

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف - المسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية، التسيير والعلوم التجارية

فرع: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

رقم:

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي

إعداد الطالبتين: - بلحاج فاطمة الزهراء

- جعيدري أمينة

تحت عنوان

أثر الإصلاح الضريبي في الجزائر وانعكاساته على المؤسسة
الإقتصادية
-دراسة حالة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة-

لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة المسيلة
مشرفا ومقررا	جامعة المسيلة	د/ ختيم محمد العيد
مناقشا	جامعة المسيلة

السنة الجامعية: 2018/2017

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وتقدير

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب ووفقنا

إلى إنجاز هذا العمل المتواضع.

نتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد على إنجاز هذا العمل وفي تذييل ما واجهنا من صعوبات، ونخص بالذكر الأستاذ المشرف: ختيم محمد

العيير الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه القيمة

التي كانت عوناً لنا في إتمام هذا البحث.

ولا يفوتنا أن نشكر موظفي مؤسسة مطاحن المحضنة.

اللهم علمنا ما ينفعنا وانفعنا بما علمتنا وزونا علماً.

إهداء

نهري شمار جهبرنا إلى أسباب النجاة وأسرار الصلاح والفلاح

إلى من قال فيهما المولى عز وجل

«واخفض لهما جناح الذن من الرحمة وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا»

إلى العائلتين الكريمتين: الجري الأختوة والأخوات

كما لا يمكننا أن ننسى من وقف بجانبنا وساعدنا على إتمام هذا العمل

وإلى كل زملاء الدراسة بجامعة محمد بوضياف بالمسيلة،

نهري هذا العمل

الفہارس

فهرس الموضوعات

الصفحة	العنوان
	شكر وتقدير
	الإهداء
	فهرس المحتوى
	قائمة الجداول
	قائمة الاشكال
	قائمة الملاحق
أ - هـ	المقدمة العامة
الفصل الأول: تطور النظام الضريبي في الجزائر	
07	تمهيد الفصل
08	المبحث الأول: النظام الضريبي الجزائري
08	المطلب الأول: مفهوم السياسة الضريبية
09	المطلب الثاني: مفهوم النظام الضريبي
10	المطلب الثالث: النظام الضريبي قبل الاصلاح
14	المبحث الثاني: الإصلاح الضريبي في الجزائر سنة 1992
14	المطلب الأول: مفهوم الإصلاح الضريبي
17	المطلب الثاني: دوافع وأهداف الإصلاح الضريبي الجزائري
22	المطلب الثالث: اهم الاصلاحات الضريبية في الجزائر
28	المبحث الثالث: نتائج الاصلاح الضريبي وآثاره على الاقتصاد الجزائري
28	المطلب الأول: التخفيض من الغش والتهرب الضريبي والضغط الضريبي
31	المطلب الثاني: إحلال الجباية العادية مكان الجباية البترولية
32	المطلب الثالث: آثار الإصلاح الضريبي على الاقتصاد الجزائري

38	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: أهم ضرائب المؤسسة	
40	تمهيد الفصل
41	المبحث الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي
42	المطلب الأول: الأشخاص الخاضعين للضريبة والمداخيل الخاضعة لها
43	المطلب الثاني: حساب الضريبة وكيفية التصريح بها
45	المطلب الثالث: الإعفاءات
48	المطلب الرابع: تقييم الضريبة على الدخل الإجمالي
50	المبحث الثاني: الضريبة على أرباح الشركات
50	المطلب الأول: الأرباح والأشخاص الخاضعين للضريبة
52	المطلب الثاني: حساب الضريبة على أرباح الشركات وكيفية التصريح بها
54	المطلب الثالث: الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات
56	المطلب الرابع: تقييم الضريبة على أرباح الشركات
60	المبحث الثالث: الرسم على القيمة المضافة
60	المطلب الأول: العمليات والأشخاص الخاضعة للرسم على القيمة المضافة
63	المطلب الثاني: حساب ضريبة الرسم على القيمة المضافة وكيفية تحصيلها ودفعها
66	المطلب الثالث: الإعفاءات
67	المطلب الرابع: تقييم الضريبة على القيمة المضافة
69	المبحث الرابع: ضرائب ورسوم أخرى
69	المطلب الأول: الرسم على النشاط المهني
72	المطلب الثاني: الضريبة الجزافية الوحيدة

74	المطلب الثالث: الرسم العقاري
77	المطلب الرابع: رسم التطهير
78	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: دراسة حالة في شركة مطاحن الحضنة بالمسيلة	
80	تمهيد الفصل
81	المبحث الأول: تقديم شركة مطاحن الحضنة
81	المطلب الأول: تعريف شركة مطاحن الحضنة ومراحل انتاجها
84	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لشركة مطاحن الحضنة
88	المبحث الثاني: أهم الضرائب المستحقة على المؤسسة
88	المطلب الأول: الضريبة على أرباح الشركات (IBS)
89	المطلب الثاني: حساب الضريبة على الدخل الإجمالي من مؤسستين مختلفتين (IRG)
91	المطلب الثالث: الرسم على القيمة المضافة (TVA)
92	المطلب الرابع: الرسم على النشاط المهني (TAP)
93	خلاصة الفصل
95	خاتمة عامة
99	قائمة المصادر والمراجع
	الملاحق
	الملخص

فهرس الجراول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	هكل النظام الضربى ما قبل الإصلاحات الضربى لسنة 1992م.	18
02	جول الضربى على الءل الإءمالى.	25
03	ءطور ءصيلة الجباىة البءرولىة من 2005-2010	27
04	الضغء الضربى الإءمالى ءارء المءروقات	30
05	الأشءاص الءاضعفن للضربىة على الءل الإءمالى	43
06	جول لءساب الضربىة على الءل الإءمالى	44
07	الءءففضاء والاءءرءاءاء الءى ءءءء الربء الضربى (الجبائى)	53
08	ءطور معءلاء الءىمة المضافة لسنوات عدة 1992-1995-2001- 2013-2017	65
09	الءءففضاء المءبقة على أساس فرض الرسم	70
10	ءوزفع ءصيلة الرسم على النشاء المهنى	71
11	معءلاء ضربىة الرسم على النشاء المهنى بالنسبة لءقاع المءروقات	71
12	جول فمءل المءارئة بفن (BIC و IBS)	88
13	ءطور نسبة IRG للسنوات (1994-2013-2014-2015)	90
14	المءارئة بفن (TVA و TUGP)	91
15	المءارئة بفن (TAP و TANC)	92

فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
86	الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة	01
89	المقارنة بين (BIC و IBS) للسنوات 2013-2014-2015	02
90	تطور نسبة (IRG) (سنوات 1994-2013-2014-2015)	03



المقرمة العامة

المقدمة العامة

تلعب الدولة دورا هاما في تنظيم الحياة السياسية والاقتصادية والاجتماعية للمواطنين تعتبر الضرائب المحصلة من قبل الدولة من أهم الموارد التي تشكل ميزانيتها في وقتنا هذا وأصبحت معظم الدول في العالم تولي لها أهمية بالغة ومنهم الجزائر، حيث أن الاختلالات التي عرفها الاقتصاد الجزائري بسبب تراجع أسعار البترول سنة 1986، وتراجع معدلات النمو، وارتفاع حجم المديونية الخارجية أدى بالسلطات الجزائرية إلى التفكير في إعادة النظر في هيكل النظام الضريبي، حيث وجب إدخال تعديلات عميقة عليه بهدف إنعاش الاقتصاد الوطني وزيادة إيرادات الدولة من خلال إنعاش المؤسسة، وكذلك للتكيف مع التحولات الاقتصادية والسياسية التي عرفها العالم وعليه فقد قامت الجزائر بإدخال إصلاحات عميقة على النظام الضريبي سنة 1992، كما تبعت هذا الإصلاح عدة تعديلات كانت تصدر كل مرة في القوانين المالية، وذلك لمواكبة الإصلاحات الاقتصادية التي تبنتها الدولة في الثمانينات، وقد كان من أهداف هذا الإصلاح هو جعل ميزانية الدولة تعتمد في إيراداتها على الجباية العادية بدل الجباية البترولية، ونظرا لتبني الجزائر لاقتصاد السوق فقد أصبحت المؤسسة الاقتصادية الأساس الذي يبنى عليه الاقتصاد الوطني. كما تعتبر هذه الأخيرة الأكثر تحملا للعبء الضريبي نظرا للتكلفة التي يحملها لها، بالإضافة إلى مجموع الضرائب المفروضة عليها سواء المتعلقة بالنتائج والأرباح مثل الضرائب على أرباح الشركات، والمتعلقة بالنشاط مثل الرسم على النشاط المهني، وكذلك المتعلقة بالمبيعات والمشتريات أي الرسم على القيمة المضافة، وكذلك ما يفرض على الأجور والرواتب ورسوم أخرى، لذلك أصبح من الواجب على المؤسسة التكيف مع المتغيرات الجديدة التي جاء بها الإصلاح الضريبي ومواكبتها، وذلك من خلال التحكم الجيد في جبايتها لأن قيام المؤسسة بتسديد الحقوق الجبائية المترتبة على نشاطها بعقلانية يمكنها من رفع قدراتها التنافسية وتجنبها المخاطر الضريبية ونظرا لأهمية الضريبة وأثرها على الاقتصاد عامة وعلى المؤسسة الاقتصادية خاصة نطرح الإشكالية التالية:

المقدمة العامة

ما هو أثر الإصلاح الضريبي في الجزائر وانعكاساته على المؤسسة الاقتصادية ؟

ويندرج تحت الإشكالية الرئيسية عدة تساؤلات فرعية تتمثل في:

1- ما المقصود بالنظام الضريبي؟ وما الأسباب التي دفعت بالدولة الجزائرية للقيام

بالإصلاحات الضريبية؟

2- فيما تتمثل أهم الإصلاحات الضريبية؟

3- ما انعكاسات الإصلاح الضريبي على المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟

الفرضيات:

- تعتبر الضريبة كأهم مورد من موارد ميزانية الدولة في الجباية العادية.

- قامت الجزائر بإصلاحات مهمة تخص الجباية العادية وتمس المؤسسة الاقتصادية.

- كان للإصلاحات الضريبية في الجزائر عدة انعكاسات على المؤسسة الاقتصادية.

أسباب اختيار الموضوع:

- شعورنا بأهمية الموضوع خاصة بعد التحولات الاقتصادية التي عرفها العالم بصفة

عامة والجزائر بصفة خاصة.

- اعتقادنا أن سياسة الإصلاح الضريبي تعتبر من الأدوات الهامة التي تتدخل

بواسطتها الدولة في مختلف ميادين الحياة الاقتصادية والاجتماعية.

- نوع التخصص العلمي الذي أدرس فيه، إذ أن هذا الموضوع ذو صلة متينة

بتخصص محاسبة وتدقيق الذي أدرس فيه.

أهمية البحث:

- تحديد الأسباب الحقيقية التي دفعت بالدولة الجزائرية إلى اعتماد إصلاحات ضريبية

شاملة.

المقدمة العامة

- كون الضريبة وسيلة مطبقة في جميع دول العالم، فبالإمكان استعمالها كسياسة لتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية.

أهداف البحث:

تتمثل أهداف البحث فيما يلي:

- التعرف على دوافع وأهداف الإصلاحات الضريبية عموما في الجزائر.
- التعرف على أهم التحفيزات الضريبية التي تمنحها الجزائر لتشجيع المؤسسات (المحلية والأجنبية) على الاستثمار والتوسع.

تحديد إطار البحث:

حدد إطار دراستنا للموضوع ب:

1-الإطار المكاني: تتحدد دراستنا من الجانب المكاني على اثر الإصلاح الضريبي في الجزائر وانعكاساته على المؤسسة الاقتصادية، وقد أجرينا دراستنا الميدانية في مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة كعينة عن المؤسسات الجزائرية.

2-الإطار الزمني: تمت الدراسة من بداية شهر فيفري إلى نهاية شهر ماي 2018 وتناولنا السنوات التالية (2013-2014-2015).

منهجية البحث:

من أجل الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة، والتي تعكس إشكالية الدراسة ومن أجل اختبار صحة الفرضيات المذكورة أعلاه فقد تم اختيار المنهج الوصفي التحليلي للبحث ذلك بوصف الإصلاحات الضريبية وتحليلها، لمعرفة ما مدى أثرها على القدرات الجبائية للمؤسسة الاقتصادية كما نشير إلى أنه تمت محاولة إسقاط الجزء النظري من دراستنا هذه على الفصل التطبيقي، معتمدين في ذلك على منهج دراسة حالة وهذا من خلال اختيار الشركة الفرعية للحبوب قسنطينة "المركب الصناعي التجاري الحضنة - المسيلة" كنموذج لإعطاء صورة في الواقع العملي عن تأثير الضرائب على المؤسسة الاقتصادية في ظل

المقدمة العامة

الإصلاحات الاقتصادية التي عرفتتها المؤسسة وبهدف إبراز أهمية التسيير الجبائي في المؤسسة.

الدراسات السابقة:

1- **حنان شلغوم:** أثر الإصلاح الضريبي في الجزائر وانعكاساته على المؤسسة الاقتصادية مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير بجامعة منتوري قسنطينة، 2011-2012، تور إشكالياتها حول مدى أثر الإصلاح الضريبي الجزائري على القدرات الجبائية للمؤسسة الاقتصادية، وهدف هذا البحث هو إبراز مدى مواكبة الإصلاحات الضريبي للإصلاحات الاقتصادي التي اعتمدها الجزائر.

2- **حميد بوزيدة:** النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004) البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر لسنة 2005 تدور إشكالياتها حول التحديات التي تواجه النظام الضريبي الجزائري في ظل الإصلاح الاقتصادي، هدف هذا البحث إلى إبراز الأهمية الاقتصادية والمالية والاجتماعية للضريبة، وتحليل أثر المزايا الضريبية في تطور الاستثمارات في الجزائر إلى جانب تقييم النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات المختلفة التي تواجهه.

3- **حجار مبروكة:** أثر السياسة الضريبية على إستراتيجية الاستثمار في المؤسسة البحث عبارة عن رسالة ماجستير مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير لجامعة محمد بوضياف المسيلة سنة 2005 - 2006 تدور إشكالياتها حول أثر السياسة الضريبية في الجزائر على إستراتيجية الاستثمار في المؤسسة وهدف الموضوع إلى التعرف على أهم التحفيزات الضريبية التي تمنحها الجزائر لتشجيع المؤسسات على الاستثمار والتوسع، وتحليل أثر الإصلاحات الضريبية على أهم العوامل المرتبطة بالاستثمار في المؤسسة عموما، والمؤسسة الجزائرية بوجه خاص.

خطة البحث:

لتحقيق أهداف البحث ومعالجة مشكلته بصورة علمية، فقد تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول، تسبقهم مقدمة وتعقبهم خاتمة، تضمنت تلخيص عام واختبار للفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث، ثم عرض للنتائج التي توصلنا إليها، وفي الأخير قدمنا بعض التوصيات بناء على النتائج المتوصل إليها بالإضافة إلى آفاق البحث في الموضوع.

الفصل الأول: تطور النظام الضريبي في الجزائر: خصصنا هذا الفصل لدراسة موضوع النظام الضريبي الجزائري تطوره إلى غاية الإصلاح الضريبي لسنة 1992 حيث تناولنا دوافع أهداف الإصلاح، كذلك أهم الإصلاحات التي قامت بها السلطات والنتائج المترتبة عليها وفي الأخير تناولنا أهم آثار الإصلاح الضريبي على الاستهلاك والتوزيع والادخار والاستثمار.

الفصل الثاني: دراسة مختلف الضرائب التي تخضع لها المؤسسة خصصنا هذا الفصل لاستعراض أهم الضرائب المفروضة على المؤسسة وهي الضريبة على الدخل الإجمالي الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة والرسوم الأخرى كرسوم التطهير الرسم العقاري ذلك من حيث الأشخاص الخاضعين والمداخيل الخاضعة وتصفية وتحصيل الضرائب وكذلك الإعفاءات.

الفصل الثالث: دراسة حالة شركة مطاحن الحضنة بالمسيلة حاولنا من خلال هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي وذلك بدراسة حالة شركة مطاحن الحضنة. حيث قمنا في بادئ الأمر بتقديم المؤسسة ثم دراسة أهم الضرائب المستحقة على المؤسسة.

الفصل الأول:

تطور النظام الضريبي في

الجزائر

تمهيد الفصل:

عرف الاقتصاد الدولي عدة تغيرات و تحولات في اتجاه الميل نحو اقتصاد ذي إتجاه واحد، هذا الاقتصاد مدعم بالمؤسسات المالية الدولية، وهذا الاتجاه أدى بالبلدان النامية والمتخلفة إلى تطبيق جملة من الإصلاحات الهيكلية، كما قامت الجزائر بإدخال إصلاحات جذرية على الخارطة الاقتصادية وحتى السياسية في بداية التسعينات من القرن الماضي وبصفة خاصة القيام بإصلاحات في مستوى النظام الضريبي. إن الإصلاح الذي تم في النظام الجبائي الجزائري من خلال قانون المالية لسنة 1991، أين تم الإصلاح الهيكلي للجباية الجزائرية، جاء لتعويض الضرائب السابقة، وهذه الإصلاحات التي تم فيها إدماج عدة ضرائب جديدة يمكن من خلالها تجاوز عقبات اقتصاد السوق والتكيف مع الاقتصاد العالمي الجديد.

يبقى النظام الضريبي يشهد مجموعة من التعديلات إلى يومنا هذا عن طريق إحداث بعض التغييرات البسيطة والتي غالبا ما تكون لأهداف اقتصادية واجتماعية لتكثيف بعض القواعد القانونية الجبائية أو مراجعة نسب الضرائب الموجودة بغية الوصول إلى نظام ضريبي يتماشى مع التطورات الحاصلة في العالم.

ب سنتطرق إلى إصلاح النظام الضريبي الجزائري من خلال هذا الفصل المعنون
"تطور النظام الضريبي في الجزائر" والذي يشمل المباحث الثلاثة التالية:

المبحث الأول: النظام الضريبي في الجزائر
المبحث الثاني: الإصلاح الضريبي في الجزائر سنة 1992
المبحث الثالث: نتائج الإصلاح الضريبي وآثاره على الاقتصاد الجزائري

المبحث الأول: النظام الضريبي في الجزائر

تعتبر السياسة الضريبية إحدى أهم الأدوات المركزية للسياسة المالية للدولة والتي تفعل الأنظمة الاقتصادية والمالية والاجتماعية، زمن هنا يجب على الدولة رسم سياسة ضريبية ناجعة تكون قادرة على تحقيق أهداف المجتمع وذلك عن طريق ترجمتها ترجمة علمية إلى نظام ضريبي ناجح، ومن خلال هذا المبحث سنتناول بعض المفاهيم عن السياسة الضريبية وكذلك النظام الضريبي، ثم قمنا باستعراض هيكل النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاحات التي مسته سنة 1992.

المطلب الأول: مفهوم السياسة الضريبية

يمكن تعريف السياسة الضريبية بأنها: "مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة، لإحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوبة، وتجنب آثار غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع".¹

وتعرف أيضا على أنها "تستخدم كأداة مراقبة على مختلف الأنشطة الاقتصادية لما لها من أدوار في تحقيق التوازن الاقتصادي ويتجسد الدور الفعال للضريبة من خلال تحقيق أهداف السياسة الضريبية التي تعمل على تشجيع وتحفيز الطلب الكلي على السلع والخدمات من جهة، والوصول إلى مستوى التشغيل الكامل من جهة أخرى، وذلك من خلال الإعفاءات الضريبية بشكل جزئي أو دائم وما يؤثر على المستوى العام للأسعار وتكاليف عوامل الإنتاج، وما يرتبط بذلك من الكليات: الاستهلاك - الاستثمار - الادخار".²

ومن خلال التعاريف التي أعطيت للسياسة الضريبية يمكن أن نستخلص ما يلي:

¹ سعيد عبد العزيز عثمان: النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 13.

² ولهي بوعلام، عجلان العياشي: دور السياسة الجبائية في تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة في ظل التحولات المتسارعة، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول اقتصاديات الخوصصة والدور الجديد للدولة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2004، ص 21.

- إن السياسة الضريبية تمتد نطاقها ليشمل الإيرادات الضريبية الفعلية والمحتملة والبرامج المتكاملة المرتبطة بها. وبذلك يمكن أن يمتد نطاق السياسة الضريبية ليشمل الحوافز الضريبية التي تمنحها الدولة لأنشطة اقتصادية معينة ترغب الدولة في تشجيعها، وذلك باعتبار أن هذه الحوافز إيرادات ضريبية محتملة مضى بها في الفترة القصيرة محتمل تعويضها في الفترة الطويلة.

- إن النظرة التكاملية لمكونات السياسة الضريبية سوف تساهم مساهمة فعالة في مواجهة التناقضات التي قد تظهر في الأهداف التي يرغب المجتمع في تحقيقها.¹ ومن هذا المنطلق فإن السلطات عندما تحس بوجود عجز في تحقيق الأهداف المرجوة تفكر في إدخال إصلاحات على السياسة المتبعة لتصحيح هذا الخلل.

المطلب الثاني: مفهوم النظام الضريبي

تتعدد تعاريف النظام الضريبي في الكتابات العربية والأجنبية فالبعض يرى إن مفهوم النظام الضريبي يتراوح بين مفهوم واسع ومفهوم ضيق، ووفقا للمفهوم الواسع فإن النظام الضريبي هو "مجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية والتي يؤدي تراكمها (Superposition) إلى كيان ضريبي معين، ذلك الكيان الذي يمثل الوجهة الحسية للنظام والذي تختلف ملامحه بالضرورة في مجتمع متخلف.

أما المفهوم الضيق فهو يعني "مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحل المتتالية من التشريع إلى الربط والتحصيل".² من التعاريف السابقة للنظام الضريبي يتضح لنا إن النظام الضريبي يتكون من ثلاث مكونات رئيسية:

¹ سعيد عبد العزيز عثمان: مرجع سبق ذكره، ص 15.

² سعيد عبد العزيز: النظم الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص ص 15-18.

- مجموعة من التشريعات والقوانين الضريبية بالإضافة إلى بعض اللوائح التنفيذية والمذكرات التفسيرية تمثل في مجموعها طريقة محددة يعمل من خلالها النظام الضريبي وأجهزته المختلفة؛

- أهداف محددة مشتقة من أهداف السياسة الضريبية السائدة؛

- مجموعة من الصور الفنية المتكاملة للضريبة، تمثل في مجموعها وسائل تحقيق الأهداف؛

والنظام الضريبي بحكم كونه مجموعة من الضرائب يمكننا أن نقدم بعض التعاريف التي أعطيت للضريبة والتي تتمثل في:

- الضريبة اقتطاع مالي تأخذه الدولة جبرا من الأفراد دون مقابل بهدف تحقيق مصلحة عام؛¹

- هي إقتطاع بدون مقابل وإجباري من طرف الدولة ويكون نقديا، تفرضه الدولة على المكلفين، وذلك من أجل تغطية النفقات العامة للدولة وتنفيذ السياسة المالية المبرمجة.

المطلب الثالث: النظام الضريبي قبل الإصلاح

إن الجباية في الجزائر ليست بالحديث العهد وإنما عرفت منذ القدم فمن المعروف أن الجزائر كانت في ظل حكم الأمير عبد القادر دولة زراعية، يشكل القطاع الزراعي الجزء الهام من الدخل الوطني للدولة، وقد انعكس هذا الوضع على مكونات التجارة الخارجية، وقد سادت بعض التشريعات الضريبية الإسلامية التي سنت في عهد سيدنا عمر ابن الخطاب حيث كانت أهم هذه الجبايات:

الزكاة: دفع زكاة الأموال يعني دفع فائض رأس المال وهي إحدى الفرائض الخمس في الإسلام، وتدفع على شكل اقتطاع إجباري، نسبي، عيني على الأشخاص الطبيعيين المسلمين غير اليتامى وتعادل صاع من التمر أو الشعير ومعدلها 2.5%.

¹ محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلاء: المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، 2003، ص 58 .

الخراج: إن أصل هذه الكلمة فارسي ونعني بها اقتطاعا، وتسري على الأراضي المملوكة من غير المسلمين خاصة من أهل الكتاب، مسيحيين ويهود ويمكن أن يكون هذا الاقتطاع على شكل نقدي أو عيني يحدده أخصائون يعينهم الأمير أو من يمثله وتخصص عوائدها لصندوق الخدمات العامة وتحدد بحسب المساحة المزروعة لأنها تتبع الأرض.

الجزية: وتفرض على الأشخاص الذين دخلوا في الإسلام من أهل الكتاب.

العشور: هي ضريبة تسرى على التجار، وهي أشبه ما تكون بضريبة جمركية. حيث تفرض سنويا ولمرة واحدة وتشمل كافة السلع باستثناء الخمر ولحم الخنزير لأنها محرمة إسلاميا.

غنائم الحرب: وتشمل كل ما يحصل عليه المقاتلون، ونقسم هذه بنسبة 4/5 للجيش و 1/5 لبيت مال المسلمين.¹

الفرع الأول: المراحل التي مر بها النظام الضريبي قبل الإصلاح

إن ما يميز فترة الاستقلال هو الفراغ الإداري الناتج عن هجرة الإطارات التي كانت تشغل مختلف المناصب بالمصالح الضريبية خاصة، مما أدى إلى تفاقم الوضع وكذلك تقلص الإيراد الضريبي الناتج عن الركود الاقتصادي في ذلك الوقت.

وأمام هذا الوضع قامت السلطة الجزائرية باتخاذ إجراءات جديدة وهي الإبقاء على النظام الضريبي المعمول به أثناء التواجد الفرنسي مع إدخال بعض التعديلات، فصدر المرسوم بتاريخ 31-12-1962 مفاده إلغاء جميع التشريعات السابقة .

ورغم صدوره إلا أن الجزائر استمرت في العمل بالنصوص الفرنسية والعمل بالهيكل السابق إلى غاية 31-12-1975 والذي يشمل على الخصوص:

أ- الضرائب على الدخل وتضم:

- الضرائب على المرتبات والأجور؛

¹ حنان شلغوم: أثر الإصلاح الضريبي في الجزائر وانعكاساته على المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة منتوري قسنطينة، 2011-2012، ص 7-8.

- الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية.

- الرسم على النشاط المهني والتجاري؛

- الضرائب على الأجور العالية (H.T.S)؛

- الضرائب على زيادة القيم.

ب- الضرائب على الاستهلاك وتضم:

- الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (T.U.G.P).

- الرسم الوحيد الإجمالي على تقديم الخدمات (T.U.G.P.S).

فعند بداية عام 1976 قامت الدولة ببعض التعديلات كإعفاء الأرباح الناتجة من القطاع الزراعي عام 1976 وذلك عقب صدور قانون الثورة الزراعية عام 1971، ثم أعيد فرض هذه الضريبة عام 1984 حيث المعدل المطبق هو 4%، وعنده أصبح الهيكل الضريبي يتشكل من الضرائب التالية:

1- ضرائب مباشرة وتضم:

- ضرائب مركزية لفائدة الدولة.

- ضرائب ورسوم لفائدة الولايات والبلديات.

2- ضرائب غير مباشرة:

- الرسم على رقم الأعمال ويشمل الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي عند تأدية الخدمات.

- رسم التسجيل والطابع.

الفرع الثاني: التعديلات التي طرأت على النظام الضريبي قبل الإصلاح

تم تعديل خلال هذه الفترة الممتدة من (1962-1991) وذلك برفع معدل الضريبة

المفروضة على الأرباح الصناعية والتجارية الذي كان 50% عام 1986 إلى 55% عام

1987 وهذا ربما لرفع الحصيلة الضريبية وبالتالي رفع الإيرادات العامة التي كانت الدولة

وقتها بحاجة إلى أموال، نظرا لانخفاض سعر برميل النفط من 26,50 دولار عام 1985 إلى 13,50 دولار عام 1986.

- ومن بين التعديلات كذلك تمثلت في بعض الإعفاءات على دخل الشركات الأجنبية عام 1984؛

- إعفاء المؤسسات المقامة في المناطق المحرومة على الأرباح الصناعية والتجارية لمدة خمس سنوات؛

الإعفاء الكلي للحرفيين من دفع الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية لمدة عامين.

- كما تم بالمقابل رفع معدل الضريبة المفروض على دخل الشركات الأجنبية من 4% إلى 6% من نفس السنة؛

كما شهد النظام الضريبي الجزائري عدة تعديلات في المعدلات الضريبية سواء بالارتفاع أو الانخفاض وكذلك الحال بالنسبة للإعفاءات من الضريبة حسب أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية.¹

¹ محمود جمام: النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة محمود منتوري، قسنطينة، 2009-2010، ص 104-105.

المبحث الثاني: الإصلاح الضريبي في الجزائر سنة 1992

لقد أدخلت الجزائر كغيرها من الدول النامية مجموعة من الإصلاحات على أنظمتها السياسية والمالية وذلك لعدم مواكبتها للتطورات السريعة التي شهدتها العالم في أواخر الثمانينات، أين تم إقامة أحزاب سياسية متعددة خلفا للنظام السابق القائم على الحزب الواحد والموجه الوحيد للاقتصاد الوطني، وكذلك إعطاء تسهيلات كثيرة للمؤسسات منها إعادة الهيكلة في الثمانينات وإتباع نظام الخوصصة الذي يعتبر نقله نوعية في الاقتصاد الجزائري لهذا قامت السلطات بإعادة النظر في النظام الضريبي الذي أصبح عاجزا على تحقيق الأهداف المسطرة له، حيث لم يحدث به تغيرات جذرية وهذا منذ الاستقلال إلى غاية نهاية 1991 ماعدا بعض التغيرات التي طرأت على الضريبة على المرتبات والأجور والتي تم وضع سلم ضريبي خاص بها عام 1985 ولهذا السبب تم تعيين لجنة وطنية للإصلاح الضريبي في مارس 1987 ودخل حيز التنفيذ في سنة 1992.

المطلب الأول: مفهوم الإصلاح الضريبي

يعرف الإصلاح الضريبي على أنه: "التغيرات التي تطرأ على النظام الضريبي في الدولة لمواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية أو لتحقيق خطط التنمية في مرحلة معينة من مراحل النمو، ويمكن أن يكون الإصلاح الضريبي شاملا لكل الهيكل الضريبي للدولة أو أن يكون هذا الإصلاح جزئيا لنوع معين من الضرائب أو لبعض أحكام الضريبة بعينها وهي عملية تتطلب دراسة متكاملة للنظام الضريبي السائد".¹

ويتم الإصلاح الضريبي على مرحلتين أساسيتين هما التخطيط والتنفيذ، في حالة عدم وجود واحدة منهم، لا يمكن وصفها بأنها عملية الإصلاح الضريبي.

- **التخطيط الضريبي:** وهو من الوسائل التي تستعملها الإدارة الناجحة للاستفادة من المزايا القانونية، حيث تساعد في إتباع سياسة استثمارية معينة سواء أكان ذلك بالموجودات الثابتة أو الاستثمارات المالية أو حتى تقليل مبلغ الإلزام الضريبي أو حتى تجنب الضريبة

¹ سعيد عبد العزيز عثمان وشكري رجب العشماوي: اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 535.

بأكملها، ومن المفاهيم كذلك مفهوم الفجوة الضريبية والمقصود بها الاختلاف بين الضرائب التي يقوم المكلفون بسدادها فعلا من واقع إقراراتهم، والضرائب التي يجب أن يسددوها على أرباحهم الحقيقية.

- **مرحلة التنفيذ:** حيث يتم تنفيذ كل الخطط والبرامج التي سبق وان تم وضعها من قبل الجهات المختصة، وتتكفل الإدارة الضريبية بتنفيذها والسهر على السير الجيد للإصلاح.¹
ومن خلال هذا التعريف يمكن أن يستخلص خصائص الإصلاح الضريبي:

1- الإصلاح الضريبي ظاهرة عامة وضرورية:

إن تطورات اقتصاديات العالم والتوجه إلى اقتصاد السوق والتكتلات الاقتصادية بالإضافة إلى تحرير التجارة الدولية، وكذلك العمل على تحويل القطاع العام إلى القطاع الخاص بما يعرف بالخصخصة، أدى إلى ضرورة إحداث إصلاح ضريبي عالمي، أي أن يحدث إصلاح ضريبي في سائر النظم التي تتأثر بهذه الأحداث ليشمل الدول المتقدمة والدول النامية معا.

2- الإصلاح الضريبي جزء من الإصلاح الاقتصادي:

يقصد بالإصلاح الاقتصادي نقل الاقتصاد القومي ككل من وضع يشوبه العيوب والإختلالات إلى وضع خال منها، ويبدأ الإصلاح الاقتصادي ببرنامج يهدف إلى تثبيت الأسعار بالحد من الإنفاق وزيادة الموارد المالية للدولة عن طريق الضرائب وغيرها، والعمل على رفع أسعار الفائدة حدا للإنفاق وتشجيعها للادخار، وتعديل سعر الصرف لكبح جماح الواردات وتشجيع الصادرات، مع العلم على تشجيع القطاع الخاص وتقليص النشاط الاقتصادي العام الذي يمثله القطاع العام في الدولة. ويمكن الاعتماد على الضرائب كأداة فعالة في إنجاز خطوات الإصلاح الاقتصادي، مما يتطلب تطويرا في النظام ذاته حتى يستطيع تحقيق أهداف خطة الإصلاح الاقتصادي في الدولة.

¹ عادل محمد القطاونة، حسين عفانة: المحاسبة الضريبية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008،

3- تعدد أهداف الإصلاح الضريبي:

تتعدد أنماط الإصلاح الضريبي بتعدد أهدافه، وغاية القائمين عليه، والتي ينشدونها من إجراء هذا الإصلاح، إذ يمكن أن يكون الإصلاح جزئياً وذلك بغية إصلاح خلل تشريعي في قانون ضريبي معين أو لسد ثغرة من ثغرات القانون، أو بهدف الحد من التهرب الضريبي أو تجنب الضريبة، كما يمكن أن يكون الإصلاح شاملاً يسعى إلى تحقيق أهداف عدة من أهمها تبسيط النظام الضريبي وتحقيق الحيادية المطلوبة في الضرائب بحيث لا يكون للضرائب تأثيرات مباشرة على السلوك الفردي للشخص الخاضع للضريبة.

فإذا كان الإصلاح الضريبي في مجال الضرائب على الدخل الشخصي فالهدف هو تقليل العبء الضريبي على الأفراد من خلال:

- تخفيض المعدلات الحدية الإجمالية للضرائب؛
 - تخفيض عدد الشرائح؛
 - ربط الضريبة على الأفراد وليس على الأسرة كوحدة ضريبية؛
 - زيادة الإعفاءات على محدودي الدخل؛
 - توسيع وعاء الضريبي؛
 - تخفيض عدد ومدى النفقات الضريبية؛
 - تقرير حوافز ضريبية للدخار؛
 - فرض الضرائب على الأرباح الرأسمالية كأحدى صور الدخل الضريبي.¹
- أما إذا إنصب الإصلاح على الضريبة على دخل الشركات فيتم ذلك من خلال:
- تخفيض معدلات أسعار الضريبة.
 - توسيع وعاء الضريبة.
 - تقرير معاملة ضريبية خاصة لأرباح الأسهم.

¹ سعيد عبد العزيز عثمان: اقتصاديات الضرائب مرجع سبق ذكره، ص 535-536.

المطلب الثاني: دوافع وأهداف الإصلاح الضريبي الجزائري

إن التطورات التي حصلت في العالم دفعت بالجزائر إلى تبني إصلاح ضريبي جديد يكون نقطة الفصل بين النظام القديم المطبق والنظام الجديد، وتسبب في ذلك مجموعة من الدوافع وكان المبتغى منه تحقيق مجموعة من الأهداف والتي تتمثل في:

الفرع الأول: دوافع الإصلاح الضريبي في الجزائر

1- ضعف الجهاز الإداري: إن النقص في المعلومات والبيانات المالية تعكس بالدرجة الأولى ضعف الجهاز الإداري القائم على تنظيم الضرائب وتحصيلها، مما يؤدي إلى زيادة التهرب الضريبي علاوة على الفساد الإداري.

2- تعقد وعدم استقرار النظام الضريبي: لقد واجهت المؤسسة نظاما ضريبيا معقدا، وذلك نتيجة لتتبع الضرائب وتعدد معدلاتها بالإضافة إلى اختلاف مواعيد تحصيلها، إن هذه العوامل جعلت النظام الضريبي صعب التطبيق والتحكم فيه مما صعب مهمة إدارة الضرائب والمؤسسة معا.

والجدول التالي يوضح هيكل النظام الضريبي ما قبل الإصلاحات الضريبية لسنة 1992م.¹

¹ باعلي أمينة، طيب خديجة: دور الإصلاحات الضريبية في دعم وترقية الاستثمار المحلي بالجزائر، أطروحة لنيل شهادة الماستر، في العلوم التجارية جامعة البويرة، 2014-2015، ص 26-27.

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

الضريبة	المعدل
1-الضريبة المباشرة:	
الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية	55%
الضريبة على الربح الصناعية والتجارية	25%
الضريبة التكميلية على الدخل	جدول تصاعدي
الضريبة على الإيرادات الديون والودائع والكفالات	18%
المساهمة الوحيدة الفلاحية	4%
الضريبة على الرواتب والأجور	حسب جدول تصاعدي
الضريبة على فائض القيمة	30% للمدة بين 6 و 9 سنوات 40% للمدة بين 3 و 6 سنوات 50% اقل من 3 سنوات
الدفع الجزافي	6%
الرسم على النشاط الصناعي والتجاري	2.55%
الرسم على النشاط غير التجاري	6.05%
2-الرسوم المماثلة الخاصة	
الرسم العقاري على الأملاك المبنية	40%
الرسم على السيارات السياحية	جدول حسب قوة وعمر السيارة
رسم خاص على تنظيم الحفلات	10%
رسم على ملكية القوارب السياحية	500 دج للقوارب التي طاقتها 492 برميل 100 دج للقوارب التي تفوق طاقتها 20 برميل
رسم خاص على الإقامة الثانوية	حسب جدول تصاعدي
3-الضرائب غير المباشرة	
أ-الرسم على رقم الأعمال:	
الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج	10معدلات تتراوح بين 7% إلى 80%.
الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات	8معدلات تتراوح بين 2% إلى 30%
ب- الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك	
الكحول، التبغ، الكبريت، البنزين، الذهب، الفضة والبلاتين	حسب جدول يحدد فيه رسم قيمي.

المصدر: حجار مبروكة، اثر السياسة الضريبية على إستراتيجية الاستثمار في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2005-2006، ص58.

إن تغير النظام الضريبي تجسد في تطور المعدلات الضريبية بالإضافة إلى إلغاء بعض الضرائب وإنشاء ضرائب أخرى جديدة.

3- نظام ضريبي غير ملائم لمعطيات المرحلة الراهنة وارتفاع الضغط الضريبي: لقد أصبح النظام الضريبي القديم غير ملائم ولا يتكيف مع المؤسسة، خاصة بعد الإصلاحات الاقتصادية التي شهدتها الوطن وأمام المعطيات الجديدة للسوق.

4- ثقل العبء الضريبي: إن المؤسسات الجزائرية كانت تعاني من ارتفاع وطأة الضرائب على أرباح الشركات. يعتبر العبء الضريبي جد ثقيل على المؤسسة بسبب تعدد الضرائب وارتفاع معدلاتها، حيث يشكل ضغطا على خزينة المؤسسة كما انه يمثل احد العوامل الرئيسية التي ساهمت في عدم التوازن المالي للمؤسسة.

5- عدم فعالية الحوافز الضريبية في توجيه الاستثمار الخاص: بالرغم من صدور العديد من القوانين الاستثمار الخاص خلال الفترة التي سبقت إصلاحات 1992، والتي كانت موجهة أساسا لتشجيع الاستثمار في القطاع الخاص من خلال سياسة التحفيز الجبائي إلا أنها فشلت في تحقيق الأهداف المرجوة منها، ويعود هذا الفشل إلى أسباب عدة أهمها الإجراءات التعجيزية للقطاع الخاص التي جاءت بها القوانين المتتالية في الفترة الممتدة 1963-1991 إضافة إلى الظروف السياسية والاقتصادية الغير ملائمة آنذاك.

6- ضعف العدالة الضريبية: يتميز النظام الضريبي الجزائري بابتعاده عن العدالة الضريبية ويتضح ذلك فيما يلي:¹

- إن طريقة الاقتطاع من المصدر مقتصرة فقط على بعض المداخل دون الأخرى، ويترتب على ذلك اختلاف إمكانية التهرب الضريبي بحيث المداخل الخاضعة لطريقة الاقتطاع من المصدر تتعدم فيها فرص التهرب الضريبي بعكس المداخل الأخرى التي تبقى لها إمكانية التهرب الضريبي قائمة.

- إن اختلاف مواعيد تحصيل الضريبة للمكلفين قد تشكل إجحافا في حق بعض المكلفين.

¹ باعلي أمينة: المرجع نفسه، ص 29.

الفرع الثاني: أهداف الإصلاح الضريبي في الجزائر

تتمثل أهداف الإصلاح الضريبي الذي اعتمده الجزائر فيما يلي:

1- يهدف الإصلاح الضريبي إلى تبسيط النظام الضريبي سواء تعلق الأمر بمكونات النظام الضريبي أو التشريع الضريبي حيث تم تغيير بنية الجباية والتي كانت تعتمد على الضرائب غير المباشرة والضرائب على المحروقات وأصبحت تعتمد على الضرائب المباشرة والتشجيع على الاستثمار.

2- توسيع الوعاء الضريبي وتخفيض أسعار الضريبة، فالضرائب بالدول النامية أوعيتها ضيقة، وأسعارها مرتفعة مما ينجر عنه ظاهرة التهرب الضريبي وإرهاق فئات معينة بالضرائب يؤدي إلى عدم عدالة الضريبة، وبهذا فتوسع الوعاء الضريبي يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية وتخفيض الضغط الضريبي.

3- تخفيف العبء الضريبي إن من عيوب النظام الضريبي السابق ثقل عبئه على المؤسسات الاقتصادية مما سبب اختلالاً في توازنها المالي ولهذا السبب قامت السلطات بتخفيفه عن طريق تخفيض المعدلات الضريبية، حيث تمثلت في تخفيض معدل الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية للضريبة.

4- تأسيس إدارة فعالة من أجل تحقيق أهداف النظام الضريبي عن طريق وضع خطة طموحة من خلال:

- رفع عدد الموظفين بالجهاز الضريبي؛
- إنشاء مدرسة وطنية للضرائب وثلاث مدارس جهوية؛
- تعميم استعمال الإعلام الآلي في جميع مصالح الجهاز الضريبي؛
- إزالة البيروقراطية والعراقيل الموجودة داخل إدارة الضرائب، مما يؤدي إلى كسب ثقة المكلف بإدارة الضرائب.

5- تحقيق العدالة الضريبية:

إن غاية العدالة الضريبية تتمثل في تحقيق عدالة النظام الضريبي ككل، فإذا كان النظام الضريبي في دول ما يتكون من أكثر من نوع من أنواع الضرائب فإنه لمن الخطأ هنا إن ننتقد إحدى هذه الضرائب على حدا لكونها غير عادلة، ذلك لأن هذه الضرائب المتعددة قد تلغي اثر بعضها البعض فتؤدي إلى نظام ضريبي غير عادل فالنظام الضريبي العادل هو ذلك النظام الذي يترتب عليه معاملة ضريبية يؤمن أغلبية أفراد المجتمع بعدالتها.

6- محاربة الغش والتهرب الضريبي يفرض مسك دفاتر منظمة من المكلفين، وإجبارهم على التعامل بالفاتورة الخاضعة للمراقبة.¹

7- إعادة توزيع الدخل، قد ينتج على فرض الضريبة خلق نوع من التفاوت بين فئات المجتمع، حيث يعاد توزيع الدخل والثروة بشكل غير عادل لفائدة الطبقات الغنية على حساب الطبقات الفقيرة ويحدث هذا بالنسبة للضرائب غير المباشرة باعتبارها اشد عبئا على الفئات الفقيرة، أما الضرائب المباشرة فهي تؤثر على الطبقات الغنية ومستوى الادخار، ولهذا كان من الضروري إعادة توزيع الدخل بشكل عادي والعمل على حماية القوة الشرائية للعملة بدفع الضريبة لكي تكون عاملا من عوامل التحكم في التضخم بالنظر إلى معدلات التضخم العالية التي كان يعرفها الاقتصاد الوطني آنذاك.

بالإضافة إلى هذه الأهداف توجد مجموعة من الأهداف الاجتماعية والمالية والاقتصادية التي سعت السلطات لتحقيقها وتتمثل في:

- الأهداف الاجتماعية:

من بين الأهداف التي سعت الإصلاحات الضريبية إلى تحقيقها، هي تحصيل الموارد المالية الكافية لتغطية الاحتياجات الاجتماعية كالسكن والصحة والتعليم، بالإضافة إلى محاولة التخفيف من البطالة والتكفل بالشغل، الذي أصبح الشغل الشاغل للمجتمع، خاصة مع تزايد عدد السكان، وذلك عن طريق زيادة التحفيزات الجبائية المختلفة بالإضافة إلى

¹ حنان شلغوم: مرجع سبق ذكره، ص 18-19.

ضمان العدالة الضريبية وذلك عن طريق التوسع في باستعمال الضريبة التصاعدية بدلا من الضريبة النسبية نتيجة لمراعاتها لمستويات الدخل، كما عملت الإصلاحات الضريبية بمراعاة المقدرة التكلفة للمكلف حيث تم إعفاء الحد الأدنى للمعيشة.

- الأهداف المالية:

تمحورت الأهداف المالية للإصلاحات الضريبية في رفع المردودية الضريبية، نظرا لأهمية المداخل في تغطية عجز الميزانية العامة للدولة، ومدى مساهمتها في تمويل القطاعات الهامة في المجتمع.

- الأهداف الاقتصادية:

سعت الإصلاحات الضريبية إلى تشجيع الإنتاج والاستثمار باعتبارهما عنصران أساسيان للنمو، حيث تم إدخال الرسم على القيمة المضافة التي تسمح بتخفيض تكلفة الاستثمار ولا تؤثر على مراحل الإنتاج والاستثمار والتوسع، حيث تقاس قوة الدولة بمدى تحفيزها وتشجيعها على الاستثمار.¹

المطلب الثالث: أهم الإصلاحات الضريبية في الجزائر

لقد شهد النظام الضريبي عدة تعديلات منذ الاستقلال خاصة بعد 1992، تمثلت في القيام بعملية تغيير جذرية على جميع الهياكل القاعدية للنظام والسياسة الضريبية التي كانت تعتمد عليها السلطات الجزائرية، وذلك من خلال استبدال التشريعات الجبائية القديمة بتشريعات جبائية حديثة، وكذا تنظيم الإدارة الجبائية لضمان تحقيق المشروع الإصلاحية، فشملت هذه الإصلاحات الإدارة الضريبية، التشريع الضريبي والجبائية البترولية.

أولا: إصلاح الإدارة الضريبية

مما لاشك فيه، إن السياسة الضريبية المثلى لأي مجتمع تكمن في مستوى كفاءة إدارته الضريبية، فكم من دولة من الدول النامية أُلقت اللوم على نظامها الضريبي فعقدت المؤتمرات

¹ حنان شلغوم: مرجع نفسه، ص 21.

وإدارات المناقشات لتعديل النظام الضريبي، ثم اكتشفت بعد ذلك أن العيب الأساسي لا يكمن في النظام الضريبي.

إن أهم الإصلاحات التي قامت بها الجزائر من أجل تطوير الإدارة هي:

1- تنظيم الإدارة الضريبية:

عمد المشرع الجزائري من خلال إصلاحات 1992 إلى إعادة التنظيم الإداري وهيكله الإدارية بالنسبة لمصالحه الداخلية والخارجية، حيث استفادت كل ولاية من مديرية ضرائب مستقلة تابعة لها، وأصبح لكل مديرية ولأئية مديريات فرعية تسهر على خدمة المواطنين. كما وقد تم تزويد المراكز الضريبية بالأجهزة الالكترونية الحديثة اللازمة لتمكينها من رفع مستوى خدماتها.

أ-مراكز الضرائب: فقد أعلنت كمشروع جديد بتاريخ 19-09-2001. بحيث تختص بتسيير ملفات المكلفين الخاضعين للضريبة حسب النظام الحقيقي، الذين لا يقل رقم أعمالهم عن (3000.000دج). حيث تهدف مراكز الضرائب توحيد وتجميع التعامل الضريبي لنفس المكلف من خلال المسير الواحد، تنسيق الإجراءات وتحديث العمليات، والعمل على تحسين استقبال المكلفين.

ب-مفتشية الضرائب: قبل سنة 1994 كانت المفتشيات على المستوى الوطني مقسمة حسب اختصاصها إلى مفتشية الضرائب المباشرة ومفتشية الضرائب غير المباشرة، غير أن هذا التقسيم خلق عدة مشاكل أثرت على المكلف لأنه مضطر إلى تقديم تصريحاته، هذه الصعوبات وأخرى أدت إلى قرار اتخذه وزارة المالية، بتوحيد المفتشيات فنشأت مفتشية الضرائب المختلطة سنة 1994.

ج-المديرية العامة والمديريات التابعة لها: تعتبر الإدارة الضريبية من حيث تنظيمها الإقليمي موحدة، بحيث توجد المديرية العامة تحت غطاء وزارة المالية تتبعها ستة (6) مديريات جهوية وتتبع كل مديرية جهوية مديرية ولأئية.

د-مديرية المؤسسات الكبرى: تمثل هذه المديرية الشباك الوحيد للمؤسسات البترولية والأجنبية، والتي يزيد رقم أعمالها عن 100 مليون دينار جزائري. وتشكل المكان الذي يتم فيه التصريح ودفع الضرائب الرئيسية، وتسيير الملفات الضريبية من حيث الإعلام، الوعاء، التحصيل والرقابة.¹

حيث تهدف هذه المديرية إلى ضبط تفعيل الجباية البترولية وجباية المحروقات، تبسيط الإجراءات القانونية الضريبية والتخصص في التسيير والرقابة على الملفات للشركات البترولية وشبه البترولية. تخصيص عمليات التحصيل وتبسيط وتسهيل الإجراءات.

ثانيا: إصلاح التشريع الضريبي

تعتبر إصلاحات 1991 الأكثر شمولاً من الإصلاحات التي عرفها النظام الضريبي منذ الاستقلال، حيث أن إصلاحات 1991 إرتكزت على الجباية البترولية. وتضمنت العناصر التالية:

- تعميم الضريبة الوحيدة على الإنفاق في شكل ضريبة على القيمة المضافة.
- القطيعة مع نظام الضرائب النوعية على مداخيل الأشخاص باختيار ضريبة واحدة على الدخل وهي الضريبة على الدخل الإجمالي.
- الفصل بين الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الأشخاص الطبيعيين.
- فالإصلاح الضريبي لم يأت دفعة واحدة وإنما سجلنا تعديلات كثيرة بعد إصلاح 1991. ومنه إحداث الضريبة على أرباح الشركات (IBS) والضريبة على الأشخاص الطبيعيين (IRG)، والرسم على القيمة المضافة (TVA).

1- الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG):

جاءت هذه الضريبة لتعوض نظام الضرائب النوعية ذي المعدلات المتعددة التي كانت مفروضة في السابق على المداخيل، حيث اشتمل نظام الضرائب النوعية على:

¹ باعلي أمينة: مرجع سبق ذكره، ص 32.

- الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وشركات الأشخاص؛
 - الضريبة على الأرباح غير التجارية؛
 - الضريبة على مداخيل الديون، الودائع والكافلات؛
 - الضريبة على الرواتب والأجور؛
 - الضريبة على القيمة الزائدة عن التنازل بمقابل عن الأملاك المبنية وغير المبنية؛
 - الضريبة التكميلية على الدخل؛
 - المساهمة الوحيدة الفلاحية.
- الجدول رقم (2): جدول الضريبة على الدخل الإجمالي.

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (بالدينار)
0%	لا يتعدى 60.000 د.ج.
10%	من 60.001 إلى 180.000 د.ج.
20%	من 180.001 إلى 360.000 د.ج.
30%	من 360.001 إلى 1.080.000 د.ج.
35%	من 1.080.001 إلى 3.240.000 د.ج.
40%	تفوق 3.240.000 د.ج.

المصدر: محمد عباس محرز: اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2004، ص 211.

2- الضريبة على أرباح الشركات (IBS): جاءت هذه الضريبة لتعوض وتراجع نقائص

الضريبة على أرباح الصناعية والتجارية السابقة وذلك من خلال أنها:

- تطبق دون استثناء على الأشخاص المعنويين، على عكس الضريبة الصناعية والتجارية التي تفرض على الأشخاص المعنويين في شكل معدل نسبي، وعلى الأشخاص الطبيعيين في شكل معدل تصاعدي.

- تطبق دون تمييز بين المؤسسات الأجنبية والجزائرية.

- تطبق وجوبا على الأشخاص الخاضعين لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي مهما كان رقم الأعمال المحقق، وان هذا الربح يحدد على أساس محاسبة تمسك طبقا للقوانين، والأنظمة المعمول بها كالقانون التجاري والمخطط الوطني للمحاسبة.

3- الرسم على القيمة المضافة (TVA): حلت هذه الضريبة محل الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات، وذلك بموجب قانون المالية 1991.

فالقيمة المضافة من وجهة فقهاء الضرائب هي عبارة عن ضريبة تفرض على الإنتاج في كافة مراحلها وتتمثل في الزيادة في قيمة الإنتاج في كل مرحلة من مراحل الإنتاج، وهي ضريبة تفرض على قيمة مساهمة الشروع في العملية الإنتاجية. ويهدف المشرع من إدخال هذا الرسم إلى:

- توسع القاعدة الضريبية وجعلها تمس كل طبقات الضريبة.
- زيادة إيرادات الجباية العادية.
- توسع مجال تطبيق الرسم وتحديد قاعدة ضريبية جديدة.

ثالثا: إصلاح الجباية البترولية

تلعب عائدات المحروقات دورا هاما في الاقتصاد الوطني حيث تحتل الجباية البترولية مكانة هامة في هيكل الإيرادات العامة، حيث بلغ متوسط مساهمة الجباية البترولية في الإيرادات الضريبية خلال الفترة 1986-1994 نسبة 46%، فالإصلاح الضريبي يراجع نظام الجباية البترولية لكونها ترتبط بالانخفاض والارتفاع في أسعار البترول، حيث عرفت الجباية البترولية اصلاحين، الأول في سنة 1983 والثاني في سنة 1986 ويتمثلان فيما يلي:

1-الإتاوات: تطبق هذه الإتاوات على إنتاج المحروقات السائلة والغازية وتقيم على أساس سعر مرجعي.

2-الضرائب على الإنتاج: ويمكن أن نميز حالتين:

أ-الضريبة على نتائج نشاطات النقل والتمنيع الذي تحسب بمعدل الضريبة على أرباح الشركات.

ب-الضريبة المباشرة البترولية على نتائج نشاط الإنتاج والمحسوبة بمعدل 85% بعد خصم أعباء الهياكل والإتاوة.¹

والجدول أدناه يبين تطور الجباية البترولية للفترة بين (2005-2010):

الجدول رقم (3): تطور حصيلة الجباية البترولية من 2005-2010 الوحدة 10دج

السنة	حصيلة الجباية البترولية	الإيرادات العامة
2005	2352,70	3082,60
2006	2799,00	3582,30
2007	973.000	1207,53
2008	970,200	754,800
2009	1.628.500	921.000
2010	1.835.800	1.068.500

المصدر: حنان شلغوم: اثر الإصلاح الضريبي في الجزائر وانعكاساته على المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة منتوري قسنطينة، 2011-2012، ص34.

نلاحظ من خلال الجدول إن هناك تحسنا ملحوظا في حصيلة الإيرادات الضريبية مما يدل على تحسين طرق ووسائل النظام الضريبي لتخفيف التكاليف الضريبية وتحقيق الوفرة المالي، وتوجيهه لخدمة التنمية الاقتصادية .

¹ باعلي أمينة: المرجع نفسه، ص ص34-36.

المبحث الثالث: نتائج الإصلاح الضريبي وأثاره على الاقتصاد الجزائري

لقد خطت الجزائر خطوة كبيرة في تجسيد الإصلاح الضريبي على أرض الواقع ويمكن اعتبارها نجحت في النهوض بالاقتصاد الوطني في الداخل والخارج لاسيما فتحها لمجال الاستثمار الذي لم تعهده من قبل، كما يمكن القول أنها نجحت إلى حد بعيد في تحقيق غايتها من الإصلاح المخطط له ويتجلى هذا النجاح في النتائج التي وصلت إليها من خلاله والتي تتمثل في التخفيض من الغش الضريبي وتحسين الضغط الضريبي ونجاحها في الفصل بين الجباية العادية والجباية البترولية وهذا ما سنراه في هذا المبحث.

المطلب الأول: التخفيض من الغش والتهرب الضريبي والضغط الضريبي

الفرع الأول: التخفيض من الغش والتهرب الضريبي¹

إن التهرب الضريبي يعتبر من أهم المشاكل التي يواجهها النظام الضريبي حيث يؤدي إلى ضعف مردودية الحصيلة الضريبية، لهذا عمد المشرع الجزائري للقيام بإصلاحات مست جوانب مختلفة للحد من التهرب الضريبي.

ويعرف التهرب الضريبي بأنه "إعتداء غير مباشر على القوانين المنظمة للمنظمة باستعمال وسائل معينة تمكن المكلف من عدم دفع جزء أو كل الضريبة".
لقد عمد المشرع الجزائري إلى القيام بإصلاحات عديدة للتخفيض من الغش الضريبي مست جوانب مختلفة منها:

1- محاولة إيجاد ضريبة بسيطة وواضحة وعدم المبالغة في تعدد الضرائب.

2- وجود دفاتر محاسبية منظمة يعتمدها المكلفين للتمكن من مراقبتها.

3- ضرورة التعامل بالفواتير.

4- توقيع عقوبات على المتخلفين في الدفع.

بالنسبة للرقابة الداخلية تقوم إدارة الضرائب بتطبيق واحترام القانون الجبائي وتتكون

الرقابة من ثلاث هيئات لها حق الاطلاع على الملفات والوثائق الموجودة بحوزة المكلف:

¹ باعلي أمينة: المرجع نفسه، ص 37.

- المفتشية المختصة بمراقبة إدارة الضرائب؛
- رقابة تقوم بها مصالح ووزارة المالية؛
- رقابة يقوم بها مجلس المحاسبة.

إلا أن هذه الظاهرة لا تزال منتشرة بسبب تعدد طرق الغش عن طريق الالتواءات والتغيرات القانونية.

الفرع الثاني: مستوى الضغط الضريبي

يستعمل الضغط الضريبي للتعبير عن الآثار المترتبة عن الاقتطاع الضريبي، لذا فإن مفهومه يختلف باختلاف محل الحديث عنه سواء كانوا فراد أو مؤسسات أو الحياة الاقتصادية ككل. حيث يعرف على المستوى الكلي على أنه "ذلك التأثير الذي يحدثه فرض الضرائب المختلفة، والذي يختلف تبعا لحجم الاقتطاعات من جهة، وصورة التركيب الفني للهيكال الضريبي من جهة أخرى، ويعبر الضغط الضريبي على العبء الذي يحدثه الاقتطاع الضريبي على الاقتصاد الوطني".

يعرف على مستوى الأفراد على أنه "العلاقة التي توضح النسبة المئوية للدخل المقتطع في شكل ضرائب ورسوم على الدخل المحققة من طرف المكلف بالضريبة"¹. أما على مستوى المؤسسة فيعرف الضغط الضريبي على أنه مختلف الآثار التي تحدثها الاقتطاعات الضريبية والتي تؤثر على نشاط المؤسسة، أي مدى قدرة المؤسسة على تحمل العبء الضريبي.

يقاس الضغط الضريبي على المستوى الكلي من العلاقة الآتية:

الإيرادات الضريبية

المفهوم الضيق للضغط الضريبي =

النتاج المحلي الإجمالي (BIP)

¹ باعلي امينة: المرجع نفسه، ص 37.

الإيرادات الضريبية + الإيرادات شبه الضريبية

المفهوم الواسع للضغط الضريبي =

(أو معدل الاقتطاعات الإجبارية) الناتج المحلي الإجمالي (BIP)

الجدول التالي يبين تطور الضغط الضريبي في الجزائر:

جدول رقم(4):الضغط الضريبي الإجمالي خارج المحروقات (الوحدة 10⁹)

السنوات	الإيرادات الضريبية	الناتج المحلي الإجمالي	الضغط الضريبي الإجمالي %
2000	349,50	4150,9	8,41
2001	398,23	4260,8	9,34
2002	482,89	4460,1	10,82
2003	524,9	4768,9	11,00
2004	580,4	5016,9	11,56
2005	640,3	5272,7	12,14
2006	720,8	5462,1	13,19
2007	767,3	5680,58	13,50
2008	775,5	5907,81	13,12

المصدر: جمام محمود، مرجع سبق ذكره، ص146.

من خلال الجدول أعلاه نستنتج إن مردودية النظام الضريبي بعد الإصلاحات، لم تتمكن من رفع المقدرة التكليفية للدخل الوطني، كما لا تزال الجباية البترولية هي المساهم الكبير في زيادة الإيرادات العامة. على الرغم من المحاولات التي قامت بها السلطات لإحلال الجباية العادية بدل الجباية البترولية ويرجع ذلك للعوامل التالية:

- عدم قدرة الإدارة الضريبية على تحديد الأوعية الأكثر تحصيلًا للضريبة؛
- انتشار ظاهرة التهرب الضريبي وكذا انخفاض دخل الفرد؛

- ارتفاع نسبة البطالة، مما يفوت على الدولة أوعية ضريبية من خلالها يتم رفع الحصيلة الضريبية؛

- ارتفاع نسبة التضخم، وبالتالي تدهور قيمة العملة الوطنية. مما يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية للحصيلة الضريبية.

المطلب الثاني: إحلال الجباية العادية مكان الجباية البترولية

إن أزمة انهيار أسعار النفط سنة 1986 كشفت بجلاء هشاشة الاقتصاد الجزائري، ومدى ارتباطه بالمحروقات فمجرد حدوث هذه الأزمة حتى انخفضت قيمة الصادرات البترولية الجزائرية، وانخفضت إيرادات الجباية البترولية مما اثر على الميزانية العامة للدولة وتتمثل دوافع إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية فيما يلي:

- عجز الميزانية العامة ؛

- تدهور حجم الاستثمار العمومي؛

- تراكم المديونية العمومية الداخلية؛

- تدهور الناتج الداخلي الخام؛

- ارتفاع معدلات التضخم؛

- ارتفاع حجم البطالة.

ومن هنا فإن إصلاح الجباية البترولية في الجزائر ارتبط بإصلاح القوانين المتعلقة باستكشاف استغلال النقل عن طريق القنوات والتي يعود آخرها إلى القانون 86/14 المعدل والمتمم بالقانون 21/91.

إلا أن ما نلاحظه أن النظام الضريبي لم يستطع رفع حصيلة الجباية العادية، بسبب عدم تمكنه من الوصول إلى أوعية ضريبية جديدة ذات مردودية كبيرة، وضعف الإيرادات التي توفرها المؤسسات الإنتاجية، وعدم تنوع مصادر الدخل زيادة على استفحال ظاهرة التهرب رغم الإجراءات التي تضمنها الإصلاح للقضاء عليها.

لهذا يجب وضع إجراءات جديدة تساعد على إحلال الجباية العادية محل البترولية وتكون أكثر فعالية وتتمثل في دعم الطاقة الضريبية وذلك عن طريق محاربة التهرب الضريبي بأكثر صرامة وعقلانية التحفيزات الضريبية بما يتماشى والظروف السياسية والأمنية والاقتصادية والرفع من كفاءة الإدارة الضريبية وجهاز التحصيل الضريبي هذا من جهة ومن جهة أخرى بترشيد الإنفاق الحكومي من خلال محاربة الفساد وخصوصة القطاع العام التي ستندرج موارد فورية لميزانية الدولة وأخرى مستقبلية ناتجة عن الإيرادات الضريبية المتأتية من المؤسسات التي تمت خصصتها وأثبتت قوتها وفعاليتها.¹

المطلب الثالث: آثار الإصلاح الضريبي على الاقتصاد الجزائري

إن الإصلاح الضريبي الذي عرفته الجزائر له عدة آثار على الاقتصاد وذلك من خلال الإجراءات الجبائية والقوانين المتعلقة بهذه الوظائف كالإجراءات الجبائية التي تخص الاستثمار والإنتاج وغيرها من الوظائف حيث تؤثر الضريبة على هذه الوظائف سواء بالإيجاب أو السلب وسنتناول في هذا المطلب هذه الآثار.

الفرع الأول: أثر الإصلاح الضريبي على الاستهلاك

إن دفع المكلف للضريبة تؤدي به إلى الإنقاص من دخله وهو ما يؤثر سلبا على المكلف، ويتحدد ذلك بحسب معدل الضريبة، فكلما كان المعدل مرتفعا كان تأثيره على مقدار الدخل أكبر والعكس صحيح.²

ويترتب عن ذلك أن يتأثر حجم ما يستهلكونه من سلع وخدمات من خلال اثر أي معدل الضريبة على مستوى الأسعار فالمكلفون وخاصة ذوي الدخل المحدودة والمتوسطة يقل دخلهم مما يدفعهم إلى التضحية ببعض السلع والخدمات، وخاصة الكمالية منه، وبالتالي يقل الطلب عليها وتميل أسعارها نحو الانخفاض، إلا أن هذا القول ليس صحيحا بصورة

¹ حنان شلغوم: المرجع السابق، ص 40.

² عادل فليح العلي: المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، دار الحامد، الطبعة الأولى، 2007، ص 144.

مطلقة، إذ أن درجة مرونة الطلب المرن (السلع الكمالية) يتأثر استهلاكيا بالضريبة بصورة مطلقة.

ومن جهة أخرى يتوقف اثر الضريبة على الاستهلاك على خطة الدولة في استخدام الحصيلة الضريبية، فإذا قامت الدولة بتجميد حصيلة الضريبة فان الاستهلاك يتجه نحو الانخفاض، أما إذا استخدمت الدولة هذه السلع والخدمات، فان نقص الاستهلاك من جانب الأفراد نتيجة فرض الضريبة يعوضه زيادة الاستهلاك الذي يحدثه إنفاق الدولة.¹

الفرع الثاني: تأثير الإصلاح الضريبي على الادخار

إن فرض الضريبة يؤثر في دخول الأفراد بالنقصان وبالتالي تقليل إنفاقهم على الاستهلاك، مما يؤثر سلبا على مستوى مدخراتهم، إلا أن تأثير الضريبة في حجم المدخرات لا يكون واحدا بالنسبة للدخول المختلفة، فالضريبة تؤدي بالأفراد إلى إعادة توزيع دخولهم المتاحة بين الاستهلاك والادخار وفقا لمرونة كل منهما، وكذلك إعادة توزيع الإنفاق على الاستهلاك لمصلحة النفقات الضرورية وعلى حساب النفقات غير الضرورية، فالضرائب التي تصيب مصادر الادخار كالضرائب على رأس المال والضريبة على الدخل الإجمالي المتعلقة بفائض القيمة أو أرباح الأسهم، أي أن الضرائب المباشرة بصفة عامة تضر بالادخار بصورة اكبر من الضرائب غير المباشرة، خاصة إذا تعلقت بالفئات ذات الدخل المرتفعة، التي تخصص جزءا كبيرا من دخلها للادخار.

الضرائب التي تؤدي بطريق غير مباشر إلى تشجيع المدخرات، ويحدث ذلك نتيجة تأثيرها على نمط الاستهلاك بالانخفاض وتمثل هذه الفئة الضرائب غير المباشرة المتعلقة بالإنفاق، والضرائب على السلع الاستهلاكية والرسوم ويمكن الحصول على هذه النتيجة باستخدام المعدل التنزلي لتحديد مقدار الضريبة أو عند طريق منح إعفاءات ضريبية كلية أو جزئية للمدخرات أو للاستثمارات الجديدة.

¹ حنان شلغوم: المرجع السابق، ص 41.

الفرع الثالث: آثار الإصلاح الضريبي على الاستثمار

تولي المؤسسة الاقتصادية أهمية كبيرة للاستثمار وذلك من أجل ترقية المؤسسة وإعادة هيكلتها وتوسيعها، كما أن الاستثمار يلعب دورا بارزا وحقيقيا في أي نظام اقتصادي والأسلوب الأكثر عقلانية في عملية الإنعاش الاقتصادي حيث يتجلى بوضوح في الاستثمارات الضخمة المنجزة فضلا عن تلك الاستثمارات الصغيرة ويرجع هذا التفضيل إلى الحاجة الملحة لعملية التنمية السريعة وهنا يبرز تدخل الدولة في عملية الاستثمار عن طريق سياسة الضرائب والإعانات والتحفيزات.¹

الفرع الرابع: آثار الإصلاح الضريبي على الإنتاج والتوزيع

أولا: أثر الضريبة على الإنتاج

إن عرض رؤوس الأموال الإنتاجية يتوقف كذلك على الإدخار والإستثمار، بحيث تؤدي الضرائب إلى نقص الادخار وقلة رؤوس الأموال خاصة بالنسبة للضرائب المباشرة لان عبئها يقع على دخل الطبقات الغنية بصورة أكبر، أما طلب رؤوس الأموال الإنتاجية فانه يتأثر بمقدار الربح المحقق فإذا كان فرض الضريبة يؤدي إلى قلة الربح فبطبيعة الحال يقل الطلب عليها،² وفي حال فرض ضرائب على الدخل يستلزم بالضرورة زيادة في الإنتاج للحفاظ على مستوى الدخل المتاح. أما الآثار السلبية للضرائب فهي أن ضرائب الدخل المرتفعة من شأنها إضعاف حوافز العمل والإنتاج لدى الأفراد، في حين تعمل الضرائب المعتدلة على زيادة إنتاجهم لتعويض ما يلحق دخولهم من نقص نتيجة الضريبة.

ثانيا: أثر الضريبة على التوزيع

قد ينتج عن الضريبة أن يعاد توزيع الدخل والثروة بشكل غير عادل لصالح الطبقات الغنية على حساب الفئات الفقيرة ويحدث هذا بالنسبة للضرائب غير المباشرة، باعتبارها اشد عبئا على الفئات الفقيرة. أما الضرائب المباشرة فهي تؤثر على الطبقات الغنية ومستوى

¹ حنان شلغوم: المرجع نفسه، ص 42.

² محمد عباس محرزى: اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هوم، الطبعة الرابعة، 2008، الجزائر، ص 173.

الادخار، ومما هو جدير بالذكر إن الطريقة التي تستخدمها الدولة لتحصيل الضريبة تؤثر على نمط التوزيع، فإذا أنفقت الدولة هذه الحصيلة في شكل نفقات تحويلية، بمعنى تحويل الدخل من طبقات اجتماعية معينة إلى طبقات أخرى دون أية زيادة في الدخل، وتستفيد منها الفئات الفقيرة فإنه يؤدي إلى تقليل التفاوت بين الدخل.¹

الفرع الخامس: الآثار الاقتصادية للضرائب

بعد الإصلاح الضريبي الذي اعتمده الجزائر سنة 1992 ترتب على الضرائب المستحدثة مجموعة من الآثار تتمثل في:

أ- الآثار الاقتصادية للضريبة على الدخل الإجمالي

إن الإصلاح الضريبي كان يهدف إلى تخفيض العبء الضريبي على الأشخاص والمؤسسات كما يهدف إلى تشجيع الادخار والاستثمار.

إذا كان الادخار جزء من الدخل غير الموجه للاستهلاك فلا يجب أن نشجع الأفراد إلى الميول نحو الاستعمالات غير النافعة من الناحية الاقتصادية، كما أن الضريبة على الدخل لها تأثير على قرار الادخار والاستثمار.²

والمرجع الجزائري ادخل نظام القرض الضريبي على الاقطاعات من المصدر، وظهر ذلك في ظل الإصلاحات الضريبية لسنة 1992. وذلك لتفادي الازدواج الضريبي الذي يسمح بخصم مبلغ الاقطاع من مصدر مبلغ الضريبة الواجبة الدفع، ونلاحظ أن إصلاح جباية الأشخاص الطبيعيين ايجابية مقارنة بالنظام القديم، وذلك لتوصيله إلى تقييد المداخل وتعديل الضريبة من حيث المعدل والنوع الملائم (ضريبة تصاعدية) الشيء الذي يوفر من المداخل الصافية ويدفع بمبادرات الاستثمار على مستوى المؤسسات.

ويساهم هذا الإصلاح الضريبي، في تخفيض تكلفة الضريبة على الدخل التي تساهم في تراكم الثروة لدى الأشخاص والتي توجه إلى الاستثمار.

¹ فريد النجار: الاستثمار الدولي والتنسيق الضريبي، منشورات مؤسسة الشباب والجامعة الإسكندرية، 2002، ص 23.

² المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ب- الآثار الاقتصادية للضريبة على أرباح الشركات

لتفادي الازدواج الضريبي لجأ المشرع الجزائري إلى إدخال ما يسمى بالرصيد الجبائي وذلك ابتداء من قانون المالية لسنة 1994. والذي يمثل خصم مبلغ قدر ب 30% من الضريبة على الدخل أو على الأرباح بعد إدخاله في حساب هذه الضريبة علما أن الرصيد الجبائي الخاص بالشركات الخاضعة للضريبة IBS يقدر ب: 60% بشرط أن يكون رأسمالها المساهم به في الشركات التابعة على الأقل يساوي 10% من رأس المال الإجمالي لهذه الأخيرة. وإذا تم توزيع العوائد من طرف الشركة الأم، فإن مبلغ الرصيد الجبائي يقدر ب 30%.

ت- الآثار الاقتصادية للرسم على القيمة المضافة

إن الرسم على القيمة المضافة يتميز بالبساطة والشفافية كما يتميز بالحياد وله آثار اقتصادية هامة منها:

- إن الرسم على القيمة المضافة أدخل من أجل دعم النمو الاقتصادي، ونمو المؤسسات إضافة إلى دعم الادخار وتشجيعه طالما انه يقع على الاستهلاك الشيء الذي يسمح بإيجاد حل لمشكلة تزايد الطلب واللجوء إلى الواردات من السلع والخدمات، خاصة وان الإنتاج الوطني لم يعد قادرا على تغطية الطلب المحلي.

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

- كما أن للرسم على القيمة المضافة أثرا على الاستهلاك بحيث يفرض على الأفراد عقلانية ورشادة الاستهلاك وعدم المساس بالسلع والخدمات ذات الاستهلاك الواسع.

- إن الرسم على القيمة المضافة من الناحية الاقتصادية لا يخلو من الحساسية والأهمية، حيث أن رفع حجم الرسم يمكن أن يؤدي إلى رفع الأسعار وبالتالي زيادة معدل التضخم.

خلاصة الفصل:

من خلال دراسة هذا الفصل يتضح لنا أن الجزائر حاولت من خلال الإصلاح الضريبي الذي اعتمده منذ 1992 أن تعيد الاستقرار إلى النظام الضريبي الذي سبق حيث لم يعد يواكب التطورات الاقتصادية، والسياسية الحاصلة في العالم خصوصا بعد أزمة 1986، وانخفاض أسعار البترول حيث لم تعد حصيلة الجباية البترولية كافية لتغطية نفقات الدولة والتوجه إلى اقتصاد السوق.

إن إحلال الجباية العادية بدل البترولية وفق الإصلاح المنتهج دفع بالدولة للاهتمام أكثر بالمؤسسة الاقتصادية، التي عرفت تطورات كثيرة في الجزائر وأصبحت تكتسب أهمية كبيرة ودور في تمويل ميزانية الدولة.

الفصل الثاني:

أهم ضرائب المؤسسة

تمهيد الفصل

للضرائب مجموعة من الآثار على المستويين الكلي والجزئي، فهي تؤثر على الدخل الوطني من جانب الاقتصاد الكلي على سبيل المثال، وكذلك على المستوى الجزئي حيث يظهر التأثير بصفة مباشرة على المؤسسة الاقتصادية كونها تعتبر وحدة اقتصادية تهتم بالتسيير والتحكم الأمثل في تخصيص وتوجيه الموارد المالية والمادية والبشرية المتاحة، وتهدف إلى الحفاظ على توازنها المالي الذي يؤدي إلى فعالية الاستغلال لذا وجب عليها التحكم في تسيير جبايتها وتجنب الأخطار الناتجة عن ضعف التسيير الجبائي ومواكبة كل التعديلات التي تأتي بها التشريعات الضريبية، ومن هذا فإن المؤسسة الجزائرية تخضع لمجموعة من الضرائب المباشرة وغير مباشرة ومن هنا يمكننا أن نطرح السؤال الآتي ماهي الضرائب المفروضة على المؤسسة، وماهي أهم التعديلات التي طرأت عليها ؟ وسنتناول في هذا الفصل النقاط التالية:

المبحث الأول: الضريبة على الدخل الاجمالي

المبحث الثاني: الضريبة على أرباح الشركات

المبحث الثالث: الرسم على القيمة المضافة

المبحث الرابع: ضرائب ورسوم أخرى

المبحث الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي

تأسست هذه الضريبة من خلال قانون المالية لسنة 1991، حيث نصت المادة 01 من الباب الأول المعنون بالضريبة على الدخل الإجمالي على "تؤسس ضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل. وتقرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة"¹. وهو نفسه ما نصت عليه المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وتتميز هذه الضريبة بجملة من الخصائص نذكر أهمها:

- ضريبة سنوية: إذ تستحق سنويا على الربح أو الدخل الذي يحققه الخاضع لهذه الضريبة.
- ضريبة إجمالية: حيث تخص الدخل الإجمالي الصافي الذي يتم الحصول عليه بعد طرح جميع الأعباء التي يسمح بها القانون.
- ضريبة تصاعدية: الضريبة على الدخل الإجمالي تحسب وفق جدول يستعمل سلما تصاعديا مقسما إلى فئات مداخيل والذي يسمح بتطبيق معدلات تصاعدية.
- ضريبة وحيدة: فالضريبة على الدخل الإجمالي تشمل كل أصناف الدخل الخاضعة لها.
- ضريبة تصريحية: لأنها تحصل بعد إعداد التصريح الذي يقوم به الخاضع للضريبة سنويا ويقدمه لإدارة الضرائب². إلا أنه توجد هناك استثناءات فيما يخص هذه المميزات، بحيث أن الضريبة سنوية إلا أنها تدفع شهريا على أجور العمال، كما يقال أنها تصريحية إلا أنها تعتمد على الاقتطاع من المنبع دون تصريح.

¹المادة 01 من القانون 36/90 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن قانون المالي لسنة 1991. الجريدة الرسمية. العدد 57 بتاريخ 1990/12/21.

²خلاصي رضا: جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، دارهومة، الطبعة 02، الجزائر، 2006، ص 69.

المطلب الأول: الأشخاص الخاضعين للضريبة والمداهيل الخاضعة لها الفرع الأول: الأشخاص الخاضعين للضريبة

- طبقا للمواد 3، 4، 7 من قانون الضرائب المباشرة فإن الأشخاص الخاضعين لهم كما يلي:
- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم الجبائي بالجزائر، كما حددت المادة 3 بأن الأشخاص الذين يقع موطن تكليفهم الجبائي خارج الجزائر يخضعون للضريبة على الدخل الإجمالي لأجل عائداتهم الجزائرية المصدر، حيث يعتبر كأن لديهم موطن تكليف جبائي في الجزائر كل من :
 - الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفته مالكين أو منتفعين به أو مستأجرين له لمدة سنة على الأقل؛
 - الأشخاص الذين لديهم سواء مكان إقامتهم الرئيسية أو يملكون مركز مصالحهم الأساسية بالجزائر؛
 - الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا بالجزائر سواء كانوا أجراء أم لا؛
- بالإضافة إلى هؤلاء يخضع لهذه الضريبة طبقا للمادة 7 من قانون الضرائب المباشرة:
- الشركاء في شركات الأشخاص؛
 - شركاء الشركات المهنية المشكلة من أجل ممارسة مشتركة لمهنة أعضائها؛
 - أعضاء الشركات المدنية الخاضعين لنفس النظام الذي يخضع له الشركاء في شركة أسهم أو شركة محدودة المسؤولية وأن قوانينها الأساسية نصت على المسؤولية غير المحدودة للشركاء فيما يخص ديون الشركة.¹

¹مولود ديدان: أبحاث في الإصلاح المالي، دار بلقيس، ديوان المطبوعات، الجزائر، 2010، ص 107.

جدول رقم 05 : الاشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي

الأشخاص الطبيعيين. الشركاء في شركات الأشخاص.	أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محدودة فيها.
شركاء في الشركات المدنية المهنية.	أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات باسم جماعة.

المصدر: بوعون يحيىوي نصيرة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات، الجزائر، 2011، ص85.

الفرع الثاني: المداخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي

حيث تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي، المداخل الصافية للأصناف التالية:

- الأرباح الصناعية والتجارية؛
- أرباح المهن الغير تجارية؛
- المداخل الفلاحية؛
- المداخل الناتجة عن تأجير الأملاك المبنية والغير مبنية؛
- مداخل رؤوس الأموال المنقولة؛
- المرتبات والأجور والمنح والريوع العمرية.¹

المطلب الثاني: حساب الضريبة وكيفية التصريح بها

الفرع الأول: حساب الضريبة على الدخل الإجمالي

تشمل الآلية الأساسية لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي العمليات التالية:²

العملية الأولى: الدخل الخام الإجمالي مشكل من الإيرادات الصافية الفتوية.

العملية الثانية: الدخل الصافي الإجمالي، يحصل عليه عن طريق خصم الأعباء المحددة

قانونا من الدخل الخام الإجمالي.

¹المادة 13 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة، قانون المالية لسنة 2011، الجريدة الرسمية، العدد 80.

²بوعون يحيىوي نصيرة: مرجع سبق ذكره، ص 80 .

العملية الثالثة: الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة، يحصل عليه عن طريق خصم التخفيض الخاص المقدر بـ 10% الممنوح في إطار تصريح ضريبة مشتركة من الدخل الصافي الإجمالي.

العملية الرابعة: مبلغ الضريبة الإجمالي، يحصل عليه بتطبيق جدول لحساب الضريبة على الدخل الصافي الخاضع للضريبة.

العملية الخامسة: الضريبة الصافية، يحصل عليها بخصم من الضريبة الإجمالية كل من:

- القرض الضريبي المتعلق بمدخيل الأموال المنقولة.
- التخفيضات إن وجدت والخاصة بالنشاطات المتمركزة في ولايات الجنوب: تندوف، إليزي، تمنراست، أدرار 50% من الربح لمدة 5 سنوات انتقالية.

مع توفر شرطان أساسيان وهما:

- الإقامة في إحدى الولايات المذكورة سابقا.

- تحقيق مداخيل متأتية في إحدى هذه الولايات.

حسب المادة 104: تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي وفق الجدول أدناه

جدول رقم 06: جدول لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (بالدينار)
0	لا يتجاوز : 120.000 دج
20%	من 120.001 دج إلى 360.000 دج
30%	من 360.001 دج إلى 1.440.000 دج
35%	أكثر من 1.440.000 دج

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة.

الفرع الثاني: كيفية التصريح بها¹

يجب على المكلفين بالضريبة، الخاضعين لنظام الربح الحقيقي وكذا أصحاب المهن الحرة المعنيين بدفع الضرائب والرسوم فوراً أو عن طريق الاقتطاع التصريح لدى قابضة الضرائب المختصة والدفع خلال العشرين يوم الأولى من الشهر الذي استحققت فيه الحقوق الجبائية أو الذي تم فيه حساب الاقتطاعات من المصدر.

المطلب الثالث: الإعفاءات

الفرع الأول: الأشخاص المعفون من الضريبة

حسب نص المادة 05 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإنه تعفى من هذه الضريبة الأشخاص التالية:²

- الأشخاص الذين يقل دخلهم الصافي الإجمالي شهرياً أو يساوي مبلغ 120 ألف دج.
- يعفى السفراء والأعوان الدبلوماسيون والقناصل والأعوان القنصليين من جنسية أجنبية وهذا في حال ما إذا منحت هذه البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين.

الفرع الثاني: المداخل المعفاة من الضريبة على الدخل الإجمالي

1- بالنسبة للأرباح الصناعية والتجارية:

- تستفيد الأنشطة التي يقوم بها الشباب المستثمر من إعانة الصندوق الوطني لتدعيم الشباب من إعفاء كامل من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

- تحدد مدة الإعفاء ب6 سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال إذا كانت هذه الأنشطة ممارسة في مناطق يجب ترقيتها والتي تحدد قائمتها عن طريق التنظيم.

- يستفيد من إعفاء كلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لفترة عشر سنوات.

¹ بوعون يحيوي نصيرة: جباية المؤسسة المرجع نفسه، ص84 .

² المادة 13 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب قانون المالية لسنة 2011، الجريدة الرسمية العدد

- الحرفيون التقليديون وكذلك أولئك الممارسون لنشا حرفي فني.
 - تستفيد من إعفاء دائم بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي:
 - المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذلك الهياكل التابعة لها.
 - مبالغ إيرادات المحفظة من قبل الفرق المسرحية.
 - المداخل المحفظة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته
- 2- بالنسبة للمداخل الفلاحية :**
- الإعفاءات الدائمة: تعفى بصفة دائمة من الضريبة على الدخل الإجمالي، المداخل الناتجة عن زراعة الحبوب والبقول الجافة والتمور.
 - الإعفاءات المؤقتة: تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة 10 سنوات المداخل الناتجة عن الأنشطة الفلاحية وتربية الحيوانات في المناطق الجبلية .
- 3- بالنسبة للمرتبات، الأجور، المنح، الربوع العمرية:**
- الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في الجزائر في إطار مساعدة بدون مقابل منصوص عليها في اتفاق دولي .
 - الأشخاص من جنسية جزائرية الذين يعملون في المخازن المركزية للتموين التي أنشئ نظامها الجمركي بمقتضى المادة 126 مكرّم من قانون الجمارك.
 - الأجور والمكافآت الأخرى المدفوعة في إطار البرامج الرامية إلى تشغيل الشباب وفقا للشروط المحددة عن طريق التنظيم.
 - العمال المعاقون حركيا أو عقليا، أو بصريا، أو سمعيا الذين يقل أجرهم أو معاشهم عن 15 ألف دج شهريا حسب قانون المالية لسنة 2005 بعد ما كان 12 ألف دج.¹
 - التعويضات المرصدة لمصاريف التنقل والمهمة .
 - المنح ذات الطابع العائلي التي ينص عليها التشريع الاجتماعي مثل الأجر الوحيد، أو المنح العائلية ومنح الأمومة.

¹ المادة 68 من قانون الضرائب المباشرة المعدلة بموجب المادة 06 من قانون المالية لسنة 2005، الجريدة الرسمية العدد 85.

- التعويضات المؤقتة، والريوع العمرية لضحايا حوادث العمل أو لذوي حقوقهم.
 - منح البطالة والتعويضات والمنح المدفوعة على أي شكل من قبل الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية تطبيقا للقوانين والمراسيم الخاصة بالمساعدة والتأمين.
 - معاشات المجاهدين والأرامل من جراء وقائع حرب التحرير الوطني.
 - المعاشات المدفوعة بصفة إلزامية على أثر حكم قضائي.
- لكل نوع من هذه المداخليل نظام خضوع خاص به سواء كان عن طريق النظام الحقيقي، أو الجزافي أو الاقتطاع من المصدر.
- فالنظام الحقيقي:** يستند إلى تصريح المقدم من طرف المكلف بالضريبة لإدارة الضرائب ويطبق وجوبا في الحالات التالية:¹
- رقم أعمال سنوي أكبر من مليون و 500 ألف دج في حالة ما إذا كان النشاط يتمثل في عمليات بيع البضائع؛
 - رقم أعمال سنوي أكبر من 80 ألف دج في حالة ما إذا كان النشاط هو تقديم خدمات.
 - عمليات البيع التي يقوم بها وكلاء البيع؛
 - عمليات بيع البضائع بالجملة؛
 - عمليات إيجار العتاد أو مواد الاستهلاك الدائمة؛
 - العمليات التي يقوم بها مقاولو الأشغال.
- أما النظام الجزافي:** والذي يكون فيه ثلاثة أطراف هم: إدارة الضرائب- المكلف- الممول.
- هذا النوع يعتبر أداة فعالة لمحاربة التهرب الضريبي، ومع ذلك تبقى إمكانية قائمة في النظامين السابقين لكونها تصريحيين مع غياب الوعي الضريبي، وبالتالي فالمعاملة الضريبية غير متكافئة، إذا ما نظرنا إلى ضعف كفاءة إدارة الضرائب.

¹ مولود ديدان: مرجع سابق، ص 108-109 .

المطلب الرابع: تقييم الضريبة على الدخل الإجمالي

لقد مضى على إنشاء الضريبة على الدخل الإجمالي أكثر من 20 سنة وقد مستها عدة تعديلات خلال هذه الفترة من بينها إدخال تعديلات على جدول حساب الضريبة، وبالرغم من إيجابيات هذه الضريبة تبقى لها مجموعة من السلبيات والنقائص التي تؤثر سلباً على الخاضعين لها وتجعلها قادرة على تحقيق أهداف الدولة.

الفرع الأول: إيجابيات الضريبة

تتمثل إيجابية هذه الضريبة في كونها:¹

- تتسم بالبساطة المتمثلة في اعتبارها ضريبة وحيدة على الدخل؛
- تعتبر أكثر عدالة بحيث أنها تحسب على أساس جدول متصاعد؛
- تتسجم بشكل كبير مع قواعد الجبائية الدولية، وبالتالي تحفيز المؤسسات الجزائرية على التنافس في الأسواق الخارجية؛
- استفادة الخاضعين من مجموعة من التخفيضات والإعفاءات المختلفة التي أقرها المشرع لفترات مختلفة من الزمن أو حسب نوع الدخل؛
- منذ سنة 2003 أصبحت المداخل المتأتية من توزيع الأرباح التي أخضعت للضريبة على أرباح الشركات لا تحسب في وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي، وبالتالي إلغاء الازدواج الضريبي ومن ثم تخفيض الغش الضريبي ما يحفز المؤسسة على مبادرة الاستثمار وتوسيع نشاطها.

الفرع الثاني: سلبيات الضريبة

رغم الإيجابيات السابقة التي تتميز بها إلا أنه لازالت تتضمن بعض النقائص والتي تعيق نشاط المؤسسة ويتضح ذلك كما يلي:

¹ناصر مراد: تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد الثاني، 2009، ص 183.

-تعتمد الضريبة على تصريح المكلف، ومع غياب الوعي الضريبي لدى المكلفين وضعف كفاءة إدارة تواجه هذه الضريبة إشكالا حول مدى التحكم في تطبيقها مما ينقص من فعاليتها؛

-توجد بعض الدخول التي تنتج عن بعض النشاطات غير الخاضعة للضريبة كالمداخيل للمداخيل المحققة في النشاط الموازي؛

-رغم أهمية الاقتطاع من المصدر في محاربة التهرب الضريبي إلا أن اقتصاره على بعض المداخيل يطرح إشكالا حول مدى عدالته، كما أنه يشكل ضغطا على سيولة المكلف حيث طريقة تحصيله لا تحقق مبدأ الملائمة في حين توجد مداخيل أخرى أكبر وتجد سهولة في التهرب الضريبي كالحصول على فوائد بنكية من خلال مدخرات بنكية لا يتم حساب وعاءها الضريبي؛

-رغم أهمية السلم المتصاعد في الاقتراب من العدالة الضريبية، إلا أن صياغته تحتاج إلى مراجعة كونه لا يراعي بعض المعايير التنظيمية مثل عدم المرونة التصاعدية المعتمدة، بحيث نجد طول الشريحة الأولى 120 ألف دج، في حين الشريحة الثانية 240 ألف دج، أما الشريحة الثالثة فإن طولها يساوي 1 مليون و80 ألف دج، وهذا في الواقع لصالح الدخول المرتفعة لذلك يجب أن تكون الشريحة الأولى واسعة، حتى يمكن التخفيض من حدة التقلبات على الدخل؛

-ان الجدول الضريبي على الدخل الإجمالي، سواء ما يتعلق بتقسيم الشرائح أو تحديد المعدلات الضريبية الموافقة لكل شريحة نجد انه لا يستند إلى دراسات ميدانية، لذلك فإنه لا يعكس الواقع الاجتماعي والاقتصادي للمجتمع الجزائري مما ينعكس سلبا على فعالية الضريبة على الدخل الإجمالي.

المبحث الثاني: الضريبة على أرباح الشركات

من أهم الأهداف التي سعى إليها الإصلاح هو إخضاع المؤسسة لمنطق وقواعد السوق، ولتكريس هذا المسعى تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991. حيث جاءت هذه الضريبة لتعوض وتراجع نقائص الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية السابقة، حيث تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على: تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136، وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات.¹

ومن التعريف يتضح لنا أن هذه الضريبة تتميز بالخصائص التالية:

- ضريبة وحيدة: لأنها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين؛
- ضريبة عامة: لكونها تفرض على مجمل الأرباح دون تمييز طبيعتها؛
- ضريبة نسبية: لأن الربح الضريبي يخضع لمعدل واحد وليس لإجدول تصاعدي؛
- ضريبة تصريحية: لأنها تقوم على التصريح الإلزامي الذي يقدمه المكلف من خلال إرسال ميزانيته الجبائية لمفتش الضرائب قبل الفاتحن أبريل من كل سنة تلي سنة تحقيق الربح.

المطلب الأول: الأرباح والأشخاص الخاضعين للضريبة

الفرع الأول: الأرباح الخاضعة للضريبة

الربح الخاضع للضريبة، هو الربح الصافي المحدد نتيجة العمليات أيا كانت طبيعتها والمحقة من طرف المؤسسة، بما في ذلك التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايتها وتستحق هذه الضريبة سنويا على الأرباح المحقة خلال السنة المنصرمة أو أثناء 12 شهرا التي استعملت النتائج المحقة فيها لإعداد آخر حصيلة عندما لا تتزامن هذه المدة مع السنة المدنية.

إن عدم إعداد أية حصيلة خلال سنة ما، تؤسس الضريبة المستحقة بصدد السنة الموالية على الأرباح المحقة في الفترة المنصرمة ابتداء من نهاية آخر فترة فرضت فيها الضريبة أو من بداية العمليات بالنسبة للمؤسسات الحديثة إلى غاية 31 ديسمبر من السنة المعبرة، ثم تخفض فيما بعد هذه الأرباح من نتائج الحصيلة التي تتضمنها عندما يتم إعداد

¹ المادة 140 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة لسنة 2011 .

حصائل متتالية في ظرف سنة واحدة، تجمع نتائج هذه الحصائل لتحديد الوعاء الضريبي المستحق بصدد السنة الموالية.¹

الفرع الثاني: الأشخاص الخاضعون للضريبة على أرباح الشركات

الأشخاص الخاضعون إجباريا

- شركات الأموال والتي تضم: شركات التوصية بالأسهم، الشركات ذات المسؤولية المحدودة، الشركات المدنية والمكونة تحت شكل شركة أسهم.
- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.
- الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء المعفاة بواسطة القوانين المالية.
- الشركات التي تحقق العمليات والإيرادات المبينة في المادة 12 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة في عمليات شراء العقارات من أجل بيعها، وعمليات تأجير المؤسسات التجارية والصناعية بما فيها الأثاث العتاد اللازم لاستغلالها.
- الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138 من قانون الضرائب.²

الأشخاص الخاضعين اختياريا

توجد بعض الشركات التي تعتبر أصلا ليست خاضعة للضريبة على أرباح الشركات، وفي هذه الحالة يترتب عليها تقديم طلب الاختيار مرفقا بالتصريح المنصوص عليه قانونيا لدى مفتشية الضرائب المعنية، ويكون هذا الاختيار نهائيا لا رجعة فيه (مدى الحياة بالنسبة لهذه الشركة) وهذه الشركات تتمثل فيما يلي:³

شركات الأشخاص وشركات المساهمة التي تتكون في شكل الشركات التالية:

- شركات التضامن؛

¹مولود ديدان: مرجع سابق، ص 11 .

²بوزيد حميدة: تقنيات جبائية، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2007، ص 72 .

³الضب طارق: الإصلاح الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مباح ورقلة، 2013-2014 ص 34.

- شركات التوصية البسيطة؛

- جمعيات المساهمة؛

- الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم.

هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط

المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل.

تؤسس الضريبة على أرباح الشركات باسم الأشخاص المعنوية في مقر شركتهم أو

إقامتهم أو إذا تعذر ذلك يلتزم الشخص الذي يتصرف باسم الشخص المعنوي يدفع الضريبة

والغرامات المرتبطة بها، بحيث يجب على كل شخص معنوي ليس له إقامة بالجزائر ويحقق

فيها مداخيل وفق الشروط المحددة، أن يعين لدى الإدارة الضريبية ممثلاً، يسكن في الجزائر

ومؤهل قانونياً ويلتزم بالإجراءات التي يخضع لها وأن يدفع هذه الضريبة ممثلاً عوض

الشخص المعنوي المعني، وإن تعذر ذلك يدفعها الشخص الذي يتصرف باسم الشخص

المعنوي الذي ليس له إقامة بالجزائر.

المطلب الثاني: حساب الضريبة على أرباح الشركات وكيفية التصريح بها

الفرع الأول: حساب الضريبة على أرباح الشركات

إن الربح الخاضع للضريبة، هو ذلك الربح الصافي المحدد حسب نتائج مجموع

العمليات من أية طبيعة كانت التي تتجزأ كل مؤسسة أو وحدة تابعة لمؤسسة الاستغلال.

وتحسب الضريبة على أرباح الشركات على أساس الربح الضريبي وليس على أساس

الربح المحاسبي الذي يظهر في الميزانية من خلال طرح التكاليف من الإيرادات، فالربح

الضريبي هو عبارة عن ذلك الربح المحاسبي مع إجراء بعض التعديلات:

الربح الضريبي = الربح المحاسبي + الاستردادات - التخفيضات .

مع العلم أن الربح المحاسبي = (الإيرادات - التكاليف).

الاستردادات: هي الأعباء غير قابلة للخصم لأنها مفروضة جبائياً، والتي أدرجت في حساب الربح المحاسبي، قد تفرضها مصلحة الضرائب نهائياً لأنها لا تتصل بدورة الاستغلال، ولأنها تتجاوز الحد الأقصى المحدد قانونياً، أو قد ترفضها مؤقتاً حتى يتم تسديدها.

التخفيضات: هي الأعباء التي لم تدرج في حساب الربح المحاسبي، وتعتبرها مصلحة الضرائب أعباء مقبولة جبائياً هذه التخفيضات المسموح بها هي شكل من أشكال تخفيض العبء الضريبي وتشجيع المؤسسات.

ويمكن تلخيص الاستردادات والتخفيضات في الجدول التالي¹:

جدول رقم 07: التخفيضات والاستردادات التي تحدد الربح الضريبي (الجبائي) :

التخفيضات	الاستردادات
- المصاريف العامة: أجور، كراء العقارات التي تستأجرها المؤسسة، نفقات المستخدمين واليد العاملة.	- كل مصاريف الاستقبال منها الهدايا والغرامات المالية (حيث إن نفقات الاستقبال والفندقة لا يجب أن تتعدى 01 من الربح الجبائي العام السابق).
- الاستهلاكات المالية التي تمت في حدود المقبولة قانونياً .	- كل المصاريف المتعلقة بالمباني غير الداخلة مباشرة في عملية الاستغلال.
- المؤونات المخصصة لمواجهة الخسائر المحتملة باستثناء تلك المتعلقة بالغرامات والعقوبات المالية القانونية التي لا يسمح بخفضها.	- إهلاكات بعض الاستثمارات غير الداخلة في الإنتاج.
- نقل خسائر السنوات السابقة وتوزيعها على 5 سنوات.	- إهلاكات بعض السيارات السياحية والتي تفوق 1.000.000 دج.
	- الإهلاكات المكونة بشأنها المبالغ أو السقف المحدد قانونياً (800 الف دج).
	- التأمينات الخاصة بالشركات ومؤونات العطل مدفوع الأجر.

المصدر: حسب المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب قانون المالية لسنة 2010.

¹ المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 08 من قانون المالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية العدد 78.

ثم تحسب الضريبة الواجبة انطلاقا من الربح الضريبي بإخضاعها لأحد المعدلات المنصوص عليها في المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وهي:

المعدل العادي: في السابق كان يقدر ب 50% ثم خفض بموجب المادة 16 من قانون المالية لسنة 1994 ثم خفض إلى 30% وفق المادة 14 من قانون المالية 1999، ثم إلى 25% وهو المعدل المطبق حاليا، ويشكل التخفيض المتواصل في معدل الضريبة إحدى الطرق المستعملة لتخفيض العبء الضريبي قصد تشجيع الاستثمار وتوسيعه.

المعدل المخفض: بحيث تخضع الأرباح المعاد استثمارها إلى معدل مخفض حدد ب 25% قبل الإصلاحات الضريبية ثم خفض إلى 5% سنة 1992، ثم ارتفع إلى 33 سنة 1995 ثم خفض بعد ذلك سنة 1999 إلى 15% وفقا للمادة 14 من قانون المالية 1999، ثم إلى 12.5%¹.

هناك بعض الشروط يجب على الشركات مراعاتها للحصول على التخفيض.

المعدلات الخاصة: تطبق على بعض المداخل عن طريق الاقتطاع من المصدر على أرباح الشركات وذلك على عائدات رؤوس الأموال المنقولة، وكذلك على المداخل التي تحققها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها إقامة مهنية دائمة بالجزائر.

الفرع الثاني: كيفية التصريح بها

يتم التصريح بهذه الضريبة من خلال الميزانية الجبائية التي يجب وضعها بعد نهاية السنة بتاريخ 31-12-n+1 وكآخر اجل يوم 30 أفريل n+1.

المطلب الثالث: الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات

وتحدد بموجب قوانين المالية، وسنقوم بعرض الإعفاءات وفقا للتعديلات الأخيرة

بموجب ق.م لسنة 2010 في المادة 138 منه:

الفرع الأول: الإعفاءات الدائمة

وتستفيد منها:

¹ المادة 14 من قانون المالية لسنة 1999، الجريدة الرسمية، العدد 98، بتاريخ 31 ديسمبر 1998 .

- التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية؛
- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا الهياكل التي تتبعها؛
- مبلغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق والأجهزة الممارسة للنشاط المسرحي؛
- صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية والتأمين والمحققة مع شركائها فقط؛
- التعاونيات الفلاحية لتمويل والشراء وكذا الاتحادات المستفيدة من الاعتماد المستخرج الذي تسلمه المصالح المؤهلة التابعة لوزارة الفلاحة والمسيرة طبقاً للأحكام القانونية والتنظيمية التي تنظمها، باستثناء العمليات مع المستعملين غير الشركاء؛
- المداخل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجهة للاستهلاك على حالته؛

- العمليات المدرة للعملة الصعبة لاسيما عمليات البيع الموجهة للتصدير، تأدية الخدمات الموجهة للتصدير؛

- كذلك تعفى من الضريبة على أرباح الشركات فوائض القيم، غير تلك المحققة من السلع التي تنتج عن منح أسهم أو حصص مجاناً في الشركة (حصص في رأس المال) عقب إدماج شركات أسهم في شركات أسهم ذات مسؤولية محدودة.

الفرع الثاني: الإعفاءات المؤقتة

1 - الإعفاءات لمدة 10 سنوات:

- المؤسسات السياحية المحدثة من قبل المستثمرين وطنين أو أجانب، باستثناء وكالات السياحة والأسفار وكذا الاقتصاد المختلط الناشطة في القطاع السياحي؛
- تنفيذ عمليات البيع والخدمات الموجهة للتصدير من الإعفاء، باستثناء تلك المتعلقة بالنقل البري والبحري والجوي وإعادة التأمين والبنوك؛
- كما تستفيد من الإعفاء لمدة 3 سنوات وكالات السياحة والسفر وكذا المؤسسات الفندقية حسب حصة رقم أعمالها المحققة بالعملة الصعبة وذلك ابتداءً من السنة المالية 1996؛

- يشترط للاستفادة من أحكام الفقرة السابقة أن يقدم المعنيون بالأمر إلى المصالح الجبائية المختصة شهادة تثبت إيداع تلك العائدات لدى بنك موطنه بالجزائر.

2 - الإعفاءات لمدة 03 سنوات:

- تستفيد النشاطات الممارسة من طرف الشباب المستثمر والمستفيد من إعانة الصندوق الوطني لتدعيم الشباب من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة 03 سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

وتمدد مدة الإعفاء إلى 06 سنوات، إذا كانت النشاطات الممارسة في منطقة يجب ترقيةها وهذا ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال، وتمدد بسنتين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف 03 عمال على الأقل لمدة غير محددة، ويترتب عن عدم احترام التعهدات المتصلة بعدد مناصب العمل المنشأة إلى سحب الإعتماد والمطالبة بالحقوق والرسوم المستحقة التسديد.

- تستفيد من الإعفاء لمدة 03 سنوات ابتداء من تاريخ بداية ممارسة النشاط وكالات السياحة والأسفار وكذا المؤسسات الفندقية حسب حصة رقم أعمالها المحققة بالعملة الصعبة.¹

3 - الإعفاءات لمدة 05 سنوات:

- تستفيد شركات رأس المال المخاطرة من الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات لمدة 05 سنوات ابتداء من انطلاق نشاطها.

المطلب الرابع: تقييم الضريبة على أرباح الشركات

بعد دراسة التعديلات التي جاءت بعد تأسيس الضريبة على أرباح الشركات منذ تأسيسها بموجب قانون المالية لسنة 1991، يمكن وضع مجموعة من الايجابيات والسلبيات.

¹حنان شلغوم: مرجع سابق، ص 117-118.

الفرع الأول: الايجابيات

إن الضريبة على أرباح الشركات تخضع إجباريا للنظام الحقيقي دون الأخذ بالحسبان حجم رقم الأعمال المحقق، ويندرج تأسيس هذه الضريبة في إطار وضع نظام ضريبي خاص بالشركات الذي يختلف عن النظام المطبق على الأشخاص الطبيعيين.

وهذا التمييز يبرزه الاختلاف الموجود بين الشخص المعنوي والشخص الطبيعي، لذا فإن الضريبة على أرباح الشركات تلائم أكثر شركات الأموال، وهي تعمل على عصرنة جباية الشركات وجعلها أداة للإنعاش الاقتصادي.

- لقد سعى الإصلاح الضريبي المتعلق بفرض الضريبة على أرباح الشركات إلى تحقيق هدفين، فمن جهة هدف إلى تنظيم اقتصادي يسمح بتأسيس ضريبة خاصة على الأشخاص المعنويين كشركات الأموال، ومن جهة ثانية هدف إلى تنظيم اقتصادي يسمح بتخفيض العبء الضريبي والمطبق على الشركات، وتمكينها من الانتعاش والنمو الاقتصادي. فضلا عن ذلك هدفت الضريبة على أرباح الشركات إلى:

- تشجيع إقامة الشركات بشكل مجموعات (الشركة الأم وفروعها)؛

- زيادة ميزات لصالح المساهمين من خلال تقليص الضرائب المدفوعة على الأرباح الموزعة من طرف الشركات إلى فائدة المساهمين وذلك بمعدل 25 % من الأرباح الموزعة، حيث تضاف قيمته مع الأرباح كدخل إضافي، ثم بعد ذلك تطرح من الضريبة المستحقة قصد تخفيف أثر الازدواج الضريبي الناتج عن فرض الضريبة على الشركة وكذلك على المساهمين؛

- تخفيض الضريبة المدفوعة من خلال السماح بترحيل الخسائر السابقة إلى نهاية السنة الخامسة¹؛

- الشفافية: وذلك من خلال النظرة الإجمالية إلى مجموع أرباح المكلف وطريقة تحديد الربح الخاضع لضريبة؛

¹ناصر مراد: الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص188.

- البساطة: سواء ما يتعلق بالمكلف أو بإدارة الضرائب، ويكون هؤلاء المكلفون مطالبين بالتصريح بضريبة واحدة عن الأرباح، مما يسهل عملية مسك الملفات الضريبية ومراقبتها.¹

- الاقتراب من العدالة: من خلال إلغاء التمييز بين الشركات العمومية والشركات الخاصة وكذلك بين الشركات الوطنية والأجنبية.

يشكل المعدل المخفض 12.5% للأرباح المعاد استثمارها أداة فعالة لتحفيز المؤسسات على التوسع وزيادة حجم الاستثمار. ويجسد إدخال الضريبة على أرباح الشركات مبدأ فصل الضرائب على دخل الشركات، وهي تعمل على ضبط ضريبة قطاع الإنتاج للحفاظ على خزينة المؤسسات الإنتاجية وطاقة تراكمها، كما تعد الضريبة على أرباح الشركات أداة لترشيد جباية المؤسسة.

الفرع الثاني: السلبيات

- عرفت الضريبة على أرباح الشركات عدة إصلاحات وتغيرات في معدلها منذ تأسيسها سنة 1992 من 60% إلى 19% كآخر تعديل عرفته، دليل على أن هذه الضريبة تعاني من نقائص أدت بالسلطات إلى إدخال تعديلات كثيرة عليها، محاولة منها لترشيد هذه الضريبة وتفعيلها من أجل إنعاش الاقتصاد وزيادة فعالية المؤسسة.

- يعمل التخفيض المستمر لمعدل الضريبة على أرباح الشركات على تخفيض العبء الضريبي عن المؤسسة، ومن ثم تعزيز مركزها المالي وتوسيع قدرتها الإنتاجية، إلا أن اعتماد معدل وحيد على المؤسسات جميعها دون تمييز بين القطاعات أو مراعاة لحجم تلك المؤسسات سيخفض من فعالية تلك الضريبة، إذ قد يكون مجحفا بحق المؤسسات ذات الربحية الضعيفة، لذلك فإن تلك المعاملة قد تؤثر سلبا على بعض المؤسسات ولا تشجعها على مبادرة الاستثمار.

¹ حميد بوزيدة: جباية المؤسسات ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، الساحة المركزية بن عكنون، الجزائر، 2007، ص121

- إن تسديد هذه الضريبة في شكل 03 تسبيقات سيخفض العبء الضريبي عن المؤسسات، كما أنه يسمح بتمويل دوري ومستمر لخزينة الدولة، ومن ثم احترام مبدأ الملائمة في التحصيل، إلا أنه يمكن أن يمس بمبدأ العدالة الضريبة بالمقارنة بينها وبين الضريبة على الدخل الإجمالي مثلا (تدفع الضريبة على 03 دفعات أو تسبيقات، التسبيق الأول من 15 فيفري إلى 15 مارس، أما الثاني 15 جوان، أما الثالث 15 أكتوبر إلى 15 نوفمبر).

- يعد رفض إدارة الضرائب لبعض التكاليف، وتحديد سقف بعض التكاليف الأخرى أسلوبا فعالا في مكافحة التهرب الضريبي، إلا أن تحكم منطق السوق في الأسعار أو انهيار قيمة العملة الوطنية مثلا سيجعل هذا الأسلوب عائقا أمام توسع المؤسسات، كون المبالغ المسموح بخصمها ضعيفة.¹

¹الضرب طارق: مرجع سبق ذكره، ص 39 .

المبحث الثالث : الرسم على القيمة المضافة

دخلت هذه الضريبة حيز التنفيذ في الجزائر ابتداء من الفاتح أبريل سنة 1992 بموجب قانون المالية لسنة 1992، الذي جاء في إطار الإصلاح الضريبي، وقد عوضت هذه الضريبة كلا من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP)، والرسم الوحيد الإجمالي على أداء الخدمات (TUGPS) الذين كانا مطبقين من قبل.

تعرف الضريبة على القيمة المضافة على أنها ضريبة تفرض على القيمة المضافة للسلع والخدمات في كل شركة في سلسلة الإنتاج والتوزيع، وتظهر قيمة الضريبة على القيمة المضافة على مستوى السعر النهائي للمستهلك وبالتالي فإن الضريبة على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك تشبه في تأثيرها الضريبي الضريبة على مبيعات التجزئة.¹

ويتميز الرسم على القيمة المضافة بجملة من المميزات يمكن إيجازها فيما يلي:²

- تشكل ضريبة على الإنفاق (الاستهلاك) يتحملها المستهلك النهائي (الأخير)؛
- تعد ضريبة قيمية لكونها تحسب بتطبيق معدل نسبي على قيمة المنتج أو الخدمة؛
- تعتبر ضريبة بسيطة لقلة المعدلات المستعملة؛
- تشكل ضريبة عامة على المنتجات والخدمات لأنها تمس كل المراحل التي تمر بها السلعة أو الخدمة إلى غاية وصولها إلى المستهلك النهائي.

المطلب الأول: العمليات والأشخاص الخاضعة للرسم على القيمة المضافة

الفرع الأول: العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة

- 1 - العمليات الخاضعة وجوبا: حيث تخضع للرسم على القيمة المضافة
 - المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون كما جاء تعريفهم في المادة 04؛
 - الأشغال العقارية؛

¹ بوعون يحيوي نصيرة: مرجع سابق، ص. 97.

² الضب طارق: مرجع سابق، ص 39-40 .

- المبيعات والعمليات على الحال الأصلي من المنتجات والبضائع الخاضعة للضريبة والمستوردة والمنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين؛
- المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة والتسليمات لأنفسهم والتي بدورها تنقسم إلى: عمليات تثبيت القيم المنقولة التي يقوم بها الخاضعون للرسم، والأملاك غير تلك المثبتة التي يقوم بها الخاضعون للرسم لأنفسهم لتلبية حاجياتهم الخاصة أو حاجيات مستثمراتهم المختلفة.
- عمليات الإيجار، وأداء الخدمات، وأشغال الخدمات والبحث، وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية؛
- بيوع العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك باسهم، وذلك بصفة اعتبارية أو عرضية، قصد إعادة بيعها؛
- العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع الأملاك المشار إليها في الفترة السابقة؛
- عمليات تجزئة الأراضي لأجل بنائها وبيعها والتي يقوم بها ملاك القطع الأرضية وفقا للشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به؛
- العمليات المحققة في إطار ممارسة المهنة الحرة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون والشركات باستثناء العمليات ذات الطابع الطبي، وشبه الطبي والبيطري، وتبقى لهذا الرسم الخدمات المتعلقة بالإيواء والإطعام التي تقدمها المؤسسات العلاجية من غير تلك الخاضعة للصحة العمومية؛¹
- الحفلات الفنية وألعاب التسلية بمختلف أنواعها التي ينظمها أي من الأشخاص ولو تصرف تحت ستار الجمعيات الخاضعة للتشريع الجاري به العمل؛
- الخدمات المتعلقة بالهاتف والتليكس التي تؤديها إدارة البريد والمواصلات؛
- العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين.²

¹ المادة 2 ف9 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمعدلة بموجب المادة 70 من قانون المالية لسنة 1996، الجريدة الرسمية، العدد 82.

² سعيد بن عيسى: الجباية، أملاك الدولة، المطبعة الرسمية، ط1، الجزائر، 2003، ص83.

2 - العمليات الخاضعة للضريبة اختياريًا:

يجوز للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم، أن يختاروا بناء على تصريح منهم، لاكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة، على أن يزودوا سلع أو خدمات:

للتصدير، الشركات البترولية، للمكلفين بالرسم الآخرين، للمؤسسات التي تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء المنصوص عليه في المادة 42.

- فإن اختاروا الخضوع لهذه الضريبة يخضعون وجوبًا لنظام الربح الحقيقي.¹

الفرع الثاني: الأشخاص الخاضعة للرسم على القيمة المضافة

من خلال العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة التي سبق لنا التطرق إليها، يمكن أن نخرج إلى أن الأشخاص الخاضعة لهذا الرسم هم.²

- المنتجون: ويقصد بلفظ المنتج:

الأشخاص أو الشركات الذين يقومون بصفة رئيسية أو ثانوية باستخراج المواد أو صناعة المنتجات، أو يتعهدون بالتصنيع أو التحويل بصفتهن صناعًا أو مقاولين قصد إعطائها شكلها النهائي، أو العرض التجاري الذي تقدم فيه للمستهلك كي يستعملها أو يستهلكها.

- الأشخاص أو الشركات التي تحمل فعلا صفة الصانع للقيام في مصانعها أو حتى خارجها، بكل الأعمال المتعلقة بصنع المنتجات أو توضيبيها التجاري النهائي كالرزم أو التعليب وإرسال أو إيداع هذه المنتجات.

- الأشخاص أو الشركات الذين يستندون لغير العمليات المشار إليها في الفقرات 1 و 2 و 9 من ق الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

- تجار الجملة: يقصد بعبارة تجار الجملة الذين يبيعون إما لتجار آخرين بغية إعادة البيع أو بنفس شروط السعر أو الكمية لمؤسسة أو مستثمرات أو جماعات عمومية أو خاصة.

¹ حميد بوزيد: مرجع سابق، ص 94.

² مولود ديدان: مرجع سابق، ص 147-148.

- تجار التجزئة: وهم الأشخاص الذين يمارسون نشاطات التجارة (لبيع والشراء) بالتجزئة.
- الشركات الفرعية: تعد شركة فرعية كل شركة تكون في تبعية لشركة أخرى أو تحت إدارتها بحكم أنها تقوم باستغلال فرع أو عدة فروع من هذه الشركة.

المطلب الثاني: حساب ضريبة الرسم على القيمة المضافة وكيفية تحصيلها ودفعها

الفرع الأول: حساب الضريبة

1 - كيفية حساب القيمة المضافة:¹

طبقاً للمخطط المحاسبي الوطني يتم حساب القيمة المضافة كالتالي :

$$\text{القيمة المضافة} = (70/ح - 60/ح) + 71/ح + 72/ح + 73/ح + 74/ح + 75/ح - (61/ح + 62/ح + 63/ح + 64/ح + 65/ح + 66/ح + 68/ح)$$

بعبارة أخرى:

القيمة المضافة = (المبيعات - بضاعة مستهلكة) + انتاج مباع + انتاج مخزن + انتاج المؤسسة للاستخدام الذاتي + أداء خدمات + نواتج مختلفة - (مواد ولوازم مستخدمة + تأدية خدمات + مصاريف العاملين + ضرائب ورسوم + مصاريف مالية + حصص الاستهلاكات والمخصصات)

2 - معدلات الرسم على القيمة المضافة:²

المعدل العادي: تحصل الرسوم على القيمة المضافة بمعدل عادي نسبته 19% وتتمثل في السلع والخدمات الخاضعة للمعدل العادي فيما يلي:

- العمليات المتعلقة بالأنشطة الفنية والسياحية، العمليات التي تنجزها الملاهي وقاعات الموسيقى والمراقص، التظاهرات الرياضية بكل أنواعها، عمليات النقل باستثناء سيارة الأجرة.
- المعدل المخفض: يحدد المعدل المخفض للرسم على القيمة المضافة بمعدل يقدر ب 9%.

¹ حنان شلغوم: مرجع سابق، ص 129 .

² المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدلة بموجب المادة 14 من قانون المالية لسنة 2009، الجريدة الرسمية، العدد 74.

1- السلع والخدمات الخاضعة للمعدل المخفض للرسم مع الحق في الخصم (المعدل الخاص)

- العمليات التي تقدمها المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري؛
- أعمال الطبع التي تقوم بها المؤسسات الصحفية، والتي تتجزأ لصالحها، وكذا عمليات البيع المتعلقة بالجرائد والنشرات والدوريات ونفايات الطباعة؛
- عمليات البناء وإعادة التهيئة وبيع السكنات؛
- عمليات ترميم الآثار والأماكن الخاصة بالتراث الثقافي؛
- مصنوعات الفضة؛
- الوكلاء بالعمولة والسماسة.

2- السلع والخدمات الخاضعة للمعدل المنخفض بدون الحق في الخصم:

- بائعي الأملاك وما شابهها؛
- المستفيدون من الصفقات؛
- الوكلاء بالعمولة والسماسة؛
- مستغلو سيارات الأجرة؛
- العروض المسرحية والبالى والحفلات الموسيقية.

ملاحظة: مما سبق نلاحظ أن هناك عمليات منصوص عليها ضمن المعدل المخفض ومنصوص عليها كذلك ضمن السلع والخدمات الخاضعة للمعدل العادي وهو ما يشكل تناقضا، كذلك بالنسبة للمعدل العادي هناك عمليات أيضا منصوص عليها ضمن السلع والخدمات التي لها الحق في الخصم وأيضا منصوص عليها ضمن العمليات التي ليس لها حق الخصم، مع العلم أن القانون لم يحدد شروط الخصم.

ويوضح الجدول التالي تطور معدلات القيمة المضافة للسنوات التالية 1992-1995-2001-2013-2017.

جدول رقم 08: تطور معدلات القيمة المضافة في الفترة لعدة 1992-1995-2001-2013-2017:

معدلات الرسم	1992	1995	2001	2011	2013	2017
المعدل المخفض	%7	%7	%7	%7	%7	%9
المعدل العادي	%21	%21	%21	%17	%17	%19
المعدل المرتفع	%40	ملغى	ملغى	ملغى	ملغى	ملغى

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا علىقوانين المالية لسنة 1992، 1995، 2001، 2011، 2013، 2017.

الفرع الثاني: كيفية التصريح والدفع¹

يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي: الأشخاص المعنويون الذين يخضعون للضريبة على أرباح الشركات مهما كان رقم أعمالها.

الأشخاص الطبيعيون الذين يخضعون للضريبة على الدخل الإجمالي ضمن فئة الأرباح الصناعية والتجارية والذي يتعدى رقم أعمالهم السنوي 15.00.000 دج حين يتعلق بنشاط تأدية الخدمات 25.00.000 دج حين يتعلق بنشاط الشراء وإعادة البيع. على كل شخص يقوم بالعمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة ان يقوم بالتصريح برقم الأعمال خلال 20 يوما الأولى من كل شهر الذي يلي شهر النشاط إلى قابض الضرائب المختلفة التابعة لها ويكون الدفع نقدا أو بصك وبدون هذا التصريح في وثيقة(G50).

¹حنان شلغوم: مرجع سابق، ص130-131 .

المطلب الثالث: الإعفاءات

نصت المادة 08 من قانون الرسم على رقم الأعمال على أنه تمنح إعفاءات من الرسم على القيمة المضافة وتحدد بموجب قوانين المالية، وتشكل هذه الإعفاءات إجراءات خاصة تخالف النظام العام للضريبة، كما تعتبر إعانات مباشرة من الدولة بغرض ترقية قطاعات النشاط والمنتجات والخدمات.¹

وعموما تتمثل الإعفاءات في حالات خاصة نص عليها قانون الرسوم على رقم الأعمال، والهدف من ورائها هو تحرير بعض العمليات وذلك لاعتبارات اقتصادية، اجتماعية وثقافية:

أ - في المجال الاقتصادي: إن الإعفاءات المقررة بموجب قانون الرسم على القيمة المضافة تتعلق خصوصا بنشاط التتقيب على المحروقات السائلة والغازية التي تقتنيها أو تنجزها المؤسسة "سوناطراك".²

ب - في المجال الاجتماعي: تتعلق بصورة خاصة بالمواد ذات الاستهلاك الواسع (الدقيق، الحليب، الفرينة... الخ) والأدوية والمطاعم معتدلة الأسعار، والتي لا تسعى لتحقيق الربح وكذا السيارات الموجهة للمعطوبين.

ج- في المجال الثقافي: تمس هذه الإعفاءات بصفة خاصة التظاهرات الثقافية أو الفنية وكل الحفلات المنظمة في إطار الحركات الوطنية الدولية للتعاون.

وتخص هذه الإعفاءات أيضا المنتجات التي تخضع للرسم على الذبح، بالإضافة إلى ذلك يستفيد من إعفاءات الرسم على القيمة المضافة الأشخاص الذين لم يبلغوا المستويات القصوى للخضوع للضريبة المحددة قانونا والمتعلقة أساسا برقم أعمال مؤدو الخدمات الذي يتجاوز 100 ألف دج، و 130 ألف دج لبقية الخاضعين. ويمنح الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة بموجب قرار يصدره المدير العام لضرائب.

¹ للتعرض بالتفصيل للإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة الرجوع الى المواد 08 134 من قانون الرسم على رقم الأعمال المعدلة بموجب قوانين المالية لسنوات: 2001، 2005، 2007، 2008، 2009.

² محمد حمو، متوروسرير: محاضرات في جباية المؤسسات، مكتبة بودواو، ط1، الجزائر، 2009، ص 148-149.

ملاحظة: على كل شخص يقوم بالعمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة أن يقوم بالتصريح برقم الأعمال خلال 20 يوما الأولى من كل شهر هذا التصريح في وثيقة (G50).

المطلب الرابع : تقييم الضريبة على القيمة المضافة

عرفت هذه الضريبة منذ تأسيسها سنة 1992 تعديلات كثيرة، وذلك من أجل زيادة فعاليتها والحد من سلبياتها ومن هنا يمكن أن نقيم هذه الضريبة من خلال تقديم إيجابيات وسلبيات الرسم على القيمة المضافة:

الفرع الأول: الإيجابيات

-اتساع مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة: إن دمج الرسم على القيمة المضافة لكل من الرسم الوحيد الاجمالي على الإنتاج وكذا الرسم الوحيد الاجمالي على تأدية الخدمات، أدى إلى توسيع العمليات الخاضعة، ولا يجب أن ننسى العمليات الأخرى الخاضعة لهذا الرسم كتجارة الجملة، المساحات الكبرى والمهن الحرة، ويسمح هذا التوسيع في مجال تطبيق الرسم أكثر في النشاط الاقتصادي، بالإضافة إلى الحصول على موارد إضافية لصالح الدولة ومن ثم زيادة مردودية هذه الضريبة وقدرة التحكم فيها.

-اتساع مجال الخصم: يمنح نظام الرسم على القيمة المضافة للخاضعين له إمكانية خصم مبلغ الرسم المجمل على مشترياتهم من مبلغ الرسم المستحق على مبيعاتهم، ولم يكتف مجال الخصم على الخصم المادي أو المالي كما هو الشأن في الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج بل تعداه ليشمل أيضا عمليات القطاعين الإداري والتجاري، علاوة على العمليات الخاصة بتأدية الخدمات، حيث يسمح أسلوب الخصم الجديد بعدم عرقلة توسع نشاط المؤسسة بل يشجع المنافسة والمبادلات على المستوى الدولي، هذا من جهة. ومن جهة ثانية يعمل على ضبط المعاملات التجارية بحيث يجبر على التعامل بالفواتير التي تشكل الوسيلة الضرورية للاستفادة من الخصم.

-تقليص عدد المعدلات: في العادة يتم تطبيق معدل واحد لضريبة القيمة المضافة، إلا أنه وحسب قانون المالية لسنة 2001 يحتوي نظام الرسم على القيمة المضافة معدلين فقط

عوض 18 معدلا كما كان سائدا في النظام السابق، الأمر الذي يترتب عليه تخفيف العبء الضريبي.¹

- الإنعاش الاقتصادي من خلال تخفيض تكلفة الاستثمارات.
- تشجيع الاستثمارات والمنافسة من خلال حيادية الضريبة وشفافيتها.
- تحفيز منافسة المؤسسات الجزائرية في الأسواق الخارجية عن طريق إلغاء العبء الضريبي الذي تتحمله المنتجات الوطنية عند تصديرها إلى الخارج.
- تسمح هذه الضريبة بتوفير إيرادات كبيرة لخزينة الدولة وعلى مدار الساعة نظرا إلى اتساع تطبيقها ومواعيد تحصيلها الشهرية.

الفرع الثاني: السلبيات

بالرغم من الايجابيات التي يتميز بها الرسم على القيمة المضافة، إلا أنه يمكننا أن نلمس بعض النقائص تتمثل في:

- عدم عدالة هذه الضريبة لأنها نسبية ولا تراعي المقدرة التكليفية للمستهلك.
- عدم تأثير الرسم على القيمة المضافة في نتيجة المؤسسة إلا أن خزينة المؤسسة قد تتأثر سلبا، وذلك من خلال التأخير الشهري لاسترجاع الرسم المحمل على مشتريات البضائع والخدمات، أضف إلى ذلك أن دفع الرسم على المشتريات يتم مباشرة عند اقتناء البضاعة في حين قد يتم البيع على الحساب، وفي هذا الوضع تطرح مسألة السيولة النقدية على مستوى خزينة المؤسسة .

-يشكل ضعف الوسائل المادية والبشرية لإدارة الضرائب عائقا أمام فعالية هذه الضريبة، بحيث يسمح لبعض التجار غير النزهاء بالتهرب من الرسم على القيمة المضافة من خلال تضخيم الرسوم المقابلة للاسترجاع باستعمال فواتير شراء وهمية أو بتخفيض مبالغ المبيعات من قيمتها الحقيقية.

¹بوعون نصيرة يحيوي: مرجع سابق، ص 98-99.

المبحث الرابع: ضرائب ورسوم أخرى

تخضع المؤسسة بالإضافة إلى الضرائب السابقة إلى ضرائب ورسوم أخرى تتمثل في الرسم على النشاط المهني والضريبة الجزافية الوحيدة بالإضافة إلى الرسم العقاري ورسم التطهير وحقوق التسجيل وحقوق الطابع وهي تعتبر من الضرائب المحصلة لفائدة الجماعات المحلية.

المطلب الأول: الرسم على النشاط المهني

الرسم على النشاط المهني هو ضريبة مباشرة على رقم الأعمال الذي يتحقق في الجزائر من طرف الأشخاص المعنويين والطبيعيين الذين يمارسون نشاطا مهني بصفة دائمة. حيث يفرض هذا الرسم شهريا أو فصليا على رقم الأعمال المحقق من النشاطات الصناعية والتجارية والخدمية خارج الرسم على القيمة المضافة.

- أنشئ هذا الرسم بموجب قانون المالية لسنة 1996 أين تم إدماج كل من الرسم على النشاط الصناعي والتجاري (TAIC) والرسم على النشاط غير التجاري (TNC) ضمنه.

الفرع الأول: مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني والتخفيضات المطبقة

1 - مجال التطبيق:

-الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محل مهني دائم ويمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح غير التجارية باستثناء مداخل الأشخاص الطبيعيين الناتجة عن استغلال الأشخاص المعنويين أو الشركات التي تخضع للرسم بموجب هذه المادة.

-رقم أعماله يحققه المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية والتجارية، الضريبة على أرباح الشركات.

2 - التخفيضات المطبقة في أساس فرض الرسم:

يمكن أن نجمل التخفيضات المطبقة في أساس فرض الرسم من خلال الجدول التالي:

جدول رقم 09: التخفيضات المطبقة على أساس فرض الرسم

المعدل	المبالغ المستفيدة من التخفيض
30	- مبلغ عمليات البيع بالجملة؛ مبلغ عمليات البيع بالتجزئة، والمتعلقة بالمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50 من الحقوق غير المباشرة.
50	- مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتعلق سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50 من الحقوق غير المباشرة. - مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية، بشرط أن: 1 - تكون مصنفة ضمن المواد الاستراتيجية كما ينص عليها المرسوم التنفيذي 90 - 31 المؤرخ في 15 يناير 1996؛ 2 - وأن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح بين 10 و 30 .
75	- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز والعاذي والغاز. إن امتياز التخفيضات المنصوص عليه أعلاه غير تراكمي. - ويمنح تجار التجزئة الذين لهم صفة عضو جيش التحرير الوطني أو المنطقة المدنية لجبهة التحرير الوطني وأرامل الشهداء، تخفيضا بنسبة 30 من رقم الأعمال الخاضع للضريبة. - غير أنه لا يستفيد من هذا التخفيض المطبق سوى على السننتين الأوليتين من الشروع في مباشرة النشاط، المكلفون بالضريبة الخاضعون لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي.

المصدر: من إعداد الطالبان من خلال المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الفرع الثاني : معدلات الرسم على النشاط المهني

يحدد معدل هذا الرسم ب 2 % حسب قانون المالية لسنة 2001، وتوزع حصيلته كما يلي:¹

جدول رقم 10: توزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني :

الرسم على النشاط المهني	حصصة الولاية	حصصة البلدية	حصصة	المجموع
المعدل العام	0.59	1.30	ص.م.ب.ج.م	02

المصدر : حميد بوزيدة، تقنيات جبائية، مرجع سابق، ص133.

أما بالنسبة بالرسم على النشاط المهني لقطاع المحروقات فيقدر ب3% توزع كالتالي:

جدول رقم 11 : معدلات ضريبة الرسم على النشاط المهني بالنسبة لقطاع المحروقات:

الرسم على النشاط المهني	حصصة الولاية	حصصة البلدية	حصصة	المجموع
المعدل العام	0.88	1.96	ص.م.ب.ج.م	03

المصدر : بوعون يحيوي نصيرة، مرجع سابق، ص105.

ويصرح بالرسم على النشاط المهني في وثيقة تسمى (G50).

الفرع الثالث : الإعفاءات المطبقة

نصت عليها المادة 120 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وهي :

-رقم الأعمال الذي لا يتجاوز مبلغ 80 ألف دج سنويا إذا تعلق الأمر بالمكلفين الذين يتمثل نشاطهم الرئيسي في بيع البضائع والأشياء واللوازم والسلع المتخذة للاستهلاك في عين المكان، أو الذي لا يتجاوز 50 ألف دج إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الآخرين الناشطين في قطاع الخدمات.

¹ حميد بوزيدة: تقنيات جبائية، مرجع سابق، ص 133

-مبلغ عمليات البيع الخاصة بالمنتجات الواسعة للاستهلاك المدعمة من طرف ميزانية الدولة أو المستفيدة من التعويض.

-مبلغ عمليات البيع الخاصة بالنقل أو السمسرة المتعلقة بالمواد والسلع الموجهة مباشرة للتصدير بما في ذلك كافة عمليات المعالجة قصد إنتاج المواد البترولية الموجهة مباشرة للتصدير.

-الجزء المتعلق بتسديد القروض في إطار عقود الاعتماد الإيجاري المالي.

-العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة مثلما حددته المادة 138 مكرر من القانون السابق.

-المبلغ المحقق بالعملة الصعبة في النشاطات السياحية والفندقية والإطعام المصنف والأسفار.¹

المطلب الثاني: الضريبة الجزافية الوحيدة

أنشأت هذه الضريبة بموجب المادة 02 من قانون المالية لسنة 2007 لتحل محل النظام الجزافي للضريبة على الدخل. وتم النص على هذه الضريبة في قانون الضرائب المباشرة من خلال 07 مواد، من المادة 282 مكرر إلى 282 مكرر 06.

الفرع الأول: مجال تطبيق الضريبة الجزافية الوحيدة

يخضع لنظام الضريبة الجزافية كل من:

-الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون الأنشطة الأخرى عندما لا يتجاوز رقم الأعمال السنوي 05 مليون دج (تأدية الخدمات التابعة لصنف الأرباح الصناعية والتجارية).

-لا يخضع للضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون في آن واحد أنشطة تنتمي للفئتين المذكورتين أعلاه إذا لم يتجاوز سقفها 05 مليون دج.²

¹بوعون يحيوي نصيرة: مرجع سابق، ص 105 .

²المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2011.

الفرع الثاني: معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة

-05% بالنسبة للأنشطة المذكورة في الفقرة الأولى من المادة 282 مكرر 01 من قانون الضرائب المباشرة.

-12% بالنسبة للأنشطة المذكورة في الفقرة 02 من المادة 282 مكرر 01.

-وتدفع الضريبة الجزافية الوحيدة بالربع كل 03 أشهر قبل آخر يوم من كل فصل لدى قابض الضرائب الذي يتبع له مكان ممارسة أنشطتهم الخاضعة للضريبة. ويوزع ناتج هذه الضريبة كالتالي:

- 48.5% لميزانية الدولة؛

- 01% لغرف التجارة والصناعة؛

- 0.02% للغرف الوطنية للصناعة؛

-0.48% لغرف الصناعة التقليدية والمهن؛

- 40% البلديات؛

- 05% للولاية؛

-05% للصندوق المشترك للجماعات المحلية.¹

الفرع الثالث: الإعفاءات من الضريبة الجزافية الوحيدة

يستثنى من نظام الضريبة الجزافية الوحيدة كل من :

-عمليات البيع بالجملة؛

-عمليات البيع التي يقوم بها الوكلاء المعتمدون؛

-موزعو محطات الوقود؛

-المكلفون بالضريبة الذين يقومون بعمليات التصدير؛

-الأشخاص الذين يقومون بعمليات البيع للمؤسسات المستفيدة من الإعفاء المنصوص عليه

في التنظيم المتعلق بالمحروقات، والمؤسسات تستفيد من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم؛

¹مولود ديدان: مرجع سابق، ص 118- 119 .

-الفرازين وتجار الأملاك وما شابههم، وكذا منظمو العروض والألعاب والتسلّيات بمختلف أنواعها المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا المصالح الملحقة بها؛

-مبالغ الإيرادات المحققة من طرف الفرق المسرحية؛

-الحرفيون التقليديون، وكذا الأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا والمقيدين في دفتر الشروط الذي تحدد بنوده عن طريق التنظيم.

المطلب الثالث: الرسم العقاري

يؤسس الرسم العقاري سنوي على الملكية المبنية الموجودة فوق التراب الوطني باستثناء تلك المعفية من الضريبة صراحة.

الفرع الأول: الأشخاص الخاضعين للضريبة

أ- يخضع للرسم العقاري على الأملاك المبنية

-المنشآت المتخصصة لإيواء الأشخاص والمواد أو تخزين المنتجات؛

-المنشآت التجارية الكائنة بمحيط المطارات الجوية والموانئ ومحطات السكك الحديدية ومحطات الطرقات، بما فيها ما تلقاها المتكونة من مستودعات وورش الصيانة؛

-أرضيات البناءات بجميع أنواعها والقطع الأرضية التي تشكل ملحقا مباشرا لها ولا يمكن الاستغناء عنها؛

-الأراضي غير المزروعة والمستخدمه لاستعمال تجاري أو صناعي مثل الورشات وأماكن إيداع البضاعة وغيرها من الأماكن من نفس النوع، سواء كان يشغلها المالك أو ما يشغلها آخرون مجانا أو مقابل.

ب - يخضع للرسم العقاري على الملكيات غير المبنية

-الأراضي الكائنة في القطاعات العمرانية أو القابلة للتعمير؛

-المحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم في الهواء الطلق؛

-مناجم الملح والسبخات؛

-الأراضي الفلاحي.¹

الفرع الثاني: معدلات الرسم العقاري

أ - بالنسبة للرسم العقاري على الأملاك المبنية

ينتج أساس فرض الضريبة من ناتج القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع للملكية المبنية، في المساحة الخاضعة للضريبة، ويحدد أساس فرض الضريبة بعد تطبيق معدل تخفيض يساوي 2 سنويا، مراعاة لقدم الملكية المبنية، غير أنه لا يمكن أن يتجاوز هذا التخفيض حدا أقصى قدره 40%.

يحدد بالنسبة للمصانع معدل التخفيض ب 50% وهذا على نمط واحد.

ب - بالنسبة للرسم العقاري على الملكيات غير المبنية

ينتج الأساس الضريبي من حاصل القيمة الإيجارية الجبائية للملكيات غير المبنية المعبر عنها بالمتر المربع أو الهكتار الواحد.
المادة 261 من قانون الضرائب.

الفرع الثالث: الإعفاءات من الرسم العقاري

أ - بالنسبة للرسم العقاري على الأملاك المبنية

1 -الإعفاءات الدائمة

-العقارات التابعة للدول والولايات والبلديات، وكذلك تلك التابعة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي تمارس نشاطا في ميدان التعليم والبحث العلمي، والحماية الصحية والاجتماعية وفي ميدان الثقافة والرياضة؛
-البنائات المخصصة للقيام بشعائر دينية؛
-الأملاك العمومية التابعة للوقف والمتكونة من ملكيات مبنية؛

¹حنان شلغوم: مرجع سابق، ص 143- 144 .

-العقارات التابعة للدول الأجنبية والمخصصة لإقامة الرسمية لبعثاتهم دبلوماسية والقنصلية المعتمدة لدى الحكومة الجزائرية، وكذلك العقارات التابعة....الدولية المعتمدة في الجزائر مع مراعاة قاعدة المعاملة بالمثل؛

-تجهيزات المستثمرات الفلاحية لا سيما مثل الحظائر والمرابط والمطار.

2 - الإعفاءات المؤقتة

-العقارات وأجزاء العقارات المصرح بأنها غير صحية أو التي هي على وشك الانهيار والتي أبطل تخصيصها.

-الملكيات المبنية التي تشكل الملكية الوحيدة والسكن الرئيسي لمالكها، شريطة توفر الشرطين الآتيين:

- ألا يتجاوز المبلغ السنوي للضريبة 800 دج؛

- ألا يتجاوز الدخل الشهري مرتين الأجر الأدنى الوطني المضمون؛

وفي كلا الحالتين فإن المعفيين يدفعون مساهمة سنوية قدرها 100دج؛

-البنائيات الجديدة، وإعادة البناء وإضافة البنائيات لمدة 07 سنوات ابتداء من أول جانفي من السنة التي تم إنجازها؛

-البنائيات وإضافة البنائيات المستعملة في النشاطات المحققة من قبل الشباب الذي يستفيد

من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب لمدة 03 سنوات ابتداء من تاريخ إنجازها وتكون مدة الإعفاء 06 سنوات؛

-السكن الاجتماعي التابع للقطاع المخصص للكراء.

ب - بالنسبة للرسم العقاري على الملكيات الغير مباشرة

-الملكيات التابعة للدولة والبلديات والمؤسسات العمومية أو العلمية أو التعليمية أو الإسعافية

عندما يكون مخصص لنشاط ذي منفعة عامة وغير مدة الأرباح؛

-الأراضي التي تشغلها السكك الحديدية؛

-الأماكن التابعة للأوقاف العمومية والمتكونة من ملكيات غير مبنية؛

-الأراضي والقطع الأرضية التابعة للرسم العقاري على الملكيات المبنية.¹

المطلب الرابع: رسم التطهير

يعتبر رسم التطهير رسم ملحق بالرسم العقاري فهو مرتبط باستفادة أصحاب الملكيات المبنية من رفع القمامات يوميا ولهذا السبب تم تأسيس ما يعرف برسم التطهير حيث يتكون هذا الرسم وهو يتحدد من خلال المادة 263.

الفرع الأول: مبلغ الرسم

- ما بين 500 إلى 1000 دج على كل محل ذي استعمال سكني؛
- ما بين 1000 إلى 10.000 دج على كل محل ذي استعمال مهني أو تجاري أو حرفي أو ما شابهه؛

- ما بين 5000 إلى 20.000 دج على كل أرض مهياة للتخيم والمقطورات؛
- ما بين 10.000 إلى 100.000 دج على كل محل ذي استعمال صناعي، أو تجاري أو حرفي أو ما شابهه، ينتج كمية من النفايات تفوق الأصناف المذكورة أعلاه؛

كما ويتم تعويض البلديات التي تمارس عملية الفرز في حدود 15% من مبلغ الرسم المطبق على رفع القمامات المنزلية المنصوص عليه في المادة 263 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بالنسبة لكل منزل يقوم بتسليم قمامات التسميد القابلة للاسترجاع.

الفرع الثاني: الإعفاءات من رسم التطهير

تعفى من الرسم على رفع القمامات المنزلية الملكيات المبنية التي تستفيد من خدمات

رفع القمامات المنزلية.²

¹الضرب طارق:مرجع سابق، ص 47-48 .

²حنان شلغوم: مرجع سابق، ص 147-148.

خلاصة الفصل

توصلنا في الفصل الأول أن السلطات العمومية قد استغنت عن بعض الضرائب وتم إستبدالها بضرائب أخرى على غرار الدفع الجزافي وكذلك إنشاء نوع جديد من الضرائب مثل الضريبة الجزافية الوحيدة، كما وقد لاحظنا من خلال دراستنا للإعفاءات والتخفيضات لاحظنا أن السلطات قدمت تسهيلات كثيرة للخاضعين للضرائب خصوصا المؤسسة الاقتصادية، والتي استفادت من مجموعة من الإعفاءات وذلك من أجل التقليل من التهرب الضريبي ومن جهة أخرى تخفيف العبء الضريبي على المؤسسة وتجنبيها من الازدواج الضريبي الذي يعد خطرا يهدد أرباح المؤسسة، إلا أنه بغض النظر عن التعديلات التي عرفتها هذه الضرائب والتي لا زالت تعرفها إلى يومنا هذا تبقى هذه الضرائب تعاني من نقائص وسلبيات سواء من حيث المعدلات أو المداخل الخاضعة للضريبة ومن هنا وللوقوف عند تأثير هذه الضرائب على المؤسسة الاقتصادية والتي تعتبر محل دراستنا سنقوم بدراسة تطبيقية لإحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمعرفة كيف تسير المؤسسة الاقتصادية جبايتها وهذا ما سنتناوله في الفصل التطبيقي من هذه الدراسة.

الفصل الثالث:

وراسة حالة المركب

الصناعي التجاري المحضنة

بالمسيلة

تمهيد:

لقد استعرضنا في الجانب النظري من هذا البحث أهم الإصلاحات الضريبية التي اعتمدها الدولة في الاقتصاد الجزائري وانعكاساته على المؤسسة الاقتصادية وبالإضافة إلى التسيير الجبائي الفعال ودوره في تجنب المخاطر الضريبية، أما بالنسبة للجانب التطبيقي من هذا البحث فسنقوم بمحاولة إسقاط ما درسناه في الجانب النظري على المؤسسة الاقتصادية "مطاحن الحضنة بالمسيلة" ومحاولة دراسة آثار الضرائب عليها.

تم الاعتماد على القوائم المالية ومختلف الوثائق التفسيرية والتقارير وكذا معلومات مقدمة شفويا من طرف المسيرين.

ومن هنا فقد إختارنا هذه المؤسسة لدراسة جبايتها لكوننا نطمح إلى التحكم الجيد في جباية المؤسسة الاقتصادية العمومية، وسنتناول في هذا الفصل النقاط التالية:

المبحث الأول: تقديم شركة مطاحن الحضنة

المبحث الثاني: أهم الضرائب المستحقة على المؤسسة

المبحث الأول: تقديم شركة مطاحن الحضنة

من خلال هذا المبحث سنقوم بتقديم الشركة ومراحل إنتاجها بالإضافة إلى موقعها وهيكلها التنظيمي، وتعتبر مطاحن الحضنة من أهم المؤسسات على مستوى ولاية المسيلة وفي مجال تخصصها بالصناعة الغذائية.

المطلب الأول: تعريف شركة مطاحن الحضنة ومراحل إنتاجها**الفرع الأول: تعريف شركة مطاحن الحضنة**

تم تشغيل مطاحن الحضنة بالمسيلة أول مرة سنة 1981، وفي أكتوبر 1997 حولت وحدة الرياض بالمسيلة إلى شركة تابعة لرياض سطيف في شكل مساهمة مطاحن الحضنة (مستخلص اجتماع رقم 6 لمجلس الإدارة بتاريخ 27-09-1997) ومبلغ المساهمة 60.000.000 دج وقد بلغ رأسمالها 1.449.460.00 دج.

ابتداء من جانفي 2016 تم تحويل شركة مطاحن الحضنة إلى شركة تابعة لشركة حبوب قسنطينة وتم بذلك تغيير لاسمها من مؤسسة مطاحن الحضنة إلى المركب الصناعي التجاري الحضنة.

وتنقسم الشركة إلى قسمين قسم قديم وآخر جديد، أما القسم القديم فيتكون من مسمدة ومطحنة واحدة، حيث تم انجازها من طرف الشركة السويسرية "بوهلي" وتم تشغيلها سنة 1981، أما قدرات الإنتاج فقد كانت 100 طن لليوم لكل من المسمدة والمطحنة، أما القسم الجديد فيتكون من مسمدة جديدة تم انجازها من طرف الشركة الإيطالية "غول فيتو" بقدرة إنتاجية بلغت 400 طن لليوم.¹

¹ معلومات مقدمة من طرف مصلحة المحاسبة والمالية للشركة، بتاريخ 18-02-2018.

الفرع الثاني: مراحل العملية الإنتاجية

العملية الإنتاجية بهذه المؤسسة تركز على تحويل المواد الأولية المتمثلة في القمح الصلب والقمح الين للحصول على منتجات تامة الصنع كالسميد والفرينة بمختلف أنواعها وكذلك الحصول على بقايا الطحن المتمثلة في النخالة ويتم هذا على مستوى عدة مراحل وهي:¹

1مرحلة التموين الداخلي: هي مرحلة انتقال المادة الأولية من صوامع التخزين التابعة لمصلحة تسيير المخزونات إلى مخازن الورشات وتكون هذه العملية مستمرة ولا تتوقف إلا في بعض الحالات مثل (تعطيل آلات الطحن، أو التخفيض في الإنتاج أو نقص عملية التموين) ويتم نقل المواد الأولية عن طريق ناقل آلي بين صوامع التخزين والوحدات الإنتاجية.

2مرحلة التنظيف الآلي: بعد تموين مخازن الورشات تلي ذلك عملية التنظيف الأولي حيث تمر كميات القمح داخل الآلات الخاصة بالتنظيف الأولي، تقوم بتنقية القمح من الزوائد والشوائب الكبيرة، حيث توجد آلات خاصة لتنقية القمح من مادة الحديد، وأخرى بتصفية الحجارة والحصى، ومن خلال هذه المرحلة يكون القمح قد زالت منه معظم الشوائب والأوساخ.

3مرحلة التنظيف النهائي: في هذه المرحلة تنتقل كميات القمح بواسطة مضخات هوائية إلى نوع ثاني من أجهزة التنظيف حيث تتميز هذه الأجهزة بأنها تقوم بحركات اهتزازية لحبيبات القمح ولها ميل محدد للسطح الذي توجد فوقه كميات القمح حيث تدحرج حبيبات القمح إلى الأسفل، وتجمع في مجاري التخزين واغلب الشوائب المتبقية من عملية التنظيف ترسل الى الأعلى إلى سلة الأوساخ.

4مرحلة إضافة المياه: هنا يقوم مسؤول الإنتاج بإضافة كميات من الماء حتى تصبح درجة الرطوبة ما بين 15 و15،8%، حيث هذه الدرجة محددة وفقا لمعايير تقنية وذلك من اجل

¹ نفس المرجع 18-02-2018.

تسهيل عملية الطحن فيها بعد وكذلك لمساعدة فصل الغلاف الخارجي، وهناك أجهزة خاصة تقوم بتحديد كميات الماء المضافة وأخرى لمراقبة درجات الرطوبة.

5 فترة الانتظار التقني: من أجل امتصاص القمح لكميات الماء المضاف فإنه يتطلب وقتاً للقيام بذلك بالإضافة إلى رفع درجات الرطوبة إلى المستوى المرغوب وتختلف فترة الانتظار حسب نوعية القمح، حيث تجد أن متوسط الانتظار للقمح الصلب هو 4 ساعات بينما القمح اللين حتى 8 ساعات، وكذلك حسب درجة الرطوبة الأولية في المادة التي تتراوح بين 7 إلى 10%.

6 عملية الطحن: في هذه المرحلة تقوم آلات الطحن بكسر حبيبات القمح وفقاً للمتطلبات التقنية الموضوعية من طرف مصلحة الإنتاج، وذلك من أجل الحفاظ على خصوصية حبة القمح وكذلك لفصل الغلاف الخارجي عن اللب.

7 عملية الغرلة: تلي كل عملية طحن مباشرة عملية الغرلة، حيث تمر جزيئات القمح المكسورة على غربال مصنف تقنياً حسب درجات انفتاح وانغلاق المسامات، وتنتج عن هذه العملية أما جزيئات خشنة ترجع لعملية الطحن مجدداً وإما مادة جاهزة قابلة للتصنيف، ويشكل عمليتي الطحن والغرلة حلقة مغلقة أي لا تتوقف عملية الطحن حتى يتم تصنيف الجزيئات إلى مادة جاهزة.

8 مرحلة تجميع الأصناف وتخزينها: ينتج عن عملية الغرلة تصنيف الجزيئات حيث كل صنف على نوع من المنتج ويسلك كل صنف مجرى معين ينتهي به المطاف إلى صوامع التخزين للمواد الجاهزة.

9 مرحلة التوضيب والتخزين: بعد عملية التخزين في صوامع الورشات للمادة الجاهزة تأتي عملية التوضيب، حيث يقوم العامل بتحضير الأكياس، وبمجرد وضع الكيس على فتحة قنوات التفريغ، والضغط على زر تتم عملية التفريغ تلقائياً مع الوزن المحدد وبعد ذلك يتم

إخراج المنتج من الورشات إلى مساحات التخزين بناقلات خاصة حيث يصبح المنتج جاهزا للتسويق.¹

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لشركة مطاحن الحضنة وموقعها

نتطرق في هذا المطلب إلى الهيكل التنظيمي وموقع وحدة مطاحن الحضنة.

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي

يتكون الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحضنة من:

I المديرية العامة:

✓ يشرف على تسييرها مدير وحدة له عدة مهام أهمها:

- التنسيق بين مختلف مصالح المؤسسة.

-التنسيق بين الوحدة و مثيلاتها من نفس القطاع.

- التنسيق بين الوحدة والمؤسسة الأم.

✓ تستعين المديرية العامة بعدة مصالح تتمثل في:

- الأمانة العامة: تابعة للمدير العام وتقوم بتسجيل البريد الصادر والوارد وطبع وكتابة المراسلات الصادرة عن المديرية العامة.

- مكتب مساعد الأمن والرقابة: ومهمته حماية الشركة داخليا وكذا الوقاية خاصة من ناحية الحرائق، الرقابة، وحركة مختلف وسائل النقل في الوحدة.

- المستشار القانوني: يقوم المدير العام باستشارته أو مناقشته في القرارات التي سوف تصدرها المؤسسة وذلك لتفادي الوقوع في خطأ قانوني وهو مكلف بالمنازعات التي تدخل فيها سواء، كانت بين الشركة وزبائنها أو مورديها أو داخل المؤسسة.

- المحاسب: يقوم بمساعدة المدير العام بمراجعة الحسابات.

- مساعد مكلف بال نوعية: مكلف بمراقبة الإنتاج وفقا للمعايير المحددة سواء كانت تخص الكمية، التغليف أو الجودة.

¹ مقابلة مع مدير الاستغلال بالمركب بتاريخ 14 مارس 2018.

✓ تشرف المديرية العامة على كل من مديرية الاستغلال ومديرية الإدارة والمالية:

2 مديرية الاستغلال: تتمثل مهمة مدير الاستغلال في تزويد المدير العام بكل المعلومات الخاصة بالاستغلال، وتنقسم إلى خمسة مصالح:

أ- مصلحة التموين: هذه المصلحة خاصة بدخول المواد واللوازم الخاصة بعملية الاستغلال وتنقسم إلى نوعين هما:

فرع التغيير وشراء الحبوب: ومهمته شراء الحبوب وتعبير النوعية.

فرع المشتريات: وهذا الفرع الخاص بتسجيل كل عمليات الشراء.

ب- مصلحة الصيانة: مهمتها إصلاح الأعطاب الخاصة بالآلات الإنتاج، وتشغيل هذه الأجهزة 24 سا / 24 سا.

ت- مصلحة الإنتاج: مهمتها خاصة بالعملية الإنتاجية و تهتم برسم وتنظيم مخطط الإنتاج وعمليات تنفيذه في ورشات الإنتاج، والعمل على احترام كل مراحل الإنتاج وطرق تنفيذها.

ث- مصلحة تسيير المخزونات: تتمثل بتخزين المواد الأولية والمنتجات دورها الرئيسي هو تسجيل حركة التخزين والقيام بعمليات الجرد الشهرية والسنوية، وتتفرغ إلى ثلاثة فروع متمثلة في: فرع استقبال وتخزين الحبوب فرع تسيير مخزونات الأكياس وفرع تسيير قطع الغيار والتجهيزات.

ج- مصلحة التسويق: بعد خروج المنتج من الدورة الإنتاجية تقوم هذه المصلحة ببيع وتصريف المنتج وتنقسم إلى فرعينهما: فرع التوزيع وفرع البيع.

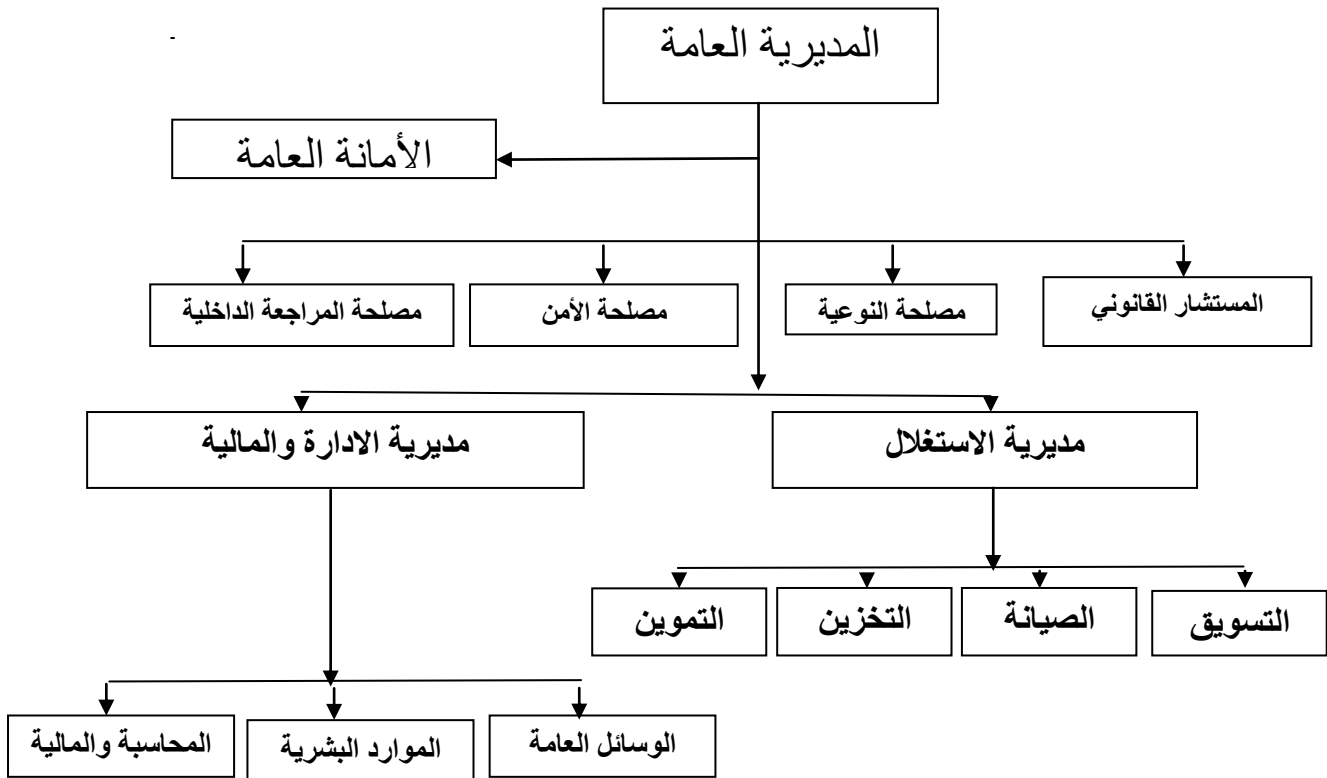
3 مديرية الإدارة و المالية: ومهمتها إدارة المصالح المالية والتنسيق بينهما، وتتمثل في:

أ- مصلحة المحاسبة والمالية: تعتبر من أهم المصالح حيث أن لها علاقة مع جميع المصالح الأخرى ويقع على عاتقها تسجيل كل العمليات المتعلقة بالنشاط التجاري مع الوحدات، وتتفرغ هذه المصلحة إلى فرع المالية والصندوق، فرع المحاسبة العامة والمحاسبة والمبيعات.

- ب- مصلحة الوارد البشرية: لها علاقة مباشرة مع العمال حيث تهتم بالشؤون الإدارية للعمال، وتتفرع هذه المصلحة إلى ثلاث فروع وهي: فرع تسيير المستخدمين، فرع الأجور، فرع الخدمات الاجتماعية.
- ت- مصلحة الوسائل العامة: وهي التي تشرف على جميع التجهيزات والوسائل العامة داخل المؤسسة.¹

يمكن تلخيص الهيكل التنظيمي للشركة في المخطط الآتي:

الشكل رقم (01): الهيكل التنظيمي لشركة مطاحن الحضنة المسيلة.



المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية بتاريخ 18-02-2018.

¹ مقابلة مع مدير الإدارة والمالية بتاريخ 14 مارس 2018.

الفرع الثاني: موقع شركة مطاحن الحضنة

تقع على الطريق الوطني المؤدي من ولاية المسيلة إلى ولاية برج بوعريريج على أطراف المدينة، يحدها غربا الطريق الوطني، وشرقا مساحات زراعية، وأما شمالا هي بمحاذاة مجمع سكني حيث يسكن الكثير من عمال المؤسسة، وجنوبا فتحدها مساحة خالية، وما يمكن الإشارة إليه أن الوحدة تبعد حوالي 3 كلم عن مصدر التوريد المتمثل في الديوان الجهوي للحبوب ومشتقاتها بالمسيلة المتموقع في المنطقة الصناعية جنوب الولاية المتمثل في الممول الرئيسي والوحيد في المنطقة.

الفرع الثالث: موقع قنوات التوزيع قنوات التوزيع المستغلة من طرف الوحدة التابعة لمطاحن الحضنة في مجالها هي عبارة عن بنايات مستأجرة ماعدا واحدة وهي نقطة البيع رقم 32 المتموقعة في وسط الولاية ومساحتها تقدر ب 40 متر مربع، وما يمكن الإشارة إليه هو أن جميع نقاط البيع الخاصة بالوحدة تقع في وسط المدن كما يلي:

- نقطة بيع المعاضيد: مساحتها 40 متر مربع مستأجرة بموجب العقد رقم: 2006/12.
- نقطة بيع الديس: مساحتها 40 متر مربع مستأجرة بموجب العقد رقم: 2005/1568.
- نقطة بيع اشبيليا: مساحتها 58 متر مربع مستأجرة بموجب العقد رقم: 2005/3710.
- نقطة بيع ولاء عدي: مساحتها 32 متر مربع مستأجرة بموجب العقد رقم: 2005/1738.
- نقطة بيع عين الخضراء: مساحتها 54 متر مربع مستأجرة بموجب العقد رقم 2005/1840.

-نقطة بيع برهوم: مساحتها 40 متر مربع مستأجرة بموجب عقد إيجار.¹

¹ معلومات مقدمة من طرف مصلحة المحاسبة والمالية للشركة، بتاريخ 18-02-2018.

المبحث الثاني: أهم الضرائب المستحقة على المؤسسة
المطلب الأول: الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

من خلال دراستنا للقوائم الجبائية تبين لنا أن جميع نتائج المؤسسة تمثل ربح وهو ما يستوجب عليها دفع الضريبة على أرباح الشركات (IBS) ولهذا سوف نقوم بحسابها والمقارنة بين النتائج والمعدلات قبل الإصلاح وبشكلها الحالي الذي يمثل فترة الدراسة (2013-2015).

والجدول التالي يبين ذلك :

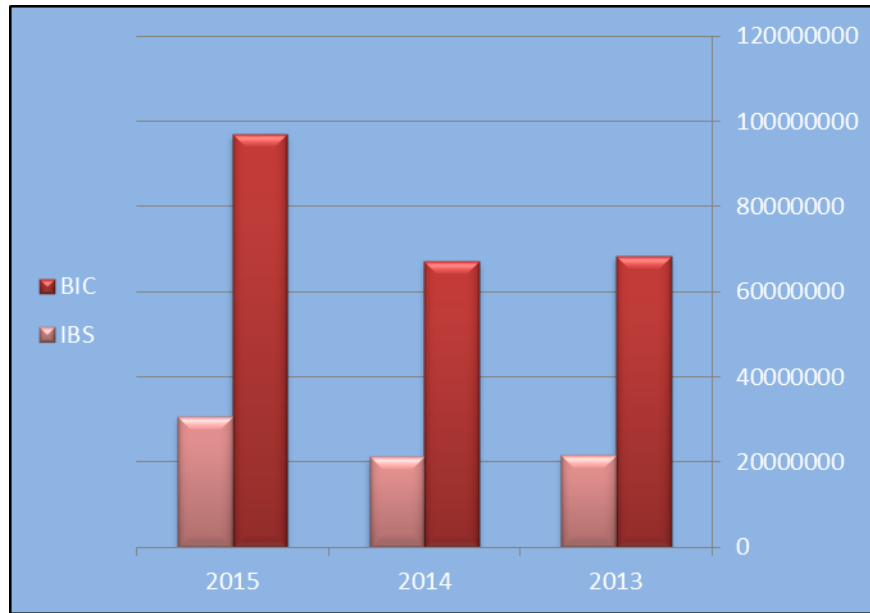
الجدول رقم (12): جدول يمثل المقارنة بين (IBS و BIC):

الضريبة	المعدل قبل الإصلاح	المعدل بعد الإصلاح	الضرائب المدفوعة التي تمثل IBS	الضرائب المدفوعة التي تمثل BIC	الفارق في الضريبتين IBS و BIC
السنة	1992	1992	تمثل IBS	تمثل BIC	
2013	%60	%19	21665037	68415907	662494870
2014	%60	%19	21284356	67213755	45929399
2015	%60	%23	30728785	97038269	66309484

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الميزانية الجبائية للمؤسسة.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن الضريبة على أرباح الشركات اقل ب ثلاث أضعاف مما كانت عليه قبل الإصلاح والتي كانت تسمى بالضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية، وهذا الفرق المبين في الجدول أعلاه مثلا في سنة 2015 كانت IBS تساوي 30728785 أما الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية BIC تساوي 97038269 ولهذا جاء الإصلاح لتخفيف العبء الضريبي .

الشكل رقم(02):يمثل المقارنة بين BIC و IBS للسنوات 2013-2014-2015



المصدر: الميزانية الجبائية للمؤسسة للسنوات (2015-2014-2013)

المطلب الثاني: حساب الضريبة على الدخل الإجمالي من مؤسستين مختلفتين

تناولنا بصفة عامة الضريبة الإجمالية على الدخل التي تخص أجور العمال المؤسسة محل الدراسة ومؤسسة أشغال الطرق لولاية المسيلة وحافظنا على نفس وضعية العامل(متزوج بدون أطفال) فقارنا السنوات التالية:(1994، 2013، 2014، 2015).

نجد أن: نسبة الضريبة على الدخل الإجمالي في سنة 1994 كانت 7.55 % ثم ارتفعت في 2013 إلى 8.30% وكانت في 2014 و 2015 كالتالي 9.44%، 12.75%.

تم حساب هذه النسب كما يلي: ضريبة على الدخل الإجمالي.

الأجر الخام الخاضع للضريبة

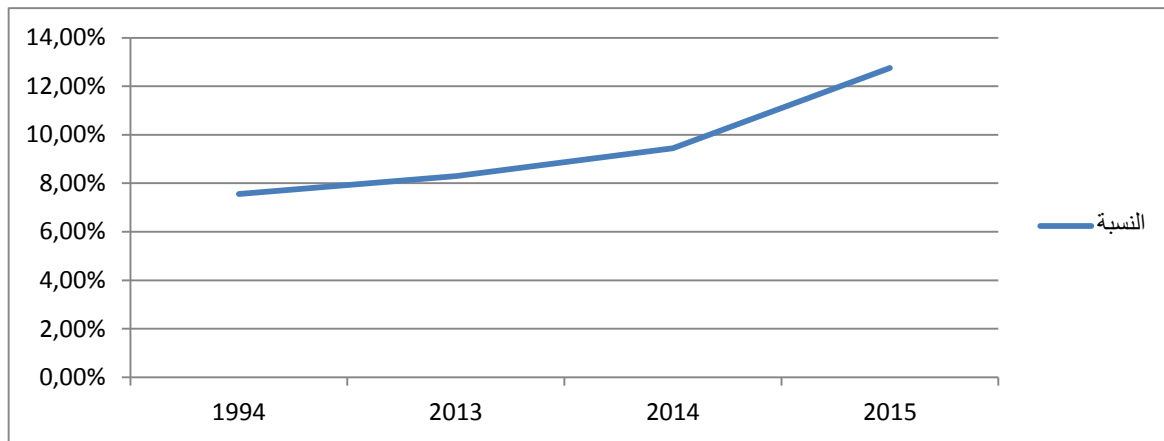
جدول رقم (13): جدول يمثل تطور نسبة IRG للسنوات (1994-2013-2014-2015)

السنوات	الضريبة على الدخل الإجمالي	الأجر الخام الخاضع للضريبة	النسبة
ديسمبر 1994	672	8900	7.55%
مارس 2013	2484	29923	8.30%
أوت 2014	2986	31628	9.44%
أفريل 2015	4810	37702	12.75%

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على كشف أجور عمال مؤسستين.

والرسم البياني التالي يوضح تزايد هذه الضريبة خلال السنوات المذكورة :

شكل رقم 03: تطور نسبة IRG والسنوات 1994-2013-2014-2015.



المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على كشف اجور عمال مؤسستين.

مما سبق نستخلص أن هذه الضريبة في تزايد مستمر مما يتقل كاهل العامل وبالتالي

يؤثر على مردودية هذا العامل في المؤسسة.

عملية الإصلاح التي تمت على هذه الضريبة لم تكن في صالح العامل وبالتالي ليست

في صالح المؤسسة.

المطلب الثالث: الرسم على القيمة المضافة TVA

الجدول رقم(14): المقارنة بين (TVA) و (TUGP) (2014-2015)

الضريبة	معدل الضريبة قبل الإصلاح	معدل الضريبة بعد الإصلاح	الضرائب المدفوعة قبل 1992	الضرائب المدفوعة بعد 1992	الفرق في الضريبتين
فيفري 2014	معدلين: %10 %20	معدلين: %7 %17	2400320	1673318	727002
أكتوبر 2015	معدلين: %10 %20	معدلين: %7 %17	4580451	3179145	1401306

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثيقة G50.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ انه قبل الإصلاح كان هناك عدة ضرائب وتعدد معدلاتها فبالنسبة للرسم على القيمة المضافة قبل الإصلاح كان هناك 8 معدلات مختلفة ومرتفعة مما يؤدي إلى ارتفاع التضخم بشكل عام، لذلك جاء الإصلاح وأصبح معدلين فقط ومنخفضين، فمثلا في شهر فيفري من سنة 2014 كان المبلغ المدفوع من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج TUGP (2400320 دج) مقارنة مع الرسم على القيمة المضافة TVA (1673318 دج) وهذا يشكل فارقا كبيرا قدر ب (727002 دج) وهذا مبلغ مرتفع مما يؤدي إلى رفع الأسعار والتخفيض في الاستثمار.

إن الرسم على القيمة المضافة ادخل من اجل دعم ونمو المؤسسات إضافة إلى دعم الادخار وتشجيعه.

المطلب الرابع: الرسم على النشاط المهني TAP

الجدول رقم(15): مقانة بين TAP وTANC

الضريبة	المعدل قبل الإصلاح	المعدل بعد الإصلاح	الضرائب المدفوعة قبل الإصلاح TANC	الضرائب المدفوعة بعد الإصلاح TVA	الفرق بين الضريبتين
فيفري 2014	2,55%	2%	432000	338824	93176
أكتوبر 2015	2,55%	1%	833969	327047	506922

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على وثيقة G50.

من خلال الجدول، نلاحظ أن معدل الضريبة انخفض من 2,55% إلى 2% وكذا من 2,55% إلى 1% وهذا ما يسمح للمؤسسة بتقليل العبء الضريبي وتحقيق نتائج أحسن.

خلاصة الفصل:

لقد لعبت الإصلاحات الضريبية دورا مهما في تحضير الجانب الاقتصادي وخاصة من المؤسسات الاقتصادية التي تعتبر اللبنة الأساسية في الاقتصاد الجزائري حيث تمت جملة الإصلاحات والتي أدت إلى تخفيض العبء الضريبي على المؤسسات مما يسمح لها بإعادة استثمار مبالغ هامة حققتها من خلال هذا التخفيض, كما شجعت الإصلاحات مؤسسات أخرى على إعادة استثمار أموالها.

ومؤسستنا محل الدراسة المركب الصناعي التجاري بالمسيلة قد حققت عدة مداخل من خلال انخفاض الضريبة وخاصة الضريبة على أرباح الشركات التي انخفضت من 60% إلى 19% وهذا ما يمنح المؤسسة الفرصة لتحقيق نتائج أفضل.

الطائفة

الخاتمة

لقد أحدثت الجزائر تغييرات جذرية مهمة على النظام الضريبي، فقام المشرع الجزائري سنة 1991 بهذه التغييرات وذلك نتيجة حتمية لما أفرزته التحولات الوطنية والدولية من انعكاسات سلبية خطيرة على الاقتصاد الوطني، أين كادت أن تؤدي إلى انهياره خاصة بعد سقوط أسعار البترول سنة 1986 وتزامن ذلك مع طموحات الجزائر للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة. أين تفتنت السلطات الجزائرية إلى ضرورة تبني إصلاحات جذرية على النظام الضريبي، واعتمدت في ذلك على استراتيجية محددة تقوم بالدرجة الأولى على زيادة حصيلة الجباية العادية في ظل مراعاة القدرة التكاليفية للمكلف بالضريبة لدعم الاقتصاد الوطني. وذلك من خلال إصلاح التشريع الضريبي مستتدة في ذلك على التمييز بين الأشخاص الطبيعية والأشخاص المعنوية على خلاف النظام السابق (قبل 1991)، بالإضافة إلى عصرنه الإدارة الضريبية بشكل يساعدها قدر الإمكان على كشف ومكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين. كما عمدت من خلال تلك الإصلاحات إلى كسب ثقة المكلف بالضريبة وتحسين علاقته بإدارة الضرائب.

وبعد تجسيد هذه الإصلاحات منذ انطلاقتها مكنت من تحقيق خطوة ايجابية محدودة مقارنة بالأهداف المسطرة لها من زيادة نسبية في الحصيلة الضريبية للجباية العادية والتقليل من ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين وتحسين مستوى الضغط الضريبي.

توصلنا في دراستنا الموجزة إلى جملة من النتائج هي:

- تعتبر الضريبة احد أهم عناصر النظام الجبائي، تطورت بتطور الدولة والحكم الذي يعتمدها، كآلية مهمة في التأثير على مختلف جوانب الحياة الاقتصادية والاجتماعية والمالية وغيرها، وزادت هذه الأهمية بفعل تأثير العولمة والتغيرات المتسارعة في الساحة الدولية.
- أقدمت الدولة الجزائرية على إصلاح ضريبي مهما وموضوعيا مبنيا على أسس متينة، باعتبار النظام الضريبي الجزائري لم يتعرض للإصلاح الضريبي سابقا كما تعرض له سنة 1991 م.

- تعتبر الإصلاحات الضريبية الأخيرة مرحلة هامة، بحيث تتميز بدراسة عقلانية لمختلف الضرائب التي تم وضعها، فالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة وبالرغم من مساوئها وذلك من خلال التغييرات التي طرأت عليها، إلا أنها تتكيف أكثر مع المستجدات الحاصلة إذا ما قورنت بالنظام الضريبي السابق.

- إن ظاهرة التهرب والغش الضريبيين من أهم المسببات التي تقف أمام التطبيق الفعال للنظام الضريبي نظرا لآثارها السلبية المتعددة.

- لقد بقيت الإصلاحات الضريبية والسياسات المتعلقة بها المنتهجة من قبل الدولة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية، تواجه عراقيل ورثتها عن النظام السابق كالرشوة والمحسوبية، بالإضافة إلى ضعف الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة، وانخفاض كفاءة إدارات الإدارة الضريبية في تطبيق القوانين الضريبية مما يخل بمبدأ العدالة الضريبية.

من خلال دراستنا للمؤسسة يمكننا أن نتوصل إلى نتائج الفرضيات التالية:

- تعتمد الدولة على الجباية لتحقيق التوازن التجاري وانجاز الموازنة السنوية وتعتبر الجباية العادية مهمة في تكوين الموازنة لهذا نعتبر أن الضريبة من أهم الموارد لإعداد الموازنة.

- تمت إصلاحات ضريبية مهمة في الجزائر مست على الخصوص (TVA، IRG، IBS، TAP) والتي تؤثر مباشرة على المؤسسات الاقتصادية من حيث المردودية وكذا الإمكانيات المالية من أجل إعادة الاستثمار وقد منحت الإصلاحات الضريبية للمؤسسات فرصة توفر أموال بعد تخفيض الضريبة لإعادة استثمارها.

من خلال ما توصلنا إليه من نتائج، ومن أجل المساهمة في رفع مردودية النظام الضريبي، إرتأينا أن نقدم بعض الإقتراحات التي نرى بأنها يمكن أن تساهم في تحسين فعالية ومردودية النظام الضريبي:

- ضرورة استغلال الإصلاحات التي قامت بها الدولة لتحقيق الاقتصاد.

- يتطلب تحقيق الكفاءة للإداريين في المجال الضريبي وإجراء فترة تربية (Cycle de formation) للوصول إلى الجدارة الإدارية.

- مكافحة ظاهرة التهرب والغش الضريبيين من طرف إدارة الضرائب، وذلك من خلال عدم التسامح مع المتهربين، وتطوير وسائل العمل الحديثة، مع القيام بإجراءات تفتيشية دورية دون سابق إعلان لنشاطات المكلفين بالضريبة.

- تحضير المكلف بالضريبة من خلال عقد ندوات وملتقيات تجمع الإدارة الضريبية بالمكلفين، لتحديد التزامات وحقوق المكلف، أي تقريب المسافة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة.

- عصرنة الإدارة الضريبية تمس بالإضافة إلى الهياكل والتجهيزات نوعية الموارد البشرية مع إيجاد الأعوان الجبائيين ذوي الكفاءة وحسن الخلق والقيم الأخلاقية العامة.

المراجع

قائمة المراجع

أولاً: الكتب

- 1- سعيد عبد العزيز عثمان: النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
- 2- محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلاء: المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، 2003.
- 3- سعيد عبد العزيز عثمان وشكري رجب العشماوي: اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، مصر، 2007.
- 4- عادل محمد القطاونة، حسين عفانة: المحاسبة الضريبية، دار وائل للنشر الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008.
- 5- عادل فليح العلي: المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، دار الحامد، الطبعة الأولى، 2007.
- 6- محمد عباس محرزى: اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة الطبعة الرابعة 4، الجزائر، 2008.
- 7- فريد النجار: الاستثمار الدولي والتنسيق الضريبي، منشورات المؤسسة الشباب والجامعة، الإسكندرية، 2002.
- 8- خلاصي رضا: جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، دار هومة، الطبعة 02، الجزائر، 2006.
- 9- مولود ديدان: أبحاث في الإصلاح المالي، دار بلقيس، ديوان المطبوعات، الجزائر، 2010 .
- 10- محمد حمو، متور اوسرير: في جباية المؤسسات، مكتبة بدواو، ط1، الجزائر، 2009 .
- 11- سعيد بن عيسى: أملاك الدولة، المطبعة الرسمية، ط1، الجزائر، 2003 .
- 12- حميد بوزيدة: جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات ط3، الساحة المركزية بن عكنون، الجزائر، 2007.
- 13- بوعون يحيىوي نصيرة: جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات، الجزائر، 2011 .

قائمة المراجع

ثانيا: الرسائل والأطروحات الجامعية

- 1-حنان شلغوم: اثر الإصلاح الضريبي في الجزائر وانعكاساته على المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة منتوري قسنطينة، 2011، 2012 .
- 2-محمود جمام :النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة محمود منتوري، قسنطينة، 2009، 2010 .
- 3-باعلي أمينة، طيبي خديجة: دور الإصلاحات الضريبية في دعم وترقية الاستثمار المحلي بالجزائر، أطروحة لنيل شهادة الماستر، في العلوم التجارية جامعة البويرة، 2014 - 2015.
- 4-الضب طارق: الاصلاح الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة،2013-2014.
- 5-حجار مبروكة: أثر السياسة الضريبية على استراتيجيات الاستثمار في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2005 - 2006.

ثالثا: الملتقيات

- ولهي بوعلام، عجلان العياشي: دور السياسة الجبائية في تعزيز القدرة التنافسية في ظل التحولات المتسارعة، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول اقتصاديات الخصوصية والدور الجديد للدولة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2004.

رابعا: المجالات والدوريات

- 1-ناصر مراد: تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد الثاني، 2009 .

خامسا: القوانين والمراسيم التنفيذية

أ-المواد والمراسيم التنفيذية:

- 1-المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- 2-المادة 01 من قانون 36/90 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن قانون المالي لسنة 1991.الجريدة الرسمية،العدد 57 بتاريخ1990/12/21.

قائمة المراجع

- 3-المادة 13 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب قانون المالية لسنة 2011.الجريدة الرسمية العدد 80.
- 4-المادة 68 من قانون الضرائب المباشرة المعدلة بموجب المادة06 من قانون المالية لسنة 2005.الجريدة الرسمية العدد85.
- 5-المادة 140 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة لسنة2011.
- 6-المادة 141من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 08 من قانون المالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية العدد78.
- 7-المادة 14 من قانون المالية لسنة 1999، الجريدة الرسمية العدد 98 ،بتاريخ 31 ديسمبر1998.
- 8-المادة 2ف9 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمعدلة بموجب المادة 70 من قانون المالية لسنة 1996، الجريدة الرسمية، العدد82.
- 9-المادة23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدلة بموجب المادة 14 من قانون المالية لسنة 2009، الجريدة الرسمية، العدد74.
- 10-المواد 08 134 من قانون الرسم على رقم الأعمال المعدلة بموجب قوانين المالية لسنوات: 2001، 2005، 2007، 2008، 2009.
- 11-المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
- 12-المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2011.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الملخص:

إن الإصلاحات الضريبية التي تبناها المشرع الجزائري سنة 1991 كانت نتيجة حتمية بروز عيوب ونقائص النظام السابق، بعدما عرف عدم الاستقرار وعدم مسابرة للتطورات الدولية الحاصلة، مما أدى إلى ضعفه بالتالي ضعف حصيلته. ولقد تركزت الإصلاحات الضريبية على استحداث ثلاث ضرائب أساسية، تمثلت في الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) والضريبة على أرباح الشركات (IBS) والرسم على القيمة المضافة (TVA)، مع الفصل بين الشخص الطبيعي والشخص المعنوي في ذلك. كما عملت على تطوير الجهاز الإداري الضريبي بما يتلاءم والمستجدات الحاصلة، وبشكل يساعد أكثر على مكافحة ظاهرة التهرب والغش الضريبي.

ولقد تناولنا هذا الموضوع من خلال ثلاث فصول، تتضمن الفصل الأول نظرة عامة عن النظام الضريبي الجزائري القديم والإصلاح الذي تم اعتماده سنة 1992، أما في الفصل الثاني تطرقنا إلى مختلف الضرائب المفروضة على المؤسسة وعرضنا إيجابيات وسلبياتها، أما في الجانب التطبيقي قمنا بدراسة ميدانية في المركب الصناعي التجاري مطاحن الحضنة بالمسيلة.

الكلمات المفتاحية: الإصلاح الضريبي، الضغط الضريبي، الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على القيمة المضافة.

Les reformes fiscales faite par le gouvernement algériens est causer par les carences dans l'ancien système instable et ne convient pas avec l'évolution international.

Les reformes fiscale sur essentiellement trois impôts a savoir (IBS) (TVA) et (IRG), en distinguant entre la personne morale et la personne physique, ainsi qu' une évolution dans le système de administrations fiscale conforme aux exigences actuelles et cette contre la fraude.

Nous avons traite cette étude en trois chapitres, le premier chapitre contient le système fiscale algérien dune manière générale, pour la deuxième consacre aux différents impôts aussi que leurs avantages et Inconvineant, aussi nous avons procède à une étude pratique du complexe industrielle et commerciale ELHODNA à M'sila.

Mots clés: Reforme fiscale, pression fiscale Impôt sur les bénéfices de entrepure, taxe sur la valeur à joutée