

فلسفة النظام الضريبي وهيكله في الجزائر ط/د. لوالية فوزي عضو مخبر النكامل الاقتصادي الإفريقي جامعة أدرار

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى إيضاح مفهوم النظام الضريبي وكيفية تصميمه من خلال مجموعة من العوامل وكيفية قياس فعاليته ، بالإضافة إلى هيكل النظام الضريبي الجزائري. بعد استعراض مجموعة من المفاهيم حول النظام الضريبي وأركانه ، والأسس التي يعتمد عليها في تصميمه وكيفية قياس فعاليته ، بالإضافة إلى عرض هيكل النظام الضريبي الجزائري. أظهرت النتائج إن الضرائب لها أثر على الجانب الاقتصادي أو السياسي أو الاجتماعي للدول، لهذا تسعى هذه الأخيرة من أجل تحقيق أهدافها ، تصميم نظام ضريبي يتوافق مع سياستها الاجتماعية والاقتصادية. كما أن الأزمات التي مرت بها الجزائر أجبرتها كل مرة على إعادة إصلاح المنظومة الجبائية. الكلمات المفتاحية: النظام الضريبي ، الجزائر، الفعالية ، تصميم النظام الضريبي .

Abstract

This study aimed to clarify the concept of the tax system and how to design it through a combination of factors and how to measure its effectiveness, as well as the structure of the Algerian taxation system.

After reviewing a set of concepts about the taxation system and its pillars, the foundations of its design and how to net its effectiveness, as well as the structure of the Algerian taxation system. The results show that taxation has an impact on the economic, political or social aspect of States, so the latter seeks to achieve its objectives, designing a tax system that conforms to its social and economic policy. The crises that Algeria has undergone have forced them to re-fiscal the reform of the system.

Key words: Tax system, Algeria, efficiency, tax system design.

مقدمة

تسعى الجزائر من أجل تحقيق التنمية الاقتصادية إلى توسيع الموارد المالية من أجل تمويل الخزينة العمومية. لذا تعتمد الجزائر على الضرائب كمصدر من مصادر التمويل، فهي أداة تساهم في الإنعاش الاقتصادي والاجتماعي.

لقد شهدت الجزائر عدة تعديلات على نظامها الضريبي منذ الاستقلال وخاصة خلال سنة 1991، وهذا نتيجة الأزمات الاقتصادية التي شهدتها بسبب انخفاض أسعار النفط سنة 1986.

إن الهدف من تلك الإصلاحات كان إحلال الجباية العادية مكان الجباية البترولية واستبدال النظام الضريبي القديم.

لم تتوقف تلك الإصلاحات ،فقد أصبحت اليوم الدولة تعدل في سياستها الضريبية من سنة إلى أخرى من خلال قانون المالية بسبب الأزمة الاقتصادية التي مستها خلال سنوات الأخيرة، وهذا ما يلاحظ في قوانين المالية لسنة 1996، 2007، 2015.

المبحث الأول: ماهية النظام الضريبي

تعتبر السياسة الضريبية مجموعة من البرامج والتدابير الضريبية التي تضعها الدولة من أجل تغطية النفقات العمومية قصد التأثير على الوضع الاقتصادي والاجتماعي و السياسي طبقا لأهدافها، وعادة ما تكون هذه السياسة في إطار نظام ضريبي معين.

المطلب الأول: مفهوم النظام الضريبي

أولا : تعريف النظام الضريبي

تتعدد تعريفات النظام الضريبي، فالبعض يرى أن مفهوم النظام الضريبي يتراوح بين مفهوم واسع ومفهوم ضيق.

1- تعريف النظام الضريبي حسب مفهوم الواسع

وفقا للمفهوم الواسع فإن النظام الضريبي هو " مجموعة العناصر الأيديولوجية والاقتصادية والفنية والتي يؤدي تراكبها Superposition إلى كيان ضريبي معين، ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام والذي تختلف ملامحه بالضرورة في مجتمع متقدم اقتصاديا عن صورته في مجتمع متخلف".¹

2- تعريف النظام الضريبي حسب مفهوم الضيق

حسب هذا المفهوم هو " مجموع القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط والتحويل".²

كما يرى البعض أن النظام الضريبي يتمثل في " هيكل ضريبي ذي ملامح وطريقة عمل محددة وملائمة للنهوض بدوره في تحقيق أهداف المجتمع التي تصوغها مثله وظروفه المختلفة والتي تمثل بدورها الإطار التي تعمل فيه الضرائب".³

كما يرى الدكتور حامد دراز* أن النظام الضريبي هو "مجموعة الضرائب التي يراد اختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد لتحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع".⁴

ثانيا : أركان النظام الضريبي

يقوم النظام الضريبي على ركنين رئيسيين هما: الهدف والوسيلة.

أ - الهدف

يرمي النظام الضريبي إلى تحقيق أهداف الدولة التي تحددها السياسة الضريبية السائدة، فنجد مثلا صور عديدة لهذه الأهداف منها ما يقوم على أساس التخفيض العام أو الزيادة العامة لعبء الضريبي، وذلك بقصد زيادة القدرة الشرائية أو خفضها. ومنها ما يقوم على التمييز في المعاملة الضريبية بين أوجه النشاط المختلفة لتشجيع بعضها دون الأخرى، أو مجرد استقطاع جزء من الثروات و الدخول من أجل تحقيق أهداف اجتماعية.

كما يهدف النظام الضريبي إلى تنمية الادخار والاستثمار بفرض الضرائب التي تحد من الإنفاق الاستهلاكي الزائد من أجل زيادة في متوسط الدخل الفردي.

ب - الوسيلة

يعتمد النظام الضريبي على إيجاد وسيلة أو مجموعة من الوسائل اللازمة لتحقيق أهداف وذلك سواء عن طريق العنصر الفني (مجموعة من الصور الفنية المتكاملة للضرائب) أو العنصر التنظيمي (مجموعة التشريعات وقوانين الضريبة وما يصاحبها من تعليمات و مناشير تفسيرية).

- العنصر الفني

" رغم حرية المشرع من الناحية الدستورية في إصدار القوانين الضرائب المختلفة التي يتكون منها النظام الضريبي ، إلا أنه يجب ضرورة اختيار الصور الفنية لضريبة بما يتلائم مع ظروف وخصائص المجتمع الذي تعمل في نطاقه، ويستلزم ذلك ضرورة تحديد الوزن النسبي لكل ضريبة وفقا لقدرتها على تحقيق الأهداف، كما يستلزم أيضا ضرورة التنسيق بين الصور الفنية التي يتم اختيارها بما يسمح بارتباطها ببرامج عمل محددة، وبما جعل منها برامج ضريبية متكاملة."⁵

- العنصر التنظيمي

يتضمن النظام الضريبي طريقة عمل محددة تنظمها التشريعات واللوائح المصدرة والتي تضمن بدورها النصوص الضريبية الخاصة بالضرائب المختارة والأحكام المنظمة للأجهزة الإدارية المكلفة بتطبيق وتنفيذ السياسة الضريبية.

إن النظم الضريبية في جميع الدول تقوم على أساس نبذ الضريبة الوحيدة وفرض ضرائب متعددة أو موحدة بما يقتضيه ذلك من ضرورة تباين أسس الإخضاع الضريبي (الدخل، الثروة، الاستهلاك...)، إلى جانب أن أهمية هذا العنصر التنظيمي تتجلى عند فرض أي ضريبة جديدة أو تحديد وعائها الضريبي (وذلك عن طريق تخفيض أو رفع من معدلات الضريبة أو تقديم بعض التحفيزات الضريبية)

ثالثا : أسس النظام الضريبي

تعتمد بنية النظام الضريبي على ثلاثة أسس هي:⁶

- السياسة الضريبية

"هي مجموعة من البرامج تخططها الحكومة وتنفذها عن عمد مستخدمة فيها كافة الأدوات الضريبية الفعلية والمحتملة لأحداث آثار معينة وتجنب آثار أخرى تتواءم مع أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية."⁷

- التشريع الضريبي

"هو عبارة عن صياغة لمبادئ وقواعد السياسة الضريبية في شكل قوانين وهذا من أجل تحقيق أهدافها، ويجب أن تتم صياغة التشريع الضريبي بشكل جيد لسد منافذ التهرب أمام المكلف، كما يجب أن تكون القوانين الضريبية مرنة حتى تتكيف والظروف الاقتصادية للدولة."⁸

- الإدارة الضريبية

"تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي، فهي ذلك الجهاز الفني والإداري المسؤول عن تنفيذ التشريع الضريبي وذلك من خلال فرض الضرائب وجبايتها."⁹

"و الإدارة الضريبية تختص بتنفيذ القوانين الضريبية والتحقق من سلامة تطبيقها حماية لحقوق الدولة من جهة وحقوق الممولين من جهة أخرى، واقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية التي ترقى بالنظام الضريبي إلى درجات من الإتقان والكمال وتساعد المجتمع على تحقيق أهدافه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية."¹⁰

المطلب الثاني: معالم النظام الضريبي

تحدد معالم النظام الضريبي بالنسب والعلاقات القائمة بين مختلف أنواع الضرائب في دولة معينة، حيث تتعدد الأنظمة الضريبية تبعا لاختلاف الهياكل الضريبية، فقد نجد نظاما ضريبيا فيه الضرائب المباشرة، وأخر الضرائب غير المباشرة.

يرتكز النظام الضريبي على هيكله الضريبي الذي يعبر عن الأهمية النسبية المعطاة لكل نوع من أنواع الضرائب، والتي يمكن ذكر بعضها:

- الضرائب على الدخل.
- الضرائب على رأس المال.
- الضرائب على الأشخاص.
- الضرائب على الإنفاق.

أولا: تحديد الهيكل الضريبي حسب معايير تصنيف الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة
يمكن تصنيف الضرائب ضمن مجموعتين (الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة) وفق المعايير الآتية:

أ- المعيار الاقتصادي

يتعلق بمدى استقرار المادة الخاضعة للضريبة، حيث أن الضرائب غير المباشرة تفرض على وقائع خاصة أو أعمال متقطعة عرضية، في حين تفرض الضرائب المباشرة على مادة تتميز بالثبات والاستمرار. ومن هنا فإن الضرائب المباشرة تتعلق بالضرائب على الثروة والدخل. والضرائب غير المباشرة ترتبط بالضرائب على الإنفاق والمعاملات. وتتعلق مشكلة هذا المعيار بتقدير مدى استقرار المادة من عدمه، فمثلا الضريبة على التركات يعتبرها البعض غير مباشرة لأنها مفروضة بمناسبة انتقال الثروة، في حين يعتبرها آخرون ضريبة مباشرة لأنها تفرض على رأس المال.¹¹

ب- المعيار الإداري (القانوني)

يستند هذا المعيار إلى الجهة القائمة بالتحصيل الضريبي أو طريقة تحصيل الضريبي، حيث حسب هذا المعيار تعتبر الضرائب المباشرة تلك الضرائب التي يتم جبايتها عن طرق جداول اسمية، بمعنى يسجل ضمن هذه الجداول الاسمية أسماء المكلفين، ونوع الضريبة ومقدارها (كالضريبة على المرتبات والأجور).

أما الضريبية التي يتم تحصيلها دون جداول اسمية مدونة بها أسماء المكلفين فتعتبر ضرائب غير مباشرة كالضريبة على المواد الغذائية وكذلك الضرائب على النفقات أو الاستهلاك لأن المصالح الضريبية لا تعرف مسبقا من يدفع هذه الضريبة، وبالتالي فهي تفرض على السلعة وليس على مستخدم هذه السلعة.¹² من خلال هذا المعيار نجد أنه يطرح مشكلة في تحديد طبيعة الضريبة كونه يتحدد من قبل الهيئات التشريعية فضلا عن التنظيمات الإدارية تختلف من دولة إلى أخرى، وفي نفس الوقت من فترة إلى أخرى.*

ج- المعيار الفني

يبني على مدى راجعية الضرائب بمعنى استقرار العبء الضريبي أي على من تستقر الضريبة في النهاية. فإذا كان الشخص الخاضع للضريبة يتحملها نهائيا دون نقل عبئها إلى شخص آخر فنكون أمام ضريبة مباشرة، أما في حالة نقل عبئها إلى شخص آخر واستقرت عنده فهي تعبر عن ضرائب غير مباشرة.

إن هذا المعيار يمكننا بتحديد طبيعة الضريبة، حيث تتميز الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة بـ:¹³

♣ الضرائب المباشرة

- استقرار حصيلتها وانتظامها لأن أوعيتها ليست عرضة للتقلبات الشديدة وبالتالي هي أكثر مقاومة لانخفاض مستوى النشاط الاقتصادي أثناء فترات الانكماش.
- تستجيب بشكل أفضل للمبادئ الضريبية مثل مبدأ العدالة، الملائمة في التحصيل، ومبدأ اليقين.
- تمكن الأفراد من الشعور بواجبهم المالي، ومن ثم القدرة على مراقبة التصرفات المالية للسلطات العمومية.

♣ الضرائب غير المباشرة

- السهولة في الدفع لكونها تتضمن في سعر السلعة أو الخدمة، ولكونها تفرض على سلع عديدة وخدمات كثيرة تكون حصيلتها وافرة.
- تتناسب إلى حد كبير مع الهيكل الاقتصادي للدولة النامية نظرا لضعف المداخل الاقتصادية.

ثانيا: تحديد الهيكل الضريبي حسب البيئة التي يطبق فيها.

تتشأ النظم الضريبية في ظل بيئات اقتصادية وسياسية واجتماعية متباينة. وعلى هذا الأساس فإن الهيكل الضريبي يتأثر بالواقع الاقتصادي والسياسي والاجتماعي السائد.

1. الواقع الاقتصادي

يؤثر الواقع الاقتصادي في هيكل النظام الضريبي طبقا للنظام الاقتصادي السائد، حيث تختلف الدول من حيث ارتكازها على بعض القطاعات دون الأخرى، فنجد في الدول المتقدمة أنها تتركز على قطاع الصناعة وقطاع الخدمات مما يؤدي إلى ارتفاع الدخل الفردي ومنه ارتفاع الناتج المحلي الخام، وهذا ما

يجعل ضرائب على الدخل تأخذ موقع الصدارة من الصور الفنية للضرائب مقارنة بالضرائب على السلع وهذا ما يوضحه الجدول رقم 01 و 02 :

الجدول رقم 01: حصيله ضرائب على الدخل للدول المتقدمة لسنة 1992

الدول	الولايات المتحدة	ألمانيا	فرنسا	البرتغال	هولندا	اليابان
نسبة الحصيله الضريبية %	85.5	66	58.3	51	66.7	69.2

المصدر : يونس أحمد بطريق، المرسى السيد حجازي، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 27.

الجدول رقم 02: حصيله ضرائب على السلع للدول المتقدمة لسنة 1992.

الدول	الولايات المتحدة	ألمانيا	فرنسا	البرتغال	هولندا	اليابان
نسبة الحصيله الضريبية %	5.4	27.5	26.8	38.6	21.3	18.2

المصدر: المرجع السابق، ص 27.

أما في الدول المتخلفة فنجد أن جل القطاعات ضعيفة، لهذا نجد الضرائب على الدخل تمثل نسبة منخفضة مقارنة بالضرائب على السلع وهذا يبرزه الجدول رقم 03 و 04 :

الجدول رقم 03: حصيله ضرائب على الدخل للدول المتخلفة لسنة 1992

الدول	الهند	باكستان	غانا	المغرب	الشيلي	تونس
نسبة الحصيله الضريبية %	17	15	20.5	27.6	25.2	25

المصدر: المرجع السابق، ص 27.

الجدول رقم 04: حصيله ضرائب على السلع للدول المتخلفة لسنة 1992

الدول	الهند	باكستان	غانا	المغرب	الشيلي	تونس
نسبة الحصيله الضريبية %	60	62.4	65	55.4	54.9	52.5

المصدر: المرجع السابق، ص 27.

في الجزائر فنجد أن قطاع المحروقات يحقق أكبر عائد ضريبي بسبب ضعف القطاعات الأخرى وهذا ما يوضحه الجدول رقم 05.

الجدول رقم 05: حصيله الجباية البترولية مقارنة بالجباية العادية للجزائر في الفترة 2003-2013.

	2003	2004	2008	2009	2010	2011	2012	2013
نسبة الجباية البترولية %	73.4	74	81.8	68.8	70.5	73.6	69.9	66
نسبة الجباية العادية %	26.6	26	18.2	31.2	29.5	26.4	30.1	34

المصدر: التقرير السنوي للبنك الجزائر لسنة 2013 حول التطور الاقتصادي والنقدي للجزائر، ص 89.

2. الواقع السياسي

إن النظام السياسي يؤثر في بنية النظام الضريبي، حيث نجد اختلافات في أيديولوجيات السياسية، فمثلا يختلف العبء الضريبي في دولة ديمقراطية عن دولة ديكتاتورية، حيث أن فرض عبء كبير في الدول

التي تمتاز بتعددية الحزبية يصعب تطبيقه مخافة من تناقص فرص الوصول إلى السلطة أو الحفاظ على شعبية الحزب الحاكم، مما يجعله يبحث عن حلول أخرى كترشيد النفقات.

بينما يسهل ذلك في الدول الديكتاتورية أو التي تكون فيها المجالس التشريعية شكلية لم تنتخب انتخاباً شرعياً من طرف الشعب، حيث تستطيع الحكومة تقديم مشروع قوانين من أجل رفع معدلات الضرائب أو إضافة ضرائب جديدة إلى المجالس التشريعية وتحصل على المصادقة بالأغلبية دون دراسة كافية للآثار الناجمة عن تلك القوانين وهذا للأهداف قصيرة المدى وهي تحقيق الموارد المالية لتغطية نفقات الحكومة وشراء السلم الاجتماعي.

إن فرض الضرائب يعتمد على الأهداف التي تتبناها الدول، فهناك من يدعمون تخفيض معدلات الضرائب من أجل إنعاش الاستثمار (أصحاب نظرية العرض)، وهناك من يدعمون ضريبة واحدة على الإنفاق مثل Kaldor¹⁴، في حين نجد Maurice Allais¹⁵ يذهب إلى فرض ضريبة على الثروة.

3. الواقع الاجتماعي

يتأثر النظام الضريبي بالحالة الاجتماعية التي تسود الدول، حيث يتشكل نظام الضريبي وفقاً لمبدأ العدالة الاجتماعية ومنه نجد أنه تم إنشاء التصاعد الضريبي في ضرائب على الدخل من أجل حد من تفاوت المستويات بين أفراد المجتمع، إلى جانب فرض زيادة في معدلات الضرائب على السلع الترفيهية. كما نجد بعض الدول تحدد مستويات دخلية لإعفاء من دفع الضرائب كما هو الحال في الجزائر حيث يتم إعفاء أصحاب الدخل أقل من 120.000 دج سنوياً من الضرائب على الدخل وفقاً لقانون الضرائب على الدخل لسنة 2008 .

كما قد تستخدم الدول نظامها الضريبي للحد من سلع تتنافى مع أخلاقيات وقيم المجتمع، حيث تفرض في بعض الدول الإسلامية ضرائب على الخمر والمشروبات الكحولية وكذا المحذرات لمنع استيرادها أو حتى إنتاجها، رغم أن هناك دول تحقق وفرة ضريبية نتيجة انتشار التعاطي لهذه المواد وخاصة دول أمريكية اللاتينية كولومبيا مثلاً.

كما هناك دول نظراً لتناقص عدد السكان تعمل على تشجيع الزواج والنسل كألمانيا وإيطاليا والمجر فتقوم بتقديم إعفاءات ضريبية لتشجيع الفرد على الزواج وزيادة عدد الأولاد، والعكس نجده في الدول التي تكون لديها نمو سكاني متزايد فتفرض ضرائب من أجل الحد من هذا النمو.

المطلب الثالث: محددات تصميم نظام ضريبي فعال

هناك الكثير من الدراسات المتعلقة بتحديد ملامح النظام الضريبي الجيد¹⁶

1. مؤشرات فيتو تانزي (V.Tanzi) للنظام الضريبي الجيد

يحدد V.Tanzi* مؤشرات أساسية يمكن اعتمادها لتصميم نظام ضريبي فعال:

أ - مؤشرات التركيز

يقضي هذا المؤشر بأن يأتي جزء كبير من إجمالي الإيراد الضريبي من عدد ضئيل نسبياً من الضرائب والمعدلات الضريبية، لأن ذلك من شأنه أن يساهم في تخفيض تكاليف الإدارة والتنفيذ. فتجنب وجود عدد

كبير من الضرائب وجداول المعدلات التي تدر إيرادات محدودة، يمكن أن يؤدي إلى تسهيل تقييم آثار تغيرات السياسة وتفادي خلق الانطباع بأن الضرائب مفرطة.¹⁷

ب - مؤشر التشنت

يتعلق الأمر بما إذا كانت هناك ضرائب مزعجة قليلة الإيراد، وإذا كانت موجودة هل عددها قليل. هذا النوع يجب التخلص منها سعياً لتبسيط النظام الضريبي دون أن يكون لحذفه على مردودية النظام.¹⁸

ج - مؤشر التآكل

يتعلق الأمر بما إذا كانت الأوعية الضريبية الفعلية قريبة من الأوعية الممكنة، لأن اتساع الوعاء الضريبي يمكن من زيادة الإيرادات رغم اعتماد معدلات منخفضة نسبياً. وإذا ابتعدت الأوعية الضريبية الفعلية عن الممكنة بفعل الإفراط في منح الإعفاءات والأنشطة والقطاعات فإن ذلك يؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي. وهذا ما يدفع إلى رفع المعدلات طمعاً في تعويض النقص الحاصل في الإيرادات ومثل هذا المسعى (رفع المعدلات) من شأنه أن يحفز على التهرب الضريبي.¹⁹

د - مؤشر تأخرات التحصيل

يتعلق الأمر بوضع آليات الدافعة إلى جعل المكلفين يدفعون المستحقات الضريبية في آجالها. لأن التأخر يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية للمتحصلات الضريبية بفعل التضخم ولهذا لا بد أن يتضمن النظام الضريبي عقوبات صارمة على الدخول تحد من الميل إلى التأخر في دفع المستحقات.²⁰

هـ - مؤشر التحديد

يتعلق الأمر بمدى اعتماد النظام الضريبي على عدد قليل من الضرائب ذات المعدلات المحددة. وهذا لا ينفي في الواقع إمكانية إحلال بعض الضرائب بخرى. فمثلاً يمكن إحلال الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل بضريبة واحدة على كامل الثروة ذات معدل منخفض.²¹

و - مؤشر الموضوعية

يتعلق الأمر بضرورة جباية الضرائب من أوعية يتم قياسها بموضوعية، بما يتضمن للمكلفين التقدير بشكل واضح لالتزامهم الضريبي على ضوء أنشطتهم التي يخططون لها، ويصب هذا ضمن مبدأ اليقين الذي يقص حسب آدم سميث بأن تكون الضريبة الملزم بدفعها المواطن محددة على سبيل اليقين دونما غموض أو تحكم بحيث يكون ميعاد الدفع وطريقته والمبلغ المطلوب دفعه واضحاً ومعلوم أي لأي شخص آخر وهذا ما يمكن الممول من الدفاع عن حقوقه من أي تعسف أو استعمال السلطة من قبل الإدارة.²²

ز - مؤشر التنفيذ

يتعلق بمدى تنفيذ النظام الضريبي بالكامل وبفعالية، وهذا يتعلق أيضاً بمدى سلامة التقديرات والتنبؤات ومستوى تأهيل الإدارة الضريبية لأنها القائم الأساسي على التنفيذ، فضلاً عن مدى معقولية التشريعات وقابليتها للتنفيذ على ضوء الواقع الاجتماعي والاقتصادي.²³

ح- مؤشر تكلفة التحصيل

هو مؤشر مشتق من مبدأ الاقتصاد في الجباية والنفقة، وهذا يجعل تكلفة تحصيل الضرائب أقل ما يمكن، حتى لا ينعكس ذلك سلبا على مستوى الحصيلة الضريبية.²⁴

2. مؤشرات أخرى لتصميم الأنظمة الضريبية الجيدة²⁵

يرى حمدي أحمد العناني* أن تصميم الأنظمة الضريبية وفق مقتضيات الفعالية يمكن أن يتم وفق أسلوبين: أ. الأسلوب الأول:

وذلك بوضع معايير محددة يجب توفرها في النظام الضريبي وهي :

العدالة، الوضوح، الملائمة في الدفع، الاقتصاد في نفقة التحصيل ، المحافظة على كفاءة جهاز السوق، عدم تعارض بين الضرائب وأهداف النظام الضريبي.

ب. الأسلوب الثاني:

من خلال الربط بين النظام الضريبي والرفاهة العامة للمجتمع، حتى وإن كان تطبيق هذا الأسلوب صعبا بالنظر إلى كون نظرية الرفاهة لم تتطور وتبين بالشكل الكافي. إلا أنه بالرغم من ذلك لا بد من الإشارة إلى مجموعة من الأهداف الضرورية لتحقيق الحجم الأمثل للرفاهة. هذه الأهداف هي:

- توفير الحد الأدنى من حرية الاختيار.
- تحقيق أعلى مستوى معيشة.
- توظيف عوامل الإنتاج الراغبة في العمل.
- النمو الاقتصادي.
- العدالة في توزيع الدخل.

المبحث الثاني: هيكل النظام الضريبي الجزائري

يرتكز النظام الضريبي من مجموعة متكاملة من الضرائب والرسوم بعد الإصلاح الضريبي لسنة 1991 و 1996 و 2007 على ضرائب جديدة هي: الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، والرسم على القيمة المضافة الذي يعتبر من الضرائب الغير المباشرة التي تدخل ضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، والرسم على النشاط المهني و الضريبة الجزافية الوحيدة.

المطلب الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

أولا : مفهومها ومجال تطبيقها

1. مفهومها

بموجب قانون المالية لسنة 1991 ولا سيما المادة 38، تم تأسيس ضريبة على الدخل الإجمالي، حيث نصت المادة الأولى من الجزء الأول " الضرائب المحصلة لحساب الدولة" كما يلي: "تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على الدخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة".

من خلال تعريفها يمكن استخلاص خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي:

- ضريبة سنوية: تستحق كل سنة على الأرباح أو المداخل التي يحققها المكلفون بالضريبة.
 - تطبق على دخل الأشخاص الطبيعيين.
 - تعد ضريبة إجمالية تقع على الدخل الإجمالي الصافي وهي نتيجة عن الفرق بين الدخل الإجمالي الكلي والأعباء المحددة من طرف الدولة.
 - ضريبة وحيدة: بمعنى أنها تضم كل أصناف المداخل.
 - تعد ضريبة متزايدة، بمعنى أنها تطبق من خلال معدلات متزايدة وبصورة متصاعدة.
 - تعد ضريبة التصريح، حيث يجب التصريح بها بعد تأسيسها وتغطيتها.
2. مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي
- حسب النظام الضريبي الجزائري، مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي هو:
- الأشخاص الخاضعون للضريبة²⁶
 - يخضع لضريبة على الدخل كل من :
 - الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر:
- الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم.
 - الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفته مالكيين أو منتفعين به، أو مستأجرين له عندما يكون في هذه الأخيرة قد اتفق عليه وعلى أن لا يقل عن سنة.
 - الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا سواء كانوا أجراء أم لا.
- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر وعائدتهم من مصدر جزائري.
- الأشخاص التابعين للدولة كأعوان لها والذين يمارسون وظائفهم ويكلفون بمهامهم في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم.
 - الأشخاص الغير المقيمين والذين يحصلون على مداخل من مصدر جزائري والأشخاص من جنسيات جزائرية أو أجنبية والذين يحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخل فإنهم تفرض الضريبة وذلك مقتضى اتفاقية دولية خاصة بعدم ازدواجية فرض الضريبة وفقا للمادة الرابعة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
 - كما تفرض الضريبة على الشركاء في الشركات التالية:
- شركة الأشخاص.
 - شركات المدنية المهنية المشكلة من أجل الممارسة المشتركة لمهنة أعضائها.
 - كما تفرض الضريبة على الأعضاء في الشركات التالية:
 - الشركات المدنية بشرط أن لا تكون منظمة على شكل شركات أسهم وقانونها الأساسي ينص على المسؤولية الغير محدودة للشركاء فيما يخص ديون الشركة.
 - بالنسبة لشركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محدودة بالنسبة للديون.

أما في ما يخص الأشخاص المعفيين من الضريبة على الدخل الإجمالي، فحسب المادة الخامسة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

- الأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي.
- السفراء والأعوان الدبلوماسيين والقناصل والأعوان القنصليون من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقناصليين الجزائريين.

ثانيا : أصناف المداخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي

1. الأرباح الصناعية أو التجارية و الحرفية

إن المداخل الخاضعة للضريبة، فئة الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية هي :²⁷

- تعتبر الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيين والناجمة عن ممارسة مهنة تجارية أو صناعية أو حرفية، وكذلك الأرباح المحققة من الأنشطة المنجمية أو الناتجة عنها.
- الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيين الذين :
 - يقومون بعمليات الوساطة من أجل شراء العقارات أو محلات تجارية أو بيعها أو يشترون باسمهم نفس الممتلكات لإعادة بيعها.
 - يستفيدون من وعد بالبيع من جانب واحد يتعلق بعقار، ويقومون بسعي منهم أثناء بيع العقار بالتجزئة أو التقسيم، بالتنازل عن الاستفادة من الوعد بالبيع إلى شاري كل جزء أو قسم.
 - يؤجرون مؤسسة تجارية أو صناعية بما فيها من أثاث أو عتاد لازم لاستغلالها سواء كان الإيجار يشمل على كل العناصر غير العادية للمحل التجاري أو الصناعي أو جزء منها أم لا .
 - يمارس نشاط الراسي عليه المناقصة وصاحب الامتياز ومستأجر الحقوق البلدية.
 - يحققون أرباحا من أنشطة تربية الدواجن والأرانب عندما تكتسي هذه الأنشطة طابعا صناعيا (عند الاقتضاء يحدد النشاط المتسم بطابع صناعي عن طريق التنظيم).
 - يحققون إيرادات من استغلال الملاحات أو البحيرات المالحة أو المالح.
 - المداخل المحققة من قبل التجار الصيادين، الربابنة الصيادين، مجهزي السفن ومستغلي قوارب الصيد.
 - يحققون مكاسب صافية بالرأسمال بمناسبة عملية تنازل لقاء عوض عن القيم المنقولة والحقوق الاجتماعية.²⁸

2. المداخل الفلاحية

- حسب المادة 35 من قانون الضرائب المباشرة تعتبر الإيرادات الفلاحية الإيرادات المحققة من الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي وتشكل كذلك إيرادات فلاحية الأرباح الناتجة عن أنشطة تربية الدواجن والنحل والمحار ، وبلح البحر، والأرانب واستغلال الفطريات في السرايب داخل باطن الأرض و لا تعتبر أنشطة تربية الدواجن والأرانب إيرادات فلاحية إلا إذا:
- كانت ممارسة من طرف مزارع في مزرعته.

- لا تكتسي طابعا صناعيا.

3. المداخل الإيجارية الناتجة عن تأجير العقارات

حسب المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة فإنه:²⁹

أ- تدرج في تحديد الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف المداخل الآتية من تأجير عقارات أو أجزاء عقارية مبنية ومن تأجير كل المحلات التجارية أو الصناعية غير المجهزة بعنادها إذا لم تكن مدرجة أرباح مؤسسة صناعية أو تجارية أو حرفية أو مستثمرة فلاحية أو مهنية غير تجارية، كما تدرج في تحديد الدخل الإجمالي الأرباح الناتجة عن العقود العقارية.

يتكون الأساس الضريبي المعتمد في العقود من القيمة الإيجارية المحددة استنادا إلى السوق المحلية أو حسب المقاييس المقررة عن طريق التنظيم.

ب- تدرج كذلك في صنف الربوع العقارية الإيرادات الناتجة عن إيجار الأملاك غير المبنية بمختلف أنواعها بما فيها الأراضي الفلاحية.

4. ربوع رؤوس الأموال المنقولة

أولا: مفهومها³⁰

نقصد بمداخل ربوع رؤوس الأموال المنقولة هي تلك المداخل أو الفوائد الإيرادات التي يتحصل عليها المكلف بالضريبة من خلال أرباح رؤوس الأموال المنقولة، كما يجب على كل مكلف بالضريبة المتحصل على هذه المداخل أن يصرح بها وأن يوضح في تصريحه أنواع هذه المداخل والتي تتكون من فئتين أساسيتين هما:

- ربوع الأسهم أو حصص الشركة والإيرادات المماثلة لها.³¹

- إيرادات وديون الودائع والكافلات.³²

5. الرواتب والأجور

تخضع الرواتب والأجور المدفوعة من قبل المستخدمين، لجدول الضريبة على الدخل الإجمالي المحسوبة شهريا، كذلك العلاوات المردودية والمكفاءات أو غيرها وكذا الاستدراكات الراتب التي تمنح لفترات غير شهرية بصفة اعتيادية من قبل المستخدمين 10%، المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون إضافة إلى نشاطهم الرئيسي كأجراء، نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو كأساتذة مساعدين بصفة مؤقتة، وكذا المكفاءات الناتجة عن كل نشاط ظرفي ذي طابع فكري 15%، كما تخضع أجور الموظفين التقنيين والمؤطرين ذوي الجنسية الأجنبية المشغلين من طرف المؤسسات الأجنبية العاملة في الجزائر لجدول الضريبة على الدخل الإجمالي المحسوبة شهريا.³³

المطلب الثاني: الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

أولا: مفهومها ومجال تطبيقها

1. مفهومها³⁴

إن إحداث الضريبة على أرباح الشركات يستجيب للانشغالات المتعلقة بوضع نظام جبائي خاص بالشركات يكون مميزا عن النظام المتعلق بالأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح الشركات جاءت لإلغاء ازدواجية النظام الجبائي الجزائري عن طريق إدماج المؤسسات الجزائرية والمؤسسات الأجنبية في مجال تطبيقها وهذا شيء إيجابي يزيح الكثير من الغموض والتعقيد وفيه احترام وتكريم لمبدأ شمولية القواعد الجبائية.

وتعتبر هذه الضريبة النوع الثاني من الضرائب المباشرة التي جاء بها التشريع الجبائي لسنة 1992، حيث تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة على أنه "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136. وتسمى هذه الضريبة على أرباح الشركات."

تتميز هذه الضريبة بعدة خصائص يمكن إيجازها فيما يلي :

- أنها ضريبة وحيدة: لأنها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين.
- ضريبة عامة: لكونها تفرض على مجمل الأرباح دون تمييز لطبيعتها.
- ضريبة سنوية: إذ أن وعائها يتضمن ربح سنة واحدة مقفلة.
- ضريبة نسبية: لأن الربح الضريبي يخضع لمعدل واحد وليس إلى جدول تصاعدي.
- ضريبة تعتمد على التصريح الإلزامي للمكلف من خلال إرسال ميزانية الجبائية لمفتش الضرائب قبل 30 أبريل من كل سنة لتحقيق أرباح ، وتستحق هذه الضريبة على الأرباح المحققة في الجزائر والمتمثلة على الخصوص في:

- ♣ الأرباح المحققة في شكل شركات والعائدات من الممارسة العادية لنشاط ذو طابع صناعي أو تجاري أو فلاح.
- ♣ أرباح المؤسسات وأن كانت لا تملك إقامة أو ممثلين معينين إلا أنها تمارس نشاطا من العمليات التجارية.

2. مجال تطبيقها

تنص المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه تخضع للضريبة على أرباح الشركات كل من:

- الشركات مهما كان شكلها وغرضها مثل شركات المسؤولية المحدودة باستثناء:
- ♣ شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم التجاري، إلا إذا اختارت هذا الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات. وفي هذه حالة، يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151، ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.
- ♣ الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة الأسهم، باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات. وفي هذه حالة، يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151، ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.

- ♣ هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل.
- ♣ الشركات والتعاونيات الخاضعة للضريبة الجزائية الوحيدة.³⁵
- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.
- كما تخضع لهذه الضريبة:
- الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12.
- الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها بالاستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138.
- ثانياً: الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات³⁶
- تستحق الضريبة سنوياً على الأرباح المحققة خلال سنة المنصرمة أو أثناء مدة 12 شهراً التي استعملت النتائج المحققة فيها لإعداد آخر حصيلة عندما لا تتزامن هذه المدة مع السنة المدنية.
- إذا امتدت السنة المالية المحتملة في السنة المنصرمة إلى أكثر من شهر تدفع الضريبة المستحقة حسب النتائج المحققة في تلك السنة المالية في حالة عدم أية حصيلة خلال سنة ما، تؤسس الضريبة المستحقة بصدد السنة المالية على الأرباح المحققة في الفترة المنصرمة ابتداء من نهاية آخر فترة فرضت فيها الضريبة أو من بداية العمليات بالنسبة للمؤسسات الحديثة إلى غاية 31 ديسمبر من السنة المعتبرة ثم تخفض فيها بعد هذه الأرباح من نتائج الحصيلة التي تضمنتها عندما يتم إعداد حواصل متتالية في ظرف سنة واحدة، تجمع نتائج هذه الحواصل لتحديد وعاء الضريبة المستحقة بصدد السنة المالية وتخضع للإمكانات المتاحة أمام المؤسسات لاختتام سنواتهم المالية في تاريخ آخر 31 ديسمبر ، لأحكام القرار الصادر من وزارة المالية بتاريخ 23 جوان 1975 المتعلق بكيفيات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة .
- وفقاً للمادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن الربح الخاضع للضريبة هو عبارة عن ذلك الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات تحت أي طبيعة كانت، والتي أنجزتها كل المؤسسات، الوحدات أو الاستغلالات الخاضعة لنفس المؤسسات خاصة تلك التي تخص التنازل عن أحد عناصر سواء في بداية أو نهاية الاستغلال.
- مع مراعاة أحكام المادتين 172 و 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وما يليها فإنه:
- يدخل في حساب الربح الصافي كل التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول سواء كان التنازل أثناء الاستغلال أو في نهايته ويتم تشكيل الربح الصافي من الفروق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها، قاعدة الضريبة.
- وتحسم الضريبة من الزيادات المالية، وتضاف عند الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة وتجدر الإشارة إلى أن كل الأصول الصافية هي عبارة عن الفائض في قيم الأصول من بين جملة الخصوم المتكونة من ديون الغير والإستهلاكات المالية والأرصدة المثبتة.
- الحرفيون التقليديون.

- الشركات السياحية التي وضعت من طرف مؤسسات جزائرية باستثناء وكالات السفر والشركات المختلفة العاملة في قطاع السياحي.

فالربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي أي الإيرادات مطروح منها المصاريف عندما تقوم المؤسسة بالتنازل عن عقار في اهتلاكه تقوم بطرح الاهتلاك من ثمن الشراء والقيمة المحاسبية تطرح من ثمن البيع والفائض يضاف إلى ربح وبالتالي يخضع للضريبة.

كما يخضع للضريبة فوائض القيم الناجمة عن التنازل عن الأملاك التي هي جزء من الأصول الثابتة إذا تعلق الأمر بفوائض قيم قصيرة المدى يحسب مبلغها 70% من الربح الخاضع للضريبة أما إذا تعلق الأمر بفوائض قيم طويلة المدى يحسب مبلغها 35% من الربح الخاضع للضريبة، كذلك شركات الأسهم التي يقصد من ورائها تملك المستغل حصة من رأسمال الشركة.

المطلب الثالث: الرسم على القيمة المضافة (TVA)

أولاً: مفهومها ومجال تطبيقها

1. مفهومها³⁷

إن الإصلاح الضريبي فيما يخص الرسوم على رقم الأعمال، يترجم من خلال قانون المالية لسنة 1991 الذي يحل الرسم على القيمة المضافة (TVA) خلفاً للرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (T.U.G.P)، والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (T.U.G.P/S).

يتميز الرسم على القيمة المضافة بالميزات التالية:

- يشكل ضريبة على الإنفاق (الاستهلاك) يتحملها المستهلك النهائي.
- يعتبر ضريبة بسيطة، نظراً لقلّة المعدلات المستعملة.
- يعد ضريبة قيمية (AD-VALOREM)، لكونها تحسب بتطبيق معدل نسبي على قيمة المنتج أو الخدمة.
- يمثل ضريبة عامة على المنتجات والخدمات، لأنها تمس كل المراحل التي تمر بها السلعة أو الخدمة إلى غاية وصولها للمستهلك النهائي.
- يسمح بضمان عدالة ضريبة أكبر للمستهلك النهائي فيما يخص المنتجات المنجزة في الوطن (محلياً) ومثيلتها المستوردة، لأن وعائها لا يتكون في كل مرحلة من قيمة السلعة بكاملها، وإنما بالقيمة المضافة، أي بمقدار مساهمة المشروع في العملية الإنتاجية.
- تسدد بطريقة مجزأة في كل مرحلة، نظراً لأن الخاضعين لها، يدفعون الرسوم المطابقة بعد خصم الرسوم القابلة للحسم منها المبنية في فواتير المشتريات أو الخدمات.
- وفي هذا الإطار لقد اعتبرت الضريبة على القيمة المضافة أداة من أدوات التكامل الاقتصادي لدول السوق الأوروبية المشتركة.

وتسمح هذه الطريقة ب :

- إمداد إيرادي منتظم لخزينة الدولة.

- تخفيض العبء الضريبي المحمل على المنتج الأخير، وذلك بتوزيع أخطار الإفلاس (في حالة الرسم المستحق على المبيعات يفوق بكثير الرسم المدفوع عن الشراء) على مختلف مراحل الدورة الاقتصادية.
- تحفيز المكلفين على الفوترة للاستفادة من الحسم، ومن ثم تعد وسيلة لمكافحة التهرب الضريبي.

2. مجال تطبيقها

تنص المادة الأولى من قانون الرسوم على رقم الأعمال أنه:

تخضع للرسم على القيمة المضافة:

- 1- عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسم الخاصة، التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا، ويتم إنجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية.
- و يطبق هذا الرسم، أيا كان:

- الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في إنجاز الأعمال الخاضعة للضريبة أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى.
- شكل أو طبيعة تدخل هؤلاء الأشخاص.

2- عمليات الاستيراد.

ثانيا: العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة

أ- العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا:

تنص المادة الثانية من قانون الرسوم على رقم الأعمال أنه:

تخضع وجوبا للرسم على القيمة المضافة :

1. المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون، كما جاء تعريفهم في المادة 4، حيث يقصد بالمنتج:

- الشخص الطبيعي أو المعنوي

2. الأشغال العقارية.

3. المبيعات والتسليمات على الحال الأصلي، من المنتجات أو البضائع الخاضعة للضريبة والمستوردة والمنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين.

4. المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة، كما جاء تعريفهم في المادة 5.

5. التسليمات لأنفسهم:

- لعمليات تثبيت القيم المنقولة التي يقوم بها الخاضعون للرسم.

- الأملاك غير تلك المثبتة التي يقوم بها الخاضعون للرسم، لأنفسهم، لتلبية حاجياتهم الخاصة أو حاجيات مستثمراتهم بموجب المختلفة، على ألا تستعمل هذه الأملاك لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو تكون معفاة طبقا للمادة 9.

6. عمليات الإيجار أو أداء الخدمات وأشغال الخدمات والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية.

7. أ- بيوع عقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك باسمهم، وذلك بصفة اعتيادية أو عرضية ، قصد إعادة بيعها.
- ب- العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع الأملاك المشار إليها الفقرة السابقة.
- ج- عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء وبيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية، وفقا للشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به.
- د- عمليات بناء العمارات ذات الاستعمال السكني أو المخصصة للإيواء النشاط المهني الصناعي أو التجاري وبيعها إذا كانت منجزة في إطار نشاط الترقية العقارية، كما هو محدد في التشريع المعمول به.
8. المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات، والمكونة كلياً أو جزئياً من البلاتين أو الذهب أو الفضة من أحجار كريمة طبيعية أو الأشياء المقيمة تحت الرقمين 71-01 و 71-02، التعريفية الجمركية، وكذا التحف المهنية الأصلية، والأدوات العتيقة والأشياء المشمولة في المجموعات المقيمة تحت الرقمين 99-06 و 99-07 من التعريفية الجمركية.
9. العمليات المحققة في إطار ممارسة المهنة الحرة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون والشركات، باستثناء العمليات ذات الطابع الطبي، وشبه الطبي والبيطري.
- غير أنه تبقى خاضعة للرسم على القيمة المضافة الخدمات المتعلقة بالإيواء و الإطعام التي تقدمها المؤسسات العلاجية من غير تلك الخاضعة للصحة العمومية.
10. الحفلات الفنية والألعاب والتسلية بمختلف أنواعها التي ينظمها أي من الأشخاص، ولو تصرف تحت ستار الجمعيات الخاضعة للتشريع الجاري به العمل.
11. خدمات الهاتف والتلكس التي تؤديها إدارة البريد والمواصلات.
12. عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى ونشاطات التجارة المتعددة وكذا تجارة التجزئة باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للنظام الجزافي.
- يقصد بالتجارة المتعددة عمليات الشراء وإعادة البيع المحققة وفق شروط البيع بالتجزئة والتي تتوفر على الشروط الآتية:
- يجب أن تتعلق مواد المعروضة للبيع بأربعة أصناف على الأقل من التجارة المتعددة، وهذا مهما كان عدد المواد المعروضة للبيع.
 - يجب أن يكون المحل مهيباً بطريقة تسمح بالخدمة الذاتية.
13. العمليات التي تتجزأ البنوك وشركات التأمين.
- ب- العمليات الخاضعة للضريبة إختيارياً:
- تنص المادة الثالثة من قانون الرسوم على رقم الأعمال أنه:
- يجوز للأشخاص أو الاعتباريين الذي يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم، أن يختاروا بناء على تصريح منهم لاكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة على أن يزودوا بسلع وخدمات:

- للتصدير.
 - للشركات البترولية.
 - للمكلفين بالرسم الآخرين.
 - للمؤسسات تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاءات المنصوص عليه في المادة 42.
- يخضع المعنيون وجوبا للنظام الربح الحقيقي.
- يمكن طلب الاختيار في أي وقت من السنة ويجب أن ينهي الاختيار إلى علم مفتشية الرسوم على الرقم الأعمال التي يتبع لها مكان فرض الضريبة، ويصبح نافذا اعتبارا من اليوم الأول من الشهر الذي يلي الشهر الذي يكتب فيه الاختيار.
- يمكن أن يشمل الاختيار كل العمليات أو جزءا منها، ما لم يحصل تنازل أو توقف عن النشاط يغطي الاختيار وجوبا فترة تنتهي في يوم 31 ديسمبر من السنة الثالثة التي تلي السنة التي بدأ فيها سريان الاختيار.
- ويحدد الاختيار ضمنا ما لم يحمل نقض صريح، يقدم في ظرف ثلاثة أشهر قبل انقضاء كل فترة.
- المطلب الرابع: الرسم على النشاط المهني والضريبة الجزافية الوحيدة
- أولا: الرسم على النشاط المهني³⁸
- يعتبر الرسم على النشاط المهني ضريبة من الضرائب المباشرة التي تفرض على رقم الأعمال المحقق في الجزائر.
- أنشئ هذا الرسم بموجب قانون المالية لسنة 1996، وذلك بإدماج كل من "الرسم على النشاط الصناعي والتجاري" و "الرسم على النشاط غير التجاري" في رسم واحد سمي "الرسم على النشاط المهني"، أحكامه مذكورة في المواد من 217 إلى 228 من قانون "الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".
- يطبق هذا الرسم على:
1. الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يمارسون نشاطا يحقق أرباحا صناعية تجارية خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي أو أرباحا خاضعة للضريبة على أرباح الشركات .
 2. الأشخاص الطبيعيين الذين يخضعون للضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح غير التجارية (مثل أصحاب المهن الحرة).
- ثانيا: الضريبة الجزافية الوحيدة
- تم استحداث الضريبة الجزافية الوحيدة بموجب أحكام المادة الثانية من [قانون المالية لسنة 2007 الصادر بتاريخ 26 ديسمبر 2006](#) تحت رقم 24/06. نصت هذه المادة على استحداث الباب الثاني ضمن الجزء الثاني من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عنوانه "الضريبة الجزافية الوحيدة"، يتضمن المواد من 282 مكرر إلى 282 مكرر 06.
- تحل الضريبة الجزافية الوحيدة محل الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، وتغطي زيادة على ذلك الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني.

تطبق هذه الضريبة على الأشخاص الطبيعيين أو معنويين، شركة أو تعاونية، تمارسون نشاطا صناعيا أو تجاريا أو مهنة غير تجارية، بحيث لا يتجاوز رقم أعمالكم السنوي ثلاثين مليون دينار، كما يخضع للضريبة الجزافية الوحيدة المستثمرون الذين يمارسون أنشطة أو ينجزون مشاريع والمؤهلون للاستفادة من " الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو " الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو الصندوق الوطني لتأمين على البطالة.

الخلاصة :

إن بناء أي نظام ضريبي يرتكز على الهدف والوسيلة التي وضع من أجل تحقيقها، حيث أن مقومات أي نظام هي النصوص القانونية والتشريعية للضرائب والرسوم التي تشكل هذا النظام، حيث أنها تقوم على تنويع وعائها الضريبي من أجل أن تتفادى كل أنواع المعوقات سواء كان التهرب الضريبي أو الازدواج الضريبي، وكذا أن لا تحمل الأشخاص والشركات عبء ضريبي إضافي، كما تتفادى أيضا بما يسمى الضغط الضريبي.

إن الضرائب لها أثر على الجانب الاقتصادي أو السياسي أو الاجتماعي للدولة، لهذا تسعى هذه الأخيرة من أجل تحقيق أهدافها، تصميم نظام ضريبي يتوافق مع سياستها الاجتماعية والاقتصادية. إن الأزمات التي مرت بها الجزائر أجبرتها كل مرة على إعادة إصلاح المنظومة الجبائية، فمنذ سنة 1991 التي تم فيها إدخال ضريبة على الأرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة والضريبة على الدخل الإجمالي، نجد كذلك استحداث الرسم على النشاط المهني سنة 1996، وكذا الضريبة الجزافية الوحيدة التي تم استحداثها سنة 2007.

إن كل هذه الإصلاحات هدفها هو تحصيل الجباية العادية بطرق فنية مقبولة عموما، من أجل تفادي أي اضطرابات للدولة، سواء كان على المستوى الاجتماعي أو الاقتصادي أو حتى على مستوى السياسي. الهوامش والاحالات

¹ سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، النظم الضريبية (مدخل تحليلي وتطبيقي)، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، دون سنة نشر، ص 13.

² يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 19.

³ سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية (مدخل تحليلي مقارنة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003-2004، ص 16.

* الدكتور حامد دراز: أستاذ المالية العامة بجامعة الإسكندرية.

⁴ سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، مرجع سابق، ص 14.

⁵ سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، مرجع سابق، ص 14.

⁶ وكواك عبد السلام، "فعالية النظام الضريبي في الجزائر (دراسة حالة بقباضة قمار ولاية الوادي)"، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2012، ص 5.

⁷ المرسي السيد حجازي، محمد عمر حماد أبو دوح، النظم الضريبية، أليكس لتكنولوجيا المعلومات، الإسكندرية، دون سنة نشر، ص 11.

⁸ وكواك عبد السلام، المرجع السابق.

⁹ نفس المرجع السابق.

- ¹⁰ حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002-2003، ص 121.
- ¹¹ عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية (دراسة تحليلية تقييمية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005، ص 141.
- ¹² محمود جمام، "النظام الضريبي وأثاره على التنمية الاقتصادية"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة قسنطينة، 2010، ص 29.
- * قبل الإصلاح الضريبي لسنة 1991، كانت هناك مصلحة للضرائب المباشرة و مصلحة للضرائب غير المباشرة، وبعد هذه السنة تم دمج المصلحتين في مصلحة واحدة.
- ¹³ عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 142.
- ¹⁴ Nicholas Kaldor: اقتصادي بريطاني .
- ¹⁵ Maurice Allais: اقتصادي فرنسي حاصل على جائزة نوبل في العلوم الاقتصادية عام 1988.
- ¹⁶ عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 165.
- * V.Tanzi: خبير اقتصادي في مجال الإصلاح الاقتصادي، شغل عدة مهام في صندوق النقد الدولي من عام 1974-1994.
- ¹⁷ عماري ميلودي، "أثر الإصلاحات الاقتصادية على فعالية النظام الضريبي في الجزائر خلال الفترة 1992-2010"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، الجزائر، 2014، ص 70.
- ¹⁸ مرجع السابق.
- ¹⁹ واكراك عبد السلام، مرجع سابق، ص 31.
- ²⁰ عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 166.
- ²¹ عماري ميلودي، مرجع سابق، ص 71.
- ²² واكراك عبد السلام، مرجع سابق، ص 31.
- ²³ عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 167.
- ²⁴ المرجع السابق.
- ²⁵ عماري ميلودي، مرجع سابق، ص 72.
- * حمدي أحمد العناني أستاذ الاقتصاد، بكلية التجارة، جامعة حلوان. أنظر العناني حمدي أحمد، اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق، الدار المصرية اللبنانية، الجزء الأول، القاهرة، 1992.
- ²⁶ بن اعمارة منصور، الضرائب على الدخل الإجمالي، دار هوم، الجزائر، 2010، ص ص: 55-56.
- ²⁷ المرجع السابق، ص 79.
- ²⁸ المادة 9-12، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2015، ص 19.
- ²⁹ المرجع السابق، ص 111.
- ³⁰ المرجع السابق، ص 117.
- ³¹ أنظر المادة 45 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2015.
- ³² أنظر المادة 55 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2015.
- ³³ النظام الجبائي الجزائري، المديرية العامة للضرائب، 2015، ص 4.
- ³⁴ بن اعمارة منصور، الضرائب على أرباح الشركات، دار هوم، الجزائر، 2010، ص ص: 15-16.
- ³⁵ المادة 136 - د، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 58.
- ³⁶ بن اعمارة منصور، الضرائب على أرباح الشركات، مرجع سابق، ص ص: 18-19.
- ³⁷ حميد بوزيدة، جبائية المؤسسات (دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، الرسم على القيمة المضافة: دراسة نظرية وتطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 86.
- ³⁸ تم الولوج إليه يوم 2016/01/17 على <http://cte.univ-setif.dz/coursenligne/fiscalite14062012/coursTAP.html>