جامعة سعد دحلب بالبليدة

كلية العلوم الاقتصادية و التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة ماجستير

التخصص: إدارة أعمال

فعالية تسيير النظام الجبائي

دراسة حالة النظام الجبائي الجزائري

من طرف

حيولة إيمان

أمام اللجنة المشكلة من:

• **ناصر مراد**	**أستاذ محاضر**	**جامعة البليدة**	**رئيسا**
• **كمال رز يق**	**أستاذ محاضر**	**جامعة البليدة**	**مشرفا**
• **محمد فلاح**	**أ. مكلف بالدروس**	**جامعة البليدة**	**عضوا مناقشا**
• **جمال عمورة**	**أستاذ محاضر**	**جامعة البليدة**	**عضوا مناقشا**

البليدة ,جويلية , 2008

ملخص

يعتبر النظام الجبائي من أهم الأنظمة في أي دولة، لذا وجب الاهتمام به ووضعه على رأس الأولويات ويكون ذلك من خلال أسس وقواعد تحسن أداءه وتعزز الرقابة على الأداء الجبائي.

حيث يعد التسيير الجبائي الفعال من أهم مرتكزات النظام الجبائي للوصول إلى الأهداف المرجوة وتحقيق الفعالية الجبائية.

ولا يكون ذلك إلا عن طريق آليات وتقنيات وجب احترامها كما لابد للدولة وفي إطار قيامها بالمهام المسندة إليها اتخاذ إجراءات وتدابير لدعم فعالية النظام الجبائي والمتمثلة أساسا بتخفيض الضغط الجبائي ومكافحة التهرب والغش الجبائيين كما لابد من إصلاحات من وقت لآخر لمواكبة التغيرات والتطورات الحاصلة على الصعيد العالمي.

لذا وجب على النظام الجبائي الجزائري مواكبة هذه التغيرات خاصة بعد دخول الجزائر إلى اقتصاد السوق.

ونشير في الأخير إلا أن فعالية التسيير النظام الجبائي تستمد على قواعد وأسس منصوص عليها وفقا للقواعد العالمية وهذا ما لمسناه من خلال دراسة وتحليل النظام الجبائي الجزائري الذي يرتكز عليه الاقتصاد الوطني ككل.

شـــــــــــكر

بادئ ذي بدء نشكر المولى عز وجل ونحمده بان وفقنا بانجاز هذا العمل وإتمامه، كما نرجو أن يكون ثمرة جهد متواصل تنفع به الطلبة في المستقبل.

قال الله تعالى:

" الرحمن، علم القران، خلق الإنسان، علمه البيان"

صدق الله العظيم

أتقدم بالشكر الخالص للأستاذ المشرف **رزيق كمال**، على نصائحه وإرشاداته القيمة وتشجيعاته لمتابعة هذا البحث.

كما لا أنسى عائلتي الكريمة على المثابرة في هذا العمل، وكل الزملاء والزميلات في دفعتي والدفعتين اللاتي سبقتني، وكل أساتذة ومسئولي قسم ما بعد التدرج معهد العلوم الاقتصادية، وكل من هو قريب أو من بعيد في انجاز هذا العمل.

قائمة الجداول

الرقم		الصفحة
/01	معالجة المشاكل الاقتصادية من خلال الميزانية العامة	ص30
/02	جدول مؤشر مخطر بيئة الأعمال	ص61
/03	التصاعد بالشرائح في الضريبة على الدخل الإجمالي	ص140
/04	جدول الضرائب على الأملاك	ص147
/05	الرسوم على المنتوجات البترولية	ص151

الفهرس

ملخص
شـــكر
قائمة الجداول
الفهرس
مقدمـــة 07
1. ماهية التسيير الجبائي الفعال 14
1. 1. مدخل لدراسة الجباية 15
1. 1. 1. مفهوم وأهداف الجباية 15
1. 1. 2. مفهوم وأهداف السياسة الجبائية 22
1. 1. 3. الجباية في الفكر الاقتصادي المعاصر..... 27
1. 2. مدخل لدراسة النظم الجبائية 31
1. 2. 1. ماهية النظام الجبائي 31
1. 2. 2. النظام الجبائي والواقع الاقتصادي 36
1. 2. 3. النظام الجبائي والواقع الاجتماعي 40
1. 3. مدخل لدراسة التسيير الجبائي 42
1. 3. 1. مفهوم التسيير الجبائي 43
1. 3. 2. أسس تفعيل التسيير الجبائي 46
1. 3. 3. مفهوم الفعالية الجبائية 47

2. آليات التسيير الجبائي الفعال وطرق قياسه..... 51
2. 1. تقنيات النظام الجبائي الفعال 51
2. 1. 1. احترام المبادئ الضريبية 52
2. 1. 2. التنظيم الفني الضريبي الجيد..... 55
2. 1. 3. كفاءة الإدارة الضريبية..... 61
2. 1. 4. تكييف النظام الضريبي مع الواقع المعاش..... 64
2. 2. دور التحفيزات الجبائية في تفعيل النظام الجبائي..... 66
2. 2. 1. نظرية التحفيز الجبائي 66
2. 2. 2. دواعي وأهداف سياسة التحفيز الجبائي..... 71
2. 2. 3. أثار وحدود فعالية سياسة التحفيز الجبائي..... 75
2. 2. 4. قياس فعالية النظام الجبائي 79
2. 3. مقومات السياسة الجبائية الفعالة..... 83
2. 3. 1. المقدرة التكليفية 83
2. 3. 2. هيكل الاقتطاع الجبائي..... 87
2. 3. 3. إستراتيجية الاقتطاع الجبائي 92
2. 3. 4. المحيط المؤسساتي 93

3. الإجراءات والتدابير المتخذة لتفعيل النظام الجبائي..... 95
3. 1. إجراءات التحكم في الضغط الجبائي لتفعيل النظام الجبائي..... 96
3. 1. 1. الازدواج الجبائي وطرق معالجته..... 96

3. 1. 2. مفهوم الضغط الجبائي..... 99
3. 1. 3. قياس الضغط الجبائي..... 100
3. 1. 4. حدود الضغط الجبائي..... 101
3. 1. 5. العوامل المحددة للضغط الجبائي الأمثل..... 102
3. 2. الإجراءات المتخذة للحد من التهرب والغش الجبائيين..... 105
3. 2. 1. أحكام التشريع الجبائي وتبسيط النظام الجبائي..... 106
3. 2. 2. تحسين الجهاز الإداري..... 108
3. 2. 3. تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف..... 110
3. 2. 4. إرساء الشفافية والوضوح في المعاملات..... 111
3. 2. 5. دور التعاون الدولي في مكافحة التهرب والغش الجبائيين..... 112
3. 3. دور الرقابة الجبائية في تفعيل النظام الجبائي..... 112
3. 3. 1. أنواع الرقابة الجبائية..... 113
3. 3. 2. تكوين وإعداد برامج التحقيقات الجبائية..... 114
3. 3. 3. إجراءات لتصحيح الوضعية الجبائية..... 115
3. 3. 4. مناهج إعادة تقدير قواعد الإخضاع الجبائي..... 117

4. دراسة تحليلية للنظام الجبائي الجزائري..... 119
4. 1. مدخل لدراسة النظام الجبائي الجزائري..... 120
4. 1. 1. مراحل تطور النظام الجبائي الجزائري 120
4. 1. 2. أسباب الإصلاح الجبائي..... 122
4. 1. 3. دوافع الإصلاح..... 123
4. 1. 4. نتائج الإصلاح..... 125
4. 2. هيكل النظام الجبائي الجزائري..... 128
4. 2. 1. الضريبة على الدخل الإجمالي..... 129
4. 2. 2. الضريبة على أرباح الشركات..... 133
4. 2. 3. الضريبة على الأملاك والإنفاق..... 137
4. 2. 4. ضرائب أخرى..... 142
4. 3. دراسة تقييميه للنظام الجبائي الجزائري..... 146
4. 3. 1. دائرة التشريع الجبائي..... 147
4. 3. 2. دائرة الإدارة الجبائية..... 150
4. 3. 3. دائرة المكلف..... 151
4. 3. 4. دائرة الاتفاقات الجبائية..... 153

خاتمة عامة..... 155
قائمة المراجع 159

مـقدمــة

اقتصر دور الدولة في العصور القديمة على القيام بتغطية الإنفاق العام الذي يعود بالنفع العام، حيث تعتبر الضريبة هي المصدر الرئيسي لتمويل الخزينة العمومية، و بذلك تحدد دورها كوسيلة للحصول على موارد مالية تمكن الدولة من تمويل النفقات العمومية بتوزيع العبء على كل المواطنين، دون تدخلها بأي شكل من الأشكال في النشاط الاقتصادي والاجتماعي وهذا ما يعرف بمبدأ حيادية الضريبة.

وبتطور العصور تطور مفهوم الدولة و دورها منذ أول ظهورها كوحدة سياسية واقتصادية فأصبحت تتدخل وتشرف على كل الميادين السياسية، الاقتصادية، الاجتماعية والثقافية خلافا على ما كانت عليه من قبل حيث انحصر دورها في الدفاع و الأمن، غير أن تدخلها المباشر في الحياة العامة أدى إلى ارتفاع النفقات العامة مما استوجب ضرورة البحث عن موارد مالية لتمويل هذا الإنفاق و سد العجز المحتمل ظهوره في الخزينة العمومية و العمل على تحقيق التنمية الاقتصادية والرفاهية الاجتماعية.

وفي إطار ما سبق تطور مفهوم الضريبة وأصبحت الخلية الأساسية في الهيكل الإيرادي للدولة من أجل تغطية نفقاتها وسد حاجات الأفراد هذا من جهة، والمؤثر الرئيسي في النشاط الاقتصادي باعتبارها وسيلة للتسيير ونموذج للتمويل الاقتصادي وإعادة توزيع الدخل بين أفراد المجتمع من جهة أخرى.

غير أن أهداف الدولة السابقة الذكر والمتمثلة في تمويل خزينة الدولة والتأثير على النشاط الاقتصادي تتوقف وبشكل كبير على فعالية النظام الجبائي، الذي هو الركن الأساسي في النظام الاقتصادي ككل والذي يسمح بتحقيق حد معين من الأهداف المسطرة في هذا النظام.

إن التغيرات الفكرية والتطورات الاقتصادية العالمية أثرت بشكل مباشر على مختلف التشكيلات الاقتصادية والاجتماعية بما فيها النظام الجبائي الجزائري الذي يعتمد على عائدات المحروقات كمصدر أساسي لتمويل الميزانية، والتي عرفت انخفاضا محسوسا نتيجة تذبذب أسعار المحروقات بدءا من سنة 1986م، مما دفع بالدولة الجزائرية إلى القيام بإجراءات وإصلاحات في هذا الميدان مست الجباية العادية وغير العادية ومن بين هذه الإجراءات إعادة تنظيم النسيج الجبائي الصادر في قانون المالية لسنة 1992 والذي كان بداية مرحلة الإصلاحات الجبائية في النظام الجبائي الجزائري ومازالت مستمرة إلى يومنا هذا خاصة بعد دخول الجزائر في نظام اقتصاد السوق، وكذا لمسايرة هذه التغيرات في النظم والمناهج الاقتصادية المتبعة بغية الوصول بهذه الإصلاحات إلى الفعالية الجبائية التي تعبر عن الدلالة الاقتصادية لأي نظام جبائي، وتعدد الأهداف المرجوة و المنتظرة من استخدام الجباية كأداة لإعادة توزيع الثروة، ووسيلة للتنظيم الاقتصادي وآلية لمختلف طرق جمع وتحصيل الموارد.

وبذلك اتجهت الجزائر بعد هذا الإصلاح إلى الاهتمام بالجباية العادية والتي تعتبر مصدر من مصادر الإيرادات العامة للدولة وهي تساهم بنسبة كبيرة في تحقيق العدالة الاجتماعية بالقضاء على الفوارق الاجتماعية السائدة عن طريق إعادة توزيع المداخيل والثروات بين أفراد المجتمع ومن ثم سجل النظام الجبائي الجزائري عدة تعديلات وتغييرات وهذا حسب عدد قوانين المالية وقوانين المالية التكميلية الصادرة إلى غاية قانون المالية 2007 كان الهدف المرجو منها هو تفعيل النظام الجبائي سواء من حيث التنظيم الهيكلي و الإداري أو من حيث إحكام التشريع الجبائي وتبسيطه لضمان العدالة في توزيع الموارد واستقرار النظام الاقتصادي ككل.

ومن ثم سعت الجزائر إلى تفعيل نظامها الجبائي بتوفير الإمكانيات المادية و البشرية، الفنية والإدارية، والتنظيمية لجعله نظاما يتماشى من الأنظمة الجبائية المعاصرة وتحد بذلك من ظاهرة الغش و التهرب الجبائي بنشر الثقافة الجبائية والحس الجبائي وتفعيل عمليات الرقابة الجبائية.

إلا أنه رغم تطور مفهوم التسيير الجبائي الفعال، واستقرار الجدل القائم حول معناه الدقيق لعدة عقود، ورغم تناوله بعدة دراسات وتحاليل على المستوى النظري، واعتماده إلا أن هذا المفهوم لم يرق إلى رفع العوائق المرتبطة أساسا بتقنيات المحددة للتسيير الفعال للنظام الجبائي والصعوبات المثارة في تطبيقه، ولم يكن محل دراسة معمقة لمعرفة مدى قدرته على تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية.

1/ إشكالية البحث:

من خلال هذا العرض تتبلور معالم إشكالية بحثنا التي نسعى من دراستنا للإجابة عنها والمتمثلة في:

كيف تتحقق فعالية تسيير النظام الجبائي؟وما هي المعايير النموذجية المرجعية لتحقيق نظام جبائي فعال؟

وحتى نتمكن من الإحاطة بكل جوانب موضوع البحث ارتأينا تقسيم الإشكالية الرئيسية إلى أسئلة فرعية يمكن صياغتها فيما يلي:

- ما هي التقنيات الأساسية للتسيير الجبائي الفعال؟
- ما هي أسس ومحتويات السياسة الجبائية الفعالة؟
- ما هي أهمية التسيير الجبائي الفعال ؟
- ما هي مختلف الأشكال و المعايير المستخدمة لتعريف التسيير الجبائي الفعال للنظام الجبائي؟
- ما هي الطرق المستعملة لحساب أو قياس فعالية النظام؟ وما هي المشاكل المطروحة لقياس هذه الفعالية على مستوى النظام الجبائي الجزائري ؟ و مقارنتها مع بقية الدول؟

2/ الفرضيات:

لمعالجة إشكالية البحث اعتمدنا على الفرضيات التالية:

- تتوقف فعالية تسيير النظام الجبائي على توفر اعتبارات وشروط تتعلق بالجوانب المادية والبشرية، الإدارية والتنظيمية وحتى الفنية.
- كون النظام الجبائي جزء أساسي من النظام الاقتصادي، لا بد من توافق وانسجام السياسة الجبائية مع السياسة الاقتصادية.
- أن صياغة أي نظام جبائي، يحتم على المشرع الجبائي معرفة كاملة بإيديولوجيات المجتمع، وكافة أوضاعه وأهداف السياسة الجبائية المرجوة، ومعرفة معمقة للأسس العملية لصياغة النظم الجبائية.
- تلعب التحفيزات الجبائية دورا هاما في تفعيل النظام الجبائي وفق أسس ومعايير موضوعية.
- هناك مجموعة من المحددات و العوائق تحول دون تحقيق نظام جبائي فعال تتطلب إجراءات و تدابير صارمة للحد منها.

3/أهمية الموضوع:

تتجلى أهمية موضوع البحث في العوامل التالية:

▪ جاءت هذه الدراسة لما للنظام الجبائي من دور مهم في تمويل الخزينة العمومية وفي المفاضلة بين الاختيارات الاقتصادية، غير أن هذه الأولوية لم تحض بالاهتمام الكافي في الجزائر على اعتبار الجباية البترولية هي الممول الرئيسي للإنفاق العام والدورة الاقتصادية ككل، و الطرح القائم حاليا كيف يتم تسيير مرحلة ما بعد زوال البترول.

▪ يتزامن هذا البحث مع التحولات الاقتصادية والاجتماعية والثقافية التي يعرفها الاقتصاد الجزائري، على الصعيد الداخلي والخارجي والمتمثلة أساسا في:

1- جاءت هذه الدراسة باتجاه الجزائر إلى الاندماج في الاقتصاد العالمي.
2- تزامنت هذه الدراسة مع سعي الجزائر توفير المناخ الاستثماري الملائم لجلب الاستثمارات الخارجية وتوظيف رؤوس الأموال الداخلية للوصول إلى الفعالية الاقتصادية.
3- جاءت هذه الدراسة مع فكرة إدماج القطاع الخاص الوطني ابتداءا من المؤسسات المصغرة والصغيرة والمتوسطة والكبيرة في مسيرة التنمية ووضع إستراتيجية لاستمرارها ونموها.
4- تزامنت هذه الدراسة مع محاولات إدماج رؤوس الأموال التي هي خارج الدورة الاقتصادية والمحافظة على استمرارها داخل الدورة ونموها.

4/ أسباب اختيار الموضوع:

تم اختيار هذا الموضوع للأسباب التالية:

- نظرا لأهمية هذا الموضوع في إظهار تصور سليم لتحسين أداء النظام الجبائي المالي والاقتصادي والتجاري ، و القوانين الجبائية وأداء كل من الإدارة الجبائية والمكلف وكذا نشر الثقافة الجبائية.

- نظرا لما للنظام الجبائي من أهمية في إدماج الموارد الاقتصادية والمالية ،العينية والبشرية الفكرية والمعلوماتية في الدورة الاقتصادية.

- لما لهذا الموضوع من أهـــمية في تحسين أداء المناخ الاستثماري واستقطاب الاستثمار الأجنبي.

- نظرا لتغير أدوار الدولة في إطار اقتصاد السوق إلى منظمة ومنشطة وحامية حيث بدأت تتخلى عن كونها المالكة، مما يقلل من مواردها الناتجة من مؤسساتها وتعويضها بالإيرادات الجبائية.

- نظرا لدخول الجزائر في الشراكة مع أروبا.

- على اعتبار أن الجودة الشاملة في أداء النظام الجبائي لدوره الإقتصادي والمالي هوالذي يولد ثقافة جبائية ويحسن من سلوك الممولين ويقلل من الغش والتهرب الجبائي.

5/ أهداف الدراسة:

بالإضافة إلى الإجابة عن التساؤل الرئيسي في إشكالية البحث واختبار صحة الفرضيات الموضوعة تهدف هذه الدراسة إلى:

- وضع إطار نظري مرجعي للنظام الجبائي الفعال بهدف التكيف مع الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية الجديدة سواء على المستوى الداخلي أو على المستوى الخارجي.
- محاولة صياغة سياسة جبائية مرنة تتوافق مع السياسة الاقتصادية المنتهجة وتحديد نوعية الإصلاحات المطلوبة وفقا للتحولات التي تحدث.
- محاولة الإجابة على بعض الأسئلة العالقة والخاصة بالصعوبات التي تواجه النظام الجبائي وتحول دون تفعيله.

6/ تحديد نطاق الدراسة:

تدخل هذه الدراسة في إطار التأطير الأكاديمي لموضوع التسيير الفعال للنظام الجبائي من خلال التطرق إلى أسس تفعيله والإجراءات المتخذة للحد من عوائقه، وهذا لجعله أكثر استجابة للمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية التي تحدث، ومن ثم يتم تحديد المسار العام للإصلاح الجبائي، فضلا أن هذا الموضوع جاء في ظرف عرفت فيه الجزائر تحولات اقتصادية شاملة.

7/ منهجية البحث:

اعتمدنا في معالجة بحثنا على المزج بين المنهج الوصفي والتحليلي فقد تمت الإستعانة بالمنهج الوصفي في عرض مختلف المفاهيم والتعاريف المتعلقة بالموضوع، وعلى المنهج التحليلي في تصورنا لمحتوى النظام الجبائي الفعال واليات تسييره.

8/ الدراسات السابقة في الموضوع:

إن الدراسات السابقة في الموضوع والتي تم الاطلاع عليها من قبل الطالبة تتجلى فيما يلي:

▪ عبد المجيد قدي: فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة1988_1995 أطروحة دكتوراه دولة مقدمة بمعهد العلوم الاقتصادية لجامعة الجزائرسنة1995 حيث تتمحور إشكالية البحث حول مدى إمكانية أن تكون الضريبة أداة فعالة لتمويل الخزينة العمومية تبعا لنماذج المعتمدة من طرف دول العالم الثالث، حيث عالج الباحث موضوع النظام الضريبي في إطار التحولات الاقتصادية الدولية وانعكاس ذلك على النظام الجبائي الجزائري خاصة بعد الإصلاحات التي عرفها بعد سنة 1992 حيث ركز على العوامل التي تحد من فعالية النظام الجبائي.

▪ ناصر مراد: فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر أطروحة دكتوراه دولة مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير لجامعة الجزائر سنة2002 حيث تتمحور إشكالية البحث حول مدى إمكانية تحقيق فعالية النظام الضريبي مع التركيز على مؤشر يحد من فعاليته وهو التهرب الضريبي، حيث استعرض الباحث أهم مقومات وعوائق فعالية النظام الضريبي وانعكاس ذلك على النظام الضريبي الجزائري وتقييمه في ظل إصلاح 1992 مع التركيز عائق التهرب الضريبي.

▪ محمد فلاح: السياسة الجبائية (الأهداف والأدوات) بالرجوع إلى حالة الجزائر أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية مقدمة بكلية "العلوم الاقتصادية" وعلوم التسيير لجامعة الجزائر 2006 حيث تمحورت إشكالية البحث حول مدى إمكانية أن تتعامل السياسة الجبائية مع الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية السائدة في المجتمع دون إحداث الاختلالات والانحرافات على مستوى السياسة الاقتصادية العامة حيث استعرض الباحث أسس ومحاور السياسة الجبائية و كيفيات الاندماج الاقتصادي لها.

9/ صعوبات البحث:

لعل أهم مشكل تلقيناه في هذا البحث هو أن هذا الموضوع قد تناوله الباحثون في دراسات سابقة، فكنا نحاول البحث عن قيمة إضافية لبحثنا هذا.

10/ خطة البحث:

للإجابة على إشكالية البحث تم تقسيم البحث إلى أربعة فصول في محاولة الإلمام بمجمل الجوانب التي يمكن عن طريقها اختبار مدى صحة الفرضيات التي انطلقت منها الدراسة.

- إذ خصصنا الفصل الأول إلى التطرق إلى ماهية التسيير الجبائي الفعال وحاولنا من خلاله الإلمام بالجوانب والأسس النظرية لماهية النظام الجبائي والتسيير الجبائي الفعال، أهداف ومقومات وكذا عوائق كل منهما.

- أما الفصل الثاني فقد تم تخصيصه لدراسة آليات التسيير الجبائي الفعال، حيث حاولنا من خلاله التطرق إلى تقنيات النظام الجبائي الفعال بالدراسة والتحليل كما ألقينا الضوء على دور التحفيزات الجبائية في تفعيل النظام الجبائي وفي نهاية هذا الفصل تناولنا طرق قياس فعالية النظام الجبائي.

- أما الفصل الثالث قمنا بعرض عوائق فعالية التسيير الجبائي والإجراءات والتدابير المتخذة للحد من هذه العوائق وفي سياق ذلك تعرضنا لكل من إجراءات التحكم في كل من الضغط الجبائي والتهرب والغش الجبائيين ودور الرقابة الجبائية في تفعيل النظام الجبائي.

- ثم انتقلنا في الفصل الرابع والأخير إلى دراسة فعالية النظام الجبائي الجزائري حيث تطرقنا إلى هيكل النظام الجبائي الجزائري والإصلاحات والتعديلات التي خضع لها منذ أول إصلاح له سنة 1992 وفي الأخير حاولنا تقييم النظام الجبائي الجزائري من حيث المعايير والأسس الفعالة المتناولة في الجانب النظري للموضوع بإسقاطها عليه.

الفصل 1
ماهية التسيير الجبائي الفعال

إن التطور السريع الذي شهده العالم واتساع نطاق المعاملات التجارية والمالية أجبر مختلف الدول على إيجاد موارد جديدة لتمويل مشاريعها ونفقاتها العامة، حيث تعد الموارد الجبائية من أهم الموارد التي تلجأ لها الدولة لتغطية متطلباتها الاقتصادية والمالية، وبذالك فالجباية تلعب دورا هاما باعتبارها أداة لتمويل الخزينة العامة من جهة ووسيلة تدخلها في النشاط الاقتصادي واعتبارا لهذه الأدوار الهامة التي تقوم بها الجباية في تدعيم إيرادات الدولة أصبح من الضروري على المكلف القانوني اكتساب درجة عالية من الوعي الجبائي والثقافة المالية بالإضافة إلى سعي الإدارة الجبائية لتحسين وتسخير كل مواردها وجهودها للقيام بالمهام المكلفة بها لا سيما على مستوى تسيير مصالحها وهذا لدعم النظام الجبائي وخزينة الدولة ككل.

وإستنادا لما سبق تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث هي:

المبحث الأول: عرض وجيز لماهية الجباية ويتناول ثلاثة محاور الأول مفهوم وأهداف الجباية، الثاني مفهوم وأهداف السياسة الجبائية، والثالث الجباية في الفكر الإقتصادي المعاصر.

أما المبحث الثاني: فيتناول دراسة النظم الجبائية وذلك من خلال ثلاثة محاور، المحور الأول يتعلق بماهية النظام الجبائي، والثاني يعرض العلاقة بين النظام الجبائي والواقع الاقتصادي، والثالث النظام الجبائي والواقع الاجتماعي.

أما المبحث الثالث فيتناول دراسة التسيير الجبائي من خلال ثلاثة محاور، الأول يتعلق بمفهوم التسيير الجبائي والثاني بأسس تفعيل التسيير الجبائي، والثالث يخص الفعالية الجبائية.

1.1. مدخل لدراسة الجباية

لما ظهرت الدولة وتركزت الحياة الجماعية، أصبح من الضروري على السلطة الجديدة أن تؤمن الموارد اللازمة للقيام بالمهام المسندة إليها حيث أنها تقوم في إطار الواجبات الملقاة على عاتقها بتسيير المصالح العامة عن طريق القيام بالإنفاق العام الذي يعود بالنفع العام، وبطبيعة الحال تعتمد الدولة للحصول على المال اللازم لتغذية خزينتها العمومية على مختلف الأشخاص الطبيعية والمعنوية الذين يمارسون نشاطاتهم الاقتصادية داخل الحدود الإقليمية لها، وهكذا و لاعتبارات كثيرة كارتفاع عدد السكان وزيادة الحاجات العامة وتعدد الرغبات ازدادت الحاجة إلى المال بازدياد وظائف الدولة لذلك عمدت على فرض الضرائب والرسوم و جبايتها.

إذ تعتبر الجباية وسيلة هامة لتمويل ميزانية الدولة وتساهم في الحد من العجز في الموازنة، وهذا بالطبع لن يتحقق إلا في ظل سياسة جبائية تكون قادرة على خدمة الأهداف العامة للسياسة الاقتصادية ككل مع مواكبة التغييرات المستمرة التي تطبع الاقتصاد العالمي والتكيف معها حسب ما تقتضيه الظروف.

1.1.1. مفهوم و أهداف الجباية

شكلت الجباية على الدوام المصدر الرئيسي لميزانية الدولة و الممول الهام للمشاريع العامة في إطار الاقتصاديات المخططة، فالنظام الجبائي في هذه الاقتصاديات مرتبط بدرجة كبيرة بالإيرادات المتأتية من الضرائب المفروضة على المؤسسات العمومية والتي تساهم بشكل ضعيف في الإيرادات الجبائية بينما في الاقتصاديات الرأسمالية تعمل الجباية على استقرار الاقتصاد من خلال التأثير على العجز في الموازنة وتوفير الموارد بحسب الاتجاهات الاستهلاكية والإنتاجية كما تسعى إلى تعديل عملية توزيع المداخيل.

1.1.1.1. مفهوم الجباية

تمثل الجباية في أي نظام اقتصادي أهم مورد من موارد الخزينة العمومية وأداة أساسية في يد الدولة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية لذا تعددت التعاريف التي تناولتها بالدراسة.

(أ)- التعريف اللغوى للجباية:

الجباية كلمة مأخوذة من فعل جبى، يجبي، جباية، و جبيا المال أي جمعه، فهي بذلك تعني جمع المال.(1) [ص 153]

(ب)- التعريف الاصطلاحي للجباية:

يمكن إدراج التعاريف التالية للجباية:

- تعرف الجباية بأنها مجموعة القوانين التي تتعلق بنظام الاقتطاع الضريبي والتي غايتها تغطية مصاريف الدولة.(2) [ص 09]
- كما يمكن تعريف الجباية بأنها مجموعة القواعد القانونية المفروضة على المكلف بالضريبة وعلى مؤسسات الدولة المتعلقة بوعاء، تصفية وتحصيل الضريبة وتكون هذه القواعد نافذة بعد تصويت البرلمان عليها. (3) [ص 42]

وبذلك فالجباية تمثل مجموع ما تتحصل عليه الدولة من أموال من مصادرها المختلفة لمباشرة أعمالها في كل المجالات ولتغطية نفقاتها، فهي تسعى لتحقيق أهداف متعددة يأتي في مقدمتها الهدف التمويلي باعتبارها مصدر للتمويل الداخلي كما لها أهداف اقتصادية، اجتماعية وسياسية.

مما سبق يتضح أن الجباية تشمل الضرائب والرسوم ذات الطابع الضريبي حيث سنتناول مفهوم الضرائب فيما يلي:

1.1 .1. 2. مفهوم الضرائب

للضرائب عدة تعار يف يمكن إدراج أهمها فيما يلي:

- الضريبة مبلغ من المال تفرضه الدولة و تجبيه من المكلفين بصفة جبرية ونهائية وبدون مقابل في سبيل تغطية النفقات العمومية أو في سبيل القيام بالإنفاق العام، فهي عبارة عن توزيع الأعباء.
- العامة على جميع الأفراد مع الأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكيلفية للفرد.(4) [ص 397]
- كما يمكن تعريف الضريبة بأنها فريضة نقدية تقتطعها الدولة أو ما ينوب عنها من أشخاص القانون العام من أموال الأفراد جبرا وبصفة نهائية، وبدون مقابل من أجل استخدامها في تغطية النفقات والوفاء بمقتضيات وأهداف السياسة المالية العامة للدولة.(5) [ص 72]

من خلال التعاريف السابقة يمكن إعطاء التعريف التالي:

▪ الضريبة مبلغ من المال تفرضه الدولة وتجبيه بصورة جبرية، بصفة نهائية وبدون مقابل من الأشخاص الطبيعية والمعنوية من أجل تغطية النفقات العمومية أو من أجل تدخل الدولة لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية.

1.1.1. 3. خصائص الضريبة

للضريبة عدة خصائص يتم تصنيفها إلى خصائص تقليدية وأخرى حديثة اكتسبتها بمرور الزمن حيث يمكن إدراجها فيما يلي:

(أ)- الخصائص التقليدية:

- الضريبة اقتطاع مالي نقدي أي لا تكون في شكل سلعة أو خدمة.
- للضريبة الصفة الجبرية أي وجب دفعها كلما توفرت شروطها وإلا لجأت السلطة العامة إلى التنفيذ الإجباري.
- الصفة النهائية أي لا يتم استرجاعها بأي حال من الأحوال.
- تدفع الضريبة بدون مقابل، فالمكلف لا يعرف مقدار وطبيعة المنفعة التي ستعود عليه.
- تراعي الضريبة المقدرة التكليفية للمكلف وظروفه المالية أما المنفعة فهي حسب الحاجة.(6) [ص 46]

(ب)- الخصائص الحديثة:

لقد كانت الضريبة تمثل وسيلة لتغطية النفقات العامة أما حاليا فقد تطور الهدف منها وتعدى إلى تحقيق الأهداف التالية:

- استخدام الضريبة كوسيلة لمكافحة التضخم، فهي أداة لامتصاص الفائض من النقود الموجودة لدى الأفراد.
- إعادة توزيع الدخل القومي عن طريق فرض الضرائب المتصاعدة المتناسبة مع حجم الدخل.
- استعمال الضريبة كأداة للتوجيه الاقتصادي عن طريق التقليل أو المغالاة في سعر الضريبة حسب القطاعات التي تريد الدولة تشجيعها أو كبحها.

- استعمال الضريبة الجمركية لحماية الإنتاج الوطني بفرض نسب مرتفعة على الواردات المنافسة للبضائع المحلية و تخفيض النسب على الواردات الخاصة بالتنمية الاقتصادية.(4) [ص 398]

4 .1.1.1 .أهداف الضريبة

للضريبة عدة أهداف أهمها:

أ)الهدف المالي:

يعتبر الهدف التقليدي للضريبة، إذ تستعملها الدولة لتمويل خزينتها، و بالتالي تسديد مختلف النفقات التي تقع على عاتقها، حيث أن أهمية الضرائب في تمويل الخزينة العمومية تحتل أهمية كبيرة.(7) [ص 23]

ب)الهدف الاقتصادي:

إن الدولة تعتمد على الضريبة في تحقيق الاستقرار الاقتصادي، فهي أداة يعالج بها التضخم والانكماش و بالتالي الوصول إلى الاستقرار الاقتصادي، ففي حالة التضخم يرفع معدل الضريبة ويوسع مجال فرضها بغرض امتصاص الكتلة النقدية الزائدة وفي حالة الانكماش يخفض معدل الضريبة ويزيد من الإعفاءات بغرض زيادة الادخار وبالتالي توسيع الاستثمار كما يمكن للضريبة أن تستعمل للتحكم في مجمعات الاقتصاد الكلي من استثمار، إنتاج، استهلاك، استيراد، تصدير...الخ فإذا أرادت الدولة أن توفر فرص التشغيل للحد من البطالة تخفض من الضريبة وتزيد من الإعفاءات فتفسح المجال للاستثمار(8) [ص 69] وبالتالي توسع سوق عرض فرص العمل.

ج)الهدف الإجتماعي:

يكمن الهدف الاجتماعي لفرض مختلف الاقتطاعات الضريبية في التقليل من الفوارق الاجتماعية الموجودة بين مختلف طبقات المجتمع، ولهذا عمدت الأنظمة الجبائية إلى تحسين طرق فرض الضرائب التي تحمل في طياتها العدالة الاجتماعية فمثلا التصاعدية بالشرائح تراعي مصالح الدخول المنخفضة وهذا ما يحقق العدالة الاجتماعية، أما الطريقة النسبية تراعي مصالح الدخول المرتفعة وهذا ما يعمق الفرو قات الاجتماعية، فنجد أن الأنظمة الجبائية الحديثة تلجأ إلى التصاعدية بالشرائح خاصة إذا تعلق الأمر بالدخول لتكون ملائمة و أكثر عدالة.

كما أن فرض الضرائب بطريقة تصاعدية يقلل الفوارق بين الدخول، كذلك يحدد الحد الأقصى للدخول وبذلك يحول المدخرات من أيدي الأفراد إلى الدولة، كما تستعمل الضريبة لحماية

الاقتصاد الوطني من المنافسة الأجنبية وذلك بفرض ضرائب ورسوم جمركية على السلع المستوردة، كما أن الدولة تستطيع أن تعبر عن موقفها السياسي اتجاه الدول الأخرى، إذ تعمل على فرض رسوم جمركية متنوعة وعالية على سلع الدول المخالفة لها سياسيا وتقوم بالعكس مع الدول الموافقة لها سياسيا.(9) [ص 78]

1.1.1. 5. دور الجباية في الاقتصاد

تعتبر الجباية أداة للضبط الاقتصادي سواء على مستوى الاقتصاد الجزئي (المؤسسة) أو على مستوى الاقتصاد الكلي حيث يمكن إدراج أهم أدوارها فيما يلي:

أ)دور الجباية في الاقتصاد الكلي:

إن مراجعة النظام الاقتصادي يستدعي بالضرورة مراجعة دور الجباية الذي يجب أن يهدف إلى تدعيم الاقتصاد ككل من خلال:

- تحقيق النمو الاقتصادي والاستقرار الاقتصادي.
- تحقيق التوازن القطاعي والجهوي للاستثمار.
- تأهيل الصناعة الوطنية وحمايتها من المنافسة الأجنبية.
- تصحيح إخفاق السوق من خلال المحا فظة على البيئة (تحضير الجباية أو الجباية البيئية).
- التأثير على الشكل القانوني للمؤسسة من خلال الامتيازات الممنوحة لبعض المؤسسات.

ب) دور الجباية في الاقتصاد الجزئي:

يتجلى دور الجباية وآلياتها على المؤسسة من خلال العناصر التالية:

1)دور الجباية في التدفقات المالية:

إن تأثير الجباية على التدفقات المالية للمؤسسة من خلال التأثير على السيولة في الأجل القصير والتي تمثلها خزينة المؤسسة وكذلك التمويل الذاتي، فالخزينة تمثل مجموع الأموال التي بحوزة المؤسسة وتسديد الضريبة هي عملية إنقاص من هذه الأموال وهذا يترتب عليه اختلال على مستوى توازن الخزينة، ومن ثم فإن هذا التأثير يرتبط بالمعطيات التالية (10) [ص 345]

- مبلغ الضريبة والوقت المحدد لتسديدها وكيفيات التسديد وعلاقة المؤسسة بالمصاريف حيث كلما كان مبلغ الضريبة كبير ووقت تسديدها فوري كلما كان التأثير كبير مما يدفع بالمؤسسة إلى اللجوء للاقتراض.

▪ أما الجانب الثاني للتدفقات المالية فهو التمويل الذاتي الذي هو عبارة عن مجموع الأرباح الصافية غير موزعة والاهتلاكات والمؤونات إذ يشكل التمويل الذاتي متغيرا استراتيجيا في نمو المؤسسة من خلال تمتعها بالاستقلال المالي، و من ثم فإن تأثير الضريبة على التمويل الذاتي يكون من خلال العناصر التالية:(11) [ص 56]

♦التأثير على الأرباح الصافية بعد الاقتطاع الضريبي.

♦الاهتلاك هو تدني قيمة الاستثمارات سنويا بحكم الاستغلال أو الاستخدام، حيث أن هذا النقص السنوي يطلق عليه قسط الاهتلاك

وطرق تحديد هذا الأخير متعددة و بالتالي فهي تؤثر على حجم الاهتلاك مما يؤثر على التمويل الذاتي.

♦المؤونات هي تكلفة غير أكيدة حيث أنها متوقعة الحدوث فإذا تحققت أصبحت تكلفة نهائية يتم طرحها من نتيجة السنة المالية، أما إذا لم تتحقق فإن تلك المؤونة تتحول إلى إيراد يضاف إلى نتيجة الدورة المالية و يخضع للضريبة، و عليه كلما كانت الضريبة كبيرة انخفضت المؤونة وهو ما يؤثر على التمويل الذاتي.

2)دور الجباية في سياسة المصاريف العامة:

تعتبر التكاليف محددا هاما للأرباح باعتبارها الفرق بين الإيرادات الكلية و التكاليف الكلية، وقصد تخفيف العبء الجبائي، في هذا الجانب تلجا المؤسسة إلى تضخيم هذه التكاليف شرط تبريرها لذلك فان القوانين الجبائية تحدث تأثيرات على هذه التكاليف من خلال تحديد وضعيات قبولها كليا أو جزئيا أو رفضها وهو ما يدفع بالمسير إلى تحليل طبيعة هذه التكاليف وعلاقتها بالنشاط.(11) [ص 57]

3)دور الجباية في إستراتيجية التمويل:

من خلال فرص الاختيار الذي تمنحه القوانين الجبائية للمسير في الاختيار بين الأموال الخاصة أو الاقتراض، وفي الغالب الأعم فإن الجبائية تمنح معاملة تفضيلية للاقتراض من خلال خصم الفوائد على الاقتراض كأعباء، في حين إن الاعتماد على الأموال الخاصة لا تستفيد من هذا الخصم بل ويمكن إدراج مالك هذه الأموال الخاصة إذا كانت غير عادية للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.(12) [ص 108] ذلك لابد من المفاضلة بين الأموال الخاصة و القروض من خلال إيجاد هيكل مالي متعدد التركيب

.

4) دور الجباية في إستراتيجية التسويق:

ولعل المقصود هنا هو الرسم على رقم الأعمال، خاصة الضريبة على القيمة المضافة التي تتحملها المؤسسة باعتبارها وسيطا لأن هذا الرسم يفرض على المستهلك النهائي وعليه فكلما كانت إستراتيجية التسويق جيدة تم التقليص من فترة احتفاظ المؤسسة بالمنتجات وكلما استطاعت المؤسسة أن تسترجع الرسوم على عناصر الإنتاج التي تحملتها في العملية الإنتاجية ونقلت عبء هذا الرسم إلى المستهلك النهائي هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن هذا الرسم دوري شهري لذلك يشكل عبء حقيقي على المسير وعلى خزينة المؤسسة مما يستدعي إلمام و تكامل شامل لوظائف المؤسسة المالية، الإنتاجية، والتسويقية، و بالتالي يدفع المسير شهريا لمراجعة ذلك.

5)دور الجباية في العملية الإنتاجية:

إن هدف المنتج هو تعظيم الأرباح و تقليل التكاليف وهذا الهدف لا يمكن فصله عن تأثيرات الجباية، حيث نجد طبيعة النشاط أو العملية الإنتاجية في مدخلاتها ومخرجاتها تتأثر بالجباية من خلال فرض ضرائب على السلع الكمالية أو الاستهلاكية أو تشجيع بعض المنتجات الأخرى من خلال إعفائها كليا أو جزئيا، كما أن هذه الضرائب قد تؤثر على عناصر الإنتاج كالضرائب على حجم العمالة.

6)دور الجباية في توسيع المؤسسة:

إن هدف توسيع المؤسسة هدف طبيعي في حياتها الخاصة من خلال المنافسة التي تدفع بها للتوسع سواء من حيث الحجم أو من حيث أساليب الإنتاج. والضريبة تشكل عاملا محددا لهذا التوسع سواء كحافز أو كعائق.**(12)** [ص 109]

7)دور الجباية في المبادلات الخارجية:

وذلك من خلال ما تمنحه الجباية من عدم ازدواجية فرض الضرائب عند التصدير والاستيراد أو من خلال منح بعض الامتيازات الأخرى لبعض المنتجات أثناء التصدير أو أثناء الحصول على وسائل الإنتاج كالشراء بإعفاء في إطار الامتياز الجبائي.

8)دور الجباية في اختيار موقع و نشأة المؤسسة:

وذلك عن طريق قوانين الاستثمار من خلال إعطاء امتيازات في مناطق دون غيرها أو في قطاع دون غيره.

ومن ثم فإن الجباية لها دور كبير في تحقيق الأهداف الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية وحتى الثقافية وهذا لا يتحقق إلا في ظل سياسة جبائية قادرة على تجسيد تلك الأهداف.(13) [ص 04]

1.1. 2. مفهوم و أهداف السياسة الجبائية

تعتبر السياسة الجبائية إحدى شقي السياسة المالية فهي تهدف إلى تمويل الخدمات العمومية(التعليم، العدالة، الدفاع...) وإعادة توزيع الثروة بين أفراد المجتمع من اجل سياسة اجتماعية موحدة.

1.1. 2. 1. مفهوم السياسة الجبائية

للسياسة الجبائية عدة تعار يف يمكن إدراج أهمها:

- يمكن تعريف السياسة الجبائية بأنها تلك السياسة التي بموجبها تستعمل الحكومة برامج نفقاتها وإيراداتها لإنتاج الآثار المرغوبة وتجنب الآثار غير المرغوبة على الدخل والإنتاج والتوظيف.(14) [ص 20]

وبذلك تنقسم السياسة المالية إلى شقين، شقا يمثل السياسة الانفاقية و شقا يمثل السياسة الايرادية والتي تعتبر السياسة الجبائية إحدى مكوناتها.

- كما تعرف السياسة الجبائية بأنها مجموعة البرامج التي تخططها الدولة وتنفذها عن قصد مستخدمة فيها كافة الأدوات الضريبية الفعلية والمحتملة لإحداث آثار معينة وتجنب آثار معينة أخرى تتعارض مع أهداف المجتمع الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية.(15) [ص 13]

وبالتالي فالسياسة الجبائية أداة تستخدمها الدولة لتحقيق أهداف محددة في نطاق النشاط الاقتصادي وتحقيق المشاريع التنموية حيث تأخذ شكل الإجراءات التي تستهدف تعبئة الموارد المالية وتوزيعها واستخدامها لتنفيذ وظائف الدولة وبلوغ أهدافها المرجوة.

1.1. 2. 2. مرتكزات السياسة الجبائية

هناك مجموعة من الخصائص والقواعد التي يجب أن يقوم عليها النظام الجبائي لأي دولة والتي يمكن إدراجها فيما يلي:(9)[ص9 وص10]

أ)خصائص السياسة الجبائية:

من خلال التعاريف السابقة للسياسة الجبائية يتضح أنها تتسم بالسمات التالية:

- أنها مجموعة متكاملة من البرامج التي تسود بين مكوناتها علاقة الترابط والاتساق.
- أنها تعتمد على الأدوات الضريبية الفعلية والمحتملة والبرامج المتكاملة معها كالحوافز الضريبية التي تمنحها الدولة لأنشطة اقتصادية معينة بهدف تشجيعها.
- أنها جزء مهم من السياسة الاقتصادية للمجتمع وتسعى إلى تحقيق نفس أهدافها.

وبذلك فالسياسة الجبائية تتضمن تكيفها كميا مع حجم الإنفاق العام والإيرادات العامة وتكيفها نوعيا مع أوجه الإنفاق ومصادر هذه الإيرادات.

ب) قواعد السياسة الجبائية:

عند رسم السياسة الجبائية وجب احترام مجموعة من القواعد نذكر منها:

- تحديد الأهداف الرئيسية ذات الأولوية في النظام الجبائي والفترة الزمنية لبلوغها دون تجاهل الواقع السياسي و الاقتصادي والاجتماعي داخليا وخارجيا.
- التقليل من التناقضات الناجمة عن قرارات السياسة الجبائية في سعيها لتحقيق أهدافها، ومن أمثلة ذلك التوسع في منح الامتيازات الجبائية لتحقيق أهداف اقتصادية أو اجتماعية قد يكون على حساب الهدف المالي للضريبة، و بالتالي التأثير على إيرادات الميزانية العامة للدولة.
- التنسيق بين السياسة الجبائية و باقي السياسات الاقتصادية الأخرى.
- التوفيق و المزج المناسب بين أدوات السياسة الجبائية عند تحديد الهيكل الضريبي من حيث اختيار نوعية الضريبة، وثقلها النسبي في مجموع الإيرادات الجبائية، وتحديد معدلات ضرائب تتماشى مع نوعية النشاط الاقتصادي دون الإضرار بالمؤسسات والخزينة العمومية.

1.1. 2. 3. مؤشرات كفاءة السياسة الجبائية

إن تطبيق سياسة جبائية معينة للتأثير على الواقع الاقتصادي والاجتماعي لا بد أن تكون محل مراقبة ومتابعة لتقييم الأداء والنتائج وتعديل الانحرافات، ومن المؤشرات التي يسترشد بها في تقييم كفاءة السياسة الجبائية نذكر منها:(16) [ص 103]

أ)المؤشرات التقنية:

تمس هذه المؤشرات الجانب الفني أو التنظيمي للضريبة وتتمثل في:

- مدى التحكم في نفقات التحصيل، أي الاقتصاد في نفقات الجباية.
- سهولة و بساطة الإجراءات التي تحكم المعاملات بين الإدارة الجبائية والأشخاص الطبيعية و المعنوية قبل وعند التحصيل.
- كفاءة موظفي الإدارة الجبائية في ا داء مهامهم.
- كفاءة المشرع ورجاحة عقله عند سن القوانين.

ب)المؤشرات المالية:

تتمثل في مدى توفير الموارد المالية للدولة بصورة تتناسب مع المقدرة التكليفية للاقتصاد ومتطلبات تمويل الإنفاق العام والحد من اللجوء لمصادر التمويل الأخرى،و كذلك تحقيق إيرادات جبائية على طول السنة لخزينة الدولة.

ج)المؤشرات الاقتصادية:

تستمد من استخدام الضريبة كأداة للوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي دون أن يكون هذا الوضع مشوب بالتضخم أو الانكماش، ومن المؤشرات الاقتصادية لكفاءة السياسة الجبائية:(17) [ص 47]

- التخفيف من حدة الضغوط التضخمية والمحافظة على النقد الوطني.
- القدرة على تصحيح الاختلالات الهيكلية في الاقتصاد الوطني بمعية السياسات الاقتصادية الأخرى.
- القدرة على التقليل من الفوارق في المستويات المعيشية بين مختلف مناطق الدولة، ويتوقف هذا على قدرة السياسة الجبائية في تحقيق التنمية الجهوية وتوجيه الاستثمارات نحو الوجهة التي تخدم المصلحة الاقتصادية والاجتماعية.
- تحقيق التنمية الاقتصادية وذلك باستخدام الإيرادات الجبائية في تعبئة الموارد المالية، كتشجيع الادخار بإعفاء الفوائد الناتجة عن الأموال المودعة لدى البنوك من الضرائب أو إخضاعها لمعدلات ضريبية اقل.
- توجيه عوامل الإنتاج نحو الفروع والمناطق التي ترغب الدولة في تطويرها عن طريق الإعفاءات الجبائية أو بفرض معدلات اقل مقارنة بالفروع والقطاعات الأخرى.

- قدرة وفعالية تدابير وإجراءات السياسة الجبائية على حماية الصناعات والمنتجات المحلية من المنافسة الخارجية، لتضمن تدعيم مكانتها في السوق الداخلية، لما لذلك من آثار مرغوبة على الاقتصاد الوطني.(9) [ص 12- 13]

د) المؤشرات الاجتماعية:

من المؤشرات الاجتماعية لكفاءة السياسة الجبائية ما يلي:

- القدرة على الحد من التفاوت الكبير في الثروات والدخول.
- التخفيف من حدة الضغط الضريبي على ذوي الدخل المحدود.
- تحقيق نوع من العدالة الاجتماعية وذلك بزيادة القرة الشرائية للفئات محدودة الدخل والحد من تلك التي تتمتع بها الفئات مرتفعة الدخل.
- المساهمة في تحقيق الرفاهية العامة في الميادين الاجتماعية والاقتصادية.
- المساهمة في تهذيب السلوك الاستهلاكي.(3) [ص 34]

1.1. 2. 4. أهداف السياسة الجبائية

يمكن اعتبار أن للسياسة الجبائية هدفا تقليديا أساسيا يتمثل في توفير الأموال الضرورية لتغطية نفقات الدولة العامة، لكن مع تطور دور الدولة وزيادة أنشطتها وتدخلها في الحياة الاقتصادية أصبحت السياسة الجبائية أداة أساسية في يد الدولة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية، وتتجلى المحاور الكبرى لأهداف السياسة الجبائية في:

أ)تحقيق النمو الاقتصادي:

يستخدم مصطلح النمو الاقتصادي بمعاني مختلفة ومن أكثرها شيوعا الزيادة في الدخل الوطني في المدى الطويل منسوبة إلى الزيادة في عدد السكان، أي الزيادة في متوسط الدخل الحقيقي، ويعتبر النمو من الأهداف الرئيسية التي يرجى تحقيقها، ويكون ذلك عن طريق التخفيف من العبء الضريبي المفروض على الدخل المتاح للعائلات أو الأنشطة المراد نموها.(18) [ص 21]

ب)تحقيق الاستقرار الاقتصادي:

يعبر عن الاستقرار الاقتصادي في الغالب بدرجة استقرار الأسعار أي بدرجة انخفاض حدة الضغوط التضخمية، المحافظة على توازن ميزان المدفوعات، استقرار العملة والبحث عن التوظيف الكامل، ولا يقصد بالاستقرار تحقيق الثبات و إنما تحقيق عدم الاضطراب في الوضع الاقتصادي والاجتماعي للدولة فهذه السياسة الاستقرارية في مجتمع ينمو هو تحقيق الاستقرار في معدل النمو وليس العمل على ثبات حجم الدخل الوطني، فالدورة الاقتصادية تعرف عدة تقلبات حيث يمر النشاط الاقتصادي بفترات رواج و فترات انكماش فيترتب على الحالة الأخيرة انتشار البطالة وارتفاع معدلات التضخم وينجم عن ذلك انخفاضا في معدل النمو الاقتصادي وتهديدا

للاستقرار الاقتصادي الذي تتوقف عليه قرارات اقتصادية هامة تساهم في تصحيح الاختلالات السابقة.(19) [ص 52]

وبذلك يمثل الاستقرار الاقتصادي أحد الأهداف الرئيسية للسياسات الاقتصادية الكلية وللسياسة الجبائية دورا هاما في هذا المجال إذ تستخدم للحد من البطالة ومعالجة ظاهرة التضخم.

ج)إعادة توزيع الدخول و الثروات:

يحتل هدف تحقيق العدالة في توزيع الدخل و الثروة، أو معالجة التفاوت بين دخول أفراد المجتمع باستخدام السياسة الجبائية أهمية كبيرة في كل الدول و ذلك بسبب أهميته في تحقيق الاستقرار الاجتماعي والاقتصادي ومن ثم الأمن الوطني خصوصا مع اتساع الفجوة الدخلية بين الأغنياء والفقراء و حتى تنجح السياسة الجبائية في تحقيق العدالة في توزيع الدخول في المجتمع

يجب أن تتسم كل الضرائب المباشرة وغير المباشرة بالتصاعدية، فتتزايد معدلات الاقتطاع الضريبي مع تزايد مستوى الدخل أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة فان التصاعدية تتحقق عن طريق التمييز بين السلع والخدمات على أساس الفئات المستهلكة لها، بحيث تحدد معدلات ضريبية أعلى على سلع الرفاهية والسلع المستهلكة من قبل الأغنياء، وهكذا فإنه لنجاح السياسة الجبائية في إعادة توزيع الدخل ينبغي أن يتحمل الأغنياء النصيب الأكبر من العبء الضريبي.(18) [ص 51]

د)تصحيح إخفاقات السوق:

يقصد بإخفاقات السوق عجز الأسواق التنافسية عن تحقيق تخصص كفء للموارد، وهذا سبب الآثار الخارجية التي تعمل على تقليل التكلفة التي يتحملها الأفراد نظير نشاط معين (استهلاك، إنتاج أو خدمة...) مقارنة بالتكلفة التي يتحملها المجتمع ككل، حيث هناك اتجاه نحو انخفاض التكاليف الخاصة في الوقت الذي تزداد فيه التكاليف الاجتماعية، ومرد هذه الزيادة يعود إلى تكاليف التلوث الصناعي، اختناق حركة المرور... وتفسر هذه الآثار الخارجية السلبية بالارتباط الوثيق بين الأنشطة الاقتصادية والبيئية، وتنجم عن عملية استغلال الموارد المتاحة على حساب المحيط، ويتحمل المجتمع هذه الآثار كتكلفة بالرغم مما يعود على بعض المؤسسات من فائدة جراء هذا الاستغلال وبأقل التكاليف.(20) [ص 322]

وأصبح من الضروري مراعاة الترابط السابق أثناء رسم السياسات الاقتصادية ويتجلى دور الدولة في هذا الإطار في دورها التدخلي عن طريق سياساتها الجبائية للحد من إنتاج واستهلاك السلع الضارة من الناحية الاجتماعية ورفع التكاليف الخاصة التي تتحملها المؤسسات وجعلها تقارب التكلفة الاجتماعية على الأقل، وهذا الإجراء من شأنه تصحيح إخفاق السوق، باعتبار أن الانحراف بين التكاليف الخاصة والتكاليف الاجتماعية ما هو إلا شكل من أشكال إخفاق السوق، هذا

الإخفاق الذي يأخذ صور أخرى مثل الإخفاق في تحقيق العمالة الكاملة أو الوصول إلى أقصى معدلات النمو الممكنة...الخ إذا ما ترك نظام السوق يعمل دون تدخلات، كما أن تحقيق التنمية المستدامة يتطلب إدارة الموارد بحكمة وتوزيع المنافع بعدل، وتخفيف الآثار السلبية الناتجة عن عملية النمو الاقتصادي على الأشخاص والبيئة وبناء رأس مال بشري كما تسعى السياسة الجبائية لتحقيق أهداف أخرى كتوجيه الاستهلاك وزيادة تنافسية المؤسسات وتوجيه قراراتها، تحقيق الاندماج الاقتصادي وتوجيه المعطيات الاجتماعية.(21) [ص 03]

1.1. 3. الجباية في الفكر الاقتصادي المعاصر

يرجع تاريخ الضريبة إلى أقدم العصور حيث وجدت وعرفت مع وجود السلطة العامة في المجتمع وقد تطورت طبيعتها و اختلفت أهدافها عبر العصور مع تطور النظم السياسية والأوضاع الاقتصادية والاجتماعية السائدة في المجتمع.

1.1. 3. 1.التطور التاريخي للضريبة

كانت الضريبة في العصور القديمة في صورة جزية يفرضها المنتصر على المهزوم، فلقد اعتبرت عند الرومان من بين أهم عناصر السيادة في إمبراطوريتهم حتى تمكنهم من تغطية نفقاتهم من خلال توفير الدفاع والحماية العامة لكافة المواطنين واعتبرت ضريبة الأرض من بين أهم الضرائب التي كانت سائدة آنذاك، و التي كانت تدفع بشكل عيني ونقدي، إلا انه نتيجة التدهور المستمر في قيمة النقود الرومانية وبغية الإمبراطورية المحافظة على نفس المستوى من الجباية تحول شكل الجباية من الشكل العام إلى الشكل العيني (22) [ص 02]، بالإضافة إلى وجود ضريبة الرؤوس التي كانت تفرض على الأشخاص البالغين سواء كانت لهم ثروة أو لا، ومع ازدياد أعباء الدولة في العصور الوسطى تنامت الحاجة إلى موارد إضافية، مما تطلب فرض الضرائب بشكل رئيسي على كافة الناس.

وفي مطلع القرن الثامن عشر دعى رجال الثورة الفرنسية إلى تبني أطروحات الفيزقراط المتعلقة بالتنظيم الاقتصادي بشكل عام وبتنظيم الضرائب بشكل خاص، مع اعتبار الضريبة العقارية أساس النظام المالي في الدولة الفرنسية، كون الأرض هي وحدها التي تنتج أكثر مما ينفق عليها، بمعنى أن الأرض هي التي تحقق فائض على عكس القطاعات الأخرى (الصناعة والتجارة) التي تعتبر عقيمة أي أنها لا تحقق فائض، ولقد تأثر أدم سميث بالطبيعيين إذ دعى إلى إلغاء جميع

الضرائب واعتماد ضريبة وحيدة تستوعب ريع الأرض، لا بسبب أن الأرض هي العامل الإنتاجي الوحيد الذي يحقق فائضا كما اعتبره الطبيعيين، بل حتى لا يتمكن المكلفون من نقل العبء الضريبي إلى غيرهم عن طريق رفع الأسعار، حيث أن إلغاء الضرائب على بعض النشاطات (الصناعة و التجارة) من شانه أن يساهم في امتصاص البطالة عن طريق فتح فرص العمل وتحسين الظروف بارتفاع الأجور، (22) (ص 10) وضع أدم سميث المبادئ الأساسية لتحقيق العدالة الضريبية وإنصاف المكلفين حيث اعتبر الضريبة النسبية هي الأنسب لتحقيق تلك العدالة، وبتطور وظائف الدولة وأهدافها السياسية والاقتصادية تطور مفهوم الضريبة، فهي تشكل عند علماء المال الحديثين على غرار جميع وسائل العمل المالية لدى الدولة، باعتبارها وسيلة تستخدمها الدولة للتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية ولتوجيه النشاط القومي في هذا الاتجاه أو غيره.

1.1. 3. 2.أشكال التدخل بواسطة الضرائب

إن أشكال التدخل بواسطة الضرائب متعددة يمكن إدراج أهمها في ما يلي:

- التدخل بزيادة عبء الضرائب أو إنقاصه بصورة إجمالية وينتج عن ذلك نتائج هامة في المجال الاقتصادي.
- التدخل بالتمييز بين المكلفين بالنسبة للضريبة الواحدة، والقصد من ذلك توجيه الأفراد نحو ميدان النشاط الذي يستفيد من تخفيض الضريبة، وإبعادهم عن الميدان الذي زيدت عليه الضريبة والأمثلة على ذلك كثيرة كالضرائب والرسوم الإضافية على المخازن الكبرى

وتخفيض الضريبة بالنسبة لأصحاب الحرف، الإعفاء من ضريبة الدخل لمدة معينة أو تخفيضها بالنسبة للمشاريع الصناعية أو السياحية التي تنشأ في المناطق المختلفة من البلاد...الخ.

- التدخل باقتطاع قسم من المداخيل الكبيرة أو الثروات الضخمة بواسطة ضرائب أو رسوم انتقال (على التركات) مرتفعة والتدخل هنا لغاية اجتماعية وهي المساواة بين المستويات المعيشية لدى الأفراد.
- التدخل بإعادة توزيع الثروة، فالدولة تقتطع بواسطة الضريبة المداخل المرتفعة، و تزيد مقابل ذلك بواسطة المساعدات والنفقات المداخيل المنخفضة.(23) [ص 03 و ص 34]

1.1. 3. 3. الخلاف بين التدخل و الوفرة و العدالة

إن علماء المال الحديثين لا يرفضون قاعدتي الوفرة والعدالة اللتين أقرتهما النظرية التقليدية، إنما يريدون أن تتوافق هاتان القاعدتان مع مبدأ التدخل، فالضريبة في الغالب قد يكون لها إلى جانب غايتها الاجتماعية الأساسية هدف إدخال الأموال إلى الخزينة العمومية وإن كان هذا الهدف ذا صفة ثانوية، والمثال الصارخ على ذلك هو الضريبة التصاعدية على الدخل، التي لها في بعض البلدان طابع التدبير الاجتماعي الذي يتوخى المساواة في المداخيل، وأحيانا طابع التدبير الاقتصادي الذي يقصد منع المواطنين أن يكون بين أيديهم مبالغ كبيرة من المال يمكن أن تؤثر على الأسعار والتي تشكل في نفس الوقت موردا أساسيا من موارد الخزينة وبذلك من النادر أن يكون هناك تناقض بين الهدف التوجيهي و الهدف الإنتاجي للضريبة ولاشك أن الرسم الجمركي الذي يفرض في سبيل الحماية غايته منع البضاعة موضع الرسم الجمركي الدخول إلى البلاد و ليس الحصول على موارد للخزينة العمومية للدولة.(24) [ص 172]

ولكن مثل هذا الرسم في الواقع يحدد الكميات المستوردة من البضاعة دون أن يمنعها تماما، ويحصل الرسم من هذه الكميات المستوردة وهكذا تحصل الدولة على موارد لم تكن لتحصل عليها لولا الرسم الجمركي و تخلق الحماية موردا لم يكن ليوجد بدونها و النتيجة أن التدخل يكون في بعض الحالات أنه يأتي بالوفرة الضريبية في الدرجة الثانية عوضا أن تكون هي الغاية الأساسية.

لقد كان مبدأ العدالة أو المساواة في السابق يقضي بأن يتحمل العازب ورب العائلة الأعباء الضريبة ذاتها، إذا كان دخلهما متساويا و في هذه الحالة لم يبدر أي تدخل من قبل الدولة، و لكن عندما أخذت الضريبة تفرض مع مراعاة الأوضاع العائلية وتخفيف الضريبة عن كاهل رب العائلة دون العازب في سبيل التأثير على العازبين و دفعهم إلى الزواج، إن التناقض الحاصل ليس بين التدخل والمساواة الضريبية فقط بل بين التدخل والمساواة أمام التكاليف العمومية بصورة عامة كل استخدام للوسائل المالية في غاية توجيهه يفرض بذاته ابتعادا عن مبدأ المساواة أو بعبارة أخرى يبدأ التدخل حيث تنتهي المساواة (25) [ص 20] إنما في الواقع وبالرغم مما تقدم تتوصل وجهات النظر في التدخل والمساواة إلى التلاقي في غالب الأحيان، فالتصاعدية الضريبية تستخدم لمصادرة قسم كبير من المداخيل الكبيرة، وتحقق بالتالي تقاربا في الأوضاع الاجتماعية (تدخل اجتماعي) كما أنه في نفس الوقت تسهل اجتناب ضغط محتمل على الأسعار في حالة كثرة الموارد الممكن استعمالها (تدخل اقتصادي) و هكذا نجد في المجال العملي أنه من الصعب القول متى تنتهي المساواة ومتى يبدأ التدخل إن الاثنين يتدخلان كثيرا في الواقع، بل إن عدم المساواة الضريبية يؤدي إلى مداواة

عـدم المـساواة الطبيعيـة و إقامـة مـساواة حقيقيـة وعدالـة صـحيحة، وبـذلك فالتحليـل الاقتـصادي النيوكلاسيكي الذي جاء بعد الكلاسيك قد ارتكز على مبدأين هما:(11) [ص 08]

- مبدأ تنظيم النشاط الاقتصادي بواسطة سوق تتميز بمنافسة حرة.
- مبدأ التخصيص العقلاني.

حيث أن التوازن الاقتصادي يؤدي حسب اعتقاد بعض الاقتصاديين أمثال "باريتوا" إلى الرفاهية الجماعية، إذ لا يمكن فصل مصير الجماعة عن مصير الفرد، وعلى هذا الأساس لا يمكن أن نصل إلى حدوث توازن أمثل دون توزيع عادل للمداخيل، وحسب هذا التيار لا يمكن أن يحدث التوازن الاقتصادي إلا بتحقق أربع فرضيات هي:(26) [ص 17]

1) تعريف كل من سعر بيع المنتج بالنسبة للتكلفة الحدية وسعر عامل الإنتاج للإنتاجية الحدية.
2) معرفة دالة المنفعة للأفراد (المستهلكين) ودالة الإنتاج للمؤسسات (المنتجين المستقلين)
3) السلع الاقتصادية قابلة للتجزئة.
4) يشتغل السوق لما تكون للمؤسسات مرد ودية وتكون غير متزايدة.

من ثم فإن الفرد الوحيد القادر على أن يحكم على تحقيق منفعته عند التوازن في السوق، وفي هذا الإطار ترى فئة من هذا التيار أن الدولة لا تتدخل في تحديد الضريبة،بل يترك ذلك للسوق الذي يرجع له الفضل في تحقيق التوازن الاقتصادي استنادا إلى فكرة الحرية التي يؤمنون بها ، بينما ترى فئة أخرى أن الضريبة تحددها الدولة بسبب تدخل عوامل خارجية عن النموذج النيوكلاسيكي لتحول دون تخصيص أمثل الموارد عن طريق السوق، وبذلك يتم تحديد السعر في السوق في إطار عملية التبادل بين الأعوان الاقتصاديين باعتبار أن الدولة أحد طرفي عملية التبادل.

وبصفة عامة فإن الكلاسيك و النيوكلاسيك يرون عدم تدخل الدولة في تحديد الضريبة، أما كينز و بعد الأزمة الاقتصادية سنة 1929 أدرك أن تفاقم تراكم رأس المال يعد من بين الأسباب التي أدت إلى أزمة النظام الاقتصادي الرأسمالي، و اعتبر كينز أن تدخل الدولة ضروري لتنظيم السوق والعمل على تحقيق التوازن الاقتصادي، حيث أن هذا الأخير يحدث انطلاقا من العلاقة التالية: (التشغيل_الدخل_الاستثمار) كون التشغيل مرتبط بمستوى الدخل وهذا الأخير مرتبط بالاستثمار وبذلك يمكن أن نلخص دور الضريبة في الفكر الكينزي فيما يلي:(27) [ص 425]

- وسيلة لتدعيم القدرة الشرائية للأفراد عن طريق إعادة توزيع عادل للمداخيل.
- التخصيص العقلاني للموارد.

- توفير مناصب شغل.

و عليه أصبح للضريبة دورا اقتصاديا تؤديه حيث لم تصبح أداة محايدة تستخدم مجرد وسيلة لتغذية خزينة الدولة بالموارد المالية اللازمة لتغطية النفقات العامة وإنما أداة لتوجيه الاقتصادي تستعملها الدولة باعتبارها سلطة عمومية، فالضريبة انعكاس للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للمجتمع فهي تسعى إلى تحقيق أهداف النظام الجبائي كونها البنية الأساسية المكونة له وجزء هام في كيانه إذ يمكن تناول ماهية النظام الجبائي في المبحث الثاني.

1. 2. مدخل لدراسة النظم الجبائية

تكتسي دراسة النظم الجبائية أهمية بالغة في المجتمع كونها تلقى اهتماما من طرف مجموعة كبيرة من الأطراف تشمل مسؤولي الدولة والقطاع المحلي والأجنبي ودارسي الضرائب وأفراد القطاع العائلي، إذ يهتم المسؤولون الحكوميون بتأثير التغيرات الضريبية على مستويات العمالة والادخار والاستثمار وتأثير هذه النظم على حجم الحصيلة الجبائية التي تحتاجها الدولة لتمويل النفقات العامة وعلى مدى تحقيق العدالة في توزيع الدخول، كما يهتم هؤلاء المسؤولون بعقد المعاهدات الجبائية الدولية التي تتجنب الازدواج الضريبي ودراسة التنسيق الضريبي الدولي لإقامة التجمعات الاقتصادية من أجل تشجيع معدلات النمو الاقتصادي وكذلك دراسة مدى تأثير اتفاقيات التجارة الحرة وتخفيض معدلات الضرائب الجمركية على المتغيرات الاقتصادية الكلية للمجتمع بينما يهتم رجال الأعمال الوطنيون والأجانب بتأثير التغييرات الضريبية على مستويات أرباحهم ومن ثم على الحافز نحو الاستثمار وعلى كيفية الاستفادة من الحوافز الجبائية التي تقدمها الدولة أما بالنسبة لدارسي الضرائب وباحثيها فإن هذه الدراسة تمكنهم من تقييم هذه النظم ومعرفة مدى نجاحها في تحقيق أهدافها والبحث عن كيفية تحسينها، بينما يهتم أفراد القطاع العائلي بتأثير هذه النظم على مستوياتهم المعيشية وعلى مدخراتهم ومن ثم على مدى رغبتهم في زيادة أو إنقاص ساعات عملهم وبذلك واستنادا لما سبق تظهر أهمية النظام الجبائي في مختلف المجالات وعلى جميع المستويات.

1. 2. 1. ماهية النظام الجبائي

يعتبر النظام الجبائي من الأنظمة الحساسة التي يجب على الدولة أن تولي عناية كبيرة بها و ذلك لما له من أدوار هامة في جوانب عديدة كالجانب الاقتصادي والمالي والسياسي وحتى

الاجتماعي حيث أنه يعد من أكثر الوسائل التي تلجأ لها الدولة لتحصيل الموارد ا لمالية والإيرادات العادية لتمويل الميزانية العامة وهو أحد مصادر تمويل الإنفاق الحكومي بنوعيه التجهيزي و التسييري.

1. 2. 1. 1. تعريف النظام الجبائي

تشكل الضريبة أداة لتأدية وظيفة معينة، و لقد أدى توسع تدخل الدولة إلى توسع وظيفة الضريبة، فقد أصبحت وسيلة غير مباشرة لتدخل الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية ولا يتأتى ذلك إلا بوجود نظام جبائي قادر على تجسيد تلك الأهداف على أرض الواقع.

أ) تعريف النظام:

يمكن تعريف النظام بأنه مجموعة من العناصر المرتبطة فيما بينها بالعديد من العلاقات على أن يبقى المجموع منتظما ومتساندا بغية تحقيق هدف مشترك (28) [ص 16] فالعناصر هي الأجزاء المكونة والعلاقات هي التي تربط العناصر المكونة لهذا النظام.

وبذلك فالنظام يتكون من العناصر التالية:

- المدخلات:وتشمل كل المدخلات المادية والبشرية والمعنوية والتكنولوجية مثل: العمال، رأس المال...الخ.
- عملية التحويل: وهي النشاطات التي يتم من خلالها تحويل المدخلات إلى مخرجات.
- المخرجات: وتتمثل فيما تقدمة المنظمة للمجتمع من إنتاج مادي أو معنوي.
- التغذية المرتدة: وهي إعادة تزويد النظام بالمدخلات والمعلومات اللازمة لاستمراره ونموه والمستمدة من مخرجات النظام.
- الحدود الزمانية والمكانية للنظام.
- البيئة المحيطة بالنظام.

ومن ثم فالنظام الجيد هو الذي يستطيع أن يسخر أجزاءه ومكوناته لتحقيق أهدافه والحافظة على بقائه.

ب) تعريف النظام الجبائي:

هناك عدة تعار يف للنظام الجبائي يمكن إدراج أهمها فيما يلي:

- النظام الجبائي هو مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع وتشكل في مجموعها هيكلا ضريبيا متكاملا يعمل

بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية.(18) [ص 07]

- كما يمكن تعريف النظام الجبائي بأنه مجموعة من الضرائب والفرائض التي يلتزم رعايا دولة معينة في زمن محدد بأدائها للسلطة العامة على اختلاف مستوياتها من مركزية أو محلية.(29) [ص 15]
- ويعرف النظام الجبائي كذلك بأنه مجموعة التشريعات والسياسات والأجهزة التي تحقق وتدير وتنفذ عمليات التعبئة أو جباية الاقتطاعات المالية التي يؤديها الأشخاص الطبيعية و المعنوية للدولة بصورة جبرية و نهائية وبدون مقابل خاص ومباشر.(9) [ص 06]

استنادا للتعاريف السابقة يتضح أن للنظام الجبائي مفهومين: مفهوم واسع و أخر ضيق، فهو يقابل في مفهومه الضيق مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاقتطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط ثم التحصيل، أما في مفهومه الواسع فهو يعني مجموعة العناصر الإيديولوجية و الفنية والاقتصادية التي يؤدي تركيبها إلى كيان أو وجود ضريبي معين، ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة للنظام والذي تختلف ملامحه بالضرورة في كلا النظامين، فالهدف الرئيسي للنظام الجبائي في الأنظمة الاشتراكية هو تحقيق أقصى مساهمة في إشباع الاحتياجات الاجتماعية، وكذلك في انجاز المخططات العامة للتنمية الاقتصادية وهنا تشكل الخطة المالية جزء من نظام التخطيط الذي يحكم حياة المجتمع في هذه البلدان، أما الهدف الضمني للنظام الجبائي في البلدان الرأسمالية يتمثل في بلوغ أقصى مساهمة ممكنة في الحفاظ على النظام الرأسمالي وتطويره في ظل الصراعات الاجتماعية التي ينطوي عليها هذا النظام.

1. 2. 1. 2. تقسيمات النظم الجبائية

يمكن تقسيم النظم الجبائية إلى قسمين أساسيين هما: (30) [ص 220] تقسيم يستند إلى ثقل العبء الضريبي أو مقدار الاقتطاع الضريبي وتقسيم يستند إلى طبيعة الضرائب السائدة.

أ) النظم الجبائية استنادا لمقدار الاقتطاع الضريبي:

يمكن أن نقيس الاقتطاع الضريبي إما بنسبة الحصيلة الضريبية من الدخل الوطني وإما بنسبة الحصيلة الضريبية من مجموع الإيرادات العمومية الضريبية وغير الضريبية وعلى هذا الأساس يصنف الباحثون الأنظمة الجبائية في البلدان إلى ثلاث فئات:

- البلدان الصناعية المتقدمة كالولايات المتحدة الأمريكية، إنجلترا، فرنسا، ألمانيا وبلدان أوروبا الشمالية... الخ.
- البلدان السائرة في طريق النمو كالأرجنتين، اليونان، ...الخ.
- البلدان الأقل نموا وهي أكثر البلدان الإفريقية وبعض البلدان الأسيوية... الخ.

أما بالنسبة للحصيلة الضريبية من الدخل الوطني غير الصافي فتبلغ في البلدان المذكورة:

- في البلدان المتقدمة من 25% إلى 30%.
- في البلدان الأخرى السائدة في طريق النمو والدول الأقل نموا أقل من 17% وأحيانا أقل من10 %.

مع الإشارة إلى أن الأرقام ما هي سوى أرقام تقريبية، نظرا إلى عدم دقة الإحصاءات دائما و إلى عدم توافرها أحيانا.

ومن ناحية ثانية، إذا أخذنا بمقياس نسبة الحصيلة الضريبية إلى مجموع الإيرادات العمومية، نجد أن هذا المقياس أقل دقة من المقياس السابق، نظرا لصعوبة تحديد بعض الإيرادات غير الضريبية مثل إيرادات المؤسسات المؤممة، مما يجعل أمر المقارنة بين الدول الاشتراكية و الدول الرأسمالية في هذا المجال مجردا من أي معنى إلا أنه يمكننا القول أن حصة الضرائب من الإيرادات العمومية مرتفعة جدا في البلدان الرأسمالية المتقدمة في حين أنها منخفضة في البلدان الاشتراكية والبلدان النامية.(31) [ص 138]

إلا أنه يمكن أن ندمج بين هذين المقياسين وأن نقسم النظم الجبائية من حيث مقدار الاقتطاع الضريبي إلى نظم خفيفة ونظم ثقيلة و هي تتعلق بمقدار الضرائب المقتطعة بالنسبة للدخل القومي غير الصافي بالنسبة لمجموع الإيرادات العمومية، فالنظم الجبائية الثقيلة تنتشر في الدول المتقدمة حيث تبلغ الضرائب المقتطعة أكثر من خمس و أحيانا أكثر من ربع الدخل القومي الإجمالي أما النظم الجبائية الخفيفة فموجودة في البلدان السائدة في طريق النمو والبلدان المتخلفة حيث يعود ضعف نسبة الحصيلة الضريبية إلى ضعف الإنتاج الوطني والدخل القومي الإجمالي.

ب) النظم الجبائية استنادا لطبيعة الضرائب السائدة:

هناك وجه آخر للمقارنة بين البلدان المتخلفة من حيث الأنظمة الجبائية وطبيعة الضرائب السائدة في كل منها، و بصورة عامة نجد أن الضرائب المباشرة تشكل المورد الأساسي للدولة في البلدان المتقدمة، في حين أن الضرائب غير المباشرة و خاصة الضرائب الجمركية هي السائدة في البلدان غير المتقدمة، إلا أننا نجد في بعض الدول المتقدمة أن هناك توازنا بين الضرائب المباشرة

وغير المباشرة، كما هو الحال بالنسبة لفرنسا وألمانيا ويطلق على مثل هذه النظم اسم النظم المختلطة، (31) [ص 139] كما نجد أن الضريبة السائدة في البلدان الرأسمالية المتقدمة هي الضريبة على الدخل الإجمالي ذات المعدلات التصاعدية التي تراعي مبدأ تشخيص الضريبة، أما في الدول ذات النظم الضريبية المختلطة فنجد أن الضريبة على الدخل والضريبة على الإنفاق هي ضرائب عامة و عكس ذلك نجده في البلدان الأقل تقدما فالضرائب غير المباشرة وهي الضرائب السائدة في معظمها ضرائب على الاستهلاك أما الضرائب المباشرة فهي ضرائب نوعية على فروع الدخل و يجدر الإشارة أن الضرائب النوعية على الدخل أو على الاستهلاك أسهل تحققا وتحصيلا من الضرائب العامة إذ أن هذه الأخيرة تتطلب إجراءات معقدة وتنظيمات فنية متقدمة لا تستطيع توفيرها سوى الدول الغنية والمتقدمة من الناحيتين الإدارية والتقنية.(32) [ص 18]

1. 2 . 1. 3.أركان النظام الجبائي

يرتكز النظام الجبائي على ركنين رئيسيين هما الهدف والوسيلة

أ) الهدف:

يسعى أي نظام جبائي إلى تحقيق أهداف محددة **هي** نفسها أهداف السياسة الجبائية التي تحددها الدولة وفق سياستها الاقتصادية ففي الدول المتقدمة يمكن اعتباره إحدى المصادر الرئيسية للتمويل ووسيلة هامة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتوجيه النشاط الاقتصادي نحو اتجاه معين، سواء من حيث المعاملة الجبائية التمييزية لتشجيع نشاط معين أو من خلال إعادة توزيع الدخول، إذ تستقطع الدولة جزء من الدخول والثروات المرتفعة ثم تعيد توزيعها عن طريق الخدمات العامة أو تقرير إعانات عائلية لفائدة أصحاب الدخول المحدودة، أما في الدول النامية فهدف النظام الجبائي يكمن في تشجيع الادخار والاستثمار من خلال فرض الضرائب التي تحد من الإنفاق الاستهلاكي الزائد وتعمل على تعبئة الموارد الاقتصادية وتوجيهها لأغراض التنمية. (33) [ص 89]

ب) الوسيلة:

يرتكز النظام الجبائي على مجموعة الوسائل الضرورية لتحقيق أهدافه والتي تندرج ضمن عنصرين أحدهما فني والآخر تنظيمي ويشكل هذان العنصران معا ما يعرف بالنظام الجبائي بمفهومه الضيق.

1)العنصر الفني:

يتكون النظام الجبائي من الناحية الفنية من مجموعة الضرائب المختلفة المطبقة في زمن معين وفي بلد معين، و بالتالي تشكل الضريبة وحدة بناء ذلك النظام وتختار الدولة عادة من الوسائل الفنية ما يسمح لها بتحقيق حصيلة جبائية تتصف بالثبات من جهة والمرونة من جهة أخرى، كما تسعى إلى تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي ويتجسد العنصر الفني في صياغة الأصول العلمية للضرائب المختلفة في إطار القانون الجبائي الذي يرتكز على سيادة الدولة في فرض الضرائب عن طريق التشريع الضريبي ومساهمة ممثلي الشعب في تقريرها من خلال البرلمان.(24) [ص 23]

2)العنصر التنظيمي:

يكتسي العنصر التنظيمي للنظام الجبائي أهمية بالغة حيث توجد الضريبة ضمن مزيج ضريبي متشعب مما يقتضي وجود تنظيم إداري يتكفل بمهمة الإقرار والربط والتحصيل ويزداد حجم هذا التنظيم كلما تعقد الكيان الضريبي.

وحتى يبقى النظام الجبائي قائما لا بد من توفر علاقة تكاملية بين مختلف الضرائب التي تكونه بحيث نقص حصيلة إحداها يجب أن يعوضه ارتفاع في حصيلة ضريبة أخرى، وتبرز أهمية العنصر التنظيمي عند فرض ضريبة جديدة أو عند تحديد عناصر وعائها إذ يجب أن تكون هذه الضريبة متفقة مع جميع الضرائب الموجودة قبلها أي مراعاة التنسيق الضريبي وذلك حفاظا على وحدة أهداف النظام الجبائي.(24) [ص 24]

وعلى اعتبار أن النظم الجبائية تنشأ في ظل بيئات اقتصادية وسياسية واجتماعية متباينة فإنه من المتوقع أن تؤثر تلك البيئات في تلك النظم وأن تتأثر بها في نفس الوقت أي أن النظم الجبائية ترتبط ارتباطا وثيقا بالنظم الاقتصادية والسياسية والاجتماعية السائدة إذ يمكن التطرق إلى ذلك فيما يأتي.

1. 2. 2. النظام الجبائي و الواقع الاقتصادي

يعتبر النظام الجبائي جزء من النظام المالي و هذا الأخير بدوره جزء من النظام الاقتصادي، فالعلاقة بين النظام الجبائي والنظام الاقتصادي هي علاقة الجزء من الكل، إذ لا يمكن دراسة أي نظام جبائي بمعزل عن النظام الاقتصادي السائد فيه، وبذلك فكل تغير في أهداف النظام الاقتصادي يستلزم مراجعة وتعديل لاستخدام آليات النظام الجبائي الذي يجب أن يهدف إلى تدعيم الأداء الاقتصادي.

1. 2. 2. 1.النظام الجبائي و المتغيرات الاقتصادية

إن النظام الجبائي يقوم على المفاضلة بين مجموعة من المتغيرات الاقتصادية وتنسيقها وفق الأهداف المسطرة من قبل النظام الاقتصادي وذلك كما يلي:(34) [ص 42]

أ- تحديد مقدار الأموال و الموارد التي تدخل ضمن حيازة الدولة والمقدار الذي يكون لصالح الأشخاص للتصرف فيه وهنا تطرح مسألة الضغط الضريبي(*) الذي لا بد أن يحدد ضمن حدود معقولة لأن كل عملية تجاوز لحدوده القصوى ينجم عنها آثار اقتصادية و اجتماعية وخيمة، كما أن اعتبار التضخم كظاهرة اقتصادية تنعكس سلبا على القدرة الشرائية للأشخاص، يستلزم هذا المراجعة المستمرة لمقدار الأموال المتروكة للأشخاص وبالتالي فإن الكمية التي من المفروض على الدولة حيازتها تتحدد انطلاقا من دور و موقع الدولة في الاقتصاد الوطني.

ب-التحكم في مختلف أنواع الضرائب، و لمراعاة أهداف النظام الاقتصادي يجب مراجعة السياسة الجبائية من خلال:

- تحقيق نمو الاقتصاد الوطني عن طريق ترقية وتعبئة الادخار نحو الاستثمار الإنتاجي وتخفيف الضغط الضريبي على المؤسسات.
- تنويع الصادرات لأجل تحقيق توازن خارجي.
- الاهتمام أكثر بإعادة توزيع المداخيل وحماية القوة الشرائية للعملة.
- تحقيق شفافية النظام الجبائي.

وبذلك يترتب على كون النظام الجبائي جزء من النظام الاقتصادي ضرورة التوفيق والتنسيق بين السياسة الجبائية ومختلف أشكال السياسات الاقتصادية (نقدية_صرف_ أجور...) ومن ثم يعتبر النظام الجبائي دالة لمتغيرين أساسيين هما:(9) [ص 07]

✓ نوع النظام الاقتصادي والاجتماعي السائد، من حيث كونه رأسمالي أو اشتراكيا، و ميكانيكية تشغيله من حيث كونها قائمة على آليات السوق أو التخطيط الشامل.

✓ درجة التنمية الاقتصادية معبرا عنها بمعدل و طبيعة النمو الاقتصادي من حيث التعبير متقدم أو اقتصاد متخلف أو نامي.

1. 2.2.2.النظام الجبائي و النظم الاقتصادية

يختلف مفهوم الضريبة اختلافا كبيرا في النظم الاقتصادية الرأسمالية حيث يسيطر الأفراد والمؤسسات الخاصة على الجزء الأكبر من النشاط الاقتصادي عنه في النظم الاشتراكية إذ تسيطر

(*) الضغط الضريبي هو عبارة عن ما يحدثه فرض الضرائب من تغييرات اقتصادية واجتماعية.

الدولة على معظم هذا النشاط، مع العلم أن كثيرا من البلدان في العصر الحديث تسود فيها أنظمة اقتصادية مختلطة يوجد فيها قطاع عام كبير إلى جانب القطاع الخاص، إلا أنه يمكننا القول أن الضريبة في جوهرها هي خاصة من خصائص النظام الرأسمالي، وتنزع مبدئيا إلى الاضمحلال في النظام الاشتراكي حيث ما يزال يحافظ عليها جزئيا لأسباب عملية.(35) [ص 136]

لقد تغير مفهوم الضريبة تماما في النظام الاشتراكي، إذ أن جميع إيرادات الأفراد تصبح مبدئيا في هذا النظام من قبيل النفقات العمومية(و جميع نفقات الأفراد تصبح من قبيل الإيرادات العمومية) و يكفي أ ن تعمد الدولة إلى بيع السلع والخدمات بسعر أعلى من سعر التكلفة لتتوافر لديها الإيرادات اللازمة لتغطية نفقات جهاز الدولة ولتمويل الاستثمارات الجديدة، وهكذا تفقد الضرائب معنى وجودها إذ تملك الدولة كامل الثروة القومية وتقوم بنفسها بتوزيع الناتج القومي بما يتفق وسياستها و أهدافها الاقتصادية والاجتماعية (36) [ص 169] إلا أن الأنظمة الضريبية في البلدان الاشتراكية لها خصائصها المميزة بالنسبة للدول الرأسمالية المماثلة لها من حيث درجة النمو وتختلف عن الأنظمة الضريبية الرأسمالية اختلافا بينا من حيث مضمون الضريبة و طبيعتها و أهميتها، فحصة الضرائب المقتطعة بالنسبة لمجموع الإيرادات العامة، هي أقل بكثير **في** البلدان الاشتراكية منها في البلدان الرأسمالية، كما أن الضرائب تلعب دورا يأتي في الدرجة الثانية في الأنظمة الاشتراكية في توجيه الإنتاج و التوزيع، ومراقبتها و من جهة أخرى إن نسبة الضرائب المباشرة من مجموع الحصيلة الضريبية في البلدان الاشتراكية هي أقل بكثير عنها في البلدان الرأسمالية.

1. 2.2. 3.النظم الجبائية في الدول المتقدمة و المتخلفة

تتمتع النظم الجبائية في الدول النامية بعدة خصائص تميزها عن النظم الجبائية في الدول المتقدمة ويرجع ذلك التباين لاختلاف الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ويتجلى ذلك من خلال النقاط التالية:

1)انخفاض حصيلة الضرائب في الدول النامية مقارنة بالدول المتقدمة و يرجع ذلك إلى الأسباب التالية:(37) [ص 420]

- انخفاض الدخل القومي نتيجة ضعف الإنتاج مما ينعكس على انخفاض الدخل الفردي.
- سيادة القطاع الزراعي الذي يعاني من مشاكل عديدة حيث يستفيد هذا القطاع من تسهيلات وتخفيضات ضريبية كبيرة مقارنة ببقية القطاعات الأخرى.
- ضعف القطاع الصناعي بالإضافة إلى سيطرة الشركات الأجنبية التي تستفيد من إعفاءات ضريبية ضخمة قصد تشجيعها على الاستثمار.

2)اختلاف هيكل النظام الجبائي حيث تطغى الضرائب غير المباشرة في الدول النامية على عكس الدول المتقدمة التي نجد فيها الضرائب المباشرة تهيمن على هيكل النظام الجبائي.

3)صعوبة تحصيل الضرائب وانتشار التهرب الضريبي وذلك بسبب قلة الوعي الضريبي وضعف الإدارة الضريبية على عكس الدول المتقدمة.

1. 2.2. 4. دور النظام الجبائي في حل المشاكل الاقتصادية

يلعب النظام الجبائي دورا كبيرا في حل المشاكل الاقتصادية من خلال ما يلي:

على اعتبار أن المشكلة الاقتصادية تحدث نتيجة الاختلال بين الإنفاق الكلي والمقدرة الإنتاجية للاقتصاد، فإنه إذا كان الإنفاق الكلي (أي الطلب العام و الطلب الخاص على السلع الاستهلاكية و الاستثمارية) أقل من المقدرة الإنتاجية حدث كساد اقتصادي وارتفعت نسبة البطالة بينما إذا كان الإنفاق الكلي أكبر من المقدرة الإنتاجية حدث تضخم وارتفعت الأسعار، و لإعادة التوازن الاقتصادي يمكن للدولة استخدام أربعة سياسات تختلف وفقا لحدة و طبيعة المشكلة الاقتصادية المطروحة:(32) [24]

سياسة جبائية، سياسة انفاقية، سياسة نقدية، سياسة ائتمانية، وفيما يلي نوضح معالجة المشاكل الاقتصادية من خلال الميزانية العامة:

الجدول رقم (1) معالجة المشاكل الاقتصادية من خلال الميزانية العامة (38) [ص 202]

طبيعة المشكلة الاقتصادية	الحلول المالية الواجب إتباعها			
	الضرائب	النفقات	الإصدار النقدي	القروض العامة
كساد تضخم	تخفيضها رفعها	زيادتها تقليلها	اللجوء إليه تجنبه	تجنبها اللجوء إليها

وبذلك يتضح من الجدول أنه لمعالجة الكساد يجب زيادة الطلب الكلي عن طريق تخفيض الضرائب المباشرة والذي يؤدي إلى زيادة الدخول الصافية للأفراد وعن طريق تخفيض الضرائب غير المباشرة والذي يؤدي إلى انخفاض الأسعار، وهكذا يرتفع مستوى الاستهلاك الخاص وينتعش النشاط الاقتصادي فتقل البطالة، ويتعين على الدولة زيادة حجم نفقاتها من أجور وإعانات حيث يمثل الإنفاق العام جزء من الإنفاق الكلي، ولتمويل عجز الميزانية العامة تلجأ الدولة إلى الإصدار النقدي، بينما تتجنب القروض العامة لأن ذلك الإجراء يؤدي إلى تعميق مشكلة الكساد، أما معالجة

التضخم فتتطلب تخفيض الطلب الكلي لعدم توازنه مع عرض السلع و الخدمات، ولتحقيق ذلك المسعى يجب تطبيق سياسة جبائية تعتمد على رفع الضرائب المطبقة أو رفع ضرائب جديدة، فإذا طبقت هذه السياسة على الضرائب المباشرة انخفضت دخول الأفراد و بالتالي انخفض مستوى استهلاكهم، أما إذا طبقت على الضرائب غير المباشرة ارتفعت الأسعار وبالتالي انخفض مستوى الاستهلاك ويمكن تدعيم السياسة الجبائية السابقة بسياسة انفاقية تقشفية من خلال تقليص النفقات العامة، كما تتجنب الدولة الإصدار النقدي لأن ذلك يؤدي إلى ارتفاع الأسعار و بالتالي زيادة حدة التضخم لذا تلجأ الدولة إلى القروض العامة لتقليل الطلب الكلي.

1. 2. 3. النظام الجبائي و الواقع الاجتماعي

تتأثر النظم الجبائية بكل الفلسفات والأحوال الاجتماعية السائدة في المجتمع، كما يؤثر النظام الجبائي في الواقع الاجتماعي عن طريق السياسة الجبائية المتبعة من طرف الدولة التي تسعى من خلالها إلى تحقيق أهداف اجتماعية.

وتتمثل أساليب التدخل الجبائي في الحياة الاجتماعية أساسا في تصاعدية و شخصنة الاقتطاع الجبائي (39) [ص 428]، فالنسبة أو المعدل التصاعدي يطبق في العديد من الحالات كالضريبة على الدخل، حقوق التركة والضريبة على الثروة، إلا أن الإشكال المطروح هنا يتمثل في كيفية معرفة حدود التصاعدية حيث يلاحظ عند تجاوز نسبة الاقتطاع لحد معين يؤدي إلى آثار اقتصادية سيئة كما يؤدي إلى انتشار مظاهر الغش والتهرب و التي قد تأخذ حجما معتبرا، أما اللجوء إلى شخصنة الاقتطاع الجبائي فإنه يسمح بأخذ الأعباء العائلية للعنصر الجبائي (الضريبة على الدخل الإجمالي) بعين الاعتبار لتحديد وعاء الاقتطاع كما تؤخذ درجة القرابة بعين الاعتبار لتحديد نسبة الاقتطاع (حقوق التركة).

إن الأهداف الاجتماعية للاقتطاع الجبائي تترجم عادة في الحفاظ على التوازن الاجتماعي وتطوير هياكل المجتمع وذلك بإحداث العدالة الاجتماعية على مستوى الأفراد وعلى مستوى القطاعات الاقتصادية لأن تطور هياكل المجتمع يتوقف على تطور الهياكل الاقتصادية، وتجدر الإشارة إلى أن البعد الاجتماعي للاقتطاع الجبائي له محددات لذلك يجب استعماله بحذر لأن الجباية المثقلة يمكن أن تؤدي إلى حصول السلطات العمومية على أهداف غير تلك المنتظرة، كتقليص النشاطات، تسرب رؤوس الأموال، الإفلاس... الخ، فكثرة الضرائب تقتل الضريبة.

ويمكن تناول موضوع التغيير الجبائي من حيث ثلاثة عناصر هي كالآتي:(40) [ص28]

1. 2. 3. 1.إعادة توزيع الدخل الوطني

ينتج عن التوزيع الأولي للدخل الوطني أن ميكانيزمات وآليات التوزيع للموارد تؤدي إلى ظواهر ريعية غير مؤسسة أو ظواهر استغلال يجب تصحيحها، وهذا التصحيح يكون إما بتزايد النفقات العمومية على شكل إعانات اجتماعية أو استثمارات جماعية لحساب الطبقات الأكثر حرمانا أو على شكل إجراءات جبائية موجهة نحو إعفاء المداخيل الضعيفة، وفي الواقع العملي فإنه يتم التوقيف بين هذين النوعين من التدخل لأن التزايد في النفقات العمومية يمول في أغلب الأحيان بارتفاع جباية المداخيل المرتفعة حيث يكون دور الدولة دورا معدلا أو منظما لتوزيع المداخيل في المجتمع.

1. 2. 3. 2. التوازن الجهوي

بغرض تسهيل الفهم ندرج مفهوم اللاتوازن و الذي يجسد الفرق الموجود بين الوقائع وبعض القيم فمثلا نقول أن توزيعا معينا للمداخيل غير متوازن إذا كان غير مطابق لتوزيع معين للمداخيل يوصف بالأمثل، وعليه فإن التوازن الجهوي يفترض الحفاظ على نفس مستوى النمو بالنسبة لكل المناطق وكل الجوانب (هياكل قاعدية، خدمات...الخ) إضافة إلى منح هذه المناطق نصيبا معقولا من الدخل الوطني في توزيع الميزانية الاستثمارية الوطنية، هذا الافتراض يستلزم بدوره لا مركزية السلطة المالية، أو لا مركزية القرار المالي ولو نسبيا، ومن هذا المنطق تظهر فكرة الجباية المحلية والتي تعتبر شبه مهملة في الجزائر، فالاستقلالية الجبائية المحلية هي نسبية بطبيعتها أي أن الدولة تسمح للجماعات المحلية بتسيير بعض الاقتطاعات الجبائية التي ترتبط بالخصائص الاقتصادية، والاجتماعية لكل منطقة كالمساحة، وتوزيع السكان، الظروف المناخية، العوامل التاريخية والجغرافية، الانتشار الصناعي وهيكل الإنتاج...الخ ، لهذا يجب أن تشكل الجباية المحلية محورا هاما ضمن السياسة الجبائية العامة، بحيث تكون تعبئتها حسب متطلبات التنمية المحلية لضمان تحقيق بعض المشاريع ذات النفع العام و بذلك المساهمة في جهود النمو الوطني، وذلك من خلال التحكم في تقنيات ومبادئ الاقتطاع الجبائي المحلي.

1. 2. 3.3. المحافظة على القيم البيئية

يتطلب التنمية المستدامة الحفاظ على القيم البيئية للمجتمع باعتبارها تمثل إطار الحياة والبقاء فقد يحدث أن يؤدي النشاط الاقتصادي الحاد إلى استنفاذ بعض الموارد الطبيعية أو يؤدي إلى تلوث

البعض الآخر كالمياه، الأراضي، والهواء، في هذا المحتوى يجب حماية البيئة من جهة و التسيير الطويل المدى للموارد الطبيعية من جهة أخرى، وهو ما يعتبر من أولويات السلطات العمومية، فعملية حماية البيئة في إطار السياسة الجبائية تكون من خلال الإخضاع الإضافي للأنشطة الملوثة التي تتعامل مباشرة مع البيئة(كتصريف المواد الكيماوية السائلة الناتجة عن معالجة مواد استهلاكية في البحر أو في الوديان) نظرا لأن عملية التطهير تكلف نفقات باهضة وهذا باعتراف الأخصائيين فمثلا إنشاء محطة لمعالجة وتطهير المياه يكلف ثلاث مرات أكثر من إنشاء مصنع لإنتاج الورق.

وبذلك فإن هذه الاقتطاعات الإضافية تساهم في تمويل مشاريع حماية البيئة من جهة وبما أنها ترتبط بالنشاط الملوث[*] فإنها تجبر ضمنينا أصحاب هذه الأنشطة بإيجاد أفضل السبل للتخلص من هذه النفايات من جهة أخرى كعملية الرسكلة أو التخلص فمثلا الشركة الوطنية سونا طراك تنوي انجاز سبع وحدات لاسترجاع الغازات المحروقة والتخلص منها نهائيا ابتداءا من سنة 2010 بغلاف مالي يقدر ب 1220 مليون دولار أما عملية التسيير الطويل المدى للموارد الطبيعية فإنها تستلزم الاستعمال الأمثل لهذه الموارد دون تبذير، فمثلا استغلال المياه واستهلاكها يجب أن يخضع إلى نسب اقتطاع غير مباشرة متصاعدة حسب حجم الاستهلاك مع وجود حد أدنى للاستهلاك لا يمكن إخضاعه ونفس الأمر ينطبق على الموارد الطاقوية، وأخيرا فإن كل نشاط يمس بالقيم البيئية يمكن إخضاعه جبائيا (مما يسمح بميلاد فرع جديد ضمن علم الجباية يسمى بالجباية الايكولوجية لأن النظام الجبائي الجزائري لا يتضمن إلى غاية سنة 2002 على إجراءات بيئية خاصة باستثناء رسم بسيط ثابت على النشاطات الملوثة دون الأخذ بمبدأ "تلوث تدفع" و كذا النصوص القانونية المتعلقة بالتطهير (المياه القذرة و النفايات المنزلية) فالإحصائيات تشير إلى وجود 5,2 مليون طن سنويا من النفايات الحضرية، 200 ألف طن نفايات صناعية و125 ألف طن من نفايات المستشفيات (41) وكل هذه النفايات تتطلب إيجاد وسائل و هياكل مسيرة للتخلص منها أو لاسترجاعها.

1. 3. مدخل لدراسة التسيير الجبائي

يعتبر مفهوم التسيير من أكثر المفاهيم تداولا في العديد من المجالات وبالرغم من ذلك فإنه لم يحض بالاهتمام الكافي من حيث التوضيح والشرح وربما يرجع ذلك ظنا منا أن كثرة تداوله جعلته من البديهيات المتعارف عليها، فلقد أدركت معظم الدول أهمية العلاقة بين التسيير ومستوى المعيشة وأولت اهتماما كبيرا للمواضيع المتصلة بها وهذا باعتباره المفتاح الأساسي لحل جميع المشاكل والارتقاء بالمجتمعات وأنظمتها الاقتصادية و الاجتماعية من مواقع التخلف والركود إلى

[*] حيث يجب وضع مفهوم عام للنشاط الملوث يسمح بتصنيف كل الأنشطة على مستوى قطاعات النشاط الاقتصادي.

طريق التقدم والرفاهية، فالتسيير يعتبر من الأساليب العلمية المعتمدة في حل المشاكل والحصول على مختلف المنافع ابتداءا من الموارد المادية والبشرية المتاحة، فهو يعتمد على خلق المنافع والفوائض الاقتصادية والاجتماعية، وعلى اعتبار أن النظام الجبائي يعتمد في نجاحه على استخدام أسلوب خاص لتحقيق أهدافه ألا وهو التسيير الجبائي.

1. 3. 1. مفهوم التسيير الجبائي

إن الاهتمام بالتسيير الجبائي ليس وليد الوقت الراهن، فقد تزامن الاهتمام به مع زيادة الاهتمام بالنظام الجبائي، إذ سنتطرق إلى مفهوم التسيير كمدخل لتناول التسيير الجبائي.

1. 3. 1.1. تعريف التسيير

هناك عدة تعاريف لمفهوم التسيير يمكن إدراج أهمها فيما يلي:

- التسيير هو تلك المجموعة من العمليات المنسقة والمتكاملة التي تشمل أساسا التخطيط، التنظيم، التوجيه و الرقابة أي أنه يسعى إلى تحديد الأهداف وتنسيق جهود الأشخاص لبلوغها.(42) [ص 05]
- كما يمكن تعريف التسيير بأنه التنسيق الجيد للموارد المتاحة من خلال العمليات المتكاملة للتخطيط والتنظيم و التوجيه والرقابة لتحقيق أهداف العمل الجماعي بطريقة تعكس الظروف البيئية السائدة وتحقيق المسؤولية الاجتماعية لذلك العمل.(43) [ص 22]

من خلال التعريفين السابقين يمكن استخلاص بعض المفاهيم التي تقع ضمن مفهوم التسيير:

1/ التسيير عبارة عن عملية بمعنى أن الممارسات التي يقوم بها تتفاعل مع بعضها البعض لتحقيق الهدف المنشود.

2/التسيير عملية اجتماعية من حيث تنظيمها للعلاقات المتبادلة إذ تهدف الضريبة في ظل النظام الجبائي إلى تحقيق الهدف الاجتماعي الأكثر أهمية وهو تقليل حدة التفاوت بين الدخول و الثروات وتحقيق العدالة الاجتماعية.

3 /التسيير عملية مستمرة انطلاقا من استمرارية الحاجة إلى المنافع واستمرارية المجتمع الذي يعيش فيه.

4/يقوم التسيير على الاستخدام والاستغلال الأمثل للموارد المتاحة والمتمثلة في الموارد المادية، البشرية والمعنوية لتحقيق أهدافها.

5/التسيير يمارس وظائف محددة تكمن أساس في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط، التنظيم، التوجيه والرقابة.

6/ ارتباط التسيير بتحقيق أهداف محددة ينبغي بلوغها في زمن معين من حيث الكم والجودة، فالنظام الجبائي يهدف إلى تحقيق أهداف محددة في زمن معين.

7/ يمارس التسيير في منظمة معينة وتعتبر هذه الأخيرة وحدة عامة اجتماعية فنية تضم مجموعة من الأفراد يؤدون وظائف معينة لازمة لبلوغ أهداف النظام.

1. 3. 1. 2. تعريف التسيير الجبائي

التسيير الجبائي فن من فنون التسيير، يلجأ إليه المسيرون الأكثر تدبيرا في إدارة شؤون منظمتهم سواء على مستوى الإدارة المركزية (الجبائية) أو على مستوى الإدارة التنفيذية، لتخليصها من الأعباء الإضافية و لتحقيق الأهداف المرجوة باستعمال أفضل الطرق والأساليب والاختبارات الجبائية في حدود التشريع الجبائي.(44) [ص 57]

إن التسيير الجبائي يسمح بتسيير أحسن للجباية على مستوى النظام الجبائي من خلال استعمال أحسن الطرق والأساليب لزيادة الحصيلة الجبائية وتخفيض التكاليف الجبائية إلى أدنى حد ممكن بما يخدم الأهداف الاقتصادية والاجتماعية.

وللتسيير الجبائي مستويات:

1) التسيير الجبائي على مستوى الإدارة المركزية حيث تقوم بالبحث والتخطيط، التوجيه الفني، إدارة الموارد البشرية ثم المتابعة والرقابة خاصة فيما يتعلق بإعداد وسن القوانين الجبائية.

2) التسيير الجبائي على مستوى الإدارة التنفيذية التي تقوم بالتخطيط القصير الأجل، حصر الممولين وربط الضريبة،و تحصيل الضرائب ثم المتابعة والرقابة.

1. 3. 1. 3. أسس وحدود التسيير الجبائي

للتسيير الجبائي أسس و قواعد يستند عليها كما له حدود قانونية ومالية يراعيها من أجل تحقيق الأهداف المرجوة حيث سيتم التطرق إلى ذلك فيما يلي:

أ) أسس التسيير الجبائي:

يعتمد التسيير الجبائي في النظام الجبائي على أسس وقواعد من أجل الحصول على أكبر الإيرادات الجبائية و الوصول إلى الأهداف الاقتصادية والاجتماعية إذ يمكن إدراج هذه الأسس فيما يلي:(45) [ص76]

1) اختيار الطريقة الأقل تكلفة من خلال سد الثغرات أو نقاط الضعف المتواجدة في التشريعات الجبائية.

2) ارتباط التسيير الجبائي بتحقيق الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية التي ينبغي بلوغها في زمن معين.

3) وضع هياكل تسمح بتسيير أمثل للضرائب باعتبار الإدارة هي المسؤولية عن تطبيق القانون والتشريع الجبائي.

4) الاستخدام الأمثل للموارد المادية والمالية والتقنية والبشرية المتاحة من أجل بلوغ الأهداف المرجوة.

5) دراسة البيئة الجبائية والتكيف مع المتغيرات التي تحدث.

6) أهمية الجباية في مالية الدولة، والتي تترجم بالحجم المالي والذي يتولد عن جباية الدولة، وهذا لكون كل قرار يتخذه المسير هو حامل لتأثير جبائي يترجم دائما بحجم مالي.

<u>ب) حدود التسيير الجبائي:</u>

إن حرية الدولة في تسيير جبايتها لا يعني عدم وجود حدود يجب التقيد بها، بل هناك مجموعة من القواعد والأسس التي يعمل التسيير الجبائي ضمنها لتفادي اختراق التشريعات الجبائية مما يجنب الوقوع في أخطار مالية، ومنه فالتسيير الجبائي حدودا قانونية وأخرى مالية يمكن إدراج أهمها فيما يلي:

1)الحدود القانونية للتسيير الجبائي: يعد احترام التشريع الجبائي أساس التسيير الجبائي وفعاليته، فلا بد من إتباع وتطبيق القوانين الجبائية بكل حذافيرها من بداية عملية التخطيط إلى غاية الرقابة وذلك على مستوى الإدارة المركزية وعلى مستوى الإدارة التنفيذية من أجل تحقيق أهداف النظام الجبائي، ومن ثم أصبحت النظرة المتطورة للضريبة من منظور التسيير المالي والجبائي ترتكز على بعدين هما:

- اعتبار التسيير الجبائي مرتبط بصورة عضوية بالتسيير المالي.
- أن فكرة الخطر تتعلق أساسا بتصرفات المسير الجبائي اتجاه الالتزامات التي يحددها القانون الجبائي.

2)الحدود المالية للتسيير الجبائي: باعتبار الإدارة الجبائية الجهاز المكلف بتطبيق التشريعات الجبائية فإن تجاوزها للحدود القانونية يعرض مالية الدولة للخطر مما يحول دون قيامها بالمهام المسندة إليها، والذي يترجم إلى آثار مالية واقتصادية واجتماعية تزعزع أمن واستقرار الدولة.

1. 3. 2.أسس تفعيل التسيير الجبائي

التسيير الجبائي الفعال هو فعل (action) يعبر عن مجموعة من المراحل والعمليات الجبائية، نتيجته حتما تكون النجاح وهو الوصول إلى أقصى الإيرادات الجبائية كما يهدف إلى تحقيق الأهداف التنظيمية مهما كانت طبيعتها حيث يمكن إدراك هذا التحقيق بالمعنى المباشر والصارم للنتيجة، وبلوغ الغاية أو بالمعنى الواسع للمراحل التي تقودنا للنتيجة المرجوة، فالتسيير الجبائي الفعال مجموعة من الإرشادات الرقمية التي تشير إلى الإمكانيات المثلى للوسائل مع الاستخدام العقلاني لها.(45) [ص 67]

و من ثم فالتسيير الجبائي الفعال هو الذي يستطيع تحقيق أهداف النظام الجبائي الذي يديرها أخذا بعين الاعتبار العوامل المتغيرة للبيئة الجبائية، و الاستخدام الأمثل للموارد المادية والمعنوية المتاحة وبالممارسة المهنية الكفأة للوظائف المكونة للعملية الإدارية وباستخدام الوسائل والتقنيات المناسبة.

ففي النظرية النيوكلاسيكية يتضمن التسيير الفعال التحكم في التكاليف والتقدم التقني أما في اقتصاديات التنظيم فهو يعكس تنظيما جيدا إذا تحققت الأهداف واستعملت الموارد بطريقة مثلى وبأقل تكلفة ممكنة.

1. 3. 2. 1.أهدف التسيير الجبائي الفعال

يسعى التسيير الجبائي الفعال إلى تحقيق جملة من الأهداف يمكن إدراج أهمها فيما يلي:

- تحقيق الكفاءة في التشغيل والمتمثل في الحصول على أقصى فائدة ممكنة من الموارد المستخدمة وتحقيق كل عنصر منها الغرض من استخدامه.
- تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف.
- نشر الثقافة الجبائية في المجتمع والوعي الجبائي.
- يسعى التسيير الجبائي الفعال إلى إرساء نظام معلومات جيد يعمل ضمنه.
- تحقيق رضا جميع الأطراف المتعاملة.
- تبسيط الإجراءات الإدارية المرتبطة بالمكلف، وتوفير تصريحات ضريبية بسيطة وفي مواعيدها المحددة.
- تبسيط إجراءات المنازعات وإضفاء شفافية في حل مختلف المنازعات لكسب ثقة.
- التنسيق بين مختلف الإدارات الجبائية لتوحيد المعاملة الجبائية.

▪ ومن ثم فالتسيير الجبائي الفعال يسجل في إطار ثلاثية هي: هدف جبائي، وسيلة، ثم نتيجة مرجوة.

1. 3. 2. 2.أهمية التسيير الجبائي الفعال

إن زيادة الاهتمام بالتسيير الجبائي الفعال راجع لأسباب عديدة أهمها:

▪ التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية والاجتماعية المتسارعة والعميقة تزيد من أهمية التخطيط خاصة التخطيط الاستراتيجي من أجل التنبؤ بهذه المتغيرات لمواجهتها والتأقلم معها، ويصبح للتسيير الجبائي الفعال في هذا الإطار أهمية كبرى نسبة للتأثيرات المتنامية للعولمة وتكنولوجية المعلومات وثقافة المجتمع.

▪ كبر حجم المنظمات وكثرة معاملاتها.

▪ الدور المتزايد للنقابات العمالية والضغوطات التي تمارسها بوضع سياسات مقبولة للأجور وشروط العمل وظروفه.

▪ الدور المتزايد للمجتمع المدني وظهور الجمعيات المدافعة عن مصالح الأفراد والمجتمع ككل والدافع عن المال العام وعدم تبذيره.

1. 3. 3. مفهوم الفعالية الجبائية

تكتسي دراسة الفعالية في ظل النظام الجبائي اهتماما كبيرا من طرف الباحثين وذلك في جميع الدول سواء المتقدمة أو النامية، إذ تعتبر الفعالية إحدى المؤشرات الهامة التي يتم من خلالها الحكم على مدى نجاح أو فشل السياسة الجبائية لأي دولة، وعلى اعتبار أن السياسة الجبائية جزء من السياسة المالية فإن فعاليتها تؤثر على الفعالية الاقتصادية ككل فلقد حاول الكثير من الباحثين تحديد مفهوم الفعالية خصوصا أنها تتصف بالتعقيد لتداخل وتشابك العلاقات في فعالية النظام من ناحية وبين العوامل المؤثرة أو المحددة لها من ناحية أخرى.

1. 3.3. 1.تعريف الفعالية

من الناحية اللغوية تعني الفعالية القوة أو القدرة على التأثير، أما في مفهومها الواسع فهي تعني القدرة على العطاء أي القدرة على بلوغ الأهداف المرجوة، وتعني في مفهومها الضيق المجال المحدد الذي يشكل مضمونها معلى سبيل المثال:

الفعالية في مجال الهندسة أو الفيزياء تعني الكفاية أي نسبة العمل المفيد الذي تبذله الآلة أو العامل إلى الطاقة المبذولة لذلك.(46) [ص 67]

كما يرى الباحثان Katzو khan أن الفعالية تعني القدرة على البقاء والاستثمار والتحكم في البيئة.(47) [ص 109]

و يرى الباحثان Katz و hosenzweig أن الفعالية تعني قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها وتحقيق رضا العملاء و العاملين بها و تنمية الموارد البشرية بالإضافة إلى النمو والربحية، أما الباحثان mohoney وsteers فينظرون إلى الفعالية على أنها الإنتاجية المرتفعة و المرونة و قدرة المنظمة على التكيف مع البيئة فضلا عن القدرة على الاستقرار والابتكار، ويمكن مفهوم الفعالية الذي نراه أكثر شمولية في التعريف الذي وضعه الباحثين yuchtmen و etzioniو seachore الذين يرون أن الفعالية تعني قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها التشغيلية، وتعبر الأهداف التشغيلية عن الناتج النهائي الذي يرتبط بالسياسات التي تتبعها المنظمة أي ما تحاول هذه الأخيرة تحقيقه في الواقع العملي وعلى ضوء المتغيرات البيئية الداخلية والخارجية المحيطة بها، كما أن استخدام الأهداف التشغيلية في قياس الفعالية يحقق المرونة بما يتلاءم مع الهيكل التنظيمي و البيئة.(48)[ص73]

1. 3.3. 2 مفهوم فعالية النظام الجبائي

تعني فعالية النظام الجبائي مدى قدرته على تحقيق أهدافه بشكل متوازن حيث أن تلك الأهداف قد تتعارض فينا بينها، فالهدف المالي للضريبة قد يتعارض مع الهدف الاقتصادي نتيجة تدعيم الدولة بعض القطاعات من خلال إعفائها كليا أو جزئيا من الضريبة أي أن الدولة قد تضحي بالهدف المالي لتحقيق هدف اقتصادي ما كالتوازن الجهوي قد يتعارض الهدف المالي مع الهدف الاجتماعي، بحيث المشرع الجبائي يراعي الوضع الاجتماعي للأفراد من خلال إعفاء الأفراد ذات الدخول المنخفضة، و اختلاف المعاملة الضريبية للأفراد حسب الوضع المالي و الاجتماعي من أجل تحقيق التضامن الاجتماعي.

أ) النظام الجبائي و تباين المصالح:

يتعين على المشرع الجبائي مراعاة المصالح المختلفة نتيجة تعارض أهداف النظام الجبائي وتتمثل هذه المصالح فيما يلي:(32) [ص 15 و ص 16]

1)مصلحة الدولة:

تحقيق مصلحة الدولة بما تحققه الضريبة من أموال تساهم في تغطية نفقاتها المختلفة وبالقدر الذي يساعد على تحقيق سياستها الاقتصادية والاجتماعية.

2)مصلحة المكلف:

تحقق مصلحة المكلف من فرض الضريبة بالقدر الذي لا تكون فيه الضريبة عائقا أمام طموحاته والعوائد التي يحققها من استثماراته كما تحقق مصلحة المكلف من خلال ما يوفره فرض الضريبة من مساعدة للمكلف على تأدية أعماله عن طريق حمايته من المنافسة الخارجية.

3)مصلحة المجتمع:

تتحقق مصلحة المجتمع من فرض الضريبة من خلال الآثار الإيجابية التي تترتب على فرض الضريبة مثل استخدام حصيلة الضريبة في تحسين الخدمات المجانية التي تقدمها الدولة من شق الطرق وتوفير الإنارة العمومية والتعليم والصحة أي تحقيق رفاهية المجتمع ونشير أن التوفيق بين المصالح الثلاث صعب التحقيق لذلك من واجب المشرع أن يحدث التقارب والتوازن فيما بينها على ضوء الأولويات والظروف المحيطة به.

ويطرح اختيار الضريبة الفعالة من الناحية السكونية في اختيار القاعدة الضريبية، والمعدل الضريبي، أما من الناحية الديناميكية في إستراتيجية الإصلاح الضريبي.(47) [ص 164]

ب) عوامل فعالية النظام الجبائي:

تعود فعالية النظام الجبائي في تكوينه بالأساس إلى ثلاث عوامل:(48) [ص 68]

1)العامل الأول:

التوافق مع البيئة، وهذا يقتضي بأن يكون النظام الجبائي متلائما في أسسه وأدواته وأهدافه مع طبيعة البيئة التي يطبق فيها وما تتميز به من قيم و أنماط ثقافية وما تحتويه من تراكيب اقتصادية ونفسية واجتماعية وتحقق هذا العامل يولد قبولا للنظام الجبائي في المجتمع ومن ثم تزداد القدرة الكامنة على تحمل العبء ولو كان مرتفعا،كما تزداد الرغبة في توظيف الأموال في القطاعات المنتجة.

2)العامل الثاني:

القدرة على تعبئة الموارد، وتتجلى في قدرة النظام الجبائي على جعل الضريبة تمس معظم الفوائض الاقتصادية المتاحة: وهذا يتطلب إدارة جبائية عالية التكوين وآليات متطورة.

3)العامل الثالث:

القدرة على توظيف الموارد وذلك من خلال قدرة النظام الجبائي على الحد من تسرب الفوائض المالية إلى مسارب انفاقية غير رشيدة، ذلك أن طبيعة النفقات العامة إذا كانت غير مقنعة: تقف حائلا أمام استعداد الأفراد للتعامل بشكل ايجابي مع النظام.

لقد قدمنا في هذا الفصل عرضا مفصلا لماهية النظام الجبائي و التسيير الجبائي الفعال، كون هذا الأخير هو الأداة الأساسية لتفعيل النظام الجبائي والنظام الاقتصادي ككل وتزويد الخزينة العمومية بالمال الكافي لقيام الدولة بالوظائف المسندة إليها، هذا مكننا للتوصل للاستنتاجات التالية:

ـ شكلت الجباية منذ القديم المورد الرئيسي للخزينة العمومية، وتطور دورها لتصبح أداة في يد الدولة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية.

ـ تلعب الجباية دور هاما في جميع الميادين الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية وحتى الثقافية.

ـ تعتبر السياسة الجبائية أداة تستخدمها الدولة لبلوغ أهدافها، مستخدمة بذلك كافة الأدوات الضريبية.

ـ يسمح التسيير الجبائي بتسيير أحسن للجباية على مستوى النظام الجبائي، من خلال استعمال أحسن الطرق والأساليب لزيادة الحصيلة الجبائية وتخفيض التكاليف الجبائية إلى أدنى حد ممكن.

ـ تعتبر الفعالية الجبائية إحدى المؤشرات الهامة للحكم على مدى نجاح أو فشل السياسة الجبائية والنظام الجبائي ككل.

الفصل 2
آليات التسيير الجبائي الفعال وطرق قياسه

تشكل فعالية النظام الجبائي إحدى أهم الاهتمامات الرئيسية لدى صانعي القرار في السياسة الاقتصادية حيث بقدر ما يكون النظام الجبائي فعالا بقدر ما تكون الانعكاسات ايجابية على الاقتصاد الوطني كما يشكل مستوى فعالية النظام الجبائي المحدد الرئيسي لمدى قدرته على تحقيق أهدافه من خلال السياسة الجبائية المتبعة والتي تكون تأثيراتها على جميع المستويات وفي مختلف الميادين، ولما كان النظام الجبائي يعمل ضمن متغيرات كثيرة، وبذلك فإن فعالية هذا النظام تتوقف على طبيعة النظام الجبائي في حد ذاته وكذا على طبيعة العوامل الاقتصادية والسياسية والاجتماعية حيث سنقوم في هذا الفصل بدراسة تقنيات التسيير الجبائي الفعال.

وفي هذا المجال نقوم بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، سنستعرض في المبحث الأول تقنيات النظام الجبائي الفعال، والمتمثلة في احترام المبادئ الضريبية، التنظيم الفني الضريبي الجيد ،كفاءة الإدارة الضريبية ،وكذا تكييف النظام الضريبي مع الواقع المعاش ،أما في المبحث الثاني فسنتطرق إلى دور التحفيزات الجبائية في تفعيل النظام الجبائي من خلال نظرية التحفيزالجبائي ثم نتناول دواعي وأهداف سياسة التحفيز الجبائي ،وفي الأخير نعرض أثار وحدود هذه السياسة ونقوم بقياس فعالية النظام الجبائي ،وفي المبحث الأخير نعرج على مقومات السياسة الجبائية الفعالة من خلال المقدرة التكليفية ، هيكل وإستراتيجية الاقتطاع الجبائي ثم نعرض المحيط المؤسساتي .

2. 1.تقنيات النظام الجبائي الفعال

ترتكز فعالية النظام الجبائي على الفعالية الاقتصادية، البساطة، الحساسية، الشفافية والعدالة، كما تتحكم في فعاليته مجموعة من المقاييس والاعتبارات التي يجب مراعاتها عند إعداد وتطبيق أي نظام جبائي، وتتمحور هذه الاعتبارات في مجموعة المبادئ التي تعمل على ضبط النظام

الجبائي، وكذلك وجود تنظيم فني جيد بالإضافة إلى وجود إدارة جبائية كفأه تسهر على تطبيق النظام الجبائي والسياسة الجبائية إلى جانب الاعتماد على التحريض الجبائي الفعال الذي يدعم فعالية النظام الجبائي.

2. 1.1.احترام المبادئ الضريبية

عند وضع أي نظام جبائي يجب مراعاة مجموعة من القواعد التي تهدف إلى التوفيق بين مصلحة خزينة الدولة و الأشخاص الممولين، إذ يعتبر أدم سميث أول من صاغ هذه القواعد الضريبية و التي تتمثل في تسعة مبادئ أساسية لتفعيل النظام الجبائي.

2. 1.1.1. قاعدة العدالة

يقصد بالعدالة الضريبية التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع دون تفضيل فئة معينة على غيرها إلا بوجود أسباب موضوعية كإعفاء ذوي الدخول المنخفضة من الضرائب، فقد بين أدم سميث هذه القاعدة بقوله: "يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية حسب قدرتهم النسبية، أي نسبة من الدخل الذي يتمتع به الممول في ظل حماية حكومته".(5) [ص 94]

ويقصد بها مساهمة جميع أفراد المجتمع في أداء الضريبة تبعا لمقدرتهم المالية بما يتناسب مع حجم مدا خيلهم، وبالمقابل يتمتع جميع أفراد المجتمع بالحماية والأمن والاستقرار وبذلك تتحقق المساواة بين جميع أفراد المجتمع حسب أدم سميث.

إن مبدأ العدالة في توزيع الأعباء الضريبية ليس مطلقا وإنما هو نسبي، وذلك راجع للاعتبارات التالية:(11) [ص 17]

- تصاعدية الضرائب التي لا تكون ممكنة إلا مع الضرائب المباشرة أما الضرائب غير المباشرة لا تخضع للتصاعدية حيث أن جميع الأفراد يدفعون نفس الضريبة عند الاستهلاك رغم اختلاف مدا خيلهم.
- يعتمد النظام الضريبي الجزافي على التقدير الذي عادة يخطأ في تقدير الضريبة وهو بالتالي يخالف الحقيقة، كما يعتمد النظام الضريبي الحقيقي على التصريحات والتي عادة لا تعبر عن الحقيقة علما أن إمكانية التهرب الضريبي تبقى دائما ممكنة.

2. 1.1. 2.قاعدة اليقين (الوضوح)

تقتضي هذه القاعدة أن تكون الضريبة على سبيل اليقين والتحديد دون أن يشوب فرضها أي غموض أو إبهام وذلك بأن يتم تحديد سعرها، وعاؤها، قيمتها، موعدها، إجراءات تحصيلها،و كل ما يتصل بها من أحكام واضحة ومعروفة، وبالتالي يكون المكلف على علم بالتزاماته وواجباته اتجاه إدارة الضرائب، ومن ثم يستطيع الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف، كما يقول أدم سميث إن عدم اليقين في أي نظام جبائي أشد خطرا من عدم العدالة في توزيع الأعباء الضريبية .(5) [ص 97]

2. 1.1. 3. قاعدة الملائمة في التحصيل

فحسب أدم سميث يحب أن تجبى الضريبة في الأوقات والطرق الأكثر ملائمة للممول، وعليه تقتضي هذه القاعدة على ضرورة تبسيط إجراءات التحصيل واختيار المواعيد وأساليب التحصيل بما يتلاءم مع ظروف المكلف حتى لا يشعر بالعبء الضريبي هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن قاعدة الملائمة تعني وجوب تحصيل الضريبة بأسلوب مناسب يسمح قدر الإمكان بتخفيف المكلف ثقلها.

2. 1.1. 4. قاعدة الاقتصاد في النفقات الجبائية

فحسب أدم سميث تطبيق الضريبة وجبايتها بطريقة تخرج من الممول أقل مبالغ ممكنة زيادة على ما يدخل خزينة الدولة، وبالتالي تقتضي هذه القاعدة على ضرورة الاقتصاد في تكاليف جباية الضرائب وهذا يعني أن يكون صافي الإيراد في الضريبة بعد طرح التكاليف الجبائية الذي يدخل خزينة الدولة أكبر ما يمكن أي يجب الضغط على تكاليف جباية الضرائب كوسائل الاتصال ووسائل النقل...الخ بالإضافة إلى إدخال تقنيات جديدة في تسيير الإدارة الضريبية وبذلك كان الاقتصاد في نفقات تنفيذ وجباية الضرائب من مؤشرات النظام الجبائي الفعال دون أن يكون ذلك على حساب كفاءة الأداء ،ومن عوامل الاقتصاد في النفقات : (29) [ص 23]

- اعتماد الضرائب التي لا يتطلب فرضها وتحصيلها نفقات كبيرة وتجنب الضرائب المكلفة.
- التسيير العقلاني للموارد المادية والبشرية.
- استعمال التقنيات المتطورة لربح الوقت وإتقان العمل.

2. 1.1. 5. قاعدة البساطة

تقتضي هذه القاعدة أن يضم النظام الضريبي ضرائب ضرورية وبسيطة وسهلة وذات معدلات قليلة، تعمل على شفافية ووضوح النظام الضريبي، مما ينعكس ايجابيا على إدارة الضرائب والمكلفين وتعتبر بساطة النظام الضريبي ضرورة لتجنب تعسف إدارة الضرائب وتخفيض حجم التهرب الضريبي واكتساب رضا المكلفين، بالمقابل إذا كانت الضريبة معقدة، فإنها تؤدي إلى سخط المكلفين وصعوبة تطبيقها من طرف إدارة الضرائب مما ينعكس سلبا على فعالية النظام الضريبي.(48) [ص 94]

2. 1.1. 6. قاعدة التنوع

يقصد بالتنوع الضريبي تعدد الضرائب أي وجود مزيج من الضرائب المباشرة وغير المباشرة قصد مساهمة جميع الأفراد في إيرادات الدولة ويساهم التنوع في تحقيق الكفاية المالية بالإضافة إلى العدالة الضريبية، وتركز هذه القاعدة على أن لكل ضريبة مزايا وعيوب لذلك تقتضي الضرورة وجود عدة ضرائب تكمل بعضها البعض كما تقوم هذه القاعدة على وجود درجة عالية من التنسيق والترابط والتكامل بين مختلف الضرائب، إلا أن التنوع المفرط سيكون سيئ وغير اقتصادي لذلك توجد حدود لهذا الاتجاه.

2. 1.1. 7. قاعدة المرونة

إن النظام الضريبي الفعال يجب أن يكون وليد ظرفه وزمانه، ولتحقيق ذلك يجب أن يتصف بالمرونة الكافية، والتي تسمح باستمراره كعنصر متطور وفعال في النظام المالي للدولة، كما أن تغير الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية قد يحول النظام الضريبي الفعال إلى نظام ضريبي غير فعال لا يتلاءم مع الوضع الجديد، لذا تضطر الدولة إلى تعديل النظام الضريبي القائم وجعله أكثر تكيفا مع الواقع المعاش، مما يستدعي مرونة النظام الضريبي حتى يستجيب بسهولة للتغيرات الداخلية والخارجية، ويتوقف ذلك على مدى قابلية الضريبة للتغير بسرعة طبقا لظروف الجديدة وبالتالي يصبح النظام الضريبي ديناميكيي.(15) [ص 155]

2. 1.1. 8. قاعدة الاستقرار

يقصد باستقرار النظام الضريبي وجود درجة عالية من ثبات طبيعة الضرائب والإجراءات المتبعة ومواعيد تحصيلها، أي عدم تعرضها للتغيير المستمر، حيث تؤدي التعديلات الدائمة إلى صعوبة وظيفة إدارة الضرائب في ربط وتحصيل الضرائب وكذلك بالنسبة للممول الذي يجد صعوبة في التكيف مع النظام الضريبي الذي يشهد تعديلات متتالية، ولا نقصد باستقرار النظام الضريبي جمود هذا النظام ورفضه لكل إصلاح، بل يجب أن يتطور وفق التغييرات التي يفرضها الواقع، وفي هذه الحالة يجب على المشرع التأكد من ضرورة أي تعديل ودراسة مختلف الآثار الناتجة عنه، كما يجب إعلام المكلفين بأي تغيير عن طريق وسائل الإعلام المختلفة حتى يكون المكلف على علم بمستجدات النظام الضريبي مما يساعد على تقبله لذلك التغيير دون أي احتجاج.

2. 1.1. 9. قاعدة التنسيق

نقصد بالتنسيق الضريبي ذلك الترابط والانسجام بين مختلف الضرائب التي يتضمنها النظام الضريبي، وتبرز أهمية هذا التنسيق عند زيادة أو تخفيض معدلات ضريبة قائمة، أو عند فرض ضريبة جديدة واختيار عناصر وعائها، أو عند تقرير بعض الإعفاءات الضريبية وتكمن أهمية التنسيق الضريبي في الحفاظ على وحدة الهدف الذي يسعى النظام الضريبي إلى تحقيقه.

بالإضافة إلى ما سبق يجب أن يكون أثار الضرائب منسجمة مع الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي حددتها الدولة، كما يجب أن تكون السياسة الضريبية أفضل وأكثر ايجابية بحيث تساهم في الاستقرار الاقتصادي والتنمية الاقتصادية كما يجب أن تتكامل مع السياسة النقدية بتنسيق كامل مع السياسة الاقتصادية التي تتبناها الدولة.(19) [ص 42]

2. 1. 2. التنظيم الفني الضريبي الجيد

يكمن التنظيم الفني الضريبي الجيد في إتباع أحسن الأساليب بالنسبة لتحديد وتقدير وعاء الضريبة ثم حسابها وأخيرا ربط وتحصيل الضريبة إذ سنحاول التطرق إلى أهم العناصر المتعلقة بهذا الشأن.

2. 1. 2. 1.الوعاء الضريبي

يقصد بوعاء الضريبة المادة أو الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة أي هي العملية التي بموجبها تقوم إدارة الضرائب بتحديد مبلغ الضريبة الواجبة الدفع من طرف المكلفين من حيث (المبلغ المستحق، تاريخ الاستحقاق، النسبة، المادة القانونية...)

وينصرف تحديد الوعاء الضريبي إلى طرح عدة أشكال وتصنيفات للضريبة، لذا ستقتصر دراستنا على التصنيف الذي يميز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة لشيوع هذا التصنيف من جهة وإلى اعتماد الباحثين عليه في ترتيب بعض النتائج الهامة المتصلة بكفاءة وعدالة النظام الجبائي من جهة أخرى، بالإضافة إلى اعتبارات عملية تمليها علينا طبيعة النظام محل الدراسة إذ أن النظام الجبائي الجزائري يأخذ بهذا التصنيف.

يتفق الكثير من الاقتصاديين على اعتبار الضرائب على الدخول ورؤوس الأموال أو الثروة جوهر الضرائب المباشرة، بينما الضرائب على الإنفاق والمعاملات تشكل جوهر الضرائب غير المباشرة، غير أنه ليس هناك اتفاق على معيار واحد للتمييز بينهما وإنما هناك عدة معايير نذكر أهمها فيما يلي:(37) [ص 173]

1)المعيار الإداري:يعتمد في تصنيفه على أسلوب الجباية، فالضرائب المباشرة هي التي تحصل بناءا على جداول اسمية توضح بصفة دورية أما الضرائب غير المباشرة فلا تحصل بمقتضى جداول وإنما تحصل كلما حدثت الوقائع التي تؤدي قانونا لفرضها.

2)المعيار الاقتصادي(رجعية الضريبة):حسب هذا المعيار فالضريبة المباشرة هي التي يستقر عبؤها على المكلف، أما الضريبة غير المباشرة فهي التي يدفعها المدين المكلف بها ولكنه يستطيع التخلص منها بنقلها للغير.

3)المعيار الفني(ثبات المادة الخاضعة للضريبة):اعتمادا على هذا المعيار فإن الضرائب المباشرة هي التي تفرض على مادة تتميز بالثبات والاستقرار النسبي مثل الثروات والدخول، أما الضرائب غير المباشرة فتفرض على وقائع وتصرفات عرضية مثل الإنفاق.

إن فعالية النظام الجبائي لا تتجلى في المفاضلة بين هذه المعايير وإنما تتجلى في المفاضلة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، للاستفادة من مزايا كل صنف، وتجنب عيوب كل صنف وتقدير أيهما أفضل وأكثر ملائمة حيث سنحاول التطرق إلى أهم مزايا وعيوب كل صنف لإتاحة إمكانية المفاضلة بينهما.

أ) الضرائب المباشرة:

الضرائب المباشرة هي تلك الضرائب التي تفرض على المال مباشرة بمعنى أن أساسها أو وعائها هو مال معين بالذات كالدخل مثلا.(6) [ص 53]

1)مزايا الضرائب المباشرة:يمكن إدراج أهمها فيما يلي:

- أقرب للعدالة إذ يمكن مراعاة الاعتبارات الشخصية عند فرضها
- تتميز حصيلتها بالثبات النسبي بسبب ثبات و استقرار المادة الخاضعة لها، وبالتالي فهي بعيدة عن التقلبات الاقتصادية الشديدة وأكثر مقاومة لانخفاض مستوى النشاط الاقتصادي.
- قاعدة الملائمة في التحصيل تسهل مراعاتها بالنسبة لهذه الضريبة فالإدارة الضريبية يفترض أنها تعرف كل المكلفين مسبقا، وبالتالي تستطيع أن نختار أساليب ومواعيد مناسبة للتحصيل الضريبي.

2)عيوب الضرائب المباشرة: يمكن إدراج أهمها فيما يلي: (51) [ص 142]

- ضعف مرونتها في فترات الرخاء و الانتعاش يجعل حصيلتها لا تزيد إلا بنسبة أقل من تلك الحاصلة في الدخل الوطني.
- صفتها الدورية تبعث الشعور بعبئها.
- تعتبر غير ملائمة للنظم الاقتصادية في الدول النامية لانخفاض مستوي الدخول فيها.

ب) الضرائب غير المباشرة:

الضرائب غير المباشرة هي تلك الضرائب التي تفرض على الأموال بسبب قيام الأشخاص ببعض التصرفات غالبا تكون هذه التصرفات هي الإنفاق لهذا تسمى في الفقه الحديث بالضريبة على الإنفاق.(6) [ص 54]

1) *مزايا الضرائب غير المباشرة:*من أهمها:

- مرونتها واستجابتها للتغيرات الاقتصادية، إذ تزداد حصيلتها في فترات الانتعاش وتقل في فترات الكساد.
- استمرار حصيلتها على مدار السنة وهذا مفيد للقيام بالإنفاق العام.
- وفرة حصيلتها لأنها تفرض على سلع وخدمات واسعة الاستعمال.
- سهولة دفعها لعدم شعور المكلف بعبئها لأنها تدمج في أثمان السلع.

2)عيوب الضرائب غير المباشرة:

- شدة عبئها على ذوي الدخول المحدودة لمسها الكثير من المواد الضرورية وهذا ما ينفي عنها صفة العدالة، لأن أصحاب الدخول المرتفعة لا يتأثرون بها كثيرا.
- كثرة مصاريف تحصيلها بسبب أنها تتطلب رقابة شديدة.

استنادا لما سبق يتضح أن هناك تكامل بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، فمزايا كل منها تصحح عيوب الأخرى وهذا ما يفسر إجماع معظم التشريعات الجبائية على المزج بينهما لتحقيق نظام جبائي متوازن.

2. 1. 2 .2.تحديد سعر الضريبة

يعرف سعر الضريبة على أنه مجموع القواعد المحددة للعمليات الواجب القيام بها على المادة الخاضعة للضريبة من أجل الحصول على مبلغ الضريبة(52) [ص 231] أي مقدار الضريبة منسوبا إلى وعائها، حيث أن عملية تحديد سعر الضريبة عملية معقدة لاعتمادها على اختيار المعدل الذي تكون له مرد ودية عالية من جهة ولا تثقل كاهل المؤسسة من جهة أخرى، إذ يتم تحديد مقدار الضريبة في الغالب بطريقتين:

أ) طريقة التحديد المسبق للحصيلة الضريبية (الضريبة التوزيعية):

حسب هذه الطريقة يتم تحديد الحصيلة الكلية بدون تحديد معدل معين للضريبة ليطبق على وعائها، ليتم توزيع المقدار الكلي لحصيلتها على المكلفين فيما بعد بواسطة الأجهزة الإدارية وذلك عبر عدة مراحل، من مزايا هذه الطريقة تقدير الحصيلة الجبائية مسبقا أي التيقن بمقدارها، إلا أنه يعاب عليها عدم عدالتها، وعدم مرونتها مما أدى إلى عدم الأخذ بها.(37) [ص 222]

ب) طريقة تحديد سعر الضريبة(الضريبة القياسية):

يحدد فيها سعر الضريبة بنسبة معينة من القيمة الخاضعة للضريبة دون تحديد مسبق لحصيلتها، ونميز فيها بين الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية.

- ***الضريبة النسبية:*** حيث يتم تحديد سعر الضريبة كنسبة مئوية من الوعاء، وبذلك تتوقف حصيلتها على قيمة الوعاء وحجمه تبعا للظروف الاقتصادية وتتميز بثبات معدلها وبساطتها وسهولتها.
- ***الضريبة التصاعدية:*** تعني ارتفاع المعدل وتزايده تبعا لتزايد حجم الوعاء (53) [ص 24]، فمن أشكال التصاعد الضريبي المطبق في الأنظمة الجبائية المعاصرة نذكر:

1. **التصاعد بالشرائح**: حيث يقسم الوعاء الضريبي إلى شرائح وكل شريحة تخضع لمعدل معين، والسعر الضريبي الموالي لكل شريحة لا يمس إلا تلك الزيادة عن الحد الأعلى للشريحة السابقة.

2. **التصاعد بالطبقات**: يعني ذلك أن يتم تقسيم وعاء الضريبة إلى طبقات ويفرض على كل طبقة سعر خاص بها.

فمن مزايا الضريبة القياسية مرونة حصيلتها مما يمثل ضمانا لتزايد إيرادات الدولة تبعا لنمو النشاط الاقتصادي، كما أن سعرها يتحدد في صورة نسبة معينة يجعل من اليسر توزيع عبئها على المكلفين بعدالة، ولكن يعاب عليها عدم إمكانية معرفة حصيلتها مسبقا وصعوبة مكافحة التهرب منها، إلا أن هذه العيوب أصبح بإمكان تجاوزها بسبب تقدم الأساليب الإحصائية التي أصبحت تتيح إمكانية تقدير حصيلة الإيرادات على ضوء تطور النشاط الاقتصادي وتطور الإجراءات الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي، وبذلك فإن الأخذ بهذه الضريبة يجعل النظام الجبائي أكثر فعالية في ظل عدم المبالغة في التصاعد الضريبي وتحديد المعدلات الضريبية استنادا إلى دراسات فنية دقيقة ومبادئ علمية.(52) [ص 239]

2. 1. 2. 3. ربط وتحصيل الضريبة

بعد تحديد الوعاء الضريبي وتحديد سعر الضريبة، تواجهنا عملية ربط و تحصيل الضريبة أي القيام بتحديد دقيق لوعائها، ثم نقل قيمة الضريبة من ذمة المكلف إلى خزينة الدولة.

أولا: طرق تقدير الوعاء الضريبي

تتوقف عدالة النظام الجبائي وفعاليته على كيفية تقدير الوعاء الضريبي أي طريقة تقييم عناصره، لذا تتخذ إدارة الضرائب طريقة التقدير التي تقترب من حقيقة الوعاء، ونظرا لاختلاف البيئات التي تطبق فيها الأنظمة الجبائية من حيث درجة الوعي الجبائي وكفاءة الأجهزة الإدارية كان لابد من تعدد أساليب تقدير الأوعية الضريبية: (54) [ص 201]

أ) ***طريقة التقدير غير المباشر:***

وهي طريقة تقريبية وتعتمد على عدة أساليب هي:

1. **أسلوب المظاهر الخارجية:** هنا تلجأ الإدارة الجبائية إلى تقدير الوعاء الضريبي بالرجوع إلى بعض المظاهر الخارجية مثل عدد العمال أو عدد السيارات التي تملكها المؤسسة...الخ، حيث

تتميز هذه الطريقة بالبساطة والسهولة والاقتصاد في نفقاتها، كما أنها تصلح للمجتمعات التي ترتفع فيها نسبة الأمية، باعتبار أنها لا تتطلب تقديم إقرارات أو مستندات، غير أنه يعاب عليها عدم دقتها في التقدير و عدم عدالتها، فالمظاهر الخارجية لا تعكس بدقة حقيقة المركز المالي للمؤسسة أو المكلف لأنه كثيرا ما تتغير الدخول دون تغير المظاهر الخارجية.

2. **أسلوب التقدير الجزافي**: تعتمد فيه الإدارة الجبائية على تقدير الوعاء الضريبي على قرائن قانونية يقيمها المشرع (20) [ص 325]، كتقدير إيرادات الأنشطة الفلاحية على أساس القيمة الإيجارية للأرض، وبذلك يشترك هذا الأسلوب مع الأسلوب السابق في الاعتماد على القرائن دون الحقائق، غير أنه يختلف عنه في أن القرائن التي يعتمد عليها ذات صلة وثيقة بالوعاء الضريبي، و ما يميز التقدير الجزافي السهولة وقلة التكاليف ولكنه تقريبي.

3. ***طريقة التقدير المباشر***:

حسب هذه الطريقة يتم تقدير الوعاء الضريبي وفقا للأساليب التالية:(54) [ص 202]

أسلوب الإقرارات المقدمة من الغير: يعتمد هذا الأسلوب على تقدير الوعاء الضريبي استنادا إلى الإقرارات المقدمة من مكلفين آخرين غير المكلف على بعض إيراداته، كأن يكلف المستأجر بإبلاغ مصلحة على قيمة الإيجار المدفوع للمالك، إلا أن هذا الأسلوب لا يمكن الاعتماد كليا عليه لتقدير وعاء الضريبة، لكن يصلح كوسيلة للحصول على قرائن صادقة تساعد على زيادة الدقة في أسلوب التقدير الجزافي أو كوسيلة لمراجعة إقرارات المؤسسات ومطابقة ما جاء فيها من بيانات للتأكد من صحتها.

أسلوب الإقرارات المقدمة من المكلف: حسب هذا الأسلوب تقوم المؤسسة نفسها أو المكلف بتقديم إقرار للإدارة الجبائية يتضمن قيمة الوعاء الضريبي، وهذا الأسلوب هو الأكثر استخداما في الدول المتقدمة غير أن نجاحه يعتمد على مستوى عال من الأخلاق والوعي الجبائي من جهة وكفاءة وخبرة الإدارة الجبائية في مراجعة الإقرارات من جهة أخرى وبذلك تتوقف فعالية النظام الجبائي على اختيار الأسلوب الذي يقترب من التقدير الحقيقي للوعاء.

ثانيا: تحصيل الضريبة

تحصيل الضريبة هو مجموع العمليات الهادفة إلى نقل مبالغ الضريبة من خزينة المكلفين إلى صناديق الخزينة العامة (53) [ص 34] أي القيام بالعمليات التي تؤدي إلى نقل قيمة الضريبة من ذمة المكلف إلى خزينة الدولة وهناك عدة طرق للتحصيل:

أ) <u>طريقة الدفع المباشر</u>: و هي القاعدة العامة، فعند تحديد دين الضريبة، تقوم الإدارة الجبائية بإخطار المؤسسة أو المكلف بمقدار الضريبة المستحقة وميعاد دفعها ليقوم المكلف بعد ذلك بتوريد قيمة الضريبة إلى المصلحة المختصة في التحصيل وقد يتم الدفع المباشر دفعة واحدة أو على أقساط.

ب) <u>طريقة الأقساط المسبقة</u>: حيث يقوم المكلف بتوريد بعض المبالغ في صورة أقساط دورية مسبقة تحت حساب الضريبة، و تكون الأقساط محسوبة على أساس إيرادات السنوات السابقة، ثم تتولى الإدارة الجبائية تحديد دين الضريبة في نهاية السنة، وإجراء عملية التسوية على أساس ما تم دفعه من أقساط.

ج)<u>أسلوب الاقتطاع من المصدر (المنبع)</u>:حيث يلزم القانون جهة معينة غير المكلف بدفع مبلغ الضريبة للمصلحة المختصة ولإتباع هذا الأسلوب لا بد من وجود علاقة بين المكلف القانوني والمكلف الحقيقي ويتميز هذا الأسلوب بسهولة وسرعة التحصيل واستحالة التهرب فضلا عن انخفاض نفقاته، والنظام الجبائي الفعال هو الذي يراعي العوامل التي تؤثر على اختيار أسلوب التحصيل(50) [ص 249] مثل:درجة الوعي الجبائي، درجة التقدم الاقتصادي، ودرجة كفاءة الإدارة الجبائية، والهدف الذي تسعى الدولة إلى تحقيقه عن طريق السياسة الجبائية.

2. 1. 3. كفاءة الإدارة الضريبية

تؤدي الإدارة الجبائية دورا هاما في تهيئة البيئة الضريبية الملائمة لزيادة فعالية النظام الجبائي، إذ أن النظام الجبائي الأحسن تصورا لا تكون له قيمة إلا بفضل الإدارة الجبائية التي تطبقه.

2. 1. 3. 1.مفهوم و أهداف الإدارة الضريبية

تشكل إدارة الضرائب الجهاز المكلف بتطبيق التشريع الضريبي والتحقق من سلامة ذلك التطبيق حماية لحقوق الدولة من جهة وحقوق الممولين من جهة أخرى، بالإضافة إلى اقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية قصد تحسين كفاءة النظام الجبائي.(55) [ص 170]

انطلاقا مما سبق يمكن إدراج أهم أهداف الإدارة الضريبية:

- إعداد واقتراح النصوص التشريعية والتنظيمية في المجال الضريبي.
- وضع إجراءات وطرق وتدابير تنفيذ الضرائب والرسوم.
- توظيف الوسائل المادية والبشرية في مجال الوعاء، التصفية، بالنسبة للضرائب والرسوم.

- اقتراح التعديلات على التشريعات الجبائية قصد تحسين كفاءة النظام الجبائي.

2. 1. 3. 2. وظائف الإدارة الضريبية

تعتبر الإدارة الضريبية مزيج من العناصر الإدارية والقانونية والمالية كما أنها فرع من فروع الإدارة المالية، لذلك فإنها تحتوي على نفس الوظائف الإدارية الرئيسية والتي تتمثل في الآتي:(24) [ص 145]

أ) وظيفة التخطيط: ويتمثل التخطيط الضريبي في قيام الإدارة الضريبية بتحليل الظروف السائدة ومحاولة التنبؤ بالأوضاع المستقبلية وتحديد الأهداف التي يجب تحقيقها، ليتم بعد ذلك رسم السياسات والخطط والبرامج التي تساهم في تحسين الأداء ورفع درجة الكفاءة وتنسيق الأنشطة الإدارية.

ب) وظيفة التنظيم: يهتم التنظيم في مجال الإدارة الضريبية على حصر مهام الإدارة في ظل النظام الضريبي السائد، ثم تشكيل الهيكل التنظيمي وتحديد الموارد البشرية اللازمة، وتفويض كل فرد السلطات والصلاحيات التي تمكنه من أداء أعماله على الوجه الأمثل.

ج) وظيفة التوجيه: تتمثل في إعداد النماذج المتعلقة بكافة عمليات الإدارة الضريبية وإصدار التعليمات والتفسيرات المتعلقة بها ثم إيصال كل هذه التوجيهات للمسؤولين وترغيبهم للعمل بها والإشراف على تطبيقها قصد ضمان تضافر الجهود وتوجيه المعاملة بين فروع الإدارة الضريبية.

د) وظيفة الرقابة: تقوم الرقابة في مجال الإدارة الضريبية بتقييم إنجازات الإدارة، وتحديد العقبات التي عرقلت تحقيق أهداف التخطيط الضريبي والعمل على تجنبها واكتشاف الأخطاء والانحرافات قصد تحليلها ومعالجتها بشكل يضمن عدم تكرارها في المستقبل.

إن تنظيم إدارة الضرائب يتم وفق مبدأين هما مبدأ مركزية التوجيه ومبدأ لا مركزية التنفيذ، إذ تتولى الإدارة المركزية وظائف التخطيط والرقابة وإصدار التعليمات والتفسيرات و تنظيم شؤون الموظفين وتدريبهم والسهر على رفع الكفأة الإنتاجية للإدارة الضريبية، بينما تتولى الإدارة التنفيذية كافة أعمال التنفيذ التي تتطلبها إجراءات ربط وتحصيل الضريبة.(50) [ص 250]

2. 1. 3. 3 . مقومات نجاح الإدارة الضريبة

لكي تنجح الإدارة الضريبية في أداء مهامها وإكساب النظام الجبائي الفعالية لا بد من توفر عدة مقومات يمكن إدراجها فيما يلي:

- توفير الإطارات الضريبية الفنية والإدارية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة، وإخضاعهم لتدريب وتكوين موحد بحيث يكون هذا التكوين دقيقا ومتخصصا حسب أنواع الضرائب وحسب الأوعية الضريبية.
- ترقية الحوار بين الإدارة الضريبية والمكلف لتحسين العلاقة بينهما وكسب ثقة المكلف.(56) [ص 130]
- وضع نظم رقابة ضريبية فعالة، والتي تتميز بدقتها وسرعة اكتشاف مختلف المخالفات المرتكبة، مع فرض العقوبات المناسبة لمرتكبيها.
- تبسيط قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها حتى يسهل عمل موظفي إدارة الضرائب من جهة، وتخفيض حجم المنازعات الضريبية التي قد تنشأ بين المكلفين وإدارة الضرائب من جهة أخرى.
- تزويد مختلف الإدارات الضريبية بأجهزة الإعلام الآلي، قصد إتقان العمل وسرعة تنفيذه، كما يمكن حصر جميع المكلفين وتحديدها يستحق عليهم من ضرائب.
- يجب على الإدارة الضريبية أن تضمن أحسن تطبيق للنظام الضريبي وتؤمن له الظروف الموضوعية لأخلاقيات العمل الضريبي ومردوديته التامة.
- القضاء على السلوك الإداري البيروقراطي حيث أن هذا الأخير يؤثر سلبا على مردودية النظام الضريبي.
- 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 هذا التعاون يجب أن يتحقق بين مختلف الإدارات الحكومية مثل: إدارة مفتشية الضرائب وإدارة تحصيل الضرائب حتى يسهل متابعة وضعية المكلفين.

إن مراعاة المقومات السابقة يساهم في رفع مستوى كفاءة إدارة الضرائب، ويضمن قيامها بمهامها على أكمل وجه مما ينعكس على فعالية النظام الضريبي.

2. 1. 4. تكييف النظام الضريبي مع الواقع المعاش

يعتبر النظام الجبائي انعكاسا للواقع، كما أنه يتأثر بمقتضيات الظرف، لذلك يقتضي تصميم النظام الضريبي الفعال التكيف مع مختلف المحددات السياسية والاقتصادية والاجتماعية، وأن يواكب التغيرات التي تطرأ عليها، وفي هذا المجال يجب على القرار الضريبي أن يسعى إلى تحقيق ما يلي (10) [ص 39]:

- ضبط معدلات النمو المحلي من خلال تشجيع الاستثمارات المنتجة.
- تحقيق الاستقرار الاقتصادي من خلال توازن ميزانية الدولة، استقرار الأسعار وتوازن ميزان المدفوعات.
- القضاء على الاختلالات الجهوية باستعمال الضريبة القطاعية.
- الترقية الاجتماعية ورفاهية الأفراد بحيث تسمح الضريبة بتخفيف عدم المساواة في توزيع الدخل.

وتتطلب فعالية النظام الجبائي وجود بيئة محفزة للاستثمار واستقرار عام يسمح للمستثمرين بالشروع في إنجاز وترقية مشاريعهم، و يعبر هذا الوضع عن مدى توفر الظروف المساعدة للاستثمار، حيث يمكن قياس المناخ الاستثماري من خلال مؤشر مخطر بيئة الأعمال الذي يعمل على تقييم مجموعة المعايير بعلامات تتراوح ما بين (0-4) حيث يعبر الصفر على الخطر الأقصى وتعبر الأربعة عن انعدام الخطر، مع ترجيح كل معيار بمعامل يعبر عن الأهمية النسبية له بين المعايير الأخرى وندرج هذه المعايير في الجدول التالي:

الجدول رقم(2): جدول مؤشر مخطر بيئة الأعمال (48) [ص 127]

المعيار	الترجيح	التقييم	العلامة النهائية
1/درجة الاستقرار السياسي	3		
2/الموقف اتجاه الاستثمارات الأجنبية و الأرباح الخارجية	1.5		
3/إمكانية للتأميم	1.5		
4/التضخم النقدي	1.5		
5/ميزان المدفوعات	1.5		
6/التأخيرات البيروقراطية	1		
7/احترام العقود	1.5		
8/النمو الاقتصادي	2.5		
9/تكلفة العمل/ الإنتاجية	2		
10/جودة الخدمات المهنية	0.5		
11/الاتصالات و الهياكل القاعدية	1		
12/التسيير و الشركاء المحليين	1		
13/قروض قصيرة المدى	2		
14/قروض طويلة المدى و أموال مختلطة	2		
15/قابلية العملة للتحويل	2.5		

وعند حساب مجموع العلامة لمؤشر مخطر بيئة الأعمال يمكن تصنيف الدول إلى خمسة مجموعات هي:

- دول ذات مناخ مناسب.
- دول التوجيه نحو الوطنية مدعم بالمؤسسات المالية.
- دول ذات مخطر متوسط.
- دول ذات مخطر بالنسبة للشركات الأجنبية.
- دول ذات مناخ أعمال غير مناسب.

2.2. دور التحفيزات الجبائية في تفعيل النظام الجبائي

يشكل التحفيز الجبائي أحد الأساليب المستعملة من طرف الدولة من أجل تحقيق التنمية الاقتصادية، وذلك من خلال المزايا الضريبية والتسهيلات والضمانات ذات الطابع التحفيزي التي تعمل على حث المؤسسة على مبادرة الاستثمار وتشجيعه، لذا تلجأ معظم الدول إلى سياسة التحفيز الجبائي قصد التأثير على المؤسسة و توجيه نشاطها وفق الأهداف المسطرة ضمن السياسة التنموية المنتهجة ويتخذ التحفيز الجبائي عدة أشكال في صور تسهيلات وحوافز ضريبية، والتي تمثل بالنسبة للدولة كتضحية مالية لكن بالنسبة للمكلف فتعتبر حوافز تشجعه على مبادرة الاستثمار وتوسيعه وبذلك فإن فعالية التحفيز الجبائي تنعكس وبشكل مباشر على فعالية النظام الجبائي في تحقيق الأهداف المحددة ضمن السياسة العامة للدولة.

2. 2. 1. نظرية التحفيز الجبائي

إن التحفيز الجبائي من الأدوات المستعملة في توجيه وتنظيم السياسة الاقتصادية وهو ما يؤهلها لأن تكون أداة فعالة في يد الدولة من خلال سلطتها الاقتصادية قصد التأثير على المؤسسة وتوجيه نشاطها وتفعيله.

2. 2. 1. 1. مفهوم التحفيز

يمكن تعريف التحفيز الاقتصادي على أنه إجراء خاص غير إجباري لسياسة اقتصادية معينة بهدف الحصول على سلوك أو تصرف معين من قبل الأعوان الاقتصاديين المستهدفين، وذلك مقابل الاستفادة من إجراءات إمتيازية وتحفيزية معينة (57) [ص 80] أي أن أهمية التحفيز الجبائي تكمن في وجوب الاستفادة من امتيازات مقابل الإقدام على ممارسة عملية تكون ضمن الأهداف الأساسية للتحفيز الجبائي.

ويرى بعض الاقتصاديين أنه لإضفاء صفة التحفيز على الإجراء يجب أن يكون السلوك أوالتصرف المراد إحداثه، لم يتم التفكير في القيام به من طرف الأعوان، وأن الدولة هي التي تريد حملهم على القيام به عن طريق الحث أوالتحفيز.(33) [ص 89]

تعتبر سياسة التحفيز مصطلحا جديدا نسبيا في الاقتصاد، وغير محدد كونه يستعمل للتعبير عن الوسائل والأساليب الإغرائية التي تستعملها الدولة لدفع المؤسسات الاقتصادية أولتنشيط السياسة الاقتصادية بهدف التوفيق بين مصالحها من جهة، و مصالح المؤسسات من جهة أخرى.

وإسقاطا على ما سبق يمكن تعريف سياسة التحفيز الجبائي بأنها "مجموعة من الإجراءات والامتيازات ذات صبغة ضريبية تتخذها الدولة لفائدة فئة معينة من المؤسسات لترقية نشاطها أو توجيهه لقطاع أو منطقة جغرافية" وتكون الامتيازات في شكل تخفيض في سعر الضريبة، القاعدة الضريبية، ويتم منحها شريطة التقيد بجملة من الشروط (34) [ص 42].

وتعتبر التحفيزات الجبائية مساعدات مالية غير مباشرة، تمنح إلى المؤسسات الاقتصادية التي تلتزم بالمعايير والشروط المحددة بموجب القانون فسياسة التحفيز الجبائي تستهدف كل من القطاعين العام والخاص، فالقطاع الخاص الذي يعرف بسعيه دوما إلى تحقيق مصالحه الخاصة، دون النظر إلى المصالح الاجتماعية والاقتصادية للدولة، يمكن للامتيازات الجبائية أن تشجعه على الاندماج في الاقتصاد الوطني، وجعله يتماشى وسيرورة التطور الاقتصادي ويساهم في تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية للدولة وفي الجزائر نجد أن القطاع الخاص يعد مجالا خصبا للتحفيز نظرا للخصائص التي تميزه والتي نذكر منها:

- قلة اليد العاملة التي يشغلها، وصغر جهازه الإنتاجي نتيجة صغر حجم الاستثمار.
- تمركز المؤسسات الإنتاجية على قلتها في مناطق معينة وانعدامها في مناطق أخرى.
- ضعف المؤسسات العاملة في هذا القطاع، وتركيزها على الاستثمارات الصغيرة التي لا تتطلب الكفاءات والتكنولوجيات المتطورة.
- اقتصاد أهداف مؤسسات هذا القطاع على تحقيق الربح بغض النظر عن الأهداف العامة.

أما القطاع العام فإنه على خلاف ما كان سائدا في السابق حيث كان يسير حسب المخططات التنموية المسطرة، ولم يحظى بالامتيازات الجبائية بشكل كبير، لكن مع إعادة الهيكلة والاستقلالية وخوصصة المؤسسات العمومية أصبحت هذه الأخيرة تستفيد أيضا من سياسة التحفيز لتشجيعها ورفع قدراتها لمواكبة التطورات الاقتصادية الجديدة (33) [ص 90]، والسياسة الجبائية الجزائرية لم تشذ عن هذه القاعدة، حيث منحت جملة من التسهيلات والامتيازات للمؤسسات الاقتصادية في القطاعين العام و الخاص، وهذا ما يساعدها على مواجهة التحديات التي تفرضها التطورات التي يعرفها الاقتصاد العالمي، وقد أخذت تلك التسهيلات أشكالا مختلفة دائمة ومؤقتة ومنها ما أخذ شكل تخفيضات في المعدلات الضريبية، وقد تم التركيز في منحها على القطاعات المنتجة التي تساهم في إحداث مناصب الشغل، وتحد من التضخم والبطالة، وتهدف إلى تكوين رأس مال استثماري وتخفيض العبء الضريبي على المؤسسة مما يرفع قدرتها على التمويل الذاتي، ويرفع من أداء جهازها الإنتاجي و يحسن من قدرتها التنافسية و منافسة المنتجات الخارجية أو الأجنبية والعمل على تشجيع الصادرات مما يرفع الحصيلة الجبائية وهو ما يسعى إليه النظام الجبائي الفعال.

2. 2. 1. 2. خصائص التحفيز

من التعاريف السابقة لسياسة التحفيز يمكن القول أنها تتميز بالخصائص التالية:

أ)الطابع الاختياري:

إذ يمكن للمؤسسات الاقتصادية الاستفادة من التحفيزات في حالة الامتثال لبعض الشروط والمعايير، كما يبقى لها الخيار في رفضها من دون أن يترتب على ذلك التعرض إلى أية عقوبات، وبالتالي فإن إجراءات التحفيز الجبائي لا تأخذ صيغة الإلزام.

ب) موجهة لتحقيق أهداف معينة:

تعتبر التحفيزات الجبائية تضحية من قبل الدولة من أجل تحقيق أهداف مستقبلية معينة للسياسة الاقتصادية والاجتماعية، وتزداد احتمالات تحقق تلك الأهداف كلما بنيت سياسة التحفيز على دراسات شاملة للمجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والثقافية المحيطة بتطبيق إجراءات التحفيز، يكمن تلخيص محاور هذه الدراسة في (58) [ص 139] :

- الظروف الاجتماعية، الاقتصادية والسياسية المحيطة بتطبيق هذه الإجراءات.
- القيام بدراسات تنبؤية حول نجاح المشاريع، والتغيرات المستقبلية وكل الظروف التي يمكن أن تخل بالأهداف المرجوة.
- تحديد شروط الاستفادة من التحفيزات.

ج) تحكمها شروط ومقاييس:

إن الاستفادة من التحفيزات الجبائية مرهون باستيفاء المؤسسات الاقتصادية لجملة الشروط والمقاييس التي تحددها الدولة وبشكل مطلق.

د) إجراءات خاصة و عامة:

تكمن الخصوصية في تعيين أو تحديد النشاط من حيث المكان أو النوع أو أي هدف محدد ولا تعنى استهدافها مؤسسة اقتصادية معينة، أما العمومية فتعني أنها موجهة لكل مؤسسة اقتصادية تتوفر فيها شروط الاستفادة.

ه) إجراءات لها مقابل:

يتجلى المقابل في استفادة المؤسسة الاقتصادية من امتيازات جبائية كتضحية من الدولة وتنازلها عن حقها في مالها الذي يدخل في الذمة المالية للدولة.

2. 2. 1. 3. أشكال التحفيز الجبائي

إن التحفيز الجبائي أو ما يعبر عنه في الأدبيات الضريبية بالإنفاق الضريبي تأخذ أشكالا مختلفة، حيث تصنفها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية إلى خمس مجموعات (58) [ص 173]:

- التخفيضات الضريبية، القرض الضريبي، التخفيضات الخاصة بالمعدلات، تأجيل مواعيد الدفع والإعفاءات الضريبية، ومن أهم أشكال التحفيز المتعارف عليها نورد الأتي:

أولا/ الإعفاء الضريبي: هو عبارة عن إسقاط حق الدولة عن بعض المؤسسات في مبلغ الضرائب الواجب السداد مقابل التزامها بممارسة نشاط معين في ظروف معينة وقد تكون هذه الإعفاءات دائمة أو مؤقتة.

1. إعفاءات دائمة: تمنح للمؤسسات تبعا لأهمية نشاطها ومدى تأثيره على الحياة الاقتصادية والاجتماعية، إذ تؤدي إلى إنعاش الاقتصاد وإحداث تغيرات في المجتمع من حيث رفع مستواه المعيشي والثقافي، و يمكن تصنيف هذه الإعفاءات إلى:

- إعفاءات دائمة ذات طابع اجتماعي.
- إعفاءات دائمة ذات طابع ثقافي.
- إعفاءات دائمة ذات طابع اقتصادي.

2. ***إعفاءات مؤقتة:*** هي إسقاط لحق الدولة في مال المؤسسة المستهدفة بالترقية ولمدة معينة من حياة نشاطها وتأخذ هذه الإعفاءات شكلان (30) [ص 281]:

- ***إعفاء مؤقت كلي:*** أي إسقاط الحق بصفة كاملة ولمدة معينة كإعفاء المؤسسات التي تمارس أنشطتها في مناطق أو قطاعات معينة من الضرائب ولمدة معينة فقط.
- ***إعفاء مؤقت جزئي:*** يدوم لفترة محددة من حياة المؤسسة، ويمنح عادة للمؤسسات حديثة النشأة كونها تحتاج في بداية نشاطها إلى سيولة كبيرة لتغطية تكاليف الاستغلال الضخمة ومواجهة الأخطار المالية التي قد تواجهها، كما قد يمح لمؤسسات قائمة ترغب في التوسع أو الإنتاج بهدف التصدير، مما يرفع من قدرتها التنافسية للمؤسسات الأجنبية.

ثانيا/ التخفيض الضريبي: يعني إخضاع المؤسسة لمعدلات أقل من المعدلات السائدة أو تقليص الوعاء الضريبي مقابل الالتزام ببعض الشروط ومن ذلك إخضاع الأرباح المعاد استثمارها من طرف المؤسسة لمعدل منخفض بدل المعدل العادي، وقد يكون التخفيض في مبلغ الضريبة الواجب دفعها من طرف المؤسسة، والهدف من كل هذا هو تخفيض العبء على المؤسسة وعدم دفعها إلى التهرب الضريبي.

ثالثا/ نظام الإهتلاك: إن التشريعات الجبائية تعامل أقساط الاهتلاك كأعباء قابلة للخصم عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة وبالتالي يخفف العبء الضريبي على المؤسسة، إضافة إلى دوره في إعادة تكوين الأموال المستثمرة في المؤسسة من خلال تجديدها بعد نهاية حياتها الإنتاجية وهو ما يخفف الضغط الجبائي ويزيد الحصيلة الجبائية (59) [ص 200].

رابعا/ ترحيل الخسائر: إمكانية ترحيل الخسائر تعتبر عامل محفز لنشاط المؤسسة حيث تمكن من الاستفادة من الوفرات الضريبية نتيجة طرح الخسائر المحققة في سنة ما من الأرباح المحققة في السنوات الموالية بشرط عدم تجاوز مدة الإطفاء التي يحددها التشريع، وهناك بعض التشريعات تسمح بترحيل الخسارة التي تحققها المؤسسة إلى سنوات سابقة أو سنوات لاحقة (60) [ص 204] وهذا الإجراء يؤدي إلى تحقيق المساواة في المعاملة الضريبية بين المؤسسات ذلك أنه كما تدفع المؤسسة الضرائب في سنوات الرواج وتحقيق المكاسب، فإنه ينبغي أن تعوض خلال سنوات الكساد، كما يسمح هذا النظام بمواجهة التقلبات الاقتصادية.

خامسا/ إعادة استثمار الأرباح: حيث يتم منح امتيازات جبائية في شكل تخفيضات في وعاء أو معدل الضريبة بالنسبة للأرباح التي سيعاد استثمارها، وهو ما يوفر للمؤسسة إمكانية أكبر للتمويل ذاتيا ويشجعها على الاستثمار والتوسع وتزيد الحصيلة الجبائية.

سادسا/ إعادة استثمار فوائض القيمة: تعتبر عنصر من عناصر الدخل وعادة ما يستفيد الفائض المحقق من تخفيضات قبل إدماجه في الأساس الخاضع للضريبة عل الدخل، كما قد يعفى بصفة كلية من الخضوع للضريبة في حالة التزام المؤسسة بإعادة استثماره في أصول جديدة إضافة إلى أن إخضاع فائض القيمة قد تترتب عليه حملة من المشاكل منها:

- تجميد الاستثمار.
- الإفلات من دفع الضريبة.

- العبء الضريبي الإضافي الناتج عن تراكم الأرباح والخسائر الرأسمالية في سنة تحققها.

حيث يمكن معالجة هذه المشاكل عن طريق تأجيل إخضاع الأرباح المحققة أو عن طريق تقسيم الربح المحقق على عدد سنوات الاحتفاظ بالأصل، ويضاف كل جزء إلى دخل المؤسسة في كل سنة من سنوات الاحتفاظ بالأصل (59)[ص 223] وهو ما يزيد الحصيلة الجبائية ويعكس فعالية النظام الجبائي.

سابعا/ أشكال أخرى للتحفيز: هناك أشكال أخرى من التحفيزات قد تستفيد منها المؤسسات، نظير قيامها ببعض المبادرات منها (34) [ص 64 و ص 71]:

أ)التحفيز على التشغيل: و نميز فيه بين:

- التخفيض على الشخص المشغل: حيث يمكن للمؤسسة أن تخضع لقيمة منخفضة من دخلها الخاضع للضريبة على كل منصب شغل تحدثه وفق مقاييس معينة، وهذا النوع من التحفيز من شأنه التخفيض في تكلفة اليد العاملة وبالتالي عنصر من عناصر الضغط على التكاليف الكلية للمؤسسة فضلا عن كونه حافزا لزيادة الطلب الكلي على اليد العاملة وبالتالي محاربة البطالة.
- التخفيضات الجبائية للمؤسسات ذات الكثافة العمالية: وتعتبر حافز هام للمؤسسات التي تعتمد أنشطتها على اليد العاملة الكثيفة بدل الكثافة في رأس المال.

ب) *التحفيزات على التصدير:* إن الدول في سعي مستمر لترقية صادراتها ومن الإجراءات المستعملة في هذا المسعى، منح الامتيازات الجبائية للمؤسسات على الجزء المصدر من منتجاتها، وهذا بهدف تخفيف العبء الجبائي عليها وإغراء المؤسسات للتوجيه إلى الأنشطة التي يمكن الاعتماد عليها لتوفير العملة الصعبة وقد تمس هذه التحفيزات:

- الحوافز الخاصة بالضريبة على الدخل.
- الحوافز الضريبية المتعلقة برقم الأعمال.

2.2.2. دواعي و أهداف سياسة التحفيز الجبائي

إن لجوء الدول إلى سياسة التحفيز الجبائي يكون بهدف خلق الرغبة لدى المؤسسات على القيام باستثمارات جديدة أو التوسع في الاستثمارات القائمة من أجل البقاء، حيث تخص هذه المؤسسات بالتسهيلات الجبائية اللازمة لتطويرها و من ثم النهوض بالاقتصاد الوطني، و عادة ما

يتم التركيز على المؤسسات الإنتاجية سواء الخاصة أو العامة لإكسابها الفعالية و النجاعة في تحقيق:

- خلق فرص العمل.
- توفير احتياجات المجتمع محليا والتقليل من الواردات.
- تحقيق التوازن الجهوي والتوازن بين القطاعات.

يرتبط تحقيق هذه العناصر بنجاعة سياسة التحفيز في منح الامتيازات الملائمة لتسيير مؤسسات كل قطاع والتأثير على قراراتها وتوجيهاتها، وهذه الامتيازات تعد مساعدات مالية لفائدة المؤسسات قصد تخفيف العبء عليها وإكسابها القدرة التنافسية وتوجيهها نحو الصناعات والأنشطة ذات الاستعمال النهائي ويمكن إيجاز أهداف سياسة التحفيز الجبائي في الآتي:(34) [ص 71]

2.2.2. 1. توجيه رؤوس الأموال نحو المؤسسات

تهدف سياسة التحفيز الجبائي إلى التأثير على قرارات أصحاب رؤوس الأموال لتوجيه استثماراتهم إلى القطاعات المنتجة، سواء فيما يتعلق بإنشاء المؤسسات الجديدة أو توسيع المؤسسات القائمة أو القيام بكل هذا معا، حيث تساعدها الامتيازات الجبائية على بلوغ كفاية إنتاجية عالية تمكنها من تحقيق أرباح صافية في الأجل القصير ولكن هذا التوجيه لن يتأتى إلا إذا كان التأثير على سلوك المؤسسات له مفعوله، من خلال اتخاذ تدابير خاصة، تنص على تفضيلات جبائية لصالح فئة معينة من المؤسسات لتحفيزها، وأثناء سعي الدول إلى زيادة معدلات التكوين الرأسمالي عادة ما تفرق في المعاملة الجبائية بين تلك المؤسسات التي تضيف إلى رصيد السلع والخدمات وبالتالي تفيد المجتمع، وتلك المؤسسات التي تنقص من رصيد السلع والخدمات والتي تضر بالمجتمع، إن نجاح سياسة التحفيز الجبائي في توجيه رؤوس الأموال نحو المؤسسات الإنتاجية يعني زيادة الحصيلة الجبائية مما يعكس فعالية السياسة الجبائية.

2.2.2.2. تكوين الادخار

تسعى السياسة الجبائية الفعالة إلى تكوين الادخار الفردية أو الوطنية أو الاثنين معا، وذلك من خلال قدرتها على إعداد وتهيئة العوامل التحفيزية لحث الأفراد و المؤسسات على الادخار وهو ما يضمن عملية التمويل الدائم.

وبذلك فإن تأثير السياسة الجبائية على تكوين الادخار يكون على مستويين اثنين هما:

أولا/ ادخار الأفراد

يكون ذلك عند حصول الفرد على دخله، فقد ينفق البعض منه ويدخل البعض الآخر، حيث تختلف الرغبة في الادخار من شخص لآخر وذلك لتعدد العوامل التي تتحكم فيها إذ يتجلى دور السياسة الجبائية في تكوين الادخار الفردية من خلال الإعفاءات الجبائية الممنوحة لبعض المداخيل أو الحد من بعض الظواهر الاستهلاكية عن طريق رفع معدلات الضرائب على الإنفاق، وبالتالي فإن دور الامتيازات الجبائية في تكوين الإدخارات الفردية يختلف حسب نوعية الضرائب، فبالنسبة للضريبة المباشرة تؤثر على الدخل وتعمل على إنقاصه مما يؤثر سلبا على الادخار وهو ما يدفع الفرد إلى تعويض النقص في دخله الناجم عن الضريبة بالمبالغ التي كانت مخصصة للادخار، وهنا يبرز دور الامتيازات الجبائية في تشجيع الادخار عن طريق إعفاء الدخل من الضريبة أو إخضاعه لضريبة أقل.

أما بالنسبة لتأثير الضريبة غير المباشرة على الادخار فإنه يتم من خلال استعمالها كوسيلة لمواجهة ميول الأفراد إلى الاستهلاك غير أن استعمال الضريبة غير المباشرة ينطوي على جملة من مخاطر منها:

- تعتبر عامل من عوامل رفع سعر البيع لأنها تدمج في ثمن البيع، وهو ما يؤثر بشكل مباشر على حجم مبيعات المؤسسة، وعلى قدرتها التنافسية.
- ارتفاع الأسعار يؤدي إلى التضخم الذي يضر بالادخار، ويشجع الأفراد على الاكتناز لتوقعاتهم باستمرار ارتفاع الأسعار وانخفاض القدرة الشرائية للنقود (61) [ص 44].

ثانيا/ ادخار المؤسسات

إن سياسة التحفيز الجبائي يمكنها المساهمة في تكوين مدخرات للمؤسسات عن طريق:

- الإعفاءات من الضرائب بمختلف أنواعها، تسمح بزيادة المداخيل وبالتالي توجيه الزيادة إلى الادخار.
- إعفاء فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأصول المحققة من طرف المؤسسات في حالة التزامها بإعادة استثمارها من الضريبة أو إخضاعها لمعدلات ضريبة أقل.
- إعفاء الأرباح المعاد استثمارها من الضريبة.
- حرية اختيار نظام الإهتلاك حتى يتسنى للمؤسسة اختيار النظام الذي يلاءم ظروفها.
- إعفاء المخصصات والمؤونات من الضريبة.

وبذلك فالتحفيزات التي تمنح في هذا الإطار، تدخل ضمن السعي المتواصل لتعميق مبدأ التحفيز للأفراد والمؤسسات على الادخار لتحقيق النمو الاقتصادي بوجه عام.

2.2.2. 3. جذب رؤوس الأموال

تعمل سياسة التحفيز الجبائي على تصحيح الانحرافات التي تنشأ عن عمل السوق، حتى تتكفل بتهيئة البيئة الملائمة لتحقيق الموارد المطلوبة وتوجيهها على النحو الصحيح، وفي إطار تحقيق هذا الهدف تعمل على قدوم رأس المال الأجنبي لمشاركة رأس المال الوطني، كما أن الرغبة الملحة في تحقيق النمو الاقتصادي تعتبر من الدوافع الأساسية التي جعلت الدول تتطلع إلى إرساء قواعد صحيحة لاقتصادياتها، ولهذا سخرت سياستها الجبائية وذلك من خلال التحفيزات لاستقدام رؤوس الأموال التي تكفل تمويل مؤسساتها الإنتاجية والتي تخدم التنمية في نهاية المطاف (61) [ص 45]، فسياسة التحفيز الجبائي تحاول التأثير على سلوك أصحاب رؤوس الأموال المحليين والأجانب من أجل تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، والتي تتطلب عملية تحقيقها الانفتاح على العالم الخارجي للاستفادة من القدرات العلمية والفنية والاقتصادية المتاحة قصد جذب رأس المال الأجنبي لتدعيم رأس المال الوطني من أجل التمويل الاستثماري، نقل التكنولوجيا، والتحكم في الأعباء.

2.2.2. 4. تخفيف العبء الجبائي على المؤسسة الاقتصادية

تعمل الامتيازات الجبائية على تخفيف العبء الجبائي على المؤسسة، وبالتالي زيادة قدرتها في التمويل ذاتيا، و لاختيار الامتيازات الجبائية المخففة للضغط الضريبي لا بد من سعي دراسة الضغط الضريبي إلى تحديد التغيرات الاقتصادية الناجمة عن الاقتطاعات الضريبية فقد تكون هذه التغيرات:

- لا إرادية، وتعكس عجز الهيكل الضريبي في مسايرة أهداف السياسة الجبائية.
- مقصودة، وهي التغيرات التي يسعى النظام الجبائي إلى تحقيقها.
- تلقائية، تحدث كنتيجة لفرض ضرائب معينة.

وبالتالي تهدف الدراسة إلى التحكم أكثر في التغيرات الاقتصادية لتفادي الانعكاسات غير المرغوبة خاصة في ظل تزايد النفقات العمومية والقاضية بإيجاد مصادر تمويل لها، فالامتيازات الجبائية قد تضمن الاقتطاع الضريبي بالشكل الذي يتناسب مع القدرة التكليفية للمؤسسات ودون الإضرار بمستوى معيشة الأفراد أو بالمقدرة الإنتاجية للمؤسسات (62) [ص 387].

وبذلك بإمكانها تحديد ما يصطلح عليه بالضغط الضريبي الأمثل والذي ظل محل اهتمام الكثير من الاقتصاديين، كما لا بد من البحث عن المعدل الأمثل الذي يزيد من الحصيلة الجبائية ودون الإضرار بالاقتصاد، حيث أن تخفيف العبء الجبائي يقلل من الصعوبات التي تعترض

المؤسسات من خلال النظام الجبائي المطبق عليها، إذ يمكن القول أن سياسة التحفيز الجبائي تسعى لتوفير المناخ الملائم لنشاط المؤسسة من خلال توفير تراكم رؤوس الأموال، وتخفيف العبء الجبائي لتدنية تكاليف الاستثمار و الإنتاج.

2.2. 3.آثار وحدود فعالية سياسة التحفيز الجبائي

تؤدي سياسة التحفيز الجبائي دور هام في تنشيط الاقتصاد وإحداث التوازن فيه، ويتجلى ذلك من الآثار التي تحدثها على مجريات الحياة الاقتصادية سواء على المستوى الكلي أو على المستوى الجزئي، فميزانية الدولة تعبر عن النشاط الاقتصادي الحكومي، ومن ثم فسياسة التحفيز الجبائي تحدث على ميزانية الدولة أثارا مباشرة وأخرى غير مباشرة كما أن هناك جملة من العوامل التي تحد من فعاليتها.

2.2. 3. 1. آثار سياسة التحفيز

تحدث سياسة التحفيز مجموعة من الآثار يمكن إجمالها فيما يلي (63)[ص 164]:

أولا/ الآثار على توازن الميزانية

تهدف سياسة التحفيز الجبائي إلى الإسراع في زيادة وتيرة تحويل رؤوس الأموال النقدية إلى رؤوس أموال إنتاجية و لعل هذا يتطلب الكثير من الوقت والمتابعة والاستمرارية لتحقيق الأهداف المرجوة من هذه السياسة، كما أن النتائج المتوقع الحصول عليها عند مرحلة خروج المنتوج الذي وضع لأجله التحفيز بعيدة المدى، لذلك فإن الآثار ستكون بعيدة و يتحدد مفعولها الاقتصادي والاجتماعي بعد مرحلة الإنتاج، غير أن الميزانية تتأثر تأثير مباشر بهذه السياسة، كونها تفقد إيرادات كان من المفروض أن تدخل إلى الخزينة العامة، و هذا النقص في الإيرادات سيحدث ما يسمى عجز الميزانية إذا لم تكن هناك مصادر أخرى لإيرادات تعويضي، وهذا ما يتولد عنه بالضرورة تخفيض النفقات العامة.

ثانيا/ الآثار المالية

إن التحفيزات الجبائية التي تبدو في ظاهرها بمثابة نقص أو خسارة للخزينة العامة، تحدث جملة من الآثار غير المباشرة الأخرى، فهي تؤدي إلى التوسع الأفقي للوعاء الضريبي بزيادة عدد المؤسسات التي ستخضع للضريبة مستقبلا وهذا بعد انقضاء مدة الإعفاء، وبالتالي تكون هناك

مصادر أخرى للاقتطاع الضريبي لتوفير الإيرادات اللازمة للميزانية العامة عوض اللجوء إلى رفع معدلات الضرائب والرسوم أو ما يعرف بالزيادة العمومية والتي تؤدي إلى زيادة الضغط الضريبي، ومن ثم نصل إلى تناقض أهداف السياسة الجبائية المحققة.

2.2. 3. 2. حدود فعالية سياسة التحفيز

تتأثر سياسة التحفيز الجبائي في سعيها لتحقيق أهدافها بجملة من العوامل يمكن تصنيفها إلى مجموعتين هما:

أولا/ عوامل ذات طابع ضريبي

و هي عوامل ترتبط مباشرة بالتقنيات المستعملة في إطار سياسة التحفيز الجبائي، وتؤثر على فعاليتها ايجابيا أو سلبيا وتتمحور هذه العوامل فيما يلي:(64) [ص 16]

أ)طبيعة الضريبة محل التحفيز:

يتكون النظام الضريبي من أنواع مختلفة من الضرائب شاع الاتفاق على تصنيفها إلى ضرائب مباشرة وأخرى غير مباشرة، وبالتالي اختيار الضريبة التي تكون محل التحفيز ينبغي أن لا تكون عشوائية، وإنما وفق شروط ومقاييس تتعلق بأهمية ونوع تأثير الضريبة على المؤسسات والأفراد ومن ثم على الاقتصاد الوطني ككل.

ب)نمط التحفيز:

إن أشكال التحفيز الجبائي مختلفة، وهذا الاختلاف يهدف إلى تخفيف العبء على الدولة من جهة كون التحفيزات تنقص من إيراداتها، وإعطاء فرص أكبر أمام المؤسسة والتأثير عليها بطرق مختلفة من جهة ثانية، ومن ثم تقوم الدولة بمنح إعفاءات دائمة لبعض المؤسسات، وتخفيضات وإعفاءات مؤقتة لمؤسسات أخرى، مستعملة في ذلك مبدأ الأولوية، ولاختلاف تأثير كل شكل تحفيز على نشاط المؤسسة، فإنه يتوجب عدم الاكتفاء بشكل واحد من أشكال التحفيز، وهو المأخوذ به في معظم السياسات التحفيزية.

ج)زمن وضع التحفيز:

إن اختيار الوقت المناسب لتنفيذ سياسة التحفيز الجبائي يعتبر شرطا أساسيا لنجاحها، كما يتوقف هذا النجاح على تطبيق التحفيزات طيلة مدة زمنية كافية لإحداث تأثيرها وتحقيق الأهداف

التي اتخذت من أجلها، فزمن منح التحفيزات لمؤسسة في بداية نشاطها، ليس هو الزمن المناسب لمنح تحفيزات لمؤسسة قائمة تسعى إلى التوسع أو إلى دعم قدرتها التنافسية وبذلك فمن الضروري أن تمنح الإعفاءات بقصد الاستثمار للمؤسسات الاقتصادية في السنوات الأولى لممارسة أنشطتها، كما يجب أن تكون هذه الإعفاءات متماشية مع برنامج المؤسسة وإستراتيجيتها في النمو (31) [ص 147] ، والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية في الوقت الراهن، تحتاج إلى مثل هذه التحفيزات لتمكين المؤسسة الحديثة من تجاوز مرحلة الانطلاق، ودعم المؤسسات القائمة من خلال الضغط على التكاليف، وتمكينها من تحقيق الوفرات الضريبية وهي عوامل ترفع قدرتها التنافسية في ظل انفتاح الاقتصاد الوطني على الأسواق الخارجية.

د) ميدان تطبيق التحفيز:

إن سياسة التحفيز الجبائي لا يمكن أن تشمل كل المؤسسات دفعة واحدة وفي نفس الوقت، لما لذلك من تأثير سلبي على الخزينة العمومية، لذلك غالبا ما توضع معايير وشروط محددة قصد اختيار المؤسسات التي تستفيد من إجراءات التحفيز ومن ثم فإن ميدان تطبيق التحفيز يكون حسب ما تريد الدولة تحقيقه طبقا لأولوياتها، فإذا كانت الدولة تسعي إلى تحسين الوضع التنافسي لمؤسساتها، فإن الأولوية يجب أن تمنح للمؤسسات التي تمكنها من تحقيق ذلك التحسن على المدى القصير أو المتوسط حتى تكون لإجراءات التحفيز نتائج ايجابية تتمثل في تحقيق الأهداف المسطرة من طرف الدولة، ليتم في مرحلة أخرى منح تحفيزات لمؤسسات أخرى، أو لقطاعات أخرى تعاني من الركود، وقد تمنح التحفيزات للمؤسسات التي تحقق خسائر بهدف استمرارها في مزاولة نشاطاتها خاصة إذا كانت تشغل عدد كبير من العمال أو إذا كانت تحقق قيمة مضافة معتبرة.

إن التشدد في منح الامتيازات الجبائية يعود لكونها تضحيات تقدمها الدولة وإن كانت تؤدي إلى إرهاق خزينتها، حتى تعطي دفعا قويا لمؤسساتها عن طريق توظيف الوفرات الضريبية في توسعها ونموها لإيجاد مكان لها في السوق المحلية والأسواق الخارجية.

ثانيا/ عوامل ذات طابع غير ضريبي

وتتمثل في توفير الوسط الملائم الذي يهيئ ظروف نجاح سياسة التحفيز، هذا الوسط تتحكم فيه عدة عوامل حددها الأستاذ "BERNARD . VINAY" في العناصر التالية: (61) [ص 62]

أ) العامل السياسي:

يؤثر الواقع السياسي بشكل كبير على النظم الجبائية وهو ما يجعل العبء الضريبي يختلف من دولة إلى أخرى، فقد يصعب فرض عبء ضريبي على الأفراد في دولة ديمقراطية متعددة

الأحزاب، بينما يسهل ذلك في الدول الديكتاتورية أو الدول التي توجد بها مجالس تشريعية شكلية توافق على التشريعات الجبائية، دون دراسة كافية أو واعية للآثار الاقتصادية والاجتماعية على المدى الطويل، والتي تكون إحداها ضعف الطاقة الضريبية للمجتمع نتيجة عرقلة النشاط الاقتصادي كما أن النظم الضريبية إضافة إلى تأثرها بالواقع السياسي المحلي فإنها تتأثر بطبيعة العلاقات السياسية بين الدول، فوجود تبعية سياسية من قبل إحدى الدول لأخرى يمنع الدولة التابعة من وضع سياسة جبائية مستقلة، كما أن وجود علاقات سياسية متميزة بين مجموعة من الدول تجعلها تتعامل فيما بينها معاملة جبائية متميزة. (18) [ص 16]

إن هذا التأثير للأنظمة الجبائية بالواقع السياسي ينعكس بشكل مباشر على سياسة التحفيز كأداة من أدوات التدخل والتأثير على الواقع الاقتصادي فالاستقرار السياسي من الدعائم الأساسية لنجاح سياسة التحفيز، لأنه يشجع المؤسسات المحلية والأجنبية على اتخاذ القرارات بالاستثمار المباشر في مشاريع جديدة أو المساهمة في رؤوس الأموال للمؤسسات القائمة وفي غياب الاستقرار السياسي تقل الرغبة في توظيف الأموال حتى وإن كان مصدرها الوفرات الضريبية الناجمة عن سياسة التحفيز الجبائي مما يجعل هذه الأخيرة عديمة الفعالية، كما إن المخاطر السياسية تؤخذ بعين الاعتبار من قبل المؤسسات المحلية و الأجنبية على السواء، إذ يستهوي تلك المؤسسات ما يجري في البلد من أوضاع سياسية، وما يشوب هذه الأوضاع من أخطار نتيجة ما يحدث من تغيرات داخلية تؤثر بصفة مباشرة على الحياة الاقتصادية.

ب)العامل الإداري:

حتى تحقق سياسة التحفيز الجبائي أهدافها لا بد من توفير المحيط الإداري المناسب الذي تغيب فيه العراقيل، ومظاهر الرشوة، البيروقراطية، المحسوبية لتمكين المؤسسة من الاستفادة من التحفيزات التي منحت لها وتتأثر بها بشكل ايجابي، وهذا لا يتحقق إلا بكفاءة الأجهزة الإدارية القائمة وقدرتها على تطبيق هذه السياسة، أما في الحالة المعاكسة فإن هذه السياسة تكون مجرد إجراءات شكلية فقط.

ج)العامل التقني:

من شروط نجاح سياسة التحفيز الجبائي توفر بنية تحتية وهياكل تقنية متطورة لخلق البيئة الملائمة لنشاط المؤسسة، فالمؤسسات التي تنشط في بلدان تعاني من نقص في طرق المواصلات وأجهزة الاتصالات، وتفتقر إلى المناطق الصناعية المتطورة لا تستفيد من الامتيازات بنفس الاستفادة التي تعود على مؤسسات تنشط في دولة تتوفر فيها الهياكل والمقومات السابقة.

د)العامل الاقتصادي:

إن سياسة التحفيز الجبائي لا يمكن أن تتحقق ما لم تدعم العوامل السابقة بعامل أخر لا يقل عنها أهمية، يتمثل في توفير مناخ اقتصادي يتميز بالاستقرار والتوازن و يسعى إلى ترقية المؤسسات، ويتجسد هذا السعي في توفير الأسواق الكافية ووجود مصادر كافية للتموين بالمواد الأولية، وتوفير اليد العاملة المؤهلة بالإضافة إلى التسهيلات الخاصة بالعلاقات الاقتصادية والمالية داخليا وخارجيا، واستقرار العملة وانتهاج سياسة مرنة بالنسبة للأسعار والائتمان عن طريق تكييف النظام المالي و المصرفي (63)[ص 164] و تفعيله من خلال لا مركزية القرار في منح القروض، ووضع سياسة قروض في إطار مفهوم يتسع إلى التأمين على المخاطر والمشاركة في تحمل نسبة مئوية من المجازفة، وتشجيع فتح بنوك خاصة من شأنه خلق منافسة في هذا القطاع.

2.2. 4. قياس فعالية النظام الجبائي

هناك العديد من الطرق لقياس فعالية النظام الجبائي يمكن حصرها في المداخل التالية:(48) [ص 77]

2.2. 4. 1. مدخل الأهداف

حسب هذا المدخل تقاس فعالية النظام الجبائي بمدى نجاحه في تحقيق الأهداف التي صمم من أجلها، ولدى استعمال هذه الطريقة تواجهنا عدة تساؤلات هي:

- هل يتم الأخذ بالأهداف الرسمية المعلن عنها، أو الأهداف العملية التي تعبر عن الناتج النهائي الذي يرتبط بالسياسة الجبائية الفعلية؟
- كيف يتم التوفيق بين الأهداف المتعارضة للنظام الجبائي؟
- ما هو معيار الأهمية النسبية للأهداف؟ و هل نقيس الفعالية بمدى تحقيق النظام لأهم الأهداف أو بمدى تحقيقه لأكثر من هدف؟

للإجابة عن هذه التساؤلات نستعرض المداخيل الفرعية لمدخل الأهداف على النحو التالي :

أ) *مدخل الهدف السائد:* يقصد بالهدف السائد بأنه الهدف الرسمي المعلن مثل حجم الحصيلة الجبائية المنتظرة، أو عدد المشاريع الاستثمارية الواجب انجازها من خلال سياسة معينة للتحفيز الجبائي .

ب) مدخل تعدد الأهداف: حيث يتم قياس الفعالية لنظام جبائي يسعى إلى تحقيق أكثر من هدف في نفس الوقت، بقدرته على تحقيق أكثر من هدف، كتحقيق حصيلة جبائية معتبرة وكسب ثقة المؤسسات إلا أنه من الصعب جدا تحقيق الكثير من الأهداف في نفس الوقت لذلك يتوجب على المشرع ترتيب الأهداف المطلوب تحقيقها حسب الأولوية والأهمية، وحسب الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة.

ج)مدخل الأهداف المرحلية: يتخذ هذا المدخل الزمن كمعيار لقياس الفعالية، فإذا كان النظام الجبائي يسعى لتحقيق مجموعة من الأهداف مقسمة زمنيا إلى أهداف قصيرة ومتوسطة وطويلة الأجل وبالتالي تقاس فعالية النظام بقدرته على تحقيق هذه الأهداف مرحليا.

2.2. 4. 2. مدخل الموارد

يقوم هذا المدخل على افتراضين هما:(48) [ص 77]

- النظام الجبائي نظام مفتوح يؤثر ويتأثر بالبيئة التي صمم فيها.
- تتوقف فعالية النظام الجبائي على قدرته في توفير احتياجاته المادية والبشرية في ظل المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المحيطة به.

رغم أهمية هذا المدخل في قياس فعالية النظام الجبائي، إلا أن درجة توفر الموارد المادية والبشرية تبقى مسألة نسبية كما أن استخدامها قد يشوبه القصور وعدم الرشادة لأسباب تنظيمية أو سلوكية أو بيئية.

2.2. 4. 3. المدخل المالي

يعتمد هذا المدخل على القياس الكمي لفعالية النظام الجبائي من خلال المقارنة بين الحصيلة الجبائية الفعلية مع الحصيلة التقديرية ويصاغ هذا المقياس كالآتي:

الفعالية المالية الضريبية= الحصيلة الفعلية للاقتطاعات الضريبية/ الحصيلة التقديرية للاقتطاعات الضريبية

استنادا إلى هذه العلاقة فإن فعالية النظام الجبائي تكون من خلال اقتراب أو تجاوز الحصيلة الفعلية للحصيلة التقديرية وفي حالة العكس يوصف النظام الجبائي بعدم الفعالية، ويمكن استخدام المعدل السابق بمقارنته بمعدلات السنوات السابقة لمعرفة مدى تطور الفعالية المالية للضريبة لنفس

الدولة كما يمكن مقارنته بمعدلات الدول الأخرى، كما نشير أن قياس تلك الفعالية تواجهه عدة صعوبات منها:

- غياب الإجماع على تعريف محدد لماهية الفعالية، فتعريفها بأنها درجة تحقق الأهداف سيختلف باختلاف وجهة نظر كل طرف، فالنظام الجبائي قد يكون فعالا بالنسبة للدولة لكنه ليس كذلك بالنسبة للمؤسسة.
- مشكلة ثبات وصحة المقاييس المستخدمة في قياس الفعالية سواء بالنسبة للمعايير الكمية أو السلوكية حيث تتأثر هذه المقاييس عند إدخال عنصر الزمن.

ولتجاوز هذه المشاكل يجب تحقيق درجة من التكامل بين المداخيل المختلفة السابقة وللمساعدة على اكتشاف مدى كفاءة وفعالية نظام جبائي معين يقترح "فيتو تانزي" ثمانية اختبارات شخصية نوجزها في الآتي:(50) [ص 245]

1)مؤشر التركيز:

يقضي هذا المؤشر ما إذا كان الجزء الكبير من الإيرادات الجبائية مصدرها عدد ضئيل نسبيا من الضرائب والمعدلات الضريبية وبالنسبة لإيرادات الجباية في الجزائر نجد أن الرسم على القيمة المضافة والضرائب على أرباح الشركات تحتل صدارة هيكل الإيرادات.

إن تبني النظام الجبائي لعدد محدود من الضرائب من شأنه الإسهام في تخفيض تكاليف الإدارة والتنفيذ،وتخفيف العبء الجبائي على المؤسسات.

2)مؤشر التشتت:

ويقتضي هذا المؤشر فيما إذا كان هناك تواجد لضرائب قليلة الإيراد و بأي عدد تتواجد، ومثل هذه الضرائب يجب التخلص منها سعيا لتبسيط النظام الجبائي،لا سيما أن حذفها لا يؤثر على مردودية النظام الجبائي ونشير أن هذا النوع من الضرائب يكاد ينعدم في الجزائر،إذا استثنينا المردودية البسيطة لحقوق التسجيل والطابع والتي بدأت تعرف ارتفاعا في السنوات الأخيرة، غير أنها لا تمثل عبء جبائي مباشر ودائم على المؤسسات.

3) مؤشر التآكل:

يعنى قرب الأوعية الضريبية الفعلية من الأوعية الضريبية الممكنة لأن اتساع الوعاء الضريبي يمكن من زيادة الإيرادات حتى وإن كانت المعدلات منخفضة نسبيا، إن ابتعاد الأوعية الجبائية الفعلية عن الأوعية الضريبية الممكنة بسبب الإفراط في منح الامتيازات مثلا يؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي، وهذا ما يؤدي بالدولة إلى رفع المعدلات الضريبية لتعويض النقص

الحاصل في الإيرادات وهذا الإجراء الأخير قد يحفز على التهرب و تكون النتيجة النقص في الحصيلة الجبائية، وارتفاع العبء الجبائي على المؤسسات.

وفي الجزائر هناك فرق شاسع بين الأوعية الفعلية والأوعية الممكنة فلا زالت الثروة بعيدة عن الضريبة، وكثير من المداخيل ناتجة عن أنشطة غير مصرح بها، والإدارة الجبائية غير قادرة على متابعتها ولو أخضعت للضريبة لأدى ذلك إلى إمكانية تخفيض معدلات الضريبة على الدخل الإجمالي، والضريبة على أرباح الشركات وهو ما يخفف العبء الجبائي على المؤسسات.

4) مؤشر تأخرات التحصيل:

يتعلق بوضع الآليات الدافعة إلى جعل المؤسسات تدفع المستحقات الضريبية في آجالها القانونية، لأن التأخر يخفض القيمة الحقيقية للحصيلة الضريبية بفعل التضخم من جهة، وإلى ترتب أعباء إضافية على المؤسسات تتمثل في العقوبات من جهة أخرى لذلك لا بد أن يتضمن النظام الجبائي عقوبات صارمة تحد من الميل إلى التأخر في دفع المستحقات، وتجنيب المؤسسات عبء إضافي كهدف غير مباشر(50) [ص 249].

5) مؤشر الموضوعية:

يتعلق بضرورة جباية الضرائب على أوعية مقاسه بموضوعية بما يضمن للمؤسسات التقدير الواضح لالتزاماتها الجبائية على ضوء أنشطتها، ويحدد النظام الجبائي الجزائري رقم الأعمال كوعاء للرسم على القيمة المضافة، والرسم على النشاط المهني، في حين تتحدد أوعية الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات بالربح الجبائي، إلا أن هذا الأخير يثير بعض الإشكالات المتعلقة بقيود وشروط تخفيض التكاليف من الناحية الجبائية عند تحديد الوعاء.

6) مؤشر التحديد:

يتعلق بمدى اعتماد النظام الجبائي على عدد محدود من الضرائب وذات المعدلات المحددة.

7) مؤشر التنفيذ:

يتعلق بمدى تنفيذ النظام الجبائي بالكامل وبفعالية، وهو ما يرتبط بمدى سلامة التقديرات والتنبؤات ومستوى تأهيل الإدارة الجبائية لأنها القائم الأساسي على التنفيذ إضافة إلى عقلانية النصوص التشريعية، وقابليتها للتنفيذ على أرض الواقع.

إن النظام الجبائي الجزائري يعاني من نقص التنفيذ بسبب عدم قدرة الإدارة الجبائية على تحقيق التقديرات، وتغطية الأوعية الممكنة وهو ما جعل محاولات توسيع مجال التطبيق تكون بشكل مباشرو مستمر.

8)مؤشر تكلفة التحصيل:

هل نفقات التحصيل على المالية العامة أقل ما يمكن؟

وحسب فيتو تانزي فإن انطباق المؤشرات السابقة على نظام جبائي معين يدل على أنه نظام عالي الجودة، وإذا أسقطنا هذه المؤشرات على النظام الجبائي الجزائري يمكن القول أنه لازال في حاجة لكثير من الإصلاحات والتحسينات ليصل إلى مستويات عالية من الجودة وهذا ما يصنف أعباء إضافية على كاهل المؤسسات الجزائرية.

2. 3. مقومات السياسة الجبائية الفعالة

تتمثل مقومات السياسة الجبائية الفعالة في مجموعة العناصر التي من شأنها أن تؤدي إلى تكوين محيط جبائي منسجم بحيث يكون هناك معنى للإجراءات الجبائية المتخذة ضمن السياسة الجبائية أو بتعبير أخر ضمان بلوغ أهدافها، وتتمثل هذه المقومات في ضبط قدرة الأداء الجبائي التي يمكن تقييمها من حيث المقدرة التكليفية، تنظيم هيكل الاقتطاع الجبائي، انتهاج إستراتيجية في الإخضاع الجبائي، وأخيرا تهيئة المحيط المؤسساتي وضمان استقراره.

2. 3. 1.المقدرة التكليفية

تتوقف المقدرة التكليفية على فائض الاستهلاك الفعلي عن الحد الأدنى من الاستهلاك الضروري لمجموع الأفراد، وهذا معناه أن دفع الضرائب يكون من الفائض الاقتصادي أي فائض الإنتاج عن الحد الكفاف والذي من الصعب قياسه لأنه يتحدد بعادات وتقاليد المجتمع، الاتفاقيات الاجتماعية والمستوى المعيشي السائد، هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فإن المقدرة التكليفية تتحدد كذلك وعلى نطاق واسع على أساس عدم المساواة الموجودة في توزيع الدخل الوطني الخام وبذلك فهي تتغير حسب المستوى الفعلي للدخل الحقيقي للفرد، وعلى هذا الأساس فإن البلدين المختلفين يمكن أن يكون لهما نفس متوسط الدخل الحقيقي للفرد بحيث يتعلق في البلد الأول بمستوى معيشي معتاد لأفراد المجتمع أما في البلد الثاني فإنه يتعلق بحصة مرتفعة من الدخل الوطني تحصلت عليها أقلية اجتماعية.

وباعتبار المقدرة التكليفية إحدى العناصر المكونة للمقدرة المالية للدخل الوطني فإن الإشكال المطروح يتمثل في معرفة حدود تحمل الدخل الوطني للاقتطاعات الجبائية بحيث أن المقدرة التكليفية الوطنية هي مقدرة الدخل على تحمل وتمويل التدفق الجبائي عن طريق الاقتطاع الجبائي، وعليه فإن هذه النظرة يمكن تحليلها من زاويتين على المستوى الكلي حيث تكوين الدخل الوطني يحدد المقدرة التكليفية الوطنية، وعلى المستوى الجزئي أو الفردي حيث توزيع الدخل الوطني يحدد المقدرة التكليفية الفردية، فهذه الزاوية هي أكثر انعكاسا من الأولى لأن معرفة الحدود الممكنة للقيام بالاقتطاع الجبائي على مدا خيل الأفراد يحدد وبقسط هام حجم التدفق الإجمالي للإيرادات الجبائية ومن ثم الاقتطاع الجبائي الإجمالي.(65)[ص58]

2. 3. 1. 1. تحديد المقدرة التكليفية الوطنية

تتأثر المقدرة التكليفية الوطنية بثلاث أنواع من العوامل، عوامل بشرية، عوامل اقتصادية وأخرى سياسية.(65)[ص59]

أ) تأثير العوامل البشرية:

تتأثر المقدرة التكليفية أولا بالهيكل البشري للدولة، وهذا حسب درجة احتواء المجتمع على أفراد في سن الإنتاج، فالأطفال والمسنين يستهلكون دون إضافة أي قيمة إلى الدخل الوطني، فإذا كانت نسبتهم مرتفعة مقارنة بالسكان العاملين أو المنتجين فإن حصة الدخل الوطني التي من المفروض أن تمول المالية العامة تنقص نتيجة الاقتطاع الاستهلاكي الذي قامت به هاته الشريحة الاجتماعية.

وتتأثر المقدرة التكليفية في مرحلة ثانية بمستوى الاستهلاك الوطني فكلما كان هذا المستوى مرتفعا، فإن الجزء من الدخل الذي كان بإمكان اقتطاعه جبائيا ينخفض بنفس نسبة الارتفاع في مستوى الاستهلاك الوطني.

وأخيرا تتأثر المقدرة التكليفية بالانضباط الجبائي للأفراد، فحجم الغش الموجود في الجزائر الناتج عن المقاومة التي فرضتها العناصر الجبائية اتجاه النظام الجبائي، ينقص من حصة الدخل الوطني المقتطعة جبائيا مما يؤدي بالسلطات العمومية إلى اللجوء إلى طرق تمويل أخرى كالاقتراض والإصدار النقدي والتي تفرز آثارا سيئة وخطيرة أحيانا.

ب)تأثير العوامل الاقتصادية:

إضافة إلى العوامل البشرية فإن المقدرة التكليفية تتأثر كذلك بالعوامل الاقتصادية فالهيكل الاقتصادي للبلد يلعب دورا رئيسيا بحيث أن البلد الصناعي له مقدرة تكليفيه أكبر من البلد الزراعي نظرا للحجم الهائل لمداخليه السائلة والتداول المكثف لها.

أما في البلد الزراعي فنجد غالبا حجم هام للاستهلاك الذاتي ينفلت من الاقتطاع الجبائي، وذلك بالإنقاص من المقدرة التكليفية عن طريق تقلص المادة الخاضعة، كذلك فإن عملية توزيع المداخيل لها دور تلعبه، بحيث أن الاقتطاع الجبائي المناسب الذي يمس كمية كبيرة من المداخيل المتوسطة له مرد ودية أحسن من الاقتطاع الجبائي المتصاعد الذي يمس بدرجة عالية كمية قليلة من المداخيل المرتفعة، ويعفى كتلة من المداخيل الضعيفة، وبذلك فإن تحقيق المساواة الجبائية للمداخيل يزيد في المقدرة التكليفية، كما أنه لا يمكن إهمال الظواهر النقدية بحيث أن التضخم الذي يزيد في المر دودية الاسمية للاقتطاعات الجبائية، فإنه ينقص في حقيقة الأمر من المقدرة التكليفية بسبب الإفقار الحقيقي الناتج عنه وعكس هذا فإن الانكماش غير المر فوق بتخفيض نسب الاقتطاع الجبائي يؤدي إلى انخفاض المر دودية الاسمية لكن في حقيقة الأمر فإنه يزيد في الحصة المقتطعة جبائيا ويجدر الإشارة إلى أن المقدرة التكليفية الوطنية تتوقف إلى حد بعيد على نسبة إنتاجية النفقات العمومية، فإذا تم استعمال الموارد الجبائية في تمويل النفقات المنتجة فإن الدخل الوطني يرتفع وبذلك يمكنه تحمل العبء الجبائي بسهولة، أما إذا أدت النفقات العمومية إلى استهلاك الثروات استهلاكا نهائيا (نفقات عسكرية مفرطة، رواتب غير مؤسسة للموظفين...الخ) فإن المقدرة التكليفية تنخفض.

ج)تأثير العوامل السياسية:

إذا كان من واجب السلطات العمومية تسديد دين خارجي أو تعرضت البلاد إلى اقتطاعات من رأس مالها المادي(تحويل المعدات والتجهيزات، تحويل المواد الأولية...) موجهة نحو الخارج، فإن المقدرة التكليفية تصاب بصفة مؤقتة أو دائمة نتيجة الخسارة في رأس المال وانخفاض الدخل الوطني، ولعل هذا المظهر يمثل أهم أسباب عجز الموازنة في الجزائر في الفترة ما قبل إعادة جدولة الدين الخارجي لها أي حتى سنة 1994 وعلى سبيل المثال فقد بلغ عجز موازنة الدولة سنة 1993 حوالي 168.4 مليار دينار أي حوالي 40% من الإيرادات المقدرة بمبلغ 336 مليار دينار.(65)[ص60]

2. 3. 1. 2. تحديد المقدرة التكليفية الفردية

تتمثل المقدرة التكليفية الفردية في قدرة الأشخاص الطبيعية والمعنوية على المساهمة عن طريق دخلهم في تحمل العبء الجبائي وتطابق المقدرة التكليفية الفردية، الدخل الفردي الصافي أي الدخل المحصل عليه بعد خصم مصاريف الحيازة أو مصاريف تحقيق الدخل من جهة وخصم مصاريف الصيانة من الدخل الفردي للعنصر الجبائي من جهة أخرى إن المقدرة التكليفية الفردية تتحدد بعاملين هما طبيعة الدخل و استعمال الدخل: (65)[ص61]

أ)طبيعة الدخل:

فكلما كان الدخل مستقرا من حيث تحصيله أو حيازته فإن المقدرة التكليفية الفردية تزداد، وعلى هذا الأساس فإن المداخيل المحققة من رأس المال تعتبر دائمة ومضمونة، في حين أن مداخيل العمل تعتبر ظرفية وغير مضمونة نتيجة الخطر الدائم للبطالة، كذلك فإن رأس المال مستديم في حين أن العمل مرتبط بالمجهودات المادية والفكرية للأخير والتي تبدأ في التناقص مع الزمن، والجباية لا يجب أن تقتطع حصة بحيث تجعل الادخار غير ممكن في كلتا الحالتين وعليه فإن الاقتطاع الجبائي يجب أن يترك هامشا كافيا لاهتلاك رأس المال كما يجب أن يترك هامشا كافيا لضمان حياة العامل كذلك ، لهذه الأسباب المختلفة تظهر المقدرة التكليفية لعوائد رأس المال مرتفعة جدا مقارنة بعوائد العمل وبذلك يمكنها تحمل العبء الجبائي الثقيل.

ب)استعمال الدخل:

تتحدد المقدرة التكليفية الفردية كذلك بعنصر آخر و هو أن الاقتطاع الجبائي لا يجب أن يكون بطريقة لا تسمح للعنصر الجبائي بحيازة مبالغ كافية تغطي استهلاكه وتكون له احتياطي حيث يحتفظ بحرية التصرف فيه، فيجب على الاقتطاع الجبائي أن يحترم حد الكفاف على شكل خصومات وتخفيضات إضافة، إلى وجود محدد أخر يفرض نفسه على السلطات العمومية، ويتمثل في اتجاه هذه الأخيرة نحو الرفع من الاقتطاعات شبه جبائية، فحتى إن كانت الدوافع له مبررة إلا أنها تؤدي أحيانا إلى مظاهر الإفراط، وعليه فإن الاشتراكات الجبائية باسم الضمان الاجتماعي تخضع لهدف مبرر لكن يجب تفادي انقطاع إمكانيات الاستعمال الحر للمداخيل بسبب الأهمية المعتبرة لهذا النوع من الادخار الإجباري، حيث أن انشغال الضمان الفردي أو ضمان الأفراد لا يجب أن يكون على حساب حرية ممارسة المسؤوليات وحتى المسؤوليات ذات الطابع الاقتصادي.

وأخيرا فإن الاقتطاع الجبائي و شبه جبائي لا يجب أن ينصب على احترام الحصة من الدخل المخصصة للنفقات الضرورية فقط، فالفرد كذلك يجب أن يتصرف بحرية في الفائض لتغطية النفقات غير الضرورية وللادخار الحر.

2. 3. 2 . هيكل الاقتطاع الجبائي

نقصد بالهيكل الاقتطاع الجبائي مكانة كل من الاقتطاعات الجبائية المباشرة والاقتطاعات الجبائية غير المباشرة ضمن النظام الجبائي، حيث أن هناك ارتباط وثيق بين هيكل الاقتطاع الجبائي والهياكل الاقتصادية والاجتماعية القائمة باعتبار هذه الأخيرة محددا حقيقيا لتأثير على مفعول الاقتطاع الجبائي كما تتحدد بنية الهيكل الجبائي بالعوامل التاريخية والسيكولوجية القائمة في الجزائر تهيمن الاقتطاعات غير المباشرة على الهيكل الجبائي وهذا لا يمنع وجود اتجاه نحو تعديل هذا الوضع لصالح الاقتطاعات المباشرة وفي ظل هذه الظروف يجب الأخذ بمبدأ الأفضلية فيما يخص الاختيار بين الاقتطاع المباشر والاقتطاع غير المباشر، وهذا بما يتماشى وأهداف السياسة الجبائية في مرحلة أولى وشروط تهيئة المحيط الجبائي في مرحلة ثانية، إذ يعتبر المحيط الجبائي ميدانا لتشابك مجموعة من العلاقات والعوامل الداخلية والخارجية التي من طبيعتها أن تطرح إشكالا مستعصيا للنظام الجبائي والمتمثل في الكيفية التي تحقق توازن المعدلات أو نسب الاقتطاعات الجبائية، وعند تحقيق هذا التوازن لا يمكن المساس بهذه النسب لتفادي التلاعب الجبائي الذي قد يؤدي إلى عواقب وخيمة.

إن النظام الجبائي المتكامل على المستوى التقني يجب أن يحتوي على مجموعة من الاقتطاعات التي من شأنها أن تجعل عمليتي التهرب والغش الجبائيين عمليتين صعبتين، بحيث يتم تكييف الاقتطاعات حسب كل قطاع اقتصادي، حسب كل طبقة اجتماعية أو حسب كل فئة من فئات الدخل، كذلك يجب أن يحتوي النظام الجبائي على اقتطاعات ثابتة واقتطاعات مرنة بحيث أن عامل الثبات يجعلها لا تتأثر بتطورات الوضع الاقتصادي وبذلك ضمان الحصول على إيرادات في حالة تراجع النشاط الاقتصادي كالضرائب على رأس المال، أما عامل المرونة فيجعل الاقتطاعات تتبع التقلبات الاقتصادية، و بذلك يتم زيادة حصيلة الإيرادات في حالة التوسع مثلا عن طريق ضرائب الإنفاق أو الاستهلاك، ويجدر الإشارة أن إضفاء طابع المرونة على الاقتطاعات يتوقف على التغيير في قواعد الوعاء بحيث يمكن توسيعه أو تضييقه حسب طبيعة الظرف الاقتصادي.

وباعتبار مفهوم الدخل الوطني مركز التقاء كل الاعتبارات المذكورة سابقا والمحددة لبنية الهيكل الجبائي فإنه وبالتعدي يمكن الاستنتاج أن هيكل الاقتطاع الجبائي يتحدد وبصفة ضيقة بهيكل

الدخل يقتطع منه والذي يكون كليا على المستوى الوطني أو يكون فرديا على مستوى العناصر الجبائية .(65)[ص62]

2. 3. 2. 1. مكونات الدخل الوطني و تحديد هيكل الاقتطاع الجبائي

لاقتطاع حصة من الدخل الوطني يجب البحث عن مجموعة من القواعد والأسس التي تسمح بالقيام بعمليات الاقتطاع وبالأخذ بعين الاعتبار أهمية مكونات الدخل الوطني يمكن تحديد قواعد وأسس الإخضاع التي تمنح جزءا معتبرا من خصائصها إلى الاقتطاع الجبائي ومن ثم يتحدد هيكله، حيث يجب التمييز بين الدخل الوطني بسعر السوق والدخل الوطني بتكلفة عوامل الإنتاج:(65)[ص63]

أ)قواعد الإخضاع المكونة من تدفقات النفقات:

إن تدفقات النفقات تكون الدخل أو الناتج الوطني بسعر السوق وهي تحتوي على تدفقات السلع والخدمات المنتجة في السنة والمتمثلة بقيمتها الاسمية على شكل نفقات استهلاكية ونفقات استثمارية أجريت في السوق خلال السنة.

يجد الاقتطاع الجبائي في تصريف هذه النفقات الفرصة لإعداد مجموعة من قواعد الإخضاع بحيث يميل وبصفة خاصة نحو إخضاع النفقات الاستهلاكية التي تعتبر وبدون منازع حقلا خصبا للاقتطاع غير المباشر، فهذا الأخير يأخذ بعين الاعتبار أهمية النفقة المستخرجة من سعر السوق، كما قد يأخذ بعين الاعتبار أحيانا الكمية المنتجة والمباعة في السوق مستقلة عن السعر، ففي الحالة الأولى يطبق الرسم القيمي، أما في الحالة الثانية فيطبق الرسم النوعي، وبالعكس فإن النفقات الاستثمارية تستفيد في أغلب الأحيان من معاملة تفضيلية لاسيما إذا تعلق الأمر بتحفيز تكوين رأس المال وتطوير الاستثمار وباسم هذا الانشغال لا يتم إخضاع الاستثمار حاليا في الجزائر، كذلك فإن تدفقات النفقات هي موضوع معاملة مختلفة من قبل السلطات العمومية حسب ما إذا تعلقت بأنشطة صناعية زراعية أو خدمية، فأهمية الإنتاج الصناعي هي مناسبة لإخضاع أخر مرحلة في عملية الإنتاج، وبذلك نحصل تقنيا على الرسم على القيمة المضافة حيث مردودية هذا الرسم ترتبط بدرجة تقسيم العمل لأن كل مرحلة من مراحل الإنتاج يمكن أن تؤدي إلى تكوين قاعدة إخضاع جبائية وهو ما يعتبر من مظاهر الاقتصاد الحديث.

أما النشاط الزراعي في الجزائر فهو يرفض ويعارض الإخضاع الجبائي له نظرا للهياكل الضعيفة التي تؤطره في ظل إفلاس السياسات الزراعية المنتجة، باستثناء إعداد قاعدة الإخضاع عند مرحلة الإنفاق النهائي التي يقوم بها المستهلك لشراء المنتجات الزراعية، أما فيما يتعلق

بالنشاط الخدمي فإن تطوره الواسع يمنح إمكانيات هائلة لإعداد قواعد الإخضاع حيث يتذرع الاقتطاع الجبائي غالبا بمبرر نفقات تأجير الخدمات.

ب)قواعد الإخضاع المكونة من تدفقات الدفع:

في هذه الحالة تكون تدفقات الدفع أو الناتج الوطني بتكلفة عوامل الإنتاج فهي تعبر عن العوائد المدفوعة لعوامل الإنتاج حيث يأخذ الاقتطاع الجبائي حصة من دفع هذه التكاليف وبذلك تظهر الاقتطاعات الجبائية المباشرة على المداخيل التي تتخذ لها قواعد من مدا خيل العمل(الرواتب والأجور)، مدا خيل رأس المال (الريوع، الأجور والفوائد) وتبقى أخيرا مدا خيل النظم (الأرباح والحصص)التي تنتج عن الفرق بين الأسعار والتكاليف في هذا السياق يمكن صياغة نظام اقتطاع جبائي تمييزي بحيث يتم إخضاع مدا خيل العمل إخضاعا متواضعا، وإخضاع مداخيل رأس المال إخضاعا قويا، و أخيرا إخضاع مداخيل المؤسسة إخضاعا ثقيلا خاصة المؤسسات التي تأخذ شكل الشكات التجارية.

ج)قواعد الإخضاع و هيكل الاقتطاع الجبائي:

يعتبر تنظيم الاقتطاع الجبائي انعكاسا لهيكل الناتج أو الدخل الوطني لأنه على أساس هذا الأخير يتم إعداد قواعد الإخضاع التي يستند عليها الاقتطاع الجبائي،وعلى سبيل المثال فإنه في البلد الصناعي نحصل على نسبة مردودية مرتفعة بإخضاع نفقات الإنتاج الصناعي في مختلف مراحله ثم إخضاع مداخيل العمل ومدا خيل المؤسسة والتي تعتبر قواعد الإخضاع الجبائي الرئيسية ضمن النظام الجبائي لهذا البلد.

كذلك يمكن الاستنتاج أن تأثير الاقتطاع الجبائي يكون فعالا على الهياكل الاقتصادية والاجتماعية من خلال الدخل الوطني حيث بتخفيض الاقتطاع الجبائي لفئة من فئات النفقات أو المداخيل فإن من شأن هذا أن يؤدي إلى تحفيز النشاط المطابق.

د)التدفقات الجبائية و الدخل الوطني المتاح:

إن الدخل الوطني المتاح يساوي تدفقات الدفع(الناتج الوطني بتكلفة عوامل الإنتاج) منقوصا منها التدفقات الجبائية وعليه فإن قواعد الإخضاع المعدة على أساس تدفقات الدفع المكونة من تكاليف عوامل الإنتاج تؤدي إلى الاقتطاع من عوائد هذه العوامل، وعندما يتم هذا الاقتطاع يظهر الدخل المتبقي في متناولهم.(65)[ص64وص65]

2. 3. 2 . 2. توزيع الدخل الوطني و تهيئة الاقتطاع الفردي

لاقتطاع جزء من الدخل الوطني يجب الوصول إلى مداخيل الأفراد التي يتوزع عليها، حيث أن مختلف الوقائع التي تؤدي إلى وجود الدخل الفردي تضمن تواجد الدخل الوطني ضمن قواعد الإخضاع الجبائي وبذلك نكون بصدد تفريد قاعدة الإخضاع:(65)[ص66]

أ)كيفيات الاقتطاع من مداخيل الأفراد:

حيث يمكن التمييز بين ثلاث حالات:

أولا:الدخل الفردي يؤدي إلى الاقتطاع الجبائي عند إنفاقه، وبصيغة أخرى عند استعماله العادي للحصول على السلع والخدمات، فمجموع النفقات الفردية تؤدي إلى تكوين تدفقات النفقات الاستهلاكية الخاصة ولكن كل نفقة فردية تمثل قاعدة إخضاع للرسوم على المعاملات على القيمة المضافة أو على الاستهلاك.

ثانيا:كذلك يؤدي الدخل الفردي إلى الاقتطاع الجبائي عند توظيفه أي عند استعماله عن طريق الادخار الذي أدى إلى تكوينه في الحصول على ممتلكات منقولة أو عقارية أو عند طريق تخصيصه لإنفاق استثماري فهذا التوظيف أو الاستثمار يؤدي إلى تكوين قاعدة إخضاع على المستوى الفردي.

ثالثا:وأخيرا فإن قاعدة الإخضاع على أساس تدفقات الدفع تكون فعلية أو حقيقية عند الحصول على الدخل بحيث أن الحيازة على عوائد عوامل الإنتاج تنشئ قاعدة الإخضاع الفردية التي تعتمد لتحديد مبلغ الاقتطاع الجبائي.

مما سبق يلاحظ أن الاقتطاع الجبائي الفردي يكون على أساس تدفقات النفقات وتدفقات الدفع الفردية، وبذلك فإن هيكل الاقتطاع الجبائي يتوقف على خاصية جديدة تتمثل في طريقة توزيع الدخل بين الأفراد وفي الواقع هناك طريقتين للتوزيع:التوزيع الوظيفي والتوزيع الشخصي.

ب)التوزيع الوظيفي للدخل الوطني على الأفراد:

التوزيع الوظيفي للدخل الوطني هو ذلك النوع من التوزيع الذي يخصص أو يقسم الدخل الوطني إلى كتل ضخمة بين فئات عوامل الإنتاج (العمل، رأس المال، الطبيعة والتنظيم) أي حسب تنظيم الإنتاج الذي قام به المنظم.

إن الإحصائيين يعتمدون في تحديد التوزيع الوظيفي[*] على مختلف الحصص من الدخل الوطني المتاح التي يحصل عليها الإفراط نتيجة نشاطهم أو نتيجة ملكيتهم بالإضافة إلى تحويلات المداخيل المكونة من دفع المعاشات منح التقاعد والخدمات الاجتماعية، وبذلك يمكن الحصول على توزيع للدخل بين الأشخاص حسب دورهم في النشاط الاقتصادي.

كذلك فإنه على أساس مقارنة أهمية الكتل الضخمة من المداخيل الفردية يمكن انتهاج الاقتطاع التمييزي فمثلا يمكن التخفيف من الاقتطاع المباشر من مداخيل الأجراء وتكثيفه على أصحاب المهن والأنشطة الحرة، وإذا أخذنا بعين الاعتبار الفريضة بأن معظم مداخيل الأجراء سوف تنفق على الاستهلاك فإنه يمكن معرفة حجم الاقتطاعات غير المباشرة مسبقا، ونفس الأمر ينطبق على مداخيل رأس المال، بحيث وبافتراض أنها سوف تستعمل وإلى حد واسع في تمويل توظيفات واستثمارات جديدة وعليه يمكن إخضاع هذه المداخيل جبائيا وذلك بترك هامش يسمح بإعادة تكوينها.

ج) التوزيع الشخصي للدخل الوطني على الأفراد:

إضافة إلى التوزيع الوظيفي يظهر من الضروري التطرق إلى كيفية التوزيع الشخصي[*] للدخل على الأفراد حيث لا يعتمد بدورهم في الإنتاج أو بوضعيتهم الامتلاكية، ولكن تؤخذ مبالغ مداخليهم الفردية بعين الاعتبار، وبذلك يتم تصنيف الأفراد حسب الوضعية المالية لهم بغض النظر عن كيفية الحصول على المداخيل و يحاط هذا التوزيع بكثير من الغموض بحيث تصعب معرفته لأن كل فرد يحاول حفظ سر مبلغ أرباحه وعوائده.

وعادة نلجأ إلى تحديد متوسط فمثلا سنة 1994 كان متوسط دخل الأفراد العاملين 218000دج وذلك بناءا على تقرير المجلس الوطني الاقتصادي و الاجتماعي للسداسي الثاني من سنة 2003، لكن هذا المتوسط ليس له مدلول حقيقي لأنه لا يأخذ بعين الاعتبار دور كل فرد ضمن مجموعة النشاط و بذلك فإنه يستعمل لأهداف إحصائية فقط.

كذلك فإن هناك استثناءا يخص الأجراء دون سواهم حيث يمكن معرفة مداخليهم بسهولة و ذلك بالرجوع إلى تصرفات الدفع الجزافي أو تصريحات الاقتطاع من المصدر للرواتب و الأجور التي تقوم بها مختلف المؤسسات و الهيئات إجباريا إلى الإدارة الجبائية وبذلك نحصل على فكرة التوزيع المداخيل بين الأفراد الأجراء، فهذه الحالة أدت إلى تركيز الاقتطاع الإجباري(جبائي وشبه جبائي) على الرواتب و الأجور خاصة إذا علمنا أن كتلتهما تمثل حوالي 36% من الناتج الوطني.

---

[*] يستند التوزيع الوظيفي إلى مختلف الوظائف التي تؤديها عوامل الإنتاج ضمن العملية الإنتاجية.
[*] يرتبط التوزيع الشخصي بالأفراد بحد ذاتهم.

هذه الملاحظة تؤدي إلى إثارة مشكل آخر و يتمثل في الأخطاء و الصعوبات المحيطة بتحديد مداخيل فئات الدخل الأخرى، وبذلك الخطأ في تحديد الدخل الوطني، و في ظل هذه الأوضاع فإن الاقتطاع الجبائي يجب أن يأخذ في الحسبان أن التصاعدية وإعادة توزيع الدخل الوطني جبائيا لن يكون لها تأثير بعيد المدى في الجزائر.(65)[ص67]

2. 3. 3. إستراتيجية الاقتطاع الجبائي

في سياق إتباع إستراتيجية في الاقتطاع الجبائي يجب الأخذ بمفهومين أو مبدأين أساسيين يتعلق الأول بإشكالية التوليف والتوفيق بين مختلف الاقتطاعات الجبائية، أما المبدأ الثاني فيرتبط بضمان الاستمرارية للنظام الجبائي على المدى الطويل، مما يتطلب إلماما وتحكما في أدوات التقنية الجبائية بحيث يتم الاستغلال العقلاني والفعال لقدرة الأداء الجبائية لهذا الغرض يمكن تهيئة قواعد الوعاء من جهة حيث نحصل بذلك على اقتطاعات ثابتة واقتطاعات مرنة كما سبق ذكره، وكذا التحكم في نسب الاقتطاع من جهة أخرى إذ يجب التمييز بين نسبة الإخضاع الحدية أو الهامشية ونسبة الإخضاع المتوسطة فيما يتعلق بتصاعدية الاقتطاع الجبائي (65)[ص68]:

أ) ***النسبة الحدية للإخضاع الجبائي:***

وهي النسبة التي تطابق الجزء الأكثر ارتفاعا من مداخيل العنصر الجبائي ونفترض أن الدخل الإجمالي الصافي لهذا الأخير هو 2000000دج،و بما أن هذا الدخل يطابق النسبة الحدية 40% حسب جدول الضريبة على الدخل الإجمالي (أقصى حد هو 1920000دج) فإن هذا العنصر الجبائي متيقن من أن الدولة سوف تقتطع نصف مدا خيله تقريبا وهو ما يعتبر صحيحا عندما يقبل هذا العنصر الجبائي على تنمية مدا خيله بزيادة نشاطه وبالفعل فإنه سوف يتم إخضاع هذا الفائض:

(80000=1920000-2000000) لنسبة 40% لكن هذا لا يعني أن نسبة إخضاعها هي 40%.

ب)***النسب المتوسطة للإخضاع الجبائي:***

تنتج النسبة المتوسطة للإخضاع الجبائي عن مقارنة مبلغ الاقتطاع إلى مبلغ الدخل بحيث أن هذا العنصر الجبائي لا يدفع ضرائب على الشريحة الأولى والنسب تكون نسب ضعيفة بالنسبة للشرائح الموالية وبذلك فإنه يتحمل فعلا نسب 40% ابتداءا من الدخل الذي يكون أكبر من

1920000دج، وعلى هذا الأساس فإن النسبة المتوسطة لجدول الضريبة على الدخل الإجمالي هي نظريا في حدود 27% [*].

2. 3. 4. المحيط المؤسساتي

إن استقرار مختلف المؤسسات والهيئات الرسمية في البلاد وكذا استقرار السياسات الأخرى المتبعة من شأنه أن يؤدي إلى استقرار السياسة الجبائية والارتقاء بها إلى مستوى استقرار النظام الجبائي و تدعيمه و لهذا الغرض فإن بعد النظر القائم على أسس علمية سليمة يعتبر عاملا رئيسيا ضروريا.

بالحديث عن المؤسسات والهيئات الرسمية فإننا نعني بذلك الإدارة الجبائية حيث أن إصلاح التشريع الجبائي لا يكفي لوحده، وفعاليته مرهونة بتطبيقه السليم من طرف إدارة مؤهلة لذلك ومكونة من أشخاص ذوي كفاءة وانضباط مهني عاليين، الشيء الذي لا يمكن حيازته إلا بالتحفيزات المهنية(نظام الأجور أو آفاق الترقية) لجلب المهارات اللازمة للحفاظ على القيم المهنية والأخلاقية وهو ما يعتبر من متطلبات الخدمة العمومية وعليه فإن كل نفقة إضافية لتحسين وضعية الموظفين في الإدارة الجبائية من حيث شروط العمل الإداري أو من حيث نمط معيشتهم الشخصي تمنح حظوظا وافرة للحصول على نتائج ايجابية هامة ولعل أهمها الإيرادات الجبائية المعتبرة إن ضعف الهياكل الإدارية وتفاقم المشاكل الناتجة عنها سوف يفرغ السياسة الجبائية بدون شك من محتواها، لأن النظام الجبائي الفعال من حيث الإعداد لا يمكن تصوره إلا بالإدارة التي تضعه قيد التنفيذ والإدارة الجبائية تعتبر الجهاز الذي تنفذ من خلاله السياسة الجبائية لذلك يمكن تصور الآثار الناتجة عن العطل أو العطب الذي يصيب هذا الجهاز.(65)[ص69]

[*] الفرق بين الدخل الخام و الدخل الخاضع يؤدي إلى تخفيض الاقتطاع على الدخل و هذا نظرا لوجود التخفيضات و الخصومات الجبائية.

لقد قدمنا في هذا الفصل عرضا لمقومات فعالية التسيير الجبائي كون الضريبة أداة للضبط الاقتصادي وللتوجيه وأداة محفزة للاستثمار فضلا أنها إيراد مالي هام يساهم في الإنفاق العمومي الموجه خاصة لإنجاز المنشآت القاعدية الضرورية لتطوير وتحسين البيئة الاقتصادية للمؤسسات، هذا مكننا للتوصل للاستنتاجات التالية:

- عند صياغة أي نظام جبائي يجب معرفة إيديولوجيات المجتمع وكافة أوضاعه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.
- تتطلب فعالية النظام الجبائي شروط واعتبارات ترتبط بالجانب التنظيمي والفني والمادي والبشري و الإداري.
- تتجسد هذه الفعالية في مختلف الآثار التي تحدثها بما يحقق أهداف السياسة المالية والاقتصادية المرسومة.
- كما أن النظام الجبائي الفعال يسعى إلى مكافحة الغش والتهرب الجبائيين والتخفيض الضغط الضريبي إلى الحد الأمثل بالإضافة إلى إرساء رقابة جبائية فعالة حيث سيتم التطرق إلى ذلك بالدراسة في الفصل الثالث.

الفصل 3
الإجراءات والتدابير المتخذة لتفعيل النظام الجبائي

هناك مجموعة من العوامل التي تحد من فعالية النظام الجبائي وتهدد وجوده، مما ينعكس سلبا على دور وأهمية الضريبة، ويحول دون بلوغ أهداف السياسة الجبائية المسطرة، هذه العوامل مرتبطة نسبيا فيما بينها، فارتفاع المعدلات الضريبية والازدواج الضريبي يخلق نوع من الضغط الجبائي على المكلف، فيسعى هذا الأخير إلى التخفيف من حدة الضغط الجبائي مستعملا كل الطرق والأساليب القانونية وغير القانونية مسببا بذلك ما يسمى بالتهرب والغش الجبائيين، حيث تؤدي هذه العوامل إلى عرقلة النظام الجبائي ككل مما يستوجب دراسة هذه العوامل لمعرفتها والقضاء النسبي عليها من أجل ضمان استمرارية النظام الجبائي وتدعيم القرار الجبائي عموما، حيث سنتطرق في هذا الفصل إلى المعالجة النسبية للعوامل التي تعيق فعالية النظام الجبائي .

واستنادا لما سبق تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول نتناول فيه اجراءات التحكم في الضغط الجبائي لتفعيل النظام الجبائي من خلال خمسة محاور، من خلال التطرق إلى الازدواج الجبائي وطرق معالجته في المحور الأول، وإلى مفهوم الضغط الجبائي في المحور الثاني، ثم إلى قياس الضغط الجبائي في المحور الثالث، أما المحور الرابع فقد خصص لعرض حدود الضغط الجبائي، وفي الأخير تم عرض العوامل المحددة للضغط الجبائي الأمثل.

اما المبحث الثاني فنتطرق فيه للإجراءات المتخذة للحد من التهرب والغش الجبائيين من خلال خمسة محاور، أول إجراء هوإحكام التشريع الجبائي وتبسيط النظام الجبائي في المحور الأول، المحور الثاني نعرض فيه تحسين الجهاز الإداري، وفي الثالث نتناول تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف، والى إرساء الشفافية والوضوح في المعاملات في المحور الرابع وفي الأخير نستعرض دور التعاون الدولي في مكافحة التهرب والغش الجبائيين.

في المبحث الثالث والأخير نتناول دور الرقابة الجبائية في تفعيل النظام الجبائي وذلك من خلال أربعة محاور، الأول نعرض فيه أنواع الرقابة الجبائية، والثاني كيفية تكوين وإعداد برامج

التحقيقات الجبائية والثالث إجراءات تصحيح الوضعية الجبائية،اما المحور الرابع والأخير فخصص لعرض مناهج إعادة تقدير قواعد الإخضاع الجبائي .

3. 1.إجراءات التحكم في الضغط الجبائي لتفعيل النظام الجبائي

تعتبر الضريبة متغيرا اقتصاديا تحدث عدة تغييرات في سلوك الأفراد تختلف إيجابا أو سلبا تبعا لحجم الاقتطاعات الضريبية، لذلك يوجد حدود يجب مراعاتها عند زيادة مستوى تلك الاقتطاعات، و في حالة تجاوز تلك الحدود سيؤدي ذلك إلى عرقلة النشاط الاقتصادي ويحد من فعالية النظام الجبائي، ومن ثم للتحرير القوى الإنتاجية للاقتصاد والمساعدة على الخروج من الأزمات يجب تخفيض الضغط الجبائي والاجتماعي الإجمالي، ولعل أهم مسببات الضغط الجبائي هي كثرة وارتفاع المعدلات الضريبية بالإضافة إلى الازدواج الجبائي، حيث سنتطرق إلى ذلك فيما يلي:

3. 1. 1. الازدواج الجبائي وطرق معالجته

يقصد بالازدواج الجبائي فرض نفس الضريبة أو ضريبة مشابهة لها أكثر من مرة على نفس الشخص وعلى نفس المال وفي نفس المدة.

من خلال هذا التعريف يمكن تحديد عناصر الازدواج الجبائي فيما يلي:

3. 1.1.1. عناصر الازدواج الجبائي

هناك أربع عناصر للازدواج الجبائي وهي (66) [ص 128]:

أولا: وحدة الضريبة المفروضة

حتى يتحقق الازدواج الجبائي يجب أن يدفع المكلف بالضريبة عن المال نفسه الضريبة نفسها أكثر من مرة أي يدفع من المال نفسه ضريبتين أو أكثر من نفس النوع.

ثانيا:وحدة الشخص الخاضع للضريبة

يشترط لقيام الازدواج الجبائي وحدة الشخص الخاضع للضريبة أي خضوع المكلف نفسه لأكثر من مرة للضريبة نفسها، والازدواج في ركنه المتعلق بوحدة المكلف لا يثير بهذا المعنى أي مشكلة بالنسبة للأشخاص.

ثالثا:وحدة المادة الخاضعة للضريبة

حتى نكون أمام ازدواج جبائي وعلى افتراض تحقق الأركان الأخرى يجب كذلك أن تفرض الضريبة على المال نفسه أكثر من مرة، أي أن يكون وعاء الضريبة في هذه المرات واحدا.

رابعا:وحدة المدة

حتى يتحقق الازدواج الجبائي يجب أن تفرض نفس الضريبة في نفس المدة وليس في أوقات مختلفة.

3. 1.1. 2. أنواع الازدواج الجبائي

ينقسم الازدواج الجبائي إلى ازدواج داخلي وازدواج دولي.

أولا: الازدواج الجبائي الداخلي

هو ذلك الازدواج الذي يتم داخل حدود الدولة الواحدة نتيجة لتعدد السلطات المالية بحيث قد تفرض الحكومة المركزية ضريبة معينة ثم تقوم السلطات المحلية بفرض نفس الضريبة، وقد يحدث الازدواج الداخلي من نفس السلطة عندما تفرض الحكومة ضريبتين أو أكثر على نفس المادة الخاضعة للضريبة وعلى نفس الشخص، ويكون الازدواج الداخلي مقصودا إذا تعمدت السلطات المالية إحداثه لتحقيق الأهداف التالية: (66) [ص 129]

- التمييز في المعاملة تبعا لمصدر الدخل.
- إخفاء رفع سعر ضريبة معينة حتى لا يعارضها المكلفون.
- زيادة الأعباء على بعض المشاريع للحد من منافسة الشركات الكبيرة للشركات الصغيرة.
- الحصول على إيرادات استثنائية لمواجهة عجز طارئ في الميزانية.

ويعتبر الازدواج الجبائي غير مقصود إذا لم تتعمد السلطات المالية إحداثه، وهو يحدث غالبا لمجرد تعدد الضرائب المتشابهة في الدولة، كما في حالة الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على إيرادات الأسهم التي يتلقها المساهمون، ويمكن تجنب الازدواج غير المقصود عن طريق دقة التشريع الجبائي.

ثانيا: الازدواج الجبائي الدولي

وهو ذلك الازدواج الذي يتم بين دولتين أو أكثر، وغالبا يكون غير مقصود نتيجة عدم التنسيق الجبائي ما بين الدول، ويرجع ذلك إلى استقلالية كل دولة في وضع أحكامها الجبائية طبقا لظروفها المالية والاقتصادية الخاصة دون مراعاة التشريعات الجبائية القائمة في الدول الأخرى

خاصة فيما يتعلق بأساس فرض الضريبة وبتحديد الواقعة المنشئة لها، كما يمكن أن يكون الازدواج الجبائي الدولي مقصودا وذلك لتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والسياسية والتي نلخصها فيما يلي(67) [ص 210]:

- تطبيق مبدأ المعاملة بالمثل في فرض الضرائب على بعض رعايا الدول الأجنبية.
- منع هجرة رؤوس الأموال الوطنية لشدة الحاجة إليها في تمويل المشاريع الوطنية.
- الحد من استيراد رؤوس الأموال الأجنبية ولذلك إما لكفاية الأموال الوطنية أو لرفض استثمارها في مشاريع قد ترى الحكومة أنه يجب تمويلها برؤوس أموال وطنية.

3. 1.1. 3. معالجة الازدواج الجبائي

يترتب على الازدواج الجبائي زيادة العبء الجبائي، مما يؤدي إلى عرقلة النشاط الاقتصادي، لذلك تعمل الدول على علاج تلك الظاهرة سواء في النطاق الداخلي أو على الصعيد الدولي، ويعتبر القضاء على الازدواج الداخلي أمرا سهلا نظرا لوجود الدولة التي يمكنها وضع التشريعات التي تمنع حدوث هذه الظاهرة، أما الازدواج الدولي فيمكن تجنبه وهذا بواسطة التشريع الداخلي بحيث تحترم كل دولة مبدأ إقليمية الضريبة فلا يمتد اختصاصها المالي خارج حدودها، لذلك تعفي مواطنيها المقيمين في الدول الأخرى من دفع الضرائب المفروضة عليهم في الدول التي يقيمون فيها، كما يمكن تجنبه عن طريق تنسيق الاختصاصات الضريبية للدول المختلفة، وتتفاوت أهمية التنسيق الجبائي الدولي حسب طبيعة الأنظمة الاقتصادية في الدول المختلفة، فتزداد أهميته في اقتصاد السوق التي تشكل الضرائب أداة هامة بين أدوات السياسة المالية، بينما تقل أهميته في الاقتصاد المخطط الذي تقل فيه أهمية الضرائب، وتعدد مظاهر التنسيق الجبائي سواء بتساوي معدل العبء الضريبي النقدي مقدرا على أساس نسبة مجموع الحصيلة الضريبية إلى الدخل القومي، أو بتوحيد جميع أو بعض الضرائب المفروضة في الدول المعينة، أو عن طريق إبرام الاتفاقيات الدولية والتي تحقق نجاحا ملحوظا في هذا المجال، وغالبا ما تكون هذه الاتفاقات ثنائية بين دولتين لهما مصلحة مشتركة في تجنب الازدواج الجبائي بينهما من خلال منح إعفاءات ضريبية معينة تسري على رعايا الدولتين بعد تحديد مواطن هذا الازدواج من مواقع تشريعاتها الجبائية، ويختلف موقف كل دولة من هذه الاتفاقات على ضوء مصالحها الاقتصادية والسياسية والمالية.

3. 1. 2. مفهوم الضغط الجبائي

يقصد بالضغط الجبائي ذلك التأثير الذي يحدثه فرض الضرائب المختلفة والذي يختلف تبعا لحجم الاقتطاعات الجبائية من جهة، وصورة التركيب الفني للهيكل الضريبي من جهة أخرى، ويعبر الضغط الجبائي على العبء الذي يحدثه الاقتطاع الجبائي على الاقتصاد الوطني(68) [ص 204].

كما يقصد بالضغط الجبائي نسبة الاقتطاعات الجبائية إلى الدخل أو نسبة المساهمة المالية للمجتمع في تحمل العبء الجبائي، وتكون هذه النسبة كلية، قطاعية أو فردية.

تهدف النظرية العامة للضغط الجبائي إلى الكشف عن صيغ للإخضاع الجبائي، تتقلص معها الآثار السلبية إلى أقصى درجة على ضوء الوضع الأمثل الذي تحدده ظروف المجتمع وإيديولوجيته، كما يكتسي مؤشر الضغط الجبائي أهمية بالغة كونه يبحث عن الإمكانيات المتاحة للاقتطاعات الجبائية للوصول إلى أكبر حصيلة ممكنة دون إحداث ضرر في الاقتصاد الوطني، وبذلك يتم تحديد المعدلات الضريبية الممكنة واختيار الأوعية الضريبية المناسبة، وتهتم دراسة الضغط الجبائي بتحديد مختلف التغييرات الناتجة عن الاقتطاعات الجبائية، والتي ندرجها فيما يلي(69) [ص 325]:

- تغييرات مقصودة: أي التغييرات التي يهدف النظام الجبائي إلى تحقيقها.
- تغييرات لاإرادية: والتي تحدث نتيجة عيوب في النظام الجبائي فتؤدي إلى تغييرات معاكسة لأهداف السياسة الجبائية.
- تغييرات تلقائية: وهي تلك التي تحدث تلقائيا عن غيرها من التغييرات المقصودة واللاإرادية.

ومن ثم تسعى الدول من دراسة الضغط الجبائي إلى التحكم في مختلف هذه التغييرات لتجنب انعكاساتها غير المرغوبة، خاصة في ظل البحث المستمر عن مصادر مالية لتمويل النفقات العمومية المتزايدة، وتشكل الضريبة إحدى هذه المصادر الهامة، لذلك يجب التحكم في عبئها بالشكل الذي يضمن السير الحسن للاقتصاد الوطني دون إلحاق الضرر بالأفراد، ويمكن التعبير عن الضغط من خلال العلاقة بين المتغيرات الضريبية والمجمعات الاقتصادية الكلية التي ترتبط به (70) [ص 19]، وتتخذ هذه العلاقة عدة أشكال حسب طبيعة الهيكل الضريبي من جهة، وطريقة حساب المجمع الكلي من جهة أخرى وفي هذا الإطار يمكن التمييز بين المفهوم الضيق والمفهوم الواسع للضغط الجبائي حيث يتحدد المفهوم الضيق للضغط الجبائي بمقارنة الإيرادات الجبائية مع

الناتج المحلي الإجمالي، بينما يتحدد المفهوم الواسع للضغط الجبائي بمقارنة مجموع الإيرادات الجبائية وشبه الجبائية مع الناتج المحلي الإجمالي.

كما يقصد بالضغط الجبائي الفردي بقدرة الفرد على تحمل العبء الضريبي، ويكتسي هذا الضغط أهمية بالغة حيث نادى خبراء الضرائب بضرورة دراسته إلى جانب دراسة الضغط الجبائي الوطني، إلا أنه تواجهنا عدة صعوبات عند تحديد الضغط الجبائي الفردي نتيجة صعوبة معرفة إنفاق الفرد بدقة، وما يدفعه من ضرائب غير مباشرة ضمن السلع التي يستهلكها، لذلك يتم حساب الضغط الفردي بصورة تقريبية.

3. 1. 3. قياس الضغط الجبائي

يعتبر الضغط الجبائي مؤشرا كميا للتقدير الكلي للضرائب على مستوى الاقتصاد الوطني، لذلك يجب تحديد قيمته بكيفية دقيقة، وفي هذا المجال توجد طريقتان لقياس مستوى الضغط الجبائي إما على أساس الاقتطاع الجبائي نسبة إلى الدخل الوطني، أو على أساس الاقتطاع الجبائي نسبة إلى مجموع الاقتطاعات العامة، وعموما يمكن قياس الضغط الجبائي كما يلي:

الضغط الجبائي الكلي = الاقتطاعات الجبائية /الدخل الوطني الخام

الضغط الجبائي القطاعي = الاقتطاعات الجبائية من القطاع / الدخل القطاعي

الضغط الجبائي الفردي = الاقتطاعات الجبائية الفردية الكلية / دخل الفرد

حيث يواجه قياس الضغط الجبائي عدة صعوبات والتي تنتج عن تفسير المتغيرين الذين يتكون منهما، وعن تحديدهما بدقة نتيجة اختلاف طرق الحسابات الأخرى بين الدول، بالإضافة إلى تباين مدلول الموارد الحكومية في مختلف الدول، وكذلك اختلاف مستوى التقدم الاقتصادي وطبيعة الهيكل الاقتصادي والسكاني في كل دولة مما يؤدي إلى الوصول إلى دلالات متفاوتة (71) [ص 228] لمعايير الضغط الجبائي، ويمكن حصر هذه الصعوبات فيما يلي:

أولا: تحديد مجموع المداخيل الجبائية

والتي تشمل الإيرادات الجبائية وشبه الجبائية المتحصل عليها لصالح الدولة والجماعات المحلية، والتي تعتبر اقتطاعات إجبارية تدفعها الأشخاص الطبيعية والمعنوية على حدا سواء من

أجل بلوغ أهداف اقتصادية واجتماعية، بالإضافة إلى أن بعض الدول تملك موارد طبيعية تصنفها ضمن المداخيل الجبائية كالجزائر التي تصنف الجبائية البترولية ضمن المداخيل الجبائية.

ثانيا: اختيار المجمع الاقتصادي

عند حساب المجمع الاقتصادي نواجه عدة صعوبات نتيجة اختلاف النظم المتبعة في تحديده وتقويمه، والتي تختلف للفلسفة الاقتصادية للدولة في التمييز بين القطاعات المنتجة وغير المنتجة قي تحديد قيمة الثروة المنتجة مما يؤدي إلى اختلاف النتائج تبعا للنظام المتبع.

وبذلك يفسر ارتفاع مستوى الضغط الجبائي إما لارتفاع الاقتطاعات الجبائية وضعف القسط من الموارد المتاحة للأفراد الذين يسمح لهم بمواصلة الإنتاج، أو ضعف المر دودية الضريبية حيث ثقل عبء الضريبة يدفع بالمكلف إلى البحث عن مختلف وسائل التهرب الجبائي.

3. 1. 4. حدود الضغط الجبائي

تتمحور هذه الحدود على مستويين إثنيين هما: الأول اجتماعي سياسي والثاني اقتصادي، ففي المجال الأول يظهر أنه من المستحيل وضع مستوى لا يمكن تحمله من الضغط الجبائي.

ومن جهة لما تطبق الدولة ضغطا جبائيا مرتفعا يميل المكلفون بالضريبة إلى العمل على تهريب رؤوس أموالهم نحو دول تكون فيها مستويات الاقتطاعات الجبائية منخفضة بشكل جد محسوس، ونفس الشيء بالنسبة للمؤسسات الأجنبية التي ستعزف عن الاستثمار في بلدان أين توجد معدلات ضريبية جد مرتفعة.

أما على المستوى الاقتصادي، فلدينا فكرة أن الضريبة تقتل الضريبة حيث قام الاقتصادي الأمريكي "لافير" بشرحها وأوضح أن هذه العبارة تتحقق لما تقوم دولة بتجاوز حد أو عتبة معينة من فرض الضرائب ويصبح ذلك عامل معرقل للاقتصاد، باعتبار أنه يمكن الاستيلاء على مجمل الدخل، ولتفادي مثل هذه الوضعية أين تكون المعدلات الضريبية مرتفعة، سيبحث كل مكلف بالضريبة من التهرب من دفعها أو حتى الغش في تصريحاته عن مدا خيله أو الحد من نشاطه الاقتصادي بسبب الضغط الجبائي المفروض وبذلك يكون للضغط الجبائي المرتفع جدا أثار عكسية لما هو منتظر منه فيما يتعلق بالإيرادات الجبائية، التي سوف تتقلص شيئا فشيئا بسبب تهرب المكلفين بالضريبة من دفعها مما سيؤدي إلى تباطؤ وتثبيط النشاط الاقتصادي بصفة عامة (72) [ص 26] والعكس في حالة ضعف الضغط الجبائي، أين يكون فيها مستوى التهرب الجبائي ضئيلا من جهة، وتراجع الثقة للمستثمرين المحليين والأجانب للمساهمة في النهوض بالاقتصاد من جهة أخرى مما يسمح بتسجيل إيرادات جبائية غزيرة، ومن ثم تحقيق الاستقرار الاقتصادي حيث أن

الاقتطاع الجبائي العملي يتطلب نوعا من الضغط الجبائي الموضوعي سواء كان كليا أو فرديا، إذ أن وزن السياسة الجبائية في توجيه الحياة الاقتصادية يتحدد ببلوغ الضغط الجبائي الكلي لحد أدنى، هذا الحد الأدنى يتراوح نظريا بين 1% إلى 100% الأمر الذي دفع الكثير من الاقتصاديين أمثال KALDOR GOODE إلى تزكية اختيار رفع الضغط الجبائي لأغراض النمو الاقتصادي بل ذهبوا إلى اعتبار مستوى الضغط الجبائي من خصائص فعالية السياسة الاقتصادية.

وفي الواقع الحد الأدنى للضغط الجبائي لا يقاس أو لا يتحدد إلا بمقارنة الضغط الجبائي على المستوى الدولي أي بمقارنة العبء الجبائي على المستوى الدولي، وبذلك تتحدد معايير تموضع أو تموقع مستوى الضغط الجبائي فإذا أخذت البلدان المتطورة كمرجع فإن نسبة الضغط الجبائي تتراوح ما بين 20% و30%.

كما أن هناك أربع اختيارات لدفع مستوى الضغط الجبائي يمكن استعمالها جملة واحدة وهي: رفع نسب الاقتطاعات الجبائية، توسيع الوعاء، تحسين عملية التحصيل وأخيرا مكافحة التهرب الجبائي وعادة ما يفضل الاختيار الأول نظرا لسهولته حيث يحتاج لمجرد مادة تشريعية ضمن قانون المالية وبرفع مستوى الضغط الجبائي هناك حدا لا يجب تجاوزه وإلا أدى إلى أثار ونتائج سيئة وخطيرة وبذلك تصبح السياسة الجبائية أداة للتفكك المالي والاقتصادي، الاجتماعي والسياسي.(69)[ص327]

3. 1. 5.العوامل المحددة للضغط الجبائي الأمثل

يعتمد تحديد الضغط الجبائي الأمثل على عاملين أساسيين هما: العامل الاقتصادي والمتمثل في ثقل العبء الجبائي على الاقتصاد القومي أو الفردي وهو ما يعرف بالمقدرة التكليفية، والعامل البسيكولوجي والمتمثل في الانطباعات النفسية لهذا الضغط لدى المكلفين وهو ما يعرف بالضغط الجبائي النفسي (73) [ص 85]

3. 1. 5. 1. المقدرة التكليفية (الطاقة الضريبية)

نقصد بالمقدرة التكليفية للاقتصاد الوطني قدرة الاقتصاد على تحمل الأعباء الضريبية دون الإضرار بمستوى معيشة الأفراد أو بالمقدرة الإنتاجية القومية، أما المقدرة التكليفية للفرد فتعني قدرة الفرد على تحمل العبء الضريبي حيث يتوقف مستوى الدخل الفردي وكيفية استخدامه، كما تتحدد المقدرة التكليفية بعوامل أخرى يمكن تلخيصها فيما يلي:

أولا: العوامل الاقتصادية

تتأثر المقدرة التكليفية بعدة عوامل اقتصادية تتمثل في طبيعة النشاط السائد في هيكل الاقتصاد الوطني، ونمط توزيع الدخل الوطني وطبيعة الظاهرة النقدية السائدة ودرجة إنتاجية الإنفاق العام فإذا كان هيكل الاقتصاد الوطني يغلب عليه النشاط الصناعي كانت المقدرة التكليفية للدخل الوطني أكبر منها في الحالة التي يغلب فيها النشاط الزراعي حيث أن سيولة الدخول تكون أكبر كما أن تداولها يكون أسرع في الاقتصاديات الصناعية، كما تؤدي طريقة توزيع الدخول دورا بارزا في تحديد المقدرة التكليفية، وذلك لتأثيرها على تحديد التنظيم الفني للضرائب وفي هذا المجال يفضل تطبيق الضرائب النسبية في المجتمعات التي تقل فيها درجة التفاوت بين دخول الأفراد، بينما يفضل تطبيق الضرائب التصاعدية في المجتمعات التي تزداد فيها درجة هذا التفاوت، ولقد أثبت الواقع ازدياد حصيلة الضرائب النسبية عن حصيلة الضرائب التصاعدية، لذلك نستنتج أنه كلما انخفضت درجة التفاوت بين الدخول والثروات في مجتمع معين كلما ارتفعت المقدرة التكليفية العامة لهذا المجتمع أما من ناحية طبيعة الظاهرة النقدية السائدة في الاقتصاد، فإننا نجد أن التضخم يزيد المقدار الرسمي للحصيلة، بينما يخفض من القيمة الحقيقية لهذه الحصيلة، وبالتالي فإنه يؤثر سلبا على المقدرة الحقيقية للدخل القومي نظرا لانخفاض القوة الشرائية للنقود بينما يؤدي الانكماش إلى ازدياد القيمة الحقيقية لذلك الجانب الذي تستقطعه الضرائب من الدخول رغم عدم زيادة المقدرة التكليفية العامة (74) [ص 173].

وتتوقف أيضا المقدرة التكليفية على مدى درجة إنتاجية الإنفاق العام فإذا كانت الحصيلة الضريبية تمول إنفاقا منتجا فإن المقدرة التكليفية سترتفع نتيجة زيادة الناتج الاجتماعي أما إذا أنفقت الحصيلة الضريبية في أوجه غير منتجة فإن الناتج الاجتماعي سوف ينخفض، مما ينعكس سلبا على المقدرة التكليفية الوطنية.

ثانيا: العوامل الاجتماعية

والتي تتمثل في الهيكل السكاني بحيث تتوقف المقدرة التكليفية على نسبة السكان العاملين الذين يساهمون في الناتج الوطني بحيث كلما ارتفعت تلك النسبة كلما ارتفع ذلك الجانب من الدخل الوطني الذي يمكن للدولة اقتطاعه في شكل ضرائب، كما يؤثر الوعي الضريبي في المقدرة التكليفية، بحيث ترتفع هذه المقدرة كلما نضج إحساس الأفراد بمسؤوليتهم الوطنية وبإيمانهم بأهمية دفع الضريبة لتمويل الإنفاق العام، بينما تنخفض المقدرة التكليفية عندما يضعف ذلك الإحساس وينتشر التهرب الجبائي، مما يؤدي إلى انخفاض ذلك الجانب الذي تستقطعه الدولة من الدخل الوطني عن طريق الضريبة.

يتضح مما سبق أن المقدرة التكليفية تتأثر بعدة عوامل، والتي تعمل على زيادتها، كما يمكن أن تؤدي إلى نتائج عكسية مغايرة.

3. 1. 5. 2. الضغط الجبائي النفسي

يعبر الضغط الجبائي النفسي عن الشعور النفسي للمكلفين اتجاه الضرائب ومدى تحملهم للعبء الضريبي، حيث تؤثر العوامل النفسية على سلوك المكلفين من خلال فرض الضرائب الذي يحدث انطباعات لدى المكلفين تنعكس على تصرفاتهم (75) [ص 135] ويتوقف الضغط الجبائي النفسي على عدة عوامل هي:

أولا: طبيعة الضرائب

تؤثر الصور الفنية المختلفة للإخضاع الضريبي على مدى قبول المكلفين لكل منها، بحيث ترتفع حدة الضغط الضريبي النفسي بالنسبة للضرائب المباشرة نظرا لارتفاع درجة شعور المكلفين بعبئها حيث أنها تسمح بمقابلة بين كل من قيمة الضريبة وعناصر وعائها، عكس الضرائب غير المباشرة التي ينخفض مستوى الضغط الجبائي النفسي فيها نتيجة انخفاض درجة شعور المكلفين بعبئها، كونها مدرجة في سعر السلع والمنتجات.

ثانيا: استقرار الضرائب

يؤدي الاستقرار الضريبي إلى انخفاض مستوى الضغط الضريبي النفسي وذلك لما يوفره من وضوح في التشريع الضريبي وسهولة في الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصيل، بينما يزداد مستوى هذا الضغط في نظام ضريبي يشهد عدة تعديلات مما يصعب مهمة إدارة الضرائب عند تحديد وعاء الضرائب وتحصيل قيمتها، وكذلك تحد ث مشاكل للمكلف نتيجة تغير نمط فرض الضرائب، مما يدفع المكلفين إلى رفض كل مشروع للإصلاح الجبائي لا يسعى إلى تبسيط الإجراءات الإدارية وأسس الربط والتحصيل.

ثالثا: درجة الوعي الضريبي

تؤثر درجة الوعي الضريبي لدى المكلفين على الضغط النفسي للإخضاع الضريبي بحيث يؤثر ارتفاع ذلك الوعي إلى انخفاض الضغط الجبائي لذلك لا وجود للضغط الجبائي النفسي في حالة ما إذا اعتبر المكلف الضريبة أمرا ضروريا.

وخارج إطار هذا التحليل، يمكن إيجاد نسبة مثلى للضغط الجبائي يجب تحقيقها ويحددها (كولين كلارك CLARK COLLIN) عند 25% من الدخل الوطني الخام، وهذا يعني أن تجاوز هذا الحد عن طريق التلاعب الجبائي البسيط سوف يؤدي إلى أثار سيئة داخل الاقتصاد الوطني وبذلك يتوقف هذا الطرح عن مرحلته النظرية فقط، فلا النظرية الجبائية ولا خصائص الاقتصاد العمومي تمنح وسيلة لقياس نسبة الضغط الجبائي المثلى إلا أن ما يمكن قوله هو أنه يسمح بالزيادة في الاقتطاعات الجبائية طالما أنها لم تؤدي إلى وجود أثار غير مرغوب فيها، كذلك فإن النسبة المثلى للاقتطاع الجبائي تتوقف بالدرجة الأولى على استغلال المقدرة التكليفية إضافة إلى الوضعية السيكولوجية للعناصر الجبائية اتجاه الاقتطاع الجبائي أي التصور الذي تضعه العناصر الجبائية للاقتطاع الجبائي، مما يحدد سلوكها اتجاه النظام الجبائي ككل.(76)[ص130]

وأخيرا يمكن القول أن الحل لضبط الضغط الجبائي هو التوسع والتدخل أفقيا أي توسيع القاعدة الضريبية عوض التدخل والتوسع بشكل عمودي والقيام برفع معدلات الضرائب، وإلا أدى الضغط الجبائي إلى التهرب والغش الجبائيين الذين سيكونان محل دراسة في المبحث التالي.

3. 2. الإجراءات المتخذة للحد من التهرب والغش الجبائيين

من المعروف أن الضريبة تمثل عبأ على الفرد حيث لا يوجد مقابلا مباشرا لها وإنما يدفعها باعتباره عضوا في الجماعة ومساهمة منه في التكاليف العامة، ومن هنا تظهر فكرة الهروب من الواجبات الجبائية وتفادي تحمل العبء الجبائي ولتحقيق هذا الغرض قد يستعمل الفرد تقنيات وطرق مختلفة من تلك البسيطة والعادية إلى تلك المعقدة والمذهلة، حيث تأخذ المعاملات المالية والتجارية شكلا غير شرعي من خلال قيام المكلف بالتملص من دفع الضريبة بطريقة غير مشروعة مثل التزوير وهنا يطلق على هذا التصرف بالغش الجبائي هذا من جهة ومن جهة أخرى تأخذ المعاملات شكلا شرعيا من خلال قيام المكلف بتنصل من دفع الضرائب مستغلا بذلك الثغرات الموجودة في القانون الجبائي وهنا يسمى هذا التصرف بالتهرب الجبائي، يمتاز كلا منهما بأنه ذو طابع عالمي غير خاص ببلد معين بذاته تعرفه البلدان الفقيرة كما تعرفه البلدان الغنية فحجمهما واتساعهما مرتبطان بمستوى التطور الاقتصادي للبلد المعني لكنهما يتعلقان بمدى شدة النظام الجبائي المتبع وحريته وبذلك تعد هذه الظواهر من أهم انشغالات المشرع كونها تقلص أهمية النظام الجبائي وتهدد وجوده، باعتبار الضريبة المصدر الرئيسي لتمويل خزينة الدولة، والمساهمة في صياغة السياسة التنموية لذلك يترتب على هذه الظواهر انعكاسات سلبية تضر

بالاقتصاد الوطني مما يستوجب مكافحتها والتخفيف من حدتها ومن أهم الطرق والإجراءات المتخذة نذكر ما يلي:

3. 2. 1. إحكام التشريع الجبائي وتبسيط النظام الجبائي

تتحدد الحالة الموضوعية للعنصر الجبائي وفق معيارين الأول يتمثل في درجة مرونة القوانين الجبائية والتي من خلالها يمكن معرفة وتحديد المادة الخاضعة للاقتطاع، نسبة ومجال الاقتطاع، أما الثاني فيتمثل في نظام العقوبات وخطر أن يكتشف أمر العنصر الجبائي حين إقباله على عمليات التهرب والغش الجبائيين، هذا كله يقودنا إلى الافتراض الذي يقضي إلى أنه كلما كان الاقتطاع الجبائي مرتفعا يكون الإقبال على التهرب و الغش الجبائيين مرتفعا وكذلك إذا كان الاقتطاع الجبائي مرتفعا فإن من شأن هذا الأمر أن يجعل العقوبة أكثر تشددا عند الإخلال بالالتزامات الجبائية (65) [ص183].

من هذا المنطلق يمكن اتخاذ موقف موضوعي بحيث أن الاقتطاع الجبائي الواقعي والقليل الارتفاع والذي يتم تحصيله فعلا يطابق درجة معينة من التشدد في نظام العقوبات لضمان عدم الإضرار بالعنصر الجبائي وعدم ضياع مصالح الخزينة العمومية في نفس الوقت، كما أن إرساء هيكل جبائي يتماشى مع المستوى الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع يعتبر من أولويات كل التشريعات الجبائية من أجل تحقيق الأهداف الاقتصادية والمالية والاجتماعية للسياسة الجبائية، ومن ثم فالنظام الجبائي المعقد لا يخدم الإدارة الجبائية من حيث الاستيعاب والتطبيق، كما لا يخدم العناصر الجبائية من حيث الإجراءات الواجب إتباعها، والتكاليف الإضافية المترتبة عن تطبيق وسريان هذا النظام كما أن عدم استقرار النظام الجبائي يعتبر في حد ذاته عامل من عوامل التهرب والغش الجبائيين، كون الاقتطاعات الغير مؤسسة وفقا للقواعد والقوانين المستقرة تحتم التفكير في استبدالها بأخرى أكثر استقرارا بالإضافة إلى ذلك فالقوانين الجبائية المعقدة يصحبها كم هائل من الوثائق الإدارية الجبائية التي يصعب إحصاؤها وتصنيفها وفهم محتواها من قبل المستخدمين والذي يحول دون تحديد أهمية كل وثيقة منها لذا تعمل الحكومات على إحكام تشريعاتها الجبائية التي تسعى إلى إرساء نظام جبائي عادل وبسيط المعالم من خلال الإصلاحات الجبائية.(65)[ص184]

3. 2. 1. 1. تبسيط النظام الجبائي

تعمل الدول على تفعيل أنظمتها الجبائية من خلال تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب، فضلا عن صياغة التشريع الجبائي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها، وبذلك يجب أن يتسم النظام الجبائي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب وفي تقييم رقم الأعمال خاصة

إذا تعلق الأمر بالنظام الجزافي ويساهم الاستقرار الجبائي في وضوح التشريع وتسهل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصيل بينما يتعقد التشريع الجبائي لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه وعدم استقراره يؤدي إلى نشوء حالة من الحساسية اتجاه الضريبة ويحول دون استقطاب المستثمرين (8) [ص 220]، باعتبار أن البيئة الاستثمارية غير مهيأة ومن ثم يجب العمل على تبسيط التشريعات الجبائية وضمان استقرارها من خلال مرونة التعديلات وفق التطورات الاقتصادية والاجتماعية فلا يترك مجال للعنصر الجبائي للشك، أو التفكير في مخالفة القوانين الجبائية بحيث تفرض احترامها عند صدروها.

3. 2. 1. 2.إرساء نظام جبائي عادل

يعتبر التعسف الجبائي من أهم العوامل التي تؤدي إلى استفحال ظاهرة التهرب الجبائي، ولمعالجة ذلك الوضع يعمل المشرع الجبائي على إرساء نظام جبائي عادل وذلك من خلال مراعاة ما يلي:

- الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة ومبدأ شمولية الضريبة.
- اعتدال نسب الاقتطاعات الجبائية.
- توسيع قاعدة الإخضاع الجبائي أي توسيع مجالات الاقتطاعات الجبائية.
- توحيد الوثائق الإدارية والتقليل منها.
- تجنب الازدواج الجبائي.
- إعفاءات جبائية مدروسة.

بالإضافة إلى ذلك، يجب تحقيق المساواة التامة بين جميع الممولين أمام القانون، وذلك بعدم تمييز أي طائفة في المعاملة الضريبية عن غيرها ما لم يكن ذلك لأسباب موضوعية (77) [ص 309].

3. 2. 1. 3. تحسين التشريع الجبائي

إن التشريع الجبائي الجيد والمنسجم والمترابط، يجب أن يتجنب الثغرات التي تترك مجال للتهرب والغش الجبائيين، وبذلك يجب إحكام صياغة نصوص التشريع الجبائي لتفويت الفرصة على المكلف للاستفادة من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي، كما يجب أن تتصف

قواعد القانون الجبائي بالمرونة حتى نتمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية وطبيعة الظروف الجديدة ومدى تكيفها مع مستجدات وتيرة النمو الاقتصادي.

3. 2. 2. تحسين الجهاز الإداري

يعد التشريع الجبائي الجيد الإعداد غير كافي وحده لمواجهة ظاهرة التهرب الجبائي بل يجب توفير إدارة جبائية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو من حيث التنظيم إذ يقول PIERRE BELTRAME أن النظام الجبائي الجيد الإعداد لا يمكن تصوره إلا بالإدارة التي تضعه قيد التنفيذ على اعتبار الإدارة الجبائية هي المسؤولية على تطبيق النظام الجبائي على أرض الواقع وبالتالي لها الدور الرئيسي لوقاية ومكافحة التهرب والغش الجبائيين، الأمر الذي يستوجب ضرورة الاهتمام بالإدارة الجبائية من خلال اتخاذ الإجراءات اللازمة لترقية مستوى تلك الإدارة عن طريق التحسين النوعي والكمي للإمكانيات المادية والبشرية المتوفرة مع تسهيل إجراءات العمل من خلال التنظيم الجيد لتلك الإدارة وترقيتها.(65)[ص186]

3. 2. 2. 1. تحسين الموارد البشرية

على اعتبار أن الإدارة الجبائية الفعالة تستمد قوتها من أعوانها وإمكانياتها البشرية المتمرسة والمكونة تكوينا جيدا، واجهت الإدارة الجبائية عدة صعوبات للقيام بالمهام المسندة إليها وذلك من خلال قلة اليد العاملة المؤهلة ونقص الكفاءات المهنية، وفي ظل اختلال التوازن بين وظائف الإدارة الجبائية وإمكانياتها البشرية أصبح من الضروري القيام بالإجراءات اللازمة لتحسين كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في المجال الضريبي، حيث كان لابد من اتخاذ إجراءات للوقوف أمام المتهربين أو المتملصين من الواجب الجبائي ويمكن تلخيص هذه الإجراءات فيما يلي:(78)[ص 28]

- تحسين سلم أجور موظفي إدارة الضرائب مما يحول دون جعلهم عرضة للاستغلال والرشوة (تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية للعاملين بالإدارة الجبائية قصد غلق منافذ الإغراءات المقدمة لهم).
- إقامة برنامج تكويني يتماشى مع التغيرات التي يشهدها النظام الجبائي.
- إقامة مدارس متخصصة في المجال الضريبي عبر مختلف أنحاء الوطن قصد تكوين إطارات ضريبية موحدة ورسكلة الإطارات الإدارية.

- وضع أسس عادلة للترقية، بالمقابل تسليط أقصى العقوبات على من يثبت قيامه بسلوكيات غير مشروعة ومنافية للأخلاق.

- توفير الحماية اللازمة للموظفين في مجال الرقابة الميدانية خاصة إذا تعلق الأمر بمراقبة المصالح الشخصية للمكلفين المعنيين وذلك لضمان السير الحسن لمهامهم الرقابية.

وبذلك يجب تسيير الموارد البشرية بشكل فعال مع مراعاة جانب الكفاءة المهنية، التكوين المتواصل وكذا وضع إستراتيجية لتسيير المسار المهني.

3. 2. 2. 2. تحسين الموارد المادية

نظرا لتعدد مهام الإدارة الجبائية وكبر مسؤولياتها كان لابد من توفر مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل وكذا وسائل مادية متطورة تتجاوب مع مقتضيات العصر ومن جملة هذه الوسائل ما يلي (65) [ص186وص187]:

- تزويد المصالح الجبائية المختلفة بالمباني الإدارية اللائقة على اعتبار الجباية من الشؤون السيادية للدولة.

- السعي إلى إقامة نظام معلومات فعال بالإضافة إلى توفير وسائل التنقل لتسهيل جمع المعلومات والبيانات المتعلقة بالمادة الخاضعة للاقتطاع الجبائي لاسيما وأن هذه العملية تتطلب السرعة والتسيير الفعال لعامل الزمن.

- انتهاج أسلوب الاقتصاد في التسيير الإداري وذلك من خلال الاستعمال العقلاني للوسائل المادية واستحداث المناهج الحديثة في العمل المكتبي ، بالإضافة إلى توجيه الجهود نحو الأنشطة والأهداف الأساسية ذات المردودية بدل تلك الثانوية وخاصة فيما يتعلق بتكثيف الرقابة الجبائية وتحسين عملية تحصيل الاقتطاعات الجبائية.

- تعميم الإعلام الآلي في تسيير مختلف أعمال الإدارة الجبائية كونه العلاج الفعال من كل أشكال الغش والتهرب الجبائيين، حيث يكتسي نظام الإعلام الآلي أهمية بالغة كونه يسمح بتحسين الرقابة الجبائية عن طريق برمجة علمية للملفات المراقبة وسهولة الكشف عن الوضعيات الاحتيالية.

ومن ثم فالجانب المادي له دور كبير في تقليص إمكانيات التهرب الجبائي وتفعيل النظام الجبائي ككل.

3. 2. 3. تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف

يلعب المكلف دورا هاما في الأداء الحسن للضريبة، ويعتمد دوره على درجة الثقافة الجبائية ودرجة ضبط القوانين الضريبية ودرجة أداء الإدارة الجبائية وقناعته بعدل الضريبة في فرضها وأدائها الاقتصادي والتجاري والمالي وشعوره بالأمن إزاءها بالنسبة لذمته وذمة ما يملك، وقصد تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف لابد من مراعاة الإجراءات التالية (48) [ص 131وص132]:

3. 2. 3. 1. نشر الوعي الضريبي والثقافة الجبائية

إن انعدام فكرة الواجب الجبائي لدى أفراد المجتمع تؤدي إلى تهربهم من أداء الالتزامات الجبائية، حتى أن بعضهم لا يرون في تصرفاتهم هذه حرجا أو مساسا بكرامتهم الأخلاقية أو واجباتهم الوطنية، وباعتبار المكلف هو الجهة المباشرة في عمليتي التهرب والغش الجبائيين كان لابد من تنمية وعيه الضريبي وإيقاظ الحس الجبائي لديه وترشيد سلوكياته وذلك باتخاذ الإجراءات التالية:

- نشر فكرة التضامن الجبائي بين المواطنين جميعا خاصة وأن التهرب والغش الجبائيين ظواهر خطيرة تمس بحق المجتمع.
- نشر الثقافة الجبائية والتعريف بالضريبة وأهدافها من خلال تعميمها في البرامج التربوية.
- إيقاظ الحس الجبائي لدى المكلف وتحسيسه بأهمية دفع الضريبة كونها تمثل مساهمة في مالية الدولة، والتي تخصص للقيام بالخدمات العامة بانتهاج سياسة إنفاقية رشيدة حتى تكسب ثقة واحترام المكلف بالضريبة، كما لابد من زرع صورة سيئة للمتهربين في المجتمع.
- تعميم الثقافة الجبائية بالقيام بحملات توعية لجميع المكلفين باختلاف مستوياتهم حتى يدرك المكلف واجباته الجبائية.

ويتم ذلك عن طريق إعداد دروس ودمجها ضمن المقررات الرسمية في المدارس والجامعات ومن أجل ذلك تستعمل إدارة الضرائب شتى الطرق مثل الصحافة المكتوبة والمسموعة، وكذا تنظيم ملتقيات وندوات حول النظام الجبائي ومستجدا ته.

3. 2. 3. 2. تكوين وإعلام المكلف

إن الهدف من تكوين وإعلام المكلف هو تحويله من مكلف معارض إلى مكلف ملتزم بأداء الضريبة، ويتم التقرب إليه أكثر بإتباع سياسة تكوينية وإعلامية رشيدة، تسعى إلى تثقيف المكلف وإطلاعه بمختلف المستجدات والتعديلات التي يشهدها النظام الجبائي، كما تقوم الإدارة الجبائية بتفسير الإجراءات الضريبية وإزالة الغموض الذي قد تتضمنه النصوص القانونية، كما لابد من إقامة مكاتب على مستوى مصالح الإدارة الجبائية توكل لها مهمة شرح الإجراءات المتعلقة بالتزامات المكلفين، ويجب أن تسيير هذه المكاتب من موظفين مؤهلين لهذه المهمة، يسعون إلى تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الجبائية.

ومن ثم أهم وسيلة لنشر الوعي الضريبي والثقافة الجبائية هي ترشيد سياسة الإنفاق كونها تحدد مصير الإيرادات الجبائية التي تظهر على أرض الواقع.(78)[ص131]

3. 2. 4. إرساء الشفافية والوضوح في المعاملات

تتوافق فعالية النظام الجبائي على فعالية الوقاية من التهرب والغش الجبائيين، وهذه الأخيرة "مرهونة" بوضوح وشفافية المعاملات التجارية والمالية في كل المستويات ومن أجل تحقق ذلك لابد من تجمع الإجراءات التالية:(65)[ص190]

- شهر الأسعار لأن تحرير الأسعار وضرورة وجود منافسة حقيقية تستوجب مراعاة وتطبيق كل الأحكام الخاصة بالأسعار من حيث إعلانها أو شهرها ومن حيث فوترتها، وهو أمر يتطلب بدوره الصرامة والاستمرارية من قبل المصالح المختصة بهذا المجال.
- تحديد مراكز وأماكن المعاملات وذلك حتى يتم إحصاء كل المعاملات وتسهيل عملية مراقبتها، وبذلك تكون كل المعاملات التي تجري خارج هذه المساحات بمثابة أفعال للغش، لتوفر العنصر المعنوي فيها وهو قصد الإفلات من الالتزامات الجبائية حيث يجب تسليط أشد العقوبات عليها، وهو ما يسمح بدوره باحتواء القطاع الموازي ضمن حدود واسعة.
- تعميم استعمال النقود الإكتتابة بالنسبة لكل الأنشطة الاقتصادية لأن الدفع عن طريق الشيكات أو التحويلات المصرفية يسمح بمعرفة القيمة الحقيقية للمعاملات التجارية والعقارية، إضافة إلى إمكانية معرفة الأطراف التي قامت بهذه المعاملات وهذا باستعمال حق الإطلاع المخول للإدارة الجبائية.

3. 2. 5. دور التعاون الدولي في مكافحة التهرب والغش الجبائيين

يعتبر اتساع حجم المعاملات التجارية والمالية الدولية من أهم عوامل التهرب والغش الجبائي الدولي، ويتم ذلك باستعمال سعر التنازل غير حقيقي في العمليات مع الفروع الموجودة في الخارج وكذلك المعاملات الوهمية مع الخارج والتي تسمح بتبييض الأرباح غير المصرحة مما يجعل التعاون الدولي ضرورة حتمية، كما أن فعالية الإجراءات المحلية في مكافحة التهرب والغش الجبائيين تتوقف بالدرجة الأولى على توفر المعلومات الكافية حول نشاط المكلف سواء في الداخل أو في الخارج، لذلك تلجأ الدول إلى التعاون فيما بينها وذلك بتبادل المعلومات التي تفيد في الكشف عن الوضعية المالية للمكلف، ويتم ذلك التعاون عن طريق عقد اتفاقات دولية لمكافحة التهرب الجبائي، وقد تكون تلك الاتفاقات في شكل ثنائي بالإضافة إلى جهود بعض الهيئات الدولية مثل منظمة الأمم المتحدة في مكافحة التهرب الجبائي، ونشير أنه على الرغم من الأهمية التي تبديها مختلف الدول في معالجة الازدواج الجبائي الدولي، إلا أنها لا تبدي مثل ذلك الاهتمام اتجاه مكافحة الغش والتهرب الجبائي الدولي، كما أن المنظمة العالمية للتجارة تعارض مبدأ هذا التعاون لما قد ينطوي عليه من إجراءات تؤدي إلى المساس بسرية المعاملات التجارية، وإفشاء أسرار الأرصدة النقدية التي يمتلكها رجال الأعمال في بنوك الدول المختلفة.

ومن ثم يندرج التعاون الدولي في علاج مشكلة التهرب الجبائي في محورين، ينصب الأول على اكتشاف التهرب وتحديد نطاقه، ويتعلق الثاني بتحصيل الضرائب المستحقة والتي تكون قد خرجت من اختصاص الدولة وأصبحت تابعة لإقليم دولة أخرى.(48)[ص133]

3. 3. دور الرقابة الجبائية في تفعيل النظام الجبائي

تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة من الوسائل التي تستعملها الدولة لتأكد من مدى مصداقية القرارات المقدمة من المكلفين، أو وسيلة لقيام الدولة بمطابقة الوضعيات المالية للمكلفين مع ظروفهم المالية، وهي حق امتياز للدولة للقيام بإحكام النظام الجبائي والقيام بالتصحيحات اللازمة، ومن ثم تتمحور أهداف الرقابة الجبائية في النقاط التالية:

- تهدف الرقابة الجبائية إلى تعبئة المزيد من الموارد الجبائية عن طريق تدارك ما فات الخزينة العمومية من إيرادات إضافية.

- ضمان تماسك واستمرارية النظام التصريحي بحيث أن معظم الاقتطاعات الجبائية تؤسس على قواعد مصرح بها من طرف العناصر الجبائية، وبذلك فالخوف من الرقابة والعقوبات المترتبة عليها يدفع العنصر الجبائي إلى التحلي بحد أدني من الجدية والصدق في تصريحاته.

- تهدف الرقابة الجبائية إلى ضمان مساواة المواطنين أمام الضريبة وضمان احترام المنافسة الشريفة بين المؤسسات من خلال انتهاج نفس المعاملة الجبائية بالنسبة للعناصر الجبائية المتواجدة ضمن وضعية متشابهة.

3. 3. 1. أنواع الرقابة الجبائية

على اعتبار أن معظم الأنظمة الجبائية تقوم على التصريحات الجبائية كان لابد من رقابة جبائية فعالة تنوعت بين الرقابة الشاملة والرقابة المعمقة التي يمكن إدراجها فيما يلي:(65)[ص193]

3. 3. 1. 1. الرقابة الشاملة

تشتمل الرقابة الشاملة فحص جميع الوثائق والمستندات الموجودة لدى المصالح الجبائية، وبذلك فإن الأمر يتعلق برقابة على الوثائق والمسندات تنحصر في مكتب العون أو الموظف

وتجدر الملاحظة أن كل مكلف يجب أن يكون محل رقابة من هذا النوع على الأقل مرة واحدة كل أربع سنوات (مدى التقادم) لكي يبقى حق الإدارة في الاسترجاع قائما طيلة هذه المدة.

3. 3. 1. 2. الرقابة المعمقة

تتحول الرقابة على المستندات إلى رقابة معمقة عندما تكتشف الأخطاء في ملف المكلف، مما يؤدي إلى تقديم طلبات المعلومات والتبريرات أو حتى إلى تصحيح الوضعية الجبائية، حيث تأخذ الرقابة المعمقة عادة شكل التحقيقات وهي بمثابة المدفعية الثقيلة للإدارة الجبائية، ومن ثم فالرقابة الجبائية تخص النشاط المهني، كما تخص ممتلكاته ومختلف مدا خيله.

وبذلك تجري الرقابة الجبائية المعمقة للنشاط المهني في إطار التحقيق في المحاسبة، أما الرقابة المعمقة لمجموع المداخيل فتجرى في إطار التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.

حيث يعرف التحقيق في المحاسبة على أنه مجموع العمليات التي تهدف إلى فحص الوثائق المحاسبية للمكلف في عين المكان ومقارنتها بالتصريحات المكتوبة بكشوف المعلومات الواردة، بالإضافة إلى المعاينة المادية من طرف العون المحقق، أما التحقيق المعمق في مجمل الوضعية

الجبائية فيقصد به مجموع العمليات التي تهدف إلى مقارنة مجموع مدا خيل العنصر الجبائي بالعناصر المكونة لنمط معيشته أي مقارنة الإيرادات بالنفقات.

3. 3. 2. تكوين وإعداد برامج التحقيقات الجبائية

تسمح الرقابة الجبائية على المستندات بإعطاء اقتراحات لعملية التحقيق من خلال اكتشاف الأخطاء والإغفالات، كما يمكن إجراء مقارنات بين مختلف الملفات، وحتى تتمكن المصالح الجبائية من برمجة أولوياتها فيما يتعلق بالرقابة الجبائية تستعمل شبكات معلوماتية تعتمدها في المعالجة الآلية للمعلومات الجبائية.

ومن ثم تسمح المعالجة الآلية بالاستغلال الأمثل للمعلومات والبيانات الموجودة بحوزة المصالح الجبائية، كما تسهل عملية تبادل مختلف المعلومات بين الهيئات والإدارات الأخرى وهذا باستعمال حق الإطلاع مما يساعد على إرساء نظام آلي دائم لتبادل المعلومات يتسم بالسرعة الآلية لبرمجة الرقابة الجبائية حسب معايير موضوعية وعقلانية ومن جملة المعايير التي يمكن اعتمادها لإعداد برامج التحقيق الجبائي ما يلي (65) [ص 194]

- أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنوات الماضية والتي تعكس أهمية حجم النشاط الممارس من قبل العناصر الجبائية.
- القيمة المضافة الضعيفة جدا مقارنة بمقاييس النشاط المعتبر.
- تكرار نتائج العجز والأرباح الضعيفة مقارنة بأهمية رقم الأعمال المصرح به وطبيعة النشاط الممارس.
- ضعف الهامش الإجمالي مقارنة بالهوامش المتعارف عليها في ممارسة النشاط المعتبر.
- الحجم المعتبر للكتلة الأجرية مقارنة بالأنشطة المماثلة.
- التقلبات الهامة جدا على مستوى قواعد الإخضاع المصرح بها خلال مدة التقادم القانونية.
- استعمال الطرق التدليسية المبينة ومعاينة المخالفات ذات الطابع الاقتصادي من طرف أعوان مختصين والتي تنتهي بإعداد محضر معاينة قد يظهر مخالفات جبائية.
- عدم وجود ارتباط بين المستوى المعيشي لمستغلي المؤسسات وأصحاب المهن الحرة والمداخيل التي يصرحون بها بالإضافة إلى أنه يجب برمجة كل شخص قام بتحقيق نفقات ظاهرة مفرطة دون وجود مداخيل معروفة أو دون معرفة مصدر الدخل.
- الاستفادة من المزايا والتحفيزات الجبائية.
- تغيير مقرات الإقامة وتغيير المقرات الاجتماعية للمؤسسات والشركات.

- كل توقيف للنشاط أو تصريح بالإفلاس يجب أن يقابله برمجة فورية للتحقيق الجبائي لتحديد خلفية مثل هذه التصرفات.

ومن ثم إذا تبين أثناء عملية التحقيق وجود علاقة بين الشركة والشركاء أو بين الشركة الأم وفروعها يجب تمديد التحقيق عن طريق البرمجة، وبذلك يتحول التحقيق المحاسبي إلى تحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية لأن الأمر يتعلق بأشخاص طبيعية.(65)[ص195]

3. 3. 3. إجراءات لتصحيح الوضعية الجبائية

تقوم الإدارة الجبائية بإجراءات لتعديل وتصحيح وضعيات عدم الدقة ووضعيات إخفاء أو إغفال في العناصر التي تعتبر قاعدة لتحديد الاقتطاعات الجبائية، ومن أهم الإجراءات المعتمد عليها هما: الإجراء الحضوري والإجراء التلقائي بحيث لكل منهما مجالا لتطبيقه:(65)[ص196]

3. 3. 3. 1. إجراء التعديل أو التصحيح الحضوري

يمتاز هذا الإجراء بعدم تضمنه الزيادات في الاقتطاعات الجبائية إلا بتقديم العنصر الجبائي لمختلف ملاحظاته حول اقتراحات التصحيح في الوضعية الجبائية، وهذا من باب بطلان كل عمليات التحقيق سواء المتعلقة بالتحقيق المحاسبي أو بالتحقيق المعمق أو عند الرقابة الشاملة في مجمل الوضعية الجبائية، كما يتميز التصحيح الحضوري بتبليغ أولى نتائج عمليات التحقيق إلى العنصر الجبائي من طرف مصالح التحقيق، ويكون هذا التبليغ مفصلا ومعللا بتضمنه البيانات التالية:

- الاقتطاعات الجبائية موضوع التحقيق وكذا الفترة المحقق بشأنها.
- بيان طبيعة وأسباب التصحيح الجبائي.
- بيان الأخطاء والإغفالات الخطيرة والمتكررة في المحاسبة والتي تؤدي إلى رفضها.
- بيان طريقة إجراء التصحيح الجبائي (المحاسبية أو ما فوق المحاسبية).
- بيان المبالغ الإضافية الناتجة عن التسوية الجبائية وكذا العقوبات المترتبة، وبإطلاع العنصر الجبائي على هذه البيانات التي تمكنه من إصدار ملاحظاته في إطار التبليغ الأولي الذي يقودنا إلى التبليغ النهائي، حيث يجيب هذا الأخير على مختلف ملاحظات العنصر الجبائي والذي يثبت بمقتضاه نتائج التحقيق الجبائي أي مبالغ الاقتطاعات الإضافية بصفة نهائية في سياق عملية الرقابة.

- بيان الأسس التي يعتمد عليها التصحيح الجبائي كالأحكام التشريعية النصوص التنظيمية أو معاينة بعض الوقائع المادية من طرف العون المحقق.

- بيان المخالفات والطرق التدليسية المستعملة.

كما يمتاز إجراء التصحيح الحضوري بخاصية أخرى وهي أن عبء الإثبات يقع على الإدارة الجبائية وهذا حتى أمام الهيئات القضائية، لذا لابد من البحث الدائم على القرائن القوية لتأسيس الاقتطاعات الإضافية في إطار عملية التحقيق الجبائي، ويجدر الإشارة إلى أن عبء الإثبات يقسط في الحالات التالية:

- في حالة غياب المحاسبة حيث عبء الإثبات يقع على العنصر الجبائي.

- في حالة احتواء المحاسبة على مخالفات تؤدي إلى رفضها طبقا للقوانين المعمول بها.

كما يسمح إجراء التعديل الحضوري للعنصر الجبائي بإمكانية إخطار كل الهيئات المختصة في مرحلة الإجراءات النزاعية.(65)[ص197]

3. 3. 3. 2. إجراء التصحيح أو التعديل التلقائي

اسمه يدل عليه حيث يعطي للإدارة الجبائية الحق في تحديد مبالغ الاقتطاعات الجبائية المستحقة دون وجوب أخذ ملاحظات العنصر الجبائي بعين الاعتبار، ومن أهم المخالفات التي تؤدي إلى اللجوء إلى تطبيق إجراء التقويم التلقائي ما يلي:(65)[ص198]

- التصريح المتأخر وهو عدم التصريح في الآجال القانونية أو عدم التصريح بالكل عن النشاط الممارس والأرباح المحققة.

- تعطيل واعتراض عمليات الرقابة الجبائية.

- عدم الإجابة على طلبات التوضيحات وعدم الرد على طلبات التبريرات الواردة من الإدارة الجبائية والإجابات الناقصة والمتأخرة بدون عذر.

- عدم تعيين ممثلين جبائيين من طرف العناصر الجبائية غير مقيمة على التراب الوطني لنيابة عنهم أو تمثيلهم.

والملاحظ في هذا الإجراء أنه يمكن للعنصر الجبائي الذي يكون محل تصحيح تلقائي أن يعطي ملاحظاته حول التبليغ، غير أن الطابع غير حضوري لهذا الإجراء لا يلزم المصالح الجبائية بالرد على هذه الملاحظات إلا إذا كانت مؤسسة، فإن الإدارة الجبائية ملزمة بالإجابة عليها لأنها تصب في مصلحتها الخاصة، كما أن اعتراضات العنصر الجبائي مؤسسة لها كامل الحظوظ بأن يحتفظ بها القاضي في حالة النزاعات وهو ما يلغي كليا نتائج التحقيق الجبائي، وفي بعض الحالات

تلغي المصالح الجبائية التصحيح الجبائي أو التبليغ بالتسوية بحيث أن الاقتطاعات توضع قيد التحصيل مباشرة وهي حالة:

- العنصر الجبائي الذي عادة ما يغير مقر إقامته.
- العنصر الجبائي الذي يقطن بمحلات أو مساكن مؤجرة أو مستعارة.
- قام بتحويل مقر إقامته نحو الخارج، دون القيام بالتصريح المناسب.
- عدم إمكانية القيام بالرقابة الجبائية بسبب العنصر الجبائي نفسه أو أشخاص آخرين.

وتجدر الإشارة إلى أن عبء الإثبات ضمن الإجراء التلقائي يقع على العنصر الجبائي وتكون الإدارة الجبائية ملزمة بتوفير كافة الشروط وجمعها لتطبيق هذا الإجراء، وبين الإجراء الحضوري والإجراء التلقائي تتحدد منهجية إعادة تقدير قواعد الإخضاع الجبائي.(65)[ص199]

3. 3. 4. مناهج إعادة تقدير قواعد الإخضاع الجبائي

بهدف اكتشاف المداخيل غير مصرح بها كلية أو جزئية، وكذا البحث عن مظاهر الغش والتهرب الجبائيين المجسدة، تقوم المصالح الجبائية باعتماد طريقتين هما الطريقة المحاسبية والطريقة الجبائية (ما فوق المحاسبية) وهذا لتدارك الموارد الجبائية التي فاتت الخزينة العمومية:(65)[ص199]

3. 3. 4. 1. الطريقة المحاسبية

لا يقوم نظام المراقبة حسب الطريقة المحاسبية إلا بوجود محاسبة ممسوكة وفقا للقوانين والتنظيمات المعمول بها، وبناءاً عليها يتم وضع أسس ومعطيات لإعادة تقدير قواعد الإخضاع، وبذلك يكون من مهام العون المحقق وضع كل العمليات والحسابات محل فحص دقيق، وفي هذا السياق فإن الآثار المحاسبية قد تنعكس على الوضعية الجبائية ويصبح بذلك الغش المحاسبي أصل الغش الجبائي.

3. 3. 4. 2. الطريقة الجبائية

تتحدد قواعد الإخضاع الجبائي حسب هذه الطريقة وفق أسس جبائية وهذا عندما يتبين أن عملية المقارنة، والمقارنة التي أجريت على المحاسبة لم تأتي بالنتائج المطلوبة كون هذه النتائج

غير مقنعة وبذلك تكون محل رفض من قبل العون المحقق، حيث أن استعمال هذه الطريقة يتوقف أساسا على نوع النشاط وحجم المؤسسة المحقق في شأنها، أي يؤخذ بعين الاعتبار واقع المؤسسة، العناصر التي تم معاينتها أثناء عمليات التحقيق بعين المكان، المعلومات المتحصل عليها باستعمال حق الإطلاع، ظروف الإنتاج والاستغلال...إلخ وبذلك يتمكن العون المحقق من تأسيس استنتاجاته وفق معايير مناسبة وملائمة.

أما فيما يتعلق بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية فإنه يتم تقدير الإيرادات على أساس ما يسمى بميزان الخزينة حيث يتم مقارنة الإيرادات الكلية بالنفقات الكلية، فإذا كانت هذه الأخيرة أكثر من الإيرادات فهذا يعني أن الفرق يمثل إيرادات غير مصرح بها أو إيرادات مخفية.

وفيما يخص مراقبة الأسعار والتقديرات المتعلقة بالمعاملات العقارية فإنها تلجأ إلى سعر السوق إضافة إلى التقويمات التي تقوم بها المصالح الجبائية التي يستحسن طلب مساعدة المصالح العقارية (محافظات عقارية، مديريات الحفظ العقاري، الوكالات العقارية...) عند إعدادها لكي يتم الإحاطة والعلم بكل هذه الجوانب في هذا المجال.(65)[ص200]

وفي نهاية هذا الفصل يمكن القول أنه من الأمور الصعبة التحكم في العوائق التي تعيق وتحد فعالية النظام الجبائي ووضع إجراءات وتدابير وقائية لها, على اعتبار أن محاور وأشكال هذه العوائق وإجراءات ردعها تختلف من دولة لأخرى, ومن ثم كان لا بد على الدول البحث والتفكير في اتخاذ تدابير وإعداد برامج وقائية فعالة للحد من العوامل التي تحد من فعالية النظام الجبائي وتهدد وجوده.

وبذلك كان لابد من وقاية ومعالجة النظام الجبائي ونقاط الضعف الموجودة فيه لقيام الدولة بالمهام المسندة إليها على أكمل وجه, وتفعيل النظام الاقتصادي ككل حيث تهدف هذه الإجراءات والتدابير لابد أن تهدف إلى:

- تخفيض الضغط الجبائي.
- تفعيل عملية الرقابة.
- الحد من التهرب والغش الجبائيين.

الفصل 4
دراسة تحليلية للنظام الجبائي الجزائري

عرف الاقتصاد الجزائري في الفترة التي تلت الاستقلال تطورات مختلفة مست جميع أنشطته، كان الغرض منها هو تحقيق أهداف الثورة التحريرية التي سعت إلى ضمان الحياة العصرية لكل مواطن جزائري و إخراجه من دائرة التخلف الاقتصادي والثقافي الذي عاشه إبان العهد الاستعماري، وباعتبار النظام الجبائي جزء هام من كيان الدولة، عملت الجزائر على تفعيل نظامها الجبائي من خلال إحداث تغيرات جذرية وعميقة شملت جميع جوانبه التشريعية والهيكلية حتى تتماشى والسياسة الاقتصادية الجديدة للبلاد وقد جاء هذا التغيير في شكل الإصلاح الجبائي، أقرها المشرع الجزائري مع نهاية الثمانينات وبداية التسعينات حتى يواكب الإصلاح الاقتصادي، وكغيرها من الأنظمة عرف النظام الجبائي الجديد ايجابيات ساعدت على نجاحه إلى حدا ما، كما عرف بعض الانتقادات التي نلتمسها من خلال الواقع المعاش، وما ترتب عن الإصلاح الجبائي من آثار لصالحه وضده معا.

واستنادا لما سبق وفي إطار دعم الجانب النظري بهذه الدراسة التحليلية قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول مدخل لدراسة النظام الجبائي الجزائري تم تقسيمه إلى أربعة محاور، المحور الأول نتطرق فيه إلى مراحل تطور النظام الجبائي الجزائري والمحور الثاني نعرض فيه أسباب الإصلاح الجبائي، وفي الثالث نعرض دوافع الإصلاح وفي الأخير نتناول نتائج الاصلاح.

أما المبحث الثاني فخصص لهيكل النظام الجبائي الجزائري من خلال أربعة محاور وهي المحور الأول الضريبة على الدخل الإجمالي، المحور الثاني نعرض فيه الضريبة على أرباح الشركات، وفي الثالث نتطرق للضريبة على الأملاك والإنفاق، وبقية أنواع الضرائب نعرضها في المحور الأخير.

والمبحث الثالث والأخير نعرض فيه دراسة تقيميه للنظام الجبائي الجزائري من خلال أربعة محاور،في المحورالاول دائرة التشريع الجبائي وفي الثاني دائرة الإدارة الجبائية ،وخصص الثالث لدائرة المكلف ، والمحور الرابع والأخير نتناول فيه دائرة الاتفاقيات الجبائية .

4. 1. مدخل لدراسة النظام الجبائي الجزائري

عرف النظام الجبائي الجزائري إعادة تنظيم عميقة بغية مجاراة التطور الاقتصادي والاجتماعي، عبر دراسة شروط المتعاملين الاقتصاديين والماليين خاصة مع انضمام الجزائر إلى منظمة التبادل الحر والشراكة مع الاتحاد الأوروبي وكذلك انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة في إطار تبني اقتصاد السوق والعولمة.

4. 1. 1. مراحل تطور النظام الجبائي الجزائري

لقد امتاز النظام الجبائي الجزائري بتطوره متماشيا ومسايرا للتطورات الاقتصادية والسياسية و الاجتماعية التي تشهدها الدولة، ومن المراحل البارزة التي مر بها النظام هما مرحلتين:(79) [ص 209]

- مرحلة ما قبل الاستقلال.
- مرحلة ما بعد الاستقلال.

4. 1. 1. 1.مرحلة ما قبل الاستقلال

تعد هذه المرحلة مرحلة الأتراك ثم تلتها مرحلة الاستعمار الفرنسي حيث كانت الضرائب مستمدة من الشريعة الإسلامية من الزكاة و العشور اللذان يفرضان على المحاصيل التجارية والزراعية كما هناك أنواع أخرى بتسميات متعددة كالغرامة التي تفرض على القبائل الرحل، وأثناء الاستعمار بقيت التشريعات التركية سائدة المفعول بما يخدم أهداف ومصالح السلطات الفرنسية.

أما من جانب الدولة الجزائرية بقيادة الأمير عبد القادر كانت تستمد جزءا هاما من دخلها الوطني من القطاع الزراعي، وانعكس هذا الهيكل الاقتصادي على مكونات التجارة الخارجية وسادت في تلك الفترة الضرائب غير المباشرة وخاصة الضرائب الجمركية بالإضافة للتشريعات الضريبة الإسلامية، ومن هنا يتضح لنا أن النظام الجبائي السائد في تلك الفترة كان شبه موجود، غير أن الأهداف كانت مختلفة فمن الجانب الفرنسي كان الهدف المرجو هو إخراج الأهالي من ممتلكاتهم عند العجز عن الدفع النقدي للمستحقات الضريبية للخزينة الفرنسية، أما من جانب الأمير عبد القادر فكان هدفه الحصول على موارد يغطي بها النفقات العسكرية واستمر الحال إلى غاية 1949 أين أدخلت السلطات الفرنسية إصلاحات ضريبية أهمها:

- الضريبة على الأملاك المبنية.
- الضريبة على أرباح الاستغلاليات.
- الضريبة على أرباح صناعية وتجارية.
- الضريبة على المهن الحرة.
- الضريبة على المرتبات والأجور.
- الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة.
- الرسم البلدي على الملاهي.

ومن هنا بدأت مرحلة جديدة تتسم بسيطرة النظام الجبائي الفرنسي في الجزائر.

4. 1. 1. 2. مرحلة ما بعد الاستقلال

يمكننا تقسيم هذه الفترة إلى عدة محطات متميزة وهي:(79) [ص 210]

أولا: مرحلة غداة الاستقلال

خلال هذه المرحلة سقطت كل الأحكام الفرنسية دستوريا ولكن يبقى الاستعمال بها تطبيقيا حيث لم يعرف التشريع الجبائي أي تحول، وإنما اتبعت الدولة الجزائرية القوانين الجبائية الفرنسية في كل جوانبها ماعدا التي تمس سيادة الدولة، وذلك نظرا لعدم إمكانية وضع قوانين تحل مباشرة محل القوانين الضريبية للتشريع الفرنسي القديم، وظل هذا النظام سائر إلى غاية 1976م أين وضعت الدولة عدة أوامر وقوانين تمت المصادقة عليها والمتضمنة قوانين الجباية ونذكر منها:

- الأمر102/67 المؤرخ في 1967/12/09 والتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال.
- الأمر 103/67المؤرخ في 1967/12/09 والمتضمن قانون الطابع.
- الأمر 104/67المؤرخ في 1967/12/09 والمتضمن قانون الضرائب غير المباشرة.
- الأمر 105/67المؤرخ في 1967/12/09 والمتضمن قانون السجل.

وفي سنة 1979تمت المصادقة على القانون رقم 07/79 المؤرخ في 1979/07/21 المتضمن قانون الجمرك.

ثانيا: مرحلة الإصلاحات الجبائية

إن إصلاحات النظام الجبائي الجزائري كانت تهدف في الواقع إلى ترسيخ أسس اقتصاد السوق القائمة على حقيقة الأسعار و تنشيط الوساطة المصرفية وغير ذلك حتى يكون المحيط الاقتصادي شفافا وعقلانيا وعصريا من ناحية الممارسات الجبائية وحتى يقوم بدوره كضابط اقتصادي لتحقيق المصلحة العامة في ظل التطور السريع الذي شهده الاقتصاد الجزائري في بداية

الثمانينات وبداية التسعينات والذي مس جميع القطاعات المالية (قانون القرض والنقد) وإصلاحات اقتصادية أخرى (استقلالية المؤسسات 1988 التطهير المالي للمؤسسات الاقتصادية فكان من واجب الدولة القيام بتغييرات جذرية في الجانب الضريبي تتماشى مع الإصلاحات الأخرى، حيث كان النظام الجبائي القديم لا يتماشى مع ميكانيزمات النظام الحديث، لذا عمدت الدولة على خلق نظام جبائي جديد ينوب النظام السابق، تم تجسيده في قانون المالية في سنة 1992والذي نشر في الجريدة الرسمية رقم 65 بتاريخ 1991/12/18 والذي شرع في تطبيقه في 1992/04/01 إذ سيتم التطرق إلى ذلك بتفصيل أكثر فيما يأتي.

قامت الجزائر سنة 1987 بإنشاء لجنة وطنية للإصلاح الجبائي و التي قدمت سنة 1989 تقريرا مفصلا حول الإصلاح الجبائي في الجزائر والذي دخل حيز التنفيذ سنة 1992.

4. 1. 2. أسباب الإصلاح الجبائي

لعل الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية التي كانت تعيشها الجزائر في نهاية الثمانينات و بداية التسعينات، والتحولات التي عرفها الاقتصاد الوطني والانتقال إلى الاقتصاد الحر، جعلت النظام الجبائي القديم لا يواكب ولا يتماشى مع المعطيات والمستجدات الجديدة، ومن مميزات النظام الجبائي القديم ما يلي:(80) [ص 165]

1) نظام جبائي معقد: يتميز هذا النظام بتعقده، نتيجة التغيرات المستمرة في مختلف القوانين المالية، وتنوع الضرائب وتعدد نسبها، صعب التحكم فيه وتطبيقه سواء بالنسبة للمواطن أو للموظف.

2) نظام جبائي غير ملائم لمستجدات المرحلة الراهنة(الإصلاحات): شهدت الجزائر إصلاحات اقتصادية عميقة بدأت سنة 1988 مما جعل النظام الجبائي غير ملائم وعدم تكيفه مع الوضع الاقتصادي الجديد.

3) عدم فعالية الحوافز الجبائية لتوجيه الاستثمار: الحوافز الجبائية التي كانت موجودة في ظل هذا النظام لم تحفز دخول وتشجيع الاستثمارات الخاصة المحلية أو الخارجية.

4) انخفاض أسعار البترول: باعتبار أن الجباية البترولية هي المساهمة بنسبة كبيرة في تمويل ميزانية الدولة، وبالتالي كل انخفاض في أسعار البترول سيؤدي حتما إلى النقص في تمويل الميزانية، مما يدفع إلى البحث على تمويل أخر محلي وهي الجباية العادية، فالنظام القديم لم يستطع القيام بهذه المهمة وبالتالي البحث عن نظام جديد، ففي سنة 1977 كانت الجباية البترولية تمثل نسبة 57.50% من الإيرادات الجبائية، وفي سنة 1981 بلغت 66.40% ونظرا لانخفاض أسعار

البترول انخفضت النسب إلى 28.65% سنة 1986 وبلغت 26.02% سنة 1987 من الإيرادات الجبائية، مما أثر سلبا على النشاط الاقتصادي في الجزائر.(81)[ص37]

5) مشكلة الضغط الجبائي المرتفع: نظرا لكثرة وتعدد الضرائب مما يدفع بالمكلف إلى إتباع إجراءات جد معقدة للقيام بتصريحاته المختلفة لكل الضرائب، وأيضا ارتفاع معدلات الضرائب مما يشكل ضغط جبائي على الأشخاص و المؤسسات، بالمقارنة مع دول أخرى خاصة في ظل وضعية جديدة للتنافسية الجبائية بين الدول لجذب الاستثمارات.

6)الغش والتهرب الجبائي: هذه أهم سمات النظام القديم، باعتبار أنه يشكل ضغط على المكلف، مما يدفعه إلى البحث عن وسيلة للتخلص من هذا العبء عن طريق التهرب أو الغش من أجل التقليل أو عدم دفع الضرائب الواجبة الدفع.

7)سوء تأطير الإدارة الجبائية ومركز التسيير: حيث عانت الإدارة الجبائية الجزائرية من عدة مشاكل أهمها:

- الإطارات الجبائية لا تخضع لتكوين واحد، حيث يوجد هيكلين مكلفين بتكوين هؤلاء الإطارات، المعهد الوطني للمالية، ومعهد الاقتصاد الجمركي والجبائي والبرامج بينهما متباينة.
- ضعف التكوين في المجال الجبائي.
- سيادة الأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري، إذ لازالت الملفات تعالج بطريقة يدوية بطيئة.
- غياب المفاهيم الحديثة للإدارة الجبائية الفعالة.
- غياب الوعي الجبائي والثقافة الجبائية.

8) كثرة الإعفاءات وعدم اتساع وعاء الضرائب المباشرة والضرائب على رأس المال: حيث شكلت الضرائب غير المباشرة نسبة كبيرة في الجباية العادية مقارنة بالضرائب المباشرة، وكثرة الإعفاءات في هذا النظام حالت دون تزويد الخزينة العامة بالمال اللازم للقيام بالإنفاق العام.

4. 1. 3. دوافع الإصلاح

من أجل إيجاد نظام جبائي فعال ومرن يتماشى مع المستجدات الاقتصادية الجديدة، ويتفادى نقائص النظام القديم، جاء الإصلاح الجبائي لتحقيق ما يلي:(80) [ص 166]

أ) إعادة هيكلة وتنظيم الإدارة الجبائية:هذا الإجراء كان يهدف إلى جعل الإدارة الجبائية أكثر استقلالية وفعالية حيث جاء المرسوم 90-190 المؤرخ في 1990/06/27، والمرسوم 91-06 المؤرخ في 1991/02/23، وإصلاحات سنة 2002 وكذا إصلاحات سنة 2003 فيما يتعلق بالهيكل الإداري للإدارة الجبائية، وتهدف إلى:

- وحدة التوجيه و الإدارة، سواء على المستوى المركزي أو على المستوى الخارجي (على مستوى المصالح الخارجية لإدارة الضرائب).
- استقلالية التسيير سواء تعلق الأمر بالنسبة للموارد البشرية أو الموارد المالية والمادية.
- إدخال الإعلام الآلي في كل المصالح الجبائية.

ب) إرساء نظام جبائي بسيط ومستقر في تشريعاته: كان الهدف من الإصلاح الجبائي هو نزع التعقيد والغموض من القانون الجبائي، مما يجعله نظام عصري قادر على لعب الأدوار المنوطة به.

ج) مرونة النظام الجبائي وعدالة تشريعاته: لأن أساس كل إصلاح هو محاولة الوصول إلى علاقة واضحة من خلالها إحداث تجاري بين الظروف الاقتصادية وطبيعة الضرائب الجديدة، كما حددت أهداف الإصلاح الجبائي فيما يلي:(80)[ص167]

1/أهداف اجتماعية: تتمثل في تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين فيما يلي:

- التمييز بين الأشخاص المعنوية والطبيعية وإخضاع كل طرف لمعاملة خاصة.
- التوسيع في استعمال الضريبة التصاعدية على حساب الضريبة النسبية.
- توسيع نطاق تطبيق مختلف أنواع الاقتطاعات، ومراعاة المقدرة التكليفية للمكلف والتقليل من الإعفاءات.

2/أهداف اقتصادية: وتتمثل فيما يلي:

- عدم عرقلة وسائل الإنتاج.
- توفير وسائل الإنتاج.
- توفير حوافز للقطاع الخاص وخلق لمنافسة.

3/أهداف مالية: تتمثل فيما يلي:

- زيادة نسبة الجباية العادية في تمويل الميزانية العامة، وبالتالي السعي إلى إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية.
- جعل الجباية العادية تغطي نفقات التسيير للميزانية العامة.

4/أهداف تقنية: وتتمثل فيما يلي:

- تبسيط النظام الجبائي.
- إدارة جبائية فعالة.

4. 1. 4. نتائج الإصلاح

إن تطور الجباية العادية عموما يعتبر هدف استراتيجي للإصلاح الجبائي والذي يهدف إلى تحقيق إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية وبالتالي تغطية النفقات العادية (نفقات التسيير) بالضرائب العادية لدعم الإنعاش الاقتصادي.

ولتوضيح هذا سنحاول تحليل النتائج المحققة من خلال ثلاث مراحل، الأولى من سنة 1991 إلى سنة 1994، الثانية من سنة 1995 إلى سنة 2002، والثالثة يمكن حصرها في سنة 2007.

المرحلة الأولى (من سنة 1991_1994): تتمثل فيما يلي:

أ) الضرائب المباشرة:

تبقى الضريبة على الأجور والمرتبات تتحمل العبء الكبير من مجموع الضرائب المباشرة في الدخل الإجمالي، فبلغت سنة 1991 نسبة 63%، وسنة 1992 نسبة 72.54%، سنة 1993 نسبة 69.86%، وفي سنة 1994 نسبة 63.90%، وهذا راجع إلى الاقتطاع من المنبع والتي تحد من التهرب الجبائي أما التوسع في الدخل الإجمالي (الدخول العقارية، الدخول الزراعية، والدخول الاستثمارية...)لم يكن له الأثر الإيجابي من حيث المردودية وهذا للأسباب التالية: (81) [ص 37]

- كون الضريبة على الدخل الإجمالي هي ضريبة تصريحية مما يجعل التصريحات المقدمة من طرف المكلفين لا تعبر في أغلب الأحيان عن حقيقة الأوعية الضريبية وبالتالي ضعف مردوديتها.
- إن إخضاع المداخيل الزراعية للضريبة على الدخل الإجمالي، لم يكن له أثر إيجابي في تحسين المردودية لهذه الضريبة كون هذا النشاط له خصوصيات نشاط اقتصادي، ويصعب على الإدارة الوصول إلى حقيقة المداخيل الواجبة الإخضاع.
- فيما يخص المداخيل الرأسمالية المنقولة، لم يكن لها الأثر الإيجابي من حيث المردودية المالية، وهذا لغياب سوق مالي بأتم معني الكلمة.
- أما فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات، فإن مردوديتها ضعيفة لكون المؤسسات العمومية تقريبا تعاني من وضعية مالية عسيرة، زد على ذلك ضعف القطاع الخاص، فانتقلت من 471 مليون دج سنة 1992 إلى 4697مليون دج سنة 1993 إلى 8426 مليون دج سنة 1994

ب) ***الضرائب غير المباشرة:***

كانت إيرادات الرسوم على رقم الأعمال (بما فيه الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاجTUGP، والرسم الوحيد الإجمالي على الخدمات TUGPS ، و الرسم على القيمة المضافة TVA ، والرسم الداخلي على الاستهلاكTIC ، والرسم الإضافي الخاص TSA ، ابتدءا من سنة (1994) لا تمثل إلا نسبة ضعيفة من إجمالي الإيرادات 13.20% في سنة 1991، ثم 15 % سنة 1992، ثم 15.75% سنة 1993، و12.70 % سنة 1994، والسبب يعود إلى عدم شموليتها على كل القطاعات خاصة تلك الرسوم المتمثلة في الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج، و الرسم الداخلي على الاستهلاك.

أما فيما يتعلق بحقوق التسجيل و الطابع، فالإرادات لم تشهد تطور كبير فانتقلت من 3630 مليون دينار جزائري سنة 1991 إلى 4667 مليون دينار جزائري سنة 1994 وهذا بسبب عدم شمول الإصلاح الجبائي هذا النوع من الضرائب.

المرحلة الثانية (من سنة 1995_2002) : تتمثل فيما يلي:(81)[ص38]

أ)***الضرائب المباشرة:***

تطور حجم الضريبة على الدخل الإجمالي حيث وصلت إلى 99550 مليون دج سنة 2002 على ما كانت عليه سنة 1994 حيث قدرت ب 39896 مليون دج وتتمثل الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأجور و المرتبات 89% من مجموع إيرادات الضريبة على الدخل الإجمالي، وهذا نتيجة الزيادة التي عرفتها الأجور في هذه الفترة.

أما فيما يتعلق بالضريبة على أرباح الشركات، عرفت بدورها نموا وتطورا مقدرا ب 105% نظرا لما عرفته بعض المؤسسات للقطاع العام نموا أو على الأقل استقرارا ماليا يسمح لها بأن تدفع جبايتها، كما أن القطاع الخاص أخذ يتهيكل وأصبح يؤدي التزاماته الجبائية (أي حوالي 17000 مليون دج بالمقارنة بسنة1994) .

أما فيما يخص حقوق التسجيل والطابع فقد عرفت انخفاضا بين سنتي 1994و1995 ب 8% ومرد هذا النقص هو نقص المعاملات الرأسمالية كانتقال الملكية مثلا، والغش في التصريح أثناء القيام بهذه العملية بينما شهدت بين سنتي 1995 و1997 زيادة في حقوق الطابع بقدر 44% يعود لفتح إجراء منحة العملة الصعبة للخارج مما يستلزم طوابع الدمغة لجوازات السفر ،هذه الدمغة شهدت ارتفاع بين سنتي (1996_2002) وغيرها من العمليات التي أدت إلى رفع هذه الضريبة (قسيمة السيارات، الطابع الدمغة على الوثائق الإدارية والشخصية...).

ب) ***الضرائب غير المباشرة:***

الرسم على القيمة المضافة المحصلة على المستوى الداخلي، شهد نموا في إيراداتها تقدر ب 21% للفترة 1994_1995، و 35% للفترة 1995_1996، واستمر مبلغ تحصيل الرسم في التزايد بحيث تمثل على التوالي 23.22 % سنة 1997، 24.14% سنة 1998،و 25% سنة 1999، 28% سنة 2000، و25.5% سنة 2001،و31.7%سنة 2002 هذه الزيادة راجعة إلى:

- توسيع مجال الإخضاع.
- الإدارة الجبائية بدأت تتحكم في تقنيات هذه الضريبة (خاصة من خلال المراقبة أو عن طريق إلزامية الفوترة...).

أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة المحصلة من الموارد المستوردة فقد عرفت في الفترة (1994_1995) زيادة تقدر ب 50%، أما في سنتي 1995_1996 انخفضت نسبة النمو إلى 11% وهذا استعداد الجزائر للدخول إلى المنظمة العالمية للتجارة، واستمرت في الانخفاض خلال السنوات 1998_2002 وهذا راجع للتغيرات التي شهدتها الضريبة من ناحية النسب (17% و7%) .

أما الضرائب غير المباشرة الأخرى فقد عرفت انخفاضا محسوسا في نسبة النمو بحيث قدرت ب 22 % و68 % و40 % للحق الداخلي للجعة والمواد الكحولية وحق الضمان، وهذا نتيجة لارتفاع الأسعار وانخفاض مستوى الاستهلاك الخاص بالسلع الخاصة لهذه الضريبة، (82) [ص 179] كما شهدت التقليل و إلغاء بعض الضرائب مثل الرسم الإضافي الخاص استعدادا لاتفاق الشراكة الأورو جزائرية والسعي إلى الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة.

أما فيما يتعلق بالجباية البترولية، مازالت تشكل النسبة الهائلة من موارد الدولة الجبائية، أي مازالت تمثل الحصة الكبرى أي ما يقارب 60 % سنة 2003.

المرحلة الثالثة (سنة 2007): وتتمثل فيما يلي: (83)

أ)***الضرائب المباشرة:***

تطور حجم الضرائب المباشرة بشكل كبير وهائل حيث قدرت ب 201313000 ألف دج أي ما يعادل نسبة 11.17% من المجموع العام للإيرادات، أما حصيلة التسجيل والطابع فقدرت ب 21477000 ألف دج أي ما يقدر ب 1.19% من المجموع العام للإيرادات.

كما قدرت حصيلة الرسوم المختلفة على الأعمال ب 331673000 ألف دج أي ما يعادل 18.40% من المجموع العام للإيرادات علما أن حاصل الرسوم المختلفة على الأعمال تتضمن الرسم على القيمة المضافة على المنتوجات المستوردة.

ب) ***الضرائب غير المباشرة:***

قدرت حصيلة الضرائب غير المباشرة سنة 2007 ب 900000 ألف دج ما يقدر بنسبة 0.05 % من المجموع العام للإيرادات وهي نسبة ضئيلة مقارنة مع حجم الإيرادات ومساهمة بقية العناصر الأخرى كما قدرت حصيلة الجمارك ب 120753000 ألف دج أي ما يعادل 6.69% وهي كذلك نسبة ضئيلة مقارنة بحجم المعاملات التجارية بين الجزائر وباقي الدول.

ج) الإيرادات العادية:

قدرت حصيلة الإيرادات العادية ب 23000000 ألف دج أي ما يعادل 1.27% من المجموع العام للإيرادات، كما قدرت الإيرادات الأخرى ب 130500000 ألف دج أي ما يعادل نسبة 7.24%.وبذلك قدرت الموارد العادية ب 829616000 ألف دج أي ما يعادل نسبة 46.01%وهي أقل من الجباية البترولية التي أخذت حصة الأسد ب 973000000ألف دج أي ما يعادل 53.97%على الرغم من الخطة التنموية التي اتبعتها الجزائر في المجال الاقتصادي للمرحلة 2005_2009 والتي جاءت ضمنها تعزيزات لدعم النظام الجبائي.

ولعل أهم شيء جاء ضمن هذا الإصلاح هو خلق ضرائب جديدة لتوسيع القاعدة الضريبية حيث تغير هيكل النظام الجبائي الجزائري بشكل كبير بعد إصلاح سنة 1992 وما لحقته من تعديلات حيث سنتناول دراسة هيكل النظام الجبائي الجزائري في المبحث التالي.

4. 2. هيكل النظام الجبائي الجزائري

إن النظام الجبائي الجزائري قد تأثر بالنظام الجبائي الفرنسي رغم كل الإصلاحات والتعديلات التي اتبعتها الجزائر منذ 1992 والتي كانت تسعى إلى الانتقال من نظام الضريبة المتعددة على فروع الدخل إلى نظام الضريبة الموحدة، حيث أن الضريبة على الدخل في الجزائر تفقد فاعليتها كباقي الدول المتقدمة كون أن الميزات الأساسية التي تجعل من هذه الضريبة ذات إنتاجية وفاعلية مفتقدة، كما أن المداخيل في الجزائر في الغالب هي تحتل المستويات المتدنية.(84)

4. 2. 1. الضريبة على الدخل الإجمالي

نصت المادة الأولى (01) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه تفرض هذه الضريبة على الدخل الإجمالي الصافي للمكلف وتتسم هذه الضريبة بكونها سنوية، وحيدة، تفرض على الأشخاص الطبيعية وشركات الأشخاص، إجمالية تصاعدية(باستثناء بعض المداخيل التي تقتطع من المصدر من غير الأجور والمرتبات فإنها تخضع لمعدل نسبي).

4. 2. 1. 1. الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي

حددت المواد (03)و(04) و(07) من قانون الضرائب المباشرة الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي كما يلي:(85) [ص 71]

- الأشخاص الموجود موطن تكليفهم في الجزائر.
- الأشخاص الذين موطن تكليفهم خارج الجزائر والتي تكون عائداتهم من مصدر جزائري.
- الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية، والذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يخول فرض الضريبة عليهم في الجزائر بمقتضى اتفاقيات جبائية تم إبرامها مع دول أخرى.
- أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم.
- الشركاء في شركات الأشخاص.
- شركاء الشركات المهنية المشكلة من أجل الممارسة المشتركة لمهنة أعضائها.
- أعضاء الشركات المدنية لنفس النظام الذي تخضع له الشركات باسم جماعي شريطة ألا تشكل هذه الشركات في شكل شركة أسهم أو شركة محدودة المسؤولية أو تنص قوانينها الأساسية على المسؤولية غير المحدودة للشركات فيما يخص ديون الشركة.
- أعضاء الجمعيات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محدودة فيها.

4. 2. 1. 2. تحديد نطاق أو مجال الضريبة على الدخل الإجمالي

يتكون وعائها من مجموع المداخيل الصافية التالية: (85)[ص72]

- أرباح المهن غير التجارية.
- الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية.

- المداخيل الناتجة عن تأجير الأملاك المبنية وغير المبنية.
- مداخيل رؤوس الأموال المنقولة.
- المرتبات والأجور والمنح والريوع العمومية.
- الفوائض القيمة المترتبة عن التنازل مقابل العقارات المبنية وغير المبنية والحقوق المتعلقة بها.
- المداخيل الفلاحية.

تتصف الضريبة على الدخل الإجمالي بالبساطة سواء بالنسبة للمكلف أو الإدارة بحيث أن المكلفون بها مطالبون بدفع ضريبة واحدة على الدخل رغم تعدد وتنوع مصادرها.

4. 2. 1. 3. تحديد وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي

يتحدد وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي باختيار أساس فرض الضريبة أي يتعين الشكل الملموس للمادة التي تفرض عليها، من حيث وعائها تنقسم الضريبة إلى ضرائب على الأشخاص وضرائب على الأموال.

فالضرائب على الأشخاص تتخذ من الوجود الإنساني للأفراد داخل الدولة محلا لفرض الضريبة دون النظر إلى الثروات التي تخصهم أو الدخول التي يحققونها فهي تفرض دون اعتداد المقدرة التكلفية للأفراد، لذا حلت محلها الضرائب على الأموال كونها أكثر ترجمة للمقدرة التكليفية للمكلفين كما أنها تتميز بالسهولة النسبية في تقدير المادة الخاضعة للضريبة.

وكذلك تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي كل من:(86) [ص 127]

- فوائد القروض لأغراض مهنية.
- معاشات التغذية.
- بوليصة التأمين المبرمة من طرف المالك.
- اشتراكات التأمين على الشيخوخة.

4. 2. 1. 4. ربط الضريبة على الدخل الإجمالي

بمعنى تحديد مقدار الضريبة الواجبة الدفع للخزينة العمومية، ويتحدد مقدار الضريبة من خلال تطبيق سعر أو معدل أو نسبة معينة على المادة الخاضعة للضريبة.

أولا: تقدير وعاء الضريبة

ويتشكل أساسا من المجموع الإجمالي لمختلف فئات المداخيل والأرباح السابقة الذكر.

ثانيا: سعر الضريبة

تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي حسب الجدول التصاعدي التالي:

الجدول رقم(3): يظهر التصاعد بالشرائح (87) [ص5]

قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)	نسبة الضريبة (%)
لا يتجاوز 120000دج	%0
من 120001دج إلى 360000دج	%20
من 360001دج إلى 1440000دج	%30
أكثر من 1440000دج	%35

4. 2. 1. 5. المداخيل المعفية من الضريبة على الدخل الإجمالي

تعتبر مداخيل الأصناف التالية معفية من الضريبة على الدخل الإجمالي وهي تتمثل فيما يلي:

أولا: إعفاءات تتعلق بالأرباح الصناعية والتجارية والحرفية

ونميز فيها إعفاءات دائمة وأخرى مؤقتة:

أ) إعفاءات دائمة:وتتمثل هذه الإعفاءات في الأرباح المحققة من طرف المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا الهياكل التابعة لها، والإيرادات المحققة من طرف الفرق التي تمارس نشاطات مسرحية.

ب) إعفاءات مؤقتة: تستفيد من الإعفاءات لمدة 10 سنوات، الأرباح المحققة من طرف الحرفيين التقليديين وكذا الذين يمارسون نشاط حرفي فني، وكذا يستفيد من إعفاء لمدة (03) سنوات، الأرباح المحققة من طرف شباب مؤهل للاستثمار بمساعدة الصندوق الوطني لتدعيم تشغيل الشباب وترفع مدته إلى (06) سنوات في المناطق التي يجب ترقيتها.

ثانيا: إعفاءات تتعلق بالمداخيل الزراعية

تنقسم هي الأخرى إلى إعفاءات دائمة وأخرى مؤقتة *:*

أ) إعفاءات دائمة :تستفيد من إعفاء كلي ودائم من الضريبة على الدخل الإجمالي المداخيل المتأتية من زراعة الحبوب والخضر الجافة.

ب) إعفاءات مؤقتة: تستفيد من الإعفاءات لمدة 10 سنوات المداخيل الناتجة عن نشاطات زراعية وتربية الحيوانات الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا والمداخيل المتأتية من النشاطات الفلاحية وتربية الحيوانات، الممارسة في منطقة جبلية.(85) [ص 74]

<u>ثالثا: إعفاءات خاصة بالرواتب والأجور والمنح والريوع</u>

وتنقسم إلى إعفاءات دائمة حيث تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي:

- الأشخاص ذوي الجنسية الأجنبية والذين يعملون في الجزائر في إطار مساعدة بدون مقابل منصوص عليها في إنفاق دولي.
- الأشخاص ذوي جنسية أجنبية والذين يعملون في المخازن المركزية للتموين.
- الأجور والمكافآت المدفوعة في إطار برامج موجهة لتشغيل الشباب.
- مداخيل العمال المعوقين التي تقل عن 15000 دج.
- التعويضات المؤقتة، المنح والريوع المدفوعة لضحايا حوادث العمال أو لذوي حقوقهم.
- منح البطالة والتعويضات والمنح المدفوعة من قبل الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية تطبيقا للقوانين والمراسيم الخاصة بالمساعدة والتأمين.
- الريوع المدفوعة كتعويضات عن الضرر.
- منح المجاهدين، الأرامل والمصابون من جراء وقائع حرب التحرير.
- المنح المدفوعة بصفة إلزامية على إثر قرار المحكمة.
- تعويض التسريح.

ووفقا لقانون المالية لسنة 2008 تستفيد المداخيل المذكورة في المادة 66 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من تخفيض نسبي في الضريبة الإجمالية يساوي نسبة 40% غير انه لا يمكن أن يقل هذا التخفيض عن 12000دج /سنويا أو يزيد عن 18000دج /سنويا (أي بين 1000و1500دج/شهريا), فضلا عن ذلك يطبق تخفيض قدروه 20% على المرتبات.

كما تحدد نسبة الاقتطاع من المصدر المطبق على الحوا صل المنصوص عليها في المواد من 45الى 48 ب 15% محررة من الضريبة.

وتخفض هذه النسبة إلى 10% بالنسبة للحوا صل المقبوضة من طرف أشخاص آخرين غير أولئك المشار إليهم في الفقرة 2من المادة 54 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.(87)[ص5]

4. 2. 2.الضريبة على أرباح الشركات

بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991م ووفقا لما ورد في نص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أنشئت ضريبة سنوية، وحيدة، عامة نسبية وتصريحية على مجموع الأرباح والمداخيل المحققة من طرف المؤسسات والأشخاص المعنويين.

4. 2. 2. 1. الأشخاص الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات

تطبق هذه الضريبة على أرباح الشركات والمؤسسات والأشخاص المعنويين، وقد منح قانون الضرائب المباشرة لشركات الأشخاص حق الاختيار في الخضوع لهذه الضريبة على أن يكون الاختيار بصفة نهائية وعلى هذا الأساس ووفق معيار درجة الإلزامية تم تصنيف خضوع هذه الشركات إلى ما يلي: (88)

أ) الشركات الخاضعة إجباريا للضريبة على أرباح الشركات: تفرض الضريبة على أرباح الشركات المحققة من طرف شركات الأموال والمذكورة في القانون التجاري وهي كالآتي:

- شركات ذات الأسهم SPA.
- شركات ذات المسؤولية المحدودة SARL.
- مؤسسات ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة EURL.
- شركة التوصية بالأسهم.
- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.
- الشركات المدنية المتكونة تحت شكل شركة أسهم.
- المؤسسات، المنشآت، الديوان والإدارة ذات الطابع الصناعي والتجاري والفلاحي والبنكي.
- التعاونيات وفروعها باستثناء الشركات المعنية والمصرح بها في القانون الجبائي وكل المنظمات العامة ذات هدف مربح.

ب) الشركات الخاضعة اختياريا للضريبة على أرباح الشركات: نص المشرع الجبائي في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة على إمكانية الخضوع بصفة اختيارية للضريبة على أرباح الشركات بالنسبة لشركات الأشخاص وقد حددها كما يلي:

- شركات التضامنSNC.
- شركات التوصية البسيطة.

- جمعيات المساهمة التي لا تتدرج تحت شكل الشركات ذات الأسهم.
- الشركات المدنية التي تتدرج تحت شكل الشركات ذات الأسهم.

يتم الخضوع الاختياري بتقديم طلب في هذا الغرض إلى مفتشية الضرائب التي تنتمي إليها المؤسسة إقليميا من طرف الشركة المعنية.

وتجدر الإشارة إلى أن هذا الاختيار يتم بصفة نهائية ويطبق على مدى حياة الشركة.

4. 2. 2. 2. تحديد نطاق أو مجال الضريبة على أرباح الشركات

يتشكل أساس الضريبة على أرباح الشركات من ناتج الفرق بين الإيرادات التي تحققها المؤسسة(مبيعات وإيرادات استثنائية) منقوصا منها الأعباء والتكاليف التي تتحملها المؤسسة في إطار ممارسة نشاطها من أعباء مالية ومؤونات واهتلاكات وضرائب ورسوم مهنية...الخ هذا الفرق يعبر عن الربح الصافي الخاضع للضريبة و بذلك يتحدد مجال الخضوع للضريبة على أرباح الشركات من خلال دراسة: (مجالها الإقليمي، مكان الخضوع لها، فترة الخضوع لها)

أولا: المجال الإقليمي للضريبة على أرباح الشركات

نص المشرع الجزائري في المادة(137) من قانون الضرائب المباشرة على أن الأرباح التي تخضع للضريبة على أرباح الشركات هي الأرباح والمداخيل المحققة في الجزائر.(88)

وتعتبر أرباحا محققة بالجزائر على الخصوص:

- الأرباح المحققة في شكل شركات والعائدة من الممارسة العادية لنشاط ذي طابع صناعي أو تجاري أو فلاحي عند عدم وجود إقامة ثابتة.
- أرباح المؤسسات التي وإن كانت لا تملك إقامة أو ممثلين إلا أنها تمارس بصفة مباشرة أو غير مباشرة، نشاط يتمثل في إنجاز حلقة كاملة من العمليات التجارية، وهي مجبرة على الأخذ بالمحاسبة وتحديد النتائج المحققة.
- أرباح المؤسسات التي تستعين في الجزائر بممثلين ليست لهم شخصية مهنية متميزة عن هذه المؤسسات.

فيما يخص الشركات التي تحقق نشاطات داخل وخارج الجزائر في آن واحد فإن الربح الذي يؤخذ بعين الاعتبار هو ذلك الذي ينتج عن نشاطها الداخلي الذي يترتب عن مسك محاسبة صحيحة تبرز النشاطات الداخلية فقط، ماعدا حالة إثبات العكس من خلال مسك محاسبتين متباينتين.

ثانيا: مكان الخضوع للضريبة على أرباح الشركات

طبقا لأحكام المادة (149) من قانون الضرائب المباشرة (88) تؤسس الضريبة على أرباح الشركات باسم الأشخاص المعنويين في مقرها الاجتماعي أو المنشأة الرئيسية، ويقصد بالمقر الاجتماعي المكان الذي تتواجد فيه إدارة أعمال المؤسسة كما هو مشار إليه في نظام المؤسسة، أما المنشأة الرئيسية فهي المكان الذي فيه الإدارة أو التسيير الإداري لمجموع الوحدات التقنية أو المنشآت الفرعية فيما يخص المؤسسات الأجنبية التي ليس لها منشأة مستقرة فهي ملزمة بتعيين لدى الإدارة الجبائية الجزائرية ممثل قاطن بالجزائر وهذا لأداء كل الإجراءات التي تخضع لها المؤسسات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.

ثالثا:فترة الخضوع للضريبة على أرباح الشركات

وفق مبدأ الضريبة السنوية، تدفع الشركات في كل سنة الضريبة على الربح المحقق خلال الدورة السابقة، فالربح المحقق خلال الدورة "ن" يصرح به قبل 1أفريل من سنة "ن+1".

4. 2. 2. 3. ربط الضريبة

الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتائج مجموع العمليات مهما كانت طبيعتها والمحققة من طرف المؤسسات بما في ذلك، على الخصوص التنازلات عن أي عنصر من الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته.

أما فيما يخص النسب الخاصة بهذه الضريبة، فمن خلال تتبعنا للقوانين المتعلقة بتشريع هذا النوع من التكيف الضريبي فإنه يمكن استنتاج ثلاث أنواع من النسب المطبقة:(89) [ص 03]

أولا: المعدل العام (العادي) والمطبق على أرباح الشركات فتبلغ نسبته بموجب قانون المالية لسنة 2006 (25%) كمعدل عادي على أرباح الشركات.

ثانيا: المعدل المخفض والخاص بالأرباح التي يعود استثمارها فحددت النسبة ب (12.5%) وهذا المعدل مرتبط ببعض الشروط وهي:

أ) مسك محاسبة منتظمة.

ب) تقديم تصريح واضح فيه قيمة الأرباح المعاد استثمارها

ويكون مرفقا ببيان توضيح فيه الاستثمارات المحققة، كما يشترط للاستفادة من هذا التخفيض تخصيص هذه الاستثمارات في مجالات تخص عملية توسيع وتنمية هذه المؤسسة.

أما بالنسبة للاقتطاعات من المصدر فتتحدد نسبة الاقتطاعات كما يلي:

أ) معدل عائدات الديون والودائع والكفالات، يقدر ب 10% يمثل الاقتطاع المتعلق بهذه الودائع دينا ضريبيا يخصم من قرض الضريبة النهائي.

ب) نسبة (24%) على كل من:

- المبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات.
- المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدي أو تستغل في الجزائر.
- الحاصلات المدفوعة للمخترعين والمقيمين في الخارج إما بموجب امتياز رخصة استغلال براعتهم، وإما بموجب التنازل عن علامات الصنع أو أسلوبه أو صيغته أو منح امتياز ذلك.

ج) معدل شركات النقل البحري الأجنبية قدر ب(10%) مع الإشارة إلى أن هذه الشركات تخضع لمبدأ المعاملة بالمثل.

4. 2. 2. 4. الإعفاءات الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات

لقد وضع المشرع الجبائي بعض الإعفاءات على الضريبة على أرباح الشركات لغرض تشجيع المؤسسات على الاستثمار في أنشطة معينة ووفق السياسة المتبعة لترقية ودعم الاستثمار، حيث يمكن إدراج أهمها فيما يلي: (88)

- تستفيد النشاطات الممارسة من طرف الشباب المستثمر والمستفيد من إعانة الصندوق الوطني لتدعيم تشغيل الشباب من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث سنوات ابتداءا من تاريخ الشروع في الاستغلال.
- تعفى التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات التي تمارس نشاطا مسرحيا.
- صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية والتأمين والمحققة خصيصا مع شركائها.
- التعاونيات الفلاحية للتموين والشراء كذا الاتحادات المستفيدة من الاعتماد المستخرج من طرف المصالح المؤهلة لوزارة الفلاحة والمسير طبقا للأحكام القانونية التنظيمية التي تنظمها باستثناء العمليات مع المستعملين غير الشركاء.
- الشركات التعاونية لإنتاج، تحويل وحفظ وبيع المنتجات الفلاحية وكذا اتحاداتها المعتمدة حسب نفس الشروط المنصوص عليها في التشريع الجبائي والمسيرة طبقا للأحكام القانونية أو التنظيمية التي تسيرها باستثناء العمليات التالية:

أ) مبيعات محققة في محلات التجزئة المنفصلة عن مؤسساتها الرئيسية.

ب) عمليات التحويل التي تخص المنتجات أو شبه المنتجات باستثناء تلك الموجهة لتغذية الإنسان والحيوان أو يمكن استعمالها كمواد أولية في الفلاحة أو الصناعة.

ج)عمليات محققة مع المستعملين غير الشركاء والتي رخصت بها التعاونيات أو اضطرت لقبولها.

4. 2. 3. الضريبة على الأملاك والإنفاق

حيث يتم تحديد الضريبة على الأملاك والإنفاق وفق أسس ومعايير محددة.

4. 2. 3. 1. الضريبة على الأملاك

يتحدد مجال تطبيق هذه الضريبة فيما يلي:(86) [ص 151]

أ) الأشخاص الخاضعون للضريبة: هم الأشخاص الطبيعيون:

- الذين يوجد مقرهم الجبائي بالنسبة لأملاكهم الموجودة بالجزائر أو خارج الجزائر.
- الذين ليس لهم مقرا جبائيا بالجزائر، بالنسبة لأملاكهم الموجودة بالجزائر.

ب) الأملاك الخاضعة للضريبة:

- الأملاك العقارية: الملكيات المبنية والملكيات غير المبنية.
- الأموال المنقولة: السيارات، سفن النزهة، طائرات النزهة، الخيول.

ج)الأساس الخاضع للضريبة:

تستحق على القيمة الصافية لمجموع الأملاك، الحقوق والقيم الخاضعة للضريبة التي يمتلكها الأشخاص بحيث يتعدى مبلغها 12000000دج في 1 جانفي من كل سنة: وتتضمن جميع الأملاك الخاضعة للضريبة التابعة للأشخاص الطبيعيين وأولادهم القصر.

د)نسبة الضريبة:

نحددها في الجدول التالي:

الجدول رقم (4):الضرائب على الأملاك

قسط القيمة الصافية من الأملاك الخاضعة للضريبة(دج)	النسبة%
يقل أو يساوي 12000000دج	%0
من 12000001دج إلى 18000000دج	%0.5
من 18000001دج إلى 22000000دج	%1
من 22000001دج إلى 30000000دج	%1.5
من30000001دج إلى 50000000دج	%2
يفوق 50000000دج	%2.5

ه)الإعفاءات: تعفى من الضريبة على الأملاك:(90)

- قيمة رسملة الريوع التي تشكلت في إطار نشاط مهني لدى هيئات تأسيسه مقابل دفع علاوات دورية والمقسوطة بصفة منتظمة لمدة خمسة عشرة سنة على الأقل والتي يشترط في بدء الانتفاع بها إنهاء النشاط المهني الذي تم دفع العلاوات.
- الأملاك المهنية الضرورية لتأدية نشاط صناعي أو تجاري أو حرفي أو فلاحي أو نشاط حر والمستعملة في إطار هذه النشاطات.
- حصص وأسهم الشركات.

غير أنها لا تعتبر كأملاك مهنية، حصص وأسهم الشركات التي يكون نشاطها الأساسي تسيير الأملاك المنقولة أو العقارية الخاصة بها وهي بالتالي خاضعة للضريبة.

4. 2. 3. 2. الرسم على القيمة المضافة

بمقتضى القانون 39/90 المؤرخ في 1990/12/31 والمتعلق بقانون المالية سنة 1991 أنشئ عن طريق أحكام المادة قانون الرسم على القيمة المضافة والرسم على العمليات البنكية والتأمينات وبموجب القانون رقم 25/91 المؤرخ في 1991/12/18 والمتعلق بقانون المالية لسنة 1992 دخل حيز التطبيق بعد استكمال فصوله المرتبطة بتحديد النسب ونظام الإعفاءات وأنظمة خاصة، ويمكن تحديد مجال تطبيق هذا الرسم فيما يلي: (85) [ص 126]

أولا: العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا

- العمليات المتعلقة بنشاط صناعي أو تجاري أو حرفي المنجزة من طرف الخاضعين للرسم.
- العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين.
- العمليات المحققة من ممارسة مهنة حرة.
- العمليات المتعلقة بالأشغال العقارية.
- عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى ونشاطات التجارة المتعددة وكذا تجارة التجزئة والجملة.
- عمليات الإيجار، وأداء الخدمات وأعمال الدراسات والبحث.
- الحفلات الفنية والألعاب والتسليات بمختلف أنواعها التي ينظمها أي من الأشخاص.

ثانيا: العمليات الخاضعة للرسم اختياريا

- العمليات الموجهة للتصدير.
- العمليات المنجزة لفائدة الشركات البترولية.

ثالثا: الخضعون للرسم

- المنتجون والبائعون بالجملة.
- المستوردون.
- البائعون بالتجزئة.

رابعا:الأساس الخاضع للرسم

يشمل رقم الأعمال الخاضع للرسم، ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما في ذلك: كل المصاريف والحقوق والرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاتها، حيث حددت معدلاته كما يلي:(91)

أ) المعدل العادي 17%

يطبق هذا المعدل على المنتوجات والبضائع والخدمات والعمليات التي لا تخضع بصراحة إلى المعدل المنخفض7%.

ب) المعدل المنخفض7%

تمثل السلع والخدمات التي تمثل منفعة خاصة على الصعيد الاقتصادي الاجتماعي أو الثقافي، إذ يطبق على المنتوجات، الأموال، الأدوات والبضائع المشار إليها في المادة 22 من قانون الرسم على القيمة المضافة والتي تمنح حق الخصم.

خامسا: الإعفاءات

ينص قانون الرسم على القيمة المضافة على جملة من الإعفاءات في النظام الداخلي على غرارها في الاستيراد والتصدير وذلك لغرض اقتصادي، اجتماعي، ثقافي أو تقني... الخ، ويتم الإعفاء من هذا الرسم بموجب قرار يصدره المدير العام للضرائب.

حيث توجد إعفاءات تتعلق بالأشخاص والمؤسسات المعتمدة من طرف الوكالة الوطنية لتشغيل الشباب والديوان الوطني لتطوير الاستثمار وبعض نشاطات الملاحة البحرية، كل هذه تعتبر إعفاءات مؤقتة.

4. 2. 3. 3. الرسم الداخلي على الاستهلاك

يتحدد الرسم الداخلي على الاستهلاك كما يلي:

أ) مجال التطبيق: الجعة، السجائر، السيجار، تبغ التدخين، تبغ النشق والمضغ والكبريت.

ب) أساس فرض الرسم: يتم حساب الرسم على الأساس المعبر عنه بالحجم (هيكتولتر) بالنسبة للجعة، وبالوزن (الكيلوغرام) بالنسبة للمنتوجات التبغية، أما بالنسبة للكبريت يتم حسابه على أساس 100 علبة تحتوي كل واحدة منها على 40 عودا.

ج)النسب المطبقة:

- الجعة: 3610000دج هكلتر
- المواد التبغية والكبريت:

التبغ الأسود:104000دج/كلغ.

التبغ الأشقر: 126000دج/كلغ.

السيجار: 147000دج/كلغ.

تبغ للتدخين: 62000دج/كلغ.

تبغ للنشق و المضغ: 71000دج/كلغ .

الكبريت: 2600دج/لكل 100 علبة.

(على أن تحتوي كل علبة على 40 عود على الأقل)

وبموجب قانون المالية لسنة 2005 تتمم أحكام المادة 299 من قانون الضرائب المباشرة وتحرر كما يلي: (92)

المادة 229: يجب أن يتخذ صناع التبغ المعتمدون قانونا صفة المودع وجوبا ويخضعون للالتزامات التالية:

1. المحاسبة حسب المواد: ينبغي أن تمسك في المصانع إجباريا ثلاث حسابات:

أ) حساب التبغ في شكل أوراق ومواد أولية.

ب) حساب الصنع.

ج) حساب المواد المصنوعة.

2.الخضوع لقواعد الرقابة:

أ) يرخص للإدارة الجبائية لممارسة صنع التبغ، أن تنصب داخل كل مصنع عونين اثنين على الأقل برتبة مراقب على الأقل تابعين للمفتشية المختصة إقليميا، يكلفان بمراقبة حركة المواد والحسابات المذكورة.

ب) يتعين على صناع التبغ أن يضعوا تحت تصرف الإدارة الجبائية داخل كل مصنع من مصانعهم، مكتبا يقفل بمفتاح ولوازم ضرورية لممارسة نشاط كل عون.

4. 2. 3. 4. الرسم على المنتوجات البترولية

يتم تحديد الرسم على المنتوجات البترولية كما يلي:

أولا: مجال التطبيق

البنزين، زيت الفيول، غاز أويل، غاز البترول المميع(الوقود)، البر وبان، البوتان.

ثانيا: أساس فرض الرسم

وتتمثل في قيمة المنتوجات الخاضعة للرسم الموجهة للاستهلاك.

ثالثا: التعريفات المطبقة

نحددها في الجدول التالي:

الجدول رقم (5)التعريفات المطبقة على المنتوجات البترولية

تعيين المواد	المبلغ(دج)/هكتولتر
البنزين الممتاز	1.00
البنزين العادي	1.00
البنزين الخالي من الرصاص	1.00
غاز أويل	1.00
غاز البترول المميع(الوقود)	1.00

وبموجب قانون المالية لسنة 2007 تعدل المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال على أنه يحدد المعدل المخفض للرسم على القيمة المضافة 7% ويطبق على فيول أويل الثقيل والغاز أويل والبوتان والبروبان وخليطها المستهلك في شكل غاز بترول مميع وخاصة كوقود (83) [ص 10] وذلك في إطار تشجيع استهلاك المصادر الأكثر وفرة والأكثر نظافة.

4. 2. 4. ضرائب أخرى

حيث سنتطرق إلى كل من الرسم على النشاط المهني والدفع الجزافي الرسم العقاري وكذا رسم التطهير.

4. 2. 4. 1. الرسم على النشاط المهني

أنشئ هذا الرسم بموجب قانون المالية لسنة 1996، وذلك بعملية إدماج كل من الرسم على النشاط الصناعي والتجاري(TAIC) والرسم على النشاط غير التجاري(TANC):(91)

أ) مجال التطبيق:

الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الذين يمارسون نشاط تخضع عائداته:

- الضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح الصناعية والتجارية.
- الضريبة على أرباح الشركات

الأشخاص الطبيعيون الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي، فئة الأرباح غير الصناعية باستثناء مسيري الشركات ذات المسؤولية المحدودة الحاصلين على أغلبية الأسهم.

ب) الأساس الخاضع للضريبة:

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

لتحديد الأساس الخاضع للضريبة: يجب الأخذ في الحسبان، التخفيضات المقدرة ب 30%، 50 %، و75% المنصوص عليها في القانون لصالح بعض العمليات.

- الإيرادات المهنية بدون الرسم على القيمة المضافة.

ج) معدل الإخضاع الضريبي:

يحدد الرسم على النشاط المهني ب 2%.

د)الإعفاءات:

تستفيد الأنشطة الممارسة من قبل الشباب المستثمر المستفيد من دعم الصندوق الوطني لتدعيم التشغيل من إعفاء الرسم على النشاط المهني لمدة ثلاث سنوات اعتبارا من تاريخ انطلاق الاستغلال.

- تمدد هذه الفترة إلى 06 سنوات، إذا تمت ممارسة النشاط المهني في منطقة يجب ترقيتها.
- لا يدرج ضمن رقم الأعمال المعتمد كأساس لحساب الرسم على النشاط المهني.
- رقم الأعمال الذي لا يتجاوز 80000دج ، إذ تعلق الأمر بمكلفين بالضريبة يتمثل نشاطهم الرئيسي في بيع السلع والأشياء والأدوات والمواد المأخوذة أو المستهلكة في عين المكان أو 50000دج إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة في مجال تقديم الخدمات.

للاستفادة من هذه المزايا، يتعين على الأشخاص الطبيعيين أن يمارسوا أنشطتهم بأنفسهم دون مساعدة أي شخص أخر

4. 2. 4. 2. الرسم العقاري

يتحدد الرسم العقاري كما يلي: (92)

أ)مجال التطبيق:

1. الملكيات المبنية:

- الملكيات المبنية.
- المنشآت المخصصة لإيواء الأشخاص.
- المنشآت التجارية الكائنة في محيط المطارات والموانئ ومحطات السكك الحديدية.

- أرضيات البنايات.
- الأراضي غير المزروعة والمستخدمة لأغراض تجارية أو صناعية.

2. الملكيات غير المبنية:

- الملكيات غير المبنية.
- الأراضي الفلاحية.
- المحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم المكشوفة.

ب) <u>الأساس الخاضع للضريبة</u>:

بالنسبة للملكيات المبنية:

- ينتج الأساس الضريبي من حاصل القيمة الإيجارية الجبائية المعبر عنها بالمتر المربع للملكية المبنية، في المساحة الخاضعة للضريبة مع تطبيق تخفيض بنسبة 2 % سنويا، مراعاة لقدم البناية، لكن دون أن يتجاوز هذا التخفيض حدا أقصى قدره 40%.
- بالنسبة للمصنع هذا المعدل محدد ب 50%.

بالنسبة للملكيات غير المبنية:

ينتج أساس فرض الضريبة من حاصل القيمة الإيجارية الجبائية للملكيات غير المبنية المعبر عنها بالمتر المربع أو الهكتار الواحد في المساحة الخاضعة للضريبة.

معدلات فرض الضريبة:

- الملكيات المبنية:
  - بالنسبة للملكيات المبنية ذاتها 3%.
  - الملكيات المبنية ذات الاستعمال السكني التي يملكها أشخاص طبيعيون والواقعة في المناطق المحددة عن طريق التنظيم وغير مشغولة سواء بصفة شخصية وعائلية، أو عن طريق الكراء أو الإيجار 10%.
- الأراضي حسب الملكية المبنية:
  - 5% عندما تساوي مساحتها أقل عن 500م^2
  - 7% عندما تتجاوز مساحتها 500م^2 وتساوي أو تقل عن 1000م^2
  - 10% عندما تفوق مساحتها 1000م^2
- الملكيات غير المبنية:
  - ملكيات غير مبنية متواجدة في مناطق عمرانية 5%.
- أراضي عمرانية:
  - 5% عندما تساوي مساحتها أقل عن 500م^2
  - 7% عندما تتجاوز مساحتها 500م^2 وتساوي أو تقل عن 1000م^2

- 10% عندما تفوق مساحتها 1000م^2
- 3% بالنسبة للأراضي الفلاحية.

ج)<u>الإعفاءات</u>:

هناك إعفاءات دائمة وأخرى مؤقتة:

<u>1/إعفاءات دائمة:</u>

- تعفى من الرسم العقاري المطبق على الملكيات المبنية بشرطين وهما أن تكون مخصصة للمصلحة العامة أو ذات منفعة عامة وأن تكون مصدر للدخل والعقارات التابعة للدولة والولايات والبلديات.
- كما تعفى أيضا من الرسم العقاري المطبق على الملكيات المبنية كالبنايات المخصصة للقيام بالشعائر الدينية والعقارات التابعة للدول الأجنبية والمخصصة للإقامة الرسمية لبعثاتهم الدبلوماسية.

<u>2/إعفاءات مؤقتة:</u>

- تعفى من الرسم العقاري المطبق على الأملاك المبنية:
  - العقارات أو أجزاء العقارات المصرح بأنها غير صحية أو التي هي على وشك الانهيار والتي أبطل تخصيصها.
  - الملكيات المبنية التي تشكل الملكية الوحيدة والسكن الرئيسي لمالكيها شريطة توافر الشرطين التاليين:
    * ألا يتجاوز المبلغ السنوي للضريبة 800دج.
    * ألا يتجاوز الدخل الشهري للخاضعين للضريبة المعنيين مرتين الأجر الأدنى الوطني المضمون.

غير أنه يتعين على الأشخاص المعنيين دفع مساهمة سنوية قدرها 100دج والسكن الاجتماعي التابع للقطاع العام والمخصص للكراء.

- تعفي من الرسم العقاري المطبق على الملكيات غير المبنية:
  - الأملاك التابعة للدولة والولايات والبلديات والمؤسسات العمومية العلمية أو التعليمية أو الإسعافية، عندما تكون مخصصة لنشاط ذي منفعة عامة.
  - الأراضي التي تشغلها السكك الحديدية.
  - أملاك الوقف العمومية، المشكلة من ملكيات غير مبنية.(93)[ص10]

4. 2. 4. 3. رسم التطهير

يتحدد رسم التطهير كما يلي: (94)

أ) مجال التطبيق:

يطبق في البلديات التي تشغل فيها مصلحة رفع القمامات المنزلية يتحمل الرسم المستأجر الذي يمكن أن يطالب من المالك بدفع الرسم بصفة تضامنية.

- معدلات فرض الضريبة: يحدد مبلغ الرسم على النحو الأتي:
  - ما بين 500دج و1000دج على كل ذي استعمال سكني.
  - ما بين 1000دج و 10000دج على كل محل ذي استعمال مهني أو تجاري أو حرفي أو ما شابه.
  - ما بين 5000دج و20000دج على كل أرض مهنية للتخييم والمقطورات.
  - ما بين 10000دج و100000دج على كل محل ذي استعمال صناعي أو تجاري أو حرفي أو ما شابه، ينتج كمية من النفايات تفوق الأصناف المذكورة أعلاه.

تتحدد التعريفات المطبقة في كل بلدية بقرار من رئيس المجلس الشعبي البلدي بناءا على مداولة المجلس وبعد أخذ رأي السلطة الوصية.

ب) الإعفاءات:

تعفى الملكيات غير المستفيدة من خدمات دفع القمامات المنزلية من دفع رسم التطهير، وبناءا على قانون المالية 2007 (الجريدة الرسمية رقم 06/82) استحداث المشرع الجزائر بموجب القانون رقم 24/06 الصادر في 26 ديسمبر نمط ضريبي جديد هو نظام وضريبة في نفس الوقت سميت باسم الضريبة الجزافية الوحيدة حيث سنتطرق إلى ذلك بتفصيل في إطار تقييم النظام الجبائي الجزائري وسعيه لتسهيل الإجراءات الجبائية وتبسيط التشريع الجبائي.

4. 3. دراسة تقييميه للنظام الجبائى الجزائري

حتى نتمكن من دراسة النظام الجبائي الجزائري نقوم بتقسيمه إلى أنظمة جزئية، هذه الأنظمة تمثل أطرافا في هذا النظام، وبالحكم على هذه الأنظمة يتم الحكم على النظام الجبائي ككل.

4. 3. 1. دائرة التشريع الجبائي

للتشريع دور مهم في ضبط السلوك، والثغرات الموجودة في القانون الجبائي، لذا سعى المشرع الجزائري إلى إجراء إصلاحات وتعديلات ولعل من أهمها التعديل الذي جاء وفقا للقانون المالية 2007، حيث سعى المشرع وفي إطار تسهيل الإجراءات الجبائية وتبسيط التشريع الجبائي إلى استحداث نمط ضريبي جديد وذلك بموجب القانون (06-24) الصادر في ديسمبر 2006.

4. 3. 1. 1. الضريبة الجزافية الوحيدة

تتضمن الجريدة الرسمية رقم 2006/82 نمط ضريبي جديد هو نظام وضريبة في نفس الوقت، نظام من حيث طبيعة إجراءاته وضريبة من حيث مفهومه، وتسميته الضريبة الجزافية الوحيدة "ifu" الذي عوض الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم عل النشاط المهني، وكذا الرسم على القيمة المضافة التي يحتويها النظام الجزافي في النظام الضريبي السابق وعليه سعى المشرع إلى تبسيط مفهوم وإجراءات الجباية بالنسبة لهذه الشريحة إلى أبعد حد ممكن.

إن هذا النمط يتماشى مع الإصلاحات الجبائية الهيكلية التي باشرتها الدولة من خلال إنشائها مديرية المؤسسات الكبرى، مراكز الضرائب.(83)

أولا:مجال تطبيق الضريبة

يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة:

- الأشخاص الطبيعيون الذين تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع البضائع والأشياء، عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثة ملايين دينار(3000.000 دج) بما في ذلك الحرفيون التقليديون الممارسون لنشاط حرفي فني.
- الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون الأنشطة الأخرى(تأدية الخدمات التابعة لفئة الأرباح الصناعية والتجارية) عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثة ملايين دينار (3000.000 دج).
- لا يخضع الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون في أن واحد أنشطة تنتمي للفئتين المذكورتين في الفقرتين السابقتين للضريبة الجزافية الوحيدة إلا إذا لم يتم تجاوز سقف ثلاثة ملاين دينار 3000000 دج.

يبقى نظام الضريبة الجزافية الوحيدة مطبقا من أجل تأسيس الضريبة المستحقة بعنوان السنة الأولى التي تم من خلالها تجاوز سقف رقم الأعمال المنصوص عليه بالنسبة لهذا النظام، ويتم تأسيس هذه الضريبة تبعا لهذه التجاوزات.

ثانيا: استثناءات نظام الضريبة الجزافية الوحيدة

تستثنى من نظام الضريبة الجزافية الوحيدة:(83)

- عمليات البيع بالجملة.
- العمليات التي يقوم بها الوكلاء المعتمدون.
- عمليات إيجار العتاد أو السلع الاستهلاكية الدائمة ما عدا الحالات التي تكتسي فيها طابعا ثانويا أو ملحقا بالنسبة لمؤسسة صناعية وتجارية.
- عمليات التجارة المتعددة وتلك التي تقوم بها المساحات الكبرى.
- العمليات المتعلقة ببيع الأدوية والمنتوجات الصيدلانية.
- موزعوا محطات الوقود.
- المكلفون بالضريبة الذين يقومون بعمليات التصدير.
- الأشخاص الذين يقومون بعمليات البيع لمؤسسات مستفيدة من الإعفاء المنصوص عليه في التنظيم المتعلق بالمحروقات ولمؤسسات تستفيد من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم.
- الفرازون وتجار الأملاك وما شابههم وكذا منظمو العروض والألعاب والتسليات بمختلف أنواعها.
- ورشات البناء.

ثالثا: التزامات المكلف بالضريبة الجزافية الوحيدة

- اكتتاب تصريح خاص :(83)

إن المكلف بالضريبة الجزافية الوحيدة ملزم باكتتاب تصريح تمكنه منه الإدارة الجبائية يودع لدى مفتشية الضرائب الواقع بدائرة اختصاصها نشاطه قبل الفاتح من فيفري كل سنة، حددت هذه السنة استثنائيا قبل تاريخ 21 فيفري 2007.

- مسك سجلات محاسبية:

أ) بالنسبة لنشاط الشراء من أجل البيع: إن المكلف بالضريبة الجزافية الوحيدة الممارس لهذا النشاط ملزم قانونا بمسك سجلات يقيد فيها عمليات الشراء وعمليات البيع.

ب) بالنسبة لنشاط الخدمات: إن المكلف بالضريبة الجزافية الوحيدة ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه كل المقبوضات المهنية.

ويجب أن تكون السجلات المحاسبية مؤشر عليها من طرف المصالح الجبائية،كما يبقى على المكلفين بالضريبة الجزافية الوحيدة الذين يستعينون في إطار نشاطهم باستعمال يد عاملة، القيام

باكتتاب وتصريح ودفع المستحقات الضريبية على المرتبات والأجور لدى قباضة الضرائب التي يزاولون نشاطاتهم بدائرة اختصاصها وفق نظام الحقوق الفورية بصفة دورية كل ثلاثة أشهر.

إن أحكام التشريع الجبائي تضمنت بعض العقوبات غرامات جبائية في حالة الإخلاء بهذه الالتزامات سواء تعلق منها بالتصريحات أو ما تعلق بمسك السجلات المحاسبية(5000دج في حالة عدم مسك السجلات المحاسبية)

رابعا: إعفاءات الضريبة الجزافية الوحيدة

هناك نمطين من الإعفاءات: إعفاءات مؤقتة وإعفاءات دائمة:

أ) الإعفاءات المؤقتة: يعفى من الضريبة الجزافية الوحيدة لمدة عشرة (10) سنوات ابتداءا من تاريخ بداية النشاط وفق شروط معينة الحرفيون التقليديون والحرفيون الفنيون.

ب) الإعفاءات الدائمة: يعفى من الضريبة الجزافية وبصفة دائمة مؤسسات الأشخاص المعاقين المعتمدين والهيئات التابعة لهم.

- مداخيل الفرق المسرحية.

إن الأشخاص المعفيون من الضريبة الجزافية الوحيدة ملزمون بموجب قانون المالية لسنة 2006 بدفع ضريبة بمبلغ 5000دج سنويا كحد أدنى.

خامسا: معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة

- 6 % لشريحة المكلفين الممارسين لتجارة التجزئة ضمن نشاط الشراء لأجل البيع.
- 12% بالنسبة لشريحة المكلفين الممارسين لنشاطات ضمن قطاعات الخدمات والحرف.

أما فيما يخص مداخيلها فهي توزع على النحو التالي:

- خزينة الدولة 50%.
- البلديات 40%.
- الولاية 5%.
- الصندوق المشترك للجماعات المحلية 5%.

وعلى الرغم من سعي الجزائر لإدخال إصلاحات جذرية على نظامها الجبائي إلا أنه مازال يعاني من عدة مشاكل يمكن تلخيص أهمها فيما يلي:

- عدم استقرار النظام الجبائي الجزائري مما ساعد في تعقيده خاصة في فترة العشرية السوداء لعدم استقرار الوضع السياسي والأمني ولكون الجزائر دولة فتية، وفي هذا المجال نلاحظ سنويا صدور عدة تعديلات ضريبية.

- انتشار ظاهرة التهرب الضريبي بحيث تخسر الخزينة العمومية سنويا أكثر من 100 مليار دينار جزائري نتيجة ذلك التهرب مما أثر سلبا على فعالية النظام الجبائي.
- هيمنة الجباية البترولية على إجمالي الحصيلة الجبائية بحيث بلغت سنة 2007 نسبة 53.97 % من مجموع الإيرادات.
- ضعف الرقابة الجبائية وضعف العقاب المفروض على المتهربين من أداء الواجب الجبائي حيث أن معظم العقوبات تتمثل في غرامات مالية.

4. 3. 2. دائرة الإدارة الجبائية

على اعتبار الإدارة الجبائية أهم نظام جزئي في النظام الجبائي، عانت الإدارة الجبائية الجزائرية من عدة مشاكل عويصة رغم كل محاولات الإصلاح،إذ وقفت هذه المشاكل كحجز تمنع من تسهيل مهمة التعامل بين الإدارة الجبائية والمكلف وخير دليل على هذه المعاناة مفتشية الأمير عبد القادر التابعة لولاية عين تموشنت حيث سجلت بها نقائص على مستوى هذه المصلحة التي تبقى تطمح إلى تحسين وتوطيد العلاقات بين الموظفين والإدارة الجبائية والمكلفين بها حيث يمكن تخليص أهم هذه المشاكل فيما يلي : (95)

- ضعف الإدارة الجبائية في إيجاد الأوعية الضريبية المناسبة ذات المردودية العالية مما انعكس على ضعف الضغط الضريبي خارج المحروقات.
- لا تخضع الإطارات الضريبية لتكوين واحد، بحيث يوجد هيكلين مكلفين بتكوين هؤلاء الإطارات، المعهد الوطني للمالية ومعهد الاقتصاد الجمركي والجبائي، والبرامج بينهما متباينة، كما يغلب على هذا التكوين الطابع العام، والواجب أن يكون ذا طابع دقيق متخصص حسب أنواع الضرائب وحسب الأوعية الضريبية.
- سيادة الأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري، إذ لازالت الملفات تعالج بطريقة يدوية بطيئة.
- عدم توفر الوسائل المادية مثل: السيارات فمديرية عين تموشنت تحتوي على 08 مفتشيات لا تحتوي سوى على 6 سيارات فقط وهذا يصعب من عمل أعوان الضرائب.
- ضعف التكوين في المجال الضريبي بحيث تفتقر برامج التكوين الموجودة حاليا إلى مضامين جديدة مثل أخلاقيات المهنة، روح العمل العلاقات العامة.
- عدم مطابقة المعدلات الضريبية في نواحي البلاد حيث أن كل منطقة تمتاز بخصوصيات تختلف من منطقة لأخرى فمثلا ولاية المدية تعتبر منطقة زراعية محضة عكس الجزائر العاصمة التي تعتبر كمنطقة صناعية.

▪ تعتبر المعدلات في كل سنة تقريبا لعدم استقرار المعدلات على المدى القصير وهذا ما يوقع مصلحة الضرائب في ارتياب في الدراسات الجبائية التي تقوم بها، فمثلا الرسم على القيمة المضافة عرف عدة تغيرات خلال السنوات 1992_2005 من المعدلات التالية:

▪ 7%، 13%، 21%، 40%، إلى7%، 13%، 21%، إلى 7%، 14%، 21%، حتى حدد ب 7%،و17%.

▪ غياب المفاهيم الحديثة في تسيير الإدارة الجبائية مثل الإدارة بالمساهمة لذلك يجب التركيز على تطوير تسيير الموارد البشرية وفق أسس ومفاهيم علمية حديثة مستندة على العلاقات الإنسانية.

▪ غياب الجهود للتعريف بالنظام الجبائي، والقيام بالتوعية سواء على مستوى وسائل الإعلام المسموعة والمرئية، في حين نجد أنه في الكثير من الدول مثل كندا هناك تنسيق مع الوزارات الأخرى(التربية الوطنية، التكوين المهني، التعليم العالي) من أجل نشر الثقافة والوعي الجبائي لدى الأفراد.

وبسبب هذه النقائص والمشاكل التي تعاني منها الإدارة الجبائية الجزائرية مازال النظام الجبائي الجزائري بعيدا عن المعايير الدولية في الأداء الجبائي.

4. 3. 3. دائرة المكلف

نظرا للدور الهام الذي يقوم به المكلف في الأداء الجبائي والذي يتوقف بالدرجة الأولى على درجة ثقافته الجبائية وقناعته بعدل الضريبة وشعوره بالأمان إزاء ذمته المالية وما يملك والجزائر كغيرها من الدول ما زالت تعلني من ظاهرتي الغش والتهرب الجبائيين حيث يمكن إرجاع أسباب ذلك إلى ما يلي:

▪ الوضعية المالية السيئة للمكلف: على اعتبار أن المكلف الجزائري على العموم يعاني من دول العالم الثالث أو كما يقال لها حاليا الدول السائدة في طريق النمو من انخفاض الدخول بالمقارنة مع الدخول على المستوى العالمي، ومن ثم كثرة الضرائب مع سوء أوضاعه المالية ستزيد من ميله للتخلص من أعباءه الجبائية بالتهرب والغش الجبائي.

▪ الجزائر كغيرها من الدول تعاني من ضعف الوعي الجبائي، وهذا يرجع لعدم سعي السلطات إلى نشر الوعي الجبائي بين المواطنين بمختلف وسائل الإعلام، مما يزيد من ميلهم للتهرب والغش نتيجة نقص شعورهم بواجباتهم اتجاه الدولة، حيث لحد الآن لا وجود لإجراءات أو نصوص في القانون الجبائي تسعى لنشر الوعي الجبائي أو تنظم ذلك.

- اعتقاد المكلف الجزائري الديني على عدم شرعية الضريبة كونها لا تستند على منطقيات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر ركن من أركان الإسلام.
- سوء تخصيص النفقات العامة، والذي يؤدي بالأفراد إلى الشعور بتدبير أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة.

حيث وبناءا على مقال صحفي في جريدة الخبر اليومي بعنوان الخبر اليومي تنفرد بنشر تفاصيل تقرير مجلس المحاسبة للفترة ما بين 2001 و 2005 تبين أن 26 سيارة خرجت من الحظيرة ولم تعد وفواتير الهاتف تجاوزت 6 ملايين دينار، حيث حدد مجلس المحاسبة ملاحظات يمكن ذكر أهمها فيما يلي:(95)

1) فواتير يصعب قراءة محتواها وأخرى ليست قانونية.

2) إدارة المجلس الشعبي الوطني وبناءا على تقرير مجلس المحاسبة كانت تلجأ إلى بعض وصولات الطلب عوض الفواتير لتسديد قيمة ما حصل عليه المجلس من خدمات أو سلع، وأكد المجلس أن ذلك خرقا للإجراءات المتعلقة بالمحاسبة العمومية. وأوضح التقرير وجود تجاوزات وخر وقات كبيرة خاصة فيما يتعلق بالفواتير والصفقات.

3) فواتير لا تتضمن رقما ولا رقم تسجيل السجل التجاري ولا الرقم الضريبي وأخرى لا تتضمن إشارة إلى (TVA) الرسم على القيمة المضافة.

4)فواتير خاضعة للرسم على القيمة المضافة ولكنها خاضعة للمعدل المخفض7% بدل المعدل العادي 17%.

5)سجل التقرير خرقا أخر يتمثل في منح تكاليف بمهمة يومية لموظفين كانوا في تربص أو تكوين في الخارج، بينما القانون ينص على أن المتربصين يحصلون على منح جزافية حيث أن هذه التجاوزات كلفت خزينة الدولة 4560707.55 دينار من سنة 2001 إلى سنة 2005.

6)مصاريف الهاتف الثابت والنقال التي يتكفل بها المجلس الشعبي الوطني لم يتم احترام السقف المحدد لها، حيث بلغ ما دفعه المجلس الشعبي الوطني 1121585 دينار في 2001 ووصل سنة 2004 إلى 8769838دج.

7)كما أقر المجلس اختفاء سيارة من نوع "باسات فولسفاغن" بقيمة 200مليون سنتيم.

8)لاحظ المجلس 24 سيارة من نوع بيجو "406" وواحدة من نوع بيجو "407" مسجلة سنة 2006.

لقد بين تقرير مجلس المحاسبة وجود تجاوزات وخر وقات كبيرة تدفع بالمكلف إلى التهرب والغش الجبائيين لشعوره بتبذير أمواله في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة.

4. 3. 4. دائرة الإتفاقيات الجبائية

في إطار تعزيز النظام الجبائي وتخفيف الضغط الجبائي بمنع الازدواج الجبائي سعت الجزائر إلى التصديق على عدة اتفاقيات بينها وبين عدة دول أخرى يمكن إدراج أهمها فيما يلي:

- مرسوم رئاسي رقم 06-127 المؤرخ في 4 ربيع الأول 1427 الموافق ل 3 أبريل 2006 يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة فيدرالية روسيا من أجل تجنب الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة (96) الموقعة بالجزائر في 2006/03/10.
- مرسوم رئاسي رقم 171/06 المؤرخ في 24 ربيع الثاني 1427 الموافق ل22 مايو 2006 يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية والجمهورية اللبنانية لتفادي الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة الموقعة في بيروت 2002/03/26 (97).
- مرسوم رئاسي رقم 06-228 المؤرخ في 28 جمادى الأولى 1427 الموافق ل 24يونيو 2006 يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الكورية من أجل تجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب الجبائي (98) فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة الموقعة بسيول في 2001/14/24.

لقد قدمنا في هذا الفصل عرضا مفصلا على النظام الجبائي الجزائري ومراحل تطوره وفي إطار ذلك تطرقنا هيكل النظام الجبائي الجزائري والإصلاحات والتعديلات التي خضع لها حيث واستنادا لما سبق تم استنتاج العناصر التالية:

- النظام الجبائي الجزائري نظام فتي على اعتبار الجزائر من دول حديثة الاستقلال.
- خضع النظام الجبائي الجزائري لعدة إصلاحات وتعديلات لمواكبة التطور الحاصل على المستوى العالمي.
- هيكل النظام الجبائي الجزائري متنوع بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.
- يتضمن النظام الجبائي الجزائري من إعفاءات دائمة وإعفاءات مؤقتة لتشجيع الاستثمار الوطني والاستثمار الأجنبي.
- على الرغم من الإجراءات العقابية التي يحددها المشرع الجبائي إلا أنها تبقى غير كافية لردع المخالفين.
- سعت الجزائر إلى عدة اتفاقيات جبائية بين الدول المختلفة لتفادي الازدواج الجبائي وتخفيف الضغط الجبائي.

وبالرغم من كل هذه الجهود المبذولة إلا أن النظام الجبائي الجزائري يبقى بعيدا عن المعايير الدولية.

خاتمة عامة

1/الخلاصة العامة:

إن دراسة موضوع فعالية تسيير النظام الجبائي قادتنا إلى حقيقة اقتصادية هامة وهي التعرف على الآثار المختلفة للجباية بشقيها المباشر وغير المباشر، وهذا ما يعطي النظام الجبائي فرصة التكيف مع مختلف التغيرات والأوضاع الاقتصادية والاجتماعية، وذلك من خلال السياسة الجبائية المسطرة التي تسمح بتحديد هيكل النظام الجبائي، وفي هذا الإطار يقوم الاقتطاع الجبائي وبالاعتماد على التخطيط الجبائي الاستراتيجي بالاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للوصول إلى الأهداف المرجوة وبأقل التكاليف حيث بقدر ما يكون النظام الجبائي فعالا بقدرما تكون الانعكاسات ايجابية على الاقتصاد الوطني وعلى الحياة الاجتماعية.

وعلى اعتبار السياسة الجبائية جزء من السياسة المالية، فإن تحديدها يكون متزامن مع تحديد السياسة الاقتصادية والاجتماعية، فلابد أن تأخذ السياسة الجبائية في الحسبان كل الفرضيات والمتغيرات التي تقع في محيطها، وتتوافق مع مختلف السياسات الجزئية الأخرى، كما لابد أن تعتمد على التسيير الجبائي الفعال كأسلوب لبلوغ أهدافها وأهداف النظام الجبائي ككل.

2/اختبار الفرضيات:

استنادا إلى أسلوب الطرح المعتمد في بحثنا هذا، والذي اتخذ طريقة التحليل النظري للموضوع، وإسقاط ذلك على أرض الواقع وبعد اختبار صحة الفرضيات المتبناة توصلنا إلى النتائج التالية:

- فيما يتعلق بالفرضية الأولى والتي مفادها أن فعالية تسيير النظام الجبائي تتوقف على اعتبارات تخص الجوانب المادية والبشرية، الإدارية والتنظيمية وكذا الفنية، تحققت هذه الفرضية من خلال الآثار السلبية التي تحدث نتيجة غياب أو نقص هذه العناصر على فعالية النظام الجبائي، حيث أن بدون هذه العناصر لا يمكن للسياسة الجبائية بلوغ أهدافها وأهداف النظام الجبائي ككل.
- أما الفرضية الثانية والمتعلقة بتوافق وانسجام السياسة الجبائية مع السياسة الاقتصادية كون النظام الجبائي جزء من النظام الاقتصادي فلقد تحققت أيضا كون النظام الاقتصادي عبارة عن مجموعة من الأنظمة الجزئية والنظام الجبائي جزء منها، ومن ثم تتحدد السياسة الجبائية في إطار السياسة المالية للدولة وهذه الأخيرة جزء من السياسة الاقتصادية ككل وهذا تجنبا للاختلالات والانحرافات، وكذا التباين الذي قد يحدث بينهما وهذا من خلال إحداث التوافق بينهما.

▪ وفينا يخص الفرضية الثالثة والتي مفادها أن صياغة النظام الجبائي تحتم على المشرع الجبائي معرفة كاملة بإيديولوجيات المجتمع والأهداف المراد تحققها على جميع، فلقد تحققت من خلال سعي المشرع الجبائي إلى جعل القوانين الجبائية أكثر مرونة عن طريق إحكام التشريع الجبائي حتى يتمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية والاجتماعية وطبيعة الظروف الجديدة ومدى تكيفها مع المستجدات بما يحقق استقرار النظام الجبائي.

▪ أما الفرضية الرابعة والمتعلقة بدور التحفيزات الجبائية في عملية تفعيل النظام الجبائي، فلقد تحققت كذلك من خلال ما تمنحه هذه التحفيزات من مزايا وتسهيلات جبائية تعمل على حث الأفراد والمؤسسات وتشجيعهم على الاستثمار بما ينعكس على فعالية النظام الجبائي في تحقيق الأهداف المحددة ضمن الخطة العامة للدولة.

▪ وبخصوص الفرضية الخامسة والأخيرة والمتعلقة بمحددات وعوائق فعالية النظام الجبائي التي يجب التحكم فيها بإجراءات وتدابير صارمة، فلقد تحققت أيضا إلى حد ما على المستوى النظري، فوضع إجراءات وتدابير للحد من هذه المحددات والعوائق ليس بالأمر الهين وهذا راجع لاختلاف محاورها والإجراءات الوقائية من دولة لأخرى.

3/عرض استنتاجات الدراسة:

بإسقاط نتائج هذه الدراسة على واقع النظام الجبائي الجزائري من حيث التعامل مع الاقتطاع الجبائي وكذا السياسة الجبائية المتبعة، حيث يمكن لنا استنتاج الملاحظات التالية:(65)[ص278]

▪ تمثل الحصة الجبائية البترولية النسبة الكبرى في إيرادات ميزانية الدولة الجزائرية، حيث تتحدد هذه الإيرادات بناءا على سعر البرميل من البترول الذي يخضع لقانون السوق الخارجي المتأثر بالعوامل السياسية وبالتالي يبقى مصير شعب بأكمله مرتبط بهذا السعر، كما أن هذه الإجراءات لا تستند على أسس ومناهج علمية.

▪ تأتي الجباية العادية في الدرجة الثانية بعد الجباية البترولية في النظام الجبائي الجزائري مما أدى إلى وجود اختلال في هيكل النظام الجبائي على اعتبار أن معظم القرارات والإجراءات الجبائية تأتي لمعالجة مشاكل معينة تفقد فعاليتها بمجرد حل هذه المشاكل.

▪ خضع النظام الجبائي الجزائري لعدة إصلاحات، حيث جاءت هذه الإصلاحات الجبائية ضمن الخطة التنموية الاقتصادية الشاملة والتي كان هدفها إرساء نظام جبائي عادل وفعال، إلا أنها لم تصل إلى أهدافها المستوحاة و تبقى بعيدة المنال في ظل التغيرات الاقتصادية الراهنة و هذا راجع لظروف أمنية عاشتها الجزائر طيلة عشرية كاملة أضحت بتخريب شامل للممتلكات العمومية وبالتالي امتصاص شامل لعائدات الخزينة العمومية، فضلا أن ممارسات المشروع في سن القوانين و تطبيق القرارات كانت عشوائية و غير موافقة للنمط الاقتصادي الجديد.

▪ محاولة الاستعانة بنماذج جبائية مطبقة في بعض الدول تختلف معطياتها الاقتصادية والاجتماعية و السياسية عن البيئة الجزائرية و هو ما يفسر الحجم الهائل للتعديلات والإصلاحات الجبائية.

▪ عدم ترشيد السياسة الإنفاقية مما أدى إلى تكوين نزعة لدى بعض العناصر الجبائية بشرعية التهرب من أداء الاقتطاعات الجبائية و شرعية الغش الجبائي، ومن ثم وجب اتخاذ إجراءات و تدابير صارمة لترشيد السياسة الإنفاقية بما يحقق الصالح العام.

▪ عدم فعالية سياسة التحفيز الجبائي مما انعكس على فعالية النظام الجبائي ككل و هو ما يفسر وجود خلل في هذه السياسة المتبعة و يؤكد وجود ضعف في الرقابة على هذه السياسة من خلال تغيير الأنشطة أو ترحيلها بمجرد الانتهاء من العطل الجبائية الممنوحة لبعض المستثمرين.

▪ عدم وجود أنظمة جبائية محلية لتحكم أكثر في الاقتطاع الجبائي المحلي والسيطرة على فئة المتهربين الجبائيين.

▪ ضعف الإدارية الجبائية الجزائرية وعدم مواكبتها للتغيرات التي تحدث سواء على مستوى الإمكانيات المادية أو على مستوى الإمكانيات البشرية مما انعكس سلبا على أداءها و أداء النظام الجبائي ككل.

4/التوصيات:

استنادا لما سبق ذكره يمكن القول أن الجزائر من الدول التي تعتمد وبشكل كبير على ريع البترول لتمويل ميزانيتها ونفقاتها وهي بذلك تشترك بصورة جزئية أو كلية مع الدول الريعية التي يظهر فيها العجز الجبائي ملازما وبصفة دائمة، مما يحول دون تحقيق فعالية النظام الجبائي النظام الاقتصادي ككل، وهو ما يفسر كثرة الإصلاحات والتعديلات التي تحدث في هذه الدول، وعليه نقترح فيما يلي جملة من التوصيات يمكن اعتمادها كمعايير لتفادي الوقوع في هذه الأوضاع:(65)[ص280]

▪ يجب أن تأسس الإيرادات في إطار تحضير الميزانية العامة للدولة على أسس وقواعد مستقرة نسبيا ولعل أهم هذه القواعد النشاط الاقتصادي للدولة ومعطياته، حيث لابد من الاعتماد على الجباية العادية بالدرجة الأولى في تمويل الميزانية، ثم تأتي ريوع الموارد الطبيعية بدرجة مكملة لها حتى يتسنى للدولة إرساء نظام جبائي متوازن ومستقر.

▪ يجب تأسيس التشريع الجبائي وفق أسس ومناهج علمية معتمدة، أي ترشيد القرارات والإجراءات الجبائية وفق دراسات معمقة وشاملة حيث من بين الإجراءات التي يجب مراعاتها ما يلي:

أ) تبسيط القانون الجبائي و إجراءات تنفيذه بما يسهل فهمه ومن ثم احترامه.

ب) تخفيض الضغط الجبائي على المكلف من خلال التدخل والتوسع أفقيا أي توسيع قاعدة الإخضاع الجبائي قدر الإمكان.

ت) تخفيض نسب الاقتطاع الجبائي والتدخل أفقيا عوض التدخل عموديا برفع معدلات الضرائب بما يحقق السياسة الجبائية المتبعة.

ث) ترشيد سياسة التحفيز الجبائي بما يحقق جلب الاستثمارات المحلية والأجنبية ورفع إيرادات النشاط الاقتصادي.

ج) إرساء نظام جبائي يمتاز بالبساطة والمرونة والاستقرار النسبي وترشيد الاقتطاعات الجبائية، كما لا بد من تحسين الجهاز الإداري الجبائي على اعتباره الجهة المسؤولة عن تنفيذ القانون الجبائي والخلية الأساسية في النظام الجبائي ، وذلك من خلال تحسين الإمكانيات المادية و خاصة البشرية (الرواتب، التحفيزات المهنية، البرامج التكوينية، وضع أسس عادلة للترقية....)مما يحول دون جعلهم عرضة للاستغلال والرشوة وبالتالي الحد من التهرب والغش الجبائيين.

ح) إرساء نظام جبائي محلي يعمل في إطار نظام جبائي وطني يمكن من خلاله التحكم أكثر في الإيرادات المحلية والرقابة الجبائية.

خ) ترشيد سياسة الإنفاق سواء على المستوى المحلي أو على المستوى الوطني مما يعطي انطباعا لدى المكلف بسعي السلطات إلى تحقيق الرفاهية الاجتماعية، وبالتالي وجب عليه أداء واجباته والمتمثلة في دفع مختلف الضرائب المترتبة عليه وعدم تفكير في التخلص من هذا الواجب بطرق شرعية أو بطرق غير شرعية.

5/آفاق البحث:

من أجل البحث العلمي في هذا الموضوع وضمان تواصله يجدر الإشارة إلى حجم التحولات التي تحدث على المستوى الدولي ولعل أهمها ظاهرة التكتلات الجهوية والقارية وظاهرة العولمة وكذا الاندماج الاقتصادي العالمي مما أدى إلى طرح جديد لموضوع فعالية النظام الجبائي سواء من حيث هيكل النظام الجبائي أو من حيث تسيير هذا الهيكل الجبائي، فما هي طبيعة التحديات التي تواجه النظام الجبائي في ظل هذه التغيرات؟وهل التسيير الاستراتيجي للنظام الجبائي هوا لحل الأمثل للوصول إلى الفعالية ؟لاسيما أن الجانب النظري والتطبيقي لنموذج الاقتطاع الجبائي يمكن أن يكون محل أبحاث ودراسات لاحقة لوضع أسس ومعايير لتفعيل النظام الجبائي والنظام الاقتصادي ككل لاسيما في الجزائر.

1. معجم الكنز 1800 كلمة، منشورات عشاش، الجزائر، 2004.
2. BULLETIN DES SERVICES FISCAUX. DGI. MARS N° 14.
3. محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية الضرائب، دار الهومة، الجزائر ،2003.
4. حسين عواضة، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، الطبعة الرابعة 1978.
5. غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار البيارق، الأردن، 1998.
6. حسين الصغير، دروس في المالية العامة والمحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2001.
7. عبد الحميد محمد القاضي، اقتصاديات المالية العامة، دار الجامعات المصرية، مصر 1980.
8. أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، مكتبة دار الثقافة، الأردن 2000.
9. أحمد عبد العزيز الشرقاوي، السياسة الضريبية والعدالة الاجتماعية في مصر، الدار الجامعية، القاهرة، 1981.
10. AINOUCHE MOHAMED CHERIF; LA FISCALITE INSTRUMENT DE DEVELOPPEMENT ECONOMIQUE; THESE DE DOCTORAT 3EME SIECLE D'ETAT. ALGER UNIVERSITE D'ALGER 1991.
11. ناصر مراد الإصلاح الضريبي في الجزائر وأثره على المؤسسة والتحريض الاستثماري، رسالة ماجستير غير منشورة، الجزائر،1997.
12. سارة نبيلة بلحسن، النظام الجبائي الجزائري، مقومات وتحديات، رسالة ماجستير غير منشور ة، جامعة الجزائر، 2004.
13. عجلان العياشي، نحو التحكم في جباية المؤسسة لتعزيز القدرة التنافسية الملتقى الدولي الأول حول التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية 3و4 ماي 2005، جامعة بوضياف، المسيلة، الجزائر.
14. سيد عطية عبد الواحد، دور السياسة المالية في تحقيق التنمية الاقتصادية دار النهضة العربية، القاهرة 1993.
15. سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية، مكتبة الفكر الجامعي، الجزائر 1999.
16. غازي عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية 2003.

17. حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، بدون تاريخ نشر.
18. المرسي سيد حجازي، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
19. علي عباس عياد، النظم الضريبية المقارنة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1972.
20. سيد عبد المولى، المالية العامة، دراسة الاقتصاد العام، دار الفكر العربي القاهرة 1977.
21. إسماعيل سراج الدين، التنمية المستدامة بين النظرية والتطبيق، مجلة التمويل والتنمية، مصر، ديسمبر 1996.
22. عبد المجيد قدي، النظام الضريبي في النظم الاقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 1991.
23. فيتو تانزي، العولمة والنمل الأبيض الذي ينخر في بنية الضرائب، مجلة التمويل والتنمية، المجلد 38 العدد 01 ،2001.
24. حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الجزء الأول، بيروت، 1994.
25. PIERRE BEL TRAME. LA FISCALITE EN France. HACHETTE LIVRE 8 EME. EDITION France 1998.
26. AINOUCHE MOHAMED CHERIF LA FISCALITE ET LES PROBLEMES ECONOMIQUES. MEMOIRE DE MAGISTERE. FACULTE DES SCIENCES DES GESTIONS ET SCIENCES ECONOMIQUES UNIVERSITE D'ALGER 1985.
27. RAY MOND MUSELET. FINANCES PUBLIQUES 8EME EDITION DALLOZ. France 1993.
28. الداوي الشيخ، دروس في مبادئ التسيير مركز الطباعة الجامعية، الجزائر.2005/2004.
29. يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت 1986.
30. شمس الدين عبد الأمير، الضرائب أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية، دراسة مقارنة، الطبعة الأولى المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر، بيروت 1987.
31. BERNARD VINAY, FISCALITE EPARGNE ET DEVELOPPEMENT PARIS, LIBRAIRIE, ARAMND COLIN 1968.

32. محمد أبو نصار، الضرائب محاسبتها بين النظرية و التطبيق، الطبعة الأولى دار النشر عمان 1996.
33. SUSANEQ VALETTE. UN NOUVEAU CONCEPT DE POLITIQUE ECONOMIQUE PARIS LGDJ.
34. FMI ET DGI FISCALITE DIRECT. ACTES DE SEMINAIRE TIPAZA ALGERIE 1993.
35. DAVID BEGG ET AUTRES. MAROC ECONOMIQUE, SCIENCE INTERNATIONALE, 6EME, ED PAEIS, 1994.
36. مصطفى الكثير، النظام الجبائي و التنمية الاقتصادية في المغرب، عمان المنظمة العربية للعلوم الإدارية 1985.
37. مجدي محمود شهاب، الاقتصاد المالي، الدار الجامعية الجديدة للنشر الإسكندرية 1999.
38. ضياء مجيد الموساوي، الاقتصاد النقدي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1998.
39. R.MUZELLES. N ATIONS ESSENTIELLES DES FINANCES PUBLIQUES. EDITION SIREY PARIS 1994.
40. حنيش علي, الضريبة دورها في استثمار القطاع الوطني, رسالة ماجستير غير منشورة, معهد العلوم الاقتصادية, جامعة الجزائر, 1992.
41. عبد اللطيف بلغرسة, عن فعاليات اليوم الدراسي الوطني حول تطبيق النصوص الايكولوجية المنعقد بعنابة يوم 2002/8/6.
42. محمد رفيق الطيب، مدخل التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزء الأول الجزائر 1995.
43. محمد فريد الصحن، إسماعيل السيد، إبراهيم سلطان، مبادئ الإدارة، الدار الجامعية، الإسكندرية 2002/2001.
44. M. DES MYTERRE. LES DICTORSIONS ECONOMIQUE D'ORIGINE FISCALE ED ETABLISSEMENT EMILE BRUYLANT 1985.
45. CHARLE ROBBEZ MASSEN, LA NOTICE D' EVASION FISCAL EN DROIT INTERNE FRANCAISE, PARIS, L D G J, 1990.

46. إبراهيم عباس نتو، هنري البرز، المفاهيم الأساسية في علم الإدارة لندن 1980(ترجمة) بتصرف.
47. عبد السلام أبو قحف، اقتصاديات الإدارة والاستثمار، الدار الجامعية بيروت 1993.
48. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار الهومة، الجزائر، 2003.
49. XAVIER GREFFE ET AUTRES. ENCYCLOPEDIE ECONOMIQUE ECONOMICA. PARIS 1990.
50. عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية أطروحة دكتوراه غير منشورة، الجزائر، 1995.
51. عدلي محمد توفيق، المالية العامة دار الجامعات المصرية، القاهرة 1974.
52. PAUL MARIE GAUDE AUDE MET, FINANCE PUBLIQUE (IMPOT : EXMPRUMT) 3 ED MONTCHRESTIEN 1981.
53. MOURICE DUVERGER. ELEMENTS DE LA FISCALITE PUF, 1976.
54. أحمد فريد مصطفى، سمير محمد السيد حسن، الاقتصاد المالي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1989.
55. CHRISTOPHE RECKLY. RATIONALITE ECONOMIQUES ET DECISIONS FISCALES. PIBRAIRIE GENERAL DE DROIT ET JURIS PRUDENCE PARIS 1987.
56. ANNALES DES SCIENCES FINANCIERS JURIDIQUES ET ECONOMIQUE N°6, 1990.
57. MALEK BENNABI .LE MUSULMAN DANS LE MONDE DE L'ECONOMIE. ALGER .EDITION EL BORHAN 1996.
58. عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2003.
59. محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1998.
60. J.RONNIE .DOVIE ET C.W.MEYERS PRINCIPLES OF PUBLIC FINANCE 1983.

61. لمين بليلة، السياسة الضريبية ضمن برامج التصحيح الهيكلي لصندوق النقد الدولي، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة الجزائر، 1999.
62. رفعت المحجوب، المالية العامة، النفقات العامة و الإيرادات العامة، دار النهضة، القاهرة 1975.
63. عبد الرحمن بن عنتر، واقع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، العدد 01، جامعة سطيف، 2002.
64. ATHMANE KANDIL. THEORIE FISCAL ET DEVELOPPEMENT L'EXPERIENCE ALGERIENNE. ALGER: S.N.E.D 1970.
65. فلاح محمد، السياسة الجبائية، الأهداف والأدوات بالرجوع إلى حالة الجزائر أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية غير منشورة، جامعة الجزائر 2006/2005.
66. عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان الأردن 2003.
67. يونس أحمد البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، الدار الجامعية, بيروت, 1997.
68. ALAIN BARRERE, COURS D'ECONOMIE FINANCIERE, PARIS, DALLOZ, 1981.
69. محرزي محمد عباس اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، بدون تاريخ نشر.
70. DIDIER MARCHAT. DROIT FISCAL ET FISCALITE D'ENTREPRISE 3 EME EDITION. LYON L'HERMES.1994.
71. سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعية الجديدة للنشر، مصر 2000.
72. فوزي عطوي، المالية العامة، النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان 2003.
73. سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارن، الدار الجامعية الجزائر، 2004/2003.
74. باهر محمد عتلم، اقتصاديات المالية العامة، مطبعة مركز التعليم المفتوح القاهرة، 1998.

75. MAURICE BASLE, SYSTEMES FISCAUX, DALLOZ, PARIS, 1989.

76. عادل أحمد حشيش، أصول الفن المالي للاقتصاد العام، الدار الجامعية الجديدة مصر.2001.

77. محمد مرسي فهمي، سيد لطفي عبد الله، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية، مكتبة لطفي، القاهرة 1999.

78. p .BULTRAME. SYSTEMES FISCAUX.PUF.PARIS. 1995.

79. بن عمارة منصور، النظام الجبائي الجزائري ضمن الإصلاحات الاقتصادية الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة، البليدة 12/11 ماي 2003.

80. كمال رزيق، فارس مسدور، تقييم إصلاح النظام الجبائي الجزائري، الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية في الألفية الثالثة، البليدة 12/11ماي 2003.

81. كريم النشا شبي وآخرون، دراسة خاصة 165، الجزائر، تحقيق الاستقرار والتحول إلى اقتصاد السوق، صندوق النقد الدولي، واشنطن1998.

82. كساب علي، شروط نجاح الضرائب، الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة، البليدة 12/11 ماي2003.

83. قانون المالية لسنة 2007 الجريدة الرسمية رقم 85.

84. http: //WWW.WORLD-PSI.ORG/

85. خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، الجزء الأول، دار الهومة، الجزائر 2005.

86. جلول حروش، الضغط الجبائي الجزائري في 1993-1999 رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر 2001.

87. قانون المالية لسنة 2008.

88. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المطبعة الرسمية 2004.

89. قانون المالية لسنة 2006 الجريدة الرسمية رقم 47.

90. http: // WWW. JORADP.DZ

91. قانون المالية لسنة2001.

92. قانون المالية لسنة 2005.

93. جريدة العرب اليومية الصادرة بلندن بتاريخ 2003/04/02.

94. HTTP: // WWW. TIBAH .NET/

95. جريدة الخبر اليومية، تقرير مجلس المحاسبة للفترة 2001 إلى 2005 الجزائر 2007/10/9.
96. الجريدة الرسمية العدد 21 الصادرة في 6 ربيع الأول 1427 /5أبريل 2006.
97. الجريدة الرسمية العدد 35 الصادرة في 1 جمادى الأولى 1427 /28 مايو 2006.
98. الجريدة الرسمية العدد 44 الصادرة في 8 جمادى الثانية 1427/ 4 جويلية 2006 .