



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: علوم مالية ومحاسبية
التخصص: محاسبة

أثر الضغط الضريبي على نمو واستمرارية
المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة

تحت إشراف :
د/ صالح حميداتو

من إعداد الطالب:
بلقاسم علالي

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة	الصفة
د.عمار مصطفىاوي.....	أستاذ محاضر صنف ب	رئيسا
د.صالح حميداتو.....	أستاذ محاضر صنف ب	مشرفا ومقررا
د.بلقاسم بن خليفة.....	أستاذ محاضر صنف أ	مناقشا

الموسم الجامعي: 2017/2018

الإهداء

* اللهم أنفعنا بما علمتنا وعلمنا بما ينفعنا وزدنا علما *

الحمد لله الذي أنار لنا طريق العلم ووقفنا لإتمام عملنا هذا.

أهدى ثمرة جهدي هذا إلى أعز ما نملك في الوجود .

إلى من قال فيهما الله عز وجل : " ولا تقل لهما أف ولا تنهرهما وقل لهما قولا كريما "

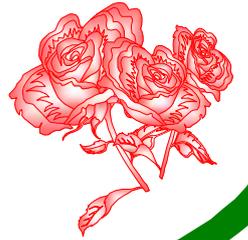
إلى الوالدة الكريمة حفظها الله ورعاها وأطال في عمرها و إلى روح أبي الطاهرة والى عائلة أخي رشيد
وخاصة بناته درين و هبة الرحمان والى وسيم و مریم و إلى إبني الغالي محمد الطاهر وابنتي روديبة مباركة
و إلى أختي العزيزة والزوجة الغالية وكذا عمال مديرية التجارة بالوادي وإلى كل من شاركنا الدرب

وتقاسم معنا صفوف العلم

إلى كل الأهل والأقارب والأصدقاء من قريب أو بعيد

إلى كل من لم تسعهم هذه الصفحة.

بإقسام علالی
بإقسام علالی



سُبْحَانَكَ يَا رَبِّ الْعَالَمِينَ

أول وقبل كل شيء نتقدم بالشكر لله الذي لا يحمد على النعم سواه
الذي شرفنا بنعمة العلم وأمرنا ووقفنا إليه فعلمنا ما لم نعلم
الله تبارك وتعالى.

الفاضل حميداتو صالح الذي أمدنا

بيد العون و لم يبخل علينا بتوجيهه و نصائحه
عبد الكريم بن موسى.

كما لا أنسى زملائي الأعزاء في الدراسة , وأخص بالذكر عبد المالك مصباحي و عبد

الصدد مصباحي و يوسف مصباحي و بشير محده و عبد الله هزلة و محمد عوني و زملائي في

العمل بمدرية و إلى الأساتذة عمار مصطفىاوي وبن خليفة بلقاسم و عبد الحق بوقفه و إلى كل

أساتذة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير وكل من علمنا حرفا في مشوار الدراسة

و كل من ساهم في إنجاز هذا العمل من بعيد أو قريب.

فإن وفقنا فمن الله وإن أخطأنا فمن الشيطان ومنا.



ملخص الدراسة :

تهدف هذه الدراسة إلى تناول النظام الضريبي في الجزائر وتوضيح أهم الضرائب المطبقة بغية دراسة الضغط الضريبي في الجزائر ومدى تأثيره على نمو واستمرارية المؤسسات الاقتصادية و لأجل ذلك أتبع الطالب المنهج الوصفي التحليلي للدراسة ومنهج دراسة الحالة محاولا قياس الضغط الضريبي الإجمالي و الضغط الضريبي الفردي توصل الطالب إلى أن النظام الضريبي الجزائري معقد من حيث الالتزامات الجبائية و يتميز بضغط ضريبي عالي مما يؤثر سلبا على نمو واستمرارية المؤسسات الاقتصادية ويشجعها على ظاهرة الغش و التهرب الضريبي.

Résumé de l'étude :

Cette étude a pour objet le système contributif (de contribution) en Algérie l'explication des importants impôts appliqués pour étudier la pression fiscale en Algérie et son influence sur le développement et la continuité des entreprises économiques . Pour ce ci l'étudiant a poursuivre la méthode descriptive analytique et la méthode de l'étude de cas pour mesurer la pression total et la pression individuel des impôts . Alors l'étudiant est arrivé a conclure que le système fiscal Algérien est compliqué du cote des engagements fiscales et se caractérisé par une haute pression fiscale ce qui a fait un impact négatif sur le développement et la continuité des entreprises économiques et encourage la tricherie et la fuite des impôts .

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
24	جدول حساب الضريبة على الدخل الإجمالي	الجدول رقم (01)
34	جدول توزيع الرسم على النشاط المهني	الجدول رقم (02)
41	توزيع ناتج الضريبة الجزافية الوحيدة	الجدول رقم (03)
42	يلخص التسديد الجزئي للضريبة الجزافية الوحيدة	الجدول رقم (04)
47	توزيع حصيلة الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للعمليات المحققة في الداخل	الجدول رقم (05)
75	جدول يمثل الضغط الضريبي الإجمالي	الجدول رقم (06)
78	يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة الإنتاجية الأولى	الجدول رقم (07)
79	يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة الإنتاجية الثانية	الجدول رقم (08)
81	يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة الإنتاجية الثالثة	الجدول رقم (09)
82	يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة الإنتاجية الرابعة	الجدول رقم (10)
83	يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة الإنتاجية الخامسة	الجدول رقم (11)
85	يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة التجارية الأولى	الجدول رقم (12)
86	يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة التجارية الثانية	الجدول رقم (13)
87	يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة التجارية الثالثة	الجدول رقم (14)
88	يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة التجارية الرابعة	الجدول رقم (15)
89	يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة التجارية الخامسة	الجدول رقم (16)
91	يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة الخدمائية الأولى	الجدول رقم (17)
92	يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة الخدمائية الثانية	الجدول رقم (18)
93	يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة الخدمائية الثالثة	الجدول رقم (19)
94	يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة الخدمائية الرابعة	الجدول رقم (20)
95	يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة الخدمائية الخامسة	الجدول رقم (21)

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
58	منحنى لافر يمثل العلاقة بين الإيراد الضريبي و سعر الضريب	الشكل رقم (1)
75	الضغط الضريبي الإجمالي	الشكل رقم (2)
79	يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة الإنتاجية الأولى	الشكل رقم (3)
80	يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة الإنتاجية الثانية	الشكل رقم (4)
81	يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة الإنتاجية الثالثة	الشكل رقم (5)
82	يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة الإنتاجية الرابعة	الشكل رقم (6)
83	يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة الإنتاجية الخامسة	الشكل رقم (7)
86	يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة التجارية الأولى	الشكل رقم (8)
87	يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة التجارية الثانية	الشكل رقم (9)
87	يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة التجارية الثالثة	الشكل رقم (10)
89	يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة التجارية الرابعة	الشكل رقم (11)
90	يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة التجارية الخامسة	الشكل رقم (12)
92	يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة الخدمائية الأولى	الشكل رقم (13)
93	يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة الخدمائية الثانية	الشكل رقم (14)
94	يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة الخدمائية الثالثة	الشكل رقم (15)
95	: يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة الخدمائية الرابعة	الشكل رقم (16)
95	يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة الخدمائية الخامسة	الشكل رقم (17)

فهرس المحتويات

الصفحة

العنوان

الإهداء

شكر و عرفان

الملخص

فهرس الجداول

فهرس الأشكال

فهرس المحتويات

المقدمة

أ- هـ

الفصل الأول : النظام الضريبي الجزائري و أهم الضرائب المطبقة فيه

8	المبحث الأول : مفاهيم أساسية حول الضريبة
8	المطلب الأول : تعريف الضريبة و خصائصها
10	المطلب الثاني : التنظيم الفني للضريبة
16	المبحث الثاني : النظام الضريبي
16	المطلب الأول : مفهوم النظام الضريبي
17	المطلب الثاني : الضرائب على الدخل.
33	المطلب الثالث:الضرائب على رقم الأعمال

الفصل الثاني : العبء الضريبي

53	المبحث الأول : مفاهيم أساسية حول العبء الضريبي
53	المطلب الأول : مفهوم العبء الضريبي وأنواعه
55	المطلب الثاني : أنواع الضغط الضريبي وطرق قياسه
59	المطلب الثالث : نقل عبء الضريبة
64	المبحث الثاني : العبء الضريبي و المفاهيم المشابهة له
64	المطلب الأول : الطاقة الضريبية
65	المطلب الثاني : الجهد الضريبي
66	المطلب الثالث : حدود الضغط الضريبي
68	المبحث الثالث : تحديد العبء الضريبي
68	المطلب الأول : عوامل تحديد العبء الضريبي

فهرس المحتويات

69 المطلب الثاني : أهداف دراسة النظرية العامة للضغط الضريبي

70 المطلب الثالث : أثر العبء الضريبي على الأنشطة الاقتصادية

الفصل الثالث : دراسة الحالة

75 المبحث الأول : دراسة الحالة الضغط الضريبي الإجمالي

78 المبحث الثاني : دراسة الحالة الضغط الضريبي الفردي

98 الخاتمة

100 قائمة المراجع

فهرس الجداول

فهرس الأشكال

فهرس المحتويات

المقدمة العامة

المقدمة

تعد الضرائب بمختلف أشكالها من أدوات السياسة الاقتصادية الرئيسية التي يمكن لصانع القرار الاقتصادي استخدامها لتحقيق أهداف معينة إذ يمكن استخدامها مصدر من مصادر تمويل الإنفاق العام كما تلعب دور أساسيا في إعادة توزيع الدخل و الثروة بين أفراد المجتمع بما يحقق العدالة في التوزيع الضريبي لقد حظي النظام الضريبي في الجزائر بعناية خاصة في السنوات الأخيرة , في سياق اهتمام الدولة بتعجيل خطى نموها الاقتصادي في ظروف مستقرة ويعتبر الضغط الضريبي مؤشر للتقدير الكلي للضرائب على مستوى الاقتصاد الوطني ويعد من أهم المؤشرات الكمية المستخدمة لتقييم النظم الضريبية. ونظرا لتبني الجزائر لاقتصاد السوق فقد أصبحت المؤسسة الاقتصادية الأساس الذي يبنى عليه الاقتصاد الوطني , إذ تعتبر هذه الأخيرة الأكثر تحملا للضغط الضريبي نظرا للتكلفة التي تتحملها.

وعلى ضوء ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية :

ما المقصود بالضغط الضريبي و كيف يؤثر على نمو و استمرارية المؤسسات الاقتصادية ؟

وللإجابة على الإشكالية الرئيسية يمكننا طرح الأسئلة الفرعية التالية

- ✓ هل الضغط الضريبي في الجزائر منخفض أم مرتفع ؟
- ✓ هل يتميز الضغط الضريبي الجزائري بسهولة قياسه؟
- ✓ هل واقع الضغط الضريبي في الجزائر محفز أو معيق لاستثمار ؟

وللإجابة على الإشكالية الرئيسية و الأسئلة الفرعية يمكننا وضع الفرضيات التالية :

- ✓ الضغط الضريبي مرتفع في الجزائر .
- ✓ يتميز الضغط الضريبي في الجزائر بصعوبة قياسه.
- ✓ الضغط الضريبي في الجزائر معيق للاستثمار .

أهداف البحث : يهدف هذا البحث إلى :

- ✓ الإجابة عن الإشكالية المطروحة و الإشكاليات الفرعية .



- ✓ أبرز أثر الضغط الضريبي على أداء و استمرارية المؤسسة الاقتصادية .
- ✓ إثراء مكتبة الجامعة في هذا الموضوع الذي يعاني من الندرة في الدراسات التي تناولناها .

أهمية البحث :

تكمن أهمية الدراسة في محاولة تحديد مفهوم الضغط الضريبي ومدى تأثيره على استمرارية ونمو المؤسسة الاقتصادية وكذا الصعوبات وإشكاليات قياس الضغط الضريبي وتوضيح واقع الضغط الضريبي ومدى تأثيره على نمو و استمرارية المؤسسات الاقتصادية.

حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة في دراسة أثر الضغط الضريبي على نمو و استمرارية المؤسسات الاقتصادية خلال الفترة من سنة 1994 إلى سنة 2017 حيث تعتبر هاته الفترة كافية لدراسة واقع وأثر الضغط الضريبي على المؤسسة الاقتصادية في الجزائر حيث هذه المدة الطويلة شهدت عدة إصلاحات وتغيرات في النظام الضريبي الجزائري . كانت الدراسة خلال الفصل الأول من سنة 2018.

- تركزت الدراسة الميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي.

المنهج المتبع:

اعتمد الطالب في الإجابة عن إشكالية البحث على المنهج الوصفي التحليلي حيث من خلاله تم وصف الظاهرة ومعرفة قياسها ثم اتبع منهج دراسة الحالة لقياس الضغط الضريبي الإجمالي و الضغط الضريبي الفردي لعينة عشوائية من المؤسسات الاقتصادية في ولاية الوادي، تختلف أنشطتها الممارسة من إنتاجية إلى خدماتية ثم تجارية .

الدراسات السابقة:

1. دراسة علي عزوز ,الضغط الضريبي و أثره على النمو الاقتصادي ,دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 1994 الى 2004 , مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع نقود و مالية , جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف 2007 .



يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في قياس مستوى الضغط الضريبي في الجزائر خلال الفترة 1994 – 2004 مع إبراز تأثيراته المختلفة على معدلات النمو الاقتصادية المحققة, ويندرج تحت هذا الهدف الرئيسي الأهداف الجزئية التالية :

- ✓ محاولة الإلمام بالمفاهيم الأساسية المتعلقة بالضريبة المثلى
- ✓ إبراز مفهوم النمو الاقتصادي وطرق حسابه وأهم محدداته
- ✓ محاولة الوقوف على أهم الروابط الرئيسية الأساسية بين الضريبة والنمو الاقتصادي
- ✓ قياس بنية الضغط الضريبي واستخلاص أهم انعكاساته على الأداء الاقتصادي
- ✓ محاولة تحديد الطرق المثلى لتوجيه آليات الاقتطاع الضريبي في تحديد مسار النمو .
- ✓ محاولة الكشف عن حجم الاقتطاع الضريبي مقارنة بالنتائج المحلي الخام في الجزائر .

تستمد الدراسة أهميتها من أهمية الاقتطاع الضريبي في حد ذاته محل اهتمام كل فرد في المجتمع من أبسط عامل تقتطع منه ضريبة الدخل, إلى المؤسسات بمختلف أحجامها الملزمة بدفع اقتطاعات ضريبية وشبه ضريبية متعددة, إلى الحكومة التي هي بحاجة مستمرة للأموال , إلى البرلمان بمختلف أطرافه السياسية المعني بإصدار التشريعات و القوانين الجبائية.

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- ✓ ليس هناك إجماع لا من حيث التسمية ولا من طريقة قياس الضغط الضريبي, ذلك لكون أن عملية قياس الضغط الضريبي تثير ثلاث صعوبات منهجية, تتمثل في تحديد إجمالي المداخل الضريبية وكيفية اختيار المجمع الاقتصادي ثم تأويل النتيجة النهائية .
- ✓ تختلف الآثار والانعكاسات التي تنجم عن حجم الاقتطاعات الضريبية باختلاف البيئة الاقتصادية والاجتماعية واختلاف في بنية الهياكل الضريبية بين الدول .
- ✓ تمثل الضريبة أداة هامة لتعديل سلوك مختلف الأعوان الاقتصاديين نحو الاتجاه المرغوب فيه وهي بذلك تمثل أداة هامة يمكنها التأثير على النمو الاقتصادي .
- ✓ تتحدد علاقة الضغط الضريبي بالنمو الاقتصادي من خلال قدرة الاقتطاع الضريبي في التأثير على محددات النمو الاقتصادي .



2. دراسة بن علي عزوز , عبد الكريم قندوز , ورقة بحثية بعنوان مبدأ الضريبة تقتل الضريبة " بين ابن خلدون و لافر " ,المعهد الإسلامي للبحوث والتدريب , 2006/5/3 .

تطرق الباحثان لبعض الأفكار الاقتصادية التي تناولها ابن خلدون مركزين على اثر الضريبة على النشاط الاقتصادي
فنظرية ابن خلدون في المجال السياسي والاقتصادي والاجتماعي، يمكن أن تكون طريقاً للاستدلال بما على الطرق
المثلى للإصلاح السياسي والاقتصادي والاجتماعي الذي تسعى إليه الحكومات و الشعوب ، وخير دليل على
ذلك الإصلاح الضريبي في الولايات المتحدة الأمريكية لسنتي 1986/1982 .

3. دراسة سعيد محمود الطراونة , تقدير منحى لافر لضريبة الأرباح لعينة من الشركات الأردنية , مجلة دراسات
العلوم الادارية , المجلد 34 , العدد 2 , سنة 2007 .

ركزت هذه الدراسة على دراسة العلاقة بين معدل الضريبة والإيرادات الضريبية، وتحديد المعدل الأمثل للضريبة من
خلال منحى لافر.

✓ دراسة العلاقة بين معدلات الضرائب من ناحية، وإيرادات الضرائب من ناحية أخرى؛ وهذه الغاية سيتم
تقدير منحى لافر لعينة من الشركات الأردنية في كافة القطاعات.

✓ تقدير المعدل الأمثل للضريبة ومقارنته بالمعدلات الفعلية.

✓ أن المعدلات المثلى أعلى من المعدلات الفعلية لضريبة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية، مما
يشير إلى انخفاض معدلات الضريبة السائدة مقارنة بما يجب أن تكون عليه.

✓ أن المعدلات المثلى في القطاع الخدمي (التأمين والبنوك والشركات الخدمية) أعلى من مثيلتها في القطاع
الصناعي، ويستدل من هذا على أنه يمكن زيادة معدلات الضريبة في القطاع الخدمي مقارنة بالقطاع
الصناعي.

✓ كانت المعدلات الفعلية متساوية في قطاعات التأمين والخدمات والصناعة.

4. دراسة عمار ميلودي , أثر الإصلاحات الاقتصادية على فعالية النظام الضريبي في الجزائر خلال الفترة 1992
إلى 2010 , مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير , تخصص اقتصاد التنمية , جامعة لحاج لخضر باتنة , الموسم
الجامعي 2013-2014 .



تعرض الموازنة العامة في الجزائر إلى ضغوط كثيرة أهمها الزيادة المستمرة في النفقات العامة وتزايد التزامات الحكومة في توفير الخدمات الأساسية للمواطنين, فضلا عن ضعف حصيلة الإيرادات الضريبية بسبب عدم مرونة النظام الضريبي وانخفاض كفاءة الإدارة الضريبية وفعالية النظام الضريبي ككل.

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد أثر إصلاحات الاقتصادية على فعالية النظام الضريبي في الجزائر, كما تهدف أيضا إلى بحث سبل الحصول على مصدر داخلي مستقر لتوفير الموارد المالية التي تحتاج إليها الدولة الجزائرية لتمويل النفقات العامة، وما يتمثل في الضرائب لما تتمتع به من دور في تحقيق أهداف أخرى بجانب الحصيلة مثل العدالة و الاستقرار الاقتصادي أو التأثير على معدلات النمو الاقتصادي والمستوى المعيشي للمواطنين.

- ✓ تكمن فعالية الضريبة في تحقيق أقصى مردودية بأقل تكاليف ممكنة .
- ✓ ضرورة القيام بالإصلاح الضريبي تعود إلى ضرورة مواكبة التحولات الاقتصادية قصد إيجاد نظام ضريبي يتماشى والمستجدات ،ويساعد على الانتقال إلى اقتصاد السوق، ولهذا كان من أبرز أهداف الإصلاح هو القضاء على العوائق التي واجهت جهود التنمية.
- ✓ بديرية تطور الإيرادات الضريبية والضغط الضريبي يبدو جليا اتسام الإيرادات العامة بالطابع الضريبي .



الفصل الأول

النظام الضريبي الجزائري و أهم الضرائب

المطبقة فيه

تمهيد:

لكل دولة نظام ضريبي يعتمد عليه في تسيير الإيرادات الجبائية وضبط وتنظيم الأوعية الضريبية و يمكن القول أن النظام الضريبي عبارة على مجموعة من القواعد و التعليمات و الإجراءات المتعلقة بتحديد الوعاء الضريبي ومن خلال هذا الفصل سنحاول التعمق في ماهية النظام الضريبي في الجزائر وطبيعة الضرائب التي تطبق فيه حيث تناولناه في هذا الفصل من خلال المفاهيم و التعاريف التي تناولت الضريبة و خصائصها و كذا الوعاء الضريبي وماهيته كل هذا في المبحث الأول أما في المبحث الثاني فقد قمنا بعض النظام الضريبي في الجزائر من كل جوانبه وكانت دراستنا مقسمة كما يلي:

المبحث الأول: مفاهيم الأساسية حول الضريبة

المبحث الثاني: النظام الضريبي

الفصل الأول النظام الضريبي الجزائري و أهم الضرائب المطبقة فيه

المبحث الأول : مفاهيم أساسية حول الضريبة

في هذا المبحث سنحاول التطرق إلى أهم المفاهيم التي تناولت الضريبة بهدف التوصل إلى فهم أكثر لماهية الضريبة

المطلب الأول: تعريف الضريبة و خصائصها

تعتبر الضرائب من أهم إيرادات الدولة، حيث تعتمد عليها في تسيير إدارتها و تلبية حاجاتها، وفي ظل غياب تعريف تشريعي لها، فقد تناول موضوعها العديد من الكتاب و قدموا عدة تعاريف لها سنورد أشهرها إضافة إلى الخصائص التي تميز الضريبة عن غيرها من الإيرادات العامة للدولة.

أولا : تعريف الضريبة:

عرفت الضريبة على أنها " مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بما حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم، عن طريق السلطة، بتحويل الأموال لمحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد، نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية."¹

وتعرف كذلك الضريبة على أنها " قيمة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات المحلية، بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف و الأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة."²

كما تعرف الضريبة كذلك بأنها " اقتطاع مالي إلزامي ونهائي تحدده الدولة، ودون مقابل، بغرض تحقيق أهداف عامة."³

وتعرف الضريبة أيضا بأنها " اقتطاع سيادي عن طريق السلطات العامة لتحقيق أهداف عامة، وتوزيع عبئها حسب الطاقة الضريبية للمواطن."⁴

من خلال التعاريف السابق يمكننا تحديد خصائص الضريبة في أنها ذات شكل نقدي، تدفع بصفة اجبارية و نهائية، وهدفها تغطية الأعباء العامة للدولة.

¹ - Pierre BELTRAME, La Fiscalité en France, Hachette Livre, 6ème édition, 1998, p:12.

² - سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات حلبي الحقوقية، سوريا، 2003، ص:115.

³ - حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2007، ص:8.

⁴ - أعاد حمود القيسي، المالية العامة و التشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن، ط1، 2008، ص:124.

ثانيا : خصائص الضريبة:

1 الضريبة ذات شكل نقدي:

في النظم الاقتصادية القديمة كانت الضريبة تفرض و تحصل في صورة عينية تماشيا مع الطابع الاقتصادي السائد، أين كانت المعاملات تتم بصورة عينية. فكانت الضريبة عبارة عن اقتطاع جزء من المحصول يلتزم الأفراد بدفعه إلى الدولة مقابل خدماتها العامة و المتمثلة خصوصا في الحماية، أو إلزام المواطنين بالقيام بعمل معين (السخرة)¹. هذه الضريبة تتلائم مع الاقتصاديات العينية. وبظهور النقود واستعمالها في المبادلات الاقتصادية أصبحت الضريبة تجبي في طابعها الحالي أي نقودا. و أصبحت فريضة مالية بمعنى أنها اقتطاع مالي (نقدي) من ثروة أو دخل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين تماشيا مع الاقتصاديات الحديثة التي تستعمل النقود في كافة المعاملات الاقتصادية.

2 الطابع الإجباري للضريبة:

إن الضريبة شكل من أشكال إبراز سيادة الدولة، فهي توضع وتحصل عن طريق السلطة أو الإيجار² (أي إجبار المكلف بالضريبة من أداؤها بطرق إرادية). فالضريبة تفرض و تحصل عن طريق الجبر ويظهر جليا في حالة تقاعس المكلف عن الدفع حينها تستعمل الدولة سلطتها عن طريق أجهزة إجبارها لإلزام و إجبار المكلف عن الدفع مع تحميله عقوبات جراء حرمانه للخزينة من مداخيل نتيجة هذا التقاعس. وقد تصل هذه الإجراءات إلى ما يسمى بالتحصيل القسري للضريبة.

3 الضريبة تدفع بصفة نهائية:

بمعنى أن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية، أي أن الدولة لا تلتزم بردها لهم، ولا تقدم لهم خدمات خاصة مقابل دفعها.

4 الضريبة تدفع بدون مقابل:

لا يحصل دافع الضريبة على نفع خاص مقابل آداؤها، وإنما مساهمة منه كعضو في المجتمع، من خلال تحمله الأعباء و التكاليف العامة وفقا لمقدرته التكليفية، وإنما يستفيد من الخدمات العامة التي تقدمها الدولة بصفته مواطنا وليس دافعا للضريبة.

¹ - محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، 2008، ص: 146.

² - نفس المرجع، ص: 148.

5 تجبى لتحقيق النفع العام (تجبى لتغطية النفقات العامة):

إن تغطية النفقات العامة للدولة هو الهدف الرئيسي للضريبة، وهذا حسب النظرية الكلاسيكية التي حصرت دور الضريبة في تمويل الخزينة العامة ، بهدف توفير الموارد التي تحتاجها لمواجهة نفقاتها و أعبائها الموجهة لتحقيق النفع العام لكافة أفراد المجتمع.

المطلب الثاني: التنظيم الفني للضريبة:

المقصود بالتنظيم الفني للضريبة أن يضبط بالتحديد، المبلغ الذي سيدفعه المكلف من المادة الخاضعة للضريبة، هذه الأخيرة التي قد تكون في صورة ثروة أو دخل، غير أن ذلك غير كاف لتنفيذها فلا بد من التعرف على الأساليب المختلفة لتقدير قيمة الوعاء الضريبي، ومن ثم معرفة طريقة حساب الضريبة وتليها مرحلة تحصيل دين الضريبة.

فهو إذا مجموعة من القواعد والأنظمة والتعليمات والإجراءات المتعلقة بتحديد الوعاء الضريبي وأنواع الضرائب.

أولاً- تقدير الوعاء الضريبي

يتطلب تنفيذ الضريبة تحديد وعائها، وذلك من خلال معرفة الأساليب المختلفة لتقدير قيمة هذا الوعاء، وطرق تحديد مقدار الضريبة، وبعدها تأتي مرحلة تحصيل دين الضريبة.

1- مفهوم الوعاء الضريبي

ويقصد به تحديد مطرح الضريبة، فالمطرح الواجب تحديده هو الشيء أو المجال الخاضع للضريبة، سواء كان نشاطاً أو سلعة أو عملاً أو حيازة تكون مصدر للضريبة، ومنه فإن الضريبة تستمد من مصادرها بشكل مباشر أو غير مباشر.

كما يقصد بالوعاء الضريبي المنبع الذي تغترف الدولة منه مؤونتها بواسطة الضرائب، أو بعبارة أخرى ما يخضع للضريبة¹.

2- طرق تقدير الوعاء الضريبي

يتوقف حجم الحصيلة الضريبية على طريقة تحديد الوعاء الضريبي، أو تقدير قيمة الدخل الخاضع للضريبة، وهناك طريقتين لتقدير الوعاء الضريبي هما طريقة التقدير المباشر، وطريقة التقدير غير المباشر.

¹ - قاسم إبراهيم الحسيني، المحاسبة الضريبية، مؤسسة الرواق، الأردن، 2000، ص:25.

الفصل الأول النظام الضريبي الجزائري و أهم الضرائب المطبقة فيه

2-1 طريقة التقدير المباشر للوعاء الضريبي

تعتمد هذه الطريقة على أسلوبين هما:

2-1-1 التقدير بواسطة التصريح المقدم من قبل المكلف

تعتمد هذه الطريقة على التصريح المقدم من قبل المكلف بالضريبة، يتضمن هذا الأخير تحديد الوعاء الضريبي كما هو مثبت في الدفاتر و المستندات¹. ومن عيوب هذه الطريقة إمكانية لجوء المكلف للتقليل من قيمة المادة الخاضعة للضريبة المصرح به. وعليه أعطى المشرع الجبائي للإدارة الحق في مراقبة التصريحات المكتتبه للتأكد من صحتها.

2-1-2 التقدير بواسطة التصريح المقدم من قبل الغير

بموجب هذه الطريقة يلتزم شخص آخر، غير المكلف بالضريبة بتقديم التصريح إلى إدارة الضرائب مع ضرورة وجود علاقة قانونية تربط بين المكلف الحقيقي بالضريبة والشخص مقدم التصريح. ومثال ذلك صاحب العمل الذي يقدم تصريحاً إلى الإدارة الضريبية بالمبالغ المستحقة لديه للعاملين عنده والخاضعة للضريبة على الأجور والمرتبات.

2-2 طريقة التقدير غير المباشر للوعاء الضريبي

وفقاً لهذه الطريقة تقوم الإدارة الضريبية بتقدير المادة الخاضعة للضريبة معتمدة في ذلك على بعض المظاهر الخارجية الدالة على الوعاء الضريبي للمكلف، وتعتمد هذه الطريقة على أسلوبين هما:

2-2-1 تقدير الوعاء الضريبي من خلال المظاهر الخارجية

وفقاً لهذا الأسلوب تقدر المادة الخاضعة للضريبة بطريقة تقديرية استناداً إلى بعض المظاهر الخارجية، كالاستدلال بالقيمة الإيجارية التي يدفعها الشخص كإيجار للسكن، عدد العمال، عدد السيارات التي يمتلكها.

تتماز هذه الطريقة بالسهولة والبساطة في تحديد المال الخاضع للضريبة، و تساعد على الحد من التهرب الضريبي، لصعوبة إخفاء المظاهر الخارجية. ومن عيوبها ابتعادها عن العدالة لأنه قد تتغير الدخول دون أن يؤدي ذلك إلى

¹ - محمد طاقة، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة، الأردن، 2007، ص:108.

تغيير المظاهر الخارجية. نظرا لهذه العيوب ابتعدت معظم التشريعات الضريبية على الأخذ بهذا الأسلوب وان اتخذته كوسيلة لمراقبة التهرب من الضريبة من قبل أصحاب الدخول المرتفعة¹.

2-2-2 تقدير الوعاء الضريبي تقديرا جزافيا

تعتمد هذه الطريقة على التقدير الجزائي التقريبي على أساس بعض القرائن أو الأدلة القانونية التي تعتبر دالة عليه, إذ يفترض أن تكون هناك صلة أو ارتباط بين الوعاء الضريبي والأدلة, فمثلا تلجأ الإدارة الضريبية إلى تقدير دخل الطيب من خلال ساعات عمله.

يمتاز هذا الأسلوب بالسهولة والبساطة وعدم التعقيد وخاصة في الحالات التي يصعب فيها على المكلفين تقدير نتيجة أعمالهم.

أما عيوبها فهي الخلافات المستمرة التي قد تحدث بين المكلف والإدارة الضريبية, إذ تفرض الضريبة على دخل افتراضي لا يعبر بشكل دقيق على دخل المكلف الصحيح, لهذا تحاول التشريعات الضريبية الحديثة الابتعاد عن هذه الطريقة.

ثانيا - حساب الضريبة

ونعني بذلك النسبة المئوية أو المبلغ المحدد التي تفرضه التشريعات الضريبية على المادة الخاضعة للضريبة.

ويوجد عدة أنواع في حساب الضريبة:

1. الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية:

1-1 الضريبة التوزيعية:

هي تلك الضريبة التي يحدد فيها المبلغ الإجمالي الواجب تحصيله مقدما, ثم يوزع على المكلفين حسب المناطق الجغرافية, هذا النوع من الضرائب طبق في الماضي وفي فترات متفرقة من التاريخ, وكانت تطبقه السلطات الاستبدادية التي تبحث عن المال بأي شكل كان, أما في الوقت الحالي فقد تخلت عن هذا الأسلوب جميع الدول المتقدمة وحتى الدول النامية.

¹ - محمد حمو, اوسير منور, محاضرات في جباية المؤسسات, مكتبة الشركة الجزائرية بوداود, الجزائر, ط1, 2009, ص:38.

الفصل الأول

النظام الضريبي الجزائري و أهم الضرائب المطبقة فيه

1-2 الضريبة القياسية:

تسمى كذلك بالضريبة التحديدية, وهي تلك الضريبة التي يحدد المشرع معدلها دون أن يحدد حصيلتها الإجمالية بصورة قاطعة, تاركا أمر تحديدها للظروف الاقتصادية, ويتم تحديد الضريبة القياسية بفرض معدل معين يتناسب مع قيمة المادة الخاضعة للضريبة, أما في صورة نسبة مئوية على إجمالي وعاء الضريبة وإما في صورة مبلغ معين يتم تحصيله على كل عنصر من عناصر المادة الخاضعة للضريبة, وبذلك فإن المكلف بما يعلم مقدما مقدار الضريبة الواجب دفعها.

2. الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية:

1-2 الضريبة النسبية:

يقصد بها تلك الضريبة المحسوبة على أساس معدل ثابت مهما كان حجم المادة الخاضعة للضريبة, من أمثلتها الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني, الضريبة على أرباح الشركات... وغيرها.

2-2 الضريبة التصاعدية:

وهي تلك الضريبة التي تفرض بنسب تتزايد بتزايد قيمة الوعاء الضريبي, ففي ظل هذا الأسلوب تزداد نسبة الضريبة المستحقة كلما ازدادت قيمة المادة الخاضعة للضريبة.

ثالثا- تحصيل الضريبة

عندما تصل الضريبة إلى مرحلة التحصيل, فإنها تصل بذلك إلى آخر مرحلة وأهمها, وإن كافة المراحل السابقة كانت تمهد وتهدف إلى هذه المرحلة النهائية.

1- مفهوم التحصيل

تحصيل الضريبة هو مجموعة العمليات و الإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية المطبقة في هذا الإطار.

2- ضمانات التحصيل

منح القانون الضريبي للإدارة الضريبية سلطات واسعة حتى تضمن الدولة الحصول على مستحقاتها ومن أهم هذه الضمانات¹:

¹ - محمد عباس محرزى، اقتصاديات المالية العامة، ط3، مرجع سابق، ص: 261 (بتصرف).

الفصل الأول

النظام الضريبي الجزائري و أهم الضرائب المطبقة فيه

- ✓ المنازعة في مقدار الضريبة أو في صحتها لا يوقف دفعها, فالدفع ملزم أولاً ثم المعارضة بعد ذلك متى حان وقت استحقاقها (قاعدة الدفع ثم الاسترداد).
- ✓ يمنح القانون الضريبي دين الضريبة امتياز على كافة الديون الأخرى, حيث أن امتياز دين الضريبة يكفل له حق تتبع المال وفي أي يد كان, حيث يمكن لمصلحة الضرائب أن تستوفي دينها على الفرد من التركة التي ورثها أولاده سواء كانت لم توزع بعد أو تم توزيعها بالفعل.
- ✓ يمنح للموظفين على مستوى المصالح الضريبية حق الاطلاع على الوثائق والأوراق والدفاتر الموجودة لدى المكلف بالضريبة أو الغير من اجل تمكينهم من تحديد دين الضريبة, بل يجوز للنيابة العامة أن تطلعهم على ملفات أية دعوة مدنية أو جنائية تساعدهم في تحديد مبلغ الضريبة.
- ✓ يمكن لمصلحة الضرائب أن تقوم بالحجز الإداري عن أموال المكلف الذي يفشل أو يتأخر عن الوفاء بالضريبة في الأوقات المحددة.

3- طرق التحصيل:

يتم تحصيل الضريبة بعدة طرق أهمها¹:

3-1 طريقة التسديد المباشر

القاعدة العامة، هي أن يلتزم المكلف بالضريبة بدفعها إلى الإدارة (قباضة الضرائب) من تلقاء نفسه دون مطالبة الإدارة له بأدائها، في الأوقات المحددة، وهذه الطريق الأكثر انتشارا حيث تتم بناء على التصريح المقدم من قبل المكلف، أو بعد إتمام الحساب أو الربط النهائي للضريبة الذي تقوم به الإدارة الجبائية.

3-2 طريقة الأقساط المقدمة

جاءت هذه الطريقة في الدفع احتراماً ومطابقة لمبدأ الملائمة في دفع الضريبة، حيث يدفع المكلف بمقتضاها الضريبة المستحقة في شكل أقساط مقدمة خلال سنة تحقيق الدخل، تحسب هذه الأقساط على أساس الضريبة المستحقة للسنة (ن-1) أو (ن-2)، على أن تتم التسوية النهائية بعد حساب الضريبة النهائية المستحقة للسنة (ن).وعندها يتم حساب رصيد التصفية، والذي يساوي الفرق بين مبلغ الضريبة الحقيقي و مجموع الأقساط الموزعة .

¹ محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ط3، مرجع سابق، ص: 261 (بتصرف)

دعة. هذه الطريقة من شأنها ضمان استمرار تزويد الخزينة العمومية بالإيرادات الضريبية، كما تخفف من عبء الضريبة على المكلف من خلال تقسيمها إلى أقساط مسبقة.

3-3 طريقة الاقتطاع من المصدر

قد يتم دفع الضريبة عن طريق شخص آخر غير المكلف بها، و يعد هذا استثناء عن القاعدة العامة. ومضمون هذه الطريقة أن يكلف المشرع شخصا آخر (المكلف القانوني أو الوسيط الضريبي) غير المكلف الفعلي بدفع مبلغ الضريبة إلى الخزينة العمومية، يلجأ المشرع إلى هذه الطريقة بالنسبة للضرائب على الدخل، وتسمى بالاقتطاع من المنبع¹.

تعتبر هذه الطريقة رغم بعض سلبياتها أهم طرق التحصيل، حيث تنعدم فيها فرص التهرب لأن المكلف يحصل على دخله الصافي بعد أن تطرح وتدفع الضريبة بواسطة شخص آخر، تطبق هذه الطريقة في حال وجود علاقة دائنة و مديونية بين المكلف و الممول، مثلا العامل ورب العمل حيث يلزم القانون رب العمل بحجز الضريبة قبل أن يستلم العامل أجره أو راتبه ويتم توريد الضريبة من قبل المكلف إلى مصلحة الضرائب في الآجال المحددة و دون مقابل أو أجر.

رغم أن الاقتطاع من المصدر يوفر، سهولة وسرعة التحصيل، واستحالة التهرب الضريبي، مع انخفاض النفقات الجبائية وضمان التدفق المستمر للإيرادات الضريبية للخزينة العمومية. إلا أنه لا يخلو من سلبيات على غرار اقتصار الاقتطاع من المصدر على الدخول المتمثلة في الرواتب و الأجور و المكافآت دون مداخيل أصحاب المهن الحرة و التجار و الشركات².

3-4 طريقة الدمغة أو الطابع

هذه الطريقة تعتبر إحدى أوجه التسديد المباشر، حيث يتم دفع الضريبة من خلال شراء أوراق مدموغة أو طوابع دمغة يلصق عن طريق المحررات و الوثائق الإدارية التي يطلبها المكلف كالشهادات الإدارية، أو طلبات استخراج جوازات السفر، أو وثائق الملكية³.

¹ - محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ط3، مرجع سابق، ص:259.

² - محفوظ المشاعلة، الضرائب و محاسبتها بين النظرية و التطبيق، مركز احمد ياسين، الأردن، ط02، 2003، ص:20.

³ - محمد حمو، اوسير منور، مرجع سابق، ص:43.

المبحث الثاني: النظام الضريبي:

إن أي عمل كان عليه إن يتم بحسن التنظيم حتى يؤدي الدور الذي وضع من أجله, ومن هذا المنطلق نجد أن النظام الضريبي يعد عملا يستوجب التطبيق في الميدان وكون الضريبة علما قائم بذاته فلا بد لها من جهاز يقوم بالتخطيط لها وتنظيمها.

المطلب الأول: مفهوم النظام الضريبي

في هذا المطلب سنحاول تسليط الضوء على النظام الضريبي الجزائري ومفهومه.

أولا : تعريف النظام الضريبي:

تعددت تعاريف النظام الضريبي، فيرى البعض أن مفهوم النظام الضريبي هو مجموعة العناصر الايديولوجية و الاقتصادية و الفنية التي يؤدي تراكبها إلى كيان ضريبي معين، ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام و الذي تختلف ملامحه من مجتمع لآخر.

أما بالمفهوم الضيق فهو:

" مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحل المتتالية من التشريع إلى الربط والتحصيل"¹.

ويعرف كذلك بأنه:

" مجموعة من الضرائب المطبقة والصادرة عن شكل قوانين وتشريعات وتضطلع الإدارة الضريبية بتحصيل هذه الضرائب في إطار القوانين الخاصة والعامة المتعارف عليها بعيدا عن المعارضة والتضارب"².

"هو هيكل ضريبي ذي ملامح وطريقة عمل محددة وملائمة للنهوض بدوره في تحقيق أهداف المجتمع التي تصوغها الظروف المختلفة والتي تمثل بدورها الإطار الذي تعمل فيه الضرائب"³.

ثانيا : مكونات النظام الضريبي

استنادا إلى التعاريف السابقة يتضح لنا أن النظام الضريبي يتكون من:

¹ - محمد حمو، اوسرير منور، مرجع سابق، ص:51.

² - محمد عباس محززي ، مرجع سابق، ص:51.

³ - عيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي وأهداف المجتمع، الدار الجامعية، لبنان، 2008.

الفصل الأول النظام الضريبي الجزائري و أهم الضرائب المطبقة فيه

1. التشريعات واللوائح:

وهي التي تنظم مجموع الضرائب, فالضريبة تأسس بهذه القوانين, ففرض الضريبة يجب أن يكون بقانون حتى لا يشوبها أي التباس أو غموض, حيث يعمل التشريع على توضيح الأحكام وتقريبها لذهن المواطن مما يسهل على الإدارة الأخذ بعين الاعتبار كل الاختلافات والقواعد والأسس من بلد إلى آخر.

2. الإدارة الضريبية:

هي تلك الهيئة المكلفة بالتحصيل الجبائي, وهذا بالاستناد إلى التشريع الجبائي, فالإدارة الضريبية يهيكلها التنظيمي تقوم بمجموعة من المهام المتناسقة والمكملة لبعضها البعض, وهي مسخرة لتطبيق النظام الضريبي.

المطلب الثاني: الضرائب على الدخل.

أولاً: الضريبة على الدخل الإجمالي

1- مفاهيم متعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي

1-1 تعريف الدخل الإجمالي¹:

هو ذلك الدخل أو مجموع الإيرادات التي يتحصل عليه الأشخاص الطبيعيون نتيجة مزاولتهم لنشاط أو مهنة معينة تدر عليهم مداخيل أو إيرادات دون طرح الأعباء منها أو المصاريف، وتمثل هذه النشاطات في التجارة، الصناعة، الأنشطة الحرفية و المهن الحرة أو التنازل عن عقارات مبنية أو غير مبنية.

1-2- تعريف الدخل الصافي:

ويقصد به الفرق بين الدخل الإجمالي و مجموع الأعباء و النفقات التي تدخل في النشاط

ومنه:

$$\text{الدخل الصافي} = \text{الدخل الاجمالي} - \text{إجمالي الاعباء و النفقات}$$

¹ محمد عباس محززي ، مرجع سابق، ص 207

1-3- تعريف الدخل الخاضع للضريبة:

الدخل الخاضع للضريبة هو عبارة عن الدخل الصافي مطروحا منه الاعفاءات القانونية

1-4- تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي :

هي ضريبة تفرض على مدخولات الأشخاص الطبيعيين سواء كانت في شكل أرباح, أجور أو ممتلكات , و تعطى بصورة نهائية ودون مقابل حسب القواعد القانونية التي تحدد نسب الاقتطاع، تأسست الضريبة على الدخل الإجمالي في الجزائر بموجب قانون المالية لسنة 1991، حيث تنص المادة الأولى (01) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه:

"تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتسمى الضريبة على الدخل الإجمالي، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة"¹.

1-5- خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي:

للضريبة على الدخل الإجمالي مجموعة من الخصائص نذكرها فيما يلي² :

- ✓ تطبق على دخل الأشخاص الطبيعيين؛
- ✓ ضريبة سنوية : أي تستحق الدفع كل سنة على أساس الأرباح والدخول التي حققها المكلف بالضريبة، والتي تحصل عليها خلال السنة؛
- ✓ ضريبة إجمالية : تقع على الدخل الإجمالي الصافي الذي يتحصل عليه بعد طرح كل التكاليف المنصوص عليها من الدخل الخام؛
- ✓ ضريبة وحيدة : أي تظم أو تشمل كل فئات الدخل؛
- ✓ ضريبة تصاعدية : حيث يتم حساب الضريبة بتطبيق سلم تصاعدي مقسم على شرائح من الدخل، الذي يسمح بتطبيق معدل تصاعدي بشكل يكون فيه العبء الملقى على عاتق المكلف بالضريبة أكثر أهمية كلما زاد دخله؛

¹ - المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية، سنة 2018.

² - محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص: 207.

الفصل الأول النظام الضريبي الجزائري و أهم الضرائب المطبقة فيه

✓ ضريبة تصريحية : حيث توضع وتحصل هذه الضريبة عن طريق جداول وقوائم إسمية على أساس التصريح بالدخول المكتسبة من طرف المصريحين بها ويتم التصريح بها قبل 01 ماي من السنة التي تلي سنة تحقيق الدخل، وذلك بمفتشية مقر إقامة المكلف وبواسطة تصريح نموذج G 01.

1-6- مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي: المكلفون بهذه الضريبة هم¹ :

- ✓ الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم بالجزائر؛
- ✓ الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر ولهم عائدات من مصدر جزائري؛
- ✓ الموظفون وأعاون الدولة الموجودون في الخارج غير الخاضعين للضريبة الشخصية على دخلهم هناك؛
- ✓ الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر ويحققون عائدات من مصدر جزائري؛
- ✓ الأشخاص الجزائريين والأجانب الذين يستفيدون من المداخل التي تخضع للضريبة على الدخل في الجزائر بمقتضى اتفاقية جباية تم عقدها مع بلدان أخرى.

2- التنظيم الفني للضريبة على الدخل الإجمالي :

2-1- المداخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي²

تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي المداخل الصافية للفئات التالية:

- ✓ الأرباح الصناعية و التجارية و الحرفية
- ✓ أرباح المهن غير التجارية
- ✓ عائدات المستثمرات الفلاحية (المداخل الفلاحية)
- ✓ المداخل الإيجارية الناتجة عن تأجير العقارات
- ✓ ريع رؤوس الأموال المنقولة (عائدات الأسهم, عائدات الديون و الودائع و الكفالات)
- ✓ الرواتب و الأجور.

كما تنص المادة 85 من نفس القانون على خصم التكاليف التالية:

¹ - للمادتين 3 -4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018

² - المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

الفصل الأول

النظام الضريبي الجزائري و أهم الضرائب المطبقة فيه

- فوائد القروض و الديون المقترضة لأغراض مهنية, وتلك المقترضة لشراء مساكن أو بنائها, و التي هي على عاتق المكلف بالضريبة

- اشتراكات منح الشيخوخة و الضمان الاجتماعي التي يدفعها المكلف بالضريبة بصفة شخصية

- نفقات الإطعام

- نفقات عقد التأمين الذي يبرمه المالك المؤجر.

2-2- الإعفاءات من الضريبة على الدخل الإجمالي:

✓ الإعفاءات الدائمة:

جاءت المادة 05 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بذكر الأشخاص المعفيين من الضريبة على الدخل الإجمالي وهم¹:

- الأشخاص الذين لا يتجاوز دخلهم الصافي الإجمالي السنوي 120 000 دج
- السفراء و الأعوان الدبلوماسيون, و القناصل و الأعوان القنصليين من جنسية أجنبية, عندما تمنح البلدان التي يمثلونها مزايا مماثلة للأعوان القنصليين و الدبلوماسيين الجزائريين.

وحسب المادة 13 تعفى كذلك من الضريبة على الدخل الإجمالي²:

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعاقين المعتمدة, و كذلك الهياكل التابعة لها
- مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية
- المداحيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الموجه للاستهلاك على حالته
- تعفى الإيرادات الناجمة عن زراعة الحبوب و البقول الجافة و التمور (المادة 36 ق ض م)

✓ الإعفاءات المؤقتة³:

- تستفيد الأنشطة التي يقوم بها الشباب المستثمر المؤهل للاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لتدعيم تشغيل الشباب", أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة", من إعفاء كامل من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة 03 سنوات, ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال, و ترقى هذه

¹ - المادة 5 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

² - المادة 13 03 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

³ - المادة 13 01 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

الفصل الأول

النظام الضريبي الجزائري و أهم الضرائب المطبقة فيه

المدة إلى 06 سنوات من تاريخ الشروع في الاستغلال إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيةها, تحدد قائمتها عن طريق التنظيم. كما تمدد هذه الفترة بستين (02 سنة), عندما يتعهد المستثمر بتوظيف 03 عمال على الأقل لمدة غير محددة.

ويترتب على عدم احترام التعهدات المتعلقة بعدد مناصب العمل المنشأة، سحب الاعتماد و المطالبة بالحقوق و الرسوم المستحقة التسديد.

إذا تواجدت الأنشطة التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة " الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب " أو " الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر "، في منطقة تستفيد من إعانة " الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب "، تمدد مدة الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي إلى عشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

● تستفيد من إعفاء كامل من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة 10 سنوات¹:

- الحرفيون التقليديون و كذلك الممارسون للأنشطة الحرفية الفنية.

- المداخيل الناتجة عن الأنشطة الفلاحية, وتربية الماشية الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا.

- المداخيل المتأتية من الأنشطة الفلاحية, وتربية الماشية الممارسة في المناطق الجبلية.

2-3- التخفيضات في مجال الضريبة على الدخل الإجمالي

بالإضافة إلى الإعفاءات السابقة, توجد بعض التخفيضات ذات الغرض التحفيزي, تتمثل فيما يلي:

✓ **تخفيض بنسبة 10%²:** يمنح تخفيض بنسبة 10% من الدخل الصافي الإجمالي الخاضع للضريبة إذا تم فرض ضريبة مشتركة (تصريح مشترك), حسب دخل المكلف الخاضع و مداخيل أولاده و الأشخاص الذين معه و المعترين في كفالتة.

¹ - المادة 13 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

² - المادة 06 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

الفصل الأول

النظام الضريبي الجزائري و أهم الضرائب المطبقة فيه

✓ تخفيض بنسبة 25%¹: يطبق على الربح المحقق خلال سنتي النشاط الأوليتين من طرف الأشخاص الذين لهم صفة عضو سابق في جيش التحرير، أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني و أرامل الشهداء، تخفيض بنسبة 25% .

✓ تخفيض بنسبة 30%²: يطبق على الأرباح المعاد استثمارها تخفيضا بنسبة 30% فيما يخص تحديد الدخل الواجب إدراجه في أسس الضريبة على الدخل الإجمالي. وللاستفادة من هذا التخفيض الالتزام بما يلي:

➤ إعادة استثمار الأرباح في الاستثمارات القابلة للإهلاك، باستثناء السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط؛ وتم عملية إعادة الاستثمار خلال سنة تحقيق الربح، أو السنة التي تليها، وفي الحالة الأخيرة يجب على المستفيدين من الامتياز التعهد بإعادة الاستثمار في تصريحتهم السنوية.

➤ مسك محاسبة منتظمة، مع ضرورة توضيح المبلغ الذي يستفيد من التخفيض مبررا ذلك بقائمة الاستثمارات الملحقة مع الاشارة طبيعتها وتاريخ دخولها في الاصول مسعر تكلفتها؛

➤ في حالة التنازل أو وقف التشغيل الذي حدث في أجل أقل من خمس 05 سنوات، ولم يتبع باستثمار فوري، يتعين على المكلف دفع لقابض الضرائب مبلغ يساوي الفرق بين الضريبة المفروض دفعها و الضريبة المسددة في سنة الاستفادة من التخفيض، مع تطبيق زيادة قدرها 5% من الحقوق الاضافية. وفي حالة عدم احترام الالتزام بإعادة الاستثمار فانه تؤسس ضريبة سنوية تكميلية تقدر بنسبة 25%، (مع تسديد الفارق بين الضريبة المفروض دفعها و الضريبة المسددة في سنة الاستفادة من التخفيض).

✓ تخفيض بنسبة 35%³: يطبق على الربح الناتج عن نشاط المخبز.

✓ يستفيد المكلفون المستثمرون في إطار ANSEJ, CNAC و ANGEM من تخفيضات خلال الثلاث سنوات الأولى للإخضاع الضريبي (مباشرة بعد انتهاء فترة الإعفاء) من:

- تخفيض بنسبة 70% للسنة الأولى للإخضاع.

- تخفيض بنسب 50% للسنة الثانية للإخضاع.

- تخفيض بنسب 25% للسنة الثالثة للإخضاع.

¹-المادة 21 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

²-المادة 21 فقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

³-المادة 21 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

2-4- المداخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي

تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي المداخل الصافية للفئات التالية¹:

- الأرباح الصناعية و التجارية و الحرفية؛

- أرباح المهن غير التجارية؛

- عائدات المستثمرات الفلاحية (المداخل الفلاحية)؛

- المداخل الإيجارية الناتجة عن تأجير العقارات؛

- ريع رؤوس الأموال المنقولة (عائدات الأسهم, عائدات الديون و الودائع و الكفالات)؛

- الرواتب و الأجور.

كما تنص المادة 85 من نفس القانون على خصم التكاليف التالية:

- فوائد القروض و الديون المقترضة لأغراض مهنية, وتلك المقترضة لشراء مساكن أو بنائها, و التي هي على عاتق

المكلف بالضريبة؛

- اشتراكات منح الشيخوخة و الضمان الاجتماعي التي يدفعها المكلف بالضريبة بصفة شخصية؛

- نفقات الإطعام؛

- نفقات عقد التأمين الذي يبرمه المالك المؤجر.

¹ - المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

الفصل الأول النظام الضريبي الجزائري و أهم الضرائب المطبقة فيه

3- حساب و تسديد الضريبة على الدخل الإجمالي:

3-1- حساب الضريبة على الدخل الإجمالي

1-1 . تحديد المعدلات :

يتم حساب الضريبة على الدخل الإجمالي وفقا للجدول الموضح في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

الجدول رقم 01: جدول حساب الضريبة على الدخل الإجمالي

نسبة الضريبة %	قسط الدخل الخاضع للضريبة بالدينار
0%	لا يتجاوز : 120 000
20%	من 120 001 إلى 360 001
30%	من 360 001 إلى 1 440 000
35%	أكثر من : 1 440 000

المصدر : المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

1-2- خطوات حساب الضريبة على الدخل الإجمالي: لحساب الضريبة نطبق الجدول أعلاه كما يلي:

أولاً- نبحث عن الدخل في الشريحة المناسبة له

ثانياً- نطرح منه المبلغ الأول في الشريحة

ثالثاً- نضرب الحاصل في النسبة المقابلة له

رابعاً - نضيف للمبلغ المتحصل عنه المبلغ الصافي في الشريحة التي قبلها (و الذي يمثل المبلغ الأول في الشريحة × النسبة المقابلة له).

1-3- حساب الربح الجبائي من خلال الربح المحاسبي:

يتم حساب مبلغ الضريبة على الدخل الاجمالي من الربح الجبائي المحقق من طرف المكلف بحيث يحدد الربح الجبائي من خلال العلاقة التالية:

الربح الجبائي = الربح المحاسبي + الاستردادات - التخفيضات

- ✓ الربح المحاسبي هو مجموع الإيرادات المحصلة - مجموع الأعباء المقبولة و المسجلة محاسبيا
- ✓ التخفيضات هي الأعباء المرفوضة محاسبيا و المقبولة جبائيا.
- ✓ الاستردادات هي عبارة عن الأعباء المقبولة و المسجلة محاسبيا و لكنها مرفوضة جبائيا

فالمواد 141, 169 و 171 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فإن الإدارة الجبائية ترفض إدراج بعض المصاريف في حساب النتيجة و تحدد سقفا للبعض الآخر, وذلك للحد من التهرب و تقليص النتيجة بتضخيم المصاريف وهي كالاتي:

- الغرامات و العقوبات بمختلف أنواعها (المادة 141 من ق. ض. م. ر. م. فقرة 6)
- الهبات و الهدايا ذات الطابع الإشهادي اذا تجاوزت قيمة كل واحدة 500 دج (المادة 169 من ق. ض. م. ر. م. فقرة 6).
- الهبات و الهدايا المقدمة إلى المؤسسات و الجمعيات ذات الطابع الإنساني إذا تجاوزت 200 000 دج سنويا سواء كانت عينا او نقدا.
- المبالغ المخصصة للإشهار المالي و الكفالة و الرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية و ترقية مبادرات الشباب إذا تجاوزت حدود 10% من رقم الأعمال دون ان تفوق مبلغ 30 000 000 دج (المادة 169 من ق. ض. م. ر. م. فقرة 2).
- المؤونات غير القابلة للتخفيض أو المتروكة دون مبرر خلال الدورة.
- اهتلاك السيارة السياحية إذا كانت لا تشكل أداة رئيسية لنشاط المؤسسة, فقاعدة حساب الإهلاك المالي القابلة للخصم تحدد بقيمة 1 000 000 دج (المادة 141 من ق. ض. م. ر. م. فقرة 3).
- النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة تحسب في حدود 10% من مبلغ الدخل او الربح على ان لا تتجاوز 100 000 000 دج (المادة 171 من ق. ض. م. ر. م.)

الفصل الأول النظام الضريبي الجزائري و أهم الضرائب المطبقة فيه

3-2- تسديد الضريبة على الدخل الاجمالي

تدفع الضريبة على الدخل الاجمالي وفق نظام التسبيقات، وذلك احتراماً لمبدأ الملائمة في الدفع، فيعطي النظام الجبائي الفرصة للمكلفين بتسوية ضريبة الدخل وفق تقديم تسبيقين كما يلي:

3-2-1- نظام التسبيقات على الحساب:

فيما يخص المكلفين بالضريبة غير الأجراء الذين قيدوا في جدول السنة السابقة بمبلغ يفوق 1500 دج، يتم دفع الضريبة على الدخل الإجمالي في شكل تسبيقين:

- التسبيق الأول: من 20 فيفري إلى 20 مارس

- التسبيق الثاني: من 20 ماي إلى 20 جوان من السنة التي تلي السنة التي حققت فيها الأرباح المعتمدة كأساس لحساب الضريبة.

يساوي مبلغ كل تسبيق 30% من مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي المفروضة على المكلف و المتعلقة بالسنة الأخيرة التي وجبت عليه الضريبة برسمها (التي فرضت عليه فيها الضريبة).

قيمة الرصيد تساوي الفرق بين قيمة الضريبة لسنة الاستغلال و مجموع التسبيقين¹.

يتم تصفية الرصيد المتبقي من طرف المكلفين بالضريبة حيث يقومون بأنفسهم بدفع المبلغ المتعلق به أيضاً دون إخطار مسبق بعد خصم الأقساط التي سبق دفعها بواسطة جدول اشعار بالدفع في أجل أقصاه اليوم 20 من الشهر الذي يلي يوم تسليم التصريح الخاص بالربح الصافي السنوي والمحدد على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة.

3-2-2- شروط خصم الأعباء

تكون الأعباء قابلة للخصم إذا حققت الشروط التالية²:

- يجب أن ينجر عنها تخفيض في أصول الميزانية الصافية، أو ارتفاع في ديون المؤسسة دون أن تحدث أي تغيير في مستوى الميزانية.

¹ -المادة 355 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

² - بن اعمار، منصور، الضرائب على الدخل الاجمالي، دار هومو للنشر، الجزائر، 2010، ص:86.(بتصرف)

- يجب أن تكون مسجلة محاسبيا و مبررة بوثائق إثبات, وهذا الشرط يسمح بالتأكد من حقيقة هذه النفقات, ومبلغها كما يسمح بتقرير ضمها أو عدمه إلى نفقات الدورة.
- يجب أن تكون ضرورية لضمان السير العادي لوظائف المؤسسة, ويجب أن تخص دورة النشاط.

ثانيا: الضريبة على أرباح الشركات

1- مفهوم وخصائص الضريبة على أرباح الشركات

1-1 مفهوم الضريبة على أرباح الشركات

إن من أهم الأهداف التي سعى إليها الإصلاح الاقتصادي لسنة 1988 يتمحور حول وضع الشركات العمومية في نفس موضع الشركات الخاصة, و إخضاعها لمنطق و قواعد السوق, ولتكريس هذا المسعى تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات بموجب القانون 90-36 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991(المادة 38). حيث تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على ما يلي: "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح و المداخيل التي تحققها الشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليها في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، وتسمى الضريبة على أرباح الشركات." من خلال التعريف السابق يتضح أن الضريبة على أرباح الشركات (IBS) هي ضريبة مباشرة تفرض على مداخيل الأشخاص المعنويين.

1-2 خصائص الضريبة على أرباح الشركات

- تميز الضريبة على أرباح الشركات بعدة خصائص نذكرها فيما يلي¹:
- ضريبة سنوية: لأنه حسب مبدأ استقلالية الدورات فإن وعائها يتضمن ربح سنة واحدة.
- ضريبة وحيدة: لأن الشركات ملزمة بدفع ضريبة واحدة على أرباحهم، دون التمييز بين مصادر هذه الأرباح.
- ضريبة نسبية: لكونها تعتمد في حسابها على معدلات ثابتة محددة حسب الأنشطة.
- ضريبة عامة: لأنها شاملة لجميع الأرباح دون تمييز طبيعتها.
- ضريبة تصريحية: نظرا لأن المكلفين ملزمين بالتصريح بما كآخر يوم 30 أفريل من السنة التي تلي سنة تحقيق الربح.

¹ المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

2- مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

تفرض الضريبة على أرباح الشركات على جميع الأرباح التي تحققها الشركات سواء الوطنية منها أو الأجنبية الموجودة في الجزائر¹، وذلك وفقا لمبدأ إقليمية الضريبة. ووفقا للمادة 136 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فقد حدد مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات فيما يلي²:

✓ الشركات مهما كان شكلها و غرضها باستثناء شركات الأشخاص والشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم، والشركات والتعاونيات الخاضعة للضريبة الجزائرية الوحيدة، وهيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة.

✓ المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري؛

✓ الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛

✓ الشركات التعاونية و الاتحادية التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وهناك مجموعة من الشركات تخضع وجوبا للضريبة على أرباح الشركات، و هناك التي بإمكانها اختيار الخضوع لها وفق شروط محددة.

2- 1 الشركات الخاضعة وجوبا للضريبة على أرباح الشركات

أ- شركات الأموال وهي:

✓ شركات الأسهم SPA

✓ شركات المسؤولية المحدودة SARL

✓ مؤسسات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة EURL

✓ شركات التوصية بالأسهم.

ب- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

ج- الشركات المدنية المكونة على شكل شركة أسهم.

¹ - المادة 137 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية، سنة 2018.

² - المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية، سنة 2018.

الفصل الأول النظام الضريبي الجزائري و أهم الضرائب المطبقة فيه

2-2- الشركات الخاضعة اختياريًا للضريبة على أرباح الشركات

بعض أنواع الشركات تخضع في الأصل للضريبة على الدخل الإجمالي إلا أن المشرع سمح لها أن تختار الخضوع للضريبة على أرباح الشركات وذلك بتقديم طلب إلى مفتشية الضرائب مع التصريح السنوي. إن هذا الاختيار نهائي لا رجعة فيه طوال حياة الشركة. تتمثل هذه الشركات في:

✓ شركات التضامن SNC؛

✓ شركات التوصية البسيطة؛

✓ جمعيات المساهمة؛

✓ الشركات المدنية التي لا تكون على شكل شركات أسهم.

ملاحظة: بموجب المادة 11 من قانون المالية لسنة 2015 فقد تم استثناء الشركات و التعاونيات الخاضعة للضريبة الجزائرية الوحيدة من الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.

3- التنظيم الفني للضريبة على أرباح الشركات

3-1- الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات¹:

تستفيد النشاطات الممارسة من طرف الشباب المستثمر المؤهل للاستفادة من إعانة الصندوق الوطني لتدعيم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاثة سنوات ابتداء من دخولها حيز النشاط وترفع مدة إعفاء النشاطات المعلن عنها التي تمارس في منطقة يجب ترقيةها إلى ستة سنوات انطلاقًا من بدء نشاطها، وتمدد فترة الإعفاء هذه بستين عندما يتعهد المستثمرين بتوظيف ثلاث عمال لمدة غير محددة. إذا تواجدت الأنشطة التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة " الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب " أو " الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة " أو " الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر "، في منطقة تستفيد من إعانة " الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب "، تمدد مدة الإعفاء إلى عشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

كما تستفيد من الإعفاء كذلك التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات العمومية، وتستفيد من الإعفاء مدة عشر سنوات المؤسسات السياحية باستثناء الوكالات السياحية والأسفار. وكذا شركات الاقتصاد المختلط الناشئة

¹ - المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

الفصل الأول

النظام الضريبي الجزائري و أهم الضرائب المطبقة فيه

في القطاع السياحي، وتستفيد أيضا من الإعفاء لمدة ثلاثة سنوات وكالات السياحة والأسفار وكذا المؤسسات الفندقية حسب حصة رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة.

وتستفيد من الإعفاء الدائم في مجال الضريبة على أرباح الشركات:

- ✓ المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة و كذا الهياكل التابعة لها؛
- ✓ مبلغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق والأجهزة الممارسة للنشاط المسرحي؛
- ✓ صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية والمحققة مع شركائها فقط؛
- ✓ التعاونيات الفلاحية للتمويل والشراء، وكذا الاتحادات المستفيدة من اعتماد تسلمه مصالح وزارة الفلاحة؛
- ✓ المداخل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته؛
- ✓ العمليات المدرة للعملة الصعبة ولا سيما :
- ✓ عمليات البيع الموجهة للتصدير؛

تأدية الخدمات الموجهة للتصدير باستثناء النقل البري والبحري والجوي وعمليات إعادة التأمين والبنوك.

3-2- أنظمة فرض الضريبة

يخضع الأشخاص المعنويين للضريبة على أرباح الشركات لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي إذا تجاوز رقم أعمالها 30.000.000 دج، ويحدد حينها الربح الحقيقي على أساس مسك محاسبة منتظمة. أما إذا لم يتجاوز رقم الأعمال المبلغ المحدد أعلاه فإن الشركة تخضع للنظام الجزائي بناء على الطلب من المؤسسة وليس بقوة القانون (للضريبة الجزائية الوحيدة)، دون الخضوع ل IBS¹.

3-3- التزامات المكلفين بالضريبة على أرباح الشركات

- على الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات القيام بما يلي²:
- ✓ تقديم تصريح قبل الفاتح ماي من كل سنة بمبلغ الربح الخاضع للضريبة؛
- ✓ تقديم ترجمة يصادق عليها مترجم معتمد إذا كان مسك المحاسبة تم بلغة أجنبية؛

¹ المادة 148 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

² المادة 151 - 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

الفصل الأول النظام الضريبي الجزائري و أهم الضرائب المطبقة فيه

- ✓ تقديم ملخصات للحسابات الخاصة منها :
- ✓ ملخص عن حسابات الناتج ونسخة من حصيلتهم، وكشف المصاريف العامة حسب طبيعتها؛
- ✓ كشف المدفوعات الخاصة بالرسم على النشاط المهني (TAP) المذكور مع تقديم كشف مفصل للتسبيقات المدفوعة بصدد الضريبة على أرباح الشركات.

3-4- معدلات الضريبة على أرباح الشركات

تحدد معدلات الضريبة على أرباح الشركات كما يلي¹ :

- ✓ 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع؛
- ✓ 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية و الري و كذا الأنشطة السياحية و الحمامات باستثناء وكالات الأسفار؛
- ✓ 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

يجب على الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أن يقدموا محاسبة منفصلة لهذه الأنشطة تسمح بتحديد حصة الأرباح عن كل نشاط مناسب لمعدل الضريبة الواجب تطبيقه. و في حالة عدم احترام مسك محاسبة منفصلة يؤدي إلى تطبيق منهجي لمعدل 26%.

3-5- الاقتطاع من المصدر:

تحدد نسبة الاقتطاع من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات كما يلي² :

10%، بالنسبة لعوائد الديون و الودائع و الكفالات، ويمثل الاقتطاع المتعلق بهذه العوائد اعتمادا ضريبيا يخصم من فرض الضريبة النهائي. وكذلك بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الاجنبية إذا كانت بلدانهم الاصلية تفرض الضريبة على مؤسسات جزائرية للنقل البحري.

40%، بالنسبة للمداخيل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها، و يكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا.

¹ - المادة 150فقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

² - المادة 150فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

الفصل الأول

النظام الضريبي الجزائري و أهم الضرائب المطبقة فيه

20%، بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع إلى الاقتطاع من المصدر، كما يكتسي طابعا محررا من الضريبة.

24%، بالنسبة لما يلي :

المبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشأة مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات؛

للمبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدي أو تستعمل في الجزائر؛

الحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج ، إما بموجب امتياز رخصة استغلال براءاتهم، وإما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه أو صيغته أو منح امتياز لذلك.

3-6- الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات

يمثل الربح الصافي الناتج عن الفرق بين مجموع الإيرادات المحققة من طرف الشركة و مجموع الأعباء المتعلقة بممارسة النشاط، الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات. ويتم حساب الربح الجبائي الخاضع للضريبة على ارباح الشركات من خلال الربح المحاسبي وفق العلاقة التالية:

$$\text{الربح الجبائي} = \text{الربح المحاسبي} + \text{الاستردادات} - \text{التخفيضات}$$

حيث:

الربح المحاسبي: هو الفرق بين مجموع الإيرادات و التكاليف المسجلة حسب طبيعتها خلال السنة المالية.

الإستردادات: هي تكاليف أدرجت في حساب الربح المحاسبي، ولكن إدارة الضرائب ترفضها كليا أو تضع لها سقفا محددًا.

التخفيضات: وهي تكاليف لم تدرج في حساب الربح المحاسبي (مرفوضة محاسبيا)، ولكنها تعتبر تكاليف من الناحية الجبائية ، حيث يتم خصمها من إيرادات الشركة.

الفصل الأول النظام الضريبي الجزائري و أهم الضرائب المطبقة فيه

4- التصريح ودفع الضريبة على أرباح الشركات:

4-1- التصريح بالضريبة على أرباح الشركات:

تلتزم الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات باكتتاب و إيداع التصريح السنوي نموذج G04 لمفتشية الضرائب التي يتبع لها المقر الرئيسي للشركة، حيث يتضمن هذا التصريح مبلغ الربح الخاضع للضريبة، وذلك كآخر أجل يوم 30 أفريل من السنة التي تلي سنة تحقيق هذا الربح.

2-4- دفع الضريبة على أرباح الشركات

تدفع الضريبة على أرباح الشركات وفق الأقساط المسبقة كما يلي¹:

. القسط الأول: من 02/20 الى 03/20.

. القسط الثاني: من 05/20 الى 06/20.

. القسط الثالث: من 10/20 الى 11/20.

يساوي مبلغ كل تسبيق 30% من الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في آخر السنة المالية المحتممة عند تاريخ استحقاقها. (بالنسبة للقسط الأول يتم حسابه على أساس الضريبة المستحقة للسنة ن-2) ملاحظة: فيما يخص الشركات حديثة الإنشاء يساوي كل تسبيق 30% من الضريبة المحسوبة على الحاصل المقدر ب 05% من رأس المال الاجتماعي المسخر.

رصيد التسوية = ضريبة السنة ن - مجموع التسبيقات المسددة.

يسدد رصيد التسوية وفق تصريح شهر أفريل من السنة ن+1.

المطلب الثالث: الضرائب على رقم الأعمال

أولاً: الرسم على النشاط المهني

1-1- ماهية الرسم على النشاط المهني

أنشئ الرسم على النشاط المهني بموجب قانون المالية لسنة 1996، وذلك بإدماج كل من الرسم على النشاط الصناعي والتجاري (TAIC) والرسم على النشاط الغير تجاري (TANC) وهو عبارة عن ضريبة مستحقة على رقم الأعمال المحقق من طرف الشخص الطبيعي أو المعنوي باسم المستفيدين من الإيرادات الخاضعة للضريبة،

¹ - المادة 218 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018

الفصل الأول

النظام الضريبي الجزائري و أهم الضرائب المطبقة فيه

حسب مكان ممارسة المهنة أو باسم المؤسسة الرئيسية عند الاقتضاء، وباسم كل مؤسسة على أساس رقم الأعمال الخقق من طرف كل مؤسسة فرعية أو وحدة من وحداتها في كل بلدية من بلديات مكان وجودها¹.

1-2- التظيم الفني للرسم على النشاط المهني

1-2-1- معدلات الرسم على النشاط المهني:

- ✓ يحدد معدل الرسم على النشاط المهني ب 2 %.
 - ✓ يخفض معدل الرسم إلى 1 % بالنسبة لأنشطة الإنتاج دون الاستفادة من تخفيضات أخرى.
 - ✓ فيما يخص نشاطات البناء و الأشغال العمومية و الري تحدد نسبة الرسم ب 2 % مع تخفيض بنسبة 25 %.
 - ✓ 3 % بالنسبة لنشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب.
- وتوزع حصيلة الرسم على النشاط المهني كما هو موضح في الجدول الآتي²:

الجدول رقم 02: جدول توزيع الرسم على النشاط المهني

عائدات الرسم والمعدلات المقابلة لها				البيان
المجموع	الصندوق المشترك	الحصة العائدة	الحصة العائدة	الحصص
	للجماعات المحلية	للبلدية	للولاية	
100%	05%	66%	29%	المعدل العام

المصدر : المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

1-2-2- تخفيضات الرسم على النشاط المهني

إن رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني (TAP) تطبق عليه تخفيضات مختلفة نذكرها كما يلي³:

¹- المادة 223 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

²- المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

³- المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

الفصل الأول

النظام الضريبي الجزائري و أهم الضرائب المطبقة فيه

يستفيد من تخفيض قدره 30%:

✓ مبلغ عمليات البيع بالجملة؛

✓ مبلغ عمليات البيع بالتجزئة والمتعلقة بمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50% من الحقوق غير المباشرة.

✓ رقم الاعمال الخاضع للضريبة المحقق من طرف تجار التجزئة الذين لهم صفة عضو جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجهة التحرير الوطني و أرامل الشهداء، غير أنه لا يستفيد من التخفيض المطبق سوى على السنتين الأوليتين من الشروع في مباشرة النشاط، المكلفون بالضريبة الخاضعون لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي.

يستفيد من تخفيض قدره 50%:

✓ مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50% من الحقوق غير المباشرة.

✓ مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية بشرط أن:

■ تكون مصنفة ضمن المواد الاستراتيجية حسب نص المرسوم التنفيذي 31/90 المؤرخ في 15 جانفي 1996

■ أن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح بين 10% و 30%.

يستفيد من تخفيض قدره 75%:

✓ مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز و العادي و الغازوال. وإن امتياز التخفيضات المنصوص عليه اعلاه غير تراكمي.

ملاحظة: لا تمنح التخفيضات المشار إليها أعلاه إلا بالنسبة لرقم الأعمال غير المحقق نقدا¹.

تطبق أيضا تخفيضات أخرى على العمليات التالية:

✓ يمنح تجار التجزئة الذين لهم صفة عضو جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجهة التحرير الوطني و أرامل الشهداء، تخفيضا بنسبة 25% من رقم الأعمال الخاضع للضريبة. غير أنه لا يستفيد من هذا التخفيض

¹ المادة 219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018

الفصل الأول

النظام الضريبي الجزائري و أهم الضرائب المطبقة فيه

سوى على السنتين الأوليتين من بداية النشاط، المكلفون بالضريبة الخاضعون لنظام فرض الضريبة حسب الريح الحقيقي.

✓ تمنح تخفيضات على الأنشطة التي ينشئها الشباب ذوي المشاريع المؤهلين في إطار أنظمة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" بعد فترة الاعفاء كما يلي:

- تخفيض قدره 70% السنة الأولى من الاخضاع الضريبي.
- تخفيض قدره 50% السنة الثانية من الاخضاع الضريبي.
- تخفيض قدره 25% السنة الثالثة من الاخضاع الضريبي.

1-2-3 الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني:

يتمثل الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني فيما يلي¹:

- ✓ بالنسبة للبيوع، من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.
- ✓ بالنسبة للأشغال العقارية و تأدية الخدمات من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.

1-2-4 رقم الأعمال المعفى من الرسم على النشاط المهني :

- يعفى من الرسم على النشاط المهني رقم الأعمال المحقق في إطار النشاط الممارس من طرف الشباب المستثمر والمستفيد من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" لمدة ثلاثة (03) سنوات ويمكن أن ترفع لمدة ستة (06) سنوات بشرط أن تمارس في المناطق الواجب ترفيتها ترفع هذه المدة بستين (02) إضافيتين في حالة تعهد المستثمر بتوظيف ثلاثة مستخدمين على الأقل لمدة غير محددة.
- الحرفيون التقليديون وكذا الأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا.

¹ - المادة 221 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018

1-2-5 العناصر المستثناة من رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني:

لا يدخل ضمن رقم الأعمال المعتمد كقاعدة للرسم¹:

- رقم الأعمال الذي لا يتجاوز ثمانون ألف دينار جزائري (80.000) إذا تعلق الأمر بالمكلفين الذين تتعلق نشاطاتهم ببيع البضائع، المواد و اللوازم و السلع المأخوذة أو المستهلكة في عين المكان، و خمسون ألف دينار جزائري (50.000) إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الناشطين في قطاع الخدمات. مع اشتراط للاستفادة من هذا الامتياز أنه ينبغي أن يمارس الأشخاص بأنفسهم دون مساعدة أي شخص آخر.
- ✓ مبلغ عمليات البيع الخاصة بالمواد ذات الاستهلاك الواسع المدعمة من قبل ميزانية الدولة أو التي تستفيد من التعويض.
- ✓ مبلغ عمليات البيع أو السمسرة المتعلقة بالمواد و السلع الموجهة للتصدير بما في ذلك كافة عمليات المعالجة قصد إنتاج المواد البترولية الموجهة مباشرة للتصدير.
- ✓ مبلغ عمليات البيع بالتجزئة و الخاصة بالمواد الاستراتيجية المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 96-31 المؤرخ في 15 جانفي 1996 المتضمن كفيات تحديد أسعار بعض المواد و الخدمات الاستراتيجية، عندما لا تفوق حدود الربح بالنسبة للبيع بالتجزئة نسبة 10%.
- ✓ الجزء المتعلق بتسديد القرض في إطار عقد الاعتماد التجاري المالي.
- ✓ العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة مثلما حددته المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
- ✓ المبلغ المحقق بالعملة الصعبة في النشاطات السياحية و الفندقية و الحمامات و الإطعام المصنف و الأسفار.

ثانيا: الضريبة الجزافية الوحيدة:

جاءت الضريبة الجزافية الوحيدة لتحل محل الضريبة على الدخل الاجمالي أو الضريبة على ارباح الشركات و الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة².

¹ - المادة 220 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

² - المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية، سنة 2018.

1- مجال تطبيق الضريبة الجزائرية الوحيدة:

يخضع للضريبة الجزائرية الوحيدة الاشخاص الطبيعيون أو المعنويون و الشركات و التعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية، الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون (30.000.000) دينار جزائري.

يخضع للضريبة الجزائرية الوحيدة، المستثمرون الذين يمارسون أنشطة أو ينجزون مشاريع و المؤهلون للاستفادة من دعم " الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو " الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو " الصندوق الوطني للتأمين على البطالة".

عندما يقوم مكلف بالضريبة باستغلال في آن واحد، و في نفس المنطقة، أو في مناطق مختلفة، عدة دكاكين، متاجر، ورشات، أو أماكن لممارسة النشاط، تعتبر كل واحدة منها مؤسسة مستقلة، وتكون في كل الحالات كل منها خاضعة للضريبة بصفة مستقلة و منفصلة مادام رقم الاعمال الكلي المحقق بعنوان مجموع الانشطة الممارسة لا يتجاوز رقم أعمالها سقف ثلاثون مليون دينار. وفي الحالة المخالفة، يمكن للمكلف المعني اختيار الخضوع للضريبة حسب النظام الحقيقي لحمل مداخله¹.

2- الاعفاءات و التخفيضات من الضريبة الجزائرية الوحيدة:

اعطى المشرع الجبائي عدة اعفاءات و تخفيضات من الضريبة الجزائرية الوحيدة لاعتبارات اجتماعية و اقتصادية نذكرها فيما يلي:

2-1- الاستثناءات من الضريبة الجزائرية الوحيدة

تستثنى من الضريبة الجزائرية الوحيدة:

- المؤسسات التابعة لجمعيات المعوقين المعتمدة، وكذا المصالح التابعة لها.

- مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية.

¹ - المادة 282 مكررة 3 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية، سنة 2018.

الفصل الأول

النظام الضريبي الجزائري و أهم الضرائب المطبقة فيه

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

2-2- الاعفاءات المؤقتة:

- تستفيد النشاطات الممارسة من طرف الشباب المستثمر المؤهل للاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لتدعيم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة"، من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاثة (03) سنوات ابتداء من دخولها حيز النشاط وترفع مدة إعفاء النشاطات المعلن عنها التي تمارس في منطقة يجب ترقيةها إلى ستة (06) سنوات انطلاقا من بدء نشاطها، وتمدد فترة الإعفاء هذه بستين (02) عندما يتعهد المستثمرين بتوظيف ثلاث عمال لمدة غير محددة.

يترتب على عدم احترام الالتزامات المرتبطة بعدد الوظائف المحدثة سحب الاعتماد و استرداد الحقوق¹.

إن هذا الاعفاء يبقي المستثمرين مدينين بدفع الحد الأدنى للضريبة المحدد بمبلغ 5000 دج².

2-3- التخفيضات:

تستفيد من تخفيضات في مجال الضريبة الجزائرية الوحيدة الأنشطة التي ينشئها الشباب ذوي المشاريع المؤهلين في إطار أنظمة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" للثلاث سنوات الأولى بعد فترة الاعفاء كما يلي:

- تخفيض قدره 70% السنة الأولى من الاخضاع الضريبي.
- تخفيض قدره 50% السنة الثانية من الاخضاع الضريبي.
- تخفيض قدره 25% السنة الثالثة من الاخضاع الضريبي.

¹ - المادة 282 مكرر 6 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية، سنة 2018.

² - المادة 365 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية، سنة 2018.

الفصل الأول النظام الضريبي الجزائري و أهم الضرائب المطبقة فيه

3- التنظيم الفني للضريبة الجزائرية الوحيدة

3-1- إجراءات تحديد أسس الضريبة الجزائرية الوحيدة:

يلتزم المكلفون بالضريبة الخاضعون للضريبة الجزائرية الوحيدة باكتتاب التصريحات الجبائية التالية:

➤ التصريح التقديري:

بموجب المادة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية يتعين على المكلفين بالضريبة، الخاضعين للضريبة الجزائرية الوحيدة اكتتاب تصريح جبائي تقديري وإرساله إلى مفتشية الضرائب التابع له مكان ممارسة النشاط وذلك خلال الفترة ما بين اليوم الأول و الثلاثين من شهر جوان كل سنة.

حددت الإدارة الجبائية نموذج التصريح التقديري والممثل في سلسلتين رقم (G12) و (G12bis)، بحيث تخص الأولى المكلفين بالضريبة الذين هم في السنة الثانية للخضوع فما فوق. أما التصريح التقديري G12bis يخص المكلفين بالضريبة المحدد، على أن يقوموا بإيداع هذا التصريح قبل نهاية سنة بداية النشاط كآخر أجل¹.

➤ التصريح التكميلي:

كما يلتزم المكلفون بالضريبة الخاضعون للضريبة الجزائرية الوحيدة بإيداع تصريح تكميلي لرقم الاعمال الحقيقي الزائد عن رقم الاعمال المصرح به في التصريح التقديري للضريبة الجزائرية الوحيدة وذلك بين 20 جانفي و 15 فيفري من السنة ن+1، وذلك باستخدام التصريح نموذج G12ter.

كما أعطى المشرع للإدارة حق تصحيح الأسس المصرح بها، عن طريق إصدار جدول فردي في حال امتلاك الإدارة لمعلومات تبين نقص التصريح التقديري (محاضر معاينة ميدانية، كشوف بنكية... إلخ)، تقوم الإدارة بهذا الاجراء التصحيحي بعد انقضاء الأجل القانوني لاكتتاب التصريح التكميلي.

مبلغ الضريبة التكميلي = (رقم الاعمال المحقق للسنة ن - رقم الاعمال التقديري المصرح به للسنة ن) × معدل الضريبة الموافق للنشاط

¹ - المادة 3 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية للجمهورية الجزائرية، سنة 2018.

الفصل الأول النظام الضريبي الجزائري و أهم الضرائب المطبقة فيه

3-2- معدلات الضريبة الجزائرية الوحيدة:

يحدد معدل الضريبة الجزائرية الوحيدة كالتالي¹:

5%، بالنسبة لأنشطة الانتاج و بيع السلع.

12%، بالنسبة لأنشطة الاخرى.

لا يمكن أن يقل مبلغ الضريبة المستحقة على الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة الجزائرية الوحيدة عن 10.000 دج²

3-3- توزيع ناتج الضريبة الجزائرية الوحيدة:

يوزع ناتج الضريبة الجزائرية الوحيدة كما يلي³:

الجدول رقم 03: توزيع ناتج الضريبة الجزائرية الوحيدة

النسبة	الهيئة المستفيدة
49%	ميزانية الدولة
0.5%	غرف الصناعة و التجارة
0.01%	الغرفة الوطنية للصناعة التقليدية
0.24%	غرف الصناعة التقليدية و المهن
40.25%	البلديات
05%	الولايات
05%	الصندوق المشترك للجماعات المحلية
100%	المجموع

المصدر : المادة 365 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018

¹ - المادة 282 مكرر 4 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية، سنة 2018

² - المادة 365 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

³ - المادة 282 مكرر 5 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

الفصل الأول النظام الضريبي الجزائري و أهم الضرائب المطبقة فيه

✓ ملاحظة: يخصص مجموع ناتج الحد الأدنى من الضريبة الجزافية الوحيدة لفائدة البلدية¹.

3-4- تسديد الضريبة الجزافية الوحيدة:

ابتداء من سنة 2017، أصبحت الضريبة الجزافية الوحيدة تسدد على طريقتين حسب اختيار المكلف كما يلي:

-التسديد الكلي للضريبة:

يتزامن أجل التسديد الكلي للضريبة مع إيداع التصريح التقديري المقدم من طرف المكلف (بين 01 و 30 جوان من سنة الخضوع).

-التسديد الجزئي للضريبة:

يتم التسديد الجزئي للضريبة الجزافية الوحيدة من خلال ثلاث أقساط كما يلي²:

- يتم تسديد نصف (50%) من المبلغ الواجب الدفع، بتاريخ إيداع التصريح السنوي التقديري أي بين 01 و 30 جوان، ويستخدم التصريح كدليل على التسديد.

- أما النصف المتبقي فيتم تسديده على دفعتين متساويتين باستعمال تصريح نموذج G50bis كما يلي:

25%، خلال الفترة من 01 إلى 15 سبتمبر.

25%، خلال الفترة من 01 إلى 15 ديسمبر.

الجدول رقم 04 يلخص التسديد الجزئي للضريبة الجزافية الوحيدة

آجال التسديد	نسب التسديد
من 01 إلى 30 جوان (تاريخ إيداع التصريح التقديري)	50% من مبلغ الضريبة
من 01 إلى 15 سبتمبر	25% من مبلغ الضريبة
من 01 إلى 15 ديسمبر	25% من مبلغ الضريبة

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نص المادة 14 من قانون المالية للجمهورية الجزائرية، سنة 2017.

¹ - المادة 365 مكرر فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

² - المادة 14 من قانون المالية للجمهورية الجزائرية، سنة 2017.

ملاحظات:

يمكن للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة، أن يختاروا الخضوع للضريبة حسب نظام الربح الحقيقي. يودع طلب الاختيار لدى مفتشيه الضرائب (أو مركز الضرائب)، قبل 01 فيفري من السنة الأولى التي يرغب فيها المكلف تطبيق نظام الربح الحقيقي. يبقى الاختيار ساريا للسنة المذكورة و السنتين الموالتين، حيث يكون فيها الاختيار لا رجعة فيه.

يمدد الاختيار ضمنا لفترة ثلاث (03) سنوات، و يكون لا رجعة فيه طوال هذه الفترة.

وفي حالة الرغبة في التخلي عن هذا الاختيار على المكلف تبليغ الإدارة الجبائية بذلك قبل أول فيفري من السنة الموالية للفترة التي تمت فيها ممارسة هذا الاختيار أو تم فيها التمديد الضمني¹.

ثالثا: الرسم على القيمة المضافة:

1- نشأة وماهية الرسم على القيمة المضافة

1-1 نشأة الرسم على القيمة المضافة

أنشأ الرسم على القيمة المضافة بموجب القانون 36-90 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991، والذي أدخل الرسم على القيمة المضافة خلفا للرسم الوحيد الاجمالي على الانتاج (TUGP) و الرسم الوحيد الاجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS).

1-2 ماهية الرسم على القيمة المضافة (TVA)

❖ **القيمة المضافة:** هي الفرق بين الإنتاج العام والإستهلاكات الوسيطة للسلع والخدمات، بمعنى آخر فهي تقيس القيمة المحصل عليها من طرف المؤسسة للسلع والخدمات الآتية من المتعاملين².

❖ **تعريف الرسم على القيمة المضافة:** يعتبر "رسم عام للاستهلاك ينطبق على العمليات التي تكتسي طابعا صناعيا، تجاريا أو طابعا حرفيا أو حرا"³. بالإضافة إلى ذلك فإنه يعتبر:

__ ضريبة غير المباشرة؛

¹ - المادة 03 من قانون الإجراءات الجبائية للجمهورية الجزائرية، سنة 2018.

² - بن أعمار منصور، أعمال موجهة في تقنيات الجبائية، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2007، ص: 10.

³ - Direction Générale des Impôt, **Guide pratique de la TVA**, édition sahel, Algérie, 2011, PP :9-10

الفصل الأول

النظام الضريبي الجزائري و أهم الضرائب المطبقة فيه

__ ضريبة حقيقية؛

__ ضريبة تحصل حسب آلية المدفوعات المقسمة؛

__ ضريبة نسبية للقيمة؛

__ ضريبة تتوقف حسب آلية الخصم؛

__ ضريبة حيادية.

2 - العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة :

2-1- العمليات الخاضعة وجوبا :

يطبق الرسم على القيمة المضافة على المؤسسات مهما كان شكلها القانوني، ومهما يكن نوع النشاط الممارس، وتتمثل العمليات الخاضعة وجوبا للرسم على القيمة المضافة فيما يلي¹:

__ المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون؛

__ الأشغال العقارية؛

__ المبيعات والتسليمات على الحال الأصلي؛

__ المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة كما جاء تعريفهم في المادة الخامسة من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة؛

__ التسليمات لأنفسهم؛

__ عمليات الإيجار وأداء الخدمات وأشغال الخدمة وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية؛

__ بيوع العقارات والمحلات التجارية؛

__ المتاجرة في الأشياء المستعملة الغير مكونة من المعادن النفيسة؛

__ العمليات المحققة في إطار ممارسة مهنة حرة؛

__ الحفلات الفنية والألعاب والتسلية بمختلف أنواعها؛

¹ المادة 02 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

_ خدمات الهاتف والتلكس بمختلف أنواعها التي تؤديها إدارة البريد والمواصلات؛

_ عمليات البيع التي تمارسها المساحات الكبرى ونشاطات التجارة المتعددة؛

_ العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين.

2-2- العمليات الخاضعة إختيارياً¹

يجوز للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم أن يختاروا وبناءً على تصريح

منهم اكتساب صفة المكلفون بالرسم على القيمة المضافة على أن يسلموا السلع والخدمات ل:

_ التصدير؛

_ الشركات البترولية؛

_ المكلفين بالرسم الآخرين؛

_ مؤسسات تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء.

3 - الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة

الحدث المنشئ للضريبة هو الواقعة التي يتولد عنها الدين من المكلف نحو الخزينة، ويختلف حسب طبيعة

العمليات، إذا كانت محققة في الداخل، أو عند الإستيراد أو التصدير².

1-3 في الداخل

✓ **بالنسبة للمبيعات والعمليات المماثلة:** يتكون الحدث المنشئ

من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة، غير أنه بالنسبة لمبيعات الماء الصالح للشرب من طرف الهيئات الموزعة

يتكون الحدث المنشئ من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.

✓ **بالنسبة للمبيعات المحققة في إطار الصفقات العمومية:**

من التحصيل الكلي أو الجزئي، في غياب التحصيل، يصبح الرسم على القيمة المضافة مستحقاً للأداء بعد أجل

سنة ابتداء من تاريخ التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.

¹-المادة 03 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

²-الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2017، ص: 12_13.

الفصل الأول

النظام الضريبي الجزائري و أهم الضرائب المطبقة فيه

✓ بالنسبة للأشغال العقارية:

يتكون الحدث المنشئ من القبض الكلي أو الجزئي للثمن، ويقصد بالقبض كل المبالغ المحصلة عن طريق صفقة أعمال مهما كان السند (تسييق، دفعات، تسديدات..)، بالنسبة للأشغال العقارية المنجزة من طرف مؤسسة الترقية العقارية و هذا فقط ضمن الإطار الخاص بنشاطها يتكون الحدث المنشئ للرسم من التسليم القانوني أو المادي للمالك أو المستفيد.

فيما يتعلق بالمؤسسات الأجنبية التي تمارس نشاطها في الجزائر، يتكون الحدث المنشئ من القبض الكلي أو الجزئي للثمن . غير أنه، عند انتهاء الأشغال، يتكون الحدث المنشئ من الاستلام النهائي للمنشأة المنجزة و هذا بالنسبة لمقدار الرسم الذي يبقى مستحق بعد هذا التاريخ.

✓ بالنسبة للسليمات للذات :

● فيما يتعلق بالمنقولات الخاضعة للضريبة، يتكون الحدث المنشئ من التسليم، باعتباره الاستخدام الأول للملك أو بداية الاستعمال الأولي.

● فيما يخص الأملاك العقارية الخاضعة للضريبة، يتكون الحدث المنشئ من الاستعمال الأول لهذه الأملاك.

✓ بالنسبة لتقديم الخدمات: يتكون الحدث المنشئ من القبض الكلي أو الجزئي للثمن .

3-2- عند الاستيراد و التصدير

عند الاستيراد

يتكون الحدث المنشئ من حمكة السلع، المدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك.

عند التصدير

يتكون الحدث المنشئ للمنتجات الخاضعة للضريبة المخصصة للتصدير، بمجرد تقديم هذه المنتجات للجمارك.

المدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك، كما تجدر الإشارة إلى أن المبدأ هو إعفاء السلع المخصصة للتصدير.

أ- معدلات الرسم على القيمة المضافة :

يتم حساب الرسم على القيمة المضافة من خلال تطبيق معدلات ثابتة خضعت للتغيير عدة مرات إلى ان

استقرت على معدلين عادي و مخفض. تحدد حاليا معدلات (TVA) ب :

الفصل الأول النظام الضريبي الجزائري و أهم الضرائب المطبقة فيه

✓ المعدل المنخفض : (09 في المائة) يطبق على المنتوجات والخدمات التي تمثل فائدة خاصة حسب المخطط الاقتصادي والاجتماعي والثقافي¹.

✓ المعدل العادي : (19 في المائة) يطبق على العمليات، الخدمات والمنتوجات الغير خاضعة للمعدل المنخفض (09 في المائة)².

ب- توزيع حصيلة الرسم على القيمة المضافة

توزع حصيلة الرسم على القيمة المضافة كما يلي³:

1- العمليات المحققة في الداخل :

الجدول رقم 05 توزيع حصيلة الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للعمليات المحققة في الداخل

النسبة	الهئية المستفيدة
75%	ميزانية الدولة
10%	البلديات
15%	صندوق التضامن و الضمان للجماعات المحلية
100%	المجموع

المصدر : من اعداد الباحث اعتمادا على نص المادة 21 من قانون المالية للجمهورية الجزائرية، سنة 2017.

بالنسبة للعمليات المنجزة من قبل المؤسسات التابعة لاختصاص مديرية المؤسسات الكبرى تدفع حصة البلديات الى صندوق التضامن و الضمان للجماعات المحلية.

¹- المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

²- المادة 21 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

³- المادة 161 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

2- العمليات المحققة عند الاستيراد :

الجدول رقم 06 توزيع حصيلة الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للعمليات المحققة عند الإستيراد

النسبة	الهيئة المستفيدة
85%	ميزانية الدولة
15%	صندوق التضامن و الضمان للجماعات المحلية
100%	المجموع

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على نص المادة 30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

بالنسبة للعمليات التي تنجزها المكاتب الجمركية البرية ، تخصص الحصة العائدة لصندوق التضامن و الضمان للجماعات المحلية مباشرة للبلديات التي يقع فيها المكتب.

3-1- حسم الرسم على القيمة المضافة¹ :

ولا يمكن أن يتم الحسم إلا على أساس التصريح الذي يودعه الخاضعون للرسم على القيمة المضافة بخصوص رقم الأعمال الشهري الذي يتم إيداعه قبل اليوم العشرين من الشهر الموالي للشهر الذي حررت فيه الفاتورة أو بيانات الاستيراد.

ومما سبق يمكن التمييز بين نوعين من الحسم :

الحسم المادي هو استرجاع مبلغ الرسم على القيمة المضافة (TVA) المبين على فواتير شراء المخزونات والخدمات المستعملة في العمليات الخاضعة للرسم.

شروط الاستفادة من الحق في الحسم وهي :

¹-حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص : 120 _ 121.

الفصل الأول النظام الضريبي الجزائري و أهم الضرائب المطبقة فيه

✓ أن تكون العملية خاضعة للرسم على القيمة المضافة؛

✓ وجوب ظهور الرسم على فواتير الشراء.

الحسم المالي هو استرجاع مبلغ الرسم على القيمة المضافة (TVA) المبين في فواتير حيازة الاستثمارات، ويتم في التصريح الخاص برقم أعمال الشهر الذي تم فيه الشراء (الحيازة) وهناك شروط للاستفادة من هذا الحسم هي :

✓ يجب أن تشتري السلع جديدة أو مجددة وبضمان أن تخصص لإنجاز عمليات خاضعة لـ (TVA) أو تخصص للتصدير؛

✓ يجب أن تسجل هذه السلع في الدفاتر المحاسبية بسعر شرائها، أو سعر تكلفتها بعد طرح الخصم الذي كانت محله؛

✓ يجب أن تحفظ في ذمة المؤسسة لمدة خمس سنوات بعد تاريخ شرائها أو إنشاءها.

✓ يتم الخصم بعنوان الشهر الذي تم خلاله دفع الرسم ولا يمكن أن يتم عندها يدفع مبلغ الفاتورة الذي يتجاوز مئة ألف دينار (100 000 دج) على كل عملية خاضعة للضريبة نقداً²¹.

وتقدم قائمة فواتير المبالغ المحسومة في التصريح الشهري عند طلب الإدارة و يتضمن بالنسبة لكل مورد المعلومات الآتية:

— رقم التعريف الإحصائي؛

— الاسم واللقب وعنوان الشركة؛

— العنوان؛

— رقم القيد في السجل التجاري؛

— تاريخ وبيان الفاتورة؛

— مبلغ المشتريات المدفوعة أو الخدمات المستفاد منها؛

— مبلغ الرسم على القيمة المضافة المسدد.

² - المادة 30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

خلاصة الفصل:

إن التنظيم هو الجوهر الأساس لأي عمل ناجح كما أنه هو العامل الحاسم في التحسين ومن هنا يمكننا القول أن النجاح الضريبية في الجزائر لا بد من نظام يستجيب للظروف الاقتصادية الراهنة و بعد دراستنا للنظام الضريبي في الجزائر و التطرق إلى ماهية الضرائب و أنواعها المطبقة فيها وكذا بعد عرضنا لمكوناته نستخلص أن الضريبة علم قائم بذاته و أن النظام الضريبي هو الجهاز الذي يقوم بتخطيط و تنظيم علم الضريبة.

الفصل الثاني:

العبء الضريبي

تمهيد :

تعرف الضرائب على أنها " مبلغ من المال تقتطعه السلطة العامة من الأفراد جبرا وبصفة نهائية دون مقابل وذلك لتحقيق أهداف المجتمع حيث أن الاقتطاع الضريبي في عصرنا الحالي يعتبر من أهم مصادر التمويل إلا أنه يتطلب مجموعة من المقاييس تساعد في تعظيم مردودية الضرائب ونظرا للأهمية البالغة التي يحظى بها النظام الضريبي كونها مؤشرا مهما يعتمد عليها على مدى نجاح أو فشل السياسة الضريبية لأي دولة , حيث أن الجباية تعبر عن القوة العمومية التي من خلالها يتم فرض الضرائب و الرسوم إذ أن المؤسسة تسعى دوما إلى تحمل أقل تكلفة ضريبية , كما أن للضريبة أهمية كبيرة كونها جاءت لمواكبة التغييرات الاقتصادية التي تمس البلاد بعد فتح الأسواق الخارجية وتبني اقتصاد السوق مما أوجب على الدولة إصدار قوانين تتلاءم مع الوضع الاقتصادي الجديد وذلك من أجل تطوير و تشجيع المبادرة على الاستثمارات التي لها الأثر الايجابي على التنمية الاقتصادية بحيث أن الضريبة تتميز بتطورها المستمر تبعا للتحويلات الاقتصادية والاجتماعية و المالية فهي تطبق خلال فترة زمنية معينة ويسهل تعديلها بعد فترة إذا أصبحت غير مناسبة ,تهدف من خلال هذا الفصل إلى محاولة تحديد مصطلح العبء الضريبي و أنواعه و طرق قياسه و إشكاليته.

المبحث الأول : مفاهيم أساسية حول العبء الضريبي

إن فرض الضرائب بمختلف أشكالها وأنواعها يحدث بعض التغييرات الاقتصادية والاجتماعية تختلف عمقا واتساعا تبعا لحجم الاقتطاع الضريبي من جهة , وصورة التركيب الفني الضريبي من جهة أخرى , بحيث تؤدي إلى التأثير الذي يعبر عنه بالعبء الضريبي (La pression fiscale)

ويعبر الضغط الضريبي حسابيا على العلاقة التي توضح النسبة المئوية للدخل المقتطع على شكل ضرائب على حجم الثروة المنتجة المعبر عنها بالنتاج الوطني الخام , أو الناتج الداخلي الخام .

إن عملية حساب الضغط الضريبي لدولة معينة يهدف إلى تحديد مجمل التغييرات الاقتصادية والاجتماعية الناتجة عن عملية الاقتطاع الضريبي .

المطلب الأول : مفهوم العبء الضريبي وأنواعه

أولا : مفهوم العبء الضريبي " الضغط الضريبي "

إن المصطلحات كثيرة ومتعددة لتعريف العبء الضريبي و توضيح العلاقة الموجودة بين الإيرادات الضريبية و الناتج الداخلي الإجمالي فالبعض يطلق عليه الضغط الضريبي كما هو عند منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي " O.C.D.E " والبعض على مستوى الحماية " المجلس الاقتصادي و الاجتماعي بفرنسا "

وعند آخرين معدل الاقتطاع الإجباري , وعبء الضريبة على الاقتصاد لدى آخرين .

ومهما اختلفت هذه التسميات فان العبء الضريبي يعتبر مؤشر للتقدير الكلي لضرائب على مستوى الاقتصاد الوطني و يبقى هذا المقياس من أهم المؤشرات الكمية المستخدمة لتقييم النظم الضريبية¹ .

¹ حميد بوزيدة , حماية المؤسسات , دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة الرسم على القيمة المضافة , دراسة نظرية وتطبيقية, ص66.

الفصل الثاني

العبء الضريبي

تعددت واختلفت التعاريف الشارحة لمفهوم الضغط الضريبي كل من وجهة نظر خاصة مما يحتم علينا التطرق إلى أكثر من تعريف كي يتكون لدينا مفهوم شامل يشرح العبء الضريبي شرحا مفصلا شاملا.

1- التعريف الأول: هو ذلك التأثير الذي تحدثه السياسة الضريبية كجزء من السياسة الاقتصادية على الإنفاق الاستهلاكي والادخار و الاستثمار ويعتبر الضغط الضريبي نسبة الانصياح الضريبي إلى بعض المقادير الاقتصادية الناتج المحلي الخام - الناتج الوطني الخام - مجموع الاقطاعات العامة¹.

2- التعريف الثاني: يعرف العبء الضريبي على أنه تلك الآثار التي يحدثها فرض ضريبة معينة على أسعار السلع و عوامل الإنتاج وهذا بافتراض أن كافة أنواع الضرائب . وفي ضل جميع الظروف الاقتصادية لابد و أن ينتقل عبؤها إلى الأمام فتؤثر على أسعار السلع و الخدمات أو إلى الخلف فتؤثر على أسعار عوامل الإنتاج².

3- التعريف الثالث: إن ما يحدثه فرض الضرائب المختلفة من تغييرات اقتصادية و اجتماعية تختلف عمقا واتساعا تبعا لحجم الاقطاعات الضريبية من ناحية و صورة التركيب الفني للضرائب من ناحية أخرى و تؤدي إلى التأثير على مختلف مظاهر الحياة في المجتمع ذلك التأثير يعبر عنه بالعبء الضريبي³.

4- التعريف الرابع: إن الضغط الجبائي هو نسبة الاقطاعات الجبائية مقارنة بعملية الثروة المنتجة معبر عنها بالناتج المحلي الخام و الذي يسمح لنا بتحديد العبء المالي الذي يتحمله الأشخاص " الطبيعيين أو المعنويين " و الاقتصاد الوطني ككل , حيث أن ارتفاع الموارد العائدة للخرينة العمومية من جهة , وضعف الموارد الموجهة للأشخاص المستثمرين و الذي يحول دون مواصلة أنشطتهم الإنتاجية لذلك فإن ارتفاعه يعد عائقا في طريق التنمية⁴.

¹ عبد المنعم فوزي , النظم الضريبية, دار النهضة , لبنان , 1973, ص128.

² .على عزوز , الضغط الضريبي و أثره على النمو الاقتصادي , جامعة حسيه بن بو علي , 2007, ص41.

³ يونس أحمد البطريق , النظم الضريبية , الدار الجامعية , الإسكندرية مصر , 2001, ص 87.

⁴ شريف محمد⁴ السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي , مذكرة ماجستير جامعة بوبكر بالقائد , تلمسان , 2010, ص64.

5- **التعريف الخامس:** ويعرف العبء الضريبي بأنه التغييرات الناتجة عن فرض الضريبة على توزيع الدخل حيث يكون الأثر على استخدام الموارد الاقتصادية وعلى الإنتاج الوطني وعلى توزيع الدخل , حيث يعتبر الآثار الاقتصادية للضرائب الأثر الأول والثاني أما الأثر الثالث فيخص العبء الضريبي¹.

المطلب الثاني : أنواع الضغط الضريبي وطرق قياسه

أولا : أنواع الضغط الضريبي .

هناك نوعان للضغط الضريبي وهما الضغط الضريبي الفردي و الضغط الضريبي الإجمالي .

1- الضغط الضريبي الإجمالي **La pression fiscale globale**:

ويعني حساب الضغط الضريبي الإجمالي حساب الضغط الضريبي الإجمالي على مستوى الاقتصاد الوطني ككل حيث هناك عدة طرق لقياسه وحسابه إلا أنه يتم قياسه في الأغلبية بالنسبة المئوية بين مجمل الإيرادات الضريبية المحصلة لصالح الدولة و الجماعات المحلية بما في ذلك الاقتطاعات الإلزامية المحصلة لفائدة صناديق الضمان الاجتماعي ومستوى الدخل الوطني وهذا وفقا للعلاقة التالية² :

$$PFG = \frac{I}{PIB}$$

حيث أن - PFG الضغط الضريبي الإجمالي.

- I حجم الإيرادات الضريبية المحصلة .

- PIB الناتج الداخلي الخام .

¹ حلول حروشي , الضغط الضريبي في الجزائر 93-99 ,رسالة ماجستير , جامعة الجزائر , 2001 , ص 28.

² نفس المرجع السابق ,ص74 ,

$$\frac{\text{الإيرادات الضريبية الإجمالية المحصلة}}{\text{النتائج المحلي الإجمالي}} = \text{الضغط الضريبي الإجمالي}$$

2- الضغط الضريبي الفردي La pression fiscal individuelle :

إن كل شخص طبيعي أو معنوي يملك موارد شخصية التي تستهدفها الدولة و الجماعات المحلية بالاقتطاعات في شكل ضرائب مباشرة وغير مباشرة , وتمثل هذه الاقتطاعات مساهمات لكن تمثل واجب على كل واحد أ، يتحملها ما دام أنه يوجد حرمان لكل مكلف بالضريبة من دخله ويحسب الضغط الضريبي الفردي آخذا بعين الاعتبار دخل المكلف بالضريبة و مقدار الضرائب التي تضاف إليها الاقتطاعات الإجبارية المحسوبة على أساس الحماية الاجتماعية وهذا وفقا للعلاقة

$$\text{PFI} = \frac{\text{I}}{\text{R}}$$

التالية :

حيث أن :

- PFI الضغط الضريبي الفردي .
- I حجم الضرائب المقتطعة
- R الدخل الفردي

حيث يعتبر الضغط الضريبي الفردي مقياسا لما يتحمله الفرد من ضرائب لا من حيث المبلغ نحسب و إنما لأهمية هذا المبلغ المقتطع من دخله وما يليه من إشباع لحاجات الفرد المختلفة لان مستوى دخل الفرد له أهمية بالغة في إظهار المستوى المعيشي للفرد و المستوى العام للإنفاق .

الفصل الثاني

العبء الضريبي

وعلى هذا الأساس ندد أغلب و معظم خبراء الضرائب بإجبارية دراسة الضغط الضريبي الفردي إلى جانب دراسة الضغط الضريبي الإجمالي في بلد معين وهذا ما نادى به سليجمان سنة 1925م¹.

وعلى الرغم من هذا هناك العديد من المشاكل التي قد تنتج عن صعوبة معرفة ما ينفقه الفرد بدقة و ما يدفعه من ضرائب غير مباشرة ضمن السلع التي يستهلكها , وعليه سيكون حساب الضغط الضريبي الفردي عن طريق حساب متوسطه بقسمة إجمالي الإيرادات الضريبية على عدد السكان².

3- الضغط الضريبي الأمثل :

نجد الكثير من الاقتصاديين حاولوا تحديد المعدل الأمثل للعبء الضريبي الذي لا يجوز تعديله وهذا منذ زمن الفيزيوقراطيين الذين نادوا بأن لا يتعدى الاقتطاع الضريبي معدل 20 % من دخل الشخص المكلف كما هو الحال كذلك لبعض الاقتصاديين الكلاسيك أمثال برودون الذي يحدد معدل الاقتطاع الضريبي بـ 10% وعند المحدثين فقد حدده كما ذكرنا سابقا كولين كلارك بـ 25 % من الدخل القومي حيث رأى علماء المالية المعاصرين مثل (كالدور) بزيادة الضغط الضريبي في الدول المتوجهة نحو التقدم الاقتصادي على أساس أن مستوى هذا الضغط هو يمثل معيار لقياس مدى كفاءة سياسة التنمية الاقتصادية في هذه الدول .

إن فرض الضريبة المنخفضة يمكن أن تعود على الاقتصاد بالانتعاش و الازدهار و برفع معدلاتها يمكن أن تحقق مردودية مناسبة و ملائمة، و لكن إذا تجاوزت عتبة معينة للضغط الضريبي يعود سلبا على الموارد المالية و على الاقتصاد .

¹ يونس أحمد البطريق , النظم الضريبية , ص88.

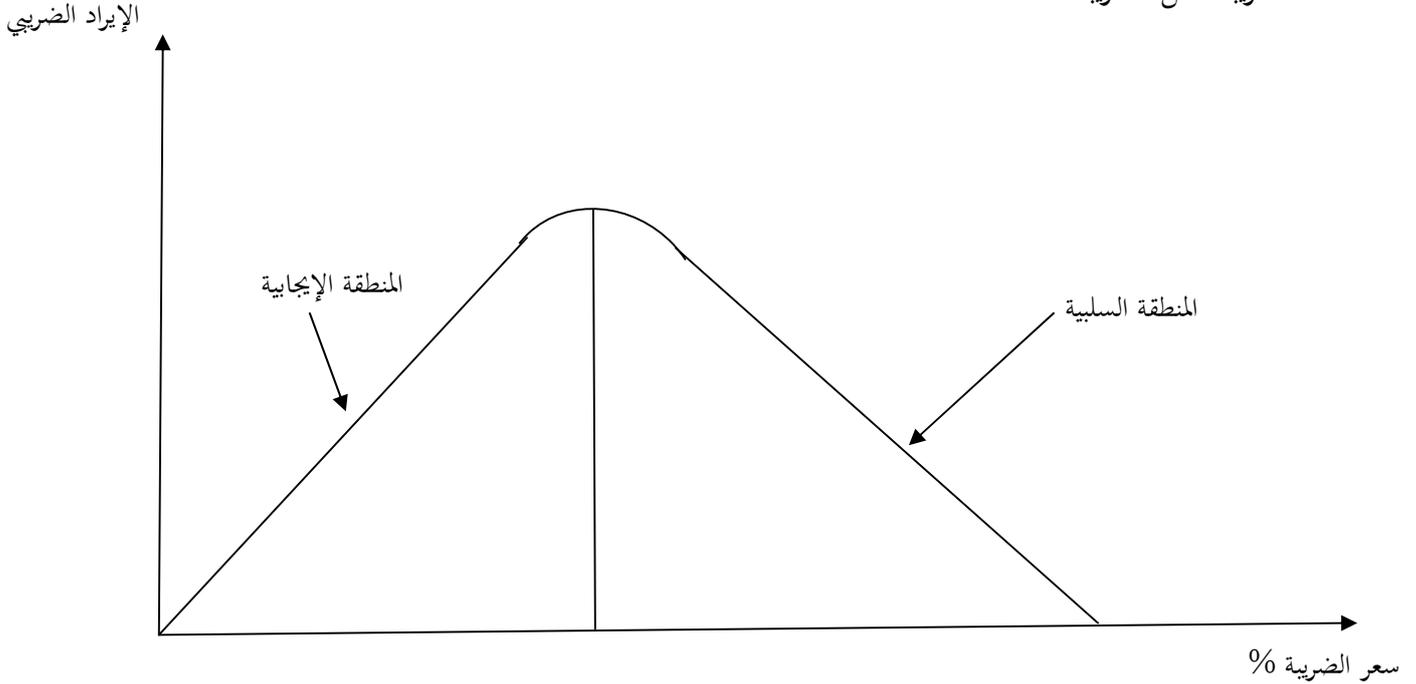
² محمد عباس محرز , اقتصاديات المالية العامة , ديوان المطبوعات الجامعية , ط2, الجزائر, 2005, ص 326

الفصل الثاني

العبء الضريبي

حين قام الاقتصادي الأمريكي آرثر لافر من خلال المنحنى المنسوب إلى اسمه منحنى لافر و الذي محتواه أن كثرة

الضريبة تقتل الضريبة.



أي إذا زاد و تعدى الضغط الضريبي حدود و عتبة معينة يمكن أن يخفف الموارد المالية .

الشكل البياني التالي (رقم 1) منحنى لافر يمثل العلاقة بين الإيراد الضريبي و سعر الضريب

المصدر: عبد العزيز ياسين نظريات المالية العامة و النظام المالي , المعهد المالي للإدارة العامة , صنعاء الأردن ,

ص 243.

حيث أن هذا المنحنى يبين أنه كلما زاد معدل الضريبة يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية إلى حد قمة المنحنى ، و

الاستمرار في رفع و زيادة معدل الضريبة ينزع حافز الكسب و الفائدة و العمل لدى المكلفين بالضريبة مما يؤدي

إلى انخفاض الإيرادات الضريبية و يكون ذلك في المنطقة السلبية من المنحنى¹.

¹ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات ، مرجع سابق، ص 80.

ثانيا : طرق قياس العبء الضريبي

إن العبء الضريبي كما يصفه ميس غراف على أنه تلك الآثار و التغيرات المتولدة عن فرض ضريبة معينة على توزيع الدخل فإنه لقياس العبء الضريبي أهمية بالغة في مقارنة المقدرة التكليفية للأعوان الاقتصاديين بهدف الوصول إلى نتائج هامة وموضوعية عن مدى تحقيق العدالة الضريبية حيث تتحقق العدالة الضريبية الأفقية عندما تتساوى الأعباء الضريبية الفعلية للمكلفين المتمتعين بظروف اقتصادية متشابهة بينما تتحقق العدالة الضريبية العمودية في حالة تفاوت وضعية المكلفين بدفع الضريبة ويتم قياس العبء الضريبي وفق طريقتين هما¹:

الطريقة الأولى "العبء الضريبي المطلق" .

$$\frac{\text{الحصيلة الضريبية التي تحملها القطاع فعلا}}{\text{عدد أفراد القطاع}} = \text{العبء الضريبي المطلق}$$

الطريقة الثانية " العبء الضريبي النسبي" .

$$\frac{\text{العبء الضريبي المطلق}}{\text{المقدرة التكليفية للمكلف}} \times 100 = \text{العبء الضريبي النسبي}$$

المطلب الثالث : نقل عبء الضريبة .

أولا : مفهوم نقل عبء الضريبة

إن معنى انتقال عبء الضريبة هو أن المكلف الذي يدفعها للخرينة لا يتحمل بها نهائيا و بل يحاول نقلها إلى غيره , و معنى راجعيتها أي استقرارها بشكل نهائي على عاتق شخص معين².

¹ على عزوز , مرجع سابق , 2007,ص42.

² محمد طاقة , هدى العزاوي, اقتصاديات المالية العامة , دار المسيرة للنشر و التوزيع والطباعة , عمان الأردن , ط2,2010,ص120.

ثانيا : أشكال نقل عبء الضريبة

هنا يجب أن نميز بين العبء القانوني و العبء الحقيقي للضريبة فالشخص الذي يتحمل عبء الضريبة القانوني المباشر , قد يستطيع نقل عبء الضريبة إلى شخص آخر أو أشخاص آخرين وبذلك يكون من استقرت عليه الضريبة نحائيا هو الذي يتحمل عبؤها الحقيقي , وهنا تكون عملية النقل كليا ¹.

وقد لا ينجح المكلف القانوني من نقل عبء الضريبة وفي هذه الحالة فإن المكلف القانوني هو نفسه المكلف الحقيقي وبالتالي لا وجود لعملية نقل العبء الضريبي وفي بعض الحالات قد لا يتم نقل عبء الضريبة بأكمله بل ينقل جزء من عبء الضريبة وهنا يسمى بالنقل الجزئي لعبء الضريبة ².

وقد يتم نقل عبء الضريبة إلى الأمام أو نقله إلى الخلف , ويكون نقل العبء الضريبة إلى الأمام عندما يستطيع منتج سلعة ما (دافع الضريبة) نقل الضريبة في اتجاه المستهلك النهائي عن طريق رفع السعر عما كان عليه قبل فرض الضريبة , أما نقل العبء إلى الخلف فيكون عن طريق خفض المنتج لعناصر تكلفة الإنتاج كأسعار الخدمات التي يستعملها أو أجور العمال الذين يستخدمهم ³.

وتتوقف إمكانية نقل عبء الضريبة على عوامل مؤثرة منها نوع السوق إذا كان في حالة منافسة تامة أو جزئية أو في حالة احتكار... الخ , وعلى درجة مرونة العرض و الطلب فإذا كان عرض البضاعة مرنا , أي بإمكان المنتجين التخفيض منه (العرض) , استطاعوا رفع الثمن عن طريق زيادة الطلب المتأني من قلة العرض , وعكس ذلك أي وفرة البضائع لا تمكنهم من رفع السعر الذي يقتضيه نقل عبء الضريبة على عاتق المستهلك و الأمر كذلك بالنسبة للطلب فالسلع الضرورية يكون الطلب عليها غير مرن مما يسهل رفع السعر عليها على عكس الحال لو وجد البديل أو استطاع المستهلك الاستغناء عن السلعة عندما يرتفع ثمنها ⁴.

ثالثا : الشروط الأساسية لنقل عبء الضريبة

كما أشرنا فإن هناك جملة من الشروط الأساسية التي يمكن من خلالها نقل عبء الضريبة من المكلف القانوني إلى شخص آخر , وإذا لم تتوفر هذه الشروط فيستحيل نقل عبء الضريبة ولعل أهم هذه الشروط ما يلي ⁵ :

¹ نفس المرجع السابق , ص120.

² فتحي أحمد ذياب عواد , اقتصاديات المالية العامة, دار الرضوان للنشر والتوزيع , عمان الأردن , ط1, 163-164.

³ يونس أحمد البطريق , المرجع السابق , ص120.

⁴ محمد طاقة , هدى العزاوي , مرجع سابق , ص121.

⁵ أحمد ذياب عواد , مرجع سابق , ص 164-165.

الفصل الثاني

العبء الضريبي

1- لا بد من توفر علاقة مباشرة بين المكلف القانوني بدفع الضريبة و الشخص , أو الأشخاص الذين سوف ينتقل إليهم عبء الضريبة ولعل أوضح مثال لهذه العلاقة هي العلاقة بين المنتج أو البائع و المستهلك أو ما بين صاحب العمل و العمال .

2- وعند توفر العلاقة أعلاه فلا بد أن يكون موضوع الضريبة سلعة أو خدمة و عند ذلك يبرز الشرط الرئيسي الثاني وهو إمكانية رفع سعر السلعة بمقدار الضريبة أو بجزء منها أو تخفيض سعر الخدمة (أجور العمال مثلا) وهنا تنعكس ظروف العرض والطلب و المرونة على تحديد سعر السلعة أو الخدمة .

رابعا : نظريات نقل العبء الضريبي

مما لا شك فيه أن استقرار عبء الضريبة على جانب كبير من الأهمية نظرا لتأثيرها على نظام الضريبة ذاته باعتبارها أداة لتحقيق بعض الأهداف بل و باعتبارها فريضة يلتزم المكلفون بدفعها للدولة . و بمعنى آخر فإن المشرع إذا لم يحط علما بإمكانيات نقل عبء الضريبة واتجاهاته فإن تحقيق أهداف السياسة الضريبة يعتبر أمرا مشكوكا فيه لأن تحقيق هذه الأغراض إنما يتوقف على استقرار العبء النهائي للضريبة¹ .

هناك عدة نظريات تطرقت لنقل العبء الضريبي وهي نظرية الانتشار و النظرية الحديثة والنظرية الطبيعيون حيث :

1- نظرية الانتشار : على العكس من نظرية الفيزيوقراط تذهب هذه النظرية إلى انتشار العبء الضريبي على كافة الأشخاص في المجتمع ومن ثم يمكن أن نطلق عليها نظرية الانتشار فالضريبة أيا كانت تفرض على فئة معينة في البداية إلا أن كل فئة تستطيع في أغلب الأحوال أن تنقل هذا العبء كليا أو جزئيا إلى باقي الفئات الأخرى . و هؤلاء لديهم نفس القدرة على نقل جانب من العبء الضريبي الذي يقع عليهم إلى باقي فئات المجتمع ومعنى ذلك أن عبء الضريبة عرضة للنقل في معظم الأحوال ومن ثم تتحمله جميع فئات المجتمع سواء بشكل مباشر أو غير مباشر² .

و الواقع أن التسليم بهذه النظرية يعطي تباؤا كبيرا حول النظام الضريبي واستقرار العبء المالي للضريبة على كافة أفراد المجتمع .

2- النظرية الحديثة : تعتمد هذه النظرية في تفسير نقل عبء الضريبة على تأثير الضريبة على أثمان عوامل الإنتاج و المنتجات في كل قطاع من قطاعات الإنتاج الذي تفرض عليه الضريبة . أي أن الضريبة الحديثة تنظر

¹¹ محمد البنا ,اقتصاديات المالية العامة , الدار الجامعية , مصر , 2009,ص 234.

² محمد البنا ، مرجع سابق ،ص235.

الفصل الثاني

العبء الضريبي

بنقل و استقرار لعبء الضريبة في إطار نظرية القيمة و تحديد الأسعار حيث يتم نقل عبء الضريبة من خلال المعاملات التبادلية التي تتم بين المكلف الذي فرضت عليه الضريبة و بين أفراد المجتمع وتؤثر على أثمان السلع والخدمات محل التعامل ومعنى ذلك أن أهم الضرائب التي يمكن تفسيرها طبقا لهذه النظرية هي الضرائب الغير مباشرة التي تصيب أسعار السلع و الخدمات حيث يسهل نقل عبء هذه الضرائب إلى المستهلك الأخير من خلال إضافة قيمة الضريبة إلى سعر السلعة النهائي . إلا أن ذلك لا ينفي إمكان الخاضعين لبعض ضرائب الدخل مثلا من نقل عبء الضريبة من خلال قوى السوق كما في حالة فرض ضريبة على دخول أصحاب المهن الحرة حيث يمكنهم في أغلب الأحوال نقل عبء هذه الضريبة إلى المستهلكين أو المتعاملين معهم من خلال رفع قيمة ما يتقاضونه من أجور وأتعاب¹ .

وتجدر الإشارة إلى أن تحليل النظرية الحديثة لنقل العبء الضريبي بهذه الصورة يعتبر تحليلا جزئيا حيث يقتصر التحليل على ظروف الطلب و العرض في كل قطاع على حدى وتأثير هذه الظروف على إمكانية نقل عبء الضريبة .

3- نظرية الطبيعيين : نعلم أن الطبيعيين (الفيزيوقراط) قد اقتصروا النشاط المنتج على الأرض الزراعية فالأرض في رأيهم هي العنصر الإنتاجي الوحيد الذي يحقق دخلا صافيا و أن ما عداها من أنشطة تجارية أو صناعية تعتبر عناصر يترتب عليها ثروات جديدة أو دخلا إضافيا حيث يقتصر دور هذه العمليات الإنتاجية على مجرد تغيير أو تحويل في شكل الثروة الموجودة و التي مصدرها الأرض² .

و تأسيسا على ذلك فإن الضريبة يجب أن تفرض على نشاط الأرض (أساس فكرة النظرية الوحيدة) وأن أي ضريبة تفرض على أي نشاط آخر سوف يتم نقل عبؤها على الزراعة و تدفع من ناتج الأرض الصافي فإذا فرضت الضريبة على دخل العمال الزراعيون سوف يرفعون من أجورهم ويتحملها ملاك الأرض مرة أخرى وإذا فرضت الضريبة على طبقة الصناع أو التجار فسوف يرفعون من قيمة منتجاتهم حيث يقع عبؤها على ناتج الأرض في النهاية .

معنى ذلك أن الاستناد إلى نظرية الطبيعيين في تفسير ظاهرة نقل عبء الضريبة يعني أن العبء سوف ينتقل من الأنشطة غير المنتجة حتى يستقر على النشاط المنتج وهو الزراعة حيث يدفعه أصحاب الأرض الزراعية. ومن هنا

¹ نفس المرجع السابق، ص 236 .

² محمد البنا، مرجع سابق، ص 237.

فان أهم ما يوجه من نقد يهدم هذا الأساس هو وجود أنشطة منتجة عديدة غير النشاط الزراعي ومن ثم لا تستقيم فكرة نقل العبء الضريبي استنادا إلى فكرة النشاط المنتج.

المبحث الثاني : العبء الضريبي و المفاهيم المشابهة له

المطلب الأول : الطاقة الضريبية¹

إن للمجتمع أعباء و تكاليف يتحملها حين تختلف من شخص لآخر و من فئة إلى فئة أخرى حيث أن المقصود بالطاقة الضريبية معرفة مدى قدرة المجتمع على تخصيص جانب من دخله "مبلغ" تقتطعه الدولة في شكل ضرائب للمساهمة في تمويل الأعباء العامة وقد قام دالتون بالتمييز بين مستويين للطاقة الضريبية.

1. الطاقة الضريبية المطلقة : و المقصود بها أن أكبر و أقصى حد يمكن الحصول عليه من الضرائب دون

للحاق أي ضرر أو إحداث أية آثار سلبية على مستوى الاقتصاد الوطني.

2. الطاقة الضريبية النسبية : و المقصود بها هو مقدرة النسبية لأفراد المجتمع في المشاركة و المساهمة في نوع

من الإنفاق العام ذو المنفعة المشتركة حسب درجة ثراء كل شخص مع الالتزام بالمعايير و القوانين الخاصة في عملية توزيع الأعباء الضريبية.

ويأتي مصطلح الطاقة الضريبية مرادف لمصطلح المقدرة التكلفة للاقتصاد القومي و المقصود بها مدى قدرة ونجاح

اقتصاد ما على تحمل الأعباء و التكاليف الضريبية و نسبة الضريبة دون المساس و الإضرار بمستوى معيشة الأفراد من جهة والطاقة الإنتاجية للمؤسسات من جهة أخرى , ويزدهر نمو الطاقة الضريبية بنمو الأنشطة الاقتصادية.

و تقنن الطاقة الضريبية لاقتصاد ما وفقا للعوامل التالية :

1- قدرة الأشخاص الطبيعيين و المعنويين على دفع الضرائب و المرتبطة أساسا بحجم الدخل القومي و طرق

توزيعه حيث كلما كان الدخل القومي مرتفعا و كبير و موزع على المجتمع كلما كان للحكومة الإمكانية في زيادة

الأعباء الضريبية

¹ - علي عزوز, مرجع سابق, ص44-46

الفصل الثاني

العبء الضريبي

2- مقدرة الدولة على تحصيل تعتبر إدارة الضرائب وسيلة تنفيذ للنظام الضريبي حيث أنه كلما كان للإدارة ضعف في الكفاءة و التسيير و النزاهة , كلما سهل التهرب الضريبي حيث لا تكون أي جدوى بفرض ضرائب جديدة أو رفع أسعار ضرائب معينة وإذا كانت تفتقر إلى الوسائل المهمة لتنفيذها.

المطلب الثاني : الجهد الضريبي

إن مصطلح الجهد الضريبي يعبر على مدى استطاعة دولة معينة في انجاز ما تم تقديره سابقا لحجم الضرائب وهذا عن طريق المقارنة بين حجم الطاقة الضريبية المحققة و حجم الطاقة الضريبية الممكنة وقد قام مجموعة من خبراء البنك الدولي و صندوق النقد الدولي في إحدى الدراسات بوضع مؤشرات دولية للمقارنة الضريبية بالدول النامية¹.

وكان المؤشر المستخدم في الدراسة معرفة حاصل قسمة الضرائب المحققة على الضرائب الممكنة وكانت هناك ثلاث حالات وهي كالتالي :

$$- \text{ الحالة الأولى} = \frac{\text{الضرائب المحققة}}{\text{الضرائب الممكنة}} < 1$$

التعليل : هذا البلد يتمتع بجهد ضريبي مرتفع .

$$- \text{ الحالة الثانية} = \frac{\text{الضرائب المحققة}}{\text{الضرائب الممكنة}} > 1$$

التعليل : هذا يعني أن هذا البلد الجهد الضريبي فيه أقل مما يجب .

$$- \text{ الحالة الثالثة} = \frac{\text{الضرائب المحققة}}{\text{الضرائب الممكنة}} = 1$$

التعليل : هذا يدل على أن الجهد الضريبي في هذا البلد معقول و متوازن وهذه هي الحالة المثلى في عملية التحصيل الضريبي.

¹ علي عزوز , مرجع سابق ص 29.

على الرغم من محاولات العديد من المفكرين الاقتصاديين وعلماء المالية العامة حدود معينة لمعدلات الضغط الضريبي التي تشكل حاجزا لا ينبغي تجاوزه أو تعديه . كما هو الحال عند الطبيعيين "الفيزيوقراط" الذين نادوا بأن لا تتعدى الاقتطاع الضريبي 20 % من دخل المكلف أو بالنسبة لبعض الاقتصاديين التقليديين أمثال برودون الذي يرى أن الدولة لا يمكنها أن تقتطع من الدخل الوطني عن طريقة جباية الضرائب أكثر من 10% وبعض الاقتصاديين المحدثين أمثال الاقتصادي كولن كلارك الذي نادى بأن لا يتعدى الاقتطاع الضريبي حدود 25 % من الدخل الوطني¹.

فإن التجربة و الواقع الملموس قد أثبتا عدم وجود حدود مادية معينة لكل من الاقتطاع الضريبي وغيره من الاقتطاعات العامة التي تتوقف إلى حد كبير على مدى إنتاجية الإنفاق لها الذي تموله هذه الاقتطاعات ويقول في ذلك الأستاذ بارى أنه يمكن زيادة الاقتطاع الضريبي طالما أن ذلك لم يؤدي إلى تقلص حجم الإنتاج وهذا مما أدى إلى تصور البعض بلوغ معدل الاقتطاع الضريبي إلى 100 % من الدخل الوطني بشرط أن تتكفل الدولة بتقديم جميع السلع و الخدمات التي قد يحتاج إليها المواطنون بالجمان و من ناحية أخرى أوصت جماعة من أبرز علماء المالية العامة المعاصرين أمثال كالدور و جود و بريست بزيادة الضغط الضريبي في الدول المتجهة نحو التقدم الاقتصادي على أساس أن مستوى هذا الضغط الضريبي هو بمثابة معيار لمدى كفاءة سياسة التنمية الاقتصادية في هذه الدول . فهناك الكثير من الدول المتخلفة في كل من إفريقيا و أمريكا اللاتينية لم يصل فيها الضغط الضريبي إلى الحد الأدنى لمعدله اللازم لتحقيق التنمية الاقتصادية وفي رأي الأستاذ بارير أن الضغط الضريبي إذا لم يصل إلى حد أدنى معين فلن يكون من المستطاع استخدام الضرائب كأدوات فعالة لإحداث الآثار المختلفة في السياسة الضريبية .

¹ يونس أحمد البطريق , مرجع سابق , ص 91.

ولما كان معدل الاقتطاع الضريبي في بعض الدول مثل المملكة المتحدة خلال سنوات الحرب العالمية الثانية قد بلغ

حوالي 40% من إجمالي الناتج الوطني , دون أن يؤدي ذلك إلى إحداث أية آثار سيئة¹.

¹ يونس أحمد البطريق , مرجع سابق ,ص 94.

المبحث الثالث : عوامل تحديد العبء الضريبي

المطلب الأول : عوامل تحديد العبء الضريبي

يعتمد تحديد الضغط الضريبي الأمل كما سبق القول على عاملين أولهما المقدرة التكليفية للدخل الوطني وثانيهما الضغط الضريبي النفسي

أولا : المقدرة التكليفية للدخل الوطني¹ :

لما كان فرض الضرائب المختلفة ينطوي بصفة عامة على قيام الدولة باستقطاع بعض جوانب الدخل الوطني بمناسبة إنتاجه و توزيعه و إنفاقه فمن المتعين تحديد المقدرة التكليفية للمجتمع أي مدى قدرة دخله القومي على تحمل العبء الضريبي . ذلك الدخل الذي يمكن النظر إليه بقصد تحديد مقدرته التكليفية من زاويتين : تناول الأولى الدخل الوطني في مجموعة بوصفه تيارا متدفقا من السلع و الخدمات ينطوي على تيار متدفق من الإشباعات و تناوله الثانية بوصفه مجموع قيم فردية . وبذلك يتطلب تحديد المقدرة التكليفية للدخل الوطني التعرض للدراسة كل من المقدرة التكليفية العامة و المقدرة التكليفية الفردية. لذلك يتطلب تحديد المقدرة التكليفية للدخل الوطني دراسة كل من:

1. المقدرة التكليفية العامة : بقصد تحديد مدى قدرة الجماعة السياسية على تخصيص جانب من دخلها تقتطعه الضريبة لتمويل الأعباء العامة , بما تستلزمه هذه الدراسة من ضرورة إلقاء الضوء على مفهوم الدخل الوطني (بالقدر الذي تتطلبه احتياجات هذه الدراسة) و الاتجاهات المختلفة في تقديره وكذلك العوامل الاجتماعية والاقتصادية والسياسية المحددة لهذه المقدرة التكليفية العامة.

2. المقدرة التكليفية الفردية : بما تتطلبه من ضرورة تحديد مفهوم الدخل الفردي و الاتجاهات المختلفة في تقديره وكذلك العوامل الأخرى المحددة لهذه المقدرة التكليفية بقصد التعرف على إمكانيات توزيع العبء الضريبي العام على جميع الأشخاص المعنويين والطبيعيين في المجتمع بحسب قدراتهم التي تحددها بصفة خاصة دخولهم.

¹ يونس أحمد البطريق , مرجع سابق , ص 94 .

ثانيا : الضغط الضريبي النفسي¹

لا تقتصر الدراسة المنهجية لسلوك المكلفين بأداء الضرائب المختلفة على مجرد تحليل العوامل والمتغيرات الاقتصادية , بل تتناول العوامل النفسية التي تحكم هذا السلوك وتحكم عليه بصورة تزيد أو تخفف من الآثار الاقتصادية لفرض الضرائب و ترتبط بها ارتباطا وثيقا ولا سيما بعد أن ما لهذه العوامل النفسية من آثار عميقة على سلوك الأفراد في ما يتعلق بتحمل المخاطر أو الادخار في الوقت الذي تنخفض فيه أهمية الدور الذي تلعبه الضريبة في هذا المجال.

إذ تختلف الآثار الاقتصادية لاستقطاعات متساوية القيمة من دخول أفراد نتيجة لتباين طبيعة كل منها , فارتفاع الأسعار بما ينطوي عليه من تخفيض القوة الشرائية للدخل ليست له نفس الآثار النفسية لفرض الضريبة على الدخل تؤدي إلى تخفيض مماثل لقوته الشرائية.

ولقد أوضحت الدراسات الضريبية ما ينطوي عليه الضغط النفسي الذي يشهده فرض الضرائب من انطباعات لدى المكلفين ينعكس صداها على تصرفاتهم . إذ أن ازدياد أو انخفاض نسبة الاقتطاع الضريبي إلى إجمالي الناتج الوطني أو إلى مجموع الاقتطاعات العامة , لا يعبر عن ثقل أو عدم ثقل الضغط الضريبي في مجتمع معين , ذلك أن لهذه النسبة مدلول موضوعي خالص لا يعبر عن الشعور النفسي للمكلفين اتجاه الضرائب و مدى ما يتحملونه من عبء ضريبي , وبالتالي ما يؤدي إليه فرض هذه الضرائب من آثار تحديد أبعاد الضغط الضريبي . فعلى الرغم من الزيادة الملحوظة في حجم الاستقطاع الضريبي في الو.م. أ , فإنه لا يشكل عبأ ثقيل على المكلفين الذين يرتفع مستوى الدخل بينهم ارتفاعا كبيرا بصورة تجعل هذا الاقتطاع الضريبي لا يؤثر على مستوى معيشة هؤلاء المكلفين , أو على مقدرتهم الادخارية , أو على رغبتهم في العمل و الإنتاج.

المطلب الثاني : أهداف دراسة النظرية العامة للضغط الضريبي²

تحدد التغيرات الاقتصادية والاجتماعية التي يحدثها فرض الضرائب أهداف دراسة النظرية العامة للضغط الضريبي وتنقسم إلى ثلاث أقسام .

¹ يونس أحمد البطريق ,مرجع سابق , ص 137/138.

² يونس أحمد البطريق ,مرجع سابق , ص 88-87.

أولاً : تغييرات لا إرادية

نتيجة قصور في الكيان الضريبي و عيوب فيه تؤدي إلى إحداث آثار مناقضة لأهداف السياسة الضريبية أو الأسس العلمية والفنية للإحضاع الضريبي.

ثانياً : تغييرات مقصودة

أي التغييرات التي يهدف النظام الضريبي إلى تحقيقها.

ثالثاً : تغييرات تلقائية

وهي التي تتولد تلقائياً عن غيرها من التغييرات المقصودة أو اللاإرادية التي يحدثها فرض الضرائب.

ومن ثم فإن النظرية العامة للضغط الضريبي تستهدف الكشف عن صيغ للإحضاع الضريبي تنقلص معها آثار التغييرات التي تعيق بمعالم الحياة الاقتصادية والاجتماعية و السياسية إلى أقصى درجة وراء إطار الوضع الأمثل الذي تحدده ظروف المجتمع وايدولوجيته.

المطلب الثالث : أثر العبء الضريبي على الأنشطة الاقتصادية¹

- أثر العبء الضريبي على الاستثمار : إن عنصر الاستثمار له أهمية بالغة بحيث تتوقف على سعر الفائدة السائدة في السوق و على كفاية الحدية لرأس المال وتؤثر الضرائب على الميل للاستثمار من خلال تأثيرها على معدل الإرباح فتزيد الرغبة للاستثمار مع زيادة فرص الربح وزيادة معدلاته وانخفاض الضرائب كما يؤدي ارتفاع الضرائب على الدخل إلى انخفاض الاستثمارات بصورة مباشرة , كما أن تخفيض الضرائب على أرباح تحفز المنتجين على مضاعفة استثماراتهم وهذا يؤدي إلى تشجيع الاستثمار على شكل تخفيضات أو إعفاءات ضريبية.

¹ علي عزوز , مرجع سبق ذكره ص 129.

الفصل الثاني

العبء الضريبي

- أثر الضغط الضريبي على الإنتاج : إن الضغط الضريبي يؤثر في حجم الإنتاج بالنقصان حيث أن الضغط الضريبي المرتفع يؤثر في إنتاج عن طريق تأثيره على عوامل الإنتاج أي على رأس المال و اليد العاملة وكذلك على مدخلات العملية الإنتاجية.

- أثر الضغط الضريبي على الأسعار : إن النتيجة المترتبة على فرض جزء من الضرائب على دخول الأفراد تؤدي إلى التقليل من الطلب على السلع و الخدمات من طرف هؤلاء الأفراد نتيجة انخفاض حجم الاستهلاك و بالتالي يؤدي إلى انخفاض أسعار السلع ومنه يقل الطلب و تنخفض الأسعار و خاصة في فترات التضخم أما في الفترات المنكمشة تلجأ الدولة إلى التقليل من الاقتطاع الضريبي من دخول الأفراد رغبة منها في تشجيع الإنفاق مما يؤدي إلى حدوث حالة من الازدهار و زيادة في الطلب.

حيث أن الدولة تقوم باستخدام الحصيلة في شراء السلع أو دفع الرواتب للعمال فإن هؤلاء يستخدمون هذه المبالغ في زيادة الطلب على السلع وهذا ما يؤدي إلى عدم انخفاض الأسعار.

أثر الضغط الضريبي على الاستهلاك و الادخار:

إن للدخل أهمية بالغة بحيث أنه هو الذي تفرض عليه الضريبة و تترتب عن ذلك انخفاض دخل المكلف أو الممول سواء بمقدار الضريبة بالكامل إذا لم ينجح في نقل عبء الضريبة أو مقدار أقل من مقدار الضريبة إذا نجح في نقل عبء الضريبة جزئياً.

وبذلك فإن الضغط الضريبي له آثار على استهلاك و الادخار تقتضي التمييز بين المكلف الفعلي الذي تحمل عبء الضريبة بالفعل , و المكلف القانوني وهو الشخص الذي كلفه القانون بدفع الضريبة

وكما نعلم أن الدخل يتم توزيعه بين الاستهلاك و الادخار حيث أن ما يستهلك و ما يدخر يتعادل في الأخير مع

$$C+S=Y$$

مجموع الدخل الصافي وهذا وفق العلاقة التالية:

حيث :

S : مقدار الدخل المتبقي من الاستهلاك

C : مقدار الدخل المنفق على الاستهلاك

Y : الدخل الصافي للمستهلك

وهنا تظهر ثلاث حالات لأصحاب الدخول يمكن التمييز بينها.

أ- كبير في حجم الاستهلاك و انخفاض نسبي كبير في حجم الادخار .

ب- المكلف بالضريبة من أصحاب الدخول المرتفعة : يتميز أفراد هذه الفئة عند رفع معدل الضريبة انخفاض

في حجم الاستهلاك و الادخار بنسب متفاوتة حيث إذا كان معدل الضريبة مرتفعا نسبيا فإنه حتما يؤدي إلى

زيادة معدل الضغط الضريبي وانخفاض نسبي كبير في حجم الاستهلاك وكذلك انخفاض في الادخار , حيث أن

الضرائب لها علاقة بمستويات الدخول التي توزع بين وظيفتين هامتين هما الاستهلاك والادخار الذان يتأثران

بمستوى الضغط الضريبي .

ت- المكلف بالضريبة من أصحاب الدخول المرتفعة : يتميز أصحاب هذه الطبقة بالميل الكبير للادخار و

انخفاض نسبي في الميل للاستهلاك و بالتالي فإن زيادة في معدل الضريبة يصاحبه انخفاض كبير في الادخار و

انخفاض ضئيل جدا في حجم الاستهلاك حيث أن الضريبة لا تؤثر مباشرة على الأسعار .

لقد تناولنا في هذا الفصل الإطار النظري العام للعبء الضريبي حيث قمنا بتقديم التعاريف الاصطلاحية للعبء الضريبي التي قدمها بعض علماء المالية العامة مع تقديم طرق قياس العبء الضريبي و أشكال نقله لأن الضرائب لها دور مهم في تمويل الميزانية العامة كما أن لها دور كبير تؤديه في سبيل تحقيق أهداف السياسة المالية بصفة خاصة والسياسة الاقتصادية عموما , ثم انتقلنا بعدها إلى تحديد الطاقة الضريبية التي يتحملها المجتمع في الدولة وانتقلنا بعدها إلى دراسة الجهد الضريبي للدولة في ضوء الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية .

لأن العبء الضريبي عبارة عن مؤشر يستخدم في قياس حجم الإيرادات الضريبية كما قمنا في المبحث الثالث بدراسة أهم العوامل لتحديد العبء الضريبي و أهم الإشكاليات التي تواجهنا لقياس العبء الضريبي و باعتبار أن فرض الضرائب يحدث تغيرات اقتصادية واجتماعية فان العبء الضريبي أثر على الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية للدولة .

الفصل الثالث

دراسة الحالة

المبحث الأول : دراسة الحالة الضغط الضريبي الإجمالي PFG:

في هذا المبحث سنقوم بحساب الضغط الضريبي الإجمالي في الجزائر خلال السنوات 1994-2011 وتمثيله بيانيا.

$$\text{الضغط الضريبي الإجمالي PFG} = \frac{I}{\text{PIB}}$$

حيث أن PFG الضغط الضريبي الإجمالي.

I - حجم الإيرادات الضريبية المحصلة .

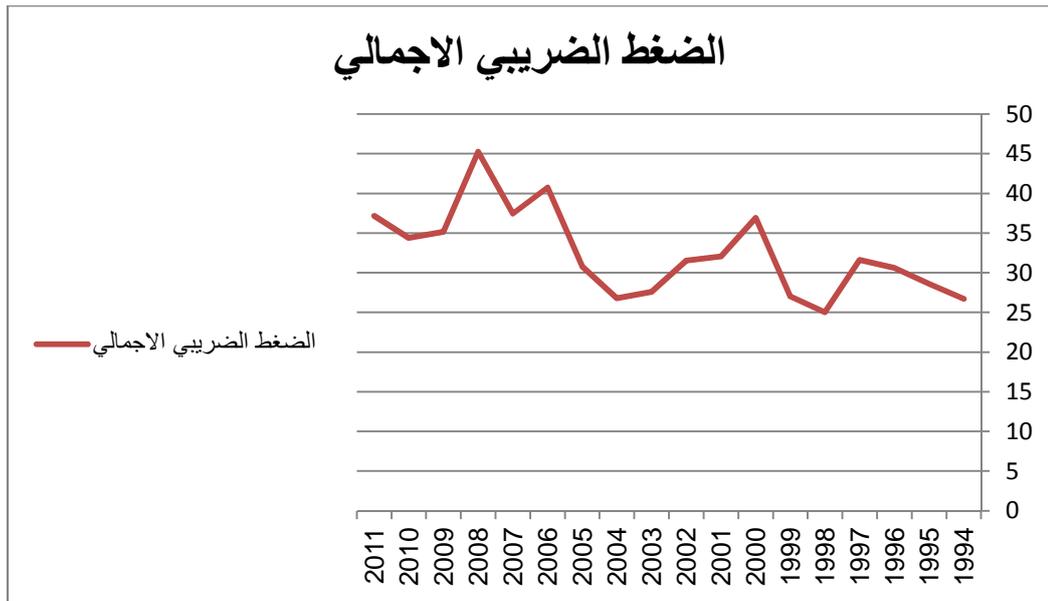
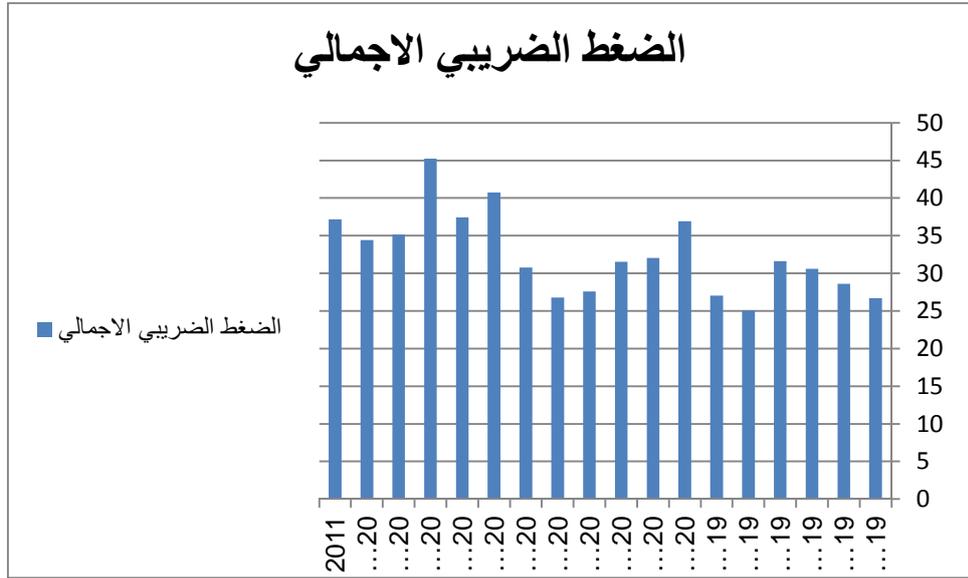
PIB - الناتج الداخلي الخام .

الجدول رقم (06) : جدول يمثل الضغط الضريبي الإجمالي

	الضغط الضريبي الاجمالي	حجم الايرادات الضريبية	
1994	26.69	24.02090789	0.899996549
1995	28.6	108.679851	3.79999479
1996	30.61	125.5009532	4.09999847
1997	31.61	34.77099804	1.099999938
1998	25.03	127.6530904	5.100003611
1999	27.02	86.4640419	3.200001551
2000	36.93	141.0607268	3.819678496
2001	32.05	96.41907469	3.008395466
2002	31.52	176.8058669	5.60932319
2003	27.58	198.6276365	7.201872244
2004	26.8	115.2835303	4.301624264
2005	30.77	181.7827373	5.907791268
2006	40.75	68.64289899	1.684488319
2007	37.43	126.246717	3.372875154
2008	45.25	106.7961025	2.360134861
2009	35.14	57.35704847	1.632243838
2010	34.4	125.0146001	3.634145353
2011	37.18	107.5195777	2.891865995

المصدر: <https://data.albankaldawli.org/indicator/GC.TAX.TOTL.GD.ZS>

الشكل رقم 02 : الضغط الضريبي الإجمالي



المصدر: <https://data.albankaldawli.org/indicator/GC.TAX.TOTL.GD.ZS>

يمثل الضغط الضريبي رياضيا العلاقة التي توضح النسبة المئوية للدخل المقتطع في شكل ضرائب على حجم الشروة المنتجة و التي تمثل بالنواتج الوطني الخام. ومن خلال المخطط أعلاه نلاحظ أن هناك تذبذب في معدلات الضغط الضريبي الإجمالي وللشرح أكثر يمكن أن تقسميه لعدة مراحل.

- **الفترة الأولى من 1994-1998** : نلاحظ أن الضغط الضريبي خلال هذه المرحلة متجه نحو الارتفاع التدريجي إلا أنه في سنة 1998 انخفض انخفاضاً ملحوظاً ووصل إلى أدنى مستوياته طول فترة الدراسة وهذا يدل

أن معدل الزيادة في الاقتطاع الضريبي خلال هذه الفترة أكبر من معدل الزيادة في الدخل الوطني الخام باستثناء السنة الأخيرة.

- الفترة الثانية من 1999-2004 : نلاحظ أن الضغط الضريبي شهد ارتفاعا في السنة الأولى والثانية خلال هذه الفترة ثم إلى الانخفاض حتى السنة الأخيرة من هذه الفترة وهذا يدل على أن معدل الزيادة في الاقتطاع الضريبي أقل من معدل الزيادة في الدخل القومي باستثناء السنتين الأولين التي كان فيها العكس.
 - 2005-2008 : نلاحظ أن في هذه الفترة هناك زيادة طردة في معدل الضغط الضريبي مع انخفاض في سنة 2007 وارتفع في سنة 2008 إلى أعلى مستوى له خلال فترة الدراسة وهذا يدل على أن معدل الزيادة في الاقتطاع الضريبي متذبذب مقارنة مع معدل الزيادة في الدخل القومي.
 - 2009-2011 : نلاحظ شبه ثبات في معدل الضغط الضريبي خلال هذه الفترة وهذا يدل على أن هناك توازن نسبي في الزيادة في معدل الاقتطاع الضريبي مع معدل الزيادة في الدخل القومي .
- نلاحظ أن معدل الضغط الضريبي خلال فترة الدراسة مرتفع مقارنة بالمعدل الذي اقترحه كولين كلارك الذي يمثل 25% وهذا الارتفاع يؤثر على استمرارية و نمو المؤسسات الاقتصادية.

المبحث الثاني : دراسة الحالة الضغط الضريبي الفردي

لقياس الضغط الضريبي الفردي تم أخذ بصورة عشوائية 15 مؤسسة في قطاعات مختلفة منها خمس إنتاجية ومثلها خدماتية وخمس تجارية من المديرية الولائية للضرائب بالوادي قمنا بدراسة الضغط الضريبي الفردي لهذه العينة العشوائية لمدة خمس سنوات الأخيرة ابتداء من سنة 2013 إلى غاية 2017 وسندرجها بالترتيب المؤسسات الإنتاجية ثم التجارية "شراء وبيع على الحال " ثم الخدماتية .

ملاحظة: الأرقام مأخوذة بالدينار الجزائري.

أولا : دراسة حالة عينة من المؤسسات الإنتاجية

الضغط الضريبي الفردي (PFI):

$$PFI = \frac{I}{R}$$

R: الدخل الفردي

I : حجم الضرائب المقتطعة

المؤسسة 01:

الجدول رقم (07) : يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة الإنتاجية الأولى

السنة	المداحيل	الضرائب	الضغط الضريبي
2013	7343680	5240811	0.7136
2014	5640320	4120220	0.7305
2015	6324720	4890823	0.7733
2016	5843860	4780800	0.8181
2017	5334871	4456839	0.8354

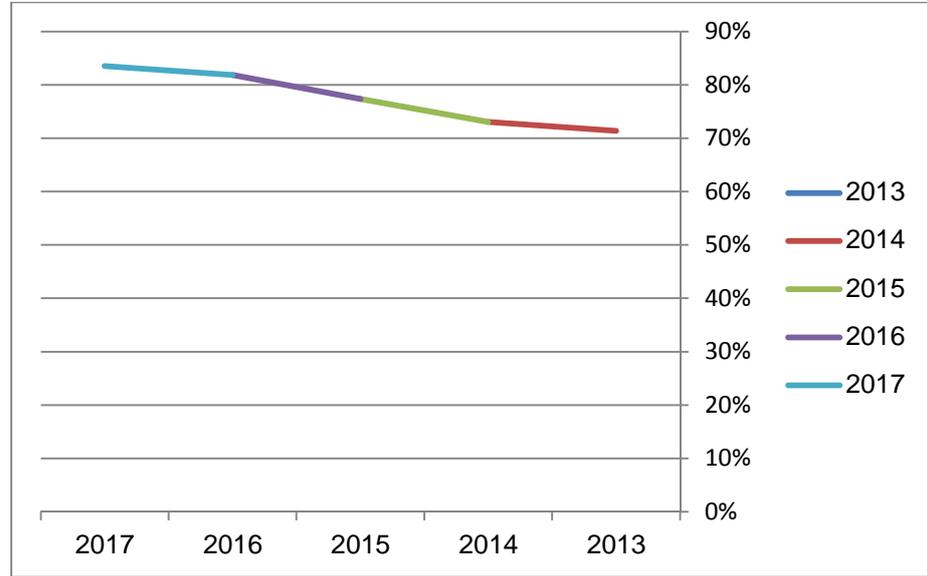
المصدر : من إعداد الباحث اعتماد على إدارة الضرائب لولاية الوادي

الفصل الثالث

دراسة الحالة

نلاحظ أن الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة 1 في تزايد ابتداء من سنة 2013 إلى غاية 2017 وهذا يدل على كثرة الاخضاع الضريبية مقارنة بالمداخيل والذي يوضح بالشكل التالي .

الشكل رقم (03) : يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة الإنتاجية الاولى



المؤسسة 02:

الجدول رقم (08) : يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة الإنتاجية الثانية

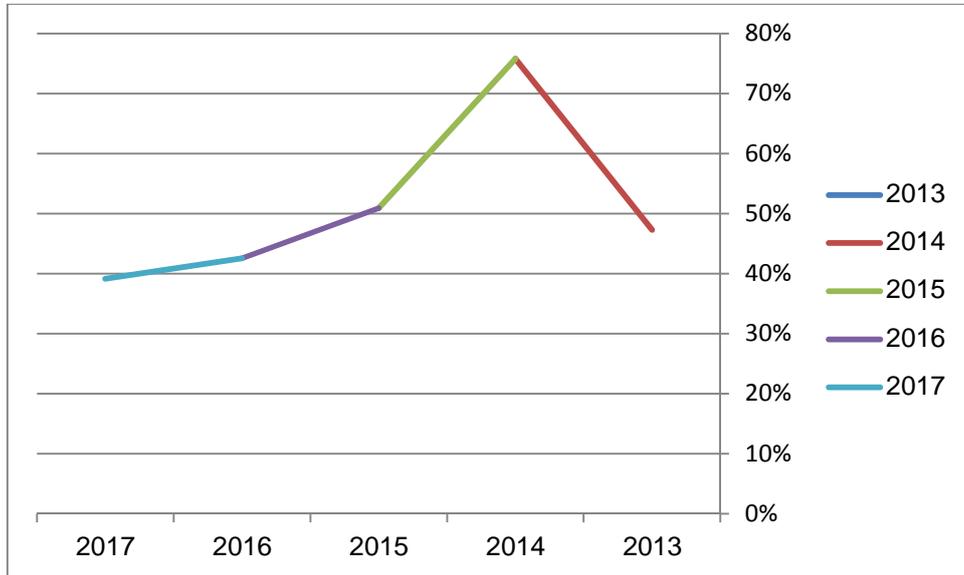
السنة	المداخيل	الضرائب	الضغط الضريبي
2013	7343680	5240811	0.7136
2014	5640320	4120220	0.7305
2015	6324720	4890823	0.7733
2016	5843860	4780800	0.8181
2017	5334871	4456839	0.8354

المصدر : من اعداد الباحث اعتماد على إدارة الضرائب لولاية الوادي

السنة	المداحيل	الضرائب	الضغط الضريبي
2013	3840102	1815820	0.4729
2014	3714132	2814521	0.7578
2015	2393222	1218140	0.5090
2016	2840321	1208312	0.4254
2017	2712213	1061726	0.3915

نلاحظ أن الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة 2 في تزايد ابتداء من سنة 2013 وفي السنة الثانية كان الارتفاع بشكل كبير وصل إلى 75.78% وبعدها بدأ بالانخفاض تدريجياً وهذا يدل على التذبذب في الضريبة مقارنة بالمداحيل والذي يوضح بالشكل التالي.

الشكل رقم (04) : يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة الإنتاجية الثانية

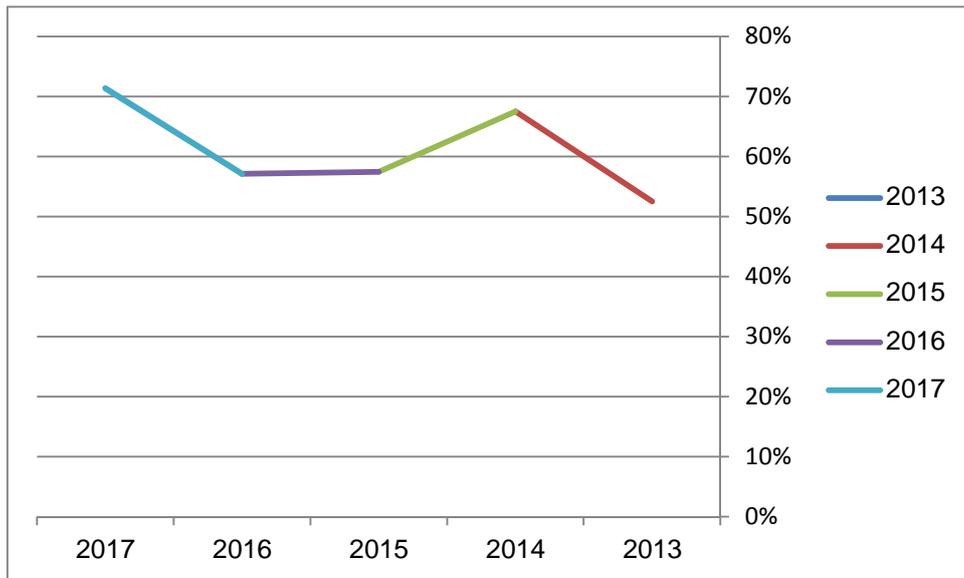


الجدول رقم (09) : يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة الإنتاجية الثالثة:

السنة	المداحيل	الضرائب	الضغط الضريبي
2013	3840340	2015608	0.5249
2014	3560670	2403607	0.6750
2015	3840460	2205340	0.5742
2016	2680340	1530460	0.5710
2017	2608847	1861779	0.7136

نلاحظ أن الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة 3 في تزايد ابتداء من سنة 2013 وفي السنة الثانية كان الارتفاع بشكل ملحوظ وصل إلى 67.50، وفي السنتين التاليتين أستقر في حدود 57 وفي السنة الأخيرة ارتفع بشكل كبير وهذا يدل على التذبذب في الضريبة مقارنة بالمداحيل والذي يوضح بالشكل التالي.

الشكل رقم (05) : يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة الإنتاجية الثالثة

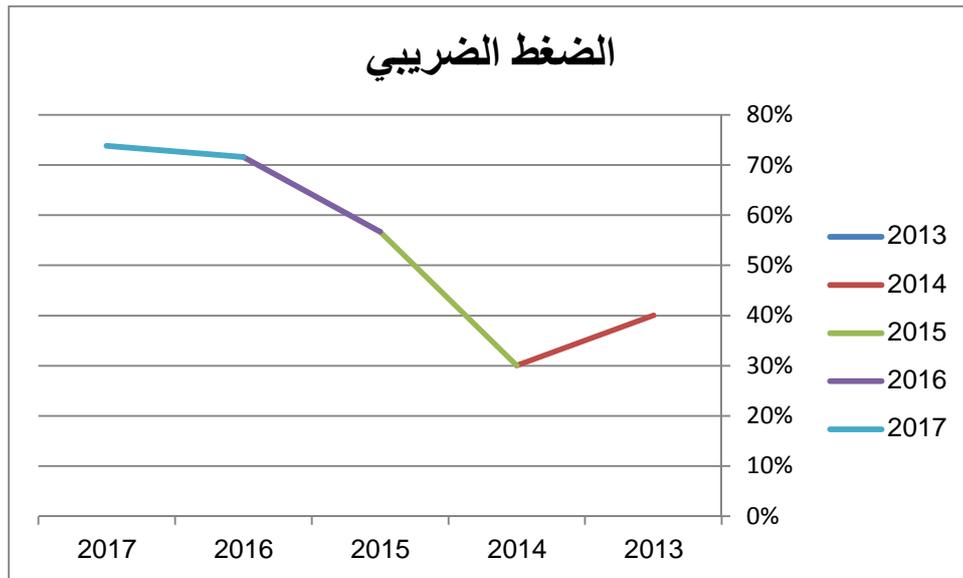


الجدول رقم (10) : يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة الإنتاجية الرابعة

السنة	المداحيل	الضرائب	الضغط الضريبي
2013	5762460	2308840	0.4007
2014	4354562	1308840	0.3006
2015	3456207	1959780	0.5670
2016	2570602	1840308	0.7159
2017	2479652	1830366	0.7382

نلاحظ أن الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة 4 انخفض في السنة الثانية مقارنة بالسنة الأولى بشكل ملحوظ وبعدها بدأ بالارتفاع تدريجياً وهذا يدل على الزيادة في الضريبة مقارنة بالمداحيل والذي يوضح بالشكل التالي.

الشكل رقم (06) : يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة الإنتاجية الرابعة

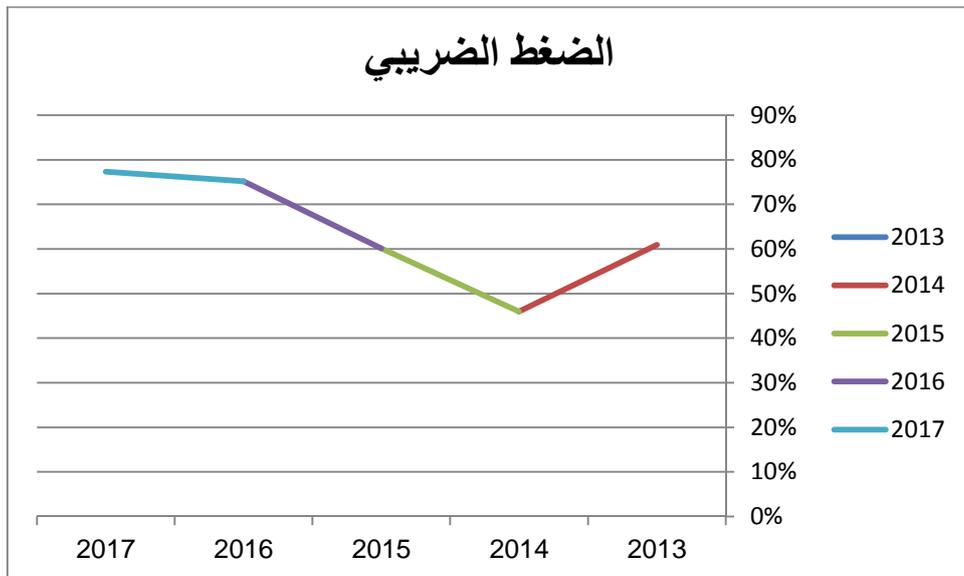


الجدول رقم (11) : يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة الإنتاجية الخامسة

السنة	المداحيل	الضرائب	الضغط الضريبي
2013	5257220	3202108	0.6091
2014	5620720	2583540	0.4596
2015	4220572	2538450	0.6014
2016	3260270	2450338	0.7516
2017	3165527	2446833	0.7730

نلاحظ أن الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة 5 انخفض في السنة الثانية مقارنة بالسنة الأولى بشكل ملحوظ وبعدها بدأ بالارتفاع تدريجياً وهذا يدل على الزيادة في الضريبة مقارنة بالمداحيل والذي يوضح بالشكل التالي.

الشكل رقم (07) : يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة الإنتاجية الخامسة



ومن خلال دراسة الضغط الضريبي لهذه المؤسسات الإنتاجية لاحظنا أن الضغط الضريبي الفردي تجاوز 25 % أي أكبر من المعدل النمطي الذي اقترحه كولن كلارك .

المتوسط الحسابي للضغط الضريبي الفردي للمؤسسات موضوع الدراسة:

نقوم بحساب المتوسط الحسابي للضغط الضريبي الفردي يتم وفق الطريقة التالية:

$$\frac{\Sigma \text{PFI}}{\text{المؤسسات عدد } N} = \text{الحسابي المتوسط}$$

حساب المتوسط الحسابي للمؤسسات الإنتاجية الخمسة لسنة 2013 :

$$\frac{0.7136 + 0.4729 + 0.5249 + 0.4007 + 0.6091}{5} = 0.54416$$

حساب المتوسط الحسابي للمؤسسات الإنتاجية الخمسة لسنة 2014 :

$$\frac{0.7305 + 0.7578 + 0.6750 + 0.3006 + 0.4596}{5} = 0.58464$$

حساب المتوسط الحسابي للمؤسسات الإنتاجية الخمسة لسنة 2015 :

$$\frac{0.7733 + 0.5090 + 0.5742 + 0.5670 + 0.6014}{5} = 0.60494$$

حساب المتوسط الحسابي للمؤسسات الإنتاجية الخمسة لسنة 2016 :

$$\frac{0.8181 + 0.4254 + 0.5710 + 0.7159 + 0.7516}{5} = 0.65634$$

حساب المتوسط الحسابي للمؤسسات الإنتاجية الخمسة لسنة 2017 :

$$\frac{0.8354 + 0.3915 + 0.7136 + 0.7382 + 0.7730}{5} = 0.69028$$

التفسير : نلاحظ أن بعد حساب المتوسط الحسابي للمؤسسات الإنتاجية الخمسة للسنوات من 2013 إلى

2017 يتراوح ما بين 54.41% إلى 69.02% حيث أن تجاوز الحد الذي كولن كلارك بنسبة 25%

ثانيا : دراسة حالة عينة من المؤسسات التجارية

الضغط الضريبي الفردي (PFI):

$$PFI = \frac{I}{R}$$

R : الدخل الفردي

I : حجم الضرائب المقتطعة

المؤسسة 01:

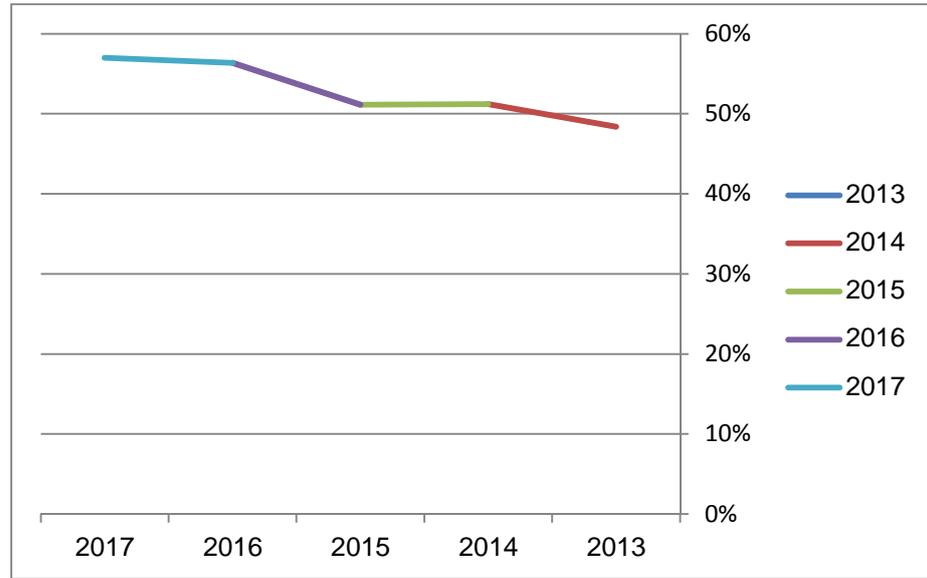
الجدول رقم (12) : يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة التجارية الأولى:

السنة	المداحيل	الضرائب	الضغط الضريبي
2013	18490450	8946370	0.4838
2014	19348344	9908324	0.5121
2015	17343480	8865334	0.5112
2016	17402243	9804268	0.5634
2017	17208234	9805168	0.5698

نلاحظ هناك زيادة بسيطة مع ثبات نسبي في السنتين 2014 و 2015 وكذا السنتين 2016 و 2017 وهذا

يدل على الزيادة في المداحيل والضرائب بمعدلات متقاربة .

الشكل رقم (08) : يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة التجارية الأولى



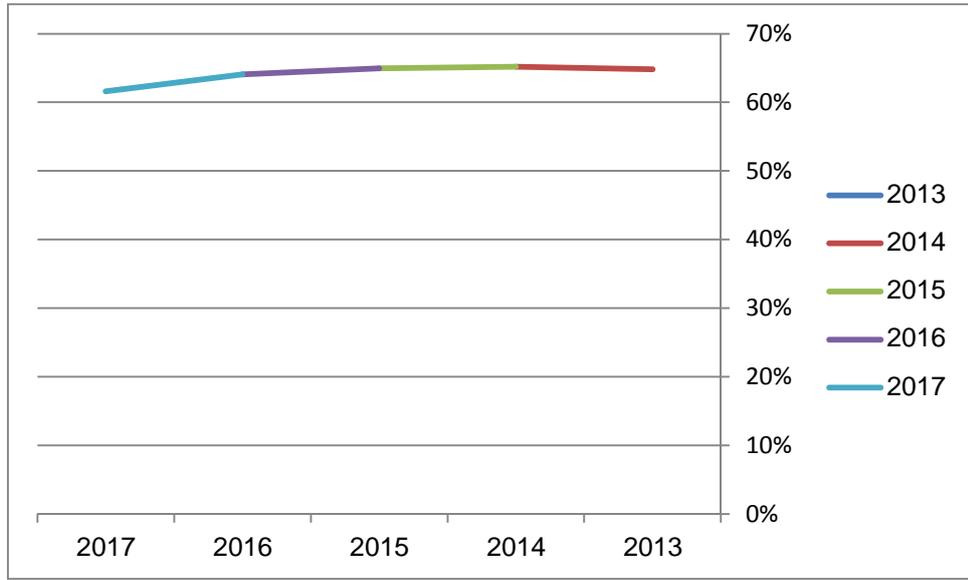
المؤسسة 02:

الجدول رقم (13) : يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة التجارية الثانية:

السنة	المدادخيل	الضرائب	الضغط الضريبي
2013	23840420	15450043	0.6481
2014	23530340	15340630	0.6520
2015	22834120	14830540	0.6495
2016	21648015	13870450	0.6407
2017	20684015	12740393	0.6160

نلاحظ ثبات نسبي في من سنة 2013 إلى سنة 2016 مع انخفاض ملحوظ في السنة الموالية وهذا يدل على تقارب في معدل الزيادة بين الضرائب والمدادخيل .

الشكل رقم (09) : يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة التجارية الثانية



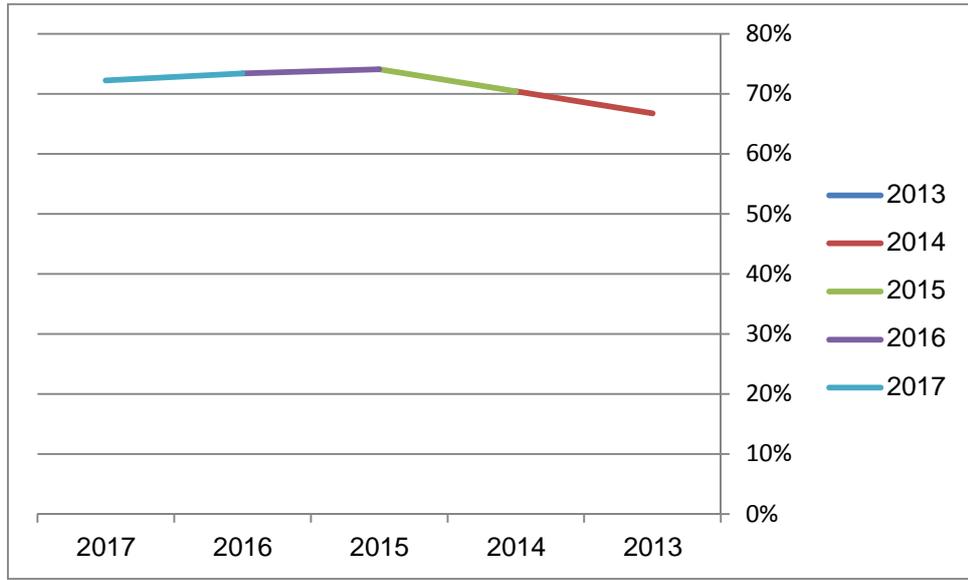
المؤسسة 03:

الجدول رقم (14) : يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة التجارية الثالثة:

السنة	المداحيل	الضرائب	الضغط الضريبي
2013	18834819	12570320	0.6674
2014	17720819	12480234	0.7043
2015	16843818	12480432	0.7410
2016	15634918	11470243	0.7336
2017	15743819	11368208	0.7221

نلاحظ هناك زيادة طفيفة من سنة 2013 إلى 2015 الأولى مع انخفاض في السنتين 2016 و 2017 .

الشكل رقم (10) : يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة التجارية الثالثة



المؤسسة 04:

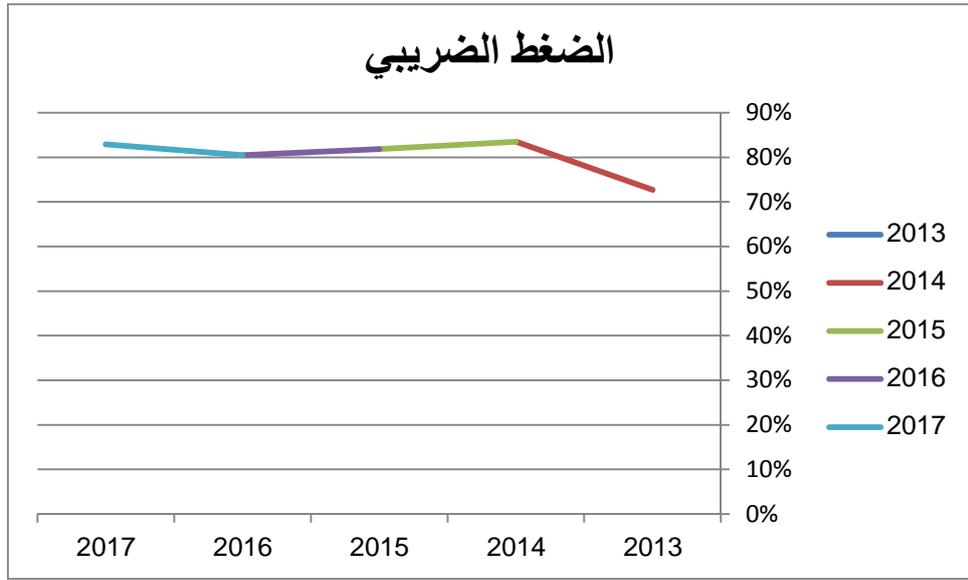
الجدول رقم (15) : يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة التجارية الرابعة:

السنة	المداحيل	الضرائب	الضغط الضريبي
2013	5780780	4200100	0.7266
2014	5740380	4790970	0.8346
2015	5842470	4783328	0.8187
2016	5324370	4285716	0.8049
2017	4622837	3834298	0.8294

نلاحظ أن نسبة الضغط الضريبي مرتفعة بالمقارنة مع المؤسسات الأخرى إلا أنها تتميز بالزيادة في السنة الثانية

مقارنة السنة الأولى وبعدها انخفضت نسبيا في السنتين الثالثة والرابعة وبعدها ارتفعت في السنة الخامسة .

الشكل رقم (11) : يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة التجارية الرابعة



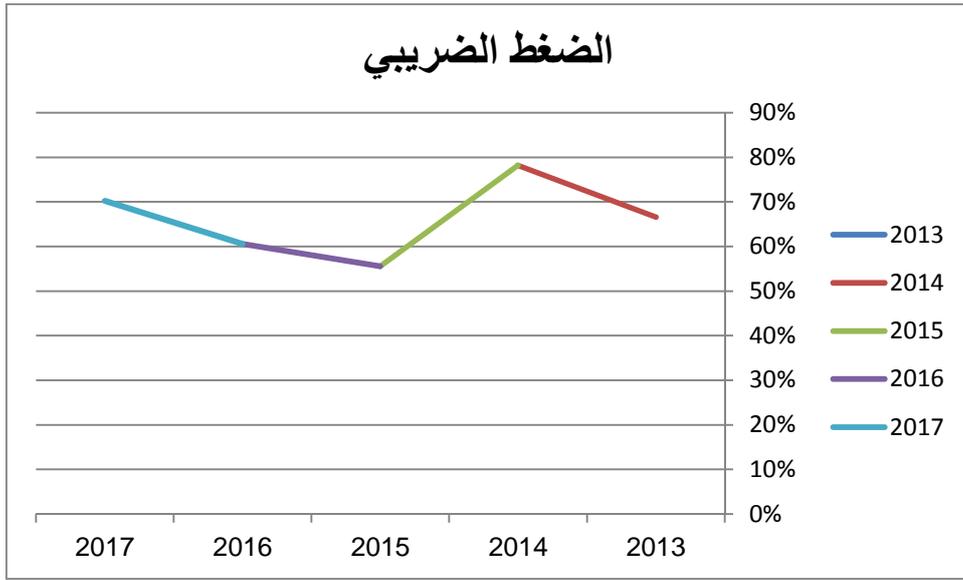
المؤسسة 05:

الجدول رقم (16) : يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة التجارية الخامسة:

السنة	المداحيل	الضرائب	الضغط الضريبي
2013	12378230	8240940	0.6658
2014	10370200	8106016	0.7817
2015	11278125	6270640	0.5560
2016	10543200	6382960	0.6054
2017	10484100	7362689	0.7023

نلاحظ أن نسبة الضغط الضريبي مرتفعة بالمقارنة مع المؤسسات الأخرى إلا أنها تتميز بالزيادة في السنة 2014 مقارنة بسنة 2013 وبعدها انخفضت نسبيا في السنتين 2015 و2016 وبعدها ارتفعت في السنة 2017.

الشكل رقم (12) : يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة التجارية الخامسة



نلاحظ في هذه المؤسسات التجارية الخمس أن معدل الضغط الضريبي الفردي مرتفع مقارنة بالمعدل الذي وضعه كولين كلارك.

نقوم بحساب المتوسط الحسابي للضغط الضريبي الفردي يتم وفق الطريقة التالية:

$$\frac{\sum PFI}{N \text{ المؤسسات}} = \text{المتوسط الحسابي}$$

نبدأ بحساب المتوسط الحسابي للمؤسسات التجارية الخمسة لسنة 2013 :

$$\frac{0.4838 + 0.6481 + 0.6674 + 0.7266 + 0.6658}{5} = 0.63826$$

حساب المتوسط الحسابي للمؤسسات التجارية الخمسة لسنة 2014 :

$$\frac{0.5121 + 0.6520 + 0.7043 + 0.8346 + 0.7817}{5} = 0.69688$$

حساب المتوسط الحسابي للمؤسسات التجارية الخمسة لسنة 2015 :

$$\frac{0.5112 + 0.6495 + 0.7410 + 0. + 0.5560}{5} = 0.65522$$

حساب المتوسط الحسابي للمؤسسات التجارية الخمسة لسنة 2016 :

$$\frac{0.5634 + 0.6407 + 0.7336 + 0.8049 + 0.6054}{5} = 0.66958$$

حساب المتوسط الحسابي للمؤسسات التجارية الخمسة لسنة 2017 :

$$\frac{0.5698 + 0.6160 + 0.7221 + 0.8294 + 0.7023}{5} = 0.68784$$

التفسير : نلاحظ أن بعد حساب المتوسط الحسابي للمؤسسات التجارية الخمسة للسنوات من 2013 إلى 2017 يتراوح ما بين 63.82% إلى 69.88% حيث أن تجاوز الحد الذي كولين كلارك بنسبة 25% .

ثالثا : دراسة حالة عينة من المؤسسات الخدمائية

الضغط الضريبي الفردي (PFI):

$$PFI = \frac{I}{R}$$

R : الدخل الفردي

I : حجم الضرائب المقتطعة

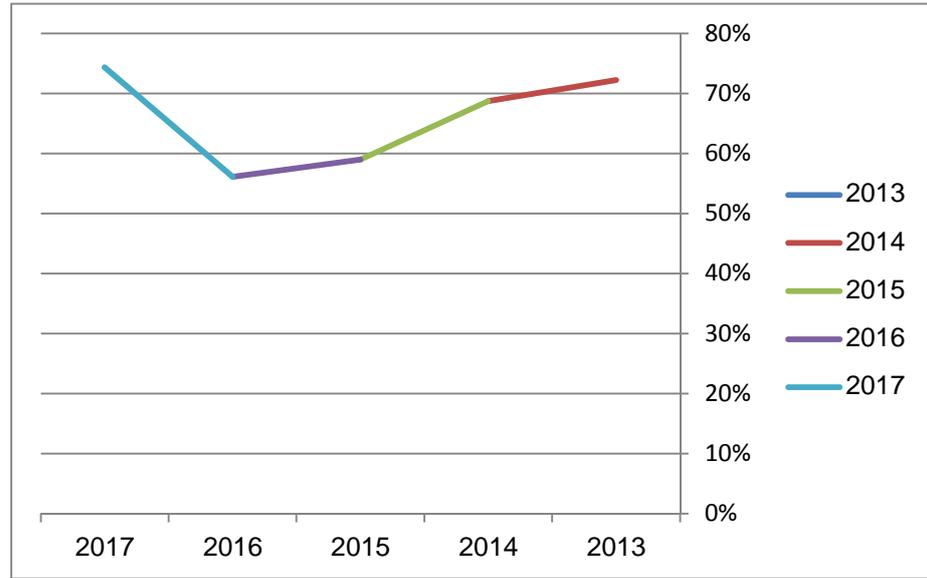
المؤسسة 01:

الجدول رقم (17) : يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة الخدمائية الأولى

السنة	المداحيل	الضرائب	الضغط الضريبي
2013	6214430	4487360	0.7221
2014	5876031	4035430	0.6868
2015	6820221	4021340	0.5896
2016	5380122	3019228	0.5612
2017	5487030	4079377	0.7435

نلاحظ أن هناك انخفاض السنوات الأربع الأولى عكس السنة الأخيرة التي شهدت ارتفاعا ملحوظا وهذه المعدلات كلها مرتفعة مقارنة بالمعدل النمطي الذي ندد به كلارك .

الشكل رقم (13) : يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة الخدمائية الأولى



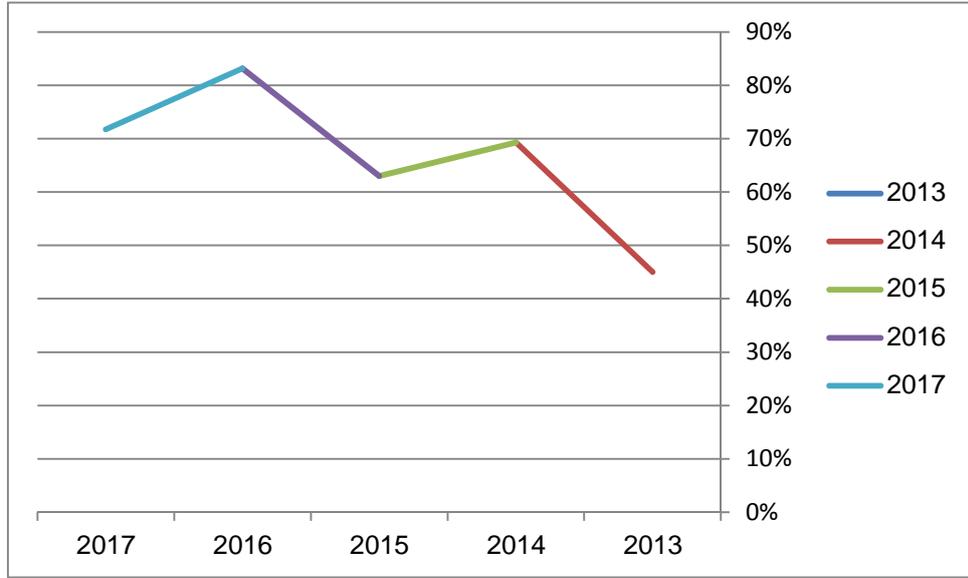
المؤسسة 02:

الجدول رقم (18) : يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة الخدمائية الثانية

السنة	المداحيل	الضرائب	الضغط الضريبي
2013	6950006	3127527	0.4500
2014	5687321	3940275	0.6928
2015	4590248	2890983	0.6298
2016	4618148	3840924	0.8317
2017	4743007	3403399	0.7176

نلاحظ أن هناك زيادة في السنوات الأربع الأولى وفي السنة الأخيرة سجلت انخفاضا نسبيا مع ملاحظة أن معدلات السنوات كلها أكبر من المعدل النمطي .

الشكل رقم (14) : يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة الخدمائية الثانية



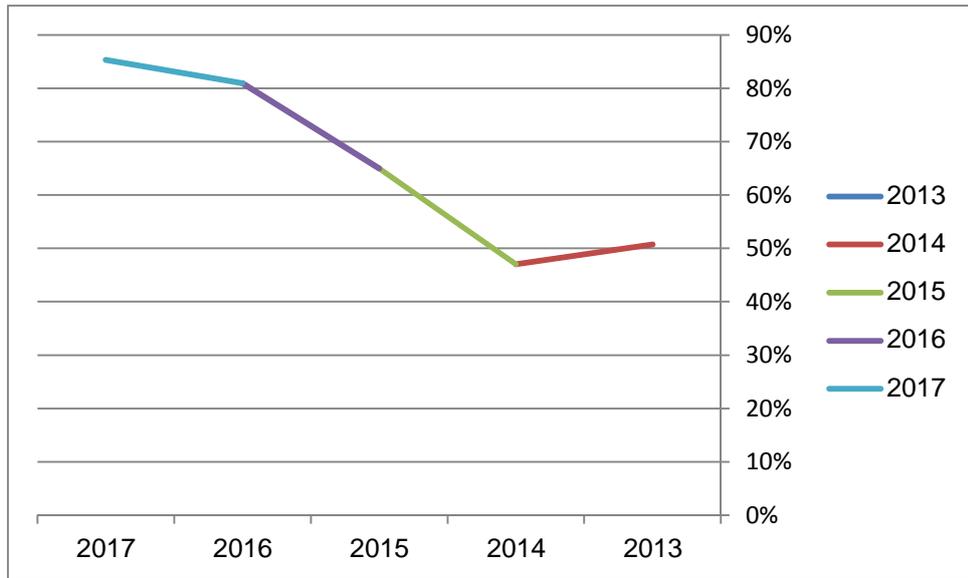
المؤسسة 03:

الجدول رقم (19) : يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة الخدمائية الثالثة:

السنة	المداحيل	الضرائب	الضغط الضريبي
2013	6840007	3470942	0.5074
2014	6786257	3189508	0.4700
2015	3460310	2249015	0.6499
2016	2645130	2140183	0.8091
2017	2753103	2348028	0.8529

نلاحظ زيادة ملحوظة في السنوات الخمس مع أنها أكبر من المعدل النمطي الذي ندد به كلارك.

الشكل رقم (15) : يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة الخدمائية الثالثة



المؤسسة 04:

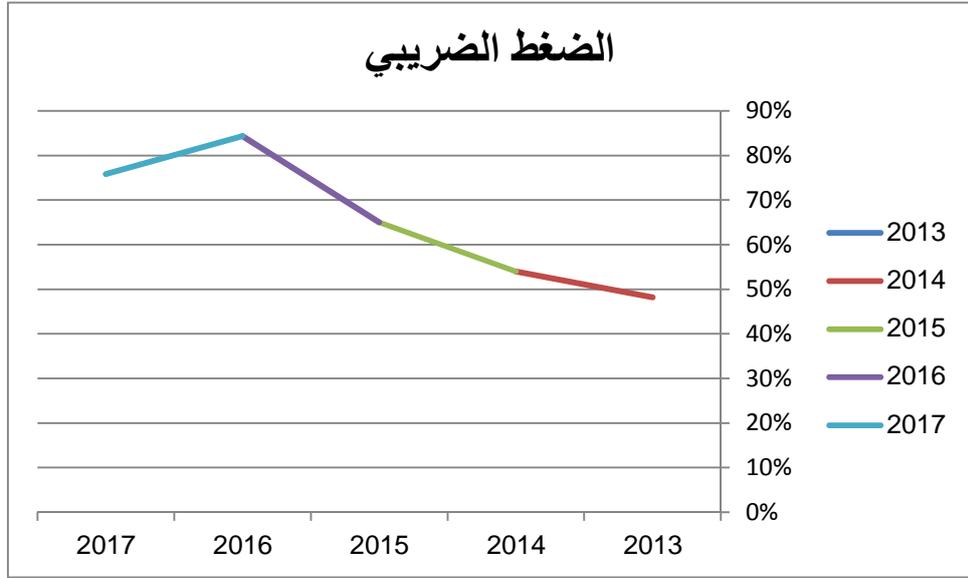
الجدول رقم (20) : يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة الخدمائية الرابعة:

السنة	المداحيل	الضرائب	الضغط الضريبي
2013	3840310	1850760	0.4819
2014	3410813	1840470	0.5396
2015	2960872	1924567	0.6500
2016	2940782	2480960	0.8436
2017	2837827	2152497	0.7585

نلاحظ أن هناك ارتفاع السنوات الأربع الأولى عكس السنة الأخيرة التي شهدت انخفاضا ملحوظا وهذه المعدلات

كلها مرتفعة مقارنة بالمعدل النمطي الذي ندد به كلارك .

الشكل رقم (16) : يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة الخدمائية الرابعة



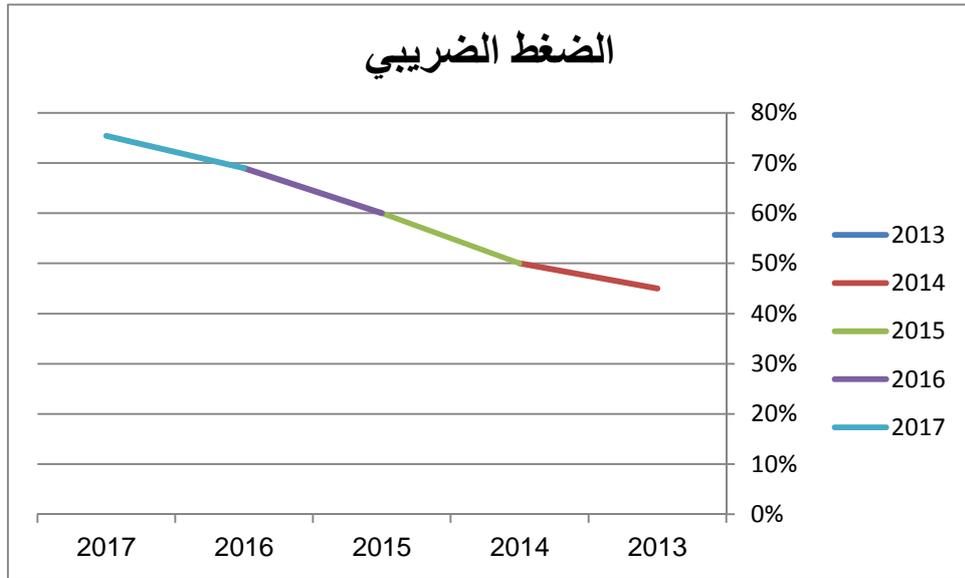
المؤسسة 05:

الجدول رقم (21) : يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة الخدمائية الخامسة:

السنة	المداحيل	الضرائب	الضغط الضريبي
2013	12840765	5778344	0.4500
2014	13453348	6726674	0.5000
2015	12670843	7602505	0.6000
2016	11860348	8183640	0.6900
2017	11858400	8944860	0.7543

نلاحظ أن هناك زيادة مستمرة خلال السنوات الخمس وهذا نتيجة الزيادة في الضرائب مقارنة المداحيل.

الشكل رقم (17) : يوضح الضغط الضريبي الفردي للمؤسسة الخدمائية الخامسة



نلاحظ أن كل المعدلات التي شاهدناها في هذه الدراسة مرتفعة عما ندد به كلارك بـ 25% كمعدل نمطي وهذا نتيجة الزيادة الملحوظة للضرائب مقارنة المداخل وهذا يؤدي بالضرورة على التأثير في النشاط الاقتصادي بالنسبة للمؤسسات .

نقوم بحساب المتوسط الحسابي للضغط الضريبي الفردي يتم وفق الطريقة التالية:

$$\frac{\sum PFI}{\text{عدد المؤسسات } N} = \text{المتوسط الحسابي}$$

نبدأ بحساب المتوسط الحسابي للمؤسسات الخدمائية الخمسة لسنة 2013 :

$$\frac{0.7221 + 0.4500 + 0.5074 + 0.4819 + 0.4500}{5} = 0.63826$$

حساب المتوسط الحسابي للمؤسسات الخدمائية الخمسة لسنة 2014 :

$$\frac{0.6868 + 0.6928 + 0.4700 + 0.5396 + 0.5000}{5} = 0.69688$$

حساب المتوسط الحسابي للمؤسسات الخدمائية الخمسة لسنة 2015 :

$$\frac{0.5896 + 0.6298 + 0.6499 + 0.6500 + 0.6000}{5} = 0.65522$$

حساب المتوسط الحسابي للمؤسسات الخدمائية الخمسة لسنة 2016 :

$$\frac{0.5612 + 0.8317 + 0.8091 + 0.8436 + 0.6900}{5} = 0.66958$$

حساب المتوسط الحسابي للمؤسسات الخدمائية الخمسة لسنة 2017 :

$$\frac{0.7435 + 0.7176 + 0.8529 + 0.7585 + 0.7543}{5} = 0.68784$$

التفسير : نلاحظ أن بعد حساب المتوسط الحسابي للمؤسسات الخدمائية الخمسة للسنوات من 2013 إلى 2017 يتراوح ما بين 63.82% إلى 69.68% حيث أن تجاوز الحد الذي كولين كلارك بنسبة 25% .



تعتبر الضرائب أهم مصادر لتمويل النفقات العامة في أغلب دول العالم كما أن الضريبة زيادة على كونها مصدر لتمويل العام فإنها تشكل أداة هامة في يد الحكومة للتأثير مع حجم النشاط الإقتصادي و الهدف الوصول إلى توجه سليم للحصول على مستوى تحصيل ضريبي عال لا يضر بمختلف الوظائف الإقتصادية المؤثرة على النمو الإقتصادي و لن يتحقق ذلك إلا بمعرفة معدل الضغط الضريبي الأمثل و الذي يعتبر من أشهر مقاييس و الأكثرها دلالة في التعبير عن دور الذي تلعبه الحكومة في تجميع الموارد المالية.

لقد حاولنا في هذه الدراسة الإجابة على الإشكالية المطروحة في بداية الدراسة و التي كانت كما يلي:

ما المقصود بالضغط الضريبي و كيف يؤثر على النمو و استمرارية المؤسسة الاقتصادية ؟

نتائج إختبار الفرضيات:

- ✓ بعد دراسة الضغط الضريبي في الجزائر نلاحظ أن الفرضية الأولى صحيحة وأن الضغط الضريبي في الجزائر مرتفع.
- ✓ من خلال محاولتنا قياس الضغط الضريبي في الجزائر نلاحظ أن هناك صعوبة في قياس الضغط الضريبي في الجزائر منه الفرضية الثانية محققة.
- ✓ من خلال دراسة الحالة لعينة من المؤسسات نلاحظ أن الضغط الضريبي معيق للاستثمار ومنه يمكن القول أن الفرضية الثالثة محققة وأن الضغط الضريبي معيق للإستثمار.

نتائج الدراسة

- ✓ لم يعد دور الضريبة مقتصرًا على عملية تمويل ميزانيات الدول و الجماعات الإقليمية و المحلية فقط بل أصبحت الضريبة اليوم تمثل أداة هامة في يد الحكومات لتوجيه النشاطات الاقتصادية والتأثير على مختلف المتغيرات الاقتصادية و الاجتماعية .
- ✓ يمثل الضغط الضريبي واحدا من أهم المؤشرات لتقييم النظم الضريبية إلا أن ما يعاب عليه لا يكشف عن كيفية توزيع الأعباء الضريبية .

- ✓ لا يمكن تحديد مسبق لمعدل الضغط الضريبي الأمثل من الناحية النظرية لكون أن هو يختلف من دولة لأخرى , وهذا بحكم الاختلاف في الوضع الاقتصادي والاجتماعي وكفاءة الإدارة الضريبية .
- ✓ تواجهه عملية قياس الضغط الضريبي الفردي صعوبات عديدة ترتبط أساسا بالصعوبات الناجمة عن معرفة ما ينفقه كل فرد وما يتحملة من ضرائب .

التوصيات :

من خلال ما توصلنا إليه حاولنا تقديم بعض التوصيات منها :

- ✓ يجب تخفيض الضرائب لاستمرار نشاط المؤسسات .
- ✓ أن كثرة الضغط الضريبي تؤدي إلى التهرب و الغش الضريبي لذلك على الإدارة الجبائية تخفيض نسبة الضغط الضريبي .
- ✓ على السلطات الجبائية تحديث نظمها الضريبية بما يتماشى مع الظروف الراهنة التي يمر بها المجتمع و المؤسسات الاقتصادية .

أفاق البحث :

بعد تحليلنا لهذا الموضوع ودراسة أثر الضغط الضريبي على نمو و استمرارية المؤسسة الاقتصادية في اعتقادنا مازالت بعض النقائص والنقاط الغامضة يمكن أن تعالج في مواضيع أخرى لفتح آفاق واسعة للإلمام بموضوع أثر الضغط الضريبي على نمو و استمرارية المؤسسة الاقتصادية ومنه يمكن اقتراح العناوين التالية:

- ✓ أثر الضرائب على النمو الإقتصادي في الجزائر.
- ✓ أثر الضغط الضريبي على التصريح الجبائي و التهرب الضريبي.



أولاً : المراجع باللغة العربية

أ . الكتب باللغة العربية :

1. أعاد حمود القيسي، المالية العامة و التشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، ط1، 2008.
2. بن أعمار منصور، أعمال موجهة في تقنيات الجباية، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2007 .
3. بن اعمار منصور، الضرائب على الدخل الاجمالي، دار هومه للنشر،الجزائر، 2010.
4. حميد بوزيده، جباية المؤسسات ، ديوان المطبوعات الجامعية ،2007.
5. سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي واهداف المجتمع، الدار الجامعية، بيروت، 2008.
6. سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات حلبي الحقوقية، دمشق، 2003.
7. عبد المنعم فوزي ، النظم الضريبية، دار النهضة ، بيروت ، 1973.
8. فتحي أحمد ذياب عواد ، اقتصاديات المالية العامة، دار الرضوان للنشر والتوزيع ، عمان الأردن . 2011.
9. قاسم إبراهيم الحسيني، المحاسبة الضريبية، مؤسسة الرواق، عمان، الأردن، 2000.
10. محفوظ المشاعلة، الضرائب و محاسبتها بين النظرية و التطبيق، مركز احمد ياسين، عمان، ط02، 2003،
11. محمد البنا، اقتصاديات المالية العامة ، الدار الجامعية ، مصر ، 2009.
12. محمد همو، اوسرير منور، محاضرات في جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، ط1، 2009.
13. محمد طاقة ، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة ، دار المسيرة للنشر و التوزيع والطباعة ، عمان الأردن ، ط2، 2010.

14. محمد طاقة، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2007.

15. محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، بن عكنون،

2005.

16. محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، 2008.

17. يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، 2001.

ب . مذكرات والرسائل :

1. جلول حروشي، الضغط الضريبي في الجزائر 93-99، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2001.

2. شريف محمد' السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، مذكرة ماجستير جامعة بوبكر

بالقايد، تلمسان، 2010.

3. على عزوز، الضغط الضريبي و أثره على النمو الاقتصادي، جامعة حسيبه بن بو علي، 2007.

ج. القوانين و المراسيم و القرارات :

1. المادة 221 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

2. المادة 02 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

3. المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

4. المادة 03 من قانون الإجراءات الجبائية للجمهورية الجزائرية، سنة 2018.

5. المادة 06 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

6. المادة 13 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

7. المادة 13 فقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

8. المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية، سنة 2018.

9. المادة 137 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية، سنة 2018.

10. المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.
11. المادة 14 من قانون المالية للجمهورية الجزائرية، سنة 2017.
12. المادة 150 فقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.
13. المادة 150 فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.
14. المادة 151 – 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.
15. المادة 21 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2018.
16. المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018 .
17. المادة 220 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.
18. المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.
19. المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية، سنة 2018.
20. المادة 282 مكرر3 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية، سنة 2018.
21. المادة 282 مكرر4 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية، سنة 2018 .
22. المادة 282 مكرر 5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.
23. المادة 30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2018.
24. المادة 365 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية، سنة 2018.
25. المادة 365 مكرر فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.
26. المادة 365 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.
27. المادة 5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.
28. المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية، سنة 2018.¹
29. المادتين 3 – 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018¹

30. الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2017، ص:

.13_12

31. المادة 219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018

32. المادة 03 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

33. المادة 161 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2018

34. المادة 21 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

35. المادة 21 فقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

36. المادة 21 فقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

37. المادة 223 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

38. المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

39. المادة 355 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

40. المادة 13 فقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

41. المادة 148 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

42. المادة 282 مكرر 6 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية، سنة 2018.

43. المادة 3 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية للجمهورية الجزائرية، سنة 2018.

أولا : المراجع باللغة اللاتينية

Pierre BELTRAME, La Fiscalité en France, Hachette Livre, 6ème

édition, 1998, p :12.