

جامعة وهران

كلية العلوم الإقتصادية، علوم التسيير والعلوم التجارية

المدرسة الدكتورالية للإقتصاد والتسيير

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في الإقتصاد

تخصص: مالية دولية

الموضوع:

أثر الإصلاح الإقتصادي على فعالية النظام الضريبي

الجزائري في الفترة 1992 – 2008

تحت إشراف:

من إعداد الطالب:

أ.د. شوام بوشامة

بلوافي عبد المالك

اعضاء لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة وهران	أستاذ التعليم العالي	أ.د. رقيق اسعد ادريس
مقررا	جامعة وهران	أستاذ التعليم العالي	أ.د. شوام بوشامة
مناقشا	جامعة وهران	أستاذ التعليم العالي	أ.د. زايري بلقاسم
مناقشا	جامعة وهران	أستاذ محاضر – أ-	د. كربالي بغداد

السنة الجامعية: 2011 _ 2012

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله وأطال في عمرهما.

إلى جميع الإخوة والأخوات.

إلى جميع أفراد عائلة بلواني بأولف.

إلى كل الأصدقاء ورفقاء الدرب.

إلى كل من علمني حرفا.

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع

شكر وتقدير

أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى الأستاذ الدكتور شوام بوشامة على تقبله الإشراف على

هذه الرسالة وعلى إرشاداته وتوجيهاته القيمة وهذا رغم انشغالاته الكثيرة.

كما أتقدم بالشكر والتقدير إلى اعضاء لجنة المناقشة : الأستاذ الدكتور رقيق اسعد ادريس

والأستاذ الدكتور زايري بلقاسم والدكتور كريالي بغداد على تقبلهم مناقشة هذه الرسالة.

فلهم مني جميعا فائق التقدير والإحترام.

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	العنوان
أ	المقدمة
1	<u>الفصل الأول: برنامج الإصلاح الاقتصادي و النظام الضريبي الجزائري</u>
2	المبحث الأول: علاقة الجزائر بالمؤسسات المالية الدولية
2	المطلب الأول: اتفاق 30 ماي 1989
4	المطلب الثاني: اتفاق 03 جوان 1991
7	المبحث الثاني: برنامج الإصلاح الاقتصادي الشامل في الجزائر
7	المطلب الأول: إعادة جدولة الديون
8	أولا: نادي باريس
8	ثانيا: نادي لندن
9	المطلب الثاني: أهداف ومكونات الإصلاح الاقتصادي الشامل في الجزائر
10	أولا: الأهداف الأساسية لبرنامج الإصلاح الاقتصادي الشامل في الجزائر
11	ثانيا: مكونات برنامج الإصلاح الاقتصادي الشامل في الجزائر
18	المبحث الثالث: الإصلاح الضريبي في الجزائر
18	المطلب الأول: أسباب الإصلاح الضريبي في الجزائر
25	المطلب الثاني: أهداف الإصلاح الضريبي في الجزائر
29	المطلب الثالث: مجالات الإصلاح الضريبي في الجزائر
33	خلاصة الفصل
34	<u>الفصل الثاني: الأهمية النسبية للضرائب في الإيرادات العامة للجزائر</u>
35	المبحث الأول: النظام الضريبي الجزائري
35	المطلب الأول: الضرائب المباشرة
35	أولا: الضريبة على الدخل الإجمالي
43	ثانيا: الضريبة على أرباح الشركات
47	المطلب الثاني: الرسوم والضرائب المباشرة الأخرى

47	أولاً: الضريبة على الأملاك
48	ثانياً: الدفع الجزافي
49	ثالثاً: رسم التطهير
50	رابعاً: الرسم على النشاط المهني
50	خامساً: الرسم العقاري
52	سادساً: الضريبة الجزافية الوحيدة
54	المطلب الثالث: الضرائب غير المباشرة
54	أولاً: الرسم على القيمة المضافة
58	ثانياً: الرسم الداخلي على الإستهلاك
60	ثالثاً: الرسم على المنتجات البترولية
60	رابعاً: حقوق التسجيل والطابع
64	خامساً: الرسوم الجمركية
67	المبحث الثاني: تطور الإيرادات العامة في الموازنة العامة للجزائر خلال الفترة (1992-2008)
67	المطلب الأول: تطور الإيرادات العامة في الجزائر خلال الفترة (1992-2008)
71	المطلب الثاني: تطور مساهمة الإيرادات الضريبية في الموازنة العامة للجزائر
72	أولاً: الأهمية النسبية للإيرادات الضريبية العادية في إيرادات الموازنة العامة
76	ثانياً: مساهمة الجباية البترولية في إيرادات الموازنة العامة
77	المطلب الثالث: تطور الإنفاق العام في الجزائر
80	المطلب الرابع: رصيد الموازنة العامة في الجزائر خلال الفترة (1992-2008)
88	المبحث الثالث: مقارنة النظام الضريبي الجزائري ببعض النظم الضريبية (مصر، فرنسا، الكويت)
88	المطلب الأول: المعالم الرئيسية للنظم الضريبية (مصر- فرنسا- الكويت)
88	أولاً: النظام الضريبي المصري
91	ثانياً: النظام الضريبي الفرنسي
95	ثالثاً: النظام الضريبي الكويتي
98	المطلب الثاني: مقارنة بعض المؤشرات المالية المتعلقة بالنظام الضريبي
105	خلاصة الفصل
106	

	<u>الفصل الثالث: أثر الإصلاح الإقتصادي على النظام الضريبي الجزائري</u>
	<u>الجزائري</u>
107	المبحث الأول: أثر الإصلاح الإقتصادي على أداء النظام الضريبي الجزائري
107	المطلب الأول: مؤشرات الأداء
107	أولا: مفهوم الفعالية
108	ثانيا: مفهوم فعالية النظام الضريبي
109	ثالثا: مقومات فعالية النظام الضريبي
114	رابعا: حوكمة الإدارة الضريبية
116	المطلب الثاني: الأثر على فعالية لنظام الضريبي الجزائري
116	أولا: تطور الحصيلة الضريبية
118	ثانيا: تطور معدلات الضغط الضريبي
122	ثالثا: مقارنة الإنجازات بالتقديرات
124	رابعا: مرونة النظام الضريبي الجزائري
128	المطلب الثالث: الأثر على الإقتصاد الكلي والجزئي
128	أولا: الأثر على الإقتصاد الكلي
140	ثانيا: الأثر على الإقتصاد الجزئي
146	المبحث الثاني: سبل تطوير النظام الضريبي الجزائري
146	المطلب الأول: عوائق النظام الضريبي الجزائري وكيفية التخلص منها
146	أولا: الازدواج الضريبي
149	ثانيا: التهرب الضريبي
152	ثالثا: عدم استقرار النظام الضريبي الجزائري
153	رابعا: عدم كفاءة الإدارة الضريبية
154	المطلب الثاني: مواجهة تحديات النظام الضريبي الجزائري
154	أولا: الضرائب و التجارة الإلكترونية
156	ثانيا: تعاظم دور الإستثمار الأجنبي المباشر
157	ثالثا: الإتجاه المتزايد نحو التكتلات الإقتصادية
159	رابعا: الضرائب البيئية
166	خلاصة الفصل
167	خاتمة عامة
173	المراجع
184	الملاحق

قائمة الجداول والأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
20	هيكل النظام الضريبي ما قبل الإصلاحات الضريبية لسنة 1992	01
22	معدل الضريبة على أرباح الشركات في بعض الدول سنة 1988	02
39	أسعار الضريبة على الدخل الإجمالي بدءا من 1991	03
40	أسعار الضريبة على الدخل الإجمالي بدءا من 1994	04
41	أسعار الضريبة على الدخل الإجمالي بدءا من 1999	05
42	أسعار الضريبة على الدخل الإجمالي بدءا من 2004	06
42	أسعار الضريبة على الدخل الإجمالي بدءا من 2008	07
48	جدول حساب الضريبة على الأملاك.	08
57	تطور معدلات الرسم على القيمة المضافة في الجزائر	09
59	المنتجات الخاضعة للرسم الداخلي على الاستهلاك والمعدلات المطبقة	10
60	معدلات الرسم على المنتجات البترولية	11
62	مجال حقوق التسجيل	12
64	معدلات حقوق الطابع	13
69	تطور الإيرادات العامة ومكوناتها خلال الفترة (1992-2008)	14
71	مساهمة الإيرادات الضريبية في الموازنة العامة في الجزائر	15
74	تطور الأهمية النسبية لأنواع الضرائب في الجزائر خلال الفترة (1992-2008)	16
79	تطور النفقات العامة في الجزائر خلال الفترة (1992-2008)	17
81	رصيد الموازنة العامة في الجزائر خلال الفترة (1992-2008)	18
83	رصيد الخزينة العامة في الجزائر خلال الفترة (2000-2007)	19
86	إيرادات صندوق ضبط الموارد خلال الفترة (2000-2008)	20
99	الأهمية النسبية لكل ضريبة داخل الهيكل الضريبي في الدول الأربعة عام 2007	21
100	الأهمية النسبية لمصادر الإيرادات العامة في الدول الأربعة خلال عام 2007	22
102	مقارنة بعض مؤشرات المالية العامة للدول الأربعة سنة 2007	23

117	تطور حصيلة الإيرادات الضريبية العادية في الجزائر خلال الفترة (1992-2008)	24
119	معدلات الضغط الضريبي الخاص بالإيرادات الضريبية العادية والنتائج المحلي الإجمالي في الجزائر	25
121	معدلات الضغط الضريبي خارج ناتج قطاع المحروقات في الجزائر خلال الفترة (1992-2008)	26
123	تطور معدل تنفيذ الإيرادات الضريبية العادية في الجزائر خلال الفترة (1992-2008)	27
125	مرونة النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة (1992-2008)	28
127	مرونة النظام الضريبي خارج قطاع المحروقات خلال الفترة (1992-2008)	29
132	تدفقات الاستثمارات الأجنبية المباشرة الى الجزائر في الفترة (1996-2008)	30
134	تطور عدد تصاريح المشاريع المقدمة لدى الوكالة في الفترة (1996-2006)	31

2- الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
132	تدفق الاستثمار الاجنبي المباشر الوارد إلى الجزائر (1996-2008)	01
134	تطور عدد المشاريع المودع لدى الوكالة (1996-2006)	02

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	الموضوع	رقم الملحق
184	هيكل الإيرادات العامة والنفقات العامة في الجزائر	01
187	تطورات متوسط صرف الدينار الجزائري مقابل الدولار الأمريكي	02
188	تطورات متوسط أسعار برميل النفط	03
189	أهم الصناديق السيادية في العالم وتقدير أصولها	04
191	مساهمة قطاعات المحروقات والقطاعات الأخرى في الناتج المحلي الإجمالي	05
192	الإنفاقيات الدولية الموقعة من طرف الجزائر لتجنب الإزدواج الضريبي وتفادي التهرب الضريبي	06

المقدمة



المقدمة

شهدت العقود الأخيرة إصلاحاً اقتصادياً واسع النطاق في معظم البلدان النامية بما في ذلك الدول العربية وذلك بهدف زيادة معدلات النمو الاقتصادي وإحداث توازن في الموازنة العامة للدولة وفي ميزان المدفوعات من خلال ترشيد الإنفاق العام وزيادة الموارد الضريبية وتنشيط الصادرات وزيادة الاستثمارات والادخار وإعطاء دور حيوي وهام للقطاع الخاص في المساهمة في عملية التنمية وإصلاح القطاع العام، وكذلك كبح جماح الاستهلاك من خلال إلغاء الدعم وفرض الضرائب على الاستهلاك ومعالجة المشكلات الاجتماعية كالفقر والبطالة وتدني مستويات الدخل بالإضافة إلى سوء توزيعه.

وقد نجحت بعض الدول في تنفيذ برامجها الإصلاحية، وما زال البعض الآخر يتعثر في ذلك لوجود صعوبة بالغة في التوفيق بين الأهداف المتناقضة كترشيد الاستهلاك وضغط الإنفاق العام لمكافحة التضخم وزيادة معدلات النمو الاقتصادي ومعالجة مشكلتي البطالة والفقر بنفس الوقت.

ويعد الإصلاح المالي نقطة الانطلاق في عملية الإصلاح الاقتصادي سواء على صعيد الإنفاق العام بشقيه الجاري والاستثماري أو على صعيد الموارد وفي مقدمتها الموارد الضريبية بشقيها المباشرة وغير المباشرة.

بالإضافة إلى ذلك فإن اقتصاديات الدول في ظل العولمة ووجود التكتلات الاقتصادية الدولية والإقليمية ومنظمة التجارة العالمية وضرورة التعامل مع المؤسسات الدولية كصندوق النقد الدولي والبنك الدولي، أصبحت أكثر اندماجاً مع دول العالم، وبالتالي فإن أنظمتها الضريبية لا يمكن أن ينظر إليها بصورة منعزلة حيث تتسابق معظم الدول إلى تطوير أنظمتها الضريبية بحيث تكون الضريبة أداة مشجعة الاستثمارات المحلية والأجنبية، وتنشيط الصادرات من خلال مساعدة المنتجات المحلية في الصمود أمام السلع الأجنبية عن طريق إعفاء الصادرات من كافة الضرائب والرسوم.

وقد كانت النظم الضريبية في بداية الثمانينات في معظم البلدان النامية معقدة ومرهقة ومثقلة بمئات الضرائب دون أن يحقق أي منها عائداً كبيراً. والجزائر كغيرها من الدول النامية شهدت أزمة حادة مع أواخر الثمانينات نظرا لتراجع أسعار النفط ، وسعياً وراء تخفيف الإعتماد على الإيرادات البترولية كمصدر أول لإيراداتها العامة، كان عليها إعادة النظر في نظامها الضريبي، وخلال تنفيذها لبرنامج الإصلاح الإقتصادي كان من بين الإصلاحات التي ركزت عليها الجزائر تكمن في إعادة تصميم نظام ضريبي، يتماشى ومتطلبات إقتصاد السوق.

أهمية الموضوع:

تعرض الموازنة العامة للدولة في الجزائر إلى ضغوط كثيرة أهمها التقلبات التي تشهدها حصيلة صادرات المحروقات، والزيادة المستمرة في النفقات العامة وتزايد التزامات الحكومة في توفير الخدمات الأساسية والإجتماعية للمواطنين، فضلا عن ضعف حصيلة الإيرادات الضريبية بسبب عدم مرونة النظام الضريبي وإنخفاض كفاءة الإدارة الضريبية وفاعلية النظام الضريبي ككل.

وقد كان تطوير وتحديث النظام الضريبي إحدى السياسات الإصلاحية التي تضمنتها الإتفاقات بين الحكومة الجزائرية وكل من صندوق النقد الدولي والبنك الدولي بغرض تطويره وزيادة فاعليته، حتى تتمكن حصيلة الإيرادات الضريبية من تعويض أي تقلبات تحدث في حصيلة إيرادات المحروقات.

وترجع أهمية الدراسة للأسباب التالية:

- 1- تقلب حصيلة الإيرادات البترولية.
- 2- تعرض الموازنة العامة لعجز متكرر بسبب زيادة النفقات العامة وتقلب حصيلة المحروقات.
- 3- ضعف كفاءة النظام الضريبي وتراجع إسهاماته في الإيرادات العامة للدولة.

إشكالية الدراسة:

على الرغم من أن الجزائر بلد بترولي يقوم بتصدير البترول الخام ويحقق فوائض في معظم السنوات، إلا أن الموازنة العامة للدولة عانت من عجز في كثير من الأحيان بسبب ضعف النظام الضريبي وعدم فاعليته. لذلك كان تطوير النظام الجزائري أحد المحاور الأساسية في برامج الإصلاح الإقتصادي التي أبرمتها الجزائر مع المؤسسات المالية الدولية (صندوق النقد الدولي والبنك الدولي) واستهدفت زيادة فاعلية النظام الضريبي من خلال تبسيط الهيكل الضريبي وإحكام النظام وتخفيض معدلات الضريبة وتقليل امكانات التهرب الضريبي.

من هنا تتمثل مشكلة الدراسة في كيفية زيادة فاعلية النظام الضريبي الجزائري بغرض خلق مصدر مستقر نسبيا للإيرادات العامة في مقابل حصيلة تصدير المحروقات التي تتعرض للتقلبات بشكل مستمر فضلا عن ما يحكمها من عوامل داخلية اخرى تتعلق بحقوق الأجيال المستقبلية. وحتى نتمكن من التطرق إلى مختلف جوانب الموضوع نعمل على الإجابة على مجموعة من الأسئلة نوجزها فيما يلي:

- ما هي اسباب ومحتوى الإصلاحات الإقتصادية التي قامت بها الجزائر بالإتفاق مع المؤسسات المالية الدولية؟
- ما هي مكانة النظام الضريبي ضمن برامج الاصلاح الإقتصادي في الجزائر؟
- ما مدى فعالية النظام الضريبي الجزائري؟
- ماهي التحديات والعوائق التي تواجه النظام الضريبي الجزائري

فرضيات الدراسة:

من خلال الإشكالية السابقة يمكن طرح الفرضيتين التاليتين:
الفرضية الأولى: يعتبر الإصلاح الضريبي الذي قامت به الجزائر عام 1991 اصلاحا جزئيا.
الفرضية الثانية: أدى الإصلاح الإقتصادي إلى زيادة فعالية النظام الضريبي الجزائري.

هدف الدراسة:

تستهدف الدراسة بداية تحديد أثر الإصلاح الإقتصادي على فعالية النظام الضريبي في الجزائر، وذلك على أساس أهمية الدور الذي يمكن أن تقوم به حصيلة الضرائب سواء في تمويل النفقات العامة وفي مواجهة ما تتعرض له حصيلة صادرات المحروقات من تقلبات بسبب الأسعار أو الكميات المصدرة، كما تستهدف الدراسة بحث سبل توفير مصدر داخلي مستقر نسبيا لتوفير الموارد المالية التي تحتاج إليها الموازنة العامة لتمويل النفقات العامة، وهو ما يتمثل في الضرائب لما تتمتع به من دور في تحقيق أهداف أخرى بجانب الحصيلة مثل العدالة الإجتماعية والإستقرار الإقتصادي والتأثير على معدلات النمو والمستوى العام للأسعار.

حدود الدراسة:

أ- **المدى الزمني:** حددت فترة الدراسة من عام 1992 إلى غاية 2008، حيث يمثل عام 1992 بداية التنفيذ الفعلي للإصلاح الضريبي الذي شرع في إعداده منذ عام 1987، أما عام 2008 فيمثل آخر ما هو متاح من بيانات.

ب: **المدى المكاني:** تنحصر الدراسة في الحدود الجغرافية للجمهورية الديمقراطية الشعبية الجزائرية، من خلال تحليل أداء النظام الضريبي الجزائري واثرببرنامج الإقتصادي عليه، وقد استعان الطالب بالنظم الضريبية لكل من (فرنسا، مصر، الكويت) للمقارنة.

منهج الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة إعتمد الطالب على عدد من المناهج:

أ- استخدام المنهج الوصفي لوصف النظام الضريبي الجزائري وما يحكمه من قوانين وتشريعات واهم التعديلات التي طرأت عليه.

ب- كما تم استخدام المنهج التحليلي في مواطن كثيرة سواء لتحليل البيانات والإحصاءات المتعلقة بالنظام الضريبي والمالية العامة في الجزائر وذلك لدراسة وتحليل دور الإيرادات الضريبية في الموازنة العامة.

ج- كما استعان الطالب بالمنهج المقارن لأجل مقارنة النظام الضريبي الجزائري ببعض النظم الضريبية للوقوف على واقع النظام الضريبي الجزائري، وتحديد النظام الضريبي الفرنسي باعتبار فرنسا دولة متقدمة لها نظام ضريبي عريق وممارسات ضريبية راسخة في المجتمع، فضلا عن الروابط التاريخية بين فرنسا والجزائر، والنظام الضريبي المصري كون مصر دولة نامية غير نفطية وكدولة عربية لها أعرق ممارسات وتقاليد نظام ضريبي بين الدول العربية، والنظام الضريبي الكويتي باعتبار الكويت دولة نامية نفطية أي شبيهة بالجزائر.

تقسيم الدراسة:

قسمت هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول وخاتمة، حيث يتناول الفصل الأول موضوع "الإصلاح الإقتصادي والنظام الضريبي الجزائري" حيث يتضمن في البداية عرض اتفاقات المساندة التي أبرمتها الجزائر مع المؤسسات المالية الدولية (البنك الدولي وصندوق النقد الدولي)، وصولا إلى برنامج الإصلاح الإقتصادي الشامل، وفي آخر هذا الفصل تم توضيح موقع النظام الضريبي من الإصلاح الإقتصادي حيث تم التركيز على الإصلاح الضريبي الذي أقره قانون المالية لعام 1991، وبدأ العمل به اعتبارا من عام 1992، حيث يتم توضيح أهم اسباب وأهداف ومجالات هذا الإصلاح.

أما الفصل الثاني فيتناول موضوع "الأهمية النسبية للضرائب في الإيرادات العامة للجزائر" وذلك من خلال شرح أنواع الضرائب المكونة للنظام الضريبي الجزائري خلال الفترة محل الدراسة، ثم توضيح تطور الإيرادات العامة بصفة عامة والإيرادات الضريبية بصفة خاصة في الموازنة العامة خلال الفترة (1992-2008)، بالإضافة إلى توضيح تطور النفقات العامة ورصيد الموازنة العامة خلال هذه الفترة، كما يتضمن في آخره مقارنة النظام الضريبي الجزائري بالنظم الضريبية لكل من (فرنسا، مصر، الكويت) من حيث الضرائب المكونة لكل نظام ضريبي، ثم مقارنة أهم مؤشرات المالية العامة لهذه الدول بنظيرتها بالجزائر.

أما الفصل الثالث والأخير يتناول عنوان "أثر الإصلاح الإقتصادي على النظام الضريبي الجزائري" حيث يتناول مفهوم و مقومات فعالية النظام الضريبي

وحوكمة الإدارة الضريبية، ثم تحليل وتوضيح أثر الإصلاحات التي اتخذتها الجزائر على فعالية النظام الضريبي الجزائري وذلك بالإعتماد على بعض المؤشرات القابلة للقياس مثل تطور الحصيلة الضريبية والضغط الضريبي ومقارنة الإنجازات بالتقديرات ومرونة النظام الضريبي، وكذلك أثر الإصلاح على الإقتصاد الكلي والجزئي، كما يتناول الفصل في آخره سبل تطوير النظام الضريبي الجزائري وذلك من خلال شرح كيفية التخلص من العوائق التي تحد من فاعليته ومن أهمها التهرب الضريبي والإزدواج الضريبي وعدم الإستقرار الذي يعزى إلى كثرة التعديلات الضريبية في كل سنة، وعدم كفاءة إدارة الضرائب ، والإستعداد الجيد لمجابهة التحديات الحديثة للنظم الضريبية مثل الضرائب الإلكترونية وتعاضم دور الإستثمارات الأجنبية، والإتجاه المتزايد نحو التكتلات الإقتصادية، بالإضافة إلى الضرائب البيئية.

الفصل الأول



الفصل الأول

برنامج الإصلاح الإقتصادي والنظام الضريبي الجزائري

تمهيد:

شهد الاقتصاد الجزائري في سنة 1986 أزمة خانقة بسبب انخفاض أسعار البترول، حيث كشفت هذه الأزمة هشاشة الاقتصاد الجزائري كونه اقتصادا ريعيا يرتبط أدائه بشكل كبير بتقلبات أسعار البترول في السوق العالمية، مما دفع الجزائر إلى القيام بإصلاحات اقتصادية وذلك بمساعدة المؤسسات المالية الدولية. وكانت هذه الإصلاحات في البداية عبارة عن اتفاقات مساندة امتدت خلال الفترة 1989 - 1993، ثم بعد ذلك قامت الجزائر بإصلاح شامل امتد خلال الفترة 1994 - 1998. وهكذا شرعت الجزائر في تطبيق هذه الإصلاحات وعلى نطاق واسع من تحرير للتجارة الخارجية وخصوصة مؤسسات القطاع العام والاهتمام بالقطاع الخاص ومحاولة جذب الاستثمارات الأجنبية وتكليف المنظومة القانونية والتشريعية لهذه التغيرات، كما أن النظام الضريبي الجزائري كان بدوره طرفا مهما في عملية الإصلاح من أجل تحديثه وتمكينه من مساندة عملية الانتقال إلى اقتصاد السوق. وعليه جاء هذا الفصل لتوضيح أهم اتفاقات المساندة، و مضمون الإصلاح الاقتصادي المنتهج بالإضافة إلى أسباب واهداف ومجالات الإصلاح الضريبي الجزائري الذي اعتمد عام 1992، ويحتوي هذا الفصل على ثلاثة مباحث على النحو التالي:

المبحث الأول: علاقة الجزائر بالمؤسسات المالية الدولية

المبحث الثاني: برنامج الإصلاح الإقتصادي الشامل في الجزائر

المبحث الثالث: الإصلاح الضريبي في الجزائر

المبحث الأول: علاقة الجزائر بالمؤسسات المالية الدولية

مع نهاية الثمانينات، وأمام عجز سياسات التعديل الذاتية التي انتهجتها الجزائر دون اللجوء إلى المساعدات الخارجية، زادت حدة الأزمة التي تعرض لها الاقتصاد الجزائري و ارتفع حجم الدين الخارجي حيث بلغ 25.141 مليار دولار عام 1988 بنسبة 45.6% من الناتج المحلي الإجمالي، كما بلغت أعباء الدين 6.44 مليار دولار عام 1988¹، مما ألزم الجزائر بضرورة القيام بإصلاح اقتصادها واللجوء نحو المؤسسات المالية الدولية من أجل معالجة هذا الوضع الصعب*.

وهكذا بدأت الجزائر في معالجة الوضع الاقتصادي الصعب عام 1988 ولكن بشكل جزئي ومتباعد دون أن تضمه حزمة من السياسات الإصلاحية، حيث لجأت الجزائر إلى صندوق النقد الدولي في مناسبتين من أجل التمويل وكان أول اتفاق في 30 ماي 1989، وثاني اتفاق في 03/06/1991، وهو ما سيتم تناوله على النحو التالي:

المطلب الأول: اتفاق 30 ماي 1989:

أمضت الجزائر أول اتفاق مع صندوق النقد الدولي في 30 ماي 1989²، وبموجب هذا الاتفاق تحصلت الجزائر على قرض بقيمة 150.7 مليون وحدة حقوق سحب خاصة أي ما يعادل 188.4 مليون دولار أمريكي كما طلبت سحباً من التسهيلات التعويضية التي تعتبر شكلاً من أشكال التمويل التي يضعها الصندوق تحت تصرف البلدان التي تواجه عجزاً في ميزان مبادلاتها، بعد أن واجهت الجزائر في السنة الأخيرة مشكلة انخفاض حصيلة صادرات النفط وارتفاع أسعار وارداتها من الحبوب، حيث وافق الصندوق على إعطائها من التمويل التعويضي.

¹ - مخلوفي عبد السلام ، أزمة المديونية ولجوء الجزائر إلى صندوق النقد الدولي، الملتقى الوطني حول الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر، المركز الجامعي بيشار، الجزائر، يومي 20-221 أبريل 2004

* انضمت الجزائر إلى صندوق النقد الدولي بتاريخ 1963/9/26 و هي عضو في مجلس المحافظين و بلجنة الأربعة و العشرين التي تعد بمثابة نقابة داخل الصندوق

² - بلعوز بن علي، انعكاس الإصلاحات الاقتصادية على التوازن التقدي في الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص15-16

أولاً: قيمة التمويل:

بلغت قيمة التمويل المتفق عليه بنحو 470.7 مليون وحدة حقوق سحب خاصة أي ما يعادل 588 مليون دولار أمريكي كقروض، خصص منها 150.7 مليون وحدة حقوق سحب خاصة أي ما يعادل 188.4 مليون دولار في إطار الرصيد التعويضي لانخفاض أسعار البترول سنة 1988 وارتفاع أسعار الحبوب المستوردة، وقد استخدمت مرة واحدة في شريحة واحدة يوم 30 ماي 1989¹.

ثانياً: محتوى الاتفاق:

كانت مدة هذا الاتفاق سنة واحدة تلتزم الجزائر بالشروط التالية²:

- صرامة أكثر للسياسة النقدية.
- خفض عجز الموازنة.
- مواصلة تخفيض الدينار.
- إدخال المرونة على نظام الأسعار.

وبتدقيقنا في هذه العناصر، فإن أغلبها يمس الجانب المالي والنقدي، ويعود هذا إلى طبيعة صندوق النقد الدولي باعتباره مؤسسة مالية.

واستجابة لشرطية صندوق النقد الدولي، أصبح من الضروري إجراء إصلاح جذري مس القطاع المصرفي والقطاع المالي.

وبدأت هذه التغييرات بإصدار القانون رقم 89-12 والمؤرخ في 05 جويلية 1989 المتعلق بالأسعار، والذي يمكن اعتباره خطوة أولية في سبيل إرساء قواعد نظام السوق، وإضافة لهذا ولإصلاح النظام المالي والبنكي، تم إصدار القانون 90-10 المؤرخ في 14 أفريل 1990 والمتعلق بالنقد والقرض وجاء هذا القانون لضبط السياسة النقدية وفق متطلبات مرحلة تحول الاقتصاد الجزائري، وكما تم من خلال

¹ - محمد راتول، سياسات التعديل الهيكلي ومدى معالجتها للاختلال الخارجي تجربة الجزائر، رسالة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2000، ص ص 234، 235

² - Hocine Benisaad, L'ajustement structurel: L'expérience du Maghreb, O.P.U Alger, 1999, P59.

هذا القانون الفصل في التداخل الموجود بين الخزينة والبنك المركزي وأصبحت الدولة مجبرة على التخلي عن التمويل المباشر للمؤسسات العمومية عن طريق الخزانة.

المطلب الثاني: اتفاق 03 جوان 1991:

عرفت الجزائر في نهاية الثمانينات تحولات اجتماعية وسياسية غير معهودة*، كان لها أثر في تباطؤ وتيرة تنفيذ اتفاق 30 ماي 1989، حيث تراجع معدل نمو الناتج المحلي الإجمالي الحقيقي من 4.4% عام 1989 إلى 0.8% عام 1990 وإزداد معدل نمو عرض النقد من 5.1% عام 1989 إلى 11.3% عام 1990، كما ارتفعت نسبة البطالة من 17% عام 1989 إلى نحو 19.7% عام 1990¹، وهكذا على إثر استمرار تدهور الأوضاع الاقتصادية لجأت الجزائر مرة ثانية إلى صندوق النقد الدولي بغرض معالجة الوضع الاقتصادي الصعب، حيث تم توقيع الاتفاق في 03 جوان 1991.

أولاً: حجم الدعم:

بموجب هذا الاتفاق تم منح الجزائر 300 مليون وحدة حقوق سحب خاصة موزعة على أربع شرائح متساوية كل دفعة قيمتها 75 مليون، ويمتد البرنامج لمدة 10 أشهر (جوان 1991 حتى مارس 1992) وقد تمت الاستفادة من ثلاث دفعات، ولم تسحب الشريحة الرابعة حيث تم تجميدها من طرف صندوق النقد الدولي بسبب عدم التزام السلطات الجزائرية ببنود خطاب النوايا الموجه إليه².

¹ - علاوي نوري، أثار برامج الإصلاح الاقتصادي على الاقتصاد الجزائري، رسالة دكتوراه، جامعة حلوان، 2008، ص 63

* تعديل الدستور، عام 1989، والانتقال إلى التعددية الحزبية

² - بلعوز بن علي، أثر تغير سعر الفائدة على اقتصاديات الدول النامية، حالة الجزائر، رسالة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2003، ص 267

ثانياً: محتوى الاتفاق:

في خطاب النوايا الموجه للصندوق في 27 أبريل 1991، حددت الحكومة الجزائرية الأهداف العامة والمعايير التي تلتزم بتطبيقها حتى يصبح الاقتصاد عملياً وفعالاً حسب قوانين السوق، ومن أهم الأهداف¹:

1- تقليص دور الدولة في الحياة الاقتصادية والعمل على ترقية نمو المؤسسات الخاصة.

2- العمل على ترشيد الاستهلاك وتشجيع الادخار وهذا بسن قوانين لتصحيح نظام أسعار السلع والخدمات. وكذلك معدل الصرف.

3- تحرير التجارة الخارجية والعمل على تحقيق قابلية تحويل الدينار الجزائري.

كما تضمن هذا الاتفاق مجموعة من الشروط²:

- تحرير التجارة الخارجية تحريراً كاملاً.
- تقليص الدعم الموجه للمواد الأساسية.
- تخفيض قيمة العملة الوطنية.
- رفع معدلات الفائدة.
- تحقيق فائض في الميزانية قصد توجيهه لتمويل التطهير المالي للمؤسسات العمومية.
- التحكم في التضخم عن طريق تخفيض الأجور وتخفيض النفقات العمومية.
- إصلاح المؤسسات العمومية.
- إصلاح النظام الضريبي والجمركي.

ووفق شرطية صندوق النقد الدولي اتخذت الجزائر مجموعة من التدابير

الاقتصادية والمالية، أهمها:

- تحرير أسعار الفائدة الدائنة والمدينة في حدود لا يتجاوز $\pm 20\%$.

¹ - Hocine Benisaad, *Algerie restructuration reformes économique (1979- 1994)*, OPU, Alger, p 142

² - بليلة لمن، ا لسياسة الضريبية ضمن برامج التصحيح الهيكلي لصندوق النقد الدولي حالة الجزائر للفترة 1989-1998، جامعة الجزائر، 1999، ص 203

- ارتفاع نسبة الخصم من 7% (1989) إلى 10.5% عام 1991 ثم إلى 11.5% عام 1992.
- إنشاء سوق ما بين البنوك.
- اتباع سياسة تقشفية صارمة على النفقات العمومية.
- تخفيض قيمة الدينار الجزائري بنسبة 50% حيث تغير سعر صرف الدولار بالدينار من 9 دينار لكل دولار عام 1990 إلى 18.5 دينار لكل دولار عام 1991.
- رفع الدعم عن معظم المنتجات.
- كما تم تعديل قانون المحروقات عن طريق القانون رقم 91-21 المؤرخ في 04 ديسمبر 1991 والذي يسمح للشركات الأجنبية باستغلال باطن الأرض بمشاركة سوناطراك بنسبة 53% وذلك بهدف الحصول على إيرادات إضافية.
- كما تم إصدار المرسوم التشريعي رقم 23-12 المؤرخ في 05 أكتوبر 1993 والمتعلق بالاستثمار.

نخلص مما سبق إلى أن المصاعب المالية والعجز الخارجي المتمثل في عجز ميزان المدفوعات وتزايد حجم الدين الخارجي كانت سببا رئيسيا في لجوء الجزائر إلى المنظمات الدولية خاصة صندوق النقد الدولي لطلب المساعدة، ومن ثم قامت بتنفيذ عدد من الإصلاحات الإقتصادية الأساسية.

المبحث الثاني: برنامج الإصلاح الاقتصادي الشامل في الجزائر

شهد الاقتصاد الجزائري مع نهاية سنة 1993 وبداية 1994 أزمة مالية داخلية وخارجية، تجلت في عدم المقدرة على دفع الديون، مما دفع بالحكومة الجزائرية إلى صياغة برنامج شامل للإصلاح الاقتصادي وذلك بالتشاور مع صندوق النقد الدولي والبنك الدولي ولقد لقي خطاب النوايا الذي أعدته الجزائر قبول من طرف الصندوق والبنك حيث تم الموافقة على تقديم قرض في إطار الاتفاقيات الموسعة وذلك بتاريخ 22 ماي 1995 يمتد إلى غاية 21 ماي 1998. هذا وقد سبق هذا الاتفاق اتفاق أولي حول تخفيض الدين الخارجي للجزائر.

المطلب الأول: إعادة جدولة الديون:

تميزت السنوات الأخيرة من عقد الثمانينات بتفاقم أزمة المديونية في الجزائر، حيث بلغت 25,7 مليار دولار عام 1993، كما استمر التزايد الخطير لمعدلات خدمة الدين التي أصبحت تمتص أكثر من 80% من حصيلة الصادرات وتطورت خدمة الديون من 0.3 مليار دولار عام 1970 إلى 05 مليار دولار عام 1987 ثم 7 مليار دولار عام 89 إلى أكثر من 9 مليار دولار عام 1993¹.

وأمام هذه الوضعية الصعبة لم يكن هناك أي خيار أمام السلطات الجزائرية إلا خيار الجدولة التي كانت ترفضه من قبل، فلجأت إلى صندوق النقد الدولي والبنك الدولي للحصول على قروض ومساعدات ميسرة لسد العجز الخارجي في العملات الأجنبية، حيث تم إبرام اتفاق بين الجزائر وصندوق النقد الدولي في أبريل 1994 يغطي الفترة 1 أبريل 1994 إلى غاية 31 مارس 1995، وأكتسى هذا الاتفاق أهمية بالغة لأنه فتح المجال لإعادة جدولة الديون الخارجية مع نادي باريس وبعد ذلك نادي لندن.

¹ - عبد الوهاب كيرمان، الاقتصاد الجزائري بين الاستقرار والإصلاح الهيكلي، بنك الجزائر، 1996 ص 21

أولاً: نادي باريس:

توجهت الجزائر عقب اعتماد خطاب النوايا مع صندوق النقد الدولي عام 1994 إلى نادي باريس*، حيث اجتمعت مع الدول الرئيسية الدائنة وهي [فرنسا- إيطاليا- اليابان- ألمانيا- بريطانيا- الولايات المتحدة الأمريكية) بالإضافة إلى ممثلي صندوق النقد الدولي والبنك العالمي، ومنظمة الأمم المتحدة للتجارة والتنمية والمجموعة الاقتصادية الأوروبية وممثلي بعض بنوك التنمية الجهوية المعنية. وبالنظر إلى إجراءات الإصلاح التي تعهدت الجزائر بإجرائها والظروف الاستثنائية للجزائر، اتفق ممثلوا الدول الدائنة على أنهم على استعداد لمساعدة مجهودات الجزائر في الإصلاح الهيكلي حيث تم إعادة جدولة 4.4 مليار دولار على مدى 16 سنة منها 4 سنوات فترة سماح، حيث إن عملية دفع خدمات الدين على المبلغ المعاد جدولته لن تتم إلا ابتداء من شهر ماي لعام 1998. وقدرت الديون العمومية التي أعيد جدولتها خلال الفترة (1994-1995) مع نادي باريس بأكثر من 13 مليار دولار¹.

ثانياً: نادي لندن:

إذا كانت إعادة جدولة الديون الحكومية من صلاحيات نادي باريس، فإن الديون الخاصة تتم معالجتها في نادي لندن*. الذي يضم لجان تمثيلية للدائنين الخواص (البنوك)، وفي هذا الإطار تقدمت الجزائر بصفة رسمية بطلب إعادة جدولة للديون الخاصة في أكتوبر 1994 لدى هذا النادي.

وبعد اجتماع بنك الجزائر مع ممثلي البنوك الخاصة بفرنسا، تم إنشاء لجنة لتنسيق تضم ستة بنوك ترأسها الشركة العامة الفرنسية. ويقف وراء هذه اللجنة التمثيلية أكثر من 200 مؤسسة مالية دائنة الجزائر، وبعد مفاوضات شاقة تم اتفاق

* نادي باريس: هو ملتقى يضم الدولة المدينة بالدول الدائنة لها وذلك بحضور ممثلي البنك الدولي وصندوق النقد الدولي، لدراسة هيكلية الديون الحكومية المتركمة على تلك الدولة والعمل على إعادة جدولتها، وعقد أول إجتماع عام 1956 بباريس عندما طلبت الأرجنتين الإجتماع بدائنها .

¹ - برودي نعيمة، الإقتصاد الجزائري بين سندان الإختلالات الهيكلية والإنعاش الإقتصادي ومطرقة التعديل الهيكلي، الملتقى الدولي حول أبعاد الجيل الثاني من الإصلاحات الإقتصادية في الدول النامية، جامعة محمد بوقرة (الجزائر)، خلال الفترة 03-05 ديسمبر 2006

* نادي لندن: يختص هذا النادي بمعالجة الديون الخارجية غير الحكومية، حيث يضم هذا النادي المصارف والشركات الخاصة المقرضة لشركات ودول.

إعادة جدولة حوالي 03 مليار دولار من الديون الخاصة وهي تتمثل في المستحقات التي تغطي الفترة مارس 1994 - ديسمبر 1996¹.

وهذا المبلغ لم يحظ بمعالجة وحيدة، لأن جزء منه يشتمل الديون التي كانت موضوع إعادة تمويل سابق، ومن ثم كانت المعالجة كالتالي²:

- مبلغ 2.1 مليار دولار الذي لم يكن إعادة تمويل سابق تمت إعادة جدولته على أساس فترة استحقاق 16 سنة منها 6 سنوات فترة عفو.

- مبلغ 1.1 مليار دولار تمت معالجته بشروط أقل ملائمة مع المبلغ الأول حيث منحت فترة استحقاق بـ 12 سنة منها 6 سنوات فترة عفو.

المطلب الثاني: أهداف ومكونات الإصلاح الاقتصادي الشامل في الجزائر

فرضت طبيعة التشوهات الهيكلية التي ما زال يعاني منها الاقتصاد الجزائري، لجوء الجزائر إلى المؤسسات المالية الدولية (الصندوق والبنك) وتم التوصل بعد مفاوضات إلى ضرورة الشروع في تنفيذ برنامج الإصلاح الاقتصادي الشامل، وهذا بعد أن أبدى الصندوق رضاه على اتفاق المساندة المبرم في أبريل 1994، وعليه تمت الموافقة على تقديم قرض يندرج في إطار الاتفاقيات الموسعة للقرض بقيمة 1169.28 مليون وحدة حقوق سحب خاصة وبمجرد الموافقة تم سحب القسط الأول المقدر بـ 325.28 مليون وحدة حقوق سحب خاصة على أن يتم سحب واستخدام المبلغ المتبقي 844.08 مليون وحدة حقوق سحب خاصة على أقساط يتم سحبها على مدة ثلاثة سنوات وهي مدة الاتفاق وهذا قبل تاريخ 21 ماي 1998.

ولقد تضمن خطاب النوايا المحرر في 30 مارس 1995 الخطوط العريضة للبرنامج الاقتصادي المزمع القيام به خلال مدة الاتفاق والأهداف المتوخاه.

إذن فما هي هذه الأهداف؟ وما هو محتوى هذا البرنامج؟

¹ - بطاهر علي ، سياسات التحرير والإصلاح الاقتصادي في الجزائر، مجلة شمال افريقيا ، العدد 00، 2004 ، ص 185

² - عبد الله بالوناس، أزمة الديون الخارجية في الدول النامية وخيار إعادة الجدولة، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 1996، ص 13

أولاً: الأهداف الأساسية لبرنامج الإصلاح الاقتصادي في الجزائر:

يعد تنفيذ الإصلاح الاقتصادي في دولة ما وسيلة لتحقيق غاية أو غايات معينة أهلتها الظروف والمتغيرات المحيطة بها وتفاوت هذه الغايات من دولة إلى أخرى وفي الدولة نفسها من فترة إلى أخرى، وفي الحقيقة أن الحاجة إلى الإصلاح الاقتصادي لا تبدو ملحة إلا عندما تتراكم المشكلات الاقتصادية في المجتمع، ولقد استهدفت الجزائر من أهداف يمكن إيجازها وراء تنفيذها برنامج الإصلاح الاقتصادي عام 1994 عدة فيما يلي¹:

- 1- تحقيق مؤشرات معتبرة للاستقرار الاقتصادي في الجزائر عن طريق معالجة الفجوات والاختلالات ذات الطبيعة المالية والنقدية والسعرية.
- 2- تحفيز النمو الاقتصادي المستديم وزيادة القدرات الإنتاجية الاقتصادية وصولاً إلى رفع مستوى دخل الفرد ومستوى معيشته.
- 3- تنشيط حركة التجارة الخارجية بزيادة حجم ومعدلات نمو الصادرات عن الواردات.
- 4- تحرير الأسواق وإزالة التشوهات السعرية فيها من خلال إنهاء الاحتكارات العامة.
- 5- تقليص تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي وتعزيز مكانة القطاع الخاص لكي ينشط ويصبح قوة دافعة في التنمية إلى جانب القطاع العام.
- 6- تحفيز تدفق الاستثمارات الأجنبية المباشرة بهدف سد الفجوة القائمة في الموارد المحلية.
- 7- ترشيد استخدام الموارد الاقتصادية المحدودة والسعي إلى إعادة تخصيصها بصورة كفؤة بين مجالات الإنتاج المختلفة وزيادة مستويات الادخار والاستثمار في الاقتصاد

¹ - كريم النشاشي واخرون ، تحقيق الاستقرار و التحول الى اقتصاد السوق، صندوق النقد الدولي، واشنطن ، 1998 ص:13-18

8- إصلاح السياسات المالية من خلال تطوير النظام الضريبي، وزيادة إيرادات الحكومة من الضرائب والرسوم، وترشيد إنفاقات الحكومة بهدف تقليل العجز في الموازنة العامة للدولة.

9- إصلاح النظام النقدي والمصرفي من خلال تقييد الائتمان المحلي وتخفيض نمو العرض النقدي.

10- استعادة الثقة والمصادقية لدى الدول المانحة والمقرضة للجزائر، والحصول على دعم المنظمات الدولية بهدف مساعدة الجزائر في الحصول على الموارد المالية اللازمة لتمويل التنمية الاقتصادية في الأمدين المتوسط والطويل.

ثانياً: مكونات برنامج الإصلاح الاقتصادي:

في مقابل الاتفاق مع الصندوق والبنك قدمت الجزائر ما يعرف بخطاب النوايا المحرر في 30 مارس 1995، وهو ما يمثل تعهداً بتنفيذ برنامج الإصلاح الاقتصادي، في صورة مجموعة من التعديلات على السياسات المالية والنقدية وعلى الهياكل الانتاجية، وهذه التعهدات تعرف بالمشروطية، وعليه فإن برنامج الإصلاح الاقتصادي في الجزائر يتضمن في جوهره برنامج التثبيت أو الاستقرار، والذي يهدف إلى ضبط كلي من خلال سياسات صممت لتقليل العجز الداخلي والخارجي (سياسات مالية ونقدية بالإضافة إلى سياسة سعر الصرف) وبرنامج التصحيح (أو التكيف) الهيكلي والذي يهدف إلى ضبط العرض الكلي من خلال إحداث مجموعة من الإصلاحات لتشجيع القطاع الخاص وزيادة كفاءة القطاع العام والتخفيض الأقل والأفضل للموارد فضلاً عن إجراءات البعد الاجتماعي في سبيل نجاح مسيرة الإصلاح الاقتصادي بأقل التكاليف.

1- برنامج التثبيت:

يقصد بهذا البرنامج تحقيق الإستقرار النقدي في المقام الأول، بمعنى ضبط الأسعار والتضخم من خلال التحكم في عجز الموازنة العامة والمعروض النقدي.

وقد شمل البرنامج الذي قدمته الحكومة الجزائرية إلى الصندوق ثلاث جوانب إصلاحية في السياسات المتعلقة بعجز الموازنة ووضع نقود الائتمان وسعر الصرف للدينار الجزائري.

ويلاحظ أن هذه الجوانب الثلاثة شديدة الارتباط كما أن إصلاحها خلق الاستقرار يعد شرطاً ضرورياً وليس كافياً لانطلاق النمو الاقتصادي.

أ- عجز الموازنة العامة:

استهدف البرنامج تخفيض عجز الموازنة العامة للدولة إلى معدلات هامشية كنسبة من الناتج المحلي، وقد تطلب هذا التخفيض مجموعة من الإجراءات الفعالة والتي مست جانب الإيرادات بهدف زيادتها وذلك من خلال اعتماد نظام ضريبي مرن وفعال بزيادة توسيع وعاء الرسم على القيمة المضافة ليشمل المنتجات البترولية وتقليل معدلات هذه الضريبة ومكافحة التهرب والغش الضريبي، وتنمية القروض من السوق المالي لتجنب التمويل التضخمي¹.

ومن جهة أخرى الضغط على جانب النفقات الجارية كتلك المتعلقة بتجهيز المرتبات والأجور باعتبارها تشكل أكبر نسبة من النفقات الجارية وعن طريق التحكم في مناصب العمل وعدد العمال وتثبيت أجور عمال الوظيف العمومي وفي سبيل تحقيق هذا الهدف الأساسي والمتمثل في التحول إلى اقتصاد السوق وتحرير الأسعار ثم إلغاء إعانات أسعار المواد الضرورية تحت اعتبار ترشيد النفقات العامة حيث تم وضع سقف لا يجب تجاؤها، حيث كانت مبالغ هذه الإعانات تستوجب 4.9% من الناتج المحلي الإجمالي سقت بنحو 0.8% فقط لسنة 1996².

ب- السياسة النقدية (أوضاع النقد والائتمان):

كان عجز الموازنة العامة يمول قبل الإصلاح الاقتصادي عن طريق الإصدار النقدي الشيء الذي ترتب عليه رفع معدل الخصم وعدم توازن الحساب

¹ بليلة لمن، مرجع سبق ذكره، ص 230

² - علاوي نواري، آثار برامج الإصلاح الاقتصادي على الاقتصاد الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص 171

الخارجي، وفي هذا السياق يمكن القول أنه لا يمكن الحديث عن وجود سياسة نقدية واضحة وذلك للتداخل بين الخزينة العامة والبنك المركزي من جهة وضعف الوساطة المالية من جهة أخرى¹.

وقد شمل البرنامج في مجال السياسة النقدية ما يلي:

- تخفيض معدل التوسع في الائتمان.
- رفع أسعار الفائدة المحلية عن طريق تحريرها بهدف الوصول إلى معدلات فائدة حقيقية تسمح بتشجيع الادخار المحلي وتمويل الاستثمار.
- كما منحت البنوك الاستقلالية في منح القروض وتم الفصل في التداخل الذي كان موجود بين الخزينة والبنك المركزي، وهو ما تحقق بإصدار القانون 90-10 المؤرخ في أفريل 1990 والمتعلق بالنقد والقروض.

ج- سعر الصرف:

بالنسبة لسياسة سعر الصرف فقد سعت الحكومة الجزائرية إلى نظام سعر صرف مرن (تعويم) بإرساء سوق العملة ما بين البنوك، وفتح مكاتب الصرف تجعل سعر الصرف يتحدد حسب معطيات العرض والطلب وبذلك استمر سعر صرف الدينار في تدهوره. ليستقر نسبياً في الفترة 1995-1997 بفعل تخفيض الواردات وزيادة الإيرادات.

2- برنامج التكيف:

إن الجزائر أخذت على عاتقها بعض الإصلاحات خلال مرحلة تطبيق برنامج التعديل الهيكلي نذكر منها :

¹ - بوزيدة حميد، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004)، اطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2006، ص112

أ - إصلاح النظام المالي :

إن الانتقال من اقتصاد موجه إلى اقتصاد السوق جعل الجزائر تقدر إدخال تغييرات جذرية على المنظومة المالية و قد اتخذت الإجراءات التالية¹:

أ- توسيع وعاء الرسوم على القيمة المضافة و خاصة على المنتجات البترولية سنة 1997 مع رفع الضريبة على الأرباح المعاد استثمارها من 5 % إلى 33 % بالنظر إلى توحيد ازدواجية ضريبة الشركات ، وإلغاء كل الإعفاءات على الضريبة على الفوائد المحصل عليها من سندات الخزينة .

ب- إلغاء إعانات الاستهلاك و اتباع سياسة نقدية محكمة .

ج- فحص جميع النفقات العامة بالتعاون مع البنك العالمي بداية من سنة 1996 و إن تقليص النفقات جعل العجز الكلي للخزينة ينتقل من 8.7 % من الناتج الداخلي الخام لسنة 93 إلى 2.4 % لسنة 1997 .

د- استبدال علاوة البطالة بنظام ذو منفعة حددت قيمتها ب 1200 دج .

هـ- إنشاء الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة و إلغاء تعويضات التسريح.

ب- الإصلاح النقدي و البنكي :

ارتكز برنامج التعديل في هذا الجانب على الإجراءات المتعلقة بأسعار الفائدة أي تكاليف النقود إضافة إلى تنظيم القطاع البنكي حيث تم تحديد الأهداف التالية²:

أ- إعادة التوازن النسبي للأسعار من خلال تخفيض قيمة الدينار الجزائري.

¹ - بوشعور رضية و ديدوح شكرية، الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر (عرض وتقييم)، الملتقى الدولي حول أبعاد الجيل الثاني من الإصلاحات الاقتصادية في الدول النامية، جامعة أحمد بوقرة (الجزائر)، خلال الفترة 03- 05 ديسمبر 2006

² - زلاقي وهبية و لعجال عفيفة، ظروف تطبيق سياسات التثبيت والتكيف الهيكلي بالدول النامية وواقع سياسات الإصلاح الاقتصادي بالجزائر، الملتقى الدولي حول أبعاد الجيل الثاني من الإصلاحات الاقتصادية في الدول النامية، جامعة أحمد بوقرة (الجزائر)، خلال الفترة 03- 05 ديسمبر 2006

ب- إنشاء سقف معدل المديونية البنكي ووضع سقف لهامش البنك يصل إلى 5 % مع إنشاء معامل احتياط إجباري ب 3% على الودائع البنكية واحتياطات تعويضية حتى 11% سنويا مع مراقبة الحسابات البنكية التجارية العمومية بالتعاون مع البنك الدولي .

ج- الحد من تمويل المؤسسات العمومية من الخزينة العامة وحث هذه المؤسسات على رفع رأسمالها من الموارد لدى البنوك

د- تنمية السوق النقدية وذلك بوضع نظام مزايدة لديون البنك المركزي و سندات الخزينة و نظام عمليات السوق المفتوح و إعادة رسملة البنوك التجارية و ذلك من خلال السماح للشركاء بالمساهمة و قد تم إنشاء عدة بنوك خاصة .

و- إصلاح القطاع البنكي و ذلك بإنشاء مجموعة من المؤسسات الجديدة لتستجيب بشكل أفضل للاحتياجات الخاصة لبعض القطاعات، منها إعادة هيكلة الصندوق الوطني للتوفير و الاحتياط و إدماجه في النظام البنكي و تأسيس عدد من الهيئات المالية الجديدة التي من شأنها أن تدعم إمكانيات تحويل نشاطات البناء و كذلك شركة الضمان العقاري هدفها جعل البنوك أكثر اطمئنانا في منح قروض السكن و صندوق الضمان و الكفالة التعاونية للترقية العقارية، و مشروع إنشاء شركات استثمارية مع العربية السعودية و الإمارات العربية وكذلك إنشاء صندوق المشاركة الفلاحية و جمعية البنوك و المؤسسات المالية حيث تهتم هذه الجمعية بالتخطيط من أجل تطوير الوظيفة البنكية وتم التحضير لإنشاء سوق مالية ابتداء من سنة 1996.

ج - تحرير الأسعار :

بدأت الجزائر في تحرير معظم الأسعار و منها الأسعار الفلاحية الوسيطة و مواد البناء ، كما ألغيت هوامش الربح المؤقتة لجميع الأسعار ماعدا خمس مواد (السكر ، الحبوب ، الزيت ، اللوازم المدرسية و الأدوية) في سنة 1994 أما في

سنة 1995 تم إلغاء مراقبة هوامش الربح و إلغاء تقنين أسعار السكر و الحبوب عدا القمح ، الزيت و الأدوات المدرسية .و على هذا الأساس نجد أن بين 1994-1996 ارتفعت أسعار المنتوجات الغذائية و البترولية إلى ما يقارب 200 % تماشياً مع الأسعار العالمية بعدما كانت هذه المنتوجات قبل 1994 كان يسودها نظام الأسعار المدعمة¹ .

د- التجارة الخارجية :

إن تسوية سعر الصرف من أهم المعايير الأساسية لبرنامج التعديل الهيكلي حيث ركزت الجزائر اهتمامها على حرية دخول العملة الصعبة لتمويل صفقات التجارة الخارجية و إلغاء احتكار الدولة لعملية استيراد المواد الاستراتيجية إلى جانب تشجيع القروض من أجل الاستيراد في متناول المتعاملين الاقتصاديين الخواص و من أهم الإجراءات المتخذة في سبيل تطوير التجارة الخارجية ما يلي²:

1-الإجراءات الخاصة بنظام الصرف وذلك بتخفيض سعر الدينار بالنسبة للدولار بين أبريل و سبتمبر 1994 بنسبة 50 % و إنشاء مكاتب للصرف ووضع سياسة من شأنها ضمان المنافسة الخارجية وإنشاء نظام جديد للحصص بين بنك الجزائر و البنوك التجارية .

2-الإجراءات الخاصة بتحرير التجارة و المدفوعات الخارجية، و منها إلغاء كل أشكال منع التصدير للمواد باستثناء تلك المواد التي لها قيمة تاريخية و أثرية وإلغاء قائمة المواد الممنوعة من الاستيراد التي حددتها الجزائر في أبريل 1994 مع تحرير واردات العتاد المهني و الصناعي الغير الجديد و عدم تحديد القيمة المالية للقروض الموجه لاستيراد سلع التجهيز مع ترخيص الدفع لنفقات (التدواي بالخارج ، التعليم

¹ - محمد بوزيان، الإصلاحات الاقتصادية من الجيل الثاني في الجزائر (خيار أم إجبار)، الملتقى الدولي حول أبعاد الجيل الثاني من الإصلاحات الاقتصادية في الدول النامية، جامعة أحمد بوقرة (الجزائر)، خلال الفترة 03-05 ديسمبر 2006

² - زلاقي وهيبة و لعجال عفيفة، مرجع سبق ذكره

، سفر الأعمال ، تحويل الأجور ، نفقات الاشهار) ، مع تفويض من قبل البنك الجزائر و تحديد سقف الدفع و تخفيض المعدل الأعظمي لحقوق الجمركة من 60 % إلى 50 % سنة 1996 و من 50 % إلى 45 % في سنة 1997 .

هـ - تنمية القطاع الخاص و إصلاح المؤسسات العمومية :

هناك إجراءات أخرى صاحبت برنامج التعديل الهيكلي تهدف إلى ترقية القطاع الخاص من جهة و إدخال إصلاحات على المؤسسات العمومية، إذ أن سياسة تشجيع الاستثمار الخاص التي تبنتها الجزائر من خلال قانون المالية التكميلي لسنة 1994 و ذلك بالسماح بالمشاركة الأجنبية في البنوك التجارية مع الترخيص ببيع المؤسسات العمومية و التنازل عنها لصالح مسيرين خواص و مساهمة الخواص في رأس مال المؤسسات العمومية و هذا في حدود 49% ، ثم وسعت هذه المساهمة و أصبحت غير محدودة من خلال قانون الخوصصة¹ ، وكان أول برنامج لعملية الخوصصة كان في أبريل 1996 مدعما من طرف البنك العالمي و خصصت 200 مؤسسة عمومية محلية في مجال الخدمات.

نخلص مما سبق إلى أنه بالرغم من من اتفاقات المساندة التي عقدتها الجزائر مع صندوق النقد الدولي خلال الفترة (1989-1993)، إلا أن معاناة الإقتصاد بقيت مستمرة، الأمر الذي دفع الجزائر بالعودة إلى المؤسسات المالية الدولية من أجل إعادة جدولة الديون والقيام بإصلاح إقتصادي شامل الذي امتد خلال الفترة (22ماي 1995 إلى 21 ماي 1998)

¹ - مرسوم تنفيذي رقم 95-22 المؤرخ في 26/08/1995 المتعلق بخوصصة المؤسسات العمومية.

المبحث الثالث: الإصلاح الضريبي في الجزائر

تتميز الأنظمة الجبائية الفعالة بتطورها المستمر مع التحولات الاقتصادية و الاجتماعية و المالية لذلك فهي تطبق خلال فترة زمنية ثم تصبح غير مناسبة مما يقتضي تعديلها و إصلاحها سواء تعلق الأمر بالدول المتقدمة أو النامية ومع التوجيه الاقتصادي الحر للجزائر أصبح النظام الجبائي المعمول به لا يتلاءم مع التوجيه الجديد وذلك لما في النظام السابق من عيوب ونقائص تؤثر سلبا على تجسيد الإصلاحات الاقتصادية التي انتهجتها الجزائر. فما هي أسباب و أهداف ومجالات هذا الإصلاح؟

المطلب الأول: أسباب الإصلاح الضريبي::

لجأت الجزائر إلى الإصلاح الضريبي نظراً لوجود أسباب تدفعها لذلك، وأهداف تسعى إلى تحقيقها، وفي هذا الإطار سنتناول من خلال هذا العرض دوافع وأهداف ومجالات الإصلاح الضريبي.

مع نهاية الثمانينات¹ أصبح النظام الضريبي الجزائري لا يستجيب لمتطلبات التنمية الاقتصادية، بسبب عدم ملاءمته للمعطيات الاقتصادية الجديدة خاصة بعد توجه الاقتصاد الوطني من اقتصاد موجه إلى اقتصاد السوق الحر، لذلك فإن دوافع الإصلاح الضريبي تكمن في نقائص و عيوب النظام الضريبي القديم وفي هذا الإطار سوف نتطرق إلى هذه العيوب من خلال العناصر التالية:

- تعقد وعدم استقرار النظام الضريبي.

- ثقل العبء الضريبي.

- ضعف العدالة الضريبية.

- ضعف الإدارة الضريبية.

- انتشار الغش والتهرب الضريبي

وسنتناول هذه العناصر كما يلي:

¹ - ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003، منشورات بغداددي، الجزائر، 2003، ص20

أ- تعقد وعدم استقرار النظام الضريبي
إن الهيكل الضريبي في النظام الجبائي الجزائري كان جد معقدا وهذا لتضمنه العديد
من الضرائب أضعف، إلى ذلك العديد من المعدلات في الضريبة الواحدة، الشيء الذي
أدى إلى إعاقة التنمية الاقتصادية.
وإن غموض وتعقد النظام الجبائي بتعدد الضرائب والمعدلات أدى إلى إقبال العبء
الاقتصادي والاجتماعي، وكانت هناك عدم تحقيق العدالة الضريبية.

نتيجة تنوع الضرائب وتعدد معدلاتها، بالإضافة إلى اختلاف مواعيد تحصيلها، مما
جعل النظام الضريبي صعب التطبيق والتحكم فيه¹، مما صعب مهمة إدارة الضرائب
والممولين معاً، كما أدى إلى كثرة المنازعات بين المكلفين وإدارة الضرائب². والجدول
التالي يوضح هيكل النظام الضريبي ما قبل الإصلاحات الضريبية لسنة 1992م:

¹- Le rapport final de la national de la reforme, edition C.N.C, Alger, p20

²- كمال رزيق، إصلاح النظام الجبائي، الملتقى الوطني حول الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر، المركز الجامعي ببيشار، الجزائر، يومي 20-221 أبريل 2004

جدول رقم (1): هيكل النظام الضريبي ما قبل الإصلاحات الضريبية لسنة 1992م

سعر الضريبة	هيكل الضرائب
	1- الضرائب المباشرة
55% لشركات الأموال	الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية
جدول للأشخاص الطبيعيين	الضريبة على الأرباح غير التجارية
25%	الضريبة التكميلية على الدخل
جدول تصاعدي	الضريبة على إيرادات الديون والودائع والكفالات
18%	المساهمة الوحيدة الفلاحية
4%	الضريبة على الرواتب والأجور
حسب جدول تصاعدي	الضريبة على فائض القيمة
30% للمدة بين 6 و 9 سنوات	
40% للمدة بين 3 و 6 سنوات	
50% أقل من 3 سنوات	
6%	الدفع الجزافي
2.55%	الرسم على النشاط الصناعي والتجار
	الرسم على النشاط غير التجاري
	11- الرسوم المماثلة الخاصة
	الرسم العقاري على الأملاك المبنية
40%	رسم على السيارات السياحية
جدول حسب قوة وعمر السيارة	رسم خاص على تنظيم الحفلات
10%	رسم خاص على ملكية القوارب السياحية
- 500 دج للقراب التي طاقتها لا 492 برميل.	
- 10.000 دج للقوارب التي تفوق طاقتها 20 برميل.	رسم خاص على الإقامات الثانوية
حسب جدول تصاعدي	111- الضرائب غير المباشرة
	أ- الرسم على رقم الأعمال:
	- الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج
10 معدلات تتراوح بين 7% إلى 80%	- الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات
8 معدلات تتراوح بين 2% إلى 30%	ب- الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك
حسب جدول يحدد فيه رسم قيمي	(الكحول، التبغ الكبريت، البنزين، الذهب، الفضة والبلاتين)

المصدر: ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 22

بالإضافة إلى ما سبق، فإن النظام الضريبي تميز بكثرة التغيرات هذه الأخيرة أدت إلى عدم استقرار ذلك النظام، فمثلاً نجد، الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية شهد معدلها تغير ملحوظ ويتضح ذلك كما يلي:

60% اعتباراً من 1985/01/01

50% من تاريخ 1986/01/01 إلى 1986/12/31

55% من تاريخ 1987/01/01 إلى 1988/12/31

50% من تاريخ 1989/01/01 إلى 1991/12/31

وبالتالي شكل هذا الوضع عائق على نشاط المؤسسة حيث من الصعب اتخاذ قرارات مالية أو استثمارية، وإعداد ميزانيات تقديرية مع نظام ضريبي غير مستقر.

ب- ثقل العبء الضريبي

أعتبر العبء الضريبي من دوافع الإصلاح بسبب تعدد الضرائب وارتفاع معدلاتها، فنجد معدل الضريبة على أرباح الشركات الذي كان يقدر بـ 55% ثم انخفض إلى 50% مع بداية سنة 1989م ورغم ذلك لا زال يعد معدل مرتفع بالمقارنة مع المعدلات الضريبية المطبقة في بعض الدول¹.

ففي سنة 1988 أجرى صندوق النقد الدولي دراسة حول مختلف المعدلات الضريبية المفروضة على أرباح الشركات لبعض الدول، وتبين أن العبء الضريبي مرتفع جداً على الشركات الجزائرية ويتضح ذلك من خلال الجدول التالي:

¹ - محمد صبحي زوجة راحم، دور وأهمية الإصلاحات الجبائية في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2001، ص 187

جدول رقم 2: معدل الضريبة على أرباح الشركات في بعض الدول سنة 1988

البلدان	سعر الضريبة
الجزائر	55%
المغرب	49.5%
تونس	38%
مصر	40%
الولايات الأمريكية	34%
بريطانيا	35%
تركيا	46%

المصدر: ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر (1992-2003)، منشورات بغدادي، الجزائر، 2004، ص 28

إنطلاق من الجدول السابق، يتضح أن معدل الضريبة على الربح الصناعي والتجاري للشركات الجزائرية من المعدلات المرتفعة إذ تجاوز معدلات الدول الأخرى.

ج- ضعف العدالة الضريبية

- إن العدالة الضريبية تعني أن يدفع المكلف قيمة الضريبة حسب المقدرة التكلفة له، غير أن النظام الضريبي الجزائري تميز بابتعاده عن العدالة الضريبية ويتضح ذلك فيما يلي¹:
- إن طريقة الاقتطاع من المصدر مقتصرة فقط على بعض المداخل دون الأخرى، ويترتب على ذلك اختلاف إمكانية التهرب الضريبي بحيث المداخل التي تخضع لطريقة الاقتطاع من المصدر تتعدم فيها فرص التهرب الضريبي بعكس المداخل الأخرى التي تبقى لها إمكانية التهرب الضريبي قائمة.
 - إن اختلاف مواعيد تحصيل الضريبة للمكلفين قد يشكل إجحافا في حق بعض المكلفين، فنجد تحصيل الضريبة على الأجور يكون في نهاية كل

¹ - ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003، مرجع سبق ذكره، ص 37 و36

شهر في حين تحصيل الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية يكون عند نهاية السنة في شكل دفعات.

- إن الضرائب المباشرة يغلب عليها طابع المعدل النسبي وليس التصاعدي، علماً أن المعدل النسبي لا يراعي حجم الدخل فهو يفرض بنفس النسبة على جميع مستويات الدخل، ويترتب على ذلك إجحاف في حق الدخل الضعيفة.
- إن النظام الضريبي السابق يحتوي على ضرائب نوعية وهذه الأخيرة لا تراعي الوضعية العامة للمكلف، لذا فإن هذا الأسلوب لا يعبر عن المقدرة التكليفية الحقيقية للمكلف ومن ثم فهي تبتعد عن المقاييس العادلة لفرض الضريبة.
- اختلاف المعاملة الضريبية بحيث نجد المؤسسات العمومية والاشتراكية تستفيد من مزايا ضريبية هامة عكس المؤسسات الخاصة.

د- ضعف الإدارة الضريبية:

- إن الإدارة الضريبية الفعالة تساهم في إنجاز النظام الضريبي بحيث أن تلك الإدارة تشكل همزة وصل بين المكلفين بالضريبة والنظام الضريبي، بالمقابل فإن من بين الأسباب التي أدت إلى فشل النظام الضريبي السابق يرجع إلى الضعف الذي تعاني منه الإدارة الضريبية وذلك لوجود عدة أسباب تتمثل فيما يلي¹:
- الفراغ الذي عرفته الإدارة الضريبية بعد رحيل السلطات الاستعمارية أدى إلى صعوبة التحكم في سيرورة تلك الإدارة مما أثر سلباً على مردوديتها.
 - تدني المستوى التعليمي لموظفي الضرائب، هذا الوضع أدى إلى صعوبة تأدية مهام إدارة الضرائب على الوجه الكامل.
 - إن النظام الضريبي المعقد صعب من مهمة موظفي إدارة الضرائب، وقد ساهم في ذلك تعدد أنواع الضرائب، وغموض النصوص التشريعية الضريبية.

¹ - محمد صبيحة زوجة راحم، مرجع سبق ذكره، ص196

- افتقار إدارة الضرائب إلى التقنيات المتطورة مثل نظام الإعلام الآلي أدى إلى صعوبة أداء المهمة الموكلة لها.
- سوء التنظيم الإداري، وجود البيروقراطية وانتشار الرشوة في جهاز إدارة الضرائب أدى إلى ضعف تلك الإدارة.

هـ - انتشار الغش والتهرب الضريبي

أدى تعقد النظام الضريبي وعدم استقراره، بالإضافة إلى وجود عدة ثغرات في التشريع الضريبي، التي تمكن المكلفين باستغلال ذلك النقص للتهرب من الضريبة، زيادة على نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين، واعتقادهم أن الضريبة تمس أموالهم الخاصة دون مقابل، هذا ما يدفعهم إلى استعمال كل الطرق والوسائل الممكنة لاجتباب الضريبة. إلى انتشار ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر¹. وتشير بعض الإحصائيات إلى أن خزينة الجزائر حرمت من 50 مليار دينار عام 1989 بفعل التهرب الضريبي.

¹ - ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة، الجزائر، 2004، ص 10-12

المطلب الثاني: أهداف الإصلاح الضريبي:

تتطلب التنمية الاقتصادية اصلاحات شاملة ومتكاملة، لذلك كان لزاماً أن يواكب الإصلاحات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر إصلاح ضريبي، ومنذ اواخر الثمانينات بدأ النظام الضريبي يشهد عدة إصلاحات حقيقية وعميقة نظراً لتضمنه على عدة نقائص وسلبيات لا تمكنه من أداء الوظائف الموكلة له بشكل فعال وتهدف هذه الإصلاحات إلى تحقيق غاية رئيسية تكمن في إنعاش الاقتصاد الوطني ومن أجل ذلك سطرت بعض الأهداف على مستوى النظام الضريبي تتمثل في العناصر التالية:

- تبسيط النظام الضريبي.
- تخفيف العبء الضريبي.
- إدارة ضريبية فعالة.
- محاربة الغش والتهرب الضريبي.
- تحقيق العدالة الضريبية.
- توجيه النشاط الاقتصادي.

1- تبسيط النظام الضريبي

تهدف الإصلاحات الضريبية إلى تبسيط النظام الضريبي، سواء في هيكل النظام الضريبي بحيث يتم استبدال عدة ضرائب معقدة بضرائب بسيطة وكذا إلغاء عدة ضرائب غير ضرورية، أو في التشريع الضريبي بحيث تصبح القوانين الضريبية واضحة ومدعمة بتحليلات وتفسيرات من طرف المختصين، ويزترتب على ذلك أن يصبح النظام الضريبي يكتسي أكثر شفافية ووضوحاً وينعكس ذلك إيجاباً على إدارة الضرائب وكذا المؤسسة.

2- تخفيف العبء الضريبي

كان ثقل العبء الضريبي من أهم مساوئ النظام الضريبي السابق على المؤسسة فقد كان مجحفاً في حقها وعادة ما تسبب في اختلال توازنها المالي، لذلك تواجه المؤسسة عدة صعوبات مالية تحد من برامجها التوسعية. وعلى هذا الأساس أصبح من الضروري تخفيف العبء الضريبي وذلك عن طريق تخفيض المعدلات الضريبية حيث ان تخفيف العبء الضريبي يحفز المؤسسة بمزاولة وتوسع نشاطها، كما أنه يشجع تكوين مؤسسات جديدة، ومن أجل ذلك تم إعادة هيكلة النظام الضريبي في سنة 1992 حيث جمعت بعض الضرائب في ضريبة واحدة وألغت ضرائب أخرى، وترتب على ذلك تقليص العبء الضريبي على المؤسسة.

3- إدارة ضريبة فعالة

إن من شروط نجاح أي نظام ضريبي وجود إدارة ضريبية فعالة تسهر على تطبيقه ومتابعته، لذلك فمن الأهداف الهامة للإصلاح الضريبي، تحقيق إدارة ضريبية فعالة، ومن أجل ذلك وضعت خطة طموحة تتمثل فيما يلي¹:

- رفع عدد الموظفين بالجهاز الضريبي بما يتناسب وعدد المكلفين بالضريبة.
- إنشاء مدرسة وطنية للضرائب، وثلاث مدارس جهوية أخرى.
- تعميم استعمال الإعلام الآلي في جميع مصالح الجهاز الضريبي.
- إزالة البيروقراطية وكل العراقيل الموجودة داخل إدارة الضرائب مما يؤدي إلى كسب ثقة المكلف بإدارة الضرائب.

4- محاربة الغش والتهرب الضريبي

يعتبر الغش والتهرب الضريبي، أحد المشاكل الهامة التي يواجهها النظام الضريبي حيث يؤدي إلى إضعاف مردود ذلك النظام ونقص في الحصيلة الضريبية،

¹ - محمد صبيحة زوجة راحم، دور وأهمية الإصلاحات الجبائية في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 210

وللتخفيف من هذه الظاهرة الخطيرة قام المشرع الجزائري بإصلاحات ضريبية ذات البعد الإداري والتشريعي، وتتمثل هذه الإجراءات في العناصر التالية¹:

- إنشاء ضرائب بسيطة وواضحة يسهل متابعتها.
- إجبار المكلفين بمسك دفاتر منتظمة يمكن مراقبتها في كل وقت.
- إجبار المكلفين التعامل بالفاتورة وهذه الأخيرة بدورها خاضعة للمراقبة.
- وضع بطاقة ترقيم بواسطة الإعلام الآلي لجميع المكلفين بحيث نجد لكل مكلف رقم ضريبي واحد رغم تعدد أنشطته مما يسهل معرفة كل ما يربطه بالمجال الضريبي.
- إعادة تنظيم الهياكل الضريبية بحيث تم دمج كل من مفتشيات الضرائب المباشرة ومفتشيات الضرائب غير المباشرة في مفتشيات منفردة، مما يسهل عملية متابعة تسيير الملفات الضريبية.
- ربط بعض الإدارات الأخرى بإدارة الضرائب، فمثلاً نجد إدارة الجمارك لها اتصال مستمر بإدارة الضرائب من أجل التنسيق وتبادل المعلومات لمتابعة المكلفين الذين يستوردون السلع من الخارج.
- استعمال العبارات الإشهارية لمحاربة الغش والتهرب الضريبي مثل العبارات التالية: { ادفعوا ضرائبكم. أين تذهب أموال الضرائب. لماذا تدفع الضرائب. }
- توسيع تطبيق تقنية الاقتطاع من المصدر بحيث تعد هذه التقنية جد فعالة لمحاربة التهرب والغش الضريبي.

بالإضافة إلى ما سبق ذكره، فإن تحسين الإدارة الضريبية و تخفيف العبء الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية والصرامة في تطبيق القوانين يؤدي حتماً إلى التقليل من الغش والتهرب الضريبي، ويترتب على ذلك زيادة الحصيلة الضريبية التي تعمل على دفع وتيرة التنمية الاقتصادية.

¹ - ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003، مرجع سبق ذكره، ص 42-43

5- تحقيق العدالة الضريبية

تشكل العدالة الضريبية من أبرز اهتمامات المشرع الضريبي فمن خلالها يكتسب النظام الضريبي نجاحه ومصادقته لدى المكلفين بالضريبة ويسعى النظام الضريبي الجديد إلى تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين من خلال التوزيع العادل للعبء الضريبي ويتضح ذلك من خلال الإجراءات التالية:

- التمييز بين الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين وإخضاع كل طرف منهما لمعاملة ضريبية خاصة، إن هذا التمييز يشكل خطوة نحو الاقتراب من العدالة الضريبية.
- التوسع في استعمال الضريبة التصاعدية على حساب الضريبة النسبية، علما أن الضريبة التصاعدية أكثر عدالة من الضريبة النسبية حيث أنها تراعي مستويات الدخل.
- مراعاة المقدرة التكاليفية للمكلف عن طريق الأخذ بعين الاعتبار ظروفه الشخصية وكذا إعفاء الحد الأدنى للمعيشة.

6- توجيه النشاط الاقتصادي

يهدف النظام الضريبي الجديد التحكم في النشاط الاقتصادي وتشجيع الأعوان الاقتصادية بما فيهم المؤسسات على زيادة الاستثمار عن طريق منح الامتيازات الضريبية كاتخاذ سياسة الإعفاء واستعمال بعض التقنيات المحفزة على عمليات الاستثمار وتوسيع المشاريع، وفي هذا المجال يسعى المشرع الضريبي استعمال الضريبة كأداة لتحقيق الأغراض التالية:

- حماية الإنتاج الوطني عن طريق الرسوم الجمركية، وفي هذا الإطار يجب مراجعة معدلات تلك الرسوم حتى تحقق الحماية اللازمة للمنتجات الوطنية، ومن أجل ذلك يجب وضع جدول اقتصادي مفصل لجميع الصادرات لتحديد الحقوق الجمركية الملائمة.

- توجيه الاستثمار نحو النشاطات المراد ترقيتها، وذلك وفق السياسة الاقتصادية المنتهجة.

- تشجيع الأعوان الاقتصادية على مباشرة الاستثمار وذلك بفضل التسهيلات والتحفيزات الضريبية.

إن مختلف الأهداف التي تسعى الإصلاحات الضريبية إلى تحقيقها تتدرج ضمن تحديث النظام الضريبي وفعاليتها، بحيث يصبح موضوعي ومتكيف أكثر مع معطيات اقتصاد السوق، وذلك من خلال تحرير المؤسسة بإخضاعها لآليات السوق.

ولكي تتحقق تلك الأهداف يجب تهيئة الأرضية الملائمة لذلك، من خلال توفير كل الوسائل الضرورية لإنجاح تلك الإصلاحات وإعادة النظر في جميع المتغيرات التي تتصل بالنشاط الاقتصادي كسياسة النقود، الائتمان، الأسعار...

المطلب الثالث: مجالات الإصلاح الضريبي في الجزائر:

ارتكز الإصلاح الضريبي لسنة 1992 على الجباية العادية وتضمن العناصر التالية¹:

- تعميم الضريبة الوحيدة على الإنفاق في شكل الضريبة على القيمة المضافة.

- القطيعة مع نظام الضرائب النوعية على مداخيل الأشخاص الطبيعيين، باختيار ضريبة وحيدة على الدخل في شكل الضريبة على الدخل الإجمالي.

- تجسيد مبدأ الفصل والتمييز بين الضريبة على الأرباح الشركات والضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

وقد تمخض عن هذا الإصلاح إحداث الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة.

¹ - باغوس عبد القادر، دراسة تحليلية لعجز الموازنة العامة في الجزائر خلال الفترة 1996-1997، رسالة ماجستير، 1999، ص136

وبالتالي أسفر الإصلاح عن بنية جديدة للنظام الضريبي تعتمد على العناصر التالية:

أولاً: الفصل بين الضرائب العائدة للدولة وتلك العائدة للجماعات المحلية: ويدخل هذا ضمن الاتجاهات العالمية السائدة الرامية إلى تعزيز لامركزية الحكم من جهة، وتمييز الجماعات المحلية بمواردها الخاصة التي يمكن توجيهها نحو جهود التنمية المحلية.

ولقد أسفر هذا التمييز على تعيين الضرائب التالية لصالح الدولة وهي كالتالي¹.

1- الضريبة على الدخل الإجمالي: وتأتي في سياق إصلاح الضرائب على الدخل بالانتقال من نظام على فروع الدخل إلى نظام إجمالي من جهة وكذلك للتمييز بين الضرائب المفروضة على مداخيل الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الإجمالي الصافي للمكلف، وهي سنوية، تصريحية، يخضع اقتطاعها لسلم تصاعدي بالشرائح.

ويخضع لها الأشخاص ذوي محل إقامة جبائية بالجزائر، أو الذين تكون مداخيلهم من مصدر جزائري حتى وإن كان مصدر تكليفهم خارج الجزائر.

2- الضريبة على أرباح الشركات: وهي ضريبة سنوية تفرض على الأرباح المحققة من قبل شركات الأموال وفق معدل سنوي ثابت، بعد أن يتم التصريح بالأرباح لدى الإدارة الضريبية.

3- الضرائب على الإنفاق: وتتضمن هذه الضرائب مجموعة من الرسوم أهمها الرسم على القيمة المضافة الذي حل محل الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات، ويمس الرسم على القيمة المضافة مجالات واسعة بما يمكنه من رفع مردودية الخزينة العمومية.

ويأتي اللجوء إلى الرسم على القيمة المضافة في سياق الانسجام مع الممارسات العالمية في المجال الضريبي من جهة ولكون الرسم على القيمة المضافة يمكن من تحقيق بعض الأهداف أهمها:

¹ - قدي عبد ايد، النظام الجبائي وتحديات الألفية الثالثة، مداخلة في ملتقى الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة البليدة، كلية العلوم الاقتصادية، 21-

- إنعاش النمو الاقتصادي لكونه لا يمس الاستثمارات وبالتالي فإن تكاليف الاستثمار تنخفض بشكل محسوس.
 - رفع تنافسية المؤسسات الجزائرية على مستوى الأسواق الخارجية بإعفاء المنتجات المصدرة من هذا الرسم.
 - زيادة الشفافية لاعتماد الرسم أساسا على الفوترة وشفافية المعاملات.
- كما يندرج ضمن هذه الضرائب (أي على الإنفاق) الرسم الداخلي على الاستهلاك الذي يهدف إلى تحصيل موارد مالية هامة يفرضه في الغالب على منتجات ضعيفة أو عديمة مرونة الطلب.
- وهذا الرسم نوعي يفرض على منتجات في الغالب ضارة بالصحة مثل الجعة، مواد التبغ والكبريت.
- وضمن الضرائب على الإنفاق نشير إلى الرسم على المنتجات البترولية والمماثلة لها وهو كذلك رسم نوعي.
- 4- **الضرائب على رأس المال:** وهي ضرائب تفرض على حركة رؤوس الأموال الطبيعية أو العرضية وتتمثل أساسا في الضرائب على الشركات وحقوق التسجيل والطابع.
- 5- **الضرائب على التجارة الخارجية:** ويكتسب هذا النوع من الضرائب أهمية كبيرة بالنظر إلى تأثيره المزدوج على الإيرادات العامة من جهة وعلى تدفق السلع والخدمات من وإلى الخارج، فضلا عن مساهمته في حماية الاقتصاد الوطني، وتتكون هذه الضرائب أساسا من حقوق الجمارك التي تفرض على أساس القيمة لدى الجمارك على الواردات واستثناء على بعض الصادرات.

كما أسفر عن ضرائب لصالح المجموعات المحلية

تتمثل المجموعات المحلية في البلديات والولايات ذلك أن المجموعات المحلية أصبح لها دورا بارزا في الحياة الاقتصادية والاجتماعية يدفعها إلى الحصول على الأدوات المالية للتدخل مثل الضرائب، وتتكون أهم الضرائب العائدة للمجموعات

المحلية (الرسم على النشاط المهني، الدفع الجزافي، الرسم العقاري، رسم التطهير)
والتي سنتناولها بنوع من التفصيل في الفصل الثاني
ثانياً: الفصل بين الجباية البترولية والجباية العادية: وذلك في إطار السعي إلى
إحلال الجباية البترولية بالجباية العادية بالنظر إلى عدم استقرار الأولى
وخضوعها لمتغيرات كثيرة خارج سيطرة السلطة، خاصة بعد الهزة التي عرفتھا
السوق النفطية سنة 1986.

خلاصة الفصل:

يمكن أن يستخلص من هذا الفصل أن سياسات الإصلاحات الاقتصادية التي انتهجتها الجزائر اقتضت تطبيق إصلاحا ضريبيا يتماشى مع الإصلاح الاقتصادي، ذلك أن السياسة الضريبية مكون مهم من مكونات السياسة المالية والاقتصادية، مما يترتب على الدولة القيام بتركيز جهودها في تأدية وظائفها الأساسية في تحقيق العدالة الاجتماعية.

كما واكب الإصلاحات الاقتصادية تدابير ضريبية في قوانين المالية السنوية لخدمة الإصلاحات، هدفت في معظمها إلى تحرير مبادرة القطاع الخاص للمساهمة في التنمية الاقتصادية من خلال التخفيف من العبء الضريبي والتحفيز على الاستثمار.

الفصل الثاني



الفصل الثاني

الأهمية النسبية للضرائب في الإيرادات العامة للجزائر

تمهيد:

تمثل الإيرادات الضريبية أهم المصادر الرئيسية من مصادر الإيرادات العامة لأهمية الدور الذي تلعبه في تحقيق أغراض السياسة المالية، كما أصبحت الضرائب أداة رئيسية في تحقيق أهداف الدولة الإجتماعية والإقتصادية.

ويعكس حجم وهيكل الإيرادات الضريبية درجة التقدم الإقتصادي ومدى فاعلية السياسات في حشد الموارد وتوظيفها، وفي إطار برنامجها للإصلاح الإقتصادي قامت الجزائر بإعادة النظر في نظامها الضريبي الذي شهد إصلاحا واسعا من خلال قانون المالية لعام 1991 الذي استحدث ضرائب جديدة والغى ضرائب كانت قائمة لعدم جدواها، سعيا منها إلى زيادة دور الإيرادات الضريبية والتقليل من الإعتماد على إيرادات المحروقات في تمويل الموازنة العامة.

وعليه جاء هذا الفصل لدراسة النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاح الضريبي لعام 1992 وأهم التغيرات التي طرأت عليه خلال الفترة (1992-2008)، بالإضافة إلى توضيح دور الإيرادات العامة والإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة للدولة، وكيف تطورت النفقات العامة خلال الفترة محل الدراسة، وماهي الأوضاع التي عرفتتها الموازنة العامة خلال هذه الفترة، كما تم التطرق في آخر هذا الفصل إلى مقارنة النظام الضريبي الجزائري بالنظم الضريبية لكل من (فرنسا، مصر، الكويت).

وانطلاقا مما سبق قسم هذا المبحث إلى ثلاث مباحث على النحو التالي:

المبحث الأول: النظام الضريبي الجزائري.

المبحث الثاني: تطور الإيرادات الضريبية في الموازنة العامة للجزائر خلال الفترة (1992-2008)

المبحث الثالث: مقارنة النظام الضريبي الجزائري بالنظم الضريبية لكل من (فرنسا، مصر، الكويت)

المبحث الأول: النظام الضريبي الجزائري

حمل قانون المالية لعام 1991 عدة إصلاحات ضريبية قصد تحديث النظام الضريبي وجعله أكثر ملاءمة مع الإصلاحات الاقتصادية، فتم تأسيس ضرائب جديدة، كما أن ذلك الإصلاح لم يتوقف، بحيث شهد النظام الضريبي بعد إصلاحات 1992 عدة تعديلات في قوانين المالية.

وعليه سيتم في هذا المبحث التطرق إلى مكونات النظام الضريبي الجزائري واهم التطورات والتعديلات التي طرأت عليه منذ 1992 إلى 2008.

المطلب الأول: الضرائب المباشرة

خصص هذا المطلب لضريبتين هما: الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، لأنهما يشكلان صلب النظام الضريبي الجزائري المعاصر.

أولاً: الضريبة على الدخل الإجمالي :

أسست الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال قانون المالية لسنة 1991، وجاءت هذه الضريبة لتعوض نظام الضرائب النوعية ذي المعدلات المتعددة الذي كان مفروضاً في السابق على المداخيل.

واشتمل نظام الضرائب النوعية السابق على :

- الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وشركات الأشخاص.
- الضريبة على الأرباح غير التجارية.
- الضريبة على مداخيل الديون، الودائع، والكفالات.
- الضريبة على الرواتب والأجور.
- الضريبة على القيمة الزائدة عن التنازل بمقابل عن الأملاك المبنية وغير المبنية.
- المساهمة الوحيدة الفلاحية.
- الضريبة التكميلية على الدخل.

فالمادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنص على ما يلي: (تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة)¹ وتتسم هذه الضريبة بالخصائص التالية: ضريبة سنوية، موحدة، تصريحية ضريبة تصاعدية حيث تحسب وفق جدول تصاعدي، باستثناء المداخل الخاضعة للاقتطاع من المصدر، فإنها تخضع لمعدل نسبي، ضريبة شخصية حيث أنها تأخذ في الحسبان الوضعية الشخصية للمكلف بدفعها².

- **دفع الضريبة** : يوجد ثلاث طرق لدفع الضريبة على الدخل الإجمالي وذلك حسب طبيعة النظام المتبع (النظام الحقيقي - النظام الجزافي - الإقتطاع من المصدر)
و يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي الأشخاص التالية³:

- 1- الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن في الجزائر بصفته مالكين له، أو منتفعين به، أو مستأجرين له عندما يكون الإيجار في هذه الحالة الأخيرة قد اتفق عليه باتفاق وحيد، أو اتفاقات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الأقل.
- 2- الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية، أو مركز مصالحهم الأساسية في الجزائر.
- 3- الأشخاص أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم، و حتى الذين يكلفون بمهامهم في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم.
- 4- الأشخاص غير المقيمين بالجزائر والذين يحصلون على مداخيل ذات مصدر جزائري.
- 5- الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية الذين يحصلون في الجزائر على أرباح، أو مداخيل يعود فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بموجب اتفاقية دولية خاصة بازدواجية فرض الضريبة.

¹ - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 1

² - إعداد طلبة تحت اشراف الدكتور مولود ديدان، أبحاث في الإصلاح المالي، دار بلقيس، الجزائر، 2010، ص 106

³ - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 3

- 6- الشركاء في شركات الأشخاص والشركات المدنية المهنية.
- 7- الأعضاء في الشركات المدنية بشرط أن تكون منظمة على شكل شركات أسهم وقانونها الأساسي ينص على المسؤولية غير المحدودة للشركاء فيما يخص ديون الشركة.
- 8- المسيرين ذوي الأغلبية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، ومسيرو شركات التوصية المحددة فيما يخص المكافآت عن وظائفهم.
- 9- المساهمون في شركات الأموال فيما يتعلق بأرباح الأسهم والنسب المئوية من الربح.

أما الإعفاءات من الضريبة على الدخل الإجمالي فتتمثل في الآتي¹:

1- الأشخاص المعفيين: يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي، الأشخاص الذين لا يتجاوز دخلهم الصافي الإجمالي السنوي 120000 دج² والسفراء وأعوان الدبلوماسيين، والقنصلين الجزائريين.

2- المداخل المعفاة:

- الأرباح الصناعية والتجارية: يستفيد من إعفاء دائم، المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة، وإيرادات الفرق الممارسة لنشاط مسرحي، والأرباح الخاضعة للضريبة و الناتجة عن الأنشطة الخاصة بانجاز السكنات الاجتماعية و الترقية و الريفية ضمن الشروط المحددة في دفتر الأعباء.

و يستفيد من إعفاء لمدة 10 سنوات الحرفيون التقليديون و الممارسون لنشاط حرفي فني و يستفيد من إعفاء كلي لمدة ثلاث سنوات اعتبارا من تاريخ انطلاق الاستغلال للأنشطة الممارسة من طرف الشباب المستثمر المستفيد من إعانة >الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب<، و تمتد فترة الإعفاء إلى ستة سنوات في حالة ممارسة هذه الأنشطة في مناطق يجب ترقيتها.

¹ - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 13

² - قانون رقم 07-12 المؤرخ في 30-12-2007 المتضمن قانون المالية لعام 2008، جريدة رسمية عدد 82

- المداخيل الفلاحية: يستفيد من إعفاء كلي دائم المداخيل الناتجة عن زراعة الحبوب و الخضر الجافة و التمور، و يستفيد من إعفاء لمدة عشر سنوات المداخيل الناتجة عن الأنشطة الفلاحية و تربية الماشية الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا و في المناطق الجبلية.

- يستفيد من إعفاء لمدة خمس سنوات ابتداء من أول جانفي 2003¹ حواصل و فوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل في الأسهم والأوراق المماثلة لها وكذا فوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن السندات و الأوراق المماثلة لها. - بالنسبة للرواتب و الأجور و المعاشات و الريع العمرية: يستفيد من إعفاء دائم الأشخاص من جنسية أجنبية و الذين يعملون في الجزائر في إطار مساعدة تطوعية منصوص عليها في اتفاق دولي.

- العمال المعوقون الذين تقل أجورهم عن اثني عشر ألف (12000) دج.

- التعويضات الممنوحة مقابل مصاريف التنقل أو المهمة.

- المنح ذات الطابع العائلي المنصوص عليها في التشريع الاجتماعي.

- معاشات المجاهدين و الأرمال و الأصول جراء وقائع حرب التحرير الوطنية، والمعاشات المدفوعة بصفة إلزامية وكذا تعويضات التسريح.

وأما بالنسبة لسعر الضريبة على الدخل الإجمالي، فقد اتبع المشرع الجزائري طريقة التصاعد بالشرائح، (حيث تمتاز هذه الطريقة بأنها تضمن معاملة مختلفة لشرائح الدخل الواحد ومن ثم لا يضار صاحب الدخل المرتفع حيث أن الشرائح الأولى من الدخل تخضع لمعاملة ضريبية مخففة طبقا لأجزاء دخله)².

وقد عرفت أسعار الضريبة على الدخل الإجمالي عدة تعديلات منذ

استحداثها إلى 2008، وهذه التعديلات موضحة في الجداول التالية:

¹ قانون رقم 02-11 المؤرخ في 24-12-2002 المتضمن قانون المالية لعام 2003، جريدة رسمية عدد 86

² - محمد البنا و سهر محمد حسن، اقتصاديات المالية العامة مدخل حديث، دار الخولي للطباعة، طنطا(مصر)، 2004، ص 221

جدول رقم(03): أسعار الضريبة على الدخل الإجمالي بدءا من 1991¹

الشريحة (دينار جزائري)	سعر الضريبة
لا يتجاوز 21600 دج	0%
من 21601 إلى 30000	5%
من 30001 إلى 60000	10%
من 60001 إلى 90000	15%
من 90001 إلى 120000	20%
من 120001 إلى 160000	25%
من 160001 إلى 200000	30%
من 200001 إلى 260000	35%
من 260001 إلى 330000	40%
من 330001 إلى 400000	45%
من 400001 إلى 500000	50%
ما زاد عن 500000	55%

المصدر: قانون المالية لسنة 1991

من خلال الجدول يتضح أن المشرع الضريبي الجزائري قسم الدخل الخاضع للضريبة إلى 12 شريحة ووضع لكل شريحة سعر معين، وتراوحت اسعار الضريبة المطبقة من 0% إلى 55% كأعلى سعر، حيث ينتقل سعر الضريبة من شريحة إلى أخرى بزيادة 5% عن سعر الشريحة التي قبلها، كما أعفي الدخل الذي لا يتجاوز 21600 دينار من هذه الضريبة وهذا مراعاة للأعباء العائلية، لكن بمجيب قانون المالية لعام 1994 أدخلت عدة تعديلات على اسعار وشرائح الدخل الخاضع للضريبة وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

¹ - قانون رقم 40-36 المؤرخ في 31-12-1990 المتضمن قانون المالية لعام 1991، جريدة رسمية عدد 57

جدول رقم (04) أسعار الضريبة على الدخل الإجمالي بدءاً من 1994¹

الشريحة (دينار جزائري)	سعر الضريبة
لا يتجاوز 30000 دج	00%
من 30001 دج إلى 120000 دج	15%
من 120001 دج إلى 240000 دج	20%
من 240001 دج إلى 720000 دج	30%
من 720001 دج إلى 1920000 دج	40%
أكثر من 1920000 دج	50%

المصدر: قانون المالية لسنة 1994

تمثلت هذه التعديلات في الآتي:

- 1- تخفيض عدد الشرائح إلى نصف ما كانت عليه أي إلى ستة شرائح.
 - 2- رفع الحد الأدنى المعفى من الدخل إلى 30000 دينار جزائري
 - 3- تخفيض أعلى سعر للضريبة بمقدار 5%
 - 4- أصبح الفرق بين سعر كل شريحة وأخرى 10% بدلا من 5%
- وجاءت هذه التعديلات من أجل زيادة مساهمة هذه الضريبة في الإيرادات الضريبية خاصة في ظل تدهور إيرادات المحروقات بسبب انخفاض أسعار البترول. واستمر العمل بهذه الأسعار إلى غاية 1998، لتشهد تغيراً آخر في قانون المالية لعام 1999، وهذا ما يوضحه الجدول رقم (05):

¹ - مرسوم تشريعي 93-93 المؤرخ في 29-12-1993 المتضمن قانون المالية لعام 1994، جريدة رسمية عدد 88

جدول رقم(05): أسعار الضريبة على الدخل الإجمالي بدءا من 1999¹

الشريحة	سعر الضريبة
لا يتجاوز 60000 دج	0%
من 60001 دج إلى 180000 دج	10%
من 180001 دج إلى 360000 دج	20%
من 360001 دج إلى 720000 دج	30%
من 720001 دج إلى 1920000 دج	35%
أكثر من 1920000 دج	40%

المصدر: قانون المالية لعام 1999

من خلال الجدول رقم (05) يتضح أن قانون المالية لعام 1999 لم يحمل تعديلات كثيرة على أسعار الضريبة على الدخل الإجمالي، ومن أهم ما جاء به هو رفع الحد الأدنى من الدخل المعفى إلى نصف مكان عليه (60000 دج) وهذا لتخفيف الاعباء العائلية خاصة بعد التضخم الذي في ظل الإرتفاع المتواصل في تكاليف الحياة في الجزائر، كما تم تخفيض أعلى سعر للضريبة على الدخل الإجمالي حيث أصبح 40%.

أما التعديلات التي حملها قانون المالية لعام 2004 هي الأخرى لم تكن كثيرة، وهذا ما يبينه الجدول رقم (06)

¹ - قانون رقم 98-12 المؤرخ في 31-12-1998 المتضمن قانون المالية لعام 1999، جريدة رسمية عدد 98

الجدول رقم(06): أسعار الضريبة على الدخل الإجمالي بدءاً من 2004¹

سعر الضريبة	الشريحة (بالدينار الجزائري)
0%	لا يتجاوز: 60000 دج
10%	من 60001 دج إلى 180000 دج
20%	من 180001 دج إلى 360000 دج
30%	من 360001 دج إلى 1080000 دج
35%	من 1080001 دج إلى 3240000 دج
40%	أكثر من 3240000 دج

المصدر: قانون المالية لسنة 2004

التغيير الوحيد الذي طرأ على جدول أسعار الضريبة على الدخل الإجمالي هو تغيير طول الشريحة الخامسة وبالتالي رفع الدخل الخاضع لأعلى سعر والمتمثل في 40% إلى 3240000. لكن قانون المالية لعام 2008 أدخل عدة تغييرات على أسعار الضريبة على الدخل الإجمالي وهذا ما يوضحه الجدول رقم(07):

الجدول رقم(07): أسعار الضريبة على الدخل الإجمالي بدءاً من 2008²

سعر الضريبة	الشريحة (دينار جزائري)
0%	لا يتجاوز 120000
20%	من 120001 إلى 360000
30%	من 360001 إلى 1440000
35%	أكثر من 1440000

المصدر : قانون المالية لسنة 2008

¹ - قانون رقم 03-22 المؤرخ في 28-12-2003 المتضمن قانون المالية لعام 2004، جريدة رسمية عدد 83

² - قانون رقم 07-12 المؤرخ في 30-12-2007 المتضمن قانون المالية لعام 2008، جريدة رسمية عدد 82

من خلال الجدول رقم (07) يتبين أن تغييرا جذريا حدث على جدول أسعار الضريبة على الدخل الإجمالي حيث خفض عدد الشرائح إلى اربعة شرائح وبالتالي تخفيض عدد المعدلات إلى اربعة معدلات، وتم رفع الحد الأدنى المعفى من الدخل إلى 120000 دينار جزائري، كما تم تخفيض اعلى سعر للضريبة على الدخل الإجمالي ليصبح 35%.

وكان السبب دوما من وراء كل تعديل هو زيادة فاعلية هذه الضريبة لزيادة مساهمتها في تمويل الموازنة العامة للدولة وللتأثير على الحياة الاقتصادية الإجتماعية والإقتصادية في الجزائر.

ثانيا: الضريبة على أرباح الشركات:

تم استحداث هذه الضريبة في قانون المالية لسنة 1991 الذي عرفها وحدد جوانبها الفنية والتقنية ومجالات تطبيقها، حيث نصت المادة 135 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة على ما يلي:
(تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136، وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات)¹.

ويندرج تأسيس الضريبة على أرباح الشركات في إطار وضع نظام ضريبي خاص بالشركات الذي يختلف عن النظام المطبق على الأشخاص الطبيعيين²، كما تعتبر هذه الضريبة من الضرائب الجديدة الأساسية المكونة للنظام الضريبي الجزائري ابتداء من عام 1992.

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 135

² AINOUCHE Mohanad Cherif, la Fiscalité instrument de développement économique, thèse doctorat d'état, I.S.E, université d'Alger, 1991, p23.

وتتميز هذه الضريبة بعدة خصائص يمكن اجمالها في الآتي¹:

1- ضريبة سنوية: بحيث تفرض مرة واحدة في السنة على الأرباح المحققة خلال السنة.

2- ضريبة موحدة: أي أن معدل الضريبة موحد على كل الأرباح الصافية أو المداخل التي تحققها الشركات دون الأخذ بعين الاعتبار رقم الأعمال المحقق .

3- ضريبة عامة: كونها تفرض على مجمل الأرباح دون التمييز لطبيعتها.

4- ضريبة نسبية: حيث يخضع الربح الضريبي لمعدل ثابت وليس إلى جدول تصاعدي.

5- ضريبة تصريحية: بحيث يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي لجميع أرباحه لدى مصلحة الضرائب التابعة للمقر الإجتماعي للشركة الرئيسية.

أما فيما يخص مجال تطبيق الضريبة على ارباح الشركات فحسب مبدأ إقليمية الضريبة تفرض الضريبة على أرباح الشركات المحققة بالجزائر سواء أكانت تلك الأرباح الخاصة بالشركات الوطنية أو الأجنبية المتواجدة في الجزائر حيث يترتب على ذلك إلغاء التمييز السابق للشركات الأجنبية و الوطنية العمومية منها و الخاصة، و يأخذ بعين الاعتبار مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات الصيغة الإيجابية و كذلك الإختيارية و يتضح ذلك كما يلي²:

أ- الشركات الخاضعة إجباريا للضريبة على أرباح الشركات³:

- شركات الأموال والمتمثلة في(شركات الأسهم - الشركات ذات المسؤولية المحدودة - شركات التوصية بالأسهم).

- الشركات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

- الشركات المدنية المتكونة تحت شكل شركة أسهم.

ب- الشركات التي تخضع بطريقة إختيارية للضريبة على أرباح الشركات:

¹ ناصر مراد، الاصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، العدد02، ورقلة (الجزائر)، 2003، ص27

² ناصر مراد، لاصلاح الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص72

³ - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 136

هناك بعض الشركات الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي، إلا أن المشرع سمح لها اختياريًا بالخضوع إلى الضريبة على أرباح الشركات، و في هذه الحالة يترتب على تلك الشركات تقديم طلب الاختيار مرفقًا بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لدى مفتشية الضرائب المعنية، و يعتبر هذا الاختبار نهائي أي لا رجعة فيه مدى حياة الشركة، وهذه الشركات هي شركات الأشخاص التي تكون في شكل الشركات التالية (شركات التضامن، شركات التوصية البسيطة، جمعيات المساهمة).

أما فيما يخص الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات¹ فلقد وضع المشرع الضريبي الجزائري بعض الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات، لغرض تشجيع المؤسسات على الاستثمار في نشاطات معينة وفق السياسة العامة للاقتصاد، و كذا مراعاة الجانب الاجتماعي لبعض الفئات و قد حددت جميع الإعفاءات الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات في المادة رقم 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- **حساب الضريبة على أرباح الشركات:** تعتبر الضريبة على أرباح الشركات ضريبة نسبية حيث أنها تفرض على أساس نسبة معينة، وفي هذا المجال نجد المادة 150 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة تميز بين ثلاث فئات من المعدلات²:

1- المعدل العادي:

عمل الإصلاح الضريبي لسنة 1992 على تخفيض الضريبة على أرباح الشركات من 50% في شكل ضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية إلى 42%، ويعتبر هذا المعدل الأخير نوعًا ما مرتفعًا إذا ما قارناه بمعدلات دول أخرى. وقد خفض هذا المعدل إلى 38% وفق المادة 16 من قانون المالية لسنة 1994، ثم خفض مرة أخرى إلى 30% وفق المادة 14 من قانون المالية لسنة 1999 .

¹ - انظر قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 138

² - ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 78

2- المعدل المنخفض:

تخضع الأرباح المعاد استثمارها إلى معدل مخفض ، فأول نسبة حددت هي 5 % لقانون المالية لسنة 1992 لترفع مرة واحدة إلى 33 % سنة 1995 وهذا يرجع إلى إشكالية التهرب الضريبي ، بحيث يشجع المعدل السابق 5 % على التهرب الضريبي ، إذ يصعب على إدارة الضرائب مراقبة تلك العملية ، لكن معدل 33% انعكس سلبا على تحفيز الشركات لإعادة استثمار أرباحها لذلك تم تخفيض هذا المعدل طبقا لقانون المالية لسنة 1999 ، حيث حدد هذا المعدل بنسبة 15 % ، غير أنه ربطت استفادة الشركات من هذا المعدل ببعض الشروط.

3- المعدلات الخاصة:

تطبق المعدلات الخاصة على بعض المداخل عن طريق الإقتطاع من المصدر على أرباح الشركات، وذلك على عائدات رؤوس الاموال المنقولة، وكذلك على المداخل التي تحققها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها إقامة مهنية دائمة في الجزائر.

وابتداءا من 2007 أصبحت الضريبة على ارباح الشركات تفرض بمعدل عادي يقدر ب 25 % و معدل مخفض يقدر ب 12.5 % بالنسبة للأرباح المعاد إستثمارها¹، و يتم دفعها على ثلاث أقساط كما يلي :

التسبيق الأول : يدفع قبل 20 مارس

التسبيق الثاني : يدفع قبل 20 جوان

التسبيق الثالث : يدفع قبل 20 نوفمبر

وتساوي قيمة كل تسبيق 30 % من الضريبة المتعلقة بالربح السنة السابقة على أن تتم التسوية عند دفع رصيد التصفية قبل 20 أفريل من السنة الموالية حيث أن² :

رصيد التصفية = الضريبة المستحقة - مجموع التسبيقات المدفوعة

¹ - قانون المالية التكميلي لعام 2006

² - محمد صبحي زوجة راحم، مرجع سبق ذكره، ص 254

ويشكل وجود ثلاثة تسبيقات في دفع الضريبة على أرباح الشركات إحدى العوامل المساعدة في تخفيف الضغط على خزينة الشركة، وبالتالي في زيادة فعالية هذه الضريبة.

المطلب الثاني: الرسوم والضرائب المباشرة الأخرى

تتميز الرسوم والضرائب المباشرة الأخرى بأنها ضرائب تحصل جزئيا أو كليا لصالح ميزانية الجماعات المحلية، حيث يقصد بالجماعات المحلية (البلدية-الولاية). وتتمثل هذه الرسوم في الآتي:

- الضريبة على الأملاك

- الدفع الجزافي

- رسم التطهير

- الرسم على النشاط المهني

- الرسم العقاري

- الضريبة الجزافية الوحيدة

أولا: الضريبة على الأملاك: هي ضريبة تفرض سنويا على ثروة أو املاك الأشخاص الطبيعيين تماشيا مع مقدرتهم التكليفية العليا وهدفها تشجيع الإستهلاك وعدم تمركز الثروة، وقد تم إقرار هذه الضريبة بموجب قانون المالية لسنة 1994. ويتكون وعاء الضريبة على الأملاك¹ من مجموع الحقوق والقيم والأملاك التي يمتلكها الأشخاص الطبيعيين سواء كان لهم مقرا جبائيا في الجزائر، أو ليس لهم مقرا جبائيا بالجزائر، كما أنها تعتبر ضريبة تصاعدية حسب ما يوضحه الجدول التالي:

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 275

الجدول رقم (08): جدول حساب الضريبة على الأملاك.

سعر الضريبة	القيمة الصافية من الأملاك الخاضعة للضريبة (دج)
0	أقل أو يساوي 12.000.000
0,5 %	12.000.001 إلى 18.000.000
1,0 %	18.000.001 إلى 22.000.000
1,5 %	22.000.001 إلى 30.000.000
2 %	30.000.001 إلى 50.000.000
2,5 %	أكثر من 50.000.000

المصدر: قانون المالية لسنة 2003.

وقد تم تعديل تعريف حساب الضريبة على الأملاك بتخفيض المعدلات، إذ تبدأ بـ 0,25 %، والحد الأقصى 1,5 % بدلا من 2,5 %، بالإضافة إلى توسيع شرائح أوعيتها معبرا عنها بالقيمة الصافية من الأملاك الخاضعة للضريبة¹. وتوزع حصيلة هذه الضريبة على النحو التالي²:

- 60% لميزانية الدولة.

- 20 % لميزانية البلدية.

- 20% إلى حساب الصندوق الوطني للسكن.

ثانيا: الدفع الجزافي:

هو عبارة عن ضريبة مباشرة تفرض على الأشخاص الطبيعيين و المعنويين و الهيئات المقيمة بالجزائر و التي تدفع مرتبات و أجور لمستخدميها , و بالتالي

¹ - قانون رقم 05-16 المؤرخ في 31-12-2005 المتضمن قانون المالية لعام 2006، جريدة رسمية عدد 85

² - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 282

فهي تفرض على مجموع الأجور والمرتببات و التعويضات و العلاوات و المعاشات و الربوع المقدمة للعمال غير أنه توجد هناك بعض الإستثناءات¹.
وهذه الضريبة تسدد شهريا أو فصليا كما أنها تحصل لفائدة الجماعات المحلية.
غير أنه ونظرا للتأثير السلبي لمثل هذا النوع من الضرائب خاصة على سوق العمل والإستثمار فقد منحت عدة إعفاءات من هذا الرسم، إلى أن تم إلغائه نهائيا ابتداءً من 2006/01/01².

ثالثا: رسم التطهير :

هو رسم سنوي لصالح البلديات مقابل خدمات رفع القمامة واستعمال شبكة تصريف المياه غير الصالحة للشرب، وعليه فإن هذا الرسم يتكون من شقين هما:
أ- **الرسم الخاص برفع القمامات :** إن الأشخاص الخاضعين يحددهما القانون باسم أصحاب الملكية و حق الانتفاع و يتحمل الرسم المستأجر الذي يمكن أن يدفعه سنويا و تضامنيا مع صاحب الملكية³ و يحدد مبلغ هذه الرسم كما يأتي⁴ :
- 375 دج على كل المنازل الواقعة في بلدية يقل عدد سكانها 50000 نسمة .
- 500 دج على كل متر واقع في بلدية عدد سكانها 50000 أو أكثر .
- 1000 دج على كل سجل تجاري أو ما يماثله واقع في بلدية يقل سكانها عن 50000 نسمة .
- 1250 دج على كل سجل تجاري أو غير تجاري أو حرفي أو ما يماثله واقع في بلدية يقل سكانها عن 50000 أو أكثر .
- 2500 إلى 50000 دج على كل سجل تجاري أو صناعي أو حرفي أو ممثل ينتج كمية فضلات أكبر الأصناف المذكورة أعلاه يحدد هذا الرسم رئيس المجلس الشعبي البلدي بقرار مداولة هذا الأخير و تصادق عليه السلطة الوصية .

¹ - المادة 15 من قانون رقم 01-21 المؤرخ في 22-12-2001 المتضمن قانون المالية لعام 2002، جريدة رسمية عدد 79

² - قانون رقم 05-16 المؤرخ في 31-12-2005 المتضمن قانون المالية لعام 2006، جريدة رسمية عدد 85

³ - قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة، المادة 263

⁴ - قانون رقم 02-11 المؤرخ في 24-12-2002 المتضمن قانون المالية لعام 2003، جريدة رسمية عدد 86

ب- الرسم الخاص بتصريف المياه غير صالحة للشرب:

ويحصل من طرف هيئة أو مؤسسة توزيع المياه التي تحصل و تدفع قيمة هذا الرسم إلى القابض البلدي ، أما قيمته فهي 10 % من فاتورة الاستهلاك .

رابعا: الرسم على النشاط المهني:

أسس الرسم على النشاط المهني سنة 1996، حيث عوض هذا الرسم النظام رسمين سابقين هما¹:

- الرسم على النشاط الصناعي والتجاري

- الرسم على النشاط غير التجاري.

ويعتبر الرسم على النشاط المهني ضريبة مباشرة تفرض على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون نشاط صناعيا أو تجاري أو غير تجاري، ويحسب على أساس رقم الأعمال الذي حققه هؤلاء الأشخاص بغض النظر عن نتيجتهم المحققة ، ويدفع شهريا أو فصليا .

ويحدد معدل الرسم على النشاط المهني ب2% من رقم الأعمال المحقق .

كما تجدر الإشارة إلى أن هذا الرسم يحصل لفائدة الجماعات المحلية، حيث توزع حصيلته على النحو التالي:

الرسم على النشاط المهني	حصة الولاية	حصة البلدية	الصندوق المشترك للجماعات المحلية	المجموع
المعدل العام	0.59 %	1.30 %	0.11 %	2 %

المصدر : قانون المالية التكميلي لسنة 2001 .

خامسا: الرسم العقاري:

يعتبر الرسم العقاري ضريبة سنوية تصريحية تخص العقارات المبنية وغير المبنية الموجودة على التراب الوطني وينقسم إلى نوعين هما:

¹ - ناصر مراد، الاصلاح الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص105

أ- الرسم العقاري على الملكيات المبنية:

يفرض هذا الرسم على جميع العقارات المبنية، وذلك على اختلاف أنواعها بغض النظر على المواد التي استعملت في بنائها وعن مكان وجودها، بحيث لا يهم أن تكون هذه المباني قد أقيمت تحت الأرض أو فوقها، أو على الماء، وكذلك يفرض على أراضي التي تحيط بالأبنية التي تشكل مرفقات.

ويتمثل أساس حساب هذا الرسم في ضرب القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع للملكية المبنية في المساحة الخاضعة للضريبة، وهذا بعد طرح مبلغ تخفيض بمعدل 2 % عن كل سنة أقدمية كتعويض قدم المبنى بشرط أن لا يتعدى التخفيض معدل 40 %، وفيما يخص المصانع يقدر الحد الأقصى للتخفيض بـ 50 %¹.

ومعدل هذا الرسم 3 %، وفيما يخص المرفقات (الأراضي المحيطة بالمبنى) فنميز بين ثلاثة معدلات²:

* 5 % إذا كانت مساحة المرفقات أقل أو يساوي 500 م².

* 7 % إذا كانت مساحة المرفقات تزيد عن 500 م² وتقل أو تساوي 1000 م².

* 10 % إذا كانت مساحة المرفقات تزيد عن 1000 م².

ب- الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية:

يطبق هذا الرسم على الأراضي المتواجدة في القطاع العمراني، أو القابلة للتعمير، وكذلك المحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم ومناجم الملح والسبخات والأراضي الفلاحية.

ويحسب هذا الرسم على أساس حاصل ضرب القيمة الإيجارية الجبائية للمتر المربع الواحد في المساحة غير المبنية الخاضعة للضريبة، دون تطبيق التخفيض.

¹ - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 254

² - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 261

ويحدد القانون الضريبي القيمة الإيجارية الجبائية للمتر المربع الواحد حسب مناطق رئيسية، على عكس الحال بالنسبة للملكيات المبنية أن تكون القيمة الإيجارية الجبائية حسب المناطق الرئيسية والفرعية، حيث يقدر معدل الرسم كما يلي¹ :

5 % بالنسبة للأراضي غير العمرانية.

5 % عندما تكون المساحة لا تزيد عن 500 م².

7 % عندما تفوق المساحة 500 م² ولا تتعدى 1000 م².

10 % عندما تفوق المساحة 1000 م².

3 % بالنسبة للأراضي الفلاحية.

سادسا: الضريبة الجزافية الوحيدة:

تعتبر الضريبة الجزافية ضريبة حديثة النشأة حيث بدأ العمل بها ابتداء من عام 2007 وذلك حسب قانون المالية لعام 2007 إذ تنص المادة الثانية من هذا القانون على:

"تؤسس ضريبة جزافية وحية تحل محل النظام الجزافي للضريبة على الدخل، وتعوض الضريبة على الدخل الإجمالي و الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني"

ويخضع لنظام الضريبة الجزافية:

1- الأشخاص الطبيعيين الذين تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع البضائع بالأشياء عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 3000000 دج بما في ذلك الحرفيون التقليديون الممارسون لنشاط حرفي فني .

¹ - قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة، المادة 261

2- الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون الأنشطة الأخرى كتأدية الخدمات التابعة لفئة الأرباح الصناعية والتجارية ، وعندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 3000000 دج .

3- لا يخضع الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون في آن واحد أنشطة تنتمي للفئتين المذكورتين في الفقرتين 1 و 2 للضريبة الجزائرية الوحيدة إذا لم يتم تجاوز سقف 3000000 دج.

ويبقى نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة مطبقاً من أجل تأسيس الضريبة المستحقة بعنوان السنة الأولى التي يتم خلالها تجاوز سقف رقم الأعمال المنصوص عليه بالنسبة لهذا النظام.

كما أن هناك عمليات تستثنى من نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة وهي:

- 1- عمليات البيع بالجملة .
- 2- العمليات التي يقوم بها الوكلاء المعتمدون .
- 3- عمليات إيجار العتاد أو السلع الاستهلاكية الدائمة ما عدا الحالات التي تكتسي فيها طابع ثانوياً أو ملحقاً بالنسبة لمؤسسة صناعية وتجارية.
- 4- عمليات التجارة المتعددة وتلك التي تقوم بها المساحات الكبرى .
- 5- العمليات المتعلقة ببيع الأدوية والمنتجات الصيدلانية.
- 6- موزعو محطات الوقود
- 7- المكلفون بالضريبة الذين يقومون بعمليات التصدير .
- 8- الأشخاص الذين يقومون بعمليات البيع لمؤسسات مستفيدة من الإعفاء المنصوص عليه في التنظيم المتعلق بالمحروقات والمؤسسات يستفيد من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم .
- 9- ورشات البناء .
- 10- تجار الأملاك وما شابههم وكذا منظمو العروض والألعاب والتسلية بمختلف أنواعها

كما يحدد معدل الضريبة الجزائرية الوحيدة كما يأتي:

- 6% بالنسبة للأنشطة المذكورة في الفقرة 1 بالنسبة للأشخاص الخاضعين

- 12% بالنسبة للأنشطة المذكورة في الفقرة 2 بالنسبة للأشخاص الخاضعين .
ويتوزع ناتج الضريبة الجزافية الوحيدة كما يأتي ، وهذا وفقاً لقانون المالية لسنة
2007.

- ميزانية الدولة 50% .
- ميزانية البلدية 40% .
- ميزانية الولاية 05% .
- الصندوق المشترك للجماعات المحلية 05% .

المطلب الثالث: الضرائب غير المباشرة

تقسم الضرائب غير المباشرة في الجزائر إلى أربعة أنواع هي كالتالي:

- الرسم على القيمة المضافة
- الرسم الداخلي على الإستهلاك
- الرسم على المنتجات البترولية
- حقوق التسجيل والطابع
- الرسوم الجمركية

أولاً: الرسم على القيمة المضافة:

تعتبر هذه الضريبة إحدى مكونات النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاحات
نتيجة المشاكل التي عرفها النظام السابق للرسم على رقم الأعمال من حيث تعقده
،حيث أن الإصلاح الضريبي فيما يخص الرسوم على رقم الأعمال، يترجم من خلال
قانون المالية لسنة 1991 الذي يدخل الرسم على القيمة المضافة بدلاً للرسم الوحيد
الإجمالي على الإنتاج، والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات¹.

¹ - حميدة بوزيدة: جباية المؤسسات (دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة الرسم على القيمة المضافة: دراسة نظرية وتطبيقية) ديوان
المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2007 ، ص86

وحسب تسمية هذا الرسم فإنه يتعلق بالقيمة المضافة المنشأة خلال كل مرحلة من مراحل العمليات الاقتصادية والتجارية، وتتحدد هذه القيمة المضافة بالفرق بين الإنتاج الإجمالي والإستهلاكات الوسيطة للسلع والخدمات ، كما أن الرسم علة القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة على الإستهلاك تجمع من طرف المؤسسة إلى فائدة خزينة الدولة ليتحملها المستهلك النهائي.

ويعتبر الرسم على القيمة المضافة أداة ضريبية لتحديث الإقتصاد الوطني وهي ضريبة حديثة واسعة التطبيق سواء في الدول المتقدمة أو في الدول النامية وذلك لما تتمتع به من خصائص، ولقد اعتبرت الضريبة على القيمة المضافة، أداة من أدوات التكامل الاقتصادي لدول السوق الأوروبية المشتركة¹.

ويتميز الرسم على القيمة المضافة بالمميزات التالية:²

- يشكل ضريبة على الإنفاق (الاستهلاك) يتحملها المستهلك النهائي.
- يعد ضريبة قيمية ، لكونها تحسب بتطبيق معدل نسبي على قيمة المنتج أو الخدمة.
- يعتبر ضريبة بسيطة، نظرا لقلة المعدلات المستعملة.
- يمثل ضريبة عامة على المنتجات والخدمات، لأنها تمس كل المراحل التي تمر بها السلعة، أو الخدمة إلى غاية وصولها للمستهلك النهائي.
- يسمح بضمان عدالة ضريبية أكبر للمستهلك النهائي فيما يخص المنتجات المنجزة في الوطن (محليا) ومثيلاتها المستوردة، لأن وعاءها لا يتكون في كل مرحلة من قيمة السلعة بكاملها، وإنما بالقيمة المضافة أي بمقدار مساهمة المشروع في العملية الإنتاجية.
- يسدد مبلغ الرسم بطريقة مجزأة في كل مرحلة، نظرا لأن الخاضعين لها، يدفعون الرسوم المطابقة بعد خصم الرسوم القابلة للحسم منها المبينة في فواتير المشتريات أو الخدمات وتسمح هذه الطريقة ب:-
- إمداد إيرادي منتظم لخزينة الدولة.

¹ - محمد سعيد فهود، مبادئ المالية العامة، منشورات جامعة حلب، سوريا، مرجع سابق، ص : 231.

² - العياشي عجلان، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل 1992-2009، جامعة الجزائر، 2006، ص90

- تخفيض العبء الضريبي المحمل على المنتج الأخير، وذلك بتوزيع أخطار الإفلاس (في حالة الرسم المستحق على المبيعات يفوق بكثير الرسم المدفوع عن الشراء) على مختلف مراحل الدورة الاقتصادية.
- تحفيز المكلفين على الفوترة للاستفادة من الحسم، ومن ثم تعد وسيلة لمكافحة التهرب الضريبي.
- ويطبق الرسم على القيمة المضافة على عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسم الخاصة أو عرضية.
- كما يطبق هذا الرسم أيا كان شكل أو طبيعة تدخل هؤلاء الأشخاص:
- الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في إنجاز الأعمال الخاضعة للضريبة، أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى.
- عمليات الاستيراد.
- وتجدر الإشارة إلى أن عمليات البنوك والتأمين كانت قبل الإصلاح الضريبي تخضع للرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات، وفي الفترة 1992-1994 عوض هذا الرسم بالرسم على عمليات البنوك والتأمين على رقم الأعمال المحقق من طرف المؤسسات البنكية وشركات التأمين، ويعتبر غير قابل للخصم، وحددت نسبته على جميع العمليات البنكية والتأمينات بـ 10% كمعدل عام، غير أنه حدد معدل مخفض بنسبة 7% يطبق على:
- التأمين من الأخطار، بما في ذلك أخطار الحرائق التي تصيب وسائل النقل بالسكة الحديدية والنقل الجوي والبحري.
- إعادة التأمين بجميع أنواعه.
- التأمينات المؤقتة على الحياة.
- وبمجيء قانون المالية لسنة 1995 تم إدراج عمليات البنوك والتأمينات ضمن مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة، وأصبحت إبتداء من أول جانفي 1995 العمليات المنجزة من طرف البنوك وشركات التأمين تخضع للمعدل المخفض من

الرسم على القيمة¹ المضافة بمعدل 13 % مع الحق في الخصم، وأن التغيير في هذا المعدل يكون بموجب قوانين المالية.

كما تمنح إعفاءات من الرسم على القيمة المضافة، وتحدد بموجب قوانين المالية وتشكل هذه الإعفاءات إجراءات خاصة تخالف النظام العام للضريبة، كما تعتبر إعانات مباشرة من الدولة بغرض ترقية قطاعات النشاط والمنتجات والخدمات وعموما تستجيب هذه الإعفاءات إلى الاعتبارات الاقتصادية والاجتماعية والثقافية. وقد عدلت معدلات الرسم على القيمة المضافة بغرض تقليص عددها، وخفض معدلاتها على النحو الذي يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (09): تطور معدلات الرسم على القيمة المضافة في الجزائر

قانون المالية لسنة 2001	قانون المالية لسنة 1997	قانون المالية السنة 1995	قانون المالية لسنة 1992	قانون المالية المعدلات
7 %	7 %	7 %	7 %	المعدل الخاص بالمخفض
ملغى	14 %	13 %	13 %	المعدل المخفض
17 %	21 %	21 %	21 %	المعدل العادي
		ملغى	40 %	المعدل المرتفع

المصدر: قوانين المالية للسنوات: 1992 - 1995 - 1997 - 2001

أما فيما يخص العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة فإن

هذه العمليات تأخذ طابع إجباري وطابع إختياري كما يلي:

أ- العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة إجباريا: إن العمليات

الخاضعة للرسم على القيمة المضافة وجوبا تتمثل في الآتي:²

- المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون الموضحة في المادة 4 من قانون الرسم على القيمة المضافة .

¹ - حسب المادة 44 من الامر رقم 94-03 المؤرخ في 31-12-1994 المتضمن قانون المالية لعام 1995، جريدة رسمية عدد 87

² - قانون الرسوم على رقم الأعمال، المادة 2

- الأشغال العقارية.
- المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة .
- عمليات الإنجاز وأداء الخدمات و وبصفة عامة جميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية .
- بيع العقارات والمحلات التجارية وعمليات التقييم والبيع التي يقوم بها ملاك الأراضي
- عمليات المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الذهب والفضة .
- أشغال الدراسات والبحوث التي تتجزها الشركات .
- الحفلات الفنية والألعاب والتسلية بمختلف أنواعها .
- الخدمات المتعلقة بالهاتف والتلكس .
- عمليات البيع التي تمارسها المساحات الكبرى .
- عمليات نقل الأشخاص والبضائع .
- العمليات التي تتجزها البنوك وشركات التأمين.
- العمليات المحققة من طرف أصحاب المهن الحرة .
- ب- العمليات الخاضعة اختياريًا للرسم على القيمة المضافة¹ : حسب المادة رقم 03 من قانون الرسوم على رقم الأعمال يجوز للأشخاص الطبيعيين والمعنويين، الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم أن يختاروا بناءً على تصريح من طرفهم لإكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة على أن يزودوا بسلع وخدمات متمثلة فيما يلي:
- التصدير
- الشركات البترولية .
- المؤسسات التي تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء
- ثانياً : الرسم الداخلي على الاستهلاك تم إستحداث هذا الرسم بموجب قانون المالية لعام 1991، ويؤخذ بعين الإعتبار هذا الرسم عند حساب الرسم على القيمة المضافة، بحيث يدمج في الأساس الخاضع لرسم على القيمة المضافة.

¹ - قانون الرسوم على رقم الأعمال ، المادة 3

كما تسري على الرسم الداخلي للإستهلاك القواعد الخاضعة بالتأسيس والتصفية، والتحصيل والمنازعات المطبقة على الرسم على القيمة المضافة¹.
وقد اخضع للرسم الداخلي على الاستهلاك مجموعة من المنتجات يمكن تصنيفها ضمن المنتجات الضارة بالصحة إلا أنها ما فتئت تشكل إيرادا ماليا معتبرا لا يستهان به.
والمواد الخاضعة للرسم الداخلي للإستهلاك والتعريفات الخاضعة لها عرفت تعديلات من خلال قوانين المالية يمكن توضيح آخر هذه التعديلات في الجدول الآتي:
جدول رقم(10): المنتجات الخاضعة للرسم الداخلي على الاستهلاك والمعدلات المطبقة² :

البيان	قيمة الرسم
أولا : الجعة	3610.00 دج / هكتار لتر .
ثانيا : السجائر	1040.00 دج / كلغ .
أ - التبغ الأسود	1260.00 دج / كلغ .
ب - التبغ الأشقر .	1470.00 دج / كلغ .
ج - السجائر .	620.00 دج / كلغ .
د - تبغ التدخين .	710.00 دج / كلغ .
هـ - تبغ للتشقق، المضغ و الكبريت .	26 دج لكل علبة 100 تحتوي على 40 عودا على الأقل في كل علبة .

المصدر: قانون المالية لسنة 2002.

¹ - قانون الرسوم على رقم الأعمال، المادة 26

² - قانون رقم 01-21 المؤرخ في 22-12-2001 المتضمن قانون المالية لعام 2002، جريدة رسمية عدد 79

ثالثا: الرسم على المنتجات البترولية:

يعتبر الرسم على المنتجات البترولية والمماثلة لها من بين الضرائب النوعية على الإنفاق و يطبق على المنتوجات التالية¹ :

(البنزين، زيت الفيول -البروبان ، البوتان -غاز أويل ، غاز البترول السائل). وتمثل المادة الخاضعة لهذا الرسم قيمة المنتوجات الخاضعة للرسم والموجهة للإستهلاك، وتسري على هذا الرسم نفس القواعد المطبقة على الرسم على القيمة المضافة² كما يطبق الرسم على المنتوجات البترولية وفق تعريفات موضحة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (11) معدلات الرسم على المنتجات البترولية³

المواد	التعريفات (دج)
البنزين الممتاز	777.50 دج/هكتولتر
البنزين العادي	629.50 دج/هكتولتر
زيت الفيول	68.50 دج/هكتولتر
غاز أويل	163.80 دج/هكتولتر
الوقود	260.80 دج/هكتولتر
البروبان	35.65 دج /لكل 35 كغ
البوتان	25.20 دج/ لكل 13 كغ

المصدر: قانون المالية لعام 2004

رابعا: حقوق التسجيل والطابع

تعد حقوق (أو رسوم) التسجيل والطابع من الضرائب على التداول التي تفرض على مظاهر الثروة⁴ وقد خص المشرع الضريبي الجزائري حقوق التسجيل والطابع بقانونين مستقلين.

¹ - وسيلة طالب، الضغط الضريبي والفعالية الضريبية حالة الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004، ص 152

² - قانون الرسوم على رقم الأعمال، المادة 28

³ - قانون رقم 03-22 المؤرخ في 28-12-2003 المتضمن قانون المالية لعام 2004، جريدة رسمية عدد 83

⁴ - محمد مصطفى البنا وسهير محمد حسن، مرجع سبق ذكره، ص 206

أ- حقوق التسجيل:

وتمس مجموعة العقود التي تجري عليها عملية تسجيل مثل العقود الرسمية و القضائية المتضمنة، القرارات النهائية للعقود الإدارية و عقود نقل الملكية و حق الإنتفاع بالمنقولات أو العقارات و التنازل عن حقوق الإيجار، و تأسيس ، تأجيل ، تحويل أو حل الشركات.

ولقد عكست حقوق التسجيل ولمدة طويلة وحتى بداية التسعينات الفلسفة السياسية والإجتماعية للسلطات العامة الراغبة في تقليص الملكية الخاصة وللملاك العقارية بالأخص، بحيث كانت معدلات الإقتطاع تطبق على أساس سلم تصاعدي مرتفع تصل إلى 80% ، ومع حالة التضخم التي شهدتها تلك السنوات والإرتفاع الملحوظ في القيمة الإسمية للعقارات الخاضعة لحقوق التسجيل وبالتالي إرتفاع الحقوق المستحقة عليها إضطر المكلفون إلى التهرب من دفع الرسم عن طريق التصريحات الكاذبة بشأن تقدير المادة الخاضعة والرسم الواجب دفعه ، ولوضع حد لهذه الوضعية جاء قانون المالية لسنة 1994 بطريقتين منفصلتين للقياس، تتعلق الأولى بانتقال الملكية بين الأحياء والثانية بانتقال الملكية بعد الوفاة، و قصد الحد من التهرب سعى الإصلاح للوصول إلى :

- التقدير الصحيح للمادة الخاضعة و بالتالي الحقوق.

- توسيع الوعاء وتبسيط عملية التطبيق.

ويبين الجدول الآتي مجال التطبيق والأساس الخاضع لحقوق التسجيل يقابله المعدلات المطبقة :

الجدول رقم (12): يوضح مجال حقوق التسجيل

النسب المطبقة	الأساس الخاضع	مجال التطبيق
5%	الثمن الوارد في العقد أو القيمة التجارية الحقيقية	التحويلات لكامل الملكية (بيع عقاراً منقول)
5% مع تطبيق الجدول المنصوص عليه	الثمن المعبر عنه مع إضافة جميع الأعباء أو على أساس القيمة التجارية	التنازل عن أجزاء من الملكية
2%	ثمن الإيجار مضاف إليه الأعباء	إيجارات لمدة محدودة
5%	20 مرة قيمة الثمن والأعباء السنوية	إيجارات لمدة غير محدودة
5% لكل حصة	الحصص الصافية العائدة لكل ذي حق	التركات
3%	قيمة المال الموهوب	الهبات
1.5%	مبلغ الأصول الصافية المقسمة	القسمة
0.5% يحدد حسب طبيعة المال 2.5%	- القيمة الصافية للحصص - الثمن المعبر عنه مع إضافة الأعباء - قيمة حصص الشركات	عقود الشركة - الحصص العادية - الحصص بعوض - العقود المتضمنة تنازل عن الأسهم أو حصص الشركات

المصدر: النظام الجبائي الجزائري، مديرية التشريع الجبائي، مطبوعات جنان

المالكي، الجزائر، 2004، ص 19

كما يحصل على الهبات بين الأحياء الواقعة بين الأصول والأزواج رسم قدره 3%¹.

ب- حقوق الطابع:

حق الطابع نوع من أنواع الضرائب غير المباشرة التي تجبى لصالح ميزانية الدولة كما هو الحال بالنسبة لحقوق التسجيل، حيث يخضع لحق الطابع كل العقود والإعلانات المحررة في الجزائر وكذا المحررة في الخارج والمستعملة في الجزائر.

- أنواع حق الطابع: نذكر أهمها

1- الطابع الحجمي على المحررات والعقود الإدارية

2- الطابع الحجمي على الإعلانات ذات الطابع التجاري

3- طابع المخالصة (للفواتير)

4- الطابع على الأوراق التجارية

5- الطابع على الوثائق المسلمة

ويختلف الحق الواجب الدفع حسب هذه الأنواع، حيث يبين الجدول الآتي المعدلات الواجب دفعها لكل نوع .

¹ - قانون رقم 03-22 المؤرخ في 28-12-2003 المتضمن قانون المالية لعام 2004، جريدة رسمية عدد 83

الجدول رقم (13) معدلات حقوق الطابع

أنواع حقوق الطابع	التعريفات (دج)
الطابع الحجمي -ورق عادي -ورق سجل -نصف ورقة عادية	40 دج 60 دج 20 دج
طابع المخالصات -السندات بمختلف أنواعها -الوثائق والإيصالات والإيداعات	- دينار عن كل جزء من 100 دج دون أن يقل المبلغ المستحق عن 5 دج أو يفوق 2500 دج 20 دج
طابع على الوثائق المسلمة -جواز السفر -بطاقة التعريف -رخصة السياقة	2000 دج 100 دج 500 دج
طابع الأوراق التجارية	0.5 دج عن كل 100 دج أو جزء منها
طابع السجل التجاري	4000 دج
قسمة السيارات	تحدد التعريفة حسب نوع السيارة

المصدر: النظام الجبائي الجزائري، مديرية التشريع الجبائي، مطبوعات جنان

المالكي، الجزائر، 2004، ص 19

خامسا: الرسوم الجمركية:

تطبق الرسوم الجمركية على كل أنواع السلع التي تتخطى الحدود الإقليمية للدولة، سواء عند دخولها أو خروجها من هذه الأخيرة، بما في ذلك الحدود المائبة،

ف عند التصدير والاستيراد فإن إدارة الجمارك مكلفة بتحصيل العقود والرسوم لصالح خزانة الدولة و الرسوم الجمركية المطبقة في الجزائر هي كالتالي .

1 - التعريف الجمركية : ليس الهدف من تطبيق التعريف الجمركية التمويل فقط بل تتعدى ذلك إلى حماية الاقتصاد الوطني من المنافسة الخارجية ، إذ تفرض على الواردات للحد من الإستيراد وما يمكن أن يترتب من جراء ذلك على ميزان المدفوعات والتعريف الجمركية عبارة عن قائمة أو جدول للرسوم التي تفرض على السلع في فترة معينة .

2- الرسم على القيمة المضافة : يطبق على السلع المحلية والمستوردة باستثناء المعفاة منها , ويتم حساب هذا الرسم بالمعادلة الآتية : قيمة الرسم على القيمة المضافة = (القيمة لدى الجمارك + الحق الجمركي + الأتاوى الجمركية) × نسبة الرسم على القيمة المضافة .

3- الرسم التعويضي : وقد تأسس بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 1982 في 06 مارس 1982 ويفرض على رقم الأعمال إذا تعلق الأمر بالمنتجات المحلية , أو على السلع النهائية المستوردة، وتحدد مختلف السلع والمواد الخاضعة له والمعدلات الخاصة به عن طريق قوانين المالية، إلى أن هذا الرسم ألغي بموجب قانون المالية لسنة 1994، وحل محله الرسم الخاص الإضافي.

4- الرسم الخاص الإضافي: أسس هذا الرسم بموجب المادة 99 من قانون المالية 1994 على إحداث رسم خاص اضافي يطبق على المنتجات حسب قائمة المعدلات والمبالغ، ويحدد عن طريق نص تشريعي¹، إلا أن هذه المادة عدلت وفق المادة 111 من قانون المالية لسنة 1996 حيث يطبق هذا الرسم على المواد المحلية الصنع أو المستوردة وذلك حسب قائمة ونسب محددة إلا أن هذا الرسم ألغي تماما عام 2001².

5- الإتاوات الجمركية : وتسمى أيضا بإتاوات الإجراءات الجمركية، وهي عبارة عن رسم قيمي بنسبة 2% توجه ايرداته لمصلحة الجمارك نظير ما تقدمه هذه الأخيرة من

¹ - المادة 99 من مرسوم تشريعي 93-18 المؤرخ في 29-12-1993 المتضمن قانون المالية لعام 1994، جريدة رسمية عدد 88

² - قانون رقم 2000-06 المؤرخ في 23-12-2000 المتضمن قانون المالية لعام 2001، جريدة رسمية عدد 80

خدمات كثيرة ومهمة مثل التخزين والعبور وخدمات أخرى، وتأسس وفق المادة 165 من قانون المالية لسنة 1985.

6- الرسم الجزافي: يفرض هذا الرسم على بضائع المسافرين للإستعمال الشخصي أو العائلي، بشرط أن لا تتجاوز قيمتها 50.000 دج

نخلص مما سبق أن النظام الضريبي الجزائري يتكون من عدة ضرائب ورسوم منها ما يحصل كليا ومنها ما يحصل جزئيا إلى الموازنة العامة للدولة، كما أن هناك ضرائب ورسوم يحصل جزء منها إلى موازنة الجماعات المحلية التي تتمثل في البلدية والولاية و الصندوق المشترك للجماعات المحلية، هذا وقد شهدت معظم الضرائب والرسوم تعديلات خلال معظم سنوات الدراسة، هذه التعديلات التي كانت تستهدف بدرجة أولى زيادة مساهمة الضرائب في تمويل الموازنة العامة للجزائر، بالإضافة إلى الأهداف الإقتصادية والإجتماعية.

المبحث الثاني: تطور الإيرادات العامة في الموازنة العامة للجزائر خلال
الفترة (1992-2008)

تعتبر الإيرادات العامة الوسيلة المالية للدولة لتغطية نفقاتها وقد تطوّر مفهومها من أداة لتزويد الخزينة العامة بالأموال اللازمة لها إلى أداة للتأثير في الحياة العامة وتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية إلى جانب غرضها المالي في ظروف تطوّر فيها حجم النفقات العامة نتيجة تطوّر وتنوع الحاجات العامة. و قسم هذا المبحث إلى أربعة مطالب على النحو التالي:

- المطلب الأول: تطور الإيرادات العامة في الجزائر
- المطلب الثاني: تطور الإيرادات الضريبية في الموازنة العامة.
- المطلب الثالث: تطور الإنفاق العام في الجزائر
- المطلب الرابع: رصيد الموازنة العامة في الجزائر

المطلب الأول: تطور الإيرادات العامة في الجزائر خلال الفترة (1992-2008)

تعددت أنواع الإيرادات العامة في الجزائر وتشعبت، فهناك موارد تأخذها الدولة دون مقابل مثل الهبات والإعانات، وأخرى لها صفة تعاقدية كإيرادات الدولة من أملاكها، وثالثة موارد إجبارية سيادية كالضرائب حسب القانون المتعلق بقوانين المالية 84-17 لاسيما المادة 11 منه تصنف إيرادات الميزانية العامة في الجزائر إلى¹:

- أ- إيرادات ذات الطابع الجبائي وكذا حاصل الغرامات
- ب- مداخيل الأملاك التابعة للدولة.
- ج- التكاليف المدفوعة لقاء الخدمات المؤداة والأتاوي.
- د- الأموال المخصصة للهدايا والهبات والمساهمات.
- هـ- التسديد برأسمال للقروض والتسيقات الممنوحة من طرف الدولة من الميزانية العامة وكذا الفوائد المترتبة عنها.
- و- مختلف حواصل الميزانية التي ينص القانون على تحصيلها.

¹ - أنظر الملحق رقم (01)

ح- مداخيل المساهمات المالية للدولة من أرباح مؤسسات القطاع العمومي المرخص بها قانونا.

وبتفحص الإيرادات السابقة يمكن تصنيف إيرادات الموازنة العامة إلى قسمين: إيرادات ضريبية وإيرادات غير ضريبية:

1- الإيرادات الضريبية: تنقسم الإيرادات الضريبية في الجزائر إلى إيرادات ضريبية عادية أو ما يسمى في الجزائر بالجباية العادية وتتمثل في (الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة) والإيرادات البترولية أو ما يعرف في الجزائر بالجباية البترولية، وقد سبق التطرق إلى مكونات الإيرادات الضريبية بنوع من التفصيل في المبحث السابق.

2- الإيرادات غير الضريبية: تشمل المكونات التالية¹:

- إيرادات أملاك الدول (الدومين): والتي تتمثل في حصيلة استغلال، أو تأجير، أو بيع أملاك الدولة² كإلتاوات المحصلة من الشركات والأشخاص الذين يستغلون المناجم و المحاجر التي تعود ملكيتها للدولة، وكذا المكافآت التي تحصل عليها الدولة من جراء تخصيص المباني العامة لمصالح البريد و المواصلات.

- الإيرادات المختلفة للميزانية: كإيرادات بيع المجلات والمنشورات، وبعض الرسوم التي تحصل عليها الدولة من المتاحف، والمناطق الأثرية.

- الإيرادات الاستثنائية: وتتمثل في مساهمة الدفع التي يقدمها البنك المركزي وحقوق الدخول، والهبات المقدمة من الخارج.

وبوضح الجدول رقم (14) يوضح تطور الإيرادات العامة في الجزائر خلال الفترة (1992- 2008).

¹ - بو زيدة حميد ، مرجع سبق ذكره، ص 126

² - SAID.BENAISSA, Fiscalité et parafiscalité Algérienne, E.P.A, 1984, P 161

الجدول رقم(14): تطور الإيرادات العامة ومكوناتها خلال الفترة (1992 - 2008)

مليار دينار جزائري

السنة	الإيرادات العامة	نمو الإيرادات العامة (%)	الإيرادات الضريبية	نسبة الإيرادات الضريبية إلى الإيرادات العامة (%)	الإيرادات غير الضريبية	نسبة الإيرادات غير الضريبية إلى الإيرادات العامة (%)
1992	316,8		310,4	97,98	6,4	2,02
1993	313,8	-0,9	306,8	97,77	7	2,23
1994	434,5	38,5	398,4	91,69	36,1	8,31
1995	611,7	40,8	578,1	94,51	33,6	5,49
1996	825,157	34,9	786,6	95,33	38,557	4,67
1997	926,668	12,3	878,778	94,83	47,89	5,17
1998	774,511	-16	708,384	91,46	66,127	8,54
1999	950,496	22,7	874,888	92,05	75,608	7,95
2000	1124,924	18,4	1069,502	95,07	55,422	4,93
2001	1389,737	23,5	1238,838	89,14	150,899	10,9
2002	1576,684	13,5	1399,296	88,75	177,388	11,3
2003	1520,51	-3,6	1357	89,25	163,51	10,8
2004	1599,3	5,18	1438,95	89,97	160,35	10
2005	1719,8	7,53	1544,2	89,79	175,6	10,2
2006	1835,46	6,73	1630,27	88,82	205,19	11,2
2007	1900,34	3,53	1741,39	91,64	158,95	8,36
2008	2176,92	14,6	1935,4	88,91	241,52	11,09

المصدر: - Banque D'algerie rapports annuels (2002- 2008)

من خلال الجدول رقم(14) يمكن التوصل إلى الملاحظات التالية :

- عرفت الإيرادات العامة للدولة تزايدا مطردا خلال معظم سنوات الدراسة

حيث زادت الإيرادات العامة من حوالي 316,8 مليار دينار جزائري عام 1992 إلى

2176,92 مليار دينار جزائري عام 2008، ونلاحظ أن نسبة الزيادة في هذه الفترة قد بلغت 587,15%.

وبدأت الإيرادات العامة في الإرتفاع منذ عام 1993 إلى عام 2008 إلا في سنتي 1998 و 2003 حيث عرفت انخفاصا و هذا بسبب انخفاض أسعار البترول حيث وصل سعر برميل البترول عام 1998 إلى 19,94 دولار للبرميل . هيمنة الإيرادات الضريبية على الإيرادات العامة، بالرغم من انخفاضها عما كانت عليه في 1992 حيث كانت الإيرادات الضريبية تساهم بـ 97,98% في الإيرادات العامة، وتراجعت إلى 88,91% عام 2008 .

- ضآلة مساهمة الإيرادات غير الضريبية، في الإيرادات العامة خلال فترة الدراسة (1992 - 2008)، وهذا بالرغم من تزايد مساهمتها في الإيرادات العامة حيث زادت هذه المساهمة من 2,02% عام 1992 إلى 11,09% عام 2008. غير أن هذا التطور والزيادة في حجم الإيرادات العامة في الجزائر مرتبط بالأساس بتقلبات اسعار البترول التي عرفت تذبذبات خطيرة خلال فترة الدراسة (1992 - 2008) ، وبسعر صرف الدينار الجزائري الذي عرف تدهورا كبيرا مقابل الدولار الأمريكي¹، حيث انخفض من 21,8 دج/دولار عام 1992 إلى 69.36 دج/دولار عام 2007 مما يعكس واقع الإقتصاد الجزائري المتدهور والذي تعتبر عملته مرآة له، ويعتبر انخفاض الدينار الجزائري مقابل الدولار الأمريكي سببا من أسباب زيادة حصيلة الإيرادات العامة في الجزائر.

- تذبذب أسعار البترول من سنة لأخرى مما يصعب عملية التنبؤ بها ، ويجعل الإيرادات العامة المعتمدة أساسا على البترول غير مستقرة، غير انه ابتداء من عام 2001 بقيت اسعار البترول ماضية في الإرتفاع حيث وصلت عام 2008 إلى 99,9 دولار للبرميل، ويعد هذا رقما قياسيا لم تعرفه أسعار البترول من ظهور البترول² .

¹ - انظر الملحق رقم (02)

² - انظر الملحق رقم (03)

المطلب الثاني: تطور مساهمة الإيرادات الضريبية في الموازنة العامة للجزائر:
الجدول التالي يبين مساهمة الإيرادات الضريبية في الموازنة العامة في الجزائر خلال
الفترة (1992-2008)
الجدول رقم (15): مساهمة الإيرادات الضريبية في الموازنة العامة في الجزائر خلال
الفترة (1992-2008)

مليار دينار جزائري

مساهمة الإيرادات البتروولية في العامة (%)	الإيرادات البتروولية	مساهمة الإيرادات الضريبية العادية في العامة (%)	الإيرادات الضريبية العادية	مساهمة الإيرادات الضريبية في العامة (%)	نمو الإيرادات الضريبية	الإيرادات الضريبية	الإيرادات العامة	السنة
61,46	194,7	36,52	115,7	97,98		310,4	316,8	1992
57,11	179,2	40,66	127,6	97,77	-1,16	306,8	313,8	1993
51,14	222,2	40,55	176,2	91,69	29,86	398,4	434,5	1994
54,95	336,1	39,56	242	94,51	45,11	578,1	611,7	1995
60,11	495,997	35,22	290,603	95,33	36,07	786,6	825,157	1996
60,95	564,765	33,89	314,013	94,83	11,72	878,778	926,668	1997
48,88	378,556	42,59	329,828	91,46	-19,4	708,384	774,511	1998
58,93	560,121	33,12	314,767	92,05	23,5	874,888	950,496	1999
64	720	31,07	349,502	95,07	22,24	1069,502	1124,924	2000
60,49	840,6	28,66	398,238	89,14	15,83	1238,838	1389,737	2001
58,12	916,4	30,63	482,896	88,75	12,95	1399,296	1576,684	2002
54,99	836,06	34,26	520,94	89,25	-3,02	1357	1520,51	2003
53,91	862,2	36,03	576,17	89,97	6,039	1438,95	1599,3	2004
52,27	899	37,52	645,2	89,79	7,314	1544,2	1719,8	2005
49,91	916	38,92	714,27	88,82	5,574	1630,27	1835,46	2006
51,2	973	40,43	768,39	91,64	6,816	1741,39	1900,34	2007
44,57	970,2	44,34	965,2	88,91	11,4	1935,4	2176,92	2008

- Banque D'algerie, rapports annuels (2002- 2008)

المصدر:

من خلال الجدول السابق يمكن التوصل إلى عدد من الملاحظات:

- أن الجباية البترولية تساهم أكثر من 50% في الإيرادات العامة في الجزائر خلال الفترة 1992-2008 إلا في عام 1998 حيث كانت نسبة مساهمتها 48,88% وهذا راجع إلى انخفاض أسعار البترول حيث بلغ سعر برميل البترول 12,94 دولار للبرميل عام 1998، ولكن مساهمتها في الإيرادات العامة بقيت تشكل النصيب الأكبر حتى في سنوات انخفاض حصيلتها بسبب انخفاض أسعار البترول.

- أما الإيرادات الضريبية العادية فلم تتجاوز 45% خلال الفترة محل الدراسة
- أما الإيرادات الضريبية (العادية والبترولية) فتساهم بحوالي 90% في الإيرادات العامة وقد وكانت نسبتها عام 1992 حوالي 97,89% ثم تراجعت لتستقر عند نسبة 88,91% عام 2008.

أولاً: الأهمية النسبية للإيرادات الضريبية العادية في إيرادات الموازنة العامة

شهدت الإيرادات الضريبية العادية تطوراً ملحوظاً خلال فترة محل الدراسة إذ انتقلت من 115,7 مليار دينار خلال سنة 1992 إلى 290,603 مليار دينار عام 1996 واستمرت هذه الزيادة لتصل 329.828 مليون دج سنة 1998 حيث بلغت مساهمتها في الإيرادات الإجمالية 42,59%، وهذا راجع لإنخفاض الإيرادات البترولية بسبب انخفاض أسعار البترول بالإضافة للأداء الجيد لحصيلة الضرائب الجمركية، حيث ارتفعت حصيلة الضريبة القيمة المضافة على الواردات نتيجة تحرير التجارة الخارجية وتوسيع نطاق المبادلات، كما اتجهت الضرائب نحو الارتفاع وذلك نتيجة التدابير المتخذة ضمن برنامج التصحيح الهيكلي الذي جاء فيها رفع معدل الضريبة على الدخل الإجمالي والتقليل من الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة، بالإضافة إلى رفع معدل الضريبة على الأرباح المعاد استثمارها من 5% إلى 33% زيادة على انتعاش الضرائب غير المباشرة.

غير أن الإيرادات الضريبية العادية عرفت تدهوراً في 1997 و1999 و2000 و2001 حيث بلغت 314,013 مليار دج بنسبة 33,89% من إجمالي الإيرادات العامة عام 1997 وعلى الرغم من ارتفاع حصيلتها سنوات 1997 و2000 و2001 إلا أن مساهمتها في الإيرادات العامة بقيت في الإنخفاض، حيث بلغت مساهمتها

33,89% ، 31,07% ، 28,66% ، وهذا الانخفاض بسبب مشكل تحصيل الضرائب الناتج عن غياب المتابعة الجبائية الصارمة لكبار المكلفين بالضرائب، ضيق قاعدة الجباية العادية، وتجدر الإشارة إلى الخسارة التي تعاني منها الخزينة العمومية نتيجة الغش والتهرب الضريبي بالإضافة إلى انخفاض الضرائب على الأجور نتيجة لتزايد عمليات التسريح للعمال وغلق المؤسسات العمومية.

ثم شهدت إيرادات الجباية العادية تطورا ملحوظا ابتداء من سنة 2002 حيث بلغت 482,896 مليار دينار أي بنسبة 30,63% من الإيرادات العامة، وقد استمرت في التحسن من سنة لأخرى لتصل سنة 2008 إلى 965,2 مليار دينار ما يمثل 44,34% من الإيرادات الإجمالية، و يلاحظ أن هذا التحسن على الرغم من ارتفاع أسعار البترول خلال هذه السنوات وهذا التحسن في إيرادات الضرائب العادية راجع لعدة عوامل نذكر منها، تطبيق تقنية الاقتطاع من المصدر فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي، والإجراءات المتخذة من طرف الدولة في محاربة الغش الضريبي والتهرب الضريبي، بالإضافة لتحسن الوضعية المالية للمؤسسات التابعة للقطاع الخاص بفضل التشجيعات التي قدمتها الدولة للقطاع الخاص مما أدى إلى ارتفاع حصيلة الضريبة على أرباح الشركات.

وللتعرف على الأهمية النسبية لكل نوع من أنواع الضرائب المكونة للنظام الضريبي الجزائري من حيث حصيلتها، ومن حيث الأهمية النسبية التي تشكلها من حجم الحصيلة الضريبية، وهذا ما يمكن توضيحه من خلال الجدول رقم (16) الذي يبين تطور الأهمية النسبية لأنواع الضرائب في الجزائر خلال الفترة (1992-2008).

الجدول رقم(16): تطور الأهمية النسبية لأنواع الضرائب في الجزائر خلال
الفترة(1992- 2008)
مليار دينار جزائري

السنة	الإيرادات الضريبية العادية (1)	الضرائب على الدخل والأرباح	نسبة الضرائب على الخل والأرباح إلى (1)	الضرائب على السلع والخدمات	نسبة الضرائب على السلع والخدمات في (1)	ضرائب التسجيل والطابع	نسبة ضرائب التسجيل والطابع في (1)	الضرائب الجمركية	نسبة الضرائب الجمركية في (1)
1992	115,7	28,1	24,29%	55	47,54%	5,3	4,58%	27,3	23,6%
1993	127,6	35,1	27,51%	58,4	45,77%	6,7	5,25%	27,4	21,47%
1994	176,2	42,8	24,29%	78,2	44,38%	6,6	3,75%	47,9	27,19%
1995	242	57,8	23,88%	99,2	40,99%	6,4	2,64%	78,6	32,48%
1996	290,603	67,5	23,23%	129,5	44,56%	9,2	3,17%	84,4	29,04%
1997	314,013	81,8	26,05%	148,1	47,16%	10,6	3,38%	73,5	23,41%
1998	329,828	88,1	26,71%	154,9	46,96%	11,3	3,43%	75,5	22,89%
1999	314,767	72,2	22,94%	149,7	47,56%	12,7	4,03%	80,2	25,48%
2000	349,502	82,022	23,47%	164,951	47,2%	16,208	4,64%	86,321	24,7%
2001	398,238	98,497	24,73%	179,241	45,01%	16,835	4,23%	103,683	26,04%
2002	482,896	112,234	23,24%	223,438	46,27%	18,869	3,91%	128,355	26,58%
2003	520,94	125	24%	233,93	44,91%	19,28	3,7%	142,73	27,4%
2004	576,17	148	25,69%	272,9	47,36%	19,6	3,4%	135,67	23,55%
2005	645,2	168,1	26,05%	308,8	47,86%	24,4	3,78%	143,9	22,3%
2006	714,27	240,26	33,64%	336,41	47,1%	23,54	3,3%	114,06	15,97%
2007	768,39	259,48	33,77%	348,13	45,31%	28,13	3,66%	132,65	17,26%
2008	956,2	331,5	34,35%	435,2	45,51%	33,6	3,51%	164,9	17,25%

المصدر: Banque D'algerie, rapports annuels (2002- 2008)

يوضح الجدول رقم(16) التطور الهام في حصيلة الضرائب والتحول المستمر في
الوزن النسبي لأهم مكونات الضرائب بشقيها المباشرة (الضرائب على الدخل
والأرباح) والضرائب غير المباشرة (الضرائب على السلع والخدمات، الضرائب
الجمركية، ضرائب التسجيل والطابع) ومن أهم الملاحظات التي يمكن إيرادها على
هذا التطور ما يلي:

- الإرتفاع المستمر في نسبة الضرائب على الدخل والأرباح والتي تعتبر ضرائب مباشرة إلى مجموع الإيرادات الضريبية حيث وصلت إلى أقصى حد لها في عام 2010 بنسبة 34,35% بعد أن كانت تلك النسبة تصل إلى 24.29% عام 1992.

ولكن ذلك لا يمنع أن نسبة الضرائب غير المباشرة لا تزال تستأثر بالنصيب الأكبر من من الإيرادات الضريبية العادية وذلك على الرغم من تذبذب نسبتها إلى إجمالي الإيرادات الضريبية العادية، حيث وصلت إلى أدنى حد لها في عام 2008 بنسبة 63%.

- أما بالنسبة للضرائب على السلع والخدمات فيلاحظ أنها تشكل الجزء الأكبر من حيث مساهمتها في الإيرادات الضريبية العادية حيث تراوحت نسبتها ما بين 40.38% كحد أدنى عام 1995، وبلغت عام 2005 أقصى مساهمة لها في الإيرادات الضريبية العادية، ويعود هذا إلى الضريبة على القيمة المضافة التي تم إدخالها بدءاً من عام 1992.

- أما الضرائب على التسجيل والطابع فيلاحظ أن مساهمتها في الإيرادات الضريبية العادية متواضعة حيث لم تتجاوز نسبتها 6% إلى إجمالي الإيرادات الضريبية، حيث شهدت عام 1993 أقصى مساهمة لها بـ 5.25% وكانت أقل مساهمة لها عام 1995 بحوالي 2.64% من إجمالي الإيرادات الضريبية العادية، وترجع هذه النسبة المتواضعة لمساهمة ضرائب التسجيل والطابع إلى عدم وجود سوق عقارية منظمة في الجزائر بالإضافة إلى التهرب الضريبي لأن المكلف لا يصرح دوماً بالمبالغ الحقيقية المدفوعة عند التسجيل.

- أما فيما يرتبط بالضرائب الجمركية فيلاحظ أنها تشكل مساهمة معتبرة في الإيرادات الضريبية حيث ساهمت عام 1995 بحوالي 32.48% إلا أن مساهمتها في الإيرادات الضريبية العادية بدأت تتقلص منذ عام 2004 ويمكن

إرجاع هذا الإنخفاض إلى ترتيبات الجزائر للانضمام في المنظمة العالمية للتجارة بالإضافة إلى دخول المشاركة الاورو متوسطة حيز التطبيق¹.
ومما سبق يمكن القول أنه رغم تراجع دور الضريبة الجمركية وانخفاض حصيلاتها إلا أن سيادة الضرائب غير المباشرة لا تزال تهيمن على الهيكل الضريبي في الجزائري شأنها في ذلك شأن معظم الدول النامية رغم الزيادة المستمرة لحصيلة الضرائب المباشرة وخاصة الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات اللتان استحدثتا ابتداء من عام 1992.
وأخيرا يمكن تطوير مردود الإيرادات الضريبية العادية أكثر عن طريق متابعة صارمة لكون الإيرادات الضريبية العادية أكثر استقرارا وأقل تذبذبا من الجباية البترولية وهذا يساعد على الاستقرار الاقتصادي.
ثانيا: مساهمة الجباية البترولية في إيرادات الموازنة:

تلعب الجباية البترولية دورا هاما في إيرادات الموازنة العامة للدولة ومن ثم تغطية النفقات العامة، حيث يشكل هذا النوع من الإيرادات المصدر الأساسي للإيرادات العامة.

وقبل التطرق لدور الجباية البترولية يمكن الإشارة إلى أنها عرفت تزايد مستمر من 1992 إلى 2008 ما عدا التذبذب الذي لحق بها سنة 1993 وكذلك سنة 1998، وهذا راجع إلى انخفاض الطلب على البترول في الأسواق العالمية ومن ثم انخفاض سعر البترول، بالإضافة إلى الإنخفاض الذي شهدته عام 2003 أين قدرت حصيلتها ب 836,06 مليار دينار ولكن هذه الحصيلة كانت مستهدفة من طرف السلطات وليس بسبب انخفاض أسعار البترول.

وبالرغم من ارتفاع حصيلتها وبقائها تشكل النصيب الأكبر في الإيرادات العامة من 2001 إلى 2008 إلا أن مساهمتها في الإيرادات العامة بقيت في الإنخفاض وهذا بالرغم من ارتفاع اسعار البترول ابتداء من عام 2000 إلى غاية وصولها إلى أرقام قياسية عام 2008 وهذا بسبب اتخاذ السلطات الجزائرية ابتداء من عام 2000 سعر مرجعي لبترميل البترول يقدر ب 19 دولار للبترميل وهذا بسبب

¹ - وقعت الجزائر إتفاقية المشاركة مع الإتحاد الأوروبي في 22 أبريل 2002 ، ودخلت حيز التنفيذ في 01 سبتمبر 2005

عدم استقرار اسعار البترول وعلى هذا السعر تقدر السلطات الجزائرية إيراداتها البترولية ولكن الذي حدث أن سعر برميل البترول ابتداءا من عام 2000 بقي في الإرتفاع ولم يصل حتى إلى مستوى 20 دولار للبرميل وبالتالي فإن الإيرادات البترولية سترتفع عن المستوى المتوقع في قوانين المالية، لكن السلطات الجزائرية اتخذت اجراء آخر يتمثل في أن مايقدر للإيرادات البترولية في قوانين المالية هو الذي يحصل للميزانية في الأخير، وعلى هذا الأساس أنشأت في عام 2000 صندوق سمي بصندوق ضبط الموارد الذي يعمل على امتصاص فائض الإيرادات البترولية والذي يفوق توقعات وتقديرات قوانين المالية.

وعليه يمكن القول أن الإيرادات البترولية الفعلية والحقيقية أكثر من الإيرادات البترولية التي تحصل لفائدة موازنة الدولة، وهو الشيء الذي يفسر تراجع مساهمتها في الإيرادات العامة، بسبب سياسة السلطات التي تستهدف تقليل الإعتماد على الإيرادات البترولية المرتبطة أساسا بأسعار البترول.

وهكذا رغم أهمية الجباية البترولية في تمويل خزينة الدولة فإنها تبقى موردا غير مستقرا لارتباطه ومن ثم الاقتصاد الوطني بعدة عوامل خارجية منها: سعر الصرف، سعر البرميل الخام، الطلب على المحروقات على المستوى الدولي، بالإضافة إلى الظروف المناخية، ومن هنا تظهر حتمية تطوير إيرادات الضرائب العادية¹.

المطلب الثالث: تطور الإنفاق العام في الجزائر

تعتبر النفقات العامة إحدى أدوات السياسة المالية التي تقوم السلطات المالية بتنفيذها من خلال الموازنة العامة للدولة لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي يرمي المجتمع إلى تحقيقها خلال فترة زمنية معينة.

¹ - صالح تومي و راضية بختاش، أثر الجباية على النمو الإقتصادي في الجزائر، دراسات إقتصادية، مركز البصيرة للبحوث والدراسات الإنسانية، الجزائر، 2006، ص20

وتقسم النفقات العامة في ميزانية الجزائر إلى قسمين: نفقات التسيير، نفقات التجهيز¹.

1- نفقات التسيير:

هي تلك النفقات التي تخصص للنشاط العادي والطبيعي للدولة، والتي تسمح بتسيير نشاطات الدولة والتطبيق اللائق للمهام الجارية، وبصفة عامة هي تلك النفقات التي تدفع من أجل المصالح العمومية والإدارية، أي أنّ مهمتها تضمن استمرارية سير مصالح الدولة من الناحية الإدارية، حيث أنّ نفقات التسيير تشمل على نفقات المستخدمين ونفقات المعدات.

2- نفقات التجهيز:

هي تلك النفقات التي لها طابع الاستثمار الذي يتولد عنه ازدياد الناتج المحلي الإجمالي وبالتالي ازدياد ثروة البلاد، وتكون هذه النفقات من الاستثمارات الهيكلية الاقتصادية الاجتماعية والإدارية، والتي تعتبر مباشرة باستثمارات منتجة ويضيف لهذه الاستثمارات إعانات التجهيز المقدمة لبعض المؤسسات العمومية. وبصفة عامة تخصص نفقات التجهيز للقطاعات الاقتصادية للدولة (القطاع الصناعي، الفلاحي... الخ) من أجل تجهيزها بوسائل للوصول إلى تحقيق تنمية شاملة في الوطن.

كما أنّ تمويل نفقات التجهيز يتم من قبل الخزينة العمومية للدولة بنفقات نهائية كما قد يتم تمويلها بنفقات مؤقتة في شكل قروض وتسبيقات الخزينة أو من البنك أي من خلال رخص التمويل.

ولقد تميزت السياسة الإنفاقية في الجزائر خلال الفترة محل الدراسة بنمو الإنفاق العام وارتفاع معدّلاته سواء نفقات التسيير منه أو نفقات التجهيز، وهو ما يمكن أن نطلق عليها- بالسياسة الإنفاقية التوسعية، والجدول الموالي يوضح تطور حجم النفقات العامة في الجزائر خلال الفترة (1992- 2008).

¹ - أنظر الملحق رقم (01)

الجدول رقم (17): تطور النفقات العامة في الجزائر خلال الفترة (1992- 2008).

مليار دينار جزائري

السنة	إجمالي النفقات العامة	نمو النفقات العامة (%)	نفقات التشغيل	مساهمة نفقات التشغيل العامة (%)	نفقات التجهيز	مساهمة نفقات التجهيز العامة (%)
1992	420,131		276,131		144	34,28
1993	476,627	13,4	291,417		185,21	38,86
1994	566,329	18,8	330,403		235,926	41,66
1995	759,6	34,1	473,6		286	37,65
1996	724,609	-4,61	550,596		174,013	24,01
1997	845,196	16,6	643,555		201,641	23,86
1998	875,739	3,61	663,855		211,884	24,19
1999	961,682	9,81	774,695		186,987	19,44
2000	1178,122	22,5	856,193		321,929	27,33
2001	1321,028	12,1	963,633		357,395	27,05
2002	1550,646	17,4	1097,716		452,93	29,21
2003	1690,2	9	1122,8		567,4	33,57
2004	1891,8	11,9	1251,1		640,7	33,87
2005	2052	8,47	1245,1		806,9	39,32
2006	2453	19,5	1437,9		1015,1	41,38
2007	3092,7	26,1	1672,6		1420,1	45,92
2008	4191,0	35,5	2217,7		1973,3	47,08

المصدر: - Banque D'algerie, rapports annuels (2002- 2008)

- من خلال الجدول رقم (17) يمكن التوصل إلى عدد من الملاحظات:
- أن حجم النفقات العامة في تزايد من سنة إلى أخرى حيث زادت من 420,131 مليار دينار عام 1992 إلى حوالي 4191 مليار دينار عام 2008، ونلاحظ أن نسبة الزيادة في هذه الفترة قد بلغت 897%.
 - كما أن الإنخفاض الوحيد الذي عرفته النفقات العامة كان عام 1996 حيث سجلت 724.609 مليار دينار بمعدل نموسنوي (-4.61%)، وهذا راجع إلى الإصلاحات الهيكلية التي انتهجتها الجزائر بالاتفاق مع صندوق النقد الدولي والبنك العالمي، التي استهدفت ترشيد الانفاق العام.

- وإذا نظرنا إلى النفقات العامة من ناحية تقسيمها إلى نفقات التشغيل (الجارية) ونفقات التجهيز (استثمارية) يمكن الخروج بملاحظتين هامتين:
- الأولى: فيما يتعلق بنفقات التشغيل فيتضح من الجدول السابق أنّ هناك اختلافا هيكليا بينها وبين النفقات الاستثمارية (التجهيز)، حيث قدرت نفقات التشغيل نسبة متوسطة خلال فترة الدراسة حوالي 66,5% من إجمالي النفقات العامة، وقد بلغت أقصاها خلال سنة 1999 حيث مثلت حوالي 80.55% من إجمالي النفقات العامة، ووصلت إلى أدنى نسبة لها عام 2008 حيث بلغت 52,9%، وعلى الرغم من انخفاض نسبتها إلى إجمالي النفقات العامة إلى أنها لا زالت تساهم بأكثر من النصف في النفقات العامة،
- الثانية: أما نفقات التجهيز فبالرغم من محدوديتها عام 1992 والبالغة 144 مليار دج أي بنسبة 34% من إجمالي النفقات العامة، وهي نسبة متدنية إذا ما قورنت بنفقات التشغيل إلا أنها خلال النصف الأول من التسعينات أخذت في التزايد في شكل إنفاق على المشاريع الانمائية وبعد أخذت في التناقص إلى غاية نهاية فترة التسعينات، ولكن ابتداء من عام 2000، أخذت في تزايد وهذا الإرتفاع يرجع بالأساس إلى مشاريع المنشآت القاعدية والمشاريع الأخرى التي تمت مباشرتها في إطار برنامج دعم الإنعاش الاقتصادي الذي تبنته الحكومة خلال الفترة: 2001-2004 ، بالإضافة إلى برنامج دعم النمو خلال الفترة: 2005-2009¹

المطلب الرابع: رصيد الموازنة العامة في الجزائر خلال الفترة (1992-2008)

يعبر رصيد الميزانية العامة عن الفرق بين الإيرادات العامة والنفقات العامة خلال فترة زمنية محددة عادة سنة، ويمكن لهذا الرصيد أن يكون سالبا (عجز)، أو موجبا (فائضا) أو صفرا.

و المتتبع للموازنة العامة في الجزائر خلال الفترة (1992-2008) يلاحظ أن العجز قد طغى عليها في معظم سنوات هذه الفترة، والجدول الموالي يوضح رصيد الموازنة العامة خلال الفترة (1992-2008):

¹ - عبد الرحمن تومي وراضية بختاش، مرجع سبق ذكره ، ص 28

الجدول رقم(18): رصيد الموازنة العامة في الجزائر خلال الفترة (1992 - 2008)

مليار دينار جزائري

السنة	الإيرادات العامة	النفقات العامة	الرصيد
1992	316,8	420,131	-103,331
1993	313,8	476,627	-162,827
1994	434,5	566,329	-131,829
1995	611,7	759,6	-147,9
1996	825,157	724,609	100,548
1997	926,668	845,196	81,472
1998	774,511	875,739	-101,228
1999	950,496	961,682	-11,186
2000	1124,924	1178,122	-53,198
2001	1389,737	1321,028	68,709
2002	1576,684	1550,646	26,038
2003	1520,51	1690,2	-169,69
2004	1599,3	1891,8	-292,5
2005	1719,8	2052	-332,2
2006	1835,46	2453	-617,54
2007	1900,34	3092,7	-1192,36
2008	2176,92	4191	-2014,08

المصدر: - Banque D'algerie, rapports annuels (2002- 2008)

من خلال الجدول رقم(18) يمكن التوصل إلى عدد من الملاحظات:

- تغيير رصيد الميزانية العامة خلال هذه الفترة بتغيير أسعار المحروقات نظرا لكونه يتأثر بدرجة كبيرة بإيرادات الجباية البترولية.

- كما يلاحظ أن رصيد الموازنة عام 1992 سجل حالة عجز قدره 103.331 مليار دينار واستمر العجز إلى غاية 1996 أين عرفت الميزانية فائضا قدر ب100.548 مليار دينار واستمر هذا الفائض عام 1997 بالرغم من انخفاضه حيث قدر ب 81,472 مليار دينار وسبب هذا الفائض هو ارتفاع اسعار البترول بالإضافة إلى الإجراءات المنتهجة من طرف الدولة والمتمثلة في تعميق الإصلاحات الهيكلية،

لكن هذا الفائض لم يستمر حيث ظهر العجز مرة ثانية ابتداء من سنة 1998 (101.228 مليار دج) وتواصل هذا العجز إلى عام 2000 حيث بلغ

53.198 مليار دينار ويمكن تفسير هذا العجز بتراجع أسعار النفط خاصة عام 1998 إذ سجلت اسعار البترول أقل سعر خلال الفترة محل الدراسة حيث وصل سعر برميل البترول إلى 12.95 دولار مما ترتب عن ذلك انخفاض في الجباية البترولية بالإضافة إلى ذلك ارتفاع النفقات العامة كما لا ننسى خدمة المديونية الخارجية.

وخلال سنة 2001 عرفت الموازنة العامة فائض قدره 68.709 مليار دج وهذا راجع إلى ارتفاع الإيرادات بمعدل أكبر من معدل النفقات. واستمر هذا الفائض إلى سنة 2002 إذ بلغ 26.038 مليار دج، ولكن ابتداء من عام 2003 طغى العجز على الميزانية واستمر في التفاقم إلى غاية نهاية الفترة محل الدراسة (2008)، وهذا راجع إلى تزايد النفقات التي تزايدت بمعدل أكبر من معدل تزايد الإيرادات، بسبب البرامج الاقتصادية الكبرى التي عرفتها الجزائر خلال هذه الفترة.

و يتضح مما سبق أن الاقتصاد الجزائري تميّز بعجز مزمن في الموازنة العامة للدولة والذي يعتبر أحد عوامل الاختلال الأساسية التي خلّت بالتوازن المالي الداخلي، ويمكن حصر أسباب استمرار العجز في أغلب سنوات فترة الدراسة إلى سببين أساسيين هما:

- معدل نمو النفقات العامة أكبر من معدل نمو الإيرادات العامة.
- انخفاض الإيرادات العامة التي تبقى عرضة للتغيرات الخارجية والمتعلقة بأسعار المحروقات على وجه الخصوص لكون إيرادات الموازنة تعتمد بشكل كبير على الجباية البترولية.

ولكن هناك ملاحظة هامة تتمثل في أن العجز الذي عانت منه الميزانية العامة في الجزائر قبل عام 2000 كان عجز حقيقي وبعد 2008 و كان يتم تمويله بتمويل بنكي وغير بنكي أو من الخارج لكن العجز الذي ظهر بعد عام 2000 لم يتم تمويله بمصادر تمويل عجز الميزانية المعروفة والتي كانت تلجأ إليها السلطات الجزائرية في السابق مثل:

- الإقتراض من الجمهور والمؤسسات غير المصرفية.
- الإقتراض من البنوك التجارية.

- الإقتراض من البنك المركزي

- الإقتراض من الخارج

والسبب يرجع إلى أن هذا العجز لم يكن عجز حقيقي أو فعلي وهذا ما بينته حسابات الخزينة العامة الجزائرية، حيث أن خزينة الجزائر عرفت فائضا منذ عام 2000 إلى 2007، وهذا بسبب إرتفاع إيرادات المحروقات ارتفاعا كبيرا عن ما كان يقدر في قوانين المالية السنوية بسبب ارتفاع اسعار البترول، والجدول التالي يوضح رصيد الخزينة العامة في الجزائر ابتداء من عام 2000 الى 2007

الجدول رقم(19): رصيد الخزينة العامة في الجزائر خلال الفترة (2007 - 2000)

مليار دينار جزائري

2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001	2000	
2796.8	2799	2352.7	1570.7	1350	1007.9	1001.4	1213.2	ايرادات المحروقات
891.7	840.8	729.9	659	624.4	595.3	504.1	364.9	ايرادات خارج المحروقات
3688.5	3639.8	3082.6	2229.7	1974.4	1603.2	1505.5	1578.1	إجمالي الإيرادات العامة
3092	2453	2052	1891.8	1609.2	1550.6	1321	1178.1	اجمالي النفقات العامة
595.8	1186.8	1030.6	337.9	284.2	52.5	184.5	400.0	الفائض أو العجز النقدي

- Banque D'algerie, rapports annuels (2002-2008) المصدر:

يلاحظ من الجدول أن رصيد الخزينة العامة خلال الفترة 2000 إلى 2007 كان موجب أي أن هناك فائض، ويرجع هذا الفائض إلى ارتفاع إيرادات المحروقات

الناجم عن ارتفاع أسعار البترول، وإزاء ارتفاع أسعار البترول عن السعر المرجعي 19 دولار للبرميل الذي تقدر عليه الإيرادات البترولية أنشأت الجزائر صندوق لإمتصاص الفائض من إيرادات المحروقات سمي " صندوق ضبط الموارد".

1- ماهية صندوق ضبط الموارد في الجزائر: صندوق ضبط الموارد ينتمي إلى الحسابات الخاصة للخرينة في الجزائر وقد أنشأت بموجب المادة 10 من قانون المالية التكميلي لسنة 2000 والذي ينص على ما يلي¹:

- يفتح في حسابات الخزينة حساب تخصيص رقم 103-302 بعنوان "صندوق ضبط الموارد" ويقيد في هذا الحساب:

أ- في باب الإيرادات:

- فوائض القيمة الجبائية الناتجة عن مستوى أعلى لأسعار المحروقات على تلك المتوقعة ضمن قانون المالية.

- كل الإيرادات الأخرى المتعلقة بسير الصندوق.

ب- في باب النفقات:

- ضبط النفقات وتوازن الميزانية المحددة عن طريق قانون المالية السنوي والحد من المديونية العامة.

- تخفيض الدين العمومي.

- إن الوزير المكلف بالمالية هو الأمر الرئيسي بصرف هذا الحساب.

- تحدد كفاءات تطبيق أحكام هذه المادة عن طريق التنظيم.

و منذ إنشاء صندوق ضبط الموارد صدرت عدة مراسيم وتعليمات حددت مكونات الصندوق وكيفية تسييره وقد تم تعديل بعض القواعد والأسس التي أنشأ من خلالها هذا الصندوق وذلك خلال قانون المالية لسنة 2004 فبالنسبة للإيرادات التي تدخل الصندوق قد أضيف إليها تسبيقات بنك الجزائر الموجهة لتسيير النشاط للمديونية الخارجية²، ويعود ذلك أساسا إلى تحسن الوضع المالي لبنك الجزائر نتيجة

¹ - المادة رقم (10) من قانون المالية التكميلي لعام 2000

² - المادة 66 من قانون رقم 03-22 المؤرخ في 28-12-2003 المتضمن قانون المالية لعام 2004، جريدة رسمية عدد 83

لارتفاع احتياطاته من العملة الصعبة حيث بلغت 32,9 مليار دولار مع نهاية ديسمبر 2004.

2- أسباب إنشاء صندوق ضبط الموارد:

إن الجزائر لم تكن سباقة في إنشاء صندوق ضبط الموارد فقد سبقتها عدة دول* في إنشاء مثل هذه الصناديق مع اختلاف تسمياتها (صناديق التثبيت أو صناديق النفط) وقد أنشأت لهدفين رئيسيين هما¹:

- 1- إما لمعالجة المشكلات الناشئة مثل تقلب إيرادات النفط وعدم القدرة على التمكن بها وبالتالي فهي تمثل صناديق تثبيت أو ضبط.
- 2- أو من أجل إدخار جزء من إيرادات النفط للأجيال المقبلة وبالتالي فهي تمثل صناديق ادخار.

ولمعالجة هذه المشكلات قامت كثيرا من الدول المنتجة للنفط ومن بينها الجزائر بإنشاء صناديق لها أسماء مختلفة ولكن تشترك من حيث قواعد إنشائها وأهدافها سمي هذا الصندوق في الجزائر "صندوق ضبط الموارد"

"FONDS DE REGULATION DES RECETTES" وتسمى في بعض البلدان بصناديق التثبيت أو صناديق النفط.

وكما نعلم فإن صندوق ضبط الموارد قد تم إنشائه في أواخر شهر جوان سنة 2000، هذه السنة التي ميزها الارتفاع الكبير لأسعار البترول، ومن المعروف أن إيرادات الموازنة العامة في الجزائر تأتي غالبا من الجباية البترولية فهذا الارتفاع في الأسعار أدى إلى الارتفاع في الإيرادات المتأتية من الجباية البترولية وعلى هذا الأساس فإن الحكومة قد اتخذت إجراءات ومعايير صارمة أثناء إعدادها لقانون الميزانية لسنة 2000 من خلال اعتمادها على سعر مرجعي متوقع لأسعار

¹ - بوفليخ نبيل ، صندوق ضبط الموارد في الجزائر أداة لضبط وتعديل الميزانية العامة في الجزائر ، مجلة شمال إفريقيا ، العدد الأول ، الجزائر،

2004، ص 240

* انظر الملحق رقم (04)

المحروقات قدره 19 دولار تقدر من خلاله إيرادات الموازنة العامة هذا السعر يتم تحديده بناء على المعطيات المتوفرة على تقلبات الأسعار في الأسواق الدولية. ومنذ تأسيس صندوق ضبط الموارد أصبح ظهوره بارزا ضمن الميزانيات التي تبين عمليات الخزينة فهو أداة فعالة لامتناس الفائض المتأتي من إيرادات الجباية والتي عرفت منذ سنة 2000 الآن تزايد مستمر نتيجة لمواصلة أسعار النفط في الارتفاع، والجدول التالي يبين الإيرادات المحولة إلى صندوق ضبط الموارد من 2000 إلى 2008

الجدول رقم(20): إيرادات صندوق ضبط الموارد خلال الفترة (2008-2000)

مليار دينار جزائري

السنة	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
إيرادات صندوق ضبط الموارد	453.2	115.8	26.5	488.9	623.5	1368.8	1798	1738.8	2288.2

المصدر: - Banque D'algerie, rapports annuels (2002- 2008)

يلاحظ من الجدول السابق أنه في كل عام تضخ إلى صندوق ضبط الموارد موارد، المرتبطة أساسا بتغيرات أسعار البترول التي لم تعرف انخفاضا عن المستوى السعر المرجعي المقدر بـ19 دولار للبرميل منذ إنشاء الصندوق عام 2000، وبالتالي يمكن القول أن موارد الصندوق لم تستعمل للهدف الرئيسي الذي أنشأ من أجله الصندوق ولكن استعملت إيرادات الصندوق في تسديد المديونية العمومية للدولة سواء الخارجية أو الداخلية ويمكننا القول بأن الموازنة العمومية للدولة لم تتعرض منذ سنة 1999 إلى 2007 إلى صدمة خارجية سلبية، ولهذا لم تستعمل أصول الصندوق لتحقيق هدفه الرئيسي وهو تعويض النقص الحاصل في إيرادات الدولة نتيجة لعدم انخفاض أسعار البترول عن السعر المرجعي المقدر بـ19 دولار أمريكي للبرميل.

ونخلص مما سبق إلى أن:

- الإيرادات البترولية لا زالت تشكل المصدر الأساسي في تمويل الموازنة العامة في الجزائر على الرغم من انخفاض مساهمتها منذ عام 2000 إلى

غاية 2008، لكن هذا الإنخفاض في المساهمة ليس لأنخفاض اسعار البترول ولكن بسبب توريد للموازنة العامة من ايرادات المحروقات ما قدر في قانون المالية.

- العجز طغى على الموازنة خلال معظم سنوات فترة محل الدراسة.
- النفقات العامة في تزايد مضطرد.
- ان الايرادات الضريبية العادية عرفت خلال فترة الدراسة تزايد في حصيلتها من سنة إلى أخرى، لكن مساهمتها في الايرادات العامة عرفت تدهورا في بعض السنوات، لكن ابتداء من عام 2002 عرفت مساهمتها تطورا ملحوظا ويعزى ذلك لعدة عوامل نذكر منها: تطبيق تقنية الإقتطاع من المصدر وخاصة بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، والإجراءات المتخذة من قبل السلطات المختصة في محاربة التهرب الضريبي، بالإضافة إلى تحسن الوضعية المالية للشركات.

المبحث الثالث: مقارنة النظام الضريبي الجزائري ببعض النظم الضريبية (مصر، فرنسا، الكويت)

في هذا المبحث سيتم مقارنة النظام الضريبي الجزائري بالنظم الضريبية لكل من (مصر، فرنسا، الكويت) ، وذلك من خلال التعرف على النظام الضريبي لكل دولة ومقارنة بعض مؤشرات المالية العامة لهذه الدول بالجزائر
المطلب الأول: المعالم الرئيسية للنظم الضريبية لكل من (مصر - فرنسا - الكويت)
أولاً: النظام الضريبي المصري:

يعد الهيكل الضريبي المصري المعاصر محصلة لتطور تاريخي طويل، ويعكس هذا الهيكل أهم التطورات الإقتصادية والإجتماعية والسياسية المعاصرة ولا يختلف كثيراً في مجمله عن مثيله في العديد من الإقتصاديات المتقدمة أو النامية. وينقسم الهيكل التشريعي المعاصر للضرائب في مصر إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة.
أ- الضرائب المباشرة:

1-الضرائب المباشرة على الدخل: كانت الضرائب المباشرة على الدخل في مصر تنقسم حتى منتصف عام 2005 إلى قسمين هما: الضريبة الموحدة على دخول الأشخاص الطبيعيين والضرائب على أرباح شركات الأموال (وذلك قيل أن يتم ضم شركات الاشخاص إلى شركات الأموال لتصبح الضريبة باسم الضريبة على أرباح الأشخاص الإعتباريين)¹ وهذا ما اقره القانون الجديد للضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005.
1-1- الضريبة المباشرة على دخل الأشخاص الطبيعيين:

¹ - أسامة محمد الفولي ، النظام الضريبي المصري ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، 2006 ، ص، 103

نصت المادة 6 من القانون الجديد على أن " تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين بالنسبة إلى دخولهم المحققة في مصر"، ومن ثم فإن إطلاق النص على هذا النحو يقضي بالخضوع للضريبة مجموع صافي الدخل التي تحققت في مصر سواء كانت لمقيمين أو لغير مقيمين وسواء كان المصدر الذي دفع هذه الدخل في مصر أو الخارج، ويتكون مجموع صافي هذه الدخل من المصادر التالية:

- المرتبات وما في حكمها.
- النشاط التجاري والصناعي.
- النشاط المهني أو غير التجاري.
- الثروة العقارية.

أما بالنسبة إلى سعر الضريبة بالنسبة لدخول الأشخاص الطبيعيين، فيعد من أهم ما جاء به القانون الجديد إذا ما قورن السعر الجديد بالأسعار المنصوص عليها في القانون 157 لسنة 1981 والمعدل بالقانون 187 لسنة 1993. ومن ناحية نصت المادة 7 من القانون الجديد على أن تستحق الضريبة على ما يجاوز خمسة آلاف جنيه من مجموع صافي الدخل الذي يحققة الممول المقيم خلال السنة، ومن ناحية أخرى حددت المادة 7 من القانون الجديد أسعار الضريبة على النحو التالي:

السعر (%)	مجموع صافي الدخل (جنيه مصري)
10%	أكثر من 5000 حتى 20000
15%	أكثر من 20000 حتى 40000
20%	أكثر من 40000

1-2- الضريبة على أرباح الأشخاص الإعتباريين:

نصت المادة 47 من القانون الجديد على فرض ضريبة سنوية على صافي الأرباح الكلية للأشخاص الإعتباريين أيا كان غرضها بحيث تسري الضريبة على كل من:

- الأشخاص الإعتبارية المقيمة في مصر بالنسبة إلى جميع الأرباح التي تحققها سواء من مصر أو خارجها، عدا جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع.

- الأشخاص الإعتبارية غير المقيمة بالنسبة إلى الأرباح التي تحققها من خلال منشأة دائمة في مصر.

وأما بالنسبة إلى لسعر الضريبة على أرباح الأشخاص الإعتبارية فقد شهد تخفيض في القانون الجديد ويأتي هذا التخفيض مقابل إلغاء الإعفاءات العديدة التي كانت موجودة سواء في ظل قانون ضمان وحافز الإستثمار رقم 8 لسنة 1997 أو في داخل قانون الضرائب على الدخل السابق.

هذا وقد نصت المادة 49 من القانون على أن يكون سعر الضريبة 20% من صافي الأرباح السنوية، ورغم أن هذا هو السعر الأساسي إلا أن المشرع أورد عدة استثناءات .

2- الضريبة على راس المال:

وتتكون هذه الضريبة من الضريبة على التركات فقط¹، والتي ينظمها القانون 159 لسنة 1925 على صافي تركة المتوفي ، وسعرها تصاعدي بين 5% و40%.

ب-الضرائب غير المباشرة:

1- الضريبة العامة على المبيعات: (حسب القانون رقم 11 لسنة 1991).

تم إقرار هذه الضريبة عام 1991، لتحل محل الضريبة على الإستهلاك رقم 133 لسنة 1981، وتسري هذه الضريبة حسب ما نصت عليه المادة 2 من القانون على السلع المصنعة المحلية والمستوردة مع وجود بعض الإستثناءات².

وتفرض الضريبة العامة على المبيعات بسعر عام 10% على جميع السلع الصناعية، وعلى بعض الخدمات من قيمة السلعة عند بيعها او عند أداء الخدمة

¹ - وذلك بعد إلغاء ضريبة الأيلولة ضمن القانون

² - يونس أحد البطريق: النظم الضريبية، الدار الجامعية ، الإسكندرية، 2005، ص400

ويستثنى من ذلك إخضاع بعض السلع بنسب مختلفة، كذلك إعفاء بعض السلع الضرورية التي تمس غالبية المجتمع أو محدودي الدخل¹.

2- ضريبة الدمغة: (قانون 111 لسنة 1980 وتعديلاته).

ينظم ضريبة الدمغة القانون 111 لسنة 1980 وهي ضريبة تفرض على المحررات والمطبوعات والأشياء والوقائع وغيرها حيث تضم 22 وعاء². وتختلف أسعار هذه الضريبة باختلاف الوزن الإقتصادي والإجتماعي للوعاء الخاضع لها، فتتباين من واقعة لأخرى لتتناسب مع مقدرة الكلف بأدائها. ونظرا لتمييز هذه الضريبة بوفرة الحصيلة وقلة تكاليف الجباية واتساع نطاقها، فقد أغرى ذلك المشرع بالتدخل بالتعديل المستمر في أسعارها للحصول على إيرادات إضافية بشكل سريع وغزير ودوري.

3- الضرائب الجمركية: (قانون 66 لسنة 1963 وتعديلاته)

تترواح الضريبة على السلع المستوردة حاليا بين 5% و 40% مع القليل من الإستثناءات ، بالإضافة إلى رسوم إضافية 3% إذا كانت الضريبة على الإستيراد أقل أو تساوي 30%، كما تفرض 4% رسوما إضافية إذا كانت الضريبة أكثر من 30%³.

ثانيا: النظام الضريبي الفرنسي

مر النظام الضريبي الفرنسي بعدة تطورات بغية تحقيق أهداف متعددة، ويعتبر النظام الحالي محصلة ونتيجة لما وصل إليه الإقتصاد الفرنسي من تقدم، ويتكون النظام الضريبي الفرنسي كغيره من النظم الضريبية من ضرائب مباشرة وضرائب

¹ - وجدي محمد عبد ربه، قوانين الإصلاح الضريبي وأثارها على التنمية الإقتصادية في مصر - دراسة تطبيقية على المركز الجمركي النموذجي، رسالة ماجستير، جامعة عين شمس ، 2008، ص 94

² - أسامة محمد الفولي، النظام الضريبي المصري، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2006، ص 170

³ - سوزانا صبحي، تأثير السياسة الضريبية على النمو الإقتصادي، رسالة ماجستير، كلية الإقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، 2004، ص 112

غير مباشرة، ويعتبر النظام الضريبي الفرنسي من النظم الضريبية التي تتساوى فيها تقريبا نصيب كل من الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة¹.

أ- الضرائب المباشرة: وتنقسم إلى ضرائب على الدخل والضرائب على الشركات

1- الضريبة على الدخل: تسري هذه الضريبة على إيرادات الأشخاص الطبيعيين الفرنسيين والأجانب وعلى جميع دخولهم بغض النظر عن مصدرها، كما تسري على الأجانب غير المقيمين إذا تحقق الدخل في فرنسا، كما يلاحظ أن هذه الضريبة لا تسري على الأفراد وإنما تسري على دخل الأسرة ككل حيث تفرض الضريبة على دخل رب الأسرة عن دخول جميع أفرادها.

ويتكون وعاء هذه الضريبة من سبع فئات هي²:

- الأرباح التجارية والصناعية.
- الأرباح غير التجارية.
- الأرباح الزراعية.
- الأجور والمرتببات والمعاشات والمكافآت.
- الدخل العقارية.
- إيرادات القيم المنقولة.
- أرباح رأس المال

ولحساب الضريبة على الدخل يستخدم الجدول الآتي:

الدخل الخاضع للضريبة (يورو)	سعر الضريبة (%)
أقل من 5614 يورو	0%
من 5614 يورو إلى 1198 يورو	5.5%
من 1198 إلى 24272 يورو	14%
من 24272 يورو إلى 66679 يورو	30%
أكثر من 66679 يورو	40%

¹ - يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص 189

² - Direction Générale des Finances Publiques, La fiscalité française, France, 2008, p:14

2- الضريبة على الشركات:

الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة مباشرة سنوية، وقد قسم المشرع الفرنسي الخاضعين لهذه الضريبة إلى نوعين (الخاضعين بصفة إختيارية، والخاضعين بصفة إجبارية)، ولذلك نجدها تطبق على ثلث الشركات المتواجدة فقط¹. والدخل الخاضع لهذه الضريبة يساوي الفرق بين إجمالي الأرباح والتكاليف والمصروفات المعفاة من الضريبة.

وأما معدل الضريبة على الشركات فيقدر ب 33.33%²، وهذا ابتداء من عام 1995، بعدما كان يقدر عام 1993 ب 50% ويرجع هذا الإنخفاض في جزء منه إلى توحيد الضرائب على الشركات في الإتحاد الأوروبي. وتحصل هذه الضريبة عن طريق الأقساط المقدمة.

ب- الضرائب غير المباشرة: ومن أهمها الضريبة على القيمة المضافة وحقوق التسجيل والطابع.

1- الضريبة على القيمة المضافة:

الضريبة على القيمة المضافة هي أحد أنواع ضرائب المبيعات، وتفرض هذه الضريبة على كافة المراحل الإنتاجية والتوزيعية حيث تفرض على القيمة التي يضيفها المنتج أو التاجر على قيمة مواد الخام ومشترياته. وهي ضريبة غير مباشرة على الإستهلاك، وهي من إختراع مفتش المالية الفرنسي " موريس لور " وطبقت لأول مرة في فرنسا عام 1954 ومنذ تطبيقها في فرنسا أصبحت هذه الضريبة هي الضريبة غير المباشرة الأساسية في دول الإتحاد الأوروبي³ حيث أصبح الإتحاد الأوروبي ينصح الدول التي تبغي إقامة شراكة إقتصادية معه بتطبيق هذه الضريبة.

¹ - Direction Générale des Finances Publiques, La fiscalité française OP.CIT, P:07

² - Direction Générale des Finances Publiques, La fiscalité française OP.CIT, P:07

³ - المرسى السيد حجازي، النظم والقضايا الضريبية المعاصرة، أليكس لتكنولوجيا المعلومات، الإسكندرية، 2004، ص 303

ويقدر معدل هذه الضريبة في فرنسا ب 19.6% وهذا ابتداء من أبريل 2000¹.

2- حقوق التسجيل:

هي ضريبة تدفع لقاء تسجيل عملية إدارية التي يقوم بها الموظف العام في هيئة عمومية يحفظ بواسطتها أثر العملية القانونية التي يقوم بها الأشخاص سواء كانوا طبيعيين أو اعتباريين ، وتطبق على كافة العقود الرسمية والقضائية التي تحتوي على قرارات نهائية وبعض العقود التي تعين نقل الملكية.

3- حقوق الطابع: وتفرض هذه الضريبة على عملية تداول الأموال وانتقالها من شخص إلى آخر ويتم ذلك عن طريق تحرير وثائق معينة كالعقود أو الشيكات أو الأوراق التجارية أو الفواتير أو السندات.

ج- الضرائب والرسوم المحلية:

يقصد بالضرائب والرسوم المحلية في فرنسا تلك الضرائب والرسوم التي تحصل لصالح السلطات المحلية الفرنسية مثل (البلديات، المديريات، المناطق، الهيئات العامة)².

وهناك عدد هائل من الضرائب والرسوم المحلية في فرنسا ومن أهمها:

1- رسم السكن أو الإقامة: ويفرض هذا الرسم على كل شخص سواء كان مالكا

أو مستأجرا وحدة سكنية، ويتحملها من يستغل الوحدة السكنية.

2- الرسم العقاري: هي ضريبة تحدد على أساس القيمة الإيجارية للمساحة

وينقسم إلى نوعين (الرسم العقاري على العقارات المبنية والرسم العقاري على

العقارات غير المبنية).

3- الرسم على الأعمال: على عكس رسم السكن والرسم العقاري اللذان تتحملهما

الأسر فالرسم على الأعمال تتحمله الشركات، وأنشئ هذا الرسم بموجب

قانون 29 يوليو 1975.

¹ - Direction Générale des Finances Publiques, La fiscalité française OP.CIT, P:47

² - BELTRAME Pierre , La Fiscalité en France, HACHETTE LIVRE, 6 éme édition , 1998, page 12

ثالثاً: النظام الضريبي الكويتي:

منذ ظهور النفط في الكويت عام 1928 وتدفق إيراداته عام 1946 وحتى الآن يقوم النظام الضريبي في دولة الكويت علي أساس الضرائب علي دخول الشركات العاملة في دولة الكويت ووفقاً لأحكام المرسوم رقم 3 / 1955 المعدل بالقانون رقم (23) لسنة 1961، كما ظهرت الضرائب الآتية:

- ضريبة الأراضي الفضاء المنظمة بقانون رقم 50 لسنة 1994 بتنظيم استغلال الأراضي الفضاء.
- ضريبة دعم العمالة الوطنية المنظمة بقانون رقم 19 لسنة 2000 في شأن دعم العمالة الوطنية وتشجيعها للعمل في الجهات غير الحكومية.
- قانون الزكاة.
- قانون ضريبة الدخل على الشركات المساهمة والزكاة

أ:الضرائب المباشرة:

تقتصر الضرائب المباشرة في الكويت على ضريبة الدخل المفروضة على الشركات غير الكويتية، وضريبة الدخل المفروضة على الشركات المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية بمقتضى القانون رقم (12) لسنة 2000، والقانون رقم 1 لسنة 2006 في شأن فرض ضريبة على الشركات المساهمة والزكاة ، والضريبة على رأس المال بمقتضى القانون رقم 50 لسنة 1994 بشأن استغلال الأراضي الفضاء، كما لم تأخذ الكويت بالضرائب على دخل الأفراد.

1- ضريبة الدخل على الشركات غير الكويتية

تشتمل الإيرادات النفطية في الكويت على مبيعات النفط الخام والغاز الطبيعي العائد إلى مؤسسة البترول الكويتية وضريبة الدخل و رسوم الامتياز من شركة الزيت العربية المستقلة. ولكي تحسب الضريبة على شركات النفط فإنه يبدأ بالدخل الإجمالي، وذلك بمعرفة قيمة الإنتاج للنفط الخام للشركة، وتحسب هذه القيمة

على أساس السعر المعلن، ثم يُخصم من الدخل الإجمالي تكاليف الإنتاج، ورسوم الامتياز (20%) فتصل إلى الدخل الصافي الخاضع للضريبة (85%)¹. وتفرض ضريبة الدخل الكويتية على كل شركة تقوم باستخراج مواد معدنية أو أية مواد طبيعية من الكويت وذلك بموجب ترخيص أو عقد أو امتياز ممنوح لها من دولة الكويت، وكذلك تكرير المواد المعدنية أو الطبيعية المستخرجة أو تصنيعها أو معالجتها بأية صورة أخرى أو نقلها أو تخزينها أو بيعها، وتحتسب هذه الضريبة على دخل كل شركة عن سنة ضريبية، فالدخل الذي لا يزيد عن 500.000 دينار كويتي تقرر له ضريبة نسبتها 20%، والدخل الذي يزيد عن 500.000 دينار كويتي تقرر له ضريبة نسبتها 57%².

2- ضريبة دعم العمالة الوطنية (المقررة بالقانون رقم 19 لسنة 2000):

وهي من الضرائب على الدخل الصافي الذي تلتزم به الشركات المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، وهي ضريبة سنوية، حيث تفرض ضريبة نسبتها % 2,5 من صافي الأرباح السنوية على الشركات الكويتية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية (البورصة).

3- ضريبة الدخل الجديدة و الزكاة:

وهي الضريبة المقررة - مؤخرًا - بالقانون رقم 46 لسنة 2006 في شأن الزكاة، وقد نصت المادة الأولى منه على أن تُحصل نسبة مقدارها 1% سنويا من صافي إرباح الشركات المساهمة العامة والمقفلة³، وقد استثنت المادة الرابعة من هذا القانون الشركات المملوكة للحكومة والتي يصدر بشأنها قوانين خاصة والشركات التي يطبق عليها المرسوم بالقانون رقم 3 لسنة 1955.

4- الضرائب المباشرة على رأس المال (الضريبة على الأراضي الفضاء):

نص "القانون رقم 5 لسنة 1994 بتنظيم استغلال الأراضي الفضاء" حيث فرض ضريبة على الأراضي الفضاء، وهي ضريبة مباشرة على رأس المال الذي لا يغل دخلا ويتمثل

¹ - محمد سعيد فهدود، التخصصية والضرائب، " نظرة مستقبلية للنظام الضريبي في دولة الكويت"، مجلة الحقوق جامعة الكويت، العدد الثالث، 1997، ص 99.

² - مرسوم ضريبة الدخل الكويتية رقم (3) لعام 1955 والتعديلات والتفسيرات الملحقه به.

³ - سمير عبد الفتاح إبراهيم، المالية العامة والسياسة المالية في الكويت - دراسة تحليلية للإيرادات العامة، وزارة المالية، الكويت، 2009،

رأس المال في الأراضي الفضاء التي تزيد مساحتها عن خمسة آلاف متر، وأنها ضريبة دورية متجددة تستحق سنويا طالما لم يستكمل البناء عليها وتكون جاهزة للسكن. و معدل الضريبة: نصف دينار على مكل متر مربع يزيد على الخمسة آلاف متر مربع...

ب: الضرائب غير المباشرة

في الكويت توجد ضرائب على انتقال الملكية العقارية كمثل على الضرائب على التداول، كما توجد الضريبة الجمركية كمثل على الضرائب على الإنفاق.

1: الضرائب على انتقال الملكية العقارية: نصت المادة السابعة من قانون التسجيل

العقاري الصادر بالمرسوم رقم 5 لسنة 1959 على أن الملكية العقارية في الكويت لا تنتقل سواء فيما بين المتعاقدين أو بالنسبة للغير إلا بالتسجيل، سواء تسجيل العقد أو الحكم النهائي الصادر بصحته، فإذا لم يحصل هذا التسجيل بقيت الملكية على ذمة المتصرف ولا يكون للمتصرف إليه في الفترة من تاريخ التعاقد إلى وقت التسجيل سوى مجرد أمل في الملكية دون أي حق فيها، كما يكون لدائني المتصرف خلال هذه الفترة أن ينفذوا بديونهم على العقار محل التصرف باعتباره ما زال مملوكاً لمدينهم.

كما تشتمل رسوم وقيد وتسجيل الشركات وطلبات الترخيص ورسوم دمج المعادن الثمينة وكذلك رسوم العلامات التجارية¹

2: الضريبة الجمركية:

بناءً على الاتفاقية الاقتصادية بين دول مجلس التعاون، وافق مجلس الامة على القانون و صدر تحت رقم 10 لسنة 2003 بإصدار "قانون الجمارك الموحد لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربي، وبذلك ألغى المشرع الكويتي المرسوم بقانون رقم 13 لسنة 1980 في شأن الجمارك.

حبت تخضع البضائع التي تدخل إلى الدولة للضرائب "الرسوم" الجمركية بموجب التعرفة الجمركية الموحدة وللرسوم المقررة إلا ما استثنى بموجب أحكام هذا النظام "القانون" أو بموجب الاتفاقية الاقتصادية الموحدة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية أو أي اتفاقية دولية أخرى في إطار المجلس.

¹ - سمير عبد الفتاح ابراهيم، المالية العامة والسياسة المالية في الكويت- دراسة تحليلية موجزة للإنفاق العام والإيرادات العامة-، وزارة المالية،

الكويت، 2009، ص 38

والواقعة المنشئة للضريبة الجمركية هي اجتياز السلع والبضائع الحدود الجمركية بصرف النظر عن طبيعة البضاعة او مشروعيتها(فالمخدرات والمسكرات وهي مجرمة في الكويت تخضع للضريبة الجمركية)، وتحسب الضريبة الجمركية على الواردات في الكويت بنسبة 6% من قيمة البضاعة الواردة.

رأينا - فما سبق - ان النظم الضريبية المقارنة تتفق في تقسيم الضرائب إلى نوعين: ضرائب على الدخل وعلى رأس المال (الضرائب المباشرة)، والضرائب على الإنفاق وعلى التداول (الضرائب غير المباشرة)، و من الملفت للنظر أن بنود الإيرادات في الموازنة العامة الكويتية تغاير تقسيم الإيرادات المتعارف عليه في القانون المقارن، بسبب اعتماد الإيرادات في الميزانية الكويتية على ما تحصل عليه الدولة من مبيعات النفط، حيث تمثل الإيرادات النفطية ما نسبته 90 بالمائة من مجموع الإيرادات العامة للدولة، الأمر الذي جعل النظام الضريبي في الكويت غير متطور ويعتمد بشكل أساسي على مجموعة بسيطة من الضرائب .

المطلب الثاني: مقارنة بعض المؤشرات المالية المتعلقة بالنظام الضريبي

حتى تكون مقارنة النظام الضريبي الجزائري بالأنظمة الضريبية لكل من (فرنسا ، مصر ، الكويت) صحيحة يجب استخدام بعض المؤشرات الكمية القابلة للقياس المتعلقة بالمالية العامة وذلك من خلال المؤشرات التالية:

- 1- الأهمية النسبية لكل ضريبة في الهيكل الضريبي
- 2- نسبة الإيرادات الضريبية إلى إجمالي الإيرادات العامة
- 3- نسبة الإيرادات الضريبية إلى الناتج المحلي الإجمالي
- 4- فائض أو عجز الموازنة ونسبته إلى الناتج المحلي الإجمالي.

فيما يتعلق بالأهمية النسبية لكل ضريبة داخل الهيكل الضريبي فنجد أن كل هيكل ضريبي يتكون من عدة ضرائب تختلف فيه أهمية كل ضريبة فيه وهذا ما يبينه الجدول (21) حيث يوضح الأهمية النسبية لكل ضريبة داخل الهيكل الضريبي خلال السنة الضريبية لعام 2007 لكل من فرنسا والجزائر و السنة الضريبية والمالية (2006/2007) لمصر والكويت.

الجدول رقم (21): الأهمية النسبية لكل ضريبة داخل الهيكل الضريبي في الدول
الأربع عام 2007

(%)

السنة	الضرائب على الدخل والأرباح	الضرائب على الممتلكات	الضرائب على السلع والخدمات	الضرائب الجمركية	الضرائب الأخرى	إجمالي الإيرادات الضريبي
فرنسا	%39	%4	%57	-		%100
مصر	%51	1.5%	%35	%9	%3.5	%100
الجزائر	%33.5	%3.5	%45.5	%17.5	-	%100
الكويت	%28.2	%4.5	%0.8	%66.5	-	%100

المصدر:- البنك المركزي المصري، التقرير السنوي لعام 2007\2008

- وزارة المالية الكويتية، تقرير الحساب الختامي لعام 2006\2007.

- Banque D'algerie, rapport annuel, 2007.

- Banque De France, rapport annuel, 2007

من خلال الجدول السابق يتضح الآتي:

- أن الضرائب على السلع والخدمات تستأثر بالنصيب الأكبر من إجمالي الإيرادات الضريبية في كل من الجزائر وفرنسا إذ قدرت قيمتها في الجزائر خلال عام 2007 ب 348.1 دينار جزائري أي بنسبة 45.5% من إجمالي الإيرادات الضريبية وهذا يرجع إلى الضريبة على القيمة المضافة التي تطبقها كل من فرنسا والجزائر.

- أما بالنسبة إلى مصر فنجد أن تطبيق القانون الجديد للضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005 بدأت ثماره تظهر إذ أصبحت الضرائب على الدخل والأرباح تمثل 51% من إجمالي الإيرادات الضريبية.

- أما بالنسبة للكويت فنجد أن الضرائب الجمركية تمثل الجزء الأكبر في الهيكل الضريبي الكويتي حيث ساهمت الضرائب الجمركية بحوالي 66.5% من مجموع الإيرادات الضريبية

2- أما بالنسبة لنسبة الإيرادات الضريبية إلى إجمالي الإيرادات العامة فنجد هذه النسبة تختلف من دولة إلى أخرى وهذا ما يوضحه الجدول رقم(22):

الجدول رقم(22): الأهمية النسبية لمصادر الإيرادات العامة في الدول الأربع خلال

عام 2007

الكويت	الجزائر	مصر	فرنسا	
%2	%40.5	%63.5	%90	الإيرادات الضريبية
%93	%51.5	-	-	الإيرادات النفطية
5%	%8	%36.5	%10	الإيرادات الأخرى
%100	%100	%100	%100	مجموع الإيرادات العامة

المصدر:- البنك المركزي المصري، التقرير السنوي لعام 2007\2008

- وزارة المالية الكويتية، تقرير الحساب الختامي لعام 2006\2007.

- Banque D'algerie, rapport annuel, 2007.

- Banque De France, rapport annuel, 2007

من خلال الجدول رقم (22) يتضح أن للإيرادات الضريبية دور مهم في تركيبة الإيرادات العامة ومن ثم تمويل النفقات العامة في كل من فرنسا ومصر إذ بلغت نسبتها 90% و 63.5% على التوالي عام 2007 على العكس من ذلك نجد أن مساهمة الإيرادات الضريبية العادية في الإيرادات العامة في الجزائر قدرت بـ 40% عام 2007، في حين نجد أن مساهمة الإيرادات الضريبية في الإيرادات العامة في الكويت لم تتعدى 2%.

ويعزى تواضع مساهمة الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في كل من الكويت والجزائر إلى عدة أسباب أهمها:

1- تواضع مساهمة القطاعات خارج قطاع النفط والغاز في الناتج المحلي

الإجمالي مما ينعكس سلباً على الحصيلة الضريبية

2- ضعف التشريع الضريبي ، وكثرة الإعفاءات الضريبية، وعدم كفاءة الإدارة

الضريبية

3- وجود إيرادات نفطية لها وزن نسبي كبير في تركيبة الإيرادات العامة حيث قدرت نسبتها في كل من الجزائر والكويت بحوالي 51.5%، 93% على الترتيب عام 2007

4- تخلف الهيكل الضريبي

5- تعقد الظام الضريبي وكثرة التعديلات مما يصعب التحكم فيها إداريا مما يتيح الفرصة للتهرب الضريبي

6- بالإضافة إلى أن الكويت لا تفرض ضرائب على دخل المواطنين حيث تفرض عليهم الزكاة التي تحصل لفائدة بيت الزكاة وهي هيئة مستقلة.

وهكذا رغم أهمية الإيرادات النفطية في تمويل خزينة الدولة في كل من الجزائر والكويت فإنها تبقى مورادا غير مستقرا لإرتباطها بعدة عوامل خارجية منها: سعر الصرف، سعر البرميل الخام، الطلب على المحروقات على المستوى الدولي، بالإضافة إلى الظروف المناخية، ومن هنا تظهر ضرورة تطوير إيرادات الإيرادات الضريبية.

3- أما فيما يخص نسبة الإيرادات الضريبية إلى الناتج المحلي الإجمالي أو ما يعرف (بالضغط الضريبي) ومقدار العجز أو الفائض النقدي ونسبته إلى إجمالي الناتج المحلي الإجمالي معبر عنها في الجدول رقم (23):

الجدول رقم (23): مقارنة بعض مؤشرات المالية العامة للدول الأربع في عام
:2007

مليار يورو

الكويت	الجزائر	مصر	فرنسا	
0.733	8.073	14.708	265.8	الإيرادات الضريبية
39.767	19.966	23.185	292.7	الإيرادات العامة
26.426	32.493	28.564	334.7	النفقات العامة
13.341	-12.527	-5.379	42 -	العجز أو الفائض النقدي
75.627	98.651	94.096	1894.6	الناتج المحلي الإجمالي
%17.64	% -12.69	% -5.71	%- 2.21	نسبة الفائض أو العجز إلى الناتج الإجمالي (%)
%1	%8.18	%15.63	%14	الضغط الضريبي (%)

المصدر:- البنك المركزي المصري، التقرير السنوي لعام 2007\2008

- وزارة المالية الكويتية، تقرير الحساب الختامي لعام 2006\2007.

- Banque D'algerie, rapport annuel, 2007.

- Banque De France, rapport annuel, 2007

من خلال الجدول رقم (23) يمكن التوصل إلى عدد من الملاحظات هي كالتالي:

- بالنسبة لحالة الموازنة العامة نجد أن الكويت هي الدولة الوحيدة من بين الدول المقارنة التي شهدت موازنتها العامة فائض وهذا الفائض يعزى إلى طبيعة الإقتصاد الكويتي وتركيبية الإيرادات العامة التي تعتمد بشكل أساسي على البترول كمصدر أساسي للإيرادات الحكومية، خاصة في ظل استمرار ارتفاع اسعار البترول في السنوات الخمس الأخيرة، وقدرت نسبة هذا الفائض إلى الناتج المحلي الإجمالي بـ 17.64%.
- أما الموازنة العامة في كل من مصر والجزائر وفرنسا فقد عرفت عجزا قدرت نسبته إلى الناتج المحلي الإجمالي بـ 5.71%، 12.69%، 2.21% على الترتيب، ويعزى هذا العجز إلى تزايد النفقات العامة بمعدل أكبر من معدل تزايد الإيرادات العامة في هذه الدول.
- وتجدر الإشارة إلى أن العجز الذي شهدته الموازنة العامة في الجزائر سجل على الرغم من توفر الجزائر على إيرادات نفطية معتبرة خاصة في ظل ما تعرفه اسعار البترول من ارتفاع¹، ويرجع هذا كما أشرنا سابقا إلى الإعتماد على سعر مرجعي لبرميل البترول عند تقدير الإيرادات البترولية، بالإضافة إلى أن ما يقدر يحصل في الأخير إلى الموازنة العامة.
- أما بالنسبة إلى نسبة الإيرادات الضريبية إلى الناتج المحلي الإجمالي (الضغط الضريبي) فنجد أن هذا المعدل مرتفعا نوعا ما في كل من مصر وفرنسا حيث قدر بـ 15.6%، 14% على الترتيب، ويرجع ارتفاع هذا المعدل في مصر وفرنسا إلى تركيبية الإيرادات العامة في هاتين الدولتين التي تعتمد بشكل أساسي على حصيله الضرائب.

¹ - أنظر الملحق رقم (03)

- أما في الكويت فنجد هذه النسبة لم تتعدى 1% ويعزى هذا طبيعة الإقتصاد الكويتي الذي يتسم بالآتي¹:
 - اختلال التركيبة السكانية.
 - محدودية القاعدة الإنتاجية
 - إرتفاع الأهمية النسبية للقطاعات الخدمية على حساب القطاعات الإنتاجية.
 - أحادية المصدر (النفط) في تمويل النشاطات الحكومية المختلفة.
 - عدم وجود ضرائب على دخول المواطنين في الكويت.
- أما بالنسبة للجزائر فنجد أن هذا المعدل منخفض ولم يتعدى 9% ويعزى هذا إلى عدة أسباب سنتناولها بنوع من التفصيل في الفصل الثالث.
- وفي الأخير يمكن أن يستخلص من هذا المبحث الذي تناول مقارنة النظام الضريبي بالنظام الضريبي الفرنسي والمصري والكويتي أن هيكل النظام الضريبي الجزائري يشبه إلى حد كبير هيكل النظام الضريبي الفرنسي، ولكن بطبيعة الحال هناك اختلاف المعدلات والإعفاءات والأشخاص الخاضعين لكل ضريبة في كل نظام، كما يستخلص كذلك ان الدول التي تعتمد بشكل اساسي على مورد واحد تكون فيها نسبة الإقتطاع الضريبي منخفضة.

¹ - عوني حمدان عبد الله، دور الضرائب في تمويل الميزانية العامة لدولة الكويت، أفاق اقتصادية، الإمارات، 1 ا لمد 20، العدد80،

خلاصة الفصل:

يستخلص من دراسة هذا الفصل الذي تناول الأهمية النسبية للضرائب في الموازنة العامة للجزائر، أن النظام الضريبي الجزائري شهد إصلاحا واسعا مع مطلع عقد التسعينات وذلك باستحداث ضرائب جديدة والتي أصبحت الضرائب تشكل صلب النظام الضريبي الجزائري (الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على القيمة المضافة، الضريبة على أرباح الشركات)، وذلك بغية مواكبة تحولها إلى إقتصاد السوق ومواكبة التطورات الإقتصادية العالمية، كما تميز النظام الضريبي الجزائري بكثرة التعديلات التي طرأت على معظم أنواع الضرائب.

وبالنسبة للإيرادات الضريبية العادية فقد عرفت خلال فترة الدراسة تزايد في حصيلتها من سنة إلى أخرى، لكن مساهمتها في الإيرادات العامة عرفت تدهورا في بعض السنوات، لكن ابتداء من عام 2002 عرفت مساهمتها تطورا ملحوظا، وبالرغم من هذا التطور لا زالت الإيرادات البترولية تستأثر بالنصيب الأكبر في تمويل الموازنة العامة.

كما خلصت الدراسة إلى أن الموازنة العامة في الجزائر طغى عليها العجز في معظم سنوات فترة محل الدراسة بالرغم من ارتفاع اسعار البترول وذلك بسبب اعتماد سعر مرجعي يقدر ب19 دولار لبرميل البترول وأن ما يقدر من إيرادات بترولية يحصل للموازنة العامة، والفائض يحول إلى صندوق ضبط الموارد الذي أنشأ بداية من عام 2000.

وعند مقارنة النظام الضريبي الجزائري بالنظم الضريبية لكل من (مصر، فرنسا، الكويت) تبين أن مساهمة الإيرادات الضريبية في كل من فرنسا ومصر تستأثر بالنصيب الأكبر في تمويل الموازنة العامة على العكس من الجزائر والكويت اللتان تعتمدان بشكل أساسي على الإيرادات البترولية.

الفصل الثالث



الفصل الثالث

أثر الإصلاح الإقتصادي على النظام الضريبي الجزائري

تمهيد

أثارت عملية التغير الهيكلي أثناء عملية التنمية الإقتصادية إهتمام الإقتصاديين بعملية تغيير وتطوير النظام الضريبي، تحديدا أثناء عملية التنمية التي بدأتها معظم الدول النامية في النصف الثاني من القرن الماضي، وتجدد الإهتمام بهذا الموضوع من منظور ثاني في نهاية عقد السبعينات وبداية عقد الثمانينات من القرن السابق، عندما بدأ الإهتمام يتزايد بالنظام الضريبي، ومدى قدرته على الإستجابة لمتطلبات التنمية وتلبية متطلبات التمويل المحلي.

وعليه جاء الفصل للتعرف على ماهية فاعلية النظام الضريبي واهم مؤشراتها ومتطلباتها ومقوماتها، و للوقوف على فعالية النظام الضريبي الجزائري وأثر الإصلاحات عليه والتحقق من تحقيق الأهداف التي وضعت عند القيام بتلك الإصلاحات، كما تم في آخر هذا الفصل التطرق إلى سبل تطوير النظام الضريبي في المرحلة المقبلة.

وانطلاقا مما سبق قسم هذا الفصل إلى مبحثين على النحو الآتي:

المبحث الأول: اثر الإصلاح الإقتصادي على أداء النظام الضريبي الجزائري

المبحث الثاني: سبل تطوير النظام الضريبي الجزائري

المبحث الأول: أثر الإصلاح الإقتصادي على أداء النظام الضريبي الجزائري

نحاول في هذا المبحث ابراز أثر الإصلاح على أداء النظام الضريبي الجزائري من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: مؤشرات الأداء

المطلب الثاني: الأثر على فعالية النظام الضريبي الجزائري

المطلب الثالث: الأثر على الإقتصاد الكلي والجزئي

المطلب الأول: مؤشرات الأداء

تشكل الفعالية مؤشرا هاما يسعى تحقيقها المنظم في مختلف المجالات سواء على المستوى الكلي، أو الجزئي من خلال العمل على إنجاح النظام المطبق، ونظرا لتعدد مفهوم الفعالية سنستعرض مفهوم الفعالية بصفة عامة ثم نحاول تحديد مفهوم فعالية النظام الضريبي، ثم مقومات النظام الضريبي الفعال، ثم حوكمة إدارة الضرائب.

أولا: مفهوم الفعالية:

عادة ما تتسم المفاهيم المتعلقة بالفعالية والكفاءة بالتعقيد مما يؤدي إلى عدم وجود تعريف محدد متفق عليه، الأمر لا ينفي وجود محاولات قيمة قدمت مفاهيم خاصة بالفعالية نذكر منها¹:

- حسب الباحثان كاتز "katz" و كان "kan" فإن الفعالية قد تعني: « القدرة على البقاء والتحكم في البيئة »

-أما الباحثون كاست "Kast" ، روزنقيج ونيجادي ، فالفعالية عندهم تعني: « القدرة على تحقيق أهداف المنظمة وتحقيق رضا العملاء وتنمية الموارد البشرية بالإضافة إلى النمو والربحية ».

-و أما الباحثان ماهوني و ستيرز فالفعالية عندهما تعني: « الإنتاجية المرتفعة ، القدرة على التكيف مع البيئة والقدرة على الإستقرار والإبتكار » .

- ويكمن التعريف الذي نراه أكثر شمولاً في ذلك التعريف الذي وضعه فريق من الباحثين المكون من ياشتمان "yuchtmén" و سيشور "seachore" وإتزيوني

¹ - وسيلة طالب، الضغط الضريبي والفعالية الضريبية - حالة الجزائر-، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004، ص 74

"Etzioni" الذين يرون أن الفعالية هي " قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها التشغيلية"، وقد لقي هذا التعريف قبولا واعتبر الأكثر شمولا، لكون الأهداف التشغيلية مؤشرا لقدرة المنظمة على تحقيق المرونة بما يتلائم مع البيئة (الداخلية والخارجية) المحيطة بها.

ولتحديد الفعالية بدقة يجب أن نفرق بين الفعالية والكفاءة، فالفعالية هي محصلة تفاعل مكونات الأداء الكلي للمنظمة بما يتضمن من أنشطة إدارية ووظيفية وفنية، كما أنها ترتبط بمدى تحقيق المنظمة لأهدافها، أما الكفاءة تعبر عن مدى حسن استخدام الموارد المتاحة.

ثانيا: مفهوم فعالية النظام الضريبي:

يقصد بفعالية النظام الضريبي مدى قدرته على تحقيق أهدافه بشكل متوازن حيث أن تلك الأهداف قد تتعارض فيما بينها، فالهدف المالي للضريبة قد يتعارض مع الهدف الاقتصادي نتيجة تدعيم الدولة لبعض القطاعات من خلال إعفائها كليا أو جزئيا من الضريبة، كما قد يتعارض الهدف المالي مع الهدف الاجتماعي¹، بحيث نجد المشرع الضريبي راعي الوضع الاجتماعي للأفراد من خلال إعفاء الأفراد أصحاب الدخل المنخفض وإختلاف المعاملة الضريبية للأفراد حسب الوضع المالي والاجتماعي، ونتيجة لتعارض أهداف النظام الضريبي، يتعين على المشرع الضريبي مراعاة المصالح الثلاث التالية:

- مصلحة الدولة (توفير إيرادات للخزينة العمومية لتغطية النفقات العامة للدولة).
- مصلحة المكلف (عدم إرهاقه بعبء الضرائب وتحقيق العدالة الضريبية).
- مصلحة المجتمع (توفير الخدمات العامة وإشباع الحاجات العامة، وإرشاد الإنفاق العام، إعادة توزيع الدخل، والانعكاسات الأخرى المتوخاة من فرض الضريبة).

¹ - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 75

ثالثاً: مقومات فعالية النظام الضريبي

لتحقيق فعالية النظام الضريبي يجب مراعاة عدة مقومات واعتبارات ومن أهمها:

- 1- مراعاة المبادئ الضريبية.
- 2- التنظيم الفني الضريبي الفعال.
- 3- كفاءة الإدارة الضريبية.

1: مراعاة المبادئ الضريبية

إن أي نظام ضريبي فعال تحكمه مجموعة من المبادئ التي تهدف إلى التوفيق بين بين مصلحة الدولة ومصلحة المكلف، وتتمثل هذه المبادئ في

أ- مبدأ العدالة الضريبية: إن المشرع الضريبي يسعى إلى تحقيق العدالة الضريبية عند صياغة أي نظام ضريبي، إلا أنه تصادفه عدة صعوبات لتحقيقها، وذلك لصعوبة قياس أثر الضريبة بالنسبة لكل مكلف وعدم إمكانية تعيين عبء الضريبة الواقع عليه بالدقة، إذ قد يختلف العبء النفسي للضريبة من شخص إلى آخر حسب تقديره لجدوى الإنفاق العام.

لذلك فلا يمكن القول بان النظام الضريبي عادل بشكل تام، وإنما الحكم عليه بمدى تحقيقه للعدالة، ويبقى مفهوم العدالة مفهوم نسبي، وتتدخل الدول المعاصرة بواسطة الضريبة للتعديل في توزيع الدخل والثروات لتحقيق العدالة الإجتماعية، وبذلك أصبحت العدالة الضريبية أحد أهداف النظام الضريبي إلى جانب أنها أحد أهم مبادئه الرئيسية¹.

وفي تفسير قاعدة العدالة الضريبية يذهب الكتاب إلى أن تحقيق العدالة الضريبية يشترط معه أن تكون الضريبة عامة وموحدة².

¹ - علي عباس، النظم الضريبية المقارنة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1978، ص 38

² - عبد الهادي عبد القادر سويقي، اقتصاديات المالية العامة، الجزء الثاني، مصر، 1997، ص 204

ويقصد بالعدالة الضريبية التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع حسب مقدرتهم التكليفية، و لتحقيق ذلك يجب مراعاة الإعتبارات التالية :

- تطبيق الضريبة التصاعدية- تطبيق الضريبة الشخصية- مراعاة طبيعة مصدر الدخل.

ب- مبدأ اليقين (الوضوح):

يجب أن تكون الضريبة محددة تحديدا واضحا دون أي غموض، فمن الأهمية أن يعلم المكلف بالضريبة مدى إلتزامه بالضريبة و قيمتها وكيفية ومواعيد دفعها وجزاءات التخلف عن أدائها، وذلك حتى يعلم المكلف بواجباته الضريبية، ومن ثم يستطيع الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف من جانب إدارة الضرائب، أما إذا لم يتحقق ذلك الوضوح فإن المكلف سوف يكون عرضة للإجحاف والإستغلال من طرف إدارة الضرائب¹.

ج- مبدأ الملاءمة:

تقضي هذه القاعدة ضرورة تبسيط إجراءات التحصيل، وإختيار الأوقات والأساليب التي توافق الممول، حتى لا يتضرر من الضريبة حين دفعها، فحسب آدم سميث (تجبى الضريبة في الأوقات والطرق الأكثر ملاءمة للممول)، وفي هذا السياق يجب أن تكون المطالبة بدفع الضريبة في وقت يناسب الممول وبالكيفية الملائمة له بحيث لا يترتب عنه إضرار بالخزينة العمومية ولا إرهاق للممول،

وبالنسبة للنظام الضريبي الجزائري نلاحظ أن مبدأ الملاءمة في التحصيل محترم نسبيا، فإذا نظرنا إلى الضرائب على المرتبات والأجور فإنها تقنطع من الأجر حين دفع المرتب، أي عند نهاية كل شهر، فهو أفضل وقت بالنسبة

¹ - حامد عبد ا يد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية (مصر)، 2003، ص 85

للموظفين، كما يعفيهم من إجراءات الدفع حيث تتكفل المؤسسة المعنية بذلك، أما إذا نظرنا إلى الضريبة الإجمالية على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات فإن تلك الضريبة تدفع بالتقسيط كل ثلاثي مما يخفف وقعها على خزينة المؤسسة.

د- قاعدة الإقتصاد في نفقات الجباية

يقضي هذا المبدأ ضرورة تخفيض نفقات تحصيل الضرائب، بحيث يتحقق الفرق بين ما يدفعه المكلف بالضريبة وما يصل إلى خزينة الدولة يكون أقل ما يمكن، لأن أي زيادة في أعباء الضريبة سوف يقلل من مداخيل خزينة الدولة، أو بعبارة أخرى كلما قلت نفقات الجباية كلما كان إيراد الضريبة غزيراً.

وعلى هذا الأساس يهدف مبدأ الإقتصاد إلى وفرة حصيلة الضرائب، إلا أن التنظيم الفني للضريبة يتطلب عدة عمليات إذ تشمل على تحديد وعاء الضريبة، ثم تصفية الضريبة لتتبعها عملية التحصيل، بالإضافة إلى عملية المراقبة للتأكد من صحة تصريح المكلف، وتتطلب جميع هذه العمليات جهازاً إدارياً ضخماً، وبتوسع هذا الجهاز يخشى على حصيلة الضرائب أن تفقد وجودها فتصبح تكاليف التحصيل أكبر من الحصيلة الضريبية، وتظهر أهمية هذه القاعدة في العصور الحديثة حيث تتحمل الدولة نفقات كبيرة في سبيل تحصيل الضرائب ومراقبة الممولين حتى لا يتهربوا من دفعها¹.

يتضح مما سبق وجود عدة مبادئ ترتبط بفعالية النظام الضريبي لكن من الصعب تحقيقها كلية حيث أنها غير قابلة للقياس، كما أنها قد تتعارض فيما بينها، إذ أن البحث عن الشفافية أو المرونة قد لا يحقق بساطة وعدالة النظام الضريبي².

¹ - عبد الهادي عبد القادر سويقي، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 211

² - يونس احمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية (مصر)، 2001، ص 27

2: التنظيم الفني الضريبي الجيد:

يتجلى التنظيم الفني الضريبي في مختلف العمليات الضرورية لفرض الضريبة، وذلك من خلال تحديد وتقدير وعاء الضريبة، ثم طريقة حساب الضريبة وأخيرا عملية تحصيل قيمة الضريبة، ويكمن التنظيم الفني الضريبي الجيد في اتخاذ أفضل الأساليب بالنسبة لجميع العمليات السابقة، و التي نلخصها فيما يلي :

- تفضيل الضريبة على الدخل الصافي على حساب رأس المال وإنفاق الدخل

- تفضيل الضريبة على الدخل العام على حساب الضريبة النوعية

- تفضيل الضريبة التصاعدية على حساب الضريبة النسبية

- تفضيل التقدير الحقيقي على حساب التقدير الجزافي

- تفضيل الحجز من المنبع على حساب الدفع المباشر

3: كفاءة الإدارة الضريبية:

تتمثل الإدارة الضريبية في الجهاز المكلف بتطبيق التشريع الضريبي والتحقق من سلامة ذلك التطبيق حماية لحقوق الدولة من جهة وحقوق الممولين من جهة أخرى¹، بالإضافة إلى إقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية قصد تحسين كفاءة النظام الضريبي، لذلك قد تؤدي الإدارة الضريبية دورا هاما في خلق البيئة الضريبية الملائمة في المجتمع كما يمكنها أن تساهم في فعالية النظام الضريبي، ويتطلب لنجاح إدارة الضرائب في تأدية وظائفها توفر عدة مقومات نجملها فيما يلي² :

- توفر العناصر الفنية والإدارية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة وذلك من خلال تكوين متخصص في الضرائب، والذي يرفع مستوى تأهيل وتدريب تلك العناصر مع

¹ - حامد عبد ايد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية ، مرجع سبق ذكره ، ص 121

² - ناصر مراد، النظام الضريبي الجزائري والبحث عن الفعالية ، مرجع سبق ذكره، ص

وضع برنامج تكوين دوري قصير المدى لتلك العناصر كلما كان جديد في الميدان الضريبي.

- ترقية الحوار بين الإدارة والمكلف لتحسين العلاقة بينهما وكسب ثقة المكلف

- يجب على الإدارة الضريبية أن تضمن أحسن تطبيق للنظام الضريبي وتؤمن له الظروف الموضوعية لأخلاقيات العمل الضريبي ومردوديته التامة.

- وضع نظم رقابة ضريبية فعّالة، والتي تتميز بدقتها وسرعة إكتشاف مختلف المخالفات المرتكبة، مع فرض العقوبات المناسبة لمرتكبيها.

- القضاء على السلوك الإداري البيروقراطي حيث أن هذا الأخير يؤثر سلباً على مردودية النظام الضريبي.

- تزويد مختلف الإدارات الضريبية بأجهزة الإعلام الآلي قصد إتقان العمل وسرعة تنفيذه، كما يمكن حصر جميع المكلفين وتحديد ما يستحق عليهم من ضرائب.

- تبسيط قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها حتى يسهل عمل موظفي إدارة الضرائب من جهة، وتخفيض حجم المنازعات الضريبية التي قد تنشأ بين المكلفين وإدارة الضرائب .

- إقامة تعاون وثيق بين إدارة الضرائب ومختلف الإدارات الحكومية مثل إدارة الجمارك والبنوك، قصد تزويد إدارة الضرائب بما تحتاجه من معلومات وتوضيحات حول نشاط المكلفين، ونشير أن ذلك التعاون يجب أن يتحقق بين مختلف الإدارات الضريبية مثل إدارة مفتشية الضرائب وإدارة تحصيل الضرائب، حتى يسهل متابعة وضعية المكلفين.

يستخلص من هذا أنه لتحديد نظام ضريبي فعال ما لا بد من ولادة النظام الضريبي من المحددات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، بالإضافة إلى ضرورة مراعاة عدة مقومات ومبادئ عند تصميم اي نظام ضريبي وخاصة مراعاة المبادئ الضريبية)

قاعدة العدالة الضريبية، اليقين، الملاءمة، الإقتصاد في نفقات الجباية)، هذا بالإضافة إلى تبني الحوكمة في الإدارة الضريبية.

رابعاً: حوكمة الإدارة الضريبية

يكتسي موضوع الحوكمة في الوقت الحالي أهمية بالغة من طرف مجتمع الأعمال الدولي، خاصة بعد تبني معظم بلدان العالم نظام اقتصاد السوق، فالحوكمة هي مجموعة من القوانين والنظم والقرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق إختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق خطط وأهداف المؤسسات، وبمعنى آخر فإن الحوكمة تعنى النظام أي وجود نظم تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء، كما تشمل مقومات تقوية المؤسسة على المدى البعيد وتحديد المسئول والمسئولية¹.

ومن المبادئ التي تقوم عليها الحوكمة حسب تقرير منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية عام 1999 والتي أرسدت 05 مبادئ وهي، حماية المساهمين أو المستثمرين وتوفير معاملة متكافئة وتوفير الإفصاح والشفافية، وإتاحة دور أكبر لأصحاب المصالح داخل الشركات وتأكيد مسؤوليات مجلس الإدارة².

وفي الجزائر فقد تم تنفيذ الإصلاحات الاقتصادية دون إدراك لمضامين الحوكمة، إلا أن دعم الإصلاحات من قبل المنظمات الدولية كصندوق النقد الدولي والبنك العالمي جعل مبادئ الحوكمة تكون ضمن الحزمات المقدمة للسلطات العمومية، خاصة وأنه تمت ملاحظة بعض المؤشرات السلبية في أداء الإقتصاد الجزائري، كتصنيف الجزائر في مراتب متقدمة ضمن مؤشرات

¹ - فريد كورتل، حوكمة الشركات، ورقة بحثية مقدمة في المؤتمر العلمي بجامعة دمشق، 15-16/10/2008

² - أسامة عبد الخالق، حوكمة المنظومة الضريبية، على الموقع: [www. Cipe- arabia.org](http://www.Cipe-arabia.org)

الفساد¹، و ضعف جاذبية المناخ الاستثماري، مما دفع بالدولة إلى تكوين لجنة "سميت بلجنة الحكم الراشد" خاصة وأن الجزائر اعتبرت من المبادرين بمشروع النيباد الذي يقضي بخضوع الدول الأعضاء لتقييم دوري فيما يتعلق بالحوكمة.

ولقد تزايد مؤخرًا الإهتمام بحوكمة المنظومة الضريبية نظرًا لما تهدف إليه من تنمية للحصيلة الضريبية وجذب الإستثمار، ولذلك أصبح من الضروري تبني الحوكمة في الإدارة الجبائية من خلال أن تكون الإدارة الضريبية رائدة في مجال الحوكمة من خلال تبني وتطبيق مبادئ الحوكمة، بالإضافة إلى تبني المؤسسات الإقتصادية للحوكمة باعتبارها المزود الرئيسي للحصيلة الضريبية².

وإذا نظرنا إلى أداء إدارة الضرائب في الجزائر نجد أداءها غير مرضي وذلك لإنتشار الفساد والرشاوي والبيروقراطية، وفي تقارير ممارسة أنشطة الأعمال وخاصة بالنسبة لمؤشر تسهيل دفع الضرائب نجد الجزائر تصنف في المراتب الأخيرة عالميا، حيث جاءت في المرتبة 166 من أصل 175 دولة عام 2006، وفي المرتبة 166 من أصل 181 دولة عام 2008، وهذا بسبب عدد الإجراءات الإدارية وما تكلفه من وقت على المكلفين، وانتشار الفساد في الإدارة.

لذلك فإدارة الضرائب في الجزائر مطالبة بتبني الحوكمة للرفع من أدائها.

¹ - قدي عبد ايد، إمكانية تطبيق مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بخصوص حوكمة الشركات في البلاد العربية : الجزائر نموذجًا، المنتدى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة باجي مختار، عنابة، 18-19/11/2009
² - أسامة عبد الخالق، حوكمة المنظومة الضريبية، مرجع سابق

المطلب الثاني: الأثر على فعالية النظام الضريبي الجزائري

لقياس أثر الإصلاح على فعالية النظام الضريبي الجزائري تم الإعتماد على بعض المؤشرات الكمية القابلة للقياس التالية:

- تطور الحصيلة الضريبية.
- تطور معدلات الضغط الضريبي.
- مقارنة الإنجازات بالتقديرات.
- مرونة النظام الضريبي.

أولاً: تطور الحصيلة الضريبية

تعد زيادة الحصيلة الضريبية هدفا رئيسا لأي نظام ضريبي قائم، وعند قيام الجزائر بإصلاح ضريبي عام 1992 كانت تهدف من ورائه إلى تحقيق عدة أهداف وكان من أهمها زيادة حصيلة الإيرادات الضريبية العادية أو ما يعرف "بالجباية العادية" وذلك على حساب الإيرادات البترولية أو ما يعرف "بالجباية البترولية" التي ظلت تسيطر على تمويل موازنة الدولة، ويبين الجدول التالي مدى تحقيق هذا الهدف:

الجدول رقم(24): تطور حصيلة الإيرادات الضريبية العادية في الجزائر خلال الفترة (1992 - 2008)

مليار دينار جزائري

السنة	الإيرادات الضريبية العادية	معدل النمو السنوي للإيرادات الضريبية العادية (%)	مساهمة الإيرادات الضريبية العادية في الإيرادات العامة (%)
1992	115.7		36,52
1993	127.6	10	40,66
1994	176.2	38	40,55
1995	242	37	39,56
1996	290.60	20	35,22
1997	314.01	8	33,89
1998	329.82	5	42,59
1999	314.76	-4	33,12
2000	349.50	11	31,07
2001	398.23	14	28,66
2002	482.89	21	30,63
2003	520.94	8	34,26
2004	576.17	11	36,03
2005	645.2	12	37,52
2006	714.27	11	38,92
2007	768.39	8	40,43
2008	965.2	26	44,34

المصدر: Banque D'algerie, rapports annuels (2002- 2008)

يتضح من الجدول رقم (24) أن الإيرادات الضريبية العادية عرفت تزايدا مستمرا خلال فترة الدراسة عدا الإنخفاض الذي سجلته عام 1999، ولكن على الرغم من هذا التزايد في الحصيلة، إلا أن مساهمة الإيرادات الضريبية العادية في تمويل الإيرادات العامة في الجزائر لا تزال أقل من 50%، وهذا يعزى إلى عدة أسباب أهمها:

- اعتماد الموازنة العامة بشكل كبير على الإيرادات البترولية.
- انخفاض مساهمة الضرائب المباشرة بالرغم من الإصلاحات التي أدخلت على ضريبة الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات.
- انتشار ظاهرة التهرب الضريبي.
- ضعف التقدير الجيد لمختلف الضرائب.
- ارتفاع الضريبة على الأرباح المعاد استثمارها.

- انخفاض مساهمة القطاعات خارج قطاع المحروقات في الناتج المحلي الإجمالي¹.

وكان لهذه الأسباب انعكاس سلبي على مساهمة الإيرادات الضريبية في الإيرادات العامة رغم الإصلاحات التي عرفها النظام الضريبي منذ بداية التسعينات. و بالتالي يمكن القول أن الهدف الرئيسي التي كانت تتوخاه جميع الإصلاحات التي طبقت على النظام الضريبي الجزائري وهو إحلال الإيرادات الضريبية العادية محل الإيرادات البترولية لم يتحقق إلى حد الآن.

ثانيا: تطور معدلات الضغط الضريبي:

يعتبر الضغط الضريبي² مؤشرا للتقدير الكلي للضرائب على مستوى الاقتصاد الوطني، ويعد من أهم المؤشرات الكمية المستخدمة لتقييم النظم الضريبية. ويواجه تحديد مستوى الضغط الضريبي في الجزائر صعوبة بفعل بنية الإقتصاد الجزائري الذي يعتمد على انتاج ومن ثم تصدير سلعة وحيدة المتمثلة في البترول.

وعليه سيتم دراسة تطور معدلات الضغط الضريبي في الجزائر حسب

الحالتين التاليتين:

- 1- تطور معدلات الضغط الضريبي الخاص بالإيرادات الضريبية العادية والناتج المحلي الإجمالي
- 2- تطور معدلات الضغط الضريبي الخاص بالإيرادات الضريبية العادية والناتج المحلي خارج المحروقات

¹ - أنظر الملحق رقم (05)

² - كثيرة هي التسميات المستعملة لتعريف وفهم العلاقة الموجودة بين الإيرادات الضريبية والناتج المحلي الإجمالي فالبعض يطلق عليه الضغط الضريبي والبعض الآخر يطلق عليه مستوى الجباية بالإضافة إلى عدة تسميات مثل: معدل الإقتطاع الضريبي أو العبء الضريبي.....الخ.

أ: تطور معدلات الضغط الضريبي الخاص بالإيرادات الضريبية العادية والنتائج المحلي الإجمالي

تحديد معدل الضغط الضريبي في هذه الحالة يختص بالإيرادات الضريبية العادية بالنسبة إلى الناتج المحلي الإجمالي، والجدول رقم (25) يوضح تطور معدلات الضغط الضريبي في هذه الحالة:

الجدول رقم(25): معدلات الضغط الضريبي الخاص بالإيرادات الضريبية العادية والنتائج المحلي الإجمالي خلال الفترة (1992 - 2008)

مليار دينار جزائري

متوسط الفترة	الضغط الضريبي (%)	الناتج المحلي الإجمالي	الإيرادات الضريبية العادية	السنة
%10.07	10,8	1074,7	115,7	1992
	10,7	1189,7	127,6	1993
	11,8	1487,4	176,2	1994
	12,1	2005	242	1995
	11,3	2570	290,603	1996
	11,3	2780,2	314,013	1997
	11,7	2830,5	329,828	1998
	9,69	3248,2	314,767	1999
	8,53	4098,8	349,502	2000
	9,4	4235,6	398,238	2001
	10,8	4455,3	482,896	2002
	9,93	5247,5	520,94	2003
	9,39	6135,9	576,17	2004
	8,54	7554,1	645,2	2005
	8,44	8463	714,27	2006
	8,18	9389,6	768,39	2007
	8,7	11090	965,2	2008

المصدر: - Banque D'algérie, rapports annuels (2002- 2008)

يتضح من الجدول رقم (25) أن معدل الضغط الضريبي في الجزائر منخفضا حيث قدر متوسط هذا المعدل في الفترة(1992-2008) بـ 10.07%، ويعتبر هذا المعدل أقل مقارنة بالمعدل الذي حدده "كولن كلارك" الذي وضع حدا للأمان لفرض

الضرائب بنحو 25% من الناتج القومي¹، كما يعتبر أيضا أقل مما هو سائد في الكثير من الدول النامية حيث قدر في مصر بـ15% عام 2007، ويعزى هذا الإنخفاض الذي يشهده الضغط الضريبي إلى الأسباب التالية²:

- 1- ضعف الإدارة الضريبية في إيجاد الأوعية الضريبية ذات المردودية العالية.
- 2- تواضع مساهمة القطاعات خارج المحروقات في الناتج المحلي الخام
- 3- ضعف الإقتطاعات الضريبية نتيجة إنخفاض الدخل الفردي وانتشار ظاهرة التهرب الضريبي.
- 4- انتشار البطالة التي تفوت على الدولة إخضاع فئة كبيرة من أفراد المجتمع.
- 5- إرتفاع حدة التضخم وتدهور قيمة العملة الوطنية، مما يخفض من القيمة الحقيقية للضرائب.

ب: معدلات الضغط الضريبي خارج إيرادات وناتج قطاع المحروقات

تمثل هذه الحالة في نظرنا الحالة الأكثر دلالة على حقيقة معدل الضغط الضريبي في الجزائر وذلك باستبعاد ناتج قطاع المحروقات من الناتج المحلي الإجمالي، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

¹ - محمد البنا و سهير محمد حسن، إقتصاديات المالية العامة مدخل حديث، مرجع سبق ذكره، ص260

² - دناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره ، ص112

الجدول رقم(26): معدلات الضغط الضريبي خارج ناتج قطاع المحروقات في
الجزائر خلال الفترة (1992 - 2008)

مليار دينار جزائري

متوسط الفترة	الضغط الضريبي خارج المحروقات (%)	الناتج المحلي الإجمالي خارج المحروقات	الإيرادات الضريبية العادية	السنة
	14,44	801	115,7	1992
	13,95	915	127,6	1993
	15,65	1126	176,2	1994
	16,64	1454	242	1995
	16,49	1762	290,603	1996
	16,18	1941,2	314,013	1997
	15,04	2192,3	329,828	1998
%15.18	13,35	2357,3	314,767	1999
	14,08	2482,5	349,502	2000
	14,27	2791,7	398,238	2001
	16,13	2994	482,896	2002
	15,42	3378,6	520,94	2003
	15,1	3816,1	576,17	2004
	15,36	4201,2	645,2	2005
	15,6	4577,8	714,27	2006
	14,69	5232,2	768,39	2007
	15,8	6092,4	965,2	2008

المصدر: - Banque D'algérie, rapports annuels (2002- 2008)

يلاحظ من الجدول رقم(26) أن معدل الضغط الضريبي خارج الناتج المتولد من قطاع المحروقات على الرغم من إنخفاضه عن ما هو عليه في الدول المتقدمة إذ لم يتجاوز هذا المعدل 17%، وقدّر في متوسط الفترة محل الدراسة بـ15.18%.

- كما يعد معدل الضغط الضريبي خارج المحروقات أكثر دلالة لما يتحمله الاقتصاد الوطني، ويعتبر ضعيفا مقارنة مع المستوى الذي حدده كولان كلارك بـ 25%.

- يعزى إنخفاض الضغط الضريبي خارج المحروقات بإنخفاض الإقتطاعات الضريبية بفعل إنخفاض المقدرة التكاليفية للدخل الوطني (الناتج المحلي خارج

المحروقات)، وبذلك الإنخفاض في الدخل الفردي¹، وبفعل التهرب الضريبي، ونقص فعالية الرقابة الضريبية، فعلى سبيل المثال قدرت في سنة 2003 الملفات التي خضعت للرقابة الضريبية بـ 12% من العدد الاجمالي للملفات، والتي تعتبر ضعيفة، سيما وأن النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي.

- كما أن إنتشار البطالة يساهم في إنخفاض الضغط الضريبي، حيث تعمل على الحد من قدرة الدولة على فرض الضرائب على فئة كبيرة من أفراد المجتمع.

ثالثا: مقارنة الإنجازات بالتقديرات:

من بين أهم مؤشرات قياس مردودية النظام الضريبي هو مقارنة ما تم تحقيقه فعلا من إيرادات ضريبية بما سبق تقديره في قوانين المالية السنوية، أو مايسمى بمعدل التنفيذ الذي يعبر عن الجهد الضريبي، المتمثل في العلاقة بين الضرائب الفعلية (المحققة) والضرائب الممكنة (المقدرة)، علما أن من أهداف الإصلاح الضريبي تحويل الضرائب المقدرة إلى فعلية².

و سنقوم بحساب معدل تنفيذ الإيرادات الضريبية العادية فقط دون التطرق إلى مقارنة تقديرات والإيرادات الفعلية للإيرادات البترولية، لأن هذه الاخيرة ما يقدر لها في قوانين المالية يحصل في الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة حتى لو ارتفعت أسعار البترول. والجدول رقم(27) يوضح معدل تنفيذ الإيرادات الضريبية العادية خلال الفترة (1992-2008):

¹ - للإشارة فقد بلغ متوسط نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي بالدولار الأمريكي مايلي:

سنة 1995: 1500 دولار سنة 2000: 1802 دولار سنة 2003: 2129 دولار

سنة 2006: 3438 دولار سنة 2007: 3976 دولار

المصدر: صندوق النقد العربي، التقرير الإقتصادي العربي الموحد لعام 2008، أبو ظبي(الإمارات)، 2008

² - وسيلة طالب، الضغط الضريبي والفعالية الضريبية - حالة الجزائر - مرجع سبق ذكره ، ص 100

الجدول رقم(27): تطور معدل تنفيذ الإيرادات الضريبية العادية في الجزائر خلال
الفترة(1992-2008)

مليار دينار جزائري

السنة	الإيرادات الضريبية العادية الفعلية (1)	الإيرادات الضريبية العادية المقدرة (2)	نسبة التنفيذ (1)/(2) (%)
1992	115,7	121,9	94,91
1993	127,6	129,5	98,53
1994	176,2	143,2	123
1995	242	236,5	102,3
1996	290,603	295,7	98,28
1997	314,013	334,6	93,85
1998	329,828	344,5	95,74
1999	314,767	380,1	82,81
2000	349,502	425,84	82,07
2001	398,238	411,38	96,81
2002	482,896	438,85	110
2003	520,94	475,89	109,5
2004	576,17	532,3	108,2
2005	645,2	596,93	108,1
2006	714,27	610,77	116,9
2007	768,39	676,116	113,6
2008	965,2	754,8	127,9

المصدر: - Banque D'algerie, rapports annuels (2002- 2008)

من خلال الجدول رقم (27) يتضح أن مقارنة التحصيل الضريبي الفعلي بالمقدر أو ما يعرف بمعدل أو نسبة التنفيذ تذبذبا خلال الفترة محل الدراسة.

حيث شهدت سنوات 1992، 1993 معدل تنفيذ أقل من 100% ويمكن تفسير هذا الإنخفاض لحدثة الضرائب الجديدة (الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على القيمة المضافة) وعدم التأقلم مع الواقع المعاش. لكن معدل التنفيذ عرف تحسنا خلال سنتي 1994، 1995، إذ تجاوزت نسبته 100% وهذا دليل على بداية التحكم في تقنيات الضرائب المطبقة، غير أن معدل التنفيذ عاد لينخفض دون 100% مما يدل على انخفاض مردودية النظام ويمكن رد

ذلك إلى قصور الإدارة التي لم تشهد إصلاحات ولا محاولات جديّة لرفع كفاءة الموظفين بها قصد مواكبة الكم الكبير من التعديلات التي يشهدها النظام الضريبي سنويا.

غير أن معدل التنفيذ فاق 100% بداية من عام 2002 إلى 2008 أي أنها فاقت التوقعات بفعل استتباب واستقرار الوضع الأمني الذي ساهم تفعيل أداء الإدارة الضريبية.

وفي الأخير يمكن القول أنه رغم التذبذبات التي يعرفها معدل التنفيذ إلا أن المتوسط خلال فترة الدراسة يبقى دون 100% مما يدل على أن حلقة من الإصلاحات بقيت مفقودة وعلى الأرجح تكمن في الإدارة الضريبية.

رابعا: مرونة النظام الضريبي

تحظى المرونة الدخلية للإيرادات الضريبية باهتمام كبير من جانب واضعي السياسة الضريبية ومن قبل الباحثين، وذلك لأنها تعطي مقياسا لأداء النظام الضريبي القائم ومدى استجابته للمتغيرات الاقتصادية.

و يقصد بالمرونة الدخلية للإيراد الضريبي، مدى إستجابة الإيراد الضريبي للتغيرات في الدخل القومي، أي التغير النسبي في الإيراد الضريبي الناتج عن التغير في الدخل القومي¹ ، وذلك لأن الإيراد الضريبي دالة في الدخل القومي، حيث يمثل الدخل القومي مصدر الحصيلة الضريبية وقاعدتها، فإذا كانت المرونة أكبر من الواحد الصحيح فإن النظام الضريبي مرّن، أما إذا كانت أقل من الواحد فإن النظام الضريبي غير مرّن.

ولقياس مرونة النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة (1992-2008) نستعمل العلاقة التالية:

التغير النسبي في إجمالي الإيرادات الضريبية العادية

$$\text{المرونة الضريبية} = \frac{\text{التغير النسبي في الناتج المحلي الإجمالي}}{\% \times}$$

التغير النسبي في الناتج المحلي الإجمالي

¹ - مصطفى حسين المتوكل ، محددات الطاقة الضريبية في الدول النامية مع دراسة للطاقة الضريبية في اليمن، مركز الإمارات للدراسات والبحوث الاستراتيجية، العدد 36، الإمارات ، 2000، ص34

الجدول رقم(28): مرونة النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة (1992-2008)

مليار دينار جزائري

السنة	الإيرادات الضريبية العادية	نسبة تغير الإيرادات الضريبية العادية (%)	الناتج المحلي الإجمالي	نسبة التغير في الناتج المحلي الإجمالي (%)	المرونة (%)
1992	115,7		1074,7		
1993	127,6	0,1	1189,7	0,11	0,96
1994	176,2	0,38	1487,4	0,25	1,52
1995	242	0,37	2005	0,35	1,07
1996	290,6	0,2	2570	0,28	0,71
1997	314,01	0,08	2780,2	0,08	0,98
1998	329,83	0,05	2830,5	0,02	2,78
1999	314,77	-0,04	3248,2	0,15	-0,3
2000	349,5	0,11	4098,8	0,26	0,42
2001	398,24	0,14	4235,6	0,03	4,18
2002	482,9	0,21	4455,3	0,05	4,1
2003	520,94	0,08	5247,5	0,18	0,44
2004	576,17	0,11	6135,9	0,17	0,63
2005	645,2	0,12	7554,1	0,23	0,52
2006	714,27	0,11	8463	0,12	0,89
2007	768,39	0,08	9389,6	0,11	0,69
2008	965,2	0,3	11090	0,18	1,41

المصدر: - Banque D'algerie, rapports annuels (2002- 2008)

يلاحظ من الجدول السابق أن النظام الضريبي غير مرن في معظم سنوات محل الدراسة أي أن معدل النمو السنوي للناتج المحلي الإجمالي كان أكبر من معدل النمو السنوي للإيرادات الضريبية العادية، ويرجع سبب عدم مرونة النظام الضريبي الجزائري إلى طبيعة الإقتصاد الجزائري وتركيبه الإيرادات التي تعتمد بشكل أساسي على البترول كمصدر أساسي للإيرادات العامة، خاصة في ظل إرتفاع أسعار البترول.

وعليه حتى يكون حكما على مرونة النظام الضريبي من عدمها دقيق يجب أن نقيس مدى استجابة التغير في الإيرادات الضريبية العادية إلى الناتج المحلي

خارج المحروقات (الذي يعتبر وعاء لها) و لكون أن قطاع المحروقات يساهم بأكثر من 35% من الناتج المحلي الإجمالي في الجزائر.
والجدول رقم(29) بين مرونة النظام الضريبي الجزائري خارج ناتج قطاع المحروقات وذلك اعتمادا على العلاقة التالية:

$$\text{المرونة الضريبية} = \frac{\text{التغير النسبي في الإيرادات الضريبية العادية}}{\text{التغير النسبي في الناتج المحلي خارج قطاع المحروقات}} \times \%$$

الجدول رقم(29): مرونة النظام الضريبي خارج قطاع المحروقات خلال الفترة
(1992- 2008)

مليار دينار جزائري

السنة	الإيرادات الضريبية العادية	التغير النسبي في الإيرادات العادية	الناتج المحلي خارج المحروقات	التغير السنوي في الناتج خارج المحروقات	المرونة	مرونة متوسط الفترة
1992	115,7		801			
1993	127,6	0,1	915	0,14	0,72	
1994	176,2	0,38	1126	0,23	1,65	
1995	242	0,37	1454	0,29	1,28	
1996	290,6	0,2	1762	0,21	0,95	
1997	314,01	0,08	1941,2	0,1	0,79	1,07
1998	329,83	0,05	2192,3	0,13	0,39	
1999	314,77	-0.04	2357,3	0,08	-0,6	
2000	349,5	0,11	2482,5	0,05	2,08	
2001	398,24	0,14	2791,7	0,12	1,12	
2002	482,9	0,21	2994	0,07	2,93	
2003	520,94	0,08	3378,6	0,13	0,61	
2004	576,17	0,11	3816,1	0,13	0,82	
2005	645,2	0,12	4201,2	0,1	1,19	
2006	714,27	0,11	4577,8	0,09	1,19	
2007	768,39	0,08	5232,2	0,14	0,53	
2008	965,2	0,26	6092,4	0,16	1,6	

المصدر: - Banque D'algerie, rapports annuels (2002- 2008)

يلاحظ من الجدول اعلاه ان مرونة النظام الضريبي خارج المحروقات كانت جيدة، وعرفت ارتفاعا منذ الإصلاحات 1992، مع عدم إهمال بعض السنوات التي سجلت فيها مرونة منخفضة نظرا لانخفاض حصيله الإيرادات الضريبية العادية مثل سنة 1999 بسبب انخفاض حصيله الضرائب على الدخل والأرباح مع انخفاض معدل الضريبة على أرباح الشركات إلى 30% .
و يمكن أن نستنتج من خلال هذه المرونة أن النظام الضريبي يمكن أن يحقق إيرادات أكثر عن طريق توسيع الأوعية الضريبية ومنه فالحصيله الضريبية مازالت بعيدة عن الطاقة الضريبية الممكنة.

المطلب الثالث: الأثر على الإقتصاد الكلي والجزئي

شهد الإقتصاد الجزائري في اواخر الثمانينات من القرن الماضي أزمة حادة نجمت عنها مديونية وما تبعها من مشاكل أرهقت كاهل الإقتصاد الجزائري، مما ألزم السلطات آنذاك إلى تبني إصلاحات اقتصادية ومالية شاملة وهذا بتطبيق برنامج الإصلاح الهيكلي من أجل تحقيق الإستقرار الإقتصادي، وذلك من خلال سياسات الإصلاح المختلفة ومن أهمها السياسة المالية التي تهدف إلى الحد من عجز الميزانية العامة للدولة وهذا بتخفيض مستويات الإنفاق وزيادة حصيله الإيرادات العامة عن طريق مجموعة من الإجراءات من بينها الاصلاح الضريبي لعام 1991 الذي يعتبر اللبنة الأساسية للنظام الضريبي الحالي.

ونحاول في هذا المطلب إبراز أثر تلك الإصلاحات على الإقتصاد الكلي ، وذلك من خلال مدى جاذبية الإقتصاد الجزائري إلى الإستثمارات المباشرة الاجنبية والمحلية، وكذلك على الإقتصاد الجزئي من خلال اداء المؤسسات الإقتصادية وتغيير ممارساتها فيما يخص البيئة.

أولاً: الأثر على الإقتصاد الكلي

تبذل أغلبية البلدان المتطورة مجهودات لتحقيق أهدافها الإقتصادية والإجتماعية والتي من أهمها رفع الإستثمار الذي يؤدي إلى دفع عجلة التنمية وخلق مناصب عمل جديدة ورفع مستوى المعيشة وتنويع الصادرات بالإضافة إلى نقل التقنية. والجزائر كغيرها من الدول سارعت منذ استقلالها عام 1962 إلى الإهتمام بالإستثمار، ايماناً منها بالأهمية التي يلعبها رأس المال الأجنبي والمحلي في عملية التنمية، حيث بذلت جهوداً مستمرة في خلق وتهيئة مناخ ملائم وجاذب للإستثمارات الأجنبية والمحلية.

ويظهر ذلك جلياً في قوانين الإستثمار التي عرفت الجزائر منذ الإستقلال إلى 2006 وهي كالتالي:

- قانون الاستثمار لعام 1963: رقم 244/63 المؤرخ في 1963/01/27.

- قانون الاستثمار لعام 1966: رقم 277/66 المؤرخ في 1966/09/15.

- قانون الاستثمار لعام 1982: رقم 11/82 المؤرخ في 21/08/1982.
- قانون الاستثمار لعام 1988: رقم 28/88 المؤرخ في 12/07/1988.
- قانون الاستثمار لعام 1993: رقم 12/93 المؤرخ في 05/10/1993.
- قانون الاستثمار لعام 2001: رقم 01/03 المؤرخ في 20/08/2001.
- قانون الاستثمار لعام 2006: رقم 08/06 المؤرخ في 15/07/2006.

كما قامت الجزائر بإنشاء عدة هيئات ومؤسسات تهدف إلى خلق جو مناسب لتشجيع وتطوير ومتابعة عملية الإستثمار في الجزائر من خلال إصدار التراخيص وتقديم الخدمات الإدارية والمعلومات المتعلقة بالاستثمار للمهتمين سواء كانوا مقيمين أو غير مقيمين، وتبلغهم بقرار قبول أو رفض منح المزايا والحوافز، كما تقترح الاستراتيجيات المناسبة للاستثمار وتحديد أولوياته، ومن بين هذه الهيئات التي ساهمت في توجيه الجزائر إلى اقتصاد السوق وبرنامج الإصلاح الإقتصادي هي:

- وكالة ترقية الإستثمار ودعمه ومتابعته¹.
- الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب².
- المجلس الوطني للإستثمار³.
- الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار⁴.

وتضمنت قوانين الإستثمار حوافز ضريبية التي تعتبر عنصرا هاما من عناصر المناخ الإستثماري ولما لها من تأثير عليه، وسنقتصر في هذه الدراسة على الحوافز الضريبية قانون الإستثمار لعام 2001، رغم وجود قانون 2006 لأن نتائج الحوافز التي جاء بها تكون مستقبلية.

الحوافز المقدمة المقدمة في الجزائر:

من أجل استقطاب الاستثمارات الخارجية وتنمية الاستثمار المحلي قدمت الجزائر بعضا من الحوافز والامتيازات وذلك بهدف الوصول إلى تنمية متوازنة وتحفيز الاستثمار في قطاعات معينة بتقديم تسهيلات وضمانات متعددة، وفي ما يلي

¹ - أنشئت بمقتضى المرسوم التشريعي رقم 93 - 612 المؤرخ في 5 أكتوبر 1993، المتعلق بترقية الاستثمار

² - أنشئت بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 96 - 296 المؤرخ في 08 سبتمبر 1996

³ - أنشئ بمقتضى الأمر رقم 01 - 03 المؤرخ في 20 غشت 2001، والمتعلق بتطوير الاستثمار

⁴ - أنشئت بمقتضى الأمر رقم 01 - 03 المؤرخ في 20 غشت 2001، والمتعلق بتطوير الاستثمار

نستعرض الحوافز المقدمة في ظل قانون الاستثمار لعام 2001، حيث منح المشرع الجزائري صنفين من المزايا أدرجها ضمن نظامين عام واستثنائي.

أ) النظام العام للحوافز¹:

- زيادة على الحوافز الضريبية وشبه الضريبية والجمركية المنصوص عليها في القانون العام، يمكن أن تستفيد الإستثمارات بعنوان انجازها من المزايا الآتية:
 - تطبيق نسبة منخفضة في مجال الحقوق الجمركية فيما يخص التجهيزات المستوردة والتي تدخل في مباشرة إنجاز الإستثمار .
 - الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة فيما يخص السلع والخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز الإستثمار.
 - الإعفاء من دفع رسم الملكية بعوض فيما يخص كل المقتنيات العقارية التي تمت في إطار في إطار الإستثمار المعني.

ب) النظام الإستثنائي للحوافز²:

حيث تستفيد الاستثمارات التي تنجز في المناطق التي تتطلب تنميتها مساهمة خاصة من الدولة وكذا الاستثمارات ذات الأهمية الخاصة بالنسبة للاقتصاد

الوطني فتمنح المزايا التالية: 1- بعنوان إنجاز الاستثمار:

- الإعفاء من دفع حقوق نقل الملكية بعوض فيما يخص كل المقتنيات العقارية التي تتم في إطار الاستثمار.
- تطبيق حق ثابت في مجال التسجيل بنسبة منخفضة قدرها 2% فيما يخص العقود التأسيسية والزيادات في رأس المال.
- تكفل الدولة جزئياً أو كلياً بالمصاريف، بعد تقييمها من الوكالة، فيما يخص الأشغال المتعلقة بالمنشآت الأساسية الضرورية لإنجاز الاستثمار.

¹ - المادة 9 من الأمر رقم 01 - 03 المؤرخ في 20 غشت 2001، والمتعلق بتطوير الاستثمار

² - المادة 10 من الأمر رقم 01 - 03 المؤرخ في 20 غشت 2001، والمتعلق بتطوير الاستثمار

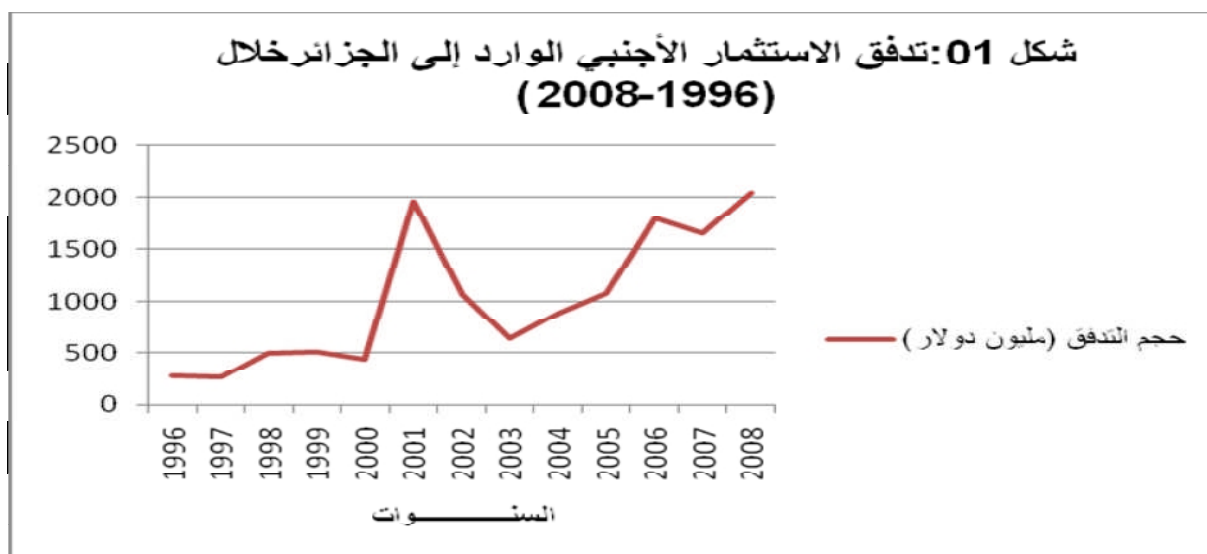
- الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة فيما يخص السلع والخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار.
- تطبيق نسبة مخفضة من الحقوق الجمركية للسلع المستوردة التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار.
- 2- بعد معاينة انطلاق الأشغال:
 - الإعفاء لمدة 10 سنوات للنشاط الفعلي من الضريبة على أرباح الشركات ومن الضريبة على الدخل الإجمالي على الأرباح الموزعة، ومن الدفع الجزئي ومن الرسم على النشاط المهني .
 - الإعفاء لمدة 10 سنوات ابتداء من تاريخ الاقتناء، من الرسم العقاري على الملكيات العقارية التي تدخل في إطار الاستثمار.
 - منح مزايا إضافية من شأنها أن تحسن الاستثمار مثل تأجيل العجز آجال الاستهلاك.
- وفي سبيل معرفة أثر الحوافز الضريبية في جذب الاستثمارات الأجنبية والمحلية نستعرض تدفقات تلك الإستثمارات في الجزائر من خلال الآتي:

1- جدول (30): تدفقات الاستثمارات الأجنبية المباشرة الى الجزائر في الفترة (1996-2008)

السنة	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
حجم التدفق (مليون دولار)	270	260	501	507	438	1960	1065

السنة	2003	2004	2005	2006	2007	2008	المجموع
حجم التدفق (مليون دولار)	634	882	1081	1795	1655	2646	13689

المصدر: مناخ الإستثمار في الدول العربية 2009 ، المؤسسة العربية لضمان الإستثمار وائتمان الصادرات



المصدر: مناخ الإستثمار في الدول العربية 2009 ، المؤسسة العربية لضمان الإستثمار وائتمان الصادرات

من خلال الجدول والشكل يتضح أن الجزائر تحصلت في الفترة (1996-2008) على كمية معتبرة من الاستثمارات الأجنبية المباشرة إذا ما قورنت بالدول العربية الأخرى والمستقطبة للاستثمارات الأجنبية المباشرة حيث قدرت خلال هذه الفترة بـ 13,689 مليار دولار.

لكن ما يلاحظ على تدفق الاستثمارات الأجنبية المباشرة الى الجزائر أنها عرفت تزايد في بعض السنوات التي قامت فيها الجزائر ببيع بعض رخص الهاتف النقال وخصوصة بعض المؤسسات العمومية¹، حيث أن التدفق الذي عرفه عام 2002 والبالغ 1065 مليون دولار، يعود الجزء الأكبر فيه لبيع رخصة الهاتف النقال لشركة اوراسكوم المصرية وإلى خصوصة شركة الصناعات الحديدية بالحجار لشركة اسبات الهندية والدليل على ذلك انخفاض التدفق عام 2003 إلى 634 مليون دولار، ثم ارتفع بعد ذلك عام 2004 إلى 882 مليون دولار بفعل بيع الرخصة الثالثة لشركة الوطنية للاتصالات الكويتية.

وعليه يمكن القول بأن الحوافز الضريبية ليست العنصر الأساسي في جذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة الى الجزائر وما يؤكد هذا الدراسة التي قام بها الباحث طالب محمد حول "أثر الحوافز الضريبية وسبل تفعيلها في جذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة الى الجزائر"، حيث أجرى مقارنة بين الجزائر وتونس حيث توصل إلى أنه بالرغم من أن الحوافز الضريبية المقدمة في الجزائر أسوأ من المقدمة في تونس إلا أن التدفقات الواردة إلى الجزائر أكبر من الواردة إلى تونس².

¹ - ناجي بن حسين، دراسة تحليلية لمناخ الإستثمار في الجزائر، مركز المشروعات الدولية

² - طالي محمد، أثر الحوافز الضريبية وسبل تفعيلها في جذب الإستثمار الأجنبي في الجزائر، مجلة شمال افريقيا، الجزائر، العدد 06، ص 325

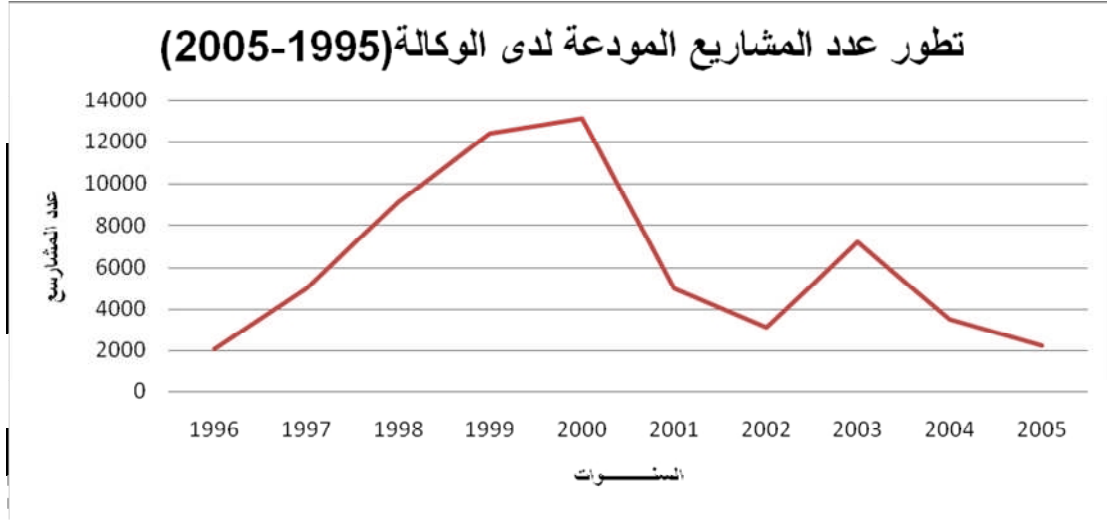
2- تدفقات الاستثمارات المحلية الى الجزائر في الفترة (1996-2005)

نشير في البداية إلى أن البيانات المتعلقة بالإستثمار المحلي الجزائري ليست بيانات استثمارات انجزت بالفعل وإنما هي تصريحات المستثمرين لدى وكالة ترقية الإستثمار ووكالة تطوير الإستثمار.

جدول(31) تطور عدد تصاريح المشاريع المقدمة لدى الوكالة في الفترة(1996-2006)

السنة	عدد المشاريع	القيمة(مليار دج)
1996	2075	178
1997	4989	438
1998	9144	912
1999	12372	685
2000	13105	798
2001	5018	279
2002	3109	369
2003	7211	490
2004	3484	386,4
2005	2255	5511,5
المجموع	62762	10046,9

المصدر: ناجي بن حسين، دراسة تحليلية لمناخ الاستثمار في الجزائر(1995-2005)



المصدر: ناجي بن حسين، دراسة تحليلية لمناخ الاستثمار في الجزائر (1995-2005)

أهم ما يمكن ملاحظته من خلال الجدول والشكل السابقين الخاصين بتطور المشاريع المصرح بها والمقدمة إلى وكالتي الاستثمار، أنها عرفت في بداية الفترة ارتفاعا مستمرا إلى غاية 2000 حيث صرح في هذه السنة بـ 13105 مشروع بقيمة 798 مليار دينار جزائري، وابتداء من 2001 (ونشير هنا إلى أن عام 2001 شهد صدور القانون المتعلق بتطوير الاستثمار)، بدأ عدد المشاريع المصرح بها في الانخفاض باستثناء عام 2003 حيث قدرت المشاريع المودعة لدى الوكالة بـ 7211 بقيمة 490 مليار دينار جزائري.

وتظهر الإحصائيات الخاصة بتمركز جل المشاريع في المناطق الشمالية (الجزائر، وهران، عنابة، البليدة، قسنطينة) نظرا لما للمرافق والهياكل القاعدية والإدارية على عكس مناطق الجنوب بالرغم من التحفيزات الضريبية الممنوحة في هذه المناطق. وهذا ما يؤكد لنا أن التحفيزات الضريبية ليست لوحدها تمكن من استقطاب الاستثمارات المباشرة، بل هناك عوامل أخرى يجب توفيرها مثل (الاستقرار السياسي والاقتصادي، حرية التنقل، تحويل الأرباح، وضوح القوانين المنظمة للاستثمار واستقرارها..... الخ).

ويمكن القول بأن الجزائر تمتلك مقومات تسمح لها بالمنافسة لجذب اكبر للإستثمارات أجنبية كانت أو محلية، شريطة توفير بيئة ملائمة له، وفي هذا الصدد نشير إلى أن هناك عدة مؤسسات دولية واقليمية ومحلية، تصدر تقارير سنوية تحتوي على مؤشرات¹ لتقييم مناخ الإستثمار، ومن بينها التقرير الذي يصدره البنك الدولي بالإشتراك مع مؤسسة التمويل الدولية تحت اسم " DOING BUSINESS" أو "ممارسة الأنشطة التجارية" وهو عبارة عن مسح لقياس كفاءة بيئة الأعمال وتحليل مختلف المراحل التي يواجهها المستثمر في مباشرته اليومية للعمل، وهو ما يمثل ما يطلق عليه تكلفة المعاملات²، حيث يتتبع الإصلاحات التنظيمية في الدول التي يمسحها التي تهدف إلى توفير المزيد من السهولة في أداء أنشطة الأعمال من خلال قياس تأثير هذه الإصلاحات على مناخ الإستثمار فيها، ويتضمن هذا التقرير 10 مؤشرات رئيسية هي كالتالي:

- 1- مؤشر بدء النشاط التجاري
- 2- مؤشر استخراج التراخيص
- 3- مؤشر توظيف العاملين
- 4- مؤشر تسجيل الملكية
- 5- مؤشر الحصول على الإئتمان
- 6- مؤشر حماية المستثمرين
- 7- مؤشر دفع الضرائب
- 8- مؤشر التجارة عبر الحدود
- 9- مؤشر نفاذ العقود
- 10- مؤشر تصفية النشاط

¹ - مثل مؤشر التنافسية، مؤشر الشفافية، مؤشر العولمة، مؤشر التنمية البشرية، مؤشر اليورومي للمخاطر القطرية..... الخ

² - زايري بلقاسم و بلحسن الهواري، تحليل المحيط الإقتصادي لبيئة الأعمال وأثره على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مداخلة في الملتقى الدولي حول متطلبات تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الدول العربية، يومي 18/17 أبريل 2006، اشراف مخبر العولمة واقتصاديات شمال افريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي (الشلف)، الجزائر، ص 576

وسنقوم بتقييم مناخ الإستثمار في الجزائر من خلال المؤشر الذي يخص دراستنا وهو مؤشر دفع الضرائب.

من خلال قراءتنا للتقارير السنوية لمؤشر ممارسة أنشطة الأعمال وجد أن مؤشر دفع الضرائب الذي اعتمد ابتداءً من تقرير 2006 يتضمن بدوره ثلاث عناصر أو مؤشرات فرعية تقييمية وهي كالتالي:

1. مؤشر الدفعات

2. مؤشر الوقت

3. مؤشر إجمالي الضرائب

(1) **مؤشر الدفعات (عدد):** يعكس هذا المؤشر إجمالي عدد مرات دفع الضرائب والاشتراكات، وطريقة الدفع ووتيرة الإقرارات الضريبية، وعدد الجهات المعنية في هذه الحالة المعيارية (الشركة) أثناء السنة الثانية من التشغيل

(2) **مؤشر الوقت (الساعات سنوياً):** يقيس عدد الساعات اللازمة سنوياً للإعداد الضريبي وتسديد ثلاث أنواع من الضرائب والاشتراكات هي: الضريبة على أرباح الشركات - الرسم على القيمة المضافة أو ضريبة المبيعات - والضرائب الخاصة بالعمال.

(3) **مؤشر إجمالي سعر الضريبة كنسبة من صافي الربح:** يقيس مبلغ الضرائب والاشتراكات اللازمة المستحقة الدفع على الشركة أثناء السنة الثانية من التشغيل ويمثل هذا المبلغ الذي يتم التعبير عنه في صورة نسبة مئوية من الأرباح التجارية إلى مجموع ما تتحمله المؤسسة من مختلف أشكال الضرائب المستحقة الدفع بعد الأخذ بالاعتبار الاستقطاعات والإعفاءات المسموح بها.

ووفقاً لمؤشر دفع الضرائب نجد أن الجزائر تصنف في المراتب الأخيرة عالمياً حيث جاءت عام 2006 في المرتبة 169 من أصل 175 دولة شملها التقرير وفي المرتبة 166 من أصل 181 عام 2008، وللوقوف على مكونات هذا المؤشر نستعرض الجدول الآتي:

2008	2007	2006	2005	للسنوات المؤشرات
34	33	61	63	الدفعات (عدد المرات سنويا)
451	451	504	504	الوقت (بالساعات سنويا)
74.2	72.6	76.9	58.5	إجمالي سعر الضريبة (% من الأرباح)

المصدر: تقارير ممارسة أنشطة الأعمال "DOING BUSINESS" لأعوام 2006 - 2007 - 2008 - 2009 ، البنك الدولي ومؤسسة التمويل الدولية. http://rru.worldbank.org/doing_business. من خلال الجدول يتضح لنا أن مؤشر الدفعات عرف تحسنا كبيرا عام 2008 حيث انخفضت أو قلت عدد مرات الدفعات سنويا من 63 عام 2005 إلى 34 عام 2008 مما يدل على أن الجزائر بدأت تعمل بجدية فيما يتعلق بتحسين إدارة الضرائب وعلاقتها بالمكلفين.

- كما يلاحظ كذلك تحسن في مؤشر الوقت عام 2008 حيث كان الوقت المستغرق لإعداد الضرائب وتسديدها يستغرق 504 ساعة عامي 2005 و 2006 انخفض ليصبح 451 عامي 2007، 2008.
- أما مؤشر إجمالي سعر الضريبة فبالرغم من ارتفاعه عام 2006 حيث قدر ب 76.9 % من إجمالي الأرباح إلا أنه عرف تراجعا طفيفا عام 2007 ليستقر عند 72.6 % وفي نظرنا نلاحظ أن هذا المعدل مرتفع ولا يساعد على أداء الأعمال في الجزائر

ولكي يكون تقييمنا سليما لابد من مقارنة مؤشر دفع الضرائب في الجزائر بكل من تونس والمغرب.

جدول مقارنة مؤشر دفع الضرائب بكل من تونس والمغرب عام 2008

الملاحظات	المغرب	تونس	الجزائر	
تونس عدد مرات الدفع أكبر من الجزائر والمغرب	28	22	34	الدفعات (عدد المرات سنويا)
الوقت المستغرق في الجزائر أكبر وهذا مؤشر غير جيد على عكس تونس - مدة طويلة في الجزائر	358	228	451	الوقت (بالساعات سنويا)
المعدل مرتفع في الجزائر وهو سعر لا يساعد على الاستثمار في الجزائر	44.6	59.1	74.2	إجمالي سعر الضريبة (% من الأرباح)
تحتل الجزائر رتبة متأخرة عالميا مما يدل على ضعف أداء ادارة الضرائب	181/107	181/106	181/166	رتبة مؤشر دفع الضرائب عالميا

المصدر: تقرير ممارسة أنشطة الأعمال عام 2009 "DOING BUSINESS"، البنك الدولي ومؤسسة التمويل الدولية.
<http://rru.worldbank.org/doing-business>

من خلال الجدول يتضح لنا الأداء السيئ لأداء ادارة الضرائب في الجزائر، حيث في كامل المؤشرات الفرعية لمؤشر دفع الضرائب نجد الجزائر في المرتبة الأخيرة عند المقارنة بدول الجوار (تونس والمغرب)، هذا إن دل على شيء فإنما يدل على عدم كفاءة الجهاز الإداري للضرائب في الجزائر، وهذا هو السبب الذي يحجم الإستثمار في الجزائر لأن الجزائر تمتلك عدة مقومات تتفوق بها على جيرانها تجعل الإستثمار يجذب إليها وبالتالي فإن ادارة الضرائب تحتاج إلى تطهير واصلاح شامل وجذري.

ثانيا: الأثر على الإقتصاد الجزئي:

جاء الإصلاح الضريبي لمواكبة الإصلاحات الإقتصادية التي باشرتها الجزائر مع مطلع التسعينات ، ولكون المؤسسة الإقتصادية جزءا من المحيط الإقتصادي ومعنية بما يترتب على أي اصلاح اقتصادي.

حيث أن الإصلاح الضريبي لعام 1991 وما تلاه من تدابير ضريبية كانت لها آثار على المؤسسة الإقتصادية، وعليه سنحاول ابراز هذه الآثار من ناحية العبئ الضريبي على المؤسسة والآثار المترتبة عنه خاصة في مجال الحفاظ وخلق مناصب شغل جديدة.

وسيتم تقييم الضرائب المفروضة على المؤسسة، والتي تتمثل في(الضريبة على أرباح الشركات ،الضريبة على الدخل الإجمالي، والرسم على القيمة المضافة، والرسم على النشاط المهني، والدفع الجزافي).

1: تقييم الضريبة على أرباح الشركات

تجسد الضريبة على أرباح الشركات مبدأ فصل الضرائب على الأشخاص والضرائب على الشركات ، وفي هذا المجال نجدها تتكيف أكثر مع شركات الأموال كما أن المشرع سمح لشركات الأشخاص الخضوع لهذه الضريبة اختياريًا، والهدف من ذلك عدم إجبار شركات الأشخاص لنظام معين بل إعطاء حرية الاختيار بين الضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على الارباح الشركات وذلك حسب تطلعات واختيارات الشركات وهذا بدوره ينعكس إيجابا على الاستثمار .

تعمل الضريبة على أرباح الشركات على تخفيض العبء الضريبي ، ويتضح

ذلك في:

- تخفيض المعدل الضريبي من 42%¹ إلى 30%² ثم إلى 25%³.
- كما أنه في سنة 2003 أصبحت المداخل المتأتية من توزيع الإرباح التي أخضعت للضريبة على أرباح الشركات لا تحسب في وعاء الضريبة على أرباح الشركات ، وبالتالي إلغاء أثر الازدواج الضريبي ومن ثم تخفيض العبء الضريبي محفز المؤسسة على مبادرة الاستثمار وتوسيع النشاط وخلق مناصب عمل جديدة.

لكن رغم الايجابيات التي تتميز بها الضريبة على أرباح الشركات إلا أنها لاتزال تضم عدة نقائص تحد من فعاليتها، ويتضح ذلك فيمايلي :

أ- يعد تطبيق معدل واحد على جميع المؤسسات دون قد يكون مجحفا في حق بعض المؤسسات ضعيفة الربحية .

ب- رغم أهمية الاقتطاع في مصدر في محاربة التهرب الضريبي إلا أن إقتصارها على بعض المداخل سيطرِح إشكالا حول مدى احترام مبدأ العدالة .

2: تقييم الضريبة على الدخل الإجمالي

إن للضريبة على الدخل الاجمالي عدة خصائص جعلتها تتكيف أكثر مع نشاط المؤسسة وتحفزها على مبادرة الإستثمار، بالإضافة إلى ذلك من خلال الثقافة وذلك بنظرتها الإجمالية لمجموع المداخل التي تحققها المؤسسة، بالإضافة إلى البساطة المتمثلة في اعتبارها ضريبة وحيدة على الدخل رغم تعدد طبيعة المؤسسة دون أن ننسى اقترابها النسبي من العدالة بحيث أنها تحسب على أساس جدول متصاعد مع الأخذ بعين الإعتبار ظروف المؤسسة من خلال الخصائص السابقة أصبحت

¹ - قانون رقم 91-25 المؤرخ في 16-12-1991 المتضمن قانون المالية لعام 1992، جريدة رسمية عدد 65

² - قانون رقم 98-12 المؤرخ في 31-12-1998 المتضمن قانون المالية لعام 1999، جريدة رسمية عدد 98

³ - قانون رقم 06-24 المؤرخ في 26-12-2006 المتضمن قانون المالية لعام 2007، جريدة رسمية عدد 85

الضريبة على الدخل الإجمالي تتسجم مع القواعد الجبائية الدولية ومن ثم تحفز تنافس المؤسسات الجزائرية في الأسواق الخارجية، بالإضافة إلى ذلك فإن المشرع أقر تخفيض وتعديل وإعفاء لمدة مختلفة من الزمن حسب نوع الدخل،

- إلغاء الازدواج الضريبي بحيث لا تحسب المداخل الناتجة من توزيع الأرباح التي أخضعت للضريبة على أرباح الشركات، سواء في وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي أو في وعاء الضريبة على أرباح الشركات¹.

ورغم الإيجابيات المذكورة التي تتميز بها الضريبة على الدخل الإجمالي إلا أنها لازالت تتضمن بعض النقائص والتي تعيق نشاط المؤسسة ويتضح ذلك كما يلي :

1. تعتمد الضريبة على الدخل الإجمالي على تصريح المكلف، ومع غياب

الوعي الضريبي لدى المكلفين وضعف كفاءة إدارة الضرائب ، تواجه هذه

الضريبة إشكالا حول مدى التحكم في طبيعتها في تطبيقها، مما يقلص من

فعاليتها

2. عدم قدرة هذه الضريبة الوصول إلى الدخول الناتجة عن بعض النشاطات

كمداخل الأعمال المنزلية والمداخل المحققة في النشاط الموازي.

3. رغم أهمية الإقتطاع من المصدر في محاربة التهرب الضريبي إلا أن

اقتصاره على بعض المداخل يطرح إشكالا حول مدى عدالته، كما أنه

يشكل ضغطا على سيولة المكلف حيث طريقة تحصيله لا تحقق مبدأ

الملائمة، لذلك يجب إعادة تنظيم ذلك النظام ثم توسيع مجال تطبيقه

ليشمل مداخل أخرى.

¹ - قانون رقم 02-11 المؤرخ في 24-12-2002 المتضمن قانون المالية لعام 2003، جريدة رسمية عدد 86

3: تقييم الرسم على القيمة المضافة

إن الرسم على القيمة المضافة، خلافا لنظام الرسم القديم لا يعرقل حلقات الإنتاج الطويلة، حيث أن كل مؤسسة التي تنتج بصفة مستمرة بإمكانها استرجاع الرسم عند كل مرحلة من مراحل الإنتاج فلا يمارس الرسم على القيمة المضافة أي أثر على التكاليف، ولا يقوم برفعها فهو بذلك لا يعتبر رسم تراكمي كما أنه لا يدخل في أسعار العمليات من جهة ومن جهة أخرى لا يقع إلا على القيمة المضافة الناتجة عند كل مرحلة، فيسمح بذلك بتخفيض تكلفة الاستثمار والإنتاج.

وبالرغم من المزايا العديدة للرسم على القيمة المضافة إلا أن لها بعض العيوب منها:

1. عدم عدالة هذه الضريبة حيث أنها نسبية ولا تراعي المقدرة التكلفة للمستهلك
2. رغم حيادية الرسم على القيمة المضافة على نتيجة المؤسسة إلا أن خزينة المؤسسة قد تتأثر سلبيا، وذلك من خلال التأخير الشهري لاسترجاع الرسم المحمل على مشتريات البضائع والخدمات، ضف إلى ذلك فإن دفع الرسم على المشتريات يتم مباشرة عندا إقتناء البضاعة، بينما البيع قد يتم على الحساب، وفي هذا الوضع تطرح مشكلة السيولة النقدية على مستوى خزينة المؤسسة¹.
3. كما أن رفع الرسم على القيمة المضافة (وضع المعدلات والوعاء) يولد أيضا رفع تكلفة العمل بحيث أن ارتفاع مستوى الأسعار يرافقه رفع الأجور ومصاريف المستخدمين، لكن يبقى رفع تكلفة العمالة وانخفاض تكلفة الاستثمار ونفي بذلك التجهيزات الحديثة لا يخدم الهدف الاقتصادي المتمثل في خلق مناصب شغل لأن

¹ - ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص28

المؤسسات تلجأ إلى المبدأ الكلاسيكي المتمثل في إحلال عوامل الإنتاج بمعنى
إحلال العمل برأس المال¹.

4: تقييم الرسم على النشاط المهني

إن الرسم على النشاط المهني عبارة على ضريبة مباشرة تتحملها
المؤسسة، وهو يدفع شهريا أو فصليا، ورغم ضالة معدلة (2%) إلا أنه يعتبر
عبء ثقيل على المؤسسة، ويرجع ذلك الى أنه يعتمد على أساس رقم الاعمال
المحقق ولا يراعي نتيجة المؤسسة أي أن المؤسسة مطالبة بدفع هذه الضريبة سواء
حققت ربح أو خسارة²، كما أن هذه الضريبة لا تمنح حق الخصم كما هو الحال
بالنسبة لـ TVA، أي أن تكلفتها نهائية على عاتق المؤسسة³.

5: تقييم الدفع الجزافي

يعتبر الدفع الجزافي ضريبة مباشرة على عاتق المؤسسة، رغم ضالة معدلها
(3%) تطبق على المرتبات والاجور التعويضات والرواتب، فهي تشكل عبء ثقيل
على المؤسسات التي توظف عدد هائل من العمال بحيث الدفع الجزافي يفرض
على أساس أجور العمال بعض النظر عن وضعية المؤسسة المالية.
يتضح مما سبق أن ضريبة الدفع الجزافي تؤثر على نتيجة المؤسسة بحيث
تعتبر تكلفة على عاتق المؤسسة، كما أنها تؤثر على خزينة المؤسسة بسبب مواعيد
دفعها، وعليه فإن هذه الضريبة تعتبر عبء كلي لا يسمح بخلق مناصب شغل

¹ - رضاني لعلا، أثر التحفيز الضريبية في ظل الإصلاحات الاقتصادية(حالة الجزائر) رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002، ص 94

² - ناصر مراد، مرجع سابق، ص 108

³ - إعداد طلبة تحت اشراف الدكتور مولود ديدان، أبحاث في الإصلاح المالي، مرجع سابق، ص 115

لارتفاع تكلفة العمل مما يدفع المؤسسة إلى تخفيض عدد العمال وإلى عدم خلق مناصب عمل جديدة،
وعليه فقد تظن المشرع الجزائري لهذا التأثير السلبي لمثل هذا النوع من الضرائب خاصة على سوق العمل والإستثمار، فمنح عدة إعفاءات من هذا الرسم كما أجرى تخفيض لمعدله، إلى أن تم إلغائه نهائيا ابتداء من 2006/01/01¹.

¹ - قانون رقم 16-05 المؤرخ في 31-12-2005 المتضمن قانون المالية لعام 2006، جريدة رسمية عدد 85

المبحث الثاني: سبل تطوير النظام الضريبي الجزائري

في ظل مجموعة العوامل الإقتصادية والإجتماعية والسياسية التي أصبحت تحكم العالم في المرحلة الحالية وهي كلها من نتائج انتشار ظاهرة العولمة والتي أصبحت تشكل عوائق وتحديات أمام إقتصاديات الدول بما فيها النظام الضريبي، لذلك أصبح لزاما على الإقتصاد الجزائري العمل على مواجهة تلك العوائق والتحديات وعليه قسم هذا المبحث إلى مطلبين هما:

- المطلب الأول: عوائق النظام الضريبي الجزائري وكيفية التخلص منها

- المطلب الثاني: مواجهة تحديات النظام الضريبي الجزائري

المطلب الأول: عوائق النظام الضريبي وكيفية التخلص منها:

بما أن الضريبة اقتطاع جزء من دخول الأفراد وتحويله إلى القطاع العام بغرض أهداف إقتصادية واجتماعية حسب قواعد يسترشد بها واضعي النظام الضريبي، وعليه فإنه في سبيل تجسيد النظام الضريبي، قد يصطدم هذا الأخير بعوائق تحول دون تحقيق أهدافه، ومن هذه العوائق نجد ظاهرة الازدواج الضريبي، والتهرب الضريبي وعدم استقرار النظام الضريبي، وعدم كفاءة إدارة الضرائب.

أولا: الازدواج الضريبي:

يعبر لفظ ازدواج الضريبة على حالة فرض ضريبة من نفس النوع على نفس الشخص وبالنسبة لنفس الفترة مرتين أو أكثر، وقد يقتصر لفظ الإزدواج على حالة فرض الضريبة مرتين ليستعمل لفظ تعدد الضريبة على حالة فرضها أكثر من مرتين¹، وأن هذه الظاهرة لا تتحقق إلا إذا توافرت الشروط التالية:

- وحدة الممول (وحدة الشخص المكلف بدفع الضريبة).

- وحدة الوعاء، أو المادة الخاضعة للضريبة.

- وحدة الضرائب المفروضة، أي من نفس النوع.

- وحدة المدة التي يدفع عنها الممول الضريبة.

¹ - عبد الهادي عبد القادر سويقي، إقتصاديات المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 335

وقد يكون الازدواج الضريبي داخليا، أو دولياً¹، ففي الدولة الموحدة يتحقق الازدواج الضريبي، إذا فرضت أكثر من ضريبة على ذات المكلف الواحد، وذات الوعاء و ذات الواقعة والمنشئة للضريبة، أو إذا فرضت الحكومة المركزية ضريبة معينة، ثم فرضت الجماعات المحلية (البلديات مثلا) الضريبة ذاتها على نفس الوعاء الضريبي.

و في الدولة الاتحادية يتحقق الازدواج الضريبي، إذا مارست كل من السلطة الاتحادية وسلطات الولاية حقها في فرض الضرائب، فتفرض الحكومة الاتحادية ضريبة معينة و تفرض حكومات الولايات نفس الضريبة.

و ينشأ الازدواج الضريبي الدولي إذا فرضت نفس الضريبة أكثر من مرة على نفس الوعاء، وعلى نفس المكلف و في ذات المدة، من قبل دولتين أو أكثر.

وقد يكون الازدواج الضريبي مقصوداً، أو غير مقصود، فيكون الازدواج الضريبي مقصوداً، عندما يفرضه المشرع عن قصد لتحقيق أهدافه التي قد تكون: إيرادية، أو اقتصادية، أو اجتماعية أو سياسية.

فالازدواج الضريبي قد يكون وسيلة الدولة لزيادة إيراداتها لتغطية الإنفاق العام المتزايد باستمرار، أو لتأمين إيرادات للجماعات المحلية، فتفرض ضرائب إضافية علاوة على الضرائب الأصلية.

و قد يكون الازدواج الضريبي وسيلة لتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية للدولة، فتفرض ضرائب إضافية على المشروعات الكبيرة التي تتجاوز مبيعاتها حداً معيناً من أجل تشجيع المشروعات الصغيرة التي ترغب الدولة في دعمها لتنمو، و تزدهر فتقضي بذلك على الاحتكار.

و قد يكون الازدواج الضريبي وسيلة لتحقيق بعض الأغراض الاجتماعية، عن طريق فرض ضريبة تصاعدية على مجموع الدخل إلى جانب الضرائب النوعية على مختلف الدخل، من أجل إيجاد نوع من التناسب بين العبء الضريبي و المقدرة التكاليفية للمكلفين.

¹ - فاطمة السويسي، المالية العامة، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس (لبنان)، 2005، ص ص: 242-244.

وقد يتحقق الازدواج الضريبي دون أن يقصده المشرع، و الازدواج الضريبي غير المقصود داخل الدولة، قد يكون نتيجة لكثرة التشريعات الضريبية و إصدارها في أوقات مختلفة دون مراعاة الدقة و المراجعة، أو تعديلها باستمرار.

أما الازدواج الضريبي الدولي، فهو غالبا ما يكون غير مقصود، فهو لا يخرج عن كونه نتيجة طبيعية للسيادة المطلقة التي تتمتع بها الدولة على حدى أي في وضع نظامها الضريبي بما يتوافق مع ظروفها ويحقق مصلحتها في النهاية دون مراعاة لما قد ينشأ نتيجة لذلك من تنازع ضريبي دولي.

يحد وبعيق الازدواج الضريبي من فعالية النظام الضريبي لما ينتج عنه من الآثار السلبية التالية:

- إن كثرة الضرائب وتعددتها، قد يدفع الممولين إلى التهرب من دفع الضرائب¹.

- يؤدي بالأشخاص إلى تقويم آثاره على قراراتهم الاقتصادية سواء كانت قرارات عمل أو استثمار، ولذلك فهو أداة بيد الدولة يستخدم لتحقيق ما تصبو إليه كالحث من العمالة، أو تشجيعها².

ويمكن الإشارة في هذا السياق إلى أنه يسهل معالجة الازدواج الضريبي الداخلي عن طريق إزالة الأسباب التي أوجدته، أو بإلغاء أو تعديل القوانين التي سببته.

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع الضريبي الجزائري أحدث ازدواجا ضريبيا داخليا سنة 1993، وذلك بفرض ضريبة على الدخل في شكل المساهمة الوطنية للتضامن بجانب الضريبة على الدخل الإجمالي وذلك لزيادة حصيلة الضرائب لمواجهة نتائج عبء الوضع المتأزم³.

¹ - زينب حسين عوض الله،: مبادئ المالية العامة، الفتح للطباعة والنشر، الإسكندرية، 2003، ص:174

² - JEAN JACQUES NEUER, fraude fiscale internationale et répression , P.U.F, Paris,1976,p34.

³ - حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سبق ذكره، 58

- كما يحسب للمشرع الجزائري عندما ألغى الضريبة للمداخيل المتأتية من توزيع الأرباح¹.

وقد اهتمت المنظمات الدولية بمشكلة الازدواج الضريبي وحاولت أن تضع بعض المبادئ الكفيلة بتجنبه، ومن أهم المحاولات في هذا المجال محاولة عصبة الأمم في العشرينات، فقد شكلت لجنتين من الخبراء والأخرى فنية لبحث مشاكل الازدواج، حيث أوصت اللجنة الاقتصادية في تقريرها، بإحلال فكرة التبعية الاقتصادية محل فكرة التبعية السياسية كأساس لسلطة الدولة في فرض الضرائب. أما اللجنة الفنية فقد اهتمت بالتوفيق بين المصالح المتعارضة، ولذلك ميزت بين الضرائب العينية والضرائب الشخصية، فجعلت الإختصاص بالأولى للدولة التي بها مصدر الدخل أو موقع المال، وبالثانية للدولة الموجودة بها موطن المكلف².

لكن تبقى المعاهدات الثنائية أو متعددة الأطراف هي أكثر الوسائل فعالية في تجنب الازدواج الضريبي وحل مشكلاته العملية، وفي هذا الصدد عقدت الجزائر عددا من المعاهدات لتجنب الإزدواج الضريبي³.

ثانيا: التهرب الضريبي:

يقصد بالتهرب الضريبي ما يتخذه بعض الممولين (وربما أغلبهم من الطرق غير المشروعة، بقصد التخلص من دفع كل أو بعض الضرائب المفروضة عليهم⁴، ويعد التهرب الضريبي من أخطر المشاكل التي تحول دون حصول الدولة على جميع الإيرادات الضريبية.

¹ - قانون رقم 02-11 المؤرخ في 24-12-2002 المتضمن قانون المالية لعام 2003، جريدة رسمية عدد 86

² - باهر عتلم و سامي السيد، المالية العامة ودور القطاع العام في تحقيق الرفاهية الاقتصادية، دار التعاون للطباعة، مصر، بدون تاريخ، ص292

³ - انظر الملحق رقم (06)

⁴ - عبد الهادي عبد القادر سويقي، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 309

ويجب التفرقة بين التهرب الضريبي وبين التجنب الضريبي حيث يقصد بالتجنب الضريبي الحالات التي يتحاشى فيها المكلف دفع الضريبة باتباعه طرقا لا يعاقب عليها القانون، وذلك عندما يستغل الثغرات التي لا تحتوي قانون ضريبي.

كما تنشأ عن التهرب الضريبي نتائج ضارة بالمول وبالدولة وبالسلك العام، فعلى سبيل المثال فإن التواجد المشترك لقطاع تفرض فيه ضرائب وقطاع آخر لا تفرض فيه يعني مبدئيا أن صافي عائدات عوامل الإنتاج على الأقل قد يصبح كبيرا في القطاع المفروض فيه ضرائب إلى القطاع الذي لا تفرض فيه ضرائب¹.

وهناك حالات كثيرة للتهرب الضريبي ومن أمثلتها²:

- 1- الإمتناع عن تقديم الإقرار وعدم شموله جميع المواد الخاضعة للضريبة.
- 2- نقل السلع عبر حدود الدولة دون المرور بالمراكز الجمركية.
- 3- عدم ذكر الأسعار الحقيقية للسلع المستوردة.
- 4- إخفاء الأموال الخاضعة للضريبة.
- 5- تزوير الدفاتير الحسابية أو امسك مجموعتين من الدفاتر.
- 6- المغالاة في تقدير تكاليف الإنتاج.

كما أن هناك عدة أسباب وعوامل تساعد على التهرب الضريبي ومنها:

(أ) تعقد الأنظمة والقوانين الضريبية والغموض الذي يشوب نصوصها مما يؤدي إلى التأويل وإيجاد منافذ ينفذ منها المكلف، فضلا عن الإعفاءات المتعددة والمغالاة في تنويع الضرائب.

(ب) ضعف الإدارة الضريبية وعدم تمكنها من اتباع إجراءات معينة تتطلب الدقة والنزاهة والمقدرة تقودها إلى الإضطراب والوقوع في أخطاء متكررة.

¹ - عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية(مصر)، ص 154

² - عبد الهادي عبد القادر سويفي، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 311

(ج) طريقة الإنفاق الأموال العامة وصرافها (بإسراف) في أغراض استهلاكية وكمالية لا تعود بالنفع على عامة الشعب من شأنه أن يشجع المكلفين على محاولة التهرب.

(د) ضعف الوعي الضريبي وعدم شعور المكلفين بواجبهم في مساندة الحكومة والإسهام في الأعباء العامة.

(هـ) عدم وجود الجزاءات الرادعة (أو ضعفها وعدم التشدد في تطبيقها إن وجدت).

وهناك عدة وسائل لمكافحة التهرب، ويمكن تقسيمها إلى قسمين: وقائية أي تلك التي تهدف إلى منع التهرب قبل وقوعه واخرى جزائية تفرض العقاب على المتهربين، وقد اعتمدت إدارة الضرائب في الجزائر عدة إجراءات من أجل القضاء على التهرب الضريبي حيث يقدر حجم التهرب الضريبي في الجزائر ب 100 مليار دينار جزائري سنويا¹ نلخص هات هاته الإجراءات في الآتي²:

- 1- وضع رقم جبائي إحصائي وطني لكل شخص أو مؤسسة.
- 2- منع المتهربين من الضرائب من المشاركة في المنقاصات الوطنية والدولية.
- 3- وجوب تقديم وثيقة مستخرجة من مصالح الضرائب تحمل كلمة (لا شيء) عند طلب تشطيب السجل التجاري.
- 4- وجوب إدراج وثيقة (الزبائن) مع كل تصريح لمصلحة الضرائب مع إظهار مبلغ الرسم على القيمة المضافة
- 5- وجوب إظهار كل البيانات الخاصة بالموردين و أصحاب الخدمات مثل (الرقم الجبائي، رقم المادة، رقم السجل التجاري)

¹ - ناصر مراد، تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، 1 ملد 25، العدد 2، 2009، ص 196

² - عبد الباسط جيراد، التهرب الضريبي في الجزائر، المؤتمر الدولي السابع للإتحاد العربي لخبراء المحاسبة القانونيين حول أثر الضرائب على الإستثمارات، القاهرة، 26/25 سبتمبر 2004.

6- ممارسة حق الشفاعة.

7- عقد عدة اتفاقيات دولية للقضاء على التهرب الضريبي¹.

وبالإضافة إلى هذه الإجراءات هناك عقوبات مثل الغرامات المالية أو العقوبات معاً.

ثالثاً: عدم استقرار النظام الضريبي الجزائري:

لم يتمكن النظام الضريبي الجزائري تحقيق استقرار مما أدى إلى عدم وضوح الرؤية لدى السلطات، حيث لم يستطع النظام الضريبي الجزائري التخلص من آفة التعديلات المستمرة، وهكذا نرى ظهور الكثير من الضرائب الجديدة لاعتبارات ظرفية لكن ريثما تترسخ، فعلى سبيل المثال نشير إلى تأسيس:

- الرسم على الأنشطة الملوثة والخطيرة على البيئة(ق.م 1992).
- مساهمة التضامن الوطني (ق.م 1994).
- الرسم النوعي الإضافي (ق.م 1994).
- الإتاوة على استعمال الماء (ق.م 1996).
- الرسم على السكن في الولايات الكبرى: الجزائر، قسنطينة، وهران (ق.م 97 وما بعده)، ومثل هذه الإضافة تعمل شيئاً فشيئاً على إثقال النظام الضريبي ومنها تعقيده.

فلا يكاد يخلو قانون مالية من تدابير تعديلية أو إلغاء أو تأسيس في المجال الضريبي فعلى سبيل المثال قانون المالية لسنة 1993 تضمن 45 إجراء ضريبياً ما بين تعديل، إلغاء /أو اتمام، وقانون المالية لسنة 1995 تضمن 49 إجراء ضريبياً من نفس الطبيعة السابقة، وقانون المالية لسنة 2001 تضمن 33 إجراء ضريبياً، وقانون المالية لعام 2002 تضمن 32 إجراء وقانون المالية لعام 2003 تضمن 68 إجراء وقانون المالية لعام 2004 تمضن 52 اجراء و 68 اجراء في 2005، و 51 اجراء في قانون المالية لعام 2006 و 72 اجراء في قانون المالية لعام 2007² وهكذا.

إلا أن هذه التعديلات يجب ألا تحجب بعض الإيجابيات والمتمثلة في:

¹ - أنظر الملحق رقم (06)

² - ناصر مراد، تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 193

- تخفيض نسبة الاقتطاع الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات إلى بمعدل عادي يقدر ب 25 % و معدل مخفض يقدر ب 12.5 % بالنسبة للأرباح المعاد إستثمارها¹ .
- تخفيض نسبة الاقتطاع العليا للضريبة على الدخل الإجمالي إلى 35% ورفع الحد الأدنى المعفى من الإخضاع إلى 120.000 د.ج.²
- تخفيض معدلات الرسم على القيمة المضافة من أربع معدلات عند التأسيس إلى معدلين³ .
- مراجعة التعريفات الجمركية باعتماد ثلاث معدلات أقصاها 30%.
- إلغاء الدفع الجزافي⁴ .
- تخفيض الرسم على النشاط المهني إلى 2%.
- إلغاء الإزدواج الضريبي بالنسبة للمداخيل المتأتية من توزيع الأرباح.

رابعا: عدم كفاءة الإدارة الضريبية:

رغم كل الإصلاحات التي أدخلت على إدارة الضرائب فلا زالت تشكل الحلقة الأضعف في المنظومة الضريبية في الجزائر، حيث تسود في ادارة الضرائب العراقيل والبيروقراطية والرشاوي إضافة إلى عدم تمكنها من التخفيف من حدة التهرب الضريبي بفعل رقابتها الجبائية الضعيفة ، حيث لم تساير التحولات التي ترتبت على الإصلاح الضريبي، وتصنف ادارة الضرائب في المراتب الأولى عالميا من حيث تلقي الرشاوي ، وحسب تقرير ممارسة أنشطة الأعمال الذي يصدره البنك الدولي بالتعاون مع مؤسسة التمويل الدولية وحسب مؤشر سهولة دفع الضرائب نجد أن الجزائر تصنف من البلدان التي يشكل فيها دفع الضرائب صعوبات كثيرة وهذا نظرا لكثرة الإجراءات وعدد الأيام الكثيرة التي تتحملها المؤسسات لتسوية مشكل الضرائب مع ادارة الضرائب بالإضافة إلى ارتفاع معدل إجمالي سعر الضريبة كنسبة من

¹ - قانون المالية التكميلي لعام 2006

² - قانون رقم 07-12 المؤرخ في 30-12-2007 المتضمن قانون المالية لعام 2008، جريدة رسمية عدد 82

³ - قانون رقم 06-2000 المؤرخ في 23-12-2000 المتضمن قانون المالية لعام 2001، جريدة رسمية عدد 80

⁴ - قانون رقم 05-16 المؤرخ في 31-12-2005 المتضمن قانون المالية لعام 2006، جريدة رسمية عدد 85

الأرباح، وهذا الوضع لا يحسن من فعالية النظام الضريبي الجزائري بالإضافة إلى أن ظاهرة الرشاوي التي تسود ادارة الضرائب سيكون لها أثر سلبي على جذب الإستثمارات.

المطلب الثاني : مواجهة تحديات النظام الضريبي الجزائري

يواجه النظام الضريبي الجزائري عدة تحديات عليه مجابتها ومن أهم هذه التحديات (الضرائب والتجارة الإلكترونية، تعاظم دور الإستثمار الأجنبي المباشر، الإتجاه المتزايد نحو التكتلات الإقتصادية، الضرائب البيئية)
أولاً: الضرائب و التجارة الإلكترونية:

تحاول النظم الضريبية أن تتابع التطورات المتلاحقة في مزاولة النشاط والمجالات الجديدة للإستثمار حتى تتعامل معه في الإطار الذي يحقق العدالة الضريبية ويوفر الموارد المالية للخزانة العامة للدولة.

وتثير التجارة الإلكترونية كأحدى صور النشاط الإقتصادي المستحدث بفعل التطور التكنولوجي في وسائل الإتصالات العديد من أوجه البحث المتعلقة بكيفية المعاملة الضريبية ومدى ملائمة تطبيق النظم الضريبية التقليدية عليها، ودور الإدارة الضريبية في التعامل مع هذه المستجدات.

- و يتباين الرأي حول مدى خضوع التجارة الإلكترونية لضرائب بأنواعها كما تخضع التجارة التقليدية:

فالبعض يرى أن التجارة الإلكترونية يجب أن تخضع للضرائب، وأنه ليس من الصعب تطبيق القواعد الضريبية الحالية مع مراعاة الطبيعة الخاصة لتلك التجارة ومن المبررات التي تساق لتبرير فرض الضريبة على التجارة الإلكترونية¹:

- 1- استخدام الحصيلة الضريبية في دعم البطالة الناتجة عن التجارة الإلكترونية
- 2- الحد من النمو المتوقع للإقتصاد الخفي عن طريق استخدام أساليب مبتكرة للحد من التهرب الضريبي عن طريق سياسة تسعير التحويلات.
- 3- تعويض النقص في الحصيلة الناجم عن تآكل الوعاء الضريبي من خلال تزايد استخدام تكنولوجيا الإتصالات.

¹ - رمضان صديق، الضرائب على التجارة الإلكترونية، دار النهضة العربية، القاهرة (مصر)، 2001، ص 67

ومن جهة أخرى يرى آخرون عدم ملائمة النظم والتشريعات الضريبية السارية لفرض الضريبة على التجارة الإلكترونية وحاجتها إلى نظام ضريبي واجراءات خاصة بها، ويستند أصحاب هذا الرأي إلى إعتبرات فنية تتعلق بالخصائص الفنية للتجارة الإلكترونية، حيث لا يوجد جهاز مركزي أو إطار تنظيمي يمكن مراقبته والسيطرة عليه، كما أن من معوقاته الإفتقاد إلى الرقابة والتسجيل وصعوبة التدقيق أو المراجعة عن بعد.

ورغم حجية كلا الرأيين فإنه لا مفر - إن لم يكن في الأجل القصير فعلى الأقل في الأجل المتوسط- من فرض ضريبة على التجارة الإلكترونية. والمشكلات التي تواجه فرض الضريبة على التجارة الإلكترونية متعددة منها¹:

1- صياغة نظام ضريبي يحافظ على حرية المنافسة ولا ينحاز إلى نوع من التجارة ضد الآخر، مع مراعاة تلائمه مع طبيعة التجارة الإلكترونية.

2- تحديد السيادة الضريبية التي تقرر حق كل دولة في فرض الضريبة على دخل التجارة الإلكترونية، لذلك يجب التخلي عن مبدأ الإقليمية في مجال التجارة الإلكترونية والبحث عن معايير غير تقليدية لتقرير إقامة المنشأة في الدولة، ذلك أن مبدأ إقليمية الضريبة يقلل من فرصة الدولة في فرض الضريبة على الدخل الذي يتحقق من عمليات البيع إلى مستهلكين ينتمون إلى تلك الدولة إذا كانت المنشآت البائعة تقيم خارجها وهو الأمر الذي يزداد خطره في ظل تزايد التعامل عبر الأنترنت.

3- أما فيما يخص الضريبة على المبيعات فهناك صعوبة في تحديد مدى ارتباط المنشأة البائعة بالدولة التي يقيم فيها المستهلك لهذه المبيعات مما يعني ضرورة الإعتماد على معايير ضريبة الدخل في تحديد محل إقامة المنشأة البائعة لإثبات هذا الإرتباط.

4- فرض الضريبة على التجارة الإلكترونية على السلع المستوردة يواجه مشكلتين:

¹ - وجدي محمد عبد ربه، قوانين الإصلاح الضريبي وأثارها على التنمية الإقتصادية في مصر، رسالة ماجستير في الإقتصاد، جامعة عين شمس، 2008، القاهرة، ص50

أ- تراجع الدور الجمركي للرقابة وتحصيل الضريبة على السلع التي تسلم رقميا.

ب- إعتقاد تصنيف عالمي للسلع الداخلة إلى البلاد في صورة برامج جاهزة.

5- المشكلة الأكثر خطورة تتمثل في عدم توافر الإدارة الضريبية القادرة على التعامل مع التطورات التكنولوجية ومواجهة تحديات القيام بأعمال الحصر والربط والحصيلة على المنشآت العاملة بالتجارة الإلكترونية، وهذا أمر صعب في الواقع الجزائري، فلا زال الإعلام الآلي لم يعمم في المدارس والمعاهد، وشبكة الأنترنت الجزائرية من أضعف شبكات الأنترنت من حيث ضعف التدفق وارتفاع تكلفة الاستخدام¹.

6- صعوبة التحصيل الضريبي إذ أن انتشار استعمال النقود الإلكترونية يزيد من صعوبة التحصيل، وينتج عن هذا صعوبة اطلاع إدارة الضرائب على البيانات الضرورية لتطبيق الضريبة على الدخل أو المبيعات أو غيرها.

7- تحديد قواعد تحديد السيادة الضريبية على التجارة الإلكترونية بأشكالها المختلفة وفق التشريعات الداخلية للدولة وفي ضوء اتفاقيات تجنب الإزدواج الضريبي².

ثانيا: تعاضم دور الإستثمار الأجنبي المباشر:

تعاضم دور الإستثمار الأجنبي المباشر في الإقتصاد العالمي بوجه عام وفي الدول النامية بوجه خاص حيث أصبح ينظر إليه على أنه الشكل التمويلي البديل للمديونية وتعمل الدول على ترفيقته وتحفيزه بتهيئة المناخ الملائم له، وإذا كانت تدفقات الاستثمار الأجنبي تتوطن بنسبة 70% في الدول الصناعية الكبرى فإن ذلك

¹ - قدي عبد ا بد ، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، مرجع سبق ذكره

² - أمل عصام، مدى ملائمة السياسة الضريبية لمواجهة متطلبات التنمية في ظل المتغيرات العالمية المعاصرة "دراسة مقارنة مصر، تركيا ، إسرائيل" رسالة دكتوراه، جامعة عين شمس، 2004، القاهرة، ص227

لما تتمتع خصائص وفرت المناخ المناسب للاستثمار، ويعد التخفيض في المعدلات الضريبية خاصة الضرائب على راس المال من الوسائل المستخدمة لجذب هذه الإستثمارات.

وبالنسبة للجزائر فبالرغم من التدابير الضريبية الكثيرة الواردة في القانون 22/93 المتعلق المتعلقة بترقية الاستثمار وبعده الأمر 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار، فإن استقطابها للاستثمارات الأجنبية محدود خاصة في القطاعات غير النفطية، فمجموع عقود الاستثمار التي تمت مع الشركات القابضة العمومية سنتي 97 و98 لم تبلغ مستوى مليار دولار أمريكي¹، وهو مبلغ ضئيل مقارنة بحجم الاقتصاد الجزائري، ويعود جزء من ذلك إلى طبيعة النظام الضريبي الجزائري المتسم بتعدد إجراءاته الإدارية، حيث تتميز الإدارة الضريبية ببطئها نتيجة عدم اعتمادها على الإعلام الآلي في التسيير وانخفاض مستوى تأهيل مواردها البشرية.

ثالثا: الإتجاه المتزايد نحو التكتلات الإقتصادية:

شهد العالم منذ بداية التسعينات تعاظم وزيادة دور التكتلات الإقتصادية وعلى رأسها الإتحاد الأوروبي، والنافتا، والكوميسا، وإتفاقية التجارة الحرة بين الدول العربية، وتعمل التكتلات على تعظيم النشاط الإقتصادي داخلها وذلك يمكن أن يكون على حساب العالم الخارجي، ويتم ذلك عن طريق الأثر التحويلي لتجارة ويدعم ذلك شرط المنشأ الذي يعمل على تعظيم الإنتاج داخل دول التكتل حتى يمكن الإستفادة من الإعفاءات الجمركية.

وهنا تظهر أهمية الضرائب في تحقيق وخدمة مصالح الاهداف التي تسعى في تحقيقها الدول سواء في خدمة ونجاح التكتل الإقتصادي في تحقيق أهدافه من إزالة للقيود التعريفية والضريبية في حركة إنتقال للسلع والخدمات والإستثمارات فيما بين دول التكتل.

كما تستخدمها الدول الأخرى وخاصة النامية لمواجهة هذه الإتجاهات في محاولة التغلب عليها باستخدام أكثر من سياسة منها:

- إلغاء أو تخفيض الرسوم والضرائب على التصدير

¹ - قدي عبد ا بد، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، مرجع سبق ذكره

- محاولة وضع العراقيل على الواردات (مثل القيود غير التعريفية).
 - تقديم إعفاءات ضريبية مميزة لمحاولة جذب الإستثمارات الأجنبية وتخفيض كبير للضرائب على الأنشطة الإقتصادية
 - محاولة الدخول في إتفاقيات مشاركة مع دول التكتلات، مثال ذلك ما توصلت إليه بعض الدول العربية من إتفاقيات مشاركة مع الإتحاد الأوروبي¹، وما ترتب عنها من زيادة المساعدات المالية والفنية من الإتحاد الأوروبي مقابل تخفيض القيود التعريفية وغير التعريفية او ما يسمى بالتفكيك الجمركي وبالنسبة للجزائر الذي وقعت على اتفاقية المشاركة مع الإتحاد الأوروبي في أفريل 2002 وودخلت حيز التنفيذ ابتداء من اول سبتمبر عام 2005، وانطلق هذا الاتفاق من مبدأ تفكيك التعريفية الجمركية على عدة مراحل على امتداد 12 سنة من تاريخ التوقيع².
- ولقد تم تقسيم السلع إلى ثلاثة أصناف:

- 1- المدخلات والمنتجات نصف المصنعة غير المنتجة محليا والتي تخضع لتعريفية جمركية تقدر بـ 5% والتي يمثل تفكيكها تأشيرة الدخول.
- 2- المواد الأولية والمدخلات الخاضعة إلى تعريفية جمركية مقدرة بـ 15% و 25%.
- 3- المنتجات المصنعة والمنتجات ذات قيمة مضافة عالية والتي تخضع لحقوق جمركية مرتفعة. وتتمتع هذه المنتجات بفترة إعفاء تقدر بخمس سنوات.

ومثل هذا التفكيك يؤدي إلى انخفاض الإيرادات الجمركية بالنظر إلى الحجم الكبير للتعامل الجزائري مع الاتحاد الأوربي الذي يتجاوز 65% من التجارة الخارجية للجزائر، ولأهمية حاصل الجمارك ضمن الإيرادات العادية للموازنة. كما أن هذا الوضع يطرح أمام النظام الضريبي مشكلة كيفية تعويض النقص في الإيرادات، وإذا كان الاتحاد الأوربي يلتزم بالمساعدة على تأهيل الجهاز الإنتاجي

¹ - الدول العربية الموقعة على إتفاقية المشاركة مع الإتحاد الأوربي ثمانية دول هي (تونس - المغرب - مصر - الجزائر - فلسطين - الأردن - لبنان - سوريا)

² - قدي عبد ا بد، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، مرجع سبق ذكره

الوطني تحسبا للمنافسة، فهل تتمكن هذه المؤسسات من الإستفادة من هذه المساعدات، والوصول إلى التنافسية العالمية في ظرف زمني قصير.

رابعاً: الضرائب البيئية

إذا كانت البيئة هي كل مايحيط بالإنسان و تقدم له أسباب الحياة، فإن تلوث البيئة هو اخطر ما يهدد حياة الإنسان وبحول دون قدرة البيئة على إستمرار العطاء والتجدد للوفاء بمطالبه¹.

وتعددت المداخل العلمية المستخدمة في معالجة مشاكل التلوث البيئي، وأكثر هذه المداخل شيوعاً واستخداماً هو مدخل السوق، وتتبلور منهجية هذا المدخل في الإعتماد على الأدوات الإقتصادية بصفة عامة والضريبية منها بصفة خاصة في إدخال الآثار الخارجية السلبية الناتجة عن ممارسة بعض الأنشطة الإقتصادية ضمن قوى الطلب والعرض المتعلقة بتلك الأنشطة، ويعتبر النظام الضريبي أحد الأدوات الهامة التي يمكن الإعتماد عليها في زيادة وتفعيل قوى السوق في معالجة مشكلة التلوث البيئي على المستوى الدولي.

حيث تعد ضريبة النفايات من أكثر أشكال الضرائب استخداماً، ولقد قامت منظمة التعاون الاقتصادي OECD بإجراء مسح على أربع عشرة دولة عام 1987 واتضح أنه من بين 153 حالة تطبيقية لأدوات السوق في معالجة التلوث البيئي هناك 81 حالة اعتمدت على ضرائب التلوث، وقد كانت تلك الضرائب حافزاً حقيقياً على تحسين جودة ونوعية البيئة بالإضافة إلى المورد المالي الذي حققته².

1- أدوات النظام الضريبي المستعملة في معالجة مشكلة التلوث:

من أهم أدوات النظام الضريبي التي يمكن الاعتماد عليها في معالجة مشكلة التلوث والحد من آثارها السلبية ما يلي:

1-1: الأدوات المباشرة:

¹ - سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي وأهدافه تمتع مدخل تحليلي معاصر، الدار الجامعية، الإسكندرية (مصر)، 2008، ص231

² - عصام خوري، عبير ناعسه، النظام الضريبي وأثره في الحد من التلوث البيئي، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الإقتصادية والقانونية، 1، لمد 29، العدد1، 2007، ص75

أ- الضريبة على المنتجات output tax :

تقوم الحكومة بفرض ضريبة قيمية أو نوعية على الإنتاج في مختلف الوحدات الإنتاجية التي يصاحب إنتاجها تلوث للبيئة وإحداث أضرار اجتماعية ، وذلك بهدف تخفيض حجم الملوثات إلى المستويات المقبولة اجتماعيا . وفي ظل وجود أكثر من وحدة إنتاجية في نفس الصناعة أو النشاط ، يلوث إنتاجها البيئة المحيطة فإن فرض ضريبة موحدة على الإنتاج لمختلف الوحدات الإنتاجية المسببة للتلوث لن يكون كافيا لتخفيض معدلات التلوث إلى المستويات المقبولة اجتماعيا ، بل من المتوقع أن يصاحب ذلك اختلال في تخصيص الموارد الاقتصادية في صالح بعض الوحدات وفي غير صالح البعض الآخر .

لذلك لابد من التمييز في سعر الضريبة (مقدار الضريبة للوحدة) بين مختلف الوحدات الإنتاجية وبين المناطق الجغرافية المختلفة لكي تزداد فاعلية هذا الشكل من الضرائب في معالجة مشاكل التلوث ، وللمحد من الأثر السلبي للضريبة الموحدة على نمط تخصيص الموارد بين الوحدات الإنتاجية المختلفة التي تنتج نفس السلع والخدمات نظرا للتباين الشديد في الآثار السلبية الناتجة عن ممارسة النشاط الصناعي لنفس المنتجات من منطقة جغرافية أخرى وفقا لاختلاف الطاقة الاستيعابية¹ .

ب- ضريبة النفايات أو الانبعاثات : Emission Tax

تختلف هذه الضريبة عن سابقتها في أنها تفرض على مخلفات النشاط الإنتاجي للوحدات الاقتصادية، كما أنها تمارس دور الأسعار السوقية للتكلفة الخارجية للتلوث، فهي تعكس قيمة الآثار الخارجية السلبية الناتجة عن تشغيل المشروعات الملوثة للبيئة .

ووفقا لهذه الضريبة يسعى المنتجون إلى تخفيض الانبعاثات من خلال مجموعة من الإجراءات كـ بعض التغييرات في نوعية المدخلات المستخدمة أو التحول إلى إنتاج منتجات أخرى أقل تلويثا .

¹ - سعيد عبد العزيز عثمان : النظام الضريبي وأهدافه تمتع مدخل تحليلي معاصر، مرجع سبق ذكره ، ص 250

وبالتالي فإن جوهر استخدام هذا الشكل من الضريبة هو حمل المنتج الملوث للبيئة على البحث واختيار الطريقة الملائمة لتخفيض حجم الانبعاثات الملوثة للبيئة إلى مستويات مقبولة، تجنباً لدفع الضريبة على الانبعاثات.

1-2: الأدوات غير المباشرة:

تتضمن هذه الأدوات أشكالاً متعددة نذكر أهمها¹:

1- السماح للوحدات الإنتاجية التي تمتلك تكنولوجيا إنتاجية جديدة تقلل من التلوث البيئي بالاعتماد على الاستهلاك المعجل ومعونات الاستثمار في حساب أقساط الاستهلاك لأغراض الضريبة، وذلك في نطاق حساب ضرائب الدخل مما يساعد في تحقيق وفورات ضريبية تساهم بنفس الوقت في تحفيز المشروعات على تخفيض مستويات التلوث.

2- إعفاء العتاد والآلات غير الملوثة للبيئة من الضريبة الجمركية وضريبة المبيعات ومن ثم تخفيض تكلفة الحصول عليها.

3- السماح بخصم أقساط قروض تمويل التكنولوجيا المعالجة للتلوث البيئي من وعاء الضريبة التي تفرض على الدخل، بالإضافة إلى خصم الفوائد بدون حد أقصى.

2- صعوبات ومشاكل التطبيق لنظام الضرائب على التلوث (في الدول النامية):

إن استخدام الضريبة على التلوث بصفة عامة والنفائيات بصفة خاصة بهدف تخفيض مستويات التلوث البيئي سوف يواجه بعض المشاكل والصعوبات التي قد تحد من إمكانية تطبيقها وبصفة خاصة في الدول النامية، ومن بين هذه المشاكل على سبيل المثال لا الحصر ما يلي²:

1- الصعوبات المتعلقة بتحديد سعر الضريبة المناسب الذي يؤدي إلى تحقيق المستوى المعياري للتلوث، ولكي يتم ذلك يلزم في بداية الأمر تحديد التكلفة الخارجية للملوثات والتي تختلف من وحدة إنتاجية إلى أخرى وتظهر هنا مشكلة جديدة تتعلق

¹ - عصام خوري، عبير نا عسه: النظام الضريبي وأثره في الحد من التلوث البيئي، مرجع سبق ذكره؛ ص 73

² - عصام خوري، عبير نا عسه: النظام الضريبي وأثره في الحد من التلوث البيئي، مرجع سبق ذكره؛ ص:76

باختيار نماذج التقدير الملائمة بالإضافة إلى صعوبة حصر التكاليف الخارجية وتحديد نطاقها وإيجاد أسس موضوعية لقياسها.

2- انخفاض الوعي الضريبي بصفة خاصة في الدول النامية ، حيث إن فرض مثل هذه الضريبة خاصة إذا كانت ذات أسعار مرتفعة سوف يخلق حافزا لدى الأفراد والمنشآت للتهرب الضريبي ، وربما قد يتم التخلص من الملوثات والنفايات بطرق غير قانونية تؤدي إلى زيادة الأضرار والمخاطر المحدقة بالبيئة.

3- يترتب على فرض هذه الضريبة بعض الآثار التوزيعية غير المرغوب فيها، حيث إنه يتوقع أن فرض هذه الضريبة قد يؤدي إلى ارتفاع أسعار المنتجات التي يقترن إنتاجها بملوثات بيئية.

وتزداد المشكلة سوءا وصعوبة إذا كانت تلك المنتجات أساسية وضرورية من الناحية الاقتصادية والاجتماعية مثل منتجات الأسمت والحديد والصلب وبعض منتجات البتر وكيمياويات.

ولكن وجود مثل هذه الصعوبات والمشاكل السابقة لا ينبغي أن يكون مبررا مانعا لإجراء إصلاح ضريبي يمكن من استخدام وتفعيل دور الضريبة المفروضة على التلوث.

3- أهداف الضرائب البيئية:

لقد تمخضت الأهداف البيئية كنتيجة للتدهور البيئي ، وهذا ما تترتب عليه من ضرورة العمل على حماية البيئة، إذ تم إدخال اصطلاحات جبائية بيئية في المؤتمر العالمي ب ريودي جانيرو سنة 1992، وب كيوتو KYOTO سنة 1997 ، أو ما أصطلح عليه بالجباية الخضراء، أو جباية التنمية المستدامة.

وفي هذا، لقد عرفت العديد من دول التعاون الاقتصادي والتنمية إصلاحات جبائية منذ الثمانينات لتضفي البعد البيئي للجباية، وتم ذلك باعتماد ثلاث خطوات مكملة تتمثل في¹:

- إلغاء التشريعات المضرة بالبيئة.

¹ - باشي أحمد، دور الجباية في محاربة التلوث البيئي، مجلة علوم الإقتصاد والتسيير والتجارة، جامعة الجزائر، العدد09، 2003، ص

- إعادة هيكلة الرسوم الحالية.
- تأسيس رسوم بيئية جديدة.
- ويمكن إجمال أهم أهداف الضرائب البيئية فيما يلي¹:
- إزالة التلوث والحد منه، من خلال ما تتضمنه من إجراءات عقابية في شكل غرامات وضرائب مالية، أو عقوبات ضريبية على مخالفي قواعد حماية البيئة.
- تصحيح إخفاق السوق الناتج عن عدم إمكانية الإجراءات القانونية لردع المخالفين، أو عن عدم كفاية النفقات المخصصة لحماية البيئة.
- تنمية الوعي بأهمية البيئة، وبسط ثقافة الحفاظ عليها.
- الحد من الأنشطة الخطيرة والملوثة للبيئة كونها مكلفة للميزانية العامة للدولة.
- ضمان بيئة صحية لكل أفراد المجتمع.
- وقاية البيئة محليا ودوليا.

4- نظام الضرائب على البيئة في الجزائر

تنسم البيئة في الجزائر بالتدهور بفعل عدم الاهتمام الكبير بها أمام التوسع في النشاطات التي قد تسهم في التلوث (زيادة الإنفاق الاستثماري في قطاع المحروقات، الاسمنت..)، وتدني الوعي بمخاطر هذا التدهور . وقد سعت الجزائر للبحث عن إجراءات ضريبية للحد من التلوث البيئي تمثلت في الآتي:

1- الرسم على النشاطات الملوثة، أو الخطيرة على البيئة:

أسست الضرائب على البيئة في الجزائر سنة 1992 بموجب المادة 17 من قانون المالية لذات السنة، إذ تم تأسيس الرسم على النشاطات الملوثة، أو الخطيرة على البيئة، يحصل سنويا وفق تعريفات مختلفة.

2- إتاوة المحافظة على جودة المياه: أسست إتاوة المحافظة على جودة المياه بموجب قانون المالية لسنة 1996، وتحصل لدى كل مرفق مرتبط بشبكة عمومية

¹ - بوزيدة حميد، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاحات الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 238

3- الرسم على الوقود المحتوي على الرصاص (البنزين العادي والممتاز بالرصاص): أسس هذا الرسم بموجب المادة رقم 38 من قانون المالية لسنة 2002 كأداة جبائية للتقليل من استهلاك هذا النوع من الوقود ، نظرا لما يحدثه الرصاص من أخطار على الصحة العمومية، وحدد مبلغه بدينار واحد.

4- الرسم على الأطر المطاطية الجديدة المستوردة، والمصنوعة محليا: أسس هذا الرسم بموجب المادة رقم 60 من قانون المالية لسنة 2006 ويحدد مبلغ هذا الرسم كما يلي:

- 10 د.ج عن كل إطار مخصص للسيارات الثقيلة.

- 5 د.ج عن كل إطار مخصص للسيارات الخفيفة.

5- الرسم على تخزين النفايات الصناعية الخطرة: أسس هذا الرسم بموجب المادة رقم 203 من قانون المالية لسنة 2002 بهدف التشجيع على عدم تخزين النفايات الصناعية الخطرة بمبلغ 10.500 د.ج عن كل طن مخزون من النفايات الصناعية.

6- الرسم التكميلي على التلوث الجوي ذي المصدر الصناعي: أسس هذا الرسم بموجب المادة رقم 205 من قانون المالية لسنة 2002 على الكميات المنبعثة في الجو من المصانع (كانبعاث ثاني أكسيد الكربون)، والتي تتجاوز حدود القيم. ويحدد هذا بالرجوع إلى المعدل الأساسي السنوي الذي حدد بموجب المادة 54 من قانون المالية لسنة 2000، ومن معامل مضاعف يتراوح بين 1 و 5 حسب نسبة تجاوز حدود القيم.

7- الرسم على الزيوت والشحوم وتحضير الشحوم: أسس هذا الرسم بموجب المادة رقم 61 من قانون المالية لسنة 2006. يحدد مبلغه بـ 12.500 د.ج (اثني عشر ألف وخمسمائة دينار) عن كل طن مستورد، أو مصنوع داخل التراب الوطني، والتي تتجم عن استعمالها زيوت مستعملة.

وفضلا عن الضرائب البيئية، ومن أجل ضمان فعالية إجراءات حماية البيئة من النفايات الملوثة، سن المشرع الجزائري عدة قوانين تضمن الالتزام بإتباع تنفيذ هذه الإجراءات منها:

1- القانون رقم 01- 20 المؤرخ في 12 ديسمبر 2001 المتعلق بتهيئة الإقليم وتنميته المستدامة.

2- والقانون رقم 03-10 المؤرخ في 19 يوليو 2003 المتعلق بحماية البيئة في إطار التنمية المستدامة

3- صدر المرسوم التنفيذي رقم 04-410 المؤرخ في 14 ديسمبر 2004 المحدد للقواعد العامة لتهيئة واستغلال منشآت معالجة النفايات وشروط قبول النفايات على مستوى هذه المنشآت.

لكن ملا يلاحظ على الضرائب البيئية في الجزائر أن مردوديتها ليست كافية لتغطية تكاليف تسيير النفايات وتلوث الهواء، بالإضافة إلى ضرورة أن تكون ذات طابع تحفيزي على إزالة النفايات بدلا من الطابع العقابي¹.

¹ - قدي عبد ا يد، النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، مرجع سبق ذكره

خلاصة الفصل:

ما يمكن استخلاصه من هذا الفصل انه لتحديد نظام ضريبي فعال لا بد من مراعاة عدة مبادئ ومقومات، وان يؤسس النظام الضريبي انطلاقا من المحددات الإقتصادية والسياسية والإجتماعية السائدة في المجتمع، وأن ينمو هذا النظام ويتطور مع تغير هذه المحددات وتطورها.

وعند تحليلنا لأداء النظام الضريبي الجزائري خلال فترة الدراسة، اتضح على الرغم من الإصلاحات التي شهدها النظام الضريبي الجزائري إلا أن أداء النظام الضريبي لا يزال بعيدا عن الأهداف المتوخاة منه، إذ لا زالت الإيرادات البترولية تستأثر بالنصيب الأكبر في تمويل الموازنة العامة في الجزائر، كما أن نسبة الإستقاع الضريبي لا زالت متواضعة، كما أن استجابة التغير في الإيرادات الضريبية العادية للتغير في الناتج المحلي الإجمالي أو بما يعرف بالمرونة منخفضة.

كما أن اثر الإصلاحات على الإقتصاد الكلي والجزئي لازالت غير مرضية والسبب الرئيسي يعود إلى العراقيل الإدارية و بعض الضرائب ذات المعدلات المرتفعة.

كما تم التوصل أنه إذا ما أريد للنظام الضريبي الجزائري أن تكون له مساهمة فعالة ومعتبرة في تمويل الموازنة العامة، فعليه التخلص من عدة عوائق التي تقف امام تطوره وزيادة فعاليته ومن أهمها التهرب والإزدواج الضريبيين، وكثرة التعديلات التي تساهم في عدم استقرار النظام الضريبي، وعدم كفاءة ادارة الضرائب. كما على النظام الضريبي أن يجابه التحديات الجديدة للنظم الضريبية والتي من أهمها: الضرائب الإلكترونية والضرائب البيئية، تعاظم دور الإستثمارات الأجنبية والإتجاه المتزايد نحو التكتلات الإقتصادية.

الخاتمة



الخاتمة العامة

تدور إشكالية الموضوع المعالج حول أثر الإصلاح الإقتصادي على فعالية النظام الضريبي الجزائري وبغرض معالجة الإشكالية المطروحة وتحقيق أهدافها قمنا بدراسة حالة النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاحات المعتمدة في عام 1992 لأن هذا الأخير هو المطبق في الميدان، وهذا قادنا إلى معالجة هذا الموضوع من خلال ثلاثة فصول.

فعند دراستنا في الفصل الأول لبرنامج الإصلاح الاقتصادي والنظام الضريبي الجزائري عرجنا على مختلف البرامج الاقتصادية التي تم الإتفاق بصصدها مع صندوق النقد الدولي التي كانت تتسم شرطيتها بالتطبيق الصارم لمختلف البنود المتضمنة للتصحيحات الهيكلية وكيفية تحقيق الإستقرار، وقد كان اتفاق التمويل الموسع أطول اتفاق حيث من 22 مارس 1995 إلى 21 ماي 1998، وقد تمكن الاقتصاد الجزائري من خلاله استعادة التوازنات الاقتصادية الكبرى على عكس الاتفاقات الاستعدادية الأولى التي كانت نتائجها محدودة، وفي خضم هذه الاتفاقات كانت السياسة الضريبية ترتسم حيث جاء الإصلاح الضريبي لعام 1991 لمواكبة التحولات الاقتصادية والانتقال من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق وكان من أهم أهداف هذا الإصلاح احلال الجباية العادية محل الجباية البترولية، كما يعتبر الإصلاح الضريبي في الجزائر إصلاحا تدريجيا، بحيث لم تستقر الضرائب المنبثقة عن اصلاح 1992 إذ لم تخلو قوانين المالية من تعديلات ضريبية.

كما تعرضنا في الفصل الثاني بالتفصيل إلى أهم أنواع الضرائب في الجزائر وأهم التعديلات التي طرأت عليها خلال فترة الدراسة حيث تم التركيز على الضرائب التي انشأت من خلال قانون المالية لعام 1991 وهي (الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على القيمة المضافة، الضريبة على أرباح الشركات) والتي أصبحت تشكل صلب النظام الضريبي الجزائري الحالي، كما تم التطرق إلى تطور الجباية العادية حيث عرفت خلال فترة الدراسة تزايد في حصيلتها من سنة إلى أخرى، لكن

مساهمتها في الإيرادات العامة عرفت تدهورا في بعض السنوات، لكن ابتداء من عام 2002 عرفت مساهمتها تطورا ملحوظا، وبالرغم من هذا التطور لا زالت الجباية البترولية تستأثر بالنصيب الأكبر في تمويل الموازنة العامة.

كما لجأنا في آخر هذا الفصل إلى إجراء مقارنة النظام الضريبي الجزائري بالنظم الضريبية لكل من (مصر، فرنسا، الكويت) حيث تبين أن مساهمة الإيرادات الضريبية في كل من فرنسا ومصر تستأثر بالنصيب الأكبر في تمويل الموازنة العامة على العكس من الجزائر والكويت اللتان تعتمدان بشكل أساسي على الإيرادات البترولية والسبب يعود إلى تركيبة كل اقتصاد.

وفي الفصل الثالث حاولنا فيه تحليل وتقييم أداء النظام الضريبي الجزائري وسبل تطويره بحيث توصلنا انه لكي يكون أي نظام ضريبي فعال لا بد من مراعاة عدة مبادئ ومقومات وضرورة تبني الحوكمة في الجهاز الإداري للضرائب، وعند تحليلنا لأداء النظام الضريبي الجزائري خلال فترة الدراسة، اتضح على الرغم من الإصلاحات التي شهدتها النظام الضريبي الجزائري إلا أن أداء النظام الضريبي لا يزال بعيدا عن الأهداف المتوخاة منه، إذ لا زالت الجباية البترولية تستأثر بالنصيب الأكبر في تمويل الموازنة العامة في الجزائر، كما أن نسبة الإستقاع الضريبي لا زالت متواضعة، كما أن استجابة التغيير في الإيرادات الضريبية العادية للتغيير في الناتج المحلي الإجمالي أو بما يعرف بالمرونة منخفضة. كما أن اثار الإصلاح الإيجابية على الإقتصاد الكلي والجزئي لا زالت لم دون المستوى المطلوب بفعل عدم كفاءة الإدارة الضريبية في الجزائر.

وفي آخر هذا الفصل عرجنا إلى العوائق التي تحد من فعالية النظام الضريبي ومن أهمها التهرب والإزدواج الضريبيين، وكثرة التعديلات التي تساهم في عدم استقرار النظام الضريبي، وعدم كفاءة الإدارة الضريبية، بالإضافة إلى التحديات الجديدة للنظم الضريبية والتي من أهمها: الضرائب الإلكترونية والضرائب البيئية، تعاضم دور الإستثمارات الأجنبية والإتجاه المتزايد نحو التكتلات الإقتصادية التي يتعين على النظام الضريبي التكيف منها.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج والتوصيات التالية:

أولاً- النتائج:

أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة تمثلت في الآتي:

1- أن الإصلاح الضريبي في الجزائر لعام 1992 تزامن مع قيام الجزائر بإصلاح إقتصادي بمساعدة المؤسسات المالية الدولية (صندوق النقد الدولي و البنك الدولي).

2- أن السبب الرئيسي لقيام الجزائر بإصلاح إقتصادي ولجوءها إلى المؤسسات المالية الدولية هو المصاعب المالية والعجز الخارجي المتمثل في عجز ميزان المدفوعات وتزايد حجم الدين الخارجي، وهذا بسبب انهيار اسعار البترول لعام 1986.

3- استمرار سيطرة الإيرادات البترولية في تمويل الإيرادات العامة في الجزائر حتى في السنوات التي انخفضت فيها أسعار البترول، وكذلك بالرغم من إعتقاد سعر مرجعي لبرميل البترول المقدر ب 19 دولار للبرميل ابتداء من عام 2000م، بالإضافة إلى أن ما يقدر من جباية بترولية يحصل في الأخير لصالح الموازنة العامة.

4- كما أن الهدف الأساسي من الإصلاحات التي طبقت على النظام الضريبي الذي تمثل في إحلال الإيرادات الضريبية محل الجباية البترولية لم يتحقق.

5- سيطرة الضرائب غير المباشرة على هيكل النظام الضريبي الجزائري بسبب إعتقاد الجزائر على الضريبة على القيمة المضافة التي تمتاز بتأمين إيراد وفير ومنتظم، وعلى الرغم من انخفاض مساهمة الضرائب الجمركية والتي شهدت انخفاضا بعد دخول اتفاقية المشاركة الأوروبية الجزائرية حيز التنفيذ إعتبارا من الفاتح سبتمبر 2005، وستزداد انخفاضا عند انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة.

6- رغم تخفيف العبء الضريبي من خلال تخفيض معظم الأسعار الضريبية إلا أن تحديد تلك الأسعار لم تستند على دراسات ميدانية، مما اثر على حصيله تلك الضرائب.

7- لم يتمكن النظام الضريبي إلى حد الآن من الوصول إلى البساطة والشفافية والعدالة بحكم كثرة التعديلات التي تحملها قوانين المالية في كل سنة، حيث من خلال تتبع قوانين المالية سواء العادية أو التكميلية خلال الفترة (1992-2008) لا تكاد تخلو من تدابير ضريبية سواء تعديل أو إلغاء أو استحداث.

8- ومن مقارنة النظام الضريبي الجزائري بالنظم الضريبية لكل من (فرنسا، مصر، الكويت) يتضح ان الإيرادات الضريبية لكل من الجزائر والكويت لا زالت مساهمتها في الإيرادات العامة متواضعة، على عكس كل من فرنسا ومصر.

9- ومن أجل تطوير النظام الضريبي الجزائري كشفت الدراسة عن ضرورة مكافحة التهرب الضريبي وعقد اتفاقيات دولية لمنع الإزدواج الضريبي الدولي، والتخلص من التعديلات الضريبية المستمرة، والقضاء على الفساد في الجهاز الإداري للضرائب، ومواجهة التحديات التي تواجه النظم الضريبية خاصة في العقدين الآخرين مثل: الضرائب الإلكترونية، وتعاضم دور الإستثمارات الأجنبية المباشرة و الإتجاه المتزايد للتكتلات الإقتصادية، والضرائب البيئية.

ثانيا- التوصيات

توصلت الدراسة إلى التوصيات التالية:

1- ضرورة نشر الوعي الضريبي في المجتمع وخاصة بين المكلفين بدفع الضريبة، ومن أجل نشر الوعي الضريبي يجب اتخاذ الإجراءات التالية:

أ- القيام بحملات توعية لجميع المكلفين باختلاف مستوياتهم وذلك باستعمال وسائل الإعلام المكتوبة والمسموعة والمرئية، وكذلك تنظيم ملتقيات وندوات مفتوحة حول الضرائب.

- ب- إقناع المكلف على أهمية دفع الضريبة كونها تمثل مساهمة في إيرادات الدولة والتي تخصص لتمويل الخدمات العامة.
- ت- التعريف بالضريبة وأهدافها من خلال تعميمها في البرامج التربوية قصد إرساء ثقافة ضريبية لدى المواطن
- 2- الإهتمام بموظفي الضرائب وذلك من خلال ما يلي:
- أ- تحسين أوضاع العاملين ماديا ومعنويا لكسب ولائهم وإخلاصهم للعمل ورفع روحهم المعنوية وتمكينهم من مواجهة الإغراءات التي تعرض عليهم من بعض الممولين.
- ب- وضع برنامج تكويني لموظفي الضرائب يتماشى مع التغيرات التي يشهدها النظام الضريبي.
- ث- فتح مدارس متخصصة في المجال الضريبي عبر مختلف جهات الوطن، قصد تكوين إطارات ضريبية.
- 2- القيام بإصلاح شامل وجذري لإدارة الضرائب.
- 3- تبسيط النظام الضريبي وذلك من خلال تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب، فضلا عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكافين فهمها.
- 4- إدخال التقنيات والآلات المتطورة مثل الإعلام الآلي والقضاء على البيروقراطية وظاهرة الرشوة
- 5- العمل على زيادة المقدرة التكلفة للإقتصاد الوطني وذلك بإزالة المعوقات التي تحول دون زيادة هذه القدرة وذلك ب:
- أ- تدعيم مكافحة التهرب الضريبي.
- ب- القضاء على مظاهر الفساد الإداري.
- ت- ترشيد الإعفاءات الضريبية.
- ث- رفع مساهمة القطاعات الأخرى خارج قطاع المحروقات في تكوين الناتج المحلي الإجمالي.

- 6- ضرورة الإستعداد الجيد لمواجهة التحديات الجديدة للنظم الضريبية والمتمثلة في الضرائب الإلكترونية والضرائب البيئية والإتجاه المتزايد نحو التكتلات الإقتصادية، بالإضافة إلى تعظم دور الإستثمارات الأجنبية.
- 7- زيادة التعاون الدولي في إطار تبادل المعلومات التي تفيد في الكشف عن الوضعية المالية للمكلف، ويتم ذلك من خلال عقد اتفاقيات دولية لمكافحة التهرب الضريبي.

المراجع



قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية:

أ- الكتب:

- (1) المرسي السيد حجازي، النظم والقضايا الضريبية المعاصرة، أليكس لتكنولوجيا المعلومات، الإسكندرية(مصر)، 2004.
- (2) أسامة محمد الفولي، النظام الضريبي المصري، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية ، 2006.
- (3) إعداد طلبة تحت اشراف الدكتور مولود ديدان، أبحاث في الإصلاح المالي، دار بلقيس، الجزائر، 2010
- (4) باهر عتلم وسامي السيد، المالية العامة ودور القطاع العام في تحقيق الرفاهية الاقتصادية، دار التعاون للطباعة، مصر، بدون تاريخ
- (5) بلعزوز بن علي، انعكاس الاصلاحات الاقتصادية على التوازن النقدي في الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003
- (6) حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية ، الإسكندرية (مصر)، 2003.
- (7) حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات(دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة الرسم على القيمة المضافة: دراسة نظرية وتطبيقية)، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، 2007.
- (8) رمضان صديق، الضرائب على التجارة الإلكترونية، دار النهضة العربية، القاهرة (مصر)، 2001.
- (9) زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الفتح للطباعة والنشر، الإسكندرية (مصر)، 2003.
- (10) سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي وأهداف المجتمع مدخل تحليلي معاصر، الدار الجامعية، الإسكندرية (مصر)، 2008.
- (11) سمير عبد الفتاح إبراهيم، المالية العامة والسياسة المالية في الكويت دراسة تحليلية للإيرادات العامة، وزارة المالية، الكويت، 2009.

- (12) سمير عبد الفتاح ابراهيم، المالية العامة والسياسة المالية في الكويت- دراسة تحليلية موجزة للإنفاق العام والإيرادات العامة، وزارة المالية، الكويت، 2009.
- (13) عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية(مصر).
- (14) عبد الهادي عبد القادر سويقي، اقتصاديات المالية العامة، مصر، 1997.
- (15) علي عباس، النظم الضريبية المقارنة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1978.
- (16)
- (17) قدي عبد المجيد، المدخل إلى السياسات الإقتصادية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- (18) محمد البنا و سهير محمد حسن، اقتصاديات المالية العامة مدخل حديث، دار الخولي للطباعة، طنطا (مصر)، 2004.
- (19) مصطفى الكثيري، النظام الجبائي والتنمية الإقتصادية في المغرب، دار النشر المغربية، الدار البيضاء (المغرب)، 1985.
- (20) محمد مندور، المشكلات الإقتصادية للموارد والبيئة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية (مصر)، 1995.
- (21) ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003، منشورات بغدادية، الجزائر، بدون تاريخ.
- (22) ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة، الجزائر، 2004.
- (23) ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومه، الجزائر، 2003.
- (24) يونس احمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.

(25) يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية (مصر)، 2005.

ب- الدوريات:

- (1) باشي أحمد، دور الجباية في محاربة التلوث البيئي، مجلة علوم الإقتصاد والتسيير والتجارة، جامعة الجزائر، العدد 09، 2003.
- (2) بطاهر علي، سياسات التحرير والاصلاح الاقتصادي في الجزائر، مجلة شمال افريقيا، العدد 00، 2004.
- (3) بوفليح نبيل، صندوق ضبط الموارد في الجزائر أداة لضبط وتعديل الميزانية العامة في الجزائر، مجلة شمال إفريقيا، العدد الأول، 2004.
- (4) عبد الرحمن تومي و راضية بختاش، أثر الجباية على النمو الإقتصادي في الجزائر، دراسات إقتصادية، مركز البصيرة للبحوث والدراسات الإنسانية، الجزائر، العدد السابع، 2006.
- (5) طالبي محمد، أثر الحوافز الضريبية وسبل تفعيلها في جذب الإستثمار الأجنبي في الجزائر، مجلة شمال افريقيا، الجزائر، العدد 06
- (6) عصام خوري و عبير ناعسه، النظام الضريبي وأثره في الحد من التلوث البيئي، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 29، العدد 1، 2007.
- (7) عوني حمدان عبد الله، دور الضرائب في تمويل الميزانية العامة لدولة الكويت، أفاق اقتصادية، الإمارات، المجلد 20، العدد 80، 1999.
- (8) محمد سعيد فرهود، التخصصية والضرائب، " نظرة مستقبلية للنظام الضريبي في دولة الكويت"، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، العدد الثالث. 1997.
- (9) مصطفى حسين المتوكل، محددات الطاقة الضريبية في الدول النامية مع دراسة للطاقة الضريبية في اليمن، مركز الإمارات للدراسات والبحوث الاستراتيجية، الإمارات، العدد 36، 2000.

10) ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، ورقة (الجزائر)، العدد 02، 2003.

11) ناصر مراد، تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد 2، 2009

ت- الوثائق:

1) التعلية رقم 625 المؤرخة في 18/08/92 الصادرة من مصالح وزارة المالية الجزائرية.

2) الأمر رقم 01 - 03 المؤرخ في 20 غشت 2001، والمتعلق بتطوير الاستثمار

3) القانون 95-55 المؤرخ في 27/09/1995 المتعلق بالشركات القابضة.

4) المرسوم التشريعي رقم 93 - 612 المؤرخ في 5 أكتوبر 1993، المتعلق بترقية الاستثمار

5) المرسوم التنفيذي رقم 96 - 296 المؤرخ في 08 سبتمبر 1996

6) مرسوم تنفيذي رقم 95-22 المؤرخ في 26/08/1995 المتعلق بخصوصية المؤسسات العمومية.

7) مرسوم ضريبة الدخل الكويتية رقم (3) لعام 1955 والتعديلات والتفسيرات الملحقة به.

8) قانون الرسوم على رقم الأعمال

9) قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

10) قوانين المالية التكميلية لأعوام (1991-1994-1996-2000-2001-2006-2008).

11) قوانين المالية في الجزائر (1991-2008).

1- قانون رقم 40-36 المؤرخ في 31-12-1990 المتضمن قانون المالية لعام 1991، جريدة رسمية عدد 57

2- قانون رقم 91-25 المؤرخ في 16-12-1991 المتضمن قانون المالية لعام 1992، جريدة رسمية عدد 65

- 3- مرسوم تشريعي 93-01 المؤرخ في 19-01-1993 المتضمن قانون المالية لعام 1993، جريدة رسمية عدد 04
- 4- مرسوم تشريعي 93-18 المؤرخ في 29-12-1993 المتضمن قانون المالية لعام 1994، جريدة رسمية عدد 88
- 5 - أمر رقم 94-03 المؤرخ في 31-12-1994 المتضمن قانون المالية لعام 1995، جريدة رسمية عدد 87
- 6 - أمر رقم 95-27 المؤرخ في 30-12-1995 المتضمن قانون المالية لعام 1996، جريدة رسمية عدد 82
- 7 - أمر رقم 96-31 المؤرخ في 30-12-1996 المتضمن قانون المالية لعام 1997، جريدة رسمية عدد 85
- 8 - قانون رقم 98-12 المؤرخ في 31-12-1998 المتضمن قانون المالية لعام 1999، جريدة رسمية عدد 98
- 9 - قانون رقم 99-11 المؤرخ في 23-12-1999 المتضمن قانون المالية لعام 2000، جريدة رسمية عدد 92
- 10- قانون رقم 2000-06 المؤرخ في 23-12-2000 المتضمن قانون المالية لعام 2001، جريدة رسمية عدد 80
- 11- قانون رقم 01-21 المؤرخ في 22-12-2001 المتضمن قانون المالية لعام 2002، جريدة رسمية عدد 79
- 12- قانون رقم 02-11 المؤرخ في 24-12-2002 المتضمن قانون المالية لعام 2003، جريدة رسمية عدد 86
- 13- قانون رقم 03-22 المؤرخ في 28-12-2003 المتضمن قانون المالية لعام 2004، جريدة رسمية عدد 83
- 14- قانون رقم 05-16 المؤرخ في 31-12-2005 المتضمن قانون المالية لعام 2006، جريدة رسمية عدد 85
- 15- قانون رقم 06-24 المؤرخ في 26-12-2006 المتضمن قانون المالية لعام 2007، جريدة رسمية عدد 85

16- قانون رقم 07-12 المؤرخ في 30-12-2007 المتضمن قانون المالية لعام 2008، جريدة رسمية عدد 82

ث- الرسائل العلمية:

- 1) العياشي عجلان، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل 1992-2009، جامعة الجزائر، 2006.
- 2) أمل عصام، مدى ملائمة السياسة الضريبية لمواجهة متطلبات التنمية في ظل المتغيرات العالمية المعاصرة "دراسة مقارنة مصر، تركيا، إسرائيل" رسالة دكتوراه، جامعة عين شمس، 2004.
- 3) باغوس عبد القادر دراسة تحليلية لعجز الموازنة العامة في الجزائر خلال الفترة 1996-1997، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 1999.
- 4) بلعزوز بن علي، اثر تغير سعر الفائدة على اقتصاديات الدول النامية، حالة الجزائر، رسالة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2003.
- 5) بليلة لمين، السياسة الضريبية ضمن يرامج التصحيح الهيكلي لصندوق النقد الدولي حالة الجزائر للفترة 1989-1998، جامعة الجزائر، 1999.
- 6) بوزيدة حميد، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الإقتصادي في الفترة (1992-2004)، رسالة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2006.
- 7) رضاني لعلا، أثر التحفيز الضريبية في ظل الإصلاحات الإقتصادية (حالة الجزائر) رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002.
- 8) عبد الله بالوناس، ازمة الديون الخارجية في الدول النامية وخيار اعادة الجدولة، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 1999.
- 9) علاوي نواري، أثار برامج الاصلاح الاقتصادي على الاقتصاد الجزائري، رسالة دكتوراه، جامعة حلوان، 2008.
- 10) محمد راتول، سياسات التعديل الهيكلي ومدى معالجتها للاختلال الخارجي تجربة الجزائر، رسالة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2000.

- (11) محمد صبيحة زوجة راحم، دور وأهمية الإصلاحات الجبائية في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2001.
- (12) سوزانا صبحي، تأثير السياسة الضريبية على النمو الإقتصادي، رسالة ماجستير، كلية الإقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، 2004
- (13) وجدي محمد عبد ربه، قوانين الإصلاح الضريبي وأثارها على التنمية الإقتصادية في مصر - دراسة تطبيقية على المركز الجمركي النموذجي، رسالة ماجستير، جامعة عين شمس، 2008.
- (14) وسيلة طالب، الضغط الضريبي والفعالية الضريبية حالة الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004.

ج- تقارير وملتقيات:

- (1) ابراهيم محمد درويش، التجارة الإلكترونية من منظور قانوني، المؤتمر الضريبي السابع للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب بعنوان تطوير النظام الضريبي المصري في ضوء المتغيرات المعاصرة، القاهرة، 14-16 مايو 2002.
- (2) أسامة عبد الخالق، حوكمة المنظومة الضريبية، على الموقع: www.Cipe-arabia.org
- (3) البنك المركزي المصري، التقرير السنوي لعام 2007\2008.
- (4) برودي نعيمة، الإقتصاد الجزائري بين سندان الإختلالات الهيكلية والإنعاش الإقتصادي ومطرقة التعديل الهيكلي، الملتقى الدولي حول أبعاد الجيل الثاني من الإصلاحات الإقتصادية في الدول النامية، جامعة أمحمد بوقرة (الجزائر)، خلال الفترة 03-05 ديسمبر 2006.
- (5) بوشعور رضية و ديدوح شكرية، الإصلاحات الإقتصادية في الجزائر (عرض وتقييم)، الملتقى الدولي حول أبعاد الجيل الثاني من الإصلاحات الإقتصادية في الدول النامية، جامعة أمحمد بوقرة (الجزائر)، خلال الفترة 03-05 ديسمبر 2006.

- (6) تقارير ممارسة أنشطة الأعمال "DOING BUSINESS" لأعوام 2006-2007-2008-2009 ، البنك الدولي ومؤسسة التمويل الدولية. [http://rru.worldbank.org /doing business](http://rru.worldbank.org/doing%20business)
- (7) زايري بلقاسم و بلحسن الهواري، تحليل المحيط الإقتصادي لبيئة الأعمال وأثره على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مداخلة في الملتقى الدولي حول متطلبات تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الدول العربية، يومي 17/18 أفريل 2006، اشراف مخبر العولمة واقتصاديات شمال افريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي (الشلف)، الجزائر، 2006.
- (8) زلاقي وهيبة و لعجال عفيفة، ظروف تطبيق سياسات التثبيت والتكيف الهيكلي بالدول النامية وواقع سياسات الإصلاح الإقتصادي بالجزائر، الملتقى الدولي حول أبعاد الجيل الثاني من الإصلاحات الإقتصادية في الدول النامية، جامعة أمحمد بوقرة (الجزائر)، خلال الفترة 03-05 ديسمبر 2006.
- (9) عبد الباسط جيراد، التهرب الضريبي في الجزائر، المؤتمر الدولي السابع للإتحاد العربي لخبراء المحاسبة القانونيين حول أثر الضرائب على الإستثمارات، القاهرة، 25/26 سبتمبر 2004.
- (10) عبد الوهاب كيرامان ، الاقتصاد الجزائري بين الاستقرار والاصلاح الهيكلي، بنك الجزائر، 1996.
- (11) صندوق النقد العربي، التقرير الإقتصادي العربي الموحد لعام 2008، أبو ظبي، الإمارات، 2008.
- (12) فريد كورتل، حوكمة الشركات، ورقة بحثية مقدمة في المؤتمر العلمي بجامعة دمشق، 15-16/10/2008
- (13) قدي عبد المجيد، النظام الجبائي وتحديات الألفية الثالثة، مداخلة في ملتقى الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة البليدة، كلية العلوم الاقتصادية، 21-22 ماي 2002.

- 14) قدي عبد المجيد، إمكانية تطبيق مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بخصوص حوكمة الشركات في البلاد العربية : الجزائر نموذجا، الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة باجي مختار، عنابة، 18-19/11/2009
- 15) محمد بوزيان، الإصلاحات الاقتصادية من الجيل الثاني في الجزائر (خيار أم إجبار)، الملتقى الدولي حول أبعاد الجيل الثاني من الإصلاحات الاقتصادية في الدول النامية، جامعة محمد بوقرة (الجزائر)، خلال الفترة 03-05 ديسمبر 2006.
- 16) مخلوفي عبد السلام ، أزمة المديونية ولجوء الجزائر إلى صندوق النقد الدولي، الملتقى الوطني حول الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر، المركز الجامعي ببيشار، الجزائر، يومي 20-221 أبريل 2004.
- 17) كريم النشاشبي وآخرون ، تحقيق الاستقرار و التحول الى اقتصاد السوق، صندوق النقد الدولي ، واشنطن ، 1998.
- 18) كمال رزيق، إصلاح النظام الجبائي، الملتقى الوطني حول الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر، المركز الجامعي ببيشار، الجزائر، يومي 20-21 أبريل 2002.
- 19) مناخ الإستثمار في الدول العربية 2009 ، المؤسسة العربية لضمان الإستثمار وائتمان الصادرات
- 20) ناجي بن حسين، دراسة تحليلية لمناخ الإستثمار في الجزائر، مركز المشروعات الدولية
- 21) وزارة المالية الكويتية، تقرير الحساب الختامي لعام 2006\2007.

ثانيا: المراجع الأجنبية:

- 1- AINOUCHE Mohanad Cherif, la Fiscalité instrument de développement économique, thèse doctorat d'état, I.S.E, université d'Alger, 1991
- 2- Banque D'algerie, rapports annuels (2002+ 2003+ 2004+ 2005+ 2006+2007+2008).
- 3- Banque De France, rapport annuel, 2007.
- 4- BELTRAME Pierre , La Fiscalité en France, HACHETTE LIVRE, 6 éme édition , 1998
- 5- Direction Générale des Finances Publiques, La fiscalité française,France, 2008.
- 6- Hocine Benisaad, Algerie restructuration reformes économique (1979- 1994), OPU, Alger
- 7- Hocine Benisaad,L' ajustement structurel: L' expérience du Maghreb,O.P.U Alger,1999
- 8- JEAN JACQUES NEUER, fraude fiscale internationale et répression , P.U.F, Paris,1976.
- 9- Le rapport final de la national de la reforme, edition C.N.C, Alger.
- 10- SAID.BENAISSA, Fiscalité et parafiscalité Algérienne, E.P.A, 1984.

ثالثا: مواقع الإنترنت:

- 1- [http:// www.cbe.org.eg](http://www.cbe.org.eg) البنك المركزي المصري.
- 2- [http:// www.bank-of-algeria.dz](http://www.bank-of-algeria.dz) البنك المركزي الجزائري.
- 3- [http:// www.banque.france.fr](http://www.banque.france.fr) بنك فرنسا.
- 4- [http:// www.andi.dz](http://www.andi.dz) الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار.

- 5- [http:// www.mof.gov.kw](http://www.mof.gov.kw)
6- [http:// www.amf.org.ae](http://www.amf.org.ae)

وزارة المالية الكويتية.
صندوق النقد العربي.



الملاحق



الملحق رقم (2): تطورات متوسط صرف الدينار الجزائري مقابل الدولار الأمريكي

متوسط صرف الدينار الجزائري مقابل دولار أمريكي	السنة
21,8	1992
23,4	1993
35,1	1994
47,74	1995
54,75	1996
57,71	1997
58,74	1998
66,64	1999
75,31	2000
77,27	2001
79,68	2002
77,37	2003
72,06	2004
73,62	2005
72,64	2006
69,36	2007
64,58	2008

Banque D'algerie rapports annuels (2002- 2008)

المصدر:

الملحق رقم (03): تطورات متوسط أسعار برميل النفط

متوسط سعر برميل النفط (دولار)	السنة
20,05	1992
17,8	1993
16,3	1994
17,6	1995
21,7	1996
19,49	1997
12,94	1998
17,91	1999
28,5	2000
24,85	2001
25,24	2002
29,03	2003
38,66	2004
54,64	2005
65,85	2006
74,95	2007
99,9	2008

-Banque D'algerie rapports annuels (2002- 2008)

المصدر:

الملحق رقم (04): أهم الصناديق السيادية في العالم وتقدير حجم أصولها

تاريخ الإنشاء	الدولة	اسم الصندوق	الحجم (مليار دولار)	مصدر العوائد
1953	الكويت	هيئة الإستثمار الكويتية	213	نفط
1974	سنغافورة	تيماسك	110	تجارة
1976	الو-م-أ	صندوق الاسكا الدائم	39	نفط
1976	كندا	AHSTF	17	نفط
1976	الإمارات	هيئة الإستثمار أبو ظبي	875	نفط
1981	سنغافورة	شركة الإستثمار الحكومية	300	فائض موازنة
غير محدد	السعودية	شركات قابضة عمومية	290	نفط
1983	بروناي	وكالة الإستثمار لبروناي	35	نفط
1990	النرويج	صندوق المعاشات الحكومي	322	نفط
1997	الصين	SAFE	311	احتياطات الصرف
1993	ماليزيا	KHA ZANAH NASIONAL BHD	18	نفط
2000	قطر	هيئة الإستثمار القطرية	50	نفط
2000	ايران	صندوق الإستثمار النفطي	12	نفط
2000	كازخستان	KHAZANAH NASIONAL KNF	18	نفط وغاز
2000	الجزائر	صندوق ضبط الموارد	43	نفط
2001	فرنسا	الصندوق الاحتياط للمعاشات	35	اقتطاعات اجتماعية
2001	ايرلندا	الصندوق الوطني لاحتياط المعاشات	29	تجارة
2001	تايوان	الصندوق الوطني لإستقرار تايوان	15	عملات أجنبية
2002	الإمارات	شركات مبادلة للتنمية الدولية	10	نفط
2003	روسيا	صندوق الإستقرار	157	نفط

غير محدد	54	الصندوق الحكومي المستقبلي	استراليا	2004
نفط	15	الصندوق التنمية الوطني	فنزويلا	2005
تجارة	30	شركة الإستثمار الحكومية	كوريا الجنوبية	2005
نفط	82	هيئة استثمار دبي	دبي	2006
نحاس	10	صندوق الإستقرار الإقتصادي والإجتماعي	الشيلي	2007
نفط	40	صندوق احتياط النفط	ليبيا	2007
عملات أجنبية	200	شركة استثمار الصين	الصين	2007

المصدر: عبد المجيد قدي، الصناديق السيادية والأزمة المالية الراهنة، مؤتمر الأزمة المالية العالمية وكيفية علاجها من منظور النظام الإقتصادي الغربي والإسلامي، جامعة الجنان، طرابلس(لبنان)، من 13 إلى 14 آذار(مارس) 2009

الملحق رقم(5): مساهمة قطاعات المحروقات والقطاعات الاخرى في الناتج المحلي الإجمالي

مليار دينار جزائري

النسبة إلى الناتج المحلي الإجمالي (%)	ناتج المحروقات	نسبة ناتج خارج المحروقات إلى الإجمالي (%)	ناتج خارج المحروقات	الناتج المحلي الإجمالي	السنة
25,47	273,7	74,53	801	1074,7	1992
23,09	274,7	76,91	915	1189,7	1993
24,3	361,4	75,7	1126	1487,4	1994
27,48	551	72,52	1454	2005	1995
31,44	808	68,56	1762	2570	1996
30,18	839	69,82	1941,2	2780,2	1997
22,55	638,2	77,45	2192,3	2830,5	1998
27,43	890,9	72,57	2357,3	3248,2	1999
39,43	1616,3	60,57	2482,5	4098,8	2000
34,09	1443,9	65,91	2791,7	4235,6	2001
32,8	1461,3	67,2	2994	4455,3	2002
35,62	1868,9	64,38	3378,6	5247,5	2003
37,81	2319,8	62,19	3816,1	6135,9	2004
44,39	3352,9	55,61	4201,2	7554,1	2005
45,91	3885,2	54,09	4577,8	8463	2006
44,28	4157,4	55,72	5232,2	9389,6	2007
45,07	4997,6	54,93	6092,4	11090	2008

- Banque D'algérie rapports annuels (2002- 2008)

المصدر:

**ملحق رقم(06): الإتفاقيات الدولية الموقعة من طرف الجزائر لتجنب الإزدواج
الضريبي وتفادي التهرب الضريبي**

رقم الجريدة الرسمية	تاريخ التصديق	تاريخ التوقيع	الدولة
2000-26	2000-05-04	1998-04-28	جنوب افريقيا
2003-23	2003-03-25	2001-02-17	مصر
2000-68	2000-11-16	1999-02-28	كندا
1994-65	1994-10-02	1994-08-02	تركيا
2006-44	2006-06-24	2001-11-24	كوريا
1997-61	1997-09-13	1995-04-28	أندونيسيا
2005-38	2005-05-28	2003-06-17	النمسا
2002-82	2002-12-09	1991-12-15	بلجيكا
2005-01	2004-12-29	1998-10-25	بلغاريا
2002-24	2002-04-07	1999-10-17	فرنسا
1991-35.	1991-07-20	1991-02-03	ايطاليا
1995-37	1995-07-15	1994-06-28	رومانيا
2006-21	2006-04-03	2006-03-10	روسيا
2005-24	2005-03-31	2003-12-02	البرتغال
2004-27	2004-04-19	2002-12-14	اوكرانيا
2003-50	2003-08-14	2000-06-11	البحرين
2003-26	2003-03-07	2001-04-24	الإمارات
79-2000	2000-12-17	1997-09-16	الأردن
2006-35	2006-05-22	2002-03-26	لبنان
2003-10	2003-02-08	2000-04-09	عمان
2001-19	2001-03-29	1997-09-14	سوريا
2005-16	2005-02-26	2002-01-29	عمان
1991-06	1990-12-22	1990-07-23	اتحاد المغرب العربي
2000-68	2000-11-16	1999-02-28	كندا

المصدر:

- National Agency for Investment Development: [http:// www.andi.dz](http://www.andi.dz)

ملخص الرسالة:

يعد الإصلاح المالي نقطة الانطلاق في عملية الإصلاح الاقتصادي سواء على صعيد الإنفاق أو على صعيد الموارد وفي مقدمتها الموارد الضريبية. والجزائر كغيرها من الدول النامية شهدت أزمة مع أواخر الثمانينات نظرا لتراجع أسعار البترول، وسعيا وراء تخفيف الاعتماد على الإيرادات البترولية كمصدر أول لإيراداتها العامة كان عليها إعادة النظر في نظامها الضريبي وهذا تزامنا مع قيامها بالإصلاح الاقتصادي من خلال الإصلاح الضريبي لعام 1991 وما تلاه من تدابير ضريبية في قوانين المالية السنوية. ولكن على الرغم من هذه الإصلاحات أن النظام الضريبي لازال يعاني من عدم الفعالية ، حيث أن الهدف الأساسي لهذه الإصلاحات المتمثل في إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية لم يتحقق.

الكلمات المفتاحية:

الضريبة؛ الضغط الضريبي؛ المرونة؛ الفعالية؛ الإصلاح الاقتصادي؛ الإصلاح الضريبي؛ الجباية البترولية؛ النظام الضريبي؛ الرسم؛ العبء الضريبي.