

جامعة عبد الرحمان ميرة بجاية

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم قانون الأعمال

سياسة الإعفاء الضريبي في مواجهة مبدأ المساواة و العدالة الضريبية

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في الحقوق

التخصص: القانون العام للأعمال

تحت إشراف الأستاذ

- الأستاذ عطوي عبد الحكيم

إعداد الطلبة

- عيسو ليدية

- بن عمراوي لامية

أعضاء اللجنة

الأستاذة: مخلوف باهية، أستاذة مساعدة قسم (أ)..... رئيسة

الأستاذ: عطوي عبد الحكيم، أستاذ مساعد قسم (أ)..... مشرفا

الأستاذة: بن عبد الله صابرينة، أستاذة مساعدة قسم (أ)..... ممتحنة

السنة الجامعية: 2017 - 2018

باسم الله الرحمان الرحيم

➤ " و الله أخرجكم من بطون أمهاتكم لا تعلمون شيئا وجعل لكم السمع والأبصار والأفئدة لعلكم تشكرون".

((سورة النحل أية 78))

➤ " اللهم علمنا ما ينفعنا وانفعنا بما علمتنا وزدنا علما نافعا ولسانا ذاكرا وقلبا خاشعا وجسدا على البلاء صابرا".

أهدي ثمرة عملي

- ✓ إلى من ربّتي ورعتني وأنا صغيرة ونصحتني وأنا كبيرة وأنارت دربي للعلم وسهرت على نجاحي بالدعاء لي، إلى نبع الحنان والتضحية، إلى من لا أقدر أن أوفي حقها جدتي الغالية ربي يرحمها ويجعل مثواها الجنة.
- ✓ إلى من لا تتفتح الزهور إلا برؤياهم، ولا تملأ الحياة فرحا إلا بوجودهم، إلى من أبعثوا الشوك عن ناظري وأحاطوني بدفنهم وحنانهم، إلى من تألموا لوجعي وفرحوا لفرحي، إلى من لا أوفي دينهم وعطائهم اللامتناهي، إلى من أطفأوا سنين عمرهم شموعا ليضيئوا دنياي ويشقوا لي طريق النجاح ويعينوني في مسيرتي الدراسية، إلى خير من في هذه الدنيا مهما بلغ بي الشكر والثناء لن أوفيها حقهما أبي وأمي الكريمين أطل الله في عمرهما وأدام عليهما الصحة والعافية.
- ✓ إلى من تكمن الفرحة بوجودهم، إلى من يفتح قلبي سرورا عند رؤياهم، إلى من رأيت فيهم قلبا مسامحا وافرا بالمحبة والإحسان مبادرا للعطاء والعمل، إلى من ساعدوني ووقفوا بجانبني أخواتي وجميع أحبائي وكل من لم أقم بذكره.

ليدية

أهدي هذا العمل

- ✓ إلى التي حدثتني على العلم والعمل، إلى نور عيوني أُمي الغالية أطال الله في عمرها.
- ✓ إلى من ساعدني في مسيرتي الدراسية وتعب من أجلي وكان سندي أبي العزيز حفظ الله صحته وأطال الله في عمره.
- ✓ إلى إخوتي الذين أحبوني وتمنوا دوماً نجاحي .
- ✓ إلى كل من وقف بجانبني ولم تحمله ذاكرتي على ذكره.
- ✓ إلى كل الأحباب والأقارب.
- ✓ إلى أعز صديقتي آنسة.

لامية

تشكرات

نحمد الله تعالى حق حمد على توفيقه لنا لإتمام هذا العمل المتواضع.
✓ نتقدم بالشكر الكبير لأستاذنا الفاضل الأستاذ عطوي عبد الحكيم على قبوله الإشراف على هذا البحث رغم إنشغالاته الكثيرة، وعلى ما قدمه لنا من توجيهات ونصائح قيمة على مستوى المنهجية و على مستوى المضمون العلمي والحياة العملية، فله جزيل الشكر منا على ثمرة جهوده.

قائمة المختصرات

أولاً: باللغة العربية

- 1) ج ر ج ج: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
- 2) ص: صفحة.
- 3) ص ص: من صفحة إلى صفحة.
- 4) ق ض م ر م: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- 5) ق ر ر أ: قانون الرسم على رقم الأعمال.
- 6) ق ض غ م: قانون الضرائب غير المباشرة.

ثانياً: باللغة الفرنسية

- 1) P : page.
- 2) TVA : taxe sur la valeur ajoutée.

مقدمة

تعتمد الدولة في تلبية الحاجات المتزايدة لأفراد المجتمع على عدة إيرادات مالية و التي منها نذكر الضرائب ، الرسوم ، القروض العامة .

وتعتبر الجباية من أهم المصادر التمويلية المعتمدة من قبل الدول ، و ذلك نظرا لكثرة الأموال التي توفرها للخرينة العامة ، و قد إرتبط مفهوم الضريبة بتطور مفهوم الدولة من الدولة الحارسة التي كان ينحصر دورها في الدفاع و تحقيق الأمن و العدالة إلى دولة متدخلة في الحياة الإقتصادية و الإجتماعية لتحقيق التوازن الإقتصادي و الرفاهية الإجتماعية ، خاصة مع تبني الدولة نظام إقتصاد السوق و إستخدام الضرائب كوسيلة و أداة فعالة لمعالجة الأزمات الإقتصادية و الإجتماعية.¹

ونجد أن الضريبة تتشابه مع الزكاة التي كرسها الدين الإسلامي من حيث تحقيق الأهداف فكل منهما تهدف إلى مشاركة الأشخاص في تمويل الأعباء العامة²، و هذا من أجل تحقيق التعاون و توطيد العلاقات بين أفراد المجتمع عملا بقوله تعالى : "...وتعاونوا على البر والتقوى ولا تعاونوا على الإثم والعدوان..."، الآية الأولى من صورة المائدة.

بينما الضريبة هي إقتطاع مالي إجباري تحدده الدولة و يلزم الأشخاص الطبيعيين و المعنويين

بأدائها بصفة نهائية و بلا مقابل تمكينا للدولة من القيام بوظائفها الإقتصادية و الإجتماعية .³

¹ - نابتي رحمة، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر و الفكر المالي التقليدي، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة قسنطينة2، 2013-2014، ص 02.

² - الزكاة ركن من أركان الإسلام و هي فريضة مالية فرضها الله تعالى على المسلمين الذين تتوفر فيهم بعض الشروط كبلوغ النصاب و مرور الحول و لا يشترط أن تكون الزكاة قيمة نقدية ، إذ هي قيمة مالية يمكن أن تكون عبارة عن نقود أو ذهب أو فضة أو أي شيء آخر ذو قيمة مالية ، و تكون موجهة لدعم الفقراء و المحتاجين لتلبية حاجياتهم و ضرورياتهم، أنظر إسماعيل محمد البريشي، "الإعفاءات الضريبية في الفقه الإسلامي، مفهومها، مجالاتها"، وأثارها، مجلة دراسات، العدد الأول، كلية الشريعة، 2015، ص 260.

³ - شين نوال، تأثير الجباية على تسيير نشاط البناء و ديوان الترقية و التسيير العقاري OPGI ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة المستر في العلوم التجارية ، تخصص فحص محاسبي ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر - بسكرة ، 2015 ، ص 2.

كما تعتبر الضريبة كذلك من بين أكثر الأدوات المستعملة في توجيه الإقتصاد، و كذا تحقيق المساواة و العدالة الإجتماعية وهذا هو مسعى الدول النامية منها الجزائر التي تحاول دائما تحقيق النمو عن طريق إصدار القوانين المالية أو التكميلية المتعاقبة التي تعد بمثابة رخصة قانونية لتسيير ميزانية الدولة، لأن هذا القانون هو الذي يحدد كل الأحكام المتعلقة بتنفيذ هذه الميزانية وهذا ما تؤكد عليه دائما المادة الأولى من كل القوانين المالية، فمثلا تنص المادة الأولى من قانون المالية لسنة 2012 : " مع مراعاة أحكام هذا القانون، يواصل في سنة 2012 تحصيل الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الضرائب غير المباشرة و الضرائب المختلفة و كذا كل المداخل و الحواصل الأخرى لصالح الدولة طبقا للقوانين و النصوص التطبيقية الجاري بها العمل عند تاريخ نشر القانون في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

كما يواصل خلال سنة 2012 طبقا للقوانين و الأوامر و المراسيم التشريعية و النصوص التطبيقية الجاري بها العمل عند تاريخ نشر هذا القانون في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، تحصيل مختلف الحقوق و الحواصل و المداخل المخصصة للحسابات الخاصة للخزينة و الجماعات الإقليمية و المؤسسات العمومية و الهيئات المؤهلة قانونا¹.

وأي دولة تفرض الضرائب فإنها تسعى في ذلك إلى تحقيق أهدافها، لذلك يجب عليها مراعاة بعض القواعد، و الدستور الجزائري بدوره قد حدد المبادئ التي يجب أن تركز عليها كل ضريبة والمتمثلة في مبدأ المساواة و العدالة الضريبية التي تقوم على مبدأ القدرة على الدفع، و كذا مبدأ عدم الرجعية أي عدم إمكانية سريان القوانين الضريبية بأثر رجعي ، كما أكد المؤسس الدستوري في هذا الإطار في نص المادة 78 منه على مبدأ الشرعية أي عدم إمكانية إحداث أية ضريبة أو

¹- قانون رقم 11-16، مؤرخ في 28 ديسمبر 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج ر ج ج، عدد 72، صادر في 29 ديسمبر 2011.

تعديلها أو إلغائها إلا بموجب نص قانوني ينص صراحة على ذلك.¹

وبهذا نقول أن المساواة و العدالة الضريبية تمثل المبدأ الذي يجب أن تقوم عليه كل ضريبة،
فلذلك أقر المشرع الجزائري إعفاء المداخل المحققة من قبل بعض الأشخاص لأخذه بعين
الإعتبار القدرات التكليفية للمكلفين، نظرا لإختلاف ظروفهم المالية والإجتماعية.

بالرغم من نص المؤسس الدستوري في المادة 32 من الدستور على أن كل المواطنون سواسية
أمام القانون، إلا أن المشرع ميز في المعاملة الجبائية بين الأشخاص الخاضعين للضريبة، و ذلك
بإعفاء بعضهم من المشاركة أو المساهمة في تمويل الأعباء العامة .

وتكمن الأهمية العلمية للبحث في هذا الموضوع في إلقاء الضوء على مدى تحقيق الإعفاءات
الضريبية التي منحها المشرع الجزائري لبعض الأشخاص أو الفئات لمبدأ المساواة والعدالة
الضريبية .

هناك مبررات موضوعية و أخرى شخصية دفعتنا للبحث في هذا الموضوع، ويمكن القول أن
الدافع الأساسي لإختياره بتحديد دون غيره، ينبع من رغبتنا الشخصية في الإطلاع عليه باعتباره
من أهم المواضيع الواردة في مجال الجباية ، إضافة لما له من أثر و أهمية على الصعيد الوطني
و الدولي، كما تعد أداة فعالة في يد السلطات الإدارية، ذلك إذا استحسن استعمالها فإن أثارها
ستكون إيجابية على المستوى الإقتصادي و الإجتماعي.

ومن العراقيل التي واجهناها عند بحثنا في هذا الموضوع قلة المراجع بالرغم من أنه موضوع
يحظى باهتمام من قبل السلطات العمومية، أضف إلى ذلك تشعب القانون الجبائي و إرتباطه

¹ - المرسوم الرئاسي رقم 96 - 438 مؤرخ في 7 ديسمبر 1996، ج ر، عدد 25، صادر في 14 أبريل 2002، معدل
ومتتم بموجب القانون رقم 02 - 03، مؤرخ في 10 أبريل 2002، يتضمن تعديل الدستور، ج ر ج ج، عدد 25، في 14
أفريل 2002، معدل و متمم بموجب القانون رقم 08 - 19، مؤرخ في 15 نوفمبر 2008، ج ر ج ج، عدد 63، صادر
في 16 نوفمبر 2008، معدل و متمم بموجب القانون رقم 01/16، مؤرخ في 6 مارس 2016، يتضمن التعديل
الدستوري، ج ر ج ج، عدد 14، صادر في 7 مارس 2016 .

بمختلف القطاعات و المجالات كمجال الإستثمار ، المجال السياسي ، المجال الإجتماعي وغيرها من المجالات ، ما جعل الإلمام بكل التفاصيل الخاصة به أمر صعب المنال.

ومن هذا المنطلق لنا أن نتساءل عن ما مدى إنسجام سياسة الإعفاء الضريبي مع مبدأ المساواة و العدالة الضريبية ؟ أو بصيغة أخرى ما مدى إستجابة سياسة الإعفاء الضريبي لمبدأ المساواة و العدالة الضريبية ؟

للإجابة على هذه الإشكالية نعتد على دراسة متكونة من فصلين، إذ نتعرض إلى الإطار القانوني لسياسة الإعفاء الضريبي(الفصل الأول)، ثم نتناول أثر سياسة الإعفاء الضريبي على مبدأ المساواة والعدالة الضريبية (الفصل الثاني).

ونظرا لطبيعة الموضوع ومحاولة الإلمام بكافة جوانبه، إعتدنا على منهجين: المنهج الوصفي الذي يقوم على سرد مختلف المفاهيم المرتبطة بالموضوع، المنهج التحليلي الذي يقوم على تحليل بعض النصوص القانونية.

الفصل الأول

الإطار القانوني لسياسة

الإعفاء الضريبي

يعد الإعفاء الضريبي أداة لتكريس مبدأ العدالة الضريبية الذي يلعب دور جد مهم في تحقيق الإستقرار و الأمن للشعوب، لذلك تسعى معظم أو سائر الدول إلى تكريسه في تشريعاتها الجبائية، كما يمكن إعتبار تبني الدولة لهذه السياسة في إطار إستراتيجيتها المالية دليل على أخذها بعين الإعتبار القدرات التكليفية للمكلف بالضريبة.

كما يعد أيضا نوع من أنواع الحوافز الجبائية التي تعتمد عليها الدول لدفع الأعوان الإقتصاديين أو المستثمرين سواء كانوا وطنيين أو أجنبان للإستثمار في قطاعات معينة من أجل تحقيق التنمية، فالمستثمر بطبعه يبحث دائما عن المعاملة الضريبية المميزة التي تساعده على تحقيق هدفه الأساسي من الإستثمار ألا وهو الربح.

وقد كرست أغلب الدول النامية هذه السياسة بما فيها الجزائر التي نصت في تشريعاتها الجبائية على مجموعة من الإعفاءات الضريبية بهدف تحقيق الأهداف الإقتصادية والإجتماعية.

وبإعتبار محور دراستنا يعتمد على الإعفاء الضريبي، فإننا سنحاول قدر الإمكان تحت عنوان هذا الفصل التطرق إلى ماهية الإعفاء الضريبي (المبحث الأول)، ثم نتطرق إلى أهم تطبيقاته (المبحث الثاني).

المبحث الأول

ماهية الإعفاء الضريبي

يعد الإعفاء الضريبي إستثناء من نظام فرض الضرائب، لأن الأصل هو مساهمة كل الأفراد أو الأشخاص في تمويل النفقات العمومية على حد سواء، إلا أن سعي الدولة لتحقيق المنفعة العامة للمجتمع فإنها تحاول دائما تحقيق التوازن بين الحصيلة الضريبية المرغوبة من جهة وتحقيق العدالة الجبائية من جهة أخرى، وذلك من خلال مراعاة مبدأ جد مهم في المجال الجبائي ألا وهو مبدأ القدرة على الدفع.

في إطار دراسة ماهية الإعفاء الضريبي لا بد من التطرق إلى مفهومه (المطلب الأول)، بعدها نتناول مدى فعاليته (المطلب الثاني).

المطلب الأول

مفهوم الإعفاء الضريبي

تستدعي دراسة أي مسألة قانونية، التعرض في بداية الأمر إلى المفاهيم المرتبطة بها وتبيان مدى تكريسها وتجسيدها في التشريع الضريبي أو القانون محل أو موضوع الدراسة. لذلك خصصنا هذا المطلب لتقديم بعض المفاهيم المتعلقة بالإعفاء الضريبي من خلال التعريف به (الفرع الأول) وبعد ذلك سنتطرق إلى أساسه القانوني (الفرع الثاني).

الفرع الأول

التعريف بالإعفاء الضريبي

تعتبر الإعفاءات الضريبية سياسة أو إستراتيجية تتبعها الدولة بغية تحقيق النفع العام والتنمية الشاملة، إذ أصبح لهذه السياسة دور جد مهم في تحقيق النمو.

لذلك سنتعرض إلى دراسة تعريف الإعفاء الضريبي (أولا)، ثم خصائصه (ثانيا)، وأخيرا تمييزه عن بعض المفاهيم المشابهة له (ثالثا).

أولا: تعريف الإعفاء الضريبي

الدراسة القانونية لهذا الموضوع تقتضي منا البحث عن التعريف القانوني للإعفاء الضريبي، وذلك بالإعتماد على مختلف المصادر المعروفة للقانون منها التشريع والفقهاء.

1) التعريف التشريعي

لم تحدد مختلف التشريعات الضريبية و منها التشريع الجزائري تعريفا جامعا للإعفاء الضريبي، و إنما إقتصرت على تحديد أشكال هذا الإعفاء و كذا الأهداف التي يسعى المشرع الضريبي إلى تحقيقها من خلال هذا الإعفاء وكذلك مجالات تطبيقاته.

فمثلا ق ض م ر م¹ الذي تضمن الإعفاءات الضريبية الممنوحة من قبل المشرع لبعض الفئات أو الأشخاص لم يحدد معنى الإعفاء الضريبي والمقصود منه، وإنما إكتفى فقط ضمن المادة 05 منه² على سبيل المثال بتحديد مجال تطبيقه، بحيث عمد إلى تحديد الفئة المقصاة من دفع الضريبة، و نفس الشيء في المادة 13 من نفس القانون³ أين لم يتعرض إلى تعريفه و إنما إكتفى فقط بذكر أو بتحديد الأشخاص المعفاة من الضريبة على الدخل الإجمالي، مع تبيان أشكاله، كالإعفاء الكلي، الإعفاء الدائم، الإعفاء المؤقت، بالإضافة إلى إمكانية إستنتاج الهدف من هذا الإمتياز القانوني، فمثلا إعفاء فئة الشباب المستثمرين من دفع الضريبة دليل على نية المشرع في حث هؤلاء الشباب على الإستثمار و التوسع في نشاطاتهم لتحقيق التنمية و النهوض بالإقتصاد الوطني .

¹ - أمر رقم 76-101 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، ج ر ج ج، عدد 102 ، صادر في 22 ديسمبر 1976، معدل و متمم.

² - المادة 5 من ق ض م ر م، معدلة بموجب المادة 3 من المرسوم التشريعي 93-01، مؤرخ في 19 يناير لسنة 1993، يتضمن قانون المالية لسنة 1993، ج ر ج ج، عدد 04، صادر في 20 يناير 1993.

³ - المادة 13 من ق ض م ر م، معدلة بموجب المادة 04 من القانون رقم 14-10، مؤرخ في 30 ديسمبر 2014، يتضمن قانون المالية لسنة 2015، ج ر ج ج، عدد 78، صادر في 31 ديسمبر 2014.

ومع غياب التعريف التشريعي للإعفاء الضريبي ظهرت محاولات من قبل باحثي و فقهاء المالية العامة في تقديم تعريف له.

(2) التعريف الفقهي

لقد وردت عدة تعاريف فقهية للإعفاء الضريبي، إلا أننا سنكتفي بالتعريف الراجح ألا وهو: "عدم فرض الضريبة على دخل معين، إما بشكل مؤقت أو بشكل دائم، و ذلك ضمن القانون، و تلجأ الدول إلى هذا الأمر لإعتبارات تقدرها بنفسها و بما يتلائم مع ظروفها الإقتصادية والإجتماعية".¹

نستنتج بأن هذا التعريف ركز على شقين ، الأول منه هو أن الإعفاء الضريبي يمنح بنص قانوني، و الثاني منه هو الأسباب التي منح من أجلها الإعفاء الضريبي.

ثانياً: خصائص الإعفاء الضريبي

يمكن أن نستنتج من خلال التعاريف السابقة مميزات وخصائص يتمتع بها الإعفاء الضريبي، والمتمثلة فيما يلي:

(1) الإعفاء الضريبي ميزة قانونية

تقرر الإعفاءات الضريبية بموجب نص تشريعي، فغالبية التشريعات الضريبية تقوم بمنح هذا الإمتياز لعدة إعتبارات، منها إعتبارات إقتصادية وإجتماعية وسياسية، ويتم تقريرها إما بنص عام أو بنص خاص.²

ويقوم الإعفاء الضريبي على شروط و معايير يحددها القانون ، كالإلزام المستفيد من الإعفاء بتحديد طبيعة النشاط أو مكان النشاط ، و هذا مانستخلصه من بعض النصوص القانونية، كالمادة 13 من ق ض م ر م التي أقرت بإعفاء مداخل المستثمرين المحققة من النشاطات

¹ - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، قانون الضرائب المباشرة، دار الحامد، عمان، 2015، ص 232.

² - المرجع نفسه ، ص 232 .

المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للإستهلاك على حالته من الضريبة على الدخل الإجمالي، ولعل السبب في إعفائهم هو ممارستهم لهذا النشاط و تدعيما له وكذا تشجيع الإستثمار فيه.

(2) الإعفاء الضريبي يمنح للأشخاص الطبيعيين والمعنويين بقصد إحداث سلوك معين

تقوم الدولة بمنح الإعفاءات الضريبية لفئة معينة من الأشخاص بغض النظر عن طبيعتهم سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين، وتعتبر هذه الإعفاءات مزايا قانونية يتم منحها وفق طبيعة النظام الإقتصادي القائم في الدولة، فمثلا المادة 5 من ق ض م ر م أعفت فئة معينة من الأشخاص الطبيعيين كالسفراء و الأعوان الدبلوماسيون، بينما أعفت المادة 138 من نفس القانون فئة معينة من الأشخاص المعنويين كالمؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص من ذوي الإحتياجات الخاصة¹.

تهدف الدولة من وراء هذا الإعفاء إلى إحداث سلوك معين كتوجيه مثلا المستثمرين نحو أعمال وأنشطة لم يمارسوها في وقت مضى بمعنى أنها ليست مستحبة لديهم، وذلك بمختلف الأساليب والطرق الإغرائية، وبالتالي فإذا وجد المستثمر بأن الدولة قدمت له موازنة بين العائد الذي يحتمل أن يحصل عليه من استثماره وبين المخاطر التي يتحملها في سبيل الحصول على هذا العائد، فإنه يقدم على الاستثمار².

(3) الإعفاء الضريبي يمنح لتحقيق أهداف

عند لجوء الدولة إلى الإعفاء الضريبي فهي تهدف من خلال ذلك إلى تحقيق جملة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ويكون ذلك بتقديم الدولة لتنازلات مالية عن طريق إعفاءات ضريبية يتم فيها الإنقاص من مداخيل الخزينة العامة في الحاضر من جهة، ومن جهة

¹ - المادة 138 من ق ض م ر م، معدلة بموجب المادة 6 من القانون رقم 17-11، مؤرخ في 27 ديسمبر 2017، يتضمن قانون المالية لسنة 2018، ج ر، عدد 76، صادر في 28 ديسمبر 2017.

² - عزيزي جلال، أثر الحوافز الجبائية على تشجيع الإستثمار في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2012، ص 12.

أخرى من أجل تحقيق مداخيل أكثر في المستقبل لميزانية الدولة، وأيضا الزيادة في الدخل بالنسبة للقطاعات الكبيرة من المجتمع.¹

ثالثا: تمييز الإعفاء الضريبي عن بعض المفاهيم المشابهة لها

هناك ألفاظ ذات صلة بالإعفاء الضريبي تتداخل معه بوجه من الوجوه، والمتمثلة في:

(1) الإقتطاعات الضريبية

هي التكاليف أو المصاريف التي تخصم من إجمال الدخل لغرض تحديد صافي الدخل كتكاليف الإنتاج مثلا أو الخسائر التي تلحق بالمنشأة أو الإلتزامات المالية، حيث يتم خصم هذه المبالغ من الدخل الكلي إذ تفرض الضرائب على ما تبقى بعد ذلك من الخصم.²

تبقى الإقتطاعات و الإعفاءات الضريبية من الإعانات و التسهيلات المالية المقدمة من طرف الدولة للمكلف بالضريبة، إلا أنه هناك فرق بينهما و المتمثل في أن المكلف في ظل الإقتطاعات الضريبية يبقى دائما مطالب بدفع الضريبة، أما في ظل الإعفاءات الضريبية فإن الدولة أسقطت حقها في مطالبة المكلف بالضريبة.

(2) عدم الخضوع للضريبة

قد يقع لبس بين مفهومي الإعفاء الضريبي وعدم الخضوع للضريبة رغم إختلافهما، فالإعفاء يمثل تجنيب المال أو الوعاء الخاضع أصلا للضريبة لتوافر شروط فرض الضريبة عليه بحجة أنّ المشرع رأى عدم إلزامية الضريبة عليه لإعتبارات معينة قد تكون إجتماعية أو إقتصادية، وذلك بنص خاص، وعدم الإلزام هذا ينهي تلك الاعتبارات، فالضريبة هنا لها وجود إلا أنها متوقفة في فترة الإعفاء.

¹ - بن عاشور صورية، بوشباح حنيفة، عن سياسة التحفيز الضريبي وفقا لقانون 16-09 المؤرخ في 03 أوت 2016، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة بجاية، 2017، ص17.

² - إسماعيل محمد البريشي، مرجع سابق، ص259.

أما عدم الخضوع للضريبة فيعني عدم تحديد الضريبة وتحصيلها على نشاط معين لعدم توافر الشروط المعتمدة قانوناً لإلزام الشخص بالخضوع للضريبة.¹

(3) التخفيضات الضريبية

يتمثل في التقليل من قيمة الضريبة المستحقة مقابل الإلتزام ببعض الشروط المحددة في قانون الإستثمار و في قوانين المالية السنوية، أي يتم إستخدام التخفيضات الضريبية بناء على توجهات السياسة الإقتصادية و الإجتماعية المحددة من قبل الدولة.²

إذا فالمكلف بالضريبة في ظل التخفيض الضريبي يظل مطالب بدفع الضريبة حتى و إن كان هناك تخفيض في المعدل الضريبي ، أما في الإعفاء الضريبي يكون المكلف بالضريبة معفى من الضريبة على الدخل الذي يتلقاه.

الفرع الثاني

الأساس القانوني لسياسة الإعفاء الضريبي

نستنتج الأساس القانوني للإعفاء الضريبي من خلال إستقراء و تحليل بعض المواد القانونية المنصوص عليها في الدستور بإعتباره أسمى قانون في الدولة والتشريع كالقوانين الجبائية والقوانين المتعلقة بالإستثمار.

أولاً: الأساس الدستوري للإعفاء الضريبي

أكد المؤسس الدستوري الجزائري في ديباجة الدستور على تمسك الشعب الجزائري بخياراته من أجل الحد من الفوارق الإجتماعية و القضاء على التفاوت الجهوي ، و يعمل على بناء إقتصاد منتج و تنافسي في إطار التنمية المستدامة ، كما أكد المؤسس الدستوري في هذا السياق على أن

الديباجة جزء لا يتجزأ من الدستور ، و الدستور فوق الجميع ، وهو القانون الأساسي الذي يضمن الحقوق و الحريات الفردية و الجماعية.

كما أكد المؤسس الدستوري الجزائري في المادة 78 من الدستور على مبدأ جد مهم في المجال الضريبي ، ألا وهو مبدأ الشرعية الذي يقضي بعدم جوازية إحداث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون بإعتبار أن الضرائب تقرر بنظام قانوني ، ومن ثم فإنه لا يمكن مطالبة أي شخص بدفع ضريبة معينة إلا إذا نص القانون على ذلك صراحة، ونفس الشيء أيضا بنسبة للإعفاء الجبائي إذ لا يستثنى المكلف من دفعها إلا بموجب نص قانوني ، كما نص كذلك المؤسس الدستوري في هذا الإطار على عدم سريان أي نص ضريبي ينشئ أو يحدث ضريبة أو رسم أو جباية أو أي حق كيفما كان نوعه بأثر رجعي، بمعنى أن النصوص القانونية المحدثة والمعدلة للضرائب تسري بأثر فوري.

وهذه المبادئ لم يكرسها المؤسس الدستوري الجزائري في الدستور الحالي فحسب ، و إنما إعتد بها و كرسها في الدساتير السابقة كدستور 1976 و دستور 1989¹.

طالما أنه لا يمكن تقرير الإعفاءات الضريبية إلا إذا نص القانون صراحة على ذلك، فإننا نتساءل عن السلطة التي تتمتع بالتشريع في المجال الضريبي بصفة .

حول المؤسس الدستوري الجزائري في نص المادة 140 من الدستور للبرلمان سلطة

¹ - تنص المادة 78 من الأمر رقم 76 - 97 ، مؤرخ في 22 ديسمبر سنة 1976، يتضمن إصدار دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، ج ر ج ج، عدد 94، صادر في 24 نوفمبر 1976، بنصها على " كل المواطنون متساوون في أداء الضريبة ، و على كل واحد أن يساهم ، حسب إمكانياته ، وفي إطار القانون ، في النفقات العمومية ... لا يجوز إحداث أية ضريبة ، أو جباية ، أو رسم ، أو أي حق بأثر رجعي ."

وتضيف المادة 61 من المرسوم الرئاسي 89 - 18 ، مؤرخ في 28 فيفري 1989 ، يتعلق بنشر تعديل الدستور الموافق عليه في إستفتاء 23 فيفري سنة 1989 ، ج ر ج ج، عدد 9، صادر في أول مارس سنة 1989 على " ... لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون .

و لا يجوز أن تحدث بأثر رجعي ، أية ضريبة ، أو جباية ، أو رسم ، أو أي حق كيفما كان نوعه "

التشريع في بعض المجالات و الميادين و من بينها نجد مجال إحداث الضرائب¹، وبالتالي فإن البرلمان هو صاحب الاختصاص الأصلي في التشريع في المجال الجبائي، وبهذا فإنه يجب عليه أن يأخذ في الاعتبار المعاهدات الدولية المبرمة في المجال الضريبي و المصادق عليها من قبل رئيس الجمهورية، خاصة إذا علمنا أن المعاهدات الدولية تتمتع بقوة قانونية تفوق التشريعات الوطنية²، لذلك تلزم التوجيهات الأوروبية الدول الأعضاء في الإتحاد الأوروبي بتعديل تشريعاتها من أجل تنسيق نصوص 15 دولة من الاتحاد، وبما أن البرلمان هو الذي يشرع ويسن القوانين في المجال الضريبي، فإن دور السلطة التنفيذية في هذا المجال يبقى محدود إذ يحق فقط لرئيسها التشريع و سن القوانين الضريبية عن طريق الأوامر الرئاسية³ كما يمكن لأعضاء السلطة التنفيذية عن طريق التنظيم التفسير والتعليق على التشريعات الضريبية.⁴

ثانيا: الأساس التشريعي للإعفاء الضريبي

لقد سبق لنا و أن قلنا و أكدنا أنه لا يمكن إحداث أية ضريبة أو الإعفاء منها إلا بموجب نص قانوني صريح ينص على ذلك ، فمثلا الضريبة على الدخل الإجمالي التي تعد ضريبة مباشرة تفرض على المكلفين أو المطالبين بدفعها وهذا على أساس نص المادة الأولى من ق م ر م التي تنص : "تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى (الضريبة على الدخل الإجمالي)..."، ونفس الشأن بنسبة للإعفاء من هذه الضريبة أي الضريبة على الدخل الإجمالي إذ لا يعفى المكلف منها إلا إذا نص المشرع صراحة على ذلك.

¹ - تنص المادة 140 من الدستور الجزائري لسنة 1996، مرجع سابق، على : "يشرع البرلمان في الميادين التي يخصصها له الدستور، و كذلك في المجالات الآتية ...، إحداث الضرائب و الجبايات و الرسوم و الحقوق المختلفة و تحديد أساسها و نسبها ...".

² - تم التأكيد على ذلك في نص المادة 150 من الدستور الجزائري لسنة 1996، المرجع نفسه، التي تنص على : " المعاهدات التي يصادق عليها رئيس الجمهورية ، حسب الشروط المنصوص عليها في الدستور، تسمو على القانون"
³ - وقد تم التأكيد على ذلك في نص المادة 91 من الدستور الجزائري لسنة 1996، المرجع نفسه، والتي تنص "يضطلع رئيس الجمهورية، بالإضافة إلى السلطات التي تخولها إياه صراحة أحكام أخرى في الدستور و الصلاحيات الآتية ...، يوقع المراسيم الرئاسية،...".

⁴ - Michel suffren, l'imposition des revenus et la fiscalité des porticuliers, elipses,2000,

ولا بأس أن نذكر مثال آخر كرسوم على القيمة المضافة الذي يعد من أهم ضغ م، إذ لا يمكن فرض هذا الرسم على شخص معين أو إعفاء المكلف من دفعه إلا بموجب نص قانوني، و على هذا الأساس حدد ق ر ر أ في جزئه الأول مختلف العمليات الخاضعة لهذا الرسم سواء بصفة إجبارية أو إختيارية ، و كذا مختلف الإعفاءات الضريبية الواردة عليه.

كما نص المشرع في المادة الأولى من القانون المتعلق بترقية الإستثمار على "يهدف هذا القانون إلى تحديد النظام المطبق على الإستثمارات الوطنية و الأجنبية المنجزة في النشاطات الإقتصادية لإنتاج السلع و الخدمات".

وعليه فإن أي مشروع إستثماري ينجز في الجزائر بغض النظر عن شكله أو نوعه، فإنه يخضع في تنظيمه للقانون المتعلق بترقية الإستثمار، إذ سعى المشرع جاهدا من خلال هذا القانون إلى تحديد و تنظيم عملية الإستثمار من مختلف الجوانب، و ذلك من خلال تحديد مجال تطبيق هذا القانون، و كذا مختلف المزايا التي يستفيد منها المشروع بما فيها الإعفاءات و التخفيضات الجبائية ، ولم يقف المشرع عند حد تحديد مجال تطبيق و المزايا الممنوحة لهذه المشاريع، بل حدد كذلك جوانب أخرى كأجل الإنجاز و الضمانات الممنوحة للإستثمارات.

وعلى كل فإنه لا يمكن أن يستفيد المستثمر من أي إعفاء ضريبي إلا إذا تطرق إليه المشرع أو تناوله في هذا القانون باعتباره القانون المنظم و المؤطر لعمليات الإستثمار ، و هذا ما يدل على أن المشرع الجزائري قد أضفى مبدأ الشرعية على الإعفاء الضريبي ، و لكن هذا لا يكفي حتى نقول أن هذه الإعفاءات تنسجم مع مبدأ العدالة الضريبية لأن تحقيق ذلك يتطلب من المشرع مراعاة بعض العوامل أو الظروف و التي سنتناولها لاحقا في الفصل الثاني.

المطلب الثاني

مدى أهمية الإعفاء الضريبي

يستهدف المشرع في تقرير الإعفاءات الضريبية إلى جذب ولفت انتباه المكلف بالضريبة وتوجيهه نحو نشاط أو منطقة معينة، مثلا كجذب الاستثمارات الأجنبية والوطنية وتوجيهها نحو المناطق والقطاعات ذات الأولوية، وذلك من أجل زيادة الإنتاج للاقتصاد الوطني و المقدره التكلفة للمواطن، وبالتالي زيادة الدخل نتيجة قيام المشروعات الجديدة أو التوسع في المشروعات القائمة.¹

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى أشكال الإعفاء الضريبي (الفرع الأول)، ثم نتناول الأهداف المرجوة من سياسة الإعفاء الضريبي (الفرع الثاني)، ثم نتطرق أخيرا إلى العوامل المؤثرة على سياسة الإعفاء الضريبي (الفرع الثالث).

الفرع الأول

أشكال الإعفاء الضريبي

تتخذ الإعفاءات الضريبية عدة أشكال أو أنواع سواء دائمة أو مؤقتة:

أولاً: الإعفاءات الدائمة

وهي أن تقوم الدولة بإسقاط حقها في مطالبة المكلف بدفع الضريبة طالما مازال سبب الإعفاء قائماً، وتعتبر هذه الإعفاءات تسهيلات و إعانات دائمة تؤدي إلى إنعاش الاقتصاد وإحداث تغييرات عديدة في المجتمع من خلال رفع المستوى المعيشي والثقافي للمواطن، فالدولة تقوم بمنح هذا الإعفاء تبعا لأهمية النشاط ومدى تأثيره على الحياة الاقتصادية والاجتماعية.

(1) إعفاءات ذات طابع إقتصادي

¹ - عزيزي جلال، مرجع سابق، ص 25.

تتمثل الإعفاءات الدائمة في تلك الإعفاءات الموجهة لبعض الأنشطة الاقتصادية والمشاريع الإستثمارية، إذ تعتبر الدولة بأنّ هذه المشاريع ذو أهمية قصوى لما لها من انعكاسات إيجابية على باقي القطاعات الأخرى مثلا كقطاع التصدير الذي يوفر العملة الصعبة، و على هذا الأساس قام المشرع بإعفاء المشاريع في مرحلة الإنجاز من بعض الحقوق و الرسوم من بينها الحقوق الجمركية و هذا وفقا للمادة 18 من قانون 16-09 المتعلق بترقية الإستثمار.¹

(2) إعفاءات ذات طابع إجتماعي

يخص هذا الإعفاء الفئات الاجتماعية المحرومة في المجتمع كذوي الدخل الضعيف وذوي الإحتياجات الخاصة، وهذا من أجل تحسين ظروفهم الاجتماعية ورفع مستوى معيشتهم، كإعفاء المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص من ذوي الإحتياجات الخاصة المعتمدة وكذا الهياكل التي تتبعها من الضريبة على أرباح الشركات، وهذا وفق ما نصت عليه المادة 138 من ق ض م ر م.

(3) إعفاءات ذات طابع علمي وثقافي

تهدف هذه الإعفاءات إلى تطوير البحوث العلمية وبعثها لخدمة التنمية والتطور الإقتصادي والإجتماعي في البلدان.²

ولذلك ألقى المشرع الجزائري المداخل و الإيرادات المحققة من قبل المؤلفين و المخترعين والفنانين عند قيامهم بالأعمال الأدبية أو العلمية أو الفنية ، وهذا ما تم التأكيد عليه في المادة 13 من ق ض م ر م.

ثانيا: الإعفاءات المؤقتة

هو أن تقوم الدولة بإسقاط حقها في مال المكلف لمدة معينة من حياة النشاط المستهدف بالتشجيع وعادة ما يكون في بداية النشاط، وتتوقف هذه المدة على حجم المشروع وأهميته للإقتصاد الوطني،

¹ - قانون رقم 16-09 ، مؤرخ في 3 أوت 2016 ، يتعلق بترقية الإستثمار ج رج ج، عدد 46، صادر في 3 أوت 2016 .

² - بن عاشور صوراوية، بوشباح حنيفة، مرجع سابق، ص26.

ومجال الاستثمار وغيرها من الإعتبارات، وبعد إنقضاء هذه المدّة يتقرر بعده إنقضاء فترة الإعفاء الضريبي للنشاط المستهدف ويعود خضوعه للتشريع الضريبي.¹

ثالثا: الإعفاءات الكلية

نجد أنّ هذا النظام قد تبنّته معظم الدول من بينها الجزائر، فتقوم الدولة بموجبه بإعفاء إيرادات رأس مال بصفة كلية من الضرائب، فمثلا المستثمر التابع لتلك الدولة يستفيد من ضمان عدم فرض الضرائب على الأرباح التي حققها.²

وما يمكن ملاحظته في خصوص هذا النظام أنّه يساهم في تجسيد الأهداف المسطرة من قبل الدولة كإستقطاب المستثمرين إليها³، في هذا الإطار نصت المادة 13 من قانون 09-16 المتعلق بترقية الإستثمار على إعفاء المشاريع الإستثمارية المنجزة في مناطق الجنوب و الهضاب العليا، و كذا كل منطقة أخرى تتطلب ترقيتها مساهمة خاصة من قبل الدولة في مرحلة الإستغلال من الضريبة على أرباح الشركات وكذا الرسم على النشاط المهني⁴ لمدة 10 سنوات، بينما المشاريع الإستثمارية المنجزة في الشمال تستفيد من الإعفاء لمدة 3 سنوات، ولعل هذا يدل على رغبة و جدية المشرع في جذب الإستثمارات إلى المناطق الجنوبية و الهضاب العليا بإعتبارها مناطق مهمشة من قبل المستثمرين رغم الثروات الطبيعية التي تتمتع بها.

¹ - شعباني زوليخة، دور الامتيازات الجبائية في جذب الاستثمار في الجزائر (دراسة حالة الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب فرع بسكرة) خلال فترة 2010/2015، مذكرة مقدمة كجزء متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير. تخصص فحص حسابي، كلية العلوم والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016، ص 29.

² - شنتوفي عبد الحميد، المعاملة الإدارية و الضريبية للإستثمارات في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم، تخصص القانون، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة مولود معمري - تيزي وزو-، 2017، ص 253.

³ - المرجع نفسه، ص 254.

⁴ يعرف النشاط المهني على أنه: ضريبة مباشرة، تستحق دوريا تبعا لرقم الأعمال المحقق في الجزائر من طرف الأشخاص الطبيعيين و المعنويين الذين يمارسون نشاطا صناعيا أو تجاريا أو مهنيا، أنظر بلحيرش وليد ، عيادي نصر الدين، دور الحوافز الجبائية في تشجيع الإستثمار في الجزائر، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في القانون الخاص، تخصص قانون خاص للأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل ، 2017 ، ص

رابعاً: الإعفاءات الجزئية

يعد إعفاء جزئي عند إسقاط الدولة جزء من حقها في فرض الضريبة لمدة معينة، مثلاً إعفاء دخل بعض المؤسسات بنسبة 25% من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات تبعاً لشكلها القانوني، فإذا ينصب الإعفاء الجزئي على ضرائب معينة دون أخرى أو على جزء من الدخل الخاضع للضريبة.¹

وكمثال على هذا الإعفاء في التشريع الجبائي الجزائري نجد، تعفى من الضريبة على أرباح الشركات فوائض القيم الناتجة عن منح أسهم أو حصص مجاناً في رأسمال الشركة عند إدماج شركات أسهم في شركات ذات مسؤولية محدودة، أما فوائض القيم الناتجة عن السلع عند إدماج هاته الشركات لا تخضع للإعفاء الضريبي، وهذا ما نستنتجه من نص المادة 1/143 من ق ض م ر م .

الفرع الثاني

الأهداف المرجوة من سياسة الإعفاء الضريبي

تظهر أهمية وأهداف سياسة الإعفاء الضريبي في ثلاث مجالات والمتمثلة في الأهداف الاقتصادية، الإجتماعية، السياسية.

أولاً: في المجال الاقتصادي

يعد الإعفاء الضريبي وسيلة وأداة فعالة لجذب الاستثمارات، لأنه يمكن أن يكون النظام الضريبي لهذه الدولة عائقاً أمام تلك الاستثمارات فتلجأ الدولة إلى الإعفاءات الضريبية من أجل إستدراج هذه الإستثمارات وإستقطابها، مما ينعكس إيجاباً على الأداء الاقتصادي للدولة والمجتمع، نظراً لما توفره من سيولة ، كما يمكن أن توجه إستراتيجية الإعفاء الضريبي لتشجيع نوع محدد من

¹ - مشري حم حبيب، السياسة الضريبية وأثرها على الاستثمار في الجزائر، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في الحقوق تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010 ص10.

المشاريع الإنتاجية وذلك لأسباب إقتصادية، علمية، بيئية، وفي هذه الحالة يمكن أن يمنح هذا الإمتياز الجبائي لهذا النوع من المشاريع أو أن تزيد له في حجم الحوافز الجبائية، فقد يكون من مصلحة الدولة جذب الصناعات ذات التكنولوجيا العالية كتلك المتعلقة بالكمبيوتر وأجهزة الاتصال وغيرها لما توفره من القدرة على منافسة الأسواق العالمية، وهي لا تضر بالبيئة على عكس الصناعات الكيماوية والبتروولية التي تعتبر من أكثر تلوينا بالبيئة.

كما تعمل الإعفاءات الجبائية على تشجيع التبادل التجاري بين الدول، الأمر الذي ينعكس على حرية تدفق السلع والأموال بين الدول المختلفة مما يساعد على توفير المناخ المناسب لتشجيع التجارة الدولية ، والعمل على توفير المنافسة العادلة، كما أن فرض الجمارك على السلع المستوردة يؤدي إلى رفع كلفتها، و هذا ما يؤدي إلى رفع الأسعار، و لهذه الإعفاءات الضريبية دور بالغ الأهمية في دفع المنتجات المحلية إلى رفع جودتها ونوعيتها حتى تكون مؤهلة وقادرة على منافسة المنتجات الأجنبية المستوردة، بإعتبار أنّ المنتجات المحلية عندما تتساوى في الفرص المتاحة لها مع المنتجات المستوردة سيدفع المنتجين المحليين إلى الإهتمام برفع الإنتاج والجودة.¹

كما يعمل المشرع على تشجيع القطاع السياحي، من خلال منح الإعفاءات الضريبية للفنادق والمرافق السياحية وهذا ما قام به في نص المادة 138 من ق ض م ر م .

ثانيا: في المجال الإجتماعي

يتمثل الهدف الأسمى للإعفاء الضريبي في المجال الإجتماعي في تخفيف الأعباء العائلية من خلال إعفاء الضريبة لبعض الفئات الضعيفة الدخل، أو تلك التي تعاني من عاهة عقلية أو بدنية، وهذا من خلال الإعفاءات الضريبية التي تمنحها الدول لذوي الإحتياجات الخاصة، ومن هذه الإعفاءات نذكر الإعفاءات الضريبية الواردة على سيارات المقعدين وآلات الطباعة للمكفوفين وغيرها من الأدوات التي يحتاجها ذوي الإحتياجات الخاصة في حياتهم ومعيشتهم، و على هذا

¹ - إسماعيل محمد البريشي، مرجع سابق، ص 268.

الأساس أعفى المشرع الجزائري من الرسم على القيمة المضافة في المادة 9 من ق ر م أ، المقاعد المتحركة و العربات المماثلة الخاصة بالعاجزين، منها تلك المجهزة بمحرك أو أليات أخرى للدفع.

كما أن الإعفاءات الضريبية الممنوحة للمشاريع الإستثمارية لا تعود بالنفع على المستثمر فحسب، بل تعود بالنفع أيضا على المجتمع، مثلا الإعفاءات الضريبية الممنوحة لمشروع تصنيع أجهزة الحاسوب لا تنعكس فائدته على المستثمر فحسب، وإنما على المجتمع ككل من خلال توفير مناصب الشغل ، وزيادة قدرة الطلبة على التحصيل العلمي عندما تتوفر لديهم أجهزة الحاسوب المحمول بأسعار مميزة.¹

بالتالي نتوصل إلى نتيجة مفادها أن أي مشروع إستثماري ذو جدوى وأهمية على الصعيد الإقتصادي ، سيؤدي إلى تحقيق نتائج جد فعالة على الصعيد الإجتماعي والتربوي كذلك.

ولنجاح سياسة الإعفاء الضريبي على الصعيد الإقتصادي وبلوغ الأهداف المختلفة يتوجب إحترام أو مراعاة بعض الشروط، نذكر منها:

- يجب أن تقتصر سياسة الإعفاء الضريبي على النشاطات المفيدة والمهمة والأساسية للمجتمع الإقتصادي.
- يجب أن تتناسب أهمية الإعفاءات الضريبية مع درجة أهمية كل نشاط.
- ينبغي أن يكون النظام الجبائي على قدر من الأهمية يشعر فيه الممول بأي تغيير يطرأ في عبئ الضرائب.
- يجب أن يكون حجم الإعفاء الجبائي هاما، بحيث يؤثر على المستثمرين ويشجّعهم على الإستثمار.

¹ - إسماعيل محمد البريشي، مرجع سابق، ص 268.

- تقييم مردودية سياسة الإعفاء الضريبي، وذلك لمعرفة مدى نجاح تلك السياسة من خلال معرفة حجم الاستثمارات الجديدة، حجم اليد العاملة المستخدمة، حجم رأس المال المستثمر.¹

الفرع الثالث

العوامل المؤثرة على سياسة الإعفاء الضريبي

تهدف سياسة الإعفاء إلى تحقيق جملة من الأهداف الإقتصادية و الإجتماعية و فق السياسة التنموية المصممة من قبل الدولة ، إلا أنّ إتباع سياسة الإعفاء الضريبي قد لا يؤدي إلى تحقيق الأهداف المرجوة منها كون هذه الإعفاءات تتأثر ببعض العوامل.²

ولهذا سنتطرق في هذا المطلب إلى إبراز أهم العوامل التي تؤثر على سياسة الإعفاء الضريبي، والمتمثلة في العوامل ذات الطابع الضريبي (أولاً)، وكذا العوامل ذات الطابع غير الضريبي (ثانياً).

أولاً: العوامل ذات الطابع الضريبي

هي تلك العوامل التي ترتبط مباشرة بالتقنيات التي تم إستعمالها في إطار سياسة الإعفاء الضريبي، منها طبيعة الضريبة محل الإعفاء و شكل ذلك الإعفاء بالإضافة إلى زمن وضع الإعفاء و مجال تطبيق ذلك الإعفاء، وهذا ما سنتطرق إليه فيما يلي:

1) طبيعة الضريبة محلّ الإعفاء

¹ - شعباني زوليخة، مرجع سابق، ص 31.

² - شارف صابرينة سرية ، الإمتيازات الجبائية لتحفيز الإستثمار الخاص في الجزائر، دراسة حالة Ansej-Apsi، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الإقتصادية، تخصص إقتصاد مالي و نقدي، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، الملحقة الجامعية مغنية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان ، ص 75 .

إنّ الضرائب بمختلف أنواعها سواء كانت ضرائب مباشرة أو ضرائب غير مباشرة، يختلف تأثيرها على المؤسسة، وإذا لابد من إختيار الضرائب التي يكون لها أكبر تأثير على قرارات المؤسسة لتكون محل عملية الإعفاء الضريبي¹، فعليه إذا الإختيار المناسب للضريبة محل الإعفاء يأتي بالدراسة الجديّة والفعليّة للوعاء الضريبي من حيث قدرته على تحقيق الأهداف المرجوة والمرغوبة فيها في حالة ما إذا خضع لمعدلات ضريبية معينة².

(2) شكل الإعفاء الضريبي

يأخذ الإعفاء الضريبي عدّة أشكال منها نذكر الإعفاءات الدائمة، الإعفاءات المؤقتة، الإعفاءات الكلية، وهذا ما نستنتجه من خلال المادة 13 من ق ض م ر م التي تطرقت إلى كل من الإعفاءات الدائمة من خلال إستعمال المشرع الضريبي عبارة "تستفيد من إعفاء دائم بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي..."، كما تطرق كذلك إلى الإعفاءات المؤقتة بتحديد المدة الزمنية التي تستفيد فيها بعض النشاطات من الإعفاء الضريبي، كما تناول أيضا المشرع الضريبي في نفس المادة الإعفاءات الكلية و ذلك بنصه صراحة " يستفيد من الإعفاء الكلي من الضريبة على الدخل الإجمالي...".

وعليه إذا لابد أن يكون شكل الإعفاء الضريبي محفزا ومشجعا كإقامة المشاريع الإستثمارية، وفي هذا النمط نجد بأنّه تلك الإمتيازات تعتبر ذات فعالية قصوى لأنها تساعد في تخفيض تكلفة المشروع الإستثماري، إلا أن ذلك يجب أن لا يكون على حساب قدرة الخزينة العامة، لهذا يتم وضع قيود كتحديد الزمان والمكان ومقدار الإعفاء من أجل ضبط شكله و هذا لضمان توازنه وعدم إمكانيته تسبب ضرر³.

(3) الفترة الزمنية للإعفاء الضريبي (المجال الزمني)

¹ - شعباني زوليخة، مرجع سابق، ص 32.

² - شارف صابرينة سرية، مرجع سابق، ص 75.

³ - شارف صابرينة سرية، مرجع سابق، ص 75.

إنّ تحديد وإختيار الزمن المناسب من أجل تنفيذ سياسة الإعفاء الضريبي يعتبر شرطا أساسيا وجوهريا لنجاحها، فينبغي إذا مراعاة عامل الزمن سواء من حيث توقيت وضع الإعفاءات أو مدّة سريانها، فإذا لابد أن يتم تطبيق عملية الإعفاء الضريبي في الوقت المناسب وفي المدة الكافية، والبعض يرى بأن تحديد الوقت الملائم لمنح الإعفاءات الضريبية يكون في بداية المشروع، كالمشروعات الضخمة التي تتحمل أعباء وتكاليف باهظة عند بداية نشاطها في سنتها الأولى، فإذا من الأحسن والأجدر أن يتم منح الإعفاءات الضريبية في هذه الفترة الزمنية.¹

ولكن نجد المشرع الجزائري حدد زمن وضع الإعفاءات الضريبية للمشاريع الإستثمارية في الجزائر، فحسب المادة 12 من القانون 09-16 المتعلق بترقية الإستثمار، هناك من الإعفاءات التي أقرها في مرحلة الإنجاز كالإعفاء من الحقوق الجمركية فيما يخص السلع المستوردة التي تدخل مباشرة في إنجاز الإستثمار، و هناك أيضا من الإعفاءات التي أقرها في مرحلة الإستغلال كالإعفاء من الضريبة على النشاط المهني لمدة ثلاث (3) سنوات.

4) مجال تطبيق الإعفاء الضريبي

ينبغي تحديد وإختيار الضرائب من خلال المشاريع الإقتصادية والإجتماعية التي تخضع لعملية الإعفاء الضريبي، وكذا المواد واللوازم والوسائل التي يستلزمها ذلك المشروع والتي هي موضع عملية الإعفاء الضريبي.²

ثانيا: العوامل ذات الطابع غير الضريبي

هناك العديد من العوامل الخارجية التي لها أهمية ودور في التأثير على سياسة الإعفاء الضريبي، وذلك من خلال المحيط الملائم والمناسب الذي يسمح لها بالقيام بالعديد من الأدوار التي وضعت من أجلها، و يتجسد ذلك في الترتيبات الإدارية و التنظيمية و القانونية الملائمة،

¹ - المرجع نفسه، ص75.

² - شعباني زوليخة، مرجع سابق، ص32.

بالإضافة إلى الإستقرار السياسي و الوضع الإقتصادي المتفاعل مع التطورات الإقتصادية العالمية، وسنتطرق إلى هذه العناصر كآآتي:

(1) العنصر الإداري

تحدد فعالية الإعفاءات الضريبية في عملية تفسير القوانين التي تنظمها وكيفية تطبيقها، وذلك من خلال إتباع إجراءات إدارية معيّنة من أجل تحديد الضرائب والمشروعات التي تستفيد من سياسة الإعفاء الضريبي ومتابعة تنفيذها، ونجاح سياسة الإعفاء الضريبي يرتبط أساسا بكفاءة الإدارة التي يمكنها أن تقوم بالموازنة بين النفع العائد للمجتمع من السياسة الاقتصادية المحددة والخسارة التي تتحملها الدولة جراء فقدانها لحصيلة الضريبة.

وعلى هذا الأساس تشكل طبيعة المعاملات الإدارية من العوامل المؤثرة على فعالية ونجاعة السياسة الضريبية، فكلما كانت هناك معوّقات وعراقيل إدارية كالبيروقراطية والمحسوبية والرشوة، كلما أثر ذلك سلبا على نجاعة وفعالية الإعفاء الضريبي.¹

(2) العنصر التقني

تعتبر البنية الإقتصادية من متطلبات نجاح أي مشروع إقتصادي، ومن ثم المساهمة في إنجاح سياسة الإعفاء الضريبي، فالبلدان التي لها هياكل تقنية متطورة، بالإضافة إلى وجود مناطق صناعية وتسهيلات الإتصال والتمويل العام يكون لها مثلا الحظ الكبير في جذب المستثمرين الخواص، أما في حالة عدم وجود هذه الهياكل التقنية المتطورة، تكون فرص نجاح سياسة الإعفاء الضريبي ضعيفة، لذلك قبل أن يتم وضع أي إعفاء ضريبي، يجب أن تتوفر هناك هياكل قاعدية ضرورية للمشاريع الاقتصادية.²

(3) العنصر الإقتصادي

¹ - شعباني زوليخة، مرجع سابق، ص 33.

² - شعباني زوليخة، مرجع سابق، ص 33.

إنّ فعالية سياسة الإعفاء الضريبي تستدعي وضعية إقتصادية مشجعة، ويكون ذلك من حيث وفرة الأسواق، اليد العاملة المؤهلة، مصادر التمويل بالمواد الأولية مثلا، شبكة الإتصالات المتطورة، إستقرار العملة ومرونة سياسة الأسعار والإئتمان، بالإضافة إلى التسهيلات الخاصة بالعلاقات الإقتصادية والمالية مع الخارج.¹

4) العنصر السياسي

إن الوضع السياسي للدولة وإستقرارها يعكس على مدى أهمية القوانين الضريبية وكذلك على الإنتعاش الإقتصادي والإجتماعي لها ، وهذا ما سيؤثر على نجاح سياسة الإعفاء الضريبي، ففي حالة إنعدام الإستقرار السياسي و إنتشار الحروب في الدولة سيؤدي حتما إلى خسارة المشاريع الإقتصادية والإجتماعية ، وكذا إلى عدم فعالية القوانين الخاصة بالإعفاء الضريبي.²

المبحث الثاني

تطبيقات سياسة الإعفاء الضريبي

قد وردت العديد من الإعفاءات، فمنها ما هو وارد في ق ض م ر م، ق ض غ م³، قانون التسجيل⁴، إلا أننا سنركز في دراستنا على بعض وأهم الضرائب والأكثر إنتشارا في الواقع العملي، والتي نذكر منها في الضرائب المباشرة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، أما في الضرائب غير المباشرة، سوف نتطرق إلى الإعفاءات الضريبة من الرسم على القيمة المضافة والضريبة الجمركية، لأنه يصعب علينا إيراد جميع الإعفاءات الضريبية الواردة في القانون وهذا لتتنوع وتعددتها.

¹ - المرجع نفسه، ص ص 33 و 34.

² - شارف صبرينة سرية، مرجع سابق، ص 76.

³ - أمر رقم 76 - 104 ، مؤرخ في 29 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة ، ج ر ، عدد 103 ، صادر بتاريخ 29 ديسمبر 1976 ، معدل و متمم.

⁴ - أمر رقم 76 - 105 ، مؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون التسجيل ، ج ر ج ، العدد الأول لسنة 1977 ، معدل و متمم.

وسنحاول التطرق في هذا المبحث إلى الإعفاءات الضريبية الواردة في قانون الضرائب المباشرة (المطلب الأول)، ثم سوف نتطرق إلى الإعفاءات الضريبية الواردة في قانون الضرائب غير المباشرة (المطلب الثاني).

المطلب الأول

الإعفاءات الضريبية من الضرائب المباشرة

تعتبر الضريبة المباشرة تلك الضريبة التي تفرض و تستقر على المكلف ولا يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر، ويتم تحققها بشكل إسمي ، وتفرض حين حصول المكلف على الدخل أو رأسمال.¹

سوف نتناول ضمن هذا المطلب الإعفاءات الضريبية الواردة على الدخل الإجمالي (الفرع الأول)، و على أرباح الشركات (الفرع الثاني).

الفرع الأول

الإعفاءات الضريبية الواردة على الدخل الإجمالي

تم تأسيس الضريبة على الدخل الإجمالي بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991²، و التي تنص على : "تؤسس ضريبة على الدخل الإجمالي ...، تسري عليها الأحكام

¹- خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014، ص132.

²- قانون رقم 90 - 36، مؤرخ في 31 ديسمبر 1990، يتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج ر ج ج، عدد 57، صادر في 31 ديسمبر 1990.

التالية ..."، وقد تم إعادة صياغتها في المادة الأولى من ق ض م ر م، التي تنص على: "تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي بالمكلف بالضريبة."

إذا الضريبة على الدخل الإجمالي فريضة مالية يجب على المكلف الإلتزام بها، إلا أن هذا ليس بصفة مطلقة، لأن هناك حالات أين الدولة تسقط حقها في فرض الضريبة على الدخل الإجمالي وبناء على ذلك أقرّ المشرع الجزائري جملة من الإعفاءات الضريبية والتي سنورها فيما يلي:

أولاً: إعفاء أصحاب الدخل الضعيف

تنص المادة 5 من ق ض م ر م على: " يعفى من الضريبة على الدخل الأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي، أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي."

وعند العودة للجدول الضريبة على الدخل الإجمالي المنصوص عليه في نص المادة 104 من ق ض م ر م، نستنتج بأن المشرع الجزائري يأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكاليفية للمكلف بالضريبة وعلى هذا الأساس أبقى أصحاب الدخل التي لا تتجاوز 120.000 دج من الضريبة على الدخل الإجمالي، رغم أن أصحابها تتوفر فيهم كل الشروط للخضوع إلى الضريبة ، إلا أن المشرع رأى أنه من الضروري إعفاء هذه الفئة لأن فرض الضرائب عليها يعد ظلماً و مساساً بالعدالة الضريبية .

كما حدد المشرع الضريبي الجزائري في هذا الجدول مختلف المعدلات أو النسب الضريبية التي تفرض على دخول المكلفين أو المطالبين بدفع الضريبة على الدخل الإجمالي ، حيث يفرض على الدخل الذي يتراوح بين 120.001 دج و 360.000 دج ضريبة تقدر ب 20% أما الدخل الذي يتراوح 360.001 دج و 1.440.00 دج تفرض عليه ضريبة تقدر ب 30% ، و إذا كان الدخل يتجاوز 1.440.000 دج تفرض عليه ضريبة بمعدل 35% .

إلا أنه ما يمكن مأخذته على هذا الجدول أنه كان على المشرع رفع الدخل المعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي من 120.000 دج سنويا ما يعادل 10.000 دج شهريا و هذا الدخل يعد أقل بكثير من الحد الأدنى للأجر الوطني المضمون إلى 216.000 دج سنويا أي ما يعادل 18.000 دج شهريا من أجل إعفاء هذه الفئة من الضريبة على الدخل الإجمالي ، لأن حسب هذا الجدول الذي إعتمده المشرع أن الأشخاص الذين يتقاضون 18.000 دج شهريا يدفعون ضريبة تقدر ب 20% ، وما كان على المشرع فرض هذه الضريبة على هذا الأجر باعتباره أدنى أجر يحقق المتطلبات الأساسية للحياة.

إضافة إلى ذلك هناك فرق شاسع بين المعدلات أو النسب الضريبية المفروضة على الفئة الثانية و الفئة الثالثة حيث تفرض على الفئة الثانية ضريبة تقدر ب 20% و الفئة الثالثة ب 30% .

إذ كان على المشرع تقسيم الفئة الثالثة إلى فئتين و إخضاع الفئة المستحدثة لمعدل ضريبي يقدر ب 25% مثلا ، و بهذا يكون لدينا خمس (5) فئات بدلا من أربع (4) فئات ، حيث أن الفئة الأولى تكون معفاة من الضريبة و الثانية تفرض عليها ضريبة بمعدل 20 % والثالثة بمعدل 25% و الرابعة 30% و الخامسة 35% ، إذ لا يعقل إخضاع الشخص الذي يتقاضى 360.000 دج لضريبة تقدر ب 20% بينما الذي يتقاضى 360.001 دج يدفع ضريبة تقدر ب 30% .

كما أن إخضاع المشرع كل الأشخاص الذين يتجاوز دخلهم 1.440.000 دج يعد مثير للنقد و الجدل لأنه يمس فعلا بمبدأ المساواة و العدالة الضريبية إذ ليس من العدل أن تفرض ضريبة تقدر ب 35% على شخصين أحدهما يصل دخله إلى 2.440.000 دج والآخر 1.440.000 دج.

ثانيا : إعفاء عمال السلك الدبلوماسي والأعوان القنصليون

يهدف توثيق العلاقات الدبلوماسية و تيسير العمل الدبلوماسي أعفى المشرع الجزائري السفراء و الأعيان الدبلوماسيون و القناصل و الأعيان القنصليون الأجنيبون على أساس المعاملة بالمثل من الضريبة على الدخل الإجمالي و هذا ما أكدت عليه المادة 5 من ق ض م ر م .

ثالثا : إعفاء الأرباح المهنية من الضريبة على الدخل الإجمالي

لقد تعرض المشرع الجزائري في ق ض م ر م إلى تعريف الأرباح المهنية على أنها تلك الأرباح المحققة من قبل الأشخاص الطبيعيين الناتجة عن ممارسة مهنة ما، سواء كانت تجارية أو غير تجارية أو صناعية أو حرفية، وكذا الأرباح المحققة أو الناتجة عن ممارسة النشاط المنجمي وهذا طبقا للمادة 11 من قانون السابق الذكر.¹

لقد أقر المشرع الجزائري جملة من الإعفاءات الضريبية الدائمة و المؤقتة من الضريبة على الدخل الإجمالي الواردة على الأرباح المهنية.

1) الإعفاءات المؤقتة

طبقا للمادة 13 من ق ض م ر م ، تستفيد الأنشطة والمشاريع التي يقوم بها الشباب المستثمر المؤهلون للاستفادة من إعانات من قبل الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني الوطني لدعم القرض المصغر من إعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة 3 سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الإستغلال.

إلا أنّ هذه المدّة (أي 3سنوات) قابلة للتمديد لمدّة أطول، إذ تمدد مدّة الإعفاء إلى 6 سنوات إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيتها وتحدد هذه الأخيرة عن طريق التنظيم.

كما تمدد هذه الإعفاءات بسنتين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف 3 عمال على الأقل لمدّة غير محددة وإذا لم يحترم صاحب المشروع التعهدات المتعلقة بعدد مناصب الشغل فإنه سيتعرض لجزاء سحب الإعتماد، وكما سيطلب بتسديد الحقوق والرسوم المستحقة عليه.

¹ - المادة 11 من ق ض م ر م، معدلة بموجب المادة 16 من القانون رقم 14/16 ، مؤرخ في 28 ديسمبر 2016 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2017 ، ج ر ج ، عدد 77 ، صادر في 29 ديسمبر 2016.

أما إذا تواجدت الأنشطة التي يمارسها الشباب المستثمر المؤهلون للإستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" في منطقة تستفيد من إعانة الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب، تمتد مدة الإعفاء من 10 سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

كما يستفيد الحرفيون التقليديون وكذلك أولئك الممارسون لنشاط حرفي من إعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة 10 سنوات.

2) الإعفاءات الدائمة

حسب نص المادة 13 من ق ض م ر م ، تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي بصفة دائمة:

- الهياكل والمؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين.
- الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية.
- المداخيل المحققة من الحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.
- المبالغ المحققة على شكل أتعاب وحقوق المؤلف والمخترعون بعنوان الأعمال الأدبية أو العلمية أو الفنية أو السينمائية لصالح الفنانين والموسيقيين والمخترعين.

رابعا : إعفاء الإيرادات الفلاحية من الضريبة على الدخل الإجمالي

تعتبر الإيرادات الفلاحية طبقا لنص المادة 35 من ق ض م ر م، تلك المحققة من الأنشطة الفلاحية و تربية المواشي و كذلك الأرباح الناتجة عن النشاطات المتعلقة بتربية الدواجن والنحل والمحار و بلح البحر وتربية الأرناب و إستغلال الفطريات في السرايب داخل باطن الأرض.

وحتى يعتبر نشاط تربية الدواجن والأرناب إيرادات فلاحية لابد من توفر شرطين:

- أن تكون ممارسة من طرف مزارع في مزرعته.
- ألا تكتسب طابعا صناعيا.

وفي حال عدم توفر هاذين الشرطين يكتسب نشاط تربية الدواجن والأرانب طابعا صناعيا وتجاريا.

ومن تطبيقات الإعفاءات الضريبية من الضريبة على الدخل الإجمالي الواردة على الإيرادات الفلاحية نجد:

(1) الإعفاءات المؤقتة

حسب نص المادة 2/36 من ق ض م ر م، تعفى الإيرادات الفلاحية وأنشطة تربية الحيوانات الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا وفي المناطق الجبلية التي سيتم تحديدها عن طريق التنظيم، إعفاء مؤقت من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة 10 سنوات.

(2) الإعفاءات الدائمة

كما قد أعت أيضا المادة 1/36 من ق ض م ر م، الإيرادات الناتجة عن زراعة الحبوب والبقول الجافة والتمور من الضريبة على الدخل الإجمالي، دون أن يحدد المشرع المدة الزمنية لهذا الإعفاء، لذلك نفهم مباشرة على أنها إعفاءات دائمة.

كما تعفى أيضا بصفة دائمة المداخل المحققة من الحليب الطبيعي الموجه للإستهلاك على حالته، و هذا حسب نص المادة 3/36 من نفس القانون السالف الذكر.

خامسا: إعفاء المرتبات والأجور والمنح والريوع العمرية من الضريبة على الدخل الإجمالي

ويدخل ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي الرواتب والأجور، بالإضافة إلى المنح والريوع العمرية التي نذكر منها على سبيل المثال المكافآت والتعويضات التي يتلقاها المكلف على حساب المؤسسة التي يعمل فيها.¹

كما حددت المادة 67 من ق ض م ر م ما تعتبر أجورا لتأسيس الضريبة والمتمثلة في:

- المداخيل المدفوعة إلى الشركاء والمسيرين لشركة ذات مسؤولية محدودة.
- المبالغ المقبوضة من قبل أشخاص يعملون في بيوتهم بصفة فردية لحساب الغير وهذا مقابل عملهم.
- التعويضات والتسديدات والتخفيضات الجزافية المدفوعة لمديري الشركة.
- المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون إضافة إلى نشاطهم الأساسي كإجراء نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو كأساتذة مساعدين بصفة مؤقتة. وكذلك المكافآت التي يحصل عليها صاحب الدخل عن كل نشاط ذو طابع فكري.

أضافت المادة 68 من ق ض م ر م بأنه يعفى من الضريبة:

- الأجور والمكافآت الأخرى المدفوعة في إطار البرامج التي تسعى إلى تشغيل الشباب مع احترام الشروط المحددة عن طريق التنظيم.
- العمال الذين يعانون من إعاقة سواء حركيا أو عقليا أو بصريا أو الصم أو البكم الذين تقلّ أجورهم أو معاشاتهم عن 20.000 دج شهريا وكذا العمال المتقاعدون الذين تقل معاشاتهم عن النظام العام عن هذا المبلغ.
- التعويضات المرصودة لمصاريف التنقل أو المهمة.
- المنح ذات الطابع العائلي
- وكذا المنح المدفوعة لضحايا حوادث العمل أو لذوي حقوقهم.
- منح البطالة والتعويضات.

¹ - خالد خضر الخير، قانون الضرائب والإعفاء منها، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، 2014، ص147.

- الربوع العمرية المدفوعة كتعويضات بمقتضى حكم قضائي وذلك بجبر ضرر جسماني أصاب الضحية ونتج عنه عجز دائم كلي ألزمه اللجوء إلى مساعدة الغير للقيام بالأفعال العادية للحياة.
- تعويضات التسريح.
- معاشات المجاهدين والأرامل والأصول من وقائع حرب التحرير.

ما يمكن إستخلاصه من نص المادة 68 السالفة الذكر أنه الإعفاءات الضريبية التي أقرها المشرع الضريبي الجزائري في ظل هذه المادة تراعي مبدأ العدالة الضريبية، وهذا لأخذها بعين الإعتبار الظروف التي قد تحيط بالمكلف بالضريبة و ذلك من خلال إعفاء تعويضات التسريح عن العمل، منح البطالة و التعويضات، المنح ذات الطابع العائلي.

الفرع الثاني

الإعفاءات الضريبية من الضريبة على أرباح الشركات

تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات في النظام الجبائي الجزائري بموجب المادة 38 من القانون 90-36 المؤرخ في 1990/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 1991 التي تنص على : "تؤسس... ضريبة على أرباح الشركات ، تسري عليها الأحكام التالية..."، والتي وقد أعاد المشرع صياغة هذه المادة في نص المادة 135 من ق ض م ر م على : " تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 من ق ض م ر م ¹ وتسمى هذه الضريبة الضريبة على أرباح الشركات".

¹- تنص المادة 136 من ق ض م ر م، مرجع سابق، على " تخضع للضريبة على أرباح الشركات:

(1) الشركات مهما كان شكلها وغرضها، بإستثناء:

- شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري...
- الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم...
- هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة ...
- الشركات والتعاونيات الخاضعة للضريبة الجزائرية الوحيدة.

وقد جاءت هذه الضريبة لتصحيح ومراجعة النقائص السابقة مع الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارب التي كانت تطبق على جميع الأشخاص المعنوية في شكل معدل نسبي دون إقامة أي تمييز بين الشركات.¹

بعد تعرضنا إلى مفهوم الإعفاءات الضريبية الواردة على أرباح الشركات، سنتطرق إلى ذكر بعض هذه الإعفاءات، ومنها:

أولاً: الإعفاءات المؤقتة

تبنت الدولة الجزائرية جملة من الإعفاءات الضريبية لصالح بعض أصحاب المشاريع والإستثمارات ولعل الدافع في ذلك هو تشجيع والحث على الإستثمار سواء كان محلي أو أجنبي، وهذا من أجل النهوض بالإقتصاد الوطني والقضاء على البطالة.²

(1) إعفاء الشباب المستثمر

تستفيد الأنشطة التي يمارسها الشباب ذو المشاريع المؤهلين للإستفادة من إعانة (الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب، الصندوق الوطني للتأمين على البطالة، الصندوق لدعم القرض المصغر) من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة محددة بثلاث سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الإستغلال .

وتمدد مدة الإعفاء إلى ست (6) سنوات إذا كانت النشاطات في منطقة يجب ترقيةها.

(2) المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

كما تخضع لهذه الضريبة:

- الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12.

- الشركات التعاونية والإتحادات التابعة لها بإستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138.

¹- خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري: جباية الأشخاص المعنويين والأشخاص الطبيعيين، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2006، ص 29.

²- عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دط، دار الحامد، 2007، عمان، ص 312.

كما كذلك تمدد مدّة الإعفاء بسنتين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث (3) عمال على الأقل لمدة غير محددة.

يترتب عن عدم إحترام التعهدات المرتبطة بعدد مناصب العمل المحدثة، سحب الإعتماد وإسترداد الحقوق والرسوم التي كان من المفروض تسديدها، وهذا ما أفادته المادة 138 من ق ض م ر م .

ويتم تحديد النسبة المعفاة من الضريبة على أرباح الشركات لفائدة النشاطات التي يمارسها الشباب في منطقة من المناطق الواجب ترقيتها بين رقم الأعمال المحقق في المنطقة التي يجب ترقيتها ورقم الأعمال الإجمالي، وإذا تواجدت الأنشطة التي يمارسها الشباب المستثمر المؤهل للإستفادة من إعانات الصنادق المذكورة سلفا في منطقة تستفيد من إعانة " الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب" تستفيد من تمديد مدّة الإعفاء إلى عشر (10) سنوات إبتداء من تاريخ الشروع في الإستغلال.¹

كما أكدت المادة 12 من قانون 09-16 المتعلق بترقية الإستثمار على إعفاء المشاريع المنجزة من قبل المستثمرين من الضريبة على أرباح الشركات بنصها على : " بعد معاينة الشروع في مرحلة الإستغلال بناء على محضر تعدده المصالح الجبائية بطلب من المستثمر، لمدة ثلاث (3) سنوات من المزايا الآتية :

أ) الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات ،...".

والمشرع الجزائري منح هذه الإعفاءات الضريبية لهذه الفئة (فئة الشباب المستثمر) إعتقادا منه أنها ستؤثر على رغبته في الإستثمار أو التوسيع في المشاريع الإستثمارية و هذا ما سيساعده على تحقيق الربح مع العلم أن هدف المستثمر هو تحقيق الربح.

وطالما هدف المستثمر سواء كان مستثمر وطني أو أجنبي هو تحقيق الأرباح، فإنه هذه الإعفاءات الضريبية لن يكون لها تأثير قوي على عزمته ورغبته على الإستثمار، إذ يصعب علينا

¹ - المادة 138 من ق ض م ر م، مرجع سابق.

التوقع أنه سيتوقف المستثمر عن المشروع الإستثماري وتوفيت فرصة تحقيق الأرباح بسبب عدم وجود الإعفاءات الضريبية.

(2) إعفاء المؤسسات الناشطة في المجال السياحي

طبقا لنص المادة 138 من ق ض م ر م تستفيد من إعفاء يدوم لمدة 10 سنوات، المؤسسات السياحية التي تم إنشاؤها من قبل مستثمرين سواء كانوا وطنيين أو أجنيين بإستثناء الوكالات السياحية والأسفار وكذا شركات الإقتصاد المختلط الناشطة في القطاع السياحي.

ومنح المشرع الجزائري كذلك الإعفاء الضريبي لصالح الوكالات السياحية والأسفار وكذا المؤسسات الفندقية حسب رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة لمدة محددة بـ ثلاث (3) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الإستغلال.

إلا أنه هذه المؤسسات ليست بحاجة لهذه الإعفاءات الضريبية نظرا إلى الأرباح الهائلة التي تحققها، و قد يكون المبلغ أو المعدل الضريبي الذي تدفعه هذه المؤسسات مجرد مبلغ رمزي بالنسبة لها.

(3) إعفاء شركات رأسمال المخاطرة

ومن الإعفاءات الضريبية الواردة على أرباح الشركات التي أقرها المشرع الجزائري نجد إعفاء شركات رأسمال المخاطرة لمدة محددة بـ خمس (5) سنوات وذلك ابتداء من تاريخ الإنطلاق في ممارسة النشاط وهذا طبقا لما نصت عليه المادة 138 مكرر 1 من ق ض م ر م.¹

قد يكون سبب منح المشرع لهذه الإعفاءات الضريبية لشركات رأسمال المخاطرة هو المخاطر التي تتعرض إليها عند بدايتها في المشروع الإستثماري.

¹ - المادة 138 مكرر 1 من ق ض م ر م، مرجع سابق، تم إحداثها بموجب المادة 10 من القانون 04-21، مؤرخ في 29 ديسمبر 2004 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2005 ج ر عدد 85 ، الصادر في 30 ديسمبر 2004 ، بنصها على : "تستفيد شركات رأسمال المخاطرة من الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات لمدة خمس سنوات ابتداء من إنطلاق نشاطها "

4) إعفاء المشاريع الإستثمارية المحدثة لأكثر من 100 منصب شغل

حسب نص المادة 16 من قانون ترقية الإستثمار، نجد بأنه يستفيد المشروع الإستثماري

المنجز خارج المناطق المذكورة في المادة 13 من قانون ترقية الإستثمار، من إعفاء من الضريبة على أرباح الشركات لمدة تتراوح بين ثلاثة (3) إلى خمسة (5) سنوات، وذلك عند الدخول في مرحلة الإستغلال أي عند إنطلاق النشاط الذي يتضمنه المشروع الإستثماري، وللحصول على هذا الإعفاء لابد من أن يوفر أكثر من 100 منصب شغل دائم، و ذلك خلال الفترة الممتدة من تاريخ تسجيل الإستثمار إلى غاية نهاية السنة الأولى من مرحلة الإستغلال على الأكثر.

ثانيا: الإعفاءات الدائمة

سنتعرض إلى ذكر بعض هذه الإعفاءات الدائمة، ومنها نذكر:

1) إعفاء المؤسسات والهيكل التابعة لجمعيات الأشخاص من ذوي الإحتياجات الخاصة

قد أعتفت المادة 138 من ق ض م ر م هذه المؤسسات، ولعل السبب في منح هذا الإعفاء هو دعم و تحقيق المنفعة العامة لهذه الفئة أو الطائفة المتمثلة من ذوي الإحتياجات الخاصة و ضمان حياة كريمة لهم.

2) إعفاء التعاونيات الإستهلاكية التابعة للمؤسسات العمومية

نصّت المادة 138 من ق ض م ر م على إعفاء التعاونيات الإستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية من الضريبة على أرباح الشركات، بإعتبارها تسعى إلى تحقيق المنفعة العامة دون تحديد طبيعة الإعفاء ما إذا كان إعفاء مؤقت بتحديد المدة الزمنية للإعفاء، أو إعفاء دائم، بما أن المشرع الجزائري لم يصرح بشكل أو نوع الإعفاء الممنوح لهذه التعاونيات نفهم مباشرة بأنها إعفاءات دائمة.

3) الإعفاءات المقرر لفوائض القيم

طبقا للمادة 143 من ق ض م ر م ، تعفى فوائض القيم الناتجة عن منح أسهم أو حصص مجانا، عند إدماج شركات ذات أسهم في شركات ذات مسؤولية محدودة.

ويطبق نفس النظام عندما تنقل شركة ذات أسهم وذات مسؤولية محدودة:

- كامل أصولها إلى شركتين أو عدة شركات تمّ إحداثها وفق أحد هذه الأشكال،
- جزء من عناصر أصولها إلى شركة أخرى تمّ تشكيلها وفق أحد هذه الأشكال.

(4) الإعفاءات الأخرى

ومن تطبيقات الإعفاءات الضريبية على أرباح الشركات نذكر :

- الإيرادات المحققة من قبل الفرق أو الأجهزة التي تمارس نشاط مسرحي.
- صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية والتأمين والمحققة مع شركاتها.
- التعاونيات الفلاحية للتموين والشراء وكذا الإتحادات المستفيدة من الإعتماد الممنوح لها من قبل المصالح المؤهلة التابعة لوزارة الفلاحة بإستثناء العمليات المحققة مع المستعملين غير الشركاء.
- الشركات التعاونية لإنتاج، تحويل، حفظ وبيع المنتوجات الفلاحية وكذا إتحاداتها المعتمدة بإستثناء العمليات التالية:
- مبيعات محققة من محلات التجزئة المنفصلة عن مؤسساتها الرئاسية.
- عمليات التحويل المتعلقة بالمنتوجات أو شبه المنتوجات بإستثناء تلك المخصصة بتغذية الإنسان أو الحيوانات أو القابلة لإستعمالها كمواد أولية في المجال الفلاحي والصناعي.
- العمليات المحققة مع المستعملين غير الشركاء، وهذا الإعفاء يطبق على العمليات المحققة من طرف تعاونيات الحبوب مع الديوان المهني للحبوب المتعلقة بعمليات البيع، التحويل، ونقل الحبوب .
- ويتم تطبيق نفس الإعفاءات على العمليات المحققة من طرف تعاونيات الحبوب.¹

¹ - أنظر المادة 138 من ق ض م ر م ، مرجع سابق.

فمن خلال الإعفاءات الضريبية التي منحها المشرع الجزائري للمستثمرين في القطاع الفلاحي و المسرحي، يتضح لنا جليا نية المشرع في تشجيع الإستثمار في القطاع الفلاحي بإعتباره قطاع مهم في تحقيق النمو الاقتصادي.

المطلب الثاني

الإعفاء من الضرائب غير المباشرة

تعتبر الضريبة غير المباشرة تلك الضريبة التي يتمكن فيها المكلف بالضريبة من نقل عبئها إلى شخص آخر، فمثلا الرسم الداخلي على الإستهلاك فدافع هذه الضرائب هو التاجر الذي يستطيع نقل عبئها إلى المستهلكين، فهي إذا الضريبة التي يدفعها المكلف ثم ينقل عبئها إلى شخص آخر غيره، و تفرض عند إستعمال الثروة و منها ضريبة الإنتاج، الضرائب الجمركية، ضرائب الإستهلاك.¹

ومن الأمثلة لهذه الضرائب غير المباشرة نذكر الحقوق و الرسوم الجمركية المفروضة على السلع المستوردة من الخارج و الضرائب على المبيعات (الإنفاق)، الضريبة على القيمة المضافة، إلا أننا لا نتعرض لكل الإعفاءات الخاصة بالضرائب غير المباشرة، وإنما نقتصر دراستنا على البعض منها، نظرا لشيوعها من الناحية العلمية، إذ سنتناول الإعفاءات الضريبية من الرسم على القيمة المضافة (الفرع الأول)، ثم الإعفاءات الجمركية (الفرع الثاني).

الفرع الأول

الإعفاءات الضريبية من الرسم على القيمة المضافة (TVA)

تم إنشاء الرسم على القيمة المضافة و الرسم على العمليات البنكية و التأمينات بموجب المادة 65 من القانون رقم 90-36، المتعلق بقانون المالية لسنة 1991، التي تنص: " يؤسس رسم على القيمة المضافة و رسم خاص على عمليات البنوك و التأمينات التي تسري عليها الأحكام التالية...".

¹ - خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014، ص 135.

و بموجب القانون رقم 91-25، المتعلق بقانون المالية لسنة 1992 دخل حيز التطبيق بعد إستكمال فصوله المرتبطة بتحديد النسب و نظام الإعفاءات و الأنظمة الخاصة به¹.

لم يدم الرسم المطبق على العمليات البنكية و التأمينات طويلا حيث تم حذفه بموجب نص المادة 38 من قانون المالية لسنة 1995 لتصبح العمليات المذكورة خاضعة بدورها للرسم على القيمة المضافة².

وتعرف القيمة المضافة على أنها الفرق بين الإنتاج الإجمالي و الإستهلاكات الوسيطة من مواد و لوازم و خدمات، حيث تعتبر الإستهلاكات الوسيطة تلك العوامل التي تدخل في مرحلة إنتاج هذه السلع كالأجور، ضرائب و رسوم وكذا مختلف المصاريف المالية³.

أما الرسم هو إقتطاع مالي يطبق على أشخاص طبيعية أو معنوية بصفة إلزامية و نهائية وبدون مقابل من أجل تغطية المصاريف العامة و تحقيق الأهداف المسطرة من قبل السلطة العامة.

ويعد الرسم على القيمة المضافة من إستحداث التشريع الفرنسي، و نظرا لبساطته و فعاليته أصبح رسما عالميا يطبق إلى حد الآن في أكثر من مئة (100) دولة.

يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة تفرض على الإنفاق الإجمالي أو الإستهلاك الإجمالي، و يطبق على العمليات التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا.

تكمّن الإعفاءات الضريبية من الرسم على القيمة المضافة فيما يلي:

¹ - قانون 91 - 25 مؤرخ في 16 ديسمبر 1991، يتضمن قانون المالية لسنة 1992، ج ر ج ج، عدد 65، صادر في 18 ديسمبر 1991.

² - أمر رقم 94 - 03 مؤرخ في 27 ديسمبر 1994، يتضمن قانون المالية لسنة 1995، ج ر ج ج، عدد 87 صادر في 31 ديسمبر 1995.

³ - خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، مرجع سابق، ص 123.

أولاً: إعفاء العمليات التي تتم في الداخل

يستثنى من مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة عمليات البيع المتعلقة بما يأتي:

- المنتجات الخاضعة للرسم الصحي على اللحوم بإستثناء اللحوم الحمراء المجمدة.
 - أسلحة الحيوانات الخاضعة للرسم الصحي على اللحوم و لكن فيما يخص البيع الأول بعد الذبح فقط.
 - مصنوعات الذهب، و الفضة و البلاتين الخاضعة لرسم الضمان، بإستثناء المجوهرات الفاخرة كما هو منصوص عليه بموجب المادة 359 من قانون الضرائب غير المباشرة.
 - العمليات التي يقوم بها الأشخاص الذين يقل رقم أعمالهم الإجمالي عن 30.000.000 دج أويساويه.
- ولتطبيق أحكام هذه الفقرة، يكون رقم الأعمال الإجمالي الذي يعتمد عليه كل سنة، هو ذلك الذي تحقق خلال السنة السابقة، و إذا لم يمارس المعني نشاطه طيلة السنة كلها، يقدر المبلغ السنوي لرقم أعماله تناسيباً مع رقم الأعمال المحقق طيلة فترة الإستغلال.
- العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة مثلما حددته المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، وهذا طبقاً لنص المادة 08 من الرسم على رقم الأعمال.¹

كما يعفى من الرسم على القيمة المضافة :

- عمليات البيع الخاصة بالخبز و دقيق الإختباز المستعمل في صنع هذا الخبز و الحبوب المستعملة في صنع هذا الدقيق، و كذا العمليات الخاصة بالسמיד.
- عمليات البيع المتعلقة ب:
 - الحليب، قشدة الحليب غير المركزين و غير الممزوجين بالسكر أو المحليين بمواد أخرى (تعريف جمركية رقم 01-04).

¹ - المادة 8 من ق ر ر أ، مرجع سابق، معدلة بموجب المادة 30 من قانون رقم 14 - 10 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2015، مرجع سابق.

- الحليب و قشدة الحليب المركزين أو الممزوجين بالسكر أو محليين بمواد أخرى (تعريف جمركية رقم 04-02)، بما في ذلك حليب الأطفال (تعريف جمركية رقم 01-19).
- عمليات البيع الخاصة بالمنتجات الصيدلانية الواردة في المدونة الوطنية للأدوية.¹
- العمليات المحققة في إطار خدمات هدفها تنظيم مطاعم لتقديم وجبات بالمجان أو بأسعار معتدلة مخصصة للمحتاجين و الطلبة، بشرط أن لا يحقق إستغلال هذه المطاعم أي ربح.²
- مع مراعاة مبدأ المعاملة بالمثل، عمليات الأشغال العقارية و الخدمات المتعلقة بالإتصالات السلكية و اللاسلكية و بالمياه و الغاز و الكهرباء و تأجير المحلات المؤثثة أو غير المؤثثة المنجزة لحساب البعثات الدبلوماسية أو القنصلية المعتمدة بالجزائر أو لصالح أعوانها الدبلوماسيين أو القنصليين و كذا مصاريف الإستقبال والحفلات المدفوعة من قبل هذه البعثات بمناسبة الإحتفال بأعيادها الوطنية.
- تنفيذ كذلك من هذا الإعفاء مع مراعاة مبدأ المعاملة بالمثل، المواد المقتناة محليا من طرف البعثات الدبلوماسية أو القنصلية أو أعوانها الدبلوماسيين أو القنصليين.
- تحدد كفيات منح هذا الإعفاء و كذا الحد الأدنى لسعر الوحدة لهذه المواد بموجب قرار مشترك بين الوزيرين المكلفين بالمالية و الشؤون الخارجية.³
- تسليم المواد المخصصة لتموين السفن الوطنية و الأجنبية المجهزة للملاحة ما بين الموانئ الدولية و طائرات شركات الملاحة الجوية التي تقوم برحلات على متن الخطوط الدولية.⁴
- عقود تأمين الأشخاص كما حددها التشريع المتعلق بالتأمينات.عمليات القروض البنكية الممنوحة للعائلات من أجل إقتناء أو بناء مساكن فردية.⁵

¹ - المادة 9 من ق ر ر أ، المرجع نفسه، معدلة بموجب المادة 17 من القانون 07-12 ، مؤرخ في 30 ديسمبر 2007 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2008 ، ج ر ج ج ، عدد 82 ، صادر في 31 ديسمبر 2007.

² - المادة 6/9 من ق ر ر أ، المرجع نفسه معدلة بموجب المادة 30 من قانون المالية لسنة 2018 ، مرجع سابق.

³ - المادة 13/9 من ق ر ر أ، مرجع سابق، معدلة بموجب المادة 30 من القانون المالية 2018، مرجع سابق.

⁴ - المادة 14/9 من ق ر ر أ، المرجع نفسه، معدلة بموجب المادة 30 من قانون المالية لسنة 2018 ، المرجع نفسه.

⁵ - المادة 17/9 من ق ر ر أ، المرجع نفسه، معدلة بموجب المادة 23 من قانون المالية لسنة 2017 ، مرجع سابق.

- عمليات البيع المتعلقة بالجيوب الخاصة بالأمراض المعدة ذات التعريف الجمركية الفرعية رقم 00-90-21-90¹.
- عمليات إعادة التأمين².
- عقود التأمين المتعلقة بأخطار الكوارث الطبيعية³.
- الإبل⁴.
- الورق الموجه بصورة حصرية لعمليات إنتاج و طبع الكتب طبقا للمواصفات المحددة في القرار المشترك بين الوزير المكلف بالمالية و الوزير المكلف بالثقافة.
- عملية الإبداع و الإنتاج و النشر الوطني للمؤلفات و الأعمال على الحامل الرقمي⁵.

نلاحظ من خلال هذا العرض أن هناك من الإعفاءات الضريبية التي تتسجم مع مبدأ العدالة الضريبية كالإعفاءات المقررة لعمليات البيع الخاصة بالخبز و دقيق الإختباز المستعمل في الخبز و كذا عمليات البيع المتعلقة بالحليب باعتبارها من المواد الأساسية التي يستهلكها المواطن في حياته اليومية ، إضافة إلى إعفائه للعمليات الخاصة بالمنتجات الصيدلانية ، نقول أنه في ظل مثل هذه الإعفاءات الضريبية قد أقرها المشرع الجزائري بعد أخذه بعين الإعتبار الظروف الشخصية للمكلف بالضريبة ، و لكن في المقابل هناك من الإعفاءات الضريبية التي يصعب علينا تقبلها حتى و إن كانت تحقق بعض الأهداف السياسية الدولية كتوطيد العلاقات الدبلوماسية، فمثلا إعفاء عملية تأجير المحلات المؤثثة و غير المؤثثة لحساب البعثات الدبلوماسية أو القنصلية المعتمدة في الجزائر، وكذا مصاريف الإستقبال و الحفلات المدفوعة من قبل هذه البعثات

¹ - المادة 18/9 من ق ر ر أ، المرجع نفسه، معدلة بموجب المادة 21 من القانون رقم 2000-06 ، مؤرخ في 23 ديسمبر 2000 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2001 ، ج ر ج ج ، عدد 80 ، صادر في 24 ديسمبر سنة 2000 .

² - المادة 19/9 من ق ر ر أ، المرجع نفسه، معدلة بموجب المادة 21 من قانون المالية لسنة 2001، المرجع نفسه.

³ - المادة 20/9 من ق ر ر أ، المرجع نفسه، معدلة بموجب المادة 17 من القانون رقم 03 - 22 ، مؤرخ في 28 ديسمبر سنة 2003 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2004 ، ج ر ج ج ، عدد 83 ، صادر في 29 ديسمبر 2003.

⁴ - المادة 21/9 من ق ر ر أ، المرجع نفسه، معدلة بموجب المادة 26 من قانون المالية لسنة 2005 ، مرجع سابق.

⁵ - المادة 26 /9 من ق ر ر أ، مرجع سابق، معدلة بموجب المادة 14 من الأمر رقم 10- 01 ، مؤرخ في 26 أوت سنة 2010 ، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010 ، ج ر ج ج عدد 49 صادر في 29 أوت سنة 2010.

الدبلوماسية لا تتسجم مع مبدأ العدالة الضريبية فعلى أي أساس تعفى هذه الفئة دون الفئات الأخرى في المجتمع.

ثانيا: إعفاء العمليات التي تتم عند الإستيراد

1) يتم الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة عند الإستيراد العمليات التالية :

- البضائع الموضوعة تحت أحد الأنظمة الموقفة للحقوق الجمركية المتمثلة في :

الإستيداع و القبول المؤقت و العبور و المناقلة و الإيداع، و هذا دون الإخلال

بالأحكام الخاصة التي نص عليها في هذا المجال، قانون الجمارك¹ و لاسيما المادة

178 منه.

- الطائرات المخصصة لمؤسسات الملاحة الجوية.

- المواد و المنتجات الخام أو المصنعة المعدة لإستخدامها في صناعة و إعداد وتجهيز

وإصلاح أو التحويلات التي أدخلت على السفن و مدارس الطيران و مراكز التدريب

المعتمدة.

- ترميمات السفن و الطائرات الجزائرية و إصلاحها و التحويلات التي أدخلت عليها في

الخارج.

- البضائع المستوردة في إطار المقايضة وفقا للشروط المحددة في التشريع و التنظيم الجاري

بهما العمل.²

2) لا يمكن أن تستفيد من الإعفاءات المنصوص عليها في المادتين 9 و 11 من هذا

القانون، إلا المنتجات ذاتها، المذكورة على وجه الخصوص في تطبيق التعريف

الجمركية، تلك المشابهة لها.³

¹- قانون رقم 07/79 مؤرخ 21 يوليو سنة 1977 ، يتضمن قانون الجمارك ، ج ر ج ، عدد 30 ، صادر في 24 يوليو سنة 1977 ، معدل ومتمم.

²- المادة 11 من ق ر ر أ ، مرجع سابق، معدلة بموجب المادة 16 من قانون المالية لسنة 2014 ، مرجع سابق.

³- المادة 12 من ق ر ر أ ، المرجع نفسه، معدلة بموجب المادة 16 من قانون المالية لسنة 2014 ، المرجع نفسه.

ولعل سبب منح المشرع لمثل هذه الإعفاءات الضريبية هو تشجيع التبادل التجاري الدولي و تطوير الصناعة الجزائرية من خلال إعفاء عملية إستيراد التقنيات اللازمة لإعداد السفن والطائرات و التي هي ذو أهمية باعتبارها أداة و آلية لنقل البضائع والأشخاص.

ثالثا: إعفاء العمليات التي تتم عند التصدير

يتم إعفاء من الرسم على القيمة المضافة:

1) عمليات البيع و الصنع التي تتعلق بالبضائع المصدرة، وبمنح هذا الإعفاء شريطة:

- أن يقيد البائع و/أو الصانع الإرساليات في المحاسبة.
- أن يقيد تاريخ التسجيل في المحاسبة أو في السجل الذي يحل محلها، و كذا علامات الطرود و أرقامها في الوثيقة التي ترافق الإرسالية .
- أن لا يكون التصدير مخالفا للقوانين و التنظيمات .

عمليات البيع و الصنع التي تتعلق بالبضائع من مصدر وطني و المسلمة إلى المحلات التجارية الموضوعة تحت الرقابة الجمركية المؤسسة قانونا.¹

2) إلا أنه قد تقصى من هذا الإعفاء و تخضع للرسم على القيمة المضافة، المبيعات التي تتم بغرض التصدير من قبل تجار الأثريات أو لحسابهم و المتعلقة بالتحف الفنية و الكتب العتيقة و الأثاث و المبيعات المتعلقة باللوحات الفنية و البطاقات البريدية و الرسوم و المنحوتات. كما تقصى من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة، عمليات البيع المتعلقة بالأحجار الكريمة، الخام و الجواهر الصافية و الحلي و المجوهرات و المصوغات و غيرها من المصنوعات الثمينة ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.²

¹ - المادة 13 من ق ر ر أ، مرجع سابق، معدلة بموجب المادة 16 من قانون المالية لسنة 2014، مرجع سابق .
² - المادة 13 من ق ر ر أ، المرجع نفسه، معدلة بموجب المادة 19 من الأمر رقم 08-21، مؤرخ في 24 يوليو سنة 2008، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، ج ر، عدد 42، صادر في 27 يوليو 2008.

فالهدف الذي يسعى المشرع إلى تحقيقه من خلال هذا الإعفاء هو تشجيع الإنتاج الوطني وتصديره نحو الخارج .

الفرع الثاني

الإعفاءات الضريبية من الضريبة الجمركية

تعرف الضريبة الجمركية على أنها ضريبة تفرضها الدولة على السلعة عند عبورها للحدود الجمركية الوطنية دخولاً (الواردات) أو خروجاً (الصادرات)، وعموماً تفرض الرسوم الجمركية على الواردات كوسيلة أساسية لتطبيق سياسة الحماية التجارية، و يطلق على مجموعة النصوص المتضمنة والمكونة لكافة الرسم الجمركية السائدة في الدولة اسم التعريف الجمركية .

كما تعرف الرسوم الجمركية على أنها ليست إلا ضريبة لا ترتكز في أساسها على علاقة عقدية بين مصلحة الجمارك و التاجر، وإنما تحددها القوانين التي تفرضها، وفي العادة أن مثل هذه الضرائب يمكن أن تفرض على الواردات، كما يمكن أن تفرض على الصادرات في أحوال معينة لتحقيق بعض الأهداف، أو من أجل تحقيق إيرادات مالية.¹

أولاً: إعفاء المشروبات و المشروبات الروحية

نص المشرع الجزائري في ق ض غ م على إعفاء بعض المشروبات من الضريبة الجمركية ومن بين هذه الإعفاءات نذكر الإعفاءات المقررة للكحول و الخمر.

1) الإعفاءات المقررة لمادة الكحول

يعفى من رسم المرور ما يلي :

- الكحول المستعملة في صناعة الخل ضمن الشروط المشار إليها في المواد من 222 إلى 228 من هذا القانون.

¹ - بوخاري هشام، الوناس رشيد، النظام الجمركي الجزائري، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم الإقتصاد، تخصص إقتصاديات المالية و البنوك، كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و التسيير، جامعة محند أكلي أولحاج، البويرة ، 2015، ص 21.

- الكحول المستعملة في كحللة الخمور المخصصة لعملية التصدير ضمن الشروط المحددة بموجب 229 من هذا القانون.¹

(2) الإعفاءات المقررة لمادة الخمور

يعفى من رسم المرور مايلي:

(أ) الإعفاء من الرسم الثابت المضاعف:

تعفى من الرسم الثابت المضاعف كمية الكحول التي تتراوح بين 15 و18 درجة.

- الخمور المعروفة بأنها بطبيعتها تحتوي على قوة كحولية تفوق 15 درجة دون أن تتجاوز 18 درجة، ويجب أن توضع علامة على هذه الخمور في البدء لدى صاحب الغلة المرسل مع ذكر أو إيراد البيانات في سند الحركة .

- الخمور الحلوة الطبيعية التي تستفيد من النظام الجبائي المطبق على الخمور، أما الخمور التي تحتوي على قوة كحولية تفوق 22 درجة تفرض عليها الضريبة مثل المحلولات الكحولية.²

(ب) الإعفاء من رسم المرور:

- الخمور المستعملة في صناعة الخل و المقطرات .
- كميات الخمر التي فقدت خلال عمليات التكرير بواسطة التبريد .
- العنب المقطوف حديثا و المنقول من قبل أصحاب الغلال من مكان الغلة إلى المعصرة.
- الخمور المنقولة من قبو إلى آخر من طرف صاحب الغلة.
- المسطار المستعمل في تحظير المسطار المركزي الذي يزيد عن 10 %.

¹ - المادة 57 من أمر رقم 76-104، المتضمن ق ض م ر م، مرجع سابق، معدلة بموجب المادة 109 من الأمر رقم 95 - 27 ، مؤرخ في 30 ديسمبر سنة 1995 ، يتضمن قانون المالية لسنة 1996 ، ج رج ج، عدد 82 ، صادر في 31 ديسمبر 1995.

² - المادة 179 من ق ض م ر م، مرجع سابق.

- المرسل إلى الخارج.
 - المرسل إلى صناع المشهيات شريطة أن يكون المسطار المركز لدى المرسل إليهم مسجلا على حدة في دفتر الإستعمال .
 - المرسل إلى صناع مشروب الليمون أو المشروب الحلو أو المربيات شريطة أن يلتزم رجال الصناعة هؤلاء ببعض الشروط والتمثلة في:
 - ✓ خضوع إلى حراسة أعوان الضرائب.
 - ✓ إمساك دفتر لإستعمال المسطار المركز للعنب طبقا للنموذج الذي أعدته إدارة الضرائب.
 - ✓ إرسال منتجاتهم المصنوعة في أوعية صغيرة لا يتجاوز وزنها 5 كيلوغرام.
 - المخصص للإستهلاك الداخلي في أوعية صغيرة لا يتجاوز وزنها 5 كيلوغرام.
 - المخصص للإستعمال في صناعة الخمر و محفوظة بالفعل لهذا الإستعمال يجب على صناع الأجهزة الخاصة بتركيز مسطار العنب و الذين يتاجرون فيها مسك قائمة بذلك.
- كما يجب على رجال الصناعة غير أصحاب الغلال الذين يصنعون المسطار المركز بما يزيد عن 10 % أن يتخذوا صفة التجار بالجملة.¹

نجد أن المشرع الجزائري ركز في هذا القانون على إعفاء المشروبات الكحولية، ولعل هذا يشكل مبادرة منه لتشجيع التجارة الخارجية، إذ أنه لم يكن على المشرع توجيه هذه الإعفاءات الضريبية إلى هذه المشروبات التي تعد من الكماليات، بل كان عليه إعفاء المواد الأساسية والضرورية التي يحتاجها المواطن في تلبية إحتياجاته.

ثانيا: الإعفاءات الجمركية لمختلف المنتجات

تعتمد الدولة على الجباية للنهوض بإقتصادها الوطني، و ذلك من خلال إتباع السياسات الجبائية المحفزة للإستثمار مثلا كمنح الإعفاء أو التخفيض الضريبي للمستثمرين عند إنجاز المشاريع الإستثمارية أو عند تصدير الإنتاج المحلي إلى الأسواق العالمية و ذلك بإعفائها من

¹ - المادة 182 من ق ض غ م ، مرجع سابق، معدلة بموجب المادة 109 من القانون المالية لسنة 1996 ، مرجع سابق.

الضرائب الجمركية¹، كإعفاء الرسم على الإستهلاك أو رسم المرور إلا أن هذا الحكم لا يطبق على تموين السفن التي تقوم بالملاحة الساحلية بين موانئ السفن.²

¹– **Bouhoun hanane, Mahrauche aicha**, l'évaluation des systèmes fiscal Algerien et son impact sur entreprises hors hydrocarbure : cas des entreprises exportatrices de –la wilaya de Bejaia, mémoire en fin de cycle pour l'option du diplôme de master en science commerciales, option de finance et commerce international, faculté des sciences économiques, commerciales, et des sciences de gestion, 2015–2016, p1.

²– **المادة 45 من ق ض غ م**، مرجع سابق، معدلة بموجب المادة 109 من قانون المالية لسنة 1996، مرجع سابق.

الفصل الثاني

أثر سياسة الإعفاء الضريبي

على مبدأ المساواة و العدالة

الضريبية

يعد النظام الضريبي عادل ومحايد عندما يأخذ المشرع في الإعتبار المقدرة التكليفية للمكلف بالضريبة، بالتالي فإن العدالة الضريبية تتجسد عندما تفرض الضرائب على الأشخاص بما يتناسب مع دخلهم أو نفقاتهم وعلى هذا الأساس قد يعفي المشرع الضريبي أصحاب الدخل المنخفضة أو المحدودة من أداء واجبه المتمثل في تمويل التكاليف العامة، وفي المقابل تفرض هذه الضرائب على أصحاب الدخل المرتفعة أو الذين يسمح دخلهم وأوضاعهم المالية بتسديد مبلغ الضريبة.

أما إذا فرضت الضريبة بنفس المبلغ أو المعدل الضريبي على كل الأشخاص بغض النظر عن مقدار دخلهم المالي، فإن المشرع الضريبي في هذه الحالة قد أخل بمبدأ العدالة الضريبية لوضعه كل الأشخاص الخاضعين للضريبة على قدم المساواة عند فرض الضريبة ، فهذه المساواة لم تؤدي إلى تحقيق العدالة الضريبية لعدم أخذها بعين الإعتبار القدرات المالية أو الظروف الإجتماعية أو الشخصية التي قد تحيط بالكلف بالضريبة .

سوف نحاول قدر الإمكان تحت عنوان هذا الفصل التطرق إلى تجسيد إستراتيجية الإعفاء الضريبي لمبدأ المساواة و العدالة الضريبية (المبحث الأول) ، و إخلال سياسة الإعفاء الضريبي لمبدأ المساواة والعدالة الضريبية (المبحث الثاني) .

المبحث الأول

تجسيد سياسة الإعفاء الضريبي لمبدأ المساواة و العدالة الضريبية

تعتبر العدالة الضريبية من بين الأهداف الأساسية التي تسعى السياسة الجبائية إلى تحقيقها فكل التشريعات المطبقة سواء في الدول المتقدمة أو في الدول السائرة في الطريق النمو، تسعى إلى التوفيق بين المردودية و العدالة الجبائية،

و سنحاول قدر الإمكان تحت هذا العنوان التطرق إلى التعريف بمبدأ العدالة الضريبية (المطلب الأول)، ومظاهر تأسيس مبدأ المساواة والعدالة الضريبية في ظل سياسة الإعفاء الضريبي (المطلب الثاني).

المطلب الأول

التعريف بالعدالة الضريبية

يعتبر تحقيق العدالة الضريبية من أهم إنشغالات الحكومات و الدول ، إذ تحاول و تسعى دائماً إلى إضفاء هذا المبدأ في تشريعاتها الضريبية لما لها من آثار إقتصادية و إجتماعية .

ولا شك أن تحقيقها يفرض على المشرع تكريس المساواة الضريبية، إلا أنها لا تؤدي بالضرورة إلى العدالة خاصة المساواة المطلقة التي تجعل من كل المكلفين متساوين في تحمل العبئ الضريبي .

و سنحاول ضمن هذا المطلب التعرض إلى تعريف العدالة الضريبية (الفرع الأول)، ومقوماته (الفرع الثاني)، والعوامل المؤثرة عليه (الفرع الثالث)

الفرع الأول

تعريف ومقومات العدالة الضريبية

أولاً: تعريف العدالة الضريبية

يقصد بالعدالة الضريبية أن يساهم كل شخص أو مكلف بالضريبة في تمويل الأعباء العامة بحسب مقدرته التكلفة، إذ لا يمكن معاملة الأشخاص أو المكلفين الذين لا تتماثل ظروفهم المالية والاجتماعية بنفس المعاملة الضريبية¹.

ومن هذا التعريف نستنتج أن العدالة الضريبية تقوم على مبدئين و هما مبدأ المساواة ومبدأ القدرة على الدفع.

ثانياً: مقومات العدالة الضريبية

حتى تتحقق العدالة الضريبية في أي نظام ضريبي ، ينبغي على الدولة التي صممت هذا النظام مراعاة مجموعة من العوامل و التي يمكن إجمالها فيمايلي :

(1) مبدأ المساواة

يعتبر مبدأ المساواة ركيزة أساسية للعدالة الضريبية و حجر الزاوية في كل نظام جبائي ، وهي تعني مساهمة كل فرد في تحمل الأعباء العامة مع الأخذ بعين الإعتبار المساواة في المراكز القانونية للأشخاص.

(2) مبدأ العمومية

إن تحقيق العدالة الضريبية تلزم الأخذ بمبدأ العمومية ، والتي يقصد بها قيام الدولة بفرض ضرائب على كل الأموال الخاضعة لسيادتها، فالضرائب على العقارات مثلا تفرض على كل

¹- زياد أحمد علي عرياسي، العدالة الضريبية من وجهة نظر أرباب الصناعات الفلسطينية في محافظات شمال الضفة الغربية، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص المنازعة الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2008، ص18.

الأملك العقارية سواءً كانت مبنية أو غير مبنية والمتواجدة على مستوى إقليم الدولة باستثناء ما ينصّ عليه القانون من إعفاءات لصالح بعض الأملك العقارية¹، و تأخذ هذه العمومية صورتان :

• العمومية الشخصية و التي يقصد بها إلتزام جميع الأشخاص بدفع الضرائب، سواء كانوا مواطنين أو أجنب مقيمين .

• أما العمومية المادية فتعني خضوع كل الأموال سواءً كانت دخول أم ثروات للضريبة.

إلا أنه لا يمكن تكريس هذا المبدأ بصفة مطلقة ، وإنما ترد عليه بعض الاستثناءات التي

تتخذ شكل أو صورة الإعفاءات الضريبية التي أقرها القانون لفائدة بعض الأشخاص أو الهيئات،

وهذا لا يتعارض معه بما أنه موجه لتحقيق الأهداف التي قد تتعلق بتشجيع الإستثمار، أو تحقيق التنمية المحلية أو لأسباب إجتماعية محضة².

(3) مبدأ الشخصية

لوصول إلى تحقيق و تجسيد العدالة الضريبية المنشودة ، ينبغي إضفاء الصبغة أو الصفة

الشخصية على الضريبة من خلال تركيزها على الحالة الإجتماعية و المركز المالي للمكلف بالضريبة .

وبهذا يتضح الفرق أو الاختلاف بين الضريبة الشخصية والضريبة العينية ، فالضريبة

الشخصية هي تلك الضريبة التي تأخذ بعين الإعتبار القدرات التكليفية و الظروف المحيطة

للمكلف بالضريبة ، أما الضريبة العينية فإنها تلك الضريبة التي تفرض على المال الخاضع

للضريبة بغض النظر عن مقداره أو ظروف المكلف بدفع الضريبة .³

وعلى كل فإن الضريبة الشخصية هي تلك الضريبة التي تمتاز بقدرتها على تحقيق العدالة

الضريبية لسعيها إلى خلق التوازن بين أعباء المكلف و قدراته الضريبية .

¹ - سالم محمد الشوابكة، المالية العامة والتشريعات الضريبية، دار الثقافة، الأردن، 2015، ص 74.

² - عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص 126.

³ - المرجع نفسه، ص 127.

نجد أنّ المشرع الضريبي قد أخذ بكلاً من الضريبة الشخصية و الضريبة العينية ، ولعل ما يدل على أخذه بالضريبة الشخصية هو إعفائه للأشخاص الذين يساوي أو يقل دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي¹ الذي حددته المادة 104 من ق ض م ر م ب 12,000 د ج شهريا ، كما أخذ بالضريبة العينية في الرسم على القيمة المضافة ، بحيث لا يراعي في ذلك ظروف المكلفين الشخصية و لا أوضاعهم الإجتماعية ، فهي ضريبة غير مباشرة تدمج في سعر السلعة بغض النظر عن مدى قدرة المكلفين على الدفع من عدمها ، حتى و إن أقر المشرع بعض الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة إلا أنها إعفاءات عامة و ليست موجهة إلى فئة معينة من الأشخاص.²

(4) تجنب الازدواج الضريبي

تسعى أغلب دول العالم جاهدة إلى محاربة الازدواج الضريبي سواء على الصعيد الداخلي أو الدولي إلا أنه قبل التعرض لكيفية مكافحة هذا الازدواج ينبغي علينا التعرض لتعريفه و كذا تحديد شروطه.

- تعريف و شروط الازدواج الضريبي

• تعريف الازدواج الضريبي

يعرف الازدواج الضريبي على أنه تعرض المكلف لدفع الضريبة مرتين أو أكثر على نفس الوعاء أو المادة الخاضعة لها³.

• شروط الازدواج الضريبي

ويمكن إجمال شروط تحقيق ظاهرة الازدواج الضريبي في:

¹ - أنظر المادة 5 من ق ض م ر م ، مرجع سابق .

² - قاشي يوسف ، "إشكالية تحقيق العدالة في النظم الضريبية مع الإشارة إلى حالة الجزائر" ، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد العاشر ، جامعة البويرة ، ص 101.

³ - سالم محمد الشوابكة ، مرجع سابق ، ص 121.

وحدة المادة: حتى يتحقق الإزدواج الضريبي يجب أن تكون هذه الضريبة مفروضة أكثر من مرة على نفس المال الخاضع للضريبة، أما إذا فرضت أكثر من مرة و لكن ليس على نفس المال فإننا لا نكون أمام إزدواج ضريبي بالرغم من وحدة الشخص المكلف بالضريبة، فمثلا إذا فرضت ضريبتين على نفس الشخص فالأولى تكون على أرباحه المهنية والثانية على أرباحه التجارية، في هذه الحالة لم تتحقق ظاهرة الإزدواج الضريبي لعدم تحقق شرط وحدة المادة الخاضعة للضريبة.

وحدة المدّة: يشترط لتحقيق ظاهرة الإزدواج الضريبي كذلك وحدة المدّة، أي أن تفرض الضريبة أكثر من مرة واحدة في السنة على الدخل المحقق من قبل المكلف بالضريبة، فمثلا إذا قام الشخص بأداء ضريبة عن دخله المحقق في سنة 2010 ثم قام مرة أخرى بدفع الضريبة على دخله المحقق في سنة 2011، فلا نكون أمام حالة الإزدواج الضريبي لعدم تحقق شرط وحدة المدّة.¹

وحدة الضريبة: أي أن يتحمل المكلف ضريبتين من نفس النوع أو متشابهتين، أحدهما تفرض عليه مباشرة و الأخرى تفرض على رأس المال.² بعدما تعرضنا إلى المقصود بالإزدواج الضريبي، لا بد من التطرق كيفية مكافحته.

- مكافحة الإزدواج الضريبي

• مكافحة الإزدواج الضريبي الداخلي

يحدث هذا النوع من الإزدواج في الدولة البسيطة (الموحدة) عندما تمارس عدة هيئات إدارية لسلطاتها في فرض الضرائب على نفس الإقليم، أو حينما تفرض الإدارة المركزية والمحلية معا ضريبة على نفس المال.

¹- رغدود علي ، المالية العامة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص ص 215-216.

²- المرجع نفسه، ص 217.

كما قد يحدث داخل الدولة المركبة¹ حينما تفرض الحكومة الإتحادية والدويلات ضريبة على نفس المال².

وباعتبار هذا الإزدواج يشكل إخلال لمبدأ المساواة و العدالة الضريبية فإن أغلب الدول تسعى إلى مكافحته وذلك من خلال تحديد على وجه الدقة السلطات التي يحق لها فرض الضريبة، كما أنه من السهل تدخل المشرع لمكافحة الإزدواج الضريبي في حال وجود نص قانوني وذلك في حالة ما إذا كان الإزدواج غير مقصود³ أما إذا كان الإزدواج مقصوداً⁴ من قبل المشرع فإنه لا وجود لمشكلة أصلاً حتى يتم البحث عن حل لها⁵.

• مكافحة الإزدواج الضريبي الدولي

تتحقق ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي عندما تفرض أكثر من دولة واحدة ضريبة على نفس المال أو المادة الخاضعة لها وذلك إستناداً إلى عدة معايير قد تتعلق بجنسية المكلف، فكرة الموطن أو مكان الإقامة أو موقع العقار، وباعتبار أن الإزدواج الضريبي يؤثر سلباً على مبدأ المساواة والعدالة الضريبية، فإنه تسعى الدول منها الجزائر إلى مكافحته معتمدة في ذلك على إبرام المعاهدات الدولية⁶، والتي سنتعرض لها لاحقاً.

¹ - الدولة البسيطة (الموحدة) : هي الدولة التي تكون فيها السيادة موحدة، وتبدو الدولة وكأنها وحدة واحد متجانسة مندمجة اندماجاً كلياً، و تظهر هذه الدولة حينما تتكامل عناصرها الرئيسية والمتمثلة في الشعب، الإقليم، السلطة .
الدولة المركبة: هي الدولة التي اتحدت مع غيرها لتحقيق أهداف مشتركة تعجز كل منها على تحقيقها بمفردها ، أنظر ديدان مولود،مباحث في القانون الدستوري، دار بلقيس، 2007، الجزائر، ص33.

² - محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلاء، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص78.

³ - الإزدواج الضريبي غير مقصود: يقصد به ذلك الإزدواج الذي يحصل على غير قصد من المشرع، وفي ما يكون الإزدواج الضريبي الدولي غير مقصود نتيجة لعدم وجود سلطة عليا تسيطر تشريعات الدول المختلفة، إطلع على رغود علي ، مرجع سابق ، ص 218.

⁴ - الإزدواج الضريبي المقصود: ذلك الإزدواج الذي يتعمده المشرع لتحقيق هدف ما، فقد يكون الهدف مالياً لتحقيق نوع من الإيرادات الإضافية لصالح الخزينة العمومية ، أنظر رغود علي ، المرجع نفسه ، ص 218.

⁵ - سالم محمد الشوابكة، مرجع سابق، ص ص. 127-128.

⁶ - محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلاء، مرجع سابق، ص 73.

الفرع الثاني

العوامل المؤثرة على مبدأ المساواة والعدالة الضريبية

يمكن إجمال العوامل المؤثرة على مبدأ المساواة والعدالة الضريبية في عدة عوامل :

أولاً: من حيث تحديد الوعاء الضريبي

يقصد بالوعاء الضريبي المادة أو الشيء أو المجال الذي تفرض عليه الجباية، و تسمى الضريبة بإسم المال الذي تفرض عليه، فالضريبة على التي وعائها الدخل تسمى ضريبة الدخل والتي وعائها العقار تسمى الضريبة العقارية، ويتم تقدير وعاء الضريبة بالإعتماد على عدة طرق من أهمها :

- طريقة المظاهر الخارجية: يقدر الوعاء الضريبي هنا على أساس عدد من المظاهر الخارجية التي يفترض أنها تعكس أو تبين ثروة أو دخل المكلف و أحيانا عن طريق عناصر مرتبطة إرتباط وثيق بالمادة الخاضعة للضريبة ومثال ذلك رقم الأعمال، وضعية المخزون.¹

- طريقة التقدير الإداري المباشر: يسمح القانون للإدارة الضريبية حق تقدير المادة الخاضعة للضريبة، وذلك بالإعتماد على كافة الأدلة للوصول إلى تحديد دقيق لوعاء الضريبة، وعادة ما تلجأ الإدارة إلى هذه الطريقة في حال تخلف المكلف وإمتناعه عن تقديم الإقرار الضريبي أو إذا كان إقرار المكلف ينطوي على خطأ أو غش.²

- التصريح المقدم من طرف المكلف: حسب هذه الطريقة يلتزم المكلف بتقديم تصريح للإدارة الضريبية عن كل أعماله و أرباحه مثلما هي واردة و مسجلة في دفاتره و مستنداتة.

¹ - غريسي أمينة، لعجال منال، دور الضريبة في إنعاش الإقتصاد الجزائري، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية، علوم التجارية و علوم التسيير، جامعة العربي التبسي - تبسة 2015- 2016، ص 16.

² - المرجع نفسه، ص 17.

- التصريح من الغير: بمقتضى هذه الطريقة تلزم الإدارة شخصا آخر غير المكلف بتقديم تصريح يحدد فيه مقدار دخل المكلف الخاضع للضريبة.¹

وبالتالي يجب على المشرع أن يختار الطريقة المناسبة التي من خلالها يتم تحديد الوعاء الضريبي بصفة دقيقة و عادلة، فمثلا المشرع الجبائي الجزائري يأخذ بنظام التصريح من الغير عند تحديد الوعاء الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي، وهذا ما أكدته المادة 75 من ق ض م ر م بنصها على: "...يجب على كل شخص طبيعي أو اعتباري ، يدفع مرتبات أو أجور أو تعويضات أو أتعابا أو معاشات أو ريع عمرية أن يقدم لمفتش الضرائب المباشرة لمكان وجود مسكنه أو مقر مؤسسته أو المكتب الذي أجرى الدفع خلال السنة السابقة ، على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة جدولا بما فيها على حامل معلوماتي ، يتضمن بالنسبة لكل واحد من المستفيدين ،...،" أما في الضريبة على أرباح الشركات يأخذ بنظام التصريح من قبل المكلف بالضريبة وهذا ما أكدت عليه المادة 151 من ق ض م ر م ، و التي تنص على "يتعين على الأشخاص المعنويين المذكورين في المادة 136 من ق ض م ر م أن يكتتبوا قبل 30 أفريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها، تصريحا بمبلغ الربح الخاضع للضريبة".

وبهذا يكون للمكلف بالضريبة فرصة في إستعمال الغش عند تقديم تصريحاته للإدارة الضريبية وذلك إما بإخفاء جزء من الأرباح المحققة أو الزيادة في التكاليف القابلة للإقتطاع، أما العامل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي لا يمكن له التهرب من دفع الضريبة على الدخل الإجمالي لأن رب العامل هو الذي يصرح بمداخل عماله.

ثانيا: من حيث محل الضريبة

هناك العديد من الضرائب التي تؤثر إما إيجابيا أو سلبيا على مبدأ المساواة و العدالة الضريبية إلا أننا سنتعرض إلى بعض منها فقط .

¹- يحي لخضر، دور الإمتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص علم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير و العلو التجارية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2016-2017، ص 13.

- **الضريبة على الأشخاص:** هي الضريبة التي تتخذ من الشخص مجالا و محلا لفرض الضريبة ومن تم فإن الشخص يمثل الوعاء الذي ستفرض عليه الضريبة وهذا النوع من الضرائب كان موجوداً في القديم إلا أنه تلاشى في العصر الحديث لأن تطبيقها لا يتماشى ولا يتلائم مع معطيات المرحلة الراهنة.

ونتيجة الانتقادات الموجهة للضريبة على الأشخاص والمتمثلة أساساً في أن وعائها الضريبي هو الأشخاص دون الاهتمام بمقدار دخولهم أو ثروتهم، فقد اتجهت الدول في العصر الحديث إلى تبني نوع آخر والمتمثل في الضرائب على الأموال.

- **الضريبة على الأموال:** هي تلك الضريبة التي يكون وعائها الضريبي الثروة، وضمن هذا النوع من الضرائب تفرض الضريبة على رأس المال أو الدخل وتمتاز هذه الضريبة بالعدالة كونها تمس ما يملك الفرد من أموال وممتلكات لذلك اصحاب الممتلكات القليلة يسددون مقدار الضريبة أقل مقارنة مع أصحاب الممتلكات المرتفعة، إلا أنه يصعب حصر ممتلكات الأفراد من أجل تحديد نسبة الضريبة و بالتالي إمكانية التهرب الضريبي.¹

- **الضرائب على الدخل و رأسمال و الإنفاق**

• **الضريبة على الدخل:** ويقصد بها الضريبة التي تفرض على مجموع الدخل الذي يحققه المكلف بالضريبة من مصادر متنوعة² كما أعطى الإقتصاديون تعريفاً للدخل على أنه إيراد يتجدد أو يتكرر بصفة دورية مع بقاء المصدر وإستمراره، ويمكن أن ينتج هذا الدخل من مصادر متنوعة ومختلفة فقد يكون مصدره ربح العقارات كما يمكن أن يكون مصدره العمل أو الوظيفة كأجرة العامل والموظف ويمكن أن يكون مصدره العمل والمال معاً كالأرباح المهنية.³

¹- نابتي رحمة، مرجع سابق، ص 24- 25.

²- محمد عباس محرز، إقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الخامسة، دار هومة، الجزائر، 2013، ص 96 .

³- قاشي يوسف، مرجع سابق، ص102.

• **الضرائب على رأس المال:** وتتمثل هذه الضرائب تلك التي تتخذ من الرأس المال وعاء لها، والمقصود برأس المال أو الثروة ما يحوزه المكلف من قيم إستعمالية سواءً، اتخذت هذه القيم شكل سلع مادية كالموجودات الثابتة أو الحقوق معنوية كالأسهم والسندات أو على شكل نفود.¹

• **الضرائب على الإنفاق:** يقصد بها تلك الضريبة التي تفرض بمناسبة إنفاق الدخل أو الثروة، بمعنى آخر هي الضرائب التي تفرض على المكلف عند قيامه بإستهلاك السلع والخدمات.² وتمتاز بالسهولة والبساطة سواء بالنسبة للإدارة الضريبية أو المكلف بها.

إضافة إلى أن الضريبة النسبية تعد حسب التقليدين ثمنا للخدمة العامة وهذا يعني أن الثمن الذي يدفع في الخدمة ثابتا بغض نظر عن شخص طالب الخدمة أو طبيعة وكمية لكون الضريبة مساهمة اجتماعية تقوم على مبدأ التضامن الاجتماعي كما تعتبر الضريبة النسبية غير عادلة لتجاهلها الظروف الشخصية للمكلف بها، إذ تمثل عبئا ثقيلًا على أصحاب الحمل المرتفعة حتى أنه لا يمكن أن يسعر به إطلاقًا، وأمام هذه الاعتبارات إتجهت التشريعات الضريبية الحديثة إلى الأخذ بالضريبة التصاعدية، وحصرت الضريبة النسبية في أضيق نطاق ممكن.

وتستخدم الضرائب التصاعدية لمعالجة الأزمات الاقتصادية وخاصة في فترات الانكماش فالضريبة التصاعدية تفيد توزيع الدخل الوطني لصالح الطبقات ذات الدخل الضعيفة.³

وما يمكن قوله من خلال الأنواع السابقة للضريبة فإن الضريبة على الدخل هي النوع الأكثر تحقيقًا للعدالة الضريبية أما الضريبة على الرأس المال والإنفاق فإنهما ضريبتان مختلفتان للعدالة الضريبية لعدم أخذهما يعين الاعتبار المركز الاجتماعي والمالي للمكلف بالضريبة وبالخصوص

¹ - عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص 133.

² - المرجع نفسه، ص 134.

³ - محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 83.

الضريبة على الانفاق فهي غير عادلة إذا تم فرضها على السلع الواسعة الاستهلاك وبمعدلات مرتفعة.¹

ثالثا: من حيث معدل الضريبة

- **الضرائب النسبية:** ويقصد بها النسبة المئوية الثابتة للاقتطاع التي يفرض على المادة الخاضعة للضريبة وهذه النسبة تبقى ثابتة لا تتغير بتغير قيمة المادة موضوع أو محل فرض الضريبة .

و قد أخذ المشرع الضريبي الجزائري بالضريبة النسبية في الضريبة على أرباح الشركات التي تفرض دائما بمعدل ثابت لكل نشاط حدده المشرع في نص المادة 150 من ق م ر م .

- **الضرائب التصاعدية:** تفرض هذه الضرائب بمعدلات مختلفة باختلاف قيمة المادة الخاضعة لها والعكس صحيح، أي ترتفع الحصيلة الضريبية التصاعدية بزيادة قيمة المادة الخاضعة للضريبة.²

نعتقد أن الضريبة النسبية هي التي تحقق العدالة الضريبية لأنها تفرض على كل الأشخاص الخاضعين للضريبة بنفس المعدل الضريبي ، فلنفترض أنه تم تحديد الضريبة النسبية بمعدل 20% فإن كل الأشخاص المطالبين بدفع الضريبة سيسددون هذا المعدل بغض النظر عن مقدار الدخل الذي يحققونه فمثلا الدخل الذي يصل إلى 500.000 د ج و الذي تفرض عليه ضريبة تقدر ب 20% يدفع مثلا 100.000 د ج أما الشخص الذي يتقاضى 700.000 د ج فإنه قد يدفع ضريبة تقدر حوالي 140.000 د ج مع إمكانية المشرع من إعفاء بعض الدخول التي لا تقبل فرض الضريبة عليها نظرا لجد محدوديتها و بالتالي فرض الضريبة عليها يعتبر ظلما ومساسا للعدالة الضريبية .

¹ - قاشي يوسف، مرجع سابق، ص 102.

² - محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 82.

رابعاً: من حيث التحصيل الضريبي

يتم تحصيل الضريبة بالإعتماد على عدة طرق، إلا أننا سنركز على ثلاث طرق والمتمثلة في التوريد المباشر وطريقة الحجز من المنبع ونظام التسبيقات على الحساب، لإبراز مدى تأثير إجراءات التحصيل الضريبي على مبدأ المساواة والعدالة الضريبية .

- التوريد المباشر:

تلجأ الإدارة الضريبية وفق هذه الطريقة إلى تحصيل الضريبة عن طريق التوريد المباشر بقيام المكلف بتسديد قيمة الضريبة المستحقة بصفة مباشرة إلى الإدارة الضريبية¹ دون إشعار مسبق، وتسدّد قيمة الضريبة حسب هذا النظام على ثلاث تسبيقات مؤقتة أو أقساط فصلية متبوعة بتسديد باقي الضريبة، يدفعها المكلف بالضريبة في العشرين يوم الأولى التي تلي الشهر أو الثلاثي التي تصبح فيه الحقوق الجبائية مستحقة، وهذا وفق نص المادة 159 من ق م ر م .

إعتمد المشرع الضريبي الجزائري على هذه الطريقة في تحصيل الضرائب الواردة على أرباح الشركات².

- طريقة الإقتطاع من المصدر (الحجز من المنبع):

تلجأ الإدارة الضريبية إلى تحصيل الضريبة عن طريق الحجز من المنبع في اللحظة التي يحصل فيها الممول على الدخل، الأمر الذي يؤدي إلى تزويد الدولة بحصيلة ضريبية مستمرة، كما إعتمد المشرع الضريبي الجزائري على هذه الألية لتحصيل الضرائب على الدخل الإجمالي.

¹- عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة: دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2001-2012)، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص الإقتصاد الدولي و التنمية المستدامة، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة ، 2014، ص17.

²- لعلاوي محمد، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضريبة بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم، تخصص علوم إقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلومالتسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة- ، 2015/2014، ص61.

وتتطوي طريقة أو آلية الحجز من المنبع على تكليف شخص ثالث تربطه علاقة بالمول الحقيقي فيقوم بحجز قيمة الضريبة المستحقة و توريدها إلى الخزينة العمومية، و تكون هذه العلاقة إما علاقة دين كحالة إيرادات القيم المنقولة (الصكوك المالية) حيث تعتبر الشركة الموزعة لأرباح الأسهم بمثابة مدين للمستفيد، وأن تكون علاقته تبعية كما في حالة إستحقاق الأجور و المعاشات و المرتبات، و في إطار هذه الضريبة تواجه الإدارة الضريبية شخصين مختلفين، أولهما الممول الحقيقي الذي يتحمل عبئ الضريبة، وثانيهما المكلف بجباية الضريبة و توريدها للخزينة العمومية. ولهذه الطريقة مميزات و إيجابيات لكل من الإدارة الضريبية و الممولين، ذلك أنها آلية توفر حصيلة ضريبية معتبرة للخزينة العمومية و تقلل من فرص التهرب الضريبي.

إلا أنه يعاب على هذه الطريقة لكونها تعتمد في جبايتها على شخص ثالث غير الإدارة الضريبية التي قد لا تكون على علم و دراية كافية بقوانين و أحكام قانون الضرائب مما يؤدي إلى إحتمال عدم توفيقه في تفسير هذه الأحكام و تقدير الضريبة التي يتعين عليها إقتطاعها و توريدها للخزينة العمومية، الأمر الذي قد يؤدي إلى ضياع حقوق الخزينة العمومية أو إلى إقتطاع معدل ضريبي يزيد عما يجب أن يتحمله المكلف بالضريبة¹.

أما من ناحية الممول فإن هذه الطريقة تمكنه من تلقي دخله بعد إقتطاع الضريبة المستحقة عليه و هذا ما يقلل من فرص التهرب الضريبي، إلا أنه لا يسمح للمكلف بالتعرف على دخله الحقيقي².

- نظام التسبيقات على الحساب:

تسدد هذه الضريبة في ظل هذا النظام على شكل دفعات مؤقتة خلال السنة المالية، و تتبع هذه الدفعات المؤقتة مباشرة بتسديد الضريبة خلال الشهرين الأولين من السنة الموالية التي يتم فيها تحقيق الدخل.

¹ - عفيف عبد الحميد، مرجع سابق، ص 17.

² - المرجع نفسه، ص 18.

إعتمد المشرع الضريبي الجزائري على هذا النظام في تحصيل الضريبة على الدخل الإجمالي أين حدد كل تسبيق بنسبة 30% من مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي للمكلف بإستثناء المداخل الخاضعة لنظام الإقتطاع من المصدر وفقا لنسبة معينة.¹

نجد دائما أن النظام الجبائي الجزائري يميز في المعاملة الضريبية بين الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي خاصة التابعين لنظام الأجور و الرواتب و الأشخاص الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات برغم من أن كلا الضريبتين تخضعان لنظام التصريحي، إلا أن الدولة تقوم باقتطاع الضريبة على الدخل الإجمالي مباشرة من المصدر أي قبل إستلام الموظف لدخله، أما المكلف بدفع الضريبة على أرباح الشركات لا يخضع لهذه المعاملة إذ هو بنفسه من يدفع الجباية المفروضة عليه أمام إدارة الضرائب، وهذا ماقد يتيح له إستعمال الغش للتخلص من الجباية الملقاة على عاتقه .

المطلب الثاني

مظاهر تجسيد الإعفاء الضريبي لمبدأ المساواة و العدالة الضريبية

تعتبر العدالة الضريبية المبدأ الأول لسلامة أي نظام جبائي، ومن مقتضيات هذا المبدأ الأخذ بمبدأ القدرة على الدفع الذي يقضي بإعفاء بعض الدخول التي ليس بإمكانها تسديد الضريبة وذلك بهدف الوصول إلى تحقيق المساواة والعدالة الضريبية وكذا النص على بعض الإعفاءات الضريبية لإعادة التوازن بين الطبقات الهشة والطبقات الغنية .

سنحاول ضمن هذا المطلب إبراز الصور أو الملامح التي تبين التكريس القانوني لمبدأ المساواة و العدالة الضريبية عند الإقرار أو النص على الإعفاءات الضريبية، ويمكن تلخيص هذه الصور في التكريس القانوني لمبدأ المساواة والعدالة الضريبية (الفرع الأول) وتحديد الحد الأدنى من المال المعفى من الضريبة (الفرع الثاني)، الأخذ بالظروف المحيطة بالمكلف بالضريبة (الفرع الثالث).

¹ - لعلاوي محمد، مرجع سابق، ص57.

الفرع الأول

تفعيل سياسة الإعفاء الضريبي لمبدأ المساواة و العدالة الضريبية

إن النص على بعض الإعفاءات الضريبية أمر جد مهم وضروري لخلق التوازن بين الطبقات الهشة والطبقات الغنية في المجتمع و هذا هو مسعى أغلب الدول النامية منها الجزائر

أولاً: التكريس الدستوري

أخذ المؤسس الدستوري الجزائري في إطار مبدأ المساواة و العدالة الضريبية التي تطرق إليها في نص المادة 78 من الدستور الجزائري بالمقدرة التكاليفية للمكلف بالضريبة، وهذا القول يؤدي بنا إلى نتيجة مفادها أنه لا يمكن فرض أية ضريبة أو جباية على الأشخاص ذوي الدخل الضعيف لأن دخلهم المالي قد يحتاجونه لتلبية حاجياتهم الأساسية والضرورية وهذا ما تقتضيه فعلا العدالة الضريبية، ومن ثم فيجب إخضاع هؤلاء المكلفين بالضريبة لسياسة الإعفاء الضريبي فلا يمكن وضع كل من أصحاب الدخل المرتفعة وأصحاب الدخل المتوسطة و الضعيفة على قدم المساواة.

فكل منهم يدفع حسب مقدرته التكاليفية، إذ أنه العبيء الضريبي الأكبر تتحمله أصحاب الدخل المرتفعة بينما العبيء الضريبي الذي تتحمله أصحاب الدخل المتوسطة لا يكون كبيرا مثلما هو عند الفئة الأولى، أما فئة الدخل الضعيف من المحتمل أن لا تتحمل أية أعباء ضريبية لأنه يتطلب فرض الضريبة وفقا للقدرة على الدفع، أي أن يدفع الأفراد ذو القدرة المماثلة والمتساوية نفس المعدلات الضريبية بينما يدفع الأشخاص الذين لهم قدر أكبر مقدار أكبر.

والمشرع الجزائري لم يتطرق إلى مبدأ المساواة و العدالة الضريبية في الدستور الحالي فحسب وإنما تعرض إلى هذا المبدأ في الدساتير السابقة كدستور سنة 1976 في المادة 178¹ منه والمادة 61 من دستور لسنة 1989².

يستند مبدأ المساواة و العدالة الضريبية على مبدأ أساسي ألا و هو مبدأ المساواة أمام القانون الذي نص عليه المؤسس الدستوري في نص المادة 32 من الدستور الجزائري³، و الذي يقصد به أن يخاطب القانون الجميع على قدم المساواة ، وهذا بمعنى أن القاعدة القانونية تتصف بالعمومية و التجريد الأمر الذي لا يتنافى مع هذا المبدأ إن تضمن شروط موضوعية عند مخاطبته للأفراد طالما أنه لا يعنيهم بأشخاصهم و ذواتهم ، حيث منع الدستور تطبيقا و مراعاة لمبدأ المساواة كل تمييز يعود سببه إلى العرق أو الجنس أو الرأي أو إلى أي سبب آخر سواء كان شخصي أو إجتماعي.

فإذا كان الدستور يضمن المساواة أمام القانون فلا يعني هذا أن القانون لا يقيم أي تمييز بالنسبة للمخاطبين به ، فيتضمن القانون دائما تمييز على أساس السن أو القوة العقلية أو الثروة، إذ يوجد داخل كل نظام قانوني تمييز مباح مسموح به من قبل القوانين، بالمقابل يوجد تمييز محظور كالتمييز القائم على أساس المولد أو الدين .

¹ - تنص المادة 78 من الدستور لسنة 1976، مرجع سابق، على: "كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة ، و على كل واحد أن يساهم حسب إمكانياته ، وفي إطار القانون ، في النفقات العمومية لسد الحاجيات الإجتماعية للشعب و لتنمية البلاد و الحفاظ على أمنها ،

ولا يجوز إحداث أية ضريبة ، أو جباية أو رسم ، أو أي حق بأثر رجعي "

² - تنص المادة 61 من الدستور الجزائري لسنة 1989، مرجع سابق، على " كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، و يجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية ، حسب قدرته الضريبية . لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون .

و لا يجوز أن تحدث بأثر رجعي ، أية ضريبة ، أو جباية ، أو رسم ، أو أي حق كيفما كان نوعه ."

³ - تنص المادة 32 من الدستور الجزائري ، ، على : " كل المواطنين سواسية أمام سواسية أمام القانون، ولا يمكن أن يتدرج بأي تمييز يعود سببه المولد أو العرق أو الجنس أو الرأي أو ظرف آخر، شخصي أو إجتماعي .

يتضح من هذا الرأي أنه لا يمكن تحقيق المساواة القانونية إلا إذا كان المخاطبين متواجدين في نفس المراكز القانونية¹.

فنستنتج أنه للمساواة معنى إيجابي قوامه أو أساسه التماثل بين الأفراد عند تساوي مراكزهم القانونية، وخلافا لها نجد التمييز الذي يدور حول معنى سلبي مفاده عدم المساواة في المعاملة بين الأفراد وفي منح الفرص². إضافة إلى مبدأ المساواة كرس أيضا المؤسس الدستوري مبادئ أخرى متعلقة بالمجال الضريبي منها "مبدأ عدم الرجعية"؛ أي عدم إمكانية إحداث أية جباية أو ضريبة بأثر رجعي.

ثانيا: في المراسيم الرئاسية المصادقة على الإتفاقيات الدولية

يشكل الإزدواج الضريبي الدولي عقبة أمام حركة رؤوس الأموال بالإضافة إلى ما يلحقه من ضرر بالمكلفين ، لهذا تسعى الدول جاهدة إلى مكافحته معتمدة في ذلك على المعاهدات الدولية و على هذا الأساس أبرمت الجزائر مجموعة من الإتفاقيات الدولية في سبيل ذلك الغرض و يمكن تقسيمها إلى ثلاث مجموعات، إذ تتكون المجموعة الأولى من الإتفاقيات الموقع و المصادق عليها من قبل رئيس الجمهورية و هي سارية المفعول و يبلغ عددها حوالي 17 إتفاقية، و منها نذكر على سبيل المثال الإتفاقية المبرمة مع فرنسا بتاريخ 17 أكتوبر 1999 و المصادق عليها في 7 أبريل 2002³، وكما أبرمت إتفاقية مع تركيا في 2 أوت 1994 والتي صادقت عليها في 22 ديسمبر 1994⁴، أما المجموعة الثانية فتنتمثل في الإتفاقيات المبرمة و المصادق عليها

¹ - قالية عبد القادر، بغدادي ليندة، مبدأ المساواة بين الفوانين الوضعية و الشريعة الإسلامية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم القانونية، تخصص القانون الدولي لحقوق الإنسان، كلية الحقوق و العلوم السياسية جامعة اكلي محند بالبوية، 2012-2013، ص15.

² - محمد يوسف علوان، محمد خليل الموسى، القانون الدولي لحقوق الإنسان، الجزء الثاني: الحقوق المحمية، الطبعة الرابعة، دار الثقافة، الأردن، 2014، ص.121.

³ - المرسوم الرئاسي رقم 2002 - 121 مؤرخ في 7 أبريل 2002 ، يتضمن المصادقة على الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية، الموقعة في تاريخ 17 أكتوبر 1999، ج ر ج ، عدد 24 ، صادر في سنة 2004 .

⁴ - المرسوم الرئاسي رقم 1994 - 305 ، يتضمن المصادقة على الإتفاقية الجبائية الجزائرية التركية، المبرمة بتاريخ 2 أوت 1994، مؤرخ في 2 ديسمبر 1994 ، ج ر ، عدد 65 ، صادر في سنة 1994.

إلا أنها لم تدخل حيز النفاذ ، كالإتفاقية المبرمة مع ألمانيا في 2 ديسمبر 2007 و تمت المصادقة عليها من قبل رئيس الجمهورية بتاريخ 14 جوان 2008¹ ، أما المجموعة الثالثة فتتمثل في الإتفاقيات التي وقعتها الجزائر إلا أنها لم تصادق عليها كالإتفاقية الموقعة مع الهند في 25 جانفي 2001.²

وهذه المعاهدات الضريبية الدولية تختلف عن بعض الاتفاقيات كالاتفاقيات القنصلية لأن الأولى تنظم العلاقات بين دولتين أو أكثر في المسائل المتعلقة بالضريبة أو الجباية كالضرائب الواردة على إنتقال التركة وغيرها من الضرائب، أما الثانية القنصلية تنظم العلاقات والإمتيازات والحصانات الدبلوماسية.³

وعادة ما تأخذ هذه المعاهدات الجبائية بعدة مبادئ في توزيع الإختصاص في فرض الضريبة بين الدول المتعاقدة ويمكن إجمال هذه المبادئ فيما يلي:

- دولة موقع العقار هي التي لها حق فرض الضرائب على الدخول العقارية.
- الدولة المصدرة (المدينة) فرض الضرائب على أرباح الأسهم وفوائد السندات وإن كانت بعض المعاهدات الدولية قد قررت هذا الحق للدولة الدائنة، دولة إقامة صاحب هذه الأسهم والسندات.
- فرض الضرائب على أرباح المؤسسات يكون للدولة التي فيها المركز الرئيسي للمؤسسة.
- حق فرض الضرائب على كسب العمل للدولة التي فيها المركز الرئيسي للمؤسسة.
- حق فرض الضرائب على الدخل العام من حق دولة موطن المكلف بالضريبة سواء كانت مستمدة منها أو من أية دولة.

¹ - المرسوم الرئاسي رقم 2008 - 174 مؤرخ في 14 جوان 2008 ، يتضمن المصادقة على الإتفاقية الجبائية الجزائرية الألمانية، الموقعة بتاريخ 2 ديسمبر 2007 ، ج ر ج ، عدد 33 ، صادر في سنة 2008 .

² - بوقروة إيمان ، كيفية تفادي الإزدواج الضريبي الدولي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية (دراسة حالة الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية) ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، شعبة : مناخمت ، تخصص : المالية ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ، جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة - ، 2009 - 2010 ، ص ص 117 - 119 .

³ - Martume BETCH, Droit fiscal, yuibert, 20 France, 2008, p. 22.

- حق فرض الضرائب على الشركات في الدولة الكائن بها المال محل الشركة مع إعفائه من الضريبة في البلد الآخر¹.

ثالثا: التكريس التشريعي

سنتعرض في إطار التكريس التشريعي لمبدأ المساواة و العدالة الضريبية إلى مدى تكريس هذا المبدأ في التشريع الضريبي، و كذا في قانون 16 - 09 المتعلق بترقية الإستثمار.

1. في ظل التشريع الضريبي

لما يقرر المشرع الجزائري الإعفاءات الضريبية لبعض الأشخاص أو الفئات المتواجدة في نفس المركز القانوني فإنه لا يقيم أي تمييز بين هذه الفئات أي تلك التي تتحصل على نفس الدخل أو المتواجدة في نفس المركز القانوني أو المالي ، إلا ما إستثناءه المشرع بنص قانوني وهذا ما يبدو مجسداً في نصوص التشريع فمثلا في إطار الإعفاءات الضريبية من الضريبة على الدخل الإجمالي أين أكد المشرع على إعفاء الأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي من الضريبة على الدخل الإجمالي² وبالتالي فإن هؤلاء الأشخاص يستفيدون من نفس الإمتياز دون إحداث أية تفرقة بينهم وكل هذا إحتراما لمبدأ المساواة والعدالة الضريبية التي تقتضي عدم التمييز بين الأشخاص الذين تتماثل ظروفهم المالية والإجتماعية ، وتبقى في نفس الإطار أي الإعفاءات الضريبية من الضريبة على الدخل الإجمالي نجد أنه أعفى المشرع الضريبي كل العمال الذين يعانون من عاهة سواء كانت عقلية أم حركية و الذين تقل أجورهم عن 20.000 دج دون أن يستثني أحد أو أي شخص من هذه الفئة وكل هذا مراعاة للمبدأ المساواة في المجال الضريبي³.

كما تستفيد طبقا لنص المادة 138 من ق ض م ر م بعض النشاطات التي يقوم بها أصحاب المشاريع المؤهلة للإستفادة من بعض الإعانات سواء من الصندوق الوطني لدعم القرض

¹ - محمد عباس محرزي، إقتصاديات الجباية و الضرائب، الطبعة الخامسة، دار هومة، الجزائر، 2013، ص 201.

² - أنظر المادة 5 من ق ض م ر م، مرجع سابق.

³ - أنظر المادة 68 من ق ض م ر م، المرجع نفسه.

المصغر، أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة من إعفاء مؤقت من الضريبة على الدخل الإجمالي أو من الضريبة على أرباح الشركات.

و يظهر من خلال هذا أن المشرع الجزائري قد أخذ بمبدأ المساواة بين الأشخاص الذين تتساوى مراكزهم المالية والتي لها دور في تحقيق المساواة، إلا أن هذا ليس بصفة مطلقة إذ نجد أنه أعفى بعض المؤسسات الناشطة في القطاع السياحي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة 10 سنوات بإستثناء الوكالات السياحية والأسفار التي تستفيد من إعفاء يدوم 3 سنوات فقط¹، وإضافة إلى ذلك كيف للمشرع أن يعفي الأعوان الدبلوماسيون و القنصليون من الضريبة على الدخل الإجمالي ويفرضها على الموظفين الذين يتقاضون 20.000 د ج.

2. في ظل قانون الإستثمار

تقتضي المساواة و العدالة الضريبية عدم إقامة أي تمييز في المعاملة الضريبية بين المواطنين و الأجانب و على هذا الأساس لم يميز المشرع الجزائري بين المستثمرين الوطنيين و الأجانب عند نصه على منحهم الإعفاءات الضريبية ، إذ تنص المادة 21 من القانون رقم 09-16 المتعلق بترقية الإستثمار على: "مع مراعاة أحكام الإتفاقيات الثنائية والجهوية والمتعددة الأطراف الموقعة من قبل الدولة الجزائرية يتلقى الشخصا الطبيعيون والمعنويون الأجانب معاملة منصفة و عادلة فيما يخص الحقوق والواجبات المرتبطة بإستثماراتهم"².

وبهذا، فإن المشرع قد أكد صراحة على تمتع كل المستثمرين بغض النظر عن جنسيتهم بكل أو بجميع التسهيلات والضمانات المالية والقضائية وكذا بكل المزايا بما فيها الإعفاءات الجبائية وهذا ما يوحي تجسيد المشرع الجزائري للمعاملة العادلة والمنصفة³.

كما أن المشرع الجزائري لم يأخذ بمبدأ العدالة و الإنصاف في المعاملة الضريبية بين المستثمرين الوطنيين و الأجانب في القانون الجديد 09-16 المتعلق بترقية الإستثمار فحسب

¹-أنظر المادة 138 من ق ض م ر م، مرجع سابق.

²- المادة 21 من القانون 09-16 المتعلق بترقية الإستثمار، مرجع سابق.

³- عبد الحميد شنتوفي، مرجع سابق، ص. 239.

وإنما كرس كذلك هذا المبدأ في الأمر السابق رقم 01-03 (الملغى)¹ أين نص في المادة 14 منه على: " يعامل الأشخاص الطبيعيون و المعنويون الأجانب بمثل ما يعامل به الأشخاص الطبيعيون و المعنويون الجزائريون في مجال الحقوق و الواجبات ذات الصلة بالإستثمار". ونجد أن المشرع قد أخذ فعلا بمبدأ المساواة إلا أنه لم يحقق العدالة الضريبية لأن جعل المستثمرين الوطنيين و الأجانب على قدم المساواة أمر مثير للنقد، كون أنه لا يمكن للمؤسسات الوطنية سواء كانت عمومية أو خاصة منافسة بعض المؤسسات الأجنبية التي تتمتع بإمكانيات ومؤهلات تقنية أو مالية تعجز المؤسسات الجزائرية على منافستها .

الفرع الثاني

الأخذ بالظروف المالية و الإجتماعية للمكلف بالضريبة

تلزم العدالة الضريبية المشرع الضريبي الأخذ بعين الإعتبار الظروف المالية والإجتماعية للمكلف بالضريبة، لأنه من خلالها يتم تحديد مدى قدرة الشخص على الدفع.

أولا: الأخذ بالظروف المالية للمكلف بالضريبة

لقد سبقت الإشارة إلى أن المساواة والعدالة الضريبية مبدأ دستوري منصوص عليه في المادة 78 من الدستور الجزائري، أين تم الأخذ بعين الإعتبار المقدرة التكاليفية للمكلف بالضريبة، وعلى هذا الأساس أعتت المادة 104 من ق ض م ر م بعض الفئات المحدودة الدخل من الضريبة على الدخل الإجمالي.

نستنتج من خلال الجدول الذي تبناه المشرع الضريبي الجزائري على إعمتاده على الجدول التصاعدي في حساب الضريبة على الدخل الإجمالي وهو ما يعرف بالضريبة التصاعدية، أي كلما إزداد الدخل إرتفع في المقابل معدل الضريبة، ومن ثم فإنه تم إعفاء الدخل الذي لا يتجاوز 120.000 دج بإعتباره دخل منخفض وضعيف وفرض الضريبة على هذا الدخل حسب المشرع الضريبي الجزائري يعد ظلما ومساسا بمبدأ العدالة الضريبية.

¹ - أمر رقم 01 - 03 ، مؤرخ في 20 أوت 2001 ، المتعلق بتطوير الإستثمار ، ج ر ج ج ، عدد 47 ، سنة 2001 ، (ملغى).

إلا أن المشرع لم يتبنى هذا الجدول التصاعدي في حساب الضريبة على أرباح الشركات بل اعتمد في ذلك على المعدل النسبي أي ما يعرف بالضريبة النسبية، ولعل السبب في ذلك أن الأرباح الخاضعة لهذه الضريبة ليست ثابتة مثل الأجور و الرواتب بل هي متغيرة من وقت إلى آخر.

فالعدالة الضريبية توجب التمييز في المعاملة بين الفئات المكلفة بدفع الضرائب كالضريبة على الدخل الإجمالي أين بيّنا أنه لا يمكن الأخذ بالمساواة المطلقة في المعاملة الضريبية بين أصحاب الدخل الضعيفة الذين هم في أمس حاجة للإعفاء الضريبي لأن إنقاص مبلغ الضريبة من هذا الدخل سيؤدي إلى الإضرار بقدرته الشرائية خاصة مع الأوضاع الإقتصادية الراهنة .
كما اعتمد كذلك المشرع العراقي على سياسة إعفاء الحد الأدنى من النفقات الضرورية لمعيشة الشخص، ويبلغ مقدار هذا السّماح بـ 2.500,00 د (مليونان وخمسمائة ألف دينار عراقي)¹.

ثانياً: الأخذ بالظروف الإجتماعية للمكلف بالضريبة

قد يكون مجموع الدخل المالي للمكلف بالضريبة أعلى من الحد الأدنى للإخضاع الجبائي، لكن هذا المكلف مثقل بالإلتزامات المالية كأن يكون عليه ديون أو أن يكون عدد أفراد أسرته كبيراً وبالتالي فإن عدم إعفاء هذا المكلف يعد ظلماً لأن هذه الإلتزامات المالية الواقعة عليه قد تستتفر على كل الدخل بما فيه المبلغ الخاضع للضريبة، مما يسبب ذلك الضرر للمكلف بالضريبة وهو يعتبر مناقض لأسس العدالة في المجتمع².

كما أخذ المشرع العراقي بالظروف المحيطة بالمكلف بالضريبة كسبب أو كدافع من أجل إقرار أو تكريس سياسة الإعفاء الضريبي وما يدل على ذلك هو إعفاء المكلف بالضريبة من تسديد الضريبة دون إقامة أي تمييز سواءً كان هذا المكلف رجل أو امرأة، وهذا الإعفاء يكون على أساس

¹ - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، الضرائب على الدخل، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص 243.

² - محمد إسماعيل البريشي، مرجع سابق، ص 268.

كل ولد من أولاد هذا المكلف مهما كان عددهم ويقدر هذا الإعفاء بـ 200,000 د (مائتان ألف دينار عراقي).

ويقسم هذا الإعفاء إلى إعفاء الإبن وإعفاء البنت، فبالنسبة للإبن يعفى المكلف من دفع الضريبة على الدخل الإجمالي بإعتباره مسؤول عن إبنه ويستمر هذا الإعفاء حتى بلوغ الإبن سن 18 سنة، إلا أنه هناك جملة من الإستثناءات:

- إذا كان الإبن يعاني من عاهة عقلية أو بدنية.
- إذا كان الإبن مستمرا في الدراسة فيظل الإعفاء الضريبي مستمرا إلى غاية إكمال دراسته.
أما في خصوص البنت فيعفى المكلف من دفع الضريبة على الدخل طالما أنه مسؤول عن هذه البنت مهما كان سنّها ويتوقف أو ينتهي هذا الإعفاء في حالة زواجها أو وفاتها¹.

كما تتمتع أيضا الأرملة أو المطلقة بإعفاء من الضريبة على الدخل عن كل ولد من أولادها بغض النظر عن عددهم علما أن هذا الإعفاء المقرر للأرملة أو المطلقة يقدر بـ 3,200,000 دينار عراقي (ثلاثة ملايين ومائتان ألف دينار عراقي).

كما يتمتع المكلف بإعفاء إضافي عند بلوغه من العمر 63 عاما، وعموما يعرف بإعفاء أو سماح الشيخوخة دون أن يصل هذا الإعفاء إلى 300,000 دينار عراقي (ثلاثة مائة ألف دينار عراقي)².

أخذ المشرع الجزائري بالظروف المحيطة بالمكلف بالضريبة كسبب أو كدافع للإعتماد على سياسة الإعفاء الضريبي، ولعل ما يدل على ذلك هو إعفاء المشرع الضريبي العمال الذين يعانون من عاهة عقلية أو حركية بصفة كلية من دفع الضريبة على الدخل الإجمالي والذين تقل أجورهم عن 20,000 دج، فالدخل الذي يبلغ هذه القيمة كان من المفروض أن يخضع للضريبة إلا أن

¹ - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، الضرائب على الدخل، مرجع سابق، ص ص 243 و 244.

² - المرجع نفسه، ص 244.

المشرع الجزائري راعى هذه الفئة نظرا للظروف الصحية التي تمر بها¹، كما أكد المشرع الجزائري في هذا الإطار في نص المادة 6 من ق ض م ر م على ضرورة الأخذ بعين الاعتبار الدخل الخاص بالمكلف بالضريبة و كذا مداخيل أولاده و الأشخاص الذين معه و المعتمدين في كفالته عند فرض الضريبة على الدخل الإجمالي.

ودائما بحجة مراعاة الظروف المحيطة بالمكلف بالضريبة أعفى المشرع الجزائري من الضريبة على الدخل الإجمالي كل من منح البطالة والتعويضات المدفوعة على أي شكل كان من قبل الدولة أو أحد فروعها تطبيقا للقوانين المتعلقة بالمساعدة والتأمين، المنح ذات الطابع العائلي المنصوص عليها في التشريع الإجتماعي، التعويضات المدفوعة لضحايا حوادث العمل أو لذوي حقوقهم².

المبحث الثاني

إخلال سياسة الإعفاء الضريبي لمبدأ المساواة والعدالة الضريبية

يمكن أن تنعكس سياسة الإعفاء الضريبي سلبا على المجتمع و الدولة ككل في حال عدم تطبيقها بطريقة سليمة وصحيحة لذلك وجب علينا عرض بعض الطرق لترشيد سياسة الإعفاء الضريبي حتى تكون منسجمة مع مبدأ المساواة و العدالة الضريبية.

ولهذا سوف نتطرق في هذا المبحث إلى صور إخلال سياسة الإعفاء الضريبي لمبدأ المساواة والعدالة الضريبية (المطلب الأول)، و بعدها نتعرض إلي ترشيد سياسة الإعفاء الضريبي (المطلب الثاني).

¹ - المادة 3 من أمر رقم 08-02 مؤرخ في 24 يوليو 2008، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، ج ر ج ج، عدد42، الصادر في 27 يوليو 2008، المعدلة للمادة 68 من ق ض م ر م.

² - المادة 68 من ق ض م ر م، مرجع سابق .

المطلب الأول

صور إخلال سياسة الإعفاء الضريبي لمبدأ المساواة والعدالة الضريبية

يمكن إبراز صورة إخلال سياسة الإعفاء الضريبي لمبدأ المساواة والعدالة الضريبية في نقطتين أساسيتين وتمكن فيما يلي: عدم المساواة في منح الإعفاءات الضريبية (الفرع الأول)، التهرب الضريبي بحجة الإعفاء الضريبي (الفرع الثاني).

الفرع الأول

عدم المساواة في منح الإعفاءات الضريبية

تؤدي عدم المساواة في منح الإعفاءات الضريبية إلى غياب العدالة الجبائية، و هذا ماسنحاول تبيانه ضمن هذا الفرع من خلال إبراز مظاهر عدم المساواة في منح الإعفاءات الضريبية و كذا الآثار التي قد تنتج عن ذلك.

أولاً: مظاهر عدم المساواة في منح الإعفاءات الضريبية

إن المساواة الضريبية بصفة عامة يجب أن تفهم قانوناً بمفهوم نسبي ، فلا تكون إلا بين المكلفين المتواجدين في نفس المركز القانوني أو في الظروف نفسها، ومن ثم لا يمكن التمسك بأية مساواة بين فئات المكلفين التي لا تتماثل مراكزهم المالية أو القانونية أو الظروف المحيطة بها لإختلاف الوضع المالي للفئة الأولى عن الفئة الثانية.

والإعفاء الضريبي بدوره يجب أن يتسم بمبدأ المساواة، كما يجب أن يوجه إلى الفئات التي تستحقها، بمعنى ألا تعفي الدولة طائفة من المكلفين لا حاجة لهم في ذلك، و في المقابل تفرض ضرائب على فئات هي في أمس حاجة للإعفاء منها.

كما نلاحظ غياب مبدأ المساواة الضريبية في ظل النظام الجبائي الجزائري ، فالكثير من المؤسسات الاقتصادية تقدم حصيلة سلبية للمصالح الضرائب من أجل التهرب من دفع أو تسديد الضرائب المستحقة عليها في حين الموظف أو العامل الذي يصل دخله الشهري إلى 40.000 د

ج يدفع ضريبة نفسها أو مماثلة مع تلك التي يدفعها المستثمرين أصحاب المشاريع و الإستثمارات و هذا يعتبر مساسا وتعديا خارقا لمبدأ المساواة و العدالة الضريبية.

والأمر الغريب كذلك كيف للمشرع الجزائري أن يتنازل عن حقه في فرض الضرائب (كالضريبة على الدخل الإجمالي ، الضريبة على أرباح الشركات و غيرها من الضرائب) على الشركات الأجنبية المستثمرة في الجزائر و كذا المؤسسات الجزائرية التي تحقق أرباح معتبرة ، في حين الموظفون أو العاملون الذين يتقاضون الأجر القاعدي المقدر ب 18.000 د ج يدفعون بصفة إجبارية ضريبة يصل معدلها إلى 20% من مجموع الدخل السنوي دون أن تكون لديهم أي فرصة للتحايل أو التهرب الضريبي بإعتبارها ضريبة تقتطع من المصدر أو المنبع¹ أي تقوم الدولة بتحصيل الضريبة المستحقة من هذا الدخل قبل إستيلاء الموظف أو العامل لدخله ، و هذا ما سيؤدي إلى إنخفاض القدرة الشرائية لدى المواطن خاصة مع الإرتفاع المستمر الذي تشهده الأسعار .

ثانيا: آثار عدم المساواة في منح الإعفاءات الجبائية

تكمن هذه الآثار فيما يلي:

- نقل العبئ الضريبي من كبار الملاك إلى صغارهم

إذ تنعكس المبالغة الزائدة في الإعفاءات الضريبية سلبا على العوائد المحصلة من الضرائب لفائدة الخزينة العمومية، و ذلك عندما تشمل أصنافا كثيرة من السلع أو البضائع أو الخدمات الكمالية وغير الضرورية، كأن يعفي المشرع الضريبي مثلا الأنواع الفخمة من المكسرات، والمعلوم بأن هذه السلع لا يجب أن تدخل ضمن مجالات الإعفاءات الضريبية لأن المجتمع ليس بحاجة لها على العموم.²

¹ - أنظر المادة 33 من ق ض م ر م، مرجع سابق .

² - إسماعيل محمد البريشي، مرجع سابق، ص 263.

و نجد ضمن هذه الإعفاءات الضريبية إعفاء السيارات الفخمة التي تحتوي على المحركات ذات سعة عالية وجد مرتفعة ، وهذا ما يؤدي إلى إستهلاك كمية عالية ومرتفعة للمشتقات النفطية، وفضلا عما تلحقه بالبيئة من أضرار، كإعفاء من الرسم على القيمة المضافة السيارات السياحية الصالحة لكل أرضية (4 x 4) التي لا تفوق سعة أسطوانتها 2500 سم³ ، المقتناة من طرف المجاهدين و معطويي حرب التحرير الوطني المقيمين في ولايات الجنوب الكبير الذين تساوي أو تفوق نسبة عطبهم 60%¹.

وبفعل هذه الامتيازات الجبائية التي تقرها الدولة لصالح بعض الأشخاص قد تتعرض الخزينة العمومية إلى عجز أو نقص في السيولة و هذا ما يؤدي بها إلى البحث عن موارد جديدة لإنعاشها من خلال تعويض هذه المبالغ المالية التي خسرتها الخزينة عند تنازل الدولة عن حقها في فرض الضرائب على بعض المكلفين أو المطالبين بتسديدها.

ولهذا يعمل المشرع الجزائري على رفع أسعار أو المعدلات الضريبية حتى لبعض الوثائق التي يحتاجها أي مواطن كجواز السفر، إذ تنص المادة 136 من قانون الطابع² "يخضع جواز السفر المسلم في الجزائر لكل فترة قانونية لصلاحيته لرسم طابع قدره ستة آلاف دينار جزائري (6.000 د ج) تغطي كل النفقات ، و يحدد هذا الرسم بمبلغ إثني عشرة ألف دينار جزائري (12.000 د ج) بالنسبة لجواز يتم إصدار الجواز البيومتري الإلكتروني بناء على طلب المعني ، حسب الإجراء السريع ، في أجل خمسة (5) أيام كحد أقصى من تاريخ إيداع الطلب ، و ذلك مقابل دفع حق الطابع قدره خمسة و عشرين ألف دينار جزائري (25.000 د ج)..."

- قلة فوائد الإعفاءات الضريبية

¹- أنظر المادة 9 من ق ر ر، مرجع سابق.

²- أنظر المادة 136 من القانون 76-103 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون الطابع ، ج ر ج ج ، عدد 68 صادر بتاريخ 10 أبريل 1977 ، معدل و متمم.

يمكن أن تؤدي الإعفاءات الضريبية التي تم وضعها من دون إجراء دراسة كافية ، إلى التقليل من الفوائد والعوائد المرجوة من هذه الإعفاءات الجبائية خاصة إذا كانت واردة على سلع لا حاجة للمجتمع والاقتصاد في الدولة لها.

ومن الأصناف التي لا يعود الإعفاء الضريبي فيها بفوائد عظيمة، نجد إعفاء المداخل المحققة من قبل أصحاب الفنادق أو المطاعم السياحية من بعض الضرائب، فهذه الإمتيازات أو الحوافز الجبائية لا تساهم بصورة كبيرة في تشجيع السياحة، لأن المستثمرين في هذا القطاع قد لا تهمهم المبالغ الضريبية التي يدفعونها بقدر ما تهمهم بعض العوامل التي تساعدهم على تحقيق الربح كالإستقرار السياسي مثلا، وبالتالي فإن الفوائد المحققة من هذا الإعفاء ضئيل جدا مقارنة بما يمكن أن يتم تحصيله من مبالغ كبيرة تعود بالنفع على الإقتصاد.¹

كما يمكن أن تتخذ الدولة الإعفاءات الضريبية وسيلة و أداة لإرضاء بعض الفئات أو أشخاص معينين و ذلك بهدف نيل ولائهم في حين أن غيرهم من الفئات الضعيفة الدخل هم أكثر حاجة للإعفاء الضريبي كإعفاء عمال السلك الدبلوماسي التي تعتبر من الفئات الراقية بينما الفئات المحدودة الدخل لا تستفيد من الإعفاء الضريبي ، و هذا ما يؤدي إلى عدم تحقيق العدالة الضريبية لأنه هناك خروج عن أهداف الإعفاءات الضريبية والتي من أهمها دعم الفئات الضعيفة الدخل في المجتمع.

الفرع الثاني

التهرب الضريبي بحجة الإعفاء الضريبي

يمكن أن يفسح الاعفاء الضريبي المجال أمام الأشخاص أو المؤسسات التي سبق لها و أن إستفادت من الإعفاء الضريبي للتهرب من دفع الضريبة المستحقة عليها بصفة كلية أو جزئية من خلال القيام ببعض السلوكات و التصرفات المخلة لمبدأ العدالة الضريبية .

¹ - إسماعيل محمد البريشي، مرجع سابق، ص. 263.

و بما أن التهرب الضريبي وسيلة يلجأ إليها المكلف بالضريبة للتخلص من عبئ الضريبة الملقى على عاتقه، من خلال إعتماده على طرق قد تكون إما مشروعة أي دون الإخلال بنصوص القانونية و هو ما يعرف بالتجنب الضريبي أوبالإعتماد على طرق غير مشروعة ونقصد بذلك الغش الضريبي.

أولاً: التجنب الضريبي

فقد يلجأ المكلف إلى التخلص من الضريبة المطالب بدفعها دون المساس بالنصوص التشريعية وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي، كأن يستغل المكلف الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي التي تساعده على التهرب من دفع الضريبة الملقاة على عاتقه¹، فمثلا المستثمرين في مجال الصناعات التقليدية و الحرفية يفضلون دائما الحصول على بطاقة حرفي بدلا من السجل التجاري للإستفادة من الإعفاء الكلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة عشر (10) سنوات و هذا ما تم النص عليه في المادة 138 من ق ض م ر م كما قد يلجأ المستثمرين الذين إستفادوا من الإمتيازات الجبائية إلى إيقاف مشروعاتهم بعد إنتهاء فترة أو مدة الإعفاء المؤقت والدخول في مشاريع أخرى وبإعفاءات جديدة نظرا لتغير المشروع أو أن يقوم الشخص على قيد الحياة بتقسيم ثروته على الورثة على شكل هبات لتفادي الخضوع للضريبة الخاصة بالتركات لأن التشريع الجبائي الجزائري لا يقوم بإخضاع الهبات للضريبة على الدخل الإجمالي².

وبالتالي فإن الأشخاص الذين يستغلون الثغرات القانونية لا يمكن مساءلتهم، إذ لا يبقى أمام المشرع إلا سد هذه الثغرة القانونية .

ثانياً: الغش الضريبي

يمكن أن يعتمد المكلف المتهرب على طرق غير مشروعة للتخلص من الضريبة المطالب بدفعها، و ذلك عند مخالفته صراحة للأحكام و التشريعات الجبائية عند سعيه للتهرب من تسديد

¹ - طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، تخصص القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة 1، 2012، ص 16.

² - المرجع نفسه، ص 17 .

الضريبة المستحقة عليه و نقصد بذلك الغش الجبائي كأن يقدم المكلف بالضريبة لإدارة الضرائب تصريحات ناقصة أو إعداد تسجيلات و قيود مزيفة¹، وكذا عند تقديم وثائق مزورة من أجل الإعفاء أو إسترجاع الرسم على القيمة المضافة على أساس العمل مع قطاعات معفاة من هذه الضريبة.²

المشرع الجزائري لم يعرف الغش الضريبي، لكنه إكتفى بذكر بعض الأعمال التي يعتبرها غش ضريبي على سبيل المثال لا الحصر، وهذا ماجاء به المشرع في المادة 193 فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة: "يقصد بالأعمال التدليسية خاصة:

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من الطرف كل شخص مدين به، وخاصة المبيعات بدون فاتورة.
- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للإستناد إليها عند طلب الحصول إما على التخفيض أو خصم أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من الإمتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات المدنيين.
- القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء حسابات، أو إجراء قيد على حسابات، أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير الصحيح أو هي في دفتر اليومية دفتر الجرد المنصوص عليها في المادتين 9 و 10 من القانون التجاري³ أو في الوثائق التي تحل محلها، لا يطبق هذا الحكم إلا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حساباتها.

¹ - غزة مبروك ، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي ، - دراسة حالة لمديرية الضرائب بسكرة - ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير ، تخصص فحص محاسبي ، كلية العلو الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر- بسكرة ، 2016 ، ص 18.

² - طورش بناتة ، مرجع سابق ، ص 23.

³ - تنص المادة 9 و 10 من الأمر رقم 75 - 59 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975 ، المتضمن القانون التجاري ، ج ر ج ج، عدد 101 ، صادر في 19 ديسمبر 1975 ، معدل و متمم .

تنص المادة 9 على : "كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر لليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقاول أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا ."

و تضيف المادة 10 على : "يجب عليه أيضا أن يجري سنويا جردا لعناصر أصول و خصوم مقاولته و أن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية و حساب النتائج و تنسخ بعد ذلك هذه الميزانية و حساب النتائج في دفتر الجرد."

- قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانيات الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.
- كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هو مبين في التصريحات المودعة.
- ممارسة نشاط غير قانوني يعتبر كذلك كل نشاط غير مسجل أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة، تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي.¹

نستنتج من خلال هذه المادة بأن الغش الضريبي يتم إما عند تحديد وعاء الضريبة L'assiette de l'impôt عندما يقوم المكلف بإخفاء بعض أو كل المادة الخاضعة للضريبة أو تقديم تصريح غير مطابق للواقع، إما عند تحصيل الضريبة Le recouvrement de l'impôt عندما يقوم المكلف بإخفاء أمواله أو تحضير إفلاسه ليفوت على الإدارة الجبائية تحصيل الضريبة.²

نجد كمثال للغش الضريبي تقديم وثائق مزورة من أجل الإعفاء أو إسترجاع الرسم على القيمة المضافة (TVA) على أساس العمل مع قطاعات معافاة من هذه الضريبة.³

و تكون فرص التهرب الضريبي مرتفعة في الضريبة على أرباح الشركات ، لأنه يتم دفعها عادة عن طريق إقرارات و تصريحات مقدمة من طرف الممول نفسه وليس من الغير مما يحفزهم على إخفاء العديد من عناصر الوعاء الخاضع للضريبة، ويشجعهم على ذلك عدم كفاءة الجهاز الضريبي.

إلا أنه في الضريبة على الدخل الإجمالي لا تكون لهم المقدرة على التهرب من دفع الضريبة أو على الأقل محاولة تجنبها، فمثلا ضريبة المرتبات تستقطع من المنبع، كما تعتمد على

¹ - المادة 133 فقرة 2 من ق ض م ر م، مرجع سابق.

² - طورش بتاتة، مرجع سابق، ص 23.

³ - المرجع نفسه، ص 24.

تقديم الإقرار من الغير وليس من الممول نفسه ولهذا يصعب بل يستحيل التهرب منها، وهو ما يولد الأحساس بالظلم لدى الفئات الأخرى الخاضعة للإقتطاع من المنبع.¹

كما أن نجد أن المشرع يميز في المعاملة الضريبية بين شركات الأشخاص و شركات الأموال لأن شركات الأشخاص لا تخضع للضريبة على الشركات و بتالي فإن الشركاء لا يسددون إلا الضريبة على دخلهم الشخصي بينما الأرباح التي تحققها شركات الأموال تخضع للضريبتين مختلفتين ألا و هما الضريبة على الشركات في المرحلة الأولى و الضريبة على الأرباح الموزعة على الشركاء في المرحلة الثانية ، و بما أن شركات الأشخاص لا تخضع لمثل هذه المعاملة الضريبية فإن مبدأ العدالة الضريبية الأفقية لم يحترم في هذه الحالة .²

و هذا ما قد يدفع شركات الأموال إلى التهرب الضريبي من خلال إتباع بعض السلوكات كإخفاء جزء مهم من الأرباح المحققة و الخاضعة للضريبة بواسطة التخفيض من رقم الأعمال المحقق أو تضخيم الأعباء القابلة للخصم من أجل حساب الأرباح الخاضعة للضريبة ، أو أن يقوم المكلف باختيار الشكل القانوني للشركة الذي يضمن له عدم تعرضه للضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على الدخل الإجمالي أما شركات الأشخاص لا تخضع إلا للضريبة على الدخل الإجمالي و هذا يعتبر إخلال بمبدأ المساواة و العدالة الضريبية فكان من المفروض على المشرع معاملة الشركات التي تحقق قدرا متساويا من الأرباح نفس المعاملة الضريبية.³

في آخر الأمر التهرب الضريبي سواءً كان تجنباً أو غشاً، نجده يحول دون أن تؤدي الضريبة وظيفتها الأساسية وهي تمويل الخزينة العمومية، وهذا من أجل قيام الدولة بالتنمية الإقتصادية والإجتماعية، ومساعدتها في التحكم في الأنشطة الإقتصادية.⁴

¹ - محمد لعلاوي، مرجع سابق، ص 16.

² - نور الدين زغبيط ، نعيم عاشوري ، " معالجة الإزدواج الضريبي لأرباح الشركات بين التخفيف و الإلغاء" مجلة البحوث الإقتصادية و المالية ، العدد الأول ، كلية العلوم الإقتصادية ، جامعة قسنطينة 2 ، 2014 ، ص 202.

³ - المرجع نفسه، ص 202 .

⁴ - طورش بناتة، مرجع سابق، ص 24.

ونجد في هذا الإطار المشرع الضريبي الجزائري سعى إلى إدخال الإصلاح الضريبي في سنة 1991 وكان من بين أهداف هذا الإصلاح تحسين شفافية النظام الضريبي من خلال تبسيط إجراءاته ومكوناته بشكل يسهل التحكم فيه من طرف الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة على حد سواء.¹

وعلى ظل هذه الإصلاحات الضريبية التي كانت تركز على فكرة توسيع الوعاء الضريبي الأمر الذي جعلها تبتعد عن إنشاء جباية منتجة تحدّ من التهرب الضريبي، فكانت تركز فقط على كيفية الحصول على موارد كافية من أجل تمويل الخزينة العمومية.

فإن الأنظمة الحكومية المتعاقبة في الجزائر منذ فترة الاستقلال إلى يومنا هذا، لم تبدي لهذا القطاع الحيوي الاهتمام الكافي لها، لهذا يتسم النظام الضريبي الجزائري بالتعقيد وعدم الاستقرار بالإضافة إلى تعدد الضرائب وتنوعها، من أجل ذلك يجد المكلف بالضريبة صعوبة من مواكبة كل هذه التطورات فيجد نفسه أمام عدد هائل من الضرائب بالإضافة إلى أعوان تنقصهم الكفاءة اللازمة والوسائل الكفيلة من أجل ذلك، ويقال إذا التهرب نتيجة سريعة لضريبة سيئة.²

المطلب الثاني

ترشيد سياسة الإعفاء الضريبي كأداة لتحقيق العدالة الضريبية

سنتطرق في هذا المطلب إلى بعض الميكانيزمات المساعدة على تحقيق الإعفاء الضريبي لمبدأ المساواة والعدالة الضريبي، إذ سنعالج في الفرع الأول شروط تحقيق الإعفاء الضريبي لمبدأ المساواة والعدالة الضريبية، و في الفرع الثاني آليات مكافحة التهرب الضريبي.

¹ - قاشي يوسف، مرجع سابق، ص 105.

² - طورش بتاتة، مرجع سابق، ص 64.

الفرع الأول

شروط تحقيق سياسة الإعفاء الضريبي لمبدأ المساواة و العدالة الضريبية

معظم العوائق الناتجة عن الإعفاءات الضريبية تتجسد حول العشوائية وعدم العدالة في الجوانب التشريعية والتنفيذية لهذه الإعفاءات، وتتم مكافحة هذه العراقيل باحترام بعض الشروط:

أولاً: الاعتماد على المعايير الموضوعية لإقرار الإعفاء الضريبي

يجب أن تكون الإعفاءات الضريبية خاضعة لدراسات اقتصادية واجتماعية معمقة وأن تكون بعيدة عن الاعتبارات الشخصية والطبقية والفئوية والجهوية في فرضها، إذ يجب أن يتم توجيه هذه الإعفاءات إلى مجالات يكون فيها الإعفاء عامل محفز في تشجيع الاستثمارات، فيكون ما يعود على الخزينة العامة من فوائد أكبر بكثير مما يمكن أن تخسره هذه الخزينة نتيجة تلك الإعفاءات الجبائية .

لذلك على الدولة توجيه الإعفاءات الضريبية نحو المستثمرين الصناعيين القادرين على خلق مناصب الشغل ، والذين يقومون بتصدير أعمالهم الصناعية إلى أسواق عالمية مثلاً كصناعة الأجهزة الكهربائية والبرمجيات، والصناعات الغذائية ، بدلاً من توجيه هذه الإعفاءات إلى مشاريع خدماتية لا تساهم في حل مشكلة البطالة ورفع عبئ التوظيف عن الدولة.¹

كما يجب أن تكون مدة الإعفاء الضريبي مدروسة إذ تساهم في جذب الاستثمار دون أن تؤدي إلى ضياع المزيد من الأموال على خزينة الدولة، مثلاً كأن يتم تحديد مدة الإعفاء بسنتين أو ثلاثة سنوات بعد بدأ المشروع الإنتاجي.

إنّ مبدأ ثبات الضريبة يحقق فوائد ومنافع كثيرة من خلال تشجيع الاستثمار ومكافحة التهرب الضريبي.

¹ - اسماعيل محمد البريشي، مرجع سابق ، ص 270

ثانياً: الإعتماد على مبدأ العدالة الضريبية في إقرار الإعفاءات الجبائية

إنّ اعتماد وإتباع الأساليب المحاباة في الاعفاءات الضريبية، يحرم الخزينة العامة من مبالغ طائلة، دون أن يكون بذلك أية منافع اقتصادية أو مالية.

فمثل هذه الأساليب تحفز فئات أخرى من المجتمع بالمطالبة بإعفاءات أخرى، وهذا على أساس مبدأ المساواة، وإن لم تستجب الدولة لها فإن ذلك سيؤدي بالإضرار بها لشعورها بالظلم والامساواة إذ لابد من الإعتماد على مبدأ العدالة الضريبية في الاعفاء الضريبي لأن الضريبة بشكل الإعفاء الضريبي يجب أن يقوم على مبادئ ودراسات دقيقة، لأن تحديدها بشكل عشوائي حتى لا ينعكس سلبا على فعالية النظام الضريبي¹.

وعدم تحقق العدالة الضريبية بين المكلفين يؤدي إلى الاخلال بقواعد المنافسة بين الأعوان الإقتصاديين مثلاً، بحيث نجد الاعفاء الضريبي إذا لم يتسم بالعمومية فسوف يؤدي إلى تفضيل نشاطات على حساب نشاطات أخرى، طالما أنّ هناك بعض الممارسات التي لا يشملها الإعفاء الضريبي يسهل فيها التهرب من دفع الضريبة، وهذا ما يؤدي إلى انعكاس الأداء الاقتصادي وتشويه خيارات الأعوان الإقتصاديين.²

ثالثاً: توسيع نطاق سياسة الاعفاء الضريبي وتوجيهها إلى الفئات المستحقة

يجب أن يتم توسيع نطاق الإعفاءات الضريبية وتوجيهها نحو الفئات المنتجة وفق المعايير والضوابط والشروط التي تم الإشارة إليها في هذا الفرع، وإتباع مبدأ التخفيض الضريبي، بحيث أن قيام الأفراد والمؤسسات والشركات بالإننتظام في تسديد الضرائب يساهم في تحصيل الخزينة العمومية بمبالغ قابلة للتوقع، وهذا مايساهم في الحدّ من الإختلالات التي تكون في الموازنة أو الميزانية العامة.³

¹ - إسماعيل محمد البريشي، مرجع سابق، 271.

² - قاشي يوسف، مرجع سابق، ص 107.

³ - إسماعيل محمد البريشي، مرجع سابق، ص 271.

الفرع الثاني

آليات مكافحة التهرب الضريبي

إنّ مكافحة أو معالجة التهرب الضريبي لا يعني القضاء عليه بل يتم التخفيف من حدته لأنّ إستأصاله بشكل نهائي هو أمر شبه مستحيل ولكن التقليل من حالات التهرب الضريبي والحد من آثاره هو أمر ممكن و هو ما تسعى الدول إلى تحقيقه و ذلك بالإعتماد على مجموعة من الأساليب و الآليات و المتمثلة في الوسائل الوقائية و الوسائل الرقابية.

أولاً: الآليات الوقائية

تعتبر الآليات الوقائية من أبرز الوسائل الفعالة لمعالجة التهرب الضريبي، و التي تكون على مستويين، و المتمثلين في مستوى التشريع الضريبي والإدارة الضريبية، وذلك بمحاولة إلغاء التعقيد والغموض الذي يشوب النصوص القانونية وجعلها تتماشى مع متطلبات الحياة الاقتصادية، وإرساء العدالة الضريبية، مع عصنة المصالح المختلفة للإدارة الضريبية عن طريق توعية المكلف باعتباره مواطن يجب عليه المشاركة في الأعباء العامة من خلال أداء واجباته الضريبية، مع التركيز على الإعلام من أجل إزالة التوتر القائم بين الإدارة والمكلف بالضريبة.¹

1) على مستوى التشريع

يؤدي التشريع الدور الأساسي في محاربة التهرب الضريبي ، لذلك وجب العمل على صياغة التشريع الضريبي بشكل يسهل عملية فهمه من المكلفين و موظفي إدارة الضرائب، وكذا العمل على تبسيط الإجراءات المتعلقة بالتحصيل

- العمل على تحسين التشريع الضريبي و إستقراره

يجب على المشرع صياغة القوانين الضريبية صياغة سليمة و صحيحة لتحقيق إستقرار هذه القوانين التي تشهد التغييرات و التعديلات المتعاقبة في كل سنة مالية من خلال إصدار في كل

¹ - طورش بتاتة، مرجع سابق، ص96.

آخر سنة مالية قانون مالية يعدل القوانين الجبائية ، فكل هذا يؤدي إلى تعقيد مهام إدارة الضرائب الذين لا يمكنهم مواكبة التغيرات على مختلف النصوص القانونية لذا يجب العمل على إستقرار النظام الضريبي بإستحداث قانون ضريبي يسري مفعوله لمدة أطول .¹

- تبسيط النظام الضريبي

يجب على المشرع الضريبي أن يتقاضى و يتجنب كل ما يؤدي إلى الإخلال بمبدأ العدالة الضريبية لأن غياب العدالة و المساواة في توزيع الأعباء بين المكلفين سيدفع المكلف إلى التهرب الضريبي ، لذا يجب على المشرع أن يعتمد على لغة بسيطة و متناسقة حتى تساهم في تجنب التفسيرات الفردية التي تختلف من فرد إلى آخر

عندما يكون النظام الضريبي عادل سيكون له دور كبير في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي، لأن التهرب الضريبي بين المكلفين يؤدي إلى الإضرار بأولئك الذين يتحملون بصدق وإخلاص العبئ الضريبي مما يخل بمبدأ العدالة الضريبية، فالتهرب إذا يضر بالمكلفين الذين لا يحاولون التخلص من الإلتزامات الضريبية و ذلك بتحميلهم مزيدا من الضرائب عند رفع سعر الضريبة أو فرض ضرائب أخرى جديدة من أجل تعويض النقص عن تهرب البعض على إثر إرتفاع الفئات المتهرة نتيجة عدم مساهمتها في تحمل الأعباء العامة و حصولها على دخول كبيرة عن طريق توظيف ثرواتهم في نمو و توسيع نشاطاتهم في حين لا يحصل أصحاب المداخل المشروعة على أي زيادة.

وهنا تتجلى حقيقة التهرب الضريبي في شعور دافعي الضرائب النزهاء الذين يتحملون العبئ ظلما و هذا ما يدفع بهم إلى التهرب من دفع الضرائب ، و كل هذا يهدد بإنهيار النظام الضريبي مما يؤدي إلى ضعف العدالة الجبائية .²

¹ - طرشي إبراهيم ،التهرب الضريبي و آليات مكافحته ، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي في الحقوق ، تخصص القانون العام للأعمال ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة قاصدي مرياح - ورقلة ، 2015 ، ص 22.

² - طرشي إبراهيم ، المرجع نفسه، ص 23.

2) على مستوى الإدارة الجبائية

لا يمكن أن تكون الإصلاحات التي لحقت بالنصوص القانونية فعالة إلا إذا كان تنفيذها على يد هيئة تنفيذية على مستوى مقبول في الكفاءة و التنظيم ، و على هذا الأساس فإن تحقيق نجاح أو فعالية أي نظام يستلزم وجود هيكل إداري منظم وعصري و أي خلل أو تفاوت يحدث بين النص التشريعي و الإدارة الضريبية سيؤدي لامحالة إلى عدم تطبيق النص على أرض الواقع لذا و يجب إصلاح الإدارة من جانبيين :

- الجانب البشري

إن تزايد نشاطات الأفراد المرتبطة بتحصيل الضريبة يستلزم تدعيم الهياكل الإدارية الجبائية بالإمكانات البشرية من أجل سد النقص بينها وبين عدد الملفات الواجب دراستها ، وهذا ما دفع بالمصالح الجبائية إلى توظيف عدد كبير من الموظفين الأكفاء لتلبية حاجيات الإدارة على المدى القريب ، و كما حرصت على التكوين القصير لموظفي الإدارة الجبائية و كذا تنظيم التربصات الدورية و الندوات من أجل إنماء قدراتهم المهنية .

- الجانب المادي

تعدد مختلف مهام الإدارة الضريبية كتلك المتعلقة بعمليات التفتيش و الرقابة أو تحديد وعاء الضريبة و تحصيلها و غيرها من المهام ، يفرض توفير و تزويد الإدارة الضريبية بكل التجهيزات و الوسائل المادية المتطورة التي تتجاوب مع مقتضيات العصر حرصا على المتابعة الجيدة للملفات و فحصها في أوقات قياسية، حيث يكتسب الإعلام الآلي أهمية بالغة كونه يسهل عملية الرقابة ببرمجة الملفات و بتالي الكشف المبكر و السهل للعمليات الإحتيالية.¹

¹ - طرشي إبراهيم ، مرجع سابق ، ص ص 23 و 24.

3) على مستوى المكلف بالضريبة:

يعتبر ضعف المستوى الأخلاقي للأفراد تجاه الالتزام الضريبي هو أحد أسباب التهرب الضريبي، فينبغي إذا معالجته عن طريقة تنمية الوعي والإحساس لدى الأفراد بأنه دفع الضرائب هو التزام أخلاقي قبل أن يكون التزاماً قانونياً، لأنه فيه التعبير الحقيقي عن التضامن الاجتماعي بين أفراد المجتمع وتحقيق المنفعة الاقتصادية للأفراد في المجتمع.¹

ثانياً: الوسائل الرقابية

يكون ذلك بتشديد رقابة الإدارة الجبائية بمنح موظفي الإدارة حق الإطلاع على الوثائق والمستندات المتعلقة بالمكلفين بالضريبة والهدف من تقرير هذا الحق هو تقرير الضريبة وربطها بشكل سليم وكذلك إثبات ما قد يرتكب من مخالفات قصد التهرب من دفع الضريبة.²

فإذا الرقابة الجبائية هي عملية تنفيذية تتضمن برنامج فحص مصادق عليه من طرف المديرية العامة، ويتضمن هذا الإطلاع المدقق مجمل السندات المالية والمحاسبية للمؤسسات الخاضعة للضريبة التي أجبر القانون الضريبي المكلف أو المعمول تمسك بها، وغرض هذا الإطلاع هو التأكد من صحة النتائج والأرقام المصرح بها.³

إنّ المشرع منح للإدارة الجبائية حقوق وصلاحيات من شأنها أن تسمح لها من التحقيق من صحة التصريحات وصولاً إلى تصحيح وتقويم الأخطاء المرتكبة، ومن بين هذه الصلاحيات:

أ- حق الاطلاع على الوثائق المستعملة من طرف المكلف بالضريبة والإطلاع على تصريحاتهم المكتوبة والموجهة للإدارة الجبائية، يكون لدى الإدارة العمومية، كما يكون لدى المؤسسات الخاضعة.

¹ - بوعكاز سميرة ، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي ، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة ، كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015، ص55

² - خضراوي الهادي، سعيداني محمد السعيد، "الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي"، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، العدد 2، جامعة عمار تليجي بالأغواط، جوان 2015، ص47.

³ - المرجع نفسه، ص48.

ب- حق الزيارة الميدانية لمقرات المكلفين في إطار مباشرة الرقابة والمتمثلة في المعاينة المادية كمتابعة حركة البضائع عبر مراحل التسويق، ومراقبة الصفقات التي تبرم بين المنتجين وهذه المراقبة تكون عندما توجد ممارسات تدليسية ويكون الترخيص بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاضي يفوضه هذا الأخير.

ج- حق استدراك الأخطاء الإدارية ويكون عندما يقوم المكلف بالضريبة بتقديم عناصر غير كاملة وخاطئة فنقوم الإدارة بإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب، وتقوم بإعادة النظر في الاقتطاع سواء في تعديله أو في إنشاء اقتطاع جديد، فإذا يجوز استدراك كل خطأ يترتب سواء من نوع الضريبة أو مكان فرضها بالنسبة لأية ضريبة كانت¹ فقد حدد المشرع الأجل القانوني لاستدراك الأخطاء إلى 4 سنوات كما جاء في الفقرة الأولى من المادة 326 من ق ض م ر م.²

يقوم عون الإدارة الجبائية بمهامه المتمثل في إجراء الرقابة الجبائية على المكلف من خلال الاستعانة بوسائل تقدير مدى صحة المكلف بالضريبة ونزاهته، إذ يمكن له في هذا الإطار طلب أي وثيقة تساعد في ذلك كالدفاتير التجارية والمحاسبية، ولا يحق للمعني الرفض وعدم الاستجابة بحجة السر المهني.³

وبالتالي فإذا كانت الرقابة الجبائية من أنجع الوسائل وأفضلها لمحاربة التهرب الضريبي إلا أنها تبقى قاصرة وهذا لنقص الوسائل المادية والبشرية خاصة الكفاءات العالية في الميدان المحاسبي والقانوني، وعدم تأدية الإدارة الجبائية لمهامها الرقابية بأكمل وجه وهناك نقشي لظاهرة الرشوة بين مصالح الإدارة الجبائية وهو ما يؤثر سلباً على الرقابة الجبائية ويساهم في التهرب الضريبي من قبل المكلفين بالضريبة، بالإضافة إلى غياب عنصر العدالة الضريبية نتيجة عدم التوزيع العادل للعبئ الضريبي، وعندما تجد الإدارة الضريبية نفسها عاجزة عن تحصيل الضرائب الناتجة عن التهرب الضريبي تقوم بتغطية هذا العجز برفع المعدلات الضريبية واستحداث ضرائب

¹ - المادة 326 من ق ض م ر م، مرجع سابق.

² - خضراوي الهادي، سعيداني محمد السعيد، مرجع سابق، ص 51 و 52.

³ - Hervé Kruger, Les principes generaux de la Fiscalité, ellipses, France, 2000, p.52.

جديدة فالعبء الضريبي هنا يتحمله المكلف النزيه، فترسو بذلك قواعد الخداع واللامساواة بين طبقات المجتمع.

«تشير معلومات أنّ حجم التهريب الضريبي بلغ في الجزائر خلال السنوات الأخيرة حدود 600 مليار دينار وتشمل هذه القيمة الضخمة الفترة من سنة 1990 إلى غاية أو آخر 2011 ومست عمليات التحريات 300 شخص، فيما جرى إيداع 1223 شكوى لدى المصالح القضائية كما جاء في تقرير حديث للمجلس الإحصائي والإجمالي أنّ القيمة الضريبية المقتطعة قدرت في أقل من سنة ب 73% هو ما يمثل ما قيمته 44 مليار دينار لم يخضع إلى أي اقتطاع ضريبي وأنت هذه النتيجة في أعقاب تحقيق ميداني شمل 33 موردا هاما بينهم 18 منتجا و15 مستوردا وكذا 755 من عموم التجار كما يقدر متابعون الحجم السنوي للتهرب الضريبي في الجزائر بما يزيد عن المليار دولار سنويا، بيد أن المتابعين للملف يوعدون على أن القيمة المذكورة لا تمثل إجمالي لحجم التهرب بل ما وقفت عنده المصالح المختصة، مما يوحي بأنّ القيمة مرشحة للتضاعف إذا تم إجراء مسح شامل يجري من خلاله ضبط جميع أشكال الغش التي عادة ما يلجأ إليها المتملصون من دفع الضريبة، وهذا ما يمثل الفاقد الضريبي الذي تخسره خزينة الدولة من الأموال التي يمكن أن تساهم في التنمية»¹.

¹ - بومدين حسين، بن شعيب نصر الدين، بومدين محمد، «تقييم فعالية النظام الضريبي في الجزائر»، مجلة الابتكار والتسويق، العدد الثاني، جامعة تلمسان، الجزائر، 2014، ص166.

خاتمة

وفي ختام دراستنا نتوصل إلى القول بأن سياسة الإعفاء الضريبي تؤثر على مبدأ المساواة والعدالة ، و يمكن أن يكون هذا التأثير إيجابيا إذا ما أحسن المشرع إختيار الفئات أو الأشخاص الواجب إخضاعها للإعفاء الضريبي ، إذ يفترض أن تكون هذه الفئة المعفاة من الضريبة تعاني من محدودية الدخل ، وبالتالي فرض الضريبة عليها سيؤدي إلى الإضرار بقدرتها الشرائية، فتحقيق العدالة في أي نظام جبائي يتطلب الأخذ بعين الإعتبار هذه الظروف المالية أضف إلى ذلك الظروف الإجتماعية المرتبطة بالمكلف بالضريبة كالحالة الصحية له و كذا الأعباء العائلية التي يتحملها ، و إذا ما تم إعفاء هذه الفئة على أساس هذه الظروف يمكن القول بأن الإعفاء الضريبي قد حقق نوعا من المساواة و العدالة الضريبية ، و في المقابل تفرض الضرائب على أصحاب الثروة القادرين على الدفع و لا يحق لهم المطالبة بالإستفادة من الإعفاء الضريبي على أساس المساواة لأن وضع أصحاب الدخل المرتفعة مع أصحاب الدخل المنخفضة على قدم المساواة هو أمر مخل بمبدأ العدالة الضريبية التي توجب التمييز في المعاملة الضريبية بين الأفراد أو الأشخاص الذين لا يتواجدون في نفس المراكز المالية أو الإقتصادية ، فكل شخص يساهم في تمويل الأعباء العامة حسب قدرته الضريبية.

كما يمكن أن ينص المشرع في التشريع الجبائي على منح مجموعة من الإعفاءات الضريبية لبعض المستثمرين الذين تتوفر فيهم الشروط المحددة قانونا بهدف جذب الإستثمارات سواء كانت وطنية أو أجنبية.

و المشرع الجزائري بدوره قد بالغ في إعفاء المستثمرين و أصحاب رؤوس الأموال من الخضوع لبعض الضرائب كالضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على الثروة التي لا نجد لها أثر في التشريع الجبائي الجزائري ، إذ كان من المفروض على المشرع تكريس الضريبة على الثروة لأنها ستؤدي إلى إرتفاع الحصيلة الضريبية، و تجنب أو إستثناء الفئات المحدودة الدخل من الخضوع للضريبة ، و هذا فعلا ما تقتضيه المساواة و العدالة الضريبية، إلا أن المشرع الجزائري لتعويض النقص الذي قد يصيب الخزينة العمومية جراء إعفائه المؤسسات و الشركات التجارية و أصحاب الأموال يفرض الضريبة حتى على الأشخاص

المحدودة الدخل بما فيها تلك التي لا يتجاوز دخلها 18.000 د ج شهريا ، و الذي يعتبر دخل
جد منخفض و هذا يشكل فعلا إخلال بمبدأ المساواة و العدالة الضريبية، و عليه فإننا نقدم بعض
الإقتراحات لضمان إستجابة الإعفاءات الجبائية لمبدأ المساواة و العدالة الضريبية :

- إذ على المشرع الجزائري إعادة النظر في النصوص القانونية التي تركز الإعفاءات الضريبية
بما فيها المادة 104 من ق ض م ر م التي أعفت الدخل الذي يساوي أو يقل عن 10.000 د ج
فحسب دون الأخذ بعين الإعتبار أن الحد الأدنى لأجر العامل هو 18.000، و بالتالي فرض
الضريبة على هذا العامل يعتبر إجحاف في حقه .

- الإبتعاد عن المبالغة في إعفاء هؤلاء المستثمرين باعتبارهم من أصحاب رؤوس الأموال على
حساب العمال الذين يتقاضون دخل محدود ، فهذه اللامساواة تعرقل تحقيق العدالة الضريبية .

- لابد من إعادة النظر في نظام الإقتطاع من المصدر لأن إقتصاره على بعض المداخل يطرح
إشكالا حول مدى عدالته لذا يجب التوسيع من مجال تطبيقه .

قائمة

المراجع

ا. باللغة العربية

أولاً: الكتب

- 1) خالد خضر الخير، قانون الضرائب و الإعفاء منها، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، 2014.
- 2) خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، دار هومه، الجزائر، 2014.
- 3) _____، النظام الجبائي الجزائري: جباية الأشخاص المعنويين و الأشخاص الطبيعيين، الطبعة الثانية، دار هومه، الجزائر 2006.
- 4) ديدان مولود، مباحث في القانون الدستوري والنظم السياسية، دار بلقيس، الجزائر، 2007.
- 5) زغودود علي، المالية العامة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2006.
- 6) سالم محمد الشوابكة، المالية العامة و التشريعات الضريبية، دار الثقافة، الأردن، 2015.
- 7) عادل فليح العلي، المالية العامة و التشريع الضريبي، دار الحامد، عمان، 2007.
- 8) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، الضرائب المباشرة، دار الجاهد للنشر و التوزيع، الأردن، 2015.
- 9) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، الضرائب على الدخل، دار الجاهد للنشر و التوزيع، الأردن، 2015.
- 10) محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلاء، المالية العامة، دار العلوم للنشر و التوزيع، الجزائر، 2003.
- 11) محمد عباس محرز، إقتصاديات الجباية و الضرائب، الطبعة الخامسة، دار هومه، الجزائر، 2013.
- 12) محمد يوسف علوان، محمد خليل موسى، القانون الدولي لحقوق الإنسان، الجزء الثاني: الحقوق المحمية، الطبعة الرابعة، دار الثقافة، الأردن، 2014.

ثانيا: الأطروحات و المذكرات الجامعية

(أ) الأطروحات الجامعية

1) بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.

2) شنتوفي عبد الحميد، المعاملة الإدارية و الضريبية للإستثمارات في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم القانونية، تخصص القانون، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2017.

3) لعلاوي محمد، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس و تحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.

(ب) المذكرات الجامعية

- مذكرات الماجستير

1) طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، قسم القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة 1، 2012.

2) زياد أحمد علي عرباسي، العدالة الضريبية من وجهة نظر أرباب الصناعات الفلسطينية في محافظات الشمال للضفة الغربية، أطروحة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، 2008.

3) عزيزي جلال، أثر الحوافز الجبائية على تشجيع الإستثمار المباشر في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2012.

4) عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة: دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2001-2012)، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص الإقتصاد الدولي

- والتتمية المستدامة، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2014.
- (5) مشري عم حبيب، السياسة الضريبية و أثرها على الإستثمار في الجزائر، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماجستير في الحقوق، تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010.
- (6) نابتي رحمة، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر و الفكر الإسلامي-دراسة مقارنة-، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، 2014.
- (7) يحي لخضر، دور الإمتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص علم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير و العلو التجارية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2017.

- مذكرات الماستر

- (1) بلحيرش وليد ، عيادي نصر الدين ، دور الحوافز الجبائية في تشجيع الإستثمار في الجزائر ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في القانون الخاص ، تخصص قانون خاص للأعمال ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة محمد الصديق بن يحي - جيجل - ، 2016-2017.
- (2) بن عاشور صورية، بوشباح حنيفة، عن سياسة التحفيز الضريبي وفقا لقانون 16-09 المؤرخ في 03 أوت 2016، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2017.
- (3) بوخاري هشام، الوناس رشيد، النظام الجمركي الجزائري، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم الإقتصاد، تخصص إقتصاديات المالية و البنوك، كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و التسيير، جامعة محند أكلي أولحاج، البويرة، 2015.
- (4) شارف صابرينة سرية، الإمتيازات الجبائية لتحفيز الإستثمار الخاص في الجزائر، دراسة حالة ansej-apsi ، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الإقتصادية، تخصص إقتصاد مالي، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، الملحقة الجامعية مغنية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2016.

(5) شعباني زوليخة، دور الإمتيازات الجبائية في جذب الإستثمار في الجزائر(دراسة حالة الوكالة الوطنية لدعم و تشغيل الشباب فرع بسكرة) خلال فترة 2010/2015، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016.

(6) شين نوال، تأثير الجباية على تسيير نشاط البناء و ديوان الترقية و التسيير العقاري OPGI ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية ، تخصص فحص محاسبي ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر- بسكرة ، 2015.

(7) طرشي إبراهيم، التهرب الضريبي و آليات مكافحته، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي في الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرياح - ورقلة، 2015.

(8) غريسي أمينة، لعجال منال، دور الضريبة في إنعاش الإقتصاد الجزائري، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية، علوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي التبسي- تبسة 2016.

(9) غزة مبروك، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي-دراسة حالة لمديرية الضرائب بسكرة-، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016.

(10) قالية عبد القادر، بغدادي ليندة، مبدأ المساواة بين القوانين الوضعية و الشريعة الإسلامية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم القانونية، تخصص القانون الدولي لحقوق الإنسان، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة أكلي محند، البويرة، 2013.

ثالثا: المقالات

(1) بومدين حسين، بن شعيب نصر الدين، بومدين محمد، " تقييم فعالية النظام الضريبي الجزائري في الجزائر"، مجلة الإبتكار و التسويق، العدد الثاني، جامعة تلمسان، 2014، ص ص 153-178.

- (2) خضراوي الهادي، سعيداني محمد السعيد، " الرقابة الجبائية و دورها في محاربة الغش و التهرب الضريبي"، مجلة الدراسات القانونية و السياسية، العدد 02، جامعة عمار ثليجي بالأغواط، جوان 2015، ص ص 29-55.
- (3) قاشي يوسف، " إشكالية تحقيق العدالة الضريبية مع الإشارة إلى حالة الجزائر"، مجلة الإدارة و التنمية للبحوث و الدراسات، العدد العاشر، كلية الحقوق و العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة البويرة، 2012، ص ص 96-109.
- (4) محمد إسماعيل البريشي، " الإعفاءات الضريبية في الفقه الإسلامي، مفهومها، مجالاتها و آثارها"، مجلة دراسات علوم الشريعة و القانون، المجلد 42، العدد 1، الجامعة الأردنية، 2015، ص ص 255-273.
- (5) نور الدين زغبيط، نعيم عاشوري، " معالجة الإزدواج الضريبي لأرباح الشركات بين التخفيف و الإلغاء"، مجلة البحوث الإقتصادية و المالية، العدد 1، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة قسنطينة 2، 2014، ص ص 198-216.

رابعاً: النصوص القانونية

(أ) الدساتير

- (1) الأمر رقم 76 - 97 ، مؤرخ في 22 ديسمبر سنة 1976 ، يتضمن إصدار دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، ج ر ، عدد 94 ، صادر في 24 نوفمبر 1976.
- (2) المرسوم الرئاسي 89 - 18 ، مؤرخ في 28 فيفري 1989 ، يتعلق بنشر تعديل الدستور الموافق عليه في إستفتاء 23 فيفري سنة 1989 ، ج ر ، عدد 9 ، صادر في أول مارس سنة 1989.
- (3) المرسوم الرئاسي 96 - 438 ، مؤرخ في 7 ديسمبر 1996 ، ج ر ، عدد 25 ، صادر في 14 أبريل 2002 ، معدل و متمم بموجب القانون رقم 02 - 03 ، مؤرخ في 10 أبريل 2002 ، يتضمن تعديل الدستور ، ج ر ج ج ، عدد 25 ، في 14 أبريل 2002 ، معدل و متمم بموجب القانون رقم 08 - 19 ، مؤرخ في 15 نوفمبر 2008 ، ج ر ج ج ، عدد 63 ، صادر في 16 نوفمبر 2008 ، معدل و متمم بموجب القانون رقم 01/16 ، مؤرخ في 6 مارس 2016 ، يتضمن التعديل الدستوري ، ج ر ج ج ، عدد 14 ، صادر في 7 مارس 2016 .

(ب) المراسيم الرئاسية

(1) المرسوم الرئاسي رقم 1994 - 305 ، يتضمن المصادقة على الإتفاقية الجبائية الجزائرية التركية ، مؤرخ في 2 ديسمبر 1994 ، ج ر ، عدد 65 ، صادر في سنة 1994 .

(2) المرسوم الرئاسي رقم 2002 - 121 ، مؤرخ في 7 أبريل 2002 ، يتضمن المصادقة على الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية ، ج ر ، عدد 24 ، صادر في سنة 2004 .

(3) المرسوم الرئاسي رقم 2008 - 174 ، مؤرخ في 14 جوان 2008 ، يتضمن المصادقة على الإتفاقية الجبائية الجزائرية الألمانية ، ج ر ، عدد 33 ، صادر في سنة 2008 .

(ج) النصوص التشريعية

(1) الأمر رقم 75 - 59 ، مؤرخ في 26 سبتمبر 1975 ، المتضمن القانون التجاري ، ج ر ، عدد 101 ، صادر في 19 ديسمبر 1975 ، معدل و متمم .

(2) أمر رقم 76-101، مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج ر ، عدد 102 ، صادر في 22 ديسمبر 1976، معدل و متمم .

(3) أمر رقم 76 - 102 ، مؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال ، ج ر ، عدد 103 ، صادر في 26 ديسمبر 1976 ، معدل و متمم .

(4) القانون 76-103 ، مؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون الطابع ، ج ر ، عدد 68 ، صادر بتاريخ 10 أبريل 1977 ، معدل و متمم .

(5) أمر رقم 76 - 104 ، مؤرخ في 29 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة ، ج ر ، عدد 103 ، صادر بتاريخ 29 ديسمبر 1976، معدل و متمم .

(6) أمر رقم 76-105، مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون التسجيل، ج ر ، العدد الأول لسنة 1977، المعدل والمتمم .

(7) قانون رقم 07/79 ، مؤرخ 21 يوليو سنة 1977 ، يتضمن قانون الجمارك ، ج ر ، عدد 30، صادر في 24 يوليو سنة 1977 ، معدل و متمم .

(8) القانون رقم 90 - 36 ، مؤرخ في 31 ديسمبر 1990 ، يتضمن قانون المالية لسنة 1991 ، ج ر عدد 57 ، صادر في 31 ديسمبر 1990 .

- (9) قانون 91 - 25 ، مؤرخ في 16 ديسمبر 1991، يتضمن قانون المالية لسنة 1992، ج ر عدد 65، صادر في 18 ديسمبر 1991.
- (10) المرسوم التشريعي 01-93 ، مؤرخ في 19 يناير لسنة 1993 ، يتضمن قانون المالية لسنة 1993 ، ج ر ، عدد 04 ، صادر في 20 يناير 1993.
- (11) أمر رقم 94 - 03 ، مؤرخ في 27 ديسمبر 1994 ، يتضمن قانون المالية لسنة 1995، ج ر، عدد 87 صادر في 31 ديسمبر 1994.
- (12) الأمر رقم 95 - 27 ، مؤرخ في 30 ديسمبر سنة 1995 ، يتضمن قانون المالية لسنة 1996 ، ج ر، عدد 82 ، صادر في 31 ديسمبر 1995.
- (13) القانون رقم 06-2000 ، مؤرخ في 23 ديسمبر 2000 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2001 ، ج ر، عدد 80 ، صادر في 24 ديسمبر سنة 2000 .
- (14) أمر رقم 01 - 03 ، مؤرخ في 20 أوت 2001 ، المتعلق بتطوير الإستثمار ، ج ر، عدد 47 ، سنة 2001 ، (ملغى) .
- (15) القانون رقم 03 - 22 ، مؤرخ في 28 ديسمبر سنة 2003 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2004 ، ج ر، عدد 83 ، صادر في 29 ديسمبر 2003.
- (16) القانون 04-21 ، مؤرخ في 29 ديسمبر 2004 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2005 ج ر عدد 85 ، الصادر في 30 ديسمبر 2004
- (17) القانون 07-12 ، مؤرخ في 30 ديسمبر 2007 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2008 ، ج ر ، عدد 82 ، صادر في 31 ديسمبر 2007
- (18) لأمر 08-21 ، مؤرخ في 24 يوليو سنة 2008 ، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008 ، ج ر، عدد 42 ، صادر في 27 يوليو 2008.
- (19) الأمر رقم 10 - 01 ، مؤرخ في 26 أوت سنة 2010 ، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010 ، ج ر عدد 49 صادر في 29 أوت سنة 2010.
- (20) قانون رقم 11-16، مؤرخ في 28 ديسمبر 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج ر ج ج، عدد 72، صادر في 29 ديسمبر 2011.
- (21) القانون رقم 14 - 10 ، مؤرخ في 30 ديسمبر 2014 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2015 ، ج ر، عدد 78 ، صادر في 31 ديسمبر 2014.

- (22) قانون رقم 16-09 ، مؤرخ في 3 أوت 2016 ، يتعلق بترقية الإستثمار ج ر ، عدد ، 46 ، صادر في 3 أوت 2016.
- (23) القانون رقم 14/16 ، مؤرخ في 28 ديسمبر 2016 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2017 ، ج ر ، عدد 77 ، صادر في 29 ديسمبر 2016.
- (24) القانون رقم 17-11 ، مؤرخ في 27 ديسمبر 2017 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2018 ، ج ر ، عدد 76 ، صادر في 28 ديسمبر 2017.

خامسا: الموقع الإلكتروني

- منى الإدلبي، الإعفاءات الضريبية، منشور على الرابط الإلكتروني: <https://www.arab-ency.com>

II. باللغة الفرنسية

A/ ouvrages

- 1) HERVE Kruger ; les principes généraux de la fiscalité, ellipses édition marketing, France, 2000.
- 2) MARTUME Betch ; droit fiscal, yuibert, 20 France, 2008.
- 3) MICHEL Suffren ; l'imposition des revenus et la fiscalité des porticuliers ,elipses, 2000.

B/ mémoire master

- KHELFI Said , Mehidi mohand, essai d'évaluation de l'impact des incitation fiscal sur l'investissement en Algérie (1974 – 2010) : modélisation économique, mémoire en vue d'obtention d'un diplôme en master, option économie appliquée et ingénierie financière, faculté des science économiques, commerciales et des sciences de gestion, université abde rahmane mira de Bejaia, 2011-2012 .

فهرس المحتويات

| صفحة | العناوين |
|------|--|
| | الإهداء |
| | التشكرات |
| 2 | قائمة المختصرات |
| 4 | مقدمة |
| 9 | الفصل الأول: الإطار القانوني لسياسة الإعفاء الضريبي |
| 10 | المبحث الأول: ماهية الإعفاء الضريبي |
| 10 | المطلب الأول: مفهوم الإعفاء الضريبي |
| 10 | الفرع الأول: التعريف بالإعفاء الضريبي |
| 11 | أولاً : تعريف الإعفاء الضريبي |
| 12 | ثانياً: خصائص الإعفاء الضريبي |
| 14 | ثالثاً: تمييز الإعفاء الضريبي عن بعض المفاهيم المشابهة لها |
| 15 | الفرع الثاني: الأساس القانوني للإعفاء الضريبي |
| 15 | أولاً: الأساس الدستوري للإعفاء الضريبي |
| 17 | ثانياً: الأساس التشريعي للإعفاء الضريبي |
| 18 | المطلب الثاني: أهمية الإعفاء الضريبي |
| 19 | الفرع الأول: أشكال الإعفاء الضريبي |
| 22 | الفرع الثاني: الأهداف المرجوة من الإعفاء الضريبي |
| 22 | أولاً: في المجال الإقتصادي |
| 23 | ثانياً: في المجال الإجتماعي |
| 25 | الفرع الثالث: القيود الواردة على الإعفاء الضريبي |
| 25 | أولاً: العوامل ذات الطابع الضريبي |
| 27 | ثانياً: العوامل ذات الطابع غير الضريبي |
| 29 | المبحث الثاني: تطبيقات سياسة الإعفاء الضريبي |
| 29 | المطلب الأول: الإعفاءات الضريبية الواردة في قانون الضرائب المباشرة |

| | |
|----|---|
| 30 | الفرع الأول: الإعفاءات الضريبية من الضريبة على الدخل الإجمالي |
| 30 | أولاً: إعفاء ذوي الدخل الضعيف |
| 32 | ثانياً: إعفاء عمال السلك الدبلوماسي و الأعوان القنصليون |
| 32 | ثالثاً: إعفاء الأرباح المهنية من الضريبة على الدخل الإجمالي |
| 34 | رابعاً: تحديد الإعفاءات الضريبية الواردة على الإيرادات الفلاحية |
| 35 | خامساً: إعفاء المرتبات والأجور والمنح والريع العمرية من الضريبة على الدخل الإجمالي |
| 36 | الفرع الثاني: الإعفاءات الضريبية من الضريبة على أرباح الشركات |
| 37 | أولاً: الإعفاءات المؤقتة |
| 40 | ثانياً: الإعفاءات الدائمة |
| 42 | المطلب الثاني: الإعفاءات الضريبية من الضرائب غير المباشرة |
| 43 | الفرع الأول: الإعفاءات الضريبية من الرسم على القيمة المضافة (TVA) |
| 44 | أولاً: إعفاء العمليات التي تتم في الداخل |
| 47 | ثانياً: إعفاء العمليات التي تتم عند الإستيراد |
| 48 | ثالثاً: إعفاء العمليات التي تتم عند التصدير |
| 49 | الفرع الثاني: الإعفاءات الضريبية من الضريبة الجمركية |
| 49 | أولاً: إعفاء المشروبات و المشروبات الروحية |
| 52 | ثانياً: الإعفاءات الجمركية لمختلف المنتجات |
| 54 | الفصل الثاني: أثر سياسة الإعفاء الضريبي على مبدأ المساواة و العدالة الضريبية |
| 55 | المبحث الأول: تجسيد سياسة الإعفاء الضريبي لمبدأ المساواة و العدالة الضريبية |
| 55 | المطلب الأول: التعريف بمبدأ العدالة الضريبية |
| 56 | الفرع الأول: تعريف ومقومات العدالة الضريبية |
| 61 | الفرع الثالث: العوامل المؤثرة على مبدأ المساواة و العدالة الضريبية |
| 61 | أولاً: من حيث تحديد الوعاء الضريبي |

| | |
|----|--|
| 62 | ثانيا: من حيث محل الضريبة |
| 65 | ثالثا: من حيث معدل الضريبة |
| 66 | رابعا: من حيث التحصيل الضريبي |
| 68 | المطلب الثاني: مظاهر تجسيد الإعفاء الضريبي لمبدأ المساواة و العدالة الضريبية |
| 69 | الفرع الأول: تفعيل سياسة الإعفاء الضريبي لمبدأ المساواة و العدالة الضريبية |
| 69 | أولا: التكريس الدستوري |
| 71 | ثانيا: في المراسيم الرئاسية المصادقة على الإتفاقيات الدولية |
| 73 | ثالثا: التكريس التشريعي |
| 75 | الفرع الثاني: الأخذ بالظروف المالية و الإجتماعية للمكلف بالضريبة |
| 75 | أولا: الأخذ بالظروف المالية للمكلف بالضريبة |
| 76 | ثانيا: الأخذ بالظروف الإجتماعية للمكلف بالضريبة |
| 78 | المبحث الثاني: إخلال سياسة الإعفاء الضريبي لمبدأ المساواة و العدالة الضريبية و طرق ترشيدها |
| 79 | المطلب الأول: صور إخلال سياسة الإعفاء الضريبي لمبدأ المساواة و العدالة و العدالة الضريبية |
| 79 | الفرع الأول: عدم فعالية النظام الجبائي |
| 79 | أولا: مظاهر عدم المساواة في منح الإعفاءات الضريبية |
| 80 | ثانيا: آثار عدم المساواة في منح الإعفاءات الجبائية |
| 82 | الفرع الثاني: التهرب الضريبي بحجة الإعفاء الضريبي |
| 83 | أولا: التجنب الضريبي |
| 83 | ثانيا: الغش الضريبي |
| 87 | المطلب الثاني: ترشيد سياسة الإعفاء الضريبي |
| 88 | الفرع الأول: شروط تحقيق سياسة الإعفاء الضريبي لمبدأ المساواة و العدالة الضريبية |
| 88 | أولا: الإعتماد على المعايير الموضوعية لإقرار الإعفاء الضريبي |

| | |
|-----|---|
| 89 | ثانيا: إعتامد مبدأ العدالة الضريبية في إقرار الإعفاءات الجبائية |
| 89 | ثالثا: توسيع نطاق سياسة الإعفاء الضريبي و توجيهها إلى الفئات المستحقة |
| 90 | الفرع الثاني: آليات مكافحة (معالجة) التهرب الضريبي |
| 90 | أولا: الآليات الوقائية |
| 93 | ثانيا: الآليات الرقابية |
| 97 | خاتمة |
| 100 | قائمة المراجع |
| 109 | الفهرس |
| | الملخص |

المخلص

ملخص

يعد الإعفاء الجبائي من بين الآليات القانونية المعتمدة في سبيل تحقيق أهداف تنموية مختلفة للدولة، خاصة ما يتعلق بترقية الإستثمار، غير أن توجيه المشرع الجزائري خلال السنوات الأخيرة، هذه السياسة لفائدة المكلفين بالضريبة لأصحاب الثروة والأرباح، مقابل فرض ضرائب جديدة على المكلفين ذوي الدخل المحدود أثر على مبدأ المساواة والعدالة الضريبية، الذي يقتضي الأخذ بعين الإعتبار الظروف المالية لكل فرد وفقا للمبادئ الدستورية .

لذلك فإنه على المشرع إعادة النظر في النظام الجبائي الذي يعيد التوازن بين مساواة الأفراد في أداء الضريبة من جهة والقدرة التكليفية لهم من جهة أخرى.

résumé

L'exonération fiscale est un instrument juridique qui vise à atteindre certains objectifs économiques de l'Etat, notamment en matière d'investissement ,toutes-fois, les exonérations adoptées ces dernières années par le législateur algérien ne favorisent que les contribuables aisés au détriment d'autres couches sociales , et qui ne cessent de subir les charges d'autres impôts supplémentaires, remettant en cause le principe d'équité et d'égalité devant l'impôt, garantis par la constitution

De ce fait il est indispensable de revoir le système fiscal d'une façon de garantir un équilibre entre les obligations de paiement de l'impôt et les capacité contributive de chaque citoyens .