67.36	7,640.33	0.88%
2010	93.67	9,171.59	1.02%
2011	87.43	10,633.48	0.82%
2012	138.49	12,154.35	1.14%
2013	87.18	12,965.67	0.67%
2014	98.53	12,570.80	0.78%
2015	102.32	13,578.50	0.75%
2016	70.66	14,489.00	0.49%
2017	151.59	15,176.50	1.00%
2018	142.84	15,711.20	0.91%
2019	45.94	16,374.10	0.28%
متوسط الفترة	متوسط الفترة = مجموع تكلفة الحوافز الضريبية / مجموع الناتج المحلي الإجمالي		0.77%

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على احصائيات متحصل عليها من:

- من طرف وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية والتحصيل.
- نشرات بنك الجزائر الإحصائية bank-of-algeria.dz

الشكل رقم 18: تطور تكلفة الحوافز الضريبية والناتج المحلي الإجمالي خارج المحروقات للفترة 2019-2009.



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على الجدول السابق.

يتضح لنا من الجدول والشكل أعلاه تذبذب واضح في تطور تكلفة الحوافز الضريبية للفترة 2019-2009، عكس الناتج المحلي الإجمالي الذي سجل نمو مستقرا وثابتا خلال الفترة، وما يمكن استنتاجه هو ان التحفيزات الضريبية الممنوحة لا تؤثر في الناتج المحلي الإجمالي وهذا يعود لعدة احتمالات أهمها:

- ان الحوافز الضريبية موجهة لقطاعات او ضرائب غير فعالة (لا تخدم سياسة تشجيع الاستثمار) ففي حالة الجزائر تقريبا 90% من تكلفة الحوافز الضريبية موجهة ل TVA فبعد استفادة مشاريع من الحوافز الموجهة ل TVA قد لا تحقق أرباحا او تتوقف المشاريع بعد استفادتها من التحفيزات، وهذا لا يخدم السياسة الضريبية في تحفيز الاستثمار.
- او من الممكن ان التحفيزات لا تؤثر (لا تخدم أهداف السياسة الضريبية) في حالة الجزائر بسبب وجود عوامل أخرى أكثر تأثيرا منها، أي ان الاعتبارات الضريبية ليست حاسمة بالنسبة

لمعظم قرارات الاستثمار، وبالتالي زيادة أو انخفاض الحوافز الضريبية الممنوحة في الجزائر

لا تؤثر على قرارات الاستثمار بصفة كبيرة وبالتالي لا يتأثر الناتج المحلي الإجمالي.

■ تكلفة الحوافز الضريبية لا تؤثر في تطور الناتج المحلي الإجمالي حتى ولو تم تحصيلها،

وهذا بسبب القيمة الضعيفة لتكلفة الحوافز الضريبية بالنسبة للناتج المحلي الإجمالي حيث

سجلت نسبة 0.77% كمتوسط للفترة المدروسة، اما اعلى نسبة لها كانت سنة 2012 ب

1.14%، أي في كل الحالات تبقى في حدود 1% وهذه النسبة من الضغط الضريبي في

حال تم تحصيلها قد لا تؤثر في النشاط الاقتصادي ومنه تطور الناتج المحلي الإجمالي.

المطلب الثاني: أثر الإيرادات الضريبية على الناتج المحلي الإجمالي في الجزائر للفترة

2019-2009

تعتبر الضرائب مقياس حاسم لتنمية أي أمة أو دولة، وعادة تستخدم نسبة الضريبة من الناتج

المحلي الإجمالي لتحديد مدى جودة توجيه الدولة لمواردها الاقتصادية؛ تعني الإيرادات الضريبية

المرتفعة أن البلد قادر على إنفاق المزيد على تحسين البنية التحتية، الصحة والتعليم وهي عوامل

أساسية للآفاق طويلة الأجل لنمو اقتصاد أي بلد.

الجدول رقم 16: تطور الإيرادات الضريبية والناتج المحلي الإجمالي في الجزائر للفترة 2009-

2019.

الوحدة: مليار دج

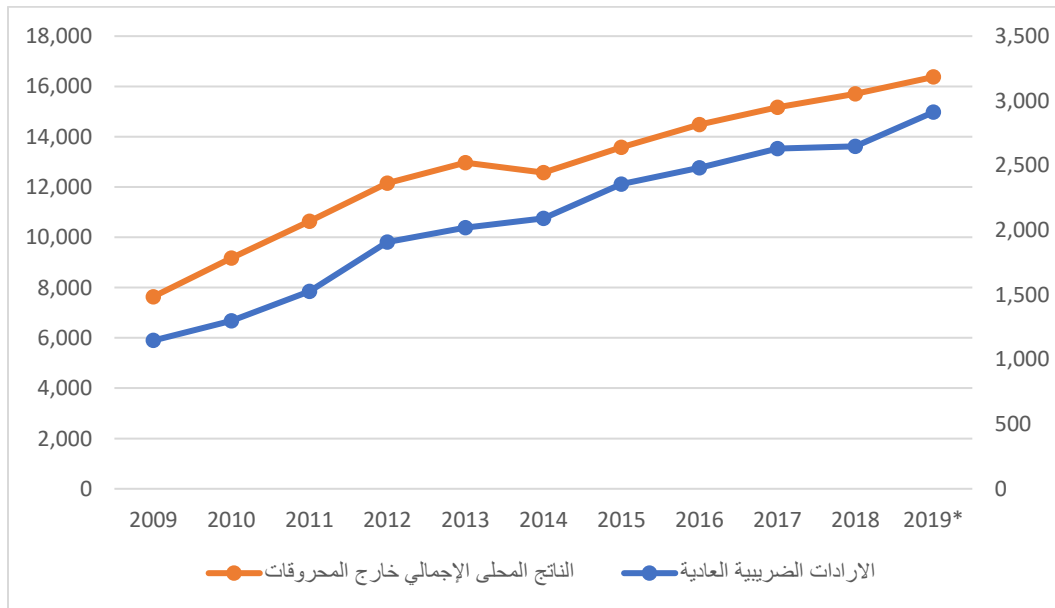
السنوات	الإيرادات الضريبية الإجمالية	المحروقات	العادية	الناتج المحلي الإجمالي	الناتج المحلي الإجمالي خارج المحروقات
2009	3,559.3	2,412.7	1,146.6	9,968.0	7,640.3
		67.79%	32.21%		76.65%
2010	4,203.0	2,905.0	1,298.0	11,991.6	9,171.6
		69.12%	30.88%		76.48%
2011	5,506.8	3,979.7	1,527.1	14,526.2	10,633.5
		72.27%	27.73%		73.20%
2012	6,092.9	4,184.3	1,908.6	16,208.7	12,154.4
		68.68%	31.32%		74.99%
2013	5,696.6	3,678.1	2,018.5	16,643.8	12,965.7
		64.57%	35.43%		77.90%
2014	5,479.8	3,388.4	2,091.4	17,228.6	12,570.8
		61.83%	38.17%		72.96%
2015	4,728.2	2,373.5	2,354.7	16,712.7	13,578.5
		50.20%	49.80%		81.25%
2016	4,263.3	1,781.1	2,482.2	17,514.6	14,489.0
		41.78%	58.22%		82.73%
2017	4,807.0	2,177.0	2,630.0	18,876.2	15,176.5
		45.29%	54.71%		80.40%
2018	5,535.6	2,887.1	2,648.5	20,259.0	15,711.2
		52.16%	47.84%		77.55%
2019*	5,430.2	2,518.5	2,911.7	20,284.2	16,374.1
		46.38%	53.62%		80.72%

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على احصائيات متحصل عليها من نشرات بنك الجزائر الإحصائية - bank of-algeria.dz

* بالنسبة لسنة 2019 الإيرادات الضريبية متحصل عليها من طرف المديرية العامة للضرائب

يتضح من الجدول رقم 16، أن الناتج المحلي الإجمالي في الجزائر عرف نموا كبيرا للفترة 2009-2019 بأكثر من الضعف، حيث أنه سجل في 2009 حوالي 9,968 مليار دج وما يقارب 20,284.2 مليار دج لسنة 2019 أي سجل نموا بنسبة 103.5% كما نلاحظ أن الناتج المحلي الإجمالي خارج المحروقات يبلغ نسبة تتراوح بين 73% و 82% من الإجمالي، في المقابل نلاحظ أيضا نموا في الإيرادات الضريبية بنسبة 52.56% و 153.94% لكل من الإيرادات الضريبية الإجمالية والإيرادات الضريبية خارج المحروقات، وهذه الأخيرة عرفت نموا مستقرا عكس الإيرادات الضريبية الإجمالية، وهذا بسبب تقلبات أسعار النفط التي عرفت الفترة، كما يتضح لنا الزيادة المستمرة في نسبة مساهمة الجباية العادية من إجمالي الإيرادات خلال الفترة المدروسة، بحيث سجلت كمتوسط للفترة نسبة تفوق 41% وهذا بسبب مساعي الدولة في إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية وأيضا انخفاض أسعار النفط خاصة في السنوات الأخيرة.

الشكل رقم 19: تطور الإيرادات الضريبية العادية والناتج المحلي الإجمالي خارج المحروقات في الجزائر للفترة 2009-2019.



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على الجدول السابق.

ترتبط الإيرادات الضريبية ارتباطاً وثيقاً بالنشاط الاقتصادي، حيث ترتفع خلال فترات النمو الاقتصادي السريع وتتراجع خلال فترات الركود، ترتفع الإيرادات الضريبية وتتنخفض بشكل عام أسرع من الناتج المحلي الإجمالي، ولكن النسبة يجب أن تظل ثابتة نسبياً باستثناء التقلبات الشديدة في النمو؛ نلاحظ من الشكل أعلاه نمواً مستقراً إلى حد ما لكل من الإيرادات الضريبية العادية والناتج المحلي الإجمالي خارج المحروقات في الجزائر للفترة الممتدة ما بين 2009 و2019 وهذا قد يدل على مساهمة السياسة الضريبية في تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية.

يعتبر معدل الضغط الضريبي من أهم المؤشرات الكمية المستخدمة في تقييم مردودية النظام الضريبي ومدى قدرته في تحقيق أهداف السياسة الضريبية¹، وفقاً للبنك الدولي تعد الإيرادات الضريبية التي تزيد عن 15% من الناتج المحلي الإجمالي للبلد مكوناً رئيسياً للنمو الاقتصادي²، يضمن هذا المستوى من الضرائب حصول البلدان على الأموال اللازمة للاستثمار (تمويل الخزينة العمومية) وتحقيق النمو الاقتصادي المستدام؛ بلغت نسبة الضغط الضريبي كمتوسط للفترة 2007-2017 في الجزائر 25.91%، أما النسبة المدروسة خارج المحروقات ف سجلت 18.21% كمتوسط للفترة³، أي الجزائر عموماً لديها نسبة أعلى من 15% في الحالتين.

المطلب الثالث: تقييم مرونة الإيرادات الضريبية في الجزائر للفترة 2010-2019

تعتبر درجة مرونة النظام الضريبي (مرونة الإيرادات الضريبية) عن مدى استجابة النظام للتغيرات الحاصلة في الأوضاع الاقتصادية السائدة، خاصة عند تأثرها على المادة الخاضعة للضريبة

¹ رزيق كمال وسمير عمور، تقييم عملية إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 4، عدد 5، ص331.

² مدونة البنك الدولي، 2022/20/20، blogs.worldbank.org، 17:17.

³ بن تريدي يحي وونادي رشيد، قياس الضغط الضريبي في الجزائر دراسة تحليلية للفترة 2007-2017، مجلة آفاق علمية، المجلد 12، العدد4، 2020، ص644.

انخفاضا او ارتفاعا، ويعبر عنها بمدى استجابة العائد الضريبي للتغيرات الحاصلة في الناتج المحلي الخام. ويتم قياسها بالعلاقة التالية:¹

المرونة الضريبية للناتج المحلي الإجمالي = التغير النسبي في الحصيلة الضريبية (العادية في حالتنا) / التغير النسبي في الناتج المحلي الإجمالي (خارج المحروقات في حالتنا).

$$\beta = (\Delta T/T) / (\Delta Y/Y)$$

حيث:

T: الحصيلة الضريبية (الإيرادات الضريبية العادية)

ΔT : التغير في الحصيلة الضريبية

Y: الناتج المحلي الإجمالي (خارج المحروقات)

ΔY : التغير في الناتج المحلي الإجمالي

بما أنا الإيرادات الضريبية الاجمالية الجزائرية تجمع بين الإيرادات العادية والبتروولية (جباية عادية وجباية بترولية)، ولتقييم حالة مرونة النظام الضريبي الجزائري (مرونة الإيرادات الضريبية) بدقة أكثر، سوف نستعرض المرونة خارج المحروقات، أي حساب المرونة الضريبية انطلاقا من الإيرادات الضريبية العادية بالنسبة للناتج المحلي الإجمالي خارج المحروقات.

¹ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 98.

الجدول رقم 17: تطور مرونة الإيرادات الضريبية خارج المحروقات في الجزائر للفترة 2010-

2019.

السنوات	$(\Delta T/T)$	$(\Delta Y/Y)$	المرونة الضريبية
2010	0.18	0.20	0.90
2011	0.31	0.16	1.95
2012	0.11	0.14	0.74
2013	-0.07	0.07	-0.97
2014	-0.04	-0.03	1.25
2015	-0.14	0.08	-1.71
2016	-0.10	0.07	-1.47
2017	0.13	0.05	2.69
2018	0.15	0.04	4.30
2019*	-0.02	0.04	-0.45

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على معطيات الجدول السابق (16)

ان الإيرادات الضريبية ترتفع عموماً مع ارتفاع القاعدة الضريبية المعبرة عنها بالنواتج المحلي الاجمالي وتتنخفض مع انخفاضها، ولقياس هذه العلاقة نلجأ عموماً الى مؤشر المرونة الضريبية، والتي تعتبر واحدة من القياسات والمؤشرات المهمة لمعرفة مدى حساسية واستجابة الإيرادات الضريبية للتغيرات التي تحدث في بنية وقيمة القاعدة الضريبية؛ ويرى المهتمين والمختصين في المجال الجبائي ان المرونة المرتفعة للإيرادات الضريبية تسمح بتمويل التنمية عن طريق رفع العائد الجبائي، دون الحاجة الى اتخاذ إجراءات وتدابير جبائية قد يصعب تقبلها من طرف المكلفين، وفي المقابل إذا كانت مرونة الإيرادات الضريبية منخفضة فهذا يدفع السلطات الى البحث عن إيرادات إضافية عن

طرق اتخاذ إجراءات وتدابير جبائية كرفع المعدلات الضريبية، البحث عن اوعية ضريبية جديدة، فرض ضرائب جديدة، او العمل على تحسين أداء الإدارة الضريبية¹.

من الجدول رقم 17 نلاحظ أن المرونة الضريبية في الجزائر للفترة 2010-2019 كانت موجبة ماعدا سنة 2013، 2015، 2016، و2019، وهذا يعني الإيرادات الضريبية خلال الفترة المدروسة بالنسبة للسنوات الموجبة تسمح بتمويل التنمية الاقتصادية دون الحاجة الى اللجوء لتدابير ضريبية أخرى.

واذا كانت قيمة المرونة أكبر من الواحد، فإن ذلك يعني أن الحصيلة الضريبية قد ازدادت بنسبة أكبر من الزيادة في الناتج المحلي الإجمالي، وتكون الضرائب في هذه الحالة ذات مرونة عالية، وبذلك تكون السياسة الضريبية فعالة في امتصاص الزيادة الحاصلة في الناتج المحلي الإجمالي؛ أما إذا كانت قيمة المرونة للضرائب أقل من الواحد، فهذا يعني أن نسبة التغير في الحصيلة الضريبية أقل من نسبة التغير في الناتج المحلي الإجمالي، وبذلك تكون مرونة الضرائب منخفضة المرونة، مما يبين ضعف السياسة الضريبية في امتصاص جزء من الزيادة الحاصلة في الناتج المحلي².

ومن الجدول أعلاه يتبين لنا أن السنوات (2011-2014-2017-2018) حققت مرونة أكبر من 1 ومنه أن التغير في الإيرادات الضريبية كان موجبا وأكبر من التغير في الناتج المحلي الإجمالي، وهذا راجع لفعالية السياسة الضريبية في امتصاص الزيادة في الناتج المحلي الإجمالي

¹ حجاوي توفيق وآخرون، قياس المرونة الشاملة للنظام الجبائي الجزائري للفترة 1993-2014 باستخدام نموذج تصحيح الخطأ ECM، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، العدد 01، 2015، ص25.

² بللعا أسماء، دور السياسة الضريبية في تحقيق التنوع الاقتصادي في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2018/2017، ص124.

ومنه تمويل التنمية الاقتصادية بشكل يسمح لها بإنفاق الأموال على الاستثمارات أكثر وبالتالي نمو اقتصادي أسرع.

خلاصة:

ان التوسع في منح حوافز ومزايا ضريبية لا يعني نجاح السياسة الضريبية، فبعد تقييم سياسة التحفيزات الضريبية التي تبنتها الجزائر في إطار أجهزة دعم الاستثمار خلال الفترة 2009-2019، تبينا لنا أن الحوافز الضريبية الممنوحة لدعم وتشجيع الاستثمار لم يكن لها ذلك التأثير الكبير على قرارات الاستثمار، ولعل أهم العوامل التي لعبت دورا مهما هي القروض ممنوحة في إطار أجهزة دعم الاستثمار خاصة تلك الموجهة للاستثمارات الصغيرة والمتوسطة (في إطار CNAC ANSEJ ANGEM)، والتي خلقت مشاريع ومناصب شغل أكبر بكثير من تلك التي استحدثها جهاز ANDI الذي استفاد بأكثر من 77% من تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة.

مع ذلك تحسن أداء السياسة الضريبية عموما، حيث أظهرت الدراسة تطور الإيرادات الضريبية العادية لإجمالي الإيرادات بنسب متقاربة تفوق 50% خاصة السنوات الاخيرة لفترة الدراسة، أي ان هدف الدولة في إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية عرف تحسنا ملحوظا خلال الفترة والذي يعبر على نمو النشاط الاقتصادي والاستثمارات في الجزائر، وهذا يسمح للدولة بإنفاق المزيد لتحسين البنى التحتية ومنه تحسين البيئة المناخية للاستثمار أكثر.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة:

إن الهدف الأساسي من فرض الضرائب هو توليد الإيرادات لتغطية الانفاق الحكومي على جميع المستويات، هذا المسعى يتطلب من السياسة الضريبية المتبعة أن تكون منتجة وذات مردودية؛ بعد ظهور مفهوم الضريبة الوظيفية أصبح للسياسة الضريبية أهداف أخرى ولعل أهمها الأهداف في بعدها الاقتصادي كالتممية الاقتصادية؛ فمن خلال الضرائب يمكن للدول التأثير على تراكم رأس المال لتكثيف الاستثمار العام والخاص.

في العقود الماضية عملت معظم الدول بنشاط لتحفيز الاستثمارات المحلية والاجنبية، والترويج لبلدانها كموقع استثماري لاجتذاب رأس المال الخاص وما يرتبط به من تكنولوجيا ومهارات إدارية من أجل المساعدة في تحقيق أهدافها التنموية، وقد اتخذوا على نحو متزايد تدابير لتسهيل الاستثمار، ومن الأمثلة على ذلك، الإجراءات الضريبية التي تتبناها الحكومات في هذا الإطار؛ والحوافز الضريبية الممنوحة للمستثمر هي جزء من هذه الإجراءات والجهود الترويجية.

رغم تأثير الحوافز الضريبية على سلوك المستثمرين، تبقى سلاحا ذو حدين، فكما قد تحدث الحوافز الضريبية رواج استثماري من شأنه دفع عجلة التنمية الاقتصادية في الدولة، قد ينجم عنها ضياع جزء مهم من الحصيلة المالية العامة، والتي من الممكن أن تحدث ضررا في الانفاق العام ومنه التأثير السلبي على الأوضاع الاقتصادية للبلاد؛ ولنجاح سياسة التحفيز الضريبية يجب تقييم مردودية الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار تشجيع الاستثمار، وهذا لمعرفة مدى نجاح السياسة المتبعة، وتصحيح الأخطاء الناجمة عنها.

تتبنى الجزائر عدة أشكال لمنح الحوافز الضريبية، وتعد الأجهزة المكلفة بدعم الاستثمار في الجزائر أهم الهيئات المكلفة بذلك؛ وبعد تقييم الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار أجهزة دعم

الاستثمار، اتضح ان هناك تطور وزيادات في عدد المشاريع ومناصب الشغل المستحدثة، مع ذلك تبينا لنا أن الضرائب ليست عنصرا حاسما في التأثير على قرارات الاستثمار في الجزائر على الأقل في إطار أجهزة دعم الاستثمار، ولعل القروض الممنوحة في إطار الأجهزة المدروسة كانت أهم عنصر في التحريض الاستثماري وخلق مناصب شغل جديدة.

1. نتائج اختبار الفرضيات:

بعد استعراض مختلف جوانب الموضوع تم التحقق من صحة الفرضيات أو نفيها كالتالي:

- **الفرضية الأولى:** قد يؤدي فرض ضرائب ضعيفة على المداخل والأرباح الى زيادة الطلب الكلي الفعلي وبالتالي زيادة في الاستهلاك، الإنتاج والاستثمار.

يمكن للعبء الضريبي أن يؤثر على النشاط الاقتصادي وذلك بالتأثير على الدخل، مما يدفع دافعي الضرائب الى إعادة النظر في خططهم الإنتاجية والاستثمارية، تعمل التخفيضات الضريبية على تعزيز الطلب بسبب الزيادة في الدخل، ومنه تشجيع المستثمرين على الزيادة في الاستثمار بشكل أكبر وبالتالي توظيف عدد أكثر من اليد العاملة؛ اما الزيادات الضريبية فتعمل عكس ذلك. وهو ما يؤكد صحة الفرضية

- **الفرضية الثانية:** تؤثر الضرائب على قرارات الاستثمار ولعل أهم الأساليب المستخدمة في جذب وتشجيع الاستثمارات هي سياسة التحفيز الضريبية.

هناك عدة عوامل تؤثر على قرارات الاستثمار ولعل أهمها وجود التمويل، الاستقرار الأمني والسياسي، نوعية القوى العاملة وحالة البنية التحتية للبلاد؛ وعليه فان تقديم الحوافز الضريبية لتشجيع الاستثمار هو أسلوب مشكوك في صلاحيته بشكل عام من حيث المردودية، مع ذلك فلو افترضنا أن باقي العوامل الغير ضريبية متساوية، سوف ترجح الكفة لصالح الحكومات التي تقدم أفضل

الحوافز، كما يمكن أيضا أن يشير تقديم الحوافز الضريبية للمستثمرين إلى التزام الدولة بتسهيل عملية الاستثمار. ومنه ننفي صحة الفرضية

■ **الفرضية الثالثة:** تساهم سياسة التحفيز الضريبية الممنوحة في إطار أجهزة دعم الاستثمار في دعم السياسة التنموية الجزائرية بشكل كبير وذلك بتشجيع الاستثمار وخلق مناصب شغل.

بعد دراسة وتحليل تكلفة الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار أجهزة دعم الاستثمار نستنتج ان العوامل الغير الضريبية هي التي حددت قرارات الاستثمار في الجزائر ومنه عدد المناصب المستحدثة، وفي حالتنا هي القروض (مصادر التمويل) الممنوحة لتمويل أجهزة دعم الاستثمار خاصة جهاز ANSEJ، CNAC و ANGEM. ومنه ننفي صحة الفرضية

■ **الفرضية الرابعة:** تأثير الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار أجهزة دعم الاستثمار على الإيرادات الضريبية ضعيف، بالتالي تأثرها على الناتج المحلي الإجمالي ضعيف أيضا.

بلغ متوسط نسبة تكلفة الحوافز الضريبية من الإيرادات الضريبية العادية للفترة 2010-2019 4.77% من الإيرادات الضريبية، مع ذلك تبقى النسبة ضعيفة للتأثير على الإيرادات الضريبية، ومنه استجابة الناتج المحلي الإجمالي للتغيرات الضريبية ضعيف، أي أن الحوافز الضريبية لا تؤثر في تطور الناتج المحلي الإجمالي حتى ولو تم تحصيلها، وهذا بسبب القيمة الضعيفة لتكلفتها بالنسبة للناتج المحلي الإجمالي حيث سجلت النسبة 0.77% كمتوسط للفترة المدروسة "هذه النسبة تعبر عن ضغط ضريبي في حالة تحصيلها". وهو ما يؤكد صحة الفرضية

2. نتائج الدراسة:

لقد توصلنا من خلال هذه الدراسة الى جملة من النتائج أهمها:

- بعد ظهور مفهوم الضريبة الوظيفية أصبح للسياسة الضريبية عدة اهداف، فزيادة على هدفها الأساسي أي توليد الإيرادات للدولة، يمكن للسياسة الضريبية المساهمة في تحقيق النمو الاقتصادي، الاستقرار الاقتصادي والاندماج الاقتصادي، كما تستعمل أيضا في مجالات أخرى غير اقتصادية أو مالية، كتحقيق العدالة الاجتماعية وضبط معدلات النمو الديموغرافي وحتى معالجة مشاكل التلوث البيئي.
- بعد تقييم سياسة الحوافز الضريبية الجزائرية الممنوحة في إطار أجهزة دعم الاستثمار خلال الفترة 2009-2019، تبينا لنا أن العوامل التي أثرت على قرارات الاستثمار هي القروض الممنوحة خاصة الموجهة للاستثمارات الصغيرة، عكس الاعتبارات الضريبية التي لم يكن لها ذلك التأثير الكبير.
- إن التوسع في منح الحوافز الضريبية لا يعني بالضرورة نجاح السياسة الضريبية، مع ذلك قد تعوض الحوافز الضريبية عن أوجه القصور الأخرى في مناخ الاستثمار، أي أن الفوائد المالية الجذابة (الامتيازات الضريبية) ضرورية لجذب اهتمام المستثمرين، الذين لن يفكروا في الاستثمار بسبب المشاكل والنقائص مثل البنية التحتية غير الموثوقة أو عالية التكلفة، أو عدم استقرار الاقتصاد الكلي، أو ضعف النظام القانوني والقضائي.
- أظهرت الدراسة تطور الإيرادات الضريبية العادية لإجمالي الإيرادات بنسب متقاربة تفوق 40% بالنسبة لمعظم فترة الدراسة في حين بلغت سنة 2016 نسبة 58%، أي ان هدف

الدولة في إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية عرف تحسنا ملحوظا خلال الفترة المدروسة.

3. التوصيات:

- السياسة الضريبية الناجحة ليست هي التي تمنح مزيدا من الحوافز الضريبية بل هي تلك التي تربط بين الحوافز الضريبية وبين العوامل الأخرى التي تؤثر على قرار الاستثمار، لذلك فمن الضروري أن توضع سياسة للحوافز الضريبية تتسم بالمرونة وتتضمن نظاما واضحا للإعفاءات الضريبية ولفترة زمنية محددة وبأهداف معينة.
- يجب أن تستفيد من تطبيق الامتيازات الضريبية النشاطات ذات الأهمية الرئيسية التي تخدم سياسة الدولة الاقتصادية.
- يجب تقييم مردودية الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار سياسة التحريض الضريبي، وذلك لمعرفة مدى نجاح تلك السياسة، وفي هذا المجال يجب توفر إحصاءات عديدة حول حجم الاستثمارات الجديدة وتكلفة التحفيزات الممنوحة.
- أن يتم وضع وصياغة منظومة متكاملة من الحوافز الضريبية بالتوافق والتنسيق التام مع باقي المكونات ومحددات مناخ الاستثمار والعوامل الأخرى المؤدية الى جذب المزيد من الاستثمار.

4. آفاق الدراسة:

تفتح نتائج الدراسة بوابة للباحثين والأكاديميين في عدة مواضيع لم تتل لحد الان جانبها من

البحث والتحليل ونذكر منا ما يلي:

- مساهمة تقييم مردودية الحوافز الضريبية الممنوحة في نجاح سياسة التحريض

الاستثماري.

- دور السياسة الضريبية في التعويض عن أوجه قصور المناخ الاستثمار ودفع عجلة

النمو

- درو الرقابة الضريبية في ترشيد سياسة التحفيزات الضريبية

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

المراجع باللغة العربية:

أولاً: الكتب

1. إبراهيم متولى إبراهيم حسن المغربي، دور حوافز الاستثمار في تعجيل النمو الاقتصادي من منظور الاقتصاد الإسلامي والأنظمة الاقتصادية المعاصرة، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2011.
2. أيمن السيد أحمد لطفي، تحليل وتقييم الحوافز والاعفاءات الضريبية مع مدخل لقياس عوائدها وتكاليفها، دار النهضة العربية، القاهرة، 1997.
3. بلال صلاح الأنصاري، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، مركز الدراسات العربية، مصر، 2017.
4. بوزيدة حميد، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2010.
5. جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق العملي، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2010.
6. حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، مصر 2003/2002.
7. حمدي عبد العظيم، الهندسة الضريبية لتشجيع الاستثمار والخصخصة، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية مركز البحوث، القاهرة، الجزء الأول، 1999.
8. خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الخامسة، 2018.

9. رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة، 2014.
10. ريتشارد موسجريف وبيجي موسجريف، المالية العامة في النظرية والتطبيق، تعريب ومراجعة محمد حمدي الباخي وكمال سلمان العاني، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2017.
11. سعيد عبد العزيز عثمان وشكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب (سياسات - نظم - قضايا معاصرة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
12. سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي وأهداف المجتمع مدخل تحليلي معاصر، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2011.
13. سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، الطبعة الأولى، 2008.
14. صلاح زين الدين، الإصلاح الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، 2000.
15. عبد الباسط على جاسم الزبيدي، السياسة الضريبية في ظل العولمة، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2013.
16. عبد الله الصعیدی، الضرائب والتنمية دراسة لدور الضرائب على الدخل في تمويل الانفاق العام بمصر، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990.
17. عبد الله عبد الكريم عبد الله، ضمانات الاستثمار في الدول العربية، دار الثقافة، عمان، 2008.
18. عبد المجيد قدي، المدخل الى السياسات الاقتصادية الكلية دراسة تحليلية تقييمية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الرابعة، 2017.
19. عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.

20. عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005/2004.

21. عبد المطلب عبد الحميد، السياسات الاقتصادية على مستوى الاقتصاد القومي (تحليل كلي)، مجموعة النيل العربية، القاهرة، 2003.

22. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، دون سنة.

23. عدي عفانه وعادل القطاونه، المحاسبة الضريبية، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2008.

24. عرفان فوزي محمد، الضريبة على إيرادات المهن الحرة، الاسراء للطباعة، القاهرة، الطبعة الأولى، 2014.

25. عزت قناوي، أساسيات في: المالية العامة، دار العلم للنشر والتوزيع بالفيوم، مصر، 2006.

26. عطا الله أبو سيف أبادير وجابر محمد عبد الجواد الجزار، اقتصاديات المالية العامة بين النظرية والتطبيق، نشر وتوزيع الكتاب الجامعي جامعة حلوان، 2006.

27. غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الآفاق، الأردن، 1998.

28. فوزي عطوي، المالية العامة النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003.

29. قادري محمد الطاهر، مدارس الفكر في الاقتصاد السياسي المستقبل ابداع الماضي، مكتبة حسن العصرية، لبنان، 2013.

30. مارك سكويسين، ترجمة مجدى عبد الهادى، الثلاثة الكبار في علم الاقتصاد، المركز القومي للترجمة، القاهرة، 2018.

31. محفوظ برحمانى، التشريع الضريبي الجزائري، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2018.

32. محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، الطبعة الخامسة، 2013.
33. محمود سمير طوبار، اقتصاديات المالية العامة، الناشر غير مذكور، 2006.
34. مليكاوي مولود، أساسيات في الضريبة المحلية والدولية، دار هومة، الجزائر، 2018.
35. منصور الزين، تشجيع الاستثمار وأثره على التنمية الاقتصادية، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثالثة، 2012.
36. ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003، منشورات بغدادية، الجزائر، دون سنة.
37. ناصر مراد، فاعلية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2016.
38. نجلاء محمد إبراهيم بكر، المالية العامة، مطابع الولاء الحديثة، دون سنة.
39. نزيه عبد المقصود محمد مبروك، الآثار الاقتصادية للاستثمارات الأجنبية دراسة مقارنة، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2013.
40. ياسر صالح الفريحات، المحاسبة في علم الضرائب، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
41. يونس أحمد البطريق وآخرون، المالية العامة والضرائب والنفقات العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية.
42. يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، دون سنة.

ثانيا: الاطروحات والرسائل

43. أحمد بساس، أثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر دراسة ميدانية بالإدارة الضريبية بالأغواط، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمار ثلجي الاغواط، 2013-2014.
44. براج محمد، دور السياسة الضريبية في تحفيز الاستثمار الأجنبي المباشر دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (1990-2014)، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر3، 2015/2016.
45. بللما أسماء، دور السياسة الضريبية في تحقيق التنويع الاقتصادي في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2017/2018.
46. رجراج سليمة، دور التحفيزات الجبائية لتشجيع الاستثمار بالجزائر في ظل الإصلاحات الاقتصادية خلال الفترة (2001-2012)، مذكرة ماجستير، جامعة البليدة 2، 2014/2015.
47. سميرة بو عكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014-2015.
48. شعباني لطفي، دور التحفيز الجبائي والادخال البورصي في تنشيط المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مع دراسة حالة الجزائر الفترة 2005-2011، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر3، 2013/2014.

49. عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1988-1995، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، أبريل 1995.
50. فريد حداد، آفاق السياسة الجبائية في دعم التنمية الاقتصادية في الجزائر، أطروحة دكتوراه جامعة الجزائر 3، 2011/2012.
51. فلاح محمد، السياسة الجبائية -الأهداف والأدوات- بالرجوع الى حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2005-2006.
52. محمد طالبي، السياسة الجبائية كأداة لاندماج الاقتصاد الجزائري في الاقتصاد العالمي، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، 2011-2012.
53. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي واشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، 2001-2002.
54. ونادي رشيد، الاندماج الاقتصادي للسياسة المالية -دراسة حالة الجزائر 2000/2011-، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر 3، 2014.
55. زينات أسماء، تقييم فعالية التحفيزات الجبائية وأثرها على تنشيط الاستثمار دراسة حالة الجزائر في الفترة 2001-2016، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، 2018-2019.

ثالثا: المقالات

56. أوبختي نصيرة وبن شواط سمية، المقاولات النسوية الناشئة في الجزائر والتحديات التي تواجهها دراسة حالة: الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة CNAC لولاية تلمسان، حوليات جامعة بشار في العلوم الاقتصادية، المجلد 07، العدد 03، 2020.

57. بن تريدي يحي وونادي رشيد، قياس الضغط الضريبي في الجزائر دراسة تحليلية للفترة

2007-2017، مجلة آفاق علمية، المجلد 12، العدد 4، 2020.

58. بن حمودة محبوب وبن قطاف محمد، مساهمات مؤسسات الدعم في تمويل مشاريع

الصناعات التقليدية والحرفية في الجزائر، مجلة دراسات في الاقتصاد والتجارة والمالية، المجلد

05، العدد 02، 2016.

59. بن لحرش صراح، دور التحفيزات الجبائية وهياكل الدعم والمرافقة في تشجيع المقاولاتية

بالجزائر دراسة حالة (ANGEM, CNAC, ANDI, ANSEJ)، مجلة الدراسات المالية

والمحاسبية والإدارية، المجلد 07، العدد 01، جوان 2020.

60. بوقفة عبد الحق ورزيق كمال، دور برامج سياسة التحفيز الجبائي في تطوير المؤسسات

الصغيرة والمتوسطة بالجزائر - دراسة حالة الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ANDI 2002-

2012، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، المجلد 1، العدد 6، 2013.

61. حجاوي توفيق وآخرون، قياس المرونة الشاملة للنظام الجبائي الجزائري للفترة 1993-

2014 باستخدام نموذج تصحيح الخطأ ECM، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، العدد 01،

2015.

62. حنان عبد الخضر هاشم والسيد حسين علي عبد، دراسة تحليلية حول أثر السياسة الضريبية

في بعض متغيرات الاقتصاد الكلي في العراق، مجلة مركز دراسات الكوفة، العدد 22، 2011.

63. رزيق كمال وسمير عمور، تقييم عملية إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية في

الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 4، عدد 5.

64. رزيق كمال، الفراغ الضريبي والروح المقاولاتية لتشجيع التنمية الاقتصادية، Les Cahiers

du MECAS، جامعة تلمسان، العدد 4، ديسمبر 2008.

65. طالبى محمد، أثر الحوافز الضريبية وسبل تفعيلها في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 05، العدد 06.
66. عبد الحق بوقفة وآخرون، أثر التحفيز الجبائي على الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالجزائر -دراسة ميدانية-، Global Journal of Economics & Business، Refaad، المجلد 4، العدد 2، 2018.
67. عبد الله الطيبي، دور الحوافز الضريبية في تشجيع الاستثمار بالجزائر، مجلة اقتصاد المال والأعمال، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، المجلد 05، العدد 01، جوان 2020.
68. منصورى الزين، الهندسة الضريبية الملائمة لتشجيع وترقية الاستثمار في الجزائر، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية.
69. الهادي خالد إسماعيل، الآثار الاقتصادية للضرائب، مجلة المال والاقتصاد، العدد 72، 2013.
70. الهادي خالد إسماعيل، الآثار الاقتصادية للضرائب، مجلة المال والاقتصاد، بنك فيصل الإسلامى السودانى، العدد 71، 2013.

رابعاً: القوانين

71. الأمر رقم 01-03 المؤرخ في 20 أوت 2001 المتعلق بتطوير الاستثمار.
72. القانون رقم 16-09 المؤرخ في 3 أوت 2016 المتعلق بترقية الاستثمار.

خامساً: منشورات أخرى

73. صندوق النقد الدولي، البلدان النامية والسياسة الضريبية، 2001.
74. صندوق النقد العربي، العبء الضريبي، موجز سياسات: العدد التاسع، ديسمبر 2019.

سادسا: مواقع الكترونية

- 75. blogs.worldbank.org
- 76. www.angem.dz
- 77. www.cnac.dz
- 78. www.mfdgi.gov.dz

المراجع باللغة الأجنبية:

- 79. Avi-Yonah, Reuven S, "The Three Goals of Taxation", Tax L, Rev 60, no 1, 2006.
- 80. Bruce Bolnick, Effectiveness and Economic Impact of Tax Incentives in the SADC Region, Nathan-MSI Group, February 2004.
- 81. David Ireland, What Marxist Tax Policies Actually Look Like, Historical Materialism, 27, 2, 2019.
- 82. Erstu Tarko Kassa; Factors influencing taxpayers to engage in tax evasion: evidence from Woldia City administration micro, small, and large enterprise taxpayers; Journal of Innovation and Entrepreneurship; Woldia University, Ethiopia; 2021.
- 83. Ke-young Chu and all, Income Distribution and Tax and Government Social Spending Policies in Developing Countries, International Monetary Fund (IMF), WP/OO/62, March 2000.

84. Marciano Alain and Battista Ramello Giovanni, Encyclopedia of Law and Economics, Forte Francesco, Laffer Effect, Springer New York, New York, 2019.
85. Mark Blaug, JOHN MAYNARD KEYNES Life, Ideas, Legacy, Palgrave Macmillan, New York, 1990.
86. Parthasarathi Shome, Taxation History, Theory, Law and Administration, Parthasarathi Shome, Double Taxation Avoidance Agreements, Springer International Publishing, 2021, Cham.
87. Sigrid Hemels, Kazuko Goto, Tax Incentives as a Creative Industries Policy Instrument; Sigrid Hemels, Tax Incentives for the Creative Industries, Springer, Singapore, 2017.
88. Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud, OECD, 2017.
89. Victor T Thuronyi; Tax Law Design and Drafting, Volume 2; David Holland, Richard J. Vann; Income Tax Incentives for Investment; International Monetary Fund (IMF); 1998.

Abstract:

Taxes are considered as one of the most important tools of economic intervention in our time, after their role that was confined to fill the state's resources. It has also become known economically as the way that enables the state to direct its economy and correct the deviations of its economic policy. It has become playing an important role in economic interactions. The main objective of this study is to know the role that the tax component plays in influencing investment decisions, including economic development, through tax rates, reductions and tax exemptions.

The study found that tax policy affects economic activity through three main ways, by affecting the demand for goods or services, through tax incentives to affect savings, investment and work, or by increasing or decreasing the budget deficit.

We also studied the impact of tax incentives on encouraging investment and achieving economic development, by evaluating the cost of tax incentives granted within the framework of investment support agencies, and we found that non-tax factors determine investment decisions more than the tax component.

Keywords: tax policy; tax incentives; tax burden; encouraging investment; economic development.