وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الجزائر 3

كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

الموضوع:

الإنفاق الضريبي في الجزائر بين آفاق التحريض الإستثماري وتحديات التهرب الضريبي من الفترة 1992-2008

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير

فرع: النقود والمالية

إعداد الطالب: مليكاوي مولود

إشراف الأستاذ الدكتور: رزيق كمال

لجنة المناقشة:

الأستاذ: قدي عبد المجيد..... أستاذ التعليم العالي..... رئيسا

الأستاذ: رزيق كمال..... أستاذ التعليم العالي..... مشرفا

الأستاذ: ناصر مراد.....أستاذ التعليم العالي.....عضوا

الأستاذ: بن موسى كمال..... أستاذ محاضر .....عضوا

الأستاذ: زيروني مصطفى..... أستاذ محاضر .....عضوا

السنة الجامعية 2009-2010

الإهداء

أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها، إلى التي لم تبخل علي يوما بنصيحة أو دعوة صالحة، إلى الصدر الحنون أمي الغالية حفظها الله.

إلى الذي رباني على الفضيلة والأخلاق وكان لي درع أمان أحتمي به من نائبات الزمان وتحمل عبء الحياة،إلى أبي العزيز حفظه الله.

إلى أخوتي الذين عشت وتربيت معهم .

إلى كل من علمنا ولو حرفا واحدا،أساتذتي الكرام في كل الأطوار.

إلى كل الأهل والأقارب.

إلى كل أصدقاء الدراسة وخاصة طلبة ما بعد التدرج بجامعة الجزائر03.

إلى كل هؤلاء جميعا أهدي هذا العمل المتواضع.

مليكاوي مولود

التشكرات

إن أول الشكر هو لله الواحد الأحد ذو الفضل العظيم على نعمه وتوفيقه.

كما أتقدم بالشكر الخالص والخاص وبصدق الوفاء والإخلاص إلى مشرفي الفاضل **الأستاذ الدكتور رزيق كمال** على نصائحه القيمة وتوجيهاته السديدة التي كان لها بليغ الأثر في إنجاز هذا العمل،وكذا صبره وسعة صدره وحرصه الدائم من أجل إتمام هذا العمل في أحسن الظروف،كما أحيي فيه روح التواضع والمعاملة الجيدة،فجزاه الله عني كل خير،كما لا يفوتني أن أتقدم بشكري إلى السادة أعضاء اللجنة على قبولهم مناقشة هذه المذكرة وصرفهم جزء من وقتهم الثمين من أجل قراءتها وتصحيحها.

كما أتوجه بالشكر إلى كل من ساهم من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل.

مليكاوي مولود

فهرس المحتويات

الفهرس

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

مقدمة	أ–د
الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول الإنفاق الضريبي.....	01
تمهيد.....	02
المبحث الأول:مفهوم الإنفاق الضريبي.....	03
المطلب الأول:تعريف الإنفاق الضريبي.....	03
المطلب الثاني:أشكال الإنفاق الضريبي.....	05
المطلب الثالث:الفوائد المترتبة عن استخدام الإنفاق الضريبي.....	10
المطلب الرابع:تحليل الإنفاق الضريبي كاستثناء للنظام الضريبي المرجعي.....	12
المبحث الثاني:الإنفاق الضريبي بين النظرية والتطبيق.....	18
المطلب الأول:إدارة الإنفاق الضريبي.....	18
المطلب الثاني:الرقابة الموازنية للإنفاق الضريبي.....	21
المطلب الثالث:تحديد مجال تطبيق الإنفاق الضريبي.....	24
المبحث الثالث:إنعكاسات الإنفاق الضريبي على أهداف النظام الضريبي.....	26
المطلب الأول:أثر الإنفاق الضريبي على الأهداف الإقتصادية للنظام الضريبي.....	26
المطلب الثاني:أثر الإنفاق الضريبي على الأهداف الإجتماعية للنظام الضريبي.....	28
المطلب الثالث:المفاضلة بين الإنفاق الضريبي والإنفاق الموازني من حيث الرقابة والمرونة.....	31
المبحث الرابع:طرق تقدير تكاليف الإنفاق الضريبي.....	32
المطلب الأول:تكاليف الإنفاق الضريبي.....	32
المطلب الثاني:طرق تقدير تكاليف الإنفاق الضريبي.....	33
المطلب الثالث:المشاكل المترتبة عن استخدام الإنفاق الضريبي.....	36
المطلب الرابع:العوامل المؤثرة على فعالية سياسة الإنفاق الضريبي.....	38
خلاصة الفصل.....	43
الفصل الثاني:دراسة علاقة الإنفاق الضريبي بالإستثمار والتهرب الضريبي.....	44

تمهيد.....	45
المبحث الأول:السياسة الضريبية كموجه للإستثمار.....	46
المطلب الأول:مفهوم السياسة الضريبية.....	46
المطلب الثاني:تأثير السياسة الضريبية على اختيار وتمويل الإستثمار.....	47
المطلب الثالث:تأثير السياسة الضريبية على توسيع حجم المؤسسة.....	50
المطلب الرابع:تأثير السياسة الضريبية على الهيكل القانوني للمؤسسة.....	51
المبحث الثاني:الإنفاق الضريبي وعلاقته بالإستثمار.....	52
المطلب الأول:مفهوم وأنواع الإستثمار.....	52
المطلب الثاني:علاقة الإنفاق الضريبي بالإستثمار الأجنبي.....	54
المطلب الثالث:علاقة الإنفاق الضريبي بالإستثمار المحلي.....	56
المطلب الرابع:مكانة الإنفاق الضريبي ضمن المناخ الإستثماري العام.....	57
المبحث الثالث:مظاهر التهرب الضريبي الداخلي ذات الصلة بالإنفاق الضريبي.....	59
المطلب الأول:أشكال التهرب الضريبي على المستوى الداخلي.....	59
المطلب الثاني:التهرب الضريبي الناجم عن ترحيل خسائر وهمية.....	62
المطلب الثالث: التهرب الضريبي عن طريق الإعفاء والتخفيض الضريبي.....	63
المطلب الرابع: التهرب الضريبي الناجم عن تعدد أشكال الإنفاق الضريبي.....	64
المبحث الرابع: مظاهر التهرب الضريبي الدولي ذات الصلة بالإنفاق الضريبي.....	65
المطلب الأول:التهرب الضريبي عن طريق الجنات الضريبية.....	65
المطلب الثاني:التهرب الضريبي باستخدام أسعار التحويل.....	68
خلاصة الفصل.....	71
الفصل الثالث:دور الإنفاق الضريبي في تشجيع الإستثمار.....	72
تمهيد.....	73
المبحث الأول:دور أسلوب الإجازة الضريبية في تشجيع الإستثمار.....	74
المطلب الأول:مفهوم الإجازة الضريبية.....	74
المطلب الثاني:تقييم الإجازة الضريبية كشكل من أشكال الإنفاق الضريبي.....	75
المطلب الثالث:المشاكل الناجمة عن تطبيق الإجازة الضريبية.....	77
المطلب الرابع:أشكال الإعفاء الضريبي في مجال الإندماج والإستثمار المالي.....	79
المبحث الثاني:دور سياسة ترحيل الخسائر في تشجيع الإستثمار.....	81

المطلب الأول:ماهية الخسائر جائزة الترحيل.....	81
المطلب الثاني:الترحيل الأمامي والترحيل الخلفي للخسائر وانعكاساته على تكلفة الإستثمار.....	82
المطلب الثالث:شروط فعالية سياسة ترحيل الخسائر على تشجيع الإستثمار.....	83
المطلب الرابع:سياسة ترحيل الخسائر ومبدأ استقلالية السنوات المالية.....	84
المبحث الثالث:دور نظام الاهتلاك المعجل في تشجيع الإستثمار.....	86
المطلب الأول:تعريف الاهتلاك المعجل.....	86
المطلب الثاني:طرق الاهتلاك المعجل.....	86
المطلب الثالث:أثر تطبيق نظام الاهتلاك المعجل على القيمة الحالية للمشروع الإستثماري.....	90
المطلب الرابع:مزايا الاهتلاك المعجل كشكل من أشكال الإنفاق الضريبي.....	91
المبحث الرابع:دور سياسة الفراغ الضريبي في تشجيع الإستثمار.....	93
المطلب الأول:تعريف الفراغ الضريبي.....	93
المطلب الثاني:مبررات استخدام الفراغ الضريبي.....	93
المطلب الثالث:أشكال الفراغ الضريبي.....	94
المطلب الرابع:شروط فعالية سياسة الفراغ الضريبي في تشجيع الإستثمار.....	96
المبحث الخامس:دور المعونات الإستثمارية والمعدلات التمييزية في تشجيع الإستثمار...	98
المطلب الأول:أثر تطبيق طرق إعادة تقييم الأصول على تشجيع الإستثمار.....	98
المطلب الثاني:الأثر التحريضي للسماح الإستثماري.....	99
المطلب الثالث:أثر تطبيق المعدلات التمييزية على تشجيع الإستثمار.....	102
خلاصة الفصل.....	103
الفصل الرابع:الإنفاق الضريبي كموجه للإستثمار وعلاقته بالتهرب الضريبي(دراسة حالة الجزائر من الفترة1992م-2008م)	105
تمهيد.....	106
المبحث الأول:أشكال الإنفاق الضريبي في نظام الضريبة على أرباح الشركات.....	107
المطلب الأول:النظام الضريبي المرجعي الخاص بالضريبة على أرباح الشركات.....	107
المطلب الثاني:الإعفاءات الضريبية الممنوحة في مجال الضريبة على أرباح الشركات.....	108
المطلب الثالث:التخفيضات الخاصة بالمعدلات من الضريبة على أرباح الشركات.....	112
المطلب الرابع:الإنفاق الضريبي الممنوح ضمن النظام الضريبي لمجمع الشركات.....	115
المطلب الخامس:الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وأهم الأعباء القابلة للخصم.....	118

المطلب السادس:نظام الاهتلاك المالي المتناقص وشروط تطبيقه.....	119
المبحث الثاني:أشكال الإنفاق الضريبي في مجال الضريبة على الدخل الإجمالي.....	123
المطلب الأول:النظام الضريبي المرجعي الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي.....	123
المطلب الثاني:الإعفاءات الضريبية في مجال الضريبة على الدخل الإجمالي.....	124
المطلب الثالث:التخفيضات الضريبية في مجال الضريبة على الدخل الإجمالي.....	128
المطلب الرابع:القرض الضريبي المطبق في مجال الضريبة على الدخل الإجمالي.....	130
المبحث الثالث:أشكال الإنفاق الضريبي في نظام الرسم على القيمة المضافة.....	132
المطلب الأول:النظام الضريبي المرجعي الخاص بالرسم على القيمة المضافة.....	132
المطلب الثاني:الإعفاءات الضريبية في مجال الرسم على القيمة المضافة.....	135
المطلب الثالث:عمليات الخصم والإسترجاع المرتبطة بالرسم على القيمة المضافة.....	140
المطلب الرابع:التخفيضات الضريبية الخاصة بالمعدلات في مجال الرسم على القيمة المضافة.....	143
المبحث الرابع:أشكال الإنفاق الضريبي في نظام الرسم على النشاط المهني.....	146
المطلب الأول:النظام الضريبي المرجعي الخاص بالرسم على النشاط المهني.....	146
المطلب الثاني:الإعفاءات الضريبية في مجال الرسم على النشاط المهني.....	147
المطلب الثالث:التخفيضات الضريبية الخاصة بالرسم على النشاط المهني.....	149
المبحث الخامس:دراسة تحليلية تقييمية للإنفاق الضريبي في الجزائر.....	151
المطلب الأول:تقييم تكلفة الإنفاق الضريبي المرتبطة بالإستثمار.....	151
المطلب الثاني:تحليل نتائج الإنفاق الضريبي على الإستثمار.....	154
المطلب الثالث:تقييم تكلفة الإنفاق الضريبي وعلاقتها بالتهرب الضريبي.....	158
المطلب الرابع:الإجراءات المتخذة من طرف السلطات المالية في الجزائر لمكافحة التهرب الضريبي...	160
خلاصة الفصل.....	164
الخاتمة.....	166
قائمة المراجع.....	171
قائمة الملاحق.....	178

قائمة الجداول

ر.الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	النظام الضريبي المرجعي والإنفاق الضريبي.	14
02	موازنة خاصة بالإنفاق الضريبي بالنسبة للضريبة على الدخل المهني في بلجيكا لسنة1981م.	23
03	توزيع الإقتطاعات المؤهلة للحصول على التفضيلات الضريبية بالنسبة للضريبة على الدخل الشخصي –مؤشر **جيني**.	29
04	تقييم تكاليف الإنفاق الضريبي في فرنسا من الفترة1987م–1999م.	33
05	طرق تقييم تكاليف الإنفاق الضريبي.	35
06	المعاملات الضريبية المستخدمة في حساب الإهتلاك المالي المتناقص.	120
07	تطور تكلفة الإعفاء الضريبي مقارنة بالحصيلة الضريبية للضريبة على أرباح الشركات.	122
08	تطور تكلفة الإعفاء الضريبي مقارنة بالحصيلة الضريبية للضريبة على الدخل الإجمالي.	131
09	تطور تكلفة الإعفاء الضريبي مقارنة بالحصيلة الضريبية للرسم على القيمةالمضافة.	144
10	تطور تكلفة الإعفاء الضريبي مقارنة بالحصيلة الضريبية للرسم على النشاط المهني.	150
11	تكلفة الإعفاء الضريبي نسبة إلى إجمالي الإيرادات الضريبية والناتج المحلي الخام من الفترة(1995م–2008م).	151

12	الإعفاء الضريبي في الجزائر وعلاقته بالإستثمارات المحققة في إطار القوانين الخاصة	155
13	التصريحات المحلية والأجنبية بالإستثمار للفترة(2002م-2008م).	158
14	التحقيقات المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة والتحقيقات المحاسبية في الجزائر (2001م-2005م).	163
15	تطور تكلفة الإعفاء الضريبي في إطار الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب	179
16	تطور تكلفة الإعفاء الضريبي في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار	179
17	تطور التصريحات بالإستثمار في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار من الفترة(2002-2008).	180
18	تطور عدد المشاريع الإستثمارية حسب قطاع النشاط في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار من الفترة(2002-2008).	180
19	الترتيب العالمي للجزائر مقارنة ببعض الدول العربية حسب مؤشرات تدفق الإستثمار الأجنبي المباشر 2001-2003.	181
20	مقارنة بين تطور حجم الإعفاء الضريبي وحجم الجباية البترولية في الجزائر من الفترة(1996-2008).	182

قائمة الأشكال البيانية

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	القرض الضريبي القابل للإسترداد.	07
02	أدوات التدخل الحكومي.	09
03	إدارة الإنفاق الضريبي.	20
04	منحنىLorenzبالنسبة لإجمالي الإنفاق الضريبي.	30
05	هيكل نماذج الحوافز الضريبية في برنامج التنسيق الضريبي.	40
06	تطور حجم الإعفاء الضريبي في الجزائر من الفترة(1995م-2008م).	153
07	هيكل الإعفاء الضريبي في الجزائر للسنوات(2006-2007-2008).	154
08	تطور عدد المشاريع الإستثمارية في إطار القوانين الخاصة.	157

مقدمة

1-إشكالية البحث.

إن التصور التقليدي للضريبة باعتبارها وسيلة لتمويل النفقات العامة تم تجاوزه بمجرد حدوث الأزمة الإقتصادية العالمية سنة 1929م،وقصور هذا التصور في إيجاد حل لهذه الأزمة،وذلك بعد الإسهامات الفكرية التي جاء بها الإقتصادي "**جون ماينرد كينز**" في مؤلفه "**النظرية العامة في العمالة والفائدة والنقود** " كانتقاد للأفكار الكلاسيكية،والتي تنادي بعدم تدخل الدولة في الإقتصاد،وما ترتب عليه في الواقع من تبني آراء وأفكار كينز الخاصة بتدخل الدولة في الإقتصاد،والإنتقال من مفهوم الدولة الحارسة حسب التحليل الكلاسيكي إلى مفهوم الدولة المتدخلة حسب التحليل الكينزي،وذلك باستخدام مختلف أدوات السياسة المالية من أجل تحقيق التوازن الإقتصادي والمالي وتوجيه بعض الأنشطة المرغوبة،ومن أهم هذه الأدوات السياسة الضريبية،والتي بموجبها تم التخلي عن المفهوم الحيادي للضريبة كما كان سائدا لدى المفكرين الكلاسيكيين،وأصبحت في إطار الدولة الحديثة أداة للتأثير في الأوضاع الإقتصادية وتحقيق الإستقرار الإقتصادي.

وبالنظر إلى الأهمية الكبيرة التي يكتسيها القطاع الإستثماري،باعتباره أحد عوامل النمو الإقتصادي،فإن فرض ضرائب مرتفعة على أنشطة هذا القطاع يؤدي إلى انخفاض مردوديته واقتصاره على بعض المشروعات الإستثمارية التي تتمتع بقدرة تمويلية كبيرة،ولهذا السبب لجأت أغلب الدول إلى تخفيف الضغط الضريبي على الأنشطة الإستثمارية التي تخدم عملية التنمية الجهوية والقطاعية،وذلك من خلال مختلف أشكال الإنفاق الضريبي الممنوحة من طرف السلطات المالية،وذلك بهدف خلق الإطار الملائم لتشجيع الإستثمارات الخاصة وتوجيهها نحو الأنشطة الإقتصادية المرغوبة،والتي تساهم بفعالية في تحقيق التنمية الإقتصادية.

وتعتبر سياسة الإنفاق الضريبي من أكثر أدوات السياسة المالية انتشارا في الدول النامية لتشجيع الإستثمار،وبث الحوافز لدى المستثمر،بل شاع استخدامها كذلك في الدول المتقدمة وخاصة دول منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية(O.C.D.E) من أجل تشجيع الإستثمار،وتحبيذ جهود المنشأة لزيادة إنتاجها،بالإضافة إلى استخدام هذه السياسة لبلوغ أهداف مطابقة لتلك الأهداف المتأتية من برامج الإنفاق الموازني.

ويتخذ الإنفاق الضريبي أشكالا عديدة،فقد تكون بتخفيضات ضريبية عامة لأسعار الضريبة لخلق الحوافز التي تدفع المستثمر إلى التخفيف من حدة درجة المخاطرة التي تحيط بالمشاريع وتؤدي إلى زيادة الإنتاج،وقد يتم ذلك في صالح المشاريع الإستثمارية الجديدة،وكذلك قد تستخدم الضريبة بطريقة تحد من قيام الأفراد ببعض الأنشطة الإقتصادية،وتوجيههم إلى أنشطة أخرى كفرض ضرائب مرتفعة على عائد المضاربات،وتخفيضها بالنسبة لأنواع الإستثمار الأخرى،كما قد يأخذ الإنفاق الضريبي شكل الإعفاء

الضريبي لبعض الأنشطة المشجعة على الإستثمار في مناطق وأنشطة إقتصادية معينة،وقد استخدمت العديد من الدول النامية والمتقدمة هذه الأشكال من الإنفاق الضريبي بالرغم من العديد من التحفظات في جدواها وفعاليتها،وخاصة بمقارنة المنافع التي تحققها الإستثمارات المنفذة مع الخسائر الضريبية التي تتحملها خزينة الدولة من جراء تخفيض إيراداتها نتيجة الإنفاق الضريبي الممنوح لتشجيع الإستثمار،بالإضافة إلى صعوبة إدارة ومراقبة مثل هذه الإجراءات الضريبية التفضيلية.

وبالنظر إلى واقع الجزائر بوصفها بلد فتي يمر بمرحلة انتقالية،وهي بحاجة ماسة للإستثمار،وإذا ما كانت مثل الكثير من الدول النامية يعاني إقتصادها من الفراغ الإستثماري في العديد من القطاعات،فإن الحاجة إلى الإستثمار تزايدت منذ مطلع التسعينات من القرن الماضي،وذلك من خلال سياسة الإصلاحات الإقتصادية المتعاقبة في الجزائر والتي منحت أهمية كبيرة للإستثمار باعتباره المتغير الإقتصادي الرئيسي لبعث الإنعاش وتحريك دواليب النمو في الإقتصاد الوطني،خصوصا وأنه عرف الكثير من العجز في مختلف القطاعات،مما عمل على خلق عوائق أدت لحالة من الإنسداد في الإستثمار.

وابتداء من سنة 1992م واصلت الإصلاحات الإقتصادية وضع سياسات تتجه نحو إقتصاد السوق،وخاصة الإصلاحات الضريبية المشجعة على الإستثمار،وذلك من خلال منح عدة أشكال من الإنفاق الضريبي سواء من خلال قوانين المالية المتتالية أو قوانين الإستثمار مثل وكالة ترقية ومتابعة الإستثمار(APSI) والوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب(ANSEJ) والوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار(ANDI)،والتي تسعى في مجملها إلى ترقية وتشجيع مبادرة الإستثمار الخاص سواء المحلي أو الأجنبي،وذلك من خلال الحوافز الممنوحة للمستثمرين والتي يغلب عليها طابع الإنفاق الضريبي بالرغم من الصعوبات والعراقيل التي تعيق تطبيق هذه المقاربة(الإنفاق الضريبي)،ولعل من أهمها ظاهرة التهرب الضريبي،والتي لا تتوقف آثارها السلبية على الإخلال بمبدأ المنافسة فحسب،بل تؤدي إلى إضعاف إجراءات التحريض الضريبي المقدمة على شكل إنفاق ضريبي لتشجيع الإستثمار.وبناء على ما سبق يمكننا طرح الإشكال الرئيسي التالي:

ما مدى فعالية سياسة الإنفاق الضريبي في تشجيع الإستثمار في الجزائر؟وما هي الإجراءات المتخذة من طرف السلطات المالية لمكافحة التهرب الضريبي الناجم عن هذا الإجراء الضريبي التفضيلي ؟

وحتى نتمكن من الإلمام بكل جوانب موضوع البحث،فقد ارتأينا تقسيم التساؤل الرئيسي إلى أسئلة فرعية يمكن صياغتها كما يلي:

-ما المقصود بالسياسة الضريبية،وما هي مقومات نجاحها ؟.

-ما المقصود بالإنفاق الضريبي،وما علاقته بالإنفاق الموازني ؟.

-ما هي أهم أشكال الإنفاق الضريبي الشائعة الإستخدام وآليات تأثيرها على الإستثمار ؟.

-كيف يتوزع هيكل الإنفاق الضريبي في الجزائر،وما طبيعة وقوة الإرتباط بينه وبين عدد المشاريع الإستثمارية المحققة ؟.

-كيف يمكن تفسير ارتفاع حجم الإنفاق الضريبي في السنوات الأخيرة،وما هي استراتجيات عقلنته وترشيده؟.

-ما هي إجراءات الحد من التهرب الضريبي الناجم عن سياسة الإنفاق الضريبي في الجزائر ؟.

ومن أجل الإجابة المؤقتة على هذه التساؤلات،نقوم بطرح جملة من الفرضيات،والتي ستكون منطلقا لدراستنا.

2-فرضيات البحث.

تقوم هذه الدراسة على فرضية رئيسية بالإضافة إلى ثلاث (03) فرضيات فرعية،أما الفرضية الرئيسية فهي:

- تعتبر مرحلة الإصلاحات الضريبية في الجزائر كمرحلة من مراحل توفير وتهيئة مناخ الإستثمار،ولذلك لجأت السلطات المالية إلى تقديم عدة أشكال من الإنفاق الضريبي من أجل تشجيع الإستثمار وملئ الفراغ الإستثماري الموجود في مختلف القطاعات،الأمر الذي أدى إلى استفحال وتزايد حجم التهرب الضريبي والقطاع الموازي.

أما الفرضيات الفرعية فهي:

-يمكن استخدام الإنفاق الضريبي من أجل تحقيق برامج الإنفاق الموازني المباشر وبنفس القدر من الفعالية ؛

-رغم أهمية الإنفاق الضريبي كشكل من أشكال التحريض الإستثماري،فهو لا يعتبر كعنصر حاسم في جذب واستقطاب الإستثمار المحلي والأجنبي بسبب إعتماد الجزائر على إزدواجية الإيرادات وسيطرة الجباية البترولية على إجمالي الإيرادات ؛

-حجم الإنفاق الضريبي في الجزائر الممنوح لتشجيع الإستثمار مرتبط بشكل كبير بحجم العائدات من الجباية البترولية،فانخفاض عائدات الدولة من جبايتها البترولية يعمل على قيامها بتقييد سياستها في مجال الإنفاق الضريبي.

3-أهمية البحث.

تكمن أهمية معالجة هذا الموضوع في النقاط التالية:

– تعتبر سياسة الإنفاق الضريبي أداة هامة وذات فعالية في تشجيع وترشيد الإستثمارات المنتجة وخاصة لدى الدول المتقدمة التي تتمتع بقطاع صناعي هام،وكذلك لدى الدول النامية التي لا تعتمد كثيرا على إقتصاد وعوائد الريع البترولي ؛

– أن الجزائر كانت ومازالت منذ الإصلاح الضريبي لسنة 1992م تهدف إلى إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية وضرورة البحث عن الإقتصاد البديل لتسيير مرحلة ما بعد البترول،وهو ما يحتم عليها التوجه نحو القطاع الإستثماري خاصة وأن الجزائر تعاني من فراغ إستثماري كبير،وذلك بالإعتماد على كل ما تملكه من حوافز إقتصادية وتشريعية ومن بينها الإنفاق الضريبي من أجل تشجيع هذا القطاع ؛

– التحولات التي يشهدها الإقتصاد الجزائري على المستوى الخارجي في إطار اتفاق الشراكة مع الإتحاد الأوروبي ومحاولة الإنضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة،تحتم عليها ضرورة تأهيل المؤسسات المحلية لمواجهة المنافسة من قبل المؤسسات الأجنبية،وهو ما يدفعها إلى تقديم مختلف المساعدات المباشرة وغير المباشرة ومن بينها الإنفاق الضريبي الممنوح للمؤسسات لتوسيع وتجديد إستثماراتها والتأثير على تكوين الأسعار،ومن ثمة السماح لها بالمنافسة في الأسواق الدولية.

4-أهداف البحث.

يهدف هذا البحث أساسا إلى محاولة الكشف عن النقاط التالية:

– مدى فعالية سياسة الإنفاق الضريبي في الجزائر على تشجيع وتحريض القطاع الإستثماري ؛

– محاولة إبراز طبيعة العلاقة بين الإنفاق الضريبي الممنوح والتهرب الضريبي الناجم عن هذا الإمتياز الضريبي ؛

– توضيح أهم الإجراءات المتخذة من طرف السلطات المالية في الجزائر لمكافحة التهرب الضريبي الناجم عن المزايا التي توفرها سياسة الإنفاق الضريبي ؛

– توضيح أهم الإستراتيجيات المستقبلية لعقلنة وترشيد سياسة الإنفاق الضريبي ؛

– الإشارة إلى أهمية التنسيق الضريبي كعامل مؤثر على سياسة الإنفاق الضريبي من أجل تشجيع الإستثمار.

5-تحديد إطار الدراسة.

إن النظام الضريبي الذي يصلح لإقتصاد ما قد لا يصلح لإقتصاد آخر،كما أن النظرية الإقتصادية التي تنطبق على الدول المتقدمة قد لا تنطبق على الدول النامية،نظرا لاختلاف الأوضاع الإقتصادية من دولة لأخرى حسب النظم الإقتصادية والسياسية السائدة في كل دولة،وبالتالي فإن نجاح سياسة الإنفاق الضريبي في

دولة متقدمة قد لا يحقق نفس النجاح في دولة نامية،لذلك ارتأينا أن تكون دراستنا التطبيقية على الجزائر باعتبارها بلدا ناميا،كما تم التركيز على أهم الضرائب المكونة للهيكل الضريبي للمؤسسة وهي الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني.

أما من ناحية الإطار الزمني للدراسة فهو يمتد من الفترة (1992م-2008م) وهي فترة بدايتها تصادف بداية الإصلاحات الإقتصادية في الجزائر بصفة عامة وبداية الإصلاحات الضريبية بصفة خاصة،أما نهاية هذه الفترة فهي تصادف بداية الأزمة الإقتصادية العالمة الراهنة(أزمة الرهن العقاري) ،مع العلم أن سياسة الإنفاق الضريبي تكون أكثر فعالية في فترة الأزمات،نظرا لشح مصادر التمويل الخارجية.

6-أسباب اختيار الموضوع.

يعود اختيارنا لهذا الموضوع لعدة أسباب منها ما هو موضوعي ومنها ما هو شخصي،فأما الأسباب الموضوعية فيمكن حصرها فيما يلي:

- قلة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع بهذه الإشكالية،فهو يبحث عن العلاقة بين الإنفاق الضريبي وحجم الإستثمار وحجم التهرب الضريبي الناجم المزايا التي يوفرها الإنفاق الضريبي،وكمساهمة متواضعة منا ارتأينا أن نكتب في هذا الموضوع ؛

- أهمية الموضوع في الوقت الراهن وفي ظل الأزمة الإقتصادية العالمية التي مست المشروعات الإستثمارية التي أصبحت تعاني من أزمة تمويل خارجي،وهنا تظهر أهمية منح الإنفاق الضريبي كمصدر تمويل داخلي(الوفر الضريبي)في استمرار هذه المشروعات وتوسيع طاقاتها الإنتاجية،ولعل الإنفاق الضريبي الذي أعلن عنه الرئيس الأمريكي مؤخرا وفي عز الأزمة المالية لصالح الشركات الأمريكية هو دليل على أهمية سياسة الإنفاق الضريبي في ظل الأزمات ؛

- ارتفاع حجم التهرب الضريبي بالموازاة مع ارتفاع تكلفة الإنفاق الضريبي في السنوات الأخيرة (خاصة في سنة 2008)،وهو ما كلف خزينة الدولة خسائر ضريبية كبيرة،لذلك حاولنا إيجاد تفسير لذلك ؛

-أما الأسباب الشخصية لاختيارنا لهذا الموضوع فتتمثل في اعتبار الموضوع من اهتماماتي ضمن مجال البحث في تخصص النقود والمالية.

7-منهج وأدوات الدراسة.

من أجل تحقيق أهداف البحث وفي ضوء طبيعته وأهميته وفرضياته وحدوده،وحتى نستطيع الإجابة على إشكالية البحث واختبار مدى صحة فرضياته والإلمام بكل جوانبه،فقد تم الإعتماد على الكتب والأبحاث والمجلات والدراسات وخاصة الدراسات التي تمت على مستوى منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية(O.C.D.E) من أجل توضيح مختلف المفاهيم .

كما تم الإعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي من أجل تحليل البيانات التي تتوفر في إطار بحثنا،أما فيما يخص حالة الجزائر فقد اعتمدنا على قوانين المالية المتعاقبة والقوانين الخاصة بالإضافة إلى بعض الملتقيات الوطنية التي تتصل بالموضوع،كما تم تدعيم ذلك ببيانات رقمية صادرة عن بعض الجهات الرسمية مثل وزارة المالية والوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب والوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار والديوان الوطني للإحصاء.

8-الدراسات السابقة.

لقد تم تناول موضوع الإنفاق الضريبي(Le Depense Fiscale) في العديد من الدراسات والملتقيات والتقارير الدولية،أما بالنسبة للأبحاث الجامعية في الجزائر فهناك دراسات كثيرة قامت بمعالجة موضوع الإستثمار وأهم الآليات المعتمدة لتشجيعه بالإضافة إلى موضوع التهرب الضريبي،ولكن قلة قليلة من الدراسات التي تطرقت إلى موضوع الإنفاق الضريبي وبهذه الإشكالية(العلاقة بين الإنفاق الضريبي والإستثمار والتهرب الضريبي الناجم عن مزايا الإنفاق الضريبي)،والدراسة الوحيدة حسب إطلاعنا والتي تطرقت إلى موضوع الإنفاق الضريبي:

-بلهادي محمد،النفقات الجبائية مع التطرق إلى حالة الجزائر،مذكرة ماجستير(غير منشورة)،كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر،2007م.وقد اهتم خلال هذه الدراسة بالتجربة الدولية في مجال تطبيق النفقات الجبائية(فرنسا،كندا،الولايات المتحدة الأمريكية)،كما قام بتوضيح أثر النفقات الجبائية في الجزائر على بعض المتغيرات الإقتصادية الكلية مثل:الإدخار،الناتج المحلي الخام ،التشغيل،الإستثمار،الصادرات خارج المحروقات. بينما ركزت دراستنا على أثر الإنفاق الضريبي الممنوح في إطار القوانين الخاصة والنظام الضريبي العام على الإستثمار، مع التركيز على أهم أشكال الغنفاق الضريبي الشائعة الإستخدام وآليات تأثيرها على الإستثمار، بالإضافة إلى دراسة العلاقة بين الإنفاق الضريبي والتهرب الضريبي الناجم عن هذا الإجراء الضريبي التفضيلي، وأهم الغجراءات المتخذة من طرف السلطات المالية في الجزائر لمكافحة التهرب الضريبي الناجم عن سياسة الإنفاق الضريبي.

9-صعوبات البحث.

عند قيامنا بهذا البحث واجهنا مجموعة من الصعوبات والتي يمكن إيجازها في النقاط التالية:

- انعدام المراجع باللغة العربية التي تعالج مصطلح الإنفاق الضريبي في مختلف المكتبات الوطنية سواءا تعلق الأمر بالكتب العلمية أو المجلات والدوريات والمقالات،غير أنه توجد بعض المراجع باللغة العربية لكنها لا تعالج مصطلح الإنفاق الضريبي وإنما تعالج موضوع مرادف وهو المزايا الضريبية وتقتصر فقط على معالجة أشكال الإنفاق الضريبي وكيفية تأثيرها على الإستثمار ولا تتطرق لمختلف العناصر التي تطرقنا

إليها في الفصل الثاني من الدراسة مثل:تعريف الإنفاق الضريبي،الرقابة الموازنية للإنفاق الضريبي،العلاقة بين الإنفاق الضريبي والنظام الضريبي المرجعي...الخ ؛

– صعوبة الحصول على التكلفة الإجمالية للإنفاق الضريبي،نظرا لصعوبة تقدير الوعاء الضريبي بدقة في الجزائر،لذلك اعتمدنا فقط على تكلفة الإعفاءات الضريبية المقدمة من طرف الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب والوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار،وهي إعفاءات مقدمة في إطار أجهزة دعم الإستثمار ؛

– العراقيل البيروقراطية وصعوبة الوصول إلى المسؤولين خاصة لدى الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب والوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار،حيث تحصلت على إحصائيات من هذه الجهات عن طريق طلب خطي فقط دون مقابلة أي مسؤول ؛

– صعوبة الترجمة من اللغة الفرنسية والإنجليزية إلى اللغة العربية بسبب عدم توحيد المصطلحات .

10–محتويات البحث.

تضمنت الدراسة مقدمة عامة متبوعة بأربعة فصول،ثم نتائج الدراسة والتوصيات،حيث تم تخصيص الفصل الأول والثاني والثالث للدراسة النظرية،والتي تضمنت ما يلي:

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول الإنفاق الضريبي،وذلك من خلال التطرق إلى مفهوم مصطلح الإنفاق الضريبي لدى بعض الإقتصاديين والمؤسسات المالية الدولية مثل مؤسسة صندوق النقد الدولي(FMI) ومنظمة التعاون الإقتصادي والتنمية(OCDE)،مع دراسة أهم المعايير المعتمدة للتمييز بين الإنفاق الضريبي والنظام الضريبي المرجعي وأثر الإنفاق الضريبي على مختلف أهداف النظام الضريبي،لنتحول بعدها إلى إجراء مقارنة بين الإنفاق الضريبي والإنفاق الموازني المباشر من حيث المرونة والرقابة،وبعدها تطرقنا إلى أهم المشاكل والصعوبات التي تواجه سياسة الإنفاق الضريبي،وبالمقابل أهم العوامل المؤثرة على فعالية سياسة الإنفاق الضريبي.

الفصل الثاني: دراسة علاقة الإنفاق الضريبي بالإستثمار والتهرب الضريبي، وقد تطرقنا من خلال هذا الفصل إلى السياسة الضريبية كموجه للإستثمار الخاص، وذلك بالتطرق لمفهوم السياسة الضريبية وتأثيرها على طرق تمويل المؤسسة وكذا تأثيرها على حجم المؤسسة، بالإضافة إلى معالجة العلاقة بين الإنفاق الضريبي والإستثمار سواء المحلي أو الأجنبي من جهة، والعلاقة بين الإنفاق الضريبي والتهرب الضريبي سواء على المستوى الداخلي أو على المستوى الدولي من جهة أخرى.

الفصل الثالث:دور الإنفاق الضريبي في تشجيع الإستثمار،وقد تطرقنا من خلال هذا الفصل إلى أهم أشكال الإنفاق الضريبي الشائعة الإستخدام خاصة لدى دول منظمة التعاون الإقتصادي

والتنمية(OCDE) مثل الإعفاء الضريبي والتأجيل الضريبي والفراغ الضريبي والعفو الضريبي وسياسة ترحيل الخسائر،مع إظهار مزايا وعيوب كل شكل من هذه الأشكال ومدى فعاليتها في تشجيع الإستثمار.

أما **الفصل الرابع** فقد خصص للدراسة التطبيقية على الجزائر،وقد تطرقنا في المباحث الأربعة الأولى إلى أهم الضرائب التي تشكل الهيكل الضريبي في المؤسسة(IBS,IRG ,TVA,TAP)وأشكال الإنفاق الضريبي الخاصة بكل ضريبة على حده،مع عرض تطور الحصيلة الضريبية والإنفاق الضريبي الخاص بكل ضريبة،أما المبحث الخامس من هذا الفصل فقد خصص للدراسة التحليلية والتقيمية لسياسة الإنفاق الضريبي في الجزائر والإجابة الصريحة على إشكالية البحث،من خلال عرض تطور لتكلفة الإنفاق الضريبي ومقارنتها ببعض المؤشرات الإقتصادية مثل الحصيلة الإجمالية للإيرادات الضريبية والناتج المحلي الخام خارج المحروقات،وهيكل الإنفاق الضريبي في الجزائر،بالإضافة إلى معرفة طبيعة وقوة الإرتباط بين الإنفاق الضريبي وحجم المشاريع الإستثمارية المحققة في إطار وكالة ترقية ودعم الإستثمار(APSSI) والوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب(ANSEJ) والوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار(ANDI)،وذلك من خلال استخدام معامل الإرتباط الإحصائي(**COV**)،وأخيرا تطرقنا إلى أهم الإجراءات المتخذة من طرف السلطات المالية في الجزائر لمكافحة التهرب الضريبي الناجم عن المزايا التي يوفرها الإنفاق الضريبي.

أما الخاتمة فقد تضمنت خلاصة البحث مشفوعة ببعض النتائج والتوصيات،بالإضافة إلى الإجابة على مدى صحة الفرضيات الموضوعة.

الفصل الأول:

مفاهيم أساسية حول الإنفاق الضريبي

تمهيد.

على مر السنين أدخلت أغلب الحكومات في مجال الضريبة العديد من الإجراءات والتدابير،والتي تنحرف عن قواعد النظام الضريبي المرجعي،كمنح إعفاءات ضريبية لبعض الأفراد أو الجماعات أو الشركات،ومختلف الأعوان الإقتصادية العاملة في البلد،هذه التفضيلات الضريبية أصبح يطلق عليها في الأدبيات الضريبية المعاصرة اسم "الإنفاق الضريبي"،والغرض من هذا الإجراء بالنسبة للحكومات هو تحقيق أهداف إستراتيجية معينة في الميادين الإقتصادية والإجتماعية والثقافية وغيرها من المجالات الأخرى،من أجل تشجيع بعض السلوكات أو أنشطة معينة أومساعدة فئات معينة من دافعي الضرائب،فالإنفاق الضريبي أصبح يستخدم كثيرا كأداة للسياسة الحكومية،وكثيرا ما يمكن أن يحل محل الإنفاق المباشر،رغم بعض المزايا والعيوب بين الأسلوبين خاصة من جانب الرقابة والمرونة من حيث الإستخدام والتطبيق .

وبالرغم من ذلك فإنه يتوجب على الحكومات التي تسعى إلى استخدام هذا الإجراء الضريبي التفضيلي أن تحدد مجموعة من المعايير،التي تميز الإنفاق الضريبي عن النظام الضريبي المرجعي،وكيفية تحديد ما يؤهلها بأن تكون إستثنائية مع الأخذ بعين الإعتبار لعامل الزمن،والتغيرات التي تطرأ على الوضع الإقتصادي،فما يمكن اعتباره إنفاقا ضريبيا اليوم قد لا يكون كذلك غدا .

ويشكل الإنفاق الضريبي اليوم موضوع نقاش حاد،إذ ينظر إليه على أنه مصدر من مصادر تعقيد الأنظمة الضريبية،بالإضافة إلى أنه يهيئ المناخ الملائم للبحث عن المزايا قصدا التهرب الضريبي ويصعب إخضاع الإنفاق الضريبي الممنوح لمنطق الرشادة والعقلانية،وعادة ما يتم استخدام الإنفاق الضريبي في إطار دعم الإستثمار،الإدخار والتكييف الهيكلي للمؤسسات.

المبحث الأول:مفهوم الإنفاق الضريبي(Le Depense Fiscale).

إن الإنفاق الضريبي ليس وليد العصر،وإنما ظهر مع ظهور الضريبة وتزايدت أهميته مع أواخر السبعينات من القرن الماضي(**1967م**)،عندما طرح البروفيسور الأمريكي(stanley.surrey)هذا المفهوم[1]،حيث نوه السلطة العامة على ضرورة تطبيق استثناءات في الهيكل العادي للنظام الضريبي <tax expenditure>،كما إقترح ضرورة تزويد الإنفاق الضريبي بآلية التقييم كما هو عليه الحال بالنسبة للإنفاق الموازني .

المطلب الأول:تعريف الإنفاق الضريبي.

على الرغم من أن التعريف النظري للإنفاق الضريبي يلقى توافق كبير في الآراء بين المنظرين والإقتصاديين،إلا أن التطبيق العملي له يلقى اختلافات كبيرة نظرا لصعوبة تقدير هذا الإجراء،وصعوبة قياس الآثار الناجمة عنه،بالإضافة إلى العديد من المشاكل التي يطرحها خصوصا مشكل تعدد الإجراءات التفضيلية،والتي تعتبر من أهم أسباب تعقد الأنظمة الضريبية.

ولقد لقي مفهوم الإنفاق الضريبي الكثير من الإهتمام،وقدمت له العديد من التعاريف،سواء من قبل الإقتصاديين والماليين على وجه الخصوص،أو المنظمات المالية الدولية،ومن أهم هذه التعاريف ما يلي:

يعرف البروفسور الأمريكي(stanley.surrey)*الإنفاق الضريبي بأنه:"برامج حكومية قائمة على تقديم المساعدة المالية التي تمنحها الأحكام الضريبية،بدلا من تقديمها عن طريق الإنفاق العام المباشر[2]".

كما يعرفه الخبير الإقتصادي الفرنسي (christian valenduc)**بأنه:"التقليل في الإيرادات الحكومية نتيجة الحوافز الضريبية والمستثناة من النظام الضريبي المرجعي،لتخفيف العبء الضريبي على دافعي الضرائب،وتشجيع بعض الأنشطة الإقتصادية والإجتماعية والثقافية،والذي يمكنه تعويض الإنفاق المباشر[3]".

أما الإقتصادي(Luc Godbout)فيعرف الإنفاق الضريبي بأنه:"مجموعة فرعية من التدابير الضريبية

التفضيلية التي تقدمها الحكومة،والتي يمكن معالجتها كنفقات مباشرة،وتؤدي إلى النقص في الإيرادات الضريبية للخزينة العامة،بما يعادل المبالغ التي أنفقت من قبل الحكومة،حيث يمكن الإستعاضة عنه ببرامج

---

[1] France,Conseil Des Impots ,**Fiscalite Derogatoire**,23eme Rapport au President De La Republique ,2003,p5.

*هو أمين مساعد بالخزينة الفدرالية الأميريكية.

[2] Gilbert Orsoni , **L interventionisme Fiscale:Aspect Théorique**, puf ,Marseille,1995 ,p2.

**هو خبير إقتصادي ،المحامي العام في خدمة الدراسات والتوثيق بوزارة المالية الفرنسية ،ويشغل كذلك منصب الأمين العام لمجلس الشؤون المالية والضرائب ،ورئيس الفريق الإقتصادي في السياسة المالية في منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية.

[3]ChristianValenduc,**Les Dépenses Fiscales** ,p88,SiteInternet:http//www.cairn.info/load_pdf.php?ID_ARTICLE=RPVE, Consulte Le:18-07-2009.

الإنفاق المباشر،وعلى نفس القدر من الفعالية،سواء بالنسبة للمكلف أو الدولة مع إحترام أهداف السياسة العامة[1]".

هذه التعاريف مقدمة من طرف الإقتصاديين والماليين على وجه الخصوص،وما يلاحظ عليها أنها تحتوي على ثلاثة عناصر أساسية:الخسائر في الإيرادات،التحفيز،الإستثناء من النظام الضريبي المرجعي،غير أن هناك تعار يف أخرى قدمت من طرف بعض المنظمات الدولية مثل منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية(O.C.D.E).

حيث تعرف منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية(O.C.D.E) الإنفاق الضريبي بأنه:"الإمتيازات الضريبية أوإعفاءات النظام الضريبي المرجعي،والتي تخفض تحصيل الإيرادات عن طريق الإدارات العمومية،ولأن أهداف السلطات العمومية يمكن تحقيقها باستخدام وسائل أخرى كالإعانات أو النفقات المباشرة،فالإمتيازات الضريبية هي مماثلة للنفقات الموازنية[2]".

أما وزارة المالية في مقاطعة كيبيك،فتعرف الإنفاق الضريبي بأنه:"تلك التدابير التي تسعى إلى تقليل أو إرجاء تحصيل الضرائب التي تدفع من قبل دافعي الضرائب،وهو بذلك يشير إلى إختيار السياسة المالية التي تمكن الحكومة من التنازل طواعية عن جزء من إيراداتها الضريبية لتحقيق أهدافها[3]".

غير أن مجلس الضرائب في فرنسا في تقريره لسنة **1979**م أقر بأن مصطلح الإنفاق الضريبي هو اختصار لمصطلحين في المالية العامة،فهو يعتبر كنظير لمصطلح"النفقات الموازنية"،وكنقيض لمصطلح "الإيرادات الضريبية[4]".

ويعرف المجلس الأعلى للمالية في بلجيكا الإنفاق الضريبي على أنه:"التقليل في الإيرادات الناجم عن الدعم الضريبي،نتيجة استثناءات النظام الضريبي المرجعي،لحماية بعض دافعي الضرائب أو بعض الأنشطة الإقتصادية والإجتماعية والثقافية،والذي يمكن استعماله لتعويض الإعانات المباشرة[5]".

أما مؤسسة صندوق النقد الدولي فتعرف الإنفاق الضريبي بأنه:"يتكون من النقص في الإيرادات الضريبية الناجمة عن تخفيف العبء الضريبي الممنوح لبعض المكلفين أو مجموعة المكلفين بالضريبة،وهذا

---

[1] Gilbert Orsoni ,op.cit, p3.

[2] بلهادي محمد،**النفقات الجبائية مع التطرق إلى حالة الجزائر**،مذكرة ماجستير غير منشورة،فرع النقود والمالية ،جامعة الجزائر،2007،ص44

[3] Ministère Des Finances Du Québec**, Famille et Fiscalité en 26 Questions**,2004, p52.

[4] Gilbert Orsoni , op.cit, p2.

[5] Chambre Des Représentations De Belgique, **Inventaire2006 Des Dépenses Fiscales**, 69eme année, N1, 1er Trimestre, 2008, p79.

التخفيض يمكن أن يأخذ عدة أشكال خصوصا الإعفاءات الضريبية والمعدلات المخفضة والقرض الضريبي بالإضافة إلى تخفيض الأساس الخاضع للضريبة[1]".

وبصفة عامة يمكن تعريف الإنفاق الضريبي بأنه:"فقدان الإيرادات الضريبية المرتبطة بالتدابيرالقانونية،والتي تمنح تراخيص ضريبية استثنائية بالنسبة للحقل الضريبي،متمثلة في الإعفاءات أو تخفيضات الدخل الإجمالي أو إنشاء قرض ضريبي أو معدلات ضريبية مخفضة أو تأجيل دفع الضرائب المستحقة على دافعي الضرائب،بغرض تحقيق أهداف إقتصادية وإجتماعية وثقافية[2]"

المطلب الثاني:أشكال الإنفاق الضريبي.

حسب منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية،فإن الإنفاق الضريبي يتخذ خمسة أشكال رئيسية وهي:الإعفاءات الضريبية،التخفيضات الضريبية،التخفيضات الخاصة بالمعدلات،القرض الضريبي،التأجيلات الضريبية.

الفرع الأول: الإعفاءات الضريبية (Exoneration Fiscale).

وهي عبارة عن إسقاط حق الدولة كليا أو جزئيا من الضرائب تحت بعض الشروط المحددة عن طريق القانون من أجل تحفيز مختلف الأنشطة،وخاصة ما يتعلق بالجانب الإقتصادي والإجتماعي،وقد تكون هذه الإعفاءات دائمة أو مؤقتة،فالإعفاءات الدائمة تعني تنازل الدولة عن حقوقها الضريبية طوال مدة حياة المشروع،أما الإعفاءات المؤقتة فتعني تنازل الدولة عن حقوقها الضريبية لمدة معينة إلى أن يدخل النشاط المراد تشجيعه في مرحلة النشاط والإنتاج،ويمكن أن يكون هذا الإعفاء كليا بمعنى إسقاط الحق طوال المدة المعنية،وقد يكون إعفاءا جزئيا،وهو إسقاط جزء من الحق لمدة معينة[3]،فمثلا في مقاطعة (Quebec)الكندية وفي مجال الضريبة على الدخل الشخصي والضريبة على الشركات،فإن علاوة الدخل المضمون معفاة من الضريبة،وكذلك المنظمات غير الربحية والنقابات تكون معفية من الضريبة[4].

الفرع الثاني: التخفيضات الضريبية(Reduction Fiscale).

---

[1] Fond Monitaire Internationale(FMI),**Modernisation De L´Administration Fiscale: Les Prochaines Etapes** ,Rapport 2007,p41.
[2] Gilbert Orsoni**, L´Interventionisme Fiscales** , press Universitaire De France, Paris, 1995, p13.
[3] Andri Barilari,Robert Drape,**Exoneration Fiscale Dans Le Lexique Fiscale**,2eme Edition,Dalloz,1992,p82.
[4] Gouvernement Du Québec, **Dépenses Fiscales**, Bibliothèque et Archives Nationales Du Québec , 2008, p A12.

وتعني استبعاد بعض العناصر والتي ترمي إلى تقليل الدخل أو المادة الخاضعة للضريبة،وعلى سبيل المثال في مقاطعة(Quebec)يتم الخصم على المساهمات في نظام التسجيل في صناديق الإدخار والتقاعد **(R.E.E.R)**،وكذلك يتم خصم النفقات التي يتحملها المكلف لكسب الدخل والخسائر المحققة في إطار الإستثمار .

إن قيمة الإنفاق الضريبي الممنوح لدافعي الضرائب في شكل استثناءات أو إعفاءات أو تخفيضات ضريبية يعتمد على المعدل الحدي للضرائب،وبالتالي فإن ارتفاع المعدل الحدي للضرائب،يؤدي إلى ارتفاع في قيمة الإستثناءات أو الإعفاءات أو التخفيضات الضريبية.

وعلاوة على ذلك،قد لا يملك المكلف دخل كافي خاضع للضريبة ليستفيد من التخفيض الكامل وفي هذه الحالة التخفيض يكون جزئيا،وبالتالي فإن الإنفاق الضريبي الحكومي سيتقلص[1].

الفرع الثالث: التخفيضات الخاصة بالمعدلات(Reduction De Taux).

في بعض الحالات يتم تطبيق معدلات ضريبية أقل من المعدلات السائدة في النظام الضريبي المرجعي[2]،وقيمة هذا الشكل من الإنفاق لا تعتمد على المعدل الحدي للضرائب،ولكن ببساطة قد لا يستفيد المكلف بالضريبة من المعدل الضريبي المخفض[3] .

الفرع الرابع: القرض الضريبي(Credit D'impot).

هو عبارة عن قرض مقدم للخزينة العامة من الأرباح التي يحققها المكلف بالضريبة ويقدم كاقتطاع جبائي مسبق عن الضرائب المستحقة عليه،وهذا القرض يضاف إلى الدخل الخاضع للضريبة وفي نفس الوقت يتم تخفيضه من الضريبة الإجمالية،والقرض الضريبي يمكن أن يوجد كذلك إذا كان المكلف بالضريبة الذي يدفع الضرائب شخص أجنبي،ويعني كذلك التخفيضات الضريبية التي تطبق على بعض النفقات مثل نفقات البحث والتطوير،والتي تترجم في هذه الحالة بإرجاع الضريبة المدفوعة[4].ويمكن التمييز هنا بين نوعين من القرض الضريبي:القرض الضريبي القابل للإسترداد والقرض الضريبي غير قابل للإسترداد.

---

[1] Ministère Des Finances De L'Economie et De La Recherche, Ministère Du Revenu Du Québec , **Dépenses Fiscales**, Bibliothèque Nationale Du Québec, 2003, p10.
[2] Ministère De Finance Du Québec , op. cit, p54.
[3] Gouvernement Du Québec , op. cit, PA12.
[4] Andri Barilari,Robert Drape,**Credit D'impôt Dans Le Lexique Fiscale**,op.cit,p51.

أولا: القرض الضريبي القابل للإسترداد.

هذا النوع من القرض الضريبي قابل للإسترداد،لأن قيمته تتجاوز قيمة الضريبة المستحقة الدفع،والفائض(رصيد التسوية) يرد للمكلف بالضريبة،مثل استرداد القرض الضريبي للحصول على مساعدة الأطفال،وكذلك استرداد القرض الضريبي الخاص بمنح مكافأة العمل،والقرض الضريبي الخاص بالبحث العلمي والتنمية التجريبية .ويمكن توضيح هذا النوع من القرض الضريبي من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم(01):القرض الضريبي القابل للإسترداد.

المصدر:.Ministere De Finance Du Quebec,Fimille et Finance en26Question**,op.cit,p55.**

ثانيا: القرض الضريبي غير قابل للإسترداد.

هذا القرض الضريبي يمكن أن يستخدم لتخفيض الضرائب المستحقة الدفع،وهذه القروض مثل القروض الضريبية لأرباح الأسهم،فالرصيد الجبائي* عند دفع المستحقات الضريبية لا يمكن استرداده ولا يمكن استخدامه للحد من دفع الضرائب لمدة عام آخر،وبالتالي يعتبر كتسبيق للسنة المقبلة،كما هو عليه الحال بالنسبة للإنفاق الضريبي فيما يتعلق بالفوائد المدفوعة على القروض الطلابية في حكومة كيبيك[1].

*الرصيد الجبائي هو عبارة عن الفرق بين الضرائب المستحقة للسنة المالية الجارية والقرض الضريبي المقدم للإدارة الضريبية سواءا في شكل معدلات ضريبية على شكل الإقتطاع من المصدر أو تسبيقات ضريبية مقدمة على شكل أقساط،فإذا كانت الضرائب المستحقة أكبر من القرض الضريبي فإن الرصيد الجبائي يكون موجب ويجب على المكلف دفع الفارق إلى الإدارة الضريبية،أما إذا كانت الضرائب المستحقة أقل من القرض الضريبي فإن الرصيد الجبائي يكون سالبا ويمكن للمكلف استرداد الفارق أو يمكن اعتباره كتسبيق لفترة لاحقة.

[1] Gouvernement Du Québec, op. cit, PA13.

إن القرض الضريبي أقرب إلى المدفوعات التحويلية عنها من التخفيضات الضريبية،وعموما فإن جميع القروض الضريبية التي تقدمها الشركات قابلة للإسترداد،وعليه يمكن القول أن الإعانة المالية المباشرة تهدف إلى تشجيع أنشطة معينة.

الفرع الخامس: التأجيلات الضريبية(Report D'impot).

إن التأجيلات الضريبية لا تدخل في حساب الإيرادات للسنة المالية الجارية،ولكن تحسب في إيرادات السنة المقبلة،وفرض الضريبة على المكاسب الرأسمالية المحققة هو مثال على ذلك[1].

إن قيمة الإنفاق الضريبي المتعلقة بتأجيل الضريبة مثله مثل التخفيضات الضريبية،فهو يعتمد على المعدل الحدي للضرائب المفروض على دافعي الضرائب،فعلى سبيل المثال الإنفاق الضريبي المرتبط بالمكلفين المساهمين في **(R.E.E.R)** يعتمد على الفرق بين المعدل الحدي للضرائب المطبق في لحظة الدفع،والمعدل القابل للتطبيق عند سحب الأموال التي يتم توفيرها[2].

إن أشكال الإنفاق الضريبي المذكورة أعلاه هي الأشكال الشائعة الإستخدام في مختلف التشريعات الضريبية،وعلى وجه الخصوص في دول منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية(O.C.D.E)،إلا أنه توجد بعض الأشكال الأخرى للإنفاق الضريبي منها:

الفرع السادس: الإسقاطات الضريبية(Deduction Fiscale).

تشكل الإسقاطات الضريبية إجراءات جبائية تسمح بتطبيق تخفيض متناقص للضريبة،وبالمعنى الواسع فهي تخص جميع التخفيضات للعبء الضريبي حسب جدول الإخضاع المعتمد،وبالتالي فإن تطبيق الإسقاطات يكون عموما على بعض المكلفين ذوي الدخل الضعيف،وهذه الآلية معتمدة في النظام الضريبي الفرنسي[3].

الفرع السابع: القاسم العائلي.

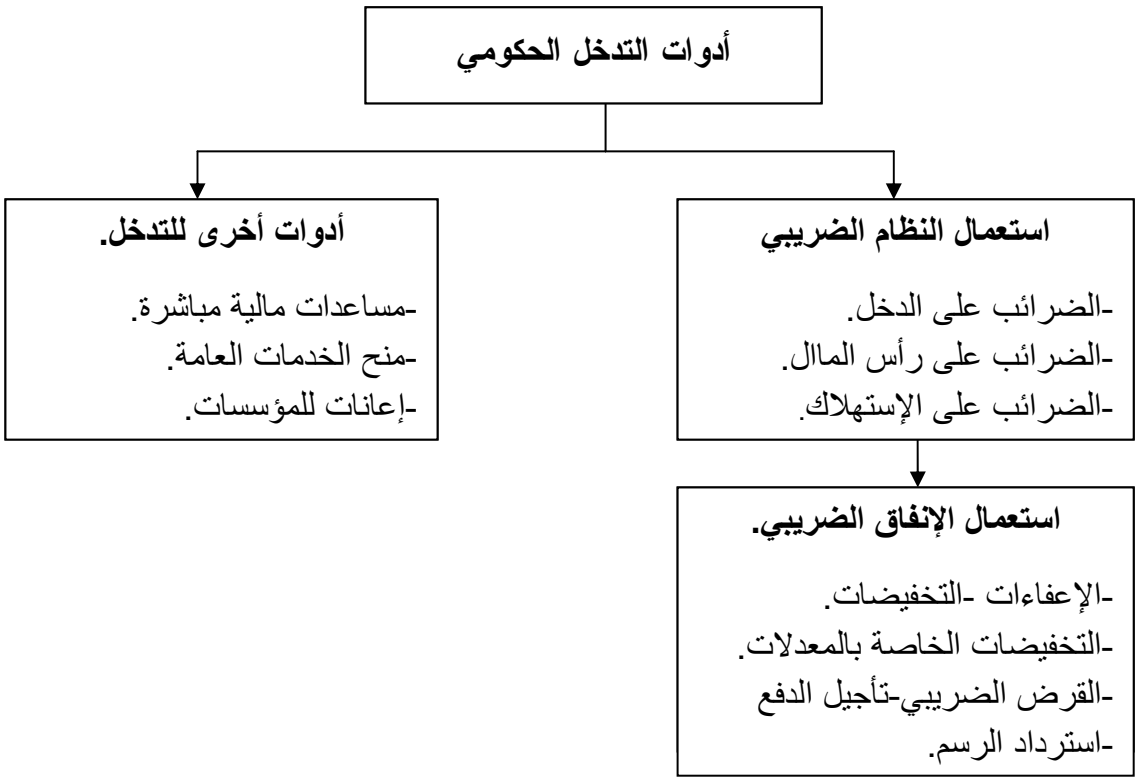
---

[1] Ministère De Finance Du Quebec, op.cit. p54.
[2] Gouvernement Du Québec, op.cit ,PA14.
[3] بلهادي محمد،مرجع سابق،ص49.

يتم تطبيق القاسم العائلي في الحالة التي تكون فيها العائلة أو الأسرة هي وحدة الإخضاع،وهو مكسب يمنح للأسر[1].

هناك مجموعة كبيرة من الإنفاق الضريبي تركز على المرونة،وتعكس مجموعة واسعة من حقول التطبيق،فضلا عن مجموعة متنوعة من الآثارالإقتصادية والمالية كما هو مبين في الشكل أدناه واستخدام الإنفاق الضريبي يمكن أن يحل محل المساعدات المالية المباشرة.

الشكل رقم(02):أدوات التدخل الحكومي.



المصدر: OCDE ,Depenses Fiscale :Experiences Recentes, 1996,p2 .

[1]O.C.D.E , **Dépenses Fiscales et Politiques Sociales**,p254, Site Internet: http//w.w.w.C Compte.fr, Consulte Le: 19-07-2009.

المطلب الثالث:الفوائد المترتبة على استخدام الإنفاق الضريبي.

إن الأهداف المطلوبة أو المستهدفة من جراء تطبيق الإنفاق الضريبي هي البحث عن توسيع مجال الإختيارات بالنسبة لأدوات المالية العامة،فالإنفاق الضريبي يستخدم كأداة للتدخل بقصد التكيف مع تطورات الإقتصاد المعاصر والإنفتاح الإقتصادي[1] .

فالتعرف على عدد المقاييس الإستثنائية،وتحديد عدد المستهدفين في قطاع النشاط المراد ترقيته يسمح بمقارنة الأهداف مع النتائج المحققة والتقييم الدقيق للتكاليف،كما يسمح الإنفاق الضريبي بتنمية المنافسة بين المؤسسات عن طريق تخفيض الأعباء التي تتحملها[2].

بالإضافة إلى ذلك،فالإنفاق الضريبي يسمح لمختلف الأعوان الإقتصادية من الحصول على مساعدات بشروط واضحة ومحددة مسبقا،وحينئذ لا يخضع المشرع إجراءات التحريض للموافقة بما أنها محددة مسبقا،وبالتالي إعطاء حرية للأعوان الإقتصادية وضمان بعض السهولة في التسيير،وهذه السهولة تعكس مقدار المكاسب في التسيير بالنسبة للدولة(غياب إجراءات التعيين والتحديد)وبالنسبة للمستفيد،وتأسيس علاقة وثيقة بين الدولة والمؤسسات والأسر،وفي نفس الوقت فإن الإنفاق الضريبي يقوي روح المنافسة للمؤسسات المحلية من خلال تخفيض حجم الأعباء التي تتحملها[3].

زيادة على ذلك،فإن الإنفاق الضريبي يمكن أن يكون أداة فعالة للسياسة القطاعية بخلاف النفقات الموازنية،والتي تتميز بمحدوديتها سواء من حيث الزمن أو التطبيق،فهو يسمح بخلق قطاع يحدد محيط ملائم للمبادرات الخاصة[4]،كما يمكن المستثمرين من الحصول على عائدات أعلى ويمكن من إعادة إستثمار المزيد من الأرباح المحققة من جهة،ومن جهة أخرى فإن الإنفاق الضريبي يعطي إشارة واضحة للمستثمرين على قدرة الدولة على تسهيل الإستثمار[5].

إن تطبيق الإنفاق الضريبي يعطي أكثر مرونة مقارنة بالإنفاق الموازني المباشر،لأنه يسمح للأشخاص الطبيعيين (الأفراد) والأشخاص المعنويين(المؤسسات) بتحديد مستوى المساعدة التي تسلم للنشاط

---

[1] Gilbert Orsoni , **L'Interventionisme Fiscale**, op cit, p17.
[2] Ib.Id,p17.
[3] J.P.Jouyet,B.Gilbert,P.Moute,**Les Depenses Fiscales**,1997,p25.
[4] Ziar Nawel ,**Les Dépenses Fiscales**, Mémoire De Fin D'Etude, IEDF, Kolea, Promotion 1999-2001, p39.
[5] Andrew Masters, **Etude De Cas Sur Les incitations Fiscales,** Séminaire de haut niveau organisé par l'Institut du FMI en coopération avec l'Institut multilatéral d'Afrique,Tunisie,28Fivrier-1er Mars 2006.

الخاص نظرا لتنوع الأدوات المستعملة[1].

بالإضافة إلى الفوائد السابقة الناجمة عن سياسة الإنفاق الضريبي،يمكن استخدام هذه السياسة لتحقيق التنمية الجهوية والقطاعية عن طريق توجيه الإستثمارات نحو المناطق المراد تنميتها من جهة،وتحقيق التنمية القطاعية للأنشطة الهامة التي تخدم الأهداف الإقتصادية والإجتماعية مثل القطاع الفلاحي والتكنولوجيات الجديدة،وهذه الميزة تضمن بالموازاة حماية الصناعات الضرورية من خلال منح المؤسسات الناشئة الحماية اللازمة حتى تصبح ناضجة وقادرة على المنافسة،كما يمكن استخدام سياسة الإنفاق الضريبي لتشجيع الصادرات من خلال منح تفضيلات ضريبية للمؤسسات المصدرة بهدف خلق وتحسين المنافسة للمؤسسات المحلية وخاصة لدى الدول النامية،بالإضافة الى تشجيع الإستثمار في مجال البحث والتطوير[2]،والعمل على جذب رأس المال الأجنبي من خلال تخفيض الضريبة على رأس المال وتثبيط المدخرات المحلية على الخروج من البلد،وبالتالي مواجهة المنافسة الضريبية وذلك من خلال تقديم إعفاءات ضريبية ملائمة لاستقبال أفضل الإستثمار[3].

ومن ناحية أخرى فإن الإنفاق الضريبي يمكن من خلق مناصب الشغل،وهو رهان بالغ الأهمية خاصة لدى الدول النامية عن طريق تشجيع خلق مناصب الشغل وتخفيض حجم البطالة وذلك بمنح الإنفاق الضريبي للمؤسسات الخالقة لمناصب الشغل[4]،وهو الأمر الذي قد يؤدي إلى تحقيق إيرادات إضافية بطريقة غير مباشرة بفعل خلق مناصب الشغل على سبيل المثال[5]،كما يمكن استخدام الإنفاق الضريبي لتحقيق التنمية الإجتماعية وتخفيض الفقر،حيث أن أغلب الدول المانحة للإنفاق الضريبي تسعى إلى مساعدة بعض فئات المجتمع عن طريق تخفيف العبء الضريبي بهدف تحقيق نفس أهداف المساعدات المباشرة[6].

أما من الناحية النظرية،توجد ثلاث(03) حجج إقتصادية رئيسية مشجعة على استخدام سياسة الإنفاق الضريبي وهي[7]:

---

[1] Ziar Nawel **,op.cit**, p39.
[2]Mohamed Taamouti,**IncitationFiscale**,SiteInternet.http//www.abhatoo.net.ma/index.../**Incitations**%20**fiscales**.doc,consulte le:08-02-2010.
[3]Andrew Masters ,op.cit.
[4] Mohamed Taamouti,*op.cit.*
[5] Andrew Masters ,op.cit.
[6] Mohamed Taamouti,op.cit.
[7] Jacque Fontanel, **Analyse des Politiques Economiques** ,Office De Publication Universitaires ,Grenoble 2,2005,pp55-57.

– أن الإنفاق الضريبي يؤدي إلى دعم الإستهلاك،من خلال زيادة الدخل المتاح للأعوان الإقتصادية،وبالتالي زيادة قدرتهم الشرائية وارتفاع المعدل الحدي للإستهلاك،مما يتيح أحسن فرصة للإستثمار،ويلعب المضاعف الضريبي* دورا كبيرا في إنعاش الإقتصاد الوطني من خلال تخفيض الضرائب عن طريق الإنفاق الضريبي وفقا لمفارقة Haavelmo (Paradoxe de Haavelmo**) ؛

– أن الإنفاق الضريبي يساعد على إنشاء مؤسسات جديدة أو إنعاش النشاط الإقتصادي للمؤسسات الموجودة،فهو يسمح بمضاعفة العمل وإعطاء حرية للمبادرات الخاصة مما يعمل على تحريك النمو الإقتصادي ؛

– أن الإنفاق الضريبي يساعد على جذب رأس المال الأجنبي من أجل الإستثمار داخل البلد،من خلال نظام المناطق الحرة والجنات الضريبية والتي تمنح للدولة ظروف مساعدة على الإخضاع الضريبي في حالة تخفيض الضرائب على المداخيل التي يمكن أن تؤدي إلى جذب رأس المال الأجنبي.

المطلب الرابع:تحليل الإنفاق الضريبي كاستثناء للنظام الضريبي المرجعي .

الإنفاق الضريبي هو الذي يحدد عملية تتألف من :

<<عملية التصنيف التي تميز في أحكام الضرائب المعمول بها بين أولئك الذين ينتمون إلى النظام الضريبي المرجعي،وسلسة من الأحكام التي تحيد عن هذا المعيار>>،وبالتالي فإن الإنفاق الضريبي يشكل استثناء للمعيار أو المرجع،والذي يعرف باسم النظام الضريبي المرجعي،وكل التدابير التي تسعى لإعطاء تخفيضات ضريبية تنحرف عن هذا المعيار الأساسي هي عنصر من عناصر الإنفاق الضريبي،ومنه من أجل إنشاء الإنفاق الضريبي فإنه قبل كل شيء يجب تعريف ما يشكل النظام الضريبي المرجعي[1] .

الفرع الأول: تعريف النظام الضريبي المرجعي(Systeme Fiscale Reference).

يمكن تعريف النظام الضريبي المرجعي بأنه[2]:" عملية التصنيف التي تصل إلى حد التمييز في الأحكام الضريبية التي تقع بين المعيار أو المرجع وسلسلة الأحكام التي تنحرف عن هذا المعيار***".

*يقصد بالمضاعف الضريبي مقدار الزيادة في الدخل المتاح للفرد الناجم عن تخفيض معدل الضريبة.
**تشير هذه المفارقة إلى الآثار المترتبة عن زيادة(التخفيض) الإنفاق الموازني المباشر والمصحوبة بزيادة(تخفيض) في مقدار الضرائب،وتتحقق هذه المفارقة عندما يكون مضاعف الموازنة المتوازنة يساوي إلى الواحد .

[1] Gouvernement Du Québec ,op. cit, PA 6.

[2] OCDE ,**Depenses Fiscale :Experiences Recentes**,Organisation De Cooperation et De Developpement Economiques , 1996,p.4

*** في الولايات المتحدة الأمريكية فإن التشريع يلزم الحكومة بإعداد قائمة للنفقات الضريبية في موازنة خاصة بها بدون تعيين النظام لضريبي المرجعي،ومن أجل تجنب مختلف الصعوبات تستعمل الحكومة الأمريكية نوعين مختلفين من النظام الضريبي المرجعي من أجل تحديد الإنفاق الضريبي.

كما يمكن تعريفه أيضا بأنه[1]:" مجموعة من الخصائص الهيكلية التي تستند إلى النظام الضريبي قبل تطبيق أي إجراءات تفضيلية،فالنظام الضريبي المرجعي يضم العناصر الأساسية في النظام الضريبي العام مثل الوعاء الضريبي الإجمالي،هيكل المعدلات الضريبية،وحدة الإخضاع الضريبي وأيضا فترة الإخضاع الضريبي،وهذه العناصر تشكل بصفة عامة أجزاء النظام الضريبي المرجعي،وبالمقابل لا تعتبر كعناصر من الإنفاق الضريبي".

وأما الإجراءات التفضيلية فهي إجراءات ضريبية ترمي إلى تحقيق أهداف خاصة للحكومة تريد تحقيقها بمنح تخفيضات ضريبية لمساعدة مجموعة من دافعي الضرائب أو تشجيع بعض الأنشطة المرغوبة من طرف الدولة،وهذه الإجراءات تعتبر كإنفاق ضريبي[2].

ويمكن تعريفه أيضا بأنه:"المفتاح الذي يتم على أساسه تحديد الإنفاق الضريبي"،وهذا يشير إلى المبادئ الأساسية لضريبة معينة،فهو يمثل قلب تعريف الإنفاق الضريبي[3].

وعليه فإن الإنفاق الضريبي يتميز بأنه نظام شامل وفريد من نوعه،ومن أهم الأمثلة على النظام الضريبي المرجعي:الضريبة على إجمالي الدخل القومي(مفهومSimons-Haig)،الضريبةعلى الإستهلاك العام،الضريبةعلى القيمة المضافة لمبيعات منتج معين[4].

والجدول أدناه يعرض ثلاث ضرائب رئيسية :ضرائب دخل الأفراد،وضريبة الشركات،وضريبة القيمة المضافة،والإنفاق الضريبي الخاص بكل ضريبة.

---

[1] Ib.Id,p4.
[2] Gruy Gilbert,**Depense Fiscale Dans Le Dictionnaire De Finances Publiques**,Paris,Economica,1991,p606.
[3] Christian Valenduc, op.cit, p89.
[4]Dirk- Jan Kraam,**Dépenses Hors Budget et Dépense Fiscales** ,pp156,157 ,Site Internet :www.oecd.org / dataoecd /36/5/39543855.pdf Consulte Le: 22-09-2009

الجدول رقم(01):النظام الضريبي المرجعي والإنفاق الضريبي.

مفهوم النظام الضريبي المرجعي.	التخفيضات، الإعفاءات ... الخ التي تدرج ضمن أجزاء النظام الضريبي المرجعي..	التخفيضات، الإعفاءات ... الخ التي تدرج ضمن عناصر الإنفاق الضريبي.
الضريبية على دخل الأفراد.		
-الأساس الضريبي هوالقيمة الإجمالية للدخل بغض النظر عن طبيعته. – التصاعدية هي أساس الإخضاع االضريبي والتي تراعي الوضعية العائلية.	– تخفيض الأعباء المهنية والخسائر. – تخفيض فوائد القروض المحصل عليها لغرض سكني. -شريحة غير خاضعة.	– دخل غير خاضع. – مزايا ضريبية على علاوات التأمين على الحياة، تسديد القروض، الإدخار. – تخفيضات الضريبية على الأرباح ومداخيل المحلات.
ضريبية الشركات.		
-الأساس الضريبي هو الأرباح الموزعة مع مراعاة حساب الخسائر. – المعدل الضريبي ثابت.	– تجنب الإزدواج الضريبي على الأرباح – الإهتلاك المسموح به محاسبيا. – تخفيض خسائر الفترات الضريبية السابقة.	– الأنظمة الاستثنائية. – الإهتلاك المتسارع والمساعدات الأخرى للإستثمار. – كل التخفيضات والتكاليف التي تتجاوز نسبة **100%**.
ضريبة القيمة المضافة.		
–الأساس الضريبي هو القيمة المضافة ،وتدرج ضمنها:كل السلعالوسيطية،تسليم البضائع،توفير الخدمات داخل اراضي البلد. –معدلات مختلفة بين السلع الضرورية والسلع الأخرى.	هيكل معدلات الضرائب يشمل إخضاع السلع الضرورية للمعدلات المخفضة.	– الإعفاءات. – الأنظمة الإستثنائية (مثل المزارعين).

المصدر:.christian valenduc ,op.cit,p9

من خلال الجدول نلاحظ أن هناك حدود بين عناصر الإنفاق الضريبي والنظام الضريبي المرجعي،ومع ذلك من الصعب أحيانا تحديد وتصنيف ما هو جزء من النظام الضريبي المرجعي وبين ما هو جزء من الإنفاق الضريبي،والذي هو موضع خلاف في بعض الحالات.

الفرع الثاني: المقاييس المميزة للإنفاق الضريبي عن النظام الضريبي المرجعي.

هناك مجموعة من المقاييس التي يتم الإعتماد عليها في أي نظام ضريبي،من أجل التمييز بين العناصرالتي تعتبر كإنفاق ضريبي،والعناصرالتي تعتبركجزء من النظام الضريبي المرجعي مثل:القاعدة الضريبية ،هيكل معدلات الضرائب،وحدة الإخضاع،فترات الإخضاع،التضخم.

أولا: القاعدة الضريبية.

تمتد القاعدة الضريبية على نطاق واسع،وتشتمل على عدة مصادر للدخل مثل دخل العمالة،مداخيل المؤسسات،مداخيل الأملاك والإستثمارات (الإيجار،الفوائد،عوائد الأسهم) وعوائد رأس المال،وعليه فإن الإجراءات التي تسمح بخصم النفقات الجارية لكسب الدخل تعتبر جزء من النظام الضريبي المرجعي[1]،فعلى سبيل المثال[2]:

– للحصول على دخل العمل يتم خصم بعض التكاليف التي تحملها بعض العاملين في أطار ممارستهم لوظائفهم مثل مصاريف المهمة؛

– للحصول على أرباح المؤسسات،فإن خصم الاهتلاك يعبر عن الخسارة في القيمة الإقتصادية للموجودات بمعنى أن نفقات الاهتلاك قد تم خصمها وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها،وعليه فإن هذا الاهتلاك يعالج كعنصر من عناصر النظام الضريبي المرجعي،أما في حالة تطبيق اهتلاك ضريبي أعلى مثل الاهتلاك المتسارع،فإن هذا الأخير يعتبر كعنصر من عناصر الإنفاق الضريبي.

ثانيا: هيكل معدلات الضرائب.

إن النظام الضريبي الخاص بالأفراد يتكون من هيكل لمعدلات الضرائب تتزايد مع تزايد شرائح الدخل،فالجدول الضريبي المعتمد للإخضاع هو عنصر من عناصر النظام الضريبي المرجعي،وعلاوة على ذلك فإن القرض الضريبي الشخصي كذلك يعتبر كعنصر من عناصر النظام الضريبي المرجعي لأنه يطبق على كل المكلفين،وليس هناك أي تفضيل بين الأفراد في تطبيق هذا القرض،وهو ما يعادل عدم فرض ضرائب على شرائح الدخل الأدنى[3].

أما في النظام الضريبي الخاص بالشركات،فإن النظام الضريبي المرجعي يتكون من معدلات للضرائب العامة تفرض على مداخيل المؤسسات العاملة ومداخيل الإستثمارات،وعليه فإن كل الإجراءات التي تمنح تخفيض في المعدل الضريبي العام مثل الخصم المقدم للمؤسسات الصغيرة على الفئة الأولى للدخل،فإنها تعالج كإنفاق ضريبي[4].

---

[1] OCDE ,**Depenses Fiscales: Problemes Et Pratiques Suivies Par Les Pays**,Paris,1984 ,p19.
[2] OCDE ,**Depenses Fiscale :Experiences Recentes** ,op.cit,p6.
[3] OCDE ,**Depenses Fiscales: Problemes Et Pratiques Suivies Par Les Pays** ,op.cit,p19.
[4] Ib.Id,p19.

ثالثا: وحدة الإخضاع.

في النظام الضريبي الخاص بالأفراد،فإن الوحدة الرئيسية للإخضاع الضريبي هي الفرد،وفي مقاطعة كيبيك فإن ضريبة الدخل تفرض على الأشخاص الطبيعيين بصفة منفردة،ومع ذلك فإن الأحكام الخاصة التي تسعى إلى توسيع هذا المفهوم ليشمل الأسرة خصوصا الأحكام التي تأخذ بعين الإعتبار عدد الأفراد الذين هم تحت الكفالة،لهذا السبب فإن بعض التدابير الضريبية مثل القرض الضريبي المقدم للزوجين والأطفال المكفولين يعتبر كشكل من أشكال الإنفاق الضريبي[1].

أما في النظام الضريبي الخاص بالشركات،فإن الوحدة الرئيسية للإخضاع الضريبي هي المؤسسة،وفي حالة الشركات فإن اختيار وحدة الإخضاع تعتبر أكثر صعوبة نظر لأن النظام الحالي يتضمن مفاهيم مختلفة للشركات:الشركة،الكيان القانوني الذي يمثل الشركة،مجمع الشركات،فمثلا قد تقوم الشركة بخصم الخسائر التي حققتها في قطاع معين من الأرباح المحققة في قطاع نشاط آخر،ومع ذلك يمكن خصم الخسائر التي تحققها الشركة من أرباح شركة أخرى بشرط أن تكون من نفس التجمع[2].

رابعا: فترة الإخضاع الضريبي.

إن فترة الإخضاع الضريبي الخاصة بالأفراد والشركات هي السنة المدنية والسنة المالية على التوالي،وعلاوة على ذلك هناك بعض الإجراءات التي تسمح بتأجيل خسائر المؤسسات والإستثمارات تعتبر كعنصر من عناصر النظام الضريبي المرجعي،وفي الواقع فإن من المسلم به أن مداخيل المؤسسات والإستثمارات يمكن أن تعالج في مدة أكثر من سنة من خلال مسك حساب يتميز بالدورية ومتعدد السنوات لهذه المداخيل،وعليه فإن الإجراءات الأخرى التي تسمح بالتأجيل مثل الإحتياطات الاهتلاك المتسارع من دون اسقاط الضريبة تعتبر كإنفاق ضريبي[3].

خامسا: التضخم.

إن الضريبة تطبق عادة على المداخيل الإسمية وهذا يعني عدم الأخذ بعين الإعتبار لعامل التضخم،ولهذا السبب فإن الإجراءات التي تسعى لتخفيض الضرائب المدفوعة لتأخذ بعين الإعتبار عامل

---

[1] Zier Nawel,op.cit,p33.
[2] Ib.Id,p33.
[3] OCDE ,**Depenses Fiscales: Problemes Et Pratiques Suivies Par Les Pays** ,op.cit,p19.

التضخم مثل الإدراج الجزئي لعوائد رأس المال لا تعتبر كعنصر من عناصر النظام الضريبي المرجعي،ولكن تعتبر كعنصر من عناصر الإنفاق الضريبي[1].

سادسا: الخصائص الهيكلية.

إن النظام الضريبي المرجعي يشتمل على بعض الخصائص الهيكلية للنظام الضريبي العام،والذي يسعى لتخفيض أو القضاء على الإزدواج الضريبي على الدخول ،وعلى سبيل المثال[2] :

-في النظام الضريبي المفروض على الأفراد،فإن الترتيبات الضريبية على أرباح الأسهم تعكس حساب الضرائب المدفوعة مسبقا في المجتمع،حينما يتم دفع أرباح للمساهمين؛

-في النظام الضريبي المفروض على الشركات،فإن عدم إخضاع أرباح الأسهم يهدف إلى منع فرض الضرائب مرة أخرى على الأرباح عندما تسلم لشركة أخرى*.

وبالرغم من تحديد مختلف المقاييس المميزة للإنفاق الضريبي عن غيره من النظام الضريبي المرجعي،وبالرغم من تعدد أشكال الإنفاق الضريبي،وإثبات فعاليته في مختلف الإقتصاديات،وخاصة لدى دول منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OCDE)،إلا أن فعاليته غير مضمونة دائما،لذا يتطلب الأمر تطبيق إدارة ورقابة محكمة لهذا الإجراء الضريبي من طرف الجهات المختصة في هذا المجال،وعلى وجه الخصوص وزارة المالية،كما هو معمول به في أغلب الدول الغربية حتى يؤدي إلى ترشيد المال العام من جهة،وتحقيق نوع من الشفافية في الموازنة مقارنة بالإنفاق الموازني من جهة ثانية.

---

[1] Ib.Id,p19.

[2] Ministère Des Finances , De L'Economie et De La Recherche, Ministère Du Revenu, **op.cit**, p8.

*في النظام الضريبي الجزائري ووفقا لقانون المالية لسنة 2003 فإن الأرباح المتاتية من حصص الأسهم المساهم بها في رأسمال شركة أخرى لا تدرج في الربح الخاضع للضريبة لأنها خضعت للضريبة على الأرباح في الشركة الأصلية،وبالرغم من أن هذا الإجراء يخفض في الإيرادات الضريبية للدولة إلا أنه لا يعتبر كشكل من أشكال الإنفاق الضريبي،لان هذا الإجراء يهدف إلى الحد من الإزدواج الضريبي لا غير.

المبحث الثاني:الإنفاق الضريبي بين النظرية والتطبيق.

في نهاية كل سنة مالية تقوم الدولة بإعداد الموازنة العامة،والتي تشتمل على جانب الإيرادات وجانب النفقات،ومن أجل ترشيد الإنفاق العام تقوم الدولة بإجراء رقابة صارمة على تنفيذ الميزانية وخاصة من جانب النفقات العامة،وبهدف تحقيق المساواة في المعاملات المالية للدولة يتطلب الأمر القيام بنفس الإجراء بالنسبة للإنفاق الضريبي،أي يجب مراقبة الإنفاق الضريبي سواءا بالرقابة قبل التنفيذ،وذلك بتحديد مجالات الإنفاق الضريبي أو بالرقابة بعد التنفيذ،وذلك من خلال التأكد من توجيه الإنفاق الضريبي إلى الأنشطة المرغوبة فعليا،ويتحقق ذلك من خلال الإدارة المحكمة لهذه الأداة المالية.

المطلب الأول:إدارة الإنفاق الضريبي .

تمثل إدارة الإنفاق الضريبي جزءا لا يتجزأ من الأحكام الضريبية المختلفة،بمنح معدلات ضريبية تفضيلية أو بعض الخصومات لنشاطات معينة على مستوى الوعاء الضريبي القاعدي،وتشتمل إدارة الإنفاق الضريبي على تطبيق الإجراءات الملائمة قبل التنفيذ وبعد التنفيذ.

الفرع الأول: الإجراءات المطبقة قبل التنفيذ.

وهنا نطرح التساؤلات التالية[1]:

-هل كانت هناك مناقشات في مرحلة من المراحل مع الإدارات الأخرى المعنية في قطاع ما ؟

-هل توجد طرق أخرى لتحقيق برامج الإنفاق الضريبي ؟

-هل هناك تأثير لهذه البرامج على البرامج الحالية ذات الأهداف المتماثلة؟

-كيف يتم تقدير التكاليف والنتائج الناجمة عن هذه البرامج؟

فخلال منتصف السبعينات،فإن مفهوم الإنفاق الضريبي كان مفهوم جديد،وكانت القدرة التحليلية على التنبؤ بنتائج الإنفاق الضريبي غير متوفرة،وبالتالي يكون من الصعب التنبؤ بموعد البرنامج أو العديد من العوامل الأخرى مثل:الأوضاع الإقتصادية العامة أو غيرها من الإجراءات الحكومية التي تتغير

[1] Rapport Du Verificateur General Du Canada, **Depenses Fiscales** , 1986,p12.

بسرعة،فوزارة المالية في كندا قدمت تقديرات صحيحة إلى حد كبير فيما يتعلق بتنفيذ البرامج،ولكن لم تجد أي مؤشر أو طريقة مستعملة للتقييم .

-كيف يتم اختيار البرامج وكيفية توافقها مع الأهداف؟

وكخطوة أولى في اختيار البرامج هو تحديد أهداف واضحة وقابلة للقياس.

-من يقوم بتوقيع وتصميم وتقييم البرامج؟.

فحسب النظام الضريبي في كندا فإن وزارة المالية هي المسؤولة عن تصميم وتقييم البرامج باعتبارها مسؤولة عن الضرائب على نطاق واسع،على الرغم من أن المديرية العامة للسياسة الضريبية لها اليد العليا فيما يتعلق بالتدابير الضريبية،وعملية تصميم البرامج يتم من خلال مجموعات العمل المختلفة داخل وزارة المالية[1].

ثانيا: الإجراءات المطبقة بعد التنفيذ.

إن النظام الضريبي باعتباره تجسيدا لبرامج تنطوي على مخاطر كبيرة،وبالتالي فإن أي برامج ضريبية ينبغي أن تخضع لإجراءات الإدارة،وأن تأخذ بعين الإعتبار هذه المخاطر،ويعتبر من الحكمة تقييم برامج الإنفاق المباشر من حيث فعاليته ومن حيث تحقيق الأهداف،وكذلك من حيث التكاليف والمنافع،ومن حيث الأولويات العامة في سياق التوزيع السليم للموارد،ولذلك ينبغي تقييم برامج الإنفاق الضريبي بالمثل،وينبغي على وزارة المالية أن تكفل إخضاع الإنفاق الضريبي قبل وبعد تنفيذ الإجراءات لهذا الغرض وإنشاء إطار مناسب لتحليل المعلومات من حيث التكلفة والتقييم،وينبغي ضمان الموارد اللازمة لتنفيذ هذه الإجراءات[2].

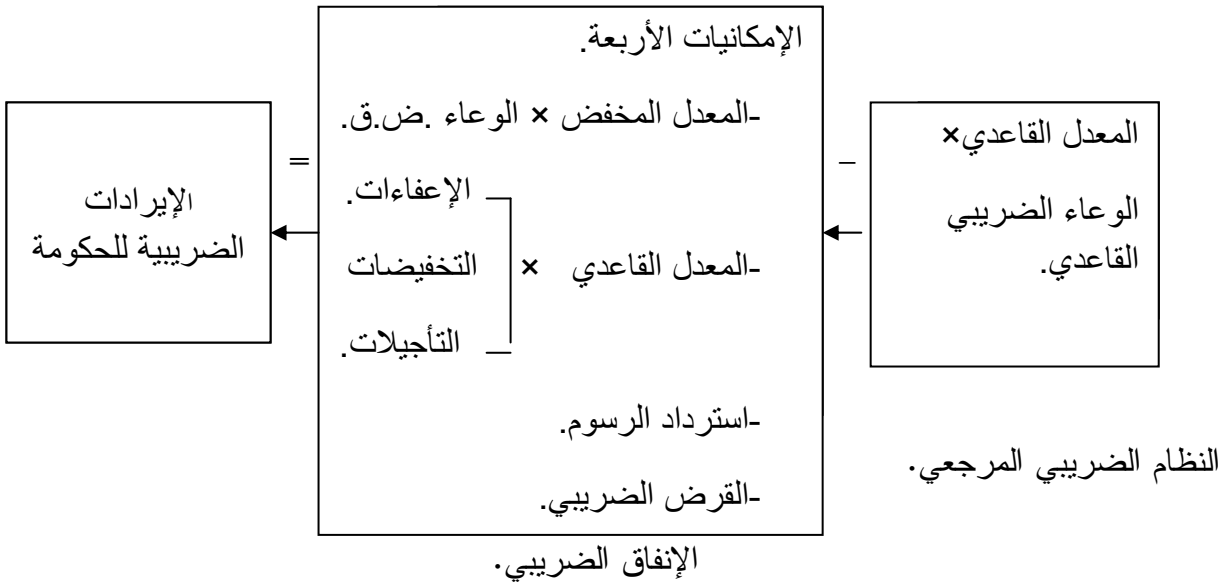
كما أن البرلمان له دور في رقابة وإدارة الإنفاق الضريبي،ويمكن للبرلمان أن يتلقى استعلامات عن الإنفاق الضريبي من ثلاثة مصادر رئيسية:وثائق الموازنة والمذكرات التفسيرية بشأن مشاريع القوانين،وحسابات الإنفاق الضريبي،فبرامج الإنفاق الضريبي تقدم للبرلمان في خطاب الموازنة ووثائق

[1] Ib.Id, p14.
[2] Ib.Id, p17.

الموازنة التي تحتوي على معلومات إضافية،وكتيب"طرق ووسائل"،ووثائق الإستشارة ووثائق أخرى مماثلة توزع من حين لآخر[1].

كما أن فعالية الإنفاق الضريبي لا تتوقف على مجرد تضمينها القوانين،بل يرتبط بعملية تفسيره وتطبيقه وإدارته في المجالات المختلفة،فهناك بعض التشريعات التي يتم تطبيقها تلقائيا،بينما تتطلب الغالبية منها إتباع إجراءات إدارية لتحديد المنشآت الخاضعة لها،وتعتبر الهند مثالا لتطبيق الإنفاق الضريبي تلقائيا،ولكن تعطي دول أخرى الإدارة سلطة تقديرية في اختيار المشروعات التي ينطبق عليها الإنفاق الضريبي،وتتعدد الأساليب في ممارسة هذه السلطة وإن اشتركت أغلبها في تكوين مجلس تمثل فيه الوزارات المختصة كالتخطيط والمالية والإقتصاد وتختص ببحث الحالات التي تستفيد من الإنفاق الضريبي لترفع توصيات بعد ذلك إلى مجلس الوزراء أورئيس الدولة في بعض الحالات،ولاشك أن نجاح مثل هذا الأسلوب الذي يعطي سلطة تقديرية في اختيار المشروعات ومدى استفادتها،يرتبط نجاحه بكفاءة الإدارة التي يمكنها الموازنة بين النفع العائد للمجتمع من السياسة الإقتصادية المرسومة من جانب،والخسارة التي تلحق بالدولة من جراء فقدانها لحصيلة الضريبة من جانب آخر[2] .

الشكل رقم(03):إدارة الإنفاق الضريبي.



المصدر : **Gouvernement Du Quebec , op.cit, PA5.**

[1] Rapport Du Verificateur General Du Canada, op.cit, p21
[2] Ib.Id, p21.

المطلب الثاني:الرقابة الموازنية للإنفاق الضريبي.

من المهم أن يخضع الإنفاق الضريبي للرقابة الموازنية بنفس الطريقة التي تخضع لها النفقات المباشرة،حيث أن مراقبة الإنفاق الضريبي بصرامة أقل يدفع المسؤولين لتقديم إعانات وتحويلات في هذا الشكل دون النظر في العوامل الموضوعية التي يمكن أن تبرر مثل هذا الخيار.

وبالنسبة لجميع وظائف الموازنة،فإنه من المهم أن أي إنفاق ضريبي إضافي وغير مدرج في الوثائق الخاصة بالنفقات أن يخضع لمراجعة سلطات مراقبة الموازنة العامة،فمعظم البلدان التي نشرت معلومات عن هذا المشروع قدمت تقديرات للإنفاق الضريبي في إطار إثباتها في الموازنة السنوية،فالإنفاق الضريبي ليس محصنا من قواعد الموازنة،ففي دول منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية يتم جمع هذه القواعد في ستة أصناف رئيسية وهي[1]:

-القواعد التي تحكم العجز الإسمي* الإجمالي ؛

-القواعد التي تحكم العجز الهيكلي الشامل** ؛

-القواعد التي تحكم العجز على المدى القصير،مع وضع سقف للنفقات لعدة سنوات ؛

-القواعد التي تحكم التوازن التشغيلي أو الحساب الجاري الإسمي ؛

-القواعد التي تحكم التوازن التشغيلي أو الحساب الجاري الهيكلي ؛

-القواعد التي تحكم التوازن التشغيلي أو الحساب الجاري على المدى المتوسط،مع وضع سقف للإنفاق لعدة سنوات .

هذه القواعد الخاصة بالموازنة تمنح مختلف الإمكانيات لتحصين الرقابة الموازنية على الإنفاق الضريبي،فوفقا للقواعد التي تحكم العجز الإسمي الإجمالي والعجز الهيكلي الشامل،وقواعد التوازن التشغيلي أو الحساب الجاري الإسمي أو الهيكلي(الأصناف:**1،2،4،5**)،فإنه يتم وضع سقف إجمالي للنفقات وتثبيتها سنويا بالموازنة مع تقييم الإيرادات الضريبية،وبما أن الإنفاق الضريبي ينعكس في تقدير الإيرادات،فإنه لا يستطيع الخروج عن قواعد الموازنة إذا كانت التغيرات الخاصة بالتقديرات التي تؤخذ بعين الإعتبار عندما

---

[1]Dirk-Jan Kraam , op .cit, p 159.

*يعبر عن صافي مطالب القطاع الحكومي من الموارد،والذي يجب تمويله بالإقتراض،ويقاس بالفرق الإجمالي بين مجموع أنواع الإنفاق والإيرادات لجميع الهيئات الحكومية مطروحا منه الإنفاق الحكومي المخصص لسداد الديون المتراكمة من سنوات سابقة.

**يعبر عن العجز الشامل مصححا بإزالة العوامل الظرفية المؤقتة لانحرافات المتغيرات الإقتصادية(إيرادات ونفقات)دون أن تعكس حقيقة في المدى الطويل،وبالتالي فهو يعبر عن العجز الذي يحتمل استمراره ما لم تتخذ الحكومة إجراءات للغلب عليه.

يتم تحديد الحد الأقصى للإنفاق،ومع ذلك فإنه أثناء صياغة الموازنة فالنفقات تعامل معاملة مختلفة عن الإيرادات،فالضرائب أقل مرونة من النفقات،وعلاوة على ذلك فإن تجاوز النفقات خلال السنة المالية لا تخضع لنفس معاملة الإيرادات الضائعة،وبالتالي فإن الإنفاق الضريبي يجب أن يعامل بنفس الطريقة التي تعامل بها النفقات الأصلية،وليس مثل الإيرادات الضائعة،وبموجب هذه القواعد فإن الإنفاق الضريبي يسجل كجزء من السقف الإجمالي للإنفاق وبالمقابل يمكن تحديد سقف خاص بالإنفاق الضريبي في إطار القواعد التي تحكم العجز الإسمي والتوازن التشغيلي والحساب الجاري[1] .

ووفقا للقواعد التي تحكم التوازن التشغيلي أو الحساب الجاري على المدى المتوسط مع تسقيف النفقات لعدة سنوات (الأصناف:**6،3**)،فالإنفاق الضريبي يعد خروجا عن قواعد الموازنة،لذلك فمن الضروري وفقا لهذه القواعد تسجيل الإنفاق الضريبي كجزء من السقف السنوي الكلي للنفقات أو يتم وضع سقف للإنفاق الضريبي لكل سنة على حدة[2] .

ومن المهم أن كل إنفاق ضريبي يتم تخصيصه إلى الوزارة أو الوزير المكلف،لأن الإنفاق الضريبي ينبغي أن لا يؤثر على كفاءة النظام الضريبي،ويجب على وزير المالية أن يكون مرتبطا دائما بهذه المسؤولية،كما يمكن أن يكون وحده المسؤول عن الإنفاق الضريبي في مجال اختصاصه بالإضافة إلى ذلك،فإن مشاريع القوانين المتضمنة للإنفاق الضريبي يجب دائما أن توقع من طرف الوزارة الوصية ووزير المالية[3].

وقد طرح بعض الإقتصاديين عدة آليات لتحسين شفافية الإنفاق الضريبي ومن بينهم: **Bojie Jonathan Barry, Christian Valenduc, Robert**،حيث أن منح الإنفاق الضريبي السخي يزيد من مخاطر عدم الإمتثال لسقف الإنفاق المعمول به في البلد،وعليه فإن عملية الدمج الكامل للإنفاق الضريبي في عمليات الموازنة من شأنه أن يزيل الحافز لتجنب تسقيف الإنفاق عن طريق تخفيض الضرائب،وإذا كان الإنفاق الضريبي مدمج بشكل تام في عمليات الموازنة فإنه من المهم أن يكون هناك توافق كبير في البرلمان حول تفسير مبدأ وحدة الموازنة،وبالرغم من هذا الطرح إلا أنه من غير الممكن تحقيق الإدماج التام للإنفاق الضريبي في عمليات الموازنة،وبالتالي فإن إعداد التقارير السنوية حول الإنفاق الضريبي تعتبر عملية مهمة لتحقيق الشفافية لأنها توفر حسابات تقريبية حول المزايا الضريبية الموجودة وعدد المكلفين المستفيدين منها وبالتالي الحد من محاولات تسقيف الإنفاق[4].

---

[1] Ib.Id,p159.
[2] Ib.Id,p160.
[3] Ib.Id,p 160 .
[4] Bojie Robert,**Ameliorer La Tansparence Des Subventions Fiscales** , Séminaire sur Les subventions fiscales, organisé par le Président de l'EUROSAI , Bonn, 21 et 22 février 2006.

الجدول رقم(02):موازنة خاصة بالإنفاق الضريبي بالنسبة للضريبة على الدخل المهني في بلجيكا لسنة 1981: الوحدة:مليون فرنك بلجيكي.

الفئات	الإنفاق الضريبي الإجمالي.	الإنفاق الضريبي الإجمالي(%).		عددالمستفيدين بالنسبة للعددالإجمالي للمصرحين بدخولهم.
1- خصم جزافي على سكنات الإقامة.	14.021	8.4	9.7	42.3
2- المساعدات التكميلية – المرض – العجز.	2.772	1.7	1.9	78.3
3- علاوة التأمين على الحياة.	4.524	2.7	3.1	17.3
4- استهلاك قروض الرهن العقاري.	5.024	3	3.5	15.8
الخصم الجزافي على الدخل المهني.				
5- 10000 FB	100.983	6.6	7.6	82.9
6- 143000 FB	39.865	23.9	27.6	47.7
7- 244000 FB	3.410	2	2.4	1.9
8- الخصم الجزافي على الدخل المهني الإضافي.	14.490	8.7	10	18.3
9- الدخل من المعاشات.	2.745	1.6	1.9	2.5
10-الإكراميات والإشتراكات القابلة للإقتطاع.	4.59	0.3	0.3	2.5
11- خصم للأشخاص المسنين.	24	P.M	P.M	P.M
12- أعباء مهنية جزافية.	45.954	27.6	31.9	73.2
المجموع 1	144.271	86.5	100	-
13 – تخفيضات الضريبة على الأشخاص المعالين	22.446	13.5	-	37.1
المجموع الإجمالي	166.717	100	-	-

المصدر: Daniele Meulders,Jean Luis Six,Budget Des Depenses Fiscales Relatives a Limpot Des Personnes Physiques,Exercice Dimposition1981,Bruxelles,p280.

المطلب الثالث:تحديد مجال تطبيق الإنفاق الضريبي.

من أجل تحديد مجال تطبيق الإنفاق الضريبي نقوم بتقديم بعض الأمثلة عن الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمكنهم الإستفادة من إجراءات الإنفاق الضريبي.

الفرع الأول: تطبيق الإنفاق الضريبي بالنسبة للأشخاص الطبيعيين.

بحيث يمنح الإنفاق الضريبي للمستفيد من المساعدات لأغراض سكنية للطلاب،الإنفاق الضريبي الخاص بالمسنين،فحسب النظام الضريبي في(Quebec)فإن الأشخاص المسنين يستفيدون من ثلاث أنواع من الإنفاق الضريبي:

- الإنفاق الضريبي الذي يتم منحه لجميع الأسر،وخاصة فيما يتعلق بضريبة الدخل على القيم المنقولة ؛
- الإنفاق الضريبي المحدد لكبار السن في شكل من أشكال دعم الدخل ؛
- الإنفاق الضريبي الذي يهدف إلى مساعدة كبار السن في الوضعيات الإستثنائية،مثل تعزيز قطاعات العلاج الطبي.

بالإضافة إلى ذلك فإن الحد الأدنى للمعيشة ليس خاضع للضريبة على الدخل،كما يستفيد المتقاعدين من تخفيض قدره 10%،وهذا ما هو معمول به في مقاطعة(Quebec).

وفي المجال الإقتصادي يستفيد المستثمرين من إمتيازات ضريبية في إطار دعم الإستثمار والإدخار والنمو الإقتصادي[1] .

الفرع الثاني: تطبيق الإنفاق الضريبي بالنسبة للأشخاص المعنوية.

يطبق الإنفاق الضريبي على المؤسسات الصغيرة،المؤسسات الجديدة،قطاع التصدير والإستيراد قطاع التكنولوجيات الجديدة للإعلام والإتصال والصناعات التقليدية،وفي الجزائر نجد:الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار،وفي إطار التشغيل الوكالة الوطنية لتشغيل الشباب.

ويحرص المشرع الضريبي على وجوب اليقضة في سبيل التعرف على المكلفين المعنيين بإجراء

---

[1]OCDE , **Dépenses Fiscales et politiques Sociales**,op .cit, pp265, 266.

خاص إذ يجب[1]:

– التمييز بين الأهداف المرغوبة وقت وضعها،وبيين الوسائل المتخذة لبلوغ هاته الأهداف بين مجموعات المكلفين،وأحيانا تخص الإجراءات فئة أو شريحة المكلفين المراد تشجيعهم مثلا:القرض الضريبي الخاص بنفقات الأطفال تحت الكفالة الذي يسعى لتقديم المساعدة الضريبية للعائلات،وأحيانا تستفيد أكثر من فئة واحدة من هذه الإجراءات،فمثلا يتمثل الهدف الأساسي في نظام إدخار الحصص في رسملة الشركات،وباعتبار أن المستثمرين في هذه الشركات هم أشخاص طبيعيون،وهم من يطالب بالخصومات الضريبية،ففي هذه الحالة يستفيد من الإنفاق الضريبي كل من المؤسسات والأشخاص الطبيعيين في آن واحد ؛

– تحديد أثر الضرائب والرسوم:أي التأثير النهائي للإجراء الضريبي والذي يعد عاملا يجب أخذه بعين الإعتبار من وجهة نظر إقتصادية،فمثلا يمكن للمستفيدين الحقيقيين أن يكونوا أعوانا إقتصاديين آخرين أو أشخاص أجانب عن الشركة،وفي الواقع يمكن للإنفاق الضريبي أن يخفض من تكاليف المؤسسة،مما يؤثر على الربح الضريبي ؛

– الإجراءات الجبائية المطبقة بمدة محددة زمنيا:ويرتبط هذا النوع من الإجراءات بنطاق مؤقت ليكون مقبولا،وفي هذه الحالة يتوجب على المكلفين تحقيق بعض أنماط الإنفاق في أجال محددة،ويرمي هذا الإجراء إلى منح مساعدات ظرفية،ومن أجل الإستفادة منها يتوجب على المكلفين إنجاز بعض النشاطات ضمن أجال محددة منصوص عليها قانونا .

وانطلاقا من هذه النقطة الأخيرة،والمتعلقة بتطبيق الإنفاق الضريبي،نتطرق في نقطة لاحقة إلى دراسة أثر الإنفاق الضريبي على الأهداف الإقتصادية والإجتماعية للنظام الضريبي،وخاصة أثر الإنفاق الضريبي على هدف حيادية النظام الضريبي،وكذلك هدف البساطة والعدالة ،بالإضافة إلى أثره على سياسة إعادة التوزيع،وهي كلها عناصر تعتبر من أهم الأهداف التي يسعى أي نظام ضريبي فعال الى تحقيقها،كما يتم التطرق إلى إجراء مقارنة بسيطة بين الإنفاق الضريبي والإنفاق الموازني.

[1] بلهادي محمد،مرجع سابق،ص ص51،52.

المبحث الثالث:إنعكاسات الإنفاق الضريبي على أهداف النظام الضريبي.

إن تقييم وتصميم النظام الضريبي هو فن شأنه في ذلك شأن بقية أجزاء علم الإقتصاد،أين يكون فيه الإلمام بالعديد من الخلفيات والتخصصات،واحتواء العديد من الإعتبارات الإيديولوجية والسياسية والإجتماعية،دون التفريط في الإعتبارات الإقتصادية،ويسعى أي نظام ضريبي وفي أي مجتمع إلى تحقيق جملة من الأهداف،وخاصة الأهداف الإقتصادية والإجتماعية،ويلعب الإنفاق الضريبي دورا فعالا في التأثير على أهداف النظام الضريبي،سواءا كان تأثيرا إيجابيا أو تأثيرا سلبيا.

المطلب الأول:أثر الإنفاق الضريبي على الأهداف الإقتصادية للنظام الضريبي.

إن من أهم الأهداف الإقتصادية التي يسعى أي نظام ضريبي إلى تحقيقها نجد الحيادية والبساطة والعدالة،وإذا كانت هذه الأهداف ممكنة التحقيق في الظروف العادية للنظام الضريبي،غير أن إدخال الإنفاق الضريبي في حلقة النظام الضريبي،قد يؤثر على تحقيق هذه الأهداف سواءا كان تأثيرا إيجابيا أو تأثيرا سلبيا.

الفرع الأول: أثر الإنفاق الضريبي على حيادية النظام الضريبي..

وهذا يعني أن النظام الضريبي محايدا اتجاه الأنشطة التي يقوم بها الأعوان الإقتصادية،وذلك لتجنب احتمال تغيير سلوكياتهم[1]،وبالنظرإلى الإنفاق الضريبي كإجراء تفضيلي،فإنه يحقق بعض التغيرات في اختيارات دافعي الضرائب،لأنه يسعى إلى تشجيع أنواع معينة من التصرفات أو الأنشطة بالنسبة إلى أنشطة أخرى،بحيث أنه يؤثر إلى حد ما على بعض القرارات التي يتخذها الأفراد والمؤسسات،ولاسيما فيما يتعلق بالعمالة والإستثمار والإستهلاك،والسعي إلى تحقيق أهداف محددة،وبالتالي فإن الإنفاق الضريبي يمكن أن يؤثر تأثيرا مباشرا على الحيادية في النظام الضريبي[2].

الفرع الثاني: أثر الإنفاق الضريبي على بساطة النظام الضريبي.

بحيث أن النظام الضريبي من السهل فهمه ومراقبته وإدارته،والإنفاق الضريبي يكون له

---

[1] Ministère Des Finances , De L'Economie et De La Recherche, Ministère Du Revenu, op.cit,p 13.

[2] Gouvernement Du Québec, op.cit, PA19.

أثر كبير على تعقيد النظام الضريبي (تأثير سلبي)،مما يؤدي إلى زيادة تكاليف الإمتثال والتقيد لدافعي الضرائب والوكلاء،وتكاليف الإدارة بالنسبة للحكومة،ومع ذلك ينبغي أن تكون هذه التكاليف متعادلة بالمقارنة مع تلك التي تنجم عن إنشاء برامج المساعدات المالية المباشرة[1].

الفرع الثالث: أثر الإنفاق الضريبي على عدالة النظام الضريبي.

الإنفاق الضريبي له تأثير ليس فقط على القاعدة الضريبية والإيرادات الحكومية،ولكن أيضا على العدالة الضريبية،وفي الواقع فإن الانفاق الضريبي يؤثر في توزيع العبء الضريبي وتحقيق التصاعدية في النظام،وذلك لأن له تأثير على تخفيف العبء الضريبي على فئات معينة من دافعي الضرائب،وفي بعض الحالات فإن الإنفاق الضريبي يكون له أثر على زيادة العبء الضريبي أو الحد منه،خصوصا إذا كان الإنفاق الضريبي يمنح على شكل قرض ضريبي بدلا من التخفيض،وأيضا فإن معدلات الضرائب الفعلية المطبقة على دافعي الضرائب،والأعباء الضريبية المفروضة عليهم قد تكون مختلفة تبعا لخصائصها الإجتماعية والإقتصادية التي تمارسها،والتي تعتمد على الخيارات والسلوكيات التي يتخذونها[2]،بالإضافة إلى ذلك فإن الإنفاق الضريبي قد يؤدي إلى الإضرار بمبادئ العدالة الضريبية،وذلك في الحالات التي يمنح فيها الإنفاق الضريبي لأشخاص لا يسمح لهم القانون الضريبي بالحصول على هذا الإجراء الضريبي التفضيلي[3]،ومن جهة أخرى فإن منح الإنفاق الضريبي لا يساعد فئة كبيرة من المكلفين بالضريبة وخاصة فئات الدخل المتوسط ،والتي تقع بين فئة الدخل المنخفض وفئة الدخل المرتفع[4].

بالإضافة إلى تأثير الإنفاق الضريبي على الأهداف الإقتصادية للنظام الضريبي،فإن له أثار إقتصادية على العديد من المتغيرات مثل :التضخم ،والميل الحدي للإستهلاك،والميل الحدي للإدخار.

- ففي مجال مكافحة التضخم،فإن الأدوات الضريبية غالبا ما تكون فعالة في استخدامها كإجراء إضافي أو إجراء أخير في الأوقات التي تكون فيها الأسعارعالية،فمثلا في فرنسا خفضت الضرائب على القيمة المضافة خلال السنوات1973،1977،1982م وهذه الأخيرة مدرجة ضمن أسعار السلع والخدمات،مما يؤدي إلى انخفاض معدلات التضخم[5].

- كما أن فرض الضرائب في بعض الأحيان يؤدي إلى تخفيض الميل الحدي للإستهلاك والإدخار،وبتطبيق الإنفاق الضريبي يسمح بتخفيض الضرائب وتعزيز أشكال مختلفة من المدخرات مثل:إقرار إعفاءات على

---

[1] Ministère Des Finances, De L'Economie et De La Recherche, Ministère Du Revenu, op.cit, P13.
[2] Gouvernement Du Québec, op.cit, PA19.
[3] Annie Vallee,**Les Systemes Fiscaux** ,Edition Du Seuil,Paris,2000,p86.
[4] Jacque Fontanel,op.cit,p57
[5] Gilbert Orsoni , **L'Interventionisme Fiscales:Aspect Théoriques** ,op.cit,p6.

إدخارات الجمهور[1] (الإدخارات الصغيرة).

● كما يؤثر الإنفاق الضريبي على الميل الحدي للإدخار،حيث أن فرض الضرائب سوف يؤثر على قرار الإستثمار،وبالنظر إلى تباطؤ الإستثمار في بعض الأوقات اعتمدت الدول عدة إجراءات ضريبية إما في شكل استثناءات مؤقتة وانتقالية (تخفيضات من الضريبة على القيمة المضافة،واتخاذ تدابير تطبيق الإهتلاكات الإستثنائية[2]).

المطلب الثاني:أثر الإنفاق الضريبي على الأهداف الإجتماعية للنظام الضريبي.

في هذا المطلب يتم التركيز على أثر الإنفاق الضريبي على سياسة إعادة التوزيع باعتباره من أهم الأهداف الإجتماعية للنظام الضريبي،فعملية إعادة التوزيع تتم أساسا عن طريق النظام الضريبي العام،ولاسيما من خلال تطبيق نظام التصاعدية والشرائح المعفاة،ومع ذلك يمكن أن يكون الإنفاق الضريبي كأداة من أدوات إعادة التوزيع،ذلك أنه يشجع على استخدام السلع الدنيا من خلال منح التفضيلات الضريبية للفئات السفلى من توزيع الدخل،وعلى العكس من ذلك فإن الإنفاق الضريبي قد يسير ضد أهداف إعادة التوزيع،عندما يمنح الإنفاق الضريبي لمستعملي السلع الكمالية والسلع الفاخرة[3].

والجدول أدناه يوضح توزيع الإقتطاعات الضريبية المؤهلة للحصول على التفضيلات الضريبة بالنسبة للضريبة على الدخل الشخصي في فرنسا.

---

[1] Ib.Id,p6.
[2] Ib.Id,p 7 .
[3] Christian Valenduc, op.cit, p96.

الجدول رقم(03):توزيع الإقتطاعات المؤهلة للحصول على التفضيلات الضريبية بالنسبة للضريبة على الدخل الشخصي –مؤشر Gini .

فترة الإخضاع.	1995	1996	1997	1998	1999
1- الإدخار والإستثمار في العقارات.					
-التأمين على الحياة والإدخار.	0.501	0.507	0.513	0.514	0.548
-التأمين على الحياة ، الإستهلاك.	0.506	0.520	0.525	0.528	0.559
-فوائد الرهن العقاري.	0.516	0.535	0.541	0.538	0.568
-معاشات التقاعد.	0.466	0.464	0.466	0.460	0.488
-التأمين الجماعي.	0.807	0.802	0.802	0.801	0.820
-شراء أسهم الموظفين.	0.761	0.754	0.756	0.734	0.762
2- نفقات أخرى.					
-نفقات الحراسة.	4.01	0.583	0.584	0.580	0.625
-الهدايا.	4.01	0.466	0.465	0.459	0.507
-عاملات المنازل.	4.01	0.553	0.577	0.544	0.598
-النصب التذكارية والمواقع.	4.01	0.530	0.399	0.440	0.333
3- توزيع الدخل الخاضع.					
-متوسط الدخل وجباية الخسارة.	0.354	0.371	0.373	0.373	0.378
-الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة.	0.360	0.366	0.368	0.377	0.383

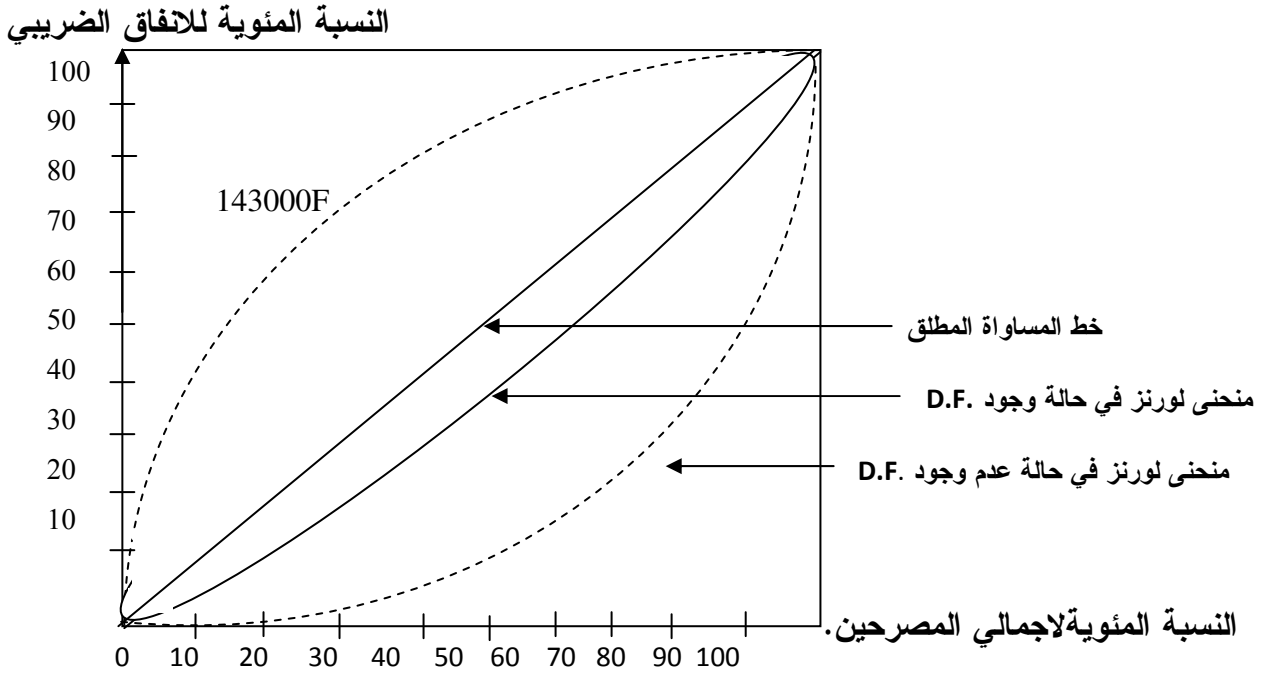
المصدر:.christian valenduc, op cit, p.97

يبين الجدول رقم(**4**) أن الإقتطاعات الضريبية المؤهلة للحصول على إنفاق ضريبي من ضريبة الدخل تتركز في الطبقات ذات الدخل المتوسط والعالي،وهذا ما يقلل من الضريبة التصاعدية.

وهذا التحليل لتأثير الإنفاق الضريبي على التصاعدية الضريبية،وتأثيره على إعادة التوزيع قائم على أساس تقييم سنوي للقدرة على الدفع،وفي هذا السياق فإن الإنفاق الضريبي يكون له تأثير في تهيئة منحنى لمعدلات الضرائب طوال الحياة بشكل غير منسجم،وذلك بهدف إعادة التوزيع،وهذا هو الحال في المعاملة الضريبية بالنسبة للمدخرات،بما يتفق مع مبادئ الضريبة على الإنفاق (الإعفاء من الضرائب على المدخرات،الإخضاع الضريبي لعدم الإدخار).

والحقيقة أن الإنفاق الضريبي الذي يستهدف أنواع معينة من الأصول المالية يضفي على ضريبة الدخل خصائص محايدة لنظام الضريبة على الإنفاق،ضف إلى ذلك أن استثناءات النظام الضريبي المرجعي والتي تعتبر كإنفاق ضريبي هي أيضا ضد مبدأ العدالة الأفقية،فهي تولد المعاملة الضريبية التفضيلية لأشخاص لهم نفس القدرة على الدفع[1].ويمكن توضيح أثر الإنفاق الضريبي على تحقيق العدالة التوزيعية من خلال منحنى "لورنز".

الشكل رقم(04):منحنى"لورنز"بالنسبة لإجمالي الإنفاق الضريبي.



المصدر: Daniele Meulders, Jean Luis Six, op.cit, p 286.

[1] Christian Valenduc,op.cit, pp 97.98.

المطلب الثالث:المفاضلة بين الإنفاق الضريبي والإنفاق الموازني من حيث الرقابة والمرونة.

عندما ترغب في مراقبة تصرفات الحكومة،فمن المهم أن تأخذ بعين الإعتبار كل من الإنفاق الضريبي والإنفاق الموازني،وهذا الأخير يقابل نفقات الوزارات والمنظمات ومبالغ الديون المسددة ومع ذلك لوحظ بصفة عامة أن وسائل الإعلام تركز الإهتمام على هذا النوع من الإنفاق على حساب الإنفاق الضريبي،ماعدا التخفيضات الجديدة والقرض الضريبي الجديد،ويمكن تفسير ذلك بحقيقة أن الإنفاق الضريبي لا يرد في ميزانية الدولة،غير أنه يرد في دفاتر خاصة*،ونادرا ما يتم التصريح بالعائدات الضريبية المفقودة من جراء منح الإنفاق الضريبي،مما يجعل عملية المراقبة الحكومية له صعبة،وفي هذا الصدد يوضح **(Wolfmon)**أن الإنفاق الضريبي يشبه الإنفاق الموازني المباشر ولكن برقابة غائبة،ولكن بمقارنة الإنفاق الموازني والقرض العام مع الإنفاق الضريبي،فإن هذا الأخير يعطي مرونة مالية كبيرة للدولة[1] .

ويمكن للحكومة أن تمنح الإنفاق الضريبي كأداة بديلة للإعانات المباشرة،فهناك نظرية التكافؤ بين الأداتين،وبالتالي فإن تخفيض الضرائب على قروض الرهن العقاري يمكن أن يحل محل الإعانة المقدمة،ويمكن خفض ضريبة القيمة المضافة على بناء المساكن،بدلا من الإعانة المقدمة في مجال البناء،وعليه فإن الحكومات التي تسعى إلى إتباع سياسة مالية معينة الإختيار بين الأدوات التفضيلية والإنفاق الموازني المباشر[2].

من جهة أخرى يعد نطاق الشفافية للإنفاق الضريبي ضيقا مقارنة بنطاق الشفافية للنفقات المباشرة،مما يمكن اعتباره إمتيازا أو ضررا في نفس الوقت،ويعد تقييم تكلفة الإنفاق الضريبي أصعب من حيث التحكم مقارنة بالتكلفة المماثلة له في الإنفاق المباشر،كما يمكن للإنفاق الضريبي كما ذكرنا سلفا أن يظهر بأكثر مرونة من الإنفاق الموازني المباشر،وهذا لأنه يسمح للأشخاص الطبيعيين والمعنويين بأن يحددوا بأنفسهم مستوى الإعانة الضريبية التي يجب أن يتلقاها نشاط خاص،وكذلك لتعدد الأدوات الممكن استخدامها.

ويرى كل من(J.P.Jouyet B.Gilbert P.Montte)أن استخدام الإنفاق الضريبي يعد أكثر فعالية،فالأثر المضاعف له أهمية كبرى بالنسبة للفترة الممتدة زمنيا،على غرار الإنفاق الموازني الذي يحدد عادة نطاقه وزمانه[3].ومن أجل تحقيق هذه الفعالية للنظام الضريبي يتطلب الأمر توفر جملة من الشروط والعوامل سواء كانت عوامل ضريبية أو عوامل غير ضريبية،وكذلك التقييم الدقيق لتكاليف الإنفاق الضريبي

---

*في النظام الضريبي الفرنسي،فإن الإنفاق الضريبي يسجل في كتيب خاص،يسمى كتيب "طرق ووسائل".

[1] Ministère De Finance Du Québec, op. cit, p53.

[2] OCDE ,**Fiscalite et Epargne Des Menages**,Paris,1994 ,P16.

[3] بلهادي محمد،**مرجع سابق** ،ص60.

المبحث الرابع:طرق تقدير تكاليف الإنفاق الضريبي.

إن قيام الدولة بإعداد الموازنة السنوية وتقديرها لمختف الإيرادات والنفقات يعتبر أمرا ضروريا،وذلك بهدف ترشيد الإنفاق العام ومراقبة أثر الإنفاق على الأوضاع الإقتصادية والإجتماعية،فكذلك يتوجب عليها أن تقوم بتقدير تكاليف الإنفاق الضريبي الذي تمنحه في شكل تفضيلات ضريبية ودراسة مدى فعاليته،فهو يشكل جزءا من المال العام،ويجب على أي حكومة تقدير تكاليفه،رغم ما يعترض ذلك التقييم من صعوبات نظرا لتعدد الإجراءات الضريبية التفضيلية،كما يجب عليها أن توفر الظروف الملائمة والضرورية،من أجل تحقيق فعالية هذا الإجراء الضريبي.

المطلب الأول :تقييم تكاليف الإنفاق الضريبي.

رغم أن التعاريف النظرية للإنفاق الضريبي تحقق بعض التوافق في الآراء،إلا أنه لا يوجد أسلوب عملي متفق عليه يسمح بتقييم تكلفة الإنفاق الضريبي،والمناهج المعتمدة لتقييم تكاليف الإنفاق الضريبي تسعى لتوفير أكبر قدر من المعلومات الممكنة،من دون الوقوع في فخ النقاش حول مسالة ما إذا كان عنصر معين ينتمي أو لا ينتمي للإنفاق الضريبي.

ولا بد من الحذر عند تفسير التقديرات والتوقعات الخاصة بالإنفاق الضريبي،وذلك للأسباب التالية[1]:

- أن الإنفاق الضريبي هو تضحية بالإيرادات الضريبية،ويسعى إلى تعزيز تنفيذ الأهداف الإقتصادية والإجتماعية المختلفة،فتكاليف الإنفاق الضريبي قد لا تعكس مدى ملاءمة حجم الإنفاق الضريبي،لأن مثل هذا التقييم يمكن أن يتم دون تقييم السياسات الإقتصادية والإجتماعية ؛
- لا يمكن للمرء أن يعتقد أن مجموع تقديرات مختلف عناصر الإنفاق الضريبي تخضع لتقديرات متميزة،ويفترض أن جميع الأحكام الضريبية الأخرى تبقى بدون تغيير ؛
- لا توجد تقديرات للإنفاق الضريبي تستند إلى افتراض أن جميع العوامل الأخرى تبقى بدون تغيير،بمعنى أن لا تتضمن التعديلات المحتملة لدافعي الضرائب تغيرات ناجمة عن ذلك في السياسة العامة،أو التغيرات في مستوى النشاط الإقتصادي الإجمالي كاستجابة لتغير الإنفاق الضريبي.

---

[1] Canada, Ministère Des Finances, **Dépenses Fiscales et Evaluation**, 2000, pp 9,10.

وعلاوة على ذلك،فإن تقديرات الإنفاق الضريبي هي عرضة للأخطاء،فهي تعتمد على متغيرات تفسيرية.والجدول التالي يوضح تقييم الإنفاق الضريبي بالنسبة لعينة من الضرائب في فرنسا من سنة 1987م إلى غاية 1999م.

الجدول رقم(04):تقييم تكاليف الإنفاق الضريبي في فرنسا من الفترة :1987م-1999م.

أنواع الضراب المعتمدة في التقييم.	التطور السنوي.	
	الإنفاق الضريبي	الإيراد الضريبي.
	%3.1-	%4.6
-ضريبة الأشخاص المعنوية.	%3.7	%7.9
-ضريبة الشركات.	%10.2	%2.9-
-القيم المنقولة.	%5.0	%5.7
-رسم المرور.	%5.4	%5.6
-حقوق	%6.6	%7.1
-حقوق التسجيل.	%11.6	%7.8
-حقوق الميراث.	%8.6	%5.1
-TVAوالرسوم المماثلة.	%0.1	%4.9
-ضرائب غير مباشرة اخرى.		

المصدر:.christian valenduc,op.cit,p93

من الفترة 1987م-1999م،نلاحظ أن تطور الإنفاق الضريبي ضعيف مقارنة بتطور الإيراد الضريبي،غير أن الإنفاق الضريبي المطبق مستقر نسبيا خلال الفترة .

المطلب الثاني:طرق تقدير تكاليف الإنفاق الضريبي.

هناك ثلاث طرق رئيسية لحساب تكلفة الإنفاق الضريبي وهي:طريقة الخسارة في الإيرادات الضريبية ،طريقة الأرباح في الإيرادات الضريبية،طريقة تكافؤ النفقات.

الفرع الأول: طريقة الخسارة في الإيرادات الضريبية(Perte Initiale De Recette).

تستند هذه الطريقة على افتراض أساسي وهو أن إنشاء أو إلغاء الإنفاق الضريبي لا يؤثر في سلوك دافعي الضرائب والعائدات الأخرى،ولذلك فهذه الطريقة أسهل[1]،وهي تقوم على حساب قيمة الإيرادات الضريبية الضائعة لتطبيق تدابير ضريبية محددة[1].

[1] Dirk-Jan Kraam, op .cit, p161

إن استعمال طريقة الخسارة في الإيرادات الضريبية تكون مقبولة بصفة عامة على الدخل المعفى وفي حالة فرض ضريبة بنفس المعدل الحدي للضرائب على الجزء المتبقي من الدخل الخاضع للضريبة أو أي حدود أخرى للدخل،ومن ثم يتم حساب الخسارة في الإيرادات الضريبية بعد تبني سياسة الإنفاق الضريبي،وهكذا يجب إضافة القيمة الأخرى للإنفاق الضريبي والتي لم تتغير بفعل تبني إنفاق ضريبي جديد للحصول على إجمالي الإنفاق الضريبي الممنوح[2].

غير أنه من غير الممكن حساب القيمة الإجمالية للخسارة في الإيرادات الضريبية الناجمة عن الإنفاق الضريبي فيما يتعلق بأدوات الإدخار في أي بلد،كما أن هذه الطريقة تفترض عدم تغير سلوك دافعي الضرائب،وهذا الإفتراض لا وجود له في الواقع[3].

الفرع الثاني: طريقة الأرباح في الإيرادات الضريبية(Gain Initial De Recette).

وتقوم هذه الطريقة على حساب مقدار الزيادة في الإيرادات الضريبية في حالة إلغاء الإنفاق الضريبي،وهذه الطريقة تخلف عن الطريقة الأولى في كونها تنطوي على تقدير محتمل للسلوك إستجابة لأي تغيير[4]،وهي طريقة صعبة التطبيق في الواقع العملي،رغم أنها من حيث المبدأ أفضل من الطريقة الأولى[5] .

ويتطلب استخدام هذه الطريقة الأخذ بعين الإعتبار الآثار الثانوية مثل:التغيرات في سلوك المكلفين،ومستوى النشاط الإقتصادي،إضافة إلى التفاعلات بين الإنفاق الضريبي ومختلف أشكال الإخضاع[6].

الفرع الثالث: طريقة تكافؤ النفقات(Equivalent En Depense).

هذه الطريقة تحسب مقدار التكلفة في حالة منح الإنفاق الضريبي في شكل نقدي بما يعادل الإنفاق المباشر الممنوح،مع افتراض كما في طريقة الخسائر الضريبية عدم تغير سلوكيات دافعي الضرائب والواقع أن التحويلات العادية أحيانا يتم تقييمها قبل دفع الضريبة من طرف المستفيد،في حين الإنفاق الضريبي يمنح قبل تحديد صافي الضريبة،ومن أجل تقييم هذا الإنفاق الضريبي على نفس القاعدة التي تقيم بها النفقات

---

[1]Gouvernement Du Québec, op.cit, PA21.
[2] O.C.D.E,**Budgetaire Revue De L'O.C.D.E Sur La Gestion**,N[0]:1 ,2004,p150.
[3] Ziar Nawel , op.cit, p39.
[4] Ministère Des Finances, De L'Economie et De La Recherche, Ministère Du Revenu, op.cit, p20.
[5] Dirk-Jan Kraam, op .cit, p162.
[6] بلهادي محمد،**مرجع سابق** ،ص65.

المباشرة يجب إضافة الضرائب،وعادة ما تؤخذ على أنها تحويلات عادية،وعلى خلاف ذلك قد يكون الإنفاق الضريبي أقل تكلفة من الإنفاق العادي ويوفر نفس المبلغ للمستفيد[1].

وبصفة عامة فإن الطريقة الأكثر إستعمالا لتقييم تكلفة الإنفاق الضريبي،وخاصة لدى دول منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية هي طريقة الخسارة في الإيرادات الضريبية[2].

ويبين الجدول التالي مختلف طرق التقييم في حال وجود دخل قدره100وحدة نقدية،مع إعفاء قدره25 وحدة نقدية،والضريبة التصاعدية على مستويات الدخل تتراوح ما بين40%الى 50%.

الجدول رقم (05):طرق تقييم تكاليف الإنفاق الضريبي.

	البيان.	مع وجود إنفاق ضريبي.	بدون إنفاق ضريبي.		
			الخسارة في الإيرادات الضريبية.	الأرباح في الإيرادات الضريبية.	تكافؤ النفقات.
1	-الدخل قبل الضريبة.	100	100	100	100
2	-الإعفاء.	25	0	0	0
3	-الإنفاق المكافئ.	0	0	0	25
4	-الدخل الخاضع للضريبة (1-2+3).	75	100	100	125
5	-الإيرادات الضريبية.	30	40	42.5	55
6	-الدخل بعد الضريبة (4-5+2).	70	60	57.5	70
7	-التأثير على الموازنة.	30	40	42.5	30
8	-الإنفاق الضريبي.	-	10	12.5	25

المصدر:.**Dirk – jan kream, op cit, p. 162**

[1]Dirk-Jan Kraam, op .cit, p162.
[2] Gouvernement Du Québec, op.cit, p A21.

المطلب الثالث:المشاكل المترتبة عن استخدام الإنفاق الضريبي.

إن استخدام الإنفاق الضريبي كأداة من أدوات السياسة الضريبية،من أجل تحقيق الأهداف الإقتصادية والإجتماعية يطرح العديد من المشاكل والصعوبات،نظرا لتعدد التقنيات المستخدمة وصعوبة تقييم التكاليف المتعلقة به،بالإضافة إلى مشكل الشفافية.

الفرع الأول: صعوبة تقييم أثار الإنفاق الضريبي.

إن الإدارة الضريبية لا تعرف إلا الدخول المعلنة لديها،ومع ذلك فإن بعض أشكال الإنفاق الضريبي ولاسيما إعفاء بعض فئات الدخل يشكل مصدرا لعدم التوافق بين الدخول المعلنة والدخول الحقيقية لدافعي الضرائب،لذلك فمن المستحيل تقدير حجم الإنفاق الضريبي دون افتراضات والإستعانة بالمصادر الأخرى الإحصائية،فبالنسبة للتقنيات أو الأساليب الأخرى للإنفاق الضريبي،فمن غير الممكن التقييم بدقة الآثار المباشرة للإنفاق الضريبي،ولكن أبعد من ذلك فمن الصعب أن تأخذ في الإعتبار الآثار الناجمة عن التدابير غير المباشرة،لأن هذه الآثار غير مباشرة قد تكون ناجمة عن التغيرات في السلوك مثل التوجه للإستثمارات المالية[1].

الفرع الثاني: مشكل الشفافية الموازنية.

حيث أن استخدام الإنفاق الضريبي يطرح مشكل الشفافية في الموازنة،فالإعانات المباشرة تسجل في الموازنة العامة للدولة،أما الإنفاق الضريبي فلا يدرج في الموازنة مما يقلل من الإيرادات الضريبية في الموازنة،ومقدار الجهد الذي تبذله السلطة العامة يتوقف على سلوك دافعي الضرائب،في حين أن الجرد السنوي للإنفاق الضريبي يسمح بالتغلب بشكل جزئي على مشكل شفافية الموازنة،حيث يتم إعداد سنويا قائمة للنفقات الضريبية على شكل كتيب "طرق ووسائل"(جرد الإنفاق الضريبي)،مع الإشارة إلى أكبر قدر ممكن لقيمة الخسارة في الإيرادات،كما ينبغي أن يتضمن بيان الموجودات (الجرد) توزيع الإنفاق الضريبي على أساس التصنيف من جانب الأهداف،مثلما هو معمول به بالنسبة للنفقات الموازنية،ولكن هذا التصنيف لا ينزل إلى مستوى "البرامج"في هيكل الموازنة[2] .

---

[1]OCDE , **Dépenses Fiscales et politiques Sociales**,op .cit, P255.
[2] Christian Valenduc, op.cit , P98.

إن الشفافية الموازنية بالنسبة للإنفاق الضريبي ليست مضمونة بشكل كامل،لأنه ينبغي وضع قائمة جرد للإنفاق الضريبي تكون قبل وقوعه،وليس بأثر رجعي[1]،كما أن غياب الشفافية الموازنية لا يؤدي إلى صعوبة مراقبة الإنفاق الضريبي فحسب،بل يؤدي إلى غياب المساءلة من طرف السلطة التشريعية[2].

الفرع الثالث: إعاقة تنسيق برامج الإنفاق.

إن استخدام الإنفاق الضريبي قد يعوق جهود الحكومة للتخطيط الموازني،لأن برامج الإنفاق الضريبي عندما يتم دمجها في النظام الضريبي تنتزع من الإجراءات العادية للموازنة،والتي تطبق على كل النفقات المباشرة،ولذلك فإن تنفيذ برامج الإنفاق الضريبي من خلال النظام الضريبي يعيق الحكومة على التقدير الدقيق لقيمة هذه البرامج بالنسبة لغيرها من خيارات الإنفاق،والتي تتعارض مع الصياغة المنسقة والمنظمة لمخطط الموازنة[3].

الفرع الرابع: رقابة موازنية صعبة.

إن استخدام الإنفاق الضريبي لا يسهل السيطرة على الإنفاق الحكومي،لأن الأموال التي تنفق في إطار النظام الضريبي أكثر صعوبة في السيطرة والمراقبة بالمقارنة مع النفقات التي تتم عبر برامج المساعدات المباشرة،فالنفقات المباشرة التي تتم في إطار البرامج التي تسعى إلى تسقيف الإنفاق،فإن الوزارات المسؤولة يمكنها ملاحظة وبسرعة زيادة أو نقصان النفقات غير مخططة في البرامج المحددة،وتتمكن بسرعة من إجراء التعديلات المناسبة على هذه البرامج،ومع ذلك يمكن إدخال تغييرات على الإنفاق الضريبي المحدد نتيجة التقلبات في الإيرادات الاجمالية،وبالتالي فمن الصعوبة تحديد ومراقبة تأثير هذه التغيرات،لأن استخدام النظام الضريبي لمنح الدعم عادة لا يتطلب موافقة مسبقة على كل معاملة،لذلك فإن الحكومة قد لا تكون قادرة على الإستجابة بفعالية للبرامج غير مرغوبة من الإنفاق الضريبي[4].

بالإضافة إلى ما سبق فإن استخدام الإنفاق الضريبي يعيق عملية بناء سياسة ضريبية فعالة،مع الخطر الكبير الذي ينجم عن تطبيق جباية طبقية(fiscale categorielle)مقارنة بالجباية الموحدة(fiscale inequitable)وبالتالي سوء فهم الضرائب،وكذلك تعدد أشكال الإنفاق الضريبي دون العناصر المالية

---

[1] Ib.Id , P98.
[2] Andrew Masters ,op.cit.
[3] Rapport Du Verificateur General Du Canada,op.cit , pp11.
[4] Rapport Du Verificateur General Du Canada,op.cit , p12.

وعناصر التقييم الضرورية[1].كما يمكن للمكلفين أن يقدروا بأنفسهم ما إذا كان بإمكانهم الإستفادة من إمتياز جبائي أم لا،ونتيجة لهذا يحتمل أن يستفيد من التخفيضات الضريبية مؤقتا أشخاص لا يسمح لهم القانون بذلك،بناء على خطأ في التطبيق أو إستعمال طرق الغش والتهرب الضريبي[2].

أما على المستوى الدولي فإن الإنفاق الضريبي يمكن أن يؤدي إلى مزايدات ما بين البلدان من خلال المنافسة الضريبية المضرة من أجل جذب الإستثمار،الأمر الذي يؤدي إلى عدم استقرار الإيرادات العامة للدولة ونقص الفعالية الإقتصادية لسياسة الإنفاق الضريبي[3].

المطلب الرابع:العوامل المؤثرة على فعالية سياسة الإنفاق الضريبي.

إن انتهاج سياسة الإنفاق الضريبي لا يعني بالضرورة تحقيق الأهداف المسطرة،كون ذلك يتأثر ذات طابع ضريبي ترتبط أساسا بالتقنيات المستعملة في إطار سياسة الإنفاق الضريبي،بالإضافة إلى عوامل أخرى ذات طابع غير ضريبي،وتتعلق بمحيط تطبيق الإنفاق الضريبي بعناصره السياسية والإقتصادية والتقنية والإدارية،لذلك نصنف العوامل التي تؤثر على فعالية سياسة الإنفاق الضريبي كما يلي:

-العوامل ذات الطابع الضريبي ؛

-العوامل ذات الطابع غير الضريبي.

الفرع الأول: العوامل ذات الطابع الضريبي.

العوامل ذات الطابع الضريبي هي تلك العوامل التي تؤثر على فعالية سياسة الإنفاق الضريبي سواءا إيجابيا أو سلبيا،وهي تتمثل في العناصر التالية[4]:

-طبيعة الضريبة محل التحريض ؛

-شكل التحريض ؛

- زمن وضع التحريض ؛

-مجال تطبيق التحريض ؛

---

[1]Marie Christine Lepetit, Actes De La 2eme Universite De Printemps De Finance Publiques De Groupement Europeen De Recherches en Finance Publiques (GERFIP),**Innovations, Creations et Transformations en Finances publiques** , LGDJ,paris, 2006, P49.

[2]بلهادي محمد،**مرجع سابق**،ص 61.

[3] Annie Vallee,op.cit,p87.

[4]ناصر مراد،**فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**،دار هومة،الجزائر،2003،ص ص120،121.

-التنسيق الضريبي.

أولا: طبيعة الضريبة محل التحريض.

يحتوي النظام الضريبي على عدة ضرائب،تتدرج ضمن صنفين هما:ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة،كما أن تأثير هذه الضرائب على المؤسسة يختلف حسب طبيعة الضريبة،وبالتالي فإن تحديد نوع الضريبة التي سوف تكون محل التحريض له أهمية بالغة على مستوى ذلك التحريض.

ثانيا: شكل التحريض.

يأخذ الإنفاق الضريبي عدة أشكال كالتخفيض والإعفاء كما أن هذه الأشكال لها تأثير متفاوت على نشاط المؤسسة،إلا أن الدول عادة لا تكتفي بشكل واحد،بل تستعمل عدة أشكال،وفي هذا المجال نجد أن الإعفاء الضريبي واسع الإنتشار في معظم السياسات التحريضية .

ثالثا: زمن وضع التحريض.

عند وضع الإجراءات الضريبية التفضيلية يجب أن نراعي عامل الزمن،بحيث يجب تطبيق هذه الإجراءات في الوقت المناسب،ونلاحظ عند انطلاق المؤسسة في نشاطها أنها تنفق مصاريف ضخمة متعلقة باستغلالها،لذا فإنها بأمس الحاجة للمساعدة والتشجيع،كما أن تجاوب المؤسسات مع الإنفاق الضريبي يرتبط بالمرحلة التي يمر بها الإقتصاد،ودرجة المخاطر التي يمكن للمؤسسة تحملها على ضوء العوائد المنتظرة،ففي أوقات الخروج من الأزمة يكون هناك ميل أكبر للإستفادة من الإنفاق الضريبي[1].

رابعا: مجال تطبيق التحريض.

عند تطبيق سياسة الإنفاق الضريبي،يجب اختيار المشاريع التي سوف تستفيد من ذلك الإنفاق،لذا توضع بعض المعايير والشروط المحددة ضمن قوانين الإستثمار،قصد تحديد طبيعة الإستثمارات وعموما تطبق سياسة الإنفاق الضريبي على الاستثمارات المنتجة على المدى القصير والمتوسط.

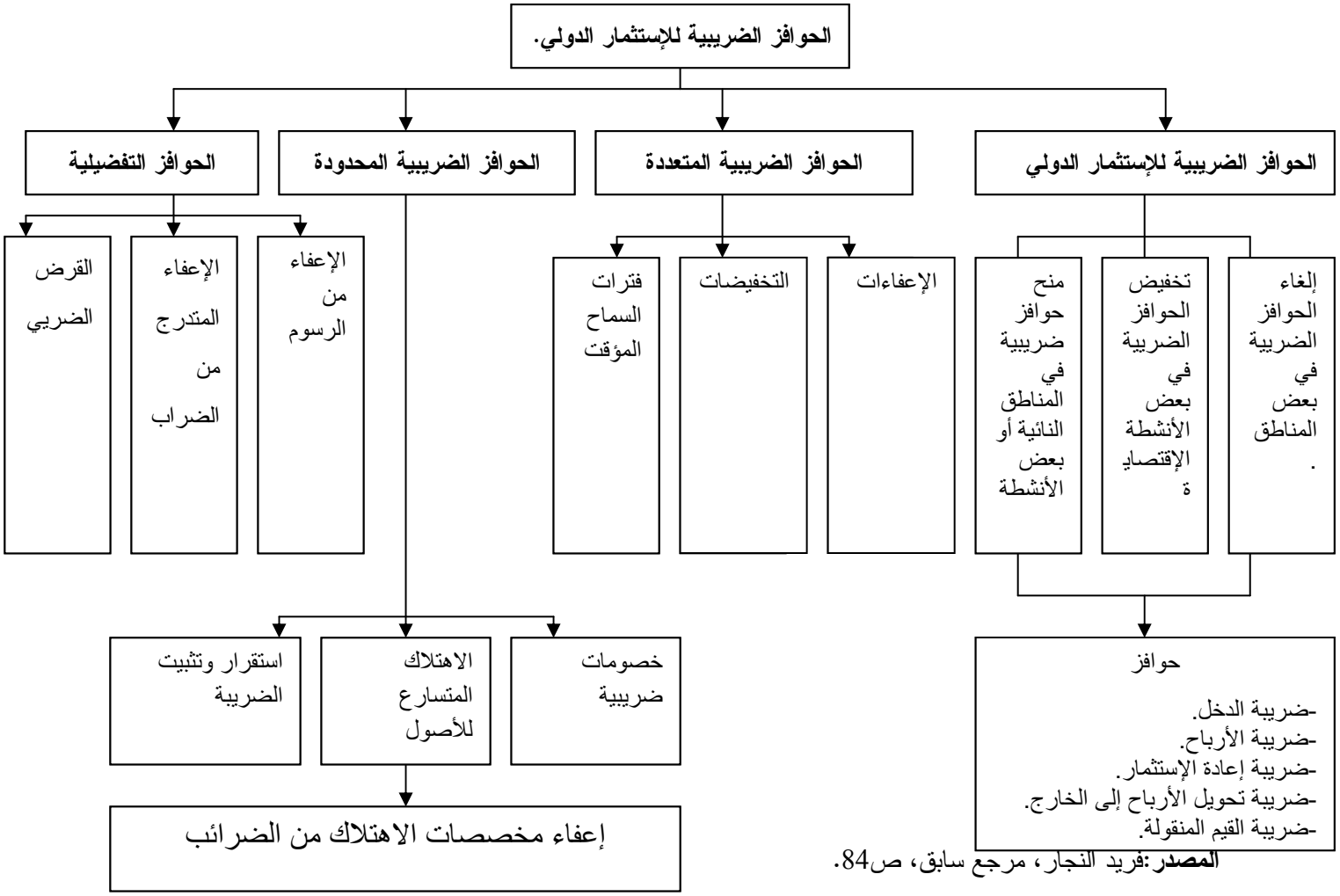
---

[1] قدي عبد المجيد،**المدخل إلى السياسات الإقتصادية الكلية**،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2003،ص175.

خامسا: التنسيق الضريبي وأثره على فعالية سياسة الإنفاق الضريبي.

يقصد بالتنسيق الضريبي مجموعة القواعد والإتفاقيات التي تبرم بين مجموعة من الدول فيما بينهم أو بين عدد من الدول ومجموعة من المستثمرين حول شروط المعاملة الضريبية والحوافز الضريبية (الإنفاق الضريبي)التي تمنحها الدول للمستثمرين،ومن المعروف نظريا أن تزايد الحوافز الضريبية أو برامج الإنفاق الضريبي،سوف يؤدي إلى تزايد حجم الإستثمارات،لذلك سوف يترتب على تحسين إقتصاديات التنسيق الضريبي مزيدا من الإستثمارات المشتركة[1].

الشكل رقم(05): هيكل نماذج الحوافز الضريبية في برنامج التنسيق الضريبي



المصدر:فريد النجار، مرجع سابق، ص84.

[1]فريد النجار،**الإستثمار الدولي والتنسيق الضريبي**،مؤسسة شباب الجامعة،اسكندرية،2000،ص ص81-111.

الفرع الثاني: العوامل ذات الطابع غير الضريبي.

تتطلب فعالية سياسة الإنفاق الضريبي محيط ملائم للإستثمار،ويتجسد ذلك في الترتيبات المؤسساتية والتنظيمية والقانونية الملائمة،بالإضافة إلى الإستقرارالسياسي،والوضع الإقتصادي المتجاوب مع التطورات الحاصلة في ظل الإقتصاد العالمي،ولقد حدد الأستاذ BERNARD VENAY هذا المحيط في أربعة عناصر أساسية وهي[1]:

-العنصر الإداري ؛

-العنصر التقني ؛

-العنصر السياسي ؛

-العنصر الاقتصادي.

أولا: العنصر الإداري.

تتوقف فعالية سياسة الإنفاق الضريبي بعملية تفسير القوانين التي تنظمها وكيفية تطبيقها بإتباع إجراءات إدارية معينة،قصد تحديد المشروعات التي تستفيد من سياسة الإنفاق الضريبي ومتابعة تنفيذها،ويرتبط نجاح تلك السياسة بكفاءة الإدارة التي يمكنها الموازنة بين النفع العائد من السياسة الإقتصادية المحددة،والخسائر التي تتحملها الدولة من جراء فقدانها لحصيلة الضريبة .

ثانيا: العنصر التقني.

تعتبر البيئة الإقتصادية من متطلبات نجاح أي مشروع إستثماري،بحيث تساهم بقسط كبيرفي خلق بيئة ملائمة للإستثمار،ومن ثمة المساهمة في إنجاح سياسة الإنفاق الضريبي .

ثالثا: العنصر السياسي.

يعتبر الوضع السياسي للدولة من أهم انشغالات المستثمر،إذ يعمل الإستقرار السياسي للدولة على تشجيع الإستثمار،ومن ثمة إنجاح سياسة الإنفاق الضريبي،أما عدم الإستقرار السياسي فإنه لا يشجع الإستثمار،ومن ثم تخفيض مفعول سياسة الإنفاق الضريبي.

رابعا: العنصر الإقتصادي.

بالإضافة إلى العناصر السابقة،يوجد عنصر آخر لا يقل أهمية عن سابقيه،يتمثل في الوضعية الإقتصادية السائدة في البلد الذي يسعى إلى ترقية الإستثمار من خلال سياسة الإنفاق الضريبي،وفي هذا

---

[1] ناصر مراد،**مرجع سابق**،ص122.

المجال يبحث المستثمر عن الوضع الإقتصادي المشجع،ويتجسد ذلك بتوفر أسواق كافية،ووجود شبكة إتصالات متطورة...الخ.

وفي هذا الإطار يقدم مجلس الضرائب الفرنسي(12)مقترحا من أجل إصلاح سياسة الإنفاق الضريبي،وتحقيق الفعالية المطلوبة،وهذه المقترحات هي[1]:

-**المقترح الأول:**التمييز بين الإنفاق الضريبي والتخفيضات الهيكلية وأدوات السياسة العامة،ويقصد بالتخفيضات الهيكلية مثلها مثل الإنفاق الضريبي،ولكنها أنشئت لتحقيق هدف ذات طبيعة مالية ؛

-**المقترح الثاني:**جعل عملية تقييم تكلفة الإنفاق الضريبي أكثر شفافية ؛

-**المقترح الثالث:**تحسين المعلومات عن الإعفاءات الضريبية المحلية والإجتماعية ؛

-**المقترح الرابع:**السماح لقوانين المالية فقط بإنشاء الإنفاق الضريبي،حتى يمكن مقارنته مع الإنفاق الموازني في ظروف مماثلة،باعتبار هذا الأخير يتم إنشاؤه كذلك بموجب قانون المالية ؛

-**المقترح الخامس:**إخضاع كل الإنفاق الضريبي لمبدأ عدم رجعية القوانين،فالإنفاق الضريبي لا يكون له معنى،إلا إذا كان ينطبق على المستقبل ؛

-**المقترح السادس:**السماح بإنشاء الإنفاق الضريبي لمدة محددة لا تتجاوز الثلاث سنوات،وأوصى المجلس أيضا على طرح جهاز مناسب للرصد والتقييم من أجل التنفيذ المبكر ؛

-**المقترح السابع:**تبرير اختيار أداة من أدوات السياسة العامة على أساس الأهداف المراد تحقيقها ؛

-**المقترح التاسع:**من الأفضل الأخذ بعين الإعتبار القيود التي يفرضها القانون الدولي على الإنفاق الضريبي على الشركات ؛

-**المقترح العاشر:**إزالة الإنفاق الضريبي على نطاق محدود،لأن ذلك من شأنه تبسيط النظام الضريبي؛

-**المقترح الحادي عشر:**إجراء استعراض منهجي للإنفاق الضريبي ذات التكاليف غير معروفة،حيث أن نصف تكلفة الإعفاءات الضريبية غير معروفة حسب تقرير مجلس الضرائب الفرنسي ؛

-**المقترح الثاني عشر:**إعادة النظر في الأحكام الضريبية الإستثنائية غير متناسقة،أو تلك التي تكون أثارها غير مرضية.

---

[1] France, Conseil Des impots**, 21eme Rapport au President De La Republique**, Septembre ,2003, pp23-28

خلاصة الفصل .

تناول هذا الفصل دراسة نظرية لمفهوم الإنفاق الضريبي،من خلال التطرق لبعض التعاريف المقدمة من طرف الإقتصاديين الماليين،وبعض المنظمات المالية الدولية،وكذلك لأهم أشكال الإنفاق الضريبي،وخاصة تلك الأشكال الشائعة الإستخدام لدى دول منظمةالتعاون الإقتصادي والتنمية(O.C.D.E) مثل:الإعفاءات الضريبية،التخفيضات الضريبية،التخفيضات الخاصة بالمعدلات،القروض الضريبية،التأجيلات الضريبية.كما تم التطرق إلى أهم المقاييس المعتمدة للتمييز بين عناصر الإنفاق الضريبي وعناصر النظام الضريبي المرجعي،بسبب اختلاف الأنظمة الضريبية من بلد لآخر،فما يمكن أن يكون إنفاقا ضريبيا في بلد ما،يمكن أن يكون عنصر من عناصر النظام الضريبي المرجعي في بلد أخر،ومن بين هذه المقاييس:القاعدة الضريبية،هيكل معدلات الضرائب،وحدة الإخضاع،الخصائص الهيكلية ومعدل التضخم.

كما تناولنا في هذا الفصل كيفية إدارة ومراقبة الإنفاق الضريبي من طرف وزارة المالية وكذلك البرلمان،كما هو عليه الحال بالنسبة للإنفاق الموازني المباشر،وذلك بالإستناد الى الوثائق الخاصة بالإنفاق الضريبي مثل:وثائق الموازنة،المذكرات التفسيرسة لمشاريع القوانين،وحسابات الإنفاق الضريبي(كتيب:طرق ووسائل مثلما هو معمول به في النظام الضريبي الفرنسي)،وتم الإشارة إلى أهم مجالات تطبيق الإنفاق الضريبي،وخاصة بالنسبة للمؤسسات الصغيرة حديثة النشأة وفئات المجتمع منخفضة الدخل.

كما أن للإنفاق الضريبي تأثير واضح على الأهداف الإقتصادية والإجتماعية للنظام الضريبي مثل:الحيادية،البساطة،العدالة،وسياسة إعادة التوزيع في المجتمع،غير أن كثرة الإجراءات الضريبية التفضيلية عادة ما تؤدي إلى تعقيد النظام الضريبي،وهو ما يوفر المزايا للتهرب الضريبي.

وفي الأخير تم التطرق إلى أهم الطرق المعتمدة لتقييم تكاليف الإنفاق الضريبي،رغم صعوبة ذلك ومن أهم هذه الطرق :طريقة الخسائر في الإيرادات الضريبية،طريقة الأرباح في الإيرادات،طريقة تكافؤ النفقات،غير أن الطريقة الأولى تعتبر من أهم الطرق استخداما نظرا لسهولتها وهي طريقة معتمدة كثيرا لدى أغلب دول منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية،وبالرغم من ذلك فإن استخدام الإنفاق الضريبي كأداة من أدوات السياسة الضريبية،يؤدي إلى العديد من المشاكل مثل:صعوبة تقدير الأثار الناجمة عن الإنفاق الضريبي وإعاقة تنسيق خطط الإنفاق بالنسبة للحكومات،لذلك يتوجب على الدول المستخدمة لسياسة الإنفاق الضريبي توفير جملة من الشروط والعوامل لتحقيق فعالية هذه السياسة،وخاصة عنصر التنسيق الضريبي والمناخ الملائم من أجل تشجع الإستثمار وحفز النمو الإقتصادي،وهو ما سنتطرق له من خلال الفصل الثالث،وذلك بتوضيح كيفية استخدام الأشكال المختلفة للإنفاق الضريبي في تشجيع الإستثمار وما يوفره كل شكل من هذه الأشكال من مزايا وتفضيلات للمستثمرين.

الفصل الثاني:

دراسة علاقة الإنفاق الضريبي بالإستثمار والتهرب الضريبي

تمهيد.

أدى تطور الفكر الإقتصادي إلى تغير دور الدولة وأهدافها، فبعد أن اقتصر نشاطها المالي في إطار الفكر الكلاسيكي على توفير الموارد اللازمة للخزينة لتغطية النفقات العامة مستهدفة بذلك حيادية الضريبة، أي العمل على عدم تأثيرها في الأوضاع الإقتصادية والإجتماعية، أصبحت الضريبة في إطار الدولة الحديثة أداة للتأثير في الأوضاع الإقتصادية وتحقيق الإستقرار الإقتصادي والعدالة، وعاملا يساهم في تغيير الهيكل الإقتصادي وتشجيع بعض الأنشطة الإقتصادية المرغوبة عن طريق استخدام ما يسمى بالإنفاق الضريبي.

وفي الوقت الذي يشيع فيه استخدام الإنفاق الضريبي في جميع بلدان العالم لتشجيع الإستثمار، فإنه يمكن تبريره من ناحية أخرى إذا كان يعالج شكلا من أشكال الإخفاق السوقي، ومن أهمها الإخفاق الذي ينطوي على آثار خارجية، كتلك الحوافز التي تستهدف تشجيع صناعات التكنولوجيا المتقدمة الواعدة بإحداث آثار خارجية إيجابية على باقي قطاعات الإقتصاد، ويعد أقوى المبررات لمنح الإنفاق الضريبي هو الوفاء باحتياجات التنمية الجهوية، ومع ذلك فليست كل أشكال الإنفاق الضريبي ملائمة بنفس القدر لتحقيق تلك الأهداف.

وتشير الأدلة الواقعية إلى أن فعالية الإنفاق الضريبي في جذب استثمارات إضافية كثيرا ما تتأثر بمشكل التهرب الضريبي، فالإنفاق الضريبي معرض للإستغلال من جانب بعض الشركات القائمة التي تتخفى تحت ستار شركات جديدة، وذلك بإجراء عملية تنظيم صورية .

المبحث الأول: السياسة الضريبية كموجه للإستثمار.

تعمل الدولة على تحقيق أهدافها سواء بقيامها مباشرة بنشاطها كالإنفاق العام في الأوجه المختلفة، أو بالتدخل بأساليب متعددة كسن القوانين واللوائح أو باستخدام أدوات سياستها المالية والإقتصادية لتوجيه النشاط الذي يترك في أيدي وحدات مستقلة سواء كانت فردية أو عامة أو بالمشاركة، وتعد السياسة الضريبية أحد هذه الأدوات لتحقيق التنمية الإقتصادية عن طريق توجيه الإستثمار الخاص.

المطلب الأول: مفهوم السياسة الضريبية.

أصبحت السياسة الضريبية من أهم أدوات السياسة المالية الشائعة الإستخدام، خاصة لدى الفكر المالي الحديث"الفكر الكينزي"،إذ أصبحت الأداة المفضلة على حساب غيرها من السياسات الإقتصادية الأخرى وخاصة السياسة النقدية،وتلجأ إليها الدولة كثيرا في أوقات الإنتعاش والتضخم حيث أثبتت فعاليتها،كما تلجأ إليها من أجل توجيه النشاط الإقتصادي القومي وتحقيق العدالة الإجتماعية وتحقيق التوازن الجهوري للمشاريع عن طريق الإجراءات الضريبية التفضيلية.

الفرع الأول: تعريف السياسة الضريبية(La Politique Fiscale).

يمكن تعريف السياسة الضريبية بأنها[1]:"مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة،لأحداث آثار إقتصادية وإجتماعية وسياسية مرغوبة وتجنب الآثار غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع ".

وبصدد تعريف السياسة الضريبية يمكن ذكر التعريف الذي اقترحه " **Maurice Laure** " للسياسة الضريبية،نظراً لتميزه بخاصية الشمولية[2]،فالسياسة الضريبية :"هي فن الإقتطاع بأحسن صيغة ممكنة مبلغ من الضرائب محدد مسبقاً،وتمتد عبارة أحسن صيغة ممكنة إلى عدة جوانب منها العدالة الإجتماعية،التجارة الخارجية،التطور التقني،وكذلك تنمية الإدخار".غير أن نجاح السياسة الضريبية في تحقيق أهدافها الإقتصادية والإجتماعية يتطلب توفر مجموعة من المقومات والشروط.

الفرع الثاني: مقومات السياسة الضريبية.

وهي مجموعة العناصر التي من شأنها أن تؤدي إلى تكوين محيط ضريبي منسجم،بحيث يكون هناك معنى للإجراءات الضريبية المتخذة ضمن السياسة الضريبية،وبعبارة أخرى ضمان بلوغ أهدافها،ويمكن إيجاز هذه المقومات في العناصر التالية:

---

[1] يونس أحمد البطريق، سعيد عبد العزيز عثمان: **النظم الضريبية (مدخل تحليلي مقارن)**، دار الجامعة الجديدة، بدون طبعة، الإسكندرية، 2002، ص 12.

[2] فلاح محمد، **السياسة الجبائية- الأهداف و الأدوات**، أطروحة دكتوراه غير منشورة مقدمة لكلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006، ص 5.

أولا: التصميم السليم لمكونات السياسة الضريبية.

إن السياسة الضريبية ينظر إليها على أنها مجموعة متكاملة من البرامج وليست مجموعة متناثرة من الإجراءات،وبالتالي فإن المفهوم الصحيح يسمح بوضع وتصميم مكونات السياسة الضريبية في ضوء علاقات التناسق والترابط بين أجزائها،حيث لا يتم النظر إلى كل مكون على حده،بل ينظر إليه على أنه جزء من مكونات السياسة الضريبية بصفة خاصة والسياسة المالية بصفة عامة،ومما لا شك فيه أن النظرة التكاملية لمكونات السياسة الضريبية سوف تساهم مساهمة فعالة في مواجهة التناقضات التي قد تظهر في الأهداف التي يرغب المجتمع في تحقيقها[1].

ثانيا: التوليف المناسب بين أدوات السياسة الضريبية.

ويتم هذا التوليف من خلال العناصر التالية[2]:

- تحديد الهيكل الضريبي من حيث أنواع الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وأوزانها النسبية في الكتلة الضريبية، أو إجمالي الحصيلة الضريبية؛
- تحديد معدلات لكل نوع من أنواع الضرائب المباشرة و غير المباشرة؛
- التمييز المتدرج لتلك المعدلات صعوداً و هبوطاً،وذلك على حسب نوع النشاط الإقتصادي وموقعه أوعلى حسب حجم ونوع الدخل والظروف الشخصية والإجتماعية للممولين على اختلاف فئاتهم؛
- التنسيق بين السياسة الضريبية والسياسات الإقتصادية بصفة عامة،والسياسة المالية بصفة خاصة؛
- التقليل من التعارضات التي قد تنشأ بين قرارات السياسة الضريبية في سعيها لتحقيق أهدافها.

ثالثا: المحيط المؤسساتي.

إنّ استقرار مختلف المؤسسات و الهيئات الرسمية في البلاد،وكذا استقرار السياسات الأخرى المتعبة من شأنه أن يؤدي إلى استقرار السياسة الضريبية،والإرتقاء بها إلى استقرار النظام الضريبي وتدعيمه ونعني بالمؤسسات و الهيئات الرسمية الإدارة الضريبية،حيث أنّ التشريع الضريبي لا يكفي لوحده وفعاليته مرهونة بالتطبيق السليم من طرف إدارة مؤهلة لذلك،كما أن نجاح السياسة الضريبية تعد إنعكاسا لفعالية النظام الضريبي،ومن هنا نخلص أن هناك علاقة متينة بين السياسة الضريبية والنظام الضريبي.

المطلب الثاني: تأثير السياسة الضريبية على اختيار وتمويل الإستثمار.

يعتمد المستثمر لاختيار المشاريع الاستثمارية واتخاذ قرارات الاستثمار على مجموعة من المؤشرات

---

[1] سعيد عبد العزيز عثمان، **النظم الضريبية(مدخل تحليلي مقارن)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص13.
[2] فلاح محمد، **مرجع سابق**، ص59.

والمعايير، وهذه القرارات هي التي تعكس تصرف المستثمر اتجاه الاستثمار، وهناك عدة معايير لاختيار المشاريع الإستثمارية منها: معيار صافي القيمة الحالية، معيار المعدل الداخلي للمردودية ومدة استرجاع رأس المال المستثمر، وهي أكثر المعايير استعمالا في اتخاذ قرارات الإستثمار.

الفرع الأول: تأثير السياسة الضريبية على معايير اتخاذ القرار الإستثماري.

في إطار قيامها باختيار وتقييم المشاريع الإستثمارية التي تقوم بها المؤسسة، فإنها تتخذ تلك القرارات بناء على دراسة الجدوى الإقتصادية لهذه المشاريع ومن بينها سياسات التمويل والتسويق والتوزيع، بالإضافة إلى تأثير السياسة الضريبية المتبعة من طرف الدولة على هذه المشاريع وبصفة خاصة معايير اختيار وتقييم المشاريع الإستثمارية مثل: القيمة الحالية الصافية والمعدل الداخلي للمردودية وفترة استرداد رأس المال المستثمر، وهو ما يمكن المؤسسة من اتخاذ قراراتها المتعلقة بالإستثمار.

أولا: تأثير السياسة الضريبية على القيمة الحالية الصافية.

يعتبر معيار القيمة الحالية الصافية من أهم معايير التفضيل بين المشاريع الإستثمارية على مستوى المؤسسات الإقتصادية، وتعتمد القيمة الحالية الصافية على جملة من العناصر نذكرها فيما يلي[1]:

-مبلغ الإستثمار الأولي(I_0).

-المدة الخاصة بالمشروع أو الإستثمار(N).

-الأعباء والتكاليف التي يتحملها المشروع$D_1, D2.....D_N$

-المداخيل السنوية للمشروع $R_1,R_2.....R_N$

-معدل العائد(معدل التقييم الحالي) T

وبناء على هذه العناصر يمكن صياغة المعادلة التالية:

$$VAN=\sum \frac{(R-D)}{} - I_0$$

وعليه نجد أن أهمية القيمة الحالية الصافية تكمن في تحديد القيمة الفعلية للمشروع، والتي يجب أن تكون**VAN > 0**، وهذا لا يتحقق إلا في حالة ما إذا كانت التدفقات النقدية السنوية أكبر من التكاليف السنوية الحالية أو الإستثمار الأولي.

---

[1] Phillip Maillet , **La Decision a Long Terme Dans L ́entreprise** , Edition CUGAS , paris,1973,p13.

ومن الناحية الضريبية فإن القيمة الحالية الصافية تتأثر بمعدل الضريبة على أرباح الشركات، هذه الضريبة يمكنها التأثير على قيمة المشروع، وبالتالي تغير اتخاذ القرار الإستثماري طالما أن الضريبة تؤثر على التدفقات النقدية الحالية .فإدخال عامل الضريبة يتطلب إدخال الإهتلاكات على اعتبار أنها تخفض من النتيجة الخاضعة للضريبة، ومن المنطقي أن الضريبة على أرباح الشركات تخفض من القيمة الحالية، وبالتالي يمكن تغيير اتخاذ القرار الإستثماري[1].

ثانيا: تأثير السياسة الضريبية على المعدل الداخلي للمردودية.

يعتبر هذا المعيار هاما لاتخاذ القرارات الإستثمارية على مستوى المؤسسات الإقتصادية، فإذا كانت القيمة الحالية الصافية تسمح بتحديد قيمة التدفقات النقدية الحالية، فإن المعدل الداخلي للمردودية يسمح بقياس المعدل الذي عندما تصبح التدفقات النقدية الحالية مساوية لمبلغ الإستثمار، بمعنى أنه عند هذا المعدل فإن القيمة الحالية الصافية تصبح معدومة.ويمكن تحديد العلاقة الخاصة بهذا المعيار كما يلي:

$$\sum \frac{(R-D)-t[(R-D)-I_{0/n}]}{(r+1)^n} - I_0$$

حيث:r=Tri

ويستعمل المعدل الداخلي(tRi) في تحديد درجة المخاطرة التي تحيط بالمشاريع الإستثماري، فكلما كان هذا المعدل صغير يقترب من تكلفة رأس المال كلما كانت عملية الإستثمار غير مربحة، طالما أن مردودية الإستثمار تزيد أهميتها كلما حقق المشروع الإستثماري تدفقات أكبر من تكلفة الإستثمار وتكلفة التمويل.

ومن حيث التأثير الضريبي على أرباح الشركات والرسوم تخفض من التدفقات النقدية الحالية على اعتبار أنها تدفقات خارجية، وهذا يؤدي حتما إلى تخفيض المعدل الداخلي للمردودية، الشيء الذي يجعله يقترب من تكلفة رأس المال أو حتى يصبح أقل منها، وبالتالي لا يشجع على الإستثمار[2].

ثالثا: تأثير السياسة الضريبية على مدة استرجاع رأس المال المستثمر.

تعني مدة استرجاع رأس المال المستثمر على أنها المدة التي تتساوى عندها التدفقات النقدية مع رأس المال، حيث أنه كلما كانت المدة قصيرة، كلما كان المشروع الإستثماري ذات أهمية أكبر، وأقل مخاطرة، وهنا

[1] Ib-Id,p13.
[2] Ib-Id,p14.

تلعب الضريبة دورا كبيرا في تشجيع المستثمرين من خلال تخفيض معدل الضريبة أو منح الإعفاءات الضريبية، لأن ذلك يرفع من التدفقات النقدية، وبالتالي يخفض من مدة استرجاع رأس المال المستثمر، الأمر الذي يحفز أكثر على الإستثمار[1].

الفرع الثاني: تأثير السياسة الضريبية في طرق تمويل الإستثمار.

إن مجمل المصاريف والأعباء العامة تتضمن الفوائد المترتبة على الإقتراضات الخاصة بالمؤسسة، ومن هنا تكون السياسة الضريبية التفضيلية ذات أهمية في حذف أعباء الإقتراضات التي تشجع هذا النوع من التمويل مقارنة مع التمويل برؤوس الأموال الخاصة، بحيث أن الحصص الموزعة على المساهمين غير قابلة للحذف[2].

وللإستثمار طرق متعددة للتمويل، وكل طريقة منها تتمتع بتحفيز جبائي خاص، ويجب على المؤسسات الإقتصادية الإختيار بين هذه الطرق التمويلية، مما يسمح لها بتمويل استثماراتها بواسطة هيكل مالي أفضل وأمثل، وهذا الهيكل هو الذي يحقق أقل تكلفة ممكنة، وهذه التكلفة يمكن تحسينها كلما لجأت المؤسسة إلى عملية الإقتراض، فالمؤسسة التي تقترض تساوي قيمتها قيمة المؤسسة إلى الإقتراض مضافا لها قيمة العنصر الضريبي[3].

المطلب الثالث: تأثير السياسة الضريبية على توسيع حجم المؤسسة.

إن نظرة المؤسسة المستقبلية هو توسيع حجم المؤسسة الذي يعتبر من أهداف المؤسسة الإستراتيجية، وتشكل السياسة الضريبية المتبعة عاملا محفزا أو معرقلا لهذا التوسيع، فالضريبة على رقم الأعمال هي ضريبة تراكمية، وهي تفرض على مختلف العمليات التي تمر بها السلعة من المنتج وتعرض على البيع من المنتج إلى تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة ومنه إلى المستهلك.إن الضريبة المتتابعة تشجع التكامل بين المؤسسات لاختصار المراحل التي تمر بها السلعة، والتكامل بين المؤسسات قد يؤدي إلى تغيرات هيكلية داخل المؤسسة.

بالإضافة إلى أن التكامل قد يعرقل إتفاقيات التخصص المبرمجة بين المؤسسات، بحيث أن التخصص يدعم عملية التبادل، وهو ما يؤدي إلى كثرة المراحل الحافظة للضريبة ، ولتفادي ذلك تلجأ بعض الدول إلى فرض الضريبة على القيمة المضافة والتي تفرض مرة واحدة على مختلف المراحل التي تمر بها السلعة[4].

---

[1] Ib-Id,p14.

2محمد بن الجوزي، **الإصلاحات الجبائية وإنعكاساتها الإقتصادية والمالية في الجزائر**، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 1998، ص44.

[3] Armal Liger, **La Gestion Fiscale Des PMI** , LGDJ, Paris, 1988, p198.

[4] Pierre Fontaner**, Fiscalité Et Investissement** , PUF, 1972, p9.

من جهة أخرى فإن القيمة الإضافية أو الزائدة عن القيمة الأصلية مثل الإيرادات الناتجة عن التنازل عن الإستثمارات بقيمة تفوق قيمته الصافية، فإن ذلك الفائض يخضع للضريبة، ومن ثم تمثل عائقا أمام تمركز المؤسسة، ومن أجل تطوير المؤسسة يستعمل التخفيض الضريبي بالإضافة إلى التبسيط الضريبي.كما يتأثر شكل المؤسسة بعدة عوامل ومن بينها العامل الضريبي، بحيث يجب أن تأخذ بعين الإعتبار مبلغ الضريبة المفروضة على كل شكل، بالإضافة إلى الخصائص والمزايا الضريبية لتلك الأشكال.

المطلب الرابع: تأثير السياسة الضريبية على الهيكل القانوني للمؤسسة.

يكتسي الشكل القانوني للشخصية المعنوية للمؤسسة أهمية بالغة في المجال الضريبي، فمن الناحية الضريبية يسعى مسيرو هذه المؤسسات على معرفة نسب ومقادير الضريبة المفروضة على كل شكل من الأشكال القانونية لها، حيث تخضع شركات الأموال لمعدلات ضريبية تفوق تلك المعدلات التي تخضع لها شركات الأشخاص، بينما يتمتع النوع الأول بمزايا هامة يفتقدها النوع الثاني.

كما يتأثر تحديد شكل المؤسسة بعدة عوامل منها الإقتصادية والضريبية، فمن الناحية الإقتصادية نجد عدة عوامل منها: حجم المؤسسة، مبلغ رأس المال الضروري، بالإضافة إلى طبيعة نشاط المؤسسة. ومن الناحية الضريبية يجب أن تأخذ بعين الإعتبار مبلغ الضريبة المفروضة على كل شكل، بالإضافة إلى الخصائص والمزايا الضريبية لتلك الأشكال[1].

[1] Ib-Id, p9

المبحث الثاني: الإنفاق الضريبي وعلاقته بالإستثمار.

إن من أهم الأهداف التي تتولاها الدولة الدولة هو تحقيق التنمية الإقتصادية سواء على المدى القصير أو على المدى البعيد، وإذا تطرقنا إلى سياسة الإنفاق الضريبي التي تعتمدها الحكومات، فإن الهدف منها هو توفير الأموال التي تسمح بالتعجيل في تسيير عملية التنمية، سواء عن طريق الإستثمار المحلي أو الأجنبي.

المطلب الأول: مفهوم وأنواع الإستثمار.

يقوم الأفراد بتوزيع دخولهم بين الإستهلاك والإدخار،وأن زيادة أحدهما ستؤدي إلى انخفاض الآخر وإدخار الأموال دون توظيفها يعتبر إكتنازا لها،لذلك فالإدخار الحقيقي هو الذي يؤدي إلى إنعاش الإستثمار بمعنى توجيه تلك الإدخارات لزيادة الدخول عن طريق زيادة الإنتاج.

الفرع الأول: تعريف الإستثمار.

يمكن تعريف الإستثمار على أنه:"ذلك الجزء المستقطع من الدخل لاستخدامه في العملية الإنتاجية بهدف تكوين رأس المال،ويتحدد ذلك من خلال النظر لسعر الفائدة والكفاية الحدية لرأس المال".

كما يمكن تعريف الإستثمار بأنه:"مجموع التوظيفات التي من شأنها زيادة الدخل،وتحقيق الإضافة الفعلية إلى رأس المال الأصلي،من خلال امتلاك الأصول التي تولد العوائد نتيجة تضحية الفرد بمنفعة حالية(الإستهلاك الحالي)للحصول عليها مستقبلا بشكل أكبر،من خلال الحصول على تدفقات نقدية مستقبلية،أخذا بعين الإعتبار عنصري العائد و المخاطرة "[1]

وبالنظر إلى هذين التعريفين للإستثمار نجد أنهما يركزان في مجملهما على جوانب المخاطرة والسعي نحو تحقيق الربح،وعلى أن الإستثمار ينطوي على إضافة إجمالية لرؤوس الأموال أو السلع الإنتاجية المستعملة في عمليات الإنتاج .

ومن الناحية الإقتصادية يمكن تعريف الإستثمار بأنه[2]:" استخدام المدخرات في تكوين الإستثمارات أو الطاقات الإنتاجية الجديدة اللازمة لعمليات إنتاج السلع والخدمات،والمحافظة على الطاقات الإنتاجية القائمة أو تجديدها ".

الفرع الثاني: أنواع الإستثمار.

يمكن التمييز بين نوعين رئيسيين من الإستثمار هما:الإستثمار المحلي والإستثمار الأجنبي .

---

[1] أحمد زكريا صيام ، **مبادئ الإستثمار** ، دار المناهج للنشر و التوزيع ،ط2، عمان ، 2003 ، ص ص17-19.

[2] حسين عمر،**الإستثمار والعولمة**،دار الكتاب الحديث،ط1،القاهرة،2000،ص37.

أولا: الإستثمار المحلي.

والذي ينقسم بدوره إلى إستثمار حقيقي أو عيني و إستثمار أو ظاهري.

- الإستثمار الحقيقي.

هو التوظيف الذي يتحقق من شراء أو بيع أو استخدام الأصول الإنتاجية التي تعمل على زيادة السلع والخدمات بشكل فائض،مما يزيد من الناتج القومي الإجمالي،وبالتالي فهو يشتمل على الإستثمارات التي من شأنها أن تؤدي إلى زيادة التكوين الرأسمالي في المجتمع،أي زيادة طاقاته الإنتاجية كشراء آلات ومعدات و مصانع جديدة[1].

- الإستثمار الظاهري.

وهو إستثمار يتألف من الإستثمارات التي لا ينتج عنها سوى انتقال ملكية السلع الرأسمالية من يد إلى أخرى،دون أي زيادة في الطاقة الإنتاجية للمجتمع،ويتجسد هذا النوع من الاستثمار من خلال استخدام الجزء الفائض من أرباح المنشاة في شراء الأسهم والسندات، الأمر الذي يقوي من المركز المالي لتلك المنشاة وقد ينعكس في تحسين إنتاجيتها[2].

ثانيا: الإستثمار الأجنبي .

و ينقسم بدوره إلى إستثمار أجنبي مباشر و إستثمار أجنبي غير مباشر.

1- **الإستثمار الأجنبي المباشر.**

يعرف الإستثمار الأجنبي المباشر بأنه:" ذلك الإستثمار الذي يتم في شكل شركات أو مشروعات تؤسس في البلدان المضيفة للإستثمارات بناءا على إتفاقيات ثنائية أو متعددة الأطراف،أو بموجب القوانين المحلية للبلد المضيف للإستثمار الأجنبي[3]".

وطبقا لكتيب ميزان المدفوعات المنشور بواسطة صندوق النقد الدولي سنة 1943م،يشير الإستثمار الأجنبي المباشر إلى الإستثمار الذي يتم لاكتساب مصلحة مستديمة في المشروعات،التي يتم إدارتها في دولة ما بخلاف الدولة التي ينتمي إليها المستثمر الأجنبي،فضلا عن اكتساب المستثمر الأجنبي لصوت فعال في إدارة المشروع عن طريق امتلاك 10 % من ملكية المشروع[4].

أمَا منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OCDE)1996م،فقد ركزت في تعريف الإستثمار الأجنبي المباشر على هدف ممارسة المستثمر الأجنبي المباشر لدور الرقابة على مشروع الإستثمار الأجنبي المباشر من خلال ملكية 10% أو أكثر من أسهم المشروع[5].

---

[1] أحمد زكرياء صيام ، **مرجع سابق**.ص19

[2] عقيل جاسم عبد الله،**مدخل في تقييم المشروعات(الجدوى الإقتصادية والفنية وتقييم جدوى الأداء)**،دار حامد للنشر،ط1،عمان،1999،ص14.

[3] حامد العربي الحضيري،**تقييم الإستثمارات**،دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع،القاهرة،2000،ص42.

[4] محمد عبد العزيز عبد الله ، **الإستثمار الأجنبي المباشر** ، دار النفائس للنشر و التوزيع ، ط1، عمان ، 2005 ، ص، 18.

[5] - المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، **الإستثمار في ظل العولمة " تطوير الإدارة العربية لجذب الإستثمار** "، القاهرة ، 2006، ص 55.

2- الإستثمار الأجنبي غير المباشر.

يعرف الإستثمار الأجنبي غير مباشر بأنه:"ذلك الاستثمار الذي يتم من خلال مساهمة المستثمر بحصة في محفظة مالية لشركة استثمارات معينة تستثمر أموالها في إحدى البورصات،وتختلف طبيعة هذه الاستثمارات بطبيعة وأنواع الأدوات الاستثمارية المختارة،والعملات المستخدمة فيها ودرجة المخاطر التي يتعرض لها المستثمر ومقدار العائد والمرونة التي يحققها هذا الاستثمار[1]".

المطلب الثاني: علاقة الإنفاق الضريبي بالإستثمار الأجنبي.

من الضروري أن تفرق السياسة الضريبية في أي دولة بين المعاملة الضريبية للأنواع المختلفة من الإستثمارات الأجنبية وفقا لأولويات محددة في إطار خطط التنمية الإقتصادية، فقد يكون الإعفاء الجمركي لكل مستلزمات الإنتاج بالنسبة لأنواع معينة من المشروعات، ولبعض مستلزمات الإنتاج بالنسبة لأنواع معينة من الإستثمارات، وقد تشترط الدول النامية مواصفات معينة في الآلات من حيث سنة الصنع أو الطاقة الإنتاجية حتى تتمتع بالإعفاء الجمركي، وقد يكون الإعفاء كليا على بعض مستلزمات الإنتاج وجزئيا على بعض المستلزمات الإنتاجية الأخرى.

كما تلجأ بعض الدول إلى منح الإنفاق الضريبي الذي يؤدي إلى زيادة العائد الصافي للإستثمار، فمن أهم العوامل التي تؤدي إلى زيادة العائد الصافي للإستثمارات هو التقليل من حجم الإقتطاعات الضريبية، ولكن السياسة الضريبية الناجحة ليست هي بالضرورة التي تخفض حجم الإقتطاعات الضريبية على إطلاقها، وإنما تلك التي تربط بين التخفيض في حجم الإقتطاع الضريبي وبين تلك المتغيرات الأساسية التي تتحكم في قرارات الإستثمار، ولكل نوع من أنواع الإنفاق الضريبي تأثيره الخاص على قرارات الإستثمار، ومن ثم اجتذاب أنواع معينة من الإستثمارات الأجنبية، لذلك فإن اختيار شكل الإنفاق الضريبي الذي تستخدمه الدول في سياستها الضريبية هو في نفس الوقت اختيار لنوع الإستثمارات الأجنبية التي تقبل على الإستثمار في تلك الدول[2].

وقد لجأت هذه الدول ومن بينها الجزائر إلى اتخاذ عدة إجراءات قصد تشجيع هذا النوع من الإستثمارات، وذلك من خلال مختلف أشكال الإنفاق الضريبي الممنوحة في إطار سياسة التحفيز الجبائي، سواء كانت هذه الأشكال من الإنفاق الضريبي في شكل أحادي والمجسدة في قوانين الإستثمار أو في شكل ثنائي أو جماعي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية[3].

---

[1] دريد كامل آل شبيب، **الإستثمار والتحليل الإستثماري**،دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع،عمان،48،2009.
[2] حامد عبد المجيد دراز، **السياسات المالية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، ط3، 1999، ص234.

[3] وشان أحمد، **دور الجباية في تشجيع الإستثمار الخاص من خلال سياسة التحفيز- حالة الجزائر**-مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006، ص79.

ويحذر البعض من خطورة الإفراط في منح الإنفاق الضريبي للإستثمار الأجنبي، ذلك أن ندرة رؤوس الأموال الأجنبية المتجهة إلى الدول النامية من جهة وتنافس تلك الدول للحصول على أكبر قدر منها من جهة أخرى، قد يؤدي إلى نوع من المضاربة بين الدول النامية للتنافس على من المزيد من الإنفاق الضريبي، وقد تكون النتيجة النهائية هو زيادة تكلفة الدولة لاستقدام الإستثمار الأجنبي دون تغيير في حجم رؤوس الأموال الأجنبية المتجهة لهذه الدولة، وهو ما يتطلب ضرورة تكاتف الدول في مواجهة الإستثمارات الأجنبية عن طريق عقد الإتفاقيات فيما يخص الإنفاق الضريبي المستخدم وتمنع التنافس الضار بينهم. إلا أن اختلاف الموارد الطبيعية والظروف الإقتصادية والإجتماعية وأهداف خطط التنمية في كل دولة عن الأخرى يجعل هذه الأشكال من الإنفاق الضريبي المنسق فعال في بعض الدول وغير فعال في دول أخرى. كما أن توحيد الإنفاق الضريبي الممنوح للمستثمر الأجنبي مع اختلاف الموارد والظروف والإمكانيات والموقع الجغرافي، يعد تحيز لبعض الدول دون البعض الآخر .

ومن الطبيعي أن فعالية الإنفاق الضريبي في جذب الإستثمار الأجنبي يتوقف بالدرجة الأولى على وجود ذلك النظام الضريبي الذي يؤخذ بعين الإعتبار ضمن المتغيرات الرئيسية التي تتحكم في قرارات الإستثمار، فالنظام الضريبي في بعض الدول النامية لا يعتمد عليه في اتخاذ قرارات الإستثمار، إما لكثرة الثغرات فيه وسهولة التهرب من الجزء الأعظم من الضرائب المستحقة ، وإما لانخفاض معدلات الضرائب والعبء الضريبي، وهذا الأخير يرتبط ارتباطا طرديا بالإنفاق الضريبي الممنوح[1].

وخلال المناقشات والمفاوضات الخاصة بإعداد إتفاقية الإستثمار المتعددة الأطراف(**MAI**) والتي جرى الإعداد لها في إطار أعمال منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية(OCDE) ، أبدى بعض الخبراء الإقتصاديين تشكيكهم حول مدى فعالية الإنفاق الضريبي كعنصر مؤثر في القرارات طويلة الأجل للشركات المتعددة الجنسية، وكذا انتقاد بعض المنظمات الدولية وأعضاء (OCDE) المغالاة في منح الإنفاق الضريبي، وعلى الجانب الآخر فقد طالبت بعض الدول والتي دعيت لحضور المناقشات بضرورة منح الإنفاق الضريبي، وذلك لتعويض ارتفاع درجة المخاطر في الدول خارج منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية[2].

---

[1] حامد عبد المجيد دراز، **مرجع سابق**، ص ص240،241.

[2] عبد المطلب عبد الحميد، **العولمة الإقتصادية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص215.

المطلب الثالث: علاقة الإنفاق الضريبي بالإستثمار المحلي.

إن من أهم الأهداف الأساسية لسياسة الإنفاق الضريبي هو تشجيع المتعاملين على الإدخار من أجل تمويل الإستثمار،وذلك بتوظيف أموالهم بدل من إدخارها، ومن بين السياسات التحفيزية على الإدخار منح إعفاءات وتخفيضات ضريبية على الدخل أو عن طريق التخفيض في المعدلات الضريبية، وهذا قصد رفع معدل الإدخار الوطني العام أو الخاص .

الفرع الأول: الإنفاق الضريبي الممنوح لغرض الإدخار الشخصي.

من المعروف إقتصاديا أن الدخل يوزع بين الإستهلاك والإدخار، فلا يمكن التحدث عن الإدخار بدون وجود دخل، ولذا يمكن تأثير الضرائب على حجم الإدخار عن طريق الضريبة على الدخل، فإذا كان الدخل مرتفعا فالضريبة تمس فائض الدخل الذي يوجه للإدخار، أما إذا كان الدخل متوسطا فهي تؤثر على الإستهلاك والإدخار معا، وهذا حسب المحيط الإقتصادي والإجتماعي، لذا يمكن للضريبة المباشرة أن تؤثر على حجم الإدخار عن طريق منح امتيازات ضريبية على الفوائد الناتجة عن إيداع مداخيل لدى البنوك مثل تخفيض الضريبة عنها أو إعفائها.

الفرع الثاني: الإنفاق الضريبي الممنوح لغرض إدخار المؤسسات.

لا يمكن أن تقوم أي مؤسسة إلا إذا كانت تمتلك موارد مالية خاصة وكافية لتدعيم وجودها، أما سر بقائها واستمرارها فيتمثل في قدرتها على خلق إستثمارات وإمكانية تمويلها، فالدولة وسعيا منها إلى الرفع من حجم الإستثمارات الخاصة فقد عمدت إلى وضع حوافز وامتيازات جبائية، والتي من شأنها حث المؤسسات على الإدخار، وبالتالي ضمان رؤوس أموال لتمويل مشاريعها الإستثمارية. ومن أهم أشكال الإنفاق الضريبي المشجعة على إدخار المؤسسات ما يلي[1]:

-منح إعفاءات ضريبية بالنسبة للأرباح التي يعاد استثمارها خلال مدة زمنية معينة؛
-تسريع الإهتلاك مما يسمح للمؤسسة من تمويل نفسها خلال السنوات الأولى للإستثمار؛
-حق الخصم في مجال الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للمعدات والمواد الأولية التي تدخل مباشرة في عملية الإنتاج؛
-حق ترحيل الخسائر، وهذا ما يعطي للمؤسسة تشجيعا كافيا لإنتاجها؛
-التخفيف أو الإعفاء الضريبي على القيم الزائدة الناتجة عن التنازل على الأصول الإستثمارية.

---

[1] وشان أحمد، **مرجع سابق**، ص88.

ويختلف الإنفاق الضريبي في تأثيره من نشاط لآخر ومن دولة لأخرى، وذلك للإختلاف في الأهداف التي تسعى الدولة إلى تحقيقها، كما أن الإعفاء الواحد يختلف تأثيره من مشروع إستثماري لآخر، لذلك تستخدمه الدول بغرض زيادة حجم الإستثمارات بهدف الإسراع بعجلة التنمية الإقتصادية[1].

ويتضح مما تقدم أن منح الإنفاق الضريبي لتشجيع الإستثمار يجب أن لا يتم دون ضوابط معنوية حتى لا تؤدي إلى آثار سلبية، إذ يجب[2]:

-أن يكون الإنفاق الضريبي أكثر مناسبة للمشروعات الإستثمارية؛
-المفاضلة بين الإنفاق الضريبي والعوامل الأخرى في ضوء تكلفتها؛
-المفاضلة بين العائد الوطني للإنفاق الضريبي.

الفرع الثالث: الإنفاق الضريبي الممنوح لزيادة حجم الإستثمارات وتوجيهها.

إذا ارتأت الدولة ضرورة تشجيع قطاع معين فإنها تلجأ إلى إعفائه بالكامل من الضريبة أو تخفيض نسبة الضريبة المفروضة عليه، وهذا بدوره يعمل على تحفيز الإستثمار بهذا القطاع لأن إلغاء الضريبة أو تخفيضها يعمل على زيادة العائد الذي يحصل عليه المستثمر، ومن جهة أخرى فإن الإنفاق الضريبي(التحفيز الضريبي) يعمل على توجيه الشركات إلى زيادة رأس المال المستثمر في المشاريع،وبالتالي التأثير على موجودات المنشآت ويظهر ذلك بشكل خاص عند تخفيض نسب الضرائب،وهو ما يعمل على زيادة حجم الإستثمارات عن طريق قيام الشركات بزيادة الإنفاق الرأسمالي، كما أن الإنفاق الضريبي(التحفيز الضريبي) يساهم في استحداث الإستثمارات عن طريق خطط التنمية التي يتم تطبيقها، وبالتالي التخفيف من البطالة[3].

المطلب الرابع: مكانة الإنفاق الضريبي ضمن المناخ الإستثماري العام.

يشكل الإنفاق الضريبي(التحريض الضريبي) إحدى الأساليب المستعملة من طرف الدولة من أجل تشجيع الإستثمار، وذلك من خلال المزايا الضريبية والتسهيلات والضمانات ذات الطابع التحفيزي التي تعمل على حث المؤسسة على مبادرة الإستثمار وتشجيعه، لذا تلجأ أغلب الدول إلى سياسة الإنفاق الضريبي قصد التأثير على المؤسسة وتوجيه نشاطها وفق الأهداف المسطرة ضمن السياسة التنموية المنتهجة، ويتخذ الإنفاق الضريبي عدة أشكال في صورة تسهيلات وحوافز ضريبية، والتي تمثل بالنسبة للدولة كتضحية مالية، لكن بالنسبة للمستثمر فتعتبر حوافز تشجعه على مبادرة الإستثمار وتوسيعه[4].

1منصوري الزين، **آليات تشجيع وترقية الإستثمار كأداة لتمويل التنمية الإقتصادية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006، ص182.

2 نفس المرجع،ص183.

3 عدي عفانة وآخرون، **الجديد في المحاسبة الضريبية**،دار وائل للنشر،عمان،الأردن،2004،ص09.

4 ناصر مراد، **مرجع سابق**، ص117.

وتمثل سياسة الإنفاق الضريبي مساعدات مالية غير مباشرة تمنح لبعض المستثمرين، والذين يلتزمون بمعايير وشروط معينة يحددها المشرع وهي عادة ما تتمحور في طبيعة النشاط ومكان إقامته. ويختلف حجم الإنفاق الضريبي حسب الأهداف المرجوة تحقيقها، بحيث يكون الإنفاق الضريبي أكثر أهمية بالنسبة للمناطق الجنوبية المحرومة، وتعتبر الإستثمار الخاص المستهدف بالدرجة الأولى من سياسة الإنفاق الضريبي(التحريض الضريبي)، إذ يسعى الخواص دائما إلى تحقيق أهداف شخصية دون مراعاة الأهداف الإجتماعية والإقتصادية للدولة، كما يتميز القطاع الخاص بالخصائص التالية:

- ضعف حجم الإستثمار، ويترتب على ذلك نقص حجم الإنتاج والتشغيل؛
- التمركز في المدن الكبرى الشمالية الأكثر تطورا، ويترتب على ذلك اختلال التوازن الجهوي؛
- الإستثمار في القطاعات الإستهلاكية الأكثر ربح والتي لا تتطلب قدرات وكفاءة عالية.

لذلك ومن أجل توجيه نشاط الإستثمار الخاص وفق الأهداف المسطرة من طرف الدولة، تمنح هذه الأخيرة جملة من الإمتيازات والتسهيلات في شكل إنفاق ضريبي قصد التأثير على قرار الإستثمار من نوع وحجم ومكان ذلك الإستثمار.

أما المؤسسة العمومية وبحكم إنتمائها إلى قطاع الدولة وإخضاعها مباشرة إلى المخططات التنموية المسطرة، لذا فهي أقل إستفادة من سياسة الإنفاق الضريبي، لكن في إطار دينامكية النشاط الإقتصادي واستقلالية المؤسسات العمومية، أصبح القطاع العام هو الآخر يستفيد من التشجيعات لمالية والمزايا الضريبية المدرجة ضمن سياسة الإنفاق الضريبي. وبالمقابل تسعى الدولة إلى خلق مناخ مشجع ومحفز على الإستثمار، بحيث يعمل الإنفاق الضريبي على زيادة تراكم رؤوس الأموال من خلال تخفيف العبء الضريبي على المؤسسة، ومن ثم زيادة قدرات التمويل الذاتي للمؤسسة، ويترتب على ذلك إنعاش وتطوير المؤسسات الموجودة، من خلال تدعيم جهازها وهيكلها الإنتاجي إلى جانب تشجيع تكوين مؤسسات جديدة، كما تسعى الدولة من سياسة الإنفاق الضريبي إلى تحسين الإنتاجية من خلال زيادة مردودية عوامل الإنتاج، كما أنها تساهم في تخفيض تكلفة الإستثمار ومن ثم إمكانية منافسة المنتجات الأجنبية والعمل على تشجيع الصادرات[1].

[1] نفس المرجع،ص ص118،119.

المبحث الثالث: مظاهر التهرب الضريبي الداخلي ذات الصلة بالإنفاق الضريبي.

إن وضع الأنظمة الضريبية والإجراءات الجبائية التفضيلية حيز التنفيذ يترتب عليه تجاوزات وفجوات جد هامة نتيجة التهرب الضريبي الذي توفره المزايا الناجمة عن الإنفاق الضريبي، وبالرغم من قدم ظاهرة التهرب الضريبي وتعدد أسبابها وأشكالها، ولم تظهر بظهور الإجراءات الضريبية التفضيلية، إلا أن تعدد وتنوع الإعفاءات والتخفيضات الضريبية الرامية إلى تشجيع وترقية الإستثمار، خلقت حالة من السعي للإستفادة منها من قبل شريحة واسعة من المكلفين، وذلك باستخدام كل طرق الغش والإحتيال. فالإنفاق الضريبي أصبح يشكل تضحية مزدوجة، فمن جهة فهو تضحية إرادية من خلال التنازل الطوعي من طرف الدولة عن جزء من إيراداتها الضريبية لغايات إقتصادية، ومن جهة أخرى تتحمل الخزينة العمومية خسائر ضريبية لا إرادية من خلال التهرب الضريبي الناجم عن المزايا التي توفرها سياسة الإنفاق الضريبي.

المطلب الأول: أشكال التهرب الضريبي على المستوى الداخلي.

تتناول قواعد العدالة الضريبية المكلفين في تعاونهم مع الأجهزة الضريبية بعدم التحايل والسعي للإفلات والتهرب من دفع الضرائب،والعدالة الضريبية تقتضي عدم التهرب الضريبي،وعدم اللجوء إلى الأساليب غير المشروعة في التخلص من الضريبة،والمساهمة في تحمل الأعباء العامة،ومن هنا تحرص التشريعات الضريبية دائما على توعية الأفراد ضريبيا.

الفرع الأول: أشكال التهرب الضريبي .

يقصد بالتهرب الضريبي:"ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا،دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر"،ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة،وعلى هذا الأساس نميز بين شكلين رئيسيين للتهرب الضريبي الداخلي وهما:

أولا: التجنب الضريبي(Evasion Fiscale).

وهو يحصل بعدم إنشاء الواقعة التي يتناولها القانون الضريبي، كرفض استلام السلعة المستوردة لتجنب دفع الضريبة الجمركية، أو كرفض الإنفاق الإستهلاكي وذلك بالإمتناع عن شراء بعض السلع الإستهلاكية لتجنب دفع الضرائب غير المباشرة، ولا شك أن التجنب الضريبي لا يشكل مخالفة للقانون ولا يعتبر تهربا حقيقيا من الضريبة، وذلك نظرا لعدم التجسيد المادي للواقعة المنشأة للضريبة القانونية، كما يمكن أن يحدث هذا الشكل من التهرب نتيجة الإستفادة من بعض الثغرات القانونية التي تتيح له التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية، وذلك كأن تلجأ بعض الشركات إلى توزيع

أرباحها على شكل أسهم مجانية لصالح مساهميها، للتخلص من أداء الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، وذلك في حالة عدم النص القانوني على تناول مثل هذه الأوعية،وهي الأسهم[1].

ثانيا: الغش الضريبي(Fraude Fiscale).

الغش الضريبي هو الإنتهاك المباشر والمتعمد للقانون الضريبي،وقد يحدث هذا الغش عن طريق النقص المتعمد في التصريح أو الإخفاء المتعمد للمادة الخاضعة للضريبة،ويختلف الغش الضريبي باختلاف هدف الضريبة،وما إذا كان التهرب جزئي أو كلي[2]،وعليه فان الغش الضريبي يمثل حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي وهي حالة التهرب من الضريبة عن طريق انتهاك القانون[3].

الفرع الثاني: أسباب التهرب الضريبي.

يرجع علماء الإقتصاد والمالية التهرب من الضريبة والغش الضريبي إلى عوامل كثيرة بعضها ذاتي يتعلق بالمكلف،وبعضها إداري يتعلق بالإدارة المكلفة من جهة بتحقيق الضريبة،ومن جهة ثانية بجبايتها وتحصيلها،ومن جهة ثالثة أوجه إنفاق الإيرادات المحصلة لخزينة الدولة،وبعضها الآخر إقتصادي–إجتماعي يعود إلى ظروف البيئة التي يجري فيها التشريع الضريبي.

أولا: أسباب التهرب الضريبي ذات الطابع الشخصي.

والتي ترجع بصورة أساسية إلى علاقة«**الود المفقود**»بين الدولة والمواطن،أو بتعبير أشمل ما بين الإدارة الضريبية والمكلفين من أسباب التشكيك وفقدان المصداقية،بحيث أن الحديث عن«**ضعف الوعي الضريبي** » لدى المكلفين يصبح حديثا قليل الأهمية،إذا ما تم مقارنته بالفنون التي يتقنها المكلفون للتهرب أو الغش الضريبي ورغم هذا فلا شك أن ثمة ضرورة ملحة لنشر الوعي الضريبي بين المكلفين،كما أن شعور المكلف بثقل الأعباء الضريبية الملقاة على عاتقه،يجعله مضطرا إلى البحث عن الثغرات القانونية التي تتيح له مجالات التهرب من الضريبة،ولاسيما بعض الدول التي تعطي الأولوية لمقدار الإيرادات الضريبية لا لمدى عدالتها وتوافقها مع المقدرة التكليفية،وتلجأ في أحوال كثيرة إلى رفع المعدلات الضريبية التي لا تلقى صدى طيبا في نفوس المكلفين[4].

ثانيا: أسباب التهرب الضريبي ذات الطابع النفسي.

قد يحدث التهرب الضريبي لأسباب نفسية أو أسباب عقائدية لا علاقة لها بالعبء الضريبي أو بسلوك الإدارة الضريبية،فالتهرب الضريبي قد يرجع أساسا إلى قوة غريزة التملك لدى المكلف بالضريبة والتي

---

[1] غازي حسين عناية، **النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي (دراسة مقارنة)**،مؤسسة شباب بالجامعة ،الإسكندرية ،2006 ، ص ص 341 ،342.

[2] Paul Marie Gaudmet, joel Molinier :**Finances publiques** ,by éditions mantchrestien,**6eme EDITION**, paris ,1997,pp236

[3] محمد دويدار، **مبادئ الاقتصاد السياسي:المالية العامة**،منشورات الحلبي الحقوقية،ط1،بيروت،لبنان،2003،ص28.

[4] - عطوي فوزي، **المالية العامة(النظم الضريبية وموازنة الدولة)**،منشورات الحلبي الحقوقية،بيروت،لبنان،2003،ص276.

تدفعه إلى الإحتفاظ بأمواله والتمتع بمنافعها عوضا عن التنازل عنها للدولة عن طريق الضريبة،خاصة وأنه متيقنا من أن كافة الخدمات التي ستقدمها الدولة سوف يستفيد منها ويتمتع بها سواء دفع الضريبة أو لم يدفعها[1]،كما أن أنماط التفكير لدى الشعوب تسهم بدورها في تشكيل الظروف النفسية التي تشجع على التهرب والغش الضريبي،أوعلى العكس ترفع الأداء الضريبي* إلى مستوى الإنتماء الوطني،كما هو الحال في فرنسا والدول المتأثرة بها،والتي تعتقد أن المكلف الذي يسرق الدولة التي تسرقه لا تشكل سرقة،وهو ما تنطوي عليه العبارة الفرنسية الشهيرة « **Volet le fiscale n'est pas vole** »[2] ،أي أن«سرقة الضريبة ليست سرقة».

ثالثا: أسباب التهرب الضريبي ذات الطابع الإداري.

تعود من جهة إلى الإدارة الضريبية التي تتولى عملية فرض الضرائب والرسوم، وما يشوب أعمالها في أحيان كثيرة من تجاوزات في إعادة تقدير المداخيل لقناعتها المبنية على أسس غير دقيقة بأن المفترض هو كون المكلفين لا يقدمون التصريحات الصحيحة عن مداخليهم، وهو منطق يستتبع افتراضا آخر من جانب المكلف الشريف، بأنه مهما توخى الدقة في تصاريحه المقدمة للدوائر الضريبية، فلن تكون تصريحاته مقبولة بالصورة التي قدمها إلى تلك الدوائر، فيعمد بالتالي إلى إحدى عمليتي التهرب أو الغش في الضريبة.

كما أن وجود خلل في هياكل التنظيم الضريبي وتخلفه يؤدي إلى جهله وعدم فهمه، والتعقيد في المعاملات الضريبية(قوانين الإعفاءات والتخفيضات...)،مما يتيح الفرصة الكافية لتهرب الأفراد من الضرائب، ويرتبط تخلف التنظيم الهيكلي للنظام الضريبي إلى حد كبير بتخلف وعدم استقرار التنظيم السياسي والإقتصادي والإجتماعي، زيادة على ذلك فإن سوء تخصيص النفقات العامة يؤدي بالأفراد إلى الشعور بصرف أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة على الإقتصاد الوطني[3].

رابعا: أسباب التهرب الضريبي ذات الطابع الإقتصادي.

إن الوضعية الإقتصادية تعتبر كعنصر مكمل للتهرب الضريبي، حيث أنه في فترات الركود تنتشر ظاهرة التهرب الضريبي بسبب انخفاض دخول المكلفين وتدهور القدرة الشرائية للأفراد، مما يصعب على المكلف القانوني نقل عبء الضريبة إلى الغير، ومن ثم تزداد حساسيته اتجاه ارتفاع الأسعار، لذا يلجأون إلى التهرب الضريبي، بينما في حالة الإزدهار الإقتصادي يقل ميل المكلفين للتهرب الضريبي، بسبب ارتفاع الدخول الحقيقية وتحسن القدرة الشرائية للأفراد، وهو ما يمكن المكلف القانوني من نقل عبء الضريبة إلى الغير، وذلك عن طريق رفع أسعار المنتجات، وفي هذه الحالة يكون الدافع النفسي للتهرب قليل[4].

---

[1] خليل عواد أبو حشيش ،**المحاسبة الضريبية**،دار الحامد للنشر والتوزيع،ط1،عمان،2004،ص554.

* في هذا المجال تعتبر السويد أحسن دولة من حيث الأداء الضريبي،بالرغم من أنها من أكثر الدول ذات الضغط الضريبي المرتفع.

[2] - Paul Marie Gaudmet, Jœl Molinier, op.cit, P229.

[3] غازي حسين عناية،**المالية العامة والتشريع الضريبي**،دار البيارق،ط1،عمان،1998،ص184.

[4] - Paul Marie Gaudmet, Joel Molinier, op.cit, PP 233-234.

المطلب الثاني: التهرب الضريبي الناجم عن ترحيل خسائر وهمية.

إن عملية ترحيل الخسائر بشكل مطلق (أي بدون تحديد عدد سنوات ترحيل الخسائر) أمر غير ممكن من الناحية المحاسبية، حيث يستلزم الإحتفاظ بالدفاتر والسجلات لعدد لا نهائي من السنوات، وهذا غير ممكن من الناحية العملية، كما أن عدم تحديد عدد سنوات ترحيل الخسارة قد يترتب عليه تقاعس بعض المشروعات الإستثمارية، كما يزيد الحافز لدى بعض الوحدات الإنتاجية إلى إظهار خسائر وهمية في دفاترها المحاسبية لأغراض الضريبة(التهرب الضريبي) بغية الإستفادة من نصوص ترحيل الخسائر في فترات مقبلة تفشل خلالها في إظهار خسائر مصطنعة[1].

وهناك طريقتين رئيسيتين تلجأ إليها أغلب الوحدات الإقتصادية من أجل إظهار الخسائر الوهمية بغرض التهرب الضريبي وهما: إما زيادة التكاليف أو تخفيض النواتج على مستوى المؤسسة.

الفرع الأول: التهرب عن طريق الزيادة في التكاليف.

لقد سمح المشرّع بخصم الأعباء التي يتحملها العنصر الجبائي عند القيام بنشاطه بشرط أن تكون هذه الأعباء مرتبطة مباشرة بالإستغلال و في الحدّود (السّقف) التي وضعها القانون للبعض منها. بعض العناصر الجبائية تستغل هذا الحق في خصم أعباء ليس لها علاقة بنشاط المؤسسة أو المبالغة في تقديرها و ذلك بإستعمال الطرق التالية[2] :

- التسجيل المحاسبي للنفقات الشخصية من محاسبة المصاريف العامة؛
- الزيادة في مختلف العوائد الممنوحة (الأجور و مصاريف الخدمات ....)؛
- الخطأ المقصود في تطبيق تقنية الإهتلاكات و المؤونات لتضخيم كتلتيهما.

الفرع الثاني: التهرب عن طريق تخفيض النواتج.

إن تخفيض النواتج هو شكل كلاسيكي للغّش الجبائي و يتمثل في عدم إجراء التسجيل المحاسبي بصفة كلّية أو جزئية للنواتج المحققة و ذلك بإستعمال طرق و وسائل مختلفة و لعّل أهمها[3] :

- إهمال التقييد المحاسبي للمبيعات باللّجوء للبيع نقدا؛
- التخفيض المحاسبي لمبلغ المبيعات بتسجيل العودة الوهمية للبضائع و المنتوجات أو المنح الوهمي للتخفيضات التجارية؛

---

[1] سعيد عبد العزيز عثمان، **النظام الضريبي وأهداف المجتمع**، الدار الجامعية، بيروت، 2008، ص87.

[2] فلاح محمد، **مرجع سابق**، ص83.

[3] Rapport de la direction générale des impôts : "**éléments pour une politique de lutte contre la fraude Fiscale**-après Décembre 1993, d فلاح محمد، مرجع سابق، ص83.:

– التخفيض المحاسبي لمبلغ المبيعات بالبيع بالفرق أو الفوترة الجزئية؛
– عدم التسجيل المحاسبي للنواتج الإستثنائية المحقّقة عن التنازل عن عناصر الأصول؛
– إستغلال تواجد فروع الشركات في الملاجئ الجبائية في الخارج لتحقيق مبيعات هائلة بعيدا عن المصالح الجبائية الداخلية.

إن الزيادة في التكاليف أو التخفيض في النواتج يؤدي إلى تخفيض الربح الضريبي أو إظهار خسائر وهمية، وهو ما يمكن الوحدات الإقتصادية من ترحيل هذه الخسائر، وهو ما يسمح لها بدفع ضرائب أقل أو عدم دفعها(التهرب الضريبي)، لذلك يتعين أن يصاحب استخدام هذا الشكل من الإنفاق الضريبي العديد من القيود على استخدامه ، بحيث تزداد درجة فحص ورقابة حسابات الوحدات الإقتصادية التي تستفيد من هذا الشكل، بما يسمح باقتصاره فقط على الوحدات الإقتصادية التي تحقق خسائر فعلية في حساباتها[1].

المطلب الثاني: التهرب الضريبي عن طريق الإعفاء والتخفيض الضريبي.

قد تلجأ بعض الوحدات الإقتصادية إلى استخدام عدة طرق احتيالية بغرض الإستفادة من الإنفاق الضريبي لتخفيف العبء الضريبي، أو التخلص منه نهائيا، سواء عن طريق الإعفاء الضريبي أو التخفيض الضريبي أو استخدام تقنية الخصم. ويمكن التطرق إلى هذه الحالات في النقاط التالية:
– تقوم بعض الوحدات الإقتصادية الخاضعة للضريبة بإبرام إتفاقيات مع وحدات إقتصادية أخرى معفاة من الضريبة، من خلال تحويل الأرباح من الوحدات الخاضعة إلى الوحدات المعفاة، ويتم ذلك عن طريق دفع سعر أعلى من السعر الحقيقي على السلع المشتراة، فعلى سبيل المثال دفع سعر أعلى من مؤسسة خاضعة لصالح مؤسسة معفاة مقابل حصول المؤسسة الخاضعة على بعض المزايا، وهذه العملية تعتبر كشكل من أشكال التهرب الضريبي[2](évitement fiscale).
–التهرب عن طريق الإلتفاف حول الإعفاء الضريبي، فعند انتهاء فترة الإعفاء الضريبي الأصلي تلجأ بعض الوحدات الإقتصادية إلى إخفاء الإستثمارات القائمة في شكل إستثمارات جديدة بهدف التمتع بالإعفاء الضريبي من جديد، كحالة القيام بإنهاء المشروع القائم وإعادة تشغيله بتسمية مختلفة مع الإحتفاظ بالملكية. كما تلجأ بعض الوحدات الإقتصادية إلى تصفية المشروع وإنشاء مشروع آخر ليتمتع بإعفاء جديد[3].
–التهرب الضريبي عن طريق تقنية الخصم، وذلك من خلال استخدام بعض العناصر الجبائية هذه التقنية لتضخيم عناصر التكاليف والأعباء الواجبة الخصم، مع توفر كل الوثائق الثبوتية مما يؤثر على النتيجة الجبائية، وبذلك انخفاض مبلغ الإقتطاع أو عدم أدائه في حالة العجز، وهذا كله في غياب جهاز فعال للرقابة.

---

[1] سعيد عبد العزيز عثمان،النظام الضريبي وأهداف المجتمع، **مرجع سابق**، ص87.

[2] Vito Tanzi,Howeel Zee,**Une Politique Fiscale Pour Les Pays En Developpement**,Edition Francaise,2001,p.14.

[3] حامد عبد المجيد دراز، **مرجع سابق**، ص253.

-التهرب الضريبي عن طريق التصنع والتظاهر، ويتم ذلك عن طريق تزييف عمليات حقيقية وخاضعة للضريبة بعمليات أخرى معفاة من الضريبة أو تخضع لنظام ضريبي مخفف، ويمكن أن يتم هذا النوع من التهرب الضريبي عن طريق تركيب عمليات وهمية لا تطابق أي توريد حقيقي للسلع والخدمات، مما يسمح للمؤسسة من خصم مبلغ(TVA) المحمل على المشتريات الوهمية من مبلغ (TVA) المستحق على المبيعات، مما يؤدي إلى تخفيض الرسم على القيمة المضافة الواجب الدفع[1].

المطلب الثاني: التهرب الضريبي الناجم عن تعدد أشكال الإنفاق الضريبي.

فالأسلوب الأول هو إعفاء بعض الدخول من الضريبة،أما الأسلوب الثاني فيتعلق بإنشاء خصم على فئات الدخل،هذا بالإضافة إلى عدة أساليب أخرى مثل تخفيض معدلات الضرائب،والقرض الضريبي وتأجيل مواعيد الدفع ...الخ، فتعدد أساليب منح الإنفاق الضريبي يؤدي إلى تعقيد النظام الضريبي وتعدد الإجراءات الضريبية التفضيلية مما يوفر مناخا ملائما للتهرب الضريبي[2]،الأمر الذي يؤدي إلى خسائر في الإيرادات الضريبية،فمن أهم آليات التهرب الضريبي ترتكز على المزايا التي يوفرها الإنفاق الضريبي من خلال محاولة تخفيض العبء الضريبي[3].

كما أن تعدد أشكال الإنفاق الضريبي تؤدي إلى نظام ضريبي أكثر تعقيدا من حيث التحصيل وعقلانية مشكوك فيها ونتائج غير مضمونة دائما على فعالية الإقتصاد،الأمر الذي يؤدي إلى زيادة تكاليف إدارة الضرائب،وإعاقة الشفافية فيما يتعلق باختيارات الموازنة وصعوبة تقييم التكاليف الخاصة بالإنفاق الضريبي وهو ما يؤدي إلى التلاعب في تقديرات الموازنة،وقد أصبحت كل الدول تجتهد من أجل تحقيق أحسن تقييم ومراقبة للإنفاق الضريبي وذلك بتقديم تقارير سنوية للبرلمان[4].

كما أن تعدد أشكال الإنفاق الضريبي تعمل على تعقيد النظام الضريبي وإجراءات تحديد الوعاء الضريبي والتحصيل، وهو ما يؤدي إلى سوء فهم الضرائب، وارتفاع تكاليف التسيير بالنسبة للإدارة الضريبية، وزيادة عمليات الإستفادة من الإعفاءات الضريبية من طرف بعض المكلفين الذين لا يسمح لهم القانون الجبائي بذلك، وهو ما يؤثر بالسلب على الموازنة العامة والجباية على السواء ، وعلاوة على ذلك فهناك العديد من الإجراءات الجبائية التحفيزية الممنوحة لإنشاء مؤسسات جديدة لا يمكن حسابها وتقديرها، وبعضها غير معروف لدى الإدارة الضريبية، وهو ما يولد منافسة غير متكافئة بين الوحدات الإقتصادية مما يدفع المشروعات غير مستفيدة من الإجراءات الضريبية التفضيلية على محاولة تجنب الضريبة[5].

---

[1] A. MARGAIRAZ **: La Fraude fiscale et ses succédanés** - imprimerie vaudoise- Suisse 1987, d áprès: فلاح محمد، مرجع سابق، ص24.

[2] OCDE , **Dépenses Fiscales et politiques Sociales**,op .cit, P255.

[3] Andrew Masters ,op.cit.

[4] Annie Vallee,op.cit,p87.

[5] RÉPUBLIQUE FRANÇAISE, CONSEIL ECONOMIQUE ET SOCIAL, **Prélèvements Obligatoires**,Rapport Presente Par Philippe Le Clizio,2005, pp.184-185.

المبحث الرابع: مظاهر التهرب الضريبي الدولي ذات الصلة بالإنفاق الضريبي.

إن فكرة التهرب الضريبي الدولي ليست فكرة حديثة،بل هي فكرة قديمة،غير أن انتشارها في الوقت الحاضر يرجع إلى الإنفتاح الإقتصادي من جهة،وإلى اتساع التجارة الدولية وإندماج الإقتصاديات المختلفة في الإقتصاد العالمي(العولمة) من جهة أخرى،فهذان العاملان قد أديا إلى اتساع حركة رؤوس الأموال والإستثمار خارج الحدود السياسية للدول،مما دفع المكلفين إلى القيام بمحاولات مستمرة للتخفيف من العبء الضريبي إلى أقصى حد ممكن مستعينة في ذلك بعدم تجانس التشريعات الضريبية للدول،وذلك من خلال القيام بنشاطها في دولة ذات تشريع ضريبي أقل حدة لتحقيق أكبر منفعة ممكنة وأقل عبء ضريبي ممكن،بالإضافة إلى الإستفادة من مبدأ السيادة الضريبية. آليتين رئيسيتين للتهرب الضريبي الدولي هما:

المطلب الأول: التهرب الضريبي عن طريق الجنات الضريبية.

تعد الجنات الضريبية مراكز مالية أو تمويلية بالنسبة للشركات دولية النشاط بصورة خاصة، والشركات والمجموعات الدولية بصورة عامة، فهي تمثل بما تقرره من إمتيازات ومميزات ضريبية تصل في الكثير من الأحيان إلى حد الإعفاءات الضريبية لبعض أنواع الدخول والأنشطة، مناخا مناسبا وأكثر ملاءمة للإستثمارات. ولهذا فالشركات دولية النشاط تحاول أن تخلق في هذه الدول مراكز للشركات الوليدة لتحقيق غرضها الرئيسي نحو تعظيم أرباحها وتخفيف أعبائها الضريبية.

الفرع الأول: تعريف الجنات الضريبية(Les Paradis Fiscaux).

يبدو من مصطلح الجنات الضريبية أنها تتعلق أساسا بالنظام الضريبي لهذه الدول، وقد تعددت المصطلحات التي يمكن أن تطلق على هذه الدول، فالبعض يطلق عليها بالملجأ الضريبي (Refuge Fiscale)، والبعض الآخر يفضل تسميتها بالواحة الضريبية(Oasis Fiscale)، باعتباره أكثر ملاءمة من الجنات الضريبية، أما الدول الأنجلوسكسونية فأطلقت عليها (Taxe Haven) والتي تسمى بالفرنسية(Paradis Fiscale)[1].

وفي الحقيقة لا يوجد في الفقه الإقتصادي تعريف محدد للجنة الضريبية، لذلك اجتهد المفكرون الإقتصاديون في وضع تعريف على وجه التحديد.

حيث تعرفها(Mme Boffandou) بأنها[2]:"إقليم وطني تكون فيه الإقتطاعات الضريبية في مجموعها أقل من غيرها في أي مكان آخر، وحيث يصل الأمر من الناحية العملية إلى عدم وجود ضريبة على الإطلاق".

---

[1] سوزي عدلي ناشد، **ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على إقتصاديات الدول النامية**، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص128.
[2] نفس المرجع، ص129.

كما يعرفها الإقتصادي (Michel Claverie) بأنها[1]:" دولة ذات سيادة يقرر تشريعها الضريبي معاملة تفضيلية أو متميزة بالنسبة للدخول ذات المصدر الأجنبي".

وبصفة عامة يمكن تعريف الجنة الضريبية بأمها[2]:" الجنات الضريبية هي دول ذات سيادة يقرر تشريعها الضريبي العديد من المزايا والإعفاءات الضريبية بالنسبة للدخول الأجنبية، مما يؤثر بالسلب على الإيرادات الضريبية لها بالمقارنة بالدول الأخرى".

الفرع الثاني: أنواع الجنات الضريبية.

إن دول الجنات الضريبية ليست واحدة كما أن جميعها لم تعرف نفس النجاح، ويمكن تقسيم الجنات الضريبية إلى نوعين رئيسيين هما[3]:

أولا: الجنات الضريبية العامة(Les Paradis Fiscaux Généraux).

هي تلك الجنات التي يتضمن تشريعها الضريبي تحفيزا للإستثمارات الأجنبية بصورة إجمالية، وهذا النوع من الجنات قد يكون دولة ذات سيادة كإمارة موناكو، أو مناطق تتمتع بكيان قانوني خاص داخل الدولة، وعادة ما يكون هذا النوع من الجنات الضريبية وفقا للنظرية العامة للدولة في القانون الدولي العام التي تتطلب وجود شعب وأرض وتنظيم سياسي، ذات مساحة صغيرة وعدد سكان قليل، وذات موارد إقتصادية محدودة وتشريعات محفزة فيما يتعلق باستقبال رؤوس الأموال، حيث أن نظامها الضريبي في مجموعه يعطي مميزات خاصة فلا يقرر أي ضريبة أو يقرر ضريبة منخفضة على الدخل ورأس المال.

ثانيا: الجنات الضريبية المتخصصة(Les Paradis Fiscaux Spécialises).

وهي تلك الدول التي لا تخرج عن منطق النظرية العامة للدولة في القانون الدولي العام، فهي دول ذات سيادة كاملة وذات إقليم عادي وعدد سكان عادي وتنظيم سياسي وإداري عادي، وهي بذلك تختلف تماما عن دول الجنات الضريبية العامة، وأهم ما يميزها أن لها نظاما ضريبيا مستقلا يقرر مميزات خاصة وتحفيزا للإستثمارات الأجنبية بصورة جزئية وليست إجمالية، كإنشاء مناطق حرة معفاة من الضرائب داخل إقليم الدولة.

---

[1] Michele Claverie, **La Lutte Contre La Fraude Fiscale internationles**,these, Bordeaux, 1978, dáprès:
سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص129.

[2] Dumontet Anne**, La Concurrence Fiscale Dommageable**, Mémoire DEA Droit des Affaires, UNIVERSITE ROBERT SCHUMAN STRASBOURG,2003, p59.

[3] سوزي عدلي ناشد، **مرجع سابق**، ص 127.

الفرع الثالث: آليات التهرب الضريبي عن طريق الجنات الضريبية.

تمثل الجنات الضريبية أرضا خصبة ومناخا ملائما لنشاط الشركات دولية النشاط، حيث تقوم الشركة الأم عادة بإنشاء شركات وليدة أو منشآت ثابتة تابعة لها للإستفادة بأكبر قدر ممكن من المميزات والإعفاءات الضريبية التي يقررها النظام الضريبي للأنشطة التي تمارس في تلك الدولة وخاصة بالنسبة للمشروعات الأجنبية كبيرة الحجم، فالعديد من الدول الصناعية المتقدمة تقرر مميزات خاصة للمشروعات الأجنبية كسويسرا ولوكسمبورج وهولندا[1].

يقوم التنظيم للشركات دولية النشاط على أساس تقسيم العمل الدولي لأنشطتها، فتختص الشركة الأم التي عادة ما تكون في دولة ذات نظام ضريبي مرتفع بالقيام بأنشطة لا تولد ربحا مباشرا ، كأنشطة البحث العلمي والتكنولوجيا والمعرفة الفنية، لضمان تخفيف العبء الضريبي في البلد الأم باعتبار أن هذه الأنشطة عادة ما تكون معفاة من الضرائب، أو مقرر عليها ضرائب بسيطة، أما الشركات الوليدة والتابعة لها والتي عادة ما تكون في دولة ذات نظام ضريبي مخفف، أو من دول الجنات الضريبية، فإنها تختص بالأنشطة الإنتاجية والتسويقية والتوزيعية والتي تخلق دخولا وأرباحا لهذه الشركات، إلا أن هذه الدخول والأرباح تتمتع بمميزات وإعفاءات ضريبية، وبذلك تكون الشركة قد تهربت من الضريبة في الدولة الأم والدولة المضيفة على السواء، وفقا لمفهوم التهرب الضريبي من الماحية الإقتصادية. فالشركة دولية النشاط قد استطاعت بذلك أن تخفف من عبئها الضريبي الإجمالي.

وقد يتم التهرب الضريبي باستخدام الجنة الضريبية إما قبل توزيع الأرباح أو بعد توزيعها، فقبل توزيع الأرباح يتم التهرب الضريبي عن طريق زيادة أو نقصان النفقات والتكاليف بطريقة صورية، بحيث تقلل من العبء الضريبي إلى أقل حد ممكن في الدول ذات النظام الضريبي المرتفع،وتزيد منه في دول الجنات الضريبية.

أما بعد توزيع الأرباح، فإن الشركات الوليدة الكائنة في الجنة الضريبية لا تقوم بتحويل تلك الأرباح على الشركة الأم لكي لا تفرض عليها ضريبة مرتفعة، بل تقوم إما بإعادة إستثمار هذه الأرباح في الجنة الضريبية وإما بتحويلها إلى دولة أخرى تقرر نظاما ضريبيا مخففا بالنسبة للإستثمارات الأجنبية، أو تحويلها إلى الشركة الأم تحت مسميات غير حقيقية كنفقات معفاة من الضريبة.

فالتهرب الضريبي هنا هو تهرب بمفهومه الإقتصادي، فلا انتهاك فيه للقانون بل يتم التهرب بالإستفادة من المميزات والإعفاءات الضريبية، فالتهرب الضريبي هنا يمس الإقتصاد القومي ككل، حيث يضيع جزء كبير من الإيرادات الضريبية الخاصة بتلك الدول.

---

[1]Michele Claverie, op.cit, p137.

ومن أهم آليات التهرب الضريبي الدولي عن طريق الجنات الضريبية هي أسعار التحويل، حيث أن هناك ارتباطا وثيقا بين التهرب الضريبي باستخدام الجنة الضريبية وبين أسعار التحويل، وهذا ما سنتعرض له في المطلب الثاني.

المطلب الثاني: التهرب الضريبي باستخدام أسعار التحويل.

تقوم بعض الشركات المرتبطة سواء كانت مجموعة دولية أو شركات دولية النشاط علاقات إقتصادية ينتج عنها حصول كل طرف من الآخر على إيرادات معينة، أرباحا كانت أو فوائد أو مرتبات، وتؤثر علاقة الإرتباط بين الشركة الأم وفروعها في الدول المختلفة في تحديد قيمة هذه الإيرادات أو النفقات، وليس هناك ما يمنع من استغلال هذه العلاقة في تحديد قيم غير حقيقية لهذه الإيرادات أو النفقات بهدف تعظيم الإيرادات في الدول التي يوجد فيها المركز الرئيسي أو أحد الفروع والتي يقل فيها العبء الضريبي، وتقليل الإيرادات كلما أمكن في الدولة التي يرتفع فيها العبء الضريبي.

الفرع الأول: أشكال تحويل الأرباح.

في هذا الصدد يثور مشكل تحويل الإيرادات (رأس المال والأرباح) من الدولة المضيفة إلى الدولة الأم وبالعكس، والتي تأخذ في حقيقة الأمر شكلين[1]: شكل قانوني منظم وهو ما يعرف بالتحويل المباشر للأرباح، وشكل غير قانوني ليس له تنظيم محدد وهو ما يعرف بالتحويل غير المباشر للأرباح.

أولا: التحويل المباشر للأرباح.

وفقا لهذا الشكل فإن أي دخل للشركة يتم توزيعه على الشركات المساهمة في تحقيقه، وهذه هي الوسيلة المعتادة حيث يتم توزيع الأرباح بنسب امتلاك الأسهم في الشركة المحققة للربح، ويتم ذلك التحويل وفقا لإجراءات قانونية محددة ومنظمة، فيتم التوزيع بواسطة الجمعية العمومية للشركة ويقيد في حسابات المشروع وتعلن به الإدارة الضريبية، وإذا كان المستفيد من التوزيع شركة مقيمة في الخارج فلابد من إتباع إجراءات قانونية فيما يخص تسجيل الأرباح المحولة وطريقة تحويلها، وبعد التأكد من اقتطاع الضريبة المستحقة عليها.

وفي حقيقة الأمر لا يحدث تهرب ضريبي من الناحية القانونية في هذا الشكل من التحويل إلا في أضيق الحدود، لأنه يتم عبر قنوات شرعية وقانونية، ووفقا لإجراءات قانونية وضريبية معينة تخضع للرقابة والسيطرة من طرف السلطات الضريبية.

---

[1] سوزي عدلي ناشد، **مرجع سابق**، ص ص139،140.

ثانيا: التحويل غير المباشر للأرباح.

هذا الشكل من التحويل يمثل عملية غير قانونية تقوم على أساس التزييف أو التلاعب في أسعار البيع أو الإيجار داخل الشركات دولية النشاط، حيث أنه الطريق الذي تسلكه الشركات دولية النشاط لتخفيف عبئها الضريبي ، أي التهرب الضريبي على المستوى الدولي، ويعد أكثر الأشكال انتشارا وأقلها سيطرة وتحكما من جانب سلطات الضرائب، وقد استعملت الشركات دولية النشاط أسعار التحويل المتعلقة بالمعاملات المالية والتجارية التي تتم بين وحداتها، لنقل الأرباح إلى البلد الذي تريده والذي عادة ما يكون بلد ذات سعر ضريبي منخفض أو جنة ضريبية، وما قد يترتب على ذلك من نقل للحصيلة الضريبية للبلد المعني.

كما أن أسعار التحويل تقتصر على المعاملات الداخلية للشركات دولية النشاط سواء بين الشركة الأم والشركات الوليدة أو في داخل الشركات الوليدة مع بعضها البعض، ومن ثم فلا توجد أسس وقواعد منظمة يتم عن طريقها تحديد هذه الأسعار، فالشركة الأم تحددها وفقا لمصلحتها الخاصة على نحو يؤدي إلى تحقيق إقتصاد في الضريبة من جهة وتعظيم الأرباح من جهة أخرى، مستفيدة من التباين في الأنظمة الضريبية للدول الكائنة بها شركاتها الوليدة، وتتلاعب الشركات دولية النشاط في أسعار التحويل بالإرتفاع أو الإنخفاض وفقا لما يحقق مصلحتها، ومن ثم فهي تحدد مسبقا الربح الذي تحققه حيث يرتفع معدل الربح في الدول ذات النظام الضريبي المخفف، ويقل معدله وقد يصل إلى درجة الخسارة في الدول ذات النظام الضريبي المرتفع حتى يمكنها من ترحيل الخسارة المحققة.

الفرع الثاني: آليات التهرب الضريبي باستخدام أسعار التحويل.

تمثل أسعار التحويل أهم آليات التهرب الضريبي الدولي بالنسبة للشركات دولية النشاط .حيث تحدد قيمة الأرباح مسبقا وفقا لأسعار التحويل التي تتم على أساسها عمليات البيع و الشراء للسلع و الخدمات داخل مجموعة الشركات. و من ثم، فإنه يسهل تخفيف العبء الضريبي وفقا لهذه الآلية.

فالأصل هو أن الأرباح المحققة من طرف مجموعة الشركات دولية النشاط من عمليات محددة يجب أن تصّب جميعها لدى الشركة الأم، باعتبارها مقر المركز الرئيسي للشركة و صاحبة سلطة اتخاذ القرار و لها حق الرقابة و السيطرة على مجموع الشركة. إلا أن ما قد يحدث من الناحية العملية هو ألا يتم تحويل الأرباح إلى الشركة الأم استنادا إلى ارتفاع معدل الضريبة في الدولة الواقعة فيها، بالتالي تضيّع الدولة التي يكون فيها معدّل الضريبة مرتفعا جزءا هاما من إيراداتها الضريبية، بينما الدولة التي يكون فيها معدل الضريبة منخفضا، فإنها ستحصل على جزء هام من إيراداتها الضريبية[1].

[1] OCDE , **Lévasion Et La Fraude Fiscale Internationales**,1987, dáprès:..153سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق،ص

و منه، يمكن أن يتم التهرب الضريبي باستخدام أسعار التحويل بطريقتين: قبل توزيع الأرباح و عند توزيع الأرباح.

أولا: التهرب الضريبي قبل توزيع الأرباح.

التهرب الضريبي قبل توزيع الأرباح يتم أساسا عن طريق التلاعب في المادة الخاضعة للضريبة سواء بالزيادة أو النقصان في النفقات من جانب الشركة الأم لتستفيد من التباين في الأنظمة الضريبية في الدول المختلفة، والإستفادة من النظام الضريبي الأكثر ملاءمة لها ولتحقيق مصالحها.

ثانيا: التهرب الضريبي عند توزيع الأرباح.

يتم التهرب الضريبي عند توزيع الأرباح ليس عن طريق التلاعب في المادة الخاضعة للضريبة، ولكن عن طريق إنشاء شركات وسيطة تابعة للشركة دولية النشاط، تسمّى تلك الشركات الوسيطة بالشركة الساترة (société écrans, relais) أو شركة الأساس (la société de base)، و أيا كانت التسمية، فهي تعدّ شركات مالية، يقتصر نشاطها على الاحتفاظ بالأرباح المحققة من شركة أخرى، ثم يعاد تحويلها إلى الشركة الأم في ظل ظروف أفضل أو وفقا لحاجة المجموعة،وبالتالي تكون الشركة دولية النشاط قد استطاعت أن تتهرّب من الضريبة ذات المعدل المرتفع في البلد الأصلي عن طريق تحويل هذه الأرباح إلى الشركة الوسيطة ليعاد استثمارها في الخارج في ظل ظروف ضريبية أخف[1].

[1] Michele Claverie, op.cit, p154.

خلاصة الفصل.

تناول هذا الفصل مختلف الجوانب النظرية الخاصة بالإنفاق الضريبي وعلاقته بالإستثمار والتهرب الضريبي، فالإنفاق الضريبي يعتبر من مكونات المناخ الإستثماري والتي يتخذ على أساسها المستثمرون قراراتهم الإستثمارية، إلا أن أهمية الإنفاق الضريبي ضمن المناخ الإستثماري تختلف من إقتصاد لآخر حسب أهمية النظام الضريبي ضمن هذا المناخ، فهناك بعض المستثمرين يتخذون قراراتهم الإستثمارية بناء على مدى توفر الإستقرار السياسي والإقتصادي والأمني، ومدى تطور الجهاز المصرفي، دون إعطاء أهمية للعامل الضريبي في اتخاذ القرار الإستثماري.

وقد استخدمت العديد من الدول النامية هذه السياسة من أجل تشجيع الإستثمار وملئ الفراغ الإستثماري الموجود في مختلف القطاعات بغرض تحقيق التنمية الإقتصادية، وذلك من خلال الإهتمام بالصناعة التي تحتل أهمية كبيرة ضمن السياسات الإقتصادية المتبعة، من خلال الإنفاق الضريبي الكبير الممنوح لتشجيع الإستثمار المحلي واستقطاب الإستثمار الأجنبي.

وبالرغم من العراقيل والصعوبات التي تعيق تطبيق هذه المقاربة كصعوبة إدارة ومراقبة الإجراءات الضريبية التفضيلية، إلا أن ظاهرة التهرب الضريبي تعتبر من أهم التحديات التي تواجه سياسة الإنفاق الضريبي في تحقيق أهدافها، حيث أصبح الإنفاق الضريبي يوفر مناخا ملائما للتهرب الضريبي من خلال المزايا التي يوفرها سواء على المستوى المحلي أو على المستوى الدولي.

الفصل الثالث:

دور الإنفاق الضريبي في تشجيع الإستثمار

تمهيد.

إن الفراغ الإستثماري الذي تعاني منه معظم الدول النامية دفعها إلى البحث عن مختلف السبل لتشجيع القطاع الإستثماري باعتباره محدد رئيسي من محددات النمو الإقتصادي،ويعتبر الإنفاق الضريبي من أهم أشكال التدخل الحكومي غير المباشر استخداما لتحفيز وتشجيع الإستثمار،وذلك من خلال تأثيره على كل من معدل العائد المتوقع ودرجة المخاطرة،وحجم السوق الداخلي والخارجي،والعديد من المحددات الأخرى للقرار الإستثماري،وسوف يختلف الأثر النهائي للضرائب على ربحية الفرص الإستثمارية المتاحة وفقا لما يتضمنه التشريع الضريبي من أنواع مختلفة للإنفاق الضريبي(الإجازة الضريبية،ترحيل الخسائر،الاهتلاك المعجل،معونات الإستثمار،الفراغ الضريبي...).

وتتزايد فاعلية وتأثير الإنفاق الضريبي على اختيارات المستثمرين بين الفرص الإستثمارية المتاحة عندما تتضمن نتائج بعض الفرص الإستثمارية خسائر مؤكدة أو محتملة،أو عندما تكون نتائج الفرص الإستثمارية منخفضة العائد الخاص مرتفعة العائد الإجتماعي،كما تتزامن أهمية الإنفاق الضريبي في التأثير على قرار الإستثمار الخاص في الإتجاهات المرغوبة وبصفة خاصة في الدول النامية التي يكون نظام السوق بها غير فعال في تحقيق التخصيص الأمثل للموارد الإقتصادية،نظرا لتدخل الدولة في تحديد أسعار غالبية السلع وعوامل الإنتاج،ومن ثم تنشأ العديد من الفرص الإستثمارية التي تكون مربحة من وجهة النظر القومية،وغير مربحة من وجهة النظر الخاصة،الأمر الذي يستلزم تدخل الدولة بمنح العديد من الحوافز الضريبية وغير الضريبية لزيادة الربح في الأنشطة الإقتصادية المرغوبة.

وتختلف فعالية الإنفاق الضريبي في تحقيق المستهدف باختلاف حجم ونوع الإنفاق الضريبي الممنوح،بالإضافة إلى شكل تنظيمه ومدى التنسيق بينه وبين حوافز الإستثمار الأخرى،فالإنفاق الضريبي هو الطعم الذي يلقيه الصياد لإغراء الأسماك الكبيرة للاقتراب من سنارته،وهو يعتقد أن حصيلة الصيد ستعوضه هذه التكلفة،وبالمثل فإذا نجح الإنفاق الضريبي في تشجيع المستثمرين فإن الإيرادات الضريبية يمكن أن تزداد بدلا من أن تنخفض،وكما هو الحال بالنسبة لهذا الصياد الذي يلقي سنارته،فإنه قد لا يحصل على شيء،وقد يرجع ذلك إلى أنه لا يقدم الطعام الملائم لنوع السمك الموجود في هذه المنطقة،أو نتيجة لأن الأماكن الغنية بالأسماك بعيدة عنه ولا يمكن الوصول إليها بإمكاناته الحالية،فكذلك المشرع الضريبي يواجه عدم التأكد لمدى جدوى هذا الإنفاق الضريبي في جذب الإستثمارات،وهنا قد لا يحقق المشرع الضريبي الهدف من ذلك الإنفاق إذا كان محدودا،أو إذا لم يرغب فيه المستثمرون لوجود البدائل الجيدة أمامهم.

المبحث الأول:دور أسلوب الإجازة الضريبية في تشجيع الإستثمار.

تلجأ أغلب الدول النامية لغرض تشجيع الإستثمارات المحلية أو الإستثمارات الأجنبية المباشرة إلى إعفاء الأرباح المحققة من الضرائب لعدد من السنوات في بداية حياة المشروع،أي أن المستثمر يتمتع لعدد من السنوات بإجازة من التعامل مع مصلحة الضرائب،ولذلك سميت بالإجازة الضريبية.

المطلب الأول:مفهوم الإجازة الضريبية(Conge Fiscale).

يقصد بهذا النوع من الإنفاق الضريبي منح المشروعات الإستثمارية إعفاءا ضريبيا لعدد من السنوات في بداية حياتها الإنتاجية،واستنادا إلى هذا المفهوم فإن الإجازة الضريبية يمكن استخدامها بطريقة تسمح لها بأن تمارس دورا هاما في التأثير على حجم الإستثمارات في القطاع الخاص،ونمط توزيعها بين الصناعات والقطاعات المختلفة،فالإجازة الضريبية تمثل حافزا ضريبيا للإستثمار،حيث تقلل من المخاطر التي يتحملها المستثمر بالنسبة للإستثمارات الجديدة وتزيد من العائد الصافي المحقق،وتحقق سيولة ذاتية للمشروعات التي تتمتع بها وخاصة المشروعات التي تحقق أرباحا في بداية حياتها الإنتاجية،مما يكون له أثر إيجابي على الهيكل التمويلي السائد[1].

و يمكن تعريف الإجازة الضريبية بأنها:" شكل من أشكال التفضيل الضريبي،يستخدم عادة في البلدان التي تسعى إلى تحقيق التنمية عن طريق تحفيز الإستثمار المحلي والأجنبي،وتستفيد من هذا النظام المؤسسات المؤهلة من خلال إعفائها من الضريبة على الأرباح لمدة زمنية محددة في بداية النشاط تتراوح عادة ما بين ثلاث(03) سنوات وخمس (05) سنوات،وهذا الإجراء الضريبي يعتبر أكثر استخداما من طرف السلطات المالية لأنه عموما سهل التطبيق[2]".

كما يمكن تعريف الإجازة الضريبية (Tax Holidy) أو ما يعرف بالإعفاء الزمني أو المؤقت بأنها[3]:"عبارة عن إعفاء يمنح للمشاريع الإستثمارية الجديدة في الفترات الأولى من بداية النشاط ،ففترات الإستغلال تقسم إلى فترتين،الفترة الأولى يتحمل خلالها المشروع أعباء ضريبية منخفضة جدا،وهذه الفترة

---

[1] سعيد عبد العزيز عثمان،**النظام الضريبي وأهداف المجتمع (مدخل تحليلي معاصر)**،الدار الجامعية،بدون طبعة،بيروت،2008،ص88.

[2] Mohamed Taamouti,**IncitationFiscale**,Site Internet:http//www.abhatoo.net.ma/index.../**Incitations**%20**fiscales**.doc, consulte le:08-02-2010.

[3] Brahim Almorchid,**L'impact Des Conges Fiscaux Sur Le Cout D'usage Du Capital Dans Les Pays Arabes**,16th Annual Conference,Egypt,pp7-9November2009,p3,Site Internet:http// www.erf.org.eg/ CMS/getFile.pdf?id=1519 , cosulte le:24-02-2010.

تسمى فترة الإجازة الضريبية،أما الفترة الثانية فهي الفترة التي يلتزم خلالها المشروع بدفع الضرائب وفقا للتدابير الضريبية العامة".

وتختلف الشروط الواجب توفرها لكي يتمتع المشروع الإستثماري بهذه الإجازة الضريبية،فبعض الدول تقتصر التمتع بهذه الإجازة على المشروعات التي تعتبر ذات أهمية بالنسبة للدول النامية،والبعض الآخر يشترط طاقة إنتاجية معينة أو حجم معين لحجم رؤوس الأموال المستثمرة في المشروع كحد أدنى لمنح الإجازة الضريبية.وتتفاوت التشريعات الضريبية بالنسبة لطول الفترة الزمنية التي يتمتع فيها المشروع الإستثماري بالإجازة الضريبية،فهي تتراوح من سنتين(02) إلى خمس(05) سنوات في كل من ماليزيا ونيجيريا وساحل العاج وسيراليون،وتتراوح بين خمس(05) سنوات وخمسة عشر(15) سنة في كل من مصر والكونغو،وقد يرتبط هذا التفاوت في مدة الإجازة الضريبية بحجم المشروع و بموقعه الجغرافي أو بمجال الإستثمار أو بمدى أهميته في خطة التنمية الإقتصادية أو بمدى مساهمته في زيادة الصادرات[1].

وقد تؤدي الإجازة الضريبية إلى إعفاء كامل من كافة الضرائب طوال فترة الإجازة أو إلى إعفاء جزئي في بعض الحالات،ففي كوستاريكا مثلا يمنح الإعفاء الكامل لنصف فترة الإجازة الضريبية،ثم يمنح الإعفاء الجزئي من نصف الضريبة المستحقة للنصف الثاني من فترة الإجازة،ولما كانت بعض المشروعات تحقق أرباحا ضخمة بداية من السنة الأولى لنشاطها الأمر الذي يجعل في منح الإجازة الضريبية لهذه المشروعات إسرافا من جانب الدولة،وتضحية في إيراداتها الضريبية لا مبرر لها[2]،لذلك تلجأ بعض الدول إلى وضع حد أقصى للأرباح التي يسري عليها الإعفاء طوال فترة الإجازة الضريبية* .

المطلب الثاني:تقييم الإجازة الضريبية كشكل من أشكال الإنفاق الضريبي.

إن تحديد الدور الإيجابي أو السلبي للإجازة الضريبية في تشجيع الإستثمار يستلزم تقييم هذا الحافز من الناحية النظرية والتطبيقية،والذي يتم توضيحه فيما يلي:

- إن استخدام الإجازة الضريبية كحافز ضريبي لمدة محددة تعمل على جذب الإستثمارات قصيرة الأجل

1شكري رجب العشماوي،سعيد عبد العزيز عثمان،**النظم الضريبية(مدخل تحليلي وتطبيقي)**،مطبعة الإشعاع الفنية،بدون طبعة،الإسكندرية،2006،ص ص80،81

[2]حامد عبد المجيد دراز،**السياسات المالية**،الدار الجامعية،ط3،الإسكندرية،1999،ص246.

*ففي السنغال يمنح الإعفاء الضريبي للمستثمر الأجنبي على أرباحه خلال فترة الإجازة الضريبية إلى أن تصل مجموع أرباحه 100% من قيمة رأس المال المستثمر،عندها ينتهي الإعفاء حتى ولو لم تنته الفترة الزمنية للإجازة الضريبية .

،وهذه الأخيرة ليست بنفس درجة الأهمية مقارنة بالإستثمارات طويلة الأجل ذات المنفعة للإقتصاد[1] ؛

● أن منح الإجازة الضريبية قد يتم في نطاق الضرائب الجمركية وبصورة جزئية،حيث يتضمن التشريع الضريبي نصوصا ضريبية تسمح فقط بالإعفاء من ضرائب معينة تتصل مباشرة بنفقات الإنتاج مثل:الإعفاء من الضرائب الجمركية للمعدات والآلات،والمواد الأولية اللازمة لصناعة معينة،وذلك للحد من التضخم وتخفيض تكاليف الإنتاج،ومن ثم زيادة قدرة المنتجات الوطنية على المنافسة في الأسواق الداخلية والخارجية،حيث تصبح السلع الوطنية في وضع أفضل نسبيا مقارنة بالوضع قبل منح الإعفاء[2] ؛

● قد تكون الإجازة الضريبية كحافز ضريبي أكثر ملائمة بالنسبة للمشروعات التي يكون فيها معامل العمل/رأس المال مرتفعا،أي المشروعات كثيفة العمل نسبيا،مما يشجع المشروعات على الإستفادة من الوفرة النسبية لعنصر العمل،ويقلل من حدة البطالة التي تعاني منها الدول النامية،وتصبح الإجازة الضريبية غير ملائمة وعديمة الفعالية بالنسبة للمشروعات التي تحقق باستمرار خسائر في السنوات الأولى من عمرها الإنتاجي،أو التي تحقق معدلات أرباح منخفضة في السنوات الأولى[3] ؛

● أن الإجازة الضريبية الممنوحة بدون مراعاة مقدار العوائد المحققة قد تكون في صالح المستثمرين الذين يتوقعون تحقيق عوائد كبيرة،وكذلك المستثمرين الذين قاموا بالإستثمار وحققوا عوائد ضخمة حتى في ظل غياب هذا الإمتياز[4] ؛

● لا شك أن هذا الحافز الضريبي يشجع بعض المستثمرين الأجانب على إستثمار أموالهم في الدول النامية حتى يتمتعوا بهذا الإعفاء الضريبي على أرباحهم،خاصة إذا كانت الدول النامية تتبع سياسة الحماية الجمركية،ولكن تأثير هذا الحافز يقتصرعلى المشروعات الجديدة دون المشروعات القائمة،وبالرغم من حاجة الدول النامية الماسة إلى المشروعات الجديدة،فإن تجديد المشروعات القائمة وتشجيع التوسعات فيها لا يقل أهمية عن ذلك[5].

وبناء على ما سبق فإن تطبيق هذا الشكل من الإنفاق الضريبي يترتب عليه العديد من المزايا التي تزيد من فاعلية استخدامه في تحقيق الأهداف المحددة،ومن بين هذه المزايا ما يلي[6]:

---

[1] Vito Tanzi,Howeel Zee,**Une Politique Fiscale Pour Les Pays En Developpement**,Edition Francaise,2001,p14.

[2] سعيد عبد العزيز عثمان،**مرجع سابق**،ص92.

[3] يونس أحمد البطريق، سعيد عبد العزيز عثمان، **مرجع سابق**،ص ص87-89.

[4] Vito Tanzi,Howeel Zee,op.cit,p14.

[5] حامد عبد المجيد دراز،السياسات المالية،**مرجع سابق**،ص248.

[6] شكري رجب العشماوي،سعيد عبد العزيز عثمان،**مرجع سابق**،ص84.

●سوف تعمل المشروعات الإستثمارية على الإنتهاء من فترة الإنشاء والتجهيز في أسرع وقت ممكن حتى تتمكن من الإستفادة من الإجازة الضريبية بأقصى قدر ممكن،وسوف تزيد الإستفادة حينما يتم تنفيالمشروعات في فترات تقل عن الفترات النمطية ؛

● أن تحديد فترات مثلى مسبقة لمراحل الإنشاء والتنفيذ لكل نوع من أنواع الإستثمارات،يساعد المشروعات الإستثمارية على إعداد خطط سنوية لمراحل الإنشاء أكثر دقة ووضوحا،وبالتالي تستطيع تلك المشروعات من تحديد واكتشاف أوجه القصور وعدم الكفاءة التي قد تصاحب عملية التنفيذ،وينعكس ذلك في شكل تحقيق معدلات عالية من الأداء وسرعة التنفيذ،مما يكون لها أثر إيجابي على التنمية الإقتصادية ؛

● أن الإجازة الضريبية بطبيعتها ذات قدرة عالية على اجتذاب المشروعات سريعة دوران رأس المال،قصيرة فترة الإسترداد قليلة المخاطر سهلة التصفية[1].

أما بالنسبة للإستثمار الأجنبي فإن استخدام أسلوب الإجازة الضريبية يترتب عليه المزايا التالية[2]:

●أن الإجازة الضريبية كشكل من أشكال الإنفاق الضريبي يمكن استخدامها في الأصل كنموذج للمنافسة الضريبية،فالشركة التي تريد الإستثمار ملزمة عادة على القيام بعملية التفاوض،وهذه المفاوضات غالبا ما تكون طويلة ومعقدة مع الدول المستقبلة للإستثمار،ولكن الكثير من الدراسات التي تناولت هذا الشكل من الإنفاق الضريبي قد أظهرت أن المنافسة الضريبية بين الدول تعتبر بمثابة لعبة مزايدة (Un Jeu Denchere)بين الشركة المستثمرة والبلدان المستقبلة للإستثمار؛

●أن الإجازة الضريبية تمكن الشركة من التخفيف من حدة التكاليف الغارقة* التي تتحملها خلال السنوات الأولى للتنفيذ،فوجود مثل هذه التكاليف يؤثر على قرار الشركة على تركيز نشاطها في بلد دون الآخر؛

●أن الإجازة الضريبية يمكن استخدامها كإشارة للجودة التي ترسل للشركة المستثمرة،فالبلدان التي تقدم جودة عالية من خلال إعفاءات ضريبية هامة جدا في بداية النشاط لأنها قادرة فيما بعد على تحصيل إيرادات مرتفعة،أما البلدان التي تتميزبجودة منخفضة يجب عليها عدم اتباع هذه الإستراتيجية،وإلا فإنها ستزيد من خطر فقدانها النهائي للإعانات المقدمة في بداية النشاط.

المطلب الثالث:المشاكل الناجمة عن تطبيق الإجازة الضريبية.

بالرغم من استخدام أغلب الدول لأسلوب الإجازة الضريبيةإلا أن هذا الشكل من أشكال الإنفاق

---

[1] محمد عمر أبو دوح،**الإصلاح الضريبي بين اعتبارات الجباية والأسس العلمية للضرائب**،الدار الجامعية،بدون طبعة،الإسكندرية،2008،ص64.

[2] Brahim Almorchid ,op.cit,pp3-5.

*التكاليف الغارقة هي تلك التكاليف التي يتحملها المشروع في بداية نشاطه دون أن تقابلها إيرادات مثل تكاليف الإنشاء والتأسيس.

الضريبي تشوبه العديد من المشاكل والعيوب التي تحتم على الدول النامية إعادة النظر في طرق ومجالات استخدامه،ومن بين هذه المشاكل نذكر على سبيل المثال لا الحصر:

- مشكلة تحديد تاريخ بدء الإجازة الضريبية،فلا شك أن احتساب فترة الإجازة الضريبية من بداية الإنتاج قد يدفع المستثمر إلى التراخي في تنفيذ المشروع وإطالة فترة الإنشاء والتجهيز السابقة لبدء عملية الإنتاج،مما يضيع الكثير من الوفرات الإقتصادية على الدولة،كما أن احتساب فترة الإجازة الضريبية من تاريخ الحصول على الموافقة سوف يؤدي إلى تخفيض فعلي في فترة الإجازة الضريبية بما يعادل عدد سنوات الإنشاء والتجهيز،وبالتالي إضعاف هذا الشكل من أشكال الإنفاق الضريبي[1] ؛
- عند انتهاء فترة الإجازة الضريبية تطرح إشكالية بداية احتساب أقساط الإهتلاك لآلات المشروع للوصول إلى وعاء الضريبة على الأرباح،فإذا كانت فترة الإجازة خمس(05) سنوات،فهل يحتسب قسط الاهتلاك للآلات في المشروع باعتباره القسط السادس أم باعتباره القسط الأول،فإذا اعتبر قسطا سادسا سيؤدي ذلك إلى مضاعفة الخسائر التي تحملها المشروع في السنوات الأولى،وإذا اعتبر قسطا أولا سوف يدفع المستثمر للإحتفاظ بالآلات بعد انتهاء عمرها الإنتاجي حتى تنتهي أقساط الاهتلاك الضريبي ؛
- مشكلة تداخل فترات الإجازة الضريبية عند منح إعفاء ثاني للأرباح المعاد استثمارها،إذ يصعب تحديد الأرباح التي تنتج من إعادة الإستثمار وتلك التي تنتج من الإستثمار الأصلي[2] ؛
- الخطر الكبير الذي ينجم عن منح الإجازة الضريبية،حيث أنها تحفز المؤسسات على عقد أو إبرام إتفاقيات مع مؤسسات أخرى معفاة من الضريبة على تحويل أرباحها عن طريق تحديد سعر أعلى من السعر الحقيقي ،فعلى سبيل المثال دفع سعر أعلى على السلع لمؤسسة أخرى مقابل حصول المؤسسة على بعض الفوائد والإمتيازات،وهذا الشكل من التحويل يعتبر كتهرب ضريبي[3] ؛
- مشكل المدة الزمنية للإجازة الضريبية،فإطالة هذه المدة قد يدفع المستثمرين باستخدام مختلف السبل لإخفاء الإستثمارات القائمة في شكل إستثمارات جديدة بهدف التمتع بأسلوب الإجازة الضريبية مثل إنهاء المشروع القائم وإعادة تشغيله بتسمية مختلفة مع الإحتفاظ بالملكية[4] ؛
- بما أن الإجازة الضريبية لها قدرة عالية على اجتذاب المشروعات سريعة دوران رأس المال،قصيرة فترة الإسترداد،ومع التعميم في استخدام الإجازة الضريبية دون الأخذ في الحسبان اختلاف معدل دوران رأس المال ودرجة المخاطرة واختلاف ربحية المشروعات خاصة في السنوات الأولى،ودون تمييز لمدى تكثيف

---

[1] حامد عبد المجيد دراز،السياسات المالية،**مرجع سابق**،ص249.

2كمال رزيق،مسدور فارس،**الضريبة والإستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر**،كتاب الملتقى الوطني الثاني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة،11-12ماي 2003،البليدة،ص ص39،40

[3] Vito Tanzi,Howeel Zee,op.cit,p14.

[4] Ib.Id,p14.

المشروع لعنصر رأس المال،فسوف يترتب عن ذلك إستفادة الصناعات الإستهلاكية والمشروعات التجارية من الإجازة الضريبية،وهو ما ينعكس في نهاية الأمر على تدفق رأس المال من القطاعات الإنتاجية إلى قطاع الصناعات الإستهلاكية والتجارية[1]؛

- التكاليف الموازنية لأسلوب الإجازة الضريبية نادرا ما تتمتع بالشفافية[2].

المطلب الرابع:أشكال الإعفاء الضريبي في مجال الإندماج والإستثمار المالي.

قد تلجأ بعض التشريعات الضريبية إلى منح الإنفاق الضريبي بهدف تشجيع الإستثمار المالي،كمنح إعفاءات ضريبية في إطار إندماج الشركات أو إعفاء أرباح الأسهم أو الحصص التي تحصل عليها الشركة مقابل مساهمتها في شركة مساهمة أخرى،أو قد يكون الإعفاء الضريبي على شكل إعفاء الشركات التي تعمل في مجال الأوراق المالية،نظرا لأهمية السوق المالية ودورها في تحريك عجلة الإقتصاد القومي.

الفرع الأول: إعفاء أرباح الإندماج في شركة أو شركات أخرى.

تسعى بعض التشريعات الضريبية إلى تشجيع الشركات على اختلاف أنواعها،سواءا كانت شركة مساهمة أو شركة توصية بسيطة أو بالأسهم أو شركة ذات مسؤولية محدودة أو شركة تضامن،وسواءا كانت محلية أو أجنبية على الإندماج في شركات محلية قائمة،ومن أجل تحقيق هذا المسعى تمنح أغلب التشريعات الضريبية إعفاءات ضريبية مشجعة على الإندماج،فبعض التشريعات تسمح بإعفاء الأرباح الناتجة عن إندماج الشركات أو تقسيمها أو تغيير شكلها القانوني من الضرائب التي تستحق بسبب الإندماج[3].

الفرع الثاني: إعفاء أرباح الأسهم وحصص المساهمات الخارجية.

قد يسعى المشرع إلى تشجيع الشركات والهيئات العامة المختلفة على تأسيس وتكوين شركات مساهمة،تقديرا منه لأهمية هذا النوع من الشركات وقدرته على القيام بالمشروعات الكبيرة اللازمة للتنمية وتطوير الإقتصاد الوطني،لذلك تنص بعض القوانين على أن يعفى من الضريبة على أرباح شركات الأموال،وما تنتجه الأسهم أو الحصص التي تحصل عليها الشركات من أرباح في مقابل ما قدمته عينا أو نقدا في تأسيس شركة مساهمة أخرى،بشرط أن تكون الشركة التابعة قد دفعت عن أرباحها الضريبة أو أن تكون معفاة منها[4].

---

[1] محمد عمر أبو دوح،**مرجع سابق**،ص ص 64-66.

[2] Vito Tanzi,Howeel Zee,op.cit,p14.

[3] أميرة حسب الله محمد،**مرجع سابق**،ص220.

[4] منصور أحمد البديوي،محمد رشيد الجمال،**دراسات في المحاسبة الضريبية**،دار المعرفة الجامعية،الإسكندرية،1999،ص68.

الفرع الثالث: إعفاء الشركات التي تعمل في مجال الأوراق المالية.

لما كانت غالبية المدخرين والمستثمرين من الأفراد ليس لديهم الخبرة والقدرة على القيام بتحليل الإستثمارات المختلفة لاختيار أفضلها والإستثمار فيها،لذلك يسعى المشرع الضريبي على تشجيع تكوين نوع جديد من الشركات،تكون مهمته تجميع المدخرات من الأفراد وإستثمارها عن طريق تحليل الإستثمارات المختلفة لاختيار أفضلها وتوظيف أموالها فيها،مما يحقق التوزيع الأفضل للموارد،ويساعد على إنشاء ودعم الشركات الناجحة عن طريق الإكتتاب فيها،أو تزويدها بما تحتاجه من أموال،وهذا النوع من الشركات يعرف باسم"شركات أمناء الإكتتاب"،فهي تقوم بتغطية الإكتتاب ثم تعيد طرحه بهدف تنشيط سوق الأوراق المالية،ولذلك تنص بعض التشريعات الضريبية على أن يعفى من الضريبة الأرباح التي توزعها في كل سنة مالية شركات المساهمة التي يكون الغرض منها إستثمار أموالها في الأسهم والسندات على اختلاف أنواعها،وذلك بمقدار ما تحصل عليه من إيرادات تلك الأسهم والسندات خلال السنة المالية[1].

[1]نفس المرجع،ص74.

المبحث الثاني:دور سياسة ترحيل الخسائر في تشجيع الإستثمار.

تعتبر المعاملة الضريبية للخسائر المحققة من الفرص الإستثمارية المختلفة أحد الوسائل الهامة التي يمكن استخدامها ليس فقط للحد من الآثار السلبية للضرائب بمختلف أنواعها،بل أيضا لتشجيع الإستثمارات الخاصة وزيادة التراكم الرأسمالي في اتجاه الأنشطة الإقتصادية المرغوبة،فالمعدلات المرتفعة للضرائب التي تخضع لها نتائج الفرص الإستثمارية المختلفة،يمكن أن يترتب عليها آثار إقتصادية سلبية إذا لم يتضمن التشريع الضريبي نصوصا تسمح بالخصم الكامل للخسائر من الأرباح الصافية والخاضعة للضريبة.

المطلب الأول:ماهية الخسائر جائزة الترحيل.

لا جدال في أن المقصود هنا هو الخسائر الضريبية،والتي يتم حسابها وفقا للتشريع الضريبي،ثم أنه لا جدال على أن المقصود هنا هو خسائر العمليات على اختلاف أنواعها والواقعة أرباحها في نطاق سريان الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية،ولكن المشكلة المطروحة هنا متعلقة بمدى إمكانية خصم الخسائر الرأسمالية،فالحقيقة أن التشريعات الضريبية عندما تخضع الأرباح الرأسمالية لمعاملة ضريبية خاصة،فإن الخسائر الرأسمالية تخصم من الأرباح الرأسمالية المحققة في ذات السنة المالية،فإذا بقي رصيدا منها فليس من سبيل إلا تحميلها لحساب الأرباح والخسائر مخصومة من ربح العمليات،فإذا ما ترتب على ذلك تحقيق رصيد خسائر عمليات،اعتبر هذا الرصيد قابل للترحيل كخسارة ضريبية،وهذا يعني جواز ترحيل رصيد الخسائر الرأسمالية شأنها في ذلك شأن خسائر العمليات،ونشير هنا إلى عدم جواز إقفال الأرباح الرأسمالية في حساب العمليات،لأن كل منهما يخضع لمعاملة ضريبية خاصة،ويعني ذلك عدم جواز استخدام ربح رأسمالي محقق في السنة الثانية في إطفاء خسائر عمليات محققة في السنة المالية الأولى[1].

ولا يمكن أن يستفيد من سياسة ترحيل الخسائر إلا الممول صاحب المنشأة الأصلي الذي تحددت الخسارة باسمه دون غيره،وهذا تطبيقا لفكرة شخصية الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية،ومن ثم إذا تغير الشخص القائم على المنشأة فإن الخسارة يمتنع ترحيلها حتى ولو بقيت المنشأة على حالها،وذلك لأن الخسارة تتعلق بالممول نفسه الذي ترتبط الضريبة باسمه شخصيا لا بالمنشأة في حد ذاتها .

[1] منصور أحمد البديوي،محمد رشيد الجمال ،**مرجع سابق**،ص555.

كذلك فإن انتقال ملكية المنشأة إلى ممول آخر سواء بالبيع أو التنازل فلا ينتقل حق ترحيل الخسارة إلى ذلك الممول،بسبب تغير شخصية القائم بالترحيل،وفي حالة الوفاة لا يستفيد الورثة من حق مورثهم في ترحيل الخسائر،وذلك على أساس أنهم ممولون جدد ذووا ذمة مالية مستقلة في حالة استمرارهم في استغلال المنشأة[1].

كما أنه يجوز للممول الذي يقوم باستغلال عدة منشآت أن يخصم خسائر إحداها من الأرباح التي تحققها المنشآت الأخرى في نفس السنة،وسبب ذلك أن الضريبة تفرض على المنشأة الأم أو على مجموع المنشآت التي يستثمرها الشخص،كما يستفيد الممول من ترحيل الخسائر حتى ولو غير منشأته وزاول نشاطا آخر يخضع للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية،كما يمكنه أن يستفيد من هذا الترحيل في حالة تنازله عن المنشأة التي حققت الخسارة،وافتتح منشأة أخرى تزاول نفس النشاط أو نشاطا آخر يخضع للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية[2].

المطلب الثاني:الترحيل الأمامي والترحيل الخلفي للخسائر وانعكاساته على تكلفة الإستثمار.

تختلف فاعلية وتأثير السماح بترحيل الخسائر كشكل من أشكال الإنفاق الضريبي على قرار الإستثمار الخاص باختلاف نمط واتجاه ترحيل الخسائر إلى الأمام أو إلى الخلف أو كليهما،بالإضافة إلى الظروف الإقتصادية وغير الإقتصادية التي تؤثر على التوقعات التفاؤلية والتشاؤمية التي تحيط بعملية الإستثمار.

الفرع الأول: سياسة ترحيل الخسائر إلى الخلف.

إن السماح بترحيل الخسائر إلى الخلف يتضمن ضرورة قيام الخزانة العامة في السنة التي تحققت فيها الخسائر برد ما حصلته من ضرائب على ما يعادل مقدار الخسارة،وعليه فإن سياسة ترحيل الخسائر إلى الخلف سوف تكون حافزا قويا على التوسع وزيادة نسبة الإستثمارات الخطرة في المنشآت القائمة والتي مارست نشاطها الإنتاجي منذ فترة زمنية معينة،وحافزا ضعيفا بالنسبة للمشروعات الإنتاجية الجديدة والتي لم تمارس بعد النشاط الإنتاجي،والتي تحقق خسائر في المراحل الأولى للإنتاج،وهذا يعني أن فرص استفادة

[1] السيد عبد المولى،**التشريع الضريبي المصري**،دار الفكر العربي،بدون طبعة،القاهرة،1977،ص 257.
[2] نفس المرجع،ص257.

المشروعات الجديدة من مزايا ترحيل الخسائر للخلف لا تنعدم،بل أنها سوف تستفيد من هذا الشكل طالما حققت هذه المنشآت أرباحا موجبة في السنوات الأولى السابقة لتحقيق الخسائر[1].

الفرع الثاني: سياسة ترحيل الخسائر إلى الأمام.

أما فيما يتعلق بترحيل الخسائر إلى الأمام،فإن هذا الحافز يعتبر أكثر ملاءمة من الناحية التطبيقية لظروف الدول النامية مقارنة بترحيل الخسائر إلى الخلف،كما يمكن أن يمتد نطاق هذا الشكل من الإنفاق الضريبي ليشمل المشروعات القائمة والمشروعات الجديدة التي لا تحقق أرباحا في السنوات الأولى،وفي هذه الحالة يتم خصم الخسارة مباشرة من الوعاء ولا يتم رد الضريبة،حيث أنها لم تدفع أصلا،وبالنسبة للمستثمر فإن العبء الضريبي لن يختلف في حالة الترحيل إلى الخلف أو الترحيل إلى الأمام،حيث يظل العبء الإجمالي للضريبة ثابتا،وبالنسبة للمشروعات الجديدة التي تحقق خسائر في السنوات الأولى،فإنها لا تستطيع أن تستفيد من مزايا ترحيل الخسائر إلى الخلف(حيث لا توجد أرباح في سنوات سابقة)،ولكنها تستفيد من مزايا ترحيل الخسائر إلى الأمام[2].

المطلب الثالث:شروط فعالية سياسة ترحيل الخسائر في تشجيع الإستثمار.

هناك مجموعة من العوامل والشروط الواجب توفرها لنجاح سياسة ترحيل الخسائر في تشجيع الإستثمارات الخاصة،ومن بين هذه الشروط ما يلي[3]:

- تتوقف فاعلية أسلوب ترحيل الخسائر كشكل من أشكال الإنفاق الضريبي على قرار الإستثمار الخاص على الاتجاه المقرر لترحيل الخسائر في التشريع الضريبي،وما إذا كان التشريع الضريبي يسمح بترحيل الخسائر إلى الأمام أو إلى الخلف؛
- يتوقف أثر فاعلية ترحيل الخسائر للأمام والخلف على الظروف الإقتصادية وغير الإقتصادية السائدة والمتوقعة،فإذا كانت الظروف السائدة تسمح بالتشاؤم في محيط الأعمال(أي انخفاض معدلات الأرباح وإمكانية تحقيق خسائر)،فإن ترحيل الخسائر إلى الخلف يصبح أكثر فاعلية في تشجيع المستثمرين على زيادة حجم إستثماراتهم،أو على الأقل تحد من الآثار الإنكماشية على حجم الإستثمار،أما إذا كانت التوقعات

---

[1] سعيد عبد العزيز عثمان،النظام الضريبي وأهداف المجتمع،**مرجع سابق**،ص81.
[2] شكري رجب العشماوي،سعيد عبد العزيز عثمان،**إقتصاديات الضرائب(سياسات،نظم،قضايا معاصرة)**،الدار الجامعية،الإسكندرية،2007،ص ص377-379.
[3] يونس أحمد البطريق،سعيد عبد العزيز عثمان،**مرجع سابق**،ص ص 79-82.

عن المستقبل تفاؤلية فإن السماح بترحيل الخسائر إلى الأمام يصبح أكثر فاعلية في تشجيع الوحدات الإنتاجية القائمة على التوسع،وبناء طاقات إنتاجية جديدة ؛

- بمقارنة الآثار الناجمة عن تطبيق نصوص ترحيل الخسائر إلى الخلف بتلك الآثار الناجمة عن ترحيل الخسائر إلى الأمام،يتضح بأن السماح بترحيل الخسائر إلى الخلف يترتب عليه أثر تمييزي في غير صالح المشروعات الجديدة،وفي صالح المشروعات القائمة،وينعكس ذلك في انخفاض درجة المنافسة وتركيز القوى الإحتكارية في أيدي المشروعات القائمة،أما السماح بترحيل الخسائر إلى الأمام،فإنه يمثل حافزا على دخول المشروعات الجديدة إلى دائرة النشاط الإنتاجي ؛
- أن تحديد الفترة الزمنية التي يسمح فيها بترحيل الخسائر يعتبر أمر هاما لزيادة فاعلية هذا الشكل في التأثير على قرار الإستثمار،فكلما اتسع نطاق هذه الفترة زاد الحافز لدى المستثمرين لزيادة حجم إستثماراتهم طويلة الأجل،التي تزداد فيها درجة المخاطرة ؛
- يتعين الأخذ في الحسبان أن السماح بترحيل الخسائر إلى الأمام والخلف بشكل مطلق قد يترتب عليه تقاعس بعض المشروعات الإنتاجية القائمة عن الإهتمام بتحسين كفاءتها الإنتاجية،كما يزيد الحافز لدى بعض الوحدات الإنتاجية إلى إظهار خسائر وهمية في دفاترها المحاسبية لأغراض ضريبية(التهرب الضريبي)،بغية الإستفادة من نصوص السماح بترحيل الخسائر،ومن ثم يتعين أن يصاحب استخدام هذا الشكل من الإنفاق الضريبي وضع العديد من القيود على استخدامه،بحيث تزداد درجة فحص ومراقبة حسابات الوحدات الإنتاجية التي تستفيد من هذا الشكل،وهو ما يسمح باقتصاره فقط على الوحدات التي تحقق خسائر فعلية.

المطلب الرابع:سياسة ترحيل الخسائر ومبدأ استقلالية السنوات المالية.

قد يرى البعض أن السماح بترحيل الخسائر من سنة لأخرى يتناقض مع ما يقتضي به قانون الضرائب،ويعتبر خروجا عن مبدأ سنوية الحساب وسنوية الضريبة،حيث يقضي القانون باستقلالية السنوات المالية للمنشأة بعضها عن بعض،واعتبار كل سنة مالية وحدة قائمة بذاتها لها تكاليفها وأرباحها والتي تبقى مستقلة عن تكاليف وأرباح السنوات المالية السابقة لها أو الموالية لها[1].

إلا أن التشريعات الضريبية قد وجدت أن حياة المشروع وحدة متكاملة زمنيا ولا يمكن فصل سنوات المشروع عن بعضها فصلا مطلقا،فالفترات المالية متداخلة مع بعضها وتؤثر نتائجها في بعضها البعض،وإلا لما كان هناك تدوير للأرصدة المدينة والدائنة،ولذلك أقرت أغلب التشريعات قبول ترحيل الخسائر،وإذا كانت

---

[1] خيرت ضيف،**المحاسبة الضريبية (دراسة مقارنة)**،دار النهضة العربية للطباعة والنشر،بيروت،1984،ص213.

الضرورات والفروض المحاسبية تستلزم وحدة المركز المالي للمشروع بين فترة وأخرى،الأمر الذي يتطلب استقلال السنوات المالية،ولكن تلك الفروض والضروريات العملية لا تنفي كون هذه السنوات ما هي إلا حلقات متصلة في سلسلة واحدة وأن نتائج بعضها تؤثر في نتائج البعض الآخر،وكما يتم ترحيل الأرباح غير موزعة من سنة لأخرى فإن ترحيل الخسائر هو الآخر أمر ضروري،ومادامت الأرباح تحسب على المكلف وينشأ حق الدولة في اقتطاع الضريبة،فمن العدالة الضريبية أن تحسب له الخسارة ويسمح بترحيلها وخصمها من الأرباح المحققة في سنوات أخرى،وعليه فإن ترحيل الخسائر وإن كان يتعارض كليا أو جزئيا مع مبدأ استقلال السنوات الضريبية ولكنه يبقى ضرورة محاسبية وإقتصادية[1].

وقد استند البعض إلى أن المشرع لا يأخذ بمبدأ استقلال السنوات فيما يخص ترحيل الخسائر،ويرون على العكس من ذلك أن المشرع يأخذ بمبدأ تضامن السنوات المالية.أما عن الحكمة من ترحيل الخسائر والتي تعد استثناءا عن قاعدة استقلالية السنوات المالية،فتحصل وفق ما تقتضيه قواعد العدالة،وما تقتضيه مصلحة الإقتصاد القومي من إعانة المشروعات التي قد تواجه ظروفا خارجة عن إرادتها وتحقق خسائر بسببها،وذلك بالسماح لها بترحيل هذه الخسارة من أرباح السنوات السابقة أو القادمة[2].

بالإضافة إلى ذلك وتفاديا لتحمل المشروع الإستثماري للخسائر تسمح كل الطرق المحاسبية بتوزيع تكلفة الأصول التي يتم اقتناؤها على طول مدة حياة الأصل نظرا لارتفاع تكلفة تلك الأصول،فلو يتحملها المشروع في سنة الشراء لما حقق أرباحا،ولا يتوقف الأمر عند هذا الحد،بل تلجأ أغلب التشريعات الضريبية للسماح باهتلاك الأصل في مدة زمنية أقل من عمره الإنتاجي وذلك بغرض تحقيق أهداف إقتصادية معينة ومن بينها تشجيع الإستثمار،وهذا ما يطلق عليه بالاهتلاك المعجل.

---

[1] عادل فليح العلي،**مرجع سابق**،ص280.
[2] السيد عبد المولى،**مرجع سابق**،ص256.

المبحث الثالث:دور نظام الاهتلاك المعجل في تشجيع الإستثمار.

يمكن أن يؤثر نمط الاهتلاك المستخدم لأغراض ضريبية على قرار الإستثمار،وبالتالي معدل التراكم الرأسمالي في القطاع الخاص،حيث يستخدم كشكل من أشكال الإنفاق الضريبي يحد من الآثار السلبية لضريبة الدخل،ويحقق العديد من الآثار الإيجابية على معدل النمو الإقتصادي،فنمط الاهتلاك المستخدم يمكن أن يؤثر على كل من مقدار الضريبة الذي يتحمله المستثمر،وتوقيت دفع الضريبة(تأجيل الدفع في حالة الاهتلاك المعجل)،ويعتبر الاهتلاك المعجل أحد أنماط الاهتلاك التي يمكن استخدامها لتشجيع الإستثمارات الخاصة،وتوجيهها باتجاه الأنشطة الإقتصادية المرغوبة.

المطلب الأول:تعريف الاهتلاك المعجل (Amortissement Accelere).

نعني بالاهتلاك المعجل:" استهلاك الأصل الرأسمالي على عدد من السنوات تقل عن عمره الإقتصادي،ويحقق هذا الشكل مقارنة بطرق الاهتلاك العادية على مدى عمر الأصل الإقتصادي زيادة في أرباح المشروع،لأنه يكون بمثابة إعطاء قرض مجاني بدون فائدة من قبل الإدارة الضريبية للمستثمر،ويطبق هذا الشكل من أشكال الإنفاق الضريبي على الأصول والإستثمارات الجديدة،أو على توسيع الطاقة الإنتاجية للمشروعات القائمة بأصول جديدة[1]".

كما يمكن تعريفه بأنه:"التخصيص الإضافي للإهتلاك الذي يحسب كنسبة من ثمن الإستثمار كمنحة للمؤسسة،والذي يخفض في نتائج السنة المالية الجارية،ويطبق هذا النوع من الاهتلاك على حقل محدود لتشجيع بعض أنواع الإستثمارات،وفي السنوات اللاحقة يحسب الاهتلاك على أساس القيمة الباقية للإستثمار وفقا للطريقة الخطية[2]".

المطلب الثاني:طرق الاهتلاك المعجل.

سوف نكتفي في هذا المطلب باستعراض موجز لأهم طرق الاهتلاك المعجل التي استخدمت فعلا في بعض النظم الضريبية،مشيرين إلى بعض ما حققته هذه الطرق من نتائج،ثم ننتقل بعد ذلك إلى تحليل آثار

---

[1] مرسي السيد حجازي،**النظم والقضايا الضريبية المعاصرة**،الناشر الكس لتكنولوجيا المعلومات،بدون طبعة،الإسكندرية،2004،ص290.

[2] Andre Barilari ,Robert Drape,**Amortissement Exceptionnel Ou Accelere Dans Le Lexique Fiscal** ,op.cit,p12.

استخدام هذا الشكل من الإنفاق الضريبي على تشجيع الإستثمارات المرغوبة،وأسباب تفضيله في الدول النامية التي تسعى إلى ترشيد الإستثمارات الأجنبية المباشرة.

الفرع الأول: الطريقة السويدية للاهتلاك الحر.

وفقا لهذه الطريقة يتضمن التشريع الضريبي نصوصا تسمح للمستثمر باختيار عدد السنوات التي تسمح له باستهلاك التكلفة التاريخية للأصول الرأسمالية الجديدة لأغراض الضريبة،بالإضافة إلى حريته في تحديد مقدار قسط الاهتلاك السنوي الذي يتم خصمه من وعاء الضريبة،بشرط ألا يزيد مجموع الأقساط المخصومة عن التكلفة التاريخية للأصول.

وباستقراء هذه الطريقة للاهتلاك المعجل يتضح أنه يتضمن إمكانية خصم قيمة التكلفة التاريخية للأصول الرأسمالية الجديدة بالكامل في سنة الشراء والإستخدام،وهذا ما يسمى بالاهتلاك الفوري،وعندما لا يحقق المستثمر إيرادات من الإستثمارات في السنة الأولى فإن المستثمر يتحمل خسارة لأغراض الضريبة،تكون مساوية للجزء الذي لم يتم خصمه من التكلفة التاريخية للأصول الرأسمالية،وحتى يمكن الإستفادة من نصوص الاهتلاك الفوري فإنه يتعين أن يتضمن التشريع الضريبي بعض النصوص الضريبية التي تسمح بترحيل الخسائر إلى الأمام أو إلى الخلف[1].

وقد أخذت كل من السويد والنرويج بهذه الطريقة،واستمر العمل بطريقة الاهتلاك الحر في السويد طوال الفترة من سنة 1938م إلى سنة 1951م،فارتفعت قيمة الإستثمارات التي تتمتع بنظام الاهتلاك الحر من40مليون كرونر في سنة 1938م إلى 238مليون كرونر في سنة 1951م،وقد أكدت الدراسات التي أجريت على هذه الفترة أن استخدام طريقة الاهتلاك الحر في احتساب دين الضريبة قد أدى إلى تزايد مستمر ومنتظم في معدل الإستثمارات الصافية إلى الحد الذي اعتبرته الحكومة السويدية زائدا عن حاجة الإقتصاد السويدي[2].

الفرع الثاني: طريقة القسط المبدئي.

وفقا لهذا الشكل من أشكال الاهتلاك المعجل،يتم احتساب أقساط الاهتلاك العادية للأصول الرأسمالية

---

[1] يونس أحمد البطريق وآخرون،**مرجع سابق**،ص ص101،102.
[2] حامد عبد المجيد دراز،السياسات المالية،**مرجع سابق**،ص265.

الجديدة وتضاف نسبة معينة من تكلفة هذه الأصول كقسط مبدئي إلى قسط الاهتلاك العادي ليتم خصم مجموع القسطين العادي والإضافي من الدخل الإجمالي في السنة الأولى،حيث يتم حساب قيمة القسط المبدئي والعادي ضمن بنود التكاليف التي يتم خصمها من إيرادات المستثمر للوصول إلى وعاء الضريبة،ويترتب على ذلك انخفاض تكلفة الأصول الرأسمالية في نهاية السنة الأولى بما يعادل قيمة القسطين المبدئي والعادي،مع الإستمرار في حساب أقساط الاهتلاك العادية في بقية العمر الإنتاجي بما لا يزيد عن مجموع التكلفة التاريخية،الأمر الذي ينجم عنه اهتلاك التكلفة التاريخية للأصول الرأسمالية بالكامل قبل نهاية العمر الإنتاجي.وقد استخدمت انجلترا طريقة القسط المبدئي منذ سنة 1945م،حيث كان من الضروري تشجيع الصناعات الانجليزية على التحول مع نهاية الحرب العالمية الثانية من الإنتاج الحربي إلى الإنتاج المدني،ورغبت الحكومة الانجليزية في تجديد وتحديث مصانعها وتشجيع الإستثمارات الجديدة حتى تتمكن من المحافظة على مركزها التنافسي في الأسواق العالمية،وترجع العديد من الدراسات السبب الرئيسي في نجاح انجلترا في تحقيق أهدافها إلى استخدام طريقة الاهتلاك المعجل في احتساب وعاء الضريبة على الأرباح[1].

الفرع الثالث: الطريقة الأميركية للاهتلاك الخمسي.

وفقا لهذه الطريقة يتم خصم صافي التكلفة التاريخية للأصل بالكامل من وعاء ضريبة الأرباح على مدى الخمس(05) سنوات الأولى من شرائه،وبغض النظر عن الحياة الإنتاجية المقدرة للأصل،وقد استخدمت هذه الطريقة في الولايات المتحدة الأميركية مرتين،وقد ارتبط استخدامها لهذه الطريقة بحاجتها إلى زيادة معدلات الإستثمار في الصناعات الحربية،فمع بداية الحرب العالمية الثانية سمح للمستثمر الذي يحصل على شهادة عرفت باسم "شهادة الضرورة"،والذي يعتبر إنتاجه ضروري للعمليات الحربية أن يخصم صافي التكلفة التاريخية للأصول على مدى الخمس(05) سنوات الأولى من تاريخ شرائها،وفي سنة 1950م استخدمت نفس الطريقة للمرة الثانية،و سجل هذا الشكل من الإنفاق الضريبي مرة أخرى نجاحا باهرا،فخلال عامين من الأخذ بنظام الاهتلاك المعجل أصدرت 18000شهادة ضرورة واحتوت على إستثمار 26.7بليون دولار[2].

---

[1] شكري رجب العشماوي،سعيد عبد العزيز عثمان،النظم الضريبية(مدخل تحليلي وتطبيقي)،**مرجع سابق**،ص ص97،98.
[2] حامد عبد المجيد دراز،السياسات المالية،**مرجع سابق**،ص ص267-269.

الفرع الرابع: الطريقة الفرنسية للاهتلاك المتناقص.

وفقا لهذه الطريقة يحتسب قسط الاهتلاك السنوي والذي يمكن خصمه انطلاقا من معدل الاهتلاك الخطي(الثابت)مضروبا في معامل متغير حسب مدة استعمال الأصل الرأسمالي،وهذا المعامل يقدر ب[1]:

-1.25 إذا كانت مدة استعمال الأصل الرأسمالي المهتلك من ثلاث(06) سنوات إلى أربع(04) سنوات ؛

-1.75اذا كانت هذه المدة ما بين خمس(05) إلى ست(06) سنوات ؛

-2.25إذا كانت هذه المدة تفوق ست(06) سنوات.

وهذا النظام للاهتلاك يطبق بصفة إختيارية،ولا يطبق سوى على المؤسسات التي تخضع للنظام الضريبي الحقيقي،وعملية الإختيار لطريقة الاهتلاك تبنى على قرار التسيير،ولا يمكن تطبيقه بأثر رجعي[2]،ويتميز نظام الاهتلاك المتناقص مقارنة بنظام الاهتلاك الخطي في أنه يؤدي إلى ارتفاع محسوس في قيمة التخفيض الضريبي المطبق في السنوات الأولى للأصل،كما أنه يسمح بتأجيل كل أو جزء من الضريبة التي تزيد عن الضريبة المحتسبة على أساس الاهتلاك الأدنى الإجباري (Amortissement Minimal Obligatoire)،بالإضافة إلى ذلك فإن خصم جزء إضافي من الإهتلاك يعمل على تخفيض النتائج السنوية،وبالتالي تأجيل إخضاع جزء من النتائج السنوية إلى سنوات لاحقة[3].

الفرع الخامس:طريقة الإهتلاك المتناقص وفق أسلوب مجموع السنوات.

هذا النوع من الاهتلاك يستخدم لأغراض ضريبية بهدف تشجيع بعض الأنشطة الإستثمارية،ويحسب على أساس مجموع سنوات العمر الإنتاجي للأصل وبطريقة متناقصة،ويطبق هذا النوع من الاهتلاك على القيمة الإبتدائية للأصل المهتلك،فإذا كان العمر الإنتاجي للأصل(N)،فإن الإهتلاكات السنوية تحسب كما يلي[4]:

اهتلاك السنة الأولى=N/∑N ؛

---

[1] Gervais Morel,**Les Document De Synthèse De L'entreprise(Aide a La Lecture De La Laisse Fiscale**),Revue Banque,paris,2005,p74.

[2]Ib.Id,p74.

[3] Celine Wrazen,**Les Charges Deductibles: Les Amortissements**,Master,Universite Lyon3,2007,Site Internet:http//www. suel.univ-lyon3.fr/ressources/category/53?download=510 consulte le: 28-02-2010.

[4] Voir: http//www. www.icampus.ucl.ac.be/courses/.../CVG03F-300a01.pdf -consulte le:26-02-2010.

اهتلاك السنة الثانية=N-1/∑N ؛

اهتلاك السنة الثالثة=N-2/∑N ؛

اهتلاك السنة الرابعة =N-3/∑N ؛

اهتلاك السنة الخامسة=N-4/∑N ؛

اهتلاك السنة(..)=N-I/∑N .

وهذا النوع من الاهتلاك شأنه شأن الأنواع السابقة للاهتلاك فهو يؤدي إلى تخفيض في مقدار الضريبة المدفوعة على الأرباح،ويمثل شكل من أشكال التأجيل الضريبي والذي يسمح بتخفيف الضغط على خزينة المشروع باعتباره كمصدر من مصادر التمويل الداخلي الذي يعتمد عليه المشروع الإستثماري في تمويل نشاطه وخاصة في السنوات الأولى من الإستغلال.

المطلب الثالث:أثر تطبيق نظام الاهتلاك المعجل على القيمة الحالية للمشروع الإستثماري.

لتوضيح هذه الفكرة نفترض أن المستثمر يعتمد في اتخاذ القرار الإستثماري على طريقة صافي القيمة الحالية،والتي يمكن تمثيلها بالمعادلة التالية[1]:

ص ق ح=ق ح ع–ث

ص ق ح=(ع$_1$)/(1+ر)^1+...+(ع$_{ن-1}$)/(1+ر)$^{ن-1}$+(ع$_ن$)/(1+ر)^ن.

حيث أن:

ص ق ح:تشير إلى صافي القيمة الحالية للمشروع.

ر:سعر الخصم.

ث:الإستثمار الإبتدائي.

ق ح ع:مجموع القيمة الحالية للعوائد المتوقعة من المشروع المقترح.

ومن المؤكد أن استخدام الاهتلاك المعجل سوف يترتب عليه زيادة العوائد الصافية في السنوات الأولى،وانخفاضا في السنوات الأخيرة بنفس المقدار،ولنفترض أن الزيادة في العائد السنوي في السنوات الأولى تعادل المقدار(و)،وهي تعادل مقدار الانخفاض السنوي في الضريبة،وهو نفس المقدار الذي يقوم

[1] علي عباس عياد،**النظم الضريبية**،الدار الجامعية،الإسكندرية،1983،ص ص36،37.

المستثمر برده للخزانة العامة سنويا في السنوات الأخيرة (–و)،وسوف ينعكس ذلك على معادلة صافي القيمة الحالية على النحو التالي:

$$\text{ق ح ع}=(\text{ع}_1+\text{و})/(1+\text{ر})^1+\ldots+(\text{ع}_{\text{ن}-1}-\text{و})/(1+\text{ر})^{\text{ن}-1}+(\text{ع}_{\text{ن}}-\text{و})/(1+\text{ر})^{\text{ن}}.$$

ويلاحظ من المعادلة السابقة أن استخدام الاهتلاك المعجل كشكل من أشكال الإنفاق الضريبي ترتب عليه اختلاف نمط العوائد الصافية المتوقعة،حيث ازدادت في السنوات الأولى بالمقدار (و) سنويا،وانخفضت في السنوات الأخيرة بنفس المقدار،ونتيجة لاختلاف أوقات الحصول على تلك الوفرات عن أوقات دفعها للخزانة العامة سوف تزيد صافي القيمة الحالية للمشروع المقترح بعد استخدام الاهتلاك المعجل عن تلك القيمة الحالية في حالة استخدام الاهتلاك العادي.

المطلب الرابع:مزايا الاهتلاك المعجل كشكل من أشكال الإنفاق الضريبي.

يتمتع الاهتلاك المعجل كشكل من أشكال الإنفاق الضريبي بعدد من المزايا،فهو يؤثر تأثيرا مباشرا على حجم الموارد المالية للمنشأة وعلى توجيه الإستثمارات الخاصة داخل الإقتصاد الوطني،من خلال تأثيره على عائد الإستثمار وتخفيف العبء الضريبي على المستثمر،ومن أهم هذه المزايا نذكر ما يلي[1]:

- إرتباطه إرتباطا مباشرا بعملية الإستثمار،حيث لا يتمتع المستثمر بمزايا هذا الشكل إلا إذا قام بشراء واستخدام الأصول الرأسمالية الجديدة،فحتى يستمر المستثمر في التمتع بمزايا الوفر الضريبي الناتج عن إتباع طريقة الاهتلاك المعجل،يتعين عليه ضرورة الإستمرار في القيام بشراء أصول جديدة ؛
- تزداد فاعلية الاهتلاك المعجل في ظروف عدم التأكد والمخاطرة وبصفة خاصة ظروف التضخم النقدي،حيث تزيد القيمة الحالية للوفر الضريبي الناتج عن الإستفادة من الاهتلاك المعجل في المشروعات الإستثمارية طويلة الأجل التي تزداد فيها درجة المخاطرة وعدم التأكد ؛
- يؤثر الاهتلاك المعجل على قرار الإختيار بين الإستثمارات طويلة الأجل والإستثمارات قصيرة الأجل،حيث يتولد أثر تمييزي في صالح الإستثمارات من النوع الأول،وفي غير صالح الإستثمارات من النوع الثاني،والإستثمارات من النوع الأول تساهم مساهمة فعالة في تحقيق التنمية الإقتصادية ؛
- يمثل الاهتلاك المعجل حافزا قويا بالنسبة للإستثمارات التي تتضمن نسبة عالية من الأصول الرأسمالية

[1] محمد نيربي،**الإقتصاد المالي**،مطبعة جامعة حلب،دمشق،1979،ص ص716-720.

والتي يمثل فيها معامل اهتلاك الأصول الرأسمالية نسبة عالية من رأس المال المستثمر،ولذلك يترتب على إتباع طرق الاهتلاك المعجل كشكل من أشكال الإنفاق الضريبي أثرا تمييزيا في صالح المشروعات كثيفة رأس المال،وفي غير صالح المشروعات كثيفة العمل،ويعد ذلك أمرا مرغوبا فيه وبصفة خاصة في قطاع الصادرات التي تواجه منافسة شديدة في الأسواق الخارجية،وأيضا قطاع بدائل الواردات* التي تواجه منتجاته منافسة قوية في الأسواق الداخلية ؛

- أن الاهتلاك المعجل من شأنه توفير موارد مالية مؤقتة للمنشأة،حيث أن زيادة مخصصات الاهتلاك يقلص مقدار الضريبة بمبلغ هذه الزيادة ،وحيث أن هذه الزيادة يمكنها أن تساهم في زيادة فائض موارد الاهتلاك بالنسبة لنفقات الإحلال،وهذه الزيادة في الموارد المالية الإضافية يمكن الحصول عليها بضرب معدل الضريبة بمخصصات الاهتلاك الإضافية،وهي زيادة مؤقتة،لأن زيادة هذه المخصصات خلال السنوات الأولى للأصل تخفض قيمة الضريبة بمقدار يعاد إضافته فيما بعد ؛
- يعتبر الاهتلاك المعجل من أرخص خيارات سياسة الإنفاق الضريبي،حيث أن الإيرادات الضائعة خلال السنوات الأولى للأصل يتم استردادها في السنوات اللاحقة من حياة الأصل[1] ؛
- إذا الاهتلاك المعجل غير مسموح به إلا مؤقتا،فإنه يمكن أن يؤدي إلى نمو محسوس في الإستثمار على المدى القصير[2].

وفي بعض الحالات قد تتركز بعض الإستثمارات في أنشطة غير مرغوبة من طرف الدولة أو قد يتجه بعض الأفراد إلى إكتناز أموالهم دون إستثمارها سواءا لانخفاض العائد أو لارتفاع درجة المخاطرة،بالإضافة إلى ذلك فإن استخدام الأشكال السابقة للإنفاق الضريبي لا يكفي لاستقطاب رؤوس الأموال غير المستثمرة أو تلك المكتنزة وإعادة إستثمارها في الأنشطة المرغوبة من طرف الدولة،لذلك تلجأ إلى سياسة الفراغ الضريبي من خلال إعفاء المشروعات التي تستثمر في الأنشطة المرغوبة،وفي بعض الحالات رفع الضريبة على الأنشطة غير مرغوبة.

*بدائل الواردات هي تلك السلع التي تنتجها الدولة وتستوردها في نفس الوقت بسبب تزايد الطلب المحلي عليها وعدم قدرة الإقتصاد الوطني على تلبية الطلب الإضافي على هذه السلع،وهي السلع التي استخدمها الإقتصادي الأمريكي wassily Leontie في تفسير اللغز الذي وقع فيه.

[1] Vito Tanzi,Howeel Zee,op.cit,p16.

[2] Ib.Id,p16.

المبحث الرابع:دور سياسة الفراغ الضريبي في تشجيع الإستثمار.

قد تتخلى الدولة في كثير من الأحيان عن التوجيه المباشر للنشاط الإقتصادي،وتسعى إلى استعمال أدوات التدخل غير مباشر،ومن بينها الضرائب،ويتحقق ذلك في كثير من الأحيان عن طريق قيام الدولة بإنشاء ما يسمى بالفراغ الضريبي حول نوع النشاط الإقتصادي الذي تريد تشجيعه،ويكون من نتائجه جذب رؤوس الأموال المكتنزة أوالمدخرة،ورؤوس الأموال المستغلة في بعض أوجه النشاط الأخرى إلى هذا الفراغ،وينتهي الأمر من ناحية إلى التوسع في هذا النشاط ،ومن ناحية أخرى وحسب الشكل الذي أقامت به الدولة هذا الفراغ إلى استغلال الأموال غير مستغلة فعلا أو الحد من بعض أوجه النشاط الأخرى.

المطلب الأول:تعريف الفراغ الضريبي(Vide Fiscale).

إن مقتضى هذه الفكرة أن تحيط نشاطا إقتصاديا معينا تريد تشجيعه بفراغ ضريبي،أي إعفاء جزئي أو كلي،فيجذب بذلك رؤوس الأموال غير المستغلة أو المستغلة في أنواع أقل إنتاجا،فيؤدي ذلك إلى التوسع فيه،وتوجيه الإستثمارات المرغوبة من حيث النوع والزمان والمكان،والحد من الأنشطة الأخرى التي لا ترغب الدولة في محاباتها[1].

كما يمكن تعريف الفراغ الضريبي بأنه:" استخدام جميع الأدوات الضريبية لتوجيه النشاط الإقتصادي نحو القطاع الذي ترى الدولة أنه يحقق مصلحة عامة،أي أن المشرع المالي يحبذ قطاع معين بهدف تشجيعه،وقد تكون هذه المحاباة إما عن طريق تخفيض الضريبة أو استخدام الإعفاء الضريبي أو إعادة تقدير الوعاء الضريبي،وهذه الطرق تترك فراغا ضريبيا يساعد على انسياب عناصر الإنتاج إلى الفراغ الذي خلفه تخفيف الضرائب للإستفادة من تخفيض التكلفة،فيزداد ويتوسع هذا القطاع إلى المستوى الذي تسعى إليه الدولة[2].

المطلب الثاني:مبررات استخدام الفراغ الضريبي .

تبرز فكرة الفراغ الضريبي في الإقتصاد القومي من ناحيتين هما:مساهمة غير مباشرة من خلال النشاط الذي يقوم به المكلف والفائدة التي يحققها الإقتصاد القومي من ممارسة نشاط معين،ومساهمة مباشرة

---

[1] عبد الكريم الصادق بركات،**الإقتصاد المالي**،الدار الجامعية،بدون طبعة،الاسكندرية،1987،ص149.

2نوزاد عبد الرحمان الهيتي،منجد عبد اللطيف الخشالي، **المدخل الحديث في إقتصاديات المالية العامة**،دار المناهج،ط1،عمان،2006. ،ص ص118،119.

من خلال الجزء الذي يقتطع من دخله على شكل ضريبة،ولا يتنافى مع اعتبارات العدالة الضريبية في فرض الأعباء العامة أن يتم تخفيف العبء المتأتى من المساهمة المباشرة لمصلحة المساهمة غير مباشرة،وإن كان ذلك منافيا للعدالة في التوزيع الظاهري للعبء الضريبي[1]،ولكن هذا لا ينفي ضرورة مراعاة اعتبارين هامين،فالأول هو عدالة توزيع المساهمة الكلية للمواطنين(المساهمة المباشرة والمساهمة غير المباشرة)،أما الإعتبار الثاني فيتمثل في إتاحة الفرصة أمام المكلف للهروب من السعر الأعلى إلى السعر الأقل،وذلك بتغيير نوع نشاطه إن أمكن أو بزيادة حجم هذا النشاط إذا لم يتمكن من تغييره،فيخف العبء الضريبي عليه بحكم المنفعة الحدية المتناقصة* للدخل[2].

كما بدأت فكرة الفراغ الضرابي بالنضوج مع اتساع الدور التدخلي للدولة،ومع اتساع الجدل النظري والفكري حول حدود هذا الدور وجدت أغلب الدول أنه لا مناص من الدور القيادي للأنشطة الإقتصادية والإجتماعية،وبما أن هذا الدور القيادي ليس بالضرورة أن يصل إلى مرحلة إلغاء النشاط الفردي والقطاع الخاص،فكان لا بد من استخدام أدوات تتمكن الدولة من خلالها إدارة وتوجيه النشاط الإقتصادي الفردي إلى الجهة التي تجدها مناسبة لتحقيق المصلحة العامة،فكانت سياسة الفراغ الضريبي مناسبة لتحقيق هذه الآلية،فهي سياسة مناسبة لتشجيع الأنشطة الإقتصادية المرغوبة من وجهة نظر الدولة والمجتمع ووسيلة لاجتذاب رؤوس الأموال المكتنزة نحو الإستثمار في الأنشطة المتمتعة بالدعم الضريبي،فهي سياسة مناسبة للضغط والتقليص من الأنشطة غير مرغوب فيها من خلال خلق ظروف تنافسية غير مواتية لهذه الأنشطة[3].

من هنا تظهر أهمية الأخذ بالفراغ الضريبي بالنظر إلى أنه لا يفرض إلا على أوجه النشاط التي تعتبر أساسية للسياسة الإقتصادية المطبقة في الدولة،وذلك في المجالات الإقتصادية التي تسهل تطبيق هذه السياسة،وتزيد فاعليتها في تحقيق أهدافها[4].

المطلب الثالث:أشكال الفراغ الضريبي.

إن الأشكال التي يتبلور من خلالها الفراغ الضريبي تأخذ أحد الشكلين التاليين:إما شكل مباشر،ويتم بمعالجة سعر الضريبة في حد ذاتها،أو شكل غير مباشر،ويكون بالعناية بأسس تقدير وعائها.

---

[1] محمد جمال ذنيبات،**المالية العامة والتشريع المالي**،الدار العلمية الدولية ودار الثقافة،ط1،عمان،2003،ص158.

*يتلخص هذا المبدأ في أن المنفعة الحدية للدخل تتناقص مع ازدياد قيمة الدخل الذي يحوزه الفرد،وهو ما يعني أن التضحية الحدية للإنفاق تتناقص مع ازدياد هذا الدخل،وقد وجهت عدة انتقادات لهذا المبدأ،فمن الناحية النظرية تواجهنا مشكلة تطبيق المنفعة الحدية على النقود،بحيث أن هذا المبدأ يصلح لتفسير بعض الظواهر الاقتصادية كالاستهلاك السلعي،الا انه لا يصلح للتطبيق على النقود،فالفرد يحرص دائما على زيادة دخله،لذا فليس بالضرورة ان تقل منفعته الحدية للنقود نتيجة زيادة مقدارها.

[2] عادل أحمد حشيش،**أصول الفن المالي في الإقتصاد العام**،دار النهضة العربية،بيروت،1974،ص433.

[3] نوزاد عبد الرحمان الهيتي،منجد عبد اللطيف الخشالي،**مرجع سابق**،ص119.

[4] عادل أحمد حشيش،**مرجع سبق ذكره**،ص433.

الفرع الأول: الشكل المباشر للفراغ الضريبي.

وهو ذلك الشكل الذي يعتني بالضريبة من خلال تغيير سعرها،ويتم عادة بأحد الطريقتين:
-إما أن يكون ذلك باستخدام أسعار ضريبية متباينة،يتم بمقتضاها إبقاء السعر العام للضريبة على ما هو عليه،مع تخفيض الأسعار المطبقة على بعض أوجه النشاط(الإستثمار)المرغوب فيه مع زيادتها على أوجه النشاط غير مرغوب فيه،وتكون الحالة الأولى إذا ما أرادت الدولة تشجيع بعض الإستثمارات على حساب البعض الآخر،وبمعنى آخر إذا ما رغبت في توجيه رؤوس الأموال غير المستغلة إلى أوجه النشاط الواقعة في هذا الفراغ،وإن كان ذلك يتم عادة في حدود الإبقاء ما أمكن على بقية أوجه النشاط على حالها،وتكون الحالة الثانية باعتماد الدولة في نفس الوقت على تشجيع بعض الإستثمارات ومحاربة البعض الآخر،مع ترك أوجه النشاط الباقية على حالها دون تغيير،والهدف من ذلك اجتذاب رؤوس الأموال غير المستثمرة إلى النشاط المراد تشجيعه فقط،ولكن تحويل ما أمكن من هذه الأموال من النشاط غير مرغوب فيه إلى مجالات النشاط المرغوب فيه[1].

كما أن الفراغ الضريبي قد يتخذ شكلا آخرا وهو الإعفاء الكلي من الضرائب خلال فترة زمنية مؤقتة لمدة معينة،حيث تكون فترة الإعفاء عند بداية مزاولة نشاط محدد حيث تمثل هذه الحالة إعانة سالبة لدعم هذا النوع من النشاط بقصد التخفيف من الصعوبات التي تصادف المشروع عادة في بداية نشاطه،ومن ثم تشجيع ممارسة مثل هذه الأوجه من النشاط لجذب رؤوس الأموال غير المستغلة إلى نطاق الفراغ الضريبي[2].

- كما أن الشكل المباشر للفراغ الضريبي قد يأخذ صورة رد الدولة للمكلفين الذين يزاولون عملهم في أوجه أنشطة محددة بعض أو كل ما دفعوه من ضرائب نتيجة ممارستهم نشاط معين،وذلك في حالة ما لم يحصل إعفاؤهم سلفا منها،ويتم في هذه الحالة قيام المكلف بتسديد الضرائب المستحقة عليه ثم يسترد ما سبق دفعه من ضرائب،ولا سيما عندما يقوم المكلف بتصدير بعض السلع إلى الخارج[3].

الفرع الثاني: الشكل غير مباشر للفراغ الضريبي.

ويكون عن طريق معالجة الوعاء الضريبي نفسه،ففي بعض الحالات يجد المسؤولين عن السياسة المالية أن الشكل المباشر لهذا الفراغ قد يؤدي إلى زيادة في العبء النفسي بالنسبة لأوجه النشاط غير معفاة من الضرائب،ولهذا فإنهم يلجأون إلى الشكل غير المباشر عند تقدير الوعاء،كأن يقدر الوعاء بطريقة جزافية

---

[1] نفس المرجع،ص435.

[2] Alan Peacock ,**La Politique Fiscale Au Service Du Développement Economique**,Publication De LOCDE, PARIS 1985,p6.

[3] محمد جمال ذنيبات،**مرجع سابق**،ص160.

مثلا،ففي هذه الطريقة فإن نفس الأسعار الضريبية تطبق،ولكن يقل الوعاء الحقيقي بالقدر الذي يقصد المسؤولين إقامة الفراغ الضريبي به،وبهذه الطريقة يتسنى للمسؤولين أن يحافظوا على الهيكل الضريبي كما هو بلا تغيير،وفي نفس الوقت يتمكنون فيه من إقامة الفراغ الضريبي حول أوجه النشاط التي يرونها أساسية[1].

المطلب الرابع:شروط فعالية سياسة الفراغ الضريبي في تشجيع الإستثمار.

فيما يتعلق بمدى فاعلية سياسة الفراغ الضريبي في توجيه الإقتصاد القومي وبصفة خاصة الإستثمارات،فقد اختلف الإقتصاديون في هذا الشأن،فمنهم من أنكرها كلية مفضلا عليها غيرها من الوسائل التي يملكها واضعوا السياسة الإقتصادية للتوجيه الإقتصادي،ومنهم وهو الرأي الغالب من اعترف بأهمية الدور التوجيهي الذي تقوم به سياسة الفراغ الضريبي .

إن الفراغ الضريبي تبرز فعاليته في مجال الصناعة،إلا أن هذه القاعدة ليست مطلقة،فمن المعروف أن الفراغ الضريبي يعتبر إعانة سالبة من الدولة،وبالتالي يتوقف تأثيره على أهمية هذه الإعانة،وتتوقف هذه الأخيرة على قوة الإعفاء من ناحية وعلى معدل الربح في النشاط المرغوب فيه،فكلما ارتفع معدل الربح في مشروع من المشروعات الإقتصادية،كلما زادت فاعلية الفراغ الضريبي،وهذا بالنسبة لأكثر الحالات بساطة،والتي يبدو فيها الفراغ الضريبي أكثر فاعلية،إلا أن التساؤل هنا يتعلق بالأنشطة التي تكتنفها درجة كبيرة من المخاطرة،إما لكثرة ما تقتضيه من رؤوس أموال للقيام بالإستثمارات فيها أو لطول الفترة المتوقعة للحصول على العائد الإقتصادي المتوقع منها.والواقع أن الإجابة على هذا التساؤل تعتبر من الأمور غير محددة،إذ لا يتوقف ذلك على مستوى الربح فحسب،ولكن على أهمية المخاطرة التي تحيط بالمشروع بحيث ينبغي البحث أولا عن رؤوس الأموال غير مستغلة في الدولة،وعلى درجة تغلغل روح المخاطرة لدى المنظمين،فعلى قدر تحقق هذه العناصر يمكن أن نقدر أن لهذا الفراغ فاعلية وأنه ينتج أثرا[2].

وبصفة عامة فإن الفراغ الضريبي يمكن أن يكون أداة فعالة في يد الدولة التي يمثل القطاع الخاص الجانب الأكبر من هيكل النشاط الإقتصادي فيها،بالإضافة إلى توفير مجموعة من الشروط نوجزها فيما يلي:

- يجب أن تقتصر سياسة الفراغ الضريبي على الأنشطة الإقتصادية المفيدة والضرورية،وأن تكون هناك حدود زمنية لتطبيق هذه السياسة،إذ أن ترك المدة الزمنية مفتوحة للدعم الضريبي سوف تؤثر تأثيرا سلبيا على كفاءة أداء وتقيم هذه الأنشطة[3] ؛

---

[1] عبد الكريم الصادق بركات،**مرجع سابق**،ص150.
[2] عادل أحمد حشيش،**مرجع سابق**،ص438.
[3] نوزاد عبد الرحمان الهيتي،منجد عبد اللطيف الخشالي،**مرجع سابق**،ص120.

- يتطلب نجاح سياسة الفراغ الضريبي أن يكون عبء الضريبة المخفضة أو المعفى منها النشاط هاما،بحيث يحفز المستثمرين على الإستفادة من هذا التخفيض[1] ؛
- ترك الحرية الكاملة للمكلف بالهروب من السعر الضريبي الأعلى إلى السعر الضريبي الأقل في قيمة الضريبة،وذلك بالسماح له بتغيير نشاطه الإقتصادي[2] ؛
- يجب أن يكون الفراغ الضريبي متناسبا مع أهمية النشاط الذي يقع فيه،وبعبارة أخرى يجب أن يكون النقص في المساهمة المباشرة(الحصيلة الضريبية)مساويا على الأقل للزيادة في المساهمة غير مباشرة(نتيجة النشاط الإقتصادي موضع الإهتمام)،إذ لا معنى في الواقع لفراغ ضريبي لا يترتب عليه دعم فاعلية الإقتصاد القومي[3] ؛
- يشترط لنجاح سياسة الفراغ الضريبي أن يكون النظام الضريبي على قدر من الأهمية يشعر المكلف معه بأي تغير يحدث في عبء الضريبة،وقد حاول بعض الإقتصاديين تفسير هذه الأهمية بثقل العبء الحسابي للضريبة،حيث أنه كلما ارتفعت نسبة الجزء المقتطع من الدخل القومي بواسطة الضريبة،كلما أصبح من المضمون تطبيق الفراغ الضريبي بنجاح،وعلى هذا فإنه يمكن القول أن المطلوب في شأن الشرط الحالي هو حساسية معتدلة يشعر بها المكلف اتجاه الضريبة،ولا تدفعه إلى تغيير نوع نشاطه إلا بعد تفكير في احتمالات النجاح والفشل،لا إلى مجرد التفكير فقط في التهرب الضريبي من بعض العبء الضريبي المفروض عليه كليا أو جزئيا[4].

بالإضافة إلى الأشكال السابقة للإنفاق الضريبي،فهناك بعض التشريعات الضريبية تسمح بالأخذ بعين الإعتبار عامل التضخم الناجم عن الإرتفاع في المستوى العام للأسعار من أجل إعطاء قيمة حقيقية للأصل الرأسمالي،وعلى أساس هذه الأخيرة يتم حساب مبلغ الاهتلاك وليس على أساس التكلفة التاريخية،مما يؤدي إلى ارتفاع مبلغ الاهتلاك المحسوب على أساس القيمة الحقيقية مقارنة بمبلغ الاهتلاك المحسوب على أساس القيمة التاريخية وبالتالي انخفاض مبلغ الضريبة المستحقة.

---

[1] عبد الكريم الصادق بركات،**مرجع سابق**،ص149.
[2] نوزاد عبد الرحمان الهيتي،منجد عبد اللطيف الخشالي،**مرجع سابق**،ص120.
[3] Alan Peacock ,op.cit ,p7.
[4] Ib.Id ,pp13-15.

المبحث الخامس:دور المعونات الإستثمارية والمعدلات التمييزية في تشجيع الإستثمار.

أثيرت العديد من الإنتقادات منذ الخمسينات حول ما تظهره طرق المحاسبة التقليدية من أرباح صورية في ظل الإرتفاع الدائم والمستمر لمستويات الأسعار،فالطرق التقليدية لاحتساب أقساط اهتلاك الآلات والمعدات تضمن توزيع قيمة التكلفة التاريخية للأصل على طول مدة حياته الإنتاجية المقدرة،ومن ثم فهي تضمن استرداد المبلغ الأصلي الذي استثمر في شراء الأصل في نهاية عمره الإنتاجي،وطالما استمرت مستويات الأسعار ثابتة،فإن طرق المحاسبة التقليدية سوف تعبر عن الأرباح والمركز المالي الحقيقي للمنشأة،إلا أن ثبات مستويات الأسعار افتراض استثنائي،فاتجاه مستويات الأسعار إلى الإرتفاع المستمر حقيقة لا يمكن إنكارها،ومع هذا الإرتفاع في الأسعار فإن طرق المحاسبة التقليدية سوف تؤدي إلى تجميع أرصدة في حساب اهتلاك الأصل لا تكفي في نهاية عمره الإنتاجي لاستبداله بأصل مماثل.وانطلاقا من هذا فإن أي معاملة ضريبية تمييزية تؤدي إلى تعويض فئة من المستثمرين عن بعض ما يلحق بهم نتيجة لتلك الطرق التقليدية لمحاسبة الاهتلاكات،لا بد وأن تؤدي إلى زيادة الربح الصافي،ومن هنا جاءت فكرة معونات الإستثمار والمعدلات التمييزية في النظم الضريبية،ويمكن تقسيم معونات الإستثمار إلى نوعين هما:طرق إعادة تقويم الأصول،ومنح الإستثمار.

المطلب الأول:أثر تطبيق طرق إعادة تقويم الأصول على تشجيع الإستثمار.

تقوم هذه الطريقة على إعادة تقويم الأصول الثابتة للمشروع،واحتساب أقساط الاهتلاك على أساس القيمة التي تم تقويمها وليس على أساس التكلفة التاريخية،وفي هذه الحالة فإن الفرق بين مقدار الضريبة التي يدفعها المستثمر في حالة الطريقة العادية وطريقة إعادة تقويم الأصول تعد معونة إستثمارية(إنفاق ضريبي)،ويترتب على ذلك انخفاض حجم المخاطر النقدية التي تواجه المستثمر وزيادة قدرته على القيام بعملية الإحلال اللازمة،بل التوسع في حجم الإستثمار القائم[1].

ويمكن حساب الوفر الضريبي نتيجة تطبيق طريقة إعادة تقويم الأصول وفق العلاقة التالية:

الوفر الضريبي=(قسط الاهتلاك السنوي المعدل- قسط الاهتلاك السنوي العادي)×معدل الضريبة .

ويمكن توضيح مدى فاعلية طريقة إعادة تقويم الأصول كشكل من أشكال الإنفاق الضريبي لتشجيع الإستثمارات الخاصة وترشيد استخدامها،وبصفة خاصة في الدول النامية من خلال تقييمنا لهذا الشكل في النقاط التالية[2]:

---

[1] المرسي السيد حجازي،النظم والقضايا الضريبية المعاصرة،**مرجع سابق**،ص292.

[2] شكري رجب العشماوي،سعيد عبد العزيز عثمان،اقتصاديات الضرائب(سياسات،نظم،قضايا معاصرة)،**مرجع سابق**،ص ص390-393.

●إذا كان ارتفاع الأسعار ظاهرة عامة في المجتمع،فإن فاعلية طريقة إعادة تقويم الأصول تتوقف على العلاقة بين معدل الإرتفاع في أسعار المنتجات النهائية ومعدل الإرتفاع في أسعار المدخلات الوسيطية،فإذا كان معدل الإرتفاع في أسعار المنتجات النهائية أكبر من معدل الإرتفاع في أسعار المدخلات الوسيطية،فمن المتوقع زيادة الأرباح الكلية للمستثمرين مع ارتفاع الأسعار بمعدلات أكبر،بما يسمح أن تكون تلك الزيادة كافية لتعويض المستثمرين عن الزيادة في الضريبة التي يمكن أن يتحملها نتيجة الإعتماد على الطرق التقليدية في حساب أقساط الاهتلاك.

●أن انتشار التضخم النقدي كظاهرة عامة داخل الإقتصاد القومي سوف يؤثر على نتائج الفرص الإستثمارية المتاحة في اتجاهات عديدة ومتباينة،وسوف يختلف هذا التأثير من قطاع إلى آخر ومن صناعة إلى أخرى داخل نفس القطاع،بل ومن فرصة إستثمارية إلى أخرى داخل نفس الصناعة وفقا لاختلاف العديد من العوامل وخاصة اختلاف هيكل التكاليف بين الفرص الإستثمارية المتاحة ومدى استجابة عناصر التكاليف والإيرادات لارتفاع الأسعار.

●أن المستثمر الخاص غالبا ما يقوم باتخاذ قراره الإستثماري استنادا إلى معايير تأخذ في حسبانها ظروف المخاطرة وعدم التأكد،ومن ثم التضخم النقدي باعتباره أحد عناصر المخاطرة التي تواجه المستثمر،وفي مثل هذه الظروف فإن استخدام طرق إعادة تقويم الأصول كشكل من أشكال الإنفاق الضريبي سوف يقلل من درجة المخاطرة النقدية،وسوف يشجع ذلك المستثمرين على زيادة تفضيلهم للإستثمارات التي تزيد فيها درجة المخاطرة النقدية وتزيد فيها نسبة الأصول الرأسمالية.

ومن أجل تحقيق فاعلية هذا الشكل من الإنفاق الضريبي في الدول النامية يجب توفر الشرطين التاليين[1]:

●ضرورة توافر أرقام قياسية للأسعار على مستوى الإقتصاد القومي ككل،ويتعين أن تعبر هذه الأرقام بدقة عن التغيرات الفعلية في الأسعار.

●ضرورة توافر إدارة ضريبية على درجة عالية من الكفاءة،تكون قادرة على تطبيق هذا الشكل،وخاصة أن التعديلات التي يتعين أن تقرها الإدارة الضريبية سوف تختلف من قطاع إقتصادي إلى أخر.

المطلب الثاني:الأثر التحريضي للسماح الإستثماري.

وتتلخص هذه الطريقة في منح المستثمر الحق في اهتلاك أصوله الرأسمالية بأكبر من تكلفتها

[1]سعيد عبد العزيز عثمان،النظام الضريبي وأهداف المجتمع(مدخل تحليلي معاصر)،**مرجع سابق**،ص ص99،100.

التاريخية،ويتم ذلك عن طريق السماح للمستثمر بأن يحتسب ضمن التكاليف المسموح بخصمها من إيراداته للوصول إلى وعاء الضريبة نسبة من الأصول الرأسمالية الجديدة،بالإضافة إلى الاهتلاكات المسموح بخصمها وفقا للطرق التقليدية،ودون أن تؤثر على رصيد حساب الأصل في نهاية عمره الإنتاجي ولا على قيمة أقساط الاهتلاك طوال فترة الحياة الإنتاجية للأصل،ومؤدى ذلك أن يتم الإعفاء من الضرائب المستحقة ما يعادل 120% إلى 140% من تكلفة الأصل طوال حياته الإنتاجية،وعلى أن يسمح بخصم هذه الزيادة عن تكلفة الأصل في السنوات الأولى من اقتنائه،وقد تلجأ بعض الدول لربط هذه المنحة الإستثمارية بعملية الإستبدال الفعلي للأصل على أن تسمح بخصم هذه النسبة الممنوحة عند إتمام عملية الإستبدال،واستنادا إلى مفهوم السماح الإستثماري كشكل من أشكال الإنفاق الضريبي فإن استخدامه لن يترتب عنه تغيير في السعر الإسمي للضريبة على أرباح المستثمر،بل تخفيض فعلي في وعاء الضريبة المستحقة[1].

كما يمكن أن تأخذ المنح الإستثمارية شكل تخفيض الضريبة المستحقة بنسبة معينة من تكلفة الأصل في سنة الحصول عليه،ويسمح بعد ذلك باهتلاك التكلفة التكلفة الإجمالية للأصل،وتمتاز طريقة المنح الإستثمارية بسهولة تطبيقها من جهة وتوفير حافز ملموس من ناحية أخرى،ففي بريطانيا مثلا يسمح التشريع الضريبي باحتساب اهتلاك إضافي بنسبة 75 % من تكلفة الأصل في سنة الإستثمار بخلاف الاهتلاك العادي،وذلك بالنسبة للمباني الصناعية والتركيبات المستخدمة في المصانع أو المعامل أو في تخزين المواد الأولية أو في تشغيل المزارع أو في المناجم وآبار البترول وغيرها.

وفي الولايات المتحدة الأمريكية يسمح التشريع الضريبي بخصم نسبة 10% من تكلفة المعدات الرأسمالية المشتراة جديدة من الضريبة المستحقة في سنة الشراء لتلك الأصول،وذلك بخلاف السماح باهتلاك التكلفة الكلية للأصل كالمعتاد[2].

وتتوقف فاعلية طريقة المنح الإستثمارية في تشجيع وترشيد الإستثمارات الخاصة،وزيادة التكوين الرأسمالي في القطاع الخاص على العديد من العوامل والمتغيرات من بينها[3]:

- الظروف الإقتصادية التي يمر بها الإقتصاد القومي،فإذا كانت ظروف التضخم النقدي هي الظروف السائدة،فمن المتوقع أن تقل بكثير أشكال الإنفاق الضريبي في شكل المنح الإستثمارية عن تلك الأشكال التي يمكن الحصول عليها من طريقة إعادة تقويم الأصول،وهذا يعني أن ظروف التضخم النقدي تقلل من فاعلية طريقة المنح الإستثمارية.

---

[1] شكري رجب العشماوي،سعيد عبد العزيز عثمان،النظم الضريبية(مدخل تحليلي وتطبيقي)،**مرجع سابق**،ص93.

2 منصوري الزين،**آليات تشجيع وترقية الإستثمار كأداة لتمويل التنمية الإقتصادية**،أطروحة دكتوراه غير منشورة مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر،2006،ص184.

[3] علي عباس عياد،**مرجع سابق**،ص ص42،44.

●تتوقف فاعلية طريقة المنح الإستثمارية في تحقيق المستهدف على النسبة المقررة للمنحة الإستثمارية في التشريع الضريبي،فكلما زادت تلك النسبة كلما زادت استفادة المستثمر من مزايا هذا الشكل .وسعيا في زيادة فاعلية هذا الشكل يمكن تغيير نسبة المنحة الإستثمارية المقررة من نشاط إقتصادي إلى آخر،بحيث تزيد تلك النسبة في الأنشطة المرغوبة وتنخفض في الأنشطة غير مرغوبة،بالإضافة إلى تقديم هذا الشكل إلى الأصول الرأسمالية طويلة الأجل.

●تتوقف فاعلية الاستفادة من طريقة المنحة الإستثمارية على ما يتضمنه التشريع الضريبي من نصوص مقيدة لسنوات الإستفادة بمزايا هذا الشكل وخاصة بالنسبة للإستثمارات طويلة الأجل.

●ترتبط طريقة المنح الإستثمارية كشكل من أشكال الإنفاق الضريبي باقتناء الأصول الرأسمالية اللازمة لعملية التنمية الإقتصادية،بل تزداد درجة الإستفادة بمزايا هذا الشكل كلما زادت الأصول الرأسمالية المشتراة،مما يخلق حافزا قويا على زيادة الطاقات الإنتاجية القائمة والمحافظة عليها،بالإضافة إلى خلق طاقات إنتاجية جديدة.

ولا شك أن فاعلية هذا الشكل أضعف بكثير من طريقة إعادة التقويم،فالنسبة الممنوحة قد تقل بكثير عن الفرق بين التكلفة التاريخية للأصل وتكلفة استبداله،في حين أن طريقة إعادة التقويم تضمن باستمرار إعفاء كافة المبالغ اللازمة لاستبدال الأصل.أضف إلى ذلك أن المستثمر لا يحصل على الإعفاء الضريبي لتكلفة الأصل بالكامل إلا في نهاية حياته الإنتاجية،ومن ثم فإن ذلك لا يدفعه إلى متابعة التطورات الفنية وتجديد أصوله الرأسمالية إلا بعد أن تنتهي حياة الأصل الإنتاجية،وإلا تعرض لخسائر محققة غير معفاة ضريبيا.

ومن جهة أخرى فهناك تباين كبير بين المنح الإستثمارية والفراغ الضريبي ومدى فاعلية كل منهما،وهذه الفوارق نوجزها في النقاط التالية[1]:

●يتوقف الأثر في كل منهما على حجم التخفيض المعطى ومدته،فيفضل استخدام الفراغ الضريبي على المنح الإستثمارية بالنسبة للمشروعات الجديدة إذا فاقت الأرباح المتوقعة خلال فترة الفراغ الضريبي مقدار المنح الإستثمارية،ولكن يختلف الأمر إذا كان المسموح به وفقا للأسلوب الثاني لفترة أطول من الأسلوب الأول.

●تعد المنح الإستثمارية أكثر سهولة في تطبيقها ومتابعتها إداريا،وتتصف بعمومية تطبيقها مقارنة بالفراغ الضريبي الذي يتجه إلى أنواع محددة من الإستثمارات،ومع ذلك فإنه يلاقي ترحيبا أكبر وذلك لكثرة

[1] عبد الكريم الصادق بركات،**مرجع سابق**،ص151.

تطبيقه وسهولة تفهمه من طرف المستثمرين.

●تتيح المنح الإستثمارية فرصة للمنشآت التي تقوم بتوسيع وتجديد مستمر عام بعد الآخر،بينما يقتصر الفراغ الضريبي على فترة محدودة في مرحلة بدء النشاط،ولذا يمكن القول بأن الفراغ الضريبي يمنح أساسا إلى المشروعات الجديدة،بينما لا تفرق طريقة المنح الإستثمارية بين المشروعات الجديدة والتوسع في المشروعات القائمة.

●يعتبر أسلوب الفراغ الضريبي أسلوبا محايدا بالنسبة للصناعات كثيفة الإستخدام لرأس المال أو كثيفة الإستخدام للعمل،بينما تمنح المنح الإستثمارية مزايا أكبر للصناعات كثيفة الإستعمال لرأس المال.

المطلب الثالث:أثر تطبيق المعدلات الضريبية التمييزية على تشجيع الإستثمار.

يحدد المشرع الضريبي في هذه الحالة تخفيضات على المعدلات الضريبية للأنشطة المستهدفة والتي تزداد أهميتها وحيويتها بالنسبة للمجتمع من الناحية الإقتصادية،حيث يخفض من معدل الضريبة على تلك الأنشطة التي توجه إنتاجها إلى الخارج ،وفي بعض الدول يربط المشرع الضريبي بين حجم الإنخفاض في معدل الضريبة على المنشآت ورقم الأعمال المحققة من طرف المنشأة،وأيضا قيامها بإنتاج منتج جديد،كما يمكن تطبيق المعدلات الضريبية التمييزية على شركات المساهمة والمنفتحة على السوق والتي يشترط أن تكون أوراقها المالية يتم تداولها في بورصة الأوراق المالية،ويعني ذلك أن يكون هناك تشجيع وتحفيز على تغيير الشكل القانوني للشركات نحو الشركات الأكثر إنفتاحا،مما يجعل بعض الشركات العاملة والمقفلة تتحول إلى شركات مساهمة مفتوحة للإستثمار في سوق الأوراق المالية[1].

ولعل من أهم المجالات التي ثبت فيها نجاح استخدام المعدلات الضريبية التمييزية هو مجال إنشاء المناطق الصناعية الحرة*،فعندما تكون إحدى الدول النامية سوقا مناسبا لإحدى السلع الصناعية وترغب في إنشاء منطقة صناعية حرة،فإنها تستطيع أن تجتذب هذه الصناعات إلى المنطقة الحرة باستخدام المعدلات التمييزية في ضرائبها الجمركية[2].

---

[1] مرسي السيد حجازي،النظم والقضايا الضريبية المعاصرة،**مرجع سابق**،ص290.
[2] حامد عبد المجيد دراز،السياسات المالية،**مرجع سابق**،ص243.

خلاصة الفصل الثالث.

تناول هذا الفصل دراسة نظرية لأهم أشكال الإنفاق الضريبي ودورها في تشجيع واستقطاب الإستثمارات الخاصة،وذلك من خلال تخفيض قيمة الضريبة المستحقة على دافعي الضرائب،ومن أهم هذه الأشكال:الإجازةالضريبية،العفوالضريبي،ترحيل الخسائر،الاهتلاك المعجل،الفراغ الضريبي،المنح الإستثمارية والمعدلات الضريبية التمييزية.

فمن خلال أسلوب الإجازة الضريبية يمكن للإستثمارات الجديدة أن تستفيد من إعفاء ضريبي لمدة معينة من بداية نشاطها،خصوصا وان المشاريع الإستثمارية الجديدة تتحمل تكاليف ضخمة في بداية نشاطها بالإضافة إلى عدم قدرتها على الحصول على موارد مالية خارجية،لذلك تلجأ إلى مواردها الداخلية والمتمثلة أساسا في التمويل الذاتيCash Flowوالناجم عن الوفر الضريبي الذي يتحصل عليه المستثمر من جراء استخدامه لأسلوب الإجازة الضريبية.

ومن جهة أخرى تسمح أغلب التشريعات الضريبية بترحيل الخسائر التي تحققها بعض المشروعات في إحدى السنوات وخصمها من أرباح السنوات السابقة أو اللاحقة للسنة التي حقق فيها المشروع الإستثماري تلك الخسارة،وبغض النظرعن نوع الترحيل فإن سياسة ترحيل الخسائر تعتبر سياسة فعالة في تشجيع الإستثمارات وخاصة في الدول المتقدمة والتي تتمتع خزينتها بفوائض مالية.

أما بالنسبة لنظام الاهتلاك المعجل،فهو يعتبر من أفضل أشكال الإنفاق الضريبي في تشجيع وترشيد الإستثمار الخاص،نظرا لارتباطه ارتباطا مباشرا بعملية الإستثمار،حيث يدخل مباشرة في دراسة الجدوى الإقتصادية للمشاريع الإستثمارية من أجل اختيار أفضلها.

كما قد تلجا بعض الدول إلى استخدام سياسة الفراغ الضريبي من أجل تشجيع الإستثمار وذلك من خلال منح إعفاءات ضريبية من أجل استثمار الأموال المكتنزة أو غير مستغلة أو المستغلة في أنشطة أقل إنتاجا أو من أجل تشجيع بعض الأنشطة المرغوبة والتخلي على بعض الأنشطة غير مرغوبة.بالإضافة إلى ذلك ونظرا لتأثير التضخم النقدي على أسعار بعض الأصول الرأسمالية،فقد سمحت أغلب التشريعات الضريبية بإعادة تقويم هذه الأصول بتكلفتها الحالية وحساب مقدار الاهتلاك على أساس هذه الأخيرة بدلا من حسابه على أساس التكلفة التاريخية والتي تعتبر منخفضة مقارنة بالتكلفة الحالية،وكبديل لذلك قد تسمح هذه التشريعات بحساب الاهتلاك على الأصل بتكلفة اكبر من تكلفته التاريخية أو من خلال خصم نسبة معينة

من تكلفة الأصل من مقدار الضريبة المستحقة.وسعيا منها في جذب الإستثمار الأجنبي تلجأ أغلب الدول إلى اعتماد معدلات ضريبية تمييزية على تلك الإستثمارات.

إن تطبق هذه الأشكال من أشكال الإنفاق الضريبي من أجل تشجيع الإستثمار الخاص قد تكون فعالة في بعض الدول وتكون غير ذلك في دول أخرى وذلك حسب شكل الإنفاق الضريبي المستخدم وحسب درجة تطور وتخلف الإقتصاد،وباعتبار الجزائر من الدول المتخلفة وتستعمل عدة أشكال من الإنفاق الضريبي من أجل تشجيع وترشيد الإستثمارات الخاصة،سنحاول في الفصل الأخير من هذه الدراسة إظهار مدى فعالية هذه السياسة في تحقيق أهدافها،وخاصة هدف تشجيع الإستثمار الخاص باعتبار الجزائر في مرحلة انتقالية من الإقتصاد الموجه إلى الإقتصاد الرأسمالي والذي يبنى على القطاع الخاص.

الفصل الرابع:

الإنفـــاق الـــضريبي كموجـــه للإستثمار وعلاقتـــه بـــالتهرب الضريبي (دراسة حالة الجزائر من الفترة1992-2008)

تمهيد.

لا يختلف إثنان بوصف وضعية الجزائر الحالية في مجال الإستثمار بأنها في حالة ترقب على جميع المستويات،سواء بالنسبة للإستثمار الوطني الخاص أو بالنسبة للإستثمار الأجنبي بجميع أنواعه،و بالرغم من المعوقات الموضوعية والذاتية التي تواجهه،إلا أن مناخ الإستثمار في الجزائر يعد بمستقبل أفضل نظرا للحوافز التي يتميز بها الإقتصاد الجزائري،وخاصة الحوافز الضريبية والتي أصبح يطلق عليها في الأدبيات الضريبية المعاصرة اسم الإنفاق الضريبي.

ولقد عمدت السلطات المالية في الجزائر منذ الإصلاحات الضريبية لسنة 1992م إلى منح العديد من أشكال الإنفاق الضريبي،بهدف دفع عجلة النمو الإقتصادي في الجزائر عن طريق تحريك أهم عناصر الطلب الكلي ألا وهي الإنفاق الإستثماري والإنفاق الإستهلاكي،وبغرض تشجيع الإنفاق الإستثماري قدم المشرع الضريبي إعانات مالية غير مباشرة للشركات الإستثمارية على شكل إنفاق ضريبي،وخاصة في مجال الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني،وهذه الضرائب المذكورة تعتبر من أهم مكونات الهيكل الضريبي للشركات،لذلك عمد المشرع الضريبي على منح الجزء الأكبر من الإنفاق الضريبي إلى هذه الأنواع من الضرائب بالرغم من تعدد الضرائب المكونة للهيكل الضريبي في الجزائر ومنها:الرسم العقاري والرسم التطهيري،حقوق الطابع وحقوق التسجيل،حقوق التداول وحقوق الإستهلاك...

ونظرا للنتائج الإيجابية التي حققتها الدول المتقدمة في استخدام الإنفاق الضريبي لتحقيق أهداف برامج الإنفاق المباشر،ودعم الإنفاق الإستثماري،حاولت الجزائر تطبيق مقاربة الإنفاق الضريبي في الإقتصاد الجزائري من أجل تشجيع الإستثمار،وهو ما سنتطرق إليه في هذا الفصل من خلال الإنفاق الضريبي الممنوح وأهم المعوقات التي تواجهه وخاصة ظاهرتي التهرب الضريبي والقطاع الموازي.

المبحث الأول:أشكال الإنفاق الضريبي في نظام الضريبة على أرباح الشركات.

إن من أهم الأهداف التي سعى إليها الإصلاح الإقتصادي في الجزائر هي وضع المؤسسات العمومية في نفس موضع المؤسسات الخاصة،وإخضاعها لمنطق وقواعد السوق،ولتكريس هذا المسعى تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات،وذلك بغرض مراجعة وتعويض نقائص الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية(BIC)،ومن أجل تشجيع وترشيد الإستثمارات الخاصة أقر المشرع الضريبي الجزائري عدة أشكال من الإنفاق الضريبي المرتبط بهذه الضريبة(IBS)،كالإعفاءات الضريبية والتخفيضات الخاصة بالمعدلات وإدخال تقنية القرض الضريبي،بالإضافة إلى السماح بتأجيل دفع الضريبة وذلك من خلال تطبيق نظام الاهتلاك المالي المتناقص على الأصول الإستثمارية.

المطلب الأول:النظام الضريبي المرجعي الخاص بالضريبة على أرباح الشركات.

قبل التطرق إلى أهم أشكال الإنفاق الضريبي الخاص بالضريبة على أرباح الشركات،فمن الضروري التطرق إلى أهم المكونات الأساسية للنظام الضريبي المرجعي في الجزائر الخاص بالضريبة على أرباح الشركات مثل القاعدة الضريبية والمجال الإقليمي لتطبيقها،وذلك من أجل التفرقة بين ما هو عنصر من عناصر الإنفاق الضريبي وبين ما هو عنصر من عناصر النظام الضريبي المرجعي.

الفرع الأول: القاعدة الضريبية للضريبة على أرباح الشركات.

لقد نصت المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي:
<<تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنوية المشار إليهم في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات**>>**.

أما الأشخاص المعنوية المشار إليهم في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،فيمكن إيجازها في النقاط التالية:

- الشركات مهما كان شكلها وغرضها،باستثناء:
  - شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري،إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات ؛

- الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركات بالأسهم،باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.

– المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ؛

– الشركات التعاونية والإتحادات التابعة لها،باستثناء الشركات المشار إليها في المادة138 من ق.ض.م.ر.م.

ومن خلال التعريف السابق يتضح أن الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة مباشرة سنوية،تفرض على الأرباح التي تحققها الأشخاص المعنوية،وهذه الأخيرة تخضع إجباريا للنظام الحقيقي،ويندرج تأسيس الضريبة على أرباح الشركات في إطار وضع نظام ضريبي خاص بالشركات والذي يختلف عن النظام الضريبي المطبق على الأشخاص الطبيعية،لذا فإن الضريبة على أرباح الشركات تلائم أكثر الشركات وهي تعمل على عصرنة جباية الشركات وجعلها أداة للإنعاش الإقتصادي.

الفرع الثاني: المجال الإقليمي للضريبة على أرباح الشركات.

يتمثل المجال الإقليمي للضريبة على أرباح الشركات في الأرباح المحققة في الجزائر،وعلى الخصوص[1]:

– الأرباح المحققة في شكل شركات والمحصلة من الممارسة العادية لنشاط ذات طابع صناعي أو تجاري أو فلاحي عند عدم وجود إقامة ثابتة؛

– أرباح الشركات التي تستعين في الجزائر بممثلين ليس لهم شخصية مهنية متميزة عن هذه الشركات؛

– أرباح الشركات التي وإن كانت لا تملك إقامة أو ممثلين معينين،إلا أنها تمارس بصفة مباشرة أو غير مباشرة نشاطا يتمثل في إنجاز حلقة كاملة من العمليات التجارية.

وفي حالة ما إذا كانت شركة ما تمارس في آن واحد نشاطها بالجزائر وخارج التراب الوطني،فإن الربح الذي تحققه من عمليات الإنتاج أو من عمليات البيع المنجزة بالجزائر يعد محققا فيها،ما عدا في حالة إثبات العكس من خلال مسك محاسبتين متباينتين[2].

المطلب الثاني:الإعفاءات الضريبية الممنوحة في مجال الضريبة على أرباح الشركات.

لقد وضع المشرع الضريبي بعض الإعفاءات الضريبية في مجال الضريبة على أرباح الشركات لغرض تشجيع الشركات على الإستثمار في مناطق معينة،وبصفة خاصة مناطق الجنوب الكبير ومناطق

---

[1] المادة137 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
[2] نفس المرجع..

الهضاب العليا،وفي نشاطات معينة وفق السياسة العامة للإقتصاد،بالإضافة إلى مراعاة الجانب الإجتماعي لبعض الفئات في المجتمع،ويمكن تقسيم هذه الإعفاءات إلى إعفاءات مؤقتة وإعفاءات دائمة.

فبغرض تشجيع الإستثمار في المناطق الواجب ترقيتها،تستفيد النشاطات المعلن عن أولويتها ضمن المخططات التنموية السنوية أو المتعددة السنوات من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث(03) سنوات،ابتداء من تاريخ دخولها حيز النشاط،وترفع مدة إعفاء النشاطات المعلن عن أولويتها والتي تمارس في منطقة يجب ترقيتها إلى خمس(05) سنوات انطلاقا من تاريخ بداية النشاط[1]،كما تستفيد من الإعفاء الكامل من الضريبة على أرباح الشركات ولنفس المدة السابقة(03 سنوات) الأنشطة التي يقوم بها الشباب المستثمر والمستفيد من إعانة"الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب"،ابتداء من تاريخ الشروع في الإستغلال،وترفع مدة الإعفاء إلى ست(06) سنوات إذا كانت النشاطات الممارسة في منطقة يجب ترقيتها،وعندما يمارس هذا الشباب المستثمر النشاط داخل منطقة من المناطق التي يجب ترقيتها والتي تحدد قائمتها عن طريق التنظيم وخارج هذه المناطق،فإن الربح المعفى من الضريبة ينتج من النسبة بين رقم الأعمال المحقق في المنطقة التي يجب ترقيتها ورقم الأعمال الإجمالي[2].

وبهدف تشجيع الإستثمار في القطاع السياحي،منح المشرع الضريبي عدة إعفاءات ضريبية مشجعة على الإستثمار في هذا القطاع،حيث تستفيد من إعفاء لمدة عشر(10) سنوات الشركات السياحية المحدثة من قبل مستثمرين وطنيين،باستثناء وكالات السفر وكذا الشركات المختلطة في الإقتصاد والتي تمارس نشاطا في القطاع السياحي[3]،كما تستفيد من الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث(03) سنوات ابتداء من السنة المالية1996م وكالات السياحة والسفر،وكذا المؤسسات الفندقية حسب رقم الأعمال المحقق بالعملة الصعبة،ويشترط للإستفادة من المزايا السابقة أن يقدم المعنيون بالأمر إلى المصالح الجبائية المختصة شهادة تثبت إيداع تلك العائدات بالعملة الصعبة لدى بنك موطن بالجزائر[4].

ووعيا منه بأهمية الإستثمار المالي منح المشرع الضريبي عدة إعفاءات ضريبية محفزة على الإستثمار في القطاع المالي،حيث تستفيد شركات رأس المال المخاطر* من الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات لمدة خمس(05) سنوات ابتداء من تاريخ انطلاق نشاطها[5]،بالإضافة إلى ذلك تعفى من الضريبة على أرباح الشركات شركات الرأسمال الإستثماري بالنسبة للمداخيل المحققة من الأرباح ونواتج توظيف

---

[1] المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[2] المادة 11 من قانون المالية لسنة1997 المعدلة للمادة 138-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[3] المادة138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[4] المادة12من قانون المالية لسنة 1996 المعدلة للمادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

*هي عبارة عن أسلوب أو تقنية لتمويل المشاريع الإستثمارية،وهذه التقنية لا تقوم على تقديم النقد فحسب كما هو الحال في التمويل المصرفي،بل تقوم على أساس المشاركة،حيث يقوم المشارك بتمويل المشروع من دون ضمان العائد ولا مبلغه،وهو بذلك يخاطر بأمواله،وهو أسلوب يلائم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجديدة أو التوسعية والتي تواجه صعوبات في هذا المجال.لمزيد من التفصيل حول هذا الموضوع أنظر:بريبش السعيد،رأس المال المخاطر بديل مستحدث لتمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر،مقال منشور بمجلة الباحث،جامعة ورقلة.

[5] المادة10 من قانون المالية لسنة 2005 المتممة للمادة 138مكرر من قانون الضرائب المباشرةوالرسوم المماثلة.

الأموال وفائض قيم التنازل عن الأسهم والحصص،أما بالنسبة للمداخيل الأخرى التي تحققها شركات الرأسمال الإستثماري تخضع للمعدل المخفض ب 5% بعنوان الضريبة على أرباح الشركات[1] ،كما يمكن للمؤسسات المصرفية أو مؤسسات القرض التي تبرم قروضا متوسطة أو طويلة الأمد،وكذا الشركات المرخص لها بالقيام بعمليات في مجال القرض العقاري أن تشكل رصيدا معفى بصفة دائمة من الضريبة على أرباح الشركات يخصص لمواجهة الأخطار الخاصة المرتبطة بهذه القروض أو العمليات على أن لا تتجاوز الحصة السنوية لهذا الرصيد 5% من مبلغ القروض المستعملة على الأمد المتوسط والطويل، ويمكن للشركات التي تمنح قروضا متوسطة الأمد من أجل تسوية المبيعات أو الأشغال التي تقوم بها في الخارج أن تشكل رصيد معفى من الضريبة على أرباح الشركات يوجه لمواجهة الأخطار الخاصة المرتبطة بهذه القروض،على أن لا تتجاوز حصة هذا الرصيد في كل سنة مالية 2% من مبلغ القرض[2].

ومن أجل تشجيع الإندماج بين الشركات،يمنح الإعفاء الضريبي الدائم من الضريبة على أرباح الشركات على فوائض القيم من غير تلك المحققة من السلع التي تنتج عن منح أسهم أو حصص مجانا في الشركة(حصص في رأس المال)عقب إندماج شركات أسهم في شركات ذات مسؤولية محدودة،ويطبق نفس النظام عندما تنقل شركة أسهم أو شركة ذات مسؤولية محدودة كامل أصولها إلى شركتين أو عدة شركات تم تشكيلها وفق هذه الأشكال[3].

كما تستدعي حاجة الإقتصاد الوطني إلى الإستثمار في القطاع الفلاحي والزراعي،تقديم حوافز ضريبية محرضة على الإستثمار في هذا القطاع،وفي هذا المجال لم يتوان المشرع الضريبي الجزائري في منح عدة إعفاءات ضريبية سواء كانت مؤقتة أو دائمة،حيث تعفى بصفة دائمة من الضريبة على أرباح الشركات التعاونيات الإستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية والهياكل التابعة لها[4]،كما يستفيد من إعفاء دائم من الضريبة على أرباح الشركات الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي والصناديق الجهوية التابعة له،بالنسبة للعمليات المرتبطة بتأمين الأخطار الفلاحية،باستثناء عمليات التأمين ذات الطابع التجاري[5].وفي نفس السياق تعفى صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية والتأمين،والمحققة مع شركائها فقط ،وكذلك التعاونيات الفلاحية للتموين والشراء وكذا الإتحادات المستفيدة من الإعتماد الذي تسلمه المصالح المؤهلة في الوزارة المكلفة بالفلاحة التي تعمل طبقا للأحكام القانونية والتنظيمية التي تحكمها،عدا العمليات المحققة مع المستعملين غير الشركاء[6]،بالإضافة إلى ذلك تعفى بصفة دائمة من الضريبة على أرباح الشركات المؤسسات

---

[1] الجريدة الرسمية رقم 42 الصادرة بتاريخ 25-06-2006.
[2] المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
[3] المادة 143 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
[4] المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
[5] المادة 12 من قانون المالية لسنة 1996المعدلة للمادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
[6] المادة 12 من قانون المالية لسنة 1997 المعدلة للمادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الممارسة لتربية الأسماك[1]،كما تعفى من الضريبة على الأرباح،الشركات التعاونية لإنتاج المنتوجات الفلاحية وحفظها وبيعها،وكذلك إتحاداتها المعتمدة،باستثناء العمليات التالية[2]:

- المبيعات المحققة في محلات التجزئة المنفصلة عن مؤسساتها الرئيسية ؛
- عمليات التحويل التي تخص المنتوجات أو شبه المنتوجات باستثناء تلك الموجهة لتغذية الإنسان والحيوانات التي يمكن استعمالها كمواد أولية في الفلاحة أو الصناعة ؛
- العمليات المحققة مع المستعملين غير الشركاء والتي رخصت بها التعاونيات واضطرت لقبولها.

أما في مجال الإستثمار الحقيقي،فإن المشرع الضريبي منحه أهمية كبيرة ضمن الإنفاق الضريبي الممنوح لغرض تشجيع الإستثمار،حيث تعفى بصفة دائمة فائض القيمة المحققة من جراء التنازل عن الإستثمارات من الضريبة على أرباح الشركات،وذلك بشكل جزئي حسب حالتين:ففي حالة ما إذا تم التنازل عن الإستثمار في مدة تقل عن ثلاث(03) سنوات(فائض قيمة قصير أجل)،فإن 30% من هذا الفائض يعفى من الضريبة،أما في حالة الإحتفاظ بهذا الإستثمار لمدة تزيد عن ثلاث(03) سنوات(فائض قيمة طويل الأجل)،فإن 65% من هذا الفائض يعفى من الضريبة على أرباح الشركات،وفي حالة قيام المستثمر باكتتاب تعهد بإعادة إستثمار فائض القيمة المحققة خلال أجل ثلاث(03) سنوات،فإن فائض القيمة لا يدخل ضمن الربح الخاضع للضريبة لسنة تحققها،أي أن فائض القيمة في هذه الحالة يستفيد من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات[3].

وفي نفس السياق وفيما يتعلق بفائض القيمة،فإن فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من طرف المقرض المستأجر لفائدة المقرض المؤجر في إطار عقد القرض من نوع(Lease-Back) أي القرض الإيجاري،لا تحسب ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة على الأرباح الشركات،كما أن فائض القيمة الناتجة عن إعادة التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من طرف المقرض المؤجر لفائدة المقرض المستأجر بعنوان نقل الملكية لهذا الأخير لا تحسب ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة على الأرباح الشركات[4].

ومن أجل تشجيع الإستثمار في الصناعات التقليدية والحرف الفنية وقطاع التصدير،قدم المشرع الضريبي إعفاءات ضريبية لهذا القطاعات،حيث يستفيد من إعفاء لمدة عشر(10) سنوات الحرفيون وكذا

---

[1] المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
[2] المادة 12 من قانون المالية لسنة 1997 المعدلة للمادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
[3] المادة 172 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
[4] المادة 10 من قانون المالية لسنة 2008 المتممة للمادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بفقرتين 4،5.

الحرفيون الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا[1]،كما تستفيد من الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات عمليات البيع والخدمات الموجهة للتصدير،ما عدا النقل البري والبحري والجوي وإعادة التأمين والبنوك،ولا يمنح هذا الإعفاء إلا للشركات التي تلتزم بإعادة إستثمار الأرباح المحققة بعنوان هذه العمليات[2].

المطلب الثالث: التخفيضات الخاصة بالمعدلات من الضريبة على أرباح الشركات.

تعتبر الضريبة على أرباح الشركات ضريبة نسبية،حيث أنها تفرض على أساس نسبة معينة،غير أن المشرع الضريبي في الجزائر أقر معدلات ضريبية مخفضة على بعض الإستثمارات،كما أن المعدلات العادية للضريبة على أرباح الشركات عرفت هي الأخرى بعض التخفيضات،والغرض من ذلك هو تشجيع الإستثمار وتخفيف العبء الضريبي على الشركات الإستثمارية،ومن أجل الحد من التلاعبات في استخدام المعدلات المخفضة واستخدامها كأداة للتهرب الضريبي،وضع المشرع الضريبي جملة من الشروط ،يجب على الشركات التي تريد الإستفادة من المعدل المخفض للضريبة على أرباح الشركات الإلتزام بها.

الفرع الأول: تطور المعدل العادي للضريبة على أرباح الشركات من الفترة(1992-2008).

لقد أدى الإصلاح الضريبي لسنة 1992م إلى تخفيض معدل الضريبة على أرباح الشركات من 50% في شكل(BIC)إلى 42% في شكل(IBS)،ويعتبر هذا المعدل مرتفع نوعا ما إذا ما قارناه بمعدل الدول الأخرى التي تتراوح بين 30%إلى 38% بصفة عامة،وقد تم تخفيض معدل الضريبة على أرباح الشركات إلى 38% وفقا لقانون المالية لسنة1994م،وقد تم تخفيض هذا المعدل مرة أخرى إلى 30% وفقا لقانون المالية لسنة1999م،ثم خفض المعدل السابق إلى 25% وفقا لقانون المالية التكميلي لسنة2006م،ووفقا للمادة5 من قانون المالية التكميلي لسنة2008م أصبح يطبق معدل الضريبة على أرباح الشركات كما يلي:

- 19%بالنسبة للأنشطة المنتجة لمواد البناء والأشغال العمومية وكذا الأنشطة العمومية ؛
- 25%بالنسبة للأنشطة التجارية والخدمات ؛
- 25%بالنسبة للأنشطة المختلطة عندما يتجاوز رقم الأعمال المحقق في التجارة والخدمات أكثر من50% من رقم الأعمال الإجمالي خارج الرسم.

ويشكل التخفيض المتواصل في معدل الضريبة على أرباح الشركات إحدى الطرق المستعملة لتخفيف العبء الضريبي على الشركة قصد تشجيع الإستثمار وترشيده.

---

[1] المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
[2] المادة 6من قانون المالية لسنة2006 المعدلة للمادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الفرع الثاني: تطور المعدل المخفض للضريبة علىأرباح الشركات من الفترة(1992-2008).

لقد سعى المشرع الضريبي في الجزائر منذ سنة 1992م إلى سن إجراءات ضريبية تحفيزية من أجل تشجيع وترشيد الإستثمارات الخاصة،ومن بين هذه الإجراءات الضريبية التحفيزية أن يتم احتساب معدلات ضريبية مخفضة على أرباح الشركات والتي يعاد إستثمارها،فوفقا لقانون المالية لسنة1992م،فإن أرباح الشركات المحققة والمعاد إستثمارها في إستثمارات ثابتة أو منقولة من أجل تحقيق حاجيات التنمية تخضع لمعدل ضريبي مخفض يقدر[1] ب:5% ،غير أن هذا المعدل ارتفع إلى 33% سنة 1995م.إن ارتفاع معدل الضريبة الخاص بالأرباح المعاد إستثمارها إلى ذلك المستوى(33%)راجع إلى إشكالية التهرب الضريبي،إذ يصعب على إدارة الضرائب مراقبة تلك العملية،غير أن ذلك المعدل(33%)انعكس سلبا على تحفيز الشركة على إعادة إستثمار أرباحها،ولذلك تم تخفيض ذلك المعدل إلى 15% وفقا لأحكام المادة 14 من قانون المالية لسنة1999م،ونظرا لتزايد اهتمام الدولة بالإستثمار ورغبة منها في تشجيعه تم تخفيض الضريبة على الأرباح المعاد إستثمارها إلى 12.5%،وهذا وفقا لنص المادة 2 من قانون المالية التكميلي لسنة2006م.

وللإستفادة من المعدل المخفض يجب على الشركات مراعاة الشروط التالية[2]:

- يتعين على الشركات التي ترغب في الإستفادة من النسبة المخفضة مسك محاسبة قانونية؛
- يجب عليها أن تذكر في التصريح السنوي للنتائج الأرباح التي تخضع للنسبة المخفضة،ويرفق هذا التصريح بقائمة الإستثمارات المحققة مع الإشارة إلى طبيعتها وتاريخ دخولها في الأصول وسعر تكلفتها؛
- تحديد قائمة الأملاك العقارية التي تمنح حق الإستفادة من المعدل المخفض عن طريق التنظيم.

وبغرض تشجيع إنشاء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في المناطق الجنوبية ومناطق الهضاب العليا في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار(ANDI) والوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب(ANSEJ)،منح المشرع الضريبي تخفيضات ضريبية من الضريبة على أرباح الشركات،حيث تستفيد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المقامة والمنتجة في ولايات الجنوب والهضاب العليا من تخفيض في مبلغ الضريبة على أرباح الشركات المستحقة على أنشطتهم المستعملة في إنتاج المواد والخدمات المقامة على مستوى هذه الولايات،ويقدر هذا التخفيض ب:15% لفائدة ولايات الهضاب العليا،و20% لفائدة ولايات الجنوب،وذلك

[1] Direction Generale Des Impots,Instruction Impot Sur Les Benefices Des Societes,p21.
[2] Ib.Id,p21.

لمدةخمس(05) سنوات ابتداء من 1 يناير 2004م،وتستثنى من هذا الإجراء المؤسسات العاملة في مجال المحروقات[1].

كما تستفيد المداخيل الناتجة عن النشاطات التي يمارسها الأشخاص الطبيعيون أو الشركات في ولايات:إليزي،تندوف،أدرار،تامنغست،ولديهم موطن جبائي في هذه الولايات ويقيمون بها بصفة دائمة من تخفيض قدره50% من مبلغ الضريبة على أرباح الشركات،وذلك بصفة إنتقالية ولمدة خمس(05) سنوات،ابتداء من أول يناير2005م،ويسعى المشرع الضريبي من وراء هذا الإجراء إلى تشجيع الإستثمارات في مناطق الجنوب الكبير.بالإضافة إلى ذلك تستفيد فوائض قيم التنازل عن الأسهم المحققة من طرف شركات رأس المال الإستثماري غير مقيمة من تخفيض قدره 50%من المبالغ الخاضعة للضريبة[2].

وبغرض تشجيع المؤسسات على تشغيل الشباب،قدم المشرع الضريبي تخفيض من الضريبة على أرباح الشركات للمؤسسات التي تنشئ أو تحافظ على مناصب شغل جديدة،ويحدد هذا التخفيض بنسبة 50% من مبلغ الأجور المدفوعة بعنوان مناصب الشغل المنشأة والمحافظ عليها،وفي حدود 5% من الربح الخاضع للضريبة دون أن يفوق هذا التخفيض مبلغ 1000000 د.ج بالنسبة للسنة المالية.ويطبق هذا التخفيض لمدة أربع(04) سنوات ابتداء من أول يناير 2007م[3].

الفرع الثالث: المعدلات الخاصة(القرض الضريبي).

نعني بالقرض الضريبي إمكانية الشخص المعنوي الخاضع للضريبة على أرباح الشركات أن يخصم من مبلغ الضريبة بسبب نشاطه مبالغ الإقتطاع من المصدر الناتجة عن عائدات رؤوس الأموال المنقولة،ويحدد هذا المعدل كما يلي:

- إقتطاع ضريبي بنسبة10%من عائدات الديون والودائع والكفالات،ويمثل هذا الإقتطاع قرضا ضريبيا يخصم من مبلغ الضريبة[4]؛
- إقتطاع ضريبي بنسبة 24% على المبالغ التي تقبضها الشركات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية

---

[1] المادة 8 من قانون المالية لسنة 2004.
[2] المادة 3 من قانون المالية التكميلي لسنة 2006 المعدلة للمادة 143 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
[3] المادة 59 من قانون المالية لسنة 2007.
[4] المادة 20 من قانون المالية لسنة2003 المعدلة للمادة 150-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات[1].

كما يترتب على الضريبة على أرباح الشركات دفع ثلاث(03)تسبيقات،والتي تدفع خلال السنة التي تلي السنة التي حققت فيها الأرباح المعتمدة كأساس لحساب الضريبة،وتدفع هذه التسبيقات كما يلي[2]:

- التسبيق الأول:من 15 فيفري إلى 15 مارس ؛
- التسبيق الثاني:من 15 ماي إلى 15 جوان ؛
- التسبيق الثالث:من 15 أكتوبر إلى 15 نوفمبر.

ويساوي مبلغ كل تسبيق30% من مبلغ الضريبة لآخر سنة مالية،أما في حالة الشركات الحديثة النشأة،فإن قيمة التسبيق تساوي 30% من الضريبة المحسوبة على الربح المقدر بنسبة5%من رأس المال الإجتماعي المسخر.وهذه التسبيقات تعتبر بمثابة قرض ضريبي يخصم من مبلغ الضريبة في نهاية السنة المالية.

المطلب الرابع:الإنفاق الضريبي الممنوح ضمن النظام الضريبي لمجمع الشركات.

يمتاز النظام الضريبي الجزائري بالإضافة إلى جباية الأشخاص الطبيعيين وجباية الأشخاص المعنويين بجباية مجمع الشركات،والتي تعتبر كنظام تحفيزي للشركات بما تمنحه من إمتيازات ضريبية،خاصة على مستوى الضرائب على رقم الأعمال وتجميع الربح،وقد تم إدراج هذا النوع من الجباية لأول مرة في الجزائر وفقا لقانون المالية لسنة1997م.

الفرع الأول: تعريف مجمع الشركات.

تجمع الشركات يعني به كل كيان إقتصادي مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم،مستقلة قانونا،تدعى الواحدة منها"الشركة الأم"،تحكم الأخرى المسماة"الشركات الأعضاء"تحت تبعيتها،وذلك بامتلاكها المباشر 90% أو أكثر من رأس المال الإجتماعي،والذي لا يكون رأس مال ممتلك كليا أو جزئيا من طرف شركة أخرى يمكنها أن تأخذ طابع الشركة الأم[3].

ويمكن لمجمع الشركات كما هو محدد في المادة 138 من ق.ض.م.ر.م أن تختار الخضوع لنظام الميزانية الموحدة باستثناء الشركات البترولية،ونعني بتوحيد الميزانية جمع مجموع حسابات الميزانية،وهذا

---

[1] المادة10 من قانون المالية لسنة 2001 المعدلة للمادة 150-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
[2] المادة17 من قانون المالية لسنة 2000 المعدلة للمادة 356 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
[3] المادة 14 من قانون المالية لسنة 1997 المتممة للمادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الإختيار يتم من طرف الشركة الأم وتقبله مجموع الشركات الأعضاء،وهو لا يقبل التراجع لمدة أربع(04) سنوات.

إن الشروع في الإستغلال بين الشركات الأعضاء في التجمع بالمفهوم الجبائي يجب أن يكون مسيرا أساسا بأحكام القانون التجاري،ولا يمكن الخضوع للنظام الضريبي الخاص بمجمع الشركات إلا الشركات التي حققت نتائج إيجابية في السنتين الماليتين الأخيرتين،أما الشركات التي تتوقف عن استفاء الشروط المبينة أعلاه أو تحقق عجزين متتاليين أثناء تطبيق هذا النظام تقصى تلقائيا من تجمع الشركات بالمفهوم الضريبي[1].

الفرع الثاني: شروط الخضوع للنظام الضريبي لمجمع الشركات.

يمكن أن نستخلص من خلال التعريف السابق شروط الخضوع للنظام الضريبي الخاص بمجمع الشركات،وهذه الشروط يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- شركات المساهمة هي الشركات الوحيدة المؤهلة للخضوع لنظام مجمع الشركات،وعليه تستثنى الشركات المنظمة تحت شكل آخر مثل(S.A.R.L) ؛

- الشركات التي تمتلك رأس المال بطريقة مباشرة هي الشركات الوحيدة المؤهلة للخضوع لنظام مجمع الشركات،في حين أن الإمتلاك غير المباشر لرأس المال بواسطة شركات أخرى لا يمنح للشركة صفة العضوية حتى وإن اعتبرت قانونيا شركة فرعية ؛

- رأس المال الإجتماعي للشركة العضو يجب أن يمتلك بنسبة90% على الأقل من طرف الشركة الأم بطريقة مباشرة،وعليه فإن الشركة التي تمتلك رأسمالها بنسبة85% بطريقة مباشرة و5% بطريقة غير مباشرة بواسطة شركة أخرى لا تكون مؤهلة للخضوع للنظام الضريبي لمجمع الشركات ؛

- رأس المال الإجتماعي للشركة الأم لا يجب أن يمتلك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة،كليا أو جزئيا من طرف الشركات الأعضاء،وكذلك ينجم عن المساهمات المتداخلة والمتشابكة عدم قابلية الخضوع للنظام الضريبي لمجمع الشركات.

الفرع الثالث: الإنفاق الضريبي المشجع على تكوين مجمع الشركات.

في إطار تشجيع تكوين مجمع الشركات،فإن المشرع الضريبي الجزائري من خلال قانون المالية لسنة1997م وسع مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات بمعدل مخفض يقدر ب:15% على الأرباح المساهمة في اقتناء أسهم أو حصص في الشركات،وقيم منقولة أخرى تسمح بالمشاركة بنسبة90% في

[1] نفس المرجع السابق مباشرة.

رأسمال الشركات الأخرى من نفس التجمع،بالإضافة إلى ذلك هناك عدة أشكال أخرى للإنفاق الضريبي المشجع على إنشاء مجمع الشركات منها:

أولا: الإعفاء من حقوق تسجيل عقود تحويل الشركات.

إن المادة 36 من قانون المالية لسنة 1997م والمتممة بالمادة347 مكرر3 من قانون التسجيل تعفي من حقوق تسجيل العقود التي تثبت نقل الأملاك بين الشركات الأعضاء،كما أنها تعفي من حقوق التسجيل التي تثبت تحويل الشركات قصد إدماجها في التجمعات،أما الشركات التي لم يمتلك رأسمالها الإجتماعي بنسبة 90%أو حققت عجزا،لا يمكنها الإستفادة من هذا الإمتياز في حالة تحويلها إلى شركة أسهم[1].

ثانيا: إعفاء الأرباح الموزعة وفوائض قيم التنازل.

بالإضافة الى إعفاء حقوق تسجيل عقود تحويل الشركات،أقر المشرع الضريبي إعفاءات ضريبية فيما يخص الأرباح الموزعة وفوائض قيم التنازل،حيث تنص المادة 13 من قانون المالية لسنة 1997م المتمم للمادة138 من ق.ض.م.ر.م بفقرة ثالثة،على أن تعفى من الضريبة على أرباح الشركات الأرباح التي تتقاضاها الشركات بعنوان مشاركتها في رأسمال شركات أخرى من نفس التجمع،ويتعلق الأمر هنا بحصص الأرباح الموزعة للشركة الأم من طرف الشركات الأعضاء في المجمع،وبما أن المساهمات المتداخلة والمتشابكة غير مسموح بها من الناحية القانونية ،فإنه لن توزع أي أرباح من طرف الشركة الأم لصالح فروعها.

كما أن فائض القيمة المحقق بين الشركات من نفس التجمع لا تدخل ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات،وبالتالي فإن فائض القيمة المحقق بين شركات من نفس التجمع معفى من الضريبة على أرباح الشركات[2].

ثالثا: الإنفاق الضريبي الممنوح للأرباح المعاد إستثمارها.

إن الأرباح المخصصة للحيازة على الأسهم أو حصص إجتماعية أو قيم منقولة أخرى مما يسمح بالمساهمة بنسبة 90%أو أكثر في رأس المال الإجتماعي لشركات من نفس التجمع،وهذه الأرباح المعاد إستثمارها يطبق عليها المعدل المخفض للضريبة على أرباح الشركات بنسبة15%،وتجدر الإشارة في هذا

---

[1] المادة173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
[2] المادة 19 من قانون المالية لسنة1997 المتممة للمادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الصدد أن المعدل المخفض للضريبة على أرباح الشركات يطبق بصفة موحدة على كل الشركات بما فيها تلك المستفيدة من الإمتياز للحيازات التي تسمح بالوصول إلى 90%من رأس المال الإجتماعي،وإذا كانت هذه الحيازة تسمح بامتلاك رأس مال إجتماعي بنسبة 90%،حتى لو كانت هذه الأسهم التي تم الحيازة عليها في هذا الإطار مثلا لا تمثل إلا 5%من الأرباح،فإن هذه الأرباح المعاد إستثمارها تستفيد من المعدل المخفض للضريبة على أرباح الشركات[1].

المطلب الخامس:الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وأهم الأعباء القابلة للخصم.

إن الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أي طبيعة كانت،والتي تنجزها كل شركة أو وحدة أو مستثمرة تابعة لشركة واحدة،بما في ذلك التنازل عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الإستغلال أو في نهايته،وتحسب الضريبة على أرباح الشركات على أساس الربح الضريبي وليس الربح المحاسبي،والذي يحدد بالفرق بين الإيرادات والتكاليف المسجلة حسب طبيعتها خلال السنة المالية،أما الربح الضريبي فهو عبارة عن ذلك الربح المحاسبي مع إجراء بعض التعديلات،ويمكن توضيح ذلك بالعلاقة التالية:

الربح الضريبي=الربح المحاسبي+الإستردادات-التخفيضات.

فالاستردادات هي تلك التكاليف التي أدرجت في الربح المحاسبي،إلا أن إدارة الضرائب قد ترفضها نهائيا لأنها لا تعتبر مصاريف إستغلالية،أو أنها تتجاوز الحد الأقصى المسموح به،كما قد ترفضها بصفة مؤقتة إلى أن يتم تسديدها،وأما التخفيضات فهي تلك التكاليف التي لم تدرج في حساب الربح المحاسبي،وتعتبرها إدارة الضرائب كتكاليف تطرح من إيرادات الشركة،وهذه التكاليف تطرح من الربح الخاضع للضريبة،وهذه التخفيضات تتمثل فيما يلي:

-المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية من أجل تحديد الربح الضريبي،شريطة إثباتها في حدود10%من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين أو الطبيعيين وفي حد أقصاه 10000000د.ج[2].

-تستفيد فوائض قيم التنازل عن الأسهم المحققة من طرف شركات رأس المال الإستثماري غير المقيمة من تخفيض بنسبة50% من المبالغ الخاضعة للضريبة[1].

---

[1] المادة 15 من قانون المالية لسنة 1997 المتممة للمادة 142-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
[2] المادة 13 من قانون المالية لسنة 2007المعدلة للمادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

-ترحيل الخسائر.

في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما،فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية،ويخفض من الربح المحقق في نفس السنة المالية،وإذا كان هذا الربح غير كاف لترحيل كل العجز،فإن العجز الزائد ينتقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة المالية الخامسة الموالية لسنة تسجيل العجز[2].

المطلب السادس:نظام الاهتلاك المالي المتناقص وشروط تطبيقه.

قبل سنة 1989م لم يكن يسمح المشرع الضريبي الجزائري بتطبيق الاهتلاك المتناقص منذ إلغائه سنة 1970م،إلى أن جاء قانون المالية لسنة 1989م،والذي أدرج نظام الاهتلاك المالي المتناقص وأصبح يسري على إستثمارات معينة ووفق شروط محددة،ويعتبر كل من نظام الاهتلاك المالي المتناقص وإعانات التجهيز الممنوحة من طرف الدولة أو الجماعات الإقليمية للمؤسسات،كشكل من أشكال تأجيل الدفع الضريبي المشجع على الإستثمار.

الفرع الأول: مجال تطبيق نظام الاهتلاك المالي المتناقص.

يطبق نظام الاهتلاك المالي المتناقص وفقا لتدابير المادة 174من ق.ض.م.ر.م على الإستثمارات التي تساهم مباشرة في عملية الإنتاج داخل الشركة من غير المباني السكنية والورشات والمحلات المستعملة في ممارسة المهنة،كما يطبق الاهتلاك المالي المتناقص على المباني والمحلات التي تستعملها شركات القطاع السياحي في ممارسة نشاطها السياحي،ويطبق الاهتلاك المالي المتناقص سنويا على القيمة المتبقية للإستثمار الواجب اهتلاكه ماليا[3].

الفرع الثاني: شروط تطبيق نظام الاهتلاك المالي المتناقص.

إن الشركات التي تريد الإستفادة من نظام الاهتلاك المالي المتناقص يجب عليها استفاء الشرطين التاليين:

- يجب أن تكون مدة الإحتفاظ بالإستثمارات الخاضعة للنظام المالي المتناقص على الأقل ثلاث(03) سنوات ابتداء من تاريخ شرائها[4]؛

---

[1] المادة 3 من قانون المالية لسنة 2006 المعدلة والمتممة للمادة 143 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
[2] المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
[3] Direction Generale Des Impots,Instruction Impot Sur Les Benefices Des Societes,op.cit,p36.
[4] Ib.Id,p37.

– يجب على الشركات الخاضعة للنظام الضريبي المفروض حسب الربح الحقيقي أن تختار وجوبا هذا النوع من الاهتلاك المالي،ويجب عليها الإدلاء كتابيا بهذا الإختيار الذي لا رجعة فيه بخصوص نفس الإستثمارات،ويتم إعداد قائمة التجهيزات التي يمكن أن تخضع للاهتلاك المالي المتناقص عن طريق التنظيم[1].

الفرع الثالث: معدلات الاهتلاك المالي المتناقص.

إن المبدأ الأساسي في حساب الاهتلاك المالي المتناقص يقوم على التطبيق لكل سنة من سنوات الاهتلاك معدلا يتم الحصول عليه انطلاقا من معدل الاهتلاك المالي الخطي ومعامل الاهتلاك المتناقص،وتحسب المعاملات المستعملة في حساب الاهتلاك المالي المتناقص على التوالي:1.5و2 و 2.5 تبعا للمدة العادية لاستعمال الإستثمار:ثلاث(03) أوأربع(04) سنوات،خمس(05) أو ست(06)سنوات،أو يزيد عن ست(06) سنوات[2]،ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(06):المعاملات الضريبية المستخدمة في حساب الاهتلاك المالي المتناقص.

العمر الإنتاجي للإستثمار	المعاملات الضريبية.
من 3 إلى 4 سنوات	1.5
من5 إلى 6 سنوات	2
أكثر من 6 سنوات	2.5

المصدر:من إعداد الطالب إعتمادا على قانون المالي التكميلي لسنة 2008.

بالإضافة إلى نظام الاهتلاك المالي المتناقص،فإن إعانات التجهيز الممنوحة من طرف الدولة أو الجماعات الإقليمية للمؤسسات لا تدخل ضمن النتائج المحققة في السنة المالية الجارية عند تاريخ دفعها،ويتم ربط هذه الإعانات بأجزاء متساوية بالأرباح السنوية الخاضعة للضريبة المحققة في كل سنة من السنوات المالية الخمسة الموالية،وفي حالة التنازل عن الإستثمارات التي تم اقتناؤها عن طريق هذه الإعانات،يطرح جزء الإعانة الذي لم يتم ربطه بأسس الضريبة من القيمة الحسابية لهذه الإستثمارات من أجل تحديد فائض القيمة الخاضع للضريبة أو ناقص القيمة[3].

---

[1] المادة 7 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008 المعدلة للمادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
[2] نفس المرجع.
[3] المادة 9 من قانون المالية لسنة 2007 المعدلة للمادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ومن خلال استعراضنا لأهم أشكال الإنفاق الضريبي الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات يمكن القول بأن السلطات المالية في الجزائر تتكبد خسائر ضريبية ضخمة ومتزايدة مثلما يظهره الجدول أدناه،سعيا منها للنهوض بقطاع الإستثمار في الجزائر وترقيته،وتهيئة المؤسسات المحلية وترشيدها بمبدأ المنافسة الخارجية،خصوصا مع الإنضمام المحتمل للجزائر للمنظمة العالمية للتجارة،وما يتطلبه ذلك من هياكل قاعدية ومؤسسات مؤهلة قادرة على الصمود أمام غزو الشركات الأجنبية،كما تم التركيز على الإنفاق الضريبي* المشجع على الإستثمار الحقيقي خاصة في مجال الأشغال العمومية التي تشهد ازدهارا كبيرا في السنوات الأخيرة،وتشجيع الإستثمار في مناطق الجنوب والهضاب العليا نظرا لما تتمتع به هذه المناطق من أرضية ملائمة ومشجعة على الإستثمار فيها خصوصا في مجال الإستثمار السياحي والإستثمار في الصناعات الإستخراجية.

وزيادة على ذلك فإن السلطات المالية في الجزائر لا تسعى من وراء الإنفاق الضريبي إلى تشجيع الإستثمار الحقيقي فقط،فالإستثمار المالي له أهمية كبيرة باعتباره المحرك الرئيسي للإقتصاد الوطني،وعليه عمد المشرع الضريبي في الجزائر إلى منح عدة إجراءات ضريبية مشجعة على الإستثمار في هذا القطاع سواء تعلق الأمر بالسوق النقدي أو السوق المالي من خلال تقديم أدوات ضريبية محفزة على الإستثمار في البورصة،وهذا ما يبرر رغبة السلطات المالية في الجزائر وحاجتها إلى الإستثمار المالي وبالأخص في مجال البورصة التي تشهد ركودا في نشاطها مقارنة ببعض البورصات العربية.والجدول أدناه يوضح التكلفة التي تتحملها الدولة من جراء الإنفاق الضريبي الممنوح في مجال الضريبة على أرباح الشركات مقارنة بالحصيلة الضريبية للدولة من هذه الضريبة(IBS).

*هو عبارة عن إعفاءات ضريبية مقدمة ضمن وكالة ترقية ودعم الإستثمار و الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار والوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب،وهي إعفاءات مقدمة في إطارأجهزة دعم الإستثمار،أما باقي الإعفاءات فهي غير مقدرة نظرا لصعوبة عملية التقدير نتيجة عدم معرفة الوعاء الضريبي بدقة.

الجدول رقم(07):تطور تكلفة الإعفاءات الضريبية مقارنة بالحصيلة الضريبية للضريبة على أرباح الشركات. **الوحدة:مليون د.ج.**

السنوات	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
تطورتكلفة الإعفاء الضريبي	27	1592	1062	2080	5120	3651	7237
تطورحصيلة(IBS)	16290	23190	31150	32750	29940	32190	36390
النسبة (%)	0.16	6.86	3.4	6.35	17.1	11.34	19.88
السنوات.	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
تطورتكلفة الإعفاء الضريبي.	4090	5923	3424	12158	5117	1880	6705
تطورحصيلة(IBS)	42870	45650	49030	62640	118320	97440	133470
النسبة (%).	9.54	12.97	7	19.4	4.32	1.93	5

المصدر:من إعداد الطالب إعتمادا على إحصائيات:

Ministere De Finance,Direction Generale Des Impots,Direction Des Operation Fiscale,Bureau De Statistique.

من خلال الجدول نلاحظ أن تطور الحصيلة الضريبية للضريبة على أرباح الشركات في تزايد مستمر،نظرا لتطور المجتمع الضريبي الخاص بهذه الضريبة والذي قفز بأكثر من عشرين (20)ضعفا منذ الإصلاحات الضريبية لسنة1992م إلى غاية سنة2008م،حيث بلغ أقصى قيمة له بحصيلة ضريبية تقدر ب:133470مليون د.ج،وبما أن المجتمع الضريبي الخاص بهذه الضريبة عبارة عن أشخاص معنويين(شركات)،فإن تطور المجتمع الضريبي لهذه الضريبة يمكن استغلاله لتشجيع الإستثمار،وهو ما عملت السلطات المالية في الجزائر على أخذه بعين الاعتبار من خلال الإعفاء الضريبي الممنوح لهذه الشركات بالرغم من التذبذب الذي شهده الإعفاء الضريبي من سنة لأخرى،والذي بلغ ذروته سنة2005م بقيمة12158مليون د.ج وهو ما يعادل نسبة19.4% من إجمالي حصيلة الضريبة على أرباح الشركات،ويمكن تفسيرذلك بسبب التعديلات الضريبية التي شهدتها سنوات:2001،2002،2003،2005،حيث بلغت التعديلات الضريبية لسنة 2001م 33إجرءا ضريبيا،و19اجراء ضريبي بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2001م،وفي سنة2002م بلغت 32 إجراء ضريبيا ،أما في سنة 2003م بلغت 68 إجراءا ضريبيا.

المبحث الثاني:أشكال الإنفاق الضريبي في مجال الضريبة على الدخل الإجمالي.

في إطار تمييزه بين الأشخاص المعنوية والأشخاص الطبيعية،جاء قانون المالية لسنة1992م ليفصل بينهما من خلال فرض ضريبة على أرباح الشركات خاصة بالأشخاص المعنوية،وفرض ضريبة على الدخل الإجمالي خاصة بالأشخاص الطبيعية،كما قدم المشرع الضريبي في مجال الضريبة على الدخل الإجمالي عدة أشكال من الإنفاق الضريبي من أجل تشجيع الإستثمار وتحقيق الإنعاش الإقتصادي مثل:الإعفاءات الضريبية،التخفيضات الضريبية،وإدخال تقنية القرض الضريبي من خلال السماح بدفع تسبيقات على الضريبة،بالإضافة إلى جباية هذه الضريبة من المصدر.

المطلب الأول:النظام الضريبي المرجعي الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي.

قبل التطرق الى أهم أشكال الانفاق الضريبي الممنوح في إطار الضريبة على الدخل الاجمالي،يجب التطرق إلى أهم عناصر النظام الضريبي المرجعي الخاص بهذه الضريبة،حتى يمكن التفرقة بين ما هو عنصر من عناصر النظام الضريبي المرجعي وما هو عنصر من عناصر الإنفاق الضريبي مثل القاعدة الضريبية ومجال تطبيقها وأهم الأشخاص الخاضعين لها.

الفرع الأول: القاعدة الضريبية للضريبة على الدخل الإجمالي.

تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي الصافي للمكلف بالضريبة،حيث نصت المادة الأولى(01)من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي:"تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل،وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة".وبالتالي فإن القاعدة الضريبية للضريبة على الدخل الإجمالي تتكون من الدخل الصافي الإجمالي،وليس الدخل الخام الإجمالي.

الفرع الثاني: الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي.

لقد حددت المادة(03)والمادة(04)والمادة(07)من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي فيما يلي:

– يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي على كافة مداخيلهم الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر،كما يخضع لضريبة الدخل على عائداتهم من مصدر جزائري،الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر؛

– الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفتهم مالكين له أو منتفعين به،أو مستأجرين له عندما يكون الإيجار في هذه الحالة الأخيرة قد اتفق عليه إما باتفاق وحيد،أو باتفاقيات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الأقل ؛

– الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا سواء كانوا أجراء أم لا؛

– أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي،والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم؛

– يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي سواء كان موطن تكليفهم في الجزائر أم لا،الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر،وذلك بمقتضى اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى؛

– يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي بصفة شخصية على حصة الفوائد المتحصل عليها من الشركات تناسبيا مع حقوقهم،وهؤلاء الأشخاص هم:

- الشركاء في شركات الأشخاص ؛
- شركاء الشركات المدنية المهنية المشكلة من أجل الممارسة المشتركة لمهنة أعضائها ؛
- أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات باسم جماعي،شريطة ألا تشكل هذه الشركات في شكل شركة أسهم أو شركة ذات مسؤولية محدودة ؛
- أعضاء الجمعيات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محددة فيها.

المطلب الثاني:الإعفاءات الضريبية في مجال الضريبة على الدخل الإجمالي.

لقد أدرج المشرع الضريبي الجزائري عدة إعفاءات ضريبية من الضريبة على الدخل الإجمالي،سواء بصفة دائمة أو مؤقتة،ويندرج ذلك ضمن السياسة الإعفائية للنظام الضريبي،وذلك من أجل تخفيف العبء الضريبي على الشركة وتشجيعها على توسيع أنشطتها وإستثماراتها،ويمكن تحديد هذه الإعفاءات الضريبية حسب كل نوع من أنواع المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي.

الفرع الأول: الإعفاءات الضريبية على الأرباح الصناعية والتجارية.

تعتبر أرباحا صناعية وتجارية لتطبيق ضريبة الدخل،الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون أو الإعتباريون والناجمة عن ممارسة مهنة تجارية أو صناعية أو حرفية،وكذلك الأرباح المحققة من الأنشطة المنجمية أو الناتجة عنها،ومن أهم الإعفاءات الضريبية الخاصة بهذا النوع من الدخل الخاضع للضريبة ما يلي:

أولا: الإعفاءات الضريبية المؤقتة.

عمد المشرع الضريبي بهدف تشجيع الإستثمار في المناطق الجنوبية ومناطق الهضاب العليا على منح عدة إعفاءات ضريبية،حيث تستفيد الأنشطة المعلن عن أولويتها في إطار المخططات السنوية والمتعددة السنوات من إعفاء ضريبي لمدة ثلاث(03) سنوات انطلاقا من تاريخ بداية النشاط ،وترفع مدة الإعفاء إلى ست (06) سنوات عندما تمارس هذه الأنشطة في مناطق يجب ترقيتها[1]،كما تستفيد المداخيل الناجمة عن النشاطات التي يمارسها الأشخاص الطبيعيون في ولايات:اليزي،تندوف،أدرار،تامنغست،ولديهم موطن جبائي في هذه الولايات ويقيمون بها بصفة دائمة من تخفيض قدره:50% من مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي،وذلك بصفة انتقالية ولمدة خمس (05) سنوات ابتداء من أول يناير 2005م،ولا تطبق المزايا السابقة على مداخيل الأشخاص العاملين في قطاع المحروقات،باستثناء نشاطات توزيع المنتجات البترولية والغازية وتسويقها[2]،وبغرض تشجيع الإستثمار في الصناعات التقليدية والحرف الفنية أقر المشرع الضريبي إعفاء ضريبي لمدة عشر (10) سنوات للحرفيين التقليديين،والحرفيين الذين يمارسون أنشطة الحرف الفنية[3].

ثانيا: الإعفاءات الضريبية الدائمة.

حيث تم الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي بصفة دائمة المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعاقين والمعتمدة قانونا،بالإضافة إلى الإيرادات المحققة من طرف الفرق المسرحية[4].

الفرع الثاني: الإعفاءات الضريبية على المداخيل الفلاحية.

تعتبر إيرادات فلاحية،الإيرادات المحققة من الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي،وتشكل كذلك إيرادات فلاحية الأرباح الناتجة عن أنشطة تربية الدواجن والنحل،ومن أهم الإعفاءات الضريبية الممنوحة ضمن هذا

---

[1] المادة 3 من قانون المالية لسنة 1997 المعدلة للمادة 13-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسو المماثلة.
[2] المادة 16 من قانون المالية لسنة 2005 المعدلة للمادة 6 من قانون المالية لسنة 2000.
[3] Ainouche Mohand Chrif,**Guide Limpot Sur Le Reveneu Global**,Alger,1993,p59.
[4] Ib.Id,p59.

النوع من الدخل الخاضع للضريبة ما يلي:

أولا: الإعفاءات الضريبية المؤقتة.

حيث تستفيد المداخيل الزراعية المحققة من الأنشطة الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا وأنشطة تربية المواشي في المناطق الجبلية من إعفاء ضريبي لمدة عشر (10) سنوات من الضريبة على الدخل الإجمالي[1].

ثانيا: الإعفاءات الضريبية الدائمة.

تعفى بصفة دائمة من الضريبة على الدخل الإجمالي الإيرادات المتأتية من أنشطة زراعة الحبوب والخضر والبقول الجافة والتمور[2].

الفرع الثالث: الإعفاءات الضريبية على ريوع رؤوس الأموال المنقولة.

تتمثل ريوع رؤوس الأموال المنقولة في ريوع الأسهم وحصص الشركة والإيرادات المماثلة لها،وإيرادات الديون والودائع والكفالات،وتعتبر كمداخيل من الكفالات والديون والودائع،الفوائد والمبالغ المستحقة من الدخل وكافة النواتج الأخرى الناجمة عن الديون العقارية الممتازة منها والعادية،وكذلك الديون المتمثلة في الأسهم والسندات العامة وسندات القرض الأخرى القابلة للتداول،باستثناء كل عملية تجارية لا تكتسي الطابع القانوني للقرض،بالإضافة إلى الودائع المالية تحت الطلب أو لأجل محدد والحسابات الجارية وسندات الصندوق والكفالات نقدا،ومن أهم الإعفاءات الضريبية الممنوحة لهذا الصنف من الدخل الخاضع للضريبة والمشجع على الإستثمار في المجال المالي ما يلي:

أولا: الإعفاءات الضريبية المؤقتة.

وهي إعفاءات ضريبية في مجملها تهدف إلى تشجيع الإستثمار في البورصة،حيث تم الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي نواتج فائض القيمة التي تنتج عن التنازل عن الأسهم والأوراق المالية المماثلة لها المسعرة في البورصة،وكذا حواصل الأسهم أو حصص هيئات توظيف الأموال الجماعية للقيم المنقولة،وذلك لمدة خمس(05) سنوات ابتداء من سنة2003م،كما يتم الإعفاء ولنفس المدة نواتج فائض القيمة

---

[1] Ib.Id,p107.

[2] المادة 6 من قانون المالية لسنة 1999 المعدلة للمادة 36 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

التي تنتج عن التنازل عن السندات والأوراق المماثلة لها المسعرة في البورصة،أو التي تم تداولها في سوق منظمة لمدة خمس(05) سنوات كأدنى حد ابتداء من سنة2003م.كما تم إعفاء نواتج أسهم صناديق دعم الإستثمارات الخاصة بالتشغيل[1].

ثانيا: الإعفاءات الضريبية الدائمة.

يعتبر الإدخار والإستثمار في السوق النقدي والسوق المالي من العناصر الأساسية المحركة لشريان الإقتصاد الوطني،وبغرض تشجيع الإستثمار في هذه المجالات وتكوين مدخرات لتمويل عملية التنمية،أقر المشرع الضريبي عدة إعفاءات ضريبية،حيث تم إعفاء الدخل المتولد عن الديون والودائع والكفالات[2].

ومن جهة أخرى وبهدف تشجيع الإستثمار المالي وتسهيل إندماج الشركات،أعفى المشرع الضريبي من الضريبة على الدخل الإجمالي الإيرادات الناجمة عن التسديدات والإستهلاكات الكلية أو الجزئية التي تقوم بها الشركات الجزائرية والأجنبية على مبلغ أسهمها أو حصصها في الشركات قبل حلها أو تصفيتها،عندما لا تصنف هذه المبالغ ضمن الإيرادات الموزعة ،وفي حالة توزيع الأرباح أو الإحتياطات أو الأرصدة بمختلف أنواعها في شكل زيادة لرأس المال أو دمج شركات أو عمليات مماثلة لها،يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي التخصيص بدون مقابل للأسهم أو حصص الشركة أو فوائض القيمة الناجمة عن هذا التوزيع[3].

الفرع الرابع: إعفاءات ضريبية عامة.

بالإضافة إلى المداخيل السابقة التي تكون الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة،هناك دخول أخرى تضاف إلى الدخل الإجمالي من أجل إخضاعه للضريبة مثل:فوائض قيم التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير مبنية،ومداخيل إيجار الملكيات المبنية وغير مبنية،ومن أهم الإعفاءات الضريبية الخاصة بهذه المداخيل ما يلي:

-إعفاء فائض القيمة المحققة بمناسبة التنازل عن ملك عقاري تابع لشركة من أجل تصفية إرث شائع* موجود،وكذلك تلك الناتجة عن التنازل عن عقار مبني أو غير مبني من طرف المقرض المستأجر أو المقرض المؤجر في إطار عقد قرض إيجاري من نوع[4] (Lease-Back) ؛

- إعفاء الإيجار الذي يتم لفائدة الطلبة[5]؛

---

[1] المادة 26 من قانون المالية لسنة 2004 المعدلة للمادة 63 من قانون المالية لسنة 2003.
[2] المادة 6 منن قانون المالية لسنة 1995 المعدلة للمادة 56 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
[3] المادة 88 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
*يقصد بالشيوع أن يكون الملك لعدة أشخاص دون أن يكون لأي واحد منهم حق إستثنائي في الملك.
[4] المادة 4 من قانون المالية لسنة 2008 المعدلة للمادة 77 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
[5] المادة 3 من قانون المالية لسنة 2005 المعدلة للمادة 42-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

– إعفاء السفراء والأعوان الدبلوماسيون والقناصلة والأعوان القنصليون من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الإمتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين[1].

المطلب الثالث:التخفيضات الضريبية في مجال الضريبة على الدخل الإجمالي.

سعيا منه لتشجيع الإستثمار،أقر المشرع الضريبي الجزائري بالإضافة إلى الإعفاءات الضريبية إجراءات ضريبية تحفيزية أخرى كالتخفيضات الضريبية،والتي تعتبر من أهم أشكال الإنفاق الضريبي فعالية في جذب الإستثمارات الخاصة المحلية والأجنبية وترشيدها وتوطينها في المناطق المراد ترقيتها،وكذا استخدامها في تشجيع أنشطة معينة على حساب أنشطة أخرى،كمنح تخفيضات ضريبية لصالح القطاع الصناعي وقطاع الصادرات على حساب القطاع التجاري وقطاع الواردات،ولقد تعددت التخفيضات الضريبية الممنوحة في مجال الضريبة على الدخل الإجمالي حسب نوع المداخيل المكونة للدخل الإجمالي الخاضع للضريبة،ويمكن تحديد هذه التخفيضات فيما يلي:

الفرع الأول: التخفيضات الضريبية على الأرباح الصناعية والتجارية.

أقر المشرع الضريبي الجزائري في مجال تشجيع الأنشطة الصناعية والتجارية تخفيض ضريبي بنسبة 25% على الربح المحقق خلال سنتي النشاط الأوليتين من طرف الأشخاص الذين لهم صفة عضو سابق في جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني وأرامل الشهداء،وهذا التخفيض لا يطبق إلا على المكلفين بالضريبة والذين يقدر ربحهم تقديرا حقيقيا[2].

كما يطبق على الأرباح المعاد إستثمارها تخفيض ضريبي نسبته 30% فيما يخص الدخل الواجب إدراجه في أسس ضريبة الدخل[3]،بالإضافة إلى ذلك يستفيد نشاط المخبزة دون سواه من تخفيض ضريبي بنسبة35% من الربح الناجم عن هذا النشاط[4].

الفرع الثاني: التخفيضات الضريبية على التنازل عن العقارات المبنية وغير المبنية.

نظرا لحالة عدم الإستقرار التي يشهدها سوق العقار في الجزائر،وارتفاع الأسعار في بورصة العقار

---

[1] المادة 5-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
[2] المادة 21 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
[3] نفس المرجع.
[4] المادة 3 من قانون المالية لسنة 1998 المعدلة للمادة 21 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

نتيجة النقص الكبير في السكنات،وبغرض تشجيع الإستثمار في هذا القطاع،قدم المشرع الضريبي تخفيضات ضريبية على فائض القيمة المحققة من جراء التنازل عل العقارات المبنية أو غير المبنية بغرض تشجيع الإستثمار في هذا القطاع،ويتم الحصول على فائض القيمة الخاضعة بتطبيق تخفيض على فائض القيمة الصافية حسب مدة الإحتفاظ بالملك المتنازل عنه،وهذا التخفيض محدد كما يلي[1]:

– تخفيض ضريبي بنسبة100%،وذلك عندما يقع التنازل في أجل يزيد عن 15 سنة،ابتداء من تاريخ شراء الملك المتنازل عنه أو إنشائه ؛

– تخفيض ضريبي بنسبة 80%،وذلك عندما يقع التنازل في أجل يتراوح بين 10 سنوات و15 سنة،ابتداء من تاريخ شراء الملك المتنازل عنه أو إنشائه؛

– تخفيض ضريبي بنسبة 60%،عندما يقع التنازل في أجل يتراوح بين6 سنوات و10 سنوات،ابتداء من تاريخ شراء الملك المتنازل عنه أو إنشائه ؛

– تخفيض ضريبي بنسبة40%،عندما يقع التنازل في أجل يتراوح بين 4 سنوات و6 سنوات،ابتداء من تاريخ التنازل عن الملك أو إنشائه ؛

– تخفيض ضريبي بنسبة 30%،عندما يقع التنازل في أجل يتراوح بين سنتين(02)و4 سنوات،ابتداء من تاريخ التنازل عن الملك أو إنشائه.

أما في حالة إيجار العقارات المبنية،فإن الدخل الخاضع للضريبة يساوي مبلغ أجور الكراء الإجمالية خلال السنة ناقص تخفيض جزافي معدله 10% مراعاة لمصاريف الصيانة والإصلاح،غير أنه إذا تعلق الأمر بكراء لغرض سكني،يرفع التخفيضالضريبي إلى80% دون أن يتجاوز سقف محدد ب:180000د.ج[2].

الفرع الثالث: التخفيضات الضريبية على إيرادات الديون والودائع والكفالات.

تعتبر إيرادات الديون والودائع والكفالات من الدخول المكملة للدخل الإجمالي الخاضع للضريبة،وقبل إدراج هذا الدخل في الدخل الإجمالي يتم تطبيق تخفيض قدره 50000د.ج على المبلغ الإجمالي للفوائد الناجمة عن المبالغ المقيدة في دفاتر الإدخار أو حسابات الإدخار للأشخاص[3].

إضافة إلى ما سبق،فإن المشرع الضريبي وفي مجال الضريبة على الدخل الإجمالي يسمح بخصم بعض التكاليف من الدخل الإجمالي،مما تؤدي إلى تخفيض مقدار الوعاء الضريبي،وهذه التكاليف هي[1]:

---

[1] المادة 7 من قانون المالية لسنة 1994المعدلة للمادة 79 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
[2] المادة 7 من قانون المالية لسنة 1998 المعدلة للمادة 43 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
[3] المادة 4 من قانون المالية لسنة 2005 المعدلة للمادة 58 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

– فوائد القروض والديون المقترضة لأغراض مهنية،وتلك المقترضة لشراء مساكن أو بنائها،والتي هي على عاتق المكلف بالضريبة ؛

– اشتراكات منح الشيخوخة والضمان الإجتماعي التي يدفعها المكلف بصفة شخصية ؛

– نفقات الإطعام ؛

– عقد التأمين الذي يبرمه المالك المؤجر.

المطلب الرابع:القرض الضريبي المطبق في مجال الضريبة على الدخل الإجمالي.

تشكل تقنية الإقتطاع من المصدر إحدى التقنيات المستعملة من طرف الإدارة الضريبية لتحصيل الضريبة من شخص آخر غير الممول لغرض محاربة التهرب الضريبي،ويمكن أن يأخذ الإقتطاع من المصدر شكلين رئيسين وذلك حسب طبيعة الدخل،فهناك إقتطاع من المصدر تحريري،وهناك إقتطاع من المصدر منشئ لقرض ضريبي،وهذا الأخير يعتبر كشكل من أشكال الإنفاق الضريبي في مجال الضريبة على الدخل الإجمالي.

أما عن القرض الضريبي المطبق في مجال الضريبة على الدخل الإجمالي في الجزائر فهو خاص بالمداخيل المتعلقة برؤوس الأموال المنقولة،ويمكن تحديد هذا القرض في النقاط التالية:

– تحدد نسبة الإقتطاع فيما يتعلق بالفوائد الناتجة عن المبالغ المقيدة في دفاتر الإدخار أو حسابات الإدخار من أجل السكن،وكذا توظيف عمليات الإيداع لأجل يفوق خمس(05) سنوات،والإيرادات الناتجة عن الأسهم أو حصص هيئات التوظيف الجماعية للقيم المنقولة التي تلجأ إلى الإدخار العلني ب:10% فيما يخص الفوائد التي تزيد عن 50000د.ج[2]؛

–يمنح الإقتطاع من المصدر المطبق على مداخيل الديون والودائع والرهون للمستفيدين منها الحق في قرض ضريبي يساوي مبلغه مبلغ هذا الإقتطاع الذي يتم إدراجه في الضريبة على الدخل الصادرة عن طريق الجدول[3].

ومن خلال التحليل السابق لأشكال الإنفاق الضريبي نستنتج بأن الإنفاق الضريبي الممنوح في إطار الضريبة على الدخل الإجمالي يهدف بصفة أساسية إلى تشجيع الإستثمار الطفيلي،فهو يرتكز في مجمله على تشجيع بعض فئات المجتمع من أجل تحسين مستوى معيشتها،وهو ما يؤدي إلى تشجيع الإستثمار الإستهلاكي على حساب الإستثمار الحقيقي،بالإضافة إلى أنه يمس بشكل كبير فئة الأجراء والموظفين في المجتمع،وهي

---

[1] المادة 12 من قانون المالية لسنة 2003 المعدلة للمادة 85 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
[2] المادة 5 من قانون المالية لسنة 2005 المعدلة للمادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
[3] المادة 5 من قانون المالية لسنة 2007 المعدلة للمادة 106 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

فئات إجتماعية غير مستثمرة،وهو ما يبرر انخفاض نسبة الإنفاق الضريبي من إجمالي الحصيلة الضريبية الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي كما يظهره الجدول أدناه.

الجدول رقم(08):تطور تكلفة الإعفاءات مقارنة بالحصيلة الضريبية للضريبة على الدخل الإجمالي.

الوحدة:مليون د.ج.

السنوات.	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
تطورتكلفةالإعفاء الضريبي.	00	01	01	01	31	11	17
تطورحصيلة(IRG)	32030	33220	37870	43060	35470	34310	44670
النسبة (%).	00	0.003	0.002	0.002	0.8	0.03	0.038
السنوات.	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
تطورتكلفةالإعفاء الضريبي	05	03	04	08	01	01	12
تطورحصيلة(IRG)	51630	59930	74880	82770	94960	122670	151910
النسبة (%).	0.009	0.005	0.005	0.009	0.001	0.0008	0.007

المصدر:من إعداد الطالب إعتمادا على إحصائيات:

Ministere De Finance,Direction Generale Des Impots,Direction Des Operation Fiscale,Bureau Statistique.

من خلال الجدول نلاحظ بأن الحصيلة الضريبية في تزايد مستمر خلال السنوات،وهي حصيلة تفوق حصيلة الضريبة على أرباح الشركات،نظرا لارتفاع كتلة الأجور المدفوعة للأجراء عن الأرباح المحققة من قبل الشركات بصفة خاصة والمستثمرون بصفة عامة،وهذا ما يبرر انخفاض الإعفاء الضريبي الممنوح ضمن الضريبة على الدخل الإجمالي،فهو يمثل نسبة ضئيلة جدا من إجمالي الحصيلة الضريبية المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي لم تتعد نسبة1 ‰ في أي سنة من السنوات،فالدولة تمنح إعفاء ضريبي أكبر لصالح الشركات والمستثمرين على خلاف الإنفاق الضريبي الممنوح للفئات الإجتماعية مثل:الأجراء .

المبحث الثالث:أشكال الإنفاق الضريبي في نظام الرسم على القيمة المضافة.

يعتبر الرسم على القيمة المضافة أداة ضريبية لعصرنة الإقتصاد الوطني،وقد كانت هذه الضريبة من أهم محاور الإتجاهات العالمية الحديثة في مجال الإصلاح الضريبي والمدعومة من طرف صندوق النقد الدولي،نظرا لتميزها بالحيادية وغزارة حصيلتها واتساع مجال تطبيقها،وقد تم تأسيسها في الجزائر بموجب قانون المالية لسنة1991م،كنظام بديل للنظام السابق والمشكل من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج(TUGP) والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات(TUGPS)،نظرا للنقائص التي طبعت هذا النظام وعدم ملاءمتها للإصلاحات التي شهدها الإقتصاد الوطني،وفي إطار الإصلاحات المتتالية أقر المشرع الضريبي الجزائري عدة أشكال من الإنفاق الضريبي الخاص بهذه الضريبة،وخاصة تقنية الشراء بالإعفاء،وخصم واسترجاع الرسم على القيمة المضافة،وتخفيض عدد المعدلات الضريبية،ويشكل الإنفاق الضريبي الخاص بالرسم على القيمة المضافة نسبة كبيرة من هيكل الإنفاق الضريبي الإجمالي في الجزائر،وبمعدل يقارب88 % من إجمالي الإنفاق الضريبي.

المطلب الأول:النظام الضريبي المرجعي الخاص بالرسم على القيمة المضافة.

إن هذا الرسم وحسب تسميته يتعلق بالقيمة المضافة الناتجة خلال كل مرحلة من مراحل العمليات الإقتصادية والتجارية،وتتحدد القيمة المضافة بالفرق بين الناتج الإجمالي والإستهلاكات الوسيطية للسلع والخدمات،وهي ضريبة غير مباشرة تفرض على الإستهلاك ويتم جمعها من طرف الشركة للخزينة العمومية ليتحملها المستهلك النهائي،وتعتبر أغلب العمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة باستثناء العمليات الواقعة خارج مجال تطبيق الرسم.

الفرع الأول: القاعدة الضريبية للرسم على القيمة المضافة.

في هذا الإطار نميز بين نوعين رئيسيين من العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة،فهناك عمليات تخضع للرسم على القيمة المضافة بصفة إجبارية،وهناك عمليات منحها المشرع الضريبي حرية اختيار الخضوع للرسم على القيمة المضافة.

أولا: العمليات الخاضعة وجوبا للرسم على القيمة المضافة.

تخضع وجوبا للرسم على القيمة المضافة العمليات التالية[1]:

- المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون ؛
- العمليات المتعلقة بالأشغال العقارية ؛
- المبيعات والتسليمات على الحال الأصلي من المنتوجات أو البضائع الخاضعة للضريبة والمستوردة والمنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين ؛
- المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة ؛
- التسليمات لعمليات تثبيت القيم المنقولة التي يقوم بها الخاضعون للرسم ؛
- التسليمات للملاك غير تلك المثبتة التي يقوم بها الخاضعون للرسم لتلبية حاجياتهم الخاصة أو حاجيات مستثمراتهم،على ألا تستعمل هذه الأملاك لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو تكون معفاة؛
- عمليات الإيجار وأداء الخدمات وأشغال الخدمات والبحث،وبصفة عامة جميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية ؛
- بيوع العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك باسمهم،وذلك بصفة اعتيادية أو عرضية،قصد إعادة بيعها،بالإضافة إلى العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع العقارات أو المحلات التجارية،وكذا عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء وبيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية،وعمليات بناء العمارات ذات الإستعمال السكني أو المخصصة لإيواء النشاط المهني أو الصناعي أو التجاري إذا كانت منجزة في إطار نشاط الترقية العقارية كما هو محدد في التشريع المعمول به[2]؛
- عمليات المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات،والمكونة كليا أو جزئيا من البلاتين أو الذهب أو الفضة أو من أحجار كريمة طبيعية،وكذا التحف الفنية الأصلية[3] ؛
- أشغال الدراسات والبحوث التي تنجزها الشركات أيا كانت ظروف ممارسة نشاطها إن تعلق الأمر بشركات رؤوس الأموال على ألا يشارك واحد أو أكثر من الشركاء في الأعمال المنجزة،وألا يكونوا من أهل

---

[1] المادة 70 من قانون المالية لسنة 1996المعدلة للمادة 2 من قانون الرسوم على رقم الاعمال.
[2] المادة 66 من قانون المالية لسنة 1994 المعدلة للمادة 2-7 من قانون الرسوم على رقم الاعمال.
[3] المادة 21 من قانون المالية لسنة 2000المعدلة للمادة 2 من قانون الرسوم على رقم الاعمال.

الصناعة من جهة وألا يستأثروا الشركاء بالقيم الأوفر من الدراسات والبحوث المنجزة عندما تكون الشركة في شكل شركات أشخاص من جهة أخرى[1] ؛

- الخدمات المتعلقة بالهاتف والتيلكس التي تؤديها إدارة البريد والمواصلات[2] ؛
- عمليات البيع التي تمارسها المساحات الكبرى،وكذا نشاطات التجارة المتعددة[3] ؛
- العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين[4].

ثانيا: العمليات الخاضعة اختياريا للرسم على القيمة المضافة.

إن الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة،،يمكنهم أن يختاروا وذلك بتصريح منهم لاكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة،وهذه العمليات هي[5]:

- أنشطة التصدير ؛
- الشركات البترولية ؛
- الأشخاص المكلفين بالرسوم الأخرى ؛
- شركات تتمتع بنظام الشراء بالإعفاء.

الفرع الثاني: الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة.

إن الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة هو الواقعة التي يتولد عنها الدين من المكلف بالضريبة اتجاه الإدارة الضريبية،ويختلف الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة حسب طبيعة العملية،ما إذا كانت محققة في الداخل أو عند الإستراد أو عند التصدير.

ففي حالة القيام بالعملية في الداخل،فإن الحدث المنشئ للرسم يتكون من:

- بالنسبة للمبيعات،فإن الحدث المنشئ يكون بالتسليم القانوني أو المادي للبضاعة،أما المؤسسات التي توزع الماء الصالح للشرب،فإن الحدث المنشئ يتكون من تحصيل الثمن كليا أو جزئيا[6]؛

---

[1] نفس المرجع.
[2] نفس المرجع.
[3] نفس المرجع .
[4] المادة 38 من قانون المالية لسنة 1995 المتممة للمادة 2 من قانون الرسوم على رقم الاعمال.
[5] المادة 3 من قانون الرسوم على رقم الاعمال.
[6] المادة 70 من قانون المالية لسنة 1994المعدلة للمادة 14 الفقرة"أ"من قانون الرسوم على رقم الاعمال.

– أما بالنسبة للأشغال العقارية،فإن الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة يتشكل من قبض الثمن كليا أو جزئيا،غير أنه فيما يتعلق بالمؤسسات الأجنبية وبالنسبة لمبلغ الرسم الذي يبقى مستحقا عند انتهاء الأشغال بعد الرسم المدفوع عن كل تحصيل،يتكون الحدث المنشئ من الإستلام النهائي للمنشأة المنجزة،وبالنسبة للأشغال العقارية المنجزة من طرف مؤسسات الترقية العقارية في الإطار الخاص بنشاطاتهم،يتكون الحدث المنشئ للرسم من التسليم القانوني أو المادي للملك المستفيد[1] ؛

– أما بالنسبة للتسليمات للذات من المنقولات المصنوعة ومن الأشغال العقارية،يتكون الحدث المنشئ من التسليم.

وفي حالة القيام بعملية لغرض الإستراد،فإن الحدث المنشئ للرسم يتمثل في إدخال البضاعة عند الجمارك،والمدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك،وأما في حالة القيام بعملية لغرض التصدير،فإن الحدث المنشئ يتمثل في تقديمها للجمارك.

وبالنسبة للخدمات عموما،فإن الحدث المنشئ للرسم يتمثل في قبض المبلغ جزئيا أو كليا،وفيما يتعلق بالحفلات والتسليات بمختلف أنواعها،يمكن أن يتكون الحدث المنشئ إن تعذر القبض من تسليم التذكرة[2].

الفرع الثالث: المجال الإقليمي للرسم على القيمة المضافة.

إن المجال الإقليمي للرسم على القيمة المضافة يتمثل في إنجاز العملية في الجزائر،وفي هذا الإطار نميز بين العمليات المتعلقة بالبيع،والعمليات المتعلقة بتأدية الخدمات،ففي حالة البيع فإن الرسم على القيمة المضافة يتم فرضه وفق معيار التسليم بغض النظر عن مكان الإستعمال أو التسديد لقيمة البضاعة،أما في حالة تأدية الخدمات فإن المجال الإقليمي للرسم على القيمة المضافة يكون في مكان إستعمال الخدمة،وليس مكان تقديم الخدمة،فعندما تكون الخدمة المؤداة أو الحق المتنازل عنه أو الشيء المؤجر أو الدراسات المنجزة قد استعملت أو استغلت في الجزائر،فإن هذه الخدمات خاضعة للرسم على القيمة المضافة في الجزائر[3].

المطلب الثاني:الإعفاءات الضريبية في مجال الرسم على القيمة المضافة.

ينص قانون الرسم على القيمة المضافة على جملة من الإعفاءات الضريبية في النظام الداخلي وفي حالة الإستراد والتصدير،وتهدف هذه الإعفاءات إلى التخفيف من الإنعكاسات المالية السلبية التي تؤثر على

---

[1] المادة 34 من قانون المالية لسنة 1998 المعدلة للمادة 14 من قانون الرسوم على رقم الاعمال.
[2] المادة 14 من قانون الرسوم على رقم الاعمال.
[3] المادة 7 من قانون الرسوم على رقم الاعمال.

المستثمرين عند انطلاق مشاريعهم،وكذا تشجيع بعض أنواع الإستثمارات كالإستثمار في القطاع الفلاحي والإستثمار في القطاع الإستخراجي والقطاع المالي،بالإضافة إلى الإستثمار في قطاع الصادرات،كما توجد بعض الإعفاءات الضريبية الخاصة والمعتمدة من طرف الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار(ANDI)والوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب(ANSEJ)،حيث تمنح إعفاءات ضريبية في مجال الرسم على القيمة المضافة في بداية المشروع إلى غاية نهاية إنجاز المشروع،ودخوله في مرحلة الإستغلال،ليصبح بعدها نشاط الإستغلال خاضعا للضريبة.

الفرع الأول: الإعفاءات الضريبية في مجال الرسم على القيمة المضافة المتعلقة بالقوانين الخاصة.

لقد تم تأسيس هذه القوانين تزامنا مع الإصلاح الضريبي في الجزائر سنة1992م،وتهدف هذه القوانين في مجملها إلى تشجيع إستثمارات القطاع الخاص وتوسيع قدراته الإنتاجية،بالإضافة إلى الإستثمار الأجنبي المباشر،وقد منحت هذه القوانين عدة إعفاءات ضريبية في مجال الرسم على القيمة المضافة،ففي إطار وكالة ترقية ودعم ومتابعة الإستثمار(APSSI)،تستفيد الإستثمارات عند مرحلة الإنجاز من إعفاء لمدة ثلاث(03) سنوات من الرسم على القيمة المضافة على السلع والخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز الإستثمار،وسواء كانت هذه السلع والخدمات مستوردة أو محلية بشرط أن تكون معدة لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة،أما في نظام الجنوب وعند بداية مرحلة الإستغلال،فإن المستثمر يتحصل على إعفاء ضريبي دائم في مجال الرسم على القيمة المضافة[1].

أما في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار(ANDI) تستفيد من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة السلع والخدمات التي تدخل مباشرة في تحقيق الإستثمارات التي تقوم بها الشركة أو الشخص الطبيعي المستفيد من قرار منح الإمتيازات المسلم من طرف الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار،بالإضافة إلى إعفاء المشتريات المحلية أو المستوردة لمواد التجهيز التي تدخل مباشرة في مشاريع إستثمارية عمومية ذات أهمية وطنية حسب طبيعة العقود المبرمة،وهذا إلى غاية إنجاز الإستثمارات المبرمجة[2].

وفي إطار الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب(ANSEJ) يستفيد من الإعفاء من الرسم على القيمة

1المادتان17،20 من المرسوم التشريعي رقم93-12 المؤرخ في 5أكتوبر 1993 المتعلق بترقية الإستثمار الصادر بالجريدة الرسمية رقم64 الصادرة بتاريخ 10أكتوبر 1993.

[2]Razazi Omar,Aoudia Mouloud,**Etude Comparative Et Estimative Des Avantages Fiscaux Et Parafiscaux Lies A L 'Investissement Dans Le Cadre De L'APSI Et L 'ANDI**,Proceeding Du Colloque National Sur: La Politique Fiscale Algerienne Dans La 3eme Melinaire,Universite Saad Dahlab,Blida,11-12Mai 2003.

المضافة مشتريات مواد التجهيز التي تدخل في إنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة،عندما تقوم بها المؤسسات أو الوحدات المنشأة حديثا،والممارسة لنشاطات منجزة من طرف مستثمرين شباب والحائزين على قرار منح الإمتيازات من طرف الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب(ANSEJ)[1].

الفرع الثاني: الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة وفق النظام الضريبي العام.

هناك عدة إعفاءات ضريبية أقرها المشرع الضريبي الجزائري في مجال الرسم على القيمة المضافة بغرض تشجيع تجهيز الشركات ودعم بعض الأنشطة الإقتصادية والإجتماعية والثقافية،وسوف يتم التركيز في هذا المجال على أهم الإعفاءات الضريبية الممنوحة لتشجيع الإستثمار،وخاصة الإعفاءات في مجال الرسم على القيمة المضافة والمتعلقة بالإستثمار في القطاع الفلاحي،والإستثمار في قطاع الصناعات الإستخراجية،والإستثمار في القطاع المالي،بالإضافة إلى الإعفاءات الضريبية المشجعة على الإستثمار في قطاع الصادرات.

أولا: الإعفاءات الضريبية المشجعة على الإستثمار في القطاع الفلاحي.

نظر لتمتع الجزائر بموقع استراتيجي هام يجعل منها لأن تكون أرضا خصبة للإستثمار في القطاع الزراعي والفلاحي،حيث تقدر وكالة ترقية التجارة الخارجية قدرات الجزائر في مجال الصادرات الزراعية بحوالي 430 مليون دولار سنويا،غير أنها لا تتعدى حاليا 30 مليون دولار،ولهذاعمد المشرع الضريبي على تشجيع هذا القطاع،وذلك من خلال منح إعفاءات ضريبية في مجال الرسم على القيمة المضافة للنهوض بهذا القطاع،ومن أهم هذه الإعفاءات ما يلي[2]:

- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة عمليات البيع المتعلقة فقط بالمنتوجات الفلاحية أو مشتقاتها مثل:الحليب،الخضر اليابسة،والذرة والأرز...الخ؛

- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة عمليات البيع المتعلقة بمنتوجات تربية المواشي ؛

- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة عمليات البيع الخاصة بدقيق الإختبار المستعمل في صنع الخبز والحبوب المستعملة في صنع هذا الدقيق،وكذا الأعمال الخاصة بالسميد ومشتقاته الناتج عن طحن الحبوب على شكل بذور ؛

- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة العمليات الخاصة ببيع الأسمدة والمواد المماثلة لها المعدة لتخصيب

---

[1] المرسوم التنفيذي رقم96-296 المؤرخ في 8 سبتمبر 1996 المتضمن إنشاء الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب.
[2] المادة 9 من قانون الرسوم على رقم الاعمال.

الأراضي الزراعية ؛

– الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة عمليات بيع الآلات والمعدات المستعملة أساسا في القطاع الزراعي مثل:الجرارات والآلات،وكذا عمليات بيع الأشرطة البلاستيكية الزراعية ؛

– الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة عمليات البيع المنجزة من طرف مربي النحل ؛

– الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة العمليات الخاصة بإنجاز منشآت قاعدية،وكذا الأعمال المنجزة من طرف مربي الأسماك.

ثانيا: الإعفاءات الضريبية المشجعة على الإستثمار في القطاع الإستخراجي.

إن امتلاك الجزائر لثروات باطنية مثل:البترول والغاز،شجع السلطات الجزائرية على جذب المستثمرين إلى هذا القطاع،سواء كانوا مستثمرين محليين أو أجانب،نظرا لارتفاع نسبة العوائد الوطنية المحققة من هذا القطاع وسيطرته على مستوى الجباية في الجزائر،وسعيا منه لتحقيق هذا الهدف منح المشرع الضريبي عدة إعفاءات ضريبية في مجال الرسم على القيمة المضافة من أجل تشجيع الإستثمار في هذا القطاع،ومن أهم هذه الإعفاءات:الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة لمواد التجهيز والمواد والمنتجات،وكذا الأشغال والخدمات التي حددت قائمتها بموجب التنظيم المتعلق بنشاطات التنقيب عن المحروقات السائلة والغازية،والبحث عنها واستغلالها وتمييعها أو نقلها عن طريق الأنابيب التي تقتنيها أو تنجزها الشركة البترولية الوطنية "سوناطراك"،أو تقتنى أو تنجز لحسابها أو للشركات البترولية معها ومقاوليها الذين يعملون معها فقط،وكذا تلك المقتناة أو المنجزة لحسابها[1].

ثالثا: الإعفاءات الضريبية المشجعة على الإستثمار في قطاع الصادرات.

يرتكز قطاع الصادرات في الجزائر على المحروقات والتي تسيطر على 98% من إجمالي الصادرات،وسعيا منه لتشجيع القطاعات الأخرى على التصدير،أقر المشرع الضريبي عدة إجراءات ضريبية تفضيلية في شكل إعفاءات ضريبية من الرسم على القيمة المضافة،بهدف التأثير على تكوين الأسعار ومن ثمة السماح لها بتحقيق منافسة في الأسواق الدولية،ومن أهم الإعفاءات الضريبية في مجال الرسم على القيمة المضافة في هذا القطاع ما يلي[2]:

– الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة عمليات البيع والصنع التي تتعلق بالبضائع المصدرة،ومن أجل

---

[1] المادة 35 من قانون المالية لسنة 1999 المعدلة للمادة 9 من قانون الرسوم على رقم الاعمال.
[2] المادة 13 من قانون الرسوم على رقم الاعمال.

الإستفادة من هذا الإعفاء يجب توفر الشروط التالية:

- تقييد البضائع المصدرة في المحاسبة حسب ترتيبها الزمن،مع بيان نوع البضائع المصدرة وقيمتها واتجاهاتها ؛
- ألا يكون التصدير مخالفا للقوانين والتنظيمات،بحيث تجرى كل التحقيقات اللازمة عند خروج السلع أو البضائع من قبل مصلحة الجمارك،ولدى الباعة أو الصناع من قبل أعوان الضرائب المختلفة ؛
- تقييد عند تاريخ التسجيل في المحاسبة أو في السجل الذي يحل محلها تذكرة النقل أو ورقة البيع بالجملة التي ترافق الإرسالية.

– الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة عمليات البيع والصنع التي تتعلق بالبضائع من مصدر وطني والمسلمة إلى المحلات التجارية الموضوعة تحت الرقابة الجمركية المؤسسة قانونا.

رابعا: الإعفاءات الضريبية المشجعة على الإستثمار المالي.

زيادة على الإعفاءات الضريبية الممنوحة للقطاعات السابقة،أقر المشرع الضريبي إعفاءات ضريبية لغرض تشجيع الإستثمار المالي،كالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة الفوائد التأخيرية الناجمة عن تنفيذ صفقات عمومية مرهونة لصالح صندوق ضمان الصفقات العمومية[1]،بالإضافة إلى إعفاء عمليات الإقتناء المنجزة من طرف البنوك والمؤسسات المالية في إطار عمليات القرض الإيجاري[2]،وكذلك الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة القروض البنكية الممنوحة للأشخاص من أجل اقتناء مساكن فردية،وفي مجال التأمين تعفى من الرسم على القيمة المضافة عقود تأمين الأشخاص كما يحددها التشريع المتعلق بالتأمينات،وعمليات إعادة التأمين[3].

الفرع الثالث: عمليات الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة.

إن بعض المكلفين بالضريبة لا يمكنهم خصم الرسم على القيمة المضافة المحملة على مشترياتهم،وذلك بسبب طبيعة العمليات المحققة وغير خاضعة للرسم على القيمة المضافة،ولتجنب هذه الوضعية،فإن النظام الضريبي يسمح لبعض المكلفين باستخدام تقنية الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة،والتي تسمح لهم بتحقيق مشتريات غير متضمنة للرسم على القيمة المضافة،شريطة التقيد ببعض الشروط .

---

[1] المادة 24 من قانون المالية لسنة 2006 المتممة للمادة 9 من قانون الرسوم على رقم الاعمال.
[2] المادة 17 من قانون المالية لسنة 2008 المتممة للمادة 9 من قانون الرسوم على رقم الاعمال.
[3] المادة 21 من قانون المالية لسنة 2001 المعدلة للمادة 9 من قانون الرسوم على رقم الاعمال.

ومن أهم الأشخاص المسموح لهم بالإستفادة من تقنية الشراء بالإعفاء ما يلي[1]:

– الشركات البترولية ومورديها،وهذا نظرا لأن الشركات البترولية ومورديها معفية من الرسم على القيمة المضافة ؛

– الأشخاص المصدرون:حيث يستفيد من نظام الشراء بالإعفاء المشتريات أو البضائع المستوردة والمحققة من قبل مصدر،والمخصصة إما للتصدير أو لإعادة تصديرها على حالها،أو المعدة لإدخالها في صنع السلع المعدة للتصدير،وكذلك الخدمات المتعلقة مباشرة بعمليات التصدير،ويهدف المشرع الضريبي الجزائري من وراء هذا الإعفاء إلى تقليص تكلفة السلع المحلية،لكي تصبح أكثر تنافسية في الأسواق الدولية ؛

– مقتنيات مواد التجهيز والخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز الإستثمار الخاص للإنشاء أو التوسع عندما تقوم بها شركات تمارس نشاطات ينجزها الشباب ذوو المشاريع المستفيدون من إعانات الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب،ولا تستفيد السيارات السياحية من هذا الإمتياز إلا إذا كانت تشكل الأداة الرئيسية في النشاط[2].

وللإستفادة من هذا الإجراء،يجب على المكلفين بالضريبة المستفيدين من تقنية الشراء بالإعفاء طلب الحصول على الإعتماد أو رخصة الشراء بالإعفاء،وهذا الطلب يتم بموجب قرار يتخذه مدير الضرائب على مستوى الولاية التي يتواجد فيها المكلف بالضريبة[3].

ومن أجل الإستفادة من الحصول على الإعتماد يجب على الشركة المستفيدة مسك محاسبة على الشكل القانوني،وتقديم نسخ من سجلات الضرائب تثبت الوفاء بكل الضرائب والرسوم المستحقة،أو آجال الدفع التي منحتها الإدارة الجبائية عند تاريخ إيداع طلب الإعتماد[4].

المطلب الثالث: عمليات الخصم والإسترجاع المرتبطة بالرسم على القيمة المضافة.

يتميز نظام الرسم على القيمة المضافة بخاصية أساسية تعتبر كإجراء ضريبي يستثنى عن النظام الضريبي المرجعي،وهو إمكانية خصم واسترجاع مبلغ الرسم على القيمة المضافة المحمل على المشتريات من مبلغ الرسم المستحق على المبيعات،ويسمح أسلوب الخصم من جهة بحيادية الضريبة دون تأثيرها على نتائج الشركة،بل يشجعها على الإستثمار والمنافسة،ومن جهة أخرى فهو يعمل على ضبط المعاملات التجارية من خلال إجبارية التعامل بالفوترة من أجل الإستفادة من الخصم.

---

[1] المادة 24 من قانون المالية لسنة 2001المعدلة للمادة 42 من قانون الرسوم على رقم الاعمال.
[2] المادة 21 من قانون المالية لسنة 2004 المعدلة للفقرة 4 من المادة 42 من قانون الرسوم على رقم الاعمال.
[3] Taouche Mokrane,Reforme Fiscale: Guide De La Taxe Sur La Valeur Ajoutee,Edition Dahleb,Alger,1996,pp91,92.
[4] المادة 46 من قانون الرسوم على رقم الاعمال.

الفرع الأول: عمليات الخصم المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة.

يمكن خصم الرسم على القيمة المضافة* المحدد في الفواتير أو البيانات أو وثائق الإستيراد والمثقل للعناصر المكونة لسعر عملية خاضعة للضريبة الواجب تطبيقه على هذه العملية،ولا يمكن أن يتم هذا الخصم إلا على أساس التصريح الذي يودعه الخاضعون للرسم على القيمة المضافة بخصوص رقم أعمالهم للشهر الموالي للشهر الذي حررت فيه الفاتورة،غير أن الإستثمارات القابلة للاهتلاك يمكن خصم الرسم المحمل عليها خلال شهر شراء هذه الإستثمارات أو إنشائها.

أما فيما يتعلق بالخاضعين للرسم على القيمة المضافة الذين يجمعون أرقام أعمالهم على مستوى مقرهم الرئيسي،فيمكنهم أن يقوموا بخصم هذا الرسم الذي تم تحميله على المواد أو الخدمات المشتراة من قبل مختلف وحداتهم أو مؤسساتهم أو استغلالاتهم،وفي نفس السياق إذا كانت مؤسستين مرتبطتين بعقد لإنجاز صفقة تحتوي على لوازم وأشغال،ويقوم فيها رب العمل باسمه الخاص باستيراد كل اللوازم المنصوص عليها في العقد أو جزء منها أو بشرائها محليا،فإن الرسم على القيمة المضافة يمنح الحق في الخصم لفائدة المؤسسة التي أنجزت العمل[1].وفي حالة دمج أو تحويل الشكل القانوني لمؤسسة ما،يحول الرسم على القيمة المضافة أوالمبلغ المتبقي منه المدفوع بصدد المواد والبضائع الجديدة التي تخول الحق في الخصم إلى المؤسسة الجديدة[2].

إن عملية خصم الرسم على القيمة المضافة ليست عملية متاحة لجميع الأشخاص والشركات،وإنما يتطلب الأمر توفر الشروط التالية[3]:

- يجب أن تشترى الإستثمارات في حالة جديدة بضمان،وأن تخصص لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة ؛

- يجب أن تسجل الإستثمارات المستفيدة من الخصم في دفاتر الشركة بسعر شرائها أو سعر تكلفته،بعد أن يطرح منها الخصم الذي كانت محله؛

- يجب الإحتفاظ بهذه الإستثمارات لمدة خمس(05) سنوات في ذمة المؤسسة بعد تاريخ شرائها أو إنشائها.

---

*يمكن التمييز في هذا الإطار بين نوعين من الخصم:الخصم المادي وهو استرجاع مبلغ الرسم على القيمة المضافة المبين على فواتير شراء المخزونات والخدمات المستعملة في العمليات الخاضعة للرسم ويتم الخصم في الشهر الموالي للشهر الذي تم فيه الشراء،وأما النوع الثاني فيسمى بالخصم المالي وهو استرجاع مبلغ الرسم على القيمة المضافة المبين في فواتير حيازة الإستثمارات،ويم هذا الخصم في الشهر الذي تم فيه شراء الإستثمار.

[1] المادة 35-1 من قانون الرسوم على رقم الاعمال.

[2] المادة 35-2 من قانون الرسوم على رقم الاعمال.

[3] المادة 38 من قانون الرسوم على رقم الاعمال.

الفرع الثاني: عمليات الإسترجاع المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة.

إن الحق في خصم الرسم على القيمة المضافة المتضمن في المشتريات من مبلغ الرسم المستحق على المبيعات،يؤدي إلى تخفيف الضغط على خزينة المؤسسة،ويمنحها قدرة ذاتية للتمويل ومواجهة مشكل السيولة،غير أن تقنية استرجاع الرسم على القيمة المضافة لا يقل أهمية عن ذلك،ففي بعض الحالات يتم استرجاع الرسم القابل للإسقاط بصفة عادية عندما لا يمكن إسقاط هذا الأخير من الرسم على القيمة المضافة الناجمة عن الأنشطة الخاضعة للرسم والمحققة،ويمكن أن يستفيد المكلف من عمليات الإسترجاع في الحالات التالية[1]:

- العمليات المعفاة من الرسم على القيمة المضافة والمبينة أدناه:
  - عمليات التصدير؛
  - عمليات تسويق منتوجات وسلع وخدمات معفاة صراحة من الرسم على القيمة المضافة ؛
  - عمليات تسليم بضائع وأشغال وسلع وخدمات إلى قطاع معفى أو مستفيد من نظام الترخيص بالشراء مع الإعفاء من الرسم.
- يمكن استرجاع الرسم على القيمة المضافة في حالة التوقف عن النشاط ؛
- يمكن استرجاع الرسم على القيمة المضافة إذا كان الرصيد الناجم عن الفارق بين نسبة الرسم على القيمة المضافة الناتج عن تطبيق النسبة على اقتناء المواد والبضائع والإستثمارات القابلة للاهتلاك والخدمات،وبين النسبة المطبقة على الأشياء القابلة لفرض الرسم عليها رصيدا دائنا مرتبطا بثلاثة(03) أشهر متتالية.

إلا أن عملية الإستفادة من الإمتياز الجبائي السابق،تتطلب توفر الشروط التالية[2]:

- مسك محاسبة بالشكل القانوني من طرف المؤسسة المستفيدة ؛
- استظهار مستخرج من جدول الضرائب مصفى أو جدول زمني للدفع ؛
- بيان ملاحظة الدفع السابق في التصريحات السنوية التي تكتتبها المؤسسة ؛
- يجب أن يشتمل الدفع السابق للرسم على القيمة المضافة المطلوب سداده سنوات مالية لم يبلغها التقادم الرباعي ؛
- يجب أن يفوق مبلغ العملية التي استحق بشأنها الرسم على القيمة المضافة 100000د.ج،ويتم تسديده بوسيلة دفع أخرى غير النقدية،وذلك ابتداء من الفاتح سبتمبر 2006م.

---

[1] المادة 30 من قانون المالية لسنة 2005 المعدلة للمادة 50 من قانون الرسوم على رقم الاعمال.
[2] المادة 32 من قانون المالية لسنة 2006 المعدلة للمادة50 من قانون الرسوم على رقم الاعمال.

المطلب الرابع:التخفيضات الضريبية الخاصة بالمعدلات في مجال الرسم على القيمة المضافة.

لقد تضمن قانون المالية لسنة1992م أربع(04) معدلات ضريبية خاصة بالرسم على القيمة المضافة،بالإضافة إلى المعدل العادي والمقدر ب:21%،والمعدل المرتفع والمقدر ب:40%،وهذين المعدلين يعتبران كعنصر من عناصر النظام الضريبي المرجعي،وهناك معدلين آخرين هما المعدل المخفض الخاص والمقدر ب:7%،والمعدل المخفض والمقدر ب:13%،وهما معدلين يعتبران كعنصر من عناصر الإنفاق الضريبي من أجل تشجيع بعض الإستثمارات،وتخفيف الضغط على خزينة المؤسسة،إلا أن هذه المعدلات تم تعديلها بموجب قانون المالية لسنة2001م،وأصبح الأمر يقتصر على معدلين فقط ،المعدل العادي والمقدر ب:17% والمعدل المخفض والمقدر ب:7%،وهذا الأخير يعتبر كإنفاق ضريبي ذات أثر تحريضي في مجال الإستثمار،ومن أهم العمليات الخاضعة للمعدل المخفض ما يلي[1]:

- العمليات التي تقوم بها المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري "سونلغاز" الخاصة بالغاز الطبيعي والطاقة الكهربائية ؛
- العمليات المحققة من وراء ورشات بناء السفن والطائرات ؛
- أعمال الطبع التي تقوم بها المؤسسات الصحفية أو التي تنجزها لصالحها،وكذا عمليات البيع المتعلقة بالجرائد والنشريات والدوريات ؛
- عمليات البناء وإعادة تهيئة أو بيع السكنات ؛
- مصنوعات الفضة ؛
- إيجار المساكن الإجتماعية المقبوضة من طرف الهيئات المكلفة بتسييرها ؛
- بائعوا الأملاك وما شابهها،وكذا نشاطات التجارة بالتجزئة ؛
- المستفيدون من الصفقات ؛
- الوكلاء والعمولة والسماسرة ؛
- مستغلوا سيارات الأجرة ؛
- عمليات القرض بضمان الممنوح للعائلات[2] ؛
- العمليات المنجزة من طرف ورشات بناء السفن(البحرية والجوية)وكذا عمليات اقتناء السفن البحرية[3].

وبهدف تشجيع الإستثمار في الصناعات التقليدية،تم إدراج ضمن المعدل المخفض(7%) ما يلي[1]:

---

[1] المادة 9 من قانون المالية لسنة2001المعدلة للمادة 23 من قانون الرسوم على رقم الاعمال.
[2] المادة 18 من قانون المالية لسنة 2004 المعدلة للمادة 23 من قانون الرسوم على رقم الاعمال.
[3] المادة 27 من قانون المالية لسنة 2006 المعدلة للمادة 23 من قانون الرسوم على رقم الاعمال.

- الزرابي التقليدية ؛
- مواد السلاسل المصنوعة باليد ؛
- مواد زرابي الحبل والقفف المصنوعة باليد ؛
- الخزف المصنوع من التربة المطهية أو الصلصال ؛
- منتجات جلدية،منتجات خشبية منقوشة يدويا،مجوهرات تقليدية.

يتضح من خلال التحليل السابق أن الإنفاق الضريبي الخاص بالرسم على القيمة المضافة يتمثل أساسا في نظام الشراء بالإعفاء،وهو نظام فعال،بحيث أنه يسمح للمؤسسة المعفية من الرسم على القيمة المضافة بتحقيق مشتريات غير متضمنة لهذا الرسم،وهو ما يؤدي إلى تخفيض تكلفة الإستثمار،ومن جهة أخرى تسمح هذه الضريبة بتوفير إيرادات ضريبية كبيرة خلال السنة،فهي تتميز باتساع مجال التطبيق والتحصيل الشهري لمقدار الضريبة،وبالعكس من ذلك تتحمل الدول خسائر ضخمة في الإيرادات الضريبية الناجمة عن الإنفاق الضريبي الممنوح في مجال الرسم على القيمة المضافة،وهو يمثل نسبة كبيرة جدا من إجمالي الإيرادات الضريبية الخاصة بالرسم على القيمة المضافة على خلاف الضريبة على الدخل الإجمالي،فالإنفاق الضريبي الخاص بالرسم على القيمة المضافة يعتبر من أشكال الإنفاق الضريبي المشجعة على الإستثمار نظرا لحيادية هذه الضريبة وتميزها بالخصم الشهري،وهو ما يؤثر إيجابا على خزينة المؤسسة،وهذا ما يبرر ارتفاع تكلفة الإنفاق الضريبي الخاص بالرسم على القيمة المضافة مقارنة بالضريبة على أرباح الشركات،ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي.

الجدول رقم(09):تطور تكلفة الإعفاء الضريبي مقارنة بالحصيلة الضريبية للرسم على القيمة المضافة.

الوحدة:مليون د.ج.

السنوات	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
تطور تكلفة الإعفاء الضريبي	151	1889	1718	4957	19647	22312	29283
حصيلة(TVA)الخاصة بالمنتجات البترولية	-----	6700	8510	9790	10350	11180	10500
حصيلة(TVA)الخاصة بالأنشطة الداخلية	30060	42090	47110	49040	45830	48240	54230
حصيلة(TVA)الخاصة بالإستراد	37680	41990	43680	49430	53620	56930	61690
حصيلة(TVA)الإجمالية	67740	90780	99300	108260	109800	116530	126420

[1] المادة 42 من قانون المالية لسنة 1995

النسبة(%).	0.22	2.08	1.73	4.58	17.89	19.15	23.16
السنوات.	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
تطور تكلفة الإعفاء الضريبي.	22004	39606	34838	32523	36060	33255	72992
حصيلة(TVA)الخاصة بالمنتجات البترولية	10300	10020	9280	9410	7120	12970	10890
حصيلة(TVA)الخاصة بالأنشطة الداخلية.	66910	68970	83160	95300	114480	123950	154570
حصيلة(TVA)الخاصة بالإستيراد.	79530	93280	117790	135080	137610	170470	221880
حصيلة(TVA)الإجمالية	156470	172270	210230	239790	259210	307390	387340
النسبة(%).	14	23	16.57	13.56	13.9	10.8	18.84

المصدر:من إعداد الطالب إعتمادا على:

Ministere De Finance,Direction Generale Des Impots,Direction Des Operations Fiscales,Bureau De Statistique.

من خلال الجدول نلاحظ أن حصيلة الرسم على القيمة المضافة في تزايد مستمر،حيث تزايدت منذ سنة 1995م إلى غاية سنة 2008م بنسبة تفوق 82%،فهي ضريبة تتميز بغزارة الحصيلة واتساع مجال التطبيق وصعوبة التهرب من دفعها،فهي تدفع من أشخاص لا يتحملون عبأها،كما نلاحظ أن هيكل هذه الحصيلة متأتية بنسبة كبيرة من عمليات الإستيراد،حيث بلغت هذه الحصيلة 221880مليون د.ج،وهو مايعادل 57%من إجمالي الحصيلة الضريبية،وهذا ما يبرر ارتفاع فاتورة الواردات في الجزائر في السنوات الأخيرة،وهي ظاهرة خطيرة على الإقتصاد الوطني يجب على السلطات المعنية مراجعتها للحد من آثارها السلبية،كما أن هذه الحصيلة متأتية أيضا من العمليات التي تتم في الداخل،والتي بلغت سنة 2008م قيمة154570 مليون د.ج،وهو ما يعادل نسبة40% من الحصيلة الإجمالية،أما الحصيلة المتأتية من المنتجات البترولية فهي حصيلة منخفضة،حيث بلغت سنة 2008م قيمة10890مليون د.ج،وهو ما يعادل نسبة 2.8%من إجمالي الحصيلة الضريبية للرسم على القيمة المضافة،ويرجع سبب هذا الإنخفاض حسب رأينا إلى الإنفاق الضريبي الكبير الممنوح لهذا القطاع(المحروقات)،ومن جهة أخرى نلاحظ أن تكلفة الإعفاء الضريبي الخاصة بالرسم على القيمة المضافة هي الأخرى مرتفعة،وهذا ما يجعل الدولة تتحمل خسائر ضريبية ضخمة من أجل تشجيع الإستثمار ومساعدة بعض فئات المجتمع،حيث بلغ حجم هذا الإعفاء في سنة 2008م قيمة 72992 مليون د.ج،وهو مبلغ كبير،نظرا لاتساع مجال الخصم واستخدام نظام الشراء بالإعفاء الذي يسيطر على نسبة كبيرة جدا من هيكل الإعفاء الضريبي الخاص بالرسم على القيمة المضافة.

المبحث الرابع:أشكال الإنفاق الضريبي في نظام الرسم على النشاط المهني.

يعتبر الرسم على النشاط المهني ضريبة من أهم الضرائب التي تخضع لها الشركات على رقم الأعمال الذي تحققه الشركة أو أي وحدة من وحداتها،وبما أنه ضريبة تفرض على الشركات،وباعتبار أن الشركات تعتبر كعون إقتصادي فعال في مجال الإستثمار في أي إقتصاد،فقد أقر المشرع الضريبي عدة أشكال من الإنفاق الضريبي المشجع والمحرض للشركات على توسيع وتجديد إستثماراتها،وتهيئتها محليا حتى تصبح قادرة على المنافسة الدولية،وهذه الأشكال من الإنفاق الضريبي تتراوح بين الإعفاء الضريبي والتخفيض الضريبي،مع إمكانية تقديم تسبيقات ضريبية في شكل قرض ضريبي على الحساب على أن تتم التصفية عند دفع الرسم.

المطلب الأول:النظام الضريبي المرجعي الخاص بالرسم على النشاط المهني.

أنشئ الرسم على النشاط المهني بموجب قانون المالية لسنة 1996م لتعويض النظام السابق،حيث كانت الأنشطة الصناعية والتجارية تخضع للرسم على النشاط الصناعي والتجاري(TAIC) بمعدل 2.55%،وكذلك للرسم على الأنشطة غير تجارية بمعدل6.05%،وقد تم إنشاء الرسم على النشاط المهني من أجل توحيد الرسمين السابقين وبمعدل 2.55%،إلا أن هذا المعدل خفض إلى 2% ابتداءا من سنة 2001م.

الفرع الأول: مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني.

يستحق الرسم على النشاط المهني على الأنشطة التالية:

– الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محلا مهنيا دائما،ويمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح غير تجارية،ما عدا مداخيل الأشخاص الطبيعية الناتجة عن استغلال الأشخاص المعنوية أو الشركات التي تخضع كذلك للرسم[1] ؛

– كما يستحق هذا الرسم على رقم الأعمال الذي يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو الضريبة على أرباح الشركات،غير أنه تستثنى العمليات التي تنجزها وحدات من نفس الشركة فيما بينها من مجال الرسم على

[1] المادة 24 من قانون المالية لسنة 2003 المعدلة للمادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

النشاط المهني،وذلك تلافيا للإزدواج الضريبي.وبالنسبة لوحدات مؤسسات الأشغال العمومية والبناء،يتكون رقم الأعمال من مبلغ مقبوضات السنة المالية[1].

الفرع الثاني: وعاء الرسم على النشاط المهني.

يؤسس الرسم على النشاط المهني على المبلغ الإجمالي للإيرادات المهنية الخام،أو رقم الأعمال المحقق خلال السنة خارج الرسم على القيمة المضافة(HT)،عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم،مع مراعاة بعض الإستثناءات التي تنحرف عن هذا الأساس مثل التخفيضات الضريبية الممنوحة لبعض العمليات،ويحدد معدل الرسم على النشاط المهني بمعدلين مختلفين هما:2% و3% فيما يخص رقم الأعمال الناتج عن نشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب.

ويؤسس الرسم على النشاط المهني باسم المستفيدين من الإيرادات الخاضعة للضريبة حسب مكان ممارسة المهنة أو باسم الشركة الرئيسية عند الإقتضاء،كما يؤسس باسم كل مؤسسة على أساس رقم الأعمال الذي تحققه كل مؤسسة فرعية من مؤسساتها الفردية أو وحدة من وحداتها،بالإضافة إلى ذلك يؤسس الرسم على النشاط المهني في الشركات مهما كان شكلها،على غرار مجمع الشركات بالمساهمة باسم الشركة أو المجموعة[2].

المطلب الثاني:الإعفاءات الضريبية في مجال الرسم على النشاط المهني.

أقر المشرع الضريبي الجزائري في مجال الرسم على النشاط المهني عدة إعفاءات ضريبية من أجل تشجيع الإستثمارات الخاصة وتوسيعها وتجديدها،بالإضافة إلى مراعاة الظروف الإجتماعية لبعض فئات المجتمع،ومن أهم الإعفاءات الضريبية المتعلقة بهذا الرسم على النشاط المهني ما يلي[3]:

– الإعفاء من الرسم على النشاط المهني رقم الأعمال الذي لا يتجاوز مبلغه 80000د.ج،إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الذين يتمثل نشاطهم الرئيسي في بيع البضائع والأشياء واللوازم والسلع،إما لأخذها أولاستهلاكها بعين المكان أو لا يتجاوز 50000د.ج إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الآخرين الذين يقدمون خدمات ،ومن أجل الإستفادة من هذا الإمتياز الضريبي يتعين على الأشخاص الطبيعيين أن يمارسوا نشاطهم وحدهم دون مساهمة من أي شخص آخر ؛

---

[1] المادة 21 من قانون المالية لسنة 1996.
[2] نفس المرجع.
[3] المادة 21 من قانون المالية لسنة 1996.

– الإعفاء من الرسم على النشاط المهني مبلغ عمليات البيع التي تشمل المواد ذات الاستهلاك الواسع المدعمة من قبل ميزانية الدولة ؛

– تعفى من الرسم على النشاط المهني عمليات البيع للمستهلك التي تتم ضمن شروط البيع بالتجزئة،والتي تخص المنتوجات الصيدلانية ؛

– تعفى من الرسم على النشاط المهني عمليات البيع للمستهلك التي تتم ضمن شروط البيع بالتجزئة،والتي تخص البنزين الممتاز والبنزين العادي وكذا الغاز ؛

– تعفى من الرسم على النشاط المهني عمليات البيع التي تشمل الخبز،وكذلك مبلغ عمليات البيع بالتجزئة التي تشمل الدقيق القابل للإختبار والسميد ؛

– يعفى من الرسم على النشاط المهني مبلغ عمليات البيع التي يقوم بها تجار يتمثل نشاطهم الرئيسي في بيع اللحوم الطازجة والمثلجة والمجمدة بالتجزئة ؛

– تعفى من الرسم على النشاط المهني عمليات البيع بالتجزئة التي تشمل المواد الإستراتيجية كما هو منصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم96–31 المؤرخ في 15 يناير 1996م،والمتعلقة بكيفية تحديد أسعار بعض السلع والخدمات الإستراتيجية،عندما لا تفوق حدود الربح بالنسبة للبيع بالتجزئة 10%[1] ؛

– يعفى من الرسم على النشاط المهني مبلغ عمليات البيع أو النقل أو السمسرة المتعلقة بالمواد والسلع الموجهة للتصدير،بما في ذلك كافة عمليات المعالجة قصد إنتاج المواد البترولية الموجهة مباشرة للتصدير[2] ؛

– تعفى من الرسم على النشاط المهني العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس التجمع[3].

ومن جهة أخرى وفي ظل القوانين الخاصة بوكالة ترقية ومتابعة ومراقبة الإستثمار(APSSI) والوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار (ANDI)والوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب(ANSEJ)،فقد تم تقديم عدة إعفاءات ضريبية لتشجيع الإستثمار،حيث يعفى من الرسم على النشاط المهني رقم الأعمال المحقق في إطار النشاط الممارس من طرف الشباب المستثمر والمستفيد من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب،لمدة ثلاث(03) سنوات،وترفع مدة الإعفاء إلى ست(06) سنوات عند ممارسة النشاط في المناطق الواجب ترقيتها[4].

---

[1] المادة 25 من قانون المالية لسنة 1997 المعدلة للمادة 220 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
[2] نفس المرجع.
[3] نفس المرجع.
[4] المادة 220 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

المطلب الثالث:التخفيضات الضريبية الخاصة بالرسم على النشاط المهني.

بالإضافة إلى الإعفاءات الضريبية السابقة،أقر المشرع الضريبي أشكال أخرى من الإنفاق الضريبي لصالح الشركات،من أجل تحريضها على الإستثمار من خلال منحها تخفيضات ضريبية تختلف تبعا لاختلاف طبيعة ومجال العمليات المنجزة،ومدى أهميتها بالنسبة إلى الإقتصاد الوطني،ويمكن توضيح هذه التخفيضات في النقاط التالية[1]:

- يستفيد من تخفيض نسبته30% العمليات التالية:
  - مبلغ عمليات البيع بالجملة ؛
  - مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها أكثر من50%من الضرائب غير مباشرة ؛
  - مبلغ عمليات البيع التي يقوم بها الوكلاء المرخص لهم بممارسة النشاطات طبقا للمادة 138من قانون النقد والقرض.
- كما يستفيد من تخفيض نسبته50%العمليات التالية:
  - مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعرها أكثر من 50%من الضرائب غير المباشرة ؛
  - مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية بشرط أن تكون:
    - مصنفة ضمن المواد الإستراتيجية كما ينص عليها المرسوم التنفيذي المذكور سابقا ؛
    - معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح ما بين10% و30%.

- كما تستفيد من تخفيض بنسبة75%مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز والعادي،وتعتبر كعمليات بيع بالجملة عمليات البيع التي يقوم بها المنتجون أو تجار الجملة للتجار،قصد إعادة البيع أو تلك التي تقام بنفس شروط الكمية والثمن مع المؤسسات العمومية أو الخاصة والمستثمرات أو الجماعات الإقليمية أو الإدارات العمومية ؛
- يمنح لتجار التجزئة الذين لهم صفة عضو جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني وأرامل الشهداء،تخفيضا بنسبة 25% من رقم الأعمال الخاضع للضريبة ،إلا أنه لا يستفيد من هذا

[1] المادة 21 من قانون المالية لسنة 1999 المعدلة للمادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

التخفيض المطبق سوى على السنتين الأوليتين من الشروع في ممارسة النشاط ،وكذلك المكلفون الخاضعون لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي[1] ؛

– تستفيد العمليات المحققة بين الشركات الأعضاء من تخفيض بنسبة50%من رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني[2].

من خلال التحليل السابق للإنفاق الضريبي الخاص بالرسم على النشاط المهني نلاحظ أن هذا الإنفاق يمنح في إطار تشجيع الصادرات وعمليات البيع بالجملة والتجزئة سواء بالنسبة للمواد الاستهلاكية أو المواد المستخدمة في صنع بعض المنتجات أو المنتجات البترولية أو المواد الإستراتيجية،بالإضافة إلى إعفاء بعض الأنشطة الممارسة من طرف الشباب المستثمر،وبالتالي فهناك أهداف متعددة من الإنفاق الضريبي الممنوح ضمن الرسم على النشاط المهني،منها ما هو إقتصادي ومنها ما هو إجتماعي،وبالرغم من ذلك فإن الإنفاق الضريبي الخاص بالرسم على النشاط المهني مرتفع بالمقارنة بالحصيلة الضريبية الإجمالية لهذه الضريبة،وهو ما يظهره الجدول أدناه.

الجدول رقم(10):تطور تكلفة الإعفاء الضريبي مقارنة بالحصيلة الضريبية للرسم على النشاط المهني.

الوحدة:مليون د.ج.

السنوات.	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
تطورتكلفةالإعفاء الضريبي	304	614	727	1417	4483	5437	6249
تطور حصيلة(TAP)	44981	30946	31967	34522	N.D	42921	43177
النسبة (%).	0.67	2	2.27	4.1	----	12.66	14.47
السنوات.	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
تطورتكلفةالإعفاءالضريبي.	6965	21920	4754	4826	2946	4421	3978
تطور حصيلة (TAP)	43229	47969	57154	65154	74204	90739	N.D
النسبة (%).	16.11	45.7	8.32	7.4	3.97	4.87	----

المصدر:من إعداد الطالب إعتمادا على:

Ministere De Finance,Direction Generale Des Impots,Direction Des Operations Fiscales,Bureau De Statistique.

نلاحظ من خلال الجدول أن الحصيلة الضريبية الخاصة بالرسم على النشاط المهني في تزايد مستمر،حيث بلغت أقصى قيمة لها سنة 2007م بمقدار 90739 مليون د ج،وهي حصيلة وافرة،ومن جهة أخرى نلاحظ بأن حجم الإعفاء الضريبي هو الآخر مرتفع،حيث بلغ أقصى قيمة له سنة 2003م بمقدار 21920 مليون د ج،وهو ما يعادل نسبة 45.7%من إجمالي الحصيلة الضريبية للرسم على النشاط المهني.

[1] المادة 21 من قانون المالية لسنة 1996.
[2] المادة 24 من قانون المالية لسنة 1997 المحدثة للمادة 219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

المبحث الخامس:دراسة تحليلية تقييمية للإنفاق الضريبي في الجزائر.

من خلال استعراضنا لأهم أشكال الإنفاق الضريبي الخاصة بالنظام الضريبي الجزائري،يمكن تقييم هذه الأشكال من حيث فعاليتها في استقطاب وتشجيع الإستثمارات الخاصة،بالإضافة إلى أهم المشاكل التي تواجهه وخاصة ظاهرة التهرب الضريبي.

المطلب الأول:تقييم تكلفة الإنفاق الضريبي المرتبطة بالإستثمار.

إن الطموح الذي كانت ومازالت تسعى إليه الجزائر منذ الإصلاح الضريبي لسنة 1992م،بغرض رفع معدل النمو الإقتصادي،وتحقيق معدلات تشغيل مرتفعة عن طريق الإستثمار،حملها خسائر مالية ضخمة على شكل إعفاء ضريبي ممنوح لتشجيع الإستثمار،وقد بلغت هذه الخسائر منذ سنة 1992م إلى غاية سنة 2008م قيمة 489.188 مليار د.ج،وأن الخزينة العمومية تخسر حوالي 7% في المتوسط سنويا من إجمالي إيراداتها الضريبية وهو ما يعادل 1% من الناتج المحلي الخام(PIB)،وقد بلغت الخسارة في الإيرادات الضريبية سنة 2003م نسبة13.3% من إجمالي الإيرادات الضريبية و2.04% من الناتج المحلي الخام،وهي أعلى نسبة مقارنة بالسنوات الأخرى،ويرجع السبب في ذلك إلى كثرة التعديلات الضريبية التي شهدتها هذه السنة(2003)،حيث بلغت التعديلات الضريبية 68 إجراءا ضريبيا،والتي تتركز في معظمها على منح الإنفاق الضريبي لتشجيع الإستثمار،كما بلغت هذه النسبة 11.35% من إجمالي الإيرادات الضريبية و2.03% من الناتج المحلي الخام لسنة 2001م،ويمكن تفسير هذا الارتفاع بإنشاء الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار بموجب الأمر الرئاسي رقم 01-03 المؤرخ في 20 أوت2001م والمتعلق بتطوير الإستثمار،حيث قامت هذه الوكالة بتقديم عدة إعفاءات ضريبية خاصة بكل ضريبة على حده،ويمكن توضيح هذه البيانات من خلال الجدول أدناه.

الجدول رقم(11):تكلفة الإعفاء الضريبي نسبة إلى إجمالي الإيرادات الضريبية والناتج المحلي الخام من الفترة (1995م-2008م).

السنوات	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
الإعفاء الضريبي الإجمالي(10^6) (01)	524	4216	3675	8658	30776	32457	45180
الإيرادات الضريبية(10^9) (02)	242	290.7	314	330	314.7	349.5	398
الناتج المحليالخام خارج المحروقات(10^9)(03)	1160	1816	1932	2165	2326	2069	2216

النسبة(01)//(02)	0.2	1.45	1.17	2.6	9.78	9.28	11.35
النسبة(01)//(03)	0.04	0.23	0.19	0.4	1.32	1.56	2.03
السنوات	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
الإعفاء الضريبي الإجمالي(10^6) (01)	33878	69246	43434	49717	44173	39565	83689
الإيرادات الضريبية(10^9) (02)	382.92	520.53	578.56	641.96	625.8	634.8	795.53
الناتجالمحلي الخام خارج المحروقات(10^9) (03)	3060	3391	3758	4210	4638	5217	N.D
النسبة(01)//(02)	8.84	13.3	7.5	7.74	7	6.23	10.5
النسبة(01)//(03)	1.1	2.04	1.15	1.18	0.95	0.75	N.D

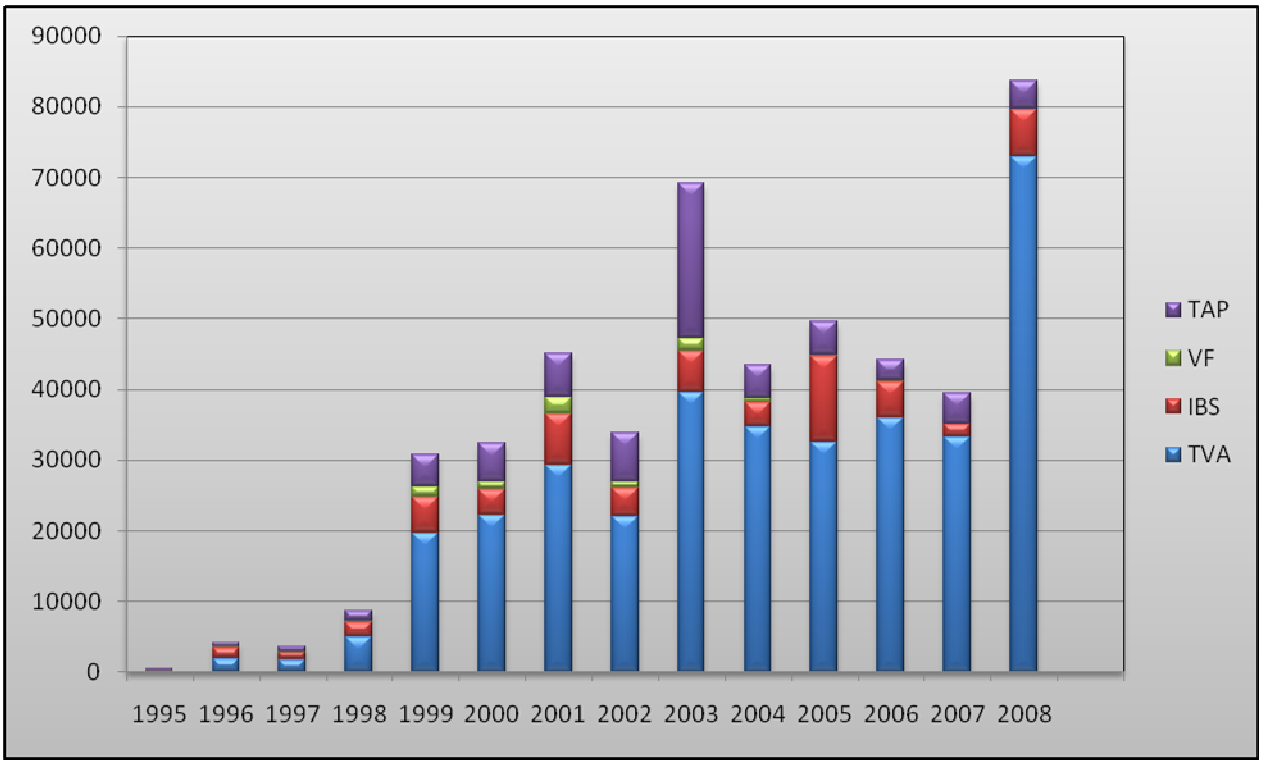
المصدر:من إعداد الطالب إعتمادا على:

-Ministere De Finance,Direction Generale Des Impots,Direction Des Operations Fiscales,Bureau De Statistique.

-**WWW.ONS.dz.**

نلاحظ من خلال الجدول أن حجم الإنفاق الضريبي في الجزائر متذبذب(صعودا وهبوطا) وغير مستقر،حيث أن حجم الإعفاء الضريبي لسنة 1996م ارتفع بنسبة 704.58% مقارنة بسنة 1995م،ثم انخفض فجأة بنسبة 12.83% سنة 1997م مقارنة بسنة 1996م،وفي سنة 2002م انخفض حجم الإعفاء الضريبي بنسبة 25% مقارنة بسنة 2001م،ثم ارتفع بنسبة 104.4% سنة 2003م،وهذا ما يدل على أن الانفاق الضريبي في الجزائر متذبذب وغير مستقر وتتحكم فيه عدة عوامل مثل الحجم المرغوب فيه من الإستثمار،وحجم المداخيل الإجمالية للدولة بما فيها حجم الجباية البترولية،حيث أن انخفاض هذه الأخيرة يدفع بالسلطات المالية إلى مراجعة سياستها الإعفائية لتعويض حجم النقص في المداخيل البترولية،وذلك بالتخفيض من حجم الإعفاءات الضريبية وتشديد القيود على منح الإنفاق الضريبي. ويمكن توضيح تطور تكلفة الإعفاء الضريبي الإجمالي في الجزائر من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم(06):تطور حجم الإعفاء الضريبي في الجزائر من الفترة(1995-2008).



المصدر:من إعداد الطالب إعتمادا على معطيات الجداول السابقة.

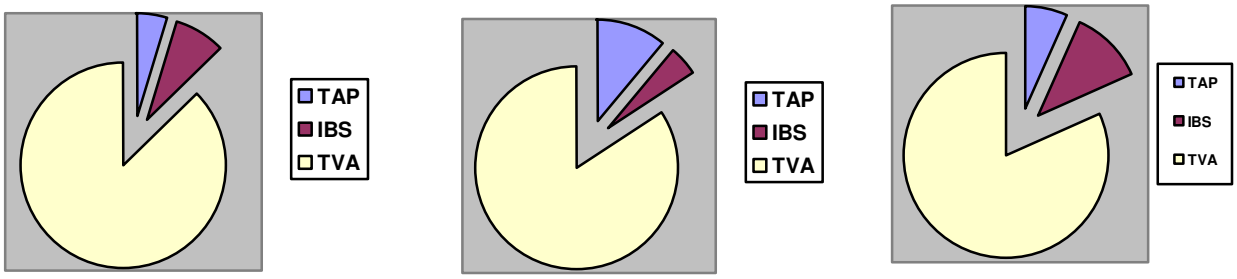
أما من حيث هيكل الإنفاق الضريبي في الجزائر،نلاحظ من خلال الجدول أن الإعفاء الضريبي الخاص بالرسم على القيمة المضافة يمثل نسبة كبيرة جدا من هيكل الإعفاء الضريبي الإجمالي،حيث بلغ الإعفاء الضريبي الخاص بالرسم على القيمة المضافة سنة 2006م نسبة 81.63%،وأما في سنة 2007م فبلغ الإعفاء الضريبي الخاص بالرسم على القيمة المضافة نسبة 84%،وفي سنة 2008م والتي شهدت أعلى قيمة للإعفاء الضريبي بمبلغ 83689 مليون د.ج،بلغ الإعفاء الضريبي الخاص بالرسم على القيمة المضافة نسبة 87.21%،ويمكن تفسير سبب ارتفاع حجم الإعفاء الضريبي الخاص بالرسم على القيمة المضافة مقارنة بهيكل الإعفاء الضريبي الإجمالي إلى استخدام نظام الشراء بالإعفاء ،وتوسيع مجال الخصم على الرسم على القيمة المضافة،بالإضافة إلى اتساع مجال تطبيق هذه الضريبة وحياديتها اتجاه نتائج المؤسسات،وهو ما يشجع هذه الأخيرة على الإستثمار،وهذا قد يكون السبب الرئيسي وراء منح الدولة إعفاء ضريبي في إطار الرسم على القيمة المضافة بنسبة كبيرة جدا من هيكل الإعفاء الضريبي الإجمالي.

ومن جهة أخرى نلاحظ أن الإعفاء الضريبي الممنوح في إطار الضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني هو الآخر مرتفع نسبيا،حيث بلغ الإعفاء الضريبي الخاص بالضريبة على أرباح الشركات سنة2006م نسبة 11.58% من إجمالي هيكل الإعفاء الضريبي لنفس السنة،وقد انخفض سنة 2007م إلى 4.75%،ثم ارتفع مرة أخرى سنة 2008م إلى 8%،أما بالنسبة للإعفاء الضريبي الخاص بالرسم على النشاط المهني فهو الآخر مشجع على الإستثمار،حيث بلغ نسبة 6.67% من إجمالي هيكل الإعفاء

الضريبي سنة 2006م،ثم ارتفع الى 11.17% سنة 2007م،ثم انخفض الى 4.75% سنة 2008م،وأما بالنسبة للضرائب الأخرى فهي لا تمثل إلا نسبة ضئيلة جدا من الهيكل الإجمالي للإعفاء الضريبي،نظرا لأنها ضرائب ليست ذات طابع إستثماري على عكس الضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني،وهي ضرائب تشكل نسبة كبيرة من الهيكل الضريبي للمؤسسة،وهذا ما يفسر ارتفاع الإعفاء الضريبي الخاص بهذه الضرائب(IBS,TVA,TAP)،أما عن سبب انعدام الإعفاء الضريبي الخاص بالدفع الجزافي لسنتي 2007م،2008م فيرجع ذلك إلى إلغاء هذه الضريبة بموجب قانون المالية لسنة 2006م.ويمكن توضيح هيكل الإعفاء الضريبي في الجزائر خلال السنوات:2006م،2007م،2008م من خلال الأشكال التالية.

الشكل رقم(07):هيكل الإنفاق(الإعفاء) الضريبي في الجزائر للسنوات(2006،2007،2008).

هيكل الإنفاق الضريبي لسنة2006. هيكل الإنفاق الضريبي لسنة2007. هيكل الإنفاق الضريبي لسنة2008



المصدر:من إعداد الطالب إعتمادا على معطيات الجداول السابقة.

المطلب الثاني:تحليل نتائج الإنفاق الضريبي على الإستثمار.

إن تحليل الإحتياجات الإستثمارية للجزائر من حيث الإنفاق الضريبي الممنوح يتطلب إجراء مقارنة إحصائية ما بين حجم الإعفاء الضريبي الممنوح في إطار تشجيع الإستثمار،وحجم الإستثمارات المحققة في الواقع،ونظرا لصعوبة تحديد الآثار الناجمة عن استخدام الإنفاق الضريبي على تشجيع وترشيد الإستثمار بسبب تأثير عوامل أخرى غير الإنفاق الضريبي على الإستثمار،وخاصة ما يسمى بالمزايا المقارنة،فإننا سنقوم بتحليل الإستثمارات المحققة في إطار القوانين الخاصة مثل وكالة ترقية ومتابعة ودعم الإستثمار(APSSI) والوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار (ANDI)والوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب(ANSEJ)،على اعتبار أن هذه القوانين تقدم في الغالب حوافز ذات طابع ضريبي بالدرجة الأولى بغرض تشجيع الإستثمار،ويمكن توضيح أثر الإعفاء الضريبي في الجزائر على تحفيز الإستثمار من خلال الجدول التالي.

الجدول رقم(12):الإعفاء الضريبي في الجزائر وعلاقته بالإستثمارات المحققة في إطار القوانين الخاصة(APSI, ANDI,ANSEJ).

السنوات	الإعفاء الضريبي	%تطور الإعفاء. الضريبي	عدد مشايع APSSI	عدد مشاريع ANDI	عدد مشاريع ANSEJ	مجموع المشاريع	%تطور مشاريع APSI	%تطور مشاريع AND	%تطور مشاريع ANSJ	%تطور مجموع الإستثمار
1992	N.D	------	-----	-----	-----	---	----	-----	-----	----
1993	N.D	------	ND	-----	-----	---	----	-----	-----	----
1994	N.D	------	694	-----	-----	694	----	-----	-----	----
1995	524	------	834	-----	-----	834	20.1	-----	-----	20
1996	4216	704.58	2075	-----	-----	2075	149	-----	-----	148
1997	3675	-12.83	4989	------	69	5058	140	-----	-----	143
1998	8658	135.59	9144	------	7210	16354	83	-----	10349	223
1999	30776	255.46	12372	------	14725	27097	35.3	-----	104	65.7
2000	32457	5.46	13105	------	18076	31181	5.92	-----	22.7	15
2001	45180	39.2	5018	14762	7279	27059	62-	-----	-59.7	-13.2
2002	33878	-25	------	14334	17914	32248	----	-2.9	146	19.1
2003	69246	104.4	------	14201	19600	33801	-----	-0.9	9.41	4.8
2004	43434	-37.27	------	11719	17774	29493	-----	-17.4	-9.3	-12.7
2005	49717	14.46	------	9741	20206	29947	-----	-16.8	13.6	1.54
2006	44173	-11.15	------	7968	19802	27770	----	-18.2	-2	-7.26
2007	39565	-10.43	------	8465	8102	16567	----	6.31	-59	-40.3
2008	83689	111.52	------	9536	10634	20170	-----	12.6	31.2	21.7

المصدر:من إعداد الطالب إعتمادا على:

Ministere De Finance,Direction Generale Des Impots,Direction Des Operations Fiscale,Bureau De Statistique.

-إحصائيات من الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار.

-إحصائيات من الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب.

نلاحظ من خلال الجدول بأن حجم الإعفاء الضريبي في الجزائر كبير وينمو في بعض السنوات بنسب متسارعة،غير أن حجم المشاريع الإستثمارية في تراجع مستمر خاصة تلك المشاريع المنفذة في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار،ففي الوقت الذي ازداد فيه حجم الإعفاء الضريبي في سنة 2003م بنسبة

104.4%،فإن حجم المشاريع المحققة في إطار القوانين السابقة ازداد بنسبة 4.8%فقط،وفي سنة 2005م ازداد حجم الإعفاء الضريبي بنسبة 14.46%،إلا أن عدد المشاريع المحققة ازداد بنسبة 1.54%،وفي الوقت الذي انخفض حجم الإعفاء الضريبي في سنة 2006م بنسبة 11.15%،فإن عدد المشاريع المحققة هو الآخر انخفض بنسبة 7.26%،وهو ما يبرر عدم فعالية سياسة الإعفاء الضريبي في الجزائر في تشجيع الإستثمار،ومن الجدول نلاحظ أن هناك علاقة خطية بين حجم الإعفاء الضريبي الممنوح وعدد المشاريع الإستثمارية الإجمالية المحققة،غير أن معامل الإرتباط *(**COV**) بين المتغيرين ضعيف،حيث يقدر معامل الإرتباط بين حجم الإنفاق الضريبي وعدد المشاريع الإستثمارية من سنة 2002م إلى غاية 2006م حسب الإحصائيات الواردة في الجدول ب:0.017 ،وهو ما يدل على ضعف الإرتباط بين حجم الإعفاء الضريبي وعدد المشاريع الإستثمارية المحققة في إطار القوانين الخاصة،بالرغم من أن هذا الإرتباط موجب.

ومن جهة أخرى وبالنظر إلى الوعود الإستثمارية المصرح بها لدى الهيئات المختصة،فإن الإستثمارات المنجزة قليلة ولم تساهم في التأثير على النشاط الإقتصادي،وفي كثير من الأحيان لم تساهم الإجراءات الجبائية التفضيلية المطبقة إلا في زيادة المضاربة في غياب رقابة إدارية بعدية لاسترجاع الرسم على القيمة المضافة المستفاد منها في مرحلة الإنجاز لمواد التجهيز والعتاد،وفي هذا الصدد يبدو أن النصوص والإجراءات المتعلقة بترقية الإستثمار جلبت أشباه المستثمرين(المتطفلين) أكثر من المستثمرين الحقيقيين بالنسبة للإستثمار الأجنبي،أما بالنسبة للإستثمارات المحلية فإن غالبيتها منجذبة بالإنفاق الضريبي كوسيلة لتجنب الضريبة أكثر من اهتمامها بإنجاز مشاريع إستثمارية ذات نجاعة إقتصادية مبنية على المنافسة المتكافئة،أو من أجل اقتناء سلع وخدمات وتجهيزات وفق النظام الإمتيازي.كما أن مختلف التقارير الرسمية الصادرة عن الهيئات المختصة وصلت إلى نتيجة أن الجزائر تعرض آليات لتشجيع الإستثمار غير جذابة،وبإجراءات معقدة وطويلة[1]،وهو ما يتوجب على السلطات المالية في الجزائر إعادة ترشيد سياسة الإنفاق الضريبي،وذلك بوضع وصياغة منظومة متكاملة من الإنفاق الضريبي بالتوافق والتنسيق التام مع باقي مكونات ومحددات مناخ الإستثمار،فسياسة الإنفاق الضريبي الناجحة لا تكون بمنح المزيد من الإعفاءات،وإنما بتنسيق الإنفاق الضريبي مع المحددات الأخرى للإستثمار،مع ضرورة توجيه الإنفاق الضريبي إلى المشاريع الإستثمارية المنتجة وخاصة المشاريع التصديرية والمشاريع التي لها إمكانيات

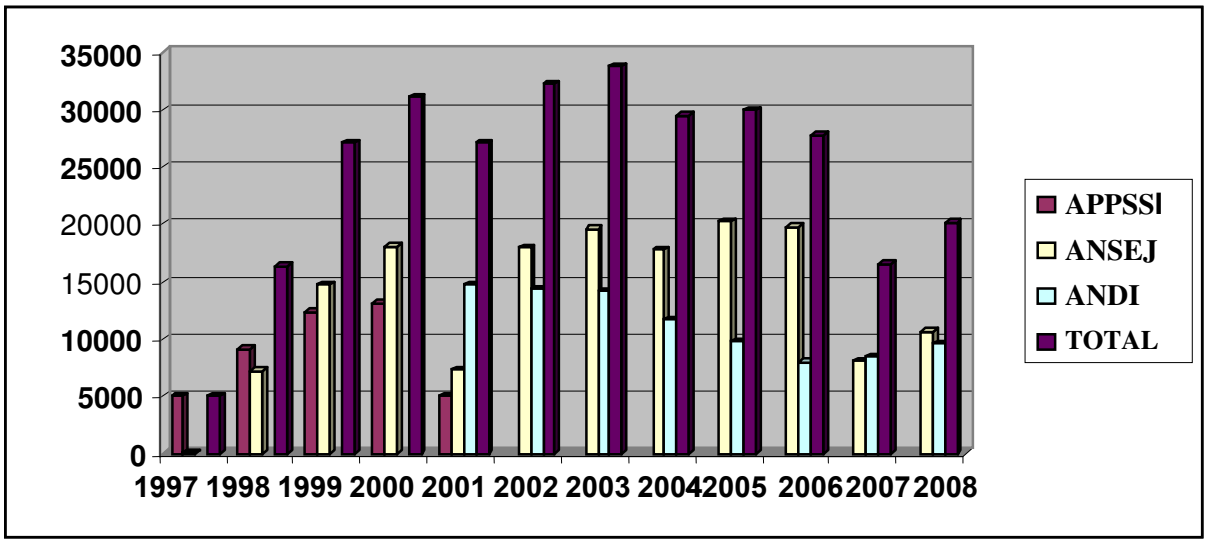
---

*هو عبارة عن أداة إحصائية تستخدم من أجل معرفة نوع وقوة الإرتباط بين متغيرين أحدهما يسمى المتغير المستقل والآخر يسمى المتغير التابع،وفي إطار دراستنا فإن المتغير المستقل هو الإنفاق الضريبي،أما المتغير التابع فهو عدد المشاريع الإستثمارية،ويحسب هذا المؤشر وفق العلاقة التالية: $\mathbf{Cov(x,y)} = \frac{\sum x_i . y_i - n\tilde{x} . \tilde{y}}{\sum x_i^2 - n\,\tilde{x}^2}$ ،ففي حالة ما إذا كانت هذه العلاقة أقل من الواحد فهناك إرتباط سلبي بين المتغيرين،أما إذا كانت هذه العلاقة موجبة فإن هناك إرتباط موجب بين المتغيرين،وإذا كان الإرتباط يقترب من الصفر بإشارة موجبة،فإن هناك إرتباط ضعيف مثلما هو عليه الحال في دراستنا،وهذا يعني أن الإنفاق الضريبي في الجزائر له تأثير على حجم الإستثمار ولكنه تأثير ضعيف.

1بلهادي محمد،مرجع سابق،ص ص169،170

الإستمرار والنمو.ويمكن توضيح تطور عدد المشاريع الإستثمارية المحققة في الجزائر في إطار القوانين الخاصة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم(08):تطور عدد المشاريع الإستثمارية في إطار القوانين الخاصة .



المصدر:من إعداد الطالب إعتمادا على الجداول السابقة.

أما من ناحية الإستثمارات الأجنبية،وبالرغم من الإنفاق الضريبي الكبير الممنوح لاستقطابها،فإن الإستثمار الأجنبي يبقى محدودا خاصة في القطاعات غير النفطية،فمجمل عقود الإستثمار التي تمت مع الشركات القابضة العمومية سنتي 1997م و1998م لم تتعد مبلغ مليار دولار أمريكي،وهو مبلغ ضئيل مقارنة بحجم الإقتصاد الجزائري،ويعود السبب في ذلك إلى طبيعة النظام الضريبي الجزائري المتسم بتعقد إجراءاته الإدارية،وعدم اعتماد الإدارة الضريبية فكرة الزبونية في علاقتها مع الغير،إذ تنظر بعين الريبة إلى كل متعامل إقتصادي على أنه محتال مفترض،كما أن عدم تنسيق الأنظمة الضريبية المغاربية أدى إلى خلق جو غير سليم في التنافس على جذب الإستثمارات،وهو ما يتطلب إعادة النظر في مشروع الإتحاد المغاربي وإعادة بعثه من جديد خاصة في ظل التكتلات الإقليمية والدولية،وذلك بتنسيق الأنظمة الضريبية وتكييفها مع بعضها، من خلال تنسيق المعدلات الضريبية وأنظمة الاهتلاك المعتمدة بما يوفر ظروف مشابهة لاستخدام القيم الثابتة،بالإضافة إلى تنسيق أنظمة الإعفاء والتخفيض الضريبي[1].ومن خلال الجدول أدناه يظهر أن حجم الإستثمارات الأجنبية في الجزائر لم ترق إلى المستوى المطلوب،حيث أن 99% من الإستثمارات المصرح

1قدي عبد المجيد،**النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة**،مداخلة ضمن الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة،جامعة البليدة،20-21 ماي 2002.

بها في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار(ANDI) هي إستثمارات محلية،في حين أن الإستثمارات الأجنبية لم تتجاوز نسبة 1%.

الجدول رقم(13):التصريحات المحلية والأجنبية بالإستثمارللفترة(2002م-2008م).

مشاريع الإستثمار	عدد المشاريع	النسبة	مبلغالمشاريع10^6	النسبة	عددمناصب الشغل	النسبة
الإستثمارات المحلية	50766	%99	4153806	%72	754753	%89.5
إستثمارالشراكة	291	%1	722523	%12	30097	%3.5
إ.أ.مباشرة	399	%1	922665	%16	58190	%7
إجمالي.إ.الأجنبي	690	%1	1645187	%28	88287	%10
المجموع	51456	%100	5798993	%100	843040	%100

المصدر:منشورات الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار لسنة 2008.

نلاحظ من خلال الجدول أن حجم الإستثمار الأجنبي في الجزائر ما يزال ضعيفا ولا يتوافق مع إمكانيات الإقتصاد الجزائري،وهذا بسبب نقص الثقة في بيئة الأعمال في الجزائر،ويرجع ذلك إلى التقارير الصادرة من مختلف الهيئات الدولية،فحسب مؤشر الحرية الإقتصادية،فالجزائر مصنفة ضمن حرية إقتصادية ضعيفة،وحسب مؤشر الشفافية العالمية فإن الجزائر تنطوي على درجة عالية من الفساد،وهي كلها عوامل أثرت بالسلب على الإستثمار الأجنبي المباشر.

المطلب الثالث:تقييم تكلفة الإنفاق الضريبي وعلاقتها بالتهرب الضريبي.

بالرغم من الجهود المبذولة من طرف الدولة من أجل توسيع الوعاء الضريبي والبحث المستمر عن القاعدة الضريبية بغرض تخفيف العبء الضريبي على المكلفين بالضريبة،إلا أن أسباب الغش والتهرب الضريبي في الجزائر كثيرة ومتنوعة،فهي ذات طابع تاريخي وإقتصادي وإجتماعي،وكذلك أسباب ناجمة عن النظام الضريبي في حد ذاته،وبالرغم من أن ظاهرة التهرب الضريبي قديمة ولم تظهر بظهور مصطلح الإنفاق الضريبي،إلا أن تعدد وتنوع أشكال الإنفاق الضريبي المشجعة على الإستثمار حفزت بعض المكلفين بالضريبة على استعمال كل طرق الغش والإحتيال من أجل التهرب من دفع الضريبة،فالغش والتهرب الضريبي في الجزائر له علاقة بتنوع وتعدد أشكال الإنفاق الضريبي،فالإعفاء الضريبي في سنة 2008م بلغ 83689مليون د.ج،وبالمقابل وحسب إحصائيات الإتحاد العام للتجار والحرفيين الجزائريين لسنة 2008م،فإن

حجم الخسائر الضريبية الناجمة عن التهرب الضريبي بلغت200 مليار د.ج،وهو ما يعادل نسبة 1.75% من الناتج المحلي الإجمالي،وهو مبلغ ضخم لا يمكن السكوت عليه،وهو ما دفع بالسلطات المالية في الجزائر إلى اتخاذ إجراءات ضريبية صارمة من أجل الحد من التهرب الضريبي الناجم عن استخدام مزايا الإنفاق الضريبي خاصة في المادة 4 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008م والمادة 15 من قانون المالية لسنة 2009م،والتي تنص كل منهما(كما سنرى في المطلب الموالي) على ضرورة استرجاع حجم الإنفاق الضريبي في حالة عدم إعادة إستثمار الأرباح التي كانت محل الإنفاق الضريبي،بالإضافة إلى تطبيق عقوبات مالية صارمة،وكذلك إجبارية التعامل بالشيكات البنكية كشكل من أشكال التنظيم لحد معين من المعاملات .

وما ساعد على الميل نحو التهرب الضريبي في الجزائر هو أوجه القصور في الموارد المادية والبشرية،وعدم كفاءة الإدارة الضريبية،والتي تفتقد إلى نظام إعلام آلي متطور قادر على توفير معلومات دقيقة وكافية،ونظام موثوق لتحديد الهوية الوطنية لدافعي الضرائب،كما ساعدت بنية الإقتصاد الجزائري والهيكل الإجتماعي على انتشار ظاهرة التهرب الضريبي،وعدم التنسيق بين مختلف الادارات ذات العلاقة بالنشاط الإقتصادي،بالإضافة إلى العديد من القوانين المتساهلة في منح الإنفاق الضريبي الضخم دون نتائج واقعية،حيث أن بعض المستفيدين من الإنفاق الضريبي وعوضا من استخدامه لأغراض إستثمارية يقومون بشراء الإستثمارات المعفية من الضريبة وإعادة بيعها لأغراض مضاربية، نظرا لغياب الرقابة البعدية للإنفاق الضريبي من طرف الإدارة الضريبية.

كما أن انتشار ظاهرة القطاع الموازي في الجزائر تعمل على عرقلة سياسات الإنفاق الضريبي،وهو ما يؤثر على النسيج الإقتصادي وهيكل العمالة في البلد والجهود المبذولة لتحسين أوضاع الإستثمار المحلي،حيث أن المؤسسات المستفيدة من الإنفاق الضريبي تسوق منتوجات بسعر أقل من أسعار السوق،نظرا لاستفادتها من مزايا الإنفاق الضريبي،وهو ما يدفع بالمؤسسات الأخرى غير مستفيدة من الإنفاق الضريبي إلى شطب سجلاتها التجارية،والتحول إلى الإقتصاد الموازي الذي يوفر مكاسب كبيرة،للإشارة فإن نشاطات القطاع الموازي في الجزائر تمثل ما بين 30%إلى 40% من الناتج المحلي الخام،فهو يعتبر من أهم العوامل المؤثرة على فعالية سياسة الإنفاق الضريبي في الجزائر.

وبناء على ما سبق،فإن هناك علاقة موجبة بين الإنفاق الضريبي في الجزائر وحجم التهرب الضريبي رغم صعوبة قياس هذا الأخير بسبب التخلف الإقتصادي وعدم وجود أسلوب معين مستخدم في الجزائر وسيطرة القطاع الموازي على أغلب الأنشطة الإقتصادية في الجزائر،وهو ما يتطلب ضرورة تبسيط النظام الضريبي الجزائري،وذلك بالتقليل من حجم الإنفاق الضريبي،وضرورة تطبيق رقابة بعدية عليه،ودراسة مدى فاعليته وتأثيره على الإستثمار،وذلك بمقارنة حجم الإنفاق الضريبي الممنوح مع حجم الإستثمارات المحققة في الواقع من جراء منح الإنفاق الضريبي.

المطلب الرابع:الإجراءات المتخذة من طرف السلطات المالية في الجزائر لمكافحة التهرب الضريبي.

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي فكرة راسخة منذ ظهور الضريبة،فهي ظاهرة ذات طابع تاريخي بالدرجة الأولى،وقد كانت ومازالت من بين اهتمامات وانشغالات السلطات المالية في أي بلد،وذلك من خلال البحث عن الإجراءات الوقائية للحد من الآثار السلبية لهذه الظاهرة،ونظرا لتفاقم الظاهرة واستفحالها في الإقتصاد الجزائري،عملت السلطات المالية في الجزائر على مكافحة التهرب الضريبي بصفة عامة،والتهرب الضريبي الناجم عن الإستفادة من المزايا التي يوفرها الإنفاق الضريبي بصفة خاصة،سواء بطلب استرجاع الإمتياز الضريبي في حالة عدم الإلتزام بالإتفاق بين المستفيد والادارة الضريبية،أو إجبارية الدفع بوسائل غير نقدية أو تطبيق عقوبات مالية على الأشخاص المتهربين من دفع الضريبة،كما تعتبر الرقابة الجبائية في الجزائر من أهم الأدوات فعالية في مكافحة هذه الظاهرة،ويمكن توضيح أهم الإجراءات المتخذة من طرف السلطات المالية في الجزائر لمكافحة التهرب الضريبي فيما يلي:

الفرع الأول: الإجراءات المتخذة في إطار الإعفاءات والتخفيضات الضريبية.

أقر المشرع الضريبي في الجزائر من أجل مكافحة التهرب والغش الضريبي الناجم عن الإستفادة من مزايا الإنفاق الضريبي(الإعفاءات والتخفيضات) إجراءات ضريبية صارمة،حيث يتعين على المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من الإعفاء أو التخفيض من الضريبة على أرباح الشركات(IBS)،في إطار نظام دعم الإستثمار،إعادة إستثمار حصة من الأرباح الموافقة لهذه الإعفاءات أو التخفيضات في أجل أربع(04)سنوات،ابتداء من تاريخ اختتام السنة المالية التي تخضع نتائجها لنظام ضريبي تحفيزي،ويجب أن تنجز إعادة الإستثمار بالنسبة لعنوان كل سنة مالية أو بعنوان عدة سنوات مالية،ويترتب على عدم احترام هذه الإجراءات إعادة استرداد الإنفاق الضريبي(الإمتياز الضريبي) الممنوح،مع تطبيق غرامة مالية تقدر[1] ب 30%.

وعندما يتبن أن الإستثمارات الواردة في قرارات منح الإنفاق الضريبي(الإمتيازات الضريبية) لم تنفذ،أو عندما تكون الشروط التي منحت على أساسها هذه القرارات لم تستوف،فإن عدم التنفيذ يؤدي إلى سحب الإعتماد،وتجريد الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين منح لهم الإنفاق الضريبي(الإمتياز الجبائي) بموجب الإعتماد من حق الإستفادة من هذه الإمتيازات،وتصبح الضرائب التي تم إعفاؤهم منها مستحقة على الفور،بالإضافة إلى تطبيق عقوبات تأخير الدفع،والتي تحسب ابتداء من التاريخ الذي كان يستوجب فيه دفعها،وفي حالة ثبوت أن الشخص المستفيد من الإنفاق الضريبي(الإمتياز الجبائي) بعد تاريخ القرار قد

[1] المادة 4 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008.

استخدم طرقا تدليسية،تطبق عليه نفس الإجراءات السابقة،وأن هذه المخالفة الأخيرة يعاقب عليها بقرار قضائي[1]،وبقصد التخفيف من حدة التهرب الضريبي تم إنشاء مصلحة التحريات الجبائية والتي تكلف على المستوى الوطني بالقيام بتحقيقات قصد تحديد مصادر الغش والتهرب الضريبي[2].

وفي مجال الرسم على القيمة المضافة،فإن السيارات السياحية المعفية من الرسم على القيمة المضافة،يمكن التنازل عنها،ولكن بعد إعادة دفع مقدار الإنفاق الضريبي(الإمتياز الجبائي) الممنوح حسب مدة الإحتفاظ بالسيارة،ففي حالة التنازل عن السيارة في أجل أقل من ثلاث(03) سنوات،فإن المشرع الضريبي يلزم بإعادة دفع كل الإمتياز الجبائي،أما في حالة التنازل عنها في أجل يتراوح بين ثلاث(03) وأربع (05) سنوات،يلزم المشرع الضريبي بإعادة دفع نصف الإمتياز الجبائي،وأما في حالة التنازل عنها في أجل يفوق الخمس(05)سنوات،فالمستفيد في هذه الحالة لا يعيد دفع الإمتياز الجبائي المتحصل عليه،ويهدف المشرع الضريبي من وراء هذا الإجراء إلى الحد من العمليات المضاربية الناجمة عن شراء الإستثمارات المعفية من الضريبة وإعادة بيعها لتحقيق الربح[3].

الفرع الثاني: الإجراءات المتخذة في مجال خصم واسترجاع الرسم على القيمة المضافة.

نظرا للتسهيلات الضريبية التي منحها التشريع الضريبي الجزائري فيما يخص خصم واسترجاع الرسم على القيمة المضافة،أدى ذلك إلى تزايد عمليات الإحتيال في خصم واسترجاع الرسم على القيمة المضافة،وذلك عن طريق إنشاء عمليات وهمية باستخدام تقنيات"البيع بدون فاتورة"أو تقنية"الفاتورة بدون بيع"،مما يسمح لهم بخصم واسترجاع الرسم على القيمة المضافة لعمليات غير محققة،ومن أجل مكافحة عمليات الإحتيال والغش الضريبي المرتبطة بعمليات الإسترجاع اشترط المشرع الضريبي ضرورة تجاوز مبلغ العملية التي يستحق بشأنها الرسم على القيمة المضافة 100000 د.ج،ويجب أن يتم التسديد بوسيلة أخرى غير الدفع النقدي[4]،وهذا الإجراء الأخير يعتبر إجراءا فعالا في مكافحة الإحتيال والغش الضريبي نظرا لصعوبة ممارسة الغش الضريبي في حالة دفع قيمة عملية ما بشيك بنكي مثلا.

أما في مجال خصم الرسم على القيمة المضافة،فقد أقر المشرع الضريبي في الجزائر عقوبات مالية صارمة على كل نقص في التصريح برقم الأعمال الخاضع للضريبة،أو في حالة ما إذا تبين بأن الخصم طبق في غير محله،ففي حالة ما إذا ثبت عن طريق التحقيق الجبائي بأن المكلف بالضريبة قام بخصم الرسم على القيمة المضافة في غير محله،تطبق عليه غرامة مالية تقدر ب 40% مهما كان مبلغ الحقوق المتملص

---

[1] المادة 15 من قانون المالية لسنة 2009 المعدلة للمادة 194 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
[2] المادة 45 من قانون المالية لسنة 2009.
[3] المادة 21 من قانون المالية لسنة 2001 المعدلة للمادة 9 من قانون الرسوم على رقم الاعمال.
[4] المادة32 من قانون المالية لسنة 2006 المعدلة للمادة 50 مكرر من قانون الرسوم على رقم الاعمال.

منها[1]،وفي حالة استخدامه طرقا تدليسية من أجل خصم الرسم على القيمة المضافة عن عمليات غير قابلة للخصم تطبق عليه زيادة بنسبة100% على مجمل الحقوق[2].

الفرع الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر.

بالرغم من تعدد الإجراءات القبلية المستخدمة لمكافحة التهرب الضريبي،إلا أن الرقابة الجبائية تعتبر من أهم الإجراءات البعدية للحد من الآثار السلبية لهذه الظاهرة،فهي تعتبر من مهام الادارة الجبائية،التي تختص بفرض الضريبة ومنح الإمتيازات الضريبية،وهو ما يحتم على الادارة الجبائية تنويع مخطط عملها والإختيار بين الرقابة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية(VASFE) والرقابة المحاسبية(VC).

وحسب نص المادة 60 من قانون الإجراءات الجبائية،يمكن لأعوان الادارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة(Verification Comptabilite) وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها،ونعني بالتحقيقات المحاسبية مجموع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة،ويتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان،وفي حالة ما إذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي،يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية والجبائية،كما يمكن لأعوان الادارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (Verification Aprofondee Pour La Situation Fiscale Ensemble)للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل،وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الإنسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة،والذمة المالية الحقيقية للمكلف بالضريبة،ويمكن توضيح ذلك في الجزائر من الفترة(2001م-2005م) من خلال الجدول التالي.

---

[1] المادة 49 من قانون المالية لسنة 2000المعدلة للمادة 116 من قانون الرسوم على رقم الاعمال.
[2] المادة 31 من قانون المالية لسنة 2009 المعدلة للمادة 116 من قانون الرسوم على رقم الاعمال.

الجدول رقم(14):التحقيقات المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة والتحقيقات المحاسبية في الجزائر(2001م-2005م).

المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة.

السنوات	2001		2002		2003		2004		2005	
	ع.أ.م	المبلغ(10^6)	ع.أ.م	المبلغ(10^6)	ع.أ.م	المبلغ(10^6)	ع.أ.م	المبلغ(10^6)	ع.أ.م	المبلغ(10^6)
مديرية الضرائب الولائية	89	251.529	148	284.321	203	387.215	207	496.764	197	315.416
مصلحة البحث والتحقيقات	10	68.680	17	511.820	20	328.356	31	318.589	61	423.522

المراجعة المحاسبية للوضعية الجبائية.

السنوات	2001		2002		2003		2004		2005	
	ع.أ.م	المبلغ(10^6)	ع.أ.م	المبلغ(10^6)	ع.أ.م	المبلغ(10^6)	ع.أ.م	المبلغ(10^6)	ع.أ.م	المبلغ(10^6)
مديرية الضرائب الولائية	1427	5070.95	1397	5814.76	1460	5407.94	1895	5763.05	2037	6831
مصلحة البحث والتحقيقات	313	7787.240	275	11201.80	288	10155.46	223	4664.74	180	8216.28

المصدر: Ministere De Finance,Direction Generale Des Impots,Direction Des Recherches Et Verification,Sous Direction De La Programmation.

من خلال الجدول نلاحظ أن هناك فارق كبير بين الأشخاص المصرحين بأعمالهم والذين تم مراجعتهم عن طريق مراجعة الوضعية الجبائية الشاملة،والأشخاص الذين تم مراجعة دفاترهم المحاسبية.

بالإضافة إلى الإجراءات السابقة،ونظرا لكثرة عمليات الإحتيال للإستفادة من الإنفاق الضريبي،لجأت السلطات المالية في الجزائر إلى تعديل القوانين المانحة للإنفاق الضريبي،وذلك من خلال صدور الأمر 06-08 المؤرخ في 15 جويلية سنة 2007المتمم للأمر الرئاسي رقم 01-03 والمتعلق بتطوير الإستثمار،والذي ينص على تحديد قائمة الإستثمارات والسلع والخدمات المستثناة من المزايا التي يمنحها الأمر الرئاسي السابق الذكر،كما تم بموجب المرسوم التنفيذي الصادر بتاريخ 11 جانفي 2007م ولأول مرة تحديد قائمة السلع والإستثمارات المستثناة من الإستفادة من الإنفاق الضريبي،وهذا بغرض الحد من عمليات الإحتيال التي تتبعها بعض الوحدات الإقتصادية للإستفادة من مزايا الإنفاق الضريبي.

خلاصة الفصل.

من خلال استعراضنا لأهم أشكال الإنفاق الضريبي الممنوحة عن طريق قوانين المالية أو تلك الممنوحة عن طريق الأنظمة الخاصة بغرض تشجيع ودعم مبادرة القطاع الخاص في الإستثمار،يمكن القول بأن هناك تأثير للإنفاق الضريبي على الإستثمار،غير أن هذا التأثير ضعيف ومحدودا،وهو ما يؤدي بنا إلى الإقرار بحقيقة أن الإنفاق الضريبي في الجزائرلا يعتبر عاملا حاسما في اتخاذ قرار الإستثمار،وذلك نظرا لوجود عوامل أخرى يمكنها أن تؤثر تأثيرا مباشرا في قرار الإستثمار سواء الإستثمار المحلي أو الأجنبي،حيث أن المزايا المقارنة التي تتوفر عليها الدولة تعتبر العنصر الحاسم والأهم في اتخاذ قرار الإستثمار،كما أن الإنفاق الضريبي في الجزائر يعتبر مشجع على الإستثمار الطفيلي أكثر مما هو مشجع على الإستثمار الحقيقي،كما تستخدمه بعض الوحدات الإقتصادية كأداة لتجنب دفع الضريبة أكثر من اهتمامها بإحداث مشاريع إستثمارية ذات نجاعة إقتصادية.

إن استخدام الإنفاق الضريبي في الجزائر بغرض تشجيع الإستثمار يواجه العديد من العراقيل والتحديات ولعل أبرزها ظاهرة التهرب الضريبي والقطاع الموازي،حيث أن تعدد وتنوع أشكال الإنفاق الضريبي يؤدي إلى تعقد النظام الضريبي وصعوبة مراقبته من طرف الإدارة الضريبية،وهو مايتيح الفرصة أمام بعض أشباه المستثمرين إلى تحين الفرصة واستخدام الإنفاق الضريبي لأغراض مضاربية،وهو ما ينطبق على الإقتصاد الجزائري والذي يشهد تزايد مستمر في حجم الإنفاق الضريبي وبالمقابل خسائر ضريبية ضخمة ناجمة عن التهرب الضريبي،وهو ما دفع بالسلطات المالية في البلاد إلى اتخاذ إجراءات ضريبية صارمة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي بصفة عامة والتهرب الضريبي الناجم عن الإستفادة من المزايا التي يوفرها الإنفاق الضريبي بصفة خاصة.

وبالرغم من بعض المشاكل والعيوب التي تشوب الإنفاق الضريبي في الجزائر وعدم فعاليته،إلا أنه يمكن للسلطات المعنية أن تحسن فعاليته،وذلك عن طريق تبني معايير أدء رشيدة في صياغة وإدارة الإنفاق الضريبي وتوجيهه للمشاريع ذات الأولوية الوطنية والمشاريع المنتجة،بالإضافة إلى تحقيق نوع من التنسيق بين الإنفاق الضريبي والعوامل الأخرى المؤثرة على قرار الإستثمار لأن فعالية الإنفاق الضريبي تتوقف على عنصر التنسيق وليس عنصر الكم والحجم،هذا بالإضافة إلى ضرورة تنسيق الأنظمة الضريبية للدول التي تسعى إلى جذب الإستثمار الأجنبي،حتى تكون هناك منافسة متكافئة وشفافة بين هذه الدول،هذا إضافة إلى تكييف وتحديث النظام الضريبي مع المحيط الجديد من أجل مواجهة التحولات التي يشهدها الإقتصاد العالمي والمنافسة في ميدان المال والاستثمار.

الخاتمة

تتمحور إشكالية الموضوع المعالج حول سياسة الإنفاق الضريبي في الجزائر وأثرها على تشجيع وتوجيه الإستثمارات الخاصة من جهة،والتهرب الضريبي الناجم عن هذا الإجراء الضريبي التفضيلي من جهة أخرى،وذلك خلال الفترة(1992م-2008م)،وهذا ما دفعنا إلى معالجة هذه الإشكالية وفق أربعة فصول باستعمال المنهج والأدوات المبينة في المقدمة.

تحتوي هذه الخاتمة على ملخص عام للفصول الأربعة،إختبار الفرضيات ثم النتائج العامة للدراسة متبوعة بالتوصيات وآفاق الدراسة.

1-ملخص.

لقد تضمن هذا البحث الجوانب التالية:

- فمن خلال الفصل الأول تطرقنا إلى مفهوم الإنفاق الضريبي باعتباره أداة من أدوات السياسة الضريبية،وذلك من خلال استعراض مفهوم الإنفاق الضريبي وعلاقته بالإنفاق الموازني بهدف توضيح إمكانية استخدامه من طرف الحكومات لتحقيق أهداف مماثلة لأهداف الإنفاق الموازني،واستخلصنا أن الإنفاق الضريبي يعتبر أفضل من الإنفاق الموازني من حيث المرونة في التطبيق رغم صعوبة مراقبته وتحديد آثاره،ومن جهة أخرى فإن الإنفاق الضريبي يمكن أن يكون كأداة من أدوات إعادة التوزيع،وذلك من خلال منح التفضيلات الضريبية للفئات السفلى من توزيع الدخل.

- ومن خلال الفصل الثاني تطرقنا إلى دراسة العلاقة بين الإنفاق الضريبي والإستثمار من جهة والعلاقة بين الإنفاق الضريبي والتهرب الضريبي من جهة أخرى، واستخلصنا أن الإنفاق الضريبي يعتبر عنصر هام في تشجيع الإستثمار من تحقيق التنمية الإقتصادية، خاصة لدى الدول التي تعطي أهمية بالغة للنظام الضريبي ضمن المناخ الإستثماري، ومن جهة أخرى فالإنفاق الضريبي أصبح يوفر المناخ الملائم للتهرب الضريبي، وهو ما أدى بالحكومات إلى تحمل خسارة مزدوجة.

- أما في الفصل الثالث فقد عالجنا مختلف أشكال الإنفاق الضريبي وآليات تأثيرها على الإستثمار،ومن هذه الأشكال:الإجازةالضريبية،ترحيل الخسائر،الاهتلاك المعجل،الفراغ الضريبي،السماح الإستثماري والمعدلات الضريبية التمييزية،وتوصلنا من خلال الدراسة إلى أن نظام الاهتلاك المعجل يعتبر من أهم أشكال الإنفاق الضريبي نجاحا في تشجيع الإستثمار،وذلك لأن الاهتلاك المعجل يدخل مباشرة في دراسة الجدوى الإستثمارية والتي تعتبر من أهم مراحل اتخاذ القرارات الإستثمارية.

- ومن خلال الفصل الرابع حاولنا إسقاط مفهوم مقاربة الإنفاق الضريبي على الإقتصاد الجزائري،وذلك من خلال التطرق إلى أهم أشكال الإنفاق الضريبي المطبقة في النظام الضريبي الجزائري أو القوانين الخاصة بالإستثمار،وتم التركيز على الضرائب التي تشكل الهيكل الضريبي للمؤسسة وهي الضريبة على أرباح

الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني،ثم تطرقنا في الأخير إلى تقييم وتحليل التجربة الجزائرية في تطبيق مقاربة الإنفاق الضريبي،واستخلصنا أن الجزائر تعرض آليات لتشجيع الإستثمار غير جذابة،وبإجراءات معقدة وطويلة،وفي كثير من الأحيان لم يساهم الإنفاق الضريبي المطبق إلا في زيادة المضاربة في ظل غياب رقابة إدارية بعدية،كما أن النصوص والإجراءات الضريبية المتعلقة بترقية الإستثمار جلبت أشباه المستثمرين أكثر من المستثمرين الحقيقيين بالنسبة للإستثمار الأجنبي،أما بالنسبة للإستثمارات المحلية فإن غالبيتها منجذبة بالإنفاق الضريبي كوسيلة للتهرب الضريبي أكثر من اهتمامها بإنجاز مشاريع إستثمارية ذات نجاعة إقتصادية،وهو ما دفع بالسلطات المالية في الجزائر إلى اتخاذ إجراءات قانونية صارمة من أجل عقلنة استخدام الإنفاق الضريبي والحد من عمليات الإحتيال المرتبطة به.

2-نتائج اختبار الفرضيات.

عند الإنطلاق في البحث تم الإستعانة بمجموعة من الفرضيات كمطلق للدراسة،ومن خلال معالجة البحث تم التوصل إلى النتائج التالية:

- فمن خلال دراستنا لهذا البحث توصلنا إلى تأكيد صحة الفرضية الرئيسية المطروحة والتي تنص على أن مرحلة الإصلاحات الضريبية في الجزائر تعتبر كمرحلة من مراحل توفير وتهيئة المناخ الإستثماري،ولذلك لجأت السلطات المالية إلى منح عدة أشكال من الإنفاق الضريبي من أجل تشجيع الإستثمار وملئ الفراغ الإستثماري الموجود في مختلف القطاعات،الأمر الذي أدى إلى استفحال وتزايد حجم التهرب الضريبي والقطاع الموازي،وتأكيد صحة هذه الفرضية ناجم من خلال عرض مختلف الإصلاحات الضريبية في الجزائر منذ سنة 1992م وهذه الإصلاحات يغلب عليها طابع الإنفاق الضريبي،ففي الإصلاحات الضريبية لسنة2003م بلغ عدد هذه الإصلاحات 68 إجراءا ضريبيا أغلبها إصلاحات متعلقة بالإنفاق الضريبي الممنوح لتشجيع وتهيئة مناخ الإستثمار،كما تم التأكد من أن هذه الإصلاحات أدت إلى استفحال وتزايد حجم التهرب الضريبي والقطاع الموازي،من خلال تعقيد النظام الضريبي بسبب كثرة الإصلاحات الضريبية ذات الطابع التحفيزي،وهذا التأكيد ناجم من الإحصائيات الرسمية والتي تظهر ارتفاع الخسائر الضريبية نتيجة للتهرب الضريبي،حيث بلغت هذه الأخيرة سنة2008م حوالي200مليار د.ج،كما تظهر الإحصائيات الرسمية بأن حجم القطاع الموازي في الجزائر يتراوح ما بين 30%إلى 40%.

أما فيما يتعلق بنتائج اختبار الفرضيات الفرعية فقد توصلنا إلى النتائج التالية:

- فمن خلال اختبارنا للفرضية الأولى تمكنا من التأكد من أن الإنفاق الضريبي يمكن استخدامه من أجل تحقيق برامج الإنفاق الموازني وبنفس القدر من الفعالية،بل أن الإنفاق الضريبي يتمتع

بمرونة أكبر في التطبيق،حيث أنه يسمح لمختلف الأعوان الإقتصاديين من تحديد بأنفسهم مستوى الإعانة الضريبية التي يجب أن يتلقاها نشاط خاص،ومن جهة أخرى يرى العديد من الإقتصاديين أمثال J.P.Jouyet B.Gilbert P.Montte أن استخدام الإنفاق الضريبي يعتبر أكثر فعالية من الإنفاق الموازني من خلال أثر المضاعف على عكس الإنفاق الموازني والذي يحدد عادة نطاقه وزمانه.

– أما من خلال اختبارنا للفرضية الثانية،فقد تم التأكد من أن الإنفاق الضريبي في الجزائر لا يعتبر كعنصر حاسما في جذب واستقطاب الإستثمار المحلي والأجنبي بسبب اعتماد الجزائر على إزدواجية الإيرادات وسيطرة الجباية البترولية على إجمالي الإيرادات،فمختلف التقارير الصادرة عن مختلف الجهات الرسمية تؤكد أن الجزائر تعرض آليات غير جذابة في استقطاب وتشجيع الإستثمار،كما أن الإنفاق الضريبي في الجزائر لم يساهم إلا في جذب أشباه المستثمرين بالنسبة للإستثمار الأجنبي،أما بالنسبة للإستثمارات المحلية فإن غالبيتها منجذبة بالإنفاق الضريبي كوسيلة لتجنب الضريبة،ومن جهة أخرى فإن اعتماد الجزائر على إزدواجية الإيرادات وسيطرة الإيرادات البترولية على إجمالي الجباية عمل على الحد من فعالية سياسة الإنفاق الضريبي بسبب الغزارة المالية للجباية البترولية،وهو ما دفع بالسلطات المالية في الجزائر إلى منح عدة أشكال من الإنفاق الضريبي وبدون رقابة بعدية،كما أن سياسة الإنفاق الضريبي أثبتت فعاليتها خاصة لدى الدول الصناعية والدول التي لا تعتمد على الجباية البترولية مثل مقاطعةQuebec الكندية.

– ومن خلال اختبارنا للفرضية الثالثة،تم التأكد من نفي صحة هذه الفرضية،فحجم الإنفاق الضريبي لا يتوقف بصفة أساسية على حجم العائدات من الجباية البترولية(أنظر الجدول رقم22)،حيث أن هناك عوامل متعددة تؤثر على حجم الإنفاق الضريبي الممنوح من طرف الدولة ومن بينها الحجم المرغوب فيه من الإستثمار،فكلما زادت حاجة الدولة إلى الإستثمار أدى ذلك إلى زيادة حجم الإنفاق الضريبي.

3–عرض الإستنتاجات العامة الدراسة.

لقد توصلنا من خلال هذا البحث إلى جملة من النتائج أهمها:

– أن استخدام سياسة الإنفاق الضريبي كأداة من أدوات الساسة الضريبية بصفة خاصة والسياسة المالية بصفة عامة يمكن الحكومات من توسيع مجال الإختيارات بالنسبة لأدوات المالية العامة،فالإنفاق الضريبي أصبح يستخدم كأداة للتدخل بقصد التكيف مع تطورات الإقتصاد المعاصر والإنفتاح الإقتصادي.

– أن سياسة الإنفاق الضريبي في الجزائر لم تتمكن إلى حد كبير من تحقيق أهدافها فيما يخص تشجيع الإستثمار المحلي واستقطاب الإستثمار الأجنبي،بحيث أصبح الإنفاق الضريبي يوفرمناخا ملائما للتحايل والتلاعب،فبعض المستثمرين يقدمون طلبات الإستفادة من الإنفاق الضريبي وعند انتهاء فترة الإنفاق الضريبي الممنوح يقومون بتغيير نشاطهم أو التوقف عن النشاط كلية،بالإضافة إلى ذلك غياب التنسيق الدقيق والمدروس بين سياسة الإنفاق الضريبي والإجراءات الصادرة عن السياسات الأخرى والتي أصبح يطلق

عليها بالمزايا المقارنة مثل البنية التحتية،التسهيلات البنكية في منح القروض،حجم السوق،المستوى التأهيلي لليد العاملة في البلد المستقبل للإستثمار،النسيج الصناعي.

– تعد المنافسة الضريبية المضرة على المستوى المغاربي من أهم التحديات التي تعيق نجاح سياسة الإنفاق الضريبي في الجزائر في جذب واستقطاب الإستثمار الأجنبي،نظرا لغياب التنسيق والصراعات التي يغلب عليها الطابع السياسي بين الدول المغاربية.

– عدم ترشيد سياسة الإنفاق الضريبي واعتماد آليات التفعيل التلقائية،فالمستثمر يمكنه الحصول على الحوافز الملائمة بمجرد أن يتضح استيفاؤه لمعايير الأهلية الموضوعية المحددة والتي تفتقد لمعايير الدقة والقياس،وهو ما أدى إلى تكوين نزعة لدى العناصر الجبائية للتهرب الضريبي وبشرعية الغش الضريبي الذي أدى إلى إنعاش القطاع الموازي في الجزائر.

– أن الإعتماد على سياسة الإنفاق الضريبي فقط في تشجيع الإستثمار هو أسلوب مشكوك في صلاحيته من حيث مردودية التكاليف،ومن ثم فان أحسن إستراتيجية لتشجيع الإستثمار على أساس مستمر هي توفير إطار قانوني وتنظيمي مستقر وشفاف وتطبيق نظام ضريبي يتوافق مع الأعراف الدولية.

– عدم فعالية الإجراءات المتخذة من طرف السلطات المالية في الجزائر في مكافحة التهرب الضريبي،وهو ما يتجلى من خلال الخسائر السنوية المتزايدة للإيرادات الضريبية للدولة،وهو ما يتطلب ضرورة تكييف التشريعات الضريبية لضبط الإقتصاد الموازي وتحفيز الإستثمارات الأجنبية والمحلية.

4-التوصيات.

بالنظر إلى النتائج المتوصل إليها سابقا يمكن أن نقدم بعض التوصيات والتي من شأنها أن تزيد من فعالية سياسة الإنفاق الضريبي وتحد من التهرب الضريبي.

– ضرورة تبني معايير أداء رشيدة في صياغة وإدارة الإنفاق الضريبي وبأكبر قدر ممكن من الدقة والتحديد حتى يقتصر منح الإنفاق الضريبي على الإستثمارات المتمتعة بأعلى معايير الجدارة الموضوعية والقابلة للقياس،وحري بالسلطات المالية في الجزائر أن تحجم عن الإعتماد على الإنفاق الضريبي ذات الأهداف غير محددة حتى لا يؤدي ذلك إلى تعقيد النظام الضريبي،مما يوفر المناخ الملائم للتهرب الضريبي.

– يجب منح الإنفاق الضريبي لتشجيع الإستثمار لمدة محددة مع ضرورة التزام المشاريع الإستثمارية المستفيدة من الإنفاق الضريبي بالإستمرار في نشاطها على الأقل لمدة مماثلة لمدة الإنفاق الضريبي،أو العدول عن هذا الإقتراح بالتدرج في أسعار الضريبة مراعاة لظروف إنشاء وتطور المشروع.

– استخدام معياري الكفاءة والفعالية في تقيم فعالية سياسة الإنفاق الضريبي،فمن خلال معيار الكفاءة يجب مقارنة المنافع الناجمة عن الإنفاق الضريبي والتضحيات التي تتحملها الخزينة العامة مقابل منح الإنفاق الضريبي،ومن خلال معيار الفعالية يجب التأكد من مدى تحقيق سياسة الإنفاق الضريبي لأهدافها في تحقيق التراكم الرأسمالي وزيادة عدد المشاريع الإستثمارية الجديدة وزيادة حجمها والقيمة المضافة لهذه المشاريع.

– ضرورة إنشاء هيئة أو وكالة على مستوى الوطن توكل لها مهمة دراسة الجدوى الإقتصادية للمشاريع الإستثمارية بالتنسيق مع مختلف المؤسسات المالية،وذلك حتى يمكن للمستثمر من تقديم الضمانات اللازمة للمؤسسات المالية من أجل الحصول على القروض لتمويل مشاريعه الإستثمارية.

– التأكيد على عنصر التنسيق الضريبي،وذلك من خلال بعث مشروع الإتحاد المغاربي،حتى تكون هناك منافسة عادلة في جذب الإستثمار الأجنبي.

– ضرورة النظر في نتائج التجارب الدولية في استخدام سياسة العفو الضريبي ومتطلبات تطبيقه في الإقتصاد الجزائري باعتباره من أهم الإجراءات فعالية في مكافحة التهرب الضريبي والحد من حجم القطاع الموازي وتشجيع وجذب الإستثمار المحلي والأجنبي.

5-آفاق البحث.

في الختام يمكن القول أن دراستنا ماهي إلا مقدمة لمن يهمه البحث في موضوع الإنفاق الضريبي،حيث يمكن القيام بدراسة المواضيع التالية:

– التسيق الضريبي كآلية لتفعيل سياسة الإنفاق الضريبي على المستوى المغاربي(دراسة مقارنة بين الجزائر،المغرب،تونس).

– المجالات الجديدة لاستخدام سياسة الإنفاق الضريبي في ظل العولمة(التنمية التجريبية RD).

– دور سياسة العفو الضريبي في مكافحة التهرب الضريبي وتشجيع الإستثمار،ومتطلبات تطبيقه في الجزائر مع التطرق لبعض التجارب الدولية(بلجيكا،إيطاليا،الو.م.أ).

قائمة المراجع

1- المراجع باللغة العربية

الكتب.

1- أحمد زكريا صيام،مبادئ الإستثمار،دار المناهج للنشر و التوزيع،ط2،عمان،2003.

2- السيد عبد المولى،التشريع الضريبي المصري،دار الفكر العربي،بدون طبعة،القاهرة،1977.

3-أميرة حسب الله محمد،محددات الإستثمار الأجنبي المباشر وغير المباشر في البيئة الإقتصادية العربية،الدار الجامعية،الاسكندرية،2005.

4- حامد العربي الحضيري،تقييم الإستثمارات،دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع،القاهرة،2000.

5- حامد عبد المجيد دراز،السياسات المالية،الدار الجامعية،ط3،الإسكندرية،1999.

6- حسين عمر،الإستثمار والعولمة،دار الكتاب الحديث،ط1،القاهرة،2000.

7- خليل عواد أبو حشيش ،المحاسبة الضريبية،دار الحامد للنشر والتوزيع،ط1،عمان،2004.

8- خيرت ضيف،المحاسبة الضريبية (دراسة مقارنة)،دار النهضة العربية للطباعة والنشر،1984.

9-دريد كامل آل شبيب،الإستثمار والتحليل الإستثماري،دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع،عمان،2009

10- سعيد عبد العزيز عثمان،النظم الضريبية(مدخل تحليلي مقارن)،الدار الجامعية،الإسكندرية،2004

11- سعيد عبد العزيز عثمان،النظام الضريبي وأهداف المجتمع(مدخل تحليلي معاصر)،الدار الجامعية،بدون طبعة،بيروت،2008.

12-سوزى عدلي ناشد،ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على إقتصاديات الدول النامية،دار المطبوعات الجامعية،الإسكندرية،1999.

13-شكري رجب العشماوي،سعيد عبد العزيز عثمان،النظم الضريبية(مدخل تحليلي وتطبيقي)،مطبعة الإشعاع الفنية،بدون طبعة،الإسكندرية،2006.

14-شكري رجب العشماوي،سعيد عبد العزيز عثمان،إقتصادياتالضرائب(سياسات،نظم،قضايا معاصرة)،الدار الجامعية،الإسكندرية،2007.

15- عادل أحمد حشيش،أصول الفن المالي في الإقتصاد العام،دار النهضة العربية،بيروت،1974.

16-عادلفليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي،دار الحامد للنشر والتوزيع،ط1،عمان،2003

17- عبد الكريم الصادق بركات،الإقتصاد المالي،الدار الجامعية،بدون طبعة،الاسكندرية،1987.

18- عبد المطلب عبد الحميد، العولمة الإقتصادية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006

19- عدي عفانة وآخرون،الجديد في المحاسبة الضريبية،دار وائل للنشر،عمان،2004.

20- عقيل جاسم عبد الله،مدخل في تقييم المشروعات(الجدوى الإقتصادية والفنية وتقييم جدوى الأداء)،دار حامد للنشر،ط1،عمان،1999.

21- علي عباس عياد،النظم الضريبية،الدار الجامعية،الإسكندرية،1983.

22- غازي حسين عناية،المالية العامة والتشريع الضريبي،دار البيارق،ط1،عمان،1998.

23-غازي حسين عناية،النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي (دراسة مقارنة)،مؤسسة شباب بالجامعة ،الإسكندرية،2006.

24- فريد النجار،الإستثمار الدولي والتنسيق الضريبي،مؤسسة شباب الجامعة،الإسكندرية،2000.

25-فوزي عطوي،المالية العامة(النظم الضريبية وموازنة الدولة)،منشورات الحلبي الحقوقية،بيروت،2003

26- قدي عبد المجيد،المدخل إلى السياسات الإقتصادية الكلية،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2003.

27- محمد جمال ذنيبات،المالية العامة والتشريع المالي،الدار العلمية الدولية ودار الثقافة،ط1،عمان،2003.

28- محمد دويدار،مبادئ الاقتصاد السياسي:المالية العامة،منشورات الحلبي الحقوقية،ط1،بيروت،2003.

29-محمد عبد العزيز عبد الله ، الإستثمار الأجنبي المباشر،دار النفائس للنشر و التوزيع،ط1، عمان،2005.

30-محمد عمر أبو دوح،الإصلاح الضريبي بين اعتبارات الجباية والأسس العلمية للضرائب،الدار الجامعية،بدون طبعة،الإسكندرية،2008.

31- محمد نيربي،الإقتصاد المالي،مطبعة جامعة حلب،دمشق،سوريا،1979.

32- مرسي السيد حجازي،النظم والقضايا الضريبية المعاصرة،الناشر الكس لتكنولوجيا المعلومات،بدون طبعة،الإسكندرية،2004.

33-منصور أحمد البديوي،محمد رشيد الجمال،دراسات في المحاسبة الضريبية،دار المعرفة الجامعية،الإسكندرية،1999.

34- ناصر مراد،فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق،دار هومة،الجزائر،2003.

35- نوزاد عبد الرحمان الهيتي،منجد عبد اللطيف الخشالي،المدخل الحديث في إقتصاديات المالية العامة،دار المناهج،ط1،عمان،2006.

<u>الرسائل والأطروحات.</u>

36- بلهادي محمد،النفقات الجبائية مع التطرق إلى حالة الجزائر،مذكرة ماجستير غير منشورة،فرع النقود والمالية ،جامعة الجزائر،2007.

37- فلاح محمد،السياسة الجبائية- الأهداف والأدوات،أطروحة دكتوراه غير منشورة مقدمة لكلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر، 2006.

38- محمد بن الجوزي، الإصلاحات الجبائية وإنعكاساتها الإقتصادية والمالية في الجزائر، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 1998

39-منصوري الزين،آليات تشجيع وترقية الإستثمار كأداة لتمويل التنمية الإقتصادية،أطروحة دكتوراه غير منشورة مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر،2006.

40- وشان أحمد، **دور الجباية في تشجيع الإستثمار الخاص من خلال سياسة التحفيز- حالة الجزائر-** مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006

التقارير

41-المنظمة العربية للتنمية الإدارية،الإستثمار في ظل العولمة"تطوير الإدارة العربية لجذب الإستثمار"،القاهرة،2006.

قوانين وتشريعات.

42-قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

43-قانون الرسوم على رقم الأعمال.

44-الأمر رقم94-03المؤرخ في 31 ديسمبر 1994م المتضمن قانون المالية لسنة1995م.

45-الأمر رقم 95-27المؤرخ في 30 ديسمبر 1995م المتضمن قانون المالية لسنة 1996م.

46-الأمر رقم 96-31 المؤرخ في 30ديسمبر 1996م المتضمن قانون المالية لسنة 1997م.

47-الأمر رقم01-03 المؤرخ في 20أوت2001م المتعلق بإنشاء الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار.

48-الأمر رقم05-05 المؤرخ في 25جويلية2005م المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة2005م.

49-الأمر رقم 06-04 المؤرخ في 15 جويلية 2006 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة2006م.

50-الأمر رقم 08-02 المؤرخ في 24 جويلية 2008م المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة2008م.

51-القانون رقم97-02 المؤرخ في 31ديسمبر 1997م المتضمن قانون المالية لسنة1998م.

52-القانون رقم98-12المؤرخ في 31ديسمبر1998م المتضمن قانون المالية لسنة1999م.

53-القانون رقم99-11 المؤرخ في 23ديسمبر1999م المتضمن قانون المالية لسنة2000م.

54-القانون رقم2000-06 المؤرخ في 23ديسمبر2000م المتضمن قانون المالية لسنة2001م.

55-القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22ديسمبر2001م المتضمن قانون المالية لسنة2002م.

56-القانون رقم 02-11 المؤرخ في 24ديسمبر2002م المتضمن قانون المالية لسنة2003م.

57-القانون رقم03-05المؤرخ في 14جوان2003م المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة2003م.

58-القانون رقم03-22 المؤرخ في 28 ديسمبر2003م المتضمن قانون المالية لسنة2004م.

59-القانون رقم04-21 المؤرخ في 29ديسمبر2004م المتضمن قانون المالية لسنة2005م.

60-القانون رقم05-16 المؤرخ في 31ديسمبر2005م المتضمن قانون المالية لسنة2006م.

61-القانون رقم06-24 المؤرخ في 26ديسمبر2006م المتضمن قانون المالية لسنة2007م.

62-القانون رقم07-12 المؤرخ في 30ديسمبر2007م المتضمن قانون المالية لسنة2008م.

63-القانون رقم08-21 المؤرخ في 30ديسمبر2008م المتضمن قانون المالية لسنة2009م.

64-المرسوم التشريعي رقم93-12 المؤرخ في5أكتوبر1993 المتعلق بترقية الإستثمار.
65-المرسوم التشريعي رقم93-18 المؤرخ في 29ديسمبر1993م المتضمن قانون المالية لسنة1994م.
66-المرسوم التنفيذي رقم 96-296 المؤرخ في 8سبتمبر1996م المتعلق بإنشاء الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب وتحديد قانونها الأساسي.

متفرقات

67- رزيق كمال،مسدور فارس،الضريبة والإستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر،كتاب الملتقى الوطني الثاني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة،جامعة البليدة،11-12ماي 2003.
68- قدي عبد المجيد،النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة،مداخلة ضمن الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة،جامعة البليدة،20-21 ماي 2002.

2-المراجع باللغة الأجنبية.

***Les Ouvrages*.**

69-Actes De La 2eme Université De Printemps De Finance Publiques De Groupement Européen De Recherches en Finance Publiques (GERFIP),Innovations,Créations et Transformations en Finances publiques , LGDJ,paris, 2006.
70- Ainouche Mohand Chrif,Guide L'impôt Sur Le Revenu Global,Alger,1993.
71- Andri Barilari,Robert Drape, Le Lexique Fiscale,2eme Edition,Dalloz,1992.
72- Annie Vallee,Les Systèmes Fiscaux ,Edition Du Seuil,Paris,2000.
73- Armal Liger, La Gestion Fiscale Des PMI , LGDJ, Paris, 1988
74-Gervais Morel,Les Document De Synthèse De L ́entreprise(Aide a La Lecture De La Laisse Fiscale),Revue Banque,paris,2005.
75- Gilbert Orsoni , L' interventionisme Fiscale:Aspect Théorique, puf ,Marseille,1995.
76- Gilbert Orsoni, L ́Interventionisme Fiscales , press Universitaire De France, Paris, 1995.
77- GruyGilbert, Le Dictionnaire De Finances Publiques,Paris,Economica,1991.
78-JacquesFontanel,AnalysedesPolitiquesEconomiques ,Office De Publication Universitaires ,Grenoble 2,2005.
79- Paul Marie Gaudmet, Joel Molinier :Finances publiques ,by éditions mantchrestien,6eme EDITION , paris ,1997.
80- Phillip Maillet , La Decision a Long Terme Dans Lentreprise , Edition CUGAS , paris,1973
81- Pierre Fontaner, Fiscalité Et Investissement , PUF, 1972
82- Taouche Mokrane, Reforme Fiscale: Guide De La Taxe Sur La Valeur Ajoutée, Edition Dahleb, Alger,1996
83-Vito Tanzi, Howeel Zee, Une Politique Fiscale Pour Les Pays En Développement, Edition Française,2001.

Les Mémoires et Les Thèses.

84- Dumontet Anne, La Concurrence Fiscale Dommageable, Mémoire DEA Droit des Affaires, UNIVERSITE ROBERT SCHUMAN STRASBOURG,2003

85-Ziar Nawel Les Dépenses Fiscales, Mémoire De Fin D Étude, IEDF, Kolea, Promotion 1999-2001.

Les Rapports et Les Séminaires.

86-AlanPeacock ,LaPolitiqueFiscale Au Service Du Développement Economique,Publication De LOCDE, PARIS , 1985.

87- Andrew Masters, Etude De Cas Sur Les incitations Fiscales, Séminaire de haut niveau organiséparl'InstitutduFMIencoopérationavecl'Institmultilatéral d'Afrique,Tunisie,28Fivrier-1er Mars 2006.

88- Bojie Robert,Améliorer La Transparence Des Subventions Fiscales , Séminaire sur Les subventions fiscales, organisé par le Président de l'EUROSAI , Bonn, 21 et 22 février 2006.

89- Canada, Ministère Des Finances, Dépenses Fiscales et Evaluation, 2000.

90- Canada,Rapport Du Vérificateur General Du Canada, Dépenses Fiscales , 1986.

91- Chambre Des Représentations De Belgique, Inventaire2006 Des Dépenses Fiscales, 69eme année, N1, 1er Trimestre, 2008.

92- Daniele Meulders,Jean Luis Six,Budget Des Dépenses Fiscales Relatives a L'impot Des Personnes Physiques,Exercice D' imposition1981,Bruxelles.

93- Direction Générale Des Impôts,Instruction Impôt Sur Les Bénéfices Des Sociétés.

94- Fond Monitaire Internationale(FMI),Modernisation De L´Administration Fiscale:Les Prochaines Etapes ,Rapport 2007.

95- France,Conseil Des impôts, 21emeRapport au Président De La République, Septembre ,2003.

96- France,Conseil Des Impôts,Fiscalité Dérogatoire,23eme Rapport au Président De La République ,2003.

97- Gouvernement Du Québec, Dépenses Fiscales, Bibliothèque et Archives Nationales Du Québec,2008.

98- J.P.Jouyet,B.Gilbert,P.Moute,Les Dépenses Fiscales,1997.

99- Ministère Des Finances Du Québec, Famille et Fiscalité en 26 Questions,2004.

100- Ministère Des Finances De L´Économie et De La Recherche, Ministère Du Revenu Du Québec, Dépenses Fiscales, Bibliothèque Nationale Du Québec, 2003.

101- OCDE ,Dépenses Fiscales: Problèmes Et Pratiques Suivies Par Les Pays,Paris,1984.

102- OCDE ,Fiscalité et Epargne Des Ménages,Paris,1994 .

103-OCDE ,Dépenses Fiscale :Expériences Recentes,Organisation De Coopération et De Développement Economiques , 1996.

104- O.C.D.E,Budgétaire Revue De L´O.C.D.E Sur La Gestion,N0:1 ,2004.

105- Razazi Omar,Aoudia Mouloud,Etude Comparative Et Estimative Des Avantages Fiscaux Et Parafiscaux Lies A L'Investissement Dans Le Cadre De L´APSI Et L´ ANDI,Proceeding Du Colloque National Sur: La Politique Fiscale Algerienne Dans La 3eme Melinaire,Université Saad Dahlab,Blida,11-12Mai 2003

106-RÉPUBLIQUE FRANÇAISE, CONSEIL ECONOMIQUE ET SOCIAL, Prélèvements Obligatoires,Rapport Presente Par Philippe Le Clizio,2005

Divers.

107- Algeria, Ministere De Finance,Direction Générale Des Impôts,Direction Des Opération Fiscale,Bureau De Statistique.

108-Algeria, Ministere De Finance,Direction Générale Des Impôts,Direction Des Recherches Et Vérification,Sous Direction De La Programmation.

Les Sites Internets.

109- Adrian Sawyer,Targeting Amnesties at Ingrained Evasion,: http://www1.worldbank. org/public sector /tax amnesties .html

110- Brahim Almorchid,L ́impact Des Conges Fiscaux Sur Le Coût D ́usage Du Capital Dans Les Pays Arabes,16th Annual Conference,Egypt,pp7-9November2009 :http// www.erf.org.eg/ CMS/getFile.pdf?id=1519 ,

111CélineWrazen,LesChargesDéductibles :LesAmortissements,Master,UniversitéLyon3,2007 :htt p//www. suel.univ-lyon3.fr /ressources/category/53?download=510

112ChristianValenduc,LesDépensesFiscales :,http//www.cairn.info/load_pdf.php?ID_ARTICLE =RPVE,

113- Dirk- Jan Kraam,Dépenses Hors Budget et Dépense Fiscales :www.oecd.org / dataoecd /36/5/39543855.pdf

114MohamedTaamouti,IncitationFiscale,SiteInternet :http//www.abhatoo.net.ma/index.../Incitati ons %20 fiscales. doc ,

115- O.C.D.E , Dépenses Fiscales et Politiques Sociales : http/ẃ.w.w.C Compte.fr

الملاحق

الجدول رقم(15):تطور تكلفة الإعفاء الضريبي في إطار الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب

الوحدة:مليون د.ج.

المجموع	ERGS	TF	TAP	VF	IBS	TVA/F	السنوات
00	00	00	00	00	00	00	1999
4632	03	03	252	63	90	4221	2000
2626	01	12	251	60	71	2231	2001
2583	01	02	197	39	137	2207	2002
12795	02	02	4635	152	124	7880	2003
2949	01	03	247	39	120	2539	2004
5316	02	04	164	15	105	5026	2005
4837	01	01	160	5	111	4559	2006
8643	01	06	419	00	435	7764	2007
7406	05	01	416	00	318	6666	2008

المصدر: Ministre De Finance,Direction Generale Des Impots,Direction Des Operations Fiscales.

الجدول رقم(16):تطور تكلفة الإعفاء الضريبي في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار.

الوحدة:مليون د.ج.

المجموع	ERGS	TF	TAP	VF	IBS	TVA/F	السنوات
524	00	01	304	41	27	151	1995
4216	01	01	614	119	1592	1889	1996
3675	01	04	727	163	1062	1718	1997
8658	01	03	1417	200	2080	4957	1998
30776	31	19	4483	1476	5120	19647	1999
27825	08	15	5185	965	3561	18091	2000
42554	16	17	5998	2305	7166	27052	2001
31295	04	09	6768	764	3953	19797	2002
56451	01	06	17285	1634	5799	31726	2003
40485	03	08	4507	364	3304	32299	2004
44401	06	05	4662	178	12053	27497	2005
39336	00	05	2786	38	5006	31501	2006
30922	00	02	4002	00	1427	25491	2007
76283	07	01	3562	00	6387	66326	2008

المصدر: Ministre De Finance,Direction Generale Des Impots,Direction Des Operations Fiscales.

الجدول رقم(17):تطور التصريحات بالإستثمار في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار من الفترة(2002-2008).

السنوات	عدد المشاريع الإستثمارية المصرح بها	مناصب الشغل	القيمة(مليون د.ج)
2002	3109	96545	368882
2003	7211	115739	490459
2004	3484	74173	386402
2005	2255	78951	511529
2006	6975	123583	707730
2007	11497	157295	932101
2008	16925	196754	2401890
المجموع	51456	843040	5798993

المصدر:منشورات الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار.

الجدول رقم(18):تطور عدد المشاريع الإستثمارية حسب قطاع النشاط في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار.

قطاع النشاط	عدد المشاريع	النسبة (%)	القيمة 10^6د.ج	النسبة (%)	عدد مناصب الشغل	النسبة (%)
القطاع الفلاحي	1742	3.39	93493	1.61	30872	3.66
قطاع البناء	8025	15.6	1312795	22.64	210186	24.93
القطاع الصناعي	6873	13.36	2613017	45.06	236079	28
القطاع الصحي	534	1.04	53104	0.92	12009	1.42
قطاع النقل	30103	58.5	733067	12.64	198868	23.59
القطاع السياحي	465	0.90	122300	2.11	20896	2.48
قطاع الخدمات	3702	7.19	549184	9.47	113824	13.50
القطاع التجاري	2	0.01	37514	1.10	15500	2.40
قطاع الإتصالات	10	0.03	284519	8.38	4806	0.74
المجموع	51456	100	5798993	100	843040	100

المصدر:منشورات الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار.

الجدول رقم(19):الترتيب العالمي للجزائر مقارنة ببعض الدول العربية حسب مؤشرات تدفق الإستثمار الأجنبي المباشر2001-2003.

الدولة	الترتيب
السودان	29
المغرب	**32**
البحرين	51
تونس	**58**
قطر	67
الأردن	84
لبنان	90
الجزائر	**91**
الإمارات العربية	101
ليبيا	**116**
سوريا	121
مصر	123
اليمن	124
عمان	126
الكويت	137

المصدر:المنظمة العربية للتنمية الإدارية،مرجع سابق،ص15.

الجدول رقم(20):مقارنة بين تطور حجم الإعفاء الضريبي وحجم الجباية البترولية في الجزائر(1996-2008).

السنوات	الإنفاق الضريبي(10^6)دج	الجباية البترولية(10^6)دج
1996	4216	410100
1997	3675	451000
1998	8658	528000
1999	30776	480000
2000	32457	524000
2001	45180	732000
2002	33878	916400
2003	69246	836060
2004	43434	862200
2005	49717	899000
2006	44173	916000
2007	39565	973000
2008	83689	970200

المصدر: Ministre De Finance,Direction Generale Des Impots,Direction Des Operation Fiscales.

-الجرائد الرسمية للسنوات المعنية