

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البليدة - 2 -

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وجباية

أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الدكتوراه الطور الثالث

العنوان

دور الجباية العادية في إحلال الجباية البترولية

دراسة حالة الجزائر للفترة 2009 - 2019

الأستاذ المشرف:

أ.د قراش محمد

من طرف الطالب:

بن لطرش مولود

السنة الجامعية: 2023 - 2024

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البليدة -2-

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وجباية

أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الدكتوراه الطور الثالث

العنوان

دور الجباية العادية في إحلال الجباية البترولية

دراسة حالة الجزائر للفترة 2009 -2019

إعداد الطالب:

بن لطرش مولود

أمام اللجنة المشكلة من:

الصفة	الجامعة	الرتبة	الأستاذ
رئيسا	جامعة البليدة 02	أستاذ	ونادي رشيد
مشرفا ومقررا	جامعة البليدة 02	أستاذ	قراش محمد
ممتحنا	جامعة البليدة 02	أستاذ	شارفي ناصر
ممتحنا	جامعة البليدة 02	أستاذ	بوضياف سامية
ممتحنا	جامعة المسيلة	أستاذ محاضر أ	سراي صالح
ممتحنا	جامعة برج بوعريج	أستاذ محاضر أ	بولطيف بلال

السنة الجامعية: 2023 - 2024

شكر وتقدير

بعد الثناء والحمد لله الذي وفقني لإتمام هذا العمل

أتقدم بجزيل الشكر وخالص التقدير إلى الأستاذ المشرف الدكتور: قراش

محمد على ما بذله من نصح وارشاد وتوجيه وإشراف، كما أشكر له طول

صبره طيلة انجاز هذا البحث . كما أحيي فيه روح التواضع والمعاملة

الحسنة، فجزاه الله عني كل خير

كما أتقدم بالشكر للسادة أعضاء لجنة المناقشة وذلك لتفضلهم

بمناقشة العمل من أجل تقييمه وتصويبه

كذلك أوجه شكري واحترامي لكل من ساعدني ودعمني لإنجاز هذا العمل

كم أتوجه بخالص شكري وتقديري إلى كافة الأصدقاء والزملاء

إلى كل من مدلي يد العون من قريب أو بعيد

إلى كل هؤلاء شكرا جزيلا

ملخص

عالجت هذه الدراسة موضوع مساهمة الجباية العادية في إحلال الجباية البترولية وهذا بالتطرق إلى مدى فعالية أداء النظام الضريبي الجزائري من خلال تتبع وتطور بنيته ومكوناته، فمن خلال تحليل الحصيلة المالية الفعلية للنظام الضريبي باستعمال مؤشرات منها المردود المالي للجباية العادية وتحليل مستوى الضغط الضريبي، تبين أن هناك فجوة بين الجباية العادية والجباية البترولية، ويمكن تحديد عدة أسباب ساهمت في إضعاف الحصيلة المالية للجباية العادية، منها التهرب الضريبي، عدم كفاءة الإدارة الضريبية، تعقيد النظام الضريبي، ويمكن زيادة تعبئة الإيرادات من الجباية العادية ولو تم معالجة هذه الأسباب، ومن ثم تحقيق عملية الاحلال، الأمر الذي يدفع الدولة إلى اتخاذ مزيدا من الاجراءات والاصلاحات على النظام الجبائي وتفعيله.

وللمساهمة في تحسين المردود المالي للنظام الضريبي، وتقليص الفجوة بين الجباية العادية والجباية البترولية ومن ثم إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية يجب استكمال الاصلاحات الهيكلية للنظام الضريبي خاصة اصلاح هيكل الضرائب المباشرة وتحقيق الكفاءة في الإدارة الضريبية، تعجيل وتيرة تنويع النشاط الاقتصادي، لإحلال الصناعة النفطية بأنشطة غير نفطية بين القطاعات، شفافية المعاملات، رقمنة الاجراءات الجبائية والتجارية، حوكمة النظام الجبائي لجعله يعمل بشكل أفضل، من خلال إعادة بناء النظام الضريبي في إطار استراتيجية شاملة تأخذ بعين الاعتبار كل المتغيرات والتي تستهدف تحقيق التنمية الشاملة والمستدامة.

الكلمات المفتاحية: الجباية البترولية، الجباية العادية، النظام الضريبي، الضغط الضريبي، التنويع الاقتصادي، الطاقة الضريبية، الحوكمة الضريبية.

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
03	شكر وتقدير
04	الملخص باللغة العربية
05	فهرس المحتويات
07	فهرس الجداول
09	فهرس الأشكال
11	المقدمة
	الفصل الأول: ماهية الضريبة والنظام الضريبي
22	المبحث الأول: ماهية الضريبة
22	المطلب الأول: تعريف الضريبة وخصائصها:
25	المطلب الثاني: القواعد الأساسية للضريبة:
27	المبحث الثاني: الجانب الفني للضريبة
27	المطلب الأول: تحديد الوعاء الضريبي
37	المطلب الثاني: تصفية الضريبة
39	المطلب الثالث: التحصيل الضريبي
40	المبحث الثالث: مفهوم النظام الضريبي وفعاليته
40	المطلب الأول: مفهوم النظام الضريبي ومكوناته
46	المطلب الثاني: فعالية النظام الضريبي
50	المطلب الثالث: معوقات ومقومات النظام الضريبي
63	خاتمة الفصل
	الفصل الثاني: بنية نظام الجباية العادية والجباية البترولية في النظام الجبائي الجزائري
66	المبحث الأول: بنية نظام الجباية العادية
66	المطلب الأول: الضرائب المباشرة
86	المطلب الثاني: الرسوم المختلفة على الأعمال
91	المطلب الثالث: الضرائب غير المباشرة
94	المطلب الرابع: حقوق التسجيل والطابع
98	المبحث الثاني: بنية نظام الجباية البترولية
98	المطلب الأول: النظام الجبائي المطبق على نشاطات المنيع
109	المطلب الثاني: النظام الجبائي المطبق على نشاطات المصب
114	المطلب الثالث: الحقوق والرسوم الأخرى المطبقة على نشاطات المحروقات
118	المطلب الرابع: الإعفاءات الجبائية وشبه الجبائية والجمركية لنشاطات المحروقات
120	خاتمة الفصل

	الفصل الثالث: تحليل الحصيلة المالية الفعلية للنظام الجبائي (2009-2019)
122	المبحث الأول: المردود المالي للجباية العادية ومكوناتها
122	المطلب الأول: تطور مكونات الإيرادات العامة
130	المطلب الثاني: تحليل مكونات الجباية العادية خلال الفترة
143	المبحث الثاني: الضغط الضريبي في الجزائر
144	المطلب الأول: تطور الضغط الضريبي الإجمالي
146	المطلب الثاني: الضغط الضريبي الجزئي (حسب مكونات الضرائب):
152	المبحث الثالث: تقييم جودة التقديرات ومقارنتها بالإنجازات الفعلية
152	المطلب الأول: مقارنة الانجازات الفعلية للإيرادات الضريبية بالتقديرات
154	المطلب الثاني: مقارنة الانجازات الفعلية لمكونات الجباية العادية بالتقديرات
160	خاتمة الفصل
	الفصل الرابع: متطلبات احلال الجباية العادية محل الجباية البترولية
163	المبحث الأول: اصلاح هيكل النظام الضريبي
163	المطلب الأول: اصلاح أهم مكونات الجباية العادية
172	المطلب الثاني: اصلاح الإدارة الضريبية
177	المبحث الثاني: التنوع الاقتصادي مصدر لتنوع وزيادة الإيرادات الضريبية
177	المطلب الأول: مفهوم التنوع الاقتصادي ودوافعه
182	المطلب الثاني: تقييم التنوع الاقتصادي ومقترحات تفعيله لدعم احلال الجباية العادية
189	المبحث الثالث: دعم الطاقة الجبائية للدولة
189	المطلب الأول: التقليل من التهرب الجبائي
195	المطلب الثاني: محاربة جميع اليات الفساد
196	المطلب الثالث: عقلنة الامتيازات الجبائية
198	المطلب الرابع: رقمنة التحصيل الجبائي
203	المبحث الرابع: الحوكمة الجبائية لزيادة الإيرادات الضريبية
203	المطلب الأول: ماهية الحوكمة الجبائية
205	المطلب الثاني: مبادئ الحوكمة الجبائية وأهميتها
211	خاتمة الفصل
213	الخاتمة
219	قائمة المراجع
226	الملخص باللغة الأجنبية

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي	69
02	معدلات الاقتطاع من المصدر الضريبة على أرباح الشركات	74
03	توزيع إيرادات الرسم على النشاط المهني	83
04	نسبة الضريبة على الثروة حسب السلم التصاعدي	86
05	الرسم على المنتوجات البترولية	90
06	تعريف رسم المرور على الكحول والخمور	92
07	الرسم المساحي	100
08	تطور الإيرادات العامة خلال الفترة (2009-2019)	123
09	تطور الزيادة السنوية للإيرادات العامة خلال الفترة (2009-2019)	126
10	تطور الحصيلة الفعلية للجباية العادية في تغطية نفقات التسيير خلال الفترة (2009-2019)	129
11	بنية التطور الكمي لمكونات الجباية العادية خلال الفترة (2009-2019)	132
12	البنية النسبية لمكونات الجباية العادية خلال الفترة (2009-2019)	134
13	تطور حصيلة مكونات الضرائب على المداخل والإرباح 2009-2018	136
14	نسبة مساهمة كل من الضرائب على الأجور وضرائب أخرى في الضرائب المباشرة	137
15	بنية الضرائب على السلع والخدمات الكمية والنسبة خلال الفترة (2009-2018)	139
16	تطور معدل الضغط الضريبي الإجمالي خلال الفترة (2009-2018)	144
17	نسبة الضغط الضريبي الضرائب المباشرة خلال الفترة (2009-2018)	147
18	نسبة الضغط الضريبي الضرائب غير المباشرة خلال الفترة (2009-2019)	148
19	نسبة الضغط الضريبي التسجيل والطابع خلال الفترة (2009-2018)	149
20	نسبة الضغط الضريبي للحقوق الجمركية خلال الفترة (2009-2018) -	150
21	تطور نسبة تنفيذ الجباية العادية خلال الفترة 2009-2019	152
22	تطور نسبة تنفيذ للجباية البترولية خلال الفترة 2009-2018	153
23	تطور نسبة تنفيذ للضرائب المباشرة خلال الفترة 2009-2018	154
24	تطور نسبة تنفيذ الضرائب غير المباشرة خلال الفترة 2009-2018	155
25	تطور نسبة تنفيذ لرسوم التسجيل والطابع خلال الفترة 2009-2019	156
26	تطور نسبة تنفيذ الرسوم الجمركية خلال الفترة 2009-2018	158

174	تكلفة تسير الضريبة في الإدارة الضريبية والجمركية	27
181	نسبة مساهمة القطاعات الاقتصادية في تكوين PIB للفترة (2018-2010)	28
184	تطور القيمة المضافة للقطاعات الاقتصادية وتغير مؤشر هيرفندل هيرشمان لقياس التنوع الاقتصادي	29
191	تطور حجم التهرب الضريبي للفترة 2019/2009	30

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	أشكال عدم الانتظام الضريبي	51
02	كيفية حساب الضريبة على الناتج	107
03	منحنيات الاتجاه للأنواع الثلاثة للإيرادات العامة للدولة (2019-2009)	124
04	نسبة الزيادة للأنواع الثلاثة للإيرادات العامة للدولة 2019-2009	126
05	بنية الإيرادات وتغيراتها الهيكلية خلال الفترة (2018-2009)	127
06	تطور بنية مكونات الجباية العادية مباشرة (2019-2009)	132
07	تطور البنية النسبية حسب نوع الاقتطاع الضريبي	134
08	مقارنة بنية الإيرادات الجبائية حسب الزمن	141
09	ملخص تحليل الإيرادات العامة والجبائية العادية وبنيتها لسنة 2018	142
10	تطور معدل الضغط الضريبي الإجمالي والضغط خارج المحروقات خلال الفترة (2018-2009)	144
11	يبيّن تطور مؤشر هيرفندل هيرشمان خلال الفترة (2019-2010)	184

مقدمة

مقدمة:

لقد أظهرت الصدمات البترولية مدى هشاشة الاقتصاد الجزائري المبني على الجباية البترولية كمصدر رئيسي لتمويل الميزانية العامة للدولة، فالتقلبات في أسعار هذه المادة الحيوية في الأسواق الدولية أدت إلى عدم استقرار أوضاع المالية العامة للدولة، خاصة أزمة 1986م بسبب تراجع أسعار البترول بشكل حاد، فتراجعت معدلات النمو، وارتفع حجم المديونية الخارجية مما أدى بالسلطات الجزائرية إلى اللجوء إلى المؤسسات المالية الدولية مثل الصندوق النقد الدولي والبنك العالمي لتقديم المساعدة المالية لتجاوز الأوضاع المالية الصعبة التي مرت بها البلاد خلال تلك الفترة، في المقابل فرضت تلك المؤسسات إجراءات التعديل الهيكلي التي أثرت سلبا على الوضع الاجتماعي، جعلت الدولة تفكر في إيجاد مصادر تمويلية خارج قطاع المحروقات، وهذا لكي تتفادى الانعكاسات السلبية التي قد تحدثها اضطرابات التي قد تقع في السوق النفطية العالمية، لذا قامت بتبني إصلاحات اقتصادية مست كافة المجالات منها المنظومة المصرفية، تحرير الأسعار، تحرير التجارة الخارجية وإصلاح المنظومة الضريبية، هذه الأخيرة أدت بالسلطات الجزائرية إلى التفكير في إعادة النظر في هيكل النظام الضريبي، حيث وجب ادخال تعديلات عميقة عليه بهدف انعاش الاقتصاد الوطني وزيادة إيرادات الدولة.

لقد سعت الجزائر إلى الاعتماد على إصلاحات جذرية للنظام الضريبي في بداية التسعينات بعد الصدمة النفطية في منتصف الثمانينيات، ومن بين هذه الإجراءات هي إعادة النسيج الجبائي، حسب قانون المالية لسنة 1992، الذي يعرف بتاريخ بداية الإصلاح الجبائي الجزائري، والذي كان من أبرز أهدافه عصرنه وتفعيل النظام الضريبي، والبحث في إمكانية

الرفع من قدرة الأداء للجباية العادية كبديل للجباية البترولية، ومن تلك الفترة توالى الإصلاحات والتعديلات من خلال قوانين المالية السنوية والتكميلية بحثا عن الآليات الكفيلة لتقليص الفجوة ما بين الجباية العادية والجباية البترولية .

1- إشكالية الدراسة

وتبعا للعرض السابق تتبين لنا ملامح إشكالية الدراسة والتي يمكن بلورتها في السؤال التالي:

إلى أي مدى يمكن للجباية العادية أن تساهم في إحلال الجباية البترولية؟ وما هي الآليات الكفيلة لتحقيق ذلك؟

2- الأسئلة الفرعية:

وحتى نتمكن من الإحاطة بكل جوانب البحث قسمنا الإشكالية الأساسية إلى أسئلة فرعية:

- ما هي مكونات النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاحات الضريبية؟
- ما مدى مساهمة الجباية العادية ومكوناتها في الحصيلة المالية للإيرادات الكلية لميزانية الدولة؟ وكذا واقع إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية؟
- ما هي الإجراءات الواجب اتخاذها لتعبئة الإيرادات العامة لتحقيق إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية؟

3-الفرضيات:

ولمعالجة الإشكالية السابقة والإجابة على مختلف الأسئلة المتعلقة بها قمنا بتحديد الفرضيات التالية:

- مساهمة الجباية العادية ومكوناتها في الحصيلة المالية للإيرادات الكلية لميزانية تبقى ضعيفة بالرغم من الإصلاحات التي تبنتها الدولة الجزائرية.
- النظام الجبائي الجزائري بالرغم من عملية إصلاحه لا يزال يفتقد الهدف المنشود وهو إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية.
- الدولة مجبرة على الاعتماد على الجباية العادية في تمويل ميزانيتها والاعتماد على الجباية البترولية في تمويل الاستثمار فقط.
- اتخاذ إجراءات جديدة أو تعديلات في القانون الجبائي من شأنها توسعة الوعاء الضريبي ورفع الإيرادات الجبائية العادية.

4-أهمية البحث:

تكمن أهمية هذا البحث في محاولة جلب الانتباه أكثر نحو الموضوع، نظرا للدور المتعاظم للجباية العادية في تمويل الإيرادات العامة مقارنة بالجباية البترولية التي تتميز بعدم الاستقرار أو احتمال زوال هذه المادة، كما تعد الجباية العادية أداة لتوجيه سلوكيات المجتمع والنشاطات الاقتصادية وضمان الاستدامة المالية.

5-أهداف البحث:

يمكن أن نوجز أهم الأهداف التي نسعى إلى تحقيقها من دراسة هذا البحث في النقاط التالية:

- الإلمام بمختلف الجوانب المتعلقة بالجباية،
- إبراز الأهمية الاقتصادية المالية للجباية العادية؛

- تحديد ثقل الجباية العادية على الاقتصاد الوطني، ودراسة مدى فعاليتها.
- تقييم النظام الضريبي الجزائري في ظل التحولات المختلفة التي تشهدها الدولة ان على المستوى الداخلي أو الخارجي.
- محاولة استخلاص أنجع السبل التي من شأنها الرفع من مساهمة الجباية العادية في الإيرادات العامة للدولة.

6- أسباب اختيار هذا الموضوع نتيجة للاعتبارات التالية:

أ- الدوافع الذاتية:

- التخصص العلمي الذي ندرس فيه، فهذا الموضوع له علاقة متينة بتخصص محاسبة وجباية.
- ميولنا الذاتية للبحث والاستطلاع في الموضوع.
- إمكانية البحث في هذا الموضوع وقدرة الوصول إلى المعلومات المتصلة بالبحث من خلال المصادر والمراجع المتوفرة.

ب- الدوافع الموضوعية:

أهمية الموضوع، في ظل ما تشهده السوق النفطية من تذبذبات أثرت على إيرادات العامة للدولة، والتي انعكست على البرامج التنموية المسطرة على المدى القصير والطويل.

محاولة معرفة الدوافع التي جعلت الدولة تفكر في احلال الجباية العادية محل الجباية البترولية.

7- منهجية البحث:

لمعالجة هذا الموضوع وقصد الإلمام بأهم جوانبه، فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي والاحصائي، والاعتماد على المتغيرات التحليل الاقتصادي الكلي كالإيرادات العامة للميزانية، الناتج المحلي الإجمالي، والاقتطاعات الضريبية المختلفة مستخدماً أدوات الدراسة والمتمثل في:

-الإحصاءات المتعلقة بالواقع الضريبي؛

-القوانين والتشريعات المتعلقة بالجانب الضريبي؛

-النقارير الرسمية ذات الصلة الصادرة عن الهيئات الرسمية؛

8- حدود الدراسة:

الجانب الزمني يتحدد خلال الفترة 2009 إلى غاية 2019، أما الجانب المكاني فيتحدد بواسطة الاهتمام بدراسة النظام الضريبي الجزائري.

9- الدراسات السابقة:

تعد الدراسات السابقة بمثابة القاعدة التي يتم الاستناد عليها في وضع المعالم الأساسية للجوانب التطبيقية لتحديد بيئة الاختبار والبحث، حيث تم استطلاع مجموعة من الدراسات المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة، ومن أهم هذه الدراسات:

الدراسة الأولى:

-ولهي بوعلام: النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة (حالة الجزائر)، الدراسة عبارة رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة سطيف 1 سنة 2012، وقد تمحورت إشكالية البحث حول مكونات النظام الضريبي الحالي في الجزائر

وحصيلته المالية، وأبرز التحديات التي تواجهه، إضافة إلى التطرق إلى أهم الوظائف الجديدة للدولة، والاطار المؤسسي والتشريعي المناسبين للنظام الضريبي حتى يتمكن من المساهمة في تطوير الدولة، وتمثلت أهم نتائج البحث فيما يلي :

- أن اليات النظام الضريبي الجزائري لا تستوعب مستجدات الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية، العجز المسجل باستمرار في الخزينة العمومية، والمترتب عن التدخل المكثف للدولة للحد من الآثار السلبية على الاقتصاد الوطني، نتيجة تداعيات الأزمات الاقتصادية المتلاحقة، بدءا بالأزمة النفطية منتصف الثمانينات وانتهاء بالأزمة العالمية سنة 2008.
- عدم تلائم النظام الضريبي الجزائري مع الدور الجديد للدولة، بسبب عدم فعاليته في تحقيق دوره الرئيسي المتمثل في تعبئة الموارد المالية لمواجهة متطلبات التنمية المستدامة، إلى جانب الدور التوجيهي والارشادي والتنموي، خاصة في ظل التحديات المستقبلية التي يتوجب استيعابها لمسايرة مختلف الرهانات التي تطرحها البيئة المحلية والعالمية.

الدراسة الثانية:

ـبوزيدة حميد: النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004) الدراسة هي عبارة عن أطروحة دكتوراة دولة قدمت بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر سنة 2006، وقد تمحورت إشكالية البحث حول أهم التحديات التي تواجه النظام الضريبي الجزائري في ظل الإصلاح الاقتصادي وكذا واقع الضغط الضريبي، ومدى فعالية النظام الضريبي الجزائري وقد خلص البحث إلى النتائج

التالية:

• اختلال الهيكل النظام الضريبي الجزائري بسبب اعتماده على الجباية البترولية، وسيطرة الضرائب غير المباشرة عليه.

• ضعف أداء النظام الضريبي الجزائري سببه عدم فعالية الادارتين الضريبية والجمركية، إضافة إلى تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي مع تحرير التجارة الخارجية، ومحاولة الاندماج في السوق العالمي.

الدراسة الثالثة:

- عبد السلام فنغور، تحليل السياسة الجبائية في الجزائر منذ إصلاحات 1992: تقييم وأفاق، الدراسة هي عبارة عن أطروحة دكتوراة دولة مقدمة إلى قسم العلوم الاقتصادية بجامعة تلمسان سنة 2017 عالجت الإشكالية التالية: تعامل الجزائر في المسألة الجبائية ضمن مسار الإصلاحات الاقتصادية والجهود المبذولة لبناء نظام ضريبي يتماشى مع متطلبات الجارية ورهانات وتحديات المرحلة، وهل استطاعت هذه الجهود أن تؤسس قواعد ومركزات صلبة لسياستها الجبائية تمكنها من أن تحقق أهدافها المالية والاقتصادية والاجتماعية وقد خلص البحث إلى النتائج التالية:

- هناك اتجاه نحو تغيير وتركيب النظام الضريبي بداية من 2011
- نطاق الاختصاص يتجه نحو التقلص بفعل توسع القطاع غير الرسمي
- ترشيد الأهداف خاصة على مستوى المنظومة الجبائية يساهم بدرجة كبيرة في تحقيق الأهداف خاصة على مستوى المنظومة الجبائية، وأن انعكاساتها سوف تكون إيجابية على محيطها الاقتصادي والاجتماعي.

الدراسة الرابعة

سمير بن عمور، إشكالية إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية، الدراسة هي عبارة عن مذكرة ماجستير قدمت بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة البلدية سنة 2006، وقد تمحورت إشكالية البحث حول أهم العوامل والأسباب التي دفعت الدولة إلى السعي في إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية، ومدى فعالية النظام الضريبي الجزائري وقد خلص البحث إلى النتائج التالية:

- كانت فعالية الإصلاح الضريبي محدودة جدا تبعا لمختلف المعايير المستعملة لقياسها وذلك بمختلف الجوانب.

- فشل عملية إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية على الرغم من الإجراءات التي قامت بها الدولة من خلال الإصلاح الضريبي المطبق بداية من سنة 1992.

يتجلى من خلال العرض السابق بأن الدراسات السابقة أفادت الدراسة الحالية في تناولها للمنطلقات الفكرية للنظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاحات الضريبية، كما أفادت الدراسات السابقة الدراسة الحالية في تحديد المنهج الأمثل الذي سيتم من خلاله قياس متغيرات الدراسة، إلا أن الدراسة المقدمة تختلف عن الدراسات السابقة في مجالات عدة يمكن حصرها فيما يلي:

- دراسة دور إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية للفترة (2009-2019)؛
- ربط عملية الاحلال بالواقع الاقتصادي من خلال التأثير السلبي لتقلبات الجباية البترولية على الواقع الاقتصادي وكيف يمكن للجباية العادية أن تكون أكثر فعالية من الجباية البترولية في تغيير الواقع الاقتصادي.

- الإجراءات التي يجب أن تقوم بها الدولة من أجل عملية إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية.

10- هيكل البحث:

من أجل الإلمام بمختلف الجوانب التي يطرحها موضوع الدراسة، قمنا بتقسيم دراستنا هذه إلى أربعة فصول:

- **الفصل الأول:** سنتناول الضريبة ومكونات النظام الضريبي، بالتطرق لتعاريف الضريبة مبادئها وأهدافها. بالإضافة إلى معوقات النظام الضريبي ومقوماته.

- **الفصل الثاني:** بنية نظام الجباية العادية والجباية البترولية في نظام الجبائي الجزائري.

- **الفصل الثالث:** يتضمن تقييم مدى نجاح إحلال الجباية العادية، وذلك بتقييم فعالية النظام الضريبي من خلال بعض المؤشرات، منها تحليل الحصيلة المالية للجباية العادية ومكوناتها ومكانتها في الميزانية العامة، الضغط الضريبي، تقييم جودة التقديرات ومقارنتها بالإنجازات الفعلية.

- **الفصل الرابع:** يتضمن اليات ومقترحات من أجل زيادة المردودية المالية للجباية العادية نراها ضرورية لتحقيق الاحلال.

سيتم من خلال الخاتمة تقديم ملخص عام لما جاء في الفصول الاربع في استعراض لنتائج الفرضيات ثم النتائج المتوصل اليها متبوعا بالتوصيات المقترحة واخيرا افاق البحث.

الفصل الأول

ماهية الضريبة

والنظام الضريبي

تمهيد

تعتبر الضريبة من الأدوات المالية المهمة التي تستخدمها الدول للتدخل في تحسين أوضاعها الاجتماعية والاقتصادية والسياسية، كما تعتبر الضريبة أداة فعالة لتوجيه النشاط الاقتصادي، ولهذا فالضريبة لها مفهوم وخصائص تميزها عن باقي الأدوات المالية والتي قد يلجأ إليها.

ومن أجل فعالية النظام الضريبي يجب أن تحترم مجموعة من المبادئ من طرف المشرع عند قيامه بسن قوانين التشريعات الضريبية، كما يجب أن تهدف هذه المبادئ إلى التوفيق بين مصلحة الدولة ومصلحة المكلف معا.

ونظرا لأهمية الضرائب في مالية الدولة الحديثة سنتعرض في هذا الفصل إلى مفهوم الضريبة وخصائصها مع ذكر تصنيفها ومراحل اقتطاعها، بالإضافة إلى التطرق إلى فعالية النظام الضريبي معوقاته ومقوماته.

المبحث الأول: ماهية الضريبة

إضافة إلى دورها المالي المتمثل في جلب مصادر مالية كبيرة للدولة، فإن الضريبة تعتبر وسيلة هامة للتوجهات السياسة الاقتصادية، فبقدر ما تختلف مفاهيم النظم الضريبية وهياكلها من دولة لأخرى، إلا أنها تتوحد حول أهدافها وأدوارها تبعا لمجموعة الإجراءات والأدوات التي ترسمها السياسة الضريبية.

المطلب الأول: تعريف الضريبة وخصائصها

أولا: تعريف الضريبة

كان من نتيجة تطور مفهوم الضريبة تعدد التعريفات التي أوردها الفقهاء في شأنها، وإن اختلفت التعريفات فإن جوهرها يكاد يكون واحدا على الرغم من تعدد الأهداف الضريبية في الانظمة المختلفة.

يعرف Jones-sally.M الضريبة " بأنها المبلغ الذي يدفعه الأفراد لتغطية النفقات الحكومية، فهي الزامية وليست طوعية، وليس الغرض منها ردع أو معاقبة السلوك غير المقبول⁽¹⁾ ويعرفها دليل احصائيات مالية الحكومة لسنة 2001 الصادر عن صندوق النقد الدولي "على انها تحويلات اجبارية يتلقاها قطاع الحكومة العامة وتشتمل الضرائب على الرسوم التي لا تتناسب على الاطلاق بكل وضوح مع تكاليف تقديم الخدمة، ولكن تستبعد المساهمات الاجتماعية والغرامات والجزاءات"²، اما الاستاذ قدي عبد المجيد فقد عرفها " أنها اقتطاع نقدي اجباري لصالح السلطات العمومية، بصفة نهائية ومن دون مقابل مباشر

(1) Jones-sally.M, "Principales of taxation "Edition université of Virginia ,2018,p39

(2) صندوق النقد الدولي، دليل احصائيات مالية الحكومة، واشنطن، 2001، ص66

ومحدد، وذلك بهدف ضمان تمويل الاعباء العامة للدولة، الجماعات المحلية و/أو الاقليمية والادارات العمومية⁽¹⁾

من التعاريف السابقة يستخلص أن الضريبة تعتبر وسيلة لتوزيع الأعباء العامة بين أفراد المجتمع، على أن يكون هذا التوزيع قانونيا ومراعيا لمقدرتهم التكاليفية، للمساهمة عن طريق دخلهم وثرواتهم في تحمل عبء الضريبة سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين دون الحصول على أي شيء في المقابل على نحو مباشر.

ثانيا: خصائص الضريبة

1. الضريبة مبلغ نقدي: كانت الضريبة في العصور الوسطى تفرض وتجبى بصورة عينية وذلك عن طريق إلزام الأفراد باقتطاع جزء من المحصول الزراعي أو الصناعي وإعطائه لدولة أو عن طريق إلزام الأفراد بالقيام بعمل معين على سبيل السخرة.

ومع اكتشاف النقود وتداولها أصبحت الضريبة تفرض وتجبى في صورة نقدية، وأصبحت النقود هي القاعدة العامة باعتبارها أكثر ملائمة للاقتصاد النقدي والنظام المالي.

2. الضريبة تفرض وتدفع جبرا وبصفة نهائية:

استنادا إلى فكرة السيادة التي تتمتع بها الدولة فلها الحق في فرض وتحصيل الضريبة عن طريق وضع النظام القانوني للضريبة، فهي التي تحدد وعاءها وتعين سعرها وطرق تحصيلها، وفقا للقوانين واحترام المواد الدستورية، مع ضرورة حصول على موافقة البرلمان الذي يمثل الشعب.

(1) عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، 2011، ص22

3. الضريبة تدفع بدون مقابل:

ويقصد بذلك أن المكلف بالضريبة يدفعها باعتباره فرد في المجتمع مساهما في تحمل التكاليف العامة التي تعود على المجتمع ككل بنفع عام مثل الصحة، التعليم، الأمن والتي تنفق الدولة عليها.

4. الضريبة تفرض من قبل الدولة:

ان الضريبة لا يمكن أن تفرض أو تعدل أو تلغى إلا بالقانون، فالإدارة الضريبة التي تقوم بتنفيذ ارادة السلطة العامة لا يحق لها الا جباية وتحصيل الضرائب المسموح لها من قبل السلطات المختصة.

5. هدف الضريبة تحقيق منفعة عامة:

ان لكل ضريبة منفعة اقتصادية واجتماعية وسياسة فالضريبة لها أثر على توزيع الدخل والثروات، وعلى سلوك المستهلكين والمنتجين، وعلى الاستخدامات البديلة للمواد الاقتصادية، وعلى اختيار الفن الانتاجي، وعلى تشجيع رؤوس الأموال، أو أصحابها، وعلى أطوار التقلبات الاقتصادية، وعلى معدلات النمو السكاني، بل وعلى كافة متغيرات النشاط الإنساني⁽¹⁾.

(1) ولهي بوعلام، جباية المؤسسة، دار الهدى، الجزء الأول، 2018، ص13

المطلب الثاني: القواعد الأساسية للضريبة

لما كان للضريبة كل هذه الأهمية، فقد وضع لها قواعد على المشرع الضريبي أن يأخذها بعين الاعتبار عند وضعه للنظام الضريبي، هذه القواعد تشكل الأساس التقليدي للضريبة حتى عبر عنها بأنها " إعلان حقوق المكلفين"⁽¹⁾، وواضع هذه القواعد هو الاقتصادي ادم سميث في كتابه الشهير "ثروة الأمم" وهذه القواعد هي:

أولاً- قاعدة العدالة: ويقصد بها ان تفرض الضريبة على جميع المكلفين بصورة عادلة، العدالة الضريبية تعد هدفاً ومسعى عام لدى مختلف المذاهب الفكرية، وهي من القضايا الأكثر إشكالات في المجال الضريبي، فهي تتعدى مجرد تقسيم الأعباء الضريبية تبعاً لمستويات الدخل مقارنة مع الخدمات المقدمة من طرف الدولة، هذا الأمر يجعل العدالة الضريبية تأخذ شكلين هما⁽²⁾:

1. العدالة أمام الضريبة: ويتم ذلك بتحقيق المساواة بين الأفراد ومعاملتهم نفس المعاملة في دفع الضرائب.

2. العدالة عن طريق الضريبة: أي تقليل من الفوارق في الدخول بين الأفراد عن طريق استخدام الضريبة، لأن الضريبة في الوقت الراهن لم تعد تتسم بالحياد. يعتبر تحقق العدالة الضريبة مرهوناً بتحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي، منع التهرب الضريبي ومراعاة العدالة في تصميم الانظمة الضريبية.

ثانياً- قاعدة الوضوح واليقين: وتعني هذه القاعدة على ضرورة تحديد الضريبة بوضوح ودون تحكم بحيث يعلم كل فرد قيمة ما عليه من ضريبة، وموعد أداء هذه الضريبة وكيفته.

⁽¹⁾ رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة للنشر والتوزيع، مصر، 1990، ص 114

⁽²⁾ يوسف قاشي، اشكالية تحقيق العدالة في النظم الضريبية مع الإشارة إلى الجزائر، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث

والدراسات، العدد العاشر، ص98

والهدف من ذلك هو حماية الممول من التعسف وتعريفه بحجم التزاماته، ويتطلب هذا استقرار التشريع الضريبي وابعاده عن التعديلات المستمرة التي تجعل الممول عاجزا عن تتبع هذه التعديلات.

ثالثا- قاعدة الملائمة في الدفع: وتقتضي هذه القاعدة بضرورة تنظيم أحكام الضريبة على نحو يتلاءم مع أحوال المكلفين وبما ييسر عليهم دفعها، وهذا يعني أن تكون مواعيد تحصيل الضريبة وطريقة هذا التحصيل واجراءاته ملائمة للممول تقاديا لثقل عبئها عليه، ومن هنا فان الوقت الذي يحصل فيه الممول على دخله يعتبر أكثر الأوقات ملائمة لتحصيل الضريبة.

رابعا- قاعدة الاقتصاد في النفقات: وتعني ان يتم تنظيم الضريبة بطريقة محكمة وبأقل تكلفة، حتى لا تضطر الدولة إلى التوسع في فرض الضرائب على الممولين بحجة تغطية نفقات تحصيلها⁽¹⁾، ويقصد بنفقات التحصيل ما تنفقه الدولة من رواتب وأجور، وان ما تشتريه من أدوات ومهمات لازمة للإدارة، كما يقصد به ايضا النفقات التي يتحملها الممولون عند دفعهم للضريبة.

المبحث الثاني: الجانب الفني للضريبة

يقتضي دراسة الجوانب الرئيسية التي تنظم الضرائب من الناحية الفنية أن تفرض في ضوء الضوابط الاقتصادية والمشكلات الأساسية التي تثار بهذه المناسبة، وذلك ابتداء من

⁽¹⁾ مصطفى الفار، الإدارة المالية العامة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، الطبعة الأولى، 2008،

تفكير الدولة في فرض ضريبة معينة إلى أن تقوم المكلف بدفع مبلغ الضريبة لخزينة الدولة، يعتبر علم الضريبة علما وفنا في آن واحد فالجانب الفني يقصد به الطريقة التطبيقية له وعادة ما تمر الضريبة بثلاث مراحل أساسية هي:

- مرحلة تحديد الوعاء الضريبي
- مرحلة تصفية الضريبة
- مرحلة تحصيل وجباية الضريبة

المطلب الاول: تحديد الوعاء الضريبي

يقصد بالوعاء الضريبي المادة التي تخضع لها الضريبة، وهذه المادة قد تكون ايراد الشخص أو المال في حد ذاته، وقد يكون واحدا أو متعددا وقد تكون هذا الوعاء دخلا أم نفقة أم ثروة.

وتكمن أهمية الوعاء الضريبي عند دراسة أي نظام ضريبي إذ يتوقف على تحديد صفاته من حيث العدالة والمرونة والوفرة، ويصنفها على أساسه إلى عدة أنواع يمكن إجمالها فيما يلي:

أولاً: الضريبة على الأشخاص والضريبة على الأموال: حيث تثار أيضا مشكلة في اختيار وعاء الضريبة، هل يكون على الأشخاص أم على الأموال.

1. **الضريبة على الاشخاص:** تفرض على الافراد اعتبارا لوجودهم في الدولة وتحت حمايتها، وقد عرفت قديما بضريبة الرؤوس في جل دول القديمة كفرنسا وروسيا القيصرية، ويذهب

البعض إلى الإشارة هنا إلى الجزية التي عرفت في الدول الإسلامية، والمفروضة على أهل الذمة، وإن كانت أسسها ومبرراتها مغايرة لنظام الضريبة.⁽¹⁾

فضريبة الرؤوس تأخذ شكلين أساسيين ضريبة موحدة وضريبة مدرجة.

أ- **ضريبة موحدة:** انتشرت في المجتمعات القديمة البدائية لكونها كانت تتماشى مع الظروف الاجتماعية والاقتصادية لتلك المجتمعات كون أن الإدارة المالية بدائية، مما يصعب عليها تقدير وعاء الضريبة، بجانب سهولة تحصيلها⁽²⁾، ولذا كانت تفرض ضريبة بسيطة موحدة على الأفراد، فجميع الأفراد يدفعون نفس المبلغ وتتميز حصيلتها بالبساطة وسعرها كان منخفضاً.

ب- **الضريبة المدرجة:** في حال الضريبة المدرجة يقسم المكلفون الخاضعون للضريبة إلى طبقات أو فئات وفقاً لمراكزهم الاجتماعية والاقتصادية، ولكل طبقة أو فئة ملزمة بدفع مبلغ محدد بالذات عن الطبقة أو الفئة الأخرى، وبالرغم أن الضريبة المدرجة تعد أكثر عدالة من الضريبة الموحدة، إلا أنها عدالة ناقصة فالطبقة الواحدة تدفع نفس المبلغ مع أن دخول الأفراد هذه الطبقة غير متساوية، فهي لا تعتمد على المقدرة التكليفية للأشخاص⁽³⁾.

أما في العصر الحالي فجل التشريعات الضريبية استغنت على ضريبة الأشخاص بنوعيتها الموحد والمدرجة لغياب مبدأ العدالة بين المكلفين بها، وعوضت بالضريبة على الأموال، حيث اتخذ المال كأساس لتحديد الوعاء الضريبي بدلاً من الأشخاص.

(1) محمد صغير بعلي، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر ص 66

(2) سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2000، ص 137

(3) سوزي عدلي ناشد، مرجع نفسه، ص 136

2. **الضرائب على الاموال:** نظرا لعيوب الضريبة على الاشخاص وغياب مبدأ العدالة فقد تم التوجه نحو اختيار الأموال كأساس لفرض الضريبة، اذ أضحت الثروة هي وعاء الضريبة في التنظيم المالية العامة المعاصرة⁽¹⁾، فالضريبة على الأموال تختلف وتتعدد، منها ما تفرض على رأس المال ومنها ما تفرض على الدخل.

ويقصد برأس المال من الناحية الضريبية، مجموعة الأموال العقارية والمنقولة المادية والمعنوية القابلة للتقدير بالنقود، سواء دخلا نقديا أو عبئا، أم لم تنتج أي شيء، والتي يملكها الشخص في لحظة معينة⁽²⁾.

أ- **الضريبة على رأس المال:** هذه الضريبة تتخذ من رأس المال وعاء لها، ويعرف رأس المال على أنه مجموع ما يمتلكه الأفراد من قيم استعمال في لحظة معينة، سواء اخذت شكلا عينا كقطعة أرض أو مبنى أم سلعا استهلاكية أم أوراقا مالية، كالسهم والسندات أم مبلغا من النقود⁽³⁾، حيث تفرض بسعر مرتفع بحيث لا يمكن الممول من دفعها من دخله، وإما يضطر إلى التصرف في جزء من رأس المال ليقوم بسداد الضريبة، وغالبا ما تستخدم هذه الضريبة للحد من سيطرة رأس المال ولتقريب الفوارق بين ثروات أفراد المجتمع، وتتميز هذه الضريبة بأنها ليست ضريبة سنوية أو منتظمة⁽⁴⁾.

وهناك ثلاث أنواع على رأس المال تدفع منه وهي:

(1) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، دار حامد للنشر، عمان ، الطبعة الأولى،

2007، ص30

(2) خالد سعد زغلول حلبي وابراهيم الحمود، الوسيط في المالية، الطبعة الثانية، دار الحنين للنشر والتوزيع، عمان، الاردن،

2002 ص 279

(3) سوزي عدلي ناشد ، مرجع سابق، ص 137

(4) خالد سعد زغلول حلبي وابراهيم الحمود ، مرجع سابق، ص282

- الضريبة الاستثنائية على تملك رأس المال.
 - الضريبة على زيادة القيمة العقارية أو المنقولة
 - الضريبة على التركات
- ب- **الضريبة على الدخل**: يعرف الدخل على أنه مبلغ من النقود يأتي من مصدر ثابت بصفة دورية منتظمة، وكما يتضح من هذا التعريف أنها تشمل ثلاث عناصر أساسية هي النقدية، الثبات والدورية.⁽¹⁾
- كما يقصد الدخل بمعناه الواسع كل زيادة في القيمة الأساسية للمول، أي كل زيادة في الذمة المالية، ومن ثم فهو عبارة عما يحصل عليه الشخص من مصدر معين قد يكون ملكية وسيلة انتاج مصنع، أو يكون عمله ومهمته أو هما معا، اخذا بذلك العديد من الصور والأشكال أجور فوائد، أرباح.... الخ.
- كما يقصد به في معناه الضيق كل ما يحصل عليه الفرد من نقود أو خدمات بصورة منتظمة ومستمرة طبقا لنظرية المنبع.⁽²⁾
- والضريبة على الدخل تحتل الصدارة في كل النظم الضريبية في العالم، لما لها من مزايا هامة مقارنة بالضريبة على رأس المال من حيث العدالة في توزيع الأعباء الضريبية، ومساهمة كل شخص حسب قدرته المالية في النفقات العامة، وهو يعتبر المورد الأساسي في تغذية خزينة الدولة بالإضافة إلى وفرة مواردها لاتساع أوعتها.⁽³⁾

(1) علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص20

(2) محمد الصغير بعلي، مرجع سابق، ص ص 70-71

(3) بوحادي حلیم، دور الضريبة في ترقية الاستثمار الخاص الوطني في الجزائر، دراسة حالة وكالة الاستثمارات ودعمه ومتابعته، رسالة ماجستير-2002-2003، ص31

ثانيا: الضريبة الواحدة والضريبة المتعددة:

1. الضريبة الواحدة:

هي ليست ضريبة وحيدة بل ضريبة عامة موحدة تقوم على أساس تجميع دخل الفرد الذي يحققه من مصادر مختلفة، حيث يرى أنصار هذه الضريبة انها تحقق أكثر مبدأ العدالة والمقدرة التكليفية للمكلفين⁽¹⁾، وأنها تؤدي إلى مساهمة الفرد مرة واحدة في الأعباء العامة، وأن نظامها يتسم بالبساطة والوضوح، كما يتطلب نفقات كثيرة، ويمكن إعمال مبدأ الشخصية الضريبية والتصاعد الضريبي مما يسمح بتحقيق العدالة ووفرة الحصيلة، وبالرغم من هذا ظلت فكرة نظرية لم تجد لها تطبيقاً عملياً، ويعزى هذا بما وجه إليها من انتقادات وهي كما يلي:

- صعوبة اختيار مادة واحدة للضريبة كما حدث لدى أنصارها وانتقادهم مما يدور الأخذ بفكرة الضرائب المتعددة.
- الاقتصار في فرض الضريبة على نوع واحد من الثروة فيه تفرقة لا مبرر لها، وانتهاك بمبدأ العدالة الضريبية.
- أن الضريبة الواحدة لا تصب إلا جزء من الثروة، والتي تعتبر قليلة الحصيلة، وضرورة فرض ضرائب جديدة مع ظهور أنواع عديدة من الثروات.

2. الضريبة المتعددة

(1) عزت عبد الحميد البرعي، المبادئ العامة للتشريعات الضريبية، دار الولاء للنشر والتوزيع، 2001، ص 107

- بسبب العيوب الكثيرة التي يتصف بها نظام الضريبة الواحدة فغالبية الدول تأخذ بنظام الضرائب المتعددة على أن لا يكون هناك أفرط في التعدد، وبفضل نظام الضريبة المتعددة لما يتصف به من مزايا ولأنه تلافى عيوب النظام السابق ويكمن مزاياه بما يلي⁽¹⁾:
- يعد أكثر ملائمة من نظام الضريبة الواحدة حيث تقرض الضريبة بأسعار معتدلة يسهل على الممول ايجاد المبالغ المطلوبة لها.
 - من النادر مع تعدد الضرائب أن يتمكن المكلف بها من التهرب منها جميعا فان أفلح في التهرب من بعضها فلن يفلح في التهرب من بعضها الآخر.
 - يعد نظام الضريبة المتعددة أغزر حصيلة من نظام الضريبة المفردة، لان الضريبة المفردة مهما احتاطت الدولة بشأنها لا تصيب سوى مظهر واحد من مظاهر ثروة الأفراد في حين أن الضرائب المتعددة تمكن الدولة من الوصول إلى جميع مظاهر الثروة.
 - إنّ خطأ السلطات المالية في نظام الضريبة الواحدة أشد على المكلف بها نظرا لجسامتها، في حين أن الضرائب المتعددة فان المساوى يصلح بعضها البعض، فاذا كانت الضرائب غير المباشرة يمكن أن تصلح هذا الوضع من خلال ما تقرره من اعفاءات وخفض في أسعارها للطبقات الفقيرة أو محدودة الدخل، ولهذا يعد التعدد بالضرائب أكثر عدالة فالأثر السيئ لضريبة معينة يقابله أثر حسن لأخرى.

ثالثا: الضرائب المباشرة وغير المباشرة:

(1) العلي عادل فليح ، المالية والقانون المالي، اثناء للنشر والتوزيع عمان ، الأردن، الطبعة الثانية، 2001، ص139

1. **الضرائب المباشرة:** وهي كل ما يفرض ويقتطع مباشرة من الدخل والثروة، ومن المستحيل نقل عبئها، ودافعها هو الذي يتحملها (ضرائب الدخل) وتتصب دوريا (سنويا) على المركز المالي للممول، الذي يتكون من عناصر ثابتة ودائمة لفترة طويلة⁽¹⁾.

❖ مميزات الضرائب المباشرة:

- عدالتها في توزيع الأعباء حيث تأخذ بمبدأ التبادل وظروف الممول.
- عدم تأثرها بالدورات التجارية والتقلبات الاقتصادية مما يؤدي إلى ثبات حصيلتها نسبيا.
- يشعر الممول بوطأتها، مما يجعله يتابع الدولة في كيفية إنفاقها.
- تتميز بالوضوح حيث يعرف كل ممول على وجه التحديد مقدار ما دفعه.

❖ عيوب الضرائب المباشرة:

- عدم المرونة الكافية وعدم إمكانية التحكم في حصيلتها.
- انخفاض القيمة الحقيقية للحصيلة في ظل استمرار ظاهرة التضخم.
- تعقد وطول إجراءات الربط والتحصيل مما يؤخر تحصيل الكثير منها.
- وجود علاقة مباشرة من الممول والسلطة القائمة في التحصيل يفتح بابا للتهرب من دفعها أو جزء منها بالاستعانة بشتى الطرق.
- شعور الممول بوطأتها، ومن ثم كراهته لها، لاسيما في حالة ارتفاع سعرها مما يشجعه على محاولة التهرب منها.

2. **الضرائب غير المباشرة:** وهي كل ما يفرضها أثناء تداول السلع والخدمات في مراحل الإنفاق المختلفة ومن الممكن نقل عبئها، ودافع الضريبة هو الذي يتحملها، منها الضرائب

⁽¹⁾ عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، دار الجامعة الاسكندرية، 2005، ص 260

الجمركية، ضريبة المبيعات⁽¹⁾، ويتوقف النقل على درجة مرونة عرض وطلب السلعة محل الضريبة ونوع العنصر الخاضع لها، ومدى توفر أو انعدام المنافسة وغالباً ما تفرض على وقائع خاصة أو أعمال عارضة متقطعة الاستهلاك والتداول، الانتاج أو الاستعمال.

❖ مميزات الضرائب غير المباشرة:

- فهي إلى جانب مميزات المالية من وفرة الحصيلة، فإن لها وظيفة اقتصادية وهي تحقيق التوازن بين العرض والطلب، لكل فرع من فروع الانتاج من خلال خفض وزيادة سعرها.

- يرى البعض أن الضرائب غير المباشرة قد تكون أكثر عدالة من الضرائب المباشرة لأن الأخيرة قد تحابي الدخل المرتفعة ولديهم فرصة للتهرب، وهنا قل حدوثه في الضرائب غير المباشرة.

- تتميز حصيلة الضرائب غير المباشرة بالمرونة وقت الرخاء؛
- سهلة في تحمل أعبائها نظراً لعدم الشعور بوطأتها؛
- قد لا يكون نقل عبء الضرائب غير المباشرة آثار سيئة؛
- يتم نقلها بطريقة منتظمة ويعلمها صانع السياسة المالية؛
- أن التصاعد في الضرائب غير المباشرة يؤدي إلى تقليل الاستهلاك وليس الادخار.

❖ عيوب الضرائب غير المباشرة:

- أنها قد لا تحقق العدالة الضريبية ولا تتناسب مع المقدرة التكاليفية للممول، وخاصة أنها تفرض بدرجة أكبر على السلع الضرورية التي يقع عبئها على محدودي الدخل وذلك لضمان حصيلة كبيرة منها؛

(1) عبد المطلب عبد الحليم، مرجع سابق، ص 216

- تتخفّض انخفاضاً شديداً في فترات الانكماش الاقتصادي؛
- تستلزم العديد من الإجراءات والشكليات إيجاد رقابة على الاستهلاك وتداول الثروة مما يؤدي إلى عرقلة حركة إنتاج السلع وتداولها.

رابعاً: الضرائب على التداول والانفاق:

تعتبر الضريبة على التداول والانفاق من الضرائب غير المباشرة حيث تفرض الضريبة على واقعة التداول كسواء العقارات والسندات وغير ذلك من رؤوس الأموال، أي إنفاق الدخل على أموال الاستثمار، وهي تعرف أيضاً بالضرائب على التصرفات القانونية، وتفرض أيضاً على واقعة الانفاق أي إنفاق الدخل على أموال الاستهلاك.

1. **الضرائب على التداول:** وتفرض هنا الضريبة على تداول رؤوس الأموال وانتقالها يد إلى يد أخرى أي تفرض الضريبة على مختلف النقود والمعاملات التي يكون محلها انتقال وتداول رؤوس أموال وهي ما تعرف باسم التصرفات القانونية.⁽¹⁾

ومن بين الضرائب على التداول ضريبة الطابع والضريبة على التسجيل، وعادة ما يستخدم مصطلح الرسم بدل الضرائب لتعبر على ضريبة الطابع أو التسجيل، وإن كانت لا تعد رسوماً لأنها لا تدفع مقابل حصول الفرد على منفعة أو خدمة له، بل تفرض على واقعة تداول الأموال، وإن كان لا يعتبر من التكيف التقني لها أو من طبيعتها القانونية كضريبة بالمفهوم الفني والقانوني.⁽²⁾

(1) خالد سعد زغلول حلمي وإبراهيم الحمود، مرجع سابق، ص 295

(2) محمد عباس محرز، اقتصاديات الحماية والضرائب، دار هومة للنشر والتوزيع الجزائر، ص 130

أ- **ضريبة الطابع:** تفرض على عملية تداول الأموال وانفاقها من شخص إلى آخر ويتم ذلك عن طريق تحرير وثائق معينة كالعقود أو الشبكات والأوراق التجارية أو الفواتير والسندات.⁽¹⁾

وجرت العادة على تحصيل هذه الضرائب عن طريق طوابع تلصق بقيمة معينة على المحررات والمستندات، وفي بعض الحالات عن طريق وضع ختم على المستندات مقابل دفع الرسم، بالإضافة أنها تفرض على بعض المحررات التي لا علاقة لتداول الأموال مثل الطلبات التي تقدم للدولة.

ب- **الضريبة على التسجيل:** يطلق على هذه الضريبة برسم التسجيل والتوثيق، فالضريبة هنا تستحق عند اثبات واقعة انتقال الملكية من شخص إلى آخر، أو عند توثيق الملكية، فالضريبة على التسجيل تدفع عند توثيق التصرفات الناقلة للملكية لأثبات حق من انتقلت إليه، مما يميز هذه الضريبة أنها تحقق اعتبارات العدالة لأنها تتناسب مع قيمة المال موضوع الضريبة، كما أنها تحقق اعتبارات الملائمة، حيث يتم تحصيلها عند تداول الأموال فيكون الشخص أكثر قدرة على الدفع في هذا الوقت، كما أنها تمنح للمالك حجز اثبات الملكية في مواجهة الجميع.⁽²⁾

2. **الضرائب على الانفاق أو الاستهلاك:** يطلق على الضرائب غير المباشرة ضرائب الانفاق لكونها تفرض على الدخل بمناسبة إيقافه، لذا فهي تصيب الدخل بطريقة غير مباشرة سواء كان الانفاق شراء السلع والخدمات أو الانتاج وتنقسم إلى:

(1) محمد عباس محرزى ، مرجع نفسه، ص 131

(2) محمد عباس محرزى ، مرجع نفسه، ص 131

- أ- **الضرائب على الاستهلاك**: تفرض الضريبة هنا على أساس واقعة الاستهلاك وإنفاق الفرد لدخله، وهي ضريبة متنوعة ومتعددة، ويمكن القول أن الضرائب على الاستهلاك تفرض بمناسبة استعمال الفرد لدخله للحصول على السلع والخدمات التي تحتاج إليها.
- ب- **الضرائب الجمركية**: تفرض لدى اجتياز السلعة لحدود الدولة سواء استيرادا أو تصديرا، وعادة ما تستعمل لحماية الإنتاج الوطني⁽¹⁾، تعتبر الضرائب الجمركية مورد مهم لخزينة الدولة بالدرجة أولى، ويرجع ذلك إلى الحصيلة الضريبية الكبيرة التي تدرها، وهناك نوعين من الضرائب الجمركية ضريبة على الاستيراد وضريبة عند التصدير.

المطلب الثاني: تصفية الضريبة

تهدف تصفية الضريبة إلى تحديد مبلغ ومقدار الدين الضريبي من خلال تطبيق سعر أو معدل الضريبة على المادة الخاضعة للضريبة، ويمكن تعريفه على أنه نسبة ما يدفعه المكلف كضريبة إلى مقدار الوعاء الضريبي أو المادة الخاضعة له⁽²⁾.

وقد عرف النظام الضريبي صورا متعددة لسعر الضريبة، فإما أن تكون الضريبة توزيعية أو قياسية، ولاختيار الأسلوب أهمية خاصة لما لها من علاقة بمدى فعالية النظام الضريبي وعدالته، فلا يجب أن يقل هذا التدبير فتكون الحصيلة ضعيفة أو تزيد التقدير فيصبح مخل بالعدالة الضريبية.

أولا- الضريبة التوزيعية: ويقصد بالضريبة التوزيعية تلك التي يحدد المشرع سعرها مقدما، ولكنه يقوم بتحديد حصيلتها الإجمالية، وفي مرحلة ثانية يقوم بتوزيع هذه الحصيلة على

⁽¹⁾ محمد الصغير بعلي، مرجع سابق، ص 72

⁽²⁾ رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص 189

الافراد، مستعينا بالأجهزة الادارية في المناطق المختلفة بحسب ما يملكه كل فرد من المادة الخاضعة للضريبة وحينئذ يمكن معرفة سعر الضريبة⁽¹⁾.

في الوقت الحالي تم استغناء عن دور الضرائب التوزيعية لأن ذلك يتعارض مع مبدأ اليقين، كما تتصف بانخفاض درجة مرونتها وعدم استجابتها لمبدأ العدالة.

ثانيا- **الضريبة القياسية:** وهي الضرائب التي تحدد على مستوى الممول عن طريق تحديد مقدار الضريبة واجبة التحصيل ففي هذا النوع من الضرائب لا تحدد قيمة الحصيلة الواجب جبايتها وانما يتم الاقتصار على تحديد السعر⁽²⁾، أي ان الادارة تتدخل بشكل مباشر في تحديدها، معتمدة على عدة معايير من بينها اقرار الشخص أو عن طريق اقرار الغير، ولكن يبقى عملها تقديريا واحتمالات وليس ارقاما فعلية، ويتم التمييز بين نوعين الضرائب التصاعدية والضرائب النسبية.

1. **الضرائب التصاعدية:** في هذه الحالة يرتبط سعر الضريبة بحجم الوعاء ارتباطا طرديا، فكلما زاد حجم الوعاء زاد معدل الضريبة، وتأخذ غالبية التشريعات الضريبية بهذا الاسلوب في تقدير الضريبة.

انتشرت الضرائب التصاعدية في كافة دول العالم لسببين رئيسيين هما⁽³⁾:

- تمكن انجازاته من تحقيق حصيله ضريبة أكبر مقارنة بالضريبة في ظل وجود تفاوت واضح في توزيع الدخل وثبات حجم التهرب الضريبي والاعفاءات المرتبطة بالدخل.

(1) سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 200

(2) عبد المجيد قدي، مقدمة في القانون الضريبي وحماية المؤسسات، دار الخلدونية، 2018، ص 44

(3) يونس أحمد البطريق وآخرون، الضرائب والنفقات العامة، الدار الجامعية الاسكندرية، ص 55

- اعتقاد الكثيرين في ضرورة الحد من تفاوت الكبير في توزيع الدخل والثروات في المجتمع لحماية الامن القومي الداخلي.

2. **الضرائب النسبية:** الضريبة النسبية هي ضريبة محسوبة على أساس معدل ثابت مهما كان حجم أو قيمة المادة الخاضعة ومعدلها لا تتغير بتغير قيمة هاته المادة.⁽¹⁾

المطلب الثالث: التحصيل الضريبي

التحصيل الضريبي يعني مجموعة الطرق والقواعد المتبعة لنقل الضريبة من المكلف بها إلى الخزينة العمومية على أساس الواقعة المنشئة لها، وذلك بعد اختيار المادة الخاضعة وتقديرها وحساب مبلغها، تصل إلى آخر عملية وهي تحصيل الضريبة.

ومن المعروف أن حساب الضريبة ليس مجرد القيام بعملية حسابية يطبق فيها المعدل على الوعاء الضريبي، بل يجب التعرف على مختلف عناصر التشخيص، كالإعفاءات والاعباء المختلفة، اضافة إلى التفاوت في معدل الضريبة وتساعدنا.⁽²⁾

ولتحصيل الضريبة عدة طرق نذكر أهمها:

أولاً- دفع الضريبة من قبل الممول: وهذه هي القاعدة العامة حيث يجب دفع الضرائب من قبل الممول نفسه إلى الادارة الضريبية، وتعتبر أكثر شيوعاً في الوقت الحاضر، وذلك انطلاقاً من معرفته بالآجال القانونية للتصريح والدفع.

ثانياً- دفع الضريبة من قبل شخص غير الممول: وتعتبر هذه الطريقة استثناء من القاعدة العامة، حيث يتم بموجب هذه الطريقة دفع مبلغ الضريبة إلى ادارة الضرائب من قبل الغير من

⁽¹⁾ بوزيدة حميدة، حماية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2007، ص81

⁽²⁾ عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1972، ص144

غير المكلف، كما هو الحال في تقنية الاقتطاع من المصدر.

وتعتبر تقنية الاقتطاع من المنبع أسلوباً يسهل على الإدارة الضريبية العمل، ويقلل من امكانات التهرب الضريبي، كما تنشأ عنه حالة من تخدير الضريبة لدى الممولين، لكونهم يعتادون على السلوك والتصرف على أساس أن دخولهم هي تلك الدخول المخصوم منها مبلغ الضريبة، ويمكن أن تؤدي ذلك إلى اخضاع مبالغ فيه لدخول العمال، خاصة في المجتمعات التي يكونون فيها غير مهيكليين في نقابات قوية تدافع عن حقوقهم⁽¹⁾.

المبحث الثالث: مفهوم النظام الضريبي وفعاليته

تكتسي دراسة النظم الضريبية أهمية بالغة، إذ تمكن الباحثين من تقييم مختلف النظم الضريبية، وتحديد مدى نجاحها في تحقيق أهدافها ومحاولة تحسين فعاليتها.

المطلب الأول: مفهوم النظام الضريبي ومكوناته

أولاً: مفهوم النظام الضريبي:

للنظام الضريبي مفهومين، مفهوم ضيق ومفهوم واسع والذي يحدد مجموعة مترابطة من العناصر الايديولوجية والاقتصادية والفنية ونتطرق إلى المفهومين:

1. المفهوم الضيق: أنه مجموعة من الأساليب الفنية والقواعد القانونية والتنظيمية التي تحدد

الاقتطاع الضريبي بداية من اختيار الوعاء إلى التقدير إلى الربط والتحصيل⁽²⁾.

2. المفهوم الموسع: مجموعة العناصر الأيديولوجية والاقتصادية والفنية التي تؤدي تراكمها

معاً وتفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان ضريبي معين⁽¹⁾.

(1) عبد المجيد قدي، مقدمة في القانون الضريبي، مرجع سابق، ص ص 72-73

(2) يونس أحمد البطريق وآخرون، النظم الضريبية، الدار الجامعية، 2004، ص 13

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

أ- **الهدف:** يسعى أي نظام ضريبي إلى تحقيق أهداف محددة، هي نفسها أهداف السياسة الضريبية التي تحددها الدولة وفق سياستها الاقتصادية، لذلك تختلف هذه الاهداف من دولة إلى أخرى، فهدف النظام الضريبي في الدول المتقدمة يكمن في اعتباره أحد المصادر الرئيسية للتمويل ووسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتوجيه النشاط الاقتصادي، ويتخذ التدخل الضريبي صورا عديدة منها ما يقوم على أساس التمييز في المعاملة بين مختلف النشاطات المختلفة لتشجيع بعضها دون الاخرى، أو من خلال اعادة توزيع الدخل حيث تستقطع الدولة جزء من الدخل والثروات المرتفعة ثم تعيد توزيعها عن طريق الخدمات العامة أو تقرير إعانات عائلية لفائدة أصحاب الدخل المحدودة، أما بالنسبة للدول النامية فإن أهم أهداف النظام الضريبي تكمن في تشجيع الادخار والاستثمار من خلال فرض ضرائب التي تحد من الأنفاق الاستهلاكي الزائد، وتعمل على تعبئة الموارد الاقتصادية وتوجيهها لأغراض التنمية، اذ تشكل الضريبة احدى أدوات الادخار الإجباري لتمويل مشروعات التنمية.

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

ب- **الوسيلة:** يرتكز النظام الضريبي على مجموعة الوسائل الضرورية اللازمة لتحقيق أهدافه، وتقوم هذه الوسائل على عنصر فني والآخر تنظيمي، وهما يشكلان معا المفهوم الضيق للنظام الضريبي.

(1) ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001 ص19

❖ **العنصر الفني:** يتكون النظام الضريبي -من الناحية الفنية- من مجموع الضرائب

المطبقة في زمن معين وفي بلد معين وبالتالي تشكل الضريبة وحدة بناء ذلك النظم.

وتختار الدولة عادة من الوسائل الفنية ما يسمح لها بتحقيق حصيللة ضريبية غزيرة

تتصف بالثبات من جهة والمرونة من جهة أخرى، كتوسيع مجال فرض الضريبة كما هو

الحال بالنسبة للرسم على القيمة المضافة، كما تسعى إلى تحقيق العدالة في توزيع العبء

الضريبي باستعمال الضريبة التصاعدية مثل الضريبة على الدخل الاجمالي، ويتجسد العنصر

الفني في صياغة الأصول العلمية للضرائب المختلفة في إطار القانون الضريبي، الذي يركز

على سيادة الدولة في فرض الضرائب عن طريق التشريع الضريبي، ومساهمة ممثلي الشعب

في تقريرها من خلال البرلمان.

❖ **العنصر التنظيمي:** يكتسي العنصر التنظيمي للنظام الضريبي أهمية بالغة حيث توجد

الضريبة ضمن مزيج ضريبي متشعب مما يقتضي وجود تنظيم اداري يتكفل بمهمة الاقرار

والربط والتحصيل، ويزداد حجم هذا التنظيم كلما تعقد الكيان الضريبي، ولاستمرار وجود

النظام الضريبي يجب توفر علاقة تكاملية بين مختلف الضرائب التي تكونه، بحيث نقص

حصيللة احداها يجب أن يعوضه ارتفاع في حصيللة ضريبة أخرى، كما أن عدالة الضرائب

التصاعدية يعوض ارتفاع الضرائب على الاستهلاك وعندما تفرض ضريبة على سلعة معينة

يجب أن لا تترك السلع التي يمكن أن تحل محلها بدون ضريبة، والا تحول الاستهلاك نحو

هذه السلع البديلة وتجنب بذلك المكلفين من دفع الضريبة.

وتبرز أهمية العنصر التنظيمي عند فرض ضريبة جديدة أو عند تحديد عناصر وعائها، إذ يجب أن تكون هذه الضريبة متفقة مع جميع الضرائب الموجودة قبلها، أي مراعاة التنسيق الضريبي وذلك حفاظاً على وحدة الهدف للنظام الضريبي⁽¹⁾.

ثانياً: مكونات النظام الضريبي:

يتكون النظام الضريبي من العناصر التالية:

1- السياسة الجبائية:

التعريف الأول: تعبّر السياسة الجبائية عن مجموعة من التدابير ذات الطابع الضريبي المتعلق بتنظيم التحصيل الضريبي قصد تغطية النفقات العامة من جهة والتأثير على الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية حسب التوجيهات العامة للاقتصاد من جهة أخرى متكاملة من البرامج وليست مجموعة متناثرة من الاجراءات⁽²⁾.

التعريف الثاني: أنها مجموعة القرارات والاجراءات والتدابير المتخذة بهدف تأسيس وتنظيم الاقتطاعات الجبائية طبقاً لأهداف السلطات العمومية⁽³⁾.

التعريف الثالث: "السياسة الضريبية تغطي مجموعة الاختيارات التي تتسم في تحديد الخصائص المميزة للنظام الضريبي"⁽⁴⁾.

ومن هذه التعاريف تتضح أن للسياسة الجبائية عدة سمات تتلخص فيما يلي⁽⁵⁾:

- تعد السياسة الجبائية تشكيلة متكاملة من البرامج بغية تحقيق أهداف معينة؛

(1) ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق مرجع سابق، ص 37، 38.

(2) عبد المجدي قدي، مدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية "دراسة تحليلية تقييمية"، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر

2006 ص 139

(3) G. Tournier, la politique fiscale dan la 5ème république, privat, 1985, p14

(4) Bernard Castagnede, Que sais- je : la politique fiscal , PUF , édition N°: 1 Année 2008

(5) رضا خلاصي، مرجع سابق، ص 490

- تركز على أدوات ضريبية فعلية ومحتمة تتسابق والبرامج الموضوعة، منها الاعفاءات والتخفيضات؛

- تعد جزء من السياسة المالية للدولة والتي بدورها تعتبر جزءا من السياسة الاقتصادية حيث تسعى لتحقيق أهدافها؛

- تهدف السياسة الجبائية إلى جذب وتحفيز الاستثمار ودفع عجلة التنمية الاقتصادية، وذلك من خلال استعمال وسائلها المختلفة، وتمثل هذا التحفيز في التدابير والاجراءات المعنية التي تتخذها السلطة الجبائية المختصة وفق سياسة جبائية معينة، بقصد منح مزايا واعتمادات ضريبية لتحقيق أهداف معينة.

ومن خلال التعاريف السابقة فان تصميم أي سياسة ضريبية لأي دولة كانت يجب أن لا يكون بمعزل عن الجوانب المحيطة بها سياسية، اقتصادية واجتماعية، وإلا فان مصير السياسة الضريبة الفشل، كما يجب أن تتكامل فيها الوسائل والبرامج والأدوات من أجل تحقيق الأهداف المرجوة ودحر الآثار غير المرغوبة⁽¹⁾.

2- الإدارة الضريبية: تختص الإدارة الضريبية بتنفيذ القوانين الضريبة والتحقق من سلامة تطبيقها حماية لحقوق الدولة من جهة وحقوق الممولين من جهة أخرى، واقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية التي ترقى بالنظام الضريبي إلى درجات من الاتقان والكمال، وتساعد على تحقيق أهدافه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

(1) عبد الهادي مختار، الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر، اطروحة دكتوراه علوم في

العلوم الاقتصادية، والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، 2015/2016، ص 21

والادارة الضريبية تعني مجموعة الأجهزة الادارية التي تسهر على تنفيذ قواعد التشريع الضريبي عن طريق متابعة فرض الضريبة على المكلفين، وكذا عملية تحصيل تلك الضرائب، وعليه فان احدى العوامل التي تساهم في نجاح أي سياسة ضريبة تتمثل بلا شك في تواجد الادارة الضريبية ذات كفاءة والخبرة الميدانية ومرونة العمل⁽¹⁾.

والادارة الضريبية هي مزيج من العناصر الادارية والقانونية والمالية، فالإدارة الضريبية كفرع من فروع الادارة المالية، والتي هي بدورها جزء من الادارة الحكومية، الادارة العامة تحتوي على نفس الوظائف الادارية: التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة⁽²⁾.

3- التشريع الضريبي: يعد أهم مكونات النظام الضريبي لارتباطه الكامل بالنظام القانوني، حيث أن مكونات النظام الضريبي بصفة عامة، والضريبة بصفة خاصة تصدر في شكل قوانين وتشريعات، فاذا كانت معظم المشاكل التي يهتم ببحثها علم المالية تعتبر مشاكل قانونية، اذا كان القانون هو الاداة التنظيمية التي يلجأ اليها المشرع لوضع القواعد العامة الملزمة في مختلف المجالات ومنها المالي والضريبي، فان مختلف جوانب المالية العامة من نفقات عامة وايرادات عامة وموازنة عامة تأخذ شكل قواعد قانونية يطلق عليها التشريع المالي، ويرى جانب كبير من الفقهاء أنه أحد فروع القانون العام، وهو مجموعة القواعد القانونية التي تنظم شئون الدولة المالية، غير أن أحد أهم اجزاء التشريع المالي وهو تشريع الضرائب أو التشريع الضريبي وهو ركيزة النظام الضريبي، ويعتبر بالأجماع احد فروع القانون العام، وهو الذي يختص بتنظيم القواعد القانونية المتعلقة بفرض

(1) رضا خلاصي، مرجع سابق، ص244

(2) محفوظ برحماني، التشريع الضريبي بالجزائري، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2018، ص58.

الضرائب المختلفة والتنظيم الفني لها وكيفية تحصيلها، والمشكلات المترتبة على هذا التنظيم الفني⁽¹⁾.

المطلب الثاني: فعالية النظام الضريبي أولاً: مفهوم فعالية النظام الضريبي:

نقصد بفعالية النظام الضريبي مدى قدرته على تحقيق أهدافه بشكل متوازن، حيث أن تلك الأهداف قد تتعارض فيما بينها، فالهدف المالي قد يتعارض مع الهدف الاقتصادي نتيجة تدعيم الدولة لبعض القطاعات من خلال اعفاءها كلياً أو جزئياً من الضريبة، إن الدولة قد تضحي بالهدف المالي لتحقيق هدف اقتصادي ما كالتوازن الجهوي، كما قد يتعارض الهدف المالي مع الهدف الاجتماعي، بحيث يراعي المشرع الضريبي الوضع الاجتماعي للأفراد حسب الوضع المالي والاجتماعي، وذلك من خلال اعفاء الأفراد ذات الدخل المنخفض، واختلاف المعاملة الضريبية لأفراد حسب الوضع المالي والاجتماعي، وذلك من أجل تحقيق التضامن الاجتماعي، فقد عرفه Pierre Beltrame, Mehl : "فإن فعالية النظام الضريبي وتحقيقها ينبغي أن يكون هناك جواب عن امكانية تصميم نظام ضريبي يتسم بالحصول على أقصى مردودية وبأقل تضحية جماعية"⁽²⁾، كما ولهذا التعارض يجب مراعاة الغايات الثلاث:

- مصلحة الدولة
- مصلحة المكلف

⁽¹⁾ عزت عبد الحميد البرعي، مرجع سابق، ص 25

⁽²⁾PIERE BELTRAME, LUCIEN MEHL: TECHNIQUES POLITIQUES ET INSTITUTIONS FISCALES COMPAREES, PUF, FRANCE, 1997, P 365.

• مصلحة المجتمع

ثانيا: قياس فعالية النظام الضريبي

توجد عدة طرق لقياس فعالية النظام الضريبي، والتي تتمحور في الوظيفة والكمية،

ويمكن حصرها في المداخل التالية⁽¹⁾:

1. **مدخل الأهداف:** وفق هذا المدخل تقاس فعالية النظام الضريبي على محصلة ومدى تحقيقه للأهداف المناطة به، لكن قد يثور هناك الجدل والتساؤل على أي من هذه الأهداف نعتمد، هل نأخذ بالأهداف المعلنة أو الأهداف العملية التي تعبر عن الناتج النهائي الذي يرتبط بالسياسة الضريبية؟ كيف يمكن التوفيق بين الأهداف المتعارضة للنظام الضريبي؟ وما هو معيار الأهمية النسبية للأهداف؟ وهل الفعالية تعني تحقيق النظام الضريبي لأهم الأهداف أو تحقيقه لأكثر من هدف، وللإجابة على هذه التساؤلات السابقة نستعرض المداخل الفرعية لمدخل الأهداف على النحو التالي:

أ- **مدخل الهدف السائد:** يقصد بالهدف السائد بأنه الهدف الرسمي المعلن مثل حجم الحصيلة الجبائية المنتظر تحصيلها أو عدد المشاريع الاستثمارية الواجب انجازها نتيجة التحريض الضريبي للاستثمار.

ب- **مدخل تعدد الأهداف:** قد يسعى النظام الضريبي إلى تحقيق أكثر من هدف في وقت واحد، لذا فإن حجم الحصيلة الضريبية لا يمثل المقياس الكامل للفعالية الضريبية، وبالتالي يمكن قياس الفعالية بقدرة النظام الضريبي على تحقيق أكثر من هدف، مثل تحقيق حصيلة

⁽¹⁾ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي واشكالية التهرب، أطروحة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،

جامعة الجزائر، 2001-2002، ص ص 112-113

ضريبية غزيرة، وكسب رضا موظفي ادارة الضرائب وكذلك ثقة المكلفين، إلا أن تحقيق جميع تلك الأهداف صعب، لذلك يتعين على المشرع تحديد الأهداف الأكثر أهمية دون اهمال باقي الأهداف، أي ترتيب تحقيق أهداف النظام الضريبي حسب الأولوية، وذلك وفق الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة.

ت- **مدخل الاهداف المرحلية:** يستند هذا المدخل على أن النظام الضريبي له مجموعة من الأهداف يسعى تحقيقها، هذه الأهداف مقسمة من الناحية الزمنية إلى أهداف قصيرة ومتوسطة وطويلة، وبالتالي تقاس فعالية النظام الضريبي بقدرته على تحقيق هذه الاهداف المرحلية، أي اتخاذ الزمن كمعيار لقياس فعالية النظام الضريبي.

2. **مدخل الموارد:** يستند هذا المدخل على افتراضين هما:

- أن النظام الضريبي هو نظام مفتوح يؤثر ويتأثر بالبيئة.
- تتوقف فعالية النظام الضريبي على قدرته في توفير احتياجاته المادية والبشرية في ظل المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المحيطة به، أي كلما استطاع النظام توفير احتياجاته من الموارد المادية والبشرية والأدوات المساعدة للاستخدام الأمثل لهذه الموارد المادية كلما زادت فعاليته واستطاع تحقيق الأهداف المحددة.

ورغم أهمية مدخل الموارد في قياس فعالية النظام الضريبي، إلا أن درجة توافر الموارد المادية والبشرية مسألة نسبية، كما أن استخدامها قد يتصف بالقصور وعدم الرشد والذي يرجع لأسباب تنظيمية أو سلوكية أو بيئية.

3. المدخل المالي: يستند المدخل المالي على القياس الكمي لفعالية النظام الضريبي، وذلك بمقارنة حصيللة الاقتطاعات الضريبة الفعلية مع حصيللة الاقتطاعات الضريبية التقديرية، ويمكن صياغة ذلك في النسبة التالية:

فعالية النظام الضريبي = حصيللة الاقتطاعات الضريبية الفعلية / حصيللة الاقتطاعات الضريبية التقديرية.

تجاوزت حصيللة الاقتطاعات الضريبية الفعلية من حصيللة الاقتطاعات الضريبية التقديرية، أما في حالة العكس فيؤدي إلى عدم فعالية النظام الضريبي، وجب مقارنة ذلك المعدل مع معدلات السنوات السابقة حتى تتم متابعة تطور الفعالية المالية للضريبة عبر التاريخ، أي تحليل ديناميكي، بالإضافة إلى مقارنته مع معدلات الدول المتقدمة والنامية.

ويواجه قياس فعالية النظام الضريبي عدة صعوبات ومشاكل نجلها فما يلي:

1- عدم وجود اتفاق عام على ماهية الفعالية، فتعريف الفعالية بأنها درجة تحقق الأهداف، ستختلف باختلاف وجهة النظر المأخوذة لكل طرف من أطراف التعامل مع النظام، أي أن النظام الضريبي قد يكون فعال بالنسبة للدولة، لكنه ليس كذلك بالنسبة للمكلف.

2- مشكلة ثبات وصحة المقاييس المستخدمة في قياس الفعالية سواء بالنسبة للمعايير الكمية أو السلوكية حيث تتأثر هذه المقاييس حين ادخال عنصر الزمن.

ويترتب على ما سبق أن عملية قياس فعالية النظام الضريبي صعبة التحقيق حيث تواجه عدة مشاكل، كما أن مداخل الفعالية لا يمكن التوصل من خلالها منفردة إلى حل تلك المشاكل، لذا وجب تحقيق درجة من التكامل بين هذه الأساليب حتى تمكننا مواجهة قياس فعالية النظام الضريبي.

المطلب الثالث: معوقات ومقومات النظام الضريبي

أولاً: معوقات النظام الضريبي

تعاني الأنظمة الضريبية من معوقات تحد من فعاليتها وأهم هذه المعوقات هي :

1. التهرب الضريبي:

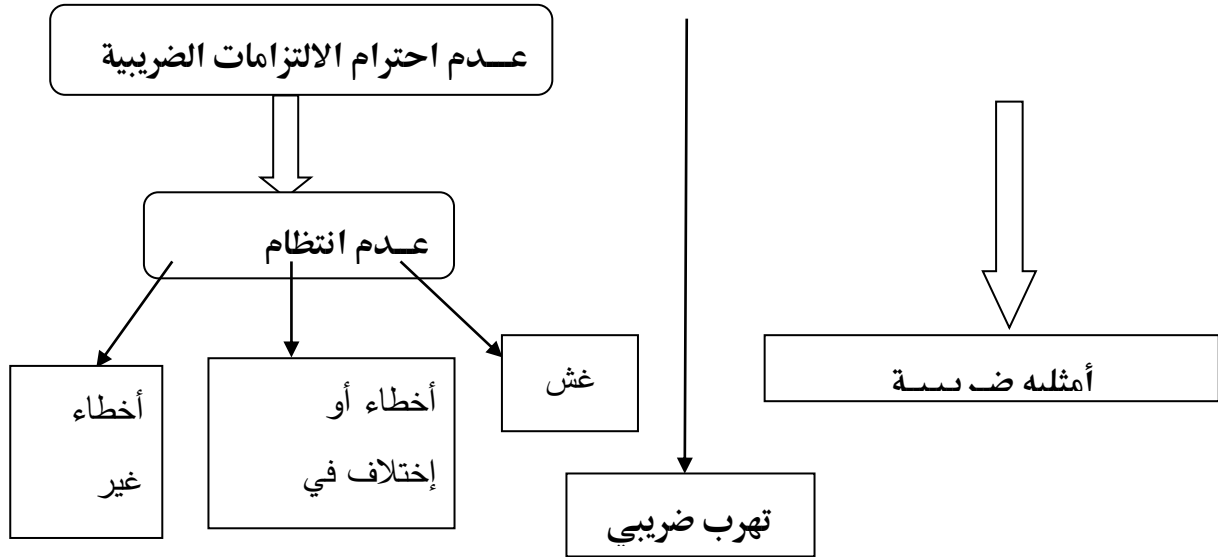
أ- تعريف التهرب الضريبي: التهرب الضريبي معناه عدم دفع الضريبة والتخلص منها جزئياً أو كلياً، وقد يكون هذا التهرب مقصوداً في الحالة التي يستثنى فيها المشرع بعض النشاطات من الخضوع إلى الضريبة، فيستغل المكلفون بالضريبة هذه الاستثناءات لصالحهم، وذلك بالبحث عن الثغرات التي يتملصون من خلالها ولا يدفعون الضريبة، وهنا المكلف لا يكون قد ارتكب مخالفة ولا يمكن متابعته قضائياً⁽¹⁾.

ومن صور التهرب الضريبي "الغش الضريبي"، حيث يعتمد الممول باستخدام وسائل وأساليب احتيالية غير مشروعة تنطوي على الغش من أجل التخلص غير المشروع من الضريبة، ومثال ذلك محاولة الممول إخفاء السلع المستوردة حتى لا يدفع عنها الضريبة الجمركية، أو الإعلان عن قيمة هذه السلع بأقل من القيمة الحقيقية لها، أو إنشاء نوعين من الدفاتر يمثل أحدهما المركز الحقيقي للمنشأة، ويعتمد الممول إخفاءه عن المصلحة ويكتفي بتقديم دفاتر أخرى لا تمثل المركز المالي الحقيقي للمنشأة، ويؤدي التهرب الضريبي إلى الإخلال بمبدأ العدالة الضريبية ونقص حصيلة الدولة من الضرائب، مما يؤثر سلباً على

(1) محفوظ برحمانى، مرجع سابق، ص 58.

خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية بها⁽¹⁾.

الشكل رقم (01): أشكال عدم الانتظام الضريبي



المصدر: عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، 2011، ص216

ب- أسباب التهرب الضريبي

يمكن تقسيم الأسباب المؤدية للتهرب الضريبي إلى ما يلي:

❖ التشريعات والقوانين الضريبية: للتشريعات والقوانين المعمول بها داخل الدولة أثر كبير

لخلق التهرب الضريبي ونذكر منها⁽²⁾:

- عدم احتواء التشريعات الضريبية لقوانين تتضمن عقوبات رادعة للمتهربين عن دفع

الضرائب، حيث من المعروف انه كلما ارتبط التهرب الضريبي بقوانين رادعة اختفت.

⁽¹⁾ خالد سعد زغلول حلي، تنازع القوانين في المجال الضريبي-دراسة تطبيقية في القانون الكويتي والقانون المقارن،

الطبعة الاولى، جامعة الكويت، 2007- ص94.

⁽²⁾ صلاح الدين حمدي، المالية العامة، مكتبة زين الحقوقية، الطبعة الاولى، بيروت، لبنان، 2015، ص 178.

- ان كثرة التعديل وعدم استقرار التشريعات يخلق اضطرابا لدى دافعي الضرائب وعدم استقراره في التعاملات الضريبية بين الادارات الضريبية ودافعي الضرائب، وفي نفس الوقت يؤدي إلى التهرب، وخاصة إذا تضمنت زيادة في اسعار الضرائب السابقة أو فرض ضرائب جديدة، وكذلك التغير في هيكليات أو نظام عمل أو ارتباط المؤسسات العاملة مع دائرة الضرائب العامة، مثلا ارتباط البنوك التجارية مع البنك المركزي في الرقابة على التحويلات لأجل التعاملات التجارية.

- تعقد وعدم وضوح التشريعات الضريبية وخاصة فيما يتعلق بالإعفاءات الضريبية، وأيضا الجهات التي تطلب الإعفاء، كما أن تعقد وعدم وضوح انواع من الضرائب يؤدي ارتفاع تكلفة تحصيلها، وبالتالي انخفاض حصيلتها كل هذا يؤدي إلى خلق أجواء التهرب الضريبي وفتح ثغرات لها.

❖ **الأسباب التنظيمية الإدارية:** مثل تعقد اجراءات تقدير ومدة تحصيل الضريبة يشعر دافع الضريبة بعدم اهتمام دائرة الضرائب بتحصيل الضريبة، وهذا يخلق عدم اهتمام دافع الضريبة بدفعها وبالتالي اهماله وتهربه، وكذلك افتقاد الجهاز الضريبي للعناصر أو الكوادر الفنية المتمكنة من التعامل في التقدير للضريبة أو ربطها أو تحصيلها وفق القانون المطلوب، وهذا يتطلب الفاعلية والكفاءة في المجالات المحاسبية والرقابية والتفتيش وقياس الأداء في العمل الضريبي، وكذلك بعض التعاملات اللاإنسانية مع دافعي الضرائب يخلق التهرب وخاصة اذا كان هناك فساد اداري أو مالي، وكذلك عدم استخدام الجهاز الضريبي للبرامج الحديثة في جدولة الضريبة وفقدان التقنية الحديثة الالكترونية وشبكاتها يضعف من قدرة الجهاز الضريبي مما يولد فقدان الاعتبار لها والتهرب من الضريبة.

❖ **التكوين النفسي لدافعي الضريبة:** ان اهمال التكوين النفسي من خلال اهمال التنشئة الاجتماعية على الانتماء للوطن والمجتمع، وتعريف الفرد على واجباته قبل حقوقه، أمر مهم، فالاهتمام بالتنشئة الاجتماعية يقلل كثيرا من المشاكل التي تعاني منها مؤسسات الدولة، وهذا واجب المنشأة التربوية، المدارس، الجامعات، الأسرة، الإعلام، ومراكز التوجيه الإنساني، فعندما تكون مقصرة فالتهرب الضريبي هو إحدى نتائج هذا التقصير وهو مسؤولية المجتمع والدولة.

يعتبر التهرب الضريبي أحد الظواهر المالية التي تؤثر سلبا من نواحي ثلاثة، مالية، اقتصادية واجتماعية، ويمكن توضيح ذلك فيما يلي⁽¹⁾:

• **من الناحية المالية:** يؤدي التهرب الضريبي إلى انخفاض حصيلة الضرائب وفقد الخزنة العامة جزءا هاما من مواردها، مما يعطل قيام الدولة بوظائفها وأهمها الإنفاق على المرافق العامة، وتلجأ الدولة لمواجهة عجز الموازنة العامة عن طريق فرض ضرائب جديدة أو رفع أسعار الضرائب، ويقع هذا العبء في النهاية على عاتق الممولين الأمناء مما يخل بالعدالة الضريبية، والبديل هو لجوء الدولة إلى المديونية الخارجية، ونحن نعلم آثار هذه المديونية على الدولة.

• **من الناحية الاقتصادية:** يؤدي التهرب الضريبي إلى اتجاه الأفراد والمشروعات إلى مجالات التي يتوافر بها فرص التهرب الضريبي حتى ولو لم تحقق الصالح العام، كما يخل التهرب الضريبي بشروط المنافسة بين المشروعات، حيث يصبح معيار الكفاءة مدى التهرب وليس الكفاءة المهنية.

(1) خالد سعد زغلول حلمي وابراهيم الحمود، مرجع سابق، ص 354.

- من ناحية الاجتماعية: يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف أخلاق الجماعة وإلى إضعاف روح التضامن بين الأفراد داخل الدولة الواحدة، كما يؤدي إلى سوء توزيع الدخل الوطني بين الأفراد المجتمع، وعدم تحقيق العدالة الضريبية، ويدفع الممولين الأمناء إلى التهرب من الضريبة بسبب ما يشعرون به من غبن.

2. الازدواج الضريبي:

من القواعد الأساسية للضريبة قاعدة العدالة والتي تقضي بالمساواة بين المكلفين في فرض الضرائب، وفرض الضريبة الواحدة أكثر من مرة على نفس المكلف لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية، فقد يكون ذلك من خلال تطبيق النصوص القانونية المتعددة داخل الدولة بحيث يكلف الشخص الواحد بدفع الضريبة عدة مرات وبالتالي يتعرض هذا الشخص إلى دفع الضريبة الواحدة إلى أكثر من سلطة مالية أو دفع الضريبة الواحدة عدة مرات لسلطة مالية معينة⁽¹⁾.

أ- تعريف الازدواج الضريبي: الازدواج الضريبي معناه خضوع وعاء ضريبي واحد لأكثر من ضريبة، أي تعدد فرض الضريبة، في نفس الفترة الزمنية، ويطلق عليه مجازاً لفظ الازدواج الضريبي، وفي حقيقة الأمر هو تعدد ضريبي، وهناك مجموعة من الشروط إذا توفرت كنا أمام ظاهرة الازدواج الضريبي وهي⁽²⁾:

- وحدة الوعاء الخاضع للضريبة؛

- وحدة الضريبة المفروضة؛

⁽¹⁾ زين العابدين ناصر، مبادئ علم المالية العامة، مطبعة عين الشمس، القاهرة، 1989، ص318.

⁽²⁾ حسن عواضة وعبد الرؤوف قطيش، المالية العامة والموازنة الضرائب والرسوم دراسة مقارنة، دار الخلود، بيروت 1995، ص

• وحدة المدة الزمنية المفروضة عنها الضريبة؛

• وحدة الشخص المكلف بالضريبة.

ب- أنواع الازدواج الضريبي: تفرض الضرائب على الأشخاص من قبل الدولة التي يحملون جنسيتها أو من قبل الدولة التي يقيمون فيها نشاطاً أو يحققون فيها ربحاً أو يملكون فيها أموال عينية، فيتعدد فرض الضرائب من نفس الدولة كما يتعدد بتعدد الدول، ومنه ينقسم الازدواج الضريبي إلى نوعين، ازدواج داخلي وازدواج ضريبي دولي.

❖ الازدواج الضريبي الداخلي:

الازدواج الضريبي الداخلي هو الازدواج الذي تتحقق شروطه الأربع السابق ذكرها داخل نفس الدولة، ويتحقق ذلك عندما لا تكون الدقة في توزيع الاختصاص المالي بين السلطة المركزية والهيئات المحلية، حيث تفرض السلطة المركزية ضريبة على شخص في فترة معينة، وتقوم السلطة بفرض نفس الضريبة على نفس الشخص في نفس المدة الزمنية⁽¹⁾.

❖ الازدواج الضريبي الدولي:

يكون الازدواج الضريبي الدولي عندما تفرض ضرائب في أكثر من دولة على وعاء واحد، مثال عقار مملوك في دولة فيؤول بالإرث إلى أشخاص مقيمين في دولة أخرى، فإذا كانت الأنظمة الضريبية للدولة الموجودة فيها العقار تقضي بالضريبة عليه حيث يوجد في الدولة المقيم بها مال العقار، تقضي بفرض الضريبة في مكان وجود مالك العقار، فإن العقار

(1) صالح إبراهيم المتيوتي، المالية العامة والتشريع المالي، مطبعة جامعة البحرين، 2005، ص211.

المذكور قد يكون كلف في البلدين بنفس الضريبة في وقت واحد، لهذا أخذت الدول اتفاقيات ثنائية، الغاية منها الحيلولة دون الازدواج الضريبي⁽¹⁾.

من الاسباب التي تؤدي إلى الازدواج الضريبي الدولي نذكر ما يلي:

- الاختلاف في ضوابط الإخضاع الضريبي؛

- تعدد ضوابط الإخضاع الضريبي؛

- اختلاف مفهوم المصطلحات في الميدان الضريبي؛

- الاختلاف أسس تنظيم الفني للضرائب بين الدول.

3. الضغط الضريبي المرتفع:

أ- مفهوم الضغط الضريبي: هناك اختلاف في استعمال مصطلح الضغط الضريبي، كما يسمى عند منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي O.C.D.E، والبعض يسميه مستوى الجباية كالمجلس الاقتصادي والاجتماعي الفرنسي، وعند آخرين معدل الاقتطاع الإجباري، والعبء الذي يحدثه الإقطاع الضريبي على الاقتصاد الوطني⁽²⁾.

فهو يعتبر مؤشر للتقدير الكلي للضرائب على مستوى الاقتصاد الوطني، ويعد من أهم

المؤشرات الكمية المستخدمة لتقييم النظم الضريبية.

إن هذه الأهمية مستمدة من كون هذا المقياس يبحث عن الإمكانيات المتاحة

للاقتطاعات الضريبية للوصول إلى أكثر حصيلة ممكنة دون إحداث ضرر في الاقتصاد

⁽¹⁾ عبد المنعم فوزي، مرجع سابق. ص 230.

⁽²⁾ أقاسم قادة، وعبد المجيد قدي، المحاسبة الوطنية نظام الحسابات الوطنية الجزئية، ديوان المطبوعات الجامعية،

1994.

الوطني ودون إلحاق الضرر بالأفراد، وذلك باختيار الأسعار الملائمة والبحث عن الأوعية الممكنة التي يفترض نموها مع النتائج المحققة على صعيد التنمية الاقتصادية.

نظريا تتحدد نسبة الضغط الضريبي الإجمالي المثلث بـ: 25% حسب الاقتصادي الأسترالي كولن كلارك **Colin-Clark**⁽¹⁾، إلا أن هذه النسبة لا تأخذ بعين الاعتبار سوى الاقتصاديات المتقدمة، وتهمل الحالات الاستثنائية من الحروب والأزمات، أين تزداد المساهمات في تحمل الأعباء العامة.

ب- مستوى الضغط الضريبي:

يعبر مستوى الضغط الضريبي عن نسبة الاقتطاع الضريبي منسوبة إلى بعض المقادير الاقتصادية الكلية، التي هي في العادة⁽²⁾:

- الناتج المحلي الداخلي الخام.
 - الناتج الوطني القومي الخام.
 - مجموع الاقتطاعات العمومية مجموع موارد الحكومة.
- تستخدم منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية المعدل الإجمالي للاقتطاعات الإجبارية TGPO أخذا بعين الاعتبار للاشتراكات الاجتماعية الفعلية.

ويتم حساب معدل الضغط الضريبي بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل الضغط الضريبي} = \frac{\text{مجموع الاقتطاعات الضريبية/الناتج المحلي الخام}}{100}$$

(1) البطريق يونس أحمد، مقدمة في النظم الضريبية، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر بالإسكندرية، 1972.

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

ويمكن استبدال الناتج المحلي الخام، حسب الحالة بالناتج الوطني القومي الخام، أو مجموع الاقتطاعات العمومية.

يتم حساب المعدل الإجمالي للاقتطاعات الإجبارية بالعلاقة:

$$\text{المعدل الإجمالي للاقتطاعات الإجبارية} = \left[\frac{\text{مجموع الاقتطاعات الضريبية} + \text{مجموع الاشتراكات الضمان الاجتماعي الفعالية}}{\text{الناتج المحلي}} \right] \times 100$$

ثانيا: مقومات النظام الضريبي:

1. احترام المبادئ الضريبية:

من أجل نظام ضريبي فعال يتميز بالبساطة والشفافية يجب احترام المبادئ الأساسية للضريبة والتي تهدف إلى المحافظة على مصلحة الدولة ومصلحة المكلفين وتتمثل هذه المبادئ فيما يلي:

أ- **مبدأ العدالة:** بأن العدالة الضريبية يجب أن تتطوي على النظام الضريبي ككل وليس على كل ضريبة على حدى، فإذا كان النظام الضريبي في الدولة يتكون من مجموعة من الضرائب المشكلة له فإنه من الخطأ انتقاد احدى هذه الضرائب بكونها غير عادلة، ذلك لأن هذه الضرائب قد تلغي أثر بعضها البعض فتؤدي إلى نظام ضريبي عادل⁽¹⁾.

ب- **الحياد:** يجب أن تسعى الضرائب إلى أن تكون محايدة ومنصفة بين أشكال الأنشطة التجارية، فالضريبة المحايدة ستساهم في الكفاءة من خلال ضمان تحقيق التخصيص الأمثل لوسائل الإنتاج.

(1) عبد الهادي مختار، مرجع سابق، ص 66

ت- مبدأ الملائمة في التحصيل: يقضي هذا المبدأ ضرورة تبسيط إجراءات التحصيل، واختيار الأوقات والأساليب التي تتلاءم مع ظروف المكلف، حتى لا يتضرر من الضريبة حين دفعها، وفي هذا السياق يجب أن تكون المطالبة بدفع الضريبة في وقت يناسب الممول وبالكيفية الملائمة له، بحيث لا يترتب عنه أضراراً بالخزينة العمومية و مرهقة للممول⁽¹⁾.

ث- مبدأ الاقتصاد في التحصيل: يقصد بهذا المبدأ جعل الأموال المنفقة في التحصيل أقل ما يمكن أن تكون عليه، أي التقليل من تكاليف الجباية والتحصيل ويتوقف هذا المبدأ على مدى كفاءة الإدارة الضريبية، فكلما كانت هذه الأخيرة تتميز بالكفاءة كلما أدى ذلك إلى انخفاض نفقات التحصيل الضريبي⁽²⁾.

ج- المرونة: يجب أن تكون أنظمة الضرائب مرنة وديناميكية بما يكفي لضمان مواكبة التطورات التكنولوجية والتجارية، فمن المهم أن يكون النظام الضريبي ديناميكياً ومرناً بما يكفي لتلبية احتياجات الإيرادات الحالية للحكومات مع التكيف مع الاحتياجات المتغيرة على أساس مستمر.

ح- مبدأ القدرة على الدفع.

خ- مبدأ اليقين والبساطة.

غالبًا ما تعكس خيارات السياسة الضريبية قرارات صانعي السياسات بشأن الأهمية النسبية لكل من هذه المبادئ.

(1) ناصر مراد، سمير بن عياد ، شروط فعالية النظام الضريبي الجزائي، مجلة دراسات جبائية، العدد 03/ديسمبر

2013، ص 402

(2) يوسف قاشي، قراءة في النظام الضريبي الجزائي-المعوقات والحلول-المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، المجلد 05،

العدد 01 جوان 2022 ، ص 74

2. التنظيم الفني الضريبي الجيد:

يكن التنظيم الفني الجيد في اتباع الأساليب الجيدة لعمليات فرض الضريبة ابتداء من تحديد الوعاء الضريبي وتقديره، ثم حساب الضريبة وتحصيلها، ويعتبر التنظيم الفني الجيد للضريبة من الأمور الهامة التي تشغل اهتمام المسؤولين حيث ان نجاحهم في وضع تنظيم فني ملائم يحدد مدى نجاحهم من عدمه بالنسبة لتحقيق أهداف النظام الجبائي.

3. التحريض الضريبي الفعال:

يقصد بالتحريض الضريبي " تخفيف في معدل الضرائب، القاعدة الضريبية أو الالتزامات الجبائية التي تمنح للمستفيد بشرط تقييده بعدة مقاييس"⁽¹⁾، فالتحريض الضريبي يمثل شكل من الأساليب التي تتبعها الدولة من أجل تشجيع الاستثمار سواء في المناطق التي تريد تطويرها وتعميرها واحداث تنمية بها، أو تشجيع قطاع من بين القطاعات التي ترغب الدولة بتوجيه المستثمرين اليه، وذلك من خلال المزايا الضريبية والتسهيلات والضمانات، وهذا ما ينعكس على فعالية النظام الضريبي.

4. كفاءة الإدارة الضريبية:

ان كفاءة الإدارة الضريبية تظل حجر الزاوية لأي نظام ضريبي فعال وعادل وتكون جسور الثقة بين الحكومة والمواطنين، فالإدارة الضريبية تتولى كافة أعمال التنفيذ التي تتطلبها إجراءات ربط وتحصيل الضريبية، تحسين امتثال المكلفين، التعامل مع من يصعب فرض الضرائب عليهم بالإضافة إلى دعم مشروعية النظام الضريبي، ولتعزيز قدرات الإدارة

⁽¹⁾ Fiscalité Directe, Actes du Séminaire organisé par la D.G.I en collaboration avec le FMI, Alger, ANEP, 1993, p. 42.

الضريبة وترسيخ الإدارة السليمة والرفع من كفاءتها، تتطلب توفر مجموعة من المقومات من بينها:

- ارساء نظام معلوماتي يهدف إلى إرساء إدارة إلكترونية تركز استعمال التكنولوجيات الحديثة للأعلام والاتصال، كأداة عمل وتقارب بين الإدارة ومحيطها؛
- القضاء على السلوك البيروقراطي حيث أن هذا الأخير يؤثر سلبا على مردودية النظام الضريبي⁽¹⁾؛
- زيادة تبسيط الإجراءات الإدارية، ولا سيما تلك المتعلقة بإنشاء الأعمال التجارية، ومن ناحية أخرى، التخلص من المستندات غير الضرورية؛
- تخصيص موارد كافية لإدارة الضرائب لتمكينها من التعامل بشكل مناسب، وفي غضون فترة زمنية معقولة، مع طلبات المكلفين؛
- تحسين مستوى كفاءة موظفي الضرائب؛
- وضع نظم رقابة فعالة، والتي تتميز بدقتها وسرعة اكتشاف مختلف المخالفات المرتكبة، مع فرض العقوبات المناسبة لمرتكبيها⁽²⁾.

"النظام الضريبي الأحسن تصورا لا تكون له قيمة الا بفضل الإدارة التي تطبقه"⁽³⁾

5. الحوكمة الجبائية:

الحوكمة الجبائية أصبحت الآن أحد الأدوات الضرورية التي تساعد على التسيير المحكم للجباية، حيث لم يعد الاهتمام أكبر بمعدلات الضرائب أو بمجموعة القواعد والأساليب الفنية

⁽¹⁾ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي واشكالية التهريب، مرجع سابق، ص 149

⁽²⁾ ناصر مراد، مرجع نفسه، ص 149

⁽³⁾ Christophe RECKLY: Rationalité Economique et Décisions Fiscales, Librairie Générale de Droit et de Juris Prudence, Paris, 1987, p. 170.

للجباية وحتى أساليب التأثير والتوجيه، بل اتجه الاهتمام أكثر نحو إدارة وتسيير الجباية، من حيث شفافيتها، استقرارها وتوقعاتها، والعلاقات الجيدة مع المكلفين، والبحث عن مسؤولية أحسن للسلطات الجبائية هي تسيير العلاقات بين الاعوان المشرفين على تطبيق الجباية ومجموعة الأفراد والمؤسسات الخاصة لضريبية، كل ذلك من أجل فعالية أكبر للأداة الجبائية⁽¹⁾.

فالحكومة الجبائية تسعى لتحقيق الأهداف التالية:

-إدارة المخاطر؛

-استخدام الموارد بطريقة مسؤولة؛

-ضمان الامتثال لصالح "أصحاب الحقوق" من المواطنين، السلطات العامة، الشركاء، المساهمين.

6. تبسيط أحكام قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها:

تتطلب فعالية النظام الضريبي بناء نظام ضريبي أبسط وأكثر قابلية لقراءة قوانين الضرائب، فالنظام الضريبي البسيط يسهل على الأفراد والشركات فهم التزاماتهم واستحقاقاتهم نتيجة لذلك، للمهتمين بها (دافعوا الضرائب، المستثمرون والمواطنون....الخ)، بحيث تكون بعيدة عن تعقيدات النظام الضريبي ولا تتسم بالتغيرات المتكررة في التشريعات الضريبية، بالإضافة إلى زيادة تبسيط الإجراءات الإدارية، ولا سيما تلك المتعلقة بإنشاء الأعمال التجارية.

⁽¹⁾عبد السلام فنغور، تحليل السياسة الجبائية في الجزائر منذ إصلاحات 1992: تقييم و آفاق، أطروحة دكتوراه غير

منشورة، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، 2016/2017، ص288

خلاصة الفصل

تحتل الدراسات الخاصة بالنظم الضريبية مكانة الصدارة في الدراسات المالية، ولا تأتي أهمية الضرائب من كونها من أهم الإيرادات العامة للدولة فحسب، بل تعد من أهم الأدوات السياسية الاقتصادية وأكثرها تأثيرا، فيمكن للنظام الضريبي المصمم تصميميا جيدا أن يكون له مهام يتعين أن يضطلع بها جنبا إلى جنب مع السياسات الاقتصادية، والنظام الضريبي في تعريفه الضيق يعني مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تتعلق بأنواع الضرائب وطرق الاستقطاع الضريبي ومراحله من التشريع الضريبي إلى الربط وأخيرا التحصيل، وهو ما تم التطرق إليه في هذا الفصل بالإضافة إلى التطرق لمكونات النظام الضريبي وأهم معوقاته ومقوماته.

الفصل الثاني

بنية نظام الجباية العادية

والجباية البترولية

في النظام الجبائي الجزائري

تمهيد

في سنة 1987 قامت الجزائر بإنشاء لجنة وطنية للإصلاح الضريبي، التي قدمت سنة 1989 تقريرا مفصلا حول الإصلاح الضريبي في الجزائر، والذي دخل حيز التنفيذ سنة 1992، وكان من أهم مضامين الإصلاح الضريبي هو فصل المشرع الجبائي بين الجباية العادية والجباية البترولية في اطار مساعي إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية، في محاولة لمعالجة الاختلالات السابقة التي كانت تركز على الجباية البترولية وإهمال الجباية العادية، كما تبعت هذه الإصلاحات جملة من التعديلات مست النظام الضريبي في الجزائر سواء من خلال القوانين المالية أو التكميلية بحثا عن الآليات لتقليص الفجوة بين الجباية العادية والجباية البترولية.

تم تقسيم هذا الفصل إلى بحثين، المبحث الأول نتطرق فيه إلى بنية الجباية العادية من خلال ابراز تركيبتها مستنديين على القوانين الضريبية الستة المشكلة لنظام الضريبي، أما المبحث الثاني فنتناول بنية الجباية البترولية من خلال ما جاء به قانون 19-13 الذي ينظم نشاطات المحروقات الحالي، لإعطاء صورة عامة على النظام الجبائي المطبق على الجباية البترولية، ونقتصر على دراسة كيفية تحديد الوعاء الضريبي، وكيفية إخضاعه للضريبة، وكيفية تصفيته وتحصيله.

المبحث الاول: بنية نظام الجباية العادية

يتناول هذا البحث أهم الضرائب والرسوم المنبثقة من عملية الاصلاح الضريبي للجبائية العادية، والتي تتمثل في مختلف الضرائب والرسوم التي يدفعها الأشخاص، سواء الطبيعيين أو المعنويين، والتي تمس النشاط الاقتصادي والاجتماعي، والتي تحكمها قوانين الضرائب، كقانون الضرائب المباشرة، قانون رسوم الاعمال وقانون الضرائب غير المباشرة.... الخ.

المطلب الاول: الضرائب المباشرة

تعتبر الضرائب المباشرة من أهم مصادر تمويل ميزانية العامة للدولة من حيث إيراداتها السنوية، فالمرشح الجزائري أسس العديد من أنواع الضرائب المرتبطة بها، سواء العائدة للميزانية العامة للدولة أو العائدة للجماعات المحلية وذلك من خلال قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

أولاً: الضريبة على الدخل الاجمالي

جاء تعريفها كما يلي: تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الاشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الاجمالي، وتقرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة، المحدد وفقاً لأحكام المواد من 85 إلى 89 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم

المماثلة⁽¹⁾

من التعريف السابق يستخلص أن الضريبة على الدخل الاجمالي تتسم بالخصائص التالية⁽²⁾:

- **ضريبة سنوية:** وذلك انها تقرض مرة في السنة على المداخيل المحققة خلال السنة.

(1) المادة 1، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لسنة 2023

(2) شعباني لطفي، **جباية المؤسسة**، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2017، ص 76

- **ضريبة وحيدة:** بحيث تجمع مختلف أصناف الدخل الصافي للمكلف وتقرض عليه ضريبة واحدة في السنة، ومن ثم تعويض جميع الضرائب النوعية السابقة، والتي تتمثل في الضريبة على مداخيل الديون والودائع، المساهمة الوحيدة الفلاحية، والضريبة التكميلية على الدخل.
- **الشخصية الطبيعية:** حيث تفرض على الأشخاص الطبيعيين فقط، أما الأشخاص المعنويين فتطبق عليهم الضريبة على أرباح الشركات، كما سنتعرض له لاحقا.
- **تفرض على الدخل الصافي:** والذي يتم الحصول عليه بعد طرح الأعباء المحددة قانونا من الدخل الاجمال الخام.

1. مجال التطبيق

أ- الأشخاص الخاضعون للضريبة

- الأشخاص الطبيعيون
- أعضاء شركات الأشخاص
- الشركاء في الشركات المدنية المهنية
- أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محددة.
- أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له شركات التضامن

ب- المداخيل الخاضعة للضريبة

- الأرباح المهنية غير التجارية
- أرباح صناعية وتجارية
- المداخيل الفلاحية؛
- المداخيل الايجارية الناتجة عن تأجير العقارات؛

- ريع رؤوس الأموال المنقولة؛
- الرواتب والأجور والمعاشات والريوع العمرية؛
- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات عن العقارات المبنية أو غير المبنية وكذا تلك الناتجة عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة.

2. الأساس الخاضع للضريبة

يحدد الدخل الاجمالي الصافي لمكون لأساس الضريبة على الدخل بجمع الأرباح أو المداخل الصافية الفئوية باستثناء تلك المتعلقة بالضريبة المفروضة بمعدل محدد والاعباء القابلة للخصم⁽¹⁾:

- فوائد القروض والديون المبرمة لاقتناء أو بناء السكنات، على عاتق المكلف بالضريبة؛
- اشتراكات التأمين على الشيخوخة والتأمينات الاجتماعية المكتتبه شخصيا؛
- نفقات الإطعام؛
- بوليصة التأمين المبرمة من طرف المالك المؤجر؛
- مبلغ هامش الربح المتفق عليه مسبقا في إطار عقد بصيغة "المرايحة"، المبرم من أجل اقتناء مسكن على عاتق المكلف بالضريبة.
- تستفيد المداخل العقارية الناتجة عن ايجار السكنات من تخفيض بنسبة 25% عند حساب أساس الضريبة على الدخل الإجمالي.

3. معدلات فريضة الضريبة

3-1 الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي

⁽¹⁾ المادة 85، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لسنة 2023

الفصل الثاني: بنية نظام الجباية العادية والجبائية البترولية في النظام الجبائي الجزائري

الجدول رقم (01) : الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الاجمالي

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (بالدينار)
%0	لا يتجاوز 240.000
%23	من 240.000 إلى 480.000
%27	480.000 إلى 960.000
%30	960.000 إلى 1920.000
%33	1920.000 إلى 3840.000
%35	أكثر من 3840.000

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لسنة 2023

3-2- معدلات الاقتطاع من المصدر

تحتسب الضريبة على الدخل الاجمالي عن طريق معدلات الاقتطاع من المصدر، وهي

تختلف وطبيعة العملية المولدة للدخل، وهي كالآتي:

3-2-1- المداخل المتأتية من الايجار المدني للأموال العقارية:

تخضع المداخل المتأتية من الايجار المدني للأموال العقارية ذات الاستعمال السكني

والمهني الضريبة على الدخل الاجمالي بمعدل⁽¹⁾:

أ- يخضع مبلغ الاجار السنوي الإجمالي الذي يقل عن أو يساوي 1.800.000 دج لمعدل

محرر من الضريبة كما يلي:

■ 7% وتحسب هذه النسبة بناء على مبلغ الايجار الاجمالي بالنسبة للمداخل المتأتية من

ايجار ذات طابع سكني.

■ 15% وتحسب هذه النسبة بناء على مبلغ الايجار الاجمالي بالنسبة للمداخل المتأتية من

ايجار المحلات ذات الاستعمال أو المهني، كما يطبق على العقود المبرمة مع الشركات.

⁽¹⁾ المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لسنة 2023 ،

الفصل الثاني: بنية نظام الجباية العادية والجباية البترولية في النظام الجبائي الجزائري

■ 15% وتحسب هذه النسبة بناء على مبلغ الايجار الاجمالي بالنسبة للمداخل المتأتية من ايجار العقارات غير المبنية ويخفض إلى 10% فيما يتعلق بعمليات التأجير ذات الاستعمال الفلاحي.

ب- يطبق اخضاع ضريبي مؤقت بمعدل 07% على مبلغ الايجارات السنوية الاجمالية الذي يتجاوز 18.00.000 دج، تم خصمه من الاخضاع الضريبي النهائي للدخل الإجمالي المعد من طرف المصالح الجبائية التابع لها موطن تكليف الخاضع للضريبة.

3-2-2- المرتبات والاجور والعلاوات والمعاشات والريوع العمرية الخاضعة للضريبة:

أ- المداخل الشهرية:

يحسب الاقتطاع من المصدر بعنوان المرتبات والاجور والمعاشات والريوع العمرية على أساس الدخل الشهري حسب الجدول التصاعدي.

ب- المداخل غير الشهرية:

❖ تعتبر الأجور والتعويضات والمكافآت والمنح وكذا الاستدراكات المتعلقة بها، بمثابة قسط شهري منفصل وخاضع للاقتطاع من المصدر بعنوان الضريبة على الدخل الاجمالي بنسبة 10%.

❖ المداخل المتأتية من كل النشاطات الظرفية ذات الطابع الفكري:

- تخضع نشاطات البحث والتدريس، المراقبة أو كإساتذة مساعدين بصفة مؤقتة إلى الاقتطاع من المصدر بمعدل 10% محرر من الضريبة.
- بالنسبة لجميع الأجور الناجمة عن مختلف النشاطات الظرفية ذات الطابع الفكري الأخرى، يحدد معدل الاقتطاع ب: 15% محرر من الضريبة.

3-2-3- مداخل رؤوس الأموال المنقولة:

أ- عائدات الأسهم أو الحصص الاجتماعية والمداخيل المماثلة:

- يحدد معدل الاقتطاع من المصدر على عائدات الأسهم أو الحصص الاجتماعية والمداخيل المماثلة بـ 15% محررة من الضريبة.

ب- إيرادات الديون والودائع والكفالات:

- يحدد معدل الاقتطاع من المصدر على إيرادات الديون والودائع والكفالات بـ 10% ويمثل هذا الاقتطاع دينا ضريبيا يخصم من الاختصاص لنهائي.
- ويحدد هذا المعدل بـ 50% محررة من الضريبة، بالنسبة لعائدات السندات غير الاسمية أو لحاملها.

بالنسبة لفوائد الناتجة عن المبالغ المدونة في دفاتر أو حسابات الادخار للخواص فيحدد معدل الاقتطاع كما يلي:

- 1% محررة من الضريبة على الدخل الاجمالي، تطبق على قسط الفوائد التي تساوي أو تقل عن 50.000 دج

- 10% تطبق على قسط الدخل الذي يتجاوز 50.000 دج ويمثل الاقتطاع المتعلق بهذا القسط الاقتطاع دينا ضريبيا يخصم من الاختصاص النهائي.

3-2-4- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية والحقوق العقارية الحقيقية، وكذا فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية والسندات المماثلة.

- تخضع فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية والحقوق العقارية الحقيقية للضريبة على الدخل الاجمالي بمعدل 15% محرة من الضريبة.
- تخضع فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية والسندات المماثلة للضريبة على الدخل الاجمالي بمعدل 15% محرة من الضريبة.
- يطبق معدل مخفض قدره بـ: 5% في حالة اعادة الاستثمار مبلغ فائض القيمة.

ثانيا: الضريبة على أرباح الشركات

1- تعريف الضريبة على أرباح الشركات وخصائصها

أ- تعريف الضريبة على أرباح الشركات: تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه "تؤسس ضريبة على مجمل الارباح والمدخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الاشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات"

ب- خصائص الضريبة على أرباح الشركات

من خلال التعريف السابق تستخلص مجموعة من الخصائص للضريبة على أرباح الشركات والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

- **ضريبة سنوية:** حيث تفرض مرة واحدة خلال السنة المالية على الأرباح المحققة خلال تلك السنة.
- **ضريبة حقيقية:** لأنها تتناسى كليا الحالة الشخصية للخاضع لها، ودون الأخذ بعين الاعتبار حالته المادية، وهي تهتم بالمادة الخاضعة للضريبة والمتمثلة في الربح.
- **ضريبة عامة:** كونها تفرض على مجمل الأرباح دون تمييز طبيعتها.

يمكن اضافة خاصيتين مستنبطتين مما يأتي لاحقا وهما:

- **ضريبة نسبية:** وذلك بتطبيق معدل ثابت على الأرباح المسجلة من المؤسسة
- **ضريبة تصريحية:** بحث يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي لجميع أرباحه لدى مفتشية الضرائب التابعة للمقر الاجتماعي للمؤسسة الرئيسة.

2- مجال التطبيق

- شركات رؤوس الأموال (شركات ذات أسهم، شركات ذات المسؤولية المحدودة، شركات بالتوصية ذات أسهم).
- شركات الأشخاص الذين اختاروا اخضاعهم للضريبة على أرباح الشركات
- الشركات المدنية التي اختارت اخضاعها للضريبة على أرباح الشركات.
- مؤسسات وهيئات عمومية ذات طابع صناعي وتجاري.
- الشركات التعاونية واتحاداتها
- الشركات المنجزة للعمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة.

3- معدلات الضريبة على أرباح الشركات

حدد معدل الضريبة على أرباح الشركات كما يأتي⁽¹⁾:

أ- المعدل العام:

- 19% بالنسبة لأنشطة انتاج السلع.

- 23% بالنسبة لأنشطة البناء والاشغال العمومية والري، وكذا الانشطة السياحية والحمامات

⁽¹⁾ المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023

الفصل الثاني: بنية نظام الجباية العادية والجباية البترولية في النظام الجبائي الجزائري

، باستثناء وكالات الاسفار .

- 26% بالنسبة لأنشطة الأخرى.

يجب على الاشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات الذين يمارسون العديد من الانشطة في نفس الوقت، أن يقدموا محاسبة مستقلة لهذه الانشطة، تسمح بتحديد حصة الارباح عن كل نشاط مناسب لمعدل الضريبة على أرباح الشركات الواجب تطبيقه.

عدم احترام مسك محاسبة مستقلة يؤدي إلى تطبيق منهجي لمعدل 26%.

ب- معدلات الاقتطاع من المصدر

تكون معدلات الاقتطاع من المصدر ملخصة في الجدول التالي:

الجدول رقم (02): معدلات الاقتطاع من المصدر الضريبة على أرباح الشركات

الانشطة الخاضعة	معدل الخضوع %
ايرادات الديون والودائع والكفالات	10 % قرص ضريبي
سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها	40% محررة من الضريبة
الإيرادات المحصلة في إطار عقد ادارة الأعمال	20% محررة من الضريبة
مداخل المؤسسات التي ليس لها منشآت دائمة في الجزائر والمحققة في إطار فقات متعلقة بالخدمات	30%
المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من اي نوع كانت مقدمة او مستعملة	30%
العائدات الممنوحة لمخترعين في الخارج	30%
عائدات الأسهم أو الحصص الاجتماعية والمداخل المماثلة المحققة من طرف الاشخاص المعنويين الذين لا يملكون منشأة في الجزائر	15% محررة من الضريبة
فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية والسندات المماثلة المحققة من طرف الاشخاص المعنويين غير المقيمين	20%
الأرباح المحولة إلى شركة أجنبية غير مقيمة من قبل شركتها المقيمة في الجزائر أو كل منشأة بالمفهوم الجبائي	15%

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023

ثالثا: الضريبة الجزافية الوحيدة

1- تعريف الضريبة الجزافية الوحيدة: أسست الضريبة الجزافية الوحيدة بدلا للنظام الجزافي المعمول به إلى غاية 2006/12/31 يخضع لهذه الضريبة والتي استبدلت كل من الضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على أرباح الشركات وتغطي زيادة على الضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني⁽¹⁾.

2- مجال التطبيق

يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الشركات المدنية ذات الطابع المهني الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون نشاطا صناعيا وتجاريا وغير تجاري وحرفيا، وكذا التعاونيات الحرفية والصناعات التقليدية التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي ثمانية ملايين دينار (8.000.000 دج) ما عدا تلك التي اختارت نظام فرض الضريبة على حسب الربح الحقيقي أو النظام المبسط للمهن غير التجارية⁽²⁾.

2-1- الاستثناءات من نظام الاخضاع الضريبة الجزافية الوحيدة

- أنشطة الترقية العقارية وتقسيم الأراضي؛
- أنشطة استيراد السلع والبضائع الموجهة لإعادة البيع على حالها؛
- أنشطة شراء-إعادة البيع على حالها الممارسة حسب شروط البيع بالجملة. طبقا لأحكام المنصوص عليها في المادة 224 من قانون الضرائب المباشرة؛
- الأنشطة الممارسة من طرف الوكلاء؛

⁽¹⁾ المادة 282 مكرر، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023

⁽²⁾ لمادة 282 مكرر 01. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023

■ الأنشطة الممارسة من طرف العيادات والمؤسسات الصحية الخاصة، وكذا مخابر التحاليل؛

■ أنشطة الاطعام والفندقة المصنفة؛

■ القائمون بعمليات تكرير وإعادة رسكلة المعادن النفيسة، صانعي وتجار المصنوعات من الذهب والري والبناء.

2-2-اعفاءات الضريبة الجزافية الوحيدة

تعفى من الضريبة الجزافية الوحيدة⁽¹⁾:

أ- الاعفاء الدائم

- الحرفيون التقليديون وكذا الاشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا والمقيدين في دفتر الشروط الذي تحدد بنوده عن طريق المرسوم التنفيذي رقم 09-428
- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا المصالح الملحقة بها.
- مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية.

ب- الاعفاء المؤقت:

- اعفاء كامل من الضريبة الجزافية الوحيدة لمدة ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ الاستغلال لفائدة الأنشطة التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع الاستثمارية أو الأنشطة أو المشاريع المؤهلون للاستفادة من دعم الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب أو الوكالة الوطنية لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني لتأمين عن البطالة.

- تمدد هذه المدة إلى ست سنوات ابتداء من تاريخ الاستغلال عندما تتواجد هذه الأنشطة

⁽¹⁾ المادة 282 مكرر 06، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023

في منطقة يراد ترقيةها تحدد قائمتها عن طريق التنظيم؛

■ تمدد هذه المدة بسنتين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث مستخدمين على الأقل

لمدة غير محدودة؛

■ الأنشطة التجارية الغير المنشأة حديثا في المواقع المهيأة من طرف الجماعات المحلية

بعنوان السنتين الأوليتين من النشاط؛

■ أنشطة جمع الورق المستعمل والنفايات المنزلة وكذا النفايات الأخرى القابلة للتأهيل بعنوان

السنتين الأوليتين من النشاط.

3- تحديد الضريبة الجزافية الوحيدة

يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة، الذين اكتتبوا

التصريح المنصوص عليه في المادة الأولى من قانون الاجراءات الجبائية، أن يشرعوا في

حساب الضريبة المستحقة وإعادة تسديدها للإدارة الجبائية حسب الدورية المنصوص عليها

في المادة 365 من هذا القانون.

فيما يتعلق بالمكلفين بالضريبة الذين يقومون حصريا ببيع منتجات ذات هامش ربح،

محدد التنظيم المعمول به، قل عن الضريبة الجزافية الوحيدة فان الاساس الخاضع الذي

يجب اعتماده، تكون من هامش الربح الاجمالي المتعلق بهذه المنتجات.

يتعين على المكلفين بالضريبة المعنيين أن يكتتبوا بحلول 20 جانفي، على الاكثر من

السنة ن+1 تصريحا نهائيا يتضمن رقم الاعمال المحقق فعليا.

في حالة ما إذا تجاوز رقم الاعمال المحقق رقم الاعمال المصرح به بعنوان التصريح

المؤقت، فان المكلف بالضريبة عليه أن يسدد الضريبة التكميلية الموافقة عندما يقوم باكتتاب

التصريح النهائي.

عندما يتعدد رقم الاعمال المحقق عتبة ثمانية ملايين دينار جزائري فان الفارق بين رقم الاعمال المحقق ورقم الاعمال المصرح به يخضع للضريبة الجزافية الوحيدة بالمعدلات الموافقة.

4- معدلات الضريبة

يحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة كما يأتي⁽¹⁾:

- 5% بالنسبة الانتاج وبيع السلع
- 12% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

اقتطاع من المصدر محرر من الضريبة بمعدل 5% بعنوان الضريبة الجزافية الوحيدة بالنسبة لأشخاص الذين ينشطون في إطار دائرة توزيع السلع والخدمات عبر منصات رقمية أو الذين يلجؤون إلى البيع المباشر على الشبكة، طبق على مبلغ الفاتورة مع احتساب كل الرسوم ويطبق هذا الاقتطاع حسب الحالة، من طرف مؤسسات انتاج والخدمات أو من طرف المؤسسات التي تنشط في مجال الشراء/اعادة البيع.

كما يجب على المؤسسات المذكورة أعلاه أن تطبق هذا الاقتطاع من المصدر بالنسبة للأشخاص غير المسجلين لدى الادارة الجبائية والذين يحققون عمليات انتاج للسلع والخدمات أو المؤسسات الناشطة في الشراء/اعادة البيع.

⁽¹⁾ المادة 282 مكرر 04، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023

5- التصريح بالضريبة الجزافية الوحيدة

قبل قانون المالية 2017 كانت أحكام المادة 01 من قانون الاجراءات الجائية تنص على اجبارية ايداع تصريح فيما يخص المكلفين بالضريبة الخاضعين بالضريبة الجزافية الوحيدة قبل الفاتح من شهر فيفري لكل سنة مع توضيح رقم الأعمال التقديري التي يتم على أساسها حساب مبلغ بالضريبة الجزافية الوحيدة الواجبة دفعها.

ومن جهة أخرى، كان يتوجب على هؤلاء المكلفين ايداع تصريح تكميلي إلى جانب التصريح التقديري، عندما يتضح أن رقم الأعمال المحقق أكبر من ذلك المصرح به في أول الأمر احدثت هذه الوضعية خلط هذه في الواجبات خلال نفس المدة⁽¹⁾.

أ- التصريح الجبائي التقديري

تعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين بالضريبة الجزافية الوحيدة اكتابة تصريح تقديري رقم ج 12 وارساله إلى مفتش الضرائب التابع له مكان ممارسة النشاط ويجب أن يتم اكتابة هذا قبل الثلاثين من جوان من كل سنة.

عند ايداع التصريح التقديري، يقوم المكلف بالضريبة بدفع اجمالي للضريبة الجزافية الوحيدة الموافقة لرقم الأعمال التقديري المصرح به.

يمكن المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام بالضريبة الجزافية الوحيدة، اللجوء للدفع الجزئي للضريبة وفي هذه الحالة يجب عليهم ايداع التصريح التقديري، تسديد 50% من مبلغ بالضريبة الجزافية الوحيدة، أما 50% الباقية فيتم تسديدها على دفعتين من 1 إلى 15 سبتمبر، ومن 1 إلى 15 ديسمبر.

عندما ينقضي أجل الدفع في يوم عطلة قانونية يؤجل الدفع لأول يوم عمل الذي يليه.

ب- التصريح الجبائي التكميلي

يتعين على المكلفين بالضريبة أن يكتتبوا بحلول 20 جانفي على الأكثر من السنة ن+1 تصريحاً نهائياً تضمن رقم الأعمال المحقق فعلياً.

في حالة ما إذا تجاوز رقم الأعمال المصرح به بعنوان التصريح المؤقت، فإن المكلف بالضريبة عليه أن يسدد الضريبة التكميلية الموافقة عندما يقوم باكتتاب التصريح النهائي.

عندما يفوق رقم الأعمال عتبة ثمانية ملايين دينار (8.000.000 دج) فإن الفارق بين تجاوز رقم الأعمال المحقق وتجاوز رقم الأعمال المصرح به يخضع بالضريبة الجزافية الوحيدة بالمعدلات الموافقة.

أما المكلفون بالضريبة الذين حققوا رقم أعمال يتعدى الخضوع بالضريبة الجزافية الوحيدة، عند اختتام السنة المالية لتلك التي تم فيها تجاوز الحد المذكور أعلاه، فيتم تحويلهم إلى نظام الربح الحقيقي.

رابعاً: الرسم على النشاط المهني

يعتبر الرسم على النشاط المهني ضريبة تم استحداثها بموجب المادة 21 من الأمر 95-27 المؤرخ في 30 ديسمبر 1995، المتضمن قانون المالية لسنة 1996 وهذا لتعويض كل من الرسم على النشاط الصناعي والتجاري والرسم على النشاط غير التجاري، وهو يحصل لفائدة ميزانية الجماعات المحلية.

1- مجال التطبيق

يستحق الرسم بصدد رقم أعماله في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطاً تخضع أرباحه على الدخل الاجمالي، في صنف الارباح المهنية أو للضريبة على أرباح

الفصل الثاني: بنية نظام الجباية العادية والجباية البترولية في النظام الجبائي الجزائري

الشركات، غير أنه نستثنى من مجال تطبيق الرسم، مداخل الأشخاص الطبيعيين الناتجة عن استغلال الأشخاص المعنويين أو الشركات التي تخضع كذلك للرسم على النشاط المهني.

2- الأساس الخاضع للضريبة

- بالنسبة للخاضعين للرسم على القيمة المضافة: رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة.
- بالنسبة لغير الخاضعين للرسم على القيمة المضافة: رقم الأعمال بما في ذلك الرسم على القيمة المضافة.

3- التخفيضات الممنوحة

أ- يستفيد من تخفيض قدره 25%

مبالغ الإيرادات الناتجة من أنشطة البناء والأشغال العمومية والري

ب- يستفيد من تخفيض قدره 30%

▪ مبلغ عمليات البيع بالجملة

▪ مبلغ عمليات البيع بالتجزئة والمتعلقة بمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن

50% من الحقوق غير المباشرة

ت- يستفيد من تخفيض قدره 50%

▪ مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد

عن 50% من الحقوق غير المباشرة.

▪ مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية بشرط أن:

✓ تكون مصنفة ضمن المواد الاستراتيجية كما تنص عليها المرسوم التنفيذي 96-31

الفصل الثاني: بنية نظام الجباية العادية والجباية البترولية في النظام الجبائي الجزائري

المؤرخ في 15 جانفي 1996.

✓ وأن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح بين 10% و 30%.

ث- يستفيد من تخفيض قدره 75%

▪ مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز والعادي والخالي من الرصاص والغاز أوليل

ووقود غاز البترول المميع، والغاز الطبيعي المضغوط.

▪ رقم الاعمال المحقق بعنوان تركيب مجمع وقود غاز البترول المميع.

4- الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني:

يحدد الحدث المنشئ الرسم على النشاط المهني كما يلي⁽¹⁾:

الحالة	الحدث المنشئ للرسم
المبيعات	التسليم القانوني أو المادي للبضاعة
الأشغال العقارية	القبض الكلي أو الجزئي للثمن
الخدمات	القبض الكلي أو الجزئي للثمن

المصدر: بالاعتماد على المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2023

5- معدلات الضريبة

▪ يحدد معدل الرسم على النشاط المهني 1.5%⁽²⁾

▪ معدل الرسم على الرسم على النشاط المهني يرفع إلى 3% فيما يخص رقم الاعمال الناتج

عن نشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب.

6- التصريح بالرسم على النشاط المهني

يتم التصريح بالرسم على النشاط المهني سنويا عند التصريح بالضريبة على أرباح

⁽¹⁾ المادة 221 مكرر، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023

⁽²⁾ المادة 222 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023

الفصل الثاني: بنية نظام الجباية العادية والجباية البترولية في النظام الجبائي الجزائري

الشركات، الضريبة على الدخل الاجمالي أي من خلال أجل أقصاه 30 أفريل من كل سنة، لدى مفتش الضرائب التابع إلى مكان فرض الضريبة، حيث يتم التصريح بمبلغ رقم الاعمال المحقق أو الإيرادات المهنية الاجمالية حسب الحالة خلال الفترة الخاضعة للضريبة.

يتضمن التصريح بالرسم على النشاط المهني مجموعة من المعلومات⁽¹⁾:

■ رقم الاعمال المحقق أو الإيرادات المهنية الاجمالية حسب الحالة في الفترة الخاضعة للضريبة لجزء من رقم الأعمال قد يستفيد من التخفيض.

■ العمليات المنجزة حسب شروط البيع بالجملة التي تتضمن المعلومات المتعلقة بكل زبون وهي:

✓ رقم التعريف الجبائي؛

✓ رقم المادة الخاضعة للضريبة الاسم واللقب أو العنوان التجاري؛

✓ العنوان؛

✓ مبلغ عمليات البيع المنجز خلال السنة المدنية؛

✓ رقم التسجيل التجاري؛

✓ مبلغ الرسم على القيمة المضافة المفوتر.

أما بالنسبة لتوزيع إيرادات الرسم على النشاط المهني فيوزع كما يلي:

جدول رقم (03): توزيع إيرادات الرسم على النشاط المهني الوحدة: النسبة المئوية

النسبة %	البيان
66%	حصة البلدية
29%	حصة الولاية
05%	حصة صندوق الضمان والتضامن للجماعات المحلية

المصدر: بالاعتماد على المادة 222 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023

⁽¹⁾ د عبد المجيد قدي، مقدمة في القانون الضريبي وجباية المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص ص 172-173

خامسا: رسم التطهير

أسس بموجب القانون رقم 12/80 المؤرخ في 31/12/1980 المتضمن لقانون المالية 1981، ويعتبر رسم التطهير ملحقا بالرسم العقاري فهو مرتبط باستفادة أصحاب الملكية المبنية من رفع القمامات يوميا، كما أن أي بناء تعرض للهدم أو التخطيم يبقى خاضعا للرسم.

يؤسس لفائدة البلديات التي تشتغل فيها مصلحة رفع القمامات المنزلية، رسم سنوي لرفع القمامات المنزلية مطبقة على كل الملكيات المبنية⁽¹⁾.

1- مجال التطبيق

يطبق رسم التطهير في البلديات التي تشتغل فيها مصلحة رفع القمامات المنزلية. يتحمل الرسم المستأجر الذي يمكن أن يكلف مع المالك بدفع الرسم بصفة تضامنية.

2- معدلات فرض الضريبة

يحدد مبلغ الرسم على النحو الآتي:

- 2000 دج، على كل محل ذي استعمال سكني.
- 10.000 دج على كل محل ذي استعمال مهني أو تجاري أو حرفي أو ما شابهه.
- 18.000 دج على كل أرض مهياة للتخيم والمقطورات.
- 80.000 دج على كل محل ذي استعمال صناعي أو تجاري أو حرفي أو ما شابهه، ينتج كمية من النفايات تفوق الأصناف المذكورة أعلاه.

تطبق معاملات الترجيح على كل هذه التسعيرات وفقا للمناطق والمناطق الفرعية للبلديات. بالنسبة للبلديات التي تمارس عملية الفرز تم تعوض كل منزل في حدود 15% من مبلغ الرسم

⁽¹⁾ المادة 263 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023

المطبق على رفع القمامات المنزلية.

3- الاعفاءات:

تعفى الملكيات غير المستفيدة من خدمات رفع القمامات المنزلية من دفع رسم التطهير⁽¹⁾.

سادسا: الضريبة على الثروة

تعتبر الضريبة على الثروة امتداد للضريبة على الأملاك والتي تم استحداثها بموجب المادة 31 من ق م 1993، وعدلت بموجب المادة 13 من ق م 2020 وهذا ضمن مقترحات مشروع المالية لسنة 2018، والتي تهدف إلى المساهمة في تمويل الخزينة العمومية.

1- مجال التطبيق

1-1- الأشخاص الخاضعون للضريبة:

- الذين يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر، بالنسبة لأملاكهم الموجودة بالجزائر أو خارج الجزائر.
- الذين ليس لهم مقرا جبائيا بالجزائر، بالنسبة لأملاكهم الموجودة بالجزائر.
- الذين يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر ولا يحوزون أملاكاً بحسب عناصر مستوى معيشتهم.

1-2- الاملاك الخاضعة للضريبة

أ- الاملاك العقارية

- الملكيات المبنية : المقر الرئيسي أو الثانوي.
- الملكيات غير المبنية: الأراضي، الحدائق الخ
- الحقوق العينية العقارية

(1) المادة 265 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023

ب- الأموال المنقولة:

السيارات، اليخت، سفن النزهة، الطائرات السياحية، خيول السباق التحف واللوحات الفنية الثمينة المقدرة قيمتها بأكثر من 500.000 دج.

2- الأساس الخاضع للضريبة

تستحق الضريبة على الثروة فقط على الاشخاص الطبيعيين وتفرض على أملاكهم الخاضعة للضريبة والتي تتعدى قيمتها الصافية الخاضعة للضريبة 10.000.000 دج، في أول جانفي من سنة الاخضاع الضريبي.

وتتضمن جميع الأملاك الخاضعة للضريبة التابعة للأشخاص الطبيعيين وأولادهم القصر.

3- نسبة الضريبة

حدد نسبة الضريبة على الاملاك كما يلي:

الجدول رقم (04): نسبة الضريبة على الثروة حسب السلم التصاعدي

المعدل	قسط القيمة الصافية من الأملاك الخاضعة للضريبة بالدينار
0%	يقل عن 100.000.000 دج
0.15%	من 100.000.000 دج إلى 150.000.000 دج
0.25%	من 150.000.000 دج إلى 250.000.000 دج
0.35%	من 250.000.000 دج إلى 350.000.000 دج
0.5%	من 350.000.000 دج إلى 450.000.000 دج
1.00%	ما يفوق 450.000.000 دج

المصدر: المادة 281 مكرر 08 قانون الضرائب والرسوم المماثلة لسنة 2023.

المطلب الثاني: الرسوم المختلفة على رقم الأعمال

أولاً: الرسم على القيمة المضافة

يطبق الرسم على القيمة المضافة على العمليات التي تدخل في إطار نشاط صناعي أو تجاري أو حرفي والتي يتم انجازها من طرف المكلف بالضريبة بصفة اعتيادية أو عرضية

من غير تلك الخاضعة للرسوم الخاصة.

1- مجال التطبيق

يمكن تصنيف العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة إلى صنفين:

أ- العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة وجوبا⁽¹⁾:

- عمليات التي تتضمن الأملاك المنقولة؛
- المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون؛
- المبيعات والتسليمات وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين؛
- المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة؛
- أنشطة التجارة المتعددة؛
- العمليات التي تتجزأ البنوك وشركات التأمين؛
- عمليات البيع التي تتضمن بيع الكحول والخمور والمشروبات الأخرى المماثلة لها الخاضعة لحق التنقل؛
- العمليات المتعلقة الأشغال العقارية؛
- عمليات إيجار الأملاك المنقولة أو العقارية، أداء الخدمات، أشغال الدراسات والبحث وكذا كل العمليات غير المبيعات والأشغال العقارية؛
- عمليات البيع المنجزة إلكترونيا.

ب- العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة اختياريًا⁽²⁾:

- العمليات الموجهة للتصدير؛

(1) المادة 02، قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2023

(2) المادة 03، قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2023

■ العمليات المحققة لفائدة:

✓ الشركات البترولية؛

✓ المكلفين بالرسم، الآخرين؛

✓ مؤسسات تتمتع بنظام الشراء بالإعفاء.

ت- الخاضعون للرسم:

■ المنتجون؛

■ البائعون؛

■ المستوردون؛

■ البائعون بالتجزئة؛

2- الأساس الخاضع للرسم على القيمة المضافة

يشمل رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة: ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما في ذلك كل المصاريف والحقوق والرسوم، باستثناء الرسم على القيمة المضافة.

3- المعدلات

- معدل عادي: 19%

- معدل مخفض: 09%

4- العمليات المعفاة

توجد عدة عمليات معفاة من الرسم على القيمة المضافة المنصوص عليها في المواد 9،

10، 11، 12، 13 من قانون الرسوم على رقم الأعمال وتصنف إلى إعفاءات في النظام الداخلي

أو في الاستيراد أو التصدير.

ثانيا: الرسم الداخلي على الاستهلاك

يؤسس رسم داخلي على الاستهلاك يتكون من حصة ثابتة ومعدل نسبي، زيادة على الرسم على القيمة المضافة، طُبّق على المنتجات المبينة في الجدول، وطبقا للتعريفات المحددة في المادة 25 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

1- مجال التطبيق

- السيجار
- تبغ للنشق والمضغ
- السجائر
- تبغ التدخين
- الكبريت والقذاحات

2- أساس فرض الرسم

- تستند الحصة الثابتة إلى الوزن الصافي للتبغ المحتوى في المنتج النهائي؛
- يستند المعدل النسبي إلى سعر البيع بدون احتساب الرسوم؛
- بالنسبة للمواد المشكلة 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.

الفصل الثاني: بنية نظام الجباية العادية والجبائية البترولية في النظام الجبائي الجزائري

تسري على الرسم الداخل على الاستهلاك القواعد الخاصة بالتأسيس والتصفيه والتحصيل والمنازعات، المطبقة على الرسم على القيمة المضافة⁽¹⁾.

يدمج الرسم الداخلي على الاستهلاك في الأساس الخاضع للرسم على القيمة المضافة⁽²⁾.

كما تكتتب في العشرين (20) يوم الأولى من كل شهر في نفس الوقت الذي تقدم فيه

البيانات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة تصريح شهري يتضمن كميات المنتجات

الخاضعة للضريبة والمروجة للاستهلاك.

ثالثا: الرسم على المنتجات البترولية

يؤسس لصالح ميزانية الدولة رسم على المنتجات البترولية أو المماثلة لها، المستوردة أو

المحصل عليها في الجزائر، لاسيما في مصنع تحت المراقبة الجمركية. ويطبق هذا الرسم

على المنتجات المذكورة في الجدول الآتي وفقا للمعدلات الآتية:

جدول رقم (05): الرسم على المنتجات البترولية

رقم التعريفية الجمركية	تعيين المواد	الرسم (دج/هكتلتر)
م. 27-10	البنزين الممتاز	1600,00
م. 27-10	البنزين العادي	1700,00
م. 27-10	البنزين الخالي من الرصاص	1700,00
م. 27-10	غاز أوليل	900,00
م. 27-11	غاز البترول المميع/ الوقود	1,00

المصدر: المادة 28 مكرر قانون الرسوم على رقم الاعمال، لسنة 2023

(1) المادة 26، قانون الرسوم على رقم الاعمال، لسنة 2023

(2) المادة 27 قانون الرسوم على رقم الاعمال، لسنة 2023

الفصل الثاني: بنية نظام الجباية العادية والجباية البترولية في النظام الجبائي الجزائري

تمدد قواعد تأسيس الوعاء والتصفية والتحصيل وقواعد المنازعات المطبقة على الرسم على القيمة المضافة إلى الرسم على المنتجات البترولية⁽¹⁾.

تعفى من الرسم على المنتجات البترولية المنتجات البترولية الموجهة للتصدير⁽²⁾.

المطلب الثالث: الضرائب غير المباشرة

تضمن قانون الضرائب غير المباشرة، مجموع الأحكام القانونية المتعلقة بالدخل المحصل لفائدة الدولة أو الجماعات المحلية والمتضمنة في المصطلح النوعي للضرائب غير المباشرة، وتتكون من نوعين⁽³⁾ :

—رسم المرور: وتخضع له الكحول والخمور والمشروبات الأخرى.

—رسم الضمان والتعيير: تخضع له مصنوعات الذهب والفضة والبلاتين.

أولاً: رسم المرور

1- مجال التطبيق:

- المنتجات المعنية: الكحول والخمور
- الأشخاص المعنيون: الخاضعون
- بالنسبة للكحول والخمور: تجار الجملة - المودع المحترق

2- الأساس الخاضع للرسم

يكون رسم المرور واجب الأداء عندما تعرض المواد الغذائية الخاضعة للضريبة للاستهلاك.

⁽¹⁾ المادة 28 مكرر 4، قانون الرسوم على رقم الأعمال، لسنة 2023

⁽²⁾ المادة 28 مكرر 5، قانون الرسوم على رقم الأعمال، لسنة 2023

⁽³⁾ المادة 02، قانون الضرائب غير المباشرة، لسنة 2023

الفصل الثانى: بنية نظام الحماية العادية والحماية البترولية فى النظام الجبائى الجزائرى

إن الغرض من أجل الاستهلاك يفهم منه على الخصوص، كل تسليم تم بصفة مجانية أو بمقابل في التراب الوطني من قبل مستودع إلى شخص ليست له تلك الصفة، وكذلك التثبيت من النواقص في المستودع أو بمناسبة نقل مضمون بموجب سند إعفاء بكفالة.

ويعتبر كذلك غرضاً من أجل الاستهلاك تغيير النظام الذي تخضع له المنتجات الخاضعة للضريبة والتي هي في حوزة المستودعين الذين أنهوا نشاطهم⁽¹⁾.

3- وعاء رسم المرور:

يؤسس رسم المرور على الكميات المعروضة للاستهلاك⁽²⁾

4- التعرف المطبقة:

- تحدد تعريفه رسم المرور على الكحول والخمور المنصوص عليها في المادة 02 من قانون الضرائب غير المباشرة بالمادة 47 من نفس القانون كالآتي:

جدول رقم (06): تعريفات رسم المرور على الكحول والخمور

بيان المنتجــــــــــــــــات	تعريفه رسم المرور من واحد هكتولتر من الكحول الصافي
1-منتجات أساسها الكحول ذات طابع طب بحت، ولا يُمْكِن شربها والوارد ة في قائمة معدة بطريقَـة نظاميـة.....	60 دج
2-منتجات العطور والزينة	1200 دج
3-كحول مستعملة لتحضيرِ الخمر الفوارة والخمر الحلوة بطبيعتها والتي تستفيدُ من النظام الجباب للخمر	5000 دج
4-المشهيّات التي أساسها الخمر والفيرموث والخمر الكحوليّة وما يمّاثلها والخمر الحلوة بطبيعتها الخاضعة للنظام الجبائي للكحول والخمر الكحوليّة الأجنبيّة ذات التسمية الأصليّة أو المراقبة أو المعيرة وكريم دوکاسي	150.000 دج
5-الوسكي والمشهيّات التي أساسها الكحول مثل البيئّر . أمرس. أنيس، غودرون.....	300.000 دج

(1) المادة 29، قانون الضرائب غير المباشرة، لسنة 2023

(2) المادة 33، قانون الضرائب غير المباشرة، لسنة 2023

الفصل الثاني: بنية نظام الجباية العادية والجبائية البترولية في النظام الجبائي الجزائري

6-الروم وغيره من المنتجات المشار إليها في الأرقام من 1 إلى 5 أعلاه.....	150.000 دج
7-الخمور.....	50.0000 دج/هكتلتر

المصدر: المادة 47، قانون الضرائب غير مباشرة، لسنة 2023

ثانيا: رسم الضمان والتعيير

1- مجال التطبيق:

تخضع له مصنوعات الذهب والفضة والبلاتين إلى رسم الضمان والتعيير كما حددته المادة الثانية في قانون الضرائب غير المباشرة وتم تفصيله في المواد من الباب السادس رسم الضمان والتعيير من المادة 340 إلى المادة 403 مكرر كل ما يتعلق بأحكامهم.

2- الأساس الخاضع للرسم:

رسم الضمان: الكمية المباعة المعبر عنها بالوزن (هكتوغرام) المباع.

3- التعريف المطبقة

أ- رسم الضمان: فهو ذلك الرسم المطبق على المصوغات من الذهب والفضة والبلاتين ويحسب كما يلي⁽¹⁾:

- 8.000 دج، بالنسبة للمصنوعات من الذهب؛

- 20.000 دج، بالنسبة للمصنوعات من البلاتين؛

- 150 دج، بالنسبة للمصنوعات من الفضة.

ب- رسم التعيير: يكون لتعيير موضوع تحصيل رسم ثابت حدد كما يلي⁽¹⁾:

• التعيير بنجمة العيار:

- البلاتين : 12 دج، عن كل ديكاغرام أو جزء من الديكاغرام،

⁽¹⁾ المادة 342، قانون الضرائب غير المباشرة، لسنة 2023

- الذهب: 06 دج، عن كل ديكأغرام أو جزء من الديكأغرام
- الفضة: إلى غاية 400 غرام : 04 دج الديكأغرام فمأزاد عن 400 غرام 16 دج، عن 2 كغ أو جزء من الديكأغرام.
- التعبير بالبوتقة:
- البلاتين : 150 دج، عن كل عملية،
- الذهب: 100 دج، عن كل عملية.
- التعبير عن طريق التبلييل:
- الفضة: 20 دج، عن كل عملية، وبالنسبة للمصنوعات المقدمة في شكل حصص من نفس الصهر، فإنه يمكن إجراء تعبير عن طريق البوتقة لكل 120 غرام من البلاتين أو الذهب وتعبر عن طريق البوتقة أو عن طريق التبلييل لكل 2 كغ أو جزء من 2 كغ من الفضة.

المطلب الرابع: حقوق التسجيل والطابع

أولاً: حقوق التسجيل

يعد التسجيل من أهم مصادر التمويل في الاقتصاديات الحديثة، والتي تساهم كوسيلة لتغطية النفقات العامة، ولتنظيم عملية التسجيل جاء الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم.

1- تعريف التسجيل: على أنه شكلية منجزة من طرف موظف عمومي مكلف بالتسجيل

حسب كفيات متعددة حددها القانون، يمكن أن تطبق الشكالية اما على العقود أو على

التحويلات غير ناتجة عن العقد، مما يسمح بالحصول على ضريبية تسمى رسم التسجيل⁽¹⁾

2- طريقة تحديد رسوم التسجيل

تكون رسوم التسجيل ثابتة أو نسبية أو تصاعديّة تبعا لنوع العقود ونقل الملكية الخاضعة لهذه الرسوم وذلك حسب المادة الثانية من قانون التسجيل.

أ- **الرسم الثابت:** يطبق الرسم الثابت على العقود التي لا تثبت نقل الملكية أو حق الانتفاع أو التمتع لمدى الحياة أو لمدة غير محددة لأموال منقولة أو عقارية ولا لحصة في شركة ولا قسمة أموال منقولة أو عقارية، وبصفة عامة طبق هذا الرسم على جميع العقود الأخرى التي تقدم طواعية لإجراء التسجيل حتى ولو كانت معفاة منه⁽²⁾.

ب- **الرسم النسبي أو التصاعدي:** يؤسس الرسم النسبي أو الرسم التصاعدي بالنسبة لنقل الملكية أو حق الانتفاع أو التمتع بالأموال المنقولة أو العقارية سواء بين الأحياء أم عن طريق الوفاة، وكذلك بالنسبة للعقود المشار إليها في المادة 221 أدناه والعقود المثبتة إما لحصة في شركة أو قسمة أموال منقولة أو عقارية⁽³⁾.

3- معدلات رسوم التسجيل

- في حالة الرسم الثابت يحصل هذا الرسم حسب المعدلات المحددة بموجب المادة 206 والمواد من 208 إلى 212 من قانون التسجيل.

- في حالة الرسم النسبي أو التصاعد فإن معدلات الرسم محددة بموجب المواد من 216 إلى 264 من قانون التسجيل، ويُفرض هذان الرسمان على القيم.

⁽¹⁾ المديرية العامة للضرائب، الدليل الجبائي للتسجيل، ص 09

⁽²⁾ المادة 03، قانون التسجيل لسنة 2023

⁽⁰¹⁾ المادة 04، قانون التسجيل لسنة 2023

ثانيا: حقوق الطابع

لا يمكن اغفال الدور الجبائي الذي تلعبه إيرادات حقوق الطابع في تمويل الخزينة العمومية، فهو وسيلة من وسائل التمويل، ومن أجل ذلك جاء الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم.

1. تعريف رسم الطابع:

عرفتها المادة الأولى قانون الطابع كالاتي: "إن رسم الطابع هو الضريبة المفروضة على جميع الأوراق المخصصة للعقود المدنية والقضائية وللمحررات التي يمكن أن تقدم للقضاء كدليل" لا يمكن تحصيل أقل من 5 دج في حالة ما إذا كان تطبيق تعريفة رسم الطابع لا ينتج هذا المبلغ وذلك مع مراعاة أحكام المادة 100 من هذا القانون.

كما ان لكل طابع خاص نوع من الورق، ويحمل كل طابع بصفة متميزة مبلغه وشعاره تمثل في الكلمات التالية: "الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية"⁽¹⁾.

2. طرق تحصيل حق الطابع: يلزم على المدينين بالرسم الخاضعين لنظام الربح الحقيقي في مجال الضرائب المباشرة، في مختلف الحالات حيث يكون دفع رسم الطابع مثبتا عن طريق وضع الطوابع أو الطوابع المميزة أو العلامات بدفع الرسوم مثلما أدرجت في الجداول بتعويضها بعلامات مطبوعة بواسطة آلات خاصة سبق للإدارة الجبائية أن وافقت عليها.

كما يلزم بدفع الرسوم بالكيفية المشار إليها في المقطع أعلاه:

- مستغلو نقل المسافرين؛

- الأشخاص الذين يقومون بركاء المساحات؛

(2) المادة 03، قانون الطابع لسنة 2023

- كتاب الضبط لحساب المستعملين والموثقين لحساب زبائنهم؛
- يُمكن للمدينين بالرسوم الآخرين أن يختاروا نمط الدفع وهذا بتقديم طلباتهم إلى مفتشية الضرائب التي تسلم الرخص والواقعة بدائرتهم.
- 3. المدينون بالرسم: يكونون متضامنين فيما يخص دفع رسوم الطابع والغرامات المرتبطة بها وذلك من دون المساس بالأحكام الخاصة المنصوص عليها في هذا القانون⁽¹⁾:
- جميع الموقعين فيما يخص العقود الملزمة للأطراف؛
- المقرضون والمقترضون فيما يخص الالتزامات؛
- الموظفون الذين تسلموا أو حرروا عقودا معلنة عن عقود أو كتب غير مدموغة.

(3) المادة 05، قانون الطابع لسنة 2023

المبحث الثاني: بنية نظام الجباية البترولية

شهد قطاع المحروقات في الجزائر الذي يشكل محور الاقتصاد الوطني، العديد من التغييرات الهيكلية منذ الاستقلال في مجال التأطير القانوني للجباية البترولية، وقصد تثمين مواردها التي تمثل جزءاً كبيراً من مداخيل الميزانية، واصلت الدولة محاولاتها لتعديل واصلاح النظام الجبائي المطبق على قطاع المحروقات، وذلك من خلال قانون جديد والمتمثل في قانون 19-13 المؤرخ في 11 ديسمبر سنة 2019 الذي ينظم نشاطات المحروقات، ومن خلال دراستنا هذه، فإننا حصرنا بحثنا في دراسة بنية نظام الجباية البترولية على القانون الحالي المطبق وتم الاقتصار على كيفية تحديد الوعاء الضريبي وكيفية اخضاعه، كيفية تصنيفه وتحصيله، وتم استبعاد نشاطات المحروقات التي لا تدخل في النظام الجبائي.

المطلب الاول: النظام الجبائي المطبق على نشاطات المنبع

يقصد بنشاطات المنبع نشاطات التنقيب والبحث عن المحروقات وتقديرها وتطويرها واستغلالها، وتشمل هذه النشاطات على وجه الخصوص، الفصل والتجزئة والضغط والتجميع والتوزيع والتخزين في عين المكان ووسائل تزيف المحروقات، كما انها تشمل نشاطات تسيير هذه العمليات وكذا التخلي عن المواقع واعادتها على حالتها الآلية، أما في حالة نشاطات في البحر فتشمل نشاطات المنبع أيضا الدعائم العائمة وخاصة تلك المتعلقة بتخزين الغاز وشحنه وتميع عند الاقتضاء.

يتمثل النظام الجبائي المطبق على نشاطات المنبع من الضرائب والرسوم والاتاوات الاتية⁽¹⁾:

■ الرسم المساحي

(1) المادة 162 من قانون 19-13 المؤرخ في 11 ديسمبر سنة 2019 ، ينظم نشاطات المحروقات

▪ اتاوة المحروقات

▪ ضريبة في دخل المحروقات

▪ الضريبة على الناتج

▪ الضريبة على مكافأة الشريك المتعاقد الأجنبي

▪ الاتاوة الجزافية على الانتاج المسبق

▪ الرسم العقاري على الاملاك غير تلك المخصصة

أولاً: الرسم المساحي

يتم التصريح بالرسم المساحي وتسديده سنوياً طوال مدة امتياز المنبع أو عقد المحروقات

ابتداء من تاريخ الدخول حيز التنفيذ، ويتم تحديد مبلغ الرسم المساحي بالدينار للكلومتر

(كلم²)، ويطبق الرسم المساحي على⁽¹⁾:

▪ الرقعة خلال مدة البحث والتي قد يتم تمديدتها.

▪ الاسطح محل الاستباق.

▪ مساحة الاستغلال.

يعتبر الرسم المساحي غير قابل للخصم لغرض حساب الضريبة على دخل المحروقات

والضريبة على الناتج، ويتم تحديد مبلغ الرسم المساحي على النحو التالي⁽²⁾:

(1) المادة 165 من قانون 19-13 المؤرخ في 11 ديسمبر سنة 2019 ، ينظم نشاطات المحروقات

(2) المادة 166 من قانون 19-13 المؤرخ في 11 ديسمبر سنة 2019، ينظم نشاطات المحروقات.

الفصل الثاني: بنية نظام الجباية العادية والجباية البترولية في النظام الجبائي الجزائري

جدول رقم (07): مبلغ الرسم المساحي الوحدة :الدينار الجزائري

المدة	مدة البحث		مدة تمديد استثنائي/مدة التمديد/فترة الاستبقاء	مدة الاستغلال
	من السنة الأولى إلى السنة الرابعة(مدرج)	من السنة الخامسة إلى السنة السابعة(مدرج)		
مبلغ الوحدة (دج/ كلم ²)	7.000	14.000	40.000	30.000

وما يمكن استنتاجه حول الرسم المساحي هو أن المشرع قد سطر هدفا من خلال سن هذا الرسم، وهو تشجيع البحث في المناطق الصعبة، وإجبار المتعاملين من عدم حيازة منطقة دون جدوى، وهذا ما يؤدي إلى الرفع من فرص اكتشاف حقول جديدة لم تكتشف بعد¹.

ثانيا: اتاوة المحروقات

تخضع كل كمية من المحروقات المستخرجة من مساحة الاستغلال والتي تم عدها عند نقطة القياس بعد عمليات المعالجة لتسديد اتاوة المحروقات الشهرية.

1- الوعاء الضريبي للإتاوة

تحدد الاتاوة حسب قيمة الكميات المستخرجة حيث تستوجب بمجرد استخراج المحروقات والتي تمثل الحدث المنشئ للإتاوة.

تخضع كل كمية من المحروقات المستخرجة من مساحة الاستغلال والتي تم عدها عند نقطة القياس بعد عمليات المعالجة لتسديد اتاوة المحروقات الشهرية.

تستثنى من حساب هذه الاتاوة كميات المحروقات التي:

(1) صدوقي يسمينة، النظام الجبائي لقطاع المحروقات في الجزائر، رسالة ماجستير – فرع قانون اعمال- كلية الحقوق بن عكنون

- استهلكت لتلبية احتياجات الانتاج.
- ضاعت دون اهمال قبل نقطة القياس.
- اعيد حقنها في المكنن أو في المكامن، شريطة أن تكون هذه الأخيرة محل مخطط التطوير الموافق عليه.

يجب أن تكون كميات المحروقات المستهلكة أو الضائعة التي تستثنى من حساب إتاوة المحروقات في حدود مقبولة فنيا ينص عليها مخطط التطوير الموافق عليه.

تضاف إلى كميات المحروقات التي تم عدها عند نقطة القياس كل الكميات المأخوذة قبل هذه النقطة بخلاف الكميات المستثناة طبقا للمادة 167 من القانون 19-13-المورخ في 11 ديسمبر 2019.

بعد استثناء الكميات التي ذكرناها، تبقى الكميات الخاضعة مباشرة للإتاوة، وتحسب انطلاقا من القاعدة الخاضعة للرسم والتي تساوي الكمية من المحروقات في معدل السعر القاعدي .

ويحدد السعر القاعدي المستعمل لحساب اتاوة المحروقات كالاتي:

أ- الاسعار المطبقة على المحروقات السائلة:

1- فإذا كانت موجهة لتصدير لسعر القاعدي هو متوسط الأسعار بيميناء الشحن (FOB) والتي تنشرها مجلة متخصصة وفي حالة عدم النشر تحدد الوكالة الوطنية لتتمين موارد المحروقات الأسعار القاعدية التي يتعين تطبيقها.

2- إذا كانت موجهة للسوق الوطنية فالنسبة للبترول الخام والمكثفات تحدد وفق المادة 149،
اما الوقود وغازات البترول المميعة فوفقا للمادة 150 من القانون 19-13-المورخ في 11
ديسمبر 2019.

ب- الاسعار المطبقة على المحروقات الغازية:

1- فإذا كانت موجهة لتصدير فالسعر القاعدي هو السعر المتعلق بالشهر (ن-1) والمستمد
من عقد البيع.

2- بالنسبة للمحروقات الغازية التي تستعمل من أجل انتاج المحروقات واسترجاعها فالسعر
القاعدي هو السعر الناتج عن التفاوض الحر بين البائع والمشتري.

3- بالنسبة للمحروقات الغازية التي يتم بيعها لمنتجي الكهرباء وموزعي الغاز الموجهين
للسوق الوطنية الاسعار القاعدية هي الاسعار التي تحدد وفقا لأحكام المادة 147 من القانون
19-13 المؤرخ في 11 ديسمبر 2019

4- ومنه يتم تحديد الوعاء الخاضع للإتاوة كالآتي ⁽¹⁾ :

- تكلفة النقل بواسطة الأنابيب والمحسوبة بتطبيق تعريفه النقل بواسطة الأنابيب.
- تكلفة تمييع الغاز الطبيعي والمحسوبة بتطبيق تعريفه تمييع الغاز الطبيعي.
- تكلفة فصل الغازات البترولية المميعة والمحسوبة بتطبيق الغازات البترولية المميعة.

2- نسبة الاتاوة وتحصيلها

تحدد نسبة إتاوة المحروقات المطبقة على قيمة الانتاج المحددة عشرة في المائة (10%).
ومنه يتم تحديد الوعاء الخاضع للإتاوة كالآتي ⁽¹⁾ :

⁽¹⁾ المادة 173 من قانون 19-13 المؤرخ في 11 ديسمبر سنة 2019، ينظم نشاطات المحروقات

$$\text{اتـاوة المحـروقات} = \text{كمية المحروقات} \times \text{الاسعار القاعدية} \times \text{النسبة المطبقة}$$

أما ما يخص تحصيل الاتاوة فيتم جمعها من قبل الوكالة الوطنية لتأمين موارد المحروقات ويتم التصريح بها وتسديدها لدى إدارة الضرائب في أجل أقصاه اليوم الخامس عشر (15) من الشهر الذي يلي شهر الانتاج.

حيث تدفع الوكالة الوطنية لتأمين موارد المحروقات إتاوة المحروقات إلى إدارة الضرائب بعد اقتطاع المبلغ المطابق للحصة المنصوص عليها في المادة 36 من قانون رقم 19-13 المؤرخ في 11 ديسمبر والذي ينظم نشاطات المحروقات والمقدرة بصفر فاصل خمسة في المائة (0.5%) من قيمة عائدات الاتاوة.

ثالثا: الضريبة على دخل المحروقات

هو اقتطاع سنوي، ولكن يدفع شهريا على شكل تسبيقات مؤقتة، يحسب على أساس دخل انتاج المحروقات من مساحة الاستغلال في إطار امتياز المنبع وعقد المحروقات، كما جاء في المادة 177 من قانون 19-13، الذي ينظم نشاطات المحروقات.

1- الوعاء الضريبي للضريبة على دخل المحروقات

دخل المحروقات يساوي قيمة الانتاج السنوي من المحروقات والتي سبق وبين حسابها في الاتاوة المادة 173 من قانون 19-13، الذي ينظم نشاطات المحروقات بعد خصم المبالغ السنوية الاتية⁽²⁾:

■ اتاوة المحروقات.

(1) المادة 173 من قانون 19-13 المؤرخ في 11 ديسمبر سنة 2019، ينظم نشاطات المحروقات

(2) المادة 179 من قانون 19-13 المؤرخ في 11 ديسمبر سنة 2019، ينظم نشاطات المحروقات

الفصل الثاني: بنية نظام الجباية العادية والجباية البترولية في النظام الجبائي الجزائري

- الاقساط السنوية لاستثمارات التطوير المخصصة حريا لمساحة الاستغلال.
- الاقساط السنوية لاستثمارات البحث التي انجزت في الرقعة.
- تكاليف التشغيل السنوية المتعلقة بإنتاج المحروقات بما في ذلك تكاليف التخلي عن المواقع واعادتها إلى حالتها الأصلية أثناء الاستغلال.
- الاعتمادات المرصودة لتغطية تكاليف التخلي عن المواقع واعادتها إلى حالتها الأصلية.
- تكلفة شراء الغاز لأغراض الانتاج والاسترجاع.
- المكافأة الخام للشريك المتعاقد الأجنبي في حالة عقد تقاسم الانتاج أو عقد خدمات ذات مخاطر.
- الوعاء ذو القيمة السلبية للسنة أو السنوات المالية السابقة.

2- نسب الضريبة على دخل المحروقات وتحصيله:

2-1- نسب الضريبة على دخل المحروقات

- يتم تحديد نسبة الضريبة على دخل المحروقات المطبقة على سنة مالية معينة على أساس العامل (ر) الذي تم حسابه بقسمة صافي الدخل المتراكم على النفقات المتراكمة حيث أنه:
- ان كان العامل (ر) أصغر من أو يساوي 1 فان نسبة الضريبة على دخل المحروقات تكون عشرة في المائة (10%).
 - ان كان العامل (ر) أكبر من أو يساوي 3 فان نسبة الضريبة على دخل المحروقات تكون خمسين في المائة (50%).
 - ان كان العامل (ر) أكبر من 1 وأصغر 3 فان نسبة الضريبة على دخل المحروقات تحدد بالصيغة التالية: $20 \times -10\%$

2-2- تحصيل الضريبة على دخل المحروقات

تدفع الضريبة على دخل المحروقات للسنة المالية باثنتي عشرة (12) تسديدة شهرية مؤقتة، في أجل أقصاه اليوم الخامس والعشرون (25) من كل شهر، وتعتبر هذه التسديدات على الضريبة على دخل المحروقات المستحقة للسنة المالية المعنية.

تكون الضريبة على دخل المحروقات قابلة للخصم لحساب الضريبة على الناتج.

رابعا: الضريبة على الناتج

الضريبة على الناتج هي ضريبة تفرض على الربح المحقق من طرف المؤسسة الوطنية في إطار امتيازات المنبع أو عقود تقاسم الانتاج أو عقود خدمات أو الذي يحققه كل طرف في عقد المشاركة وذلك حسب المادة 188 من قانون 19-13، ينظم نشاطات المحروقات.

1- الوعاء الضريبي الخاضع لضريبة على الناتج

لحساب الناتج السنة المالية يجب أن يراعي أحكام قانون المحروقات 19-13 بالإضافة إلى أحكام قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المتعلقة بتحديد الربح الخاضع للضريبة، وكذا معدلات اهتلاك الاستثمارات التي تحدد عن طريق التنظيم وهذا ما نصت عليه المادة 189 من قانون المحروقات.

يتمثل الناتج الخاضع للضريبة في قيمة الانتاج مخصوم منه الاعباء التالية⁽¹⁾:

■ الاتاوة

■ الضريبة على دخل المحروقات حسب المادة 187 من قانون المحروقات.

⁽¹⁾ من قانون 19-13 المؤرخ في 11 ديسمبر سنة 2019 ، ينظم نشاطات المحروقات

■ مكافأة الشريك المتعاقد في حالة عقد تقاسم الإنتاج أو عقد الخدمات ذات المخاطر حسب المادة 197 من قانون المحروقات.

■ نفقات البحث المتعلقة برقعة اعيدت قبل أو عند انقضاء مدة البحث كما هي محددة في عقد المحروقات أو امتياز المنبع حسب المادة 190 من قانون المحروقات.

■ معدلات اهتلاك الاستثمارات حسب المادة 189 من قانون المحروقات.

للإشارة إلى أن وعاء الضريبي الخاضع للضريبة على الناتج لا تخصم منه النفقات التالية:

■ الرسم المساحي حسب المادة 187 من قانون المحروقات.

■ حق الإحالة الخاص بنشاطات المنبع حسب المادة 187 من قانون المحروقات.

■ الرسم الخاص بحرق الغاز المطبق على نشاطات المحروقات حسب المادة 210 من قانون المحروقات.

■ اتاوة المياه المطبقة في مجال نشاطات المحروقات حسب المادة 216 من قانون المحروقات.

مع مراعاة أحكام قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المتعلقة بتحديد الربح الخاضع للضريبة.

2- نسب الضريبة على الناتج وتحصيله:

تحدد نسبة الضريبة على الناتج بثلاثين في المائة (30%)، ويتم التصريح بالضريبة على الناتج ودفعها إلى إدارة الضرائب في أجل أقصاه يوم انقضاء المهلة المحددة للإيداع التصريح بناتج السنة المالية.

الفصل الثاني: بنية نظام الجباية العادية والجباية البترولية في النظام الجبائي الجزائري

الشكل رقم (02): يبين كيفية حساب الضريبة على الناتج

الربح الخاضع للضريبة على الناتج

=

قيمة الانتاج السنوي

—

نفقات

البحر

الإهلاكات

مكافأة الشريك

المتعاقدين

الضريبة على

دخل

مبلغ

الاتاوة

×

معدل الضريبة = 30%

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد قانون 13-19 المؤرخ في 11 ديسمبر سنة 2019 ، ينظم نشاطات المحروقات

خامسا: الضريبة على مكافأة الشريك المتعاقد الأجنبي

تعرف المكافأة على انها حصة الإنتاج الصافي المتفق عليه للشريك الأجنبي في اطار عقد تقاسم الإنتاج أو عقد خدمات ذات المخاطر، وتطبق عليه الأسعار في عقد المحروقات اذا كانت عينا.

1- نسب الضريبة مكافأة الشريك المتعاقد الأجنبي:

تحدد نسبة الضريبة على مكافأة الشريك المتعاقد الأجنبي بثلاثين في المائة (30%) من المكافأة الخام.

تدفع الضريبة على المكافأة شهريا من طرف المؤسسة الوطنية باسم ولحساب الشريك المتعاقد الأجنبي، وباتنتي عشر تسبقه مؤقتة للضريبة على المكافأة في أجل أقصاه اليوم 25 من كل شهر دون أن يعفى من التزاماته الخاصة بهذه الضريبة.

الشريك المتعاقد الأجنبي مسؤول عن كل تأخر أو عدم تصريح أو دفع الضريبة على المكافأة.

ويتم اجراء التصفية السنوية للضريبة على مكافأة الشريك المتعاقد الأجنبي في نهاية السنة المالية، ويتم التصريح هذه التصفية لدى إدارة الضرائب، حيث:

- إذا كان الرصيد موجب فانه يجب دفع الفارق في أجل لا يتجاوز العشرين (20) مارس من السنة المالية التالية.

- إذا كان الفارق سالب يتم خصم فائض المبلغ في المدفوعات اللاحقة.

سادسا: الاتاوة الجزافية على الإنتاج المسبق

الإنتاج المسبق هو انتاج للمحروقات الذي يسمح بالحصول على المعلومات والميزات

الفصل الثاني: بنية نظام الجباية العادية والجباية البترولية في النظام الجبائي الجزائري

الإضافية بخصوص المكنن المكششف واللازمة لإعداد مخطط التطوير.

يخضع الإنتاج المسبق حصريا لدفع الاتاوة الجزافية على الإنتاج المسبق ويتم حساب هذه

الاتاوة على قيمة الانتاج المحدد، وتطبق نسبة خمسين في المائة (50%).

تصرح وتسدد الاتاوة الجزافية على الإنتاج المسبق لدى إدارة الضرائب من قبل المؤسسة

الوطنية في حالة امتياز المنبع أو عقد خدمات ذات المخاطر، ومن قبل الأطراف المتعاقدة

في حالة عقد المشاركة.

وتدفع الاتاوة الجزافية على الإنتاج المسبق في أجل قصاه اليوم العشرون (20) من الشهر

الذي يلي الإنتاج.

ويتم اجراء تسوية الاتاوة الجزافية على الإنتاج المسبق حسب الحالة من قبل المؤسسة

الوطنية، أو من قبل الأطراف المتعاقدة قبل أول مارس من السنة التي تلي السنة المعنية حيث:

■ إذا كان الرصيد موجب فانه يجب دفع الفارق في الاجل المحدد.

■ إذا كان الفارق سالب يتم خصم فائض المبلغ في المدفوعات اللاحقة ان اقتضى الامر.

المطلب الثاني: النظام الجبائي المطبق على نشاطات المصب

يقصد بنشاطات المصب النقل بواسطة الانابيب والتكرير والتحويل بما فيها صنع المزلقات

وتجديد الزيوت المستعملة والتخزين والتوزيع⁽¹⁾.

ومما تجدر الإشارة اليه ان النظام الجبائي المطبق على نشاطات المصب تخضع للجباية

العادية وفقا للقانون العام والتشريع الجبائي الساري المفعول، وهذا ما نصت عليه المادة 209

من قانون المحروقات لسنة 2019 الذي نص على اخضاع نشاطات المصب إلى التشريع

(1) المادة 02 من قانون 19-13 المؤرخ في 11 ديسمبر سنة 2019، ينظم نشاطات المحروقات

الجبائي الساري المفعول، أي تطبق عليها قانون الضرائب المباشرة وغير المباشرة ولكن لها خصوصية خاصة بها.

أولاً: جباية المحروقات عبر الانابيب

النقل بواسطة الانابيب هو عملية نقل المحروقات السائلة والغازية والمنتجات النفطية، وقد عرفته المادة الثانية من قانون المحروقات لسنة 2019⁽¹⁾ على أن نظام النقل بواسطة الانابيب هو "الأنبوب أو عدة أنابيب تنقل المحروقات، بما في ذلك المنشآت المدمجة، وقدرات التخزين المرتبطة بهذه الهياكل، باستثناء شبكات التجميع والتوزيع، وقنوات التفريغ، وشبكات المواد النفطية وشبكات الغاز المخصصة حصرياً لتموين السوق الوطنية".

وعليه فإن شبكات التجميع والتوزيع، وقنوات التفريغ، وشبكات المواد النفطية وشبكات الغاز المخصصة حصرياً لتموين السوق الوطنية لا تدخل ضمن نظام نقل المحروقات عبر الانابيب.

1- الرسوم والضرائب المطبقة على نقل المحروقات عبر الانابيب:

يخضع نقل المحروقات عبر الانابيب لنوعين من الرسوم والضرائب:

▪ الرسم على النشاط المهني (TAP)

▪ الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

1-1- الرسم على النشاط المهني (TAP)

1-1-1- وعاء الرسم على النشاط المهني (TAP) نقل المحروقات عبر الانابيب يحسب

كما يأتي:

كمية المحروقات المنقولة x التعريفة

⁽¹⁾ المادة 02 من قانون 19-13 المؤرخ في 11 ديسمبر سنة 2019، ينظم نشاطات المحروقات

بالنسبة للتعريف فقد تم التطرق اليها.

1-1-2- نسبة الرسم على النشاط المهني (TAP) نقل المحروقات عبر الانابيب كم يأتي:

نسبة الرسم على النشاط المهني نقل المحروقات عبر الانابيب ب: 03% من رقم الاعمال والذي سبق وأن أشرنا اليه بكميات المحروقات عبر الانابيب.

1-1-3- تحصيل الرسم على النشاط المهني نقل المحروقات عبر الانابيب كم يأتي:

يدفع الرسم على النشاط المهني لنقل المحروقات عبر الانابيب على مستوى قباضة الضرائب لبلدية سيدي أحمد في وثيقة G50، على أن يقوم قباضة الضرائب لهذه الأخيرة بتوزيع مبلغ الرسم على البلديات التي تمر بها القنوات نقل المحروقات، على حسب طول القناة التي تمر بها.

1-2- الضريبة على أرباح الشركات لنقل المحروقات عبر الانابيب

يخضع نشاط نقل المحروقات عبر القنوات للضريبة على أرباح الشركات

1-2-1- وعاء الضريبة على أرباح الشركات

هو الربح الجبائي المحقق خلال السنة المالية والذي يحسب كما يلي:

الربح الجبائي: الربح المحاسبي + الاستردادات-التخفيضات- العجز المرحل

1-2-2- نسبة الضريبة على أرباح الشركات لنقل المحروقات عبر الانابيب

ان معدل المطبق على الضريبة على أرباح الشركات لنقل المحروقات عبر الانابيب هو 26% من النتيجة المحققة.

1-2-3- تحصيل الضريبة على أرباح الشركات لنقل المحروقات عبر الانابيب

تقوم الشركة الوطنية أو المتعامل المتحصل على امتياز بدفع الضريبة على أرباح الشركات لنقل المحروقات عبر الانابيب على شكل تسبيقات، يعادل كل تسبق منها 30% من الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في آخر سنة مالية مختتمة بالربح المحقق في الفترة الأخيرة لفرض الضريبة، تسدد هذه التسبيقات عن طريق تصريح سلسلة G50 حسب الآجال التالية:

- 20 فيفري إلى 20 مارس

- 20 ماي إلى 20 جوان

- 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر

اما رصيد التصفية، والذي من خلاله نقارن بين مبلغ الضريبة المستحقة الدفع مع التسبيقات المدفوعة خلال الدورة يمكن ان ينتج نقص أو فائض في الدفع:

■ ففي حالة النقص في الدفع على الشركة تسديده لإدارة الضرائب إلى غاية العشرين من شهر ماي من السنة ن+1.

■ اما في حالة الفائض في الدفع تقوم الشركة المعنية بخصمه من الأقساط المستحقة اللاحقة.

ثانيا: جباية المحروقات المطبقة على عمليات التحويل

التحويل يقصد به بعمليات فصل غازات البترول المميعة وتمييع الغاز وعمليات تحويل الغاز إلى منتجات نفطية ويغطي التحويل كذلك الصناعات البترول كيميائية والغاز كيميائية

التي تستخدم البترول كمادة أولية أساسية.⁽¹⁾

1- الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة

وعاء التحويل الخاضع للضريبة والرسوم يتمثل في وعاء التمثيل (كمية المحروقات المميعة في السعر مع تكاليف فصل البروبان واليوتان زائد هامش الربح زائد تكاليف التكرير، بالإضافة إلى هامش الربح)

فيما يخص السعر فقد تم تحديده وفقا للقانون المحروقات 19-13 خاصة المواد 146 إلى 150 من القانون نفسه.

وبعد تحديد الوعاء الضريبي الخاص بعمليات التحويل نتناول الرسوم والضرائب المطبقة على هذا الوعاء وهي:

1-1- الرسم على النشاط المهني

يطبق معدل 2% من رقم الاعمال المحقق في نشاط التحويل والمتمثل في الوعاء الضريبي المعروف سابقا.

تقوم الشركة الوطنية بدفع 2% من رقم الاعمال في وثيقة رقم ج 50 على مستوى الضرائب المختصة إقليميا.

1-2- الرسم على القيمة المضافة

حسب المادة 09، 21 و 23 من قانون الرسم على رقم الاعمال فان نسبة الرسم على القيمة المضافة يتراوح بين 9 و 19 حسب نوع المنتج.

⁽¹⁾ المادة 02 من قانون 19-13 المؤرخ في 11 ديسمبر سنة 2019، ينظم نشاطات المحروقات

المطلب الثالث: الحقوق والرسوم الأخرى المطبقة على نشاطات المحروقات

أولا: الرسم الخاص بحرق الغاز المطبق على نشاطات المحروقات

حرق الغاز⁽¹⁾ هو عملية تتمثل في حرق الغاز الطبيعي في الهواء، حيث تخضع عمليات حرق الغاز لدفع رسم خاص غير قابل للخصم، يقدر اثنا عشر ألف دينار (12000 دج) لكل ألف متر مكعب عادي (NM3) من الغاز المحروق .

حيث يتم تقييس التعريفة المذكورة أعلاه في بداية كل سنة مدنية، من قبل الوكالة الوطنية لتثمين موارد المحروقات على أساس مؤشر أسعار الاستهلاك الذي تنشره الهيئة العمومية المسؤولة عن نشر هذا المؤشر في الجزائر .

يتم التصريح بالرسم على حرق الغاز وتسديده لدى إدارة الضرائب من قبل المؤسسة الوطنية في إطار امتياز المنبع ومن قبل الأطراف المتعاقدة في إطار عقد المحروقات، ومن قبل صاحب الامتياز في إطار نشاط النقل بواسطة الأنابيب، في أجل لا يتجاوز 31 جانفي من السنة الموالية للسنة التي احترقت خلالها الكميات الغاز .

تستثنى من دفع الرسم الخاص بحرق الغاز المطبق على نشاطات المحروقات في الحالات التالية⁽²⁾:

- أثناء تنفيذ نشاطات البحث وأثناء الاختبارات التجريبية الخاصة بالبئر الاستكشافية و/أو عمليات التحديد وكذلك أثناء انجاز النموذج.

⁽¹⁾ يمنع حرق الغاز وتفتيسه كما جاءت به المادة 158 من القانون 19-13 المتعلق بالمحروقات غير انه يمكن الترخيص استثنائيا من طرف الوكالة الوطنية لتثمين موارد المحروقات.

⁽²⁾ المادة 215 م 02 من قانون 19-13 المؤرخ في 11 ديسمبر سنة 2019، ينظم نشاطات المحروقات

- خلال مرحلة انطلاق منشآت جديدة لفترات لا تتجاوز الحدود التي وضعتها الوكالة الوطنية لتتمين موارد المحروقات وسلطة ضبط المحروقات.
- المناطق التي تنعدم فيها أو تفتقر للمنشآت التي تسمح باستعادة و/أو صرف الغاز.
- المنشآت التي تكون محل أشغال المطابقة.

ثانيا: اتاوة المياه المطبقة في مجال نشاطات المحروقات

نصت المادة 216 من القانون 19-13 المتعلق بالمحروقات دفع رسم غير قابل للخصم يسمى اتاوة المياه وذلك عند استخدام المياه في نشاطات المنبع عن طريق استخراج المياه من الأملاك العمومية.

يدفع هذا الرسم حسب الحالة من قبل المؤسسة الوطنية في امتياز المنبع أو من قبل الأطراف المتعاقدة في حالة عقد المحروقات وفقا لتشريع والتنظيم الساري المفعول.

ثالثا: حق الإحالة الخاص بنشاطات المنبع

تعرف الإحالة على انها تحويل بشكل مباشر أو غير مباشر كليا أو جزئيا الحقوق والواجبات والسندات و/أو المصالح عن طريق البيع أو التنازل أو المساهمة أو الاندماج أو الانفصال أو عن طريق أي عملية قانونية أخرى بما في ذلك تغيير المراقبة⁽¹⁾ تخضع كل إحالة لدفع الحق الإحالة غير قابل للخصم لدى إدارة الضرائب من قبل الشريك المتعاقد المعني أو الشركاء المتعاقدين المعنيين، ويساوي مبلغ هذا الحق نسبة واحد في المائة (01%) من قيمة الصفقة.

⁽¹⁾ المادة 02 من قانون 19-13 المؤرخ في 11 ديسمبر سنة 2019، ينظم نشاطات المحروقات

رابعاً: الرسم العقاري على الأملاك

تطبق الرسم العقاري على الأملاك غير تلك المخصصة للاستغلال المباشر كما ينص عليه التشريع والقانون الجبائي الساري المفعول.

1- الرسم العقاري على الملكيات المبنية

تؤسس رسم عقاري سنوي على الملكيات المبنية مهما يكن وضعيتها القانونية الموجودة فوق التراب الوطني باستثناء تلك المعفاة من الضريبة صراحة⁽¹⁾ حيث تحدد حسب المتر المربع (م²) وحسب المنطقة والمنطقة الفرعية، يحدد تصنيف البلديات حسب المناطق والمناطق الفرعية والمعدلات التي تطبق عليها بموجب قرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالجماعات المحلية⁽²⁾

أساس فرص الضريبة

يحسب الرسم العقاري بتطبيق المعدل المبين على أساس الخاضع للضريبة كالتالي⁽³⁾:

أ- الملكيات بأتم معنى الكلمة: 3%

ب- الأراضي التي تشكل ملحقات للملكيات المبنية:

- 5% عندما تقل مساحتها أو تساوي 500 م²
- 7% عندما تفوق مساحتها 500 م² وتقل أو تساوي 1000 م²
- عندما تفوق مساحتها 1000 م²

(1) المادة 248 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023

(2) المادة 256 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023

2- الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية

تؤسس الرسم العقاري السنوي على الملكيات غير المبنية بجميع أنواعها، باستثناء تلك

المعفية صراحة من الضريبة⁽¹⁾.

وتتحقق على الخصوص، على:

- الأراضي المتواجدة في القطاعات العمرانية أو القابلة للتعمير؛
- المحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم في الهواء الطلق؛
- مناجم الملح والسبخات؛
- الأراضي الفلاحية.

أساس فرص الضريبة

أ- 5% بالنسبة للملكيات غير المبنية المتواجدة في المناطق غير العمرانية

ب- الأراضي العمرانية تحدد نسبة الرسم كما يلي:

● 5% عندما تكون مساحة الأراضي تقل مساحتها أو تساوي 500 م²

● 7% عندما تفوق مساحتها 500 م² وتقل أو تساوي 1000 م²

● 10% عندما تفوق مساحتها 1000 م².

● 3% بالنسبة للأراضي الفلاحية.

(1) المادة 261- من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023

المطلب الرابع: الإعفاءات الجبائية وشبه الجبائية والجمركية لنشاطات المحروقات

أولاً: نشاطات المنبع

تعفى نشاطات المنبع من⁽¹⁾:

■ الرسم على القيمة المضافة المتعلقة بالتجهيزات والمواد والمنتجات والخدمات المرتبطة بنشاطات المنبع.

■ الرسم على النشاط المهني.

■ الحقوق والرسوم والأتاوى الجمركية الخاصة بواردات التجهيزات والمواد والمنتجات المرتبطة بنشاطات المنبع.

■ رسم التوطين البنكي المفروض على الخدمات المستوردة المتعلقة بنشاطات المنبع.

■ أي ضريبة أو حق أو رسم غير مذكور في هذا الفصل، مطبق على نتائج الاستغلال لفائدة الدولة أو الجماعات المحلية أو كل شخص آخر خاضع للقانون العام.

■ تعفى أجور مستخدمي الشركات البترولية الأجنبية التي تشتغل في نشاطات المنبع من الاشتراكات الاجتماعية الوطنية إذا استمرت تبعيتهم لهيئة الحماية الاجتماعية الأجنبية التي انخرطوا فيها قبل مجيئهم إلى الجزائر.

ثانياً : نشاطات نقل المحروقات بواسطة الانابيب والتكرير والتحويل

تعفى نشاطات نقل المحروقات بواسطة الانابيب والتكرير والتحويل من⁽²⁾ :

■ الرسم على القيمة المضافة المتعلقة بالتجهيزات والمواد والمنتجات والخدمات المرتبطة بنشاطات نقل المحروقات بواسطة الانابيب والتكرير والتحويل.

⁽¹⁾ المادة 217 من قانون 19-13 المؤرخ في 11 ديسمبر سنة 2019 ، ينظم نشاطات المحروقات

⁽²⁾ المادة 218 من قانون 19-13 المؤرخ في 11 ديسمبر سنة 2019 ، ينظم نشاطات المحروقات

■ الحقوق والرسوم والأتاوى الجمركية الخاصة بواردات التجهيزات والمواد والمنتجات المرتبطة

بنشاطات نقل المحروقات بواسطة الانابيب والتكرير والتحويل.

■ تعفى أجور مستخدمي الشركات البترولية الأجنبية التي تشتغل في نشاطات نقل

المحروقات بواسطة الانابيب والتكرير والتحويل من الاشتراكات الاجتماعية الوطنية اذا

استمرت تبعيتهم لهيئة الحماية الاجتماعية الأجنبية التي انخرطوا فيها قبل مجيئهم إلى

الجزائر.

خلاصة الفصل:

لقد جاء الإصلاح الجبائي نتيجة التطورات الاقتصادية والاجتماعية التي حدثت بعد الصدمة البترولية سنة 1986، وكانت تهدف هذه الإصلاحات بالدرجة الأولى إلى تعبئة الموارد المالية للدولة من أجل تغطية العجز في الميزانية العامة، من خلال إرساء نظام ضريبي فعال يهدف إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية بالإضافة إلى تغطية نفقات التسيير بالجباية العادية، تخفيض الضغط الضريبي وتوسيع الوعاء الضريبي من جهة، ويتسم بالبساطة وإرساء قواعد الشفافية والعدالة الجبائية من جهة أخرى، بالرغم من أن تركيبته تضم عدد هائل من الضرائب والرسوم، فلا بد من اجراء تقييم للنظام الجبائي ومدى نجاعته في تحقيق الأهداف المسطرة وذلك ما سنتطرق اليه في الفصل الثالث.

الفصل الثالث

تقييم الحصيلة المالية

الفعلية للنظام الجبائي

للفترة (2009-2019)

تمهيد:

لقياس مدى فعالية أداء النظام الضريبي الجزائري سنعتمد على عدة مؤشرات مهمة، منها المردود المالي للاقتطاعات الضريبية، لمدة عشر سنوات والتي تمثل فترة الدراسة (2009-2019)، وذلك من خلال تتبع تطور الحصيلة الضريبية للنظام الضريبي، وتحليل نسب الزيادة السنوية، ثم ننتدرج في التحليل حول بنية ومكونات النظام الضريبي، للوقوف على الاقتطاعات الأكثر فعالية والتي تساهم بأكبر نسبة في الحصيلة الاجمالية.

أما المؤشر الثاني والذي يستخدم كثيرا في الدراسات الجبائية والذي يقيس مستوى الجباية على المستوى الكلي، ويستخدم المؤشرات الكمية لتقييم النظم الضريبية ومعرفة مدى تحقيق السياسة الضريبية للأهداف المسطرة، وهوما يعرف بمعدل الاقتطاع الضريبي.

أما المؤشر الثالث سنحاول تقييم جودة التقديرات ومقارنتها بالإنجازات الفعلية، والتي تعتبر من المؤشرات المهمة في تقييم الجهود التي تبذلها إدارة الضرائب.

معتمدين في التحليل على المعطيات والارقام من مصادر احصائية رسمية فعلية تتمثل في التقارير السنوية لبنك الجزائر وقانون تسوية ضبط الميزانية لسنة 2019، كما ننتدرج في التحليل من العام إلى الخاص، ومن الاجمالي إلى الجزئي في عملية تفكيك مكونات النظام الضريبي من أجل الوصول إلى نتائج واستنتاجات للدراسة تكون أكثر موضوعية.

المبحث الأول: المردود المالي للجباية العادية ومكوناتها

نتناول في هذا البحث تطور الحصيلة المالية لإيرادات الجباية العادية والجبائية البترولية والإيرادات الأخرى في الميزانية العامة للدولة وذلك خلال الفترة (2009-2019)، كما نتناول بالتحليل لأهم مكونات الجباية العادية، وذلك للوقوف على ثلاث عناصر أساسية هي: البنية الكمية، النسبية ومعدلات النمو السنوية لمختلف مكونات النظام الضريبي.

المطلب الأول: تطور مكونات الإيرادات العامة 2009-2019

تشكل الإيرادات العامة للدولة من ثلاث مصادر حسب المادة 11 من قانون 07 يوليو 1984 المتعلق بقوانين المالية، لم يعمل المشرع من خلال هذه المادة على ترتيب الإيرادات حسب أهميتها أو حسب منطق آخر، وإنما اكتفى بوضع قائمة بمختلف المصادر المالية التي يمكن للدولة أن تلجأ إليها، وقد ورد ترتيبها من الجدول (أ) من الميزانية الملحق بقانون المالية وهي:

- إيرادات الجباية العادية؛

- الإيرادات غير الجبائية؛

- إيرادات الجباية البترولية.

نتناول بالتحليل التطور الكمي والنسبي للمردود الفعلي للميزانية العامة من خلال مكوناتها المختلفة، ومدى مساهمتها، وإجراء مقارنة بين إيرادات الجباية العادية، إيرادات الجباية البترولية والإيرادات الأخرى، هذه العناصر الثلاث هي التي تكون إيرادات الميزانية العامة للدولة، وبالتالي الوقوف على المردود المالي لأهم موارد الميزانية والتعبير عنها بمختلف الأشكال والمنحنيات.

الفصل الثالث: تقييم الحصيلة المالية الفعلية للنظام الجبائي للفترة (2009-2019)

أولاً: مساهمة الحصيلة الفعلية لمكونات الإيرادات العامة في الميزانية العامة

سوف نستعرض تطور الحصيلة المالية الفعلية للميزانية العامة للدولة خلال الفترة 2009-2019

من خلال تطور مكوناتها الثلاثة الجبائية العادية، الجبائية البترولية والإيرادات الأخرى من خلال

الجدول التالي:

الجدول رقم (08): تطور الإيرادات العامة خلال الفترة (2009-2019) الوحدة مليار (دج)

السنوات	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019*
الجبائية العادية	1146.6	1298	1527.1	1908.6	2018.5	2091.5	2354.6	2482.2	2630	2648.5	2849.2
الجبائية البترولية	2412.7	2905	3979.7	4184.3	3678.1	3388.4	2373.5	1781.1	2177	2887.1	2518.48
ايرادات اخرى	116.7	189.8	283.3	246.4	244.3	258.5	374.9	846.8	1240.9	1215.8	1226.9
مجموع الإيرادات العامة	3676	4392.8	5790.1	6339.3	5940.9	5738.4	5103	5110.1	6047.9	6751.4	6594.58
نسبة الجبائية العادية إلى إيرادات الميزانية	31.19%	29.55%	26.37%	30.11%	33.98%	36.45%	46.14%	48.57%	43.49%	39.23%	43.21%
نسبة الجبائية البترولية إلى إيرادات الميزانية	65.63%	66.13%	68.73%	66.01%	61.91%	59.05%	46.51%	34.85%	36.00%	42.76%	38.19%
نسبة الإيرادات الأخرى إلى إيرادات الميزانية	3.17%	4.32%	4.89%	3.89%	4.11%	4.50%	7.35%	16.57%	20.52%	18.01%	18.60%

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على: التقارير السنوية لبنك الجزائر من سنوات 2009 إلى 2018 على الموقع:

<http://www.bank-of-algeria.dz> *قانون تسوية ضبط الميزانية لسنة 2019

1- التطور الكمي:

إيرادات الميزانية: بلغت الإيرادات العامة للميزانية 3676 مليار دينار سنة 2009، وواصلت الارتفاع

لتبلغ 6339.3 مليار دينار سنة 2012، ويعود هذا الارتفاع إلى ارتفاع الجبائية البترولية الذي يرتبط

الفصل الثالث: تقييم الحصيلة المالية الفعلية للنظام الجبائي للفترة (2009-2019)

أساسا بتطور أسعار المحروقات بعد تعافي الاقتصاد العالمي من أزمة الديون السيادية، مسجلة بذلك ارتفاع بمعدل 1.72% مقارنة بسنة 2009.

بعد الانخفاضات المتتالية بـ: 6.285% في سنة 2013، 3.41% في سنة 2014 و 11.07% في سنة 2015، عرفت إيرادات الميزانية انتعاش طفيف سنة 2016 (0.14% / 5110.1 مليار دج)، كما ارتفعت بشكل محسوس في سنوات 2017، 2018 و 2019 لتبلغ 6047 مليار دج، 6751.4 مليار دج، 6594.64 مليار دج على التوالي، أي أنها تضاعفت بمقدار 1.79 مرة خلال عشر سنوات الأخيرة، والتي تمثل فترة الدراسة (2009-2019)، أما عناصر الإيرادات المكونة لها فكانت كما يلي:

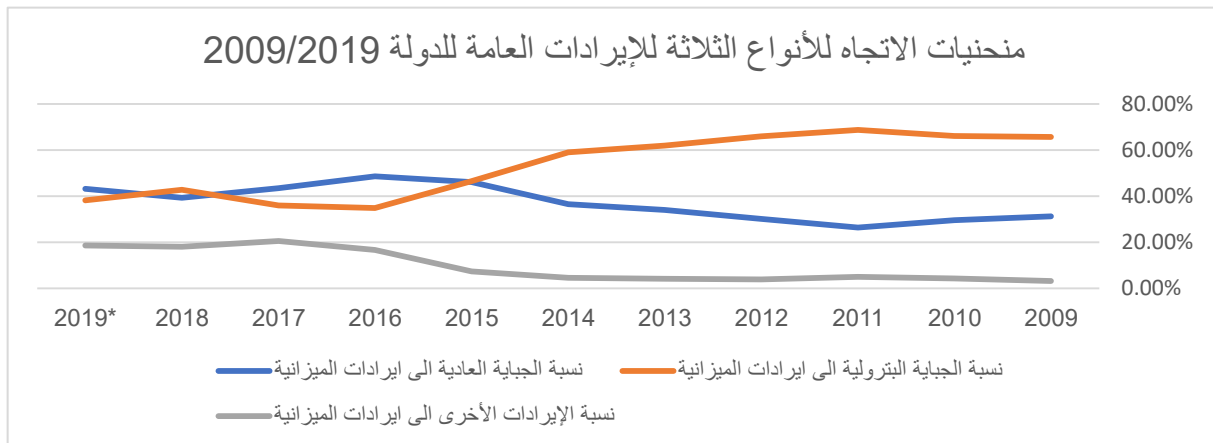
الجباية العادية: بلغت ما مقداره 1146.4 مليار دج سنة 2009 لتنتقل إلى 2849.2 مليار دج خلال سنة 2019، أي أنها تضاعفت 2.48 مرة تقريبا.

الجباية البترولية: بلغت ما مقداره 2412.7 مليار دج سنة 2009 لتبلغ سنة 2019 ما مقداره 2518.48 مليار دينار حيث تضاعفت 1.04 مرة خلال الفترة.

الإيرادات الأخرى: بلغت 115.8 مليار دينار سنة 2009 لتنتقل إلى 1226.9 مليار دينار في 2019 أي أنها تضاعفت 10.51 مرة تقريبا.

2- منحنيات التطور:

الشكل رقم (03): منحنيات الاتجاه للأنواع الثلاثة للإيرادات العامة للدولة 2009/2019



الفصل الثالث: تقييم الحصيلة المالية الفعلية للنظام الجبائي للفترة (2009-2019)

المصدر: تم اعداد الشكل اعتمادا على معطيات الجدول السابق

يبرز المنحنى السابق أن الجباية العادية في تزايد مستمر خلال فترة (2009-2019)، حيث أن نسبتها من اجمالي الإيرادات ارتفعت من حوالي 31.19% سنة 2009 لتصل إلى ما يزيد عن 48% سنة 2016 كأكبر نسبة سجلت، لتتخفّض إلى 43.49% و 39.23% سنتي 2017 و 2018، ونسبة 43.21% سنة 2019، غير أن الاتجاه العام للسلسلة ظل متزايدا على طول الفترة، الامر الذي يرجع بالأساس إلى سياسة الاصلاحات الجبائية المتبعة من قبل الدولة.

في المقابل كانت هناك اتجاه بوتيرة متسارعة لإيرادات الجباية البترولية خلال الفترة 2009-2012، حيث فاقت نسبة 65% خلال هذه الفترة، وخلال الفترة 2013 إلى 2016 شهد اتجاه المنحنى انخفاض بوتيرة حادة للجباية البترولية وصل سنة 2016 إلى ما دون 35%، ليشهد ارتفاع خلال سنتي 2017 و 2018. ويتخفّض إلى 38.19% سنة 2019.

اما الإيرادات الأخرى فكان الاتجاه العام مستقر من بداية سنة 2009 إلى غاية سنة 2015، كانت النسبة تتراوح بين 3% إلى 4%، ولكن خلال سنوات 2016-2019 شهد اتجاه المنحنى صعود متسارع حيث بلغ 18.60% سنة 2019، نسبة إلى الإيرادات العامة.

ويمكن تلخيص منحنيات التطور كما يلي:

■ الجباية العادية: اتجاه بوتيرة متزايدة خلال الفترة 2009-2019

بمعدل متوسط قدر ب: 36.51%

■ الجباية البترولية: اتجاه بزيادة بوتيرة متسارعة خلال الفترة 2009-2012

- انخفاض بوتيرة حادة خلال الفترة 2013-2016

- عودة الارتفاع خلال الفترة 2017-2019

التطور كان بمعدل متوسط قدر ب: 54.76%

الفصل الثالث: تقييم الحصيلة المالية الفعلية للنظام الجبائي للفترة (2019-2009)

▪ الإيرادات الأخرى: كانت مستقرة خلال فترة الدراسة وعرفت ارتفاع كبير خلال الفترة 2016 ثم

انخفضت خلال السنتين الآخريتين.

التطور كان بمعدل متوسط قدره: 08.73%

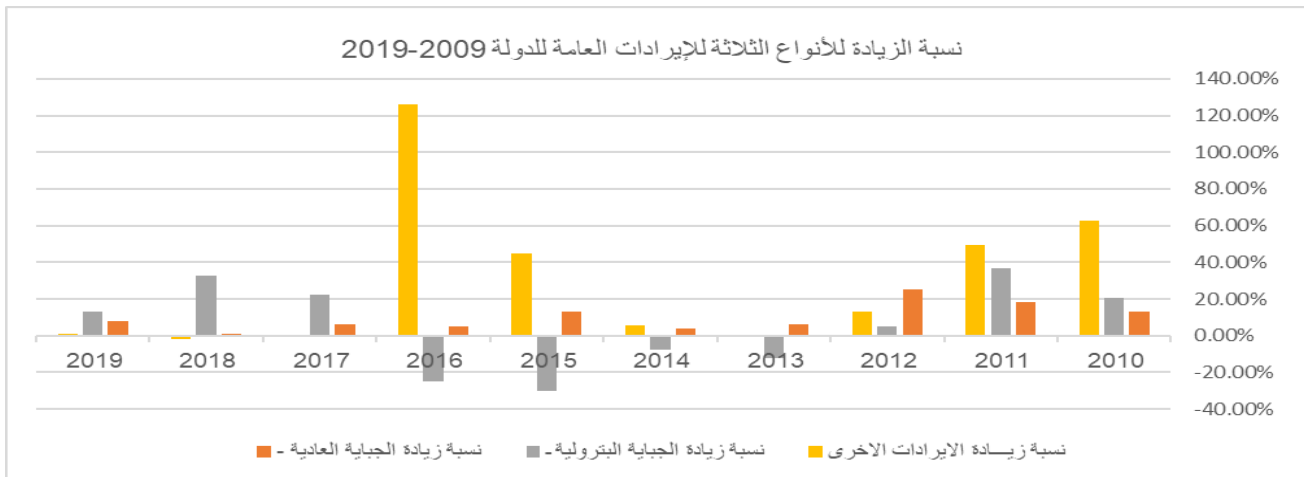
3- الزيادة السنوية

الجدول رقم (09): تطور الزيادة السنوية للإيرادات العامة خلال الفترة (2019-2009) الوحدة مليار (دج)

السنو	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019*	المتوسط
نسبة زيادة في الإيرادات العامة	.	19.50%	31.81%	9.49%	-6.28%	-3.41%	-11.07%	0.14%	18.35%	11.63%	2.00%	7.22%
نسبة زيادة الجباية العادية	.	13.00%	18.00%	25.00%	6.00%	4.00%	13.00%	5.00%	6.00%	1.00%	8.00%	9.90%
نسبة زيادة الجباية البيرونية	.	20.40%	36.99%	5.14%	-12.10%	-7.88%	-29.95%	-24.96%	22.23%	32.62%	13.00%	2.95%
نسبة زيادة الإيرادات الأخرى		62.64%	49.26%	13.03%	-0.85%	5.81%	45.03%	125.87%	46.54	-2.02%	1.00%	34.63%

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على: التقارير السنوية لبنك الجزائر من سنوات 2009 إلى 2018 على الموقع: <http://www.bank-of-algeria.dz> *قانون تسوية ضبط الميزانية لسنة 2019.

الشكل رقم (04): نسبة الزيادة للأنواع الثلاثة للإيرادات العامة للدولة 2019-2009



المصدر: تم اعداد الشكل اعتمادا على معطيات الجدول السابق

الفصل الثالث: تقييم الحصيلة المالية الفعلية للنظام الجبائي للفترة (2019-2009)

3-1 من حيث الزيادات الكبرى والصغرى

❖ أكبر نسبة للجباية العادية كانت في سنة 2012 بـ 25% وأقل نسبة تم تسجيلها كانت في سنة 2018 بـ 1%، وبلغ متوسط الزيادة بنسبة تقترب من 10%.

❖ أكبر نسبة للجباية البترولية كانت في سنة 2011 بـ 36.99% وأقل نسبة تم تسجيلها كانت في سنة 2015 بـ 29.95% وبلغ متوسط الزيادة بنسبة اقتربت من 2.95%.

❖ أكبر نسبة للإيرادات الأخرى كانت سنة 2016 بـ 125%، وأقل نسبة تم تسجيلها كانت في سنة 2018 بـ 2.02% وبلغ متوسط الزيادة بنسبة تقترب من 34.63%.

3-2 من حيث الاستقرار

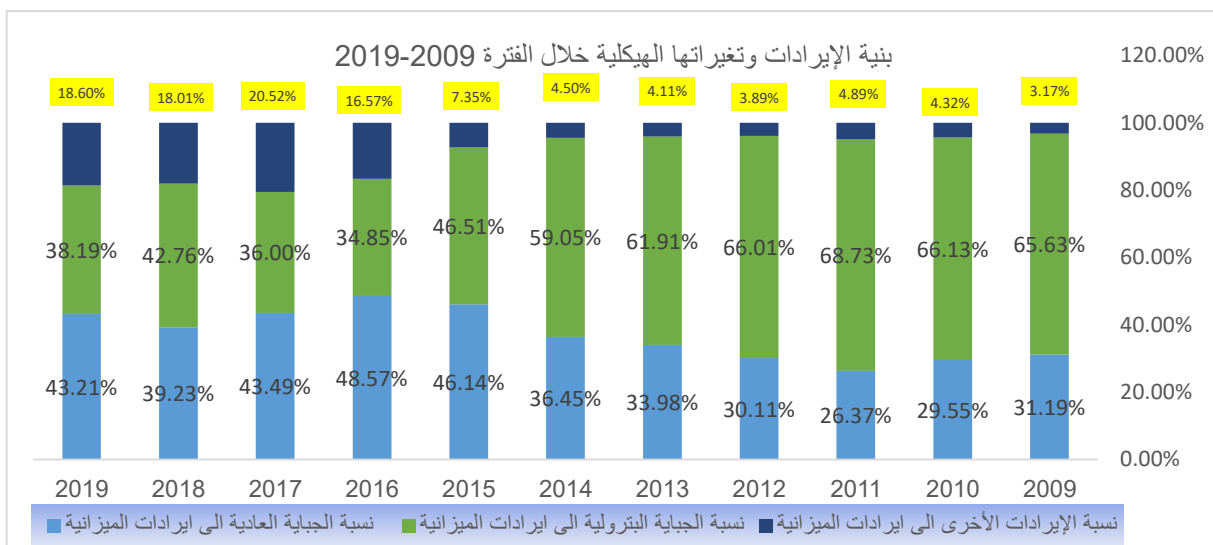
❖ تعتبر الجباية العادية أكثر استقرارا من غيرها، كما هو ملاحظ في الشكل البياني رقم (01) حيث لم تسجل اي نتيجة سلبية.

❖ تعتبر الجباية البترولية أكثر تذبذبا خاصة خلال الفترة 2013-2016 يتضح ومن خلال الاعمدة انها تحت الخط.

❖ تعتبر الإيرادات الأخرى اقل تذبذبا، ومن خلال الاعمدة يتضح ان سنة 2013 وسنة 2018 كانت تحت الخط.

4- بنية الإيرادات وتغيراتها الهيكلية

الشكل رقم (05) : بنية الإيرادات وتغيراتها الهيكلية خلال الفترة 2019-2009



المصدر: تم اعداد الشكل اعتمادا على معطيات الجدول السابق

الفصل الثالث: تقييم الحصيلة المالية الفعلية للنظام الجبائي للفترة (2009-2019)

ما يمكن ملاحظته هو انخفاض حصة الجبابة العادية من إيرادات الميزانية الكلية، حيث كانت تقدر بـ 31.20 % في سنة 2009، لتتخفص إلى 26.37 % في سنة 2011، ويعود السبب في ذلك إلى الارتفاع القوي في إيرادات المحروقات نتيجة ارتفاع اسعار البترول في السوق العالمية، لترتفع من جديد إلى 34.19 % سنة 2013، لتتساوى مع الجبابة البترولية سنة 2016 بنسبة 46 %، في حين تجاوزت الجبابة العادية الجبابة البترولية واقتربت من 49 %، مقابل نسبة 34 % من الجبابة البترولية سنة 2016، يعتبر التغير في هيكل الضريبة خارج المحروقات خلال الفترة 2014-2019 من أهم الملاحظات حيث يؤكد جيدا الاتجاه التصاعدي للجبابة العادية ووزنها في إيرادات الميزانية العامة للدولة، والتي عوضت الانخفاض في إيرادات المحروقات.

يرجع سبب ارتفاع الإيرادات غير الضريبية إلى انخفاض قيمة الدينار في سنة 2015 وسنة 2016 امام الدولار واليورو، مما أدى إلى كسب ارباح معتبرة في الصرف، وفي نهاية المطاف إلى أرباح استثنائية مدفوعة من طرف بنك الجزائر إلى الخزينة العامة⁽¹⁾.

أهم الاستنتاجات في بنية الإيرادات العامة 2009-2019

- التزايد المطرد للإيرادات العامة للدولة وسيطرة الجبابة البترولية.
- بينت بنية الإيرادات العامة خلال فترة الدراسة ان الجبابة البترولية تستحوذ على ما يقرب 54 % والإيرادات العادية 36 %، والباقي للإيرادات الأخرى.

وهنا نشير إلى بقاء إيرادات الدولة رهينة الجبابة البترولية، وبالتالي ازدياد الإيرادات النفطية وانخفاضها يتأثر تبعا للعلاقة بين عدد البراميل المصدرة من النفط الخام وسعر البرميل، وإذا كان هذان العنصران يتأثران بالعوامل المذكورة أعلاه فمن الطبيعي أن تكون إيرادات النفط معرضة

⁽¹⁾ بنك الجزائر، التقرير السنوي لسنة 2017، الموقع الإلكتروني <http://www.bank-of-algeria.dz>

الفصل الثالث: تقييم الحصيلة المالية الفعلية للنظام الجبائي للفترة (2009-2019)

للتقلبات، وهكذا فإن عدم استقرار الإيرادات النفطية يؤثر على الموازنة العامة⁽¹⁾، لذا لم يعد الاعتماد على إيرادات النفط سبيلا لتمويل الميزانية العامة، والهدف الذي يوجه الإصلاحات في الجزائر هو تنويع مصادر الإيرادات لتغطية المخاطر المذكورة سالفًا.

ثانيا: مساهمة الحصيلة الفعلية للجباية العادية في تغطية نفقات التشغيل

إن من أهم أهداف الإصلاحات الجبائية لسنة 1991 هو إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية ومحاولة تغطية نفقات التشغيل بالجباية العادية، وهو ما سنتطرق اليه من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (10): تطور الحصيلة الفعلية للجباية العادية في تغطية نفقات التشغيل خلال الفترة (2009-2019) الوحدة مليار (دج)

السنوات	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	*2019
حصيلة الجباية العادية	1146.6	1298	1527.1	1908.6	2018.5	2094.4	2354.7	2482.2	2630	2648.5	2849.2
نفقات التشغيل	2300	2659	3879.2	4782.6	4204.3	4494.3	4617	4583.8	4677.2	4648.3	39.7684
نسبة التغطية	49.85%	48.82%	39.37%	39.91%	48.01%	46.60%	51.00%	54.15%	56.23%	56.98%	59.75%

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على: التقارير السنوية لبنك الجزائر من سنوات 2009 إلى 2018 وعلى الموقع:

<http://www.bank-of-algeria.dz>* قانون تسوية ضبط الميزانية لسنة 2019

أهم الملاحظات

- 1- نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة تغطية الجباية العادية للنفقات الجارية لم تتعدى في المتوسط 50.21% وهذا بالرغم من الارتفاع المتواصل لحصيلة الجباية العادية سنويا، مما يدل على أن نفقات التشغيل تم تمويلها بغير الجباية العادية (الجباية البترولية).
- 2- أعلى نسبة سجلت كانت سنة 2019 بنسبة تقدر 59.75% وأدنى نسبة كانت في سنة 2011 بنسبة تقدر 39.37%.

⁽¹⁾ سهام حسين البصام، مخاطر وإشكاليات انخفاض أسعار النفط في اعداد الموازنة العامة للعراق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، الجامعة، العدد 36، سنة 2013 ص 05.

الفصل الثالث: تقييم الحصيلة المالية الفعلية للنظام الجبائي للفترة (2009-2019)

3- يرجع تدهور تغطية الجباية العادية للنفقات التسيير إلى عدم تناسب التطور البطيء الذي عرفته إيرادات الجباية العادية مع التطور السريع الذي عرفته النفقات العامة، وبالأخص ارتفاع حصة نفقات التسيير إلى اجمالي النفقات العامة.

4- قد يعود أحد أسباب عدم تغطية الجباية العادية للنفقات التسيير إلى جمود الجهاز الإنتاجي وضعف استخدام قدراته الإنتاجية، الشيء الذي يقلل من العائدات الجبائية الناتجة عنه، وهذا يدل على هشاشة وضعف النظام الضريبي الجزائري في عملية التحصيل، لضعف الإدارة الضريبية وانتشار الغش الضريبي، كما يمكن رده إلى كثرة الإعفاءات والتخفيضات التي أقرتها السلطات العمومية لتحقيق مجموعة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية.⁽¹⁾

ان عدم تغطية الجباية العادية للنفقات التسيير يعتبر مؤشر مهم للدلالة على عدم فعالية الإصلاحات الجبائية، والهادفة إلى تغطية نفقات التسيير بالجباية العادية.

المطلب الثاني: تحليل مكونات الجباية العادية خلال الفترة 2009-2019

تشمل الجباية العادية في مجموع الاقتطاعات ذات الطابع الاجباري التي يتم تحصيلها من قطاعات النشاط الاقتصادي خارج المحروقات وتتكون من⁽²⁾:

أ- الضرائب المباشرة: والتي تضم إيرادات الضرائب والرسوم التالية:

• **الضرائب التي تستهدف الدخل:** والمتمثلة أساسا في الضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على أرباح الشركات.

⁽¹⁾ بن خرناجي أمينة، دراسة لتطور الجباية العادية في الجزائر خلال فترة (2001-2017)، مجلة العلوم الإدارية

والمالية، مجلد 02 (2018)، ص104

⁽²⁾ ولهي بوعلام، ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم

التسيير، العدد 12، 2012، ص135

الفصل الثالث: تقييم الحصيلة المالية الفعلية للنظام الجبائي للفترة (2009-2019)

• **حقوق التسجيل ورسوم الطابع:** حقوق التسجيل فهي الضرائب المدفوعة للدولة لقاء عملية تسجيل العقود المختلفة، وخصوصا العقود الرسمية القضائية المتضمنة للقرارات النهائية للعقود الادارية، وعقود الملكية وحق الانتفاع بالمنقولات، أو العقارات والتنازل عن حقوق الايجار وحقوق التأسيس، اما حقوق الطابع، فتتمثل في الرسوم المفروضة على التداول والمعاملات والمدفوعة في شكل الطوابع الجبائية أو الدمغة.

ب- **الضرائب غير المباشرة (الضرائب على الانفاق):** وتضم الرسم على القيمة المضافة، الضرائب غير المباشرة على منتجات معينة كالرسوم الثابتة، والقيمة على الاستهلاك منتجات الكحول مثلا، بالإضافة إلى الرسم الداخلي على الاستهلاك الخاص بمنتجات التبغ والكبريت والرسوم الجمركية. علما ان حقوق التسجيل ورسوم الطابع والرسوم الجمركية تصنف بصفة مستقلة في عرض الاحصائيات الرسمية وهذا ما سنعتمده في تحليل مكونات الجباية العادية وابرار مكانتها في تشكيل تشكيلها.

أولا: تحليل تطور مكونات الجباية العادية خلال الفترة (2009-2019)

سوف نستعرض تطور الحصيلة المالية الفعلية لمكونات الجباية العادية للدولة خلال الفترة 2009-2019 من خلال تطور البنية الكمية والبنية النسبية لمختلف مكوناتها.

1- تحليل التطور الكمي لمكونات الجباية العادية خلال الفترة (2009-2019)

لتحليل التطور الكمي لمكونات الجباية العادية خلال الفترة (2009-2019) نستعرض الجدول التالي:

الفصل الثالث: تقييم الحصيلة المالية الفعلية للنظام الجبائي للفترة (2009-2019)

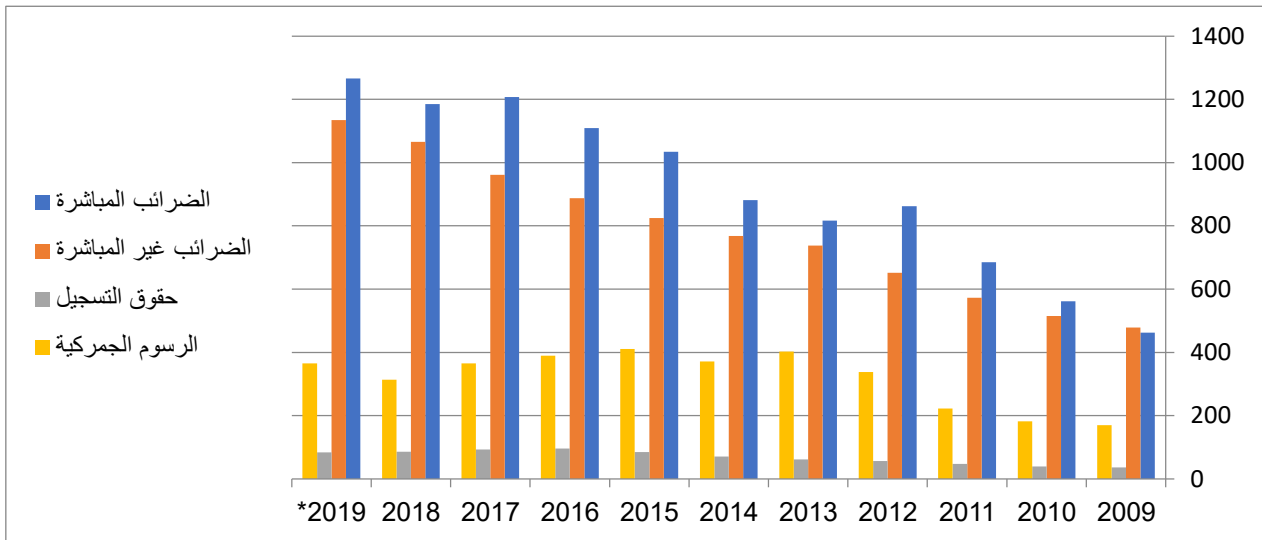
الجدول رقم (11): بنية التطور الكمي لمكونات الجباية العادية خلال الفترة (2009-2019) الوحدة مليار دج

البنية الكمية للجباية العادية				المسئول
الرسوم الجمركية	حقوق التسجيل	الضرائب غير المباشرة	الضرائب المباشرة	المسئول
170.2	35.8	478.5	462.1	2009
181.9	39.7	514.7	561.7	2010
222.4	47.4	572.6	684.7	2011
338.2	56.1	652	862.3	2012
402.3	61.7	737.5	817	2013
370.9	70.8	768.5	881.3	2014
411.2	84.7	824.3	1034.5	2015
389.4	95.8	887.8	1109.2	2016
364.8	92.6	960.8	1207.6	2017
313.5	85.6	1065.9	1185	2018
365.5	83.70	1134.08	1265.92	*2019

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على: التقارير السنوية لبنك الجزائر من سنوات 2009 إلى 2018 وعلى

الموقع: <http://www.bank-of-algeria.dz> *قانون تسوية ضبط الميزانية لسنة 2019

الشكل رقم (06): تطور بنية مكونات الجباية العادية مباشرة (2009-2019)



المصدر: تم اعداد الشكل اعتمادا على معطيات الجدول السابق

❖ عرفت الحصيلة الفعلية للضرائب المباشرة نموا مستمرا خلال سنوات الدراسة، حيث انتقلت

من 462,538 مليار دينار جزائري سنة 2009، لتبلغ 1265.92 مليار دينار سنة 2019، أي انها

الفصل الثالث: تقييم الحصيلة المالية الفعلية للنظام الجبائي للفترة (2009-2019)

تضاعفت 2.73 مرة، لكن الملاحظ أن هناك تذبذباً في نسب نموها، فقد عرفت في سنة 2013 نسبة نمو سلبية مقدرة بـ: -16% ويرجع ذلك في التهرب الجبائي وضعف إجراءات التحصيل مقابل 16% سنة 2012، علماً أن المستوى الذي بلغته في 2012 كان نتيجة الاقتطاعات التي خضت الزيادات المعتبرة في أجور الوظيف العمومي بأثر رجعي، حيث انتقلت نسبتها إلى الجباية العادية من 37.7% في سنة 2009 إلى 43.71% في سنة 2018، لاسيما بعد انخفاض مداخل الجباية البترولية، لكنها تبقى مهيمنة بحصة قدرت في المتوسط 43.63% من إجمالي الجباية العادية.

❖ في حين بلغت حصيلة الضريبة غير المباشرة على السلع والخدمات في سنة 2018 ما مقداره 1065.90 مليار دينار، أي أنها اكتسبت 3.4 نقطة ممثلة 40.2% من الإيرادات الضريبية من الجباية العادية مقارنة بسنة 2017 والتي تقدر بـ: 995.3 مليار دينار دج، يتعلق ارتفاع الضريبة غير المباشرة بالرسم على المنتجات البترولية الذي فاق 70%.

❖ واصلت إيرادات التسجيل والطابع تطورها، فقد بلغت إنجازاتها مجموع قدره 83.7 مليار دج خلال سنة 2019 مقابل 85.6 سنة 2017، أي انخفاض طفيف يقدر بـ: 1,9 مليار دج، في حين كانت بداية فترة الدراسة 2009 تبلغ 35.8 مليار دج، أي أنها تضاعفت 2.33 مرة خلال العشر سنوات.

❖ سجلت الحصيلة الفعلية للحقوق الجمركية لسنة 2018 إيرادات بلغ مجموعها 313.5 مليار دج مسجلة انخفاض بمعدل قدره 14.06: بالمقارنة مع سنة 2017 (364.8 مليار دج)، كما عرفت سنة 2017 أيضاً انخفاض بـ: 6.31% مقارنة بسنة 2016، تمثل الإيرادات المنجزة لحقوق الجمركية 12.83 % من حصة حصيلة الجباية العادية لسنة 2019 مقارنة بـ: 14.84 % سنة 2009.

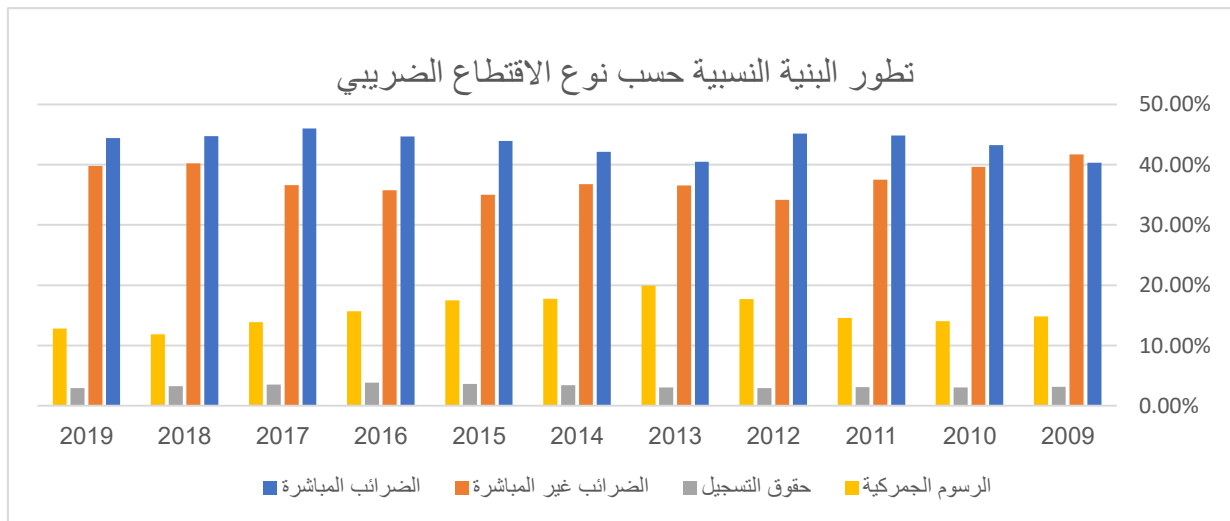
الفصل الثالث: تقييم الحصيلة المالية الفعلية للنظام الجبائي للفترة (2009-2019)

الجدول رقم (12): البنية النسبية لمكونات الجباية العادية خلال الفترة (2009-2018) مليار دج للوحدة

السنوات	الضرائب المباشرة	الضرائب غير المباشرة	حقوق التسجيل	الرسوم الجمركية
2009	40.30%	41.73%	3.12%	14.84%
2010	43.27%	39.65%	3.06%	14.01%
2011	44.84%	37.50%	3.10%	14.56%
2012	45.18%	34.16%	2.94%	17.72%
2013	40.48%	36.54%	3.06%	19.93%
2014	42.14%	36.74%	3.39%	17.73%
2015	43.93%	35.01%	3.60%	17.46%
2016	44.69%	35.77%	3.86%	15.69%
2017	45.99%	36.59%	3.53%	13.89%
2018	44.72%	40.22%	3.23%	11.83%
*2019	44.43%	39.80%	2.94%	12.83%
متوسط	43.63%	37.61%	3.26%	15.50%

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على: التقارير السنوية لبنك الجزائر من سنوات 2009 إلى 2018 على الموقع: <http://www.bank-of-algeria.dz>* قانون تسوية ضبط الميزانية لسنة 2019.

الشكل رقم (07): تطور البنية النسبية حسب نوع الاقتطاع الضريبي



المصدر: تم اعداد الشكل اعتمادا على معطيات الجدول السابق

ان الميل التنازلي للوزن النسبي للضرائب غير المباشرة والمعاين خلال فترة الدراسة 2009-2019

ازداد خلال هذه الفترة، فبعد ان شهد أدنى نسبة له 34.16% سنة 2012 ، عرف ارتفاعا بشكل

الفصل الثالث: تقييم الحصيلة المالية الفعلية للنظام الجبائي للفترة (2009-2019)

طفيف منتقلا من 35.19% سنة 2015 إلى 39.80% سنة 2019، ومع ذلك لا يزال منخفض مقارنة بسنة 2009، اين بلغ 41.73 % ، فيما يخص نسبة الحقوق الجمركية إلى إيرادات الجباية العادية فقد بلغت إلى 12,83% سنة 2019 بمقابل 11,83% سنة 2018، و 13,89% سنة 2017، بعد ما كانت في سنة 2009 تقدر بـ: 14.84%، سجلت أعلى نسبة بـ 19,93% سنة 2013، وادنى نسبة سجلت كانت 11.83 % سنة 2018، ويرجع ذلك إلى تراجع الواردات من السلع منذ 2015، بالإضافة إلى مختلف الإعفاءات من الحقوق الجمركية، بالمقابل استقر الوزن النسبي المتعلق الضرائب المباشرة في الجباية العادية في سنة 2019 بواقع 44.43%، اين خسرت 0.29 نقطة مئوية بعدما كانت 44.72% سنة 2018، و 40.30% في سنة 2009، ما يمثل استمرار أهم التوجهات خلال الفترة 2009-2019.

يعكس الوزن النسبي ليهكل للضرائب المباشرة والضرائب على السلع والخدمات النقائص المزمدة في تحصيل الضريبة المباشرة خارج الأجور والضريبة غير المباشرة على الأنشطة الداخلية.

ثانيا: تحليل البنية الهيكلية لمكونات الجباية العادية خلال الفترة (2009-2019)

لقد أفرز الإصلاح الضريبي هيكلًا ضريبيا جديدا يتماشى مع التطورات التي شهدتها الاقتصاد الجزائري خلال تلك الفترة، حيث أن هذا الإصلاح جاء لمعالجة اختلالات النظام الضريبي السابق ومعالجة المشاكل المالية والجبائية، سنقوم بتحليل هيكل مكونات الجباية العادية خلال الفترة (2009-2019) من خلال تقييم الحصيلة المالية الفعلية لأهم مكوناتها المالية.

الفصل الثالث: تقييم الحصيلة المالية الفعلية للنظام الجبائي للفترة (2009-2019)

1. تحليل حصيلة مكونات الضرائب المباشرة:

تمثل هذه الضرائب أحد أهم الضرائب التي تتشكل منها الهيكل الجبائي الجزائري، وذلك لما لها من عبء على أي اقتصاد، يتكون الضرائب المباشرة من ضريبتين هما الضريبة على الدخل، والضريبة على رأس المال.

أ- الضريبة على الدخل:

وتصنف حسب الصفة القانونية للشخص اذ نميز بين الضرائب على الاشخاص الطبيعيين والتي تعرف بالضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على ارباح الشركات ويمثلان صلب النظام الضريبي الجزائري.

ب- الضرائب على رأس المال: والتي ينتشر تطبيقها على لعقارات المبنية وغير المبنية والتي توجه حصيلتها إلى الجماعات المحلية وبالتالي لا تدخل في الإيرادات المركزية، والضريبة على الاملاك تعد حصيلتها ضعيفة، فقد سجلت سنة 2018 (5,23%، 0,23 مليار دينار) فقط اي ان نسبتها 0,02% من مجموع حصيلة الضرائب المباشرة لسنة 2018 وان سجلت تطورا ايجابيا 13,93% سنة 2017.

1.1. تطور حصيلة مكونات الضرائب على المداخل والارباح:

الجدول التالي يبين تطور حصيلة مكونات الضرائب على المداخل والارباح خلال الفترة 2009-2019 حسب احصائيات بنك الجزائر.

الجدول رقم (13): تطور حصيلة مكونات الضرائب على المداخل والارباح 2009-2018 الوحدة مليار دج

الضرائب على المداخل والارباح	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
الضرائب على الأجور	183.6	244.8	382.6	552.5	489.1	531.9	596.5	635.1	685.7	691.8
ضرائب أخرى	278.5	316.9	302.1	309.8	327.9	349.3	438	474.1	521.9	493.2

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على: التقارير السنوية لبنك الجزائر من سنوات 2009 إلى 2018 على

الموقع: ، <http://www.bank-of-algeria.dz>

الفصل الثالث: تقييم الحصيلة المالية الفعلية للنظام الجبائي للفترة (2009-2019)

فيما يخص مساهمة حصيلة الضرائب على الأجور في الضرائب المباشرة نلاحظ أنها أخذت على العموم اتجاهها متزايدا رغم وجود الانخفاض المسجل لسنة 2013 مقارنة 2012، إذ انتقلت 183.6 مليار دج سنة 2009 إلى 552.5 سنة 2012، وانخفضت لتصل إلى 489.4 مليار دج سنة 2013، أي انخفاض بمقدار (63.4 مليار دج، -11.47%)، ثم تواصل الارتفاع لتصل 691.8 مليار دج سنة 2018، وهي أكبر نسبة سجلت خلال فترة الدراسة، أما الضرائب الأخرى فواصلت الارتفاع منتقلة من 278.5 مليار دج سنة 2009، لتصل 493.2 مليار دج في سنة 2018

1.2. تطور هيكل مكونات الضرائب على المداخل والإرباح بالنسب المئوية:

الجدول التالي يبين نسبة مساهمة كل من الضرائب على الأجور وضرائب أخرى في

الضرائب المباشرة خلال الفترة 2009-2019.

الجدول رقم (14): نسبة مساهمة كل من الضرائب على الأجور وضرائب أخرى في الضرائب المباشرة

الضرائب على المداخل والإرباح	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
الضرائب على الأجور	39.73%	43.58%	55.88%	64.07%	59.87%	60.36%	57.66%	57.26%	56.78%	58.38%
ضرائب أخرى	60.27%	56.42%	44.12%	35.93%	40.13%	39.64%	42.34%	42.74%	43.22%	41.62%

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على: التقارير السنوية لبنك الجزائر من سنوات 2009 إلى 2018 على الموقع:

<http://www.bank-of-algeria.dz>

عرفت نسبة الضرائب على الأجور منحى تصاعدي، منتقلة من 39.73% سنة 2009 إلى

58.38% سنة 2018، أكبر نسبة مساهمة تم تسجيلها كان في سنة 2012 بـ: 64.07% نتيجة

الاقتطاعات التي خصت الزيادات المعتبرة في أجور الوظيف العمومي بأثر رجعي، كما تعكس

توجهات ارتفاع وزن الضرائب على الأجور بالنسبة للضرائب المباشرة هيمنة الاقتطاعات من

المصدر، الأكثر سهولة عند التحصيل من الضرائب على الأرباح. وهو ما يبرهن العبء الضريبي

الملقى على عاتق فئة الاجراء والذي يتجلى في عدم العدالة الضريبية في النظام الضريبي.

الفصل الثالث: تقييم الحصيلة المالية الفعلية للنظام الجبائي للفترة (2009-2019)

ان الضعف المسجل في نسبة مساهمة الضرائب الأخرى والذي اخذ منحني تنازلي

من 60.27% سنة 2009، إلى 41.62% سنة 2018 يكمن رده إلى جملة من الأسباب:

- تأسيس الضريبة الجزافية الوحيدة التي وحدت الضرائب والرسوم المفروضة على النظام الجزافي سنة 2007؛

- تعرف الضريبة مجالا واسعا للتهرب من دفعها لأنها لا تقتطع من المصدر؛

- أن معظم النشاطات التي يتم فرضها عليها تجد من الاقتصاد غير الرسمي ملجأ لها، وعليه فهي تنشط بعيدا عن أعين الادارة الضريبية.

2. تحليل حصيلة مكونات الضرائب على السلع والخدمات (الضرائب غير المباشرة)

حسب تقارير بنك الجزائر فان مكونات الضرائب على السلع والخدمات تتشكل من:

- رسم على القيمة المضافة واقتطاعات على الواردات

- رسم على القيمة المضافة واقتطاعات على المعاملات المحلية

- اقتطاع على المواد البترولية

- مساهمات أخرى غير مباشرة

- ضرائب أخرى

الفصل الثالث: تقييم الحصيلة المالية الفعلية للنظام الجبائي للفترة (2009-2019)

الجدول رقم (15): بنية الضرائب على السلع والخدمات بالكمية والنسبة خلال الفترة (2009-2018) الوحدة مليار دج

السنوات	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
الضرائب على السلع والخدمات (01)	478.5	514.7	572.6	652	737.5	768.5	824.3	887.8	960.8	1060
رسم على القيمة المضافة والاقتطاعات على الواردات (02)	234.5	252.6	291.7	377.7	439.2	442.8	486.5	485	505.7	486
رسم على القيمة المضافة والاقتطاعات على الأنشطة الداخلية (02)	233.6	232.9	251.1	256.4	274.8	307.3	326.2	338.4	371.7	411.9
مساهمات أخرى غير مباشرة (04)	1.3	1.4	1.6	2	3.5	1.7	1.5	6.6	4.3	4.1
اقتطاعات على المواد البترولية (05)	0.7	0.3	0.4	0.6	0.9	0.2	0.3	52.3	91.5	141.7
ضرائب أخرى (06)	1.5	8.4	11.2	18.6	15.4	14.9	16.1	16	22.1	22.1
النسبة (01) إلى (02)	49.01%	49.08%	50.94%	57.93%	59.55%	57.62%	59.02%	54.63%	52.63%	45.85%
النسبة (01) إلى (03)	48.82%	45.25%	43.85%	39.33%	37.26%	39.99%	39.57%	38.12%	38.69%	38.86%
النسبة (01) إلى (04)	0.27%	0.27%	0.28%	0.31%	0.47%	0.22%	0.18%	0.74%	0.45%	0.39%
النسبة (01) إلى (05)	0.15%	0.06%	0.07%	0.09%	0.12%	0.03%	0.04%	5.89%	9.52%	13.37%
النسبة (01) إلى (06)	0.31%	1.63%	1.96%	2.85%	2.09%	1.94%	1.95%	1.80%	2.30%	2.08%

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على: التقارير السنوية لبنك الجزائر من سنوات 2009 إلى 2018 على

الموقع: <http://www.bank-of-algeria.dz>

من الجانب الهيكلي تبقى تحصيلات الرسم على القيمة المضافة عند الاستيراد تمثل أعلى

حصة بنسبة قدرها 45.85% (ما يعادل مبلغ 486 مليار دينار) متبوعة بالإيرادات المنجزة من الرسم

على القيمة المضافة في الداخل بما يمثل 38.86% (ما يعادل مبلغ 411.9 مليار دينار) سنة 2018،

ثم تأتي الإيرادات الأخرى بنسب أقل، ومن ناحية التطور يجدر الذكر بشكل خاص بتحسين نمو

الرسم على القيمة المضافة للعمليات المحققة في الداخل من 233.6 مليار سنة 2009 إلى 411.9

مليار دج سنة 2018، بالنسبة لعمليات المحققة عند الاستيراد، فقد ارتفعت الإيرادات المنجزة إلى 486

مليار دج سنة 2018 بعدما كانت 233.6 مليار سنة 2009 أي أنها تضاعفت بمعدل مرتين خلال

الفترة 2009-2018، مقابل تسجيلها لانخفاض بمقدار 19.7 مليار دج مقارنة بسنة 2017 (505.7 مليار دج).

الفصل الثالث: تقييم الحصيلة المالية الفعلية للنظام الجبائي للفترة (2009-2019)

فيما يخص الرسم على المنتجات البترولية بلغ 141.7 مليار دينار سنة 2018 مقابل 0.7 مليار دينار سنة 2009 (مسجلة نمو يعدل 200 مرة من الإيرادات المنجزة خلال الفترة) هذا النمو الملحوظ ناتج عن الزيادة في أسعار المنتجات البترولية، والتي ادخلت في سياق المادة 28 من قانون المالية لسنة 2017، برفع معدل هذا الرسم بـ 3 دج/لكل من البنزين العادي، البنزين الممتاز والبنزين الخال من الرصاص، الهدف من هذا التدبير هو جلب إيرادات اضافية لميزانية الدولة وترشيد استهلاك الوقود.

شهدت تحصيلات ضرائب أخرى ارتفاع ملحوظ فقد انتقلت من 1.5 مليار دج لسنة 2009 إلى 22.1 مليار دج لسنة 2018 أي انها ارتفعت بأكثر من أربعة عشر مرة، ولكن تبقى نسبتها ضعيفة مقارنة بالإيرادات الأخرى.

3. تحليل الحصيلة المالية لحقوق الجمركية:

سجلت حواصل الجمارك لسنة 2019 إيرادات بلغ مجموعها 365.5 مليار دج، مسجلة ارتفاع قدره 16.58% بالمقارنة مع سنة 2018 (313,5 مليار دج) وهي تمثل 12.83% من إيرادات الجباية العادية، فحين بلغت إيراداتها 170.2 مليار دج في سنة 2009 بنسبة تقدر 14.84%، وهي تمثل نسبة 15.50% في متوسط الدراسة من إيرادات الجباية العادية، وهي تتكون أساسا من الحقوق الجمركية على السلع المستوردة بنسبة تفوق 97% من الحقوق الجمركية ثم تأتي اتاوات على السلع المستوردة. ويرجع تراجع حصة الحقوق الجمركية إلى مختلف الاعفاءات من الحقوق الجمركية لواردات المركبات من مجموعة (CRD) وغيرها⁽¹⁾.

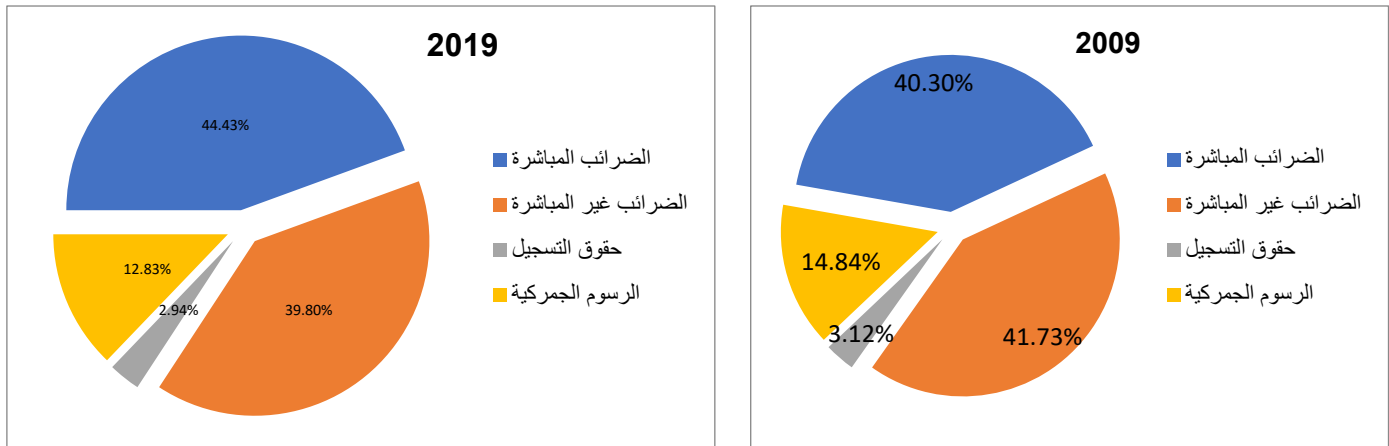
تواجه ادارة الجمارك عدة صعوبات ترتبط بظاهرة التهرب الجمركي وما تخلفه من اضرار التي تلحق بالخزينة العمومية في مجال تحصيل الحقوق والرسوم الجمركية.

⁽¹⁾ بنك الجزائر، التقرير السنوي لسنة 2017 <http://www.bank-of-algeria.dz>

4. تحليل حصيلة المالية لحقوق التسجيل والطابع

ان حقوق التسجيل والطابع تعد الحصيلة الناتجة عنها ضعيفة بالمقارنة مع باقي الضرائب والرسوم الاخرى، وما يمكن استنتاجه أن مساهمة الحصيلة الفعلية لحقوق التسجيل والطابع لم تتعد متوسط 3% خلال الفترة (2009-2019) وهي مساهمة ضئيلة مع حجم المعاملات العقارية التي تتم سنويا بمختلف الصيغ، حيث بلغت اعلى نسبة لتمويلها لإيرادات الجباية العادية 6% وهي تلك المسجلة بعد الاصلاح الضريبي، ويرجع ذلك إلى تخلي الافراد في أغلب الأحيان عن تسجيل عمليات انتقال الملكية وتداول رأس المال خاصة العقارات وفق الاجراءات العرفية، عدم التصريح بالمبالغ الحقيقية لهذه العمليات أمام الموثقين، وكذلك لغياب سوق عقارية منظمة تكون مؤشرا على صحة الأسعار المصرح بها⁽¹⁾.

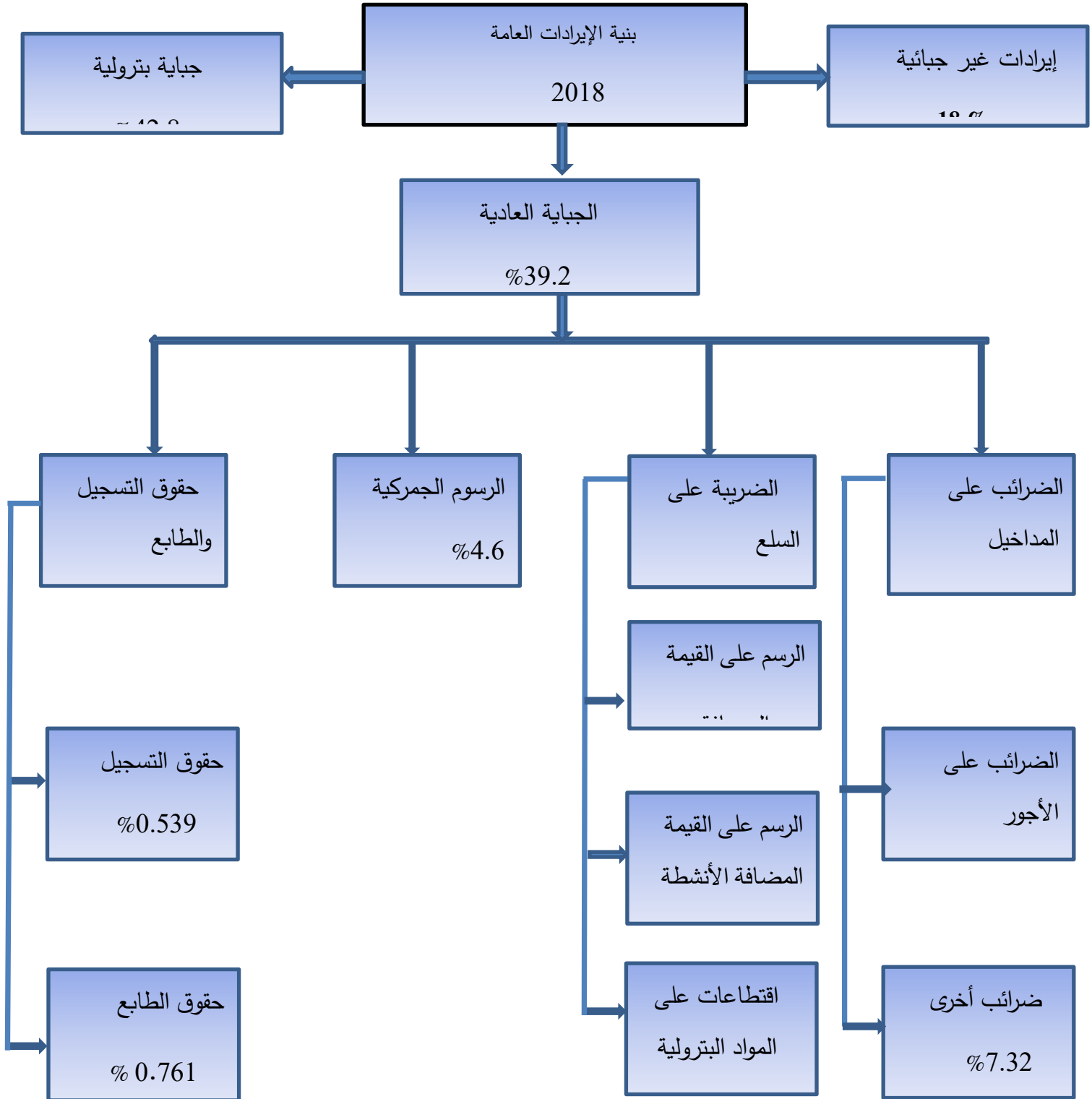
الشكل رقم (08): مقارنة بين بنية إيرادات الجباية العادية حسب الزمن



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على معطيات الجداول السابقة

(1) سايح جبور على، عزوز علي، مكانة الجباية العادية في تمويل الميزانية العمدة للدولة في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا ، المجلد 14، العدد 19، 2018، ص 258

الشكل رقم (09): ملخص الإيرادات العامة والجبائية العادية وبنيتها لسنة 2018



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على معطيات الجداول السابقة

المبحث الثاني: الضغط الضريبي في الجزائر

يعتبر الضغط الضريبي من أهم المؤشرات المعتمدة في تقييم فعالية النظام الضريبي، حيث أنه يهدف إلى معرفة الاقتطاعات الضريبية الممكنة والتي تحقق أكبر حصيلة، شريطة عدم أحداث ضرر بالاقتصاد الوطني، ويجب أن يكون الضغط الضريبي في حدود معقولة، ويراعي فيه مبدأ العدالة في احتساب الضريبة عند وفرة الحصيلة، بحيث لا تؤدي إلى زيادة العبء الضريبي على المكلفين، أو يكون مساعدا للتهرب منها أو تؤدي إلى الإقلال من الحافز على العمل والانتاج⁽¹⁾.

ولدراسة الضغط الضريبي في الجزائر باعتباره علاقة بين الإيرادات الضريبية والنتائج المحلي الإجمالي، فإنه يجب تحديد طبيعة الإيرادات الضريبية، وأي مقياس للنتائج المحلي الإجمالي أكثر دلالة عن الحقيقة، باعتبار أن هناك ثنائية لبنية الإيرادات الضريبية متمثلة في الجباية العادية والجباية البترولية، والتي تثار مشكلة إيرادات الجباية البترولية هل تؤخذ في حساب الضغط الضريبي أم لا.

بالنظر إلى الإحصائيات الرسمية وقوانين المالية السنوية فإن الجباية البترولية مدرجة ضمن الإيرادات الضريبية، واستنادا لذلك يتخذ الضغط الضريبي مستويات مرتفعة قد تفوق مثيلاتها بالدول المتقدمة، وهو ما يجعلنا نفصل الناتج الداخلي الخام الإجمالي والذي يشمل قطاع المحروقات عن الناتج الداخلي الخام الإجمالي خارج قطاع المحروقات.

الضغط الضريبي الإجمالي = مجموع الإيرادات الضريبية (الجباية العادية + الجباية البترولية) / الناتج الداخلي الخام الإجمالي

الضغط الضريبي الإجمالي خارج قطاع المحروقات = الجباية العادية / الناتج الداخلي الخام الإجمالي خارج قطاع المحروقات

⁽¹⁾ Denvil Duncan, Klara Sabrinanova Pater, Unequal Inequality, Do Progressive Taxes Reduce Inequality ? Iza Discussion Paper No, 6910, October 2021, P10

الفصل الثالث: تقييم الحصيلة المالية الفعلية للنظام الجبائي للفترة (2009-2019)

المطلب الاول: تطور الضغط الضريبي الإجمالي

الضغط الضريبي يمثل العلاقة بين الاقتطاعات الضريبية والناتج الداخلي الخام، ولدراسة تطور العلاقة بينهما في الجزائر، سنعتمد على الناتج الداخلي الخام وعلى الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات من أجل قياس نسبة الإيرادات الضريبية، والذي يعتبر مؤشر لتقدير الكلي للضرائب على مستوى الاقتصاد الكلي، الجدول التالي يبين تطور الضغط الضريبي الإجمالي للفترة 2009-2018 :

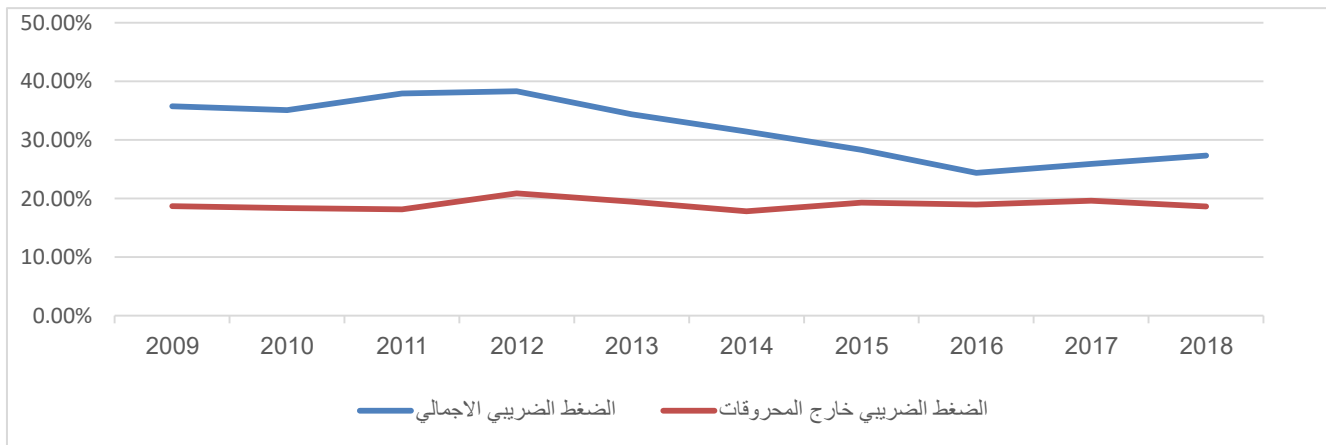
الجدول رقم (16): تطور معدل الضغط الضريبي الإجمالي خلال الفترة (2009-2018)

السنوات	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
الناتج الداخلي الخام (1)	9968	11991.6	14526.6	16115.4	16569.3	17228.6	16712.7	17514.6	18575.8	20259
ن.د.خ خارج المحروقات(2)	6143.1	7063.5	8423.1	9501.40	10365.4	11328.7	12224.7	13093.4	13396.6	14213.3
الإيرادات الضريبية (3)	3559.3	4203.00	5506.80	6168.60	5696.60	5407.80	4728.20	4263.30	4807.00	5535.60
الجبابة العادية (4)	1146.6	1298.00	1527.10	1908.6	2018.50	2091.5	2354.70	2482.20	2630.00	2648.50
(1)/(3) (%)	35.71%	35.05%	37.91%	38.28%	34.38%	31.39%	28.29%	24.34%	25.88%	27.32%
(2)/(4) (%)	18.66%	18.38%	18.13%	20.09%	19.47%	18.46%	19.26%	18.96%	19.63%	18.63%
متوسط الضغط الضريبي الإجمالي	31.85%									
متوسط الضغط الضريبي الإجمالي خارج قطاع المحروقات	18.98%									

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على: التقارير السنوية لبنك الجزائر من سنوات 2009 إلى 2018 وعلى

الموقع: <http://www.bank-of-algeria.dz>

الشكل رقم (10) : تطور معدل الضغط الضريبي الإجمالي والضغط خارج المحروقات خلال الفترة (2009-2018)



المصدر: تم إعداد الشكل على معطيات الجدول السابق

أهم الملاحظات:

عرفت الإيرادات الضريبية الكلية منسوبة إلى الناتج الداخلي الخام الإجمالي ارتفاعاً متزايداً من سنة 2009 إلى سنة 2012، إذ ارتفع معدل الضغط الضريبي الإجمالي تدريجياً من 35.71% إلى 38.28% ويعزى ذلك إلى الارتفاع المتزايد في حجم حصيلة الجباية البترولية نظراً لارتفاع سعر البترول في الأسواق العالمية أين بلغ متوسط سعر البترول ما يقارب 100 دولار.

أما ابتداء من سنة 2013 إلى غاية سنة 2016 عرف انحداراً متواصلاً، حيث انتقل معدل الضغط الضريبي الإجمالي من 34.38% سنة 2013 إلى 24.34% سنة 2016 كأدنى نسبة منذ بداية الإصلاحات الضريبية سنة 1990، وهذا راجع إلى انخفاض حصيلة الجباية البترولية نتيجة تدهور أسعار النفط في الأسواق العالمية، ليرتفع بعدها الضغط الضريبي الإجمالي بارتفاع طفيف قدر سنة 2017 و 2018 بـ: 25.88% و 27.32% على التوالي.

أما ما يتعلق بنسبة الجباية العادية إلى الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات، من الجدول نرى أن نسبة الجباية العادية إلى الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات قد عرفت شبه استقرار بمعدل متوسط خلال الفترة قدر بنسبة: 18.98% ، والذي يعتبر ضعيفاً عن المستوى أو النسبة التي وضعها كولين كلارك والمحددة بـ 25%، في حين بلغ مجموع الإيرادات في المنطقة العربية، كحصة من الناتج المحلي الإجمالي في المتوسط 28 في المائة سنة 2017، مقارنة بنسبة 36 في المائة في الاقتصاديات المتقدمة و 44 في المائة في الاتحاد الأوروبي⁽¹⁾.

تراجعت نسبة الجباية العادية إلى إجمالي الناتج المحلي خارج المحروقات سنة 2014، لتبلغ 17,83 % كأدنى نسبة، بعدما بلغت نسبة 20.8% في سنة 2012 كأعلى نسبة خلال فترة الدراسة ، لتستقر ما بين 18 % و 19 % في سنوات 2015 و 2018، يفسر التراجع والضعف النسبي في الضريبة المباشرة

(1) اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربي آسيا (الاسكوا)، استعراض السياسة المالية للدول العربية 2019، سنة

الفصل الثالث: تقييم الحصيلة المالية الفعلية للنظام الجبائي للفترة (2009-2019)

على الأرباح، وفي الضريبة غير المباشرة على الأنشطة الداخلية وعلى المنتجات البترولية بالتراجع في قدرة تحصيل الضريبة العادية، ومن أجل التحقيق التدريجي للمستوى الكامن من الإيرادات بموجب الضريبة العادية يجب منح اهتمام خاص لملائمة هذه الإيرادات مع وعائها الضريبي اللذان اتسعا في السنوات الأخيرة.⁽¹⁾

عموما تبين النتائج أن مستوى الضغط الضريبي خارج الجباية البترولية ما زال ضعيفا بالرغم من تطور عمليات التحصيل خلال هذه المرحلة، وهذا يدل على وجود طاقة ضريبية كامنة يمكن اخضاعها للاقتطاع.

المطلب الثاني: الضغط الضريبي الجزئي (حسب مكونات الضرائب):

يعرف الضغط الضريبي الجزئي حسب العناصر المكونة للجباية العادية والمتمثلة في الضرائب المباشرة، الضرائب غير المباشرة، حقوق التسجيل والطابع وحقوق الجمركية وسندرس كل عنصر من عناصر المكونة للجباية العادية ونسبة ضغطه الضريبي.

أولاً: بنية الضغط الضريبي للضرائب المباشرة:

الجدول التالي يبين بنية الضغط الضريبي للضرائب المباشرة خلال الفترة (2009-2019) نسبة إلى الناتج المحلي خارج المحروقات.

⁽¹⁾ بنك الجزائر، التقرير السنوي لسنة 2018 <http://www.bank-of-algeria.dz>

الفصل الثالث: تقييم الحصيلة المالية الفعلية للنظام الجبائي للفترة (2009-2019)

الجدول رقم (17): نسبة الضغط الضريبي الضرائب المباشرة خلال الفترة (2009-2018) -الوحدة مليار دج

السنوات	الناتج المحلي خارج المحروقات	الضرائب	الضغط	التغيير
2009	6143.10	462.10	7.52%	
2010	7063.50	561.70	7.95%	0.43%
2011	8423.10	684.70	8.13%	0.18%
2012	9501.40	862.30	9.08%	0.95%
2013	10365.40	817.00	7.88%	-1.19%
2014	11328.70	881.30	7.78%	-0.10%
2015	12224.70	1034.50	8.46%	0.68%
2016	13093.40	1207.60	9.22%	0.76%
2017	13396.60	1185.00	8.85%	-0.38%
2018	14213.30	1203.65	8.47%	-0.38%
المتوسط		7.58		

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على: التقارير السنوية لبنك الجزائر من سنوات 2009 إلى 2018 وعلى الموقع: <http://www.bank-of-algeria.dz>

ما يمكن استنتاجه من خلال الجدول هو ارتفاع الضرائب المباشرة منذ 2009 أين كان يقدر بـ 7.52% ووصل إلى 8.47% سنة 2018، ورغم الإصلاحات المطبقة إلا أن أهميتها بقيت متواضعة ولا تتجاوز 7.58% من الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات خلال الفترة (2009-2018)، وذلك رغم ارتفاع حصيلة هذه الضرائب إلا أن ثقلها بقي منخفضا إضافة إلى استقراره، ويدل ضعف حصيلة الضرائب المباشرة على عدم اتساع الوعاء الضريبي، وعدم التحكم في ظاهرة التهرب وهو ما يشير إلى العمل على تطبيق اصلاحات حازمة للمنظومة الضريبية لغرض تحسين التحصيل لهذا النوع من الضرائب.

ثانيا: بنية الضغط الضريبي للضرائب غير المباشرة:

الجدول التالي يبين بنية الضغط الضريبي للضرائب غير المباشرة خلال الفترة (2009-2019)

نسبة إلى الناتج المحلي خارج المحروقات.

الفصل الثالث: تقييم الحصيلة المالية الفعلية للنظام الجبائي للفترة (2009-2019)

الجدول رقم (18): نسبة الضغط الضريبي الضرائب غير المباشرة خلال الفترة (2009-2019)

السنوات	الناتج المحلي خارج المحروقات	الضرائب غير المباشرة	الضغط الضريبي	التغيير السنوي
2009	6143.10	478.50	7.79%	
2010	7063.50	514.70	7.29%	-0.50%
2011	8423.10	572.60	6.80%	-0.49%
2012	9501.40	652.00	6.86%	0.06%
2013	10365.40	737.50	7.12%	0.25%
2014	11328.70	767.00	6.77%	-0.34%
2015	12224.70	830.60	6.79%	0.02%
2016	13093.40	898.28	6.86%	0.07%
2017	13396.60	995.30	7.43%	0.57%
2018	14213.30	1065.90	7.50%	0.07%
	المتوسط		6.47%	

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على: التقارير السنوية لبنك الجزائر من سنوات 2009 إلى 2018 وعلى الموقع:

<http://www.bank-of-algeria.dz>.

تتسم نسبة الضرائب غير المباشرة إلى الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات خلال فترة الدراسة بتباين من سنة لأخرى، ففي سنوات 2010-2011 تميز بتطور سلبي حيث انخفض من 7.79%، سنة 2009 إلى 7.29 % و 6.80 % سنتي 2010-2011 على التوالي، حيث التطور لم يساير التطور في الناتج المحلي خارج المحروقات.

أما الفترة على العموم فقد عرفت ارتفاعا طفيفا ابتداء من سنة 2012، ورغم إصلاح الضرائب على السلع والخدمات وتوسيع الوعاء الخاضع إلا أن مساهمتها في الناتج الخام ظلت ضعيفة.

ثالثا: بنية الضغط الضريبي التسجيل والطابع:

الجدول التالي يبين بنية الضغط الضريبي لكل من حقوق التسجيل والطابع نسبة ناتج محلي

خارج المحروقات خلال الفترة (2009-2018).

الفصل الثالث: تقييم الحصيلة المالية الفعلية للنظام الجبائي للفترة (2009-2019)

الجدول رقم (19): نسبة الضغط الضريبي التسجيل والطابع خلال الفترة (2009-2018)

السنوات	ناتج محلي خارج المحروقات	حقوق التسجيل والطابع	الضغط الضريبي	التغيير السنوي
2009	6143.10	35.80	0.58%	
2010	7063.50	39.70	0.56%	-0.02%
2011	8423.10	47.40	0.56%	0.00%
2012	9501.40	56.10	0.59%	0.03%
2013	10365.40	61.70	0.60%	0.00%
2014	11328.70	70.80	0.62%	0.03%
2015	12224.70	84.70	0.69%	0.07%
2016	13093.40	95.80	0.73%	0.04%
2017	13396.60	92.60	0.69%	-0.04%
2018	14213.30	85.60	0.60%	-0.09%
	المتوسط		0.57%	

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على : التقارير السنوية لبنك الجزائر من سنوات 2009 إلى 2018 وعلى الموقع:

. <http://www.bank-of-algeria.dz>

رغم نمو حصيلة حقوق التسجيل والطابع إلا أن هذا النمو يعتبر ضعيفا، حيث قدر متوسط معدل الضغط 0.57% للفترة (2009-2018)، بالإضافة إلى أن معدلات النمو السنوية كانت دون معدلات نمو الناتج الداخلي الخام، الأمر الذي يفسر انخفاض معدل ضغط هذا النوع من الضرائب، فأهمية الضرائب على رأس المال مازالت منخفضة، الأمر يتعلق بانتشار ظاهرة التهرب عن طريق تقديم التصريحات الكاذبة خاصة بالنسبة لحقوق التسجيل.

رابعا: نسبة الضغط الضريبي للحقوق الجمركية:

الجدول التالي يبين بنية الضغط الضريبي للحقوق الجمركية نسبة ناتج محلي خارج

المحروقات خلال الفترة (2009-2018).

الفصل الثالث: تقييم الحصيلة المالية الفعلية للنظام الجبائي للفترة (2009-2019)

الجدول رقم (20): نسبة الضغط الضريبي للحقوق الجمركية خلال الفترة (2009-2018)

السنوات	ناتج محلي خارج المحروقات	الرسوم الجمركية	الضغط الضريبي	التغيير السنوي
2009	6143.10	170.20	2.77%	
2010	7063.50	181.90	2.58%	-0.20%
2011	8423.10	222.40	2.64%	0.07%
2012	9501.40	338.20	3.56%	0.92%
2013	10365.40	402.30	3.88%	0.32%
2014	11328.70	370.90	3.27%	-0.61%
2015	12224.70	411.20	3.36%	0.09%
2016	13093.40	389.40	2.97%	-0.39%
2017	13396.60	364.80	2.72%	-0.25%
2018	14213.30	313.50	2.21%	-0.52%
المتوسط		2.72%		

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على : التقارير السنوية لبنك الجزائر من سنوات 2009 إلى 2018 وعلى الموقع : <http://www.bank-of-algeria.dz> .

فيما يتعلق بالرسوم الجمركية فبقيت مستقرة نسبيا خلال الفترة الدراسة (2009-2018)، محصورة في المجال بين (2.21% و 3.88%)، هذا الاستقرار لا يحجب التغير في هيكل الحقوق الجمركية في إطار الاتفاقيات الجمركية المختلفة مع بلدان أو اتحادات اقتصادية من جهة، وانخفاض الواردات من السلع من جهة أخرى، وهو ما يلاحظ في التغير النسبي خاصة في السنوات الأخيرة.

ومنه ان كل ما يؤثر في جباية الضرائب وهنا نقصد الإيرادات الضريبية المحصلة، سوف يؤثر بصورة مباشرة على معدلات الضغط الضريبي، أي العوامل المؤدية لارتفاع أو انخفاض الحصيلة الضريبية هي نفسها المؤدية لارتفاع أو انخفاض معدلات الضغط الضريبي، ومن خلال استعراضنا لموضوع قياس الضغط الضريبي في الجزائر، أمكن استخلاص المحصلة نتيجة نقص الإيرادات الضريبية.

أهم الملاحظات حول الضغط الضريبي الاجمالي في الجزائر:

- ❖ التباين الكبير بين معدل الضغط الضريبي الاجمالي ومعدل الضغط الضريبي خارج المحروقات، بحث بلغ الاول متوسط الفترة (2009-2018) ب: 31.85% بينما وصل الثاني إلى خارج المحروقات 18.98% في المتوسط.
- ❖ ان معدل الضغط الضريبي خارج المحروقات (الضغط الفعلي) يساوي بالتقريب 60% من معدل الضغط الضريبي الإجمالي وهذا ما يعكس مكانة الجباية البترولية في الإيرادات العامة للدولة.
- ❖ يعطي معدل الضغط الضريبي خارج المحروقات (الضغط الفعلي) أكثر دلالة لما يتحمله الاقتصاد الوطني، ويعتبر ضعيف مقارنة مع بلدان الجيران (المغرب وتونس).
- ❖ قد يفهم من انخفاض الضغط الضريبي خارج المحروقات بانخفاض المقدرة التكليفية للدخل الوطني⁽¹⁾ (الناتج المحلي الاجمالي) وبذلك الانخفاض في الدخل الفردي.
- ❖ كذلك يساهم انتشار البطالة في انخفاض الضغط الضريبي، بحيث تعمل على الحد من قدرة الدولة على فرض الضرائب على فئة كبيرة من أفراد المجتمع.
- ❖ الملاحظ من الشكل (المنحنيات) أن معدل الضغط الضريبي خارج المحروقات (الضغط الفعلي) أكثر استقرارا في تطوره، بحيث يلاحظ اتجاه المنحنى في اتجاه تصاعدي دون انكسار أو ارتفاع، على عكس معدل الضغط الضريبي الاجمالي منحنيات الجباية البترولية والناتج المحلي الإجمالي الذي يعرف تذبذبا في تطوره خاصة في سنوات 2012-2016 وارتفاع كبير سنة 2012 ليعود نفس المستوى سنة 2018.

(1) بوزيد حميدة، الضغط الضريبي في الجزائر، مجلة شمال افريقيا، العدد 4، جوان 2005، ص 291

المبحث الثالث: تقييم جودة التقديرات ومقارنتها بالإنجازات الفعلية

ينبغي ان يعتمد تحصيل الضرائب والرسوم على نظام جبائي ملائم يتسم بالبساطة والفعالية لضمان العدالة امام الضريبة، هذا النظام ينبغي أن يوفر الامكانيات المادية والبشرية والتقنية المطلوبة قصد تجسيد الاهداف المسطرة للإدارة المكلفة بالتحصيل، التي من المفروض أن تكون متحركة في المادة الخاضعة للضريبة وضمان رقابة صارمة ومنظمة لهذه المادة.

المطلب الاول: مقارنة الانجازات الفعلية للإيرادات الضريبية بالتقديرات

سنقوم بدراسة وتحليل مستوى تنفيذ التقديرات المتعلقة بالجبائية العادية ومقارنتها بالإنجازات الفعلية، والتي تعتبر مؤشرا هاما لقياس مردودية النظام الضريبي، لذلك نستعرض تلك النسبة خلال الفترة (2009-2019)

أولا: مقارنة الانجازات الفعلية للجبائية العادية بالتقديرات

الجدول التالي يبين نسبة التنفيذ ما تم تقديره من خلال قوانين المالية السنوية وما تم إنجازه فعلا حسب احصائيات بنك الجزائر خلال الفترة (2009-2019)

الجدول رقم (21): تطور تنفيذ الجبائية العادية خلال الفترة (2009-2019)

الجبائية العادية			السنوات
نسبة التنفيذ	الانجازات	التقديرات	
124.50%	1146.6	921	2009
121.48%	1298	1068.5	2010
115.30%	1527.1	1324.5	2011
119.61%	1908.6	1595.75	2012
110.22%	2018.5	1831.4	2013
92.24%	2091.5	2267.45	2014
95.49%	2354.6	2465.71	2015
91.17%	2482.2	2722.68	2016
92.43%	2630	2845.374	2017
87.08%	2648.5	3041.418	2018
%93.68	*849.212	3041.4	2019*

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على: التقارير السنوية لبنك الجزائر من سنوات 2009 إلى 2018 على الموقع:

<http://www.bank-of-algeria.dz>، قوانين المالية لسنوات (2009-2019) *قانون تسوية ضبط الميزانية لسنة 2019.

الفصل الثالث: تقييم الحصيلة المالية الفعلية للنظام الجبائي للفترة (2009-2019)

ما يمكن ملاحظته أن الحصيلة الفعلية تعدت 110% بين سنوات 2009 و2013، وسجلت أعلى مستوى لها سنة 2009 بنسبة تقدر 124.5%، هذا التحسن في الاداء انه جاء بعد الاصلاحات، وخلال سنوات 2014 إلى 2019 لم تصل الحصيلة الفعلية إلى 100% وبدأت تأخذ في الانخفاض، مع تسجيل أدنى مستوى لها سنة 2018 بنسبة تقدر 87.08 %، مما يدل على عدم قدرة الإدارة الضريبية الالتزام بالتحصيل الضريبي.

ثانيا: مقارنة الانجازات الفعلية للجبائية البترولية بالتقديرات

الجدول التالي يبين نسبة التنفيذ ما تم تقديره من خلال قوانين المالية السنوية للجبائية البترولية بالاعتماد على السعر المرجعي للبترول وما تم إنجازه فعلا حسب احصائيات بنك الجزائر وقانون تسوية الميزانية خلال الفترة (2009-2019).

الجدول رقم (22): تطور نسبة تنفيذ الجبائية البترولية خلال الفترة (2009-2019)

الجبائية البترولية			السنوات
نسبة التنفيذ	الانجازات	التقديرات	
148.20%	2412.7	1628	2009
158.24%	2905	1835.8	2010
270.29%	3979.7	1472.4	2011
267.95%	4184.3	1561.6	2012
227.62%	3678.1	1615.9	2013
214.76%	3388.4	1577.73	2014
137.76%	2373.5	1722.94	2015
105.86%	1781.1	1682.55	2016
98.95%	2177	2200.12	2017
106.36%	2887.1	2714.46	2018
92.78%	*2518.48	2714.46	2019

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على: التقارير السنوية لبنك الجزائر من سنوات 2009 إلى 2018 على الموقع:

<http://www.bank-of-algeria.dz>، قوانين المالية لسنوات (2009-2019) وقانون تسوية الميزانية لسنة 2019.

الفصل الثالث: تقييم الحصيلة المالية الفعلية للنظام الجبائي للفترة (2009-2019)

تواجه الجباية البترولية تحديات كثيرة، لاسيما نقص الرقابة الجبائية على عمليات تقييم وتحصيل الإيرادات التي يتم تحصيلها من المتكفين بالمؤسسات البترولية. مما قد يؤدي إلى تدني الإيرادات، كما هو الحال بالنسبة للتحصيلات المنفذة عن طريق الجداول الضريبية التي لم تتعدى مستواها 0.70 مليار دج سنة 2017 و 0.011 مليار دج سنة 2016 وانعدامها خلال سنة 2015.

المطلب الثاني: مقارنة الانجازات الفعلية لمكونات الجباية العادية بالتقديرات

يتطلب تقييم نوعية تقديرات الإيرادات المخصصة للميزانية العامة للدولة استعراض تطور مكونات الجباية العادية من حيث التقديرات ومقارنتها بالإنجازات الفعلية مما يسمح بحصر أسباب المؤدية لوجود فروق كبيرة بينهما.

أولاً: مقارنة الانجازات الفعلية للضرائب المباشرة بالتقديرات

الجدول يبين مقارنة الانجازات الفعلية للضرائب المباشرة بالتقديرات حسب احصائيات بنك الجزائر

وقانون تسوية الميزانية خلال الفترة (2009-2019)

الجدول رقم (23): تطور نسبة تنفيذ الضرائب المباشرة خلال الفترة (2009-2019)

الضرائب المباشرة			السنوات
نسبة التنفيذ	الانجازات	التقديرات	
143.60%	462.10	321.8	2009
152.72%	561.70	367.8	2010
122.12%	684.70	560.7	2011
127.23%	862.30	677.73	2012
90.48%	817.00	903	2013
101.75%	881.30	866.12	2014
109.13%	1034.50	947.95	2015
104.82%	1207.60	1058.22	2016
93.06%	1185.00	1297.668	2017
85.15%	1203.65	1391.7	2018
87.07%	*1265.92	1453.91	2019

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على: التقارير السنوية لبنك الجزائر من سنوات 2009 إلى 2018 على الموقع:

<http://www.bank-of-algeria.dz> ، قوانين المالية لسنوات (2009-2019) ، *قانون تسوية الميزانية لسنة 2019 .

الفصل الثالث: تقييم الحصيلة المالية الفعلية للنظام الجبائي للفترة (2009-2019)

عرف اجمالي حاصل الضرائب المباشرة تحقيق معدل انجاز قدر 87.07% سنة 2019، والتي عرفت ارتفاع طفيف مقارنة بسنة 2018 بنسبة تقدر: 85.15% وهي أدنى نسبة سجلت خلال فترة الدراسة، وتعتبر بعيدة نوعا ما عن التوقعات المحددة بموجب قانون المالية لسنة 2018 وكانت أكبر معدل انجاز قدر ب 152.72% سنة 2010، وهذا راجع لتطورات السياسة التي عرفت البلاد وتوقيف وإحالة بعض رجال الاعمال للقضاء.

ثانيا: مقارنة الانجازات الفعلية للضرائب غير المباشرة بالتقديرات

الجدول يبين مقارنة الانجازات الفعلية للضرائب غير المباشرة بالتقديرات حسب احصائيات بنك الجزائر وقانون تسوية الميزانية خلال الفترة (2009-2019)

الجدول رقم (24): تطور نسبة تنفيذ الضرائب غير المباشرة خلال الفترة (2009-2019)

الضرائب غير المباشرة			السنوات
نسبة التنفيذ	الانجازات	التقديرات	
114.31%	478.50	418.6	2009
103.42%	514.70	497.7	2010
101.58%	572.60	563.7	2011
101.61%	652.00	641.67	2012
113.34%	737.50	650.7	2013
89.57%	767.00	856.33	2014
89.87%	830.60	924.26	2015
88.12%	898.28	1019.38	2016
94.15%	995.30	1057.164	2017
96.28%	1065.90	1107.116	2018
100.35%	* 1134.08	1130.08	2019

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على: التقارير السنوية لبنك الجزائر من سنوات 2009 إلى 2018 على الموقع:

<http://www.bank-of-algeria.dz>، قوانين المالية لسنوات (2009-2019) وقانون تسوية الميزانية لسنة 2019.

الفصل الثالث: تقييم الحصيلة المالية الفعلية للنظام الجبائي للفترة (2009-2019)

عرفت نسبة تنفيذ الضرائب غير المباشرة انخفاض ما دون 100% ابتداء من سنة 2014 إلى غاية 2018، 89.57% و 96.15% على التوالي، ويعود هذا الانخفاض إلى ما تواجه مصالح الوعاء والمراقبة الجبائية من صعوبات عدة تحول في التحكم في المادة الخاضعة للضريبة لهذا الصنف من الضرائب، بسبب نقص في التدخلات لدى المدينين بالرسم على القيمة المضافة والذي يسمح به التحقيق، كذلك فإن إلغاء اجبارية ايداع كشوفات رقم الاعمال، المنصوص عليه في المادة 18 من قانون المالية لسنة 2014، حرم مصالح ادارة الضرائب من الاستفادة من المعلومات التي توفرها هذه الكشوفات واستخدامها في مراقبة التصريحات الجبائية للمكلفين .

ثالثا: مقارنة الانجازات الفعلية لحقوق التسجيل والطابع بالتقديرات

الجدول يبين مقارنة الانجازات الفعلية لحقوق التسجيل والطابع بالتقديرات حسب احصائيات بنك الجزائر وقانون تسوية الميزانية خلال الفترة (2009-2019).

الجدول رقم (25) تطور نسبة تنفيذ رسوم التسجيل والطابع خلال الفترة (2009-2019)

السنوات	رسوم التسجيل والطابع		
	التقديرات	الانجازات	نسبة التنفيذ
2009	31	35.80	115.48%
2010	32.7	39.70	121.41%
2011	39.7	47.40	119.40%
2012	43.77	56.10	128.17%
2013	49.4	61.70	124.90%
2014	59.12	70.80	119.76%
2015	76.5	84.70	110.72%
2016	89.73	95.80	106.76%
2017	114.981	92.60	80.54%
2018	136.805	85.60	62.57%
2019	108.54	*83.70	77.11%

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على: التقارير السنوية لبنك الجزائر من سنوات 2009 إلى 2018 على الموقع:

<http://www.bank-of-algeria.dz>، قوانين المالية لسنوات (2009-2019) وقانون تسوية الميزانية لسنة 2019.

الفصل الثالث: تقييم الحصيلة المالية الفعلية للنظام الجبائي للفترة (2009-2019)

سجلت رسوم التسجيل والطابع معدل انجاز عرف تحسن معتبر بحيث تجاوز 100% خلال الفترة

2009-2016 اما في سنوات 2017، 2018، 2019 فقد عرف انخفاض معتبر قدر بـ: 80.54%

، 62.57%، 77.11% على التوالي لجملة من الأسباب منها:

▪ عدة معوقات تواجه ادارة الضرائب في تحصيل حقوق التسجيل المعاينة، منها عدم حقوق بعض عقود البيع والايجار والعقود الادارية المحررة من طرف الادارات والجماعات المحلية. وكذا نقص متابعة قرارات الامتيازات الجبائية للأنظمة التحفيزية بهدف المطالبة باسترجاع حقوق التسجيل.

▪ أما حقوق الطابع فإدارة الضرائب تواجه عدة معوقات في تحصيل الحقوق المعاينة من هذا الصنف من الضرائب، منها عدم تسديد بعض الهيئات والادارات العمومية وبعض الخاضعين لحقوق الطابع المعاينة، وكذلك نقص في متابعة أنشطة التأمين ومدى التزام المكلفين بدفع حقوق الطابع، اضافة إلى نقص المتابعة لحقوق الطابع المفروضة على الكمبيالات وأوامر الدفع وجميع الاوراق والسندات القابلة للتداول التي تصدرها البنوك والمؤسسات المالية.

رابعا: مقارنة الانجازات الفعلية لرسوم الجمركية بالتقديرات

الجدول يبين مقارنة الانجازات الفعلية لرسوم الجمركية بالتقديرات حسب احصائيات بنك الجزائر

وقانون تسوية الميزانية خلال الفترة (2009-2019)

الفصل الثالث: تقييم الحصيلة المالية الفعلية للنظام الجبائي للفترة (2009-2019)

الجدول رقم (26): تطور نسبة تنفيذ الرسوم الجمركية خلال الفترة (2009-2019)

السنوات	رسوم الحقوق الجمركية		
	التقديرات	الانجازات	نسبة التنفيذ
2009	149.6	170.20	113.77%
2010	170.3	181.90	106.81%
2011	160.4	222.40	138.65%
2012	232.58	338.20	145.41%
2013	228.3	402.30	176.22%
2014	485.7	370.90	76.36%
2015	517	411.20	79.54%
2016	555.35	389.40	70.12%
2017	345570	364.80	105.56%
2018	397.405	313.50	78.89%
2019	348.87	* 365.50	104.77

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على: التقارير السنوية لبنك الجزائر من سنوات 2009 إلى 2018 على الموقع:

<http://www.bank-of-algeria.dz>، قوانين المالية لسنوات (2009-2019) وقانون تسوية الميزانية لسنة 2019.

على العموم كانت نسبة التنفيذ رسوم الحقوق الجمركية تفوق 100% خلال فترة الدراسة، ماعدا سنوات 2014، 2015، 2016، 2018 أين لم تتجاوز النسبة 79%، وهذا ما تواجهه ادارة الجمارك من صعوبات في تحصيل الإيرادات منها⁽¹⁾:

❖ صعوبات ترتبط بظاهرة التهرب الجمركي وما تخلفه هذه الظاهرة من اثار وخيمة على الاقتصاد الوطني بصفة عامة، مما يفاقم في حجم الاضرار التي تلحق بالخزينة العمومية في مجال تحصيل الحقوق والرسوم الجمركية، اذ سجلت مصالح المنازعات الجمركية ما يقرب 20.343 مخالفة سنة 2018، مقابل 20.445 مخالفة سنة 2017 و 23.398 مخالفة في سنة 2016، وما ترتب على اكتشاف هذه المخالفات تطبيق غرامات، بلغت 94.87 مليار دج، مقابل بلوغها 99.37 مليار دج سنة 2017 و 118.72 مليار دج سنة 2016.

⁽¹⁾ التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية 2016

الفصل الثالث: تقييم الحصيلة المالية الفعلية للنظام الجبائي للفترة (2009-2019)

❖ وجود ديون جبائية صعبة التحصيل تقع على عاتق الادارات والمؤسسات العمومية، مما جعل الوزارة الاولى تتدخل وتصدر تعليمات لجميع الادارات، الهيئات العمومية والجهات الوصية، لتسريع اتخاذ التدابير المناسبة لتصفية هذه الديون في أقرب الآجال وهو ما مكن الادارة الجمركية من تخفيض قيمة الديون إلى 5,335 مليار دج بتاريخ 2016/12/31.

تجدر الإشارة إلى أن عدم تحصيل هذه الديون في حينها يرجع إلى كون الادارات والهيئات العمومية لم تأخذ بعين الاعتبار قيمة الرسوم والحقوق الجمركية ضمن مخصصات الميزانية عند تسجيل العمليات المتعلقة بتوريد واقتناء التجهيزات والخدمات.

❖ ضعف تحصيل الغرامات الجمركية

أهم الملاحظات:

❖ عدم استخدام اجراءات تسطير الأهداف المتعلقة بالضرائب والرسوم حسب كل نوع وتحليلها ودراسة الطرق والاساليب الكفيلة بتحسين تسيير الأهداف؛

❖ نقص في متابعة انجازات الضرائب والرسوم حسب كل نوع، وتحليل تطورها والبحث عن الاسباب الرئيسية في انفاض التحصيلات والمتعلقة بها، وهذا عندما يكون الامتثال الجبائي غير كامل؛

❖ غياب أسلوب الادارة بالأهداف، الذي يسمح بمتابعة وتقييم أداء المصالح الخارجية على أساس عقود النجاعة، التي تتضمن بنودها تحقيق الاهداف بصورة دورية والمدعمة بمؤشرات التسيير.

خاتمة الفصل

من خلال تحليل الحصيلة المالية للنظام الجبائي ومن خلال تحليل مكوناته فان الإصلاحات الجبائية العديدة التي أجريت والتي تهدف إلى إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية، لاسيما تغطية نفقات التسيير عن طريق الجباية العادية، لم تبلغ الهدف المنشود من الإصلاحات، ويتجلى ذلك في تدني نسب مساهمة الجباية العادية في الميزانية العامة، ومن خلال تحليل مكونات الجباية العادية تبين لنا انها تتسم بسيادة الضرائب غير المباشرة، ونقل الأهمية النسبية للضرائب المباشرة، كما تبين النتائج ان هناك اتساع للفجوة بين الإنجازات الفعلية (التحصيل الفعلي) والتقديرات، حيث تتعدد الأسباب التي أدت إلى فشله وتتمركز أساسا حول الصعوبات التالية:

- اتساع ظاهرة الغش والتهرب الجبائي؛
- عدم كفاءة وفعالية تطبيق إجراءات التحصيل؛
- التأخر في انجاز نظام معلومات كامل ومدمج؛
- تضاعف المزايا الجبائية الممنوحة وعدم متابعتها وتقييم اثارها والمخاطر الناجمة عنها على مردود

النظام الجبائي؛

- أظهرت التوقعات التي قامت بها المصالح المختصة عدم استخدام الطرق العلمية إلى جانب غياب الدراسة الاقتصادية القياسية بهدف تصميم نهج أكثر دقة وواقعية؛

الفصل الرابع

متطلبات احلال الجباية العادية

محل الجباية البترولية

تمهيد

يكتسي اصلاح الجباية العادية في الجزائر أهمية متزايدة، وضرورة ملحة في ظل الضغوط المالية الناجمة عن تذبذب وتقلبات أسعار النفط من جهة، وتزايد الانفاق العام لتلبية حاجات الخدمات العامة من جهة أخرى، ومن هنا يجب البحث على نظام ضريبي فعال يتطلب متابعة اصلاح النظام القائم، الذي يهدف إلى من خلاله إلى الاعتماد على الجباية العادية لضمان استدامة مالية وإحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية.

ولتحقيق هدف الاحلال يتطلب التحرك على محورين، المحور الأول يتطلب رفع الكفاءة الفنية من خلال تحسين الجهاز الإداري المكلف بالتحصيل وتطبيق القوانين الضريبية، تعزيز الموارد البشرية والتقنية كنظم المعلوماتية والمحاسبية، تنويع مصادر الإيرادات الضريبية من خلال تنويع الأنشطة الاقتصادية، فمن خلال خصائصه وقدرته يستطيع توليد إيرادات ضريبية ويدعم تنويع مصادرها، يسمح بترشيد المعدلات الضريبية ويتقادى الضغط الضريبي المرتفع، مما يمكن الخاضعين للضرائب من تحمل العبء الضريبي، أما المحور الثاني فيمكن من تفعيل السياسة الضريبية والرفع من قدرتها وكفاءتها وإصلاح الهيكل الضريبي.

المبحث الأول: اصلاح هيكل النظام الضريبي

يكتسب اصلاح مكونات نظام الجباية العادية في الجزائر أهمية متزايدة في ظل الضغوط المالية الناجمة عن تداعيات التحديات الاقتصادية الخارجية المتمثلة في تذبذب أسعار النفط وتباطؤ النمو العالمي، وما تتميز به عناصر الإيرادات العامة ومكوناتها بكثير من تذبذب وعدم الاستقرار في معدلاتها ونسب نموها، في هذا على الجزائر ان تركز جهودها الإصلاحية من خلال استهداف تطوير نظامها الضريبي لتعزيز مكانة الجباية العادية لتساعد على توليد إيرادات مستدامة وأكثر استقرارا في بيئة سريعة التغير.

المطلب الأول: اصلاح أهم مكونات الجباية العادية

يتم اصلاح أهم مكونات الجباية العادية من خلال طريقتين بغية توسيع الوعاء الضريبي، الأولى هي خلق أدوات جديدة لتشمل الضرائب أنواعا جديدة أو زيادة كفاءة النظام بما يسمح بالوصول إلى شرائح لم تكن تغطي بعد، ومع ذلك يؤكد المختصون أنه يمكن وينبغي تقييم كل ضريبة وفقاً لمعايير أساسية معينة، يمكن تلخيص هذه المعايير على النحو التالي⁽¹⁾:

1- يجب أن تكون الضريبة الجيدة كافية لرفع الإيرادات الحكومية اللازمة.

2- يجب أن تكون الضريبة الجيدة ملائمة للحكومة وأن يدفعها الناس.

3- يجب أن تكون الضريبة الجيدة فعالة من الناحية الاقتصادية.

4- يجب أن تكون الضريبة الجيدة عادلة.

⁽¹⁾Sally M. Jones, **PRINCIPLES OF TAXATION FOR BUSINESS AND INVESTMENT PLANNING**, McGraw-Hill Education, 2018 EDITION, p24 .

أولاً: اصلاح الضرائب المباشرة

تتسم الإيرادات المتحصلة من الضرائب المباشرة بالانخفاض والركود في النظام الضريبي الجزائري، وتكاد تأتي كلها خصماً في المنبع من أجور العاملين في القطاع الوظيف العمومي أو المؤسسات العمومية الكبيرة، وهو ما يشير بوضوح إلى الحاجة الماسة لتطبيق سياسة إصلاحية لهذا النوع من الضرائب في المنظومة الضريبية.

1- تدابير مقترحة بإصلاح الضريبة على الدخل الإجمالي

لقد أكدت بعض الاتجاهات الإصلاحية على ضرورة رفع حدود الدخل الدنيا التي تبدأ بعدها تطبيق الضرائب، مع ضرورة مراجعة حدود شرائح الدخل سنوياً عن طريق ربطها بالتغير في بعض مؤشرات الدخل، مثل نصيب الفرد في الناتج المحلي الإجمالي والتضخم، وفيما يلي بعض المقترحات:

■ **تخفيض معدلات الضريبة:** حيث لا تتجاوز 26% للتوافق مع الضريبة على أرباح الشركات وتوصيات صندوق النقد الدولي.

■ **توسيع الوعاء الضريبي:** الاتجاه نحو توسيع الوعاء الضريبي من خلال إدراج الدخل الآخر، مثل الدخل من القطاع الزراعي⁽¹⁾؛

■ **تخفيض عدد شرائح الدخل:** بتخفيض عدد الشرائح وتعديل أطوالها بغية إضفاء المزيد من العدالة، مع رفع الحد الأدنى المعفى للدخل الخاضع للضريبة، بالنسبة لفئة الاجراء إلى 40.000 دج الشهري للتوافق والحد الأدنى للقدرة الشرائية لهذه الفئة، مع الاخذ بعين الاعتبار الكثير من المستجدات (انخفاض القدرة الشرائية، انخفاض قيمة الدينار، التضخم).

⁽¹⁾ la direction générale des impôts, La lettre de la direction générale des impôts, **Les Assises Nationales sur la réforme fiscale**, Numéro spéciale, Novembre 2020, p06

▪ **تعميم الإقرارات الضريبية:** بالنسبة إلى جميع المكلفين بتسديد ضريبة الدخل الاجمالي،

لنشر ثقافة التقدير المتزايد للنظام الضريبي،

▪ **تعزيز الرقابة:** خاصة المداخل المتأتية من المهن الحرة التي تشكل مجالا واسعا للتهرب

الضريبي.

2- تدابير مقترحة بإصلاح الضريبة على أرباح الشركات

▪ **اعتماد سلم تصاعدي:** الاقتداء بكل من الولايات المتحدة الامريكية وفرنسا في اعتماد سلم

تصاعدي لاحتساب الضريبة على أرباح الشركات مما يسمح بتحقيق العدالة ما بين

الشركات⁽¹⁾.

▪ **تقليص الإعفاءات الضريبية:** التقليص في منح الإعفاءات الضريبية الضريبة على أرباح

الشركات لأنها لم تبلغ الأهداف المرجوة منها؛

▪ **اصلاح نظام الإهلاك:** يعد الإهلاك المسموح به لأغراض الضرائب عنصرا هيكليا مهما

في تحديد تكلفة رأس المال وربحية الاستثمار، وبالتالي إعطاء أهمية لمعالجة بعض قصور

هيكل نظم الإهلاك من خلال⁽²⁾:

أ- أن يكون تصنيف الأصول إلى ثلاث أو أربع فئات أكثر من كاف كأن يتم تصنيف

الأصول المعمرة كالمباني ضمن مجموعة والأصول سريع الإهلاك كأجهزة الحاسب الالي

ضمن مجموعة أخرى، مع تحديد فئة أو فئتين من الأجهزة والمعدات فيما بين

المجموعتين.

⁽¹⁾ نوي نجاة، اتجاهات اصلاح الضرائب على الدخل - حالة الجزائر- مرجع سابق، ص 249

⁽²⁾ Vito Tanzi, Howell Zee, Politique fiscale pour les pays en développement, Fonds monétaire international Mars 2001, QUESTIONS ECONOMIQUES N° 27

- ب- يجب تحديد معدل اهتلاك واحد لكل فئة؛
- ت- تحديد معدلات الإهلاك عموماً عند مستوى أعلى من الأعمار المادية الفعلية للأصول الأساسية لتعويض أثر التضخم؛
- ث- تفضيل طريقة الرصيد المتناقض في حساب الإهلاك بدلاً من طريقة الإهلاك الخطي، فطريقة الرصيد المتناقض تسمح بتجميع كافة الأصول ضمن نفس الفئة ورصد المكاسب والخسائر الناتجة عن التصرف فيها تلقائياً، مما يؤدي إلى تبسيط متطلبات امساك الدفاتر إلى حد كبير.

■ **الاخضاع الجبائي للشركات الأجنبية:** يمكن لمعدلات الضرائب والحوافز أن تجذب الاستثمار الأجنبي، ولكن حيث تكون بيئة الأعمال مواتية فليس لنظام الضرائب أهمية للمستثمرين الأجانب بقدر ما توجد اعتبارات أخرى ذات أهمية أكبر مثل الوضع السياسي والاقتصادي ومختلف القوانين، وبالتالي القضاء على النسب التفضيلية والحد من الإعفاءات الضريبية سيساهم في رفع القاعدة الضريبية⁽¹⁾، كذلك مراجعة الاحكام المتعلقة بأسعار التحويل بين المؤسسات التي تربطها علاقة تبعية أو مراقبة وذلك وفقاً للمعايير الدولية .

3- تدابير مقترحة بإصلاح الضريبة الجزافية الوحيدة (حصة ميزانية الدولة 49%)

ارتفعت الإيرادات الفعلية من الضريبة الجزافية الوحيدة إلى 15.10 مليار دج خلال سنة 2017، أي زيادة بمعدل 12.92% مقارنة سنة 2016، حيث بلغت 13.37 مليار دج في حين بلغت قيمتها 11.70 مليار دج سنة 2015⁽²⁾، وذلك بعد إعادة صياغة نظام

⁽¹⁾ صندوق النقد الدولي، تقرير تعبئة الإيرادات في البلدان النامية، واشنطن، يناير 2011، ص 47

⁽²⁾ مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2017، ص 27

الضريبية الجزافية الوحيدة بتوسيع عتبتها من خلال رفعها إلى 30.000.000,00 دج، فزادت شريحة الأشخاص الخاضعين لها إلى 1,569,864 شخص سنة 2017، وبالرغم من هذا فهي لا تمثل سوى 1.25% من مجموع حاصل الضرائب المباشرة، يمكن التوسع في شريحة المكلفين بالضريبة الجزافية الوحيدة الذي يسمح في توسيع وعائها وتبسيط إجراءاتها المتعلقة بالتصريح والدفع ان تساهم في تحسن مردوديتها من خلال رفع سقف الضريبة الجزافية الوحيدة إلى 50.000.000,00 دج لرقم الاعمال وذلك للأسباب التالية⁽¹⁾:

- كون فئة الخاضعين لهذا الالتزام أكبر ممولي خزينة الدولة
 - تصنيف فئة الخاضعين للضرائب وفق هذا الالتزام يسهل على الإدارة الجبائية حق الرقابة بجميع اشكالها؛
 - اعتماد جملة من التحفيزات الجبائية لهذا الصنف من التصريح.
- على ان يتم تخفيض سقف الضريبة الجزافية الوحيدة بمقدار ثابت لكل خمس سنوات حتى نصل إلى سقف ثابت للوصول إلى مجتمع دافع للضرائب أي تحسين وتطوير درجة الالتزام الطوعي للمكلف بالضريبة.

4- تدابير مقترحة بإصلاح الضريبة على الجباية العقارية (حصة ميزانية الدولة 60%)

أدى النمو المتسارع في برنامج بناء المساكن إلى ارتفاع هائل في النشاط العقاري مع بناء أكثر من 9 ملايين مسكن في تمام 2019⁽²⁾، إلى انتشار ظاهرة المضاربة في

⁽¹⁾ محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة

بسكرة، 2014/2015، ص230

⁽²⁾ la direction générale des impôts, La lettre de la direction générale des impôts, **la fiscalité immobilière** N° 92 /2019

المعاملات العقارية، مما ساعد على ممارسة الغش والتهرب الضريبي الضخم، هذا ما جعل إمكانات الضرائب لدعم الإيرادات محدودة بالرغم من إمكاناتها التمويلية المعتبرة اذا احسنت استغلالها، لذا وجب على إدارة الضرائب كبحه عن طريق تكييف تدابير مكافحة الغش بشكل مستمر، واجراء إصلاحات في الضريبية العقارية، ومن اجل تحسين شروط نظام الجباية العقارية وتحسين عائداتها، نقترح ما يلي :

أ- الرسم العقاري:

- تنشيط السوق العقاري من خلال الاهتمام بالجوانب التشريعية من خلال اصدار مجموعة من التشريعات لتبسيط إجراءات الترخيص، وكذا تسهيل إجراءات التسجيل والشهر العقاري، مع تخفيض معدل الرسم الذي يسهم لزيادة الطلب في السوق العقاري؛
- إعادة توزيع مستوى المعدلات بين هيكل العقار، بحيث يضمن العدالة في الامتلاك لأنواع العقارات وحتى لا يكون سبب في عدم الحياة لنوع معين من العقار مما يقلل الاقبال عليه في السوق العقاري⁽¹⁾؛
- تخفيف معدل الرسم على المستثمرات الفلاحية الجديدة خاصة المشجرة ان لم نقل اعفاءها منه، لزيادة العرض في المجال الفلاحي وارتفاع الربوع الايجارية للعقار الفلاحي، موازنة مع إجراءات الدعم الفلاحي المتبع⁽²⁾؛
- تطبيق معدل ثابت يقدر بـ: 15% على السكنات الشاغرة التي لم يتم تأجيرها ذات الاستخدام السكني.

⁽¹⁾ بلوفي عبد الحكيم، أثر الضريبة على السوق العقاري، مجلة العلوم الإنسانية، العدد السابع عشر، نوفمبر 2009، ص 37
⁽²⁾ بلوفي عبد الحكيم، ترشيد نظام الجباية العقارية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012/2011، ص 207

ب - الضريبة على الأملاك

- رفع قسط الاعفاء الخاص بالقيمة العقارية الحقيقية للامتلاك إلى أكثر مما هو عليه الان كوسيلة للأقبال أكثر على الشراء؛
- التوسيع بين فئات الأقساط مع تخفيض المعدل على فروقات الأقساط للتقليل من ضريبة الأملاك، وبالتالي توجيه الأموال لاستثمارها في المجال العقاري⁽¹⁾.

ت - الضريبة على فائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل:

- تخفيض كل الضرائب وشبه الضرائب التي تتعلق بالنشاط التجاري في هذا المجال بغية تحفيز هذا القطاع واستقطاب نحوه رؤوس أموال جديدة.
- تنوع في الضريبة على المداخل الإيجارية وكذا معدلاتها مما يسمح بتنشيط العقار المهني ويخدم القطاع،
- استحداث رسم ثابت على كل عملية تنازل لم تحقق فائض القيمة.

5- حقوق التسجيل

تخفيض معدل حقوق التسجيل الذي يضمن أكبر زيادة في حجم المعاملات في السوق العقاري ومنه زيادة العائدات الجبائية الخاصة بهذه الحقوق.

ثانيا: اصلاح الضرائب غير المباشرة

التركيز على اصلاحات الضرائب غير المباشرة ومعالجة التحديات الهيكلية لتعزيز فعاليتها في تعبئة الإيرادات من خلال تحسين تصميم ضريبة القيمة المضافة من حيث

⁽¹⁾ بلوفي عبد الحكيم، أثر الضريبة على السوق العقاري، مرجع سابق، ص 37

تبسيط النظم وتقليص الإعفاءات وتعزيز التصاعدية والعدالة، كما يمكن توسيع القاعدة الضريبية من خلال البحث عن المادة الضريبية وتفعيلها.

1. تدابير مقترحة بإصلاح الرسم على القيمة المضافة

لا تزال الرسم على القيمة المضافة إمكانات واضحة أكبر فيما يتعلق بالإيرادات مقارنة بمعظم الأدوات الأخرى، وهو ما يمكن من تحقيق الاستقرار والاستدامة المالية في الاجل الطويل ولكي تحقق ذلك نقترح ما يلي:

- توسيع الوعاء الضريبي وتحسين الامتثال من خلال استحداث وعاء ضريبي عريضا، ومعدلا ضريبيا وحيدا يساهم في تحقيق المزايا المحتملة الرئيسية للرسم على القيمة المضافة، وهي تحصيل مبالغ كبيرة من الإيرادات بطريقة تلحق بالنشاط الاقتصادي أضرارا أقل مقارنة ببدائل أخرى، وتدعم أهداف العدل والإنصاف، وبسهل تطبيقها والامتثال لها، بدلا من زيادة المعدلات الضريبية⁽¹⁾؛

- تمديد الموعد النهائي لتقديم طلبات استرداد ضريبة القيمة المضافة، بالإضافة إلى تأمين عمليات الاسترجاع عن طريق اجراء رقابة فعالة وسريعة من شأنها كشف الأخطاء ومحاولات الغش.

- إن ارتفاع معدّل الرسم على القيمة المضافة يميل إلى إحداث زيادة في الاقتصاد غير الرسمي، وينبغي من ثم تخفيض هذا المعدّل من أجل احتواء ودمج الاقتصاد غير الرسمي ومحاربة التهرب الجبائي خاصة عندما يكون الاقتصاد غير الرسمي في اتساع مستمر.

⁽¹⁾ صندوق النقد الدولي، تقرير تعبئة الإيرادات في البلدان النامية، مرجع سابق، ص31

2. الجباية البيئية:

يحتوي الوعاء الجبائي في الجزائر على ثلاث أنواع رئيسية تتمثل في جباية تسيير النفايات، جباية تسيير التلوث الجوي، جباية تسيير التلوث المائي، ويضم هذا الهيكل أكثر من اثني عشر (12) رسم بيئي ويعتبر وعاء ضيقا، ولا يشمل أنواع الاضرار البيئية الأخرى، بخلاف الوعاء الجبائي البيئي في الاتحاد الأوروبي الذي يضم أكثر من خمسة وثلاثين (35) رسم بيئي ويعتبر وعاء واسعا، فالتجربة الاوروبية في مجال الإصلاحات الجبائية البيئية نموذج يحتذى به، حيث ربط الاتحاد الأوروبي استراتيجية ناجحة لربط السياسة الجبائية عن طريق الية الإصلاح الجبائي البيئي، وتشير الإحصاءات إلى أن هذه الإصلاحات ومن خلال عوائد الجباية البيئية، تساهم بنسبة لا بأس بها في اجمالي الناتج المحلي، التحصيل الضريبي، القضاء على البطالة، وكذا تمويل التنمية المستدامة والمحافظة على البيئة وحمايتها.

المطلب الثاني: اصلاح الإدارة الضريبية

ربما يكون من قبيل المبالغة القول بأن الادارة الضريبية في البلدان النامية هي السياسة الضريبية، فالإدارة الضريبية في الدول النامية تتميز بطابع تقليدي، حيث يغلب على معاملاتها استخدام الوسائل التقليدية في فرض الضريبة وتحصيلها، وزيادة على ذلك النقص الكبير في الخبرة والكفاءة المهنية وانتشار الفساد الاداري، حيث أن كل هذه تساهم في انتشار ظاهرة التهرب الضريبي والتجنب الضريبي من جهة، وتقف عائقا أمام أهداف عملية الاصلاح الضريبي من جهة أخرى.

أولاً: اجراءات اصلاح الإدارة الضريبية

ومن أجل ادارة فعالة عليها اللجوء إلى اجراءات عصرية لمعالجة جميع المعطيات المتعلقة بفرض الضرائب على المكلفين بالضريبة، وتحصيل مختلف الضرائب والرسوم وكل ما يترتب عنه من عمليات ملحقه تتعلق بمهام الرقابة الجبائية، وتسوية القضايا النزاعية، فعليها الاهتمام بالإجراءات التالية:

❖ **تطوير التكنولوجيا الرقمية:** فالإدارة الجبائية من أجل مسايرة التطورات عليها الانتقال إلى عصر التكنولوجيا الرقمية، الذي يعتبر أحد الركائز الأساسية لتحسين العلاقة بين الادارة الجبائية والمكلفين بالضرائب، حيث أنه سيسهل عليهم اتمام اجراءاتهم وتجنبهم الانتقال إلى شبابيك مصالح الادارة الجبائية.

❖ **تأمين وتثمين الموارد البشرية:** من خلال وضع برنامج يهدف لتكوين ورسكلة وتحسين مستوى موظفي الادارة الضريبية قصد الاستجابة للمتطلبات الجديدة لبرنامج العصرية لتكوين عون مهني قادر على رفع التحديات من أجل نجاح اي مشروع إصلاحي. ومن بين الإجراءات التي يجب اتخاذها ما يلي:

- تحسين السلوك الإداري؛
- تحسين الاستقبال وجودة الخدمة؛
- التخلص من كل الممارسات البيروقراطية؛
- الأولوية التي يجب إعطاؤها لتنمية مهارات موظفي الإدارة الضريبية؛
- ضرورة ضمان الحماية القانونية لموظفي الضرائب في أداء واجباتهم.

❖ توفير الوسائل المادية: يجب تخصيص موارد كافية لإدارة الضرائب لتمكينها من التعامل بشكل مناسب، وفي غضون فترة زمنية معقولة.

❖ تقديم حوافز للإدارة الضريبية: تطبيق نظام تحفيزي للمكافآت يتناسب مع المسؤوليات التي يضطلعون لها، وهذا من شأنه ان ينقص احتمالات المحاباة والرشوة⁽¹⁾.

ثانيا: تحديات اصلاح الإدارة الضريبية

تواجه عملية اصلاح الإدارة الضريبية تحديات ضريبية كثيرة، وهذه التحديات تشمل مايلي:

1- تخفيض تكاليف تحصيل الضريبية:

تعتبر مبدأ الاقتصاد في تكلفة تحصيل الضرائب والرسوم على تنفيذ الإيرادات الضريبية والتي يتم تنفيذها بإجراء عدة عمليات ابتداء من تحديد وعاء الضريبية ثم تصفيتها لتتبعها عملية التحصيل، فقد شهدت نفقات ميزانيتي تسيير ادارتي الضرائب والجمارك لسنة 2017 ارتفاعا طفيفا بمعدل 0.90%، منتقلة من 49.01 مليار دينار دج سنة 2016 إلى 49.46 مليار دج سنة 2017، بالرغم من هذا الارتفاع فقد انخفض المعدل العام لتكلفة تسيير الضريبة إلى 1.86% سنة 2017، بعدما وصل إلى 1.97% سنة 2016 و2.28% سنة 2015⁽²⁾، والجدول أدناه يوضح الجهة المكلفة بالتحصيل لسنة 2017:

⁽¹⁾ بن الجوزي محمد، الضريبة كأداة للضبط الاقتصادي ودورها في اقتصاديات المالية العمومية، دراسة الواقع الجزائري 2000-

2014، أطروحة دكتوراه غير منشورة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 2015/2014.03، ص 176

⁽²⁾ مجلس المحاسبة، التقرير التقنيي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2017، ص 36

الفصل الرابع: متطلبات احلال الجباية العادية محل الجباية البترولية

الجدول رقم(27):تكلفة تسير الضريبية في الإدارة الضريبية والجمركية الوحدة: مليار دج

2017	2016	2015	التعـين	
28	29.63	30.51	نفقات التسيير	الإيرادات الجبائية
1754.7	1594.1	1450.7	الإيرادات الجبائية	
1.6	1.86	2.1	معدل تكلفة تسيير الضريبة	
21.45	19.38	23.36	نفقات التسيير	الإيرادات الجمركية
906.64	897.84	909.65	الإيرادات الجبائية	
2.37	2.16	2.57	معدل تكلفة تسيير الضريبة	
49.46	49.01	53.87	مجموع نفقات التسيير	
2661.6	2491.9	2360.3	مجموع الإيرادات الجبائية	
1.86	1.97	2.28	المعدل العام لتكلفة تسير الضريبة	

المصدر: مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2017

2- التنسيق بين مختلف الإدارات المعنية (تجارة، ضرائب، جمارك):

ان من الضروري وجود تنسيق بين الإدارة الضريبية وإدارة الجمارك وإدارة التجارة، لان النشاط الاقتصادي يمتد إلى الإدارات الثلاث، والتنسيق سيساعد على تكوين فكرة أكثر اكتمالا عن كل مكلف، مما يساعد على تدفق المعلومات الذي بدوره يساعد في عمليات التدقيق والتعرف على أوجه القصور وحالات المخاطر الشديدة.

3- مواجهة عدم الامتثال:

منح المشرع امتيازات وضمانات للإدارة الجبائية قصد المحافظة على مصالح الخزينة العمومية لاسيما المادة 991 من قانون الإجراءات المدنية، والمادة 384 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، كما ان قانون الإجراءات الجبائية يؤكد على ضرورة اجراء

متابعات ضد الخاضعين للضريبة المقصرين، وتبين النتائج المتوصل اليها سنة 2018 على سبيل المثال ما يلي⁽¹⁾:

أ- على مستوى مديرية كبريات المؤسسات:

وصلت بواقي التحصيل على مستوى هذه المديرية في نهاية سنة 2018، إلى 151,958 مليار دج مقابل 232.19 مليار دج سنة 2017 و 236.41 دج سنة 2016، أغلبها ديون جبائية قديمة.

ب- على مستوى المديرية الولائية للضرائب:

مجموع قدره 13.270,177 مليار دج كحقوق معاينة، منها 1.130,264 مليار دج تتعلق بالحقوق المعاينة للسنة و 12.139,930 مليار دج خاصة بالسنوات السابقة. بالإضافة إلى ذلك، لم تتمكن الإيرادات الجبائية من تحصيل سوى 149,069 مليار دج أي ما يمثل 1,15% من مجموع الحقوق المعاينة بعد حسم المبالغ الملغاة والمخفضة والقيم المنعدمة، بينما بلغت بواقي التحصيل المسجلة في نهاية سنة 2018 مجموع قدره 12.778,288 مليار دج.

4- **مواجهة الفساد:** اذا تعرض النظام الجبائي إلى أي خلل فان ذلك سيؤثر سلبا على كل أهداف النظام الجبائي، لذلك فان النظام الجبائي لا يمكن أن يكون فعالا الا اذا حقق جميع الأهداف وبكفاءة، ولكن الملاحظ أن هناك مظاهر فساد كثيرة، قد تؤثر على فعالية النظام الضريبي وعلى كفاءته كالرشوة والتهرب الضريبي، والاقتصاد الخفي، ومظاهر أخرى كثيرة⁽²⁾ تتطلب قيادة سياسية وادارة قوية لمجابهته.

⁽¹⁾ مجلس المحاسبة، التقرير التقنيي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2018

⁽²⁾ محمد دوة ورشيدة زاوية، انعكاس فساد الموظف على الإدارة الجبائية، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، المجلد 01 العدد 01 جوان 2017، ص 173

5-إرادة سياسية قوية وقدرات فنية: ان استراتيجية إصلاحية سليمة والتحكم في المسائل الفنية وتوفر الكادر البشري، يعتبر كلها عوامل نجاح أساسية ولكنها لا تكفي إلا بإرادة سياسية قوية من أعلى المستوى للتغلب على مقاومة الإصلاح، حتى من داخل الإدارة الضريبية نفسها.

اصلاح الإدارة الضريبية مسألة أساسية لتعزيز تعبئة الموارد على نحو اكثر عدلا، لان الإدارة الضعيفة وغير ذي كفاءة ستظل عقبة أساسية أمام نظام ضريبي فعال وعادل، وحاجزا يحول دون بناء مزيد من الثقة بين الحكومة والمواطنين.

ان نجاح إصلاح مكونات الجباية العادية يعتمد بصورة حاسمة على تخطيطها وتنفيذها، وتحسين البنية الإدارية الأساسية لتطبيقها، والنتيجة نظاما ضريبيا يولد إيرادات من ناحية ويكون أكثر كفاءة وعدالة.

المبحث الثاني: التنوع الاقتصادي لزيادة وتنوع الإيرادات الضريبية

يعاني الاقتصاد الجزائري منذ عقود من الآثار والانعكاسات السلبية لتقلبات أسعار النفط، والتي تمول الإيرادات العامة من الجباية البترولية بنسبة تفوق 60%، لذلك يعتبر النفط القطاع الرئيسي والحيوي في إيرادات الميزانية، ونتيجة لذلك تعاني الإيرادات العامة عدم الاستقرار واختلال في هيكلها نتيجة لعدم الاستقرار أسعار النفط.

وعلى ضوء هذه الانعكاسات السلبية فان على انتهاج استراتيجية جديدة تهدف إلى تنوع الإيرادات العامة، وعدم الاعتماد على القطاع النفطي بصورة رئيسية لتمويل الميزانية العامة وهذا ما يعرف بالتنوع الاقتصادي.

المطلب الأول: مفهوم التنوع الاقتصادي ودوافعه

أولاً: تعريف التنوع الاقتصادي:

الرغبة في تحصيل أكبر عدد من مصادر الدخل الرئيسية للبلد، والتي من شأنها أن تعزز قدراتها الحقيقية ضمن إطار التنافسية العالمية، وذلك من خلال محاولة رفع القدرات الانتاجية في مختلف القطاعات دون ان يقتضي الأمر أن تكون تلك القطاعات ذات ميزة تنافسية عالية، وهو يقوم على الحاجة إلى الارتقاء بواقع عدد هذه القطاعات تدريجياً لتكون بدائل يمكن أن تحل محل المورد الوحيد⁽¹⁾.

يعني التنوع الاقتصادي بالنسبة لخبراء الأمم المتحدة تقليل الاعتماد على قطاع واحد، وإيجاد صادرات جديدة ومصادر مختلفة للإيرادات غير التقليدية المعروفة والتخلي عن الدور القيادي للقطاع العام وتعزيز دور القطاع الخاص في كافة القطاعات الاقتصادية من أجل ضمان الحصول على إيرادات دائمة ومستقرة.

وعليه فإن التنوع الاقتصادي في الجزائر يعني تنوع مصادر الدخل لزيادة إيرادات الخزينة العامة من خلال اشراك القطاعات الاقتصادية غير النفطية وزيادة فرص الاستثمار للقطاع الخاص في القطاعات الاقتصادية المختلفة وتقليل الاعتماد على صادرات القطاع النفطي.

⁽¹⁾ Cuberes, D. and Jerzmanowski, M., (2009), Democracy, Diversification and Growth Reversals, Economic Journal, No 119, p12

ثانيا: أهمية التنوع الاقتصادي:

تتعدد أهمية التنوع الاقتصادي خاصة في البلدان ذات الاقتصاديات الأحادية، والتي تهدف بالأساس الأول إلى استقرار الموازنة العامة، ومن ثم تحقيق الأهداف التي وضعت من أجلها، ومن بين هذه الأهداف ما يلي:

- التقليل من نسبة المخاطرة الاقتصادية والقدرة على التعامل مع الازمات الخارجية، مثل تقلبات أسعار المواد الأولية كالبتترول، أو الجفاف بالنسبة للمواد الزراعية، أو تدهور النشاط الاقتصادي في الأسواق العالمية⁽¹⁾؛
- تحسين وضمان استمرار وتيرة التنمية من خلال تطوير قطاعات متعددة ومتنوعة كمصدر للدخل وللنقد الأجنبي ولعائدات الميزانية العامة؛
- رفع مستوى مساهمة القطاعات الاقتصادية المختلفة في الدخل الوطني وتحسين كفاءة وفعالية هذه القطاعات وترابطها وخاصة القطاعات التحويلية.

من جهة أخرى يمكن التمييز بين أهداف التنوع الاقتصادي حسب الأفق الزمني فعلى المدى القصير، قد يكون الهدف هو التوسع وتعزيز عائدات القطاع الرئيسي (البتترول مثلا)، وبالتالي زيادة نصيب هذا القطاع في كل من الناتج الإجمالي والعائدات التصديرية، اما على المدى الطويل فالهدف المنشود هو استخدام العوائد المكتسبة عن القطاع الرئيسي في

⁽¹⁾ أحلام منصور واسيا بن عمر، القطاع الفلاحي كمصدر للتنوع الاقتصادي وأداة للتنمية "دراسة حالة الجزائر"، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 9، العدد 01، 2018، ص 77

احداث تنمية مرتكزة على التنوع والتوجه نحو الاستثمار في قطاعات أخرى، أي أن القطاع الرئيسي كالنفط قد يتم الاعتماد عليه ليصبح وسيلة لأحداث التنوع الاقتصادي⁽¹⁾.

ثالثا: مؤشرات التنوع الاقتصادي

من بين أهم المؤشرات الدالة على التنوع الاقتصادي ما يلي⁽²⁾:

• **معدل درجة التغيير الهيكلي:** كما تدل عليهما النسبة المئوية المختلفة لإسهام القطاعات المختلفة في الناتج الإجمالي، إضافة إلى زيادة أو انخفاض مساهمة هذه القطاعات مع الزمن، ومن المفيد أيضا قياس معدلات النمو الحقيقية للناتج المحلي حسب القطاع، حيثما يتيح توافر البيانات بذلك؛

• **عدم الاستقرار في الناتج المحلي الإجمالي:** مدى التقلب في الناتج المحلي الإجمالي وعلاقته بعدم الاستقرار بأسعار النفط، لان التنوع يفترض فيه أن يحد من عدم الاستقرار هذا مع مرور الزمن؛

• **نسبة مساهمة الإيرادات النفطية كنسبة من اجمالي الإيرادات الحكومية:** لان أحد اهداف التنوع الاقتصادي هو تقليل الاعتماد على إيرادات النفط، ومن المؤشرات المفيدة وتيرة اتساع قاعدة الإيرادات غير النفطية على مر الأيام، اذ ان ذلك يدل على النجاح في تطوير مصادر جديدة للإيرادات غير النفطية.

⁽¹⁾ شلحي الطاهر وبن موفق زروق، المنظور الاستراتيجي لعملية التنوع الاقتصادي في الدول النامية، مجلة الحقيقة، مجلد 17 العدد 47، ديسمبر 2018، ص 201

⁽²⁾ تقرير اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربي آسيا، التنوع الاقتصادي في البلدان المنتجة للنفط " حالة اقتصاديات بلدان مجلس التعاون لدول الخليج، الأمم المتحدة، نيويورك، 2001، ص 12.

•نسبة مساهمة الصادرات غير النفطية إلى اجمالي الصادرات: بصورة عامة يدل الارتفاع المطرد للصادرات غير النفطية على ازدياد التنوع الاقتصادي، على أن التغييرات القصيرة الاجل في هذا المقياس قد تكون مضللة، اذ يمكن أن تتجم عن تقلبات أسعار النفط وصادراته؛

•تطور اجمالي العمالة: بمجمله، حسب القطاع ومن الواضح أن هذا المقياس ينبغي أن يعكس وان يعزز تغيرات التكوين القطاعي للناتج المحلي الإجمالي؛

•زيادة فاعلية القطاع الخاص في الناتج المحلي الداخلي: ويعتبر هذا المؤشر مهم لأن التنوع الاقتصادي يعني ضمنا أو يفترض نمو اسهام القطاع الخاص في النشاط الاقتصادي الإجمالي؛

•مقاييس الإنتاجية: يمكن تطبيق هذه المقاييس، خصوصا على أنشطة متنوعة في القطاع الخاص، لتقييم معدل تنميته وتحديثه.

رابعاً: محددات التنوع الاقتصادي

يشير تقرير اللجنة الاقتصادية لأفريقيا بالأمم المتحدة حول التنوع إلى عدد من المتغيرات التي تؤثر على عملية التنوع الاقتصادي هي كالاتي:

- العوامل المادية ورأس المال البشري؛
- السياسات العمومية (السياسة المالية، السياسة التجارية، السياسة الصناعية) اذ يكون تأثيرها من خلال القاعدة الصناعية.

الفصل الرابع: متطلبات احلال الجباية العادية محل الجباية البترولية

- متغيرات الاقتصاد الكلي؛
- المتغيرات المؤسسية (سعر الخصم، التضخم، التوازنات الخارجية)
- المتغيرات المؤسسية (الحركة، البيئة الاستثمارية، الوضع الأمني)
- الوصول إلى الأسواق، درجة الانفتاح على التجارة العالمية في السلع والخدمات ورأس المال، القضاء على الحواجز الجمركية وغير الجمركية والحصول على التمويل المحلي والدولي.

المطلب الثاني: تقييم التنوع الاقتصادي ومقترحات تفعيله لدعم احلال الجباية العادية

أولا: تقييم التنوع الاقتصادي في الجزائر

سنتناول تقييم سياسة التنوع في الجزائر من خلال التركيز على عنصرين هما مساهمة القطاعات الاقتصادية غير النفطية في الناتج المحلي الإجمالي، وحساب مؤشر التنوع الاقتصادي من خلال الاعتماد على مؤشر هيرفندل هيرشمان لقياس التنوع الاقتصادي.

1- مساهمة القطاعات الاقتصادية في تكوين الناتج المحلي الاجمال للفترة (2010-2018)

جدول رقم(28) : نسبة مساهمة القطاعات الاقتصادية في تكوين PIB للفترة (2010-2018) . الوحدة%

السنة	المحروقات	الفلاحة	الصناعة خارج المحروقات	بناء واشغال عمومية	خدمات خارج الادارات العمومية	خدمات الادارات العمومية
2010	34.9	8.5	5.1	10.5	21.6	13.2
2011	36.1	8.1	4.6	9.2	19.7	16.4
2012	34.4	8.8	4.5	9.3	19.9	16.5
2013	30	9.8	4.6	9.8	23.1	15.2
2014	27	10.6	5	10.8	25.1	16.4
2015	18.8	11.6	5.5	11.5	27.2	17.4
2016	17.3	12.2	5.6	11.8	27.6	17.5
2017	19.9	11.9	5.6	11.9	26.2	16.5
2018	22.4	12	5.6	11.6	26.2	14.8
المتوسط	26.76	10.39	5.12	10.71	24.07	15.99

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على: التقارير السنوية لبنك الجزائر من سنوات 2009 إلى 2018 على الموقع:

<http://www.bank-of-algeria.dz>

يوضح لنا الجدول ان الانتاج المحلي الاجمالي في الجزائر يتحدد بدرجة كبيرة بقطاع المحروقات، والتي تمثل في المتوسط 26.76% خلال فترة الدراسة، ثم تليها بعدها قطاع الخدمات داخل وخارج الادارات العمومية، والذي يبلغ في المتوسط 40% وهي نسبة معتبرة، يأتي بعد ذلك قطاعي الفلاحة والبناء والاشغال العمومية بنسبة مقاربة بلغت 10.39% و10.71% على التوالي، ويأتي في المرتبة الاخيرة قطاع الصناعة بنسبة ضئيلة تقدر ب: 5.12% وهي ادني نسبة بين القطاعات المعنية، والتي تدل على ضعف القطاع، وهذا بسبب ضعف المنظومة، وعدم فعالية السوق المالي كوسيط سريع لتمويل استثمارات القطاع وقانون الاستثمار الذي يحدد حصة المستثمر الأجنبي أمام المستثمر المحلي أو ما يعرف بقانون (51%+49%) والذي يعتبر من اهم الاسباب التي تجعل مساهمة قطاع الصناعة في الناتج المحلي جد ضعيف⁽¹⁾.

هذه النسب تدل على أن الاقتصاد الجزائري مازال يتبع قطاع المحروقات بالرغم من الامكانيات المتوفرة والمجهودات المبذولة للخروج من تبعيته لقطاع المحروقات أو ما يسمى بالمرض الهولندي، وهو تعبير يشير على نطاق واسع إلى العواقب الضارة لحدوث زيادات كبيرة في دخل بلد ما، فقد شهدت هولندا في الستينات من القرن العشرين زيادة كبيرة في ثروتها بعد اكتشاف مستودعات كبيرة من الغاز الطبيعي في بحر الشمال، وعلى غير ما كان متوقعا، كان لهذا التطور الإيجابي الجلي، انعكاسات خطيرة على أقسام مهمة من اقتصاد البلد، حيث أصبح الجيلدر (العملة الهولندية) أكثر قوة وجعل الصادرات غير

⁽¹⁾ سعودي عبد الصمد وحيشي أسماء، أثر القطاع الصناعي ضمن برامج الاستثمارات العمومية في تحقيق التنوع الاقتصادي في الجزائر للفترة (2001-2016) دراسة تطبيقية مؤشر هرفندل هرشمان، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى العلمي الدولي حول استراتيجية تطوير القطع الصناعي في الجزائر، يومي 06-07 نوفمبر 2018، جامعة لونيبي علي البليدة 02، ص 17

النمطية أقل قدرة على المنافسة، وقد أصبحت هذه المتلازمة تعرف باسم المرض الهولندي⁽¹⁾، حيث أصبحت تكلفة التصدير أعلى نتيجة ارتفاع قيمة العملة المحلية، وارتفاع تكاليف الإنتاج ، وفي نفس الوقت ازداد الطلب المحلي على السلع المستوردة. ورغم أن المرض ارتبط باكتشاف مورد طبيعي فانه يمكن أن يحدث من أي تطور ينجم عنه تدفق كبير في النقد الاجنبي للداخل خاصة عندا يحدث ارتفاع حاد في أسعار الموارد الطبيعية.

2-حساب مؤشر التنوع الاقتصادي:

لقياس التنوع الاقتصادي هناك مؤشرات إحصائية عديدة نكتفي بدراسة معامل مؤشر

هيرفندل هيرشمان والذي يعد أكثر شيوعا ويعرف بالاختصار بالشكل (HHI)،

ومعادلته بالصيغة التالية⁽²⁾:

$$H = \frac{\sqrt{\sum_{i=1}^n (\frac{x_i}{X})^2} - \sqrt{\frac{1}{N}}}{1 - \sqrt{\frac{1}{N}}}$$

HH: مؤشر هيرفندل-هيرشمان

X_i : الناتج المحلي الإجمالي في القطاع i

X: الناتج المحلي الإجمالي PIB

N: عدد مكونات الناتج أي عدد القطاعات التي يتكون منها التركيب الهيكلي المدروس

- يتراوح قيمة معامل هيرفندل هيرشمان بين الصفر والواحد، فكلما اقترب المعامل من الصفر كان هناك تنوع في النشاط الاقتصادي، وإذا اقترب من الواحد الصحيح فان ذلك يدل على أن هناك ضعف في تنوع النشاط الاقتصادي وبالتالي تركزها في عدد قليل منها.

- تم استبعاد مبلغ الضرائب والحقوق الجمركية المحصلة سنويا والتي تدخل في حساب

الناتج المحلي الإجمالي.

⁽¹⁾ Christine Ebrahim-zadeh Maladie hollandaise , **trop de richesses gérées de manière imprudente**, Mars 2003, Volume 40, Numéro 1

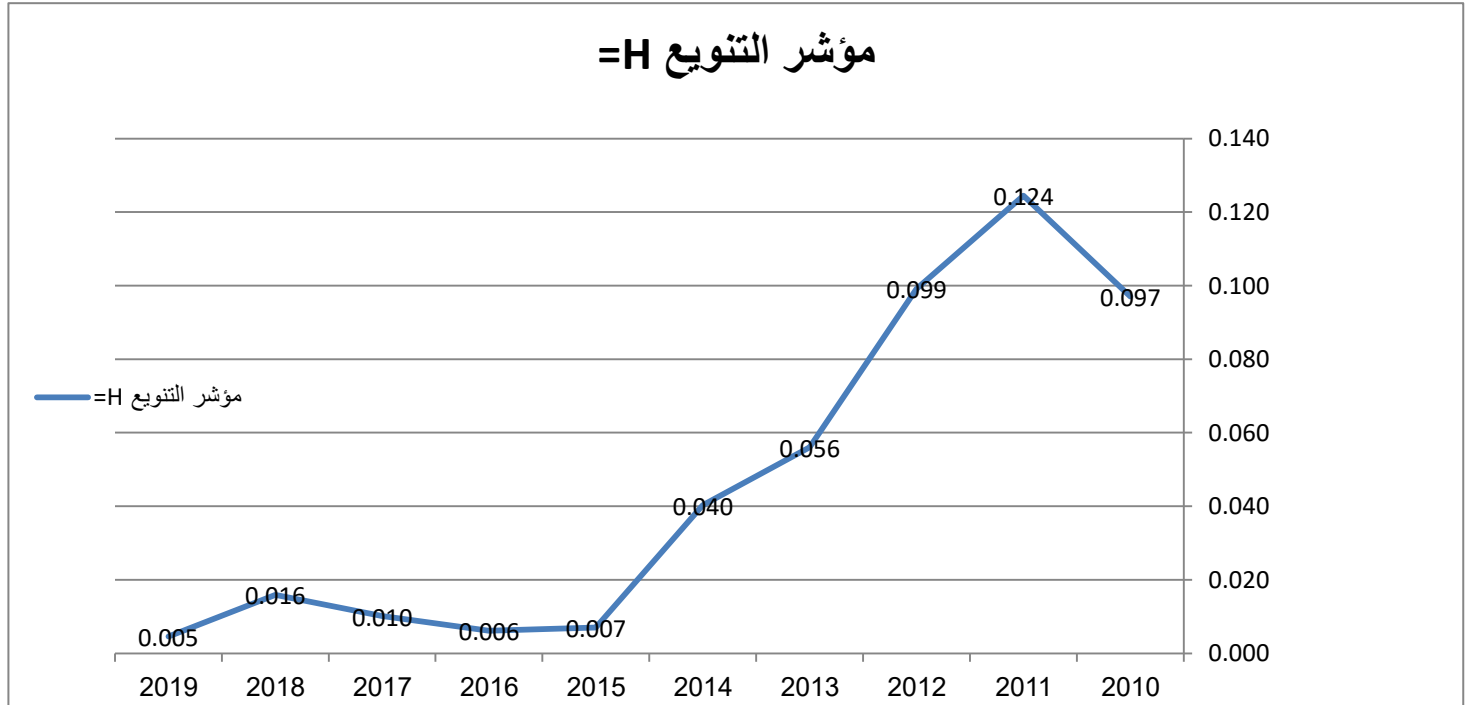
⁽²⁾ Lapteacru, I. Assessing Lending Market Concentration in Bulgaria: **The Application of a New measure of Concentration**.The Journal of Comparative Economics, Vol. 9, N.1. 2012 p.83

جدول (29): يبين تطور القيمة المضافة للقطاعات الاقتصادية وتغير مؤشر هيرفندل هيرشمان لقياس التنوع الاقتصادي

القطاعات	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
الزراعة	1015.3	1183.2	1421.7	1640	1772.2	1935.1	2140.3	2219.1	2421.6	2529.1
الطاقة	4180.4	5242.5	5536.4	4968	4657.8	3134.2	3025.6	3699.7	4548.8	3990.4
الصناعة خارج المحروقات	617.4	664.2	729.5	771.8	837.7	919.4	979.3	1040.8	1109.4	1165.7
السكن والاشغال العمومية	1257.4	1333.3	1491.2	1627.4	1794.4	1917.2	2072.9	2203.7	2346.6	2492
الخدمات	2586.3	2933.2	3305.2	3849.8	4186.4	4553.1	4841.3	5163.5	5479.4	5583.9
ضرائب	747.7	854.6	1077.5	1239.6	1242.1	1353.7	1395.6	1477.5	1543.9	1614.5
الناتج المحلي الاجمالي	10404.5	12211	13561.5	14096.6	14490.6	13812.7	14455	15804.3	17449.7	17375.6
مؤشر التنوع =H	0.097	0.124	0.099	0.056	0.040	0.007	0.006	0.010	0.016	0.005

المصدر: موقع الديوان الوطني للإحصائيات: <http://www.ons.dz>

شكل رقم (11): يبين تطور مؤشر هيرفندل هيرشمان خلال الفترة (2010-2019)



المصدر: تم الاعتماد على معطيات الجدول السابق

ملاحظات:

- نلاحظ تطور قيمة معامل هيرفندل هيرشمان لتنوع الاقتصادي الذي انخفض من 0.097 تقريبا سنة 2010 إلى 0.005 وذلك بمعدل تناقص متوسط قدره مما يدل على تحقيق تنوع في النشاط الاقتصادي.

- سجلت أكبر نسبة لمعامل هيرفندل هيرشمان سنة 2011 ب: 0.124 وهي الفترة التي ارتفعت فيها الإيرادات النفطية.

- نلاحظ ان التنوع في النشاط الاقتصادي ساهم بشكل جيد في ارتفاع الضرائب والرسوم الجمركية والتي تضاعفت ب: 2.16 مرة.

ثانيا: مقترحات تفعيل التنوع الاقتصادي لدعم احلال الجباية العادية

إنّ تعجيل وتيرة تنوع النشاط الاقتصادي ومن ثمّ إحلال الإيرادات النفطية بإيرادات غير نفطية يؤدي إلى حدوث زيادة كبيرة في الإيرادات، فهناك إمكانات هائلة لبناء اقتصاد مبني على التنوع الاقتصادي ما من شأنه الاستعاضة عن الرسوم المختلفة بعدد أقل من الضرائب.

1. تنمية القطاع الصناعي:

- ضرورة تحديد وتحيين المدونة الوطنية لوضع أولويات ترقية القطاع الصناعي لتجسيدها في شكل معلومات صناعي،
- ضرورة الاسراع في وضع خطة وطنية لنظام معلومات وطني يعني بالبحث الموضوعاتي والتكوين حسب الطلب في المجال الصناعي، وذلك من خلال ايجاد منظومة متكاملة يمكن

عن طريقها ربط المؤسسات التعليمية والتنسيق بينها ضمن شبكة وطنية تسمح بانسياب المعلومات المتعلقة بمخرجاتها وتدفقها بحيث تنضوي الجهود تحت جهة واحدة موحدة لها صفة القائد وهذا قصد تحقيق المواءمة مع متطلبات ترقية القطاع الصناعي؛

- ضرورة تطبيق الحوكمة الجيدة في مؤسسات القطاع الصناعي عن طريق الاستثمار في انشاء نظام معلومات وطني صناعي بمعايير دولية لتفعيل تسيير مؤسسات القطاع الصناعي؛

2. تنمية القطاع الفلاحي

- إعادة النظر في استراتيجية القطاع الفلاحي، حيث لا يمكن تحقيق تنوع اقتصادي ونمو حقيقي بدون مساهمة القطاع الفلاحي في ذلك سواء لمواجهة الطلب المحلي واحلال الواردات أو التصدير، خاصة الدول التي تتقارب خصوصياتها؛
- استعمال التقنيات الحديثة في العملية الإنتاجية؛
- تحسين الكفاءة الاقتصادية في تطبيق السياسات الزراعية؛
- تأهيل وتطوير مراكز البحث العلمي والتطوير الزراعي؛
- الاهتمام وزيادة المساحات المزروعة بالمحاصيل الزراعية المعدة للتصدير وكذلك الداخلة في الصناعات التحويلية؛
- وضع سياسات مائية مسقرة في مواسم شحة المياه لاستثمارها في رفع مستوى المياه الجوفية والتي تعد المصدر الثاني من مصادر مياه الري⁽¹⁾

⁽¹⁾ مهدي سهر غيلان، دور القطاع الزراعي في سياسات التنويع الاقتصادي للعراق، مجلة جامعة كربلاء العلمية المجلد الخامس\ العدد الثاني، 2008، ص38

3. الاهتمام بقطاع السياحة:

يعتبر مساهمة المردودية المالية لقطاع السياحي لمساهمته في ايرادات الجباية العادية والناتج المحلي الاجمالي، مقارنة بما تمتلكه الجزائر من مقومات سياحية بما فيها المقومات الطبيعية والحضارية والتاريخية مما يؤهلها ان تكون بديلا مساهما في زيادة الحصلة الجبائية إذا أحسن استغلال هذه الإمكانيات التي تمكن من تحسين وترقية القطاع السياحة في الجزائر، ما من شأنه خلق ايراد ثابت ومستمر للميزانية، فإننا نقترح جملة من الاليات:

- تأهيل العنصر البشري الكفؤ؛

- رفع حجم الاستثمارات الموجهة للقطاع السياحي؛

- ترقية مناخ الاستثمار الاجنبي في الجزائر؛

- توجيه المؤسسات الصغيرة والمتوسطة للقطاع السياحي؛

4. دعم القطاع الخاص ورفع كفاءته وزيادة دوره في تصميم السياسات.

5. توفير المناخ المناسب لجلب الاستثمارات

مع أهمية تطوير النظام الضريبي والجمركي لمسايرة التطورات العالمية من خلال تخفيف العبء الضريبي قدر الامكان خاصة لفائدة المؤسسات الناشئة، كما يجب تشجيع عملية التصدير المنتجات المحلية نحو الخارج من خلال تبسيط الاجراءات الجمركية والبنكية. على الجزائر كبلد يعتمد على النفط في ميزانيته مواصلة العمل على تنويع اقتصادها بعيدا على الهيدروكربونات وتوجيه الاستثمارات إلى قطاعات غير النفطية لضمان تحقيق استدامة مالية لميزانيتها، وإيجاد محركات جديدة لزيادة الإيرادات، كما يتعين عليها الاعتماد على سياسة داعمة لتشجيع القطاع الخاص وجاذبية أكثر من الاستثمارات الأجنبية.

المبحث الثالث: دعم الطاقة الجبائية للدولة

من خلال تحليل المردودية المالية خلال فترة الدراسة، تبين أن هناك أسباب متعددة ساهمت في أضعاف الحصيلة المالية للجباية العادية، ولو تم معالجة هذه الأسباب والمعوقات يمكن أن تزيد من تعبئة الإيرادات من الجباية العادية، ومن ثم تحقيق عملية إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية، مما يتطلب وجود نظام ضريبي أكثر كفاءة وعدالة يسمح بالحد من تلك السلوكيات غير الشرعية والتمكن من تنفيذ الامتثال الجبائي.

ان علاج الأسباب والمعوقات التي تحول دون تحقيق زيادة الحصيلة الضريبية تجعل من عملية استمرار الإصلاحات الضريبية غاية في الأهمية من أجل زيادة وتنمية الطاقة الضريبية في الجزائر مستعينة بالوسائل الممكنة للقضاء أو التخفيف منها.

المطلب الأول: التقليل من التهرب الجبائي

أن تسليط الضوء على حجم التهرب الضريبي يعكس حجم الفجوة الضريبية، الذي يلتهم جزءا هاما من الموارد المالية المقدرة في الجباية العادية، نتيجة العديد من الأسباب من بينها اعتماد نظام الجبائي الجزائري على تصريحات المكلفين بالضريبة، والذي من خلاله يقوم المكلفين من تلقاء أنفسهم بالتصريح بالأسس الخاضعة للضريبة مع عدم إمكانية اجراء الرقابة الجبائية القبلية على كل تصريحات المكلفين في نفس الوقت والتأكد من صحتها.

أولاً: اليات التهرب الضريبي حسب القانون الجزائري

1- التحسين الجبائي (التعسف في استعمال الحق الجبائي): هو آلية تنطوي على استخدام الوسائل القانونية في قانون الضرائب لتقليل مقدار الضرائب، كم يسمح من خلال التحليل المقارن للأنظمة الضريبية في مختلف البلدان أو الأنظمة (الأنظمة الاستثنائية والحوافز

الضريبية للنشاطات المميزة⁽¹⁾ بتخفيض الضرائب مع احترام الالتزامات الضريبية لبلاده. ما يمكن ان نسميه في لغة القانون بالتعسف في استعمال الحق الجبائي⁽²⁾، فهو ينطبق على جميع الضرائب والرسوم وكذلك الطبيعة الوهمية، وتلك التي من خلالها التماس التطبيق الحرفي للتشريع، لا تهدف سوى للتهرب أو تخفض الأعباء الجبائية، تتحملها عادة اذا لم يتم اللجوء إلى تلك الافعال المذكورة.

ويستخدم التحسين الجبائي أربعة (04) تقنيات رئيسية⁽³⁾:
أ-الاتاوات

ب- أسعار التحويل (أسعار التنازل عن الأموال والخدمات المتبادلة داخل المجموعة)؛

ت- الأعباء المالية؛

ث- الإقامة في بلد يقدم نظاما ذو امتياز.

تعتبر هذه الممارسات غير قانونية إذا كانت تشكل استعمال تعسفي للحق، باستغلال الثغرات في القوانين أو التنظيمات للاستفادة من ثغرة ضريبية أو نظام استثنائي.

2- **الغش الضريبي:** هو فعل يشكل جريمة ضد القانون يتم ارتكابه عن قصد بهدف التهرب

من فرض الضرائب أو تخفيض مقدارها في هذه الحالة المحتال يدفع ضريبة ضئيلة أو لا

يدفع أصلا من خلال اللجوء إلى وسائل غير قانونية.⁽⁴⁾

⁽¹⁾ رسالة المديرية العامة للضرائب، الاستعمال التعسفي للحق الجبائي، العدد 2019/93 ص7

⁽²⁾ المادة 124 مكرر من القانون المدني: يشكل الاستعمال التعسف للحق خطأ، لا سيما في الحالات التالية: اذا وقع بقصد الاضرار بالغير، اذا كانت يرم للحصول على فائدة قليلة بالنسبة إلى ضرر الناشئ للغير، اذا كان الغرض منه الحصول على فائدة غير مشروعة.

⁽³⁾ رسالة المديرية العامة للضرائب، مرجع نفسه، ص8

⁽⁴⁾ رسالة المديرية العامة للضرائب، مرجع نفسه، ص8

المشرع الجزائري صنف الغش إلى ستة أشكال وهي⁽¹⁾:

- أ- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين بها، وخاصة المبيعات بدون فاتورة.
- ب- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض، أو خصم أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة، وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين.
- ت- القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في حسابات، أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليه في المادتين 9 و 10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها. لا يطبق هذا الحكم إلا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حساباتها.
- ث- قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين بها.
- ج- كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هو مبين في التصريحات المودعة.
- ح- ممارسة نشاط غير قانوني. يعتبر كذلك، كل نشاط غير مسجل و/ أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة، تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي.
- التهرب يجمع بين التحسين والغش الضريبي فهو يتعلق بممارسات المكلف بالضريبة التي تهدف إلى تقليل مبلغ الاقتطاعات التي تعين عليه دفعها.

⁽¹⁾ المادة 193، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لسنة 2019

ثانيا: حجم التهرب الضريبي في الجزائر:

لا توجد أرقام رسمية معبر عنها من الهيئات الرسمية عن حجم التهرب الضريبي في الجزائر نظرا لصعوبة قياسه، ويعود السبب إلى طبيعة الظاهرة في حد ذاتها لأننا نحاول قياس شيء خفي أو سري، ولعل بعض الدراسات العلمية اتبعت مناهج وطرق لقياسه، منها ما قام به الباحثين رشيد شباح ورضا دحماني من بين الدراسات التي ركزت على تقديم حجم التهرب الضريبي عن طريق معادلة الطلب على لنقود لتانزي للفترة 1970-2019، والجدول التالي يوضح حجم التهرب الضريبي للفترة 2009-2019 بالاعتماد على بياناتهما.

الجدول رقم (30): تطور حجم التهرب الضريبي للفترة 2009/2019 الوحدة مليار دج

السنة	حجم التهرب	نسبة التهرب إلى اجمالي الإيرادات العامة
2009	750.91	24%
2010	649.4	23 %
2011	629.11	21%
2012	856.12	25 %
2013	938.16	26 %
2014	923.88	25 %
2015	1202.64	29 %
2016	1219.02	29 %
2017	1383.54	29 %
2018	1355.6	27 %
2019	1688.16	29 %

المصدر: نقلا عن رشيد شباح ورضا دحماني، قياس حجم التهرب الضريبي في الجزائر خلال الفترة 1970-2019

باستخدام المنهج النقدي لتانزي، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، المجلد 05/العدد 02(2022)

بلغ حجم التهرب الضريبي في الجزائر 750.91 مليار دج سنة 2009، بنسبة 24% إلى اجمالي الإيرادات العامة لتتخفض إلى 649.4 مليار دج و 629.11 مليار دج سنة 2010 و

2011، ويمكن رده إلى التحفيزات والاعفاءات الضريبية التي صاحبت هذه الفترة، والتي ساعدت إلى حد ما المصالح الجبائية وإدخالها لبعض نشاطات الظل إلى مجال النشاط الرسمي.

ليشهد ارتفاع محسوس خلال الفترة 2012-2019 بعدما بلغ حجم التهرب الضريبي سنة 2012 856.12 مليار دج، انتقل إلى 1688.16 مليار دج أي تضاعف مرتين خلال سبع سنين مما يجعل الخزينة العمومية تتكبد خسائر فادحة اذ لم تتخذ إجراءات من شأنها محاربة هذه الظاهرة المضرة بالخزينة العمومية، ولاعدالة للعبء الجبائي المفروض على كافة المكلفين.

لتبقى نسب الفجوة الضريبية فوق عتبة 28% خلال الفترة 2015-2019 كتفسير لتجذر نشاطات الاقتصاد الموازي والفشل الذريع للإدارة الجبائية في تقليص حجم الفجوة الضريبية إلى المعدلات المقبولة في حدود 05% مثلا في أوروبا⁽¹⁾

ثانيا : جهود التقليل من التهرب الجبائي

1- وسائل وقائية

- نشر الوعي الضريبي لدى أوساط المكلفين بالضريبة
- توفير الشفافة في العمل الضريبي من خلال تمكين المكلفين من معرفة حقوقهم وواجباتهم فضلا عن تعرفهم بإجراءات التحاسب الضريبي والمستجدات التي تطرأ على القوانين والتعليمات الضريبية⁽²⁾.
- تجسيد العدالة الضريبية

⁽¹⁾ رشيد شباح ورضا دحماني، مرجع سابق، ص 57

⁽²⁾ جمال طارق، ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 48، 2016، ص 391

- تخصيص نظام ضريبي خاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة يأخذ بعين الاعتبار وضعيتها، وكذلك مساعدتها في تحقيق التنمية الاقتصادية، أو على الأقل وضع قوانين مشجعة لها تميزها عن بقية الشرائح الاقتصادية⁽¹⁾.

2- الوسائل التشريعية والقانونية

- تعزيز التشريعات والقوانين من خلالها يتم إدخال تدابير تهدف إلى مكافحة التهرب الضريبي والحد من القطاع غير الرسمي، وذلك من أجل تحسين كفاءة نظام الرقابة والتدقيق الضريبي.

- ان القضاء على التهرب الضريبي يتطلب اتخاذ إجراءات ردية ضد المتهربين ما يفرض بلسان فاعلين وخبراء جزائريين ضرورة احتكام السلطات إلى استراتيجية جديدة تحول ساكن المسألة إلى متحركات⁽¹⁾.

فمن أجل محاربة ظاهرة التهرب الجبائي تزودت الإدارة الجبائية بإجراء من شأنه محاربة الظواهر المضرة بالخزينة العمومية، وهذا الاجراء هو التلبس الجبائي والذي صدر بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2010 في مواده 07 و018 وتم تعزيزه في اطار قانون المالية لسنة 2013.

فالتلبس الضريبي هو إجراء رقابة غير مستقل يتم تنفيذه في إطار حقوق الزيارة أو التحقيق أو الحجز أو الاتصال أو المراقبة، والذي يسمح للإدارة الضريبية بالتدخل لوقف

⁽¹⁾ رحال ناصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الغرة والمتوسطة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2006/2007، ص161

المخالفة والتهرب الضريبي قيد التقدم عند وجود أدلة كافية يتم جمعها من خلال التدخل حتى قبل انتهاء التزامات الإبلاغ⁽¹⁾.

ومن شأن هذا الاجراء أن يضع حد للغش والتهرب الجبائيين وذلك بمرافقتها بإطار قانوني سمح لها خلال ممارسة حق المعاينة والرقابة والحجز من التدخل ووقف عملية الغش الجبائي ومعاينة جنحة التلبس، وهذا حتى قبل انقضاء أجل الالتزامات التصريحية،

المطلب الثاني: محاربة جميع أشكال الفساد

يعتبر الفساد في العديد من الدول أمر شائع خاصة في ادارة الضرائب، فمن ناحية قد يقوم المكلفون بالضرائب بالإبلاغ الناقص عن دخلهم أو تقديم رشاي لتغيير التزاماتهم الضريبية، أو تجنب التسجيل، ومن ناحية أخرى قد يستخدم أعوان الإدارة المكلفة بالتحصيل التهديد بالتقدير الضريبي المفرط لابتزاز المكلفين بالضرائب، ويمكن أن تدفع الشركات الكبرى للمسؤولين بهدف التهرب الضريبي، وبغض النظر عن اشكال الفساد أو مدى انتشاره فانه يقوض احترام النظام الضريبي، وبالتالي يضعف الامتثال ويخفض التحصيل الضريبي. فالفساد وضعف الحوكمة ينالان من قدرة الدولة على فرض الضرائب مما يؤدي إلى تراجع حصيلة الإيرادات، وعلى سبل المثال فان الفساد وخاصة حين يكون مستشرياً، يضر بالامتثال الضريبي، ويفضي بالتالي إلى زيادة حالات التهرب، ويؤدي الفساد كذلك إلى تخفيض مستوى كفاءة الانفاق العام بتضخيم التكلفة وتحقيق نتائج متدنية الجودة، لان دافعي الرشاي يستخدمون هاتين الطرقتين لتعويض تكاليف الرشاي، وتؤكد الأدلة التجريبية

⁽¹⁾ la direction générale des impôts ,La lettre de la direction générale des impôts, **La Flagrance Fiscale** , N° 68 /2013.

أن البلدان التي يترتفع فيها مستويات الفساد المتصور تكون أقل قدرة على تحصيل الضرائب وأقل كفاءة في انفاق الموارد.⁽¹⁾

سعت السلطات الجزائرية جاهدة لمحاربة الفساد بكل أنواعه، خاصة تطوير منظومتها التشريعية لضمان فعالية أكثر لمجابهته والوقاية منه، فأصدرت مجموعة من النصوص القانونية، أهمها: القانون 01-06 المتعلق بالوقاية من الفساد ومحاربه، القانون 01-05 المتعلق بالوقاية ومكافحة تبييض الأموال وتمويل الإرهاب، القانون 04-14 المتعلق بتجريم تبييض الأموال، الأمر 05 - 06 المتعلق بمحاربة التهريب، الأمر 03 - 01 المتعلق بحركة رؤوس الأموال، الأمر 03 - 11 المتعلق بالنقد والقرض.

المطلب الثالث: عقلنة الامتيازات الجبائية

يطلق على هذه الامتيازات في الادبيات الضريبية بالنفقات الضريبية "هي امتيازات ضريبية تمنحها الدولة بقصد تشجيع الأنشطة والمناطق والمؤسسات أو الفئات الاجتماعية، وذلك عن طريق الاعفاء الطوعي لجزء من عائدات الضرائب"⁽²⁾ وتأخذ شكل علاوة ضريبية، اعفاء ضريبي، تخفيض ضريبي أو خصم ضريبي، والهدف من هذه المزايا الضريبية هو تشجيع صنف من الخاضعين للضريبة، نوع المنتجات أو الخدمات، نشاط اقتصادي أو اجتماعي أو ثقافي أو جهات جغرافية.

وبهذا الخصوص بلغ مجموع النفقات الجبائية سنة 2016 مبلغ قدره 886.325 مليار دج منها 390.304 مليار دج تتعلق بالإعفاءات الجبائية المرتبطة بالأنظمة التحفيزية في اطار الاستثمار (ANDI) والتوظيف (ANGEM,CNAC,ANSEJ) الممنوحة من طرف الإدارة

⁽¹⁾ صندوق النقد الدولي، التقرير السنوي 2014، واشنطن، ص89

⁽²⁾ مجلس المحاسبة، التقرير التقنيي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2016

الضريبية، والتي تكتفي بإحصاء هذه الإعفاءات فقط دون تحديد النفقات الجبائية المرتبطة بالنظام الاستثنائي، وباعتبارها نفقات غير مباشرة لا تدرج في الميزانية، فهي تعتبر عن نسبة معتبرة من اجمالي الميزانية والتي بلغت 13.94% سنة 2016 مقابل 12.30% سنة 2015، وما نسبته 20.48% و43.63% من نفقات التجهيز⁽¹⁾.

كما تتميز النفقات الجبائية بنقص في المعلومات التي يجب أن توفرها مصالح وزارة

المالية

تحقيقا لشفافية الميزانية ولضمان ملائمتها، وذلك نظرا لعدم وضع اليات لتقدير النفقات الجبائية وقياس الأثر المترتب عنها من خلال خلق الثروة (الناتج المحلي الخام، القيمة المضافة..)، الشغل واثرا على الميزانية المالية العمومية من خلال تنويع الوعاء الضريبي، مع عدم تحديد تكلفة النفقات الجبائية حسب مدة منح هذه الإعفاءات التي قد تكون دائمة أو مؤقتة.

فينبغي اعادة النظر في هذه الامتيازات الضريبية واعتماد أسس موضوعية واقتصادية، فمعدلات الضريبة المخفضة والاعفاءات ليست فعالة جدا في تفعيل الاستثمار، وغالبا ما يؤدي تعدد الاعفاءات إلى معاملة الشركات بصورة متفاوتة مما يحد من العدالة الضريبية، ويخلق فرص التحايل الضريبي، وخسارة ولذلك لابد من:

- خفض الاعفاءات والخصومات الضريبية أو إلغاؤها (باستثناء تلك الموجهة خصيصا للفقراء)، وسوف يؤدي ذلك إلى تبسيط الاجراءات الادارية والحد من فرص التحايل الضريبي، مما يقلل من الاحساس بالمعاملة المتعسفة بين المكلفين؛

⁽¹⁾ مجلس المحاسبة. مرجع سابق، ص 46

- اقتصار الاعفاءات على الاستثمارات التي تساهم في التنمية الاقتصادية وتحقق قيمة مضافة في الاقتصاد؛

- منح الاعفاءات للمؤسسات المستقرة التي تشكل مطارح ضريبة مستقبلية.

المطلب الرابع: رقمته التحصيل الضريبي

تشير الإحصائيات إلى ضعف الإيرادات الضريبة، حيث لم تتعدى نسبة الإيرادات الضريبية خارج المحروقات 18 بالمئة من الناتج المحلي الإجمالي خلال فترة الدراسة، وهي نسبة ضعيفة بالمقياس مع متوسط وصل إلى 23 بالمئة في الدول الناشئة الاوربية ونحو 24 بالمئة بالنسبة إلى الدول المتقدمة⁽¹⁾، والذي يعزى ضعف الإيرادات الضريبية في جانب منه إلى انخفاض كفاءة التحصيل التي سجلت مستويات متواضعة نسبياً، وهو ما يعكس عدد من العوامل من بينها محدودية القاعدة الضريبية وانخفاض كفاءة التحصيل لدى الجهاز الضريبي.

أولاً: أهداف رقمته التحصيل الضريبي

يحقق رقمته التحصيل الضريبي جملة من الأهداف تتمثل فيما يلي:

1. توسيع القاعدة الضريبية:

من أهم اهداف رقمته التحصيل الضريبي وهو توسيع القاعدة الضريبية وزيادة الإيرادات الضريبية، من خلال منح المكلفين بالضرائب وسائل ميسرة للدفع تقلل من الاعتماد على العملات والمعاملات الورقية، مما يساعد على تبسيط الإجراءات تجعل

⁽¹⁾ طارق إسماعيل، كفاءة التحصيل الضريبي في الدول العربية، دراسات اقتصادية، صندوق النقد العربي، أبو ظبي، الامارات

المكلفين بالضرائب يتجالبون مع النظام الضريبي، كما يمكّن من جمع البيانات ومعلومات اضافية تساعد على تحديث بيانات الاوعية الضريبية، وبناء قاعدة للبيانات والاستفادة منها في إطار توسعة القاعدة الضريبية.

2. تحسين كفاءة طرق التحصيل الضريبي

تساهم رقمنة التحصيل الضريبي في رقمته جميع إجراءات التحصيل ومتابعة جميع العمليات بصورة الكترونية، بالإضافة إلى عدم تدخل الموظفين في تحديد الملفات التي سيتم متابعتها، كم تمكّن المكلفين من سداد المستحقات بسهولة، إضافة إلى زيادة مستويات دقة بيانات التحصيل الضريبي، وهذا يؤدي إلى رفع كفاءة التحصيل الضريبي.

3. زيادة الامتثال وتقليل التهرب الضريبي

تساهم رقمنة التحصيل الضريبي بشكل إيجابي في سد الفجوة، من خلال زيادة نسبة الامتثال نتيجة دقة المتابعة الالكترونية، مما يكون له الاثر الإيجابي في التقليل من التهرب الضريبي، وهذا من خلال تشجيع المكلفين بالتعامل الطوعي، متابعة ومعالجة غير الملتزمين جبائاً أو المتهربين بسرعة، نتيجة توفر النظام المعلوماتي على بيانات صحيحة ودقيقة، كما لا تترك مجال من أجل التلاعب بتضخيم فواتير التكاليف دون دليل على صحتها، أو تصريح برقم اعمال غير صحيح، أو التعامل مع متعاملين وهميين أو مشطبيين، هكذا تنعكس رقمنة التحصيل الضريبي على مؤشرات الفجوة الضريبية والامتثال من خلال تقليل الفجوة الضريبية، زيادة الامتثال الضريبي، إضافة إلى تقليل التهرب الضريبي، وزيادة الحصيلة الضريبية.

هناك حاجة لزيادة حصة الضريبية في الإيرادات العامة، وليس بضرورة أن يتم ذلك برفع هامش معدلات الضريبية ولكن بوساطة رفع مستوى التحصيل واستئصال الثغرات.

4. دمج القطاع غير الرسمي في الاقتصاد الرسمي

يوفر رقمنة التحصيل الضريبي رؤية واضحة بشأن النشاط غير الرسمي، فمتابعة الفواتير الضريبية للسلع والخدمات والمنتجات من المورد إلى اخر مستهلك، ومن ثم تحصيلها عن طريق الاقرارات الضريبية سيؤدي إلى اكتشاف العاملين في القطاع غير الرسمي من خلال تقاطع المعلومات التي تم استخراجها، سواء من النظام المعلوماتي لدى مصلحة الضرائب او اقرارات الآخرين، أو من خلال متابعة الحسابات البنكية.

ثانيا: تطبيق الرقمنة في إدارة الضرائب في الجزائر

باعتبار ادارة الضرائب معني بالقطاع المالي، باشرت ادارة الضرائب في إطار برنامجها الواسع للعصرنة، وحرصا منها على التكيف في عالم مستمر، ارساء ادارة الكترونية تركز استعمال التكنولوجيات الحديثة للأعلام والاتصال كأداة عمل وتقارب بين الادارة الجبائية ومحيطها، تم وضع نظام المعلوماتية الجبائية "جباتك" الذي يعتمد على التشغيل الالي ورقمنة الاجراءات الادارية من خلال تقديم خدمات عن بعد للتصريح ودفع الضرائب.

يتطلب التنظيم الجديد بنظام المعلوماتية "جباتك" اللجوء إلى اجراءات عصرية لمعالجة جمع المعطيات المتعلقة بفرض الضرائب على المكلفين بالضريبة وتحصيل مختلف الضرائب والرسوم، ويمكن تلخيص مزايا وأهداف نظام المعلوماتية "جباتك" فيما يلي⁽¹⁾:

⁽¹⁾ رسالة المديرية العامة للضرائب، إطلاق النظام المعلوماتي الجديد جباتك، العدد 85/2017

1. بالنسبة للإدارة:

- ✓ التشغيل الآلي الكلي لجميع الاجراءات الادارية بدءا من استقبال المكلف بالضريبة وصولا إلى الوعاء والتحصيل وتسير الملف الجبائي.
- ✓ التبادل السريع للمعلومات بين المصالح ومع مختلف المصالح المؤسساتية من خلال تطوير واجهات متعددة.
- ✓ رقمنة عمليات تسير المادة الضريبة.
- ✓ رقمنة التبليغات الموجهة للمكلفين بالضريبة مع إعطاء للمحققين امكانية القيام بعملية مقارنة بين المعلومات الواردة بعد انشاء العرائض.
- ✓ الحصول على جداول في الوقت المناسب والتي من شأنها أن تسمح بتقييم أداء المصالح ومتابعة مستوى التحصيل حسب صنف الضرائب وقطاع النشاط.
- ✓ تقدم معطيات تلخيصيه موثوقة للدراسات الاستشرافية والتحليلية واتخاذ القرارات.
- ✓ تقليص تكاليف الطلبات المتعلقة بالمطبوعات الجبائية.

2. بالنسبة للمكلف بالضريبة:

- يعتبر التصريح الالكتروني حلا يسمح للمكلف بالضريبة بما يلي:
- ✓ اجراء العمليات من مقر المؤسسة مع المديرية العامة للضرائب، وتجنب التنقلات من أجل تقديم التصريحات الجبائية.
- ✓ الولوج إلى الادارة الجبائية 24/24 سا خلال كامل أيام الأسبوع.
- ✓ 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 شهادة الجبائية.
 - ✓ تقديم طعون (طعون ولائية، تخفيض مشروط توفيرها).
 - ✓ طلب امتيازات جبائية.
 - ✓ طلب شهادة رسم التوطن البنكي عبر الانترنت
- تتعدد النتائج المنتظرة من هذه المنظومة المعلوماتية، ويمكن تلخيصها كما يلي:
- ✓ التبادل السريع للمعلومات المتعلقة بالبيانات ما بين المصالح، ومع المصالح الأخرى
- المؤسساتية من خلال تطوير الواجهات المتعددة؛
- ✓ تقديم الجداول البيانية في وقت معقول يسمح بتقييم نجاعة المصالح من جميع
- الأوجه ومتابعة مستوى التحصيل حسب نوع الضرائب وتبعاً لكل قطاع نشاطي؛
- ✓ محاربة الاقتصاد الموازي وغير القانوني ومكافحة كل مظاهر الغش مهما كان
- نوعها؛
- ✓ التخفيض في الكلفة الناتجة عن طلب المطبوعات؛
 - ✓ تسهيل عملية ولوج المكلفين بالضريبة إلى حسابهم الجبائي من خلال شهادات
- الولوج المراقبة ؛
- ✓ إدراج إجراءات التصريح عن بعد وإدراج إجراءات الدفع عن بعد.

عملية تحقيق إحلال الجباية العادية تتطلب اصلاحات واسعة واختيارات صعبة، فمواصلة اصلاح أهم مكونات الجباية العادية، ومواصلة تنويع النشاط الاقتصادي سيكون ضروريا لكن لا يكفي في حد ذاته، وسوف يتعين كذلك بذل مزيدا من الجهود لدعم الطاقة الضريبية من خلال معالجة الأسباب والمعوقات التي تحول دون تحقيق زيادة وتنمية الحصيلة الضريبية،

المبحث الرابع: الحوكمة الجبائية لزيادة الإيرادات الضريبية

الحوكمة مصطلح قديم أعيد للواجهة مع ظهور العولمة، ليقدم حلولاً في مجالات تسيير السياسات العمومية الذي تبنى على قواعد المشاركة والشفافية والمسؤولية، ومنها تسيير الإصلاحات الجبائية وفق المعيار الجبائي الذي يضمن فعالية القرار الجبائي عند اعداده أو تنفيذه.

المطلب الاول: ماهية الحوكمة الجبائية

أولاً: تعريف الحوكمة الجبائية

تعتبر الحوكمة الجبائية مفهوم حديث النشأة ووليد التطور في مفهوم الحوكمة، فقد ظهر مفهوم الحوكمة في المجال الجبائي أول مرة من خلال نتائج اللجنة الأوروبية حيث قامت بتاريخ 2009/04/28 بنشر توصياتها حول تحسين الفعالية الجبائية الموجه إلى كل من البرلمان الأوروبي، المجلس الأوروبي واللجنة الاقتصادية والاجتماعية الأوروبية، بحيث تم تعريفها: "تقوم على الشفافية، تبادل المعلومات والمنافسة الجبائية العادلة"⁽¹⁾.

كما يمكن تعريفها "هي مجموعة من الإجراءات والاسس والقواعد المكتوبة التي تضمن حسن سير العمل الضريبي دون عوائق للعاملين وكافة المتعاملين مع الإدارة الضريبية، وتحديد مسؤوليات وواجبات كل منهم لضمان حقوق الجميع بعدالة والوصول إلى تحقيق أهداف التشريع الضريبي الاقتصادية"⁽²⁾.

(1) محمد بوشوشة، تقييم واقع الحوكمة الجبائية في الجزائر، مجلة اقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 04 العدد 02/28 01.

(2) العنبي مهند محمد موسى، أثر اليات الحوكمة الضريبية على الإيرادات الضريبية، رسالة دكتوراه، كلية الاعمال، جامعة عمان العربية، الأردن، 2012، ص 25

الحوكمة الجبائية هي مجموعة القواعد والإجراءات التي تطبقها الإدارة المكلفة بالضرائب التي تساعد على تعبئة الإيرادات بشكل أفضل وإدارة النفقات بكفاءة من خلال السياسات الضريبية والجمركية، بالاعتماد على أهم قواعد الحوكمة متمثلة في الشفافية، الرقابة والمساءلة، مما يعزز الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية.

ثانيا: أطراف الحوكمة الجبائية

- **التشريع الضريبي:** الجانب القانوني من الجبائية يعتمد على دراسة أسس ومصادر هذا القانون والمتغيرات القانونية للجوانب المتعددة لسن الضريبة وفرضها⁽¹⁾
- **الإدارة الضريبية:** ونعني بها مجموعة الأجهزة الإدارية التي تسهر على تنفيذ قواعد التشريع الضريبية عن طريق متابعة فرض الضريبة على المكلفين وكذا عملية التحصيل.
- **المجتمع الضريبي:** هو عبارة عن كافة الأشخاص الطبيعيين مثل الافراد المكلفين بدفع الضريبة والمحامين والمستشارين الضريبيين والمحاسبين، بالإضافة إلى مدققي الحسابات أو الاشخاص الاعتباريين من شركات مساهمة أو خاصة أو شركات تضامن أو توصية بسيطة ممن يتعاملون مع الإدارة الضريبية⁽²⁾.

المطلب الثاني: مبادئ الحوكمة الجبائية وأهميتها

ان المساهمة الفعالة لحوكمة الضريبة في زيادة التحصيل الإيرادات الضريبية وتقليص الفجوة بين التحصيل الضريبي والتهرب الضريبي باعتبارها أداة رفيعة المستوى من خلال تبنيها لمبادئ تضمن الحقوق والمسؤوليات بين جميع الأطراف ذات الصلة، من خلال توفير

(1) رضا خلاصي، مرجع سابق، ص 344

(2) العنيني مرجع سابق، ص 28

التشريع والشفافية الكاملة والافصاح والبعد الأخلاقي، ما من شأنه أن يعزز ثقة المكلفين بالامتثال الطوعي بدفع الضريبة والحد من التهرب الضريبي.

أولاً: مبادئ الحوكمة الجبائية

ان مبادئ الحوكمة الجبائية عديدة ومتنوعة وتختلف من بلد لآخر ومن هيئة أو منظمة لأخرى، ولكن هناك مبادئ أساسية مشتركة وهذه المبادئ منبسطة من مبادئ الحوكمة وتتمثل في :

❖ **مبدأ الشفافية:** إنّ الشفافية الجبائية تعتبر الطريقة التي يمكن من خلالها عرض الأنظمة والقوانين والتعليمات الضريبية على المكلفين، ولا تضل تلك القوانين والإجراءات في صيغتها الرسمية كالجرائد الرسمية، بل يتطلب نشرها في صيغة يسهل على مستخدميها فهمها لان هذا بدوره يؤدي إلى زيادة قدرة المكلفين بالتعرف على قدر الضريبة المفروضة على دخلهم، علاوة على ذلك يتعين نشر هذه المطبوعات في وقت ملائم لتحقيق الفائدة المرجوة منها.

❖ **مبدأ المشاركة:** تقوم المشاركة على حرية الرأي والتعبير من خلال قنوات مؤسسية تمكن جميع المواطنين ومن الجنسين من التعبير عن رأيهم في عمليات رسم وتنفيذ السياسات العامة، بحيث تكون لجميع الأفراد فرص متساوية في اتخاذ القرار، مما يضفي الشرعية على أعمال الحكومة، وسمح باستقرارها واستدامتها وتحسين وتصميم وتنفيذ البرامج والمشاريع العامة⁽¹⁾.

⁽¹⁾ منظمة الشفافية الدولية، نظام النزاهة العربي في مواجهة الفساد كتاب المرجعية، المركز اللبناني للدراسات، بيروت، 2005.

❖ **مبدأ الإفصاح:** يركز مبدأ الإفصاح على حرية الوصول للمعلومات وان تكون المعلومات في متناول الجميع، ولعل تعميق مفاهيم الإفصاح داخل الإدارة الضريبية يمكن أن يساهم في القضاء على الفساد الإداري وضبط وترشيد الأداء بالنسبة للعاملين الحقل الاداري الضريبي أو بعض المحاسبين والمحامين الذين يقدمون نصائحهم للمولين بغرض تجنب الخضوع للضرائب أو التهرب منها⁽¹⁾.

إن الإفصاح هو أساس ضمان النزاهة والعدالة والثقة في الإدارة الضريبية،

❖ **مبدأ الالتزام الأخلاقي:** ضمان الاعوان المكلفون بالضرائب بحسن السلوك الصارم له والتقيد بأخلاقيات المهنة من أجل احداث تغييرات إيجابية في الكيفية التي ينظر لها المكلفون إلى الإدارة الضريبية، في نفس الوقت الالتزام بالحيادية اتجاه المكلفين بالضريبة وعدم التمييز بينهم بشكل غير قانوني لصالحه أو لصالح الغير أو ضدهم نظير السلطة التقديرية والتقريرية المخولة لهم، وعلى المكلف الالتزام السلوكي والأخلاقي اتجاه التزاماته الضريبية، وذلك لتحقيق التوازن في تحقيق مصالح الأطراف كافة المرتبطة بذلك.

❖ **مبدأ الكفاءة والفاعلية:** الفعالية يقصد بها انجاز الأهداف في ضوء النتائج المرجوة والمحقة لعمل ما، أما الكفاءة فهي حسن استخدام الموارد بجدارة للحصول على أفضل المخرجات كما ونوعا، وبأقل المدخلات أي التكاليف، بمعنى أن تحقق المشاريع والمنشآت النتائج التي تلبي الحاجات وذلك باستخدام الأمثل للموارد⁽²⁾.

⁽¹⁾ رمضان صديق، مرجع سابق، ص 27

⁽²⁾ خلوف عقيلة، دور الحوكمة في ترشيد إدارة الميزانية العامة للدولة في الجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة

❖ مبدأ وجود سياسات وإجراءات فعالة للحوكمة الضريبية: يجب على سياسات وإجراءات الحوكمة الجبائية في الإدارة الضريبية أن تعمل على تعزيز ورفع مستوى الكفاءة والشفافية بما تماشى مع التشريعات وأحكام القانون ويكون توزيع المسؤوليات بين الجهات المسؤولة والشريكة بشكل واضح (1).

ثانيا: أهمية الحوكمة الجبائية

ان تطبيق الحوكمة الجبائية بشكل شامل تؤدي إلى اصلاح ضريبي وبشكل متوازن بين كافة الأطراف الضريبية ذات العلاقة، مما يجعل الحوكمة الجبائية تتمتع بأهمية بالغة، وتحقيقها لأهداف مهمة تخدم أطراف متعددة، فللحوكمة الجبائية أهمية كبيرة بالنسبة للمولين وإدارة الضريبية، وتكمن أهميتها على الشكل التالي (2):

أ-من جهة إدارة الضريبة:

تتمتع الحوكمة الجبائية بفوائد كثيرة جدا منها تقليل المنازعات وتحصيل الضريبة بشكل دقيق ومحكم، وتعمل على زيادة في نسبة الحصيلة الضريبية، ووجود مرونة داخل إدارة الضريبة، وهذا يساعد موظفيها بالقيام بكافة واجباتهم الوظيفية بدقة وفاعلية.

بالإضافة إلى أن الحوكمة الجبائية مهمة من النواحي التالية:

✓ تعمل على منع الفساد الإداري والمالي.

✓ تقليل الأخطاء إلى أكبر قدر ممكن باستخدام الرقابة

(1) محمد عاطف ميداني، دور الحوكمة الضريبية كتغير وسيط بين أنظمة المعلومات والحد من التهرب الضريبي لدى دائرة ضريبية

الدخل في الضفة الغربية، رسالة ماجستير جامعة القدس المفتوحة (فلسطين)، 2021، ص 13

(2) يوسف حسن عثمان جعفر، دور الحوكمة الضريبية في زيادة جودة التقارير المالية لضمان زيادة مستوى الالتزام الضريبي

لممولين، أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، جامعة النيلين، 2017، ص 51

✓ تؤكد على حقوق العاملين؛

✓ تحقيق السلامة بعدم وجود أخطاء متعمدة أو غير متعمدة؛

ب- من جهة الممولين: تطبيق الحوكمة الجبائية يعود بالمنفعة والفائدة لكل ممول، بسبب الثقة والطمأنينة تجاه إدارة الضريبية بعدم تعسفها باستخدام سلطتها، بل على العكس انها تقوم على تنفيذ وتطبيق القوانين الضريبية وحفاظها على حقوق الممول، ومراعاتها باستخدام الشفافية. ومن بين أهداف الحوكمة الجبائية للممولين مايلي:

✓ رفع كفاءة المؤسسات؛

✓ تقليل أنظمة رقابية ذات كفاءة؛

✓ تقليل مستوى تضارب المصالح والغش؛

✓ خلق إدارة ضريبة ذات كفاءة واحترام بالعمل وتطبيق إجراءات العمل؛

✓ رفع مستوى الوعي الضريبي لدى أفراد المجتمع وأهمية دفع الضرائب؛

✓ تحين وتطوير الأنظمة الضريبية بشكل مستمر؛

✓ تعزيز المساءلة والشفافية ورفع درجة الثقة.

إن تبني الحوكمة الجبائية سيساهم بشكل كبير سواء من خلال خصائصها أو المبادئ التي

يتم تطبيقها في زيادة الإيرادات الضريبية بشكل خاص وتأثير على التنمية بشكل عام.

فينبغي على الجزائر السعي لتبني نظام ضريبي أقوى وأكثر عدالة، يتميز بالشفافية

والمساءلة والرقابة، ولا يتأتى ذلك إلا من خلال اصلاح المنظومة الضريبية، ويأتي على راس

هذه الإصلاحات هو حوكمة النظام الضريبي لجعله يعمل بشكل أفضل من أجل تقليص الفجوة

يبين الجباية العادية والجباية البترولية، ويحقق الكفاءة في التحصيل والحد من التهرب الضريبي،

ويتضمن برنامج اصلاح حوكمة النظام الضريبي عددا من الخطوات منها:

❖ التركيز على تطبيق الجيد لمبادئ واليات الحوكمة الجبائية لزيادة الإيرادات

الضريبية من الجباية العادية.

❖ تبني مفهوم الحوكمة الجبائية في الإدارة الضريبية وتحقيق مبدأ العدالة، الشفافية،

الإفصاح والرقابة من أجل خلق ثقة بين المكلف والإدارة؛

❖ اصلاح التشريع الضريبي من خلال وضع نصوص تساعد على تطبيق مبادئ الحوكمة

الجبائية مع ضرورة توافق بين الإدارة الضريبية والتشريع الضريبي؛

❖ مشاركة المجتمع المدني في الاسهام في تحسين الشفافية والمساءلة في القطاع العام،

وأن يسمح بزيادة مشاركة المواطنين في صنع السياسات العامة، وهو ما يرفع بالتالي مستوى

كفاءة السياسات الحكومية.

خاتمة الفصل

ويمكن تحقيق تحسينات دائمة لتعبئة مزيد من الإيرادات من خلال مواصلة اصلاح أهم مكونات الجباية العادية بغية توسيع الوعاء الضريبي، وخلق أدوات جديدة لتشمل الضرائب أنواعا جديدة أو زيادة كفاءة النظام بما يسمح بالوصول إلى شرائح لم تكن تغطى بعد، كإعادة النظر في تصميم الدخل الإجمالي ومواصلة تطوير الضريبة العقارية، إعادة النظر في الرسم على القيمة المضافة، إلغاء الإعفاءات والحوافز غير الكفؤة المنتشرة على نطاق واسع، ما من شأنه تحسين فعالية النظام الجبائي الجزائري، وتعزيز إيراداته من الجباية العادية ويجعل النظام الضريبي أكثر عدالة وشفافية.

ومن شأن اصلاح إدارة الضرائب وتحسين كفاءتها أن يعزز الامتثال الضريبي ومكافحة كل أشكال الغش والتهرب الضريبي. وان التوجه إلى استخدام الإقرارات الضريبية إلكترونيا، والاستفادة من وسائل التكنولوجيا الرقمية سيحقق أهداف عدة منها رفع كفاءة التحصيل وترشيد تكلفته، وتحسين إجراءات العمل وزيادة الإيرادات الضريبية.

ويمكن كذلك دعم تعبئة الإيرادات من خلال الإصلاحات التي تهدف إلى الحد من

النشاط غير الرسمي والتشجيع على تنويع النشاط الاقتصادي، اتخاذ الإجراءات اللازمة لمكافحة

الفساد وتحسين الحوكمة وتعزيز الشفافية من شأنه أن يعزز الثقة في النظام الضريبي.

خاتمة

الخاتمة العامة

لا تزال الجزائر تعتمد على الجباية البترولية في تمويل ميزانيتها، وكانت صدمة أسعار النفط 2014-2015 بمثابة تذكرة قاسية بالاعتماد على هذه الثروة، وقد أدركت الجزائر الحاجة إلى تقليل اعتمادها على إيرادات النفط، وتعكف على تطبيق إصلاحات لتنويع إيراداتها المالية، وكذلك تنويع اقتصادها، بعدما أدركت أن مآل الثروة النفطية التي تمتلكها الجزائر وما تدره من إيرادات على ميزانيتها إلى النضوب، والمحافظة على التوازن المالي واستدامة أوضاعها ماليتها تقضي اجراء عملية ضبط كبيرة لهيكلها الجبائي.

أولاً: نتائج اختبار الفرضيات

1- بخصوص الفرضية الاولى، بينت بنية الإيرادات العامة خلال فترة الدراسة ان الجباية البترولية تستحوذ على 54% والإيرادات العادية 36%، كما أن نسبة مساهمة الجباية العادية في تغطية نفقات التسيير لم تتجاوز 50% في المتوسط خلال الفترة 2009-2019، والباقي يتم تغطيته بالجباية البترولية مضافا اليها ميزانية التجهيز، مما يدل على ضعف مساهمة الجباية العادية في ميزانية الدولة.

2- بخصوص الفرضية الثانية ان تبني مختلف الإصلاحات الجبائية في الجزائر بدافع الرفع من فعالية المردود المالي للجباية العادية وفق إلى حد ما، دون البلوغ إلى الهدف المنشود وهو إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية.

3- بخصوص الفرضية الثالثة في ظل الأوضاع والصدمات الاقتصادية التي يشهدها العالم خاصة صدمة أسعار النفط 2014-2015 التي كانت بمثابة تذكرة قاسية

بالاعتماد على هذه الثروة، أن الأولان للجباية العادية للاعتماد عليها في تمويل الإيرادات العامة وعدم الاعتماد على الجباية البترولية التي تتميز بعدم الاستقرار أو احتمال زوال هذه المادة.

4- بخصوص الفرضة الرابعة بعد ادراج تدابير تشريعية وتطبيق مختلف الإجراءات العملية أدى إلى ارتفاع الحصيلة المالية للجباية العادية، إلا أن تزايد حجم الانفاق كان أكبر من تزايد حجم الإيرادات الجبائية وبالتالي بذل جهود كثيرة من أجل الارتقاء بالجباية العادية من خلال اعتماد تدابير وإجراءات أكثر صرامة.

ثانيا: نتائج الدراسة

1. بينت بنية الإيرادات العامة خلال فترة الدراسة أن الجباية البترولية تستحوذ على 54% والإيرادات العادية 36%، والباقي للإيرادات الأخرى.
2. يعتبر التغير في هيكل الضريبة خارج المحروقات خلال الفترة 2014-2018 من أهم الملاحظات حيث يؤكد جيدا الاتجاه التصاعدي للجباية العادية ووزنها في إيرادات الميزانية العامة للدولة، والتي عوضت الانخفاض في إيرادات المحروقات.
3. نظام جباية يتسم بإعفاءات جبائية كبيرة مقدمة، هذه الإعفاءات تشكل قيم ناقصة للموارد الجبائية العادية التي يجب أن تغطي بالتحفيز الكبير والتشجيع لزيادة الادخار والاستثمار على المستوى الاقتصادي.
4. يرجع تدهور تغطية الجباية العادية للنفقات التسيير إلى عدم تناسب التطور البطيء الذي عرفته إيرادات الجباية العادية مع التطور السريع الذي عرفته النفقات العامة، وبالأخص ارتفاع حصة نفقات التسيير إلى إجمالي النفقات العامة التي كانت تمثل النفقات العامة.

5. تبين النتائج أن مستوى الضغط الضريبي خارج الجباية البترولية ما زال ضعيفا بالرغم من تطور عمليات التحصيل خلال هذه المرحلة، وهذا يدل على وجود طاقة ضريبية كامنة يمكن اخضاعها للاقتطاع.
6. تبين النتائج ان هناك اتساع للفجوة بين الإنجازات الفعلية (التحصيل الفعلي) والتقديرات مما يدل على عدم كفاءة وفعالية تطبيق إجراءات التحصيل، لضعف الإدارة الضريبية وانتشار الغش والتهرب الضريبي،

ثالثا: توصيات البحث

على ضوء النتائج المتوصل اليها انفا، فإننا نضع بعض التوصيات التي من شأنها أن تساهم في تحقيق إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية وهي:

1. إعادة بناء نظام الضريبي الجزائري في إطار استراتيجية شاملة تأخذ بعين الاعتبار كل المتغيرات والتي تستهدف تحقيق التنمية الشاملة والمستدامة.
2. تعجيل وتيرة تنويع النشاط الاقتصادي، ومن ثم إحلال الصناعة النفطية بأنشطة غير نفطية، فمع تحول الجزائر إلى اقتصاد غير نفطي من شأنه الاستعاضة عن الرسوم المختلفة بعدد أقل من الضرائب والتي تساهم في الحد من التشوهات وتسهيل تنمية المشروعات الصغيرة والمتوسطة.
3. من الأهمية بمكان اجراء اصلاحات واسعة على الانفاق الحكومي ومواصلة التحكم بشكل أفضل في هذه النفقات بوضع قيود على ذلك، منها تخفيض الدعم على الا يستفيد منها الا شرائح ذات الدخل الضعيف؛
4. ضرورة استغلال كل الطاقات الجبائية للدولة والبحث عن الالوعية الضريبية،

5. تخفيض معدلات الاقتطاع وتخفيف العبء الضريبي من خلال استعمال معدلات وأسس ضريبية معتدلة.

6. إعادة بناء وتنظيم الإدارة الضريبية مع تجديد مشاريع الربط بين مختلف المصالح عن طريق استغلال التكنولوجيا الحديثة مع ضروره الانفتاح على نظم المعلومات المختلفة ووسائل الاعلام بكل مكوناتها لتقريب الإدارة الضريبية من الجمهور للرفع من درجة الوعي الجبائي.

7. مواصلة ودعم برنامج عصرنه إدارة الضرائب التي بدأتها الدولة الجزائرية لما لها من اثار إيجابية على فعالية وكفاءة التسيير.

8. وضع إجراءات واضحة تسمح بمتابعة المزايا الجبائية في كل مراحلها عن طريق:

- تقييم تكلفتها التقديرية

- تقييم أثر الحوافز الممنوحة

- المخاطر الناجمة عن الحوافز الممنوحة وأثرها على فعالية النظام الجبائي

9. تحسن شروط تحصيل الجبائية العادية عن طريق:

- تحسين مردودية الإدارة الضريبية بتعزيز إجراءات التحصيل الودي ومتابعة

وتطهير بواقي التحصيل.

- تطبيق إجراءات التحصيل الجبري تجاه المكلفين بالضريبة المتهاونين والمقصرين.

- قاعدة الإيرادات وحدها لا تحسن الإيرادات الضريبية بل قد تخفضها، فالتركيز على

الإيرادات فقط يؤدي إلى الاستياء أو التهرب الضريبي مالم يصاحبه نفقات على خدمات

جيدة.

- من أجل تقليص الفجوة بين الجباية العادية والجباية البترولية يجب تبني نظام ضريبي أقوى وأكثر عدالة، يتميز بالشفافية والمساءلة والرقابة، ولا يتأتى ذلك الا من خلال اصلاح المنظومة الضريبية، ويأتي على راس هذه الإصلاحات هو حوكمة النظام الجبائي لجعله يعمل بشكل أفضل.

10. الاسراع في انجاز النظام المعلوماتي الجبائي الذي عرف تأخر في تجسيده.

رابعاً: أفاق البحث

لقد تناولت هذه الأطروحة دور الجباية البترولية في إحلال الجباية البترولية بما يعني أنها لم تتناول الحوكمة الجبائية ، كما انها لم تتناول الجباية المحلية ولم تدرس مؤشرات الأداء الجبائي على المستوى المحلي لتحليل مدى التمرکز الضريبي، دور الزكاة في تعزيز إيرادات الجباية العادية، هذه المواضيع يمكن اقتراحها، والتي تعتبر امتداد للبحث و تشكل هذه الجوانب موضوعات لأبحاث أخرى لاحقة.

وفي نهاية البحث نسأل الله ان نكون قد وفقنا في اختيار الموضوع ومعالجته

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولاً: المراجع العربية

I. الكتب:

- 1- أقاسم قادة، وعبد المجيد قدي، المحاسبة الوطنية نظام الحسابات الوطنية الجزائرية، ديوان المطبوعات الجامعية، 1994
- 2- البطريق يونس أحمد، مقدمة في النظم الضريبية، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر بالإسكندرية، 1972.
- 3- بين ربيع حنيفة وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية، منشورات كليك، الجزء الثاني، 2013
- 4- بوزيدة حميد، حياة المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2007،
- 5- حامد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004.
- 6- حسن عواضة وعبد الرؤوف قطيش، المالية العامة والموازنة الضرائب والرسوم دراسة مقارنة، دار الخلود، بيروت 1995،
- 7- خالد سعد زغلول حلمي وإبراهيم الحمود، الوسيط في المالية، الطبعة الثانية، دار الحنين للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2002.
- 8- الخطيب خالد شحادة وآخرون، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، عمان 2005
- 9- رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.
- 10- الزبيدي عبد الباسط، وعاء ضريبية الدخل في التشريع الضريبي، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2008.
- 11- زين العابدين ناصر، مبادئ علم المالية العامة، مطبعة عين الشمس، القاهرة، 1989 .
- 12- سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2000 .
- 13- شعباني لطفي، حياة المؤسسة، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2017.
- 14- صالح إبراهيم المتيتوي، المالية العامة و التشريع المالي، مطبعة جامعة البحرين، 2005.
- 15- صلاح الدين حمدي، المالية العامة، مكتبة زين الحقوقية، الطبعة الاولى، بيروت، لبنان ، 2015،
- 16- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجبائية والضرائب، دار هومة للنشر والتوزيع الجزائر، 2008.
- 17- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، دار حامد للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2007.

- 18- عبد المجدي قدي، مدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية "دراسة تحليلية تقييمية"، دوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2006.
- 19- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جريز للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، 2011،
- 20- عبد المجيد قدي، مقدمة في القانون الضريبي وجباية المؤسسات، دار الخلدونية، 2018،
- 21- عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، دار الجامعية الاسكندرية، 2005،
- 22- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية ، بيروت، 1972،
- 23- عزت عبد الحميد البرعي، المبادئ العامة للتشريعات الضريبية، دار الولاء للنشر والتوزيع، 2001.
- 24- علي زغودو، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005،
- 25- العلي عادل فليح ، المالية والقانون المالي، اثناء للنشر والتوزيع عمان ، الاردن، الطبعة الثانية، 2001
- 26- محفوظ برحمانى، التشريع الضريبي بالجزائري ، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2018.
- 27- محمد صغير بعلي، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، 2003
- 28- مصطفى الفار، الإدارة المالية العامة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، الطبعة الأولى، 2008.
- 29- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001
- 30- ولهي بوعلام، جباية المؤسسة، دار الهدى، الجزء الأول، 2018.
- 31- يونس أحمد البطريق وآخرون، الضرائب والنفقات العامة العامة ، الدار الجامعية الإسكندرية. لا يوجد تاريخ النشر
- 32- يونس أحمد البطريق وآخرون، النظم الضريبية، الدار الجامعية ، 2004.

II. المذكرات والأطروحات

- 1- بلوفي عبد الحكيم، ترشيد نظام الجباية العقارية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011/2012.
- 2- بن الجوزي محمد، الضريبة كأداة للضبط الاقتصادي ودورها في اقتصاديات المالية العمومية، دراسة الواقع الجزائري 2000-
- 2014، أطروحة دكتوراه غير منشورة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 2014، 2015/03.
- 3- بوحايمي حليم، دور الضريبة في ترقية الاستثمار الخاص الوطني في الجزائر - دراسة حالة وكالة الاستثمارات ودعمه ومتابعته، رسالة ماجستير 2002-2003.

- 4-خلاف عقيلة، دور الحكومة في ترشيد إدارة الميزانية العامة للدولة في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2017.
- 5-رجال ناصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الغرة والمتوسطة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2006/2007.
- 6-صدوقي يسمينة، النظام الجبائي لقطاع المحروقات في الجزائر، رسالة ماجستير - فرع قانون اعمال - كلية الحقوق بن عكنون جامعة الجزائر، 2012-2013.
- 7-عبد السلام فنغور، تحليل السياسة الجبائية في الجزائر منذ إصلاحات 1992: تقييم وأفاق، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، 2016/2017.
- 8-عبد الهادي مختار، الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، قسم العلوم الاقتصادية ، جامعة تلمسان، 2015/2016.
- 9-العنبي مهند محمد موسى، أثر البات الحوكمة الضريبية على الإيرادات الضريبية، رسالة دكتوراه، كلية الاعمال، جامعة عمان العربية، الأردن، 2012.
- 10-العنبي مهند محمد موسى، أثر البات الحوكمة الضريبية على الإيرادات الضريبية، رسالة دكتوراه، كلية الاعمال، جامعة عمان العربية، الأردن، 2012.
- 11-فلاح محمد، الغش الجبائي وتأثيره على دور الجبائية في التنمية الاقتصادية(حالة الجزائر)، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1996/1997.
- 12-محمد عاطف ميداني، دور الحوكمة الضريبية كتغير وسيط بين أنظمة المعلومات والحد من التهرب الضريبي لدى دائرة ضريبية الدخل في الضفة الغربية، رسالة ماجستير جامعة القدس المفتوحة (فلسطين)، 2021.
- 13-محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة بسكرة، 2014/2015.
- 14-ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي واشكالية التهرب، أطروحة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001-2002.
- 15-نوي نجا، اتجاهات اصلاح الضرائب على الدخل حالة الجزائر. رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر 3، 2016/2017.

16- يوسف حسن عثمان جعفر ، دور الحوكمة الضريبية في زيادة جودة التقارير المالية لضمان زيادة مستوى الالتزام الضريبي

لممولين، أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، جامعة النيلين، 2017.

III. القوانين والتشريعات والجرائد الرسمية

1- قانون التسجيل لسنة 2023.

2- قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2023.

3- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لسنة 2023.

4- قانون الضرائب غير المباشرة، لسنة 2023.

5- قانون الطابع لسنة 2023.

6- قانون رقم 13-19 المؤرخ في 11 ديسمبر سنة 2019، ينظم نشاطات المحروقات.

7- قانون رقم 04-22 مؤرخ في 25 أبريل 2022، يتضمن تسوية الميزانية لسنة 2019 .

8- قانون رقم 84-17 المؤرخ في 7 يوليو 1984 المتعلق بقوانين المالية.

9- قوانين المالية لسنوات 2009 إلى 2019.

IV. المجلات

1- أحلام منصور واسيا بن عمر، القطاع الفلاحي كمصدر للتنويع الاقتصادي وأداة للتنمية "دراسة حالة الجزائر"، مجلة دفاتر

اقتصادية، المجلد 9، العدد 01، 2018.

2- بلوفي عبد الحكيم، أثر الضريبة على السوق العقاري، مجلة العلوم الإنسانية، العدد السابع عشر، نوفمبر 2009،

3- بن خرناجي أمينة، دراسة لتطور الجباية العادية في الجزائر خلال فترة (2001-2017)، مجلة العلوم الإدارية والمالية،

مجلد 02 (2018).

4- بوزيدة حميد، الضغط الضريبي في الجزائر، مجلة شمال إفريقيا، المجلد 03، العدد 4، جوان 2006.

5- جمال طارق، ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 48، 2016،

6- رحال نصر، الضغط الضريبي كحافز للتهرب والغش الضريبي، مجلة الواحات للبحوث والدراسات العدد 18، 2013.

7- سايج جبور علي، عزوز علي، مكانة الجباية العادية في تمويل الميزانية العمدة للدولة في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال

إفريقيا ، المجلد 14، العدد 19، 2018.

- 8-سهم حسين البصام، مخاطر واشكاليات انخفاض أسعار النفط في اعداد الموازنة العامة للعراق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، الجامعة، العدد 36، سنة 2013 .
 - 9-شليحي الطاهر وبن موفق زروق، المنظور الاستراتيجي لعملية التنويع الاقتصادي في الدول النامية، مجلة الحقيقة، مجلد 17 العدد 47، ديسمبر 2018.
 - 10-طارق إسماعيل، كفاءة التحصيل الضريبي في الدول العربية، دراسات اقتصادية، صندوق النقد العربي، أبو ظبي، الامارات العربية المتحدة، العدد 52-2019.
 - 11-طالبي محمد، اثر الحوافز الضريبية وسبل تفعيلها في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد السادس، جامعة حسبة بن بوعلي الشلف، 2009.
 - 12-محمد بوشوشة، تقييم واقع الحوكمة الجبائية في الجزائر، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 04 العدد 01/28/02.
 - 13-محمد دوة ورشيدي زاوية، انعكاس فساد الموظف على الإدارة الجبائية، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، المجلد 01 العدد 01 جوان 2017.
 - 14-مهدي سهر غيلان، دور القطاع الزراعي في سياسات التنويع الاقتصادي للعراق، مجلة جامعة كربلاء العلمية المجلد الخامس العدد الثاني، 2008 .
 - 15-ناصر مراد، بن عياد سمير، شروط فعالية النظام الضريبي الجزائري، مجلة دراسات جبائية، العدد 03/ديسمبر 2013.
 - 16-ولهي بوعلام، ملاح انظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، العدد الثاني عشر، الجزائر 2012.
 - 17-يوسف قاسي، قراءة في النظام الضريبي الجزائري-المعوقات والحلول-المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، المجلد 05، العدد 01 جوان 2022.
٧. **الملتقيات**
- 1- سعودي عبد الصمد وحبشي أسماء، أثر القطاع الصناعي ضمن برامج الاستثمارات العمومية في تحقيق التنويع الاقتصادي في الجزائر للفترة (2001-2016) دراسة تطبيقية مؤشر هرفندل هرشمان، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى العلمي الدولي حول استراتيجية تطوير القطع الصناعي في الجزائر، يومي 06-07 نوفمبر 2018، جامعة لونيبي علي البلدية 02.

VII. التقارير

- 1- بنك الجزائر، التقرير السنوي (سنوات 2009 إلى 2018).
- 2- تقرير اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربي آسيا (الاسكوا)، استعراض السياسة المالية للدول العربية 2019، بيروت، لبنان، 2019.
- 3- تقرير اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربي آسيا (الاسكوا)، التنوع الاقتصادي في البلدان المنتجة للنفط " حالة اقتصاديات بلدان مجلس التعاون لدول الخليج، الأمم المتحدة، نيويورك، 2001.
- 4- صندوق النقد الدولي، التقرير السنوي 2014، واشنطن 2014 .
- 5- صندوق النقد الدولي، تقرير تعبئة الإيرادات في البلدان النامية، واشنطن، يناير 2011.
- 6- صندوق النقد الدولي، دليل احصائيات مالية الحكومة، واشنطن، 2001 .
- 7- صندوق النقد الدولي، دليل احصائيات مالية الحكومة، واشنطن، 2014 .
- 8- مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2016.
- 9- مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2017.
- 10- مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2018.
- 11- منظمة الشفافية الدولية، نظام النزاهة العربي في مواجهة الفساد كتاب المرجعية، المركز اللبناني للدراسات، بيروت.

VII. منشورات أخرى

- 1-رسالة المديرية العامة للضرائب، اطلاق النظام المعلوماتي الجديد جبايتك، العدد 85/2017.
- 2-رسالة المديرية العامة للضرائب، الاستعمال التعسفي للحق الجبايي، العدد 93/2019 .
- 3- المديرية العامة للضرائب، الدليل الجبايي للتسجيل 2021.
- 4-المديرية العامة للضرائب، الدليل الجبايي للنظام الجبايي الجزائري لسنة 2021.

VIII. مواقع الكترونية

- 1- المديرية العامة للضرائب: <https://www.mfdgi.gov.dz>
- 2-موقع الديوان الوطني للإحصائيات: <http://www.ons.dz>
- 3-موقع بنك الجزائر: <http://www.bank-of-algeria.dz>

ثانياً: المراجع الأجنبية

- 1-Bernard Castagnede ,Que sais- je : la politique fiscal , PUF , édition N°: 1 Année 2008
- 2-Christine Ebrahim-zadeh Maladie hollandaise , trop de richesses gérées de manière imprudente, Mars 2003, Volume 40, Numéro 1
- 3-Christophe RECKLY: Rationalité Économique et Décisions Fiscales, Librairie Générale de Droit et de Juris Prudence, Paris, 1987
- 4-Cuberes, D. and Jerzmanowski, M. (2009) 'Democracy, Diversification and Growth Reversals' Economic Journal, No 119.
- 5-Fiscalité Directe, Actes du Séminaire organisé par la D.G.I en collaboration avec le FMI, Alger, ANEP, 1993,
- 6-G.Tournier, la politique fiscale dans la 5ème république, Privat, 1985, p14
- 7-Jones-sally, M, **'Principales of taxation'** Edition université of Virginia ,2018,p39
- 8-la direction générale des impôts ,La lettre de la direction générale des impôts, Les Assises Nationales sur la réforme fiscale ,Numéro spéciale, Novembre 2020,p06
- 9-Lapteacru, I. Assessing Lending Market Concentration in Bulgaria: The Application of a New measure of Concentration. The Journal of Comparative Economics, Vol. 9, N.1. 2012
- 10-P.M Gauderment et molinier, finance public-fiscalite ,ed DALLOZ, Paris 1992,p296
- 11-Piere Beltrame, Lucien Mehl: Techniques Politiques Et Institutions Fiscale comparées, Puf, France, 1997
- 12- Vito Tanzi, Howell Zee, Politique fiscale pour les pays en développement, Fonds monétaire international Mars 2001, QUESTIONS CONOMIQUES NO. 27
- 13-la direction générale des impôts ,La lettre de la direction générale des impôts, La Flagrance Fiscale , N° 68 /2013.
- 14-la direction générale des impôts ,La lettre de la direction générale des impôts, la fiscalité immobilière N° 92 /2019

Abstract

Analysis of the tax system's actual financial proceeds, using indicators such as the financial return of ordinary taxation and the level of tax pressure, revealed a gap between ordinary and petroleum taxation. Several factors contributed to the weakening of ordinary taxation's financial proceeds, including tax evasion, tax administration inefficiency, and tax system complexity. Addressing these factors could increase ordinary taxation revenue mobilization and enable the replacement process, which would require the state to take additional tax system measures and reforms.

To improve the tax system's financial return, reduce the gap between ordinary and petroleum taxation, and ultimately replace ordinary taxation with petroleum taxation, it is necessary to complete structural tax reforms, including reforming the direct tax structure and improving tax administration efficiency, accelerating economic diversification to replace the oil industry with non-oil activities across sectors, enhancing transaction transparency, digitizing tax and commercial procedures, and governing the tax system for better performance, through a comprehensive tax system reconstruction strategy that considers all variables and aims to achieve comprehensive and sustainable development.

Keywords: Petroleum taxation, Ordinary taxation, Tax system, Tax pressure, Economic diversification, taxable capacity, Tax governance