

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البليدة 2

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية

عصره الإدارة الجبائية ودورها في تفعيل السياسة الجبائية

دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2006-2018

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية

تخصص: نقود مالية وبنوك

إشراف الدكتور:

رزيق كمال

إعداد الطالب:

قاسمي محمد

السنة الجامعية: 2018/2019

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البليدة 2

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية

عصره الإدارة الجبائية ودورها في تفعيل السياسة الجبائية

دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2006-2018

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية

تخصص: نفود مالية وبنوك

إعداد الطالب:

قاسمي محمد

أعضاء اللجنة	الرتبة	الجامعة الأصلية	الصفة
منصوري الزين	أستاذ	جامعة البليدة 2	رئيسا
رزيق كمال	أستاذ	جامعة البليدة 2	مشرفا ومقررا
بوزيدة حميد	أستاذ	جامعة بومرداس	عضوا مناقشا
شارفي ناصر	أستاذ محاضر "أ"	جامعة البليدة 2	عضوا مناقشا
يوسف عاشر	أستاذ محاضر "أ"	جامعة المدية	عضوا مناقشا
عزوز أحمد	أستاذ محاضر "أ"	جامعة البويرة	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2018/2019

الإهداء

إلى أبي وأمي العزيزين الذين شجعاني

على المواصلة؛

إلى أخواني وإخوتي؛

إلى أصدقائي ومعرفي؛

الشكر

أحمد الله سبحانه وتعالى الذى أعاننى بحوله وقوته على إنجاز هذا البحث . وأصلى وأسلم على رسوله الأمين

سيدنا محمد بن عبد الله وعلى آله وصحبه ومن تبعه بإحسان إلى يوم الدين ، وبعد ،،،

فانه يسعدني أن أتقدم بكل معاني الشكر والاحترام والتقدير إلى الأستاذ الدكتور / كمال رزيق على تفضله

بالموافقة على الإشراف على هذا البحث ، ولما قدمه لي من توجيه بناء ومثمر لإخراج هذا البحث على هذا النحو . فأدعو

الله عز وجل أن يجزيه عنى خير الجزاء.

كما أشكر كل من ساهم من قريب أو بعيد في إنجاز هذا البحث.

المخلص

تعالج هذه الأطروحة موضوع عصرنة الإدارة الجبائية، ودورها في تفعيل السياسة الجبائية في الجزائر خلال الفترة (2006-2018)، حيث أن الإدارة الجبائية تضطلع بمهام مهمة في مجال تطبيق السياسة الجبائية، كما أن الإدارة الجبائية الجزائرية في شكلها القديم عانت من عديد المعوقات الهيكلية أثرت بشكل مباشر على مستوى أدائها.

يهدف برنامج العصرنة لنقل الإدارة الجبائية من إدارة تقليدية، إلى إدارة عصرية من خلال إعادة الهيكلة، وإدراج وسائل حديثة في التسيير، و كذا رسكلة الموارد البشرية.

ومن خلال هذه الدراسة سنحاول الوقوف على مدي فعالية السياسة الجبائية الجزائرية في ظل تطبيق هذا البرنامج من خلال مجموعة من المؤشرات المالية، والاقتصادية، والاجتماعية، وقد توصلنا إلى أن السياسة الجبائية في الجزائر خلال الفترة (2006-2018) لا تزال قاصرة ومحدودة النتائج؛

الكلمات المفتاحية:

سياسة جبائية، عصرنه؛ إدارة جبائية؛ تحصيل جبائي؛ غش جبائي؛

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
	أ-الإهداء
	ب- الشكر.....
	ج-المُلخص.....
	د- قائمة المحتويات.....
	هـ- قائمة الجداول.....
	و- قائمة الأشكال.....
	ز- قائمة المختصرات
17	مقدمة.....
29	الفصل الأول: مدخل لدراسة السياسة الجبائية
30	تمهيد
31	المبحث الأول : ماهية السياسة الجبائية.....
31	المطلب الأول: مفهوم السياسة الجبائية
37	المطلب الثاني : محددات السياسة الجبائية.....
45	المطلب الثالث: أهداف السياسة الجبائية.....
51	المبحث الثاني : انعكاسات السياسة الجبائية على المتغيرات الاقتصادية.....
51	المطلب الأول : أدوات السياسة الجبائية
57	المطلب الثاني: المتغيرات الاقتصادية بين السياسة الجبائية والسياسة النقدية
66	المطلب الثالث : مجالات تأثير السياسة الجبائية.....
72	المبحث الثالث: معوقات السياسة الجبائية
72	المطلب الأول : الغش الجبائي.....
83	المطلب الثاني : الضغط الجبائي
83	المطلب الثالث : معوقات أخرى
89	خلاصة الفصل.....
96	الفصل الثاني: الإصلاح الجبائي لأحكام السياسة الجبائية في الجزائر.....
97	تمهيد
98	المبحث الأول: مدخل لدراسة الإصلاح الجبائي
98	المطلب الأول : ماهية الإصلاح الجبائي

105	المطلب الثاني : واقع النظام الجبائي الجزائري قبل الإصلاحات
113	المطلب الثالث: تشخيص الإصلاح الجبائي في الجزائر.....
119	المبحث الثاني : الإصلاحات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة
119	المطلب الأول : الضريبة على الدخل الإجمالي
129	المطلب الثاني : الضريبة على أرباح الشركات
137	المطلب الثالث: ضرائب مباشرة أخرى.....
142	المبحث الثالث : الإصلاحات الجبائية في مجال الضرائب غير المباشرة وتقييم الإصلاحات الجبائية.....
143	المطلب الأول : الرسم على القيمة المضافة
149	المطلب الثاني: الضرائب على التداول
157	المطلب الثالث:ضرائب غير مباشرة أخرى وتقييم الإصلاحات الجبائية..
166	خلاصة الفصل
168	الفصل الثالث: واقع عصره الإدارة الجبائية في الجزائر
169	تمهيد.....
169	المبحث الأول: الإطار النظري للإصلاح الإداري.....
174	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول الإصلاح الإداري.....
180	المطلب الثاني : تشخيص الإصلاح الإداري
188	المطلب الثالث: مداخل الإصلاح الإداري.....
188	المبحث الثاني: دواعي عصره الإدارة الجبائية.....
188	المطلب الأول: الدواعي الإدارية
194	المطلب الثاني: الدواعي الاقتصادية
204	المطلب الثالث: دواعي أخرى للعصرنة.....
210	المبحث الثالث: تشخيص برنامج عصره الإدارة الجبائية
210	المطلب الأول: إعادة هيكلة الإدارة الجبائية
217	المطلب الثاني: تحسين وسائل التسيير
225	المطلب الثالث: تأهيل الموارد البشرية وتحسين نوعية الخدمة
232	خلاصة الفصل
233	الفصل الرابع : السياسة الجبائية في الجزائر؛ تشخيص الواقع وسبل تفعيل.....
234	تمهيد

235	المبحث الأول: إشكالية تحديد فعالية السياسة الجبائية
235	المطلب الأول: ماهية فعالية السياسة الجبائية
241	المطلب الثاني: قياس الفعالية الجبائية
247	المطلب الثالث: دور الإدارة الجبائية في تفعيل السياسة الجبائية
252	المبحث الثاني: تقييم فعالية السياسة الجبائية في الجزائر
253	المطلب الأول: المؤشرات المالية
265	المطلب الثاني: المؤشرات الاقتصادية
275	المطلب الثالث: المؤشرات الاجتماعية
282	المبحث الثالث: سبل تفعيل السياسة الجبائية
283	المطلب الأول: تعزيز الإطار القانوني والتنظيمي للسياسة الجبائية
288	المطلب الثاني: تفعيل الرقابة الجبائية
294	المطلب الثالث: سبل أخرى
301	خلاصة الفصل.....
302	خاتمة
309	المراجع
324	قائمة الملاحق
	الملخص باللغة الأجنبية

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
44	معدلات النمو الحقيقي في العالم خلال الفترة (2010 - 2014).....	1
61	طرق إعادة التوازن الآني بين سوق السلع وسوق الأرصد.....	2
102	الاقتصاد الخفي كنسبة من الناتج المحلي الخام الرسمي خلال الفترة (1998-(2000	3
108	معدلات الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية.....	4
110	تطور معدلات الرسم على رقم الأعمال خلال الفترة (1962 - 1991).....	5
112	حصيلة الجباية العادية للجزائر خلال الفترة (1971-1991).....	6
114	نمو الناتج المحلي الخام خلال الفترة (1985-1988).....	7
116	الإنتاج الداخلي الخام لبعض قطاعات النشاط الاقتصادي خلال الفترة (1969-(1986	8
117	عجز الموازنة العامة خلال الفترة (1985-1989).....	9
118	معدلات الضريبة على أرباح الشركات لبعض الدول لسنة 1988.....	10
128	السلم الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي.....	11
152	بعض حقوق التسجيل المترتبة على التحويلات.....	12
153	بعض حقوق التسجيل المترتبة القسمات والتبادلات.....	13
155	بعض رسوم التسجيل المترتبة على عقود الشركات.....	14
156	الطوابع الجبائية للأوراق التجارية.....	15
157	بعض الطوابع الجبائية للوثائق الإدارية.....	16
159	تطور التعريفات الجمركية في الجزائر خلال الفترة (1992-2002).....	17
163	المعدلات المطبقة في الرسم الداخلي للاستهلاك.....	18
164	تطور الحصيلة الجبائية في الجزائر خلال الفترة (1993-2005).....	19
184	خصائص الإصلاح الشامل والإصلاح الجزئي.....	20
187	خصائص المداخل الأخرى للإصلاح الإداري.....	21
189	درجة المستوى العلمي لموظفي المديرية العامة للضرائب لغاية 2013/12/31.....	22
191	وضعية الهياكل الإدارية للمصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب لغاية2008/12/31	23

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
193	أشكال المخالفات وطبيعة العقوبات المطبقة على أعوان الإدارة الجبائية.....	24
198	حصة وزارة المالية من برنامج العصرية ودعم الإصلاحات الإدارية.....	25
199	الإيرادات الجمركية الضائعة بالنسبة للإيرادات الجمركية الكلية خلال الفترة (2010-2005).....	26
201	تطور معدلات البطالة في الجزائر خلال الفترة (2016-1995).....	27
202	تطور حجم الاقتصاد الخفي كنسبة من الناتج المحلي الخام في الجزائر خلال الفترة (2006-1988).....	28
203	تطور نتائج الرقابة على الوثائق خلال الفترة (2013-2006).....	29
213	التطور السنوي للملفات المسيرة من قبل مديرية كبريات المؤسسات.....	30
224	استخدام تكنولوجيا المعلومات في إدارة الضرائب.....	31
227	تطور إجراءات تكوين الأفراد العاملين في المديرية العامة للضرائب خلال الفترة (2014-2010).....	32
228	حصيلة تكوين الموظفين وتحسين مستواهم بعنوان مخططات التكوين القطاعية لسنة 2012.....	33
231	تطور استقبال مستخدمي الإدارة الجبائية.....	34
254	تطور الحصيلة الجبائية في الجزائر خلال الفترة (2017-2006).....	35
257	نسبة تغطية الجباية العادية لنفقات التسيير خلال الفترة (2017-2006).....	36
259	تطور حجم الثغرة الجبائية في الجزائر خلال الفترة (2017-2006).....	37
261	تطور مستوى الضغط الجبائي خارج قطاع المحروقات في الجزائر خلال الفترة (2017-2006).....	38
264	المرونة الجبائية لإيرادات الجباية العادية في الجزائر خارج قطاع المحروقات خلال الفترة (2017-2007).....	39
267	أهم التحفيزات الجبائية الواردة في قانون الاستثمار (09/16).....	40
268	التحفيزات الجبائية الواردة في القوانين الجبائية لترقية التشغيل.....	41

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
269	بعض التحفيزات الجبائية الواردة في القوانين الجبائية للقطاعات الاقتصادية الأخرى	42
270	المشاريع الاستثمارية ومناصب الشغل المصرح بها خلال الفترة (2002-2016) ..	43
271	التوزيع القطاعي لإجمالي الناتج الداخلي الخام خارج قطاع المحروقات خلال الفترة (2006-2016)	44
272	تكلفة الإعفاءات الجبائية خلال الفترة (2006-2014)	45
274	هيكل الإعفاءات الجبائية خلال الفترة (2006-2014)	46
277	تحفيزات جبائية للقطاع الصحي والقطاع الثقافي	47
279	مساهمة الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات في الضرائب المباشرة	48
281	مكونات الإنفاق السنوي للعائلات حسب حجم الأسرة وأصناف المنتجات لسنة 2011	49
292	تطور نتائج آليات الرقابة الجبائية في الجزائر خلال الفترة (2006- 2016)	50

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
54	 صور الإعفاءات الجبائية.....	1
58	التوازن وعجز العرض والطلب في السوق السلعي.....	2
59	التوازن وعجز العرض والطلب في سوق الأرصفة.....	3
60	التوازن الآني والاختلالات في سوق السلع والأرصفة.....	4
63	فعالية السياسة النقدية في ظل منحني IS اقرب للأفقية.....	1-5
63	فعالية السياسة النقدية في ظل منحني IS اقرب للعمودية.....	2-5
63	فعالية السياسة الجبائية في ظل منحني LM اقرب للأفقية.....	1-6
63	فعالية السياسة الجبائية في ظل منحني LM اقرب للعمودية.....	2-6
66	السياسة الجبائية المصاحبة للتوسع النقدي.....	7
69	منحني لورنز لتركيز الدخل.....	8
71	اثر زيادة الضرائب على مستوى الإنتاج في الاقتصاد.....	9
78	تدرج سلوك المكلف من عدم المخالفة للقانون إلى المخالفة.....	10
88	منحني لافر.....	11
177	العلاقة بين النظام السياسي والإصلاح الإداري.....	12
189	درجة المستوى العلمي لموظفي المديرية العامة للضرائب لغاية 2013/12/31.....	13
191	وضعية الهياكل الإدارية للمصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب لغاية 2008/12/31.....	14
212	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات.....	15

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
215	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	16
217	الهيكل التنظيمي للمركز الجواني للضرائب	17
219	الهيكل التنظيمي لمديرية الإعلام و الوثائق الجبائية	18
223	تصور لنظام سير ومعالجة المعلومة في النظام الجبائي الجزائر	19
239	العلاقة بين الفعالية و الكفاءة و الأداء	20
283	مخطط التنظيم الاداري الجديد للمديرية العامة للضرائب	21
290	أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر	22

الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
324	التحصيل الجبائي في الجزائر خلال الفترة 1971-1992.....	1
326	التحصيل الجبائي في الجزائر خلال الفترة 1993-2006.....	2
328	التحصيل الجبائي في الجزائر خلال الفترة 2007-2016.....	3
329	التحصيل الجبائي في الجزائر لسنة 2017.....	4
330	وضعية الموارد البشرية في المديرية العامة للضرائب لغاية 2013/12/31	5
331	نتائج الرقابة الجبائية خلال الفترة 2003-2013.....	6
333	نتائج الرقابة الجبائية خلال الفترة 2012-2016.....	7
334	وضعية الرقابة الجبائية خلال الفترة 2006-2009.....	8
335	الإنفاق الجبائي في الجزائر خلال الفترة 1995-2014.....	9

مقدمة

يعد تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي من بين المواضيع التي ساد فيها اختلاف مابين المفكرين الاقتصاديين، فمن جهة نجد رواد الفكر الليبرالي ينادونا بضرورة عدم تدخل الدولة في مستويات النشاط الاقتصادي، والاكتفاء بالدور التوجيهي، بداعي أن التوازن الاقتصادي يمكن أن يحدث من تلقاء نفسه وفقا لتفاعل قانوني العرض والطلب، ومن جهة أخرى نجد أن رواد الفكر الاشتراكي يصنفون الدولة موضع المهمين على النشاط الاقتصادي، ويظهر النشاط الخاص في ظل غياب الدولة فقط.

إن التوجه نحو التحرير الاقتصادي لا يمكن أن يخفى أهمية تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، وهو ما أثبتته الأزمات الاقتصادية المتكررة التي شهدتها الاقتصاد العالمي، آخرها الأزمة المالية لسنة 2008م، وبالتالي فإنه لا يمكن للدول الحديثة أن تقف موقف المحايد مما يحدث في مستويات النشاط الاقتصادي، بل يجب عليها التدخل والتأثير على المتغيرات الاقتصادية، والاجتماعية، وضبطها من خلال مجموعة من السياسات الاقتصادية.

تعد السياسة الجبائية أحد أهم هذه السياسات الاقتصادية التي يمكن للدولة استخدامها، لما لها من القدرة على دعم الموازنة العامة بالإيرادات الضرورية لتحقيق الإنفاق العام، فضلا لقدرتها على التأثير المباشر على المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية. وكغيرها من السياسات الاقتصادية تبني السياسة الجبائية من قبل الدول في العادة لتحقيق مجموعة من الأهداف المتباينة، هذه الأهداف يتم تحديدها وفقا لمجموعة من المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية، وباعتبار أن هذه المتغيرات تتغير من فترة زمنية لأخرى، ومن مكان لآخر، فلا بد من التعديل في هذه السياسات حتى تتناسب مع المتغيرات الجديدة، وهو ما يعرف بالإصلاح الجبائي.

يمكن اعتبار الأزمة البترولية لسنة 1986م نقطة التحول في النظام الجبائي الجزائري، حيث مع ظهور بؤادر الأزمة البترولية، برزت اختلالات كبيرة في الميزانية العامة، وتراكم الدين الخارجي مما أدى بالدولة إلى البحث عن موارد تنمية ممتاز بالاستقرار، وبعيدة عن رهانات وهزات الأسواق الدولية من خلال صياغة هيكل جديد للنظام الجبائي سنة 1992م يهدف إلى إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية.

تعلقت الإصلاحات لسنة 1992م بإعادة صياغة الأحكام الجبائية مما سمح بظهور ضرائب جديدة، مثل الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، والضريبة على أرباح الشركات (IBS)، والرسم على القيمة المضافة (TVA)، وهو ما يعرف بالجيل الأول من الإصلاحات الجبائية، ولكن تطبيق هذه الإصلاحات الجديدة على أرض الواقع واجهه عديد المعوقات خاصة المتعلقة منها بالإدارة الجبائية، حيث كانت تعاني هذه الأخيرة من مشاكل هيكلية أثرت بشكل مباشر على أدائها.

بتوصيات من مؤسسات مالية دولية مثل صندوق النقد الدولي (FMI)، وبدعم من الاتحاد الأوروبي (UN)، كانت الإدارة الجبائية في الجزائر بداية من سنة 2002م محور الإصلاحات الجبائية الجديدة، أو ما يعرف ببرنامج عصرنه الإدارة الجبائية، حيث تعلقت هذه الإصلاحات بإعادة تنظيم الهياكل الإدارية على أساس أهمية المكلفين بالضريبة وذلك بتخصيص :

- مديرية لكبريات المؤسسات (DGE).
- مديرية للمؤسسات الصغيرة، والمتوسطة والمهن الحرة .
- مديرية للأشخاص الطبيعيين.

وهو ما يعرف بالتقسيم الأفقي عوض التقسيم العمودي الذي كان سائدا من قبل، كما أن هذه الإصلاحات لم تتوقف عند هذا الأمر، بل مست كذلك طرق التسيير من خلال إدخال تكنولوجيات المعلومات والاتصال، وكذا اعتماد النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)، وتطوير نظام المعلومات الجبائي هذا من جهة، ومن جهة أخرى الاهتمام بتحسين مستوى الموارد البشرية والتي تعد محورا لأي إصلاح هادف.

ا. طرح الإشكالية:

وعلى هذا الأساس، فإن السؤال الرئيس الذي تحاول هذه الدراسة الإجابة عنه، يُمكن صياغته على النحو الآتي:

- إلى أي مدى ساهم برنامج عصرنة الإدارة الجبائية في تفعيل السياسة الجبائية في الجزائر خارج قطاع المحروقات خلال الفترة (2006-2018)م؟.

II. الأسئلة الفرعية:

للإجابة عن إشكالية البحث، والتوصل إلى الإيضاحات اللازمة بشأنها، يمكن التعرض للتساؤلات الفرعية التالية:

- ما هي آليات السياسة الجبائية للتأثير على المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية، و ما هي معوقاتهما؟.
- ما هي مكونات برنامج عصرنه الإدارة الجبائية، وهل أتى هذا البرنامج تلبية لاحتياجات الإدارة الجبائية في الجزائر، أم أنه جاء تنفيذا لتوصيات المؤسسات المالية الدولية ؟
- إلى أي مدى وصل تنفيذ هذا البرنامج؟
- ما مدى تأثير الإيرادات البترولية المرتفعة على واقع وجدية تنفيذ هذه الإصلاحات؟

III.فرضيات الدراسة:

- تتمثل الفرضيات التي نحاول اختبارها في :
- **الفرضية الأولى:** لا يتوقف الإصلاح الجبائي على برنامج معين، إنما هو نهج دائم ومستمر؛
 - **الفرضية الثانية:** لم يتمكن برنامج عصرنه الإدارة الجبائية من تفعيل السياسة الجبائية خارج قطاع المحروقات في الجزائر؛
 - **الفرضية الثالثة:** التأخر في تنفيذ البرنامج، وكذا ارتفاع إيرادات المحروقات أثر بالسلب على نجاعة المشروع.
 - **الفرضية الرابعة:** يعد الغش الجبائي أحد الأسباب الرئيسية في عدم فعالية السياسة الجبائية في الجزائر.

IV. مبررات اختيار الموضوع:

تعود أسباب اختيارنا الموضوع للاعتبارات التالية:

- الأهمية التي تكتسيها السياسة الجبائية في اقتصاديات الدول الحديثة، لاسيما في ظل هشاشة المالية العامة في الجزائر أمام الصدمات الخارجية، نتيجة اعتمادها المفرط على إيرادات الجباية البترولية، مما يُوجب على الدولة ضرورة الاعتماد على إيراداتها الذاتية، والتحكم فيها بصفة دائمة بعيدة عن التأثير بالعوامل الخارجية.
- قلة الدراسات التي تناولت الجيل الثاني من الإصلاحات الجبائية في الجزائر.
- المساهمة في النقاش الوطني حول تفعيل السياسة الجبائية.
- رغبة الطالب لإتمام موضوع مجال التخصص في الماجستير.

V. أهمية الدراسة:

يستمد البحث أهميته من الأسباب التالية:

- تضطلع الإدارة الجبائية بادوار مهمة في النظام الجبائي الجزائري، فهي من جهة نقطة الربط مابين المكلفين بالضريبة والخزينة العمومية، ومن جهة تقوم باقتراح وتنفيذ السياسات الجبائية للدولة، فعند الحديث عن إصلاح الإدارة الجبائية فنحن نتحدث عن إصلاح آليات تنفيذ السياسة الجبائية في الاقتصاد الوطني، باعتبارها أداة من أدوات الضبط والتحفيز، وبالتالي يعد هذا البرنامج فرصة مهمة للإدارة الجبائية حتى تحقق النجاعة في تنفيذ وظائفها؛
- تتضح أيضا أهمية البحث أيضا من خلال أهمية الضرائب، وانعكاسها على الواقع المعيشي لأفراد المجتمع، وعلى الدولة من خلال إمكانيات تحقيقها لأهدافها، الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.
- يحضنا موضوع العصرية بأهمية بالغة من قبل السلطات العمومية، أسست هذه الأهمية على خصائص الاقتصاد الجزائري، باعتبار انه ذو طبيعة تميزه عن اقتصاديات دول أخرى

مجاورة وعالمية، لاسيما وانه مكبل بقيود منها عدم تنوع الموارد المالية لتغطية النفقات العامة، مما ينطوي على إشكاليات تنموية مختلفة.

VI. أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة تحقيق الأهداف التالية:

- محاولة تقييم الإصلاحات والتوجهات الجديدة، والمدرجة من أجل تفعيل السياسة الجبائية في الجزائر.
- البحث في العوامل التي تعمل على عرقلت السياسة الجبائية في الجزائر، وذلك من أجل تقديم مقترحات لأجل تجاوزها؛
- التعرف على أهم الإصلاحات التي جاء بها برنامج عصرنة الإدارة الجبائية، ومدى تجسيدها على أرض الواقع؛
- محاولة تشخيص البيئة القانونية والإدارية التي تعمل ضمنها الإدارة الجبائية في الجزائر، ومدى تأثير هذه البيئة على مستويات أدائها.
- بيان مدى مساهمة الإدارة الجبائية بشكلها الحالي في تحقيق أهداف السياسة الجبائية المحددة من قبل السلطات العمومية.

VII. حدود الدراسة:

يمكن تقسيم حدود الدراسة إلى :

- **الحدود الزمنية:** باشرت الإدارة الجبائية في تنفيذ برنامج العصرنة في سنة 2006 م ، من خلال إنشاء مؤسسة كبريات المؤسسات (DGE) كمرحلة أولى، ومن أجل الوصول

إلى النتائج المرجوة اعتمدنا على معطيات السنوات من سنة 2006م إلى غاية سنة 2017م وهذا نظرا لعدم توفر إحصائيات خاصة بسنة 2018م على مستوى الهياكل المكلفة بإعدادها، وتمثل هذه الفترة مرحلة التطبيق الفعلي لإصلاحات الجيل الثاني لتحسين الهيكل الإداري والتنظيمي للإدارة الجبائية.

- عند تعرضنا للسياسة الجبائية في الجزائر فإننا نقتصر على الجانب المتكون من الإيرادات العادية منها، باعتبار أن الإصلاحات الجبائية هدفها تفعيل دورها في تمويل الموازنة العامة، كما أن الجباية البترولية تخضع لمتغيرات خارجية يصعب التحكم فيها.

- الحدود المكانية: كانت الجزائر موضوع الدراسة.

VIII. المنهج والأدوات المستخدمة في الدراسة:

للإجابة عن إشكالية البحث واختبار صحة الفرضيات، سنعتمد على المنهج الوصفي في الجانب المتعلق باستعراض مختلف المفاهيم الأساسية سواء المتعلقة بالسياسة الجبائية أو تلك المتعلقة بالإصلاح الجبائي مع تدعيمه بالمنهج التاريخي من أجل تتبع التطور التاريخي لمتغيرات الدراسة، كما سنعتمد على المنهج التحليلي في الجوانب المتعلقة بتأثيرات السياسة الجبائية على المتغيرات المالية، والاقتصادية، والاجتماعية في الجزائر.

IX. الدراسات السابقة

إن الدراسات التي تتعلق بموضوع السياسة الجبائية أو الإصلاحات الجبائية ، والتي تم الإطلاع عليها من قبل الطالب تتجلى في:

-مراد ناصر، **فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب**، دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001م، حيث سعي الباحث إلى تشخيص العلاقة الموجودة بين فعالية النظام الجبائي و حجم التهرب الجبائي، ومن ابرز النتائج التي توصل إليها الباحث هي أن التهرب الجبائي هو نتيجة لعدم فعالية النظام الجبائي.

-محمد فلاح، **السياسة الجبائية (الأهداف والأدوات) حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006م. هدف الباحث من خلال هذه الدراسة لإعداد دراسة علمية وعملية حول السياسة الجبائية استنادا للواقع الجزائري، وقد توصل إلى أن الغش الجبائي والضغط الجبائي يعدان احد المعوقات الأساسية للسياسة الجبائية، كما توصل إلى أن الإصلاحات الجبائية في الجزائر لم تتمكن من إعادة هيكلة النظام الجبائي خلال فترة الدراسة.

-محمد أبو بكر، **دور السياسة الضريبية في التوزيع القطاعي للاستثمارات في مصر**، جامعة القاهرة، مصر، 2009. هدفت الدراسة لتوضيح السياسة الضريبية وتأثيرها على القطاع الاستثماري والضوابط التي تؤثر بإعدادها كما سعت للتعريف بالمفهوم الاستثماري وسياساته وتأثيره على الاقتصاد ومدي تأثير توزيعه على المساحة الجغرافية لمصر، وتوصل الباحث إلى ضرورة إصلاح النظام الضريبي بما يؤدي إلى ضمان فاعلية في تحقيق التوزيع القطاعي والجغرافي الأفضل للاستثمارات.

-براهيم حراش، **عصره الإدارة الضريبية كمتغير من متغيرات الإصلاح الضريبي لزيادة فعالية التسيير**، دراسة تقييمية للتجربة الجزائرية للفترة (2002-2010) م، حاول الباحث من خلال هذه الدراسة تقديم برنامج عصره الإدارة الجبائية في الجزائر خلال

الفترة (2002-2010) م ، ومقارنته بالإصلاح الذي طبق بالمملكة الهاشمية الأردنية،

وقد توصل إلى أن الإصلاح الجبائي يتوقف على مدى فعالية الإدارة الجبائية، وهو ما لا

يتوفر في الإدارة الجبائية الجزائرية.

X. مساهمة الدراسة:

يتناول موضوع بحثنا برنامج عصرنه الإدارة الجبائية في الجزائر، بجوانبه المختلفة

الهيكلية والبشرية، ووسائل التسيير، بدايتا من سنة 2006م وهي سنة بداية التطبيق الفعلي

للبرنامج، ومدى تأثير هذه الإصلاحات الهيكلية على مؤشرات فعالية السياسة الجبائية سواء منها

المالية، أو الاقتصادية، والاجتماعية، وكذا محاولة تقديم مجموعة من السبل بتحسين أداء هذه

السياسة.

XI. صعوبات الدراسة

من بين الصعوبات التي واجهتنا أثناء إعدادنا لهذه الدراسة ما يلي:

- غياب الإحصائيات، وتضاربها، خاصة المتعلقة بالمؤشرات الجبائية في الجزائر، حتى على

مستوى الهياكل المكلفة بإعدادها في المديرية العامة للضرائب.

- صعوبة الوقوف على فعالية السياسة الجبائية في الجزائر نظرا لتداخل العوامل المؤثرة فيها.

XII. هيكلية الدراسة

من أجل الوصول إلى النتائج المنتظرة من هذه الدراسة، قُسم البحث إلى أربعة فصول،

حيث تضمن كل فصل العناصر التالية:

- الفصل الأول: تم تخصيص الفصل الأول لدراسة للسياسة الجبائية من خلال ثلاثة

مباحث، حيث خصص المبحث الأول لتقديم المفاهيم النظرية المتعلقة بالسياسة الجبائية، أما المبحث الثاني فقد خصص لآليات تأثير السياسة الجبائية على المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية، أما المبحث الثالث فقد خصص للبحث في معوقات السياسة الجبائية.

- الفصل الثاني: خصص الفصل الثاني لدراسة إصلاحات الجانب التشريعي للسياسة

الجبائية، وفي سبيل ذلك تم تقسيمه لثلاثة مباحث حيث تناولنا في الأول المفاهيم المتعلقة بالإصلاح الجبائي، أما الثاني والثالث فقد عرجنا فيهما على أهم الضرائب المباشرة، والغير المباشرة المدرجة في ظل هذه الإصلاحات، كما حاولنا في الأخير تقييم هذه الإصلاحات من خلال بعض المؤشرات.

- الفصل الثالث: في هذا الفصل وقفنا على أهم مكونات برنامج عصرنة الإدارة الجبائية

في الجزائر، حيث خصص المبحث الأول من هذا الفصل للإطار النظري للإصلاح الإداري، أما المبحث الثاني فقد خصص لدواعي إدراج هذه الإصلاحات بجوانبها المختلفة، أما المبحث الثالث فقد خصص لتشخيص محتوى هذا البرنامج على المستوى الهيكلي والإداري.

- الفصل الرابع: في الفصل الرابع والأخير وقفنا على واقع السياسة الجبائية في ظل

برنامج عصرنة الإدارة الجبائية خلال الفترة (2006-2018) م، من خلال البحث في إشكالية تحديد مفهوم فعالية السياسة الجبائية، وأية المؤشرات أنسب لقياس فعاليتها، أما المبحث الثاني فقد حاولنا فيه تقييم السياسة الجبائية في الجزائر من خلال بعض

المؤشرات، أما المبحث الثالث فقد خصصناه لأهم الإجراءات والسبل الكفيلة بتفعيل السياسة الجبائية في الجزائر.

وفي الأخير ننهي هذا البحث بخاتمة عامة، نلخص فيها أهم النتائج التي تم التوصل إليها في جميع جوانب البحث، مع تقديم بعض التوصيات، وإعطاء إشارات لموضوعات لاحقة، يمكن أن تكون كآفاق مستقبلية لهذا البحث.

الفصل الأول:

مدخل لدراسة السياسة الجبائية

تمهيد:

تعد السياسة الجبائية إحدى أهم أدوات السياسة المالية، التي تستخدمها الدولة من خلال مختلف التدابير ذات الطابع الجبائي؛ من أجل تحقيق مجموعة من الأهداف، لعل أبرزها تغطية النفقات العامة، لكن مع التطور الحاصل بشأن أهمية الدولة في النشاط الاقتصادي لم يعد يقتصر على ذلك فقط، بل تعداه لتحقيق مجموعة من الأهداف الأخرى، خاصة فيما تعلق بالتأثير في النشاط الاقتصادي، وتحفيز المشاريع الاستثمارية، وتعميم الخدمات العمومية، أو بعبارة أخرى توجيه المعطيات الاقتصادية، والاجتماعية، والسياسية.

وعليه لإعطاء فكرة عن السياسة الجبائية، واستيعاب الجوانب النظرية المرتبطة بها،

سنحاول التطرق من خلال هذا الفصل للعناصر التالية:

- المبحث الأول: ماهية السياسة الجبائية.
- المبحث الثاني: انعكاسات السياسة الجبائية على المتغيرات الاقتصادية.
- المبحث الثالث: معوقات السياسة الجبائية.

المبحث الأول : ماهية السياسة الجبائية

تسعى الدول في الوقت الحاضر لتحقيق العديد من الأهداف، من بين أهمها نجد هدف تحقيق التنمية الاقتصادية، وبلوغ الهدف يجب أن تتوفر خاصيتان وهما: وسائل تمويلية من جهة، ومن جهة أخرى وسائل لتحريض العناصر المكونة لهذه الأهداف، ولعل من بين الآليات التي يمكن أن تجمع بين الخاصيتين السابقتين نجد السياسة الجبائية باعتبار أنه يعتمد عليها منذ القدم في تمويل الموازنة العامة، بالإضافة إلى أنها أصبحت من بين الوسائل الحديثة الناجعة المستخدمة للتأثير على العديد من المتغيرات الكلية، والجزئية.

المطلب الأول : مفهوم السياسة الجبائية

تعتبر السياسة الجبائية انعكاساً للأوضاع الاقتصادية، والاجتماعية، والسياسية في بلد ما، وسنحاول من خلال هذا المبحث تحديد مفهومها عاماً لها، وذلك من خلال تقديم مجموعة من التعاريف، وكذا توضيح أهم الأسس اللازمة في بناء هذه السياسة.

أولاً: تعريف السياسة الجبائية

حاول العديد من المفكرين الاقتصاديين تقديم تعاريف للسياسة الجبائية ، نذكر من بينها

مايلي :

1- التعريف الأول:

"هي عملية تحديد للإجراءات الجبائية التي تسمح بتطبيق النظام الجبائي، وتسهيل عملية دراسة أشكال النشاط المالي لتحقيق الأهداف التي ترغب الدولة في تحقيقها بناء على رغبات

أفراد المجتمع، ولها علاقة مباشرة مع باقي السياسات الأخرى، وهي تسمح بالبحث في الظواهر الضريبية وتحليل أوجه النشاط المالي".¹

من خلال التعريف السابق نلاحظ أن السياسة الجبائية هي أداة تستخدم من قبل السلطات العمومية من تحقيق أهداف المجتمع المختلفة سواء الاقتصادية أو الاجتماعية وحتى السياسية، لكن من جانب آخر تستخدم كذلك للتأثير على هذه الرغبات؛ فعلى سبيل المثال تستخدم الدولة الضرائب من أجل التأثير على النمط الاستهلاكي لأفراد المجتمع أو السلوك الادخاري وحتى على النمو الديموغرافي، وتوزيعه على أنحاء البلد*.

2- التعريف الثاني:

يمكن تعريف السياسة الجبائية بأنها: " مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة، لإحداث آثار اقتصادية، واجتماعية، وسياسية مرغوبة، وتجنب آثار غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع".²

من خلال التعريف السابق نستشف بأنه تم وصف السياسة الجبائية بمجموعة متكاملة من البرامج التي تقوم الدولة بتخطيطها؛ وهو ما يتطلب مجموعة من الشروط في مقدمتها تحديد النظام الاقتصادي المتبع؛ لأن طبيعة النظام الاقتصادي تؤثر على الوسائل المستخدمة في ذلك، كما أنه يتطلب مراعاة التنسيق بين مكونات هذه السياسة الجبائية هذا من جهة ، ومن جهة

¹ - رضا خلاصي، شذرات النظام الجبائي، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص 487.
* سيتم توضيح مختلف تأثيرات السياسة الجبائية على المتغيرات الاقتصادية، والاجتماعية من خلال المبحث الثاني للفصل الأول؛

² - سعيد عبد العزيز عثمان ، شكري رجب العشماوي، النظم الضريبية (مدخل نظري وتطبيقي)، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية ، الإسكندرية، 2003، ص10.

أخرى التنسيق مع السياسات الاقتصادية والاجتماعية الأخرى ، باعتبار أن السياسة الجبائية عنصر يؤثر ويتأثر بمختلف المتغيرات.

فعلى سبيل المثال تحقيق هدف التنمية الاقتصادية في المراحل الأولى للتنمية، قد يؤدي إلى زيادة حدة التفاوت في توزيع الدخل، والثروة بين أفراد المجتمع، وهذا يعنى أن تحقيق هدف التنمية الاقتصادية قد تعارض مع تحقيق هدف العدالة الاجتماعية.¹

3- التعريف الثالث:

كما تم تعريف السياسة الجبائية بأنها: " إحدى أدوات السياسة المالية والتي تستخدمها الدولة لتوجيه ضرائبها، من أجل تحقيق أهداف وأغراض سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية تهدف السلطة العامة تحقيقها من خلال سياستها العامة".²

من خلال التعاريف السابقة نستشف بأنها تشترك في العناصر الآتية:

- أ- أن السياسة الجبائية هي احد أدوات السياسات العامة للدولة، وبالتالي هي المسؤولة عن وضعها، وتحديد الجهات الكفيلة بتنفيذها، وكذا توفير شروط نجاحها وتصحيح إخفاقاتها.
- ب- تستخدم الدولة في إطار السياسة الجبائية كافة مصادرها الجبائية المتوفرة حالياً، وكذا المحتملة التوفر في المستقبل وهذا في ظل عدم التأكد الذي يسود الحياة الاقتصادية.
- ج- تسعى الدولة من خلال تطبيق هذه السياسة إلى تحقيق مجموعة الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، حيث أن هذه الأهداف تتطور، وتتغير بتطور المجتمعات عبر الزمن.

وبناء على ما سبق يمكن تقديم التعريف التالي للسياسة الجبائية كما يلي:

¹ - سعيد عبد العزيز عثمان ، شكري رجب العشماوي، نفس المرجع السابق، ص 11.

² - عبد الباسط علي الجسيمي الزبيدي، السياسة الضريبية في ظل العولمة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية،

– " هي مجموعة من التدابير، والإجراءات المتناسقة فيما بينها، التي تعمل السلطات العمومية سواء المركزية أو المحلية على تطبيقها، من خلال مجموعة من الأدوات* على إحداث أثار معينة في إطار تحقيق أهداف السياسة العامة المرجوة من ذلك."

ثانيا: أسس السياسة الجبائية

من أجل تصميم سياسة جبائية لابد من الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من الأسس، والتي يمكن اعتبارها المنطلق لتقييم بناء هذه السياسة، وكذا إحداث التغييرات اللازمة من قبل السلطات المعنية عند حدوث أي تعارضات بين الأهداف المعنية ويمكن تقسيم هذه الأسس إلى: ¹

– مبادئ العدالة.

– مبدأ الكفاءة.

1- مبادئ العدالة:

وضع "آدم سميث" قاعدة العدالة الأولى في تصنيف مزايا الضريبة، فالجميع متفق على نقطة عدالة الضريبة، لكن هذا الاتفاق محدود في الطبيعة العامة، والتي تهدف إلى تحقيق هذه القاعدة بحيث تعتبر هدفا أمثلا، كذلك تم وضع مبدئين للعدالة والتي بموجبها يجب أن تكون الضريبة شاملة لكل أصناف الدخل ومتماثلة في معدلاتها المطبقة على كل الأشخاص.²

* للاطلاع على أدوات السياسة الجبائية أنظر المطلب الثاني من هذا الفصل.

¹ – رضا خلاصي، مرجع سابق، ص- ص، 495- 497.

² – محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة (النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة للدولة)، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2008، ص 157.

أ- النظرة التقليدية للعدالة:

في المراحل الأولى ربط علماء المالية بين قاعدة العدالة والضرائب النسبية*؛ وذلك يعني أن يخضع وعاء الضريبة المحقق من قبل الأشخاص إلى اقتطاع أو معدل موحد مهما بلغ حجمه.

يؤخذ على هذا الأسلوب أنه غير عادل وقليل الحصيلة في نفس الوقت؛ فهو غير عادل بالنظر إلى أن العبء النسبي للضريبة يكون أكبر بالنسبة للمكلفين ذوي الدخل الأقل، مقارنة بالمكلفين ذوي الدخل المنخفض، كما أنه قليل الحصيلة، إذ لو أخذ في عين الاعتبار ضرورة ارتكاز الضريبة على المقدرة التكلفة الحقيقية للمكلف؛ أي وفقا لدرجة يسره لأمكن الدولة من تحقيق والحصول على مقدار أكبر من الضريبة لتمويل الإنفاق العمومي.¹

ب- النظرة المعاصرة للعدالة:

أما الاتجاه المعاصر لعلماء المالية العامة؛ فهو الاعتماد على الضرائب التصاعدية، والتي تعنى بارتفاع المعدلات الضريبية بارتفاع الوعاء الضريبي الخاضع؛ بمعنى أن نرفع من قيمة الحصيلة الضريبية بارتفاع مستوى المداخل المحققة من قبل الأشخاص.**

* برر هؤلاء العلماء الضريبة النسبية بأنها تحقق المساواة في معاملة الجميع، حيث أن هذه الحجج كانت تصلح في أعقاب الثورة الفرنسية عندما وجد القائمون بها كيف كان النظام الضريبي في العهد الملكي مجحفا في حق الشعب بسبب الإعفاءات التي يتم منحها لرجال الدين والنبلاء، للمزيد راجع في ذلك: عادل أحمد حشيش، مصطفى رشدي شيحة، مقدمة في الاقتصاد العام (المالية العامة)، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 1998، ص 201.

¹ - عادل أحمد حشيش، مصطفى رشدي شيحة، المرجع السابق، ص 217. بتصرف.

** في الجزائر يتم الأخذ بالنوعين معا؛ ومن أمثلة الضرائب النسبية الضريبة على أرباح الشركات (IBS)، أما الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) فهي ضريبة تصاعدية بالشرائح.

مما لاشك فيه أن الضرائب التصاعدية تحقق قدرا أعلى من العدالة، والمساواة بين المكلفين بها. فهي تحقق قدرا معيناً من المساواة بين شخصين أحدهما أقل دخلاً باعتبار أن سعر الضريبة المفروضة على أقل من الأكبر دخلاً.¹ كما أنها تفرض على كافة المداخيل سواء أكانت أرباحاً أم ثروات، وعلى كافة الأشخاص المقيمين في إقليم الدولة الواحدة.

وتحقيقاً لمبدأ العدالة أيضاً، فإن التشريعات الجبائية في مختلف الدول تأخذ بعين الاعتبار عند تقرير الضريبة شخصية الممول، ومركزه المالي، وحالته الاجتماعية، ولهذا تم اعتماد الظروف الشخصية في أنواع كثيرة من الضرائب، ويستثنى هذا الاعتبار في حالة الضرائب غير المباشرة مثل الرسم على القيمة المضافة.²

2- مبادئ الكفاءة:

إن السياسة الجبائية الكفوءة هي السياسة التي تجمع بين مصلحة الدولة من خلال توفير الأموال للإنفاق العام، وتحقيق الأهداف الرامية من وراء وضعها هذا من جهة ومن جهة، ومن جهة أخرى الحرص على مصلحة المكلف لأنه مصدر هذه الإيرادات، ومن مصلحة الدولة استمراره في القيام بهذا الدور، وحتى تصل السياسة الجبائية المتخذة من قبل السلطات المركزية أو المحلية لابد من توفر مجموعة من الشروط؛ من بينها :

أ- مؤشرات إدارية:

عند فرض ضرائب معينة لتحقيق مبدأى الملائمة في التحصيل والاقتصاد في النفقات، وهذا

يعنى:³

¹ - محمد عباس محرزى، مرجع سابق، ص ص ، 158، 159.

² - عادل أحمد حشيش، مصطفى رشدي شيحة، مرجع سابق، ص 202. بتصرف.

³ - محمد عباس محرزى، مرجع سابق، ص 157.

- أن يتم تحصيل الضريبة في الفترة، وحسب النمط الملائم؛

- أن تكون الموارد المالية المحصلة من الضرائب اكبر مما استعمل في تحصيلها؛

ولتحقق هاذين الشرطين لابد أن تكون الجهة التي تخولها السلطات العمومية لها مهمة القيام

بسن القوانين الجبائية، والقيام بتحصيل الموارد العامة على مستوى معين من الكفاءة هي أيضا؛

ب- مؤشرات اجتماعية:

من بين أهم المؤشرات الاجتماعية لقياس كفاءة السياسة الجبائية؛ هو الحرص على إزالة

التفاوت بين طبقات المجتمع، فالسياسة الجبائية تستخدم كأداة للتقليل من حدة هذا التفاوت،

وكذلك حماية الطبقات الهشة من خلال منحها إعفاءات أو تخفيضات جبائية.

ج- مؤشرات مالية و اقتصادية:

يعتبر حق الدولة في تحصيل الضرائب حق دستوريا ولا يجوز لأي كان أن يمس بهذا

الحق، حيث تسعى الدولة من وراء فرضها لهذه الضرائب إلى تمويل النفقات العامة هذا من

جهة ومن جهة أخرى للتأثير على المتغيرات الاقتصادية سواء الكلية أو الجزئية، وبالتالي كلما

استطاعت الجهات الوصية أو القائمة على وضع وتطبيق السياسة الجبائية في إعداد التوليفة

المناسبة، والتي تجمع بين توفير الأموال للإنفاق العام وكذلك التأثير على هذه المتغيرات بغية

تحقيق الأهداف المنشودة من وراء ذلك كان ذلك مؤشرا على مدى نجاعة وكفاءة السياسة

الجبائية.

المطلب الثاني: محددات السياسة الجبائية

إن السياسة الجبائية تختلف من بلد لآخر، وهذا يرجع لطبيعة النظام الاقتصادي،

والظروف السياسية، وكذا درجة التقدم الاقتصادي لكل بلد، وهو ما يعرف بمحددات السياسة

الجبائية، كما أن هذه الأخيرة قد تختلف داخل البلد الواحد من فترة لآخرى نتيجة تغير هذه العوامل.

أولاً: النظام الاقتصادي

إن السياسة الجبائية تتأثر، وتؤثر في المتغيرات الاقتصادية بصفة مباشرة، فالدور الذي تلعبه في الحياة الاقتصادية لا بد أن يكون متوافقاً ومنسجماً مع مرحلة النمو، ومع الخصائص الأساسية للنظام الاقتصادي.¹

و يمكن أن يؤثر النظام الاقتصادي السائد في بلد ما كذلك على قرار اختيار السياسة الجبائية المعتمدة، ومكوناتها، وبصفة عامة يمكن التمييز بين النظام الاقتصادي الاشتراكي أو المخطط، والنظام الاقتصادي الحر أو الرأسمالي، ومن المؤكد أن سمات، وخصائص كل نظام من هذه الأنظمة سوف يؤثر جوهرياً على قرار اختيار السياسة الجبائية، والنظام الجبائي الملائم لتحقيق أهداف المجتمع.²

1- السياسة الجبائية في ظل النظام الاشتراكي :

تعرف الاشتراكية بأنها: " ذلك النظام الذي تمتلك فيه الدولة جميع عناصر الإنتاج كالأرض والمصانع والآلات وتتخذ القرارات الاقتصادية من خلال جهاز التخطيط بدلاً من جهاز الأثمان ففي النظام الرأسمالي ، وقد تحققت الاشتراكية عندما قامت الثورة البلشفية في روسيا حالياً سنة 1917م لتطبيق اشتراكية كارل ماركس".³

¹ - Charles kindeberger , économico développement, Mc crow- Hill, 1990, p240.

² - سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي وأهداف المجتمع، الدار الجامعة، 2008، ص 16.

³ - سعيد سعد مرطان، مدخل للفكر الاقتصادي الإسلامي، مؤسسة الرسالة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، لبنان، 2004، ص ص، 31، 32.

وبالرجوع لدور السياسة الجبائية في ظل النظام الاقتصادي الاشتراكي، فهي تتمتع بدور محدود وهذا نظرا لطبيعة هذا النظام، الذي يعتمد على التحديد المباشر للمشاكل الاقتصادية دون الحاجة للتدخلات غير المباشرة بواسطة السياسة الجبائية، ويبقى دور السياسة الجبائية يتمحور في ما يلي:¹

- يمكن استخدام الضريبة في المجتمع كأداة لتعديل أسعار بعض السلع والخدمات، بما يسمح بتحقيق التوازن بين العرض والطلب، وبما يتناسب مع ما يفضله المستهلكين في نفس الوقت دون الإخلال بما يستدعيه المخطط .
- يمكن أن تساهم الضرائب في تحقيق التوازن بين مجموع دخول الأفراد، والتي تكون في صورة أجور محددة، وقيمة السلع الاستهلاكية المنتجة ذات الأثمان المحددة. بحيث تسمح تلك الموازنة بتوفير جزء من الموارد لإشباع الحاجات العامة، وإنتاج السلع الاستثمارية المخططة.
- نظرا لوجود بعض الملكيات الخاصة في ظل النظام الاقتصادي الاشتراكي مثل التعاونيات، وقطاعات شبه خاصة في الخدمات الشخصية، والمهن الحرفية، والمزارع الصغيرة فإن الضريبة تعد الوسيلة الملائمة لمساهمة هذه القطاعات في الأعباء العامة.
- قد يتم استخدام الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين في الدول الاشتراكية بالرغم من إمكانية التحكم في هذه الدخول، وذلك لتحقيق بعض الأهداف الاجتماعية ، وقد كان يحدث ذلك في عهد الاتحاد السوفيتي سابقا حيث كانت تفرض ضريبة على العزاب، والمتزوجين الذين لم ينجبوا أولاد .

- وبصفة عامة يمكن ملاحظة أن النظم الضريبية في الاقتصاديات الاشتراكية تتسم بارتفاع الأهمية النسبية للضرائب المباشرة على حساب الضرائب غير المباشرة، فعلى سبيل المثال

¹ - سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي وأهداف المجتمع، مرجع سابق، ص-ص، 19-21.

نلاحظ أن النظام الضريبي في الاتحاد السوفيتي سابقا كانت تحتل فيه الضريبة على رقم الأعمال الصدارة مقارنة بضرائب المداخل المحققة من قبل الأشخاص الطبيعيين .

2- السياسة الجبائية في ظل النظام الرأسمالي:

يمكن تعريف النظام الرأسمالي بأنه " ذلك النظام الذي يقوم على مبادئ الحرية الاقتصادية) وهذه تشمل حرية التملك، التعاقد، الإنتاج، التسعير، التبادل، الاستهلاك، وحرية التصرف في الدخل والثروة)، وتتحدد القرارات فيه وفقا لآلية السوق الحرة، بغية تحقيق أكبر عائد مادي ممكن لأطراف التعامل"¹ .

أدى تبني الأفكار التي نادى بها رواد هذا النظام خاصة فيما يتعلق بعدم تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي من أجل إحداث التوازن الاقتصادي والتأثير على مختلف المتغيرات الاقتصادية، والاجتماعية إلى تحديد دور السياسة الجبائية في المراحل الأولى، أي أن هذه السياسة كانت غير مهمة في الحياة الاقتصادية، ولكن بظهور بوادر الاختلال في هذا النظام خاصة في ظل أزمة الكساد الكبير في الولايات المتحدة الأمريكية في الفترة (1929- 1933) أدى إلى تغيير مجريات الأمور لصالح تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية من خلال مجموعة من الآليات والتي من بينها السياسة الجبائية، هذه الأخير أصبحت تلعب دورا غير مباشر لتدخل الدولة في الحياة الاقتصادية من خلال لعب الأدوار الآتية:²

- إعادة توزيع المداخل، والثروات بين أفراد المجتمع، وبما يتفق مع إيديولوجيا المجتمع، بالإضافة إلى توزيع الأعباء الضريبية بين الأفراد توزيعا عادلا يرتضيه أغلب أفراد المجتمع

¹ - سعيد سعد مرطان، مرجع سابق، ص 29.

² - سعيد عبد العزيز عثمان ، شكري رجب العشماوي ، النظم الضريبية (مدخل نظري وتطبيقي)، مرجع سابق، ص 24، 25.

...، وبالتالي فإن تدخل الدولة في المجتمعات الرأسمالية من خلال نظامها الضريبي في تعديل توزيع السوق للدخول والثروات بقصد تحقيق العدالة الاجتماعية، كما أصبحت العدالة الاجتماعية لا تعد أحد مبادئ النظم الضريبية، بل هدفا تسعى لتحقيقه.

- تحقيق النمو الاقتصادي من خلال ما تتضمنه النظم الضريبية لهذه الدول من تحفيزات جبائية وشبه جبائية مختلفة، وأسعار تمييزية للضريبة تسمح بزيادة معدل التراكم الرأسمالي وتوجيه الموارد الاقتصادية في اتجاه الأنشطة الاقتصادية التي تساهم بفاعلية في تحقيق النمو الاقتصادي .

- يمارس النظام الجبائي في المجتمعات الرأسمالية دورا هاما في تحقيق الاستقرار الاقتصادي بهذه المجتمعات والتي تعاني بطبيعتها من ظاهرة التقلبات الاقتصادية؛ حيث يتذبذب النشاط الاقتصادي بين رواج وانكماش، وإذا لم يتم مواجهة هذه التقلبات من خلال أدوات السياسات الاقتصادية سوف ينتاب الاقتصاد الوطني ظاهرة عدم الاستقرار الاقتصادي، بما ينعكس بالسلب على معدلات النمو الاقتصادي، لذلك أصبح تحقيق الاستقرار الاقتصادي عند مستوى مرتفع من التوظيف أحد الأهداف العامة.*

* في بعض الحالات قد تتعارض الأهداف المرجوة من تدخل الدولة بواسطة السياسات الاقتصادية؛ فعلى سبيل المثال قد يتعارض الهدف الاقتصادي مع الهدف الاجتماعي والعكس صحيح ، وبالتالي وجب على القائمين على وضع هذه السياسات تلافي هذا التعرض من خلال التنسيق بين مختلف السياسات وكذا التوزيع في أدواتها. للمزيد انظر سعيد عبد العزيز عتمان، شكري رجب العشماوي، النظم الضريبية (مدخل نظري وتطبيقي)، المرجع السابق، ص 27.

ثانياً: النظام السياسي

إن النظام الجبائي ليس بمعزل عن التغيرات والظروف السياسية التي تطرأ في مختلف البلدان، فهو يتأثر بها كما يؤثر فيها، وبالتالي نجد أن هناك علاقة متعدية بين النظام الضريبي والنظام السياسي، ومن بين أمثلة هذه العلاقة مايلي: ¹

- إذا كان النظام السياسي السائد يتخذ من نظام الحزب الواحد منهجا وأسلوباً لإدارته فإننا نتوقع أن يتم تصميم النظام الضريبي وصياغته بما يسمح بتحقيق أهداف النظام السياسي الحاكم حيث يتم تصميمه بما يسمح بمنح العديد من الإعفاءات والمزايا للطبقة الحاكمة، كما أنه يتأثر بالأفكار الاشتراكية قولا وعملا.
- إذا كان النظام السائد في المجتمع هو النظام الديمقراطي فإن المتوقع في مثل هذا النظام أن يتم صياغة النظام الضريبي بما يحقق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع، وفي مثل هذه الظروف من المتوقع أن تزيد أهمية الاعتبارات الموضوعية في اختيار مكونات السياسة الجبائية، من خلال تفضيل نوع معين من الضرائب على نوع آخر.
- إن الاتجاهات السياسية الدولية وعلاقاتها بالدول الأخرى يمكن أن تؤثر تأثيراً واضحاً على النظام الضريبي السائد حيث سيتم تصميم نظام ضريبي بما يسمح بتحقيق أهداف الدولة السياسية.

ما سبق يمثل تأثيرات النظام السياسي على النظام الضريبي، كما أنه يمكن لهذا الأخير أن يؤثر على النظام السياسي، حيث نلاحظ أنه في بعض البلدان خاصة خلال مرحلة الانتخابات الرئاسية تلعب التوجهات الضريبية للمرشحين أهمية كبيرة في إرساء نتائج هذه الانتخابات لصالح جهة معينة.

¹ - عبد الباسط علي الجسيمي الزبيدي، مرجع سابق، ص ص 44، 45.

ثالثاً: مستوى التقدم الاقتصادي

في بعض الحالات قد يتم التمييز بين الدول عن طريق درجة التقدم الاقتصادي، حيث نجد أن دولاً حققت أشواطاً كبيرة في ذلك بحكم عوامل اقتصادية، واجتماعية، وسياسية، وهو ما يصطلح عليه بالدول المتقدمة، كما نجد أن هناك دولاً أخرى بحكم نفس العوامل لازلت تطمح لبلوغ ما بلغته الدول المتقدمة، وهو ما يصطلح عليه بالدول النامية، كما أن درجة التقدم تلعب دوراً مهماً في صياغة مكونات السياسة الجبائية، فمن خلال هذا العنصر سنحاول توضيح انعكاسات مستوى التقدم الاقتصادي على مكونات السياسة الجبائية.

1- خصائص اقتصاديات الدول المتقدمة والنامية :

تتشترك اقتصاديات الدول المتقدمة بمجموعة من الخصائص منها؛ ارتفاع نصيب الفرد من الناتج الداخلي الخام، والتطور التكنولوجي و الابتكارات و ارتفاع مستوى تأهيل اليد العاملة. ويغلب على اقتصادياتها القطاعات الصناعية والتحويلية؛ على العكس من ذلك فإن الدول النامية؛ يغلب عليها الاقتصاديات الريعية، وكذا انخفاض مستوى الناتج المحلي الخام، كما أن اليد العاملة متوفرة بعدد كاف ولكنها ضعيفة التأهيل. والجدول التالي يوضح معدلات النمو في كل من الاقتصاديات المتقدمة والنامية خلال الفترة 2010-2014:

الجدول رقم (01): معدلات النمو الحقيقي في العالم خلال الفترة (2010 - 2014)

البلدان	السنوات	2010	2011	2012	2013	2014
النمو العالمي (%)		5.4	4.2	3.4	3.4	3.4
الدول المتقدمة (%)*		3.1	1.7	1.2	1.4	1.8
الدول المتقدمة الأخرى (%)**		5.8	3.3	1.9	2.2	2.8
الدول النامية واقتصاديات الدول الناشئة (%)***		7.4	6.2	5.2	5.0	4.6

المصدر: التطورات الاقتصادية العالمية، تقرير صندوق النقد العربي لسنة 2015، ص 375. بتصرف .

من خلال الجدول السابق؛ يمكن القول بأن الدول المتقدمة تساهم بنسبة معتبرة في النمو

الاقتصادي العالمي، بالرغم من أن عددها قليل، ومحدود، مقارنة بباقي المجتمع الدولي.

2- انعكاسات مستوى التقدم الاقتصادي على السياسة الجبائية:

نال موضوع دراسة العلاقة بين النظام الجبائي ومستوى التقدم الاقتصادي اهتمام العديد

من الكتاب والدارسين، ويعتبر كل من مسرجيف (margrave)، وهنريكس (Hendricks)،

جوود (goode)، من الكتاب الذين اهتموا بهذا الموضوع من خلال الاعتماد على أسلوب

التحليلات التقاطعية¹. ومن خلال هذه الدراسات اتضح أن:²

* تشمل الدول المتقدمة في أفق الاقتصاد العالمي لسنة 2015 كل من : منطقة اليورو، الولايات المتحدة الأمريكية، اليابان، كندا والمملكة المتحدة.

** تضم الدول المتقدمة الأخرى كل من : استراليا ، قبرص الدنمارك، ايرلندا، نيوزلندا، النرويج، السويد، سويسرا، اندونيسيا، ماليزيا ، الفلبين، تايلاند، فييتنام.

*** تضم الدول النامية واقتصاديات الدول الناشئة كل من: إفريقيا، رابطة الدول المستقلة، الدول النامية الآسيوية، دول الشرق الأوسط، ودول نصف الكرة الأرضية الغربي.

¹ - سعيد عبد العزيز عثمان ، شكري رجب العشماوي ، النظم الضريبية (مدخل نظري وتطبيقي)، مرجع سابق، ص ص، 31، 32.

² - نفس المرجع السابق ، ص ص 32، 33.

- في المراحل الأولى للتنمية تكون الضرائب الغير المباشرة تغلب على اقتصاديات الدول النامية؛

- بالاستمرار في عملية التنمية الاقتصادية وحدوث التقدم الاقتصادي، يتغير الهيكل الجبائي ليتواءم مع هذه التغيرات، وفي هذه الحالة سوف يتضمن الهيكل الجبائي ضرائب مباشرة غير تقليدية، مثل ضرائب الأرباح الصناعية والتجارية.

وبالتالي يمكن القول بأن التقدم الاقتصادي يلعب دورا في تشكيل مكونات السياسة الجبائية، ولكنه ليس العنصر الوحيد فقط ، بل هو يتفاعل مع مجموعة المحددات الأخرى السياسية والاقتصادية.

المطلب الثالث: أهداف السياسة الجبائية

تطورت الأهداف المرجوة من وضع السياسة الجبائية بتطور دور الدولة في الحياة العامة للمجتمع، ففي ظل الدولة الحارسة (الحيادية) كان الهدف من وضع السياسة الجبائية الحصول على الأموال لتغطية النفقات العامة، أو الدور التمويلي، ولكن في ظل الدول الحديثة (المتدخلة) أضحت السياسة الجبائية أداة رئيسية لتحقيق مجموع الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

أولا: الأهداف المالية

يعتبر تمويل النفقات العامة من الوظائف الرئيسية للاستقطاعات الضريبية الإجبارية، حيث بالرغم من التطور، والتنوع في وسائل تمويل الموازنات العامة، إلا أنها تبقى أداة الرئيسية في

ذلك، نظرا للمشاكل المرتبطة بالأشكال الأخرى خاصة فيما تعلق بالاقتراض العام، أو الإصدار النقدي.¹

حيث أن الهدف الأساسي يتمثل في التمويل الجبائي للنفقات العمومية سواء كان ذلك على مستوى الموازنة العامة أو على مستوى الجماعات المحلية حيث تعتمد هذه الأخيرة على الضرائب المحلية في تمويلها جزئيا، إضافة إلى الإعانات المتأتية من موازنة الدولة و التي مصدرها هو الجباية الوطنية.²

مما سبق يمكن القول بأن السياسة الجبائية في ظل الاقتصاديات الحديثة حافظت على دورها التقليدي في توفير الأموال لصالح تغطية النفقات العمومية أو الدور المالي هذا من جهة. ومن جهة أخرى اكتسب أدورا إضافية حديثة خاصة فيما تعلق بالتأثير على المتغيرات الكلية والجزئية للاقتصاد.

ثانيا: الأهداف الاقتصادية

يمكن أن تستخدم السياسة الجبائية من قبل السلطات العمومية لمختلف الدول من أجل تحقيق مجموعة من الأهداف الاقتصادية، ومن بينها ما يلي:

1- تحقيق النمو الاقتصادي:

يعرف النمو الاقتصادي "بالزيادة الكمية في كل من الدخل القومي، والناتج القومي"³، كما تم تعريفه أيضا بأنه عبارة عن "عملية التوسع في الإنتاج خلال فترة زمنية معينة مقارنة بفترة

¹ -Jean-Marie Monnier, La politique fiscale : objectifs et contraintes, Centre d'économie de la Sorbonne, Manuscrit auteur, publié dans "Cahiers français, 2008, p 02.

² - محمد فلاح، السياسة الجبائية الأهداف والأدوات (بالرجوع لحالة الجزائر)، أطروحة دكتوراه علوم، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006، ص22.

³ - JeanYves Capul , LE PETIT RETZ de l'économie, Editions RETZ, paris, 1989, pp 39-40

تسبقها في الأجلين القصير و المتوسط".¹ وقد حظي دور السياسة الجبائية في النمو الاقتصادي باهتمام العديد من المفكرين، حيث انقسمت الآراء حوله إلى قسمين، فهناك مجموعة من الآراء اتخذت توجهها (كينزيا)، مفاده أن السياسة الجبائية يمكن أن تؤثر على معدل النمو الاقتصادي تأثيرا مباشرا، وهو ما يعرف بمعدل النمو المستهدف، ومن بين أمثلة هذا التوجه نجد النموذج المقدم من قبل (سميث، و ووايت)، ولكن مجموعة أخرى من المفكرين طرحوا فكرة مغايرة، مفادها أن السياسة الجبائية لا تؤثر على النمو الاقتصادي بحد ذاته، بل هي وسيلة في يد الدولة من أجل تحفيز الأعوان الاقتصاديين على أن يسلكوا سلوكا أمثلا، كما أنها أداة من أجل محاربة الضغوط التضخمية، أو مكافحة البطالة.

2- تحقيق الاستقرار الاقتصادي:

تشهد الحياة الاقتصادية وخاصة الاقتصاد الحر، تقلبات عديدة على شكل دورات اقتصادية حيث يمر النشاط الاقتصادي بفترات رواج وفترات انكماش، ويترتب على هذه الحالة انتشار البطالة، وارتفاع حدة التضخم، مما يؤدي إلى تخفيض معدلات النمو الاقتصادي، ويهدد استقرارها الاقتصادي، وترتبط فعالية النظام الاقتصادي بوجود درجة معينة من الاستقرار الاقتصادي، والذي يتضمن استقرار في التوظيف، وفي مستوى الأسعار، وفي معدلات النمو الاقتصادي، ولا نقصد بالاستقرار تحقيق الثبات، وإنما تحقيق عدم الاضطراب في الوضع الاقتصادي والاجتماعي للدولة.²

¹ -Eric Bousserelle, Dynamique économique -Croissance, crises, cycles ,Gualino éditeur ,paris,2004, P 3.

² - علي عباس عياد، النظم الضريبية المقارنة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1978، ص 52، نقلا عن: ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص77.

تعتبر السياسة الجبائية أحد الأدوات المهمة في تحقيق الاستقرار الاقتصادي، من خلال

لعِب الأدوار التالية:¹

- لتخفيض معدلات البطالة تعمل الدولة على رفع الإنفاق الكلي إلى مستوى يعادل قيمة الإنتاج عند التوظيف الكامل، ويتم عن طريق السياسة المالية إما بزيادة الإنفاق الحكومي، أو برفع الدخل المتاح من خلال تخفيض الضرائب المحصلة منهم.

- لمعالجة ظاهرة التضخم، تعمل الدولة على تخفيض الإنفاق الحكومي حتى يتعادل مع قيمة الإنتاج، ولتحقيق ذلك المسعى تتبع الدولة سياسة مالية معاكسة مع تلك التي اتبعتها لمعالجة البطالة أي من خلال رفع الضرائب المستحقة أو تقليص الاستثمار الحكومي .

3- تصحيح إخفاقات السوق:

تسعى السياسة الجبائية إلى ضمان تخصيص مثل للموارد الاقتصادية، وفي حال وجود سوق كاملة فإن ذلك بإمكانه أن يتحقق إلا أن السوق الكاملة حتى وإن كانت موجودة نظريا فإنها غير موجودة في الواقع. لذلك تكون الأسواق الحالية عاجزة عن تخصيص الموارد بشكل كفاء؛ وذلك نظرا لوجود ما يعرف في الأدبيات الاقتصادية بالآثار الخارجية "Externalités" التي تعمل على تخفيض التكاليف التي يتحملها الأعوان الاقتصاديون، نتيجة ممارسة نشاط معين مقارنة بالتكاليف التي يتحملها المجتمع والاقتصاد ككل، خاصة فيما تعلق بالتلوث، التصحر...الخ، لذلك يتم الأخذ بعين الاعتبار الروابط الموجودة بين ممارسة النشاط الاقتصادي لتصل لمستوى التكاليف الاجتماعية.²

¹ نفس المرجع السابق ، ص ص 51، 52.

² عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2011، ص110.

4- التأثير على المتغيرات الاقتصادية:

تلعب السياسة الجبائية دورا محوريا في التأثير على المتغيرات الاقتصادية الكلية، مثل الاستثمار والادخار والاستهلاك، إما بالزيادة أو النقصان وهذا حسب التوجهات الاقتصادية الكلية للدولة*.

5- الزيادة في تنافسية المؤسسات:

يمكن للسياسة الجبائية أن تؤثر على تنافسية المؤسسات، وذلك من خلال التأثير على مدى ربحيتها، حيث نجد انه في التشريعات الجبائية يتم احتساب الخسائر المسجلة في سنوات سابقة كتكاليف على عاتق المؤسسة، وهو ما يعرف في الأدبيات المحاسبية بترحيل الخسائر، في حدود سنوات معينة.

6- ترشيد القرارات في المؤسسات:

تعتبر الضريبة مخطرا يتم تسييره على المؤسسات، والذي يزداد كلما انتقلت المؤسسة من مجرد التطبيق البسيط للقواعد الجبائية إلى وضع تطمح فيه المؤسسة لان تخضع الضريبة لخدمة أهدافها الخاصة، من خلال استعمال الوسائل المتاحة في القانون الجبائي، وهذا بالتحول من النظر للضريبة بأنها مجرد التزام قانوني على المؤسسة إلى نظرة يمكن أن تستخدم فيها الضريبة كمتغير من متغيرات التسيير والإستراتيجية. ولهذا تعمل المؤسسة على تحقيق الأمن الجبائي، والتحكم في الأعباء الجبائية، وكذا ضمان الفعالية الجبائية.¹

* سيتم تناول هذا العنصر بأكثر تفصيل من خلال المبحث الثاني.

¹ - عبد المجيد قدي، المرجع السابق، ص 112.

ثالثاً: الأهداف الاجتماعية

يتعدى تأثير السياسة الجبائية المتغيرات الاقتصادية إلى التأثير على المتغيرات الاجتماعية للدول، وذلك من خلال العناصر التالية:

1- إعادة توزيع الدخل:

تؤثر السياسة الجبائية على الحصص النسبية للدخل القومي الموجهة لمختلف الشرائح، والفئات وهذا في اتجاه تخفيض الفوارق بين المداخل أين تقوم الضريبة بدور المصحح لحالة التوزيع الأولى. إلا أن تحقيق هذا الهدف يجعل أصحاب القرار أمام خيارين: إما اختيار تخصيص الموارد، أو اختيار العدالة الجبائية.¹

2- توجيه المعطيات الاجتماعية:

في بعض الحالات يتم توجيه السياسة الجبائية نحو التأثير على بعض المتغيرات الاجتماعية بما يتماشى والمصلحة العامة، مثل معدل النمو السكاني، وتوزيع الكثافة السكانية، على المناطق المختلفة للوطن، أو التقليل في معدلات استهلاك التبغ.

رابعاً: الأهداف السياسية

في ظل الترابط الموجود بين المتغيرات السياسية، والمتغيرات الاقتصادية، يمكن للسياسة الجبائية أن تستخدم لتحقيق أهداف سياسية سواء داخل حدود الإقليم الواحد، أو حتى خارجه، وذلك من خلال:²

¹ - عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية دراسة تحليلية تقييمية، ديوان المطبوعات

الجامعية، الجزائر، 2003، ص 171.

² - رضا خلاصي، مرجع سابق، ص 508.

- تستخدم السياسة الجبائية كوسيلة ضغط على الحكومات؛ من خلال عدم دفع الضرائب من أجل إلغاء قرارات معينة، أو محاولة تغيير نظام الحكم السائد.
- استخدام السياسة الجبائية لتحقيق هدف سياسي معين مع دولة أخرى؛ كفرض الضرائب الجمركية على منتجات هذه الدولة، أو الامتناع عن استيراد منتجاتها.
- وفي بعض الحالات تستعمل السياسة الجبائية لتوطيد العلاقات بين البلدان، من خلال منح إعفاءات للسلع، والمنتجات، بغرض تسهيل دخولها لإقليم بلد معين .

المبحث الثاني: انعكاسات السياسة الجبائية على المتغيرات الاقتصادية

يمكن للسلطات العمومية أن تطبق السياسة الجبائية من خلال مجموعة من الأدوات، ولكن تختلف طريقة تطبيقها، ومدى نجاعتها باختلاف الظروف المحيطة بها، كما يجب أن تطبيق هذه السياسة بالتنسيق مع باقي السياسات الاقتصادية الأخرى؛ وهذا نظرا لأنها من جهة تؤثر في هذه السياسات كما يمكن أن تتأثر بها من جهة أخرى، وسنحاول في هذا الجانب توضيح أهم أدوات السياسة الجبائية، وعلاقتها بالسياسات الأخرى، وكيفية التأثير على المتغيرات الاقتصادية.

المطلب الأول: أدوات السياسة الجبائية

تعتبر الضريبة حقا من الحقوق العامة، والتي يقع على عاتق المكلفين الوفاء بها في الوقت، والمكان المناسبين، ويترتب على مخالفة ذلك عقوبات معنوية، ومادية، ولكن في بعض الحالات تتنازل السلطات العمومية لصالح أشخاص معينين عن هذا الحق كليا أو جزئيا بهدف تحقيق أهداف معينة، وهو ما يعرف بالإنفاق الجبائي.

أولا: مفهوم الإنفاق الجبائي

من بين التعاريف المقدمة للإنفاق الجبائي نجد:

- عرف الإنفاق الجبائي بأنه " مجموعة الإجراءات الجبائية التمييزية التي تمنح لأشخاص معينين من قبل السلطات الحكومية، حيث تعتبرها هذه الأخيرة كنفقات مباشرة، لأنها تؤدي إلى تراجع حصة الإيرادات الجبائية لصالح الخزينة العمومية، بمقدار ما انفق من قبل السلطات العمومية"¹.

- كما عرف أيضا " 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 الجبائية من دعم التنمية الاقتصادية، وتشجيع الادخار، ترقية البحث العلمي، وتشجيع العطاءات ذات الطابع الاحساني"².

- كما اعتبره البعض بأنه " احد أدوات الدولة للتدخل في النشاط الاقتصادي، لإحداث آثار مقصودة، ومحددة للحد من الآثار التلقائية للسياسة الجبائية، كما يعتبر تنازلا مقصودا من الدولة عن جزء من مواردها للأفراد لتحقيق أهداف مختلفة، كتشجيع الاستثمار الخاص، في مجالات عديدة، أو تحقيق العدالة الاجتماعية"³.

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص الخصائص التالية للإنفاق العمومي:

- هو أداة من أدوات تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي حيث لا تعتمد الدولة إلا إذا كانت تهدف لتحقيق أغراض معينة وقابلة للقياس؛

¹ - Gilbert Orsoni, L'interventionisme Fiscale: Aspect Théorique, puf, Marseille, 1995, p03.

² - عبد الحميد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 118.

³ - فاطمة الزهراء زروط، دور السياسة الضريبية في الحد من التلوث البيئي، مجلة الإستراتيجية والتنمية، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، العدد 06، 2013، ص 84.

- الإنفاق الجبائي عبارة عن رخصة استثنائية تخرج عن الإطار المرجعي للسياسة الجبائية المتبعة؛ خاصة فيما تعلق بعمومية الضريبة.
- يؤدي الإنفاق الجبائي إلى تراجع إيرادات الدولة من الضرائب المحصلة، وبالتالي يمكن اعتباره إعانة سالبة* من قبل الدولة.
- مما سبق يمكن القول بان الإنفاق الجبائي عبارة عن إجراءات والتراخيص الجبائية وشبه الجبائية والتي تخرج عن الإطار العادي للنظام الجبائي المرجعي، حيث تتخذها السلطات العمومية بغرض التأثير على بعض المتغيرات لأجل إحداث آثار معينة.

ثانيا: أشكال الإنفاق الجبائي

تصنف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية النفقات الجبائية إلى المجموعات التالية:

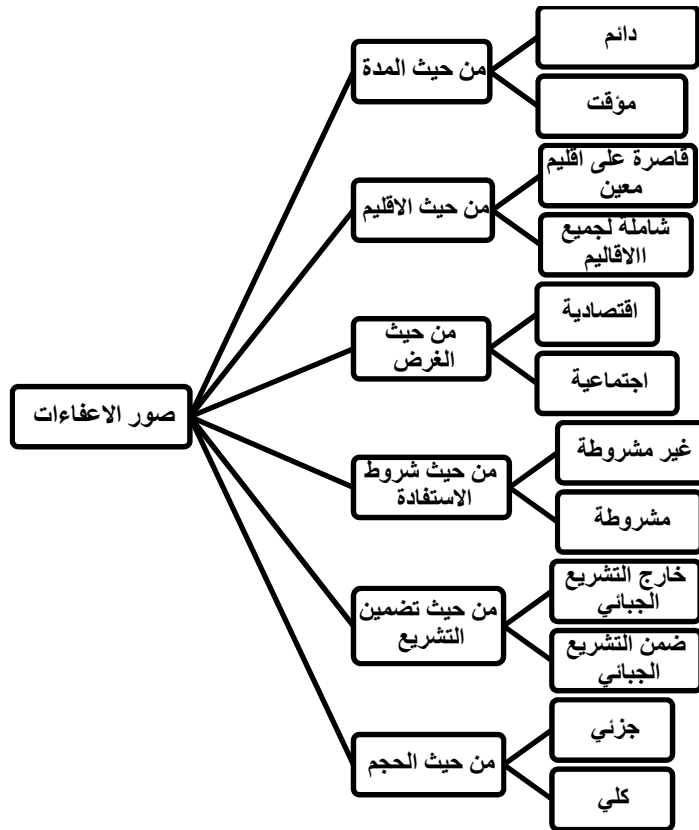
- الإعفاءات الجبائية.
- التخفيضات الجبائية (الوعاء أو المعدلات).
- القرض الضريبي.
- تأجيل الضريبة.

1- الإعفاءات الجبائية:

تعرف الإعفاءات الجبائية بأنها "تتازل عن ضريبة كان من الممكن تحصيلها حالة لو لم يكن هناك إعفاءات ، وذلك بالطبع يتقرر تحقيقا لأهداف معينة"¹. حيث تأخذ هذه الإعفاءات عدة تقسيمات والشكل التالي يوضح أهم صور الإعفاءات الجبائية.

* يمكن اعتبار الإنفاق العمومي الصريح إعانة موجبة.

¹- عادل التابعي عبده الغزناوي، تحليل وتقييم الإعفاءات الضريبية واتجاهات لزيادة فعاليتها، بحث مقدم في المؤتمر الثامن حول إصلاح ضرائب الدخل في ضوء المتغيرات المحلية والدولية، جمهورية مصر العربية، بدون تاريخ، ص 08.



الشكل رقم (01): صور الإعفاءات الجبائية

المصدر: عادل التابعي عبده الغزناوي، مرجع سابق، ص 12.

تعتمد مختلف البلدان الإعفاءات الجبائية، ولكن لكل بلد سياسته الخاصة في ذلك تبعا للأهداف المحددة، وكذا الظروف السائدة فيها.

2- التخفيضات الجبائية:

هو شكل من أشكال الإنفاق الجبائي؛ ففي بعض الحالات يلجأ المشرع الجبائي إلى منح المكلفين بالضريبة تخفيضات خاصة، إما عن طريق التخفيض في حجم الوعاء الجبائي، أو من خلال التخفيض في معدلات الضرائب المفروضة.

أ- التخفيضات الجبائية الخاصة بالوعاء:

يمكن للمكلفين بالضريبة التخفيض من قيمة الوعاء أو المادة الخاضعة للضريبة من خلال الاستفادة من حسومات جبائية يوضحها المشرع الجبائي في حدود معينة، فعلى سبيل المثال في النظام الجبائي الجزائري يسمح المشرع الجبائي بترحيل الخسائر المحققة خلال النشاط للسنوات القادمة، ولكن في حدود أربع سنوات فقط، كما يخضع التصريح المشترك للزوجين في الضريبة على الدخل الإجمالي إلى تخفيض قدره 10%.

ب- التخفيضات الخاصة بالمعدلات:

يقوم هذا الأسلوب من الإنفاق الجبائي على التخفيض من قيمة الضريبة الواجب الدفع على عاتق المكلفين بها من خلال إخضاعهم لمعدلات منخفضة مقارنة بالمعدلات العادية السائدة، ففي النظام الجبائي الجزائري نجد أن المكلفين بالرسم على القيمة المضافة يخضعون لمعدل عادي يقدر بـ 19% ومعدل مخفض يقدر بـ 9% .

3- القرض الضريبي:

هو امتياز ضريبي يمنح لبعض أصناف الدخل في سبيل تلافي مشكل الازدواج الضريبي، حيث يخصم مبلغ القرض بمعدل من صنف الدخل المعني، ويزود هذا الدخل ضمن الدخل الإجمالي أو الربح، ويخصم في الأخير من مبلغ الضريبة. كان يمنح امتياز جبائي على شكل قرض ضريبي فيما يخص بعض الاقتطاعات من المنبع في حين يعاد إدراج صنف الدخل الخاضع لهذا الاقتطاع مرة ثانية ضمن حساب الضريبة السنوية، ليتم خصم مبلغ القرض من

الضريبة في الأخير لتفادي الازدواج الضريبي الناجم عن استخدام الوعاء مرتين في إخضاع الضريبة.¹

4- تأجيل الضريبة:

يقوم هذا النوع من الإنفاق الجبائي على عدم حساب مبالغ معينة ضمن الوعاء الجبائي خلال فترة زمنية معينة، وتأخير ذلك إلى فترات زمنية أخرى، وبالتالي يمكن القول بأن هذا النوع من الإنفاق الجبائي يشبه التخفيضات الخاص بالوعاء ولكنه ليس نهائي وإنما تأجيل حسابه لفترات أخرى فقط.

ثالثاً: الإنفاق الجبائي بين التأييد والمعارضة

لم يلقى تطبيق الإنفاق الجبائي الإجماع من قبل كل الأشخاص حيث انقسمت الآراء حول مدى نجاعة كأداة من الأدوات المالية للدولة إلى مؤيدين ومعارضين.

1- حجج المؤيدين:

- من بين الحجج التي يستند إليها مؤيدي استخدام النفقات الجبائية ما يلي:²
- تعتبر النفقات الجبائية أكثر مرونة من برامج النفقات العمومية؛ فالحكومات بإمكانها تحفيز المؤسسات على الاستثمار عن طريق تخفيض ضريبي يسمح لها بالوصول إلى الهدف، من دون قيود المرتبطة بمنح الإعانات .
- يمكن أن تؤدي إلى منافسة ضريبية عادية؛ وبالتالي تساهم في حركة رؤوس الأموال.
- أنها أسهل وتتطلب رقابة حكومية أقل من النفقات العادية؛

¹ - حميد عبد الله الحرتسي، تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي، دار زهران للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2012، ص 74.

² - عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص ص 122، 123.

- بإمكانها تشجيع القطاع الخاص على المساهمة في أداء بعض الأدوار الاجتماعية كالتشغيل والتكوين.

- هي مؤشر على أداء الحكومات في تسهيل إجراءات الاستثمار وتحسين مناخ الأعمال.

2- حجج المعارضين:

يستند معارضي تطبيق الإنفاق الجبائي إلى الحجج التالية:¹

- تؤثر على حيادية النظام الجبائي ومنه على كفاءة تخصيص الموارد؛
- تؤدي إلى المساس بمبدأ العدالة في النظام الجبائي .
- تؤدي إلى قيام منافسة ضريبية غير عادلة؛
- تؤدي إلى ارتفاع تكاليف التعديل الميزاني ، بحيث يجد الممولين أنفسهم يدفعون ضرائب أكثر لتعويض النقص في الإيرادات الناتج عن النفقات الجبائية؛
- يمكن أن تستخدم كمنافذ للتهرب الجبائي بتحويل المزايا إلى قطاعات، وأنشطة غير معنية بالنظام التفضيلي؛

المطلب الثاني: المتغيرات الاقتصادية بين السياسة الجبائية والسياسة النقدية

للاختيار بين السياسة الجبائية والسياسة النقدية نجد في الفكر الاقتصادي نظريتين مختلفتين، فبحسب النظرية الكينزية فإن الأولوية لسياسة الميزانية بشقيها الإيرادي، والإنفاقي، بينما النظرية النقدية تفضل السياسة النقدية، ويفسر هذا التباين لاختلاف دور الدولة في الميدان الاقتصادي.²

¹ - نفس المرجع السابق، ص 123.

² - ناصر مراد، مرجع سابق، ص 42.

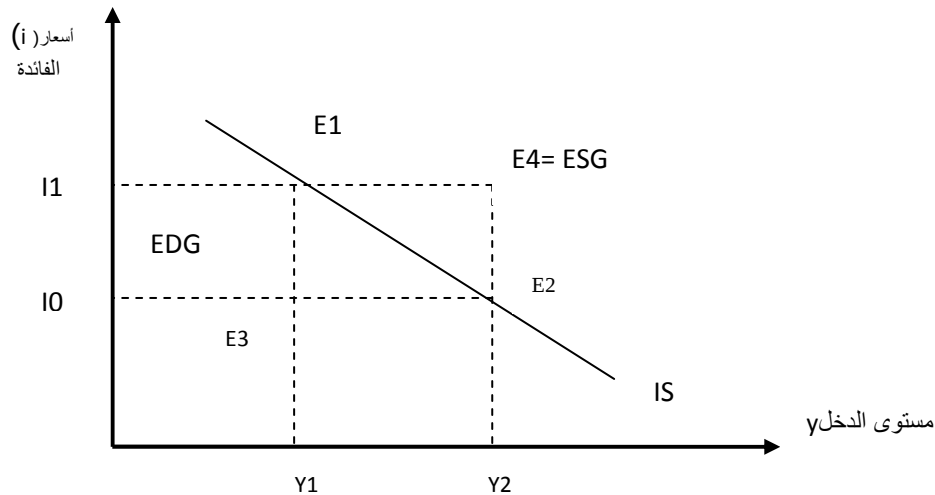
وللمفاضلة بين السياستين سنعتمد على نموذج (IS-LM) * ، والذي يعتبر الركيزة الأساسية للاقتصاد الكلي الحديث.¹

أولاً: التوازن في السوق السلعي وسوق الأرصدة

يعبر التوازن في السوق السلعي على مستوى الاقتصاد الكلي عن أن الطلب على السلع مساو لمستوى الإنتاج على مستوى منحنى (IS) ، أما التوازن في سوق الأرصدة فيعبر عن أن الطلب عن النقود مساو للعرض عليها على مستوى منحنى (LM).

1- التوازن في السوق السلعي: يمكن التعبير عن التوازن في السوق السلعي من خلال

المنحنى التالي :



الشكل رقم (02): التوازن وعجز العرض والطلب في السوق السلعي

المصدر: صالح تومي، مرجع سابق، ص 194.

* يعتبر نموذج (IS-LM) من النماذج الكينزية التي تستخدم في إيجاد التوازن الآني في سوق السلع والخدمات وكذا سوق الأرصدة (النقدي)، بحيث يبقى في هذا السوق مستوى الأسعار ثابتاً، أما المتغيرات الأخرى مثل مستوى سعر الفائدة ومستوى الناتج فهي تتغير.

¹ - صالح تومي، مبادئ التحليل الاقتصادي الكلي (مع تمارين محلولة)، دار أسامة للطبع والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2009، ص 189.

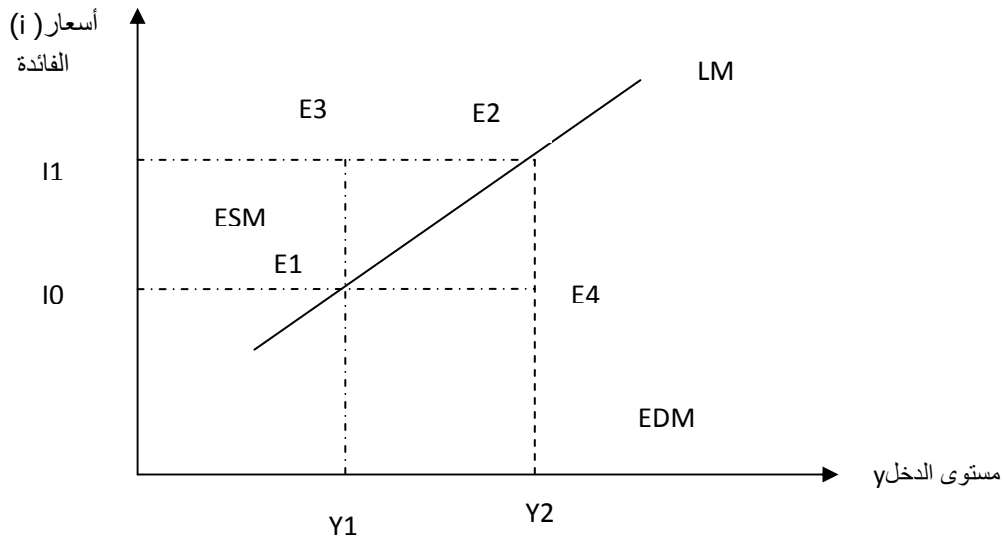
من خلال الشكل السابق نلاحظ:

- ميل منحنى (IS) سالب، وهو ما يعبر عن العلاقة العكسية بين التغيرات في سعر الفائدة (i)، و مستويات الدخل (y).
- أن النقطتين (E3) و (E4) تمثلان نقاط اختلال في السوق السلعي، فعند النقطة (E4) هناك عجز في الطلب أي أن العرض السلعي اكبر من الطلب عليها ، أما النقطة (E3) هناك عجزا في العرض أي أن الطلب على السلع اكبر من العرض المتوفر.
- النقاط الموجودة على مستوي منحنى (IS) فهي تمثل نقاط التوازن بين العرض، والكميات المطلوبة على المستوي الكلي.

2- التوازن في سوق الأرصدة (النقدي):

يحدث التوازن في السوق النقدي عندما يتساوي الطلب على الأرصدة النقدية مع العرض

عليها، والمنحنى التالي يوضح ذلك:



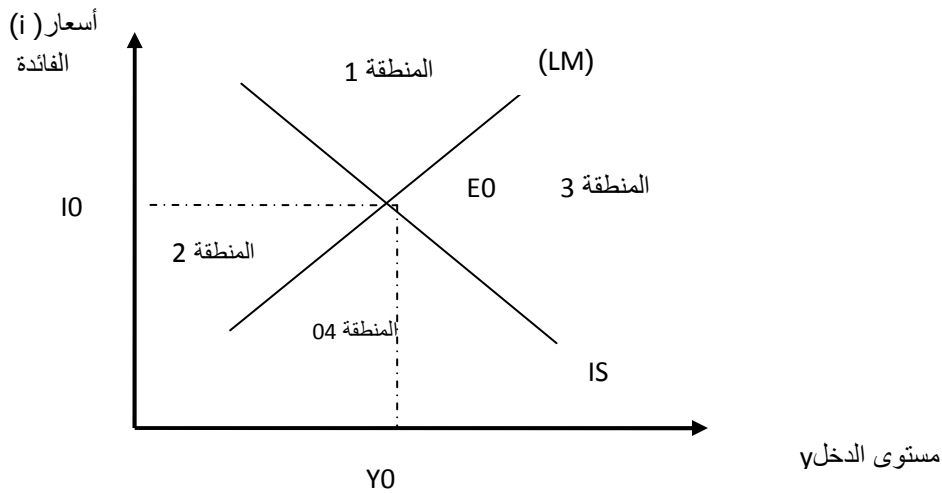
الشكل رقم (03) :التوازن وعجز العرض والطلب في سوق الارصدة

المصدر: صالح تومي، مرجع سابق، ص 197.

من خلال الشكل السابق نلاحظ:

- ميل منحنى (LM) موجب، وهو ما يعبر عن العلاقة الطردية بين التغيرات في أسعار الفائدة (i)، وبين مستويات الدخل (y).
 - تمثل النقاط (E3) و (E4) نقاط اختلال حيث أن النقطة (E4) تمثل عجزا في العرض النقدي، أما النقطة (E3) فهي تمثل عجزا في الطلب النقدي.
 - كل النقاط الموجودة على مستوي منحنى (LM) هي نقاط توازن مثل النقطتين (E1) ، و (E2).
- 3- التوازن الآني في السوق السلعي وسوق الأرصدة:

تم اشتقاق منحنى (IS) بشكل انفرادي من قبل (HIKS)، أما منحنى (LM) فتم اشتقاقه بشكل انفرادي من قبل (HAXSEN) فيما بعد تم دراسة التوازن الآني بين السوقين وهو ما يعرف بنموذج (IS-LM) ، والشكل التالي يوضح كيفية التوازن الآني بين السوقين.



الشكل رقم (04): التوازن الآني والاختلالات في سوق السلع والأرصدة

المصدر: صالح تومي، مرجع سابق، ص 198. بتصرف.

يحدث التوازن في السوقين عندما يتقاطع المنحنى (IS) مع المنحنى (LM) في النقطة (E_0) ، والتي تعطي مستوى سعر فائدة (i_0) ومستوى ناتج (y_0) ، ويعرف (i_0) بأنه ذلك المستوى من سعر الفائدة الذي يحقق التوازن في السوقين في أن واحد. كما يعرف (y_0) بأنه ذلك المستوى من الناتج أو الدخل الذي يحقق التوازن في السوقين في أن واحد، فما عدا النقطة (E_0) فالسوقين يكونان في حالة اختلال، والجدول التالي يلخص ما سبق.

الجدول رقم (02): طرق اعادة التوازن الاتي بين سوق السلع وسوق الارصدة

إعادة التوازن		الاختلالات		
المنطقة	سوق السلع	سوق النقود	الناتج (y)	أسعار الفائدة (i)
1	فائض في عرض السلع	فائض في عرض النقود	التخفيض	التخفيض
2	فائض في طلب السلع	فائض في عرض النقود	الزيادة	التخفيض
3	فائض في طلب السلع	فائض في طلب النقود	الزيادة	الزيادة
4	فائض في عرض السلع	فائض في طلب النقود	التخفيض	الزيادة

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على ما سبق.

من خلال ما سبق نلاحظ أن مستوى الناتج (y) هي التي يتم بها إعادة التوازن للسوق

السلعي، أما في سوق الأرصدة فيتم من خلال المتغيرة (i).

ثانيا: فعالية السياسة الجبائية والسياسة النقدية في ظل اقتصاد مغلق

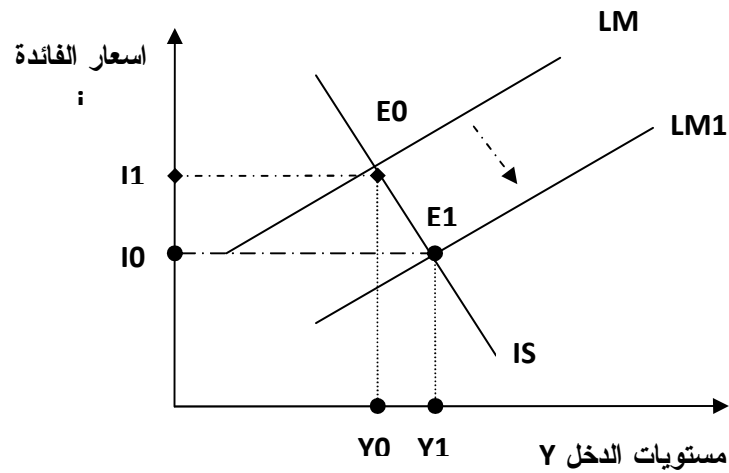
تهتم السياسة النقدية "بتوفير السيولة اللازمة للسير الحسن للاقتصاد و نموه، مع المحافظة على استقرار النقد (أو العملة)"¹. ومن خلال نموذج (IS-LM) نستطيع توضيح أي السياستين أكثر فعالية في ظل الاقتصاد المغلق*.

1- محددات السياسة الجبائية والسياسة النقدية

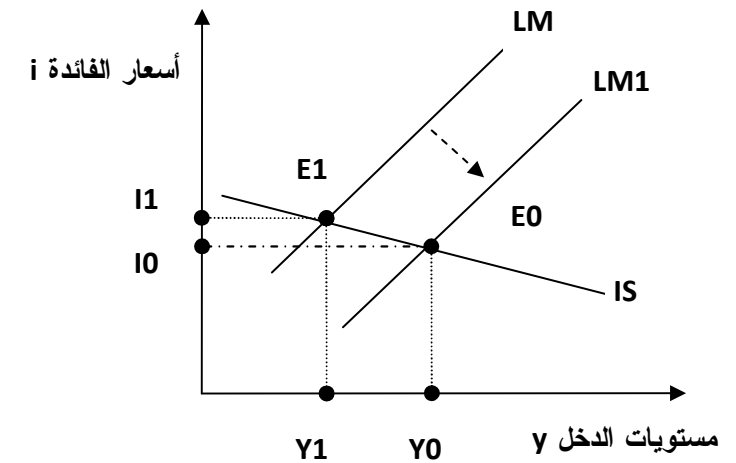
يمكن توضيح محددات كل من السياسة الجبائية والسياسة النقدية من خلال الأشكال التالية:

¹-Garnier (Olivier)et Capul (Jean yres),dictionnaire d'économie et des sciences sociales, éd'haitier, paris 1994,p310

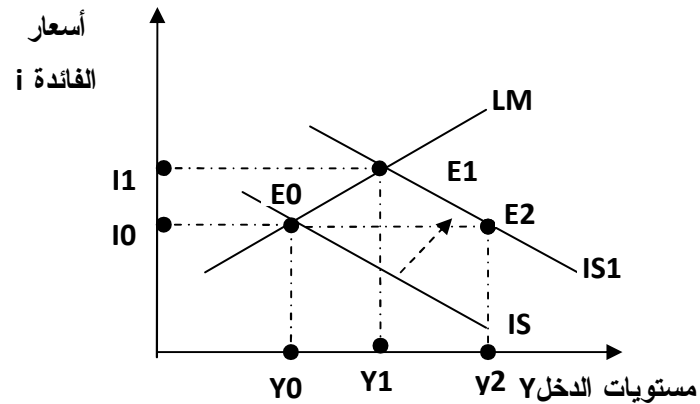
* سنعتمد في التحليل على النموذج في ظل الاقتصاد المغلق، والذي لا يأخذ بعين الاعتبار التغيرات في أسعار الصرف كمتغير من متغيرات النموذج.



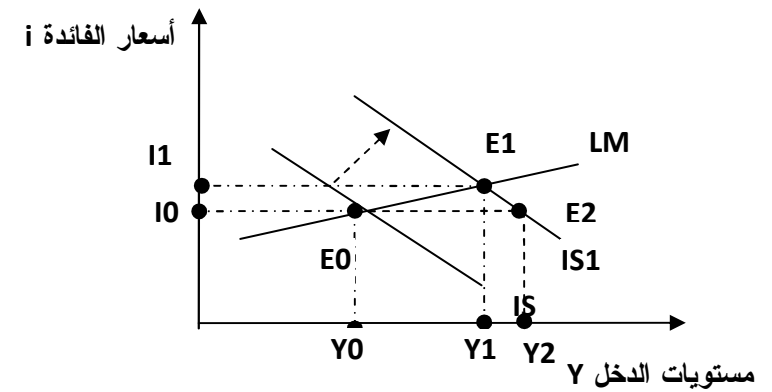
الشكل رقم (2-5) : فعالية السياسة النقدية في ظل منحني (IS) اقرب للعمودية



الشكل رقم (1-5): فعالية السياسة النقدية في ظل منحني (IS) اقرب لللتفقية



الشكل رقم (2-6): فعالية السياسة الجبائية في ظل منحني (LM) اقرب



الشكل رقم (1-6): فعالية السياسة الجبائية في ظل منحني (LM) اقرب للافقية

المصدر: ناصر مراد، مرجع سابق، ص 44. بتصريف.

من خلال الأشكال السابقة نلاحظ :

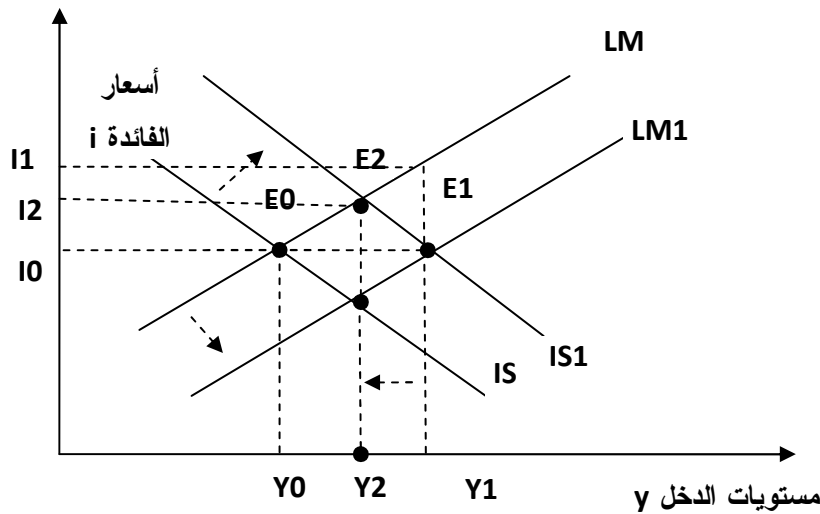
- يؤدي تطبيق سياسة نقدية توسعية من خلال انتقال منحنى (LM) إلى اليمين والأسفل انتقالات موازياً في الشكل (05) ، إلى زيادة مستويات الدخل من y_0 إلى y_1 وكذا ارتفاع مستويات أسعار الفائدة من i_0 إلى i_1 .
- الزيادة في مستويات الدخل في حالة الشكل رقم (01-05) اكبر من الزيادة في مستويات الدخل في الشكل (02-05)، وعلى العكس من ذلك بالنسبة لأسعار الفائدة حيث أن ارتفاعها في الشكل (02-05) اكبر منه في الشكل (01-05) ويفسر ذلك بمدي ميل منحنى (IS).
- يؤدي تطبيق سياسة جبائية توسعية من خلال انتقال منحنى (IS) إلى اليمين والأعلى انتقالات موازياً في الشكل (06) إلى زيادة مستويات الدخل من y_0 إلى y_1 وكذا ارتفاع مستويات أسعار الفائدة . من i_0 إلى i_1 .
- الزيادة في الزيادة في مستويات الدخل في حالة الشكل رقم (01-06) اكبر من الزيادة في مستويات الدخل في الشكل (02-06) ، أما أسعار الفائدة فقد ارتفعت في الشكل اكبر (02-06) منه في الشكل (01-06)، ويفسر ذلك بمدي ميل منحنى (LM).

من خلال ما سبق يمكن القول بان:

- كلما كان منحنى (IS) يقترب إلى الأفقية تكون السياسة النقدية أكثر فعالية من السياسة الجبائية، أي أن ميل منحنى (IS) هو المحدد لفعالية السياسة النقدية.
- كلما كان منحنى (LM) يقترب إلى العمودية كانت السياسة الجبائية أكثر فعالية من السياسة النقدية، أي أن ميل منحنى (LM) هو المحدد لفعالية الساسة الجبائية.

2- أثر تطبيق مزيج من السياستين الجبائية والنقدية:

عند تطبيق سياسة جبائية، أو مالية توسعية فإن ذلك يؤدي إلى زيادة مستويات الدخل إلى (y_1) ، ولكن نتيجة لارتفاع مستويات أسعار الفائدة إلى (i_1) فإن مستويات الدخل تتراجع إلى (y_2) أقل من ذلك، وهو ما يعرف بأثر المزاحمة*، ولتلافي ذلك الأثر تتجه الدول لتطبيق مزيج من السياستين النقدية، والجبائية والشكل التالي يوضح ذلك:



الشكل رقم (07): السياسة الجبائية المصاحبة للتوسع النقدي

المصدر: صالح تومي، مرجع سابق، ص 206.

من خلال الشكل السابق؛ يمكن ملاحظة أن اثر المزاحمة الذي يؤدي إلى النقل من فعالية

السياسة الجبائية، ويمكن تلافيه من خلال اعتماد سياسة جبائية مع التوسع النقدي .

* اثر المزاحمة (crowding-out): تعرف بأنها الأثر الذي يتركه ارتفاع مستويات الفائدة بسبب السياسة المالية التوسعية على الاستثمار، حيث يقال أن الإنفاق الحكومي طرد أو زاحم الإنفاق الخاص، خاصة منه الاستثماري الخاص. ويمكن حسابها عددياً من خلال الفرق بين مستوى الناتج عند النقطة التوازنية E1 ومستويات الناتج عند النقطة التوازنية E2 .

المطلب الثالث: مجالات تأثير السياسة الجبائية

يمكن للسياسة الجبائية أن تؤثر على العديد من المتغيرات الاقتصادية مثل الاستهلاك والادخار، وكذا الاستثمار، ومستويات الإنتاج في الاقتصاد، وهذا ما سنحاول توضيحه من خلال هذا المطلب.

أولاً: أثر السياسة الجبائية على الاستهلاك والادخار

يمكن للسياسة الجبائية أن تؤثر على الاستهلاك، والادخار من خلال التقليل من المداخل المتاحة للأفراد من أجل للاستهلاك أو الادخار، ولكن هنا يجب التمييز بين الأثر الذي تحدثه الضرائب المباشرة، والضرائب غير المباشرة على هذه المتغيرات كمايلي:¹

1- الضرائب المباشرة:

يعتمد أثرها على كونها تصاعدية أم نسبية، فالضرائب النسبية تؤدي إلى خفض الاستهلاك بشكل أكبر من الضرائب التصاعدية لأنها تأخذ نسبة واحدة من جميع الدخل. وبما أن الدخل المنخفضة أكثر من العالية فإن أصحابها سيقولون من ادخارهم فقط. أما الضرائب التصاعدية فإنها تصيب أكثر الدخل العالية لذلك تأثيرها يكون قليلاً على الاستهلاك وكبيراً على الادخار.

2- الضرائب الغير المباشرة:

تؤدي الضرائب غير المباشرة إلى رفع أسعار السلع التي فرضت عليها مما يؤدي إلى انخفاض الطلب عليها والتقليل من استهلاكها وهذا الانخفاض في الاستهلاك يختلف من سلعة لأخرى وذلك تبعاً لطبيعة الطلب على السلعة أو تلك. وحتى لو لم ينخفض استهلاك سلعة ما لأنها

¹ - سعيد علي محمد العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، دار دجلة ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، عمان، 2011، ص ص، 161، 162.

ضرورية والطلب عليها غير مرن أو انخفاض بنسبة ضئيلة فإن ذلك سوف يقلل من استهلاك السلع الأخرى، لزيادة ما خصص من الدخل للسلع التي ارتفعت أسعارها، ومنه كلما زادت الضرائب غير المباشرة انخفضت مستويات الاستهلاك الخاص، أما زيادة الضرائب المباشرة تؤدي إلى خفض الادخار الخاص.

ثانيا: اثر السياسة الجبائية على الاستثمار

يعرف الاستثمار بأنه "توظيف المال بهدف تحقيق العائدات، و الدخل أو الربح و المال عموما، وقد يكون الاستثمار على شكل مادي ملموس أو على شكل غير مادي".¹ ويمكن للسياسة الجبائية أن تكون أداة فعالة في يد الدولة للتأثير على حجم الاستثمار الموجود في الاقتصاد، وكذا كيفية توزيعه على المناطق المختلفة للوطن كمايلي:

- للسياسة الجبائية آثار ايجابية على الاستثمار سواء أكان محليا أو أجنبيا، والتي من شأنها أن تعمل على تسهيل إنشاء وجذب هذه الاستثمارات، وذلك من خلال تخفيف الأعباء الجبائية التي تفرض على هذه الاستثمارات، سواء كان ذلك عن طريق إزالة العوائق الضريبية التي تعترض طريقها، أو من خلال عبء الضريبة المفروض عليها بما تقدمه من إعفاءات ومزايا وجبائية.²

- كما تستخدم السياسة الجبائية كأداة لتوجيه هذه الاستثمارات على الفروع المختلفة للأنشطة الاقتصادية، وكذا توزيعها على المناطق المختلفة للوطن الواحد.

¹ - طاهر حيدر حردان ، مبادئ الإستثمار ، دار المستقبل للنشر و التوزيع ، عمان، 1997، ص13.

² - محمد براج، دور السياسة الضريبية في تحفيز الاستثمار الاجنبي المباشر (دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 1990-2014)، أطروحة دكتوراه علوم، تخصص تخطيط، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2016، ص 84.

ثالثاً: أثر السياسة الجبائية على إعادة توزيع الدخل

بدأ الاهتمام بدراسة العدالة في توزيع الدخل القومي، وقياس التفاوت في الدخل من قبل المفكرين الاقتصاديين بعد الحرب العالمية الثانية، سواء أكان توزيع الوظيفي للدخل أم التوزيع الشخصي للدخل. ويقصد بالتوزيع الوظيفي للدخل تحديد حصة كل عنصر من عناصر الإنتاج ومساهمته في تكوين هذا الدخل، ويعكس هذا الأسلوب آلية النظام الاقتصادي في الدولة الذي يحدد طبيعة العلاقات الاقتصادية بين عناصر الإنتاج ذاتها. أما التوزيع الشخصي للدخل فبمقتضاه يتم توزيع الدخل القومي على أفراد المجتمع في معظم الدول النامية والمتقدمة على السواء من خلال تقسيم المجتمع إلى فئات عشرية أو خمسية، ثم تحديد نصيب كل فئة من الدخل القومي، وبالتالي يحدث التفاوت في توزيع الدخل في حالة اختلاف نصيب كل فئة من الدخل القومي.¹ ويستخدم في قياس مدي عدالة توزيع الدخل في المجتمع عدة مقاييس من بينها منحنى لورنز "LORENZ" ومعامل جيني "GINI".

1- منحنى لورنز "LORENZ":

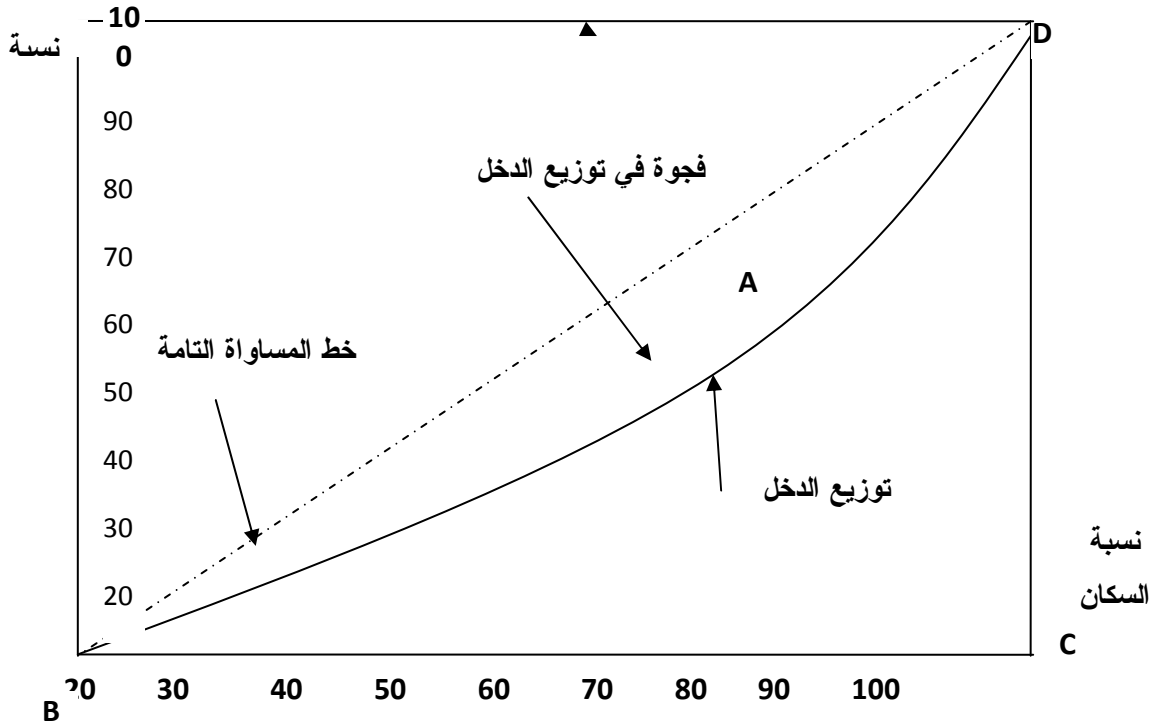
يعد منحنى "لورنز" من بين أهم الأساليب التي تستخدم في قياس العلاقة بين الكمية بين المداخل التي يحصل عليها الأفراد نسبتاً للدخل الإجمالي خلال فترات زمنية معينة². وقد استخدم لأول مرة من قبل الإحصائي الأمريكي M.O.LORENZ سنة 1950 ، وهو حالياً من أكثر

¹ - عبد الرزاق الفارس، الفقر وتوزيع الدخل في الوطن العربي، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت،

2001، ص 94.

² -Subrata Ghatak "Introduction to Development Economics" , ROUTLEDGE, 3 rd edition, London and New York, , 1998, p 40.

الأشكال البيانية استخداماً للتعبير عن حجم التفاوت في توزيع الدخل أو الثروة وغيرها¹، والشكل الآتي يوضح هذا المنحني:



الشكل رقم (08): منحني لورنز لتركيز الدخل

المصدر: عبد الخالق جودت، كريم كريمة، أساسيات التنمية الاقتصادية، دار النهضة، الطبعة الثانية، مصر، 2012، ص 207.

2- معامل جيني "GINI":

يعتمد معامل "جيني" على منحني "لورنز"، من خلال حاصل القسمة للمساحة "A" أو فجوة توزيع الدخل على المساحة المحصورة ما بين النقاط "BCD" أو بعبارة أخرى:

$$\text{معامل جيني "GINI"} = \frac{\text{المساحة "A"}}{\text{المساحة "BCD"}}$$

¹ - يونس علي احمد، تحليل وقياس الرفاهية وعلاقتها بعدالة توزيع الدخل في مدينة كركوك، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد الثالث والثمانون، 2010، ص 287.

ويأخذ معامل جيني ثلاث قيم كمايلي: ¹

- معامل جيني مساوي للصفر : وهي تعبر عن حالة التوزيع المتساوي للدخل .
- معامل جيني قريب من الواحد الموجب: وهي تعبر عن أن منحني "لورنز" مساويا للمنطقة "A".
- معامل جيني مساويا للواحد السالب : وهذا يعني أن منحني "لورنز" مائل ميلا لا متاهيا، وهي حالة مستحيلة.

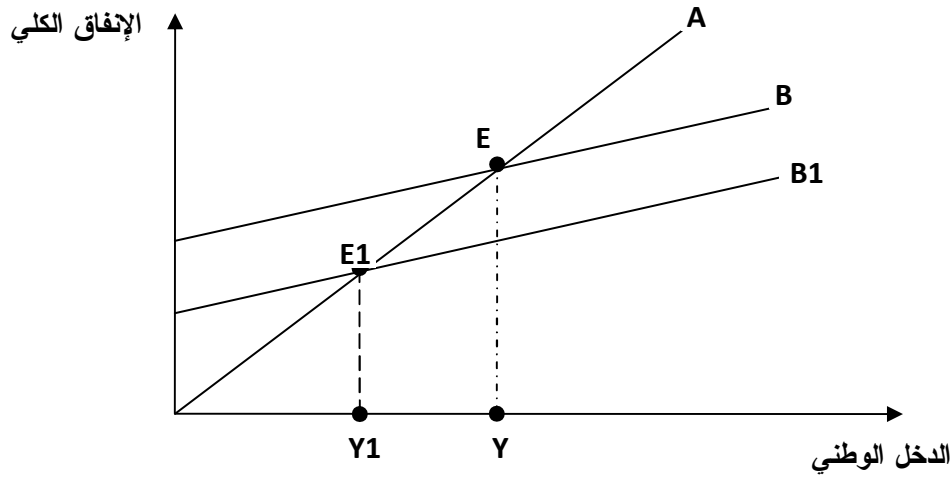
وتعتمد فعالية السياسة الجبائية في إعادة توزيع الدخل على طبيعة الضرائب المفروضة، فإذا فرضت ضرائب غير مباشرة فإنها تصيب الطبقات الفقيرة أكثر من الغنية أي تعميق التفاوت في توزيع الدخل، أما إذا فرضت الضرائب المباشرة فأثرها يعتمد على كونها نسبية أو تصاعدية، فالضرائب النسبية تساهم في تعميق التفاوت في توزيع الدخل أما الضرائب التصاعدية فإنها تقلل التفاوت في توزيع الدخل.²

رابعاً: أثر السياسة الجبائية على مستوى الإنتاج

يمكن للسلطات العمومية أن تستخدم السياسة الجبائية في التأثير على الكميات المنتجة، في الاقتصاد الوطني، وذلك من خلال التأثير على الكميات المطلوبة، من قبل الأشخاص، والشكل الآتي يوضح ذلك:

¹ - عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 115.

² - سعيد علي محمد العبيدي، مرجع سابق، ص 163.



الشكل رقم (09): اثر زيادة الضرائب على مستوى الانتاج في الاقتصاد

المصدر : محمود حسين الوادي، وآخرون، الاقتصاد الكلي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، 2009، ص 150. بتصرف

من خلال الشكل السابق نلاحظ أن الاقتصاد في حالة توازن عند النقطة "E"، حيث أن الكميات المنتجة، والمعرضة في السوق مساوية للكميات المطلوبة ، ولكن في حالة اعتماد الدولة سياسة مالية انكماشية من خلال زيادة معدلات الضرائب فان ذلك سيؤثر على الإنفاق الكلي بانتمال المنحني "B" إلى "B1"، وذلك نتيجة لتراجع مستويات المداخل المخصصة للاستهلاك، وزيادة التكاليف في الاقتصاد هو ما يؤدي إلى تراجع مستويات الإنتاج، والدخل التوازني إلى مستويات أقل عند النقطة "Y1".

خامسا: أثر السياسة الجبائية على المستوي العام للأسعار

لأن الضرائب تعد تكلفة يتحملها المنتج لذلك تساهم في رفع أسعار السلع والخدمات، لان المنتج يحاول ما استطاع أن ينقل عبء الضريبة إلى الأمام أي إلى المستهلك، وان كانت

إمكانية النقل تعتمد على عدة أمور منها مرونة العرض والطلب والسوق الذي يعمل فيه المنتج، لذلك نري أن الدولة عندما تريد أن تتبع سياسة انكماشية أي خفض الأسعار أو معالجة التضخم تلجا إلى رفع معدلات الضرائب مما يؤدي إلى رفع أسعار السلع والخدمات ومن ثم خفض الطلب الكلي والذي يؤدي إلى خفض الأسعار. كما أن اختيار نوع الضرائب المفروضة وبالتالي طبيعة تأثيرها على توزيع الدخل تعتمد على اعتبارات اقتصادية واجتماعية. وكذلك تعتمد على أوجه وطبيعة الإنفاق العمومي.¹

المبحث الثالث: معوقات السياسة الجبائية

يعترض تطبيق السياسة الجبائية مجموعة من المعوقات، تؤدي إلى انعكاسات سلبية عليها، وبالتالي وجب الحد من هذه المعوقات، وأخذها بعين الاعتبار من قبل صائغي السياسة الجبائية عند وضع مكوناتها.

المطلب الأول: الغش الجبائي

تعد الضريبة اقتطاع من دخول الأشخاص سواء أكانوا طبيعيين أو معنويين، وبالتالي فمن المتوقع أن يلجأ بعض هؤلاء الأشخاص إلى محاولة التخلص من ذلك العبء، بطرق غير مشروعة، وهو ما يطلق عليه بالغش الجبائي.

أولاً: مفهوم الغش الجبائي

الغش الجبائي ظاهرة معقدة، وتبدو للوهلة الأولى كرد فعل طبيعي على إلزامية الضريبة، ولفهم هذه الظاهرة سوف نعرض على مختلف التعاريف المقدمة لها سواء الاقتصادية أو القانونية.

¹ - سعيد على محمد العبيدي ، المرجع السابق، ص 163.

* الظاهرة الضريبية: هي عبارة عن سلوك أو تصرف ضريبي صادر عن شخص طبيعي أو معنوي (مكلف ضريبي) ، له علاقة مباشرة مع التشريع الضريبي.

1- تعريف الغش الجبائي في الفقه المالي:

من الصعوبة بما كان إيجاد تعريف للغش الجبائي* موحد، ويحظي بإجماع، وتأييد واسع بين رجالات الفقه المالي، نظرا للأشكال، والتقنيات التي تتخذها هذه الظاهرة، وعليه سوف نسوق مجموعة من التعارف كما يلي:

- "المخالفة الصريحة للقوانين الجبائية".¹

- "فعل إرادي يقوم به المكلف الذي يقرر مخالفة القانون للتملص من دفع الضريبة".²

- "تصرف غير مشروع يمثل عدم احترام للقانون، و هو عدم احترام إرادي لأنه انتهاك

لروح القانون و إرادة المشرع".³

من خلال التعاريف السابقة، نلاحظ إجماعها علي أن الغش الجبائي يتم عن طريق مخالفة القانون الجبائي، ويستوي في ذلك المكلف الذي عقد سوء النية، لمخالفة القانون الجبائي، و المكلف الذي خالف القانون عن حسن نية، ومثال ذلك أن يغفل المكلف عن تقديم هامش من أرباحه عن غير قصد، أو يهمل في تقديم كافة فواتيره، التي يحاسب عليها القانون، وهو ما يعرف الغش الجبائي البسيط، لكن من الصعوبة بما كان إثبات حسن أو سوء النية ، وبالتالي فهم بالنسبة للإدارة الجبائية مخالفين للقانون، كما أن هذه التعاريف، لم تعدد الأساليب التي يتم من خلالها الغش الجبائي و الآثار الناجمة عنه. وعليه يمكن إضافة التعاريف التالية:

- " الغش الجبائي؛ تصرف غير قانوني، يتم من خلاله إخفاء نسبة من الأرباح أو تضخيم

* يطلق علي هذا المصطلح بالغة الفرنسية: la fraude fiscale ،أما بالانجليزية: tax evasion .

¹ - محمد طارق الحاج، "المالية العامة"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان ،الطبعة الأولى، 2008، ص84.

² - عبد المجيد قدي، "دراسات في علم الضرائب"، مرجع سابق، ص 215.

³ - سوزي عدلي ناشد، "ظاهرة التهريب الضريبي الدولي وآثارها علي اقتصاديات الدول النامية" ، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان ،2008، ص13.

نسبة من الأعباء".¹

- "الامتناع الكلي أو الجزئي بطريقة غير مشروعة من دفع الضرائب المستحقة، وأساليبه المتعددة مثل تعمد الأخطاء الإدارية في التصريحات، تخفيض الإيرادات، أو تضخيم التكاليف".²

- "يقصد بالغش الجبائي تلك السلوكات والممارسات التي تتم بهدف التحايل وتجنب أداء الضريبة وهذا خارج إطار القانون، أي أنها كلها ممارسات غير شرعية...".³

نلاحظ أن هذه التعاريف توسعت بعض الشيء في تعريف الغش الجبائي، وذلك من خلال تعداد بعض مظاهره مثل تضخيم التكاليف واجبة الخصم أو تدنئه الأرباح المحققة، وبالتالي التقليل من قيمة وعاء الضريبة الحقيقي، بالرغم من أن الفقه المالي لا يركز كثيرا على الطريقة التي تم بها التهرب الجبائي، سواء أكانت مشروعة أم غير مشروعة، بحسن نية أو بسوء نية، لأن لها خصائص مشتركة من حيث انعكاساتها علي الخزينة العمومية، وعلى ضوء ما سبق يمكن تعريف الغش الجبائي بأنه:

" التصرف الذي تتجه فيه إرادة المكلف إلي التخلص من العبء الجبائي كليا أو جزئيا، وذلك باستخدام طرق غير مشروعة أو احتيالية بهدف إخفاء دخله الحقيقي الذي يمثل وعاء الضريبة الحقيقي، مما يؤدي إلى إضعاف حصيلة الدولة المالية، وإعاقة التوجه السليم لسياساتها الاقتصادية والاجتماعية".

¹- Jean Jacques NEUER, "**la Fraude Fiscale Internationale**", édition PUF, 2001 , P23.

²- andre BARILARI, "**lexique fiscal**", Dalouz, Paris , 2 éme édition, 1992, P 92.

³- عبد الرزاق عباس، "**التحقيق الجبائي والنزاع الضريبي (من خلال عملية الرقابة الجبائية علي ضوء التشريع الجبائي الجزائري والمقارن)**"، دار الهدى، عين مليلة، 2012، ص 93.

2- الغش الجبائي بمفهوم المشرع الجبائي الجزائري:

"لم ترد في نصوص التشريعات الجبائية الجزائرية تعريفا دقيقا لماهية للغش الجبائي"¹، ولعل السبب في عدم إيراد تعريف واضح ودقيق؛ يتمثل في عدم القدرة على حصر أساليب الغش، كونها أصبحت في ازدياد و تطور مستمرين.

من بين المواد التي عدد فيها المشرع الأفعال التي تدخل ضمن دائرة الغش الجبائي، المادة (193) من قانون الضرائب والرسوم المماثلة، حيث ذكر خمسة صور للغش الجبائي*، وقد أوردها علي سبيل الخصوص، وترك لأعوان الإدارة الجبائية السلطة التقديرية في استنتاجها.

ثانيا: تمييز الغش الجبائي

في بعض الحالات قد يحدث خلط بين مصطلح الغش الجبائي ومصطلح التجنب الجبائي، لذلك سنحاول تحديد مفهوم التجنب الجبائي، ومن ثم التمييز بينه وبين الغش الجبائي.

1- مفهوم التجنب الجبائي:

- " هو مجموع السلوكيات الرامية إلي تقليص مبالغ الاقتطاعات الجبائية وذلك باستخدام أدوات مشروعة"².

- "فن تفاعلي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي"³.

- "يقصد به محاولة المكلف عدم دفع الضريبة جزئيا أو كليا بعد استحقاقها"⁴.

¹ - العبد صالح، "الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية (الأنظمة الجبائية، الرقابة الجبائية، المنازعات الجبائية)"، دار هومة، الطبعة الثانية، الجزائر، 2006، ص 29.

* للتعرف على هذه الصور راجع نص المادة (193) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2016.

² - عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 216.

³ - Jean Claude MARTINEZ, La Fraude Fiscale, collection « que sais-je ? », édition puf, Paris, 1984, p13.

⁴ - سعيد علي محمد العبيدي، مرجع سابق، ص 148.

من خلال التعاريف السابقة نستنتج بان التجنب الجبائي يتم دون الخروج عن النظام الجبائي، وإنما الإفادة من قصوره، وذلك على المستويين الداخلي والخارجي.

2- أشكال التجنب الجبائي:

يتحقق التجنب الجبائي من خلال الطرق التالية:

أ- **الامتناع:** يتحقق من خلال الامتناع عن القيام بالأعمال والنشاطات، سواء ما كان منها في مجال التجارة أو الصناعة أو الخدمات، وذلك لكي لا يحقق إنتاجا ما خاضعا للضريبة، وهو ما يطلق عليه بالتجنب الجبائي، وأمثلة ذلك كثيرة، كأن يمتنع الشخص كليا أو جزئيا عن استهلاك السلعة أو الخدمة التي تخضع للضريبة، أو امتناع الشخص عن استيراد سلع تفرض عليها رسوم جمركية¹.

ب- **الإحلال:** قد يسعى المشرع وراء التمييز في المعاملة الضريبية بين مختلف أوجه النشاطات الاقتصادية المختلفة، إلي اجتذاب الأفراد إلي نحو نشاط معين، سعيا وراء تحقيق بعض الأغراض الاقتصادية والاجتماعية²، ومثال ذلك أن تقوم السلطات العمومية بتخفيض معدلات الضريبة على أرباح الشركات أو إعفاءها في مناطق معينة مقارنة بمناطق أخرى من أجل تشجيع الاستثمارات في هذه المناطق، وبهذا يكون المكلف تجنب الضريبة دون مخالفة القانون.

ج- **النفوذ من الثغرات القانونية:** يتحقق هذا النوع من التهرب المشروع؛ من خلال الاستفادة من الثغرات التي ينطوي عليها التشريع الجبائي، وذلك عن طرق الاستعانة بأهل الاختصاص والخبرة في استنباط طرق التحايل، مستندين في ذلك إلي خلل أو ثغرة في النصوص القانونية³.

¹ - فوزي عطوي، "المالية العامة (النظم الضريبية وموازنة الدولة)"، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003، ص 273.

² - خالد الخطيب، "التهرب الضريبي"، مجلة جامعة دمشق، مجلد 16، العدد 2، 2000، ص 162.

³ - نفس المرجع، ص 162.

فبسبب عدم دقة النصوص و عدم إحكام صياغتها أو عدم حصرها لجميع الحالات، قد يتمكن الشخص من تحويلها أو تفسيرها لصالحه دون مخالفتها*.

3- معايير التمييز بين الغش والتجنب الجبائي:

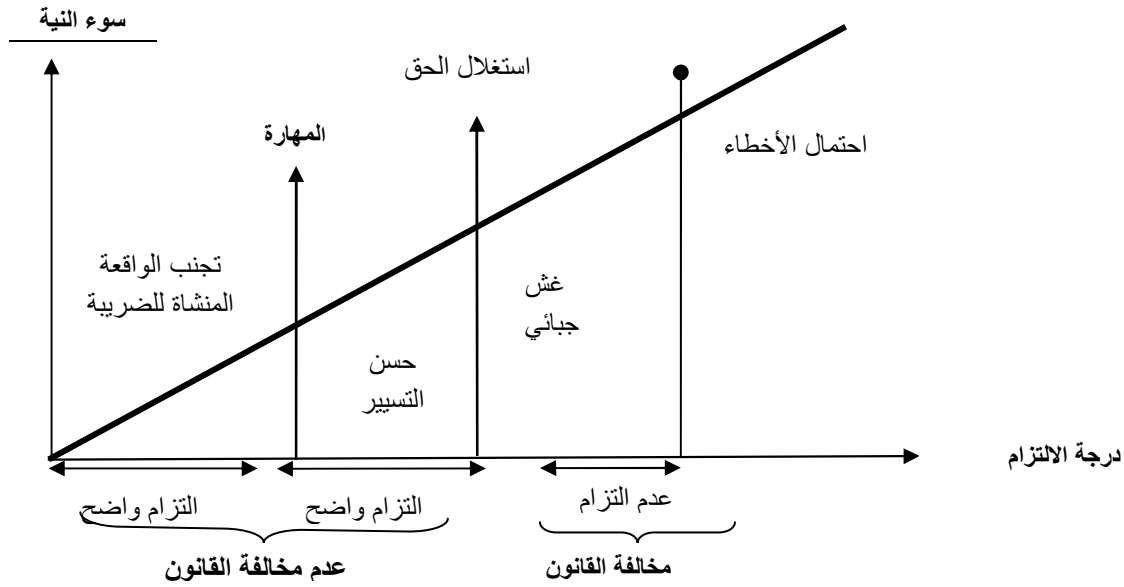
يختلف الغش الجبائي عن ما يسمى بالتجنب الجبائي في أن الأول عمل غير مشروع و التجنب عمل مشروع* وذلك من خلال تجنب الواقعة المنشأة للضريبة كأن يكون المكلف مدخنا، وبعد فرض الدولة للضريبة على استهلاك التبغ اقلع عن التدخين، أما الغش فهو المخالفة الصريحة للقانون، حيث تتحقق الواقعة المنشأة للضريبة** ثم يفشل عن قصد في دفع الضريبة، أي أن الغش الجبائي يعني عدم الالتزام بتنفيذ القوانين عن طريق عدم دفع الضريبة، والتهرب المشروع يعني تغير سلوك الفرد لتقليل مديونيته اتجاه الدولة¹. و الشكل التالي يبين تحول سلوك المكلف من التهرب المشروع إلى التهرب غير المشروع:

* يختلف موقف المشرع والفقهاء والقضاء في مواجهة تجنب الضرائب من بلد لآخر، فالرأي السائد فقهيًا وقضاء في فرنسا ومصر؛ هو أن للمكلفين أن ينظموا حياتهم الشخصية والاجتماعية والمهنية، بحيث يقللون من التزاماتهم الجبائية، ولا وزر في ذلك ماداموا في حدود القانون ولم يخالفوه، أما في ألمانيا فيتخذ المشرع موقف أكثر تشدداً إذ يقرر جزاءات معينة لمن يسئ إلى استخدام القانون لتفادي بعض الالتزامات الجبائية، راجع في ذلك: زينب حسين عوض الله، "مبادئ المالية العامة"، الدار الجامعة، بدون تاريخ نشر، ص 184.

** في نفس المعني يونس أحمد البطريق وآخرون، المالية العامة (الضرائب والنفقات العامة)، الدار الجامعة الإسكندرية، بدون تاريخ نشر، ص 80.

** الواقعة المنشأة للضريبة (Le fait générateur): تمثل الحدث الذي بمجرد حدوثه أو وقوعه تكون الضريبة واجبة السداد للخزينة العمومية.

¹ - سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 15.



الشكل رقم (10): تدرج سلوك المكلف من عدم المخالفة للقانون إلى المخالفة

Source: Cecile BAZART, la fraude fiscale (Modélisation du face à face Etat-Contribuable), une thèse de doctorat ,faculté des Sciences économiques, Université Montpellier I, 2001,p53.

ثالثاً: أسباب الغش الجبائي

إن غاية المكلفين المتهربين من دفع الضرائب، هو الاحتفاظ بهذه الأموال وعدم التنازل عنها لصالح الدولة، ويرجع سبب ذلك للعديد من العوامل نذكر منها:

1- الأسباب النفسية والاجتماعية:

إن للأسباب النفسية والاجتماعية تأثير كبير على ميول المكلفين بالضريبة للغش الجبائي،

ويمكن حصر هذه الأسباب في العوامل التالية:

أ- **ضعف الوعي الجبائي:** يعبر الوعي الجبائي عن "درجة إدراك المكلفين لمسؤولياتهم المالية إزاء المجتمع، ويعتبر من أهم العوامل المحددة لنطاق ظاهرة الغش الجبائي علي الإطلاق"¹؛ بحيث كلما ضعف الوعي الجبائي لدي المكلفين زاد الدافع على الغش والعكس بالعكس .

ب- **مستويات التعليم:** بحيث كلما كان أفراد المجتمع الجبائي على مستوى مرتفع من التعليم قلت لديهم الرغبة في الغش الجبائي.

ج- **النظرة للمتهرب:** "بقدر ما ينظر إلى الغش على أنه سلوك عادي أو مؤشر على الحصافة بقدر

ما يتم اللجوء إليه؛ بخلاف ما إذا كان ينظر إليه علي أنه فعل حضاري ويقلل من المكانة الاجتماعية للفرد"².

د- **سياسة العقوبات:** في بعض الحالات يقوم المكلف بالضريبة بالمقارنة بين ما يحصل عليه المكلف من منفعة وما يتعرض له من مخاطر بسبب تهريبه من الضريبة . ولعل مبلغ الضريبة يعد من العوامل الحاسمة في هذه المقارنة؛ فيزيد ميل المكلف نحو التهرب كلما زاد عبء الضريبة العقوبة الملقى عليه.

2- الأسباب الإدارية:

هناك مجموعة من الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية والتي تعتبر باعثا من بواعث الغش الجبائي نذكر منها:

- قصور الإمكانيات والوسائل المادية.

- نقص الموارد البشرية.

¹ - زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص185.

² - عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص219.

- الفساد الإداري.
- تعقد الإجراءات الإدارية في تحصيل الضريبة.
- صعوبة تقدير الوعاء.
- عدم القدرة على حصر المكلفين.
- ضعف الرقابة الجبائية.
- عدم المساواة في تطبيق الإجراءات.

5- الأسباب التشريعية:

تتمحور هذه الأسباب في قصور التشريع الجبائي، وضعف بنيته، بالإضافة إلى وجود بعض الثغرات القانونية، وكذا كثرة التعديلات المدرجة في قوانين المالية السنوية، مما يزيد من أسباب واحتمالات الغش الجبائي لدى المكلفين بالضريبة.

6- الأسباب الاقتصادية:

تشكل العديد من الأسباب الاقتصادية منبعا للغش الجبائي ، وفي هذا الصدد يمكن الإشارة إلى:

أ- **الظرفية الاقتصادية:** تؤثر الظروف الاقتصادية غير الملائمة تأثيرا سلبيا على ظاهرة الغش الجبائي؛ ومن الملاحظ أن نسبة الغش تقل لتصل أدنى مستوياتها في أوقات الازدهار والرخاء الاقتصادي، كما أنها تكثر وتنتشر لتصل أعلي معدلاتها في أوقات الكساد والأزمات الاقتصادية.¹

¹ - سلوم حداد، "المالية العامة (القانون المالي والضريبي)"، دار الفكر اللبناني، بيروت، 1990، ص154.

ب- **مستوي الاقتطاع:** "يؤدي مستوي الاقتطاعات المفروضة على مداخيل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، إذا كان مرتفعا إلى تحفيز الغش الجبائي، وتكون هذه الظاهرة محسومة أكثر عند ارتفاع المعدل الحدي الضريبي، فكلما كان المعدل الحدي مرتفعا كلما سعي الممولون إلى عدم التصريح بجزء من دخلهم".¹

ج- **اختلاف طبيعة المداخيل:** تؤثر طبيعة المداخيل التي يتحصل عليها الأشخاص في حجم الغش الجبائي ففي حالة المداخيل المتحصل عليها من الأنشطة الاقتصادية الحرة يكون التهرب من دفع الضرائب فيها سهلا وذلك إما عن طريق إخفاء هذا النشاط من خلال ممارسته في الاقتصاد الخفي أو من خلال التصريح الكاذب، أما المداخيل المتأتية عن النشاط كعامل يومي في القطاع العمومي أو الخاص يكون التهرب فيها صعبا نظرا لكون الضريبة تقتطع من المنبع. بالإضافة إلى مجموعة من الأسباب الأخرى مثل تزايد حجم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والتي تميل في إجراء معاملاتها إلى استخدام النقود السائلة مما يزيد من صعوبة اكتشافها من قبل الإدارة الجبائية، ومن جهة أخرى يتزايد حجم الاقتصاد الرقمي من سنة لآخر مما يسبب في زيادة دوافع الغش الجبائي نظرا لصعوبة إخضاعه للرقابة الجبائية نظرا للسرية التي يحاط بها .

ثالثا: آثار الغش الجبائي

يترتب عن الغش الجبائي آثار سلبية في مجمل النواحي المالية، والاقتصادية، والاجتماعية، وطبيعي أن هذه الآثار تتناسب طرديا مع حجم الغش الجبائي؛ فكلما ازداد حجمه زادت آثاره السلبية والعكس صحيح.

¹ - عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق ، ص 218.

1- الآثار المالية:

إذا كانت الخزينة العمومية هي جيوب رعاياها أو بالأحرى جيوب مكلفيها بصورة أساسية، فإنه في بإمكاننا تصور المحاذير، والآثار السلبية التي تنعكس على تلك الخزينة، إذا عمد رعاياها أو المكلفين إلى التقتير بالهروب المشروع أو غير المشروع، بحيث يحجبون عن الخزينة، جانباً كبيراً وهاماً من مواردها العامة، وهو الجانب المتمثل في الحصائل الضريبية¹، وتقدر منظمة المواطنين الدولية حول القضاء على الفقر في تقريرها لعام 2004، الموسم بالراصد الاجتماعي أن البلدان النامية تخسر (50) مليار دولار على الأقل في السنة الواحدة، وهذه الخسارة تعادل قيمة المساعدات السنوية لبلدان منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية المقدمة للبلدان النامية، وهي الكمية المطلوبة من البنك الدولي وبرنامج الأمم المتحدة للإنماء ولتحقيق أهداف التنمية للألفية، وهي تعادل أيضاً ستة إضعاف التكاليف السنوية المقدرة لتحقيق التعلم الأساسي الشامل وثلاثة إضعاف كلفة الصحة الأولية الشاملة تقريباً.² وتؤدي هذه الخسائر بالدول للبحث عن مصادر تمويلية أخرى مثل الإصدار النقدي والذي له آثار سلبية على الاقتصاد وهو ما يعرف بالتمويل التضخمي.

2- الآثار الاقتصادية:

يتسبب وجود الغش الجبائي في عديد الآثار السلبية على مستوي اقتصاديات الدول، فمن بين هذه الآثار نذكر ما يلي:

أ- التأثير على السياسات الاقتصادية للدول: وذلك من خلال إعطاء معلومات خاطئة عن المتغيرات الاقتصادية للبلد مثل النمو الاقتصادي، هذا الأمر يؤدي إلى احتمال وقوع صانعي

¹ - فوزي عطوي، مرجع سابق، ص 280.

² - عبد المجدي قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 227.

السياسات الاقتصادية في خطر وصف علاج غير صحيح بسبب التحديد غير السليم للمشكلة الاقتصادية.

ب- المنافسة غير العادلة: يؤدي وجود الغش الجبائي إلى إلغاء شروط المنافسة العادلة بين المؤسسات الاقتصادية، مما يمنح التفوق لصالح المؤسسات الأكثر قدرة على التهرب.

ج- إعاقة النمو الاقتصادي: تحتاج الدول الحديثة لدفع عجلة النمو الاقتصادي إلى الأموال، ويؤدي الغش الجبائي إلى إعاقة ذلك النمو بسبب التسربات التي يحدثها في هذه المصادر التمويلية.

3- الآثار الاجتماعية:

لا يقتصر أثر الغش الجبائي على الناحيتين المالية والاقتصادية، بل يتعداهما إلى النواحي الاجتماعية، ومن بين هذه الآثار تعميق الفوارق الاجتماعية وتكريس الطبقية في المجتمع، وكذا إضعاف روح الانتماء للوطن.

المطلب الثاني: الضغط الجبائي

يستخدم الضغط الجبائي في كثير من الأحيان كمؤشر لتقييم مدى فعالية السياسة الجبائية، حيث يعبر الضغط الجبائي عن مدى الإمكانات الجبائية المتاحة في الاقتصاد الوطني، ولكن المبالغة في الضغوط الجبائية الممارسة على الأفراد المكلفين بالضريبة قد يؤدي إلى نتائج عكسية.

أولا : مفهوم الضغط الجبائي

تؤثر الاستقطاعات الجبائية في مختلف مظاهر الحياة بالمجتمع، وهذا التأثير هو ما يعبر عنه بالضغط الجبائي فهذا الأخير يقيس المقدرة التكلفة، والتغيرات الاقتصادية، والاجتماعية التي

يحدثها فرض الضرائب ، ومن ثم فهو مؤشر للتقدير الكلي للضرائب على مستوى الاقتصاد الوطني، وكذلك يعد الضغط الجبائي أهم المؤشرات الكمية المستخدمة لتقييم النظم الجبائية.¹

1- تعريف الضغط الجبائي* :

قدم في هذا الشأن عديد المفكرين الاقتصاديين تعريف للضغط الجبائي نذكر منها:

- " يمثل معدل الضغط الجبائي كل ما تحدثه السياسة الجبائية من تأثير على سلوك الأفراد في المجتمع، وتعديل خططهم في مجالات الإنفاق الاستهلاكي، والادخاري، والاستثماري."²

- " يعتبر الضغط الجبائي مؤشرا للتقدير الكلي للضرائب على مستوى الاقتصاد الوطني، ويعد من أهم المؤشرات الكمية المستخدمة لتقييم النظم الضريبية"³.

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول بان الضغط الجبائي يعبر عن مستوي الاقتطاعات الجبائية التي تفرضها الدولة على المكلفين بالضريبة منسوبة إلى مؤشر الناتج الداخلي الخام.

2- أشكال الضغط الجبائي :

يمكن للضغط الجبائي أن يتخذ احد الأشكال الآتية:⁴

¹ - "دراسة مقارنة للإيرادات الضريبية بالدول العربية" ، مصلحة الضرائب المصرية ، الإدارة المركزية للبحوث المركزية ، بحث متاح علي الموقع :

www.Salex tax .gov.eg/mbhas/jan2-1-PDF. تاريخ التحميل 2017/01/10.

* تختلف المصطلحات المستخدمة في تعريف الضغط الجبائي فبحسب منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (o.c.e.d) يسمى الضغط الجبائي، أما البعض فيسميه مستوي الجباية (المجلس الاقتصادي والاجتماعي بفرنسا)، وعند البعض الاقتطاع الإجباري، وآخرين الضريبة على الاقتصاد. انظر رضا خلاصي، مرجع سابق، ص 428.

² - عبد المنعم فوزي، النظم الضريبية، دار النهضة، 1973، ص128.

³ - حميد بوزيدة، الضغط الضريبي في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، العدد الرابع، جوان 2006، ص 282.

⁴ - رضا خلاصي، مرجع سابق، ص430.

أ- **الضغط الجبائي الشخصي:** لكل شخص مداخل أو موارد فردية تقتطع منها الدولة والجماعات المحلية مبالغ معينة في شكل ضرائب ورسوم (مباشرة وغير مباشرة) هذه الاقتطاعات تشكل في حقيقة الأمر مساهمة من الفرد في تغطية الأعباء العامة للمجتمع ومن جهة أخرى هي حرمان للفرد من جزء من دخله.

ب- **الضغط الجبائي الجماعي:** في هذا الإطار يؤخذ بعين الاعتبار الإيرادات الجبائية المحصل عليها لحساب الدولة، أو الجماعات المحلية، وكذا الاقتطاعات الإجبارية لصناديق الضمان الاجتماعي بالنسبة للنتائج الداخلي الخام.

ج- **الضغط الجبائي النفسي:** يقصد به شعور أو إحساس المكلفين بالحرمان من استهلاك سلعة أو منتج معين، مما يؤدي بالمكلفين بالتخفيض من استهلاك بعض المواد والتخفيض من إنفاق دخلهم.

3- حساب مؤشر الضغط الجبائي:

يمكن استخدام العلاقات التالية للحصول على مؤشر الضغط الجبائي:

$$\text{أ- الضغط الجبائي الشخصي} = \frac{\text{الضريبة على مداخل الشخص}}{\text{مداخل الشخص الخاضعة}}$$

$$\text{ب- الضغط الجبائي الإجمالي} = \frac{\text{الحصيلة الجبائية}}{\text{النتائج الداخلي الخام}}$$

تجدر الإشارة إلى أن الضغط الجبائي الإجمالي أو الكلي لا يعبر عن حقيقة الضغوط التي يتحملها كل فرد وذلك لاختلاف طبيعة الضرائب المفروضة على كل شخص وكذا اختلاف المعدلات والإعفاءات الجبائية .

ثانياً: حدود الضغط الجبائي

حاول عديد المفكرين الاقتصاديين تعيين حدود لمعدلات الضغط الجبائي، وفي هذا الإطار سنوضح أفكار كل من المفكر الإسلامي "عبد الرحمن ابن خلدون" باعتباره من الأوائل الذين تناولوا هذا الموضوع، كما سنستعرض أيضاً في هذا المجال أفكار المفكر الاقتصادي "آرثر لافر ARTHUR LAFER".

1- الضغط الجبائي عند ابن خلدون:

يعتبر ابن خلدون* من بين المفكرين الأوائل الذين تناولوا الظواهر الاقتصادية بنوع من التحليل، وله في هذا المجال عديد الاكتشافات يمكن تلخيصها في مايلي:¹

- إثبات موضوعية الحياة الاقتصادية، وتحديد ظواهرها الأساسية مع إبراز منهج أولي لإدراك الواقع الاقتصادي منعزلاً، أو متصلاً مع الواقع المجتمعي بأكمله.
- الإلحاح على أن الحياة الاقتصادية مرتبطة بالأرض، وهذا فيما يخص تاريخية هذه الحياة، وأسس انطلاقها، مع الإقرار أنه قد يحصل شبه استقلال عن الأرض في الحياة المدنية التي تعتمد كثيراً على اختراعات الإنسان.
- التأكيد بأن العمل الإنساني هو تقريباً مصدر كل المعاش، وأنه لا معنى للخيرات الأرضية بدون عمل إنساني. هذا مع تصنيف للأعمال إلى أعمال طبيعية (الأعمال المنتجة)، وغير طبيعية وهي الأعمال التي يعتمد أصحابها على استغلال إنتاج الآخرين.

* عبد الرحمن ابن خلدون مفكر إسلامي ولد سنة 1332م بتونس اشتهر بمؤلفاته في ميدان العلوم الاجتماعية، ولعل أبرزها كتابه المشهور بـ "مقدمة ابن خلدون" أو "المقدمة" توفي بالقاهرة سنة 1406م.

¹ - بن علي بن عزوز، عبد الكريم قندوز، "مبدأ الضريبة تقتل الضريبة بين ابن خلدون ولافر"، ورقة بحثية مقدمة في مؤتمر من تنظيم المعهد الإسلامي للبحوث والتدريب، مدريد، أيام (3-5)، 2006، ص ص 3، 4.

- إثبات أن الحياة المعاشية تمتد آثارها إلى مختلف النشاطات والميادين المجتمعية الأخرى من سياسة وسلوك أخلاقي وتنظيمات.

- التأكيد بأن الصراع مستمر بين المجموعات التي يتباين ويتناقض معاشها، ويتلخص ذلك في الصراع الدائم بين البدو أهل المعاش الزراعي، والرعوي المقتصر على الضروري، والإقطاعية السلطانية ومن حولها من الطبقات التي تعتمد على المعاش الحضري المترف المستمد ترفه من استغلال الطبقات المنتجة.

ومن بين الأفكار التي جاء بها ابن خلدون في موضوع الضغط الجبائي أن التوسع في فرض الضرائب يؤدي ببعض الأفراد إلى التخلي عن نشاطاتهم، وهو ما يؤثر على الحصيلة الجبائية بالنقصان، وهذا ما يدفع الحكام إلى زيادة المعدلات الضريبية من أجل جبر أو تعويض الحصيلة الضائعة، وفي هذا الصدد قال:

"لا تزال العملية في نقص ومقدار الوزائع والوظائف في زيادة لما يعتقدونه من جبر الجملة بها إلى أن ينتقص العمران بذهاب الآمال".¹

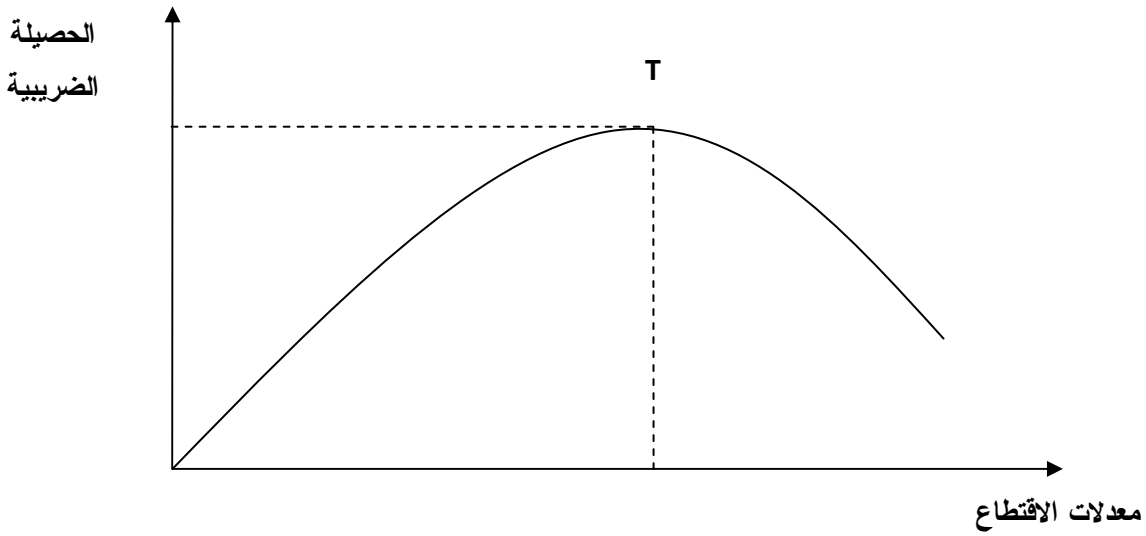
من خلال ما سبق نلاحظ بأن خلدون من الأوائل الذين نبهوا للآثار العكسية التي تنجر عن زيادة معدلات الضرائب .

2- الضغط الجبائي عند لافر:

حاول الاقتصادي "لافر" إبراز هذه العلاقة من خلال منحنى، والذي يعرف باسمه "منحنى لافر" ومفاده أن "كثرة الضرائب تقتل الضرائب".² والشكل التالي يوضح ذلك:

¹ - نقلا عن : بن عزوز بن علي، عبد الكريم قندوز، المرجع السابق، ص 18.

² - عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 86.



الشكل رقم (11) : منحني لافر

Source: Jean Marier Monnier, Les prélèvements obligatoires, éd Economica, Coll. Poche ,paris ,1998,,p29

من خلال الشكل السابق نلاحظ أن الزيادة في معدلات الاقتطاع يؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية أي أن هناك علاقة طردية بين المعدلات والحصيلة الضريبية وهذا العلاقة صالحة إلى غاية النقطة "T"، هذه الأخيرة تمثل نقطة الانعطاف في هذه العلاقة فلو قامت السلطات العمومية بزيادة معدلات الاقتطاع الضريبية فان ذلك سيؤدي إلى تراجع الحصيلة الضريبية وهو ما يعرف "كثرة الضرائب تقتل الضرائب".

3- الحدود المثلي للضغط الجبائي:

اختلف المفكرون الاقتصاديون في تحديد المستويات المثلي للضغط الجبائي ؛ والتي لا يمكن تجاوزها حيث نادي "الطبيعيون" بأن لا تتجاوز نسبة الاقتطاع الجبائي 20% من دخل المكلف، أما "التقليديين" فقد حدد و النسبة المثلي إلى النصف من ذلك أي 10%، بينما

الاقتصاديون المحدثين مثل الاقتصادي كولن كلارك "COLIN CLARK" فقد حدده ب 25% من الدخل الوطني.¹

من خلال ما سبق نلاحظ انه لا يوجد معدل معياري للضغط الجبائي، ولكن يمكن القول بان هذا المعدل يتحدد من خلال توليفة من النواحي الاقتصادية، والاجتماعية، والمالية. فمن الناحية الاقتصادية يتحقق المعدل المثالي من خلال تحفيز الناتج الداخلي الخام، أما من الناحية المالية فهو ذلك المعدل الذي يعظم الحصيلة الجبائية، أما من الناحية الاجتماعية فهو ذلك المعدل الذي يحافظ على القدرة الشرائية للمواطنين.

المطلب الثالث: معوقات أخرى

لا تقتصر معوقات السياسة الجبائية على الغش الجبائي، والضغط الجبائي فقط، بل هناك كذلك الانعكاس الضريبي، والازدواج الضريبي، فهي عوامل أخرى يمكن أن تؤدي للتأثير على مكونات السياسة الجبائية.

أولاً: الانعكاس الضريبي

يعرف الانعكاس الضريبي بأنه "نقل عبء الضريبة من المكلف الذي حدده القانون الى شخص آخر، بحيث يقتصر دور المكلف الأول على دفع المبالغ المستحقة عليه إلى الخزينة العمومية بصورة مؤقتة، ثم يقوم باستعادتها من شخص آخر"² كما يمكن تعريفه أيضاً بأنه

¹ - يونس احمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعة، الإسكندرية، 2001، ص ص 91، 92.

² - جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق العملي، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، 2010، ص 221.

العملية التي يتوصل بها دافع الضريبة أو المكلف القانوني إلى إمكانية نقل ما دفعه من ضرائب، كله أو بعضه ليحمل به الغير".¹ .

وهنا يجب التمييز بين المكلف الحقيقي والمكلف القانوني؛ هذا الأخير هو الذي يقع على عاتقه قانونياً دفع الضريبة إلى الخزينة العمومية، ويترتب على عكس ذلك جزاءات قانونية، أما المكلف الحقيقي فهو الذي يتحمل في الواقع عبء الضريبة المفروضة على المكلف الحقيقي وذلك من خلال نقلها في أسعار مختلف السلع المنتجات، فعلى سبيل المثال في الرسم على القيمة المضافة يجب على تاجر التجزئة أن يدفع الرسم المستحق عليه لصالح الخزينة العمومية في الآجال والأماكن المحددة ، ولكن من جهة أخرى يحمل عبء ذلك الرسم في السعر لصالح المستهلك النهائي أو المكلف الحقيقي. وينقسم الانعكاس الجبائي لأحد الأشكال التالية:²

1- الانعكاس البسيط والانعكاس المركب:

يمكن تعريف الانعكاس البسيط، والمركب كمايلي:

أ- الانعكاس البسيط:

هو أن ينقل العبء الجبائي من المكلف القانوني إلى المكلف الحقيقي بحيث يستقر عليه ويتحمله بصورة نهائية ولا يحاول نقله إلى شخص ثالث. وكمثال على ذلك أن يزيد مالك العقار المؤجر بدل الإيجار بمقدار قيمة الضريبة العقارية فيتحمل المستأجر عبء الضريبة ولا يحاول نقله إلى شخص ثالث.

¹ - محمد طاقية ، هدي العزاوي ، "اقتصاديات المالية العامة"، دار الميسرة، عمان ، 2007، ص120.

² - جهاد سعيد خصاونة، نفس المرجع السابق ، ص - ص ، 221-224.

ب- الانعكاس المركب :

نقل عبء الضريبة أكثر من مرة ومن شخص إلى آخر قبل أن يستقر في النهاية على المكلف الحقيقي، والمثال على ذلك أن يزيد المستورد ثمن بضاعته التي دفع عنها الضريبة الجمركية لينقل عبئها إلى تاجر الجملة، وهذا الأخير ينقلها إلى تاجر التجزئة، والذي بدوره ينقلها إلى المستهلك النهائي الذي تستقر عليه عبء هذه الضريبة.

2- الانعكاس إلى الأمام والانعكاس إلى الخلف :

هناك نوع شكل آخر من الانعكاس الضريبي؛ وهو الانعكاس للإمام، والانعكاس للخلف.

أ- الانعكاس إلى الأمام :

هو نقل عبء الضريبة من المكلف القانوني إلى المكلف الحقيقي الذي هو أمامه باعتباره أول من يتعامل معه في الدورة الاقتصادية فينقل المنتج عبء الضريبة إلى التاجر وهذا الأخير ينقلها للمستهلك ، ويشجع على ذلك الازدهار الاقتصادي.

ب- الانعكاس للخلف:

هو نقل عبء الضريبة من المكلف القانوني إلى المكلف الذي سبق وان تعامل معه في الدورة الاقتصادية كأن يطلب التاجر من المنتج تخفيض أسعار منتجاته بسبب فرض ضريبة مبيعات عليها والتي تحملها التاجر، أو يرجع العامل إلى رب العمل طالبا منه أن يتحمل الضريبة على رواتبه، ويحدث هذا عندما يكون الطلب على السلع قليلا بحيث لا يسمح بزيادة الأسعار بسبب حالة الركود الاقتصادي.

3- الانعكاس الجزئي والانعكاس الكامل :

الانعكاس الجزئي يكون عندما يستطيع المكلف القانوني نقل جزء من عبء الضريبة إلى المكلف الحقيقي ويتحمل الجزء الباقي ويحدث هذا الانعكاس عندما لا تساعد الظروف الاقتصادية على نقل كامل الضريبة، أما الانعكاس الكامل فيحدث عندما يستطيع المكلف القانوني نقل كامل العبء إلى المكلف الحقيقي.

4- الانعكاس المقصود و الانعكاس غير مقصود:

يحدث الانعكاس المقصود عندما يقصد المشرع الجبائي بان لا يتحمل المكلف القانوني عبء الضريبة بل يرغب في نقلها إلى المكلف الحقيقي، وان يقوم بذلك بكل بساطة، أما إذا قصد المشرع أن عبء الضريبة سيتحمله المكلف القانوني وعلى الرغم من ذلك استطاع هذا الأخير نقلها فهنا نكون أما الانعكاس غير المقصود.

ثانيا: الازدواج الضريبي

يعتبر الازدواج الضريبي من أهم الظواهر الجبائية التي تطرح في معظم الأنظمة الضريبية الحديثة، حيث يمكن تعريف هذه الظاهرة بأنها:

ويعرف الازدواج الضريبي بأنه فرض نفس الضريبة أكثر من مرة على نفس المكلف، وعلى نفس الوعاء في نفس المدة الزمنية، وهنا يجب التمييز بين الذمة المالية للمكلف والذمة المالية للشركة بحيث لو فرضت ضريبة على أرباح الشركات هذا من جهة ومن جهة أخرى تم فرض ضريبة على المساهمين في الشركة هنا لا يوجد ازدواج ضريبي¹.

¹- رضا خلاصي، مرجع سابق، ص 412. بتصرف.

1- شروط الازدواج الضريبي :

لكي يتحقق الازدواج الضريبي لابد من تحقق مجموعة الشروط التالية:¹

أ- وحدة المكلف:

أي أن يكون المكلف هو نفسه، أما إذا اختلف المكلف بالضريبة الأولي عن المكلف بالضريبة الثانوي لا نكون هنا أمام الازدواج الضريبي .

ب- وحدة الوعاء:

وهذا يتطلب أن تفرض ذات الضريبة على نفس الوعاء أكبر من مرة واحدة.

ج- وحدة المدة الزمنية والواقعة المنشأة للضريبة:

أي أن يخضع نفس الوعاء لذات الضريبة عن مدة زمنية واحدة، لنفس الواقعة المنشأة للضريبة.

2- أنواع الازدواج الضريبي :

يمكن للازدواج الضريبي أن يكون داخليا أو دوليا إذا تم تقسيمه على حسب النطاق الجغرافي، كما يمكن أن يكون مقصودا أو غير مقصود من طرف المشرع الجبائي. وفي ما يلي الأنواع التي يمكن أن يتخذها الازدواج الضريبي :²

أ- الازدواج الضريبي الداخلي:

يحدث هذا النوع عندما تتوافر شروطه ضمن حدود الدولة الواحدة، سواء كانت دولة اتحادية، أو موحدة.

¹ - نفس المرجع السابق، ص، 414، 415.

² - جهاد سعيد خصاونة، مرجع سابق، ص ص، 260، 262. بتصرف .

ب- الازدواج الضريبي الدولي:

يتحقق إذا تم فرض الضريبة أكثر من مرة من قبل دولتين أو أكثر، ويعود السبب في ذلك إلى اختلاف التشريعات الضريبية بين الدول.

ج- الازدواج المقصود:

هو ذلك الازدواج الذي يعتمد المشرع تحقيقه وحدثه وذلك لعدة أسباب اقتصادية، أو اجتماعية، وحتى سياسية.

د- الازدواج الضريبي غير المقصود:

يكون الازدواج الضريبي غير مقصودا إذا لم يعتمد المشرع إحداثه، وغالبا ما يكون الازدواج الضريبي الدولي غير مقصودا، وذلك بسبب استقلال كل دولة بتشريعاتها الضريبية عن تشريعات الدول الأخرى.

خلاصة الفصل:

اختلفت النظم الاقتصادية المتبعة عبر الزمن من قبل الدول نتيجة اختلاف الظروف الاقتصادية، والاجتماعية، والسياسية، وهو ما أدى إلى اختلاف دور ومفهوم السياسة الجبائية فيها، ولكن بانتقال دور الدولة من مفهوم جزئي متمثل في تحقيق التوازن المحاسبي، إلى مفهوم كلي يتمثل في تحقيق التوازن الاقتصادي، أصبحت السياسة الجبائية في ظل مزيج من السياسات الاقتصادية الأخرى، تمثل الأداة التي تستطيع بواسطتها الدول الحديثة ضبط أداء النشاط الاقتصادي وتحفيزه من خلال الفائض أو العجز في الموازنة العامة.

إن تصميم السياسة الجبائية، لا يمكن أن يتجسد على أرض الواقع دون أن يراعى في ذلك مجموعة من الأسس المتعارف عليها، وكذا إحداث التغييرات الضرورية عليها في الوقت والمكان المناسبين.

قد يشوب عملية تطبيق السياسة الجبائية مجموعة من العوائق، والتي تحد من فعاليتها خاصة فيما تعلق بظاهرة الغش الجبائي، لما لها من آثار سلبية على الخزينة العمومية هذا من جهة، ومن جهة أخرى على قدرتها على المساس بأسس هذه السياسة.

والجزائر كغيرها من الدول خضعت فيها السياسة الجبائية إلى تطورات و إصلاحات عديدة، خاصة في المجال التشريعي، تماشياً مع التغييرات الحاصلة في البلد منذ الاستقلال، وهو ما سنحال معرفته بدايتاً من الفصل المقبل.

الفصل الثاني:

الإصلاح الجبائي لأحكام
السياسة الجبائية في الجزائر

تمهيد:

عرفت الساحة الدولية خلال سنوات الثمانينات تحولات عميقة، بداية من الأزمة البترولية لسنة 1986، وصولاً إلى فشل النظام الاشتراكي، وهيمنة النظام الرأسمالي، هذه التغيرات انعكست على الواقع الجزائري حيث تخلت الجزائر عن النهج الاقتصادي الذي كان سائداً من قبل، والذي يعتمد على سيادة المؤسسات الاقتصادية العمومية، وعلى التخطيط المركزي للاقتصاد، وتبنت بدلاً من ذلك اقتصاد السوق.

يسمح اقتصاد السوق بفتح المجال أمام المبادرة الخاصة للاستثمار، سواء كانت محلية أم أجنبية، وفي خضم هذه التحولات الاقتصادية، والاجتماعية كان لابد من مرافقتها، وتأطيرها خاصة من الجانب القانوني، وهنا لا يمكننا أن نستثني الجانب الجبائي من هذه الإصلاحات، حيث كان لابد من اعتماد نظام تشريعي جبائي يتماشى مع الاتجاهات العالمية الحديثة في هذا المجال، وهو ما تم تجسيده من خلال الإصلاحات الجبائية لسنة 1992.

وسنحاول من خلال هذا الفصل التعرض للعناصر التالية:

- المبحث الأول: مدخل لدراسة الإصلاح الجبائي؛
- المبحث الثاني: الإصلاحات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة؛
- المبحث الثالث: الإصلاحات الجبائية في مجال الضرائب غير المباشرة وتقييم

الإصلاحات الجبائية؛

المبحث الأول: مدخل لدراسة الإصلاح الجبائي

شهد النظام الجبائي الجزائري تطورات كثيرة قبل إدراج الإصلاحات الجبائية لسنة 1991م، ولكن قبل استعراض محتوى هذه الإصلاحات، سنحاول توضيح الجانب المفاهيمي المتعلق بسياسات الإصلاح الجبائي نظرا لارتباطها بالعديد من المتغيرات الأخرى.

المطلب الأول: ماهية الإصلاح الجبائي

للضرائب دور بارز وجوهري وحيوي - كأحد أدوات السياسة المالية - في تحقيق أهداف خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية بشكل عام، ومن أجل ذلك تبذل الجهود، وترسم السياسات اللازمة لإصلاح النظم الجبائية.¹

ويمكن تعريف عملية الإصلاح بأنها " هي الدعامة الأساسية التي تركز عليها عملية التطوير والتنمية في أية دولة من الدول النامية في عصر تنامت فيه المعلومات، وتقدمت فيه تكنولوجيا المعلومات"². اقتصر التعريف السابق في تعريفه لعملية الإصلاح على أنها عملية تخص الدول النامية فقط، واستثني في ذلك الدول المتقدمة، فمن ناحية الواقع هو صحيح لأن الدول المتقدمة تمتاز بالتجديد والابتكار وقطعت أشواطاً كبيرة في شتي المجالات، كما أن الدول النامية تسعى لتقليدها في ذلك، ولكن يجب مراعاة تباين الإمكانيات العلمية المتاحة حتى يكون الإصلاح عملياً من ناحية التطبيق.

¹- محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، الإصلاح الضريبي مع التطبيق على الإدارة الضريبية دراسة تحليلية مقارنة، مكتبة الوفاء القانونية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2014، ص 25.

²- عارف عالية عبد الحميد، الإصلاح الإداري (المرجعية النظرية وقضايا معاصرة)، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الطبعة الأولى، 2015، ص 25.

أولاً: مبررات الإصلاح الجبائي

تتعدد وتتداخل الأسباب المعلنة لضرورات الإصلاح الجبائي، فمنها الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية نفسها ومنها ما هو متعلق بالمجتمع الجبائي، كما أن هناك مجموعة من الأسباب الأخرى المتعلقة بالتشريع الجبائي الذي تصدره الدولة بغرض تحقيق أهداف اقتصادية، واجتماعية، وسياسية معينة.

1- ضعف الجهد الضريبي :

تعاني الدول النامية من ضعف واضح في الجهد الضريبي، والذي يمكن تعريفه بأنه؛ أقصى قدر ممكن من الإيرادات يمكن تحصيله بواسطة الضرائب في حدود الدخل القومي، وتركيبته دون المساس بالاعتبارات الاجتماعية لدافعي الضرائب، حيث يتأثر الجهد الضريبي بعدة عوامل مثل الدخل القومي وطريقة توزيعه، وطبيعة الهيكل الاقتصادي القائم، ومدى التفاوت بين طبقات المجتمع¹. ومن بين أسباب ضعف الجهد الضريبي في الدول النامية نذكر ما يلي:²

- انخفاض مستوى الدخل القومي ونصيب الفرد منه، مما يؤدي حكماً إلى انخفاض قيمة الضرائب الممكن تحصيلها، فدالة الضرائب تعتمد إلى حد كبير على نصيب الفرد من الدخل القومي السنوي، فالأقطار التي يكون متوسط دخل الفرد السنوي مرتفعاً، عادة ما تكون فيها نسبة الضرائب إلى الدخل القومي أعلى من تلك البلاد التي يكون فيها متوسط دخل الفرد السنوي منخفضاً. وتستثني من هذه القاعدة معظم الدول العربية النفطية.

¹- محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، مرجع سابق، ص 26، 27.

²- ناجي التوني، سياسات الإصلاح الضريبي، سلسلة جسر التنمية، المعهد العربي للتخطيط، العدد الثالث عشر، السنة الثانية، الكويت، 2003، ص 05.

- سيادة نظم اقتصادية تعطي دورا اكبر للدولة من قوي السوق في تخصيص الموارد.
- اتساع نطاق العمليات العينية، حيث يتم جزء كبير من عمليات التبادل وبخاصة في القطاع الريفي، عن طريق المقايضة، حيث كلما شكل القطاع الزراعي جزءا كبيرا من النشاط الاقتصادي المحلي كلما تسبب ذلك في ضعف الجهد الضريبي .
- عدم مسك دفاتر محاسبية منظمة في قطاع الأعمال، مما يؤدي إلى صعوبة تقدير نتائج المشروعات الخاصة .
- كثرة الإعفاءات الضريبية في السياسة الضريبية؛ خصوصا تلك التي يكون الغرض منها تحفيز الاستثمارات الأجنبية، أو الرغبة في تنمية قطاع بذاته، كالقطاع الصناعي مثلا.

2- عدم توازن الهياكل الجبائية :

بتجلي عدم توازن الهياكل الجبائية للدول النامية في زيادة الأهمية النسبية للضرائب غير المباشرة مقارنة بالضرائب المباشرة، أو بعبارة أخرى ارتفاع الضرائب المحصلة من الاستهلاك، والإنفاق مقارنة بالضرائب المحصلة من الدخل، والثروة، و فائدة رأس المال. وقد يرجع ذلك إلى طبيعة البنين الاقتصادي للدول النامية والتي هي اقتصاديات استهلاكية أكثر منها إنتاجية، كما أن الضرائب الغير مباشرة غالبا ما تكون متضمنة في السعر، وبالتالي يصعب التهرب منها على عكس الضرائب المباشرة.

وقد أفضت الدراسة التي قام بها "vito tanzi" سنة 1987 لحوالي 86 دولة نامية إلى أن ضرائب الدخل تمثل 30% من مجموع الإيرادات، أما الضرائب على الإنفاق، والاستهلاك فتتمثل حوالي 60 % من مجموع الإيرادات .

3- أسباب إدارية :

هناك مجموعة من العيوب والتي تعاني منها الإدارات الجبائية* في الدول المتخلفة، والتي تعتبر باعثا قويا من بواعث ضعف الحصيلة الجبائية.

- قصور الإمكانيات والوسائل المادية .

- نقص الموارد البشرية .

- صعوبة تقدير الوعاء .

- ضعف الرقابة الجبائية .

4- اتساع رقعة الاقتصاد الموازي :

تعددت التعاريف المقدمة للاقتصاد الموازي أو الخفي، ومن بين هذه التعريف نذكر التعريف الذي قدمه المجلس الاقتصادي والاجتماعي في الجزائر " CNES " ، حيث عرفه بأنه عبارة عن " عمليات الإنتاج وتبادل الخدمات والسلع التي لا تخضع للقوانين سواء بصفة جزئية، أو كلية¹ " .

تعاني الدول النامية والمتخلفة من الاقتصاد الموازي أو الخفي بشكل كبير، وذلك يرجع لتوليفة متشابكة من العوامل الاقتصادية، والإدارية والاجتماعية، ونشير إلى أن هناك تنوع وتباين في الطرائق المستخدمة في تقدير الاقتصاد الموازي ، وهذا ما يؤدي إلى تباين في التقديرات المقدمة، والجدول التالي يوضح حجمه كنسبة مئوية من الناتج الداخلي الخام خلال الفترة الزمنية (1998-2000).

* الإدارة الجبائية: هي السلطة التنفيذية التي يقع علي عاتقها عبء وضع القوانين موضع التطبيق السليم بما يكفل حماية القانون وحسن تطبيقه ، وتحصيل الديون الضريبية من المكلفين ، وتقدير الغرامات ، وضبط وتسيير المصالح الجبائية عبر الأقاليم.

¹ - Secteur Informel : Enjeux et défis , Rapport du CNES, Alger, 2004, p.13

الجدول رقم (03): الاقتصاد الخفي كنسبة من الناتج المحلي الخام الرسمي خلال الفترة)

(1998-2000)

مجموعة البلدان	نسبة مؤوية من الناتج المحلي الخام (%)
البلدان النامية	44-35
بلدان التحول الاقتصادي	30-21
بلدان منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية	16-14

المصدر: فردريك شندير، دومنيك أنسي، "الاختباء وراء الضلال (نمو الاقتصاد الخفي)"،

سلسلة قضايا اقتصادية، صندوق النقد الدولي، مارس 2002، ص3.

ثانياً: أهداف الإصلاح الجبائي

تسعى الحكومات المختلفة من خلال إصلاح الأنظمة الجبائية، وهيكلها لتحقيق مجموعة من الأهداف المختلفة ، إلا أن السمة الأساسية لهذه الإصلاحات يمكن إجمالها في العناصر

التالية:¹

- الرفع من الحصيلة الجبائية بما يتناسب ومستويات الناتج الداخلي الخام، مع الأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكلفة للمجتمع الجبائي .
- تحقيق العدالة في توزيع الأعباء الجبائية، والقضاء على التفاوت بين الطبقات المختلفة للمجتمع.

¹ - محمد قاسم القريوتي، الإصلاح الإداري بين النظرية والتطبيق، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى ، عمان، الأردن ، 2001 ، ص 45. بتصرف .

- إزالة مختلف الحواجز أمام المشروعات الاستثمارية، وتحفيزها باعتبار أن الضرائب المدفوعة تدخل ضمن تكاليف الإنتاج.
- تحسين مستويات الأداء في الإدارات الجبائية وكذا مستويات الكفاءة.
- ترشيد الإنفاق الحكومي والتركيز على اقتصاديات التشغيل من خلال تخفيض حجم البرامج، والأجهزة، والأعداد الزائدة من العاملين.
- تبسيط الإجراءات الإدارية بقصد توفير الموارد.
- تحسين أساليب التعامل مع المواطنين ويتم ذلك من خلال توفير مزيد من الشفافية في عمل الموظفين والأجهزة الإدارية وتعزيز مفهوم المسائلة والمسؤولية الاجتماعية .

ثالثاً: استراتيجيات الإصلاح الجبائي

تربط العلاقة الجبائية بين ثلاث أطراف رئيسية أول هذه الأطراف هم المكلفين بالضريبة الذين يقع على عاتقهم تحمل العبء الجبائي. المكون الثاني لهذه العلاقة هي الإدارة الجبائية باعتبارها الجهة التي تخول لها نقل هذا العبء الجبائي من على عاتق المكلف لصالح الخزينة العمومية، أما الطرف الثالث فهو التشريع الجبائي؛ والذي يمثل الإطار العام الذي يضبط العلاقة بين الطرفين السابقين من حيث الحقوق والواجبات، والإشكال الذي يطرح هنا عند إحداث إصلاح جبائي بأي الأطراف نبداً أم أن الإصلاح الناجح هو الذي يراعي الأطراف الثلاثة في أن واحد؟.

1- إستراتيجية إصلاح التشريع الجبائي :

يتكون التشريع الجبائي من مجموعة القوانين، واللوائح التي تنظم فرض الضريبة، وأساليب تحصيلها ، وتحدد العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلفين أو الممولين، بهدف تمويل

الخزينة العمومية وتحقيق العدالة الضريبية بين مختلف طبقات المجتمع الجبائي، والواقع أن لكل مجتمع سماته السياسية والاقتصادية والاجتماعية، لذلك لا يوجد تشريع جبائي نموذجي يصلح أن يطبق في كافة النظم الضريبية، إلا أن أهم استراتيجيات إصلاح التشريع الجبائي تشمل توسيع الوعاء الجبائي، وتخفيف العبء الضريبي على المكلفين بالضريبة.¹

2- إستراتيجية إصلاح المجتمع الجبائي:

يتكون المجتمع الجبائي من الأطراف الذين تتعامل معهم الإدارة الجبائية، وتشمل استراتيجيات إصلاح المجتمع الجبائي في تفعيل دور المكلفين بالضريبة من خلال الالتزام الذاتي بدفع الضرائب المستحقة عليهم لصالح الخزينة العمومية، ووضع آليات لتسهيل تعاونهم مع الإدارة الجبائية، مما يحقق أهداف النظام الجبائي من وفرة الحصيلة وعدالة التوزيع بين المكلفين.²

3- إصلاح الإدارة الجبائية :

دلت التجارب الدولية في هذا المجال على أهمية التناسق بين مستوي الإصلاحات الجبائية ومدي فعالية الجهاز الإداري، حيث أشارت الدراسات إلى أن مقدرة الجهاز الإداري على التكيف والتصحيح السريعين تعد عنصرا حاسما في نجاح عملية الإصلاح الجبائي أو فشلها.³ وتتم عملية إصلاح الإدارة الجبائية من خلال العناصر التالية:⁴

¹ - محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، مرجع سابق، ص 229.

² - نفس المرجع السابق، ص 266.

³ - ناجي التوني، مرجع سابق، ص 16 .

⁴ - حميد بوزيدة، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة 1992-2004 ، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر ، 2006، ص 67.

- العصرية والحوسبة.
- القرب من المواطن و الشفافية.
- الكفاءة عن طريق زيادة التأهيل والتكوين لأعوان الإدارة الجبائية.

المطلب الثاني: واقع النظام الجبائي الجزائري قبل الإصلاحات

يعتبر الأمير عبد القادر * مؤسس الدولة الجزائرية الحديثة، وقد تزامنت هذه الفترة مع بداية الاستعمار الفرنسي للجزائر، مما اضطر الأمير عبد القادر للقيام بثورة ضد هذه الاستعمار دامت لقرابة (18) سنة وبطبيعة الحال كان لهذه الثورة نفقات يجب المواطنين تحملها، وهو ما أدى لفرض ما يسمى بالمئونة، ولكن بعد اعتقال الأمير عبد القادر ونهاية ثورته حاول المستعمر الفرنسي فرض تواجد في شتي المجالات ومن بينها المجال الضريبي.

حيث كانت الضريبة في العهد الاستعماري في الجزائر وسيلة لتنظيم وتسريع تحويل ممتلكات الجزائريين لصالح المعمرين، وهذا في إطار تفكير الشعب ومصادرة أراضيهم، حتى أصبحت تسمى الضريبة لدى المكلفين بالغرامة، وكان التهرب آنذاك يشكل أحد المقاومة تجاه المستعمر¹. وقد أجرت السلطات الاستعمارية الفرنسية عدة تغيرات على النظام الجبائي الجزائري بما يخدم مصالحها من جهة ومن جهة أخرى من أجل طمس معالم النظام الجبائي الجزائري الذي كان مستوحى من الشريعة الإسلامية، ولعل ابرز التغيرات التي تمت سنة 1949 حيث والتي جاءت بضرائب جديدة نذكر منها:²

* الأمير عبد القادر الجزائري : هو عبد القادر بن محي الدين، بحيث يعتبر الأمير عبد القادر مؤسس الدولة الجزائرية الحديثة، ولد في 06 سبتمبر 1807 بمعسكر، قاد ثورة ضد المستعمر الفرنسي لمدة 17 سنة، نفي بعدها لعدة بلدان إلى أن استقر في سوريا بداية من 1855، وتوفي هناك في 26 ماي 1883.

¹ - عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 221.

² - منصور بن أعمار، الضرائب على الدخل الإجمالي، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 39.

- الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية .
- الضريبة على الأملاك المبينة .
- الضريبة على الأرباح والاستغلال.
- الضريبة على المهن الحرة.
- الرسم البلدي على الملاهي.
- الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المملوكة.

بعد الاستقلال لم يشهد النظام الجبائي الجزائري تغيرات كثيرة إلا فيما يتعلق بالقوانين التي كانت تمس بالسيادة الوطنية ويمكن القول بأن النظام الجبائي شهد نقطة انعطاف بصدور القانون المؤرخ في يوم 05 جويلية 1975، والذي يقضي بالتخلي عن كامل القوانين الفرنسية وتعويضها بقوانين جزائرية محضة ومن بين هذه القوانين؛ قانون التسجيل، قانون الرسم على رقم الأعمال، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المتماثلة، الضرائب غير المباشرة و حقوق الطابع، و هذا لتعويض القانون العام الضريبي الفرنسي.¹

أولاً: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

تم إصدار قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في الجزائر بموجب الأمر (101/76) المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 9 ديسمبر سنة 1976، وقد تضمن هذا القانون خمسة أجزاء كما يلي:

- الجزء الأول: الضرائب والرسوم المحصلة لفائدة الدولة .

¹- رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008، ص45.

- الجزء الثاني: الضرائب والرسوم المحصلة لفائدة الدولة والجماعات المحلية.
- الجزء الثالث: الضرائب والرسوم المحصلة لفائدة الجماعات المحلية.
- الجزء الرابع: يتضمن أحكام مختلفة.
- الجزء الخامس: يتضمن أحكام متعلقة بكيفية تحصيل مختلف الضرائب، والرسوم في هذا القانون.

وقد تضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة (1976) عديد الأنواع من الضرائب نذكر منها ما يلي: ¹

1- الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية "BIC" :

بحسب نص المادة الأولى (01) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تفرض ضريبة سنوية على أرباح المهن التجارية والصناعية والحرفية². ويحدد الربح الخاضع للضريبة وفقا للنظام الحقيقي، وللنظام شبه الحقيقي، كما حددت معدلات الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وفقا للجدول التالي:

¹ - الأمر (101/76) المؤرخ في (17) ذي الحجة عام (1396) الموافق ل (9) ديسمبر سنة (1976)، الجريدة الرسمية (102).

² - المادة (01) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976.

الجدول رقم(04) : معدلات الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية

نوع النشاط		المعدلات (%)
حرفيو الصناعات التقليدية		6
الخواص	نظام الربح شبه الحقيقي .	18
	نظام الربح الحقيقي .	24
المؤسسات الصناعية والتجارية المسيرة ذاتيا		30
شركات الأشخاص (رقم الأعمال اكبر من 200000 دج)		24
شركات الأشخاص (رقم الأعمال اقل من 200000 دج)		18
شركات رؤوس الأموال وشركات المحاصة	المعدل المزيدي	60
	المعدل المخفض	40

المصدر : المادة (4/29) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976.

2-الضريبة على الربح والمهن غير التجارية (BNC) :

باستقراء نص المادة (54) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نجدها تنصّ على تأسيس ضريبة سنوية على أرباح المهن الحرة وذوي الأرباح والذين ليس لأصحابها صفة التاجر، ويقدر معدلها بـ (24%) مع بعض التخفيضات خاصة بالولايات الجنوبية مثل أدرا والأغواط*.

3-الضريبة على المرتبات العمومية والخاصة والتعويضات والرواتب والأجور (ITS):

فصل المشرع الجبائي الجزائري في هذه الضريبة من خلال الباب السادس، حيث وبموجب نص المادة (141) فإنه يخضع لهذه الضريبة كل من المرتبات والأجور، والمرتبات العمومية

* لمزيد من التفصيل انظر نص المادة رقم (76) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976.

والخاصة والتعويضات؛ بما فيها مكافآت المرودية والهبات والإكراميات والمعاشات والمرتبات الممنوحة على شكل منافع عينية.

كما اشتمل هذا القانون على بعض الرسوم نذكر من بينها الرسم على النشاط الصناعي والتجاري، والرسم على النشاطات غير المهنية.

ثانيا: قانون الرسم على رقم الأعمال

تم إصدار هذا القانون بموجب الأمر (102 / 76) المؤرخ في ذي الحجة عام 1396 الموافق لـ 9 ديسمبر سنة 1976 المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال، حيث أدرج المشرع الجبائي الجزائري في هذا القانون ثلاثة أنواع من الرسوم، فمن خلال الجزء الأول من هذا القانون تطرق للرسم الوحيد الإجمالي عند الإنتاج، أما الجزء الثاني فقد خصصه للرسم الوحيد الإجمالي المفروض على تأدية الخدمات، والجزء الأخير خصصه لبعض الرسوم الوحيدة الخاصة.

1- الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP):

وهو رسم يمس كل الأشخاص الذين يقومون بالإنتاج (شخص طبيعي، شخص معنوي)، المقاولون، و المؤسسات المستوردة التي مقرها خارج الجزائر، كما امتاز هذا الرسم بتعدد معدلاته و تعقدها من جهة و بلوغها لحد مرتفع من جهة أخرى و هو المعدل (77%)، و بصفة عامة كانت تتراوح معدلاته بين (7%) و (77%)¹.

¹ - رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991 - 2002، مرجع سابق،

2- الرسم الوحيد الإجمالي المفروض على تأدية الخدمات (TUGPS):

هو رسم يحصل لصالح البلديات لقاء تقديم الخدمات والأعمال الخاصة بالاستهلاك في نفس المكان وكذا بعض الخدمات المقدمة في مجال العقارات وكراء المحلات التجارية، وقد حددت معدلاته وفقا لنص المادة 109 ، حيث كانت تتراوح ما بين (6%) و (27%).

3- الرسوم الوحيدة الخاصة :

أدرج المشرع الجبائي الجزائري ضمن هذا الجزء نوعين من الرسوم، الأول خاص بالرسم السنوي الإجمالي المفروض على عقود التأمين والريوع العمرية، أما الرسم الثاني فهو متعلق بالرسم البلدي على الملاهي*. والجدول التالي يوضح تطور معدلات الرسم على رقم الأعمال خلال الفترة 1962 إلى 1991:

الجدول رقم (05) : تطور معدلات الرسم على رقم الأعمال خلال الفترة (1962-1991).

الرسم الوحيد على تأدية الخدمات (TUGPS)		الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP)		المعدلات
1991	1962	1991	1962	السنوات
8	4	10	6	المعدل المخفض %
10	6	25	12,5	المعدل العادي %
50	15	40	22,5	المعدل المضاعف %

Source: rapport de FMI. La fiscalité des sociétés, Alger 1993.p 66.

نقلا عن : محمود جمام، النظام الضريبي وأثاره على التنمية الاقتصادية - دراسة حالة الجزائر،

أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمود منتوري قسنطينة،

2010، ص 108.

* لمزيد من التفصيل انظر نص المواد (126 إلى 154) من الأمر (76 / 102) المؤرخ في ذي الحجة عام 1396 الموافق ل9 ديسمبر سنة 1976 المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال، الصادر بالجريدة الرسمية رقم (103).

من خلال الجدول نلاحظ أن معدلات الرسم على رقم الأعمال في الجزائر شهدت تطورا كبيرا بمرور الزمن وهذا تماشيا مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية للبلد.

ثالثا: قانون الطابع وقانون التسجيل

تم إصدار قانون الطابع بموجب الأمر رقم (103 /76) المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 9 ديسمبر سنة 1976، ويتعلق هذا القانون بالرسوم الواجبة الدفع لقاء بعض الوثائق التي تصدرها الإدارات العمومية مثل جوزات الصفر، أو شهادة الجنسية، أما بالنسبة لقانون التسجيل فقد تم إصداره بموجب الأمر رقم (105/76) المؤرخ في نفس التاريخ المتعلق بقانون التسجيل، ويتعلق قانون التسجيل بمختلف الرسوم المستحقة عن تحرير شهادات نقل الملكية مثل بيع شهرة المحل أو تحويل الملكية بسبب الوفاة.

رابعا: قانون الضرائب غير المباشرة

جاء تفصيل هذا القانون وفقا للأمر رقم (104/76)، حيث خصص له المشرع الجبائي قانونا خاصا به، ويتعلق هذا القانون بالرسم الداخلي على الاستهلاك، أي أنها ضريبة تخص المواد المستهلكة.

خامسا: تقييم النظام الجبائي الجزائري قبل الإصلاحات

عانت الجزائر بعد الاستقلال من مخلفات الاستعمار، ولم يكن من السهل التخلص من التبعية للاستعمار حتى في المجال الجبائي، فالنظام الجبائي كان خلال هذه الفترة في طور التشكل، ويمكن تتبع تطور الحصيلة الجبائية من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (06) : حصيلة الجباية العادية للجزائر خلال الفترة (1971- 1991)

الوحدة: مليون دينار جزائري

السنوات	الضرائب المباشرة	الطابع والتسجيل	الرسم على رقم الأعمال	الضرائب غير المباشرة	الحقوق الجمركية	مجموع الجباية العادية	إجمالي الجبائية	نسبة الجباية العادية للجبائية الإجمالية %
1976	2421	165	4273	2111	1829	10799	25035	43,13
1977	3354	206	5832	2464	2434	14290	32309	44,22
1978	4133	310	7004	4206	3210	18863	36228	52,06
1979	5552	457	5901	4299	2518	18727	45243	41,39
1980	4797	547	7948	4098	2972	20362	58020	35,09
1981	5481	608	10750	4601	4319	25759	76713	33,57
1982	8172	568	11835	5446	3967	29988	71446	41,97
1983	10773	1062	14676	6268	4362	37141	74852	49,61
1984	13801	1301	18356	7361	4731	45550	89391	50,95
1985	14916	1896	18324	6856	4905	46897	93684	50,05
1986	17643	2100	19583	8249	5081	52656	105312	50
1987	19942	2419	19829	8990	7038	58218	116436	50
1988	21532	2861	19639	8956	6127	59115	118230	50
1989	27596	3550	20973	9838	8420	70377	140754	50
1990	22003	4236	24844	10118	11249	72450	144900	50
1991	19432	3630	30826	7564	18536	79988	159976	50
1992	27821	4668	39933	9152	-	121450	193830	50

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معطيات المديرية العامة للضرائب (انظر الملحق رقم 01 ص 222).

من خلال الجدول السابق يمكن ملاحظة ما يلي:

- نلاحظ أن نسبة مساهمة الجباية العادية في الإيرادات الجبائية الإجمالية متذبذب وغير

مستقر، وهو يقدر على العموم خلال هذه الفترة ب 49.30 %.

- يعتمد هيكل الجباية العادية في الجزائر على عدة عوامل منها؛ طبيعة النظام

الاقتصادي السائد في ذلك الوقت والذي تميز بأنه نظام اقتصادي موجه أو مخطط.

- لم يكن هيكل النظام الجبائي الجزائري في هذه الفترة مكونا من على الجباية العادية فقط بل كان أيضا يعتمد على إيرادات الجباية البترولية، ولكن هذه الأخيرة لا يمكن للجزائر التحكم في حصيلتها نظرا لارتباطها بعوامل خارجية.

المطلب الثالث: تشخيص الإصلاح الجبائي في الجزائر

عانى الاقتصاد الجزائري في السنوات الأخيرة من عقد الثمانينات العديد من المشاكل الاقتصادية، والتي وقفت أمام تقدمه في مجال التنمية الاقتصادية، ولعل أهم هذه المشاكل معدلات النمو المنخفضة وزيادة حدة التضخم ونقص العملات الأجنبية بسبب تدهور أسعار المحروقات بالإضافة إلى ارتفاع معدلات خدمة الدين وما تشكله من ضغوط تعوق التقدم الاقتصادي والاجتماعي¹. وفي ظل هذه المشاكل الاقتصادية، كان من الضروري إعطاء دفعة للاقتصاد الوطني خاصة فيما تعلق بإيجاد الحيز القانوني لنمو القطاع الخاص، ومن هنا تظهر أهمية إصلاح النظام الجبائي الجزائري.

أولاً: أسباب الإصلاح الجبائي

تتعدد دوافع هذه الإصلاحات الجبائية في الجزائر باختلاف الأهداف المرجوة منها، فمنها ما هو اقتصادي، وكذلك المالي، ومنها ما هو اجتماعي.

1- الأسباب الاقتصادية:

من بين الأسباب الاقتصادية التي كانت دافعا للتخلي عن النظام الجبائي السائد من قبل، والعمل على إدراج نظام جبائي جديد نذكر مايلي:

¹ - على بظاهر، سياسات التحرير والإصلاح الاقتصادي في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسينية بن بو علي بالشلف، العدد الأول، السداسي الثاني، ص 02.

أ- تراجع مستويات النمو الاقتصادي:

عرفت أسواق النفط منتصف الثمانينات طفرة نفطية جراء التراجع الكبير في أسعاره، حيث وصل سعره إلى 12.87 دولار للبرميل الواحد، مما اثر بشكل كبير على مستويات النمو الاقتصادي في البلدان الريعية والتي من بينها الجزائر، والجدول التالي يوضح نمو الناتج المحلي خلال الفترة (1985-1988):

الجدول رقم (07): نمو الناتج المحلي الخام خلال الفترة (1985-1988)

السنوات	1985	1986	1987	1988
نمو إجمالي الناتج المحلي (% سنوياً)	3,69	0,40	-0,69	-1,00

المصدر: بيانات الحسابات القومية للبنك الدولي .

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن الناتج المحلي أصبح في بعض السنوات سالبا، خاصة سنة 1988، وهذا نظرا للمشاكل الاقتصادية التي عاشتها الجزائر خلال تلك الفترة بسبب الانخفاض في أسعار النفط، باعتبارها المصدر الأساسي لتمويل النمو الاقتصادي في الجزائر.

ب- التغيرات الاقتصادية الدولية:

توافق إدراج الإصلاح الجبائي في الجزائر مع عديد التغيرات الاقتصادية على

المستوي الدولي، ولعل من ابرز هذه التغيرات نجد ماييلي: ¹

¹ - مراد ناصر، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، العدد الثاني (02)، 2003، ص 01.

- فشل النظام الاشتراكي وسيطرة النظام الرأسمالي بقيادة الولايات المتحدة الأمريكية، والذي يتحكم في إدارة الاقتصاد العالمي والسياسة الدولية، وذلك بالاستعانة بالمؤسسات المالية كصندوق النقد الدولي، ومؤسسات التجارة العالمية.
- إعادة هيكلة الاقتصاد العالمي نتيجة للثورة العلمية، و التكنولوجيا بما أفرزته من تحولات جديدة في سياق ظاهرة العولمة.
- الاتجاه المتزايد نحو التكتل الاقتصادي بين الدول المتقدمة، والذي يتطلب تنسيق الآليات الاقتصادية لهذه الدول، وتدعيم القدرات التفاوضية في مجال التجارة العالمية.
- استمرار أزمة التنمية في دول العالم الثالث نتيجة أزمة المديونية، وهذا ما جعلها تخضع لضغوطات فيما يتعلق بتعدد شروط الاقتراض في الأسواق المالية الدولية، وبنمو أعباء الديون.

ج- اختلال هيكل الاستثمار:

- ويتجلى ذلك من خلال عدم قدرة النظام الجبائي السائد في ذلك الوقت، على توجيه الاستثمار إلى القطاعات المنتجة، والجدول التالي يوضح ذلك:

**الجدول رقم (08): الإنتاج الداخلي الخام لبعض قطاعات النشاط الاقتصادي خلال الفترة
(1986-1969)**

الوحدة = مليون دج.

1986	1980	1969	السنوات القطاعات
39053.2	59162.8	2954.4	قطاع المحروقات
40030.1	22674.9	3669.1	قطاع التجارة
17805.6	9133.4	2355.9	القطاعات الصناعية
250465.7	169035.2	18474.3	مجموع الإنتاج الداخلي الخام

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على إحصائيات المحاسبة الوطنية خلال الفترة (1962-2011)، الديوان الوطني للإحصاء ONS ، متاحة على الموقع الإلكتروني www.ons.dz، تاريخ الاطلاع 2017/06/31. بتصرف.

من خلال الجدول السابق نلاحظ ضعف مساهمة القطاعات المنتجة في الإنتاج الداخلي الخام، وعلى العكس من ذلك نجد القطاعات الاستخراجية، والخدماتية تساهم بشكل كبير، ويرجع ذلك لتوليفة مختلفة من الأسباب، ولعل من بينها عدم قدرة النظام الجبائي على توجيه الاستثمار للقطاعات المنتجة.

2- الأسباب المالية:

تعد الأسباب المالية من الدواعي الأساسية للإصلاح الجبائي، وذلك للأسباب الآتية الذكر:

أ- عجز الموازنة العامة:

اعتبرت الجباية البترولية ولفترات زمنية طويلة المصدر الأساسي لتمويل الإنفاق العام من خلال الموازنة العامة، وباعتبار أن حصيلة الجباية البترولية يعتمد على متغيرات خارجية لا يمكن للجزائر التحكم فيها بأي حال، فإن أي تغيرات سلبية تمس أسعار البترول سينعكس مباشرتا على توازن الموازنة العامة، وهو ما شهدته الجزائر نتيجة الأزمة البترولية لسنة 1986، والجدول التالي يوضح لنا مستويات العجز في الموازنة العامة خلال الفترة (1985-1989):

الجدول رقم (09) : عجز الموازنة العامة خلال الفترة (1985-1989)

السنوات	1985	1986	1987	1988	1989
عجز الموازنة العامة (%)	-9.8	-11.8	-7.5	-12.8	-2

المصدر: بيانات الحسابات القومية للبنك الدولي .

إن الارتفاع في النفقات العامة، والتراجع في الإيرادات العامة نتيجة تراجع إيرادات المصدر الرئيسي والمتمثل في الجباية البترولية، أدت بالسلطات العامة للتفكير في إعطاء أهمية أكبر للجباية العادية في تمويل الموازنة العامة من خلال الإصلاح الجبائي المدرج سنة 1992 باعتبار أن الجباية العادية تمتاز باتساع الوعاء، واستقرار أكبر في الحصيلة.

ب- ارتفاع مستويات الغش الجبائي :

تبرز هذه الظاهرة في عدة أسباب منها ضعف الوعاء الجبائي، كثرة الضرائب و اختلافها، وكذا كثافتها، واختلاف معدلاتها، مما يدفع بالمكلف إلى التهرب و تجنب

دفعها و هو ما يقلل من الإيرادات الجبائية بتسجيل عدم توازن، و عدم استقرار إيرادات الميزانية العامة للدولة ، ويفقد خزينة الدولة أموالا طائلة، هذا ما يصعب على الدولة متابعة مسار التنمية و الالتحاق بالتطور و التحضر الاقتصادي، كما أن الشيء الذي يشجع على الغش الجبائي هو الفراغ المسجل في الهياكل الجبائية للدولة.¹ والجدول التالي يوضح معدلات الضريبة على أرباح الشركات لبعض الدول ومقارنتها بالجزائر خلال سنة 1988:

الجدول رقم (10) : معدل الضريبة على أرباح الشركات لبعض الدول سنة 1988

البلدان	معدل الضريبة (%)	المقارنة مع الجزائر (%)
الجزائر	55	-
المغرب	49.5	5.5
تونس	38	17
مصر	40	15
و.أ.م	34	21
بريطانيا	35	20
تركيا	46	09

المصدر: مراد ناصر، الإصلاح الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 55.

من خلال الجدول السابق نلاحظ ارتفاع معدلات الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر مقارنة بباقي الدول، وحتى في الدول المجاورة مثل المغرب، وتونس، وهذا ما يشكل عبأ على عاتق المكلفين بالضريبة مما يزيد من دافع الغش الجبائي لديهم.

3- الأسباب الاجتماعية:

يعاني النظام الجبائي في العديد من الدول النامية من عدم العدالة، حيث يتحمل أصحاب الدخل الصغيرة والمحدودة قدرا كبيرا من الضرائب، بل في كثير من الحالات تكون ضرائب

¹ - رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991، مرجع سابق، ص

الدخل الشخصي مفروضة على الدخل الصغيرة جدا (غياب العدالة الرأسية)، ومن جهة أخرى هناك عدم عدالة من ناحية المحتوي، أي ما يدخل في حساب الضريبة، ففي عديد من الدول النامية تقتصر ضريبة الدخل على مصادر الرواتب والأجور، ولا تشمل فوائد رأس المال والدخل من الأعمال الحرة (غياب العدالة الأفقية).¹

المبحث الثاني: الإصلاحات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة

بدايتا من سنة 1987 شهد النظام الجبائي الجزائري عدة تغيرات في هيكله، وهذا نظرا لتغير اتجاهات السياسة المالية للدولة وأيضا سياساتها الاقتصادية بصفة عامة، لتتجسد هذه التغيرات في الأخير بالإصلاحات الجبائية لسنة 1992، حيث كانت تهدف هذه الإصلاحات إلى تحقيق هدف رئيسي يكمن في إنعاش الاقتصاد الوطني وخاصة تطور المؤسسة من خلال التكيف مع الدينامكية الاقتصادية.²

وبموجب هذه الإصلاحات الجبائية تم تأسيس ضرائب مباشرة جديدة ، لعل أبرزها الضريبة على الدخل الإجمالي "IRG" والضريبة على أرباح الشركات "IBS"، كما أن هناك ضرائب أخرى استحدثت بمرور الوقت في إطار تحديث أساليب الإخضاع في النظام الجبائي الجزائري مثل الضريبة الجرافية الوحيدة "IFU".

المطلب الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي

بعد استحداث كل من الرسم على القيمة المضافة (TVA)، والضريبة على أرباح الشركات (IBS)، تم إدراج نظام جديد لإخضاع الأشخاص الطبيعيين في النظام الجبائي

¹ - المعهد العربي للتخطيط، سياسات الإصلاح الضريبي، مرجع سابق، ص 07.

² - Ahmed Sodouli, La reforme fiscale, annales IEDF, Alger, ANEP, 1995 P 90.

الجزائري، وهو ما تجسد بظهور الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) ، حيث تسمح هذه الأخيرة بجمع كافة أصناف الدخل الإجمالي الخاضعة، والمحقة من قبل المكلفين، وإخضاعها لجدول تصاعدي بالشرائح¹، وقد عوضت هذه الضرائب عديد الأصناف في النظام السابق * ، باعتبار أن الدخل واحد مهما تعددت المصادر، وبالتالي وجب إخضاعه لنفس المعاملة الجبائية، وهو ما لم يكن معمولاً به في الضرائب المتعددة على الدخل السابقة.

أولاً: مفهوم الضريبة على الدخل الإجمالي

باستقراء المادة رقم واحد (01) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نجد أنها تنص على:

"تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي ، وتفرض على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة"².

فمن خلال نص المادة السابقة يمكن تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي بأنها:

"هي ضريبة مباشرة ؛ تفرض مرة واحدة خلال سنة معينة على المداخل الصافية الإجمالية المحقة من قبل الأشخاص الطبيعيين على أساس جدول تصاعدي بالشرائح".
ومن خلال التعريف السابق يمكن استخلاص الخصائص التالية لهذه الضريبة :

¹ -Ahmed Tessa, Ibrahim hammadou, **fiscalité de l'entreprise(cour et applications)**, éd par page bleues, 2015, p96.

* من بين أهم تلك الضرائب نجد؛ الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية (IBIC)، الضريبة على الأرباح غير التجارية (IBNC)، الضريبة على الأجور (ITS)، الضريبة التكميلية على الدخل (ICR)، وغيرها من الضرائب.

² - المادة (01) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محدثة لغاية قانون المالية لسنة 2017) .

1- ضريبة مباشرة:

يمكن اعتبار الضريبة على الدخل الإجمالي ضريبة مباشرة ، نظرا لكون المكلف القانوني بها ، لا يمكنه نقل عبئها الجبائي لأشخاص آخرين .

2- ضريبة سنوية ووحيدة :

أي تفرض مرة واحدة على إجمالي المداخل الصافية المحققة من قبل الأشخاص الطبيعيين، من كافة مصادره خلال سنة معينة، هذه الأخيرة عادة ما تكون موافقة للسنة الجبائية.

3- تفرض على الأشخاص الطبيعيين:

أي تفرض على المداخل الصافية التي يحققها الأشخاص الطبيعيين، أو الشركات التي تكتسب صفة الشخص الطبيعي مثل شركات الأشخاص، وكذا الأشخاص المعنوية التي تختار بمحض إرادتها الخضوع لهذه الضريبة .

4- ضريبة شخصية:

تمتاز الضريبة على الدخل الإجمالي بأنها تراعي الوضعية الاجتماعية، والشخصية للمكلفين بها، فبجانب هذا فهي تفرض على أساس جدول تصاعدي ، وهو ما يجعلها اقرب لمفهوم العدالة الضريبية.

5- ضريبة تصاعدية:

لأنها تفرض على أساس جدول تصاعدي بالشرائح "BAREME"، بحيث كلما ارتفعت شريحة الدخل ارتفع معدل الضريبة الموافق للشريحة الخاضعة.

6- ضريبة تصريحية:

يتم اقتطاع الضريبة على الدخل الإجمالي اعتمادا على التصريحات السنوية المقدمة من المكلفين، والخاصة بمجمل المداخل المحققة من قبلهم، على أساس نماذج تقدمها الإدارة الجبائية، ولكن في بعض الحالات يتم ربطها عن طريق الاقتطاع من المنبع.

وبالإضافة إلى ما سبق فإنها تمتاز بالخصائص التالية:¹

- البساطة بحيث بالرغم من تعدد مصادر الدخل إلا انه يتم إخضاعها لضريبة واحدة .
- تراعي المقاييس الجبائية الدولية ، وهو ما يزيد من تنافسية المؤسسات الجزائرية في الخارج.

ثانيا: مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي "IRG"

يقصد بمجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي، المداخل المحققة من قبل أشخاص يحدددهم القانون الجبائي، بالإضافة إلى الإعفاءات المقررة.

1- الأشخاص الخاضعين لضريبة الدخل الإجمالي "IRG":

بموجب نص المادة الثالثة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يتمثل

الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي في:²

- يخضع لضريبة الدخل، على كافة مداخلهم الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر. ويخضع لضريبة الدخل على عائداتهم من مصدر جزائري، الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر.

¹ - **BULLTEIN DES SERVICES FISCAUX N 12** , DGI, 1995, P4.

² - المادة (03) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محدثه لغاية قانون المالية لسنة 2017).

- يعتبر أن موطن التكليف موجود في الجزائر بالنسبة إلى :
 - الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفته مالكين له، أو منتفعين به، أو مستأجرين له، عندما يكون الإيجار في الحالة الأخيرة قد اتفق عليه إما باتفاق وحيد، أو باتفاقيات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة على الأقل.
 - الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم الأساسية.
 - الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا في الجزائر سواء أكانوا أجراء أم لا.
 - يعتبر كذلك أن موطن تكليفهم يوجد في الجزائر، أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة على مجموع دخلهم.
- من خلال نص المادة السابقة نلاحظ أن المشرع الجبائي الجزائري فرق بين الأشخاص المقيمين في الجزائر وغير المقيمين، بحيث يخضع الأشخاص الذين تتوفر فيهم شروط الإقامة إلى الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، سواء تحقق دخله من مصدر جزائري أو من مصدر أجنبي، أما الأشخاص غير المقيمين فإنهم يخضعون للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) على المداخل المحققة من الجزائر، ولكن هذا المعيار يعتبر لاغيا في حالة وجود اتفاقية جبائية دولية ما بين الجزائر ودول أخرى، وهو ما نصت عليه المادة الرابعة (04) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:
- "يخضع كذلك لضريبة الدخل سواء أكان موطن تكليفهم في الجزائر أم لا، الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية، الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخل يحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى"¹.

¹ - المادة (04) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محدثة لغاية قانون المالية لسنة 2017).

2- المداخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي "IRG":

جاء تفصيل المداخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، من خلال نص

المادة الثانية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كمايلي: ¹

- الأرباح المهنية .
 - عائدات المستثمرات الفلاحية .
 - الإيرادات المحقة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية.
 - عائدات رؤوس الأموال المنقولة.
 - المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية.
 - فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية.
- وقد فصل المشرع الجبائي الجزائري في مفهوم كل صنف من أصناف الدخل السابقة الذكر من خلال تحديد المداخل المحقة، و الإعفاءات والتخفيضات الخاصة بها.

3- الإعفاءات من الضريبة على الدخل الإجمالي "IRG":

لقد قام المشرع الضريبي الجزائري بتحديد عدة إعفاءات من الضريبة على الدخل

الإجمالي ،

منها بصفة دائمة وبعضها مؤقتة، وهذا دائما في إطار تشجيع الاستثمارات في مختلف

المجالات الاقتصادية وتخفيف العبء الضريبي على المؤسسات².

¹ - المادة (02) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محدثة لغاية قانون المالية لسنة 2017).

² - محمود جمام، مرجع سابق، ص 116.

أ- الإعفاءات الدائمة:

يعفي من الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG):¹

- الأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي (يحدد هذا المبلغ حسب القانون الجبائي الجزائري ب 120000 دج سنويا).
- السفراء والأعوان الدبلوماسيون والقناصل والأعوان القنصليين من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين.

كما يعفى أيضا من الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG):

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعاقين بالإضافة إلى الهياكل التابعة لها.
- المداخل المحققة من قبل الفرق المصرحية.
- المداخل المحققة من النشاطات الفلاحية المتعلقة بزراعة الحبوب والبقول الجافة والتمور.

كما توسع المشرع الجبائي في مجال الإعفاءات الممنوحة على الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال نص المادة (68) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة²، لتشمل بذلك أصناف دخل أخرى.

¹ - المادة (05) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محدثة لغاية قانون المالية لسنة 2017).

² - للاطلاع على هذه الإعفاءات راجع نص المادة (68) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (المادة معدلة بموجب نص المادة (03) من قانون المالية لسنة 2008).

ب- الإعفاءات المؤقتة:

استثنى المشرع الجبائي الجزائري بعض المداخل، المحققة من المكلفين بالضريبة من الضريبة على الدخل الإجمالي مؤقتا، وهذا في إطار المخططات السنوية أو متعددة السنوات، والرامية خاصة إلى تشغيل الشباب، وتشجيع الاستثمار في بعض القطاعات الحيوية للدولة مثل القطاع الفلاحي؛ فعلى سبيل المثال تستفيد الأنشطة التي يقوم بها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من الإعانات المقدمة من الصناديق الوطنية المتخصصة في ذلك، من إعفاءات من الضريبة على الدخل الإجمالي تصل إلى ثلاث (03) سنوات من تاريخ بداية النشاط وقد تصل في بعض الحالات إلى ستة (06) في بعض الحالات إذا كانت هذه النشاطات تمارس في منطق يجب ترقيتها.

ثالثا: حساب الضريبة على الدخل الإجمالي "IRG"

ل للوصول إلى وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، ومن ثم الضريبة المستحقة على المكلف بها، لابد من المرور على الخطوات التالية:

1- تحديد الدخل الإجمالي:

في سبيل الوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة تستلزم ضرورة حساب الدخل الإجمالي للمكلف، ولتحقيق هذا الهدف يجب في البداية حصر جميع مصادر الدخل على إيرادات المكلف الفعلية، مع تقدير قيمة كل مصدر من هذه المصادر، وبعد الوصول إلى إجمالي الإيرادات المحققة من الكلف، يتم استبعاد النفقات التي تحملها الممول في سبيل الحصول على الدخل من

كافة مصادره، وهذا بشروط يحددها التشريع الجبائي. وبعد استبعاد هذه النفقات يتم الحصول على الدخل الإجمالي¹.

2- تحديد الدخل الصافي الإجمالي:

ويتم من خلال استبعاد مجموعة من التكاليف، من الدخل الإجمالي المحدد سابقا، ومن بين التكاليف التي حددها المشرع الجبائي الجزائي، والقالبة للخصم نجد:²

- فوائد القروض والديون المقترضة لأغراض مهنية وتلك المقترضة لشراء مساكن أو بناءها والتي هي على عاتق المكلف بالضريبة.
- اشتراكات منح الشيخوخة والضمان الاجتماعي التي يدفعها المكلف بالضريبة بصفة شخصية.
- نفقات الإطعام؛
- عقد التأمين الذي يبرمه المالك المؤجر.

3- تحديد قيمة الضريبة على الدخل الإجمالي "IRG":

بعد الوصول إلى الدخل الصافي الإجمالي، يمكن تحديد قيمة الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) الواجبة الدفع، من خلال إخضاع ذلك الدخل لجداول تصاعدي بالشرائح كمايلي:

¹ - سعيد عبد العزيز عثمان، مرجع سابق، ص ص، 286، 287. بتصرف.

² - المادة (85) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محدثة لغاية قانون المالية لسنة 2017).

الجدول رقم (11): السلم الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

أجزاء الدخل الخاضعة للضريبة	معدل الضريبة %
لا يتجاوز 120000	0
من 120001 إلى 360000	20
من 360001 إلى 1440000	30
أكثر من 1440000	35

المصدر: المادة (08) من قانون المالية لسنة 2008.

خضع هذا الجدول لعدة تعديلات آخرها الذي جاء في بموجب نص المادة ثمانية (08) من قانون المالية لسنة 2008، حيث تم إلغاء شريحتين لتصبح بذلك أربع (04) شرائح فقط، كما تم رفع الحد الأدنى المعفي من 60000 دج إلى 120000 دج ليتماشى مع ارتفاع مستويات التضخم في الاقتصاد، وتم تخفيض المعدل الأعلى بالضريبة من 40% إلى 35%، بالإضافة إلى هذه الطريقة أقر المشرع الجبائي طريقة أخرى لاقتطاع الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال الاقتطاع من المنبع، حيث بموجب هذه الطريق يمكن للإدارة الجبائية اقتطاع دين الضريبة الواجبة على عاتق المكلف، من مصدر آخر.

بعد تحديد قيمة الضريبة الواجبة الدفع، يقع على عاتق المكلف بها توريدها لصالح الخزينة العمومية من خلال ملأ التصريحات الجبائية المناسبة، وكذا دفعها في الآجال، وهذا حسب النظام الذي يتبع له المكلف بالضريبة:¹

أ- نظام التسبيقات على الحساب:

عندما يفوق مبلغ الضريبة بعنوان السنة المالية المنصرمة مبلغ 1500 دج، يتعين في هذه الحالة دفع التسبيقات على الحساب، ضمن الآجال التالية:

- التسبيق الأول: من 20 فيفري إلى 20 مارس.

- التسبيق الثاني: من 20 ماي حتى 20 جوان. ويكون اجل استحقاق رصيد

التصفية في اليوم الأول من الشهر الثالث الموالي لشهر إدراج الجدول في

التحصيل*.

ب- نظام الاقتطاع من المصدر:

تخضع الضريبة المستحقة على الرواتب والأجور، والأرباح غير التجارية، مداخل رؤوس الأموال المنقولة، مداخل التأجير السكني، للاقتطاع من المصدر في آجال (20) يوما الأولى من الشهر الموالي الذي حققت فيه هذه المداخل.

المطلب الثاني: الضريبة على أرباح الشركات

يتضمن القانون الجبائي الجزائر معاملة ضريبية خاصة لأرباح الشركات، فمن الناحية القانونية الذمة المالية للشركة منفصلة عن الذمة المالية للشركاء، وبالتالي وجب معاملة أرباحها

¹ - GUIDE PRATIQUE DU CONTRIBUABLE , DIRECTION DES RELATIONS PUBLIQUES ET DE LA COMMUNICATION, DIRECTION GENERALE DES IMPOTS, 2017, p 80.

* تبلغ قسمة كل تسبيق 30% من المساهمات التي تقع على عاتق المكلف، بالنسبة للسنة الأخيرة التي فرضت فيها الضريبة .

معاملة ضريبية خاصة، ومنه جاءت الضريبة على أرباح الشركات في إطار الفصل بين الضرائب المفروضة على الأشخاص الطبيعيين، والضرائب المفروضة على الأشخاص المعنويين.

أولاً: مفهوم الضريبة على أرباح الشركات

باستقراء المادة رقم (135) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نجد أنها تنص على:

"تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح والمدخيل أو الأرباح التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين، وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات"¹ وبالتالي يمكن تعريف الضريبة على أرباح الشركات بأنها:

ضريبة مباشرة؛ تفرض على الأرباح المحققة من قبل الأشخاص المعنويين، وهذا مرة واحدة خلال فترة زمنية عادة ما تكون سنة، على أساس معدلات نسبية ثابتة يحددها التشريع الجبائي. ومن خلال التعريف السابق يمكن استخلاص الخصائص التالية لهذه الضريبة :

1- ضريبة مباشرة:

أي أن عبئها يتحمله المكلف القانوني بها ، ولا يمكن نقله لشخص آخر.

2- ضريبة عامة:

تعامل كافة الأرباح المحققة من قبل الأشخاص المعنويين نفس المعاملة الضريبية دون تمييز بين الأنشطة الناتجة عنها.

¹ - المادة (135) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محدثه لغاية قانون المالية لسنة 2017).

3- تفرض على الأشخاص المعنويين:

أي أنها تفرض على المداخل المحققة من قبل الأشخاص المعنويين.

4- ضريبة سنوية ووحيدة :

تخص مجمل الأرباح أو المداخل، المحققة خلال السنة الجبائية، ومرة واحدة فقط .

5- ضريبة نسبية:

تفرض بنسبة معينة من الدخل، وفقا لمعدلات يحددها القانون الجبائي الجزائري.

6- ضريبة تصريحية:

بموجب نص المادة (151) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يقع على عاتق المكلفين بهذه الضريبة اكتتاب التصريحات الجبائية بمبلغ الربح الخاضع، لدى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها، وذلك قبل 30 أفريل على الأكثر من كل سنة.

ثانيا مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

حدد المشرع الجبائي الجزائري مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات، من خلال تحديد المداخل المحققة من قبل أشخاص معينين، وكذا الإعفاءات المقررة من هذه الضريبة.

1- الأشخاص الخاضعون للضريبة على أرباح الشركات:

يتمثل الأشخاص الخاضعون للضريبة على أرباح الشركات في:¹

¹ - المادة (136) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محدثة لغاية قانون المالية لسنة 2017).

- شركات رؤوس الأموال؛
- شركات الأشخاص والشركات المدنية الذين اختاروا إخضاعهم للضريبة على أرباح الشركات،
- مؤسسات و هيئات عمومية ذات طابع صناعي و تجاري،
- الشركات التعاونية واتحاداتها،

2- المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات:

بحسب نص المادة (137) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تستحق الضريبة على أرباح الشركات على الأرباح المحققة في الجزائر، وتعتبر أرباحا محققة في الجزائر على وجه الخصوص:¹

- الأرباح المحققة في شكل شركات؛ والعائدة من الممارسة لنشاط ذي طابع صناعي أو تجاري أو فلاحى عند عدم وجود إقامة ثابتة.
- أرباح المؤسسات التي تستعين في الجزائر بممثلين ليست لهم شخصية مهنية متميزة عن هذه المؤسسات.
- أرباح المؤسسات، وان كانت لا تملك إقامة أو ممثلين معينين، إلا أنها تمارس بصفة مباشرة أو غير مباشرة، نشاطا يتمثل في انجاز حلقة كاملة من العمليات التجارية.
- إذا كانت المؤسسة تمارس في أن واحد نشاطها بالجزائر وخارج التراب الوطني، فان الربح الذي تحققه من عمليات الإنتاج أو عند الاقتضاء من عمليات البيع المنجزة بالجزائر يعد محققا فيها، ماعدا في حالة إثبات العكس من خلال مسك محاسبتين متباينتين.

¹ - المادة (137) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محدثة لغاية قانون المالية لسنة 2017).

كما تجدر الإشارة انه في ظل الضريبة على أرباح الشركات (IBS) تم إلغاء التفرقة في المعاملة الجبائية التي كانت سائدة من قبل بين الشركات الأجنبية والشركات الوطنية، وكذا بين الشركات الخاصة والشركات العمومية.

3- الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات (IBS):

تؤثر الاقطاعات الجبائية على قيمة الأرباح العائدة للمؤسسات بمختلف أنواعها، كما أنها تؤثر في درجة تنافسية منتجاتها، ومن أجل التقليل من العبء الجبائي الواقع على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية خاصة المؤسسات الحديثة النشأة، أو توجيه استثمارات هذه المؤسسات لقطاعات أو مناطق وجب ترقيتها، أقر المشرع الجبائي الجزائري مجموعة من الإعفاءات منها ما هو دائم، ومنها ما هو مؤقت كمايلي: ¹

- تستفيد الأنشطة المنشأة في إطار الإعانات المقدمة من الصناديق الوطنية المتخصصة في دعم تشغيل الشباب من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات، وقد يمدد هذا الإعفاء لفترات أخرى بحسب الحالة.
- التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية.
- إعفاء لمدة عشرة (10) سنوات للمؤسسات الفلاحية المحدثّة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب، باستثناء الوكالات السياحية والأسفار وكذا شركات الاقتصاد المختلطة.
- إعفاء لمدة ثلاث (03) سنوات ابتداء من تاريخ بداية ممارسة النشاط ووكالات السياحة والأسفار والمؤسسات الفندقية .
- كذلك تعفى العمليات المدرة للعملة الصعبة من الضريبة مثل التصدير.

¹ - المادة (138) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محدثة لغاية قانون المالية لسنة 2017).

ثالثا: حساب الضريبة على أرباح الشركات*

وفقا للتشريع الجبائي الجزائري فان الضريبة على أرباح الشركات تفرض على الشركات والمؤسسات التي تتمتع بذمة مالية مستقلة عن الذمة المالية لمالكيها، ويكون الهدف من إنشاءها هو تحقيق الربح، هذا الربح حدده المشرع الجبائي في نص المادة (140) من قانون الضرائب المباشرة كمايلي:

"الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أيضا كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن اي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته"¹.

تجدر الإشارة إلى أن الربح الذي يقصده المشرع الجبائي في نص المادة السابقة هو الربح الجبائي، وليس الربح المحاسبي، تطبيقا لمبدأ استقلالية القانون المحاسبي عن القانون الجبائي²، فالربح الجبائي نتحصل عليه بعد إجراء التعديلات اللازمة وفقا للعلاقة :

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

1- الاستردادات:

يقصد بالاستردادات المبالغ التي يدرجها المكلف بالضريبة كتكاليف في حساب الربح المحاسبي، ولكن الإدارة الجبائية لا تعتبرها كذلك نظرا لأنها قد لا تدخل ضمن تكاليف السنة

* يحدد الربح الجبائي للضريبة على أرباح الشركات تبعا لنفس القواعد المطبقة على الأرباح المهنية الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي و التابعة للنظام الحقيقي.

¹ - المادة (140/1) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محدثة لغاية قانون المالية لسنة 2017).
² - Maurice Coziane , Précis de la Fiscalité des Entreprises , 27 éditions du juris – classeur , 141 javal , Paris ,Septembre 2003 - 2004 , p 21 .

الجبائية، أي أن تاريخ تحققها لم يصل، أو لأنها تتجاوز الحد الأدنى المسموح به قانونيا، إن هذا الرفض قد يكون جزئيا أو كليا حسب الحالة، وقد وضع المشرع الجبائي التكاليف المرفوضة كليا من خلال نص المادة (169) كما يلي: ¹

أ- لا تكون قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الجبائي الصافي:

- مختلف التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال؛

- الهدايا المختلفة باستثناء تلك التي لها طابع إشهاري ما لم تتجاوز قيمة كل واحدة منها 500 دج.

- الإعانات والتبرعات ماعدا تلك الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، ما لم تتجاوز مبلغا سنويا قدره واحد مليون دينار جزائري.

- مصاريف حفلات الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة والعروض، باستثناء المبالغ الملتمزم بها والمثبتة قانونا والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة.

ب- غير أنه، يمكن خصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب، من أجل تحديد الربح الجبائي، شريطة إثباتها في حدود 10% من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين و / أو الطبيعيين وفي حد أقصاه ثلاثون مليون دينار جزائري.

كما توجد بعض المصاريف الأخرى التي ترفضها الإدارة الجبائية لنفس الأسباب السابقة، من بينها الغرامات والجزاءات المالية، المؤونات غير القابلة للخصم.

¹ - المادة (169) الفقرة (01) والفقرة (02) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محدثه لغاية قانون المالية لسنة 2017).

تجدر الإشارة إلى أن نص المادة السابقة جاء تحت باب الأحكام المشتركة بين كل من الضريبة على الدخل الإجمالي، والضريبة على أرباح الشركات.

2- التخفيضات:

عبارة عن تلك التكاليف التي لم يتم المكافء بالضريبة بحساب قيمتها ضمن الربح المحاسبي، ولكن الإدارة الجبائية تعطي له الحق في هذا من خلال طرح قيمتها من الإيرادات المحققة، فعلى سبيل المثال نجد:

- خسائر السنوات السابقة وهذا إلى غاية أربع (04) سنوات، وهو أجل التقادم في الإدارة الجبائية.

- الأعباء المبررة بوثائق جديدة، والتي رفضت سابقا لغياب هذه الوثائق.

3- تحديد قيمة الضريبة على أرباح الشركات:

يعد الربح الجبائي المتحصل عليه من خلال العلاقة السالفة الذكر وعاء للضريبة على أرباح الشركات، وهو ما يمكننا من حساب مبلغ الضريبة الواجب الدفع من خلال ضرب الربح الجبائي في معدلات الضريبة على أرباح الشركات، وتحدد هذه المعدلات كما يلي:¹

- 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع،

- 23 % بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية

والحمامات، باستثناء وكالات الأسفار .

- 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

¹ - GUIDE PRATIQUE DU CONTRIBUABLE, op.tic. p 56.

تجدر الإشارة إلى أن عدم مسك محاسبة منفصلة للأشخاص الذين يمارسون العديد من الأنشطة في نفس الوقت إلى تطبيق معدل منهجي قدره 26%. و يتم دفع الضريبة على أرباح الشركات من خلال نظام الدفع التلقائي، وكذا نظام الاقتطاع من المصدر، حيث يتضمن نظام الدفع التلقائي ثلاثة تسبيقات، ورصيد تصفية، وفقا للآجال التالية:

- التسبيق الأول: من 20 فيفري إلى 20 مارس .

- التسبيق الثاني: من 20 ماي إلى 20 جوان.

- التسبيق الثالث: من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر.

- رصيد التصفية: عند إيداع التصريح السنوي.

المطلب الثالث: ضرائب مباشرة أخرى

بالإضافة إلى الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، والضريبة على أرباح الشركات (IBS)، أرفق المشرع الجبائي الجزائري ضرائب أخرى في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نذكر من بينها الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU)، والرسم على رقم الأعمال (TAP).

أولا: الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU)

أسست الضريبة الجزافية الوحيدة بموجب نص المادة (02) من قانون المالية لسنة 2007، حيث وفي إطار تحديث وتبسيط النظام الجبائي الجزائري تم توحيد النظام الجزافي لكل من الضريبة على الدخل الإجمالي، والضريبة على أرباح الشركات، والرسم على القيمة المضافة، والرسم على النشاط المهني في ضريبة وحيدة سميت بالضريبة الجزافية الوحيدة (IFU)، وبالتالي يمكن اعتبارها بأنها ضريبة، ونظام جبائي في نفس الوقت.

1- الأشخاص المعنيون بالضريبة الجزافية الوحيدة:

يطبق نظام الضريبة الجزافية الوحيدة على:¹

- الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، الشركات التعاونية، والذين يمارسون نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو مهن غير تجارية، بحيث لا يتجاوز رقم الأعمال السنوي مبلغ ثلاثين مليون دينار جزائري (300000000 دج).*

- المستثمرون الذين يمارسون أنشطة أو ينجزون مشاريع، والمؤهلون للاستفادة من دعم الصناديق الحكومية المخصصة لدعم تشغيل ومرافقة الشباب، والذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي مبلغ ثلاثين مليون دينار جزائري (300000000 دج).

- عندما يقوم المكلفون بالضريبة في أن واحد وفي نفس المنطقة أو في مناطق مختلفة باستغلال عدة مؤسسات أو دكاكين أو ورشات أو أماكن أخرى لممارسة نشاط ما، تعتبر كل واحدة منها بمثابة مؤسسة مستغلة بصورة مغايرة وتكون في كل الحالات خاضعة للضريبة بصفة منفصلة ما دام رقم الأعمال الكلي المحقق بعنوان مجموع الأنشطة الممارسة لا يتجاوز سقف الثلاثين مليون دينار جزائري (300000000 دج).

2- الأشخاص والنشاطات المعفاة من الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU) :

في هذا المجال يمكن التفرقة بين أشخاص ونشاطات استثناءهم المشرع الجبائي كليتا من

نظام

¹ -champ d application de L IFU , DIRECTION GENERALE DES IMPOTS, Direction des Relations Publiques et de la Communication , Edition 2017, p 01.

* تطور مبلغ الإخضاع لنظام الضريبة الجزافية منذ 2007 ، ففي البداية كان هذا المبلغ يقدر ب 30000000 دج ، ولكن بعد إلغاء النظام المبسط والإبقاء على النظامين الحقيقي والجزافي وارتفاع معدلات التضخم أصبح هذا المبلغ يقدر ب 300000000 دج.

الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU)، وأشخاص ونشاطات أخرى استفادت من إعفاءات مؤقتة، وهذا عملا بنص المادة (282) مكرر (06) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كما يلي ¹:

- الحرفيون التقليديون وكذا الأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا والمقيدين في دفتر الشروط* ، وكذا الأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا المعفيين من الضريبة الجزافية الوحيدة .
- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا المصالح الملحقة بها.
- مبلغ الإيرادات المحققة من طرف الفرق المصرحية.
- كما تستفيد النشاطات الممارسة من قبل الشباب ذوو المشاريع الاستثمارية الممولة من قبل الصناديق الحكومية المتخصصة من إعفاءات كاملة من الضريبة لمدة ثلاث (03) سنوات ابتداء من تاريخ استغلالها، وقد تمدد هذه الفترة بحسب الشروط المنصوص عليها قانونا.
- تجدر الإشارة إلى أن هؤلاء المكلفين بالضريبة المعفون كليتا، يبقون خاضعين لحد ادني من الإخضاع يقدر ب (10000دج)، وهذا عملا بأحكام المادة (365) مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

¹ - المادة (262) مكرر (06) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محدثة لغاية قانون المالية لسنة 2017).

* تم تحديد شروط التقييد في دفتر الشروط من طرف الحرفيون التقليديون وفقا للمرسوم التنفيذي رقم (428/09) المؤرخ في 2009/12/30.

3- معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة:

تحدد معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة كما يلي: ¹

- 5% بالنسبة لنشاطات الإنتاج وبيع السلع؛

- 12% بالنسبة للنشاطات الأخرى؛

وتعد الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU) من بين الضرائب التي تستفيد من توزيع ناتجها الجماعات المحلية في الجزائر، وهذا عملاً بنص المادة (282) مكرر (05) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة* .

ثانياً: الرسم على النشاط المهني (TAP)

يعتبر الرسم على النشاط المهني (TAP) ضريبة مباشرة، تفرض على رقم الأعمال المحقق من قبل الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات صنف الأرباح المهنية، أو الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي.

1- الأساس الخاضع للرسم على النشاط المهني (TAP):

يتمثل الأساس الخاضع للرسم على النشاط المهني في (TAP): ²

- بالنسبة للخاضعين للرسم على القيمة المضافة : رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة .

¹ - Paiement de l'IFU et obligations des contribuables, DIRECTION GENERALE DES IMPOTS, Direction des Relations Publiques et de la Communication , Edition 2017, p 01.

* للاطلاع على كيفية توزيع ناتج الضريبة الجزافية الوحيدة راجع نص المادة (282) مكرر (05) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² - النظام الجبائي الجزائري لسنة 2017، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العامة والاتصال، طبعة

- بالنسبة لغير الخاضعين لرسم على القيمة المضافة: رقم الأعمال بما في ذلك الرسم على القيمة المضافة.

ولتحديد الأساس الخاضع للرسم على النشاط المهني (TAP)، يجب الأخذ في الحسبان، التخفيضات والمقدرة ب 30%، 50%، 75% ، والمنصوص عليها في القانون لصالح بعض العمليات حسب ما اقره المشرع الجبائي.

2- معدلات الرسم على النشاط المهني (TAP):

بموجب نص المادة (222) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن معدل الرسم على النشاط المهني* يحدد ب 02 % ، حيث تقدر حصة الولاية من هذه النسبة ب 0.59%، أما حصة البلدية فتقدر ب 1.30 %، كما تقدر حصة الصندوق المشترك للجماعات المحلية ب 0.11%.

وبحسب نص نفس المادة السابقة فإن معدل الرسم على النشاط المهني (TAP) يرفع إلى 03% فيما يخص رقم الأعمال الناتج عن نشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب، كما أن توزيعه يتم من خلال منح 0.88 %، لصالح الولاية، و 1.96 % لصالح البلديات، و 0.16 % لصالح الصندوق المشترك للجماعات المحلية .

كما قد يخفض هذا الرسم إلى 1% وبدون الاستفادة من التخفيضات بالنسبة لنشاطات الإنتاج، بحيث تستفيد الولاية ب 0.29 % من عائد توزيع الرسم، أما البلدية فتستفيد ب 0.05% ، والباقي يوجه إلى الصندوق المشترك للجماعات المحلية.

* باستقراء نص المادة (220) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017، نجد أن المشرع الجبائي الجزائري استثنى رقم الأعمال المحقق من قبل الأشخاص الطبيعيين، والذي لم يتجاوز 80000 دج من الرسم على النشاط المهني إذا تعلق الأمر بنشاط بيع البضائع، والمواد المستهلكة في عين المكان، أما إذا تعلق الأمر بقطاع الخدمات فإن هذا المبلغ يخفض إلى 50000 دج.

3- الواقعة المنشأة للرسم على النشاط المهني (TAP):

يتمثل الحدث المنشأ للرسم على النشاط المهني (TAP) بالنسبة لقطاع تأدية الخدمات من القبض الجزئي أو الكلي للثمن، ويدخل في هذا الإطار كذلك قطاع الأشغال العمومية، أما بالنسبة لنشاط البيع، فإن الحادثة المنشأة للرسم على النشاط المهني تتمثل في التسليم المادي أو القانوني للسلعة محل البيع*.

ويؤسس الرسم باسم المستفيد من الإيرادات الخاضعة للضريبة، في مكان ممارسة المهنة أو عند الاقتضاء مكان تواجد المؤسسة الرئيسية، كما انه يتم كل شهر حساب مبلغ الرسم على النشاط المهني المستحق حسب رقم الأعمال الخاضع أو المداخل المهنية الخاضعة، وكذا دفعه.¹

المبحث الثالث: الإصلاحات الجبائية في مجال الضرائب غير المباشرة وتقييم

الإصلاحات الجبائية

تعد النظم الجبائية في الدول الحديثة وسيلة لتحقيق الأهداف العامة للدول، وبتنوع هذه الأهداف وتعارضها في بعض الحالات، لابد من التوزيع في الضرائب المعتمدة في النظام الجبائي، ما بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، هذه الأخيرة أهمية بالغة في النظام الجبائي الجزائري سواء من حيث وفرة الحصيلة الجبائية لها، أو من خلال دورها المهم في التأثير الممارس على المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية للبلد.

* يقصد بالتسليم المادي هو استلام المشتري البضائع أو المواد واللوازم فعليا من البائع، أما التسليم القانوني فيقصد به استلام المشتري للفاتورة المحررة من البائع والمتضمنة سعر وكمية البضائع أو المواد واللوازم بتاريخ معين.

¹ - حياة المهن الحرة، المديرية العامة للضرائب، مديريةية العلاقات العامة والاتصال، طبعة 2016، ص12.

المطلب الأول: الرسم على القيمة المضافة (TVA)

أسس الرسم على القيمة المضافة في الجزائر بموجب قانون المالية لسنة 1991، بالمقابل ألغي النظام السابق المتشكل من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP)، والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS)، وذلك نتيجة المشاكل التي شهدتها هذا النظام من حيث تعقده، وعدم تلاؤمه مع الإصلاحات التي شهدتها الاقتصاد الوطني¹.

أولاً : مفهوم الرسم على القيمة المضافة (TVA)

يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة، تنشأ بمجرد إنفاق الدخل من أجل الاستهلاك، ظهر هذا النوع من الضرائب لأول مرة في فرنسا سنة 1948، لينتشر استعمالها من بعد في مختلف دول العالم، من بينها الجزائر ابتداءً من أبريل 1992.

من خلال التعريف السابق يمكن استخلاص الخصائص التالية للرسم على القيمة المضافة:²

1- ضريبة غير مباشرة:

تدفع للخرينة العمومية بصفة مباشرة من طرف المستهلك النهائي الذي يعتبر المدين الحقيقي، ولكن من طرف المؤسسة التي هي المدين القانوني، والذي يضمن إنتاج وتوزيع السلع والخدمات.

2- ضريبة نسبية :

تفرض بمعدلات نسبية من الدخل عند إنفاقه .

¹ - مراد ناصر، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 04.

² - الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العامة والاتصال، طبعة 2017، ص 06،05.

3- ضريبة محايدة:

الرسم على القيمة المضافة محايد بالنسبة للمدينين الشرعيين (القانونيين)، بما أنه متحمل من طرف المستهلك النهائي.

4- تعتمد على الدفع المجزأ:

في كل مرحلة توزيع، فإن الرسم على القيمة المضافة (TVA) يخص فقط القيمة المضافة الممنوحة للمنتج بحيث أن في نهاية الحلقة التي تتبعها المنتج، فإن التكلفة الجبائية الإجمالية تطابق الرسم المحسوب بواسطة سعر البيع للمستهلك.

5- تعتمد على آلية الخصم:

هي آلية تميز الرسم على القيمة المضافة على باقي الضرائب في النظام الجبائي الجزائري ، وذلك من خلال العلاقة التالية:

$$\text{الرسم على القيمة المضافة الواجب الدفع} = (\text{TVA مبيعات}) - (\text{TVA مشتريات})$$

ثانيا: مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة (TVA)

يطبق الرسم على القيمة المضافة (TVA) على الأشخاص الذين ينشطون في قطاعات معينة كالأشغال العمومية، أو الخدمات، كما قد يستفيد هؤلاء الأشخاص من إعفاءات دائمة أو مؤقتة بحسب نص التشريع الجبائي الجزائري.

1- العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة (TVA):

في الرسم على القيمة المضافة (TVA) ، يكمن التمييز بين العمليات الخاضعة وجوبا لهذا الرسم، وبين العمليات الخاضعة اختياريا.

أ- العمليات الخاضعة وجوبا*:

يخضع وجوبا للرسم على القيمة المضافة (TVA) العمليات المتعلقة بالبيع، والأشغال العقارية، وتقديم الخدمات، سواء تمت هذه العمليات بصفة اعتيادية في الجزائر أو بصفة عرضية. كما يتم الإخضاع للرسم على القيمة المضافة العمليات المتعلقة بالاستيراد.¹

ب- العمليات الخاضعة اختياريا:

أعطى المشرع الجبائي الجزائري للأشخاص سواء الطبيعيين أو المعنويين منهم، الذين يقعون خارج مجال تطبيق الرسم، أن يختاروا بناء على تصريح منهم الخضوع للرسم على القيمة المضافة، على أن يزودوا بسلع أو خدمات :²

- للتصدير .
- للشركات البترولية.
- للمكلفين بالرسم الآخرين .
- لمؤسسات تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء المنصوص عليه في المادة (42) من قانون الرسم على رقم الأعمال.

تجدر الإشارة إلى هؤلاء الأشخاص المعنيون بالاختيار يخضعون وجوبا للنظام الحقيقي، كما أن هذا الاختيار يمكن أن يقع على كل العمليات أو جزء منها فقط.

* لمزيد من التفصيل حول العمليات الخاضعة وجوبا ، راجع الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سابق ، ص 06، 07.

¹ - المادة (01) من قانون الرسم على رقم الأعمال ، (محدثة لغاية قانون المالية لسنة 2017).

² - المادة (03) من نفس القانون السابق.

2- الأشخاص الخاضعون:

يمكن اعتبار الأشخاص الخاضعون للرسم على القيمة المضافة (TVA) أساس هذه العملية، وذلك لأنهم يقومون بحساب هذه الضريبة ودفعها لصالح إدارة الضرائب، ويمكن اعتبار كل من المنتجين، وتجار الجملة، وتجار التجزئة، وكذا الشركات الفرعية، كأشخاص مدينين بالرسم على القيمة المضافة تجاه الخزينة العامة.

3- الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة (TVA):

كباقي الأنواع الأخرى من الضرائب المعتمدة في النظام الجبائي الجزائري، خص المشرع الجبائي الخاضعين للرسم على القيمة المضافة بمجموعة من الإعفاءات، وهذا في ظل اعتبارات اقتصادية، واجتماعية، وثقافية كما يلي: ¹

أ- في المجال الاقتصادي:

الإعفاءات المنصوص عليها تتعلق خصوصا بنشاطات التنقيب عن المحروقات السائلة أو الغازية والبحث عنها واستغلالها، وتمييعها أو نقلها عن طريق الأنابيب التي تقتنيها أو تنجزها مؤسسة "سوناطراك".

ب- في المجال الاجتماعي:

ترتبط بالمنتجات ذات الاستهلاك الواسع (خبز، الحليب ..)، الأدوية، والمطاعم المعتدلة الأسعار التي لا يهملها الربح، وكذا السيارات الموجهة للمعطوبين... الخ.

¹ - الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 09.

ج- في المجال الثقافي:

تمس هذه الإعفاءات التظاهرات الثقافية أو الفنية وكل الحفلات المنظمة في إطار الحركات الوطنية، أو الدولية للتعاون، وكذا كل المؤلفات والأعمال المتعلقة بالإبداع، والإنتاج، والنشر الوطني على الحامل الرقمي.

ثالثاً: حساب الرسم على القيمة المضافة (TVA)

تمر عملية حساب الرسم على القيمة المضافة على مجموعة من المراحل، أولاها تحديد الواقعة المنشأة للضريبة، ومن ثم تأتي مرحلة تحديد القاعدة الخاضعة للضريبة، وفي الأخير يتم إخضاع هذه القاعدة لمعدلات الرسم، وتسديد هذا الدين لصالح الخزينة العمومية.

1- الواقعة المنشأة للرسم على القيمة المضافة:

تبنى عملية تأسيس الرسم على الوعاء الجبائي، بمعنى تحديد منشأ الضريبة وتثبيت قواعد لتقييم هذا المنشأ الواجب تحديده أو المجال الخاضع للضريبة، وبمعنى آخر المنشأ الضريبي هو العنصر الاقتصادي الذي يخضع للضريبة¹. وقد حدد العنصر الاقتصادي المنشأ للرسم على القيمة المضافة في الجزائر كما يلي:²

- بالنسبة للمبيعات، التسليم المادي أو القانوني للبضاعة.
- بالنسبة للأشغال العمومية؛ من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.
- بالنسبة للتسليمات للذات من المنقولات المصنوعة ومن الأشغال العقارية، يتكون الحدث المنشئ من التسليم.
- بالنسبة للواردات، من إدخال البضاعة عند الجمارك؛

¹ - صالح الرويلي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص 102.

² - المادة (14) من قانون الرسم على رقم الأعمال (محدثة لغاية قانون المالية لسنة 2017).

- بالنسبة للصادرات، من المنتجات الخاضعة للضريبة ، من تقديمها للجمارك .
- الخدمات عموما بقبض الثمن جزئيا أو كليا.

من خلال نص المادة السابقة نلاحظ أن الواقعة المنشأة للرسم على القيمة المضافة (TVA) تختلف من قطاع لآخر، وهذا حرصا من المشرع الجبائي الجزائري على مراعاة خصوصية كل قطاع*.

2- أساس فرض الرسم على القيمة المضافة:

الأساس الضريبي هو ذلك العنصر الذي يطبق عليه المعدل الضريبي، وفي الرسم على القيمة المضافة (TVA) نميز بين الأساس أو الوعاء المحقق في الداخل، وبين الأساس المحقق في الخارج، كمايلي: ¹

أ- **في الداخل:** يعتبر أساس الفرض الضريبي كل ما يشكل المقابل المحصل عليه أو الذي سيحصل عليه ممول السلع أو مؤدي الخدمات، من طرف الشخص الذي قدمت له الخدمة أو السلعة.

ب- **عند الاستيراد:** يتشكل أساس الفرض الضريبي من الثمن المدفوع أو للدفع من طرف المرسل له، مضاف إليه بعض مصاريف النقل والتأمين، والرسوم الإضافية الجمركية، دون الرسم على القيمة المضافة (TVA).

* من اجل التوسع في الواقعة المنشأة للرسم على القيمة المضافة والخاصة بكل قطاع، راجع نص المادة (02) من قانون الرسم على رقم الأعمال.

¹- الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سابق ، ص ص ، 10، 12.

ج- **عند التصدير:** يتشكل أساس الفرض الضريبي بالنسبة للعمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة من ثمن البضائع أثناء التصدير، مضاف إليه كل الحقوق والرسوم الجمركية دون الرسم على القيمة المضافة (TVA).

د- **تحديد قيمة الرسم على القيمة المضافة:**

تخضع القاعدة الضريبية للرسم على القيمة المضافة لمعدلين مختلفين كما يلي:¹

- **المعدل المخفض 09% :** يطبق على المنتجات و الخدمات التي تمثل فائدة خاصة حسب

المخطط الاقتصادي ، الاجتماعي و الثقافي.

- **المعدل العادي 19%:** ويطبق على باقي العمليات غير المعفاة ، وغير الخاضعة للمعدل

المخفض 09%.

المطلب الثاني: الضرائب على التداول

يحدث وأن تقع بعض التصرفات القانونية من قبيل عقود الهبة أو عقود المبادلة، أو تصرفات قانونية أخرى، ومن أجل الحفاظ على هذه الحقوق المكتسبة يحق للأشخاص إفراغها في قالب رسمي، أمام موثق أو شخص مكلف بخدمة عمومية، بحيث يتولى الموثق حفظها وتسجيلها وإعلامها ونشرها في الأجل القانونية. ويتم تسجيل تلك العقود بمفتشية التسجيل والطابع، والتي تعتبر مصلحة عمومية ذات طابع إداري، ويترتب عن تسجيل تلك العقود دفع

¹ - المادة (21) من قانون الرسم على رقم الأعمال (المادة معدلة بموجب نص المادة (26) من قانون المالية لسنة 2017).

رسم يسمى برسم التسجيل¹، كما يوجد رسم آخر يسمى برسم الطابع والذي خصص له المشرع الجبائي الجزائري قانونا خاصا به يسمى بقانون الطابع.

أولاً: حقوق التسجيل

يمكن تعريف التسجيل على أنه شكلية منجزة من طرف موظف عمومي مكلف بالتسجيل حسب كفاءات متعددة يحددها القانون. ويمكن أن تطبق الشكالية إما على العقود أو على التحويلات الغير ناتجة عن العقد، مما يسمح بالحصول على ضريبة تسمى برسم التسجيل². وباعتبار أن طبيعة العقود والتحويلات المبرمة من قبل المكلفين بالضريبة تختلف باختلاف الغرض منها، وكذا طبيعة النشاطات الممارسة، فإن المشرع الجبائي الجزائري فرق بين رسوم التسجيل المفروضة على كل عقد.

1- حقوق التسجيل المفروضة على التحويلات:

تتضمن رسوم التسجيل المفروضة على تحويل الملكيات بين الأشخاص، رسوم التسجيل الناتجة عن تحويل الملكية بعوض، ورسوم التسجيل الناتجة عن تحويل الملكية بدون عوض.

أ- حقوق التسجيل في العقود الناقلة للملكية بعوض:

يقصد بانتقال الملكية من شخص لآخر، هو انتقال حق استعمال الشيء محل العقد من شخص لآخر، وهذا الانتقال قد يكون جزئياً أو كلياً، حسب الاتفاق المبرم في العقد بين الطرفين كما يلي:

¹- رزق الله العربي بن مهدي، غزالي نصير، حقوق التسجيل في العقود الناقلة للملكية بعوض وبدون عوض في التشريع الجزائري، مجلة منازعات الأعمال، العدد 15، يوليو 2016، ص 10.

²- الدليل الجبائي للتسجيل، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العامة والاتصال، طبعة 2017، ص

- **نقل الملكية كلياً:** في هذه الحالة يحق للشخص المستفيد من نقل الملكية في استعمال الشيء محل العقد كلياً، وهذا الانتقال قد يكون إما عن طريق عقد بيع، أو عن طريق التنازل عن الحقوق المشاعة.

- **حق الانتفاع:** حق الانتفاع هو حق استخدام، وحيازة الملكية، وعليه يمكن أن ينتفع بإيرادات المالك حيث تكون ملكية الرقبة لشخص آخر، أما ملكية الرقبة هي امتلاك الشخص لملك ما حيث ينتفع به شخص آخر كالإيجار.¹

ب- **حقوق التسجيل في العقود الناقلة للملكية مجاناً:** في بعض الحالات يمكن أن تنتقل ملكية الأشياء بين الأشخاص بدون مقابل، وهنا نكون إما أمام عقد هبة، أو أمام اكتساب حق الملكية عن طريق الميراث.

ومن خلال الجدول التالي يمكن تلخيص حقوق التسجيل المترتبة عن مختلف أشكال التحويلات:

¹- رزق الله العربي بن مهدي، غزالي نصير، مرجع سابق، ص 18.

الجدول رقم (12) : بعض حقوق التسجيل المترتبة عن التحويلات

النسبة	الأساس الخاضع للرسم	مجال التطبيق
5%	التمن الوارد في العقد أو القيمة التجارية الحقيقية للملك.	التحويلات لكامل الملكية (بيع عقار أو منقول)
5% مع تطبيق الجدول المنصوص عليه في المادة 2-53 من قانون التسجيل	التمن المعبر عنه مع إضافة جميع الأعباء أو على أساس القيمة التجارية الحقيقية .	التنازل عن أجزاء حق الملكية (الانتفاع وملكية الرقبة)
نسبة مطبقة لمدة محدودة: 2	التمن الكلي للإيجار، مضاف إليه الأعباء.	نقل الانتفاع للأموال العقارية: إيجارات لمدة محددة
5 % نسبة مطبقة لمدة غير محدودة	الرأسمال المشكل من 20 مرة قيمة التمن والأعباء السنوية .	نقل الانتفاع للأموال العقارية إيجارات لمدة غير محدودة
- 5% لكل حصة صافية عائدة لكل ذي حق . - 3% بين الأصول والفروع والزوج الباقي على الحياة. - 3% بالنسبة للأصول الثابتة لمؤسسة، عندما يتعهد الورثة بمواصلة استغلال المؤسسة.	الحصص الصافية العائدة لكل ذي حق.	نقل الملكية عن طريق الوفاة (المواريث)
5%	قيمة المال الموهوب	الهبات

المصدر: النظام الجبائي الجزائري لسنة 2017، مرجع سابق، ص 20.

2- حقوق التسجيل المترتبة على عمليات القسمة والتبادلات:

تشمل حقوق التسجيل أيضا العقود المبرمة بين الأشخاص، والتي بموجبها يتم اقتسام الأملاك المشاعة، أو تبادلها.

أ- القسمة:

هي عبارة عن عقد يهدف إلى توزيع الذمة المالية المشاعة بين الشركاء مالكي الشئوع، وبالتالي تخضع هذه العملية لحقوق الرسم عن التسجيل، وهنا يجب التفريق بين القسمة العادية والتي تكون قيمتها مساوية لحقوق الممتلكات المقسمة، وبين القسمة التي تكون قيمتها أكبر من قيمة الأملاك المشاعة للشريك.

ب- التبادلات:

التبادلات في مفهوم التشريع الجزائري، عبارة عن عقود يتم من خلالها تبادل عقارات أو منقولات فقط بين الأشخاص، بحيث تستثني النقود من هذه العملية.

والجدول التالي يوضح حقوق التسجيل المترتبة عن عمليات القسمة والتبادلات:

الجدول رقم (13) : بعض حقوق التسجيل المترتبة عن القسمة والتبادلات

النسبة	الأساس الخاضع للرسم	مجال التطبيق
1.5%	مبلغ الأصول الصافية المقسمة (الأصول الإجمالية - الديون والأعباء).	القسمة
2.5%	قيمة أحد الأملاك المتبادلة	مبادلة الأملاك العقارية

المصدر: النظام الجبائي الجزائري لسنة 2017، مرجع سابق، ص 20.

3- حقوق التسجيل المترتبة على الشركات:

بموجب نصوص القانون المدني الجزائري فإن الشركة عبارة عن:

"عقد بمقتضاه يلتزم شخصان طبيعيان أو اعتباريان أو أكثر على المساهمة في نشاط مشترك بتقديم حصة من عمل أو مال أو نقد اقتسام الربح الذي ينتج أو تحقيق اقتصاد أو بلوغ هدف اقتصادي ذي منفعة مشتركة. كما يتحملون الخسائر التي قد تتجر عن ذلك"¹.

وبالتالي فإن الشركة عبارة عن اتفاق بين شخصين أو أكثر، بحيث تكون هذه المساهمة إما من خلال المساهمة بالعمل، أو تقديم حصة من مال، أو تقديم مبلغ من النقود، وهذا بحسب بنود العقد، إن الغاية من هذه الشراكة هو تحقيق هدف اقتصادي، يسعى إليه الشركاء، كما تجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري نبه إلى أن الشركاء في عقد شركة يتحملون الخسائر المنجرة عن هذا العمل إلا أنه لم يشر إلى الأرباح الناتجة عنها في نص المادة السابقة وترك ذلك للاتفاق بين الأطراف المتعاقدة.

تمر الشركة بمراحل زمنية، ففي البداية نكون أمام مرحلة الإنشاء، إلى مرحلة التعديلات على رأسمال الشركة، وفي بعض الحالات نكون أمام حل أو تقسيم الشركة، وكل مرحلة يجب أن تتم من خلال عقود مبرمة بين الشركاء في الشركة، وبالتالي يترتب عليها حقوق تسجيل منصوص عليها في التشريع الجبائي الجزائري، ومن بين هذه الحقوق نذكر ما يلي:

¹ - المادة (416) من القانون المدني الجزائري.

الجدول رقم (14): بعض حقوق التسجيل المترتبة على عقود الشركات

النسبة	الأساس الخاضع للرسم	مجال التطبيق
0.5 %	القيمة الصافية للحصص.	تقديم حصص عادية
يحدد حق نقل الملكية حسب طبيعة المال .	الثمن المعبر عنه مع إضافة جميع الأعباء أو القيمة التجارية الحقيقية للملك.	الحصص بعوض
2.5 %	قيمة حصص الشركات.	العقود المتضمنة التنازل عن الأسهم أو حصص في الشركة

المصدر: النظام الجبائي الجزائري لسنة 2017، مرجع سابق، ص 21.

تجدر الإشارة إلى أنه يجب التفرقة بين رسوم التسجيل السابقة والتي تدخل ضمن الرسوم المتغيرة، أي أنها تتغير بتغير طبيعة العقود والقرارات الإدارية، وبين رسوم التسجيل الثابتة والتي لا تتغير بتغير طبيعة العقود والقرارات القضائية.*

ثانيا: حقوق الطابع

خصص المشرع الجبائي الجزائري للحقوق المترتبة عن الطابع قانونا خاص بها، وهو ما يعرف بقانون الطابع، حيث وبموجب نص المادة الأولى من هذا القانون فإن رسوم الطابع هي:

"إن رسم الطابع هو الضريبة المفروضة على جميع الأوراق المخصصة للعقود المدنية والقضائية والمحركات التي أن تقدم للقضاء كدليل. ولا توجد استثناءات أخرى إلا الاستثناءات

* للاطلاع على رسوم التسجيل الثابتة راجع في ذلك الدليل التطبيقي للتسجيل، مرجع سابق، ص 50 - 55.

التي ينص عليها القانون"¹.

إن هذا الرسم يختلف باختلاف أنواع العقود والأوراق المخصصة، بحيث لا يمكن أن تقل قيمته عن خمسة (05) دينار جزائري، كما يجب أن يحمل كل طابع شعار يميزه بحسب مبلغه، وفي ما يلي بعض التصنيفات لحقوق الطابع.

1- طابع الأوراق التجارية:

الورقة التجارية هي محرر يتعهد بمقتضاه شخص أو يأمر شخصا آخر بأداء مبلغ من النقود في زمان ومكان معينين، ويكون قابلا للتداول وبالتظهير أو المناولة، وبالتالي هي ورقة دين قابلة للتداول، ومن أمثلتها الكمبيالة والسند الإذني. والأوراق التجارية تقوم بأدوار مهمة في الحياة الاقتصادية، إذ تعتبر كأداة لنقل النقود- أي تداول النقود- ويمكن الاستعانة بها لنقل النقود ماديا من مكان لآخر، كما أنها أداة وفاء مكان النقود². وفي ما يلي الطوابع الجبائية للأوراق التجارية:

الجدول رقم (15): الطوابع الجبائية للأوراق التجارية

المعدلات	تصنيف الأوراق التجارية
0.5 دج عن كل 100 دج أو جزء من 100 دج	السفتجة، سند لإذن، أوراق وسندات غير قابلة للتحويل
4000 دج	طابع السجل التجاري

المصدر: النظام الجبائي الجزائري لسنة 2017، مرجع سابق، ص21.

¹ - المادة الأولى من قانون الطابع (محدثة لغاية قانون المالية لسنة 2017).

² - شاكر القزويني، محاضرات في اقتصاد البنوك، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص 116.

2- طابع الوثائق الإدارية:

الوثائق الإدارية عبارة عن مستخرج من قبل هيئات إدارية مكلفة قانونا للقيام بهذه العملية، وتستخرج هذه الوثائق بطلب من أشخاص لغرض استعمالها لتأكيد أو لإثبات معلومة معينة، إلى غير ذلك من الاستعمالات الشخصية المسموح بها قانونا، واستخراج هذه الوثائق يكلف صاحبها رسوما تعرف بحقوق استخراج الوثائق الإدارية كما يلي:

الجدول رقم(16) : بعض الطوابع الجبائية للوثائق الإدارية

المبالغ (دج)	تصنيف الأوراق الإدارية
6000	جواز السفر
500	رخصة الصيد
3000	بطاقة الإقامة للأجانب المحددة بسنتين
100	بطاقة التعريف المغربية

المصدر: النظام الجبائي الجزائري لسنة 2017، مرجع سابق، ص، 22، 23.

المطلب الثالث: ضرائب غير مباشرة أخرى وتقييم الإصلاحات الجبائية

بالإضافة إلى الضرائب غير المباشرة المذكورة سابقا، يتضمن النظام الجبائي الجزائري بعض الضرائب الأخرى المماثلة، وهذا في ظل السياسات المنتهجة من طرف الدولة والتي تهدف تشجيع الاستثمار، و ضبط المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية .

أولاً: الضرائب الجمركية

تعرف الجباية الجمركية على أنها مجموعة القواعد القانونية المطبقة على السلع التي تعبر على الحدود الوطنية سواء كانت صادرات أو واردات وتتباين الأهمية النسبية لكل من الرسوم الجمركية على الواردات والرسوم الجمركية على الصادرات من دولة لأخرى، وتخضع السلع والمواد المستوردة إلى حقوق الجمركية التي تحدد حسب القيمة الجمركية لهذه السلع المستوردة، أي السعر العادي الذي يتكون من؛ سعر الشراء بالإضافة إلى نفقات النقل ونفقات التأمين، ويطبق على هذه التكلفة معدل حقوق الجمارك الذي يتغير حسب طبيعة كل سلعة.¹ وللضريبة الجمركية* عدة أنواع نذكر منها:²

1- الضريبة النوعية:

هي الضرائب التي تفرض في شكل مبلغ ثابت على العدد أو الوزن أو نوع السلع، والضرائب النوعية لا تأخذ بعين الاعتبار كمية السلع المستوردة، بل نوعيتها فهي بذلك توفر قدر أكبر من الحماية.

2- ضريبة القيمة:

تفرض فيها الضرائب على أساس نسبة مئوية من قيمة السلع فالضريبة تتغير تبعاً لقيمة السلعة.

¹ - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص 479.

* تدخل التعريفات الجمركية ضمن ضرائب التجارة الخارجية، وهي ليست الضريبة الوحيدة على هذا النوع من النشاط بل نجد ضرائب أخرى من قبيل حقوق الملاحة والرسم على القيمة المضافة إلى غيرهما من ضرائب التجارة الخارجية.

² - نفس المرجع، ص ص، 479، 480.

3- الضريبة المركبة :

(المختلطة) وتتكون من الرسوم النوعية والقيمة، ويكون ذلك بغرض تعويض بعض

التفاوت في الأنواع المختلفة للسلعة الواحدة.

والجدول التالي يوضح تطور التعريفات الجمركية في الجزائر خلال الفترة 1992-2002:

الجدول رقم (17): تطور التعريفات الجمركية في الجزائر خلال الفترة: (1992 - 2002).

المعدلات	نسب الضريبة الجمركية المطبقة						السنوات
06	%60	%40	%25	%15	%7	%3	1992
06	%50	%40	%25	%15	%7	%3	1996
04	-	%45	%25	%15	%5	-	1997
04	-	%45	%25	%15	-	%3	1998
04	-	%45	%25	%15	%5	-	1999
04	-	%40	%25	%15	%5	-	2001
03	-	-	%30	%15	%5	-	2002

المصدر: مراد زايد، دور الجمارك في ظل اقتصاد السوق، حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم

الاقتصادية، فرع التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006، ص 208.

نلاحظ أن معدلات التعريفات الجمركية يتم التغيير فيها باستمرار، حيث انتقلت من ستة

(06) معدلات سنة 1992، إلى ثلاثة (03) معدلات سنة 2002، وهذا في إطار التماشي مع

التغيرات والتحولات الاقتصادية الدولية في هذا المجال.

ثانيا: حقوق التداول (رسم الضمان - رسم التعيير).

تخضع لهذه الحقوق كل المصنوعات الخاصة بالمعادن النفيسة، خاصة فيما تعلق بالذهب والفضة والبلاتين. بحيث يأخذ بعين الاعتبار كوعاء للرسم، الكمية المباعة معبرا عنها بالوزن (هيكثو غرام). أما بالنسبة للمعدلات الخاصة بالرسم فقد حددها المشرع الجبائي الجزائري كما يلي:¹

1- رسم الضمان:

حددت النسب المطبقة في رسم الضمان كمايلي:

- مصوغات الذهب: 8000 دج/ هيكثو غرام.
- مصوغات من البلاتين: 20000 دج/ هيكثو غرام.
- مصوغات من الفضة: 150 دج/هيكثو غرام.

2- رسم التعيير:

من الناحية الجبائية يجب التمييز بين التعيير بنجمة العيار، والتعيير بالوثيقة كما يلي:

أ- التعيير بنجمة العيار:

- البلاتين: 12 دج عن كل ديكاغرام أو جزء من الديكا غرام.
- الذهب: 6 دج عن كل ديكا غرام أو جزء من الديكا غرام.
- الفضة: إلى غاية 400 غرام: 4 دج عن كل هيكثو غرام.

ب- التعيير بالوثيقة:

- البلاتين: 150 دج عن كل عملية.

¹ - النظام الجبائي الجزائري لسنة 2017، مرجع سابق، ص 19.

- الذهب: 100 دج كل عملية.

- الفضة: 20 دج عن كل عملية.

ثالثا: الرسم الداخلي على الاستهلاك

في بعض الحالات يتجه السلوك الاستهلاكي للمواطنين نحو منتجات ضارة بصحة الإنسان، وهو ما قد ينجر تضاعف النفقات الصحية، وبغية التحكم في المستويات الاستهلاكية لسلع ومنتجات معينة ، وكذا توفير موارد إضافية للخرينة العمومية تم فرض الرسم الداخلي على الاستهلاك.

1- مجال التطبيق:

يهدف هذا الرسم إلى تحصيل موارد مالية هامة، وهو رسم نوعي يفرض على منتجات في الغالب ضارة بالصحة مثل الجعة، مواد التبغ والكبريت، وضمن الضرائب على الإنفاق نشير إلى الرسم على المنتجات البترولية والمماثلة لها وهو كذلك رسم نوعية.¹

2- أساس فرض الرسم:

بالنسبة للأساس المعتمد كوعاء للرسم الداخلي على الاستهلاك نجد :²

- تستند الحصة الثابتة إلى الوزن الصافي للتبغ المحتوى في المنتج النهائي.

- يستند المعدل النسبي إلى سعر البيع بدون احتساب الرسوم.

¹- محمود جمام، مرجع سابق، ص 151.

²- النظام الجبائي الجزائري لسنة 2017، مرجع سابق، ص 14.

- بالنسبة للمواد المشككة جزئيا من التبغ يطبق الرسم الداخلي للاستهلاك على المنتج بأكمله.

- بالنسبة للسجائر والمواد المعدة للتدخين الخالية من التبغ يطبق المعدل النسبي فقط على سعر البيع بدون احتساب الرسوم.

- بالنسبة للكبريت والقذاحات يؤسس الرسم الداخلي على الاستهلاك المستحق على الثمن عند خروجها من المصنع. وعند الاستيراد يطبق هذا الرسم على القيمة المحددة لدى الجمارك.

3- المعدلات المطبقة:

تختلف المعدلات المطبقة في الرسم الداخلي للاستهلاك بحسب نوع المادة المستهلكة ، وهو ما يمكن توضيحه من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(18): المعدلات المطبقة في الرسم الداخلي للاستهلاك

التعريفات		بيان المنتجات	
3971 دج / هل		الجهة	
المعدل النسبي على قيمة المنتج	الحصة الثابتة دج / كلغ	المنتجات التبغية والكبريت	
10%	1240	التبغ الأسود	السجائر
10%	1760	التبغ الأشقر	
10%	2470	السيجار	
10%	620	تبغ التدخين	
10%	710	تبغ للنشق والمضغ	
20%		الكبريت والقذاحات	

المصدر: النظام الجبائي الجزائري لسنة 2017، مرجع سابق، ص 15.

رابعاً: تقييم السياسة الجبائية خلال الفترة (1993-2005)

يمكننا تقييم السياسة الجبائية خلال الفترة 1993-2005 من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(19): تطور الحصيلة الجبائية في الجزائر خلال الفترة (1993-2005)

الوحدة: مليون دينار جزائري.

بيان	الضرائب المباشرة	الضريبة على الدخل	الضريبة على أرباح الشركات	الطابع والتسجيل	الرسم على رقم الأعمال	الضرائب غير المباشرة	الجبائية العادية	الجبائية البتروولية	إجمالي الحصيلة الجبائية
1993	40 260	25680	4 680	6 690	53 650	2 050	131 100	179 220	310 320
1994	41 030	29320	8 430	6 900	87 070	9 530	193 480	222 180	415 660
1995	57 753	39770	16 289	6 417	82 318	16 876	244 599	336 148	580 747
1996	68 543	44762	23 191	9 159	128 072	3 841	290 629	507 836	798 465
1997	82 343	50626	31 145	10 678	147 034	283	317 116	570 765	887 881
1998	92 160	58911	32 752	11 900	156 774	537	348 502	378 715	727 217
1999	79 416	49234	29 943	13 584	162 679	656	348 748	560 121	908 869
2000	82 341	50030	32 187	16 221	172 150	539	373 157	1 169 573	1 542 730
2001	99 202	62702	36 387	17 026	184 298	440	444 499	964 464	1 408 963
2002	113 768	70757	42 868	19 001	219 125	722	493 091	942 904	1 435 995
2003	125 529	79789	45 648	19 272	235 611	746	562 879	1 284 974	1 847 853
2004	145 232	96071	49 031	19 599	272 226	684	603 771	1 485 761	2 089 532
2005	168 371	105598	62 643	19 618	312 377	845	664 823	2 267 836	2 932 659

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معطيات المديرية العامة للضرائب (انظر الملحق رقم 02

ص 224).

من خلال الجدول السابق يمكن ملاحظة ما يلي:

- تشكل الضريبة على الدخل الإجمالي النسبة الأكبر من الضرائب المباشرة، خاصة منها الضرائب على الأجور، وهذا بسبب ضعف مردودية الأصناف الأخرى، وكذا انتشار الغش الجبائي في الضريبة في الضريبة على أرباح الشركات.
- بمقارنة حصيلة الضرائب المباشرة، والضرائب غير المباشرة، نلاحظ ارتفاع نسبة مساهمة الضرائب غير المباشرة، خاصة منها الضرائب على الاستهلاك وهو ما يفسر بعدم القدرة على إيجاد أوعية جديدة وتوسيع القاعدة الجبائية، وكذلك بسبب عدم القدرة على التحكم في ظاهرة الغش الجبائي و محدودية النشاطات الاقتصادية المنتجة.
- ساهم ظهور الضرائب الجديدة في النظام الجبائي الجزائري خلال الفترة (1993 - 2005) في تحسين نسبة مساهمة الجبائية العادية في إجمالي الحصيلة الجبائية، ولكنها تبقى نسبة ضعيفة ففي تقرير للمجلس الاقتصادي والاجتماعي لسنة 2000 قدر نسبة التحصيل الجبائي الفعلية ب 30% من إجمالي الضرائب الممكن تحصيلها.¹
- ارتفاع نسبة مساهمة الجبائية البترولية في إجمالي الإيرادات الجبائية خلال الفترة 1993-2005 وهو ما يبين لنا عدم قدرة الإصلاحات الجبائية المدرجة على تحقيق الهدف الرئيسي لها والمتمثل في إحلال الجبائية العادية محل الجبائية البترولية في تمويل الموازنة العامة للدولة.

¹ -Rapport N° 08, sur la conjoncture économique et sociale, CNES, 2000, P51

خلاصة الفصل:

تعد الإصلاحات الجبائية لسنة 1991، خطوة مهمة نحو عصرنه النظام الجبائي الجزائري خاصة في المجال التشريعي ، حيث أصبحت الأحكام الجبائية تساير التطورات الاقتصادية المحلية، والدولية في هذا المجال، خاصة فيما تعلق بإدراج الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) ، والضريبة على أرباح الشركات (IBS) ، والرسم على القيمة المضافة (TVA) ، وكذا التخفيض من حدة الضرائب المفروضة، وكل هذا من أجل تحقيق هدف إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية في تمويل الموازنة العامة.

لكن عدم استقرار النصوص التشريعية من خلال التعديلات المدرجة سنويا في قوانين المالية، وتعقدها، وكذا إهمال الجانب الإداري، والتنظيمي من الإصلاحات انعكس بالسلب على فعالية الإصلاحات الجبائية المنتهجة في الجزائر. وبالتالي كان لابد من إدراج الإدارة الجبائية في منطق الإصلاحات هي كذلك باعتبارها المسؤولة عن تطبيق هذه السياسة الجبائية، وهو ما سنحاول معرفته من خلال الفصل المقبل.

الفصل الثالث:

واقع عصرنة الإدارة الجبائية في الجزائر

تمهيد:

تعلقت مسار الإصلاحات الجبائية في المرحلة الأولى بإعادة صياغة الأحكام الجبائية، وهو ما سمح باستخدام السياسة الجبائية كأداة من أدوات التأثير على المتغيرات الاقتصادية، والاجتماعية في الجزائر.

وباعتبار أن الإدارة الجبائية هي المسؤولة عن تطبيق هذه السياسة الجبائية في أرض الواقع ، وجب كذلك أن يخصص لها حيز مهم من هذه الإصلاحات الجبائية، وهو ما تم فعلا من خلال برنامج عصرنه الإدارة الجبائية أو ما يعرف بالجيل الثاني للإصلاحات الجبائية ، حيث تعلق مسار هذا البرنامج بتحسين الجوانب الهيكلية والتنظيمية، من خلال إعادة هيكلة الإدارة الجبائية على أساس أهمية المكلفين بالضريبة ، هذا من جهة ومن جهة أخرى الاهتمام بالعنصر البشري العامل بالإدارة الجبائية، من خلال الرسكلة المستمرة له، وكذا تحسين وسائل التسيير المستخدمة.

وسنحاول من خلال هذا الفصل الإلمام بهذا البرنامج من خلال التطرق للعناصر التالية:

- المبحث الأول: الإطار النظري للإصلاح الإداري.
- المبحث الثاني: دواعي عصرنه الإدارة الجبائية.
- المبحث الثالث: تشخيص برنامج عصرنه الإدارة الجبائية .

المبحث الأول: الإطار النظري للإصلاح الإداري

يحظى موضوع الإصلاح الإداري في الوقت الراهن باهتمام متزايد على مختلف الأصعدة، المحلية، والوطنية، والعالمية. إذ يكثر الحديث عن ضرورة إصلاح نظم الإدارة المحلية، وتحسين الخدمات التي تقدمها الحكومات للمواطنين. كما أن هناك تيارات على المستوى المركزي للحكومات تطالب بتحسين كفاءة الأجهزة الحكومية، وتقليل الهدر فيها، بل ونسمع دعوات للإصلاح الإداري على مستوى الهيئات العالمية، من قبيل هيئة الأمم المتحدة حيث أنه أحد الذرائع التي تتذرع بها الولايات المتحدة للتدخل في الشؤون السياسية والاقتصادية لهذه البلدان.¹

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول الإصلاح الإداري

تصهر الدول الحديثة على تحقيق رغبات وحاجيات أفراد المجتمع، حيث تعتبر الإدارة العمومية همزة الوصل مابين الدولة والمواطنين في ذلك، ونظرا لتزايد الدور الملقى على الجهاز الإداري وكذا تعاظم الرغبات والحاجيات العامة، فإن ذلك يقتضي التحسين المستمر لهذا الجهاز من خلال تبني فكر الإصلاح الإداري.

أولاً: تعريف الإصلاح* الإداري

يعتبر الإصلاح الإداري من بين المفاهيم التي يصعب تحديد مفهومها بدقة، نظرا لتعدد التعاريف المقدمة له من قبل المفكرين والباحثين في هذا المجال، ويعزى هذا الاختلاف إلى

¹ - محمد قاسم القريوتي، الإصلاح الإداري بين النظرية والتطبيق، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى،

2001، ص 11. بتصرف.

* من الناحية اللغوية عرف الإصلاح: من صلَح : الصلاح : ضد الفساد، وأصلح الشيء بعد فساده : أي أقامه،
المزيد انظر: محمد بن مكرم بن منظور، لسان العرب، دار صادر، المجلد 02، بيروت، 2010، ص 516.

الخط الواقع بين مفهوم الإصلاح الإداري وبعض المفاهيم الأخرى المتداولة** في هذا المجال من قبيل التنمية الإدارية. ومن بين التعاريف التي قدمت للإصلاح الإداري نجد:

1- انتهى المؤتمر الدولي العاشر للعلوم الإدارية المنعقد في مدريد بإسبانيا سنة 1956 إلى تعريف الإصلاح الإداري "باعتباره من الناحية التطبيقية سلسلة من عمليات التحسين التي تجري على الجهاز التنفيذي، ابتداء من إعادة تنظيم هيكل الإدارة الحكومية إلى التغييرات في أساليب العمل بالمصالح والوزارات".¹

2- كما تم تعريف الإصلاح الإداري من قبل هيئة الأمم المتحدة بأنه "عبارة عن مجموعة من الإجراءات التي تهدف إلى إحداث تغييرات في الإدارة، وهذه الإجراءات قد تشمل النظام الإداري بأكمله أو جزء منه، مع الإشارة إلى هذه التغييرات تحدث أثارا أكثر أهمية من الإجراءات التي تتخذ عادة لتحسين التسيير العمومي".²

3- "كل العمليات الهادفة إلى إعداد أجهزة الإدارة في الدولة. بما في ذلك الأفراد، والمعدات، والوسائل، إعدادا يجعل تحقيق الدور الاستراتيجي للجهاز الإداري أمرا ليس ممكنا فحسب، ولكن أمرا اقتصاديا كذلك".³

وبالتالي يمكن تعريف الإصلاح الإداري بأنه عملية تنموية إدارية تهدف إلى معالجة أوجه القصور في الهيكل الإداري القائم، أو إحداث هياكل جديدة، أو حتى إدخال أساليب جديدة في

** للتعرف على هذه المفاهيم والفرق بينها وبين مفهوم الإصلاح الإداري انظر الصفحات

¹- زيد بن محمد الرماني، منهج ابن تيمية في الإصلاح الإداري، دار الصميعي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، المملكة العربية السعودية ، 2004، ص38.

² -Michel Bellavanc, sensibilisation a la reforme administrative et a l'évaluation des besoins de formation des fonctionnaires- cadres algériens , séminaire d'information, 10 au 17/07/1998, p02.

³- محمد قاسم القريوتي ، مرجع سابق، ص17.

التسيير ، وهذا من أجل الرفع من قدرة الإدارة العمومية في مواكبة تطور حاجيات أفراد المجتمع.

ثانياً: تمييز الإصلاح الإداري

تدل التجارب المستقاة من الدول النامية عامة والدول العربية خاصة، على أن هناك خلطاً في المفاهيم المتعلقة بعملية تحسين الأداء الإداري ، ولا يقتصر هذا الخلط على الباحثين المهتمين بالشؤون الإدارية بل تعداه إلى الإداريين الممارسين، وقد ساد في الأدب الإداري العربي أربعة أطر عامة يتحدد بموجبها الفهم المختلف لمفهوم الإصلاح الإداري واستخداماته.¹

1- التنمية الإدارية:

يشير هذا المفهوم إلى الجهود الهادفة لتحسين مستوى الخدمات المقدمة عن طريق زيادة حجم الأجهزة الإدارية من حيث أعداد القوي البشرية، وحجم الهياكل الإدارية. وقد كان ذلك نهجاً تم اخذ الدول النامية به مع أواخر الستينيات من هذا القرن، وتحت شعار بناء المؤسسات، حيث تم استخدام كثير من الأجهزة، والمعاهد، بمسميات مختلفة لتتولى القيام بمسؤوليات إدارية مختلفة.²

وبالتالي يمكن القول بان التنمية الإدارية يقصد بها الزيادة في عدد الهياكل الإدارية والموارد البشرية المسخرة لتقديم الخدمات العمومية لأقصى حد ممكن، وقد يكون هذا مفيداً خاصة فيما تعلق بتقريب الإدارة من المواطنين، ولكن المبالغة في هذه الهياكل قد يؤدي إلى إقبال كاهل الخزينة العمومية من خلال التكاليف الكبيرة التي يجب توفيرها لذلك.

¹ - ياسر العدوان، نماذج لمفاهيم الإصلاح الإداري في الوطن العربي، الإدارة العامة والإصلاح في الوطن العربي، المنظمة للعلوم الإدارية، الأوساط للطباعة، عمان، الطبعة الأولى، 1986، ص 785. بتصرف.

² - محمد قاسم القريوتي، نفس المرجع السابق، ص 13.

2- إعادة التنظيم:

يشير مفهوم إعادة التنظيم إلى العمليات والجهود الهادفة إلى تحسين أداء الجهاز الإداري، من خلال إعادة النظر في الهياكل التنظيمية، وذلك من خلال توزيع الاختصاصات بين الوحدات المختلفة، ونمط العلاقات والاتصالات فيما بينها، ونمط التعبئة الإدارية، وذلك بهدف الحد من التداخل في الصلاحيات والحيلولة دون الازدواجية في العمل، وتحقيقا لدرجة اكبر من التعاون والتجانس فيما بينها، ولعل هذا الأسلوب وهو ذو طابع ميكانيكي، الأسلوب الأكثر شعبية في مداخل الإصلاح الإداري. ذلك لأنه يتيح الفرصة لعمليات حذف أو إضافة أو دمج وحدات إدارية، أو تغيير التعبئة الإدارية لها.¹

3- التطوير الإداري:

ترتبط مفاهيم التطوير والتغيير بالسلوك التنظيمي؛ والذي يعني دراسة سلوك الإنسان الرسمي وغير الرسمي في التنظيمات الاجتماعية من أجل رفع معنوياتهم والحصول على أكبر قدر من التعاون بينهم وبين الإدارة العليا عن طريق تأصيل القيم الايجابية وتغيير الاتجاهات السلبية، لأنها ترى أن أساس التطوير الإداري هو فهم السلوك الفردي والجماعي ومن ثم محاولة تغيير هذا السلوك بما يخدم أهداف التنظيم.²

4- التحديث الإداري:

يشير هذا المصطلح إلى الوسائل، والأساليب، ونمط الثقافة التي تتبناها الدول النامية، والتي تماثل تلك الأساليب والوسائل الموجودة في الأنظمة الإدارية للدول المتقدمة. وتنطلق هذه الجهود من افتراض ضمني، بأن هذه الوسائل والأساليب المنقولة حيادية، لا تحمل قيم الدول

¹ - محمد قاسم القريوتي، المرجع السابق، ص 15.

² - جمال الدين عويسات، السلوك التنظيمي والتطوير الإداري، دار هومة، الجزائر، 2002، ص 04 .

التي جاءت منها، ولا تتطلب بالضرورة نقل الخصائص السياسية والاجتماعية والثقافية لتلك الدول النموذج، ويفسر هذا المنهج قيام الدول النامية بإستيراد السلع والخدمات والتكنولوجيا، الموجودة في الدول المتقدمة، حتى لا يبقى ما ينقصها مما يميز هذه الدول في هذا المجال.¹

مما سبق يمكن القول بأن الإصلاح الإداري يختلف عن المصطلحات السالفة الذكر، وفي

هذا السياق يمكن ذكر بعض مميزاته كما يلي:²

- إن الإصلاح الإداري مفهوم معياري قيمي، له أبعاد أخلاقية متعددة ذات أهداف قيمة مختلفة تختلف معايير قياسها، ويقوم هذا المفهوم على دلالة أن التنمية أو التطوير شيء مرغوب فيه، ويمكن ترجمته إلى برامج وأنشطة إدارية.
- الإصلاح الإداري ليس فقط وسيطا أو أداة لنقل الخطط التنمية بل عملية تنموية وسياسية واجتماعية لها جوانب تنفيذية واقتصادية.
- الإصلاح الإداري ليس علاجاً فقط لسلبية إدارية بل مضامين سياسية واجتماعية، ووسائل، وطرق ليس بالضرورة الاتفاق عليها مسبقاً من قبل من لهم علاقة بالإصلاح.
- ارتباط الإصلاح بعملية التحول من وضعية لأخرى.

ثالثاً: مسؤولية الإصلاح الإداري

تتحدد فعالية برامج الإصلاح الإداري بتحديد الأطراف المسؤولة عنه، والأطراف المعنية به، وتحديد الإطار التنظيمي الذي يجمعها ويحدد علاقتها، وتتفاوت تجارب الصلاح العالمية في

¹ - محمد قاسم القريوتي، نفس المرجع السابق، ص ص 13، 14.

² - ياسر العدوان، مرجع سابق، ص 788.

هذه الجوانب¹. ويعكس هذا التفاوت عددا من العوامل:²

- درجة شمول الإصلاح الإداري لمؤسسات الجهاز الحكومي جميعها، فضلا عن مشروعات القطاع العام.
- المحاور والجوانب ذات الأهمية في برامج الإصلاح.
- درجة الدعم السياسي لبرامج الإصلاح الإداري، والأهمية التي توليها القيادة السياسية العليا له.
- درجة نظامية ومنهجية جهود الإصلاح الإداري، من حيث وجود خطة نظامية مدروسة وبرنامج زمني للتنفيذ، وتقييم للإنجازات، لكل قطاع من القطاعات المستهدفة بالإصلاح.
- منبع المبادرة بضرورة الإصلاح الإداري، وإلى أي مدى كان للجهاز التشريعي، أو للمؤسسات الأخرى خارج السلطة التنفيذية، دور في المبادرة بها.

المطلب الثاني: تشخيص الإصلاح الإداري

إن الإصلاح الإداري عملية هادفة، تبدأ من مرحلة تحديد مواطن الخلل في الإدارة العامة، ودراساتها بتمعن، وصولاً إلى وضع الحلول المناسبة لها من خلال خطة إصلاحية متكاملة، تراعى فيها جميع الجوانب الهيكلية، والمادية، والمالية، وهو ما يسمح في الأخير بتحقيق الهدف المنشود من إدراج هذه الإصلاحات الإدارية.

¹- احمد صقر عاشور، إصلاح الإدارة الحكومية (آفاق إستراتيجية للإصلاح الإداري والتنمية الإدارية العربية في مواجهة

التحديات العالمية)، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، إدارة البحوث والدراسات، القاهرة، 1995، ص113.

²- نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

أولاً: أسباب الإصلاح الإداري

تتباين الأسباب الدافعة للإصلاح الإداري كما أنها مترابطة فيما بينها، ففي بعض الحالات قد تكون هذه الأسباب اقتصادية، أو إدارية، أو اجتماعية.

1- الأسباب الاقتصادية:

تتمثل هذه العوامل في الندرة المتزايدة في الموارد العمومية، وزيادة الضغوط الاقتصادية على المواطنين، والعاملين والأجهزة الإدارية على حد سواء، وقد ساهم في ذلك عدة عوامل منها التضخم في الأسعار، وتزايد المنافسة في الأسواق الدولية، وظهور التكتلات الاقتصادية، والتجارية القوية، لقد أدت هذه العوامل إلى البحث عن الوسائل اللازمة لترشيد الإنفاق الحكومي، من خلال تحسين آليات العمل، وزيادة كفاءة العاملين، والحد من تضخم الأجهزة الحكومية، والبحث عن وسائل تمكن الاقتصاديات الوطنية من البقاء والتطور.¹

2- الأسباب الاجتماعية:

قد تكون العوامل الاجتماعية دافعا قويا للسلطات العمومية من اجل إدراج إصلاحات إدارية، وذلك لأحد الأسباب التالية:

- **تدني القيم الأخلاقية في المجتمع:** إن المجتمعات التي يقل فيها الوازع الأخلاقي والديني، تنتشر فيها مظاهر الفساد الإداري سواء أكانت مالية، أو سلوكية، أو حتى جنائية مثل الرشوة والتزوير والاختلاس، كما انه في بعض المجتمعات ينظر لهذه الأمور على أنها عادية، بل وهي مؤشر على الحصافة، وبالتالي وجب الحد هذه الظواهر السلبية في المجتمع، من خلال سياسات الإصلاح الإداري.

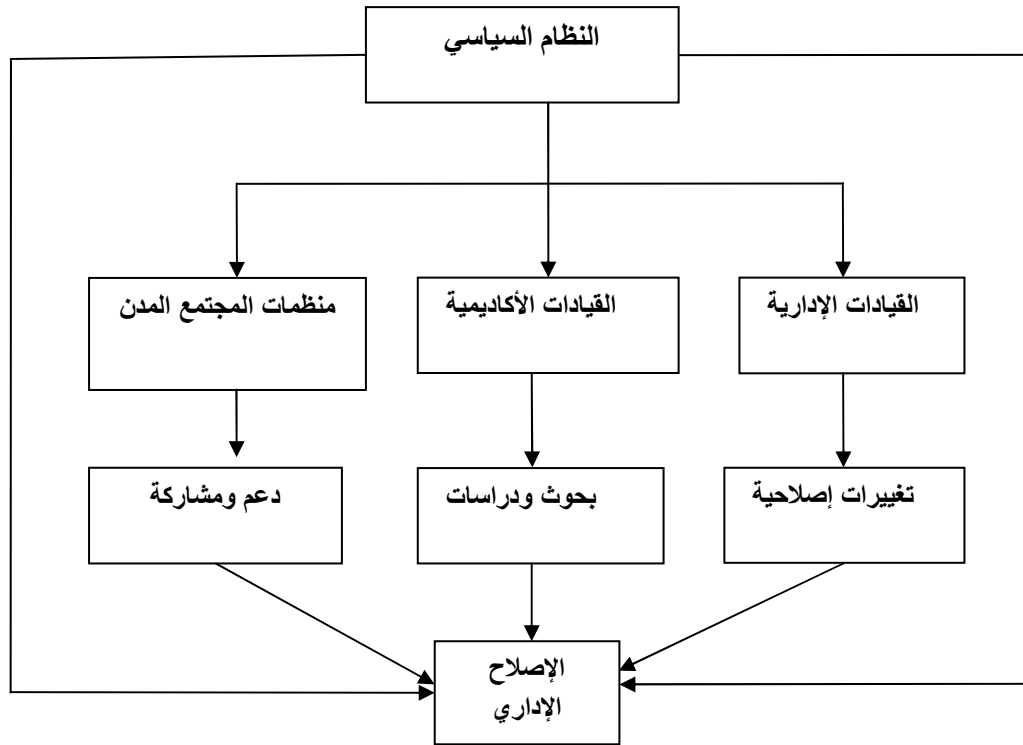
¹ - محمد قاسم القريوتي، مرجع سابق، ص 25.

- النمو الديموغرافي: إن التزايد المتسارع في معدلات النمو الديموغرافي ، يؤدي إلى عدم توافق بين مستوى الخدمات المقدمة من الإدارة العمومية، واحتياجات المواطنين، وبالتالي وجب التحسين من مستوى هذه الخدمات من خلال إدراج إصلاحات إدارية تراعي هذا المتغير.

3- الأسباب السياسية:

تعتبر قضية الإصلاح الإداري، إذا تعلقت بأوضاع وممارسات الجهاز الحكومي ككل، قضية سياسية في المقام الأول، فهي ترتبط بسلطات مساءلة الجهاز الإداري للدولة عن أداءه وممارساته، من يملك هذه السلطة وفعالية هذه المسائلة، ففي أنظمة الحكم التي تضعف فيها سلطات وصلاحيات المؤسسة السياسية الديمقراطية بأجنحتها المختلفة (المجلس التشريعي، الأحزاب، المجالس الشعبية، الصحافة، الرأي العام...الخ)، في الرقابة على ممارسات الجهاز الحكومي¹، يكون لهذا الوضع أثارا غير صحية على الأجهزة الإدارية للدولة، بحيث تنتشر فيها مظاهر الفساد، وتفضيل المصلحة الشخصية، والانتماء الحزبي والسياسي على المصلحة العامة لأفراد المجتمع. والتأثير على القرارات الإدارية من خلال هذه الانتماءات. وبالتالي يمكن اعتبار الإصلاح الإداري دالة للإصلاح السياسي. والشكل التالي يوضح العلاقة بين النظام السياسي والإصلاح الإداري:

¹ - احمد صقر عاشور، مرجع سابق، ص 12.



الشكل رقم (12) : العلاقة بين النظام السياسي والإصلاح الإداري

المصدر: فيصل بن معيض آل سفير القحطاني، استراتيجيات الإصلاح والتطوير الإداري ودورها في تعزيز الأمن الوطني،

أطروحة دكتوراه في العلوم الأمنية، جامعة نايف، الرياض ، 2006، ص 47.

4- الأسباب الإدارية:

إن التحدي الكبير الذي يواجهه الدول النامية، هو القضاء على فجوة التخلف الإداري، وللحاق بركب الدول المتقدمة هذا التحدي يتطلب جهداً مضاعفاً ينصب على تنمية الموارد البشرية والهياكل الإدارية، وعلى وجه الخصوص الاهتمام بالتنمية الإدارية¹.

¹ - علي قرين، علاقة التكامل بين التنمية الإدارية وعلاقته بالتنمية الاقتصادية (دراسة ميدانية لمؤسسة خدمية)، مجلة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 15، 2015، ص 283.

ثانياً: أهداف الإصلاح الإداري

من بين الأهداف التي يرجى تحقيقها من وراء إدراج الإصلاحات الإدارية نجد:¹

- العمل على تنمية الاتجاهات الايجابية والانتماء إليه، والتوسع في مجالات التأهيل والتدريب والتطوير.
- تبني الأنماط والمداخل الحديثة في البناء التنظيمي، وإعادة تصميم الهياكل التنظيمية لمنظمات الجهاز الإداري؛ لتحقيق المرونة والاستجابة لمتطلبات التغيير والتطور والتكيف مع عوامل ومتغيرات البيئة.
- إشاعة مفاهيم اللامركزية الإدارية، والابتعاد عن مركزية القرار وتنمية مهارات التفويض لدى القيادات الإدارية، وتمكين الإدارات الوسطى والتنفيذية لتحمل المسؤولية، والاضطلاع بتنفيذ العمليات والأعمال الإدارية.
- استيعاب المتغيرات الحاصلة والمتوقعة في حجم الموارد البشرية من حيث الكم والنوع على مستوى منظمات الجهاز الإداري، وتنمية قدراتها وتبني قيم العمل الجماعي وتعزيز الإبداع والتطور.
- تبني توجهات الإدارة الإستراتيجية في مختلف مجالات العمل من خلال تنمية قدرات منظمات الجهاز الإداري على التعامل مع البيئة الداخلية والخارجية.
- اعتماد الأساليب التي تحقق الكفاءة الاقتصادية، وفي مقدمتها رفع مستويات الإنتاج وتقليل التكاليف واتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار وخطط وأساليب الإنتاج.

¹ - هاشم حمدي رضا، الإصلاح الإداري، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2011، ص ص

- تطوير صيغ وأساليب وإجراءات العمل الإداري والقوانين والتشريعات ذات العلاقة، بما يساهم في تحقيق السرعة والدقة في اتخاذ القرارات.
- التوسع في الاعتماد على التقنيات الحديثة وصولاً إلى المنظومات الالكترونية تمهيداً لبناء مشاريع الحكومة الالكترونية، وتعزيز نشاط البحث والتطوير في هذه المجالات بما يوسع من أفاق المساهمة في تطوير التكنولوجيا المتقدمة.
- تنمية قدرات المنظمات المعنية بإدارة برامج التنمية الاقتصادية، والاجتماعية، والثقافية ودعمها وتعزيز دورها في توجيه الموارد نحو الاستثمارات ذات العائد المرتفع.
- تطوير القدرات الذاتية للمنظمات الإدارية في سعيها لمسايرة التغير وتشخيص وحل المشكلات والمعوقات ووضع الخطط للتطورات المستقبلية من خلال التركيز على أهمية وضع وتحديد الأهداف العامة بأبعادها الكمية والنوعية والزمنية.

ثالثاً: معوقات الإصلاح الإداري

تعرض جهود الإصلاح الإداري مجموعة من المعوقات*، يمكن عرضها في مايلي:¹

1- الاستيراد غير الواعي للنماذج الإدارية:

وهي عبارة عن امتداد لسياسة أو فكر التبعية الثقافية والتقليد غير المدروس، اتجهت غالبية جهود التطوير والإصلاح الإداري، إلى نقل أنظمة و تجارب خارجية أو تقليدها بحجة عالمية مبادئ وأسس هذه الأنظمة، حيث نجد بعض الدول اقتبست النظم الانجليزية ، والبعض

* لمزيد من التفصيل انظر هاشم حمدي رضا، المرجع السابق، ص 32، 33.

¹ مريزوق عدنان، التفسير العمومي بين الاتجاهات الكلاسيكية والاتجاهات الحديثة، دار جسر للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الأولى، 2015، ص 150، 151.

الأخر فضل النظم الفرنسية، ومنهم من التجأ للنظم الأمريكية، وغيرها من النظم والتجارب الغربية.

إن الاطلاع على هذه التجارب أمر مفيد، ولكن الاستنساخ الحرفي لها دون مراعاة خصوصية كل بلد أمر غير معقول.

2- رسمية وشكلية جهود الإصلاح الإداري:

من خلال تتبع جهود وبرامج الإصلاح في الدول النامية يظهر لنا أنها ركزت على أمرين أساسيين هما: تأسيس المؤسسات الحكومية تحت مسميات وزارات التنمية الإدارية أو الإصلاح الإداري أو التنظيم الإداري وغيرها من الكيانات الرسمية وما يرتبط بها من لوائح وأنظمة رسمية من جانب، وعلى التدريب المعرفي والتثقيفي المعلوماتي من جانب آخر.

أي أنه هذه الجهود اتخذت الصبغة القانونية، مما ينتج عنها من قوانين في صفحات معدودة، وما يتبعها من لوائح وقرارات وتعليمات لتفسير الغموض واللبس في هذه القوانين، وهو ما يشغل الجهاز الإداري عم مهامه الأساسية والضرورية.

3- جهود اجتهادية متفرقة تتبادل إلغاء الجهود فيما بينها.

المطلب الثالث: مداخل الإصلاح الإداري

يمكن التمييز بين مداخل الإصلاح الإداري بحسب الأهداف المرجوة من هذا الإصلاح، وكذا نوعية الإستراتيجية المتبعة في ذلك، فقد يكون الإصلاح الإداري شاملاً لكافة العناصر المحددة لأداء الجهاز الإداري المراد إصلاحه ، أو جزءاً منها فقط وهو ما يعرف بالمدخل الجزئي.

أولاً: الإصلاح الشامل*

المفهوم الشمولي للإصلاح الإداري يعبر عن عمليات التغيير الكلية في النظام الإداري، سواء من النواحي المادية أو الوظيفية أو السلوكية، ضمن البناء الشامل للمجتمع، وبالتالي فالنظام الإداري هو وحدة متكاملة ولا يمكن النظر إليها جزئياً، وهذا المبدأ لا يقبل التدرجية ولا الجزئية في طريقة الإصلاح¹.

تتضمن هذه الطريقة عدة اتجاهات تم تطبيقها في مؤسسات القطاع الخاص وبعض مؤسسات القطاع الحكومي في الدول الغربية، في حين الدول النامية تطبق هذه الاتجاهات وبدرجات محدودة من النجاح حتى الآن:²

1- تقليص أعداد العاملين في الجهاز الحكومي:

وهو أكثر الحلول جذرية التي بدأ يتكرر ذكرها في الدول النامية في السنوات الأخيرة مع تزايد ضغوط مؤسسات الإقراض الدولية ومطالبتها الدول النامية بتخفيض أعداد العاملين في مؤسسات الجهاز الحكومي، وتخفيض حجم الموازنة المخصصة لذلك في محاولة لإيجاد توازن في توزيع الموارد على مستوى المجتمع.

* يمكن تصور بعد آخر لمفهوم الإصلاح الشامل من خلال اعتباره جزء لا يتجزأ من عملية إصلاح المجتمع، باعتباره أنه يتأثر ويؤثر في هذه العوامل المحيطة به.

¹ - ياسر العدوان، مرجع سابق، ص 790.

² - مريزوق عدمان، مرجع سابق، ص 144، 145.

2-إعادة الهندسة:

ويستخدم في مجال مؤسسات إدارة الأعمال ولا يزال استخدامه محدوداً في تطوير المؤسسات الحكومية، حيث يتطلب تنسيقاً قد لا يكون متوفراً فيما بين العديد من هذه المؤسسات في الدول النامية ومنها الغربية.

3- الإدارة الحكومية بأسلوب قطاع الأعمال:

يتضمن هذا الأسلوب إعادة اختراع الحكومة، ويرتكز على عدة عناصر مستمدة من اقتصاديات

السوق مثل المنافسة، وتحديد رسالة للمؤسسة، والتركيز على النتائج وليس المدخلات، وقد جري تطبيقه في بعض الدول الغربية، وتسعى بعض الدول النامية لتطبيقه.

4- التمكين:

ويتضمن اشتراك الموظفين العاملين في المؤسسة بمستوياتها الإدارية المختلفة في عملية اتخاذ القرارات والتصرف في الظروف التي تنشأ إلا أن إمكانيات تطبيق هذا التوجه لا تزال محدودة في الجهاز الحكومي.

5-الحكومة الالكترونية:

نتيجة لثورة العلوم وانتشار شبكة الانترنت، بدأت بعض الحكومات في الدول المتقدمة وعدد محدود من الدول النامية الاستفادة من ذلك التحول في تقديم خدماتها للمواطنين ورجال الأعمال، حيث يتم انجاز المعاملات دون الضرورة لوجود المستفيد من الخدمة في مقر المؤسسة الحكومية، من خلال إنشاء مواقع الكترونية على مستوى هذه الشبكات، إلا أن تطبيقها على

مستوي الدول النامية يواجه مصاعب توفير البنية التحتية التقنية وتحديد قوانينها وأنظمتها وتعديلها لتنماشى وهذه الطريقة، إضافة إلى رسكلة موظفيها وتغيير سلوكياتهم.

ثانياً: الإصلاح الجزئي

يتمثل المفهوم الجزئي للإصلاح وتطويره على أنه عمليات ترميم للأجزاء المكونة للجهاز وإن الإصلاح الحاصل في جزء ما والأخذ بمبدأ التراكمية سيؤدي في النهاية إلى إصلاح وتطوير الجهاز الإداري بشكله الكلي إضافة إلى أن الإصلاح الإداري تم نتيجة ضرورة تفرض نفسها على أجزاء في الأجهزة الإدارية كونها أكثر أهمية وتأثيراً لعمليات التطوير الاقتصادي والاجتماعي¹.

ويسعى هذا المدخل لتحقيق العديد من الأهداف، منها:²

- الكشف عن الأوضاع الإدارية الحالية والقيام بدراساتها وتحليلها.
- تحديد مصادر المشكلات وأسباب التخلف .
- التعرف على المتغيرات المؤثرة والمسببة للتخلف الإداري.
- اكتشاف وسائل وأساليب الإصلاح والمقارنة بينها واختيار الأنسب للمعطيات والظروف السائدة.
- المتابعة وتقييم النتائج والتغيير.

كما يمكن توضيح الفرق بين الإصلاح الشامل والإصلاح الجزئي من خلال الجدول

التالي:

¹ - ياسر العدوان، مرجع سابق، ص 790.

² - هاشم حمدي رضا، مرجع سابق، ص 18.

الجدول رقم(20): خصائص الإصلاح الشامل والإصلاح الجزئي

عناصر الإصلاح	
قلة من العناصر	القطاعات المستهدفة بالإصلاح
مدخل الإصلاح الجزئي	قلة من القطاعات
مدخل الإصلاح الشامل	اغلب القطاعات

المصدر: أحمد صقر عاشور، مرجع سابق، ص18.

ثالثاً: مداخل أخرى للإصلاح الإداري

هناك من الباحثين من اقترح مداخل أخرى للإصلاح الإداري من بينهم "Paul Light"،

على الشكل التالي:

- التركيز على النواحي الهيكلية والتنظيمية.
- الإصلاح من خلال إنشاء أجهزة التفتيش والرقابة.
- الإصلاح من خلال اعتماد الشفافية والوضوح.
- إستراتيجية تحرير الإدارة العامة من بعض المسؤوليات.

1- التركيز على النواحي الهيكلية والتنظيمية:

ينطلق هذه المدخل من افتراض الثقة بالإدارة وتحقيق الكفاءة في عمل الأجهزة الحكومية، ويلزم لتحقيق الكفاءة الإدارية المطلوبة تقليل عدد الأجهزة المتشابهة في العمل وفي الاختصاصات، وتجميع المتشابه منها تحت مظلة واحدة مما يقلل من النفقات ويساعد على تحسين عملية التنسيق. لذلك فإن التركيز وفق هذه الإستراتيجية الإصلاحية يكون على زيادة الكفاءة وينطلق من افتراض الثقة بالحكومة وموظفيها وبقدرة الجهاز الإداري على الإصلاح نفسه بنفسه وإن المطلوب هو تحسين صورة الأداء ، وزيادة قدرة الأجهزة الإدارية وتأكيد أهمية المسألة.¹

2- إنشاء أجهزة التفتيش والرقابة:

حسب هذا الأسلوب يمكن تحقيق أهداف الإصلاح الإداري من خلال التكتيف من عمليات الرقابة والتفتيش على الأجهزة الإدارية، مما يمكن من التقليل من محاولات الفساد واستغلال الوظيفة لتحقيق المنافع الشخصية . كما تؤدي هذه الطريقة إلى التحكم في نفقات الجهاز الإداري من خلال التقليل من مستويات الإسراف الإداري.

3- اعتماد الشفافية والوضوح:

تؤكد هذه الإستراتيجية على أهمية التأكيد من أن ممارسات العاملين في الأجهزة الإدارية تتفق مع الأعراف المهنية، ومع معايير وكودات السلوك العام (code of ethics)، من خلال

¹ زينب عبد الرزاق عبود، ظفر ناصر حسين، الإصلاح الإداري ومتطلبات التنمية المستدامة، بحث متاح في الموقع الإلكتروني لمستودع بيانات جامعة بابل للبحوث والأوراق الإلكترونية : www.Uobabylon.edu.iq تاريخ الاطلاع: 2017/11/11 على الساعة 09.42 ص 46.

إتاحة المجال للجمهور ووسائل الإعلام وجماعات المصالح المختلفة للاطلاع على سير العمل في الأجهزة الإدارية المختلفة¹.

هذه الطريقة مفيدة من ناحية تقريب الإدارة من المواطنين، وكذا تقديم الفرصة للمستفيدين من الخدمات الإدارية لإبداء آرائهم في جودة الخدمات المقدمة، وهو ما يساهم في زيادة الثقة في الإدارة العمومية.

4- تحرير الإدارة العامة من بعض المسؤوليات:

يرى أنصار هذه المدخل أن المشكلة أساسية في الجهاز الإداري تتمثل في الروتين المعقد والبطء في الإجراءات، وعدم الاهتمام بالمواطنين، وضعف الأداء مقارنة مع القطاع الخاص، وفي هذا المنطلق يرون وجوب إعطاء مزيد من الصلاحيات للموظفين، وإتباع المركزية في الإدارة. تؤدي هذه الإستراتيجية إلى رفع معنويات العاملين وتقوية سلطات الأجهزة الإدارية التنفيذية، وإتباع المركزية في الإدارة. تؤدي هذه الإستراتيجية إلى رفع معنويات العاملين وتقوية سلطات الأجهزة الإدارية التنفيذية، وزيادة كفاءة الإدارة وفعاليتها². والجدول التالي يوضح أهم خصائص هذه المداخل السابقة الذكر:

¹ - محمد قاسم القريوتي، مرجع سابق، ص 53.

² - زينب عبد الرزاق عبود، ظفر ناصر حسين، مرجع سابق، ص 47.

الجدول رقم (21): خصائص المداخل الأخرى للإصلاح الإداري

بيان	الهدف من الإصلاح	المدخل الرئيسي للإصلاح	النتائج الرئيسية	المشاركون الرئيسيون	المؤيدون
التركيز على النواحي التنظيمية والهيكلية	تحقيق الكفاءة الإدارية	تطبيق ومراعاة مبادئ الإدارة العلمية في التنظيم	هياكل تنظيمية جديدة وقواعد وإجراءات عمل جديدة	الخبراء والمستشارون الإداريون	الجمعيات الإدارية المتخصصة
الإصلاح من خلال إنشاء أجهزة التفتيش والرقابة	الاقتصاد في النفقات	التأكد من عدم وجود مخالفات	الوصول لمعلومات عن واقع سير العمل من خلال عمليات المراجعة والتدقيق	أجهزة التفتيش والرقابة	- السلطة التشريعية انطلاقاً من دورها الرقابي على الجهاز الإداري - أجهزة الإعلام
الوضوح في عملية الأجهزة الإدارية	تحقيق العدالة	تعريف المواطنين بحقوقهم	توافر المزيد من المعلومات التميز بالشفافية	- وسائل الإعلام جماعات الضغط أفراد المجتمع	- البرلمان - القضاء
تحرير الإدارة العامة والتحول في آليات السوق	تحسين مستويات الأداء	- إيجاد معايير واضحة للأداء - تقييم مستمر للأداء	المنجزات الملموسة على أرض الواقع	- الموظفون - جماعات العمل - المقيمون	- القيادة العليا

المصدر: محمد قاسم القريوتي، مرجع سابق، ص ص 51، 55.

المبحث الثاني: دواعي عصرنة الإدارة الجبائية

إن استحداث ضرائب جديدة وحديثة يعد أمرا مهما، وضروري باعتبار أن هذا النظام القانوني يمثل الأرضية التي يقوم عليها أي نظام جبائي، ولكن فاعلية هذه التشريعات يتحدد في جانب مهم منها بمدى نجاعة القائمين على تطبيقها، وهنا نقصد الإدارة الجبائية، وهو ما يدفعنا للتساؤل عن واقعها، وتداعيات إصلاحها.

المطلب الأول: الدواعي الإدارية

هناك مجموعة من العوامل المرتبطة بإدارة الضرائب في حد ذاتها، وهي عوامل يمكن تصنيفها بأنها مرتبطة أساسا بالهيكل الإداري، والبشري لإدارة الضرائب، ويمكن تفصيلها كالاتي:

أولا: نقص الكفاءة والإمكانيات البشرية

تعد الإدارة الجبائية من بين أضعف المصالح استقطابا للكفاءات، وحاملي الشهادات الجامعية، مما أثر سلبا على أدائها، وهذا ما تحاول وزارة المالية تداركه في إطار برنامج عصرنة الإدارة الجبائية، والجدول التالي يوضح المستويات العلمية لموظفي الإدارة الجبائية إلى غاية 31 ديسمبر 2013.

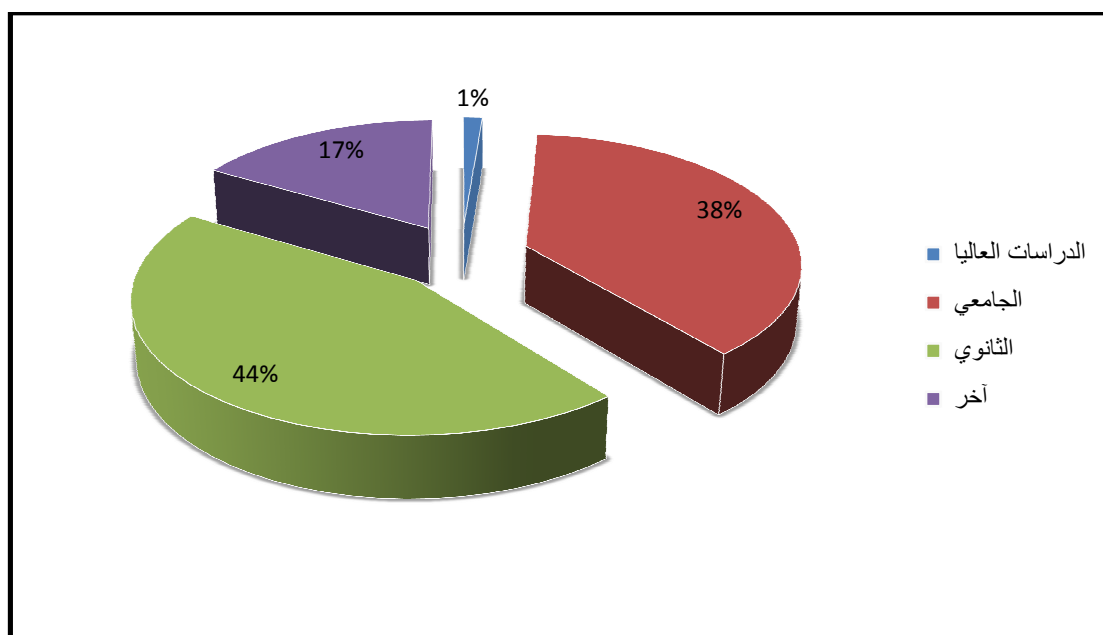
الجدول رقم (22): درجة المستوى العلمي لموظفي المديرية العامة للضرائب لغاية 2013/12/31

بيان	الجنس	الدراسات العليا	الجامعي	الثانوي	آخر
المستوي المركزي	ذكور	11	405	89	84
	إناث	4	184	139	104
المستوي الخارجي	ذكور	118	3738	5889	2331
	إناث	117	3362	2891	834
المجموع	-	250	7689	9008	3353

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معطيات المديرية العامة للضرائب، مديرية إدارة الوسائل والمالية (انظر الملحق رقم

05).

ويمكن تمثيل هذه المستويات في الشكل التالي :



الشكل رقم (13): درجة المستوى العلمي لموظفي المديرية العامة للضرائب لغاية 2013/12/31

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معطيات الجدول رقم (18) أعلاه.

من الجدول والشكل السابقين نلاحظ أن مستويات الإطارات الجامعية في المديرية العامة للضرائب لا يتجاوز 39% وهو ما يطرح مشكل الكفاءة على مستوى الإدارة الجبائية الجزائرية، بالإضافة إلى عدم تناسب بين عدد الموظفين والمهام الملقاة عليهم، فعلى سبيل المثال سخرت المديرية العامة للضرائب على المستوى الوطني لسنة 2009 ما يقارب 468 مراقب مختص في الرقابة الجبائية، و 400 مراقب مختص في التقييمات العقارية*، وهو ما يدل على عدم الاهتمام بالإدارة الجبائية من حيث الإمكانيات البشرية مقارنة بالعدد الهائل، والمتزايد من الملفات لدى المصالح الجبائية.

ثانيا: تدهور وضعية الهياكل ونقص الوسائل الإدارية

تعاني الإدارة الجبائية من تدهور حالة مقراتها، وهياكلها حيث أن النصف (1/2) منها تتراوح حالته بين المتوسط والسيئ، كما أن بعضها لا تعود ملكيته لإدارة الضرائب بل هي مستأجرة لدى الخواص، أو مصالح ديوان الترقية والتسيير العقاري، أو هيئات وإدارات أخرى والشكل التالي يوضح وضعية الهياكل لإدارة الضرائب إلى غاية 2008/12/31.¹

* انظر الملحق رقم (08) .

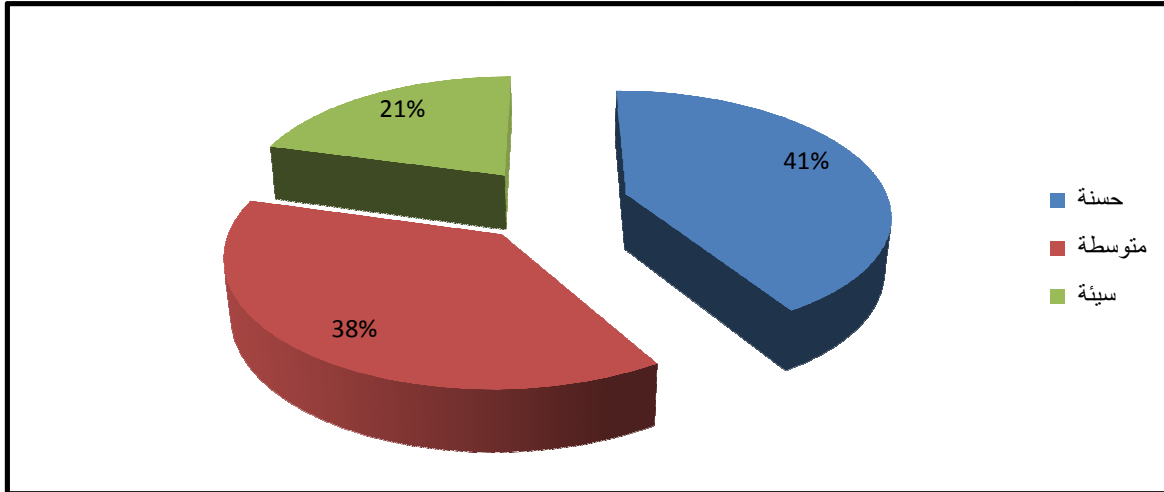
¹- براهيم حراش، مرجع سابق، ص167.

الجدول رقم(23): وضعية الهياكل الإدارية للمصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب

لغاية 2008/12/31

النسبة %	عدد الهياكل	وضعية الهياكل
41,34	525	حسنة
37,95	482	متوسطة
20,71	263	سيئة
100	1270	المجموع

المصدر: براهيم حراش ،عصرنه الإدارة الجبائية كمتغير من متغيرات الإصلاح لزيادة فعالية التسيير دراسة تقييميه للتجربة الجزائرية للفترة 2002-2012 ،أطروحة دكتوراه ،تخصص نقود ومالية ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر،2012،، ص167، بتصرف الطالب.



الشكل رقم (14): وضعية الهياكل الإدارية للمصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب لغاية

2008/12/31.

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الجدول (23) أعلاه.

من خلال الجدول و السابقين نلاحظ أن مستوى الهياكل الملائمة للعمل بالنسبة لأعوان الإدارية الجبائية لا يمثل إلا 34,43%، أما الباقي فهو يتراوح ما بين المتوسط والسيئ، ويضاف إلى هذه الوضعية الصعبة للهياكل الإدارية ، النقص الواضح في الوسائل الإدارية من تجهيزات وأدوات المكتب، ووسائل النقل وأجهزة الإعلام الآلي، و هذا دون شك يولد مناخا يصعب علي أعوان الإدارة الجبائية العمل فيه.

ثالثا: الفساد الإداري

إن انخفاض مستوى التكوين الأخلاقي لدي موظفي الإدارات العمومية، والإدارة الجبائية منهم، ينطوي على مخاطر تفوق في أثارها مخاطر انخفاض مستوى تأهيلهم وتكوينهم، فافتقار النزاهة والأمانة لدي هؤلاء الموظفين، وعدم ترفعهم عن الشبهات تجعل من الفساد الإداري عملية سهلة، كما لا نخفي خطورة المشكلات التي يثيرها قيام موظفي الإدارات الجبائية، بإفشاء ما تتضمنه إقرارات ممولي الضرائب من أسرار، تتعلق بأنشطتهم وأرقام أعمالهم ودخولهم.¹

ومن بين مظاهر الفساد الإداري محاولات رشوة أعوان الإدارة الجبائية، من اجل الاستفادة من امتيازات غير قانونية، وهو ما يعاقب عليه القانون الجزائي بعقوبات جزائية وأخري إدارية، والجدول التالي يوضح أشكال المخالفات وأنواع العقوبات المطبقة على أعوان الإدارة الجبائية الجزائرية:

¹ - حامد عبد الحميد دراز وآخرون، "المالية العامة (الضرائب والنفقات العامة)"، الدار الجامعة، الإسكندرية، بدون تاريخ نشر، ص 146.

الجدول رقم (24): أشكال المخالفات وطبيعة العقوبات المطبقة على أعوان الإدارة

الجبائية

العقوبات					
السنوات	الرشوة	استغلال المنصب	تحويل الأموال	إدارية	جزائية
2003	7	10	13	119	28
2004	8	6	12	30	20
إلى غاية جوان 2005	6	17	16	90	39
المجموع	21	33	41	239	87

Source: Le parachèvement de la Réforme fiscale le programme (2005-2009) Ministre des finance ,la direction générale des impôts ; Mars 2006.P : 29

يتضح لنا من خلال الجدول السابق أن مظاهر الفساد المسجلة بين أعوان الإدارة الجبائية تتراوح ما بين الرشوة، واستغلال المنصب، وكذا مخالفات تحويل الأموال، غير أن العقوبات المطبقة على هذه المخالفات في الغالب كانت إدارية فقط.

رابعاً: ضعف نظام المعلومات الجبائي

تكتسي المعلومة الجبائية الحديثة أهمية بالغة في النظم الجبائية الحديثة، باعتبارها الأساس الذي تعتمد عليه الإدارة الجبائية في تقدير أوعية الضرائب، وكذا التأكد من التصريحات الجبائية

المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة، والجزائر كغيرها من الدول النامية تفتقر لنظام معلومات جبائي حديث، بالرغم من المحاولات المسجلة في هذا الإطار.

ومما لا شك فيه أن هذا التأخر قد فوت الفرصة على الإدارة الجبائية للتأقلم السريع مع

التطورات الحاصلة وقد أدى إلى الاختلالات التالية:¹

- عدم وجود قاعدة بيانات قوية؛
- عدم السرعة والدقة وارتفاع تكلفة الاحتفاظ بالمعلومات الجبائية مما يؤثر على الأوعية والتحصيل؛
- تعقد الإجراءات الجبائية لعدم توفر المعلومة الجبائية؛
- انخفاض الوعي الجبائي لدى المكلف بالضريبة.

المطلب الثاني: الدواعي الاقتصادية

باعتبار أن الضريبة مشتق اقتصادي هام، فإن الكثير من الأسباب الاقتصادية تشكل دافعا من دوافع عصرنه الإدارة الجبائية في الجزائر وفي هذا الصدد يمكن الإشارة إلى:

أولا: اتفاق الشراكة الأورو- جزائري

ترتبط الجزائر باتفاق للتعاون مع الاتحاد الأوروبي منذ 1976، هذا الأخير استمر لمدة عشرون سنة، وكان مدعما ببروتوكلات مالية تتجدد كل خمس سنوات والذي حقق نتائج تجارية صافية لصالح الاتحاد الأوروبي مع محدودية الموارد المالية المرصدة لدعم القاعدة الاقتصادية وتطوير الإنتاج، ومع اقتراب نهاية الاتفاق تحركت دول أوروبا باتجاه دول المغرب العربي

¹- بوعلام ولهي، ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية، مجلة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، العدد 12، 2012، ص145.

عارضة عليها إبرام اتفاقيات شراكة، وفي سنة 1994 عقد أول لقاء مع وفد الاتحاد الأوروبي بالجزائر لتبادل وجهات النظر حول المحاور الأساسية للاتفاق والتي شملت جميع المجالات السياسية والاقتصادية والثقافية في إطار سياسة الاتحاد الأوروبي تجاه دول البحر المتوسط.¹

وقعت الجزائر على اتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوروبي في 22 أبريل 2002، ودخلت هذه الاتفاقيات حيز التنفيذ في سبتمبر 2005. حيث أن ارتباط الجزائر بمثل هذه الاتفاقية مع الاتحاد الأوروبي سيؤدي للتأثير على مكونات الاقتصادي الجزائري، والتي من بينها النظام الجبائي.

1- محاور الاتفاق الأورو - جزائري:

يرتكز اتفاق الشراكة بين الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي، والجزائر على إقامة منطقة تجارة حرة بين الطرفين فضلا عن اهتمام واضح بأبعاد سياسية واجتماعية وثقافية وأمنية²، وفي هذا الجانب سنركز على أهم المحاور الاقتصادية التي تضمنتها هذه الاتفاقية:³

- حرية تنقل السلع: الجهود المشتركة للطرفين ترمي في نهاية المطاف إنشاء وبصفة تدريجية لمنطقة التبادل الحر استنادا إلى الإجراءات التي تضمنتها الاتفاقية العامة للتعريف الجمركية ومختلف الاتفاقيات المتعددة الأطراف التي أسست المنظمة العالمية للتجارة والسلع

¹- صالح مفتاح، دلال بن سميحة، اتفاق الشراكة الأورو - جزائري: الدوافع، المحتوى، الأهمية، ورقة بحثية مقدمة في الملتقى الدولي حول آثار وانعكاسات اتفاق الشراكة على الاقتصاد الجزائري ومنظومة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، أيام 13-14 نوفمبر 2006، ص 01.

²- صالح مفتاح، دلال بن سميحة، المرجع السابق، ص 02.

³- مهملو الوزناحي، الآثار المتوقعة لاتفاق الشراكة على واردات المؤسسات الصناعية، ورقة بحثية مقدمة في الملتقى الدولي حول آثار وانعكاسات اتفاق الشراكة على الاقتصاد الجزائري ومنظومة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، أيام 13-14 نوفمبر 2006، ص 03.

التي تكون محور تفاوض حول التعريفات الجمركية تشمل مواد صناعية، فلاحية، ومنتجات الصيد البحري.

- **تجارة الخدمات:** اتفاق الشراكة ينص على أن أعضاء الاتحاد الأوروبي يؤكدون على التزاماتهم في إطار الاتفاق العام حول التجارة والخدمات (GATS) بمنح الجزائر معاملة الدولة الأولى بالرعاية، وهذا يخص جميع الخدمات التي تضمنها اتفاق (GATS)، بينما الجزائر سوف تمنح بدورها لموردي الخدمات الأوروبيين امتيازات خاصة انطلاقا من قائمة الالتزامات المتفق عليها.

- **المدفوعات، رؤوس الأموال والمنافسة:** التزم الطرفان على أن تتم تغطية العمليات الجارية من عملية قابلة للتحويل، ووضع إجراءات وقواعد مشتركة لتنظيم حرية انتقال رؤوس الأموال بين الجزائر ودول الاتحاد الأوروبي، وكذا القواعد التي تحكم المنافسة.

- **التعاون الاقتصادي:** يشتمل جميع القطاعات الاقتصادية والزراعية وكذا مجال المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ويرتكز على عدة مبادئ أهمها حوار اقتصادي منظم وكذا تبادل المعلومات والخبرة والتكوين والمساعدة التقنية والإدارية والقانونية.

- **التعاون المالي:** وهذا قصد تبسيط الإصلاحات التي تهدف إلى عصنة الاقتصاد وإعادة تأهيل الهياكل الاقتصادية، وترقية الاستثمار الخاص والنشاطات التي من شأنها إنشاء مناصب شغل، مع الأخذ بعين الاعتبار الانعكاسات على الاقتصاد الجزائري، وأخيرا وضع سياسة اجتماعية مرافقة لامتناس النتائج الناجمة عن الإصلاحات.

2- آثار الاتفاق الأوروبي - جزائري على النظام الجبائي الجزائري:

إن دخول الجزائر في مثل هذا الاتفاق مع الاتحاد الأوروبي سيكون له انعكاسات على النظام الجبائي، هذه الآثار قد تكون ايجابية في بعض الحالات، وفي حالات أخرى قد تكون سلبية، وهو ما سنحاول توضيحه في هذا الجانب.

أ - لآثار الايجابية لاتفاق الشراكة الأوروبي - جزائري:

التزم الجانب الأوروبي في ظل اتفاقية الشراكة على تقديم مساعدات مالية وتقنية لصالح الجانب الجزائري، هذه المساعدات جاءت على شكل برامج معتمدة من الاتحاد الأوروبي ومن بين هذه البرامج برنامج عصرنه ودعم الإصلاحات الإدارية (Programme de MARA) modernisation d'assistance aux Reformes administratives).

تم إمضاء قرار الشروع فيه من قبل اللجنة الأوروبية بتاريخ 20 أوت 2003، وقد تم الانتهاء من المرحلة العملية من هذا البرنامج في 31 ديسمبر 2007، هذا البرنامج يهدف إلى عصرنه الإدارة وأدوات تطبيق التشريع المتعلق بالأنشطة الاقتصادية، وشمل هذا البرنامج أربع وزارات وهي وزارة النقل، وزارة الفلاحة ووزارة التجارة، وكذا وزارة المالية. قدر الغلاف المالي للبرنامج ب 28 مليون أورو تساهم الجزائر فيه ب 3 مليون أورو¹، وقد كانت حصة وزارة المالية من البرنامج كمايلي:

¹- براهيم حراش، مرجع سابق، ص 156.

الجدول رقم(25) : حصة وزارة المالية من برنامج العصرية ودعم الإصلاحات الإدارية

الهيئة المتعاقدة	اللجنة الأوروبية	التخصيص الموازني
	المبالغ بالأورو	
/	18500000	دعم الإدارات المالية
اللجنة الأوروبية	3800000	وحدة دعم البرنامج (UAP) بما فيه ميزانية التشغيل والتجهيز للإدارات المالية
وزارة المالية/ اللجنة الأوروبية	13100000	المساعدة التقنية في المدي القصير
/	300000	مدير المشروع والمسؤولين الميدانيين
وزارة المالية	10000000	التكوين
وزارة المالية	400000	التجهيزات
/	1000000	النفقات غير المتوقعة
/	18500000	المجموع العام

المصدر: براهيم حراش، مرجع سابق، ص 158.

وبهدف هذا لبرنامج لتحقيق الأهداف التالية:¹

- تحسين المحيط الإداري والتنظيمي للعمال.
- تسهيل إجراءات الحصول على العقار الاستثماري.
- التنويع في الإيرادات الجبائية و إستمراريتها.
- تحسين نوعية المنتجات.
- رسكلة الموارد البشرية لصالح المديرية العامة للضرائب، والمديرية العامة لأمولاك الدولة، والمديرية العامة للجمارك.

¹ - Evaluation de l'état d'exécution de l'Accord d'Association Algérie-UE, Rapport Final , Ministère du Commerce, Décembre 2009, page : 148.

- تسهيل المبادلات الدولية.

- الحرص على حماية حقوق المستهلكين.

وعلى العموم يهدف هذا البرنامج إلى عصرنة الإدارة المالية وأدوات تطبيق التشريع المتعلق بالنشاط الاقتصادي.

2- الآثار السلبية للاتفاق الاورو - جزائري على النظام الجبائي الجزائري:

من بين البنود التي تضمنها اتفاق الشراكة الأورو - جزائري هو الرفع التدريجي للقيود الجمركية، ومما لاشك فيه أن هذا الأمر سيؤدي إلى تراجع حصيلة الخزينة العمومية من الجباية الجمركية، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم(26) : الإيرادات الجمركية الضائعة بالنسبة للإيرادات الجمركية الكلية خلال

الفترة (2005-2010)

السنوات	2005	2006	2007	2008	2009	2010
الإيرادات الضائعة بالنسبة للإيرادات الجمركية الكلية(%)	5.3	15.6	18	23.8	28.6	31.8

المصدر: فريد حداد، آفاق السياسة الجبائية في دعم التنمية الاقتصادية في الجزائر، أطروحة

دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

والعلوم التجارية ، جامعة الجزائر 3 ، 2012، ص 200.

مما سبق يمكن القول أن اتفاق الشراكة أدى إلى تراجع إيرادات الخزينة العمومية من الجباية الجمركية، هذا التراجع يزداد من سنة لأخرى نتيجة الرفع التدريجي للقيود الجمركية ، كما أن حجم المعاملات الكبير مع الاتحاد الأوروبي يساهم كذلك في هذا التراجع باعتبار الاتحاد الأوروبي من بين أهم المتعاملين الاقتصاديين للجزائر.

ثانيا: انتشار ظاهرتي الاقتصاد الخفي والغش الجبائي

هناك علاقة وثيقة بين الغش الجبائي، والاقتصاد الخفي باعتبار أن هذا الأخير يضم مجموع المداخل المكتسبة والغير مبلغة إلي الجهاز الجبائي، ويعرف الاقتصاد الخفي على أنه عبارة عن "عمليات الإنتاج وتبادل الخيرات والخدمات التي لا تخضع كليا أو جزئيا للقوانين التجارية، الجبائية والاجتماعية والتي لا تظهر كليا أو جزئيا ضمن الإحصائيات والمحاسبة".¹ وبالتالي نستطيع أن نقول أنه كلما زاد حجم الاقتصاد الخفي زاد حجم الغش الجبائي، مما يؤدي إلى تراجع الحصيلة الجبائية للدولة.

1- مظاهر الاقتصاد الخفي في الجزائر:

لم يظهر الاقتصاد الخفي بمحض الصدفة في الجزائر، بل تمخض عن جملة من التغيرات التي مرت بها الجزائر، بالأخص الأزمة الاقتصادية لسنة 1986 والتي من بين نتائجها خضوع الجزائر لشروط إعادة الدولة والتي ألزم فيها صندوق النقد الدولي الجزائر ببعض الشروط منها: (الخصوصية، إلغاء سياسة الدعم للأسعار وتطبيق نظام الأسعار الحر، تشجيع الاستثمار الخاص الوطني والأجنبي، تخفيض العملة، تحرير التجارة الخارجية،...الخ).

لقد خلفت إعادة الدولة آثارا سلبية خاصة على الناحية الاجتماعية إذ أدت إلى زيادة نسبة البطالة. وهذا يوضحه الجدول رقم (27)، وهذا ما أدى بدوره إلى انتشار ظاهرة الأنشطة غير

¹ - Secteur Informel : Enjeux et défis, Rapport du CNES, Alger, 2004, p.13.

الرسمية التي نذكر من بينها ظاهرة "بائعي الأرصفة"، بالإضافة إلى بعض الممارسات السلبية لتغطية الطلب المتصاعد عن طريق ظاهرة "الترابندو" و"تجار الحقيبة"¹.

الجدول رقم (27): تطور معدلات البطالة في الجزائر خلال الفترة (1995-2016)

السنوات	1995	1996	1997	2000	2001	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
نسب البطالة %	28,1	25,9	26,4	28,9	27,3	23,7	17,7	15,3	12,3	11,8	11,3	10,2
السنوات	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016					
نسب البطالة %	10	10	11	9,8	10,6	11,2	10,5					

المصدر: إحصائيات الديوان الوطني للإحصاء متاحة على الموقع www.ons.dz تاريخ

الاطلاع 2017/11/30 على الساعة 15:17.

وقد حددت المديرية العامة للضرائب في الجزائر العناصر التالية كمظاهر للاقتصاد

الخفي:²

- البيع والشراء دون فواتير.
- تحويل الإعفاءات الجبائية عن مسارها الحقيقي.
- تصريحات خاطئة لأرقام الأعمال
- تخفيض الثمن المصرح به لدى الجمارك .

¹ - ملاك قارة، إشكالية الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر مع عرض ومقارنة تجارب: المكسيك، تونس والسنغال، أطروحة دكتوراه، فرع الاقتصاد المالي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري بقسنطينة، 2010، ص124.

² - بوعلام ولهي، إثر الفساد الضريبي على تعبئة الإيرادات العامة في الجزائر، ورقة بحثية مقدمة في المؤتمر الدولي حول تقييم آثار برامج الاستثمارات العامة وانعكاساتها على التشغيل والاستثمار والنمو الاقتصادي خلال الفترة 2001-2014، جامعة سطيف1، أيام 12/11 مارس 2013، ص ص 11، 12.

- استخدام التسديد النقدي بدل التعاملات بالشيكات.
- التغير القانوني والمحاسبي لمختلف القوانين الأساسية والسجلات التجارية.
- إقامة النشاط التجاري وغيره ضمن مناطق غير حضرية وغير تجارية.

2- حجم الاقتصاد الخفي في الجزائر:

يمكن القول أن الأزمة الاقتصادية التي عرفت الجزائر خلال فترة التسعينات كان لها مساهمة مهمة في تنامي ظاهرة الاقتصاد الخفي ، والجدول التالي يبين تطور حجم الاقتصاد الخفي في الجزائر:

الجدول رقم(28):تطور حجم الاقتصاد الخفي كنسبة من الناتج الوطني الخام في الجزائر الخام خلال

الفترة (1988- 2006)

السنوات	نسبة الاقتصاد الخفي من الناتج الوطني الخام (%)
1988	19,5
1990	25,4
1998	32,95
2000	34,1
2003	42
2006	34,2

المصدر:ملاك قارة، مرجع سابق، ص124.

نلاحظ من خلال الجدول أن الاقتصاد الخفي في الجزائر في تنامي مستمر؛ حيث انتقل من 19,5% سنة 1988 إلى 32,95% سنة 1998 ليصل إلى أعلى مستوياته سنة 2003 ب 42% ليشهد تراجعاً سنة 2006، لكن يبقى هذا المعدل مرتفعاً. وعلي العموم يبلغ المعدل في المتوسط ب 31,4% وهذا ما يعطينا مؤشراً على ضخامة ظاهرة الغش الجبائي في الجزائر ، بحيث يتجسد هذا الغش في العديد من المظاهر من بينها التزيف في محتوى التصريحات الجبائية، وبالتالي حرمان الخزينة العمومية من مبالغ هامة، ولتلافي هذا الوضع خول المشرع

الجبائي الجزائري للإدارة الجبائية مجموعة من الصلاحيات تتجسد في الرقابة الجبائية، والتي تسمح لأعوان الإدارة الجبائية من اكتشاف هذه التلاعبات، و استرجاع المبالغ المتهرب من دفعها، من هنا يمكن الاعتماد على النتائج المحققة من طرف مصالح الرقابة الجبائية على المستوى الوطني لتقييم حجم الغش الجبائي في الجزائر.

الجدول رقم (29): تطور نتائج الرقابة على الوثائق (CSP) خلال الفترة (2006-2013)

بيان	عدد الملفات المدروسة	الحقوق والغرامات المسجلة (1 مليون دج)	معدل النمو في عدد الملفات المدروسة (%)	معدل النمو في قيمة الحقوق والغرامات المسجلة (%)	مردودية الملف الواحد (دج)
2006	34 081	39 880	0	0	1170157,4
2007	30 894	33 162	-9,35	-16,84	1073417,32
2008	32 795	30 015	6,15	-9,48	915236,92
2009	30 365	28 246	-7,4	-5,89	930239,23
2010	30 029	32 293	-1,1	14,32	1075426,52
2011	27 291	26 224	-9,11	-18,79	960903,45
2012	28 672	24 161	5,06	-7,86	842675,82
2013	27 932	26 953	-2,58	11,55	964954,22

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على إحصائيات المديرية العامة للضرائب. (انظر الملحق

رقم 06 ص 229).

من خلال الجدول السابق نلاحظ:

أ- يظهر لنا من الجدول أن الرقابة على الوثائق حققت متوسط مردودية لكل ملف جبائي 1170157,4 دج كحد أقصى و 842675,82 دج كحد أدنى ؛ من عدد المكلفين القابلين للرقابة فإذا افترضنا أن هذه العينة تعبر عن سلوك جماعي للمكلفين بالضريبة القابلين للرقابة يقودنا ذلك إلى رقم خطير و كبير للغش الجبائي في الجزائر .

ب- تبين النتائج الكبيرة للتصحيحات و التسويات، المستوى الكبير للغش الجبائي في

الجزائر، وإن النظام الجبائي مختل ومشوه.

المطلب الثالث: دواعي أخرى

توجد مجموعة من الأسباب الأخرى، والتي كانت داعيا من دواعي عصره الإدارة الجبائية في الجزائر، وقد لا تقل أهمية عن الأسباب المذكورة أنفا، من بينها المنافسة الجبائية، تعقد الإطار القانوني للنظام الجبائي الجزائري.

أولا: المنافسة الجبائية

تسعى الدول إلى تشجيع رؤوس الأموال لاستثمارها في مجالات تدعم التنمية الاقتصادية، مما يزيد من فرص المنافسة الجبائية، بين الدول لجذب الاستثمارات الأجنبية إليها، وتقوم هذه المنافسة على تسابق الدول نحو تقديم المزايا والحوافز السخية لتشجيع الاستثمار.¹

1- مفهوم المنافسة الجبائية:

يمكن الحديث عن منافسة جبائية بمجرد ما يكون بوسع عنصر أو منتج خاضع لضريبة الانتقال بحرية من دولة أو (مقاطعة أو مدينة) إلى دولة (مقاطعة أو مدينة) أخرى بشكل يسمح للأعوان الاقتصاديين القيام بتحكميات ضريبية. فللقرارات الضريبية المتخذة في دولة و/أو منطقة أخرى آثار على السلوك الضريبي للأعوان الاقتصاديين المقيمين في دولة و/أو منطقة أخرى. ولهذا ينظر للمنافسة الضريبية على أنها سلوك غير تعاوني بين الدول و/أو المناطق.²

وتجدر الإشارة إلى أن مفهوم المنافسة الجبائية يختلف ما بين الدولة والمؤسسات، فمن منظور المؤسسة هي وسيلة لتجنب تحمل ضرائب إضافية، أما بالنسبة للدول فهي أداة تؤدي بها

¹ - رمضان صديق محمد، نظرية التنسيق الضريبي ومدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية، مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، العدد 1، الكويت، 2002، ص 02.

² - عبد المجدي قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 197.

للاختيار والمبادلة بين أمرين هما الحفاظ على نفس قيمة الضرائب المحصلة أو الحفاظ على نفس مستوى النشاط الاقتصادي¹.

وبالتالي يمكن القول أن المنافسة الجبائية هي عبارة عن تلك التدابير التي تتخذها جهات معينة داخل الدولة أو في إقليم معين ومن طرف واحد، من أجل استقطاب أكبر قدر ممكن من الاستثمارات الأجنبية المباشرة، ويستخدم في ذلك عدة وسائل من بينها الإعفاءات الجبائية، وتخفيض المعدلات الضريبية أو الأوعية الضريبية الخاضعة، بحيث تكون أفضل من تلك المقدمة في دول مماثلة.

2- أثار المنافسة الجبائية:

إن التسابق نحو منح التحفيزات الجبائية بين الدول أو الأقاليم يمكن أن يؤدي إلى آثار إيجابية على هذه الاقتصاديات المانحة، ولكن من جانب آخر فهذه المنافسة يمكن أن تؤدي إلى آثار سلبية كذلك.

أ- الآثار الإيجابية:

تؤدي المنافسة الجبائية إلى خلق آثار إيجابية لدى البلدان المانحة، أو حتى لأصحاب المؤسسات المستفيدة منها وذلك كما يلي²:

- **جذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة:** تعمل المنافسة الجبائية الغير المضرة على محاولة استقطاب وجذب الاستثمارات الأجنبية، إذ تعد الضريبة احد أهم عناصر المناخ الاستثماري، والتي يمكن أن تؤثر على نجاح أو فشل العمليات الاستثمارية في بلد ما، حيث

¹ - **la concurrence fiscale et l'entreprise** , rapport au président république , Conseil des impôts France , 22eme , 2004, P 14 .

² - رضا خلاصي، **شذرات النظام الجبائي**، مرجع سابق، ص ص 632، 633.

يفضل المستثمرون الاستثمار في البلدان المضيفة إذا كانت تتيح له أفضل الامتيازات الجبائية، وهذا على حساب دولته الأصلية.

- **خلق فرص العمل:** ويتم ذلك من خلال سياسة التحريض الجبائي من اجل تشجيع التشغيل، بحيث إن منح إعفاءات جبائية تهدف إلى خلق مناصب شغل، بحيث تساهم هذه الإجراءات في خفض التكاليف وتحفيز المؤسسة على مواصلة مشاريعها ونشاطاتها، مما يوفر أكبر قدر ممكن من مناصب وفرص العمل.

- **توفير السيولة بالعملة الصعبة:** حيث يؤدي التنافس مابين المستثمرين الأجانب في الدول المضيفة إلى توفير موارد نقدية كبيرة من العملة الصعبة لهذه الأخيرة، يمكن استخدامها في تغطية احتياجاتها الاقتصادية.

ب- الآثار السلبية:

يمكن للمنافسة الجبائية أن تكون مكلفة من حيث جذب الاستثمارات الأجنبية والأنشطة الاقتصادية للمكان الغير مناسب، مما يؤدي إلى خسارة الإيرادات أو سوء استخدامها¹.

ثانيا: الاقتصاد الرقمي

أدت التطورات المعلوماتية إلى ظهور نوع جديد من الاقتصاد، وهو ما يصطلح عليه الاقتصاد الرقمي، إلى جوار الاقتصاد العيني والخدمات، هذا الاقتصاد أدى بدوره باقتصاديات بعض الدول، خصوصا النامية منها أثناء المعاملات الرقمية، إلى ظهور حواجز ومشاكل ذات تأثير سلبي، خاصة في مجال الضرائب ومن بين المشاكل التي تواجهها:

¹ - عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 200.

- صعوبة مراقبة هذا القطاع الغير مادي أو الغير ملموس مثل (البرامج ، المجالات الإلكترونية، ... الخ) نظرا لغياب الوثائق والإثباتات كالفواتير وصول التوريد.

بالإضافة إلى المشاكل التالية:¹

- تضع التجارة الإلكترونية الإدارة الجبائية أمام تحد كبير، يتمثل في صعوبة تحديد المعاملات التجارية، والأعوان التجارية القائمة بهذه المعاملات، بسبب السرية التي قد تحاط بها من جهة، وعدم القدرة على إثبات تلك التعاملات من جهة أخرى، الأمر الذي ينجم عنه غش جبائي يضعف كفاءة الجهاز الجبائي، و هذا ما يؤدي بأن يتحول هذا السوق إلي فضاء للغش الجبائي في ضل هذه العراقيل.

- عدم توافق التجارة الالكترونية مع مبادئ الجباية التقليدية، وهذا راجع إلى اختلاف أماكن المتعاملين، ومشكلة هل يتم فرض الضريبة على الدخل في البلد المصدر (Etat source de revenu) ، أو في بلد إقامة المستفيد من الدخل (Etat bénéficiaire des revenus) ؟، والجدل قائم لان معظم البلدان تفرض الضرائب على المقيمين في أراضيها أما غير المقيمين فان مقدار الضريبة يكون فقط على الدخل الذي يكون مصدره هذا البلد. كما أن هناك مشكلة أخرى تتور حول الضرائب غير المباشرة (ضرائب الاستهلاك TVA مثلا) التي تعود حصيلتها إلى البلد محل الاستهلاك مفادها انه ليس باستطاعة الإدارة الجبائية أن تحدد المكلف بالضريبة (بالنسبة للخواص).

¹ - محمد الأمين كماسي، عبد الغني دادن، معوقات الجباية في ظل التعاملات الرقمية والنقود الالكترونية، الملتقي الدولي حول التجارة الالكترونية، جامعة ورقلة، أيام 17/16/15 مارس 2004، ص 05.

- تتميز المعاملات التجارية عبر الانترنت بتبادل المعلومات والسلع بين الزبون والمورد بشكل مباشر، الأمر الذي يؤدي إلى إلغاء دور بعض الوسطاء التجاريين المعتمدين من طرف الدولة ومنه عدم القدرة على تحصيل الضرائب
- إشكالية المنازعات الجبائية نظرا لغياب محل المعاملة (الحدود الإقليمية).

ثالثا: ضعف في الإطار القانوني

تتمحور هذه الأسباب في قصور التشريع الجبائي، وضعف بنيته، بالإضافة إلى وجود بعض الثغرات، مما يثير المشاكل للإدارة الجبائية وبالتالي وجب تحديث وسد هذه الثغرات القانونية، بما يتماشى مع التطورات الاقتصادية الحديثة.

1- تعقد التشريعات الجبائية:

تؤدي الصياغة المعقدة للنصوص التشريعية إلى عدم وضوحه، ومن أمثلة هذا التعقيد ما تحويه قوانين الضرائب من إعفاءات وتخفيضات وإضافات في سعر الضريبة، كل هذه التعقيدات تخلق مشاكل للإدارة الجبائية، وتزيد من احتمالات الغش الجبائي، ولو أن الباعث على هذا التعديلات قد يكون في كثير من الأحيان تحقيق العدالة وإرضاء الممولين.¹

¹ - فوزي عبد المنعم، المالية العامة والسياسة المالية، منشورات دار النهضة العربية، بيروت، 1976، ص224.

2- عدم استقرار التشريع الجبائي:

تؤدي كثرة التعديلات التي تطرأ على القوانين، إلى عدم استيعاب المكلفين هذه التغيرات والقواعد المعمول بها، فالتغيرات الدائمة في مجال التقنين الضريبي تجعل النظام الجبائي في غموض دائم. ولأخذ صورة واضحة سوف نأخذ على سبيل المثال التغييرات التالية:¹

- قانون المالية التكميلي لسنة 2009 تضمن 43 إجراءً ضريبياً منها 11 إجراءً متعلق بالضرائب المباشرة و 04 إجراءات متعلقة بالضرائب غير المباشرة وإجراءً متعلقاً بالطابع و 23 إجراءً متعلق بالإجراءات الجبائية؛

- قانون المالية لسنة 2010 تضمن 36 إجراءً جبائياً منها 14 إجراءً متعلق بالضرائب المباشرة وإجراءً واحد منها بالتسجيل و 03 إجراءات متعلقة بالطابع و 04 إجراءات متعلقة بالضرائب غير المباشرة و 04 إجراءات متعلقة بالإجراءات الجبائية و 09 إجراءات متعلقة بأحكام جبائية مختلفة؛

- استحداث نظام الضريبة الجزافية الوحيدة والنظام المبسط بشكل غير مدروس والقيام بتغيير الحدود القصوى لأرقام الأعمال مرتين خلال أقل من أربع سنوات؛

- إلغاء الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف فوائض القيمة الناتجة من التنازل عن الملكيات المبنية وغير المبنية دون أي تيريرات مقنعة.

إن هذه التغيرات المستمرة تجعل من الصعب على المكلفين بالضريبة، وحتى موظفي الإدارة الجبائية استيعابها خاصة في ظل محدودية مستوياتهم العلمية حيث أن 61% منهم دون المستوى الجامعية .

¹- بوعلام ولهي، ملاح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية، مرجع سابق، ص145.

المبحث الثالث: تشخيص برنامج عصره الإدارة الجبائية

ارتكز برنامج عصره الإدارة الجبائية على ثلاثة محاور أساسية، حيث تعلق المحور الأول بإعادة هيكلة الإدارة الجبائية، أما المحور الثاني فتعلق بتحسين وسائل التسيير، والمحور الثالث خصص للاعتناء بالموارد البشرية العاملة في الإدارة الجبائية، وكذا تحسين الخدمات المقدمة للمكلفين بالضريبة، وسنحاول من خلال البحث توضيح كل محور من المحاور السابقة الذكر.

المطلب الأول: إعادة هيكلة الإدارة الجبائية

يعرف تنظيم الإدارة الجبائية في العالم عدة أشكال من بينها نموذج الإدارة القائم على أساس الوظيفة (التقسيم الأفقي) والذي كان معتمدا في الجزائر خلال الفترة من 1991 إلى 2005، حيث تم التخلي عنه بداية من سنة 2006، وتم اعتماد مكانه التقسيم القائم على أساس أهمية المكلفين بالضريبة (التقسيم العمودي)*، وهذا بتوصيات من طرف صندوق النقد الدولي (FMI)، ويهدف هذا التقسيم الجديد إلى تجسيد مبدأ المحاور الجبائي الوحيد، وذلك من خلال تخصيص مديرية لكبريات المؤسسات، ومركز الضرائب لصالح المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والمهن الحرة، وكذا المراكز الجوارية للضرائب للأشخاص الطبيعيين.

أولاً: مديرية كبريات المؤسسات (DGE)

منذ أكثر من عشرية باشرت الإدارة الجبائية اصطلاحات عميقة مست هياكلها وأحكامها الجبائية بوتيرة متزايدة قصد تحقيق إدارة خدماتية عصرية¹، ومن بين ما تمخض عن هذه

* ظهر هذا الشكل في بداية التسعينات من القرن العشرين ويقوم على أساس تخصيص هيئة جبائية لكل فئة معينة من المجتمع الجبائي.

¹ - La lettre de la DGI, DGI, DRPC, N°65, 2013,p1.

الإصلاحات مديرية كبريات المؤسسات؛ حيث تقرر بموجب المرسوم التنفيذي (303/02) المؤرخ في 2002/09/28، والمتمم والمعدل بموجب المرسوم التنفيذي (494/05)، المعدل والمتمم بموجب المرسوم التنفيذي (327/06) والمؤرخ في 2006/09/24، إنشاء مديرية كبريات المؤسسات (DGE).

1- مجال الاختصاص:

هذه المديرية لها اختصاص وطني*، ومن بين أهداف إنشائها هو التحكم بشكل أفضل في تسيير الملفات الجبائية المهمة، والمتمثلة في حجم نشاطات المكلفين بالضريبة من حيث الحصيلة الضريبية والتي تقارب نسبتها 70% من الإيرادات الجبائية.¹ ويخضع لهذا الهيكل:²

- الشركات العاملة في قطاع المحروقات؛
- الشركات المقيمة في الجزائر و العضو في مجموعات أجنبية، وكذا تلك التي لا تتوفر على إقامة مهنية دائمة في الجزائر.
- شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال والتي يفوق أو يساوي رقم أعمالها 500 مليون دج .
- مجموعات الشركات القانونية أو الفعلية عندما يفوق أو يساوي رقم الأعمال لأحدى الشركات العضوة 500 مليون دج .
- وتتضمن مديرية كبريات المؤسسات بمهام التسيير، والرقابة، والمنازعات، والتحصيل، واستقبال المكلفين التابعين لمجال اختصاصها.

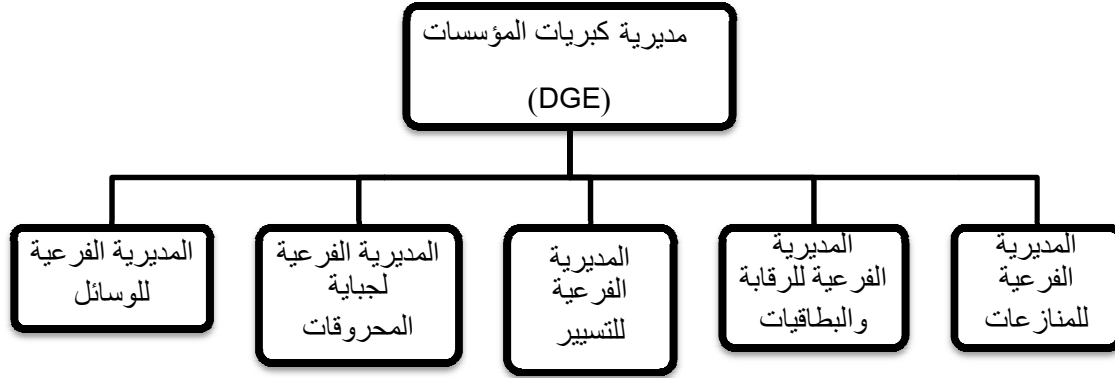
* تعتبر مديرية كبريات الشركات من المصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب، بالرغم من ان معظم التجارب العالمية في هذا المجال تضعها في المصالح المركزية.

¹ - **La lettre de la DGI**, DGI, DRC, N° 30, 2008, p6.

² - **modernisation de l'administration fiscale**, DGI, activité de DGE, p 04.

2- الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات (DGE):

تضم هذه الهيئة خمس (05) مديريات فرعية وقباضة، مصلحة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة ومصلحة للإعلام الآلي، ويمكن توضيح هيكلها التنظيمي** من خلال الشكل التالي:



الشكل رقم (15): الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21

02/2009، المتضمن تحديد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

3- تطور نشاط مديرية كبريات المؤسسات (DGE) :

منذ دخولها حيز النشاط شهدت الملفات الجبائية المسيرة من طرف مديرية كبريات

المؤسسات تطورا ملحوظا، حيث انتقلت من 988 ملف في 2006 إلى 2125 ملف سنة 2012،

والجدول التالي يوضح ذلك خلال الفترة (2006-2012):

** لمزيد من التفصيل أنظر: القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21/02/2009، المتضمن تحديد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

الجدول رقم (30): التطور السنوي للملفات المسيرة من قبل مديرية كبريات

المؤسسات (DGE)

السنوات	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
عدد الملفات	988	1212	1406	1529	1688	1835	2125

Source : La lettre de la DGI , DGI ,DRPC, N°65, 2013,p4.

هذه الملفات تتوزع على عدة نشاطات خاصة منها قطاع المحروقات والقطاع الصناعي والتجاري، وهو ما يضع هذه المديرية أمام ملفات مختلفة ومعقدة مما يتطلب منها جهودا كبيرة لتسييرها.

ثانيا: مراكز الضرائب (Centres Des Impôts : (C.D.I)

تم إنشاءها بموجب قانون المالية 2003 لاسيما المواد (31) و (32) منه* ، وهي مراكز تسيير موحد تجمع، تحت إشراف رئيس المركز؛ كل المهام التي كانت تتكفل بها المفتشيات، والقبضات، ومديريات الضرائب الولائية.

1- مجال الاختصاص:

تعتبر مراكز الضرائب (CDI) المحاور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة ، والتابعين لمجال اختصاصه وهم:¹

* من المقرر إنشاء ما يقارب (65) مركز ضرائب على المستوى الوطني موجه للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

¹ - مراكز الضرائب (مجال الصلاحيات الأشخاص والضرائب المعنيين)، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، المديرية العامة للضرائب، 2016، ص 01.

- المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الضريبي الحقيقي، والتي يتجاوز رقم أعمالها السنوي مبلغ 300000000 دج .

- الشركات غير الخاضعة لمديرية كبريات المؤسسات، والتي يتجاوز رقم أعمالها السنوي مبلغ 300000000 دج .

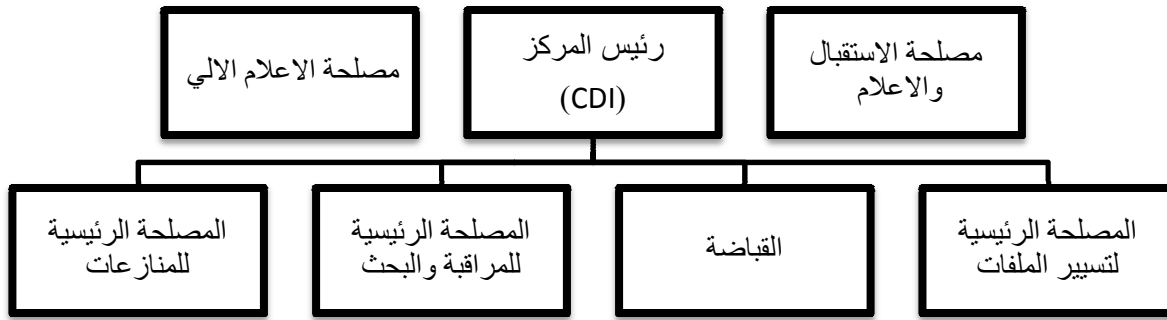
- المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزافي، والتي تختار الخضوع للنظام للضريبة حسب النظام الحقيقي.

وهو بذلك ينشط في مجالات الوعاء، والتحصيل، والرقابة الجبائية، والمنازعات، وكذا في مجال الاستقبال والإعلام للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصه.

و تمنح وثائق الإعفاء الخاصة بالرسم على القيمة المضافة (TVA)، ولا تقتصر مهام هذه المراكز على هذا فقط بل تقوم بتعويض الحسوم المؤجلة المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، وفائض المدفوعات في آجال معقولة.

2- الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب (CDI):

يتكون مركز الضرائب من أربعة مصالح إدارية ، حيث تختص المصلحة الأولى في تسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لها، أما المصلحة الثانية فهي القباضة، كما توجد مصلحتين إضافيتين، واحدة مختصة في مجال المراقبة والبحث الجبائي، والمصلحة الأخرى مختصة في مجال المنازعات الجبائية، وتجدر الإشارة إلى أن كل هذه المصالح تسيير تحت اشراف رئيس مركز الضرائب. والشكل التالي يوضح أهم المصالح الإدارية التي يضمها مركز الضرائب:



الشكل رقم (16): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب (CDI)

SOURCE : La lettre de la DGI , DGI ,DRPC, N°54, 2012,p2.

ثالثاً: المراكز الجوارية للضرائب (CPI)

في المرحلة الثالثة، والأخيرة لتجسيد مبدأ المحاور الجبائي الوحيد على مستوى المصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب تقرر إنشاء ما يقارب 250 مراكز جوارية للضرائب، وهي بذلك تصهر على تسيير الملفات الجبائية لباقي المجتمع الجبائي.

1- مجال الاختصاص:

يقوم المركز الجوارية للضرائب بتسيير المكلفين بالضريبة غير التابعين لمديرية كبريات المؤسسات ومركز الضرائب، وبالتالي يمكن اعتباره مركز ذو اختصاص، وبنية موحدة يسمح للمكلفين

بالضريبة التابعين له بإتمام واجباتهم الجبائية¹، ويتمثل هؤلاء المكلفين في²:

- المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الجزافي.

¹ - المراكز الجوارية للضرائب (المهام والتنظيم)، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، المديرية العامة للضرائب، 2016، ص 01.

² - عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 289.

- المستثمرات الفلاحية.

- الأشخاص الطبيعيين برسم الضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي أو على الذمم المالية وكذا الرسوم المفروضة على ممتلكاتهم العقارية المبنية وغير المبنية.

- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والجمعيات أو أي تنظيم آخر برسم الضرائب أو الرسوم المفروضة على الأجور والرواتب المدفوعة، أو أي جزء آخر من نشاطهم الخاضع.

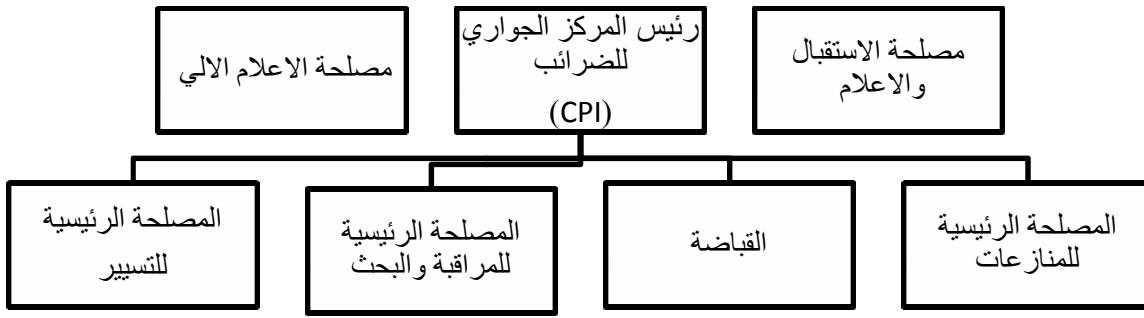
- المؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات أو مراكز الضرائب برسم الضرائب أو الرسوم غير المتكفل بها من قبل الهياكل الجبائية التي تخضع لها.

وهي بذلك تهتم بتسيير ومراقبة الملفات الجبائية، وتحصيل مختلف الضرائب والرسوم، كما تقوم بدراسة الطعون المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها.

2- الهيكل التنظيمي للمركز الجواري للضرائب (CPI):

يسير المركز الجواري للضرائب من قبل رئيس مركز، وهو يتشكل من ثلاثة مصالح رئيسة، مختصة في كل من التسيير، والرقابة، والمنازعات الجبائية، كما أنها تضم مصلحتين إضافيتين مختصتين في الاستقبال والإعلام الآلي والوسائل، كما توجد قبضة مختصة بتحصيل مختلف الضرائب والرسوم من المكلفين التابعين والتسيير المحاسبي لهذه المراكز، والشكل

التالي يوضح ذلك:



الشكل رقم (17): الهيكل التنظيمي للمركز الجوّاري للضرائب (CPI)

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21

2009/02، المتضمن تحديد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

المطلب الثاني: تحسين وسائل التسيير

يتطلب التنظيم الجديد للإدارة الجبائية اللجوء إلى إجراءات ووسائل عصرية لمعالجة جميع المعطيات المتعلقة بفرض الضرائب على المكلفين بالضريبة وتحصيل مختلف الضرائب والرسوم¹، إن تبني الطرق الحديثة في التسيير من شأنه أن يزيد من فعالية الإدارة الجبائية، ويخفف من ثقل المهام الملقاة عليها، كما أنه من شأنه أن يمكنها من تقديم أفضل الخدمات للمكلفين بالضريبة.

أولاً: تفعيل نظام المعلومات الجبائي

يعتبر نظام المعلومات الجبائي أحد الأنظمة الفرعية للمعلومات للنظام الجبائي، والمتمثلة بالمدخلات والعمليات، والإجراءات، والمخرجات للإدارة الجبائية². وبالتالي من أجل تحقيق

¹ - lettre de la DGI, DGI, DRC, N° 85, 2017, p7.

² - قاسم محمد عبد الله البعاج، أثر فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في عملية التحاسب الضريبي (دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب فرع الديوانية)، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العدد 01، 2011، ص 25.

أهداف الإدارة الجبائية لأبد من توفر نظام معلوماتي جبائي متطور ، يتم وضعه بين أيدي المصالح العملياتية من أجل تسخيرها في البرمجة وتنفيذ كل أعمالها.

1- إنشاء مديرية الإعلام والوثائق الجبائية:

إلى وقت قريب كانت الإدارة الجبائية في الجزائر تفتقر إلى هيئة تقوم بالبحث عن هذه المعلومة وتطويرها ووضعها تحت أيدي المصالح العملياتية للإدارة الجبائية، ومن أجل سد هذه الثغرة تقرر بموجب المرسوم التنفيذي رقم 194/03 المؤرخ في 28/04/2003 والمعدل بموجب المرسوم التنفيذي رقم 364/07 المؤرخ في 28/11/2007 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية بوزارة المالية إنشاء مديرية الإعلام والوثائق الجبائية. وتكلف بموجب القانون بمايلي:¹

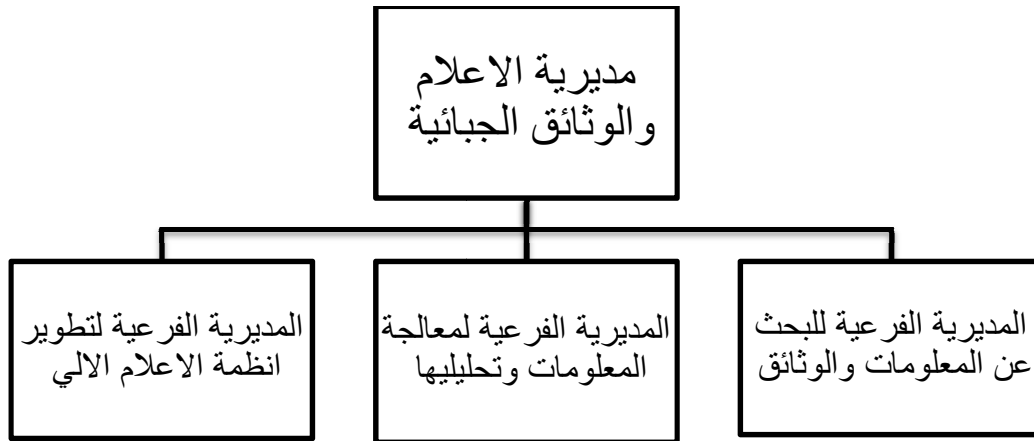
- تنسيق جميع مهام جمع المعلومات على المستوى المحلي مع الهياكل الأخرى للمديرية العامة للضرائب، بمقتضى أحكام حق الاطلاع عن طريق الطلب المسبق.

- ضمان التنسيق بين المركز الوطني للإعلام الآلي، والإحصائيات الجمركية، والديوان الوطني للإحصائيات (ONS) ، والمركز الوطني للسجل التجاري (CNRC) ، وصناديق الضمان الاجتماعي.

- توطيد المعلومات المتعلقة بتكوين ممتلكات و مداخيل كل الأشخاص الذين تم ترقيمهم.

وتتكون هذه المديرية من المديرية الفرعية التالية:

¹ - المادة (05) من المرسوم التنفيذي رقم (364/07) المؤرخ في 28/11/2007 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية بوزارة المالية.



الشكل رقم (18): الهيكل التنظيمي لمديرية الإعلام والوثائق الجبائية

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على المرسوم التنفيذي رقم (364/07) المؤرخ في 28/11/2007

المتضمن تنظيم الإدارة المركزية بوزارة المالية.

وتمثل هذه المديرية ثاني انجاز لأنشطة عصرنة الإدارة الجبائية بعد دخول التوظيف العملي لمديرية كبريات المؤسسات سنة 2006 ، حيث بدأت في المرحلة الإنتاجية الحقيقية في 2007/03/06. وبالتالي فدور هذه المديرية هو جمع المعلومة الجبائية ، وتبويبها، ونقلها إلى الهيئات ذات الصلة، بحيث تستعمل الإدارة الجبائية عدة وسائل للوصول للمعلومة الجبائية من بينها:

أ-الحق في الاطلاع:

هذا المبدأ هو الأصل العام في عمل الإدارة الجبائية وذلك لتحقيق أهدافها وبالتالي الحفاظ علي مصالح الدولة،¹.حيث نصت المادة (45) من قانون الإجراءات الجبائية علي مايلي:" يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها بتصفح الوثائق و

¹ - العيد صالح، مرجع سابق، ص62.

المعلومات"¹. وبالتالي يمكن اعتباره بأنه إجراء رقابي تمارسه الإدارة الجبائية للتأكد من صحة الإقرار المقدم من طرف المكلف بالضريبة. ويسري الحق في الاطلاع لدى:²

- الإدارات والهيئات العمومية .

- هيئات الضمان الاجتماعي والسلطات القضائية.

- الموثقين والمحضرين.

- المؤسسات الخاصة.

- المؤسسات المالية والبنوك.

في حالة عرقلة المكلف لحق الاطلاع أو رفضه تماما؛ يتعرض لعقوبة تتراوح بين عقوبة رفض منح حق الاطلاع وعقوبة التأخير.³ وبالرغم من حرص المشرع في مواد المختلفة علي بيان التزامات المتعاملين مع الإدارة الجبائية في قيام هذه الأخيرة بحق الاطلاع إلا أنه قيد هذه الحرية في ممارسة الحق في الاطلاع بوضع شروط نذكر منها:

- لا يطبق حق الاطلاع إلا على الوثائق والمستندات ذات الفائدة في تأسيس وعاء الضريبة.

- لا يقوم بالحق في الاطلاع إلا كل عون تابع للإدارة الجبائية الذي له رتبة مفتش على الأقل.

- الوثائق والمستندات التي يتم الاطلاع عليها لا يمكن نقلها من مكانها ، لكن يجوز أخذ نسخ مصورة عنها؛

¹ - المادة (45) من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية لسنة 2017).

² - العيد صالح، نفس المرجع السابق ، ص ص 63- 74.

³ - المواد (62) و(63) من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية لسنة 2017).

- لا يتم الاطلاع إلا في أوقات العمل العادية.

ب- المسح الضريبي:

يقصد به مجموعة الإجراءات التي تقوم بها المصالح المختصة للمديرية العامة من أجل البحث والتحري عن المعلومة الجبائية، خاصة في ظل صعوبة الحصول على معلومة موثوق منها من المكلفين بالضريبة، ويأخذ هذا المسح احدي الأشكال التالية:¹

- **البحث المادي:** وهو عبارة عن الإحصائيات الدورية التي تقوم بها المديرية العامة للضرائب لمختلف النشاطات، كإحصائيات الجبائية الدورية للعقارات المبنية وغير المبنية، وإحصاء النشاطات الصناعية، وإحصاء للضريبة على الدخل الإجمالي.

- **البحث العددي:** يتم هذا البحث من خلال رقم التعريف الجبائي الإحصائي الوطني المعطى لكل شخص طبيعي أو معنوي، فتعريف الشخص الطبيعي يكون انطلاقاً من مكان و تاريخ الميلاد و رقم و تاريخ التسجيل في الحالة المدنية، أما تعريف الشخص المعنوي يكون انطلاقاً من رقم الترتيب الوطني، و سجل التجاري، و نوع النشاط الممارس...

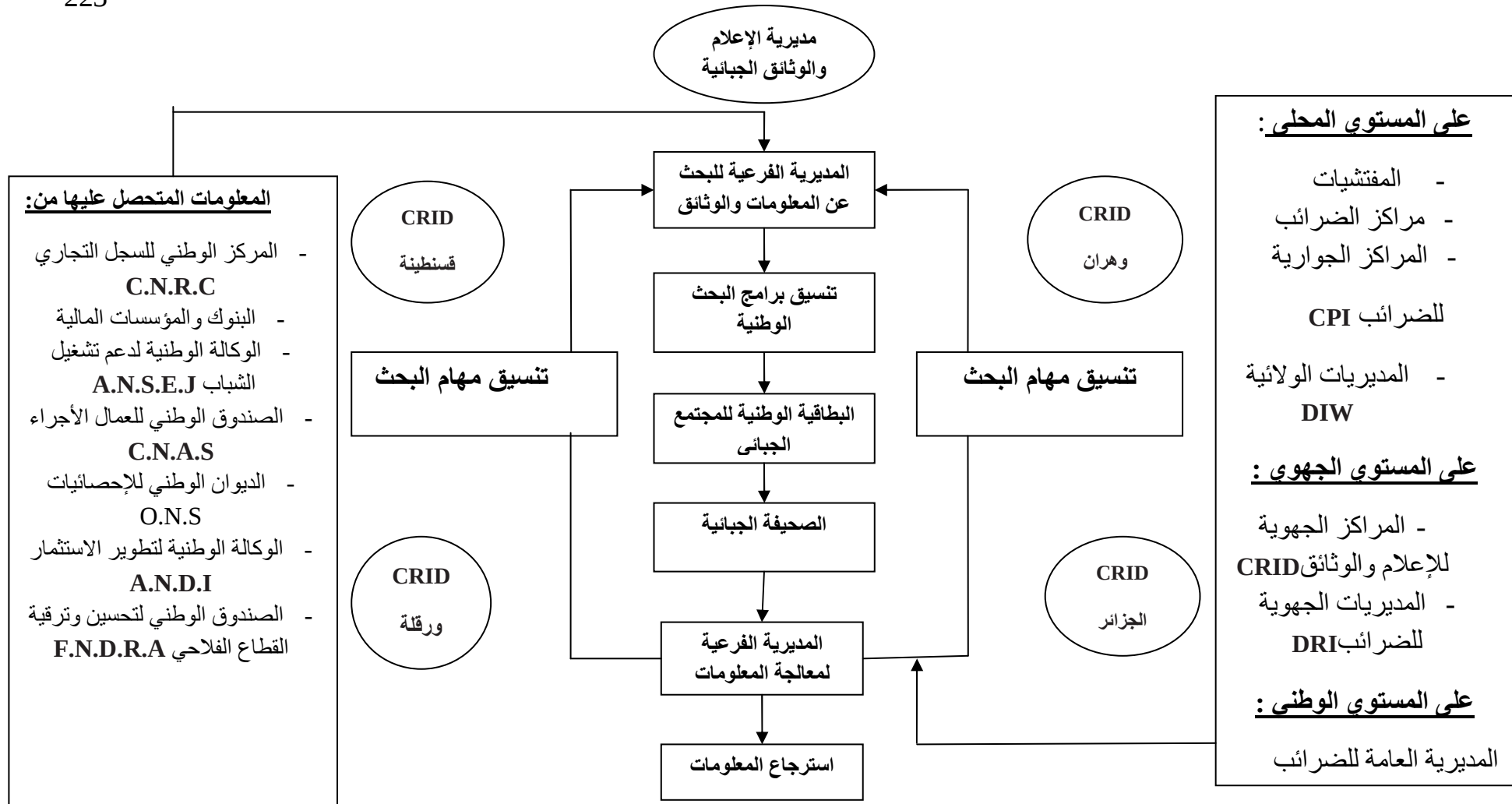
- **مراقبة التبادلات التجارية:** إن التعاملات التجارية (بيع و شراء) و التي تتم بين التجار تكون مرفوعة بوثائق و فواتير، بحيث هذه الأخيرة تعتبر دليل إثبات لحدود عملية البيع و الشراء، فالمرقب يقوم بإجراءات رقابية معمقة و دقيقة لهذه الفواتير عن طريق التدخل السنوي.

- **البحث من خلال الحدث:** هي عبارة عن معلومات تكون في بعض الأحيان ذات أهمية بالغة و يتم الحصول عليها عادة من الرسائل مجهولة الصاحب، تعلم الإدارة عن وجود غش أو تهرب، أو من استغلال إعلانات الصحافة و التلفزيون و الإذاعة ، وكذلك امتلاك عقارات بغير احترام القوانين المعمول بها.

¹ - كمال رزيق، عبد الحليم فضيلي، مرجع سابق، ص14.

2- نظام سير المعلومة في النظام الجبائي الجزائري:

حتى تكون المعلومة الجبائية في شكلها النهائي قابلة للاستعمال من قبل المصالح العملياتية للإدارة الجبائية في الوقت والمكان المناسبين، لابد لها من نظام سير يتميز بالمصداقية والسرعة، والشكل التالي جميع مراحل سير المعلومة الجبائية في النظام الجبائي الجزائري



الشكل رقم (19) : تصور لنظام سير ومعالجة المعلومة في النظام الجبائي الجزائري

Source : lettre de la DGI , DGI ,DRC, N° 29,p6.

يبين الشكل السابق مصادر، ومراحل الحصول على المعلومة في النظام الجبائي، وكيف يتم استغلالها من طرف جميع مصالح الإدارة الجبائية.

ثانيا: إرساء الإدارة الالكترونية

لا يمكن الحديث عن عصره الإدارة الجبائية دون أن تكون تكنولوجيا المعلومات حاضرة، فالنمو في المجتمع الجبائي، وزيادة حجم المسؤولية الملقاة على الإدارة الجبائية، يجب أن يرافقه تطورا وتحديث مستمر في الوسائل المستعملة خاصة. إن تعميم استعمال تكنولوجيا المعلومات في الإدارة الجبائية من شأنه أن ينقل المعطيات الراهنة من وإلى كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (31): استخدام تكنولوجيا المعلومات في إدارة الضرائب

من	إلى
استخدام الملفات الورقية	استخدام ملفات حاسوبية
هرمية السلطة	قوة شبكية
القوة المسيطرة من خلال إخفاء المعلومات	التمكين من خلال تقاسم المعلومات
التوجه بالنفقات	التوجه بالإنتاج
الاشتغال بالدفع	الاشتغال على الخط
بطء في الوصول	سرعة في الوصول
تأخر الاستجابة	سرعة الاستجابة
إدخال البيانات يدويا	إدخال البيانات إلكترونيا
وقت أكبر لعمل روتيني مكرر	وقت أكبر لعمل ابتكاري
خوف من المجهول	المعرفة بتكنولوجيا المعلومات
الفردية	المؤسسية
التوجه نحو الفحص/التفتيش	التوجه نحو الإنجاز
الوضع الراهن	التحسين المستمر

المصدر: بوعلام ولهي، ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية، مجلة العلوم

الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، العدد 12،

إن تعميم استعمال تكنولوجيا المعلومات يجب أن يمس كذلك المكلفين بالضريبة، وفي هذا السياق تم الإعلان عن إنشاء النظام الإلكتروني "جبايتك"، وهو عبارة عن نظام معلوماتي إلكتروني يعتمد على التشغيل الآلي ورقمته الإجراءات الإدارية من خلال تقديم خدمات عن بعد للتصريح ودفع الضرائب والرسوم⁵⁸. هذا النظام سيمنح العديد من الحلول للمكلفين بالضريبة خاصة فيما تعلق:⁵⁹

- إجراء العمليات الضريبية من المقر مع المديرية العامة للضرائب وتجنب التنقلات من أجل تقديم التصريحات الجبائية.
- تزويد المكلف بالضريبة بالمعلومات حول رزنامته الجبائية المحينة مع التزاماته الجبائية.
- الولوج إلى استماراته التصريحية المودعة والاطلاع عليها.
- الدفع عن طريق الانترنت لضرائبه ورسومه.
- الاطلاع على دينه الجبائي الكلي.
- طلب الشهادات الجبائية.
- تقديم الطعون (طعون ولائية، تخفيض مشروط... وغيرها).
- طلب امتيازات جبائية.

المطلب الثالث: تأهيل الموارد البشرية وتحسين نوعية الخدمة

تعتبر الموارد البشرية عنصرا مهما بالنسبة للإدارة الجبائية في الجزائر، بحيث أن اعتماد التنظيم الهيكلي الجديد، وتوظيف التكنولوجيا الحديثة يستلزم وجود يد عاملة ذات كفاءة علمية،

⁵⁸ -lettre de la DGI, N° 85 ,OP.Cit,P6.

⁵⁹ -Op.cit. ,P7.

وعملية لإستعاب هذه التغيرات الجديدة. ومن جانب آخر تم إدراج مسعى جديد في ظل برنامج عصرنه الإدارة الجبائية ، وهو مسعى نوعية للنوعية، يهدف إلى تعزيز العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة.

أولاً: تأهيل الموارد البشرية

يقصد بتأهيل الموارد البشرية كل الإجراءات والسياسات المتعلقة باختيار وتدريب العاملين، ومعاملتهم في جميع المستويات، والعمل على تنظيم القوى العاملة داخل المؤسسة، وزيادة ثققتها في عدالة الإدارة، وخلق روح تعاونية بينها، والوصول بالمؤسسة إلى أعلى مستويات الإنتاجية⁶⁰.

1- التكوين المستمر:

يخضع الأفراد العاملون في الإدارة الجبائية بصفة إجبارية أو اختيارية لبرامج تكوينية مستمرة عن طريق الملتقيات والتكوينات باختلافها، وهذا حتى يقوم بتحديث معلوماته ومعرفته العلمية والعملية ومواكبة آخر مستجدات المهنة. والجدول التالي يوضح تطور إجراءات التكوين خلال الفترة 2010-2014:

⁶⁰ - علي السلمي، إدارة الموارد البشرية، دار غريب للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 1998، ص30.

الجدول رقم(32) : تطور إجراءات تكوين الأفراد العاملين في المديرية العامة للضرائب

خلال الفترة 2010-2014

السنوات	مفتش مركزي	مفتش فرعي	التكوين المتواصل	التكوين القانوني
2010	178	27	1510	–
2011	–	11	2886	505
2012	–	14	2181	530
2013	324	12	3207	819
2014	–	11	2025	1355
المجموع	500	75	10299	3209

المصدر: إحصائيات المديرية العامة للضرائب، متوفرة على الموقع الإلكتروني

www.dgi.org.dz

تاريخ الاطلاع: 2017/09/22 على الساعة 15.32.

والجدول الآتي يوضح أهم نشاطات التكوين المعتمدة خلال سنة 2012:

الجدول رقم (33): حصيلة تكوين الموظفين و تحسين مستواهم بعنوان مخططات التكوين القطاعية

لسنة 2012

عدد المترشحين	مدة الدورة	موضوع تجديد المعلومات	الرتبة
42	05 أيام	الاستقبال والإعلام الجبائي	مفتشون
			مفتشون رئيسيون
			مفتشون مركزيون
			مهندسون في الإعلام الآلي
			تقنيون سامون في الإعلام الآلي
22	04أيام		مفتشو القسم
			مفتشون مركزيون
			مهندسون في الإعلام الآلي
			تقنيون سامون في الإعلام الآلي
20	08أيام	إعلام (MS VISON-MS PROJECT) آلي	مفتشو القسم
			مفتشون مركزيون
			مهندسون في الإعلام الآلي
			تقنيون سامون في الإعلام الآلي
60	05أيام	الضمان	مفتشون
			مفتشون رئيسيون
21	05أيام	التحرير الإداري للمنازعات	مفتشون مركزيون
		مراقبة المحاسبة	
24	05أيام		
32	03 أيام	الإعلام الآلي	مهندسون في الإعلام الآلي
			تقنيون سامون في الإعلام الآلي
20	31يوم	إعلام آلي (Windows service 2008)	مهندسون في الإعلام الآلي
		(SQL Server 2008)	
200	05 أيام	المنازعات الجبائية والتحرير الإداري للمنازعات	مفتشون
			مفتشون رئيسيون
			مفتشون مركزيون
160	05أيام	تحصيل الضريبة	مفتشون
140	05أيام	محاسبة الخزينة	مفتشون رئيسيون
20	10 أيام	جباية الشركات	مفتشون رئيسيون
			مفتشون مركزيون
180	05 أيام	تقنيات التحقيق الجبائي في ظل النظام المالي والمحاسبي الجديد	مفتشون رئيسيون
			مفتشون مركزيون
			مفتشو القسم
			مفتشو القسم
100	05 أيام	تكوين المكونين	مفتشو القسم
			مفتشون مركزيون

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معطيات المديرية العامة للضرائب.

من خلال الجدول السابق يتضح أن المديرية العامة للضرائب تسعى لتحسين مستوى موظفيها من خلال البرامج التكوينية السنوية، هذه البرامج متنوعة منها ما هو متعلق بمستجدات النظام الجبائي الجزائري مثل النظام المحاسبي و المالي الجديد الذي شرع في تطبيقه سنة 2012 ، ومنها ما هو متعلق بكيفية معاملة مستعملي الإدارة الجبائية في الجزائر. هذه البرامج التكوينية تسمح للموارد البشرية العاملة بأداء مهامهم المهنية على أحسن وجه وهو ما ينعكس على فعالية النظام الجبائي في حد ذاته.

2- تأطير سلوك الأفراد العاملين:

يتعين على الإدارة الجبائية أن تُطوّر سلوك أعوانها أثناء تأديتهم لمهامهم، من خلال وضع قواعد لأخلاقيات المهنة، وهذا ما يساعدها على ضمان مايلي: ⁶¹

- مساعدة العون على إثبات سلوكه الأخلاقي المأخوذ من أساسيات و معايير الخدمة العمومية.

- تحقيق حماية الجمهور ضد تجاوزات الأعوان بتهيئة سلوك مهني مسئول و مصلحة ذات جودة .

- إيصال صورة لائقة عن الإدارة الجبائية للجمهور، و تحسين العلاقات "المكافئين بالضريبة-الإدارة الجبائية " ، و هذا يحثّ الأعوان على تبني تصرف حسن.

- إعلام الأعوان بواجباتهم لتفادي كل تجاوزات لتحقيق نزاهة الإدارة الجبائية.

- استدراك حالات النزاع التي يمكن أن يتعرض لها الأعوان ، سواء تعلق الأمر بنزاع داخلي أو الذي يمكن أن يحصل مع الجمهور .

- إثارة تكيف جميع أعوان الإدارة الجبائية و تشجيع روح الانتماء لرفع التحديات.

⁶¹ - La Lettre de la DGI ,N°49, DGI ,DRPC , 2011, p7.

وفي هذا الصدد تم إصدار الدليل الخاص بأخلاقيات المهنة والذي يهدف إلى تعريف أعوان المديرية العامة للضرائب، بالقواعد والواجبات الرئيسية التي يتعين عليهم التقيد بها عند ممارستهم لمهنتهم حيث يعتبر هذا الدليل إطارا قانونيا منظما لحسن السلوك و الذي سيترتب عن الاحترام الصارم له من قبل أعوان الضرائب، إحداث تغييرات إيجابية في الكيفية التي ينظر بها المواطنون إلى الإدارة الجبائية، وفي نفس الوقت تحسين العلاقة بين الإدارة و مستعمليها⁶².

ثانيا: تحسين نوعية الخدمة

يقع على عاتق الإدارة الجبائية الاستجابة لمتطلبات خدمة مستعمليها، هذه الخدمة جب أن تمتاز بالنوعية والجودة، ووعيا منها بأهمية الدور الملقي على عاتقها في هذا المجال باشرت الإدارة الجبائية في الجزائر مسعى نوعية الخدمة وذلك من خلال تعميم نظام مرجعية الخدمة.

وهو عبارة عن حكم جديد يتضمن التزامات النوعية تحت تسمية نوعية الخدمة للمديرية العامة للضرائب والمستمد من أفضل الممارسات الدولية الناجحة.⁶³ ويتجسد هذا الالتزام في تحسين ظروف استقبال المكلفين بالضريبة على مستوى مختلف هياكل المديرية العامة للضرائب سواء من خلال القنوات التقليدية كاستقبال الشخصي، والهاتف والبريد، أو عن طريق التواصل من خلال الخدمات الرقمية، مثل التصريح عن بعد، وآلية حساب الضرائب.

ومن خلال الجدول التالي يمكن تتبع تطور بعض مؤشرات والمتعلقة باستقبال مستخدمي

الإدارة الجبائية في الجزائر خلال الفترة 2010-2014:

⁶² - دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية،

⁶³ - La Lettre de la GDI, N°60, DGI, DRPC , 2012, p02.

الجدول رقم (34): تطور استقبال مستخدمي الإدارة الجبائية

2014	2013	2012	2011	2010	
1240922	1115179	1225139	1200428	930166	الاستقبال الشخصي
138291	89741	98387	96376	106780	الاستقبال عبر الهاتف
16129	15478	12197	16430	19473	المراسلات الكتابية
1059	825	495	595	436	البريد الالكتروني
103	86	169	52	180	لقاءات مع الجمعيات المهنية

المصدر: إحصائيات المديرية العامة للضرائب، متاحة على الموقع: www.dge.gov.dz

تاريخ الاطلاع: 2018/01/26. على الساعة 12.30 .

نلاحظ أن أغلب عمليات الاستقبال تتم من خلال الاستقبال الشخصي، بالرغم من ان المديرية العامة للضرائب توفر وسائل أخرى أسرع وأحسن، وقد يعود ذلك لأحد الأسباب التالية:

- ذهنية مستعملي هذه الوسائل الذين يفضلون الانتقال الشخصي لمقرات وهايكل هياكل الإدارة الجبائية على استعمال هذه الوسائل الحديثة .
- عدم استيعاب المكلفين لكيفية استعمال هذه الوسائل الحديثة.
- عدم تعميم هذه الوسائل الحديثة للاتصال على كافة هياكل الإدارة الجبائية.

خلاصة الفصل:

إن إصلاح الإدارة الجبائية جزء لا يمكن تجاوزه من الإصلاحات الجبائية، حيث شهدت الجزائر تأخرا ملحوظا في هذا المجال إلى غاية إدراج الجيل الثاني من الإصلاحات الجبائية، والذي يهدف إلى إيجاد هياكل جبائية تتماشى والنمط الاقتصادي السائد محليا، ودوليا من خلال تجسيد مبدأ المحاور الجبائي الوحيد، وهو ما سمح بظهور كل من مديرية كبريات المؤسسات، وكذا مراكز الضرائب، والمراكز الجوارية للضرائب.

كما أن الحديث عن إصلاح الإدارة الجبائية لا يمكن أن يتم، دون الاهتمام بتأهيل هذه الهياكل الجبائية من خلال رسكلة الموارد البشرية العاملة، وتحسين ظروفها المادية، باعتبارها المسؤولة عن تنفيذ الأعمال الجبائية، وكذا توفير إمكانيات ووسائل العمل الضرورية والحديثة، خاصة فيما تعلق بتفعيل التواصل الإلكتروني في داخل الإدارة الجبائية، ومع باقي الإدارات والمصالح العمومية، مثل الجمارك، والضمان الاجتماعي، ومصالح وزارة التجارة.

يعد الجيل الثاني من الإصلاحات الجبائية خطوة بالغة الأهمية بالنسبة للإدارة الجبائية، وللمكلفين بالضريبة على حد سواء، وهو ما يسمح بتفعيل آليات تنفيذ السياسة الجبائية في الجزائر، وهو ما يدفعنا للتساؤل عن واقع هذه السياسة في ظل هذا البرنامج.

الفصل الرابع:

السياسة الجبائية في الجزائر ؛
تشخيص الواقع وسبل تفعيل

تمهيد :

للسياسة الجبائية علاقة وثيقة بالسياسات العامة للدولة سواء على الصعيد الاقتصادي أو المالي، أو الاجتماعية وذلك من خلال استخدامها كأداة لتوجيه هذه السياسات، لتحقيق استراتيجيات الدولة في هذا المجال، ومن هنا تتضح لنا أهمية الإدارة الجبائية باعتبارها المسؤولة عن تطبيق التشريع الجبائي المقرر وفقا لأهداف محددة، بحيث كلما كانت هذه الإدارة الجبائية أكثر كفاءة، وفعالية كلما زادت فرص تحقيق الانسجام بين النظام الجبائي، والأهداف التنموية.

تتطلب السياسة الجبائية نوع من التوازن بين سلطات الإدارة الجبائية من جهة، ومن جهة أخرى حقوق المكلفين بالضريبة، وهو ما يساهم في تعزيز الاستجابة الطوعية لهؤلاء المكلفين وبالتالي تحقيق أهداف السياسة الجبائية.

يسمح الجيل الثاني للإصلاحات الجبائية في الجزائر بتوفير الظروف، والوسائل اللازمة للإدارة الجبائية وللمكلفين بالضريبة، وبعد مرور أكثر من عشرية من الزمن على الشروع في تطبيق برنامج عصرنه الإدارة الجبائية يتبادر لأذهاننا عن مدى مساهمته في تفعيل السياسة الجبائية في الجزائر، وسنحاول توضيح ذلك من خلال المحاور التالية:

- المبحث الأول: إشكالية تحديد فعالية السياسة الجبائية.
- المبحث الثاني: تقييم فعالية السياسة الجبائية في الجزائر.
- المبحث الثالث: سبل تفعيل السياسة الجبائية.

المبحث الأول: إشكالية تحديد فعالية السياسة الجبائية

تشكل الفعالية مؤشرا هاما يسعى لتحقيقها المنظمات في جميع المجالات سواء على المستوى الكلي أو الجزئي، وتعتبر فعالية النظام الجبائي إحدى المؤشرات الهامة التي يتم من خلالها الحكم على مدى نجاح أو فشل السياسة الجبائية لأي دولة، لاعتبار أن السياسة الجبائية جزء من السياسة المالية فإن فعاليتها تؤثر على الفعالية الاقتصادية لهذه الدولة¹.

المطلب الأول: ماهية فعالية السياسة الجبائية

إن تصميم سياسة جبائية ليست غاية في حد ذاتها، وإنما هي أداة لتحقيق مجموعة من الأهداف، الاقتصادية والاجتماعية، وبذلك قد تتحرف هذه السياسة عن الأهداف المسطرة وهو ما يتطلب تقييم فعاليتها، وتقويمها، وفقا لمجموعة من المعايير.

أولاً: مفهوم الفعالية

تعتبر الفعالية من بين المفاهيم الإدارية، والاجتماعية المتداولة بكثرة؛ بحيث تعتبر هدفا لأية نشاط إداري، ونظرا لأهميتها حاول الباحثين لإيجاد مفهوم لها، وتمييزها عن المفاهيم الإدارية الأخرى.

1- تعريف الفعالية:

يمكن تعريف الفعالية بأنها:

- تعتبر الفعالية أحد المؤشرات المهمة في قياس الأداء، وتعرف بمدى قدرة المنظمة

على الوصول للأهداف المخططة هذا من جهة، ومن جهة أخرى تحقيق رضا

¹- مراد ناصر، سمير بن عياد، شروط فعالية النظام الضريبي الجزائري، مجلة دراسات جبائية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02 لونيبي على، العدد 03، ديسمبر 2013، ص

العملاء، بعبارة أخرى يقتزن مفهوم الفعالية بمدى القدرة على تقديم الخدمة في الوقت المناسب، وبالشروط الملائمة.¹

- الفعالية هي عملية تقدير لمدى الانحراف الواقع ما بين الأهداف الموضوعة على أسس معينة، وما بين النتائج المحققة في الواقع.²
- تعرف الفعالية على أنها الإنتاجية المرتفعة، والمرونة، وقدرة المنظمة على التكيف مع البيئة فضلا عن القدرة على الاستقرار، والابتكار.³

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف الفعالية بأنها؛ مدى القدرة على الوصول للأهداف المسطرة من طرف المنشأة، هذه الأهداف تختلف بحسب طبيعة المنشأة وكذا مجال نشاطها.

2- تمييز الفعالية عن المفاهيم المشابهة:

إن الحديث عن مصطلح الفعالية يقودنا للحديث عن مصطلحات أخرى مرتبطة بشكل كبير بها، خاصة مصطلحي الكفاءة والأداء، وسنحاول التمييز بين هذا المصطلحات ، وتحديد طبيعة العلاقة بينهم.

أ- الكفاءة:

إن للكفاءة أكثر من معنى ومفهوم، فهي تعني عند البعض، الحصول على الكثير نظير جهد قليل، أو إبقاء التكلفة منخفضة والأرباح عالية، وقد تعني عند البعض الآخر إنتاج أكبر

¹ -Edwine Ruhli , Sybille Sauter Sachs, Towards an Intergrated Concept of Mangement Efficiency, Mangement International Review , , vol.33,no.4,4 th, 1993, p 197.

² -Abdelaziz Roubah, compétitivité des banques luxembourgeois Monnaie Unique et Prospectives Stratégiques, Thèse de doctorat en sciences de gestion, université Nancy02, France; 2000, p 57.

³ -مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، درا هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2003،

بتكلفة ووقت أقل بالنسبة للفرد الواحد الآلة الواحدة ، الوحدة أو الفرع الواحد داخل

المؤسسة.¹

كما قد تشير إلى أنها عملية معرفية عاملة تحدث توقعات يتمكن الفرد بموجبها من حل المشكلات ومواجهة التحديات الجديدة.² ومن ثم تهتم الكفاءة بالوصول للنتائج المتوقعة من الأعمال بشكل اقتصادي من حيث العمل، والوقت، والمال.

فالمنشأة تكون كفؤة إذا ما حققت الأهداف المسطرة سواء في استغلال الوسائل المتاحة أو البلوغ النتائج المقدرة، فمفهوم الكفاءة لا يتعلق فقط بالحكم على النتيجة كما هو الحال بالنسبة للفعالية، ولكن بكيفية الحصول على هذه النتيجة مع الأخذ بعين الاعتبار شروط وأهداف التحقيق، وبالتالي تضم الكفاءة جانبين جانب الفعالية، وجانب استغلال الوسائل المتاحة.³

ب- الأداء:

نتيجة التغيرات والتطورات الحاصلة في التكنولوجيا والأفكار والأذواق، تسعى المؤسسات لمواكبتها من خلال تحسين أداؤها، بحيث يقصد بالأداء بأنه القيام بالمهام الموكلة في إطار الوظيفة وهذا وفقا لمعايير معينة.

¹ - رابح سرير عبد الله، فعالية تسيير المؤسسة أداة الإبداع، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة دراسة وتحليل تجارب وطنية ودولية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، أيام 19/18 ماي، 2011، ص 04.

² -Regeh Hill, Jean Glancy Individual predictors of traumatic placations in fire fighters, Journal of Nervous and Mental Disease, Vol (188) No 6 2000, p.p333.

³ - شوقي بورقبة، التميز بين الكفاءة والفعالية والأداء، ورقة بحث، جامعة فرحات عباس سطيف ، الجزائر، 2008، ص 4.

وهنا يجب التمييز بين الأداء الفردي؛ والذي يعني مجموعة الأعمال والأنشطة التي يمارسها الفرد للقيام بمسؤولياته التي يضطلع بها، وصولاً لتحقيق الأهداف الوظيفية التي وضعت له، والتي تساهم في تحقيق أهداف المنظمة بأكملها، وبين الأداء المؤسسي، حيث يعبر عن تلك المنظومة المتكاملة لنتائج أعمال المؤسسة في ضوء تفاعلها مع عناصر بيئتها الداخلية والخارجية¹.

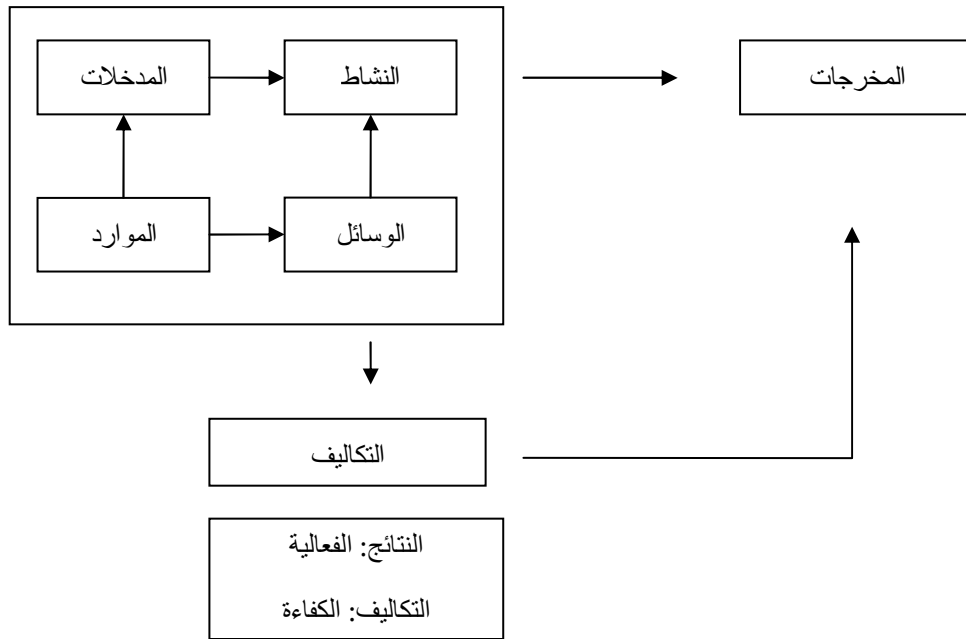
ج- التمييز بين الفعالية والكفاءة والأداء:

تعرف الكفاءة بأنها أداء الأعمال بطريقة صحيحة بينما تعرف الفعالية على أنها أداء الأعمال الصحيحة، لذلك لا بد لنا من معرفة الأعمال الصحيحة، وتعريفها، وتحديدنا لنتمكن من أدائها، لذلك فإن الفعالية والكفاءة هي أداء الأعمال الصحيحة بطريقة صحيحة، أي أن الأداء هو الجمع بين الكفاءة والفعالية، حيث ترتبط الفعالية بالقيادة، وترتبط الكفاءة بالإدارة، لذلك فإن الفعالية تتحقق عندما يكون هناك رؤية واضحة وأهداف واستراتيجيات محددة، وتتحقق الكفاءة عندما يكون هناك تخطيط وتنظيم وإدارة للوقت ورقابة ومتابعة، وعندما يكون هناك فعالية ولا يوجد كفاءة فإن الرؤى والأهداف لا تجد من تحقيقها بصورة واضحة، وفي حالة عدم وجود فعالية ووجود كفاءة فإن الأعمال تتجزأ ولكن بدون وضوح الأهداف² والشكل التالي يوضح العلاقة بين المفاهيم السابقة:

¹ - دعاء رضا رياض محمد، التأصيل النظري لمفهوم الكفاءة والفعالية وتحليل العلاقة بينهما، أطروحة

دكتوراه فلسفة في الإدارة العامة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، 2015، ص 22

² - شوقي بورقبة، مرجع سابق، ص 10.



الشكل رقم (20) : العلاقة بين الفعالية والكفاءة والأداء

المصدر: شوقي بورقبة، مرجع سابق، ص 10 .

ثانيا: فعالية السياسة الجبائية

عند الحديث عن الفعالية يتبادر لأذهاننا علاقة السياسة الجبائية بهذا المصطلح ، وكيف يمكن تحقيق فعاليتها ، وما هي التوليفة المناسبة لذلك؟.

إن موضوع الفعالية الضريبية أو الضريبة المثلى لم يحظى بتعريف واحد شامل، وفي هذا الصدد قدمت له عدة تعاريف، نذكر منها :

- إن الضريبة المثلى هي الضريبة الوحيدة التي تكون عادلة حيث أنها تدفع من طرف الجميع، ويصعب تجنبها، ولها اثر واضح إلى جانب كونها بسيطة وذات

مردودية جيدة يمكن تطبيقها بأقل تكلفة، وبأقل الإجراءات، وبإدارة ضريبية بسيطة ووعاء وحيد.¹

يدعو أصحاب الاتجاه إلى أن الاقتصار على ضريبة وحيدة، وبمعدل واحد كذلك، وهذا في نظرهم يسهل من عملية مكافحة الغش الجبائي، ومن جهة أخرى يرفع من مردودية الحصيلة الجبائية، ولكن من الناحية العملية يصعب تطبيق هذه الفكرة نظرا لاختلاف طبيعة المداخل الخاضعة للضريبة، وكذا حجم هذه المداخل، حيث سيؤدي ذلك إلى التأثير على أصحاب المداخل الضعيفة والثابتة مقارنة بأصحاب المداخل المتنوعة والكبيرة.

- يرى البعض الآخر أن الفعالية الجبائية تتحقق عندما نستطيع التوفيق ما بين العدالة الجبائية والفعالية الاقتصادية.²

من خلال التعريف السابق نلاحظ أن الفعالية الجبائية تتحقق من خلال مدي قدرة النظام الجبائي على الجمع ما بين العدالة الجبائية والفعالية الاقتصادية، ولكن السياسة الجبائية لا يقتصر دورها على تحقيق الهدفين السابقين فقط بل يتعدى ذلك إلى أهداف أخرى خاصة الاجتماعية منها.

مما سبق يمكن القول أن مفهوم فعالية السياسة الجبائية هو مفهوم نسبي ، ويرتبط بمدي القدرة على تحقيق التوليفة المناسبة بين المصالح المتعارضة الآتية:³

أ- **مصلحة الدولة:** تتحقق مصلحة الدولة بما توفره من أموال تساهم في تغطية نفقاتها المختلفة، بما يساعد على تحقيق سياساتها الاقتصادية والاجتماعية.

¹ - العباس بهناس، معايير تقييم السياسة الجبائية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة الأغواط، العدد 01، جوان 2008، ص 196.

² - نفس المرجع السابق، ص 197.

³ - مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 75، 76.

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

ج- مصلحة المجتمع: تتحقق مصلحة المجتمع من فرض الضريبة من خلال الآثار الايجابية التي تترتب على فرض الضريبة؛ مثل استخدام الحصيلة الضريبة في تحسين الخدمات المجانية التي تقدمها الدولة من شق الطرق، وتوفير الإنارة العمومية، والتعليم، والصحة، بعبارة أخرى تحقيق الرفاهية للمجتمع، بالإضافة إلى الحد من بعض العادات السيئة غير المرغوب فيها في المجتمع مثل التدخين.

المطلب الثاني: قياس الفعالية الجبائية

يتمحور مفهوم النظام الجبائي حول الإطار العام للسياسة الجبائية. حيث يمكن القول بأن فعالية السياسة الجبائية ترتبط بفعالية النظام الجبائي والذي يعتبر الترجمة الفنية لها¹، ونظراً للتعقيد الذي صاحب مفهوم فعالية السياسة الجبائية، فإنه لا يمكن الحكم على فعاليتها من خلال مدخل أو مؤشر واحد فقط.

أولاً: مداخل الفعالية الجبائية

من بين أهم المداخل التي يعتمد عليها في قياس فعالية السياسة الجبائية، نجد المداخل

التالية:

¹ - العباس بهناس، مرجع سابق، ص 198.

1- مدخل الأهداف:

يركز هذا المدخل في قياس فعالية السياسة الجبائية على جانب المخرجات، بمعنى آخر تتوقف فعالية السياسة الجبائية بمدى قدرتها على تحقيق الأهداف المسطرة لها من قبل المشرع الجبائي، ففي بعض الحالات يتم قياس فعالية السياسة الجبائية من خلال تحقيق هدف واحد معلن، ولكن في حالات أخرى يتم تحديد أكثر من هدف لقياس مدى فعالية السياسة الجبائية، وهو ما يطرح إشكالية تعارض وتضارب الأهداف المختلفة في بينها، ولتلافى هذا الإشكال يتم تحديد هذه الأهداف بحسب أهميتها، وكذا بحسب جدول زمني، وهو ما يعطي لنا أهداف قصيرة، ومتوسطة وطويلة الأجل.

2- مدخل الموارد:

بعكس المدخل السابق فإن هذا المدخل يركز في قياس فعالية السياسة الجبائية على عنصر المدخلات، التي تحصل عليها الإدارة الجبائية من البيئة الخارجية، ويمكن النظر للفعالية الجبائية من هذه الزاوية بأنها القدرة على استغلال البيئة التي تعمل فيها الإدارة الجبائية والحصول على ما تحتاج إليه من مختلف مستلزمات تطبيق السياسة الجبائية، هذه الاحتياجات تتراوح ما بين احتياجات مادية، وأخرى بشرية، وبالتالي كلما استطاعت الإدارة الجبائية الحصول على إمكانيات مادية، وبشرية، كافية ونوعية، كلما زادت فعالية السياسة الجبائية.

ووفقا لهذا المدخل فإن حتمية الفعالية الجبائية مرتبطة بمدى القدرة على تعبئة الموارد البشرية والمادية، ولكن بالنسبة للإدارات الحكومية مثل الإدارة الجبائية الحصول على هذه الموارد مرتبط بالسياسة والقوانين العامة للدولة. وحتى التركيبة الديمغرافية للمجتمع.

3- المدخل المالي:

تكتسي الإيرادات الجبائية أهمية بالنسبة للدول الحديثة، فهي تسمح من جهة بتمويل الإنفاق العام، ومن جهة أخرى باعتبارها وسيلة للتأثير على المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية، ووفقا لهذا المدخل يمكن استعمالها كوسيلة لقياس فعالية السياسة الجبائية من خلال مجموعة من المؤشرات، نذكر منها:¹

أ- معدل تغطية النفقات العامة :

ويمكن الحصول عليه من خلال العلاقة التالية:

$$\text{معدل تغطية النفقات العامة} = \frac{\text{الحصيلة الضريبية للسنة}}{\text{إجمالي النفقات العامة}}$$

بحيث كلما اقترب هذا المعدل من الواحد أو اكبر منه؛ كلما دل ذلك على فعالية السياسة الجبائية في تمويل النفقات العمومية.

ب- مؤشر مدي تحقيق التقديرات:

ويعني هذا المؤشر مدي قدرة الإدارة الجبائية على انجاز التقديرات والتنبؤات الضريبية، ويمكن قياسه وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{نسبة انجاز التقديرات} = \frac{\text{الضرائب المقدرة للسنة}}{\text{الضرائب المحصلة للسنة}}$$

من خلال العلاقة السابقة تكون السياسة الجبائية فعالة كلما كان حاصل القسمة قريبا من الواحد أو يجتازه، بمعنى آخر كلما اقتربت حصيللة الضرائب المقدرة من الضرائب المحصلة فعلا، أو تجاوزتها كانت السياسة الجبائية فعالة.

¹ - عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 100.

ثانياً: مؤشرات قياس فعالية السياسة الجبائية

لقياس الفعالية الجبائية توجد مجموعة من المؤشرات، والتي من خلالها يمكن اعتماد أية نظام جبائي فعال يساهم في تحقيق فعالية السياسة الجبائية¹، ومن بين أهم هذه المؤشرات نجد:

1- مؤشرات فيتو تانزي * VITO TANZI:

حدد فيتو تانزي مؤشرات أساسية يمكن اعتمادها لتصميم نظام جبائي فعال:²

أ- مؤشر التركيز:

يقضي هذا المؤشر بان يأتي جزء كبير من إجمالي الإيرادات الضريبية من عدد ضئيل نسبياً من الضرائب والمعدلات الضريبية، لأن ذلك من شأنه أن يساهم في تخفيض تكاليف الإدارة والتنفيذ، فتجنب وجود عدد كبير من الضرائب ووسائل المعدلات التي تنتج إيرادات ضريبية محددة إلى تسهيل تقييم آثار تغيرات السياسة الجبائية، وتقادي خلق الانطباع بأن الضرائب مفرطة.

ب- مؤشر التآكل:

ويتعلق الأمر بما إذا كانت الأوعية الضريبية الفعلية قريبة من الأوعية الممكنة، لأن إشباع الوعاء الضريبي يمكن من زيادة الإيرادات رغم اعتماد معدلات ضريبية منخفضة نسبياً. وإذا ابتعدت الضريبة الفعلية عن الممكنة بفعل الإفراط في منح الإعفاءات، للأنشطة والقطاعات فإن ذلك يؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي، وهناك من يدعو إلى رفع المعدلات طمعا

¹ - العباس بهناس، مرجع سابق، ص 204.

* **VITO TANZI**: الاقتصادي أمريكي له عدة دراسات حول الضرائب، شغل منصب رئيس المعهد الدولي للمالية العامة، كما كان مديراً لإدارة الشؤون الضريبية بصندوق النقد الدولي حتى تقاعده في جانفي 2001.

² - رضا خلاصي، شذرات النظام الجبائي، مرجع سابق، ص 377، ص 379.

في تعويض النقص الحاصل في الإيرادات ومثل هذا السعي من شأنه أن يخفض من التهرب الضريبي.

ج- مؤشر متأخرات التحصيل:

ويتعلق الأمر بتحديد الآجال التي تجعل المكلفين يدفعون المستحقات الضريبية في آجالها لان التأخر يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية للمتحصلات الضريبية بفعل التضخم وهذا لا بد أن يتضمن النظام الجبائي عقوبات صارمة تحد من الميل إلى التأخير في دفع المستحقات الضريبية.

د- مؤشر التحديد:

ويتعلق الأمر بمدى اعتماد النظام الضريبي على عدد قليل من المعدلات المحددة، وهذا لا ينفي الواقع إمكانية إحلال بعض الضرائب بضرائب أخرى، فمثلا يمكن تعويض الضريبة على أرباح الشركات، والضريبة على الدخل الإجمالي مثلا بضريبة واحدة على مجمل الثروة ذات معدل منخفض.

هـ- مؤشر الموضوعية:

يقيس هذا المؤشر ما إذا كانت جباية الضرائب، تتم من أوعية تم قياسها بموضوعية، وهو ما يسمح للمكلفين بالتقدير الواضح لالتزاماتهم الضريبية على ضوء ما يخططونه من أنشطة. ويندرج هذا المؤشر ضمن مبدأ اليقين الذي قدمه ادم سميث.

و- مؤشر التنفيذ:

يقيس هذا المؤشر مدى تنفيذ النظام الضريبي بالكامل وبفعالية، ويتعلق هذا بسلامة التقديرات والتنبؤات، ومستوي تأهيل الإدارة الجبائية؛ لأنها المسئول الأساسي عن التنفيذ، كما يتعلق ذلك بمدى معقولية التشريعات وقابليتها للتنفيذ على ضوء الواقع الاقتصادي والاجتماعي.

ز- مؤشر تكلفة التحصيل:

يقيس هذا المؤشر مدى ارتفاع أو انخفاض تكلفة تحصيل الضرائب، إذ أن ارتفاعها سوف ينعكس سلباً على الحصيلة الضريبية، من جهة وعلى المكلف من جهة أخرى.

بالرغم من الأهمية البالغة للمؤشرات السابقة الذكر، إلا أنها تركز على نوعية الضرائب المطبقة ومردوديتها المالية فقط، وهذا غير كاف للحكم على فعالية السياسة الجبائية، حيث أن أهداف السياسة الجبائية يتعدى مجرد تحصيل الموارد المالية الكافية وبطرق سهلة وغير مكلفة، إلى التأثير على المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية في الدول الحديثة.

2- مؤشرات مجموعة العمل الأوروبية (2004):

وضعت مجموعة العمل الأوروبية مجموعة من المعايير الواجب توفرها في النظام الضريبي، وذلك في اجتماعها حول وضع وعاء مشترك للضرائب على أرباح الشركات، هذه المعايير تتمثل في:¹

- العدالة الراسية؛ أي توزيع الأعباء الضريبية حسب القدرات التكلفة للمولين.
- العدالة الأفقية؛ ضرورة معاملة الأفراد الذين هم في نفس الوضعية نفس المعاملة الضريبية.
- الكفاءة أو الحيادية تجاه مختلف أنواع الاستثمارات.
- الفعالية وهي قدرة الوعاء على تحقيق الأهداف الأساسية.
- البساطة ؛ والشفافية؛ واليقين.

¹ - عبد المجدي قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 104.

- الانسجام والتجانس بحيث إذا كان لمعاملتين نفس النتيجة التجارية، فيجب أن يحققا نفس النتيجة الضريبية.

- المرونة: ضرورة نمو الأوعية مع نمو الأسواق والنشاط الاقتصادي.

- وضع قيد التنفيذ الآليات الرقابية؛

تجدر الإشارة إلى أنه توجد مؤشرات أخرى مثل المؤشرات التي اقترحها ريتشارد موسرجيف* (RICHARD MUSGGRIVE)، واختلافها مع المؤشرات السابقة الذكر إلا أنها ليست صياغات معاصرة ومتكيفة إلى حد بعيد مع المبادئ التقليدية للضريبة.

المطلب الثالث: دور الإدارة الجبائية في تفعيل السياسة الجبائية

تعتبر الإدارة الجبائية الجهاز الذي يقوم بوضع السياسة الجبائية موضع التطبيق، من خلال مجموعة الصلاحيات، كعملية تحديد المجتمع الجبائي، والوعاء الجبائي، وكذا عملية ربط وتحصيل الضرائب، وهذا غير كاف فلا بد من مراقبة هذه العمليات، والحرص على اقتراح و تطبيق القوانين الجبائية بطريقة تتسم بالعدل والشفافية، مما يؤدي إلى تعزيز ثقة المكلفين في هذه الإدارة.

أولاً: مفهوم الإدارة الجبائية

لتصميم سياسة جبائية فعالة لابد من احترام مجموعة من المبادئ الضريبية المتعارف عليها نذكر منها؛ العدالة، الوضوح، الملائمة في الدفع، الاقتصاد في النفقات، المحافظة على

* **RICHARD MUSGGRIVE (1910-2007):** الاقتصادي ألماني له عدة دراسات في المالية العامة، شغل منصب أستاذ بجامعة هارفرد الأمريكية بين سنتي 1965 و 1981.

توازن الأسواق، وكذا عدم التعارض بين الضرائب وأهداف النظام المالي. وهما يمكن اعتبار مستوى كفاءة الإدارة الجبائية الأساس في إمكانية تطبيق هذه السياسة.

1- تعريف الإدارة الجبائية:

من بين التعاريف المقدمة للإدارة الجبائية نجد:

- الإدارة الجبائية هي الهيئة المسؤولة عن تحصيل المبالغ الضريبية من المكلفين بها، وتوريدها للخزينة العامة في مواعيدها المحددة قانوناً.¹
- الإدارة الجبائية هي أحد أطراف العلاقة الضريبية، ويقع على عاتقها كسب ثقة المكلف، وهو الطرف الثاني من العلاقة لضريبية، وإن تعامله باحترام لتحسين العلاقة التي تربط بينهما.²

تعتبر مهمة نقل العبء الضريبي من عاتق المكلف لصالح الخزينة العمومية، وكذا الحرص على تعزيز ثقة المكلفين بهذه الإدارة، من بين المهام الأساسية للإدارة الجبائية، ولكن دورها يتعدى ذلك إلى الصهر على تنفيذ السياسة الجبائية للدولة.

2- أشكال تنظيم الإدارة الجبائية:

يعرف تنظيم الإدارة الجبائية في العالم عدة أشكال، لعل من أهمها:

¹ - محمد جاسم سحام، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي، مجلة

الاقتصاد الخليجي، العدد 19، 2011، ص 17.

² - نفس المرجع السابق، ص 15.

أ- الإدارة الجبائية بحسب نوع الضريبة:

يقوم هذا الشكل على تقسيم المصالح الجبائية على أساس أنواع الضرائب ، بحيث يخصص لكل نوع من أنواع الضرائب المعتمدة هيكل إداري مستقل لتسييرها، وتعمل هذه المصالح تحت إشراف الإدارة الجبائية.

يعد هذا النموذج من بين أقدم النماذج التي عرفت الإدارة الجبائية في العالم، وكان معتمدا في الجزائر قبل الإصلاحات الجبائية لسنة 1991، ومن بين عيوبه نجد:

- صعوبة التنسيق بين مختلف المصالح المكلفة بتسيير أنواع الضرائب المختلفة، وكذا ثقل وتعدد الإجراءات الإدارية؛
- وجود أكثر من محاور جبائي بالنسبة للمكلف بالضريبة مما يشكا عائقا أمامه.

ب- الإدارة الجبائية بحسب الوظيفة:

بحسب هذا النظام تقام مصالح جبائية مختلفة توكل إليها مهمة القيام بمختلف الوظائف الإدارية من تسجيل، وتسيير الملفات، وتحصيل الضرائب ومراقبتها، وحتى القيام بالمنازعات الجبائية، ويعرف هذا التنظيم بالتقسيم الأفقي (TYPE HORIZONTAL)، وقد كان معتمدا في الجزائر خلال الفترة من 1991 إلى غاية 2005، ليتم التخلي عنه لصالح التقسيم الجديد القائم على أساس أهمية المكلفين بالضريبة.

ج- الإدارة الجبائية بحسب أهمية المكلفين بالضريبة:

ظهر هذا التنظيم في أوائل التسعينات من القرن الماضي، ويقوم على أساس جمع الخدمات الإدارية، وتقديمها لفئة معينة من المكلفين بالضريبة بحسب أهميتهم ومشاركتهم في تمويل الخزينة (كبار المكلفين، متوسطي وصغار المكلفين)، وهو ما يعرف بالتقسيم العمودي

(VERTICALE TYPE)، حيث تم اعتماده في الجزائر بدايتاً من 2006 في إطار برنامج

عصرنة الإدارة الجبائية الجزائرية، ومن بين مزايا هذا التنظيم مايلي:

- تجسيد مبدأ المحاور الجبائي الوحيد للإدارة الجبائية أمام المكلفين بالضريبة، وهو ما يسهل عملية تقديم الخدمات لهم؛
- وجود ملف جبائي واحد للمكلف بالضريبة على عكس التنظيم القائم على أساس أنواع الضرائب الذي تتطلب وجود عدة ملفات.
- الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات مما يؤدي إلى اختصار الوقت والتكاليف.

ثانياً: مهام الإدارة الجبائية

تتدخل الهيئات المكلفة بالشأن الجبائي من خلال الإدارة الجبائية، باعتبارها الوسيط ما بين

الدولة والمكلفين بالضريبة، وتقوم الإدارة الجبائية عموماً بالمهام التالية :

- اقتراح السياسات الجبائية على أساس السياسات المالية والنقدية للدولة.
- وضع الاستراتيجيات الضرورية لتنفيذ السياسة الجبائية.
- تحصيل الديون الضريبية من المكلفين بها.
- دراسة التشريعات الجبائية، واقتراح تطويرها من خلال إبراز إيجابياتها وسلباتها.
- إصدار التعليمات واللوائح التنفيذية للتشريعات الجبائية، والتي تشكل توضيحاً وتفصيلاً لهذه التشريعات، وكذا الصهر على تنفيذها.
- القيام بالرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة والتي تعتبر أداة وقائية وردعية في نفس الوقت؛
- الرفع من مستوى الوعي الجبائي؛

- إعداد التقديرات السنوية للضرائب والرسوم للموازنة العامة للدولة؛

- تسيير الموارد البشرية الضريبية، ورسكلتها؛

ثالثا: أهمية عصره الإدارة الجبائية في تفعيل السياسة الجبائية

إن المشاكل المتعلقة بالسياسة الجبائية في الدول النامية لا تعدو في الحقيقة والواقع إذا قلنا أنها مرتبطة بالتنظيم الإداري الضريبي السيئ، والذي يؤدي إلى تعقد وطول الإجراءات كما انه يفضي إلى زيادة المشاكل والشكاوي وإلى التهرب ونقص الحصيلة الجبائية، وبالتالي فالمشكلة ليست في التشريعات والقوانين الجبائية وإنما هي في تنفيذ هذه التشريعات¹.

تعتبر الإدارة الجبائية في الجزائر بوضعها الحالي أداة تقليدية، وجب الارتقاء بها في إطار برنامج عصره الإدارة الجبائية إلى أداة حديثة حتى تستطيع التصدي للدور المنوط بها كآلية لتطبيق السياسة الجبائية للدولة، وذلك من خلال توفير مجموعة من المقومات الضرورية لنجاحها نذكر من بينها:²

- توفير العناصر الإدارية والتقنية ذات الكفاءة والمهارة العالية والخبرة وذلك من التكوين المتخصص في الميدان.

- ترقية وتطوير العلاقة مابين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، وتعزيز الثقة مابين الطرفين؛

- وضع نظم رقابة ضريبية فعالة، والتي تتميز بدقتها وسرعة اكتشاف مختلف المخالفات المرتكبة، مع فرض العقوبات المناسبة لمرتكبيها.

¹ - سمير سعيد مرقص، تنمية وكفاءة وفعالية الأداء الضريبي وأثره على الاستثمار والخصخصة، مجلة المال والتجارة، العدد 388، مصر، 2001، ص 25، 26.

² - مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 116، 117. بتصرف.

- القضاء على السلوك الإداري البيروقراطي حيث أن هذا الأخير يؤثر سلبا على مردودية النظام الضريبي.
- تزويد مختلف هياكل ومقرات الإدارة الجبائية بوسائل التسيير الحديثة قصد ضمان إتقان العمل وسرعة تنفيذه، كما يمكن من حصر جميع المكلفين وتحديد ما يستحق عليهم من ضرائب.
- تبسيط القوانين الجبائية وإجراءات تنفيذها حتى يسهل على موظفي الإدارة الجبائية تنفيذها من جهة، وتخفيض حجم المنازعات الجبائية التي قد تنشأ بين المكلفين وإدارة الضرائب من جهة أخرى.
- إقامة تعاون وثيق بين إدارة الضرائب ومختلف الإدارات الحكومية مثل الجمارك والبنوك، قصد تزويد الإدارة الضريبية بما تحتاجه من معلومات وتوضيحات حول نشاط المكلفين.

المبحث الثاني: تقييم فعالية السياسة الجبائية في الجزائر

للسياسة الجبائية أهداف متعددة تتمثل في أوجه مالية، واجتماعية، واقتصادية، وتنفذ من خلال هيكل ضريبي ينبثق عنه أشكال ضريبية مختلفة. ان الشروع في تطبيق برنامج عصرنه الإدارة الجبائية كان الهدف منه تحقيق مجموعة من الأهداف، وأريد للسياسة الجبائية لما بعد الإصلاح أن تحققها، وسنحاول في هذا المبحث تقييم السياسة الجبائية من خلال مجموعة من المؤشرات المالية، والاقتصادية، والاجتماعية.

المطلب الأول: المؤشرات المالية

بالرغم من التطور الحاصل في مفهوم الضريبة عبر الزمن، إلا أن الهدف المالي يعد من بين الأهداف الأساسية المرتبطة بمفهوم الضريبة، حيث تسمح الضريبة للدولة بتوفير الموارد الضرورية للقيام بواجباتها اتجاه أفراد المجتمع.

أولاً: تطور الحصيلة الجبائية

توجد الجزائر منذ إدراج الجيل الأول للإصلاحات الجبائية في مسعى دائم لإحلال الجبائية العادية محل الجبائية البترولية في تمويل موازنتها العامة، نظرا لعدم القدرة على التحكم في مردودية الجبائية البترولية، ولكن تحقيق هذا الهدف يتطلب في حيز مهم منه الارتقاء بأداء الإدارة الجبائية، وهو ما تم الشروع فيه من خلال إصلاحات الجيل الثاني.

ويمكننا تتبع تطور حصيلة الجبائية العادية من خلال الجدول للفترة (2006-2017) من

خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (35) : تطور الحصيلة الجبائية في الجزائر خلال الفترة (2006-2017)

الوحدة: مليار دينار جزائري

2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	السنوات
683,6	632,87	592,13	527,2	489,06	548,47	380,4	239,3	180,43	151,9	122,67	94,95	الضريبة على الدخل الإجمالي (صنف الأجور)
87,5	82,44	94,96	77,31	68,44	59,82	54,82	58,27	48,54	41,98	35,91	26,88	الضريبة على الدخل الإجمالي (الأصناف الأخرى)
420	380,38	335,19	269,9	258,29	248,13	245,9	255,1	229,03	133,5	97,44	118,3	الضريبة على أرباح الشركات
1191	1110,3	1034,9	882,1	822,78	862,4	686,4	559,4	462,78	331,8	259,48	240,3	مجموع الضرائب المباشرة
93,2	96,05	88,05	71,64	62,69	56,27	47,96	39,84	35,95	33,92	28,13	23,54	الطابع والتسجيل
965,1	381,73	330,2	311,2	282,24	267,82	255,8	236,5	229,85	194,9	168,52	334,4	الرسم على رقم الأعمال
4,3	6,6	1,49	1,63	3,34	1,85	1,46	1,33	1,07	1,19	0,88	0,98	الضرائب غير المباشرة
2271	2040,9	1978,4	1687	1568,5	1549,3	1307	1125	987,74	764,5	620,26	745,6	مجموع الجباية العادية
2200,1	1682,6	1722,9	1578	1615,9	1519,4	1529	1502	1927	1715	973	2714	الجباية البترولية
4471.1	3723,4	3701,4	3265	3184,4	3068,7	2836	2626	2914,7	2480	1593,3	3460	مجموع جباية الدولة
11,27	3,15	17,27	7,55	1,24	18,57	16,18	13,84	29,2	23,25	-16,81	-	تطور الجباية العادية
30 ,75	-2,34	9,2	-2,36	6,35	-0,65	1,84	-22,1	12,33	76,3	-53,95	-	تطور الجباية البترولية
50 ,79	54,81	53,45	51,67	49,25	50,48	46,07	42,81	33,88	30,82	38,93	21,55	نسبة الجباية العادية إلى مجموع
49,20	45,18	46,54	48,32	50,74	49,51	53,92	57,18	66,11	69,17	61,06	78,45	نسبة الجباية البترولية

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معطيات المديرية العامة للضرائب (انظر الملاحق رقم 02 و 03 و 04)

من خلال الجدول السابق يمكن ملاحظة مايلي:

- تطور مجموع الإيرادات الجبائية المحصلة لصالح الخزينة العمومية، حيث تضاعفت ما يقارب ثلاثة (03) مرات خلال الفترة (2006-2017)، وهذا راجع إلى الزيادة في المعدلات الضريبية ، وكذا ارتفاع المستوى العام للأسعار.
- بلغت حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) لكافة الأصناف لسنة 2017 ما يقارب 771.1 مليار دينار جزائري وهو ما يعادل (06) ستة أضعاف المبلغ المحصل لسنة 2006، والذي بلغ 121.83 مليار دينار جزائري. ويشكل صنف الأجور الجزء الأكبر من هذه الحصيلة مقارنة بباقي الأصناف، وهذا راجع من جهة لتطور كتلة الأجور في الجزائر، ومن جهة أخرى لصعوبة التهرب منها نظرا لأنها تمتاز بالاقتطاع من المنبع.
- ارتفاع حصيلة الضريبة على أرباح الشركات (IBS) من سنة لأخرى، ولكن تبقى نسبة مساهمتها في مجموع الضرائب المباشرة ضعيفة مقارنة بالضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) ، وهذا نظرا لانتشار ظاهرة الغش الجبائي في القطاعات الصناعية، والتجارية، خاصة وان هذه الضريبة تعتمد في تحديد الوعاء الجبائي الخاضع على التصريحات المقدمة من المكلفين بالضريبة، والتي في الغالب لا تعبر عن الواقع الحقيقي.
- نلاحظ التطور المستمر في الحصيلة الجبائية للرسوم على رقم الأعمال؛ حيث بلغت حصيلتها لسنة 2017 ما يقارب 965.1 مليار دينار جزائري، وهو ما يشكل ثلاث أضعاف المبلغ المحصل لسنة 2006، والمقدر ب 334.4 مليار دينار جزائري، علما أن هذا التطور ساهم فيه الرسم على القيمة المضافة (TVA) بشكل كبير خاصة في ظل الرفع من معدلات الإخضاع الخاصة به.

- نلاحظ انه خلال الفترة (2006-2008) كانت نسبة مساهمة الضرائب الغير المباشرة اكبر من نسبة مساهمة الضرائب المباشرة، وهي السمة الأساسية التي تميز الهياكل الجبائية للدول النامية، ولكن بداية من 2009 والى غاية 2017 تغير الوزن النسبي لصاح الضرائب المباشرة بحيث ارتفعت بشكل اكبر من تلك المحققة من الضرائب الغير مباشرة، ولكن كما قلنا سابقا فان صنف الأجور من الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) يساهم بشكل كبير في ذلك.

- بالرغم من التطور الملاحظ في المبالغ المحصلة من الطوابع الجبائية، وحقوق التسجيل إلا أنها تبقى ضعيفة، وهذا راجع لقلة العمليات الخاصة بالتسجيلات، وإخفاء المعاملات العقارية؛

- شهدت هذه الفترة تطورا ملحوظا في نسبة مساهمة الجباية العادية في مجموع الإيرادات الجبائية للدولة، حيث انتقلت من 21.55% سنة 2006 إلى 45.81 % سنة 2016، وهو تطور مهم، عكس الجباية البترولية التي شهدت انخفاضا محسوسا نتيجة انخفاض أسعار البترول، وكذا تراجع إنتاج الجزائر من المحروقات، ولكن تبقى الجباية البترولية ذات أهمية بالغة في تمويل النفقات العمومية.

ثانيا: مؤشر القدرة على تغطية نفقات التشغيل

إن القاعدة الذهبية التي تمنع استعمال الجباية البترولية لتمويل ميزانية التشغيل كانت محترمة ومطبقة بصرامة خلال سنوات السبعينات من عام 1969 إلى عام 1978، ارتفعت مداخل الميزانية الإجمالية خارج الجباية البترولية إلى 97 مليار دينار في حين بلغت نفقات

التسيير 71 مليار دينار محدثة بذلك ادخار في الميزانية دون اللجوء إلى الجباية البترولية.¹

والجدول التالي يبين مدي تحقيق هذه القاعدة خلال الفترة (2006-2017):

الجدول رقم (36): نسبة تغطية الجباية العادية لنفقات التسيير خلال الفترة (2006-2017)

الوحدة: مليار دج

بيان	2006	2007	2008	2009	2010	2011
الجبابة العادية	745,56	620,26	764,48	987,74	1124,54	1306,55
إجمالي النفقات العمومية	2453	3108,5	4191	4246,3	4512,8	5853,6
نفقات التسيير	1437,9	1673,9	2217,7	2300	2659	3879,2
نسبة تغطية الجباية العادية لنفقات التسيير	51,85	37,05	34,47	42,94	42,29	33,68
بيان	2012	2013	2014	2015	2016	2017
الجبابة العادية	1549,29	1568,51	1687,03	1978,43	2040,89	2270,9
إجمالي النفقات العمومية	7058,1	6024,1	6995,7	7656,3	7383,6	7115,6
نفقات التسيير	4782,6	4131,5	4494,3	4617	4591,4	4591,8
نسبة تغطية الجباية العادية لنفقات التسيير	32,39	37,96	37,53	42,85	44,45	49,45

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على: * الجباية العادية: معطيات المديرية العامة للضرائب (انظر الملاحق

رقم 02، و 03، و 04).

* النفقات العمومية ونفقات التسيير: التطور الاقتصادي والنقدي للجزائر، التقارير السنوية من 2010 إلى

2016، بنك الجزائر.

من خلال الجدول السابق نلاحظ مايلي:

- التزايد المستمر لإجمالي النفقات العمومية خلال الفترة (2006-2017) حيث انتقلت من

2443 مليار دينار جزائري سنة 2006 إلى 7715.6 مليار دينار جزائري سنة 2017

¹ - حسين بومدين، نصر الدين بن شعيب، بومدين محمد، تقييم فعالية النظام الضريبي في الجزائر، مجلة الابتكار والتسويق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، جامعة الجيلالي الياقاس بلعباس، العدد الثاني، 2015، ص ص، 159، 160.

وهو ما يعادل زيادة بثلاثة (03) أضعاف؛ تعتبر هذه الزيادة سياسة منتهجة من طرف الدولة تهدف إلى إنعاش الاقتصاد الوطني من خلال برامج الإصلاحات الاقتصادية، عبر الزيادة في الطلب أو من خلال السياسات الهيكلية على المدى الطويل من خلال الهياكل القاعدية، والبحث والتطوير.

- نلاحظ تباين، وعدم استقرار نسبة مساهمة الجباية العادية في تمويل نفقات التشغيل فهي تتراوح ما بين 33% كادني نسبة لها، والمسجلة سنة 2011، و نسبة 51% كأعلى نسبة والمسجلة سنة 2006.

- بالرغم من الزيادة المعتبرة في حصيللة الجباية العادية إلا أن نسبة مساهمتها في تغطية النفقات العامة الخاصة بالتسيير تبقى ضعيفة فهي تقدر في المتوسط بـ 36.45% خلال الفترة (2006-2017) وبالتالي يصبح الهدف الاستراتيجي والمتمثل في تغطية النفقات العامة الجارية عن طريق الإيرادات الجبائية خارج المحروقات متعارضا.

- هشاشة المالية العامة في الجزائر أمام الصدمات الخارجية، وهو ما نلتمسه من خلال الوزن النسبي لإيرادات المحروقات ومعدلات تغطية النفقات العامة خاصة الجارية منها؛

ثالثا: الثغرة الجبائية

يقصد بالثغرة الجبائية؛ الفرق بين الإيرادات الجبائية المحصلة فعلا، والإيرادات الجبائية المقدرة في قوانين المالية، حيث أن هذا الانحراف يتأثر بمعطيات الغش الجبائي.

إن محاولة تتبع الثغرة الجبائية يطرح إشكال الأخذ بالجباية البترولية أم لا، حيث أن الأخذ بالجباية البترولية في حساب مستوى التنفيذ من شأنه أن يضخم النتائج، وبالتالي لا يعطينا الصورة الحقيقية عن مستوى التنفيذ الحقيقي للجباية العادية في الجزائر، وعليه سيتم الاقتصار

في حساب مستوي التنفيذ للإيرادات الجبائية في الجزائر خلال الفترة (2006-2017) على إيرادات الجباية العادية والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول رقم(37): تطور حجم الثغرة الجبائية في الجزائر خلال الفترة (2006-2017)

الوحدة : مليار دج

بيان	الجبائية العادية (1)	الجبائية التقديرية (2)	نسبة التنفيذ (½) %
2006	745,56	610,77	122,06
2007	620,26	676,11	91,73
2008	764,48	754,8	101,28
2009	987,74	921	107,24
2010	1124,54	1068,5	105,24
2011	1306,55	1324,5	98,64
2012	1549,29	1595,8	97,08
2013	1568,51	1831,4	85,64
2014	1687,03	2267,45	74,4
2015	1978,43	2465,41	80,24
2016	2040,89	2722,68	74,95
2017	2270,9	2845,37	79,81
المجموع	16644,18	19083,79	87,21

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على:

- الإيرادات الفعلية: معطيات المديرية العامة للضرائب (أنظر الملاحق 02 و 03 و 04).

- الإيرادات المقدرة: قوانين المالية للسنوات من 2006 إلى 2017.

من خلال الجدول السابق نلاحظ عدم الاستقرار والتذبذب في مستوي تنفيذ الموازنة العامة

، حيث تقدر في المتوسط للفترة الزمنية من 2006 إلى 2017 بـ 87.21%؛ وهذا راجع إلى

التشوه الذي يصيب المعطيات الاقتصادية بسبب ظاهرة الغش الجبائي، ويمكن تقسيم المعطيات الخاصة بالجدول إلى الفترات التالية:

- **الفترة الأولى من (2006 إلى 2010):** نلاحظ تسجيل نتائج ايجابية في مستوى

التنفيذ ماعدا سنة 2009 أين تم تسجيل انحراف سلبي قدره 9%؛

- **الفترة الثانية من (2011 إلى 2017):** نلاحظ تسجيل انحراف سلبي كبير في

مجال تنفيذ الموازنة العامة وصل في بعض الحالات إلى ما يقارب 25% وهو ما

يعطى لنا مؤشر مهم عن مدى انتشار ظاهرة الغش الجبائي في الجزائر؛

باعتبارها تؤدي إلى التقدير الجيد للمؤشرات الاقتصادية.

رابعاً: مستوى الضغط الجبائي

يمكن الاستعانة بالضغط الجبائي، والذي يعطينا مؤشراً على مستويات الاقتطاع في النظام

الجبائي الجزائري، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم(38): تطور مستوى الضغط الجبائي خارج قطاع المحروقات في الجزائر خلال الفترة (2006-2017)

الوحدة:مليار

د.ج.

الضغط الجبائي خارج المحروقات % (½)	الناتج الداخلي الخام خارج قطاع المحروقات (2)	الجبائية العادية (1)	بيان
16,09	4632,6	745,56	2006
11,75	5277,3	620,26	2007
12,54	6092,3	764,48	2008
14,26	6925,2	987,74	2009
14,29	7869,1	1124,54	2010
14,35	9103	1306,55	2011
14,51	10673,2	1549,29	2012
13,42	11679,9	1568,51	2013
13,42	12570,8	1687,03	2014
14,58	13567,9	1978,43	2015
14,19	14381,2	2040,89	2016
14,84	15297,7	2270,9	2017
14,09	118070,2	16644,18	المجموع

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على:

- إيرادات الجبائية العادية: معطيات المديرية العامة للضرائب انظر الملاحق رقم(02 و 03 و 04)
- الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات: معطيات الديوان الوطني للإحصاء متوفرة على الموقع

www.ons.dz تاريخ الاطلاع 2018/05/07 .

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن نسبة مساهمة إيرادات الجبائية العادية في الناتج

الداخلي الخام خارج المحروقات لا تشمل في المتوسط خلال الفترة (2006-2017) إلا

14.09% وتعتبر هذه النسبة منخفضة مقارنة ب 25% التي حددها الاقتصادي كولن، حتى أنها أقل من نسب بعض الدول المجاورة مثل المغرب الذي وصل فيها الضغط الجبائي إلى 24%. كما أنها لم تساير التطور الملاحظ في مستوى الناتج الداخلي الخام والذي انتقل من مبلغ 4632.6 مليار دينار سنة 2006 إلى مبلغ 15297.7 مليار دينار سنة 2017.

ويرجع هذا التدني في مستوى الضغط الجبائي خارج قطاع المحروقات عوامل جبائية وأخرى غير جبائية، هذه الأخيرة يمكن أن نذكر منها انتشار البطالة، وارتفاع مستويات التضخم، أما العوامل الجبائية فنذكر منها ضعف الإدارة الجبائية في إيجاد الأوعية الجبائية الملائمة ذات المردودية العالية ، وكذا انتشار الغش الجبائي ؛

خامسا: مرونة الإيرادات الجبائية

تشير فكرة مرونة الإيرادات الجبائية بأنواعها إلى مدى استجابة الضرائب للتغير في الناتج الداخلي الخام، وتقاس بقسمة التغير النسبي المؤي من تلك الضريبة على التغير النسبي المؤي في الناتج الداخلي الخام¹. ويمكن توضيحها من خلال العلاقة التالية :

حيث تعبر :

T: عن الحصيلة الضريبية ؛

ΔT : عن التغير في الحصيلة الضريبية؛

¹ - عمار مجيد كاظم، قياس المرونة الدخلية والعنى الضريبي والضغط الضريبي الحدي لإجمالي الإيرادات الضريبية ولضريبة الدخل خصوصا (1980-2001)، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، العدد السادس عشر، 2008، ص 107.

Y : عن الناتج الداخلي الخام؛

ΔY : عن التغير في الناتج الداخلي الخام

ويمكن تطبيقها على الإيرادات الجبائية في الجزائر خلال الفترة (2006-2017) من

خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (39): المرونة الجبائية لائردادات الجبائية العادية في الجزائر خارج قطاع المحروقات خلال الفترة

(2017-2007)

الوحدة : مليار دينار

بيان	الجبائية العادية	الناتج الداخلي الخام خارج قطاع المحروقات	$\frac{\Delta t}{\Delta y}$	$\frac{y}{t}$	المرونة
2006	745,56	4632,6	0,16	6,21	1
2007	620,26	5277,3	-0,19	8,5	-1,65
2008	764,48	6092,3	0,17	7,96	1,41
2009	987,74	6925,2	0,26	7,01	1,87
2010	1124,54	7869,1	0,14	6,99	1,01
2011	1306,55	9103	0,14	6,96	1,02
2012	1549,29	10673,2	0,15	6,88	1,06
2013	1568,51	11679,9	0,01	7,44	0,14
2014	1687,03	12570,8	0,13	7,45	0,99
2015	1978,43	13567,9	0,29	6,85	2
2016	2040,89	14381,2	0,07	7,04	0,54
2017	2270,9	15297,7	0,25	6,73	1,69

. المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معطيات الجدول السابق.

ما يمكن ملاحظته من خلال الجدول السابق أن مرونة النظام الجبائي خلال الفترة (2006

-2017) متباينة؛ ففي بعض السنوات تكون استجابته النظام الجبائي للتغيرات الحاصلة في

الناتج الداخلي الخام خارج قطاع المحروقات سريعة، وفي سنوات أخرى تكون هذه الاستجابة ضعيفة، ويرجع هذا لعدم قدرة الإدارة الجبائية على التحكم في عملية التحصيل الجبائي.

المطلب الثاني: المؤشرات الاقتصادية

يعتبر هدف النهوض بالقطاعات الاقتصادية خارج قطاع المحروقات في الجزائر، من بين الأهداف التي تحاول السلطات العمومية تحقيقها من خلال مختلف السياسات الاقتصادية، وهذا ما تجسد في الأطر المؤسسية والتشريعية سواء على مستوى القانون الجبائي أو القوانين الخاصة المتعلقة بالاستثمار والتي تكفل دفع حركة الاستثمار، جذب رؤوس الأموال، ترشيد الاستهلاك، وترقية الصادرات.

أولاً: سياسة التحفيزات الجبائية لدعم الاستثمار

تعتبر التحفيزات الجبائية من بين الآليات الأساسية التي تستعملها الدولة لتشجيع المشاريع الاستثمارية وتوجيهها نحو القطاعات والأماكن ذات الأولوية، وهي عبارة عن إجراءات اختيارية*، وتفضيلية** تمنح للمستثمرين وفق ضوابط وشروط محددة مسبقاً.

1- التحفيزات الجبائية في إطار قوانين الاستثمار:

يعتبر المرسوم التشريعي رقم (12/93) المؤرخ في (05) أكتوبر 1993 من بين القوانين التي تم إصدارها في الجزائر بعد انتهاجها لسياسة الإصلاح الاقتصادي، والمتعلقة بتشجيع الاستثمار سواء المحلي أو الأجنبي، حيث خضع هذا القانون للتعديل بموجب الأمر الرئاسي رقم (03/01) المؤرخ في (20) سبتمبر 2001، والأمر الرئاسي المعدل والمتمم رقم (08/06)

* إجراء اختياري: أي أنه يمنح الحق للأشخاص المعنيين الحق في الاستجابة أو رفض هذه الإجراءات؛
 ** إجراء تفضيلي: أي أنه إجراء استثنائي مخصص لفئة معينة من المجتمع الجبائي بغرض حثها على التوجه نحو سلوك معين؛

المؤرخ في (15) جويلية 2006، وقد صنف التفضيزات الجبائية المتضمنة في هذه القوانين إلى صنفين أساسيين هما:***

- **النظام العام:** يحتوى هذا النظام على تفضيزات جبائية تشجيعية لفائدة المشاريع الاستثمارية المنشأة والمستغلة حديثا.

- **النظام الخاص:** يمكن للمشاريع الاستثمارية أن تستفيد من الامتيازات الجبائية المتعلقة بهذا النظام سواء في مرحلة الإنشاء، أو الاستغلال، إذا كانت منجزة في مناطق ذات الأولوية، والمراد تتميتها من قبل السلطات العمومية، خاصة إذا استعمل فيها تكنولوجيا من شأنها أن تحقق التنمية المستدامة.

وبموجب القانون (09/16) المؤرخ في (03) أوت 2016 والمتعلق بتحديد النظام المطبق على الاستثمارات الوطنية والأجنبية المنجزة في النشاطات الاقتصادية لإنتاج السلع والخدمات تم تصنيف الامتيازات الممنوحة إلى ثلاث مستويات كما يلي:

*** للاطلاع على التفضيزات الجبائية المتضمنة في هاذين النظامين انظر: القانون رقم (12/93)، والأمر الرئاسي (03/01)، وكذا الأمر الرئاسي رقم (08/06).

الجدول رقم (40) : أهم التحفيزات الجبائية الواردة في قانون الاستثمار (09/16)

الامتيازات	نوع الضريبة	المرحلة	بيان
الإعفاء	الحقوق الجمركية	الانجاز	المزايا المشتركة لكل الاستثمارات القابلة للاستفادة
	الرسم على القيمة المضافة (TVA)		
	حقوق التسجيل		
	الرسم على الإشهار العقاري		
تخفيض قدرة 90%	الإتاوة الايجارية		
بالدينار الرمزي للمتر المربع لمدة (10) سنوات بالنسبة الهضاب العليا			
بالدينار الرمزي لمدة (15) سنة في ولايات الجنوب			
إعفاء لمدة (10) سنوات منذ تاريخ الاقتناء	الرسم العقاري	الاستغلال	
الإعفاء لمدة (03) سنوات	الضريبة على أرباح الشركات (IBS)		
الإعفاء لمدة عشرة (10) سنوات بالنسبة للهضاب العليا وولايات الجنوب والمناطق المراد تنميتها منذ بداية مرحلة الاستغلال؛	الرسم على رقم الأعمال (TAP)		
تخفيض قدره 50%	الإتاوة الايجارية		
تستفيد من نفس المزايا السابقة مع بعض الاستثناءات بالنسبة للمشاريع المنجزة خارج مناطق الهضاب العليا ومناطق الجنوب بحيث تمدد فترة الاستغلال من (03) سنوات إلى(05)خمس سنوات بالنسبة للمشاريع المنشأة لما يفوق 100 منصب شغل*	-----	-----	النشاطات ذات الامتياز و/ أو المنشئة لمناصب الشغل
تمديد مرحلة الاستغلال إلى عشر 10 سنوات	-----	-----	الاستثمارات ذات الأهمية الخاصة للاقتصاد الوطني
منح إعفاء أو تخفيض وفقا للتشريع المعمول به للحقوق الجمركية والجبائية وغيرها من الاقتطاعات الجبائية بعنوان مرحلة الانجاز ويؤهل المجلس الوطني للاستثمار لمنح مجموعة من الإعفاءات أو تخفيضات على السلع التي تدخل في إطار الأنشطة الناشئة لمدة لا تتجاوز (05) سنوات.			

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على نصوص المواد من (12) إلى (19) من قانون الاستثمار (09/16).

* لا يؤدي وجود عدة تحفيزات من نفس الطبيعة إلى تطبيقها معا بل يستفيد المستثمر من التحفيز الأفضل فقط.

2- التحفيزات الجبائية للاستثمار في القوانين الجبائية:

تحتوي نصوص التشريعات الجبائية على العديد من التحفيزات، والتي يقرها المشرع الجزائري سنويا من خلال مختلف قوانين المالية لصالح مختلف القطاعات الاقتصادية نذكر منها:

أ- ترقية التشغيل: في هذا الإطار منح المشرع الجبائي عدة تحفيزات نذكر منها:

الجدول رقم(41) : التحفيزات الواردة في القوانين الجبائية لترقية التشغيل

بيان	نوع الضريبة	الإعفاء الدائم	الإعفاء المؤقت (من تاريخ بداية النشاط)
ترقية التشغيل	(IRG)	-----	(03) سنوات على الأنشطة التي يقوم بها الشباب في إطار:
	(IBS)		- الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب (ANSEJ)
	(IFU)		- الوكالة الوطنية للقرض المصغر (ANJEM)
	(TAP)		- الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة (CNAC)
حقوق نقل الملكية		عند اقتناء عقارات صناعية	-----
		إبرام عقود إنشاء المؤسسات	
(TVA)		اقتناء المواد والتجهيزات	-----

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على القوانين الجبائية لسنة 2018.

ب-قطاعات اقتصادية أخرى:

من بين التحفيزات في النصوص التشريعية الجبائية للاستثمار في القطاعات الاقتصادية

المختلفة نجد ما يلي:

الجدول رقم (42) : بعض التحفيزات الواردة في القوانين الجبائية للقطاعات الاقتصادية الأخرى

بيان	نوع الضريبة	الإعفاء الدائم	الإعفاء المؤقت (من بداية النشاط)	تخفيض
القطاع الفلاحي	(IRG)	المداخل المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك	لمدة 10 سنوات: تربية الحيوانات في أراضي مستصلحة حديثا	-----
		الإيرادات الناتجة عن زراعة الحبوب والبقول الجافة و التمور	أنشطة فلاحية في مناطق جبلية	
	(IBS)	المداخل المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك	-----	
		صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية والتأمين	-----	
		التعاونيات الفلاحية للتموين والشراء	-----	
	(TVA)	المواد المشتراة لأجل صناعة أغذية الحيوانات	-----	
		الأسمدة الفوسفاتية، الأسمدة المركبة	-----	
		أدوات النشاط الفلاحي	-----	
القطاع السياحي	(IBS)	-----	لمدة 03 سنوات كل من: وكالات السياحة والأسفار وكذا المؤسسات الفندقية حسب حصة رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة	-----
	(TVA)	-----	لمدة 10 سنوات: المؤسسات السياحية شريطة إعادة استثمار الأرباح	-----
	(TAP)	التشطاطات السياحية	-----	معدل 7% إلى غاية 2019/12/13
	رسم التسجيل	إنشاء ورفع رأس مال الشركات السياحية	-----	-----
	الرسوم الجمركية	استيراد أثاث غير منتج محليا لفائدة ترقية الخدمات السياحية	-----	-----
	(IRG)	تأجير السكنات الاجتماعية التي تقل مساحتها عن (80) متر مربع	-----	-----
البناء والأشغال العمومية	حقوق ورسوم عقارية	أملك الوقف العامة	من بينها البناءات الجديدة	-----
		العقود المتعلقة بالتنازل عن محلات للسكن تعود ملكيتها للدولة	-----	-----
	(TVA)	-----	-----	معدل 7% على بيع محلات للسكن
	(IBS)	-----	-----	معدل 19% على بناء السكنات وبيعها

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على القوانين الجبائية المختلفة لسنة 2018.

ج-فعالية التحفيزات الجبائية في تحريض الاستثمار:

تعد التحفيزات الجبائية أداة فعالة لتشجيع الاستثمار، باعتبارها تخفف على المستثمرين

أعباء أداء الضريبة، مما يقلل من تكاليف الإنتاج خاصة للمشاريع الناشئة. والجدول التالي

يوضح مدي تطور المشاريع الاستثمارية بحسب إحصائيات الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI):

الجدول رقم (43): المشاريع الاستثمارية ومناصب الشغل المصرح بها خلال الفترة (2002-2016)

بيان	عدد المشاريع	النسبة (%)	القيمة = (مليون دج)	النسبة (%)	مناصب الشغل	النسبة (%)
الزراعة	1316	2,06	222790	1,74	53445	4,69
البناء	11389	17,85	1310896	10,24	246138	21,62
الصناعة	11256	17,64	7411469	57,9	466382	40,97
الصحة	935	1,47	171948	1,34	22478	1,97
النقل	31097	48,74	1095948	8,56	162976	14,32
السياحة	1018	1,6	974396	7,61	62069	5,45
الخدمات	6786	10,63	1169895	9,14	116476	10,32
التجارة	2	0	10914	0,09	4100	0,36
الاتصالات	5	0,01	432578	3,38	4348	0,3
المجموع	63804	100	12800834	100	1138412	100

المصدر: الموقع الإلكتروني للوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار. WWW.ANDI.DZ تاريخ

الاطلاع : 2018/07/22. على الساعة 14:08.

من خلال الجدول السابق نلاحظ عدم وجود تناسب ما بين حجم المشاريع الاستثمارية والقيمة المستثمرة وكذا مناصب الشغل المستحدثة، حيث نجد أن قطاع النقل يحتل الصدارة في عدد المشاريع الاستثمارية المصرح بها بما يقارب 48.74%، ليأتي قطاع البناء في المرتبة الثانية تم قطاع الصناعة، ولكن من حيث قيمة المبالغ المستثمرة نجد أن هذا الأخير يحتل

الصدارة بما يقارب 57.9% وهو نفس الحال بالنسبة لمناصب الشغل المستحدثة في هذه المشاريع، وهذا راجع إلى أن بعض القطاعات تحتاج إلى رؤوس أموال أكبر كما أنها تستقطب يد عاملة أكثر.

كما أشرنا سابقا بعض التحفيزات الجبائية مخصصة لقطاع ترقية التشغيل وتقليص البطالة خاصة في أوساط الشباب، حيث تراوحت معدلات البطالة في الجزائر ما بين 10% و 12% من القوي العاملة خلال الفترة (2006-2016)، حيث تبقى هذه المعدلات مرتفعة خاصة إذا ما قورنت ببعض الدول المتقدمة مثل اليابان والذي لا تتجاوز فيه معدلات البطالة 5%. كما أن معدلات البطالة منتشرة أكثر في فئة الشباب (بين 16 و 24 سنة) حيث تقدر ب 26.7% .

من بين الأهداف التي تسعى الدولة لتحقيقها من خلال تحفيز القطاعات الاقتصادية المختلفة خارج المحروقات جبائيا؛ هو الرفع من مستوى مساهمتها في تكوين القيمة المضافة في الاقتصاد الوطني والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (44): التوزيع القطاعي لإجمالي الناتج الداخلي الخام خارج قطاع المحروقات خلال الفترة (2006-2016)

الوحدة: مليار دينار جزائري (بالأسعار الجارية).

بيان	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
الفلاحة	641,3	708,1	727,4	931,3	1015,2	1183,2	1421,7	1640	1771,5	1936,4	2140,3
صناعة خارج قطاع المحروقات	449,5	479,8	519,5	573,1	597,9	663,8	728,6	771,8	838,5	900,9	975,7
بناء وأشغال عمومية	674,3	825,1	956,7	1095	1257,4	1333,3	1491,2	1627,4	1794	1908,1	2069,3
خدمات خارج الإدارات العمومية	1698,1	1933,2	2147	2385	2638,7	2933,2	3305,1	3849,6	4195,2	4549,9	4837,8
خدمات الإدارات العمومية	677,9	798,7	1087,9	1226	1620,8	2378	2648,1	2551,2	2743,4	2853,7	3018,9
المجموع	4141,1	4744,9	5438,5	6209	7130	8491,5	9594,7	10440	11343	12149	13042

المصدر: التطور الاقتصادي والتقدي للجزائر، التقارير السنوية من 2010 إلى 2016، بنك الجزائر.

من خلال الجدول السابق نلاحظ ارتفاع نسبة مساهمة القطاعات المختلفة في تكوين القيمة المضافة في الاقتصاد الوطني خلال الفترة (2006-2016)، وهو ما يتناسب طرديا مع التطور المتزايد لها (VAB) في الجزائر؛ حيث أن الناتج الداخلي الخام انتقل من مبلغ 8514.8 مليار دينار سنة 2006 إلى 17406.8 مليار دينار سنة 2016، ويبقى قطاع الخدمات أهم قطاع في الاقتصاد الوطني من حيث مساهمته في الناتج الداخلي الخام بالأسعار الجارية خارج قطاع المحروقات. هذا الأخير شهد تراجعا ملحوظا في نسبة مساهمته حيث وصلت إلى 17.4 % سنة 2016 وهذا نتيجة تراجع أسعار البترول بداية من سنة 2014.

ثانيا: تكلفة الإعفاءات الجبائية

تؤدي الإعفاءات الجبائية عند اعتمادها إلى خسارة الخزينة العمومية لمبالغ جبائية مهمة كان من الممكن تحصيلها، والجدول التالي يوضح قيمة الإعفاءات الجبائية السنوية، ومقارنتها بالجباية العادية، والناتج الداخلي الخام خارج المحروقات خلال الفترة (2006-2015):

الجدول رقم (45) : تكلفة الإعفاءات الجبائية خلال الفترة (2006-2014)

الوحدة: مليار دينار جزائري

بيان	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	-----
الإعفاءات الجبائية (1)	44,17	39,63	83,68	67,35	93,67	87,42	136,08	92,33	98,82	-----
الجباية العادية (2)	745,6	620,3	764,5	987,74	1125	1306,6	1549,29	1568,5	1687,03	1978,43
الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات (3)	4633	5277	6092	6925,2	7869	9103	10673,2	11680	12570,8	13567,9
النسبة $(\frac{1}{2})\%$	5,92	6,39	10,95	6,82	8,33	6,69	8,78	5,89	5,86	0
النسبة $(\frac{1}{3})\%$	0,95	0,75	1,37	0,97	1,19	0,96	1,27	0,79	0,79	0

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على: - الإعفاءات الجبائية والجباية العادية: معطيات المديرية العامة للضرائب (انظر الملاحق رقم 02 و 03 و 04 و 09).

- الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات: معطيات الديوان الوطني للإحصاء متوفرة على الموقع www.ons.dz تاريخ الاطلاع 2018/05/07 .

من خلال الجدول السابق نلاحظ:

- اختلاف قيم الإعفاءات الجبائية سنويا صعودا ونزولا ، وهذا يرجع إلى أنه هناك عوامل أخرى من غير الرغبة في تحفيز الاستثمار تدخل في إقرار هذه الإعفاءات الجبائية خاصة فيما تعلق بالوضع المالية للدولة.
- تقدر خسائر الخزينة العمومية سنويا كإعفاءات جبائية ما يقارب 6.53% من إجمالي إيرادات الجباية العادية وهو ما يمثل تقريبا 1% من الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات (PIBhh)، وهي مبالغ معتبرة لو تم تحصيلها؛
- تعتبر سنة 2008 الأكثر خسارة بالنسبة للخزينة العمومية حيث وصلت نسبة الإعفاءات إلى 10.95%، وفي المقابل تعد سنة 2014 الأقل خسارة بنسبة تقدر بـ 5.86% تزامنا مع تراجع أسعار البترول لذات السنة؛
- فعالية الإعفاءات الجبائية في تحفيز الاستثمارات لا يتحدد بمنح المزيد من الإعفاءات، وإنما من خلال اعتمادها في ظل سياسة متكاملة لتحفيز الاستثمارات.
- يؤدي اختلاف طبيعة الاستثمار إلى اختلاف هيكل الإعفاءات الجبائية، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (46): هيكل الإعفاءات الجبائية خلال الفترة (2006-2014)

المبالغ: بمليون دينار جزائري

نوع الضريبة	الإطار القانوني للاستثمار	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	---
TVA /F	ANDI	31501	25491	66326	53868	58936	49144	83836	42689	49984	--
	ANSEJ	4559	7764	6666	11451	20006	30505	47502	42889	37652	--
	ANDI - ANSEJ	36060	33255	72992	65318	78942	79649	131338	85521	87636	--
IBS	ANDI	5006	1427	6387	678	13459	3313	1519	2928	7027	--
	ANSEJ	111	453	318	164	222	309	353	504	497	--
	ANDI - ANSEJ	5117	1880	6705	843	13381	3622	1872	3432	7524	--
TAP	ANDI	2786	4002	3562	791	1087	3805	2131	2765	3146	--
	ANSEJ	160	419	416	367	258	351	734	598	520	--
	ANDI - ANSEJ	2946	4421	3978	1159	1345	4156	2865	3363	3666	--

المصدر: معطيات المديرية العامة للضرائب (انظر الملحق رقم 09).

يتضح لنا من خلال الجدول السابق أن

- يمثل كل من الرسم على القيمة المضافة (TVA) والضريبة على أرباح الشركات

(IBS) والرسم على رقم الأعمال (TAP) الهيكل الأساسي للإعفاءات الجبائية

المرتبطة بالاستثمار في الجزائر.

- يحتل الرسم على القيمة المضافة (TVA) نسبة كبيرة من هيكل الإعفاءات الجبائية في الجزائر خلال الفترة (2006-2015) وهذا راجع لخصائص هذه الضريبة خاصة فيما تعلق بنظام الشراء بالإعفاء؛ وهو ما قد يستغله البعض في تحويل هذه الإعفاءات لغير وجهتها الحقيقية.

المطلب الثالث: المؤشرات الاجتماعية

من بين المتغيرات الأخرى التي يمكن التأثير عليها بواسطة آليات السياسة الجبائية نجد المتغيرات الاجتماعية، وهي لا تقل أهمية عن المتغيرات المالية أو الاقتصادية بالنسبة للسلطات العمومية خاصة في ظل طبيعة المجتمع الجزائري.

أولاً: تحفيزات جبائية ذات طابع اجتماعي

بالإضافة إلى التحفيزات الجبائية ذات الطابع الاجتماعي والمذكورة سابقاً، هناك مجموعة من التحفيزات الجبائية الأخرى في إطار القوانين الجبائية يمكن ذكر بعضها في مايلي:

- إعفاء الحد الأدنى الضريبي المحدد في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي، والمقدر بـ 120000 دج سنوياً.
- تخفيض قدره 10% على الزوجان اللذان يختاران فرض الضريبة على الدخل الإجمالي المشتركة، ويطبق على دخلهما الإجمالي الخاضع للضريبة؛
- إعفاء المؤسسات التابعة للأشخاص المعوقين والهيكل التابعة لها من الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، أو الضريبة الجرافية الوحيدة (IFU)، والضريبة على أرباح الشركات (IBS)؛

- إعفاء من الضريبة على أرباح (IBS) الشركات التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية؛
- إعفاء وتخفيض بموجب الرسم على القيمة المضافة (TVA) على المواد والبضائع الواسعة الاستهلاك مثل الإعفاء عمليات البيع الخاصة بالخبز، والحليب؛
- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة (TVA) على السلع المتبرع بها للجمعيات الخيرية، والهلال الأحمر الجزائري؛
- خصم من الدخل الخاضع للضريبة على أرباح الشركات (IBS)، أو الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) إلى غاية 10% في حدود سقف 100000000 دج ، في إطار البحث والتطوير داخل المؤسسة شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص؛
- كما تستفيد بعض القطاعات الأخرى ذات الأولوية بالنسبة للسلطات العمومية مثل التعليم، والسكن، والصحة و القطاع الثقافي من تحفيزات جبائية، يمكن ذكر بعضها في الجدول التالي:

الجدول رقم (47): تحفيزات جبائية للقطاع الصحي والقطاع الثقافي

القطاعات الاقتصادية	نوع الضريبة	الإعفاء الدائم	الإعفاء المؤقت	تخفيض
القطاع الصحي	(TVA)	منتجات المدونة الوطنية للأدوية؛	-----	معدل مخفض 9 % على الأعمال الطبية وبعض الوسائل الطبية؛
		المواد الأولية المخصصة لصناعة الأدوية؛		
		وسائل مخصصة للاستعمال من طرف الأشخاص المعوقين؛		
	(TAP)	-----	-----	تخفيض 30 % من قيمة الضريبة على عمليات بيع الأدوية المصنعة محليا وعمليات البيع بالجملة؛
القطاع الثقافي	(IRG)	*مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية؛ *نشاطات ترميم المعالم الأثرية والمتاحف؛ *نشاطات تهدف لترقية اللغتين الوطنيتين؛	الحرفيون التقليديون والنشاطات الحرفية الفنية؛	-----
	(IBS)	*مبلغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق والمنظمات الممارسة للنشاط المسرحي؛ *نشاطات ترميم المعالم الأثرية والمتاحف؛ *نشاطات تهدف لترقية اللغتين الوطنيتين؛	-----	-----
	(TVA)	إعفاء الورق المخصص لطباعة الكتب	-----	-----
		نشر الأعمال والمؤلفات على دعائم رقمية		
	حقوق ورسوم على الاستيراد	عمليات الاستيراد لصالح الدولة لأجهزة مخصصة لتنظيم النشاطات الفنية وللمتاحف وللمعارض؛	-----	-----

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على القوانين الجبائية المختلفة لسنة 2018.

ثانيا: العدالة الجبائية

لا يمكن لمجتمع أكثر عدالة أن يتحقق من خلال السياسة الاقتصادية وحدها. ولكن السياسة المالية العامة المصممة تصميمًا جيدًا لا غنى عنها. فالإيرادات، سواء من الضرائب أو الموارد الطبيعية، يمكن استخدامها لدعم النمو وتحسين توزيع الثروة والرفاهة من خلال الإنفاق مثلا على البنية التحتية والرعاية الصحية والتعليم. ويمكن للضرائب — وهي محور التقاء حيوي بين الدولة والمواطن — أن تضطلع أيضا بدور مهم، بما في ذلك في البلدان التي تعتمد بصفة رئيسية على إيرادات السلع الأساسية.¹

من بين المؤشرات التي يمكن لنا أن نلتزم من خلالها مدى عدالة النظام الجبائي الجزائر، نجد هيكل الضرائب المباشرة، والجدول التالي يوضح ذلك:

¹ - اندرو جويل، منصور ماريو، بريثا ميترا، كارلو سدرافيتش، العدالة الضريبية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، مذكرة مناقشات خبراء صندوق النقد الدولي، سبتمبر 2015، ص 08.

الجدول رقم (48) : مساهمة الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات في الضرائب المباشرة
الوحدة: مليار دينار جزائري .

السنوات	الضريبة على الدخل الإجمالي (صنف الأجور) (1)	الضريبة على أرباح الشركات (2)	مجموع الضرائب المباشرة (3)	النسبة $(\frac{1}{2})\%$	النسبة $(\frac{1}{3})\%$
2006	94,95	118,31	240,29	39,51	49,24
2007	122,67	97,44	259,48	47,28	37,55
2008	151,91	133,47	331,83	45,78	40,22
2009	180,43	229,03	462,78	38,99	49,49
2010	239,3	255,05	559,41	42,78	45,59
2011	380,35	245,87	686,41	55,41	35,82
2012	548,47	248,13	862,4	63,6	28,77
2013	459,06	258,29	822,78	55,79	31,39
2014	527,24	269,85	882,06	59,77	30,59
2015	592,13	335,19	1034,94	57,21	32,39
2016	632,87	380,38	1110,33	57	34,26
2017	683,6	420	1191,1	57,39	35,26
المجموع	4612,98	2991,01	8443,81	54,63	35,42

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الجداول رقم (02 و 03 و 04)

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا:

- العاملين في القطاع الرسمي خاصة الموظفين في القطاعات العامة يتحملون عبء الضرائب المباشرة في الجزائر، وهذا بنسبة 54.63 % في المتوسط، وهو ما يعبر لنا عن عدم عدالة النظام الجبائي الجزائري.
- تشكل ضرائب الدخل المخصصة من المنبع نسبة عالية من هيكل الضرائب على الدخل.
- في مقابل ارتفاع الضغط الجبائي على فئة الأجور، فإنه يمكن للإعفاءات الجبائية أن تشكل أداة تعمق من مشكل عدم عدالة النظام الجبائي من خلال استفاد فئات ونشاطات معينة من المجتمع دون أخرى، خاصة إذا استغلت كوسيلة للغش الجبائي.
- من بين العوامل الأخرى التي قد تؤدي كذلك إلى عدم عدالة النظام الجبائي الجزائري نجد ظاهرة الفساد الإداري، وكذا عدم تبسيط الإجراءات الإدارية.

ثالثاً: عدالة توزيع الدخل

تعد السياسة الجبائية من أهم محددات العدالة أو الظلم الاجتماعي والاقتصادي في أي دولة. فالإيرادات الضريبية تمثل النسبة الأكبر من إيرادات أي دولة، كما تمثل نسبة مرتفعة من الناتج المحلي الإجمالي، وهكذا فهي تمثل العالقة بين المواطن والدولة، والتي يستطيع المواطن من خلالها محاسبة حكومته، وسؤالها عن كيفية إنفاق أمواله. لذا فالعدالة الضريبية هي أساس

تحقيق العدالة الاجتماعية ووسيلة إعادة هيكلة الموازنة العامة، بما في ذلك إعادة ترتيب أولويات الإنفاق وإعادة النظر في سبل تمويل الخزنة العامة للدولة¹.

ويمكننا استخدام إنفاق الأسر كمؤشر على توزيع الرفاه في المجتمع*، والجدول التالي

يوضح ذلك:

الجدول رقم(49): مكونات الإنفاق السنوي للعائلات حسب حجم الأسرة وأصناف المنتجات لسنة 2011

الوحدة: دينار جزائري

أصناف المنتجات	2-1	4-3	6-5	8-7	أكثر من 9	المتوسط	% النسبة
الغذاء	16345	20182	23900	27848	33650	24945	2,1
اللباس	2504	3857	4628	5509	6595	4835	2,6
السكن	9280	11176	12388	12469	13476	12178	1,5
الأثاث	1476	1460	1619	1683	1873	1625	1,3
الصحة	2214	2469	2740	3025	3711	2849	1,7
النقل و الاتصال	4608	5550	6982	7974	9944	7183	2,2
التعليم، الثقافة	1114	1461	1933	2285	2059	1898	1,8
نفقات أخرى	3253	2998	3827	4763	6792	4204	2,1
مجموع	40794	49153	58017	65556	78100	59717	1,9

SOURCE ; Dépenses de consommation des ménages algériens en 2011, La Direction technique chargée des statistiques sociales et des revenus,ONS,P40.

من خلال الجدول السابق يتضح لنا:

¹ - هبة خليل، عبد الجليل البدوي، حالة الأنظمة الضريبية (مصر - تونس)، شبكة المنظمات العربية غير الحكومية، الطبعة الأولى، بيروت ، 2014، ص 09.

* يفضل استخدام الإنفاق على استخدام الدخل باعتبار أن الدخل لا ينفق كله، كما انه قد نجد صعوبة في تقدير مداخيل بعض القطاعات والتي تتميز بعدم الاستقرار والتقلب الشديد.

- كلما ازداد حجم العائلات ارتفع إنفاق العائلات الجزائرية، وهذا الأمر ينطبق بصفة كبيرة على الغذاء واللباس، والنقل، فعلى سبيل المثال في حالة الإنفاق على الغذاء نلاحظ أن هناك نسبة تقدر ب 2.1 % كفارق بين العائلات الكبيرة الحجم والعائلات صغيرة الحجم، ولكن هذا الأمر قد لا ينطبق على كافة أصناف المنتجات ففي حالة الأثاث نجد أن الفارق بين إنفاق العائلات الكبيرة والصغيرة ليس كبيرا حيث يقدر ب 1.3 % .

- توجه العائلات الجزائرية نسبة كبيرة من إنفاقها على الغذاء، بنسبة تقدر ب 41.77 % ، وليأتي الإنفاق على السكن في المرتبة الثانية، وهذا ما يعطينا صورة على أن العائلات الجزائرية توجه إنفاقها على ضروريات الحياة وهو مؤشر يدل على صعوبة الظروف المعيشية للعائلات الجزائرية؛

المبحث الثالث: سبل تفعيل السياسة الجبائية

إن تصميم الأنظمة الجبائية يتم عادة لتحقيق أهداف السياسة الجبائية التي يتم تحديدها على أساس الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية القائمة، ولكن هذه الأوضاع تتغير باستمرار بفعل عديد العوامل، مما يجعل الأنظمة الجبائية عاجزة عن الوصول للأهداف المنوط بها تحقيقها¹، وهذا ما يستدعي تحسين، وتفعيل آليات السياسة الجبائية باستمرار.

¹ - عبد الحميد عفيف، دور السياسة الضريبية في تحسين بعض المؤشرات الاجتماعية، مجلة دراسات جبائية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة علي لونيسي البليدة 02، العدد الخامس، جوان 2014، ص 234.

المطلب الأول: تعزيز الإطار التنظيمي والقانوني للسياسة الجبائية

لمواجهة ما تعانيه السياسة الجبائية في الجزائر، من نقص في أداء ما عليها من مهام لتحقيق أهداف الإصلاح الجبائي، فقد تبين أن هناك حاجة ماسة إلى تطويرها وتحديثها، باتخاذ بعض الإجراءات في مجال تعزيز الإطار القانوني والتنظيمي لها، و التي تتمثل في ما يلي:

أولاً: تعزيز الإطار التنظيمي

ويكون من خلال اتخاذ مجموعة من الإجراءات الهادفة لتحسين وسائل تطبيق السياسة الجبائية خاصة فيما تعلق بالهيكل الإدارية ووسائل التسيير.

1- استكمال برنامج عصرنه الإدارة الجبائية:

تعتبر سنة 2006 بداية التطبيق الفعلي لبرنامج عصرنه الإدارة الجبائية، حيث يتضمن هذا الأخير إنشاء مجموعة من الهياكل الإدارية وهذا وفقاً للتوصيات المقدمة من قبل خبراء صندوق النقد الدولي (FMI) ، ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:



الشكل رقم(21) : مخطط التنظيم الإداري الجديد للمديرية العامة للضرائب

المصدر: فريد حداد ، مرجع سابق، ص 266.

ولكن المنتبغ لتطبيق هذا البرنامج على ارض الواقع يلاحظ أن هناك تأخرا في تجسيد كل المشاريع، بالرغم من مرور فترة أكثر من عشرية على بداية تجسيده، فمراكز الضرائب لم يتم تسليمها كمرحلة أولية إلا من بداية 2009، والمراكز الجوارية للضرائب منذ 2016، كما أن مشروع تجسيد الإدارة الالكترونية للإدارة الجبائية شهد هو الآخر تأخرا ملحوظا، خاصة فيما تعلق بنظام المعلومات الجبائي والذي من المقرر أن يسلم في سنة 2019.

2- الاهتمام بالموارد البشرية:

لكل مهنة شخص يقوم بممارستها، ولكي تقوم الإدارة الجبائية بمهامها على أحسن وجه وجب عليها أن توافر على العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية، والخبرة الواسعة التي حققها ارتفاع مستوى تأهيلها وتدريبها.

أ- تأهيل الموارد البشرية:

يعتمد تأهيل الموارد البشرية على ثلاثة عناصر أساسية وهي: التأهيل العلمي، والتأهيل المهني، والتكوين المستمر.

- التأهيل العلمي: من السمات الأساسية للأفراد القائمين على وظائف الإدارة الجبائية هو

التأهيل العلمي، وطريقة اختيارهم، وصفاتهم الشخصية، خاصة إذا ما تعلق الأمر ببعض المهام الخاصة لها مثل مهمة التحقيق الجبائي، والتي يجب أن يكون فيها المحقق حاصلا على شهادة عليا أو أولية في الاختصاص، وان يمتلك معرفة بالأصول العلمية والتطبيقات العملية المحاسبية، وإن تكون له دراية واسعة بالتدقيق، والقوانين والأنظمة والتعليمات الصادرة.¹

¹- ضياء شمخي جبار الهاشمي، "تقويم آلية التدقيق الداخلي لتحاسبات مكلفي ضريبة الدخل في العراق"، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، بغداد، 2005، ص 50. بتصرف الطالب.

- **التأهيل المهني:** أما بشأن الكفاية العملية (الخبرة المهنية)، شأنها شأن المهن الأخرى، فإنها تستلزم قضاء مدة زمنية معينة لاكتساب الخبرة العملية في العمل، فضلا عن المؤهل العلمي، فمن خلال الخبرة العملية يستطيع الموظف الجبائي تشخيص الكثير من العمليات التي يراها غير قانونية، أو لديه الشك في وجود الغش الجبائي، وكذلك تعمل الخبرة العملية على التعامل مع المكلفين بالضريبة بشكل جيد، وتلأفي جزء كبير من الأخطاء، والتي قد تحدث أثناء تأدية عمله.

- **التكوين المستمر:** تعمل الإدارة الجبائية في الجزائر على رسكلة مواردها البشرية دوريا بما يتماشى مع مستجدات المجال الضريبي، والتكنولوجي من خلال برامج تكوينية في المعاهد المخصصة لذلك، ولكن يجب إعادة النظر في محتوى هذه البرامج، وكذا طريقة تقييم مدى استفادة الموظفين منها.

ب- دعم الإدارة الجبائية بأعداد كافية من الأعوان:

يجب زيادة عدد موظفي الإدارة الجبائية خاصة المراقبين منهم، بما يتناسب مع التزايد المستمر لعدد المؤسسات، والأنشطة، من أجل تمكينها من القيام بعملياتها بشكل جيد، وكذا الحد من تراكم عدد كبير من الملفات لدى موظف واحد.

ج- تقديم التحفيزات للأعوان:

وذلك من خلال توفر أنظمة الأجور تكفل حصول موظفي الإدارة الجبائية على أجور تناسب طبيعة وأبعاد ما يضطلعون به من مسؤوليات، وعلى مكافآت تشجيعية تنطوي على حوافز فعالة للمجدين منهم¹.

¹ - حامد عبد الحميد دراز وآخرون، مرجع سابق، ص 195.

ثانياً: إككام التشريع الجبائي

يسمح التشريع الجبائي بتنظيم العلاقة الجبائية ما بين الإدارة، والمكلفين بالضريبة من خلال توضيح حقوق، وقبل ذلك التزامات كل طرف وكذلك النتائج المترتبة عن عدم احترامه، وعليه وجب إلغاء التعقيدات والمتمثلة في كثرة الضرائب، واختلاف معدلاتها حتى تسهل على المكلف والإدارة الجبائية معا تبسيط أحكام قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها، حيث يلعب عدم استقرارها من خلال التغييرات الكثيرة عاملاً مساعداً على الغش الجبائي.

1- سد ثغرات الجسم القانوني:

ويكون ذلك من خلال السعي لوضع نظام جبائي منسجم، ومحكم، خال من التعقيدات في نصوصه، ولا تتضمن ثغرات تترك مجالا للتأويلات الخاطئة، أو استعماله كأداة للغش الجبائي.

كما أنه يمكن سد ثغرات الجسم القانوني من خلال مايلي:¹

- إرساء هيكل جبائي محكم يتمشي مع تحقيق العدالة الضريبية أمام جميع المكلفين عن طريق صياغة بسيطة تتسم بالاستقرار والمرونة في نفس الوقت، ولتحقيق أهداف الإصلاحات الاقتصادية من استقرار مالي ودعم للتنمية بصفة عامة، إذ أن الغموض في النظام الجبائي وتعدد خصائصه يشجع على التهرب الجبائي.

- تبسيط النظام الجبائي، إن الصياغة القانونية الجيدة تسهل على المكلفين فهمها، لذا وجب أن تتسم بالبساطة والوضوح والمرونة لان صياغة القانون الجبائي تلعب دوراً مهماً في نجاح أو فشل أي نوع من أنواع الضرائب .

¹- يسري مهدي حسن السامرائي، زهرة خضير عباس العبيدي، "تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل

معالجته في النظام الضريبي العراقي"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 4، العدد 9،

2012، ص 141، 142.

- إلغاء التعقيدات والمتمثلة في تعدد الضرائب واختلاف معدلاتها حتى تسهل على المكلف والإدارة الجبائية معا تبسيط إحكام قوانين الضرائب و إجراءات تنفيذها، لمنع التهرب ولو جزئيا .

- استقرار القوانين، حيث أن عدم الاستقرار الذي يضيف غموضا على هذا النظام نظرا للتغيرات والتعديلات التي تقع على القوانين، مما يساعد على التهرب من الضريبة .

2- التوسع في إتباع أسلوب الجبائية من المنبع:

تتخصر هذه الطريقة في أن يعهد المشرع إلى مدين المكلف بدفع الضريبة، وتجنبي بهذه الطريقة عادة الضريبة على أرباح وفوائد الأسهم، ومرتببات الموظفين، إذ تقوم الهيئات التي تدفع هذه الدخول بدفع الضريبة واقتطاعها من الإيراد¹، وهذه الطريقة متبعة في إنجلترا بشكل كبير، حيث تحصل الضريبة قبل وصول الإيرادات إلى المالكين، ولكن اختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية من بلد لآخر قد يرهن تطبيقها في معظم الحالات، فعلى سبيل المثال حاولت الولايات المتحدة الأمريكية تطبيق هذا الأسلوب، ولكنها لم تنجح في ذلك نظرا لاختلاف الظروف بين البلدين، فتخلت عنها واقتصرت في تطبيقها على حالات قليلة، واستخدمت بدلا منها طريقة الاستعلام من المنبع.

ثانيا: إلغاء التعارض مابين القانون الضريبي و القانون العام

إذ أن جمود القانون العام وعدم مرونته في الاستجابة للتغيرات الموضوعية المباشرة وغير المباشرة التي تحكم متطلبات الحياة العامة للموارد البشرية ومنها الموظف العامل في الهيئات الجبائية أدى إلى خوض هذه الشريحة في مجال التقدير والاجتهاد في تغيير جزء من القانون

¹ - سلوم حداد، مرجع سابق، ص 227.

لتنبيه بعض مصالحه الشخصية ما دام القانون العام لا يحقق له ذلك. مما جعل هذا المفهوم وهذه الظاهرة مستشرية في اغلب الأوساط الوظيفية.¹

ثالثاً: تفعيل العقوبات المفروضة

ينص التشريع الجبائي الجزائري علي عقوبات جبائية، تلجا إليها الإدارة الجبائية لتطبيقها عندما يحجم المكلف بالضريبة عن تقديم تصريحاته الجبائية، أو تقديمها في غير أجالها المحددة في التشريع الجبائي، أو أنها غير متضمنة للأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، خاصة عند قيام المكلف بالضريبة بأعمال تدليسية فإنه تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المتبعة من طرف المكلف بالضريبة، ولا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50% وعندما لا يدفع أية حق، تحدد النسبة ب100%.

كما أن الأمر لا يقتصر على العقوبات الجبائية؛ فقد خول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية الحق في المتابعة الجنائية أمام الهيئات القضائية ضد المكلف بالضريبة الذي ثبت ضدّهم جنحة الغش الجبائي. وقد تواجه الإدارة الجبائية في الجزائر عديد الصعوبات في تطبيق هذه العقوبات المنصوص عليها قانوناً، وهذا الأمر لا يعود لطبيعة هذه العقوبات، حيث أنها مصاغة بطريقة جيدة من الناحية النظرية، ولكنها تفتقر لأسس التطبيق العملي.

المطلب الثاني: تفعيل الرقابة الجبائية

نظراً للأبعاد السلبية المترتبة عن ظاهرة الغش الجبائي على جميع الأصعدة، سواء من خلال التأثير على موارد المالية للدولة، وحرمان الخزينة العامة للدولة من مبالغ ضرورية،

¹- حسن عباس علوان، إستراتيجية السياسة الضريبية للإصلاح الاقتصادي الضريبي في العراق، المؤتمر العلمي حول الإصلاح الضريبي دعامة أساسية في بناء الاقتصاد العراقي، وزارة المالية، قسم السياسة الضريبية، العراق، يوم 15/10/2006، ص15.

لتسيير برامج التنمية، وإعاققة النمو الاقتصادي، والتوزيع غير عادل لثروة المجتمع، وبالتالي الإضرار بمبدأ العدالة الجبائية، وغيرها من الآثار، كان لزاماً على الدولة توفير مختلف الوسائل، والأدوات الكفيلة بمكافحة هذه الظاهرة، ولعل أبرز وسيلة لتحقيق ذلك هي الرقابة الجبائية.

أولاً: مفهوم الرقابة الجبائية

يعتبر النظام الجبائي الجزائري نظاماً تصريحي، حيث أن المكلف سواء كان شخصاً معنوياً أو طبيعياً يصرح، ويدفع مستحقاته الجبائية لدي قابض الضرائب، لذلك كان لزاماً من أن تكون هناك رقابة لتلك التصريحات، وهي رقابة بعدية تتم بعد اكتتاب التصريحات¹.

1- تعريف الرقابة الجبائية:

تعتبر الرقابة الجبائية شكل من أشكال الرقابة في شكلها الواسع ، حيث قدمت لها عدة تعاريف نذكر منها* :

- " مجموعة العمليات التي يقوم بها المراقب للتأكد من نزاهة التصريحات، وتصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة."²
- "تشخيص لمحتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي، والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة."³
- "تعتبر الرقابة الجبائية بامتياز الوسيلة التي تحقق مبدأ المساواة أمام الضريبة تجاه الأشخاص

¹ - منصور بن أعمار، مرجع سابق، ص11.

* لم يعطي المشرع الجزائري تعريفاً محدداً للرقابة الجبائية، وإنما حدد إطارها القانوني، و التنظيمي.

² - Philippe collin , gille Gervaise ,martine Rossetti, "fiscalité et entreprise ",librairie Vuibert ,paris,1984,p318.

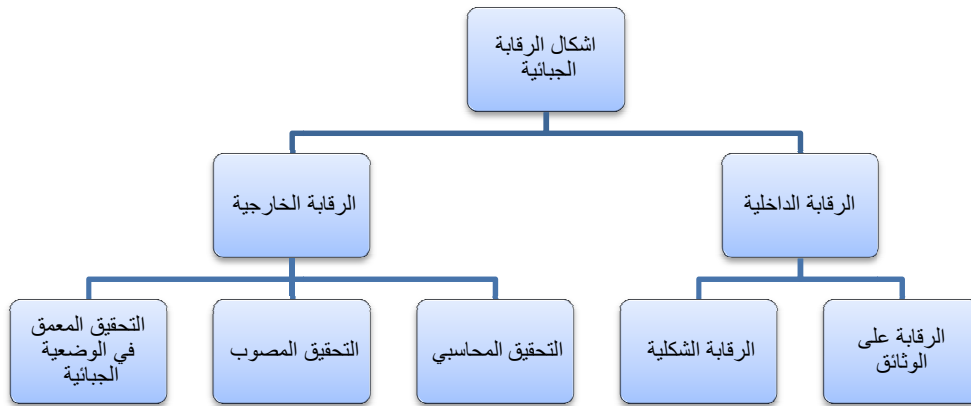
³ -Ahmed Hamini, "L'audit Comptable et financier", Edition Berti, Algérie, 2001, P 172.

الذين لا يوفون بالتزاماتهم الجبائية أو أقل مما يجب " ¹.

2- أشكال الرقابة الجبائية :

تعتمد الإدارة الجبائية في عملية كشف، ومكافحة ظاهرة الغش الجبائي على أشكال مختلفة

للمراقبة الجبائية يمكن توضيحها من خلال الشكل التالي:



الشكل رقم (22) : أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر

المصدر: معلومات المديرية العامة للضرائب لسنة 2013.

من خلال الشكل السابق يمكن ملاحظة مايلي:

- من بين أشكال الرقابة الجبائية ما يتم داخل هيكل الإدارة الجبائية المكلفة بها دون التزام المراقب بالانتقال إلى مكان ممارسة النشاط الصناعي، والتجاري كما أن هذا النوع تقوم به الإدارة الجبائية دوريا؛

- الرقابة الداخلية تهدف إلى تدارك النقص الحاصل في التصريحات الجبائية من الناحية الشكلية حيث تتصف هذه الرقابة بالمحدودية و الإقليمية، إذ يتعذر على المفتش في ظل كثافة النشاط التجاري وتعدد المواد الجبائية لكثير من المكلفين بالضريبة، أن يقوم

¹ - La lettre de la DGI, DGI, DRC , N°58, 2012, p 1 .

بالفحص الشامل لهذه التصريحات، وبغية التأكد من مصداقيتها بصفة قطعية تلجأ الإدارة الجبائية إلى نوع آخر من الرقابة ألا وهو الرقابة الخارجية.

- يستلزم في الرقابة الخارجية أو المعمقة؛ من المراقب الانتقال إلى مكان ممارسة النشاط التجاري والصناعي وهذا بخلاف الرقابة الداخلية التي يقوم بها المراقب على مستوى مكتبه، ويمكن أن تأخذ هذه الرقابة* إما شكل التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة؛ أو التحقيق المصوب، أو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين.**

ثانيا: تقييم آليات الرقابة الجبائية

تعتمد الإدارة الجبائية في كشف حالات الغش الجبائي وقمعها على كل من التحقيق المحاسبي، والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، بحيث يؤدي كل من التحقيق في المحاسبة، والتحقيق المصوب إلى اكتشاف الإغفالات والأخطاء الموجودة في المحاسبة، أما التحقيق المعمق فهو يهدف للتحقق من مدي مطابقة الذمة المالية للمكلف بالضريبة للمداخل المصرح بها. تعتبر النتائج المحققة من آليات الرقابة الجبائية مؤشرا على مدي فعاليتها، ويمكن توضيح هذه النتائج التي تمكنت الهياكل المكلفة بالرقابة الجبائية من تحقيقها من خلال تطبيق هذه الآليات خلال الفترة الممتدة بين 2006 إلى غاية 2016، من خلال الجدول التالي:

* ترتيب هذه الطرق هو نفسه الترتيب الذي ورد في قانون الإجراءات الجبائية.

** لمزيد من المعطيات حول هذه الأشكال والإطار القانوني الذي ينظم حقوق المكلف والإدارة الجبائية انظر الدليل التطبيقي وقانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018.

الجدول رقم(50): تطور نتائج آليات الرقابة الجبائية في الجزائر خلال الفترة (2006-2016)

الوحدة: مليون دينار جزائري.

التحقيق في المحاسبة		التحقيق المصوب		التحقيق المعمق في الوضعية الإجمالية		بيان
عدد القضايا	الحقوق والغرامات المسجلة	عدد القضايا	الحقوق والغرامات المسجلة	عدد القضايا	الحقوق والغرامات المسجلة	
2 228	73670	--	--	278	985	2006
2 194	14037	--	--	438	1 307	2007
2 374	20533	--	--	357	1 358	2008
2 483	74595	--	--	381	1 288	2009
1 989	41503	503	1 189	396	5 896	2010
1 444	34153	586	1 434	204	1 633	2011
1 682	31359	561	1 201	18	99	2012
1809	36255	571	1 954	299	1 507	2013
2357	12640	612	2171	347	2141	2014
2358	37613	594	4459	99	4295	2015
2042	29423	626	2816	231	2816	2016

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على إحصائيات المديرية العامة للضرائب.(انظر الملحقين رقم 05 و06)

من خلال الجدول السابق يمكن ملاحظة ما يلي:

- أن عدد المكلفين بالضريبة الذين تم إخضاعهم للتحقيق بواسطة آليات الرقابة الجبائية

غير مستقر ويتغير من سنة لآخري؛ كما إن المتابعة السنوية لمردودية كل ملف تظهر

وزيادة حجم الغش والإخفاء المادي؛ وهذا يوضح لنا الحجم الكبير للغش الجبائي في الجزائر.

- إن التذبذب في النتائج المحققة من سنة لأخرى يدل على وجود عوامل أخرى تؤثر على تحقيق المردودية من غير القضايا المنجزة، ويمكن أن نشير في هذا الصدد إلى كفاءة العناصر القائمة بالمتابعة، مدي توفر المعلومة في الوقت المناسب، الأساليب المناسبة في اختيار عينة التحقيق.

- تمكن آليات الرقابة الإدارية الجبائية من استرجاع مبالغ هامة، وبالتالي الحد من الغش الجبائي.

- تبقى تغطية آليات الرقابة الجبائية للنسيج الجبائي ضعيفة، فعلي سبيل المثال فمثلا في سنة 2013 تم تسجيل 448054 مكلف بالضريبة تابع للنظام الحقيقي، وأن عدد الملفات التي تم دراستها لنفس السنة في إطار التحقيق في المحاسبة يقدر 1809 ملف؛ أي ما يقارب 5 % وهي كما قلنا نسبة ضعيفة.

- يهدف التحقيق المصوب إلى الزيادة المعتبرة في عدد عمليات التحقيق في المحاسبة ، وكذا إلى الحد من المضايقات التي بالإمكان أن تلحق بمدة التحقيق في المحاسبة.

- نلاحظ أن مردودية التحقيق في المحاسبة، والتحقيق المصوب أكبر من مردودية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

- لا يمس التحقيق المحاسبي جميع المداخل التي يحققها الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للتحقيق، لذلك تم تدعيمه بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة ولكنه لا يلقي إقبالا من قبل المكلفين بالضريبة بحيث يعتبرونه مساسا بأمورهم الشخصية؛ ولكن تبقى المصلحة العامة للدولة، والمجتمع أهم من المصلحة الشخصية.

من منطلق أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي فإن الرقابة الجبائية تعتبر الوسيلة المثلى لمكافحة الغش الجبائي، ولكن تبقى هذه الوسيلة غير قادرة على مواكبة الاتساع والتطور الكبير في تقنيات الغش الجبائي بالرغم من الجهود المبذولة من طرف الإدارة الجبائية في سبيل تفعيل الرقابة الجبائية، نظرا لضعف الوسائل المادية والبشرية، وكذا البرمجة القليلة لعدد الملفات مقارنة بالعدد الإجمالي للمكلفين بالضريبة. وعليه لتفعيل الرقابة الجبائية وجب توفير كل السبل الكفيلة بذلك؛ خاصة فيما تعلق بتفعيل نظام المعلومات الجبائي لتحقيق برمجة منتقاة، وهادفة، وكذا تحسين الإطار القانوني والتنظيمي لها.

المطلب الثالث: سبل أخرى

إن تحسين البيئة الإدارية، والتشريعية أمر ضروري ولكنه غير كاف لوحده لتحقيق الالتزام

الطوعي لدى المكلفين بالضريبة، لذلك وجب على الأطراف المؤثرة في السياسة الجبائية في الجزائر الأخذ بعين الاعتبار بعض العوامل الأخرى، والتي لا تقل أهمية عن ما سبق ذكره من أجل تحقيق منظومة ضريبة متكاملة.

أولاً: ترشيد سياسة الإعفاءات الجبائية

ترتبط سياسة الإعفاءات الجبائية بتحقيق أهداف اقتصادية، واجتماعية معينة، ولكن قبل إقرار هذه الإعفاءات، وتجنباً لاستغلالها كأداة للغش الجبائي، وجب مراعاة مجموعة من الشروط والقواعد كمايلي: ¹

¹- عادل التابعي عبده الغزناوي، مرجع سابق، ص ص 23، 29.

- الوقوف على جدوى الإعفاءات التي تقرر خاصة للنشاط التجاري، والصناعي، وشركات الأموال، وما أسفر عنه التطبيق العملي لهذه السياسة من سلبيات وإيجابيات، وذلك لإمكانية إعادة النظر في ضوء التقييم الموضوعي لها.
- اتخاذ مجموعة من الضوابط اللازمة لمنح الإعفاءات، ومجموعة من المعايير التي تكفل إرساء، وتقرير الإعفاءات من أجل التغلب على سلبياتها، خاصة فيما تعلق بسد منافذ الغش الجبائي.
- توحيد الأهداف مابين الإعفاءات الجبائية المختلفة، وتجنب التعارض فيما بينها.
- التدرج في منح الإعفاءات الجبائية، وتجنب التصريح بها للمدة الكاملة، بل يتعين التدرج في الإعفاء وفق ما يثبت من تحقيق نتائج ايجابية، ولا تستكمل مدة الإعفاء إلا للمشروعات التي تعمل بجدية وتحقق نتائج فعالة.
- مراعاة الظروف الاقتصادية، والاجتماعية للمجتمع بحيث يجب أن نتأكد من المنافع الاقتصادية، والاجتماعية التي تعود على المجتمع من جراء منح هذا الإعفاء.
- التمييز في الإعفاءات وفقا لطبيعة النشاط أو لضخامة رأس المال، وذلك بالتركيز على المشروعات الصناعية باعتبارها قادرة على زيادة الإنتاج، واستيعابها لليد العاملة.
- مراعاة الظروف المالية للدولة؛ حيث أن أي إعفاء هو في الواقع تنازل من الدولة عن حقها في تحصيل الضريبة، وهو ما يؤثر على حجم الحصيلة الضريبة المطلوبة سنويا لتغطية نفقات الدولة، وبالتالي وجب عند تقرير الإعفاء توفير آليات لتعويض هذه الحصيلة الضائعة.

ثانياً: إضفاء الشفافية الضريبية

"يتمحور مفهوم الشفافية الضريبية حول كيفية توفير البيئة المناسبة التي تسمح للمكلف من الاطلاع على القوانين، والأنظمة، والتعليمات، وإجراءات التحاسب وكل ما يتعلق بعملية تقدير واستقطاع الضريبة وذلك عن طريق وسائل النشر المتعددة التي تقوم بها الهيئة التي تتعلق بالضريبة الواجبة على ممارسة نشاط معين"¹، حيث نجد أنه من الصعوبة على المكلف تفسير القانون الجبائي وذلك لوجود تعليمات ترافق القانون تقوم بشرح القاعدة القانونية مما ينجم عنه عدم مقدرة المكلف من التعرف على آليات تطبيق القانون الجبائي. وتتمثل أهداف الشفافية الضريبية في مايلي:²

- أنها وسيلة ناجحة للحد من الفساد الإداري.
- تساعد على تطبيق مبدأ المساواة.
- زيادة وعي المكلف ضريبياً.
- تطبيق مبدأ أساسي من المبادئ التي بنيت عليها الضرائب وهو العدالة الضريبية.
- زيادة الإيرادات الضريبية من خلال الحد من الغش الجبائي لثقة المكلف بالضريبة.
- تساعد على جلب الاستثمارات الخارجية والداخلية.
- تخفض كلفة فرض الضريبة ويكون من خلال خفض الكلف الناجمة عن اعتراض المكلف على الضريبة المفروضة والإجراءات الإدارية الأخرى.

¹ - جبار محمد علي الكعبي، ياسر عمار عبد الحميد، شفافية الضريبة وآفاق تطبيقاتها في الهيئة العامة للضرائب، مؤتمر نحو إستراتيجية وطنية شاملة لمواجهة الفساد، وتعميم ثقافة النزاهة المقدم إلى هيئة النزاهة، بغداد، 2008، ص8. بحث متاح على الموقع: www.nazaha.iq ، تاريخ التحميل: 2018/06/23.

² - نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

ثالثاً: تحسين علاقة الإدارة الجبائية بالمكلفين

من خلال السعي إلى تغيير نظرة المكلفين بالضريبة تجاه الإدارة الجبائية، فلا بد من تحسين العلاقة بينهما من خلال الاستماع المستمر لانشغالاتهم، وشكاويهم، والأخذ بعين الاعتبار مقترحاتهم، وقصد تحسين هذه العلاقة يجب مراعاة الإجراءات التالية:

أ- نشر الوعي الجبائي:

يتم توعية المكلفين، وتبصيرهم بأهمية الضريبة من خلال:¹

- وسائل الإعلام المرئية والمكتوبة.
- لوحات إرشادية داخل الإدارات، وخاصة الضريبية منها.
- كتيبات تحتوي على إرشادات توزع على المواطنين.
- مجموعة عمل بداخل الإدارات الجبائية لتوعية المكلفين، وإرشادهم وتبصيرهم بما لهم من حقوق وما عليهم من التزامات، وكذا كيفية القيام بهذه الالتزامات، والاستفادة من هذه الحقوق.

بالإضافة إلى العناصر السابقة الذكر لابد من إحساس المكلفين بالضريبة بمعاملة ضريبية

واحدة، وعادلة بحيث لا يشعر المكلف بتفضيل مكلف آخر عليه مهما كان السبب.

¹ - احمد إمام السيد، نحو منظومة ضريبية متكاملة، مصلحة الضرائب المصرية.

ب- ترشيد سياسة الإنفاق العام :

للإنفاق العام الذي تقوم به الدولة علاقة مباشرة بمدى التزام الممولين بدفع الضرائب الواجبة عليهم وذلك لعدة أسباب نذكر منها: ¹

- اعتقاد الشخص أنه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها، أو عدم شعوره بما تقدمه له الدولة من خدمات، وشعوره بأنه يستطيع الاستمرار في الانتفاع من خدمات الدولة حتى مع عدم دفع الضريبة؛ وذلك أن دفعها ليس شرطاً للاستفادة من الخدمات العامة.
- سياسة الإنفاق العام تلعب دوراً أساسياً في هذا الخصوص، فكلما أحسن استخدام الأموال العامة، كلما قل ميل أعضاء الجماعة نحو التهرب من الضريبة، وكذلك يشير بعض الكتاب إلى أن استخدام الضريبة في أغراض غير مالية، اجتماعية واقتصادية، يجعل الطبقات التي تتحمل الضرائب أكبر من غيرها تشعر بالظلم، مما قد يدفعها إلى التهرب كوسيلة لمقاومته.

وبالتالي كلما كان الإنفاق العام خالياً من أوجه الإسراف والتبذير، ويستهدف كافة فئات المجتمع ، كلما زاد شعور الممولين باستفادتهم منه، وبالتالي يزيد الدافع الذاتي للالتزام بدفع ما عليهم من ضرائب.

رابعاً: تعزيز التنسيق المحلي والدولي

لا يمكن صياغة وتطبيق سياسة جبائية ناجعة دون الأخذ بعين الاعتبار التنسيق ما بين هذه السياسة، والسياسات الاقتصادية الأخرى، وباعتبار أن الإدارة الجبائية لا يمكنها التأكد من مدى

¹ - خالد الخطيب، مرجع سابق، ص 165.

صحة التصريحات الجبائية المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة لوحدها، وجب عليها التنسيق فيما بينها، وبين باقي الإدارات سواء محليا أو دوليا.

1- تقويم العلاقة بين السياسة الضريبية والسياسات الاقتصادية:

حيث يجب أن ينطبق عمل السياسة الجبائية بمتابعة، ودراسة برنامج السياسة المالية، والاقتصادية للبلد أولا ثم ننطلق في توجيه قدرتها، وتنظيمها، وتشريعها القانوني بشكل منسجم مع برنامجها العام مع متابعة أبعادها المباشرة، وغير المباشرة لدراسة تأثيراتها، والتنبؤ بها لعلاجها وإصلاحها. إذ لا يمكن للتشريع الجبائي أن يسبق التشريع المالي، والاقتصادي بما في ذلك التوجها لاستثماري، والاستهلاكي، وبقية المتغيرات الاقتصادية الأساسية الموجه لمجمل حركة ونشاط الاقتصاد لتصبح وسيلة وغاية في عملية التوجيه هذه.¹

أ- التنسيق المحلي:

يمكن للإدارة الجبائية أن تستعين ببعض الهيئات المحلية العمومية للحصول على المعلومات الجبائية، مثل مصالح وزارة التجارة، ومصالح المديرية العامة للجمارك، وكذا المصالح القضائية، خاصة في ظل اتساع حجم الاقتصاد الخفي في الجزائر، ولكن قبل ذلك وجب توفير الإطار القانوني الذي يبين وينظم كيفية التنسيق، ويعطيه الصبغة القانونية.

ب- التنسيق الدولي:

في هذا الإطار دعا "Vito tanzi" سنة 1990 باعتباره مسؤول قسم المالية العامة بصندوق النقد الدولي، إلي إقامة سلطة ضريبية دولية لضمان عدم لجوء الأقطار إلى ممارسات ضريبية ضارة، ولقد تبنت الأمم المتحدة هذا المسعى من خلال دعوة الأمين العام للأمم المتحدة

¹ - حسن عباس علوان، مرجع سابق، ص 17.

في رسالته المؤرخة في 25 جوان 2001 و الموجهة إلى رئيس الجمعية العامة بالتوصية بإنشاء
منظمة دولية للتعليم.¹

¹ - عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص، 229.

خلاصة الفصل:

إن إقدام الدولة على إصلاح الإدارة الجبائية في الجزائر خطوة مهمة نحو الارتقاء بأدائها، حيث حاولنا من خلال هذا الفصل تشخيص دور عصره الإدارة الجبائية في تفعيل السياسة الجبائية من في الجزائر من خلال مجموعة من المؤشرات المالية والاقتصادية والاجتماعية خلال الفترة (2006-2018)، خاصة فيما تعلق بتوفير الموارد المالية لتحقيق الإنفاق العام، وعدالة توزيع المداخل، وتحريض الاستثمار المحلي، والأجنبي من خلال سياسة الإعفاءات الجبائية المنتهجة.

والملاحظ أن الإدارة الجبائية في الجزائر بالرغم من سياسة الإصلاحات المنتهجة لازالت تواجه مجموعة من المعوقات، فالتقسيم الهيكلي الجديد لم يتم تجسيده منذ البداية، وكذا عدم إطلاق نظام المعلومات الجبائي لحد الآن بسبب التأخيرات المتتالية، وعدم فعالية البرامج التكوينية الموجهة للارتقاء بأداء موظفي الإدارة الجبائية، وانتهاج سياسة تحفيز جبائي غير مدروسة ساهمت في انتشار ظاهرة الغش الجبائي بشكل كبير، كل هذه العناصر أثرت على الإدارة الجبائية في أداء دورها كأداة لتحقيق أهداف السياسة الجبائية.

إن تحقيق فعالية السياسة الجبائية في الجزائر لا يمكن أن يتم دون تحسين الإطار القانوني والتنظيمي، وتفعيل الوسائل الردعية والوقائية لصالح الإدارة الجبائية، خاصة فيما تعلق بالرقابة الجبائية.

خاتمة

تتمحور إشكالية الموضوع المعالج، حول مدى مساهمة برنامج عصرنة الإدارة الجبائية في تفعيل السياسة الجبائية، بالرجوع لحالة الجزائر خلال الفترة (2006-2018)، وهذا ما دفعنا لمعالجة هذه الإشكالية وفق أربعة فصول، باستعمال المنهج والأدوات الموضحة في المقدمة.

تحتوي هذه الخاتمة على ملخص عام للفصول الأربعة، اختبار الفرضيات، ثم النتائج العامة للدراسة متبوعة بالتوصيات، وأفاق الدراسة، ولقد تضمن البحث الجوانب التالية:

- **الفصل الأول:** حاولنا فيه تحديد الإطار المفاهيمي للسياسة الجبائية؛ من خلال توضيح مفهومها، ومحدداتها، وعلاقتها بالمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية، وقد توصلنا إلى أن السياسة الجبائية من أهم السياسات الاقتصادية في الاقتصاديات الحديثة، نظرا لإمكانية استخدامها في تحقيق أهداف متعددة في وقت واحد، بالرغم من أن هذه السياسة الجبائية قد تواجه معوقات تحد من فعاليتها بشكل ملحوظ، خاصة في اقتصاديات الدول النامية.

- **الفصل الثاني:** في هذا الفصل تطرقنا للجيل الأول من الإصلاحات الجبائية في الجزائر، والذي بدأ في تجسيده الفعلي بداية من سنة 1992، وقد توصلنا إلى أن هذه الإصلاحات التشريعية، كانت خطوة مهمة نحو وضع النظام الجبائي الجزائري ضمن سياق الاتجاهات الجبائية الحديثة للاقتصاديات العالمية، وهو ما سمح بظهور ضرائب جديدة سواء في مجال الضرائب المباشرة أو غير المباشرة.

- **الفصل الثالث:** خصصناه للجيل الثاني من الإصلاحات الجبائية، والذي كانت الإدارة الجبائية موضوعا له، وقد توصلنا أن هذه الأخيرة في شكلها السابق لم تكن قادرة على تطبيق الأحكام الجبائية الجديدة المدرجة في الإصلاحات السابقة،

وبالتالي فإن إدراج إصلاحات على المستويات الهيكلية والإدارية للإدارة الجبائية، يتيح لها القيام بالمهام القانونية الموكلة لها على أحسن وجه.

- **الفصل الرابع:** حاولنا في الفصل الرابع الوقوف على واقع فعالية السياسة الجبائية في الجزائر في ظل برنامج عصرنه الإدارة الجبائية خلال الفترة (2006-2018)، وقد توصلنا إلى أن قياس فعالية السياسة الجبائية يتحدد بمجموعة من المؤشرات المالية، والاقتصادية، والاجتماعية، وهو ما لا يتوفر في السياسة الجبائية المطبقة في الجزائر، نظرا لعدة أسباب، لذلك وجب تفعيلها من خلال مختلف الإجراءات والسبل الإدارية والقانونية الكفيلة بذلك.

نتائج اختبار الفرضيات

بعدما تناولنا الموضوع من خلال أطواره المختلفة، توصلنا إلى النتائج المرتبطة باختبار

الفرضيات كالتالي :

- **بالنسبة للفرضية الأولى:** والتي مفادها أن الإصلاح الجبائي لا يتوقف على برنامج معين؛ فقد تحققت، حيث أن تطبيق برنامج إصلاح جبائي في ظل ظروف معينة، قد يصبح غير مجدي، وهذا نظرا لأن الظرفية الاقتصادية والاجتماعية شديدة التغير، خاصة وأن الدول النامية لا تقوم بصياغة هذه البرامج الإصلاحية، بل تقوم باستنساخها من الدول المتقدمة، حيث نجد أن التوجهات الحديثة تسمح بإسناد تسيير الإدارة الجبائية للقطاع الخاص، والذي تم تطبيقه في عدة دول منها الولايات المتحدة الأمريكية، وانجلترا، وحتى في بعض الدول الإفريقية مثل غانا و أوغندا. وبالتالي يمكن القول بأن الإصلاح الجبائي نهج دائم ومستمر.

- بالنسبة للفرضية الثانية: والتي مفادها بأن برنامج عصرنه الإدارة الجبائية لم يتمكن من تفعيل السياسة الجبائية خارج قطاع المحروقات في الجزائر؛ فقد تحققت وهذا لان مجموعة المؤشرات المالية، والاقتصادية، والاجتماعية توضح ذلك، فليزال الإنفاق العام يعتمد بشكل كبير على إيرادات الجباية البترولية، كما سياسة التحفيزات الجبائية لا تزال غير قادرة على تحريض القطاعات الاقتصادية، والاجتماعية بشكل كبير.
- بالنسبة للفرضية الثالثة؛ من خلال تتبع برنامج عصرنه الإدارة الجبائية، نلتمس التأخير الكبير في تجسيده على أرض الواقع، فعلى سبيل المثال يعد نظام المعلومات الجبائي احد المحاور الأساسية لهذا البرنامج، لكنه لم يدخل حيز التطبيق الفعلي لحد الآن، بالرغم من أن هناك إدارات عمومية خطت أشواط مهمة في ذلك في وقت قصير؛ مثل الجماعات المحلية، التي انتقلت للتسيير الالكتروني لملفاتها، وقد يفسر هذا التأخر في تجسيد مشروع عصرنه الإدارة الجبائية بارتفاع إيرادات الجبائية البترولية في فترات زمنية سابقة مما أثر على جدية المشروع، وهو ما يثبت الفرضية الثالثة.
- بالنسبة للفرضية الرابعة: يعد الغش الجبائي ظاهرة اقتصادية عامة، تعاني منها جميع الدول سواء كانت نامية أو متقدمة، مع تسجيل اختلاف في صورها، وحجمها من دولة لآخري. إلا أن هذه الظاهرة شهدت انتشار كبير في الجزائر؛ ففي تقرير لمجلس المحاسبة أوضح أن قيمة الغش الجبائي في الجزائر تقدر ب 8000 مليار دينار لسنة 2011 فقط، وهو ما يعطينا صورة واضحة عن ضخامة هذه الظاهرة في الجزائر، مما يجعل منها اكبر عائق أمام فعالية السياسة الجبائية في الجزائر، وبالتالي يمكن الأخذ بصحة الفرضية الرابعة.

نتائج الدراسة

أفرزت المعالجة النظرية، والتطبيقية للموضوع عن مجموعة من النتائج، يتمحور أهمها في ما يلي:

- تمثل السياسة الجبائية احد أهم أدوات السياسة المالية للدولة، باعتبارها تسمح بتوفير الموارد المالية الضرورية لتغطية الحاجات العامة وإشباعها، بالإضافة إلى أنها تسمح لها بممارسة سلطاتها التدخلية لأجل التحفيز، والتعديل في المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية، وتحقيق نوع من التوازن بين هذه المتغيرات.

- هدف الجيل الأول من الإصلاحات الجبائية في الجزائر، إلى تبسيط الجانب التشريعي للنظام الجبائي، وتوسيع الوعاء، وتحديثه بما يتوافق مع متطلبات اقتصاد السوق وتشجيع الاستثمار الخاص، حيث تعد كل من الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، الضريبة على أرباح الشركات (IBS)، والرسم على القيمة المضافة (TVA)، أحد أهم نتائج هذه الإصلاحات.

- عانت الهياكل الإدارية المكلفة بتطبيق الإصلاحات التشريعية، من إشكالية في الموارد البشرية، والإمكانات المادية، والتجهيزات الفنية، بالإضافة إلى غياب التنسيق فيما بينها وبين الإدارات الحكومية الأخرى، مما انعكس بالسبب على فعالية السياسة الجبائية المنتهجة في تلك الفترة.

- بدعم من المؤسسات المالية الدولية، شرعت الجزائر في برنامج عصرنة الإدارة الجبائية، والذي هدفه تجسيد مبدأ المحاور الجبائي الوحيد في النظام الجبائي الجزائري، وكذا الارتقاء بالجوانب البشرية والتقنية للإدارة الجبائية.

- لم تؤدي الإصلاحات الهيكلية للإدارة الجبائية من تفعيل السياسة الجبائية في الجزائر، حيث أن مؤشرات هذه الأخيرة تشير إلى:

✓ ضعف في مستويات التحصيل للجبائية العادية واختلال هيكلها، فاعلّب الضرائب تأتي من صنف الأجور للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، ومن الرسم على القيمة المضافة (TVA).

✓ اختلال في سياسة التحفيز الجبائية، فهي من جهة لم تؤدي إلى تحقيق الهدف الذي تم إقرارها من أجله، والمتمثل في تحريض الاستثمارات المحلية والأجنبية، ومن جهة أصبحت تشكل عائقا على النظام الجبائي الجزائري، كونها تكلف مبالغ مالية معتبرة للخزينة العمومية، وتعمق من عدم عدالة هذا النظام.

- شهد تجسيد مشروع عصرنة الإدارة الجبائية تأخرا ملحوظا، ويمكن اعتبار أن النظام الجبائي الجزائري في هذه المرحلة بأنه في مرحلة انتقالية، بحيث كلما طالت هذه الفترة كلما قلت النتائج المرجوة من هذه الإصلاحات؛

- إن إدراج النظام الجبائي الجزائري في سياق الإصلاحات التي تهدف إلى تحديثه، وعصرنته يعد أمرا مهما، وضروريا، سواء من النواحي التشريعية أو الهيكلية، ولكن أن تكون هذه الإصلاحات بمقاييس عالمية، أو بمقاييس المؤسسات المالية الدولية، فهو أمر غير مناسب، خاصة وإن لكل بلد خصوصياته التي ينفرد بها.

التوصيات:

- العمل أكثر على تبسيط النظام الجبائي الجزائري، والحد من التعديلات المتعددة المدرجة سنويا، وإلغاء الثغرات التي تحتويها نصوص التشريع الجبائي، وعدم إتاحة الفرص للغش الجبائي؛ مثل التوسع في إتباع أسلوب الحجز من المنبع.

- إعادة النظر في سياسة التحفيزات الجبائية، ففعالية هذه الأخيرة لا تتحدد بالتوسع الكبير في منحها، وكذا إسقاط الإعفاءات التي تقلص من الإيرادات الجبائية أجل هدف محدود النفع، أو بعبارة أخرى تطبيق قاعدة المبادلة بين العائد والمنفعة من منح هذه الإعفاءات.
- ضرورة الإسراع في تجسيد مشروع عصرنة الإدارة الجبائية، خاصة فيما تعلق بنظام المعلومات الجبائي، الذي يمد الإدارة الجبائية بالمعلومات اللازمة، والدقيقة في الوقت والمكان المناسبين، من أجل تسخيرها في برمجة، و تنفيذ مختلف أعمالها.
- ضرورة إدراج الإصلاحات الجبائية ضمن سياق إصلاح اقتصادي واجتماعي شامل، احترام الشروط الملائمة لنجاحها، خاصة فيما تعلق بملائمة هذه البرامج للاحتياجات المحلية للجزائر، فالسياسة الجبائية تعمل ضمن سياق اقتصادي واجتماعي وسياسي معين، وليست الوحيدة فيه.
- ضرورة قيام السلطات بتجفيف منابع التي يتغذى منها الغش الجبائي، خاصة فيما تعلق بالاقتصاد الغير الرسمي (الاقتصاد الخفي)، وذلك من خلال تسهيل إجراءات دمجها بالقطاع الاقتصادي الرسمي، كما سيؤدي هذا الإجراء أيضا إلى رفع مستوى النزاهة في البلد.

آفاق البحث:

من خلال الدراسة التي قمنا بها، والتي تمت في حدود الإشكالية الرئيسية المطروحة، التمسنا بعض المواضيع التي يمكن دراستها مستقبلا، ومن بين أهم هذه المواضيع ما يلي:

❖ نظام المعلومات الجبائي ودوره في تفعيل السياسة الجبائية.

❖ التحقيق الجبائي في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد.

المراجع

أولاً: قائمة المراجع باللغة العربية

I. الكتب:

- 1- احمد صقر عاشور، إصلاح الإدارة الحكومية (آفاق إستراتيجية للإصلاح الإداري والتنمية الإدارية العربية في مواجهة التحديات العالمية)، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، إدارة البحوث والدراسات، القاهرة، 1995.
- 2- جمال الدين عويسات، السلوك التنظيمي والتطوير الإداري، دار هومة، الجزائر، 2002.
- 3- جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق العملي، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، 2010.
- 4- حامد عبد الحميد دراز وآخرون، "المالية العامة (الضرائب والنفقات العامة)"، الدار الجامعة، الإسكندرية، بدون تاريخ نشر.
- 5- حميد عبد الله الحرثسي، تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2012.
- 6- رضا خلاصي، شذرات النظام الجبائي، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.
- 7- زيد بن محمد الرماني، منهج ابن تيمية في الإصلاح الإداري، دار الصميعي للنشر والتوزيع، المملكة العربية السعودية، الطبعة الأولى، 2004.
- 8- زينب حسين عوض الله، "مبادئ المالية العامة"، الدار الجامعة، بدون تاريخ نشر.
- 9- سعيد سعد مرطان، مدخل للفكر الاقتصادي الإسلامي، مؤسسة الرسالة للنشر والتوزيع، لبنان، الطبعة الثانية، 2004.
- 10- سعيد عبد العزيز عثمان ، شكري رجب العشماوي، النظم الضريبية (مدخل نظري وتطبيقي)، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية ، الإسكندرية، 2003.
- 11- سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي وأهداف المجتمع، الدار الجامعة، 2008.
- 12- سعيد علي محمد العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، دار دجلة ناشرون وموزعون، عمان، الطبعة الأولى، 2011.

- 13- سلوم حداد، "المالية العامة (القانون المالي والضريبي)"، دار الفكر اللبناني، بيروت، 1990.
- 14- سوزي عدلي ناشد، "ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية"، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2008.
- 15- شاكِر القزويني، محاضرات في اقتصاد البنوك، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
- 16- صالح الرويلي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.
- 17- صالح تومي، مبادئ التحليل الاقتصادي الكلي (مع تمارين محلولة)، دار أسامة للطبع والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2009.
- 18- طاهر حيدر حردان، مبادئ الإستثمار، دار المستقبل للنشر و التوزيع، عمان، 1997.
- 19- عادل أحمد حشيش، مصطفى رشدي شيحة، مقدمة في الاقتصاد العام (المالية العامة)، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 1998.
- 20- عارف عالية عبد الحميد، الإصلاح الإداري (المرجعية النظرية وقضايا معاصرة)، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الطبعة الأولى، 2015.
- 21- عبد الباسط علي الجسيمي الزبيدي، السياسة الضريبية في ظل العولمة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2013.
- 22- عبد الخالق جودت، كريم كريمة، أساسيات التنمية الاقتصادية، دار النهضة، الطبعة الثانية، مصر، 2012.
- 23- عبد الرزاق الفارس، الفقر وتوزيع الدخل في الوطن العربي، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، 2001.
- 24- عبد الرزاق عباس، "التحقيق الجبائي والنزاع الضريبي (من خلال عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري والمقارن)"، دار الهدى، عين مليلة، 2012.

- 25 عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية دراسة تحليلية تقييمية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 26 عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2011.
- 27 عبد المنعم فوزي، النظم الضريبية، دار النهضة، 1973.
- 28 علي السلمي، إدارة الموارد البشرية، دار غريب للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 1998.
- 29 علي عباس عياد، النظم الضريبية المقارنة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1978.
- 30 العيد صالح، "الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية (الأنظمة الجبائية، الرقابة الجبائية، المنازعات الجبائية)"، دار هومة، الطبعة الثانية، الجزائر، 2006.
- 31 فوزي عبد المنعم، المالية العامة والسياسة المالية، منشورات دار النهضة العربية، بيروت، 1976.
- 32 فوزي عطوي، "المالية العامة (النظم الضريبية وموازنة الدولة)"، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003.
- 33 محمد بن مكرم بن منظور، لسان العرب، دار صادر، بيروت، 2010، المجلد 02.
- 34 محمد طارق الحاج، "المالية العامة"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2008.
- 35 محمد طاقية، هادي العزاوي، "اقتصاديات المالية العامة"، دار الميسرة، عمان، 2007.
- 36 محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة (النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة للدولة)، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2008.
- 37 محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، الإصلاح الضريبي مع التطبيق على الإدارة الضريبية دراسة تحليلية مقارنة، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2014.
- 38 محمد قاسم القريوتي، الإصلاح الإداري بين النظرية والتطبيق، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2001.

- 39 محمد قاسم القريوتي، الإصلاح الإداري بين النظرية والتطبيق، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2001.
- 40 محمود حسين الوادي، وآخرون، الاقتصاد الكلي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، 2009.
- 41 مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، درا هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2003.
- 42 مريزوق عدمان، التسيير العمومي بين الاتجاهات الكلاسيكية والاتجاهات الحديثة، دار جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الأولى، 2015.
- 43 منصور بن أعمارة، الضرائب على الدخل الإجمالي، دار هومة، الجزائر، 2010.
- 44 هاشم حمدي رضا، الإصلاح الإداري، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2011.
- 45 هبة خليل، عبد الجليل البدوي، حالة الأنظمة الضريبية (مصر - تونس)، شبكة المنظمات العربية غير الحكومية، بيروت، الطبعة الأولى، 2014.
- 46 ياسر العدوان، نماذج لمفاهيم الإصلاح الإداري في الوطن العربي، الإدارة العامة والإصلاح في الوطن العربي، المنظمة للعلوم الإدارية، الأوسط للطباعة، عمان، الطبعة الأولى، 1986.
- 47 يونس أحمد البطريق، حامد عبد الحميد دراز، المرسي السيد حجازي، محمد عمر حامد أبو الدوح ، المالية العامة (الضرائب والنفقات العامة)،الدار الجامعة،الإسكندرية، بدون تاريخ نشر.
- 48 يونس احمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعة، الإسكندرية ،2001.

II. الأطروحات:

- 49 ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع التسيير، جامعة الجزائر، 2002.

- 50- فيصل بن معيض آل سفير القحطاني، استراتيجيات الإصلاح والتطوير الإداري ودورها في تعزيز الأمن الوطني، أطروحة دكتوراه في العلوم الأمنية، جامعة نايف، الرياض ، 2006.
- 51- مراد زايد، دور الجمارك في ظل اقتصاد السوق، حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006.
- 52- محمد فلاح، السياسة الجبائية الأهداف والأدوات (بالرجوع لحالة الجزائر)، أطروحة دكتوراه علوم، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006.
- 53- حميد بوزيدة، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة 1992-2004 ، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر ، 2006.
- 54- رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008.
- 55- ملاك قارة، إشكالية الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر مع عرض ومقارنة تجارب المكسيك، تونس والسنغال، أطروحة دكتوراه، فرع الاقتصاد المالي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري بقسنطينة، 2010.
- 56- محمود جمام، النظام الضريبي وأثاره على التنمية الاقتصادية - دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمود منتوري قسنطينة، 2010.
- 57- براهيم حراش، عصره الإدارة الجبائية كمتغير من متغيرات الإصلاح لزيادة فعالية التسيير دراسة تقييمية للتجربة الجزائرية للفترة 2002-2012، أطروحة دكتوراه، تخصص نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2012.
- 58- فريد حداد، آفاق السياسة الجبائية في دعم التنمية الاقتصادية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ، جامعة الجزائر 03، 2012.

59- دعاء رضا رياض محمد، التأصيل النظري لمفهوم الكفاءة والفعالية وتحليل العلاقة بينهما، أطروحة دكتوراه فلسفة في الإدارة العامة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، 2015.

60- محمد برباح، دور السياسة الضريبية في تحفيز الاستثمار الاجنبي المباشر (دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 1990-2014)، أطروحة دكتوراه علوم، تخصص تخطيط، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2016.

III. القوانين / التشريعات:

61- الأمر 101/76 المؤرخ في 9 /12/ 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

62- الأمر 102/76 المؤرخ في 9 /12/ 1976 المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال.

63- الأمر 103/76 المؤرخ في 9 /12/ 1976 المتضمن قانون الطابع.

64- الأمر 104/76 المؤرخ في 9 /12/ 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة.

65- القانون رقم (12/93) المؤرخ في 05 /10/ 1993 المتعلق بترقية الاستثمار.

66- الأمر الرئاسي (03/01) المؤرخ في 20/08/2001 المتعلق بتطوير الاستثمار

67- الأمر الرئاسي رقم (08/06) المؤرخ في 15/07/2006 المعدل للأمر 1-3 المتعلق بتطوير الاستثمار.

68- القانون رقم 05-16 المؤرخ في 31/12/ 2005 المتضمن قانون المالية لسنة 2006.

69- القانون رقم 06-24 المؤرخ في 26 /12/ 2006 المتضمن قانون المالية لسنة 2007.

70- القانون رقم 08-21 المؤرخ في 30 /12/ 2008 المتضمن قانون المالية لسنة 2009.

71- القانون رقم 09-09 المؤرخ في 30 /12/ 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010.

72- القانون رقم 10-13 المؤرخ في 29 /12/ 2010 المتضمن قانون المالية لسنة 2011.

73- القانون رقم 11-16 المؤرخ في 28 /12/ 2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012.

74- القانون رقم 12-12 المؤرخ في 26 /12/ 2012 المتضمن قانون المالية لسنة 2013

75- القانون رقم 13-08 المؤرخ في 30 /12/ 2013 المتضمن قانون المالية لسنة 2014

76- القانون رقم 14-10 المؤرخ في 30 /12/ 2014 المتضمن قانون المالية لسنة 2015

- 77- القانون رقم 15-18 المؤرخ في 30 /12/ 2015 المتضمن قانون المالية لسنة 2016
- 78- القانون 16-09 المؤرخ في 03/08/2016 المتعلق بترقية الاستثمار.
- 79- القانون رقم 16-14 المؤرخ في 28 /12/ 2016 المتضمن قانون المالية لسنة 2017
- 80- القانون المدني الجزائري.
- 81- القانون التجاري.
- 82- قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017.
- 83- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.
- 84- قانون الرسم على رقم الأعمال لسنة 2017.
- 85- قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018.
- 86- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018.
- 87- قانون الرسم على رقم الأعمال لسنة 2018.
- 88- قانون الطابع لسنة 2018.
- 89- القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21/02/2009، المتضمن تحديد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.
- 90- القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21/02/2009، المتضمن تحديد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.
- 91- المرسوم التنفيذي رقم 07/364 المؤرخ في 28/11/2007 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية بوزارة المالية.
- 92- المرسوم التنفيذي رقم 428 - 09 المؤرخ في 30/12/2009 والمتضمن تحديد الأحكام الخاصة باكتتاب دفتر الشروط من طرف الحرفيين التقليديين وكذا الأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا المعفيين من الضريبة الجزافية الوحيدة.

IV. التقارير:

- 93- التطور الاقتصادي والنقدي للجزائر، التقارير السنوية لبنك الجزائر، من 2010 الى 2016.
- 94- التطورات الاقتصادية العالمية، تقرير صندوق النقد العربي لسنة 2015

- 95- اندرو جويل، منصور ماريو، بريثا ميترا، كارلو سدرافيتش، العدالة الضريبية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، مذكرة مناقشات خبراء صندوق النقد الدولي، سبتمبر 2015.

V. الدلائل الجبائية:

- 96- جباية المهن الحرة، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العامة والاتصال، 2016.
- 97- مراكز الضرائب (مجال الصلاحيات الأشخاص والضرائب المعنيين)، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، المديرية العامة للضرائب، 2016.
- 98- المراكز الحوارية للضرائب (المهام والتنظيم)، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، المديرية العامة للضرائب، 2016.
- 99- النظام الجبائي الجزائري لسنة 2017، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، المديرية العامة للضرائب، 2017.
- 100- الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، المديرية العامة للضرائب، 2017.
- 101- الدليل الجبائي للتسجيل، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، المديرية العامة للضرائب، 2017.
- 102- دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية.

VI. المجالات:

- 103- بوعلام ولهي، ملاح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، العدد 12، 2012.
- 104- بوعلام ولهي، ملاح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية، مجلة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، العدد 12، 2012.
- 105- حسين بومدين، نصر الدين بن شعيب، بومدين محمد، تقييم فعالية النظام الضريبي في الجزائر، مجلة الابتكار والتسويق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، جامعة الجيلالي اليااس بلعباس، العدد الثاني، .
- 106- حميد بوزيدة، الضغط الضريبي في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلى، الشلف، العدد الرابع، جوان 2006.
- 107- خالد الخطيب، "التهرب الضريبي"، مجلة جامعة دمشق، مجلد 16، العدد 2، 2000.

- 108- رزق الله العربي بن مهدي، غزالي نصير، حقوق التسجيل في العقود الناقلة للملكية بعوض وبدون عوض في التشريع الجزائري، مجلة منازعات الأعمال، العدد 15، يوليو 2016.
- 109- رمضان صديق محمد، نظرية التنسيق الضريبي ومدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية، مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، العدد 1، الكويت، 2002.
- 110- سمير سعيد مرقص، تنمية وكفاءة وفعالية الأداء الضريبي وأثره على الاستثمار والخصخصة، مجلة المال والتجارة، العدد 388، مصر، 2001.
- 111- ضياء شمخي جبار الهاشمي، تقويم آلية التدقيق الداخلي لتحاسب مكلفي ضريبة الدخل في العراق، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، بغداد، 2005.
- 112- العباس بهناس، معايير تقييم السياسة الجبائية، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، جامعة الأغواط، العدد 01، جوان 2008.
- 113- عبد الحميد عفيف، دور السياسة الضريبية في تحسين بعض المؤشرات الاجتماعية، مجلة دراسات جبائية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة علي لونيسي البليدة 02، العدد الخامس، جوان 2014.
- 114- علي بطاهر، سياسات التحرير والإصلاح الاقتصادي في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بو علي بالشلف، العدد الأول، السداسي الثاني.
- 115- علي قرين، علاقة التكامل بين التنمية الإدارية وعلاقته بالتنمية الاقتصادية (دراسة ميدانية لمؤسسة خدمية)، مجلة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 15، 2015.
- 116- عمار مجيد كاظم، قياس المرونة الدخلية والعبء الضريبي والضغط الضريبي الحدي لإجمالي الإيرادات الضريبية ولضريبة الدخل خصوصا (1980-2001)، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، العدد السادس عشر، 2008.
- 117- فاطمة الزهراء زروط، دور السياسة الضريبية في الحد من التلوث البيئي، مجلة الإستراتيجية والتنمية، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، العدد 06، 2013.
- 118- فردريك شندير، دومنيك أنسي، "الاختباء وراء الضلال (نمو الاقتصاد الخفي)"، سلسلة قضايا اقتصادية، صندوق النقد الدولي، مارس 2002.

- 119- قاسم محمد عبد الله البعاج، أثر فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في عملية التحاسب الضريبي (دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب فرع الديوانية)، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العدد 01، 2011.
- 120- محمد جاسم سحام، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي، مجلة الاقتصاد الخليجي، العدد 19، 2011.
- 121- مراد ناصر، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، العدد الثاني (02)، 2003.
- 122- مراد ناصر، سمير بن عياد، شروط فعالية النظام الضريبي الجزائري، مجلة دراسات جبائية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02 لونيبي على، العدد 03، ديسمبر 2013.
- 123- ناجي التوني، سياسات الإصلاح الضريبي، سلسلة جسر التنمية، المعهد العربي للتخطيط، العدد الثالث عشر، السنة الثانية، الكويت، 2003.
- 124- يسري مهدي حسن السامرائي، زهرة خضير عباس العبيدي، "تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 4، العدد 9، 2012.
- 125- يونس علي احمد، تحليل وقياس الرفاهية وعلاقتها بعدالة توزيع الدخل في مدينة كركوك، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد الثالث والثمانون، 2010.

VII. الملتيقيات:

- 126- بن علي بن عزوز، عبد الكريم قندوز، "مبدأ الضريبة تقتل الضريبة بين ابن خلدون ولافر"، ورقة بحثية مقدمة في مؤتمر من تنظيم المعهد الإسلامي للبحوث والتدريب، مدريد، أيام (3-5)، 2006.
- 127- بوعلام ولهي، أثر الفساد الضريبي على تعبئة الإيرادات العامة في الجزائر، ورقة بحثية مقدمة في المؤتمر الدولي حول تقييم آثار برامج الاستثمارات العامة وانعكاساتها على التشغيل والاستثمار والنمو الاقتصادي خلال الفترة 2001-2014، جامعة سطيف1، أيام 12/11 مارس 2013.

- 128- حسن عباس علوان، إستراتيجية السياسة الضريبية للإصلاح الاقتصادي الضريبي في العراق، المؤتمر العلمي حول الإصلاح الضريبي دعامة أساسية في بناء الاقتصاد العراقي، وزارة المالية، قسم السياسة الضريبية، العراق، يوم 2006/10/15.
- 129- رابع سرير عبد الله، فعالية تسيير المؤسسة أداة الإبداع، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة دراسة وتحليل تجارب وطنية ودولية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، أيام 19/18 ماي، 2011.
- 130- صالح مفتاح، دلال بن سميعة، اتفاق الشراكة الاورو - جزائري: الدوافع، المحتوي، الأهمية، ورقة بحثية مقدمة في الملتقى الدولي حول أثار وانعكاسات اتفاق الشراكة على الاقتصاد الجزائري ومنظومة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، أيام 13-14 نوفمبر 2006.
- 131- عادل التابعي عبده الغزناوي، تحليل وتقييم الإعفاءات الضريبية واتجاهات لزيادة فعاليتها، بحث مقدم في المؤتمر الثامن حول إصلاح ضرائب الدخل في ضوء المتغيرات المحلية والدولية، جمهورية مصر العربية، بدون تاريخ.
- 132- محمد الأمين كماسي، عبد الغني دادن، معوقات الجباية في ظل التعاملات الرقمية والنقود الالكترونية، الملتقى الدولي حول التجارة الالكترونية، جامعة ورقلة، أيام 17/16/15 مارس 2004.
- 133- مهملي الوزناجي، الآثار المتوقعة لاتفاق الشراكة على واردات المؤسسات الصناعية، ورقة بحثية مقدمة في الملتقى الدولي حول أثار وانعكاسات اتفاق الشراكة على الاقتصاد الجزائري ومنظومة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، أيام 13-14 نوفمبر 2006.
- VIII. المواقع الالكترونية:**
- 134- "دراسة مقارنة للإيرادات الضريبية بالدول العربية"، مصلحة الضرائب المصرية، الإدارة المركزية للبحوث المركزية، بحث متاح علي الموقع :
- www.Salex tax .gov . تاريخ التحميل 2017/01/10.

135- زينب عبد الرزاق عبود، ظفر ناصر حسين، الإصلاح الإداري ومتطلبات التنمية المستدامة، بحث متاح في الموقع الالكتروني لمستودع بيانات جامعة بابل للبحوث والأوراق الالكترونية :

[www. Uobabylon.edu.iq](http://www.Uobabylon.edu.iq) تاريخ الاطلاع: 2017/11/11 على الساعة 09.42

136- شوقي بورقية، التميز بين الكفاءة والفعالية والأداء، ورقة بحث، جامعة فرحات عباس سطيف ، الجزائر، 2008.

137- جبار محمد علي الكعبي، ياسر عمار عبد الحميد، شفافية الضريبة وآفاق تطبيقاتها في الهيئة العامة للضرائب، مؤتمر نحو إستراتيجية وطنية شاملة لمواجهة الفساد، وتعميم ثقافة النزاهة المقدم إلى هيئة النزاهة، بغداد، 2008، ص8. بحث متاح على الموقع: www.nazaha.iq ، تاريخ التحميل: 2018/06/23

138- احمد إمام السيد، نحو منظومة ضريبية متكاملة، مصلحة الضرائب المصرية.

139- www.dgi.org.dz

140- www.ons.com

141- WWW.ANDI.DZ

ثانيا: قائمة المراجع باللغة الأجنبية

I. Les Ouvrages:

- 142- Ahmed Hamini, "L'audit Comptable et financier", Edition Berti, Algérie, 2001.
- 143- Ahmed Sodouli, La reforme fiscale, annales IEDF, Alger, ANEP,1995 .
- 144- Ahmed Tessa, Ibrahim hammadou, fiscalité de l entreprise(cour et applications), éd par page bleues, 2015.
- 145- andre BARILARI, "lexique fiscal", Dalouze, 2 éme édition, Paris 1992.
- 146- Charles kindeberger , économico développement, Mc crow- Hill, 1990, p240.
- 147- Edwine Ruhli , Sybille Sauter Sachs, Towards an Intergranted Concept of Mangement Efficiency, Mangement International Review , ,vol.33,no.4,4 th ,1993..
- 148- Eric Bousserelle, Dynamique économique -Croissance, crises, cycles ,Gualino éditeur ,paris,2004.
- 149- Garnier Olivier , Capul Jean yres,dictionnaire d'économie et des sciences sociales, éd'haitier, paris 1994.
- 150- Gilbert Orsoni , L'interventionisme Fiscale :Aspect Théorique, puf ,Marseille,1995.
- 151- Jean Jacques NEUER, "la Fraude Fiscale Internationale", édition PUF, Paris, 2001.
- 152- Jean Marier Monnier, Les prélèvements obligatoires, éd Economica, Coll. Poche ,paris ,1998.

- 153- Jean, Claude ,MARTINEZ, "**La Fraude Fiscale**", collection « que sais-je ? », édition puf, Paris ,1984.
- 154- Jean-Marie Monnier, **La politique fiscale : objectifs et contraintes**, Centre d'économie de la Sorbonne, Manuscrit auteur, publié dans "Cahiers français, 2008.
- 155- JeanYves Capul , **LE PETIT RETZ de l'économie**, Editions RETZ, paris, 1989.
- 156- Maurice Coziane , **Précis de la Fiscalité des Entreprises** , 27 éditions du juris – classeur , 141 javal , Paris ,Septembre 2004 .
- 157- Philipe collin , gille Gervaise ,martine Rossetti," **fiscalité et entreprise** ",librairie Vuibert ,paris,1984.
- 158- Regeh Hill, Jean Glancy **Individual predictors of traumatic placations in fire fighters**, Journal of Nervous and Mental Disease, Vol (188) No 6, 2000.
- 159- Subrata Ghatak **"Introduction to Development Economics"** , ROUTLEDGE, 3 rd edition, London and New York, , 1998.

II. Les Thèses:

- 160- Cecile BAZART, **la fraude fiscale (Modélisation du face à face Etat-Contribuable), une thèse de doctorat ,faculté des Sciences économiques, Université Montpellier I, 2001.**
- 161- Abdelaziz Roubah, **compétitivité des banques luxembourgeois Monnaie Unique et Prospectives Stratégiques**, Thèse de doctorat en sciences de gestion, université Nancy02, France,2000.

III. Les rapports :

- 162- **La fiscalité des sociétés**, rapport de FMI, Alger 1993.
- 163- **sur la conjoncture économique et sociale**, Rapport N° 08, CNES, Alger, 2000
- 164- **Secteur Informel : Enjeux et défis** ,Rapport du CNES, Alger, 2004.
- 165- **la concurrence fiscale et l'entreprise** , rapport au président république , Conseil des impôts France , 22eme , 2004.
- 166- **Le parachèvement de la Réforme fiscale le programme (2005-2009)** Ministre des finance ,la direction générale des impôts ; Mars 2006.
- 167- **Evaluation de l'état d'exécution de l'Accord d'Association Algérie-UE**, Rapport Final , Ministère du Commerce, Décembre 2009.
- 168- **Dépenses de consommation des ménages algériens en 2011**, La Direction technique chargée des statistiques sociales et des revenus ,ONS,2011.

IV. guides / lettres/ BULLTEINS

- 169- **BULLTEIN DES SERVICES FISCAUX N 12** , DGI, 1995..
- 170- **GUIDE PRATIQUE DU CONTRIBUABLE** , DIRECTION DES RELATIONS PUBLIQUES ET DE LA COMMUNICATION, DIRECTION GENERALE DES IMPOTS, 2017.
- 171- **champ d application de L IFU** , DIRECTION GENERALE DES IMPOTS, Direction des Relations Publiques et de la Communication , Edition 2017.
- 172- **Paiement de l'IFU et obligations des contribuables**, DIRECTION GENERALE DES IMPOTS, Direction des Relations Publiques et de la Communication , Edition 2017.

- 173- **modernisation de l'administration fiscale**, DGI , activité de DGE .
- 174- **La lettre de la DGI** ,Direction Général des impôts, Direction Relations Publiques et **La lettre de la DGI** ,Direction Général des impôts, Direction Relations Publique La Communication, N°30 ,2008.
- 175- **lettre de la DGI** ,Direction Général des impôts, Direction Relations Publiques et la Communication, N°29,s et la Communication, N°49,2011.
- 176- **La lettre de la DGI** ,Direction Général des impôts, Direction Relations Publiques et la Communication, N°54,2012.
- 177- **La lettre de la DGI** ,Direction Général des impôts, Direction Relations Publiques et la Communication, N°58,2012.
- 178- **La lettre de la DGI** ,Direction Général des impôts, Direction Relations Publique La Communication, N°60 ,2012.
- 179- **lettre de la DGI** ,Direction Général des impôts, Direction Relations Publiques et la Communication, N°29,s et la Communication, N°65 ,2013.

V. Les séminaires

- 180- Michel Bellavanc, **sensibilisation a la reforme administrative et a l'évaluation des besoins de formation des fonctionnaires- cadres algériens**, séminaire d'information,10 au 17/07/1998.

الملحق رقم (01): التحصيل الجبائي في الجزائر خلال الفترة 1971-1992

MF/DGI/DOFR/STAT
en Millions de DA

produits	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985
impôts directs	1137	1325	1647	2115	1955	2421	3354	4133	5552	4797	5481	8172	10773	13801	14916
enregistrement et timbre	132	132	137	164	166	165	206	310	457	547	608	568	1062	1301	1896
taxes sur les affaires	1524	1963	2116	3107	3944	4273	5832	7004	5901	7948	10750	11835	14676	18356	18324
impôts indirects	977	1097	1175	1324	1825	2111	2464	4206	4299	4098	4601	5446	6268	7361	6856
droits de douanes	565	641	766	1289	1841	1829	2434	3210	2518	2972	4319	3967	4362	4731	4905
produits domaines	/	/	/	/	/	/	/	/	/	/	/	/	/	/	/
Total 1 : FO	4335	5158	5841	7999	9731	10799	14290	18863	18727	20362	25759	29988	37141	45550	46897
FP	1660	3168	4114	13399	13461	14236	18019	17365	26516	37658	50954	41458	37711	43841	46787
Total 2 : FO + FP	5995	8326	9955	21398	23192	25035	32309	36228	45243	58020	76713	71446	74852	89391	93684

MF/DGI/DOFR/STAT
en Millions de DA

produits	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992
impôts directs	17643	19942	21532	27596	22003	19432	27821
enregistrement et timbre	2100	2419	2861	3550	4236	3630	4668
taxes sur les affaires	19583	19829	19639	20973	24844	30826	39933
impôts indirects	8249	8990	8956	9838	10118	7564	9152
droits de douanes	5081	7038	6127	8420	11249	18536	27258
produits domaines	/	/	/	/	/	/	/
Total 1 : FO	52656	58218	59115	70377	72450	79988	108832
FP	21439	20479	24086	4592	74426	161567	193830
Total 2 : FO + FP	74095	78697	83201	74969	146876	241555	302662

الملحق رقم (02): التحصيل الجبائي في الجزائر خلال الفترة 1993-2006

SITUATION DES RECOUVREMENTS 1993-2006

(EN MILLIONS DE DA)

	Dec 1993	Dec 1994	Dec 1995	Dec 1996	Dec 1997	Dec 1998
CONTRIBUTION DIRECTES	40 260	41 030	57 753	68 543	82 343	92 160
IRG/Salaires	22 490	23 790	32 027	33 222	37 869	43 064
IRG/Autres	3 190	5 530	7 743	11 540	12 757	15 847
IBS	4 680	8 430	16 289	23 191	31 145	32 752
Autres Impots directes	9 900	3 280	1 694	590	572	497
ENREGISTREMENT ET TIMBRE	6 690	6 900	6 417	9 159	10 678	11 900
Enregistrement	6 690	6 900	1 599	2 143	2 659	3 354
Timbre	-		4 818	7 016	8 019	8 546
IMPTMTS SUR LES AFFAIRES	53 650	87 070	82 318	128 072	147 034	156 774
TVA/Produits petroliers	4 920	12 870		6 697	8 512	9 794
TVA/Interieure	19 790	27 080	31 342	42 086	47 107	49 042
TVA/Importation	15 270	25 120	37 677	41 998	43 680	49 430
TSA	0			3 562	5 002	3 644
- TSA DGI				3 562	1 282	1 492
- TSA DOUANE					3 720	2 152
S/Total TVA+TSA	39 980	65 070	69 019	94 343	104 301	111 910
TIC	8 750	9 130	13 299	18 159	21 539	21 575
- TIC Int,rieure	8 750	9 130				
- TIC Import						
TPP (T/Produits P,troliers)	4 920	12 870		15 570	21 194	23 289
Autres taxes(lubrifi, pneumatiques)						
S/Total TIC+TPP	13 670	22 000	13 299	33 729	42 733	44 864
CONTRIBUTIONS INDIRECTES	2 050	9 530	16 876	3 841	283	537
PRODUITS DES DOUANES	27 350	47 900	78 628	77 315	72 526	77 089
PRODUITS DES DOMAINES						5 936
- Recettes domaniales						
- Recettes exceptionnelles						
PRODUITS DIVERS DU BUDGET	1 100	1 050	2 607	3 699	4 252	4 106
- DGI	1 100	1 050	2 607	3 699	2 273	2 730
- DOUANE					1 979	1 376
FISCALITE ORDINAIRE	131 100	193 480	244 599	290 629	317 116	348 502
FISCALITE PETROLIERE	179 220	222 180	336 148	507 836	570 765	378 715
FISCALITE PETROL. BUDGETISEE	179 220	222 180	336 148	507 836	570 765	378 715
RECETTES FONDS DE REGULATION						
RECETTES TOTALES	310 320	415 660	580 747	798 465	887 881	727 217
TOTAL HORS RECETTES DU FRR	310 320	415 660	580 747	798 465	887 881	727 217
FISCALITE DES COLLEC.LOCALES et FCCL	32 340	45 060	73 330	69 940	72 740	76 486

SITUATION DES
RECOUVREMENTS 1993-2006
(EN MILLIONS DE DA)

	Dec 1999	Dec 2000	Dec 2001	Dec 2002	Dec 2003	Dec 2004	Dec 2005	Dec 2006
CONTRIBUTION DIRECTES	79 416	82 341	99 202	113 768	125 529	145 232	168 371	240 292
IRG/Salaires	35 473	34 311	44 669	51 629	59 930	74 875	82 770	94 957
IRG/Autres	13 761	15 719	18 033	19 128	19 859	21 196	22 828	26 884
IBS	29 943	32 187	36 387	42 868	45 648	49 031	62 643	118 316
Autres Impots directes	239	124	113	143	92	130	130	135
ENREGISTREMENT ET TIMBRE	13 584	16 221	17 026	19 001	19 272	19 599	19 618	23 544
Enregistrement	3 253	3 986	4 861	6 265	6 561	7 467	9 099	10 814
Timbre	10 331	12 235	12 165	12 736	12 711	12 132	10 519	12 730
IMPTMTS SUR LES AFFAIRES	162 679	172 150	184 298	219 125	235 611	272 226	312 377	334 370
TVA/Produits petroliers	10 352	11 181	10 502	10 304	10 021	9 283	9 413	7 115
TVA/Interieure	45 834	48 244	54 230	66 912	68 971	83 160	95 304	114 477
TVA/Importation	53 622	56 928	61 685	79 525	93 284	117 792	135 081	137 608
TSA	5 361	3 888	3 988	0	0	0	0	0
- TSA DGI	2 036	2 124	1 460	0				
- TSA DOUANE	3 325	1 764	2 528	0				
S/Total TVA+TSA	115 169	120 241	130 405	156 741	172 276	210 235	239 798	259 200
TIC	23 923	24 991	25 686	32 520	32 588	30 049	33 750	34 433
- TIC Int,rieure						26 315	27 855	27 969
- TIC Import						3 734	5 895	6 464
TPP (T/Produits P,troliers)	23 587	26 918	28 207	29 864	30 747	31 942	38 829	40 604
Autres taxes(lubrifi, pneumatiques)								133
S/Total TIC+TPP	47 510	51 909	53 893	62 384	63 335	61 991	72 579	75 170
CONTRIBUTIONS INDIRECTES	656	539	440	722	746	684	845	984
PRODUITS DES DOUANES	82 445	90 380	104 295	128 455	143 376	137 018	143 357	113 402
PRODUITS DES DOMAINES	6 110	6 598	35 124	7 867	34 440	25 159	15 948	28 408
- Recettes domaniales					9 153	10 141	11 185	13 499
- Recettes exceptionnelles					25 287	15 018	4 763	14 909
PRODUITS DIVERS DU BUDGET	3 858	4 928	4 114	4 153	3 905	3 853	4 307	4 569
- DGI	2 576	3 341	2 566	2 300	2 109	2 226	2 845	3 561
- DOUANE	1 282	1 587	1 548	1 853	1 796	1 627	1 462	1 008
FISCALITE ORDINAIRE	348 748	373 157	444 499	493 091	562 879	603 771	664 823	745 569
FISCALITE PETROLIERE	560 121	1 169 573	964 464	942 904	1 284 974	1 485 761	2 267 836	2 714 001
FISCALITE PETROL. BUDGETISEE	560 121	720 000	840 600	916 400	836 060	862 200	899 000	916 000
RECETTES FONDS DE REGULATION	0	449 573	123 864	26 504	448 914	623 561	1 368 836	1 798 001
RECETTES TOTALES	908 869	1 542 730	1 408 963	1 435 995	1 847 853	2 089 532	2 932 659	3 459 570
TOTAL HORS RECETTES DU FRR	908 869	1 093 157	1 285 099	1 409 491	1 398 939	1 465 971	1 563 823	1 661 569
FISCALITE DES COLLEC.LOCALES et FCCL	82 445	89 050	91 193	93 135	94 568	107 956	116 711	124 410

MF/DGI/DOF/STAT

Evolution de la Fiscalité ordinaire D.G.I.affectée à
l'Etat et aux Collectivités Locales et fonds spéciaux
En Milliards de DA

الملحق رقم (03): التحصيل الجبائي في الجزائر خلال الفترة 2016-2007

PRODUITS	2007	2008	2009	2010	Taux Evol. %	2011	Taux Evol. %	2012	Taux Evol. %	2013	Taux Evol. %	2014	Taux Evol. %	2015	Taux Evol. %	2016	Taux Evol. %
Contributions Directs	259,48	331,83	462,78	559,41	21	686,41	23	862,4	26	822,78	-5	882,06	7	1 034,94	17	1 110,33	7
Dont:																	
IRG: Salariés	122,67	151,91	180,43	239,3	33	380,35	59	548,47	44	489,06	-11	527,24	8	592,13	12	632,87	7
IRG: Non Salariés	35,91	41,98	48,54	58,27	20	54,82	-6	59,82	9	68,44	14	77,31	13	94,96	23	82,44	-13
IBS:	97,44	133,47	229,03	255,05	11	245,87	-4	248,13	1	258,29	4	269,85	4	335,19	24	380,38	13
Enregistrement et Timbre	28,13	33,92	35,97	39,84	11	47,96	20	56,27	17	62,69	11	71,64	14	88,05	23	96,02	9
Taxes/Chiffre d'Affaires	168,52	194,89	229,85	236,45	3	255,81	8	267,82	5	282,24	5	311,22	10	330,2	6	381,73	16
Dont:																	
TVA Produits Pétroliers	12,97	10,89	9,77	9,09	-7	6,76	-26	1,95	-71	0,06	-97	0		0		0	
TVA collectée à l'intérieure	123,95	154,57	189,98	190,88	0	205,17	7	213,22	4	234,11	10	263,26	12	270,78	3	278,62	3
S/TOTAL TSA + TVA	136,92	165,46	199,75	199,97	0	211,93	6	215,17	2	234,17	9	263,26	12	270,78	3	278,62	3
TIC: Taxe Intérieure à la consommation	26,54	24,61	27,49	31,54	15	35,19	12	37,66	7	37,25	-1	36,8	-1	47,03	28	50,34	7
Dont : Tabac	23,36	21,35	22,24	26,1	17	30,11	15	32,1	7	31,65	-1	31,26	-1	41,19	32	44,34	8
Taxe/Produits Pétroliers	4,01	0,14	0,5	0,18	-64	0,2	10	0,09	-54	0,14	52	0,22	57	0,21	-5	41,32	
*Autres Taxes (lubri.,pneum.,,)	1,05	4,68	2,11	4,76	126	8,49	78	14,89	75	10,68	-28	10,94	2	12,18	11	11,45	-6
S/TOTAL TIC+TPP	31,6	29,43	30,1	36,48	21	43,88	20	52,64	20	48,07	-9	47,96	0	59,42	24	103,11	74
Contributions Indirectes	0,88	1,19	1,07	1,33	24	1,46	10	1,85	27	3,34	81	1,63	-51	1,49	-9	6,6	343
Produits Divers Budget	4,01	4,99	6,2	6,52	5	7,56	16	7,94	5	8,19	3	10,04	23	113,03		20,61	-82
FISCALITE ORDINAIRE ETAT	461,02	566,82	735,87	843,54	15	999,2	18	1 196,27	20	1 179,24	-1	1 276,59	8	1 567,71	23	1 615,29	3
FISCALITE DES COLL.LOCAL. ET DES FONDS SPECIAUX	159,24	197,66	251,87	281	12	307,35	9	353,02	15	389,27	10	410,44	5	410,72	0	425,6	4
TOTAL FISCALITE ORDINAIRE	620,26	764,48	987,74	1 124,54	14	306,55	16	1 549,29	19	1 568,51	1	1 687,03	8	1 978,43	17	2 040,89	3
FISCALITE PETROLIERE	973	1 715,40	1 927,00	1 501,70	-22	529,40	2	1 519,04	-1	1 615,90	6	1 577,73	-2	1 722,94	9	1 682,55	-2
TOTAL DGI	1 593,26	2 479,88	2 914,74	2 626,24	-10	835,95	8	3 068,33	8	3 184,41	4	3 264,76	3	3 701,37	13	3 723,44	1

الملحق رقم 04: التحصيل الجبائي لسنة 2017

MDS/DA	
Rubriques	Année 2017
<u>CONTRIBUTIONS DIRECTES</u>	<u>1 208,3</u>
IRG / Salaires.....	683,6
IRG / Non Salariés.....	87,5
IBS	420,0
Autres	17,2
<u>ENREGIS. ET TIMBRE</u>	<u>93,2</u>
Enregistrement.....	37,6
Timbre	55,6
<u>IMPOTS DIVERS SUR LES AFFAIRES</u>	<u>965,1</u>
TVA intérieure	305,6
TVA import	505,6
* Taxes/ Produits Pétroliers	70,1
TPP import	
TIC Douane	10,5
TIC DGI	56,7
*Autres Taxes(TSA,T/jeux,gains...)	16,6
<u>CONTRIBUTIONS INDIRECTES</u>	<u>4,3</u>
<u>PRODUITS DE DOUANES dont</u>	<u>364,6</u>
Droit de douane	358,4
<u>AUTRES RECETTES NON REPARTIES</u>	
RECETTES FISCALES	<u>2 635,5</u>

الملحق رقم (05): وضعية الموارد البشرية في المديرية العامة للضرائب لغاية 31 ديسمبر 2013.

SERVICES	SEXE	NIVEAU DE RESPONSABILITE				TOTAL	NIVEAU D'INSTRUCTION				TOTAL	TRANCHE D'AGE				TOTAL
		Concep	Applic	Maitri	Exéc		P.G	Uni	Sec	Autres		-20 30	31- oct	41- 50	51- 60	
SERVICES CENTRAUX	Masculin	413	72	24	80	589	11	405	89	84	589	31	87	300	171	589
	Féminin	188	100	67	76	431	4	184	139	104	431	36	161	189	45	431
TOTAL:		601	172	91	156	1020	15	589	228	188	1020	67	248	489	216	1020
SERVICES DECONCENTRES	Masculin	5514	2958	2330	1274	12076	118	3738	5889	2331	12076	575	3558	5951	1992	12076
	Féminin	3070	1460	1840	834	7204	117	3362	2891	834	7204	1062	3264	2396	482	7204
TOTAL:		8584	4418	4170	2108	19280	235	7100	8780	3165	19280	1637	6822	8347	2474	19280
TOTAL	Masculin	5927	3030	2354	1354	12665	129	4143	5978	2415	12665	606	3645	6251	2163	12665
	Féminin	3258	1560	1907	910	7635	121	3546	3030	938	7635	1098	3425	2585	527	7635
Total général		9185	4590	4261	2264	20300	250	7689	9008	3353	20300	1704	7070	8836	2690	20300

Source MF/ DGI/GRH.

الملحق رقم (06): نتائج الرقابة الجبائية خلال الفترة 2003-2013

الوحدة: دج.

	V.C		V.A.S.F.E		C.S.P	
	Nbr. de Doss. Vérifiés	Droits et Pénalités Rappelées	Nbr. de Doss. Vérifiés	Droits et Pénalités Rappelées	Nbr. de Doss. Vérifiés	Droits et Pénalités Rappelées
2003	1 748	15 563 409 103	223	715 571 893	-	-
2004	2 118	10 427 799 232	238	815 354 504	-	-
2005	2 217	15 047 297 648	258	738 939 601	-	-
2006	2 228	73 670 021 141	278	985 853 319	34 081	39 880 134 427
2007	2 194	14 037 698 534	438	1 307 265 625	30 894	33 162 154 643
2008	2 374	20 533 836 095	357	1 358 151 502	32 795	30 015 195 068
2009	2 483	74 595 800 023	381	1 288 454 301	30 365	28 246 714 392
2010	1 989	41 503 322 158	396	5 896 155 780	30 029	32 293 982 830
2011	1 444	34 153 564 965	204	1 633 126 160	27 291	26 224 016 076
2012	1 682	31 359 523 794	18	99 802 319	28 672	24 161 201 346
2013	1809	36 255 037 286	299	1 507 555 995	27 932	26 953 101 474
TOTAL NAT	27 394	407 330 662 755	3 354	17 462 582 633	214 127	213 983 398 782

	V.P		C.E.V		TOTAL
	Nbr. de Doss. Vérifiés	Droits et Pénalités Rappelées	Nbr. de Doss. Vérifiés	Droits et Pénalités Rappelées	Droits et Pénalités Rappelées
2003	-	-	24 968	1 813 367 844	18 092 348 840
2004	-	-	31 787	2 375 836 295	13 618 990 031
2005	-	-	34 378	2 546 043 099	18 332 280 348
2006	-	-	31 323	2 487 118 984	117 023 127 871
2007	-	-	33 177	2 747 560 815	51 254 679 617
2008	-	-	36 108	3 626 855 141	55 534 037 806
2009	-	-	31 962	3 443 525 005	107 574 493 721
2010	503	1 189 796 240	30 568	3 859 279 350	84 742 536 358
2011	586	1 434 994 181	31 644	4 354 199 248	67 799 900 630
2012	561	1 201 532 318	29 744	4 186 403 777	5 387 938 107
2013	571	1 954 585 861	28 395	4 656 074 370	6 610 662 244
TOTAL NAT	1 650	5 780 908 600	405 381	41 300 425 228	580 476 260 932

Source: MF/ DGI/DRV.

الملحق رقم (07) : نتائج الرقابة الجبائية خلال الفترة 2012-2016

الوحدة: دج.

SITUATION CONSOLIDEE DES RESULTATS DU CONTROLE FISCAL

2012-2013-2014-2015 et 2016

I. Contrôle Fiscal Externe (CFE)

	2012	2013	2014	2015	2016
Nombre de Vérificateurs	482	814	814	874	874
Nombre d'affaires Vérifiées	2.261	2.679	3.316	3.051	2.899
V C	1.682	1.809	2.357	2.358	2.042
V P	561	571	612	594	626
VASFE	18	299	347	99	231
Produits des Constatations.	<u>32.660.858.431</u>	<u>39.717.179.142</u>	<u>130.719.231.593</u>	<u>46.404.422.971</u>	<u>37.049.477.783</u>
V C	31.359.523.794	36.255.037.286	126.406.853.547	37.613.408.727	29.423.647.500
V P	1.201.532.318	1.954.585.861	2.171.117.811	4.495.895.166	4.809.648.669
VASFE	99.802.319	1.507.555.995	2.141.260.235	4.295.119.078	2.816.181.614

II. Contrôle sur Pièces (CSP)

	2012	2013	2014	2015	2016
Nombre de dossiers contrôlés	28.672	27.932	28.389	23.299	23.066
Produits des constatations.	<u>24.161.201.346</u>	<u>26.953.101.474</u>	<u>26.196.634.681</u>	<u>29.546.942.659</u>	<u>30.155.438.140</u>

III. Contrôle des Evaluations (CEV)

	2012	2013	2014	2015	2016
Nombre de transactions contrôlées	29.744	28.395	30.544	30.207	28.406
Produits des constatations.	<u>4.186.403.777</u>	<u>4.656.074.370</u>	<u>5.109.362.702</u>	<u>5.778.770.457</u>	<u>6.300.956.646</u>

RECAPITULATION DES PRODUITS DES CONSTATATIONS DES VERIFICATIONS FISCALES. (VC. VP.VASFE. CSP. CEV)

	2012	2013	2014	2015	2016
Droits et Pénalités	<u>61.008.463.554</u>	<u>71.326.354.986</u>	<u>162.025.228.976</u>	<u>81.730.136.087</u>	<u>73.505.872.569</u>

الملحق رقم (08):وضعية الرقابة الجبائية خلال الفترة 2006-2009

1. Contrôles sur place :

	2006	2007	2008	premier semestre 2009
Nombre de vérificateurs	507	493	479	468
Nombre d'affaires vérifiées	2506	2632	2731	1502
VC VASF E	2228	2204	2374	1295
	278	42815.688.090.297	357	207
Produits des constatations	74.655.874.460	14.380.824.672	21.891.987.597	21.054.850.158
VC VASFE	73.670.021.141	1.307.265.625	20.533.836.095	20.413.986.382
	985.853.319	1.307.265.625	1.358.151.502	640.863.776

2. Contrôles sur pièces(CSP) :

	2006	2007	2008	premier semestre 2009
Produits des constatations	40.132.732.917	41.885.759.737	31.254.691.061	5.400.004.777

3.contrôles des évaluations :

	2006	2007	2008	premier semestre 2009
Nombre d'évaluateurs	220	220	400	400
Nombre de transactions contrôlées	31.323	33.177	36.108	16.222
Produits de constatations	2.478.118.984	2.747.360.815	3.626.855.141	1.687.341.222

4.Tableau récapitulatif des constatations (VC ,VASFE,CEVet CSP) :

	2006	2007	2008	premier semestre 2009
Total droits et pénalités	117.266.726.361	60.321.410.849	56.773.533.799	28.142.196.157

Source: MF/ DGI/DRV.

الملحق رقم (09): الإنفاق الجبائي في الجزائر خلال الفترة 1995-2014

ANNEE	TVA/F			IBS			TAP			VF		
	ANDI	ANSEJ	ANDI-ANSEJ	ANDI	ANSEJ	ANDI-ANSEJ	ANDI	ANSEJ	ANDI-ANSEJ	ANDI	ANSEJ	ANDI-ANSEJ
1995	151	0	151	27	0	27	304	0	304	41	0	41
1996	1889	0	1889	1592	0	1592	614	0	614	119	0	119
1997	1718	0	1718	1062	0	1062	727	0	727	163	0	163
1998	4957	0	4957	2080	0	2080	1417	0	1417	200	0	200
1999	19647	0	19647	5120	0	5120	4483	0	4483	1476	0	1476
2000	18091	4221	22312	3561	90	3651	5185	252	5437	965	63	1028
2001	27052	2231	29283	7166	71	7237	5998	251	6249	2305	60	2365
2002	19797	2207	22004	3953	137	4090	6768	197	6965	764	39	803
2003	31726	7880	39606	5799	124	5923	17285	4635	21920	1634	152	1786
2004	32229	2539	34838	3304	120	3424	4507	247	4754	364	39	403
2005	27497	5026	32523	12053	105	12158	4662	164	4826	178	15	193
2006	31501	4559	36060	5006	111	5117	2786	160	2946	38	5	43
2007	25491	7764	33255	1427	453	1880	4002	419	4421	0	0	0
2008	66326	6666	72992	6387	318	6705	3562	416	3978	0	0	0
2009	53868	11451	65318	678	164	843	791	367	1159	0	0	0
2010	58936	20 006	78942	13459	222	13381	1087	258	1345	0	0	0
2011	49144	30505	79649	3313	309	3622	3805	351	4156	0	0	0
2012	83836	47502	131338	1519	353	1872	2131	734	2865	0	0	0
2013	42689	42889	85521	2928	504	3432	2765	598	3363	0	0	0
2014	49984	37652	87636	7027	497	7524	3146	520	3666	0	0	0

En Millions de DA

En Millions de DA

Année	TVA/F	IBS	TAP	VF	TF	ERGS	Total
1995	151	27	304	41	1	0	524
1996	1889	1592	614	119	1	1	4216
1997	1718	1062	727	163	4	1	3675
1998	4957	2080	1417	200	3	1	8658
1999	19647	5120	4483	1476	19	31	30776
2000	22312	3651	5437	1028	18	11	32457
2001	29283	7237	6249	2365	29	17	45180
2002	22004	4090	6965	803	11	5	33878
2003	39606	5923	21920	1786	8	3	69246
2004	34838	3424	4754	403	11	4	43434
2005	32523	12158	4826	193	9	8	49717
2006	36060	5117	2946	43	6	1	44173
2007	33255	1880	4421	0	8	1	39565
2008	72992	6705	3978	0	2	12	83689
2009	65318	843	1159	0	36	0	67356
2010	78942	13381	1345	0	2	1	93671
2011	79649	3622	4156	0	2	0	87429
2012	131338	1872	2865	0	3	6	136084
2013	85578	3432	3363	0	2	11	92386
2014	87636	7524	3666	0	1	5	98832

TF			ERGS			TOTAL		
ANDI	ANSEJ	ANDI-ANSEJ	ANDI	ANSEJ	ANDI-ANSEJ	ANDI	ANSEJ	ANDI-ANSEJ
1	0	1	0	0	0	524	0	524
1	0	1	1	0	1	4216	0	4216
4	0	4	1	0	1	3675	0	3675
3	0	3	1	0	1	8658	0	8658
19	0	19	31	0	31	30776	0	30776
15	3	18	8	3	11	27825	4632	32457
17	12	29	16	1	17	42554	2626	45180
9	2	11	4	1	5	31295	2583	33878
6	2	8	1	2	3	56451	12795	69246
8	3	11	3	1	4	40485	2949	43434
5	4	9	6	2	8	44401	5316	49717
5	1	6	0	1	1	39336	4837	44173
2	6	8	0	1	1	30992	8643	39565
1	1	2	7	5	12	76283	7406	83689
27	10	36	0	0	0	55364	11 992	67356
1	1	2	0	1	1	73183	20 488	93671
1	1	2	0	0	0	56263	31166	87429
1	2	3	0	6	6	87487	48597	136084
1	2	2	0	11	11	48384	43946	92331
1	1	1	0	0	5	60158	38670	98832

الملخص باللغة الأجنبية:

Abstract:

This thesis is about the modernization of fiscal administration and its role in activating fiscal policy in Algeria during the period 2006-2018, as the fiscal administration carries out important tasks to the fiscal policy implementation. In addition, The Algerian administration, in its old form, suffered from a number of structural constraints that directly affected its performance.

The objective of this program is to convey fiscal administration from traditional to modern management through the restructuring and incorporation of new structures, as well as the incorporation of modern means of management and human resources. This study aimed at diagnosing the reality of fiscal policy in Algeria under the implementation of this program through a set of financial, economic and social indicators. We concluded that fiscal policy in Algeria is still incompetent and has limited results.

Keywords: fiscal policy; modernization; fiscal administration; fiscal collection; fiscal deceit