

الجمهورية الجزائرية ايمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed Boudiaf – M'silla-
Faculté des Sciences Économiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département : des Sciences d'économique



امعة محمد بوضياف - المسي-
كلية العلوم قصادية والتاريخية
قسم : العلوم قصادية

العنوان

مساهمة ضريبة الأجر و المرتبات في تمويل الموازنة العامة للدولة

دراسة حالة الجزائر 2009 - 2014

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر (أكاديمي) في العلوم الاقتصادية

تخصص: مالية و جباية

إشراف الأستاذ:

- زواق الحواس

إعداد الطالبة:

- حمادي وهيبة

لجنة المناقشة

الصفة

مشرفا.

مناقشا

رئيسا

أعضاء اللجنة

1- زواق الحواس

2- .ولهي بوعلام.

3- بوخرص عبد الحفيظ

شكر وعرفان

الحمد لله رب العالمين وبه نستعين والصلاة والسلام على سيدنا محمد عليه أزكى
الصلاة وأتم التسليم.

الحمد لله والشكر لله الذي وفقنا لإتمام هذا العمل.

نتوجه بجزيل الشكر والعرفان وخالص التقدير والاحترام لكل الأساتذة الكرام على
ما قدموه لنا من توجيه وإرشاد طوال المشوار الدراسي وبوجه خاص أساتذة قسم
العلوم الاقتصادية بجامعة المسيلة.

دون أن ننسى أستاذنا الفاضل المشرف ' زواق الحواس ' الذي لم يبخل علينا
بتوجيهاته ونصائحه

وأخيرا إلى كل من قدم لنا يد العون ولم يبخل علينا حتى ولو بكلمة طيبة تجدد
معنوياتنا وتبعث فينا أجل الاستمرار والمثابرة.

وهيبة

* إهداء *

أهدي كل ثمرة جهدي ممزوجة بامتتاني
إلى من قال فيهما الرحمان الرحيم:
"واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب ارحمهما
كما ربياني صغيراً".
تمنيت لو أراكما بجانبني في أهم لحظة أن ترافقاني فيها إليكما
والذي الغالين رحمة الله عليكما "أمي، أبي".
إلى الشمعة التي أذابت نفسها لتتير لي دربي إلى التي وقف القلم
حائراً محاولاً ترتيب الحروف التي تصف شرارة من لهيب حبي
لها القلب النابض إليك أمي الثانية الغالية "بريزة".
إلى سندي وعوني في الحياة إلى من كبروا معي وأناروا مسيرة
دربي إخوتي وأخواتي "ناهد، أمينة، عماد، مصطفى، فريال،
يوسف". إلى أحفاد العائلة "نضال، وائل".
إلى جدتي الغالية وكل أعمامي وعماتي
دون استثناء خاصة عمي بلال.
إلى زميلاتي وزملائي دون استثناء.

وهيئة

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
I	شكر و عرفان
II	إهداء
III	فهرس المحتويات
V	فهرس الجداول.
VI	فهرس الأشكال.
2	مقدمة
الفصل الأول: الموازنة العامة ومصادر تمويلها.	
08	تمهيد
09	المبحث الأول: ماهية الموازنة العامة.
09	المطلب الأول: مفهوم الموازنة العامة وخصائصها.
11	المطلب الثاني: مبادئ الموازنة العامة.
15	المطلب الثالث: أهداف الموازنة العامة.
17	المبحث الثاني: مصادر تمويل الموازنة العامة.
17	المطلب الأول: أملاك الدولة.
18	المطلب الثاني: القروض العامة
20	المطلب الثالث: الضرائب والرسوم
27	خلاصة
الفصل الثاني: الإطار النظري و التشريعي للضريبة على الدخل لفئة الأجور والمرتبات في الجزائر	
29	تمهيد
30	المبحث الأول: ماهية ضريبة الدخل
30	المطلب الأول: مفهوم الدخل
31	المطلب الثاني: خصائص الدخل
34	المبحث الثاني: المكونات الرئيسية لمنظومة الضرائب في الجزائر.
34	المطلب الأول: الضريبة على الدخل الاجمالي
40	المطلب الثاني: الضريبة على أرباح الشركات
42	المطلب الثالث: الرسم على القيمة المضافة

48	المبحث الثالث : الإطار التشريعي للضريبة على الدخل الإجمالي لفئة الأجور والمرتبات في الجزائر .
48	المطلب الأول: مفهوم الأجر والراتب .
49	المطلب الثاني: مجال تطبيق ضريبة الأجور والمرتبات في الجزائر .
51	المطلب الثالث: التنظيم الفني لضريبة الأجور والمرتبات .
59	خلاصة
	الفصل الثالث: مساهمة ضريبة الأجور والمرتبات في تمويل الموازنة العامة في الجزائر في الفترة 2009-2014 .
61	تمهيد
62	المبحث الأول: تطور الإيرادات العامة في الجزائر في الفترة (2009-2014)
62	المطلب الأول: بنية الإيرادات العامة في الجزائر
63	المطلب الثاني: تحليل تطور الإيرادات العامة في الجزائر في الفترة 2009-2014
73	المبحث الثاني تطور الإيرادات الجبائية في الجزائر في الفترة(2009-2014)
73	المطلب الأول: تحليل تطور السنوي للحصيلة الفعلية للجباية العادية والبتروولية في الجزائر في الفترة 2009-2014 .
75	المطلب الثاني: تحليل تطور بنية الإيرادات الضريبية في الجزائر في الفترة 2009-2014 .
79	المبحث الثالث: تطور مساهمة حصيلة ضرائب الاجور والمرتبات في تمويل الموازنة العامة في الفترة 2009-2014 .
79	المطلب الأول: تحليل تطور حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي .
85	المطلب الثاني: نسبة تغطية ضريبة الأجور والمرتبات لنفقات الموازنة العامة
87	المطلب الثالث: مساهمة ضريبة الأجور والمرتبات في إجمالي إيرادات الموازنة العامة .
89	خلاصة
91	خاتمة
92	اقتراحات
93	آفاق
95	قائمة المراجع
	الملاحق

فهرس الجداول:

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	المعدلات التصاعديّة للضريبة على الدخل الإجمالي في الجزائر	36
02	المعدلات التصاعديّة لضريبة الأجرور و المرتبات في الجزائر	50
03	التطور السنوي للإيرادات العامة في الجزائر في الفترة 2009-2014.	63
04	التطور السنوي للإيرادات العامة للدول العربية في الفترة 2009-2013.	64
05	التطور السنوي للإيرادات العامة في تونس في الفترة 2012-2013 .	65
06	التطور السنوي للإيرادات العامة في المغرب في الفترة 2009-2014.	66
07	تطور بنية الإيرادات العامة في الجزائر في الفترة 2009-2014.	67
08	تطور مساهمة الإيرادات الضريبية و الإيرادات غير الضريبية في الإيرادات العامة في الجزائر في الفترة 2009-2014.	69
09	تطور بنية الإيرادات العامة للدول العربية في الفترة 2009 - 2013.	70
10	تطور بنية الإيرادات العامة في تونس في الفترة 2012-2014 .	71
11	تطور بنية الإيرادات العامة في المغرب في الفترة 2009-2014.	71
12	التطور السنوي للحصيلة الفعلية للجباية العادية في الجزائر في الفترة 2009-2014.	73
13	التطور السنوي لحصيلة الجباية البترولية في الجزائر في الفترة 2009-2014	74
14	تطور بنية الإيرادات الضريبية في الجزائر في الفترة 2009-2014	75
15	تطور بنية الإيرادات الضريبية في الدول العربية مجتمعة في الفترة 2009 - 2013.	76
16	تطور بنية الإيرادات الضريبية في المغرب في الفترة 2009 - 2013.	77
17	تطور بنية الإيرادات الضريبية في تونس في الفترة 2009 - 2013.	78
18	تطور بنية إيرادات الضرائب المباشرة في الجزائر في الفترة 2009-2014.	79
19	التطور السنوي لحصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي في الجزائر في الفترة 2009-2014.	80
20	التطور السنوي لحصيلة الضريبة على الأجرور و المرتبات في الجزائر في الفترة 2009-2014.	81
21	التطور السنوي لحصيلة الضريبة على الأجرور و المرتبات في تونس في الفترة 2012-2014.	82
22	تطور مساهمة حصيلة الضريبة على الأجرور و المرتبات في إجمالي حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي في الفترة 2009-2014.	83
23	تطور مساهمة حصيلة الضريبة على الأجرور و المرتبات في إجمالي حصيلة الضرائب المباشرة في الجزائر في الفترة 2009-2014.	84
24	إمكانية إسهم ضريبة الأجرور و المرتبات في تغطية نفقات التسبير خلال الفترة (2011-2014).	85
25	إمكانية إسهم ضريبة الأجرور و المرتبات في تغطية نفقات التجهيز خلال الفترة (2011-2014).	86

87	تطور مساهمة الضريبة على الأجور و المرتبات في الإيرادات العامة في الجزائر في الفترة 2009-2014.	26
----	---	----

فهرس الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
64	التطور السنوي للإيرادات العامة في الجزائر في الفترة 2009-2014.	01
64	التطور السنوي للإيرادات العامة للدول العربية في الفترة 2009-2013.	02
67	التطور السنوي للإيرادات العامة في المغرب في الفترة 2009-2014.	03
68	تطور بنية الإيرادات العامة في الجزائر في الفترة 2009-2014.	04
69	تطور مساهمة الإيرادات الضريبية و الإيرادات غير الضريبية في الإيرادات العامة في الجزائر في الفترة 2009-2014.	05
73	التطور السنوي للحصيلة الفعلية للحماية العادية في الجزائر في الفترة 2009-2014.	06
73	التطور السنوي لحصيلة الحماية البترولية في الجزائر في الفترة 2009-2014.	07
75	تطور بنية الإيرادات الضريبية في الجزائر في الفترة 2009-2014.	08
80	تطور بنية إيرادات الضرائب المباشرة في الجزائر في الفترة 2009-2014.	09
81	التطور السنوي لحصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي في الجزائر في الفترة 2009-2014.	10
82	التطور السنوي لحصيلة الضريبة على الأجور و المرتبات في الجزائر في الفترة 2009-2014.	11
83	التطور السنوي لحصيلة الضريبة على الأجور و المرتبات في تونس في الفترة 2012-2014.	12
85	إمكانية إسهم ضريبة الأجور و المرتبات في تغطية نفقات التسيير خلال الفترة (2011-2014).	13
86	إمكانية إسهم ضريبة الأجور و المرتبات في تغطية نفقات التجهيز خلال الفترة (2011-2014).	14
87	تطور مساهمة الضريبة على الدخل الإجمالي لصف الأجور و المرتبات في	15

	الإيرادات العامة.	
--	-------------------	--

مقدمة:

النفقات العامة من المؤشرات الدالة على جدية الدولة في الوفاء بالتزاماتها اتجاه رعاياها وتحقيق رفاهيتهم الاقتصادية والاجتماعية، غير أن أكبر ما يواجه الدولة من تحديات في هذه المجال، هو توفير الموارد المالية اللازمة لتغطية هذه النفقات في المجالات الاقتصادية والاجتماعية، والتي تتعدد مصادرها بين عوائد ممتلكات الدولة، الضرائب والرسوم، القروض، والإصدار النقدي، و الهبات و المساعدات.

غير أنه في ظل المذهبية الاقتصادية التي تعتنقها غالبية الدول في الوقت الراهن، والقائمة على الدور التدخلي لضبط الأوضاع الاقتصادية و الاجتماعية ومعالجة تقلبات الدورة الاقتصادية، مع ترك المجال واسعا أمام القطاع الخاص للاضطلاع بدور المتعامل الاقتصادي. أصبحت الضرائب تحتل مكانة متميزة وأهمية كبيرة في تمويل الموازنة العامة بالمقارنة بمصادر التمويل الأخرى، فضلا عن كونها أبرز أدوات السياسة الاقتصادية لا سيما في الدول النامية، أين تعرف السياسة النقدية قصورا في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة.

1. الإشكالية.

تعد الجزائر واحدة من الدول الريعية التي حاولت بناء اقتصاد حقيقي قائم على التنوع، ليكون مصدرا بديلا لتمويل الموازنة العامة، ومن ثم فك ارتباطها الشبه التام بقطاع المحروقات و الجباية المرتبطة به.

ولذلك جاءت هذه الدراسة كمحاولة لرصد ما حققته الجزائر في مجال تطوير مساهمة الجباية العادية في تمويل الموازنة العامة، ولكن من خلال الاقتصار على إسهامات حصيلة الضريبة على الأجور و المرتبات في هذا التمويل، و التي توصف بأنها من المصادر الهامة التي تحقق إيرادا منتظما و متزايدا للموازنة، و عليه فإن إشكالية هذه الدراسة يمكن صياغتها في التساؤل التالي:

" ما مدى مساهمة الضرائب على الأجور و المرتبات في تمويل الموازنة العامة في

الجزائر في الفترة 2009-2014؟"

ويمكن تجزئة هذا التساؤل الرئيسي إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بالموازنة العامة، و ماهية مصادر تمويلها؟

- ما المقصود بضريبة الأجور والمرتببات، وما هو الإطار التشريعي الذي ينظمها في الجزائر؟

- ماهي التطورات التي عرفتھا مساهمة حصيلة الضريبة على الأجور والمرتببات في تمويل الموازنة العامة في الجزائر، وما موقعها من مساهمات الضرائب و الرسوم الأخرى؟

2. الفرضيات.

ستتم معالجة إشكالية هذا البحث انطلاقا من الفرضيات التالية:

- تحنل الضرائب على الاجور و المرتببات مكانة هامة ضمن مساهمة حصيلة الجباية العادية في تمويل الموازنة العامة.

- تتميز حصيلة الضرائب على الاجور و المرتببات بالثبات النسبي والانتظام لضعف تأثرها بالتقلبات الاقتصادية.

- تتوقف أهمية مساهمة الضرائب على الأجور والمرتببات في تمويل الموازنة العامة على قدرة طريقة تحصيلها على تضيق مجال التهرب من دفعها .

3. أهمية الدراسة: تستمد الدراسة أهميتها من كونها:

- تبحث في دور الضريبة على الأجور والمرتببات ودورها في تمويل الموازنة العامة، و من ثم تناولها إحدى جزئيات الضريبة على الدخل، في ظل تركيز الدراسات على مساهمة ضريبة الدخل أو الضريبة بشكل عام، و إذا ما أشارت هذه الدراسات إلى هذه الجزئية فإن ذلك عادة ما يكون بشكل عرضي.

4. أهداف الدراسة:

من أبرز ما سعت الدراسة إلى تحقيقه من أهداف هي :

- ابراز التشريعات المنظمة لضريبة الرواتب و الاجور في التشريع الجزائري.
- التعرف على التطور الذي عرفتھ الحصيلة الضريبية و الايرادات العامة في الجزائر طوال فترة هذه الدراسة.

- إبراز مدى مساهمة حصيلة ضريبة الدخل لصنف الاجور والمرتببات في الايرادات العامة في الجزائر، و موقعها من مساهمة حصيلة باقي الضرائب و الرسوم، و الدلالات الاقتصادية لذلك.

5. حدود الدراسة: سيتم تناول هذه الدراسة ضمن الحدود التالية:

- الحدود الزمنية: اقتصرت الدراسة على الفترة الممتدة من 2009 إلى 2014.

- الحدود المكانية: اقتصرت الدراسة على تناول حالة الجزائر.

6. أسباب اختيار الموضوع: من أبرز الأسباب التي دعتنا إلى اختيار البحث في هذا الموضوع هي:

- الأسباب الذاتية: جاءت الرغبة في البحث في هذا الموضوع بحكم التخصص الدراسي والطموح الوظيفي في المستقبل.

- الأسباب الموضوعية: قلة الدراسات التي تناولت هذا النوع من الضرائب ومدى اهميتها في تمويل الميزانية العامة، أضفت عليه نوع من الحداثة و الأهمية، فشجعتاني على البحث في الموضوع .

7. منهج و أدوات الدراسة:

استدعت طبيعة الموضوع استخدام المنهج الوصفي التحليلي للإجابة على مختلف التساؤلات و الإلمام بجميع جوانبه.

أما الأدوات فقد تجلت في ما توفر من المصادر المختلفة التي تخدم الموضوع من كتب ودوريات ونصوص تشريعية وتقارير وإحصائيات.

8. الدراسات السابقة: من الدراسات التي تناولت الموضوع أو البعض من جوانبه:

(أ) بوعلام ولهي، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة-حالة الجزائر-رسالة دكتوراه(غير منشورة)،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة فرحات عباس(سطيف01)،2011-2012.

أهم نتائج الدراسة:

- إن الإصلاح الجبائي جاء نتيجة حتمية التطورات الاقتصادية والاجتماعية التي حدثت بعد الصدمة النفطية،ولقد هدف بصفة أساسية إلى تبسيط النظام الضريبي مع إضفاء مزيدا

العدالة و الشفافية وتشكل الضريبة عل الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة أهم الضرائب الناتجة عن عملية الإصلاح.

-تحتل الضرائب غير المباشرة أهمية كبرى في الإيرادات الضريبية فلقد بلغ متوسط مساهماتها نحو 43% من الإيرادات الضريبية جلال الفترة (2007-2011) وهي تتضمن الرسم على القيمة المضافة على وجه الخصوص.

-هناك تحديات عديدة تواجه النظام الضريبي الجزائري داخلية وخارجية، إلا أن التحديات الداخلية هي من صلب النظام نفسه،بينما التحديات الخارجية مرتبطة بكل العوامل الخارجية المحيطة ببيئة عمل النظام الضريبي،تقف دون تحقيق الفعالية المطلوبة خصوصا إذا تعلق الأمر باستدامة التنمية من خلال القطاعات الإستراتيجية للاقتصاد الوطني.

(ب) محمود جمام،النظام الضريبي وأثاره عل التنمية الاقتصادية-دراسة حالة الجزائر -رسالة دكتوراه(غير منشورة)،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة محمود متتوري،قسنطينة،2009-2010.

أهم نتائج الدراسة:

- إن النظام الضريبي والضريبة كأهم عنصر من عناصره،بإمكانها أن تحدث تغيرات في النشاط الاقتصادي،وذلك من خلال توجيه الاستثمارات الخاصة المحلية أو الأجنبية لخدمة التنمية الاقتصادية.

- يعتبر النظام الضريبي أداة فعالة ومؤثرة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وعاملا من عوامل تشجيع المبادرات الاستثمارية.

- إن مكونات النظام الضريبي تعتبر انعكاسا للهيكل الاقتصادي للدولة وعليه فإن النظام الضريبي يجب أن يكون مرنا ، بمعنى إصدار قوانين ضريبية تنهى عن فرض ضرائب جديدة تبعا للتغيرات التي تحدث في الهيكل الاقتصادي.

ونظرا لنقص الدراسات في هذا المجال في الجزائر الأمر الذي شجعني على تناول

هذا الموضوع.

9. **هيكل البحث** : لمعالجة إشكالية البحث تم تقسيمه إلى ثلاثة فصول هي :

- **الفصل الأول**: تناول الإطار النظري للموازنة العامة ومصادر تمويلها، لذا تم تقسيمه إلى مبحثين خصص الأول منهما لماهية الموازنة العامة للدولة بينما تناول المبحث الثاني المصادر المختلفة لتمويلها.

- **الفصل الثاني**: حاول الإحاطة بالإطار النظري والتشريعي للضريبة على الدخل الإجمالي لفئة الأجور والمرتبات من خلال ثلاثة مباحث، توقف المبحث الأول منها على التعريف بضريبة الدخل، بينما تناول المبحث الثاني ضريبة الدخل الإجمالي، أما المبحث الثالث فتناول هذه الضريبة من إطار التشريع الضريبي الجزائري.

- **الفصل الثالث**: تناول أهمية مساهمة ضريبة الأجور والمرتبات في تمويل الموازنة العامة للدولة وهذا من خلال ثلاث مباحث، تناول الأول منها تطور الإيرادات العامة في الجزائر، بينما تناول المبحث الثاني تطور الحصيلة الجبائية في الجزائر، في حين تناول المبحث الثالث تطور مساهمة ضريبة الأجور والمرتبات في الموازنة العامة للدولة .

تمهيد:

تعتبر الموازنة العامة بشقيها الإيرادي و الإنفاقي المحور الذي تدور حوله جميع أعمال و أنشطة الدولة في المجالات المختلفة، لذلك سنحاول من خلال هذا الفصل التوقف عند الأطار المفاهيمي لها، و تقيدا بإشكالية الدراسة سيتم التركيز على مصادر تمويلها بما تحتاجه من الموارد المالية اللازمة لتغطية نفقات الدولة و إشباع الحاجات العامة الضرورية للمجتمع، و ذلك من خلال مبحثين هما:

- المبحث الأول: ماهية الموازنة العامة.
- المبحث الثاني: مصادر تمويل الموازنة العامة للدولة.

المبحث الأول: ماهية الموازنة العامة.

يتجلى نشاط الدولة السنوي في تبني برنامج مالي محدد يشمل جميع نفقاتها وإيراداتها، و يسمى هذا البرنامج بالموازنة العامة، و التي تتميز بمفاهيمها و مبادئها وأهدافها الخاصة و التي ستكون موضوعا لهذا المبحث.

المطلب الأول: مفهوم الموازنة العامة وخصائصها.

تعد الموازنة العامة من أهم أدوات التخطيط المالي كونها الأداة الأساسية التي تحدد أهداف الحكومة وسياستها وبرامجها في كيفية استغلال الموارد وعملية توزيعها.

الفرع الأول: تعريف الموازنة العامة:

قبل تعريف الموازنة وتبيان مزاياها ومبادئها و أهدافها، لا بد من تحديد وتعريف بعض المصطلحات ، وذلك لكشف الغموض الذي يلتبس بعض المصطلحات المرتبطة بها، فهناك تشابه في استعمال مصطلح الميزانية والموازنة في اللغة العربية، بينما يختلف الوضع في اللغة الانجليزية مثلا، حيث يعني مصطلح الميزانية " Balance sheet " ، بينما يعني مصطلح الموازنة " Budget " تعني الموازنة.

وتعني الميزانية التي تتبع بكلمة عمومية تصويرا للمركز المالي لمؤسسة الأعمال، ممثلة في ذلك أصولها وخصومها، و بالتالي فهي بيانات فعلية تاريخية لموجودات مؤسسة الأعمال و التزاماتها. أما الميزانية الحكومية فتتعلق بالموازنة بين نفقات الدولة و إيراداتها سواء تعلقت بالحكومة المركزية أو المحلية البلدية و يفضل تسميتها بالموازنة الحكومية أو الموازنة العامة.⁽¹⁾

و قد كانت الموازنة العامة موضوعا للعديد من التعاريف تناولتها الدراسات في المالية العامة في العصر الحديث و من بينها أن الموازنة العامة هي:

- وثيقة تقرر نفقات الدولة و إيراداتها خلال سنة مدنية.
- وثيقة تشريعية سنوية، تقرر موارد ونفقات التجهيز العمومي والنفقات برأسمال.

(1) محمد حسن محمد الجديلي، دور الموازنة كأداة التخطيط المالي في المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة (فلسطين)، 2005، ص34.

• تقدير تفصيلي لنفقات الدولة و إيراداتها عن فترة زمنية مقبلة عادة سنة، معتمد من السلطة التشريعية المختصة، يمثل تعبيراً مالياً عن الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي يسعى المجتمع إلى تحقيقها.⁽¹⁾

• برنامج مفصل لنفقات السلطة الوطنية و إيراداتها لسنة مالية معينة، ويشمل التقديرات السنوية لإيرادات السلطة الوطنية والمنح والقروض والمتحصلات الأخرى لها والنفقات والمدفوعات المختلفة.⁽²⁾

و من خلال ما سبق يمكن استخلاص التعريف التالي للموازنة:

" الموازنة العامة هي توقع وإجازة للإيرادات والنفقات العامة، خلال فترة زمنية غالباً ما تكون سنة، لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية وغيرها".
الفرع الثاني: خصائص الموازنة العامة.

للموازنة العامة مجموعة من الخصائص تتمثل فيما يلي:

- 1- الموازنة العامة وثيقة وخطة: تذهب بعض التعاريف إلى اعتبار الموازنة العامة وثيقة رسمية وتشريعية، بينما تعتبرها أخرى خطة عمل مستقبلية شاملة ومرنة؛⁽³⁾
- 2- الموازنة العامة تقدير لإيرادات و نفقات الدولة عن فترة قادمة: تتضمن الموازنة العامة للدولة، توقعاً لأرقام مبالغ النفقات العامة والإيرادات العامة لمدة لاحقة غالباً ما تكون سنة؛
- 3- الموازنة العامة تقدير معتمد من السلطة التشريعية: إن وجود تقديرات للإيرادات العامة والنفقات العامة، لا يكفي وحده لتكون أمام موازنة عامة للدولة، بل لابد أن يقترن هذا التقدير بموافقة وإجازة من السلطة التشريعية، لأن موافقتها شرط أساسي لتنفيذ الموازنة العامة.

(1) صبرينة كردودي ، تمويل عجز الميزانية العامة للدولة في الاقتصاد الإسلامي، الطبعة الأولى، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2007، ص74.

(2) أحمد خميس عبد العزيز أبو زعيتير، دور الإيرادات المحلية في تمويل الموازنة العامة للسلطة الفلسطينية، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية الاقتصاد والعلوم الدارية، جامعة الأزهر، غزة (فلسطين)، 2012، ص21.

(3) جمال لعمارة ، أساسيات الموازنة العامة للدولة، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004، ص41.

4- الموازنة العامة خطة سنوية لتحقيق أهداف المجمع: تضع الدولة خطة اقتصادية شاملة، ومن ثم تقرر إلى جانبها السياسات والبرامج لتحقيق الأهداف التي وردت في الخطة الشاملة.⁽¹⁾

المطلب الثاني: مبادئ الموازنة العامة.

يتعين على السلطة التنفيذية، وهي بصدد تحضير الموازنة، أن تضع في اعتبارها عددا من المبادئ العامة التي تحكم الموازنة، والتي صارت من البديهيات في علم المالية العامة، وتتمثل مبادئ الموازنة العامة فيما يلي:

الفرع الأول: مبدأ السنوية.

يقصد بهذا المبدأ أن يحدث توقعا و إجازة لنفقات و إيرادات الدولة بصفة دورية منتظمة كل عام.⁽²⁾

و يكون لكل سنة موازنة مستقلة بنفقاتها و إيراداتها عن موازنة السنة السابقة، وعن موازنة السنة اللاحقة.⁽³⁾

ويرجع الأخذ بهذا المبدأ إلى اعتبارات سياسية ومالية:

أ) الاعتبارات السياسية: تتمثل في أن مبدأ سنوية الموازنة يكفل دوام رقابة السلطة التشريعية على أعمال السلطة التنفيذية، التي تجدد نفسها مضطرة إلى الرجوع إليها و الحصول على موافقتها بصفة دورية كل عام. ثم إن المناقشة السنوية للموازنة تجعل السلطة التشريعية تقف على تفاصيل نشاط السلطة التنفيذية ورقابته ورسم حدوده.

ب) الاعتبارات المالية: تتمثل في أن فترة السنة هي الفترة التي تمارس في نطاقها أغلب الأنشطة الاقتصادية، كما أنها تضمن دقة تقدير إيرادات و نفقات الدولة بصفة خاصة، على أساس اتجاهاتها في الماضي القريب وذلك لصعوبة تقدير هذه الإيرادات والنفقات في فترة أطول، وما قد يقترن بذلك من أخطاء.

(1) خالد شحادة الخطيب و أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان (الأردن)، 2005، ص ص 271-273.

(2) سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الطلي الحوقية، بيروت (لبنان)، 2003، ص 284.

(3) عزوز مناصرة، أثر تطبيق فريضة الزكاة على المالية العامة للمجتمعات الإسلامية المعاصرة، في: الملتقى الدولي الأول حول الاقتصاد الإسلامي الواقع و رهانات المستقبل، المركز الجامعي بغرداية، 23-24 فيفري 2011، ص 09.

و لكل هذه الاعتبارات، يؤكد الفكر المالي التقليدي على ضرورة احترام مبدأ سنوية الموازنة، باعتباره يمثل ضماناً لتحضير الموازنة على ضوء تقديرات محددة، ومن ثم واقعية، إلى جانب مراعاته لظاهرة موسمية بعض النفقات والإيرادات، إضافة إلى كفالتة لرقابة فعالة ودورية على فترات قصيرة من جانب السلطة التشريعية للإنفاق الحكومي.⁽¹⁾

الفرع الثاني: مبدأ وحدة الموازنة.

يقصد بهذا المبدأ أن ندرج جميع نفقات الدولة وجميع إيراداتها في وثيقة واحدة.⁽²⁾ و لهذا المبدأ العديد من الأهداف هي:

(أ) إن مبدأ وحدة الموازنة يسهل على السلطة التشريعية معرفة محتويات الموازنة، و الاطلاع بصورة واضحة على البرنامج المالي للحكومة، مما يجعل الرقابة أكثر فاعلية على النشاط المالي للدولة.

(ب) إن الأخذ بهذا المبدأ يعطي للسلطة التنفيذية فكرة واضحة عن الوضع المالي للدولة، ويساعد المهتم والمعني بشؤون الموازنة أن يتعرف على حقيقة المركز المالي للدولة من دون صعوبة، ومعرفة فيما إذا كانت الموازنة تعاني من عجز أو في حالة فائض.

(ج) إن الأخذ بهذا المبدأ يفوت على الحكومة فرصة اللجوء إلى القروض بسهولة، ففي حالة تعدد الموازونات، يمكن للسلطة التنفيذية أن تلجأ للقروض وتسديد بعض نفقاته من موازاناتها المستقلة أو الملحقة، و التي لا يعرض بعضها و لا يخضع لرقابة البرلمان، لما تتمتع به بعض الموازونات من استقلالية عن القواعد المالية المعمول بها.

وبالرغم من هذه المزايا، فقد خرجت بعض الدول عن قاعدة وحدة الموازنة، لأسباب تتعلق بتطور دور الدولة وهيئاتها الرسمية، مما تتطلب إعطاء بعض المرافق الإدارية الاقتصادية استقلالية مالية للقيام بتنفيذ أهدافها بشكل أسهل وأكثر حرية مما لو ارتبطت إيراداتها ونفقاتها بالموازنة العامة للدولة.⁽³⁾

(1) سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 284-285.

(2) محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية (الجزائر)، 2005، ص 409.

(3) أعاد حمود القيسي، المالية العامة و التشريعي الضريبي، الطبعة السابعة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2010، ص 108-109.

الفرع الثالث: مبدأ العمومية.

يعني هذا المبدأ وجوب احتواء الموازنة العامة على جميع الإيرادات، مهما كانت أنواعها ومصادرها، وعلى جميع النفقات، مهما كانت أشكالها ومتصرفاتها.⁽¹⁾

ولهذا توجد طريقتان لإدراج الإيرادات و النفقات في الموازنة العامة:

أ) **طريقة الناتج الصافي:** مفادها إجراء مقاصة بين إيرادات كل وحدة ونفقاتها، بحيث لا يظهر في الموازنة إلا نتيجة المقاصة، أي صافي الإيرادات أو صافي النفقات.

ب) **طريقة الموازنة الشاملة:** فحواها أن تدرج في الموازنة كل نفقة وكل إيراد مهما كان مقداره ودون إجراء أي مقاصة بينهما، والطريقة الثانية هي المتبعة كمبدأ، أي مبدأ العمومية والشمول، وذلك لاعتبارات معينة بعضها سياسي والآخر مالي.

ورغم ما يحققه هذا المبدأ من فوائد للموازنة، إلا أنه تعرض لنقد من جانب

البعض، ويمكن إيجاز هذا النقد في أمور ثلاثة:

أ) **الأمر الأول:** إن مبدأ عمومية الموازنة العامة من شأنه إضعاف الحافز لدى القائمين بإدارة المرفق العام على ضغط نفقاتهم أو زيادة إيراداتهم، بإتباع طرق الادارة الحديثة لا سيما وأن أي فائض يحققه المرفق سيذهب إلى الموازنة ولن يوجه لمكافأة العاملين به، أو تحسين ظروف عملهم.

ب) **الأمر الثاني:** أن هذا المبدأ لا يشجع على استخدام الأساليب التجارية في إدارة المرفق العام.

ج) **الأمر الثالث:** إن إتباع مبدأ العمومية من شأنه التأثير على مرونة العمل الحكومي وكفاءته وجودة أدائه.

غير أن هذه الانتقادات ليست بمنأى عن الرد عليها:⁽²⁾

- ففيما يتعلق بالانتقاد الأول: فهو انتقاد غير صائب، إذ فيه خلط بين مبدأ عمومية الموازنة وقاعدة عدم تخصيص الإيرادات في الموازنة، فمبدأ العمومية يقتصر فقط على إلزام الحكومة بسرد كافة التقديرات للإيرادات و النفقات العامة على نحو مفصل في وثيقة الموازنة دون إجراء أي مقاصة بينهما.

⁽¹⁾ فوزي عطوي، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت (لبنان)، 2003، ص329.

⁽²⁾ سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص296-297.

- أما بخصوص الانتقاد الثاني: فهو على فرض صحته، ليس على درجة كبيرة من الأهمية، وذلك راجع إلى أن العادة جرت في الآونة الأخيرة على تسجيل نفقات و إيرادات معظم المرافق ذات الأنشطة التجارية والصناعية في ميزانيات خاصة تلحق بالموازنة العامة للدولة. ولا يخفى على أحد أن الميزانيات الملحقة لا تظهر تفاصيلها في الموازنة العامة، بل يكتفى بذكر رصيدها فقط في جانب الإيرادات إن كان هناك فائض، وفي جانب النفقات إن كان هناك عجز. وعليه فلا يثير مبدأ عمومية الموازنة بالنسبة لهذه المرافق أي مشاكل في الواقع العملي.

- أما فيما يتعلق بالانتقاد الثالث: فمردود عليه بأن عمومية الموازنة لا شأن له بكفاءة العمل الحكومي وجودة أداءه، إذ لا نعرف كيف يؤثر ذكر الحكومة لجميع أوجه الإنفاق ومصادر الإيراد، على نحو تفصيلي في وثيقة الموازنة على مرونة العمل الحكومي وكيفيته.

و إذا كان مبدأ عمومية الموازنة يرمي إلى أحكام رقابة السلطة التشريعية على النشاط المالي للحكومة بإجازتها لتفاصيل إيرادات و نفقات المرافق العامة، فهناك قاعدتان إلى جانبه تستهدفان تحقيق نفس الغرض وهما:

(أ) قاعدة عدم تخصيص الإيرادات: وتعني أن لا يخصص إيراد معين من الإيرادات العامة للإنفاق منه على وجه معين من أوجه النفقات؛

(ب) قاعدة تخصيص الاعتماد: وتعني هذه القاعدة، وهي الأكثر أهمية، أن اعتماد السلطة التشريعية للنفقات، لا يجوز أن يكون إجمالياً بل يجب أن يخصص مبلغ معين لكل وجه من أوجه الإنفاق العام.⁽¹⁾

الفرع الرابع: مبدأ التوازن.

يقصد به أن تتساوى جملة الإيرادات العامة مع جملة النفقات العامة، وتأسيساً على ذلك لا تعتبر الموازنة محققة لمبدأ التوازن إذا زاد إجمالي النفقات العامة عن إجمالي الإيرادات العامة، فهذا يعبر عن وجود عجز.

⁽¹⁾ سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 297-301.

المطلب الثالث: أهداف الموازنة العامة للدولة.

الموازنة العامة ليست مجرد تقدير لإنفاق وإيراد الدولة لمدة مقبلة و إجازة لهذه التقديرات، إنما هي المرآة التي تعكس بصدق، فلسفة الحكومة وأهدافها الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية و المالية، بصورة أرقام تحويها تلك الوثيقة، وتتمثل هذه الأهداف فيما يلي:

الفرع الأول: الأهداف الاقتصادية:

لقد أدى اتساع الأغراض التي تسعى السياسة المالية لتحقيقها إلى أن أصبح هدف الموازنة ليس كما كان مرسوما لها في الدولة الحارسة، حتى و لو أقتضى الأمر الخروج عن مبدأ التوازن المالي.

لقد انتهى التحليل الاقتصادي الحديث إلى استخدام المالية العامة و خاصة عجز الموازنة (التمويل بالعجز) وفائضها، كأداة لتحقيق توازن الاقتصاد القومي عند مستوى التشغيل الكامل. ففي فترات الرواج عندما تزداد قوى التضخم، يستخدم فائض الميزانية (الضرائب > من النفقات) لسحب قدر من القوة الشرائية ولحد من الطلب الفعلي المتزايد. وبذلك يمكن القضاء على أخطار التضخم أو الحد منها. و في فترات الكساد يستخدم التمويل بالعجز (الضرائب أقل من النفقات) لضخ المزيد من القوة الشرائية إلى النشاط الاقتصادي، وذلك في محاولة الحد من هبوط الدخل القومي و القضاء على القوة الانكماشية أو الحد منها على الأقل.

و في الدول الاشتراكية التي تأخذ بأسلوب التخطيط، فإن للموازنة العامة أهمية أكبر ومهام أعظم، فالموازنة العامة لا تعد جزءا من الخطة المالية فقط بل هي في الحقيقة من أهم أجزاء تلك الخطة، إذ تكون الأخيرة مع الخطة العينية أجزاء الخطة الاقتصادية، وتعد الخطة المالية أداة مهمة من أدوات تنفيذ الخطة الشاملة، حيث ترمي إلى تحقيق أمرين هما: تمويل الخطة القومية، وضمان تنفيذ الخطة العينية عن طريق أحكام الرقابة مع الوحدات الإنتاجية المختلفة باستخدام الوسائل المالية.⁽¹⁾

⁽¹⁾ عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 509- 510.

الفرع الثاني: الأهداف الاجتماعية:

لا تقل الأهداف الاجتماعية للموازنة العامة عن أهدافها الاقتصادية، فالتوازن الاجتماعي لا يقل أهمية عن التوازن الاقتصادي. و قد أصبحت الموازنة العامة وسيلة لإعادة توزيع الدخل القومي، عن طريق فرض الضرائب التصاعدية وخاصة الضرائب المباشرة، ثم توجيه حصيلتها لتمويل بعض أنواع النفقات التي تستفيد منها الطبقات الفقيرة مثل: إعانات الضمان الاجتماعي، دعم السلع الاستهلاكية الضرورية، و التعليم المجاني والخدمات الصحية المجانية، التي تؤدي إلى إعادة توزيع الدخل القومي بشكل يحقق نوع من العدالة الاجتماعية عن طريق التقليل من الفوارق في دخول الأفراد.

كما أن الموازنة يمكن أن تكون وسيلة للتوجيه الاجتماعي من خلال فرض الضرائب على السلع الاستهلاكية غير المرغوب في استهلاكها اجتماعيا، حيث يؤدي ذلك إلى تقليل الأفراد للاستهلاك بالنسبة لهذه السلع. كما أن منح بعض الحوافز يشجع على زيادة النسل إذا كان مرغوب من قبل الدولة سواء اتخذ ذلك الحافز إعفاءات ضريبية (الضريبة المالية) أو صفة علاوات عائلية تتصاعد وفقا لعدد الولادات.

الفرع الثالث: الأهداف المالية.

تعد الموازنة المرآة التي تعكس المركز المالي للدولة، حيث أنها وثيقة مالية تصل وتعد كل المصادر التي تدر الإيرادات العامة خلال السنة المالية، كما أنها تصنع الجداول المفصلة للنفقات العامة والأغراض التي اعتمدت من أجلها، لذلك فهي تعكس بجلاء حقيقة الوضع المالي للدولة، فتوازن الميزانية يعطي انطبعا بسلامة المركز المالي للدولة، و فيما إذا كان هذا التوازن حقيقيا. كما يمكن التعرف من خلالها فيما إذا كانت الموازنة حالة عجز أو فائض، و لأي من هذين الفرضيتين تأثيرات عدة على مختلف النواحي المالية والاقتصادية الأخرى.⁽¹⁾

(1) عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص ص 510-511.

المبحث الثاني: مصادر تمويل الموازنة العامة للدولة.

حتى تستطيع الدولة أن تمارس دورها الاقتصادي والاجتماعي عبر النفقات العامة، يتوجب عليها تأمين الإيرادات العامة التي تمكنها من تغطية نفقاتها العامة في شتى المجالات الاقتصادية والاجتماعية، و تعرف هذه الإيرادات تعددا في مصادرها، و يتجلى الأبرز منها في أملاك الدولة، القروض، والضرائب والرسوم. وهذا ما سيتم التطرق إليه في هذا المبحث.

المطلب الأول: أملاك الدولة.

تعتبر الأملاك العامة من المصادر الهامة لحصول الدولة على ما تحتاج إليه من موارد مالية لتمويل الموازنة العامة.

الفرع الأول: تعريف أملاك الدولة.

يقصد بأملاك الدولة (الدومين) جميع ممتلكات الدولة مهما كان نوعها، لاسيما ممتلكات الدولة العقارية (الدومين العقاري) التي تتكون من الأراضي الزراعية، والغابات، والمناجم، والملاحات. و يضاف إلى ذلك ما أصبحت تملكه الدولة في العصر الحديث من مشروعات صناعية، وتجارية، و أسهم، وسندات (الدومين الصناعي و التجاري)، وغيرها.

الفرع الثاني: تقسيمات أملاك الدولة.

تقسم أملاك الدولة من الناحية القانونية، إلى قسمين رئيسيين هما:

أولاً: أملاك الدولة العامة (الدومين العام).

وتشمل أملاك الدولة المعدة للاستعمال العام كالطرق العامة، الجسور، الشوارع و الحدائق العامة وغيرها ولا يجوز بيع أو تملك هذه الأملاك (الدومين العام) بوضع اليد عليها لمدة طويلة، و لا تعطي في معظم الأحيان إيرادات، إلا أن الدولة تقرض في بعض الحالات رسوما على الانتفاع بهذه الأموال (مثل الرسوم التي تقرض على زيارة الحدائق،

المتاحف العامة وغيرها) والغرض من هذه الرسوم، هو تنظيم استعمال الأفراد لهذه الأموال. (1)

ثانياً: أملاك الدولة الخاصة (الدومين الخاص).

وهي الأملاك المعدة للاستغلال الاقتصادي بهدف تحقيق الربح، ويمكن تقسيم الدومين الخاص تبعاً لنوع الأموال التي يتكون منها إلى ثلاثة أنواع هي:

1- الدومين الزراعي و العقاري: يتكون من الأراضي الزراعية والغابات والمناجم وغيرها. (1)

2- الدومين التجاري والصناعي: يشمل ما تملكه الدولة وتديره من المنشآت الصناعية وما تمارسه من نشاط تجاري. (2)

3- الدومين المالي: يعد هذا الدومين من أحدث أنواع الدومين الخاص ويقصد به حق الدولة في إصدار النقود ومحفظتها من الأوراق المالية كالأسهم والسندات المملوكة للدولة. (3)

المطلب الثاني: القروض العامة.

تعتبر القروض العامة، مورداً من موارد الدولة التي لا تتصف بالدورية والانتظام، بل تعتبر من وجهة نظر الفكر التقليدي مورداً غير عادي، تلجأ إليه الدولة بصورة استثنائية بحته من أجل تغطية نفقات غير عادية.

ولا تعد القروض العامة أداة تمويلية فحسب، بل أداة من أدوات السياسة الاقتصادية في كثير من الأحيان، لذلك على الدولة استخدامها بحذر نظراً لثقل عبئها على الاقتصاد الوطني.

(1) محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان (الأردن)، 2011، ص319.

(1) محمد طاقة و هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان (الأردن)، 2007، ص77.

(2) محمد شاكر عصفور، مرجع سابق، ص322 - 323.

(3) محمد طاقة و هدى العزاوي، مرجع سابق، ص78.

الفرع الأول: تعريف القروض العامة.

يقصد بالقروض العامة المبالغ النقدية التي تأخذها الدولة من المقرضين، سواء كانوا أفراد ، أو شركات و بنوك وطنية أو أجنبية، مع التزامها برد المبالغ المقترضة ودفع الفوائد المستحقة عنها، حسب ما تم الاتفاق عليه.⁽⁴⁾

الفرع الثاني: التنظيم الفني للقروض العامة.

هناك من القواعد التي تؤطر عملية إصدار القرض العام و الحصول عليه وإرجاعه.

أولاً: إصدار القروض العامة: تتضمن هذه المرحلة تحديد ما يلي:

1- مبلغ القروض: قد يصدر القرض العام بقيمة محددة و قد يصدر دون التحديد المسبق لحصيلته.

أ- القرض محدد القيمة: وذلك في حالة ما إذا حددت الدولة - مسبقاً - حداً أعلى للمبلغ الذي تريد أن تقترضه.

ب- القرض غير محدد القيمة: وذلك في حالة ما إذا لم تحدد الدولة أو الجهة الإدارية المقترضة مبلغاً لذلك.

2- سندات القرض: يأخذ القرض لدى إصداره شكل سندات تتمثل عادة في:

أ- السندات الاسمية Titres nominatifs.

ب- السندات لحاملها Titres au porteur.

ت- السندات المختلطة.

و يتم الاكتتاب في سندات القروض العامة بإحدى الطرق التالية:

- الاكتتاب العام المطروح على الجمهور مباشرة.
- البيع للبنوك والمصارف نظير عمولة معينة؛
- البيع في سوق الأوراق المالية (La bourse).⁽¹⁾

⁽⁴⁾ محمد شاكر عصفور، مرجع سابق، ص 327-328.

ثانيا: أنواع القروض العامة:

تنقسم القروض العامة إلى عدة أنواع تبعا للمعيار الذي تستند إليه وهي:

1- القروض الاختيارية والإجبارية: الأصل في القرض أن يكون اختياريا، فتقوم الحكومة بتحديد شروط القرض وتفصيله، ثم تترك للأفراد والهيئات حرية الاكتتاب فيه، وأحيانا تلجأ الحكومة عند حلول أجل القروض إلى مد الأجل، وهذا يعني نشأة قرض إجباري جديد وفي أغلب الأحيان تلجأ الدولة إلى القروض الإجبارية كأحسن وسيلة لتمويل الحروب والحالات الاستثنائية.

2- القروض المؤبدة و المؤقتة: القروض المؤبدة هي التي لا تحدد الدولة تاريخا معيناً لسداد قيمتها، وتلتزم بدفع فائدة عنها.

أما القروض المؤقتة هي التي تحدد الدولة مقدما أجل الوفاء بها.

وتنقسم القروض المؤقتة من حيث آجالها إلى قروض قصيرة أو متوسطة أو طويلة الأجل.

3- القروض الداخلية والخارجية: القروض الداخلية Internal loans هي التي تحصل عليها الدولة من رعاياها (أشخاص طبيعية ومعنوية بما فيها المصارف والمؤسسات المالية الأخرى) وبعملتها المحلية.

أما القروض الخارجية External loans هي التي تحصل عليها الدولة من الحكومات الأجنبية و الهيئات و المؤسسات المالية الدولية مثل البنك الدولي ء وصندوق النقد الدولي.⁽¹⁾

ثالثا: انقضاء القروض العامة: ينقضي القرض العام بإحدى الطرق التالية:

1- الوفاء: حيث يتم انقضاء القروض العامة بالوفاء بها تماما اتجاه الجهة المقترضة لدى حلول أجلها بالنسبة للقروض العامة المؤقتة، أما القروض العامة المؤبدة فإن الوفاء بها يعود لإرادة الدولة وغالبا ما يتم ذلك على أقساط ودفعات؛

⁽¹⁾ محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلاء، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة(الجزائر)، 2003، ص81-

⁽¹⁾ محمد طاقة وهدى العزاوي، مرجع سابق، ص153-154.

2- الاستهلاك: يقصد به سداد قيمة القروض تدريجياً على عدة دفعات إلى حاملي سنداتهم خلال فترة معينة وفقاً لما تقضي به شروط الإصدار؛

3- التبدل: يقصد به استبدال قرض عام جديد ذي فائدة منخفضة بقرض عام قديم ذي فائدة مرتفعة.

المطلب الثالث: الضرائب.

تعتبر الضرائب من أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة، وقد مثلت خلال فترات طويلة العنصر الأساسي في الأعمال والدراسات العلمية المالية، وهذا الأمر ليس راجعاً لكونها إحدى أبرز مصادر الإيرادات العامة فقط، ولكن لأهمية الدور الذي تؤديه في سبيل تحقيق أهداف السياسة المالية من جهة، ولما تحدثه من إشكالات تقنية و اقتصادية متعلقة بفرضها أو بآثارها من جهة أخرى.

الفرع الأول: ماهية الضريبة.

يعتبر مفهوم الضريبة مفهوم جديد يقوم على اعتبارها إحدى الوسائل المالية التي تمكن الدولة من التدخل في النشاطات الاقتصادية والإنتاجية، وتوجيه هذه النشاطات للوجهة السليمة.⁽¹⁾

أولاً: تعريف الضريبة.

هناك تعريف كثيرة قدمت للضريبة و خلال فترات مختلفة، ومن بين هذه التعاريف ما يلي:

- يعرفها أساتذة الفكر المالي أنها: « فريضة نقدية تقتطعها الدولة، أو من ينوب عنها من أشخاص القانون العام من أموال الأفراد جبراً، وبصفة نهائية، وبدون مقابل، وتستخدمها لتغطية نفقاتها، والوفاء بمقتضيات وأهداف السياسة العامة للدولة».⁽²⁾
- كما تعرف على أنها: «مدفوعات إجبارية (قسرية) ترتبط بنشاطات معينة».⁽³⁾

(1) رنا أديب منذر، مفهوم الضريبة (تعريفها، أشكالها)، كلية الهندسة المدنية، جامعة دمشق، 2006/2005، ص 04.

(2) شريف مصباح أبو كرش، إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع عمان (الأردن)، 2004، ص 161.

(3) غازي عبد الرزاق النقاش، المالية العامة، الطبعة الثانية، دار وائل للتوزيع، عمان (الأردن)، 2003، ص 48.

- و عرفت أيضا على أساس أنها: « اقتطاع مبلغ من المال يلزم الأفراد بشكل إجباري دفعه للسلطات العمة بدون مقابل، وفقا لقواعد مقررة، من أجل تغطية أعباء الدولة والسلطات الجهوية ». (4)

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف الضريبة على أنها: « فريضة نقدية إلزامية يلتزم المكلف بها بصفة إجبارية دون مقابل وهذا لتحقيق أهداف المجتمع (المنفعة العامة) ». «.

ثانيا: خصائص الضريبة.

انطلاقا من تعريف الضريبة تتجلى خصائصها في:

- 1- الضريبة اقتطاع نقدي: فالضريبة في العصر الحديث اقتطاع نقدي من ثروة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين عكس الماضي أي كانت تدفع عينا؛
- 2- الضريبة تدفع بصفة نهائية: أي ما يدفع من ضريبة في حدود القانون لا يرد لمؤديها بأي حال من الأحوال و لا يدفع عنه أي فائدة، وهذا العنصر يميز الضريبة عن القرض؛ (1)
- 3- الضريبة بلا مقابل: أي تدفع للدولة دون شرط الحصول على مقابل، أو نع معين مقابلها؛
- 4- الضريبة جبرية: أي قصرية أو إلزامية تفرض أو تجبى من الأفراد على سبيل الجبر أو الإلزام، انطلاقا من فكرة السيادة التي تمارسها الدولة على رعاياها. (2)

(4) صالح الرويلي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية (الجزائر)، 1992، ص109.

(1) دراوسي مسعود، السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي (حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 2006/2005، ص180.

(2) شريف مصباح أبوا كرش، مرجع سابق، ص161.

5- الغرض من الضريبة تحقيق النفع العام: لا تلزم الدولة بتقديم خدمة معينة أو نفع خاص إلى دافع الضريبة، بل أنها تجمع حصيلة الضرائب بالإضافة إلى الإيرادات الأخرى من أجل استخدامها في أوجه الإنفاق العام، ومن ثم تحقيق منافع عامة للمجتمع.⁽³⁾

الفرع الثاني: الأساس القانوني للضريبة.

إن الأساس القانوني للضريبة كان مثار جدل بين نظريات كثيرة في القرنين السابع عشر و الثامن عشر، فمنها من قال: أن فرض الضريبة يستند إلى العلاقة التعاقدية (أساس المنفعة)، ومنهم من اعتبر فرض الضريبة واجبا وطنيا أي علاقة تضامنية و أساس السيادة والتضامن.

1- أساس المنفعة (النظرية التعاقدية): أعتبر أصحاب هذه النظرية إلى أن الضريبة تدفع مقابل النفع الذي يعود على المكلف من الخدمات العامة التي تؤديها الدولة، ويتفق أنصار هذا الرأي على تصور وجود عقد يربط بين الدولة ومواطنيها يتعهد بمقتضاها هؤلاء بالتنازل عن جزء من دخولهم و ثرواتهم للسلطة العامة مقابل قيامها بمختلف الخدمات العامة اللازمة لمعيشتهم ورفاهيتهم، غير أنهم يختلفون في تكييف العقد فبعضهم يصوره على أنه عقد إيجار أعمال أو بيع خدمات، وهناك من يصوره على أنه عقد تأمين، مع اعتبار الضريبة بمثابة القسط الذي يدفعه الفرد عن ممتلكاته لتأمين قيمتها، وآخرين ذهبوا إلى أنها عقد شركة... الخ.⁽¹⁾

2- أساس السيادة والتضامن (نظرية التضامن): اعتبر أصحاب هذه النظرية أن الضريبة عبارة عن تضامن بين أفراد الجماعة الخاضعة لسلطة سياسية واحدة، فالضريبة هي إحدى الطرائق لتوزيع الأعباء المالية التي يتطلبها التضامن الاجتماعي بين الأفراد.⁽²⁾

على هذا النحو فإن هذا الأساس يتلخص في أن الدولة يحق لها المطالبة بالضريبة استنادا إلى ما تتمتع به من سيادة، كما أن الأفراد يلتزمون بدفعها عملا بمبادئ التضامن الاجتماعي القومي. ومن الواضح أنه يعبر بدقة عن واقع الحال في عالمنا المعاصر.⁽³⁾

⁽³⁾ دراوسي مسعود، مرجع سابق، ص180.

⁽¹⁾ مجدي شهاب، أصول الاقتصاد العام للمالية العامة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية (مصر)، 2004، ص308.

⁽²⁾ رنا أديب منذر، مرجع سابق، ص10.

⁽³⁾ مجدي شهاب، مرجع سابق، ص311.

الفرع الثالث: المبادئ الأساسية في فرض الضريبة:

نعني بالمبادئ تلك الأسس والقواعد والاعتبارات التي يجب مراعاتها عند فرض الضريبة وأهم هذه المبادئ:

1- مبدأ العدالة: وتعني العدالة مساهمة كل مكلف في الأعباء الضريبية بحسب مقدرته المالية.

2- مبدأ اليقين: ويرتبط هذا المبدأ بمدى وضوح الضريبة بالنسبة للفرد الملتزم بدفعها وبالتالي يقضي هذا المبدأ أن تكون الضريبة واضحة تمام الوضوح أمام المكلف والهدف من ذلك هو حماية دافع الضريبة من التعسف الممكن حدوثه من موظفي الإدارة الضريبية، فالضريبة يجب أن لا تكون أمرا تحكيميا، بل يجب حسابها بصورة مسبقة وتكون معلومة

ومحددة بدافع الضريبة بالإضافة إلى معرفة كل الأمور المتعلقة بالضريبة مثل وقت الدفع وأسلوب التحصيل.⁽¹⁾

3- مبدأ الملائمة: بحيث يتم مراعاة الظروف المادية والنفسية لدافعي الضرائب لكي لا تصبح الضريبة معوقا للإنتاج ومحبطا لنشاط الأشخاص.

4- مبدأ الاقتصاد في النفقات: بحيث تكون نفقات الإدارة الضريبية في سبيل فرض الضريبة ا وجبايتها في حدود المعقول مقارنة مع المردود الضريبي.⁽²⁾

الفرع الرابع: أنواع الضرائب.

هناك العديد من التصنيفات للضرائب غير أن أهمها ذلك الذي يميز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير مباشرة، و هو التصنيف الذي تأخذ به الجزائر.

أولا: الضرائب المباشرة:

(1) محمود حسين الوادي وزكريا أحمد عزام، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع الطباعة، عمان (الأردن)، 2006، ص57-58.

(2) مصطفى الفار، الإدارة المالية العامة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص40.

هي تلك الضرائب التي تفرض على قيمة ما يحققه المكلف أو ما يمتلكه من عناصر رأسمال، و يتحملها الشخص المكلف بنفسه و لا يستطيع نقل عبءها إلى غيره وهي نوعان:

- 1- **الضريبة على الدخل:** وتقدر على أساس ما يحققه المكلف من عناصر خاضعة للضريبة خلال فترة زمنية سواء كانت شهرا أو سنة، وهذه الضريبة إما أن تكون ضريبة نوعية على الرواتب والأجور والأرباح التجارية والصناعية، أو تكون ضريبة عامة على مجموع عناصر دخل المكلف على اختلاف أنواعها ومصادرها.
- 2- **الضريبة على رأسمال:** وتفرض هذه الضريبة على رأسمال وعلى الثروة التي يمتلكها الفرد منتجة كانت أو غير منتجة، وتتميز بأنها تفرض على كل ما يملكه المكلف من أموال ثابتة أو منقولة في لحظة زمنية معينة.

ثانيا: الضرائب غير المباشرة:

وهي كل ضريبة يدفعها المكلف ويستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر، ويتميز هذا النوع بسهولة الجباية ووفرة الحصيلة.⁽¹⁾ و من أمثلة هذه الضرائب:

1- **الضرائب على التداول:** أساس فرضها هو انتقال الثروة، وتتداول عمليات التداول القانوني والمادي.

أ- **التداول القانوني:** ينصرف إلى التصرفات القانونية، و المعاملات المختلفة من بيع و إيجار وهبات ووصايا و تحرير مستندات... الخ. و من أهم ضرائب التداول النقدي ضريبة الدمغة وضرائب التسجيل وغيرها.

ب- **التداول المادي:** ينصرف إلى عمليات النقل للسلع و الأشخاص كالضرائب على النقل بالسكك الحديدية أو السيارات... الخ.⁽²⁾

(1) عبد الناصر نور و نائل حسن عدس، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان(الأردن)،

2- الضرائب على الاستهلاك: وتفرض على أنواع معينة من السلع المستهلكة أو على كافة السلع المستهلكة، بغرض تحقيق أهداف اقتصادية و اجتماعية وهي نوعان: (3)
 أ- الضرائب الجمركية: وهي ما يفرض على الواردات و الصادرات، و تشكل نسبة عالية من موارد الدول النامية بشكل خاص، حيث أن تدني الدخل في هذه الدول يقلل من إسهام ضريبة الدخل وغيرها من الضرائب المباشرة في الموارد العامة للدولة.
 كما تهدف الضرائب الجمركية إلى حماية المنتجات المحلية ودعمها في منافسة الواردات الأجنبية ويتجلى ذلك في رفع الضرائب على الواردات وتخفيضها على الصادرات الوطنية. (4)

الفرع الخامس: الرسوم.

رغم التشابه بين الضريبة و الرسم غير أن لهذا الأخير ما يميزه عن الضريبة.

أولاً: تعريف الرسم:

هو مبلغ نقدي تحصل عليه الدولة من الأفراد الذين يستفيدون فائدة خاصة من الخدمات ذات النفع العام التي تؤديها لهم أجهزة الدولة المختلفة. (1)

ثانياً: أوجه التشابه والاختلاف بين الرسم والضريبة.

• يتفق الرسم مع الضريبة أن كلاهما يعد مبلغ من النقود يدفع إلى الدولة أو إحدى هيئاتها العامة؛

• الرسم و الضريبة يفرضان بقانون أي بعد أخذ موافقة السلطة التشريعية عليها؛

(2) شريف مصباح، أبو كرش، مرجع سابق، ص 168.

(3) عبد الناصر نور ونائل حسن عدس، مرجع سابق، ص 18.

(4) مصطفى الفار، مرجع سابق، ص 47.

(1) محمد شاكر عصفور، مرجع سابق، ص 223.

- يختلف الرسم عن الضريبة بأنه يتوفر فيه عنصر الاختيار وليس كالضريبة تفرض جبراً، ولكن في حقيقة الأمر الاختيار هنا شكلي لأن الفرد الذي يطلب هذه الخدمات لا يستطيع الحصول عليها إلا بعد دفع مبلغ الرسم.
- يدفع الرسم لقاء خدمة مباشرة ذات نفع عام، بينما لا يوجد مقابل مباشر لدفع الضريبة.⁽²⁾

خلاصة:

إن ما تم التطرق إليه في هذا الفصل يؤكد أن الموازنة العامة للدولة هي الخطة المالية الأساسية التي تحدد أهداف الحكومة وسياستها وبرامجها، و كيفية الاستغلال الأمثل لمواردها و توزيعها تبعاً لمبدأ أولوية.

كما أن التطور الذي عرفه دور الدولة، جعلها مسؤولة عن تحقيق التوازن الاقتصادي الاجتماعي، لذا لم تعد الإيرادات العامة وسيلة لتغطية النفقات العامة اللازمة لقيام الدولة بوظيفتها التقليدية (الأمن، الدفاع، القضاء)، بل أصبحت أداة من أدوات السياسة المالية، مما أدى إلى تطور حجم الإيرادات و تعدد أنواعها (الدومين العام،

⁽²⁾ محمد طاقة وهدى العزاوي، مرجع سابق، ص 82.

القروض العامة، الضرائب والرسوم)، و من ثم اختلفت الأهمية النسبية لكل نوع منها في بنية الإيرادات العامة و ذلك تبعا لتغير طبيعة النظام السياسي والاقتصادي.

تمهيد:

تعتبر الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف الأجور والمرتبات، إحدى أنواع الضرائب المباشرة المطبقة من طرف المشرع الجبائي الجزائري وتشكل نسبة مهمة من حصيلة الضرائب المباشرة لذا فهي تقوم بدور فعال وهام في تمويل الموازنة العامة للدولة ومن ثم المساهمة في تغطية نفقاتها سواء تلك المتعلقة بالتسيير أو تلك المتعلقة بالتجهيز، غير أننا سنتناول في هذا الفصل ما تعلق بالإطار المفاهيمي والتنظيمي لهذه الضريبة كجزئية من المكونات الرئيسية لمنظومة الضرائب في الجزائر، في حين سيكون الفصل الموالي موضوعا لمدى اسهامات هذه الضريبة في تمويل الموازنة العامة. وعليه تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث حيث:

- **المبحث الأول:** ماهية الضريبة على الدخل.
- **المبحث الثاني:** المكونات الرئيسية لمنظومة الضرائب في الجزائر.
- **المبحث الثالث:** الضريبة على الدخل الإجمالي لفئة الأجور والمرتبات في الجزائر.

المبحث الأول: ماهية الضريبة على الدخل.

تعتمد هذه الضريبة الدخل وعاء لها، غير أن فهم هذا النوع من الضرائب يتطلب تحديد مفهوم الدخل، و هذا ما سنتناوله في هذا المبحث.

المطلب الأول: مفهوم الدخل وخصائصه.

حظي مفهوم الدخل باهتمام كثير من المفكرين، وكان محورا لدراسات و نقاشات كثيرة، وقد أكد البروفسور (Edward Philips) أن التقدم في النظرية المحاسبية لا بد أن يبدأ بتطوير مفهوم واحد للدخل، بدلا من مجموعة مختلفة من المفاهيم، و لابد أن يكون لهذا المفهوم من السعة، بحيث يقدم عونا حقيقيا للأطراف المختلفة ذات العلاقة، و أن الاتفاق على مفهوم واضح للدخل أمر ضروري، والدخل المقصود هنا الدخل الفردي وليس الدخل القومي باعتباره معيار لتحديد المسؤولية الضريبية.

الفرع الأول: مفهوم الدخل.

إن للدخل مفاهيم و خصائص تميزه عن باقي الأوعية الضريبية.

أولا: تعريف الدخل: يمكن تعريف الدخل من عدة زوايا:

- التعريف اللغوي للدخل: « كل ما يحصل عليه الفرد من عمله أو من ممتلكاته من مردود مادي».

- التعريف الاقتصادي للدخل: « الفائض الذي يمكن للإنسان الراشد الذي يعتبر نفسه قادرا على إنفاقه في فترة زمنية معينة، بدون أن ينقص من قيمة رأسماله في أول ذلك الفترة».

على الرغم من عدم إجماع الاقتصاديين و الماليين على تعريف محدد للدخل إلا انه يمكن القول، أن معظم الاقتصاديين والماليين قد أقروا أن الدخل « إيراد يتجدد أو يتكرر بصفة دورية مع بقاء المصدر واستمراره، وهو ينتج عن مصادر مختلفة، فقد يكون مصدره رأسمال كريع العقارات و الودائع، وقد يكون مصدره العمل كأجرة العامل أو

الموظف، وقد يكون مصدره رأسمال و العمل معاً كأرباح التجارة والصناعة و الخدمات الزراعية»⁽¹⁾.

الفرع الثاني: خصائص الدخل.

نستنتج من التعريف السابق للدخل على أن خصائصه هي:⁽¹⁾

1- الدورية: أي التجدد في أوقات متعاقبة ومنتالية، مثال ذلك أجر العامل.⁽²⁾

أو راتب الموظف، مادام هذا الدخل يتجدد بشكل دوري كل شهر، مثلاً أو حتى كل سنة كما في الإيراد الزراعي من الأرض.

2- بقاء المصدر: بما أن الدخل دوري فهو ناجم عن مصدر ينتج عن هذا الدخل الدوري، ولذلك يجب أن لا ينفذ المصدر و لا ينضب بعد إنتاجه للدخل، وهذا المصدر قد يكون مادياً كالأرض والعقارات و العمل أو غير مادي كالموهبة و المهنة، وبقاء المصدر الذي ينتج الدخل، هو الذي يفسر دورية الدخل سواء أكانت هذه الدورية حاصلة بالفعل أو محتملة الحصول، بعبارة أخرى فإن مصدر النشاط الذي ينتج الدخل يجب أن يكون قابلاً للاستمرار والإنتاج من جديد، غير ان بقاء المصدر يبقى في نهاية المطاف أمراً نسبياً متعلق بنوع المصدر فالأرض قد لا تنفذ، ولكن الأشجار فوق الأرض لها عمراً إنتاجياً، و قوة العمل متعلقة بعمل الإنسان وصحته.

3- صيانة المصدر و الاستثمار المناسب له: حتى يستطيع المصدر إنتاج دخل بشكل

دائم ومستمر لا بد من صيانتته و استغلاله الملائم.⁽³⁾

المطلب الثاني: أساليب فرض ضريبة الدخل.

(1) خالد شحادة الخطيب ونادية فريد طافش، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، (الأردن)، 2008، ص36.

(1) خالد شحادة الخطيب ونادية فريد طافش، مرجع سابق، ص36.

(2) رنا أديب منذر، مرجع سابق، ص15.

(3) خالد شحادة الخطيب ونادية ريد طافش، مرجع سابق، ص37.

هناك شبه إجماع على أن ضريبة الدخل من أهم الضرائب المطبقة في كافة التشريعات الضريبية المعاصرة، وذلك بسبب موردها الكبير، وعلى اعتبار الدخل أفضل مقياس لقدرة المكلف على دفع الضريبة، وهي بهذا الشكل تحقق مبدأ وفرة الحصيلة و العدالة الضريبية، و قد تنازع فرض الضريبة على الدخل أسلوبان.⁽⁴⁾

الفرع الأول: نظام الضرائب النوعية:

وفقا لهذا النظام يتم التمييز بين الدخل التي يحققها الشخص الطبيعي حسب مصادرها، ثم فرض ضريبة مستقلة على كل نوع من أنواع هذه الدخول، و تختلف كل ضريبة نوعية عن الأخرى من مختلف الجوانب، سواء من ناحية تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة والإعفاءات منها، أو من ناحية أسعار الضريبة و إجراءات الربط و التحصيل والطعن.

و الميزة الرئيسية لهذا النظام أنه يتيح إمكانية التمييز بين مصادر الدخل، من خلال فرض الضريبة على كل نوع من أنواع الدخل بما يتلاءم مع طبيعة هذا الدخل وقوته. فعلى سبيل المثال يمكن أن نخص أصحاب المرتبات برعاية خاصة، بتخفيض سعر ضريبة المرتبات ومنحهم إعفاءات خاصة، كما يمكن تحصيل الضريبة بطريقة تتلاءم مع دورية دخل المرتبات و طبيعته، وذلك بالحجز عند المنبع كل شهر فلا يُشعر بعبئها. إلا انه يعاب على هذا الأسلوب أنه يؤدي إلى إرهاق الممول الذي يكون له أكثر من مصدر للدخل، من حيث تقديم أكثر من إقرار لكل دخل على حدة، إضافة إلى ما يحمله من تعدد إجراءات الربط و التحصيل و الطعن.⁽¹⁾

الفرع الثاني: الضريبة العامة على الدخل أو الضريبة على الدخل العام:

وفقا لهذا الأسلوب، فإن الضريبة على الدخل تصيب مجموع الدخل الذي يحققه الشخص، و بالتالي فهي ضريبة تركيبية، و من الممكن أن تأخذ شكل مجموع الدخل الذي

(4) نفس المرجع ، ص38.

(1) طارق عبد العال حماد، الضرائب على الدخل، دار الجامعية، الإسكندرية(مصر)، 2008، ص ص15-16.

تحققه الأسرة و هو ما يطلق عليه «سكن ضريبي» كما هو الحال في التشريع الفرنسي، حيث تفرض ضريبة الدخل العام على ما تحققه الأسرة بكافة أعضائها العاملين والقاطنين بسكن واحد، و لقد اعتبرت ضريبة الإيراد العام من أفضل أنواع الضرائب المباشرة على الدخل وذلك للأسباب التالية:

- مجموع الدخل للفرد، هو مقياس لقدرته على الدفع و من ثم المعيار الأمثل لتحديد قدرته التكاليفية؛

- تساعد على تحديد الأعباء الشخصية و العائلية والمالية للمكلف، فهي تطبق مبدأ شخصية الضريبة أي معرفة الوضع الحقيقي للمكلف.

- تساعد على تطبيق التصاعد الضريبي بشكله الصحيح.

- تمتاز الضريبة على الإيراد العام بوحدة التكليف، أي أن الإجراءات التي تتبعها متعلقة بمصادر الدخل كافة، و بالتالي لا تخلق إزعاجا للمكلف، ولا للدوائر الضريبية عند فرض الضريبة و جبايتها.

غير أنه على الرغم من هذه المزايا تبقى الضريبة الضريبة على الدخل العام بحاجة إلى توفر مجموعة من الظروف حتى يمكن تطبيقها بنجاح، من بينها:

- وجود جهاز إداري كفاء و متطور.

- وجود وعي ضريبي لدى المكلفين من حيث تعاونهم مع الإدارة الضريبية لإنجاز الإجراءات الضريبية المتنوعة، مثل تحديد القدرة التكاليفية للفرد ومعرفة طبيعة نشاطه ومردوداته.

- وجود تشريع ضريبي متطور و مصاغ بشكل متناسق و متناسب.

- بحاجة إلى تعاون مستمر بين الدوائر الضريبية و بقية أجهزة الحكومة لمعرفة الوضع الحقيقي للمكلفين.⁽¹⁾

(1) خالد شحادة الخطيب ونادية فريد طافش، مرجع سابق، ص 41-42.

المبحث الثاني: المكونات الرئيسية لمنظومة الضرائب في الجزائر.

تتجلى المكونات الرئيسية لمنظومة الضرائب في الجزائر في الضريبة على الدخل الإجمالي الضريبة على ارباح الشركات، و الضريبة على القيمة المضافة.

المطلب الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي.

و هي ضريبة خاصة بالأشخاص الطبيعية الذين تتوفر فيهم شروط معينة.

الفرع الأول: تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي وخصائصها.

أولاً: تعريف الضريبة: تعرف الضريبة على الدخل الإجمالي في التشريع الضريبي الجزائري كما يلي: «تؤسس ضريبة وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة»⁽¹⁾.

ثانياً: خصائص الضريبة: من خلال التعريف السابق للضريبة على الدخل الاجمالي نستخلص الخصائص التالية:

- تطبق على دخل الأشخاص الطبيعيين.
- تعتبر ضريبة سنوية، أي تؤسس على الأرباح أو المداخيل التي يحققها المكلفون بالضريبة خلال سنة معينة.

⁽¹⁾ الجزائر، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2015، المادة 01.

- تعد ضريبة إجمالية، أي شاملة لكل المداخل الصافية بعد خصم الأعباء المحددة قانونا.

- تعتبر ضريبة وحيدة، بمعنى أنها تضم كل أصناف الدخل؛

- تعتبر ضريبة تصريحية، بمعنى أنها واجبة التصريح من قبل المكلف.⁽²⁾

الفرع الثاني: مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي.

تطبق الضريبة على الدخل الإجمالي على ما يلي:

أولا: الأشخاص الخاضعين للضريبة:

يتمثل الأشخاص الخاضعين للضريبة فيما يلي:

- الأشخاص الطبيعيون.

- أعضاء شركات الأشخاص.

- الشركاء في الشركات المدنية المهنية.

- أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محددة فيها.

- أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات ذات الاسم الجماعي.⁽¹⁾

ثانيا: مكونات الدخل الإجمالي: يتكون الدخل الإجمالي من الفئات التالية:⁽²⁾

- الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية.

- الأرباح غير التجارية و التي أدمجت في الفئة السابقة بموجب قانون المالية لسنة 2015 وأصبحت تسمى الأرباح المهنية.

- الأجور والمرتببات والريوع العمرية.

- عائدات رؤوس الأموال المنقولة.

- المداخل الفلاحية.

- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية.

⁽²⁾ بوعلام ولهي ، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة (حالة الجزائر)، رسالة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس (سطيف 01)، 2011/2012، ص54.

⁽¹⁾ بوعلام ولهي، مرجع سابق، ص54-55.

⁽²⁾ منصور بن عمار، أعمال موجهة في تقنيات الجباية، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2009، ص108.

ثالثا: أساس الضريبة: يتمثل في الربح الجبائي المحسوب بعد دراسة الأعباء من الناحية الجبائية و انطلاقا من الربح المحاسبي المنتمين إلى النظام الحقيقي وفق العلاقة التالية:
الربح الجبائي = الربح المحاسبي + مجموع الأعباء المفروضة - التخفيضات - العجز.

رابعا: معدلات فرض الضريبة: تطبق الضريبة على الدخل الإجمالي وفق المعدلات التالية:

1- الجدول التصاعدي السنوي: و تتمثل معدلاته في:

جدول رقم(01): المعدلات التصاعدية للضريبة على الدخل الإجمالي في الجزائر.

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة(بالدينار)
00 %	لا يتجاوز 120.000
20 %	من 120.001 إلى 360.000
30 %	من 360.001 إلى 1.440.000
35 %	يفوق 1.440.000

المصدر: النظام الضريبي الجزائري، المديرية العامة للضرائب، 2014.

2- معدلات الاقتطاع من المصدر: تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي عن طريق معدلات

الاقتطاع من المصدر، وهي تختلف باختلاف طبيعة الأرباح وهي كالتالي:

أ- الأرباح غير التجارية:

- 24% يتم تطبيقها على المبالغ المدفوعة مقابل تأدية خدمات؛

- 24% يتم تطبيقها على المبالغ المدفوعة لمؤسسات أجنبية ليست لها منشآت دائمة بالجزائر، مقابل تأديتها الخدمات؛
- 24% (تكتسي طابعا تحريريا)، يتم تطبيقها على المداخل المدفوعة من قبل مدينين بالضريبة مقيمين بالجزائر، لمستفيدين لهم مقرا جبائيا خارج الجزائر، فيما يتعلق ب:-
- المبالغ المدفوعة مقابل نشاط مؤدى بالجزائر في إطار ممارسة مهنية غير تجارية أو مداخل مماثلة كما هو منصوص عليه في المادة 22-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- ريع عائدات المؤلف التي يتقاضاها الكتاب أو المؤلفون الموسيقيون، وورثتهم والموصى لهم بحقوقهم.
- الريوع التي يتقاضاها المخترعون من منح رخصة استغلال شهاداتهم أو بيع علامات صنع أو طرق أو صيغ التنازل عنها.
- 15% محررة من الضريبة، يتم تطبيقها على المبالغ المدفوعة على شكل أتعاب أو حقوق تأليف الفنانين الذين لديهم موطن جبائي خارج الجزائر.

ب- ريع رؤوس الأموال المنقولة:

- 10% تخضع للمداخل الموزعة على الأشخاص الطبيعيين لاقتطاع من المصدر (محرر من الضريبة).
- 50% تخضع لإيرادات سندات الصندوق غير الاسمية (محررة من الضريبة)؛
- 10% تطبق على الإيرادات الديون والودائع و الكفالات (قرض ضريبي).
- 1% محررة من الضريبة على الدخل الإجمالي، تطبق على قسط الفوائد التي تساوي أو نقل عن 50.000 دج، و 10% لما فاق ذلك؛
- 20% محرر من الضريبة، يتم تطبيقها على فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم والحصص الاجتماعية المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين.
- 15% محرر من الضريبة، يتم تطبيقها على فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين المقيمين.⁽¹⁾

(1) الجزائر، المديرية العامة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري، مرجع سابق، ص 02-03.

ج- المداخل الإيجازية:

- تخضع المداخل المتأتية من تأجير الأملاك العقارية ذات الاستعمال السكني بصفة مدنية للضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 07% (محررة من الضريبة)؛
- تخضع المحلات ذات الاستعمال التجاري أو المهني للضريبة على النقل الإجمالي بنسبة 15% دون الحق في تطبيق التخفيض (محررة)؛
- تخضع إيرادات كراء قاعات الحفلات وحفلات الأسواق والسيرك إلى دفع تلقائي بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 15% (محرر من الضريبة).
- للإشارة تخضع فوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين غير المقيمين إلى إخضاع ضريبي محدد بنسبة 20% (محرر من الضريبة) مع تطبيق إجراء تبرئة خمس (5/1) مبلغ التنازل بين يدي الموثق.⁽²⁾

د- الأجور والمرتببات والريوع العمرية: بما أن الضريبة على هذه الفئة من المداخل فقد أثرنا أن نفردها مبحثا خاصا بها لاحقا.

الفرع الثالث: الإعفاءات.

منح المشرع الضريبي الجزائري عدة إعفاءات من الضريبة على الدخل الإجمالي، بعضها بصفة دائمة وبعضها بصفة مؤقتة، وهذا في إطار العمل على تشجيع الاستثمار في مختلف المجالات الاقتصادية وتخفيف العبء الضريبي على المؤسسات.⁽¹⁾

أولا: الإعفاءات الدائمة: و تتمثل في :

1). الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية: تستفيد من الاعفاء:

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة، و كذا الهياكل التابعة لها؛
- الفرق الممارسة لنشاط مسرحي، فيما يتعلق بالإيرادات المحققة؛
- المداخل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.⁽²⁾

⁽²⁾ نفس المرجع، ص03-04.

⁽¹⁾ محمود جمام ، النظام الضريبي وأثره على التنمية الاقتصادية، رسالة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة منتوري (قسنطينة)، 2010/2009، ص116.

⁽²⁾ الجزائر، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2014، المادة 13.

- الأرباح الخاضعة للضريبة و الناتجة عن الأنشطة الخاصة بانجاز السكنات الاجتماعية والترقوية ضمن الشروط المحددة في دفتر الإعفاء.

(2) المداخل الفلاحية:

- تستفيد من إعفاء كلي وبصفة دائمة المداخل الناتجة عن زراعة الحبوب والخضر الجافة والتمور.⁽³⁾

- المداخل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته:

(3) الأجور والمرتببات العمرية: سيتم تناولها في المبحث الموالي.

ثانيا: الإعفاءات المؤقتة: تمثلت بحسب فئات الدخل فيما يلي:

(1) الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية:

- تستفيد الأنشطة التي يقوم بها الشباب ذوي المشاريع المؤهلة للاستفادة من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب أو الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر أو الصندوق الوطني لتأمين على البطالة من إعفاء كلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة 03 سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال، تحدد مدة الإعفاء بـ 06 سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في التنظيم، وتم رفع المدة إلى عشرة سنوات فيما يتعلق بالمناطق المستفيدة من صندوق تنمية الجنوب. وتمدد هذه الفترة بسنتين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث عمال على الأقل لمدة غير محددة؛

- يستفيد من الإعفاء الكلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة 10 سنوات الحرفيون التقليديون وكذلك الممارسون لنشاط حرفي فني.⁽¹⁾

(2) الإيرادات الفلاحية:

- تستفيد من الإعفاءات لمدة 10 سنوات:

- المداخل الناتجة عن الأنشطة الفلاحية وتربية الماشية الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا؛

- المداخل المتأتية من الأنشطة الفلاحية و تربية الماشية الممارسة في المناطق الجبلية.

⁽³⁾ لنظام الجبائي الجزائري، مرجع سابق، ص 04-05.

⁽¹⁾ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 13.

3) ريع رؤوس الأموال المنقولة: يستفيد من الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة 05 سنوات ابتداء من 01 جانفي 2014.

- نواتج وفوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن الأسهم والسندات المماثلة المسجلة في تسعيرة البورصة وكذا نواتج الأسهم أو الحصص لهيئات التوظيف الجماعية للقيم المنقولة.
- نواتج وفوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن الأسهم و السندات المماثلة لها المسجلة في تسعيرة البورصة أو المتداولة في سوق منظمة لأجل أقل من 05 سنوات الصادرة خلال فترة 05 سنوات يشمل هذا الإعفاء كل فترة صلاحية السند الصادر خلال هذه المرحلة.⁽²⁾
- يستفيد من الإعفاء لمدة 05 سنوات اعتبارا من 01 جانفي 2005، نواتج أسهم صندوق دعم الاستثمار والتشغيل.

- تستفيد من الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي ابتداء من 01 جانفي 2010، الحواصل وفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم والأوراق المماثلة المحققة في إطار عملية الدخول للبوصة.⁽³⁾

المطلب الثاني: الضريبة على أرباح الشركات.

تعتبر الضريبة على أرباح الشركات ثاني نوع من أنواع الضرائب المباشرة المكونة للجباية العادية لمنظومة الضرائب في الجزائر وهذا ما سيتم تناوله في هذا المطلب.

الفرع الأول: تعريف الضريبة على أرباح الشركات وخصائصها.

أولاً: تعريف الضريبة على أرباح الشركات: تعرف الضريبة على أرباح الشركات في التشريع الضريبي الجزائري كما يلي: «تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح و المداخل التي تحققها الشركات و الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136، تسمى هذه الضريبة الضريبة على أرباح الشركات».⁽¹⁾

ثانياً: خصائص الضريبة على أرباح الشركات: تتميز هذه الضريبة بالخصائص التالية:

⁽²⁾ النظام الجبائي الجزائري، مرجع سابق، ص 04-05.

⁽³⁾ نفس المرجع، ص 05.

⁽¹⁾ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 135.

- ضريبة سنوية؛
- ضريبة وحيدة، لأن الأشخاص المعنويين ملزمين بدفع ضريبة واحدة على أرباحهم؛
- ضريبة عامة، لأنها شاملة لمختلف الأرباح دون التمييز لطبيعتها؛
- ضريبة نسبية، لكونها تعتمد على معدل واحد يفرض على الربح الضريبي؛
- ضريبة تصريحية، لكون المكلفين بها ملزمين بالتصريح بالربح السنوي المحقق. (2)

الفرع الثاني: مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات.

أولاً: الشركات الخاضعة:

- شركات رؤوس الأموال (شركات ذات أسهم، شركات ذات المسؤولية المحدودة، شركات بالتوصية ذات الأسهم).
- شركات الأشخاص التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.
- الشركات المدنية التي اختارت إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات.
- يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، و لا رجعة عن هذا الاختيار طول مدة حياة الشركة؛
- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.
- الشركات المنجزة للعمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة؛
- الشركات التعاونية واتحاداتها.
- غير انه يستثنى من الخضوع لهذه الضريبة الشركات التالية:
- الشركات التعاونية الخاضعة للضريبة الجزافية الوحيدة.
- هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمد حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل.

ثانياً: أساس الضريبة على أرباح الشركات:

- يتمثل في الربح الجبائي المحسوب بعد دراسة الأعباء من الناحية الجبائية و انطلاقاً من العلاقة التالية:

(2) بوعلام ولهي، مرجع سابق، ص 59-60.

الربح الجبائي = الربح المحاسبي + مجموع الأعباء المفروضة - التخفيضات - العجز.⁽¹⁾

ثالثا: معدلات فرض الضريبة على أرباح الشركات:

ا. المعدل العام: حدد نسبته بـ 23 % بعدما كان يتضمن معدلين هما 25% و 19%.

ب. معدلات الاقتطاع من المصدر: و تتمثل في:

- 10 % : مداخيل الديون والودائع والكفالات.

- 50 % : الإيرادات المتأتية من سندات الصندوق غير الاسمية.

- 20 % : الإيرادات المحصلة في إطار عقد إدارة الأعمال.

- 24 % : العائدات الممنوحة لمخترعين متواجدين بالخارج، مقابل منح رخصة استغلال

براءات اختراعهم أو بيع التنازل عن علامات صنع أو طرق صيغ.

- 10 % : مداخيل المؤسسات الأجنبية العاملة في النقل البحري، عندما تخضع بلدانهم

المؤسسات الجزائرية العاملة في مجال النقل البحري للضريبة، ثم تطبق قاعدة المعاملة

بالمثل، عندما تقوم هذه الدول بتطبيق معدل يزيد أو يقل عن النسبة المطبقة بالجزائر.

- 15 % : الأرباح المحولة الى شركة أجنبية غير مقيمة من قبل شركتها الفرعية المقيمة

في الجزائر أو كل منشأة مهنية أخرى بالمفهوم الجبائي.

- 20 % : فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية المحققة

من طرف الأشخاص المعنويين غير المقيمين.

رابعا: التخفيضات: تستفيد المداخيل المتأتية من الأنشطة الممارسة من قبل الشركات في

ولايات إليزي وتندوف وأدرار و تمنراست، ولديهم موطن جبائي في هذه الولايات

ويقيمون ها بصفة دائمة، من تخفيض قدره 50%، من مبلغ الضريبة على أرباح

الشركات، وذلك بصفة انتقالية ولمدة خمس(05) سنوات ابتداء من أول جانفي 2015، لا

يمس هذا التخفيض مداخيل الشركات العاملة في قطاع المحروقات والمناجم باستثناء

نشاطات توزيع وتسويق المنتجات البترولية والغازية.⁽¹⁾

(1) النظام الجبائي الجزائري، مرجع سابق، ص 10.

(1) النظام الجبائي الجزائري، مرجع سابق، ص 10-16.

المطلب الثالث: الضريبة على القيمة المضافة.

وهي ضريبة غير مباشرة و تتميز بمفهومها و خصائصها و تنظيمها الفني.

الفرع الأول: تعريف الرسم على القيمة المضافة وخصائصها.

أولا: تعريف الضريبة على القيمة المضافة:

تعتبر الضريبة على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة تفرض على الإنفاق الإجمالي أو الاستهلاك الإجمالي، وتطبق على العمليات التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا.

ثانيا: خصائص الضريبة على القيمة المضافة:

تتميز الضريبة على القيمة المضافة بالخصائص التالية:

- ضريبة عامة: بمعنى أن الأصل فيها هو الخضوع و الاستثناء وهو الإعفاء، فهي عامة تخضع لها كافة السلع و الخدمات المحلية والمستوردة.
- ضريبة حقيقية: نظرا لأنها تمس استعمال الدخل، أي عملية الإنفاق، أو الاستهلاك النهائي للسلع والخدمات.
- ضريبة غير مباشرة: لأنها لا تدفع مباشرة إلى الخزينة عن طريق المستهلك النهائي الذي يعتبر المكلف الحقيقي، وإنما عن طريق المؤسسة التي تضمن الإنتاج وتوزيع السلع والتي تعد هي المكلف القانوني.
- ضريبة متعلقة بالقيمة: أي تحسب على أساس قيمة المنتج بغض النظر عن طبيعة المنتج ونوعيته وكميته.
- ضريبة مؤسسة عن طريق ميكانيزم الدفع بالأقساط: في كل طور من أطوار التوزيع لا يكون العبء الضريبي الإجمالي مساويا للرسم المحتسب على سعر البيع للمستهلك.
- ضريبة تركز على ميكانيزم الخصم: وفي هذا الإطار يجب على المكلف في مختلف أطوار الدورة الاقتصادية أن يقوم بحساب الرسم المستحق على المبيعات أو الخدمات المقدمة، ثم خصم من هذا الرسم الذي مس العناصر المكونة لسعر التكلفة، على أن يدفع للخزينة الفرق بين الرسم المحصل والرسم القابل للخصم.

- **ضريبة حيادية:** أي أن الضريبة على القيمة المضافة، ضريبة حيادية لا تؤثر على نتيجة المكلفين القانونيين كون أن المستهلك النهائي هو الذي يتحملها فعليا، وبالتالي فهي تعتبر ضريبة دورية التحصيل، ولذلك فهي تعد موردا متجددا لتغطية الإنفاق الحكومي.
- **ضريبة ذات رقابة ذاتية:** هذه الرقابة تتم عن طريق أعمال مبدأ الخصم من خلال دورة الفواتير الضريبية والذي يتم عن طريق أحكام الرقابة على عمليات الضريبة في دورتها المختلفة من الإنتاج إلى التوزيع، فكل مرحلة تراقب الأخرى، وهذا يقلل من فرص التهرب الضريبي الكلي من الضريبة.
- **ضريبة تصريحية:** كل مكلف خاضع للرسم على القيمة المضافة وملزم بأن يقدم كل شهر تصريحا للمصالح الجبائية موضحا فيه كل مبيعاته ومشترياته وصفقاته.⁽¹⁾

الفرع الثاني: مجال تطبيق الضريبة على القيمة المضافة.

يخضع لهذه الضريبة ما يلي:

- 1) عمليات البيع والأعمال العقارية و الخدمات من غير تلك الخاضعة للرسم الخاصة التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا، ويتم انجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية.
- ويطبق هذا الرسم: أيا كان: الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في انجاز الأعمال الخاضعة للضريبة أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى.
- 2) عمليات الاستيراد.

⁽¹⁾ بوعلام ولهي، مرجع سابق، ص 71-72.

أولاً: العمليات الخاضعة للرسم وجوباً:

وهي تضم العمليات التالية:

- (1) المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون، كما جاء تعريفهم في المادة 04 من قانون الرسوم على حجم المعاملات.
- (2) الأشغال العقارية.
- (3) المبيعات والتسليمات على الحال الأصلي، من المنتوجات أو البضائع الخاضعة للضريبة والمستوردة و المنجزة وفقاً لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين.
- (4) المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة كما جاء تعريفهم في المادة 05.
- (5) التسليمات لأنفسهم:
- أ- العمليات تثبت القيم المنقولة التي يقوم بها الخاضعون للرسم.
- ب- الأملاك غير تلك المثبتة التي يقوم بها الخاضعون للرسم، لأنفسهم لتلبية حاجياتهم الخاصة أو حاجيات مستثمراتهم بموجب المختلفة، على أن لا تستعمل هذه الأملاك لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو تكون معفاة طبقاً للمادة 09.
- (6) عمليات الإيجار وأداء الخدمات وأشغال الخدمات و البحث وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية.⁽¹⁾

(7) الأشغال العقارية:

- أ- بيع العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك باسمهم، وذلك بصفة اعتيادية أو عرضية، قصد إعادة بيعها.
- ت- العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع الأملاك المشار إليها في الفقرة السابقة.
- ث- عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء وبيعها، التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية، وفقاً للشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به.

⁽¹⁾ الجزائر، المديرية العامة للضرائب، قانون الرسوم على رقم الأعمال، 2014، المادة 02.

ج- عمليات بناء العمارات: ذات الاستعمال السكني أو المخصصة لإيواء النشاط المهني أو الصناعي أو التجاري وبيعها إذا كانت منجزة في إطار نشاط الترقية العقارية كما هو محدد في التشريع المعمول به.

8) المتاجرة في الأعباء المستعملة من غير الأدوات والمكونة كليا أو جزئيا من البلاتين أو الذهب أو الفضة أو من أحجار كريمة طبيعية أو الأشياء المقيدة تحت الرقمين 01-71 و 02-72 من التعريفات الجمركية، وكذا التحف الفنية الأصلية والأدوات العتيقة والأشياء المشمولة في المجموعات المقيدة تحت الرقمين 06-99 و 07-99 من التعريفات الجمركية.

9) العمليات المحققة في إطار ممارسة المهنة الحرة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون والشركات، باستثناء العمليات ذات الطابع الطبي، وشبه الطبي والبيطري.

10) العمليات الفنية و الألعاب و التسلية بمختلف أنواعها التي ينظمها أي من الأشخاص ولو تصرف تحت إطار الجمعيات الخاضعة للتشريع الجاري به العمل.

11) الخدمات المتعلقة بالهاتف و التليكس التي تؤديها إدارة البريد والمواصلات.

12) عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى ونشاطات التجارة المتعددة باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للنظام الجزافي.⁽¹⁾

- يجب أن تتعلق المواد المعروضة للبيع بأربعة أصناف على الأقل من التجارة المتعددة، وهذا مهما كان عدد المواد المعروضة للبيع.

- يجب أن يكون المحل مهيبا بطريقة تسمح بالخدمة الذاتية.

13) العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين.

ثانيا: العمليات الخاضعة للضريبة اختياريا:

يجوز للأشخاص الطبيعيين أو العاديين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق هذه الضريبة أن يختاروا بناء على تصريح منهم لاكتساب صفة المكلفين بالضريبة على القيمة المضافة على أن يزودوا بسلع أو خدمات:

- التصدير.

- الشركات البترولية.

(1) الجزائر، المديرية العامة للضرائب، قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق، المادة 02.

- للمكلفين بالرسم الآخرين.
- المؤسسات الي تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء المنصوص عليه في المادة 42 من قانون الرسم على حجم المعاملات ، و يخضع المعنيون وجوبا لنظام الربح الحقيقي.
- يمكن طلب الاختيار في أي وقت من السنة، و يجب أن ينهي الاختيار إلى علم مفتشية الرسوم على رقم الأعمال التي يتبع لها مكان فرض الضريبة، ويصبح نافذا اعتبارا من اليوم الأول من الشهر الذي يلي الشهر الذي يكتتب فيه الاختيار.
- يمكن أن يشمل الاختيار كل العمليات أو جزءا منها ما لم يحمل تنازل أو توقف على النشاط، يغطي الاختيار وجوبا فترة تنتهي في يوم 31 ديسمبر من السنة الثالثة التي تلي السنة التي بدأ فيها سريان الاختيار.
- ويجدد الاختيار ضمنيا ما لم يحمل نقض صريح يقدم في ظرف ثلاثة أشهر قبل انقضاء كل فترة.⁽¹⁾

ثالثا: الأساس الخاضع للرسم.

يشمل رقم الأعمال الخاضع للضريبة ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما في ذلك كل المصاريف و الحقوق و الرسوم، باستثناء الضريبة على القيمة المضافة ذاتها.

رابعا: المعدلات: تطبق هذه الضريبة بمعدلين هما:

- معدل مخفض 07%؛

- معدل عادي 17%.⁽²⁾

الفرع الثاني: الحدث المنشئ للرسم:

يتكون الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة من:

(1) الجزائر، قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق، المادة 03.

(2) النظام الجبائي الجزائري، مرجع سابق، ص 31.

- بالنسبة للمبيعات: من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة، غير أن المؤسسات التي توزع الماء الصالح للشرب، فإن الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة بصدده، يتكون من تحصيل الثمن كليا أو جزئيا.

يتكون الحدث المنشئ للرسم من تحصيل الثمن كليا أو جزئيا بالنسبة للمبيعات المحققة في إطار الأسواق العمومية، وفي غياب التحصيل، يصبح الرسم على القيمة المضافة مستحق الأداء بعد اجل سنة ابتداء من تاريخ التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.

- بالنسبة للأشغال العقارية من قبض الثمن كليا أو جزئيا، غير أنه بالنسبة للأشغال العقارية المنجزة من طرف مؤسسات الترقية العقارية في الإطار الخاص بنشاطهم غير أنه فيما يتعلق بالمؤسسات الأجنبية وبالنسبة لمبلغ الرسم الذي يبقى مستحقا عند انتهاء الأشغال، بعد الرسم المدفوع عند كل تحصيل، يتكون الحدث المنشئ من الاستلام النهائي للمنشأة المنجزة.

- بالنسبة للتسليمات الذات من المنقولات المصنوعة ومن الأشغال العقارية، يتكون الحدث المنشئ من التسليم.

- بالنسبة للواردات، من إدخال البضاعة عند الجمارك، والمدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك.

- بالنسبة للخدمات عموما، يقبض الثمن جزئيا أو كليا، وفيما يتعلق بالحفلات والألعاب، التسليمات بمختلف أنواعها، يمكن أن يتكون الحدث المنشئ للرسم إن تعذر القبض من تسليم التذكرة.

غير أنه، يمكن أن يرخص لمقاولي الأشغال ومؤدي الخدمات بتبرئة ومتهم حسب الخصوم وفي هذه الحالة الحدث المنشئ للرسم من الخصم ذاته.⁽¹⁾

(1) قانون الرسم على رقم الأعمال، مرجع سابق، المادة 14.

المبحث الثالث: الإطار التشريعي للضريبة على الدخل الاجمالي لفئة الاجور والمرتبات في الجزائر.

سنحاول من خلال هذا البحث التطرق إلى الضريبة على الأجور و المرتبات بحسب التشريع الضريبي الجزائري فيما يتعلق بمجال تطبيقها و تنظيمها الفني.
المطلب الأول: مفهوم الأجر والراتب.

تبرز أهمية التعرف على مفهوم الأجر و الراتب من دورها المهم في تحديد الضريبة المرتبطة بها، و من كونها ناتجة عن العمل البحث دون أن تمتزج برأس المال، وهو العمل الذي يقوم به الموظف أو المستخدم إذا كان طبيعيا لحساب الغير سواء كان طبيعيا أو معنوياً.⁽¹⁾

أولاً: تعريف الأجر: عرف الأجر على أنه:

« عبارة عن المبلغ النقدي الذي يدفع للأفراد الذين يقومون بأعمال الإنتاج المباشر ويطلق عليهم اسم العمال». ⁽²⁾

ثانياً: تعريف الراتب: عرف الراتب على أنه:

« الدخل الذي يحصل عليه الموظف أو المستخدم بصورة شهرية سواء كان المكلف يعمل في القطاع العام أو الخاص». ⁽³⁾

ثالثاً: تعريف المكافآت: عرفت على أنها:

« المبالغ التي تدفع للعاملين إضافة إلى المرتب أو الأجر وذلك عن أعمال أو خدمات مؤداة لصالح المؤسسة».

رابعاً: الحوافز: عرفت على أنها:

« تلك المبالغ التي يحصل عليها العاملون بسبب زيادة الإنتاج أو المبيعات أو حجم المعاملات أو غيرها من الأسباب باعتبارها مكاملة لمرتباتهم وأجورهم».

(1) عايشة مصطفى سلامة عامر، ضريبة الرواتب والأجور وأثرها على خزينة السلطة الفلسطينية، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس (فلسطين)، 2009، ص 13.

(2) سومر أديب ناصر، أنظمة الأجور وأثرها على أداء العاملين في الشركات ومؤسسات القطاع العام الصناعي في سورية، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، 2004، ص 09.

(3) عايشة مصطفى سلامة عامر، مرجع سابق، ص 14.

خامسا: المنح و الأجور الإضافية: يقصد بها:

« تلك المنح و الأجور التي يحصل عليها العاملون نتيجة عملهم ساعات إضافية».

سادسا: المزايا العينية: يقصد بالمزايا العينية:

« الخدمات التي تقدمها المؤسسة للعاملين بها بدون مقابل، كالإطعام و المسكن و

الإنارة و التدفئة».(1)

المطلب الثاني: مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي لفئة الأجور والمرتبات في

الجزائر.

الفرع الأول: المداخل الخاضعة لضريبة الأجور والمرتبات.

لقد تعرض هذا الوعاء للتغيير عام 1985 لكن لم يتم تطبيقه إلا في عام 1989 عند

صدور القانون العام للعامل، مما أثر سلبا على الدخل الحقيقي للفرد، بحيث تم وضع شبكة

الأجور عام 1985 وتطبيقها عام 1989.(2)

- تدرج المرتبات و التعويضات و الأتعاب و الأجور و المنح و الربوع العمرية في تكوين

الدخل الإجمالي المعتمد أساسا لإقرار الضريبة على الدخل الإجمالي.

- تعتبر أجور لتأسيس الضريبة:

- المكافآت المدفوعة إلى الشركاء ذوي الأقلية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة.

- المبالغ المقبوضة من قبل أشخاص يعملون في بيوتهم بصفة فردية لحساب الغير، وهذا

مقابل عملهم.

- التعويضات و التسديدات و التخصيصات الجزافية المدفوعة لمديري الشركات، لقاء

مصاريفهم.

- علاوات المردودية و المكافآت أو غيرها التي تمنح لفترات غير شهرية، بصفة

اعتيادية من قبل المستخدمين.

(1) سعيد عبد المنعم محمد وآخرون، دراسات في المحاسبة الضريبية، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 2006،

ص50-53.

(2) محمود جمام، مرجع سابق، ص122.

- المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون، إضافة إلى نشاطهم الأساسي كأجراء نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو كأساتذة مساعدين بصفة مؤقتة، وكذلك المكافآت الناتجة عن كل نشاط ظرفي ذي طابع فكري.⁽¹⁾

الفرع الثاني: معدلات فرض ضريبة الأجور والمرتبات.

تحسب ضريبة الأجور والمرتبات بطريقتين هما:

أولاً: الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي المحسوبة شهريا: يطبق بخصوص الأجور و المرتبات الشهرية وفق المعدلات التالية:

الجدول رقم (02): المعدلات التصاعدي لضريبة الأجور والمرتبات في الجزائر.

نسبة الضريبة %	قسط الدخل الشهري الخاضع للضريبة (دج)
00 %	لا يتجاوز 10.000
20 %	من 20.001 إلى 30.000
30 %	من 30.001 إلى 120.000
35 %	يتجاوز 120.000

Source :DGI ;Guide IRG/ salaires, 2008, P 08

ثانيا: المعدلات الأخرى: و تشمل ما يلي:

- 10 % تطبق علاوة المردودية والمكافآت وغيرها وكذلك استدراقات الرواتب، التي تمنح لفترات غير شهرية بصفة اعتيادية من قبل المستخدمين من دون تطبيق تخفيض.

- 10 % تطبق على المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون إضافة إلى نشاطهم الرئيسي كأجراء، نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو كأساتذة مساعدين بصفة مؤقتة، وكذا المكافآت الناتجة عن كل نشاط ظرفي ذي طابع فكري، دون تطبيق تخفيض.

يكتسي هذا الاقتطاع طابعا تحريريا من الضريبة على الدخل الإجمالي، إلا في حالة المكافآت الناتجة من الأنشطة الظرفية ذات الطابع الفكري، عندما يتجاوز مبلغها السنوي 2.000.000 دج.

⁽¹⁾ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادتان 66، 67.

الفرع الثالث: الإعفاءات من ضريبة الأجور و المرتببات: و تشمل الاعفاءات التالية:

- التعويضات عن المنطقة الجغرافية.
- المنح العائلية التي ينص عليها التشريع الاجتماعي مثل الأجر الوحيد والمنح العائلية ومنحة الأمومة.
- منح البطالة و التعويضات والمنح المدفوعة على أي شكل كان من قبل الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية تطبيقا للقوانين والمراسيم الخاصة.
- الرجوع العمرية المدفوعة كتعويضات عن الضرر بمقتضى حكم قضائي من أجل تعويض ضرر جسماني نتج عنه بالنسبة للضحية عجز دائم.
- معاشات المجاهدين و أرامل الشهداء و الأصول.
- المعاشات المدفوعة بصفة إلزامية على أثر حكم قضائي.
- العمال المعوقين الذين تقل أجورهم عن 20000 دج.
- الأشخاص من جنسية أجنبية يعملون في الجزائر في إطار مساعدة تطوعية منصوص عليها في اتفاق دولي.

- الأشخاص من جنسية اجنبية الذين يعملون في المخازن المركزية للتموين.(1)

المطلب الثالث: التنظيم الفني لضريبة الأجور والمرتببات.¹

يتمثل في كيفية تحديد أساس هذه الضريبة و تصنيفتها و طريقة تحصيلها.

الفرع الأول: الأساس الضريبي لضريبة الأجور والمرتببات: يشمل العناصر التالية:

أولاً: الناتج الإجمالي:

بالنسبة لهذه الفئة من الدخل، يتكون الأساس الخاضع للضريبة من الفرق بين:

الناتج المحصل و المساهمات في شركات التأمينات والتقاعد.

ثانياً: العناصر المشكلة للناتج الإجمالي:

يتكون الناتج الإجمالي من العناصر التالية:

- الأجور الرئيسية: (أجور، رواتب).

(1) النظام الجبائي الجزائري، مرجع سابق ص 08.

- الأجور الإضافية: (تعويضات، علاوات المردودية).

ثالثا: تقييم المزايا العينية: يتم حسب ما يلي:

- بالنسبة للسكن و التدفئة والإنارة: يتم تقييمها من طرف المستخدم بحسب قيمتها الحقيقية.

- بالنسبة للإطعام: يجب ألا تقل القيمة الواجب اعتمادها عن 50 دج، عن كل وجبة إلا في حالة تبرير مقنع مؤسس قانونا.⁽¹⁾

- وفيما يخص الإكراميات والزيادة في السعر مقابل الخدمات:

- إذا دفعت مباشرة للمستخدمين من دون وساطة المستخدم، يقدر مبلغا جزافيا بمعدل يكون مقبولا بصفة عامة تبعا لعادات المكان.

- وإذا أضيفت إلى أجر ثابت يقوم المستخدم بالاقتطاع كما هو مبين في المادة 75-1.

- وإذا كانت تشكل الأجر الوحيد للمستخدمين باستثناء أي أجر ثابت، فإنه ينبغي على هؤلاء أن يحسبوا بأنفسهم الضريبة الخاصة بالمبالغ التي دفعت لهم، وأن يدفعوا مبلغ هذه الضريبة ضمن الشروط والآجال المحددة بخصوص الاقتطاعات التي يقوم بها المستخدمون أو المدينون.⁽²⁾

- العناصر المستثناة من الناتج الإجمالي:

تستثنى من الناتج الإجمالي كل من:

- التعويضات الممنوحة مقابل مصاريف التنقل أو المهمة.

- تعويضات المنطقة الجغرافية.

- المنح ذات الطابع العائلي المنصوص عليها في التشريع الاجتماعي، وعلى وجه

الخصوص، الأجر الوحيد و المنح العائلية و منح الأمومة.

(1) Algérie، mf، (DGI) Direction Générale des impôts، Guide de contribuable، 2014، P28

(2) قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2013، مرجع سابق، المادة 70.

- المزايا العينية التي تتعلق فقط بالإطعام والمسكن الممنوحة للأجراء العاملين في المناطق الواجب ترقيتها.⁽³⁾

الفرع الثاني: تصفية ضريبة الأجور والرواتب وحسابها.

تعرف تصفية الضريبة على الأجور والمرتبات الخطوات التالية:

أولاً: حساب ضريبة الأجور والرواتب:

تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي للأجراء أو العمال التابعين للمؤسسات الإدارية أو التجارية أو الصناعية وغيرها، وفق الجدول الشهري للضريبة المطبقة على الدخل الإجمالي للأجراء، الذي تم إنجازه طبقاً لأحكام المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تمنح الأجراء الخاضعين للضريبة، تخفيضاً نسبياً على الضريبة يساوي 40% دون أن يقل عن 12.000 دج في السنة، أو يزيد عن 18.000 دج في السنة (أي من 1.000 دج إلى 15.000 دج شهرياً).

يجدر التوضيح أيضاً، أن نفس طريقة الاقتطاع يتم تطبيقها على المنح والريوع العمرية المدفوعة لفائدة أشخاص ليس لديهم مقر جبائي بالجزائر.

يجب أن يتم حساب الاقتطاع الشهري للضريبة على الدخل الإجمالي للأجراء على أساس دخل أعيد تشكيله حسب الشروط المنصوص عليها أعلاه و الأخذ بعين الاعتبار:

- مدة الدفع.

- التعريف (شهرية، يومية، حسب الساعة) التي يؤسس عليها الدخل الإجمالي.

- الجبر:

تجبر الرواتب الخاضعة للضريبة والمحسوبة بالشهر إلى العشر دنانير الأدنى، بينما تجبر المبالغ المتعلقة بالضريبة إلى العشر سنتيمات الأقرب (المادة 324 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة).

ثانياً: الطرق التطبيقية لحساب الضريبة:

⁽³⁾ Guide de contribuable، OP.Cit, P28.

يتعين بعد الأخذ بعين القواعد المدرجة في الفقرات أعلاه، إجراء ما يلي: (1)

1) إذا تعلق الأمر براتب إجمالي مؤسس على تعريفه شهرياً:

- مدفوعة شهرياً:

يطبق مباشرة على الرواتب، الجدول المتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي للأجراء.

- مدفوعة كل ثلاثة أشهر:

- يحسب الراتب بالشهر عن طريق تقسيمه على 03.

- يحدد الاقتطاع المناسب للراتب المحسوب شهرياً، وهذا حسب جدول الضريبة على الدخل الإجمالي المطبق على الأجراء.

- يضرب الاقتطاع الشهري المحصل عليه في 03.

- يضرب الاقتطاع الشهري المتحصل عليه في 03.

- يدفع كل خمسة عشر يوم:

- يحسب الراتب بالشهر عن طريق الضرب في 02.

- يحسب الاقتطاع الموافق للراتب المحسوب بالشهر حسب جدول الضريبة على الدخل الإجمالي للأجراء.

- يقسم الاقتطاع الشهري المتحصل عليه على 02.

للتذكير فإنه يقصد بالراتب الإجمالي المؤسس على تعريفه شهرياً، بالراتب الذي يقابل عملاً فعلياً ومؤدى كامل الوقت لصالح نفس المستخدم، بعبارة أخرى، يجب أن يكون الأجير قد تم تشغيله من طرف المستخدم طيلة مدة العمل الذي يمارسه هذا الأخير.

غير أنه إذا كان الأجير لا يعمل إلا خلال وقت جزئي ويتحصل على راتب جزافي شهري إجمالي، فإن التعريف الشهري يجب أن يعاد حسابها تبعاً لمدة العمل الفعلي الموافق لهذا الراتب الجزافي.

2) عندما يكون الراتب الإجمالي مؤسساً على تعريفه يومية:

(1) Guide de L'IRG/ Salaires, op-cit, P 06-07.

- يضرب الراتب الصافي المدفوع في 26، ثم يقسم الناتج المحصل عليه على عدد الأيام التي يطبق عليها هذا الأجر.
- يحسب الاقتطاع الموافق للأجر الصافي المحسوب بالشهر، حسب جدول الضريبة على الدخل الإجمالي المطبق على الأجراء.
- يقسم الاقتطاع الشهري المذكور أعلاه على 26، ثم يضرب ناتج القسمة المتحصل عليه في عدد الأيام التي يطبق عليها الأجر.⁽¹⁾

(3) عندما يكون الراتب مؤسسا على تعريفه حسب الساعة:

- يضرب الراتب الصافي المدفوع للراتب الصافي و المحسوب بالشهر حسب جدول الضريبة على الدخل الإجمالي المطبق على الأجراء.
- يقسم الاقتطاع الشهري المذكور أعلاه على 33، 173، ثم يضرب ناتج القسمة المتحصل عليه في عدد الساعات التي يطبق عليها الراتب.

(4) الأجراء الذين يتحصلون على رواتب حسب القطع أو حسب المهام:

- عندما يقابل الراتب الإجمالي المدفوع فترة عمل تساوي شهرا كاملا، يتم تحصيل الاقتطاع بالتطبيق المباشر لجدول الضريبة على الدخل الإجمالي للأجراء.
- عندما يتعلق الراتب الإجمالي المدفوع بفترة أقل من شهر، يجب حسابها بالشهر وذلك بتقييم المدة التي يطبق عليها الراتب حسب كل حالة، بعدد الأيام أو الساعات. وعليه يحسب الاقتطاع المطابق وفي الشروط المتعلقة بالمكافآت المؤسسة، حسب التعريف اليومية أو بالساعة.

(5) إخضاع استدراكات الرواتب والأجور والمعاشات للضريبة:

- فيما يتعلق بالاستدراكات، تقسم على عدد الشهور التي تشملها. يحسب الاقتطاع المراد تحصيله بضرب فارق الضريبة الناتج في عدد الشهور مع إضافة بطريقة تصورية، الاستدراك المحسوب بالشهر، لأجر أو المعاش أو الرواتب الذين هم محل نس الدفع، أو الذين تم دفعهم مؤخرًا.

⁽¹⁾ Guide de L'IRG/ Salaires, op-cit, P 07-08.

من أجل تحديد عدد الشهور كل مدة تقل عن 15 يوم لا يتم حسابها، كل مدة تساوي أو تزيد عن 15 يوم يتم حسابها كشهر كامل.

6) فيما يتعلق بالرواتب الشهرية التي تفوق 28.750 دج في الشهر:

يطرح من المبلغ المتحصل عليه مبلغ 1.500 دج الذي يشكل التخفيض الأقصى.⁽¹⁾

الفرع الثالث: طريقة تحصيل ضريبة الأجور والمرتببات.

تحصل الضريبة من كل مبلغ مدفوع كما يلي:

- يتعين على المكلفين بالضريبة الذين يتقاضون من أشخاص طبيعيين أو معنويين لا يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر مرتبات أو تعويضات أو أتعاب أو أجور أو إكراميات أو معاشات أو ريع عمرية بما فيها الامتيازات العينية أن يحسبوا بأنفسهم الضريبة المطابقة للمبالغ المدفوعة لهم، وأن يدفعوا مبلغ هذه الضريبة وفقا للشروط والأجال المحددة بخصوص الاقتطاعات التي يقوم بها المستخدمون والمدينون بالراتب.

- يتم اقتطاع ضريبة الدخل من المصدر وفق الشروط المنصوص عليها في المواد من 128 إلى 130 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.⁽¹⁾

الفرع الرابع: التزامات المستخدمين والمدنيين بالراتب.

تتجلى هذه الالتزامات في التالي:

1) يتعين عن كل مستخدم أو مدين بالراتب يقيم بالجزائر ويدفع مرتبات وأجور ومعاشات وتعويضات وأتعاب وريوع عمرية أو يقوم باقتطاع وفق الشروط المنصوص عليها في المواد من 128 إلى 130 من قانون الضرائب المباشرة.

⁽¹⁾Guide de L'IRG/ Salaires, op-cit, P 07-08.

⁽¹⁾ بوعلام ولهي، الضريبة على الأجور والمرتببات وإشكالية التوظيف -حالة الجزائر-، في الملتقى الدولي حول "استراتيجية الحكومة في القضاء على البطالة وتحقيق التنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف (المسيلة)، 15-16 نوفمبر 2011.

(2) يجب على المستخدمين والمدنيين بالراتب أن يسجلوا لكل مستفيد وعن كل دفع مدفوع خاضع للضريبة أم لا، على السند أو البطالة أو أية وثيقة مخصصة لدفع الأجور أو أن تعذر ذلك، في سجل خاص ما يلي:

- تاريخ ونوع ومبلغ هذا الدفع، بما في ذلك الامتيازات العينية والفترة المتعلقة به.

- المبلغ المتميز للاقتطاعات المتممة.

- عدد الأشخاص المصرح بهم في كفالة المستفيد من الدفع.

ويجب الاحتفاظ بهذه الوثائق إلى غاية انقضاء السنة الرابعة الموالية للسنة التي تمت فيها الاقتطاعات.

يعاقب على رفض تقديم هذه الوثائق إلى أعوان الإدارة الجبائية بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 134.

وعلاوة على ذلك يجب على المستخدمين أن يبينوا في بطاقة الأجر أو أي وثيقة أخرى تثبت الدفع، والملزمين بتسليمها إلى العامل طبقا لقانون العمل، مبلغ الاقتطاعات المتممة برسم ضريبة الدخل على المرتبات والأجور أو عند الاقتضاء، وضع عبارة « اقتطاع الضريبة على الدخل الإجمالي- المرتبات والأجور- لاشيء».

(3) يجب على كل شخص طبيعي أو اعتباري، يدفع مرتبات أو أجور أو تعويضات أو أتعابا، أو معاشات أو ريوعا عمرية أن يقدم لمفتش الضرائب المباشرة لمكان وجود مسكنه أو مقر المؤسسة أو المكتب الذي أجرى فيه الدفع خلال السنة السابقة على الأكثر يوم 30 أبريل من كل سنة جدولاً بما فيها على حامل معلوماتي يتضمن بالنسبة لكل واحد من المستفيدين، البيانات التالية:

- الاسم واللقب والعمل والعنوان.

- الحالة العائلية

- المبلغ الإجمالي قبل خصم الاشتراكات في التأمينات الاجتماعية والاقتطاعات الخاصة بالتقاعد والمبلغ الصافي بعد خصم هذه الاشتراكات والاقتطاعات، للمرتبات والأجور والمعاشات المدفوعة خلال السنة المالية المعتبرة.

- مبالغ الاقتطاعات التي تتم من أجل ضريبة الدخل على المرتبات و الأجور المدفوعة.

- الفترة التي تطبق عليها المدفوعات عندما نقل هذه الفترة عن سنة واحدة.

عندما ينتهي أجل إيداع التصريح يوم عطلة قانونية يمدد أجل الاستحقاق إلى أول يوم مفتوح.

(4) في حالة بيع أو توقف المؤسسة كلياً أو جزئياً أو التوقف عن ممارسة المهنة، يجب أن يقدم الجدول المشار إليه في المقطع الثالث (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة)⁽¹⁾.

فيما يخص المرتببات المدفوعة خلال سنة البيع أو التوقف خلال أجل مدة عشر (10) أيام كما هو محدد في المادة 132 من هذا القانون.

و ينطبق الأمر كذلك بالنسبة للجدول الخاص بالمكافآت المدفوعة خلال السنة السابقة إذا لم يتم تقديمه بعد، وعندما يتعلق الأمر ببيع مزرعة ووقف نشاطها يسري أجل (10) أيام اعتباراً من اليوم الذي يصبح فيه البيع أو التوقف فعلياً.

(5) في حالة وفاة المستخدم أو المدين بالراتب فإن التصريح بالمرتببات والأجور والمعاشات والريوع العمرية التي دفعها المتوفى أثناء السنة التي توفي فيها، يجب أن يكتبه الورثة خلال الستة أشهر التالية للوفاة، لا يمكن بأي حال من الأحوال أن يمدد هذا الأجل إلى ما بعد 31 يناير من السنة التالية.⁽¹⁾

(1) قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 75.

(1) قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2014، مرجع سابق، المادة 75.

خلاصة الفصل.

يستخلص بعد لقد تناول هذا الفصل الاطار النظري لضريبة الأجور و المرتبات، فضلا عن إطارها التشريعي وفق ما تنص عليه التشريعات الضريبية الجزائرية انطلاقا من التنظيم الفني المؤطر لها في مراحلها المختلفة من تحديد وعائها إلى حسابها ووصولاً إلى طريقة تحصيلها و الالتزامات المترتبة على عاتق الأجير والمستخدم.

تمهيد :

سنحاول من خلال هذا الفصل دراسة التطورات التي عرفتها مساهمة الضريبة على الأجر و المرتبات في إيرادات الموازنة العامة في الجزائر انطلاقا من التطور الذي عرفته مساهمتها في الحصيلة الضريبية بشكل عام، مع محاولة مقارنة هذه التطورات بما يحدث في بعض الدول وهذا من خلال المباحث الثلاثة التالية:

- المبحث الأول: تطور الإيرادات العامة في الجزائر في الفترة (2009-2014).
- المبحث الثاني: تطور الحصيلة الضريبية في الجزائر في الفترة (2009-2014).
- المبحث الثالث: تطور مساهمة ضريبة الأجر و المرتبات في الموازنة العامة للدولة في الفترة (2009-2014).

المبحث الأول: تطور الإيرادات العامة في الجزائر في الفترة 2009-2014.

سنحاول من خلال هذا المبحث رصد التطور الذي عرفته الإيرادات العامة في الجزائر، لا سيما ما تعلق بمساهمة الحصيلة الضريبية في هذه الإيرادات بشكل عام وحصيلة الضريبة على الأجور و المرتبات على وجه الخصوص.

المطلب الأول: بنية الإيرادات العامة في الجزائر.

تتفرع الإيرادات العامة في الجزائر إلى مجموعتين رئيسيتين هما الإيرادات الضريبية والإيرادات المتعلقة بالمصادر غير الضريبية.

الفرع الأول: الإيرادات الضريبية.

إن هذا النوع من الإيرادات يتشكل من الإيرادات المتأتية من الجباية العادية و الجباية البترولية.

بالنسبة للجباية العادية فنجد أنها تتكون من:

- الضرائب المباشرة و التي تتكون بدورها من الضرائب على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات و الضريبة الجزافية الوحيدة و مجموعة من الضرائب و الرسوم الأخرى.

- الضرائب غير مباشرة التي تتمثل في الضريبة على القيمة المضافة (TVA) و الضرائب الجمركية و الرسم الداخلي على الاستهلاك، إضافة إلى الضرائب التي تفرض على رؤوس الأموال و الثروات و المتمثلة في حقوق التسجيل و الطابع، و مجموعة من الرسوم الأخرى.

أما بالنسبة للجباية البترولية فتشمل الإتاوات و الضرائب على الإنتاج.

الفرع الثاني: الإيرادات غير الضريبية:

وهي الإيرادات التي تسمى بالإيرادات العادية غير الضريبية و تضم العناصر التالية:

- حاصل دخل الأملاك الوطنية التي تتمثل في حصيلة تأجير أو بيع أملاك الدولة.

- الحواصل المختلفة للميزانية التي تتمثل في إيراداتها من بيع المحلات والمنشورات وبعض الرسوم الأخرى كالرسوم على المتاحف و الآثار القديمة.
- الإيرادات النظامية و تضم المساهمات لميزانية الدولة لتغطية تكاليف الضمان الاجتماعي.
- الإيرادات الأخرى وهي الإيرادات التي تحصل عليها من بعض المساعدات الخارجية.⁽¹⁾

المطلب الثاني: تحليل تطور الإيرادات العامة في الجزائر.

لقد عرت الإيرادات العامة في الجزائر خلال فترة الدراسة تطور مهما كما سنوضحه لاحقا.

الفرع الأول: التطور السنوي للإيرادات العامة.

عرف التطور السنوي للإيرادات العامة المسار التالي:

الجدول رقم (03): التطور السنوي للإيرادات العامة في الجزائر في الفترة 2009-2014.

الوحدة (مليون دج).

السنوات	2014	2013	2012	2011	2010	2009
الإيرادات الجبائية	2.078.577	2.031.019	1.908.576	1.448.899	1.297.944	1.146.612
العادية	23.41	6.41	31.72	11.63	13.19	-
الإيرادات العادية غير الضريبية	69.552	83.700	77.876	70.403	64.390	67.580
الضريبية	-16.90	7.47	10.61	9.33	-4.72	-
الإيرادات الأخرى	182.498	164.696	298.538	354.407	210.610	134.170
الجبائية البترولية	10.80	-44.83	-15.76	68.27	56.97	-
إجمالي الإيرادات العامة	3.908.357	3.895.315	3.804.030	3.403.109	3.074.644	3.275.362
	0.33	2.33	11.78	10.68	-6.12	-

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات:

- Algérie ،Ministère de finance, direction générale de la prévision et des politiques, www.dgpp.gov.dz.consulte de 30.04.2015.

⁽¹⁾ محمود جمام ، مرجع سابق، ص 141.

نلاحظ من الجدول:

- أن التطور السنوي للإيرادات الجباية العادية يعرف تذبذبا من سنة لأخرى، حيث سجلت سنة 2010 نسبة نمو بلغت 13.19 %، و ارتفعت هذه النسبة الى 31.72 % سنة 2012، قبل أن تتراجع إلى 23.41 % سنة 2014.

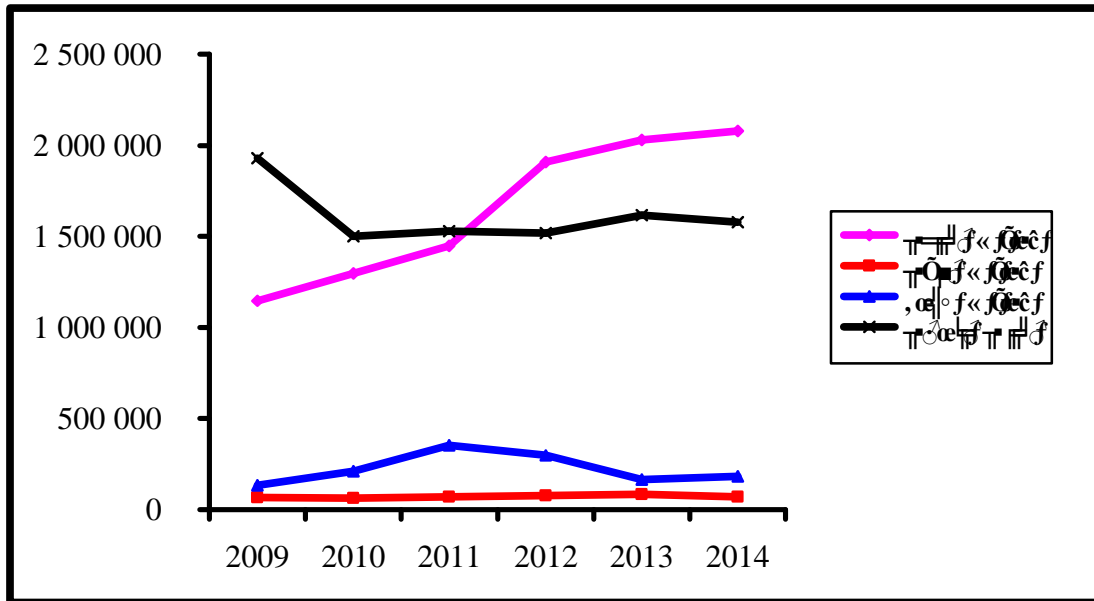
- أما بخصوص الإيرادات العادية غير الضريبية، فقد عرف تطورها السنوي هي الاخرى تغيرا تراوح بين الارتفاع و الانخفاض، حيث سجلت سنة 2011 نموا بنسبة 9.3 % قبل تسجل تراجعا في حصيلتها بنسبة (- 16.9 %) سنة 2014.

- نفس المسار عرفه تطور حصيلة الجباية البترولية، حيث تباين تطورها السنوي بين سنة و أخرى، ويعود هذا الاختلاف إلى التقلبات التي تعرفها أسعار البترول في الأسواق العالمية، الأمر الذي ينعكس حتما على وتيرة نمو الإيرادات العامة في الجزائر.

و يمكن توضيح مسار تطور الإيرادات العامة بشكل أفضل من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم (01): التطور السنوي للإيرادات العامة في الجزائر في الفترة 2009 -

2014.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول رقم (03).

وقد شهد تطور الإيرادات العامة للدول العربية مجتمعة خلال نفس الفترة العربية

مجتمعة الوضعية التالية:

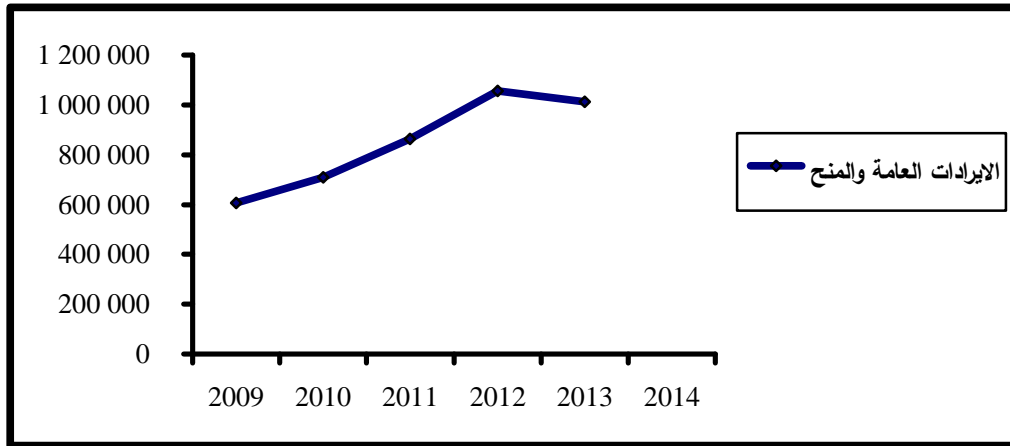
الجدول رقم (04): التطور السنوي للإيرادات العامة للدول العربية في الفترة 2009-2013. الوحدة (مليون دولار أمريكي).

السنوات	2009	2010	2011	2012	2013
الإيرادات العامة والمنح. القيمة	606.743	709.240	863.493	1.057.266	1.013.582
التطور السنوي (%)	-	16.89	21.74	22.44	4.13 -

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات:

- صندوق النقد العربي الموحد، التقرير الاقتصادي العربي الموحد لسنة 2014، ص 397. نلاحظ من خلال الجدول اعلاه أن التطور السنوي للإيرادات العامة في الدول العربية مجتمعة سجل سنة 2009 نسبة نمو بلغت 13.19% قبل أن تتراجع بـ (-) 4.13% سنة 2013، و قد عرفت الجزائر تراجعا في نمو إيراداتها أيضا خلال هذه السنة، وهذا راجع الى انخفاض اسعار النفط العالمية خلال هذه السنة وتراجع معدلات انتاج النفط للدول العربية النفطية التي يعتبر النفط المصدر الرئيسي لإيراداتها. ويمكن توضيح مسار التطور السنوي للإيرادات العامة للدول العربية خلال هذه الفترة من خلال الشكل البياني التالي:

الشكل رقم (02): التطور السنوي للإيرادات العامة للدول العربية في الفترة 2009-2013.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول رقم (04).

أما في الدول المغاربية فقد عرفت الإيرادات العامة في تونس في نفس الفترة التطورات التالية:

الجدول رقم (05): التطور السنوي للإيرادات العامة في تونس في الفترة 2012-2013.

الوحدة (مليون د).

السنوات		2012	2013	2014
موارد ذاتية	القيمة (م د)	14.865	16.600	17.897
	التطور السنوي (%)	9,1	11,7	7,8
مداخيل جيبانية	القيمة (م د)	3.640	3.945	2.390
	التطور السنوي (%)	16,5	8,4	39,4 -
المجموع	القيمة (م د)	18.504	20.545	20.287
	التطور السنوي (%)	10,5	11	1,3 -
موارد الاقتراض + الخزينة	القيمة (م د)	4.755	6.936	7.838
	التطور السنوي (%)	19	45,9	13
لمجموع	القيمة (م د)	23.259	27.481	28.125
	التطور السنوي (%)	12,1	18,2	2,3

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات: - تونس، وزارة المالية، تقرير مشروع ميزانية الدولة لسنة 2014، ص 11.

نلاحظ من خلال الجدول أن الإيرادات العامة في تونس عرفت نمو سنويا قدره 12.1% سنة 2012 ، ليرتفع هذا المعدل إلى 18.2% سنة 2013، ليسجل تراجعا في سنة 2014 إلى 2.3% .

أما في المغرب فقد عرفت الإيرادات العامة التطورات السنوية التالية:

الجدول رقم (06): التطور السنوي للإيرادات العامة في المغرب في الفترة 2009-2014.

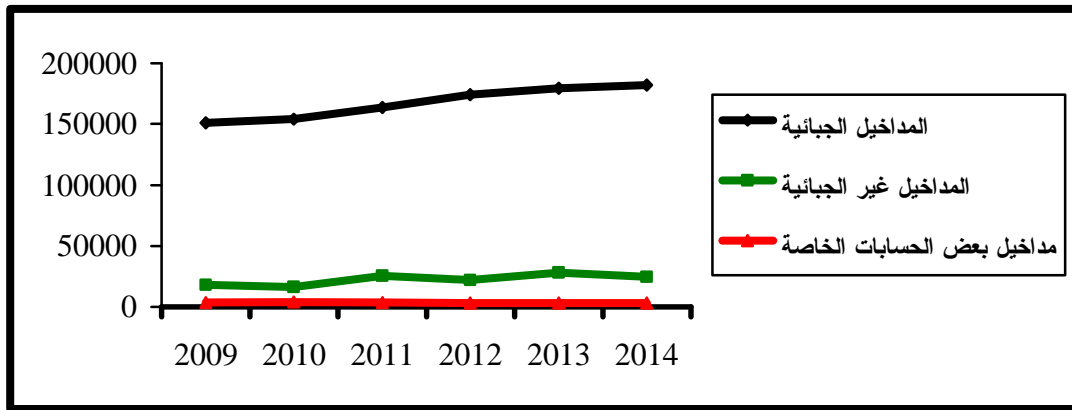
الوحدة (مليون درهم).

السنوات		2009	2010	2011	2012	2013	2014
المداخيل الجيبانية	القيمة (مليون د)	150.853	154.005	163.586	174.026	179.414	182.273
	التطور السنوي (%)	-	2,08	6,22	6,38	3,09	1,59
المداخيل غير الجيبانية	القيمة (مليون د)	18.125	16.250	25.223	21.766	27.868	24.545
	التطور السنوي (%)	-	10 -	55,21	13,70 -	28,03	11,92 -
مداخيل الحسابات الخاصة	القيمة (مليون د)	3.618	3.890	3.489	3.143	3.200	3000
	التطور السنوي (%)	-	7,51	10,30 -	9,91 -	1,81	6,25 -
إجمالي الإيرادات العامة	القيمة (مليون د)	172.596	174.145	192.298	198.935	210.482	209.818
	التطور السنوي (%)	-	0,90	10,42	3,45	5,81	0,31 -

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على: المملكة المغربية، وزارة الاقتصاد و المالية، مشروع قانون المالية لسنة 2014، ص 114.

ما يسجل على معطيات الجدول هو التباين و عدم الاستقرار في تطور الإيرادات العامة في المغرب من سنة إلى أخرى، و هي الوضعية التي تعرفها الدول العربية بما في ذلك تونس و الجزائر مثل ما سبقت الإشارة إليه، فقد شهدت الإيرادات العامة في المغرب نمو بنسبة 10.42% سنة 2011، قبل أن تسجل معدل نمو بـ(- 0.31) سنة 2014. و الشكل البياني التالي يوضح مسار تطور هذه الإيرادات:

الشكل رقم (03): التطور السنوي للإيرادات العامة في المغرب في الفترة 2009-2014.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول رقم (06).

الفرع الثاني: تطور بنية الإيرادات العامة.

أن معرفة مدى التحسن المسجل في مساهمة كل مصدر من مصادر العامة تتطلب التوقف عند التطور الذي تعرفه مساهمة كل عنصر من هذه العناصر، و عدم الاكتفاء بمسار النمو الذي يعرفه التطور الإجمالي لهذه الإيرادات مجتمعة، و قد عرفت تطورات بنية الإيرادات العامة في الجزائر خلال فترة الدراسة الوضعية التالية:

الجدول رقم (07): تطور بنية الإيرادات العامة في الجزائر في الفترة 2009-2014.

الوحدة (مليون دج).

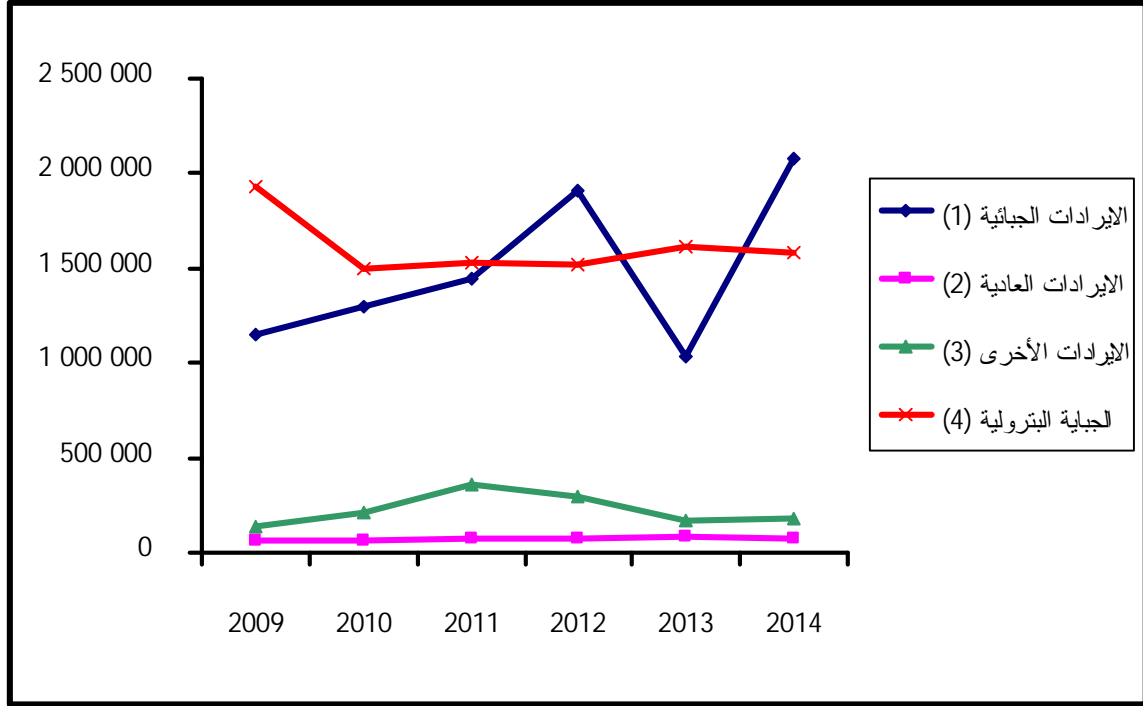
السنوات	2009	2010	2011	2012	2013	2014
إيرادات الجباية العادية(1)	1.146.612	1.297.944	1.448.899	1.908.576	1.031.019	2.078.577
الإيرادات العادية غير الجبائية(2)	67.580	64.390	70.403	77.876	83.700	69.552
الإيرادات الأخرى(3)	134.170	210.610	354.407	298.538	164.696	182.498
الجبائية البترولية(4)	1.927.000	1.501.700	1.529.400	1.519.040	1.615.900	1.577.730
إجمالي الإيرادات العامة(5)	3.275.362	3.074.644	3.403.109	3.804.030	3.895.315	3.908.357
نسبة (1) إلى (5)	% 35	% 42.21	% 42.57	% 50.17	% 52.14	% 53.18
نسبة (2) إلى (5)	% 2.06	% 2.09	% 2.06	% 2.041	% 2.14	% 1.77
نسبة (3) إلى (5)	% 4.09	% 6.84	% 10.41	% 7.84	% 4.22	% 4.66
نسبة (4) إلى (5)	% 58.83	% 48.84	% 44.94	% 39.93	% 41.48	% 40.36

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول رقم (3).

ما يمكن استخلاصه من خلال هذا الجدول هو:

- الارتفاع السنوي المسجل في مساهمة الجباية العادية في الإيرادات العامة و التي ارتفعت من 35% سنة 2009 إلى نسبة 53.18 سنة 2014 . و بالمقابل عرفت الإيرادات الجبائية تراجعاً في نسبة مساهمتها في الإيرادات العامة من 58.83% سنة 2009 إلى 40.36% سنة 2014 .
 - تبقى مساهمة المصادر الأخرى للإيرادات تعرف ضعفاً كبيراً.
 - على الرغم من التطور المسجل في ارتفاع مساهمة الجباية العادية في الإيرادات العامة، يستمر اعتماد الجزائر بشكل كبير على الإيرادات النفطية و الجباية المرتبطة بها في إجمالي الإيرادات العامة .
- ما يجعل هذه الإيرادات رهينة التقلبات التي تعرفها أسعار المحروقات.
- و يمكن توضيح مسار تطور بنية الإيرادات في الجزائر بصورة أفضل من خلال الشكل البياني التالي:

الشكل رقم (04): تطور بنية الإيرادات العامة في الجزائر في الفترة 2009-2014.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول رقم (07).

ومع ذلك تبقى نسبة مساهمة الإيرادات الجبائية بما فيها الجباية البترولية تستحوذ على غالبية حصة الإيرادات العامة مقابل الإيرادات غير الضريبية كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (08): تطور مساهمة الإيرادات الضريبية و الإيرادات غير الضريبية في الإيرادات العامة في الجزائر في الفترة 2009-2014.

الوحدة (مليون دج).

السنوات	2009	2010	2011	2012	2013	2014
الإيرادات الضريبية(1)	3.073.612	2.799.644	2.978.299	3.427.616	3.646.919	3.656.307
الإيرادات غير الضريبية(2)	201.750	275.000	424.810	376.414	248.396	252.050
إجمالي الإيرادات العامة(3)	3.275.362	3.074.644	3.403.109	3.804.030	3.895.315	3.908.357
نسبة (1) إلى (3)	% 93.84	% 91.05	% 87.51	% 90.10	% 93.62	% 93.55
نسبة (2) إلى (3)	% 6.15	% 8.95	% 12.49	% 9.9	% 6.38	% 6.45

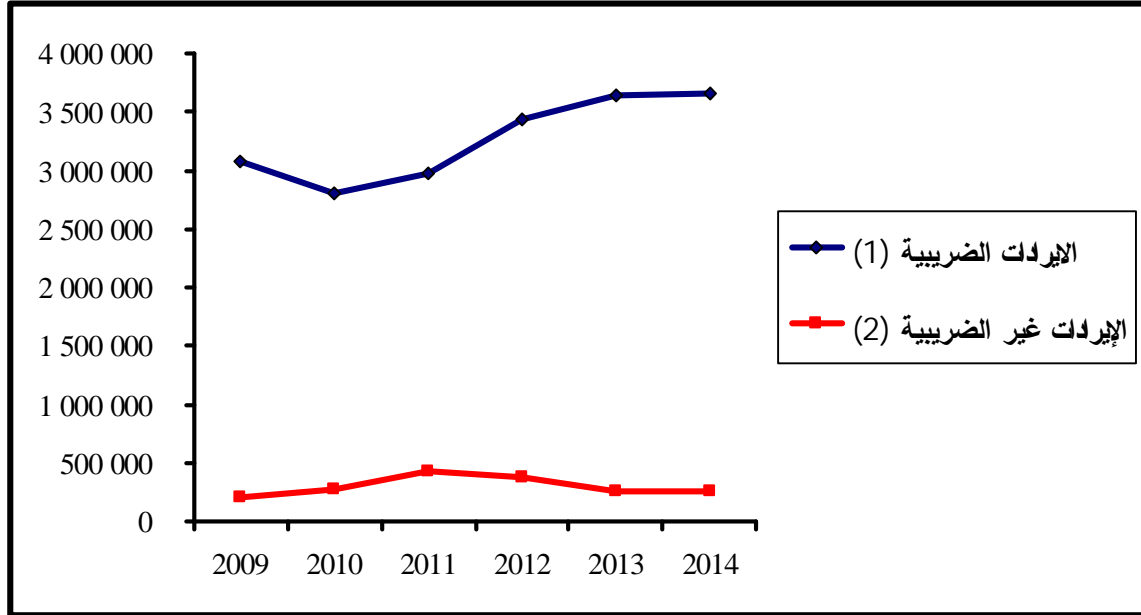
المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول رقم (3).

يتضح من الجدول النسبة الكبيرة لمساهمة الإيرادات الضريبية في الإيرادات العامة حيث بلغت % 93.84 سنة 2009 ، ثم % 91.05 سنة 2010، و % 87.51 سنة 2011، لتبلغ

93.55 % سنة 2014، في حين تبقى مساهمة الإيرادات غير الضريبية ضعيفة في الإيرادات العامة.

و الشكل الموالي يوضح ذلك بصورة جلية:

الشكل رقم (05): تطور مساهمة الإيرادات الضريبية و الإيرادات غير الضريبية في الإيرادات العامة في الجزائر في الفترة 2009-2014.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول رقم (08).

أما عن الوضعية التي عرفتها بنية الإيرادات العامة في الدول العربية مجتمعة في نفس الفترة، فقد كانت كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (09): تطور بنية الإيرادات العامة للدول العربية في الفترة 2009 - 2013.

الوحدة: (%)

2013	2012	2011	2010	2009	
71.5	74.8	74.5	68.3	62.3	الإيرادات النفطية
17.1	15.6	16.1	18.9	21.6	الإيرادات الضريبية
5.9	5.9	4.7	6.3	7.8	ض. على الدخل والأرباح
6.0	5.1	5.6	6.6	7.5	ض. السلع والخدمات
2.6	2.3	2.4	3.0	3.2	ر. جمركية على التجارة الخارجية
2.6	2.3	3.3	2.9	3.0	ضرائب و رسوم أخرى

5.6	4.8	5.3	6.4	6.9	الإيرادات غير الضريبية
5.6	4.1	3.7	5.1	8.1	إيرادات أخرى
0.3	0.6	0.4	1.3	1.2	المنح
100	100	100	100	100	إجمالي الإيرادات العامة و المنح

المصدر: صندوق النقد العربي الموحد، التقرير الاقتصادي العربي الموحد لسنة 2014، ص400.

يبرز الجدول أن الإيرادات النفطية تشكل المصدر الأساسي للإيرادات العامة للدول العربية حيث مثلت سنة 2009 نسبة 62.3% منها، ثم ارتفعت هذه النسبة إلى 68.3% سنة 2010، لتستمر في الارتفاع خلال السنتين 2011، 2012 بـ 74.5%، 74.8% على التوالي، إلا أنها تراجعت في سنة 2013 إلى 71.5% نتيجة التراجع المسجل في سعر البترول.

أما الإيرادات الضريبية فقد شكلت من إجمالي الإيرادات العامة سنة 2009 نسبة 21.6%، لتصل إلى نسبة 17.1% سنة 2013.

أما فيما يخص الإيرادات غير الضريبية و الإيرادات الأخرى فهي تساهم بنسبة ضعيفة مقارنة بالإيرادات النفطية والإيرادات الضريبية.

أما تونس فقد شهدت بنية الإيرادات العامة فيها خلال نفس الفترة الوضعية التالية:

الجدول رقم (10): تطور بنية الإيرادات العامة في تونس في الفترة 2012-2014 .

الوحدة (م د).

السنوات	2014	2013	2012		
الموارد الذاتية	17.897	16.600	14.865	القيمة (م د)	المدخلات جباية
	63.63	60.40	63.91	النسبة (%)	
	2.390	3.945	3.640	القيمة (م د)	المدخلات غير جباية
	8.49	14.35	15.65	النسبة (%)	
المجموع	20.287	20.545	18.504	القيمة (م د)	
	72	74.76	79.55	النسبة (%)	
موارد الاقتراض + الخزينة	7.838	6.936	4.755	القيمة (م د)	

28	25.24	20.45	النسبة	
28.125	27.481	23.259	القيمة (م د)	المجموع
100	100	100	النسبة (%)	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على: تقرير مشروع ميزانية الدولة لسنة 2014، مرجع سابق، ص 11.

توضح معطيات الجدول أن:

- أن الموارد الذاتية (المدخيل الجبائية، المدخيل غير الجبائية) تساهم بنسبة تراوحت بين 72% و 79.55% من إجمالي الإيرادات العامة في تونس.
- أما موارد الاقتراض والخزينة فقد تراوحت مساهمتها بين نسبي 20.45% و 28% من إجمالي الإيرادات العامة خلال الفترة (2012-2014).

أما عن تطور بنية الإيرادات العامة في المغرب فقد عرفت الوضعية التالية:

الجدول رقم (11): تطور بنية الإيرادات العامة في المغرب في الفترة 2009-2014.

الوحدة (مليون درهم).

السنوات	2009	2010	2011	2012	2013	2014
المدخيل الجبائية	القيمة (مليون د)	150.853	154.005	163.586	174.026	179.414
	النسبة (%)	87.40	88.43	84.78	87.47	86.87
المدخيل غير الجبائية	القيمة (مليون د)	18.125	16.250	25.223	21.766	24.545
	النسبة (%)	10.50	9.33	13.11	10.95	11.70
مدخيل بعض الحسابات الخاصة	القيمة (مليون د)	3.618	3.890	3.489	3.143	3.200
	النسبة (%)	2.09	2.23	1.81	1.58	1.43
إجمالي الإيرادات العامة	القيمة (مليون د)	172.596	174.145	192.298	198.935	209.818
	النسبة (%)	100	100	100	100	100

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على: مشروع قانون المالية لسنة 2014، مرجع سابق، ص 114.

تظهر معطيات الجدول أن المدخيل الجبائية هي المساهم الأكبر في الإيرادات العامة في المغرب، حيث شكلت نسب 87.40% سنة 2009، لترتفع إلى 88.43% سنة 2010، قبل أن تنخفض في 2014 إلى 86.87%. في المقابل تعتبر المدخيل غير الجبائية المصدر الثاني للإيرادات العامة في المغرب بعد المدخيل الجبائية، حيث مثلت حصتها سنة 2009 نسبة 10.5% لتصل سنة 2014 إلى نسبة 11.70%.

المبحث الثاني: تحليل تطور الإيرادات الجبائية في الجزائر في الفترة 2009-2014.

سنحاول من خلال هذا المبحث تحليل التطورات التي عرفتتها الحصيلة الجبائية في الجزائر بمختلف مكوناتها.

المطلب الأول: تحليل تطور السنوي للحصيلة الفعلية للجباية العادية و الجباية البترولية في الجزائر في الفترة 2009-2014.

عرفت الحصيلة الجبائية في الجزائر العديد من التطورات مست كل من الجباية العادية والجباية البترولية على السواء.

الفرع الأول: التطور السنوي للجباية العادية.

عرف التطور السنوي لحصيلة الجباية العادية في الجزائر في الفترة 2009-2014

الاتجاهات التالية:

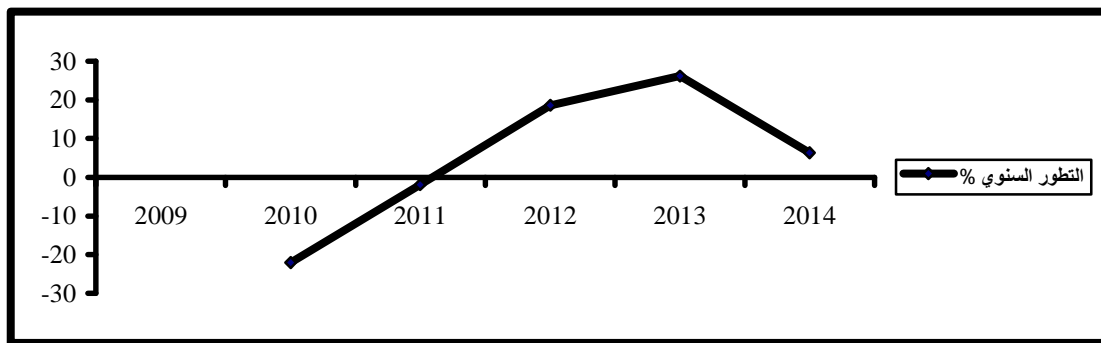
الجدول رقم (12): التطور السنوي للحصيلة الفعلية للجباية العادية في الجزائر في الفترة 2009-2014. الوحدة (مليار).

2014	2013	2012	2011	2010	2009	السنوات
2.076,73	1.953,11	1.549	1.306	1.331	1.715	الجباية العادية
% 6.32	% 26.08	%18.60	% 1.87-	% 22-	-	التطور السنوي %

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول رقم(3).

تبرز معطيات الجدول التذبذب الذي طبع التطور السنوي للجباية العادية، فبعد التراجعات المسجلة خلال السنتين 2010 و 2011 بـ (- 22%) و (- 1,87%) تواليها، عرفت نمواً بنسبة 18,60 % في سنة 2012 مقارنة بنسبة 2011، لتصل هذه النسبة إلى 26,08% في سنة 2013، قبل أن تنخفض سنة 2014 إلى 6,32%، و الشكل التالي يوضح هذه التغيرات.

الشكل رقم (06): التطور السنوي للحصيلة الفعلية للجباية العادية في الجزائر في الفترة 2009 - 2014.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول رقم(12).

الفرع الثاني: تحليل تطور الحصيلة الفعلية للجباية البترولية في الجزائر.

تحت تأثير الاضطرابات التي عرفها سوق النفط بداية من سنة 2008 عرفت حصيلة الجباية البترولية في الجزائر التطورات السنوية التالية:

جدول رقم (13): التطور السنوي لحصيلة الجباية البترولية في الجزائر في الفترة 2009-2014.

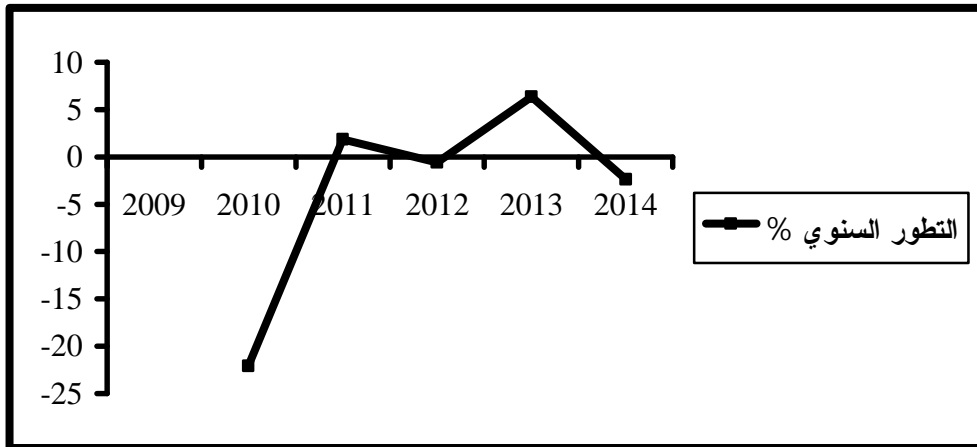
الوحدة (مليون دج).

السنوات	2009	2010	2011	2012	2013	2014
الجباية البترولية	1.927.000	1.501.700	1.529.400	1.519.040	1.615.900	1.577.730
التطور السنوي %	-	-22,07%	1,84%	-0,6%	6,37%	-2,36%

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول رقم (3).

إن ما طبع التطور السنوي للجباية البترولية خلال هذه الفترة هي تلك الانتكاسات التي سجلت سنة 2010 بنسبة (-22,07%) و سنة 2014 ب (-2,36%)، مع تسجيلها لمعدلات نمو متواضعة بلغت نسبة 1,84% سنة 2011، و نسبة 6,37% سنة 2013، وهذا يعود لتذبذب أسعار البترول في السوق العالمية. ما يجعلها موردا غير مستقر لارتباطه ومن ثم الاقتصاد الوطني بعدة عوامل خارجية (سعر الصرف، سعر البرميل الخام، الطلب على المحروقات على المستوى الدولي). و الشكل التالي يوضح نسبة التطور السنوي للجباية البترولية:

الشكل رقم (07): التطور السنوي لحصيلة الجباية البترولية في الجزائر في الفترة 2009-2014.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول رقم (13).

المطلب الثاني: تحليل تطور بنية الإيرادات الضريبية في الجزائر في الفترة 2009-2014

يستدعي تحليل تطور الحصيلة الضريبية لأي بلد ضرورة تتبع التطور المسجل في بنيتها و عدم الاقتصار على رصد التطور السنوي للحصيلة الضريبية الإجمالية، لما لذلك من دلالات إقتصادية، و قد عرف تطور بنية هذه الحصيلة في الجزائر الوضعية التالية:

الجدول رقم(14): تطور بنية الإيرادات الضريبية في الجزائر في الفترة 2009-2014

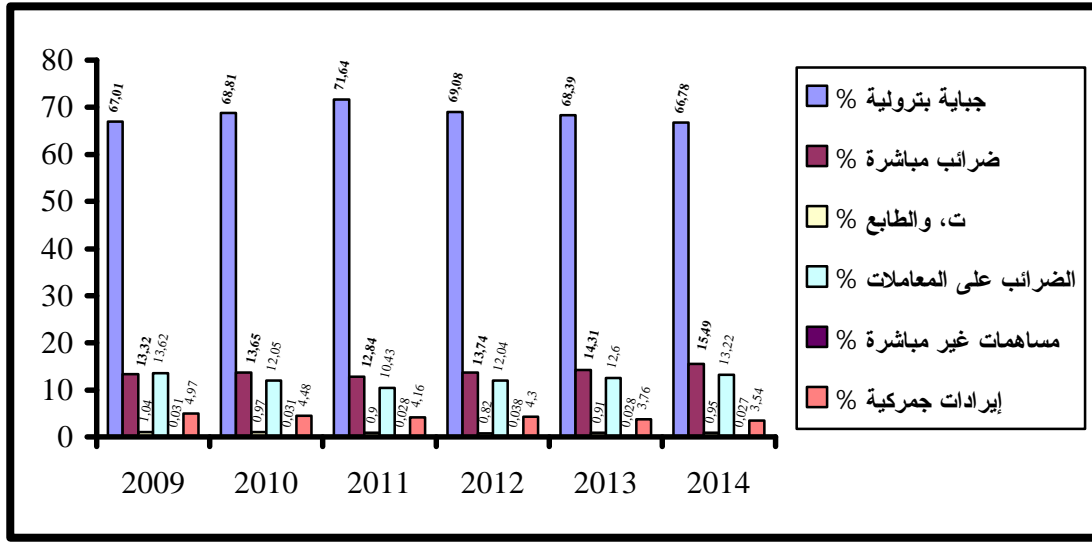
(الوحدة: %)

إجمالي الإيرادات	إيرادات جمركية	مساهمات غ. مباشرة	الضرائب على المعاملات	ت. والطابع	ضرائب مباشرة	جباية بترولية	
100.0	4.97	0.031	13.62	1.04	13.32	67.01	09
100.0	4.48	0.031	12.05	0.97	13.65	68.81	10
100.0	4.16	0.028	10.43	0.90	12.84	71.64	11
100.0	4.30	0.038	12.04	0.82	13.74	69.08	12
100.0	3.76	0.028	12.60	0.91	14.31	68.39	13
100.0	3.54	0.027	13.22	0.95	15.49	66.78	14

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على معطيات وزارة المالية، المديرية العامة للسياسات والتوقعات في: [www. mf.gov.dz](http://www.mf.gov.dz)، تاريخ التحميل: 30. 04. 2015.

والملاحظة الأساسية هي سيطرة الجباية البترولية على الحصيلة الجبائية وهي الميزة التي تطبع بنية الإيرادات الضريبية للدول الريعية. والشكل الموالي يوضح هذه السيطرة:

الشكل رقم (08): تطور بنية الإيرادات الضريبية في الجزائر في الفترة 2009-2014.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول رقم(14).

أما عن التطور الذي عرفته بنية الإيرادات الضريبية في الدول العربية مجتمعة فكانت كما يلي:

الجدول رقم(15): تطور بنية الإيرادات الضريبية في الدول العربية مجتمعة في الفترة 2009 - 2013. الوحدة: (مليار دولار).

2013	2012	2011	2010	2009		
59.7	62.2	41.8	44.9	47.1	القيمة (م د)	الضرائب على الدخل والأرباح
34.44	37.67	29.31	33.50	36.00	النسبة (%)	
61.0	53.7	50.0	46.9	45.7	القيمة (م د)	الضرائب على الإنتاج و الاستهلاك
35.20	32.50	35.00	35.00	35.00	النسبة (%)	
26.2	24.8	21.0	21.3	19.6	القيمة (م د)	الرسوم الجمركية على التجارة الخارجية
15.11	15.02	14.72	15.90	15.00	النسبة (%)	
26.4	24.3	29.7	20.8	18.4	القيمة (م د)	ضرائب و رسوم أخرى
15.23	14.70	20.80	15.50	14.00	النسبة (%)	
173.3	165.1	142.6	134.0	130.8	القيمة (م د)	اجمالي الإيرادات الضريبية
100	100	100	100	100	النسبة (%)	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات التقرير الاقتصادي العربي الموحد لسنة 2014، مرجع سابق، ص

بلغت مساهمة ضريبة الدخل و الأرباح في اجمالي الإيرادات الضريبية نسبة 36% في سنة 2009 قبل أن تنخفض إلى 34.44 % سنة 2013. أما الضريبة على الإنتاج و الاستهلاك فارتفعت مساهمتها في الإيرادات الضريبية من 35 % سنة 2009 إلى 35.20 % سنة 2013 . فيما كانت مساهمة الضرائب على التجارة الخارجية و الضرائب و الرسوم الأخرى في حدود 15% لكل منهما.

أما عن تطور بنية الإيرادات الضريبية في المغرب فقد عرف المسار التالي:
الجدول رقم (16) : تطور بنية الإيرادات الضريبية في المغرب في الفترة 2009 - 2013.
الوحدة: (مليون درهم)

2014	2013	2012	2011	2010	2009			
35.137	32.947	31.925	29.121	26.928	26.728	القيمة (م د)	الضريبة على الدخل	الضرائب المباشرة
19.27	18.36	18.34	17.80	17.48	17.71	النسبة (%)		
39.710	42.538	43.206	39.370	35.114	42.395	القيمة (م د)	الضريبة على الشركات	الضرائب غير المباشرة
21.78	23.70	24.82	24.06	22.80	28.10	النسبة (%)		
4.220	2.061	1.988	2.359	2.962	2.611	القيمة (م د)	باقي الضرائب الأخرى.	المجموع
2.31	1.14	1.14	1.44	1.92	1.73	النسبة (%)		
79.067	77.546	77.119	70.850	65.004	71.734	القيمة (م د)		الضرائب غير المباشرة
43.37	44.56	44.31	43.31	42.20	47.55	النسبة (%)		
57.195	56.168	52.310	49.923	45.635	38.555	القيمة (م د)	الضريبة على القيمة المضافة	الضرائب غير المباشرة
31.37	31.30	30.05	30.51	29.63	25.55	النسبة (%)		
23.435	22.764	22.744	21.859	21.132	19.630	القيمة (م د)	الرسوم الداخلية على الاستهلاك	المجموع
12.85	12.68	13.06	13.36	13.72	13.01	النسبة (%)		
80.830	78.932	75.054	71.783	66.767	58.185	القيمة (م د)		الرسوم الجمركية
44.34	43.99	43.12	43.88	43.35	38.57	النسبة (%)		
7.721	9.099	9.003	10.286	12.242	11.830	القيمة (م د)		الرسوم الجمركية
4.23	5.07	5.17	6.28	7.94	7.84	النسبة (%)		

14.655	13.837	12.850	10.667	9.992	9.104	القيمة (م د)	حقوق التسجيل و الطابع
8.04	7.71	7.38	6.52	6.48	6.03	النسبة (%)	
182.273	179.414	174.026	163.586	154.005	150.853	القيمة (م د)	اجمالي الإيرادات الضريبية
100	100	100	100	100	100	النسبة (%)	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على: المملكة المغربية، مشروع قانون المالية لسنة 2014، مرجع سابق، ص 114.

من خلال الجدول تم ملاحظة ما يلي:

- أن مساهمة الضرائب المباشرة في إجمالي الإيرادات الضريبية في المغرب تراوحت بين 42.20% و 47.55% .
- في حين تراوحت مساهمة الضرائب غير المباشرة في الحصيلة الاجمالية بين نسبة 38.57% و 44.34% و هي تتقارب بذلك مع مساهمة الضرائب المباشرة.
- عرفت الرسوم الجمركية و حقوق التسجيل و الطابع مساهمة ضعيفة إجمالي للإيرادات الضريبية.

أما في تونس فقد عرفت بنية الحصيلة الضريبية التطورات التالية:

الجدول رقم (17) : تطور بنية الإيرادات الضريبية في تونس في الفترة 2009 - 2013.

الوحدة: (مليون دينار).

2014	2013	2012			
4.221	3.765	3.188	القيمة (م د)	الضريبة على الدخل	الضرائب المباشرة
23.58	22.68	21.44	النسبة (%)		
3.522	3.662	2.901	القيمة (م د)	الضريبة على الشركات	المجموع
19.67	22.06	19.51	النسبة (%)		
7.743	7.427	6.089	القيمة (م د)		
43.26	44.74	40.96	النسبة (%)		
780	730	715	القيمة (م د)	المعاليم الديوانية	الضرائب غير المباشرة
4.35	4.39	4.81	النسبة (%)		
4.715	4.400	4.376	القيمة (م د)	الضريبة على القيمة المضافة	المجموع
26.34	26.50	29.44	النسبة (%)		
1.704	1.600	1.598	القيمة (م د)	المعلوم على الاستهلاك	
9.52	9.63	10.75	النسبة (%)		
2.955	2.443	2.086	القيمة (م د)	معالم أخرى	

16.51	14.71	12.56	النسبة(%)	
10.154	9.173	8.775	القيمة(م د)	المجموع
56.73	55.25	59.04	النسبة(%)	
17.897	16.600	14.864	القيمة(م د)	اجمالي الايرادات
100	100	100	النسبة(%)	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على: تقرير مشروع ميزانية الدولة لسنة 2014، مرجع سابق، ص 11.

توضح معطيات الجدول أن حصيلة الضرائب غير المباشرة تمثل النسبة الأكبر مساهمة في اجمالي الايرادات الضريبية في تونس، حيث قدرت سنة 2012 بـ 59.04% قبل أن تنخفض إلى 56.73 % سنة 2014. في حين تراوحت نسبة مساهمة الضرائب المباشرة اجمالي الايرادات الضريبية بين 40.96% و 44.74%.

المبحث الثالث: تطور مساهمة حصيلة ضرائب الاجور والمرتبات في تمويل الموازنة العامة في الفترة 2009-2014.

إن تحليل مساهمة الضريبة على الأجور و المرتبات في الجزائر تقتضي التوقف عند التطور الذي عرفته حصيلة الضريبة على الدخل الاجمالي بشكل عام و موقع هذا التطور من حصيلة الضرائب المباشرة لنصل في النهاية إلى تحديد مساهمة الضريبة على الأجور والمرتبات في الايرادات العامة.

المطلب الأول: تحليل تطور حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي.

سنحاول من خلال هذا المطلب التوقف عند تطور حصيلة الضريبة على الدخل الاجمالي بفئاتها المختلفة.

الفرع الأول: تطور حصيلة الضرائب المباشرة.

تعد الضريبة على الدخل الاجمالي أبرز بنود الضرائب المباشرة و التي عرفت بنودها المختلفة التطورات التالية:

الجدول رقم (18): تطور بنية إيرادات الضرائب المباشرة في الجزائر في الفترة 2009-2014.
الوحدة: (مليون دج).

المجموع		ضرائب مباشرة أخرى		الضريبة على أرباح الشركات		الضريبة على الدخل الاجمالي		
%	القيمة	%	القيمة	%	القيمة	%	القيمة	
100.0	462134	1.23	57151	49.35	228094	49.40	228.325	09
100.0	561682	1.40	7909	45.06	253120	53.52	300.653	10
100.0	653883	0.95	6221	36.93	241508	62.11	406.145	11
100.0	862288	0.41	7535	28.78	248204	70.34	606.549	12
100.0	823110	0.99	8166	31.36	258170	67.64	556.774	13
100.0	875673	1.02	8944	30.77	269524	68.19	597.205	14

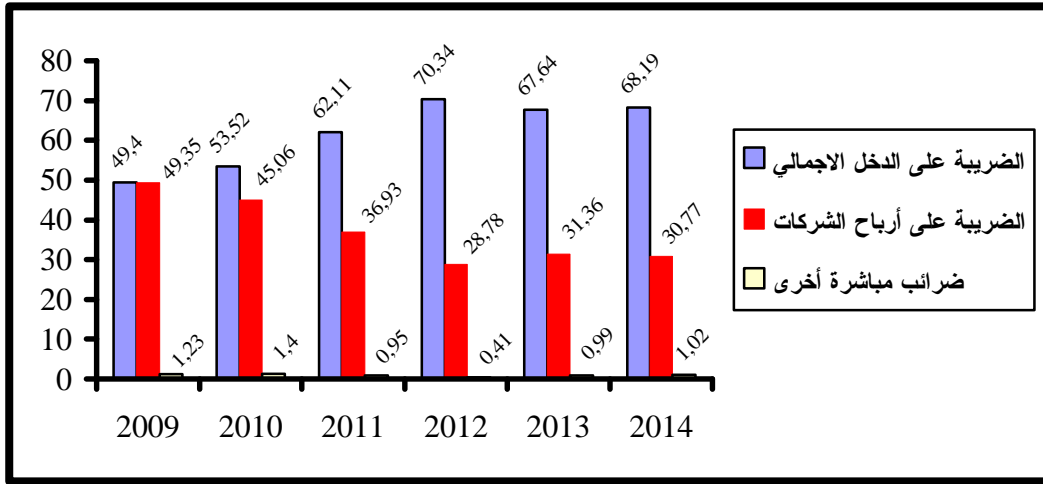
المصدر: تم إعداد الجدول بناء على معطيات وزارة المالية، المديرية العامة للسياسات والتوقعات، مرجع سابق.

يتضح من خلال معطيات الجدول أن الضريبة على الدخل الاجمالي تمثل النسبة الأكبر من اجمالي حصيلة الضرائب المباشرة طيلة الفترة (2009-2014)، حيث مثلت نسبة 49.40 % سنة 2009، و وصلت إلى 70% سنة 2012 و نسبة 68.19% سنة 2014 ب 68.19%، ثم تأتي الضريبة على ارباح الشركات في المرتبة الثانية بنسب اختلفت من سنة لأخرى، ففي سنة 2009 بلغت 49.35 % من إجمالي الضرائب المباشرة، لتصل سنة 2010 نسبة 45.06 % إلى أن تراجع نسبته في سنة 2014 إلى 30.77%

أما بخصوص الضرائب المباشرة الأخرى فهي تمثل نسبة ضئيلة جدا من اجمالي إيرادات الضرائب المباشرة.

و هذا ما يوضحه الشكل الموالي:

الشكل رقم (09): تطور بنية إيرادات الضرائب المباشرة في الجزائر في الفترة 2009-2014.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول رقم (18).

الفرع الثاني: تطور حصيلة الضريبة على الدخل الاجمالي في الجزائر الفترة 2009-2014.

سجلت حصيلة الضريبة على الدخل الاجمالي في الجزائر في الفترة 2009-2014 معدلات النمو

السنوية التالية:

الجدول رقم (19): التطور السنوي لحصيلة الضريبة على الدخل الاجمالي في الجزائر في الفترة 2009-2014.

الوحدة (مليون دج).

السنوات	2009	2010	2011	2012	2013	2014
الضريبة على الدخل الاجمالي	228.325	300.653	406.145	606.549	556.774	597.205
التطور السنوي %	-	% 31,67	% 35,09	% 49,33	% 8,20	% 7,26

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات المديرية العامة للتقدير و السياسات، مرجع سابق.

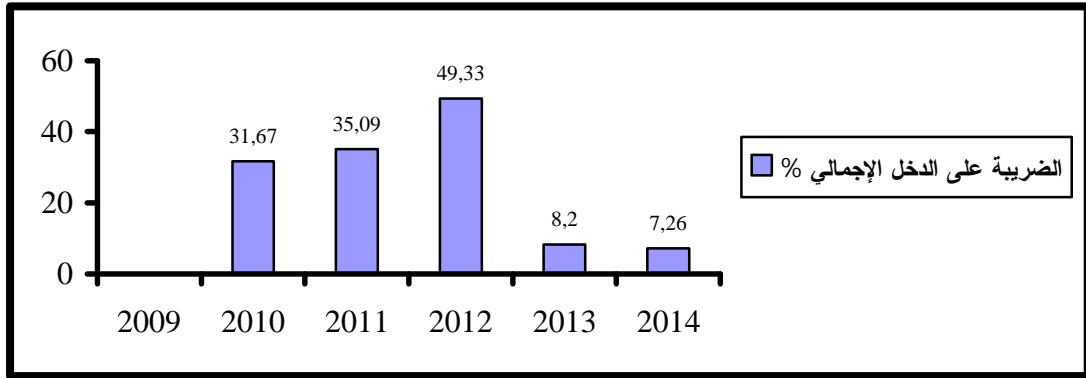
من خلال الجدول نلاحظ أن الضريبة على الدخل الاجمالي حققت نمو في حصيلتها

بلغ سنة 2010 نسبة 31,67 %، ثم نسبة 35,09 % سنة 2011، ليبلغ نسبة 49,33 %

سنة 2012، قبل أن تتراجع النسبة سنة 2013 إلى 8,20 % و 7,26 % سنة 2014.

وهذا ما سيوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (10): التطور السنوي لحصيلة الضريبة على الدخل الاجمالي في الجزائر في الفترة 2009-2014.



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات الجدول رقم (19).

الفرع الثالث: تطور حصيلة الضريبة على الأجر و المرتبات.

أولا. التطور السنوي لحصيلة الضريبة على الأجر و المرتبات.

أخذ التطور السنوي لحصيلة الضريبة على الأجر و المرتبات في الجزائر في الفترة 2009-2014 الموضوعية الموضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم(20): التطور السنوي لحصيلة الضريبة على الأجر و المرتبات في الجزائر في الفترة 2009-2014.

الوحدة (مليون دج).

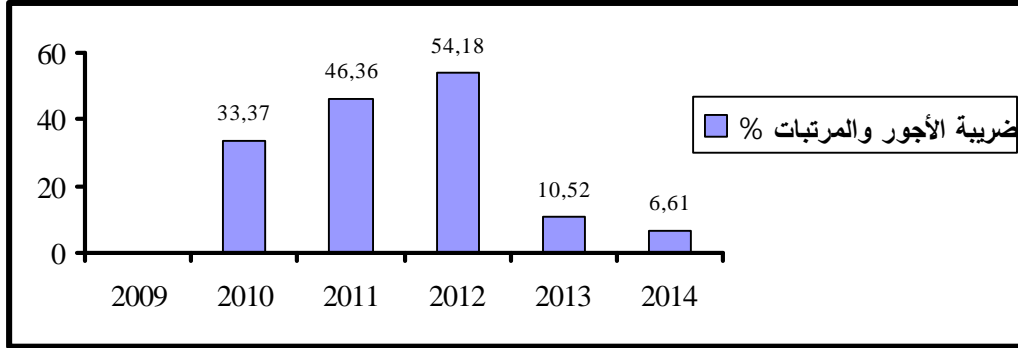
السنوات	2009	2010	2011	2012	2013	2014
ضريبة الاجور و المرتبات	183.572	244.842	358.353	552.523	494.367	527.085
التطور السنوي %	-	33,37 %	46,36 %	54,18 %	10,52 %	6,61 %

المصدر: من اعداد الطلبة بناء على معطيات المديرية العامة للتقدير و السياسات، مرجع سابق.

من خلال الجدول نلاحظ أن حصيلة الضريبة على الأجر و المرتبات قد عرفت ارتفاعا في نسبة تطورها بلغت 33,37 % ، 46,36 % ، و 54,18 % بالنسبة لسنوات 2010، 2011، و 2012 على التوالي. ثم تنخفض هذه النسبة إلى 10,52 % سنة 2013 و 6,61 % سنة 2014. و يعود ارتفاع نسبة ضريبة الأجر و المرتبات خلال الفترة (2010-2012) إلى الزيادة التي عرفتتها شبكة الأجر في الجزائر خلال هذه الفترة. و الشكل التالي يوضح مسار هذا التطور بشكل أفضل:

الشكل رقم (11): التطور السنوي لحصيلة الضريبة على الأجور والمرتبات في الجزائر في الفترة

2014-2009.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول رقم (20).

وقد عرف تطور هذه الضريبة في تونس مثالا في نفس الفترة تقريبا المسار التالي:

جدول رقم (21): التطور السنوي لحصيلة الضريبة على الأجور والمرتبات في تونس في الفترة

2014-2012.

الوحدة (مليون د).

السنوات	2012	2013	2014
ضريبة الاجور والمرتبات	2.640	3.125	3.517
التطور السنوي %	-	18.37	12.54

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على: تونس ، تقرير مشروع ميزانية الدولة لسنة 2014، مرجع سابق، ص

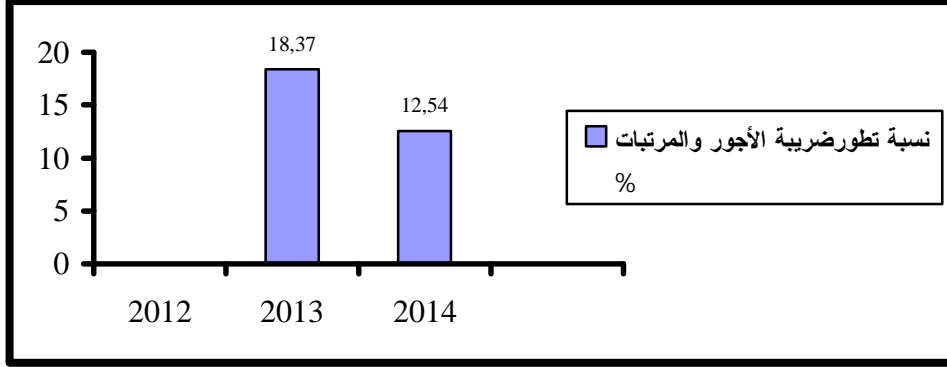
14.

من خلال الجدول يتبين أن التطور السنوي لضريبة الاجور والمرتبات في تونس

سجلت خلال سنتي 2013، و 2014 تراجعاً في معدل نموها من 18.37% إلى 12.54%

، و هذا ما يبرزه الشكل التالي:

الشكل رقم (12): التطور السنوي لحصيلة الضريبة على الأجور والمرتبات في تونس في الفترة 2012-2014.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول رقم (21).

ثانيا: تطور مساهمة حصيلة الضريبة على الأجور و المرتبات في حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي.

لقد عرفت مساهمة حصيلة الضريبة على الأجور و المرتبات في الحصيلة الاجمالية للضريبة على الدخل الاجمالي خلال الفترة 2009 - 2014 الوضعية التالية:

الجدول رقم (22): تطور مساهمة حصيلة الضريبة على الأجور والمرتبات في إجمالي حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي في الفترة 2009-2014.

الوحدة (مليون دج).

السنوات	2009	2010	2011	2012	2013	2014
ضريبة أجور والمرتبات IRG/S (1)	183.572	244.842	358.353	552.523	494.367	527.085
الضريبة على الدخل الإجمالي (2)	228.325	300.653	406.154	606.549	556.774	597.205
نسبة (1) الى (2)	% 80,39	% 81,43	% 88,23	% 91,09	% 88,91	% 88,25

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على معطيات مديريةية التقدير و السياسات، مرجع سابق.

نلاحظ من خلال الجدول أن مساهمة الضريبة على الأجور و المرتبات شكلت نسبة 80,39 % من إجمالي حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي سنة 2009 مقارنة بباقي مكونات الضريبة على الدخل الإجمالي، لترتفع سنة 2010 إلى 81,43 %، وتزداد ارتفاعا بعد ذلك لتصل إلى 91,09 % سنة 2012، قبل أن تتخفف إلى 88,91 % و 88,25 % بالنسبة لسنتي 2013-2014 على التوالي. ومع ذلك تبقى هذه النسب

مرتفعة مقارنة بباقي الفئات التي تتميز بتواضع مساهمتها في إجمالي حصيله الضريبية على الدخل الإجمالي.

ويرجع عدم تطور حصيله الضريبية على الدخل الإجمالي لباقي الفئات إلى الأسباب التالية:

- ضعف الإدارة الجبائية في التحكم وحصر الأوعية الجبائية خصوصا ما يتعلق ببعض الأصناف مثل: مداخيل رؤوس الأموال المنقولة.

- تزايد ظاهرة التهرب الضريبي المرتبطة بالدخول الفردية.

- التغييرات المتلاحقة للتشريع الضريبي، مما يخلق ثغرات قانونية يستغلها المكلفين للتهرب مما ينعكس سلبا على الحصيله الضريبية.(1)

ثالثا: تطور مساهمة حصيله الضريبية على الاجور و المرتببات في إجمالي حصيله الضرائب المباشرة.

لقد تميزت مساهمة حصيله الضريبية على الاجور و المرتببات في الحصيله الاجمالية للضرائب المباشرة خلال الفترة 2009-2014 بالتطورات التالية:

الجدول رقم(23): تطور مساهمة حصيله الضريبية على الاجور و المرتببات في إجمالي حصيله

الضرائب المباشرة في الجزائر في الفترة 2009-2014.

الوحدة (مليون دج.)

الجموع		ضرائب مباشرة أخرى		الضريبة على أرباح الشركات		الضريبة على الدخل لباقي الفئات		الضريبة على الاجور و المرتببات		
%	القيمة	%	القيمة	%	القيمة	%	القيمة	%	القيمة	
100.0	462134	1.23	5715	49.35	228094	9.68	44753	39.72	183572	09
100.0	561682	1.40	7909	45.06	253120	9.93	55811	43.59	244842	10
100.0	653883	0.95	6221	36.93	241508	7.31	47801	39.51	258353	11
100	862288	0.87	7535	28.78	248204	6.26	54026	64.07	552523	12
100	823110	0.99	8166	31.36	258170	7.58	62407	60.06	494367	13
100	875673	1.02	8944	30.77	269524	8	70120	60.19	527085	14

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على المديرية العامة للتقدير و السياسات، مرجع سابق.

تظهر معطيات الجدول أن الضريبة على الأجور¹ و المرتبات تشكل المساهم الأكبر في حصيله الضرائب المباشرة فضلا عن التزايد المسجل في نسبة هذه المساهمة في معظم السنوات.

أما الضريبة على الدخل لباقي الفئات فتعرف ضعفا كبيرا في حصة مساهمتها طوال الفترة 2009-2014.

و تبقى الضريبة على أرباح الشركات ثاني المساهمين أهمية في حصيله الضرائب المباشرة.

المطلب الثاني: نسبة تغطية ضريبة الأجور والمرتبات لنفقات الموازنة العامة.

إن أهمية الحصيله الضريبية تتجلى من خلال ما يمكن أن تساهم به في تغطية نفقات الموازنة العامة.

الفرع الأول: نسبة تغطية ضريبة الأجور والمرتبات لنفقات التسيير.

الجدول الموالي يوضح ما يمكن أن تساهم به حصيله ضريبة الأجور و في تغطية نفقات التسيير.

الجدول رقم (24): إمكانية إسهام ضريبة الأجور و المرتبات في تغطية نفقات التسيير خلال الفترة (2011-2014).

الوحدة (مليون دج).

السنوات	2011	2012	2013	2014
ضريبة الأجور والمرتبات(1)	358.353	552.523	494.367	527.085
نفقات التسيير (2)	3 945 130	4 691 340	4 081 170	4 486 313
نسبة (1) الى (2)	%9.08	%11.77	%12.11	% 11,74

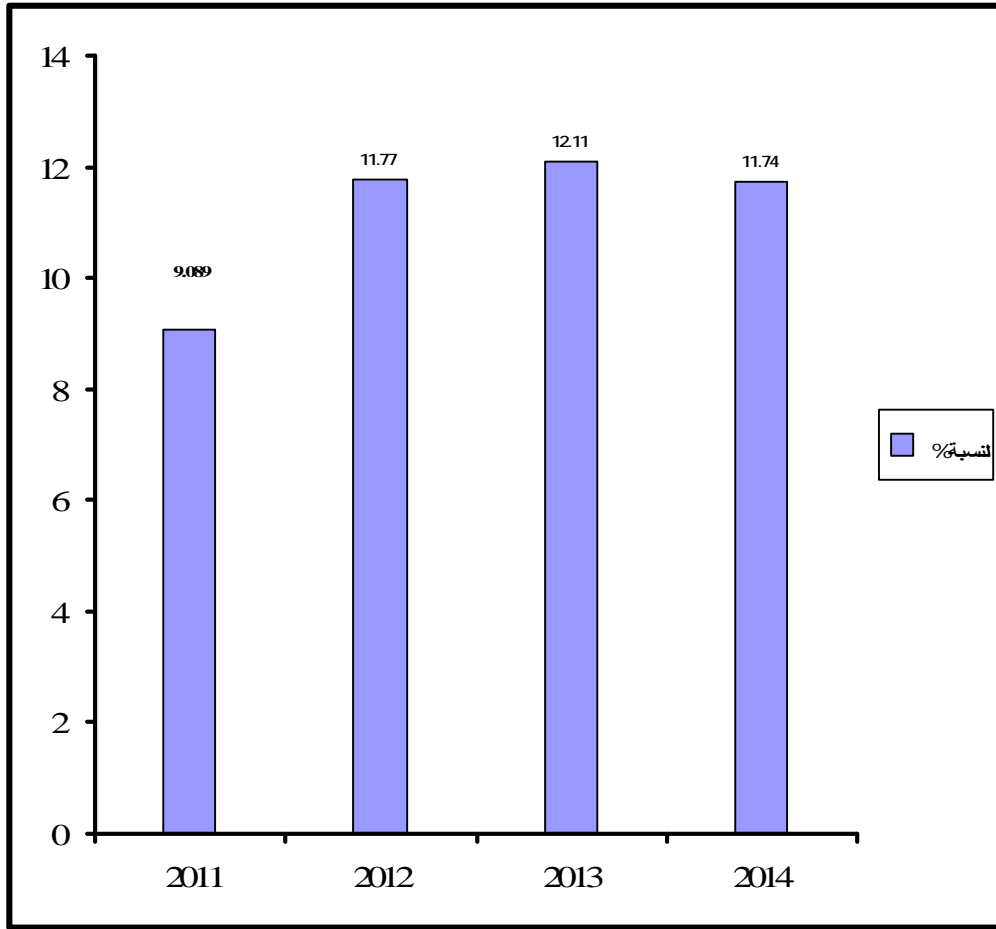
المصدر: تم إعداد الجدول بناء على معطيات المديرية العامة للتقدير و السياسات، مرجع سابق.

يتضح من الجدول أن إمكانية مساهمة حصيله الضريبة الاجور و المرتبات في تغطية نفقات التسيير تراوحت بين نسبة 9.08 % سنة و 12.11 % سنة 2013.

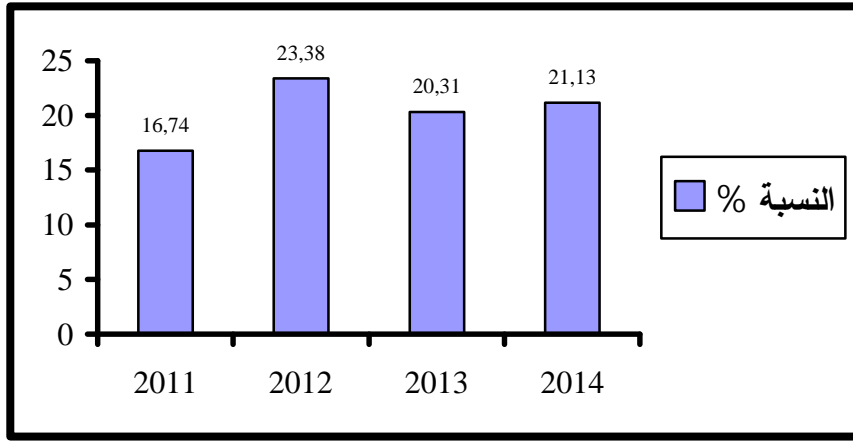
(1) بوعلام ولهي، الضريبة على الأجور و المرتبات وإشكالية التوظيف، مرجع سابق، ص11.

و الشكل التالي يوضح ذلك بصورة أفضل :

الشكل رقم (13): إمكانية إسهام ضريبة الأجر و المرتبات في تغطية نفقات التسيير خلال الفترة (2011-2014).



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول رقم (24).



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول رقم (25).

المطلب الثالث: مساهمة ضريبة الأجور والمرتبات في إجمالي إيرادات الموازنة العامة.
بعد تحليل التطورات التي عرفتتها الضريبة على الأجور و المرتبات فيما يتعلق بنموها السنوي و حصتها من إجمالي حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي و الضرائب المباشرة، و ما يمكن أن تسهم به في تغطية نفقات الموازنة العامة نصل إلى تلخيص مدى مساهمة هذه الحصيلة في الإيرادات العامة في الجزائر في الفترة 2009-2014 في الجدول التالي:

الجدول رقم (26): تطور مساهمة الضريبة على الأجور و المرتبات في الإيرادات العامة في الجزائر في الفترة 2009-2014.

الوحدة (مليون دج).

السنوات	2009	2010	2011	2012	2013	2014
IRG/S (1)	228.325	300.653	406.154	606.549	556.774	597.205
الإيرادات العامة (2)	3.275.362	3.074.644	3.403.109	3.804.030	3.895.315	3.908.357
نسبة (1) إلى (2)	% 6,97	% 9,77	% 11,93	% 14,52	% 12,69	% 13,48

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على معطيات المديرية العامة للتقدير و السياسات، مرجع سابق.

الملاحظ من معطيات الجدول هو ارتفاع نسبة مساهمة ضريبة الأجور والمرتبات في إجمالي الإيرادات العامة إذا استثنينا سنة 2013 أين سجلت انخفاضا، فقد بلغت نسبة هذه المساهمة 6.97 % سنة 2009 ثم ارتفعت خلال السنوات (2010-2014) بـ 9.77%، 11.93%، 14.52%، 12.69%، و 13.48% على التوالي. و الشكل الموالي يوضح ذلك

² ولكن أصبح من الضروري التفكير في ترشيد الضريبة على الدخل الإجمالي وتوسيع قاعدة الوعاء لتشمل الفئات الأخرى، من أجل تقليص الضغط الضريبي على الأجر والمرتبات، مع تكثيف الرقابة لاحتواء أنشطة الاقتصاد الموازي، و الحد من التهرب الضريبي من خلال تبني بعض التدابير من بينها:

- توسيع قاعدة الضريبة على الدخل الإجمالي لتشمل الأنشطة و الفئات الأخرى.
- تشكيل لجنة وطنية مختصة على مستوى وزارة مالية تكون من أهم مهامها تقديم الاقتراحات العملية في كيفية ترشيد الضريبة على الدخل الإجمالي بصفة عامة والأجر والمرتبات بصفة خاصة.

- ضرورة تقنين العمل الحرفي المنزلي غير المنظم من أجل إدراجه ضمن المنظومة الوطنية للتشغيل مع منح الإعفاء من الضريبة على الأجر والمرتبات لأطول مدة زمنية ممكنة.

- مراقبة التشغيل في المؤسسات والشركات الأجنبية العاملة في الجزائر من حيث كتلة الأجر الممنوحة والضريبة المترتبة عنها.(1)

² (1) بوعلام ولهي،مرجع سابق،ص18.

خلاصة:

من خلال ما سبق نستخلص أن الضريبة على الدخل الجمالي للأجرور والمرتببات تشكل رافدا مهما في الموازنة العامة، وتشكل ضغطا ضريبيا على أصحاب المداخل من جهة أخرى، إلا أن زيادة مساهمة هذا النوع من الضرائب في الموازنة العامة يبقى دائما مرتبط بالتغيرات التي تمر بها الجباية البترولية كونها المصدر الوحيد لإيراداتها مما يجعل النظام الجبائي خارج المحروقات نظاما جامدا وكابحا لتنمية موارد الدخل البديلة، وفي وضع كهذا لا يمكن تقليص التبعية للاقتصاد العالمي، ولهذا وجب التفكير في البحث عن مصادر دخل أخرى كحل لهذه المشكلة، مثلما تم اقتراحه كأخذ الحلول وهو ضرورة توسيع الأوعية الضريبية للجباية العادية محل الجباية البترولية.

خاتمة:

لقد أظهرت هذه الدراسة اعتماد الجزائر في مواجهة نفقاتها المتزايدة على إيرادات مختلفة المصادر، و فيما يتعلق بالإيرادات الجبائية لا سيما العادية منها، فقد تبين أن الضريبة على الأجور والمرتبات تعد من أهم مكونات الحصيلة الضريبية المباشرة ما رفع من مساهمتها في تمويل الموازنة العامة ومن ثم المساهمة في تغطية النفقات العامة بالمقارنة بما تسهم باقي مكونات الضريبة على الدخل الاجمالي و الضرائب المباشرة بشكل عام هذا، غير أنه على الرغم من التطور الذي عرفته مساهمة هذا النوع من الضرائب ومختلف الاقتطاعات الضريبية الا ان مساهمتها في الموازنة العامة تبقى ضئيلة في ظل سيطرة الجباية البترولية على مكونات الإيرادات العامة في الجزائر. و التي يبقى الاعتماد على عليها ليس بالحل المناسب، فهو لن يحقق الاهداف الاستراتيجية للدولة.

وسيبقى الاعتماد على الجباية البترولية مستمرا ما لم يتمكن النظام الضريبي الجزائري من رفع حصيلة الجباية العادية عن طريق الوصول إلى أوعية ضريبية جديدة ذات مردودية كبيرة مرتبطة بالاقتصاد الحقيقي و ليس مرتبطة بالأجور و المرتبات فقط.

Ø نتائج اختبار الفرضيات:

- لقد تبين من خلال هذه الدراسة على أنه بالرغم من أن مساهمة الضريبة على الأجور قد تبدو ضئيلة، لكنها تبقى تحتل مكانة هامة في تمويل الموازنة العامة بالمقارنة بما تساهم به باقي مكونات الضريبة على الدخل الاجمالي و الضرائب المباشرة بشكل عام، و هو ما يؤكد الفرضية الأولى التي انطلقت منها الدراسة.

- إن التغيرات المهمة التي عرفتها حصيلة الضريبة على الأجور و المرتبات حدثت في الفترة التي شهدت تغييرات مهمة في شبكة الأجور في الجزائر، ما يؤكد فرضية تمتع ضريبة الاجور والمرتبات بالثبات النسبي والانتظام و ضعف تأثيرها بالتقلبات الاقتصادية، لا سيما في ظل سيطرة القطاع العمومي الاداري على التوظيف في الجزائر أمام تراجع مساهمة القطاع الاقتصادي.

- إن طريقة تحصيل الضريبة على الأجور والمرتبات في الجزائر على الاقتطاع من المصدر ساهمت بشكل كبير في ارتفاع حصيلتها وضيق من مجالات التهرب منها وهو ما يؤكد الفرضية الثالثة التي انطلقت منها الدراسة.

Ø نتائج الدراسة:

لقد قادتنا هذه الدراسة الى التوصل إلى جملة من النتائج نلخصها فيما يلي:

- رغم الجهود المبذولة في الجزائر لتتويع مصادر تمويل الموازنة العامة تبقى الجباية البترولية المصدر الرئيسي لهذا التمويل.

- تبقى حصيللة الضرائب غير المباشرة المساهم الأكبر في تمويل الموازنة العامة، اذا ما قورنت بما تساهم به الضرائب المباشرة، و هي صفة تعكس تخلف الاقتصاد الوطني واعتماد الحصيللة الضريبية على ضرائب الاستهلاك بدل ضرائب الدخل.

- يعود الفضل في الزيادة التي تعرفها حصيللة الضريبة على الدخل الاجمالي و الضرائب المباشرة بشكل كبير إلى الزيادة التي تعرفها حصيللة الضرائب على الأجور والمرتبات، ما يكشف عدم القدرة على خلق أوعية ضريبية اقتصادية جديدة.

- ارتفاع حصة مساهمة حصيللة الضرائب والأجور والمرتبات في الموازنة العامة بالمقارنة بباقي فئات الضريبة على الدخل الإجمالي، يجعل العمال والأجراء يتحملون الجزء الأكبر من الأعباء المالية للدولة بالمقارنة بالأعوان الاقتصاديين وهو ما يتناقض مع مبدأ الانصاف الضريبي.

- إن الاعتماد على طريقة الاقتطاع من المصدر في تحصيل ضريبة الاجور والمرتبات في الجزائر ساهم في الرفع من حصيلتها و حد من ظاهرة التهرب الضريبي لهذا النوع من الضرائب مقارنة بالضرائب الأخرى، وهذا ما ينعكس على حصيلتها في الموازنة العامة.

Ø الاقتراحات:

انطلاقا من النتائج المتوصل اليها يمكن تقديم الاقتراحات التالية:

- العمل بصرامة على حد من التهرب الضريبي في القطاع الاقتصادي و تحميله مسؤولية ضمان موارد اكبر لتمويل الموازنة، و بالمقابل العمل على تخفيف الضغط الضريبي المرتفع لأصحاب الأجور و المرتبات.
- العمل الرفع من كفاءة الإدارة الضريبية في مجالي الوعاء والتحصيل، وترشيد الانفاق العام من شأنه التقليل من الاعتماد على الأجور والرواتب كمصدر لموارد فورية للموازنة العامة.
- العمل على إقامة اقتصاد وطني حقيقي قائم على التنويع، لأنه الكفيل بفك ارتباط الموازنة العامة في تمويلها ببرميل النفط. بخلق الموارد اللازمة

Ø الآفاق:

قد تكون هذه الدراسة منطلقا لدراسات مستقبلية حول الموضوع، و يمكن أن تنصب حول:

- مساهمة الضريبة في الأجور و المرتبات في تمويل الموازنة العامة (دراسة مقارنة بين القطاع الاقتصادي و القطاع الإداري)
- إشكالية تحقيق معدل الضغط الضريبي للضريبة على الأجور والمرتبات.

قائمة المراجع:

أولاً. باللغة العربية:

أ.الكتب:

- 1- جمال لعمارة ، أساسيات الموازنة العامة للدولة، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004.
- 2- خالد شحادة الخطيب و أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، الأردن، عمان، 2005.
- 3- خالد شحادة الخطيب ونادية فريد طافش، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- 4- رنا أديب منذر، مفهوم الضريبة (تعريفها، أشكالها)، كلية الهندسة المدنية، جامعة دمشق، 2006/2005.
- 5- سعيد عبد المنعم محمد وآخرون، دراسات في المحاسبة الضريبية، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 2006.
- 6- شريف مصباح أبو كرش، إمارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2004.
- 7- صالح الرويلي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، وهران، الجزائر، 1992.
- 8- صبرينة كردودي، تمويل عجز الميزانية العامة للدولة في الاقتصاد الإسلامي، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، 2007.
- 9- طارق عبد العال حماد، الضرائب على الدخل، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.
- 10- عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
- 11- عبد الناصر نور، ونائل حسن عدس، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2003.

- 12- غازي عبد الرزاق النقاش، المالية العامة، الطبعة الثانية، دار وائل للتوزيع، عمان، الأردن، 2003.
- 13- فوزي عطوي، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2003.
- 14- مجدي شهاب ، أصول الاقتصاد العام المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2004.
- 15- محمد الصغير بعلي، يسرى أبوا العلاء، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، 2003.
- 16- محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011.
- 17- محمد طاقة، و هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2007.
- 18- محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005.
- 19- محمود حسين الوادي وزكريا أحمد عزام، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع للطباعة، عمان، الأردن، 2006.
- 20- مصطفى الفار، الإدارة المالية العامة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- 21- منصور بن عمارة، أعمال موجهة في تقنيات الجباية، دار هومة للطباعة وانشر والتوزيع، الجزائر، 2009.
- 22- اعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي ، الطبعة السابعة ،دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2010.
- 23- سوزي عدلي ناشد ،المالية العامة ،منشورات الحلبي،بيروت،لبنان،2003.

ب. الرسائل الجامعية:

Ø. رسائل الدكتوراه.

24- بوعلام ولهي، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة (حالة الجزائر)، رسالة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 01، 2012/2011.

25- محمود جمام، النظام الضريبي وأثره على التنمية الاقتصادية، رسالة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمود منتوري، قسنطينة، 2010/2009.

26- مسعود دراوسي، السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي (حالة الجزائر)، رسالة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 2006/2005.

Ø رسائل الماجستير.

27- أحمد خميس عبد العزيز أبواز عيتر، دور الإيرادات المحلية في تمويل الموازنة العامة للسلطة الفلسطينية، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية الاقتصاد والعلوم الدارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2012.

28- سومر أديب ناصر، أنظمة الأجور وأثرها على أداء العاملين في الشركات ومؤسسات القطاع العام الصناعي في سورية، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، 2004.

29- عايشة مصطفى سلامة عامر، ضريبة الرواتب و الأجور وأثرها على خزينة السلطة الفلسطينية، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2009.

30- محمد حسن محمد الجديلي، دور الموازنة كأداة التخطيط المالي في المنظمات غير حكومية في قطاع غزة، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2005.

ج. الملتقيات:

31- بوعلام ولهي، الضريبة على الأجور والمرتبات وإشكالية التوظيف حالة الجزائر، في ملتقى استراتيجية الحكومة في مكافحة البطالة و تحقيق التنمية المستدامة، كلية العلوم

الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 15-16 نوفمبر 2011.

32- عزوز مناصرة، ورقة بعنوان «أثر تطبيق فريضة الزكاة على المالية العامة للمجتمعات الإسلامية المعاصرة»، الملتقى الدولي الأول، الاقتصاد الإسلامي الواقع ورهانات المستقبل، المركز الجامعي بغيرداية 23-24 فيفري 2011.

د. القوانين والمراسيم:

33- الجزائر، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري، 2014، 2015.

34- الجزائر، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الرسوم على حجم المعاملات، 2014.

35- الجزائر، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب والرسوم المماثلة، 2013، 2014، 2015.

36- المملكة المغربية وزارة الاقتصاد والمالية، مشروع قانون المالية، 2014.

ه- التقارير:

37- تونس، وزارة المالية، تقرير مشروع ميزانية الدولة، 2014.

و- المواقع الالكترونية:

www.dgpp.gov.dz-38

ثانيا. المراجع باللغة الأجنبية:

39-Algérie، Direction Générale des impôts، Guide de contribuable، 2014.

40-Algérie، Direction Générale des impôts، Guide de L'IRG Salaires، 2008.

