

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد ابن باديس - مستغانم -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية
تخصص: مالية و تجارة دولية



UNIVERSITE
Abdelhamid Ibn Badis
MOSTAGANEM

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
الشعبة: العلوم التجارية التخصص : مالية و تجارة دولية

مقارنة بين آلية تطبيق التسيير لدى مركز الضرائب والمركز الجواري للضرائب

تحت إشراف الأستاذ:

* د/ بوظراف الجيلالي

مقدمة من طرف الطلبة:

* راشد فتيحة

* قاسم عائشة

أعضاء لجنة المناقشة:		
الجامعة	الأستاذ	الصفة
جامعة مستغانم	مقراد عبدالله	رئيسا
جامعة مستغانم	بوظراف الجيلالي	مشرف ومقررا
جامعة مستغانم	شهيدة عبدالله	مناقشا

السنة الجامعية: 2022/2021

الإهداء

أهدي هذا العمل إلى والدي الكريمين وإلى
عائلة الصغيرة، إخوتي وأخواتي.
وإلى كل زملائي في العمل بالمركز الجواري
للضرائب مستغانم.

الإهداء

الحمد لله ربّي العالمين، الصلاة والسلام على خاتم
الأنبياء والمرسلين.

أهدي هذا العمل إلى من عمل بكد في سبيلي وعلمني
معنى الكفاح وأوصلني إلى ما أنا عليه أبي الكريم أدامه
الله لي.

إلى روح أمي وكل أفراد عائلتي الكبيرة والصغيرة.

إلى كل الأساتذة وعمال مديرية الضرائب.

إلى كل صديقات وأصدقاء العمل والدراسة

كلمة شكر

بعد حمد الله تبارك وتعالى حق حمده، الذي وفقنا لإتمام عملي على

هذا النحو

تقدم بشكرنا وامتناننا الكبيرين لأستاذ الفاضل

بوظراف الجيلالي

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل عمال المركز الجوّاري للضرائب

كما أقدم شكري وتقديري لكل من قدم لي يد المساعدة

من قريب أو من بعيد في إنجاز هذا العمل

كما لا أنسى كل من شجعني بالكلمة الطيبة والابتسامة

وبالدعاء إلى كل هؤلاء أقول شكرا

قائمة الجداول و الأشكال

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
	جدول الضرائب الواجب تسديدها حسب النظام الحقيقي للمؤسسة "أ"	01
	جدول الضرائب الواجب تسديدها حسب النظام الضريبة الجزافية الوحيدة للمؤسسة "أ"	02
	جدول مقارنة بين العبء الضريبي حسب النظام الحقيقي ونظام الضريبة الجزافية الوحيدة للمؤسسة "أ"	03
	جدول الضرائب الواجب تسديدها حسب النظام الحقيقي للمؤسسة "ب"	04
	جدول الضرائب الواجب تسديدها حسب النظام الضريبة الجزافية الوحيدة للمؤسسة "ب"	05
	جدول مقارنة بين العبء الضريبي حسب النظام الحقيقي ونظام الضريبة الجزافية الوحيدة للمؤسسة "ب"	06
	جدول الأثر تطبيق النظام الحقيقي والنظام الضريبة الجزافية الوحيدة	07

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	01
	الهيكل التنظيمي للمركز الجوّاري للضرائب	02

قائمة المختصرات

الاختصار	الدلالة
IRG	الضريبة على الدخل الاجمالي
IBS	الضريبة رباح الشركات
TAP	الرسم على النشاط المهني
TVA	الرسم على القيمة المضافة
IFU	الضريبة الجزافية الوحيدة
DGI	المديرية العامة للضرائب
DRI	المديرية الجهوية للضرائب
DWI	المديرية الولائية للضرائب
CPI	لمركز الجوّاري للضرائب
CDI	مركز الضرائب

فهرس المحتويات

01	..... المقدمة
الجانب النظري	
04	..... الفصل الأول: مدخل عام للضرائب
05	..... المبحث الأول: عموميات حول الضرائب
05	..... المطلب الأول: تعريف الضرائب
06	..... المطلب الثاني: خصائص الضرائب
07	..... المطلب الثالث: قواعد الضرائب
08	..... المطلب الرابع: أهداف الضريبة
09	..... المبحث الثاني: التصنيفات المختلفة للضرائب
10	..... المطلب الأول: التصنيف على أساس طبيعة الضريبة
16	..... المطلب الثاني: التصنيف على أساس مجال التطبيق
18	..... المطلب الثالث: التصنيف على أساس ظروف وضع الضريبة
19	..... المطلب الرابع: التصنيف الاقتصادي للضريبة
24	..... الفصل الثاني: الإصلاح الضريبي في الجزائر
24	..... المبحث الأول: واقع الإصلاح الضريبي
24	..... المطلب الأول: ماهية الإصلاح الضريبي
25	..... المطلب الثاني: أسباب الإصلاح الضريبي
27	..... المطلب الثالث: مجالات الإصلاح الضريبي
31	..... المطلب الرابع: أهداف الإصلاح الضريبي
33	..... المبحث الثاني: مكونات الهيكلية الجبائية الجديدة
33	..... المطلب الأول: مديرية المؤسسات الكبرى
38	..... المطلب الثاني: مركز الضرائب
40	..... المطلب الثالث: المركز الجوّاري للضرائب
الجانب التطبيقي	
43	..... الفصل الثالث: دراسة تحليلية لأثر تطبيق النظام الحقيقي و نظام الضريبة الجزافية الوحيدة
44	..... المبحث الأول: دراسة حالة ميدانية للمركز الجوّاري للضرائب
44	..... المطلب الأول: تعريف المركز الجوّاري للضرائب
45	..... المطلب الثاني: صلاحيات المركز الجوّاري للضرائب
46	..... المبحث الثاني: أثر تطبيق النظام الحقيقي و نظام الضريبة الجزافية الوحيدة لعينة من المؤسسات
46	..... المطلب الأول: حالة مقارنة لأثر تطبيق النظامين للمؤسسة التجارية "أ"
48	..... المطلب الثاني: حالة مقارنة لأثر تطبيق النظامين للمؤسسة الخدماتية "ب"
51	..... الخاتمة

المقدمة العامة

المقدمة:

تشكل الضرائب الجوهر الأساس لأي تشريع مالي للجهاز الحكومي خصوصا بما تمثله من أداة لتنظيم المسار المالي في الدولة، فهي تمثل أحد أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة الحديثة، إضافة إلى دورها في تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية عديدة تختلف آثارها باختلاف النظام الاقتصادي السوق.

وتعرف الضرائب بأنها مساهمة إلزامية بدون مقابل مباشر، يتم فرضها على الأفراد والممتلكات والمؤسسات التجارية بغرض دعم الإنفاق العام . ونظرا لأهمية دور الضريبة، تم إصلاح المنظومة الضريبية عن طريق قيام المديرية العامة للضرائب بوضع خطة لإصلاح النظام الضريبي الجزائري حيث شمل هذا الإصلاح كل من المنظومة الضريبية بما فيها النظام الضريبي والذي تم تبسيطه إلى نظامين بارزين هما النظام الحقيقي ونظام الضريبة الجزافية الوحيدة، وكذا إصلاح هياكل الإدارة الجبائية بما في ذلك الهيكل التنظيمي لمختلف المصالح بهدف تقديم خدمة أفضل للمكلفين بالضريبة، وتخفيف العبء الضريبي، أخذا بعين الاعتبار المحافظة على مصالح الخزينة العمومية. جاءت الإصلاحات من أجل تحديث هياكل الإدارة الجبائية، وإصلاحات سابقة تدعى بالجيل الأول والتي عدلت النظام الجبائي من خلال تبني ضرائب جديدة عصرية ألا وهي: الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة والضريبة الجزافية الوحيدة.

ومن خلال هذه الدراسة سنتطرق إلى أهم الضرائب التي تأسست بعد هذه الإصلاحات ودورها في تحسين إيرادات الضريبة وكيفية تعامل المكلف بالضريبة مع هذه الإصلاحات من خلال اختيار النظام الضريبي الملائم له في تقليص العبء الضريبي.

ومنه نطرح الإشكاليات التالية:

1 - ما هو الفرق في آلية التسيير لاعتماد النظام الحقيقي ونظام الضريبة الجزافية الوحيدة في ظل

الإصلاحات الضريبة الجديدة؟

2 - كيف يساهم اختيار النظام الضريبي في تقليص العبء الضريبي في ظل الإصلاحات الضريبة الجديدة؟

حتى تتمكن من الإحاطة بكل جوانب الموضوع ارتأينا طرح الأسئلة الفرعية التالية:

1- ما أهمية التسيير الجبائي داخل المؤسسة؟

2- ما هي دوافع وأهداف الإصلاحات الضريبية في الجزائر؟

3- فيما تتمثل أهم الإصلاحات الضريبية؟

الفرضيات:

1- التسيير الجبائي يساهم في تقليص العبء الضريبي.

2- الإصلاحات الضريبية ساعدت في تبسيط الضريبة للمكلف بها.

أسباب اختيار الموضوع:

- 1- تم اختيار الموضوع حسب التخصص.
- 2- الرغبة الشخصية في البحث في هذا الموضوع.
- 3- إبراز دور و أهمية التسيير الجبائي للمؤسسة في إرشاد التسيير المالي.

أهمية الدراسة:

يستمد البحث الأهمية من كون الضريبة وسيلة مطبقة في جميع دول العالم، فبالإمكان استعمالها كسياسة لتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية . وكذلك من أجل تحديد الأسباب الحقيقية التي دفعت بالدولة الجزائرية إلى اعتماد إصلاحات ضريبية شاملة.

وكذلك في سبيل الإجابة عن التساؤلات المطروحة حول أهمية اختيار النظام الضريبي لتقليص العبء الضريبي في ظل الإصلاحات الضريبية الجديدة.

أهداف الدراسة:

إن هدف البحث هو الإجابة عن التساؤلات المطروحة سابقا كما يهدف إلى بيان أثر تطبيق النظام الضريبي على زيادة أو نقصان العبء الضريبي المترتب على هذا الاختيار في ظل التغيرات الحاصلة في النظام الضريبي الجزائري. والأسباب الحقيقية التي دفعت الجزائر إلى إحداث الإصلاح و اثر هذا الأخير في تطوير التحصيل الجبائي وإبراز أهم محاور الإصلاح الضريبي في الجزائر، و السياق العام لهذا الإصلاح، و أهم النتائج.

محددات الدراسة: يمكن تقسيم حدود بحثنا إلى جزأين:

1- الحدود زمنية: القيام بالدراسة التطبيقية على مستوى المركز الجوارى للضرائب ولاية مستغانم من 2022/04/03 إلى غاية 2022/04/24.

2- الحدود مكانية: يتمثل في التعريف بالمركز الجوارى للضرائب لولاية مستغانم.

المنهج المتبع:

اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي و المنهج التحليلي، حيث اعتمدنا في الطرح النظري على المنهج الوصفي من خلال تقديم مختلف الإصلاحات الجبائية التي تم القيام بها. واعتمدنا على المنهج التحليلي في محاولة لإسقاط الطرح النظري على المؤسسة محل الدراسة.

الدراسات السابقة:

كثيرة هي و متعددة الدراسات التي عالجت موضوع الضرائب في الجزائر من مختلف الجوانب، ولعل أهم هذه الدراسات يتمثل في التالي:

1- دور الهيكلية الجبائية الجديدة في تحسين الأداء الجبائي، مذكرة ماستر في علوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد بوضياف - المسيلة، سنة 2017/2016 ولقد هدف البحث إلى: دراسة حالة مركز الضرائب ببرج بوعرييج.

2- الإصلاحات الجبائية الحديثة في ظل الأزمة المالية، مذكرة ماستر في علوم الاقتصادية والتجارية، جامعة عبد الحميد ابن باديس - مستغانم، سنة 2017/2016 ولقد هدف البحث إلى: دراسة حالة المركز الجوارى للضرائب بمستغانم.

3- دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، مذكرة الدكتوراه في علوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر- بسكرة، سنة 2015/2014.

4- أثر المفاضلة بين النظام الحقيقي ونظام الضريبة الجزائرية الوحيدة على العبء الضريبي، مذكرة ماستر في علوم الاقتصادية والتجارية، جامعة حمه لخضر الوادي، سنة 2018/2017.

تقسيم الموضوع:

لتحقيق أهداف الدراسة ومعالجتها بصورة علمية فقد قمنا بتقسيم هذه الدراسة إلى ثلاث فصول:

يتضمن الفصل الأول مدخل عام للضرائب، حيث قمنا بتقسيم الفصل إلى مبحثين، يتناول المبحث الأول أربعة مطالب، الأول تطرقنا فيه إلى بعض تعاريف الضريبة، أما المطلب الثاني فيتحدث عن خصائص الضريبة، أما المطلب الثالث يتناول قواعد الضريبة والمطلب الأخير حول أهداف الضرائب، ويعالج المبحث الثاني أربع مطالب، الأول يتناول التصنيف على أساس طبيعة الضريبة، أما المطلب الثاني فيتحدث على التصنيف على أساس مجال التطبيق، والمطلب الثالث فتطرقنا إلى التصنيف على أساس ظروف وضع الضريبة والمطلب الأخير حول التصنيف الاقتصادي للضريبة.

أما الفصل الثاني فقد خصصناه للإصلاح الضريبي في الجزائر، حيث قمنا بتقسيم الفصل إلى مبحثين، يتناول المبحث الأول أربعة مطالب، المطلب الأول ماهية الإصلاح الضريبي، أما المطلب الثاني فيتحدث عن أسباب الإصلاح الضريبي، أما المطلب الثالث فيتطرق إلى مجالات الإصلاح الضريبي والمطلب الأخير حول أهداف الإصلاح الضريبي، ويعالج المبحث الثاني ثلاث مطالب الأول كبريات المؤسسات، أما المطلب الثاني فيتحدث على مركز الضرائب والمطلب الثالث فتطرقنا إلى المركز الجوارى للضرائب.

أما الفصل الثالث فسنتطرق فيه إلى الدراسة التطبيقية التحليلية لأثر تطبيق النظام الحقيقي ونظام الضريبة الجزائرية الوحيدة، حيث قمنا كذلك بتقسيمه إلى مبحثين، الأول قمنا بتقسيمه إلى مطلبين، المطلب الأول عالجت فيه تعريف المركز الجوارى للضرائب، و تطرقنا إلى صلاحياته في المطلب الثاني.

وفي المبحث الثاني قمنا بتقسيمه إلى مطلبين، المطلب الأول حالة مقارنة لأثر تطبيق النظامين للمؤسسة التجارية "أ"، أما المطلب الثاني كان حالة مقارنة لأثر تطبيق النظامين للمؤسسة الخدمائية "ب".

الفصل الأول:

مدخل عام للضرائب

تمهيد

تعتبر الضريبة من أهم الموارد المالية للدولة لتمويل نفقاتها العمومية، ووسيلة فعالة تمكنها من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وبالتالي فهي تلعب دورا أساسيا في مجال تجسيد أهداف السياسة المالية للدولة ويتطلب تحقيق تلك الأهداف اختيار نظام ضريبي ملائم يعكس خصائص وملامح النظام الاقتصادي المتبع لتحقيق أهداف المجتمع، ويتم اختيار النظام الضريبي من خلال المعرفة الكاملة بإيديولوجية المجتمع وكافة أوضاعه الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية وكذا أهداف السياسة الضريبية التي يسعى إلى تحقيقها. ويواجه تحقيق هذه الأهداف استفحال ظاهرة التهرب الجبائي، والتي تشكل تهديدا للمصالح الاقتصادية، والاجتماعية والمالية للمجتمع، ما يتطلب توفر جهاز رقابي كفء يقوم بمراقبة ومتابعة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين.

المبحث الأول: عموميات حول الضرائب.

تعد الضريبة مورد مالي هام للدولة لتغطية النفقات العمومية. وأداة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية، تجسيدا لأهدافها السياسية والمالية وسيتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى مفهوم وخصائص الضريبة، القواعد والأهداف العامة لها.

المطلب الأول: تعريف الضرائب.

هناك العديد من التعاريف للضريبة، tax وقد اختلفت هذه التعاريف باختلاف كتاب المالية العامة .

أ. **التعريف الأول:** إن أول تعريف عصري للضريبة هو ما أتى به الفقيه الفرنسي جاكسون جيز، حيث يعرف الضريبة أنها: اقتطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة¹.

ب. **التعريف الثاني:** وهناك من يعرف الضريبة على أنها: "اقتطاع نقدي ذو سلطة، نهائي دون مقابل، منجز لفائدة الجماعات الإقليمية (الدولة و الجماعات المحلية) أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية"².

ت. **التعريف الثالث:** كما تعرف الضريبة على أنها: "فريضة نقدية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى هيئاتها القومية والمحلية بصفة نهائية، مساهمة منه في تحمل الأعباء والتكاليف العامة دون الحصول على مقابل أو منفعة خاصة"³.

ث. **التعريف الرابع:** وتعرف الضريبة في مفهومها الحديث كما يلي:

الضريبة هي مبلغ من المال، تفرضه الدولة وتجبته من ثروات الأشخاص بصورة جبرية ونهائية من دون مقابل خاص، وذلك بغرض تحقيق النفع العام، وهي أيضا أداة لتوزيع الأعباء العامة.

ج. **التعريف الخامس:** ويرى الأستاذ ديفرجي زيادة في تحديد التعريف الحديث للضريبة أن نضيف إليه "أن الضريبة مبلغ من المال تقتطعه الدولة مباشرة " وذلك بغية تمييزها عن الإجراءات النقدية التي تؤدي إلى الاقتطاع غير المباشر من أموال الأفراد كما في حالة تخفيض قيمة العملة.

ويضيف الأستاذ حسن عواضة إلى هذا التعريف "أن الضريبة تجبى أيضا في سبيل تدخل الدولة فقط " .ومنه يصبح التعريف الحديث للضريبة هو: الضريبة هي مبلغ من المال تفرضه الدولة وتجبته باقتطاعه مباشرة من ثروات الأشخاص بصورة جبرية ونهائية من دون مقابل خاص ، وذلك بغرض تحقيق النفع العام ، وهي أيضا أداة لتوزيع الأعباء العامة، كما تجبى في سبيل تدخل الدولة فقط.

¹ واكواك عبد السلام، فعالية النظام الضريبي في الجزائر ،"مذكرة تخرج ماستر "، تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، الجزائر 2011/2012ص03.

² حجار مبروكة، أثر السياسة الضريبية على إستراتيجية الاستثمار في المؤسسة، "مذكرة ماجستير" ، تخصص إستراتيجية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر 2005/2006ص11.

³ أعاد حمود القيسي، المالية العامة و التشريع الضريبي ، الطبعة الثامنة ،دار الثقافة للنشر و التوزيع ،الأردن 2011ص126،127.

المطلب الثاني: خصائص الضرائب.

خصائص الضريبة: من خلال التعرف السابقة للضريبة، نستخلص خصائصها فيما يلي:

- 1 - الضريبة اقتطاع نقدي: الضريبة هي مساهمة مالية أو أداء مالي، لا يجب أن يكون في شكل سلعة أو خدمة كما كان سائدا في الأنظمة الاقتصادية البدائية حيث كانت تدفع عينا كنسبة من الحصول الزراعي في الاتحاد السوفياتي، وذلك لتحقيق مساهمة القطاع الزراعي في التنمية و مراقبة النشاط، إلا أن التقدم الاقتصادي و سيادة الاقتصاد النقدي أظهرت ما يكشف لنا من صعوبات و عيوب في الجباية العينية فالدولة تقوم بالمبادلات.
- 2 - فريضة السلطة العامة: يتم تحصيل الضريبة من طرف الحكومة أو من ينوب عنها أو يمثلها من الأفراد والهيئات العامة كالوزارات و الدوائر و المصالح الحكومية، أجهزة التحصيل الضريبي أو المجالس المحلية اللامركزية كالمحافظات و مجالس المدن و غيرها، "فقد نصت كافة الدساتير في العالم على أنه لا تفرض أو تعدل أو تلغى أي ضريبة إلا بموجب قانون يوافق عليه ممثلو الأمة السلطة التشريعية".
- 3 - الضريبة إجبارية: كانت الضريبة تجنى بصفة إجبارية في العهود القديمة (العهد الروماني) مستندة إلى إدارة الحاكم الذي كان يفرضها دون اعتبار الأراضي المكلفين لتغطية الأعباء العامة، و الدولة هي التي تنفرد بوضع النظام القانوني للضريبة من ناحية تحديد السعر و كيفية تحصيلها، ولكن المقصود من الإجبار أن للدولة عند امتناع الفرد عن دفع الضريبة حق اللجوء إلى وسائل التنفيذ الجبري و هذا ما يفرقها عن الإيرادات العامة¹.
- 4 - الضريبة بلا مقابل: أي أن الضريبة تدفع للدولة دون اشتراط الحصول على مقابل. فالمكلفون يدفعونها ليس مقابل منافع أو خدمات ينتظرونها من الدولة تقدمها لهم.
- 5 - الضريبة النهائية: تدفع بصفة نهائية، بمعنى إذا أدبت لا يمكن استردادها، و لا تحق المطالبة بها، و يدفعها المكلفون بصفة نهائية لا رجعة فيها، و هذا ما يفرق الضريبة عن القرض حيث يحق للمقترض استرداد ه الاسترداد مع فوائده و مع نهاية مدته عكس الضريبة التي تدفع إلى مصلحة الضرائب بدون عودة إلى صاحبها إلا في الحالات الاستثنائية (الوفاة، توقف النشاط).

¹ الناصر نور و عليان الشريف (الضرائب و محاسبها) ص: 13 الطبعة الأولى.

المطلب الثالث: قواعد الضرائب.

يقصد بقواعد الضريبة تلك الأسس التي تلتم بها الدولة عند تنظيم الفني وتهدف إلى التوفيق بين مصلحة الخزينة العمومية ومصحة الممولين. ويعتبر آدم سميث أول من حدد هذه القواعد وصاغها في 04 قواعد.

1 - قاعدة العدالة والمساواة: يقصد بها أن يوزع العبء المالي على جميع أفراد المجتمع، كل على حسب قدرته أي حسب مستوى الدخل والحالة الاجتماعية لأي الشخص.¹
بحيث تقوم فكرة العدالة على مبدأ العمومية والمساواة في فرض الضريبة، وذلك لأنها تفرض على سائر الأشخاص والأموال الخاضعين لسيادة الدولة مع مراعاة قدرته، أما بالنسبة للمساواة فعلى الضريبة تشمل جميع المواطنين باستثناء الفقراء والمعدومين، فهم غير ملزمين بدفع الضريبة على الرغم من استفادتهم من خدمات الدولة.

2 - قاعدة اليقين: لا يحق فرض ضريبة قبل جني المحصول ونفس الشيء بالنسبة للمدخل.²

حيث يرى آدم سميث أن تكون الضريبة معلومة وواضحة وأن تكون محددة على سبيل اليقين دون غموض أو تحكم بمعنى أن يكون سعرها ووعاؤها وميعاد دفعها وطريقة تحصيلها وكل ما يتصل بها من إجراءات مقررة و موضحة حيث يعلمها الممول.

* وعاؤها: وهو نوع المال الخاضع للضريبة مثلا:

- وعاء الضريبة على الدخل IRG هو الدخل
- وعاء الضريبة على أرباح الشركات IBS هو الأرباح.
- وعاء الرسم على القيمة المضافة TVA هو رقم الأعمال

* نسبتها: تختلف النسب من نسبة إلى أخرى بسبب التعديل والتجديد في قوانين المالية.

* طريقة دفعها: هناك ضرائب تدفع من المكلف إلى مصلحة الضرائب.

و هناك يتم اقتطاعها من المصدر خاص مثل IRG الخاصة بالأجور.

* موعدها: يحدد موعدها المكلف بالقانون. ويجب أن يكون موعدها بعد موعدها تحقيق الدخل.

* إعفاءاتها: يمكن للمكلف أن يستفيد من الإعفاءات التي يدرجها النظام الضريبي.

¹ دكتور عبد المنعم فوري (المالية العامة والسياسة المالية) ص: 90.

² حسين مصطفى حسين العامة ديوان المطبوعات طبعة 1992 ص: 45.

المطلب الرابع: أهداف الضريبة

- أ. الهدف المالي : ويقصد بها تغطية الأعباء المالية، أي أن الضريبة تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزاماتها اتجاه الإنفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع، أي تمويل الإنفاق على الخدمات العامة وعلى استثمارات الإدارة الحكومية (كبناء السدود والمستشفيات والجامعات ، و شق الطرق...الخ).¹
- ب. الهدف الاقتصادي : تعتبر الضريبة أداة لتدخل الدولة في المجال الاقتصادي، و بالتالي فهدها العام هو الوصول إلى حالة استقرار اقتصادي غير مشوب بالتضخم أو الانكماش.
- في حالة التضخم ترفع نسبيا و يوسع في فرضها لامتنصاص كمية النقد الزائدة، و في حالة الانكماش تخفض أسعارها و تزداد الإعفاءات مما يزيد من الادخار و بالتالي التوسع في الاستثمار.²
- ت. الهدف الاجتماعي : تعتبر الضريبة وسيلة لإعادة توزيع الثروات و المداخيل، حيث تستخدمها معظم الدول لمعالجة التفاوت بين دخول الأفراد، عن طريق فرض الضريبة التصاعدية على الدخل.
- ث. الهدف السياسي: أي أن الضريبة أصبحت مرتبطة بشكل مباشر بمخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية العامة. ففرض رسوم جمركية مرتفعة على منتجات بعض الدول، و تخفيضها على منتجات أخرى يعتبر استعمال الضريبة لأهداف سياسية، كما هو الحال في الحروب التجارية بين البلدان المتقدمة (اليابان و الولايات المتحدة الأمريكية).

¹ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010 ص12.

² أحمد فنيديس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، الطبعة الأولى، المكتبة المصرية للنشر و التوزيع، مصر، 2014 ص27.

المبحث الثاني: التصنيفات المختلفة للضرائب.

نتيجة لتطور النشاط الاقتصادي وتطور مفهوم الضريبة معه في ظل المالية العامة، تعددت أنواع الضرائب واختلفت، وأصبحت النظم الضريبية تشمل أنواعا مختلفة من الضرائب، تتكامل مع بعضها البعض لتحقيق الأهداف الاقتصادية، والاجتماعية، والسياسية المرجوة منها، إذ يتطلب نجاح الدولة في اختيار النوع الملائم من الضرائب على مدى فهمها ودراستها للآثار الاقتصادية المحتملة لكافة أنواع الضرائب المزمع استخدامها في هيكلها الضريبي، سنعتمد في دراسة التصنيفات المختلفة للضريبة على الأسس التي تحدد كافة الإجراءات المتعلقة بتأسيس الضريبة وتحصيلها، ويمكن التطرق إلى التصنيفات المختلفة للضرائب كما يلي:

- 1- التصنيف على أساس طبيعة الضرائب
- 2- التصنيف على أساس مجال التطبيق
- 3- التصنيف على أساس ظروف وضع الوعاء الضريبي
- 4- التصنيف على أساس الطابع الاقتصادي للضريبة

المطلب الأول: التصنيف على أساس طبيعة الضريبة.

أولاً: الضريبة المباشرة وغير المباشرة : وفقاً لهذا المعيار يمكن تقسيم الضريبة إلى ضريبة مباشرة وضريبة غير مباشرة، يعتبر هذا التصنيف الأهم على الإطلاق، حيث أنه وفق النظرية المالية اعتمدت عدة معايير للترقية بين الضريبة المباشرة وغير المباشرة إلا أنه لا يوجد معيار حاسم يمكن من التمييز الدقيق بين الضريبتين.

1-المعيار القانوني: يقوم هذا المعيار على أساس علاقة إدارة الضرائب بالمكلف بالضريبة من حيث التحصيل، فإذا كانت الإدارة الضريبية تقوم بفرض الضريبة وتحصيلها بناء على قوائم اسمية أو جداول تدون فيها أسماء المكلفين بالضريبة، فالضريبة تعتبر مباشرة لأن العلاقة التي تربط بين المكلف بالضريبة والإدارة مباشرة، بينما الضرائب الغير مباشرة يتم تحصيلها في ظل تصرف اقتصادي معين دون اعتبار للشخص المكلف بالضريبة ولا يربطها اتصال مباشر بالإدارة المالية والممول.¹

يعاب على هذا المعيار كون المشرع الضريبي يستطيع أن يغير من طريقة تحصيل الضريبة بكشوف اسمية، أو بدونها، مما يؤثر على وصف الضريبة الغير مباشرة، ومما سبق المعيار القانوني، لا يمكن اعتماده وحده للترقية بين الضرائب المباشرة، والضرائب غير المباشرة.²

المعيار الاقتصادي : ويعرف برجعيه عبء الضريبة أو استقرارها، ويقصد به الشخص الذي يتحمل عبء الضريبة بصفة أنية.³ فالشخص الذي حدده القانون وقام بتنفيذ ما كلف به، وحصل مبلغ الضريبة المستحقة إلى خزينة الدولة، ثم قام بنقل عبئها إلى شخص آخر يطلق عليه مصطلح المكلف القانوني، لأنه لم يتحمل العبء الفعلي للضريبة، بل اقتصر دوره على نقل الضريبة إلى شخص آخر، أما الشخص الذي تحمل فعليا العبء الضريبي ولم يستطع نقلها إلى شخص آخر فيطلق عليه مصطلح المكلف الحقيقي. هذه الجملة المتسلسلة من العمليات التي يتم بموجبها نقل الضريبة من المكلف القانوني إلى المكلف الحقيقي تعرف بعملية نقل العبء الضريبي.⁴

وفقاً لهذا المعيار تعد الضريبة مباشرة إذا كان المكلف بها قانوناً هو الذي يتحمل عبئها الضريبي بصورة نهائية ولا يمكنه التخلص منها، أو نقل عبئها إلى شخص آخر تربطه به علاقة اقتصادية، بينما تعتبر الضريبة غير مباشرة إذا كان المكلف القانوني يمكنه أن ينقل عبئها إلى شخص آخر تربطه به علاقة اقتصادية وهو المكلف الحقيقي.

¹ محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، منشورات جامعة حلب، سوريا، ص 25.

² رفعت محجوب " المالية العامة " دار الإشعاع القاهرة، الجزء الثاني 1971، ص 65.

³ السيد عبد المولى " المالية العامة " مصادر الإيرادات والميزانية العامة " دار الفكر العربي ، القاهرة 1975، ص 240.

⁴ يونس أحمد بطريق، د. حامد دراز " النظم الضريبية " الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت 1983، ص 209.

وتندرج ضمن تصنيفات هذا المعيار ضرائب الدخل فهي ضرائب مباشرة لأن من يقوم بدفعها هو الشخص المكلف بها بموجب القانون، فالمكلف القانوني هو نفسه المكلف الحقيقي، في حين أن الضرائب الجمركية والرسم على القيمة المضافة ضرائب غير مباشرة، لأن المكلف القانوني يدفع الضريبة ثم يقوم بنقل عبئها إلى شخص آخر وهو المستهلك، لتحمل أخيرا الضريبة في ثمن السلعة.

من الانتقادات الموجهة إلى هذا المعيار أن ظاهرة العبء الضريبي تخضع للعديد من العوامل الاقتصادية والاجتماعية المتداخلة والتي لا يمكن التأكد منها مسبقا، فالضريبة على الدخل الإجمالي لصنف الأرباح التجارية والصناعية هي ضريبة مباشرة، لا يستطيع المنتج أن ينقل عبئها إلى شخص آخر بالرغم من ذلك فإن هذا المنتج يستطيع أن ينقل للمستهلك في أوقات الرخاء الضريبة عن طريق رفع ثمن السلعة بمقدار الضريبة.¹

ويمكن أن يتم تغيير تصنيف الضرائب من مباشرة وغير مباشرة وفقا لهذا المعيار، وكمثال على ذلك نجد أن ضرائب المبيعات والمتفق على أنها ضرائب غير مباشرة قد تعتبر ضريبة مباشرة وفقا لهذا المعيار إذا لم يقدّم المنتج بنقل عبئها خشية انخفاض حجم مبيعاته خاصة إذا كان الطلب على المبيعات كثير المرونة. أما إذا كان الطلب على منتوجاته منخفض المرونة حيث تكون المبيعات من المنتجات ضرورية، وقام المنتج بنقل عبء الضريبة من منطقة لأخرى وفقا لاختلاف درجة المنافسة، ظروف التكاليف، إذ لا يمكن اعتبار نفس الضريبة في منطقة ما، وزمن ما، ضريبة مباشرة، وفي منطقة ما وزمن ما ضريبة غير مباشرة.²

معيار الثبات والاستقرار: يقصد بهذا المعيار مدى ثبات واستقرار المادة الخاضعة للضريبة، فتكون الضريبة مباشرة إذا كانت مادة الضريبة تتميز بالثبات والاستقرار كالضريبة على الدخل، أو الضريبة على الأملاك أو الثروة أما الضرائب غير المباشرة فهي تفرض على وقائع خاصة وعلى تصرفات ظرفية ومتقطعة، مثل الضرائب على الاستيراد أو استهلاك بعض السلع.³

حيث أنه إذا تم فرض ضريبة مباشرة على مال شخص أو دخله أو ثروته، تعتبر ضريبة مباشرة وبالتالي فإن كافة الضرائب التي تفرض على الدخل وثروة الشخص تعتبر ضرائب مباشرة مثل الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة، الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، ضريبة المرتبات، ضريبة أرباح الشركات ضريبة الثروة، أما إذا تم فرض ضريبة على تصرفات الفرد في ماله بالإتفاق فإنها تعد ضرائب غير مباشرة مثل الضريبة على المبيعات.

¹ محمد عباس محرز "اقتصاديات الجباية والضرائب"، دار هومة للنشر، 2004، ص 64.
² سعيد عبد العزيز عثمان ورجب شكري العشموي "اقتصاديات الضرائب"، الدار الجامعية، القاهرة، 2006، ص 76.
³ اهر محمد علتم "المالية العامة"، مكتبة الآداب، ط 5، القاهرة، 1998، ص 128.

نستخلص من مجمل ما سبق أنه بالرغم من تعدد معايير تصنيف الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة إلا أن هذه المعايير يوجه لها العديد من النقائص، فلا يمكن الاعتماد على أي منها بصورة منفردة، ولكن يعتمد الباحثون والمختصون على استخدام الضرائب المباشرة إشارة إلى ضرائب الدخل وضرائب رأس المال أو الثروة، أما الضرائب غير مباشرة فإنها تشمل الضرائب على المبيعات أو المشتريات أو الضرائب على الاستهلاك بالإضافة إلى الضرائب الجمركية.

ثانياً: تقييم تصنيف الضرائب المباشرة وغير مباشرة

لقد اختلف الباحثون والمختصون حول تقييم الضرائب المباشرة وغير مباشرة من حيث مزاياها وعيوبها، وسيتم التطرق فيما يلي لمزايا وسلبيات كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة. كما يلي:¹

- 1 - تقييم الضرائب المباشرة : لقد نادى جملة من المختصين بإلغاء كافة الضرائب غير المباشرة وقصر الضرائب المفروضة على الضرائب المباشرة فقط وخاصة الضرائب على الأراضي الزراعية باعتبارها هي العنصر الإنتاجي الوحيد المنتج، ومع تطور الدولة في النشاط الاقتصادي وتطور دورها من الحيادية إلى الإيجابية ازدادت حاجة الدولة إلى الأموال، ومن ثمة تنوعت الضرائب المباشرة واتسع نطاقها ليشمل العديد من العناصر من دخل وثروة، ولم يقتصر فرض الضريبة على الهدف المالي فقط بل أصبحت الضريبة أداة مهمة تعتمد عليها الدولة في تحقيق أهدافها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية ومن وجهة نظر مؤيدي الضرائب المباشرة فإنها تتمتع بالعديد من المزايا:
- الضرائب المباشرة تعد أكثر قرباً من تحقيق العدالة الاجتماعية بالمقارنة مع الضرائب غير مباشرة ففي ظل الضرائب المباشرة يمكن الأخذ في الحسبان عند فرض الضريبة الظروف الشخصية للممول، مثل مستوى دخله وعدد الأفراد الذين يعيلهم فإذا لم يتعدى دخلهم مستوى معين يمكن تقرير الإعفاء من الضريبة، بل ويمكن زيادة حد الإعفاء كلما زاد عدد أفراد الأسرة والعكس صحيح، بالإضافة إلى ما سبق يمكن فرض الضريبة بشكل تصاعدي حيث يزداد سعر الضريبة كلما زادت مقدرة الممول على الدفع والعكس صحيح، ومما لا شك فيه أن إدخال العناصر السابقة في الحسبان عند فرض الضريبة سوف يساهم مساهمة فعالة في تقليل الفوارق الداخلية بين الأفراد ويقلل من حدة التفاوت في الدخل، وبالتالي يحقق المزيد من العدالة في توزيع الدخل، وهذه كلها أمور يصعب أخذها في الحسبان عند فرض الضريبة غير مباشرة.

¹ سعيد عبد العزيز عثمان ورجب شكري العشماوي "اقتصاديات الضرائب"، الدار الجامعية، القاهرة، 2006، ص84.

- تتسم الضرائب المباشرة بالثبات النسبي في حصيلتها بالمقارنة بالضريبة غير المباشرة ففي ظل الدورات التجارية من تضخم وكساد فإن أوعية الضرائب المباشرة كالأجور والمرتبات، دخول العقارات المبنية، تكون ضعيفة الاستجابة للتغيرات في مؤشرات النشاط الاقتصادي ينعكس الحال في حالة الضرائب غير المباشرة التي ترتبط بعلاقات وثيقة بقيمة المبيعات والمشتريات، وقيمة الصادرات والواردات، وكلها أوعية تتأثر بشدة الدورات التجارية، ونظراً لهذه السمة التي تتمتع بها الضرائب المباشرة فإنها تمثل مورداً حالياً يمكن أن تعتمد عليه الدولة بصورة شبه مؤكدة في تمويل نفقاتها، بالإضافة إلى ما سبق فإن الدولة تستطيع أن تتنبأ بإيراداتها من الضرائب المباشرة بسهولة ويسر نسبياً وبدرجة عالية من الدقة بالمقارنة بالضرائب غير مباشرة، فالسلطات المسؤولة تكون على علم شبه تام بعدد الممولين، مقدار دخولهم، بالإضافة إلى السعر الفعلي والمتوقع للضريبة، بالرغم من المزايا السابقة للضرائب المباشرة إلى أن هناك بعض الأنواع من الضرائب تكون حصيلتها أكثر استجابة للتغير في النشاط الاقتصادي، حيث تزيد الحصيلة في أوقات الرواج وتنخفض في أوقات الكساد وخير مثال على ذلك ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، حيث تزيد حصيلتها في أوقات الرواج نظراً لزيادة الأرباح المتحققة وتنخفض الحصيلة في أوقات الانكماش بسبب انخفاض معدلات الأرباح المحققة.¹

بلرغم من أن الضرائب المباشرة تمتع بعدد من المزايا بالمقارنة مع الضرائب غير المباشرة فإن لديها جملة من الانتقادات من أهمها:²

1. عدم مرونة حصيلتها للتغيرات في الأسعار والظروف الاقتصادية السائدة فإذا اتجهت الأسعار للارتفاع وسادت ظروف التضخم النقدي، من المتوقع ألا تزيد حصيلة بعض الضرائب مباشرة وإن زادت فسوف تكون الزيادة ضئيلة لا تتماشى مع التغيرات في مؤشرات النشاط الاقتصادي.
2. تزايد إجراءات التأسيس والتحصيل، كما ترتفع نسبة التهرب الضريبي في نطاق الضرائب المباشرة بالمقارنة بالضرائب غير مباشرة، وحتى يمكن تطبيق نظام الضرائب المباشرة بفاعلية فإن الأمر يستلزم درجة عالية من الكفاءة الإدارية في الجهاز الضريبي يصعب توفرها في الدولة النامية.
3. في ظل الضرائب المباشرة توجد علاقة مباشرة بين الممول والسلطات المسؤولة عن التحصيل، ووجود مثل هذه العلاقة يفتح باب التهرب من دفع الضريبة أو جزء منها على الأقل ويتم تحقيق ذلك بشتى الطرق المتاحة كالوساطة والمحسوبية والرشوة، وهذه العيوب يمكن تفادي غالبيتها في نظام الضرائب غير المباشرة.

¹ عبد الفتاح العامري، "النظرية الضريبية"، دار وائل للنشر، عمان، 2007، ص 87.
² يونس محمود عبد الحق "النظم الضريبية المعاصرة"، دار الحكمة للنشر والتوزيع، دمشق، سوريا، 2006، ص 67.

4. رغم أن الضرائب المباشرة تعتبر أكثر قرباً من تحقيق العدالة الاجتماعية بالمقارنة بالضرائب غير مباشرة، إلا أنه في واقع الأمر وخاصة في الدول النامية قد يكون لها أثر سلبي على العدالة، فأصحاب الدخل الضعيفة وخاصة العمال والموظفين لا تكون لهم المقدرة على التهرب من دفع الضريبة أو على الأقل محاولة تجنبها، فمثلاً ضريبة المرتبات تستقطع من المنبع، كما تعتمد على تقديم الإقرار من الغير وليس من الممول نفسه ولهذا يصعب بل يستحيل التهرب منها، أما أصحاب الدخل المرتفعة والذين هم عادة من أصحاب الدخل المتغيرة مثل رجال الأعمال وأصحاب المهن والتجار، فإن فرص التهرب الضريبي تكون لديهم مرتفعة كون أن الضريبة المفروضة على أصحاب الدخل المتغيرة مثل ضريبة الأرباح التجارية والصناعية يتم دفعها عادة عن طريق إقرارات مقدمة من الممول نفسه وليس من الغير مما يحفزهم على إخفاء العديد من عناصر الوعاء الخاضع للضريبة، ويشجعهم على ذلك عدم كفاءة الجهاز الضريبي.

5. اعترض البعض على الضرائب المباشرة التي يكون فيها سعر الضريبة تصاعدياً، على أساس أن هذا النظام يسمح باقتطاع جزء كبير من دخول الطبقات الغنية، وهذا الجزء في الواقع يكون على حساب نقص الادخار وليس الاستهلاك، فالطبقات الغنية هي الطبقات المدخرة بل هي التي تقوم بالاستثمار أيضاً، ويترتب على ذلك انخفاض حجم الأموال المتاحة للادخار ومن ثم الاستثمار وبالتالي يقل حجم الإنتاج وتنخفض معدلات التنمية الاقتصادية، وكلها أمور غير مرغوب فيها اقتصادياً.¹

2- تقييم الضرائب غير المباشرة:

اعتمدت العديد من الدول على الضرائب غير مباشرة كأحد الوسائل المهمة للحصول على الإيرادات وتحقيق العديد من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، ويعتبر الفكر التجاري من الأوائل الذين نادوا بإمكانية الاعتماد على الضرائب غير مباشرة وبصفة خاصة الضرائب الجمركية لتحقيق هدف التجارين وهو تحقيق أكبر فائض ممكن في الميزان التجاري، وفي نطاق هذا الفكر تم تبرير الضريبة الجمركية على السلع المستوردة لحماية وتشجيع الصناعات الوطنية وتقليل المتدفق من الذهب إلى الخارج، كما تم تبرير الضريبة الجمركية على المنتجات المصدرة إذ كانت تلك المنتجات من المواد الخام والسلع الوسيطة، وكان الهدف من وراء ذلك هو توفير هذه المنتجات أمام الصناعات الوطنية بأسعار منخفضة مما يسمح لهذه الصناعات بتخفيض تكاليف إنتاجها وقد ثار جدل كبير بين العديد من الكتاب، فالبعض يرى أن الضرائب تمتلك من المزايا ما يساعد على استخدامها بفاعلية في تحقيق

¹ عبد الفتاح العامري، "النظرية الضريبية"، دار وائل للنشر، عمان، 2009، ص110.

أهدافها، والبعض الآخر يرى أن تمتلك من المساوي ما يجعل الابتعاد عن استخدامها أمرا مرغوبا فيه لاعتبارات اجتماعية وسياسية وبعضها اقتصادية.¹

يرى العديد من الاقتصاديين أن نظام الضرائب غير المباشرة يمتلك العديد من المزايا مما يجعلها أداة مهمة يمكن الاعتماد عليها في تحقيق أهداف التنوع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وفيما يلي: أهم هذه المزايا.²

1. تعتبر الضرائب غير المباشرة إحدى الأدوات الفعالة التي يمكن إن تعتمد عليها الحكومة في تحقيق التوازن بين العرض والطلب، في أسواق العديد من السلع والخدمات لتأثيرها الفعال والمباشر على الأسعار بالمقارنة بالضرائب المباشرة، فإذا كانت أسواق بعض السلع والخدمات تعاني من ظاهرة وجود فائض طلب موجب فإن التدخل الحكومي من خلال فرض ضريبة غير مباشرة على هذه السلع والخدمات من شأنه أن يؤدي إلى ارتفاع سعرها ومن ثم انكماش المطلوب منها إلى المستوى الذي يتعادل مع المعروض منها، بما يسمح في النهاية بتحقيق التوازن بين العرض والطلب، أما إذا كانت الكمية المعروضة من بعض السلع والخدمات أكبر من الكميات المطلوبة منها، أي يوجد فائض عرض موجب فإن تخفيض معدل الضريبة على هذه المنتجات سوف يساهم بفعالية في تصحيح الاختلال في أسواق هذه المنتجات.

2. تعتبر الضرائب غير المباشرة وسيلة ملائمة لتحقيق الهدف المالي، فهي ضريبة كثيرة الحصيللة بالرغم من انخفاض قيمتها، نظرا لكبر و ضخامة حجم وعائها وتنوع العناصر الخاضعة للضريبة.

3. إن قيمة الضرائب غير المباشرة تندمج في قيمة السلع والخدمات مما يجعل غالبية المستهلكين لا يشعرون بعبئها ومن ثم لا يكون لها أثر سلبي كبير عند دفعها وبالتالي التقليل من إمكانية التهرب الضريبي.

4. إن تطبيق نظام الضرائب غير المباشرة لا يتطلب درجة عالية من الكفاءة في الإدارة الضريبية مقارنة بنظام الضرائب المباشرة، فإجراءات التأسيس والتحصيل تكون أقل تعقيدا بالمقارنة بنفس الإجراءات في نظام الضرائب المباشرة.³

¹ونس محمود عبد الحق "النظم الضريبية المعاصرة"، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، 1983، ص 115.
²سعيد عبد العزيز عثمان ورجب شكري العشماوي "اقتصاديات الضرائب"، الدار الجامعية، القاهرة، 2006، ص 86.
³سعيد عبد العزيز عثمان ورجب شكري العشماوي "اقتصاديات الضرائب"، مرجع سابق، ص 87-88.

المطلب الثاني: التصنيف على أساس مجال التطبيق.

وفقا لهذا التصنيف تتم التفرقة بين الضرائب الحقيقية والضرائب الشخصية، وبين الضرائب الوحيدة والضرائب المتنوعة.

أولا: **الضرائب الحقيقية والضرائب الشخصية** : تقوم الضريبة الحقيقية على قيمة أو كمية المادة الخاضعة للضريبة أما الضريبة الشخصية الذاتية فهي تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الشخصية للمكلف بالضريبة، فبعض الضرائب تحمل بالضرورة صفة الحقيقية مثل الرسوم على رقم الأعمال، حقوق الجمارك، ضرائب على الاستهلاك، الضريبة العقارية، وفق هذا المفهوم تستهدف الضرائب الحقيقية حالة موضوعية مرتبطة بوجود السلعة، مادة أو نشاط معين. يمكن أن تؤخذ الضريبة الحقيقية شكل من أشكال الضريبة الشخصية لما تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الشخصية للمكلف بالضريبة مثلما هو عليه الحال في الضريبة على الدخل الإجمالي، وبصفة عامة فإن معظم التشريعات في العالم تضع في الحسبان الوضعية العائلية للمكلف بالضريبة.

تعرف الضرائب على الأشخاص بأنها الضرائب التي تجعل من الشخص نفسه وعاء للضريبة بغض النظر عما يمتلكه من أموال، فالوجود الإنساني هو أساس فرض الضريبة والمادة الخاضعة لها، ويطلق على هذا النوع من الضرائب بـضرائب الرؤوس، والتي يلتزم في نطاقها كل فرد من أفرادها يتمتع بدفع مبلغ معين من النقود خلال فترات زمنية معينة ومثل هذا النوع من الضرائب يستحيل على الممول أن يتجنب دفعه بعكس الضرائب الحقيقية.¹

إن غالبية الدول تركز في تشريعاتها الضريبية على نمط الضرائب الحقيقية ويرجع ذلك إلى تطور الأسس العلمية للضريبة، حيث أن الضرائب الشخصية وجهت لها عدة انتقادات أكثر من مختلف الضرائب، لأنها تناقض العدالة الضريبية والاجتماعية، حيث يصعب أخذ ظروف المكلف الشخصية في الحسبان، ويصعب الاعتماد عليها بفعالية في تحقيق أهدافها الضريبية المتعددة، من حيث النمو الاقتصادي والاستقرار والعدالة.

¹ونس محمود عبد الحق، "النظم الضريبية المعاصرة"، ص 95.

ثانياً: الضرائب الوحيدة والضرائب المتعددة

تعتمد جملة من الأنظمة ضريبة تفرض على عنصر واحد فقط من العناصر المحتمل أن تخضع للضريبة وتسمى هذه الأنظمة الوحيدة، ومن أمثلة تلك الأنظمة التي تقتصر على فرض الضريبة على الدخل أو الإنفاق.

وتوجد أنظمة تتضمن ضرائب متعددة تفرض على أكثر من عنصر من عناصر الإخضاع الضريبي، وفي هذه الحالة تسمى هذه الأنظمة بأنظمة الضرائب المتعددة حيث يتضمن النظام الضريبي الواحد أكثر من ضريبة مثل الضريبة على الدخل، وضرائب أخرى على الثروات، وضريبة ثالثة على الإنفاق وغيرها.¹

بالرغم ما قد تتميز به الضريبة الوحيدة من حيث سهولة التحصيل نتيجة عدم طول الإجراءات الإدارية، وصعوبة التهرب منها نتيجة تعذر إخفاء الموارد المستخدمة في الإنتاج، وجهت لها عدة انتقادات، حيث يصعب إضفاء الطابع الشخصي على هذه الضريبة، مما يجعل يصعب من إمكانية مراعاة الظروف الشخصية للمكلف سواء من ناحية حجم الدخل، أو الحد الأدنى للمستوى المعيشي.²

كما يؤدي عدم تعدد العناصر الخاضعة للضريبة الوحيدة واقتصارها على فئات معينة، إلى عدم مرونة هذه الضريبة من جهة، وانخفاض حصيلتها من جهة أخرى، إضافة إلى محاولة التهرب الضريبي، ويؤدي نجاحهم في ذلك إلى تخلصهم بصفة نهائية من الإسهام بأي نصيب في العبء الضريبي، الأمر الذي يزيد مما تنطوي عليه الضريبة من عدم المساواة بين المكلفين، وذلك بعكس الحال بالنسبة للضرائب المتعددة التي ينخفض عبئها، الأمر الذي يزيد من فعالية تحصيلها، ويخفض من محاولة التهرب الضريبي.

¹ سعيد عبد العزيز عثمان وشكري رجب لعشماوي، "اقتصاديات الضرائب"، مرجع سابق، ص 115.
² ونس محمود عبد الحق، "النظم الضريبية المعاصرة"، ص 102.

المطلب الثالث: التصنيف على أساس ظروف وضع الضريبة.

حسب هذا المعيار يمكن تصنيف الضريبة إلى ضريبة نسبية وضريبة تصاعدية.

أولاً: الضريبة النسبية : هي الضريبة التي تفرض بمعدلات ونسب ثابتة لا تتغير مهما تغير الأساس الخاضع للضريبة، ومثال ذلك الضريبة على أرباح الشركات التي تفرض بمعدل ثابت، أما الضريبة التصاعدية فتفرض بمعدلات مختلفة تختلف باختلاف الأساس الخاضع للضريبة كالضريبة على الدخل الإجمالي للأجور.

كما تعد الضريبة النسبية غير عادلة حيث أنها تتجاهل الظروف الشخصية للمكلف بها، حيث أنها تمثل عبئاً تقليدياً على أصحاب الدخل الضعيف، قد لا يشعر به أصحاب الدخل المرتفع كما أن حصيلتها قليلة، ولهذا اتجهت مختلف التشريعات الضريبية الحديثة إلى الأخذ بالطريقة التصاعدية، وحصر الضريبة النسبية في مجال ضيق نسبياً.

ثانياً: الضريبة التصاعدية: وهي التي تفرض بمعدلات متصاعدة كلما زاد الأساس الضريبي، حيث اعتمدت معظم النظم الضريبية المعاصرة على الضريبة التصاعدية نظراً للعديد من المزايا التي تنجم عنها هذه الأخيرة من حيث كونها تراعي مبادئ العدالة والظروف الشخصية للمكلف ضريبياً، كما تعتمد كأداة لتقليل التفاوت بين مداخيل الأفراد.

تستخدم لمعالجة الأزمات الاقتصادية، وخاصة في فترات الانكماش، فالضريبة التصاعدية تعيد توزيع الدخل الوطني لصالح الطبقات ذات الدخل المنخفضة مما يؤدي إلى ارتفاع الاستهلاك الوطني.

تأخذ الضريبة التصاعدية عدة أشكال نذكر منها:

- 1 - التصاعدية المباشرة: وفيها يتم تقسيم المكلفين بالضريبة إلى طبقات وفقاً لمستوى دخلهم ويطبق على كل طبقة معدل ضريبة واحد.
- 2 - التصاعدية الجزئية: يقسم دخل المكلف بالضريبة إلى عدة شرائح أو أجزاء، بحيث يفرض على كل شريحة ضريبة بمعدل معين، بحيث يرتفع المعدل بارتفاع الشرائح إلى الأعلى، وكل شريحة تعامل وتعالج بحسب ما يوافقها من معدل.¹

¹سيد عبد المولى "المالية العامة، النفقات العامة، الميزانية العامة"، دار الفكر العربي، القاهرة، 1975، ص300.

المطلب الرابع: التصنيف الاقتصادي للضريبة.

يضم التصنيف الاقتصادي ثلاثة فئات من الضرائب وهي:

5. الضرائب على الدخل.

6. الضرائب على الثروة.

7. الضرائب على الإنفاق.

أولاً: الضرائب على الدخل.

ان الضرائب على الدخل تحتل مكانة رئيسية في الأنظمة الضريبية الحديثة، لتضمنها لأوجه النشاط الاقتصادي المختلفة من حيث مختلف عناصر المداخيل من رأس المال سواء كان عقارا أو منقولا، وهو يتميز بالثبات والاستقرار إضافة إلى العمل المتمثل في القدرة الذهنية واليدوية للإنسان.

طرحت جملة من التعريفات للدخل، ومن أهمها والتي تندرج ضمن موضوعنا نجد التعريف الاقتصادي للدخل بكونه الزيادة النقدية في قيمة السلع والخدمات التي يستهلكها الشخص خلال فترة زمنية معينة.¹

لتحديد الأساس الخاضع للضريبة الخاص بالدخول يجب التمييز بين:

1- الدخل الإجمالي: يقصد به كل ما يحصل عليه الممول من إيراد نتيجة استغلاله مصدر من مصادر الثروة.

2- الدخل الصافي: القيم النقدية التي تحصل عليها الممول مخصوما منها المبالغ التي يستلزمها استغلال مصدر الدخل، فهذا الدخل يعتبر أكثر دلالة على المقدرة التكليفية للممول، حيث أن قاعدة العدالة تستلزم فرض الضريبة على الدخل الصافي.

إن الأساس الخاضع للضريبة هو الدخل الصافي الذي يتحدد بعد خصم التكاليف من الدخل الإجمالي غير أنه يتوجب التفرقة بين تكاليف الدخل واستعمالاته، فتكاليف الدخل تمثل كإنفاق ضروري ولازم للحصول على الدخل كتكاليف الاستغلال أو الصيانة، أما استعمالات الدخل فهو كل إنفاق غير ضروري واستعماله يكون في النفقات الشخصية كالاستثمار في شراء أوراق مالية أو عقارات أو المساهمة في تكوين مؤسسات جديدة . كثيرا ما يتدخل التشريع الضريبي لتحديد التكاليف والأعباء القابلة للخصم وتحديد الشروط وكيفية الخصم، وتحديد سقف المبالغ المخصوصة حتى لا يكون موضوع تكاليف الدخل محلا للنزاع بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة.

¹باهر محمد علتم " المالية العامة"، مكتبة الآداب، ط4، القاهرة، 1998، ص137.

ثانياً: الضرائب على رأس المال.

يعرف رأس المال من وجهة النظر الضريبية بأنه مجموع الأموال العقارية والمنقولة التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة سواء كانت منتجة لدخل نقدي أو عيني أو لخدمات أم غير منتجة لدخل. ويمكن تصنيف الضريبة على رأس المال إلى الضريبة على رأس المال وهي تلك التي تفرض على رأس المال المنتج، والضريبة على الثروة والتي تفرض على كل ما يمتلكه من الأموال العقارية أو المنقولة، بغض النظر عن الاعتبارات الإنتاجية أو الدخل.¹

تنقسم ضرائب الثروة إلى العديد من الأنواع وفقاً لاختلاف معيار التقسيم نفسه، فقد يسند معيار التقسيم إلى نوعية وطبيعة الثروة المفروض عليها الضريبة، وفي هذه الحالة فإن ضرائب الثروة تنقسم إلى ضرائب العقارات المبنية، ضرائب الأراضي الزراعية، ضرائب التراكات، كما قد يعتمد معيار التصنيف على خصائص الضريبة وطبيعتها، واستناداً إلى هذا المعيار الأخير يمكن التمييز بين الأشكال التالية لضرائب الثروة.

1- ضريبة الثروة التقليدية: وفقاً لهذا الشكل من الضريبة فإن وعاء الضريبة يكون الثروة ذاتها ولكن قيمتها يتم دفعها من عائد الثروة.

2- الضريبة على الزيادة في قيمة الثروة: في ظل هذا الشكل من أشكال ضريبة الثروة فإن وعاء الضريبة يتمثل في الزيادة في قيمة الثروة وليس الثروة في حد ذاتها، وقد تكون الزيادة في قيمة الثروة زيادة طارئة وعفوية لا علاقة لها بقيام الدولة بالأعمال العامة من مرافق وطرق، وقد تكون نتيجة لهذه الأعمال.²

3- الضريبة الاستثنائية على الثروة: يعتبر هذا الشكل من أشكال ضرائب الثروة أداة مهمة تعتمد عليها العديد من الأنظمة الضريبية وبصفة خاصة في ظل ظروف معينة كظروف الحرب مثلاً، أو هدف تحقيق أهداف معينة تتمتع بدرجة معينة من الضرورة، فمثلاً عندما يحدث اختلال حاد وفاحش في توزيع الدخل والثروة بين أفراد المجتمع بحيث أن وجود مثل هذا الاختلال واستمراره قد يقود إلى الاضطرابات الاقتصادية والسياسية، في هذه الحالة فإنها نلجأ إلى الضريبة الاستثنائية لمواجهة هذا الموقف قد يعد من الأمور المرغوب فيها.

¹أهر محمد عليم "المالية العامة" مرجع سابق، ص104.
²يونس محمود عبد الحق "النظم الضريبية المعاصرة"، دار الحكمة للنشر والتوزيع، دمشق، سوريا، 2006، ص120.

4- الضريبة على التصرفات في الثروة : يعتبر هذا الشكل من ضرائب الثروة أحد الأشكال الشائعة الاستخدام في كافة الدول المتقدمة والنامية على حد سواء، ووفقا لهذا الشكل من الضريبة فإن الواقعة المنشئة للضريبة هو التصرف في الثروة سواء أثناء حياة الفرد، أو بعد وفاته عند انتقال الثروة إلى الورثة، ويمكن تصنيفها كما يلي:¹

أ - الضريبة على التصرف في الثروة بين الأحياء : حيث تنتقل الثروة بين فرد وآخر، وعليه تنتهز هذه الفرصة بفرض الضريبة على عمليات انتقال الثروة، لكن يظل الوعاء هو الثروة محل التعامل، وقد يكون الممول القانوني هو البائع ولكن الممول الفعلي هو المشتري، والعكس يمكن أن يتحقق، وقد تقتصر هذه الضريبة على أشكال معينة من الثروة كالثروة العقارية مثلا، كما قد يمتد نطاق هذه الضريبة ليشمل الثروة المنقولة أيضا.

ب - الضريبة على التركات: بالرغم من أن الضريبة وفقا لهذا الشكل من أشكال ضريبة الثروة تفرض على عملية انتقال ثروة المتوفى إلى الورثة، إلا أن وعاء الضريبة يمثل قيمة الثروة محل الانتقال.

ثالثا: الضرائب على الإنفاق.

تحتل الضرائب على الإنفاق مكانة بارزة في الأنظمة الضريبية المختلفة لكثرة حصيلتها إضافة إلى سهولة تحصيلها، وتوافقها مع مفهوم العدالة الضريبية لكل فرد ينفق دخله بالصورة الملائمة له وفي حدود احتياجاته.

1 - ضرائب المبيعات: تعتبر ضريبة المبيعات من أهم آليات السياسة الضريبية في ترشيد الاستهلاك، عن طريق توجيه الجزء الأكبر من الزيادة في الدخل إلى الاستثمار، وتقوم ضرائب المبيعات على الواقعة المنشأة لدين الضريبة والمتمثلة في عملية البيع. وقد لجأت إليها العديد من الدول في مواجهة بعض الأزمات المالية ومتطلبات التنمية الاقتصادية.

أ - ضرائب المبيعات ذات المرحلة الواحدة: ووفقا لهذا الشكل من ضرائب المبيعات فإن الضريبة تفرض على رقم المبيعات عند مرحلة معينة من مراحل إنتاج وتوزيع السلعة، فقد تكون مرحلة الإنتاج أو مرحلة التوزيع، ويمكن التمييز بين صور مختلفة لهذه الضريبة.

✓ ضريبة المبيعات عند مستوى التصنيع : وفقا لهذا الشكل من الضريبة فإنها تفرض على المنتجات في مرحلة تصنيعها، ومن ثم فإن المنتجات الأولية والوسيطة يتم استبعادها كلية، إذ يقتصر فرض الضريبة فقط على المنتجات النهائية المصنعة.

¹ سعيد عبد العزيز عثمان وشكري رجب لعشماوي، "اقتصاديات الضرائب"، مرجع سابق، ص 98.

في حالات كثيرة عندما يمتد نطاق الضريبة ليشمل جميع المنتجات الوسيطة والنهائية، فإن التشريع يسمح بخصم الضريبة على مستلزمات الإنتاج من الضريبة المستحقة على المنتجات النهائية.

✓ ضريبة مبيعات الجملة: وفقا لهذا الشكل من ضرائب المبيعات فإن وعاء الضريبة يشمل صفقات المبيعات التي تتم بين تجار الجملة وتجار التجزئة، وعليه فإن صفقات المبيعات التي تعقد بين تجار التجزئة والمستهلك النهائي، لا تخضع للضريبة.

✓ ضريبة مبيعات التجزئة : اعتمدت ضريبة مبيعات التجزئة لتطبق على صفقات مبيعات التجزئة، أي البيع إلى للمستهلك الأخير أو النهائي.

ب - ضريبة المبيعات المتعددة المراحل : إذا كان من الصعب التمييز بين الخطوط الفاصلة للمجالات الممكن فرض ضرائب عليها، والحالات التي لا يمكن فيها ذلك بالنسبة لضريبة المبيعات ذات المرحلة الواحدة، فإن الأمر يختلف مع ضريبة المبيعات متعددة المراحل، فالضريبة تفرض على المراحل المتعددة من مراحل إنتاج وتوزيع السلعة، تبدأ من مرحلة إنتاج مواد الخام، وتمتد لتشمل كافة مراحل الإنتاج والتوزيع.¹

✓ ضريبة رقم الأعمال: وتعتبر من أهم ضرائب المبيعات متعددة المراحل، حيث تفرض على رقم الأعمال في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع، ما يعنى أن نفس المنتج يخضع للضريبة في أكثر مرحلة إنتاجية وتوزيعية.

✓ ضريبة القيمة المضافة: تفرض ضريبة القيمة المضافة على القيم التي تضاف إلى قيمة المنتجات عند كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع، والقيمة المضافة التي تخضع للضريبة هي عبارة عن الفرق بين قيمة منتجاتها وقيمة مستلزمات الإنتاج، وهي تمثل مقدار الدخل الذي توزعه المنشأة على أصحاب عوامل الإنتاج من أجور وفوائد وأرباح وربح اقتصادي، فالضريبة لا تصيب سوى القيمة المضافة التي تمثل الزيادة في قيمة الإنتاج عند كل مرحلة من مراحلها.

2 - الضرائب الجمركية: تعتبر الضريبة الجمركية إحدى صور الضرائب غير مباشرة وضرائب الإنفاق، حيث أنها تفرض على السلع والخدمات عند عبورها الحدود الجمركية دخولا وخروجا، فإذا كانت الضريبة المفروضة على السلع والخدمات عند عبورها الحدود الجمركية خروجا تسمى بـضرائب الصادرات، فإن الضريبة المفروضة على السلع والخدمات عند عبورها الحدود الجمركية دخولا تسمى بـضرائب الواردات.

¹ عبد الفتاح العامري، "النظرية الضريبية"، مرجع سابق، ص130.

تتميز الضرائب الجمركية بوفرة الحصيلة الضريبية، بسبب ضخامة حركة التجارة الدولية، وعدم شعور المكلّف بعينها، والمرونة حيث تتغير الحصيلة الضريبية بتغير الظروف الاقتصادية فتزيد في أوقات الرواج، وتقل في أوقات الانكماش.

تقسم الضرائب الجمركية إلى:

أ - **الضرائب النوعية:** هي تلك الضرائب التي تفرض على أساس العدد، أو الوزن، أو نوع السلعة بغض النظر عن قيمتها، فوعاء الضريبة يكون حجم السلعة، أو عددها، أو وزنها، حيث يتميز هذا النوع من الضرائب بالبساطة والسهولة النسبية في الربط والتحصيل، إلا أنه يؤخذ عليها أنها غير عادلة، إذ يكون عبئها أثقل على الأصناف الرخيصة مقارنة مع الأصناف الغالية، وكذا ثبات حصيلتها الضريبية رغم تغير قيمة السلعة الخاضعة لها، مما يستوجب إعادة النظر في مقدارها من وقت لآخر وتغييرها بتغير السلعة.¹

ب - **الضريبة القيمة:** هي تلك الأنواع من الضرائب التي تفرض على السلع المصدرة أو المستوردة كنسبة معينة من قيمة السلعة، هذه النسبة قد تختلف من سلعة لأخرى، ولنفس السلعة من فترة زمنية لأخرى، وفقا لاختلاف الأهداف التي ترغب الدولة في تحقيقها.

¹محمد عباس محرزى، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، مرجع سابق، ص 119.

الفصل الثاني:

الإصلاح الضريبي في الجزائر

المبحث الأول: واقع الإصلاح الضريبي

إن الإصلاحات الضريبية التي جاء بها قانون المالية لسنة 1992 م، تعتبر امتدادا للإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها الحكومة لتحقيق هدف التنمية الاقتصادية الشاملة، حيث أصبح النظام الضريبي الجزائري لا يستجيب لمتطلبات التنمية الاقتصادية بسبب عدم ملائمتها للمعطيات الاقتصادية الجديدة خاصة بعد توجه الاقتصاد الوطني من الاقتصاد موجه إلى السوق الحر.¹

المطلب الأول: ماهية الإصلاح الضريبي.

قصد بالإصلاح الضريبي إصلاح النظام الضريبي في الدولة بشكل يجعله ينسجم مع مجمل السياسة العامة فيها، ومع حاجة الاقتصاد، وذلك من خلال إدخال ضرائب أكثر تطورا، والبحث عن آليات ضريبية تضمن العدالة الاجتماعية، وإعادة توزيع الدخل والثروة، وإلغاء أنواع الضرائب التي تشوه الاقتصاد، واختيار كادر الجهاز الضريبي من الأشخاص المؤهلين علميا وفنيا وأخلاقيا، بما يعني زيادة قدرة الحكومة على القضاء على التهرب الضريبي، بحيث تصبح إيرادات الضرائب كافية لتحقيق النهوض بمشاريع الدولة وتمويل إنفاقها، ومنع مظاهر التهرب الضريبي بتطبيق القانون حيال ذلك.²

¹ حجار مبروكة، أثر السياسة الضريبية على إستراتيجية الاستثمار في المؤسسة، "مذكرة ماجستير"، تخصص إستراتيجية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2006/2005، ص 57.

² عمار السيد عبد الباسط نصر، الإصلاح الضريبي ودوره في مكافحة الاقتصاد غير المنظم، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، مصر، 2013، ص 27.

المطلب الثاني: أسباب الإصلاح الضريبي.

تعاني الدول النامية أشكالاً مختلفة من القصور في الإيرادات الضريبية، وتعود أسبابها إلى الضعف في الهيكل الضريبي نفسه. وتعتبر سياسات إصلاح الضريبة من أهم محاور السياسات المالية الموجهة لعلاج مشكلة العجز المالي في الدول النامية ويمكن حصر مشكلات هذه الدول فيما يلي:

1. ضعف الجهد الضريبي واختلال الجهاز المالي: إن معظم دول العالم الثالث تعاني ضعفاً في جهدها الضريبي (الحصيلة الضريبية) وهذا الضعف يمكن قياسه من خلال انخفاض الطاقة الضريبية الفعلية عن الطاقة الضريبية المحتملة، ومن ثم يعد تحويل الطاقة الضريبية الفعلية إلى الطاقة الممكنة بمثابة الهدف الاستراتيجي لسياسات الإصلاح الضريبي المقترحة لمعالجة الاختلالات المالية العامة وعلاج عجز الموازنة العامة بصفة خاصة.
- وفي هذا الصدد يشير خبراء صندوق النقد الدولي إلى ضرورة قياس التفاوت بين معدلات الاقتطاع الضريبي الفعلي، ومعدلاته المستهدفة، وذلك بقياس نسبة الحصيلة الضريبية الفعلية إلى نسبة الحصيلة الضريبية الممكنة وحسب كالأتي:¹

هذا يعكس ارتفاع الجهد الضريبي وبالتالي فإن العجز المالي لا يرجع إلى قصور السياسة الضريبية وإنما إلى عوامل أخرى يتعلق بعضها بجانب النفقات.

ويمكن قياس نسبة الحصيلة الضريبية المحققة إلى الضريبية الممكنة وحسب كالأتي:

هذا يعني أن الجهد الضريبي في الدول أقل منها يجب أن يكون عجز الميزانية العامة يرجع إلى حد كبير إلى قصور السياسة الضريبية، وأنه من الممكن علاج العجز من خلال تلافي أوجه القصور في تلك السياسة.

¹سميرة إبراهيم أيوب، صندوق النقد الدولي وقضية الإصلاح الاقتصادي والمالي، مركز الإسكندرية للكتاب، سنة 2000،

- يعني أن الجهد الضريبي متوازن، وأن المشكلات المالية التي تواجه الدولة في مجال إيراداتها ونفقاتها العامة يمكن علاجها من خلال أدوات السياسة المالية بشقيها الضريبي والإنفاقي.¹
2. اختلال الهيكل الضريبي : إن ارتفاع النصيب النسبي للضرائب على الإنتاج والاستهلاك والتجارة الخارجية من إجمالي الإيرادات الضريبية في الدول النامية والعربية، وذلك عكس الدول الصناعية المتقدمة التي تعتمد على الضرائب على الدخل من العمل، أو الربح من الملكية أو فائدة رأس المال والثروة قد وجدت بعض الدراسات أن 86 دولة نامية تتضمن العديد من الدول العربية تمثل ضرائب الدخل 30٪ من المجموع الكلي للإيرادات و 60٪ تمثل الضرائب على الإنفاق والاستهلاك من المجموع.
- وقد أشارت الدراسات، إلى اعتماد هذه الدول بشكل مكثف على ضرائب التجارة لأنه كلما تنوعت هذه القاعدة وصلنا إلى تنمية اقتصادية أعلى كلما قل اعتماد الدولة على ضرائب التجارة الخارجية.
3. ضعف الجهاز الإداري : تشهد الدول النامية نقصاً في المعلومات، والبيانات المالية التي تعكس بالدرجة الأولى ضعف الجهاز الإداري القائم على تنظيم الضرائب وتحصيلها، مما يؤدي إلى تزايد تهرب الضريبي علاوة على الفساد الإداري، وهي أمور تمثل قيوداً على نجاح عملية الإصلاح في تحقيق أهدافها المسطرة.²

¹رمزي زكي، الصراع الفكري والاجتماعي حول عجز الموازنة العامة في العالم الثالث، سبأ للنشر القاهرة 1992، ص 40.
²رمزي زكي، أنظمة الضريبة بالبلاد المتخلفة، خصائصها الأساسية وإمكانيات تطويرها، المعهد العربي للتخطيط، 1984، ص 11.

المطلب الثالث: مجالات الإصلاح الضريبي.

حسب صندوق النقد الدولي فإن الإصلاح الضريبي يمر عن طريق:

- أ - العمل على تصحيح التشوهات الهيكلية في نظام الضرائب وعلى زيادة الإيرادات بهدف تخفيض عجز الميزانية، وذلك اعتمادا على تخفيض عدد أسعار الضرائب على رقم الأعمال.
- ب - إدخال الضريبة على القيمة المضافة، وإقرار ضريبة على أرباح المشروعات والضريبة التصاعدية على الدخل الشخصي ذات الوعاء واسع.¹

هناك العديد من القضايا المتعلقة بالإصلاح الضريبي التي تتطلب المراجعة في محاولة لوضع تصورات محددة بشأنها، وأهم هذه القضايا ما يلي:

1. إعداد هياكل ضريبية تنسم بتوسيع الوعاء الضريبي وذلك من خلال إحداث أدوات جديدة لتشمل الضرائب أنواعا جديدة كالضرائب البيئية التي يكون الهدف منها حماية البيئة، وزيادة كفاءة النظام الضريبي بما يسمح بالوصول إلى شرائح لم تكن تغطي في السابق ذلك أن ضعف الجهاز الإداري الضريبي، يؤدي إلى فقدان الدولة لجزء كبير من الحصيلة الضريبية. هدف توسيع الوعاء الضريبي مع تخفيض معدل الضريبة إلى إحداث الزيادة المرجوة في الحصيلة الجبائية، ويتحقق هذا من خلال الضرائب على السلع والخدمات والضرائب على الدخل.

النسبة للضرائب على السلع والخدمات، فإن الضرائب على الواردات والمبيعات بالدول النامية تحتل مكانة هامة في مجمل الإيرادات الجبائية، وفي هذا فقد عمدت الدول النامية إلى:

- توسيع الوعاء الضريبي عن طريق تحويله من الوعاء الضيق للضرائب على التجارة الخارجية، إلى الوعاء الواسع على الاستهلاك والإنفاق المحلي، وهذا ما يضمن توسيع مجال الضرائب على الاستهلاك، وهذا ما حدا بالعديد من الدول النامية لتبني نظام الرسم على القيمة المضافة خلال الثمانينات والتسعينات، والتي مجال تطبيقها يعتبر واسعا، كما أنها تساهم في تحسين عملية جباية الضرائب الأخرى من خلال خلق سجلات للمعاملات الاقتصادية، والتي يمكن التحقق من سلامة البيانات الواردة فيها، عن طريق قنوات الإنتاج والتوزيع المختلفة.

¹سميرة إبراهيم أيوب، صندوق النقد الدولي وقضية الإصلاح الاقتصادي والمالي، مرجع سابق، ص115.

ويثير تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الدول النامية مشاكل خاصة تتمثل في عدم قدرة الدولة على تطبيق تلك الضريبة على عدد كبير من طبقة الفقراء على نطاق الإخضاع الضريبي لها، إلا أنه يمكن التغلب على ذلك من خلال إعفاء جزئي للمنتجات الغذائية والسلع الضرورية والأساسية من الضريبة.

يبرر تفضيل استعمال الرسم على القيمة المضافة أساسا إلى المقدرة العملية على زيادة الإيرادات باعتباره مفروضا على الاستهلاك، واتسامه بتجسيد قاعدة الاقتصاد في نفقات الجباية، لكون التكلفة الإدارية له منخفضة نسبيا مقارنة مع أنواع الضرائب الأخرى.

وفي هذا المضمار، نشير إلى تجربة اندونيسيا التي تعتبر من أنجح تجارب العالم النامي في مجال الرسم على القيمة المضافة، حيث تم تنفيذها سنة 1985 بمعدل 10٪ على جميع السلع المصنعة محليا، والمستوردة، وزاد عدد المسجلين لدفع هذه الضريبة من 25.000 سنة 1985 إلى حوالي 85.000 في سنة 1989.

وارتفعت الحصيلة الضريبية لهذا النوع من الضرائب من 01٪ من الناتج المحلي الإجمالي إلى 5,3٪ خلال الفترة نفسها.

كذلك فيما يخص الضريبة البيئية، التي يكون الهدف منها الحد من الأضرار الواقعة على البيئة الناجمة عن عمليات الإنتاج، والاستهلاك، كتلوث مياه الأنهار والبحار، والهواء من استهلاك الوقود.

وفيما تعلق بالضرائب على الدخل، نجد أن فرض الضريبة على الشركات بالدول النامية يعتبر أكثر سهولة من الناحية الإدارية مقارنة بفرض الضريبة على الدخل الشخصية، إلا أن الأسلوب المستعمل لتطبيقها يعكس تزايد عبئها على عوائد الاستثمارات إذ أن النظم الحالية الاهتلاك وحوافز الاستثمار يترتب عليها إعفاء جزئي فقط للاستثمار لا يتناسب مع هدف زيادة حجم الاستثمارات المنتجة على المستوى الاقتصادي الكلي، ومن تتجه الإصلاحات الضريبية في هذا المجال إلى زيادة الإعفاءات الضريبية المقررة للإهلاكات الأولية، وتطبيقها بصورة موحدة على كافة الاستثمارات والقطاعات المتماثلة، مع استبعاد الإعفاءات التي ليس لها مبرر اقتصادي مقبول.

إضافة إلى ذلك تعديل هيكل أسعار الضرائب المفروضة على أرباح الشركات، بما يجعلها تقترب من السعر الحد الأقصى للضريبة على الدخل الشخصي.

والغرض من ذلك تخفيض التباين إلى أدنى حد ممكن بين أسعار الضرائب على أرباح الشركات وأسعار الضرائب على الدخل الشخصي وذلك لتوجيه المدخرات الخاصة وأرباح الشركات.

2. **ترشيد معدل الضريبة:** في الواقع هناك طريقتين لتحديد معدل الضريبة، المعدل النسبي، والمعدل التصاعدي، وهو الذي يضرب في وعاء الضريبة لتحديد مقدار الضريبة المستحقة.

وتحتل عملية ترشيد معدل الضريبة المرحلة الثانية من الإصلاح الضريبي، وذلك بعد توسيع الوعاء في الحدود التي يسمح بها الجهاز الإداري للضرائب.

تؤدي معدلات الضرائب المرتفعة إلى زيادة تعقد النظام الضريبي ويترتب على ذلك مشاكل التجنب والتهرب الضريبي، لذلك فإن عملية الترشيد في معدلات الضريبة تعني بالدرجة الأولى تقليل الفوارق بين تلك المعدلات في الهيكل الضريبي.

وتتطلب عملية الترشيد، توافر المعلومات الدقيقة والمسح الدقيق للمجتمع الضريبي، للسماح بالتمييز بين الأوعية الفرعية (الصنافية) المختلفة، ويلاحظ أن الدول النامية تشهد نقصا كبيرا في هذه المعلومات، وهذا ما ينعكس سلبا على هيكل المعدل الضريبي فيها، ففي حالات

الضرائب على الاستهلاك وضريبة القيمة المضافة، فإن معدل الضريبة يجب أن يكون معتدلا، أي في حدود 10٪ إلى 20٪، وفي هذا، لقد حددت التوجهات الأوروبية سنة 1997 معدل لأرضية البيت الأوروبي للعمليات الخاصة للرسم على القيمة المضافة للمعدل المخفض بـ 05٪، وللعمليات

الخاضعة للمعدل العادي بـ 15٪، وفي فرنسا حددت هذه المعدلات على التوالي بـ 05٪، 19,6٪ ومعدل خصوصي بـ 2,1٪ يطبق على عدد محدد من المنتجات. ويتم استعمال الفوارق في معدل

الضريبة على الاستهلاك من أجل تحقيق العدالة بين شرائح المجتمع، وزيادة كفاءة النظام الضريبي. إذ أن تحقيق العدالة ينطوي عنه استثناء السلع الواسعة الاستهلاك والأساسية من

الضريبة، خصوصا السلع التي تستهلك من طرف الشرائح الفقيرة في المجتمع، وزيادة كفاءة النظام الضريبي تتحقق عند فرض ضرائب على السلع والخدمات ذات الطابع الاستهلاكي الثانوي (السلع

الكمالية) التي في الغالب ما تستهلك من قبل الشرائح الغنية في المجتمع.

وفي هذا، لقد دلت التجارب العملية في البلدان النامية على ضرورة الفصل بين الضريبة على القيمة المضافة على جميع السلع والخدمات، وضريبة الاستهلاك على السلع والخدمات الكمالية التي تفرض على شريحة معينة في المجتمع، وخير مثال على ذلك هو استهلاك التبغ والسجائر والمشروبات الكحولية التي عادة ما يبرر فرض الضرائب المرتفعة عليها بتحقيق أغراض صحية واجتماعية مقبولة من وجهة نظر المجتمع.

وفيما يتعلق بالضرائب على الدخل الشخصي، ودخل الشركات، فإن ارتفاع المعدل الأقصى للضريبة ستكون له تداعيات سلبية، ومن ثمة فإنه من الأجدر عند تنظيم الضريبة يتم الأخذ في الحسبان بأنها لا تؤدي إلى زيادة في التهرب الضريبي، أو التجنب الضريبي.

3. إصلاح الإدارة الضريبية: وذلك من خلال:

1. العصرية والحوسبة.
2. الشفافية والقرب من المواطن.
3. الكفاءة عن طريق زيادة التأهيل والتكوين لأعوان الإدارة الضريبية.
4. بسيط النظام الضريبي: بأن يكون التشريع الضريبي واضحاً، دون أي غموض، أو إبهام.

المطلب الرابع: أهداف الإصلاح الضريبي.

من خلال ما سجلته اللجنة الوطنية للإصلاح الجبائي في تقريرها النهائي: أن الإصلاحات الضريبية لا تهدف إلا لشيء واحد وهو إرساء نظام جبائي فعال و مبني على ضرائب سهلة النسب، و مقبولة اجتماعيا و التي يمكن أن تجلب قدرا كافيا من المداخيل و تكرر مبدأ العدالة الضريبية. وكذلك توسيع الوعاء الضريبي و تخفيض أسعار الضرائب.

من أجل ذلك سطرت بعض الأهداف على مستوى النظام الضريبي و التي نعرضها فيما يلي:¹

أ - إرساء نظام جبائي بسيط و مستقر : حيث أن تحقيق نظام جبائي مستقر في تشريعاته يهدف إلى نزع التعقيد والغموض الذي ميزه من خلال الفترة السابقة و إعادة المبادئ الأساسية لهيكل النظام الجبائي بما يترتب عليه من شفافية و وضوح تنعكس إيجابا على المكلفين بالضريبة و على الإدارة الجبائية بحد ذاتها.

ب - تخفيف العبء الضريبي : إن تخفيف العبء الضريبي يحفز المؤسسة بمزاولة و توسيع نشاطها، كما أنه يشجع تكوين مؤسسات جديدة، من أجل ذلك اتخذت أول إجراءات تسمح بتخفيف و مرونة العبء الضريبي لصالح المؤسسة.

ت - دارة ضريبية فعالة : إن من شروط نجاح أي نظام ضريبي وجود إدارة ضريبية فعالة تسهر على تطبيقه و متابعته، لذلك فمن الأهداف الهامة للإصلاح الضريبي تحقيق إدارة فعالة من خلال رفع عدد الموظفين بالجهاز الضريبي وإنشاء مدرسة وطنية للضرائب، تعميم استعمال الإعلام الآلي و إزالة البيروقراطية و كل العراقيل الموجودة داخل إدارة الضرائب مما يؤدي إلى كسب ثقة المكلف بإدارة الضرائب بالإضافة إلى تنظيم أبواب مفتوحة على الضرائب كل سنة للتقرب من المواطن.

ث - تحقيق العدالة الضريبية : يسعى النظام الضريبي الجديد إلى تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين من خلال التوزيع العادل للعبء الضريبي و ذلك من خلال ما يلي:

- التمييز بين الأشخاص الطبيعية و الأشخاص المعنوية و إخضاع كل طرف منها لمعاملة ضريبية خاصة.

¹ باعلي أمينة، طربي خديجة، دور الإصلاحات الضريبية في دعم و ترقية الاستثمار المحلي في الجزائر، "مذكرة تخرج ماستر"، تخصص مالية المؤسسة، جامعة أكلي محند أولحاج_البويرة 2014/2015، ص 30,31.

- عادة توزيع المداخل بشكل عادل و العمل على حماية القوة الشرائية بدفع الضريبة لتكون عامل من عوامل التحكم في التضخم، و التوسع باستعمال الضريبة التصاعدية على حساب الضريبة النسبية، علما أن الضريبة التصاعدية أكثر عدالة من الضريبة النسبية ، حيث أنها تراعي مستويات الدخل.
 - مراعاة المقدرة التكلفة للمكلف عن طريق الأخذ بعين الاعتبار لظروفه الشخصية و كذا إعفاء الحد الأدنى للمعيشة.
- ج - توجيه النشاط الاقتصادي :وذلك من خلال التحكم في النشاط الاقتصادي و تشجيع الأعوان الاقتصادية بما فهم المؤسسات على زيادة الاستثمار عن طريق منح الامتيازات الضريبية كاتخاذ سياسة الإعفاء و استعمال بعض التقنيات المحفزة على عملية الاستثمار و توسيع المشاريع، و ذلك من خلال الإجراءات التالية:
- حماية الإنتاج الوطني عن طريق الرسوم الجمركية.
 - توجيه الاستثمار نحو النشاطات المراد ترقيتها و ذلك وفق السياسة الاقتصادية المنتهجة.
 - تشجيع الأعوان الاقتصادية بما فهم المؤسسات على مبادرة الاستثمار و ذلك بفضل التسهيلات و التحفيزات الجبائية.
 - تحقيق نمو اقتصادي عن طريق ترقية الادخار و توجيهه نحو الاستثمار الإنتاجي، مع تخفيف الضغط الجبائي المفروض على المؤسسات الناجم عن تعدد الضرائب و ارتفاع معدلاتها.
 - زيادة نسبة الجباية العادية في تمويل الميزانية العامة، و جعلها تغطي نفقات التسيير.

المبحث الثاني: مكونات الهيكل الجبائية الجديدة.

من أهم الإجراءات التي اعتمدها المديرية العامة للضرائب من أجل عصنة هيكلها الجبائية لتواكب التطور السريع الذي عرفته الجزائر بعد انفتاحها على السوق الخارجية إيجاد ثلاث أنواع من الهياكل هي:

المطلب الأول: مديرية المؤسسات الكبرى.

أولاً: تعريف مديرية كبريات المؤسسات: هي جهاز أسس تدعيماً للأجهزة السابقة في مكافحة الغش والتهرب الضريبي وتكلف في حدود المؤسسات الخاضعة في مجال اختصاصها والتي يفوق أو يساوي رقم أعمالها خارج الرسم على القيمة المضافة مائة مليون دينار جزائري بالإضافة إلى كل من الشركات البترولية و شبه بترولية، يرأسها موظف برتبة مدير و نائب مدير تم تعيينهم بمرسوم رئاسي و على اقتراح وزير المالية.

ثانياً: المديرية المكونة لها:

ويتكون الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات من خمس مديريات فرعية وهذه الأخيرة تتكون أيضا من عدة مكاتب والتي بدورها تتفرع لمصالح حسب الاختصاص و التنظيم الهيكلي لهذه الإدارة الضريبية:

أ - المديرية الفرعية لجباية المحروقات و تقوم بالمهام التالية:

2. تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات العاملة في القطاعين البترولي و شبه البترولي و كذا الشركات الأجنبية الغير مقيمة و الخاضعة للقانون الجزائري.
3. إعداد البرامج لمراجعة هذه الملفات و تنفيذها.
4. إعداد التشخيصات الدورية و التحليل و الإحصاءات و تحضير مخططات العمل. و تتكون هذه المديرية من ثلاث مكاتب هي كالتالي:

1. مكتب تسيير الملفات الجبائية و يكلف بضمان:

- التكفل بالتصريحات الجبائية الشهرية و السنوية و مراقبتها.
- فحص و معالجة طلبات الشراء بالإعفاء و النظم الامتيازية و طلبات استرجاع الرسم على القيمة المضافة و كذا كل الإجراءات الأخر المتعلقة بتسيير الملفات الجبائية.

ويضم هذا المكتب مصلحتين: مصلحة المؤسسات البترولية و مصلحة المؤسسات شبه البترولية.

2. مكتب المراجعات الجبائية و يقوم بمايلي:

- إعداد و تنفيذ برامج مراجعة المؤسسات البترولية و شبه البترولية و الشركات غير المقيمة.

- انجاز كل تحر أو بحث يخص الشركات البترولية و شبه البترولية و الشركات غير المقيمة.
- ويتكون من مصلحتين هما: مصلحة مراجعة المؤسسات البترولية و مصلحة مراجعة المؤسسات شبه البترولية.
- 3. مكتب الإحصائيات و الملخصات و يقوم بما يلي:
 - إعداد الانتاجات الإحصائية الدورية و وضعيات التلخيص و دمج الملفات و كذا تحيين قاعدة المعطيات.
 - نسيق و متابعة الشركات التابعة لقطاع المحروقات مع المصالح المختصة للوزارة المكلفة بالطاقة و المناجم.
 - كما يضم هذا المكتب مصلحتين هما : مصلحة الانتاجات الدورية، مصلحة التحاليل.
- ب - المديرية الفرعية للتسيير و تكلف بما يلي:
 1. تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للقانون العام و كذا المؤسسات غير المقيمة.
 2. مهام الوعاء و متابعة تحصيل الضرائب و الحقوق و الرسوم.
 3. معالجة ملفات استرجاع الرسم على القيمة المضافة.و تتكون هذه المديرية الفرعية من ثلاث مكاتب هي:
 1. مكتب تسيير الملفات : و يقوم بما يلي:
 - استلام التصريحات و استغلالها و كذا مراقبة الملفات على أساس المستندات.
 - تسيير و متابعة النظم الجبائية الامتيازية و الخاصة.
 - التكفل بالتحقيق الأولي في المنازعات.و يضم هذا المكتب أربع مصالح : مصلحة قطاع الصناعات ، مصلحة قطاع البناء و الأشغال العمومية ، مصلحة قطاع التجارة، مصلحة قطاع تأدية الخدمات.

2. مكتب التدخلات ودعم التسيير: ويكلف بما يأتي:

- متابعة التكفل بمقارنة المستندات.

- معالجة طلبات استرجاع الرسم على القيمة المضافة.

- قيام بالتدخلات المنتظمة والمعاینات في عين المكان.

ويضم هذا المكتب مصلحتين هما: مصلحة متابعة الامتيازات الجبائية واسترجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة، مصلحة المعاینات ومتابعة المعلومة الجبائية.

3. مكتب مراقبة التحصيل والتصفية: ويكلف بضمان ما يأتي:

- تقييم عمل التحصيل ومتابعته دوريا وإحصائيا.

- متابعة وتطهير وتصفية القيود المحاسبية للقباضة وكذا عقد إجراءات القيد على الحساب.

ويضم هذا المكتب مصلحتين هما: مصلحة تصفية الحسابات، مصلحة الإحصائيات والتقديرات.

ح - المديرية الفرعية للرقابة و البطاقية وتكلف بما يلي:

- تنفيذ برامج مراجعة المحاسبة ومتابعتها.

- اقتراح التسجيل في البرامج السنوية للمراقبة.

- البحث عن المعلومة الجبائية واستغلالها مع انجاز التحقيقات والتحريرات، تتكون هذه المديرية الفرعية من مكاتبين هما:

1. مكتب المراجعات: ويقوم بإعداد مشروع برنامج المراجعة ومتابعة تنفيذه والسهرة على

الاحترام القواعد المراقبة وإجراءاتها ويضم مصلحتين تعملان في شكل فرق تضم

مصلحة مراقبة مؤسسات قطاع الصناعة والبناء والأشغال العمومية ومصلحة

مراقبة مؤسسات قطاع التجارة وتأدية الخدمات.

2. مكتب البطاقيات والمقارنات والتحريرات: يقوم بتشكيل مختلف البطاقيات المسوكة و

تسييرها وتنفيذ إجراءات التحقيقات والتحريرات والبحث عن المعلومة الجبائية

واستغلالها، وكذا المساعدة في مراجعات المحاسبة ويضم هذا المكتب ثلاث المصالح

تعمل في شكل فرق هي: مصلحة البطاقيات والمقارنات، مصلحة الأبحاث والتحريرات،

مصلحة المساعدة ودعم المراقبة.

خ - المديرية الفرعية للمنازعات:تكلف بما يلي:

- فحص الشكاوي و الطعون الخاضعة لاختصاص DGE ودراستها.

- تحضير الملفات النزاعية المتعلقة بالقضايا المقدمة للهيئات القضائية المختصة مع فحص هذه الملفات و متابعتها.

- تبليغ القرارات و الأمر بصرفها.

و تتكون من ثلاث مكاتب هي:

1. مكتب الشكاوي : يختص في معالجة الشكاوي التي تقدمها المؤسسات و المتعلقة بالوعاء و

المراقبة و التحصيل و يضم مصلحتين هما مصلحة منازعات الوعاء و التحصيل و مصلحة منازعات مراجعات المحاسبة.

2. مكتب لجان الطعن و المنازعات القضائية: يكلف بالتكفل بطلبات المكلفين المقدمة للجان

الطعن المركزية و طلبات القبول كعديمة القيمة لمبلغ الضرائب و الرسوم التي يستحيل تحصيلها ، بالإضافة لمتابعات المنازعات أمام الجهات القضائية الإدارية و الجزائية و يضم مصلحتين : مصلحة لجان الطعن و مصلحة المنازعات القضائية.

3. مكتب التبليغ و الأمر بالدفع: يقوم بإعداد و إرسال الإشعارات بتبليغ القرارات المتخذة في مجال

الطعن النزاعي أو الاعفائي و القيام بإجراءات الأمر بالدفع لأحكام القرارات القضائية المتخذة و إعداد الإحصائيات عن كل ذلك و يضم هذا المكتب مصلحتين: مصلحة التبليغات و مصلحة الأمر بالدفع و الإحصائيات.

د - المديرية الفرعية للوسائل و تقوم بمايلي:

- تسيير المسارات المهنية للمستخدمين و المبادرة بالأعمال التكوينية.

- إعداد الميزانية السنوية و الحساب الإداري و مسك الجرد و الأمر بدفع التخفيضات.

- متابعة و تنسيق جهاز تقييم الأداء في إطار مؤشرات التسيير.

و تتكون هذه المديرية الفرعية من ثلاثة مكاتب:

1. مكتب المستخدمين و التكوين: و يكلف لاسيما بإعداد مخطط تسيير الموارد البشرية و متابعة

تنفيذها، إعداد مخططات التكوين بالاتصال مع مخطط التكوين السنوي و متعدد السنوات

للمديرية العامة للضرائب و يضم هذا المكتب مصلحتين هما : مصلحة المستخدمين و مصلحة التكوين.

2. مكتب الوسائل: ويكلف بتسيير الوسائل المادية الضرورية لعمل المصالح والتكفل بالجوانب المتعلقة بالأمن والنظافة كما يقوم بتنظيم وتموين وتسيير مخزن المطبوعات والأرشيف كما يضم هذا المكتب مصلحتين هما:
- مصلحة الصفقات والصيانة، مصلحة متابعة المطبوعات والأرشيف.
3. مكتب عمليات الميزانية: يكلف بالأمر بدفع الأجور والمنح والتعويضات وكذا نفقات التسيير، الأمر بدفع التخفيضات، الإعداد السنوي للحساب الإداري كما يضم هذا المكتب مصلحتين:
- مصلحة مصلحة نفقات التسيير ومصلحة المحاسبة.¹
- ذ - قباضة الضرائب: تتكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان المدفوعات العفوية المنجزة أو الجداول العامة أو الفردية المتخذة ضدهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل، تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساري العمل بهما والمتعلقة بالتحصيل القصري للضريبة، مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العمومية وتقديم حسابات التسيير المعدة لمجلس المحاسبة وتضم قباضة الضرائب ثلاث مصالح:
1. مصلحة الصندوق.
 2. مصلحة المحاسبة.
 3. مصلحة المتابعات.
- ر - مصلحة الاستقبال وإعلام المكلفين بالضريبة: كلف بتنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم ونشر المعلومات في اتجاه المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات، لتذكيرهم بحقوقهم واجباتهم الجبائية.
- ز - مصلحة الإعلام الآلي: وتكلف بضمان استغلال التطبيقات وتأمينها، تسيير التأهيلات وتراخيص الدخول، تحيين الملفات التقنية للتجهيزات المعلوماتية والتطبيقات المستعملة.

¹ - قرار وزاري مشترك المؤرخ في 25 صفر 1430 الموافق لـ 20/02/2009، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية العدد 20، ص 11.

المطلب الثاني: مركز الضرائب

أولاً: التعريف بمركز الضرائب: هو الجهاز المكلف بتسيير الملفات الجبائية والمراقبة والتحصيل والمنازعات تحت إشراف موظف برتبة رئيس مركز ويضم مجموع المؤسسات والمهن الحرة الخاضعة لنظام حقيقي والتي يفوق رأسمالها 30 مليون دينار جزائري وغير خاضعة لمديرية كهربات مؤسسات ويهدف إلى تحسين الخدمات المقدمة للمكلفين بالضريبة والحد من الغش والتهرب الضريبي.

ثانياً: المصالح المكونة له:

يتكون هيكله التنظيمي من ثلاث مصالح رئيسية وقباضة ومصالحتين.

أ - **المصلحة الرئيسية للتسيير:** التكفل بملفات المكلفين بالضريبة التابعة لمركز الضرائب في مجال الوعاء و متابعة الامتيازات الجبائية ودراسة الاحتجاجات إضافة إلى المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات و تقديمها الى مدير الضرائب بصفته مفوض عن مدير الضرائب الولائي للضرائب إلى جانب اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات وإعداد تقارير دورية وتجميع الإحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على انسجامها.

وتضم خمس مصالح هي كالاتي: المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي ، المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء والأشغال العمومية، المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري، المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات، المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة.

ب - **المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث :** هي التحري عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها لأجل استغلالها في اقتراح عمليات المراقبة وإنجازها في عين المكان أو عن طريق المستندات، مع إعداد جداول إحصائية وحواصل تقييمية دورية وتحتوي هذه المصلحة على أربع مصالح : مصلحة البطاقات و المقارنات ، مصلحة البحث عن المادة الضريبية، مصلحة التدخلات و مصلحة المراقبة.

ت - **المصلحة الرئيسية للمنازعات :** وتقوم بدراسة كل الطعون النزاعية الإعفائية نتيجة فرض ضرائب تعسفية أو غرامات إضافة إلى طلبات استرجاع القيمة المضافة وتتكون من ثلاث مصالح هي: مصلحة الشكاوي، مصلحة المنازعات و لجان الطعن، مصلحة التبليغ والأمر بالدفع.

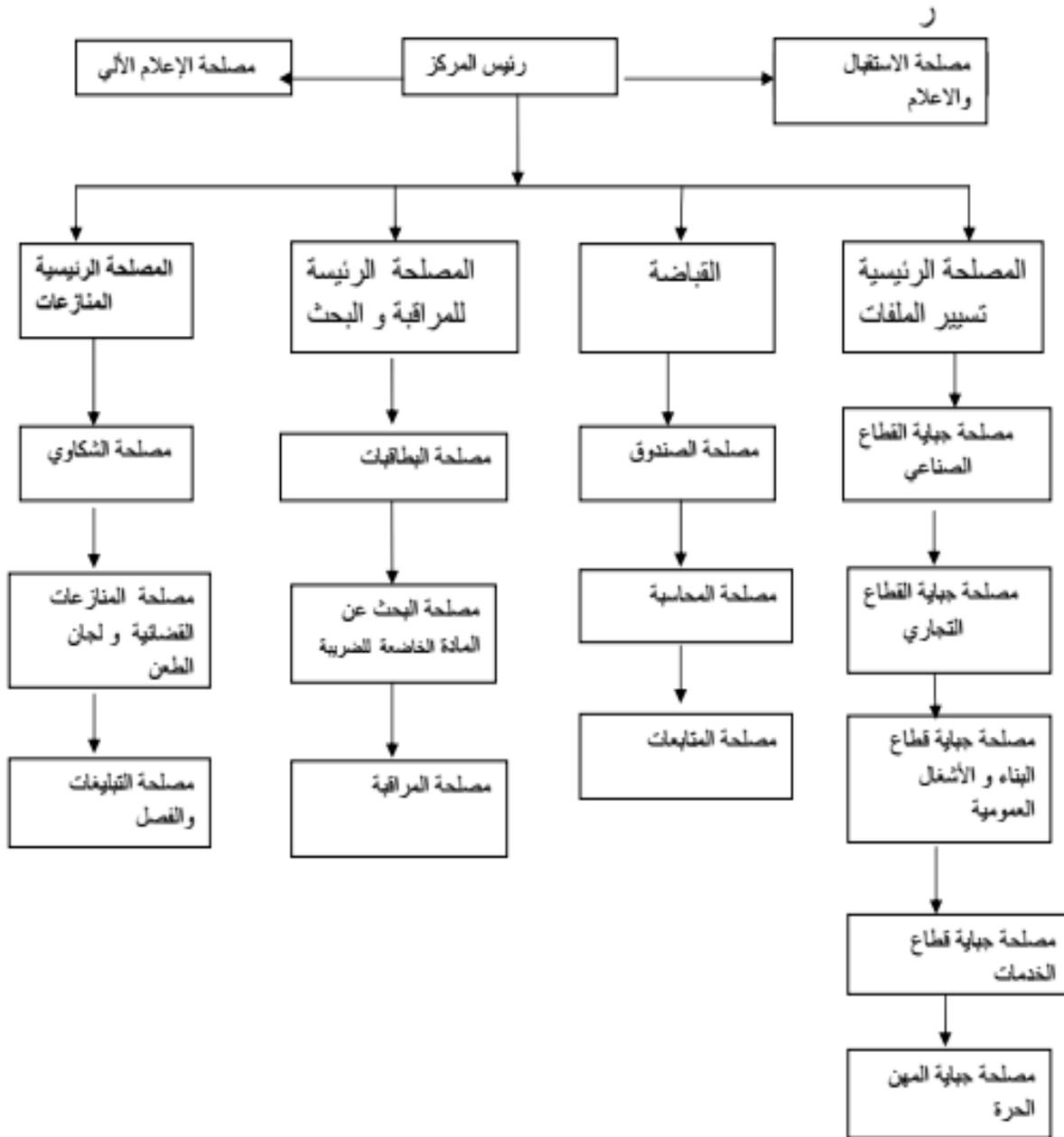
ث - **القباضة:** تكلف بالتكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية و متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل وتضم هذه القباضة ثلاث مصالح هي: مصلحة الصندوق ، مصلحة المحاسبة ، مصلحة المتابعات.

ج - **مصلحة الاستقبال والإعلام:** تقوم باستقبال المكلفين وإعلامهم حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية نحو مركز الضرائب.

ح - **مصلحة الإعلام الآلي والوسائل:** تكلف بإستغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها وإحصاء حاجيات المصالح من العتاد، الإشراف على مهام المتعلقة بنظافة وأمن المقرات.

ويمكن توضيح ذلك عن طريق المخطط التالي:

الشكل رقم 01 : المخطط التوضيحي للهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المطلب الثالث: المركز الجوي للضرائب

أولاً: التعريف بالمركز الجوي للضرائب: هو جهاز يقوم بتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الغير خاضعين لمركز الضرائب ومديرية كبريات المؤسسات والتي يقل الرقم أعمالها عن 8 مليون دينار جزائري و تعتمد على أساس الطابع الجزافي وتحديد الضرائب والرسوم التي تسيروها والقيام بمهام المراقبة والتحصيل و المنازعات تحت إشراف رئيس المركز الجوي للضرائب: هو جهاز يقوم بتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الغير خاضعين لمركز الضرائب ومديرية كبريات المؤسسات والتي يقل الرقم أعمالها عن 30 مليون دينار جزائري وتعتمد على أساس الطابع الجزافي وتحديد الضرائب والرسوم التي تسيروها والقيام بمهام المراقبة والتحصيل و المنازعات تحت إشراف رئيس المركز.

ثانياً: مصالح المركز الجوي

يتكون الهيكل التنظيمي للمركز الجوي للضرائب من ثلاث المصالح الرئيسية وقباضة ومصححتين:

1. المصلحة الرئيسية للتسيير: تكلف بإحصاء الممتلكات و النشاطات و تسيير الوعاء من خلال إعداد فرض الضرائب وكذا بالمراقبة الشكلية للتصريحات و المصادقة على الجداول و سندات الإيرادات و تقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها و إعداد اقتراحات برامج المكلفين بالضرائب في مختلف المراقبات و تضم هذه المصلحة الرئيسية أربع مصالح وهي : مصلحة جباية النشاطات التجارية و الحرفية، مصلحة الجباية الزراعية و مصلحة جباية المداخل و الممتلكات و مصلحة الجباية العقارية.
2. المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث: و تكلف بضمان تشكيل و مسك فهارس المصادر المحلية للمعلومات و بطاقيات المكلفين بالضريبة المقيمين في محيط المركز الجوي للضرائب و الممتلكات العقارية المتواجدة فيه، إضافة إلى متابعة تنفيذ برامج المراقبة على أساس مستندات التصريحات و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة و تقييم نشاطات المصالح المعنية و تضم هذه المصلحة الرئيسية ثلاث مصالح وهي : مصلحة البطاقيات و المقارنات، مصلحة البحث و التدخلات، مصلحة المراقبة.
3. المصلحة الرئيسية للمنازعات: تقوم بدراسة كل طعون نزاعية أو إعفائية موجهة للمركز الجوي للضرائب و التكفل بإجراء التبليغ و الأمر بالصرف لقرارات الإلغاء أو التخفيض، متابعة القضايا النزاعية المقدمة أمام الهيئات القضائية و تضم هذه المصلحة ثلاث مصالح هي: مصلحة الاحتجاجات، مصلحة لجان الطعن و المنازعات القضائية، مصلحة التبليغ و الأمر بالصرف.

4. القباضة: تتكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان المدفوعات التلقائية التي تمت أو بعنوان الجداول العامة أو الفردية التي أصدرت في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل، تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساري المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة وكذا مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة وتضم القباضة ثلاث مصالح هي: مصلحة الصندوق، مصلحة المحاسبة ومصلحة المتابعات.
5. مصلحة الاستقبال والإعلام: تكلف بتنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم ونشر المعلومات حول الحقوق والواجبات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين للمركز الجوّاري للضرائب.
6. مصلحة الإعلام الآلي والوسائل: تكلف باستغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها وكذا التسيير التأهيلات والرخص الموافقة لها، إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى وكذا التكفل بصيانة التجهيزات، القيام بمهام مرتبطة بنظافة وأمن المحلات.

ويمكن توضيح ذلك عن طريق المخطط التالي:

الشكل رقم 02: المخطط التوضيحي للهيكل التنظيمي للمركز الجوازي للضرائب



الفصل الثالث:

دراسة تحليلية لأثر تطبيق

النظام الحقيقي أو نظام

الضريبة الجزافية الوحيدة

تمهيد:

تسعى أي مؤسسة اقتصادية إلى تقليص من العبء الضريبي وذلك من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة.

ويعتبر التسيير الجبائي أداة فعالة في يد المؤسسة لاستخدامها في التخفيض من التكاليف الجبائية، وذلك من أجل التحليل والدراسة ومن تم حصر البدائل والطرق الممكنة إتباعها ومقارنتها قصد اختيار النظام الضريبي الأفضل لهاته المؤسسة في تصريحاتها والتزاماتها الضريبية.

ولدراسة المفاضلة واثرائنتقال العبء الضريبي على المؤسسة الاقتصادية قمنا باختيار عينة من المؤسسات الخاصة، وعليه

المبحث الأول:دراسة حالة ميدانية للمركز الجوّاري للضرائب

المطلب الأول:تعريف المركز الجوّاري للضرائب.

نشأة المركز الجوّاري للضرائب.

أدت عصرنة الإدارة الجبائية إلى إعادة هيكلة مصالحها وقد سمحت هذه الهيكلة بخلق تدريجيا: المجاور الجبائي الوحيد و المتمثل في المركز الجوّاري للضرائب و تم انطلاق المركز الجوّاري للضرائب لمستغانم في 09 أكتوبر 2014.

تعريفه: يقوم المركز الجوّاري للضرائب بتسيير المكلفين بالضريبة غير التابعين لمديريات كبريات المؤسسات و مراكز الضرائب إذ يعتبر المجاور الجبائي الوحيد لهم. إن مركز الجوّاري للضرائب هو مركز ذو اختصاص و بنية موحدة يسمح للمكلفين بالضريبة التابعين له لإتمام واجباتهم الجبائية، و المتمثلين في:

-المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الجزافي.

-الأشخاص الذين يحققون مداخيل مهنية الضريبية على الدخل الاجمالي التابعة لمكان وجود مسكنهم.

-الأشخاص الذين يحققون مداخيل عقارية.

يسير المركز الجوّاري للضرائب من طرف رئيس المركز، و هو يتشكل من:

أ - ثلاث مصالح رئيسية:

*المصلحة الرئيسية لتسيير الملفات.

*المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث.

*المصلحة الرئيسية للمنازعات.

ب-مصلحتين:

*مصلحة الاستقبال و الإعلام.

*مصلحة الإعلام الآلي و الوسائل.

ج-قباضة.

المطلب الثاني: صلاحيات المركز الجوازي للضرائب.

صلاحيات المركز الجوازي للضرائب في المجالات التالية:

- * في مجال الوعاء: إحصاء الممتلكات و النشاطات و تسيير الوعاء من خلال إعداد فرض الضرائب و كذا بالمراقبة الشكلية للتصريحات.
- المصادقة على الجداول و سندات الإيرادات و تقديمها لرئيس المركز للموافقة عليه بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب.
- * في مجال التحصيل : التكفل بالسندات التي يقوم بها المكلفين بالضريبة بعنوان المدفوعات التلقائية التي تمت أو بعنوان جداول عامة أو فردية أصدرت في حقهم و كذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل.
- تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في التشريع و التنظيم الساري المفعول و المتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة.
- مسك محاسبة مطبقة لقواعد المحاسبة العامة تقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة.
- * في مجال الرقابة و البحث: تشكيل و مسك فهارس المصادر المحلية للمعلومات و بطاقات المكلفين بالضريبة المقيمين في محيط المركز الجوازي للضرائب و الممتلكات العقارية المتواجدة فيه.
- * في مجال المنازعات: دراسة كل طعون نزاعية أو إعفائية موجهة للمركز الجوازي للضرائب.
- التكفل بإجراء التبليغ و الأمر بالصرف لقرارات الإلغاء أو التخفيض المقرر.
- متابعة القضايا النزاعية المقدمة أمام الهيئات القضائية.
- * في مجال الاستقبال و الإعلام: تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة و إعلام.
- نشر المعلومات حول الحقوق و الواجبات الجبائية للمكلفين، بالضريبة التابعين للمركز الجوازي للضريبة.
- * في مجال الإعلام الآلي و الوسائل:
- استغلال التطبيقات المعلوماتية و تأمينها، و كذا تسيير التأهيلات و رخص الدخول الموافقة لها.
- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد و لوازم أخرى و كذا التكفل بصيانة التجهيزات.
- الإشراف على المهام المرتبطة بالنظافة و أمن المحلات.

المبحث الثاني: أثر تطبيق النظام الحقيقي أو نظام الضريبة الجزافية الوحيدة لعينة من المؤسسات.

سوف نتطرق في هذا المبحث الى دراسة تطبيقية لأثر تطبيق النظام الحقيقي ونظام الضريبة الجزافية الوحيدة لعينة من المؤسسات.

وقد اخترنا لهذه الدراسة مؤسستين مختلفتين في النشاط.

المطلب الأول: حالة مقارنة لأثر تطبيق النظامين للمؤسسة التجارية "أ".

الفرع الأول: التعريف بالمؤسسة التجارية "أ".

المؤسسة "أ": وهي مؤسسة اقتصادية خاصة ذات طابع تجاري أنشأت في: 2015/05/13، وهي عبارة عن شركة ذات المسؤولية المحدودة والشخص الوحيد، بدأت نشاطها بشكل كامل في: 2015/05/13، ومقرها الاجتماعي في مستغانم، ويقدر رأسمالها بـ 4.800.000 دج، ونشاطها الرئيسي هو بيع المواد واللوازم البيطرية بالجملة.

الفرع الثاني: تسديد الضرائب حسب النظام الحقيقي للمؤسسة التجارية "أ".

سنقوم بعرض أهم الضرائب التي قامت بتسديدها حسب القوائم المالية الجبائية للمؤسسة كالتالي:

*جدول الضرائب الواجب تسديدها حسب النظام الحقيقي للمؤسسة "أ":

المؤسسة	نوع الضريبة	قيمة الضريبة لسنة 2021
المؤسسة "أ" ذات الطابع التجاري	TAP	30.800 دج
	TVA	38.450 دج
	IBS	28.300 دج
المجموع:		97.550 دج

الفرع الثالث: تقدير الضرائب للمؤسسة التجارية "أ" حسب نظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

سنيين من خلال الجدول التالي قيمة الضريبة الجزافية الوحيدة لهاته المؤسسة لسنة 2021.

*جدول الضرائب الواجب تسديدها حسب النظام الضريبة الجزافية الوحيدة للمؤسسة "أ":

رقم الأعمال	معدل الضريبة	مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة
4.800.000 دج	5%	240.000 دج

الفرع الخامس: أثر الانتقال من النظام الحقيقي الى نظام الضريبة الجزافية الوحيدة للمؤسسة

التجارية "أ":

سوف نقوم من خلال هذا الجدول المقارنة بين العبء الضريبي المفروض من خلال النظام الحقيقي أو نظام الضريبة الجزافية الوحيدة، كالتالي:

*جدول مقارنة بين العبء الضريبي حسب النظام الحقيقي ونظام الضريبة الجزافية الوحيدة للمؤسسة "أ":

المؤسسة	قيمة الضريبة وفقا للنظام الحقيقي	قيمة الضريبة وفقا للنظام الجزافية الوحيدة	الفرق	نسبة الزيادة
المؤسسة "أ" ذات الطابع التجاري	97.550 دج	240.000 دج	142.450 دج -	59.35%

من خلال الجدول نلاحظ أن قيمة الضريبة بالنظام الحقيقي أقل بنسبة 59.35% من تطبيق نظام الضريبة الجزافية الوحيدة، وهذا النقص في الضريبة يترتب عليه فائض في الميزانية بمقدار 142.450 دج.

كما استفادت المؤسسة من تطبيقها للنظام الحقيقي من تخفيض للعبء الضريبي عن طريق تغطية هذا العبء بالمصاريف والأعباء المتمثلة في (فواتير الماء والكهرباء، مصاريف المستخدمين وغيرها)، ومن خلال هذه النتيجة فالنظام الحقيقي هو أحسن اختيار.

المطلب الثاني: حالة مقارنة لأثر تطبيق النظامين للمؤسسة الخدمائية "ب".

الفرع الأول: التعريف بالمؤسسة الخدمائية "ب"

المؤسسة "ب": وهي مؤسسة اقتصادية ذات طابع خدماتي أنشأت في: 2017/08/20، وهي عبارة عن شركة ذات المسؤولية المحدودة والشخص الوحيد، ومقرها الاجتماعي في **مستغانم**، ويقدر رأسمالها بـ 6.400.000 دج، ونشاطها في قطاع الأشغال العمومية والبناء وانجاز الطرقات.

الفرع الثاني: تسديد الضرائب حسب النظام الحقيقي للمؤسسة الخدمائية "ب".

سنقوم بعرض أهم الضرائب التي قامت بتسديدها حسب القوائم المالية الجبائية للمؤسسة كالتالي:

*جدول الضرائب الواجب تسديدها حسب النظام الحقيقي للمؤسسة "ب":

المؤسسة	نوع الضريبة	قيمة الضريبة لسنة 2021
المؤسسة "أ" ذات الطابع التجاري	TAP	300.200 دج
	TVA	440.000 دج
	IBS	80.900 دج
المجموع:		821.100 دج

الفرع الثالث: تقدير الضرائب للمؤسسة الخدمائية "ب" حسب نظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

سنيين من خلال الجدول التالي قيمة الضريبة الجزافية الوحيدة لهاته المؤسسة لسنة 2021.

*جدول الضرائب الواجب تسديدها حسب النظام الضريبة الجزافية الوحيدة للمؤسسة "ب":

رقم الاعمال	معدل الضريبة	مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة
6.400.000 دج	12%	768.000 دج

الفرع الخامس: أثر الانتقال من النظام الحقيقي الى نظام الضريبة الجزافية الوحيدة للمؤسسة

الخدمائية "ب":

سوف نقوم من خلال هذا الجدول المقارنة بين العبء الضريبي المفروض من خلال النظام الحقيقي أو نظام الضريبة الجزافية الوحيدة، كالتالي:

*جدول مقارنة بين العبء الضريبي حسب النظام الحقيقي ونظام الضريبة الجزافية الوحيدة للمؤسسة "ب"

المؤسسة	قيمة الضريبة وفقا للنظام الحقيقي	قيمة الضريبة وفقا للنظام الجزافية الوحيدة	الفرق	نسبة الزيادة
المؤسسة "أ" ذات الطابع التجاري	821.100 دج	768.000 دج	53.100 دج	6.46%

من خلال الجدول نلاحظ أن قيمة الضريبة بالنظام الحقيقي اكبر بنسبة 6.46% من تطبيق نظام الضريبة الجزافية الوحيدة، وهذه الزيادة تعتبر عبئا ماليا على خزينة المؤسسة، زيادة على الالتزامات الجبائية من تصريحات شهرية G50 والتصريح السنوي والذي يتمثل في ميزانية الجبائية ومرفقاتها وإجراءات المسك المحاسبي. ومن هنا نستنتج أن المؤسسة تتحمل عبء ضريبي بإتباعها النظام الحقيقي أكثر بـ 53.100 دج من لو اتبعت نظام الضريبة الجزافية الوحيدة، ومن خلال هذه النتيجة فإن نظام الضريبة الجزافية الوحيدة يكون هو النظام الملائم للمؤسسة.

الفصل الثالث:دراسة تحليلية لأثر تطبيق النظام الحقيقي أو نظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

ومن خلال دراستنا لأثر تطبيق النظام الحقيقي والنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، قمنا بتلخيص هذا الأثر في الجدول التالي:

*جدول الأثر تطبيق النظام الحقيقي والنظام الضريبة الجزافية الوحيدة

نظام الضريبة الجزافية الوحيدة	النظام الحقيقي	
يكتفي المكلف بتسديد ضريبة تقدر بـ 05٪ أو 12٪ حسب طبيعة النشاط، وغالبا ما يكون تأثيرها اقل مقارنة مع النظام الحقيقي، وهذا عند الأخذ بالاعتبار النشاط الممارس، ففي مجال المقاولات نجد ان إتباع النظام الحقيقي أفضل في حال ما إذا كان رقم الأعمال معدوم.	بالنسبة للأشخاص الذين يتجاوز رقم أعمالهم 8.000.00 دج، هناك التزامات تؤثر على الخزينة أكثر منه في حالة إتباع نظام الضريبة الجزافية الوحيدة كالرسم على النشاط المهني، ضريبة الطابع في حالة البيع النقدي، IBS+IRG/ASS بالنسبة للأشخاص المعنويين، و IRG بالنسبة للأشخاص الطبيعيين وزد أتعاب المسك المحاسبي وبالإضافة لأتعاب محافظ الحسابات (للأشخاص المعنويين الذي يتوجب عليهم قانونا).	الخزينة
الاكتفاء بتصريح تقديري واحد فقط خلال السنة يكون ما بين 01 و 30 جوان وهذا في حالة التسديد الكلي للضريبة، يضاف له تصريح آخرين إذا تم تجزئة التسديد، وتصريح نهائي تكميلي واحد يكون بين 02 و 20 جانفي لسنة ن+1.	تصريحات شهرية وفقا لنموذج G50، إضافة إلى تصريح سنوي يتمثل في الميزانية الجبائية ومرفقاتها.	الالتزامات الجبائية
في حين هناك العديد من الأنشطة التي يتطلب التزامها الإداري تتبع نظام الضريبة الجزافية الوحيدة، خاصة ما تعلق بصغار التجار ذوي الشخصية الطبيعية.	هناك بعض الأنشطة تقتضي طبيعة نشاطها الممارس إتباع النظام الحقيقي لما لها من اثر إداري كالمشاركة في المناقصات، الإشهار القانوني للحسابات الاجتماعية (الأشخاص المعنويين)، بالإضافة إلى إعداد التقارير المراجعة، أو اللجوء إلى طلب القروض البنكية.	الالتزامات الإدارية

الخاتمة

إن الهدف من دراستنا هذه كان محاولة منا تسليط الضوء على أثر الانتقال من النظام الحقيقي إلى نظام الضريبة الجزافية الوحيدة في ظل الإصلاحات الجبائية الجديدة ونشأة العبء الضريبي، ولأجل ذلك قمنا بإجراء دراسة تحليلية تطبيقية لعينة من المؤسسات لمقارنة أثر المفاضلة بين النظامين.

وتوصلنا إلى أن التسيير الجبائي يساهم في تقليص من العبء الضريبي، وان اختيار النظام الضريبي يعتمد على نوع النشاط الممارس ولا يوجد نظام واحد أفضل، بل كل نظام يتماشى مع طبيعة النشاط الممارس.

النتائج:

في ختام هذه الدراسة ومن خلال ما ورد فيها خلصنا إلى النتائج التالية:

- ❖ الاختيار الأمثل للمؤسسة في إتباعها لنظام ضريبي للتصريح بالتزاماتها الضريبية يخفض من أعبائها الجبائية والمالية.
- ❖ يعد التسيير الجبائي وسيلة تمكن المؤسسة من أداء التزاماتها وفق ما تمليه القوانين الجبائية والاختيار الأمثل للنظام الضريبي المناسب للتصريح الجبائي بأقل عبء.

التوصيات:

من خلال الدراسة والنتائج المتوصل إليها نحاول اقتراح بعض التوصيات:

- ❖ على المؤسسة اختيار نظام ضريبي يتلاءم مع أهدافها وتصوراتها المستقبلية وبأقل عبء.
- ❖ العمل على تبسيط إجراءات تحقيق الضريبة وجبايتها، مما يسهل على المكلف التعامل معها.
- ❖ العمل على زيادة كفاءة التسيير الجبائي للمؤسسة مما يؤدي إلى ترشيد قراراتها.

آفاق الدراسة:

من بين أهم المواضيع والنقاط التي يمكن أن تشكل أسس بحثية في هذا الميدان ما يلي:

- ❖ فعالية التسيير الجبائي داخل المؤسسة.
- ❖ أثر الأنظمة الجبائية على سلوك المكلف بالضريبة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

المؤلفات:

1. أعاد حمود القيسي، المالية العامة و التشريع الضريبي، الطبعة الثامنة، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن 2011.
2. الناصر نور و عليان الشريف (الضرائب و محاسبتها)، الطبعة الأولى.
3. دكتور عبد المنعم فوري (المالية العامة و السياسة المالية).
4. حسين مصطفى حسين العامة ديوان المطبوعات طبعة 1992.
5. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
6. أحمد فنيديس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، الطبعة الأولى، المكتبة المصرية للنشر و التوزيع، مصر 2014.
7. محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، منشورات جامعة حلب، سوريا.
8. رفعت محجوب " المالية العامة"، دارالإشعاع، القاهرة، الجزء الثاني 1971.
9. السيد عبد المولى، المالية العامة "مصادر الإيرادات و الميزانية العامة"، دار الفكر العربي، القاهرة 1975.
10. يونس احمد بطريق و د. حامد دراز، " النظم الضريبية"، الدار الجامعية للطباعة و النشر، بيروت 1983.
11. محمد عباس محرزي، "اقتصاديات الجباية و الضرائب"، دار هومة للنشر 2004.
12. سعيد عبد العزيز عثمان و رجب شكري العشماوي، "اقتصاديات الضرائب"، الدار الجامعية، القاهرة 2006.
13. عبد الفتاح العامري، "النظرية الضريبية"، دار وائل للنشر، عمان 2007.

الرسائل الجامعية:

- 1- دور الهيكلية الجبائية الجديدة في تحسين الأداء الجبائي، مذكرة ماستر في علوم الاقتصادية و التجارية، جامعة محمد بوضياف - المسيلة، سنة 2016/2017 و لقد هدف البحث إلى: دراسة حالة مركز الضرائب ببرج بوعرييج.
- 2- الإصلاحات الجبائية الحديثة في ظل الأزمة المالية، مذكرة ماستر في علوم الاقتصادية و التجارية، جامعة عبد الحميد ابن باديس - مستغانم، سنة 2016/2017 و لقد هدف البحث إلى: دراسة حالة المركز الجوارى للضرائب بمستغانم.
- 3- دراسة تحليلية لقواعد تأسيس و تحصيل الضرائب بالجزائر، مذكرة الدكتوراه في علوم الاقتصادية و التجارية، جامعة محمد خيضر- بسكرة، سنة 2014/2015.
- 4- أثر المفازلة بين النظام الحقيقي و نظام الضريبة الجزافية الوحيدة على العبء الضريبي، مذكرة ماستر في علوم الاقتصادية و التجارية، جامعة حمه لخضر الوادي، سنة 2017/2018.