



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



الميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

قسم: علوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير

التخصص: إدارة مالية

العنوان:

مساهمة الإصلاحات الجبائية في تحسين مردودية النظام
الضريبي الجزائري - دراسة تحليلية للفترة 1992-2019-

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير

إشراف الأستاذ:

- أ.د/ حراق مصباح

من إعداد الطالبة:

- بوقلع ووداد

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	المؤسسة الأصلية	الصفة
د/ بوالريحان فاروق	أستاذ محاضر - أ-	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	رئيسا
أ.د/ حراق مصباح	أستاذ التعليم العالي	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	مشرفا ومقررا
د/ هبول محمد	أستاذ محاضر - أ-	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	ممتحنا
أ.د/ زبير عياش	أستاذ التعليم العالي	جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي	ممتحنا
د/ مرغيث عبد الحميد	أستاذ محاضر - أ-	جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل	ممتحنا
د/ فواز واضح	أستاذ محاضر - أ-	جامعة محمد بوضياف المسيلة	ممتحنا

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿إِنْ أُرِيدُ إِلَّا الْإِصْلَاحَ مَا اسْتَطَعْتُ وَمَا تَوْفِيقِي إِلَّا بِاللَّهِ

عَلَيْهِ تَوَكَّلْتُ وَإِلَيْهِ أُنِيبُ﴾

صِدْقَةَ اللَّهِ الْعَظِيمَةَ

سورة هود الآية (١٨١)

شكر وتقدير

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، وبفضله تنزل الخيرات والبركات، وبتوفيقه تتحقق المقاصد والغايات، نشكره ونحمده حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه على التوفيق والتيسير لإنجاز هذا العمل.

أتقدم بالشكر الجزيل وفائق الامتنان للأستاذ المشرف "حراق مصباح" على كل ما مقدمه لنا من نصائح قيمة وتوجيهات سديدة طيلة انجاز هذه العمل، جزاه الله عنا خير الجزاء ورزقه نعيم الدارين.

كما أشكر أعضاء لجنة المناقشة، على قبول مناقشة هذا العمل، وعلى ما بذلوه من وقت وجهد في قراءة وتقييم هذا العمل وعلى النصائح والتصويبات المقدمة لإثرائه.

وفي الأخير أشكر كل من ساندني من قريب أو من بعيد ولو بكلمة.

الأمعاء:

إلى روح أبي الغالي... رحمك الله وأسكنك فسيح الجنان

إلى أمي الحبيبة... مأمني وأماني وانتمائي... طاب بك العمر وطبت لي عمرا يا جنتي

إلى من أشدد بهم أوزري وأشركهم في أمري... إخوتي وأخواتي

إلى الصديقات... المؤنسات الغاليات.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات:

الصفحة	الموضوع
-	آية افتتاحية
-	شكر وتقدير
-	الإهداء
IV-I	فهرس المحتويات
V- IX	فهرس الجداول والأشكال
XI	فهرس الملاحق
XIII-XII	قائمة المصطلحات والاختصارات
XV-XIV	ملخص الدراسة
أ-ي	المقدمة العامة
85-12	الفصل الأول: الأساس النظري للضريبة والنظام الضريبي
12	تمهيد
13	المبحث الأول: مدخل عام للضريبة
13	المطلب الأول: تعريف الضريبة وبيان خصائصها
16	المطلب الثاني: الأساس القانوني لفرض الضريبة وأهدافها
20	المطلب الثالث: أنواع الضرائب
25	المطلب الرابع: التنظيم الفني للضريبة
29	المبحث الثاني: مدخل إلى ماهية النظام الضريبي
29	المطلب الأول: مفهوم النظام الضريبي والسياسة الضريبية
33	المطلب الثاني: خصائص النظم الضريبية في الدول المتقدمة
36	المطلب الثالث: خصائص النظم الضريبية في الدول النامية
40	المطلب الرابع: هيكل النظام الضريبي
45	المبحث الثالث: محددات النظم الضريبية الفعالة لتعبئة الإيرادات
45	المطلب الأول: المؤشرات المالية
51	المطلب الثاني: مؤشرات تشخيص المؤهلات V.Tanzi
53	المطلب الثالث: المبادئ الكلاسيكية للضرائب ومؤشراتها The Classical Principales Of The Taxation
62	المطلب الرابع: مؤشرات أخرى لبناء نظام ضريبي جيد
65	المبحث الرابع: تحديات ومشاكل النظام الضريبي

65	المطلب الأول: التهرب الضريبي
70	المطلب الثاني: الجنات الضريبية
76	المطلب الثالث: اقتصاد الظل
85	خلاصة الفصل الأول
166-86	الفصل الثاني: واقع الإصلاحات الجبائية في الجزائر
87	تمهيد
88	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الإصلاح الجبائي
88	المطلب الأول: مفهوم الإصلاحات الجبائية
92	المطلب الثاني: أسباب وأهداف الإصلاح الجبائي
96	المطلب الثالث: مجالات الإصلاح الجبائي
103	المطلب الرابع: الإصلاح الجبائي والمؤسسات المالية الدولية
106	المبحث الثاني: الإصلاح الجبائي في الجزائر، أسبابه وأهدافه
106	المطلب الأول: هيكل النظام الضريبي السابق وبرز الحاجة إلى إصلاحه
116	المطلب الثاني: أهداف الإصلاح الجبائي في الجزائر
119	المبحث الثالث: إصلاح الهيكل الضريبي
120	المطلب الأول: استحداث الضريبة على الدخل الإجمالي وإصلاحاتها
128	المطلب الثاني: استحداث الضريبة على أرباح الشركات وإصلاحاتها
134	المطلب الثالث: استحداث الرسم على القيمة المضافة وإصلاحاته
140	المطلب الرابع: ضرائب ورسوم أخرى
150	المبحث الرابع: إصلاح الإدارة الضريبية
150	المطلب الأول: المصالح الخارجية
157	المطلب الثاني: تبسيط الإجراءات ورقمنة الإدارة الضريبية
159	المطلب الثالث: تدريب الموظفين وتحسين الاستقبال ومرجعية نوعية الخدمة
166	خلاصة الفصل الثاني
280-167	الفصل الثالث: تقييم مردودية النظام الضريبي الجزائري في ظل الإصلاحات الجبائية خلال الفترة 1992-2019
168	تمهيد
169	المبحث الأول: مساهمة الإصلاحات الجبائية في تحسين المردودية المالية للجباية العادية خلال الفترة 1992-2019

169	المطلب الأول: تطور الإيرادات الجبائية في الجزائر خلال الفترة 1992-2019
177	المطلب الثاني: الأهمية النسبية للجباية العادية في الإيرادات الجبائية والعامه في الجزائر خلال الفترة 1992-2019
184	المطلب الثالث: دور الجباية العادية في تغطية النفقات العامة للدولة خلال الفترة 1992-2019
193	المبحث الثاني: تحليل هيكل الجباية العادية في الجزائر خلال الفترة 1992-2019
193	المطلب الأول: تحليل الضرائب المباشرة خلال الفترة 1992-2019
207	المطلب الثاني: تحليل الضرائب غير المباشرة في الجزائر خلال الفترة 1992-2019
221	المطلب الثالث: تحليل حقوق التسجيل والطابع خلال الفترة 1992-2019
229	المبحث الثالث: تقييم مردودية النظام الضريبي الجزائري من خلال بعض المؤشرات المالية خلال الفترة 1992-2019
229	المطلب الأول: تقييم مردودية النظام الضريبي الجزائري من خلال مؤشر الضغط الضريبي
239	المطلب الثاني: دراسة مقارنة للضغط الضريبي في الجزائر مع دول مختارة
243	المطلب الثالث: تقييم مردودية النظام الضريبي الجزائري من خلال الجهد الضريبي والمرونة الضريبية
249	المبحث الرابع: متطلبات تحسين مردودية النظام الضريبي الجزائري
249	المطلب الأول: تحسين كفاءة الإدارة الضريبية الجزائرية
256	المطلب الثاني: الحد من مظاهر تسرب الحصيلة الضريبية خارج إطارها الرسمي
269	المطلب الثالث: إجراءات أخرى لتحسين مردودية النظام الضريبي الجزائري
280	خلاصة الفصل الثالث
281	الخاتمة العامة
291	قائمة المصادر والمراجع
308	الملاحق

فهرس الجداول:

الصفحة	العنوان	الرقم
34	الضغط الضريبي في بعض الدول المتقدمة	1-1
35	الهياكل الضريبية لسنة 2018 لدول مختارة	2-1
37	الحصيلة الضريبية في الدول العربية بين سنتي 2017-2018	3-1
38	التوزيع النسبي لهيكل الإيرادات الضريبية في الدول العربية خلال الفترة 2014-2018	4-1
53	مؤشرات تقييم كفاءة النظم الضريبية لـ V.Tanzi	5-1
63	مؤشرات جيل التشخيصية	6-1
73	التوزيع الجغرافي للجنات الضريبية	7-1
74	خسائر النظام الضريبي العالمي من الإيرادات الضريبية	8-1
74	مسؤولية المناطق وفئات الدخل عن خسائر النظام الضريبي العالمي	9-1
75	أسوء الجنات الضريبية في العالم	10-1
78	تصنيف الأنشطة الاقتصادية الخفية	11-1
109	الضريبة التكميلية على الدخل	1-2
111	الإصلاحات الجبائية المقترحة من طرف صندوق النقد الدولي لدول مختارة	2-2
125	تطور الجدول التصاعدي السنوي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي خلال الفترة 1992-2019	3-2
131	معدل الضريبة على أرباح الشركات وأهم تعديلاته	4-2
135	معدلات الرسم على القيمة المضافة خلال الفترة 1992-2019	5-2
141	الجدول التصاعدي في حساب الضريبة على الأملاك وتعديلاته	6-2
147	التعريفات الخاصة بالمنتجات الخاضعة للرسم الداخلي على الاستهلاك	7-2
147	التعريفات المطبقة على المنتجات البترولية	8-2
148	حقوق التسجيل	9-2
149	حقوق الطابع	10-2
151	مقارنة بين الخصائص المستخدمة لتحديد المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات في الجزائر وبلدان مختارة من بلدان منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.	11-2

157	مقارنة بين عدد الوثائق المطلوبة قبل وبعد التحسين	12-2
160	نموذج عن البرامج التكوينية الممنوحة لموظفي الإدارة الضريبية الجزائرية	13-2
162	إحصائيات خاصة باستقبال مستخدمي الإدارة الضريبية خلال الفترة 2018-2010	14-2
164	الإحصائيات المتعلقة بمرجعية نوعية الخدمة بمديرية كبريات المؤسسات والمراكز الضريبية خلال الفترة 2018-2012	15-2
169	تطور الحصيلة المالية للجباية العادية في الجزائر خلال الفترة 2019-1992	1-3
171	تطور الحصيلة المالية للجباية النفطية خلال الفترة 2019-1992	2-3
177	الأهمية النسبية للجباية العادية في الإيرادات الجبائية خلال الفترة 2019-1992	3-3
181	مساهمة الجباية العادية في الإيرادات العامة للدولة خلال الفترة 2019-1992	4-3
185	تطور حجم النفقات العامة في الجزائر خلال الفترة 2019-1992	5-3
191	مساهمة الإيرادات الجبائية في تغطية النفقات العامة خلال الفترة 2019-1992	6-3
193	تطور حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي خلال الفترة 2019-1992	7-3
197	تطور الحصيلة المالية للضريبة على الدخل صنف أجور مقابل عدد دافعي الضرائب خلال الفترة 2019-2004	8-3
199	الأهمية النسبية للضريبة على الدخل الإجمالي في بعض المؤشرات خلال الفترة 2019-1992	9-3
201	تطور الحصيلة المالية للضريبة على أرباح الشركات وأهميتها النسبية في بعض المؤشرات خلال الفترة 2019-1992	10-3
204	هيكل وحجم الحصيلة المالية للضرائب المباشرة في الجزائر خلال الفترة 2019-1992	11-3
206	مساهمة الضرائب المباشرة في تغطية النفقات العامة خلال الفترة 2019-1992	12-3
208	تطور الحصيلة المالية للرسم على القيمة المضافة خلال الفترة 2019-1992	13-3
210	الأهمية النسبية للرسم على القيمة المضافة في بعض المؤشرات خلال الفترة 2019-1992	14-3
213	تطور حصيلة الرسوم الجمركية 2019-1992	15-3

218	حصيلة الضرائب غير المباشرة خلال الفترة 1992-2019	16-3
220	مساهمة الضرائب غير المباشرة في تغطية النفقات العامة خلال الفترة 1992-2019	17-3
222	تطور الحصيلة المالية لحقوق التسجيل والطابع 1992-2019	18-3
225	مساهمة حقوق التسجيل والطابع في الإيرادات الجبائية والعامة خلال الفترة 1992-2019	19-3
226	مساهمة حقوق التسجيل والطابع في تغطية النفقات العامة خلال الفترة 1992-2019	20-3
229	تطور الناتج المحلي الإجمالي في الجزائر خلال الفترة 1992-2019	21-3
232	الضغط الضريبي في الجزائر خلال الفترة 1992-2019	22-3
234	الضغط الضريبي غير النفطي في الجزائر خلال الفترة 1992-2019	23-3
236	الضغط الضريبي موزع حسب تصنيفات الضرائب الأساسية خلال الفترة 1992-2019	24-3
237	الضغط الضريبي لأهم الضرائب والرسوم خلال الفترة 1992-2019	25-3
239	الضغط الضريبي بإضافة الجباية المحلية والاشتراكات الاجتماعية خلال الفترة 1998-2019	26-3
241	الضغط الضريبي في الجزائر مقابل الضغط الضريبي في تونس والمغرب ومصر خلال الفترة 2000-2018	27-3
242	متوسط الضغط الضريبي في الجزائر مقابل دول أوروبية مختارة خلال الفترة 1998-2018	28-3
243	الضغط الضريبي في الجزائر مقابل الضغط الضريبي في دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية خلال الفترة 1998-2018	29-3
244	مقارنة الجباية العادية الفعلية مع المقدرة خلال الفترة 1992-2019	30-3
247	تطور مرونة النظام الضريبي خلال الفترة 1992-2019	31-3
252	تقييم كفاءة الإدارة الضريبية من خلال مؤشر دفع الضرائب خلال الفترة 2007-2019	32-3
254	مقارنة بين الجزائر وبعض الدول العربية في مؤشر دفع الضرائب	33-3
257	اقتصاد الظل كحصاة من الناتج المحلي الإجمالي خلال الفترة 1992-2017	34-3
260	حجم الخسائر الضريبية الناتجة عن الجبات الضريبية مقارنة مع دول مختارة لسنة 2019	35-3

264	بواقى التحصيل للفترة 2013-2019	36-3
267	الإعفاءات الجبائية الممنوحة فى الجزائر خلال الفترة 2010-2018	37-3
270	تطور الحصيلة المالية للرقابة الجبائية فى الجزائر خلال الفترة 2000-2019	38-3
273	مظاهر الفساد فى النظام الضريبي	39-3
275	ترتيب الجزائر ضمن مؤشر مدركات الفساد خلال الفترة 2003-2019	40-3
279	التعديلات التى مست القوانين الضريبية خلال الفترة 1992-2019	41-3

فهرس الأشكال:

الرقم	العنوان	الصفحة
1_1	تصنيفات الضريبة	20
2-1	الضريبة النسبية	26
3-1	الضريبة التصاعدية	27
4-1	هيكل النظام الضريبي	40
5-1	منحنى لافر	50
6-1	متوسط كفاءة التحصيل الضريبي في الدول العربية خلال الفترة 1990-2017	59
7-1	ترتيب أسوء الجنات الضريبية في العالم لسنة 2019	76
8-1	المتغيرات المؤثرة في اقتصاد الظل وفقا لنموذج MIMIC	82
9-1	متوسط حجم اقتصاد الظل كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي موزع حسب المناطق خلال الفترة 1991-2017	83
1-2	فجوة التحصيل الضريبي	98
2-2	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	152
3-2	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	154
4-2	الهيكل التنظيمي للمراكز الجوارية للضرائب	156
5-2	محتوى برنامج إصلاح وعصرنة الإدارة الضريبية الجزائرية	165
1-3	الحصيلة المالية للجباية العادية خلال الفترة 1992-2019	170
2-3	تطور الحصيلة المالية للجباية النفطية في الجزائر خلال الفترة 1992-2019	173
3-3	مساهمة الجباية العادية في الإيرادات الجبائية خلال الفترة 1992-2019	180
4-3	الأهمية النسبية للجباية العادية في الإيرادات العامة للدولة للفترة 1992-2019	183
5-3	تطور حجم النفقات العامة في الجزائر خلال الفترة 1992-2019	187
6-3	التوزيع النسبي للنفقات العامة في الجزائر خلال الفترة 1992-2019	188
7-3	التطور النسبي في النفقات العامة في الجزائر خلال الفترة 1992-2019	190
8-3	تطور الحصيلة المالية للضريبة على الدخل الإجمالي خلال الفترة 1992-2019	195
9-3	توزيع الحصة النسبية لأصناف الضريبة على الدخل الإجمالي خلال الفترة 1992-2019	196
10-3	تطور الحصيلة المالية للضريبة على الدخل الإجمالي صنف أجور مقابل عدد دافعي الضرائب خلال الفترة 2004-2019	198

202	تطور الحصيلة المالية للضريبة على أرباح الشركات خلال الفترة 1992-2019	11-3
203	التطور النسبي في حصيلة الضريبة على أرباح الشركات خلال الفترة 1992-2019	12-3
205	مقارنة الحصيلة المالية للضرائب المباشرة خلال الفترة 1992-2019	13-3
209	تطور الحصيلة المالية للرسم على القيمة المضافة خلال الفترة 1992-2019	14-3
212	الرسم على القيمة المضافة مقابل الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات خلال الفترة 1992-2019	15-3
215	تطور الحصيلة المالية للرسم الجمركية للفترة 1992-2019	16-3
216	التطور النسبي في الحصيلة المالية للرسم الجمركية خلال الفترة 1992-2019	17-3
223	تطور الحصيلة المالية لحقوق التسجيل والطابع خلال الفترة 1992-2019	18-3
224	التطور النسبي في الحصيلة المالية لحقوق التسجيل والطابع خلال الفترة 1992-2019	19-3
228	ملخص هيكل الجباية العادية في الجزائر خلال الفترة 1992-2019	20-3
233	الضغط الضريبي الإجمالي في الجزائر خلال الفترة 1992-2019	21-3
235	الضغط الضريبي غير النفطي في الجزائر خلال الفترة 1992-2019	22-3
245	التقديرات مقابل الحصيلة الفعلية للجباية العادية خلال الفترة 1992-2019	23-3
248	التغير في الناتج المحلي الإجمالي غير النفطي مقابل التغير في الجباية العادية خلال الفترة 1992-2019	24-3
253	قياس كفاءة الإدارة الضريبية من خلال مؤشر دفع الضرائب خلال الفترة 2007-2019	25-3
259	تطور حجم اقتصاد الظل في الجزائر خلال الفترة 1992-2017	26-3
261	الخسائر الضريبية الناتجة عن التهرب الضريبي للأفراد والشركات	27-3
262	الخسائر الضريبية كنسبة من إجمالي الإيرادات الضريبية المحصلة	28-3
265	التوزيع النسبي لبواقي التحصيل من الضرائب والرسم سنة 2019	29-3
267	هيكل الإعفاءات الجبائية الممنوحة خلال الفترة 2010-2018	30-3
271	نتائج الرقابة الجبائية في الجزائر خلال الفترة 2000-2019	31-3
276	ترتيب الجزائر ضمن مؤشر مدركات الفساد خلال الفترة 2003-2019	32-3
277	مؤشر مدركات الفساد للجزائر خلال الفترة 2003-2019	33-3

قائمة الملاحق:

العنوان	الرقم
التحصيل الضريبي في الجزائر خلال الفترة 1993-2019	1
ملخص عمليات الخزينة خلال الفترة 2000-2019	2
مضمون برامج النمو الاقتصادي في الجزائر خلال الفترة 2001-2014	3
بواقى التحصيل للحقوق المعاينة خلال الفترة 2013-2019	4
هيكل الإعفاءات الجبائية خلال الفترة 2010-2018	5
المشاريع الاستثمارية المصرح بها موزعة حسب قطاع النشاط للفترة 2002-2018.	6
نتائج الرقابة الجبائية خلال الفترة 2000-2019	7
تطور عدد المكلفين بالضريبة خلال الفترة 2017-2019	8

قائمة المصطلحات والاختصارات:

-	Tax	الضريبة
-	Tax system	النظام الضريبي
-	Tax reforme	الإصلاحات الجبائية
-	Tax Structure	الهيكل الضريبي
-	Tax Administration	الإدارة الضريبية
-	Digitalization	الرقمنة
-	Financial Policy	السياسة المالية
-	Tax Policy	السياسة الضريبية
-	public revenues	الإيرادات العامة
-	Tax revenues	الإيرادات الجبائية
-	Ordinary taxation	الجباية العادية
-	Oil Taxation	الجباية النفطية
-	Public Expenditure	النفقات العامة
-	Tax Expenditure	النفقات الضريبية
-	Tax benefits	المزايا الضريبية
-	Direct Taxes	الضرائب المباشرة
-	Indirect Taxes	الضرائب غير المباشرة
GIT	Global Income Tax	الضريبة على الدخل الإجمالي
CIT	Corporate Income Tax	الضريبة على أرباح الشركات
VAT	Value Added Tax	الرسم على القيمة المضافة
TT	Turnover taxes	الرسوم على رقم الأعمال
CD	Customs Duties	الرسوم الجمركية
RSD	Registration and Stamp Duties	حقوق التسجيل والطابع
-	tax avoidance	التهرب الضريبي
-	Tax Evasion	الغش الضريبي
-	Tax Paradise	الجنات الضريبية
-	Shadow Economies	اقتصاد الظل

قائمة المصطلحات والاختصارات

-	Tax Control	رقابة جبائية
GDP	Gross domestic product	الناتج المحلي الإجمالي
MF	Ministry Of Finance	وزارة المالية
GDT	General Directorate of Taxation	المديرية العامة للضرائب
DME	Directorate Of Major Enterprises	مديرية كبريات المؤسسات
TCe	Tax Centers	مراكز الضرائب
TCN	Tax Center neighborhood	المراكز الجوارية للضرائب
ONS	Office For National Statistics	الديوان الوطني للإحصاء
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
IMF	International Monetary Fund	صندوق النقد الدولي
WB	World Bank	البنك الدولي
WTO	World Trade Organization	منظمة التجارة العالمية
TJN	Tax Justice Network	شبكة العدالة الضريبية
AMF	Arab monetary fund	صندوق النقد العربي

الملخص الدراسة:

مساهمة الإصلاحات الجبائية في تحسين مردودية النظام الضريبي الجزائري

- دراسة تحليلية للفترة 1992_2019 -

تبحث هذه الدراسة في مدى مساهمة الإصلاحات الجبائية في تحسين مردودية النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة (1992-2019)، تم الاعتماد على المنهج الوصفي، والمنهج التحليلي الذي يستند على تحليل البيانات الإحصائية، وذلك من خلال الاستعانة بمجموعة من المؤشرات لتقييم المردودية المالية للنظام الضريبي الجزائري.

أظهرت نتائج الدراسة الحالية تسجيل معدلات نمو إيجابية في الحصيلة المالية للجباية العادية منذ بداية الإصلاح الجبائي مما ساهم في رفع حصتها من الإيرادات العامة، كما ارتفعت حصة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الجباية العادية بشكل تدريجي لتصل سنة 2019 إلى 45%، مع ذلك فالجباية العادية لم تبلغ المستويات المطلوبة منها لتغطية النفقات العامة للدولة إذ نجد أنها عاجزة حتى عن تغطية نفقات التشغيل، كما أن حصتها إلى الناتج المحلي الإجمالي منخفضة بحيث تقدر في المتوسط بـ 15,89%، وبالرغم من انخفاض حصة الجباية النفطية من الإيرادات العامة بداية من سنة 2012 فإن الإصلاحات الجبائية لم تنجح في تحقيق هدف إحلال الجباية العادية محل الجباية النفطية، وأظهرت النتائج أن خصائص النظام الضريبي الحالي لا تدعم تحقيق مستويات عالية من الإيرادات الجبائية نتيجة لافتقاره لعناصر هامة مثل الكفاءة، الاستقرار، البساطة، والمرونة، انخفاض كفاءة الإدارة الضريبية، مشكلة تقاوم بواقي التحصيل في ظل غياب استراتيجيات فعالة لتحصيلها، ضعف إجراءات الرقابة الجبائية، كثرة الإعفاءات الجبائية في مقابل ضعف الاستثمارات المحلية والأجنبية، التهرب الضريبي الداخلي والدولي، اتساع ظاهرة اقتصاد الظل، تفشي الفساد الضريبي، وانخفاض الوعي الضريبي.

وفي الأخير أوصت الدراسة بضرورة مواصلة الإصلاحات الجبائية وتعميقها بغرض معالجة المشاكل والاختلالات التي لا يزال النظام الضريبي الجزائري يعاني منها لليوم، وعلى هذا الأساس تم اقتراح مجموعة من التدابير التي من شأنها أن تساهم في تحسين مردودية النظام الضريبي الجزائري.

الكلمات المفتاحية: إصلاحات جبائية، نظام ضريبي، إدارة ضريبية، جباية عادية، جباية نفطية، تهرب ضريبي، جنات ضريبية، اقتصاد ظل.

Abstract:**The contribution of tax reforms to improving the profitability of the Algerian tax system****-Analytical study for the period between 1992_2019-**

This study examines the extent to which tax reforms contributed to improving the profitability of the Algerian tax system during the period (1992-2019). The descriptive approach, and The analytical approach was applied on the analysis of statistical data through the use of a set of indicators to assess the financial profitability of the Algerian tax system.

The results of the current study showed positive growth rates in the financial outcome of ordinary taxation since the beginning of the tax reform, which contributed to raising its share of public revenues as well as the share of direct taxes to a total ordinary taxation that gradually increased to reach 45% in 2019. However, the ordinary taxation did not reach the required levels that cover the state's public expenditures, as we find that it is unable to cover even the management expenses, and its share in the GDP is low and estimated at an average of 15.89%.

Despite the decrease in the share of oil taxation from public revenues starting from 2012, the tax reforms did not succeed in achieving the goal of replacing oil taxation with ordinary taxation. The results showed that the characteristics of the current tax system do not support achieving high levels of tax revenues due to its lack of important elements such as efficiency, Stability, simplicity, flexibility, low efficiency of tax administration, the problem of exacerbation of collection residuals in the absence of effective strategies for their collection, weakness of tax control procedures, large number of tax exemptions in exchange for weak domestic and foreign investments, domestic and international tax avoidance, the expansion of the shadow economy phenomenon, the spread of tax corruption and lower tax awareness.

Finally, the study recommended the necessity to continue and deepen tax reforms in order to address the problems and imbalances that the Algerian tax system still suffers from today. On this basis, a set of measures was proposed that would contribute to improving the profitability of the Algerian tax system.

Keywords: tax reforms, tax system, tax administration, ordinary taxation, oil taxation, tax avoidance, tax Paradise, shadow economy.

المقدمة العامة

تعتبر الضريبة من أهم الإيرادات السيادية للدولة، بكونها مصدر تمويل دائم ومستمر تعتمد عليها الدولة في تمويل نفقاتها العامة، وهو الهدف الأساسي الذي وجدت لأجله الضريبة قبل أن يصبح للضريبة وظائف وأهداف أخرى تلائم الدور الجديد للدولة التي انتقلت من مفهوم الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلة، حيث أصبحت الضريبة تستخدم كأداة ضبط وتوجيه للاقتصاد لضمان استقرار الاقتصاد القومي وتحقيق مستويات عالية من النمو الاقتصادي، كما تستخدم كأداة لتحقيق العدالة الاجتماعية من خلال إعادة توزيع الدخل والثروة بين السكان بما يضمن تحقيق أعلى مستوى ممكن من العدالة بين أفراد المجتمع.

إن وجود نظام ضريبي فعال قادر على تعبئة الإيرادات الضريبية اللازمة لقيام الدولة بوظائفها المختلفة يعتبر هدف ذو أولوية قصوى لصناع القرار، ذلك أن انخفاض الحصيلة الضريبية فضلا عن كونه يعوق الدولة عن القيام بمهامها وتحقيق الرفاه الاقتصادي والاجتماعي، فهو في ذات الوقت يعكس أوضاعا غير مطمئنة، لكونه وليد مسببات عدة على رأسها ضعف وتعقد النظام الضريبي وعدم مواكبته لمتطلبات التطور والتغير الذي يشهده العالم اليوم نتيجة لعولمة الاقتصاد، وما نتج عنه من تحرير للتجارة الدولية واتساع حركة الاستثمارات الأجنبية المباشرة، وتحرير تدفقات رؤوس الأموال عبر الحدود والتي أدت إلى ظهور المنافسة الضريبية بين الدول. ضعف الإدارة الضريبية والتي تعتبر بمثابة حلقة الوصل بين القانون الضريبي والمجتمع الضريبي المكلف بالضريبة، فضلا عن غياب أو نقص الوعي الضريبي أو انعدام وفقدان الثقة بين الإدارة والمكلف، والنتائج إما عن شعور المكلف بالظلم الاجتماعي أو عدم جدوى الضريبة وصولا للتشكيك في مدى شرعيتها نتيجة لاعتبارات دينية وما إلى ذلك. دون أن ننسى تأثير الخصائص الاقتصادية للدولة، حيث أن ضعف الاقتصاد ينعكس في ضعف الحصيلة الضريبية.

يلعب الإصلاح الجبائي دورا هاما في علاج المشكلات والتشوهات التي تعاني منها النظم الضريبية والتي تؤثر سلبيا على الإيرادات الضريبية للدولة مما يؤدي إلى تقادم عجز الموازنة العامة للدولة، لذلك فالإصلاح الضريبي يكتسي أهمية كبرى في جميع دول العالم وخاصة الدول النفطية حيث يقلل من الاعتماد على الجباية النفطية ويعزز من قدرة الجباية العادية على تمويل النفقات العامة للدولة.

وقد شهدت فترة الثمانينيات موجة كبيرة من الإصلاحات الجبائية على المستوى العالمي، والدول النامية النفطية على غرار الجزائر لم تكن في منأى عن ذلك، حيث كشفت الأزمة النفطية نهاية الثمانينيات عن أنظمة ضريبية معقدة، هشة وغير شفافة، والأهم من ذلك ضعف مردوديتها المالية والذي انعكس في تسجيل عجز كبير واضح في الميزانية العامة لهذه الدول، اقتصاديات متدهورة رافقها انخفاض كبير في معدلات النمو، فضلا عن ضعف البنية التحتية الأساسية، بما معناه دول ريعية غير منتجة بامتياز، لأجل ذلك فقد عمدت الجزائر إلى تطبيق إصلاحات اقتصادية شاملة والتي تتطلب تنفيذ إصلاح جبائي شامل لإصلاح عيوب ونقائص النظام الضريبي السابق.

اشتملت الإصلاحات الجبائية التي شرعت الجزائر في تطبيقها بداية التسعينيات على إصلاح هيكل النظام الضريبي بهدف تكيفه مع متطلبات تلك المرحلة وجعله أكثر قابلية للفهم والتطبيق، والبداية كانت باستحداث ثلاث ضرائب عالمية ممثلة في الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات وكذا الرسم على القيمة المضافة، وهذه المرحلة مثلت الجيل الأول من الإصلاحات، ومع بداية الألفية الثالثة شرعت الجزائر في تنفيذ الجيل الثاني من الإصلاحات بتوصيات من المؤسسات الدولية أين كانت الإدارة الضريبية محور الإصلاحات.

أولا. مشكلة الدراسة:

تعد العلاقة بين الإصلاحات الجبائية ومردودية النظام الضريبي من المواضيع القديمة الحديثة التي استقطبت - ولازالت - اهتمام العديد من الباحثين في مختلف دول العالم، ومن الناحية النظرية والتطبيقية لا يمكن تجاهل آثار هذه الإصلاحات على النظم الضريبية، وترتكز هذه الإصلاحات بدرجة كبيرة على إصلاح القوانين الضريبية والإدارة الضريبية، وعادة ما يتوقف نجاحها على طريقة تنفيذها.

وفي الجزائر يعتبر الإصلاح الجبائي لسنة 1992 أهم ما قامت به الجزائر في تلك الفترة، سعيا منها لإضفاء طابع البساطة، المرونة، الكفاءة والفعالية على نظامها الضريبي، وباعتبار أن تحسين مردودية النظام الضريبي أهم ما تطمح إليه الدولة من وراء الإصلاحات الجبائية، فقد جاءت هذه الدراسة لتقييم نتائج هذه الإصلاحات فيما يتعلق بهدف تحسين المردودية المالية للنظام الضريبي الجزائري، ومنه الوقوف على مواطن الضعف في هذا النظام ومحاولة اقتراح الحلول التي من شأنها أن تساهم في تحسين مردوديته. وعليه يمكن صياغة التساؤل الرئيسي التالي:

ما مدى مساهمة الإصلاحات الجبائية في الجزائر من تحسين مردودية النظام الضريبي الجزائري ؟

تندرج تحت هذا التساؤل الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي الأسباب الدافعة نحو إصلاح النظام الضريبي الجزائري بداية التسعينات؟
- هل حققت الجزائر هدف إحلال الجباية العادية محل الجباية النفطية بحيث تغطي الحصيلة المالية للجباية العادية النفقات العامة للدولة؟
- هل ساهمت الإصلاحات الجبائية في زيادة الأهمية النسبية للضرائب المباشرة ضمن الهيكل الضريبي مقارنة بالضرائب غير المباشرة؟
- هل أعطت مؤشرات تقييم كفاءة النظام الضريبي الجزائري نتائج إيجابية تعكس نجاعة الإصلاح الجبائي في الجزائر؟
- هل ساهمت الإصلاحات الجبائية من حل مشاكل تسرب الحصيلة خارج الإطار الرسمي للنظام الضريبي الجزائري؟

ثانيا. فرضيات الدراسة:

للإجابة على إشكالية الدراسة والأسئلة الفرعية تم صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية:

- ساهمت الإصلاحات الجبائية في الجزائر في تحسين مردودية النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة 1992-2019.

الفرضيات الفرعية:

- السبب الرئيسي في إصلاح النظام الضريبي الجزائري يتمثل في مخاطر مواصلة الاعتماد على الجباية النفطية على المالية العامة للدولة في ظل عجز النظام الضريبي السابق بخصائصه المعقدة فضلا عن ضعف مردوبيته.

- نجحت الجزائر من خلال الإصلاحات الجبائية المنفذة تحقيق هدف إحلال الجباية العادية محل الجباية النفطية.

- ساهمت الإصلاحات الجبائية في تحسين الحصيلة المالية للضرائب المباشرة وغير المباشرة مع هيمنة هذه الأخيرة على هيكل الإيرادات الضريبية في الجزائر.

- مؤشرات الأداء الإيجابية للنظام الضريبي تعكس نجاعة الإصلاحات الضريبية في تحسين كفاءة النظام الضريبي الجزائري.

- ساهمت الإصلاحات الجبائية في معالجة الظواهر السلبية من غش وتهرب ضريبيين وما ارتبط بهما.

ثالثا. أهمية الدراسة:

أهمية هذا الموضوع لها ما يبررها، أولا يمكن اعتبارها مرجعا آخر يمكن أن يستفيد منه الباحثون والمهتمون بموضوع الجباية عامة والإصلاحات الجبائية خاصة، ثانيا يمكن أن تقيّد صانعي القرار في تتبع نتائج برنامج الإصلاح الجبائي في الجزائر فيما يتعلق بهدفه الأساسي المتمثل في تحسين المردودية المالية بحيث تعطي المؤشرات المستعملة تقييم موضوعي لمختلف جوانب الإصلاح الجبائي المنفذ في الجزائر إضافة لتقديم مجموعة من الحلول من شأنها أن تساهم في تحقيق نتائج أفضل للإصلاح الجبائي.

رابعا. أهداف الدراسة:

من خلال هذه الدراسة نسعى نحو تحقيق الأهداف المسطرة أدناه:

- دراسة وتحليل تطور كل من الجباية العادية ودورها في الإيرادات الجبائية والعامة وكذا نسبتها في تغطية النفقات العامة في الجزائر مقارنة مع الجباية النفطية.

- دراسة وتحليل آثار الإصلاحات الجبائية على التحصيل الضريبي من الضرائب المباشرة وغير مباشرة خلال الفترة 1992-2019؛

- دراسة وتحليل تكوين الضرائب المباشرة والغير مباشرة ومساهمة كل نوع إلى إجمالي الإيرادات الضريبية والعامة ودورها في تغطية النفقات العامة.
- دراسة وتحليل نسب الضرائب المباشرة والغير مباشرة إلى الناتج المحلي الإجمالي في الجزائر خلال الفترة 1992-2019.
- دراسة وتحليل بعض المؤشرات المالية ممثلة في تنفيذ قوانين المالية، الضغط الضريبي، التهرب الضريبي، ... الخ وذلك للوقوف على كفاءة النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة 192-2019.
- يرتبط بالعنصر السابق لفت الانتباه لمظاهر تسرب الحصيلة الضريبية خارج إطارها الرسمي وتأثير ذلك على مردودية النظام الضريبي الجزائري.
- تشخيص لأهم مواطن الضعف في النظام الضريبي الجزائري ومحاولة الوقوف على أهم مسبباتها والحلول المقترحة لكل مشكلة.

خامسا. منهج الدراسة:

نظرا لطبيعة الدراسة تم الاعتماد على مزيج مكون من ثلاث مناهج أساسية تتفاوت درجة الاعتماد عليها حسب الحاجة، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي لتوضيح وضبط الأمور النظرية المتعلقة بالضرائب، النظام الضريبي والإصلاحات الضريبية، كما تم الاعتماد في دراستنا على المنهج التحليلي، وذلك لكونها تقوم على البيانات التي تم جمعها من أحدث المنشورات والتقارير والميزانيات التي تم استقائها من مصادرها الرسمية، حيث تم إجراء تحليل مقارن لتحصيل الضرائب فيما يتعلق بنموها وحصتها من إجمالي الإيرادات ونسبتها إلى الناتج المحلي الإجمالي وتكوينها للفترة 1992-2019، إضافة إلى مؤشرات متنوعة أخرى ذات طبيعة كمية ونوعية، وقد تم التحليل على أساس الجداول والإشكال والرسوم البيانية التي سيتم إعدادها بمساعدة برنامج اكسل.

سادسا. مصادر جمع البيانات:

- تم تجميع بيانات الدراسة من مصادر رسمية متعددة، تتمثل في:
- قوانين المالية السنوية والتكميلية.
- بيانات إحصائية مقدمة من وزارة المالية الجزائرية.
- التقارير الإحصائية الصادرة عن الديوان الوطني للإحصاء (ONS).
- تقارير إحصائية صادرة عن الخزينة العمومية الجزائرية.
- التقارير السنوية الصادرة عن بنك الجزائر.
- تقارير صادرة عن مؤسسات دولية، مثل: صندوق النقد الدولي، صندوق النقد العربي، منظمة مكافحة الفساد، البنك الدولي، منظمة شبكة العدالة الضريبية.

سابعاً. حدود الدراسة:

وحدود الدراسة هي كالاتي:

- **الحدود المكانية:** بالنسبة للحدود المكانية فهي ممثلة في الجزائر عامة والنظام الضريبي الجزائري خاصة.
- **الحدود الزمنية:** بالنسبة للحدود الزمنية فتبدأ من سنة 1992 وهي السنة التي دخل فيها الإصلاح الجبائي حيز التطبيق إلى غاية 2019 وهذه الأخيرة تم تحديدها بناء على ما هو متاح من بيانات من وزارة المالية الجزائرية، وهذه الفترة تغطي الجيل الأول والثاني من الإصلاحات الجبائية في الجزائر.

ثامناً. الدراسات السابقة:

من خلال إطلاعنا على ما هو متاح من دراسات سابقة تناولت موضوع الإصلاحات الجبائية ومساهمتها في تحسين مردودية النظام الضريبي، تبين لنا أن الدراسات في هذا المجال متنوعة ومتعددة، وفيما يلي نذكر بعض منها:

1. **دراسة عبد الهادي مختار:**¹ هدفت هذه الدراسة معرفة مدى مساهمة الإصلاحات الجبائية في الجزائر في تحقيق العدالة الاجتماعية خلال الفترة (1993-2015)، من خلال تحليلها لمختلف البيانات والإحصائيات الخاصة بالإيرادات الضريبية لأهم الضرائب والرسوم المستحدثة ومدى التزامها بتحقيق العدالة الاجتماعية، خلصت الدراسة إلى أن الجزائر حققت نتائج مقبولة فيما يتعلق بالجانب المالي وجانب العدالة الاجتماعية، حيث أن جهود الإصلاح الضريبي نجحت في تنمية الإيرادات الجبائية لمقابلة النمو في النفقات، كما ساهمت الضرائب في توفير الخدمات العامة الأساسية كالصحة والتعليم حيث سجلت الجزائر تطوراً ملحوظاً في عدد المستشفيات والمدارس التربوية ومراكز التكوين المهني. وفي الأخير أوصت الدراسة بضرورة مواصلة الجهود لتجاوز العوائق والعراقيل التي تحول دون الوصول إلى نتائج أفضل فيما يتعلق بهدف العدالة والحصيلة.

2. **دراسة عبد السلام فنغور:**² تناولت الدراسة تحليل السياسة الجبائية في الجزائر منذ إصلاحات 1992، حدد الإطار الزمني للدراسة بالفترة من 1992-2013، وقد ناقشت الدراسة العديد من القضايا المتعلقة بالجباية والسياسات والنظم الضريبية، ومن أهم النتائج التي خلصت إليها الدراسة نذكر: وجود اختلال كبير في بنية أو هيكل الإيرادات الضريبية التي تعاني من حالة عدم الاستقرار نظراً لاعتماد السياسة المالية على موارد الطاقة وضعف الاقتطاع الضريبي، بالنسبة الاسترشاد بمبادئ الحكومة في تسيير سياسة الإصلاح الضريبي خلص الباحث إلى عدم احترام قواعد إعداد المعيار الجبائي بغياب التشاور والرؤية والمقروئية، أوصت الدراسة بضرورة الانتقال الجبائي من أجل ضمان تمويل مستقر للاقتصاد الوطني. إخضاع التدابير

¹ عبد الهادي مختار، الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2015-2016.

² عبد السلام فنغور، تحليل السياسة الجبائية في الجزائر منذ إصلاحات 1992: تقييم وآفاق، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة 1، الجزائر، 2016/2017.

الجبائية للتحكيم وتطبيق المعايير الجبائية لردم الهوة بين السياسة الجبائية والحوكمة الضريبية ومتابعة قواعد التطبيق باحترام قواعد الشفافية والأمن والاتصال، ...الخ.

3. **دراسة علي يوسف وسعيد العبيدي:**³ هدفت الدراسة إلى التحقق من طبيعة الدور الذي يلعبه الإصلاح الضريبي في زيادة الإيرادات الضريبية في العراق، تم اعتماد المنهج التحليلي لمعالجة إشكالية الدراسة، من خلال تحليل المؤشرات التالية: الأهمية النسبية للإيرادات الضريبية في الإيرادات العامة، الأهمية النسبية للضرائب المباشرة وغير المباشرة في الإيرادات الضريبية، والضغط الضريبي. توصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها أن الإصلاح الضريبي في العراق لم ينجح في تقليل الاعتماد على قطاع النفط الذي يساهم في المتوسط بحوالي 95% من إجمالي الإيرادات العامة للدولة، ويترتب عنه عجز النظام الضريبي عن تمويل النفقات العامة نظرا للمشاكل المترابطة التي يعاني منها، فضلا ضعف أداء الإدارة الضريبية، وضعف التنظيم وعدم ملائمة القوانين والتشريعات الضريبية للظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة. أوصت الدراسة بضرورة تنويع مصادر تمويل الإيرادات العامة في العراق وتقليل الاعتماد على النفط، من خلال توجيه الجهود من أجل النهوض بالقطاع الصناعي والفلاحي وتقديم الدعم اللازم لذلك، مع ضرورة تشجيع القطاع الخاص لما له من دور هام في توسيع الوعاء الضريبي ومن ثم زيادة الإيرادات الضريبية.

4. **دراسة محمد الأمين وليد طالب ونظيرة قلادي:**⁴ هدفت الدراسة إلى تقييم المردودية المالية للنظام الجبائي الجزائري بعد الإصلاح الجبائي لسنة 1992، وذلك خلال الفترة التي تتراوح بين (1995-2016)، اعتمدت الدراسة في عملية التقييم على مؤشري الحصيلة الجبائية والضغط الجبائي، توصلت نتائج هذه الدراسة إلى أن الحصيلة المالية لمختلف الضرائب والرسوم قد تحسنت رغم ضعف مساهمة الجباية العادية في الإيرادات الجبائية، فضلا ضعف الضغط الجبائي نتيجة لانخفاض الاقتطاع الجبائي، وفي الأخير أوصت الدراسة بضرورة تشجيع الاستثمار وخاصة في مجال المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بهدف توسيع الوعاء الجبائي. رغم أهمية هذه الدراسة إلا أنها اعتمدت فيما يخص الجباية العادية والإيرادات العامة على الإحصائيات الواردة في قوانين المالية كما أنها لم تأخذ في الاعتبار الجباية المحلية والاشتراكات الاجتماعية الإجبارية في حساب الضغط الضريبي.

5. **دراسة (Sèna Kimm Gnanon & Jean-Francois Brun):**⁵ تبحث هذه الورقة البحثية في العلاقة بين الانفتاح التجاري والإصلاح الضريبي والإيرادات الضريبية في الدول النامية، وذلك نتيجة للأثر السلبي

³ علي يوسف عبد الله محمد وسعيد علي محمد العبيدي، أهمية إصلاح النظام الضريبي ودوره في الإيرادات العامة في العراق للمدة 2004-2016، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، مجلد 11، عدد 26، العراق، 2019.

⁴ محمد الأمين وليد طالب ونظيرة قلادي، المردودية المالية للنظام الجبائي الجزائري بعد الإصلاح الجبائي لعام 1992، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، مجلد 5، عدد 1، جامعة العربي بن المهدي أم البواقي، الجزائر، 2019.

⁵ Sèna Kimm Gnanon & Jean-François Brun, **Trade openness, tax reform and tax revenue in developing countries**, The World Economy, vol 42, issue 12, 2019.

الذي خلفه التحرير التجاري على حصيللة الضرائب على التجارة الخارجية ومنه انخفاض الإيرادات العامة، تم اعتماد المنهج القياسي في علاج إشكالية الدراسة والتي شملت 95 دولة نامية خلال الفترة 1995-2015، وقد توصلت الدراسة إلى أنه وبالإضافة للآثار الايجابية للإصلاح الضريبي على الإيرادات الضريبية للبلدان النامية، فإن الدول التي تزيد من انفتاح اقتصادياتها على التجارة الدولية تضاعف من الآثار الايجابية للإصلاح الضريبي على الإيرادات الضريبية مقارنة مع الدول التي تتمتع بدرجة أقل من الانفتاح التجاري، وقد وضعت الدراسة كشرط لذلك تنفيذ إصلاح ضريبي ينطوي على إستراتيجية بديلة لخسائر الإيرادات الضريبية المفروضة على التجارة الخارجية من خلال تعزيز اعتماد الهيكل الضريبي لهذه البلدان على الإيرادات الضريبية المحلية.

6. **دراسة (Odd-Helge Fjeldstad, Aslak Orre & Francisco Paulo):**⁶ تهدف هذه الورقة البحثية إلى تقييم الإصلاح الضريبي الذي شرعت الحكومة الأنغولية في تنفيذه بداية من سنة 2011 فيما يتعلق بزيادة الإيرادات الضريبية من خلال توسيع القاعدة الضريبية وإصلاح الإدارة الضريبية وذلك بهدف تقليل اعتماد الحكومة على الإيرادات النفطية، باعتمادها المنهج التحليلي حاولت الدراسة الإجابة على الأسئلة الرئيسية التالية: هل ساهم الإصلاح الضريبي في توسيع القاعدة الضريبية؟ وما إذا قلل من الاعتماد على الإيرادات النفطية؟ وأخيرا ما إذا كان الإصلاح قد تسبب في أي تحول جذري في العلاقات بين الدولة والمجتمع؟. وتوصلت نتائج هذه الدراسة إلى: بالرغم من زيادة الإيرادات الضريبية كنسبة من إجمالي الإيرادات والذي أرجعته الدراسة إلى زيادة عدد دافعي الضرائب المسجلين وكذا انخفاض أسعار النفط، فإن الإصلاح الضريبي لم يؤدي إلى تقليل الاعتماد على النفط؛ فقد أدى الانخفاض الحاد في أسعار النفط سنة 2014 إلى انخفاض كبير في الدخل الحكومي، ذلك أن الإيرادات الضريبية غير النفطية لم تكن قادرة على تعويض انخفاض عائدات النفط. ومع الأزمة المالية التي أعقبت انهيار النفط، خفضت حكومة أنغولا الإنفاق على الميزانية، ولجأت أيضا إلى الاقتراض على نطاق واسع من المؤسسات المالية والمصارف الدولية وإلى تخفيضات كبيرة في الميزانية بعد عام 2015.

7. **دراسة (Sanjib Ghimire):**⁷ تناولت هذه الدراسة تحليل آثار الإصلاحات الضريبية التي شرعت الهند في تنفيذها سنة 1991 على الإيرادات من الضرائب غير المباشرة، تم اعتماد المنهج الوصفي والتحليلي في معالجة إشكالية الدراسة، حيث ركزت على تحليل نسب الضرائب غير المباشرة إلى الناتج المحلي الإجمالي، دراسة هيكل وحصة مختلف الضرائب غير المباشرة في إجمالي حصيللة الضرائب غير المباشرة للحكومة المركزية. وخرجت الدراسة بمجموعة من النتائج مفادها: أن الإصلاح الضريبي ساهم في إعادة

⁶ Odd-Helge Fjeldstad, et al, **The non-oil tax reform in Angola: Escaping from petroleum dependency?**, The Extractive Industries and Society, vol. 7, issue 4, 2020.

⁷ Sanjib ghimire, **Implications of Tax Reforms in Indirect Tax Collections of the Government of India during the Last Two Decades (2000-2020)**, International Journal of Engineering and Management Research, vol. 10, issue 3, 2020.

هيكله تكوين الضرائب غير المباشرة حيث أن وتطبيق الرسم على القيمة المضافة برزت كأكثر مساهم في الإيرادات الضريبية غير المباشرة، وأن التخفيض التدريجي في التعريفات الجمركية على مدى السنوات التي تلت التحرير الاقتصادي في عام 1991 أثر سلبا على الحصيلة المالية للرسوم الجمركية رغم زيادة حجم الواردات، حيث أن الإصلاحات الضريبية في نظام الضرائب غير المباشرة لم تكن قادرة على تحسين إنتاجية الإيرادات الضريبية، ويتضح ذلك من خلال ركوض نسبة الضريبة غير المباشرة إلى الناتج المحلي الإجمالي.

التعقيب على الدراسات السابقة:

من خلال استعراض الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الإصلاح الجبائي ومساهمته في تحسين مردودية النظام الضريبي، لاحظنا الاختلاف في المؤشرات المعتمدة في عملية التقييم سواء من ناحية العدد أو نوع المؤشر، فضلا عن عدم إجراء مقارنات بين ما حققته هذه الدول وما حققته دول أخرى مجاورة أو تلك التي تتشابه معها في نفس الظروف، قد لاحظنا أيضا تسجيل تباين في النتائج المتوصل إليها من دراسة لأخرى رغم محاولة حصرها قدر الإمكان لتغطي بدرجة كبيرة الدول المنتجة والمصدرة للنفط.

وبالنسبة للدراسات الجزائرية فقد لاحظنا أن بعض الدراسات لا تفرق بين الجباية النفطية المحصلة وتلك الخاصة بالميزانية، الاعتماد على البيانات الواردة في قوانين المالية على أنها تمثل الحصيلة النهائية أو البيانات الصادرة عن هيئات محلية متعددة غير وزارة المالية الجزائرية رغم التضارب المسجل في البيانات الصادرة عن هذه الهيئات، مما انعكس في تسجيل تباين في نتائج الدراسات، إهمال إدراج الجباية المحلية والاشتراكات الاجتماعية في حساب بعض المؤشرات.

بيان الاستفادة من الدراسات السابقة:

تعتبر الدراسات السابقة بمثابة القاعدة التي ينطلق منها أي بحث، وتتعدد أوجه الاستفادة من دراسة إلى أخرى حسب أهميتها العلمية ودرجة الارتباط والتشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة، ويمكن تحديد أوجه الاستفادة من الدراسات السابقة في ما يلي:

- ضبط الإشكالية البحثية بدقة.
- التعرف على بعض المراجع والمصادر البحثية المعتمدة في الجانبين النظري والتطبيقي.
- بناء خطة الدراسة وتحديد محاورها الرئيسية.
- معرفة المؤشرات الأساسية المعتمدة في عملية تقييم الإصلاحات الجبائية.

اختلاف الدراسة عن الدراسات السابقة:

تختلف الدراسة عن الدراسات السابقة في عدة جوانب، نلخصها فيما يلي:

- اختلاف الإطار الزمني للدراسة عن سابقتها وخاصة بالنسبة للدراسات التي اتخذت النظام الضريبي الجزائري أسسا لدراسة الحالة، حيث أن الإطار الزمني للدراسة يمتد على طول فترة تنفيذ الإصلاح الجبائي في الجزائر وفق ما هو متاح من بيانات (1992-2019).

- اختلاف المؤشرات المستخدمة في عملية تقييم الإصلاح الجبائي، بحيث اعتمدنا على العديد من المؤشرات المتاحة للتقييم، عكس الدراسات السابقة التي اعتمدت غالبيتها عدد محدود من المؤشرات.
- تفرد الدراسة بتوظيف بيانات لم تكن متاحة من قبل، نتيجة لعامل السرية الذي تنتهجه الهيئات المانحة أو لغياب إحصائيات حقيقة للظواهر المحددة، مثل حجم التهرب الضريبي الداخلي والدولي.
- توظيف بيانات تم الحصول عليها من مصادرها الرسمية سواء بالتوجه للهيئات الخاصة المانحة مباشرة أو ما تنتجه الهيئات الدولية من بيانات في مواقعها الرسمية.

تاسعا. هيكل الدراسة:

وفقا لما تقتضيه ضرورات البحث، تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول، فصلان نظريان فصل تطبيقي وكل فصل يضم مجموعة من المباحث، حيث تناول الفصل الأول والذي جاء تحت عنوان: الأساس النظري للضريبة والنظام الضريبي، سيتم التطرق من خلاله إلى مفهوم الضريبة والنظريات المفسرة لفكرة فرضها وبيان أهدافها وأنواعها، ماهية النظام الضريبي ومحددات النظم الضريبية الفعالة لتعبئة الإيرادات، وكذلك أهم التحديات والمشاكل التي تعاني منها النظم الضريبية المعاصرة. والفصل الثاني والذي جاء تحت عنوان: واقع الإصلاحات الجبائية في الجزائر، خصص لتحديد المفاهيم الأساسية للإصلاح الجبائي، بيان لأسباب وأهداف الإصلاح الجبائي في الجزائر، الإصلاحات التي مست القوانين الضريبية، وإصلاح الإدارة الضريبية الجزائرية. والفصل الثالث وهو الفصل الذي سيعنى بمعالجة الجانب التطبيقي للدراسة، وجاء تحت عنوان: تقييم مردودية النظام الضريبي الجزائري في ظل الإصلاح الجبائي خلال الفترة 1992-2019، حيث قمنا من خلاله بمحاولة إسقاط المفاهيم النظرية على النظام الضريبي الجزائري للحكم على مدى نجاعة الإصلاح الجبائي في الجزائر منذ بداية تطبيقه من سنة 1992 إلى غاية 2019 وذلك فيما يتعلق بهدف تحسين مردودية النظام الضريبي الجزائري.

الفصل الأول:

الأساس النظري للضريبة والنظام

الضريبي

تمهيد:

تعتبر الضريبة في الوقت الراهن من أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة، ليس فقط لدورها الفعال في تغطية النفقات العامة الأساسية للدولة، بل لكونها أداة هامة في يد الدولة تتحكم فيها وتتدخل من خلالها في مختلف أوجه الحياة الاقتصادية والاجتماعية، إذ يمكن استخدامها كأداة توجيه وتشجيع وضبط للاقتصاد للوصول به إلى مرحلة الاستقرار، كما يمكن استخدامها كأداة لإعادة توزيع الدخل والثروة بين أفراد المجتمع للتقليل من حدة التفاوت بين طبقات المجتمع تحقيقاً لمبدأ العدالة الاجتماعية.

ولبناء نظام ضريبي جيد قادر على تحقيق أهدافه يسترشد صانعو السياسات بمجموعة من المبادئ والمؤشرات، ارتبط ظهورها بالاقتصادي آدم سميث وطورها علماء الفكر الاقتصادي الحديث.

سنتناول في هذا الفصل الإطار النظري للضريبة والنظام الضريبي، حيث سيتناول المبحث الأول والذي يحمل عنوان الإطار العام للضريبة في محاولة لبيان تعريفها وأهدافها وأنواعها وطرق ومراحل جبايتها وتحصيلها، بينما يعتبر المبحث الثاني كمدخل لتحديد ماهية النظام الضريبي وبيان خصائصه وأركانه، أما المبحث الثالث تحت عنوان النظام الضريبي الفعال في تعبئة الإيرادات فمن خلاله سنحاول الوصول إلى تحديد ملامح النظام الضريبي الجيد القادر على تحقيق والموازنة بين أهدافه، ومن ثم ننقل إلى المشاكل والتحديات التي تعاني منها النظم الضريبية وتؤثر على كفاءتها وفعاليتها.

المبحث الأول: مدخل عام للضريبة

من المعلوم أن الضريبة قديمة قدم التاريخ ارتبط ظهورها الأول بالإمبراطوريات القديمة وظلت مستمرة إلى وقتنا الحالي رغم اختلاف مفهومها وأهدافها وتصنيفاتها وطرق تحصيلها، وتفرض الضرائب تقريبا في كل دول العالم، كما تشكل مصدرا رئيسيا للإيرادات العامة مقارنة بغيرها من المصادر في الدول المتقدمة والنامية على حد سواء ، وذلك لدورها الفعال في البناء الاقتصادي وأداة هامة لتحقيق التنمية المستدامة.

المطلب الأول: تعريف الضريبة وبيان خصائصها

نتناول في هذا الجزء تعريف الضريبة كما جاء في الدراسات ذات الصلة بالموضوع مع بيان خصائصها.

الفرع الأول: تعريف الضريبة

مصطلح ضريبة بالعربية مرادف لكلمة "Tax" بالانجليزية و "Impôt" بالفرنسية، وللضريبة في اللغة معاني كثيرة منها: الضريبة واحدة الضرائب التي تؤخذ في الأرصاء والجزية ونحوها؛ ومنه ضريبة العبد وهي غلته، والضريبة ما يؤدي العبد إلى سيده من الخراج المقرر عليه؛ وتأتي على وزن فعيلة بمعنى مفعولة، وتجمع على ضرائب، والضرائب: "ضرائب الأرضين وهي وظائف الخراج عليها"¹، كما وردت الضريبة كذلك بمعنى: "ما يفرض على الملك والعمل والدخل للدولة."²

يعرفها قاموس أكسفورد "Oxford English Dictionary" بأنها: "مساهمة إلزامية تفرض على الأشخاص والممتلكات والدخل والسلع والمعاملات وما إلى ذلك لدعم الحكومة."³

أما تعريف الضريبة اصطلاحا فقد وردت العديد من التعريفات في الأدب المالي في شأنها، تختلف باختلاف وجهات النظر بين الكتاب والباحثين وتطور مفهومها وكذا الجانب الذي ينظر من خلاله إلى الضريبة.

فالضريبة من وجهة نظر الحكومة تعتبر كمصدر للإيرادات، في حين تعتبر كتكلفة بالنسبة للشركات، أما نظرة الفرد فما هي إلا أداة لاستنزاف دخله.⁴ وبالنسبة للتعريف الاقتصادي للضريبة فهو يركز على مجموع الاقتطاعات الإجبارية التي تجريها الدولة على موارد الوحدات الاقتصادية بدون مقابل، وفقا لقدرتها التكاليفية، وذلك بهدف تغطية الأعباء العامة، في حين توصف الضريبة إذا نظرنا إليها من الجانب القانوني كوسيلة لتوزيع الأعباء العامة بين أفراد المجتمع توزيعا قانونيا وسنويا كل بحسب مقدرته التكاليفية.⁵

¹ ابن منظور، لسان العرب، دار إحياء التراث العربي للطباعة والنشر والتوزيع، ط3، ج8، لبنان، 1999، ص40.

² مجمع اللغة العربية، المعجم الوسيط، مكتبة الشروق الدولية، ط4، مصر، 2004، ص537.

³ Jane Frecknall-Hughes, **The theory, principles and management of taxation: An introduction**, Routledge, New York, 2015, P3.

⁴ Adekoya, A. Augustine, et al, **Informal Sector and Tax Compliance in Nigeria-Challenges and Opportunities**, International Journal of Emerging Trends in Social Sciences, Vol 8, N⁰², 2020, p59.

⁵ حسن محمد القاضي، الإدارة المالية العامة، الأكاديميون للنشر والتوزيع، الأردن، 2014، ص43.

وتعرف بأنها عبارة عن مدفوعات إلزامية تفرضها الدولة، ولا تمنح مقابلها أي حق مباشر للأفراد في الحصول على سلع أو خدمات محددة، وهذه الضرائب تحكمها تشريعات تحدد مسبقاً أساس المسؤولية الضريبية وكيفية حساب الالتزامات الضريبية للفرد بطريقة واضحة يمكن التنبؤ بها.¹

وبشكل أوسع تعرف الضريبة بأنها: "فريضة إلزامية يلتزم الفرد بأدائها إلى الدولة تبعاً لقدرته على الدفع بغض النظر عن المنافع التي تعود عليه من وراء الخدمات التي تؤديها السلطات العامة وتستخدم حصيلتها في تغطية النفقات العامة".²

كما تعرف بأنها: "فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة أو إحدى هيئاتها العامة والمحلية بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة".³

ويتطور دور وأهداف الدولة تطور مفهوم الضريبة، مما أدى إلى ظهور التعريف المعاصر للضريبة حيث يجمع أغلب الباحثين المعاصرين على أنها: "مبلغ من المال تفرضه الدولة على المكلفين بدفعها جبراً مساهمة منهم في تغطية نفقاتها العامة، وتدفع من قبلهم بصفة نهائية وبدون أن يعود عليهم نفع خاص مقابل دفع هذا المبلغ باعتبارهم أعضاء متضامنين في الدولة، ويكون فرضها مرتبطاً بالمقدرة على الدفع لتحقيق أهداف الدولة المالية والاقتصادية والاجتماعية،... الخ".⁴

من خلال ما تم عرضه من تعريفات للضريبة نلاحظ أنه ورغم اختلافها وتعددتها فإنها لا تخرج في مجملها عن وصف الخصائص المعروفة للضريبة، وعلى هذا الأساس يمكن اقتراح التعريف التالي: "الضريبة اقتطاع نقدي يعود للسلطة المالية ممثلة في الدولة أو إحدى هيئاتها العامة حق جبايتها جبراً، دون مقابل وبصفة نهائية من المكلفين أفراداً كانوا أو شركات مراعية في ذلك القدرة التكليفية لهم، وذلك سعياً منها لتحقيق أهدافها، بحيث يمثل هدف تغطية النفقات العامة الأساس في فرض الضريبة إلى جانب استخدامها لتحقيق جملة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة".

الفرع الثاني: خصائص الضريبة

انطلاقاً مما سبق يمكن تحديد خصائص الضريبة كما يلي:

أولاً. الضريبة تدفع نقداً: وهو الأصل في الضريبة، وتعكس الصورة النقدية للضريبة التطور الحاصل في شكلها ففي بداية ظهورها كانت تفرض في صورة أعمال إلزامية هذا من جهة، ومن جهة أخرى فالضريبة تعكس الطابع النقدي للمجتمعات المعاصرة فضلاً عن الميزات المعلومة للنقود، وتجدر الإشارة إلى أن الطابع النقدي للضريبة المعاصرة يشمل ثلاث جوانب تتصل بالوعاء الضريبي الذي يتكون في الغالب

¹ Stephen Smith, **Taxation: a very short introduction**, Oxford University Press, Vol. 428, USA, 2015, pp4-5.

² بشار حسين العجل، الخراج والضريبة المعاصرة في الفقه الإسلامي: دراسة مقارنة، دار الكتب العلمية، ط1، لبنان، 2017، ص175.

³ رانيا محمود عمارة، المالية العامة: الإيرادات العامة، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، ط1، مصر، 2015، ص99.

⁴ جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي: بين النظرية والتطبيق العملي، دار وائل للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2010، ص82.

من عناصر نقدية أو قابلة للتقدير النقدي، وهذا لا ينفي إمكانية فرض ضرائب على العناصر الغير نقدية؛ فالضرائب النوعية يتم حسابها على أساس الحجم أو العدد(التبغ والمنتجات البترولية...)، ثم تصفية الضريبة وفي الغالب يتم تطبيق معدلات حسابية على الوعاء المقدر نقداً، ثم تأتي المرحلة الأخيرة وهي مرحلة التحصيل وفيها يظهر بوضوح الطابع النقدي للضريبة ويتم التحصيل النقدي للضريبة إما باستخدام النقود القانونية أو باستخدام الشيكات البنكية وبطاقات الائتمان وغيرها من وسائل الدفع المتاحة.¹

ثانياً. الضريبة تدفع بصفة نهائية: تتميز الضريبة بكونها غير قابلة للاسترداد سواء أقامت الدولة بإنفاقها أم لا، فلا يحق لدافع الضريبة استرداد المبالغ التي قام بدفعها لصالح الخزينة العمومية للدولة أو طلب فوائد عنها مادامت لا تخالف أحكام القانون الضريبي، ومن خلال هذه الخاصية يمكن تمييز الضريبة عن القرض العام الذي تلتزم الدولة برده مع الفوائد المترتبة عليه؛

ثالثاً. خاصية الجبر: ويقصد بذلك أن الضريبة ليست خياراً، بمعنى أدق ليس للمكلف حرية الدفع أو الامتناع عن الدفع، ويدخل في ذلك مقدارها وكيفية وموعد دفعها، ذلك أن الضريبة مفروضة بقوة القانون الذي تستمد منه مشروعيتها، ويترتب على ذلك إمكانية لجوء الدولة إلى التنفيذ الجبري في حال امتناع أو تأخر المكلف عن الدفع، قد يتعداها الأمر في كثير من الأحيان إلى فرض عقوبات قانونية على المكلف، وحتى يكتسب عنصر الإيجاب صفة المشروعية القانونية نجد أن أغلب الدساتير* في كافة دول العالم تنص على أن فرض الضريبة والغائها أو تعديلها لا يتم إلا بقانون.² فلو افترضنا مثلاً أن الضريبة خياراً حال التبرعات للجمعيات الخيرية فمن غير المرجح أن يتطوع أي شخص لأدائها، وحتى لو تم ذلك فهي لن تكون كافية حتى لتغطية النفقات العامة الأساسية للدولة.

رابعاً. الضريبة تدفع بدون مقابل: تنفي هذه الخاصية إمكانية تمتع المكلف بدفع الضريبة بأي مقابل أو منفعة خاصة من جانب الدولة، إذ تعبر الضريبة عن مساهمته في التكاليف والأعباء العامة من منطلق العلاقات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية التي تربطه بالمجتمع باعتباره عضواً فيه، وغياب النفع الخاص الذي يعود على المكلف لا يعني أنه لا يستفيد إطلاقاً من دفع الضريبة، فالمقابل هنا يحصل عليه المكلف بطريقة غير مباشرة، من خلال حق الانتفاع من الخدمات العامة المقدمة من طرف الدولة في شكل مرافق عامة وذلك بصفته فرداً في الجماعة لا مكلفاً بالضريبة، كما أن مقدار الضريبة المفروضة على المكلف لا يرتبط بمدى انتفاعه بالخدمات العامة، إنما بمدى قدرة الفرد المكلف على تحمل الأعباء العامة³، والدولة

¹ محمد خصاونة، المالية العامة: النظرية والتطبيق، دار المناهج للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2014، ص90.

*تنص المادة 78 من الدستور الجزائري على أن: "كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة. ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية. لا يجوز أن تحدث أي ضريبة إلا بمقتضى القانون. ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي، أية ضريبة، أو جباية، أو رسم، أو أي حق كيفما كان نوعه. كل عمل يهدف إلى التحايل في المساواة بين المواطنين والأشخاص المعنويين في أداء الضريبة يعتبر مساساً بمصالح المجموعة الوطنية ويقمعه القانون. يعاقب القانون على التهرب الجبائي وتهريب رؤوس الأموال".

² نفس المرجع، ص ص 90-91.

³ بشار حسين العجل، مرجع سبق ذكره، ص176.

هنا تتمتع بالحرية المطلقة في استخدام الضريبة دون العودة للمكلف أو أخذ رأيه في صرف الضريبة في أي مجال تريده أو منحه أفضلية الانتفاع من خدماتها العامة مهما بلغت مساهمته.

خامسا. الضريبة تحقق النفع العام: تعكس هذه الخاصية التطور الذي مرت به الضريبة، ولطالما كان هدف تحقيق النفع العام محل جدل واسع بين الاقتصاديين من ناحية تحديد مفهومه، إذ يقتصر التقليديون في تحديد مفهوم النفع العام في تغطية النفقات العامة التقليدية ممثلة في الأمن والدفاع والعدالة وما إلى ذلك، وعلى هذا الأساس فالضريبة هنا محايدة دورها تمويلي بحث دون تدخل في آلية السوق أو تحقيق أهداف أخرى، إلا أنه ومع تطور دور الدولة اتسعت أهداف الضريبة وأصبح لها دور في الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وأداة هامة من أدوات السياسة المالية.¹

سادسا. القدرة التكلفة: فرض الضريبة يجب أن يأخذ في الاعتبار قدرة المكلف على الدفع فلا يكلف فوق طاقته وقدرته المالية²، لقوله تعالى: {لَا يُكَلِّفُ اللَّهُ نَفْسًا إِلَّا وُسْعَهَا}³، إذ أن المبالغة في فرض الضريبة ينعكس في شعور المكلف بالظلم الاجتماعي وبالتالي يحفز على انتشار الممارسات السلبية، كما ينبغي أن يكون توزيع العبء الضريبي بين أفراد المجتمع بشكل عادل بحيث لا يتركز في فئة معينة من المكلفين على حساب فئة أخرى.

المطلب الثاني: الأساس القانوني لفرض الضريبة وأهدافها

نتناول في هذا الجزء النظريات المفسرة لفكرة فرض الضريبة، إضافة إلى أهداف الضريبة المستمدة من مسؤوليات الحكومة.

الفرع الأول: الأساس القانوني لفرض الضريبة

فكرة فرض الضريبة أو الأساس القانوني الذي يعتمد عليه فرض الضريبة من قبل الدولة وإجبار المكلفين بها بدفعها لطالما أثارت جدلا واسعا بين الكتاب، وقد حاولت بعض النظريات تفسيره، منها مثلا نظرية العقد المالي التي صاغها "هوبز ولوك" نهاية القرن الثامن عشر، وطورها "جان جاك روسو" وسميت فيما بعد نظرية العقد الاجتماعي والتي ترى بأن هناك عقدا ضمنيا بين الدولة والفرد، ويأخذ هذا العقد أحد الأشكال الموالية:⁴

- **عقد إيجار أعمال:** وفقا لهذا العقد تكون الضريبة ثمنا للخدمات التي يتلقاها الأفراد من الدولة؛
- **عقد تأمين:** يرى أنصار هذا الاتجاه أن الضريبة هي بمثابة أقساط تأمين يدفعها الفرد سنويا مقابل حصوله على الأمن والاستقرار والحفاظ على حياته وماله؛

¹ محمد خصاونة، مرجع سبق ذكره، ص ص 91-92.

* يعرفها آدم سميث بأنها ما يمتلكه الفرد من الدخل أو الثروة في حين يعرفها كتاب آخريين بأنها التضحية من الدخل أو الإنفاق الاستهلاكي، المصدر: حيدر مجيد عبود الفتلاوي، دور السياسات المالية في معالجة مشكلة الفقر، دار البيازوري العلمية للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2017، ص 24.

² بشار حسين العجل، مرجع سبق ذكره، ص 177.

³ القرآن الكريم، سورة البقرة، الآية 286.

⁴ حيدر مجيد عبود الفتلاوي، مرجع سبق ذكره، ص ص 19-20.

- عقد شراكة: إذ تعتبر الدولة هنا بمثابة شركة وكل فرد هو بمثابة شريك فيها. هذه النظرية لم تنجح في وضع حجة مقبولة بخصوص الأساس القانوني للضريبة، إذ أنه وخلال المراحل التي مرت بها المجتمعات البشرية لم يذكر لنا التاريخ أنه قد حدث فعلاً إبرام عقد ما بين الدولة والأفراد بشأن الضريبة، وهو ما جعل هذه النظرية عرضة للكثير من الانتقادات، أجمعت في مجملها على أن تكيف الضريبة بكونها نتيجة لعلاقة تعاقدية تكيف خاطئ.¹

فيما بعد ظهرت نظرية التضامن الاجتماعي، والتي تقوم على فكرة أن الأفراد يجب أن يتضامنوا فيما بينهم حسب المقدرة المالية لكل فرد في مواجهة التكاليف التي تتحملها الدولة، وهذا ناجم عن طبيعة الدور السيادي للدولة ودورها في رعاية أفرادها وهو حق احتكاري لها مشابه لحقها في الإصدار النقدي، وفي نفس الوقت الضريبة واجب على كل فرد انسجاماً مع مبدأ التضامن الاجتماعي في تحمل الأعباء العامة للدولة، وعلى هذه الأخيرة مراعاة الظروف الاجتماعية والاقتصادية لأفرادها وقدرتهم على تحمل هذه الأعباء، على أن تخصص الإيرادات الضريبية لتحقيق المصلحة العامة.²

يترتب عن كون التضامن الاجتماعي أساساً لفرض الضريبة عدة نتائج أهمها:³

- أن الضريبة فكرة سيادية، معناه أن الدولة بما لها من سادة على أعضاء الجماعة تقوم بفرض الضرائب عليهم؛
- أن الدولة تفرض الضرائب على أعضاء الجماعة وهذا يعني عمومية الضريبة، بحيث لا يتم إعفاء فئات اجتماعية محددة، وهذا المبدأ لا ينفى إعفاء غير القادرين على دفعها؛
- مقدار الضريبة التي يلتزم به المكلف بالضريبة لا يتحدد بمقدار المنفعة التي تعود عليه وإنما تبعاً لمقدرته على تحمل الأعباء العامة، وتفسير ذلك من يملك أكثر يساهم في تحمل الأعباء العامة بمقدار أكبر.

الفرع الثاني: أهداف الضريبة

يتبين لنا من خلال استعراض خصائص الضريبة أن لهذه الأخيرة أهداف متعددة تطورت بتطور دور الدولة واتساع وظائفها، وتتراوح هذه الأهداف بين الهدف المالي وهو الأساس في فرض الضريبة وباقي الأهداف ممثلة في الهدف الاقتصادي والاجتماعي والسياسي. ومنه نستنتج أن الأساس المنطقي لفرض الضرائب بشكل عام مستمد من المسؤوليات الحكومية التي تعكس أغراض الضريبة، وقد قسمها موسجراف (Musgrave) سنة 1956 إلى ثلاث وظائف أساسية، تشمل وظيفة التخصيص لتوفير السلع العامة ومعالجة إخفاقات السوق، إعادة التوزيع، الاستقرار فيما يتعلق بتدخلات الاقتصاد الكلي،⁴ وهي كالاتي:

¹ حسن محمد القاضي، مرجع سبق ذكره، ص 57.

² حيدر مجيد عبود الفتلاوي، مرجع سبق ذكره، ص 20.

³ بلال صلاح الأنصاري، أحكام الزكاة والضرائب وتطبيقاتها المعاصرة، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، مصر، 2015، ص 256.

⁴ Salanié Bernard, *The Economics of Taxation*, Vol 1, The MIT Press, 2003, p8.

أولاً. زيادة الإيرادات لتوفير السلع العامة: وهي السلع الموجهة للنفع العام والتي لا يمكن للقطاع الخاص توفيرها، ويقصد بها تلك السلع التي لا يمكن للأفراد أن يرفضوا استهلاكها أو استبعادهم منها، حتى وإن لم تكن لهم رغبة في ذلك، ولا يدفعون ثمنها، ويمكن لجميع أفراد المجتمع استهلاك هذه السلع والخدمات دون تأثير سلبي على حق الآخرين أو قدرتهم على الاستهلاك،¹ وفي هذا الإطار اعتبر آدم سميث أن الدولة يجب أن توفر لرعاياها ثلاث فئات من السلع العامة ممثلة في الدفاع، العدالة، الأشغال العامة،² ويمكن تحديد خصائص السلع العامة في النقاط التالية:³

- الاستهلاك غير تنافسي: بمجرد إنتاجها تصبح السلعة العامة متاحة للجميع بالتساوي؛
- لا يمكن استبعادها: لا يمكن حرمان أي فرد من أفراد المجتمع من حق الانتفاع بهذه السلع حتى ولو لم يدفع ثمنها؛
- مشكلة الراكب المجاني: يستطيع كل فرد التمتع بمزايا السلع العامة سواء قام بدفع ثمنها أو لم يفعل، وعادة ما يكون غير مستعد لدفع قيمة السلع العامة، وهو ما يطلق عليه مشكلة المنتفع المجاني.

ثانياً. إعادة توزيع الدخل والثروة: لضمان توازن الثروة بين أيدي السكان تقوم الدولة بفرض ضرائب مرتفعة على دخل الأثرياء وبالمقابل يتمتع المواطنون الأقل دخلاً بمعدل ضريبي منخفض أو يتم إعفاؤهم من دفع الضريبة،⁴ وتستخدم الضريبة كألية لتحويل المدفوعات والاستحقاقات إلى أفراد المجتمع محدودي الدخل أو الفقراء تحقيقاً للعدالة الاجتماعية، وغالباً ما يتم ذلك بوجود نظام للخدمات الاجتماعية التي تقدمها الحكومة والممولة عن طريق الضرائب.⁵ وفي دراسة أجراها خبراء صندوق النقد الدولي خلصت نتائجها إلى أن الاقتصاديات المتقدمة استطاعت في المتوسط التخفيف من عدم المساواة بحوالي الثلث من خلال الجمع بين الضرائب الموجهة لإعادة توزيع الدخل مثل ضرائب الدخل التصاعدية والتحويلات الاجتماعية مثل مساعدات الرعاية الاجتماعية ومعاشات التقاعد.⁶

ثالثاً. تعزيز الرفاه الاجتماعي والاقتصادي: غالباً ما تستخدم الضريبة كأداة لتوفير السلع الشبه عامة، وهي سلع وخدمات يمكن توفيرها من قبل الخواص ولكنها غير كافية ليستفيد منها جميع السكان مثل الصحة والتعليم والإسكان وذلك لضمان تكافؤ الفرص والحد من عدم المساواة. وبطريقة مماثلة تستخدم الضريبة كأداة لضبط الاستهلاك حيث تلجأ الدولة إلى فرض ضرائب عالية للحد من استهلاك السلع والمنتجات الضارة بسبب مخاطرها على الصحة والتلوث البيئي، مثل رفع رسوم الاستهلاك على التبغ والكحول، غير أن فرض

¹ Jane Frecknall-Hughes, *Op. cit*, p 4.

² Salanié Bernard, *Op. cit*, p9.

³ محمد ساحل، أسس الموازنة العامة، مركز الكتاب الأكاديمي، ط1، الأردن، 2019، ص ص16-18.

⁴ Saka Muhammad Olokooba, *Nigerian taxation*, Springer Singapore, 2019, P11.

⁵ Jane Frecknall-Hughes, *Op. cit*, p4.

⁶ محمد ساحل، مرجع سبق ذكره، ص26.

ضرائب على هذه السلع قد يشكل معضلة في كثير من الأحيان بالنسبة للحكومات التي يزيد فيها الطلب على هذه السلع.¹

وفي ذات الدراسة لصندوق النقد الدولي توصل إلى نتيجة مفادها أن الإنفاق على الصحة والتعليم في الدول النامية لا يساهم بالشكل المطلوب في الحد من عدم تساوي الفرص وتحسين المستوى المعيشي للسكان، إذ يحصل أفقر 40% من السكان في هذه الدول على نسبة تقل عن 40% من مجموع المزايا الممنوحة، ويرجع الصندوق ذلك إلى تعذر الوصول إلى هذه الخدمات من قبل الفقراء.²

رابعاً. الاستقرار الاقتصادي: من أجل تحقيق الاستقرار الاقتصادي تسعى الحكومة إلى الحد من ارتفاع مستويات التضخم والبطالة، حماية الصناعات المحلية، الحفاظ على توازن ميزان المدفوعات واستقرار الأسعار، تعزيز النمو الاقتصادي إضافة إلى تحسين كفاءة عمليات السوق، وغيرها من الأهداف الأخرى. فمن الملاحظ أن الضريبة المعاصرة أصبحت من أهم أدوات التأثير في جميع المجالات الاقتصادية، إذ يمكن للدولة استخدام الضريبة كأداة تحفيز بهدف تشجيع مجالات معينة من خلال تخفيض الضرائب عليها، وتستخدم الضريبة في علاج الاختلالات الاقتصادية وتحقيق الاستقرار الاقتصادي، ففي حالات التضخم تقوم الدولة بزيادة معدلات الضرائب من أجل امتصاص الكتلة النقدية الفائضة في الاقتصاد الوطني خاصة فيما يتعلق بضرائب الدخل، أما في حالة الكساد فتستخدم الضريبة كأداة لتشجيع الاستثمارات من خلال تخفيض معدلات الضرائب،³ ويمكن استخدام الضرائب كذلك كأداة لمنع تمركز المشاريع الاقتصادية، وهي بمثابة إستراتيجية دفاعية حديثة تزامنت مع ظهور الشركات العملاقة أو العابرة للقارات بسبب سيطرت هذه الأخيرة على حصص سوقية معتبرة في العالم، وبهدف التأثير على تنافسية هذه الشركات تقوم الدولة بفرض ضرائب على عمليات اندماج هذه الشركات، وبالتالي التقليل من ظاهرة التمركز والتكثف في النشاط الاقتصادي، وللاشارة فإن نجاح السياسة الضريبة للدولة في معالجة هذه الاختلالات مرهون بتوفر سياسات وإجراءات مالية ونقدية متصلة.⁴

وتلعب الضريبة كذلك دوراً فعالاً في معالجة الأزمات، ففي السنوات التي أعقبت الانهيار الاقتصادي لسنة 2008 والذي كان الفشل المصرفي المسبب الرئيسي فيه، اضطرت العديد من الدول المتضررة إلى استخدام إيراداتها الضريبية لدعم نظامها المصرفي وذلك بهدف تمكين اقتصادياتها من مواصلة العمل.⁵

خامساً. التنسيق:⁶ من المعلوم أنه لكل دولة نظام ضريبي وقوانين ضريبية خاصة تختلف عن نظيرتها الموجودة في البلدان الأخرى، غير أنه في بعض البلدان مثل الولايات المتحدة الأمريكية نجد أن لكل ولاية

¹ Jane Frecknall-Hughes, *Op. cit.*, pp 4-5.

² صندوق النقد الدولي، سياسة المالية العامة وعدم المساواة في الدخل، 2014، ص3، متاح على الرابط:

<https://www.imf.org/ar/News/Articles/2015/09/28/04/53/sopo1031314a>

³ لحسن دردوري والأخضر لقلبي، أساسيات المالية العامة، دار حميثرا للنشر والترجمة، ط1، مصر، 2018، ص ص 105-106.

⁴ محمد لخصاونة، مرجع سبق ذكره، ص 97.

⁵ Jane Frecknall-Hughes, *Op. cit.*, pp5_6.

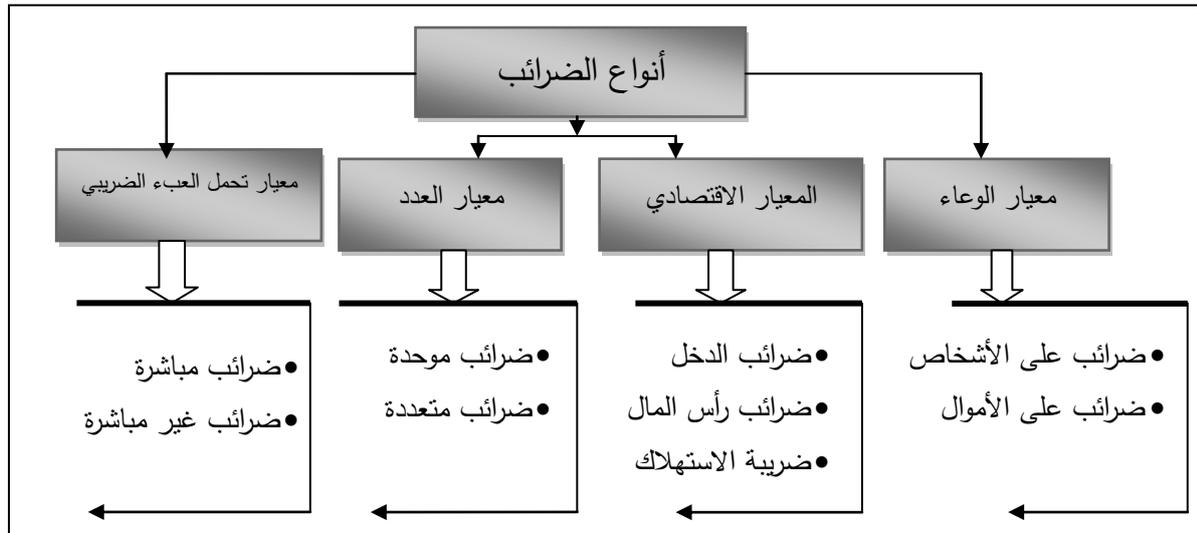
⁶ *Ibid*, p6.

أو مقاطعة نظام ضريبي وقوانين خاصة بها إلا أنها تكون في نفس الوقت خاضعة للقوانين الضريبية الوطنية الأوسع، وهو ما يشار إليه باسم "النظام الاتحادي"، ومن مزايا هذا النظام أنه يساهم في جعل التجارة والمعاملات المالية بين السكان والشركات القائمة بين بلدان مختلفة أكثر سهولة نتيجة لتشابه الأنظمة الضريبية، لدى نجد أنه من بين الأهداف الأساسية التي يسعى الاتحاد الأوروبي لتحقيقها إزالة التشوهات الضريبية التي تؤثر على حرية حركة السلع والخدمات ورأس المال والسكان بين الدول الأعضاء، كما يسعى لإنشاء قاعدة ضريبية موحدة مشتركة لضرائب الشركات على نطاق الاتحاد الأوروبي، ورغم أن التنسيق كهدف يبدو صعب التحقيق إلا أن بعض الضرائب تعطينا صورة واضحة عن حالة التنسيق الضريبي، مثل الرسم على القيمة المضافة (VAT) إذ نجد أنه معمم في أوروبا رغم تعدد معدلاته واختلاف تطبيقاته.

المطلب الثالث: أنواع الضرائب

تتميز الضريبة بدرجة عالية من التنوع إذ تتعدد تصنيفاتها وتختلف صورها الفنية من نظام ضريبي لآخر ومن فترة زمنية لأخرى، ويمكن توضيح أهم التقسيمات الشائعة للضرائب في الشكل رقم (1-1).

الشكل رقم (1-1): تصنيفات الضريبة



المصدر: من إعداد الباحثة.

الفرع الأول: معيار الوعاء الضريبي

ويقصد بالوعاء المصدر الذي تفرض عليه الضريبة وتأخذ منه،¹ ووفقا لهذا المعيار يمكن التمييز بين الضرائب المفروضة على الأشخاص والضرائب المفروضة على الأموال.

أولا. الضريبة على الأشخاص: تتخذ هذه الضريبة من الفرد وعاء لها وأساسا لفرض الضريبة، وتتميز بوفرة الحصيلة وسهولة تحصيلها نظرا لعدم إمكانية التهرب من دفعها لاعتمادها على وجود الأفراد في حد ذاتهم

¹ حيدر مجيد عبود الفتلاوي، مرجع سبق ذكره، ص20.

وليس مقدار الدخل المكتسب، ما يعاب على هذه الضريبة إهمالها القدرة التمويلية للمكلف وبالتالي فهي لا تحقق مبدأ العدالة الضريبية، كما أن اقتصارها على الرؤوس فقط يحد من قدرتها على تحقيق الأهداف المختلفة للدولة.¹

ثانياً. الضريبة على الأموال: نتيجة للفشل الذي رافق نظام الضريبة على الأشخاص اتجهت الدول الحديثة نحو فرض ضرائب على الأموال، وتمثل هذه الضريبة آخر مرحلة للتطور الضريبي في الزمن الحاضر أين تم اختيار الأموال باختلاف صورها وحالاتها كأساس لفرض الضريبة، وهذه الأموال قد تكون في شكل دخل أو رأس مال الشخص، وتتميز هذه الضريبة بعدالتها كونها تصيب ما يملكه المكلف من أموال، إلا أنه يعاب عليها صعوبة حصر أموال المكلف وإمكانية التهرب من دفعها.²

الفرع الثاني: المعيار الاقتصادي

يشتمل التصنيف الاقتصادي للضريبة ثلاث فئات تتمثل في ضريبة الدخل، الثروة والاستهلاك، أي أنها تفرض في حالة اكتساب الأموال أو تملكها أو إنفاقها.

أولاً. ضريبة الدخل Income Tax: يشكل دخل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين وعاء لهذا النوع من الضرائب، حيث يخضع الشخص الطبيعي للضريبة على الدخل الفردي بينما يخضع الشخص المعنوي (شركات المساهمة) إلى الضريبة على دخل الشركات،³ وفكرة الدخل الخاضع للضريبة تحكمها نظريتين هما نظرية المنبع أو المصدر ونظرية الزيادة في القيمة الايجابية لذمة المكلف، فالدخل وفقاً لنظرية المصدر هو كل قيمة نقدية أو قابلة للتقدير النقدي، تتدفق بصفة دورية منتظمة، من مصدر دخل دائم، أما النظرية الثانية فقد ركزت على مقدار الزيادة التي تطرأ على الجانب الايجابي لذمة الشخص بغض النظر عن إمكانية الشروط السابقة أو مصدر الزيادة.⁴

بالنسبة للمشرع الضريبي فإنه لا يأخذ بصفة مطلقة بنظرية على حساب الأخرى إذ نجده يوسع أحياناً في مفهوم الدخل ويضيق فيه أحياناً أخرى،⁵ رغم أن النظرية الموسعة أكثر تحقيقاً للعدالة الضريبة وتؤدي إلى زيادة عدد الخاضعين للضريبة ومنه زيادة الحصيلة.⁶

ثانياً. الضريبة على رأس المال: تمثل الثروة بأشكالها المختلفة وعاء لهذا النوع من الضرائب، وتدفع على قيمة الأصول (الأموال العقارية والمنقولة) التي يمتلكها الشخص أو الأسرة، مثل الأسهم، السندات،

¹ لحسن دردوري والأخضر لقلبي، مرجع سبق ذكره، ص ص 107-108.

² محمد سلمان سلامة، الإدارة المالية العامة، دار المعتر للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2015، ص ص 112-113.

³ محمود حسين الوادي، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للطباعة والنشر، ط1، الأردن، 2007، ص 123.

⁴ بلال صلاح الأنصاري، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، ط1، مصر، 2017، ص ص 123-124.

⁵ نفس المرجع، ص 124.

⁶ رانيا عمارة، مرجع سبق ذكره، ص ص 130-131.

الأراضي، العقارات، المجوهرات والأعمال الفنية، ومن أهم تصنيفاتها نجد الضرائب العقارية أو ضريبة الممتلكات والتي تستند إلى قيمة العقار بما في ذلك قيمة الأراضي والهياكل المبنية عليها، والنوع الثاني هو ضرائب التراكات والتي تستند على الوصية (المال والممتلكات وما إلى ذلك) التي تترك وتنتقل بعد الوفاة،¹ وتفرض ضرائب التراكات عادة بأسلوبين فإما أن تفرض على مجموع التركة قبل توزيعها على الورثة أو على نصيب كل وارث بعد توزيع التركة، علماً أن بعض الدول تجمع بين الأسلوبين.²

ثالثاً. الضريبة على الاستهلاك (الإنفاق): تعتبر من أهم أنواع الضرائب الغير مباشرة وأكثرها شيوعاً في العالم، تدفع على استهلاك الفرد أو الأسرة من السلع والخدمات، ويمكن تطبيقها على مجموعة واسعة من السلع الاستهلاكية حال الرسم على القيمة المضافة، أو على مبيعات منتجات معينة مثل السجائر أو البنزين حال الرسم الداخلي على الاستهلاك.³ وقد تفرض على السلعة في مرحلة واحدة من مراحل الإنتاج أو التوزيع أو الاستهلاك، أو قد تكون تراكمية بحيث تسري على كل مرحلة من المراحل المذكورة مثل الضريبة على رقم الأعمال، أو قد تفرض بسعر موحد على جميع المراحل أو بأسعار مختلفة حسب نوع السلعة، كما تفرض على الإنفاق على السلع والخدمات المستوردة أي تفرض على الإنتاج المستورد من الخارج، وللإشارة تعتبر الرسوم الجمركية من أقدم أنواع الضرائب التي عرفتھا المجتمعات الإنسانية في هذا التصنيف، تتميز بوفرة الحصيلة ودورها في حماية الصناعات المحلية الناشئة من المنافسة الأجنبية.⁴

الفرع الثالث: معيار العدد

وفقاً لعدد الضرائب المكونة لهيكل النظام الضريبي يمكننا التمييز بين الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة:

أولاً. الضريبة الوحيدة: ومعناه أن تكتفي الدولة بفرض ضريبة واحدة فقط أو ضريبة رئيسية واحدة للحصول على الموارد المالية اللازمة لتحقيق أهداف سياستها الضريبية،⁵ ورغم أن هذا النوع قد يبدو على أنه حالة نظرية أو بدائية خصت العصور القديمة، إلا أن الأمر على النقيض من ذلك، فالعديد من الكتاب وإلى يومنا هذا لا يزالون يدعمون فكرة فرض ضريبة وحيدة وإن اختلفت أوعيتها وأشكالها، فخلال القرن السابع عشر دافع العديد من الكتاب على نظام الضريبة الواحدة ولو اختلفوا حول وعائها (الدخل أو الإنفاق)، وخلال القرن الثامن عشر والذي تزامن مع ظهور الطبيعيين نادوا بفرض ضريبة وحيدة على الناتج الصافي للأرض من منطلق أن الأرض هي المنبع الوحيد للثروة الحقيقية، وفي أواخر القرن التاسع عشر نادى الكاتب الأمريكي هنري جورج بفرض ضريبة وحيدة على الزيادة الرأس مالية في قيمة الأراضي نتيجة لارتفاع سعرها، وفي النصف الثاني من القرن العشرين دعا الكاتب الفرنسي شيليه إلى فرض ضريبة وحيدة على مصادر

¹ Jonathan gruber, **public finance and public policy**, worth publishers, 8 edition, new York, 2016, p551.

² حامد عبد الحميد دراز، **مبادئ الاقتصاد العام**، منشورات جامعة الإسكندرية، مصر، 2019، ص125.

³ Jonathan gruber, **Op. cit**, p552.

⁴ عبد المطلب عبد الحميد، **اقتصاديات المالية العامة**، الدار الجامعية، ط1، مصر، 2005، صص 263-265.

⁵ بلال صلاح الأنصاري، **أحكام الزكاة والضرائب وتطبيقاتها المعاصرة**، مرجع سبق ذكره، ص263.

الطاقة المحركة بحجة استخدامها في كل أوجه النشاط الاقتصادي الحديث وبذلك قيمة الضريبة سوف تندمج في أسعار كافة السلع ومنه يتم توزيع العبء الضريبي على جميع أفراد المجتمع،¹ أما أنصار الضريبة الواحدة في العصر الحديث فيرون أنه يجب أن تفرض على مجموع ما يحصل عليه الفرد من الدخل.²

يرى أنصار هذه الضريبة أنها أقرب إلى تحقيق العدالة الضريبية، إضافة إلى بساطتها وسهولة جبايتها وانخفاض تكاليف تحصيلها، ورغم هذه المزايا الظاهرية فالواقع يكشف عيوبها الكبيرة أولها أنها بعيدة كل البعد عن تحقيق العدالة الضريبية، إضافة إلى أن مصدر واحد غير كافي لتمويل النفقات المتزايدة للدولة كما أنه غير مضمون من ناحية استمرارية وثبات العوائد المتأتية منه، والأهم من ذلك أن تركز العبء الضريبي في فئة معينة يدفع بالمكلف إلى التهرب من دفع الضريبة.³

ثانيا. الضرائب المتعددة: معناه أن الدولة تفرض على المكلفين عدة أنواع من الضرائب بحسب تعدد الأوعية والإيرادات القابلة لفرض ضرائب عليها،⁴ يمتاز هذا النوع من الضرائب بمرونته كما ويتناسب مع المفهوم العصري للضريبة ويحد من ظاهرة التهرب الضريبي، وهو ما دفع بالعديد من الدول إلى تبني نظام الضرائب المتعددة بما تشمله من الدخل ورأس المال والإنفاق، ويختلف عدد الضرائب من دولة إلى أخرى باختلاف تكوينها السياسي والاقتصادي والاجتماعي،... الخ.⁵

ويرى أنصار نظام الضرائب المتعددة أن الضريبة الوحيدة لا تتوافق مع الأوضاع الاقتصادية المعاصرة واتساع الأنشطة الاقتصادية، إذ تتطلب الأوضاع الجديدة التوسع في فرض الضرائب وتنوعها لضمان استيعابها لكافة أوجه الثروة والدخل والأنشطة التي يمارسها الأفراد، وعلى الرغم من مزايا هذا النظام إلا أن المغالاة في التعدد قد يؤدي إلى خلق صعوبات ومشاكل عديدة للمكلف والإدارة الضريبة.⁶

الفرع الرابع: معيار تحمل العبء الضريبي

يعتبر هذا المعيار من أهم وأبرز معايير التصنيف المعتمدة في العالم كونه يشمل تقريبا كل أنواع الضرائب، وعلى أساسه تصنف الضرائب إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة، يتم التمييز بينها عادة من خلال مجموعة من المعايير نذكر منها:⁷

¹ حامد عبد الحميد دراز، مرجع سبق ذكره، 2019، ص ص 107-108.

² بلال صلاح الأنصاري، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 114.

³ حامد عبد الحميد دراز، مرجع سبق ذكره، ص 108.

⁴ بلال صلاح الأنصاري، أحكام الزكاة والضرائب وتطبيقاتها المعاصرة، مرجع سبق ذكره، ص 265.

⁵ محمد سلمان سلامة، مرجع سبق ذكره، ص ص 113-114.

⁶ سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة-النفقات العامة-الإيرادات العامة-الميزانية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، ط1، لبنان، 2008، ص 140.

⁷ نزار دياب عساف، مفاهيم ومصطلحات اقتصادية، دار البيازوري العلمية للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2020، ص ص 129-130.

- إذا كان وعاء الضريبة أموالاً حال الضريبة على الدخل يتم تصنيفها كضريبة مباشرة، أما الضرائب المفروضة على عمليات التداول أو الإنفاق أو حصول واقعة معينة مثل اجتياز منتج ما الحدود الدولية فإن الضريبة تصنف كضريبة غير مباشرة، وبالتالي تكون ضريبة على التداول أو الإنفاق أو الاستهلاك؛
- الضريبة تكون مباشرة إذا تم تحصيلها بواسطة جداول اسمية تحدد اسم المكلف ومقدار الوعاء والمبلغ الواجب دفعه، وغير مباشرة إذا لم يطبق هذا الأسلوب؛
- إذا كان المكلف بالضريبة هو من يتحمل العبء الضريبي بصفة نهائية دون إمكانية نقل عبئها للغير تصنف الضريبة كضريبة مباشرة، أما إذا تمكن من نقل عبئها للغير تصنف كضريبة غير مباشرة؛
- إذا كانت الضريبة مفروضة على مادة تتميز بالثبات كالضريبة العقارية تصنف الضريبة كضريبة مباشرة، أما إذا كانت مفروضة على وقائع أو تصرفات عرضية تصنف كضريبة غير مباشرة.

أولاً. الضرائب المباشرة Direct Taxes: هي الضرائب التي تفرض مباشرة على وعاء الضريبة (الدخل ورأس المال) من حيث تملكه أو اكتسابه،¹ وتعتبر من أهم أنواع الضرائب المعاصرة بالنظر إلى اتساع أوجه النشاط الاقتصادي التي تنعكس على زيادة الدخل، إضافة إلى أنها تفرض على أوعية تتميز بالثبات والاستقرار النسبي،² وتدفع هذه الضرائب مباشرة إلى خزينة الدولة، وتتميز بالخصائص التالية:³

- **ثبات حصيلتها:** كونها تفرض على عناصر تتمتع بخاصة الثبات النسبي؛
 - **المرونة:** بالنظر لإمكانية زيادة حصيلتها برفع معدلات الضريبة حسب الحاجة، ولو أنها تعتبر أقل مرونة إذا ما قورنت بالضرائب غير المباشرة؛
 - **العدالة:** تراعي القدرة التكاليفية لدافعي الضرائب؛
 - **تكاليف التحصيل:** انخفاض تكاليف جبايتها إضافة إلى وضوحها.
- ما يعاب على هذا النوع من الضرائب تعقد وطول إجراءات الربط والتحصيل، كما أنها تتطلب جهاز إداري واسع قد يساهم في زيادة تكاليف التحصيل، يضاف إلى ذلك ثقل العبء الضريبي على المكلف والذي من شأنه أن يدفعه نحو التهرب من دفع الضرائب.⁴

ثانياً. الضرائب غير المباشرة Indirect Taxes: يطلق عليها مصطلح ضرائب الإنفاق⁵، تفرض هذه الضريبة بمناسبة عملية تتعلق بالمادة الخاضعة للضريبة مثل الإنتاج، التداول والاستهلاك، وتؤثر على السعر الذي يدفعه المشتري أو المستهلك النهائي، والهدف من هذا النوع تحميل الدخل عند إنفاقه

¹ محمود حسين الوادي، مرجع سبق ذكره، ص 62.

² سعود جايد مشكور العامري وعقيل حميد جابر الحلو، مدخل معاصر في علم المالية العامة، دار المناهج، ط2، الأردن، 2020، ص 74.

³ محمد سلمان سلامة، مرجع سبق ذكره، ص 115.

⁴ نفس المرجع، ص 116.

⁵ رانيا عمارة، مرجع سبق ذكره، ص 137.

بالضريبة على الاستهلاك، وبنفس الطريقة يتم إخضاع رؤوس الأموال للضرائب عند تداولها.¹ تتميز الضرائب الغير مباشرة بارتفاع حصيلتها إضافة إلى سهولة وسرعة تحصيلها واستمرارية عوائدها طول السنة، أما بالنسبة لعيوبها فبالإضافة لكونها غير عادلة بحيث تحمل نفس العبء الضريبي لدافعيها قد تشجع على الغش من طرف المنتجين ما يتطلب رقابة واسعة عليهم لمنعهم من التهرب الضريبي.²

المطلب الرابع: التنظيم الفني للضريبة

يعنى التنظيم الفني للضريبة بتتبع المراحل التي تمر بها الضريبة، انطلاقا من مرحلة الربط أو تحديد وعاء الضريبة باعتباره الأساس الذي تفرض عليه الضريبة، إلى مرحلة التصفية كمرحلة ثانية أين يتم حساب الضريبة بتطبيق معدلاتها على الأساس الخاضع للضريبة، وصولا إلى مرحلة التحصيل الضريبي وفي هذه المرحلة يتم تحديد الكيفية التي يتم بها انتقال دين الضريبة من ذمة المكلف إلى الخزينة العامة للدولة، وبيان ذلك نوضحه فيما يأتي.

الفرع الأول: وعاء الضريبة

يحدد القانون عدة طرق على أساسها يتم تقدير الضريبة، وتشتمل على الأساليب الموالية:³

أولا. التقدير المباشر (التقدير الإداري): إذ تمنح للإدارة الضريبية الحرية الكاملة في تقدير وعاء الضريبة ومبلغها، وتحديد مبلغ الضريبة يتم بالاستناد إلى الأعمال الخاضعة للضريبة التي قام بها المكلف، غير أن أنه عادة ما تؤدي هذه الطريقة إلى نشوء خلافات بين الإدارة والمكلف حول مبلغ الضريبة المقدر؛

ثانيا. التقدير على أساس إقرار المكلف: يقدم المكلف تصريح للإدارة الضريبية بالمبلغ الخاضع للضريبة، كتقدير المرتبات، الأجور، إيجار العقارات، الأرباح والفوائد، وفي العديد من الدول على غرار الجزائر يلزم بتحصيل الضرائب على الأجور والمرتبات عند المنبع، ويتميز هذا الأسلوب بسهولة من ناحية الإجراءات والتحصيل ويمنع التهرب من الضريبة، غير أنه قد تسفر عنه خلافات بين إدارة الضرائب المباشرة والمكلف حول المبلغ المصرح به، وفي كل الحالات يمتاز التصريح باستقرار دخل الدولة من الضريبة؛

ثالثا. التقدير على أساس المظاهر الخارجية: تقوم الإدارة الضريبية بتقدير دخل المكلف بالاعتماد على بعض المظاهر الخارجية باعتبارها ممثلة لدخل المكلف، فمثلا يمكن أن تعتمد على القيمة الإيجارية للمسكن في تقدير دخل المكلف؛

رابعا. التقدير الجزافي: يتم تحديد الدخل بصورة إجمالية دون بحث في حقيقته وتفصيلاته، بالاستناد إلى قواعد محددة يقرها المشرع ويتم على أساسها تقدير الدخل جزافيا، أو تقدير هذه القواعد عن طريق

¹ سعود جايد مشكور العامري وعقيل حميد جابر الطلو، مرجع سبق ذكره، ص74.

² محمد سلمان سلامة، مرجع سبق ذكره، ص116.

³ زغدود علي، المالية العامة، ط04، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2014، ص ص 186-187.

الحوار والمناقشة بين الإدارة والمكلف، مثال على ذلك اعتماد القيمة الإيجارية للأرض في تقدير عائد الأرض الزراعية الخاضعة للضريبة.

الفرع الثاني: تصفية الضريبة

وفي هذه المرحلة يتم حساب مبلغ الضريبة المستحق الدفع من طرف المكلف بتطبيق سعر أو معدل الضريبة على الوعاء المحدد في المرحلة السابقة بعد خصم الإعفاءات الممنوحة، وعلى هذا الأساس يمكن التمييز بين الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية في تحديد سعر الضريبة:¹

أولاً. الضريبة التوزيعية: تقوم هذه الطريقة على مبدأ التحديد المسبق للضرائب المراد تحصيلها وتوزيع مقدارها على عدد المكلفين حسب مقدرتهم التكلفة، وهو ما يجعلها لا تتأثر بالتهرب الضريبي وذلك لكون الحصيلة ثابتة ومعروفة مسبقاً، ومن العيوب الملازمة لهذه الطريقة كونها غير مرنة ولا تتفق مع مبادئ العدالة الضريبية، كما أنها تصلح مع الضرائب المباشرة ولا تصلح في تحديد الضرائب غير المباشرة.

ثانياً. الضريبة القياسية: بسبب عيوب الضريبة التوزيعية تم التخلي عن تطبيقها ليتم الانتقال إلى تطبيق الضريبة القياسية، أين يتم فرض الضريبة كنسبة من الوعاء الخاضع لها، أو مبلغ محدد على وحدة قياسية من وحدات الوعاء، وتحسب بطريقتين:

1. الضريبة النسبية: يتم فرض الضريبة بمعدل واحد ثابت مهما كانت قيمة الوعاء أي أن معدل الضريبة لا يتغير بتغير الدخل، وكمثال على ذلك نذكر الرسم على القيمة المضافة والضريبة على أرباح الشركات، ويوضح لنا ذلك الشكل رقم (2-1).

الشكل رقم (2-1): الضريبة النسبية

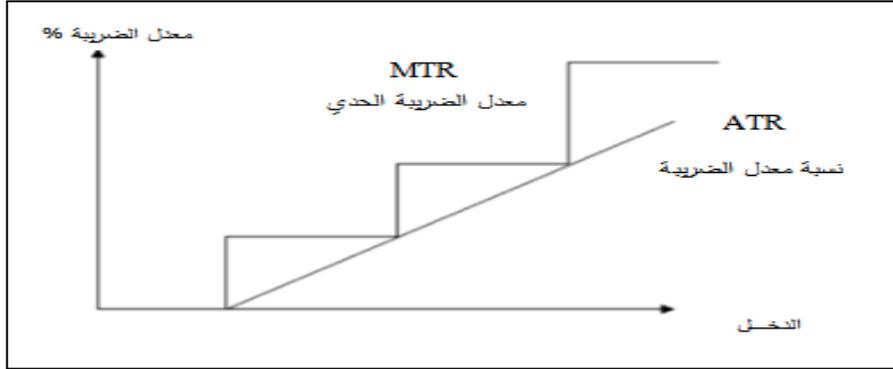


المصدر: سعيد علي العبيدي، مرجع سبق ذكره، ص 138.

¹ سعيد علي العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، دار دجلة، ط1، الأردن، 2011، ص ص 137-145.

2. **الضريبة التصاعدية:** تكون الضريبة تصاعدية إذا ارتفع معدل الضريبة بالتزامن مع زيادة حجم الدخل أو الثروة الخاضع للضريبة، وتقوم هذه الضريبة على فكرة العدالة العمودية التي تعني ببساطة إعادة توزيع الدخل من الأثرياء إلى أصحاب الدخل المحدود، وتتميز الضريبة التصاعدية بعدالة التحصيل الضريبي وتضمن تحقيق زيادات مستمرة في الإيرادات نتيجة للتغيرات المتكررة في نظام الضريبة التصاعدية، كما أن لها دور فعال في الحد من التضخم والتخفيف من حدة الكساد الاقتصادي.¹ ويكون التصاعد في الضريبة إما بالطبقات أو بالشرائح، ويوضح لنا الشكل رقم (1-3) فكرة الضريبة التصاعدية.

الشكل رقم (1-3): الضريبة التصاعدية



المصدر: سعيد علي العبيدي، مرجع سابق، ص140.

بالنسبة للضرائب التصاعدية يكون ATR دائما أقل من MTR ولهذا الأخير أهمية وأثر كبير في الاقتصاد، إذ أن له تأثير مباشر على هيكل الحوافز ومن ثم على سلوك الوحدات الاقتصادية، فكلما زاد الميل الحدي للضريبة تتخفض الرغبة في العمل والاستثمار وكسب دخل إضافي، فمثلا لو كان الميل الحدي للضريبة 50% أو 60% يعني أن هذه النسبة سوف تقطع كضريبة من الدخل الحدي، وعليه فالدخل المتبقي لا يشجع على ممارسة أي أنشطة اقتصادية مولدة للدخل.

الفرع الثالث: التحصيل الضريبي

نعني بالتحصيل الضريبي مجموع العمليات والإجراءات التي تقوم بها الإدارة الضريبية والتي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف إلى خزينة الدولة، وذلك وفقا للقواعد القانونية والضريبية المطبقة في هذا الإطار، وفي هذه المرحلة تصبح العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية علاقة مباشرة،² وتعتبر آخر وأهم مرحلة تمر بها الضريبة لأن أي إخفاق في تحصيل الضريبة هو بمثابة إهدار للجهد والتكلفة التي أنفقت من أجل الضريبة،³ ولضمان تحصيل الضريبة دون حدوث عقبات من شأنها أن تمنع الدولة من الحصول على حقها تدخل المشرع بوضع مجموعة من القواعد المنظمة لهذه العملية،⁴ وتتمثل في:

¹ Saka Muhammad olokooba, **Op. cit.**, p22.

² سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص ص 199-200.

³ عبد الله خبابة، الاقتصاد المالي بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة، ط1، مصر، 2016، ص131.

⁴ سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص200.

أولاً. الواقعة المنشأة للضريبة: تحدد الواقعة المنشأة للضريبة بموجب القانون، الذي يحدد الشروط التي بتوفرها تتحقق الواقعة المنشأة للضريبة، أي بما معناه نشوء الدين في ذمة المكلف، إذ تشكل حادثة الحصول على الربح التجاري أو الصناعي، توزيع أرباح الأسهم وفوائد السندات أو الحصول على المرتبات من الوقائع المنشأة للضريبة.¹

ثانياً. طرق التحصيل الضريبي: تتعدد طرق التحصيل الضريبي، والتي من بينها ما نحن بصدد ذكره:²

1. الدفع المباشر: وتعتبر هذه الطريقة بمثابة القاعدة العامة في التحصيل، حيث يسدّد المكلف أو من يمثله قانوناً مبلغ الضريبة المستحق إلى الإدارة الضريبية.

2. الدفع الغير مباشر: حيث أن الدفع يتم عن طريق شخص آخر، وتعد هذه الطريقة قاعدة استثنائية عن الأصل العام تسري بصورة عامة على الضرائب غير المباشرة، وعلى عدد محدد من الضرائب المباشرة، وبمقتضاها يكلف المشرع شخص آخر غير المكلف القانوني بدفع مبلغ الضريبة إلى الخزينة العامة على أن يقوم بتحصيلها من المكلف القانوني، تطبق عادة على الدخل وتسمى بالحجز من المنبع، كما تطبق في نطاق الضرائب على الإنتاج والاستهلاك بحيث تضاف الضريبة إلى ثمن المنتج، إضافة إلى ضرائب الدمغة بحيث تأخذ الضريبة صورة شراء طوابع أو تسجيل بعض الأعمال.

3. الأقساط المقدمة: وفقاً لهذه الطريقة يلتزم المكلف بدفع أقساط دورية خلال السنة المالية، طبقاً للإقرار المقدم عن دخله المتوقع وحسب قيمة الضريبة المستحقة في السنة السابقة، على أن تتم التسوية النهائية للضريبة من طرف الإدارة على أساس إقراره الحقيقي، بحيث قد يسترد المكلف الجزء الفائض عن قيمة الضريبة المستحقة خلال السنة، أو يدفع ما يقل عنها أو يرحل المبلغ كقسط مقدم تحت حساب الضريبة.³

ثالثاً. ضمانات تحصيل الضريبة: من أجل ضمان حصول الدولة على مستحقاتها والحفاظ عليها من الضياع تضمنت القوانين الضريبية عدة ضمانات أهمها:⁴

1. حق الامتياز: ينقرر حق الامتياز لدين الضريبة على معظم الديون الأخرى بحيث تستوفى قبل غيرها من الديون الأخرى، ويكون للخزينة العامة حق التتبع للحصول على المبالغ المستحقة ضماناً لتحصيلها؛

2. الحجز الإداري: ينقرر حق إصدار الأمر بالحجز الإداري على أموال المكلفين المتأخرين عن سداد دين الضريبة، غير أن الحجز هنا يعتبر تحفظياً إذ لا يجوز التصرف في هذه الأموال إلا في حالة رفع الحجز بحكم من المحكمة أو بقرار من المدير العام لمصلحة الضرائب؛

3. حق الإطلاع: أقر المشرع حق الإطلاع على مختلف الوثائق والأوراق والدفاتر الموجودة بحوزة المكلف أو الغير للموظفين المختصين في مصلحة الضرائب، وذلك من أجل تمكينهم من تقدير دين الضريبة؛

¹ زغود علي، مرجع سبق ذكره، ص 231.

² نفس المرجع، ص ص 232-233.

³ عبد الله خبابية، مرجع سبق ذكره، ص ص 131-132.

⁴ سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص ص 204-205.

4. تقرير قاعدة "الدفع ثم الاسترداد": أقرها المشرع الضريبي بموجبها يلتزم المكلف بدفع دين الضريبة إلى الجهة المختصة، حتى يستطيع تقديم طعن في فرضها أو مقدارها أو استردادها، والغرض من هذه القاعدة ضمان استقرار المعاملات الضريبية ومراعاة مصلحة الخزينة بحيث تمنع استغلال المكلف لحقه في الطعن والتأخر عن الدفع؛

و. كافة وسائل مكافحة التهرب الضريبي الداخلية تعد في ذات الوقت ضمانات لتحصيل الضريبة.

المبحث الثاني: مدخل إلى ماهية النظام الضريبي

يعكس النظام الضريبي السياسة الضريبية للدولة، ويعتبر من أهم الأدوات التي تتحكم فيها الدولة والتي تسعى من خلالها لتحقيق أهدافها، يتم التطرق في هذا المبحث إلى المفاهيم المتعلقة بالنظام الضريبي والسياسة الضريبية، خصائص النظم الضريبية بين العالم المتقدم والنامي، وأركان النظام الضريبي.

المطلب الأول: مفهوم النظام الضريبي والسياسة الضريبية

يتم التطرق هنا إلى تعريف النظام الضريبي ومن تم نعرف بالسياسة الضريبية التي يعكسها النظام الضريبي ويسعى لتحقيق أهدافها.

الفرع الأول: النظام الضريبي-المفهوم والأركان-

يتفق أغلب الباحثين على وجود مفهومين للنظام الضريبي أحدهما ضيق يتمثل في: "مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع، إلى الربط، إلى التحصيل"، والآخر واسع ويتمثل في: "مجموع العناصر الايديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكبها معا وتفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان ضريبي معين"¹. ركز المفهوم الضيق على القواعد الفنية للضرائب فيما تعدها المفهوم الواسع ليشمل مجموع العناصر التي تساهم في تحديد ملامح النظام الضريبي. يعرفه الحرثسي بأنه: "مجموع القواعد المتعلقة بتأسيس، تحصيل، مراقبة ومنازعات ضريبة أو مجموعة من الضرائب لها صفة مشتركة، والمحددة بالقانون الضريبي من جهة وقانون الإجراءات الجبائية من جهة أخرى، ويمكن الحديث عن نظام لمجموعة من الضرائب أو العكس أي ضريبة لديها مجموعة من الضرائب"².

ويعرف كذلك بأنه: "مجموعة التشريعات والسياسات والأجهزة التي تنظم وتخطط وتنفذ عمليات تعبئة وجباية الاستقطاعات المالية التي يؤديها الأشخاص الطبيعيون والاعتباريين للدولة، بصورة جبرية ونهائية، وبدون مقابل مباشر"³.

¹ أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل، الدار الجامعية للنشر، ط1، مصر، 2007، ص2.

² عبد الله الحرثسي حميد، مرجع سبق ذكره، ص58.

³ رمضان صديق، الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، دن، مصر، 2016، ص274.

كما يعرف بأنه: "مجموعة مختارة ومحددة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع، وتشكل في مجموعها هيكلًا ضريبيًا متكاملًا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات".¹ يختلف النظام الضريبي من بلد لآخر إذ يراعى في تصميمه ضرورة تماشيه مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي السائد داخل الدولة.

ويعرف البرعي النظام الضريبي بأنه:² "مجموعة من العناصر التي يتكون منها النظام* والعلاقات بينها**، فضلًا عن السياسات والأهداف المحددة لهذا النظام في فترة زمنية محددة". وهو بذلك جزء من النظام المالي الذي بدوره جزء من النظام الاقتصادي يتطور بتطوره ويختلف حسب مراحل هذا التطور.

والنظام الضريبي ما هو إلا أداة لتحقيق أهداف السياسة الضريبية للدولة، ويعرف على هذا الأساس بأنه: "مجموعة الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد تحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع".³ وبالعودة إلى التعريف الواسع للنظام الضريبي نجد أن هذا الأخير يقوم على ركنين أساسيين هما الهدف والوسيلة.

أولاً. الهدف: يتجسد في تحقيق أهداف الدولة التي تحددتها فلسفتها السياسية والاقتصادية وترجمة ما قد يطرأ على هذه الأهداف من تغييرات،⁴ وبذلك فهذه الأهداف تختلف من فترة إلى أخرى ومن دولة لأخرى، فهدف النظام الضريبي في الدول الرأسمالية المتقدمة تختلف عن تلك الأهداف الخاصة بالدول الرأسمالية المتخلفة والاشتراكية، إذ أن هدف النظام الضريبي في الدول الرأسمالية في ظل الدولة المحايدة يتمثل في تحقيق الغرض المالي للضريبة، وبالتالي فالضريبة تهدف إلى تحقيق وفرة الحصيلة والعدالة الضريبية، ومع بداية تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي والاجتماعي أصبح للنظام الضريبي ثلاث أغراض أساسية ممثلة في الغرض المالي والاقتصادي والاجتماعي، والتي تهدف في مجملها إلى وفرة الحصيلة والعدالة الضريبية وإمكانية تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي؛

¹ صالح بزة، تحديات النظام الجبائي الجزائري في الحد من الاقتصاد غير الرسمي، مجلة الباحث، مجلد 19، عدد 1، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2019، ص 212.

² عزت عبد الحميد البرعي، المبادئ العامة للتشريعات الضريبية، دار الولاء للنشر والتوزيع، ط1، مصر، 2001، ص ص 18-19.

* يتكون النظام الضريبي من الأركان التالية: التشريعات والقوانين الضريبية، إدارة الضرائب والمجتمع الضريبي، المصدر: نفس المرجع.
** العلاقة بين أركان أو مكونات النظام الضريبي وخاصة علاقة الإدارة مع المكلف، إضافة إلى علاقة النظام الضريبي مع باقي الأنظمة وخاصة النظام المالي والاقتصادي والقانوني، المصدر: نفس المرجع.

³ يوسف قاشي، تشخيص وتقييم النظام الضريبي الجزائري الحالي، مجلة معارف، عدد 13، جامعة أكلي محند، البويرة، الجزائر 2012، ص 118.

⁴ فوزي عطوي، المالية العامة: النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، ط1، لبنان، 2003، 25.

أما أهداف النظام الضريبي في الدول الرأسمالية المتخلفة، فتتمثل في تنمية إمكانيات الادخار والاستثمار من أجل تهيئة بيئة مواتية للنمو الاقتصادي، وتوزيع مكاسب النمو وفقا للهيكल المعمول به ضمن الدولة، والتخصيص الأمثل للموارد ومحاربة التضخم؛ بينما يستخدم في الدول الاشتراكية كأداة توجيه من خلال القرارات الصادرة عن المخطط المركزي، ومقياس لكفاءة الإنتاج ومدى كفايته.¹

ثانيا. الوسيلة:² يعتمد النظام في تحقيقه لأهدافه على مجموعة من الوسائل يمكن إدراجها ضمن عنصرين أحدهما فني والآخر تنظيمي.

1.العنصر الفني: ويعني اختيار الدولة للإدارة الفنية التي تسمح لها بتحقيق مختلف أهدافها الاقتصادية والمالية، لذلك نجد الدولة تختار مزيج من الوسائل الفنية التي تسمح لها بزيادة إيراداتها من الضرائب من خلال توسيع الوعاء الضريبي ليشمل أكبر عدد من الممولين، مع مراعاة عدم الإخلال بمبدأ العدالة الضريبية باعتمادها لنظام الضرائب التصاعدي، ويتجسد العنصر الفني في صياغة الأصول العلمية للضرائب باختلاف أنواعها في إطار القانون الضريبي الذي يركز أساسا على سيادة الدولة في فرض الضرائب؛

2. العنصر التنظيمي: يرتبط بمدى توافر الإدارة اللازمة والمسؤولة عن تنفيذ النظام الضريبي، والتي تكون على مستوى عال من الكفاءة والمرونة فيما يتعلق بربط الضريبة وتحصيلها وفقا للتشريعات المحددة، بما يضمن ويكرس العدالة الضريبية من جهة، ومن جهة ثانية تحقيق التنسيق والتوافق بين الضرائب والرسوم المكونة للنظام الضريبي، وذلك بمراعاة ما يلي:³

- تجنب تراكب الضرائب، بمعنى عدم فرض أكثر من ضريبة على وعاء ضريبي واحد؛
- تجنب إحداث أي تصدع في كيان النظام الضريبي، بسبب الازدواج الضريبي أو إهمال الإخضاع الضريبي لبعض العناصر ذات الطبيعة الواحدة أو البديلة مما يساعد على التهرب الضريبي؛
- مراعاة الإبقاء على عدالة النظام الضريبي في مجموعه؛
- مراعاة الارتباط بين مختلف الضرائب المكونة للنظام، بحيث يتعين السعي إلى زيادة حصيلة ضريبية معينة تعويضا للنقص في حصيلة ضريبية أخرى.

¹ محمد الحلاق، التشريع الضريبي، منشورات الجامعة الافتراضية السورية، سوريا، 2018، ص ص15-18.

² أحمد وشان، متطلبات تكيف النظام الضريبي الجزائري في ظل تحديات التجارة الإلكترونية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة حسبية بن بوعلی الشلف، الجزائر، 2016-2017، ص ص32-33.

³ أنظر: - فوزي عطوي، مرجع سبق ذكره، ص25.

- محمد الحلاق، مرجع سبق ذكره، ص ص20-21.

الفرع الثاني: السياسة الضريبية-المفهوم والوظائف-

يمكن تعريف السياسة الضريبية بأنها: "مجموع التدابير ذات الطابع الضريبي المتعلقة بتنظيم التحصيل الضريبي قصد تغطية النفقات العامة من جهة والتأثير على الوضع الاقتصادي والاجتماعي حسب التوجهات العامة للاقتصاد من جهة ثانية"¹.

أو هي ذلك التوجه القائم على توظيف الضرائب كأداة للتأثير في النشاط الاقتصادي بغية تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية إضافة إلى الهدف المالي للضريبة.²

كما تعرف بأنها: "مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة موظفة مصادرها الضريبية الفعلية والمتوقعة لإحداث آثار اقتصادية وسياسية واجتماعية مرغوبة والابتعاد عن الآثار الغير مرغوبة من أجل تحقيق أهداف المجتمع"، أو هي: "سلوك الدولة وفقا لخطة معينة تضعها لتسير عليها في شؤونها الضريبية من أجل تحقيق أهدافها المالية أو الاجتماعية أو الاقتصادية"³.

والسياسة الضريبية جزء من السياسة المالية وأحد أهم مكوناتها، وهي عبارة عن مجموع الإجراءات التي تتخذها السلطة العامة لإدارة شؤون المجتمع في ظروف وأوضاع اقتصادية ومالية، وذلك من خلال القوانين والأنظمة المالية والضريبية، وتلعب السياسة الضريبية دورا هاما في التأثير على مختلف فروع الاقتصاد، وهذا ما يفسر صعوبة فصل الضريبة عن النظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، وتهدف السياسة الضريبية إلى المحافظة على النمو الاقتصادي ومحاربة التقلبات الاقتصادية، والعمل على تحقيق الاستقرار الاقتصادي، وهنا نشير إلى الأهداف الأخرى التي تسعى السياسة الضريبية لتحقيقها في الدول النامية أو المتخلفة، مثل ضبط الاستهلاك، تعبئة الموارد، تنمية الادخار، وإعادة توزيع الدخل.⁴

انطلاقا مما سبق يمكننا القول ببساطة أن السياسة الضريبية هي نهج أو سلوك الحكومة اتجاه الضرائب، ويمكن الوقوف على أهم سماتها في النقاط التالية:⁵

- مجموعة من البرامج المتناسقة والمتكاملة والمتربطة؛
- تعتمد على الأدوات الضريبية الفعلية والمحتملة مثل الحوافز الضريبية الممنوحة من طرف الدولة لبعض الأنشطة الاقتصادية بهدف تشجيعها؛
- هي جزء من السياسة المالية التي هي إحدى أدوات الدولة، وتسعى لتحقيق أهدافها. وتعتمد السياسة الضريبية العمل على عدة محاور:⁶

¹ عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط1، الجزائر، 2003، ص139.

² عبد الله الحرتسي حميد، تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الضريبي، دار زهران للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2012، ص56.

³ معين عايش عروبة، أثر السياسة الضريبية في تمويل الموازنة العامة في العراق للفترة 2011-2017، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، عدد59، العراق، 2017، ص ص 19-20.

⁴ أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط9، الأردن، 2015، ص ص84-85.

⁵ معين عايش عروبة، مرجع سبق ذكره، ص20.

⁶ عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص139.

- تحديد الأولويات التي يسعى النظام الضريبي إلى تحقيقها في الأجلين القصير والطويل؛
- المزج بين مختلف الأدوات الممكنة لاستخدامها عند بناء الهيكل الضريبي باختيار الضرائب الأكثر ملائمة للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية السائدة؛
- تحديد المعدلات التي تمكن من تحسين مردودية النظام الضريبي، وتحقيق باقي الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

المطلب الثاني: خصائص النظم الضريبية في الدول المتقدمة

تختلف خصائص النظام الضريبي من دولة إلى أخرى وذلك تبعاً لاختلاف أهدافه وطبيعته ونوع النظام الاقتصادي والسياسي والقانوني السائد وعلاقته بالنظام الضريبي، وكذلك بعملية التنمية ودرجة التطور الاقتصادي،¹ وبالنظر إلى الخصائص الاقتصادية للدول المتقدمة، نجدها تتميز بتنوع هيكلها الضريبي مع تسجيل هيمنة للضرائب المباشرة وارتفاع لمعدلات الاستقطاع الضريبي.

وتتميز الضريبة في الدول المتقدمة بفعاليتها كأداة في تنفيذ السياسة المالية والاقتصادية والاجتماعية، ويتناسب ذلك مع تطور الجهاز الإنتاجي والمستويات العالية للدخل الفردية، وتعتبر كذلك كوسيلة للتدخل الحكومي في آليات السوق من خلال التأثير على مخصصات الدخل ومصادره، والتأثير في أسعار المواد وعناصر الإنتاج، وتستخدم الضريبة كأداة اجتماعية في إعادة توزيع الدخل القومي بين مختلف أفراد المجتمع، إذ أن المعدلات الضريبية المطبقة على الدخل تأخذ بعين الاعتبار الدخل المنخفضة فتعفيها من الضرائب، بينما يتم فرض نسب عالية من الضرائب على أصحاب الدخل المرتفعة، وتوزيع النشاطات الاقتصادية والمشاريع ذات الطابع الصناعي حسب المناطق من خلال منح إعفاءات ضريبية لبعض المناطق والمشاريع وفقاً لخطط التنمية.²

1. ارتفاع معدل الضغط الضريبي: تتميز الدول المتقدمة بارتفاع مستويات الاستقطاع الضريبي إلى الناتج المحلي الإجمالي، ويتراوح هذا المعدل في المتوسط في دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بين 32% إلى 34% وذلك خلال الفترة التي تغطيها الدراسة، ونلاحظ من الجدول رقم (1-1) أن العديد من الدول قد تجاوزت هذه النسب مسجلة معدلات عالية من الضغط الضريبي على رأس هذه الدول نجد الدنمارك، فرنسا، بلجيكا والسويد.

¹ عزت عبد الحميد البرعي، مرجع سبق ذكره، ص 19.

² لخضر عبيرات، فعالية النظام الضريبية من خلال التحصيل في ظل التحولات الاقتصادية الراهنة: دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة عمار تلجي الأعواط، الجزائر، 2017-2018، ص ص 115-116.

الجدول رقم (1-1): الضغط الضريبي في بعض الدول المتقدمة

الدولة	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
بلجيكا	42,9%	43,5%	44,3%	45,0%	44,8%	44,1%	43,3%	43,8%	44,0%	42,9%
الدنمارك	44,8%	44,8%	45,5%	45,9%	48,5%	46,1%	45,5%	45,9%	44,4%	46,3%
فرنسا	42,1%	43,3%	44,4%	45,4%	45,5%	45,3%	45,4%	46,1%	45,9%	45,4%
ألمانيا	35,5%	36,1%	36,8%	37,0%	36,8%	37,3%	37,7%	37,8%	38,5%	38,8%
إيطاليا	41,7%	41,6%	43,6%	43,8%	43,3%	43,0%	42,2%	41,9%	41,9%	42,5%
اليابان	26,5%	27,5%	28,2%	28,9%	30,3%	30,7%	30,7%	31,4%	32,0%	-
السويد	43,1%	42,1%	42,3%	42,7%	42,4%	42,9%	44,3%	44,3%	43,9%	42,9%
هولندا	35,7%	35,4%	35,6%	36,1%	37,1%	37,0%	38,4%	38,7%	38,8%	39,3%
النرويج	41,8%	41,9%	41,4%	39,8%	38,8%	38,4%	38,9%	38,8%	39,6%	39,9%
المملكة المتحدة	32,1%	32,7%	32,1%	32,1%	32,1%	32,4%	32,6%	32,8%	32,9%	33,0%
الو.م.أ.	23,5%	23,9%	24,0%	25,6%	25,9%	26,2%	25,8%	26,7%	24,4%	24,5%
متوسط OECD	31,9%	32,2%	32,7%	33,0%	33,2%	33,3%	34,0%	33,7%	33,9%	33,8%

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على قاعدة بيانات الإحصائيات العالمية لـ OECD، متاح على الرابط:

https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=RS_GBL#.

2. هيكل الإيرادات الضريبية: تتميز الدول المتقدمة بهيمنة الضرائب المباشرة ضمن الهيكل الضريبي نتيجة لارتفاع حجم العمالة والمدخيل، إضافة إلى مستوى كفاءة المؤسسات الاقتصادية وتعدد المصادر الأخرى للدخل مثل المدخيل المتأتية من القيم المنقولة وحقوق الملكية الفكرية،¹ وارتفاع مستويات الإنتاجية واستخدام التكنولوجيات المتقدمة في قطاع الصناعة والخدمات،² فضلا عن تركيز الثروات بيد عدد من الأفراد والمؤسسات التابعة للقطاع الخاص، وباعتبار أن الدخل يشكل المصدر الأساسي للضريبة ويعبر عن المقدرة التكلفة للمكلفين بها فإن أكبر نسبة من الإيرادات يكون مصدرها الدخل، بسبب ارتفاع مستوى نصيب الفرد من الناتج المحلي،³ يمثل الجدول رقم (1-2) حصة كل نوع من الضرائب الرئيسية لبعض الدول المتقدمة إلى إجمالي الإيرادات الضريبية.

¹ عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص 149.

² عزت عبد الحميد البرعي، مرجع سبق ذكره، ص 34.

³ لخضر عبيرات، مرجع سبق ذكره، ص 117.

الجدول رقم (1-2): الهياكل الضريبية لسنة 2018 لدول مختارة

الدول	الضرائب على دخل الأشخاص	الضرائب على أرباح الشركات	الضرائب على الأملاك	اشتراكات الضمان الاجتماعي	الضرائب غير المباشرة
أستراليا	42,1%	19,1%	9,5%	-	21%
بلجيكا	27,0%	9,8%	7,8%	30,2%	25,2%
كندا	11,3%	14%	11,6%	14%	23,5%
الدنمارك	54,4%	6,5%	4,1%	0,1%	32,9%
فرنسا	20,5%	4,5%	9%	34,9%	26,6%
ألمانيا	27,2%	5,6%	2,7%	37,7%	26,8%
سويسرا	30,7%	11,4%	7,3%	23,6%	20,8%
إيطاليا	25,6%	4,5%	6,1%	31%	28,7%
السويد	29,4%	6,5%	2,2%	21,8%	27,1%
المملكة المتحدة	27,3%	8%	12,5%	19,1%	32,6%
الو.م.أ.	41,1%	4,1%	12,3%	24,9%	17,6%
متوسط OECD	23,5%	10%	5,6%	25,7%	26%

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

OECD, revenue statistics 2020, OECD publishing, paris, p17, site in:

<https://doi.org/10.1787/8625f8e5-en>

رغم التباين في نسب الضرائب في الدول المتقدمة، إلا أنها تشترك في الأهمية النسبية للضرائب على الدخل والأرباح واشتراكات الضمان الاجتماعي وحتى الضريبة على الأملاك ضمن هيكلها الضريبي قياساً للضرائب غير المباشرة، وقد بلغت الضرائب المباشرة مستويات قياسية في العديد من الدول أين تجاوزت نسبة 70% في كل من أستراليا، بلجيكا، ألمانيا، سويسرا والمملكة المتحدة، في حين بلغت نسبتها في الو.م.أ. 82,4%، أما باقي الدول فقد تراوحت نسب الضرائب المباشرة ما بين 50-69%، تعكس هذه النتائج المسجلة الوضعية الاقتصادية المتطورة لهذه الدول ومستوى الدخل المرتفع، كفاءة الجهاز الإداري ومستوى وعي المجتمع الضريبي وتعاونيه وعلاقته مع الإدارة الضريبية.

3. مرونة النظام الضريبي: يتميز النظام الضريبي في هذه الدول بدرجة كبيرة من المرونة، بما يعمل على تعديله وتكييفه بسرعة وبسهولة طبقاً لأهداف السياسة الضريبية¹ وتعزى هذه المرونة لكون الناتج المحلي الخام يأخذ الصفة النقدية، وارتفاع متوسط الدخل الفردي نتيجة لتعدد الأنشطة الاقتصادية فضلاً عن وجود إدارة ضريبية كفئة، وعليه فكل ارتفاع في هذا الناتج يؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية من الضرائب المباشرة وغير مباشرة²، ومن ثم فالنظام الضريبي في هذه الدول لا يسعى فقط لتحقيق العدالة

¹ عزت عبد الحميد البرعي، مرجع سبق ذكره، ص 37.

² عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص 150.

في توزيع الدخل، بل يعتبر كذلك كأداة رئيسية للاستثمار وحوافزه، وللعمل، وتحقيق الاستقرار الاقتصادي وضمان تحقيق الحد الأدنى من معدلات النمو.¹

4. كفاءة الإدارة الضريبية: تعطي الدول المتقدمة اهتماما كبيرا لتحسين كفاءة إدارتها الضريبية كشرط أساسي لإقامة أنظمة ضريبية متطورة وفعالة، إذ نجد أن الإدارة الضريبية في هذه الدول قد تم تهيئتها على أعلى مستوى لمواجهة متطلبات مجتمعاتها المتطورة، وذلك من خلال الدراسات العلمية والأجهزة الحديثة المتطورة، حيث يساعد التنسيق الجيد بين هذه الأجهزة والإدارة الضريبية على نجاح النظام الضريبي في تحقيق مردودية مالية جيدة.²

المطلب الثالث: خصائص النظم الضريبية في الدول النامية

على الرغم من اختلاف اقتصاديات الدول النامية فيما بينها، من ناحية مستوى الدخل القومي وتنوع الموارد المادية والبشرية، إلا أنها تشترك في مجموعة الخصائص أهمها انخفاض الدخل الفردي وضعف نسبة الادخار الوطني، ضعف القطاع الصناعي، انخفاض الإنتاجية، التخلف التقني وطرق الإنتاج، مع سيطرة لبعض القطاعات مثل الزراعة، والصناعة النفطية،³ وعلى هذا الأساس يمكن بلورة خصائص النظام الضريبي في الدول النامية في النقاط التالية:

1. ضعف الحصيلة الضريبية: تتميز الدول النامية بانخفاض مستوى الحصيلة الضريبية، حيث تتراوح حصيلة الإيرادات الضريبية كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي ما بين 10-20% فقط مقارنة بالدول المتقدمة والتي قد تصل فيها إلى 40% في المتوسط،⁴ هذه الفجوة يفسرها ضعف الضرائب المباشرة في الدول النامية، فمثلا في دول إفريقيا جنوب الصحراء الكبرى تمثل حوالي 7% فقط من الناتج المحلي الإجمالي مقارنة بـ 22% في الدول الصناعية، في حين شكلت عائدات الضرائب على التجارة الخارجية بين 2000-2002 حوالي 36% من إجمالي الضرائب مقارنة بـ 1,1% تم تحصيلها من ذات المصدر في دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وفي الوقت الحاضر تعتبر الضرائب على الدخل الشخصي ضعيفة نسبيا في الدول النامية وبالمقابل نجد ضرائب مثل الرسم على القيمة المضافة أصبحت تمثل مصدرا رئيسيا لتعبئة الإيرادات نظرا لسهولة إدارتها، وتمثل الضرائب على أرباح الشركات حوالي 17% من إجمالي الإيرادات الضريبية مقارنة بـ 10% في دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية قبل الأزمة، وتظهر الضرائب على الممتلكات دورا صغيرا نسبيا في الهيكل الضريبي، إذ تمثل حوالي 2,4% من إجمالي الإيرادات

¹ عزت عبد الحميد البرعي، مرجع سبق ذكره، ص 37.

² لخضر عبيرات، مرجع سبق ذكره، ص 117.

³ علاء مونس وحسين العتابي، تخطيط اتجاهات السياسة الضريبية لتنمية الحصيلة الضريبية في العراق لسنوات 1990-2010، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 11، عدد 35، العراق، 2016، ص 162.

⁴ Timothy Besley & Torsten Persson, *Why Do Developing Countries Tax So Little?*, Journal of Economic Perspectives, Vol 28, N^o4, 2014, p99.

في الدول النامية مقابل 6,7% في دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، ومنذ ثمانينات القرن الماضي تميزت الضرائب على الدخل الشخصي بضعف حصيلتها والتي تتراوح ما بين 1-3% كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي وذلك مقابل 9-11% في الدول المتقدمة وهي نسبة مرتفعة نسبياً، ولإشارة فإن ما يزيد عن 90% من الضريبة على الدخل الشخصي يتم استقطاعها من الأجور عند المنبع¹. وترتبط الضرائب على الدخل ارتباطاً وثيقاً بمدى اتساع الاقتصاد غير الرسمي إذ أن اتساع هذا القطاع يقلل من فرض الضرائب على الدخل، كما أن اعتماد العديد من الدول النامية على الموارد الطبيعية وتدفقات المساعدات الخارجية يقلل من الحافز لاتخاذ إجراءات من شأنها تعزيز التحصيل الضريبي وتوسيع القاعدة الضريبية، فعلى سبيل المثال كشفت مؤشرات التنمية العالمية أن متوسط حصة المساعدات من الدخل القومي الإجمالي في عينة من الدول منخفضة الدخل قد بلغ حوالي 10% خلال الفترة 1962-2006.²

والجدول رقم (3-1) يعكس لنا الأهمية النسبية للإيرادات الضريبية ضمن الإيرادات العامة والناتج المحلي الإجمالي في الدول العربية خلال الفترة 2017-2018، مقارنة بالإيرادات المتأتية من الجباية النفطية.

الجدول رقم (3-1): الحصيلة الضريبية في الدول العربية بين سنتي 2017-2018

النسبة من الناتج المحلي الإجمالي %		النسبة من الإيرادات العامة %		قيمة الإيرادات مليون دولار		
2018	2017	2018	2017	2018	2017	
29,5%	26,1%	-	-	783,2	656,6	الإيرادات العامة
16,5%	13,2%	55,9%	50,1%	439,3	330,5	الإيرادات النفطية
9,1%	8,2%	30,7%	31,3%	241,1	206,6	الإيرادات الضريبية

المصدر: صندوق النقد العربي، التقرير الاقتصادي العربي الموحد، 2019، ص 106.

يتضح من الجدول رقم (3-1) تسجيل انخفاض في حصيلة الإيرادات الضريبية كحصة من الإيرادات العامة حيث سجلت في المتوسط في السنتين الأخيرتين حوالي 31%، فيما لم يتجاوز الاستقطاع الضريبي إلى الناتج المحلي لهذه الدول نسبة 9% وهي نسبة منخفضة جداً مقارنة بالنسب المسجلة في الدول المتقدمة، ويلاحظ أن الحصة الأكبر من الإيرادات العامة تم تسجيلها من الإيرادات النفطية، وهذا ما يجعل هذه الدول التي تعتمد على مصدر واحد للإيرادات عرضة لخطر عدم استقرار الإيرادات نتيجة لتقلبات العرض والطلب العالمي في السوق الدولية، وخير مثال على ذلك الأزمات النفطية التي تشهدها السوق العالمية خلال السنوات الماضية ودرجة تأثيرها على الجباية النفطية.

¹ Thaçi, Lumnije & Arbnora Gërzhaliu, **Tax Structure and developing countries**, European Journal of Economics and Business Studies, vol4, N^o1, 2018, pp213_214.

² Timothy Besley & Torsten Persson, **Op. cit.**, pp109_111.

2. سوء توزيع العبء الضريبي بين السكان: تتميز الدول النامية بضيق القاعدة الضريبية كنتيجة لهياكلها الضريبية الغير ملائمة، مما أدى إلى سوء توزيع العبء الضريبي بين مختلف العوامل الاقتصادية والمكلفين، والذي بدوره أدى إلى انخفاض فعالية النظام الضريبي، وذلك من خلال¹:

- تركيز الجزء الأكبر من العبء الضريبي في عدد محدود من السكان في شكل اقتطاعات من المصدر على مرتبات موظفي القطاع العام والمؤسسات الكبرى؛
- انعدام التوازن بين الضرائب المباشرة والغير مباشرة والذي لا يعكس على النحو الملائم هيكل الاقتصاد؛
- الإمكانات التي توفرها ضرائب الاستهلاك لا تستغل بالشكل الأمثل، كما لا تمثل كل من ضرائب الدخل ورأس المال والثروة إلا نسبة ضئيلة من الإيرادات العامة؛
- العديد من الدول النامية وصفت الضرائب المفروضة على الدخل فيها بكونها رادعة للاستثمار، مما يدفع إلى التهرب الضريبي؛
- الاستخدامات الحمائية للرسوم الجمركية تختلف من قطاع لآخر، إذ تعتبر غير ملائمة للتخصيص الأمثل للموارد وتحسين إنتاجية القطاع الصناعي، أما بالنسبة للرسوم الشبه جبائية والمفروضة من طرف صناديق الاستقرار فتعتبر كعائق أمام توسيع الأوعية الضريبية وبالتالي تحسين الدخل.

3. سيادة الضرائب غير المباشرة: تعاني الدول النامية من حالة عدم التوازن في هياكلها الضريبية، إذ تتميز بارتفاع الأهمية النسبية للضرائب الغير مباشرة قياسا بالضرائب المباشرة، والتي قد تصل في المتوسط إلى ما يقارب 60-70% من إجمالي الإيرادات الضريبية² ويرجع ذلك لكون الضرائب الغير مباشرة أكثر ملائمة لطبيعة الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية لهذه الدول، وأكثر فاعلية في إطار السياسات المالية والحوافز المادية، إضافة إلى انخفاض مستوى الدخل القومي ومتوسط دخل الفرد، مما يقلل من الأهمية النسبية للضرائب المباشرة في ظل حاجة هذه الدول إلى ضبط الاتجاهات المتصاعدة للاستهلاك وتحفيز الادخار القومي للمساهمة في تمويل التنمية³.

الشكل رقم (1-4): التوزيع النسبي لهيكل الإيرادات الضريبية في الدول العربية خلال الفترة

2018-2014

متوسط الفترة	2018	2017	2016	2015	2014	نوع الإيراد
%32,01	%39,94	%39,39	%26,38	%27,28	%27,08	الضرائب على الدخل والأرباح
%43,2	%36,84	%33,54	%43,86	%48,8	%53	الضرائب على السلع والخدمات
%12,9	%12,07	%13,02	%15,48	%12,9	11,01%	الرسوم الجمركية على التجارة الخارجية

¹ محمد بلهادي، مشاكل قياس مستوى الإنفاق الجبائي في ظل النظام الضريبي الجزائري، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2017-2018، ص ص 38-39.

² علاء مونس وحسين العتاي، مرجع سبق ذكره، ص 161.

³ إسماعيل طارق، كفاءة التحصيل الضريبي في الدول العربية، دراسات اقتصادية، عدد 52، صندوق النقد العربي، 2019، ص 3.

ضرائب ورسوم أخرى	8,91%	11,01%	14,27%	14,08%	11,15%	11,9%
------------------	-------	--------	--------	--------	--------	-------

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على: صندوق النقد العربي، مرجع سبق ذكره، ص112.

يتضح من الجدول رقم (1-4) الأهمية النسبية للضرائب غير المباشرة المفروضة على استهلاك السلع والخدمات حيث تراوحت خلال الفترة 2014-2018 ما بين 60-73%، ورغم التحسن الملحوظ في نسب الضرائب المباشرة على الدخل والأرباح خلال ذات الفترة مسجلة زيادة بنسبة تقترب من 13% حيث انتقلت من 27% سنة 2014 إلى حوالي 40% سنة 2018 إلا أنها تبقى دون المستوى حيث تعكس النسب المسجلة ضعف الاقتصاد والدخل الفردي وعدم كفاءة الإدارة.

4. نظم ضريبية مستوردة: معظم التشريعات والقوانين الضريبية في الدول النامية ما هي إلا استنساخ للتشريعات الضريبية الخاصة بالدول المتقدمة، والتي في الغالب لا تتماشى مع خصوصيات الدول النامية بالنظر لاختلاف اقتصادياتها وتركيبية مجتمعاتها¹، فالجزائر مثلا، أغلب قوانين الضرائب لديها مستمدة من التشريعات والقوانين الفرنسية رغم الاختلاف الملاحظ في خصوصيات كلا البلدين.

5. جهاز إداري عديم الكفاءة: تعاني الدول النامية من عدم قدرة الإدارة الضريبية على إدارة النظام الضريبي والإشراف عليه بكفاءة، مما يؤدي إلى ضعف الامتثال وانخفاض الحصيلة الضريبية²، نتيجة لضعف الإمكانيات المادية والبشرية والتقنية³، كما تعاني الإدارة الضريبية في الدول النامية من نقشي ظاهرة الفساد والرشوة والمحسوبية.

6. تدني مستويات الامتثال الضريبي مع اتساع نطاق الإعفاءات الجبائية: من السمات البارزة في أغلب الدول النامية تدني مستوى الامتثال الضريبي، ويمكن إرجاع ذلك جزئيا إلى اتساع حجم الاقتصاد غير الرسمي، إضافة إلى انتشار المدفوعات النقدية لجزء من الأجور والمرتبات وصعوبة التحقق من الدخل، كما أن النظم الضريبية في هذه الدول تساهم في بعض الجوانب بتسهيل الممارسات السلبية من تحايل وتهرب ضريبيين، علاوة على ذلك يتسع في هذه الدول نطاق الإعفاءات الجبائية والتي تمنح عادة لأجل تشجيع الاستثمار ودعم السلع الأساسية ومدخلات الإنتاج المحلي⁴، وكنتيجة لكثرة الإعفاءات الضريبية الممنوحة تخسر هذه الدول جزء معتبر من مواردها المالية⁵، وهذا بغض النظر عن آثار هذه الإعفاءات على اقتصاديات هذه الدول كعامل محفز للاستثمار والتي تبقى محدودة⁵.

¹ أحمد وشان، مرجع سبق ذكره، ص41.

² محمد بلهادي، مرجع سبق ذكره، ص41.

³ أحمد وشان، مرجع سبق ذكره، ص41.

⁴ إسماعيل طارق، مرجع سبق ذكره، ص4.

⁵ امحمد موعش وآخرون، النظم الضريبية وضريبة القيمة المضافة في الدول العربية، دراسات اقتصادية، صندوق النقد العربي، عدد70، 2017،

المطلب الرابع: هيكل النظام الضريبي

يمكن حصر مكونات النظام الضريبي في ثلاث عناصر أساسية ممثلة في كل من التشريعات والقوانين الضريبية، الإدارة الضريبية المكلفة قانوناً بتنفيذ وتطبيق القانون الضريبي، ثم مجموعة المكلفين بأداء هذه الضرائب للخرزينة العامة للدولة أي الممولين أو ما يطلق عليهم اصطلاح المجتمع الضريبي،¹ هذه العناصر المترابطة والمتداخلة تتفاعل فيما بينها لتحقيق أهداف النظام الضريبي، وهي موضحة في الشكل رقم(1-4).

الشكل رقم(1-4): هيكل النظام الضريبي



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على المصدر.

الفرع الأول: التشريع الضريبي

ينبثق كل تشريع ضريبي من تراث الدولة وأعرافها الشائعة، وتطور إدارتها وتعريف حاجاتها وتجدد أهدافها واستفادتها من خبراتها وخبرات الأقطار المجاورة في ميدان هذا التشريع، ويستجيب التشريع للتطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تمر بها الدولة ويتغير لأجل مواكبة هذه التغيرات.² ويشير التشريع الضريبي إلى مجموع القوانين واللوائح والقرارات والتعليمات الصادرة عن الجهات المختصة بفرض الضرائب، وتنظيم طرق تحصيلها وجبايتها، إضافة إلى أحكام المحاكم وقرارات اللجان المتعلقة المنازعات الضريبية،³ ومن ثم فإن القانون الضريبي يحدد العلاقة بين الدولة ممثلة بمختلف أجهزتها المالية والضريبية، والأفراد المكلفين بأداء الضرائب الذين تتوفر فيهم الشروط المقررة قانوناً، كما ينظم ويحدد الإجراءات المتعلقة بتنظيم

* فعلى سبيل المثال بلغ عدد الإعفاءات الجبائية في الجزائر سنة 2011 حوالي 476 إجراء، والعدد في ارتفاع مستمر حيث بلغ سنة 2013 حوالي 490 إجراء، في حين قدرت قيمة الإعفاءات الضريبية في الجزائر سنة 2015 بحوالي 107,5 مليار دج، وتتركز الحصة الأكبر من الإعفاءات الممنوحة في الرسم على القيمة المضافة بنسبة 90%، مقابل 5,6% للضريبة على دخل الشركات. المصدر: امحمد موعش وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص22.

¹ عزت عبد الحميد البرعى، مرجع سبق ذكره، ص18.

² سناء نظمي مسودة وخالد مفلح محمد مفلح، دور الإيرادات الضريبية في رفد الموازنة العامة الأردنية بالإيرادات العامة-دراسة تحليلية مقارنة خلال الفترة ما بين 2006-2013، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، مجلد23، عدد2، غزة، فلسطين، 2016، ص76.

³ فاتح أحمية، تقييم مؤشرات أداء النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة 2010-2014، مجلة أبعاد اقتصادية، مجلد 6، عدد1، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2016، ص76.

الضريبة إلى غاية تحصيلها، بما يضمن حماية حقوق الدولة بما لها من سيادة وسلطة الإيجار، وحماية حقوق المكلفين بضمان تحقيق العدالة والمساواة، ومن ثم إذا كان يقرر مجموعة من العقوبات فإنه يتيح للفرد إمكانية الطعن أم الجهات المعنية،¹ ويتميز القانون الضريبي باستقلاليته من حيث تنظيم المراكز القانونية المتمثلة بالمكلف وبخزينة الدولة، وبالتالي ضرورة تحقيق التوازن بين مصلحة كلا الطرفين، ويأخذ عدة أشكال تختلف من دولة لأخرى باختلاف السلطات التشريعية للدول.²

وقد ميزت غالبية التشريعات في معظم دول العالم بين اختصاص السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية في مجال الضرائب، حيث تعنى الأولى بإصدار القوانين الضريبية فيما تتولى الأخرى مهمة تنفيذ هذه القوانين على النحو التالي:³

- **السلطة التشريعية:** تختص بإحداث الضريبة، وتلتزم الدولة بفرضها وتحديد جوانبها في إطار حكومي منظم، لذلك يتوجب التخصيص التشريعي، إذ يتم الترخيص بالاستمرار في تحصيل الضريبة بموجب قانون المالية انسجاماً مع مبدأ سنوية الميزانية العامة للدولة، وفي حال عدم موافقة البرلمان على الميزانية السنوية يمنع على الحكومة في هذه الحالة الاستمرار في عملية التحصيل الضريبي؛

- **السلطة التنفيذية:** تعمل هذه السلطة من خلال أجهزتها وهيئاتها المختصة على تأسيس وربط وتصفية الضريبة وتحصيلها وذلك حسب اختصاصاتها المحددة بموجب التشريع، ولا يمكن أن تحظى بالسلطة التقديرية، إذ لا يعتبر ضمن مجالات اختصاصها إضافة أو إلغاء أي ضريبة بعينها كما لا يسمح لها بتعديل أي نمط أو معدل ضريبي.

والتشريع الضريبي الجيد الذي يحقق أهداف النظام الضريبي غالباً ما يكون بسيطاً واضحاً بحيث يمكن فهمه من طرف المكلفين بمختلف فئاتهم ومستوياتهم التعليمية وملائماً لأوضاعهم، ومستقراً بتجنيبه كثرة التعديلات في أحكامه دون مبررات منطقية، وعادلاً في توزيع العبء الضريبي على المكلفين بدفع الضرائب، ومرناً في استجابته للأوضاع المختلفة المؤثرة فيه.

الفرع الثاني: الإدارة الضريبية

بحكم تعريفها تدير الإدارة الضريبية "Tax administration" الضرائب، وتقوم بتطبيق وتنفيذ القوانين الضريبية، ويتمثل عملها الأساسي في جباية وتحصيل الضرائب التي يفرضها القانون،⁴ وينظر للإدارة الضريبية على أنها بمثابة الركيزة الأساسية لنجاح النظام الضريبي من حيث كونها حلقة الوصل بين القانون الضريبي وبين المكلفين باختلاف أنواعهم وأنشطتهم وصنف الضرائب الملزمين بدفعها، وعلى هذا الأساس

¹ عزت عبد الحميد البرعي، مرجع سبق ذكره، ص 151.

² أعاد حمود القيسي، مرجع سبق ذكره، ص 154.

³ أحمد وشان، مرجع سبق ذكره، ص 25.

⁴ Matthijs Alink & Victor Van Kummer, **Handbook On Tax Administration**, 2nd Edition, IBFD, Netherlands, 2016, P163.

تعتبر الإدارة الضريبية من بين الإدارات الهامة في الدولة بالنظر لأهمية الدور الذي تقوم به، وتكمن أهميته في أنها ومن خلال موقعها تساعد على تبسيط وتوضيح قواعد التشريع الضريبي، وتطبيق هذه القواعد بطريقة سليمة مما يساهم في تقليل فجوة التطبيق للتشريع الضريبي، وقيامها بتحويل نصوصه من نصوص عامة مجردة إلى قواعد تطبيقية تفصيلية ملائمة لكل مكلف وفقاً لطبيعة نشاطه، فضلاً عن حرصها على إبراز ما يتضمنه التشريع من مزايا وحوافز وإعفاءات ضريبية يمكن أن يستفيد منها المكلف ومساعدته على ذلك، الأمر الذي يدعم ثقة المكلف في الإدارة.¹

ومن أهمية الإدارة الضريبية كذلك كونها الأداة التي تعتمد عليها الدولة في تطبيق إحدى أهم سياساتها المالية، ذلك أن الإيرادات الضريبية من أهم بنود الموازنة العامة للدولة، وأهمية النظام الضريبي أيضاً تكمن في إمكانية تطبيقه بسائر الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وعليه فالإدارة الضريبية عبارة عن مزيج من العناصر الإدارية والمالية والقانونية.² وعليه يقع على عاتق الإدارة الضريبية مهام كبيرة على رأسها تحصيل الضرائب اللازمة لنشاط الدولة للقيام بتمويل نفقاتها العامة، وإنجاز المشاريع الاستثمارية ومشاريع البنية التحتية ومنه تحقيق التنمية الاقتصادية، ومنه فالنظام الضريبي الجيد خلفه إدارة ضريبية جيدة والعكس، حيث أن الإدارة الضريبية الجيدة لا يمكنها تحويل النظم الضريبية السيئة إلى نظم ضريبية جيدة، بينما من شأن الإدارة الضريبية السيئة أن تحول أفضل النظم الضريبية إلى نظم سيئة وعديمة الكفاءة.

وقد تطورت الإدارة الضريبية بدرجة كبيرة نتيجة لتطور الأنظمة الضريبية وتنوع العمليات التي تقوم بإدارتها سواء في مراحل تحديد الوعاء أو الفحص أو الرقابة،... الخ، ويختلف تنظيم الإدارة الضريبية من تشريع ضريبي لآخر تبعاً لعوامل مختلفة أهمها النظام السياسي والاجتماعي ومستوى الوعي الضريبي وهيكلة النظام الضريبي،³ وإلى جانب مهمتها الأساسية المتمثلة في التحصيل الضريبي تضطلع الإدارة الضريبية بمجموعة من المهام الأخرى نذكر منها:⁴

- تسجيل دافعي الضرائب؛
- معالجة الإقرارات الضريبية، واقتطاع الضريبة من المنبع، ومعلومات الطرف الثالث؛
- التحقق أو فحص دقة واكتمال المعلومات الواردة المبلغ عنها من طرف دافعي الضرائب، بما في ذلك عمليات مراجعة وتدقيق الحسابات الميدانية؛
- تقدير الضرائب المستحقة؛

¹ هاني التابعي محمد جزر، حوكمة الإدارة الضريبية أداة لتدنية المخاطر الضريبية، مجلة البحوث المالية والتجارية، مجلد 18، عدد 2، مصر، 2017، ص 139-140.

² سماء سامي محمد عزازي، صياغة الإدارة الإستراتيجية وتفعيلها على الإدارات الضريبية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، مجلد 11، عدد 3، مصر، 2020، ص 1948-1949.

³ أمين السيد أحد لطفى، فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل، مرجع سبق ذكره، ص 46.

⁴ Matthijs Alink & Victor van Kummer, Op. cit., pp163_164.

- عملية التحصيل القسري للديون الضريبية؛
- معالجة الطعون والشكاوى الإدارية؛
- تقديم الخدمات والمساعدة لدافعي الضرائب؛
- كشف عمليات الاحتيال الضريبي وملاحقة مرتكبيه قضائياً؛
- فرض غرامات ودفع كلما اقتضت الضرورة.

لا شك أن كفاءة الإدارة الضريبية تمكن في تحصيل الضرائب بشكل جيد وتلافي الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي التي تساهم في اتساع ظاهرة التهرب الضريبي، غير أن ذلك يتطلب جهود وتكاليف ضخمة، الأمر الذي قد يجعل الضريبة غير اقتصادية، وأفضل طريقة لتحسين كفاءة تحصيل الضرائب هي نشر الوعي الضريبي بين أفراد المجتمع الضريبي، والعمل على كسب ثقتهم وذلك يرتبط بمدى قدرتها على التكيف بين النصوص الضريبية والظروف السائدة في المجتمع بعدالة، ومن أهم مقومات نجاح الإدارة الضريبية توافر موارد بشرية كفئة ومؤهلة بشكل عملي سليم لضمان إتقان العاملين لعمليات التطبيق في مجال الحصر والفحص والربط والتحصيل فضلاً عن توفير نظام للأجور والحوافز يتلاءم مع المسؤوليات التي يضطلعون بها، كما يتطلب الأمر استخدام الأساليب الحديثة بالإدارة الضريبية وتعزيز الاستفادة من إيجابيات الرقمنة في المجال الضريبي، ولضمان متابعة تطبيق القانون الضريبي يتطلب الأمر توافر العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة، وأخيراً توفير نظم الرقابة الداخلية بمزايا الدقة والسرعة في اكتشاف المخالفات وفرض العقوبات ضماناً لانتظام سير العمل،¹ إذن فالإدارة الضريبية وبغرض تحقيق الهدف المالي الأساسي لها يمكن أن تتبنى إستراتيجيتين، هما:²

1. إستراتيجية النمو في الإيرادات الضريبية: تقوم على التحليل الاقتصادي لمستوى العوائد الضريبية المحققة على مستوى مجتمع المكلفين باختلاف الضريبة والمادة الخاضعة لها، وتعتمد هذه الإستراتيجية على سياستين:

- التوسع الأفقي في حصر المكلفين بالضريبة، حيث أن قيام الإدارة الضريبية بحصر مكلفين جدد غير مسجلين، يعد أساس التوسع الأفقي لمجتمع المكلفين وخلق إيرادات ضريبية جديدة؛
- نشر الثقافة الضريبية، بهدف التأثير السلوكي على المكلفين نحو الأمانة الضريبية، وتعمل سياسة الثقافة الضريبية على زيادة الحصيلة الضريبية الحالية من خلال العمل على تعزيز رضا المكلفين، من شأن هذا الأمر أن يدفع بهم للإفصاح عن إيراداتهم الحقيقية من خلال ثقتهم في التعامل مع الإدارة الضريبية؛

¹ أمين السيد أحمد لطفي، ضرائب الدخل بين التشريع الضريبي والتطبيق المحاسبي، مكتبة شادى، ط2، مصر، 1991، ص ص14-15.

² هشام فاروق الأبياري، مدى تكامل أداء الإدارة الضريبية في مصر (الواقع والمأمول): دراسة ميدانية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، مجلد 40، عدد خاص، مصر، 2020، ص ص12-13.

2. إستراتيجية تحسين تكلفة الخدمة الضريبية: تهدف إلى تحقيق زيادة في الإيرادات الضريبية عن طريق خفض تكلفة الضريبة إلى أقل قدر ممكن مع الحفاظ على مستوى جودة أداء الخدمة الضريبية.

الفرع الثالث: المكلف بالضريبة (الممولون)

يعتبر أحد طرفي العلاقة الضريبية، وبالتالي فسلوك المكلف باعتباره ركنا هاما من أركان النظام الضريبي يؤثر على مردودية النظام الضريبي الذي يموله، ومما لا شك فيه أن اصطلاح المكلف ينبع من التكليف والالتزام الذي يفرضه القانون الضريبي على الأفراد المخاطبين بأحكامه،¹ وعليه فالمكلف بالضريبة هو كل شخص طبيعي أو معنوي يخضع للضريبة،² نتيجة لقيامه بنشاط أو نتيجة لعمله أو حصوله على عوائد على رأس ماله، ويحدد التشريع الضريبي الأشخاص الذين ينطبق عليهم هذا المصطلح أو بعبارة أخرى فهو يحدد الدخل والأرباح التي يحصل عليها هؤلاء الأشخاص ليرتب إخضاعها للضريبة،³ ويعتبر رضا المكلف دعامة أساسية لقانون الضريبة من خلال تجسيد مبدأ العدالة والمساواة في الضرائب.⁴ والعلاقة التي تنشأ بين الدولة والمكلف بالضريبة هي المناسبة التي على أساسها تقوم الدولة بفرض هذه الضرائب على المكلف، وعادة ما تنتهج الدول عدة طرق لإخضاع المجتمع المحلي والأجانب لضرائبها، إما على أساس جنسية المكلف أو إقامته أو مكان تحقق دخله استناد إلى مبدأ سيادة الدولة على إقليمها وأشخاصها، ويمكن بيان ذلك على النحو التالي:⁵

- **مبدأ التبعية السياسية:** يقتضي هذا المبدأ وجوب فرض الضريبة على مواطني الدولة حيثما كان محل مزاولة نشاطاتهم وأعمالهم، وتعتمد الدول في تحديد هذه التبعية على أساس جنسية الشخص الطبيعي والمعنوي، ويستمد هذا المبدأ شرعيته فضلا عن كون الجنسية رابطة سياسية أو قانونية من الحماية التي تقدمها الدولة لرعاياها والحق في الاستفادة من المرافق العامة، وذلك مقابل تحملهم التزامات محددة من بينها الضريبة؛

- **مبدأ التبعية الاجتماعية:** يستند هذا المبدأ على فكرة ارتباط الشخص بالدولة بصورة توطن دائم أو إقامة عادية دون أي يكون له أي انتماء سياسي للدولة، ومقابل انتفاعه بالخدمات العامة التي توفرها الدولة يترتب عليه المساهمة في الأعباء والتكاليف العامة من خلال ما يفرض عليه من ضرائب على مصادر دخله؛

¹ سماء سامي محمد عزازي، مرجع سبق ذكره، ص1949.

² مصطفى بوشامة وأسامة عمارة، واقع النظام الضريبي في دولة الإمارات العربية المتحدة، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، مجلد 2، عدد2، 2018، جامعة المسيلة، الجزائر، ص87.

³ أمين السيد أحد لطف، فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل، مرجع سبق ذكره، ص44.

⁴ مصطفى بوشامة وأسامة عمارة، مرجع سبق ذكره، ص87.

⁵ رائد أحمد ناجي، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، دار السنهوري، ط3، لبنان، 2017، صص91-93.

- مبدأ التبعية الاقتصادية: يقوم هذا المبدأ على أساس أن الدولة التي يتحقق فيها الدخل أي كان مصدره أو نوعه يحق لها إخضاعه للضريبة، بغض النظر عن جنسية صاحب المال سواء كان مقيماً أم غير مقيم، فبمجرد تحقق الدخل في الدولة المعنية يتم إخضاعه للضريبة.

تتأثر علاقة المكلف بالإدارة الضريبية وبالنظام الضريبي وبالتالي مستوى كفاءته بمجموعة من العوامل، تتمثل في الأساس بدرجة الوعي والثقافة الضريبية لدى المكلف بالضريبة، ومستوى أخلاقه، إضافة إلى وجهة نظره ومدى قناعاته بجدوى الضريبة التي يدفعها من خلال الآثار التي تخلفها على مختلف أوجه الحياة الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع وحتى شرعيتها الدينية، درجة تعقد التشريع الضريبي وعدد التعديلات التي تطرأ على القوانين الضريبية، وعليه نستنتج مما سبق أن النظام الضريبي الجيد يجمع بين وعي المكلف بالضريبة وبساطة القانون الضريبي وكفاءة الإدارة الضريبية.

المبحث الثالث: محددات النظم الضريبية الفعالة لتعبئة الإيرادات

مع تغير دور الدولة من حارسة إلى متدخلة، لم يعد يقتصر دور الضريبة في تمويل الإنفاق العام بل تعداه ليصبح للضريبة دور محوري هام في النشاط الاقتصادي، أين أصبحت أداة تحكم وتسيير وتشجيع لمختلف القطاعات والأنشطة الاقتصادية، وأداة لتحقيق أهداف الدولة على عدة أصعدة، ولا يمكن الجزم بوجود نظام ضريبي فعال فقط من خلال الضرائب التي يقرها هذا النظام بل بمدى قدرة هذا النظام على تحقيق أهدافه، ويمكن القول بأن تقييم النظام الضريبي شرط أساسي في بناء نظام ضريبي جيد وفعال، ويمكن إيجاد أكثر من طريقة اجتهد الباحثين والعلماء في وضعها وبناء مؤشراتها، ورغم أنها قد تعطي نتائج مختلفة أو متباينة إلا أنها يمكن أن تساعد في وضع أسس نظام ضريبي كفاء وفعال.

الطلب الأول: المؤشرات المالية

لعل أهم النسب المالية التي صاغها الفكر المالي والتي تحظى بتأييد عدد كبير من الباحثين لدورها الفعال في قياس كفاءة النظام الضريبي ما سنذكره.

الفرع الأول: نسبة الضرائب المحصلة إلى الضرائب المقدرة

يركز هذا المؤشر في تقييم كفاءة النظام الضريبي على جانب التحصيل الضريبي والذي يرتبط بكفاءة الإدارة الضريبية ويطلق عليه مصطلح الجهد الضريبي، ويمكن حسابه من خلال المعادلة التالية¹:

$$\frac{\text{الضرائب المحصلة}}{\text{الضرائب المقدرة}} = \text{الجهد الضريبي}$$

يمكن أن نحصل على ثلاث حالات من النتائج:

¹ Shahroodi Seyed Mohammad Mousavi, Investigation of the effective factors in the efficiency of tax system, Journal of Accounting and taxation, Vol 2, N^o 3, pp 42_43.

- إذا كانت النسبة مساوية إلى الواحد الصحيح (1) فذلك يفسر قدرة النظام الضريبي على تحصيل الضرائب المقدرة في ميزانية الدولة؛
- إذا كانت النسبة أقل من واحد فذلك مؤشر على فشل النظام الضريبي في تحقيق الميزانية المصادق عليها؛
- إذا كانت النسبة أكبر من واحد فذلك يفسر حالتين، إما أن التقدير لم يستند على حقائق موضوعية أو أن تحصيل الضرائب يفوق الطاقة الضريبية للمجتمع.

الفرع الثاني: المؤشر النسبي

يركز هذا المؤشر في قياس كفاءة النظام الضريبي على التطور الحاصل في حجم الحصيلة الضريبية خلال فترات زمنية متتابعة، ويساوي هذا المؤشر التغير النسبي في الضرائب المحصلة بالمقارنة مع العام السابق، وهو ما تعبر عنه المعادلة التالية:

$$\frac{\text{الحصيلة الضريبية للسنة } (n) - \text{الحصيلة الضريبية للسنة } (n-1)}{\text{الحصيلة الضريبية للسنة } (n-1)} = \text{التطور النسبي في الحصيلة الضريبية}$$

ويمكن أن نحصل على النتائج التالية:

- إذا كانت النسبة أقل من واحد فأن كفاءة النظام الضريبي انخفضت مقارنة بالعام السابق؛
 - إذا كانت النسبة تساوي واحدا فأن كفاءة النظام لم تتغير مقارنة مع العام السابق؛
 - إذا كانت النسبة أكثر من واحد فأن كفاءة النظام الضريبي قد ارتفعت مقارنة بالعام السابق.
- رغم أن هذا المؤشر أكثر قابلية للتطبيق نسبيا مقارنة مع المؤشر السابق إلا أنه غير دقيق بما فيه الكفاية لتحديد مستوى الكفاءة لأنه لا يأخذ في الاعتبار الانخفاض أو الزيادة المحتملة في دخل المجتمع.¹

الفرع الثالث: مؤشر الضغط الضريبي

يعتبر من أهم المؤشرات الكمية المستخدمة في تقييم النظم الضريبية، وعلى غرار تسمية الضغط الضريبي والتي تنسب لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية يمكن أن يرد بتسميات أخرى منها معدل الاقتطاع الإجباري أو مستوى الجباية أو عبء الضريبة على الاقتصاد. ويعبر الضغط الضريبي بصفة عامة عن تلك النسبة المقتطعة في شكل ضرائب ورسوم على الدخل المحقق من المكلف بالضريبة،² أو هو مقدار الضرائب المحصلة كنسبة مئوية من بعض المقادير الاقتصادية،³ وعادة ما يشار إليه بحجم الإيرادات الضريبية إلى الناتج المحلي الإجمالي، ومن خصائص النظام الضريبي الفعال أن يكون نمو الإيرادات

¹ Shahroodi Seyed Mohammad Mousavi, Op. cit., p43.

² محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة: النفقات العامة-الإيرادات العامة-الميزانية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2005، ص325.

³ عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص156.

الضريبية أعلى وأسرع من الزيادة أو النمو في الناتج المحلي الإجمالي، إذ ينبغي أن يكون هذا النظام قادراً على الاستجابة بشكل مناسب للزيادة في الناتج المحلي الإجمالي.¹

ويمكن حساب مؤشر الضغط الضريبي الإجمالي بناءً على مفهومين من خلال العلاقات التالية:

$\text{الضغط الضريبي بمفهومه الضيق} = \frac{\text{الإيرادات الضريبية}}{\text{الناتج المحلي الإجمالي}} \cdot 100$
$\text{الضغط الضريبي بمفهومه الواسع} = \frac{\text{الإيرادات الضريبية} + \text{الإيرادات شبه الضريبية}}{\text{الناتج المحلي الإجمالي}} \cdot 100$

بالإضافة إلى الضغط الضريبي الإجمالي يمكن كذلك حساب الضغط الضريبي الفردي، والذي يحسب على أساس دخل المكلف بالضريبة ومقدار الضرائب التي تضاف إليها الاقتطاعات الإيجابية المحسوبة على أساس الحماية الاجتماعية، يستثنى من ذلك الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك بالنظر لصعوبة أو استحالة حساب كل الضرائب التي يتحملها الفرد، وعلى هذا الأساس يحسب الضغط الضريبي الفردي بالعلاقة التالية²:

$\text{الضغط الضريبي الفردي} = \frac{\text{الضرائب}}{\text{الدخل}}$

تهدف دراسة الضغط الضريبي إلى تحديد التغيرات الاقتصادية الناجمة عن الاقتطاعات الضريبية وخاصة تلك التغيرات التي يسعى النظام الضريبي إلى تحقيقها، إذ يعكس هذا المؤشر مقدار الثقل الذي يتحمله الأفراد والاقتصاد، إلا أن حساب هذا المؤشر يواجه صعوبة من ناحية الوصول إلى البيانات الكاملة والصحيحة للاقتطاعات الضريبية بمختلف أنواعها، إضافة إلى اختلاف طريقة قياس الناتج من دولة لأخرى نتيجة لاختلاف الطرق المحاسبية، واختلاف القوى الشرائية للعملة مما يصعب من إجراء مقارنات دولية.³

أولاً: مشاكل حساب معدل الضغط الضريبي

يثير حساب معدل الضغط الضريبي مشكلة مزدوجة، فالدولة من جهة تسعى إلى تعظيم مواردها لتغطية نفقاتها العامة، وفي ذات الوقت تسعى إلى تمكين الأفراد من القيام بعمليات الادخار اللازمة للاستثمار والتوظيف وضمان مستويات مرتفعة من الطلب. ومن الانتقادات الموجهة لارتفاع معدل الضغط الضريبي نذكر:

¹ Shahroodi Seyed Mohammad Mousavi, Op. cit, p43.

² محرزى محمد عباس، مرجع سبق ذكره، 326.

³ عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص156.

- مقاومة الضريبة والتي يمكن أن تجر إلى زعزعة السلم المدني، إضافة إلى ما قد تخلفه لدى الأفراد من ميول كبير نحو تهريب رؤوس الأموال نحو الخارج إلى دول تتخفف فيها الاقتطاعات الضريبية نسبياً.¹
- فقدان تنافسية الاقتصاد الوطني؛
- إحلال تفضيلات الإدارة العمومية محل تفضيلات الأفراد بتقليص القدرة الشرائية للأعوان الخواص وإعادة تخصيصها للاستعمالات العمومية؛
- تثبيط النشاط الإنتاجي إذ أن الضريبة تأخذ دور المعرقل لعوامل الإنتاج مثل الاستثمار وعرض العمل، وبالتالي انخفاض مردودية النظام الضريبي؛
- شكل التدخل العمومي، والذي يكون بصفة مباشرة عن طريق الإعانات أو بصفة غير مباشرة من خلال النفقات الضريبية والتي قد تأخذ شكل تخفيضات أو إعفاءات ضريبية، وحسب الاتفاقيات المحاسبية لا يأخذ في الاعتبار عند حساب معدل الضغط الضريبي إلا الحصيلة الضريبية الفعلية أي أنه يستبعد النفقات الضريبية، وعليه فمعدل الضغط الضريبي يتأثر بشكل التدخل العمومي؛
- غياب معدل مرجعي يمكن الاستناد إليه، وعادة ما تعتمد بعض الدول الصناعية على متوسط معدل الاقتطاع لدول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية رغم أنها مقارنة غير صحيحة، كونها تعبر عن واقع لا يعكس بالضرورة سلامة الأداء؛
- الضغط الضريبي الفردي، إذ يعكس معدل الاقتطاعات الإلزامية حجم القوى الشرائية المحولة لصالح الدولة والمقتطعة من الاستخدام الخاص، رغم أن هذا المعدل لا يعكس بالضرورة حجم القيود الضريبية الممارسة على الأفراد.²

ثانياً. الضغط الضريبي الأمثل:

من الواضح أن معدل الضغط الضريبي قد عرف عدة تحولات جوهرية في مستوياته نتيجة لتغير وظيفة الضريبة وتوجيهها لتحقيق أهداف أخرى غير الهدف المالي التقليدي لها، غير أن لوضعية الاقتصاد ومدى تطوره تأثير كبير في تحديد مستويات الضغط الضريبي للدولة، إذ ترتفع هذه النسبة في الدول المتقدمة التي تتميز بتطور اقتصادياتها من حيث الاستثمارات، الإنتاج، مستويات الدخل واتساع الأسواق،... الخ، وتنخفض في الدول النامية التي تتميز بضعف الإنتاج وانخفاض مستويات الدخل،... الخ.

إن تحديد مستوى أمثل للضغط الضريبي يكتسي أهمية بالغة في الاقتصاديات المعاصرة، وذلك لتمكينه كل من راسمي السياسات المالية العامة والمحللين الماليين والاقتصاديين من الوقوف على بعض انعكاسات الضريبة ومدى تحقيقها لأهدافها، ورغم اتفاق الأدبيات الضريبية في الدول المتقدمة خاصة على أن معدل الضغط الضريبي الأمثل في الظروف الاقتصادية العادية يكون في حدود 25% وهي النسبة التي حددها

¹ محرز محمد عباس، مرجع سبق ذكره، ص 327.

² عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص 157-161.

الاقتصادي كولن كلارك،¹ إلا أن مسألة تحديد معدل الضغط الضريبي الأمثل تبقى مسألة نسبية بالنظر لكثرة وتداخل العوامل المؤثرة فيه، ومن أهم العوامل التي يمكن الاعتماد عليها في تحديد معدل الضغط الضريبي الأمثل نذكر المقدرة التكلفة للدخل الوطني والتي بدورها تتأثر بعدة عوامل هي حجم الاقتصاد الوطني، العوامل الاقتصادية المتنوعة كهيكل الاقتصاد الوطني، طريقة توزيع الدخل، السياسة الإنفاقية للدولة أو استخدام الإيرادات الضريبية، التقلبات النقدية، العوامل الاجتماعية كالتركيبة السكانية، المستوى العام للاستهلاك، درجة الوعي الضريبي للمجتمع، والمقدرة التكلفة لأفراده، إضافة إلى العوامل السياسية المختلفة.²

ثالثا. الضغط الضريبي وفقا لمنحنى لافر:

استند الاقتصادي الأمريكي لافر في شرح العلاقة بين مستويات الضغط الضريبي والإيرادات الضريبية على المبدأ القائل أن "كثرة الضريبة تقتل الضريبة"، إذ أنه عندما تتجاوز الدولة حد أو عتبة معينة من فرض الضرائب يصبح ذلك عامل معرقل للاقتصاد، حيث يمكن أن تستلب الضريبة مجمل الدخل، مما يدفع بالمكلف إلى بحث أساليب وطرق تمكنه من التملص منها، وقد يتعداه الأمر إلى التوقف عن ممارسة نشاطه الاقتصادي، وعلى هذا الأساس سوف تتخفف الإيرادات الضريبية تدريجيا، مما سيؤدي في النهاية إلى تباطؤ وتنشيط النشاط الاقتصادي.³ ويوضح منحنى لافر الفكرة الأساسية القائلة بأن التغيرات في معدلات الضرائب لها تأثيران على الإيرادات الضرائب، تأثير حسابي ومعناه أن تخفيض معدلات الضرائب يؤدي إلى انخفاض الإيرادات الضريبية، وتأثير آخر اقتصادي ومعناه أن انخفاض معدلات الضرائب يؤثر إيجابا على العمل والإنتاج وبالتالي على القاعدة الضريبية من خلال تقديم حوافز لزيادة هذه الأنشطة، والتأثير الحسابي يعمل دائما في الاتجاه المعاكس من التأثير الاقتصادي، لذلك عندما يتم الجمع بين الآثار الاقتصادية والحسابية للتغيرات في المعدلات الضريبية، فإن التأثير الكلي للتغير في معدلات الضرائب على إجمالي الإيرادات يكون غامضا.⁴

الشكل رقم (1-5) يمثل رسم توضيحي لمنحنى لافر بحيث يوضح العلاقة بين معدل الضريبة والإيرادات الضريبية:

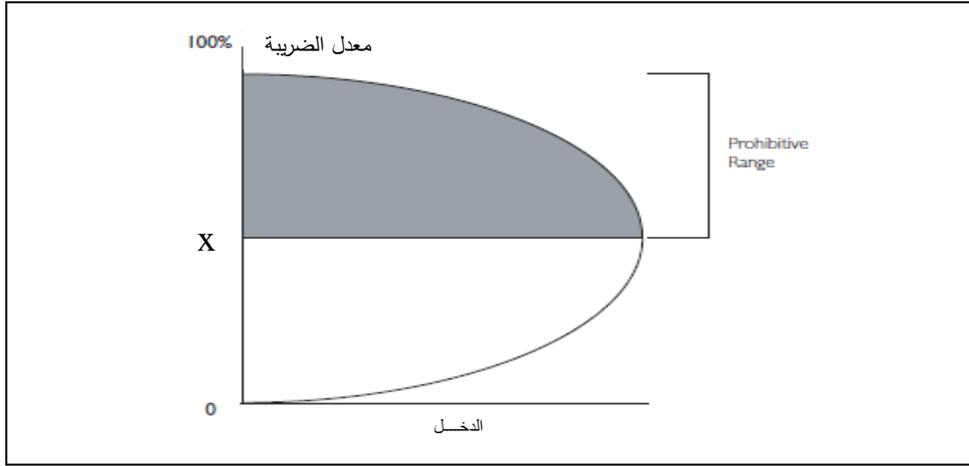
¹ زهير بن دعاس، حدود قياس الضغط الجبائي في الجزائر، مجلة العلوم الإنسانية، مجلد 19، عدد 1، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2019، ص 53.

² مريم زان، واقع الضغط الضريبي بالمغرب، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، عدد 15، المغرب، 2016، ص ص 19-21.

³ محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص ص 327-328.

⁴ Arthur B. Laffer, **The Laffer Curve: Past, Present, and Future**, Backgrounder, N° 1765, 2004, p1-16, can be found at: www.heritage.org/research/taxes/bg1765.cfm

الشكل رقم (1-5): منحني لافر



Source: Arthur B. Laffer, **The Laffer Curve: Past, Present, and Future**, Backgrounder, N^o 1765, 2004, p2, can be found at: www.heritage.org/research/taxes/bg1765.cfm.

يتضح من الشكل أعلاه أنه:

- إذا كان معدل الضريبة 0% تكون الإيرادات الضريبية صفر، مهما كان حجم القاعدة الضريبية؛
- نفس الشيء بالنسبة لمعدل ضريبة قدره 100% تكون الإيرادات الضريبية صفر لأنه لن تجد أي فرد على استعداد للعمل مقابل أجر بعد الضريبة قيمته صفر، معناه لن تكون هناك قاعدة ضريبية.
- يؤثر معدل الضريبة على الإيرادات الضريبية التي تستمر في الارتفاع (المنطقة المظللة بالأبيض) إلى غاية نقطة محددة تدعى نقطة العتبة ولتكن X، بعد هذه النقطة تبدأ الإيرادات في الانخفاض (المنطقة المظللة بالرمادي والتي سميت بالمنطقة الخطرة أو المحظورة) أي أنه كلما ارتفع الضغط الضريبي انخفضت الإيرادات الضريبية.

الفرع الرابع: الأهمية النسبية للضرائب ضمن الموارد العامة ومساهمتها في تغطية النفقات العامة

بالنظر إلى الهدف المالي للضريبة، يكون ضمان توفير الموارد المالية الكافية للدولة لتغطية نفقاتها هو الهدف الرئيسي كل نظام ضريبي، وفي هذا الإطار يمكن استخدام المؤشرات التالية:¹

أولاً. **موقع الضرائب ضمن الموارد العامة للدولة:** يقيس هذا المؤشر مدى قدرة اعتماد الدولة على الضرائب في توفير الموارد العامة، وذلك لكون الضريبة ذات طابع سيادي عكس المصادر الأخرى، بحيث أنه إذا كانت الضرائب ذات وزن نسبي أكبر ضمن هيكل الموارد العامة للدولة، فإن الدولة تضمن استقلالية قرارها الاقتصادي وتتفادى بذلك الآثار السلبية لباقي الموارد، ويمكن حساب هذا المؤشر سنوياً بالعلاقة التالية:

$$\text{مؤشر أهمية الضرائب ضمن الموارد العامة} = \frac{\text{الحصيلة الضريبية}}{\text{إجمالي الموارد العامة}}$$

¹ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2011، صص 100-101.

ثانيا. مؤشر القدرة على تغطية النفقات العامة: ويحسب سنويا بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل تغطية النفقات العامة} = \frac{\text{الحصيلة الضريبية}}{\text{إجمالي النفقات العامة}}$$

إذا كانت النتيجة المحققة قريبة من الواحد أو أكثر فإن ذلك يدل على كفاءة النظام الضريبي وقدرته على تعبئة الإيرادات الضريبية.

المطلب الثاني: مؤشرات تشخيص المؤهلات V.Tanzi

فيما يلي نذكر المؤشرات التي وضعها الاقتصادي "V.Tanzi" والتي من خلالها يمكن بناء نظام ضريبي جيد وفعال:¹

1. مؤشر التركيز: يقتضي هذا المؤشر وجود عدد محدود من الضرائب والمعدلات الضريبية تشكل الحصة الأكبر من الإيرادات الضريبية وتحقق مبدأ الاقتصاد في التحصيل، مع تجنب الإفراط في الضرائب قليلة الإيراد التي تشكل إزعاجا للمكلف وتحمل الإدارة تكاليف إضافية، وعليه كل ارتفاع في هذا المؤشر يؤدي بالضرورة إلى زيادة كفاءة النظام الضريبي، ويعتقد أن عدد الضرائب التي تحقق فعالية النظام الضريبي تتراوح بين 5 إلى 6 أنواع من الضرائب على الأكثر؛

2. مؤشر التشتت: معناه وجود ضرائب مزعجة قليلة الإيراد وتحمل الإدارة تكاليف عالية، وهذا يقتضي ضرورة تعديلها أو حذفها لتبسيط النظام الضريبي مع مراعاة ألا يؤثر ذلك على مردودية النظام الضريبي، وعليه كلما ارتفع هذا المؤشر انخفضت كفاءة النظام الضريبي؛

3. مؤشر التآكل: يعكس المؤشر مدى استيعاب الوعاء الضريبي الممكن أو المتوفر،² فكلما كانت الأوعية الفعلية قريبة من الممكنة كان النظام الضريبي أكثر كفاءة والعكس، لأن اتساع الوعاء الضريبي ولو اعتمد معدلات ضريبية مخفضة قد يساهم في زيادة الإيرادات الضريبية، وإذا ابتعدت الأوعية الضريبية الفعلية عن الممكنة بفعل الإفراط أو المبالغة في منح الإعفاءات والامتيازات الضريبية قد يؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي، ومحاولة تعويض ذلك بزيادة معدلات الضرائب قد لا ينجح دائما (منحنى لافر) بل من شأنه

¹ أنظر:

- Vito tanzi, A tax system and policy objectives in developing countries: General principles And diagnostic tests, unpublished IMF paper, 1983, pp24-29,

- مدين إبراهيم الضابط، تقييم كفاءة النظام الضريبي في سورية باستخدام مؤشرات V.Tanzi، مجلة جامعة تشرين، مجلد 41، عدد 03، 2019، ص 40-43.

https://www.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista_3/Tax_systems_and_policy_tanzi_fmi.pdf.

² عبد السلام فنغور، تحليل السياسة الجبائية في الجزائر منذ إصلاحات 1992: تقييم وآفاق، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة 1، الجزائر، 2017/2016، ص 55.

أن ينعكس كمحفز للتهرب الضريبي مما يقلل من كفاءة النظام الضريبي، وعادة فالنظام الضريبي الفعال هو الذي يكون الفرق بين إيراداته الممكنة والفعلية كنسبة مئوية تتراوح بين 5% إلى 15%؛

4. **مؤشر التأخر في التحصيل:** يرتبط هذا المؤشر بجعل المكلفين يدفعون التزاماتهم الضريبية في آجالها المحددة، لأن التأخر يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية للمتحصلات الضريبية بفعل التضخم أو التهرب الضريبي، ويحدث ذلك عادة بسبب انخفاض العقوبات أو عدم فعاليتها فيما يتعلق بهذا الإجراء، لهذا يجب أن يكون التخفيض التدريجي للتأخر في التأخير من بين الأهداف الأساسية للإصلاح الضريبي، وذلك من خلال توفير الوسائل وأدوات الردع المناسبة للحد من هذه الظاهرة التي تؤثر سلباً على مردودية النظام الضريبي، وعليه فهناك علاقة عكسية بين هذا المؤشر وكفاءة النظام الضريبي، ومعناه أن كل ارتفاع في هذا المؤشر تنخفض معه كفاءة النظام الضريبي والعكس؛

5. **مؤشر التحديد:** يشير إلى التحديد الدقيق لنوعية الضرائب، هل تفرض على رأس المال أو دخل رأس المال، على الأرباح المحققة أو الموزعة، وهو ما تفتقد إليه التشريعات الضريبية في الدول النامية.¹

6. **مؤشر الموضوعية:** (يصب هذا المؤشر ضمن مبدأ اليقين لآدم سميت) ويتعلق الأمر بضرورة جباية الضرائب من أوعية يتم قياسها بموضوعية، بما يضمن للمكلفين فهما جيداً للضرائب التي يدفعونها، تقدير وحساب التزاماتهم، وطريقة وتوقيت الدفع، من غير وجود لبس أو تعسف من طرف الإدارة الضريبية، ويمكن القول أن الموضوعية تعني مدى التزام النظام الضريبي بتطبيق قاعدة اليقين والوضوح.² ويمكن قياس هذا المؤشر على العموم لا للحصر من خلال نضوج نظام التقدير الذاتي، ووجود شرعية واضحة لحقوق المكلف، ونظام متطور للنزاعات الضريبية، وزيادة الالتزام الطوعي وثقة المكلف في النظام الضريبي؛

7. **مؤشر التنفيذ:** يخص هذا المعيار الإدارة الضريبية كونها الجهة المسؤولة عن التنفيذ، ويعنى بمدى تنفيذ النظام الضريبي بالكامل وبفعالية، وما يفرضه من سلامة التقديرات والتنبؤات، مستوى تأهيل الإدارة الضريبية، معقولية التشريعات الضريبية وقابليتها للتنفيذ، كل هذا في ضوء الواقع الاقتصادي والاجتماعي السائد، وكلما ارتفع هذا المؤشر زادت كفاءة النظام الضريبي؛

8. **تكلفة التحصيل:** يشير إلى تكلفة تحصيل الضرائب كنسبة من الإيرادات الضريبية المحصلة، وهو مؤشر مشتق من قاعدة الاقتصاد في النفقة لآدم سميت، أي العمل على جعل تكلفة التحصيل أقل ما يمكن بحيث لا تؤثر على مستوى الحصيلة الضريبية، وعليه كلما ارتفع هذا المؤشر كلما كان النظام الضريبي أقل فعالية. يلخص الجدول رقم (1-5) مؤشرات تقييم كفاءة النظام الضريبي الخاصة بـ V.Tanzi.

¹ عبد السلام فنغور، مرجع سبق ذكره، ص 55.

² نفس المرجع.

الجدول رقم (1-5): مؤشرات تقييم كفاءة النظم الضريبية لـ V.Tanzi

سؤال التقييم	المؤشر
هل النسبة الأكبر من مجموع الضرائب تأتي من عدد صغير نسبياً من الضرائب ومعدلات الضرائب؟	التركيز
هل هناك ضرائب قليلة للغاية أو لا توجد ضرائب منخفضة الدخل مطلقاً، إلا أنها محل عناية؟	التشتت
هل تحقق أقصى تقارب بين الأوعية الضريبية الفعلية والممكنة؟	التآكل
هل يتم تحصيل الضرائب دون تأخير غير عادي خلال المواعيد النهائية القانونية؟	التأخر في التحصيل
هل يعتمد النظام الضريبي على ضرائب محددة بدقة؟	التحديد
هل يتم فرض معظم الضرائب على أساس مبادئ موضوعية؟	الموضوعية
هل له تأثير كامل وفعال على إدارة النظام الضريبي؟	التنفيذ
هل التكاليف الواردة في الموازنة والمرتبطة بفرض الضرائب هي في الحد الأدنى؟	تكلفة التحصيل

المصدر: مدين إبراهيم الضابط، تقييم كفاءة النظام الضريبي في سورية باستخدام مؤشرات V.Tanzi، مجلة جامعة تشرين، مجلد 41، عدد 3، سوريا، 2019، ص 40.

رغم أهمية التحليل الذي وضعه تانزي والذي يهدف من خلاله لإجراء تقييم كامل للنظام الضريبي وهيكله، إلا أنه لا يخلو من العيوب، ونذكر منها:¹

- التقييم يستند إلى رأي خبراء يتم اختيارهم؛
- لا يعطي التحليل أوزاناً للمؤشرات؛
- لا يصلح لإجراء مقارنات دولية؛
- الطريقة ليست معيارية كونها تشير فقط إلى أهم جوانب التقييم؛
- غياب مؤشر الجمع (التعميم) الذي يدمج قيم المؤشرات الجزئية ويمكن من تقييم المستوى العام للنظام الضريبي.

المطلب الثالث: المبادئ الكلاسيكية للضرائب ومؤشراتها the classical principles of the taxation

يعتبر آدم سميث أول من وضع القواعد التي يجب أن تبنى عليها النظم الضريبية الجيدة، وتتمثل في العدالة، اليقين، الملائمة والحياد، في حين تناولت الإسهامات النظرية الحديثة مجموعة من المبادئ الإضافية التي ينبغي توافرها في النظم الضريبية المعاصرة، تشكل في مجملها الإطار العام لتقييم النظام الضريبي ولعل أبرزها معايير الكفاءة والمرونة والبساطة الإدارية.²

¹ Giruniene Gintare & Giriunas Lukas, Identification of the complex tax system evaluation criteria: theoretical aspect, Journal of Security & Sustainability Issues, Vol 7, N^o 2, 2017, p260.

² إسماعيل طارق، كفاءة التحصيل الضريبي في الدول العربية، دراسات اقتصادية، عدد 52، صندوق النقد العربي، 2019، ص 11-12.

وتعرف بأنها تلك القواعد أو المبادئ التي ينبغي أخذها في الاعتبار عند وضع النظام الضريبي للدولة، وترجع أهميتها إلى ضرورة التوفيق بين مصلحة الدولة والمجتمع والمكلف¹، بحيث تقتضي مصلحة الدولة أو الخزينة أن تكون الضرائب غزيرة ومرنة لزيادة الدخل وبأقل نفقات أو تكلفة تحصيل ممكنة، ومصلحة المكلف، وكل ما يهم المكلف هنا هو عدالة توزيع العبء الضريبي ومراعاة قدرته التكاليفية والوقت الملائم للدفع، وأخيراً مصلحة المجتمع والتي يراعى فيها أن لا تعيق الضريبة أوجه التقدم الاقتصادي والاجتماعي.²

الفرع الأول: العدالة الضريبية

أغلب الانتقادات الموجهة للنظم الضريبية أنها غير عادلة، رغم صعوبة قياس عدالة النظام الضريبي، إذ أنه ليس للعدالة الضريبية مدلول مطلق، بحيث يمكن قياسها بأي شيء مادي قابل للقياس، إلا أنها قاعدة ملازمة للضريبة، يمكن تحقيقها عن طريق وسائل متعددة من شأنها أن تؤثر في الضريبة وتمنحها صفة القبول النسبي لدى الفرد المكلف، فلا يمكن أن يدفعها المكلف طوعاً إلا إذا أيقن أن مساهمته في تغطية النفقات العامة للدولة بنصيب يتناسب مع نصيب كل فرد تبعاً لدخله، وأن التأثير الذي تحدثه الضريبة على دخله هو ذات التأثير على دخل غيره.³

ويرى آدم سميت والذي تعتبر العدالة الضريبية القاعدة الأولى من بين قواعد الضريبة الأربعة المعروفة التي وضعها أنه ينبغي أن يساهم كل فرد من أفراد المجتمع في تحمل النفقات العامة كل حسب مقدرة النسبية، أي أن تكون مساهماتهم متناسبة مع الدخل.⁴

وتعتبر العدالة الضريبية هدف أو غاية في مختلف المذاهب الفكرية، ومن بين أهم القضايا وأكثرها إشكالاً في المجال الضريبي، إذ لا يمكن حصرها في مجرد تقسيم الأعباء العامة بين أفراد المجتمع تبعاً لمستويات دخولهم مقارنة مع الخدمات التي تقدمها الدولة،⁵ هذا الأمر يجعل الضريبة تأخذ شكلين هما:⁶

- العدالة أمام الضريبة، ومعناها التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين الأفراد وفق معايير محددة للتوزيع؛
- والعدالة عن طريق الضريبة، ومعناها استخدام الضريبة في التقليل من فوارق الدخل بين أفراد المجتمع.

ويمكن التمييز بين نوعين من العدالة في النظام الضريبي:⁷

¹ عزت عبد الحميد البرعي، مرجع سبق ذكره، ص 98.

² حسن محمد القاضي، مرجع سبق ذكره، ص ص 42-43.

³ إسماعيل ميثم لعبي، المالية العامة : مقايضات الكفاءة والعدالة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2016، ص167.

⁴ يوسف قاشي، إشكالية تحقيق العدالة في النظم الضريبية مع الإشارة إلى حالة الضريبة، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، مجلد 5، عدد10، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2016، ص98.

⁵ نفس المرجع، ص98.

⁶ عبد السلام فنغور، مرجع سبق ذكره، ص ص 70-71.

⁷ إسماعيل ميثم اللعبي، مرجع سبق ذكره، ص167.

- العدالة الأفقية **horizontal equity**: وتعني معاملة الأشخاص الذين يشتركون في ظروف اقتصادية واحدة معاملة ضريبية متماثلة؛

- العدالة العمودية **vertical equity**: ويقصد بها معاملة الأشخاص الذين يواجهون ظروف اقتصادية مختلفة معاملة مختلفة، وعلى هذا الأساس يتحمل الأشخاص في وضع اقتصادي أفضل عبء ضريبي أكبر من أشخاص آخرين في وضع اقتصادي أقل. وبالتالي فالضرائب هنا تكون تصاعديّة.

أولاً. مبادئ العدالة الضريبية:

طور الفكر المالي مبادئ أساسيين لقياس العدالة الضريبية، وهما مبدأ المنفعة ومبدأ القدرة على الدفع:

1. مبدأ المنفعة: يتميز هذا المبدأ بكونه يربط بين النفقات والإيرادات العامة للدولة، ويقترّب إلى حد ما من سلوك السوق في الإجراءات التخصّيصية للقطاع العام، لذلك فهو يربط بين اعتبارات الكفاءة والعدالة، وهذا يعني أن الضريبة هي بمثابة المقابل الذي يدفعه الأفراد للاستفادة من السلع والخدمات العامة التي تنتجها الدولة، ولأنّ الدفع يكون اختياراً وبما يتناسب مع المنافع التي يحصل عليها الفرد تتحقق العدالة الضريبية،¹ قد يبدو هذا المنهج من الناحية النظرية مجدياً، أما إذا انتقلنا إلى التطبيق في أرض الواقع فيعتبره من الصعوبات ما لا حصر لها، أهمها:²

- خاصية الاستعمال المشترك للسلع العامة، وعليه استحالة تطبيق مبدأ الاستبعاد من الانتفاع؛

- غياب عنصر الإيجاب، الذي يلزم الأفراد بالدفع يجعلنا أمام مشكلة الراكب المجاني؛

- مبدأ الانتفاع لا يتلاءم مع دور الدولة في توفير الحاجات العامة الأساسية كالتعليم والصحة،... الخ.

بالنظر إلى العيوب الكثيرة لهذا المبدأ، ظهر مبدأ القدرة على الدفع أكثر ملائمة في تحقيق العدالة الضريبية، وأفضل بكثير من سابقه.

2. مبدأ القدرة على الدفع: يعكس مبدأ القدرة على الدفع "قدرة الممول على المساهمة الضريبية في تمويل الإنفاق العام مع المحافظة على وجوده"، معناه أن العبء الضريبي يختلف من مكلف لآخر باختلاف الظروف المالية والشخصية والاجتماعية للمكلفين،³ وعلى هذا الأساس تتحدد المساهمة الضريبية للفرد بناء على طاقته الضريبية بغض النظر عن مدى انتفاعه من الخدمات العامة أو حاجة الدولة للأموال، ومنه فتطبيق هذا المنهج يعزز مبدأ التضامن في تمويل الإنفاق العام، كما يساهم في حل إشكالية العدالة العمودية كونه يطرح فكرة القدرة على الدفع كمعيار لتحقيق العدالة بين مراكز مالية مختلفة للأفراد المكلفين.⁴

¹ إسماعيل ميثم اللعبي، مرجع سبق ذكره، ص ص 174-175.

² نفس المرجع، ص ص 175-176.

³ يوسف قاشي، إشكالية تحقيق العدالة في النظم الضريبية مع الإشارة إلى حالة الضريبة، مرجع سبق ذكره، ص 99.

⁴ عبد السلام فنغور، مرجع سبق ذكره، ص ص 72-73.

ثانيا. وسائل تحقيق العدالة الضريبية:

باعتبار أن العدالة غاية في حد ذاتها، فهي تتطلب وسائل متعددة لتحقيقها منها:¹

1. المساواة أمام الضريبة: وهو أحد المبادئ الدستورية ويقصد به تطبيق مبدأ المساواة أمام القانون، أي أن القانون يسري على الجميع دون تمييز أو تفرقة بين أفراد الدولة الواحدة؛
2. عمومية الضريبة: تفرض الضريبة على جميع الأشخاص والأموال دون استثناء، ولو أن هذه القاعدة نسبية إذ ترد عليها بعض الاستثناءات التي تتخذ شكل إعفاءات ضريبية؛
3. شخصية الضريبة: معناه أن تراعي الضريبة الظروف الشخصية للمكلف ومركزه المالي، وذلك بأن تأخذ في الاعتبار الحد الأدنى اللازم للمعيشة بإعفائه من الضريبة والإعفاء مقابل الأعباء العائلية؛
4. فرض الضريبة على الدخل الصافي: واستنادا إلى ذلك يجب خصم التكاليف الإنتاجية أو ما يطلق عليها البعض بتكاليف الحصول على الدخل الإجمالي؛
5. التمييز بين الدخول عند فرض الضريبة: معناه إما أن يكون الدخل العمل أو رأس المال أو مشتركا بينهما، والتمييز هنا يقصد به اختلاف الضريبة باختلاف مصدر الحصول على الدخل والجهد المبذول للحصول عليه؛
6. التصاعد في سعر الضريبة: معناه أن سعر الضريبة يرتفع تبعا لارتفاع الدخل الخاضع للضريبة أو الوعاء الضريبي، ويبرر ذلك أن القدرة التكاليفية للغني أكبر من القدرة التكاليفية لمن هو أقل غنا؛
7. الازدواج الضريبي: إن تحقيق العدالة الضريبية يتطلب عدم خضوع المكلف لأكثر من مرة لنفس الضريبة ومن نفس المال ولنفس السنة، تعتبر من بين المشاكل التي يعاني منها النظام الضريبي والمرافقة لفرض الضريبة في الكثير من الدول.

ثالثا: مؤشرات قياس العدالة الضريبية

رغم ما يعترى قياس عدالة النظام الضريبي من صعوبة للأسباب المذكور آنفا، وكذلك بالنظر إلى التداخل الحاصل في مبادئ العدالة الضريبية، واختلاف الأساس المرجعي للقياس، والمقصود هنا عند المقارنة بين العبء الضريبي ومستوى الدخل هل يمتد هذا الأخير ليشمل الثروة أم لا، ويمكن أن نذكر بعض المؤشرات المستخدمة في قياس العدالة الضريبية كما يلي²:

1. مؤشر تصاعد الضريبة: ويستخدم هذا المؤشر لقياس العدالة الضريبية الرأسية، ورغم أهميته إلا أنه تعرض لعدة انتقادات، مفادها إمكانية تحقيق العدالة الضريبية باعتماد الضرائب النسبية والتنازلية، إذا تم استخدام الإيرادات الضريبية لدعم الأسر والفئات ذات الدخل المنخفض، مثل حالة نيوزيلندا؛

¹ عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، دار إتراء للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2011، ص ص192-229.

² الوليد بن طلحة، العدالة الضريبية، موجز سياسات، العدد3، صندوق النقد العربي، 2019، ص ص 3-4.

2. المؤشر البسيط: والذي طوره الاقتصادي "بيجو" وعلى أساسه تقاس العدالة الضريبية بنسبة التغير في متوسط معدل الضريبة إلى مقدار التغير في الدخل؛
3. طريقة البيانات المجمعة: تقاس العدالة الضريبية من خلال نسبة الضرائب المفروضة على كل فئة من فئات الدخل، ومعدل الضريبة المفروض على الدخل في كل فئة؛
4. نماذج التوازن العام غير المجمع والتطبيقي: يعتمد نموذج التوازن العام غير المجمع على المسوحات الإحصائية ذات الخصائص الكمية والنوعية، وقد شاع بعده استخدام ما يعرف بنماذج التوازن العام التطبيقية من قبل سلطات الضرائب نهاية الخمسينات وبداية الستينات من القرن الماضي، وقد تزامن ظهور هذه النماذج مع ظهور البرمجيات الحاسوبية وقدرتها على معالجة البيانات الضخمة؛
5. نماذج المحاكاة: تعتمد هذه الطريقة على البيانات الجزئية في قياس العدالة الضريبية، إلا أن عدم كفاية تفاصيل البيانات الضريبية المتعلقة بالدخل والثروة والاستهلاك الخاص تشكل تحدياً أمام نجاح هذه الطريقة، وتعتبر الو.م.أ من بين أهم الدول المطبقة لهذه الطريقة؛
6. طريقة OECD: تقاس العدالة الضريبية في دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بحجم الضريبة كنسبة مئوية من إجمالي تكاليف العمالة، أو إجمالي الضرائب المدفوعة (من الموظفين وأرباب العمل) بعد طرح الاستحقاقات العائلية المستلمة إلى إجمالي تكاليف العمالة؛
7. قياس العدالة الضريبية في الدول النامية: لقياس العدالة الضريبية يتم التركيز على التغير النسبي في مستوى الدخل بعد الضريبة، ومدى استجابة الوعاء الضريبي للتغيرات الاقتصادية المحيطة، يتميز هذا المؤشر بدقته في قياس التغير في توزيع العبء الضريبي؛
8. مؤشرات أخرى: إضافة إلى المؤشرات المذكورة آنفاً، يمكن اعتماد المؤشرات التالية والتي تعتبر أكثر بساطة من سابقتها:

- نسبة مساهمة الضرائب غير المباشرة في هيكل الحصيلة الضريبية؛
- حجم القاعدة الضريبية؛
- مدى تعدد الإعفاءات والامتيازات الضريبية الممنوحة؛
- معدلات التهرب الضريبي.

الفرع الثاني: المرونة flexibility

تعني المرونة بصفة عامة درجة الحساسية والاستجابة للتغير في الشيء،¹ والمرونة في المجال الضريبي تعني قدرة الضريبة على الاستجابة التلقائية للتغيرات في الظروف الاقتصادية،² بحيث يمكن الحصول

¹ محسن حسن المعموري، مبادئ علم الاقتصاد، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2014، ص40.

² Joseph, E. Stiglitz & Jay K. Rosengard, **Economics of the Public Sector**, WW Norton & Company, Inc, 2015, p512.

على المزيد من الإيرادات الضريبية في حال ارتفاع الدخل والثروة القوميتين،¹ ومن حيث المبدأ تعتبر جميع الضرائب مرنة على المدى الطويل، إلا أن درجة هذه المرونة تتأثر بمجموعة من العوامل المتمثلة في طبيعة الضريبة، حالة الاقتصاد، ودعم الجمهور لأي تغييرات في النظام الضريبي وخاصة فيما يتعلق بزيادة الضرائب، مع ذلك يمكن للحكومة استخدام عدة طرق لزيادة إيراداتها من قاعدة ضريبية أو نظام ضريبي قائم، من بينها نذكر توسيع القاعدة الضريبية، رفع معدلات الضرائب، إيجاد مصادر جديدة للإيرادات:²

أولاً. زيادة معدلات الضرائب: رغم أنه يمكن للحكومة زيادة الإيرادات الضريبية من خلال زيادة معدلات الضرائب إلا أن هذا الحل لا يعطي نفس النتائج دائماً، فهناك عقبات قانونية وسياسية متكررة يمكن أن تمنع الحكومة من رفع الضرائب، إضافة إلى مقاومة ورفض المجتمع الضريبي لهذه الزيادات، كما أن هناك حد لمقدار الضرائب التي يمكن للحكومة تحصيلها عن طريق زيادة معدلات الضرائب؛

ثانياً. توسيع القاعدة الضريبية: القاعدة الضريبية هي مصدر محدد قانوناً تجمع منه الحكومة إيراداتها الضريبية، وبما أن الضرائب تشكل الحصة الأكبر من الإيرادات العامة للدولة، فإن الرفاه الاقتصادي للدولة يعتمد على قاعدتها الضريبية، وبشكل عام يعتمد نمو القاعدة الضريبية على الطريقة التي تستخدمها الحكومة للحصول على الإيرادات اللازمة من تلك القاعدة دون الحاجة لرفع معدلات الضرائب، لذلك تفضل أغلب الدول تحصيل إيراداتها من قاعدة ضريبية تتميز بالاستقرار والقدرة على النمو، بدلاً من اختيار القاعدة الضريبية التي يصعب التنبؤ بها، رغم أن عناصر القاعدة الضريبية التي تتميز بقدرة كبيرة على النمو تكون في كثير من الأحيان أقل استقراراً، مثل قاعدة ضريبة الدخل التي تنمو مع الدخل وترتفع أو تنخفض مع الحالة العامة للاقتصاد؛

ثالثاً. البحث عن مصادر جديدة للإيرادات: يمكن للدولة إيجاد مصادر جديدة للإيرادات والتي لم يسبق لها استغلالها أو استكشافها، وخاصة الإيرادات غير الضريبية، إذ تعتبر هذه الأخيرة أداة فعالة لزيادة الإيرادات العامة للدولة دون إثقال كاهل دافعي الضرائب، وتشمل على وجه التحديد رسوم الاستخدام والرسوم الأخرى، الغرامات ومصادرة الأموال، التراخيص والتصاريح، والتحويلات الحكومية الدولية، بالإضافة إلى ذلك يمكن للحكومة اللجوء إلى استخدام التمويل الابتكاري كمصدر تمويلي لزيادة الإيرادات من خلال بيع الأصول الحكومية الفائضة، تأجير العقارات والمنقولات الغير مستخدمة، استثمار الموارد النقدية العاطلة، وتشجيع الشراكة بين القطاعين العام والخاص وغيرها.

يعد قياس مرونة النظام الضريبي من الأمور المهمة على صعيد الدراسات المالية والاقتصادية، فمن خلاله يمكن معرفة مدى إمكانية زيادة الحصيلة الضريبية، ومن مؤشرات قياس مرونة النظام الضريبي نجد

¹ عادل العلي، مرجع سبق ذكره، ص 130.

² Aman Khan, **Fundamentals of Public Budgeting and Finance**, Springer International Publishing, Palgrave Macmillan, Switzerland AG, 2019, pp 61_63.

المرونة الضريبية للنتاج المحلي الإجمالي، إذ يعكس المؤشر مدى استجابة الحصيلة الضريبية للتغيرات الحاصلة في الناتج المحلي، كما هو موضح في الآتي¹:

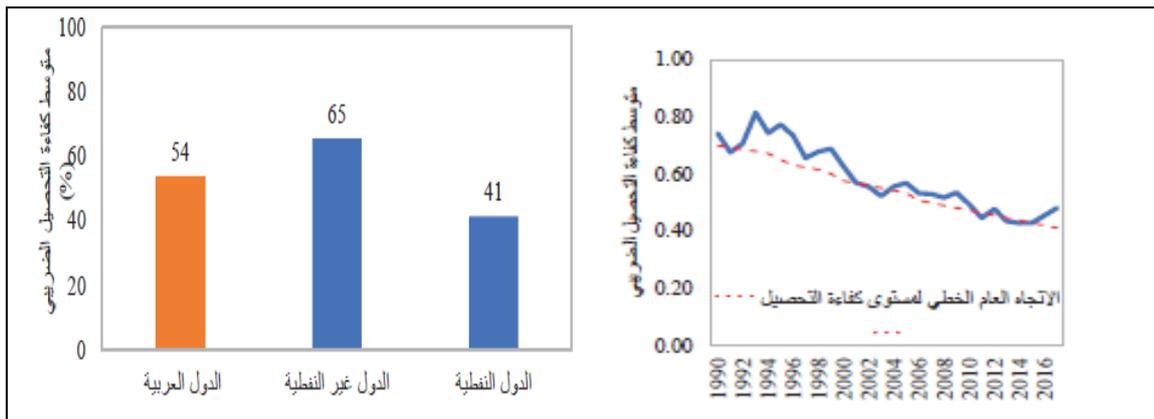
$$\text{مرونة الحصيلة الضريبية} = \frac{\text{التغير النسبي في الحصيلة الضريبية}}{\text{التغير النسبي في الناتج المحلي الإجمالي}}$$

- إذا كانت نتيجة المرونة أكبر من الواحد الصحيح فهذا يدل على مرونة النظام الضريبي؛
- إذا كانت أقل من واحد صحيح فذلك يدل على عدم مرونة النظام الضريبي.

الفرع الثالث: مبدأ الكفاءة Efficiency

يختلف مفهوم الكفاءة باختلاف وتعدد مجالات وأغراض القياس والتقييم، ويعتبر البعد التقني للكفاءة أنسب الأبعاد لتحديد مفهوم الكفاءة في هذا السياق، والذي يرتبط بكيفية استخدام المدخلات مقارنة بالمرجات، أو تحقيق أقصى المدخلات لمرجات محدودة، أو تحقيق أدنى مستوى من المدخلات لمرجات محدودة، وبإسقاط مفهوم الكفاءة على النظم الضريبية نستطيع التمييز بين بعدان للكفاءة يرتبطان بمفهوم كفاءة النظام الضريبي، بعد تقني وبعد تخصيص الموارد²، أما البعد الأول والمتمثل في كفاءة التحصيل الضريبي (الكفاءة التقنية) فمعناه أن تحقق الضريبة يجب أن يكون بأعلى حصيلة³ ويرتبط مفهوم كفاءة التحصيل بثلاثة جوانب أساسية تتمثل في مجموع العوامل المحددة لمستوى الاستقطاع الضريبي المرغوب، الأطر القانونية والإدارية والفنية المنظمة لعملية الاستقطاع ومدى قدرة الاقتصاد على توليد الإيرادات الضريبية المرغوبة⁴. الشكل رقم (1-6) يوضح لنا التطور النسبي في كفاءة التحصيل الضريبي في الدول العربية.

الشكل رقم (1-6): متوسط كفاءة التحصيل الضريبي في الدول العربية خلال الفترة 1990-2017



المصدر: إسماعيل طارق، مرجع سبق ذكره، ص ص 27-29

¹ هاشم مسلم ضيدان طويرش، اتجاهات السياسة الضريبية في الأردن وعلاقتها بالناتج المحلي الإجمالي للفترة 2008-2017، مجلة الإدارة والاقتصاد، مجلد 10، عدد 37، العراق، 2021، ص ص 142-143.

² إسماعيل طارق، مرجع سبق ذكره، ص ص 11-12.

³ سعود جايد مشكور العامري وعقيل حميد جابر الحلو، مرجع سبق ذكره، ص 71.

⁴ إسماعيل طارق، مرجع سبق ذكره، ص 13.

- ولعل أهم العوامل المؤثرة في انخفاض كفاءة التحصيل الضريبي في الدول العربية ما يلي:
- إدارة ضريبية ضعيفة الكفاءة تفتقر إلى الموارد البشرية المؤهلة والمادية والتقنية اللازمة، وغياب تام لعنصري الشفافية والمساءلة في عمل الإدارة الضريبية؛
 - تدني مستويات الامتثال الضريبي كنتيجة متوقعة لتعدد القوانين الضريبية والإجراءات الإدارية والتنظيمية، ونمو الاقتصاد غير الرسمي، ... الخ؛
 - نظم ضريبية غير عادلة يتركز فيها العبء الضريبي في فئات محددة؛
 - تركيز السياسات الضريبية في معظم الدول العربية على تغيير المعدلات الضريبية بالزيادة كلما دعت الحاجة إلى موارد ضريبية إضافية.
- أما البعد الثاني والمتمثل في الكفاءة التخصيصية وهو البعد الذي يربط الضريبة بالكفاءة الاقتصادية ومعناه أن النظام الضريبي لا ينبغي أن يعرقل الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية في المجالات التي تحقق أعلى عائد وأفضل إنتاجية،¹ ذلك أن للضريبة أثر واضح في تخصيص الموارد كنتيجة للعبء الضريبي الزائد أو التثوهات الناجمة عن فرض الضريبة، ومن منظور الاقتصاد يمكن التمييز بين نوعان من الأعباء الضريبية تتجاوز العبء المتمثل في المدفوعات النقدية من المكلف إلى الخزينة، يظهر النوع الأول عندما تحدث الضريبة تغييرا ملموسا في الحوافز والاستهلاك والإنتاج، أما النوع الآخر فيظهر في العبء الإداري على المكلفين والمتمثل في تكلفة الامتثال للقوانين الضريبية.² وعليه ينبغي اختيار الضرائب التي تتلاءم مع متطلبات الكفاءة ولا تخلق إلا الحد الأدنى من تشوهات السوق.

الفرع الرابع: مبدأ البساطة الإدارية

معناه يجب أن يكون للنظام الضريبي تكاليف منخفضة للإدارة والامتثال³، فمن المعلوم أن الهدف من فرض الضرائب هو الحصول على الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة للدولة، لذلك يجب أن تكون نفقة الجهاز الإداري المكلف بتنفيذ النظام الضريبي في أدنى مستوياتها، إذ ينبغي عدم الإسراف في نفقات التحصيل الكبيرة بما يجعل القدر المتبقي للخزينة العامة قليلا جدا، لذلك فليست العبرة بكثرة الضرائب المفروضة وتنوعها وإنما بالقدرة على اختيار الأنواع الأكثر وفرة واقتصادا في التحصيل وارتفاعا في الإنتاجية.⁴ وغالبا ما يكون للتعقيد تكلفة اقتصادية تتزايد مع مرور الوقت، وعليه فإن تعقد النظام الضريبي يمكن أن ينتج عنه نوعين من التكاليف وخاصة للإدارة الضريبية وتتمثل في تكلفة الإدارة وتكلفة

¹ سعود جايد مشكور العامري وعقيل حميد جابر الطلو، مرجع سبق ذكره، ص 71.

² إسماعيل طارق، مرجع سبق ذكره، ص 12-13.

³ Joseph, E. Stiglitz & Jay K. Rosengard, Op. cit, p531.

⁴ خديجة الأعسر، اقتصاديات المالية العامة، دار الكتب المصرية، ط1، مصر، 2016، ص 146.

عدم الامتثال، وتشمل التكاليف الإدارية في المقام الأول تكاليف تطبيق وتنفيذ القوانين الضريبية وتعكس في ميزانية الإدارة الضريبية، في حين تنتج تكاليف عدم الامتثال عن التهرب والغش الضريبيين.¹

ويرتبط مبدأ البساطة الإدارية بمبادئ الاستقرار والشفافية والملائمة والأمن، فيجب أن يكون النظام الضريبي مستقرا بحيث تنتج المصادر التي تستخدمها الحكومة للأغراض الضريبية دخلا مستقرا حتى تتمكن من تنفيذ التزامات الإنفاق العام، فمثلا تعتبر الضرائب على الدخل أكثر استقرارا من الضرائب على المبيعات التي تتأثر بمستوى النشاط الاقتصادي والدورات التجارية. ويجب أن يكون النظام الضريبي شفافا وذلك يتطلب بساطة التشريعات الضريبية وبعدها عن التعقيد مما يتيح للفرد المكلف فهما جيدا للضرائب التي يدفعها ومقدارها وطريقة سدادها ومواعيدها. ويجب أن يكون النظام الضريبي ملائما بحيث أن توقيت الدفع وأسلوب التحصيل الضريبي يكونان ملائمين لدافعي الضرائب، فإذا كنا مثلا أمام إنتاج زراعي يتحقق دوريا فمن الملائم أن يتحدد موعد التحصيل الضريبي عند انتهاء كل دورة، كذلك الحال بالنسبة للضريبة على الأرباح فلا يجب المطالبة بها إلا بعد تحقق الربح، والضريبة على الدخل لا تحصل إلا بعد حصول الفرد على دخله. أخيرا يجب أن يكون النظام الضريبي آمنا بحيث يجب على الحكومة حماية المعلومات الخاصة بدافعي الضرائب من الإفصاحات غير المقصودة وغير القانونية.²

الفرع السادس: مقاومة الفساد corruption resistant

في العديد من الدول النامية وحتى بعض الدول المتقدمة يجب إضافة خاصية أخرى لا تقل أهمية عن المبادئ السالفة الذكر، تتمثل في جعل النظام الضريبي مقاوما للفساد. تعتبر النظم الضريبية المعقدة غير الواضحة والتي تفرض معدلات ضريبية مرتفعة وتمنح في ذات الوقت مسؤولي الضرائب مساحة كبيرة من السلطة التقديرية بمثابة حاضنات للفساد، على عكس النظم الضريبية القائمة على قواعد البساطة والشفافية وتفرض معدلات ضريبية منخفضة تكون أكثر مقاومة للفساد، إضافة إلى أن لطريقة تطبيق القوانين تأثير كبير على حجم الفساد ومدى انتشاره، ومن بين الأساليب الفعالة للحد من الفساد نذكر:

- انتقال الموظفين من مهمة إلى أخرى ومن موقع لآخر بشكل متكرر لضمان عدم نشوء أو تشكيل روابط وثيقة بين الموظفين ودافعي الضرائب وخاصة المسؤولين الحكوميين؛
- استخدام أنظمة الكمبيوتر وتكنولوجيا المعلومات لتسهيل مراقبة سلوك دافعي الضرائب وموظفي الضرائب وتحديد المخالفات؛

¹ Aman khan, Op. cit., pp 64-65.

² أنظر: خديجة الأعسر، مرجع سبق ذكره، ص ص144-146.

- Aman khan, Op. cit., p67.

- دفع الضرائب عن طريق الجهاز المصرفي لمنع الموظفين من التعامل مع المدفوعات النقدية لدفعي الضرائب؛

- منح موظفي الضرائب أجور وتعويضات كافية؛

- فرض عقوبات صارمة على عدم الامتثال للقوانين الضريبية.¹

وعليه يمكننا القول أنه وحتى يكون النظام الضريبي أكثر مقاومة للفساد يجب أن يكون مزيجا من نظام ضريبي بسيط تتم إدارته بشكل جيد، ذلك أن انتشار الفساد داخل الجهاز المسؤول عن تنفيذ النظام الضريبي وسواء قام به المكلف أو الموظف فإنه يؤثر على الامتثال الضريبي ومنه على مردودية النظام الضريبي.

المطلب الرابع: مؤشرات أخرى لبناء نظام ضريبي جيد

من بين المعايير الشائعة كذلك لتصميم نظام ضريبي جيد، نجد مؤشرات مجموعة العمل الأوروبية، مؤشرات الباحثان موسجراف، إضافة إلى مؤشرات جيل.

الفرع الأول: مؤشرات مجموعة العمل الأوروبية

حددت مجموعة العمل الأوروبية سنة 2004 مجموعة من المعايير الواجب توفرها في النظام الضريبي، وذلك في إطار اجتماعها حول وضع وعاء مشترك للضرائب على أرباح الشركات، نذكر هذه المعايير باختصار كما يلي²:

- العدالة العمودية: مراعاة القدرة التكليفية للمكلفين في توزيع العبء الضريبي؛
- العدالة الأفقية: معاملة الأفراد الذين هم في نفس الوضعية نفس المعاملة الضريبية؛
- الكفاءة أو الحيادية تجاه مختلف أنواع الاستثمارات؛
- الفعالية: ومعناها قدرة الوعاء على تحقيق الأهداف الأساسية؛
- البساطة والشفافية واليقين؛
- عنصري الانسجام والتجانس؛ بحيث أنه في حال تحقيق نفس النتيجة التجارية لمعاملتين يجب أن يحققا نتيجة ضريبية واحدة؛
- المرونة: ضرورة نمو الأوعية الضريبية مع نمو السوق والنشاط عبر الزمن؛
- وضع الآليات الرقابية قيد التطبيق.

الفرع الثاني: مؤشرات موسجراف Musgrave

يرى موسجراف أن النظام الضريبي الفعال هو النظام الذي يتم تصميمه بحيث يحقق متطلبات العدالة والكفاءة وسهولة الإدارة، وقد اقترح لذلك ستة (6) شروط أساسية ذات أهمية قصوى تتمثل في:¹

¹ Joseph, E. Stiglitz & Jay K. Rosengard, Op. cit, p531.

² عبد المجيد قدي، دراسات فس علم الضرائب، مرجع سبق ذكره، ص 104.

- التوزيع العادل للعبء الضريبي: إذ ينبغي أن يدفع كل فرد تبعا لحصته العادلة، أي احترام مبدأ القدرة على الدفع؛
- الحفاظ على كفاءة السوق: يقتضي الأمر ضرورة اختيار الضرائب التي لا تتعارض بشكل كبير مع القرارات الاقتصادية، في أسواق تعتبر كفاً في غياب هذه التدخلات، نظراً لما تفرضه الضرائب من أعباء إضافية تؤثر على كفاءة السوق، وبالتالي يجب تدنيها؛
- بالنسبة للسياسة الضريبية: عندما تستخدم السياسة الضريبية لتحقيق أهداف أخرى، مثل منح حوافز للاستثمار ينبغي ضمان عدم التعارض مع هدف تحقيق العدالة في النظام الضريبي؛
- بالنسبة للسياسة المالية: يجب أن لا يعيق النظام الضريبي استخدام السياسة المالية لتحقيق أهداف الاستقرار والتطور.
- بالنسبة لطريقة عمل الإدارة الضريبية: من الضروري أن يسمح النظام الضريبي للإدارة الضريبية بالعمل بصورة عادلة وغير تحكومية أو تعسفية، وأن يكون أسلوبها واضحاً للمكلف؛
- فيما يخص تكاليف الإدارة: كما يجب أن تكون تكاليف الإدارة والتنفيذ في أدنى مستوياتها.

الفرع الثالث: مؤشرات جيل the diagnostic indicators analysis of Gill

لا تختلف طريقة تحليل المؤشرات التشخيصية لجيل كثيراً عن طريقة تانزي، حيث تسمح طريقة جيل بتقييم كفاءة النظام الضريبي بالاعتماد على مجموعة من المؤشرات، يتم التركيز في الجزء الأكبر منها على جانب التحصيل الضريبي.² والجدول رقم (1-6) يلخص لنا محتوى هذه المؤشرات.

الجدول رقم (1-6): مؤشرات جيل التشخيصية

المقياس	الغرض
إجمالي الإيرادات الضريبية/النتاج المحلي الإجمالي	مؤشر الأداء العام، ولكنه يتأثر بعوامل مثل نظام السياسة العامة والأداء الاقتصادي.
الإيرادات الفعلية/الإيرادات المتوقعة	مؤشر القدرة على تحقيق الأهداف، ولكنه يتأثر بعوامل مثل دقة التنبؤ والضغط السياسي وما إلى ذلك.
فجوة الإيرادات الضريبية	مؤشر عدم الالتزام، تدابير التحصيل مقابل الإمكانيات (إذا أمكن تقدير ذلك)
الضرائب المدفوعة طوعاً/إجمالي الضرائب المحصلة	مؤشر فعالية تطبيق القانون وثقافة دافعي الضرائب، يمكن أن يشمل أيضاً عدد مقدمي الإقرارات الضريبية/إجمالي دافعي الضرائب.
الإيرادات الضريبية الإضافية/عمليات مراجعة	مؤشر فعالية التدقيق الضريبي في تحقيق إيرادات جديدة.

¹ ريتشارد موسجراف وبيجي موسجراف، المالية العامة في النظرية والتطبيق، ترجمة محمد السباخي وكامل العاني، دار المريخ للنشر، السعودية، 1992، ص ص 264-265.

² Giriuniene Gintare & Giriunas Lukas, **Op. cit.**, p159.

وتدقيق الحسابات	
المتأخرات المحصلة/رصيد المتأخرات الضريبية	مؤشر فعالية إدارة المتأخرات واستردادها.
الميزانية الإدارية العادية/إجمالي الإيرادات المحصلة	مؤشر تكلفة التحصيل.
تصورات دافعي الضرائب	مؤشرات النزاهة والإنصاف وخدمة العملاء وما إلى ذلك.

Source: Granger Hazel, **Economics topic guide taxation and revenue**, EPS-PEAKS, 2013,p39, https://assets.publishing.service.gov.uk/media/57a08a38ed915d622c000619/ECONOMICS_TO PIC GUIDE TAXATION AND REVENUE.pdf.

من مزايا هذه الطريقة اعتمادها في عملية التقييم على البيانات الإحصائية، كما أنها تسمح بإجراء تحليل منهجي للنظام الضريبي من منظور تحصيل الإيرادات الضريبية، مع مراعاة مختلف الجوانب الكمية والنوعية في عملية التقييم، أما بالنسبة للانتقادات الموجهة لهذه الطريقة فنذكر منها صعوبة الحصول على البيانات الإحصائية، واعتمادها على التقييم الشخصي الضيق، إضافة إلى كون معايير التقييم غير محددة، وغياب المؤشر العام الذي يدمج قيم المؤشرات الفرعية لقياس المستوى العام للنظام الضريبي.¹

من خلال ما تم عرضه في هذا المبحث نستنتج أنه ورغم تعدد مداخل قياس فعالية النظام الضريبي وقدرته على تعبئة الإيرادات من حيث عدد المؤشرات وطرق صياغتها وأصحابها إلا أنها تتداخل فيما بينها وتتشرك في العديد من النقاط وتتطور أفكارها لتتلاءم مع حاجات المجتمع.

¹ Giriuniene Gintare & Giriunas Lukas, **Op. cit.**, p160.

المبحث الرابع: تحديات ومشاكل النظام الضريبي

تعاني النظم الضريبية في دول العالم العديد من المشاكل والتحديات تؤرق صناع القرار وتتباين في حدتها ودرجة تأثيرها على كفاءة وفعالية النظم الضريبية والأهم من ذلك عدالتها كونها تؤثر على توزيع العبء الضريبي، وبالتالي فهي تؤثر في قدرة النظام على تحقيق أهدافه، بالنظر إلى حجم الحصيلة الضريبية المتسربة خارج النظام والتي تتجاوز في بعض الدول نصف الإيرادات المحصلة، ولعل أهم وأشهر هذه الظواهر نذكر التهرب الضريبي، الجنات الضريبية واقتصاد الظل.

المطلب الأول: التهرب الضريبي

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من بين الظواهر التي تؤرق الاقتصاديات الحديثة بالنظر إلى ما تخسره الخزينة العامة من أموال وتأثر على العدالة الاجتماعية وتحقيق أهداف السياسة الضريبية.

الفرع الأول: التمييز بين التجنب الضريبي والغش الضريبي

يشير التهرب الضريبي في مفهومه العام إلى تخلص المكلف من التزام دفع الضريبة بصفة كلية أو جزئية، قبل نشوء هذا الالتزام بالدفع أو بعده،¹ وبين شرعية هذا الفعل من عدم شرعيته، نستطيع التمييز بين شكلين رئيسيين للتهرب الضريبي، تهرب ضريبي مشروع وهنا نكون أمام حالة من التجنب الضريبي tax avoidance، وتهرب ضريبي غير مشروع وهنا نكون أمام حالة من الغش الضريبي tax evasion. إذن هناك فرق واضح بين التجنب والغش الضريبيين، فالأول مقبول قانوناً والثاني جريمة، وكلاهما مرتبطان باقتصاد الظل.²

أولاً. التهرب الضريبي المشروع:

ينشأ التجنب الضريبي عند قيام دافع الضرائب بترتيب شؤونه المالية بطريقة تمكنه من تخفيض التزاماته الضريبية أو التخلص منها كلياً دون أن يرافق هذا الفعل خرق للقواعد القانونية،³ وبالتالي فهذا التجنب قانوني لأن المكلف يستخدم في الغالب قوانين الضرائب للتخلص من التزاماته الضريبية من خلال استغلال الثغرات الموجودة فيها، وتتجلى مظاهره فيما يلي:⁴

- أن تقوم شركات المساهمة بتوزيع الأرباح في شكل أجور ومرتببات أو مخصصات على أعضاء مجلس الإدارة، بهدف تفادي ثقل الضرائب المرتفعة المفروضة على الأرباح؛
- تجزئة تلك الشركات الكبرى الخاضعة للضريبة التصاعدية على الدخل لمجموعة من الفروع المستقلة؛
- التصريح بالتزام إعادة استثمار الأرباح؛

¹ عبد الله الحرتسي حميد، مرجع سبق ذكره، ص 61.

² Adebisi, J. F., and Daniel Orsaa Gbegi, **Effect of tax avoidance and tax evasion on personal income tax administration in Nigeria**, American Journal of Humanities and Social Sciences, Vol 1, N^o3, 2013, p126.

³ Ibid., p127.

⁴ عبد الله الحرتسي حميد، مرجع سبق ذكره، ص 62.

- نقل الشخص لملكية أمواله أو عقاراته إلى ورثته الشرعيين عن طريق البيع بأسعار رمزية تقاديا للضريبة على التركات التي تتميز بارتفاع معدلها مقارنة برسم التسجيل عند البيع بين الأحياء.

ثانيا. التهرب الضريبي غير المشروع:

يحدث التهرب الضريبي غير المشروع نتيجة قيام المكلف بالتخلص من أداء الضريبة بشكل كلي أو جزئي بالمخالفة الصريحة لنصوص القوانين الضريبية، ويختلف شكله باختلاف نوع الضريبة وهدف التهرب الضريبي وشموله، فالنسبة للضرائب المباشرة يتخذ التهرب شكلا سلبيا بالامتناع عن تقديم الإقرارات المالية عن الثروة والدخل، أو إخفاء الواقعة المنشأة للضريبة كليا أو جزئيا، والمبالغة في التكاليف القابلة للخصم من الوعاء الضريبي قانونا، أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة فيتمثل في إخفاء الواقعة المنشأة للضريبة كإنكار ملكية السلع المستوردة أو إخفاءها أو إخراجها من الوحدة الجمركية لتجنب دفع الضرائب¹. وعليه فالغش الضريبي يتضمن كل الطرق السلبية من احتيال وغش وتزوير وتدليس للتهرب من أداء الالتزام الضريبي وبذلك فهو يدخل في خانة الجرائم التي يعاقب عليها القانون.

الفرع الثاني: أسباب التهرب الضريبي وآثاره

تتعدد الأسباب المؤدية لظهور وانتشار ظاهرة التهرب الضريبي كما تتعدد آثاره. نذكر أهمها فيما يلي:

أولا: أسباب التهرب الضريبي

ترتبط مسببات التهرب الضريبي بالعناصر المكونة للنظام الضريبي، أي أن التهرب الضريبي قد يحدث نتيجة لعيوب في التشريع، أو الإدارة المكلفة بالتنفيذ، أو المكلف بالدفع.

1. الأسباب التشريعية: للتشريعات والقوانين الضريبية المعمول بها أثر كبير في خلق واتساع ظاهرة التهرب الضريبي، ونذكر منها:²

- طبيعة العقوبات والجزاءات التي من المفترض أن تكون رادعة للتهرب الضريبي، حيث أنه كلما كان هناك تشديد في العقوبات وعدم التهاون في تنفيذها كلما انخفض التهرب الضريبي والعكس؛
- عدم استقرار التشريعات الضريبية يخلق اضطرابا لدى المكلفين بالضريبة ويؤدي إلى التهرب الضريبي خاصة إذا كانت هناك زيادات في أسعار الضرائب أو فرض ضرائب جديدة؛
- خاصية التعقيد في العديد من التشريعات الضريبية وعدم وضوحها، خاصة فيما يتعلق بالإعفاءات الضريبية الممنوحة والجهات التي تطلب هذه الإعفاءات، ضف إلى ذلك أن التعقيد يؤدي إلى ارتفاع تكلفة التحصيل مما يؤثر على حجم الحصيلة الضريبية، وكل هذا يؤدي في النهاية إلى تهيئة مناخ خصب للتهرب الضريبي. وهنا نلاحظ أن التعقيد يفقد الضريبة مبادئها الأساسية وهما مبدأ اليقين ومبدأ الاقتصاد في التحصيل.

¹ حسين محمد سمحان وآخرون، المالية العامة من منظور إسلامي، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2010، ص ص115-116.

² سمير صلاح الدين حمدي، المالية العامة، منشورات زين الحقوقية، ط1، لبنان، 2015، ص ص180-181.

- طريقة تنظيم الضريبة، إذ يتسع المجال للتهرب الضريبي بالنسبة للضرائب التي يعتمد تقديرها وجبايتها على إقرارات المكلفين، بينما يقل التهرب الضريبي بالنسبة للضرائب التي يكون تنظيم جبايتها من المصدر؛

2. **الأسباب الإدارية:** ترجع بالأساس إلى عدم كفاءة الإدارة الضريبية، إذ أن تعقد وطول مدة الإجراءات الإدارية يخلف لدى المكلف شعور بعدم اهتمام الإدارة بمهمتها الأساسية في تحصيل الضرائب مما يقلل من اهتمامه بدفع الضريبة وبالتالي إهماله وتهربه منها، كما أن انخفاض كفاءة الموارد البشرية والتي ترجع بالأساس لضعف أو انعدام التكوين والتدريب اللازمين للقيام بمهام التقدير والربط والتحصيل بكفاءة وفعالية، فضلا عن افتقار أساليب المعاملة اللبقة مع المكلفين، يحفز لديهم الرغبة في التهرب من دفع الضرائب خاصة إذا اقترن هذا الضعف بوجود فساد إداري أو مالي، كذلك عدم استخدام البرامج والتكنولوجيات الحديثة والتي من شأنها أن تعزز من قدرة الجهاز الضريبي في انجاز مهامه بدرجة عالية من الكفاءة يفقدها اعتبارها ويدفع بالمكلف للتهرب من دفع الضريبة.¹

3. **الأسباب الخاصة بالمكلف:** غياب الوعي الضريبي من بين أهم أسباب لجوء المكلف إلى التهرب من دفع الضريبة، فضلا عن ضعف المستوى الأخلاقي والتنشئة الاجتماعية السليمة للفرد وانتشار ثقافة الإفلات من العقاب كلها عوامل تساهم في انتشار ظاهرة التهرب الضريبي، والأهم من ذلك الاعتقاد السائد بين الكثير من الأفراد بعدم جدوى الضريبة بمعنى أن الضريبة لا تحقق النفع العام، دون أن ننسى أن للتهرب الضريبي أسباب دينية أخرى تفسره حيث يسود اعتقاد لدى الأفراد بعدم شرعية الضريبة، ففي الدول الإسلامية مثلا يعتقد الكثيرون أن الحق الوحيد في المال هو الزكاة بحجة عدم ورود نص قرآني يحث على دفع الضرائب وهذا الاعتقاد في نظرهم يمنحهم الحق في التهرب من دفع الضريبة، وقد أثارت هذه النقطة بالذات جدلا واسعا بين العلماء.

إضافة إلى الأسباب السالفة الذكر يتأثر التهرب الضريبي كذلك **بالظروف الاقتصادية**، ففي فترة الرخاء تقل مقاومة الأفراد للضريبة نظرا لكثرة الدخول وزيادة النقود، بينما ترتفع مستويات التهرب الضريبي في حالة الكساد.² كذلك تؤثر طبيعة الهيكل الاقتصادي السائد على حجم التهرب الضريبي، فالدول التي تعتمد مثلا على النشاط الزراعي يسود فيها ظاهرة الاستهلاك الذاتي كما نجد أن جزء من الدخول يأخذ صورة عينية، فضلا عن عدم سيولة النقود وجمود الجهاز الاقتصادي وعدم وجود حقيقي لأسواق المال والنقد، وفي ظل هذا الهيكل السائد تزداد نسب التهرب الضريبي، عكس الدول التي تعتمد على الأنشطة الصناعية نجد أن هيكلها الاقتصادي يتميز بدرجة مرتفعة من المرونة كما أنه اقتصاد نقدي في كل جوانبه، فضلا

¹ سمير صلاح الدين حمدي، مرجع سبق ذكره، ص 181.

² عزت قناوي، أساسيات في المالية العامة، دار العلم للنشر والتوزيع، مصر، 2006، ص ص 108-109.

عن سرعة دوران رأس المال وزيادة سيولة الدخول، ووجود الأجهزة اللازمة من سوق المال والنقد والصرف، والمؤسسات اللازمة، ففي ظل هذا الهيكل تقل نسب التهرب الضريبي.¹

ثانياً. آثار التهرب الضريبي:

يمكن أن نوضح أهم نتائج وآثار التهرب الضريبي في النقاط التالية:

- بما أن الضرائب هي المصدر الرئيسي للإيرادات العامة الحكومية، فقيام المكلفين بالتهرب بالوسائل القانونية أو غير القانونية من الضريبة التي ينبغي أن يخضعوا لها يحرم الحكومة من الإيرادات الضريبية المستحقة لها، مما يؤدي إلى خلق فجوة كبيرة بين الإيرادات الفعلية والمحتملة، كما أن انغماس الأفراد في مثل هذه الممارسات يضعف القيم الأخلاقية ويزيد من الضغوط التضخمية.²
- الإضرار النسبي بالمكلف الذي لا يحاول بأي حال التملص من واجبه الضريبي، مما يؤثر على مبدأ العدالة الضريبية والمساواة أمام الأعباء العامة، نتيجة لتركز العبء الضريبي في عدد محدود من المكلفين؛
- تحمل الدولة نفقات إضافية ضخمة لمواجهة كنفقات جهاز مكافحة التهرب الضريبي؛
- يترتب عن التهرب الضريبي آثار سلبية عميقة على الاقتصاد القومي، فمن المعلوم استخدام الضريبة كأداة رئيسية لتوجيه الاقتصاد والتدخل الاقتصادي، والتأثير في توجيه الاستثمارات إلى بعض المجالات أو المناطق الجديدة، وتشجيع إنشاء بعض المشاريع، فبتراجع الحصيلة نتيجة للتهرب الضريبي لن تستطيع الدولة استخدام الضرائب كأداة للسياسة المالية والاقتصادية وتحقيق الأهداف المحددة؛
- التهرب الضريبي يؤدي إلى المزيد من التهرب سواء للأفراد أو الشركات وخاصة المكلفين الأكثر قدرة على ذلك، داخليا ودوليا؛
- ضعف وقلة فعالية الضريبة كأداة تستخدمها الدولة لتحقيق الاستقرار الاقتصادي وضمان معدل نمو مستمر وإعادة توزيع الدخل القومي، كما يؤدي إلى نمو الأنشطة الخفية، والإخلال بشروط المنافسة بين المشروعات.³

الفرع الثالث: أساليب مكافحة التهرب الضريبي

معلوم لدينا أن التهرب الضريبي ظاهرة ملازمة للنظام الضريبي من بداية ظهور الضريبة في المجتمعات الإنسانية وبالتالي فالقضاء عليها بصفة نهائية تبدو مهمة شبه مستحيلة، مع ذلك يمكن التقليل من حدتها

¹ عزت عبد الحميد البرعى، مبادئ الاقتصاد المالي: النفقات العامة-الإيرادات العامة-القروض العامة-الموازنة العامة، دار الولاء للطبع والتوزيع، ط1، مصر، 2005، ص ص374-375.

² Adebisi, J. F., and Daniel Orsaa Gbegi, *Op. cit.*, p.p 126, 129.

³ عزت عبد الحميد البرعى، مبادئ الاقتصاد المالي: النفقات العامة-الإيرادات العامة-القروض العامة-الموازنة العامة، مرجع سبق ذكره، ص ص376-380.

باعتقاد مجموعة من الوسائل والإجراءات الردعية والجزائية، والتي قد تختلف من دولة لأخرى باختلاف النظم الضريبية السائدة كما تختلف من ضريبة لأخرى في ذات النظام، ومن بين هذه الأساليب الشائعة نذكر:¹

أولاً. تحقيق التجانس بين الضرائب: ويتحقق ذلك من خلال:

- تجنب المغالاة في تعدد الضرائب، كون المبالغة في التعدد يؤدي بما لا يدعوا للشك إلى زيادة تكلفة الامتثال بالنسبة للمكلف ويترك ثغرات كثيرة يمكن التسلل منها للتهرب من دفع الضرائب؛
- زيادة الوعي الضريبي وهذه المهمة أضحت سهلة بتوفر تكنولوجيات الإعلام والاتصال الحديثة وما تتيحه من مزايا تواصلية، وذلك بالاعتماد على الوسائل المسموعة والمرئية والمقروءة في تذكير أفراد المجتمع بواجباتهم الضريبية، كما يمكن تنظيم ندوات متخصصة يتم من خلالها شرح مختلف بنود القوانين والأنظمة والتعليمات النافذة في مجال الضريبة وكيفية حسابها وطرق ومواقيت تحصيلها، وتذكيرهم بأهمية الضريبة في تحقيق النفع العام من خلال عرض أهم الانجازات مما يساعد على زيادة الامتثال الطوعي.²
- تبسيط الإجراءات الإدارية الخاصة بالربط والتحصيل.

ثانياً. الحجز عند المنبع: بالاستعانة بالطرف الثالث الذي يقوم باقتطاع الضريبة من مصدرها قبل وصولها للمكلف، حيث تقوم الهيئات والشركات المسؤولة عن دفع الأجور والمرتبات لموظفيها بدفع الضريبة واقتطاعها من دخولهم، وفي بعض الدول مثل إنجلترا يتم تطبيق هذه الطريقة أيضاً على أرباح فوائد الأسهم والسندات، فلا يحصل المكلف على إيراده إلا بعد استقطاع الضريبة منه حتى لا يشعر بتقلها؛

ثالثاً. إجازة حق الاطلاع: بهدف تمكين الإدارة الضريبية من الربط السليم للضريبة واثبات المخالفات المرتكبة للتهرب من الضريبة أجاز المشرع لموظفيها حق الاطلاع على مختلف الوثائق والملفات الخاصة بنشاط المكلف، توسيع سلطات الرقابة الجبائية، وإنشاء جهاز معلوماتي خاص بمتابعة الأداء والتهرب الضريبي.³

رابعاً. التبليغ بواسطة الغير: تجيز بعض القوانين الدولية للأفراد تقديم أي معلومات من شأنها أن تساعد في الرقابة على الإقرارات الضريبية واكتشاف أعمال الغش الضريبي، وذلك في مقابل منح المبلغ مكافئة معينة.

خامساً. تحديث الجهاز الضريبي: من خلال تزويده بالبرمجيات والتقنيات الحديثة التي تمكنه من انجاز المهام والمتابعة الضريبية بأقل جهد وأقل تكلفة.⁴

¹ خديجة الأعرس، مرجع سبق ذكره، ص 188-189.

² أحمد عبد السميع علام، المالية العامة المفاهيم والتحليل الاقتصادي والتطبيق، مكتبة الوفاء القانونية، ط1، مصر، 2012، ص 183.

³ سمير صلاح الدين حمدي، مرجع سبق ذكره، ص 183.

⁴ نفس المرجع.

سادسا. توقيع جزاءات على المتهربين: بما أن التهرب الضريبي تعدي على حقوق أفراد المجتمع كافة وأن كل تعدي على حقوق أفراد المجتمع يعتبر جريمة يعاقب عليها القانون،¹ وعليه فالأمر يستدعي تطبيق إجراءات ردية، وذلك من خلال فرض عقوبات مالية جزائية على المتهربين أو سجنهم، ولو أن هذه الأخيرة كعقوبة غير محببة ينصح بعدم المبالغة في تطبيقها لما تخلفه من كراهية المكلف للضرائب.

سابعا. الوسائل الدولية لمكافحة التهرب الضريبي: لمكافحة التهرب الضريبي تلجأ الدول لعقد اتفاقيات فيما بينها لتبادل المعلومات عن المكلفين المقيمين في الدول الأخرى وتسهيل الحصول على الضرائب المستحقة عليهم، ولهذا الغرض أصدرت الأمم المتحدة اتفاقيتين إحداهما خاصة بتبادل المعلومات والمساعدة الإدارية والأخرى خاصة بتسهيل تحصيل الضرائب المستحقة في الدول الأخرى، ورغم ذلك نجد أن أغلب الدول لا تطبقها حفاظا على تدفقات رؤوس الأموال الأجنبية.²

المطلب الثاني: الجناز الضريبية

الجناز الضريبية "Tax paradise" هي الوجه الآخر للظاهر للتهرب الضريبي في شكله الدولي. أصبحت في العصر الحالي تسمية مرادفة للتدفقات المالية غير المشروعة، تتواجد غالبا بالقرب من الأقطاب الكبرى للأنشطة الاقتصادية، وتقوم بتأطير التدفقات المالية التي عادة ما تكون مجهولة المصدر،³ وقد وردت بتسميات عدة في مختلف الأبحاث والمؤلفات والتقارير، فهناك من يطلق عليها تسمية الملاذ الضريبي "tax haven"، أو المراكز المالية الدولية "International Financial Centers" وهو الاسم الترويجي الحالي للجناز الضريبية، مناطق الأوفشور "Offshore Le Zones"، والواحات الضريبية "Tax Oases".

الفرع الأول: التعريف والأنواع

الجناز الضريبية بصفة عامة هي عبارة عن دول وأقاليم خارجية تمكن الأفراد والشركات من التهرب من دفع الضرائب في بلدانهم الأصلية، وتتسبب في خسائر ضرائب الدخل والأرباح لتلك الدول، وتتميز الجناز الضريبية بعدة خصائص أهمها:⁴

- معدلات ضريبية منخفضة أو معدومة: تعفي الجناز الضريبية الأفراد والشركات من الضرائب أو تحملهم ضرائب جد منخفضة؛

- السرية: نتيجة للغموض الذي يحيط بهذه المناطق يطلق البعض عليها تسمية "الجناز السرية"، وللسرية أوجه متعددة، أشهرها قانون السرية المصرفية، وتعتبر سويسرا أول من استحدثت المفهوم القانوني للسرية المصرفية سنة 1934، أما الوجه الثاني للسرية فيتمثل في السماح بإنشاء كيانات يصعب تحديد ملكيتها

¹ أحمد عبد السميع علام، مرجع سبق ذكره، ص183.

² عزت قناوي، مرجع سبق ذكره، ص112.

³ مختار حسين شبيلي، الاجرام الاقتصادية والمالي الدولي وسبل مكافحته، مركز الدراسات والبحوث، المملكة العربية السعودية، 2007، ص68.

⁴ Palan Ronen and others, Tax havens: how globalization really works, Cornell university press, 2010, pp30_ 35.

والغرض منها، وتعتبر الصناديق الاستثنائية (trust fund) * الآلية الأكثر شيوعاً لتحقيق هذا الغرض، نظراً لغياب شرط تسجيل هذه الصناديق في معظم الجنات الضريبية، أما الوجه الثالث والذي وصف بالطريقة السلبية يقوم على عنصري الإهمال المتعمد والتخاذل بالنظر لقلة الموارد المخصصة لعمل هيئاتها التنظيمية وعدم طرح الأسئلة، فضلاً عن العقوبات البيروقراطية المفروضة للحد من تبادل المعلومات مع الدول الأخرى؛ - **سهولة ومرونة التأسيس**: تتميز الجنات الضريبية بسهولة تأسيس الشركات إخفاء الهوية عند القيام بذلك، وبالتالي سهولة تشغيل وإدارة الشركة الناتجة، فالجنات الضريبية تجعل إنشاء الشركات والصناديق الاستثنائية وحتى البنوك أمراً يسيراً وغير مكلف، فالشركات يمكن شراءها حرفياً "من على الرف" وتكاليف التأسيس منخفضة للغاية، كما أن غالبية الجنات الضريبية لا يتطلب من الشركات والمؤسسات المالية أن يكون لها أي تواجد حقيقي على أراضيها.

وقد تعددت تصنيفات الجنات الضريبية بتعدد واختلاف المعايير المعتمدة في ذلك، لعل أهمها:

أولاً. **معيار الشمول**: وفقاً لهذا المعيار تصنف الجنات الضريبية إلى نوعين:¹

1. **جنات ضريبية عامة**: وهو النوع الشائع والمنتشر بكثرة، وهو عبارة عن دول وأقاليم تشريعاتها الضريبية والاستثمارية تتضمن أنظمة ضريبية خاصة تطبق على الجميع، وتمنح جملة من الحوافز الضريبية والمالية للاستثمارات الأجنبية بوجه عام، مثال على ذلك: موناكو وسويسرا؛
2. **جنات ضريبية خاصة**: هي عبارة عن دول وأقاليم تنشئ أنظمة ضريبية خاصة لأنواع محددة من الشركات، مثال على ذلك قيام لوكسمبورغ بإنشاء نظام ضريبي خاص بالشركات القابضة.

ثانياً. **معيار فرض الضرائب**: وفقاً لمعيار فرض الضرائب من عدمها يمكن التمييز بين ثلاثة تصنيفات هي:²

1. **جنات ضريبية عديمة العبء الضريبي Nil tax haven**: هي دول لا تفرض ضرائب على الدخل والأرباح، ولا تقوم بإبرام معاهدات الازدواج الضريبي مع الدول الأخرى، مثل: موناكو، برمودا، فانواتو، جزر تركس وكايكوس؛
2. **جنات ضريبية تعفي الموارد الأجنبية Foreign source exempt havens**: هي دول لا تفرض ضرائب على الدخل التي يتم الحصول عليها من مصادر خارجية ناتجة عن أنشطة تتم خارج إقليم الدولة، مثل كوستاريكا، هونغ كونغ، سيشل، سنغافورة وبنما؛

*الصناديق الاستثنائية: نوع خاص من الكيانات القانونية تملك ممتلكات لصالح شخص آخر أو مجموعة أو منظمة أخرى، توجد منها العديد من الأنواع، وترتبط في الغالب بتحويلات الثروة داخل الأسرة.

¹ جميل الصابوني، الملاذات الضريبية، الموسوعة العربية: الموسوعة القانونية المتخصصة، مجلد4، متاح على الرابط: <http://arab-ency.com.sy/law/overview/164929>، تاريخ الاسترداد: 2020/12/23.

² هيثم محمد نصر الدين حامد، دور الجنات الضريبية في التجنب الضريبي على المستوى الدولي، نوفمبر 2015، ص4، مقال متاح على الرابط: <https://ssrn.com/abstract=2684810>.

3.. جنات ضريبية منخفضة العبء الضريبي Law tax havens: هي الدول التي تفرض ضرائب على دخل السكان في جميع أنحاء العالم، وتمنح مزايا ضريبية وفرص لاستخدام المعاهدات الخاصة بالازدواج الضريبي بهدف تخفيف العبء المالي، مثل: النمسا، بربادوس وهولندا.

الفرع الثاني: التوزيع الجغرافي للجنات الضريبية

من المرجح أن ظهور الجنات الضريبية يعود للعصور القديمة خلال فترة الإغريق القدماء في شكل جزر منعزلة وذلك بناء على ما ذكره بعض المؤرخين، أما في العصر الحالي فتعتبر كل من سويسرا وليشتنشتاين وبنما من أقدم الجنات الضريبية التي يعتقد أن ظهورها يعود إلى عشرينيات القرن الماضي،¹ يضم العالم حالياً أكثر من 80 منطقة للجنات الضريبية تمثل النعيم الضريبي للأثرياء،² وقد أدى التواجد الجغرافي لدول وأقاليم هذه الجنات الضريبية إلى تقسيمها إلى أربع مجموعات، هي:³

أولاً. **منطقة الجنات الضريبية الأوروبية:** وتضم كل من سويسرا ولكسمبورغ التي تصنف من أكبر الجنات الضريبية في العالم حيث بدأت العمل سنة 1929 كأول جنة ضريبية في أوروبا، وهولندا التي تمثل أموال الأوفشور فيها حوالي 18 تريليون دولار، إضافة إلى النمسا وبلجيكا والدول الماكرو أوروبية مثل موناكو، ليشتنشتاين؛

ثانياً. **منطقة الجنات الضريبية البريطانية:** تشمل مجموعة الجزر التابعة للتاج البريطاني ممثلة في جرتسي، جورنزي وآيل أوف مان، بجانب المناطق الواقعة عبر البحار مثل جزر كايمان، بربودا، فيرجن، التركس وكايكوس، وجبل طارق، تخضع هذه المناطق لسيطرة بريطانيا، وفي نطاق هذه المنطقة نجد أيضاً هونغ كونغ، جزر الباهاما وجزر فانواتو جنوب المحيط الهادي، إضافة إلى أيرلندا؛

رابعاً. **منطقة الجنات الضريبية الأمريكية:** تمثل الأوفشور الأمريكي، وينقسم إلى ثلاثة مستويات، نجد في المستوى الأول البنوك التي تقبل بشكل قانوني عائدات بعض الجرائم التي يتم ارتكابها في الخارج مثل التعامل في الأموال المسروقة، وفي المستوى الثاني نجد بنوك الأقليات اللاتينية مثل بنوك ولاية فلوريدا التي تختص في إخفاء أموال عصابات تجار المخدرات، وأخيراً الجزر التابعة لأمريكا مثل جزيرة مارشال والتي تعتبر مركزاً رئيسياً لتسجيل السفن بالخارج، وبنما وهي إحدى أكبر مناطق غسيل الأموال في العالم؛

خامساً. **أماكن هامشية غير مصنفة:** تضم مجموعة من الدول مثل الأوروغواي، الصومال، الغابون وجيبوتي، وتلعب هذه المناطق دوراً كبيراً في تسهيل عمل شركات الأوفشور.

¹ Manoj Singh, Tax Havens: All you need to know, jun2019, <https://www.investopedia.com/articles/tax/09/tax-havens.asp>, Accessed, dec,20, 2020.

² محمود رمزي ومحمد رمزي، مافيا اقتصاد الظل وبنوك أوف شور، دار التعليم الجامعي، ط1، مصر، 2019، ص20.

³ إسرائ كاطع فياض وآخرون، الملاذات الضريبية الآمنة: التوزيع الجغرافي والآثار الاقتصادية، مجلة الإدارة والاقتصاد، عدد125، الجامعة المستنصرية، العراق، 2020، ص ص112-113.

ويتضمن الجدول رقم (1-7) قائمة تضم 50 دولة ضمن القوائم المختلفة للجنات الضريبية مرتبة حسب موقعها الجغرافي، ورغم انتشارها في مختلف مناطق العالم إلا أنها تميل إلى التركز في المناطق القريبة من الدول المتقدمة، مثل جزر الهند الغربية ومنطقة البحر الكاريبي وأوروبا.¹

الجدول رقم (1-7): التوزيع الجغرافي للجنات الضريبية

مناطق الجنات الضريبية	الأقاليم
أنجويلا، أنتيغا وباربودا، جزيرة أروبا، البهاما، باربادوس، جزر فيرجن البريطانية، جزر كايمان، دومينيكا، غرينادا، مونتسرات، جزر الأنتيل الهولندية، سانت كيتس ونيفيس، سانت لوسيا، سانت فنسنت وجزر غرينادين، تركس وكايكوس، جزر فيرجن الأمريكية.	منطقة البحر الكاريبي وجزر الهند الغربية
بيليز، كوستاريكا، بنما.	أمريكا الوسطى
هونغ كونغ، ماكاو، سنغافورة.	سواحل شرق آسيا
أندورا، جزر القنال الانجليزي(جيرنسي وجيرسي)، قبرص، جبل طارق، جزيرة مان، أيرلندا، ليختنشتاين، لكسمبورغ، مالطة، موناكو، سان مارينو، سويسرا.	أوروبا والبحر الأبيض المتوسط
جزر المالديف، موريشيوس، سيشيل.	المحيط الهندي
البحرين، الأردن، لبنان.	الشرق الأوسط
برمودا.	شمال الأطلسي
جزر كوك، جزر مارشال، ساموا، ناورو، نيبوي، تونغا، فانواتو.	المحيط الهادي وجنوبه
ليبيريا.	غرب إفريقيا

Source: Jane G. Gravelle, **Tax havens: International tax avoidance and evasion**,

Congressional Research Service, 2015, p4, site in: <http://fedweb.com/wp-content/uploads/2017/02/CRS-Tax-Havens-International-Tax-Avoidance-and-Evasion.pdf>.

الفرع الثالث: تكلفة الجنات الضريبية

تتفاوت الخسائر الضريبية الناتجة عن تحويل الأرباح والدخل من دولة إلى أخرى ومن منطقة إلى أخرى، وتكلف الجنات الضريبية النظام الضريبي العالمي حوالي 427,78 مليار دولار سنويا، وذلك ما أسفرت عنه دراسة أجرتها شبكة العدالة الضريبية بالتعاون مع عدة منظمات دولية مثل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والبنك الدولي وبنك التسويات الدولية.

الجدول رقم (1-8) يبين لنا حجم الخسائر الضريبية التي يتكبدها النظام الضريبي العالمي سنويا موزعة حسب المناطق وفئات الدخل.

¹ Jane G. Gravelle, **Tax havens: International tax avoidance and evasion**, Congressional Research Service, 2015, p4, site in: <http://fedweb.com/wp-content/uploads/2017/02/CRS-Tax-Havens-International-Tax-Avoidance-and-Evasion.pdf>.

الجدول رقم (1-8): خسائر النظام الضريبي العالمي من الإيرادات الضريبية (مليار دولار)

المنطقة أو المجموعة	إجمالي الخسائر الضريبية	الخسائر الضريبية الناتجة عن تجاوزات الشركات	الخسائر الضريبية ناتجة عن التجاوزات الخاصة
الدخل المرتفع(1)	382,744	202,166	180,575
الدخل المنخفض(2)	45,021	42,737	2,282
العالم (1)+(2)	427,782	244,903	182,875
أفريقيا(3)	25,775	23,242	2,532
آسيا(4)	73,372	46,190	27,182
جزر الكاريبي الأمريكية(5)	1,429	0,642	0,784
أوروبا(6)	184,087	79,529	104,557
أمريكا اللاتينية(7)	43,111	40,123	2,987
أمريكا الشمالية(8)	95,099	52,511	42,547
أوقيانوسيا(9)	4,907	2,623	2,283
المجموع (3)...(9)	427,782	244,903	182,875

Source: Tax Justice Network, “\$427bn lost to tax havens every year: landmark study reveals countries’ losses and worst offenders,” 20 November 2020, available at:

<https://www.taxjustice.net/2020/11/20/427bn-lost-to-tax-havens-every-year-landmark-study-reveals-countries-lossesand-worst-offenders/>.

الجزء الأكبر من الخسائر الضريبية ناتج عن التهرب الضريبي للشركات، ويكلف خزانات الدول حوالي 183 مليار دولار سنويا، في حين يكلف التهرب الضريبي للأفراد حوالي 183 مليار دولار، وقد قامت الشركات متعددة الجنسيات بتحويل أرباح قيمتها 1,38 تريليون دولار إلى الجناح الضريبية، بينما يحتفظ الأفراد بما يزيد عن 10 تريليون دولار من الأصول المالية في الخارج وفقا لما جاء في ذات التقرير، وتفقد البلدان منخفضة الدخل حصة أكبر من إجمالي إيراداتها الضريبية مقارنة بالدول المرتفعة الدخل أي ما يعادل 5,8%، بينما تفقد الدول مرتفعة الدخل حوالي 2,5% فقط.

الجدول رقم (1-9): مسؤولية المناطق وفئات الدخل عن خسائر النظام الضريبي العالمي (مليار دولار)

المنطقة	الخسائر الضريبية الإجمالية (المتكبدة)	خسائر ضريبية ناتجة عن تجاوزات الشركات	خسارة ضريبية نتيجة للتجاوزات الخاصة	مسئوليتها عن الخسارة الضريبية (%)
الدخل المرتفع(1)	419,574	237,340	182,233	98,08%
الدخل المنخفض(2)	8,209	7,567	0,641	1,92%
مجموع (1)+(2)	427,783	244,907	182,874	100%
أفريقيا(3)	4,739	3,582	1,156	1,11%
آسيا(4)	76,216	67,520	8,696	17,82%
جزر الكاريبي الأمريكية(5)	115,808	58,123	57,684	27,07%
أوروبا(6)	187,962	99,803	88,159	43,94%

1,29%	2,089	3,447	5,536	أمريكا اللاتينية(7)
7,36%	23,940	7,557	31,497	أمريكا الشمالية(8)
1,41%	1,149	4,873	6,022	أوقيانوسيا(9)
100%	182,874	244,907	427,783	المجموع (3)..(9)

Source: Tax Justice Network, op. cit.

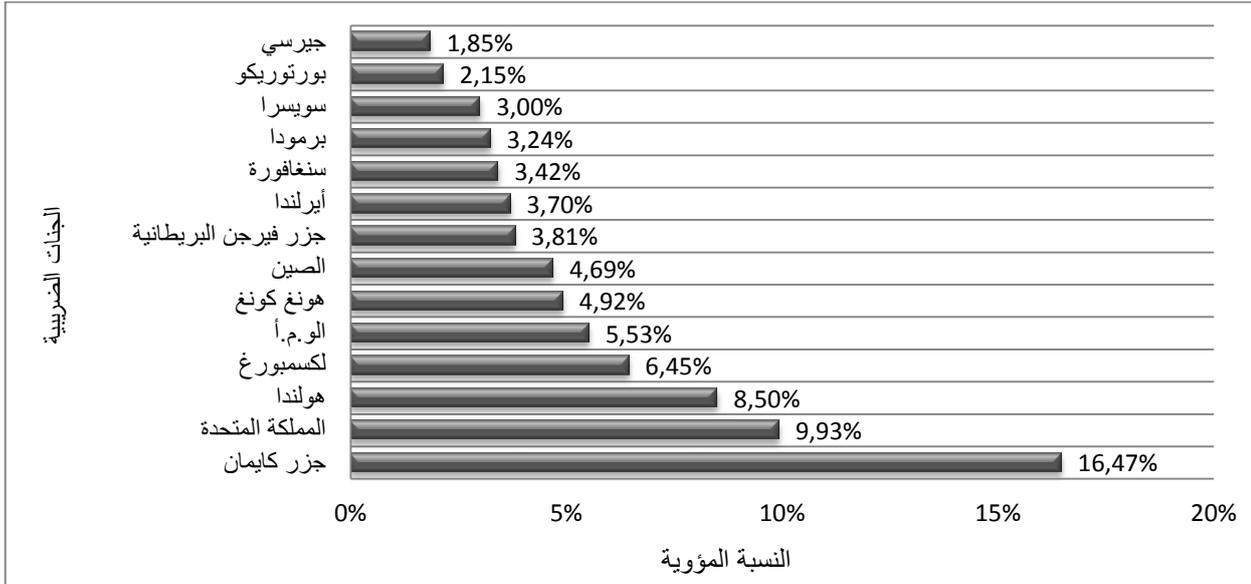
الدول الكبرى ذات الدخل المرتفع هي أكبر مسؤول عن الخسائر الضريبية العالمية بنسبة 98,08% أي حوالي 419 مليار دولار، بينما لا تتحمل الدول ذات الدخل المنخفض سوى 1,92% ما يكلف خزائن الدول الأخرى حوالي 8 مليار دولار سنويا، وتتحمل الدول الأوروبية مسؤولية أكبر عن الخسائر الضريبية والتي كلفت خزانات الدول حوالي 188 مليار دولار سنويا بنسبة 43,94% من إجمالي الخسائر الضريبية العالمية، تليها في الترتيب جزر الكاريبي الأمريكية بمسؤوليتها عن خسائر قدرها 116 مليار دولار أمريكي، بينما احتلت دول آسيا المرتبة الرابعة بمسؤوليتها عن 32 مليار دولار أمريكي وأمريكا الشمالية بمسؤوليتها عن حوالي 32 مليار دولار أمريكي. وعليه نستنتج أن الجنات الضريبية ليست دول أو مناطق مستقلة بذاتها إنما هي عبارة عن تكتلات وشبكات عالمية معقدة يصعب فك شفراتها تتحكم فيها القوى الكبرى العالمية.

الجدول رقم(1-10): أسوأ الجنات الضريبية في العالم (مليار دولار)

البلد	حجم الخسارة الضريبية المحملة للدول الأخرى	تمكين التهرب الضريبي للشركات	تمكين التهرب الضريبي الخاص	مسؤوليتها عن الخسارة الضريبية (%)
جزر كايمان	70,411	22,819	47,621	16,47%
المملكة المتحدة	42,464	13,671	28,793	9,93%
هولندا	36,371	26,593	9,777	8,50%
لكسمبورغ	27,607	9,283	18,324	6,45%
الو.م.أ.	23,635	0	23,635	5,53%
هونغ كونغ	21,047	16,331	4,716	4,92%
الصين	20,045	20,045	0	4,69%
جزر فيرجن البريطانية	16,295	10,405	5,890	3,81%
أيرلندا	15,830	6,068	9,762	3,70%
سنغافورة	14,633	12,221	2,412	3,42%
برمودا	13,843	10,860	2,983	3,24%
سويسرا	12,844	10,953	1,891	3,00%
بورتوريكو	9,177	9,177	غير متاح	2,15%
جيرسي	7,911	4,465	3,445	1,85%

Source: tax justice network, tax justice reports, **The State of Tax Justice 2020: Tax Justice in the time of COVID-19**, November 2020, p73.

الشكل رقم (1-7): ترتيب أسوأ الجنات الضريبية في العالم لسنة 2019



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم 10.

تحتل جزر كايمان المرتبة الأولى بمسؤوليتها عن خسائر ضريبية تفوق 70 مليار دولار بما يعادل 47,16% من إجمالي التهرب الضريبي، تليها بريطانيا والتي تتحمل ما يزيد عن 42 مليار دولار من مجموع هذه الخسائر وبنسبة 9,93%، فيما تتحمل هولندا 8,50% من هذه الخسائر بما يفوق 36 مليار دولار، تليها لكسمبورغ بـ 6,45%، والو.م.أ بـ 5,53%، فيما احتلت هونغ كونغ والصين المرتبة السادسة والسابعة على التوالي وبنسب متقاربة؛ 4,92% و 4,69%.

المطلب الثالث: اقتصاد الظل

اقتصاد الظل من الظواهر ذات الأوجه والأبعاد المتعددة الملازمة للاقتصاديات الرسمية في جميع دول العالم، رغم اختلاف خصائصه وأبعاده من مقبولة ومستقرة نسبياً إلى مدمرة لأنسجة الاقتصادية والنمو الاقتصادي على المدى الطويل، ودرجة اتساعه ونمو حجمه دليل على وجود اختلالات عميقة في الهيكل الاقتصادي والتنظيم والمؤسسات، وفي الظروف الحالية التي يمر بها العالم مع توالي الأزمات الاقتصادية تزداد الحاجة إلى فهم عميق لاقتصاد الظل وإيجاد سبل للحد منه من خلال إضفاء الطابع الرسمي.¹

الفرع الأول: مفهوم اقتصاد الظل وأسبابه

يصف اقتصاد الظل "shadow economies"، المعروف أيضاً باسم الاقتصاد غير الرسمي "informal economy" أو الاقتصاد الخفي "hidden economy" الأنشطة الاقتصادية غير المصرح بها للسلطات

¹ Krstić Gorana & Friedrich Schneider, **Formalizing the shadow economy in Serbia: Policy measures and growth effects**, Springer Open, Belgrade, 2015, p5.

الرسمية،¹ واقتصاد الظل وفقا لشنايدر وإنستي يشمل جميع الأنشطة المشروعة وغير المشروعة لإنتاج السلع والخدمات غير المسجلة في السجلات الرسمية² (الجدول رقم 11)، في حين أشارت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى أن اقتصاد الظل يقتصر على مجموع أنشطة الإنتاج المشروعة أو القانونية، التي يتم إخفاءها عمدا عن السلطات العامة، لتجنب دفع الضرائب أو اشتراكات الضمان الاجتماعي أو الاضطرار إلى استيفاء معايير سوق العمل القانونية، مثل الحد الأدنى للأجور، الحد الأقصى لساعات العمل، ومعايير الصحة والسلامة، أما اقتصاد الظل من وجهة نظر المفوضية الأوروبية فيعرف بأنه أي أنشطة مدفوعة الأجر تعتبر قانونية من حيث طبيعتها ولكن لم يعلن عنها للسلطات العامة،³ وعليه فالتعريفين الأخيرين تستثنى منهما الأنشطة غير المشروعة ويتم تصنيفها على هذا الأساس تحت مسمى الأنشطة الإجرامية، نفس الشيء إذا كان النشاط غير مدفوع الأجر بصرف النظر عن مدى تحقق الشرطين السابقين يصنف ضمن الأنشطة غير مدفوعة الأجر،⁴ أما التعريف الحديث للاقتصاد الظل والذي صاغه شنايدر بالاشتراك مع مجموعة من الباحثين فهو عبارة عن كافة الأنشطة الاقتصادية والقانونية التي يتم إخفاءها عمدا عن السلطات الرسمية، والتي إذا سجلت من شأنها أن تسهم في الناتج المحلي الإجمالي،⁵ وبما أن الأنشطة في الاقتصاد غير الرسمي غير مسجلة فإنها غير قابلة للقياس بسبب عدم وجود إحصائيات رسمية تتصل بها، حتى وإن كانت هذه الأنشطة تسهم في خلق القيمة.⁶

رغم اختلاف التعريفات الخاصة باقتصاد الظل إلا أنها تجتمع حول خاصية عدم دفع الضرائب "التهرب الضريبي" وهذا هو الجانب الذي يهتما ويتم التركيز عليه في دراستنا لاقتصاد الظل.

¹ Zaid M. Abu-Lila, et al, **Nonlinearity between financial development and the shadow economy: Evidence from Jordan**, Accounting, Vol7, N^O5, 2021, p1049.

² فريدريك شنايدر ودومينيك إنستي، الاختباء وراء الظلال: نمو الاقتصاد الخفي، سلسلة قضايا اقتصادية لصندوق النقد الدولي، عدد 30، 2002، ص2.

³ Colin C. Williams & Friedrich Schneider, **Measuring the Global Shadow Economy: The Prevalence of Informal Work And Labour**, Edward Elgar Publishing Limited, United Kingdom, 2016, p5.

⁴ Ibid, p6.

⁵ Dong Frank, and Friedrich Schneider, **Nonlinearity between the shadow economy and level of development**, IMF Working Paper, 2019, p3.

⁶ Zaid M. Abu-Lila, et al, **Op. cit.**, p1049.

الجدول رقم(1-11): تصنيف الأنشطة الاقتصادية الخفية

معاملات غير نقدية		معاملات نقدية		نوع النشاط
مقايضة المخدرات والسلع المهربة أو المسروقة؛ إنتاج المخدرات أو زراعة النباتات المخدرة للاستعمال الشخصي؛ السرقنة للاستعمال الشخصي.		الاتجار في السلع المسروقة؛ الاتجار في المخدرات وتصنيعها؛ القمار؛ التهريب؛ والاحتيال،... الخ.		أنشطة غير مشروعة
تجنب دفع الضرائب	التهرب الضريبي	تجنب دفع الضرائب	التهرب الضريبي	
جميع الأعمال التي يقوم بها الفرد بنفسه والمساعدة التي يحصل عليها من المحيطين به.	تبادل الخدمات والسلع المشروعة.	التخفيضات والمزايا الإضافية التي تمنح للموظفين.	دخل الأعمال الحرة الذي لا يتم الإبلاغ به؛ الأجور والمرتبات والأصول التي يحصل عليها الفرد من الأعمال غير المبلغ بها والتي تتصل بالسلع والخدمات المشروعة.	أنشطة مشروعة

المصدر: فريديريك شنايدر ودومينيك إنستي، الاختباء وراء الظلال: نمو الاقتصاد الخفي، سلسلة قضايا اقتصادية لصندوق النقد الدولي، عدد 30، 2002، ص2.

ويمكن حصر مسببات اقتصاد الظل في ثلاث عوامل أساسية: الأسباب النقدية وتشمل تجنب الضرائب المرتفعة واشتراكات الضمان الاجتماعي، والأسباب التنظيمية وتشمل تجنب البيروقراطية الحكومية أو عبء الأطر التنظيمية، وأخيرا الأسباب المؤسسية وتشمل هي الأخرى قانون الفساد ونوعية النظام السياسي وضعف سيادة القانون،¹ يمكن النظر إلى هذه العوامل على أنها بمثابة المحركات الأساسية لاقتصاد الظل. وقد أثبتت الدراسات في هذا المجال أن اقتصاد الظل يكثر وينمو بدرجة كبيرة في الدول النامية مقارنة بالدول المتقدمة وأرجعت ذلك على وجه التحديد إلى:²

- _ الأنظمة السياسية غير العادلة؛ والتي بدورها تخلق أنظمة اقتصادية واجتماعية غير عادلة أيضا مما يضطر بعض الفئات للعمل في الاقتصاد غير الرسمي؛
- _ الأنظمة الضريبية غير العادلة، تدفع الأفراد والمنشآت بطريقة مباشرة أو غير مباشرة إلى العمل في اقتصاد الظل، وذلك بهدف التهرب من دفع الضرائب؛
- _ ارتفاع نسب الاشتراكات الاجتماعية، تدفع بالأفراد إلى البحث عن أعمال أخرى خفية أو غير رسمية؛
- _ مستويات الأجور المتدنية والتي لا تتناسب مع مستوى المعيشة، وأنظمة الحوافز والترقيات غير العادلة، ضف إلى ذلك تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية، وارتفاع الرسوم في أسواق العمل، من بين العوامل التي تدفع بالأفراد للتهرب من الوظائف الرسمية إلى الوظائف الخفية؛

¹ Dong Frank, &Friedrich Schneider, Op. cit., p3.

² محمود رمزي ومحمد رمزي، مرجع سبق ذكره، ص ص29-32.

- تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية والقضائية والأمنية في مختلف الهيئات الحكومية يدفع بالأفراد إلى إتباع الحيل والسبل الكفيلة بتجاوزها؛
- _ الفجوة الكبيرة بين مخرجات المؤسسات التعليمية ومدخلاتها، أي عرض العمل والطلب عليه؛ يساهم في إيجاد أعداد كبيرة من البطالين تدفعهم الحاجة إلى البحث عن فرص عمل غير رسمية، وبالتالي المساهمة في تكريس ظاهرة الاقتصاد غير الرسمي؛
- _ ظاهرة البطالة المقنعة، وما تخلفه من شعور لدى العاملين بضعف طاقتهم الإنتاجية، مما قد يدفعهم إلى الانخراط في الاقتصاد غير الرسمي كفرصة عمل إضافية يستفيدون منها ماديا ومعنويا؛
- _ الفساد الإداري والمالي، وما يخلفه من آثار سلبية على الاقتصاد وبالتالي استبداله باقتصاد ظل جديد.

وقد أثبتت العديد من الدراسات وجود علاقة طردية بين الفساد واقتصاد الظل، وهذه العلاقة تزداد وضوحا مع تنامي مستويات الفساد الملحوظ، وفي دراسة علاقة الفساد بالضرائب لوحظ أن البلدان التي تسود فيها الضرائب المباشرة يقل فيها الفساد، في حين ترتفع مستويات الفساد في الدول التي تمتلك نظم ضريبية معقدة، ويرجع ذلك لصعوبة التحكم بفعالية في النظم الضريبية المعقدة، وينظر العديد من الباحثين للفساد بأنه وسيلة للتهرب الضريبي، وعليه فالحد منه يساعد في القضاء على الجهود الرامية للانتقال إلى اقتصاد الظل.¹

الفرع الثاني: آثار اقتصاد الظل

رغم مساهمة اقتصاد الظل في الدخل القومي للدولة ودوره في تخفيض معدلات البطالة من خلال مساهمته في التوظيف وتوفير السلع والخدمات ومحاربة الفقر باعتباره مصدر دخل لعدد معتبر من سكان العالم، إلا أن ذلك لا يلغي آثاره السلبية على الاقتصاد بالنظر إلى إخلاله بقواعد المنافسة التي قد تدفع بالعديد من الأنشطة الرسمية للانتقال إلى اقتصاد الظل، كما أثبتت العديد من الدراسات دوره في زيادة معدلات التضخم، ولكونه مخفي عن أعين السلطات فهو يحرم الدولة من حقها من الضرائب التي يفترض أن تخضع لها هذه الأنشطة إذا تم تسجيلها.

يسهم اقتصاد الظل في خفض فعالية السياسة المالية للدولة،² حيث يؤدي إلى تآكل القاعدة الضريبية وبالتالي انخفاض الإيرادات الضريبية ومن ثم زيادة العجز المالي،³ وبدوره يؤدي إلى انخفاض قدرة الدولة على تقديم الدعم والإعانات، وتوفير السلع والخدمات العامة، ولتعويضه حتى تتمكن الدولة من القيام

¹ Daniel Nemeč, et al, **Corruption, Taxation and the Impact on the Shadow Economy**, economies, Vol9, N^o1, 2021, pp 2-3.

² منال عفان، أثر الاقتصاد غير الرسمي على التفاوت في توزيع الدخل في الدول النامية: دراسة حالة مصر، المجلة العلمية لكلية الدراسات الاقتصادية والعلوم السياسية، مجلد3، عدد5، مصر، 2018، ص47.

³ Krstić Gorana & Friedrich Schneider, **Op. cit**, p5.

بوظائفها قد تلجأ إلى زيادة معدلات الضرائب،¹ والضرائب المرتفعة بدورها قد تدفع بالمزيد من الأفراد والشركات إلى الانتقال للعمل في اقتصاد الظل، أو التوقف عن النشاط بشكل كامل.²

وكما ارتفع واتسع حجم اقتصاد الظل على حساب الاقتصاد الفعلي، كلما أعطى معلومات وإحصائيات مظلمة وغير دقيقة عن الإمكانيات الحقيقية للمجتمع، كما يؤدي إلى سوء تخصيص الموارد الاقتصادية وسوء توزيع الناتج المحلي الإجمالي؛

ويؤثر اقتصاد الظل على المجتمعات من الناحية الأخلاقية والاجتماعية التي من المفترض أن يعتمد التعامل بين أفرادها على الوازع الديني والأخلاقي السليم.³ حيث يساعد هذا الاقتصاد على انتشار الجريمة والفساد ويرتبطان به بعلاقة تبادلية، ويؤدي إلى انتشار الأمية والجهل لاعتماد هذا الاقتصاد بدرجة كبيرة على عمالة الأطفال والنساء، كما يوفر فرص عمل للشباب تدفع بهم لعدم إكمال تعليمهم.⁴

الفرع الثالث: قياس اقتصاد الظل

رغم أن قياس حجم اقتصاد الظل تعثره العديد من الصعوبات، نظرا لكون معظم تعاملاته تتم نقدا وتجنبه لمختلف الإجراءات والشروط التنظيمية، فضلا عن تضارب أهدافه وتوجهاته، نجد العديد من الدراسات التي حاولت تقدير حجمه وتتبع أسبابه في العديد من الدول،⁵ وتشمل مناهج التقدير ما يلي:

أولا. الأساليب المباشرة:

وتشمل طريقة المسح بالعينة وتدقيق الحسابات الضريبية للتأكد من صحتها:

1. المسح بالعينة: يتم تقدير حجم اقتصاد الظل من واقع بيانات المسح؛
2. مدخل المراجعات الضريبية: يتم تقدير حجم اقتصاد الظل من خلال قياس حجم الدخل غير المبلغ به والخاضع للضريبة.⁶

ثانيا. الأساليب غير المباشرة:

تضم الأساليب غير المباشرة ما يلي:⁷

1. الفروق بين إحصائيات الدخل والإنفاق: إذ يمكن استخدام الفجوة بين الدخل والإنفاق في الحسابات الوطنية كمؤشر على حجم اقتصاد الظل، ويعتبر هذا المؤشر جيدا في حال توفر بيانات صحيحة؛

¹ منال عفان، مرجع سبق ذكره، ص 47.

² Krstić Gorana & Friedrich Schneider, Op. cit, p5.

³ محمود رمزي ومحمد رمزي، مرجع سبق ذكره، ص 34.

⁴ منال عفان، مرجع سبق ذكره، ص 48-49.

⁵ محمد أحمد مطر، أثر اقتصاد الظل على كل من التضخم وإيرادات الضرائب في مصر خلال الفترة 1996-2017، مجلة كلية الاقتصاد والعلوم

السياسية، مجلد 22، عدد 2، 2021، ص 98.

⁶ فريدريك شنايدر ودومينيك إنستي، مرجع سبق ذكره، ص 12.

⁷ Colin C. Williams & Friedrich Schneider, Op. cit., pp 17-25.

2. الفرق بين القوى العاملة الرسمية والفعالية: يمكن التمييز بين عدة طرق، فالطريقة الأولى البسيطة تعتمد في تقدير نمو حجم اقتصاد الظل على انخفاض معدل المشاركة في العمل في الاقتصاد الرسمي على افتراض ثبات مشاركة القوى العاملة، أما الثانية فتبحث في الزيادات في أعداد مختلف أنواع العمالة غير الخاضعة للمساءلة مثل العمل الحر كمؤشر بديل لحجم اقتصاد الظل، والثالثة والتي تعتمد على إحصاءات القوى العاملة تبحث عن أوجه التباين في مختلف نتائج الدراسات الاستقصائية الرسمية مثل تعداد السكان والدراسات الاستقصائية للشركات، أما الرابعة فتدرس التباين في نتائج الدراسات الاستقصائية للقوى العاملة مع الطلب المسجل على اليد العاملة؛

3. المعاملات: تفترض هذه الطريقة والتي تنسب إلى Feige (1979) وجود علاقة ثابتة عبر الزمن بين حجم المعاملات والنتاج المحلي الرسمي، كما تلخصه معادلة فيشر ($M*V = P*T$) حيث M كمية النقود، V السرعة، P الأسعار، و T إجمالي المعاملات. ويتعين أيضا وضع افتراضات بشأن سرعة النقود والعلاقة بين قيمة المعاملات الكلية ($P*T$) ومجموع الناتج المحلي الإجمالي الاسمي الرسمي وغير الرسمي ($M*V$). ومن خلال الربط بين الناتج المحلي الإجمالي الاسمي ومجموع المعاملات، يمكن تقدير حجم اقتصاد الظل بطرح إجمالي الناتج المحلي الرسمي من إجمالي الناتج المحلي الاسمي الكلي. ويفترض وجود سنة أساس لا يوجد فيها اقتصاد ظل، كما يستبعد المعاملات التي تأخذ شكل غير نقدي.

4. الطلب على العملة: استخدم لأول مرة من قبل Kagan (1958) وطوره Tanzi (1983-1980)، تفترض هذه الطريقة أن المعاملات الخفية تتم نقدا، ولذلك فإن أي زيادة في حجم اقتصاد الظل ستزيد من الطلب على العملة، ومعادلة الانحدار الأساسية للطلب على العملة كما اقترحها تانزي هي كما يلي:

$$\ln (C / M_2)_t = \beta_0 + \beta_1 \ln (1 + TW)_t + \beta_2 \ln (WS / Y)_t + \beta_3 \ln R_t + \beta_4 \ln (Y / N)_t + u_t$$

حيث: $\beta_1 > 0$ ، $\beta_2 > 0$ ، $\beta_3 < 0$ ، $\beta_4 > 0$ ، β_0 اللوغاريتم الطبيعي، C/M_2 نسبة الموجودات النقدية إلى الحسابات الجارية وحسابات الودائع، TW متوسط معدل الضريبة المرجح، WS/Y نسبة الأجور والمرتببات إلى الدخل القومي، R الفائدة المدفوعة على الودائع الادخارية، Y/N هو نصيب الفرد من الدخل الحقيقي، وبالتالي أي زيادة فائضة في العملة أو المبلغ الذي لا تفسره العوامل التقليدية أو العادية، ينسب إلى العبء الضريبي المتزايد والأسباب الأخرى التي تدفع الأشخاص للعمل في اقتصاد الظل، في الخطوة الأولى يمكن حساب الأرقام المتعلقة بحجم اقتصاد الظل وتطوره بمقارنة الفرق بين تطور العملة عندما يكون عبء الضرائب المباشرة وغير المباشرة والتنظيم الحكومي في أدنى مستوى، وبين تطور العملة مع العبء الضريبي الحالي المرتفع والتنظيم الحكومي، وإذا افترضنا في خطوة ثانية أن سرعة دوران الدخل للعملة المستخدمة في اقتصاد الظل هي نفسها ($M1$) في الاقتصاد الرسمي، فإنه يمكن حساب حجم اقتصاد الظل ومقارنته بالناتج المحلي الإجمالي الرسمي.

5. المدخلات المادية (استهلاك الكهرباء): افترض Kaufmann & Kaliberdu (1996) أن استهلاك الكهرباء يعتبر أفضل مؤشر مادي للنشاط الاقتصادي الكلي الرسمي وغير الرسمي، أي أن النمو في إجمالي استهلاك الكهرباء هو مؤشر على النمو العام في الناتج المحلي الإجمالي الرسمي وغير الرسمي. وقد تعرضت هذه الطريقة إلى جملة من الانتقادات منها أن أنشطة اقتصاد الظل لا تحتاج كلها إلى قدر كبير من الكهرباء، فضلا عن تعدد مصادر الطاقة، وأن مرونة الكهرباء إلى الناتج المحلي الإجمالي قد تتغير مع مرور الوقت. لذلك طور Lacku (1996) نموذج آخر يفترض أن جزء معين من اقتصاد الظل يرتبط باستهلاك الأسر للكهرباء، ويشمل هذا الجزء ما يسمى بالإنتاج المنزلي، الأنشطة الذاتية للفرد وإنتاج السلع والخدمات غير المسجلة، ويفترض Lacku أن الدول التي يكون فيها جزء من اقتصاد الظل المرتبط بالإنتاج المنزلي مرتفعا سيكون باقي اقتصاد الظل أو الجزء الذي لا يمكن قياسه مرتفعا أيضا.

ثالثا: الأساليب القائمة على النماذج- نموذج MIMIC-

تعتمد طريقة Multiple Indicateurs Multiple Causes Model المؤشرات المتعددة للأسباب المتعددة على تقدير حجم اقتصاد الظل من خلال افتراض سلسلة علاقات بين اقتصاد الظل ومجموعة من الأسباب والعوامل المحددة التي يمكن ملاحظتها من جهة،¹ وبين اقتصاد الظل وما يخلفه من آثار من جهة أخرى، ويعتمد هذا النموذج على مجموعة واسعة من المتغيرات يوضحها الشكل (1-8).

الشكل رقم (1-8): المتغيرات المؤثرة في اقتصاد الظل وفقا لنموذج MIMIC

اقتصاد الظل
مؤشر حرية الأعمال (-)
تغير نصيب الفرد من العملة المحلية
العبء الضريبي (+)
معدل البطالة (+)
معدل التوظيف الرسمي (-)
نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي (-)
مؤشر الحرية الاقتصادية (-)
العبء التنظيمي (+)

المصدر: محمد أحمد مطر، مرجع سبق ذكره، ص100.

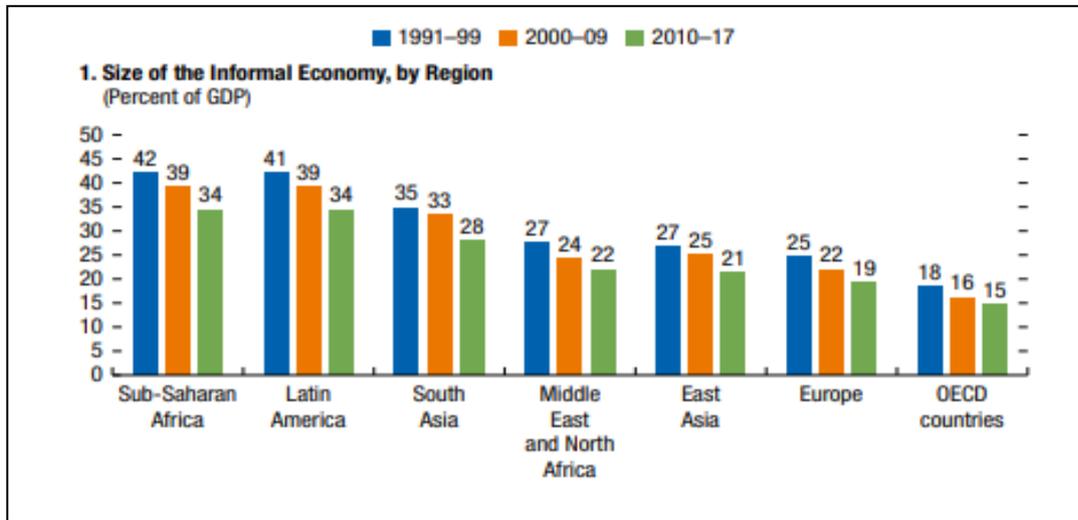
في دراسة أجراها شنايدر وكليينجلماير شملت 110 دولة حول العالم خلال الفترة 1999-2000 باستخدام طرق متعددة للتقدير، أظهرت نتائجها أن متوسط حجم اقتصاد الظل كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي في الدول النامية بلغ 41%، مقابل 38% في الدول التي تمر بمرحلة انتقالية، و18% في دول OECD المتقدمة، وقد سجلت أعلى النسب لاقتصاد الظل في دول مثل تنزانيا، زيمبابوي، نيجيريا، تايلاند،

¹ محمد أحمد مطر، مرجع سبق ذكره، ص100.

سريلانكا، الفلبين، بوليفيا، بنما، جورجيا، أذربيجان، وإيطاليا، بينما ينخفض حجم اقتصاد الظل في دول مثل جنوب إفريقيا، سنغافورة، اليابان، هونغ كونغ، والوم.أ، كما أظهرت ذات الدراسة أن اقتصاد الظل ينمو في الدول النامية بمعدلات أكبر من الدول المتقدمة.¹ وفي دراسة أخرى امتدت من الفترة 1999 إلى 2003 شملت 145 دولة، من بينها 96 دولة نامية بلغ متوسط حجم اقتصاد الظل فيها كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي حوالي 38,7%، مقابل 40,1% في 28 دولة من الدول التي تمر بمرحلة انتقالية، و 16,3% في 21 دولة من دول OECD المتقدمة، وأظهرت نتائج الدراسة أن اقتصاد الظل يقلل من الفساد في الدول المتقدمة، عكس الدول النامية والدول التي تمر بمرحلة انتقالية أين يؤدي اقتصاد الظل إلى زيادة معدلات الفساد.² وفي آخر دراسة أجراها مدينا وشنايدر (2018) تم الاعتماد فيها على طريقة MIMIC أظهرت نتائجها أن متوسط حجم اقتصاد الظل كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي في 158 دولة خلال الفترة 1991-2015 بلغ 31,9%، وتمتلك زيمبابوي وبوليفيا أكبر حجم من اقتصاد الظل في العالم بنسب 60,6% و 62,3% على التوالي، بينما سجلت أقل النسب في كل من النمسا وسويسرا بنسبة 8,9% و 7,2% على التوالي.³

الشكل رقم (1-9): متوسط حجم اقتصاد الظل كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي موزع حسب المناطق

خلال الفترة 1991-2017



Source: CORINNE C. DELÉCHAT & LEANDRO MEDINA, **THE GLOBAL INFORMAL WORKFORCE Priorities for Inclusive Growth**, IMF Publications, 2021, p4.

¹ Schneider Friedrich & Robert Klinglmaier, **Shadow economies around the world: what do we know?**, Crema Working Papers, 2004, PP1-59.

² Schneider Friedrich, **Shadow economies and corruption all over the world: what do we really know?**, Economics Discussion Papers, N° 9, 2007, pp1-67.

³ Leandro Medina & Friedrich Schneider, **Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years?**, IMF Working Papers, 2018, pp1-29.

يعكس الشكل رقم (1-9) نتائج دراسة لنفس الباحثين لعينة مكونة من 157 دولة، وهي امتداد لسابقتها،¹ حيث يلاحظ أن حجم اقتصاد الظل في انخفاض مستمر، ومع ذلك فهو يشكل نسبة معتبرة في الاقتصاديات المختلفة، ويلاحظ أن النسب الأكبر سجلت في دول إفريقيا جنوب الصحراء النامية ودول أمريكا اللاتينية ومنطقة بحر الكاريبي وهذه الأخيرة مصنفة ضمن أكبر مناطق الجناح الضريبية في العالم، يلاحظ كذلك أن هناك فرق كبير واضح بين حجم اقتصاد الظل بين شرق آسيا وجنوبها حيث سجلت أكبر النسب في جنوب آسيا، وسجلت دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أدنى حجم لاقتصاد الظل مقارنة بباقي المناطق.

ووفقا لتقرير منظمة العمل الدولية (2018) فإن حوالي 02 مليار عامل أو ما يعادل 60% من إجمالي السكان العاملين البالغة أعمارهم 15 سنة فما فوق يعملون في اقتصاد الظل، وتشير التقديرات أن حجم اقتصاد الظل يبلغ نحو ثلث الاقتصاد العالمي.²

في الأخير يمكننا القول أن الحجم الحقيقي لاقتصاد الظل غير قابل للقياس بصفة مطلقة وأن النسب الحقيقية قد تفوق بكثير النسب المتحصل عليها في مختلف الدراسات، خاصة وأن حجم أو حصة اقتصاد الظل في الاقتصاد تختلف باختلاف النموذج المطبق والمؤشرات المعتمدة في النماذج ومدى توفر وصحة الإحصائيات والبيانات ذات الطابع الرسمي بصفة منتظمة. وبغض النظر عن حجمه ومدى اتساعه يبقى البحث عن أفضل الطرق والاستراتيجيات لدمج اقتصاد الظل هو ما يجب أن يفكر فيه صناع القرار وذلك من خلال القضاء على تلك المسببات التي تدفع بالأفراد والشركات إلى العمل في اقتصاد الظل أو الانتقال إليه، من ضرائب ومختلف الاقتطاعات الرسمية المرتفعة، اللوائح التنظيمية، الفساد، تحسين التعليم،... الخ.

¹ Medina, Leandro & Friedrich Schneider, **Shedding light on the shadow economy: A global database and the interaction with the official one**, CESifo working paper, N°7981, Munich, 2019, pp1-52.

² Corinne C. Deléchat & Leandro Medina, **the Global Informal Workforce Priorities for Inclusive Growth**, IMF Publications, 2021, P1.

خلاصة الفصل الأول:

تم التركيز في هذا الجزء من الدراسة على توضيح المفاهيم الأساسية المرتبطة بالضريبة والنظام الضريبي، إذ رأينا أن الضريبة فريضة إلزامية تستمد شرعيتها استناداً إلى مبدأ سيادة الدولة والتضامن الاجتماعي، وأن للضريبة دور هام في تحقيق أهداف الدولة المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية. فعالية النظام الضريبي تتوقف على مقدرته على تحقيق أهدافه والموازنة بين هذه الأهداف، وكلما كان النظام الضريبي أكثر مردودية مكنه من تحقيق أهدافه المختلفة، وقد تعددت واختلفت معايير بناء النظام الضريبي الجيد باختلاف الباحثين، رغم تقاطعها في العديد من النقاط الجوهرية. ولعل لانتشار واتساع بعض الظواهر السلبية من تهرب ضريبي بنوعيه، اقتصاد الظل والجنات الضريبية من أهم المشاكل التي تواجه النظم الضريبية المعاصرة في مختلف دول العالم المتقدم والنامي على حد سواء وتأثر على مردوديتها المالية وترهن بذلك قدرة النظام على تحقيق أهدافه، حيث تؤدي هذه الظواهر السلبية إلى تسرب حصيلة ضريبية هامة خارج القاعدة الضريبية، وبذلك تكلف النظم الضريبية خسائر ضريبية معتبرة وانتشارها دليل على فشل النظام الضريبي والذي يعزى لتعقد النظام الضريبي وكثرة ثغراته، كما أن وجود مثل هذه الظواهر ودرجة اتساعها يعتبر بمثابة مؤشرات توحى بحاجة النظام الضريبي للإصلاح.

الفصل الثاني:
واقع الإصلاحات الجنائية
في الجزائر

تمهيد:

تمر دول العالم بتحولات هامة، تقتضيها التطورات الاقتصادية العالمية المعاصرة، الناجمة عن تعاظم تيارات العولمة الاقتصادية والمالية، والتفاعل مع هذه التطورات يستدعي تعديل سياسات الاقتصاد الكلي، بما في ذلك السياسة الضريبية، بهدف الحد من الآثار المعاكسة للاتجاهات التصاعدية مع التيارات العولمية العنيفة على المتغيرات الاقتصادية الكلية، وهذا يقتضي من الدول تطبيق إصلاحات واسعة النطاق على كافة الأصعدة السياسية والاقتصادية والاجتماعية، تصاغ وفق رؤية كلية عالمية شاملة، وإن كانت محلية قومية على صعيد التطبيق، ولقد أخذت المؤسسات المالية الدولية بما لها من نفوذ سياسي مهمة صياغة وبلورة هذه الاستراتيجيات الإصلاحية والإشراف على تنفيذها في مختلف دول العالم.¹

الجزائر كغيرها من الدول وبتوجيه من المؤسسات المالية الدولية باشرت في تنفيذ عدة إصلاحات عميقة شملت العديد القطاعات والمجالات بما في ذلك النظام الضريبي. سوف نتناول في هذا الفصل تجربة الجزائر في إصلاح نظامها الضريبي انطلاقا من تشخيص أو الوقوف على أوجه القصور في النظام السابق والأهداف التي تسعى لتحقيقها والتي تصب نحو تحسين مردودية النظام الضريبي وأهم المحاور التي ارتكز عليها الإصلاح الجبائي لتحقيق هذا الهدف من خلال إصلاح للتشريعات الضريبية أو الهيكل الضريبي وإصلاح وعصرنة الإدارة الضريبية المنوط بها تطبيق هذا التشريع، وعلى هذا الأساس تم تقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث، بحيث يتضمن المبحث الأول ضبط المفاهيم النظرية المرتبطة بالإصلاح الجبائي من تعريف وأسباب وأهداف وسياسات الإصلاح الجبائي، أما المبحث الثاني فنخصه لتحديد ملامح النظام الضريبي السابق وأسباب إصلاحه، في حين ركز المبحث الثالث على إصلاح القوانين الضريبية من خلال التركيز على الضرائب الجديدة التي استحدثتها النظام بهدف توسيع القاعدة الضريبية وتبسيط معدلات الضرائب، بينما يتضمن المبحث الرابع إصلاح الإدارة الضريبية الجزائرية.

¹ كامل عبده عاشور، الإصلاح الضريبي وآثاره على النمو الاقتصادي في الصين، المكتب العربي للمعارف، ط1، مصر، 2019، ص09.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الإصلاح الجبائي

الإصلاح الجبائي جزء من الإصلاح الاقتصادي والذي بدوره جزء من الإصلاح الشامل الذي يشمل قطاعات ومجالات متعددة للدولة، ويحتل الإصلاح الجبائي أهمية كبرى في جميع أنحاء العالم وخاصة في الدول النامية، ولا يمكن إرجاع ذلك فقط لأهمية الضرائب كمصدر للإيرادات العامة وإنما هناك حاجة أكبر للإصلاح الجبائي في الدول النامية نظرا للتشوهات التي تعاني منها نظمها الضريبية والتي تبدو أكثر حدة في هذه الدول، الأمر الذي أثر بدرجة كبيرة على كفاءة وفعالية هذه النظم وبالتالي مردوديتها، بحيث أنها لم تعد قادرة على تأدية دورها في تحقيق الأهداف المنشودة بالشكل المطلوب، علما أن سياسات الإصلاح الجبائي في الدول النامية تتشابه إلى حد كبير فيما يتعلق بإصلاح الهيكل الضريبي وتحسين الإدارة الضريبية، ونشر الوعي الضريبي.

المطلب الأول: مفهوم الإصلاحات الجبائية

يشير مصطلح الإصلاح "Reform" بصفة عامة إلى العملية التي تنطوي على إجراء أو إدخال تعديلات على شيء ما بهدف تحسينه، وقد ورد مصطلح الإصلاح في معاجم اللغة بالصيغة التالية: فالإصلاح ضد الإفساد،¹ وأصلح الشيء أي أزال فساد،² أو نقول أقامه،³ بما معناه: "التغيير إلى استقامة الحال على ما تدعو إليه الحكمة".⁴

وقد ورد في القرآن الكريم مصطلح الإصلاح في مواضع عديدة، ولو أنه استخدم للدلالة على معان مختلفة، ومن الآيات التي ذكر فيها مصطلح الإصلاح نذكر:

الآية 82 من سورة البقرة: "وَالَّذِينَ آمَنُوا وَعَمِلُوا الصَّالِحَاتِ".

الآية 56 من سورة الأعراف: "وَلَا تُفْسِدُوا فِي الْأَرْضِ بَعْدَ إِصْلَاحِهَا".

الآية 102 من سورة التوبة: "خَلَطُوا عَمَلًا صَالِحًا وَآخَرَ سَيِّئًا".

الآية 88 من سورة هود: "إِنْ أُريدُ إِلَّا الْإِصْلَاحَ مَا اسْتَنْطَعْتُ".

الآية 117 من سورة هود: "وَمَا كَانَ رَبُّكَ لِيُهْلِكَ الْقُرَىٰ بِظُلْمٍ وَأَهْلُهَا مُصْلِحُونَ".

ما يلاحظ من الآيات السابقة أن مصطلح الإصلاح بصفة عامة اقترن بوجود الفساد أو السيئة، وتحث هذه الآيات على الإصلاح والذي يرتبط ارتباطا وثيقا بالاستقامة أو القدرة عليه وهو مهمة الأنبياء والصالحين على مر الأزمنة، ويقدر ما يأمر القرآن بالإصلاح فهو ينهى بشدة عن الإفساد أي كان نوعه وحجمه وما يرتبط به من أعمال سيئة.

¹ محمد بن أبي بكر بن عبد القادر الرازي، مختار الصحاح، طبعة مدققة، دائر المعاجم مكتبة لبنان، لبنان، 1986، ص154.

² مجمع اللغة العربية، المعجم الوسيط، مرجع سبق ذكره، ص520.

³ ابن منظور، لسان العرب: باب الصاد، دار إحياء التراث العربي، ط3، ج7، لبنان، 1999، ص384.

⁴ نزيه حماد، معجم المصطلحات المالية والاقتصادية في لغة الفقهاء، دار القلم، ط1، سوريا، 2008، ص62.

أما اصطلاحا، وبالعودة إلى أدبيات المالية العامة فإنه لا يوجد تعريف واحد يحظى بالقبول العام، فقد وردت تعريفات عديدة حول موضوع الإصلاح الجبائي، منها ما سنذكر:

فهناك من يرى أن الإصلاح الجبائي ما هو إلا تيار مستمر من التعديلات الفنية الصغيرة على القوانين والإجراءات التي تعكس ظروفًا وطنية محددة، والضغوط التي تمارسها جماعات المصالح المحلية المختلفة، والجهود المتواصلة التي يبذلها خبراء المالية العامة للتنسيق بين الأهداف المتضاربة للأنشطة المالية الحكومية.¹ ما يفهم من هذا التعريف أنه ينبغي على الحكومة عند اتخاذ القرارات الضريبية الموازنة بين احتياجاتها من الإيرادات الضريبية ومجموعة من العوامل التي تؤثر وتتأثر بقرارات الحكومة في الشأن الضريبي.

ويعرف الإصلاح الجبائي كذلك بأنه مجموعة من التغييرات الأساسية في النظام الضريبي لأجل الوصول إلى نظام ضريبي بسيط، فعال وعادل، فضلا عما تتطلبه التطورات في الاقتصاد من تكييف لهذا النظام من خلال الإصلاحات الجبائية المستمرة.²

والإصلاح الجبائي هو: " عملية تشمل تبسيط للنظام الضريبي القائم من خلال تقليل عدد وأسعار الضريبة، وجعلها أكثر واقعية وتوسيع الأوعية الضريبية مع إعفاء الفقراء والتخفيف عن كاهلهم، بشكل يقلل من المصروفات الضريبية ويفعل من النظام الضريبي، ويجعله أكثر اتساقا وتناغما مع الأداء الداخلي المطلوب والتطورات الخارجية المتسارعة". لذا فإن عملية الإصلاح الجبائي عملية مستمرة، بمعنى وجود حاجة دائمة في أن تواكب النظم الضريبية التغييرات الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية المستمرة.³

وهناك من يعرفه بأنه عملية تستهدف تحقيق الكفاءة والعدالة والاقتصاد ويشمل إصلاح التشريعات الضريبية والجهاز الضريبي والمجتمع الضريبي، ويهدف إلى التنسيق بين الأهداف الاقتصادية والكفاءة والعدالة والفعالية الإدارية.⁴ من خلال هذا التعريف يتضح لنا أن هناك ثلاثة جوانب للإصلاح الجبائي يمكن توضيحها؛ الجانب التشريعي والذي يعني تحديث التشريعات والقوانين الضريبية التي تحكم عملية فرض الضرائب وجبايتها بما يتفق والتطورات الحاصلة وبما يمنحها المرونة اللازمة، والجهاز الضريبي ويشمل إصلاح الإدارة الضريبية والهياكل الضريبية، أما المجتمع الضريبي فيشمل واقع الضريبة والجهاز الفني القائم على الربط والتحصيل وصولا إلى خلق وعي ضريبي شامل يمهد للانتقال بالضريبة من فكرة الجباية المحددة بقوة القانون إلى فكرة أن الضريبة تعبر عن المواطنة، لذلك فههدف الإصلاح الجبائي العام هو إقامة نظام

¹ Deborah A. Brautigam Et. Al, *Taxation and State-Building in Developing Countries Capacity and Consent*, Cambridge University Press, 2008, p235.

² H. Kiral and T. Akdemir (eds.), *Public Financial Management Reforms in Turkey: Progress and Challenges*, Volume1, Springer Nature, 2020, p3.

³ كامل عبده عاشور، مرجع سبق ذكره، ص21.

⁴ صلاح زين الدين، الإصلاح الضريبي، دار النهضة العربية، ط1، مصر، 2000، ص ص150-151.

ضريبي يستند إلى ضرائب يمكن قبولها سياسيا وتنفيذها عمليا، تحقق الإيرادات الكافية ولا ينشأ عنها إلا الحد الأدنى من التثوهات الاقتصادية.¹

وفي تعريف آخر ينظر للإصلاح الجبائي بأنه عملية تغيير الطريقة التي يتم بها تحصيل الضرائب أو إدارتها من قبل الحكومة، وعادة ما يتم القيام بها بغرض تحسين إدارة الضرائب أو لتوفير منافع اقتصادية واجتماعية، ويمكن أن يشمل الإصلاح الجبائي تخفيض مستوى الضرائب المفروضة على جميع الأشخاص من قبل الحكومة، أو جعل النظام الضريبي أكثر تصاعديا أو أقل تصاعديا، أو تبسيط النظام الضريبي وجعله أكثر قابلية للفهم أو أكثر عرضة للمساءلة.²

وقد ذهب البعض إلى تعريفه بأنه: "التغيير المقصود للنظام الضريبي القائم بهدف التكفل بالحاجات الجديدة أو المعدلة والاستجابة لقيود المحيط الجديدة، إذ يأخذ بالحسبان الخصوصيات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الخاصة بكل بلد، وهو خلاصة مسار معقد من العمليات والإجراءات المخطط لها وتنفيذها عبر مدة زمنية طويلة".³

والإصلاح الجبائي لأي دولة يكون عن طريق إحداث تغييرات في النظام الضريبي بشكل يجعله ينسجم مع السياسة العامة للدولة ومع حاجة الاقتصاد، وذلك بإدخال ضرائب أكثر تطورا والبحث عن آليات ضريبية تضمن تحقيق العدالة الاجتماعية وإعادة توزيع الدخل والثروة، وإلغاء الضرائب المشوهة لصورة الاقتصاد، واختيار أشخاص مؤهلين من الناحية العلمية والفنية والأخلاقية لتشكيل الجهاز الضريبي، وهو ما يمكن الدولة من القضاء على التهرب الضريبي، بحيث تصبح الإيرادات الضريبية كافية لتغطية النفقات العامة للدولة بما يضمن لها القدرة على تحقيق مشاريعها التنموية.⁴

وتعتبر الإصلاحات الجبائية من أكثر الخيارات السياسية التي تتخذها الحكومات صعوبة من ناحية التنفيذ وأكثرها فعالية في ذات الوقت إذا أمكن تحقيقها، وتهدف من خلالها لزيادة إيراداتها الضريبية، ويتضمن برنامج الإصلاح الجبائي المنفذ في العديد من البلدان زيادة أو تخفيض معدلات الضرائب السائدة، وتبني وسائل إدارية جديدة تمكن من تنفيذ الضرائب الجديدة والقديمة بكفاءة، وتوسيع الوعاء الضريبي من خلال إيجاد مصادر جديدة للإيرادات الضريبية، وغالبا ما تلجأ الحكومات إلى إصلاح هيكلها الضريبية في حالات مواجهة الأزمات المالية، فتسعى حينها إلى الحصول على موافقة سياسية جماعية في سن قوانين للإصلاح الجبائي.⁵

¹ أديب قاسم شندي وفريد جاسم حسن، السياسة الضريبية في العراق واقعا ومتطلبات إصلاحها في ظل التوجه نحو اقتصاد السوق، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، عدد 17، العراق، 2015، ص 3.

² Denis Ushakov, *Global Trends of Modernization in Budgeting and Finance*, IGI Global, USA, 2019, p240.

³ نور حمزة حسين، الإصلاح الضريبي في العراق، مجلة الأنبار للعلوم القانونية والسياسية، مجلد 9، عدد 2، العراق، 2019، ص ص 434-435.

⁴ شلالى عبد القادر وآخرون، أثر الإصلاحات الضريبية على النظام الجبائي الجزائري، الملتقى الوطني حول مساهمة النظام الجبائي الجزائري في تنويع الاقتصاد الوطني خارج المحروقات، جامعة ألكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، يومي 18-19 أفريل 2018، ص 4.

⁵ رعد حسين علي وأحمد صبيح عطية، الأهداف التنموية للإصلاح الضريبي في العراق ودور المؤسسات المالية الدولية في تفعيلها، Al Kut Journal Of Economics And Administrative Sciences، مجلد 12، عدد 36، العراق، 2020، ص 39.

من خلال التعريفات السابقة يمكن صياغة التعريف التالي: "الإصلاح الجبائي هو مجموع التغييرات الضرورية والمستمرة التي يتم إدخالها على النظام الضريبي بهدف تقويمه وتصحيح أوجه القصور فيه وتكييفه مع مختلف الأوضاع السائدة، لتحقيق أكبر مردودية مالية ممكنة تمكن الدولة من تحقيق أهدافها، وذلك من خلال إضفاء خصائص الكفاءة، الفعالية، العدالة، المرونة والبساطة على النظام الضريبي."

وتتمثل أهم الاستنتاجات المرتبطة بعملية الإصلاح الجبائي فيما يلي:

- الإصلاح الجبائي جزء من الإصلاح المالي والاقتصادي.
- هو عملية ضرورية ومستمرة ومتواصلة تملئها الظروف المتغيرة لبيئة النظام.
- يسعى لتصحيح أوجه القصور في النظام الضريبي السائد بغرض تحسينه.
- هو عملية تغيير الطريقة التي يتم بها تحصيل الضرائب وإدارتها.
- ينطوي على عملية سد الثغرات والفراغات الموجودة في القانون الضريبي.
- هو نتاج عملية معقدة يتم تنفيذها على مدى فترة طويلة من الزمن.
- يهدف إلى تحسين المردودية المالية للنظام الضريبي من خلال توسيع القاعدة الضريبية وتخفيض المعدلات الضريبية وإصلاح الجهاز الإداري المكلف بالتحصيل.
- يسعى لتحقيق الإيرادات الضريبية الكافية لتغطية النفقات العامة للدولة.
- يسعى لتحسين مستوى الامتثال الضريبي.
- يسعى لتحقيق الاستقرار الاقتصادي.
- يسعى لتحقيق العدالة الاجتماعية.
- عند القيام بإصلاح النظام الضريبي ينبغي الأخذ بعين الاعتبار تحسين مستوى العدالة الضريبية.
- عند القيام بعملية الإصلاح الجبائي ينبغي مراعاة خصائص كل بلد على حدة.
- وأخيرا الإصلاح الجبائي يسعى للوصول إلى إرساء معالم نظام ضريبي بسيط من ناحية الفهم والتطبيق، شفاف، عادل، كفء، وله القدرة على تحقيق أهدافه.

يتضح من خلال ما سبق مدى أهمية الإصلاح الجبائي سواء باعتباره أحد الركائز والأعمدة الرئيسية للإصلاح الاقتصادي أو لدور وأهمية النظام الضريبي في تحقيق الأهداف المنشودة. وترتكز عملية الإصلاح الجبائي على مجموعة من الأسس العلمية والعملية التي تختلف من بلد لآخر باختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة، ويمكن إجمال أهم الأسس التي يبنى عليها الإصلاح الجبائي الناجح في النقاط التالية¹:

- الآلية الميسرة والتي تتحقق من خلال التخلي عن الأساليب القديمة والمعقدة في فرض وتقدير وتحصيل الضرائب التي تكلف الدولة نفقات وجهود إضافية وتضعف علاقة الإدارة والمكلف؛

¹ كريم عبيس حسان، الخصخصة وإصلاح النظام الضريبي في العراق، مجلة جامعة بابل، مجلد 24، عدد 1، العراق، 2016، ص ص 266-267.

- الحياد والكفاءة في تقدير وتحصيل الضرائب؛
- العدالة، إذ أن غياب العدالة الضريبية يعتبر من بين أهم أسباب التهرب الضريبي والتمرد على القوانين الضريبية، لذلك فالتزام العدالة من قبل الإدارة الضريبية يشجع المكلف على تنفيذ التزاماته الضريبية؛
- الواقعية عند إصلاح الهيكل الضريبي، إذ ينبغي الأخذ بعين الاعتبار تكيف النظام الضريبي مع الواقع الاقتصادي والمالي ومستوى الدخل؛
- البساطة، حيث يجب أن يكون النظام الضريبي سهلا وواضحا وأكثر قابلية للفهم لتسهيل التزام المكلفين بالضريبة؛
- تقنين الإصلاح الجبائي إذ يجب أن لا يتم فرض ضرائب جديدة أو تعديل أخرى قائمة إلا من خلال القانون؛
- ضمان استقرار القوانين الضريبية قدر الإمكان من خلال تجنب التعديلات المتكررة وإلا فإن البلد يصبح طاردا للاستثمارات غير مستوعب للتحويلات الاقتصادية والإصلاحات وذلك لعدم توفر الاستقرار التشريعي.

المطلب الثاني: أسباب وأهداف الإصلاح الجبائي

تعددت أسباب الإصلاحات الجبائية بتعدد النقائص والسلبيات التي تعاني منها النظم الضريبية خاصة في الدول النامية، إضافة للتغيرات والتطورات المتسارعة التي يشهدها العالم اليوم والتي تستلزم تكيف النظام الضريبي ليتماشى مع متطلبات كل مرحلة، ويمكن حصر الهدف الأساسي للإصلاح الجبائي في سياق بحثنا في القضاء على أوجه القصور في النظام الضريبي القائم لتحسين مردوديته وجعل مستويات الإيرادات الضريبية أكثر استدامة لمواجهة الإنفاق العام وتمكين الدولة من تحقيق أهدافها.

الفرع الأول: الأسباب العامة للإصلاح الجبائي

يمكن حصر أسباب لجوء الدول لإصلاح نظمها الضريبية في المحاور التالية:

- أولاً. انخفاض الحصيلة الضريبية: وهي حالة شائعة في الدول النامية وخاصة النفطية منها مثل الجزائر، إذ أنه وقبل حدوث الأزمة النفطية خلال فترة الثمانينات وانخفاض أسعار النفط لم يكن تحصيل الضرائب على رأس أولويات هذه الدول في ظل غياب الحاجة لتحصيلها، رغم ما للضرائب من أغراض متعددة غير غرضها المالي. ومن أهم العوامل التي تؤدي إلى انخفاض الحصيلة الضريبية ما يلي:¹
- انخفاض مستوى الدخل القومي ونصيب الفرد منه، مما يؤدي إلى انخفاض قيمة الضرائب الممكنة التحصيل؛

- اعتماد نظم اقتصادية تعطي دور أكبر للقطاع العام على دور قوى السوق والقطاع الخاص؛

¹ إيمان الشرع وسالم عواد الزويجي، أثر الإصلاح الضريبي في زيادة إيرادات الموازنة الاتحادية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، مجلد 9، عدد 27، العراق، 2014، ص 8.

- عدم مسك دفاتر محاسبية منتظمة في قطاع الأعمال، مما يخلف صعوبات في تقدير نتائج المشروعات الخاصة؛
- كثرة الإعفاءات الضريبية مما يؤدي إلى تآكل القاعدة الضريبية وبالتالي انخفاض الحصيلة الضريبية الممكنة؛
- اتساع نطاق اقتصاد الظل مما يحرم خزينة الدولة نسبة معتبرة من الإيرادات الضريبية.
- الاعتماد على الإيرادات النفطية التي تتسم بقدر من التذبذب وعدم استقرارها نتيجة لتذبذب أسعار النفط، وقد ارتفعت مساهمتها في الإيرادات العامة في الدول العربية خلال السنوات الخمسة الأخيرة لتشكّل حوالي 60% من إجمالي الإيرادات سنة 2019 بينما قدرت مساهمة الإيرادات الضريبية بحوالي 30% خلال نفس الفترة؛
- عدم استدامة نمو الإيرادات الضريبية والذي يعزى إلى التحديات التي تواجهها الهياكل الضريبية وهيمنة أنواع محددة من الضرائب على الهيكل الضريبي.¹
- ضعف الإدارة الضريبية.

ثانيا. اختلال الهيكل الضريبي: أو مكونات الإيرادات الضريبية وقد تم تقسيمها في الفصل السابق وفق معايير عدة أشهرها الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة. حيث يلاحظ ارتفاع النصيب النسبي للضرائب غير المباشرة على الإنتاج والإنفاق والاستهلاك والتجارة الخارجية من إجمالي الإيرادات الضريبية في الدول النامية والدول العربية، عكس الدول المتقدمة الصناعية التي تعتمد أنواعا أخرى كالضرائب على الدخل من العمل أو الربح من الملكية أو الفوائد على رأس المال والثروة.² ولو أن تباين الهياكل الضريبية من دولة أخرى إنما تحددها بدرجة كبيرة الخصائص الاقتصادية لكل دولة، الجهاز الإداري وما إذا كان يتمتع بالكفاءة المطلوبة، حيث أن اعتماد هذه الدول على الضرائب غير المباشرة وبدرجة كبيرة يعزى أساسا لهشاشة الاقتصاد وضعف الجهاز الإداري، ومن خلال الإصلاح الجبائي تسعى هذه الدول إلى تنويع هيكل إيراداتها ليتسع الوعاء وتتحسن معه المردودية المالية للنظام الضريبي.

ثالثا. عدم عدالة النظام الضريبي: وهي الصفة الشائعة للأنظمة الضريبية في معظم دول العالم وخاصة الدول النامية، ويعزى ذلك إلى المعاملة المتفاوتة للمكلفين الذين يتشاركون في نفس الظروف الاقتصادية، أو المعاملة المتماثلة للمكلفين رغم اختلاف ظروفهم الاقتصادية، وانخفاض العدالة الضريبية في هذه الدول يزداد مع تنفيذ سياساتها التنموية عندما تلجأ إلى إعفاء المشاريع الاقتصادية من ضريبة الدخل لتحقيق المستويات المستهدفة للنمو والتنمية، ومن الواضح أن هذه الإعفاءات إنما يستفيد منها من لهم القدرة على الحصول على الدخل المتدفق، ولتعويض النقص في الحصيلة الضريبية تلجأ هذه الدول إلى فرض

¹ صندوق النقد العربي، تقرير نافذة على طريق الإصلاح: الإصلاحات الضريبية في الدول العربية، الإصدار الثالث، 2020، ص ص6-7.

² ناجي التوني، سياسات الإصلاح الضريبي، سلسلة جسر التنمية، المعهد العربي للتخطيط، عدد13، الكويت، 2003، ص5.

ضرائب على الاستهلاك والتي غالبا ما يتحملها أصحاب الدخل المنخفض.¹ لذلك ولتحقيق مستويات مقبولة من العدالة الضريبية ينبغي أن يتضمن الإصلاح الجبائي إعادة هيكلة النظام الضريبي مع إعفاء ذوي الدخل المنخفض من الضرائب.

رابعاً. انخفاض كفاءة الإدارة الضريبية: ويرجع ذلك إلى خصائص بيئة عمل الموظفين غير الملائمة، من حيث افتقارهم للمكاتب والأجهزة الإدارية المساعدة على الانجاز، فضلا عن انخفاض الأجور والمرتبات التي يتقاضاها الموظفين والتي لا تحفز على انجاز الأعمال المنوط بهم كما يجب، وضعف الإدارة الضريبية يؤدي إلى تزايد التهرب الضريبي ومخالفة مبادئ العدالة الضريبية، علاوة على الفساد الإداري وضعف الحصيلة الضريبية، لذلك يعد ضعف الإدارة الضريبية وتعقيد الإجراءات في ربط وتحصيل الضرائب من بين الأسباب التي تجعل من إصلاح الإدارة الضريبية محورا هاما ينبغي التركيز عليه ضمن برنامج الإصلاح الجبائي خاصة في الدول العربية.² أي أنه لا إصلاح جبائي دون إصلاح للإدارة الضريبية، فلا فائدة من نظام ضريبي متطور تتم إدارته من طرف جهاز إداري عديم الكفاءة.

الفرع الثاني: الأهداف الأساسية للإصلاح الجبائي

استقر الفكر المالي والاقتصادي الحديث على أن الهدف العام للإصلاح الجبائي يتلخص في إقامة نظام ضريبي كفاء يستند إلى ضرائب يمكن قبولها سياسيا وتنفيذها عمليا، بحيث يتيح للحكومة تنفيذ سياستها الضريبية بأكثر الطرق فعالية، وتتمثل السمات الرئيسية لهذا النظام في وجود هيكل ضريبي أمثل لتوفير أكبر حصيلة ضريبية ممكنة لتمويل الإنفاق العام، مع مراعاة تحقيق العدالة الضريبية، بساطة الإدارة والامتثال الضريبي، تحسين مناخ الاستثمار، زيادة النمو الاقتصادي، وأن أي تحسن في الإيرادات الضريبية يكون نتيجة لزيادة النشاط الاقتصادي وارتفاع مستوى الدخل الحقيقي للمؤسسات والمشاريع أو الأنشطة الاقتصادية وليس بسبب قيام الدولة بزيادة معدلات الضريبة، ومن المؤكد أن تحقيق كل هذه الخصائص أو المتطلبات مجتمعة في الواقع يكاد يكون مستحيلا، وبالرغم من أن الضرائب ضرورية لتمويل الأنشطة الحكومية إلا أنها عادة ما تشوه القرارات الاقتصادية، وفي هذا السياق فالنظام الضريبي لا يكون جيدا إلا عندما يلبي الاحتياجات المالية للدولة ويقلل إلى أدنى حد من الآثار السلبية على الكفاءة الاقتصادية.³ ومن الواضح

¹ محمد العموري، الإصلاح الضريبي، الموسوعة العربية: الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد الرابع، ص529، متاح على الرابط: <http://arab-ency.com.sy/law/detail/164598>، تاريخ الاطلاع: 2020/01/02، 15:16.

² أنظر: - محمد العموري، مرجع سبق ذكره، ص529.

-Godbout, Luc, et al, **Approche méthodologique pour une réforme fiscale dans un pays en développement- Étude de cas: la réforme fiscale au Mali**, Document de travail 2007/03, Université de Sherbrooke, 2007, p6.

³ عدنان فرحان الجوراني، الإصلاح الضريبي: المفهوم والأسباب والأهداف، الحوار المتمدن، عدد3580، 2011، متاح على الرابط:

<https://www.ahewar.org/debat/show.art.asp?aid=287956>، تاريخ الاطلاع: 2020/01/15، 16:00.

أن أهداف الإصلاح الجبائي تختلف من دولة لأخرى باختلاف خصوصياتها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ويمكن حصر هذه الأهداف في العناصر التالية:

أولاً. الأهداف المالية: يعتبر الهدف المالي من أهم أهداف الإصلاحات الجبائية والذي من المتوقع أن يساهم بشكل كبير في تحسين المردودية المالية للنظام الضريبي بما يسمح للدولة بالقيام بدورها اتجاه المجتمع،¹ ويتعلق الأمر بتحقيق تدفقات مالية معقولة تتصف بالاستمرارية لاستخدامها في تمويل النفقات العامة والمشاريع ذات الصلة بالخطط الاقتصادية التنموية، بمعنى أدق خلق مصدر مهم ومستقر وذو قيمة للإيرادات المالية إضافة للمصادر الأخرى،² ولكن ليس برفع المعدلات الضريبية لأن ذلك سوف يخلق العديد من التشوهات في الاقتصاد وخاصة في مجال حوافز العمل والاستثمار نتيجة لارتفاع العبء الضريبي على المكلفين، وبالتالي خلق الكثير من المشاكل على الصعيد الاقتصادي والاجتماعي والسياسي،³ وللاشارة فإنه وبمجرد ظهور الرسم على القيمة المضافة حتى أصبح من الطرق الرئيسية لزيادة الإيرادات في جميع أنحاء العالم، وقد طبق هذا الرسم لأول مرة في فرنسا سنة 1948 وفي البرازيل سنة 1967 ويطبق الآن في أكثر من 130 دولة، وخلال التسعينات ارتفع عدد البلدان الأفريقية التي تفرض الرسم على القيمة المضافة من اثنين إلى ثلاثين دولة، وعلى الرغم من أنه لم يتم إدخال VAT في الولايات المتحدة بعد في تلك الفترة إلا أنه أصبح يمثل حوالي ربع الإيرادات الضريبية في العالم، وفي الدول الغنية حل VAT جزئياً محل ضرائب المبيعات والاستهلاك الأخرى بكونه وسيلة فعالة لامتصاص الإيرادات من الاقتصاد، وقد سهل VAT من عملية تحرير التجارة من خلال استبدال ضرائب الاستيراد والتصدير، كما ساهم بقوة في الزيادات المطردة في حصص الحكومات من ارتفاع الدخل الوطني، أما في الدول الفقيرة حيث كانت الحكومات تعتمد بشكل خاص على الإيرادات من الضرائب التجارية كان تعزيز VAT مرتبطاً بشكل وثيق بتحرير التجارة.⁴

ويمكننا القول أن التحسين العام للنظام الضريبي، سواء من حيث إدارته أو أهدافه، يؤدي بالضرورة إلى زيادة الإيرادات، وخاصة إذا كان التركيز ينصب على المصادر شديدة الإيراد.⁵

ثانياً. الأهداف الاجتماعية: أي انعكاسات الإصلاحات الجبائية على الوضع الاجتماعي بالنسبة للفرد والمجتمع، والتي تسعى في الغالب إلى تحسين مستوى معيشة الأفراد، والأهداف الاجتماعية تركز على عاملين أساسيين، العامل الأول يركز على ضرورة إيجاد آلية فاعلة وكفئة لتوزيع الإيرادات وبالتالي

¹ يسري أبو العلا وآخرون، المالية العامة والتشريع الضريبي، مركز التعليم المفتوح، جامعة بنها، مصر، 2010، ص 49.

² كريم عبيس حسان، مرجع سبق ذكره، ص 266.

³ أديب قاسم شندي وفريد جاسم حسن، مرجع سبق ذكره، ص 11.

⁴ Deborah A. Brautigam Et. Al, **Op. cit.**, p237

⁵ Godbout, Luc, et al, **Op. cit.**, p 7.

الدخول بما يؤدي إلى العامل الثاني، وهو تقليل الفارق الكبير بين طبقات المجتمع الغنية والفقيرة الأمر الذي يعني سيادة العدالة التي تؤدي في الأخير إلى استقرار المجتمع.¹

ثالثا. الأهداف الاقتصادية: وهي الأهداف ذات الصلة بخطط الحكومة في مواجهة التقلبات الاقتصادية والنمو الاقتصادي والتوجه الاقتصادي للدولة، إذ يساعد الإصلاح الجبائي على زيادة دخل الدولة وتعزيز اقتصاده، وعلى رأس هذه الأهداف ضرورة جعل الإصلاح الجبائي البوابة الكبرى للإسراع بعملية التحول والإصلاح الاقتصادي عن طريق توفير الأرضية الملائمة والمشجعة للخصخصة من خلال تملك المشاريع العامة حسب اللوائح المعمول بها وصولا لنجاح خطط الدولة في هذا الاتجاه، وكذلك تحفيز العملية الاستثمارية وإعادة توزيع الخريطة الاستثمارية للدولة بتوجيه الاستثمار نحو الأنشطة الاقتصادية والقطاعات النافعة للاقتصاد الوطني، وخاصة المشاريع ذات الطابع الإنتاجي من خلال إعفاءها جزئيا أو كليا من الضرائب، وبالمقابل فرض ضرائب مرتفعة على البضائع والسلع المماثلة للسلع المحلية لتوفير الحماية لها واستخدام حصيلة الضرائب في دعم القطاع العام، والضريبة وسيلة لتنظيم الإنتاج القومي حيث تستخدم للتحكم في الطلب على السلع والخدمات ولمواجهة العرض في حالات الرخاء أو الكساد الاقتصادي بتعديل النظام الضريبي بما يكفل التكيف مع معدلات التضخم وإدخال بعض الحوافز الضريبية لتنمية الادخار والاستثمار والإنتاج، وتقادي الآثار السلبية لفرض الضرائب على الاستثمار والادخار حتى لا تؤثر على حجم التحصيل الضريبي مستقبلا، لأجل الحفاظ على قدرة الحكومة على القيام بدورها في توفير الخدمات والمشاركة في التنمية.²

ومن المسلم به أيضا أن الرؤية حول الإصلاح الجبائي يجب أن تستند إلى ما استقر عليه الفكر الاقتصادي والمالي الحديث من ضرورة تحقيق النظام الضريبي الكفاء للتوازن بين اعتبارات الكفاءة الاقتصادية والعدالة الاجتماعية ويوفر في ذات الوقت حصيلة مالية مناسبة للدولة، مع ضمان عدم تعارض هذه الأهداف الثلاثة.³

المطلب الثالث: مجالات الإصلاح الجبائي

انصبت جهود الإصلاح الجبائي على تنويع وتطوير القاعدة الضريبية وتحسين نظم الإدارة والتحصيل الضريبي، وتخفيض معدلات الضرائب والرسوم الجمركية بما يتوافق مع الالتزامات والمتطلبات الإقليمية والدولية المرتبطة بتحرير وتطوير التجارة الخارجية، كما تم استحداث أنواع أخرى من ضرائب الاستهلاك

¹ كريم عبيس حسان، مرجع سبق ذكره، ص 266.

² أنظر: - يسري أبو العلا وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 49.

- رعد حسين علي وأحمد صبيح عطية، مرجع سبق ذكره، ص 40.

- كريم عبيس حسان، مرجع سبق ذكره، ص 266.

³ يسري أبو العلا وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 49.

مثل الرسم على القيمة المضافة، وقد ذهبت بعض الاتجاهات في حقل الإصلاح الجبائي إلى المطالبة بإلغاء ضريبة الدخل وتعويضها بضرائب الاستهلاك، غير أن غالبية التوجهات في هذا الخصوص تميل نحو تبني إصلاحات تعمل على تجنب السلبيات المصاحبة لضريبة الدخل، ومن أهم الإصلاحات التي تبنتها الدول النامية تمثلت في تبسيط النظام الضريبي بهدف تخفيض تكاليف الامتثال، حيث تم الاكتفاء بعدد محدد من شرائح الدخل، كما تم تخفيض الحد الأقصى للضريبة خاصة بعدما بينت العديد من الدراسات والتجارب العملية أن الزيادات المبالغ فيها في معدلات الضرائب يؤدي إلى تفشي ظاهرة التهرب الضريبي وزيادة تكاليف التحصيل، ومنه إلى خفض الإيرادات الفعلية للضريبة. وشملت الإصلاحات توسيع القاعدة الضريبية بتقليل عدد وحجم الإعفاءات الضريبية، ولمراعاة مبدأ العدالة الضريبية فقد انحصر التركيز على رفع الحد الأدنى للدخل الخاضع للضريبة، كما ظهرت اتجاهات إصلاحية أخرى مثل إلغاء الضريبة على الدخل المتحصل من حسابات الادخار وعوائد استثمار الأدوات المالية، ومراجعة شرائح الدخل سنويا عن طرق ربطها بالتغيير في بعض شرائح الدخل مثل نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي¹. وبناء على ما تقدم نلاحظ أن هناك العديد من القضايا والمجالات يعتمد عليها الإصلاح الجبائي لتحقيق النتائج المرجوة منها:

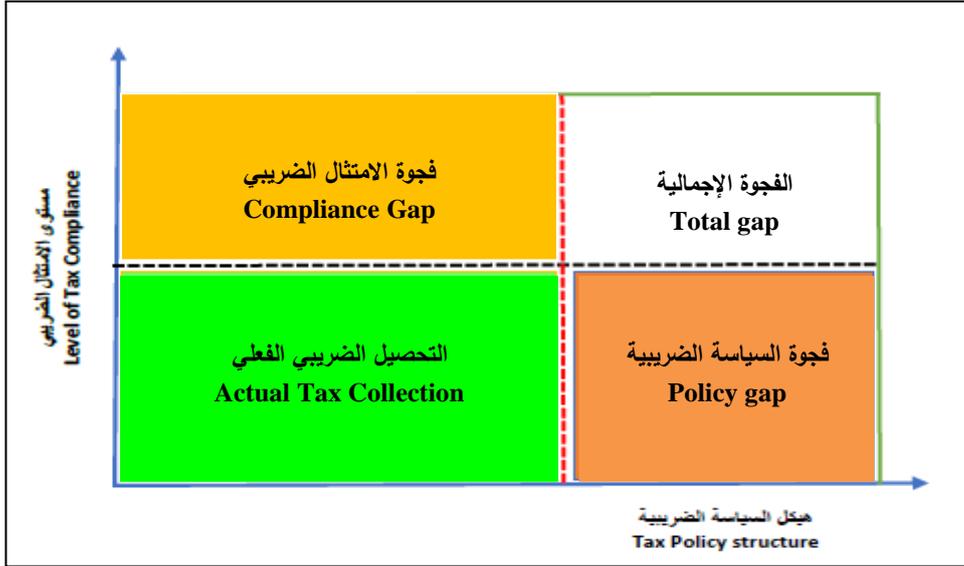
الفرع الأول: استهداف فجوة التحصيل الضريبي بهدف زيادة الإيرادات الضريبية

لتحسين فعالية النظام الضريبي والرفع من كفاءته لا بد من القضاء على الفجوة بين الحصيلة الضريبية الفعلية والممكنة، وهذه الفجوة يمكن أن تنتج عن عاملين رئيسيين، يرجع العامل الأول إلى تواضع مستويات التحصيل الضريبي بسبب ضعف الامتثال، وهذا الأخير يخضع بدوره لعوامل عدة أهمها نقص كفاءة الجهاز الإداري المكلف بالتحصيل وإنفاذ القوانين الضريبية ونقص في موارده المادية والبشرية والتقنية، فضلا عن الأطر القانونية المنظمة لعملية التحصيل، كما أن مستويات التحصيل ترتبط ارتباطا وثيقا بالخصائص الاقتصادية وقدرة الاقتصاد على توليد إيرادات ضريبية، والأهم من ذلك قدرة المكلفين على تحمل العبء الضريبي المفروض عليهم، مما يستلزم في هذا الوضع ترشيد المعدلات الضريبية، أما العامل الثاني فيمكن إرجاعه إلى السياسات الضريبية القائمة ومدى فعاليتها وكفاءتها وملائمة المعدلات الضريبية والهيكل الضريبي وتناسقه لتحسين المردودية المالية للنظام الضريبي، تبعا لذلك تمكن الإصلاحات الجبائية من التحرك على محورين باتجاه إزالة الفجوة الناتجة عن الكفاءة الفنية والفجوة الناتجة عن السياسات الضريبية، إذ يتم تقليص الفجوة الضريبية الإجمالية أفقيا من خلال تحسين السياسة الضريبية، وعموديا بتحسين مستوى الامتثال²، وذلك ما يوضحه الشكل الموالي.

¹ عباس المجرن، الإصلاح الضريبي في دولة الكويت، سلسلة اجتماع الخبراء، المعهد العربي للتخطيط، عدد 30، 2009، ص ص 8-9.

² صندوق النقد العربي، تقرير نافذة على طريق الإصلاح: الإصلاحات الضريبية في الدول العربية، مرجع سبق ذكره، ص ص 8-9.

الشكل رقم (2-1): فجوة التحصيل الضريبي



المصدر: صندوق النقد العربي، تقرير نافذة على طريق الإصلاح: الإصلاحات الضريبية في الدول العربية، الإصدار الثالث، 2020، ص9.

ويمكن معالجة فجوة التحصيل الضريبي من خلال تركيز الإصلاح الجبائي في توسيع القاعدة الضريبية، وإصلاح المعدلات الضريبية وإصلاح الإدارة الضريبية، وتتحدد أولوية الإصلاح الجبائي في الدول النفطية مثل الجزائر على تغيير السياسة الضريبية، دون إهمال المجالات الأخرى.

الفرع الثاني: توسيع القاعدة الضريبية وترشيد المعدلات الضريبية

تمتلك غالبية الدول النامية قاعدة ضريبية ضيقة ولذلك نجد أن أسعار الضريبة فيها مرتفعة والهدف من ذلك هو زيادة الحصيلة الضريبية، متجاهلين بذلك الاختلالات التي يحدثها ارتفاع أسعار الضريبة على الاقتصاد، لذلك نجد أن خفض المعدلات الضريبية وزيادة الإيرادات الضريبية بدون اختلال اقتصادي يتطلب توسيع القاعدة الضريبية.¹

أولاً. توسيع القاعدة الضريبية: من بين المجالات التي يركز عليها الإصلاح الجبائي توسيع القاعدة الضريبية بزيادة عدد المكلفين والأنشطة أو القطاعات الأخرى من خلال فرض ضرائب جديدة ذات معدلات منخفضة لإحداث الزيادة المتوقعة في الحصيلة الضريبية وتحقيق العدالة الضريبية، فضلا عن امتصاص الأثر السالب على الميزانية العامة إثر تطبيق الإصلاحات الجبائية المتمثلة في تخفيض الشرائح الضريبية،² وتوسيع الوعاء الضريبي يتم من خلال طريقتين، الأولى تركز على خلق أدوات جديدة، لتشمل الضرائب أنواعا جديدة، مثل الضرائب على الدخل أو السلع الاستهلاكية أو الضرائب البيئية أو فرض ضرائب

¹ صلاح زين الدين، مرجع سبق ذكره، ص 156-157.

² إبراهيم قرني بلل، أثر سياسات الإصلاح الضريبي على الاقتصاد الكلي في السودان، أطروحة دكتوراه في الاقتصاد، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان، 2011، ص74.

على نشاطات القطاع غير الرسمي من خلال مؤشرات خاصة تعكس نوع النشاط فيه ودرجته، أما الطريقة الثانية فتركز على تحسين كفاءة النظام الضريبي بما يسمح بالوصول إلى شرائح لم تكن تغطي من قبل، وفي الحقيقة أن النوع الثاني هو المقصود الأول في عمليات الإصلاح الجبائي في الدول النامية العربية، حيث أن ضعف جهازها الإداري المنظم لعملية فرض الضرائب وتحصيلها يؤدي إلى فقدان الدولة جزءاً معتبراً من حصيلتها الضريبية.¹ حيث أظهرت التجارب العملية وجود علاقة قوية بين توسيع القاعدة الضريبية وإصلاح كفاءة الجهاز الإداري والفني المكلف بالتحصيل الضريبي وتوسيع إمكانياته، وبتيح إصلاح كفاءة النظام الضريبي من خلال الجهاز الفني المكلف بتغطية أكبر عدد ممكن من الأفراد والشركات الخاضعة للضريبة، وبالتالي محاربة التهرب الضريبي، وفي هذا الجانب يمكن الاستفادة من إيجابيات التكنولوجيا الحديثة في المجال الضريبي، إذ يلعب الربط الآلي ورقمنة الأجهزة الضريبية وتقنيات المعلومات والربط الآلي مع شبكات المعلومات وأجهزة الدولة دوراً هاماً في تحديد الوعاء الضريبي بدقة أكبر والوصول إلى أكبر عدد ممكن من الأفراد والشركات.²

ثانياً. إصلاح وترشيد المعدلات الضريبية: معقولة النظام الضريبي تبدأ بمعقولة المعدلات الضريبية،³ ومعدل أو سعر الضريبة هو العامل الذي يضرب في وعاء الضريبة وهي ثاني مرحلة تأتي بعد توسيع الوعاء الضريبي. ولأن توسيع القاعدة الضريبية يستوجب استحداث ضرائب جديدة، وفي كل نوع من الضرائب يمكن أن تتعدد الشرائح الخاضعة للضريبة كما هو الحال بالنسبة لضرائب الدخل كما وتتعدد معدلات الضرائب حسب المنتجات مثل الرسم على القيمة المضافة، وتستهدف الإصلاحات الجبائية تحديد شرائحٍ بالنسبة لضرائب الدخل والأرباحٍ تحقق العدالة الضريبية، إلا أن تعدد المعدلات الضريبية يمكن أن ينتج عنه ارتفاع تكاليف التحصيل نتيجة لزيادة الموارد المطلوبة لتغطية نفقات الجهاز الفني والموارد البشرية المكلفة بالتحصيل والنظم التقنية المستخدمة في العملية، كما أن محدودية تصاعديّة النظام الضريبي يمكن أن يؤدي إلى انخفاض كفاءة التحصيل الضريبي وضعف العدالة الضريبية، لذا ينبغي في أي إصلاح جبائي مراعاة تكلفة أي سياسة ومقارنتها بالأهداف من وراءها، خاصة أهمية الضرائب المحصلة بالموازاة مع اعتبارات العدالة.⁴ إضافة إلى ما سبق ينبغي أن تركز سياسات الإصلاح الجبائي على ترشيد المعدلات الضريبية وتبرز الحاجة إلى ذلك بالنظر إلى التعقيد الضريبي الذي يحدث نتيجة لزيادة معدلات الضريبة وما ينجم عنه من مشكلات التهرب الضريبي، ويقصد بترشيد المعدلات الضريبية تقليل الفوارق بين تلك المعدلات في الهيكل الضريبي، وهذه العملية ترتبط بمدى توافر المعلومات الدقيقة التي تسمح بالتفريق بين الأوعية

¹ ناجي التوني، مرجع سبق ذكره، ص 6.

² صندوق النقد العربي، تقرير نافذة على طريق الإصلاح: الإصلاحات الضريبية في الدول العربية، مرجع سبق ذكره، ص 9.

³ صلاح زين الدين، مرجع سبق ذكره، ص 157.

⁴ صندوق النقد العربي، تقرير نافذة على طريق الإصلاح: الإصلاحات الضريبية في الدول العربية، مرجع سبق ذكره، ص 11.

الفرعية المختلفة، وهي مشكلة تعاني منها الدول النامية بوجه عام مما ينعكس بالسلب على هيكل المعدل الضريبي في هذه الدول.¹

الفرع الثالث: إصلاح الإدارة الضريبية وتحقيق الاتساق بين الأدوات الضريبية

بإجراء مقارنة بين الاتجاهات العالمية للإصلاح الجبائي نجد أن إصلاح الإدارة الضريبية وتحقيق الاتساق بين الأدوات الضريبية من المؤشرات الهامة للإصلاح الجبائي.

أولاً. إصلاح الإدارة الضريبية: انطلاقاً من القول المأثور: أن السياسة الضريبية هي الإدارة الضريبية " tax administration Is tax Policy"²، يمكننا القول أيضاً أن السياسة الضريبية والإدارة الضريبية وجهان لعملة واحدة، فالسياسة الضريبية المعبر عنها بالتشريعات لا تعني شيئاً إذا لم يتم تنفيذها من خلال ممارسة الإدارة الضريبية، والتحديات الجديدة للسياسة الضريبية من تحرير للتجارة والاستثمار هي في ذات الوقت تحديات للإدارة الضريبية، والنظام الضريبي يكون جيداً طبقاً لإدارته الضريبية الجيدة، فالإدارة الضريبية ذات الكفاءة تساهم في تحسين أداء الضرائب،³ وقد دلت التجارب الدولية على أهمية التنسيق بين مستوى الإصلاحات الجبائية وفاعلية الجهاز الإداري ومدى قدرته على التكيف السريع في الأداء، حيث أن مقدرة الجهاز الإداري على التصحيح والتكيف يعتبر عنصراً حاسماً في الإصلاحات الجبائية لأي مخطط إصلاح،⁴ وعليه فتغيير السياسة الضريبية دون تغيير للإدارة لا يعني شيئاً، إذ ينبغي ضمان ملائمة التغييرات في السياسة مع القدرة الإدارية للضريبة، وتحسين كفاءتها يؤدي إلى المحافظة على العوائد ويحسن من المردودية المالية للنظام الضريبي.⁵ وعلى العموم فالإدارة الضريبية في الدول النامية والمتقدمة على حد سواء تواجه تحدياً هاماً يتمثل في تحديث الإدارة الضريبية في ظل اقتصاد عالمي يتسم بزيادة عولمته وتزايد تعقد قطاعاته وتعدد الظروف المحيطة باقتصاديات الدول، حيث أن نجاح الإستراتيجية الإصلاحية المفترضة تقتضي وجود تعهد سياسي قوي، والقيام بتحسين الإدارة الضريبية، وخلاف ذلك تكون الجهود الإصلاحية عرضة للفشل.⁶

لذلك فإصلاح الإدارة الضريبية يعتبر من العناصر الأساسية ضمن برامج الإصلاح الجبائي الشامل المنفذ في العديد من البلدان، وذلك بهدف تحقيق عنصر الكفاءة والفعالية التي تمكن هذه الإدارة من تنفيذ القانون الضريبي، وإنجاز مهامها المتمثلة أساساً في التحصيل الضريبي ضمن الآجال المحددة والحد

¹ ناجي التوني، مرجع سبق ذكره، ص12.

² Deborah A. Brautigam Et. Al, **Op. cit.**, p237.

³ كامل عيده عاشور، مرجع سبق ذكره، ص ص32-33.

⁴ عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التطورات المالية الدولية الحديثة وأثرها على التشريع الضريبي: دراسة تحليلية مقارنة، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2014، ص59.

⁵ رغد حسين علي وأحمد صبيح عطية، مرجع سبق ذكره، ص43.

⁶ أديب قاسم شندي وفريد جاسم حسن، مرجع سبق ذكره، ص10.

من التهرب الضريبي، وقد أثبت التجارب العملية أن إصلاح الإدارة الضريبية يساعد في نجاح الإصلاح الجبائي والإصلاح الاقتصادي ككل، وذلك للأسباب التالية:¹

- تعتمد برامج الإصلاح الاقتصادي التي تتبناها الدول المختلفة على زيادة الإيرادات العامة الحقيقية التي تمكن الدولة من تنفيذ برامجها، وبما يقابل ما تحتاجه من نفقات عامة، وباعتبار أن الضرائب من أهم مصادر الإيرادات الحقيقية فهي تحتاج إلى إدارة ذات كفاءة عالية لتحصيل الضرائب المستهدفة، ومعنى ذلك أن انخفاض كفاءة الإدارة الضريبية سيؤثر في حجم الحصيلة بالنقصان مما يؤدي إلى تسجيل عجز في ميزانية الدولة، ويضطر الدولة إما للاقتراض أو تخفيض نفقاتها العامة ومن ثم تقليص برامجها الإنفاقية للأغراض الاجتماعية والاقتصادية التي تساهم في نهضة الدولة وتقدمها؛

- جودة الإدارة الضريبية تؤثر على مناخ الاستثمار وتنمية القطاع الخاص للدولة، فالمشاريع الاستثمارية لا تعنى بالنظام الضريبي المعبر عنه في التشريعات الضريبية بقدر ما تهتم بكيفية تنفيذ هذه السياسات في الواقع من قبل الإدارات المتخصصة، سواء كانت ضرائب الدخل التي قد تكون مستبدة في تقدير وعاء الضريبة أو تحصيلها، أو الإدارة الجمركية التي تعاني الفساد والبيروقراطية التي تعيق انتقال السلع وتزيد من تكاليفها؛

- تعتبر الإدارة الضريبية مناخا خصبا لانتشار الفساد، حيث أن الإدارة التي تفتقد عنصرَي الكفاءة والأمانة تسيطر عليها الرشوة، مما ينعكس سلبا على الحكومة التي تدفع ثمن هذا الفساد في شكل تخفيض في الضرائب المستحقة لها، والمكلف الأمين الذي بدوره يدفع ثمن ذلك أعباء نفسية ومالية مقابلا لفساد الموظفين، بحيث يكون مجبرا على دفع ضرائب أكثر من غيره ممن يتشاركون معه في نفس المركز المالي، وكذا تحميله أعباء المتهربين؛

- تزداد الحاجة إلى إصلاح الإدارة الضريبية في ظل التغيرات المعاصرة، حيث تسيطر العولمة وتنتشر التجارة الالكترونية وما ألفت به على الإدارات الضريبية من أعباء حصر المكلفين وفرض الضريبة وتحصيلها، وذلك من خلال وسائل فنية وتشريعية متطورة، لا يمكن أن تقوم بها الإدارة المتخلفة ماديا وبشريا؛

- ظل الاهتمام بالإدارة الضريبية في الدول النامية منطقة مهجورة، لم ينتبه إليها صانعو السياسات الضريبية لعقود مضت، حيث انصب كامل اهتمامهم على إصلاح التشريعات وتعديلها المستمر لصالح فرض ضرائب جديدة، أو تعديل الضرائب السائدة، وابتداع إجراءات أو نظم مستحدثة لتحصيل الضرائب، بينما ظل العنصر البشري وما يتعلق بالإدارة من نظم وإجراءات ووسائل غائبا عن هذا الإصلاح، الأمر الذي أفرز قوانين متطورة شكلا مع بقاء الممارسات القديمة والأفكار الجامدة، والعلاقة بين الإدارة والمكلف تزداد سوءا.

وعليه مما سبق يتبين لنا أنه لا يمكن الحكم على نجاح الإدارة من خلال ما تحصله من ضرائب فقط، وإنما بكيفية قيامها بذلك.

¹ رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، ط2، مصر، 2006، ص ص7-10.

وقد ارتكز برنامج الإصلاح الجبائي ضمن محور إصلاح الإدارة الضريبية على أربعة عناصر أساسية هي:¹ تكنولوجيا المعلومات، إعادة التنظيم، خدمات دافعي الضرائب، الاستقلالية، والتقييم الذاتي؛

فخلال العقدين الماضيين كان هناك اهتمام عالمي بإصلاح إدارة الضرائب، تزامن ذلك مع انتشار تكنولوجيا المعلومات والاتصالات الرقمية التي أصبحت جزءا أساسيا ضمن برامج الإصلاح، فقد أتاحت في مجال الإدارة الضريبية بقدر ما مكنت في المجالات التنظيمية الأخرى مجموعة من الطرق الجديدة للتنظيم والعمل، ومن بين التغييرات المهمة الناتجة عن إدخال التكنولوجيا في المجال الضريبي نذكر تحسين انجاز المعاملات الضريبية للجهاز الإداري والمكلفين به، وقد لجأت الكثير من الدول لرقمنة العمليات الضريبية، حيث أصبح الاتصال متوفر بشكل دائم بين الإدارة والمكلف، مما سهل مرونة العمل، وساهم في تقليص الإجراءات وسرعة تنفيذها بالشكل والكيفية التي تتوافق مع الجدوى الاقتصادية للضريبة والحد من نطاق الفساد والتواطؤ وتحسين الرقابة؛

بالنسبة لإعادة تنظيم الهياكل الإدارية، فقد تم الانتقال من ذلك النمط الإداري المنظم حسب الضرائب المختلفة إلى نمط إداري أفقي حسب الوظائف الأساسية، وفي الآونة الأخيرة تم الانتقال إلى نمط إداري عمودي حسب المناطق والصناعات للتخفيف على دافعي الضرائب، وإنشاء مكاتب وإجراءات منفصلة لمختلف دافعي الضرائب بدءا بإنشاء مراكز كبار دافعي الضرائب وهذه الأخيرة تركز على الشركات الكبرى؛

بالنسبة لخدمات دافعي الضرائب، فقد اكتسبت أهمية كبرى من خلال التركيز على نشر الثقافة الضريبية والوعي الضريبي بين المكلفين، وقد كان على الحكومة في هذا الخصوص بذل جهود مضاعفة في الشأن الإعلامي والإعلاني عن أي مشروع إصلاح جبائي كلي تقنع به مجتمع المكلفين، باعتبار أن الإقناع والاقتناع هو المدخل أيضا للحد من التهرب والغش الضريبيين، وتخفيض تكاليف الامتثال؛

بالنسبة للاستقلالية فإن توفر الإرادة السياسية في مطلق نظام سياسي هو المفتاح في نجاح أي عمل تود الحكومة القيام به، إذ أن منع التدخلات السياسية في الإدارة الضريبية أمر أساسي لنجاح هذه الأخيرة، وتحسين أدائها وزيادة المرونة وتحسين الأجور وظروف العمل، وقد كانت هذه السمة البارزة في برنامج الإصلاح الجبائي المنفذ في العديد من الدول الإفريقية ودول أمريكا اللاتينية، حيث عمدت هذه الدول إلى إنشاء هيكل شبه مستقلة فيما لا يقل عن 14 دولة إفريقية و 10 دول من أمريكا اللاتينية وكشفت النتائج عن تسجيل تحسن كبير في أداء هذه الهياكل وذلك على المدى القصير؛

¹ أنظر: - أديب قاسم شندي وفريد جاسم حسن، مرجع سبق ذكره، ص ص 10-11.

- Deborah A. Brautigam Et. Al, Op. cit., pp247-248.

- Prichard Wilson, **Taxation and State Building: Towards a Governance Focused Tax Reform Agenda**, Institute of Development Studies (IDS), UK, Working Papers 341, 2010, P 9.

من الآليات كذلك والتي تعتبر ناجحة ترك تقييم الضريبة للمكلفين؛ شرط أن تتم العملية وفقا لقوانين شفافة وواضحة الأمر الذي يؤدي إلى عدم التماس مع الموظفين والتقليل من التهرب الضريبي والمساعدة في التخفيف من الفساد الإداري، ولو أن هذا الأسلوب يعاب عليه خفض الإيرادات الضريبية بسبب لجوء المكلفين إلى تخفيض أعباءهم الضريبية، إلا أن للرقابة الجبائية دور فعال في حل بعض جوانب هذه المشكلة، كما أن إصلاح نظام الحوافز والأجور للجهاز الإداري يمكن أن يساعد في القضاء على ظاهرة الفساد المتفشية في القطاع المالي في معظم دول العالم، وبتطبيق مبدأ الثواب والعقاب من شأنه حل العديد من المشاكل الإدارية التي تعاني منها معظم الأجهزة الضريبية في العالم.

ثانيا. الاتساق بين الأدوات الضريبية: إذ يجب النظر إلى النظام الضريبي ككل في سياق عملية الإصلاح الجبائي، ذلك أن عملية إصلاح نوع واحد من الضرائب قد تكون على حساب ضريبة أخرى. وذلك تجنباً للآثار السلبية التي من الممكن أن تحدث وتتعاكس على مستوى الإيرادات في حال افتقار الإصلاح للتنسيق والتتابعية، فمثلاً يجب التنسيق بين الضرائب على التجارة الدولية ونظيرتها المحلية، فإذا كان هدف فرض الضرائب على التجارة الدولية تحقيق الإيرادات وحماية المنتج المحلي في نفس الوقت فإن فرض ضرائب على السلع والخدمات المحلية يحقق نفس الغرض، كما يجب التنسيق بين معدلات الضريبة الشخصية وضريبة الشركات للتقليل من عمليات التهرب الضريبي.¹

بناءً على ما تقدم نستنتج أن الإصلاح الجبائي الناجح يؤدي إلى توسيع القاعدة الضريبية وتقليل المعدلات الضريبية الهامشية، وتبسيط القوانين الضريبية ينعكس في شكل هيكل ضريبي أكثر بساطة وتنظيماً، مع مراعاة تحقيق عدالة النظام الضريبي من خلال المعاملة المتساوية للمكلفين، والأهم من ذلك يرفع من كفاءة الإدارة الضريبية ويحسن علاقتها مع المكلف مما يقلل من معدلات التهرب الضريبي ويشجع على الامتثال، وهذه العناصر مجتمعة تؤدي في النهاية إلى تحسين مردودية النظام الضريبي الذي يسمح للدولة بتحقيق أهدافها.

المطلب الرابع: الإصلاح الجبائي والمؤسسات المالية الدولية

تلعب المنظمات المالية الدولية دوراً محورياً في تأطير برامج الإصلاح الجبائي المنفذة في العديد من الدول النامية، وفيما يلي نحاول معرفة ماهية هذا الدور والإجراءات المقترحة في إطار المنظمات الثلاث التي نحن بصدد الحديث عنها.

الفرع الأول: دور المؤسسات الدولية في الإصلاح الجبائي في الدول النامية

يعتبر صندوق النقد الدولي المحرك الأول لبرنامج الإصلاح الجبائي العالمي، ويمكن أن يتدخل الصندوق باقتراح الإصلاحات الضرورية بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، وفي الحالة الأولى يكون بطلب

¹ أنظر:- ناجي التوني، مرجع سبق ذكره، ص ص13-14.

- عيد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سبق ذكره، ص ص58-59.

من صناع القرار في الدول النامية طلبا للمشورة، وهنا تدخل الصندوق يكون بطريقة رسمية، ولأن اتخاذ القرارات بشأن الإصلاحات الجبائية الجوهرية غالبا ما يتم في أوقات الأزمات والضغوط الاقتصادية وهي الظروف التي يستغلها أفرقة الصندوق لفرض نفوذها، أما الحالة الثانية أين يتدخل الصندوق يكون بطريقة غير مباشرة وذلك باعتباره مصدرا رئيسيا للخبرة والأفكار والمنشورات المتعلقة بالإصلاح الجبائي وخاصة في الدول الفقيرة، ويلعب كل من البنك الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومنظمة التجارة العالمية أدوارا تكميلية.¹

وبالنظر لأهمية الإصلاح الجبائي في الدول النامية، فقد اعتمدت بعض الدول في عملية الإصلاح على الجهود الذاتية معتمدة في ذلك على الإستراتيجية والكفاءة المحلية وفقا لطبيعة المشاكل والإمكانات الداخلية المتاحة للدولة، في حين لجأت دول أخرى إلى الاستعانة بمختلف برامج الإصلاح الاقتصادي والتكيف الهيكلي المدعومة من المؤسسات الدولية، واستنادا لوجهة نظر الصندوق والبنك الدولي فإن عملية الإصلاح الجبائي تتطوي على عدة برامج بمثابة إجراءات وتدابير مساندة لنجاح بقية السياسات الاقتصادية وتصحيح المسار الاقتصادي، ويرى خبراء الهيئتين الدوليتين أنه ينبغي تحسين عائدات الضرائب القديمة، ومرونة النظام الضريبي، إصلاح إدارة الضرائب وطرق التحصيل الضريبي، وفرض ضرائب جديدة إذا اقتضى الأمر،² ويرى البنك الدولي أن الهياكل الضريبية في الدول النامية غير ملائمة للأسباب التالية:³

- معقدة: بحيث يصعب إدارتها والامتثال لأحكامها؛
- غير مرنة: لا تستجيب لمتطلبات النمو وتغير هيكل النشاط الاقتصادي؛
- غير عادلة: إذ تعامل الأفراد والمؤسسات الاقتصادية معاملة مختلفة رغم تشابه أوضاعها، فضلا عن كون إجراءاتها تتم بشكل انتقائي فتحابي ذوي القدرة وتساعدهم على عدم الخضوع للنظام؛
- غير فعالة: حيث تؤدي إلى آثار اقتصادية خطيرة وتسفر عن حصيلة ضريبية ضئيلة نسبيا، كما أنها تستخدم النظم الضريبية الحالية على نطاق واسع لتحقيق أهداف متعددة للسياسة الاقتصادية والتي كثيرا ما تكون أهداف متعارضة مثل تعزيز الإيرادات والتنمية الصناعية والإقليمية، وتنمية المدخرات وزيادة الاستثمارات والتوظيف وترويج الصادرات.

الفرع الثاني: برامج الإصلاح الجبائي المسطرة من قبل المؤسسات المالية الدولية

سطرت المنظمات الدولية برامج خاصة لإصلاح النظم الضريبية في الدول النامية تلخصها كما يلي.

أولا. مرتكزات الإصلاح الجبائي من وجهة نظر صندوق النقد الدولي:

يقترح صندوق النقد الدولي في هذا الخصوص مجموعة من الإجراءات من ضمنها:⁴

¹ Deborah A. Brautigam Et. Al, Op. cit., pp238-239.

² عدنان فرحان الجوراني، مرجع سبق ذكره.

³ رغد حسين علي وأحمد صبيح عطية، مرجع سبق ذكره، ص 43.

⁴ فهد خليل زايد، فن إدارة الأزمات الاقتصادية العولمة وبداية الانهيار، دار يافا العلمية للنشر والتوزيع، ط01، الأردن، 2013، ص22.

- تخفيض الضرائب على الدخول وعوائد رؤوس الأموال المستثمرة في الخارج؛
- منح إعفاءات ضريبية على الأرباح ودخول الاستثمارات الجديدة من أجل تحفيز المستثمرين على زيادة معدلات استثماراتهم في المجالات المهمة وخاصة قطاع الصادرات؛
- منح تسهيلات جمركية على الواردات الاستثمارية والوسيلة للمشروعات الجديدة لتخفيض قيمة الإنتاج وزيادة معدلات العائد على الاستثمار فيها؛
- زيادة معدلات الضرائب غير المباشرة كضريبة المبيعات، وخاصة على السلع الكمالية ومنتجات الصناعات التحويلية والخدمات المحلية.

ثانيا. مرتكزات الإصلاح الجبائي من وجهة نظر البنك الدولي:

- يتلخص نطاق الإصلاح الجبائي من وجهة نظر خبراء البنك الدولي في النقاط التالية:¹
- توسيع نطاق الوعاء الضريبي وتخفيض نسبة الضرائب الموجودة، والحد من المبالغة في درجات التصاعد الضريبي؛
 - فرض الضرائب على الأنشطة غير الخاضعة للضرائب، مثل الأنشطة الزراعية والعقارية، وضرورة التنسيق بين فرض الرسوم الجمركية وفرض الضرائب على المبيعات؛
 - مساواة معدلات الضرائب على أرباح الشركات بمعدلات الضرائب على أرباح رأس المال في الخارج؛
 - إعطاء وزن نسبي أكبر للضرائب غير المباشرة على السلع والخدمات بين مكونات الهيكل الضريبي المنشود، ويؤكد خبراء البنك الدولي في هذا الإطار على أن فرض الضريبة العامة على المبيعات ذات الوعاء المتسع والرسم على القيمة المضافة يجب أن يكون عنصرا مهما ضمن برامج الإصلاح الجبائي في هذه الدول، حيث أن فرض مثل هذه الضريبة يترتب عليه تحصيل موارد كثيرة، وتحفيز الأفراد على زيادة الادخار والاستثمار؛
 - يجب أن يتسم الإصلاح الجبائي باستقرار السياسة الضريبية، والتشاور المسبق بشأنها، وإتاحة الفرص للتصحيح قبل التنفيذ مما يرسخ ثقة قطاع الأعمال في الإصلاح الجبائي.

ثالثا. مرتكزات الإصلاح الجبائي من وجهة نظر منظمة التجارة العالمية:

- وبتأسيس منظمة التجارة العالمية فقد فرضت هي الأخرى تغييرات جديدة على السياسة المالية والضريبية للدول أعضاء المنظمة أو تلك الراغبة في الانضمام إليها، ومن ضمن الشروط التي فرضتها المنظمة المعاملة المتساوية للسلع المحلية والمستوردة، وإلغاء الدعم الحكومي للصادرات الزراعية وأسعار السلع الزراعية، كما تشترط على الدول الراغبة في الانضمام إليها تقديم التزام بخفض الرسوم الجمركية والالتزام باتفاقية حقوق الملكية، فضلا عن تقديم التزام بمجال تحرير بعض القطاعات من الخدمات، إذ تتضمن هذه الشروط فرض تعديلات جوهرية في السياسة الضريبية، وخاصة الضرائب غير المباشرة على السلع المحلية

¹ فهد خليل زايد، مرجع سبق ذكره، ص ص 22-23.

والتجارة الخارجية، كما يعد الحد من الآثار التشويهية للضرائب السلعية أمرا هاما بالنظر إلى هيمنتها على إجمالي الإيرادات الضريبية واعتماد الدول النامية على عدد محدد من الضرائب السلعية وخاصة ضرائب التجارة الخارجية.¹

وتحرير التجارة يعتبر من المكونات الهامة لبرامج الإصلاح الجبائي المدعومة من البنك والصندوق الدوليين، ويرجع ذلك للدور التجاري الخارجية في تحقيق الاستقرار الاقتصادي، من خلال الاستخدام الأمثل للموارد الإنتاجية، كما تهدف هذه السياسة إلى إلغاء كافة القيود التي تعيق عملية تحرير التجارة الخارجية والتي تساهم في زيادة عمليات التبادل التجاري الدولي من خلال تنشيط حركية الصادرات والواردات بين مختلف دول العالم.

وبهدف تحقيق الفاعلية للتجارة الخارجية تضع المنظمة مسارات للإصلاح الجبائي بهذا الصدد:²

- زيادة الإيرادات الضريبية من خلال تفعيل الرسم على القيمة المضافة، وتقديم المساعدات في مجال التقييم الجمركي والضرائب الأخرى والرسوم والسياسات التجارية والإعفاءات والتدريب؛
- تشجيع الحوافز الضريبية الممنوحة للقطاع الخاص لتشجيع تدفق الاستثمارات الأجنبية التي بدورها تحدث آثارا ايجابية على النمو الاقتصادي وزيادة الإنتاجية التي هي أساس المنافسة في التجارة الخارجية؛
- قيام المنظمة بتبسيط أسلوب الضرائب المتعلقة بالتجارة الخارجية من خلال نظام منسق بهدف تسهيل الإجراءات الضريبية وتبسيط أنماط تطبيقها.

المبحث الثاني: الإصلاح الجبائي في الجزائر، أسبابه وأهدافه

قبل حدوث الأزمة النفطية لسنة 1986 لم تحظى الجباية العادية بالاهتمام المطلوب من قبل السلطات الجزائرية نظرا لعدم حاجتها إليها، إذ كانت الحصيلة المالية للجباية النفطية تغنيها عن غيرها من مصادر الإيرادات الأخرى في تغطية نفقاتها العامة، ويحدث الأزمة النفطية والتي تكشف بوضوح عن المشاكل المرتبطة بهيكلها المالي والضريبي والتي لازمتها منذ الاستقلال، كان لزاما المباشرة في تنفيذ إصلاح جبائي شامل لمعالجة أوجه القصور في النظام الضريبي السابق الهدف منه إعطاء دور جديد للضريبة وكذلك استجابة للتحويلات التي شهدتها الساحة العالمية.

المطلب الأول: هيكل النظام الضريبي السابق وبرز الحاجة إلى إصلاحه

نتناول في هذا الجزء خصائص النظام الضريبي الجزائري السابق وهيكله وكذا السياق الوطني والدولي للإصلاح الجبائي في الجزائر، حيث أن النظام السابق لم يكن يتلاءم بأي شكل مع الظروف السائدة ومتطلبات تلك المرحلة فضلا عن عجزه عن تحقيق تطلعات الدولة والمجتمع.

¹ رعد حسين علي وأحمد صبيح عطية، مرجع سبق ذكره، ص ص43-44.

² حيدر عبد الأمير نعمة وصبحي حسون السعدي، توجهات المؤسسات الدولية في الإصلاح الضريبي وانعكاساتها على تجارة العراق الخارجية، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، عدد60، العراق، 2019، ص ص110-111.

الفرع الأول: هيكل النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاح الجبائي

ورثت الجزائر عند الاستقلال اقتصادا هشاً، و فراغا كبيرا في هيكلها الضريبية، ونظاما ضريبيا لا يستجيب لمتطلبات تلك المرحلة، نظرا لتكوينه غير الملائم لتلك الفترة، ولا حتى قابلا للتأقلم مع ما تتطلبه إرادة التغيير والتطور لصالح المجتمع الذي أرغم لسنوات طويلة على إتباع أنظمة ضريبية لا تراعي بأي حال من الأحوال خصائص ومعطيات الدولة المطبقة فيها، ونتيجة لذلك فالسنة الأولى للاستقلال أحدثت فراغا كبيرا في الجهاز المسئول عن التحصيل، مما خلق نوعا من الصعوبات في تسيير الأجهزة الجبائية، التي لم تكن مهياًة للقيام بالمهام الجديدة التي فرضتها الظروف السائدة في تلك المرحلة، ليس من حيث الهيكلة فقط، وإنما من حيث أسلوب وطريقة العمل التي لم تكن قادرة على الاستجابة للمصالح الرئيسية.¹

النظام الضريبي الجزائري الذي لم يكن يتلاءم مع المتطلبات الاقتصادية والاجتماعية، يرجع أساسا لتعدد الضرائب والمعدلات الضريبية التي ساهمت في إعاقة التنمية الاقتصادية، ناهيك عن عدم تحقيق العدالة التي تعتبر من أهم قواعد الضريبة، ونظرا للتغيرات التي طرأت على الاقتصاد الوطني مطلع التسعينات فقد أصبح النظام الضريبي لا يتلاءم بأي شكل مع تلك المستجدات، بحيث لم يكن هناك تجانس ضريبي عقلائي، الشيء الذي أدى إلى عدم وضوح الإستراتيجية الضريبية التي تتبناها الدولة آنذاك.²

والتشريع الضريبي ومن بداية الاستقلال لم يعرف تحولا كبيرا بالنظر للظروف التي كانت تمر بها البلاد آنذاك، والتي تتطلب إتباع أسلوب محدد في التخلي عن النظام الفرنسي، وذلك بإحداث نظام ضريبي وطني يستجيب لمتطلبات التنمية الوطنية وبتماشى مع المنهج الاشتراكي الذي انتهجته الجزائر في تلك الفترة، ومن خلال فحص القوانين الصادرة في هذا الميدان نلاحظ أنه تم إتباع أسلوب التعديل والتحول الجزئي المتدرج والمستمر كحل مؤقت لمواجهة الأوضاع، ونظرا لأنه لم يكن بالإمكان وضع قوانين جديدة تحل محل القوانين الضريبية القديمة، فقد استمر العمل بها وفقا لأحكام الأمر رقم 157/62 المؤرخ في 1962/12/31، وإن كانت قد أدخلت عليها تعديلات هامة، أهمها أن الضريبة على الأجور والمرتببات منذ 1964 أصبحت تحسب من خلال سلم تصاعدي يشمل مقدار الاقتطاعات الشهرية وبراغي الحد الأدنى للمعيشة المعفى من الضريبة، إضافة للإعفاءات المقررة للأعباء العائلية، كما أصبح للشركات الأموال نظاما متميزا، إضافة لخضوع قطاع التسيير الذاتي لنظام ضريبي خاص، كما تم وضع نظام لمراقبة التجارة الخارجية.³

إذن فقد كان النظام الضريبي الجزائري انعكاسا واضحا لمختلف التغيرات الايديولوجية التي عاصرها منذ نشأته في ستينات القرن الماضي، والنظام الضريبي القائم هو نتيجة تطور مستمر لمختلف الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي يمر بها المجتمع الجزائري، وقد كان لأزمة 1986 انعكاسات

¹ حسين فريجة، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، الديوان الوطني للطبوعات الجامعية، ط1، الجزائر، 1990، ص8.

² حامد نور الدين، أثر إصلاح النظام الضريبي، دار زهران للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2016، ص22.

³ حسين فريجة، مرجع سبق ذكره، ص ص9-12.

اجتماعية واقتصادية خانقة في إطار اقتصاد عالمي يتجه نحو نظام اقتصادي عالمي جديد، وهذا ما فرض على الاقتصاد الجزائري التحول، الشيء الذي يفرض عليه نظام ضريبي ملائم لكل التغيرات.

ولأن النظام الضريبي السابق قد اتسم بالطرفية، نذكر بعض الأمثلة على ذلك، فعلى سبيل المثال تم إلغاء الضريبة الفلاحية سنة 1976 عقب صدور قانون الثورة الزراعية سنة 1971 ليتم إحياءها مرة أخرى سنة 1984، الزيادة في معدل الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية سنة 1987 إلى 55% بعدما كانت 50% سنة 1986 وذلك عقب حدوث الأزمة النفطية لسنة 1986 وانخفاض أسعار النفط والهدف من ذلك تعويض النقص المسجل في الجباية البترولية التي انخفضت 1986 إلى 21,439 مليون دج بعدما كانت 46,786 مليون دج سنة 1985.¹

وفيما يلي نسلط الضوء على أهم الضرائب والرسوم السائدة المشكلة للهيكل الضريبي السابق لعملية الإصلاح الجبائي، كما يلي:

1. **الضرائب على الدخل:** تعتبر من أهم أنواع الضرائب السائدة في العصر القديم والحديث بالنظر لمميزات الدخل من حيث الأوعية ووفرة الحويلة بصفة دورية، وتنقسم ضرائب الدخل إلى ستة أنواع هي:²
 - أ. **الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية:** تفرض على الأرباح المحققة من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين بمعدلات ضريبية تختلف حسب طبيعة النشاط والطبيعة القانونية للشخص المعنوي، فنجد أن معدلاتها تتراوح بين 05-25% بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، و06% بالنسبة للحرفيين، أما بالنسبة لشركات الأموال والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري فيصل معدل الضريبة إلى 50%.
 - ب. **الضريبة على الأرباح غير التجارية:** وكانت تفرض على المداخيل والأرباح المحققة من الأنشطة ذات الطابع غير التجاري التي لا تملك سجل تجاري مثل المهن الحرة الطبيب أو المحامي،... الخ، وقد قدر معدلها بـ 25% سنة 1982.
 - ج. **الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة:** وتفرض على الفوائد المحققة من مداخيل الأسهم والسندات العمومية والودائع،... الخ.
 - د. **الضريبة على الأجور والمرتبات:** تخضع أجور ومرتبات الموظفين إلى ضريبة تأخذ شكل اقتطاعات من المصدر بحيث يتكلف الطرف الثالث ممثل في صاحب العمل بدفعها من حسابات العمال والموظفين لخزينة الدولة وفق سلم تصاعدي.
 - هـ. **الضريبة التكميلية على الدخل:** تفرض على مداخيل أخرى للأشخاص الطبيعيين والمعنويين، وذلك بعد خصم مبلغ الضرائب المدفوعة خلال السنة مثل العلاوات والتعويضات.

¹ محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014-2015، ص ص 123-124.

² حامد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص ص 22-23.

يوضح الجدول الموالي مثال لنموذج الضريبة التكميلية المفروضة على كامل الدخل، الواردة في قانون المالية لسنة 1981.

الجدول رقم(2-1): الضريبة التكميلية على الدخل

معدل الضريبة	الدخل الخاضع للضريبة دج
5	أقل من 6000
10	من 6001-12000
15	من 12001-18000
20	من 18001-24000
25	من 24001-36000
30	من 36001-48000
35	من 48001-60000
40	من 60001-90000
50	من 90001-120000
60	من 120001-150000
70	من 150001-180000
80	أكثر من 180000

المصدر: المادة 28، قانون 12/80 المؤرخ في 31 ديسمبر 1980، يتضمن قانون المالية 1981، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، ص 1859.

نصت نفس المادة على أن تحصيل الضريبة التكميلية على الدخل يتم بمعدل 8% في حال لم يتجاوز الدخل السنوي الصافي الخاضع للضريبة 24000 دج، ويتم الإعفاء منها عندما لا يتجاوز هذا المبلغ 12000 دج. علما أن وجود هذه الضريبة إضافة إلى ارتفاع نسبها يعتبر من أهم مظاهر الازدواج الضريبي في النظام الضريبي السابق.

و. الضريبة على المساهمات الفلاحية الوحيدة: تم استحداثها بموجب المادة 2019 المعدلة والمتممة من قانون المالية لسنة 1984 - بعدما كانت الأنشطة الفلاحية معفية في وقت سابق - حيث تقتطع سنويا من المداخيل المحققة في الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي، بعد خصم التكاليف، ومعدلها 4%.

2. الرسم على رقم الأعمال: لم يخدم هذا الرسم المطبق خلال تلك الفترة الآفاق الاقتصادية والاجتماعية للدولة، وبهدف التمييز بين عمليات الإنتاج والبيع مع عمليات تأدية الخدمات تم فرضه في نوعين:¹
أ. الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج: يطبق على عمليات الإنتاج والبيع التي تمارسها المؤسسة وفق عشر معدلات مصنفة حسب طبيعة السلعة (المادة الخاضعة للضريبة) بحيث تتراوح بين 07-80%.

¹ حامد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 23.

ب. الرسم الوحيد الإجمالي على الخدمات: يستحق هذا الرسم عند تأدية الخدمات وله طابع تراكمي وفق سبع معدلات تم تصنيفها حسب طبيعة الخدمة المقدمة تتراوح بين 05-50%.

3. الضرائب والرسم ذات الطابع المهني: تفرض على مختلف عوامل الإنتاج، وتنقسم إلى:¹
- الرسم على النشاط التجاري والصناعي الذي يفرض سنويا على أساس رقم الأعمال المحقق من طرف المكلفين الخاضعين للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية بمعدل قدره 2,55%؛
 - الرسم على النشاط غير التجاري المفروض على المكلفين الذين يمارسون نشاطات غير تجارية والخاضعون للضريبة على الأرباح غير التجارية، ومعدله 6,05%؛
 - الدفع الجزافي والذي يصنف من الضرائب المباشرة، تدفع على أساس التكلفة الأجرية المسددة من طرف المستخدم للمستخدمين، وقد كان معدلها قبل الإصلاح الجبائي 6% ليتم تخفيضها عدة مرات انطلاقا من سنة 2001 أين قدرت بـ5% واستمر هذا المعدل بالانخفاض بوحدة واحدة خلال السنوات الموالية إلى أن وصل إلى 0% سنة 2006، وهذا التخفيض المستمر إنما كان الغرض منه تخفيض العبء الضريبي على المكلف لتمكينه من القيام بعمليات استثمارية إضافية لصالح الاقتصاد الوطني والمستهلك.
 - الرسم العقاري: يؤسس سنويا على الممتلكات العقارية المبنية وغير المبنية المملوكة للأشخاص الطبيعيين والمعنويين، وذلك حسب المساحات العقارية وفق سلم ضريبي تصاعدي.

الفرع الثاني: السياق الدولي والوطني للإصلاح الجبائي في الجزائر

يندرج الإصلاح الجبائي الذي انتهجته الجزائر ضمن مجموعة من التغيرات والتحولت التي شهدتها الساحة الدولية والوطنية آنذاك، وقد مهدت للانطلاق في عملية إصلاح النظام الضريبي الجزائري. أما دوليا فدوافع الإصلاح الجبائي ارتبطت بعدة تحولات هامة عرفتها الحياة الاقتصادية الدولية تمثلت في انهيار النظام الاشتراكي وسيطرة النظام الليبرالي الرأسمالي بقيادة الو.م.أ والذي أصبح يتحكم في إدارة الاقتصاد العالمي والسياسة الدولية بدعم من المؤسسات المالية الدولية على رأسها صندوق النقد الدولي، تزامن ذلك مع بروز الثروة التكنولوجية التي أدت إلى إعادة هيكلة الاقتصاد العالمي، والاتجاه المتزايد نحو التكتل الاقتصادي بين دول العالم المتقدم بما يتطلبه من تنسيق للآليات الاقتصادية لهذه الدول وتدعيم قدراتها التفاوضية في مجال التجارة العالمية، أما بالنسبة لدول العالم الثالث فقد أدت أزمة المديونية إلى استمرار أزمة التنمية فيها، مما جعلها محل ضغوطات فيما يتعلق بشروط الاقتراض من المؤسسات المالية الدولية وبنمو أعباء الديون، في ظل هذه الظروف أصبح الإصلاح الجبائي أداة هامة لتنسيق السياسات الاقتصادية لمختلف الدول لبناء وتعزيز قدرتها في مواجهة تحديات العولمة.²

¹ حامد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص24.

² رضوان آيت قاسي عزو وحاج بن زيدان، نمو الجبائية العادية في ظل الإصلاحات الضريبية وظرف النمو الاقتصادي: دراسة حالة الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، مجلة البشائر الاقتصادية، مجلد05، عدد03، 2019، ص382.

يندرج في هذا الإطار انخراط الجزائر في مسعى إقامة تكتل اتحاد المغرب العربي بالتوقيع على اتفاقية مراكش في 17/02/1989، وبما أن إقامة اتحاد مغربي يتطلب تنسيق للسياسات الاقتصادية الكلية ومنها السياسات الجبائية، كان على الجزائر أن تقوم بإصلاح نظامها الضريبي ليتماشى مع متطلبات إنشاء هذا الاتحاد، خاصة وأن كل من تونس والمغرب كانتا سباقتين في إصلاح نظمهما الضريبية، ففي المغرب تم إصلاح النظام الضريبي الخاص بها سنة 1986، أما تونس فطبقت برنامج الإصلاح الجبائي في جويلية 1988، وكانت الإصلاحات المطبقة في هذه الدولتين في سياق الإصلاحات المسطرة من طرف صندوق النقد الدولي.¹

والجدول رقم (2_2) ملخص للتدابير الضريبية التي اقترحتها صندوق النقد الدولي على مجموعة من الدول والواردة في برنامج التصحيح الهيكلي للفترة 1990-1993، ومنها تونس والمغرب والجزائر.

الجدول رقم (2-2): الإصلاحات الجبائية المقترحة من طرف صندوق النقد الدولي لدول مختارة

الإصلاح الجبائي	الجزائر	تونس	المغرب	بولندا	منغوليا	رومانيا
تبسيط الضريبة على رقم الأعمال		×		×	×	
ضريبة القيمة المضافة وضريبة الإنتاج	×		×			×
الضريبة على الدخل الشخصي	×	×	×	×		
الضريبة على أرباح الشركات	×	×	×	×	×	×
اشتراكات أرباح الأسهم بالنسبة للمشروعات المملوكة للدولة				×		
ضريبة إضافية على الواردات	×	×		×	×	

المصدر: عبد الهادي مختار، الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2015-2016، ص 85.

حيث خصت المؤسسة الدولية كل دولة بمجموعة من الإصلاحات بما يتلاءم مع حاجة النظام الضريبي وفقا للنقائص التي يعاني منها كل نظام وكذا الظروف السائدة.

أما محليا فإن الاختلالات التي عانى منها الاقتصاد الوطني بسبب تراجع أسعار النفط سنة 1986 وتراجع معدلات النمو مع ارتفاع حجم المديونية الخارجية، دفعت بالمسيرين إلى بحث سبل إنعاش الاقتصاد الوطني من خلال إدخال إصلاحات عميقة عليه، انطلاقا من معالجة مشكلة الفعالية في المؤسسة العمومية عن طرق جعلها مركزا لاتخاذ القرار ومراجعة علاقة الدولة بالاقتصاد، وبضغوط من المؤسسات المالية الدولية ممثلة في صندوق النقد الدولي والصندوق الوطني للإنشاء والتعمير التي تشترط تحرير الاقتصاد

¹ ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، عدد 02، 2003، ص 24.

وتطبيق نظام اقتصاد السوق، فقد كرس دستور 1989 التوجه نحو اقتصاد السوق،¹ فضلا عن إقامة الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ومساعي الانضمام لمنظمة التجارة العالمية، أين استدعى هذا الأمر إدخال إصلاحات على النظام الضريبي الجزائري لتحريره من تبعية النفط وجعله مواكبا لمتطلبات المرحلة الجديدة.

الفرع الثالث: بروز الحاجة لإصلاح النظام الضريبي الجزائري

عانى النظام الضريبي السابق جملة من النقائص خلال الفترة السابقة للإصلاحات الجبائية انعكست سلبا في جعل الضريبة أداة حيادية لا تقوم بدورها كمحرك للاقتصاد، ويمكن إرجاع أهم دوافع الإصلاح الجبائي الذي انتهجته الجزائر بداية التسعينات إلى:

أولا. الأزمة النفطية لسنة 1986: بما أن تمويل الميزانية العامة في الجزائر كان يعتمد بدرجة كبيرة على إيرادات الجبائية النفطية، فذلك جعلها تتأثر بتقلبات أسعار النفط التي تحكمها السوق العالمية، وكننتيجة للأزمة النفطية وانخفاض الأسعار انخفضت مساهمة الجبائية النفطية إلى إجمالي الإيرادات العامة للدولة في ظل عجز النظام السابق عن تعويض هذا النقص في الإيرادات من خلال الجبائية العادية،² إذ أنه وبعد أن كانت الجبائية النفطية تشكل ما نسبته 66% سنة 1982 انخفضت سنة 1986 مسجلة مساهمة قدرها 28,56% من إجمالي الإيرادات، و 26,06% سنة 1987، تم تسجيل انهيار حاد في الإيرادات العامة للدولة، رافقه ظهور العديد من المشاكل سياسية واقتصادية واجتماعية، وهنا برزت الحاجة لإرساء معالم نظام ضريبي جديد يتسم بدرجة عالية من المرونة والأهم من ذلك مستقل عن تقلبات أسعار النفط؛

ثانيا. انتشار الممارسات السلبية من تهرب وغش ضريبيين: قدر حجم التهرب الضريبي في الجزائر سنة 1989 بحوالي 5 مليار دولار، وهو مبلغ كبير جدا إذا ما قورن بالنتائج الداخلي الإجمالي خلال تلك الفترة، أين قدر بحوالي 52 مليار دولار، وقد تم إرجاع أسبابه بالدرجة الأولى إلى الضغط الضريبي المرتفع المفروض على المكلف، غياب الوعي الضريبي وكثرة ثغرات التشريع الضريبي،³ فضلا عن تعقد النظام الضريبي وازدواجيته وعدم استقراره وانتشار الفساد الإداري والبيروقراطية بشكل عام.

ثالثا. ضعف الإدارة الضريبية: أثر ذلك بدرجة كبيرة في انخفاض الإيرادات الضريبية، ويمكن إرجاع أسباب هذا الضعف إلى عدم كفاءة الإطار الجبائية التي عانت من نقص الخبرة في المجال الضريبي وتدني المستوى التعليمي فضلا عن غياب عنصر التشجيع والتحفيز لهاته الإطار التي من شأنها أن تدفع بهم إلى أعلى درجات الإتقان في العمل وتبعدهم عن الرشوة والفساد، فتحقيق أكبر مردود ضريبي يرتبط ارتباطا

¹ ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 24.

² كمال رزيق وسمير عمور، تقييم عملية إحلال الجبائية العادية محل الجبائية البترولية في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، عدد 05، جامعة البليدة، الجزائر، 2003، ص 325.

³ رضوان آيت قاسي عزو وحاج بن زيدان، مرجع سبق ذكره، ص 378.

وثيقا بمدى كفاءة وتحكم وتطبيق موظفو الإدارة الضريبية لنصوص القانون الضريبي، كما كان لنقص الوسائل المادية تأثير سلبي كبير في انخفاض كفاءة أداء الإدارة الضريبية الجزائرية وبالتالي نقص الحصيلة الضريبية، ومن مظاهر هذا النقص نذكر افتقار الإدارة الضريبية للتقنيات الحديثة مثل الإعلام الآلي، نقص اللوازم المكتبية ومختلف التجهيزات فضلا عن انعدام وسائل النقل وخاصة تلك المتعلقة بتدخلات مصالح التفتيش.

رابعا. نظام ضريبي غير عادل: ويتضح ذلك من خلال تركيز العبء الضريبي على بعض المكلفين إذ نجد أن طريقة الاقتطاع من المصدر تقتصر على بعض المداخل مع انعدام أي فرص للتهرب الضريبي، عكس المداخل الأخرى التي تبقى لها إمكانية كبيرة للتهرب من دفع الضرائب، كما نجد أن الضرائب النوعية لا تراعي الوضعية العامة للمكلف، وبالتالي ابتعادها عن المقاييس العادلة لفرض الضرائب، فضلا عن هيمنة الطابع النسبي في الضرائب المباشرة وهذا الطابع لا يراعي حجم الدخل وبالتالي غياب العدالة العمودية، ومن جهة أخرى نجد أن ما يدخل في حساب الضريبة على الدخل فقط فئة الرواتب والأجور ولا يشمل الفوائد على رأس المال والدخل من الأعمال الحرة وبالتالي غياب العدالة الأفقية. كل ذلك عمق من حالة اللامعادلة الضريبية في النظام الضريبي الجزائري مما أدى إلى تزايد الممارسات السلبية (التهرب والغش الضريبي) والتي أثرت على حجم الوعاء الضريبي وبالتالي الحصيلة الضريبية.

خامسا. اختلال الهيكل الضريبي: نتج عن هيمنة الجباية النفطية على الإيرادات الجبائية وإهمال الجباية العادية حالة من اللاتوازن تميز بها النظام الضريبي السابق، وهذا ما يفسر طبيعة الإصلاحات السطحية والعشوائية التي طغت على النظام السابق خاصة منذ أزمة 1986،¹ وقد تميزت تلك الفترة بسيادة الضرائب غير المباشرة نظرا لسهولة تحصيلها، على عكس الضرائب المباشرة مثل ضريبة الدخل التي تتميز بضعف حصيلتها نتيجة لانخفاض نصيب الفرد من الدخل وسوء توزيعه، إضافة إلى ارتفاع الضغط الضريبي كنتيجة لتعدد الضرائب وارتفاع معدلاتها، وقد قدر الضغط الضريبي في الجزائر سنة 1986 محسوبا على أساس إجمالي الاقتطاعات الجبائية بـ 45,6%.²

سادسا. تعقد وعدم استقرار النظام الضريبي: يرجع ذلك لكثرة القوانين الضريبية التي تتصف بكونها معقدة ومتشعبة ومتداخلة يصعب فهمها وتطبيقها من طرف المكلفين وحتى الإدارات المكلفة بالتحصيل كنتيجة للجمع بين الضرائب النوعية ونظام الضرائب العامة، إضافة إلى كثرة التعديلات في القوانين الضريبية والتي تأخذ شكل تعديلات أو تغييرات تظهر في قوانين المالية السنوية والتكميلية جعلت النظام الضريبي يعاني حالة من عدم الاستقرار، بحيث يحمل الإدارة الضريبية والمكلف تكاليف إضافية ويجعل المكلف

¹ كمال رزيق وسمير عمور، مرجع سبق ذكره، ص 325.

² رضوان آيت قاسي عزو وحاج بن زيدان، مرجع سبق ذكره، ص 379-380.

ملتبس في حساب التزاماته الضريبية، كما يعتبر من بين العوامل التي تؤدي إلى تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي الذي ينعكس في انخفاض المردودية المالية للنظام الضريبي ويؤثر على عدالته وشفافيته. إذن فقد أدى تعدد وتنوع معدلات الضرائب واختلاف مواعيد التحصيل إلى تعقيد النظام الضريبي وخلق صعوبات في تطبيقه وكذا إمكانية التحكم فيه من طرف إدارة الضرائب والمؤسسة معا، مما خلق الكثير من المنازعات بينهما.¹

سابعاً. **ثقل العبء الضريبي على المؤسسات:** إذ أن زيادة العبء الضريبي المفروض على الشركات الجزائرية بسبب تعدد الضرائب المفروضة وارتفاع معدلاتها أثر سلباً على القدرة التنافسية لهذه الشركات داخلياً وخارجياً، فمن خلال دراسة أجراها صندوق النقد الدولي سنة 1988 تمحورت حول المعدلات الضريبية المفروضة على أرباح الشركات لبعض الدول منها الجزائر، كشفت نتائجها عن مدى ثقل العبء الضريبي المفروض على الشركات الجزائرية مقارنة بباقي الدول التي شملتها الدراسة، حيث تراوح فارق معدل الإخضاع بين 5,5-21%، وقدر معدل الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر بـ55%، مقابل 49,5% في المغرب، تونس 38%، مصر 40%، الو.م.أ 34%، بريطانيا 35%، وأخيراً تركيا 46%.²

ثامناً. كثرة الإعفاءات والحوافز الجبائية وضالعتها في توجيه الاستثمار: تميز النظام الضريبي السابق بكثرة الإعفاءات الجبائية فضلاً عن كثرة التعديلات التي أدخلت عليها، ومع ذلك فأغلب هذه الحوافز كانت عديمة الأثر في تحقيق الأهداف المرجوة منها، بحيث عجزت عن تأدية دورها في توجيه المؤسسات نحو الاستثمارات المنتجة لتحقيق الأهداف العامة للسياسة الاقتصادية، بل وقد تم استغلالها كأداة للتهرب الضريبي الذي أنهك خزينة الدولة، إضافة إلى عدم توازن قطاع الاستثمار وعدم التوازن الجغرافي للمؤسسات عبر التراب الوطني، هذا الأمر تطلب إدخال حوافز جديدة من شأنها أن تحقق هذا الغرض عن طريق إصلاح النظام الضريبي.³ وقد تضمنت قوانين المالية العديد من التحفيزات الجبائية في صورة إعفاءات من دفع الضرائب موجهة أساساً لتشجيع الاستثمار الخاص، فيما يأتي نذكر بعضاً منها:

- أعتفت المادة 35 من قانون المالية لسنة 1982 المكلفين بالضريبة الذين يمارسون مهنة غير تجارية، إذا تجاوز المبلغ الإجمالي لإيراداتهم السنوية 12000 دج.⁴
- أعتفت المادة 44 كل شخص طبيعي أو معنوي يمارس نشاطاً في تربية النحل أو الدواجن من الرسم على النشاط الصناعي أو التجاري، الدفع الجزافي، الرسم العقاري على الملكيات المبنية، ويمدد هذا الإعفاء

¹ رضوان آيت قاسي عزو وحاج بن زيدان، مرجع سبق ذكره، ص 381.

² نفس المرجع، ص 380.

³ نفس المرجع، ص 381.

⁴ المادة 35، تعدل الفقرة الثانية من المادة 276 من قانون الضرائب المباشرة، قانون رقم 13/81 المؤرخ في 27 ديسمبر 1981، المتضمن قانون المالية لسنة 1982، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، ص 1955.

من الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية والضريبة التكميلية على الدخل ليشمل الأشخاص الذين يقل رقم أعمالهم أو يساوي 400.000 دج.¹

- تضمن قانون المالية لسنة 1983 عدة إعفاءات، منها ما جاء في نص المادة 31 من نفس القانون والتي أعفت المؤسسات الخاصة التي تساهم في الاستثمارات الاقتصادية الوطنية جزئيا من الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية لمدة 5 سنوات ابتداء من السنة الأولى لنشاطها،² وتعفى أيضا من الدفع الجزافي خلال الخمس سنوات الأولى بعد بداية نشاطها في حدود الحصة المنصوص عليها في المادة 8 من هذا القانون،³ وبموجب نص المادة 87 المتممة لأحكام المادة 5 من قانون الرسم على رقم الأعمال تم إعفاء بعض المؤسسات من الرسم الوحيد على الإنتاج.⁴

- تضمنت المادة 42 من قانون المالية لسنة 1984 المتممة للمادة 8 من ق.ض.م.و.ر.م.* في الفقرات من 9-12 حالات الإعفاء من الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية جزئيا أو كليا خلال فترة زمنية تتراوح مدتها بين سنة إلى 5 سنوات تستفيد منها المشاريع والأنشطة المعتمدة في إطار القانون المتعلق بالاستثمار الاقتصادي الوطني الخاص، فبموجب الفقرة التاسعة تستفيد المؤسسات المقامة في المناطق المحرومة من إعفاء كلي من الضريبة خلال مدة تتراوح بين سنة إلى 5 سنوات، بينما تضمنت الفقرة 10 الإعفاءات الممنوحة لمؤسسات السياحة، الانجاز، تأدية الخدمات، والصيانة والتي تستفيد من إعفاء يساوي نصف الضريبة خلال نفس الفترة في حدود 20% من الأموال الخاصة المستثمرة في النشاط المعتمد، بينما نصت الفقرة 11 على الإعفاء الضريبي الممنوح للمؤسسات التي حققت مداخيل من العملة الصعبة، أما الفقرة 12 فتضمنت الإعفاءات الممنوحة للنشاطات الحرفية التي تمنح إعفاء من الضريبة يتراوح بين سنة إلى سنتين.⁵

- أما قانون المالية لسنة 1985 فقد جاء ليعفي المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري من الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية لمدة 3 سنوات ابتداء من تاريخ دخولها حيز الاستغلال، كما أعفى الوحدات في المناطق المحرومة من دفع الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية لمدة 5 سنوات، وكذا إعفاء وحدات الإنتاج التابعة للمؤسسات الاشتراكية من الدفع الجزافي لمدة 3 سنوات ابتداء من سنة

¹ المادة 44، من قانون المالية لسنة 1982، ص 1956.

² المادة 31، من قانون رقم 14/82 المؤرخ في 30 ديسمبر 1982، المتضمن قانون المالية لسنة 1983، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، ص 3667-3668.

³ المادة 46 فقرة 06، من قانون المالية لسنة 1983، ص 3672.

⁴ المادة 87، من قانون المالية لسنة 1983، ص 3683.

* ق.ض.م.و.ر.م.: اختصار قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁵ المادة 42، قانون رقم 19/83 المؤرخ في 31 ديسمبر 1983، المتضمن قانون المالية لسنة 1984، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، ص 3368-3369.

ممارسة النشاط، أما بالنسبة للمؤسسات الاشتراكية المقامة في المناطق المحرومة فتستفيد من إعفاء مدته 5 سنوات.¹

المطلب الثاني: أهداف الإصلاح الجبائي في الجزائر

هدف الإصلاح الجبائي في الجزائر إلى توفير نظام ضريبي واضح، عادل، شفاف، غير معقد ومستقر، يكون قادرا على كسب ثقة المكلفين لتعزيز الامتثال الضريبي،² وبشكل عام يمكننا القول أن الأهداف المسطرة قبل الشروع في الإصلاح الجبائي تمحورت حول توفير الإيرادات الضريبية كنتيجة للتوسع المنتظر في القاعدة الضريبية، وذلك بهدف تحسين الجباية العادية بما يضمن تمويل نشاطات الدولة وتفاذي الأزمات النفطية، والعمل على زيادة الأهمية النسبية للضرائب المباشرة ضمن الهيكل الضريبي لتحقيق توازن النظام الضريبي الجزائري، وتبسيطه وجعله متناسقا ومنسجما مع الأنظمة الضريبية للدول الأخرى من أجل ضمان مواكبة التحولات الدولية وعالمية الاقتصاد،³ وهذه الأهداف يمكن توضيحها على النحو المبين أدناه.

أولا. تحسين المردودية المالية للجباية العادية: من بين الأهداف الأساسية التي يرمي إليها الإصلاح الجبائي هو السعي من أجل تحسين مردودية الجباية العادية بزيادة الأهمية النسبية للضرائب المباشرة، ومحاولة التخلص من هيمنة الجباية النفطية التي سيطرت بشكل كبير لسنوات في تمويل الميزانية العامة للدولة، وإحلال الجباية العادية محل الجباية النفطية لا يتحقق إلا من خلال⁴:

- رفع نسبة الجباية العادية في تمويل الميزانية العامة للدولة؛
- جعل الجباية العادية تغطي نفقات التسيير للميزانية العامة بنسبة 100%.

ثانيا. تبسيط النظام الضريبي: كان الهدف من الإصلاحات الضريبية تبسيط النظام الضريبي من خلال استبدال الضرائب المعقدة بأخرى بسيطة تحل محلها أو إلغاء ضرائب أخرى غير ذات أهمية أو تعديل ضرائب قائمة، وتبسيط نصوص القوانين الضريبية بحيث تكون أكثر قابلية للفهم من قبل المكلفين والإدارة الضريبية، وجعل النظام الضريبي يتسم بالوضوح والشفافية في إجراءات فرض الضرائب وتسهيل الإجراءات المتعلقة بالربط والتحصيل، وقد ارتكز هذا المحور على العناصر التالية:

- تعميم الضريبة الوحيدة على الإنفاق في شكل الرسم على القيمة المضافة؛
- القطيعة مع نظام الضرائب النوعية على مداخيل الأشخاص الطبيعيين باختيار ضريبة وحيدة على الدخل في شكل الضريبة على الدخل الإجمالي، بالنظر لعيوب النظام السابق الذي أهمل بدرجة كبيرة الظروف المتفاوتة للمكلفين؛

¹ حسين فريجة، مرجع سبق ذكره، ص 16-17.

² صبيحة شاوي، الإصلاح الضريبي في الجزائر وأثره على تعبئة الجباية العادية، المجلة الجزائرية للمالية العامة، العدد 06، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2016، ص 55.

³ حامد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 28.

⁴ كمال رزيق وسمير عمور، مرجع سبق ذكره، ص 372.

- تجسيد مبدأ الفصل بين ضرائب الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين؛

ثالثا. **توسيع الوعاء الضريبي وتخفيض المعدلات الضريبية:** كانت الضرائب قبل الشروع في تنفيذ الإصلاحات الجبائية تتسم بضيق الوعاء الضريبي وارتفاع معدلات الضريبة، مما انجر عنه اتساع ظاهرة التهرب الضريبي وإرهاق فئات معينة بالضرائب، مما أثر بالسلب على عدالة النظام الضريبي، لذلك فتوسيع الوعاء الضريبي يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية وتخفيض الضغط الضريبي وينتج عنه الفرصة للعمل على تباين المعاملات الضريبية حسب النشاط والأفراد، وتوسيع الوعاء يتم من خلال زيادة عدد المكلفين عن طريق إستراتيجية جذب الاستثمار المحلي والأجنبي بمنح تحفيزات جبائية في شكل إعفاءات من دفع الضريبة خلال فترة زمنية محددة أو التخفيض في الوعاء الخاضع للضريبة أو التخفيض في الضريبة نفسها.¹

رابعاً. **مكافحة الغش والتهرب الضريبيين:** بسبب ضعف المردودية المالية للنظام الضريبي الجزائري والذي يعود بالدرجة الأولى إلى تفشي ظاهرة التهرب والغش الضريبيين، شرع المشرع الجزائري في تنفيذ مجموعة من الإصلاحات الغرض منها التخفيف من حدة هذه الظاهرة ذات البعدين الإداري والتشريعي، ومن بين هذه الإجراءات نذكر:

- إنشاء ضرائب بسيطة وواضحة يسهل متابعتها؛
- إجبار المكلفين على مسك دفاتر منتظمة يمكن مراقبتها في كل وقت؛
- تخصيص رقم ضريبي خاص بكل مكلف مهما تعددت أنشطته وذلك عن طريق الترقيم بواسطة الإعلام الآلي؛
- إعادة تنظيم الهياكل الضريبية وذلك عن طريق إدماج كل مفتشيات الضرائب في مفتشيات منفردة حتى يتسنى لها متابعة تسيير الملفات الضريبية دون عناء؛
- ربط الإدارات الأخرى بإدارة الضرائب حيث تسمح بالمتابعة الجيدة وعدم لجوء المكلفين إلى التهرب من دفع ضرائبهم، مثل ربط الإدارة الضريبية والجمركية من أجل التنسيق وتبادل المعلومات؛
- استعمال طريقة الاقتطاع من المصدر؛
- توفير وسائل مباشرة وغير مباشرة لمحاربة الغش والتهرب الضريبيين عن طريق التحقيق الجبائي والذي من شأنه دراسة عمليات التزوير التي تخص التصريح بالنشاط المصرح به، المؤسسات التي تصرح بنتيجة سلبية لثلاث سنوات متتالية، عدم إخضاع ملف ضريبي لعملية التحقيق والتفتيش لمدة طويلة منذ إنشائه، كشف بعض الملفات لمن يزولون أنشطتهم في مناطق معزولة وينشئون مخازن تابعة لهم بعيدة

¹ محمد بوشوشة، إصلاح المحيط الجبائي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، الملتقى الدولي الأول حول تحديات تمويل الاستثمار في بيئة الأعمال المعاصرة - رؤية إسلامية-، جامعة العربي التبسي، تبسة، الجزائر، يومي 12-13 نوفمبر 2019، ص160.

عن الأنظار، وأخيرا نشر الوعي الضريبي بحيث يدرك المكلف دور الضريبة في البناء الاقتصادي والاجتماعي.¹

خامسا. تحقيق العدالة الضريبية: ولأن العدالة الضريبية تعتبر من بين من أهم المبادئ التي تبنى عليها النظم الضريبية الجيدة، والتي يكتسب من خلالها النظام الضريبي نجاحه ومصداقيته لدى المجتمع الضريبي، فقد سطر برنامج الإصلاح الجبائي مجموعة من الإجراءات التي من شأنها أن تحسن من عدالة النظام الضريبي الجزائري من خلال التمييز بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين في المعاملة الضريبية، التوسع في استعمال الضريبة التصاعدية باعتبارها أكثر عدالة من الضرائب النسبية، وتوسيع نطاق تطبيق مختلف الاقتطاعات.² مع مراعاة القدرة التكاليفية للمكلفين برفع الحد الأدنى للإخضاع الضريبي بإعفاء أصحاب الدخل المنخفضة من الضريبة.

سادسا. تحسين فعالية الإدارة الضريبية: من بين أهم أهداف الإصلاح الجبائي إيجاد إدارة ضريبية تسهر على تطبيق ومتابعة النظام الضريبي، وتم تجسيد ذلك من خلال إعادة تنظيم الإدارة الضريبية ورفع كفاءة موظفيها، وأساليب عملها وتقنياتها باتجاه التحديث والعصرنة.³ ولتحقيق هذا الغرض تم وضع خطة طموحة تستند على العناصر التالية:⁴

- رفع عدد الموظفين بالجهاز الضريبي لما شهده هذا الأخير من نقص مقارنة مع تطور عدد المكلفين؛
- إنشاء مدرسة وطنية للضرائب وثلاث مدارس جهوية؛
- تعميم استعمال الإعلام الآلي في جميع مصالح الجهاز الضريبي؛
- إزالة البيروقراطية لضمان كسب ثقة المكلف بالإدارة الضريبية؛
- القيام بحملات إعلامية واسعة مست الجهور والصناعيين في الغرف التجارية، الخبراء المحاسبين، مراقبي الأسعار والوزارات والهيئات المعنية.

النظام الضريبي مهما بلغت درجة نجاعته لا يمكن التحكم فيه عمليا إلا إذا ارتكز مباشرة على إدارة ضريبية على درجة عالية من الكفاءة، فقد أثبتت التجارب العملية أن نجاح السياسة الضريبية مرتبط بمدى توافر عنصرين لا يقل أحدهما أهمية عن الآخر، يرتبط العنصر الأول بتوفر تشريع ضريبي يتميز بالبساطة والشفافية والدقة والقابلية للتطبيق، أما العنصر الثاني فيرتبط بتوفر إدارة ضريبية كفئة تحوز على الوسائل

¹ عيسى براق وآخرون، دوافع الإصلاحات الضريبية في الجزائر وأهدافها، ملتقى دولي حول الإصلاح الجبائي والتنمية الاقتصادية، جامعة سعد دحلب البليلة، الجزائر، يومي 12-13 ماي 2014، ص ص16-17.

² صبيحة شاوي، مرجع سبق ذكره، ص56.

³ نفس المرجع.

⁴ عيسى براق وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص15-16.

الضرورية لأداء مهامها، ويتعلق الأمر بالجوانب التنظيمية للمهام إلى جانب توفر الوسائل البشرية المؤهلة مع توفر الوسائل الضرورية للعمل وتطبيق التقنيات الحديثة في مجال الإعلام والاتصال.¹

سابعاً. توجيه النشاط الاقتصادي:² من بين أهداف النظام الضريبي الجديد دعم مسار الإصلاح الاقتصادي، وتوجيه الأعوان الاقتصاديين نحو المشاريع الاستثمارية المنتجة للثروة، وتخفيض مستويات البطالة من خلال ما تخلقه هذه المشاريع من مناصب شغل جديدة، وذلك من خلال منحهم مجموعة من المزايا والتحفيزات في شكل إعفاءات ضريبية، وفي هذا الإطار نجد أن المشرع الضريبي يسعى لتحقيق الأهداف التالية:

- حماية الإنتاج الوطني بفرض الرسوم الجمركية ومراجعة معدلاتها دورياً وكلما استدعت الضرورة؛
- توجيه الاستثمار نحو القطاعات المراد ترقيتها، وذلك بتخفيض معدلات الضريبة أو منح إعفاءات مؤقتة في تلك المناطق الواجب ترقيتها؛
- تشجيع الاستثمار المنتج وفرض ضرائب على الأموال غير المستثمرة مثل الضريبة على الثروة، والهدف من ذلك محاربة ظاهرة اكتناز الأموال.

المبحث الثالث: إصلاح الهيكل الضريبي

إن الإصلاح الجبائي الذي بدأ العمل عليه سنة 1987 اكتمل سنة 1990 وأدرج في قانون المالية لسنة 1991 ودخل حيز التنفيذ بداية من سنة 1992 يتعلق أساساً بالأنظمة التشريعية المنظمة للضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة،³ وعلى إثر ذلك أصبح النظام الضريبي الجزائري يعتمد على خمسة قوانين ضريبية بمثابة الركائز الأساسية يتم تحيينها بشكل دوري عن طريق مستجدات قوانين المالية، وقد تم تدعيمها بقانون الإجراءات الجبائية المستوحى من القانون 21/01 الصادر بتاريخ 2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، وهذا الأخير ساهم بدرجة كبيرة في كيفية التحصيل إضافة إلى مجالات أخرى كالرقابة والمنازعات الضريبية،⁴ وبذلك أصبحت التشريعات الضريبية في الجزائر مجسدة في القوانين الستة التالية:

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- قانون الرسم على رقم الأعمال؛
- قانون الضرائب غير المباشرة؛
- قانون التسجيل؛

¹ محمد بوشوشة، مرجع سبق ذكره، ص162.

² براهيم حراش، عصرنة الإدارة الضريبية كمتغير من متغيرات الإصلاح الضريبي لزيادة فعالية التسيير دراسة تقييمية للتجربة الجزائرية للفترة 2002-2010، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2011-2012، ص24.

³ la lettre de la DGI, Le Cinquantenaire de l'administration des impôts consolider les acquis et maintenir le cap de la modernisation, N° 61, 2012, p04.

⁴ حامد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص26.

- قانون الطابع؛

- قانون الإجراءات الجبائية.

أسفر الإصلاح الجبائي عن بنية جديدة للنظام الضريبي الجزائري، ومن بين الخطوط العريضة له فصل ضريبة مداخيل الأشخاص الطبيعيين عن ضريبة الأشخاص المعنويين، بحيث يخضع الأشخاص الطبيعيين للضريبة على الدخل الإجمالي GIT بينما يخضع الأشخاص المعنويين مثل شركات المساهمة للضريبة على أرباح الشركات CIT، وهذا في إطار الضرائب المباشرة، أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة فقد تم إدخال الرسم على القيمة المضافة VAT، ولمعالجة مشكل الازدواج الضريبي المعبر عنه من خلال الضريبة التكميلية على الدخل IST فقد تم تعويضها بالضريبة على الدخل الإجمالي، أما الضريبة على أرباح الشركات والتي تطبق على الشركات الوطنية والأجنبية على حد سواء فقد جاءت لتعويض نقائص الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية TCIP، وبشأن اعتماد نظام الرسم على القيمة المضافة فالهدف منه تبسيط الضرائب غير المباشرة بإلغاء الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي على الخدمات، وذلك نتيجة للمشاكل التي عانى منها النظام السابق من حيث تعقده وعدم ملاءمته للإصلاحات الاقتصادية الموسعة التي شهدتها الجزائر آنذاك، ومن جهة أخرى فقد تم استحداث ضرائب ورسوم أخرى مثل الرسم على النشاط المهني، الدفع الجزافي (تم إلغائه بموجب قانون المالية 2006 ليحل محله الضريبة الجزافية الوحيدة)، الرسم العقاري ورسم التطهير،... الخ.¹

سنحاول من خلال هذا المبحث تقديم قراءة مبسطة لأهم الضرائب التي تناولها الإصلاح الجبائي لسنة 1992.

المطلب الأول: استحداث الضريبة على الدخل الإجمالي وإصلاحاتها

حلت الضريبة على الدخل الإجمالي محل تلك الضرائب النوعية السائدة في النظام السابق والمفروضة بشكل مستقل على كل مصدر من مصادر الدخل، مما يجعل كل شخص تعددت مصادر دخله يخضع لأكثر من ضريبة تبعا لعدد مصادر الدخل، لذلك فقد جاءت هذه الضريبة لتجمع مختلف أصناف الدخل لتشكل وعاءا واحدا للدخل تفرض عليه ضريبة واحدة هي الضريبة على الدخل الإجمالي، والتي بالإضافة لدورها في تبسيط النظام الضريبي وتبسيط إجراءات الربط والتحصيل لهذه الضريبة، فإنها تضطلع بدور فعال في تحقيق العدالة الاجتماعية من خلال استخدامها كأداة لإعادة توزيع الدخل وتقليل الفوارق الاجتماعية.

الفرع الأول: تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي Global Income Tax

تم تأسيس الضريبة على الدخل الإجمالي بموجب أحكام المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991، حيث نصت المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي: "تؤسس ضريبة سنوية

¹ عنتره برباش ومحمد خليل بوحلايس، قراءة تحليلية لتطور الإيرادات العامة في الجزائر للفترة 1990-2017، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، العدد5، جامعة العربي التبسي، تبسة، الجزائر، 2018، ص48.

- وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة¹.
- من خلال التعريف يمكن استخلاص أهم خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي في النقاط التالية:²
- سنوية الضريبة، حيث تفرض سنويا على الربح أو الدخل المحقق من قبل المكلف بالضريبة، باستثناء المداخيل الشهرية مثل الأجر، فهي تقتطع من الأجر الشهري وفقا لما تحدده النصوص القانونية؛
 - تفرض مرة واحدة على مجموع المداخيل الصافية لأصناف الدخل الخاضعة لها؛
 - يخضع اقتطاع الضريبة على الدخل الإجمالي لسلم تصاعدي بالشرائح، باستثناء المداخيل الخاضعة للاقتطاع من المصدر؛
 - ضريبة تفرض على الأشخاص الطبيعيين؛
 - كونها ضريبة شخصية فهي تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الشخصية للمكلف؛
 - تخص الدخل الإجمالي الصافي، الذي يتم الحصول عليه بعد خصم جميع التكاليف المسموح بها قانونا؛
 - ضريبة تصريحية تقوم على مبدأ التقييم الذاتي أي أن تحصيل الضريبة يتم بعد تقديم المكلف لتصريح بما حققه من دخل إجمالي صافي خاضع للضريبة، والمشرع يستثني هنا المداخيل التي تقتطع منها الضريبة من المصدر.

الفرع الثاني: الأشخاص والمداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي

- حدد المشرع الجزائري الأشخاص الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي الجزائريين والأجانب المقيمين وغير المقيمين على النحو التالي:
- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر، والأشخاص الذين يكون موطن تكليفهم خارج الجزائر بالنسبة لعائلاتهم أو مداخيلهم التي مصدرها جزائري؛
 - الأشخاص الذين يحوزون مسكنا، بصفته مالكين له أو منتفعين به أو مستأجرين له؛
 - الأشخاص الذين يكون مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم الأساسية في الجزائر؛
 - الأشخاص الذين يمارسون نشاطات مهنية بالجزائر سواء كانوا أجراء أو غير أجراء؛
 - أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكفون بمهام في بلد أجنبي ولا يخضعون فيه للضريبة الشخصية على مجموع الدخل.³
 - الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية الذين يحققون أرباح أو مداخيل يتم فرض الضريبة عليها في الجزائر بمقتضى اتفاقيات جبائية دولية.¹

¹ المادة الأولى، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، طبعة 2019، ص 10.

² عبد الهادي مختار، الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2015-2016، ص ص 120-121.

³ المادة 3، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 10.

- الشركاء في شركات الأشخاص؛
 - شركاء الشركات المهنية المشكلة من أجل الممارسة المشتركة لمهنة أصحابها؛
 - أعضاء الشركات المدنية الخاضعة للنظام المطبق على الشركات باسم جماعي، على شرط أن لا تأخذ شكل شركة ذات أسهم أو ذات مسؤولية محدودة.²
 - أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محدودة فيها.
- ويتألف الدخل الإجمالي من فئات الدخل التالية:³ الدخل المتأتي من الأرباح المهنية ذات طابع تجاري أو غير تجاري أو صناعي أو حرفي، عائدات المستثمرات الفلاحية، المداخل الناتجة عن تأجير العقارات المبنية وغير المبنية، عائدات رؤوس الأموال المنقولة، المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية، وفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن العقارات المبنية أو غير المبنية.
- ومن خلال القيام بجمع مختلف الدخول التي يحصل عليها المكلف يتم الحصول على الدخل الإجمالي، إلا أن هذه القاعدة تتحمل عدة استثناءات توسعت كثيرا مقارنة مع النص الأول المعتمد لتأسيس هذه لضريبة، إذ تستفيد هذه الأنشطة من أنظمة خاصة لحساب الضريبة وتسديدها مخالف للقاعدة العامة، فضلا عن استفادة بعض الأنشطة من إعفاءات دائمة وأخرى مؤقتة، وهو ما يتعارض مع نظرية الدخل الإجمالي الذي تقوم عليها هذه الضريبة.⁴

الفرع الثالث: الإعفاءات الممنوحة في إطار الضريبة على الدخل الإجمالي

يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي كل شخص يساوي دخله أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الضريبي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي والذي يتغير بناء على قوانين المالية،* كما ويعفى كل من له صفة سفير وعون دبلوماسي وقنصل أو عون قنصلي من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين.⁵

أما بالنسبة للمداخل المعفاة من الضريبة على الدخل فتتمثل في:

أولا. الإعفاءات الممنوحة للأرباح المهنية: وتتراوح ما بين إعفاءات دائمة إلى مؤقتة إلى تخفيضات.

تستفيد من الإعفاءات الدائمة كل مؤسسة تابعة لجمعيات الأشخاص المعاقين الحاصلة على اعتماد إضافة للهياكل التابعة لها، مداخل الفرق المسرحية، مداخل النشاطات الخاصة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك في حالته الطبيعية، كما وتستثنى من وعاء هذه الضريبة تلك المبالغ المحصلة على شكل أتعاب

¹ المادة 4، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص10.

² المادة 7، من من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص10.

³ المادة 2، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص10.

⁴ خالد سناطور ومحمد حمر العين، قراءة في نظام الضريبة على الدخل الإجمالي وبوادر الرجوع إلى نظام الضرائب النوعية على مختلف أصناف الدخل حسب مصدرها، مجلة الحقيقة، عدد34، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2015، ص ص313-314.

* في قانون المالية لسنة 1991 وفقا لنص المادة 5 كان الدخل الصافي المعفى من الضريبة على الدخل يقدر بـ 18000دج.

⁵ المادة 5، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص10.

وحقوق المؤلف والمخترعين بعنوان الأعمال الأدبية والفنية والسينمائية لفائدة كل له صفة فنان، أو مؤلف، أو موسيقي أو مخترع.¹

وبالنسبة للإعفاءات المؤقتة والتي تتراوح مدتها بين ثماني إلى عشر سنوات فتمنح كالاتي:²

- تستفيد الأنشطة التي يقوم بها الشباب أصحاب الاستثمارات المستفيدين من إعانات الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة من إعفاء كلي من الضريبة لمدة 3 سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال، على أن تمتد إلى 6 سنوات إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في المناطق الواجب ترقيتها، وتمدد هذه الفترة بسنتين إذا تعهد المستثمرون بتوظيف 3 عمال دائمين كحد أدنى؛

- تمتد مدة الإعفاء إلى 10 سنوات في حال الأنشطة السابقة إذا تواجدت في المناطق المستفيدة من إعانة الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب؛

- يستفيد الحرفيون التقليديون والممارسون لنشاط حرفي فني من إعفاء كلي من الضريبة لمدة 10 سنوات.

ثانيا. الإعفاءات الممنوحة للإيرادات الفلاحية: نجد أن المداخيل الناتجة عن زراعة الحبوب والبقول والجافة والتمور والنشاطات المتعلقة بالحليب الموجه للاستهلاك على حاله قد تم إعفاءها بصفة دائمة من الضريبة على الدخل الإجمالي، أما بالنسبة للإعفاءات المؤقتة والتي حددت مدتها بعشر سنوات فتمنح لتلك المداخيل الناتجة عن أنشطة الفلاحة وتربية الحيوانات في المناطق المستصلحة حديثا وكذا المناطق الجبلية.³

ثالثا. الإعفاءات الخاصة بالمرتببات والأجور والمنح والريوع العميرية: خص المشرع الجزائري هذا الصنف بالعديد من الإعفاءات من الضريبة على الدخل الإجمالي كما يلي:⁴

- الأجانب الذين يعملون في الجزائر في إطار مساعدة بدون مقابل، منصوص عليها في اتفاق دولي؛

- الأجانب العاملين في المخازن المركزية للتموين، التي أنشأ نظامها الجمركي بمقتضى المادة 196 مكرر من قانون الجمارك؛

- الأجور والمكافآت الأخرى المدفوعة في إطار تلك البرامج الرامية لتشغيل الشباب، وفقا للشروط المحددة عن طريق التنظيم؛

- العمال المعاقون الذين تقل أجورهم أو معاشاتهم عن 20.000 دج شهريا، والعمال المتقاعدين الذين تقل معاشاتهم في النظام العام عن هذا المبلغ؛

- التعويضات المرصودة لمصاريف التنقل أو المهمة؛

¹ المادة 13، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 11.

² المادة 13، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 11-12.

³ المادة 36، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 14.

⁴ المادة 68، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 17.

- التعويضات عن المنطقة الجغرافية؛
- المنح ذات الطابع العائلي، المنصوص عليها في التشريع الاجتماعي مثل الأجر الوحيد والمنح العائلية؛
- التعويضات المؤقتة والمنح والريوع العمرية الممنوحة لضحايا حوادث العمل أو لذوي حقوقهم؛
- منح البطالة والتعويضات والمنح المدفوعة من قبل الدولة والجماعات المحلية أو المؤسسات العمومية تطبيقا للقوانين والمراسيم الخاصة بالمساعدة والتأمين؛
- الريوع العمرية المدفوعة كتعويضات عن الضرر بمقتضى حكم قضائي من أجل تعويض ضرر جسدي نتج عنه عجز دائم كلي ألزمه اللجوء إلى مساعدة الغير لممارسة الحياة العادية؛
- معاشات المجاهدين والأرامل والأصول من جرائم وقائع الحرب التحريرية؛
- المعاشات المدفوعة بصفة إلزامية على إثر حكم قضائي، وتعويضات التسريح.

الفرع الرابع: حساب الضريبة على الدخل الإجمالي وتحصيلها

يتم حساب الضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة للمداخيل الإجمالية الصافية وفق سلم تصاعدي بالشرائح، يتم تحديده بموجب قانون المالية وقد خضع لعدة تغييرات نوضحها كما يلي:

أولا. تعديل من خلال قانون المالية لسنة 1992:¹ تم تعديل المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المحددة لطريقة حساب الضريبة على الدخل وفق جدول تصاعدي، وقد تضمن الجدول الجديد 12 معدل جديد، بحيث أن الحد الأدنى للدخل المعفى من الضريبة لا يتجاوز 25200 دج، بينما حددت المعدلات ضمن مجال إخضاع يتراوح بين 12-70%.

ثانيا. التعديل الثاني من خلال قانون المالية التكميلي لسنة 1992:² تضمن الرفع من القسط الأعلى للدخل الخاضع للضريبة لينتقل من 718.200 دج إلى 3.024.000 دج، دون أي تغيير في النسب أو في الحد الأدنى للدخل المعفى من الضريبة.

ثالثا. تعديل من خلال قانون المالية لسنة 1994:³ تم إدخال تعديلات هامة على حساب الضريبة على الدخل الإجمالي، بحيث تم إجراء تخفيض في عدد الشرائح وسقف المعدلات، فمن ناحية العدد تم تخفيضها إلى النصف لتصبح بذلك ستة معدلات، كما تم تخفيض المعدل الأعلى من 70% إلى 50%،

¹ المادة 15، قانون رقم 91-25، المؤرخ في 16 ديسمبر 1991، المتضمن قانون المالية لسنة 1992، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 65، ص 2443.

² المادة 15، المرسوم التشريعي رقم 92-04 المؤرخ في 11 أكتوبر 1992، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1992، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 73، ص 1874.

³ المادة 9، مرسوم تشريعي رقم 93-18، مؤرخ في 29 ديسمبر 1993، يتضمن قانون المالية لسنة 1994، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 88، ص 6.

بالإضافة إلى رفع الحد الأدنى من الدخل المعفى من الضريبة إلى 30.000 دج، وتخفيض القسط الأعلى للدخل الخاضع للضريبة إلى 1.920.000 دج.

خامسا. تعديل من خلال قانون المالية لسنة 1999¹ تم رفع الحد الأدنى للدخل المعفى من الضريبة إلى ضعف المبلغ السابق ليصل إلى 60.000 دج، مع الحفاظ على مبلغ القسط الأعلى للدخل الخاضع للضريبة دون تغيير، في حين تم تخفيض الحد الأعلى لمعدل الضريبة إلى 40%.

سادسا. تعديل من خلال قانون المالية لسنة 2003² تم إدخال تعديل بسيط على الجدول التصاعدي لحساب مبلغ الضريبة على الدخل، تمثل في الرفع من القسط الأعلى للدخل الخاضع للضريبة، ليصل إلى 3.240.000 دج، والباقي بدون تغيير.

سابعا. تعديل من خلال قانون المالية لسنة 2008³ ابتداء من سنة 2008 تم تقليل عدد شرائح الجدول التصاعدي إلى 4 أقطار للدخل الخاضع للضريبة، بينما تم حصر نسب الإخضاع الضريبي ما بين 20-35%، وتم رفع الحد الأدنى للدخل المعفى من الضريبة لضعف القسط السابق ليصبح 120.000 دج، بينما تم تخفيض الحد الأقصى للقسط الدخل الخاضع للضريبة إلى 1.440.000 دج، وبالموازاة مع هذا التخفيض تم تخفيض المعدل الهامشي الأقصى للضريبة إلى 35%. من الواضح أن هذا التخفيض قد أفقد الدولة جزء معتبر من إيراداتها الضريبية، خاصة أن تخفيض العبء الضريبي تظهر آثاره على المدى الطويل بحيث يمكن الدولة من الحصول على المزيد من الإيرادات مع ارتفاع معدلات النمو الاقتصادي.

يوضح لنا الجدول رقم (3) أهم التغيرات التي أدخلت على الجدول التصاعدي لحساب ضريبة الدخل.

الجدول رقم (2_3): تطور الجدول التصاعدي السنوي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي خلال الفترة 2019-1992

تعديل ثاني سنة 1992		سنة 1992	
معدل الضريبة %	قسط الدخل الخاضع للضريبة دج	معدل الضريبة %	قسط الدخل الخاضع للضريبة دج
0	لا يتجاوز 25.200	0	لا يتجاوز 25.200
12	من 25.001 إلى 37.800	12	من 25.001 إلى 37.800
15	من 37.801 إلى 63.000	15	من 37.801 إلى 63.000

¹ المادة 10، قانون رقم 98-12، المؤرخ في 31 ديسمبر 1998، المتضمن قانون المالية لسنة 1999، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 98، ص 5.

² المادة 14، قانون رقم 02-11، المؤرخ في 24 ديسمبر 2002، المتضمن قانون المالية لسنة 2003، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 86، ص 6.

³ المادة 5، قانون 07-12، المؤرخ في 30 ديسمبر 2007، المتضمن قانون المالية لسنة 2008، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 82، ص 5.

تعديل سنة 1999		تعديل سنة 1994	
معدل الضريبة %	قسط الدخل الخاضع للضريبة دج	معدل الضريبة %	قسط الدخل الخاضع للضريبة دج
19	من 63.001 إلى 100.800	19	من 63.001 إلى 100.800
23	من 100.801 إلى 151.200	23	من 100.801 إلى 151.200
29	من 151.201 إلى 214.200	29	من 151.201 إلى 214.200
35	من 214.201 إلى 289.800	35	من 214.201 إلى 289.800
42	من 289.801 إلى 378.000	42	من 289.801 إلى 378.000
49	من 378.001 إلى 882.000	49	من 378.001 إلى 478.800
56	من 882.001 إلى 1512.000	56	من 478.801 إلى 529.200
63	من 1512.001 إلى 3.024.000	63	من 529.201 إلى 718.200
70	ما زاد عن 3.024.000	70	ما زاد عن 718.200
تعديل سنة 2019 إلى 2008		تعديل سنة 2003	
معدل الضريبة %	قسط الدخل الخاضع للضريبة دج	معدل الضريبة %	قسط الدخل الخاضع للضريبة دج
0	لا يتجاوز 60.000	0	لا يتجاوز 30.000
10	من 60.001 إلى 180.000	15	من 30.001 إلى 120.000
20	من 180.001 إلى 360.000	20	من 120.001 إلى 240.000
30	من 360.001 إلى 720.000	30	من 240.001 إلى 720.000
35	من 720.001 إلى 1.920.000	40	من 720.001 إلى 1.920.000
40	ما زاد عن 1.920.000	50	ما زاد عن 1.920.000
0	لا يتجاوز 120.000	0	لا يتجاوز 60.000
10	من 120.001 إلى 360.000	10	من 60.001 إلى 180.000
20	من 360.001 إلى 1.440.000	20	من 180.001 إلى 360.000
30	من 1.440.001 إلى 3.240.000	30	من 360.001 إلى 1.080.000
35	ما زاد عن 3.240.000	35	من 1.080.001 إلى 3.240.000
		40	ما زاد عن 3.240.000

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

- المادة 15، قانون رقم 91-25، المؤرخ في 16 ديسمبر 1991، المتضمن قانون المالية لسنة 1992، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 65، ص 2443. المادة 15، المرسوم التشريعي رقم 92-04 المؤرخ في 11 أكتوبر 1992، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1992، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 73، ص 1874. المادة 09، مرسوم تشريعي رقم 93-18، مؤرخ في 29 ديسمبر 1993، يتضمن قانون المالية لسنة 1994، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 88، ص 6. المادة 10، قانون رقم 98-12، المؤرخ في 31 ديسمبر 1998، المتضمن قانون المالية لسنة 1999، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 98، ص 5. المادة 14، قانون رقم 02-11، المؤرخ في 24 ديسمبر 2002، المتضمن قانون المالية لسنة 2003، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 86، ص 6. المادة 5، قانون 07-12، المؤرخ في 30 ديسمبر 2007، المتضمن قانون المالية لسنة 2008، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 82، ص 5.

رغم رفع الحد الأدنى للدخل المعفى من الضريبة إلا أنه يبقى منخفضا بالنظر إلى ارتفاع مستويات التضخم وتدهور مستوى القدرة الشرائية للدينار الجزائري، إضافة إلى أن طول الشرائح يتغير كلما اتجهنا

صعودا ما يدل على عدم مرونة التصاعدية المعتمدة، إذ نجد أن طول الشرائح 120.000 دج، 360.000 دج، 1.440.000 دج على التوالي، وهذا الأمر من شأنه أن يدفع بالمكلف إلى محاولة التهرب من دفع الضريبة واستعمال كل الأساليب التي تمكنه من نقل دخله إلى شريحة ذات دخل منخفض.¹ وما يلاحظ أيضا أن نسبة 35% المطبقة على أصحاب الدخل المرتفع هي نسبة صغيرة بالمقارنة مع ما كان سائدا في البداية، حيث كان أقصى حد للإخضاع الضريبي المطبق على أصحاب الدخل المرتفع 70%، كما أن هذه المعدلات بطيئة التعديل ولا تراعي الكثير من المستجدات، فمثلا ارتفاع الحد الأدنى للأجور مرات عدة ورغم ذلك لم تخضع هذه المعدلات للتعديل بنفس الطريقة وهو ما خلف وضعا من التناقض، لأن من المفترض أن يعفى الحد الأدنى للأجر الوطني المضمون، في حين أن الوضعية الحالية لا تجعله معفى من الضريبة.² والجدير بالإشارة أنه عند اعتماد هذه الضريبة كانت القاعدة خضوع مجموع الدخل إلى الجدول التصاعدي بالشرائح (المادة 104 من ق.ض.م) مع بعض الاستثناءات الخاصة بالأجانب حيث يتم اقتطاع الضريبة من المصدر بتطبيق معدل استثنائي قدره 25% حفاظا على حقوق الخزينة العمومية، وخلال الفترة التي تلت اعتماد هذه الضريبة عرفت المادة 104 العديد من التعديلات، أدت للتراجع عن تطبيق الجدول التصاعدي على أغلب مصادر الدخل وفرض معدلات استثنائية لكل منها، وبذلك أصبحت القاعدة تمثل استثناءا والاستثناء أصبح هو القاعدة.

وبالنسبة للمداخيل التي تخضع لاقتطاع الضريبة من المصدر، هي:

1. الأرباح غير التجارية (محررة من الضريبة):³ 24% تفرض على المدخيل المدفوعة من قبل المدينين المقيمين بالجزائر لكل مستفيد له موطن جبائي بالخارج، بينما تقتطع الضريبة بمعدل 15% من تلك المبالغ المدفوعة في شكل أتعاب أو حقوق تأليف الفنانين الذين لديهم موطن جبائي بالخارج.
2. ريع رؤوس الأموال المنقولة: تقتطع الضريبة من المصدر بالمعدلات التالية:⁴
 - 15% المدخيل الموزعة على الأشخاص الطبيعيين تكون محررة من الضريبة؛
 - 50% إيرادات الصندوق غير الاسمية؛
 - 10% بالنسبة لإيرادات الديون والودائع والكفالات؛
 - بالنسبة للفوائد الناتجة عن تلك المبالغ المقيدة في دفاتر أو حسابات الادخار التي تعود ملكيتها للخواص، إذا كان قسط الفوائد تساوي أو تقل عن 50.000 دج فتخضع بمعدل 1% محررة من الضريبة، وبنسبة 10% إذا تجاوز قسط الدخل المبلغ السابق؛

¹ عبد الهادي مختار، مرجع سبق ذكره، ص 132.

² خالد سناطور ومحمد حمر العين، مرجع سبق ذكره، ص 316.

³ المديرية العامة للضرائب، النظام الضريبي الجزائري، طبعة 2019، ص 5-6.

⁴ نفس المرجع، ص 6-7.

- 15% محررة من الضريبة بالنسبة للأرباح الموزعة بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين غير المقيمين بالجزائر؛

- بالنسبة للمداخل الناتجة عن أسهم صندوق دعم الاستثمار للتشغيل بنسبة 1% محررة من الضريبة إذا لم تتجاوز 50.000 دج، و 10% إذا تجاوزت المبلغ السابق؛

- فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية المحققة من قبل الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين بمعدل 20%، مقابل 15% تفرض على المقيمين، وكلاهما محرر من الضريبة.

3. الأجور والمرتبات: إذ تخضع الأجور والمرتبات، وكذا أجور الموظفين التقنيين والمؤطرين الأجانب الموظفين في المؤسسات الأجنبية الناشطة في الجزائر لجدول الضريبة على الدخل الإجمالي الشهري.

يطبق معدل 10% على علاوات المدروية والمكافآت واستدراكات الرواتب الممنوحة بصفة اعتيادية غير شهرية من قبل أرباب العمل، وكذا المبالغ المسددة لمن يمارسون إلى جانب نشاطهم الرئيسي كأجراء نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو أساتذة مساعدين مؤقتين، وكذا تلك المكافآت الناتجة عن نشاط ظرفي له طابع فكري.¹

4. المداخل الإيجارية: تخضع المداخل المتأتية من الإيجار المدني لأملك عقارية ذات استعمال سكني للضريبة بنسبة 7% بالنسبة لمداخل إيجار السكنات ذات الاستعمال الجماعي، و 10% بالنسبة لإيجار السكنات ذات الاستعمال الفردي، و 15% بالنسبة لإيجار المحلات ذات الطابع التجاري والمهني، ويطبق هذا المعدل كذلك على العقود المبرمة مع الشركات، وإيرادات كراء القاعات الخاصة بالحفلات وحفلات الأسواق والسيرك، بينما تخضع فوائض القيمة عن التنازل عن العقارات لمعدل 5%.² كل النسب محررة من الضريبة.

المطلب الثاني: استحداث الضريبة على أرباح الشركات وإصلاحاتها

ميز المشرع الضريبي بين الشخص الطبيعي والمعنوي من ناحية الإخضاع الضريبي، فإذا كان الشخص الطبيعي يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي فإن الشخص المعنوي المعبر عن الشخصية المعنوية للشركات فيخضع للضريبة على أرباح الشركات.

الفرع الأول: مفهوم الضريبة على أرباح الشركات Corporate Income Tax

تعتبر ثاني نوع من أنواع الضرائب المباشرة التي جاء بها الإصلاح الجبائي لتعوض وتراجع نقائص الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية السابقة، وذلك من خلال كونها تطبق ودون استثناء على الأشخاص المعنويين، عكس الضريبة السابقة التي ميزت بين الشخص الطبيعي والمعنوي في طريقة الإخضاع الضريبي، حيث كانت تفرض في شكل معدل نسبي على الشخص المعنوي بينما تفرض في شكل

¹ النظام الضريبي الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص 7.

² نفس المرجع، ص ص 7-8.

معدل تصاعدي على الشخص الطبيعي، فضلا عن كونها تطبق دون التمييز بين المؤسسات الجزائرية والأجنبية، وتطبق وجوبا على الأشخاص الخاضعين لنظام فرض الضريبة على الربح الحقيقي الذي يتم تحديده على أساس محاسبة تمسك طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها،¹ وتعمل الضريبة على أرباح الشركات على عصرنه والتحكم في جباية الشركات وبالتالي في جباية الاقتصاد الوطني، من منطلق كون الشركة أداة ومركز للنشاط الاقتصادي والاستثمار، وبذلك فهي تعمل على ضبط قطاع الإنتاج للحفاظ على خزينة وطاقة تراكم المؤسسات الإنتاجية.²

تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات بموجب أحكام المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991، وتعرفها المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كما يلي: "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 وتسمى هذه الضريبة الضريبة على أرباح الشركات".³ انطلاقا من نص المادة يمكن تحديد خصائص هذه الضريبة كما يلي:⁴

- هي ضريبة عامة تشمل مجموع الأرباح التي تحققها المؤسسة دون تمييز بينها؛
- ضريبة نسبية إذ أن الشركات تخضع لمعدل ثابت لا يتغير مع الزيادة في قيمة الأرباح المحققة؛
- ضريبة تصريحية بحيث يجب على الشركات تقديم تصريحها السنوي المتضمن أرباح المؤسسة الخاضعة للضريبة المتعلقة بالسنة المالية السابقة قبل 30 أبريل من كل سنة؛
- تخضع للنظام الحقيقي؛
- سنوية الضريبة؛ حيث تفرض لمرة واحدة في السنة على مجموع الأرباح المحققة؛
- تفرض على الأشخاص المعنويين مثل شركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة؛
- تسدد استنادا لنظام التسبيقات التلقائية، وهذا الأخير يتضمن 3 تسبيقات ورصيد لتصفية الضريبة باستثناء بعض المداخل الخاضعة لنظام الاقتطاع من المصدر.

تخضع للضريبة على أرباح الشركات كل الشركات باختلاف شكلها والغرض منها، باستثناء: شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع لهذه الضريبة، إضافة إلى الشركات المدنية التي لم يتم تأسيسها كشركة ذات أسهم باستثناء تلك التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول بهما، الشركات والتعاونيات الخاضعة للضريبة الجزائرية الوحيدة، المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، الشركات المنجزة للعمليات

¹ حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية مع تمارين محلولة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط1، الجزائر، 2007، ص71.

² مصباح حراق، النظام الجبائي الجزائري-قراءة في البنية والهيكل على ضوء المستجدات الأخيرة-، مجلة اقتصاديات المال والأعمال، مجلد2، عدد1، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف، ميلة، الجزائر، 2018، ص289.

³ المادة 135، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص30.

⁴ مصباح حراق، مرجع سبق ذكره، ص ص289-290.

والمنتجات المذكورة في المادة 12، الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء تلك المشار إليها في المادة 138.¹

يمكن أن نستنتج أن الشركات التي تخضع للضريبة على أرباح الشركات إجباريا، هي تلك الشركات التي تتمتع بالشخصية المعنوية ولا تكون للشريك مسؤولية فيها إلا في حدود الحصة التي يقدمها، وبالأحرى تتمثل في شركات الأموال والشركات الهجينة ممثلة في الشركات ذات الأسهم، الشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات التوصية بالأسهم، وكذا المؤسسات العمومية الاقتصادية.² في حين أن الشركات التي تخضع اختياريًا لهذه الضريبة هي تلك الشركات التي يتمتع فيها كل شريك بمسؤولية غير محدودة وهي شركات الأشخاص ممثلة في شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة وشركات المحاصة.³

الفرع الثاني: أساس فرض وحساب الضريبة على أرباح الشركات

تخضع الأرباح التالية الذكر بنسب محددة قانونا للضريبة على أرباح الشركات في الجزائر.

أولا. أساس فرض الضريبة: تخضع الأرباح المحققة في الجزائر والمذكورة أدناه لهذه الضريبة:⁴

- الأرباح المحققة في شكل شركات، والعائدة من الممارسة العادية لأنشطة ذات طابع صناعي أو تجاري أو فلاحي عند عدم وجود إقامة ثابتة؛

- أرباح المؤسسات التي تستعين في الجزائر بممثلين ليست لهم شخصية مهنية متميزة عن هذه المؤسسات؛
- أرباح المؤسسات التي تمارس وبصفة مباشرة أو غير مباشرة نشاطا يتمثل في انجاز حلقة كاملة من العمليات التجارية، وإن كانت هذه المؤسسات لا تمتلك إقامة أو ممثلين معينين؛
- إذا كانت شركة ما تمارس نشاطها داخل وخارج الجزائر في ذات الوقت، فالربح المحقق من عمليات الإنتاج أو عند الاقتضاء من عمليات البيع المنجزة في الداخل يعد محققا فيها، إلا في حالة إثبات العكس من خلال مسك محاسبتين متباينتين.

ثانيا. الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات: بهدف التخفيف من العبء الضريبي الملقى على عاتق

بعض المؤسسات الاقتصادية ولغرض التأثير على الاستثمار في الجزائر أقر المشرع الجزائري العديد من الإعفاءات تتراوح بين ما هو دائم وما هو مؤقت حسب الحالة، ونذكر فيما يلي أهم هذه الإعفاءات:⁵

- إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات محدد لفترات زمنية تطول أو تقصر حسب الحالة تستفيد منها الأنشطة المنشأة في إطار الصناديق الوطنية للدعم الشباب أصحاب المشاريع؛

- تستفيد من إعفاء دائم من هذه الضريبة التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية؛

¹ المادة 136، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 30.

² عائشة بوعزم، جرائم جبائية الشركات التجارية، مركز الكتاب الأكاديمي، ط1، الأردن، 2020، ص ص76-77.

³ نفس المرجع، ص 77.

⁴ المادة 137، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 30.

⁵ المادة 138، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص ص131-132.

- إعفاء لمدة 10 سنوات ستفيد منه المؤسسات السياحية المحدثة من قبل المستثمرين المحليين والأجانب، باستثناء الوكالات السياحية والأسفار والشركات المختلطة الناشطة في القطاع السياحي؛
- إعفاء لمدة ثلاث سنوات ستفيد منه وكالات السياحة والأسفار والمؤسسات الفندقية؛
- ستفيد من إعفاء لمدة خمس سنوات شركات رأس مال المخاطرة ابتداء من تاريخ نشاطها.

ثالثا. آلية حساب الضريبة على أرباح الشركات:

لحساب مبلغ الضريبة ينبغي تحديد الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات الذي يتمثل في الربح الصافي الناتج عن الفرق بين الإيرادات المحققة من المؤسسة والأعباء الناتجة عن ممارسة النشاط، ويطبق المعدل على الربح الجبائي الذي يساوي الربح المحاسبي المصرح به إضافة إلى التكاليف المفروضة من طرف الإدارة الضريبية بعد خصم الإعفاءات والتخفيضات الممنوحة، أي أن:

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

ويمثل الربح المحاسبي بالفرق بين الإيرادات والتكاليف المسجلة حسب طبيعتها خلال السنة المالية، في حين تمثل الاستردادات التكاليف المدرجة في حساب الربح المحاسبي غير أن الإدارة الضريبية قد ترفضها لكونها غير مصنفة ضمن مصاريف الاستغلال أو لتجاوزها الحد المسموح به من إدارة الضرائب، أما التخفيضات فتعبر عن التكاليف غير المدرجة في حساب الربح المحاسبي وتعتبرها إدارة الضرائب كتكاليف يجب طرحها من إيرادات المؤسسة.¹

وتتكون التكاليف الواجب خصمها* للحصول على الربح الصافي الخاضع للضريبة من المصاريف العامة، الاهتلاكات والاحتياطات.²

الجدول رقم (4) يوضح التطور الحاصل في كيفية تحديد معدل الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر.

الجدول رقم(2_4): معدل الضريبة على أرباح الشركات وأهم تعديلاته

القانون وسنة التعديل	المعدل العادي	المعدل المخفض
المادة 29 من قانون المالية لسنة 1992، تعدل المادة 150 من ق.ض.م.و.ر.م	معدل الضريبة على أرباح الشركات 42%	الأرباح المعاد استثمارها 5%
المادة 16 من قانون المالية لسنة 1994، تعدل المادة 150 من ق.ض.م.و.ر.م	معدل الضريبة على أرباح الشركات 38%	الأرباح المعاد استثمارها 5%
المادة 14 من قانون المالية لسنة 1999، تعدل المادة 150 من ق.ض.م.و.ر.م	معدل الضريبة على أرباح الشركات 30%	الأرباح المعاد استثمارها 15%
المادة 2 من قانون المالية التكميلي لسنة 2006، تعدل	معدل الضريبة على أرباح الشركات 25%	الأرباح المعاد

¹ لظفي شعباني، جباية المؤسسة: دروس مع أسئلة وتمارين محلولة، les pages bleues internationales، ط1، الجزائر، 2017، ص148.

* تتميز التكاليف الواجبة الخصم بتنوعها أين يتم تحديثها سنويا بموجب قوانين المالية، ويتم تنظيمها من خلال المواد التالية: المادة 141 والمادة 141 مكرر3، المواد من 168 إلى 171، المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وهذه الأخيرة خاصة بنظام الامتلاك المالي.

² عائشة بوعزم، مرجع سبق ذكره، ص74.

استثمارها 12,5%		المادة 150 من ق.ض.م.و.ر.م
-	19% بالنسبة للأنشطة المنتجة للمواد والبناء والأشغال العمومية والأنشطة السياحية - 25% بالنسبة للأنشطة التجارية والخدمات - 25% بالنسبة للأنشطة المختلطة، عندما يتجاوز رقم الأعمال المحقق في التجارة والخدمات أكثر من 50% من رقم الأعمال الإجمالي خارج الرسم	المادة 5 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008، تعدل أحكام المادة 150 من ق.ض.م.و.ر.م
-	19% بالنسبة للأنشطة المنتجة للمواد والبناء والأشغال العمومية والأنشطة السياحية - 19% يطبق على الأنشطة المختلطة، في حال ما إذا كان رقم أعمال الأنشطة المذكورة أعلاه يساوي 50% من رقم الأعمال الإجمالي أو يفوقه - 25% بالنسبة للأنشطة التجارية والخدمات - 25% بالنسبة للأنشطة المختلطة، عندما يتجاوز رقم الأعمال المحقق في التجارة والخدمات أكثر من 50% من رقم الأعمال الإجمالي خارج الرسم	المادة 7 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009، تعدل أحكام المادة 150 من ق.ض.م.و.ر.م
-	معدل الضريبة على أرباح الشركات 23%	المادة 12 من قانون المالية 2015، تعدل أحكام المادة 150 من ق.ض.م.و.ر.م
-	19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع - 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، الأنشطة السياحية والحمامات باستثناء الوكالات السياحية - 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى	المادة 2 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015، تعدل أحكام المادة 150 من ق.ض.م.و.ر.م

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

- المادة 29، قانون رقم 91-25، المؤرخ في 16 ديسمبر 1991، المتضمن قانون المالية لسنة 1992، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 65، ص 2774. - المادة 16، مرسوم تشريعي رقم 93-18، المؤرخ في 29 ديسمبر 1993، المتضمن قانون المالية لسنة 1994، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 88، ص 08. - المادة 14، قانون رقم 98-12، المؤرخ في 31 ديسمبر 1998، المتضمن قانون المالية لسنة 1999، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 98، ص 6، المادة 02، الأمر رقم 06-04، المؤرخ في 15 يوليو 2006، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2006، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 47، ص 3. - المادة 5، الأمر رقم 08-02، المؤرخ في 24 يوليو 2008، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 42، ص 4. - المادة 7، الأمر رقم 09-01، المؤرخ في 22 يوليو 2009، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 44، ص 5. - المادة 12، قانون رقم 14-10، المؤرخ في 30 ديسمبر 2014، المتضمن قانون المالية لسنة 2015، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 78، ص 5. - المادة 2، أمر رقم 15-01، المؤرخ في 23 يوليو 2015، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 40، ص 06.

من خلال تتبع تطور معدلات الضريبة على أرباح الشركات نلاحظ أنها شهدت تخفيضات متتالية من المعدل العادي للضريبة على أرباح الشركات، كما تم التمييز بين الأنشطة في المعدلات الضريبية بداية من سنة 2008، والهدف من ذلك تخفيف العبء المفروض على المؤسسات وتشجيع الاستثمار بهدف زيادة

مستويات الإنتاج، ذلك أن المعدلات السابقة تميزت بكونها مرتفعة جدا عند مقارنتها مع المعدلات المفروضة في الدول الأخرى، وقد تم التمييز بين المؤسسات والأنشطة في معدلات الضريبة تحقيقا لمبدأ العدالة الضريبية، حيث خص المشرع الجزائري أنشطة إنتاج السلع بمعدل أقل من ذلك المفروض على باقي الأنشطة.

إضافة إلى الطريقة السابقة، تستخدم طريقة الاقتطاع من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات بنسب محددة تختلف باختلاف طبيعة الأنشطة الخاضعة لها كما يلي:¹

- تخضع للضريبة بنسبة 10% كل من مداخيل الديون والودائع والكفالات، والمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على المؤسسات الجزائرية الخاصة بالنقل البحري، مع اعتماد مبدأ المعاملة بالمثل؛

- تفرض ضريبة بنسبة 20% محررة من الضريبة على الإيرادات المحصلة في إطار عقد تسيير يخضع للاقتطاع من المصدر؛

- تخضع للضريبة بنسبة 24%، المبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي لا تملك منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية خدمات، المبالغ المدفوعة مقابل خدمات تؤدي أو تستعمل في الجزائر، الحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج بموجب امتياز رخصة استغلال أو تنازل أو منح امتياز؛

- تفرض ضريبة بنسبة 40% محررة على المداخيل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها.

الفرع الثالث: طرق دفع الضريبة على أرباح الشركات

الأصل في الضريبة على أرباح الشركات أن تدفع وفقا لنظام الأقساط الوقتية، أما طريقة الاقتطاع من المصدر فهي حالة استثنائية.

أولا. نظام الدفع التلقائي أو الأقساط الوقتية: يتم حساب الضريبة من طرف المكلف بها وتسدد تلقائيا لخزينة الضرائب دون إنذار مسبق من إدارة الضرائب، ويتم دفع مبالغ التسبيقات خلال السنة المالية نفسها، أما رصيد التسوية فيتم تسديده في نهاية السنة المالية، وقد حددت الآجال من 20 فيفري إلى 20 مارس لتسديد التسبيق الأول، أما التسبيق الثاني فيدفع انطلاقا من 20 ماي إلى غاية 20 جوان، بينما يدفع آخر تسبيق بداية من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر، وتحسب قيمة كل تسبيق على أساس 30% من الربح الجبائي المحقق والمصرح به خلال السنة السابقة (N-1)، أما في حالة لم يتم تحديد الربح الجبائي للسنة المالية السابقة فإن التسبيق الأول يحسب على أساس السنة المالية (N-2)، أما بالنسبة لرصيد التسوية فقد حدد تاريخ 30 أفريل من السنة الموالية كآخر أجل لدفعه.²

¹ المادة 150، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 36.

² لطفي شعباني، مرجع سبق ذكره، ص ص 149-150.

ويتعين على الشركة تقديم كل الوثائق المحاسبية والجرود ونسخ من الأوراق والوثائق الخاصة بالإيرادات والنفقات التي من شأنها إثبات صحة النتائج المصرح بها كلما طلب مفتش الضرائب ذلك.¹

أما فيما يخص الشركات حديثة النشأة فقيمة كل تسبق تساوي 30% من الضريبة المحسوبة على الربح المقدر بنسبة 5% من رأس المال الاجتماعي المسخر.²

ثانيا. نظام الاقتطاع من المصدر: يشمل المداخل المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات والتي حددها المشرع الجزائري بناء على نوعية النشاط وإقليمية الضريبة، كما حدد آجال استحقاقها.

المطلب الثالث: استحداث الرسم على القيمة المضافة وإصلاحاته

من بين أهم التعديلات التي تم إدخالها على النظام الضريبي من خلال الإصلاح الجبائي لسنة 1992 تغيير توليفة الضرائب المشكلة للهيكل الضريبي من خلال فرض ضرائب جديدة من بينها الرسم على القيمة المضافة، والذي حل محل الرسم الوحيد على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات.

تم استحداثه بموجب أحكام المادة 65 من قانون المالية لسنة 1991، والتي نصت على ما يلي: "يؤسس رسم على القيمة المضافة ورسم خاص على عمليات البنوك والتأمينات".³

وبناء على نص المادة 38 من قانون المالية لسنة 1995 يتم إخضاع العمليات المنجزة من قبل البنوك وشركات التأمين للرسم على القيمة المضافة.⁴

والرسم على القيمة المضافة (Value Added Tax) يعرف كضريبة عامة على الاستهلاك، تخص العمليات ذات الطابع الصناعي والتجاري والحرفي،⁵ ويتميز بالخصائص التالية:⁶

- يشكل ضريبة على الإنفاق (الاستهلاك) يتحمل عبئها المستهلك النهائي؛
- ضريبة قيمة كونها تحسب بتطبيق معدل نسبي على قيمة السلع والخدمات؛
- ضريبة بسيطة بالنظر للمعدلات القليلة المستعملة؛
- ضريبة عامة كونها تمس كل المراحل التي تمر بها السلعة أو الخدمة إلى غاية وصولها للمستهلك النهائي؛

¹ المادة 152، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 37.

² حميد بوزيدة، تقنيات جبائية، مرجع سبق ذكره، ص 85.

³ المادة 65، قانون رقم 90-36، المؤرخ في 31 ديسمبر 1990، المتضمن قانون المالية لسنة 1991، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 57، ص 1927.

⁴ المادة 38 فقرة 13، الأمر رقم 94-03، المؤرخ في 31 ديسمبر 1994، المتضمن قانون المالية لسنة 1995، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 87، ص 10.

⁵ حامد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 34.

⁶ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات: دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، الرسم على القيمة المضافة: دراسة نظرية وتطبيقية، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص ص 86-87.

- يسمح بضمان عدالة ضريبية أكبر للمستهلك النهائي فيما يخص المنتجات المنتجة محليا ومثيلتها المستوردة، لأن وعاءها لا يتكون في كل مرحلة من قيمة السلعة بكاملها وإنما بالقيمة المضافة، أي بمقدار مساهمة المشروع في العملية الإنتاجية؛
- تسدد بطريقة مجزأة في كل مرحلة، لأن الخاضعين لها يدفعون الرسوم المطابقة بعد خصم الرسوم القابلة للحسم منها والمبينة في الفواتير الخاصة بالمشتريات أو الخدمات.

الفرع الأول: الأساس الخاضع للضريبة والمعدلات المطبقة

يشمل رقم الأعمال الخاضع للرسم ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات، بما في ذلك المصاريف والحقوق والرسوم، باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاته.¹ ومنذ بداية تطبيق هذا الرسم، تم إدخال عدة تغييرات وتعديلات على النسب المطبقة وعددها، حيث تم في البداية الاعتماد على أربع معدلات ثم ثلاث معدلات وفي الأخير استقر الوضع على معدلين اثنين كما هو موضح في الجدول رقم (5).

الجدول رقم (5_2): معدلات الرسم على القيمة المضافة خلال الفترة 1992-2019

المعدل العادي	المعدل المخفض الخاص	المعدل المخفض	المعدل المضاعف	
21%	7%	13%	40%	قانون المالية 1992
21%	7%	13%	تم إلغاؤه	قانون المالية 1995
21%	7%	14%	تم إلغاؤه	قانون المالية 1997
17%	7%	تم إلغاؤه	تم إلغاؤه	قانون المالية 2001
19%	9%	تم إلغاؤه	تم إلغاؤه	قانون المالية 2017

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

- المواد 21، 22، 23، 24، قانون رقم 19-25، المؤرخ في 16 ديسمبر 1991، المتضمن قانون المالية لسنة 1992، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 65، ص ص 2478/2479/2490. - المواد 40، 41، 45، الأمر رقم 94-03، المؤرخ في 31 ديسمبر 1994، المتضمن قانون المالية لسنة 1995، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 87، ص ص 10-11. - المواد 49، 50، 51، الأمر رقم 96-31، المؤرخ في 30 ديسمبر 1996، المتضمن قانون المالية لسنة 1997، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، ص ص 17/19. - المواد 21، 23، قانون رقم 2000-06، المؤرخ في 23 ديسمبر 2000، المتضمن قانون المالية لسنة 2001، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 80، ص ص 15. - المواد 26، 27، قانون رقم 16-14، المؤرخ في 28 ديسمبر 2016، المتضمن قانون المالية لسنة 2017، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 77، ص ص 13.

نلاحظ من الجدول رقم (5) أن معدل الرسم على القيمة المضافة كان يفرض في البداية في أربع معدلات، تتراوح بين 7-40% والتي إضافة لكونها مرتفعة فهي معقدة، وحرصا من المشرع الجزائري على إضفاء البساطة على النظام الضريبي الجزائري تم تخفيض عدد المعدلات سنة 1995 إلى ثلاثة معدلات ثم أصبح يقتصر على معدلين فقط سنة 1997، وبهدف تقليل العبء الضريبي على المكلف وتقليل نسب التهرب الضريبي تم تخفيض معدل الرسم على القيمة المضافة العادي إلى 17% واستمر العمل به إلى جانب المعدل المخفض المقدر بـ 7% إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2017 أين تم الرفع من

¹ المادة 25، تعدل أحكام المادة 15 من قانون الرسم على رقم الأعمال، قانون رقم 16-14، المؤرخ في 28 ديسمبر 2016، المتضمن قانون المالية لسنة 2017، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 77، ص ص 12.

معدلات الرسم على القيمة المضافة لتبلغ 19% و 9%، سبب هذه الزيادة يمكن إرجاعه إلى الأزمة النفطية الأخيرة والحاجة إلى إيرادات ضريبية جديدة لتمويل عجز الموازنة العامة باللجوء إلى زيادة معدلات الضريبة.

الفرع الثاني: العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة

بالنسبة للعمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة فبعض العمليات تخضع وجوبا لهذه الضريبة والبعض الآخر يتم إخضاعها اختياريا، وهذه العمليات باختصار هي:

أولا. العمليات الخاضعة وجوبا: يخضع بصفة إجبارية للرسم على القيمة المضافة كل من:¹

- المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون؛
- الأشغال العقارية مثل أشغال التجهيز والتوصيل للمباني؛
- المبيعات والتسليمات على الحال الأصلي، من المنتجات المستوردة الخاضعة للضريبة والمنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة؛
- المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة؛
- التسليمات للذات؛
- عمليات الإيجار وأداء الخدمات وأشغال الخدمات والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية؛
- بيوع العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك بأسمائهم قصد إعادة بيعها؛
- المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات والمكونة كليا أو جزئيا من المعادن النفيسة مثل الذهب؛
- العمليات المحققة في إطار ممارسة المهنة الحرة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون والشركات باستثناء العمليات ذات الطابع الطبي والشبه طبي والبيطري؛
- الحفلات الفنية والألعاب والتسليات بمختلف أنواعها؛
- خدمات الهاتف والتلكس التي تؤديها إدارة البريد والمواصلات؛
- عمليات البيع التي تمارسها المساحات الكبرى، نشاطات التجارة المتعددة (عمليات الشراء وإعادة البيع وفقا للشروط المحددة)، وتجارة التجزئة؛
- العمليات التي تتجزأ البنوك وشركات التأمين.

ثانيا. عمليات تخضع بشكل اختياري:² يمكن للأشخاص الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم أن يختاروا بناء على تصريح منهم اكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة، على أن يسلم السلع

¹ المادة 2، من قانون الرسوم على رقم الأعمال، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، طبعة 2019، ص ص4-5.

² حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص94.

والخدمات ل:¹ العمليات الموجهة للتصدير، الشركات النفطية، المكلفين بالرسوم الآخرين، ومؤسسة تتمتع بنظام الشراء بالإعفاء.

الفرع الثالث: الواقعة المنشأة للضريبة

يقصد بالواقعة المنشأة للضريبة الحدث الذي يتولد عنه الدين من المكلف نحو الخزينة، ويختلف حسب طبيعة العملية ما إذا كانت قد تحققت في الداخل أو عند القيام بعمليات الاستيراد والتصدير.

أولا. في الداخل: يتكون الحدث المنشئ للضريبة من:²

- بالنسبة للمبيعات من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة، وفيما يخص الماء الصالح للشرب من طرف المؤسسات الموزعة له يتكون الحدث المنشأ للضريبة من قبض الثمن كليا أو جزئيا، ويتكون الحدث المنشأ للرسم على القيمة المضافة بالنسبة للمبيعات المحققة في إطار الأسواق العمومية من تحصيل الثمن كليا أو جزئيا، أما في حال غياب التحصيل فيستحق أداء الرسم بعد أجل سنة ابتداء من تاريخ التسليم القانوني للبضاعة؛

- بالنسبة للأشغال العقارية، يتحدد من قبض المبلغ كليا أو جزئيا فيما يتعلق بصفقات الأشغال؛

- بالنسبة للتسليمات للذات من المنقولات المصنوعة ومن الأشغال العقارية، يتشكل الحدث المنشئ للضريبة من تحقق شرط التسليم؛

- بالنسبة لتأدية الخدمات يقبض المبلغ كليا أو جزئيا.

ثانيا. عند الاستيراد: يتكون الحدث المنشئ للضريبة بجمركة البضائع، والمدين بهذا الرسم هو المصرح لدى مصلحة الجمارك.³

ثالثا. عند التصدير: يتكون الحدث المنشئ للضريبة بالنسبة للعمليات الخاضعة الموجهة للتصدير، بمجرد تقديمها لمصلحة الجمارك والمدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك.⁴

الفرع الرابع: الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة

تشكل الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة المحددة بموجب قوانين المالية إجراءات خاصة تخالف النظام العام للضريبة، وتعتبر بمثابة إعانات مباشرة من الدولة للمستفيدين منها الغرض منها ترقية قطاعات النشاط وبعض المنتجات، وهذه الإعفاءات عموما تستجيب إلى مجموعة من الاعتبارات الاجتماعية والاقتصادية والثقافية.⁵ ونظرا لانتساع وكثرة الإعفاءات الممنوحة في مجال الرسم على القيمة المضافة نكتفي بذكر أهم العمليات التي استفادت من الإعفاء من هذا الرسم.

¹ النظام الضريبي الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص 22-23.

² حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص 105.

³ نفس المرجع، ص 106.

⁴ نفس المرجع، ص 106.

⁵ نفس المرجع، ص 96.

- أولاً. بالنسبة للعمليات التي تتم في الداخل: ونذكر منها على سبيل المثال لا للحصر العمليات التالية:
- استتنت المادة 8 من قانون الرسوم على رقم الأعمال عمليات البيع المتعلقة بالمنتجات وأسلاخ الحيوانات الخاضعة للرسم الصحي على اللحوم، والمصنوعات من المعادن مثل الذهب الخاضعة لرسم الضمان، العمليات التي يقوم بها الأشخاص الذين يقل رقم أعمالهم الإجمالي عن 30 مليون دج أو يساويه والعمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعين لنفس المجموعة مثلما هو محدد في القانون.¹
 - عمليات البيع الخاصة بالخيز ودقيق الاختياز المستعمل في صنعه والحبوب المستعملة في صنع هذا الدقيق، والعمليات الخاصة بالسמיד؛
 - عمليات البيع المتعلقة بالحليب وقشدة الحليب وحليب الأطفال؛
 - عمليات البيع الخاصة بالمنتجات الصيدلانية الواردة في المدونة الوطنية للأدوية؛
 - بعض العمليات غير الهادفة للربح مثل مطاعم الرحمة؛
 - السيارات السياحية الجديدة والسيارات المهياة خصيصاً، التي تتوفر فيها الشروط المحددة في ذات القانون؛
 - المقاعد المتحركة والعربات المماثلة المخصصة لفئة العاجزين، بما في ذلك تلك المجهزة بمحرك أو آليات أخرى للدفع؛
 - عمليات بنك الجزائر المرتبطة بصفة مباشرة بمهمة إصدار النقود والمهام التي يختص بها؛
 - المواد والخدمات والأشغال المرتبطة بقطاع النفط ومؤسسة سوناطراك محددة في نص المادة؛
 - السلع المرسله على سبيل التبرعات للهلال الأحمر الجزائري والجمعيات الموجهة للتوزيع بصفة مجانية على الفئات الموجهة لها، والتبرعات الموجهة للمؤسسات الحكومية؛
 - مختلف التظاهرات ذات الطابع الرياضي أو ثقافي أو فني، وبصفة عامة الحفلات المنظمة في إطار الحركات الوطنية أو الدولية للتعاون.
 - عقود التأمين وإعادة التأمين المحددة بواسطة التشريع؛
 - عمليات الأشغال العقارية والخدمات المنجزة لحساب البعثات الدبلوماسية أو القنصلية وأعاونها المعتمدة في الجزائر وكذا بعض المصاريف والمواد المقتنيات محلياً.
 - عمليات الاقتناء المنجزة من طرف البنوك والمؤسسات المالية في إطار عمليات القرض الايجاري.²
- ثانياً. بالنسبة للعمليات التي تتم عند الاستيراد: وتشمل المنتجات المعفى بيعها في الداخل من هذا الرسم، البضائع الموضوعه تحت الأنظمة الموقفة للحقوق الجمركية، البضائع التي لها حق الاستفادة من القبول الاستثنائي مع الإعفاء من الحقوق الجمركية، وتلك البضائع المستوردة في إطار المقايضة وفق الشروط المحددة.³

¹ المادة 8، من قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سبق ذكره، ص 06.

² المادة 9، من قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سبق ذكره، ص 6-7.

³ المواد 10 و 11، من قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سبق ذكره، ص 8.

ثالثا. بالنسبة للعمليات التي تتم عند التصدير: نذكر عمليات البيع والصنع المتعلقة بالبضائع المصدرة في حال تحقق الشروط المحددة في المادة 13 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، عمليات البيع والصنع التي تتعلق بالبضائع محلية المصدر والمسلمة للمحلات التجارية الموضوعة تحت الرقابة الجمركية المؤسسة قانونا، المبيعات التي تتم بغرض التصدير من قبل تجار الأثريات أو لحسابهم والمتعلقة بالأشياء الطريفة والتحف الفنية، وما إلى ذلك.¹

رابعا. حالات الإعفاء والاسترجاع: تنظم هذه الحالات الخاصة المرتبطة بتطبيق الرسم على القيمة المضافة من خلال المواد 42-50 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

1. عمليات الشراء بالإعفاء: يستفيد المكلف من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة، بالنسبة للمواد والخدمات والأشغال المتعلقة بنشاطات مرتبطة بالصناعة الاستخراجية، والمشتريات والبضائع المخصصة للتصدير وإعادة التصدير والخدمات المرتبطة بها، وكذا مقتنيات التجهيزات والخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار الخاص وفق ما هو محدد في نص المادة، وذلك وفق الشروط والأحكام المنصوص عليها في المادة 42 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.²

2. استرجاع الرسم على القيمة المضافة: يتم استرجاع الرسم على القيمة المضافة بإحدى الطريقتين:³
أ. **استرجاع مادي:** وهو استرجاع مبلغ الرسم المتعلق بالمشتريات والمخزونات والخدمات المبينة على الفواتير مع مراعاة الشروط القانونية؛

ب. **استرجاع مالي:** وهو استرجاع مرتبط بالرسوم المفروضة على الاستثمارات الموجهة لعمليات الإنتاج إذا ما إذا توفرت فيها الشروط المنصوص عليها قانونا.

ويتم دفع الرسم على القيمة المضافة بثلاث طرق، إما بطريقة النظام العام، أو الاقتطاع من المصدر أو الأقساط الوقتية.⁴

الفرع الخامس: توزيع حصيلة الرسم على القيمة المضافة

يمكن التمييز بين طريقتين، الطريقة الأولى تشمل العمليات المحققة في الداخل وتوزع كما يلي: 75% لفائدة ميزانية الدولة، 10% لفائدة البلدية، 15% لفائدة صندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية، وتوجه حصة البلديات إلى هذا الأخير بالنسبة للعمليات المنجزة من قبل المؤسسات التابعة لاختصاص مديرية المؤسسات الكبرى. أما الطريقة الثانية فتخص العمليات المحققة عند الاستيراد حيث توجه الحصة الأكبر والمقدرة بـ 85% لفائدة ميزانية الدولة، والباقي لفائدة صندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية،

¹ المادة 13، من قانون الرسوم على رقم الأعمال، طبعة 2019، مرجع سبق ذكره، ص ص 8-9.

² المواد 42، و 42 مكرر، من قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سبق ذكره، ص 20.

³ بريشي عبد القادر، **هيكال النظام الضريبي الجزائري في ظل الإصلاحات الضريبية**، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، عدد 1، المركز الجامعي تامنغست، تامنغاست، الجزائر، 2012، ص 287.

⁴ المواد 76-104 تحدد كميّات التصريح والدفع، قانون الرسم على رقم الأعمال، مرجع سبق ذكره، ص ص 25-28.

على أن تخصص حصة هذا الصندوق مباشرة للبلديات التي يقع فيها المكتب بالنسبة للعمليات المنجزة من طرف المكاتب الجمركية الحدودية البرية.¹

الرسم على القيمة المضافة ورغم ميزاته المتعددة سواء من ناحية استمرار عوائده في تمويل خزينة الدولة وكذا اتساع مصادره، وحتى بطابعه النسبي الذي يمنحه ميزة البساطة، إلا أنه لا يراعي مبدأ العدالة في توزيع العبء الضريبي بين مختلف المكلفين بالضريبة فنجده يعاملهم معاملة متساوية رغم التفاوت في مستويات الدخل ورغم أن المشرع قد خص السلع الواسعة الاستهلاك بمعاملة خاصة.

كما لاحظنا أن المشرع الجزائري ومن خلال القوانين الضريبية قد منح الكثير من الإعفاءات بهدف تشجيع الاستثمار وخاصة الاستثمارات الأجنبية، كما خص المشاريع ذات الطابع التصديري بالعديد من الإعفاءات نظرا لاجابيات التصدير على الميزان التجاري ودخول العملة الصعبة، وكما رأينا سابقا فمن هذه الإعفاءات ما يمنح بصفة دائمة أو مؤقتة لمدة زمنية محددة.

المطلب الرابع: ضرائب ورسوم أخرى

الضرائب المذكورة وإن كانت الأكثر أهمية، فإنها ليست الوحيدة التي استحدثها الإصلاح الجبائي، كما أن حصيلة هذه الضرائب على تنوعها لا توجه كلية إلى ميزانية الدولة، خاصة وأن الإصلاح الجبائي عمد إلى الفصل بين الضرائب العائدة للدولة وتلك العائدة للجماعات المحلية- تضمنتها المادة 197 من قانون الضرائب المباشرة، وتتمثل في كل من الولاية والبلدية والصندوق المشترك للجماعات المحلية- وقد أطلق عليها اصطلاح الجباية المحلية.

الفرع الأول: الضريبة على الأملاك

حددت نصوص المواد 274-277 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مجال تطبيق هذه الضريبة ووعاءها.

يخضع للضريبة على الأملاك الأشخاص الطبيعيون حيثما كان مقرهم الجبائي، فإذا كان للشخص الطبيعي مقر جبائي في الجزائر فإن أملاك هذا الشخص الموجودة داخل وخارج الجزائر تكون خاضعة للضريبة، أما إذا لم يكن للشخص الطبيعي مقر جبائي في الجزائر فتقتصر هذه الضريبة على أملاكه الموجودة في الجزائر، وتشمل الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية والحقوق العينية العقارية، وكذا الأموال المنقولة من سيارات ويخوت وطائرات، ... الخ.

أولا. الأساس الخاضع للضريبة:

تستحق هذه الضريبة على الأشخاص الطبيعيين وتقرض على أملاكهم الخاضعة للضريبة، التي تتعدى قيمتها الصافية مبلغ 100 مليون دج، في أول جانفي من سنة الإخضاع الضريبي، وتتضمن جميع الأملاك

¹ المادة 161، من قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سبق ذكره، ص 32.

الخاضعة للضريبة التابعة للأشخاص الطبيعيين وأولادهم القصر، بينما تخضع المرأة المتزوجة لهذه الضريبة بصفة منفردة على مجموع أملاكها وحقوقها والقيم التي تتشكل منها أملاكها.¹
ثانيا. التزامات المكلفون بالضريبة والنسب المطبقة:

تخضع هذه الضريبة لمبدأ التصريح التلقائي بالأملاك من طرف الخاضعين لها، لدى مفتشيه الضرائب التي يتبعها مقر سكناهم، حيث يجب عليهم اكتتاب هذا التصريح كل أربع سنوات إلى غاية 31 مارس من السنة الرابعة كآخر أجل، باستثناء حالة وفاة المدين بهذه الضريبة فيمدد أجل التصريح إلى غاية ستة أشهر انطلاقا من تاريخ الوفاة،² وحساب هذه الضريبة يتم من خلال الجدول التصاعدي الموالي، والذي خضع لعدة تعديلات من ناحية حجم الشرائح التي شهدت اتساعا والمعدلات المطبقة التي شهدت انخفاضا واضحا.

الجدول رقم(2_6): الجدول التصاعدي في حساب الضريبة على الأملاك وتعديلاته

النسبة %	قسط القيمة الصافية من الأملاك الخاضعة للضريبة دج	النسبة %	قسط القيمة الصافية من الأملاك الخاضعة للضريبة دج	النسبة %	قسط القيمة الصافية من الأملاك الخاضعة للضريبة دج
	سنة 2006		سنة 2003		سنة 1994
0	30 000 000 ≤	0	12 000 000 ≤	0	8 000 000 ≤
0,25	من 30 000 001 إلى 36 000 000	0,5	من 12 000 001 إلى 18 000 000	0,5	من 8 000 001 إلى 10 000 000
0,5	من 36 000 001 إلى 44 000 000	1	من 18 000 001 إلى 22 000 000	1	من 10 000 001 إلى 20 000 000
0,75	من 44 000 001 إلى 54 000 000	1,5	من 22 000 001 إلى 30 000 000	1,5	من 20 000 001 إلى 30 000 000
1	من 54 000 001 إلى 68 000 000	2	من 30 000 001 إلى 50 000 000	2	من 30 000 001 إلى 50 000 000
1,5	أكثر من 68 000 000	2,5	أكثر من 50 000 000	2,5	أكثر من 50 000 000
	سنة 2013		سنة 2015-2019		
0	أقل من 50 000 000	0	أقل من 100 000 000	0	
0,25	من 50 000 001 إلى 100 000 000	0,25	من 100 000 000 إلى 150 000 000	0,25	
0,5	من 100 000 001 إلى 200 000 000	0,5	من 150 000 001 إلى 250 000 000	0,5	
0,75	من 200 000 001 إلى 300 000 000	0,75	من 250 000 001 إلى 350 000 000	0,75	
1	من 300 000 001 إلى 400 000 000	1	من 350 000 001 إلى 450 000 000	1	
1,5	أكثر من 400 000 000	1,5	أكثر من 450 000 000	1,5	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

- المادة 28، تعدل المادة 281-9 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرسوم تشريعي رقم 93-18 المؤرخ في 29 ديسمبر 1993، المتضمن قانون المالية لسنة 1994، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد88، ص13. - المادة 26، تعدل المادة 281 مكرر8 من قانون

¹ المادة 275، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص62.

² المادة 281 مكرر10، والمادة 281 مكرر 11، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص63.

الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون رقم 02-11 المؤرخ في 24 ديسمبر 2002، المتضمن قانون المالية لسنة 2003، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 86، ص 09. - المادة 14، تعدل أحكام المادة 281 مكرر 8 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون رقم 05-16 المؤرخ في 31 ديسمبر 2005، المتضمن قانون المالية لسنة 2006، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 85، ص 06. - المادة 5، تعدل المادة 281 مكرر 8 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون رقم 12-12 المؤرخ في 26 ديسمبر 2012، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 72، ص 04. - المادة 22، أمر رقم 01-15، المؤرخ في 23 يوليو 2015، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 40، ص 10. - المادة 181 مكرر 9 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 63.

يخضع توزيع حصيلة الضريبة على الأملاك للتقسيم التالي: 60% لفائدة ميزانية الدولة، 20% لصالح ميزانية البلدية، 20% لفائدة الصندوق الوطني للسكن.¹

الفرع الثاني: الضريبة الجزائرية الوحيدة

تم استحداث الضريبة الجزائرية الوحيدة بموجب أحكام المادة 282 من قانون المالية لسنة 2007، وقد حلت محل النظام الجزافي للضريبة على الدخل،² ولذلك يمكن اعتبارها كضريبة ونظام إخضاع ضريبي في آن واحد. وتجمع هذه الضريبة بين الضرائب والرسوم التالية: الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني، وللإشارة فقد خضعت هذه الضريبة لتعديلات عديدة تضمنتها قوانين المالية المتعاقبة.

بالنسبة لمجال تطبيق هذه الضريبة:³ وفقا لما جاء في نص المادة 282 من قانون المالية لسنة 2017 تفرض هذه الضريبة على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين والشركات والتعاونيات الذين يمارسون نشاط صناعي، أو تجاري، أو حرفي، أو مهنة غير تجارية، ولا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دج، المستثمرين الذين ينجزون المشاريع الاستثمارية أو يمارسون تلك الأنشطة المؤهلة للاستفادة من دعم الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب، الوكالة الوطنية لدعم القرض المصغر، الصندوق الوطني للتأمين على البطالة، والذين لا يتجاوز رقم أعمالهم المبلغ المحدد.

لأن الضريبة الجزائرية الوحيدة ضريبة نسبية، يتم تطبيق معدل 5% على النشاطات المتعلقة بالإنتاج وبيع السلع (كان في السابق يقدر بـ 6%) وفقا لما نصت عليه المادة 282 مكرر 4 من قانون المالية لسنة 2007)، بينما حدد معدل 12% بالنسبة لباقي النشاطات،⁴ واقتطاع من المصدر بمعدل 5% محررة من الضريبة بالنسبة للأشخاص الذين ينشطون في إطار دائرة توزيع السلع والخدمات عبر المنصات الرقمية (التجارة الإلكترونية).⁵

¹ المادة 282، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 64.

² المادة 282 مكرر، قانون رقم 06-24، مؤرخ في 26 ديسمبر 2006، المتضمن قانون المالية لسنة 2007، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 85، ص 4.

³ النظام الضريبي الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص 9.

⁴ المادة 13، تعدل أحكام المادة 282 مكرر 4 من قانون الضرائب المباشرة، قانون رقم 14-10 المؤرخ في 30 ديسمبر 2014، المتضمن قانون المالية لسنة 2015، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 78، ص 6.

⁵ النظام الضريبي الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص 11.

توزيع حصيلة الضريبة الجزافية الوحيدة خضع لعدة تعديلات، نوجزها في النقاط التالية:

- من خلال قانون المالية لسنة 2007 تم تخصيص حصة قدرها 50% لفائدة ميزانية الدولة، 40% توجه لفائدة البلديات، والباقي يوزع بالتساوي بين الولاية والصندوق المشترك للجماعات المحلية.¹
- تم تعديل هذه التوزيعات لأول مرة من خلال قانون المالية التكميلي لسنة 2008، وأصبحت توزع على النحو الآتي:² 48,5% للدولة، 40% البلدية، 1% غرف التجارة والصناعة، 0,5% غرفة الحرف والمهن، والباقي يوزع بالتساوي بين الولاية والصندوق المشترك للجماعات المحلية.
- تم إدخال تعديل بسيط سنة 2009، من خلال تخصيص نسبة قدرها 0,5% لصالح غرف الصناعة التقليدية والحرف،³ وفي نفس السنة تم إدراج بعض التعديلات البسيطة من خلال تخصيص 0,02% من التوزيعات لصالح الغرفة الوطنية للصناعة التقليدية والحرف، و 0,48% لغرف الصناعة التقليدية والمهن.⁴
- تم إدخال بعض التعديلات على طريقة توزيع ناتج هذه الضريبة سنة 2015،⁵ بحيث أن حصة 49% توجه لصالح الدولة، 40,25% لصالح البلديات، 10% تقسم بالتساوي بين الولاية والصندوق المشترك للجماعات المحلية، 0,5% لصالح غرفة التجارة والصناعة، 0,24% لصالح غرف الصناعة التقليدية والمهن، والحصة الأقل والمقدرة بـ 0,01% لصالح الغرفة الوطنية للصناعة التقليدية. وهو التوزيع المعمول به إلى غاية 2019.

الفرع الثالث: الرسم على النشاط المهني

تم استحداث الرسم على النشاط المهني بموجب أحكام المادة 21 من قانون المالية لسنة 1996، وقد حل محل الرسم المفروض على النشاطات الصناعية والتجارية ومعدله 2,55%، والرسم المفروض على النشاطات غير التجارية ومعدله 6,05%.

يستحق هذا الرسم بصدد رقم أعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح المهنية أو للضريبة على أرباح الشركات، غير أنه تستثنى من مجال تطبيق الرسم، مداخل الأشخاص الطبيعيين الناتجة عن استغلال الأشخاص المعنويين أو الشركات التي تخضع كذلك للرسم على النشاط المهني.⁶

¹ المادة 282، مكرر 05، من قانون المالية لسنة 2007، ص 6.

² المادة 11، تعدل أحكام المادة 282 مكرر 5 من قانون الضرائب المباشرة، أمر رقم 08-02 المؤرخ في 24 جويلية 2008، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 42، ص 5.

³ المادة 19، تعدل أحكام المادة 282 مكرر 5 من قانون الضرائب المباشرة، قانون رقم 08-21 المؤرخ في 31 ديسمبر 2008، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 74، ص 7.

⁴ المادة 12، تعدل أحكام المادة 282 مكرر 5 من قانون الضرائب المباشرة، أمر رقم 09-01 المؤرخ في 22 جويلية 2009، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 44، ص 6.

⁵ المادة 13، تعدل أحكام المادة 282 مكرر 5 من قانون الضرائب المباشرة، قانون المالية لسنة 2015، ص 6.

⁶ المادة 2017، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 50.

يقصد برقم الأعمال مبلغ الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها التي تدخل ضمن النشاطات المذكورة أعلاه، دون احتساب العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها، من مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني. وبالنسبة لوحدات مؤسسات الأشغال العمومية والبناء، يتكون رقم الأعمال من مبلغ المقبوضات للسنة المالية.¹

أولاً. أساس فرض الرسم على النشاط المهني: حسب ما نصت عليه المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة يحدد كما يلي:²

- بالنسبة للخاضعين للرسم على القيمة المضافة: رقم الأعمال خارج الرسم على القيمة المضافة؛
- بالنسبة لغير الخاضعين للرسم على القيمة المضافة: رقم الأعمال بما في ذلك الرسم على القيمة المضافة؛
وعند تحديد الأساس الخاضع للضريبة يجب الأخذ في الحسبان التخفيضات المقدرة بـ30%، 50%، 75%، الخاصة ببعض العمليات المنصوص عليها قانوناً.

ثانياً. معدل الإخضاع الضريبي وتوزيع حصيلته: ابتداءً من سنة 1996 دخل الرسم على النشاط المهني حيز التطبيق بمعدل 2,55%،³ تم تعديله بموجب أحكام المادة 6 من قانون المالية التكميلي لسنة 2001، حيث خفض إلى 2% ثابت،⁴ -وهو المعدل المطبق إلى غاية 2019- على أن يخفض إلى 1% بدون الاستفادة من التخفيضات بالنسبة لأنشطة الإنتاج، أما بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري حددت نسبة الرسم بـ 2% مع تخفيض قدره 25%، ويمكن أن يرفع معدل الرسم على النشاط المهني إلى 3% إذا تعلق الأمر برقم الأعمال الناتج عن أنشطة نقل المحروقات بواسطة الأنابيب.⁵

بالنسبة لطريقة توزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني فقد طرأت تعديلات بسيطة على النسب الموزعة بين الجهات المستفيدة من حصيلة الرسم، فحسب قانون المالية لسنة 1996 توزع حصيلة الرسم كما يلي: 65,1% لفائدة البلدية، 29,41% لفائدة الولاية، 5,5% لفائدة الصندوق المشترك للجماعات المحلية، أما سنة 2001 أين تم تخفيض في معدل هذا الرسم وطريقة توزيعه بالنسب التالية: حصة البلدية 65%، 29,5% لفائدة الولاية، 5,49% لفائدة الصندوق المشترك للجماعات المحلية.

¹ المادة 2017، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 50.

² النظام الضريبي الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص 18.

³ المادة 21، أمر رقم 95-27 المؤرخ في 30 ديسمبر 1995، المتضمن قانون المالية لسنة 1996، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 82، ص 11.

⁴ المادة 06، تعدل أحكام المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون رقم 01-12 المؤرخ في 19 جويلية 2001، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2001، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 38، ص 4.

⁵ النظام الضريبي الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص 18.

على أن يتم توزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني على الجماعات المحلية حسب ما جاء به قانون المالية لسنة 2019 كما يلي: أكبر نسبة من الحصيلة توجه لفائدة البلدية وتقدر بـ 66%، و 29% للولاية، والحصصة الباقية المقدرة بـ 5% تدفع لفائدة صندوق الضمان والتضامن للجماعات المحلية.¹

الفرع الرابع: الرسم العقاري

يمكن استخلاص تعريف للرسم العقاري من خلال الأحكام القانونية المنظمة لهذا الرسم كما يلي: "هو رسم سنوي يفرض على الملكيات المبنية وغير المبنية الموجودة فوق التراب الوطني، أو بالأحرى في البلديات التي توجد بها الملكيات الخاضعة للضريبة، باستثناء تلك التي تم إعفاؤها من الضريبة، وفي حال تعرض هذه الملكيات لعمليات نقل فلا بد من استيفاء إجراءات قانونية من قبل الملاك المعنيين بها، حتى يتسنى للإدارة الضريبية معرفة المكلف بالرسم العقاري".²

أولا. ميدان تطبيق الرسم العقاري: يطبق الرسم العقاري على:

1. الأملاك المبنية:³ وتشمل مجموع المنشآت والأراضي التالية: المنشآت المخصصة لإيواء الأشخاص والمواد أو لتخزين المنتجات، والمنشآت ذات الطابع التجاري الكائن مقرها في محيط المطارات الجوية والموانئ ومحطات السكك الحديدية والطرق، بما في ذلك ملحقاتها من مستودعات وورشات صيانة، أراضي البناء بجميع أنواعها والقطع الأرضية التي تشكل ملحقا مباشرا لها، والأراضي غير المزروعة المستخدمة للاستعمال التجاري والصناعي.

2. الأملاك غير المبنية:⁴ وتشمل الأراضي الفلاحية، والأراضي الكائنة في القطاعات العمرانية أو القابلة للتعمير، إضافة إلى المحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم في الهواء الطلق ومناجم الملح والسبخات. تجدر الإشارة أنه بمجرد تملك أو الاستفادة من حق الانتفاع لعقار مبني أو غير مبني، من قبل الشركات مهما كان شكلها أو الغرض منها، فهي تخضع للرسم العقاري.⁵

ثانيا. أساس فرض الرسم العقاري والمعدلات المطبقة: ينتج أساس فرض الرسم العقاري من ناتج القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع للملكيات المبنية أو غير المبنية مضروب في المساحة الخاضعة للضريبة حسب المنطقة أو المناطق الفرعية.

بالنسبة للملكيات المبنية، ينتج أساس فرض الضريبة من خلال ضريبة القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع للملكيات المبنية في المساحة الخاضعة للضريبة، مع مراعاة معدل التخفيض المقدر بـ 2% عن كل سنة

¹ المادة 222، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص ص 51-52.

² عائشة بوعزم، مرجع سبق ذكره، ص 88.

³ المادة 249، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 54.

⁴ المادة 261، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص ص 56-57.

⁵ عائشة بوعزم، مرجع سبق ذكره، ص 89.

شريطة أن لا يتجاوز التخفيض 25%، وبالنسبة للمصنع يقدر التخفيض بـ50% كحد أقصى مسموح،¹ أما بالنسبة للملكيات غير المبنية فينتج أساس فرض الضريبة من حاصل القيمة الجبائية الإيجابية المعبر عنها بالمتر المربع أو الهكتار الواحد في المساحة الخاضعة للضريبة.²

وفي حساب الرسم يتم تطبيق معدلين على الأساس الخاضع للضريبة، حيث يطبق معدل 3% على الملكيات المبنية بالمعنى التام للكلمة، بينما تخضع لمعدل مضاعف قدره 10% تلك الملكيات المبنية ذات الاستعمال السكني المملوكة للأشخاص الطبيعيين والواقعة في المناطق المحددة عن طريق التنظيم وغير المشغولة بأي صفة، وفيما يخص ملحقات الملكيات المبنية من الأراضي فتخضع لمعدلات مختلفة ترتفع كلما زادت المساحة، فإذا كانت مساحة الأرض تقل عن 500 م² أو تساويها فإن معدل الضريبة المطبق يقدر بـ5%، أما إذا تجاوزت المساحة 500 م² ولم تتجاوز في ذات الوقت 1000 م² يطبق عليه معدل ضريبة قدره 7%، وفي حال تجاوزت المساحة 1000 م² فإن المعدل المطبق يساوي 10%.³

يطبق معدل 5% على أساس الضريبة بالنسبة للملكيات غير المبنية المتواجدة في المناطق غير العمرانية، وتطبق على الأراضي العمرانية النسب التالية: 5% إذا كانت مساحة الأرض أقل أو تساوي 500 م²، ويرتفع هذا المعدل إذا فاقت مساحة الأرض 500 م² إلى 1000 م²، ويرتفع إلى 10% إذا فاقت مساحة الأراضي 1000 م²، في حين أن الأراضي الفلاحية تخضع للضريبة بنسبة 3%.⁴

ما يمكن استنتاجه بالنسبة للضرائب والرسوم المذكورة في هذا الجزء ما يلي: تتميز الضرائب العائدة للجماعات المحلية بانخفاض معدلاتها، مما يؤثر على حجم الحصيلة ومنه على مخططاتها التنموية، كما أن الضريبة الجزائرية الوحيدة ورغم أن الهدف من استحداثها تبسيط الإجراءات وتخفيف الضغط الضريبي وكذا تعزيز الضمانات القانونية للمكلف، إلا أنها تساهم في اتساع ظاهرة التهرب الضريبي، حيث يلجأ المكلفون بالضريبة على الدخل الإجمالي إلى تخفيض رقم أعمالهم السنوي للخضوع لهذه الضريبة، أو بالعمل في مجالات النشاط التي تفرض فيها هذه الضريبة، أما بالنسبة للرسم العقاري فيخلق صعوبة للإدارة الضريبة من ناحية تحديد الوعاء الضريبي لهذا الرسم وذلك أن غالبية العقارات غير رسمية.⁵

الفرع الخامس: الرسم الداخلي على الاستهلاك والرسم على المنتجات البترولية

إضافة إلى الرسم على القيمة المضافة يعتبر الرسمين الموائين من بين تصنيفات الرسم على رقم الأعمال.

¹ المادة 254، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 55.

² لمادة 261(و)، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 57.

³ المادة 261(ب)، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 56.

⁴ المادة 261، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 58.

⁵ عبد الكريم بريشي، مرجع سبق ذكره، ص 292. (بتصرف)

أولاً. الرسم الداخلي على الاستهلاك:

تم إنشاء هذا الرسم من خلال قانون المالية لسنة 1991، وهي ضريبة نوعية تفرض على السلع والمنتجات المضرة بالصحة والبيئة، مثل السجائر والتبغ والكحول.

يتكون هذا الرسم من حصة ثابتة ومعدل نسبي، يطبق على المنتجات الموضحة في الجدول أدناه.

الجدول رقم(2_7): التعريفات الخاصة بالمنتجات الخاضعة للرسم الداخلي على الاستهلاك

التعريف		بيان المنتجات
3971 دج/هـلتر		الجبعة
المعدل النسبي(على قيمة المنتج)	الحصة الثابتة دج/كغ	المنتجات التبغية والكبريت
10%	1.640	السجائر: - التبغ الأسود
10%	2.250	- التبغ الأشقر
10%	2.600	السيجار
10%	682	تبغ التدخين بما في ذلك الشيشة
10%	781	تبغ للنشق والمضغ
20%		الكبريت والقذاحات

المصدر: المادة 25 من قانون الرسم على رقم الأعمال، طبعة 2019، ص14.

وبموجب أحكام المادة 68 من قانون المالية لسنة 2018 تم إنشاء رسم جزافي محرر بنسبة 3% يطبق على عمليات بيع المنتجات التبغية المجففة،

إضافة إلى السلع والمنتجات الواسعة الاستهلاك والمذكورة أعلاه، تضمنت المادة 25 من نفس القانون تشكيلة متنوعة من السلع والمنتجات الخاضعة للرسم الداخلي على الاستهلاك، نذكر على سبيل المثال: بعض أنواع الأسماك، المنتجات الغذائية،... الخ.

ثانياً. الرسم على المنتجات البترولية:

تم إنشاء الرسم على المنتجات البترولية بموجب أحكام المادة 82 من قانون المالية لسنة 1996، يؤسس هذا الرسم لصالح ميزانية الدولة، ويطبق على المنتجات النفطية أو المماثلة لها، محلية كانت أو مستوردة، ويحسب هذا الرسم على أساس قيمة المنتجات الخاضعة له والموجهة للاستهلاك.

الجدول رقم(2_8): التعريفات المطبقة على المنتجات البترولية

إسم المنتج	الرسم(دج/هـلتر)
البنزين الممتاز	900,00
البنزين العادي	800,00
البنزين الخالي من الرصاص	900,00
غاز أويل	200,00
غاز البترول المميع/الوقود	1,00

المصدر: المادة 28 من قانون الرسم على رقم الأعمال، طبعة 2019، ص17.

تسري على هاذين الرسمين باعتبارهما من مكونات الرسوم على رقم الأعمال نفس القواعد والأحكام الخاصة بالتأسيس والتحصيل والتصفية والمنازعات المطبقة على الرسم على القيمة المضافة، كما يدمج الرسم الداخلي على الاستهلاك في الأساس الخاضع للرسم على القيمة المضافة.

الفرع السادس: رسم المرور، الضمان، التعبير، حقوق التسجيل والطابع

يخضع تنظيم الضرائب الموالية إلى قانون الضرائب غير المباشرة، ونشير إليها باختصار كما يلي.

أولا. رسم المرور ورسم الضمان:

تؤسس هذه الرسوم لفائدة ميزانية الدولة، بحيث تخضع المنتجات الكحولية والخمور والمنتجات الأخرى المشابهة الموجهة للاستهلاك للرسم المرور والذي يتراوح بين 50-77000 دج بالنسبة للكحول،¹ مقابل 8800 دج لكل هكتو لتر من الخمور،² بينما يطبق رسم الضمان على المصنوعات من الذهب والفضة والبلاتين حسب الكمية المباعة المعبر عنها بالوزن (هكتو غرام) المباع، وفقا للتعريفات التالية: يطبق على مصنوعات الذهب رسم يقدر بـ 8000 دج لكل هكتو غرام، الفضة 150 دج لكل هكتو غرام، والبلاتين 20.000 لكل هكتوغرام.³ أما بالنسبة لرسم التعبير فيكون إما بنجمة العيار، أو البوثقة أو التبليل.⁴

ثانيا. حقوق التسجيل والطابع: وهي كالآتي:

1. حقوق التسجيل: شهدت حقوق التسجيل عدة تغييرات آخرها ما تضمنه قانون المالية لسنة 2005، مست التعديلات وعاء الإخضاع والنسب المطبقة، تشمل حقوق التسجيل العقود الرسمية، ويؤسس هذا الرسم النسبي أو التصاعدي بالنسبة لنقل الملكية أو حق الانتفاع والتمتع بالأموال المنقولة أو العقارية، كما يستلزم رفع الدعاوي أمام العدالة دفع رسوم قضائية للتسجيل، نصت على ذلك المادة 213 من قانون التسجيل.⁵

الجدول رقم (2_9): حقوق التسجيل

العمليات	النسب
نقل ملكية العقارات أو المنقولات (بيع)	5%
التنازل جزئيا عن الملكية (الانتفاع وملكية الرقبة)	5% مع تطبيق الجدول المنصوص عليه في المادة 53 من قانون التسجيل
نقل الانتفاع للأموال العقارية: إيجارات محددة المدة	2%
نقل الانتفاع للأموال العقارية: غير محددة المدة	5%
انتقال الملكية بالوفاة	يطبق المعدلين 5% و3% حسب الحالة
الهبة	5%

¹ المادة 47، من قانون الضرائب غير المباشرة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب طبعة 2019، ص12.

² المادة 176، من قانون الضرائب غير المباشرة، مرجع سبق ذكره، ص28.

³ المادة 340، من قانون الضرائب غير المباشرة، مرجع سبق ذكره، ص45-46.

⁴ المادة 342، من قانون الضرائب غير المباشرة، مرجع سبق ذكره، ص46.

⁵ لظفي شعباتي، مرجع سبق ذكره، ص227.

القسمة	1,5%
مبادلة الأملاك العقارية	2,5%
عقود الشركات	0,5%، 2,5% حسب طبيعة الحصص والمال والعقود

المصدر: النظام الضريبي الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص ص34-35.

2. حقوق الطابع: تحمل كلمة طابع معنيين، أحدهما عام ويشير إلى البصمة أو العلامة التي تثبت تحديد رسم ما، والآخر خاص ويشير إلى الرسم الواجب تسديده، وهو تلك الضريبة المفروضة على الأوراق المخصصة للعقود المدنية والقضائية، والمحركات الرسمية، وجميع العقود بين الدولة ومواطنيها، والوثائق الشخصية الثبوتية مثل بطاقة التعريف الوطنية ورخصة السياقة.¹

الجدول رقم (2_10): حقوق الطابع

المعدلات	تصنيف الحقوق
20-60 دج	طابع الحجم
1 دج عن كل قسط من 100 دج أو جزء منه 20 دج موحد	طابع المخالصات: - سندات - إيصالات
0,5 دج عن كل 100 دج أو جزء منها 4000 دج	طابع الأوراق التجارية: - سفتجة والسند لأمر... - طابع السجل التجاري
6000-25.000 دج 100-15.000 دج	استخراج الوثائق: - جواز السفر - تراخيص وبطاقات تعريف وإقامة ونسخ مماثلة
تحدد التعريف حسب نوع السيارة وسنة وضعها للسير	قسمة السيارات
30.000,00-200,00 دج	طابع الوثائق القتصلية

المصدر: النظام الضريبي الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص ص35-36.

¹ لطفي شعباتي، مرجع سبق ذكره، ص 230.

المبحث الرابع: إصلاح الإدارة الضريبية

نجاح أي برنامج للإصلاح الجبائي لا يمكن بأي حال أن يقتصر على إصلاح الجانب التشريعي فقط وإهمال الجانب التنظيمي ممثل في الجهاز القائم على تنفيذ وتطبيق هذه التشريعات أي الإدارة الضريبية، سطرت الجزائر برنامجا خاصة لإصلاح وعصرنة إدارتها الضريبية، ولتحقيق ذلك خصصت موارد مالية ومادية وبشرية ضخمة، وقد أطلقت على هذه المرحلة بالجيل الثاني للإصلاحات الجبائية في الجزائر. إذا كان الجيل الأول من الإصلاحات الضريبية والذي يمتد من الفترة 1992-2000 قد ركز على المفاهيم الكبرى وركز على التماشي مع الأنظمة الضريبية العالمية، فإن الجيل الثاني من الإصلاحات الجبائية قد ركز على محاولة إدخال مفاهيم جديدة مثل تبسيط الإجراءات وإعادة تنظيم الإدارة الضريبية بالطريقة التي تسهل أداءها.¹

المطلب الأول: المصالح الخارجية

في إطار البرنامج الشامل لإصلاح وعصرنة الإدارة الضريبية على المستوى الهيكلي والعملي، تم إنشاء هياكل جديدة على مستوى المصالح الخارجية هدفها تجميع المفتشيات والقباضات حسب طبيعة المكلف، بحيث تتكفل بمهام التسيير والرقابة والبحث في المنازعات الضريبية.

الفرع الأول: مديرية كبريات المؤسسات

أنشئت مديرية كبريات المؤسسات بموجب أحكام المادة 32 من قانون المالية لسنة 2002، ويحدد تنظيمها وصلاحياتها المرسوم رقم 06-273 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006، ويندرج مسارها في إطار البرنامج الشامل لتحديث الإدارة الضريبية من الناحية التنظيمية والعملية، وقد بدأت فعليا في ممارسة مهامها بداية جانفي 2006، يتحدد مجال اختصاصها بتسيير الملفات الجبائية المتعلقة بالمؤسسات التابعة للقانون الجزائري والخاضعة للضريبة على أرباح الشركات ويزيد رقم أعمالها عن 100 مليون دينار والشركات النفطية* والأجنبية، تتكفل مديرية كبريات المؤسسات ب: تقوية الضمانات المعترف بها للمكلفين بالضريبة، التوسيع في طرق الطعن، تحديث وتبسيط الإجراءات، مع وضع جهاز متكامل للتسيير المعلوماتي للضريبة وتحسين نوعية الخدمات المقدمة للمؤسسات.²

¹ خالد سناطور ومحمد حمر العين، مرجع سبق ذكره، ص 320-321.

* الأشخاص المعنوية الناشطة في قطاع المحروقات أو إحدى فروعها، والمنصوص عليها في القانون رقم 86-14 المؤرخ 19 أوت 1986، المعدل والمتمم، المتعلق بالتقريب عن المحروقات والبحث عنها واستغلالها ونقلها بالأنابيب.

² أنظر: - المديرية العامة للضرائب، الهياكل الجديدة للمديرية العامة للضرائب، متاح على الرابط:

<https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/com-smartslider3/modernisation-voir-plus-ar/230-2014-05-20-08-13-32>

تاريخ الاطلاع: 2021/01/28، 15:52.

تعتمد الجزائر تقريبا نفس المعايير التي تستخدمها دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في تحديد دافعي الضرائب التابعين لمديرية كبريات المؤسسات، مع ملاحظة وجود بعض الاختلافات الصغيرة يوضحها الجدول رقم (2_11). وتشمل معايير التعريف المشتركة المستخدمة في تحديد الشركات الكبرى كما حددها مركز السياسات والإدارة الضريبية التابع لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية: رقم أعمال الشركة أو حجم مبيعاتها الإجمالية، قيمة الأصول، مبلغ الضريبة المدفوعة، العمل في قطاعات أعمال معينة مثل الأعمال المصرفية والتأمين والنفط وما إلى ذلك، الانخراط في أنشطة تجارية دولية، وأخيرا عدد الموظفين.¹

الجدول (2_11): مقارنة بين الخصائص المستخدمة لتحديد المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات في الجزائر وبلدان مختارة من بلدان منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

قطاع النشاط	الجزائر	فرنسا	كندا	ايرلندا	المملكة المتحدة
المحروقات	غير مطبق	غير مطبق	غير مطبق	المؤسسات المالية والمصرفية	غير مطبق
رقم الأعمال	أكثر من 100 مليون دج*	أكثر من 400 مليون يورو	أكثر من 250 مليون دولار كندي	أكثر من 162 مليون يورو	أكثر من 50 مليون يورو
الضريبة المستحقة	غير مطبق	غير مطبق	غير مطبق	أكثر من 16 مليون يورو	أكثر من 43 مليون يورو
عدد الموظفين	غير مطبق	غير مطبق	غير مطبق	غير مطبق	أكثر من 250
الشركات الأجنبية	ينطبق تحت بعض الشروط	غير مطبق	غير مطبق	غير مطبق	ينطبق تحت بعض الشروط

Source: Khaled Senator, **Challenges Of The New Organization Of The Tax Administration In Algeria**, Journal Of Tax Administration Vol 5, N^o 2, 2019, p118.

* علما أنه وفي سياق مواصلة الإصلاحات الجبائية قررت الإدارة الضريبية الجزائرية سنة 2017 رفع الحد الأدنى لرقم أعمال الشركات التي تندرج ضمن اختصاص مديرية كبريات المؤسسات إلى ملياري دج.²

تمثل مساهمة الشركات الكبرى القسم الأكبر في الإيرادات العامة للدولة، حيث تمثل حوالي 70% من الإيرادات الضريبية،³ بالرغم من أن كبار دافعي الضرائب يمثلون نسبة تقل عن 1% من إجمالي دافعي الضرائب في الجزائر، لذلك نجد أن إدارة الضرائب تركز عليهم بدرجة كبيرة وتخصهم بمعاملة خاصة بدلا من تشتيت جهودها على دافعي الضرائب الآخرين، وهو الغرض الذي تم لأجله إنشاء مديرية كبريات المؤسسات، لضمان حصول هذه المؤسسات على معاملة أفضل فيما يتعلق بالضرائب، وبالنسبة لعدد

¹ Khaled Senator, **Challenges Of The New Organization Of The Tax Administration In Algeria**, Journal Of Tax Administration Vol 5, N^o 2, 2019, pp 117-118.

² المادة 2، قرار مؤرخ في 24 ديسمبر 2017، يحدد الحد الأدنى لرقم أعمال الشركات التي تندرج ضمن اختصاص مديرية كبريات المؤسسات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2017، عدد 77، ص ص 22-23.

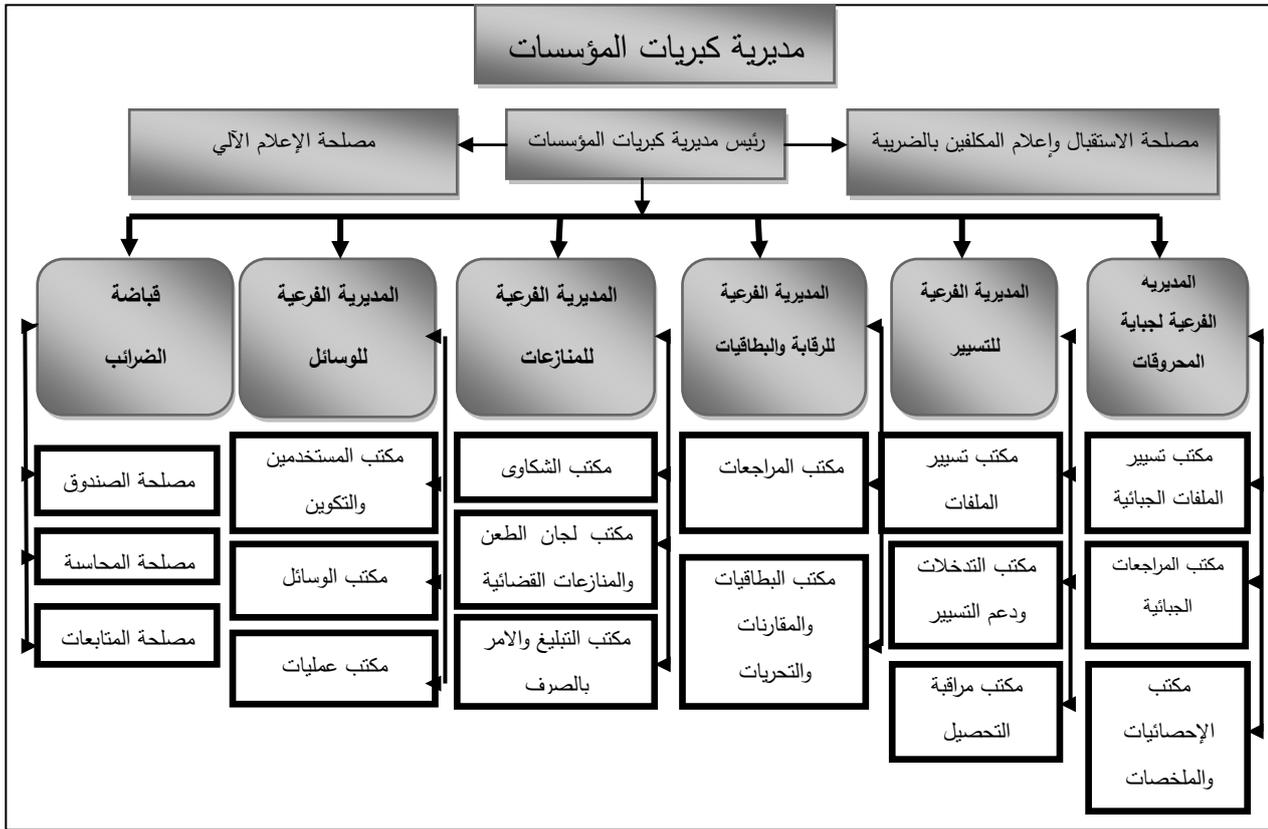
³ la lettre de la DGI, la Direction des Grandes Entreprises, Op. cit, p06.

المكلفين التابعين لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات فقد وصل عددهم سنة 2010 إلى 1601 يتوزعون كما يلي:¹

- مؤسسات لها إقامة مهنية دائمة في الجزائر عددها 869، منها 196 مؤسسة خدمات، 139 مؤسسة للبناء والأشغال العمومية، 269 مؤسسة صناعية، 254 مؤسسة تجارية؛
- مؤسسات ليس لها إقامة مهنية في الجزائر والشركات النفطية والبالغ عددها 732 مؤسسة، 445 منها خاضعة للنظام العام، 152 خاضعة لنظام الاقطاع من المصدر، 135 مؤسسة نفطية 51 منها أجنبية؛
- من المتوقع أن ينتقل عدد المكلفين عندما تبلغ المديرية ذروة نشاطها إلى 2000 مكلف تابع للنظام العام، و317 مكلف خاص بالمؤسسات النفطية.

يتم تنظيم مديرية كبريات المؤسسات الوحيدة ذات الاختصاص الوطني في 05 مديريات فرعية وقابضة ومصلحتين، وهو ما يوضحه الشكل (2_2).

الشكل رقم (2-2): الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

- المواد 8-24، القرار الوزاري المشترك الصادر بتاريخ 21 فيفري 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الصادرة بتاريخ 29 مارس 2009، عدد 20، ص 11-14.
- المديرية العامة للضرائب، مديرية كبريات المؤسسات، متاح على الرابط: <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/com-smartslider3/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/237-2014-05-27-15-01-59>، تاريخ الاطلاع: 2021/01/04، ص 00:25.

¹ براهيم حراش، مرجع سبق ذكره، ص 180.

- تضطلع مديرية كبريات المؤسسات بالعديد من المهام، تشمل مجالات تحديد الوعاء، التحصيل، الرقابة المنازعات الضريبية، الاستقبال والإعلام، نوجزها في النقاط التالية:¹
- مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين التابعين لمجال اختصاصها؛
- إصدار الجداول وقوائم التحصيل وشهادات الإلغاء والتخفيض، وكذا تنفيذ عمليات التسجيل والطابع ومعاينتها والمصادقة عليها؛
- مراقبة الملفات حسب نوع كل الوثيقة؛
- التكفل بملفات تعويض قروض الرسوم؛
- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى؛
- مراقبة مسبقة لحساب التسيير وتصفيته؛
- التموين بالطابع ومسك محاسبتها؛
- البحث عن المعلومات ذات الطابع الجبائي وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات؛
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين وتقييم نتائجها؛
- دراسة الشكاوي ومعالجتها ومتابعة المنازعات الإدارية والقضائية؛
- معالجة طلبات التخفيض الإداري؛
- إعداد الإجراءات المرتبطة بالاعتماد والتصفية، والأمر بصرف النفقات مهما كانت طبيعتها والسهر على تنفيذها وتحيينها؛
- ضمان تسيير المستخدمين وتقييم الاحتياجات من الوسائل المادية والبشرية والتقنية، وإعداد التقديرات لميزانية المطابقة لذلك؛
- ضمان مهمة استقبال وإعلام المكلفين، ونشر مختلف المعلومات والآراء اتجاه المكلفين، مع تذكيرهم بحقوقهم وواجباتهم الضريبية؛
- التعاون والتنسيق مع الهيكل المركزي المكلف بالإعلام في مجال إستراتيجية الاتصال والاستقبال والإعلام والعمل على تنفيذها.

الفرع الثاني: مراكز الضرائب

تعتبر المراكز الضريبية من المصالح العملية التابعة لمديرية الضرائب، وهي عبارة عن مراكز تسيير موحدة تجمع تحت إشراف رؤساء المراكز كل مهام التسيير، التحصيل، المراقبة والمنازعات، والتي تتكفل بها حاليا المفتشيات والقباضات والمديريات الولائية للضرائب، ويطمح مركز الضرائب إلى تقديم خدمات نوعية من خلال تطوير شراكة جديدة تجمعها بالمكلفين وتقوم أساسا على التواجد، الاستماع، الاستجابة والمعالجة

¹ المديرية العامة للضرائب، مديرية كبريات المؤسسات، متاح على الرابط: <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/com-smartslider3/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/237-2014-05-27-15-01-59>، تاريخ الاطلاع: 2021/01/04، 00:25.

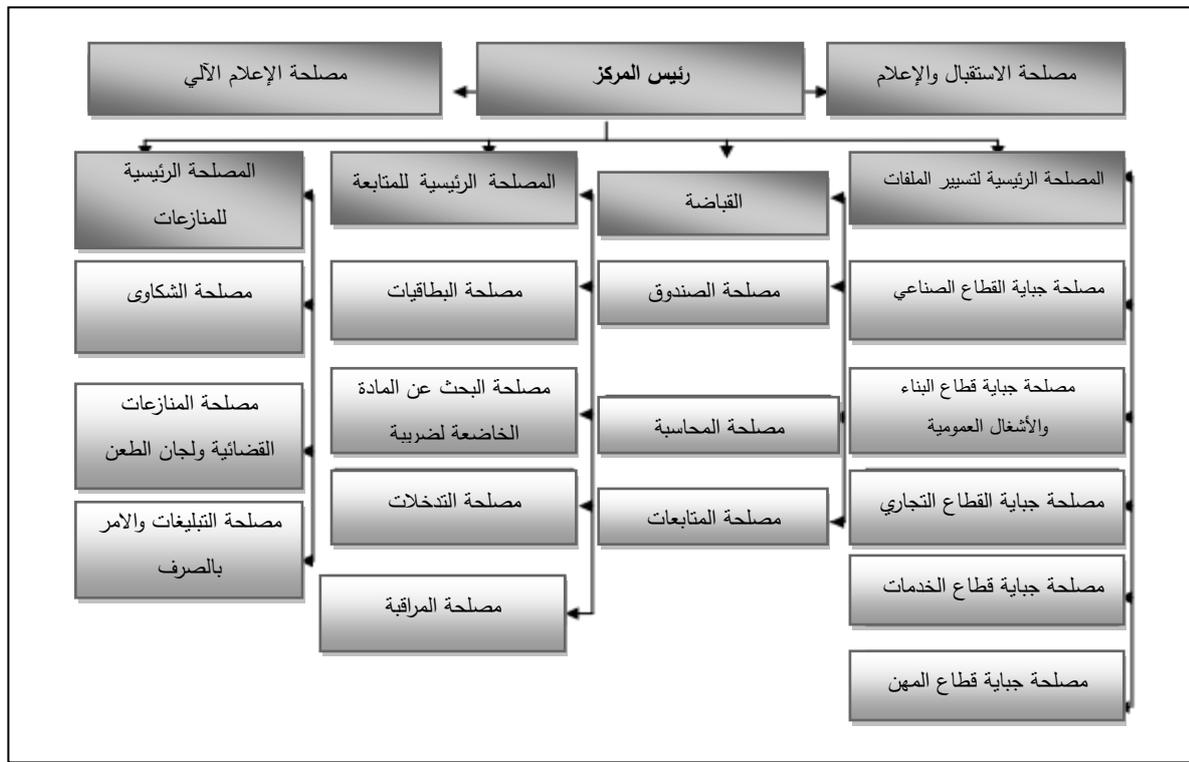
السريعة لطلبات المكلفين، ويعتبر مركز الضرائب بمثابة المحاور الضريبي الوحيد للمكلفين التابعين لمجال اختصاصه من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وهم:

-المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي؛

-المؤسسات التي يفوق رأس مالها 30 مليون دينار، وغير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات.

مثل افتتاح المركز التجريبي للضرائب في الرويبة سنة 2009 الخطوة الرئيسية في هذا العمل، خاصة وأن المركز قد عرف تحولا ملحوظا من حيث العائدات الضريبية، معالجة القضايا، المراقبة، والاستقبال¹، وينظم مركز الضرائب في ثلاث مصالح رئيسية وقباضة ومصطلحتين²، كما هو موضح في الشكل (2_3).

الشكل(2_3): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، مركز الضرائب تنظيم ومهام، نشرة 2021، ص2.

وتختلف المراكز الضريبية حسب عدد دافعي الضرائب، بحيث يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أنواع³:
- النوع الأول: يتراوح عدد المكلفين بالضريبة بين 8000-12000، ومن 120 إلى 150 موظف.

¹ la lettre de la DGI, **Le Cinquantenaire De l'Administration Des Impôts Consolider Les Acquis Et maintenir le cap de la modernisation**, N°61, 2012, p3.

² المادة 88، القرار الوزاري المشترك الصادر بتاريخ 21 فيفري 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الصادرة بتاريخ 29 مارس 2009، عدد20، ص20.

³ la lettre de la DGI, **Modernisation De L'administration Fiscale: Transparence, Efficacité Et Efficience**, N° 30, 2008, p2.

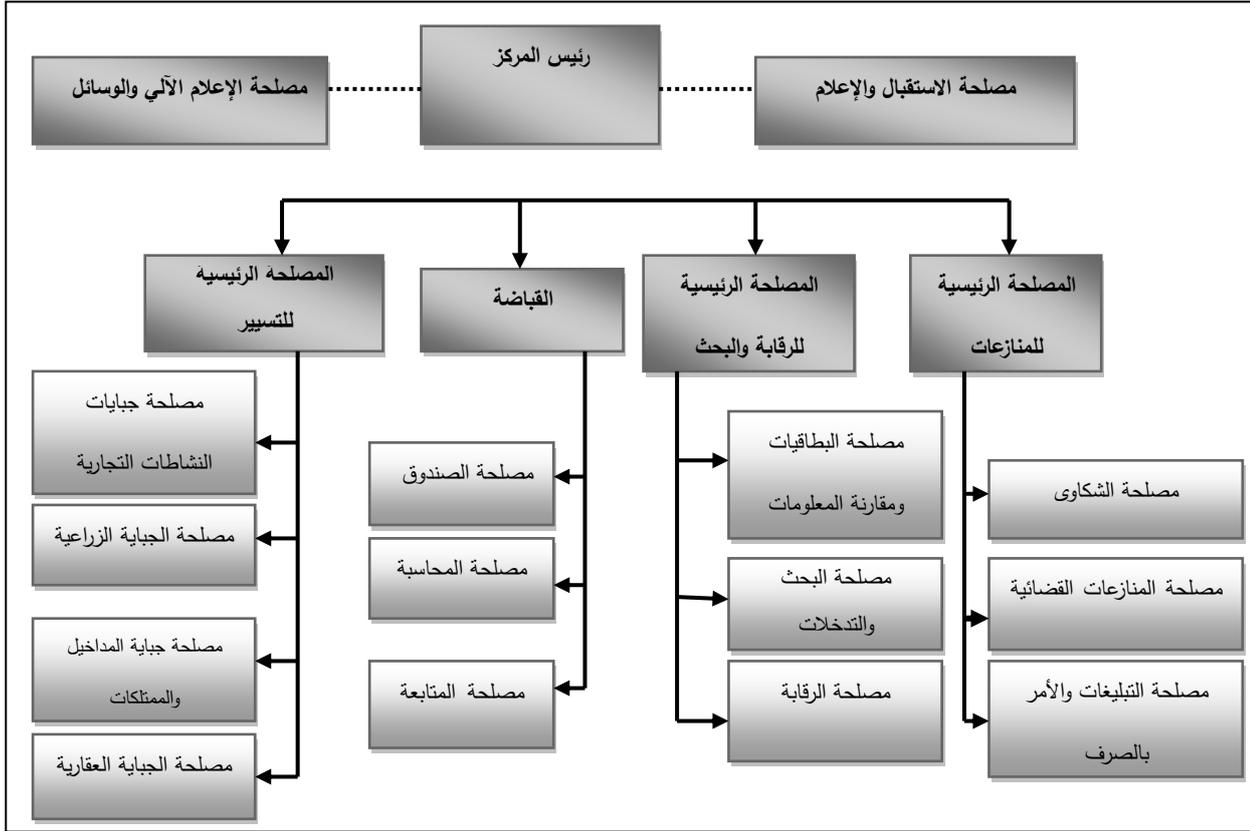
- النوع الثاني: يتراوح عدد المكلفين بالضريبة بين 4000-8000، ومن 120 إلى 150 موظف.
 - النوع الثالث: أقل من 4000 مكلف بالضريبة، ومن 60 إلى 90 موظف.
- ويطلع مركز الضرائب بالعديد من المهام تتمثل في:¹
- في مجال الوعاء؛ يسهر المركز على مسك وتسيير الملفات الجبائية للشركات والأشخاص المعنيين بعنوان المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات، وكذا الملفات الجبائية للمكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي برسم الأرباح المهنية؛
 - وفي مجال التحصيل؛ يتكفل بالجدول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والآتوى، والتكفل بالعمليات المادية المرتبطة بالدفع والتحصيل وتقدير الأموال النقدية، كما يتكفل بعملية ضبط الكتابات ومركز تسليم القيم؛
 - أما في مجال المراقبة؛ فيقوم المركز بعمليات البحث عن المعلومات الجبائية وتجميعها واستغلالها ومراقبة التصريحات، كما يسهر على إعداد وتحقيق مختلف برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم النتائج؛
 - في مجال المنازعات؛ يسهر المركز على دراسة ومعالجة الشكاوى ومتابعة المنازعات الإدارية والقضائية، واسترداد قروض الرسم على القيمة المضافة؛
 - في مجال الاستقبال والإعلام؛ يسعى المركز إلى ضمان استقبال المكلفين وإعلامهم، ويتكفل بتلك الإجراءات المرتبطة بالوعاء وخاصة تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل القوانين الأساسية لها، تنظيم المواعيد وتسييرها ونشر المعلومات والمطبوعات الموجهة للمكلفين التابعين لاختصاص هذا المركز.

الفرع الثالث: المراكز الجوارية للضرائب

- يمثل إطلاق المراكز الجوارية للضرائب آخر مرحلة من برنامج عصرنة الإدارة الضريبية الذي تم الانطلاق فيه سنة 2006، وهي عبارة عن مراكز ذات اختصاص وبنية موحدة تسمح للمكلفين التابعين لها بإتمام واجباتهم الضريبية، من خلال قيامها بتسيير الملفات الجبائية والتحصيل من:
- المكلفين بالضريبة التابعين للنظام الجزافي؛
 - الأشخاص الذين يحققون مداخل مهنية، وعقارية.
- يتم تسيير المركز الجوارى للضرائب من طرف رئيس المركز ويتشكل من 3 مصالح رئيسية إضافة إلى مصلحة الاستقبال والإعلام ومصلحة الإعلام الآلي وقباضة للضرائب، وهو يتشابه بذلك من ناحية التنظيم والتشغيل مع الهياكل السابقة المستحدثة.

¹ المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، مركز الضرائب تنظيم ومهام، نشرة 2021، ص1.

الشكل رقم (2_4): الهيكل التنظيمي للمراكز الجوارية للضرائب



المصدر: المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، المركز الجوارى للضرائب تنظيم ومهام، نشرة 2021، ص2.

- ولعل الهدف من إنشاء المراكز الجوارية ضمان تقديم خدمات تتوفر فيها معايير الجودة المطلوبة من تبسيط وتنسيق وتحديث للإجراءات، وتنقسم مهام المركز الجوارى للضرائب بين المجالات الستة التالية:¹
- أ. في مجال الوعاء الضريبي: يقوم بما يلي:
- عملية إحصاء لكل من الممتلكات والنشاطات، وتسيير الوعاء بإعداد فرض الضرائب ومراقبة التصريحات؛
 - المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات، وإعداد مقترحات برامج المكلفين في مختلف المراقبات؛
- ب. في مجال التحصيل: أما في مجال التحصيل فيقوم المركز بالعمليات التالية:
- التكفل بتسديدات المكلفين برسم المدفوعات التلقائية التي تمت أو برسم الجداول العامة والفردية الصادرة في حقهم، فضلا عن متابعة وضعياتهم في مجال التحصيل؛
 - تنفيذ مختلف الإجراءات التي ينص عليها التشريع والتنظيم والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة؛
 - مسك المحاسبة تكون مطابقة لقواعد المحاسبة العامة، مع تقديم حسابات التسيير إلى مجلس المحاسبة؛
- ج. في مجال الرقابة والبحث: يشمل العمليات التالية:

¹ المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، المركز الجوارى للضرائب تنظيم ومهام، نشرة 2021، ص1.

- تشكيل ومسك فهارس المصادر المحلية للمعلومات وبطاقيات المكلفين المقيمين في محيط المركز الجوارى والممتلكات العقارية المتواجدة فيها؛
- متابعة تنفيذ برامج المراقبة على أساس مستندات التصريحات، والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتقديم نشاطات المصالح المعنية؛
- د. في مجال المنازعات: يقوم المركز بدراسة الطعون النزاعية أو الإعفائية، والتكفل بإجراءات التبليغ والأمر بالصرف لقرارات الإلغاء والتخفيض، وكذا متابعة مختلف القضايا النزاعية المقدمة أمام الأجهزة القضائية؛
- د. في مجال الاستقبال والإعلام: استقبال وإعلام المكلفين، ونشر المعلومات حول حقوق وواجبات المكلفين التابعين لمجال اختصاص المركز؛
- هـ. في مجال الإعلام الآلي والوسائل: يعمل المركز على استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها، وتسيير التأهيلات ورخص الدخول الموافقة لها، وكذا إحصاء ما تحتاجه المصالح من عتاد ولوازم مختلفة وصيانة الأجهزة، والإشراف على المهام ذات الصلة بالنظافة وأمن المحلات.

المطلب الثاني: تبسيط الإجراءات ورقمنة الإدارة الضريبية

يعتبر تبسيط الإجراءات ورقمنة الإدارة الضريبية من الركائز الأساسية التي يقوم عليها برنامج إصلاح وعصرنة الإدارة الضريبية الجزائرية.

الفرع الأول: تبسيط الإجراءات

قامت المديرية العامة للضرائب بتبسيط كفاءات وشروط إنشاء أو غلق الملفات الجبائية وتسليم الوثائق، بهدف توفير الوقت وتخفيض التكاليف للإدارة والمكلف، والمساهمة في تحسين الخدمة العمومية من خلال تخفيض آجال دراسة الملفات وتبسيط الإجراءات¹، والجدول (12_2) يوضح عدد الوثائق المطلوبة لإتمام إجراءات جبائية قبل وبعد التحسين:

الجدول رقم (12_2): مقارنة بين عدد الوثائق المطلوبة قبل وبعد التحسين

عدد الوثائق	الإجراء المطلوب	
	قبل التحسين	بعد التحسين
شخص طبيعي	09 وثائق	04 وثائق
شخص معنوي	11 وثيقة	06 وثائق
إنهاء ملف جبائي	07 وثائق	02 وثيقة
الملف المتعلق بنظام الامتيازات (ANDI, ANSEJ, CNAC, ANGEM)	15 وثيقة	03 وثائق
شهادة عدم الخضوع للضريبة	03 وثائق	01 وثيقة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على: la lettre de la DGI, simplification des démarches

administratives: vers une reforme du service public, N° 69, 2013, p2.

¹ رسالة المديرية العامة للضرائب، تبسيط الإجراءات الإدارية نحو تحسين الخدمة العمومية، عدد 69، 2013، ص 7.

ما يمكن ملاحظته من الجدول السابق هو انخفاض عدد الوثائق المطلوبة إلى حوالي النصف مقارنة بما كان عليه الوضع في السابق، وبذلك تم التخفيف من حدة التعقيدات المهيمنة على الإجراءات الإدارية، وكمثال على ذلك ما يتطلبه فتح ملف جبائي للشخص الطبيعي والمعنوي كان يتراوح بين 09-11 وثيقة وهو ما كان يشكل مصدر إرهاق للمكلف والإدارة، ويتسبب في خلق تكلفة إضافية على غرار الوقت والجهد المبذول لإتمام إجراءات يمكن تجنبها.

الفرع الثاني: رقمنة الإدارة الضريبية

رقمنة العمليات الضريبية من أهم المحاور التي يركز عليها الإصلاح الجبائي الحالي ومرحلة هامة ضمن برنامج عصنة الإدارة الضريبية، من أجل تحسين الخدمات المقدمة من خلال تحويلها إلى خدمات إلكترونية وتبسيط الإجراءات وتعزيز الوصول إلى المعلومات الضريبية والاتصال والتواصل بالاعتماد على تكنولوجيات الإعلام والاتصال الحديثة، كما أن رقمنة الإدارة الضريبية يعزز مبدأ الشفافية والحد من الممارسات السلبية، ويساهم في تحقيق مبدأ الاقتصاد في النفقة بتقليص نفقات التسيير، وبعبارة أخرى فاعتماد الرقمنة يجعل النظام الضريبي أكثر كفاءة في مقاومة الفساد وأقل تكلفة خاصة وأنها تسهل عملية مراقبة دافعي الضرائب وموظفي الإدارة الضريبية على حد سواء وبالتالي اكتشاف أي نوع من المخالفات أو التجاوزات من الطرفين.

وقبل التحول نحو رقمنة خدماتها الضريبية، تم التركيز في مرحلة أولى على تعزيز الوصول إلى المعلومة الضريبية من خلال إنشاء موقع إلكتروني خاص بالمديرية العامة للضرائب بمثابة نافذة معلومات ضريبية للمكلف يتيح الإطلاع على مختلف القوانين الضريبية والمالية، النصوص التنظيمية والدلائل الضريبية، إضافة إلى رسائل إعلامية والمجلة الإلكترونية الصادرة عن إدارة الضرائب، ليتم الانتقال بعد ذلك إلى المرحلة الثانية، وفي هذه المرحلة تم التركيز على تحسين نوعية وأساليب تقديم الخدمات الضريبية من خلال توظيف التقنيات الرقمية الحديثة في تحويل معاملتها إلى معاملات إلكترونية وتجريدها من طابعها المادي،¹ وفي هذا الإطار ومن أجل تعزيز خدماتها الرقمية تم إنشاء النظام المعلوماتي جبايتك "Jibayatic"، يتم التعامل بهذا النظام عن طريق بوابة على الانترنت، ويعتمد على التشغيل الآلي ورقمنة الإجراءات الإدارية حيث يتيح تقديم خدمات عن بعد للقيام بالتصريح ودفع الضرائب، ولإطلاق هذا النظام تم الاستعانة بتعامل إسباني إندرا "Indra-Sistames" تم توظيفه لوضع هذا النظام للمديرية العامة

¹ المديرية العامة للضرائب، تبسيط الإجراءات الإدارية نحو تحسين الخدمة العمومية، رسالة المديرية العامة للضرائب، عدد 69، 2013، ص 8.

للضرائب، والذي تهدف من خلاله إلى إنشاء إدارة إلكترونية، ويمنح هذا النظام المؤمن للمكلف العديد من المزايا أهمها:¹

- التصريح والدفع الإلكتروني؛
- الولوج إلى الإدارة الضريبية متاح في كل وقت وطول أيام الأسبوع؛
- تزويد المكلف بالمعلومات حول رزنامته الضريبية المحينة مع التزاماته الضريبية؛
- الولوج إلى استماراته التصريحية والإطلاع عليها؛
- الدفع الإلكتروني؛
- طلب شهادات أو وثائق ضريبية، وكذا تقديم طعون وطلب امتيازات.

وتطبيقا لأحكام المادة 58 من قانون المالية لسنة 2018، تلتزم الشركات التابعة لمديرية كبريات الشركات بالتصريح والدفع عبر الإنترنت، دخل هذا الإجراء حيز التنفيذ بداية جانفي من سنة 2018 ويتعلق الأمر باكتتاب التصريحات الخاصة برقم الأعمال، كخطوة أولى للوصول إلى رقمنة شاملة لمديرية كبريات المؤسسات. أما بالنسبة للمكلفين التابعين للمراكز الجوارية ومراكز الضرائب فعملية التصريح عن بعد تعتبر عملية اختيارية بالنسبة إليهم إلى حين رقمنة هذه المراكز بشكل كامل.²

يمكن للمكلفين كذلك الحصول على عدة خدمات رقمية أخرى، تتمثل في إجراء طلب الترخيم الجبائي (رقم التعريف الجبائي) إلكترونيا للأشخاص الطبيعيين والمعنويين من خلال بوابة إلكترونية مخصصة لهذا الغرض، كما تتيح للمكلفين متابعة معالجة طلباتهم المتعلقة بالتخيم الجبائي وإصدار شهادة الترخيم الجبائي والمصادقة على الرقم التعريفي.³ يمكن كذلك تحميل العديد من الوثائق والتصريحات الجبائية، إضافة إلى بوابة مخصصة لإنشاء مؤسسات إذ تتيح هذه الخدمة إتمام جميع الإجراءات اللازمة لإنشاء شركة إلكترونية مهما كان شكلها، خدمة تحديد المواقع الجغرافية لمصالح المديرية العامة للضرائب، مواقع المديرية العامة للضرائب على شبكات التواصل الاجتماعي، ... الخ.

المطلب الثالث: تدريب الموظفين وتحسين الاستقبال ومرجعية نوعية الخدمة

تؤثر نوعية الخدمة المقدمة وظروف الاستقبال والموارد البشرية المؤهلة والمدرية على كفاءة أداء الإدارة الضريبية، ويساهم كذلك بدرجة كبيرة في تحسين علاقة الإدارة مع المكلف بالضريبة ويعزز من ثقته فيها، مما يؤدي في الأخير إلى تحقيق الهدف الأساسي المتمثل في تحسين مستويات الامتثال الضريبي، لذلك فقد

¹ المديرية العامة للضرائب، إطلاق النظام المعلوماتي الجديد للمديرية العامة للضرائب جبايتك: تسيير أكثر شفافية للضريبة، رسالة المديرية العامة للضرائب، عدد 85، 2017، ص ص 6-7.

² رسالة المديرية العامة للضرائب، عصنة الإدارة الجبائية محور إستراتيجي لوزارة المالية، عدد 90، 2018، ص 8.

³ رسالة المديرية العامة للضرائب، رقم 90، مرجع سبق ذكره، ص ص 7-8.

خصص حيز كبير في إطار برنامج إصلاح وعصرنة الإدارة الضريبية الجزائرية الذي تم الانطلاق فيه بداية الألفية الثانية لتحسين أداء المورد البشري ونوعية وجودة الخدمة المقدمة.

الفرع الأول: تأهيل الموارد البشرية

بغرض تحسين كفاءة أداء موظفيها، تسهر الإدارة الضريبية الجزائرية على ضمان حصولهم على تكوين مستمر بصفة إجبارية أو اختيارية، من خلال ما توفره من برامج تكوينية من ملتقيات وتكوينات مختلفة، والهدف من ذلك ضمان مواكبة العنصر البشري لآخر مستجدات مهنته، فهي بذلك تقوم بتحديث معلوماته ومعرفته العلمية والعملية،¹ وهي عملية ضرورية كون العنصر البشري هو المسئول عن تنفيذ وتطبيق التشريعات الضريبية.

الجدول رقم (2_13) نموذج توضيحي عن أهم نشاطات التكوين المعتمدة ومدتها والمستفيدين منها خاصة بسنة 2012.

الجدول رقم(2_13): نموذج عن البرامج التكوينية الممنوحة لموظفي الإدارة الضريبية الجزائرية

عدد المستفيدين	مدة الدورة	موضوع الدورة	الرتب
42	5 أيام	الاستقبال والإعلام الجبائي	مفتش، مفتش رئيسي، مفتش مركزي، مهندس إعلام آلي، تقني سامي في الإعلام الآلي
42	4 أيام		
20	8 أيام	إعلام آلي	مفتش قسم، مفتش مركزي، مهندس إعلام آلي، تقني سامي في الإعلام الآلي
60	5 أيام	الضمان	مفتش، مفتش رئيسي
21	5 أيام	التحرير الإداري للمنازعات	مفتش مركزي
24	5 أيام	مراقبة المحاسبة	
32	3 أيام	إعلام آلي	مهندس إعلام آلي، تقني سامي في الإعلام الآلي
20	31 يوم	إعلام آلي Windows service 2008 -SQL server 2008	مهندس إعلام آلي
200	5 أيام	المنازعات الجبائية والتحرير الإداري للمنازعات	مفتش، مفتش رئيسي، مفتش مركزي
160	5 أيام	تحصيل الضريبة	مفتش
140	5 أيام	محاسبة الخزينة	مفتش رئيسي
20	10 أيام	جباية الشركات	مفتش رئيسي، مفتش مركزي
180	5 أيام	تقنيات التحقيق الجبائي في ظل النظام	مفتش رئيسي، مفتش مركزي، مفتش قسم

¹ محمد قاسمي، عصرنة الإدارة الضريبية ودورها في تفعيل السياسة الجبائية دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2006-2018، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2018-2019، 226.

المالي والحاسبي الجديد	مفتش قسم، مفتش مركزي	5 أيام	100
------------------------	----------------------	--------	-----

المصدر: محمد قاسمي، مرجع سبق ذكره، ص 228. (بتصرف)

- وبهدف تحسين الممارسات الإدارية، قامت المديرية العامة للضرائب بتنظيم أنشطة تعليمية لصالح إداراتها وموظفيها، وتشمل:¹
- تنظيم مؤتمرات حول الجوانب الأخلاقية للمهنة؛
 - عرض من خلال مؤتمرات نشر قوانين المالية المنظمة على المستوى الجهوي المحاور الرئيسية للنهج الجديد للنوعية لتحسين فعالية تدابير الاستقبال.
 - نشر أعداد خاصة لرسالة للمديرية العامة للضرائب تتعلق أساسا بالقواعد الأخلاقية والمهنية؛ وفي هذا الإطار قامت المديرية العامة للضرائب بإصدار دليل أخلاقيات المهنة، والذي نشر لأول مرة سنة 2001، على أن يتم تحيينه من فترة لأخرى، يعتبر هذا الدليل بمثابة الإطار الذي يحدد مختلف الواجبات والقواعد السلوكية لموظفي المديرية العامة للضرائب، ومن خلال هذا الدليل تسعى الإدارة الضريبية إلى تكوين أعوان مهنيين ومسؤولين، قادرين على رفع التحديات، وغايتها الأساسية من ذلك:²
 - المساعدة على إثبات السلوك الأخلاقي المأخوذ من أساسيات ومعايير الخدمة العمومية؛
 - حماية الجمهور ضد تجاوزات الأعوان من خلال تهيئة سلوك مهني مسئول ومصلحة ذات جودة؛
 - تحسين صورة الإدارة الضريبية بين الجمهور وتحسين علاقتها مع المكلف، وذلك بحث الأعوان على تحسين تصرفاتهم.
 - إعلام الأعوان بواجباتهم، تفاديا لحدوث تجاوزات تحقيقا لنزاهة الإدارة الضريبية؛
 - استدراك حالات النزاع التي يمكن أن يتعرض لها الأعوان، مهما كانت طبيعة النزاع؛
 - إثارة تكييف أعوان الإدارة الضريبية وتشجيع روح الانتماء لديهم لرفع التحديات.

الفرع الثاني: تحسين استقبال المكلفين

- يعتبر الاستقبال بمثابة نقطة اتصال هامة وضرورية بين الإدارة والمكلف، وتحسين ظروف الاستقبال شرط أساسي لتحسين علاقة الإدارة الضريبية بهم، وذلك من خلال تبسيط الإجراءات وسهولة الحصول على المعلومات، ومن بين الإجراءات التي وضعتها المديرية العامة للضرائب في إطار برنامجها تحت قيادة مديرية العلاقات العامة والاتصال والهادف إلى تحقيق التحسين المستمر للخدمة المقدمة للمكلفين، نذكر:³
- إنشاء خطوط هاتفية مخصصة للمكلفين بالضريبة؛

¹ رسالة المديرية العامة للضرائب، تحسين استقبال الجمهور رهان من أجل إدارة عصرية، عدد 52، 2011، ص 7.

² رسالة المديرية العامة للضرائب، احترام أخلاقيات المهنة وتحسين السلوك، عدد 49، 2011، ص 7.

³ رسالة المديرية العامة للضرائب، تحسين استقبال الجمهور رهان من أجل إدارة عصرية، مرجع سبق ذكره، ص 7-8.

- إنشاء مكتب استقبال لضمان استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة؛
- فتح المكاتب للاستقبال اليومي للمكلفين مع إصلاح طريقة الاستقبال بالمواعيد؛
- تقليص آجال الرد على طلبات المكلفين؛
- تجهيز الهياكل الخارجية الجديدة بمصلحة خاصة للاستقبال تعمل وفق معايير محددة، وهي كالاتي:¹
- ✓ مصلحة استقبال على مستوى مديرية كبريات المؤسسات، تتولى استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها، والتعاون والتنسيق مع الهيئات المتواجدة على المستوى المركزي لإعداد إستراتيجية الاتصال؛
- ✓ مصلحة استقبال على مستوى مراكز الضرائب، تقوم باستقبال وتوجيه المكلفين بالضريبة التابعين إقليميا لهذه المراكز والتكفل بالمكلفين بالضريبة الجدد؛
- ✓ مصلحة استقبال على مستوى المراكز الجوارية للضرائب، وتتمثل مهمتها في منح المعلومات الضرورية للمكلفين بالضريبة التابعين إقليميا لهذه المراكز، وتوزيع مختلف الوثائق ذات الطابع الجبائي وكذا تنظيم المواعيد.
- تنظيم لقاءات مع مختلف الجمعيات والاتحادات المهنية وإعلامها بالجهود المبذولة من طرف الإدارة الضريبية بهدف تبسيط النظام الضريبي وجهودها في سبيل تطوير وتنظيم الإجراءات، وفي المقابل دعوة هذه الجمعيات إلى المشاركة في تحسين الوعي الضريبي؛
- إعلام المكلفين بالتزاماتهم الضريبية؛
- نشر البلاغات الصحفية، وكذا المطبوعات والوثائق اللازمة لفهم التشريع الضريبي؛
- ترقية الاتصال عن بعد من خلال المواقع الالكترونية للإدارة الضريبية؛
- العمل على تحسين الخدمات الالكترونية بجعل الرزمة الجبائية وكذا مطبوعات التصاريح سلسلة "G" متاحة للتحميل؛
- إعداد الوثائق ذات الطابع الجبائي الموجهة للجمهور بحيث تكون متاحة عبر الموقع الالكتروني للإدارة الضريبية، مثل البريد الالكتروني ومعرض الأسئلة.

الجدول رقم(2_14) يوضح تطور استقبال مستخدمي الإدارة الضريبية، خلال الفترة 2010-2018.

الجدول رقم(2_14): إحصائيات خاصة باستقبال مستخدمي الإدارة الضريبية خلال الفترة 2010-2018

السنوات	الاستقبال الشخصي	الاستقبال عبر الهاتف	المراسلات الكتابية	البريد الالكتروني	لقاءات مع الجمعيات المهنية
2010	930.166	106.780	19.473	436	180
2011	1.200.428	96.376	16.430	595	52

¹ أحمد دساس ومحمد دوة، أهمية الإدارة الجبائية في تحسين علاقتها مع المكلفين بالضريبة دراسة إحصائية باستقبال مستخدمي الإدارة الجبائية، مجلة دراسات جبائية، مجلد 9، عدد 1، جامعة البليدة 2، البليدة، الجزائر، 2020، ص 34.

169	495	12.197	98.387	1.255.139	2012
86	825	15.478	89.741	1.115.179	2013
103	1.059	16.129	138.291	1.240.922	2014
1.456	10.068	7.388	101.197	815.300	2015
158	1.409	7.960	99.542	855.360	2016
109	1.488	14.822	73.302	838.555	2017
86	863	6.076	72.041	721.584	2018

Source: DGI, Statistiques relatives a l'accueil des usagers de l'administration fiscale, p1, site in: https://mfdgi.gov.dz/images/pdf/Statistiques_accueil_site.pdf

من خلال نتائج هذا الجدول نلاحظ أن هناك انخفاض كبير في الإقبال على مختلف القنوات التقليدية للاستقبال وخاصة تلك التي تتطلب الحضور الشخصي للمكلفين، رغم أنها كانت في البداية مرتفعة بالنظر لطبيعة المعاملات التي تتطلب في كثير من الأحيان الحضور الشخصي للمكلف، أو لغياب ثقافة التعامل الإلكتروني لدى بعض المكلفين في تلك الفترة، رغم ما توفره التكنولوجيا الرقمية من مزايا من ناحية الوقت والجهد والتكلفة، نفس الملاحظة بالنسبة لاستعمال أسلوب المراسلات الكتابية والبريد الإلكتروني لطرح الاستفسارات والحصول على معلومات، ويمكن إرجاع ذلك إلى التسهيلات التي رافقت ظهور الموقع الإلكتروني والخدمات الرقمية المتاحة والموجودة تحت تصرف المكلفين مثل الدفع والتصريح الإلكتروني والترقيم الجبائي، وحتى إنشاء مؤسسات، وما إلى ذلك.

الفرع الثالث: مرجعية نوعية الخدمة

تحتل نوعية الخدمة محورا أساسيا في خطة عمل الحكومة، التي تسهر على تنفيذ مبادئ الحكم الرشيد والتحسين المستمر لنوعية الخدمة العمومية، وخاصة عن طريق تطوير الإدارة الإلكترونية وتعزيز الكفاءة المهنية والأخلاقية، وحماية حقوق المواطنين في الحصول على المعلومة والوصول إلى مختلف المصالح العمومية. ووعيا لمتطلبات نوعية الخدمة فقد بدلت الإدارة الضريبية الجزائرية جهدا كبيرا لتكون إدارة رائدة في هذا المجال.¹ حيث تم إنشاء مرجعية نوعية الخدمة بموجب التعليمات العامة رقم 1، المؤرخة في 7 جوان 2004، الصادرة عن المدير العام للضرائب، والتي تعتبر كوسيلة لترقية ثقافة الاستقبال ونوعية الخدمة المقدمة، تضم مجموعة من المعايير الداخلية والخارجية التي يجب احترامها من قبل أعوان الهياكل الجديدة. يترجم هذا المرجع سعي الإدارة لتحسين علاقتها مع المكلف بالضريبة من خلال تقديم خدمة فعالة وضمن استقبال نوعي، وهو مؤشر هام بالنسبة لجميع الهياكل يركز على خمسة محاور رئيسية، التواجد، الاستقبال، السرعة في معالجة طلبات المعلومات، الإصغاء، حسن التنظيم وتطوير الكفاءات. يتم اكتتاب هذه المحاور

¹ رسالة المديرية العامة للضرائب، نتائج مؤشرات النجاعة تؤكد تحسن استقبال المكلف بالضريبة، عدد 81، 2015، ص 8.

- في 20 التزام لنوعية الخدمة المطلوب من الإدارة الالتزام بها لضمان التكفل بشكاوى المكلفين على أحسن وجه. وقد حددت أهداف مرجعية نوعية الخدمة فيما يلي:¹
- جعل نوعية الخدمة أولوية إستراتيجية للإدارة الضريبية؛
 - إضفاء الطابع المهني على مهام الاستقبال في الإدارة الضريبية؛
 - تيسير وصول المكلف للمصلحة؛
 - تسهيل الإجراءات الإدارية؛
 - الإلمام بتطلعات المكلفين؛
 - قياس وإعلان نتائج مسعى نوعية الخدمة بشكل منتظم.

الجدول رقم (2_15) يتضمن إحصائيات متعلقة بنتائج مرجعية نوعية الخدمة على مستوى الهياكل الخارجية من كبريات المؤسسات والمراكز الضريبية خلال الفترة 2012-2018.

الجدول رقم(2_15): الإحصائيات المتعلقة بمرجعية نوعية الخدمة بمديرية كبريات المؤسسات والمراكز الضريبية خلال الفترة 2012-2018

2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	
%91	%77,93	%70,53	%76,67	%79,06	%58,6	%53,29	نسبة احترام ظروف الدخول إلى مصالحننا
%97,9	%99	%99,9	%99,6	%99,5	%97,88	%90,58	نسبة التكفل بالمكلفين بالضريبة
%84,17	%74,17	%69,56	%73,03	%71,96	%72,32	%66,4	نسبة نوعية الخدمة المؤداة
%73,73	%71	%64,13	%63,33	%74,33	%75,46	%69,08	نسبة احترام الآجال
%67,20	%69	%71,86	%68,64	%88,60	%65	%73,16	نسبة الإصغاء للمكلفين بالضريبة
79,96	74,26	72,62	74,43	80,59	79,82	72.21	المؤشر الإجمالي لنوعية الخدمة
%	%	%	%	%	%	%	

Source : DGI, Statistiques relatives a l'accueil des usagers de l'administration fiscale, op.cit, p4.

تعكس النسب المسجلة في الجدول أعلاه النتائج الايجابية المحققة في ما يخص نوعية الخدمة المطبقة بالهياكل الجديدة للمديرية العامة للضرائب، حيث أن المؤشر الإجمالي لنوعية الخدمة يتراوح بين 72-80,6%، ويمكن إرجاع ذلك للجهود التي تبذلها الإدارة الضريبية الجزائرية في هذا المجال، والتي بلا شك

¹المديرية العامة للضرائب، مرجعية نوعية الخدمة طموح قوي لتحسين استقبال المكلفين بالضريبة، متاح على الرابط:

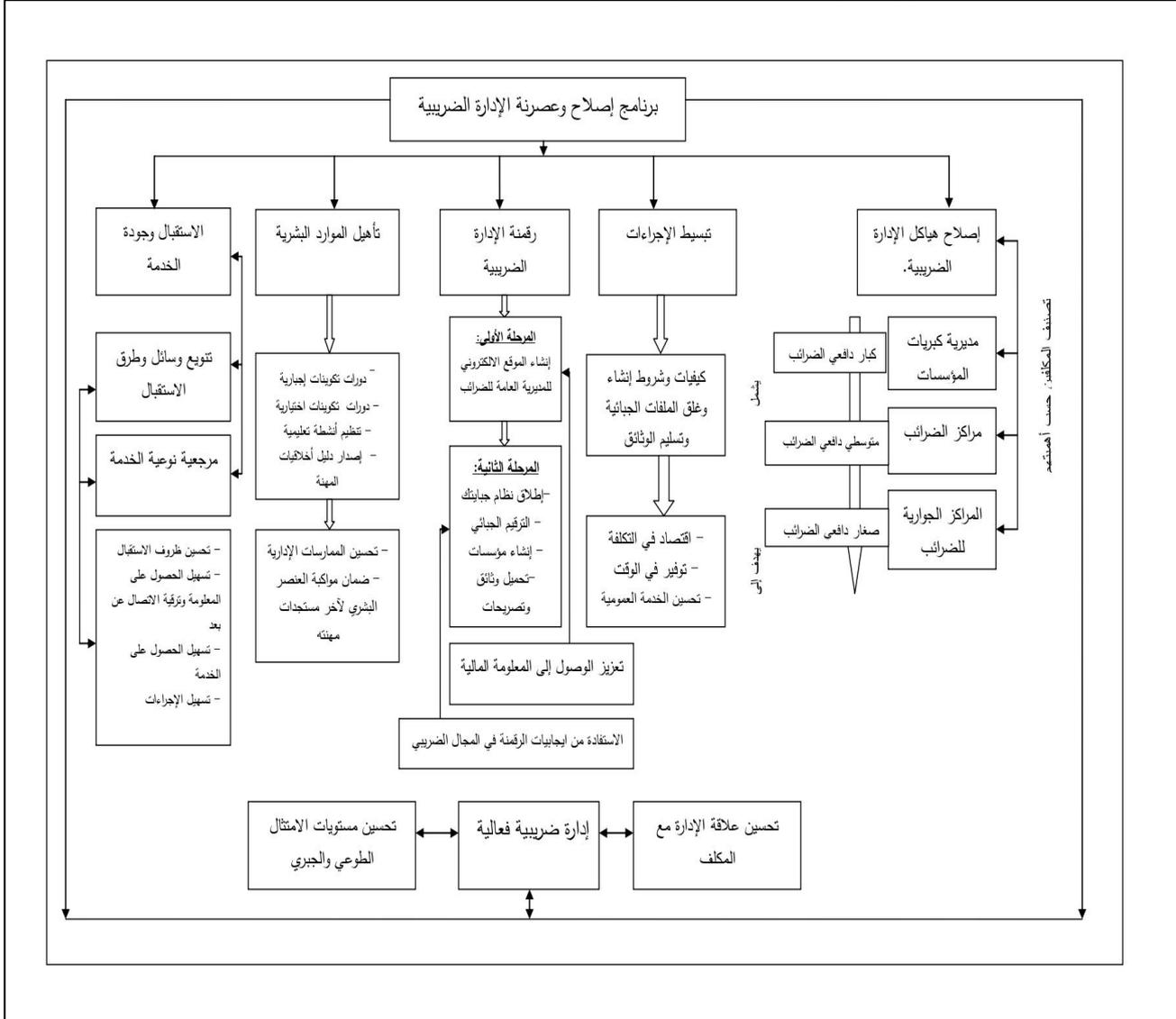
<https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/com-smartslider3/modernisation-voir-plus-ar/228-2014-05-20-08-51-48>

تاريخ الاطلاع: 2020/01/25، 23:44.

تتطلب المزيد من التحسينات للرقى بالخدمة العمومية لأفضل مستوى، لما لهذا من أثر إيجابي على سلوكيات المكلفين وتوطيد علاقة الإدارة الضريبية بالمكلفين وتقريبها منهم.

الشكل أدناه يلخص لنا محتوى برنامج إصلاح وعصرنة الإدارة الضريبية الجزائرية وأهدافه.

الشكل رقم (2_5) محتوى برنامج إصلاح وعصرنة الإدارة الضريبية الجزائرية



المصدر: من إعداد الباحثة.

خلاصة الفصل الثاني:

حاولنا من خلال هذا الفصل الإحاطة قدر الإمكان بالمفاهيم المتعلقة بالإصلاح الجبائي. أن الإصلاح الجبائي كعملية ضرورية إن لم نقل إلزامية لتصحيح أوجه القصور في النظم الضريبية وجعله يتماشى مع التغيرات التي تشهدها البيئة داخليا وخارجيا، وله ثلاث أبعاد بعد قانوني يخص الهيكل الضريبي، وبعد هيكلي يشمل الإدارة الضريبية، وبعد مجتمعي يرتبط بالمكلفين بالضريبة، وللإصلاح الضريبي أهداف متعددة إضافة إلى هدف تحسين الحصيلة المالية اجتماعية واقتصادية.

من بين الاختلالات التي تعاني منها الدول النامية وتجعلها في حاجة ملحة لإصلاح نظمها الضريبية انخفاض الحصيلة الضريبية، واختلال الهيكل الضريبي بهيمنة الضرائب غير المباشرة، غياب قاعدة العادلة الضريبية الذي تبنى عليه النظم الضريبية الجيدة، وضعف الإدارة الضريبية المسؤولة عن تنفيذ وتطبيق القوانين الضريبية والتي تعتبر من أهم أسباب ضعف التنظيم الضريبية في الدول النامية.

كما تتعدد وتتسع مجالات الإصلاح الجبائي، لتشمل علاج فجوة التحصيل الضريبي، توسيع القاعدة الضريبية وإصلاح وترشيد المعدلات الضريبية، إصلاح الإدارة الضريبية، وأخيرا تحقيق الاتساق بين الأدوات الضريبية. وللمؤسسات المالية الدولية دور محوري في تأطير وقيادة الإصلاحات الضريبية المنفذة في العديد من الدول وخاصة الدول النامية، ويكون التدخل إما بشكل مباشر بطلب من الدولة، أو بشكل غير مباشر من خلال دراساتها وتقارير الخبرة.

وكما لاحظنا أنه كان للجزائر نظاما ضريبيا معقدا ومشوها للغاية يعتمد على قوانين تعود للحقبة الاستعمارية تم تكييفه ليتماشى مع مرحلة الاقتصاد المخطط مركزيا، كما أنه لم يكن يتلاءم مع التغيرات التي شهدتها الساحة على المستوى المحلي والدولي، والأهم من ذلك عجزه عن تعبئة الإيرادات الضريبية اللازمة لتمويل الإنفاق العام في ظل تزايد حدة الأزمات وانخفاض الإيرادات النفطية، مما دفع بالجزائر لتسطير برنامج لإصلاح نظامها الضريبي للقضاء على أوجه القصور فيه بهدف تحسين كفاءته وفعاليتها.

بهدف تبسيط النظام الضريبي الجزائري وزيادة مردوديته المالية، ركز الجيل الأول من الإصلاحات الجبائية في الجزائر على إصلاح الهيكل الضريبي، ولى هذا الأساس تم تأسيس 3 ضرائب جديدة، ممثلة في الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على الدخل الإجمالي، والرسم على القيمة المضافة، إضافة إلى مجموعة من الضرائب والرسوم الأخرى، التي تعكس تنوع هيكل النظام الضريبي الجزائري.

خلال الجيل الثاني من الإصلاحات الجبائية في الجزائر تم تسطير برنامج ضخم هدفه إصلاح وعصرنة الإدارة الضريبية الجزائرية لتحسين كفاءتها، فمستوى المصالح الخارجية تم استحداث هياكل جديدة تتمثل في مديرية كبريات المؤسسات، المراكز الضريبية، المراكز الجوارية للضرائب، أما على مستوى الإجراءات تم العمل على تبسيط الإجراءات كما تم إدماج الرقمنة في المجال الضريبي.

الفصل الثالث:

تقييم مردودية النظام الضريبي

الجزائري في ظل الإصلاحات

الجبائية خلال الفترة

1992-2019

تمهيد:

الإصلاح الجبائي الذي انتهجته الجزائر بداية من 1991 ودخل حيز التطبيق سنة 1992 كان الهدف الرئيسي له تقليل اعتماد الحكومة على الإيرادات النفطية بعد إدراكها لخطر استمرارها في الاعتماد على القطاع النفطي، هذا الأخير بالإضافة لكونه ثروة غير متجددة فإن استمرار عوائده على المدى الطويل حالة غير واردة لكونه يخضع لعدة عوامل خارجية غير متحكم فيها، وبهدف تحقيق هدف التحرر من التبعية النفطية عمدت الجزائر إلى توسيع القاعدة الضريبية وإصلاح إدارتها الضريبية، وتم التركيز في المرحلة الأولى للإصلاح الجبائي على إعادة صياغة الأحكام الضريبية وتمخض عن ذلك استحداث ثلاث ضرائب أساسية - تم التعرض لها بالشرح والتحليل في الفصل السابق - تعتبر من أهم ما جاء به الإصلاح الجبائي خلال مساره الطويل وأطلق على هذه المرحلة بالجيل الأول من الإصلاحات، أما المرحلة الثانية والتي أطلق عليها الجيل الثاني من الإصلاحات فقد تم التركيز فيها على تحسين الإدارة الضريبية من خلال إعادة تنظيم هيكلها وتبسيط إجراءاتها، وما إلى ذلك.

من خلال هذا الفصل سنحاول تقييم جهود الإصلاح الجبائي في تحسين المردودية المالية للنظام الضريبي، ولتحقيق هذا الغرض تم تقسيم الفصل إلى أربع مباحث حيث سنحاول من خلال المبحث الأول تحليل تطور الجباية العادية ومساهمتها في الإيرادات العامة للدولة وكذا مساهمتها في تغطية النفقات العامة وذلك بالموازاة مع مساهمة الجباية النفطية، ومن خلال المبحث الثاني نحاول تحليل هيكل وبنية الجباية العادية، ومن خلال المبحث الثالث نستخدم بعض المؤشرات المالية لقياس مردودية النظام الضريبي، وفي المبحث الأخير سنحاول تسطير بعض الإجراءات من شأنها تحسين مردودية النظام الضريبي الجزائري.

المبحث الأول: مساهمة الإصلاحات الجبائية في تحسين المردودية المالية للجباية العادية

تنقسم الإيرادات العامة في الجزائر إلى الإيرادات الجبائية والإيرادات غير الجبائية، والإيرادات الجبائية بدورها تنفرع إلى جباية عادية وجباية نفطية، وتعتبر الجباية العادية المحور الرئيسي الذي ارتكز عليه الإصلاح الجبائي منذ بداية تنفيذه، والهدف من ذلك إحلال الجباية العادية محل الجباية النفطية لتجنب التعرض للتقلبات الإيرادات النفطية التي تتميز بعدم استقرار عوائدها. في هذا المبحث سنحاول تحليل تطور الحصيلة المالية للجباية العادية ومقارنة مساهمتها مع مساهمة الجباية النفطية في الإيرادات العامة للدولة وكذا مساهمتها في تغطية النفقات.

المطلب الأول: تطور الإيرادات الجبائية في الجزائر خلال الفترة 1992-2019

إذا كانت الجباية العادية تتأثر بدرجة كبيرة بالظروف الداخلية المحيطة بالنظام الضريبي فإن الجباية النفطية تتأثر بالعوامل الخارجية، وعليه فالأولى يمكن التحكم فيها وتوجيهها والثانية يصعب التحكم فيها والتنبؤ بها خاصة في ظل الظروف التي يمر بها العالم اليوم، وعليه سنحاول من خلال هذا المحور استعراض تطور الحصيلة المالية لكل من الجباية العادية والجباية النفطية في ظل الإصلاحات الجبائية.

الفرع الأول: تطور الحصيلة المالية للجباية العادية في الجزائر

تتأثر الحصيلة المالية للجباية العادية بمدى اتساع القاعدة الضريبية، كفاءة الجهاز الإداري المكلف بالتحصيل، مدى فعالية إجراءات الرقابة الجبائية، معدل النمو الاقتصادي، الإعفاءات أو المزايا الجبائية الممنوحة، حجم التهرب الضريبي، والاقتصاد غير الرسمي، وهذين الأخيرين يتأثران بدرجة كبيرة بغياب الوعي الضريبي، تعقد القوانين الضريبية وعلاقة الإدارة بالمكلف، وهي المحاور التي يركز عليها أي برنامج إصلاح جبائي منفذ في مختلف دول العالم. في هذا الجزء من الدراسة نتناول بالتحليل مساهمة الإصلاحات الجبائية في تحسين المردودية المالية للجباية العادية في الجزائر، حيث يعرض الجدول (1-3) والشكل (1-3) البيانات المتعلقة بالحصيلة المالية للجباية العادية خلال الفترة 1992-2019.

الجدول رقم (1-3): تطور الحصيلة المالية للجباية العادية في الجزائر خلال الفترة 1992-2019

السنوات	الجباية العادية (مليار دج)	التطور النسبي %	السنوات	الجباية العادية (مليار دج)	التطور النسبي %
1992	108,86	-	2006	712,58	10,56%
1993	130	19,42%	2007	768,39	7,83%
1994	192,43	48,02%	2008	960,65	25,02%
1995	241,99	25,75%	2009	1144,91	19,18%
1996	286,93	18,57%	2010	1278,07	11,63%
1997	312,86	9,04%	2011	1515,69	18,59%
1998	338,45	8,18%	2012	1909,74	26,00%

%5,97	2023,7	2013	%0,10	338,79	1999
%3,29	2090,36	2014	%6,74	361,63	2000
%13,04	2362,85	2015	%12,06	405,26	2001
%5,46	2491,8	2016	%18,71	481,08	2002
%6,83	2661,91	2017	%9,03	524,54	2003
%1,88	2712,01	2018	%9,57	574,75	2004
%4,72	2839,89	2019	%12,14	644,54	2005
%13		1086,24		متوسط الفترة	

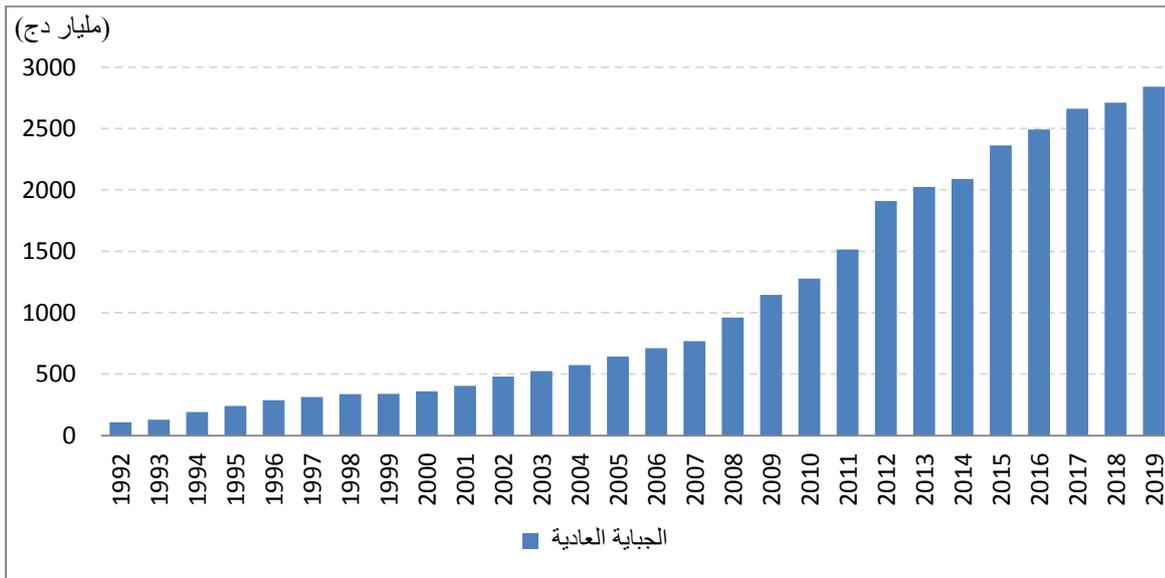
ملاحظة: - الجبائية العادية= الضرائب المباشرة+ حقوق التسجيل والطابع+ الضرائب غير المباشرة.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

-المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية والتحصيل، 1993-2019.

-ONS, *Rétrospective Statistiques, Chapitre 12, Finances Publiques 1962-2011*, pp218-219.

الشكل رقم(3-1): الحصيلة المالية للجبائية العادية خلال الفترة 1992-2019



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الجدول (3-1).

من خلال بيانات الجدول والشكل (3-1)، نلاحظ أنه خلال الفترة الممتدة من سنة 1992 إلى 2019 تم تسجيل زيادات كبيرة ومنتالية في الحصيلة المالية للجبائية العادية، حيث ارتفعت من 108,86 مليار دج سنة 1992 إلى 2839,89 مليار دج سنة 2019، أي أنها تضاعفت خلال 28 سنة من بداية تنفيذ إصلاحات النظام الضريبي أكثر من 26 مرة، بمعدل نمو وسطي سنوي يقدر بـ 13%. تعكس النتائج المحققة حجم الاهتمام الذي تحظى به الجبائية العادية في الجزائر، والجهود التي بذلتها الجزائر في سبيل تحسين مردودية المالية للجبائية العادية من خلال توسيع القاعدة الضريبية باستحداث ثلاث ضرائب عالمية ممثلة في الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة، دون

إهمال إصلاحها للضرائب القائمة لتعزيز التحصيل الضريبي والحد من الممارسات السلبية، وإصلاح الإدارة الضريبية من خلال تسطير برنامج العصرية الذي تم الشروع في تنفيذه سنة 2002 بتوجيه من المؤسسات الدولية.

الفرع الثاني: تطور الحصيلة المالية للجباية النفطية في الجزائر

تعتبر الجزائر من بين أهم الدول المصدرة للنفط، ونتيجة لذلك فقد حققت عوائد معتبرة كنتيجة لارتفاع أسعار النفط في الأسواق العالمية، ونظرا لاعتمادها الشبه مطلق على الإيرادات النفطية فقد ظلت الجباية العادية لعقود مضت محور هامشي لم يحظى بالاهتمام الكافي من قبل الدولة الجزائرية، متناسية في ذلك أن الثروة النفطية من الثروات الناضبة أي أن استنفادها وحتى استبدالها بثروات أخرى متجددة مسألة وقت لا أكثر، فضلا عن كونها سلعة عالمية تخضع لتقلبات العرض والطلب في الأسواق العالمية، وهو ما يجعل الاعتماد عليها بشكل كبير يعرض المالية العامة للدول النفطية لخطر انخفاض الإيرادات المتأتية من المصدر الأول لتمويل برامج الإنفاق العام. وتتكون الجباية النفطية التي خضعت هي الأخرى لعدة إصلاحات من مجموعة من الضرائب والرسوم التي تفرضها الدولة مقابل الحصول على حق الاستكشاف أو استغلال الحقوق النفطية، ويخضع تنظيمها في الجزائر إلى قانون المحروقات، ومن أمثلة هذه الضرائب والرسوم نذكر: الإتاوات والضريبة على الدخل النفطي، الضريبة على الناتج، الرسم المساحي والرسم على حرق الغاز،... الخ.¹

يعرض الجدول (2-3) والشكل (2-3) البيانات المتعلقة بتطور الحصيلة المالية للجباية النفطية.

الجدول رقم(2-3): تطور الحصيلة المالية للجباية النفطية خلال الفترة 1992-2019

السنوات	الجباية النفطية (مليار دج)		التطور النسبي%	
	المدرجة في الميزانية (1)	المحصلة (2)	(1)	(2)
1992	193,8	193,8	-	-
1993	179,22	179,22	%-7,52	%-7,52
1994	222,18	222,18	%23,97	%23,97
1995	336,15	336,15	%51,30	%51,30
1996	507,84	507,84	%51,08	%51,08
1997	570,76	570,76	%12,39	%12,39
1998	378,71	378,71	%-33,65	%-33,65

¹ المواد من 162 إلى 219، قانون رقم 19-13 المؤرخ في 11 ديسمبر 2019، ينظم نشاطات المحروقات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 79، ص ص 27-35.

%47,90	%47,90	560,12	560,12	1999
%109,46	%28,54	1173,24	720	2000
%-17,80	%16,75	964,46	840,6	2001
%-2,24	%9,02	942,9	916,4	2002
%36,28	%-8,77	1285	836,06	2003
%15,62	%3,13	1485,7	862,2	2004
%52,64	%4,27	2267,84	899	2005
%19,67	%1,89	2714	916	2006
%-0,08	%6,22	2711,85	973	2007
%47,82	%76,30	4008,56	1715,4	2008
%-41,93	%12,34	2327,67	1927	2009
%21,15	%-22,07	2820,01	1501,7	2010
%35,81	%1,84	3829,72	1529,4	2011
%5,87	%-0,68	4054,35	1519,04	2012
%-9,28	%6,38	3678,13	1615,9	2013
%-7,89	%-2,36	3388,05	1577,73	2014
%-32,85	%9,20	2275,13	1722,94	2015
%-21,71	%-2,34	1781,10	1682,55	2016
%19,42	%26,42	2127	2127	2017
%31,03	%10,47	2787,11	2349,7	2018
%-9,64	%7,18	2518,5	2518,5	2019
%14,17	%12,00	1860,33	1132,10	متوسط الفترة

ملاحظة: - الجباية النفطية المحصلة = الجباية النفطية المدرجة في الميزانية (محسوبة على أساس السعر المرجعي للنفط) +

الجبائية النفطية المخصصة لصندوق ضبط الإيرادات.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

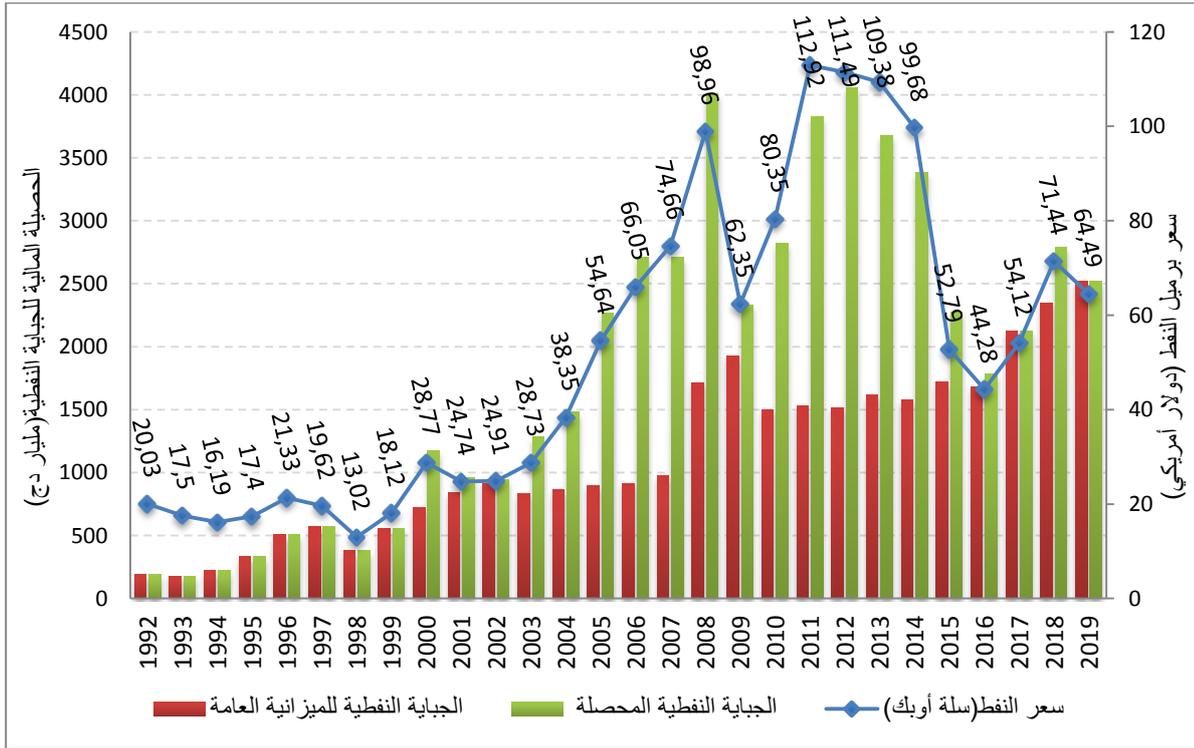
- المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية والتحصيل، 1993-2019.

- ONS, *Rétrospective Statistiques, Chapitre, Finances Publiques 1962-2011*, pp218-219.

- DGT, *Situation Résumée des Opérations du Trésor "SROT" 2000-2019*, site in: <http://www.dgpp-mf.gov.dz/index.php/retrospective>.

- DGT, *Situation du Fonds de Régulation des Recettes (FRR) 2000 - 2019*, site in: <http://www.dgpp-mf.gov.dz/images/stories/PDF/retrospective/frr/FRR2019.pdf>.

الشكل رقم (2-3): تطور الحصيلة المالية للجبائية النفطية في الجزائر خلال الفترة 1992-2019



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

- معطيات الجدول (2-3).

- التقارير السنوية لمنظمة OPEC.

خلال الفترة التي تغطيها الدراسة انخفضت الإيرادات النفطية خلال ثلاث فترات تحت تأثير عدة عوامل خارجية، وذلك بعد الأزمة النفطية لسنة 1986 والتي على إثرها شرعت الجزائر في تنفيذ إصلاح جوهري عميق لنظامها الضريبي.

انخفضت الحصيلة المالية للجبائية النفطية سنة 1993 عما كانت عليه سنة 1992 بمعدل 7,52% أي بحوالي 14,6 مليار دج نتيجة لانخفاض أسعار النفط التي فقدت أكثر من 2,5 دولار من قيمتها، لتتخذ الجبائية النفطية بعدها منحاً تصاعدياً إلى غاية 1997 مسجلة معدل نمو قدر بـ 151,1% سنة 1997 مقارنة بسنة 1994 وحصيلة مالية بلغت قيمتها 570,76 مليار دج، وذلك نتيجة لارتفاع أسعار النفط في الأسواق العالمية، حيث انتقل سعر برميل النفط الجزائري من 16,19 دولار سنة 1994 إلى 19,62 دولار سنة 1997، وما يمكن ملاحظته أن الجبائية النفطية من بداية الإصلاح الجبائي إلى غاية 1997 تضاعفت أكثر من 2,52 مرة.

سجلت الجباية النفطية انخفاضا مرة أخرى سنة 1998 نتيجة للأزمة المالية لدول جنوب شرق آسيا بين 1997-1998 والتي أدت إلى انخفاض الطلب العالمي على النفط، مما انعكس سلبا على سعره الذي انخفض إلى 13,02 دولار لبرميل النفط الواحد، وتراجعت نتيجة لذلك الحصيلة المالية للجباية النفطية بمعدل 33,65% لتصل إلى 378,71 مليار دج بفارق هبوط قدر بـ 192,05 مليار دج.

مع نهاية السنة 1999 انتعش الطلب العالمي على النفط وهو ما انعكس بشكل ايجابي على سعره الذي زاد عن السنة السابقة بمعدل 18,12% مسجلا في المتوسط 18,12 دولار للبرميل، ونتيجة لذلك نمت الإيرادات النفطية بمعدل 47,9% مقارنة بسنة 1998 مسجلة حصيلة قدرها 560,12 مليار دج بفارق ارتفاع قدره 181,41 مليار دج. استمرت الأسعار في الارتفاع حتى سنة 2000 حيث بلغ سعر برميل النفط ذروته منذ بداية الإصلاح الجبائي لسنة 1992 ليصل إلى نحو 28,77 دولار، وقد نمت الإيرادات النفطية نتيجة لذلك بنسبة 109,46% مقارنة بسنة 1999 وبحصيلة مالية قدرها 1173,24 مليار دج، والملاحظ هنا أن الجباية النفطية قد تضاعفت أكثر من 6 مرات خلال الفترة 1992-2000.

سجلت الجباية النفطية انخفاضا خلال عامي 2001-2002 نتيجة لانخفاض أسعار النفط إلى 24,74 و24,91 دولار على التوالي، حيث انتقلت حصيلتها المالية من 1173,24 مليار دج سنة 2000 إلى 942,9 مليار دج سنة 2002، أي أنها تراجعت بنسبة 19,63%. وبداية من سنة 2003 حتى سنة 2008 سجلت أسعار النفط زيادات كبيرة ومتواصلة بلغت حدها الأعلى سنة 2008 بـ 98,96 دولار للبرميل كما تضاعف السعر أكثر من ثلاث مرات خلال الفترة 2003-2008، ونتيجة لذلك نمت الإيرادات النفطية بنسبة 325,13% مقارنة بسنة 2002، وبنسبة 211,95% مقارنة بسنة 2003، حيث انتقلت حصيلتها المالية من 1285 مليار دج سنة 2003 إلى 4008,56 مليار دج سنة 2008، أي أنها تضاعفت أكثر من ثلاث مرات خلال ذات الفترة. بينما تضاعفت بحوالي 20,7 مرة خلال الفترة من 1992 إلى 2008.

في النصف الثاني من سنة 2008 انفجرت الأزمة المالية العالمية والتي ما لبثت أن ألقّت بظلالها على السوق النفطية مخلفة انهيارا حادا في أسعار النفط خلال الربع الأخير من نفس السنة نتيجة لانخفاض الطلب العالمي على النفط، حيث انخفض سعر خامات سلة أوبك بنسبة 53,7% مما أدى إلى تراجع كبير في الإيرادات النفطية خلال تلك الفترة، وكانت هذه الإيرادات قد نمت بشكل كبير خلال الأشهر التسع الأولى مدفوعة بالارتفاع غير المسبوق في أسعار النفط التي بلغت ذروتها في شهر جويلية من نفس السنة، وبالتالي وصلت محصلة الإيرادات النفطية مستوى قياسي بلغ 691,6 مليار دولار، أي بنمو بلغت نسبته 57,8%، وعلى إثر ذلك قررت منظمة أوبك تخفيض حصص الإنتاج بداية من سنة 2009 للحد من تراجع أسعار النفط بما يعيد الاستقرار لأسواق النفط، وقد خفض الإنتاج العربي بحوالي 5,8% سنة 2009، وكذلك

انخفض متوسط سعر سلة أوبك بنسبة 35,3% مقارنة بسنة 2008، نتج عن هذين العاملين انخفاض الإيرادات النفطية للدول العربية النفطية بنسبة 44,7% سنة 2009 لتصل إلى 382,3 مليار دولار.¹ أما بالنسبة للجزائر فقد انخفضت إيراداتها النفطية بنسبة 41,93% سنة 2009، لتصل إلى 2327,67 مليار دج.

خلال الفترة 2010-2012 سجلت الإيرادات النفطية زيادات كبيرة ومتواصلة نتيجة لارتفاع أسعار النفط إلى مستويات قياسية، حيث وصل سعر برميل النفط الجزائري إلى 112,92 دولار سنة 2011، وعلى إثر ذلك ارتفعت الإيرادات النفطية إلى 4050,35 مليار دج سنة 2012 مقابل 2820,01 مليار دج لسنة 2010، أي بمعدل نمو قدر بـ 43,77% مقارنة بسنة 2010، و 74,40% مقارنة بسنة 2009، لتتخفص الإيرادات النفطية سنة 2013 إلى 3678,13 مليار دج بنسبة انخفاض قدرها 9,28%.

وفي منتصف سنة 2014 شهدت أسعار النفط انهيارا كبيرا استمر إلى أوائل سنة 2016، وبذلك يكون هو الأطول منذ انهيار سنة 1986، ويفسر هذا الانهيار تنامي الوفرة في المعروض إلى جانب الازدهار الذي شهده إنتاج النفط الصخري والذي لعب دورا كبيرا في تراجع الطلب العالمي على النفط، ونتيجة لذلك فقدت أسعار النفط حوالي 60% من قيمتها بحلول سنة 2016، ليصل سعر البرميل إلى 44,28 دولار مقابل 109,38 دولار سنة 2013، وقد انخفضت الإيرادات النفطية بنسبة 47,52% سنة 2016 مقارنة بسنة 2014، و 51,57% مقارنة بسنة 2013، أين وصلت إلى 1781,1 مليار دج.

ارتفعت أسعار النفط مرة أخرى خلال سنة 2017 حتى 2018، ونتيجة لذلك نمت الإيرادات النفطية سنة 2018 بنسبة 56,48% مقارنة بسنة 2016، حيث وصلت إلى 2787,11 مليار دج، غير أن هذا التحسن في الأسعار لم يدم طويلا، فخلال النصف الثاني من سنة 2018 شهدت أسعار النفط هبوطا حادا نتيجة لارتفاع العرض من خارج أوبك وزيادة إنتاج الو.م.أ من النفط الصخري، مما أدى إلى انخفاض الإيرادات النفطية سنة 2019 إلى 2518,5 مليار دج أي بنسبة 9,64%. ومن المتوقع أن تستمر أسعار النفط في الانخفاض مستقبلا مع توالي الصدمات والأزمات المتعاقبة مع المنتجين للنفط من خارج أوبك أو ظهور البدائل للنفط الخام.

¹ نيل جورج دحدح، تداعيات الأزمة المالية العالمية على أوضاع المالية العامة في الدول العربية المصدرة للنفط والغاز الطبيعي، دراسات اقتصادية، صندوق النقد العربي، 2010، ص ص 12-13.

- الجباية النفطية المدرجة في الميزانية العامة: خلال الطفرة النفطية لسنة 2000 وتوقعات باستمرار الأسعار في الارتفاع، قررت الجزائر إنشاء صندوق ضبط الإيرادات بموجب أحكام المادة 10 من قانون المالية التكميلي لسنة 2000¹، بحيث يتم توجيه الفائض من القيم الجبائية الناتجة عن الفرق بين السعر المرجعي الذي يعتمد عليه معدو الميزانية العامة في تقدير إيرادات الجباية النفطية والسعر الحقيقي، بحيث يكون السعر المرجعي أقل من متوسط السعر المتوقع للسنة القادمة ضمن قانون المالية، وذلك لتقليل التعرض للتقلبات أسعار النفط، وتشكيل فائض مناسب يمكن اللجوء إليه لسد العجز في الميزانية العامة حال حدوثه. تم تحديد سعر مرجعي للنفط بـ 19 دولار للبرميل استمر العمل به إلى غاية 2007²، رغم أن متوسط سعر النفط الحقيقي وصل إلى حوالي أربعة أضعاف السعر المرجعي سنة 2007، تم رفعه سنة 2008 إلى 37 دولار واستمر العمل به إلى غاية 2015 وخلال الطفرة النفطية الثانية أي سنة 2011 كان السعر الحقيقي للنفط يساوي أكثر من ثلاث مرات السعر المرجعي المحدد، وفي سنة 2016 تم رفعه إلى 45 دولار متجاوزا بذلك السعر الحقيقي المقدر بـ 44,28 دولار، ومع ذلك تم رفعه إلى 50 دولار وبقي العمل به ساريا إلى غاية 2019، رغم الفوائض المالية الكبيرة الموجهة للصندوق إلا أنه وفي سنة 2017 استنفذ الصندوق رصيده بالكامل.

لذلك نلاحظ أن الحصيلة المالية للجباية النفطية الموجهة للميزانية العامة شهدت زيادات متتالية أغلب الفترة مع تسجيل انخفاضات خلال فترات قليلة وبمعدلات منخفضة إلى حد ما باستثناء سنة 2010 أين سجلت انخفاضا بلغت نسبته 22,07%، وقد انتقلت الحصيلة المالية من 720 مليار دج إلى 2518,5 مليار دج سنة 2019 أي أنها تضاعفت أكثر من ثلاث مرات وبنمو بلغت نسبته 249,79%، وذلك نتيجة لزيادة السعر المرجعي للنفط وحجم الصادرات النفطية، وما يلاحظ كذلك أن الإيرادات النفطية المحصلة خلال سنتي 2017 و 2019 تم توجيهها كاملة لتمويل الميزانية العامة التي تعاني عجزا مزمنًا.

إن الهدف من استعراض التطورات التي مرت بها الجباية النفطية توضيح أن أسعار النفط هي العامل الأساسي الأكثر تأثيرا على حجم الإيرادات النفطية في الجزائر بحيث أن أي تغيير مس أسعار النفط إلا وصاحبه تغيير في حجم الإيرادات النفطية بنفس اتجاه هذا التغيير، ولأن الأسعار متقلبة لا يمكن التنبؤ بها كونها تخضع لتأثير عوامل كثيرة تجعل من الاستمرار في الاعتماد على النفط يشكل خطرا على المالية العامة للدولة، وعليه ينبغي بذل المزيد من الجهد لإحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية بشكل كامل.

¹ * "يفتح في حسابات الخزينة حساب تخصيص خاص رقم 103-302 بعنوان صندوق ضبط الموارد، بقيد في هذا الحساب في باب الإيرادات: فوائض القيم الجبائية الناتجة عن مستوى أعلى لأسعار المحروقات على تلك المتوقعة ضمن قانون المالية، كل الإيرادات الأخرى المتعلقة بسير الصندوق، في باب النفقات: ضمن نفقات وتوازن الميزانية المحددة عن طريق قانون المالية السنوي، تخفيض الدين العمومي (...).".

² المديرية العامة للضرائب.

المطلب الثاني: الأهمية النسبية للجباية العادية في الإيرادات الجبائية والعامة في الجزائر خلال الفترة 1992-2019

يمكن قياس مردودية النظام الضريبي من خلال مؤشر الوزن النسبي للضريبة في هيكل الإيرادات العامة للدولة، حيث أنه كلما اقتربت نتيجة هذا المؤشر من الواحد دل ذلك على مردودية النظام الضريبي، ولأن الإيرادات الجبائية في الجزائر ثنائية المصدر، يستلزم أن نستعرض تطور حجم الإيرادات الجبائية في الجزائر مع إجراء مقارنة بسيطة بينهما قبل التطبيق على هذا المؤشر.

الفرع الأول: مساهمة الجباية العادية في الإيرادات الجبائية في الجزائر

عرفت الإيرادات الجبائية تحسنا ملحوظا خلال الفترة 1992-2019، تباينت خلالها مساهمة كل من الجباية العادية والجباية النفطية فيها. يتضح لنا من خلال بيانات الجدول (3-3) التطور الحاصل في الإيرادات الجبائية من ناحية الحجم والتطور النسبي، ومقارنة الحصة النسبية للجباية العادية والنفطية في مجموع الإيرادات الجبائية المدرجة في الميزانية والمحصلة.

الجدول رقم (3-3): الأهمية النسبية للجباية العادية في الإيرادات الجبائية خلال الفترة 1992-2019

الحصص النسبية%				التطور النسبي %		مجموع الإيرادات الجبائية (مليار دج)		السنوات
الجباية النفطية(4)		الجباية العادية(3)		(2)	(1)	المحصلة (2)	للميزانية (1)	
المحصلة (2)/(4)	للميزانية (1)/(4)	(2)/(3)	(1)/(3)					
%64	%64	%36	%36	-	-	302,66	302,66	1992
%58	%58	%42	%42	%2,17	%2,17	309,22	309,22	1993
%54	%54	%46	%46	%34,08	%34,08	414,61	414,61	1994
%58	%58	%42	%42	%39,44	%39,44	578,14	578,14	1995
%64	%64	%36	%36	%37,47	%37,47	794,77	794,77	1996
%65	%65	%35	%35	%11,18	%11,18	883,62	883,62	1997
%53	%53	%47	%47	%-18,84	%-18,84	717,16	717,16	1998
%62	%62	%38	%38	%25,34	%25,34	898,91	898,91	1999
%76	%67	%24	%33	%70,75	%20,33	1534,87	1081,63	2000
%70	%67	%30	%33	%-10,76	%15,18	1369,72	1245,86	2001
%66	%66	%34	%34	%3,96	%12,17	1423,98	1397,48	2002
%71	%61	%29	%39	%27,08	%-2,64	1809,54	1360,6	2003
%72	%60	%28	%40	%13,87	%5,61	2060,45	1436,95	2004
%78	%58	%22	%42	%41,35	%7,42	2912,38	1543,54	2005
%79	%56	%21	%44	%17,66	%5,51	3426,58	1628,58	2006
%78	%56	%22	%44	%1,57	%6,93	3480,24	1741,39	2007

2008	2676,05	4969,21	53,67%	42,78%	36%	19%	64%	81%
2009	3071,91	3472,58	14,79%	-30,12%	37%	33%	63%	67%
2010	2779,77	4098,08	-9,51%	18,01%	46%	31%	54%	69%
2011	3045,09	5345,41	9,54%	30,44%	50%	28%	50%	72%
2012	3428,78	5964,09	12,60%	11,57%	56%	32%	44%	68%
2013	3639,6	5701,83	6,15%	-4,40%	56%	35%	44%	65%
2014	3668,09	5478,41	0,78%	-3,92%	57%	38%	43%	62%
2015	4085,79	4637,98	11,39%	-15,34%	58%	51%	42%	49%
2016	4174,35	4272,9	2,17%	-7,87%	60%	58%	40%	42%
2017	4788,91	4788,91	14,72%	12,08%	56%	56%	44%	44%
2018	5061,71	5499,12	5,70%	14,83%	54%	49%	46%	51%
2019	5358,39	5358,39	5,86%	-2,56%	53%	53%	47%	47%
المتوسط	2218,34	2946,56	12%	13%	45%	36%	55%	64%

ملاحظة: - الإيرادات الجبائية للميزانية = الجباية العادية + الجباية النفطية للميزانية (مقيمة على أساس السعر المرجعي للنفط).

- الإيرادات الجبائية المحصلة = الجباية العادية + الجباية النفطية المحصلة (مقيمة بالسعر الحقيقي).

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الجداول السابقة.

من خلال قراءتنا لنتائج الجدول (3-3) يمكننا القول أن هناك تطور ملحوظ في حجم الإيرادات الجبائية المحصلة، رغم تسجيل انخفاض في حجمها خلال فترات متفرقة نتيجة لعدم استقرار العوائد المتأتية من الجباية النفطية، حيث انتقلت من 302,66 مليار دج سنة 1992 إلى 1534,87 مليار دج سنة 2000، أي أنها تضاعفت أكثر من خمس مرات خلال تسع سنوات بمعدل نمو متوسط قدره 25,20%، وخلال هذه الفترة انخفضت الإيرادات الجبائية مرة واحدة سنة 1998 بنسبة 18,84% نتيجة لانخفاض أسعار النفط، وخلال الفترة 2001-2009 انتقلت الإيرادات الجبائية من 1369,72 مليار دج سنة 2001 إلى 3472,58 مليار دج سنة 2009، أي أنها تضاعفت أكثر من مرتين بمعدل نمو قدره 153,52%، وبمعدل نمو متوسط للفترة قدره 11,93%، بلغت الإيرادات الجبائية خلال هذه الفترة أعلى مستوى لها سنة 2008 بحصيلة مالية قدرها 4969,21 مليار دج وبنمو بلغت نسبته 42,78% مقارنة بسنة 2007، وهذه الأخيرة هي السنة التي سجلت أقل معدل نمو قدره 1,57% مقارنة بالسنة السابقة، وخلال ذات الفترة سجلت الإيرادات الجبائية انخفاضا في حصيلتها مرتين، الأولى سنة 2001 بمبلغ قدره 165,15 مليار دج أي أنها تراجعت بنسبة 10,76% وهي نسبة قليلة مقارنة بالانخفاض المسجل سنة 2009 والذي وصل إلى 1496,63 مليار دج أي بنسبة 30,12%، ومن الملاحظ أن مقدار الانخفاض المسجل بين سنتي 2008 و 2009 يفوق الإيرادات الجبائية المحققة في أغلب السنوات السابقة (1992-2001). خلال الفترة

2010-2019 ارتفعت الإيرادات الجبائية بنفس عدد المرات التي سجلت فيها انخفاضا رغم التحسن الملحوظ في حجم الإيرادات الجبائية مقارنة بالسنوات السابقة، حيث تراوحت الحصيلة المالية لإجمالي الجباية بين 4100-6000 مليار دج بمتوسط معدل نمو قدر بـ 5,28%، وتم تسجل أكبر معدل نمو سنوي في الإيرادات الجبائية سنة 2011 بـ 30,44%، بينما تم تسجيل أقل معدل نمو لها سنة 2012 بـ 11,57%، اتخذت بعدها الإيرادات الجبائية منحا انحداريا خلال الفترة 2013-2016 مسجلة أعلى معدل انخفاض لها سنة 2015 بـ 15,34% أي بحصيلة مالية قدرها 840,43 مليار دج، وبعد أن شهدت الإيرادات الجبائية تحسنا طفيفا خلال سنتي 2017-2018 عادت لتسجل انخفاضا مرة أخرى سنة 2019 بمعدل 2,56% حيث انتقلت من 5499,12 مليار دج سنة 2018 إلى 5358,39 مليار دج سنة 2019، وبالنسبة للسنوات التي سجلت تراجعاً في الإيرادات الجبائية نلاحظ أنها نفس السنوات التي سجلت فيها الجباية النفطية تراجعاً بسبب الأزمات النفطية وانخفاض أسعار النفط، وعليه فمنحى اتجاه الإيرادات الجبائية يخضع طردياً للتغيرات المسجلة في أسعار النفط.

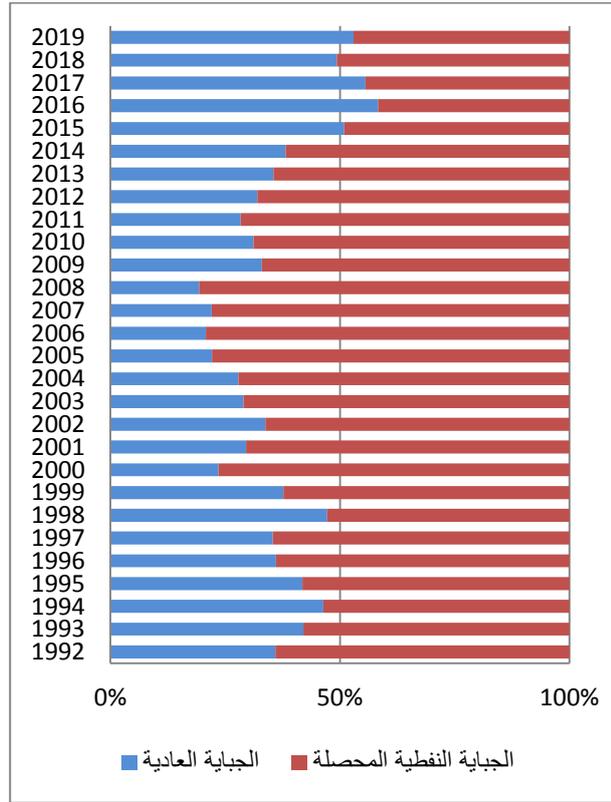
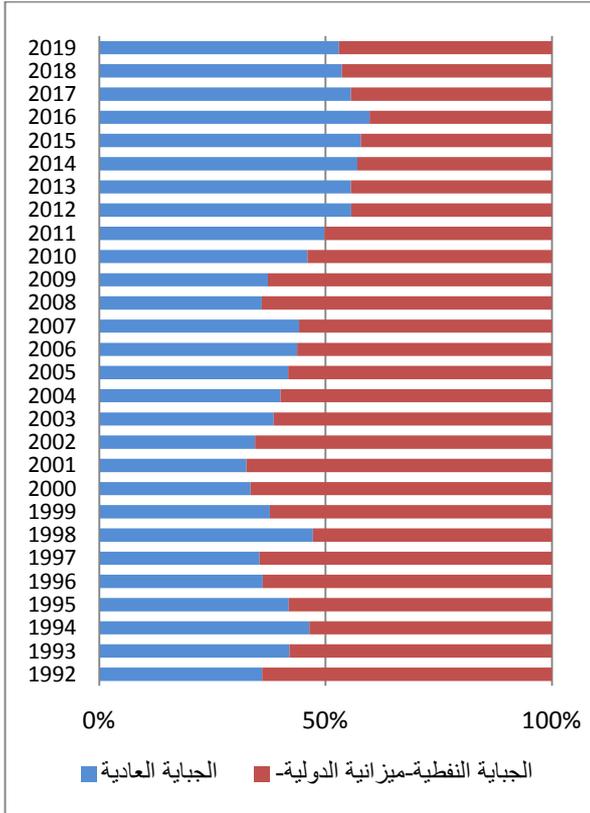
بالنسبة للإيرادات الجبائية المدرجة في ميزانية الدولة نلاحظ أن الإيرادات شهدت تطوراً إيجابياً أغلب الفترة 1992-2019 حيث انتقلت من 302,66 مليار دج سنة 1992 إلى 5358,39 مليار دج سنة 2019 أي أنها تضاعفت بنحو 18 مرة خلال الفترة التي تغطيها الدراسة وبمعدل نمو متوسط قدره 12%، وقد تم تسجيل أعلى معدل نمو لها سنة 2008 بنسبة 81% وذلك نتيجة الارتفاع القياسي في أسعار النفط بداية السنة، بينما تم تسجيل أدنى معدل نمو سنة 2016 بنسبة 42%، وتم تسجيل أكبر معدل انخفاض سنة 1998 بنسبة 18,84% وأدنى معدل انخفاض تم تسجيله سنة 2003 بنسبة 2,64%.

والشكل (3-3) يوضح تطور الحصة النسبة للجباية العادية في الإيرادات الجبائية في الجزائر خلال الفترة 1992-2019.

الشكل رقم (3-3): مساهمة الجباية العادية في الإيرادات الجبائية خلال الفترة 1992-2019

الشكل (ب): الإيرادات الجبائية للميزانية

الشكل (أ): الإيرادات الجبائية المحصلة



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الجدول (3-3).

من خلال الجدول والشكل (3-3) يمكن الخروج بأهم الملاحظات المدرجة أدناه:

- في المتوسط تهيمن الجباية النفطية على إجمالي الإيرادات الجبائية، بمعدل 64% باحتساب الجباية النفطية المحصلة، بينما تنخفض هذه النسبة إلى 55% بالنسبة للجبائية النفطية المدرجة في الموازنة العامة.

- تشكل الجباية العادية في المتوسط 36% من إجمالي الإيرادات الجبائية المحصلة، و45% بالنسبة لإجمالي الإيرادات الجبائية المدرجة في الميزانية العامة للدولة.

- بالنسبة للإيرادات الجبائية المحصلة، بداية من سنة 2015 وإلى غاية 2017 لاحظنا تراجع هيمنة الجباية النفطية لصالح الجباية العادية، حيث بلغت مساهمة هذه الأخيرة إلى إجمالي الإيرادات الجبائية المحصلة نسبة قدرها 51% مقابل 49% التي تمثل حصة الجباية النفطية، وقد ارتفعت مساهمة الجباية العادية سنة 2016 إلى 58%، لتتخفف سنة 2017 إلى 56%، ثم تفقد هيمنتها على إجمالي الإيرادات الجبائية مرة أخرى سنة 2018 مسجلة ما نسبته 49%، وتعاود الارتفاع سنة 2019 إلى 53%. يمكن تفسير تفوق الجباية العادية على الجباية النفطية لدور الإصلاح الجبائي في تعزيز التحصيل الضريبي، وانخفاض الحصيلة المالية للجبائية النفطية نتيجة لانخفاض في أسعار النفط بداية من 2014 في الأسواق العالمية.

- بالنسبة للإيرادات الجبائية التي تبنى عليها ميزانية الدولة، نلاحظ أنه وبداية من 2011 شرعت الدولة في تخفيض اعتمادها على إيرادات الجباية النفطية التي تتميز بتقلب عوائدها وعدم استقرارها للتجنب المزيد من الصدمات العنيفة والغير متوقعة على مالتها العامة، وبذلك أصبحت الجباية العادية تساهم بنسبة أكبر في إجمالي الإيرادات الجبائية إلى غاية 2019 وتتراوح هذه النسب بين 53-60%، وقد سجلت الجباية العادية أكبر مساهمة لها في الإيرادات الجبائية سنة 2016 بنسبة قدرت بـ 60%.

الفرع الثاني: مساهمة الجباية العادية في الإيرادات العامة للدولة

تحتل الإيرادات الضريبية مكانة هامة في تمويل الإيرادات العامة لمختلف دول العالم، لذلك يعتبر مؤشر الأهمية النسبية للإيرادات الضريبية في الإيرادات العامة من المؤشرات المالية الهامة لقياس المردودية المالية للنظام الضريبي، حيث أن ارتفاع الوزن النسبي للضريبة ضمن هيكل الإيرادات العامة يضمن للدولة استقلالية قرارها الاقتصادي ويجنبها في ذات الوقت مخاطر عدم استقرار الإيرادات المتأتية من المصادر الأخرى التي يصعب التحكم فيها لارتباطها بعوامل خارجية على غرار الإيرادات النفطية، وبحسب هذا المؤشر من خلال العلاقة التالية:

$$\text{مؤشر أهمية الضرائب ضمن الموارد العامة} = \frac{\text{الحصيلة الضريبية}}{\text{إجمالي الموارد العامة}}$$

يوضح الجدول (3-4) نتائج هذا المؤشر بالتطبيق على حالة الجزائر.

الجدول رقم (3-4): مساهمة الجباية العادية في الإيرادات العامة للدولة خلال الفترة 1992-2019

(مليار دج)

السنوات	الجبائية العادية (1)	الجبائية النفطية (2)	إيرادات أخرى (3)	الإيرادات العامة (4)	الحصة النسبية %		
					(4)/(1)	(4)/(2)	(4)/(3)
1992	108,86	193,8	9,2	311,86	34,91%	62,14%	2,95%
1993	130	179,22	13,26	322,48	40,31%	55,58%	4,11%
1994	192,43	222,18	78,83	493,44	39,00%	45,03%	15,98%
1995	241,99	336,15	33,59	611,73	39,56%	54,95%	5,49%
1996	286,93	507,84	38,56	833,33	34,43%	60,94%	4,63%
1997	312,86	570,76	47,89	931,51	33,59%	61,27%	5,14%
1998	338,45	378,71	66,13	783,29	43,21%	48,35%	8,44%
1999	338,79	560,12	75,61	974,52	34,76%	57,48%	7,76%
2000	361,63	720	55,42	1137,05	31,80%	63,32%	4,87%
2001	405,26	840,6	150,9	1396,76	29,01%	60,18%	10,80%
2002	481,08	916,4	177,39	1574,87	30,55%	58,19%	11,26%
2003	524,54	836,06	164,57	1525,17	34,39%	54,82%	10,79%
2004	574,75	862,2	163,79	1600,74	35,91%	53,86%	10,23%

الفصل الثالث: تقييم مردودية النظام الضريبي الجزائري في ظل الإصلاحات الجبائية خلال الفترة 1992-2019

10,16%	52,33%	37,52%	1718,06	174,52	899	644,54	2005
11,18%	49,96%	38,86%	1833,62	205,04	916	712,58	2006
10,73%	49,88%	39,39%	1950,69	209,3	973	768,39	2007
7,65%	59,20%	33,15%	2897,81	221,76	1715,4	960,65	2008
6,16%	58,86%	34,97%	3273,66	201,75	1927	1144,91	2009
9,00%	49,16%	41,84%	3054,77	275	1501,7	1278,07	2010
12,46%	43,97%	43,57%	3478,41	433,32	1529,4	1515,69	2011
9,89%	39,92%	50,19%	3805,19	376,41	1519,04	1909,74	2012
6,39%	41,56%	52,05%	3888	248,4	1615,9	2023,7	2013
6,58%	40,18%	53,24%	3926,65	258,56	1577,73	2090,36	2014
10,41%	37,78%	51,81%	4560,74	474,95	1722,94	2362,85	2015
16,86%	33,51%	49,63%	5021,17	846,82	1682,55	2491,8	2016
21,23%	34,98%	43,78%	6079,81	1290,9	2127	2661,91	2017
20,78%	36,77%	42,44%	6389,72	1328,01	2349,7	2712,01	2018
18,79%	38,17%	43,04%	6598,03	1239,64	2518,5	2839,89	2019
10,03%	50,08%	39,89%	2534,61	316,30	1332,03	1086,24	متوسط الفترة

ملاحظة: - الإيرادات العامة = الجباية العادية + الجباية النفطية للميزانية + الإيرادات الأخرى.

- الإيرادات الأخرى = مجموع الإيرادات العادية والاستثنائية، وتشمل مداخيل وعائدات الأملاك الوطنية، حواصل مختلفة للميزانية، إيرادات نظامية، الهبات والتبرعات والمنح، حواصل مساهمة كل من بنك الجزائر وشركة سوناطراك، مداخيل المساهمات المالية للدولة،... الخ.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

- المديرية العامة للضرائب، مديريةية العمليات الجبائية والتحصيل، 1993-2019.

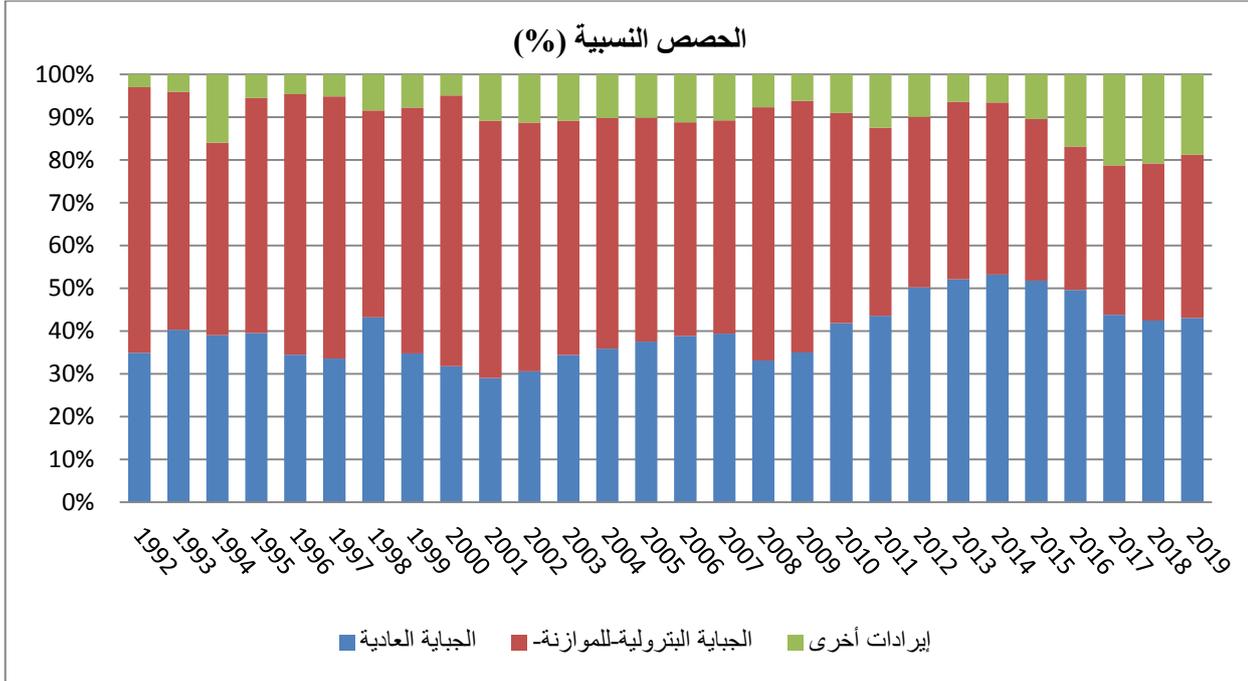
- ONS, *Rétrospective Statistiques, Chapitre, Finances Publiques 1962-2011*, pp218-219.

- DGT, *Situation Résumée des Opérations du Trésor "SROT" 2000-2019*, site in: <http://www.dgpp-mf.gov.dz/index.php/retrospective>.

والشكل (3-4) يوضح تطور الحصة النسبية للجباية العادية في الإيرادات العامة للدولة خلال الفترة

1992-2019.

الشكل رقم (3-4): الأهمية النسبية للجبائية العادية في الإيرادات العامة للدولة للفترة 1992-2019



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الجدول (3-3).

من خلال بيانات الجدول والشكل السابقين، نلاحظ أن الجبائية النفطية ولفترة طويلة امتدت من سنة 1992 إلى غاية 2011 المساهم الأكبر في الإيرادات العامة للدولة بنسب تتراوح بين 44-62%، بينما احتلت الجبائية العادية المرتبة الثانية من حيث مساهمتها في تمويل الإيرادات العامة للدولة بنسب تتراوح بين 29-44%، وتعتبر مساهمة ضعيفة إذا تمت مقارنتها بالجبائية النفطية، وتساهم الإيرادات ذات طابع غير الجبائي بنسب ضعيفة جدا تتراوح بين 3-12%، إلا أنه وبعد سنة 2011 تراجعت هيمنة الإيرادات النفطية على الإيرادات العامة للدولة لصالح الجبائية العادية التي أصبحت المساهم الأكبر في الإيرادات العامة، بنسب تتراوح بين 42-53% مقابل مساهمة نسبية تتراوح بين 35-41% بالنسبة للجبائية النفطية، وما يمكن ملاحظته أن الإيرادات غير الجبائية حققت تطورا ملحوظا حيث بلغت مساهمتها في الإيرادات العامة مستوى قياسي سنة 2018 بنسبة 20,78% كنتيجة لارتفاع مساهمات بنك الجزائر في الإيرادات العامة إلى جانب الحواصل المختلفة للميزانية التي تساهم بنسبة معتبرة في الإيرادات غير الضريبية.

المطلب الثالث: دور الجباية العادية في تغطية النفقات العامة للدولة خلال الفترة 1992-2019

يعتبر الإنفاق العام من أهم أوجه تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وقد ازدادت أهمية النفقات العامة في السنوات الأخيرة مع اتساع وتطور دور الدولة وتدخلها في الحياة الاقتصادية، حيث تستخدمها كأداة لتحقيق أهدافها ذات الطابع العام، ولتغطية نفقاتها تعتمد الدولة بالدرجة الأولى على إيراداتها الضريبية كمصدر هام وأساسي لتحقيق هذا الغرض، وعلى هذا الأساس فالنظام الضريبي الجيد هو النظام القادر على تحقيق أكبر تغطية للإنفاق العام.

تعرف النفقة العامة بأنها: "تلك المبالغ النقدية التي تقوم الدولة بإنفاقها لإشباع الحاجات العامة".¹ يتضح لنا من خلال هذا التعريف؛ شكل النفقة والتي تأخذ طابع نقدي، والجهة القائمة بالإنفاق ممثلة بالشخص المعنوي العام وهو الدولة بمختلف أجهزتها، والهدف من القيام بعملية الإنفاق وهو تحقيق النفع العام.

الفرع الأول: أقسام النفقات العامة في الجزائر

حدد القانون 17/84 في المادة 20 أقسام النفقات العامة في الجزائر، والمتمثلة أساسا في كل من نفقات التسيير ونفقات التجهيز أو الاستثمار، حيث أن كل قسم من القسمين المذكورين يضم عدة أبواب.² أولا. **نفقات التسيير**: وهي تلك النفقات التي تتكرر بصفة دورية في كل الميزانيات العامة وتكون مخصصة لضمان سير الجهاز الإداري للدولة، مثل أجور الموظفين، الأجهزة والآلات واللوازم المكتبية، وسائل النقل،... الخ.³ إذن فهذا النوع من النفقات لا يساهم في تكوين رأس المال. توزع هذه النفقات حسب الدوائر الوزارية، وتدرج ميزانية التسيير في القسم الأخير من قوانين المالية ضمن قائمة الملاحق (الجدول ب).

وتنقسم نفقات التسيير في الجزائر إلى أربعة أبواب هي:⁴

- أعباء الدين العمومي والنفقات المحسومة من الإيرادات؛
- تخصيصات السلطات العمومية؛
- النفقات الخاصة بوسائل المصالح؛
- التدخلات العمومية.

ثانيا. نفقات التجهيز (الاستثمار): هي النفقات التي تساهم في تكوين رأس المال القومي وزيادة الطاقة الإنتاجية للدولة، مثل بناء السدود، إنشاء محطات توليد الطاقة، إقامة الطرق، والمشاريع الإنتاجية وما إلى ذلك.⁵

¹ محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط3، الأردن، 2011، ص260.

² المادة 20، من القانون رقم 17/84، المؤرخ في 07 جويلية 1984 يتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، ص1042.

³ مجدي شهاب، أصول الاقتصاد العام: المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2004، ص213.

⁴ المادة 24، من القانون 17/84، ص1042.

⁵ مجدي شهاب، مرجع سبق ذكره، ص ص213-214.

وهنا نلاحظ أن هذا النوع من الإنفاق يساهم في زيادة الطاقة الإنتاجية للاقتصاد الوطني ويؤدي تبعا لذلك إلى زيادة الدخل الوطني للدولة. توزع نفقات الاستثمار في الجزائر حسب القطاعات، وتظهر في الجدول "ج" ضمن قائمة الملاحق المدرجة في القسم الأخير من قوانين المالية.

وفقا لما جاء في نص المادة 35 من القانون 17/84 تجمع الاعتماد المفتوحة بالنسبة للميزانية العامة ووفقا للمخطط الإنمائي السنوي لتغطية نفقات الاستثمار الواقعة على عاتق الدولة، في ثلاثة أبواب هي على التوالي:¹

- الاستثمارات المنفذة من قبل الدولة؛
- إعانات الاستثمار الممنوحة من قبل الدولة؛
- النفقات الأخرى بالرأس مال.

الفرع الثاني: تطور النفقات العامة في الجزائر خلال الفترة 1992-2019

اتخذت النفقات العامة في الجزائر منحى تصاعدي منذ بداية الإصلاح الجبائي، نتيجة اتجاه الجزائر نحو التوسع في الإنفاق العام بعد تحسن إيراداتها الجبائية، يعرض الجدول (3-5) والشكل (3-5) تطور حجم النفقات العامة في الجزائر في ظل الإصلاحات الجبائية.

الجدول رقم (3-5): تطور حجم النفقات العامة في الجزائر خلال الفترة 1992-2019 (مليار دج)

التوزيع النسبي للنفقات العامة %	التطور النسبي %			مجموع النفقات العامة (3)	نفقات التجهيز (2)	نفقات التسيير (1)	السنوات
	(3)/(2)	(3)/(1)	(3)				
%34,28	%65,72	-	-	420,13	144,00	276,13	1992
%38,85	%61,15	%13,45	%28,62	476,63	185,21	291,42	1993
%41,66	%58,34	%18,82	%27,38	566,33	235,93	330,40	1994
%37,64	%62,36	%34,13	%21,19	759,62	285,92	473,69	1995
%24,02	%75,98	%4,61-	%48,58-	724,61	147,01	550,60	1996
%23,86	%76,14	%16,64	%43,28	845,20	210,64	643,56	1997
%24,2	%75,8	%3,61	%0,59	875,74	211,88	663,86	1998
%19,44	%80,56	%9,81	%11,75-	961,68	186,99	774,70	1999
%27,33	%72,67	%22,51	%72,17	1178,12	321,93	856,19	2000
%27,05	%72,95	%12,13	%11,02	1321,03	357,40	963,63	2001
%29,2	%70,8	%17,38	%26,73	1550,65	452,93	1097,72	2002

¹ المادة 35، من القانون 17/84، ص 1044.

الفصل الثالث: تقييم مردودية النظام الضريبي الجزائري في ظل الإصلاحات الجبائية خلال الفترة 1992-2019

%33,7	%66,3	%9,20	%14,04	%2,28	1693,27	516,50	1122,72	2003
%33,78	%66,22	%11,56	%23,53	%11,42	1888,93	638,04	1250,89	2004
%39,32	%60,68	%8,63	%26,47	%0,46-	2052,04	806,91	1245,13	2005
%41,38	%58,62	%19,54	%25,81	%15,48	2453,01	1015,14	1437,87	2006
%46,15	%53,85	%26,73	%41,32	%16,42	3108,67	1434,64	1674,03	2007
%47,08	%52,92	%34,82	%37,55	%32,48	4191,05	1973,28	2217,78	2008
%45,84	%54,16	%1,32	%1,37-	%3,71	4246,33	1946,31	2300,02	2009
%40,47	%59,53	%5,20	%7,11-	%15,61	4466,94	1807,86	2659,08	2010
%33,75	%66,25	%28,31	%7,00	%42,80	5731,41	1934,50	3797,25	2011
%32,24	%67,76	%23,15	%17,63	%25,95	7058,17	2275,54	4782,63	2012
%31,42	%68,58	%14,65-	%16,83-	%13,61-	6024,13	1892,60	4131,54	2013
%35,76	%64,24	%16,13	%32,17	%8,78	6995,77	2501,44	4494,33	2014
%39,7	%60,3	%9,44	%21,50	%2,73	7656,33	3039,32	4617,01	2015
%37,16	%62,84	%4,69-	%10,77-	%0,68-	7297,49	2711,93	4585,56	2016
%35,78	%64,22	%0,20-	%3,93-	%2,00	7282,63	2605,45	4677,18	2017
%37,74	%62,26	%6,17	%12,01	%2,92	7732,07	2918,39	4813,68	2018
%36,77	%63,23	%0,12	%2,48-	%1,69	7741,35	2846,11	4895,24	2019
%34,84	%65,16	%12,02	%14,34	%11,92	2063,86	742,53	1321,33	المتوسط

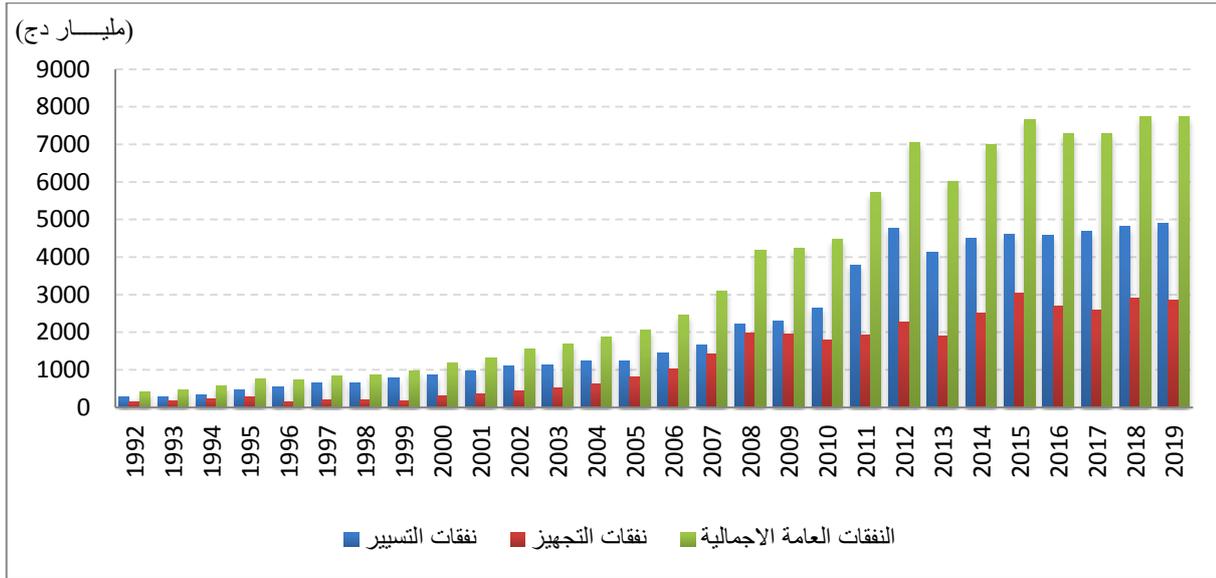
ملاحظة: النفقات العامة = نفقات التسيير + نفقات التجهيز.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

-ONS, *Rétrospective Statistiques, Chapitre, Finances Publiques 1962-2011*, p216.

- DGT, *Situation Résumée des Opérations du Trésor "SROT" 2000-2019*, site in: <http://www.dgpp-mf.gov.dz/index.php/retrospective>.

الشكل رقم(3-5): تطور حجم النفقات العامة في الجزائر خلال الفترة 1992-2019



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الجدول (3-5).

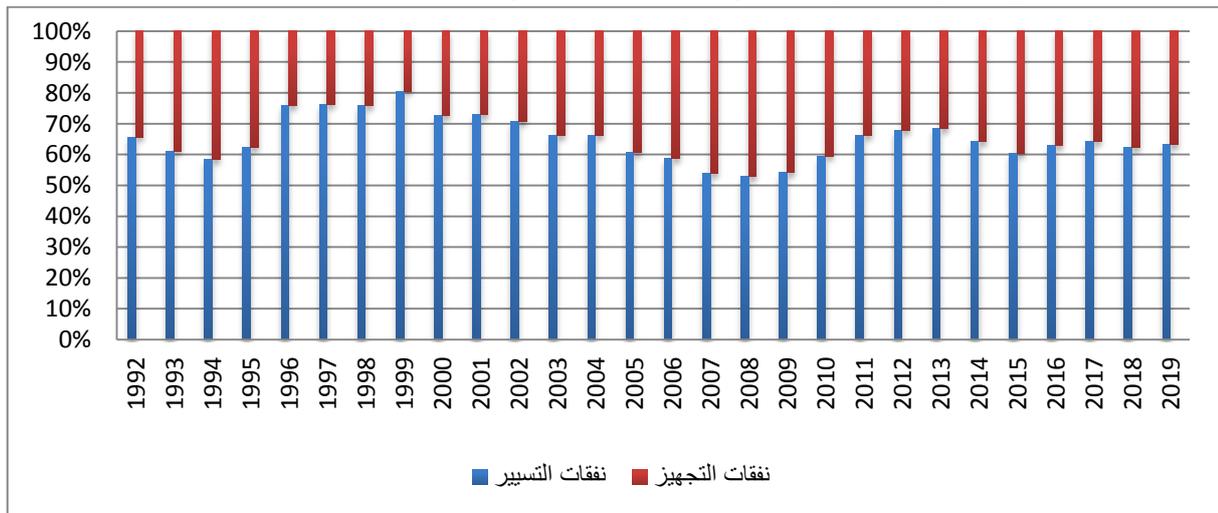
من خلال الجدول (3-5) والشكل (3-5)، نلاحظ أن النفقات العامة سجلت تزايدا كبيرا في حجمها خلال الفترة 1992-2019 بمتوسط نمو سنوي قدره 12,02%، حيث انتقلت من 420,13 مليار دج سنة 1992 إلى 7741,35 مليار دج سنة 2019، أي أنها تضاعفت أكثر من 18 مرة خلال 28 سنة وهي المرحلة التي يشملها الإصلاح الجبائي، ويرجع ذلك للسياسة المالية التوسعية المنتهجة بالتوازي مع التحسن الملحوظ في حجم الإيرادات الجبائية العادية والنفطية. ولأن نفقات التشغيل تمثل النسبة الأكبر من النفقات العامة الإجمالية بنسب تتراوح بين 53-81% (الشكل 3-6) فقد سجلت زيادة أكبر في حجمها مقارنة بنفقات التجهيز، ومن خلال تتبع التطور الحاصل في حجم نفقات التشغيل نلاحظ أنها تضاعفت أكثر من ثلاث مرات خلال الفترة 1992-2000 بمعدل نمو قدره 310,01% منتقلة بذلك من 276,13 مليار دج إلى 856,19 مليار دج، وبمعدل نمو سنوي بلغ في المتوسط 15,72%، وقد سجلت نفقات التشغيل أكبر زيادة لها سنة 1995 بـ 143,29 مليار دج بمعدل نمو قدره 43,37% مقابل 13,38% سنة 1994، ويرجع ذلك إلى زيادة نفقات المستخدمين وتسديد المديونية العامة، وسجلت سنة 1998 زيادة طفيفة بما يصل إلى 20,3 مليار دج نتج عن ذلك تسجيل أدنى معدل نمو في نفقات التشغيل قدره 3,15% مقابل 16,88% سنة 1997، وهذا الانخفاض في حجم الإنفاق بصفة عامة يرجع لسياسة ترشيد النفقات العامة نتيجة لتطبيق برنامج التصحيح الهيكلي (1995-1998) بتوجيهات من المنظمات الدولية، ولانخفاض الإيرادات النفطية كنتيجة لانعكاسات أزمة 1998 على أسعار النفط.

خلال الفترة 2001-2008 استمرت نفقات التشغيل في الارتفاع بصورة كبيرة حيث انتقلت من 963,63 مليار دج إلى 2217,78 مليار دج بنسبة ارتفاع بلغت حوالي 130,15%، وخلال هذه الفترة تضاعفت نفقات التشغيل أكثر من مرتين، وبمعدل نمو سنوي بلغ في المتوسط 13,01%، سجلت سنة 2008 أكبر

معدل نمو لها قدر بـ 32,48% أي بزيادة قدرها 543,75 مليار دج، بينما تم تسجيل أدنى معدل نمو قدره 2,28% سنة 2003 أي بزيادة طفيفة بلغت 25 مليار دج، وبعد سلسلة الارتفاعات المسجلة التي بدأت سنة 1992 تم تسجيل أول انخفاض في نفقات التسيير سنة 2005 بمعدل طفيف بلغ 0,46%. وبشكل عام يعزى هذا الارتفاع المسجل في نفقات التسيير خلال الفترة 2001-2008 بدرجة كبيرة إلى الارتفاع الكبير في نفقات التحويل باعتبار أنها تشكل أكبر نسبة من نفقات التسيير، وكذا نفقات المستخدمين من رواتب وأجور ومنح وذلك بعد الزيادات المعتبرة في الأجور.

خلال الفترة 2009-2019 انتقلت نفقات التسيير من 2300,02 مليار دج إلى 4895,24 مليار دج، بنمو بلغت نسبته 112,8%، وقد تضاعفت نفقات التسيير خلال هذه الفترة أكثر من مرتين، بينما انخفض معدل النمو السنوي المتوسط إلى 8,35% مقارنة عما كان عليه في الفترات السابقة، ورغم الارتفاع المسجل في نفقات التسيير إلا أنها شهدت نوع من التذبذب صعودا ونزولا طول هذه الفترة، حيث شهدت ارتفاعا كبيرا خلال الفترة 2009-2012 بمعدل نمو بلغ في المتوسط 22,02% لتصل إلى 4782,63 مليار دج، وتنتقل بعدها إلى 4131,54 مليار دج سنة 2013 مسجلة انخفاضا بنسبة 13,61%، بسبب الانخفاض المسجل في التحويلات الجارية ونفقات المستخدمين (المبالغ المدفوعة بموجب هذه النفقات احتوت الأثر الرجعي على عدة سنوات للزيادات في الأجور)، ارتفعت نفقات التسيير مرة أخرى سنة 2014 واستمر هذا الارتفاع إلى غاية 2015 بمعدلات نمو طفيفة قدرت بـ 8,78% و 2,73% على التوالي، وتعزى هذه الزيادة بشكل رئيسي إلى الارتفاع المسجل في نفقات المستخدمين، وبعد أن سجلت نفقات التسيير انخفاضا سنة 2016 بنسبة ضعيفة لم تتجاوز 0,68%، شهدت ارتفاعا طفيفا خلال الفترة المتبقية 2017-2019 بمعدل نمو لم يتجاوز 2,2% في المتوسط، يرجع لارتفاع التحويلات الجارية، وهذه الزيادات ناتجة أساسا عن برامج الإصلاح الجبائي التي حسنت من الحصيلة المالية للجباية العادية وكذلك ارتفاع الجباية النفطية.

الشكل رقم (3-6): التوزيع النسبي للنفقات العامة في الجزائر خلال الفترة 1992-2019



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الجدول (3-4).

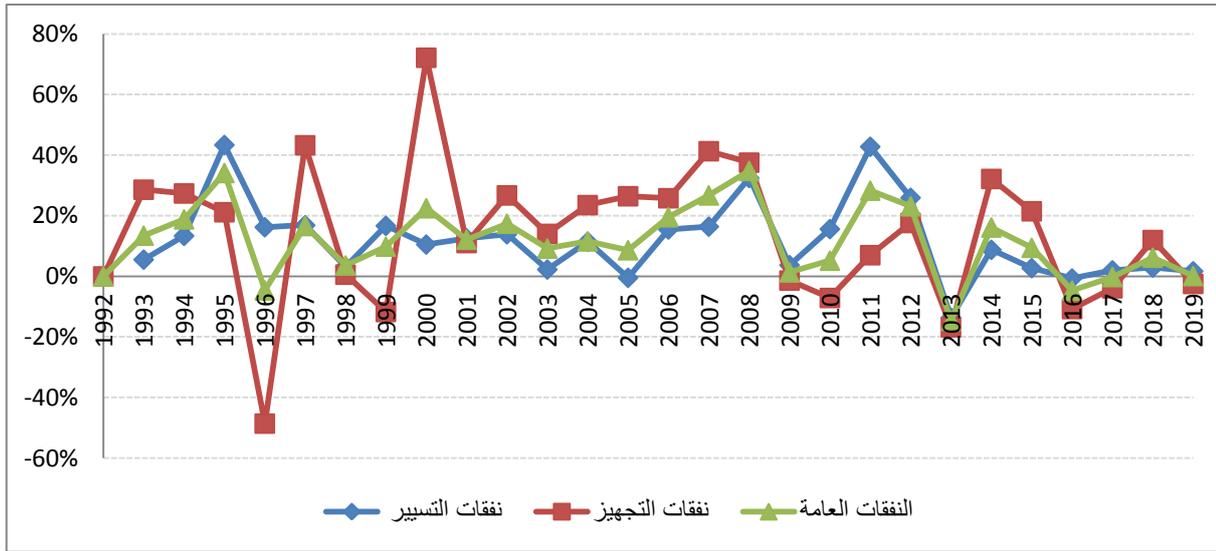
تشكل نفقات التجهيز حوالي 19-47% من إجمالي النفقات العامة، لذلك فقد سجلت زيادات أقل عن تلك التي شهدتها نفقات التسيير، فخلال الفترة 1992-2000 عرفت نوع من التذبذب صعودا ونزولا، مع تسجيل زيادات متواضعة في حجم نفقات التجهيز، حيث انتقلت من 144 مليار دج سنة 1992 لتصل إلى 321,93 مليار دج سنة 2000، أي أنها تضاعفت أكثر من مرتين خلال ثماني سنوات مسجلة معدل نمو سنوي وسطي قدره 16,61%، وقد شهدت سنة 2000 أكبر زيادة في حجم النفقات العامة بنسبة 72,17% لتصل إلى 321,93 مليار دج مقابل 186,99 مليار دج، وفي المقابل شهدت سنة 1996 أكبر معدل انخفاض في حجم نفقات التجهيز بـ 48,58% لتصل إلى 147,01 مليار دج مقابل 285,92 مليار دج، وذلك بسبب الأوضاع الأمنية التي مرت بها البلاد خلال تلك الفترة وتطبيق برنامج التصحيح الهيكلي.

خلال الفترة 2001-2004 زادت نفقات التجهيز بنسبة 78,55% لتصل إلى 638,04 مليار دج سنة 2004 مقابل 357,4 مليار دج سنة 2001، بزيادة قدرها 280,74 مليار دج، ويفسر هذه الزيادة المتواصلة في نفقات التجهيز البرنامج التنموي المنفذ من قبل الحكومة ممثل في برنامج دعم الإنعاش الاقتصادي للفترة 2001-2004 بغلاف مالي قدره 525 مليار دج (أنظر الملحق 3)، وهذا بالموازاة مع برنامج التنمية الفلاحية وإعادة تهيئة البنية التحتية التي دمرها زلزال سنة 2003. استمرت نفقات التجهيز في تسجيل معدلات نمو عالية بين سنتي 2005-2008 حيث وصلت سنة 2008 إلى 1973,28 مليار دج مقابل 806,91 مليار دج سنة 2005، بزيادة قدرها 1166,37 مليار دج وبنمو بلغت نسبته 144,54%، هذه الزيادات المتواصلة أعقبها تسجيل انخفاض طفيف في حجم نفقات التجهيز بين سنتي 2009-2010 بنسبة 1,37% و 7,11% على التوالي بسبب انخفاض الإنفاق على قطاع السكن والإنفاق على البنية التحتية الاقتصادية والإدارية، ويرتبط السبب بتداعيات الأزمة المالية العالمية التي أثرت على حجم الإيرادات النفطية، وبصفة عامة يعكس هذا الاتجاه في نفقات التجهيز مختلف برامج الإنفاق العام المنفذة من قبل الحكومة على غرار البرنامج التكميلي لدعم النمو 2005-2009 بغلاف مالي قدره 4203 مليار دج وبرنامج تطوير مناطق الجنوب، والهضاب العليا،... الخ. اتخذت نفقات التجهيز منحا تصاعديا خلال الفترة 2011-2015 باستثناء الانخفاض المسجل سنة 2013 بنسبة 16,83% والذي يعزى بالدرجة الأولى لانخفاض نفقات قطاع السكن التي انخفضت بـ 370,5 مليار دج، هذا وقد وصلت نفقات التجهيز إلى 3039,2 مليار دج سنة 2015 مقابل 1934,5 مليار دج لسنة 2011، مسجلة زيادة قدرها 1104,7 مليار دج وبنسبة ارتفاع بلغت 57,11%، ويرجع هذا الارتفاع في نفقات التجهيز إلى ارتفاع نفقات البنية التحتية الاقتصادية والإدارية وقطاع السكن وكذا نفقات قطاع الطاقة والمناجم، وهذا في ظل برنامج التنمية الخماسي 2010-2014 والذي خصص له غلاف مالي قدر بـ 21214 مليار دج، عقب هذا الارتفاع المسجل عرفت نفقات التجهيز انخفاضا محسوسا بين سنتي 2016-2017 لتصل سنة 2017 إلى 2605,45 مليار دج مقابل 2711,93 مليار دج سنة 2016، بمعدل انخفاض قدره 7,35% في المتوسط، مس هذا الانخفاض في نفقات التجهيز تقريبا كل القطاعات، وخلال سنة 2018 شهدت نفقات التجهيز ارتفاعا بمعدل

معتبر قدر ب 12,01% نتيجة للزيادة في العمليات المتعلقة برأس المال وبند نفقات أخرى، لتتخض مرة أخرى سنة 2019 إلى 2846,11 مليار دج بمعدل طفيف قدره 2,48%. إن الانخفاض المسجل في حجم الإنفاق بوجه عام خلال الأربع سنوات الأخيرة راجع لإتباع الجزائر لسياسة التقشف الرامية إلى ترشيد نفقاتها العامة للتخفيف من العجز المسجل في ميزانيتها العامة نتيجة للأزمة النفطية الأخيرة.

يوضح الشكل (3-7)، التطور النسبي في النفقات العامة خلال الفترة 1992-2019.

الشكل رقم (3-7): التطور النسبي في النفقات العامة في الجزائر خلال الفترة 1992-2019



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الجدول (3-4).

نذكر فيما يلي أهم التطورات التي شهدتها النفقات العامة في الجزائر:

- بالنسبة لمجموع النفقات العامة الإجمالية: تم تسجيل أكبر زيادة في حجمها سنة 2015 بمعدل نمو 38,03%، بينما تم تسجيل حد أدنى للزيادة في النفقات العامة سنة 2019 بمعدل نمو قدر ب 0,12%. وشهدت سنة 2013 أكبر معدل انخفاض في النفقات العامة قدر ب 14,65%، وأدنى معدل انخفاض قدره 0,2% سنة 2017.

- بالنسبة لنفقات التسيير: أكبر معدل نمو في نفقات التسيير قدر ب 34,12% سجل سنة 1995، بينما كان معدل النمو في نفقات التسيير في حده الأدنى سنة 2019 وقدر ب 1,7%. شهدت نفقات التسيير أكبر معدل انخفاض لها قدر ب 13,61% سنة 2013، بينما سجل أدنى معدل انخفاض لها سنة 2005 ب 0,46%.

- بالنسبة لنفقات التجهيز: أكبر معدل نمو تم تسجيله سنة 2000 وقدره 72,16%، بينما تم تسجيل أدنى معدل نمو لها سنة 1998 وقدر ب 0,6%، وتم تسجيل أكبر معدل انخفاض قدره 48,6% سنة 1996، بينما سجلت سنة 2009 أدنى معدل انخفاض ب 1,37%.

الفرع الثالث: مساهمة الجبائية العادية في تغطية النفقات العامة

تعكس الأهمية النسبية للجبائية العادية في تغطية النفقات العامة مدى نجاعة الإصلاحات الجبائية باعتبار أن النفقات العامة من بين المؤشرات أو المداخل التي يمكن من خلالها الحكم على مردودية النظام الضريبي لأي دولة، حيث يسمح هذا المؤشر بتحديد الإمكانيات المالية المتاحة للدولة في مواجهة الإنفاق العام، ولهذا الغرض نستعين بالعلاقة الرياضية التالية للوقوف على مساهمة الحصيلة المالية للجبائية العادية في تغطية النفقات العامة في الجزائر:

$$\text{مؤشر القدرة على تغطية النفقات العامة} = \frac{\text{الحصيلة الضريبية}}{\text{إجمالي النفقات العامة}}$$

كلما كانت قيمة المؤشر قريبة من الواحد الصحيح أو أكثر كان ذلك دليل على كفاءة النظام الضريبي وقدرته على تعبئة الإيرادات، والجدول (3-6) يوضح لنا تطور مساهمة الجبائية العادية إلى جانب الإيرادات الجبائية الكلية في تغطية النفقات العامة للدولة.

الجدول رقم (3-6): مساهمة الإيرادات الجبائية في تغطية النفقات العامة خلال الفترة 1992-2019

السنوات	مساهمة الإيرادات الجبائية في تغطية النفقات العامة	مساهمة الجبائية العادية في تغطية:		
		النفقات العامة	نفقات التسيير	نفقات التجهيز
1992	72,04%	46,13%	25,91%	75,60%
1993	64,88%	37,60%	27,27%	70,19%
1994	73,21%	39,23%	33,98%	81,56%
1995	76,11%	44,25%	31,86%	84,63%
1996	109,68%	70,08%	39,60%	195,17%
1997	104,55%	67,53%	37,02%	148,53%
1998	81,89%	43,24%	38,65%	159,73%
1999	93,47%	58,24%	35,23%	181,18%
2000	91,81%	61,11%	30,70%	112,33%
2001	94,31%	63,63%	30,68%	113,39%
2002	90,12%	59,10%	31,02%	106,22%
2003	80,35%	49,38%	30,98%	101,56%
2004	76,07%	45,64%	30,43%	90,08%
2005	75,22%	43,81%	31,41%	79,88%
2006	66,39%	37,34%	29,05%	70,19%
2007	56,02%	31,30%	24,72%	53,56%
2008	63,85%	40,93%	22,92%	48,68%
2009	72,34%	45,38%	26,96%	58,82%
2010	62,23%	33,62%	28,61%	70,70%

2011	53,13%	26,68%	26,45%	39,92%	78,35%
2012	48,58%	21,52%	27,06%	39,93%	83,92%
2013	60,42%	26,82%	33,59%	48,98%	106,93%
2014	52,43%	22,55%	29,88%	46,51%	83,57%
2015	53,36%	22,50%	30,86%	51,18%	77,74%
2016	57,20%	23,06%	34,15%	54,34%	91,88%
2017	65,76%	29,21%	36,55%	56,91%	102,17%
2018	65,46%	30,39%	35,07%	56,34%	92,93%
2019	69,22%	32,53%	36,68%	58,01%	99,78%
المتوسط	72,50%	41,17%	31,33%	48,22%	97,12%

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الجداول السابقة.

من خلال الجدول (3-6)، نلاحظ:

- قدرت مساهمة للإيرادات الجبائية العادية والنفطية في تغطية النفقات العامة الإجمالية بنسب تتراوح بين 49-110% بمتوسط تغطية سنوي قدره 72,76% ومن الملاحظ عجز الإيرادات الجبائية عن تغطية النفقات العامة بشكل كلي مع انخفاض نسب تغطية النفقات العامة لأدنى مستوياتها في السنوات التي انخفضت فيها الإيرادات النفطية نتيجة لتداعيات الأزمات النفطية.

- مساهمة الجباية النفطية في تغطية النفقات العامة تتراوح بين 22-70% بمتوسط 41,17% سنويا، بمعنى أنها في الغالب مساهمة الجباية النفطية في تغطية النفقات العامة ضعف مساهمة الجباية العادية (الجبائية العادية × 2 = مساهمة الجباية النفطية في تغطية النفقات العامة).

- مساهمة الجباية العادية في تغطية النفقات العامة تتراوح بين 23-40% بمتوسط 31,33% وهي نسب متواضعة جدا رغم تحسن المردودية المالية للجبائية العادية والتي لم تبلغ المستويات المرجوة منها في تغطية النفقات العامة، مما يجعل ميزانية الدولة عرضة للصدمات الخارجية الناتجة عن اضطرابات السوق النفطية.

- مساهمة الجباية العادية في تغطية نفقات التسيير تتراوح بين 39-58% بمتوسط تغطية سنوي قدره 48,22%، تعكس النتائج المحققة عجز الجباية العادية في الجزائر على تغطية نفقات التسيير، وعليه نستنتج أن الزيادة في النفقات العامة لا تتفق طرديا مع الزيادة في الإيرادات الجبائية في الجزائر.

- مساهمة الجباية العادية في تغطية نفقات التجهيز تتراوح بين 49-195% بمتوسط تغطية سنوي 97,12%، رغم أن نفقات التجهيز أقل بكثير من نفقات التسيير فإن الحصيلة المالية للجبائية العادية عاجزة عن توفير تغطية كاملة للإنفاق الاستثماري المنتج في أغلب السنوات التي شملتها الدراسة.

نستنتج من خلال ما سبق أن اتجاه النفقات العامة صعودا ونزولا ورغم تحسن المردودية المالية للجبائية العادية يخضع طرديا للتغيرات في الإيرادات النفطية الخاضعة للتغيرات أسعار النفط في السوق العالمية.

المبحث الثاني: تحليل هيكل الجبائية العادية في الجزائر خلال الفترة 1992-2019

تعتبر الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة أهم الضرائب التي تم استحداثها من خلال الإصلاح الجبائي لسنة 1992، وتعتبر هذه الضرائب من أهم مكونات الجبائية العادية في الجزائر، سنحاول من خلال هذا المبحث الوقوف على مدى أهميتها في الجبائية العادية والإيرادات الجبائية والعامة، وكذا مساهمتها في تغطية النفقات العامة، وهذا إلى جانب ضرائب رسوم أخرى.

المطلب الأول: تحليل الضرائب المباشرة خلال الفترة 1992-2019

خضعت الضرائب المباشرة في الجزائر لعدة إصلاحات بهدف توسيع قاعدتها الضريبية وآليات التحصيل وتعزيز الامتثال لتحسين مردوديتها المالية، وقد كان إدخال الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات أهم إصلاح في تاريخ قوانين الضرائب المباشرة في الجزائر، حيث تمثل الحصيلة المالية للضرائب على الدخل والأرباح في المتوسط حوالي 98,10% من إجمالي الضرائب المباشرة في الجزائر.

الفرع الأول: تحليل المردودية المالية للضريبة على الدخل الإجمالي خلال الفترة 1992-2019

تعتبر الضريبة على الدخل الإجمالي من أهم الضرائب المباشرة في العالم بالنظر لخصائصها من ناحية مراعاتها للقدرة التكاليفية للمكلفين بها ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية، وتتميز هذه الضريبة في الجزائر بتعدد مصادر الدخل الخاضع للضريبة وتباين مساهمة كل صنف من أصناف الدخل في الحصيلة الإجمالية لهذه الضريبة، وهو ما يوضحه الجدول (3-7) والشكل (3-8) بما يعرضه من بيانات متعلقة بتحصيل الإيرادات الضريبية من الضريبة على الدخل الإجمالي خلال الفترة 1992-2019.

الجدول رقم(3-7): تطور حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي خلال الفترة 1992-2019

السنوات	حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي (مليار دج)			الحصة النسبية %	
	صنف أجور (1)	أخرى (2)	(3)=(2)+(1)		
			نمو (3) %	(3)/(2)	(3)/(1)
1992	-	-	19,85	-	-
1993	22,49	3,19	25,68	29,37%	87,58%
1994	23,79	5,53	29,32	14,17%	81,14%
1995	32,03	7,74	39,77	35,64%	80,53%
1996	33,22	11,54	44,76	12,55%	74,22%
1997	37,87	12,76	50,63	13,10%	74,80%
1998	43,06	15,85	58,91	16,36%	73,10%
1999	35,47	13,76	49,23	16,43%-	72,05%
2000	34,31	15,72	50,03	1,62%	68,58%
2001	44,67	18,03	62,7	25,32%	71,24%

الفصل الثالث: تقييم مردودية النظام الضريبي الجزائري في ظل الإصلاحات الجبائية خلال الفترة 1992-2019

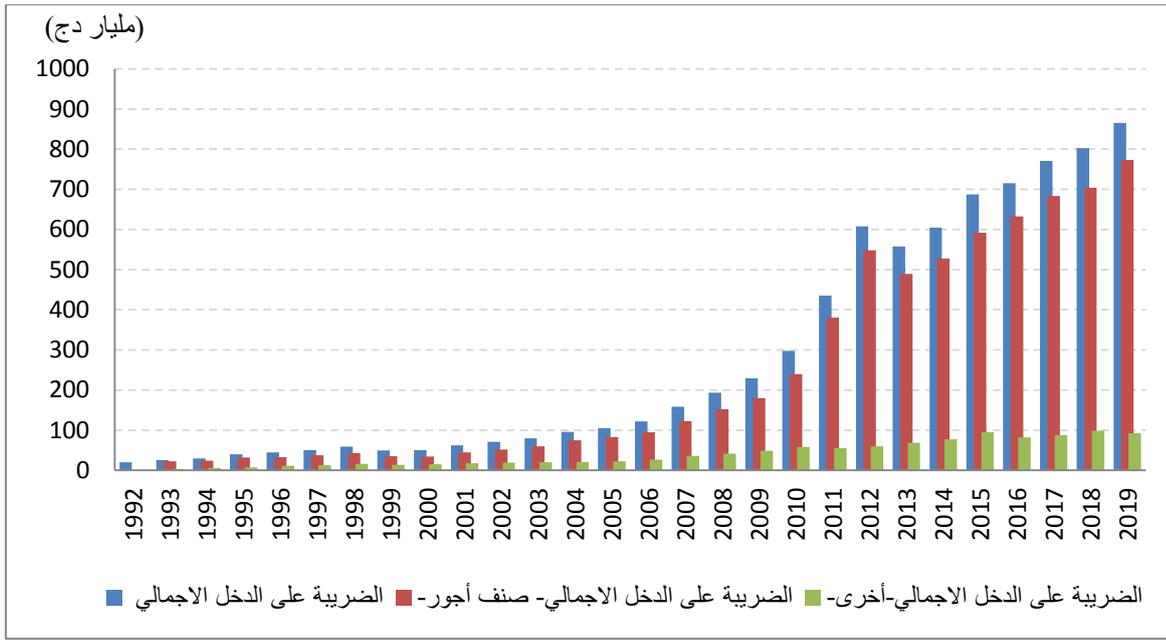
%27,04	%72,96	%12,85	70,76	19,13	51,63	2002
%24,89	%75,11	%12,76	79,79	19,86	59,93	2003
%22,06	%77,94	%20,42	96,08	21,20	74,88	2004
%21,62	%78,38	%9,91	105,6	22,83	82,77	2005
%22,06	%77,94	%15,38	121,84	26,88	94,96	2006
%22,64	%77,36	%30,15	158,58	35,91	122,67	2007
%21,65	%78,35	%22,27	193,89	41,98	151,91	2008
%21,20	%78,80	%18,09	228,96	48,54	180,42	2009
%19,58	%80,42	%29,97	297,57	58,27	239,30	2010
%12,60	%87,40	%46,24	435,17	54,82	380,35	2011
%9,83	%90,17	%39,78	608,29	59,82	548,47	2012
%12,28	%87,72	%8,35-	557,5	68,44	489,06	2013
%12,79	%87,21	%8,44	604,55	77,31	527,24	2014
%13,82	%86,18	%13,65	687,09	94,96	592,13	2015
%11,53	%88,47	%4,11	715,31	82,44	632,87	2016
%11,35	%88,65	%7,80	771,11	87,54	683,57	2017
%12,29	%87,71	%4,14	803,04	98,70	704,34	2018
%10,66	%89,34	%7,81	865,77	92,32	773,45	2019
%19,51	%80,49	%15,82	279,00	41,30	248,03	المتوسط

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

-المديرية العامة للضرائب، مديريةية العمليات الجبائية والتحصيل، 1993-2019.

-ONS, *Rétrospective Statistiques, Chapitre, Finances Publiques 1962-2011*, pp218-219.

الشكل رقم (3-8): تطور الحصيلة المالية للضريبة على الدخل الإجمالي خلال الفترة 1992-2019



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الجدول (3-7).

تتميز الضريبة على الدخل الإجمالي بسهولة تحصيلها وانخفاض تكلفتها وفي نفس الوقت صعوبة التهرب من دفعها والأهم من ذلك استمرارية عوائدها، ويتضح ذلك من خلال بيانات الجدول (3-6) والشكل (3-8) أين تظهر نتائجهما الارتفاع الحاصل في المردودية المالية للضريبة على الدخل الإجمالي، خلال الفترة 1992-1998 انتقلت من 19,85 مليار دج سنة 1992 لتصل إلى 58,91 مليار دج بنسبة ارتفاع بلغت 196,77%، ويعود هذا الارتفاع للتعديلات التي أدخلت على حساب هذه الضريبة حيث تم تخفيض عدد الشرائح إلى ستة وتسقيفها عند معدل 50% ورفع الحد الأدنى المعفى من الضريبة والغرض من ذلك تبسيط هذه الضريبة وتخفيف العبء الضريبي للتقليل من التهرب الضريبي، بعد هذه الارتفاعات المسجلة عرفت الحصيلة المالية للضريبة على الدخل الإجمالي انخفاضا سنة 1999 بنسبة 16,43% حيث وصلت إلى 49,23 مليار دج مقابل 58,91 مليار دج سنة 1998، تزامن هذا الانخفاض مع التعديلات الهامة التي تم إدخالها في حساب هذه الضريبة،¹ حيث تم رفع الحد الأدنى للدخل المعفى من الضريبة إلى 60000 دج وهو ضعف القسط السابق المقدر بـ 30000 دج، كما تم تخفيض معدلاتها وتسقيفها في حدود 40%، بعد هذا الانخفاض عرفت الحصيلة المالية ارتفاعا متواصلا حيث وصلت سنة 2003 إلى 79,79 مليار دج مسجلة معدل نمو قدره 62,08% قياسا لسنة 1999، وقد عرفت سنة 2003 إدخال تعديلات طفيفة على السلم الضريبي بتعديل مجال الشرائح الثلاثة الأخيرة، استمرت هذه الضريبة في تسجيل

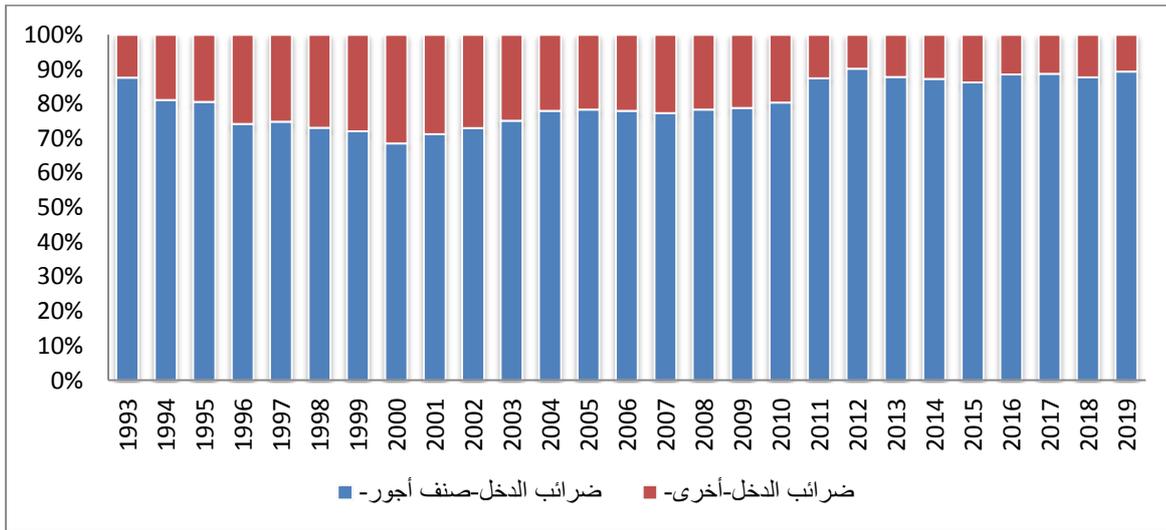
¹ * ينظر: تطور الجدول التصاعدي السنوي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي خلال الفترة 1992-2019، الفصل الثاني، ص 126.

معدلات نمو ايجابية في حصيلتها لتصل سنة 2008 إلى 193,89 مليار دج بنمو بلغت نسبته 143% قياسا لسنة 2003، وتعتبر سنة 2008 هي آخر سنة شهدت إدخال تعديلات على السلم الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي، حيث تم تخفيض عدد الشرائح إلى أربعة، ورفع الحد الأدنى للدخل المعفى من الضريبة إلى 120000 دج مع تخفيض المعدل الهامشي الأعلى عند 35% وإطالة مجال كل شريحة، سجلت الضريبة على الدخل الإجمالي سنة 2019 حصيلة مالية قدرها 865,77 مليار دج مقابل حصيلة مالية قدرها 228,96 مليار دج سنة 2009، أي أنها نمت بمعدل 278,13% وتضاعفت أكثر من ثلاث مرات خلال هذه الفترة.

ومن خلال الشكل السابق نلاحظ أن الحصيلة المالية للضريبة الدخل الإجمالي المتأتية من صنف الأجراء في المتوسط تمثل ستة مرات تلك المحصلة من غير الأجراء، والشكل (3-9)، يوضح الحصة النسبية لأصناف الضرائب المفروضة على المداخيل من إجمالي الحصيلة المالية للضريبة.

الشكل رقم (3-9): توزيع الحصة النسبية لأصناف الضريبة على الدخل الإجمالي خلال الفترة

2019-1992



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد ببيانات الجدول (3-7).

- يتم تحصيل الضريبة على الدخل الإجمالي صنف أجور بنسب تتراوح بين 69-90%، وتساهم في المتوسط بنسبة 80,49% في مجموع الضريبة المحصلة.
- يتم تحصيل الضريبة على الدخل الإجمالي من الأصناف الأخرى بنسب تتراوح بين 11-29%، وتقدر مساهمتها إلى مجموع الحصيلة المالية للضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 19,51% في المتوسط.
- تضاعفت الحصيلة المالية للضريبة على الدخل صنف أجور أكثر من 43 مرة خلال الفترة 1993-2019 حيث وصلت إلى 773,45 مليار دج سنة 2019 مقابل 22,49 مليار دج سنة 1993، بمتوسط نمو سنوي قدره 15,68%.

- تضاعفت الحصيلة المالية للضريبة على الدخل الإجمالي للأصناف الأخرى بحوالي 29 مرة خلال الفترة 1993-2019، حيث وصلت سنة 2019 إلى 92,32 مليار دج مقابل 3,19 مليار دج سنة 1993، بمتوسط نمو سنوي قدره 15,15%. يشير هذا التباين الكبير في الحصيلة بين أصناف الدخل إلى غياب العدالة الضريبية إذ أن العبء الأكبر يتركز في فئة واحدة-الأجراء- وهو أيضا دليل على وجود التهرب الضريبي وضعف كفاءة التحصيل الضريبي إذا تعلق الأمر بتحصيل الضريبة بغير آلية الاقتطاع من المصدر. حيث أن وجود تهرب ضريبي كبير يؤدي إلى فقدان خزينة الدولة لحجم معتبر من إيراداتها الضريبية ولتعويض هذا التسرب يتم نقل عبئه لشرائح أخرى، لذلك نجد أن الحصة الأكبر من ضرائب الدخل تأتي من الأجور في حين أن مصادر الدخل الأخرى ورغم اتساعها لا تساهم إلا بنسبة ضئيلة، وتركز العبء الضريبي في فئة الأجراء دليل على عدم عدالة النظام الضريبي الجزائري حيث تساهم الفئة محدودة الدخل بنسبة أكبر في الضرائب المباشرة مقارنة بمساهمة الفئات الأخرى وذلك ينافي قاعدة العدالة القائلة بأن العبء الضريبي يرتفع مع زيادة الدخل.

ثانيا. مقارنة الحصيلة المالية للضريبة على الدخل الإجمالي وعدد الأجراء:

كما رأينا تهيم الضريبة على الدخل الإجمالي صنف أجور على مجموع الحصيلة المالية للضريبة على الدخل الإجمالي، ويمكن إرجاع ذلك لسببين، الأول أنه يجري اقتطاعها من المصدر (الحجز عند المنبع)، وبالتالي يصعب التهرب من دفعها، والسبب الثاني ويرجع إلى سياسة التوظيف في القطاع الحكومي التي انتهجتها الجزائر بداية من 2008 والزيادة المعتبرة في كتلة الأجور. يعرض الجدول (3-8) والشكل (3-10) تطور عدد العمال الأجراء في الجزائر مقابل إيرادات الضريبة على الدخل الإجمالي صنف أجور، وذلك خلال الفترة الممتدة من 2004 إلى غاية 2019.

الجدول رقم (3-8): تطور الحصيلة المالية للضريبة على الدخل الإجمالي صنف أجور مقابل عدد دافعي

الضرائب خلال الفترة 2004-2019

السنوات	الضريبة على الدخل الإجمالي -أجور- (مليار دج)	عدد الأجراء(310)
2004	74,88	4687
2005	82,77	5279
2006	94,96	5331
2007	122,67	5589
2008	151,91	6013
2009	180,42	6237
2010	239,3	6458
2011	380,35	6434
2012	548,47	7071

7440	489,06	2013
7263	527,24	2014
7397	592,13	2015
7558	632,87	2016
7413	683,57	2017
7407	704,34	2018
7628	773,45	2019

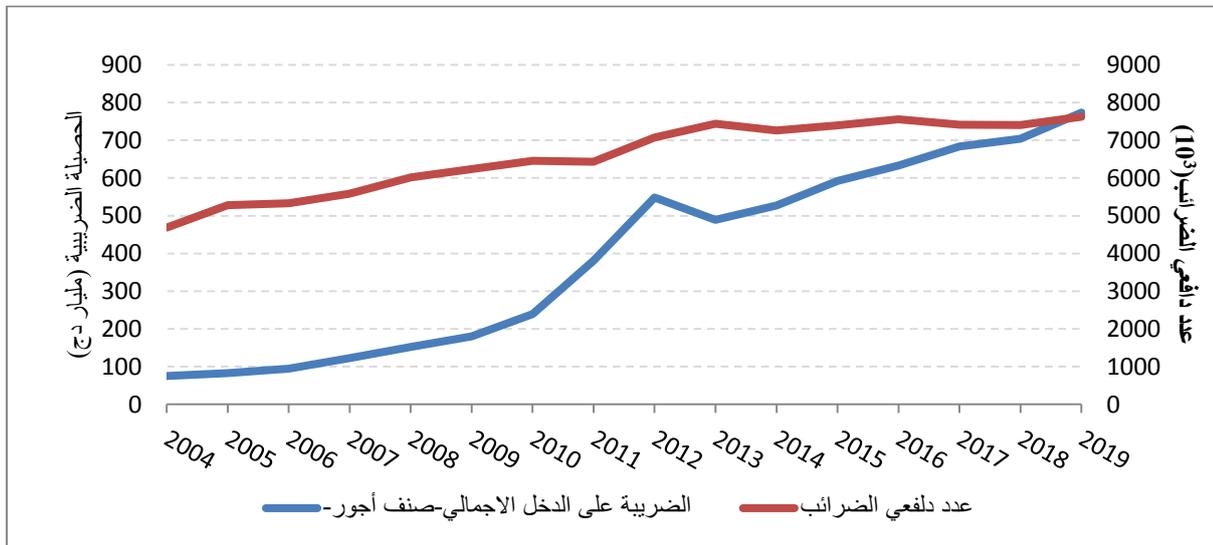
المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

- بيانات الجدول (3-6).

- ONS, Activite, Emploi & Chômage En Septembre 2014, N° 683, p13.

- ONS, Activite, Emploi & Chômage En Mai 2019, N° 879, p13.

الشكل رقم (3-10): تطور الحصيلة المالية للضريبة على الدخل الإجمالي صنف أجور مقابل عدد دافعي الضرائب خلال الفترة 2004-2019



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الجدول (3-8).

من خلال قراءة نتائج الجدول (3-8) وكذا الشكل (3-9)، نلاحظ:

- هناك تناسب في الزيادة بين عدد العمال الأجراء والحصيلة المالية للضريبة على الدخل الإجمالي، أي أن العدد المتزايد لدافعي الضرائب يفسر بدرجة كبيرة الزيادة الكبيرة والمتواصلة في الحصيلة المالية للضريبة على الدخل الإجمالي.

- سنة 2019 نلاحظ أن الإيرادات الضريبية من الضريبة على الدخل الإجمالي توسعت بشكل يفوق عدد دافعي الضرائب، مما يعني زيادة في العبء الضريبي على المكلفين.

- نما عدد العمال الأجراء بحوالي 2,9 مليون عامل أجير خلال الفترة الممتدة من 2004 إلى 2008، أي بمعدل زيادة قدر بـ 62,75% خلال ذات الفترة. بنفس الوتيرة شهدت الحصيلة المالية للضريبة على الدخل

الإجمالي نمو ملحوظا خلال الفترة 2004-2019، حيث ارتفعت بحوالي 698,57 مليار دج، أي أنها تضاعفت أكثر من عشرة مرات بينما تضاعف عدد العمال الأجراء خلال ذات الفترة حوالي مرتين فقط (1,63).

ثالثا. مساهمة الضريبة على الدخل الإجمالي في الإيرادات الجبائية والعمامة:

يعرض الجدول (3-9) بيانات تخص مساهمة الضريبة على الدخل الإجمالي في الإيرادات الجبائية والعمامة خلال الفترة 1992-2019.

الجدول رقم (3-9): الأهمية النسبية للضريبة على الدخل الإجمالي في بعض المؤشرات خلال الفترة

2019-1992

مساهمة الضريبة على الدخل الإجمالي في:				الضريبة على الدخل الإجمالي (مليار دج)	السنوات
إيرادات عامة	إيرادات جبائية	جباية عادية	الضرائب المباشرة		
%6,37	%6,56	%18,23	%71,38	19,85	1992
%7,96	%8,30	%19,75	%63,79	25,68	1993
%5,94	%7,07	%15,24	%71,46	29,32	1994
%6,50	%6,88	%16,43	%68,87	39,77	1995
%5,37	%5,63	%15,60	%65,31	44,762	1996
%5,43	%5,73	%16,18	%61,49	50,627	1997
%7,52	%8,21	%17,41	%63,92	58,911	1998
%5,05	%5,48	%14,53	%61,99	49,234	1999
%4,40	%4,63	%13,83	%60,76	50,03	2000
%4,49	%5,03	%15,47	%63,21	62,7	2001
%4,49	%5,06	%14,71	%62,20	70,76	2002
%5,23	%5,86	%15,21	%63,56	79,79	2003
%6,00	%6,69	%16,72	%66,16	96,08	2004
%6,15	%6,84	%16,38	%62,72	105,6	2005
%6,64	%7,48	%17,10	%50,71	121,84	2006
%8,13	%9,11	%20,64	%61,11	158,58	2007
%6,69	%7,25	%20,18	%58,43	193,89	2008
%6,99	%7,45	%20,00	%49,47	228,96	2009
%9,74	%10,70	%23,28	%53,19	297,57	2010
%12,51	%14,29	%28,71	%63,40	435,17	2011
%15,99	%17,74	%31,85	%70,53	608,29	2012

%14,34	%15,32	%27,55	%67,76	557,5	2013
%15,40	%16,48	%28,92	%68,54	604,55	2014
%15,07	%16,82	%29,08	%66,39	687,09	2015
%14,25	%17,14	%28,71	%64,42	715,31	2016
%12,68	%16,10	%28,97	%63,82	771,11	2017
%12,57	%15,86	%29,61	%66,69	803,04	2018
%13,12	%16,16	%30,49	%68,38	865,77	2019
%8,52	%9,62	%20,45	%61,01	278,9976	المتوسط

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

- المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية والتحصيل، 2019-1993.

- ONS, *Rétrospective Statistiques, Chapitre, Finances Publiques 1962-2011*, pp218-219. .

- DGT, *Situation Résumée des Opérations du Trésor « SROT » 2000-2019*, site in : <http://www.dgpp-mf.gov.dz/index.php/retrospective>.

من خلال بيانات الجدول (3-9) يمكن الخروج بأهم الملاحظات كما يلي:

- سجلت الضريبة على الدخل الإجمالي مساهمات مرتفعة في الضرائب المباشرة من بداية تنفيذ الإصلاحات الجبائية إلى غاية 2019 حيث تتراوح نسب المساهمة بين 51-72%، وبمتوسط مساهمة سنوي قدره %61,01.

- تحتل الضريبة على الدخل الإجمالي مكانة هامة في مجموع الإيرادات المتأتية من الجباية العادية، حيث تساهم في المتوسط بنسبة 20,45%.

- بالنسبة لمجموع الإيرادات الجبائية تقدر مساهمة الضريبة على الدخل الإجمالي فيها في المتوسط بنسبة 9,92%، أثر في انخفاض الأهمية النسبية للضريبة على الدخل الإجمالي الوزن النسبي المرتفع للجباية النفطية في الإيرادات الجبائية.

- تساهم الضريبة على الدخل الإجمالي في مجموع الإيرادات العامة للدولة بنسب تتراوح بين 4-16% بينما تقدر في المتوسط بـ 8,52%.

- الأهمية النسبية للضريبة على الدخل الإجمالي في الإيرادات السالفة الذكر شهدت نوع من التذبذب والاستقرار خلال الفترة 1992-2008، بينما باقي الفترة ارتفعت أهميتها النسبية في مختلف أصناف الإيرادات ويرجع ذلك لسياسة التوظيف التي انتهجتها الجزائر سنة 2008 وكذا الزيادات في الأجور.

الفرع الثاني: تحليل المردودية المالية للضريبة على أرباح الشركات

نتناول بالتحليل مساهمة الإصلاحات الجبائية في تحسين المردودية المالية للضريبة على أرباح الشركات، حيث يعرض الجدول (3-10) والشكل (3-11) البيانات المتعلقة بتحصيل الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر خلال الفترة 1992-2019.

الجدول رقم (3-10): تطور الحصيلة المالية للضريبة على أرباح الشركات وأهميتها النسبية في بعض المؤشرات خلال الفترة 1992-2019 (مليار دج)

مساهمة الضريبة على أرباح الشركات في:				نمو الضريبة على أرباح الشركات %	الضريبة على أرباح الشركات	السنوات
إيرادات عامة	إيرادات جبائية	جبائية عادية	الضرائب المباشرة			
2,55%	2,63%	7,31%	28,62%	-	7,96	1992
1,45%	1,51%	3,60%	11,62%	-41,21%	4,68	1993
1,71%	2,03%	4,38%	20,55%	80,13%	8,43	1994
2,66%	2,82%	6,73%	28,21%	93,24%	16,29	1995
2,78%	2,92%	8,08%	33,83%	42,36%	23,19	1996
3,34%	3,52%	9,95%	37,82%	34,28%	31,14	1997
4,18%	4,57%	9,68%	35,54%	5,17%	32,75	1998
3,07%	3,33%	8,84%	37,70%	-8,58%	29,94	1999
2,83%	2,98%	8,90%	39,09%	7,52%	32,19	2000
2,61%	2,92%	8,98%	36,68%	13,05%	36,39	2001
2,72%	3,07%	8,91%	37,68%	17,81%	42,87	2002
2,99%	3,36%	8,70%	36,37%	6,48%	45,65	2003
3,06%	3,41%	8,53%	33,76%	7,40%	49,03	2004
3,65%	4,06%	9,72%	37,20%	27,76%	62,64	2005
6,45%	7,27%	16,60%	49,24%	88,89%	118,32	2006
5,00%	5,60%	12,68%	37,55%	-17,65%	97,44	2007
4,61%	4,99%	13,89%	40,22%	36,98%	133,47	2008
7,00%	7,46%	20,00%	49,49%	71,60%	229,03	2009
8,35%	9,18%	19,96%	45,59%	11,36%	255,05	2010
7,07%	8,07%	16,22%	35,82%	-3,60%	245,87	2011
6,52%	7,24%	12,99%	28,77%	0,92%	248,13	2012
6,64%	7,10%	12,76%	31,39%	4,09%	258,29	2013
6,87%	7,36%	12,91%	30,59%	4,48%	269,85	2014
7,35%	8,20%	14,19%	32,39%	24,21%	335,19	2015
7,58%	9,11%	15,27%	34,26%	13,48%	380,38	2016
6,91%	8,77%	15,78%	34,76%	10,40%	419,95	2017
6,03%	7,61%	14,21%	32,00%	-8,26%	385,27	2018
5,83%	7,18%	13,55%	30,39%	-0,14%	384,73	2019

المتوسط	149,43	%18,65	%34,54	%11,55	%5,29	%4,71
---------	--------	--------	--------	--------	-------	-------

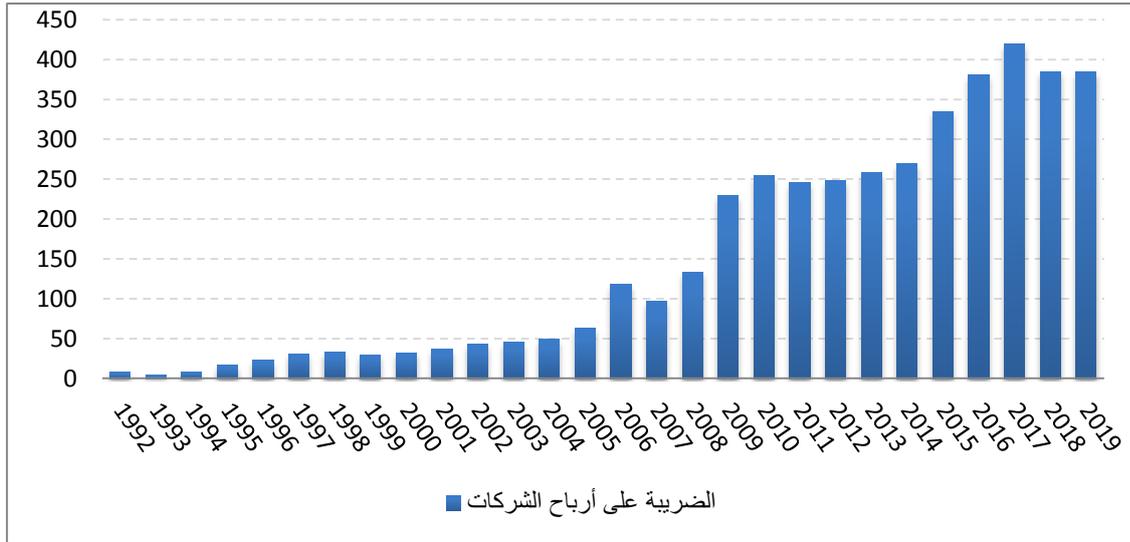
المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

-المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية والتحصيل، 2019-1993.

-ONS, *Rétrospective Statistiques, Chapitre, Finances Publiques 1962-2011*, pp218-219.

- DGT, *Situation Résumée des Opérations du Trésor « SROT » 2000-2019*, site in : <http://www.dgpp-mf.gov.dz/index.php/retrospective>.

الشكل رقم(3-11): تطور الحصيلة المالية للضريبة على أرباح الشركات خلال الفترة 1992-2019



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الجدول (3-10).

أظهرت بيانات الجدول (3-10) والشكل (3-11) بوجه عام تسجيل تطور ملحوظ في الحصيلة المالية للضريبة على أرباح الشركات، حيث تضاعفت حصيلتها أكثر من 48 مرة خلال مدة 28 سنة التي يغطيها الإصلاح الجبائي، مسجلة معدل نمو سنوي وسطي قدره 18,65%. ويمكن تقسيم هذه الفترة إلى مرحلتين حيث تمتد المرحلة الأولى من 1992 إلى 2005 وهي المرحلة التي شهدت تسجيل زيادات متواضعة في حجم الحصيلة الضريبية التي تضاعفت خلال هذه الفترة بنحو ثماني مرات بمتوسط نمو سنوي قدره 21,95% انتقلت خلالها الحصيلة الضريبية من 7,96 مليار دج سنة 1992 إلى 62,64 مليار دج سنة 2005، تواضع الحصيلة المالية لهذه الضريبة والانخفاضات المسجلة يمكن إدراجها تحت نوعين من العوامل، الأول تأثير التعديلات التي مست معدلات الضريبة على أرباح الشركات وكثرة الإعفاءات الممنوحة بهدف تشجيع الاستثمار، والعامل الثاني ويشمل الأوضاع الأمنية التي امتدت آثارها لتمس نشاط المؤسسات وحركية العمال واستقرارهم، والخصخصة وتوقف العديد من المؤسسات عن النشاط. المرحلة الثانية وتمتد من 2006 إلى 2019 سجلت خلالها الحصيلة المالية للضريبة زيادات كبيرة بلغت أعلى مستوى لها سنة 2017 بـ 419,95 مليار دج، مقابل 97,4 مليار دج سنة 2007، و384,73 سنة

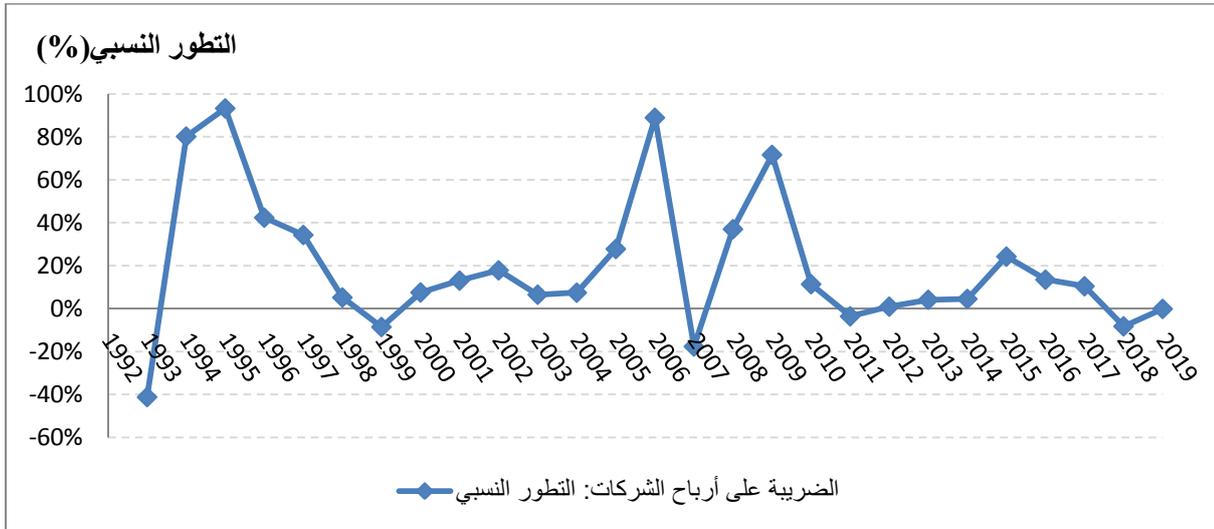
2019، محققة معدل نمو سنوي وسطي قدره 16,91%، وقد كان تحسن الأوضاع الاقتصادية في الجزائر وبرنامج عصرنه الإدارة الضريبية ساهم في تحسين التحصيل الضريبية.

يتضح من الجدول (3-9) أن مساهمة الضريبة على أرباح الشركات إلى الضرائب المباشرة متواضعة حيث تساهم في المتوسط بنسبة 34,54%، وقد سجلت أقصى مساهمة لها سنة 2009 بنسبة 49,49%، بينما تعتبر مساهمتها في إيرادات الجباية العادية ضعيفة مقارنة بالضريبة على الدخل الإجمالي حيث تساهم في المتوسط بنسبة 11,55%، وقد بلغت أقصى مساهمة لها منذ بداية الإصلاح الجبائي سنة 2009 بنسبة 20%، وبقياس مساهمة الضريبة على أرباح الشركات إلى الإيرادات الجبائية والإيرادات العامة فالنسب ضئيلة جدا تقدر في المتوسط بـ 5,29% و 4,71% على التوالي، ويمكن إرجاع سبب انخفاض الحصيلة المالية للضريبة على أرباح الشركات بوجه عام للعديد من العوامل منها كثرة الإعفاءات الممنوحة، التهرب الضريبي، ضعف مناخ الاستثمار، اتساع ظاهرة الاقتصاد غير الرسمي، ضعف المؤسسات المالية والبنكية،... الخ.

يظهر الشكل (3-12) التطور النسبي في الحصيلة المالية للضريبة على أرباح الشركات.

الشكر رقم (3-12): التطور النسبي في حصيلة الضريبة على أرباح الشركات خلال الفترة

2019-1992



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الجدول (3-10).

من خلال الشكل (3-12) نستخلص أهم التطورات التي عرفتتها الضريبة على أرباح الشركات

في الجزائر:

- تم تسجيل أعلى معدل نمو سنوي لها عند 93,24% سنة 1995.
- تم تسجيل أدنى معدل نمو سنوي لها سنة عند 0,92% سنة 2012.
- تم تسجيل أعلى معدل انخفاض سنوي لها عند 41,21% سنة 1993.
- تم تسجيل أدنى معدل انخفاض سنوي لها عند 0,14% سنة 2019.

الفرع الثالث: مقارنة الحصيلة المالية للضرائب المباشرة في الجزائر

من خلال الجدول (3-11) المتضمن توزيع عائدات الضرائب المباشرة في الجزائر خلال السنوات التي يغطيها الإصلاح الجبائي المنفذ في الجزائر تتم مقارنة مساهمة كل من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات في الضرائب المباشرة.

الجدول رقم(3-11): هيكل وحجم الحصيلة المالية للضرائب المباشرة في الجزائر خلال الفترة

(2019-1992 (مليار دج)

السنوات	الضرائب المباشرة 1	الضرائب الدخل 2	ضرائب الأرباح 3	التطور النسبي (1)	الحصص النسبية %		
					(1)/(2)	(1)/(3)	الباقي
1992	27,81	19,85	7,96	-	%71,38	%28,62	%0,00
1993	40,26	25,68	4,68	%44,77	%63,79	%11,62	%24,59
1994	41,03	29,32	8,43	%1,91	%71,46	%20,55	%7,99
1995	57,75	39,77	16,29	%40,75	%68,87	%28,21	%2,93
1996	68,54	44,762	23,19	%18,68	%65,31	%33,83	%0,86
1997	82,34	50,627	31,14	%20,13	%61,49	%37,82	%0,70
1998	92,16	58,911	32,75	%11,93	%63,92	%35,54	%0,54
1999	79,42	49,234	29,94	%-13,82	%61,99	%37,70	%0,31
2000	82,34	50,03	32,19	%3,68	%60,76	%39,09	%0,15
2001	99,2	62,7	36,39	%20,48	%63,21	%36,68	%0,11
2002	113,77	70,76	42,87	%14,69	%62,20	%37,68	%0,12
2003	125,53	79,79	45,65	%10,34	%63,56	%36,37	%0,07
2004	145,23	96,08	49,03	%15,69	%66,16	%33,76	%0,08
2005	168,37	105,6	62,64	%15,93	%62,72	%37,20	%0,08
2006	240,29	121,84	118,32	%42,72	%50,71	%49,24	%0,05
2007	259,48	158,58	97,44	%7,99	%61,11	%37,55	%1,33
2008	331,83	193,89	133,47	%27,88	%58,43	%40,22	%1,35
2009	462,78	228,96	229,03	%39,46	%49,47	%49,49	%1,04
2010	559,41	297,57	255,05	%20,88	%53,19	%45,59	%1,21
2011	686,41	435,17	245,87	%22,70	%63,40	%35,82	%0,78
2012	862,4	608,29	248,13	%25,64	%70,53	%28,77	%0,69
2013	822,78	557,5	258,29	%-4,59	%67,76	%31,39	%0,85
2014	882,06	604,55	269,85	%7,20	%68,54	%30,59	%0,87
2015	1034,94	687,09	335,19	%17,33	%66,39	%32,39	%1,22
2016	1110,33	715,31	380,38	%7,28	%64,42	%34,26	%1,32

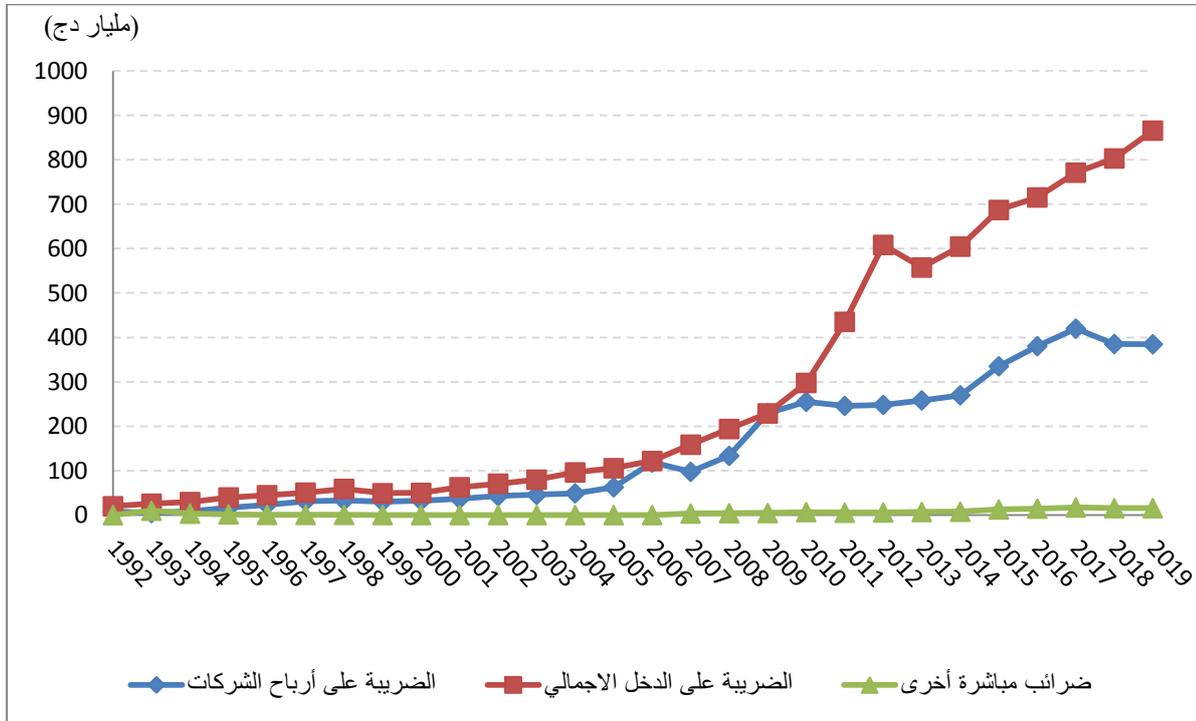
419,95	771,11	1208,29	2017	8,82%	63,82%	34,76%	1,43%
385,27	803,04	1204,06	2018	-0,35%	66,69%	32,00%	1,31%
384,73	865,77	1266,17	2019	5,16%	68,38%	30,39%	1,24%
149,43	279,71	434,11	المتوسط	16,05%	63,56%	34,54%	1,90%

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

-المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية والتحصيل، 1993-2019.
-ONS, *Rétrospective Statistiques, Chapitre, Finances Publiques 1962-2011*, pp218-219.

حجم الضرائب المباشرة عرف تضاعفا بأكثر من 45 مرة لينتقل من 27,41 مليار دج سنة 1992 إلى 1266,17 مليار دج سنة 2019، بمتوسط نمو سنوي قدره 16,05%، ومع ذلك نلاحظ أن معدل نموها السنوي عرف حالة متواصلة من التذبذب صعودا ونزولا خلال الفترة التي تغطيها الدراسة، حيث انخفض خلال السنوات 1999، 2013، 2018، مسجلا معدلات نمو سلبية هي على التوالي 13,82%، 4,59، 0,35%، وقد تم تسجيل أعلى معدل نمو سنوي قدر بـ 44,77% سنة 1993، بينما انفردت سنة 1999 بتسجيل أعلى معدل انخفاض قدره 13,82%، وتمثل ضرائب الدخل والأرباح حوالي 98,1% من الضرائب المباشرة، بينما الحصة الباقية في حدود 1,9% والتي تكاد تكون منعدمة فتمثل مساهمة الضرائب المباشرة الأخرى مثل الضريبة على الأملاك التي تتميز بضعف حصيلتها المالية.

الشكل رقم (3-13): مقارنة الحصيلة المالية للضرائب المباشرة خلال الفترة 1992-2019



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الجدول (3-11).

من خلال الجدول (3-10) والشكل (3-13) نلاحظ:

- ساهمت الضريبة على الدخل الإجمالي في الضرائب المباشرة بحوالي 63,56% في المتوسط، وهي بالتقريب ضعف مساهمة الضريبة على أرباح الشركات التي تقدر بـ 34,54% في المتوسط.
- الزيادة في الحصيلة المالية للضريبة على الدخل الإجمالي تفوق الزيادة المسجلة في الحصيلة المالية للضريبة على أرباح الشركات، ويظهر بوضوح الفارق بينهما خاصة خلال الفترة 2008-2019.
- الجزء الأكبر من الحصيلة المالية للضريبة على الدخل الإجمالي ناتج عن الأجور بينما يأتي الجزء الأكبر من الحصيلة المالية للضريبة على أرباح الشركات من مساهمة الشركات الكبرى، وخاصة بعد إنشاء مديرية كبريات المؤسسات سنة 2006.
- بالنسبة لباقي الضرائب المباشرة الأخرى فتعتبر قليلة الإيراد وتكاد تكون معدومة في بعض السنوات، وأكبر حصيلة تم تحقيقها من هذه الضريبة بلغ 17,23 مليار دج فقط وذلك سنة 2017.

الفرع الرابع: مساهمة الضرائب المباشرة في تغطية النفقات العامة

من خلال تحليلنا لهيكل الإيرادات الضريبية المتأتية من الضرائب المباشرة لاحظنا تسجيل تحسن في مردوديتها المالية كنتيجة للإصلاحات الجبائية المنفذة في مجال الضرائب المباشرة وهذا الأمر انعكس إيجابا في نسبة مساهمتها في تغطية النفقات العامة في الجزائر، يظهر ذلك من خلال بيانات الجدول (3-12).

الجدول رقم (3-12): مساهمة الضرائب المباشرة في تغطية النفقات العامة خلال الفترة 1992-2019

السنوات	مساهمة الضرائب المباشرة في تغطية النفقات العامة (%)	
	الضرائب المباشرة	الضريبة على الدخل الإجمالي
1992	1,89%	4,72%
1993	0,98%	5,39%
1994	1,49%	5,18%
1995	2,14%	5,24%
1996	3,20%	6,18%
1997	3,68%	5,99%
1998	3,74%	6,73%
1999	3,11%	5,12%
2000	2,73%	4,25%
2001	2,75%	4,75%
2002	2,76%	4,56%
2003	2,70%	4,71%
2004	2,60%	5,09%

8,21%	5,15%	3,05%	2005
9,80%	4,97%	4,82%	2006
8,35%	5,10%	3,13%	2007
7,92%	4,63%	3,18%	2008
10,90%	5,39%	5,39%	2009
12,52%	6,66%	5,71%	2010
11,98%	7,59%	4,29%	2011
12,22%	8,62%	3,52%	2012
13,66%	9,25%	4,29%	2013
12,61%	8,64%	3,86%	2014
13,52%	8,97%	4,38%	2015
15,22%	9,80%	5,21%	2016
16,59%	10,59%	5,77%	2017
15,57%	10,39%	4,98%	2018
16,36%	11,18%	4,97%	2019
10,37%	6,60%	3,58%	المتوسط

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الجداول السابقة.

من خلال نتائج الجدول السابق نلاحظ أن مساهمة الضرائب المباشرة في تغطية النفقات العامة في الجزائر في ارتفاع مستمر وصلت سنة 2019 إلى 16,36% مقارنة بـ 6,62% لسنة 1992، وتعتبر الضريبة على الدخل الإجمالي المساهم الأكبر في ارتفاع هذه النسب بمتوسط تغطية قدره 6,60% مقابل 3,58% للضريبة على أرباح الشركات، ومع ذلك فهذه النسبة تبقى دون المستوى المطلوب وفقا لمؤشر القدرة على تغطية النفقات العامة مقارنة بالإصلاحات التي مست هذا النوع من الضرائب.

المطلب الثاني: تحليل الضرائب غير المباشرة في الجزائر خلال الفترة 1992-2019

سنحاول من خلال هذا المحور تحليل تطور الحصيلة المالية للضرائب غير المباشرة وكذا نسبة مساهمة كل صنف من أصناف هذه الضرائب في الإيرادات الجبائية والعامة وكذا مساهمتها في تغطية النفقات العامة.

الفرع الأول: تحليل المردودية المالية للرسم على القيمة المضافة

يعتبر الرسم على القيمة المضافة من أهم الضرائب غير المباشرة ومصدرا هاما لتمويل الإيرادات العامة للدولة، يعرض الجدول (3-13) والشكل (3-14) تطور الحصيلة المالية للرسم على القيمة المضافة ونسبتها إلى إجمالي الرسوم على رقم الأعمال.

الجدول رقم (3-13): تطور الحصيلة المالية للرسم على القيمة المضافة خلال الفترة 1992-2019
(مليار دج)

الحصيلة النسبية (%) (2)/(1)	التطور النسبي (%)		حصيلة الرسوم على رقم الأعمال (2)	حصيلة الرسم على القيمة المضافة (1)	السنوات
	(2)	(1)			
77,04%	-	-	39,98	30,8	1992
74,52%	34,19%	29,81%	53,65	39,98	1993
74,73%	62,29%	62,76%	87,07	65,07	1994
83,84%	-5,46%	6,07%	82,32	69,02	1995
70,88%	55,58%	31,53%	128,07	90,78	1996
67,54%	14,80%	9,39%	147,03	99,3	1997
69,06%	6,62%	9,03%	156,77	108,27	1998
67,50%	3,77%	1,42%	162,68	109,81	1999
67,59%	5,82%	5,96%	172,15	116,35	2000
69,39%	7,06%	9,91%	184,3	127,88	2001
71,53%	18,90%	22,57%	219,13	156,74	2002
73,12%	7,52%	9,91%	235,61	172,28	2003
77,23%	15,54%	22,03%	272,22	210,23	2004
76,77%	14,74%	14,06%	312,34	239,79	2005
77,52%	7,05%	8,10%	334,37	259,21	2006
88,53%	3,85%	18,59%	347,23	307,39	2007
90,13%	23,77%	26,01%	429,78	387,34	2008
91,94%	9,97%	12,19%	472,63	434,54	2009
91,52%	4,51%	4,03%	493,93	452,06	2010
90,69%	12,91%	11,87%	557,68	505,74	2011
90,64%	16,85%	16,79%	651,66	590,65	2012
91,44%	12,99%	14,00%	736,34	673,34	2013
92,11%	3,94%	4,70%	765,38	705,02	2014
91,23%	8,20%	7,17%	828,17	755,57	2015
85,62%	7,65%	1,02%	891,51	763,28	2016
81,81%	11,23%	6,28%	991,59	811,24	2017
77,39%	10,22%	4,26%	1092,93	845,78	2018
75,85%	3,34%	1,29%	1129,44	856,66	2019

المتوسط	356,58	427,71	%13,24	%13,50	%79,90
---------	--------	--------	--------	--------	--------

ملاحظة: - الرسم على القيمة المضافة = الرسم على القيمة المضافة على الاستيراد + الرسم على القيمة المضافة على العمليات الداخلية + الرسم على القيمة المضافة على المنتجات البترولية.

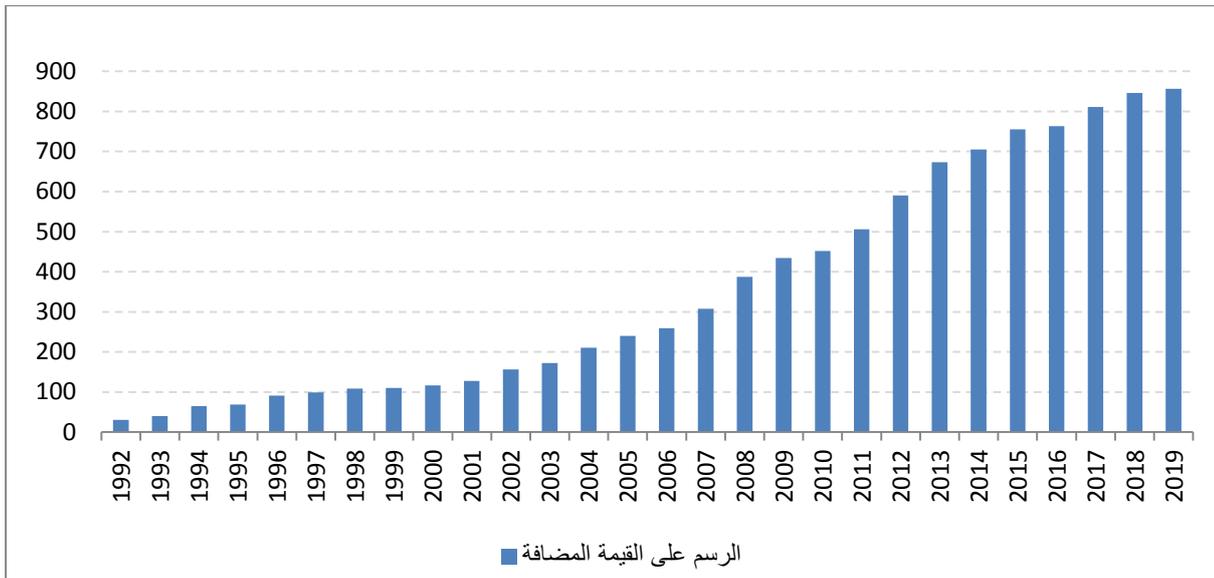
- الرسوم على رقم الأعمال "Turnover taxes" = رسم على القيمة المضافة + الرسم الداخلي على الاستهلاك + الرسم على المنتجات البترولية + رسوم أخرى.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

- المديرية العامة للضرائب، مديريةية العمليات الجبائية والتحصيل، 2019-1993.

- ONS, *Rétrospective Statistiques, Chapitre, Finances Publiques 1962-2011*, pp218-219.

الشكل رقم (3-14): تطور الحصيلة المالية للرسم على القيمة المضافة خلال الفترة 1992-2019



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الجدول (3-13).

يظهر من خلال الجدول والشكل السابقين تسجيل اتجاهها تصاعديا في الحصيلة المالية للرسم على القيمة المضافة، حيث وصلت إلى 856,66 مليار دج سنة 2019 مقابل 30,8 مليار دينار سنة 1992، حيث زادت عمليات تحصيل الضريبة بنحو 28 مرة بمتوسط نمو سنوي قدره 13,24%، وقد تم تسجيل أعلى معدل نمو سنوي سنة 1994 بنسبة 62,76%، أي بزيادة قدرها 25,09 مليار دج مقارنة بسنة 1993، ومن الملاحظ أنه خلال الفترة 2019-2014 عرفت الحصيلة المالية للرسم على القيمة المضافة شبة استقرار بالنظر للانخفاض الملحوظ في معدلات نمو هذه الضريبة التي تتراوح بين 1-7%، ومن الملاحظ كذلك أنه وبعد الانخفاض المسجل في معدل النمو الذي وصل إلى أدنى مستوى له سنة 2016 بنسبة 1,02% شهد ارتفاعا مرة أخرى سنة 2017 ليصل إلى 6,28% أي بزيادة قدرها 47,96 مليار دج، وسبب هذه الزيادة يرجع بدرجة كبيرة إلى الزيادة المسجلة في معدلات الرسم على القيمة المضافة حيث تم رفع المعدل العادي سنة 2017 إلى من 17% إلى 19% والمعدل المخفض المفروض على بعض السلع والمنتجات الأساسية من 7% إلى 9%.

الجزء الأكبر من الحصيلة المالية للرسم على القيمة المضافة هي محصلة الرسم المفروض على عمليات الاستيراد والتي وصلت سنة 2019 إلى 522,72 مليار دج، بينما قدرت الحصيلة المالية من هذا الرسم المتأتية من العمليات التي تتم في الداخل بـ 333,95 مليار دج، أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة على المنتجات البترولية فقد أصبحت مساهمته معدومة بداية سنة 2014 مع أن نسبة مساهمتها كانت تقدر بحوالي 20% سنوات التسعينات (أنظر الملحق 1).

بلغ متوسط مساهمة الرسم على القيمة المضافة في مجموع الرسوم على رقم الأعمال خلال الفترة 1992-2019 نسبة 79,90%، ومن الملاحظ أن نسبة مساهمة الرسم على القيمة المضافة في مجموع الرسوم على رقم الأعمال عرف تذبذبا بين ارتفاع وانخفاض، حيث قدرت أعلى نسبة مساهمة له بـ 92,11% سنة 2014، بينما سجلت سنة 1999 نسبة مساهمة قدرها 67,50%، في حين أن الفترة من 2008-2015 هي الفترة التي تجاوزت فيها نسب المساهمة 90%.

باستثناء الانخفاض المسجل سنة 1995 نلاحظ أن الحصيلة المالية لمجموع الرسوم على رقم الأعمال سجلت معدلات نمو ايجابية خلال الفترة 1992-2019، حيث انتقلت من 39,98 مليار دج سنة 1992 إلى 1129,24 مليار دج سنة 2019، أي أنها تضاعفت بأكثر من 28 مرة بمتوسط نمو سنوي قدره 13,50%، تم تسجيل أعلى معدل نمو لها سنة 1996 بمعدل 55,58% بينما تم تسجيل أدنى معدل نمو سنة 2019 بنسبة 3,34%، ومن الملاحظ كذلك انخفاض الحصيلة المالية للضرائب الأخرى حيث قدر متوسط مساهمة الرسم على النشاط المهني والرسم على المنتجات البترولية في إجمالي الرسوم على رقم الأعمال 20,1% أي خمس متوسط مساهمة الرسم على القيمة المضافة.

أولا. الأهمية النسبية للرسم على القيمة المضافة في الإيرادات الجبائية والعمامة:

كنتيجة للزيادات المعتبرة المسجلة في الحصيلة المالية للرسم على القيمة المضافة أصبح هذا الأخير يحتل مكانة هامة في الإيرادات المختلفة للدولة، وذلك ما يظهر من خلال بيانات الجدول (3-14).

الجدول رقم(3-14): الأهمية النسبية للرسم على القيمة المضافة في بعض المؤشرات خلال الفترة

2019-1992 (مليار دج)

السنوات	الرسم على القيمة المضافة	مساهمة الرسم على القيمة المضافة في:		
		إيرادات عامة	إيرادات جبائية	جبائية عادية
1992	30,8	9,88%	10,18%	28,29%
1993	39,98	12,40%	12,93%	30,75%
1994	65,07	13,19%	15,69%	33,81%
1995	69,02	11,28%	11,94%	28,52%
1996	90,78	10,89%	11,42%	31,64%
1997	99,3	10,66%	11,24%	31,74%

13,82%	15,10%	31,99%	108,27	1998
11,27%	12,22%	32,41%	109,81	1999
10,23%	10,76%	32,17%	116,35	2000
9,16%	10,26%	31,56%	127,88	2001
9,95%	11,22%	32,58%	156,74	2002
11,30%	12,66%	32,84%	172,28	2003
13,13%	14,63%	36,58%	210,23	2004
13,96%	15,54%	37,20%	239,79	2005
14,14%	15,92%	36,38%	259,21	2006
15,76%	17,65%	40,00%	307,39	2007
13,37%	14,47%	40,32%	387,34	2008
13,27%	14,15%	37,95%	434,54	2009
14,80%	16,26%	35,37%	452,06	2010
14,54%	16,61%	33,37%	505,74	2011
15,52%	17,23%	30,93%	590,65	2012
17,32%	18,50%	33,27%	673,34	2013
17,95%	19,22%	33,73%	705,02	2014
16,57%	18,49%	31,98%	755,57	2015
15,20%	18,29%	30,63%	763,28	2016
13,34%	16,94%	30,48%	811,24	2017
13,24%	16,71%	31,19%	845,78	2018
12,98%	15,99%	30,17%	856,66	2019
%13,18	%14,72	%33,14	356,58	المتوسط

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

-المديرية العامة للضرائب، مديريةية العمليات الجبائية والتحصيل، 1993-2019.

-ONS, *Rétrospective Statistiques, Chapitre, Finances Publiques 1962-2011*, pp218-219.

- DGT, *Situation Résumée des Opérations du Trésor « SROT » 2000-2019*, site in : <http://www.dgpp-mf.gov.dz/index.php/retrospective>.

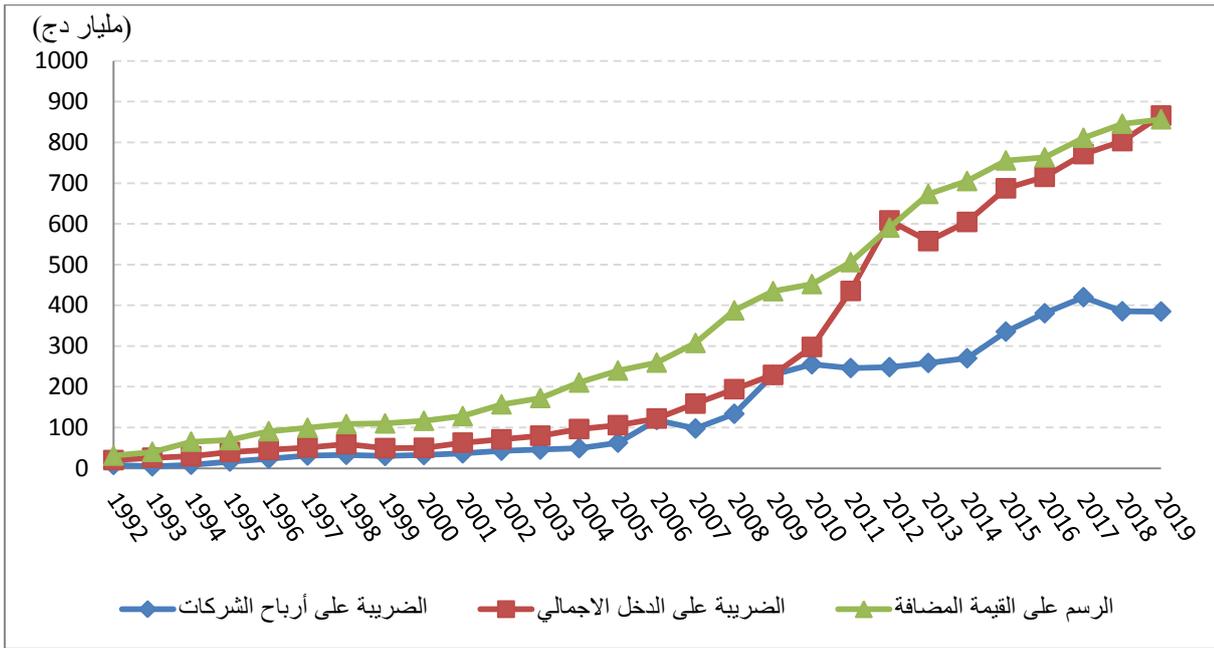
بلغ متوسط مساهمة الرسم على القيمة المضافة في الجباية العادية نسبة 33,14% خلال الفترة 1992-2019، نسب المساهمة التي عرفت نوع من التذبذب بلغت أعلى مستوى لها سنة 2008 بنسبة قدرها 40,32% كانت في أدنى مستوياتها سنة 1992 بنسبة مساهمة قدرها 28,29%، وبناء على نتائج الجدول يعتبر الرسم على القيمة المضافة أهم مصدر للإيرادات الضريبية بمساهمته في ثلث الجباية العادية في الجزائر.

بلغ متوسط مساهمة الرسم على القيمة المضافة في الإيرادات الجبائية نسبة 14,72% و 13,18% في الإيرادات العامة للدولة وذلك خلال الفترة 1992-2019، تم تسجيل أعلى نسبة مساهمة في الإيرادات الجبائية سنة 2014 بنسبة قدرها 19,22% بينما تم تسجيل أقل نسبة مساهمة وقدرها 10,19% سنة 1992، أما بالنسبة للإيرادات العامة فقد تم تسجيل أعلى مساهمة للرسم على القيمة المضافة فيها سنة 2014 بنسبة 17,95% بينما تم تسجيل أقل نسبة قدرها 9,88% سنة 1992، ومن الملاحظ أن نسب المساهمة ورغم ما طرأ عليها من تذبذب إلا أنها قد عرفت تحسنا ملحوظا خاصة في بداية الألفية الثالثة.

ثانيا. مقارنة الحصيلة المالية للرسم على القيمة مع الضرائب على المداخيل والأرباح:

من خلال تتبع تطور الحصيلة المالية للرسم على القيمة المضافة التي عرفت ارتفاعا مستمرا طوال الفترة التي تغطيها الدراسة وبمقارنتها مع الحصيلة المالية للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات فيمكن القول بأنها الضريبة الأكثر أهمية من ناحية الحصيلة المالية ومساهمتها في الإيرادات العامة للدولة، وذلك يظهر من خلال الشكل (3-15).

الشكل رقم (3-15): الرسم على القيمة المضافة مقابل الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات خلال الفترة 1992-2019



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الجداول السابقة.

- ترتيب الضرائب المستحدثة بموجب الإصلاح الجبائي لسنة 1992 يظهر أن الرسم على القيمة المضافة يحتل المرتبة الأولى من ناحية الحصيلة المالية ومساهمته في الإيرادات الجبائية والعامة للدولة إذ تمثل في المتوسط 33,14% من إجمالي الجبائية العادية و 13,18% من الإيرادات العامة رغم التهرب الضريبي الممارس في هذا النوع من الضرائب وخاصة عن طريق الفواتير وكذا حجم الإعفاءات الجبائية الممنوحة في مجال هذا الرسم، وتأتي الضريبة على الدخل الإجمالي في المرتبة الثانية بمتوسط مساهمة سنوي قدره

20,45% في الجباية العادية و8,52% في الإيرادات العامة، وكما رأينا فذلك يرجع إلى ارتفاع مساهمة الأجراء، وأخيرا الضريبة على أرباح الشركات حيث تمثل في المتوسط 11,55% من الجباية العادية و4,71% من الإيرادات العامة وسبب تواضع حصيلتها يرجع لكثرة الإعفاءات الجبائية وكثرة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وعدم مسكها محاسبة منتظمة يجعل من الصعب فرض ضرائب عليها لصعوبة تحديد أرباحها الخاضعة للضريبة والتهرب الضريبي الممارس في مجال هذه الضريبة كونها ضريبة تصريحية فضلا ضعف الجهاز الإداري المكلف بالتحصيل.

- مقارنة بالضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة نلاحظ أن الضريبة على أرباح الشركات إضافة لتواضع حصيلتها المالية قد عرفت تذبذبا أكبر في حصيلتها المالية.

الفرع الثاني: تحليل الحصيلة المالية للضرائب على التجارة الخارجية

تصنف الرسوم الجمركية "Customs Duties" من الضرائب غير المباشرة، وتعرف بأنها تلك الضرائب والرسوم المفروضة على السلع والخدمات حال عبورها الحدود الجمركية للدولة سواء كان العبور للداخل بالنسبة للواردات أو الخارج بالنسبة للصادرات،¹ وينظر للرسوم الجمركية كمصدر إيرادات للدولة وأداة حمائية للمنتج الوطني من المنافسة الأجنبية في نفس الوقت. يظهر الجدول (3-15) والشكل (3-16) تطور الحصيلة المالية للرسوم الجمركية في الجزائر خلال الفترة 1992-2019.

الجدول رقم (3-15): تطور حصيلة الرسوم الجمركية ومساهمتها في بعض المقادير خلال الفترة 1992-

2019 (مليار دج)

السنوات	الرسوم الجمركية	التطور النسبي (%)	مساهمة الرسوم الجمركية في:		
			جباية عادية	إيرادات جبائية	إيرادات عامة
1992	27,25	-	25,03%	9,00%	8,74%
1993	27,35	0,37%	21,04%	8,84%	8,48%
1994	47,9	75,14%	24,89%	11,55%	9,71%
1995	78,63	64,15%	32,49%	13,60%	12,85%
1996	77,32	1,67%-	26,95%	9,73%	9,28%
1997	72,53	6,20%-	23,18%	8,21%	7,79%
1998	77,09	6,29%	22,78%	10,75%	9,84%
1999	82,45	6,95%	24,34%	9,17%	8,46%
2000	90,38	9,62%	24,99%	8,36%	7,95%

¹ نبيل جحا وعبد القادر جلال، أهمية الرسوم الجمركية في دعم الإيرادات العمومية للدولة- حالة الجزائر- (دراسة تحليلية للفترة 2010-2018)، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، مجلد 14، عدد1، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2020، 283.

7,47%	8,37%	25,74%	%15,40	104,3	2001
8,16%	9,19%	26,70%	%23,16	128,46	2002
9,40%	10,54%	27,33%	%11,61	143,38	2003
8,56%	9,54%	23,84%	%4,44-	137,02	2004
8,34%	9,29%	22,24%	%4,63	143,36	2005
6,18%	6,96%	15,91%	%20,90-	113,4	2006
6,80%	7,62%	17,26%	%16,98	132,66	2007
5,66%	6,13%	17,06%	%23,57	163,93	2008
5,27%	5,61%	15,06%	%5,21	172,47	2009
6,01%	6,60%	14,36%	%6,43	183,56	2010
6,39%	7,30%	14,66%	%21,04	222,19	2011
8,87%	9,85%	17,68%	%51,93	337,57	2012
10,25%	10,95%	19,69%	%18,06	398,55	2013
9,41%	10,08%	17,68%	%7,25-	369,65	2014
8,99%	10,04%	17,36%	%10,97	410,2	2015
7,71%	9,28%	15,54%	%5,57-	387,34	2016
6,00%	7,61%	13,70%	%5,88-	364,56	2017
5,05%	6,37%	11,89%	%11,55-	322,47	2018
5,39%	6,63%	12,51%	%10,21	355,41	2019
%7,96	%8,83	%20,43	%11,79	185	المتوسط

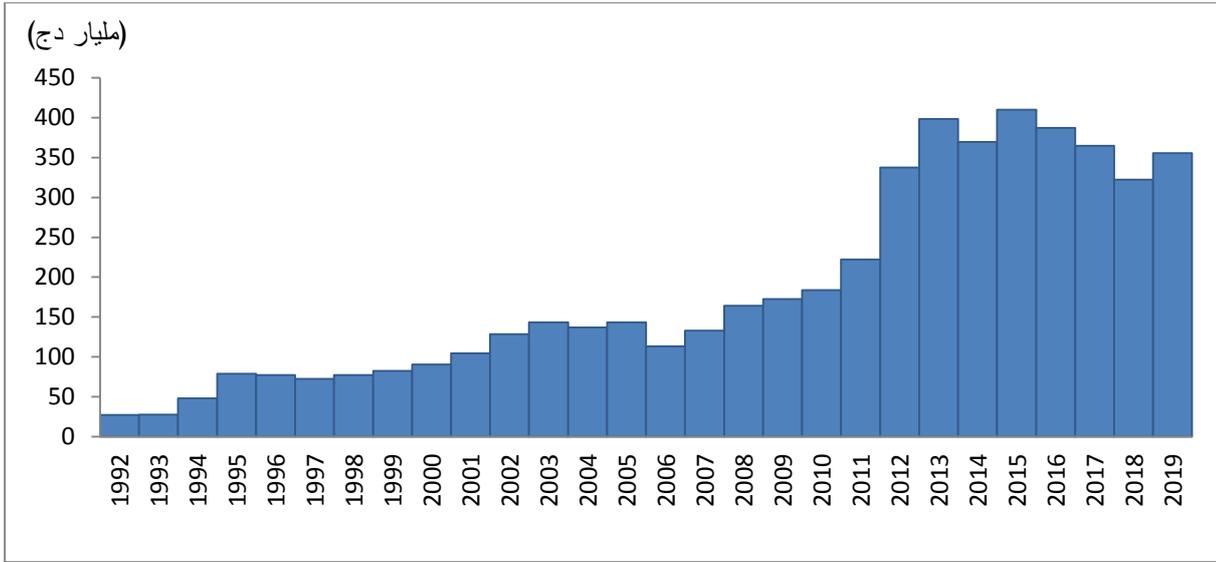
المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

-المديرية العامة للضرائب، مديريةية العمليات الجبائية والتحصيل، 2019-1993.

-ONS, *Rétrospective Statistiques, Chapitre, Finances Publiques 1962-2011*, pp218-219.

- DGT, *Situation Résumée des Opérations du Trésor "SROT" 2000-2019*, site in: <http://www.dgpp-mf.gov.dz/index.php/retrospective>.

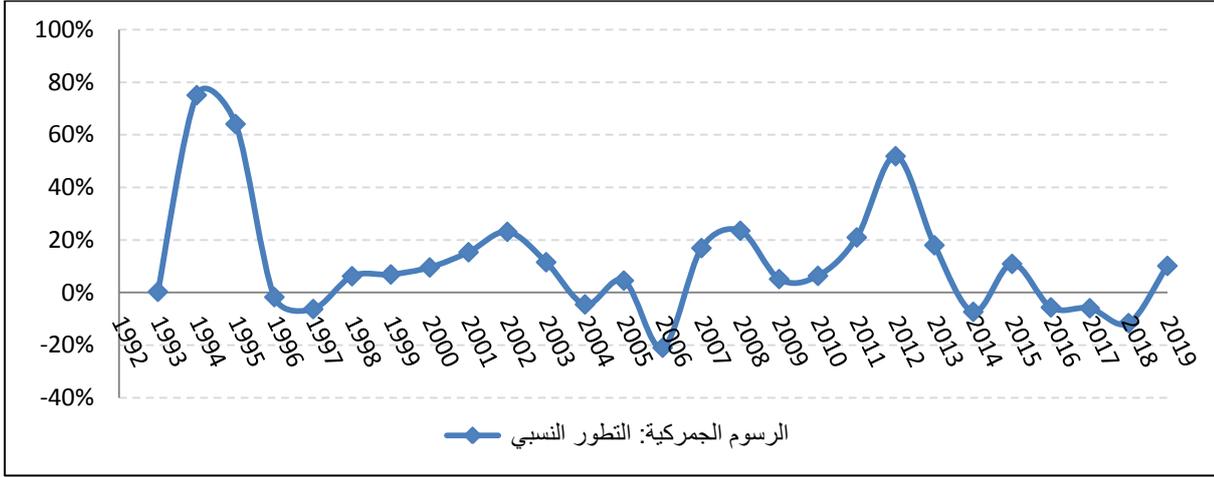
الشكل رقم (3-16): تطور الحصيلة المالية للرسوم الجمركية للفترة 1992-2019



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الجدول (3-15).

انتقلت الحصيلة المالية للرسوم الجمركية من 27,25 مليار دج سنة 1992 إلى 355,41 مليار دج سنة 2019، وتضاعفت عمليات تحصيلها خلال هذه الفترة بما يزيد عن 13 مرة، أي بمعدل نمو سنوي قدره 11,79% في المتوسط، وقد عرفت الحصيلة المالية للرسوم الجمركية تذبذبا كبيرا ارتفاعا وانخفاضا حيث وصلت سنة 1995 إلى 78,63 مليار دج بمعدل نمو قدره 188,55% لتتخف في السنتين الموالتين إلى 72,35-77,32 مليار دج على التوالي، ثم أخذت في الارتفاع إلى غاية 2003 لتصل إلى 143,38 مليار دج مقابل 77,09 مليار دج سنة 1998 أي بمعدل زيادة وسطية قدرها 12,17%، انخفضت مرة أخرى سنة 2004 بنسبة 4,44% مقارنة بسنة 2003 وهي ذات النسبة تقريبا التي ارتفعت بها حصيلة الرسوم الجمركية في السنة الموالية أي بنسبة 4,63% قبل أن تعود للانخفاض مرة أخرى سنة 2006 بنسبة هي الأكبر في تاريخ الإصلاحات الجبائية لهذه الضريبة وقدرها 20,90% مقارنة بسنة 2005، وخلال الفترة 2006-2013 تم تسجيل زيادات كبيرة في حصيلة هذه الضريبة التي انتقلت من 132,66 سنة 2006 إلى 398,55%، أي أنها تضاعفت أكثر من ثلاث مرات مسجلة معدل نمو وسطي سنوي قدره 20,46%، انخفضت مرة أخرى سنة 2014 بـ 28,9 مليار دج أي بنسبة 7,25% مقارنة بسنة 2013، ثم عادت لتسجل زيادة سنة 2015 بنحو 40,55 مليار دج بمعدل نمو 10,97% مقارنة بسنة 2014، لتتخذ منحاً تنازلياً خلال السنوات الثلاثة الموالية أين وصلت إلى 322,47 مليار دج سنة 2018 مسجلة انخفاض قدره 87,73 مليار دج مقارنة بسنة 2015، وبمتوسط نمو سنوي سلبي قدره 7,67%، خلال سنة 2019 ارتفعت الحصيلة المالية للرسوم الجمركية بـ 32,94 مليار دج مقارنة بسنة 2018 مسجلة حصيلة مالية قدرها 355,41 مليار دج وبمستوى نمو بلغت نسبته 10,21%.

الشكل رقم (3-17): التطور النسبي في الحصيلة المالية للرسوم الجمركية خلال الفترة 1992-2019



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الجدول (3-14).

من الشكل (3-17) يتضح التباين المسجل في معدلات نمو الرسوم الجمركية، ويمكن تتبع أهم التطورات النسبية الخاصة بهذه الضريبة كما يلي:

- تم تسجيل أعلى معدل نمو سنوي لها عند 75,14% سنة 1994.
- تم تسجيل أدنى معدل نمو سنوي لها سنة عند 0,37% سنة 1993.
- تم تسجيل أعلى معدل انخفاض سنوي لها عند 20,90% سنة 2006.
- تم تسجيل أدنى معدل انخفاض سنوي لها عند 1,67% سنة 1996.

يمكن إرجاع تواضع حصيلة الرسوم الجمركية وتراجعها خاصة في السنوات الأخيرة إلى مجموعة من العوامل نذكر منها:

- **التفكيك الجمركي:** بالرجوع إلى اتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوروبي الموقع سنة 2002 والذي دخل حيز التنفيذ بداية سبتمبر 2005 نجده ينص على التفكيك التدريجي للتعريفات الجمركية للمنتجات في الاتجاهين، نتج عن هذه الاتفاقية تسجيل خسارة جبائية بقيمة 2 مليار دولار سنويا (حوالي 236 مليار دج)، مع بقاء حركة المنتجات في اتجاه واحد من أوروبا نحو الجزائر، حيث كشفت نتائج تقييم الشراكة أن الصادرات الجزائرية خارج المحروقات نحو الاتحاد الأوروبي لم تتعدى سقف 14 مليار دولار خلال عشر سنوات من دخول الاتفاقية حيز التنفيذ، في حين وصل مجمل واردات الجزائر من الاتحاد الأوروبي إلى 220 مليار دولار بمعدل سنوي يقدر بـ 22 مليار دولار¹ وهذا ما يفسر الاتجاه الهبوطي في نسب مساهمة الرسوم

¹ وكالة الأنباء الجزائرية، إعادة تقييم اتفاق الشراكة بين الجزائر والاتحاد الأوروبي: إعادة الاتفاق إلى المسار الصحيح، متاح على الرابط: <https://www.aps.dz/ar/economie/115045-2021-11-01-18-04-50>، تاريخ الاطلاع: 2021/11/05، 21:59.

الجمركية في الجباية العادية بعد سنة 2005، وعليه فانعدام التوازن في المبادلات التجارية يتطلب مراجعة بنود الاتفاقية بما يخدم مصالح كلا الطرفين.

- **الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية:** إن مساعي الجزائر للانضمام إلى منظمة التجارة العالمية يفرض عليها تقديم تخفيضات في التعريفات الجمركية، لأجل ذلك تم تقليص عدد معدلات التعريفات الجمركية سنة 1997 إلى ثلاثة معدلات هي على التوالي: 5%، 25%، 45% إضافة إلى الإعفاء، كما تم إلغاء الرسم النوعي الإضافي المؤسس سنة 1994، وإلغاء تطبيق القيمة الإدارية وتعويضها بنظام القيمة التعاملية، مع تأسيس حق إضافي مؤقت حددت نسبته بـ 60% على أن يخفض إلى 12% سنة 2012 يطبق على بعض المنتجات المستوردة، ومن خلال التنسيق مع خبراء صندوق النقد الدولي وأشغال اللجنة الوزارية المشتركة تم تحديد تعريفات جمركية جديدة بداية من سنة 2002 مرتبة حسب درجة تصنيع المنتج 5%، 15%، 30%، إضافة إلى الإعفاء.

- **تقليص وتيرة الواردات:** الانخفاض المسجل بين 2016-2018 ناتج عن الإجراءات التي اتخذتها الدولة والتي تدرج ضمن سياستها في الحفاظ على احتياطاتها المالية من العملة الصعبة وتقليص وتيرة الاستيراد بزيادة بعض الرسوم الجمركية، والرسوم المنشأة بهدف توجيه سياسات الدعم المختلفة وتقليص فجوات الهدف من الدعم والمخصصات الموجهة له على غرار المنتجات الطاقوية حيث تم إنشاء الرسم على المنتجات الطاقوية على عمليات استيراد المنتجات حسب مستوى استهلاكها للطاقة.²

- **الإعفاءات الجمركية:** مثال على ذلك الإعفاءات من الحقوق الجمركية لواردات المركبات من مجموعة CKD وغيرها.³

- الرسم على القيمة المضافة على عمليات الاستيراد والذي يتم تحصيله من قبل الإدارة الجمركية ومع ذلك يتم إدراجه ضمن الحصيلة المالية للرسم على القيمة المضافة.

- اتساع ظاهرة التهريب والتهريب الجمركي عبر الولايات الحدودية.

بالنسبة لمساهمة الرسوم في الجمركية في الجباية العادية فالجدير بالذكر أن الضرائب والرسوم على التجارة الخارجية تعتبر مصدر هام للإيرادات في الدول النامية، وبالنسبة للجزائر فقد بلغ متوسط مساهمة هذه الضريبة في الجباية العادية نسبة 20,43% خلال الفترة 1992-2019، مع تسجيل حد أعلى للمساهمة قدره 32,49% سنة 1995 وحد أدنى يفارق 19,98 نقطة مئوية سنة 2019 أي بنسبة 12,51%، ومن الملاحظ أن الفترة الممتدة من 1992 إلى 2005 شهدت أعلى نسب مساهمة تتراوح

¹ عبد الجبار مختاري، تأثير اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية على الجباية الجمركية في ظل انخفاض أسعار المحروقات خلال الفترة 2005-2016، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، مجلد 15، عدد 1، جامعة الأغواط، 2018، ص ص 145-146.

² نبيل جحا وعبد القادر جلال، مرجع سبق ذكره، ص 194.

³ بنك الجزائر، التقرير السنوي 2018: التطور الاقتصادي والنقدي للجزائر، الجزائر، 2019، ص ص 61-62.

بين 21,04-32,49%، بينما تميزت الفترة لما بعد 2005 بانخفاض نسب المساهمة إلى ما دون 20% بنسب تتراوح بين 12,51-19,69% ويرجع هذا الانخفاض بالدرجة الأولى إلى التفكيك الجمركي نتيجة الشراكة مع الاتحاد الأوروبي لإقامة منطقة تبادل حرة. بالنسبة لمساهمة الرسوم الجمركية في الإيرادات الجبائية قدر متوسط المساهمة السنوي بـ 8,83% خلال فترة الدراسة مع تسجيل حد أعلى للمساهمة سنة 1995 بنسبة 13,60% وحد أدنى للمساهمة سنة 2019 بنسبة 5,61%، ومن الملاحظ تسجيل تذبذب في نسب المساهمة ناتج عن التغير في الحصيلة المالية للجباية النفطية. أما بالنسبة لمساهمة الرسوم الجمركية في الإيرادات العامة فقد قدر متوسط المساهمة خلال فترة الدراسة بـ 7,96% مع تسجيل حد أعلى للمساهمة سنة 1995 بنسبة 12,85% وحد أدنى للمساهمة سنة 2018 بنسبة 5,05%.

الفرع الثالث: مقارنة الحصيلة المالية للضرائب غير المباشرة

من خلال بيانات الجدول (3-16) الذي يعرض تطور الحصيلة المالية لأصناف الضرائب غير المباشرة خلال الفترة 1992-2019، نقوم بإجراء تحليل كلي للحصيلة المالية لإجمالي الضرائب غير المباشرة ثم نقوم إجراء مقارنة على المستوى الجزئي بين أصناف الضرائب.

الجدول رقم(3-16): تطور حصيلة الضرائب غير المباشرة خلال الفترة 1992-2019 (مليار دج)

السنوات	مجموع الضرائب غير المباشرة (1)	الرسوم على رقم الأعمال (2)	الرسوم الجمركية (3)	ض.غ.م. أخرى (4)	الحصص النسبية (%)		
					(1)/(2)	(1)/(3)	(1)/(4)
1992	76,38	39,98	27,25	9,15	52,34	35,68	11,98
1993	83,05	53,65	27,35	2,05	64,60	32,93	2,47
1994	144,5	87,07	47,9	9,53	60,26	33,15	6,60
1995	177,82	82,32	78,63	16,87	46,29	44,22	9,49
1996	209,23	128,07	77,32	3,84	61,21	36,95	1,84
1997	219,84	147,03	72,53	0,28	66,88	32,99	0,13
1998	234,39	156,77	77,09	0,53	66,88	32,89	0,23
1999	245,79	162,68	82,45	0,66	66,19	33,54	0,27
2000	263,07	172,15	90,38	0,54	65,44	34,36	0,21
2001	289,04	184,3	104,3	0,44	63,76	36,08	0,15
2002	348,31	219,13	128,46	0,72	62,91	36,88	0,21
2003	379,74	235,61	143,38	0,75	62,05	37,76	0,20
2004	409,92	272,22	137,02	0,68	66,41	33,43	0,17
2005	456,55	312,34	143,36	0,85	68,41	31,40	0,19
2006	448,75	334,37	113,4	0,98	74,51	25,27	0,22
2007	480,78	347,23	132,66	0,89	72,22	27,59	0,19

0,20%	27,56%	72,24%	1,19	163,93	429,78	594,9	2008
0,17%	26,69%	73,14%	1,07	172,47	472,63	646,17	2009
0,20%	27,04%	72,76%	1,33	183,56	493,93	678,82	2010
0,19%	28,44%	71,38%	1,45	222,19	557,68	781,32	2011
0,19%	34,06%	65,75%	1,85	337,57	651,66	991,08	2012
0,29%	35,01%	64,69%	3,34	398,55	736,34	1138,23	2013
0,14%	32,52%	67,34%	1,63	369,65	765,38	1136,66	2014
0,12%	33,08%	66,80%	1,49	410,2	828,17	1239,86	2015
0,51%	30,13%	69,35%	6,6	387,34	891,51	1285,45	2016
0,31%	26,80%	72,89%	4,26	364,56	991,59	1360,41	2017
0,29%	22,72%	76,99%	4,15	322,47	1092,93	1419,55	2018
0,35%	23,85%	75,80%	5,23	355,41	1129,44	1490,08	2019
1,34%	31,89%	66,77%	2,94	184,69	427,71	615,35	المتوسط

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

-المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية والتحصيل، 1993-2019.

-ONS, *Rétrospective Statistiques, Chapitre 12 , Finances Publiques 1962-2011*, pp218-219.

بعد مرور حوالي ثلاثة عقود على بداية تنفيذ أول إصلاح جبائي شامل في الجزائر والذي وضع قانون الرسوم على رقم الأعمال موضع تنفيذ، أصبح بذلك الرسم على القيمة المضافة المساهم الرئيسي في الحصيلة المالية للضرائب غير المباشرة تليها مباشرة الرسوم الجمركية على التجارة الخارجية وينسب أقل باقي الأصناف الأخرى، وكننتيجة لذلك تضاعف حجم الضرائب غير المباشرة بما يزيد عن 19 مرة خلال الفترة من 1992 إلى 2019، لتصل حصيلتها المالية إلى 1490,08 مليار دج سنة 2019 مقابل 76,38 مليار دج لسنة 1992، مسجلة معدل نمو وسطي سنوي قدره 12,34%، وخلال هذه الفترة سجلت الحصيلة المالية للضرائب غير المباشرة أعلى معدل نمو لها قدره 73,99% سنة 1994 مقابل 3,68% سنة 2016 وهو أدنى معدل نمو لها، وكما أشرنا فالرسوم على رقم الأعمال أو على وجه التخصيص للرسم على القيمة المضافة دور كبير في تسجيل معدلات نمو ايجابية في حصيلة الضرائب غير المباشرة (باستثناء الانخفاض الطفيف المسجل سنتي 2006-2014) كنتيجة للتعديلات التي مست معدلات هذا الرسم وحالة الانتعاش الاقتصادي التي رافقت البرامج الخماسية لدعم النمو.

قدرت مساهمة الرسوم على رقم الأعمال في الضرائب غير المباشرة سنة 1992 بـ 52,34% وارتفعت إلى 75,80% سنة 2019، وتساهم الرسوم على رقم الأعمال في المتوسط بنسبة 66,67%، بينما تساهم الرسوم الجمركية بأقل من نصف مساهمة الرسوم على رقم الأعمال أي أنها تساهم في المتوسط بنسبة 31,89%، أما الفئات الأخرى المصنفة كضرائب غير مباشرة فمساهمتها تكاد تكون منعدمة وتقدر بنسبة 1,34% في المتوسط.

الفرع الرابع: مساهمة الضرائب غير المباشرة في تغطية النفقات العامة

الإصلاحات الجبائية في مجال الضرائب غير المباشرة لاشك ساهمت في تحسين مردوديتها المالية وتحسن مردوديتها يعني تسجيل تطور إيجابي في نسبة تغطيتها للنفقات العامة للدولة، فيما يلي نحاول تحليل أثر تطور الحصيلة المالية للضرائب غير المباشرة في تغطية النفقات العامة للدولة خلال الفترة 2019-1992.

الجدول رقم(3-17): مساهمة الضرائب غير المباشرة في تغطية النفقات العامة خلال الفترة

2019-1992

السنوات	الضرائب غير المباشرة	الرسوم على رقم الأعمال	الرسوم الجمركية	أخرى
1992	%18,18	%9,52	%6,49	%2,18
1993	%17,42	%11,26	%5,74	%0,43
1994	%25,52	%15,37	%8,46	%1,68
1995	%23,41	%10,84	%10,35	%2,22
1996	%28,87	%17,67	%10,67	%0,53
1997	%26,01	%17,40	%8,58	%0,03
1998	%26,76	%17,90	%8,80	%0,06
1999	%25,56	%16,92	%8,57	%0,07
2000	%22,33	%14,61	%7,67	%0,05
2001	%21,88	%13,95	%7,90	%0,03
2002	%22,46	%14,13	%8,28	%0,05
2003	%22,43	%13,91	%8,47	%0,04
2004	%21,70	%14,41	%7,25	%0,04
2005	%22,25	%15,22	%6,99	%0,04
2006	%18,29	%13,63	%4,62	%0,04
2007	%15,47	%11,17	%4,27	%0,03
2008	%14,19	%10,25	%3,91	%0,03
2009	%15,22	%11,13	%4,06	%0,03
2010	%15,20	%11,06	%4,11	%0,03
2011	%13,63	%9,73	%3,88	%0,03
2012	%14,04	%9,23	%4,78	%0,03
2013	%18,89	%12,22	%6,62	%0,06
2014	%16,25	%10,94	%5,28	%0,02
2015	%16,19	%10,82	%5,36	%0,02
2016	%17,61	%12,22	%5,31	%0,09

0,06%	5,01%	13,62%	18,68%	2017
0,05%	4,17%	14,14%	18,36%	2018
0,07%	4,59%	14,59%	19,25%	2019
0,29%	6,44%	13,14%	19,86%	المتوسط

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات جداول سابقة.

من خلال الجدول (3-16) نلاحظ أن نسب تغطية الضرائب غير المباشرة للنفقات العامة متذبذبة، ويمكن تمييز مرحلتين، تمتد المرحلة الأولى من 1992-2005 نلاحظ أن نسب التغطية تتراوح بين 17,42-28,87% مع متوسط مساهمة قدره 23,20%، بينما تمتد المرحلة الثانية من 2006-2019 وهذه المرحلة تتميز بانخفاض نسب التغطية مقارنة بالمرحلة الأولى حيث تتراوح بين 13,63-19,25% بمتوسط مساهمة قدره 16,52%، بينما بلغ المتوسط السنوي للتغطية لكامل الفترة الممتدة من 1992-2019 نسبة 19,86% بفارق 9,49 نقطة مئوية عن مساهمة الضرائب المباشرة، بالنسبة للضرائب الأكثر مساهمة تحتل الرسوم على رقم الأعمال المرتبة الأول بتغطية سنوية تقدر بـ 13,14% في المتوسط وذلك خلال الفترة 1992-2019 مع تسجيل حد أعلى للتغطية قدره 17,90% لسنة 1998 مقابل حد أدنى للتغطية قدره 9,23% لسنة 2012، ساهم في ارتفاع نسبة التغطية ارتفاع الحصيلة المالية للرسم على القيمة المضافة على الاستيراد، أما بالنسبة للحقوق الجمركية فمتوسط نسبة التغطية لهذه الضريبة يقدر بـ 6,44% أي حوالي نصف متوسط التغطية الذي تمنحه الرسوم على رقم الأعمال، وقد تم تسجيل أعلى معدل تغطية من هذه الضريبة سنة 1996 بنسبة 10,67% وأدنى معدل تغطية سنة 2011 بنسبة 3,88%، بالنسبة للضرائب والرسوم الأخرى غير المباشرة فنسب تغطيتها ضعيفة جدا لم تتجاوز أغلب الفترة نسبة 1% حيث تقدر في المتوسط بـ 0,29% مع تسجيل حد أعلى للتغطية قدره 2,22% سنة 1995 وحد أدنى للتغطية يقدر بـ 0,02% تم تسجيله سنتي 2014-2015.

المطلب الثالث: تحليل حقوق التسجيل والطابع خلال الفترة 1992-2019

بالنسبة لحقوق التسجيل والطابع "Registration and Stamp Duties" لم يصنفها المشرع الضريبي كضرائب مباشرة أو غير مباشرة بل خصها بقانون ينظمها تحت تسمية قانون التسجيل والطابع، تدفع هذه الضرائب نتيجة حدوث معاملات رسمية مثل نقل الملكية أو استخراج وثائق رسمية وتأخذ عادة شكل طوابع بريدية أو قسائم أو يحسب كنسبة مئوية من الوعاء.

الفرع الأول: تطور الحصيلة المالية لحقوق التسجيل والطابع

لحقوق التسجيل والطابع قانون خاص بها ينظمها وقد خضع لعدة تعديلات بهدف تحسين مردوديتها المالية، وللوقوف على مساهمة الإصلاح الجبائي في تحسين المردودية المالية لهذا الصنف من الضرائب نعرض الجدول (3-18) الذي يتضمن الحصيلة المالية المحققة خلال الفترة 1992-2019.

الجدول رقم(3-18): تطور الحصيلة المالية لحقوق التسجيل والطابع 1992-2019

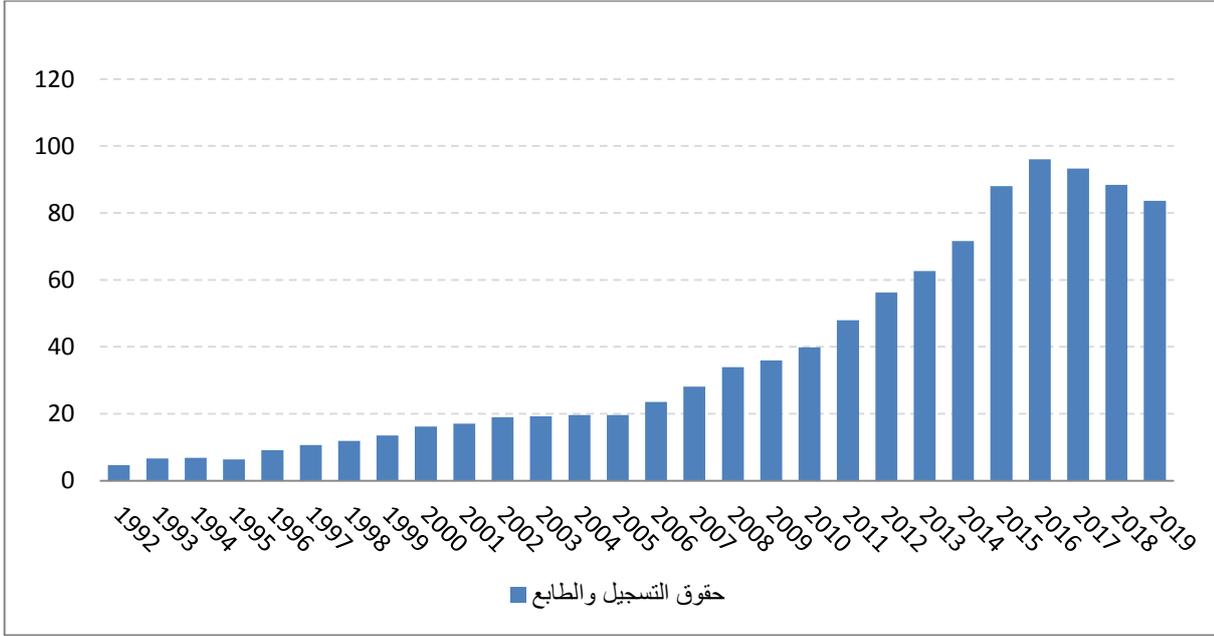
السنوات	حقوق التسجيل والطابع (مليار دج)	التطور النسبي %
1992	4,67	-
1993	6,69	%43,25
1994	6,9	%3,14
1995	6,42	%6,96-
1996	9,16	%42,68
1997	10,68	%16,59
1998	11,9	%11,42
1999	13,58	%14,12
2000	16,22	%19,44
2001	17,02	%4,93
2002	19	%11,63
2003	19,27	%1,42
2004	19,6	%1,71
2005	19,62	%0,10
2006	23,54	%19,98
2007	28,13	%19,50
2008	33,92	%20,58
2009	35,96	%6,01
2010	39,84	%10,79
2011	47,96	%20,38
2012	56,26	%17,31
2013	62,69	%11,43
2014	71,64	%14,28
2015	88,05	%22,91
2016	96,02	%9,05
2017	93,21	%2,93-
2018	88,4	%5,16-
2019	83,64	%5,38-
المتوسط	36,79	%11,93

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

-المديرية العامة للضرائب، مديريةية العمليات الجبائية والتحصيل، 1993-2019.

-ONS, Rétrospective Statistiques, Chapitre, Finances Publiques 1962-2011, pp218-219.

الشكل رقم (3-18): تطور الحصيلة المالية لحقوق التسجيل والطابع خلال الفترة 1992-2019

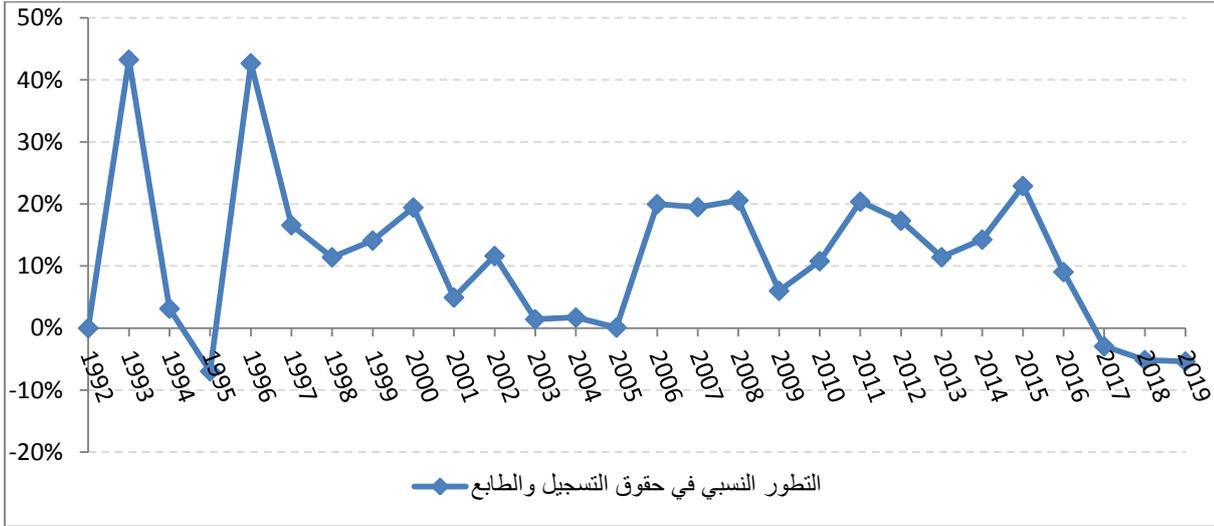


المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الجدول (3-17).

يظهر من خلال الجدول (3-18) والشكل (3-18) أن الحصيلة المالية لحقوق التسجيل والطابع رغم تواجدها إلا أنها عرفت تحسنا من سنة إلى أخرى، حيث وصلت إلى 83,64 مليار دج سنة 2019 مقابل 4,67 مليار دج لسنة 1992، أي أنها تضاعفت بنحو 9 مرات، ومن خلال تتبع تطور حصيلتها المالية نلاحظ أنه خلال الفترة 1992-1994 تم تسجيل زيادة في حصيلتها بـ 2,23 مليار دج لتصل إلى 6,9 مليار دج سنة 1994 أي أنها نمت بنسبة 47,75% مقارنة بسنة 1992، لتتخض سنة 1995 بـ بنسبة 6,96% مقارنة بسنة 1994، ثم أخذت في الارتفاع إلى غاية 2016 لتصل إلى 96,02 مليار دج مقابل حصيلة قدرها 6,42 مليار دج لسنة 1995 و 19,62 مليار دج سنة 2005 و 39,84 سنة 2010، لتتخذ منحنى تنازليا خلال الثلاث سنوات الأخيرة للدراسة مسجلة معدلات نمو سلبية تتراوح بين 2,93-5,38% وحصيلة مالية قدرت سنة 2019 بـ 83,64 مليار دج بانخفاض قدره 12,38 مليار دج مقارنة بسنة 2016.

الشكل رقم (3-19): التطور النسبي في الحصيلة المالية لحقوق التسجيل والطابع خلال الفترة

2019-1992



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الجدول (3-17).

- بلغ متوسط نمو الإيرادات الضريبية من حقوق التسجيل والطابع نسبة 11,93% خلال الفترة 1992-2019، وبالنسبة لأهم التطورات في معدلات نموها نذكر:
- تم تسجيل أعلى معدل نمو سنوي لها عند 43,25% سنة 1993.
 - تم تسجيل أدنى معدل نمو سنوي لها سنة عند 0,1% سنة 2005.
 - تم تسجيل أعلى معدل انخفاض سنوي لها عند 6,96% سنة 1995.
 - تم تسجيل أدنى معدل انخفاض سنوي لها عند 2,93% سنة 2017.

نستخلص مما سبق أنه رغم اتساع وعاء هذه الضريبة حيث تدخل في أغلب المعاملات الرسمية إلا أن حصيلتها ضعيفة جدا تدل على وجود تهرب من دفع هذه الضريبة بمعنى أن أغلب المعاملات تتم بشكل غير رسمي، ومثال على ذلك عمليات البيع والشراء بعقود عرفية.

الفرع الثاني: الأهمية النسبية لحقوق التسجيل والطابع في الإيرادات الجبائية والعامة

بالنظر لضعف الحصيلة المالية لحقوق التسجيل والطابع فإن مساهمتها في مختلف أصناف الإيرادات ضعيفة جدا، حيث يظهر من خلال الجدول (3-19) مساهمتها في كل من الجباية العادية والإيرادات الجبائية والإيرادات العامة للدولة خلال الفترة 1992-2019.

الجدول رقم (3-19): مساهمة حقوق التسجيل والطابع في الإيرادات الجبائية والعمامة خلال الفترة

2019-1992

مساهمة حقوق التسجيل والطابع في:			حقوق التسجيل والطابع (مليار دج)	السنوات
إيرادات عامة	إيرادات جبائية	جبائية عادية		
1,50%	1,54%	4,29%	4,67	1992
2,07%	2,16%	5,15%	6,69	1993
1,40%	1,66%	3,59%	6,9	1994
1,05%	1,11%	2,65%	6,42	1995
1,10%	1,15%	3,19%	9,16	1996
1,15%	1,21%	3,41%	10,68	1997
1,52%	1,66%	3,52%	11,9	1998
1,39%	1,51%	4,01%	13,58	1999
1,43%	1,50%	4,49%	16,22	2000
1,22%	1,37%	4,20%	17,02	2001
1,21%	1,36%	3,95%	19	2002
1,26%	1,42%	3,67%	19,27	2003
1,22%	1,36%	3,41%	19,6	2004
1,14%	1,27%	3,04%	19,62	2005
1,28%	1,45%	3,30%	23,54	2006
1,44%	1,62%	3,66%	28,13	2007
1,17%	1,27%	3,53%	33,92	2008
1,10%	1,17%	3,14%	35,96	2009
1,30%	1,43%	3,12%	39,84	2010
1,38%	1,57%	3,16%	47,96	2011
1,48%	1,64%	2,95%	56,26	2012
1,61%	1,72%	3,10%	62,69	2013
1,82%	1,95%	3,43%	71,64	2014
1,93%	2,16%	3,73%	88,05	2015
1,91%	2,30%	3,85%	96,02	2016
1,53%	1,95%	3,50%	93,21	2017
1,38%	1,75%	3,26%	88,4	2018
1,27%	1,56%	2,95%	83,64	2019
1,40%	1,57%	3,54%	36,79	المتوسط

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

- المديرية العامة للضرائب، مديريةية العمليات الجبائية والتحصيل، 1993-2019.

- ONS, *Rétrospective Statistiques, Chapitre, Finances Publiques 1962-2011*, pp218-219.

- DGT, *Situation Résumée des Opérations du Trésor "SROT" 2000-2019*, site in: <http://www.dgpp-mf.gov.dz/index.php/retrospective>.

يظهر من خلال الجدول 3-18 أن مساهمة حقوق التسجيل والطابع في الجباية العادية منخفضة جدا رغم اتساع وعائها وإصلاحاتها، حيث قدر متوسط مساهمة حقوق التسجيل والطابع في الجباية العادية خلال الفترة 1992-2019 بـ 3,54%، وقد بلغت أعلى مستوى سنة 1993 بمساهمة قدرها 5,15% تزيد هذه الأخيرة بثلاث نقاط مئوية عن أدنى نسبة مساهمة قدرها 2,95% تم تسجيلها سنتي 2012 و 2019. بالنسبة لمساهمة حقوق التسجيل والطابع في الإيرادات الجبائية والإيرادات العامة فهي ضيفة جدا وغير مقبولة حيث تقدر في المتوسط بـ 1,57% و 1,38% على التوالي، أي أن نسب المساهمة السنوية في أغلب الفترة كانت في حدود 1%.

الفرع الثالث: مساهمة حقوق التسجيل والطابع في تغطية النفقات العامة

للقوف على مساهمة الإيرادات الضريبية من حقوق التسجيل والطابع في تغطية النفقات العامة نستعين

ببيانات الجدول (3-20).

الجدول رقم (3-20): مساهمة حقوق التسجيل والطابع في تغطية النفقات العامة خلال الفترة

(1992-2019) (مليار دج)

السنوات	حقوق التسجيل والطابع (1)	النفقات العامة الإجمالية (2)	الحصة النسبية % (2)/(1)
1992	4,67	420,13	1,11%
1993	6,69	476,63	1,40%
1994	6,9	566,33	1,22%
1995	6,42	759,62	0,85%
1996	9,16	724,61	1,26%
1997	10,68	845,20	1,26%
1998	11,9	875,74	1,36%
1999	13,58	961,68	1,41%
2000	16,22	1178,12	1,38%
2001	17,02	1321,03	1,29%
2002	19	1550,65	1,23%
2003	19,27	1693,27	1,14%

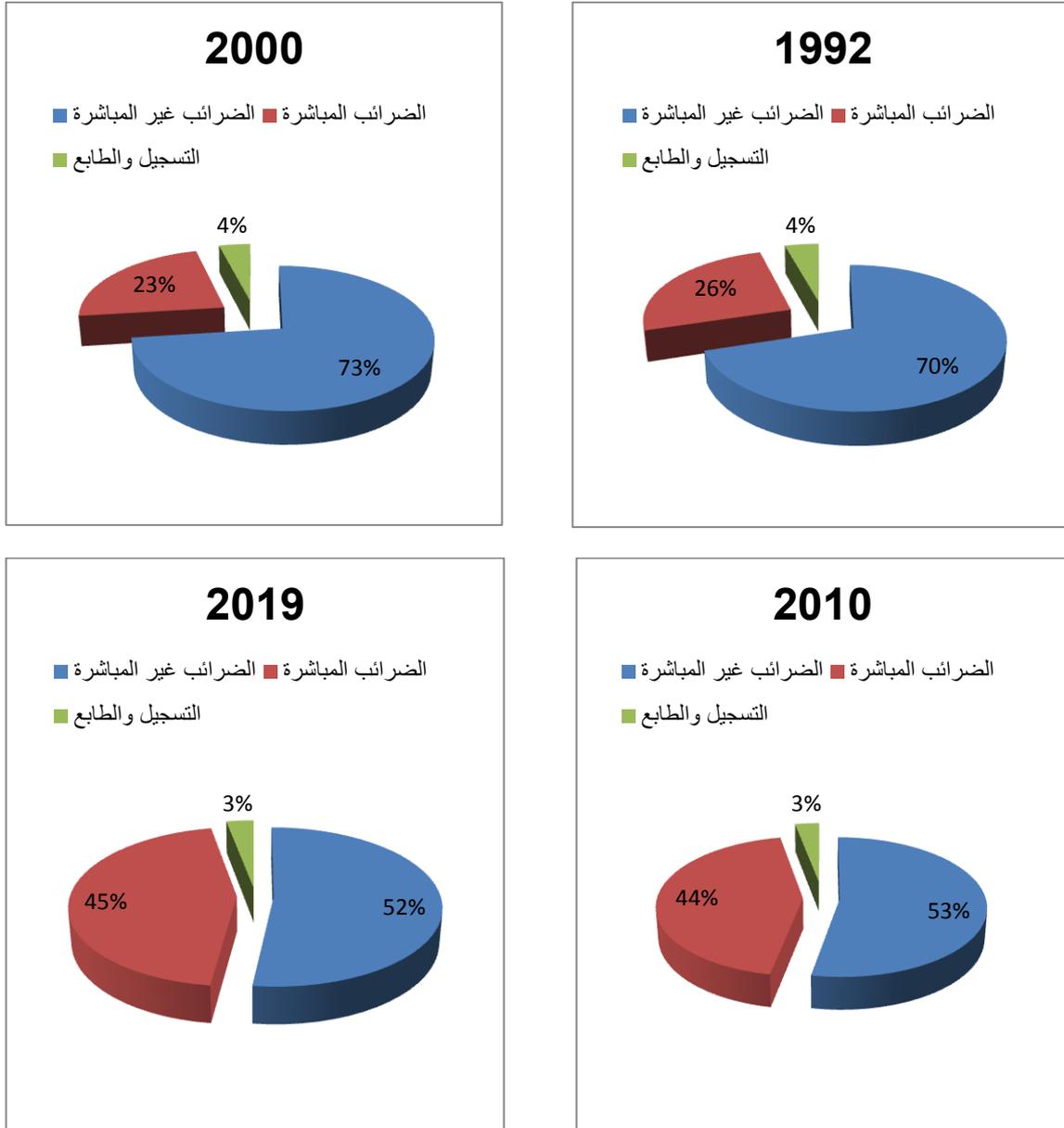
1,04%	1888,93	19,6	2004
0,96%	2052,04	19,62	2005
0,96%	2453,01	23,54	2006
0,90%	3108,67	28,13	2007
0,81%	4191,05	33,92	2008
0,85%	4246,33	35,96	2009
0,89%	4466,94	39,84	2010
0,84%	5731,41	47,96	2011
0,80%	7058,17	56,26	2012
1,04%	6024,13	62,69	2013
1,02%	6995,77	71,64	2014
1,15%	7656,33	88,05	2015
1,32%	7297,49	96,02	2016
1,28%	7282,63	93,21	2017
1,14%	7732,07	88,4	2018
1,08%	7741,35	83,64	2019
1,11%	2063,86	36,79	المتوسط

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات جداول سابقة.

نسبة تغطية حقوق التسجيل والطابع للنفقات العامة خلال الفترة 1992-2019 ضعيفة جدا حيث بلغ متوسط مساهمتها السنوي نسبة 1,11%، وهي النسبة الأدنى مقارنة بالضرائب والرسوم الأخرى، مع تسجيل حد أعلى للمساهمة سنة 1996 بنسبة 1,41% وحد أدنى سنة 2012 بنسبة 0,80%، ومن الملاحظ أنه خلال الفترة 1992-2004 أن نسب المساهمة تتراوح بين 0,85-1,41%، بينما لم تتجاوز هذه النسب 1% خلال الفترة 2005-2012 حيث كانت نسب المساهمة تتراوح بين 0,80-0,96% وذلك راجع لضعف الحصيلة المالية للحقوق التسجيل والطابع مقابل الارتفاع المسجل في حجم النفقات العامة خاصة بعد إطلاق الحكومة لبرامج دعم النمو الاقتصادي الخماسية، وخلال الفترة 2013-2019 ارتفعت مساهمة حقوق التسجيل والطابع في النفقات العامة بشكل طفيف بنسب تتراوح بين 1,02-1,32%.

بالاستناد إلى ما تم عرضه، لاحظنا أن الإصلاح الجبائي المنفذ منذ بداية التسعينات أثر بشكل واضح على هيكل الجباية العادية في الجزائر وكذا الحصيلة المالية لأصناف الضرائب والرسوم المشكلة للجباية العادية، وفيما يلي نستعرض تطور الحصة النسبية للمكونات الأساسية لهيكل الجباية العادية في الجزائر خلال فترات زمنية متفرقة.

الشكل رقم (3-20): ملخص هيكل الجباية العادية في الجزائر خلال الفترة 1992-2019



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على البيانات السالفة الذكر.

المبحث الثالث: تقييم مردودية النظام الضريبي الجزائري من خلال بعض المؤشرات المالية خلال الفترة 1992-2019

يتناول هذا المبحث تقييم مردودية النظام الضريبي الجزائري من خلال تحليل نتائج مجموعة من المؤشرات المالية الواسعة الاستعمال لهذا الغرض، بدءا بنسبة الضرائب إلى الناتج المحلي الإجمالي "Gross domestic product" بهدف معرفة العبء الضريبي المفروض على الاقتصاد، ثم استعمال مؤشر المرونة الضريبية وهو امتداد للمؤشر السابق من ناحية اعتماده على نفس المتغيرات، وصولا إلى مؤشر الجهد الضريبي أو معدل تنفيذ الجباية والذي يقارن بين الضرائب الممكنة التحصيل مع ما تم تحصيله فعلا وهذا الأخير يقيس كفاءة النظام من جانب التحصيل الضريبي.

المطلب الأول: تقييم مردودية النظام الضريبي الجزائري من خلال مؤشر الضغط الضريبي

من خلال هذا الجزء نقوم تحليل مساهمة الإصلاحات الجبائية في تحسين المردودية المالية للنظام الضريبي الجزائري من خلال تحليل تطور معدل الضغط الضريبي، مع إجراء مقارنة بين المعدلات المسجلة في الجزائر مع ما هو مسجل في دول أخرى مختارة.

الفرع الأول: تطور الناتج المحلي الإجمالي في الجزائر خلال الفترة 1992-2019

عرف معدل النمو الاقتصادي في الجزائر تطورا ملحوظا خلال الفترة 1992-2019، ويمكن تحليله من خلال ما يعرضه الجدول التالي.

الجدول رقم (3-21): تطور الناتج المحلي الإجمالي في الجزائر خلال الفترة 1992-2019 (مليار دج)

السنوات	الناتج المحلي الإجمالي GDP (1)	الناتج المحلي الإجمالي غير النفطي (2)	التطور النسبي		الحصة النسبية (1)/(2)	حصة النفط من GDP %
			(1)	(2)		
1992	1074,7	824,3	-	-	%76,70	%23,30
1993	1189,72	942,33	%10,70	%14,32	%79,21	%20,79
1994	1487,4	1160,05	%25,02	%23,10	%77,99	%22,01
1995	2065	1559,4	%38,83	%34,43	%75,52	%24,48
1996	2570,03	1819,62	%24,46	%16,69	%70,80	%29,20
1997	2780,17	1941,2	%8,18	%6,68	%69,82	%30,18
1998	2830,5	2192,28	%1,81	%12,93	%77,45	%22,55
1999	3238,2	2347,3	%14,40	%7,07	%72,49	%27,51
2000	4 123,5	2507,2	%27,34	%6,81	%60,80	%39,20
2001	4 227,1	2783,2	%2,51	%11,01	%65,84	%34,16
2002	4 522,8	3045,7	%7,00	%9,43	%67,34	%32,66
2003	5 252,3	3383,4	%16,13	%11,09	%64,42	%35,58

37,73%	62,27%	13,18%	17,07%	3829,3	6 149,1	2004
44,34%	55,66%	9,92%	22,98%	4209,1	7562	2005
45,66%	54,34%	9,75%	12,43%	4619,4	8501,6	2006
43,72%	56,28%	13,95%	10,01%	5263,6	9352,9	2007
45,25%	54,75%	14,87%	18,08%	6046,1	11043,7	2008
31,19%	68,81%	13,44%	9,74%	6858,9	9 968,0	2009
34,86%	65,14%	13,88%	20,30%	7811,2	11991,6	2010
35,93%	64,07%	19,66%	21,66%	9346,5	14589	2011
34,16%	65,84%	14,19%	11,11%	10673,2	16209,6	2012
29,84%	70,16%	9,43%	2,70%	11679,9	16647,9	2013
27,04%	72,96%	7,63%	3,49%	12570,8	17228,6	2014
18,75%	81,25%	8,02%	2,99%	13578,4	16712,7	2015
17,27%	82,73%	6,71%	4,80%	14489	17514,6	2016
19,60%	80,40%	4,74%	7,77%	15176,5	18876,2	2017
22,24%	77,76%	4,79%	8,35%	15903,6	20452,3	2018
19,53%	80,47%	3,36%	0,12%	16438	20428,3	2019
30,31%	69,69%	11,47%	11,58%	6535,696	9235,34	المتوسط

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

-ONS, **Rétrospective Statistiques, Chapitre 14, Comptes Economiques 1962-2011**, pp234-235/ 262.

- Office National des Statistiques, **Rétrospective Des Comptes Economiques De 1963 A 2018**, Collections Statistiques N°215, pp85-86.

-DGT, **Principaux indicateurs de l'économie Algérienne 2000- 2019**, p3, site in :

http://www.dgpp-mf.gov.dz/images/stories/PDF/retrospective/pib/PIB_annuel_2019.pdf .

عرف الناتج المحلي الإجمالي الاسمي ارتفاعا كبيرا خلال الفترة 1992-2019، حيث انتقل من 1074,7 مليار دج سنة 1992 إلى 20428,3 مليار دج سنة 2019 بمتوسط نمو سنوي قدر بـ 11,58%، ومن خلال تتبع معدلات نمو الناتج المحلي الإجمالي المتذبذبة صعودا ونزولا نلاحظ أن للقطاع النفطي تأثير كبير يظهر من خلال نسبة مساهمته في الناتج المحلي الإجمالي والتي قدرت في المتوسط بـ 30,31% خلال الفترة 1992-2019، حيث أن جل الفترات التي شهدت انخفاض أسعار في النفط لاحظنا تسجيل انخفاض في معدلات نمو الناتج المحلي الإجمالي بينما كان لارتفاع أسعار النفط تأثير كبير في زيادة معدلات نمو الناتج المحلي الإجمالي، فمثلا انخفاض أسعار النفط بين سنتي 1998-1999 أدى إلى تراجع معدل النمو الذي وصل إلى 1,81%، نفس الشيء بالنسبة لسنتي 2001-2002 حيث انخفض سنة 2001 إلى 2,51%، بينما كان للأزمة المالية لسنة 2008 تأثير سلبي كبير على الناتج

المحلي الذي شهد أكبر انخفاض له بنسبة 9,74%، وهو الأكبر خلال ثلاث عقود شملت الإصلاحات الجبائية مقارنة بالانخفاض المسجل سنتي 2015 و 2019 بنسب 2,99% و 0,12% على التوالي لنفس السبب، بالنسبة لارتفاع معدلات نمو الناتج المحلي الإجمالي الناتجة عن ارتفاع أسعار النفط، فارتفاع أسعار النفط سنتي 1995-1996 عما كان في بداية التسعينات أدى إلى تسجيل معدلات نمو أكبر من سابقاتها، كما كان لارتفاع أسعار النفط خلال الفترة 2002-2008 دور كبير في ارتفاع معدل نمو الناتج المحلي الإجمالي الذي بلغ ذروته سنة 2005 مسجلا نسبة نمو قدرها 22,98% وبمتوسط نمو سنوي قدره 16,12%، وأيضا بين سنتي 2017-2018 حيث تم تسجيل معدل نمو متوسط قدره 8,06%.

بالنسبة للناتج المحلي غير النفطي: ويمكن الحصول عليه باستبعاد القطاع النفطي من تركيبة الناتج المحلي الإجمالي، نلاحظ أنه سجل خلال الفترة 1992-2019 معدلات نمو ايجابية ومتباينة في نفس الوقت، حيث قدر معدل النمو السنوي الواسطي للناتج المحلي غير النفطي بـ 11,47%، فيما كان للبرامج الخماسية لتدعيم النمو تأثير كبير في زيادة الناتج المحلي الإجمالي غير النفطي الذي سجل معدلات نمو كبيرة خلال الفترة 2001-2012 مسجلا أعلى قيمة له سنة 2005 بنسبة 22,98%، وخلال الفترة 2013-2019 نلاحظ تسجيل معدلات نمو منخفضة جدا لا تعكس الإمكانيات المادية والبشرية والمالية التي تمتلكها الجزائر لتنويع اقتصادها الوطني للخروج من تبعية النفط التي تعرض الاقتصاد الجزائري إلى خطر الانهيار عند حدوث أي أزمة نفطية غير متوقعة.

الفرع الثاني: واقع الضغط الضريبي في الجزائر خلال الفترة 1992-2019

بالنظر للطبيعة المزدوجة للإيرادات الجبائية في الجزائر وخصوصيات الاقتصاد الجزائري الذي يلعب فيه القطاع النفطي دور الموجه أظهره تطور الناتج المحلي الإجمالي كأهم مؤشر عن الأداء الاقتصادي، يتم حساب معدل الضغط الضريبي في الجزائر وفق معادلتين، بحيث يؤخذ بعين الاعتبار مساهمة النفط في صياغة المعادلة الأولى للضغط الضريبي بينما يتم استبعاد مساهمة الجبائية النفطية والقطاع النفطي في المعادلة الثانية.

أولا. تطور معدل الضغط الضريبي الإجمالي في الجزائر: في الحالة الأولى يتم حساب معدل الضغط الضريبي مع الأخذ في الاعتبار مساهمة القطاع النفطي والجبائية النفطية في الحسابات، وبذلك نحصل على المعادلة التالية:

الجبائية العادية + الجبائية النفطية المحصلة

الضغط الضريبي الإجمالي في الجزائر =

الناتج المحلي الإجمالي

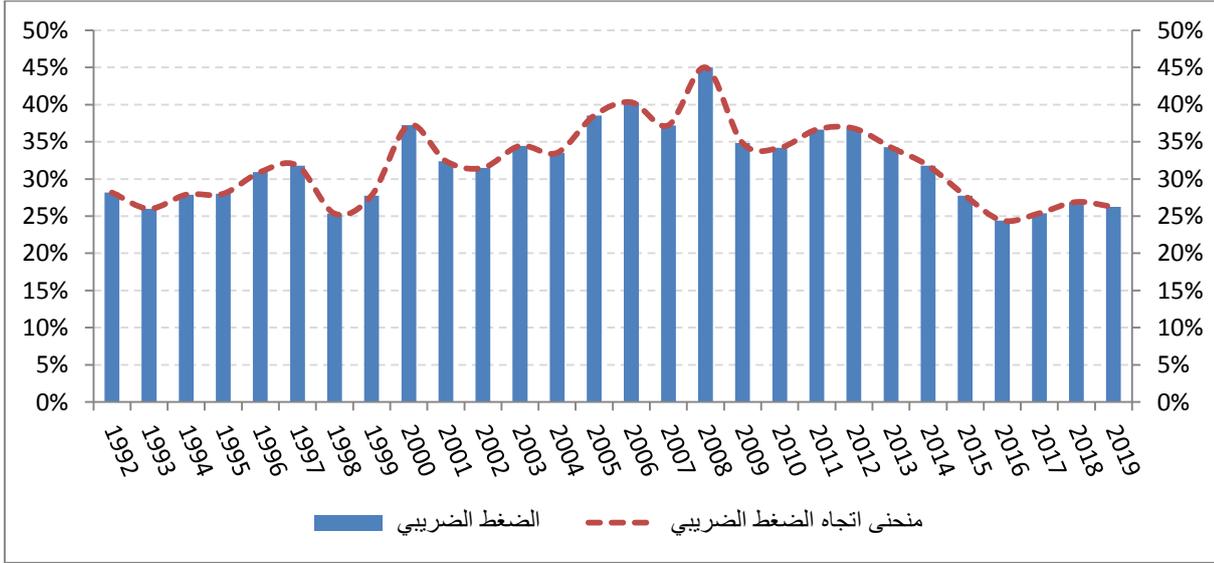
يعرض الجدول (3-22) تطور الضغط الضريبي في الجزائر خلال الفترة 1992-2019.

الجدول رقم (3-22): الضغط الضريبي الإجمالي في الجزائر خلال الفترة 1992-2019 (مليار دج)

الضغط الضريبي % (1)/(4)	الإيرادات الجبائية (4)	الجبائية النفقية الإجمالية المحصلة (3)	الجبائية العادية (2)	الناتج المحلي الإجمالي GDP (1)	السنوات
28,16%	302,66	193,8	108,86	1074,7	1992
25,99%	309,22	179,22	130	1189,72	1993
27,87%	414,61	222,18	192,43	1487,4	1994
28,00%	578,14	336,15	241,99	2065	1995
30,92%	794,77	507,84	286,93	2570,03	1996
31,78%	883,62	570,76	312,86	2780,17	1997
25,34%	717,16	378,71	338,45	2830,5	1998
27,76%	898,91	560,12	338,79	3238,2	1999
37,22%	1534,87	1173,24	361,63	4 123,5	2000
32,40%	1369,72	964,46	405,26	4 227,1	2001
31,48%	1423,98	942,9	481,08	4 522,8	2002
34,45%	1809,54	1285	524,54	5 252,3	2003
33,51%	2060,45	1485,7	574,75	6 149,1	2004
38,51%	2912,38	2267,84	644,54	7562	2005
40,31%	3426,58	2714	712,58	8501,6	2006
37,21%	3480,24	2711,85	768,39	9352,9	2007
45,00%	4969,21	4008,56	960,65	11043,7	2008
34,84%	3472,58	2327,67	1144,91	9 968,0	2009
34,17%	4098,08	2820,01	1278,07	11991,6	2010
36,64%	5345,41	3829,72	1515,69	14589	2011
36,79%	5964,09	4054,35	1909,74	16209,6	2012
34,25%	5701,83	3678,13	2023,7	16647,9	2013
31,80%	5478,41	3388,05	2090,36	17228,6	2014
27,75%	4637,98	2275,13	2362,85	16712,7	2015
24,40%	4272,9	1781,10	2491,8	17514,6	2016
25,37%	4788,91	2127	2661,91	18876,2	2017
26,89%	5499,12	2787,11	2712,01	20452,3	2018
26,23%	5358,39	2518,5	2839,89	20428,3	2019
31,97%	2946,56	1860,33	1086,24	9235,34	المتوسط

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معطيات الجداول السابقة.

الشكل رقم (3-21): الضغط الضريبي الإجمالي في الجزائر خلال الفترة 1992-2019



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الجدول (3-22).

من خلال الجدول (3-22) والشكل (3-21) نلاحظ أن متوسط معدل الضغط الضريبي في الجزائر الذي اعتمدنا في حسابه على الناتج المحلي الإجمالي بمساهمة جل القطاعات والإيرادات الجبائية الإجمالية قد بلغ 31,97% خلال الفترة 1992-2019، مسجلا أعلى مستوى له سنة 2008 بنسبة قدرها 45,00% بينما وصل إلى أدنى مستوياته سنة 2016 بنسبة قدرها 24,40%، باستثناء هذه الأخيرة تجاوز معدل الضغط الضريبي المعدل الأمثل لكولين كلارك (25%) طول الفترة التي تغطيها الدراسة ويرجع ذلك لحجم وأهمية الإيرادات النفطية ضمن الإيرادات الجبائية للدولة، وهو ما يفسر تذبذب وعدم استقرار معدلات الضغط الضريبي كنتيجة للتقلبات العوائد النفطية المتأثرة بتغيرات أسعار النفط.

ثانيا. تطور معدل الضغط الضريبي غير النفطي في الجزائر: لإعطاء مدلول أكثر واقعية للضغط الضريبي في الجزائر يتم حسابه خارج المساهمة النفطية، باستبعاد الجبائية النفطية من الإيرادات الجبائية والقطاع النفطي من الناتج المحلي الإجمالي، ونحصل بذلك على العلاقة التالية:

الجبائية العادية

$$\frac{\text{الجبائية العادية}}{\text{الناتج المحلي الإجمالي غير النفطي}} = \text{الضغط الضريبي غير النفطي في الجزائر}$$

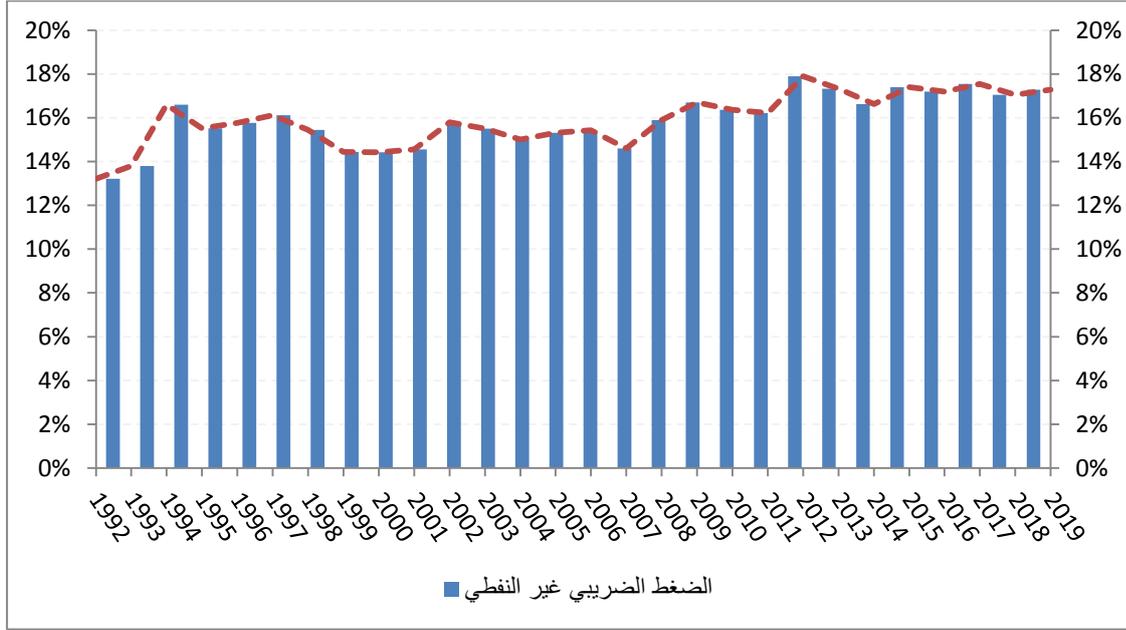
والجدول (3-23) يعرض تطور معدل الضغط الضريبي في الجزائر خلال الفترة 1992-2019.

الجدول رقم (3-23): الضغط الضريبي غير النفطي في الجزائر خلال الفترة 1992-2019 (مليار دج)

السنوات	النتاج المحلي الإجمالي غير النفطي (1)	الجبائية العادية(2)	الضغط الضريبي % (1)/(2)
1992	824,3	108,86	%13,21
1993	942,33	130	%13,80
1994	1160,05	192,43	%16,59
1995	1559,4	241,99	%15,52
1996	1819,62	286,93	%15,77
1997	1941,2	312,86	%16,12
1998	2192,28	338,45	%15,44
1999	2347,3	338,79	%14,43
2000	2507,2	361,63	%14,42
2001	2783,2	405,26	%14,56
2002	3045,7	481,08	%15,80
2003	3383,4	524,54	%15,50
2004	3829,3	574,75	%15,01
2005	4209,1	644,54	%15,31
2006	4619,4	712,58	%15,43
2007	5263,6	768,39	%14,60
2008	6046,1	960,65	%15,89
2009	6858,9	1144,91	%16,69
2010	7811,2	1278,07	%16,36
2011	9346,5	1515,69	%16,22
2012	10673,2	1909,74	%17,89
2013	11679,9	2023,7	%17,33
2014	12570,8	2090,36	%16,63
2015	13578,4	2362,85	%17,40
2016	14489	2491,8	%17,20
2017	15176,5	2661,91	%17,54
2018	15903,6	2712,01	%17,05
2019	16438	2839,89	%17,28
المتوسط	6535,7	1086,24	%15,89

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الجداول السابقة.

الشكل رقم(3-22): الضغط الضريبي غير النفطي في الجزائر خلال الفترة 1992-2019



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الجدول (3-23).

من خلال الجدول (3-23) والشكل (3-22) نلاحظ أن متوسط معدل الضغط الضريبي خارج المحروقات في الجزائر خلال الفترة 1992-2019 بلغ نسبة 15,89%، وقد سجل خلال هذه الفترة معدلات نمو بطيئة إلى مستقرة حيث وصل سنة 2019 إلى 17,28% مقابل 13,21% لسنة 1992، أي أنه ارتفع بنحو 4 نقطة مئوية فقط خلال ثلاث عقود من الزمن، بلغ خلالها الضغط الضريبي أعلى مستوى له سنة 2012 بمعدل 17,89% بينما تم تسجيل أدنى مستوى له سنة 1992 بمعدل 13,21%، يفسر هذا الارتفاع الزيادة المسجلة في الحصيلة المالية للجباية العادية، ورغم ارتفاع معدل الضغط الضريبي إلا أن النسب المسجلة أقل مما هو سائد في العديد من الدول وتبقى في نفس الوقت بعيدة عن المعدل الأمثل الذي حدده كولين كلارك والمقدر بـ 25%. إن عجز الإصلاحات الجبائية عن رفع معدلات الاقتطاع الضريبي خارج الربع النفطي يرجعه الباحثين في مجال المالية العامة للعوامل التالية الذكر:¹

- عجز الإدارة الضريبية عن إيجاد أوعية ضريبية ملائمة وذات مردودية عالية؛
- انخفاض الدخل الفردي وانتشار الغش والتهرب الضريبي؛
- تفشي ظاهرة البطالة يفوت على الحكومة إخضاع فئة واسعة من السكان للضريبة، إضافة لاتساع حجم اقتصاد الظل، مما يؤدي إلى حرمان خزينة الدولة من جزء معتبر من الحصيلة الضريبية؛
- ارتفاع حدة التضخم وانخفاض قيمة العملة مما يخفض القيمة الحقيقية للحصيلة الضريبية.

¹ بوبكر نيق، أثر العبء الضريبي على الجباية العادية في النظام الضريبي الجزائري - الضرائب المباشرة نموذجا، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، مجلد 11، عدد1، جامعة عمار تلجي الأغواط، 2020، ص ص137-138.

ثالثا. الضغط الضريبي المباشر وغير المباشر:

لأن الحصيلة المالية للضرائب المباشر وغير المباشرة متفاوتة، فنسبتها إلى الناتج المحلي الإجمالي تكون متباينة بنفس الطريقة، وذلك ما يوضحه الجدول الموالي.

الجدول رقم(3-24): الضغط الضريبي موزع حسب تصنيفات الضرائب الأساسية في الجزائر خلال الفترة

1992-2019 (مليار دج)

الضغط الضريبي %			الجبائية العادية			الناتج المحلي الإجمالي غير النفطي (1)	السنوات
(1)/(4)	(1)/(3)	(1)/(2)	الضرائب غير المباشرة (4)	حقوق التسجيل والطاقع (3)	الضرائب المباشرة (2)		
9,27%	0,57%	3,37%	76,38	4,67	27,81	824,3	1992
8,81%	0,71%	4,27%	83,05	6,69	40,26	942,33	1993
12,46%	0,59%	3,54%	144,5	6,9	41,03	1160,05	1994
11,40%	0,41%	3,70%	177,82	6,42	57,75	1559,4	1995
11,50%	0,50%	3,77%	209,23	9,16	68,54	1819,62	1996
11,32%	0,55%	4,24%	219,84	10,68	82,34	1941,2	1997
10,69%	0,54%	4,20%	234,39	11,9	92,16	2192,28	1998
10,47%	0,58%	3,38%	245,79	13,58	79,42	2347,3	1999
10,49%	0,65%	3,28%	263,07	16,22	82,34	2507,2	2000
10,39%	0,61%	3,56%	289,04	17,02	99,2	2783,2	2001
11,44%	0,62%	3,74%	348,31	19	113,77	3045,7	2002
11,22%	0,57%	3,71%	379,74	19,27	125,53	3383,4	2003
10,70%	0,51%	3,79%	409,92	19,6	145,23	3829,3	2004
10,85%	0,47%	4,00%	456,55	19,62	168,37	4209,1	2005
9,71%	0,51%	5,20%	448,75	23,54	240,29	4619,4	2006
9,13%	0,53%	4,93%	480,78	28,13	259,48	5263,6	2007
9,84%	0,56%	5,49%	594,9	33,92	331,83	6046,1	2008
9,42%	0,52%	6,75%	646,17	35,96	462,78	6858,9	2009
8,69%	0,51%	7,16%	678,82	39,84	559,41	7811,2	2010
8,36%	0,51%	7,34%	781,32	47,96	686,41	9346,5	2011
9,29%	0,53%	8,08%	991,08	56,26	862,4	10673,2	2012
9,75%	0,54%	7,04%	1138,23	62,69	822,78	11679,9	2013
9,04%	0,57%	7,02%	1136,66	71,64	882,06	12570,8	2014
9,13%	0,65%	7,62%	1239,86	88,05	1034,94	13578,4	2015
8,87%	0,66%	7,66%	1285,45	96,02	1110,33	14489	2016

2017	15176,5	1208,29	93,21	1360,41	7,96%	0,61%	8,96%
2018	15903,6	1204,06	88,4	1419,55	7,57%	0,56%	8,93%
2019	16438	1266,17	83,64	1490,08	7,70%	0,51%	9,06%
المتوسط	6535,69	434,11	36,79	615,35	5,36%	0,56%	9,97%

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معطيات الجداول السابقة.

من خلال بيانات الجدول (3-24) نلاحظ:

- تتراوح نسبة الضرائب المباشرة إلى الناتج المحلي الإجمالي بين 3-8% خلال الفترة 1992-2019، بمعدل وسطي سنوي قدره 5,36%.
- تتراوح نسبة الضرائب غير المباشرة إلى الناتج المحلي الإجمالي بين 8-12% خلال الفترة 1992-2019، بمعدل وسطي سنوي قدره 9,97%.
- تتراوح نسبة حقوق التسجيل والطابع إلى الناتج المحلي الإجمالي بين 0,4-0,7% خلال الفترة 1992-2019، بمعدل وسطي سنوي قدره 0,56%.
- هذه النسب ضئيلة جدا رغم ارتفاع حصة الضرائب غير المباشرة إلى الناتج المحلي الإجمالي مقارنة بالضرائب المباشرة وحقوق التسجيل، وقد عرفت النسب السابقة تذبذبا صعودا وهبوطا بما يثبت أن العبء الضريبي المفروض يخضع لعوامل أخرى غير معدل النمو الاقتصادي.

رابعا. توزيع الضغط الضريبي من خلال الضرائب المستحدثة بموجب الإصلاح الجبائي:

يعرض الجدول (3-25) نسب أهم الضرائب والرسوم المستحدثة من خلال الإصلاح الجبائي إلى الناتج المحلي الإجمالي.

الجدول رقم (3-25): الضغط الضريبي لأهم الضرائب والرسوم خلال الفترة 1992-2019 (مليار دج)

السنوات	الناتج المحلي الإجمالي غير النفطي (1)	نوع الضريبة			الضغط الضريبي %		
		الضريبة على الدخل الإجمالي (2)	الضريبة على أرباح الشركات (3)	الرسم على القيمة المضافة (4)	(1)/(2)	(1)/(3)	(1)/(4)
1992	824,3	19,85	7,96	30,8	2,41%	0,97%	3,74%
1993	942,33	25,68	4,68	39,98	2,73%	0,50%	4,24%
1994	1160,05	29,32	8,43	65,07	2,53%	0,73%	5,61%
1995	1559,4	39,77	16,29	69,02	2,55%	1,04%	4,43%
1996	1819,62	44,762	23,19	90,78	2,46%	1,27%	4,99%
1997	1941,2	50,627	31,14	99,3	2,61%	1,60%	5,12%
1998	2192,28	58,911	32,75	108,27	2,69%	1,49%	4,94%
1999	2347,3	49,234	29,94	109,81	2,10%	1,28%	4,68%
2000	2507,2	50,03	32,19	116,35	2,00%	1,28%	4,64%
2001	2783,2	62,7	36,39	127,88	2,25%	1,31%	4,59%

5,15%	1,41%	2,32%	156,74	42,87	70,76	3045,7	2002
5,09%	1,35%	2,36%	172,28	45,65	79,79	3383,4	2003
5,49%	1,28%	2,51%	210,23	49,03	96,08	3829,3	2004
5,70%	1,49%	2,51%	239,79	62,64	105,6	4209,1	2005
5,61%	2,56%	2,64%	259,21	118,32	121,84	4619,4	2006
5,84%	1,85%	3,01%	307,39	97,44	158,58	5263,6	2007
6,41%	2,21%	3,21%	387,34	133,47	193,89	6046,1	2008
6,34%	3,34%	3,34%	434,54	229,03	228,96	6858,9	2009
5,79%	3,27%	3,81%	452,06	255,05	297,57	7811,2	2010
5,41%	2,63%	4,66%	505,74	245,87	435,17	9346,5	2011
5,53%	2,32%	5,70%	590,65	248,13	608,29	10673,2	2012
5,76%	2,21%	4,77%	673,34	258,29	557,5	11679,9	2013
5,61%	2,15%	4,81%	705,02	269,85	604,55	12570,8	2014
5,56%	2,47%	5,06%	755,57	335,19	687,09	13578,4	2015
5,27%	2,63%	4,94%	763,28	380,38	715,31	14489	2016
5,35%	2,77%	5,08%	811,24	419,95	771,11	15176,5	2017
5,32%	2,42%	5,05%	845,78	385,27	803,04	15903,6	2018
5,21%	2,34%	5,27%	856,66	384,73	865,77	16438	2019
5,26%	1,86%	3,41%	356,58	149,43	279,71	6535,69	المتوسط

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الجداول السابقة.

من الجدول (3-25) نلاحظ:

- تمثل نسبة الضريبة على الدخل الإجمالي إلى الناتج المحلي الإجمالي في المتوسط 3,41%، بلغت هذه النسبة 2,41% سنة 1992 لتستمر في الارتفاع بوتيرة ضعيفة جدا تميل إلى أن تكون مستقرة وتصل إلى 5,27% سنة 1992، ومن الواضح أن العبء الضريبي الأكبر يتركز في صنف الأجراء.

- تمثل نسبة الرسم على القيمة المضافة إلى الناتج المحلي الإجمالي في المتوسط 5,26% خلال الفترة 1992-2019، حيث بلغت سنة 1992 نسبة 3,74% لتصل إلى 5,21% سنة 2019، وطول هذه الفترة عرفت تذبذبا ملحوظا بين ارتفاع وانخفاض، تعكس النسب المسجلة ضعف الإنتاج الوطني من السلع والخدمات خارج قطاع المحروقات، مع اتساع حجم الإعفاءات الممنوحة في مجال الرسم على القيمة المضافة.

- لا تمثل الضريبة على أرباح الشركات إلا نسبة ضئيلة إلى الناتج المحلي الإجمالي تقدر في المتوسط بـ 1,86%، يرجع ذلك إلى كثرة الإعفاءات الممنوحة في مجال الضريبة على أرباح الشركات من خلال

قانون الاستثمار والقوانين الجبائية يجعل العبء الضريبي المفروض على الخاضعين لهذه الضريبة غير عادل، كما أن الخاصية التصريحية لهذه الضريبة تجعل تحديد وعائها الخاضع للضريبة تحت مسؤولية المكلف بالضريبة والذي في الغالب يلجأ إلى التحايل في تصريحاته للتقليل من عبئه الضريبي، وهذا ما يفسر ضعف العبء الضريبي المفروض على الضريبة على أرباح الشركات، وهذا في إطار ضعف أو غياب عمليات الرقابة الجبائية.

المطلب الثاني: دراسة مقارنة للضغط الضريبي في الجزائر مع دول مختارة

بعد قيامنا بتحليل الضغط الضريبي في الجزائر نحاول مقارنته مع مجموعة من الدول المختارة وذلك بعد إضافة الاقتطاعات الإجبارية الأخرى ممثلة في الجباية المحلية "Local Taxes" والاشتراكات الاجتماعية "Contributions Social"، وهذه المقارنة تشمل دول الجوار تونس والمغرب إضافة إلى مصر كدولة عربية وإفريقية خلال الفترة 2000-2018، وبعض الدول الأوروبية والدول أعضاء منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) خلال الفترة 1998-2018، وهذه الحدود الزمنية تم تحديدها على أساس ما هو متاح بالنسبة للحصيلة المالية للجباية المحلية واشتراكات الضمان الاجتماعي في الجزائر وما هو متاح من بيانات في قاعدة بيانات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

الفرع الأول: الضغط الضريبي في الجزائر بإضافة الاقتطاعات الإجبارية الأخرى

في تقديرها للعبء الضريبي المفروض على اقتصادياتها تأخذ غالبية الدول وخاصة المتقدمة منها في حساب هذا العبء الإيرادات الضريبية والإيرادات شبه الضريبية ممثلة في الاشتراكات الاجتماعية، وهو ما يعبر عنه بالضغط الضريبي بمفهومه الواسع، وبحسب بالصيغة الرياضية التالية:

$$\frac{\text{الجباية العادية} + \text{الجباية المحلية} + \text{الاشتراكات الاجتماعية}}{\text{الناتج المحلي الإجمالي غير النفطي}} = \text{الضغط الضريبي بمفهومه الواسع}$$

الجدول رقم (3-26): الضغط الضريبي في الجزائر بإضافة الجباية المحلية والاشتراكات الاجتماعية خلال

الفترة 1998-2018 (مليار دج)

الضغط الضريبي % (1)/(5)	(2)+(3)+ (5)=(4)	الاشتراكات الاجتماعية (4)	حصيلة الجباية المحلية (3)	حصيلة الجباية العادية(2)	الناتج المحلي الإجمالي غير النفطي (1)	السنوات
25,60%	561,15	146,21	76,49	338,45	2192,28	1998
25,90%	607,86	186,62	82,45	338,79	2347,3	1999
26,03%	652,55	201,87	89,05	361,63	2507,2	2000
26,58%	739,64	243,19	91,19	405,26	2783,2	2001
27,47%	836,55	262,34	93,13	481,08	3045,7	2002

27,25%	921,97	302,86	94,57	524,54	3383,4	2003
27,49%	1052,62	369,91	107,96	574,75	3829,3	2004
27,44%	1155,08	393,83	116,71	644,54	4209,1	2005
26,66%	1231,75	394,76	124,41	712,58	4619,4	2006
26,25%	1381,63	454,00	159,24	768,39	5263,6	2007
28,08%	1698,00	539,69	197,66	960,65	6046,1	2008
28,88%	1980,86	584,08	251,87	1144,91	6858,9	2009
28,84%	2252,85	693,78	281,00	1278,07	7811,2	2010
28,74%	2686,38	863,34	307,35	1515,69	9346,5	2011
32,75%	3495,11	1232,35	353,02	1909,74	10673,2	2012
30,16%	3522,48	1109,51	389,27	2023,7	11679,9	2013
29,33%	3687,23	1186,44	410,43	2090,36	12570,8	2014
29,92%	4062,76	1289,19	410,72	2362,85	13578,4	2015
29,68%	4299,82	1382,42	425,60	2491,8	14489	2016
29,09%	4415,50	1288,08	465,51	2661,91	15176,5	2017
28,36%	4510,16	1313,36	484,79	2712,01	15903,6	2018
28,12%	2178,66	687,52	238,69	1252,46	7538,79	المتوسط

ملاحظة: الاشتراكات الاجتماعية الإجبارية = اشتراكات الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للأجراء (CNAS) + الصندوق الوطني للمتقاعدين (CNR) + الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي لغير الأجراء (CASNOS) + الصندوق الوطني للتأمين على البطالة (CNAC).

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

- بيانات جداول سابقة.

- Office National des Statistiques, **L'Algérie en quelques chiffres, PROTECTION SOCIALE**, résultats: 2000-2018.

من خلال الجدول (3-26) نلاحظ أن حجم الاشتراكات الاجتماعية الإجبارية زاد بحوالي 9 مرات حيث انتقل من 146,21 مليار دج سنة 1998 إلى 1313,36 مليار دج سنة 2018 بمعدل نمو وسطي سنوي قدره 12,23%، وتمثل الاشتراكات الاجتماعية في المتوسط 8,90% من الناتج المحلي الإجمالي خلال ذات الفترة، وبالنسبة للحصيلة المالية للجباية المحلية تعتبر ضعيفة جدا وغير كافية مقارنة بالجباية العادية حيث مثلت مساهمتها إلى هذه الأخيرة 19,80% في المتوسط، وهو ما جعل الكثير من البلديات في حالة فقر حيث أحصت وزارة المالية الجزائرية سنة 2019 عجز 1000 بلدية من بين 1541 بلدية منتشرة على كامل التراب الوطني، وتمويل احتياجاتها غالبا ما يكون من خلال إعانات الدولة، وتمثل حصة الجباية المحلية إلى الجباية العادية 19,80% في المتوسط، و3,17% من الناتج المحلي الإجمالي. وبإضافة حصيلة الجباية المحلية والاشتراكات الاجتماعية إلى حساب الضغط الضريبي في الجزائر نجد أن متوسط معدل

الضغط الضريبي للفترة 1998-2018 يساوي 28,12% وهذه النسبة تزيد بنحو 3,12 نقطة مئوية عن المعدل الأمثل المحدد بـ 25%، بلغ معدل الضغط الضريبي أعلى مستوى له سنة 2012 بنسبة 32,75% بينما سجل أدنى مستوى له سنة 1998 بنسبة قدرها 25,60%.

الفرع الثاني: مقارنة بين الضغط الضريبي في الجزائر ودول مختارة

يظهر من خلال الجدول (3-27) تطور معدل الضغط الضريبي في الجزائر إلى جانب دول عربية مختارة خلال الفترة 2000-2018.

الجدول رقم (3-27): الضغط الضريبي في الجزائر مقابل الضغط الضريبي في تونس والمغرب ومصر

خلال الفترة 2000-2018

السنوات	الجزائر	تونس	المغرب	مصر
2000	26,03%	24,40%	22,00%	-
2001	26,58%	24,80%	22,70%	-
2002	27,47%	24,80%	22,70%	15,70%
2003	27,25%	24,20%	22,40%	15,50%
2004	27,49%	24,10%	22,70%	15,60%
2005	27,44%	24,20%	24,90%	15,50%
2006	26,66%	24,40%	26,20%	17,20%
2007	26,25%	25,20%	28,60%	16,30%
2008	28,08%	26,80%	31,10%	16,30%
2009	28,88%	26,80%	27,70%	16,40%
2010	28,84%	27,20%	27,60%	15,10%
2011	28,74%	29,10%	28,40%	14,80%
2012	32,75%	29,10%	29,50%	14,00%
2013	30,16%	29,80%	28,10%	15,40%
2014	29,33%	30,90%	27,80%	14,20%
2015	29,92%	30,20%	26,80%	14,60%
2016	29,68%	29,60%	27,50%	14,40%
2017	29,09%	31,10%	280%	15,20%
2018	28,36%	31,80%	28,20%	14,90%
المتوسط	28,37%	27,29%	26,47%	15,36%

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

- بيانات الجدول (3-26).

- OECD , Global Revenue Statistics Database, <https://stats.oecd.org/#>

أظهرت نتائج مقارنة الضغط الضريبي بين الجزائر والدول العربية المختارة عن جود تفاوت في النسب المسجلة مع تفوق للجزائر بمتوسط 28,37%، تليها تونس بمتوسط 27,29% ثم المغرب بفارق بسيط بينهما قدره 0,82 نقطة مئوية أي بمتوسط 26,47%، أما بالنسبة لمصر فمعدل الضغط الضريبي فيها منخفض جدا يقدر في المتوسط بـ 15,36%، وأي كانت النسب المسجلة تلعب الخصائص الاقتصادية للدولة دورا محوريا في تحديد مستوى الضغط الضريبي إلى جانب كفاءة الجهاز الإداري وعلاقة الدولة بالمجتمع.

ولأجل توسيع مجال المقارنة ليشمل المزيد من المناطق والدول والأقاليم نقوم بمقارنة الضغط الضريبي في الجزائر مع بعض الدول الأوروبية المختارة، يظهر الجدول (3-28) متوسط الضغط الضريبي المسجل في الجزائر وبعض الدول الأوروبية المحسوب خلال الفترة 1998-2018 بالاستعانة بقاعدة بيانات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

الجدول رقم (3-28): متوسط الضغط الضريبي في الجزائر مقابل دول أوروبية مختارة خلال الفترة

2018-1998

الدولة	متوسط الضغط الضريبي	الدولة	متوسط الضغط الضريبي
الجزائر	28,12%	السويد	44,84%
الدنمارك	46%	إيطاليا	41,31%
فرنسا	43,67%	إسبانيا	33,30%
ألمانيا	36,07%	هولندا	36,23%
النرويج	41,01%	المملكة المتحدة	32,17%

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

- بيانات الجدول (3-26).

- OECD , Global Revenue Statistics Database, <https://stats.oecd.org/#>

تظهر نتائج المقارنة أن متوسط معدل الضغط الضريبي في الجزائر أقل من النسب التي المسجلة في الدول الأوروبية حيث يصل في أغلب هذه الدول إلى ضعف المعدل المسجل في الجزائر، وخاصة الدانمرك حيث يقدر معدل الضغط الضريبي فيها في المتوسط بـ 46% تليها السويد بـ 44,84% وفرنسا بمتوسط 43,67% ثم إيطاليا والنرويج بنسب متقاربة 42,31% و 41,01% على التوالي، علما أن دولة النرويج تعتبر من الدول النفطية مما يعني أن اقتصادها متطور، وبالنسبة لباقي الدول (هولندا، ألمانيا، إسبانيا، المملكة المتحدة) يتراوح متوسط الضغط الضريبي فيها بين 32,17 - 36,23% وهو أعلى مما هو مسجل في الجزائر خلال ذات الفترة بفارق يتراوح بين 5-9 نقطة مئوية.

ولمزيد من المقارنة نستعين هذه المرة بمتوسط الضغط الضريبي للدول أعضاء منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية البالغ عددهم 34 دولة أغلبها من الدول المتقدمة، وذلك ما يظهر من خلال بيانات الجدول (3-29).

الجدول رقم(3-29): الضغط الضريبي في الجزائر مقابل الضغط الضريبي في دول منظمة التعاون

الاقتصادي والتنمية خلال الفترة 1998-2018

الضغط الضريبي		السنوات	الضغط الضريبي		السنوات
متوسط OECD	الجزائر		متوسط OECD	الجزائر	
%31,50	%28,88	2009	%32,70	%25,60	1998
%31,60	%28,84	2010	%33	%25,90	1999
%31,90	%28,74	2011	%32,90	%26,03	2000
%32,40	%32,75	2012	%32,50	%26,58	2001
%32,70	%30,16	2013	%32,30	%27,47	2002
%32,90	%29,33	2014	%32,20	%27,25	2003
%32,90	%29,92	2015	%32,20	%27,49	2004
%33,60	%29,68	2016	%32,70	%27,44	2005
%33,40	%29,09	2017	%32,80	%26,66	2006
%33,50	%28,36	2018	%32,90	%26,25	2007
			%32,30	%28,08	2008

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

- بيانات الجدول (3-26).

- OECD , Global Revenue Statistics Database, <https://stats.oecd.org/#>

يظهر من خلال الجدول (3-29) أن معدل الضغط الضريبي المسجل في الجزائر خلال الفترة 1998-2018 والذي يتراوح بين 25,60-32,75% أكثر تذبذبا وبمعدلات تقل عن متوسط الضغط الضريبي للدول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الذي يتراوح بين 31,50-33,60% أي بفارق يتراوح بين 0,85-5,9%. ومن الملاحظ أن سنة 2012 هي السنة الوحيدة التي تجاوز فيها معدل الضغط الضريبي في الجزائر نظيره المسجل في دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ولو أن الفارق بسيط لا يتجاوز 0,35 نقطة مئوية.

المطلب الثالث: تقييم مردودية النظام الضريبي الجزائري من خلال الجهد الضريبي والمرونة الضريبية

تلعب مؤشرات الجهد الضريبي والمرونة الضريبية دورا هاما في تقييم مردودية النظم الضريبية وأداة هامة للحكم على كفاءة هذه النظم، في هذا الجزء سنقوم بالتطبيق الحسابي لكلا المؤشرين على النظام الضريبي الجزائري وذلك في ظل الإصلاح الجبائي.

الفرع الأول: تقييم مردودية النظام الضريبي من خلال مؤشر الجهد الضريبي

يستخدم مؤشر نسبة الضرائب المحصلة إلى الضرائب المقدرة في تقييم كفاءة النظام الضريبي من جانب التحصيل الضريبي، وهذا المؤشر يرتبط بدرجة كفاءة الإدارة الضريبية، كونها الجهة المسؤولة عن تنفيذ النظام الضريبي، ويحسب بالعلاقة التالية:¹

$$\text{الجهد الضريبي} = \frac{\text{الجبائية العادية الفعلية}}{\text{الجبائية العادية المقدرة}}$$

إذا كانت قيمة المؤشر أقل من الواحد الصحيح كان تفسير ذلك فشل النظام في تحصيل الضرائب المقدرة في ميزانية الدولة، أما إذا كانت قيمة المؤشر تساوي واحد فذلك يفسر قدرة النظام على تحصيل الضرائب المقدرة في ميزانية الدولة، وفي حال زادت قيمة المؤشر عن الواحد الصحيح فذلك يفسر حالتين أن التقدير لا يستند على حقائق موضوعية أو أن تحصيل الضرائب يفوق الطاقة الضريبية للمجتمع.

من خلال الجدول (3-30) والشكل (3-23) نقوم بمقارنة توقعات الميزانية العامة فيما يتعلق بالحصيلة المالية للجبائية العادية مع ما تم تحصيله بالفعل، وذلك خلال الفترة 1992-2019.

الجدول رقم(3-30): مقارنة الجبائية العادية الفعلية مع المقدرة خلال الفترة 1992-2019 (مليار دج)

السنوات	الفعلية(1)	جبائية مقدرة(2)	معدل تنفيذ الجبائية (1)/(2)
1992	108,86	121,9	89,30%
1993	130	129,5	100,39%
1994	192,43	143,2	134,38%
1995	241,99	236,5	102,32%
1996	286,93	295,7	97,03%
1997	312,86	334,6	93,50%
1998	338,45	350	96,70%
1999	338,79	380,1	89,13%
2000	361,63	380,75	94,98%
2001	405,26	415,84	97,46%
2002	481,08	438,85	109,62%
2003	524,54	494,38	106,10%
2004	574,75	532,3	107,97%
2005	644,54	585,36	110,11%
2006	712,58	610,77	116,67%

¹ أنظر: الفصل الأول، ص45.

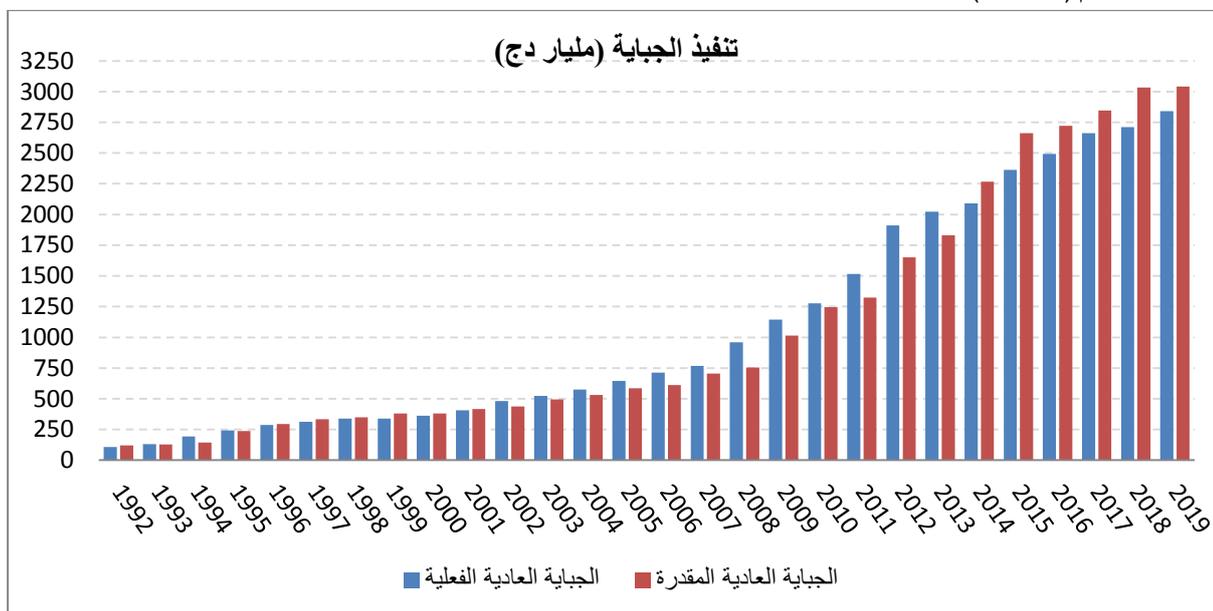
%109,02	704,79	768,39	2007
%127,27	754,8	960,65	2008
%112,84	1014,6	1144,91	2009
%102,70	1244,5	1278,07	2010
%114,43	1324,5	1515,69	2011
%115,62	1651,7	1909,74	2012
%110,50	1831,4	2023,7	2013
%92,19	2267,45	2090,36	2014
%88,78	2661,37	2362,85	2015
%91,52	2722,68	2491,8	2016
%93,55	2845,37	2661,91	2017
%89,42	3033,03	2712,01	2018
%93,37	3041,42	2839,89	2019

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

- بيانات الجدول (3-1).

- قوانين المالية السنوية والتكميلية للفترة 1992-2019.

الشكل رقم (3-23): التقديرات مقابل الحصيلة الفعلية للجبائية العادية خلال الفترة 1992-2019



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الجدول (3-30).

من خلال الجدول (3-30) والشكل (3-23)، يمكن الخروج بمجموعة من الملاحظات الهامة كما يلي:
- في السنة الأولى للإصلاحات الجبائية نلاحظ أن الحكومة كانت تأمل في تحقيق نتائج إيجابية مبكرة للإصلاحات الجبائية، حيث رفعت سقف توقعاتها والنتيجة كانت تسجيل حصيلة فعلية أقل من تلك المقدرة في الميزانية بنحو 13,04 مليار دج، أي بمعدل تنفيذ قدره 89,30%.

- خلال الفترة 1993-1995 نلاحظ أن التوقعات كانت دقيقة إلى حد كبير، وفقا لمؤشر الجهد الضريبي فالنتائج المحققة تعكس قدرة النظام الضريبي على تحصيل الضرائب المقدرة في الميزانية، ولو أن هذه الفترة لا تكفي للحكم على كفاءة النظام الضريبي من عدمه.

- خلال الفترة 1996-2001 نلاحظ أن الحكومة لم توفق في تقديراتها حيث كان معدل تنفيذ الجباية يتراوح بين 89-97%، تفسير النتائج المسجلة وفقا لمؤشر الجهد الضريبي بعجز النظام الضريبي عن تحصيل الضرائب المقدرة في ميزانية الدولة.

- خلال الفترة 2002-2013 نلاحظ أن الحصيلة الضريبية المحققة فاقت التقديرات بمعدل تنفيذ يتراوح بين 103-127%، وفقا لمؤشر الجهد الضريبي تفسر النتائج المحققة حالتين: إما أن التقدير لا يستند إلى حقائق موضوعية أو أن التحصيل الضريبي يفوق الطاقة الضريبية للمجتمع.

- خلال الفترة 2014-2019 نلاحظ أن هناك نوع من المبالغة في توقعات نمو الإيرادات، ذلك يفسره انخفاض معدل تنفيذ الجباية دون 100% حيث ظل معدل التنفيذ خلال هذه الفترة يتراوح بين 89-94%، وفقا لمؤشر الجهد الضريبي فالنظام عاجز عن تحصيل الضرائب المقدرة في ميزانية الدولة، بينما يمكن أن يفسر ذلك بمحاولة الحكومة للرفع من المردودية المالية للجباية العادية تعويضا لانخفاض المسجل في الجباية النفطية.

من خلال نتائج هذا المؤشر لاحظنا أن نتائجه غير ثابتة بأي شكل، فهناك نوع من التذبذب المسجل صعودا وهبوطا، ومعنى ذلك أن الجهاز الإداري في الجزائر عاجز عن تحديد قاعدة الإيرادات بشكل دقيق، وهو ما يقودنا للأخذ بالتفسير القائل بأن تحديد حجم الإيرادات الضريبية في الجزائر لا يستند إلى حقائق موضوعية، كما يدل كذلك على وجود عجز في التنفيذ ناتج عن ضعف الإدارة الضريبية في التحكم في عملية التحصيل الضريبي، وهو ما يتماشى مع التفسير القائل بفشل النظام الضريبي.

الفرع الثاني: تقييم المردودية المالية للنظام الضريبي من خلال مؤشر المرونة الضريبية

تسمح نتائج هذا المؤشر بالإجابة على التساؤل التالي: هل الضريبة في الجزائر قادرة على إحداث استجابة تلقائية للتغيرات في الظروف الاقتصادية، أو بمعنى آخر هل يؤدي زيادة الدخل والثروة في الجزائر إلى تسجيل زيادة في الحصيلة المالية للجباية العادية، ولمعرفة درجة مرونة النظام الضريبي نقوم بتتبع

التغير الحاصل في الحصيلة الضريبية نتيجة للتغير الحاصل في الناتج المحلي الإجمالي، وتحسب المرونة الضريبية في الجزائر بالعلاقة التالية:¹

المرونة الضريبية = التغير النسبي في الحصيلة المالية للجباية العادية / التغير النسبي في الناتج المحلي الإجمالي غير النفطي

إذا كانت المرونة أقل من الواحد يكون النظام الضريبي عديم المرونة، أما إذا كانت أكبر من الواحد فذلك يعني أن النظام الضريبي مرن، ويمكن توضيح تطور المرونة الضريبية في الجزائر خلال الفترة 1992-2019، من خلال الجدول (3-31)، كما يوضح الشكل (3-24) التغير في الناتج المحلي الإجمالي غير النفطي مقابل التغير في الحصيلة المالية للجباية العادية.

الجدول رقم(3-31): تطور مرونة النظام الضريبي خلال الفترة 1992-2019 (مليار دج)

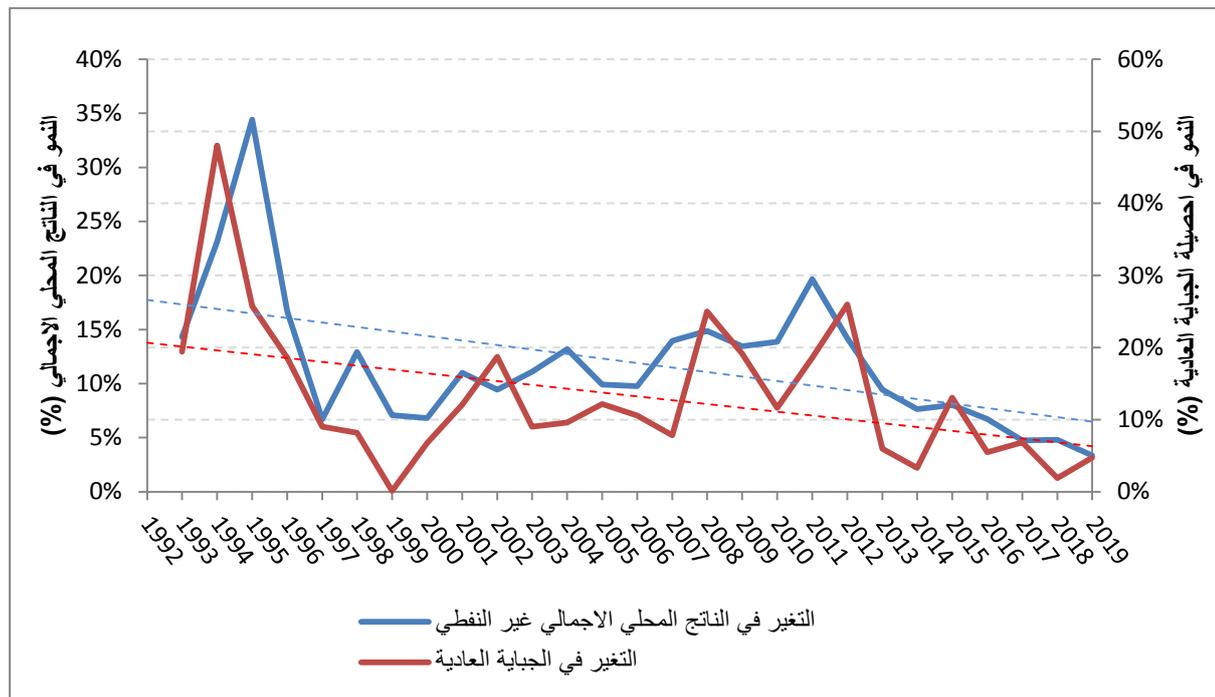
المرونة الضريبية	نسبة التغير %		الجباية العادية (2)	الناتج المحلي الإجمالي غير النفطي (1)	السنوات
	(2)	(1)			
-	-	-	108,86	824,3	1992
1,36	19,42%	14,32%	130	942,33	1993
2,08	48,02%	23,10%	192,43	1160,05	1994
0,75	25,75%	34,43%	241,99	1559,4	1995
1,11	18,57%	16,69%	286,93	1819,62	1996
1,35	9,04%	6,68%	312,86	1941,2	1997
0,63	8,18%	12,93%	338,45	2192,28	1998
0,01	0,10%	7,07%	338,79	2347,3	1999
0,99	6,74%	6,81%	361,63	2507,2	2000
1,10	12,06%	11,01%	405,26	2783,2	2001
1,98	18,71%	9,43%	481,08	3045,7	2002
0,81	9,03%	11,09%	524,54	3383,4	2003
0,73	9,57%	13,18%	574,75	3829,3	2004
1,22	12,14%	9,92%	644,54	4209,1	2005
1,08	10,56%	9,75%	712,58	4619,4	2006
0,56	7,83%	13,95%	768,39	5263,6	2007
1,68	25,02%	14,87%	960,65	6046,1	2008

¹ أنظر: الفصل الأول، ص 59.

1,43	19,18%	13,44%	1144,91	6858,9	2009
0,84	11,63%	13,88%	1278,07	7811,2	2010
0,95	18,59%	19,66%	1515,69	9346,5	2011
1,83	26,00%	14,19%	1909,74	10673,2	2012
0,63	5,97%	9,43%	2023,7	11679,9	2013
0,43	3,29%	7,63%	2090,36	12570,8	2014
1,63	13,04%	8,02%	2362,85	13578,4	2015
0,81	5,46%	6,71%	2491,8	14489	2016
1,44	6,83%	4,74%	2661,91	15176,5	2017
0,39	1,88%	4,79%	2712,01	15903,6	2018
1,40	4,72%	3,36%	2839,89	16438	2019
1,04	%12,76	%11,47	1086,24	6535,70	المتوسط

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات سابقة.

الشكل رقم (3-24): التغير في الناتج المحلي الإجمالي غير النفطي مقابل التغير في الجبائية العادية خلال الفترة 1992-2019



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الجدول (3-31).

من خلال الجدول (3-31) والشكل (3-24) نلاحظ:

- رغم تسجيل معدلات نمو إيجابية في الناتج المحلي الإجمالي والجبائية العادية إلا أن كلاهما ينمو بمعدلات متذبذبة صعودا ونزولا.

- المرحلة الأولى: 1993-1997 باستثناء سنة 1995 نمت الحصيلة المالية للجباية العادية بشكل أسرع من الناتج المحلي الإجمالي، حيث بلغت المرونة الضريبية أعلى مستوى لها سنة 1994 أين تجاوزت حدود 2 نقطة.

- المرحلة الثانية: 1998-2019 أغلب الفترة تم تسجيل معدل نمو للإيرادات بشكل أبطأ من النمو المسجل في الناتج المحلي الإجمالي غير النفطي، حيث أن المرونة الضريبية عرفت تذبذبا ملحوظا ما بين ارتفاع وانخفاض عن الواحد، فمن غير المعقول أن يكون النظام الضريبي مرن في سنة محددة وغير مرن في السنة الموالية وهكذا بنفس الوتيرة أغلب الفترة التي تغطيها الدراسة، ما يعني وجود عجز في التحكم في الحصيلة المالية للجباية العادية في الجزائر.

- وعليه نخرج بنتيجة مفادها أن الحصيلة المالية للجباية العادية لا تعطي الاستجابة المطلوبة للتغير في الناتج المحلي الإجمالي.

المبحث الرابع: متطلبات تحسين مردودية النظام الضريبي الجزائري

إن إحلال الجباية العادية محل الجباية النفطية بالنسبة للجزائر أصبح ضرورة ملحة في الوقت الحاضر للتحرر من تبعية النفط وما يمكن أن تتعرض له المالية العامة للدولة من صدمات خارجية تتجه مستقبلا لتكون بشكل أعنف كون العالم اليوم أكثر عرضة للأزمات، مع احتدام المنافسة والتطور التكنولوجي الذي يمهّد لاعتماد مصادر أخرى أكثر تطورا للطاقة، ولتحسين المردودية المالية للنظام الضريبي الجزائري ينبغي الشروع في تنفيذ إصلاحات جبائية عميقة ومدروسة بتأطير خبراء محليين بعيدا عن التدخل الأجنبي تكون مشابهة لتلك المنفذة سنة 1992. في هذا المبحث سنحاول تحديد مجموعة من المحاور أو العناصر التي يجب أن يركز عليها الإصلاح الجبائي ويمكن أن تساهم في تحسين مردودية النظام الضريبي الجزائري.

المطلب الأول: تحسين كفاءة الإدارة الضريبية الجزائرية

من أسباب ضعف مردودية النظام الضريبي الجزائري عدم كفاءة الجهاز الإداري المكلف بالتحصيل، رغم أن الجزائر سطرت برنامجا ضخما بداية الألفية الثالثة بهدف إصلاح وعصرنة إدارتها الضريبية، من خلال إعادة تنظيم الهياكل الإدارية على أساس أهمية المكلف وإدخال نظام المعلومات وغيرها وهذا في إطار استكمال المسار الإصلاحى للمنظومة الجبائية في الجزائر، إلا أن الإدارة الضريبية التي شكلت محور الإصلاح الجبائي في جيله الثاني مازالت تعاني تأخرا فادحا على عديد المستويات.

الفرع الأول: أوجه القصور في الإدارة الضريبية الجزائرية

على الرغم من الإصلاحات التي عرفتتها الإدارة الضريبية الجزائرية لتحسين كفاءتها إلا أنه تم تسجيل العديد من النقائص سواء من ناحية الإجراءات أو ظروف الاستقبال، نشير إليها فيما يأتي.

- أولاً. على المستوى الإجرائي: في ظل توجه عالمي نحو الحكومات الالكترونية بما تحمله من ايجابيات على رأسها القضاء على الروتين في العمل وتبسيط الإجراءات والسرعة في الانجاز والأهم من ذلك حل مشكلة تكديس الملفات الورقية وتخفيض نفقات التسيير، لا تزال الإدارة الحكومية الجزائرية تتخبط في نفس المشاكل التقليدية نتيجة لتأخرها في مجال الرقمنة "Digitalization"، والتي أرقت الإدارة والمكلف وحملتهم أعباء كثيرة كان بالإمكان تجنبها، ومن بين النقائص المسجلة على المستوى الإجرائي نذكر:¹
- تكرار طلبات الحصول على نفس الوثائق الإدارية لإنشاء ملف جبائي مع أنه قد سبق تقديمها لأجل طلب الحصول على سجل تجاري؛
 - تعدد إجراءات تسجيل الشركات من ناحية تعيين عدة أرقام تعريفية للشركة الواحدة (رقم التعريف الضريبي، رقم التعريف الإحصائي، بيان الهوية البنكية، ...الخ) وهذا ما يفرض على المكلف تقديم نفس بيانات التعريف للإدارات المختلفة؛
 - بطأ في معالجة طلبات الحصول على شهادات تحويل الأموال، مما يؤدي إلى خلق تكاليف إضافية نتيجة للتغير في سعر الصرف، فضلا عن الدخول في نزاعات مع الموردين الأجانب؛
 - تعقد الإجراءات المطلوبة للاستفادة من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة؛
 - نماذج التصريح الضريبي السنوية غير ملائمة لإدراج البيانات الخاصة بجميع قطاعات النشاط، مثل قطاع النفط، التأمين، والقطاع البنكي؛
 - التأخير في إنهاء مشروع رقمنة الخدمات الضريبية نتج عنه تأخر في إزالة الطالع المادي للإجراءات؛
 - تعقد الإجراءات الإدارية التي يتعين على القائمين بعمليات التصدير تنفيذها للحصول على شهادات الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة على المدخلات.

ثانيا. من ناحية الاستقبال وجودة الخدمة: تم تسجيل النقائص التالية:²

- نقص التدريب لموظفي الاستقبال؛
- نقص في أيام الاستقبال على مستوى هياكل الإدارة الضريبية بحيث يقتصر الأمر على يومين فقط لمدة نصف يوم في الأسبوع؛
- التأخر في معالجة طلبات واستفسارات دافعي الضرائب؛
- نقص في الوثائق الالكترونية المتاحة عبر الانترنت.

¹ La Lettre De La DGI, Les Assises Nationales Sur La Reforme Fiscal_ Alger, CIC, 21-22-23 Juillet 2020, Numéro Spécial, Novembre 2020, P08

² Ibid.

الفرع الثاني: تقييم كفاءة الإدارة الضريبية الجزائرية من خلال مؤشرات دفع الضرائب

لتقييم كفاءة الإدارة الضريبية الجزائرية يمكن أن نستعين بمجموعة من المؤشرات الضريبية الخاصة بدفع الضرائب، تم الحصول عليها من خلال التقارير السنوية الخاصة بممارسة أنشطة الأعمال والصادرة عن البنك الدولي بالتعاون مع شركة " Price water house Coopers International Limited "، حيث يسجل التقرير الضرائب والاشتراكات الإجبارية التي يتم استقطاعها أو دفعها سنويا والإجراءات التي تمثل عبئا ضريبيا في دفع الضرائب والاشتراكات والامتثال لإجراءات ما بعد التقديم.

أولا: مؤشرات دفع الضرائب:

لقياس مؤشر دفع الضرائب يتم الاستعانة بأربع مؤشرات أساسية تتمثل في عدد مدفوعات الضرائب، زمن الامتثال، إجمالي سعر الضريبة ومؤشر ما بعد التقديم، نشير إليها باختصار بما يلي:¹

1. **مؤشر مدفوعات الضرائب:** يعكس هذا المؤشر إجمالي عدد الضرائب المدفوعة من المؤسسات، طريقة الدفع، تكرار عملية الدفع، وتقديم التصريحات الضريبية بما في ذلك التصريح الإلكتروني، وعدد الشركات المعنية خلال السنة الثانية من التشغيل، وتعد الضريبة مرة واحدة كل سنة حتى وإن تم تسوية المدفوعات على فترات؛

2. **مؤشر زمن الامتثال:** يقيس هذا المؤشر الوقت مقدر بعدد الساعات في السنة والمستغرق في إعداد التصريح الضريبي وتقديمه ودفع ثلاثة أنواع من الضرائب والاشتراكات ممثلة في الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة أو ضريبة المبيعات، والضرائب الخاصة بالعمالة بما في ذلك الضرائب على الأجور والمرتببات واشتراكات الضمان الاجتماعي، ويتضمن الوقت المستغرق في جمع المعلومات اللازمة لاحتساب الضريبة المستحقة الدفع، والوقت المرتبط بإجراءات حفظ السجلات والدفاتر المحاسبية المنفصلة لأغراض الضريبة أو إجراء حسابات منفصلة في حال عدم كفاية الوقت المخصص للعمل المحاسبي العادي لإنهاء متطلبات المحاسبة الضريبية، ويؤخذ كذلك بعين الاعتبار الوقت المستغرق في استيفاء نماذج التصريحات الضريبية وتقديمها إلى مصلحة الضرائب، والوقت المستغرق للتسديد سواء كان الدفع إلكترونيا أو شخصيا، بما في ذلك التأخير أثناء انتظار التسديد؛

3. **مؤشر إجمالي سعر الضريبة:** يقيس سعر أو معدل الضريبة مقدار الضرائب والاشتراكات الاجتماعية ذات الطابع الإلزامي المستحقة الدفع على مختلف المؤسسات الاقتصادية كنسبة من الأرباح التجارية المحققة بعد المحاسبة عن الإعفاءات والخصومات المسموح بها. ويتم استبعاد الضرائب المستقطعة مثل الضريبة

¹ البنك الدولي، دفع الضرائب: المنهجية والبحث، متاح على الرابط: <https://arabic.doingbusiness.org/ar/methodology/paying-taxes>، تاريخ الاطلاع: 2021/02/07، 00:51.

على الدخل الشخصي والضرائب التي تحصلها الشركة وتوردها لمصلحة الضرائب مثل الرسم على القيمة المضافة أو ضرائب المبيعات، وتشمل الضرائب المدرجة الفئات التالية: ضرائب الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات، الضرائب الخاصة بالعمالة، اشتراكات الضمان الاجتماعي، ضريبة الأملاك والعقارات، الضرائب على المبيعات، والضرائب الأخرى مثل رسوم البلدية وضرائب المركبات؛

4. مؤشر ما بعد التقديم: يستند هذا المؤشر على أربع مكونات تشمل وقت الامتثال للرسم على القيمة المضافة ووقت الحصول على القيمة المضافة ووقت الاستجابة لتدقيق ضريبة الدخل على الشركات ووقت استكمال التدقيق في هذه الضريبة، ويكون مؤشر ما بعد التقديم هو المتوسط البسيط لمجموع نقاط كل عنصر من العناصر المذكورة.

ثانيا: قياس كفاءة الإدارة الضريبية الجزائرية:

يظهر الجدول رقم(3-32) النتائج التي حققتها الجزائر في مؤشرات دفع الضرائب.

الجدول رقم(3-32): تقييم كفاءة الإدارة الضريبية من خلال مؤشر دفع الضرائب خلال الفترة

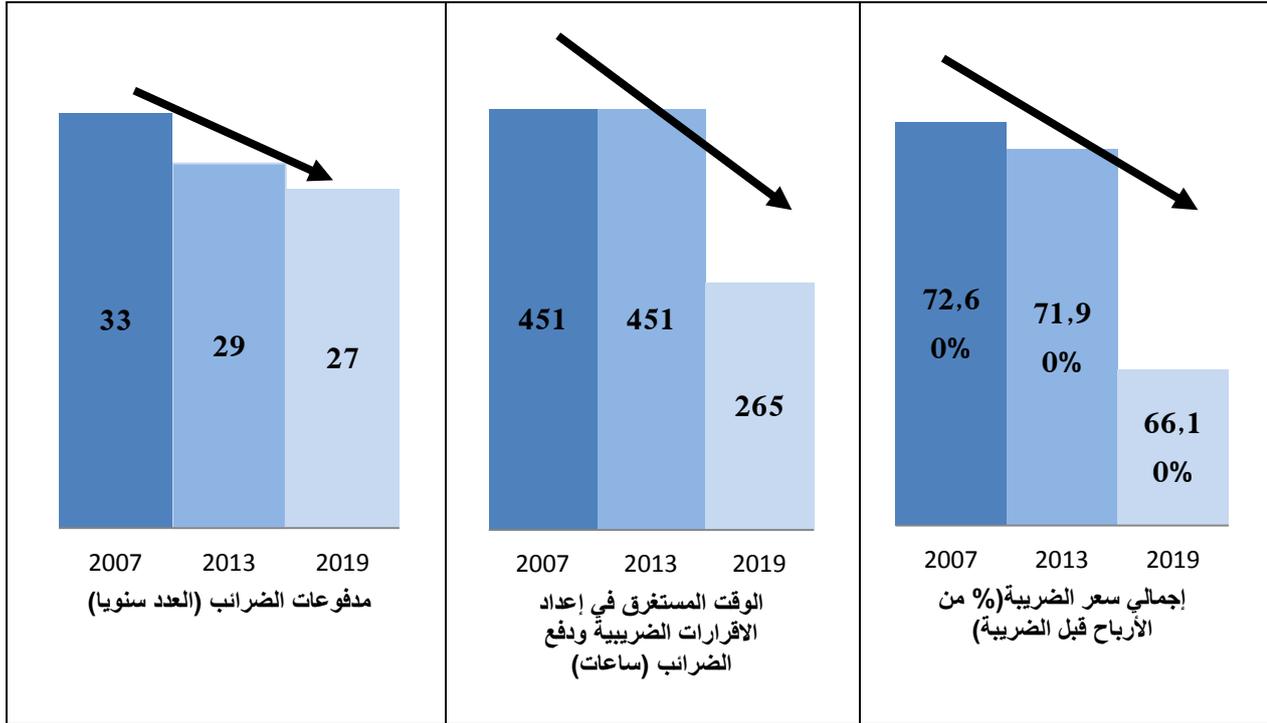
2019-2007

السنوات	دفع الضرائب(الترتيب)	إجمالي عدد المدفوعات سنويا	زمن الامتثال (ساعات في السنة)	مجموع الضرائب كنسبة من الأرباح(%)	مؤشر ما بعد التقديم (0-100)
2007	157 من بين 178 بلدا	33	451	72,6%	-
2008	166 من بين 181 بلدا	34	451	74,2%	-
2009	168 من بين 183 بلدا	34	451	72%	-
2010	168 من بين 183 بلدا	34	451	72%	-
2011	164 من بين 183 بلدا	29	451	72%	-
2012	170 من بين 185 بلدا	29	451	72%	-
2013	174 من بين 189 بلدا	29	451	71,9%	-
2014	176 من بين 189 بلدا	27	451	72,7%	-
2015	169 من بين 189 بلدا	27	385	72,7%	-
2016	155 من بين 190 بلدا	27	265	66%	49,77
2017	157 من بين 190 بلدا	27	265	66,1%	49,77
2018	156 من بين 190 بلدا	27	265	66,1%	49,77
2019	158 من بين 190 بلدا	27	265	66,1%	49,77

المصدر: تقارير ممارسة أنشطة الأعمال الصادرة عن البنك الدولي للسنوات (2007-2019).

الشكل رقم (3-25): قياس كفاءة الإدارة الضريبية من خلال مؤشر دفع الضرائب خلال الفترة

2019-2007



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الجدول (3-32).

تحتل الجزائر مراتب متأخرة جدا على المستوى العالمي ضمن مؤشر سهولة الأداء الضريبي، حيث صنفت سنة 2019 في المرتبة 158 عالميا من ضمن 190 دولة، هذا التأخر في الترتيب ناتج عن ضعف أداء المؤشرات الفرعية، حيث بلغ عدد المدفوعات الضريبية 27 معاملة سنويا بينما يتطلب الوفاء بالالتزامات الضريبية تخصيص 265 ساعة سنويا، وتعادل قيمة الضريبة 66,1% من الأرباح المحققة، ومن الملاحظ أن رتبة الجزائر ارتفعت مقارنة بما كانت عليه في الثلاث سنوات الأخيرة (2016-2018)، أما بالنسبة لأفضل مرتبة حققتها الجزائر فهي 155 سنة 2016 بفارق 35 درجة عن صاحب المرتبة الأخيرة، بينما تم تسجيل أسوأ ترتيب سنة 2014 بفارق 13 درجة فقط عن الدولة صاحب المركز الأخير، وبالنسبة لإجمالي عدد المدفوعات فبعدما شهد ارتفاعا من 33 سنة 2007 إلى 34 بداية من سنة 2008 انخفض مرة أخرى سنة 2011 إلى 29 معاملة ثم إلى 27 سنة 2014 وبقيت ثابتة إلى غاية 2019، أما الوقت اللازم للوفاء بالالتزامات الضريبية فقد انخفض هو الآخر من 451 ساعة إلى 265 ساعة، بينما انخفض مؤشر الاقتطاعات الضريبية من 72,6% إلى 66,1%، بالنسبة للقيم مؤشر ما بعد التقديم فقد ظلت ثابتة طول الفترة في حدود 49,77 نقطة.

ومن خلال الجدول (3-33) نقارن بين النتائج التي حققتها الجزائر ضمن مؤشر دفع الضرائب وما حققته كل من تونس والمغرب ومصر.

الجدول رقم (3-33): مقارنة بين الجزائر وبعض الدول العربية في مؤشر دفع الضرائب

السنوات	الدول	الترتيب	عدد المدفوعات (سنويا)	زمن الامتثال (ساعة/السنة)	إجمالي سعر الضريبة (%)	مؤشر ما بعد التقديم (0-100)
2007	الجزائر	157	33	451	72,6%	-
	تونس	148	46	268	61,0%	-
	المغرب	132	28	358	53,1%	-
	مصر	150	36	711	47,9%	-
2010	الجزائر	168	27	451	72%	-
	تونس	58	8	144	62,8%	-
	المغرب	124	28	358	41,7%	-
	مصر	136	29	433	42,6%	-
2013	الجزائر	174	29	451	71,9%	-
	تونس	60	8	144	62,4%	-
	المغرب	78	6	232	49,6%	-
	مصر	148	29	392	42,6%	-
2016	الجزائر	155	27	265	65,6%	49,77
	تونس	106	8	144	60,2%	22,91
	المغرب	41	6	211	49,3%	98,62
	مصر	162	29	392	43,5%	26,92
2019	الجزائر	158	27	265	66,1%	49,77
	تونس	108	8	144	60,7%	52,5
	المغرب	24	6	155	45,8%	98,62
	مصر	156	27	370	44,4%	36,31

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على تقارير أنشطة ممارسة الأعمال الصادرة عن البنك الدولي (2007-2019).

من خلال الجدول يظهر أن ترتيب المغرب عرف تحسنا ملحوظا حيث انتقلت في الترتيب من 132 سنة 2007 إلى 24 عالميا سنة 2019 محتلة بذلك مركز الصدارة في دول المغرب العربي تليها تونس في المرتبة 108 عالميا ثم مصر في المرتبة 156 وفي الأخير الجزائر، بالنسبة للمؤشرات الفرعية، نجد أن عدد مدفوعات الضرائب سجل انخفاضا كبيرا حيث انتقل من 28 إلى 6 بالنسبة للمغرب ومن 46 إلى 8 بالنسبة لتونس، أما مصر فتشابه وضعيتها كثيرا مع الجزائر فقد انتقلت مدفوعاتها من 36 إلى 27، بالنسبة للمؤشر الثاني انخفض الوقت المطلوب للوفاء بالالتزامات الضريبية في المغرب من 358 ساعة إلى 155

ساعة، ومن 268 ساعة إلى 144 ساعة بالنسبة لتونس وفي هذا المؤشر نلاحظ أن تونس تفوقت على المغرب ومنه على الجزائر ومصر وهذه الأخيرة يتطلب الوفاء بالالتزامات الضريبية فيها 370 ساعة، وبالنسبة لمؤشر إجمالي الاقتطاعات الضريبية إلى الأرباح التجارية فهو الآخر عرف تحسنا، حيث انتقل من 53,1% إلى 45,8% بالنسبة للمغرب، ومن 61% إلى 60,7% بالنسبة لتونس، ومن 47,9% إلى 44,4% بالنسبة لمصر، وفي هذا المؤشر تفوقت مصر على كل من المغرب وتونس والجزائر، بالنسبة للمؤشر الأخير تحتل المغرب المرتبة الأولى تليها تونس ثم الجزائر ثم مصر. من خلال النتائج المحققة نلاحظ حرص كل من تونس والمغرب على تسحين كفاءة إدارتها الضريبية في ظل تقاعس الجزائر رغم أن إمكانياتها المادية والبشرية تفوق إمكانيات تونس والمغرب، ولإشارة فنتائج هذا المؤشر بالنسبة للجزائر تجعلها وجهة غير ملائمة للاستثمار.

ولتحسين كفاءة الإدارة الضريبية الجزائرية ينبغي التركيز على تبسيط الإجراءات وتحسين جودة الخدمة والرقمنة، وذلك ما نشير إليه في النقاط التالية:¹

- تبسيط وترشيد الإجراءات وخاصة المتعلقة منها بإنشاء الشركات وإلغاء الوثائق غير الضرورية، وذلك بهدف تخفيض الوثائق المطلوبة لإتمام المعاملات الضريبية، وتجريد الوثائق الضريبية التي يتكرر استخدامها من طابعها المادي مثل شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة، وحصر الإجراءات والوثائق المطلوبة من قبل إدارة الضرائب وتقييم مدى أهميتها؛
- تبسيط الإجراءات لصالح الشركات وبعض الأنشطة التي لها قيمة اقتصادية، يندرج تحت هذا الإجراء توفير دعم خاص للشركات الناشئة من أجل استكمال إجراءاتها الإدارية، استحداث نظام ضريبي مبسط خاص بالشركات المصغرة، إنشاء مراكز المساعدة والدعم للمؤسسات والصناعات الصغيرة والمتوسطة وتسهيل إجراءاتها الإدارية، وتمديد آجال تقديم طلبات استرداد الرسم على القيمة المضافة مع تبسيط الإجراءات لذات الغرض.
- تعزيز تبادل المعلومات بين مختلف الإدارات الحكومية من خلال إنشاء منصة رقمية مشتركة؛
- تخصيص الموارد المادية والبشرية الكافية والمؤهلة لتمكينها من تلبية طلبات المتعاملين الاقتصاديين على المستوى الإجرائي بشكل سليم وخلال فترة زمنية معقولة؛
- تمديد أيام الاستقبال المادي مع الاستمرار في تطوير وتحسين طرق الاتصال التقليدية مثل الهاتف والبريد الإلكتروني، وإثراء وسائل الإعلام باستغلال وسائل الاتصال الحديثة والإعلام الجماهيري واستخدامها في الحملات الإعلامية الدورية؛
- وتحسين نوعية وجودة الوثائق المتاحة للجمهور.

¹ La Lettre De La DGI, Les Assises Nationales Sur La Reforme Fiscal_ Alger, op, cit, p5.

- الإسراع في إنهاء مشروع رقمنة الإدارة الضريبية، وهذا الإجراء الأخير هو الأهم من وجهة نظرنا لما للرقمنة من إيجابيات في المجال الضريبي، على رأسها تسهيل الإجراءات وتحسين الامتثال والرقابة وتعزيز التحصيل الضريبي، فضلا عن كون الرقمنة عدو الفساد. فقد ساعدت الرقمنة العديد من الدول على زيادة التحصيل الضريبي وتوسيع القاعدة الضريبية والتحكم فيها وذلك من خلال التحول نحو النظم الالكترونية للتصريح والامتثال الضريبي والتحصيل والفوترة الالكترونية، كما ساهمت رقمنة الإنفاق العام في زيادة كفاءة نظم المشتريات الحكومية ومكافحة الفساد وتحسين فاعلية نظام التحويلات الاجتماعية عبر إنشاء قاعدة بيانات أكثر دقة لمن يثبت أهليتهم للحصول على الدعم وتوجيه التحويلات إليهم عبر قنوات الدفع الالكتروني، والتحدي هنا هو إمكانية الحصول على النظم التقنية الحديثة.¹ وهذه الأخيرة ليست بشيء تعجز الجزائر عن الحصول عليه.

المطلب الثاني: الحد من مظاهر تسرب الحصيلة الضريبية خارج إطارها الرسمي

بالنظر إلى الانخفاض المتواصل في الحصيلة المالية للجباية النفطية منذ سنة 2014 والتزايد المستمر في الإنفاق العام أمام عجز الدولة ممثلة بالإدارة الضريبية عن تحقيق هدف تحسين المردودية المالية للجباية العادية للمستوى الذي يضمن استقلالية ماليتها العامة وتحقيق تغطية شاملة لنفقاتها العامة من موارد الجباية العادية، هذه العوامل وضعت المالية العامة للدولة أمام تحدي تحري مراكز الضعف وتسطير الحلول المناسبة وفق إستراتيجية عمل مدروسة يتم تطبيقها بفعالية لتحقيق الأهداف المنشودة.

الفرع الأول: دمج اقتصاد الظل في الاقتصاد الرسمي

تعاني الجزائر كغيرها من الدول من معضلة تنامي ظاهرة اقتصاد الظل أو الاقتصاد غير الرسمي الذي أصبح يحتل حيزا كبيرا في الاقتصاد الجزائري، ولكون التهرب الضريبي من بين أسباب الانخراط فيه فإن اتساع هذه الظاهرة السلبية يحرم خزينة الدولة جزءا هاما من إيراداتها الضريبية نتيجة تآكل القاعدة الضريبية مما يؤدي في النهاية إلى إضعاف جبايتها العادية، كما أن هذه الظاهرة من مظاهر الإخلال بقواعد العدالة الضريبية، كونها تؤدي إلى تحميل عبء المتهربين للوحدات الرسمية، وبذلك فترك هذه الظاهرة دون تسطير حلول علاجية يدفع بالمزيد من النشاطات الرسمية للانتقال إلى اقتصاد الظل، وبالتالي المزيد من التسرب للحصيلة الضريبية خارج إطارها الرسمي مما يضعف الجباية العادية أكثر مما هي ضعيفة.

لعل من أهم مظاهر اقتصاد الظل في الجزائر نجد النشاطات غير المصرح بها والتي لا تملك سجل تجاري، أو المؤسسات المسجلة وتعتمد إلى تقديم تصريحات خاطئة عن رقم أعمالها، ومن مظاهره كذلك البيع

¹ هبة عبد المنعم، رقمنة المالية العامة، موجز سياسات، عدد2، صندوق النقد العربي، 2019، ص ص1-2.

والشراء بدون فواتير وتحويل الإعفاءات الجبائية عن مسارها الصحيح،¹ وتجتمع الآراء حول مجموعة من الأسباب بمثابة عوامل محفزة لاتساع رقعة اقتصاد الظل في الجزائر وهي:²

- الاعتبارات الاجتماعية والتاريخية وحتى الثقافية والدينية التي تعزز من الموقف السلبي تجاه الضريبة ورفضها.

- تعتبر الضريبة من وجهة نظر المتعاملين الاقتصاديين كتكلفة إضافية لا تحقق أي منفعة.

- انتشار ثقافة الإفلات من العقاب باللجوء إلى وسائل تمكنهم من التحايل على القانون، وهو ما يؤدي إلى تحميل عبء المتهربين للمكلف النزيه الحريص على الوفاء بالتزاماته الضريبية، والذي يجد نفسه عرضة لعقوبات مضاعفة في بعض الأحيان؛

- ضعف جودة الخدمات العامة المقدمة للمواطنين (ضعف كفاءة الإنفاق العام)؛

- تعقد القوانين الضريبية وعدم استقرارها وتعقيد الإجراءات، وكلها عناصر تعوق اليقين القانوني؛

- الفساد الإداري ونقص الحماية لموظفي الإدارة الضريبية مما يجعلهم في كثير من الأحيان عرضة للابتزاز.

- غياب آليات دعم فعالة للمؤسسات والصناعات الصغيرة والمتوسطة.

- عدم وجود حوافز كافية لتشجيع الانتقال إلى الاقتصادي الرسمي.

في ظل غياب أي تقديرات رسمية إلا من بعض الدراسات والأبحاث التي تتباين نتائج تقديراتها، نستعين في تقدير حجم اقتصاد الظل في الجزائر بحسابات خبراء صندوق النقد الدولي، حيث يعرض لنا الجدول (3-34) والشكل (3-26) تطور حجم اقتصاد الظل في الجزائر كحصة من الناتج المحلي الإجمالي.

الجدول رقم (3-34): اقتصاد الظل كحصة من الناتج المحلي الإجمالي خلال الفترة 1992-2017

السنوات	حجم اقتصاد الظل % (نموذج MIMIC)
1992	35,70%
1993	36,60%
1994	37,10%
1995	36,10%
1996	36,30%
1997	36,00%

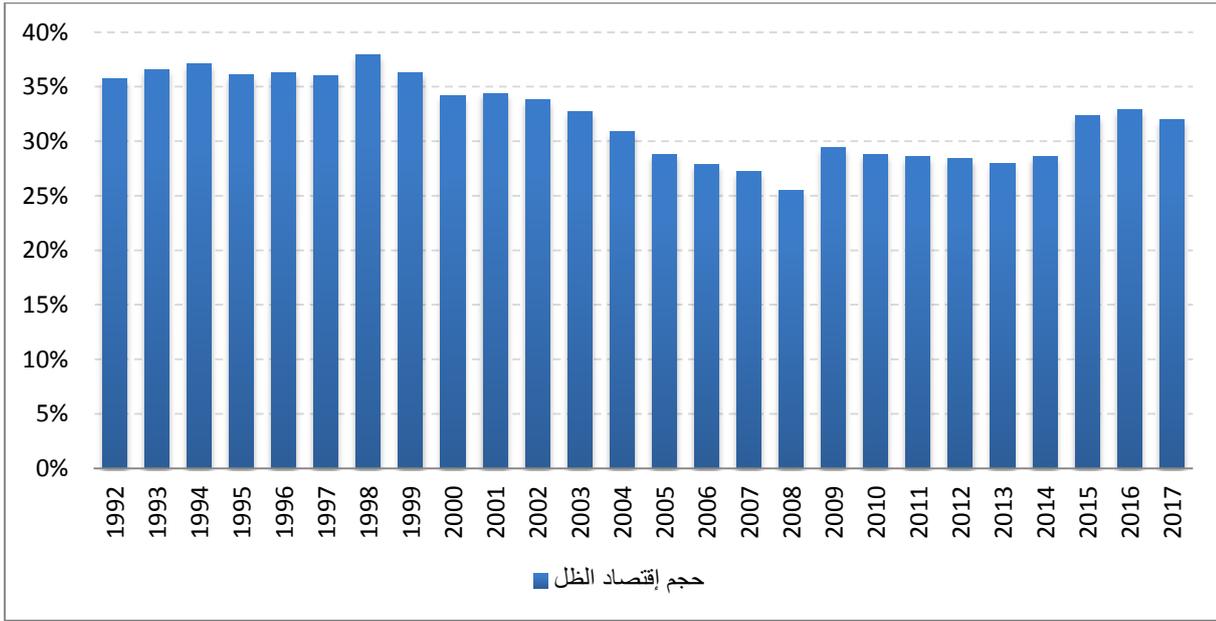
¹ مصباح حراق، تحليل الجبائية العادية في الجزائر: قراءة في بعض المؤشرات الضريبية للفترة 2010-2018، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، مجلد 21، عدد 1، جامعة باتنة، الجزائر، 2020، ص 455.

² La Lettre De La DGI, Les Assises Nationales Sur La Reforme Fiscal_ Alger, op, cit, p8.

			1998	%37,90
			1999	%36,30
			2000	%34,20
			2001	%34,40
			2002	%33,80
			2003	%32,70
			2004	%30,90
			2005	%28,80
			2006	%27,90
			2007	%27,20
			2008	%25,50
			2009	%29,40
			2010	%28,80
			2011	%28,60
			2012	%28,40
			2013	%28,00
			2014	%28,60
			2015	%32,40
			2016	%32,90
			2017	%32,00
			المتوسط	%32,40
		أقل قيمة		%25,50
		أكثر قيمة		%37,90

Source: Leandro Medina & Friedrich Schneider, **Shedding Light on the Shadow Economy: A Global Database and the Interaction with the Official One**, Center for Economic Studies and ifo Institute (CESifo), Working Paper, N° 7981, Munich, 2019, p,p 38, 44.

الشكل رقم(3-26): تطور حجم اقتصاد الظل في الجزائر خلال الفترة 1992-2017



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الجدول (3-34).

قدر متوسط حجم اقتصاد الظل في الجزائر خلال الفترة 1992-2017 بنحو 32,40% من الناتج المحلي الإجمالي، وقد سجل مستويات قياسية تتراوح بين 30,90-37,90% من الناتج المحلي الإجمالي خلال الفترة 1992-2004 ويمكن إرجاع ذلك إلى الظروف الاقتصادية والاجتماعية التي مرت بها الجزائر خلال تلك الفترة، أما خلال الفترة 2005-2014 فقد انخفض حجمه مقارنة بالفترة السابقة مسجلا نسبة تتراوح بين 25,50-29,40% من الناتج المحلي الإجمالي، ليعود للارتفاع مرة أخرى خلال الفترة 2015-2017 أين أصبحت نسبته إلى الناتج المحلي الإجمالي تتراوح بين 32-32,90%.

ولإشارة فقد اتخذت الدولة الجزائرية عدة إجراءات من أجل دمج اقتصاد الظل نذكر منها:¹

- تقديم تسهيلات إدارية فيما يتعلق بعملية إنشاء المؤسسات والحصول على السجل التجاري؛
- منح قروض بمعدل فائدة رمزي ومدعم إذا كان إنشاء المؤسسة عن طريق الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب أو عن طريق الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر؛
- تقديم حوافز ضريبية مثل الإعفاء من الضريبة الجزائرية الوحيدة للنشاطات التجارية الصغيرة المقامة حديثا في أماكن مهياة من طرف الجماعات المحلية خلال سنتين، كما تستفيد النشاطات عند نهاية مدة الإعفاء من تخفيض الضريبة الجزائرية الوحيدة المستحقة خلال الثلاث سنوات الأولى من الإخضاع الضريبي وهي على التوالي 70%، 50%، 25%.

¹ صندوق النقد العربي، إحصاءات القطاع غير الرسمي في الدول العربية، الإمارات العربية المتحدة، 2017، ص 17.

من الواضح أن الإجراءات التي اتخذتها الجزائر في سبيل الحد من تنامي اقتصاد الظل لا تجدي نفعاً، وعلى هذا يجب اتخاذ المزيد من الإجراءات منها تخفيف العبء الضريبي على المكلفين ولو أن هذا الإجراء لا يعتبر محفزاً للانتقال إلى الاقتصاد الرسمي بقدر ما يقلل من انتقال المزيد من الوحدات إلى اقتصاد الظل، العمل على نشر الوعي والثقافة الضريبية والبدء بإدماجها في المقررات الدراسية، ضرورة إعادة توزيع الأعباء الضريبية بما يحقق العدالة الضريبية، تحسين الخدمات العامة، تبسيط القوانين الضريبية وسد ثغرات التشريع، تسهيل المعاملات الإدارية، محاربة الفساد، وتشديد العقوبات على المتهربين مقابل منح تسهيلات للراغبين في الانتقال للعمل في إطار رسمي.

بالنسبة للإدارة الضريبية يجب تحسين كفاءة موظفي الضرائب، وفي هذا الإطار ينبغي التنويه إلى إعادة تأهيل المدرسة الوطنية للضرائب وإنشاء مدارس إقليمية أخرى، تحسن ظروف الاستقبال المادي للمكلفين وتبسيط الإجراءات الضريبية، ولزيادة كفاءة الإدارة العامة في مكافحة اقتصاد الظل يجب تعزيز نشاط مرافق البحث المتعلقة بالمعلومات الضريبية ومنحها ديناميكية جديدة من أجل تحسين التحكم في القاعدة الضريبية، وتكييف تقنيات التحقق مع أشكال الإخفاء الملاحظة على مستوى قطاعات النشاط.¹

الفرع الثاني: الحد من التهرب الضريبي الدولي عن طريق الجنات الضريبية

بسبب المزايا الجبائية التفضيلية التي تمنحها الجنات الضريبية من أجل تشجيع تحويل الأموال والمشاريع إلى مراكزها المالية تتكبد الجزائر كغيرها من الدول خسارة جزء معتبر من إيراداتها الضريبية لصالح الجنات الضريبية، يعرض الجدول (3-35) والشكل (3-27) الإيرادات الضريبية التي يخسرها النظام الضريبي الجزائري سنوياً بسبب التهرب الضريبي من ضرائب الدخل والأرباح عن طريق ما يعرف بالجنات الضريبية، ومقارنة ذلك مع ما تخسره بعض الدول المختارة.

الجدول رقم (3-35): حجم الخسائر الضريبية الناتجة عن الجنات الضريبية مقارنة مع دول مختارة لسنة

2019 (مليون دولار أمريكي)

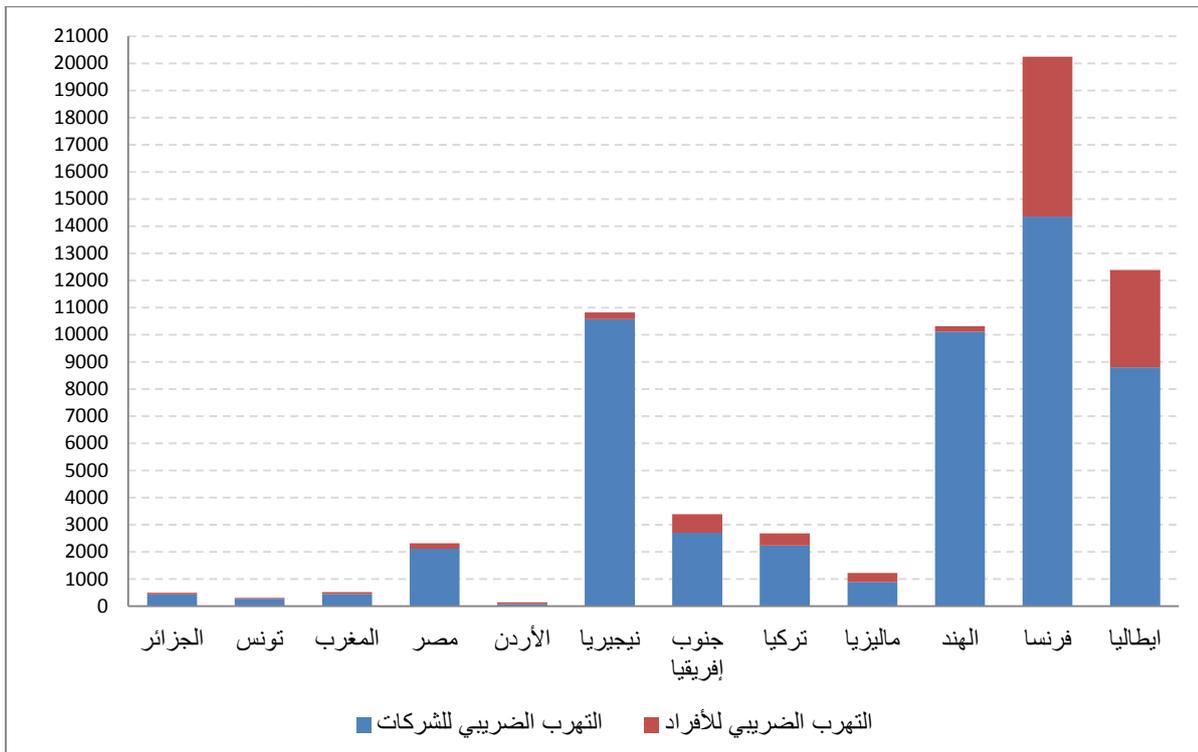
الدولة	التهرب الضريبي للشركات	التهرب الضريبي للأفراد	حجم الخسائر الضريبية	الخسارة الضريبية إلى إجمالي الإيرادات الضريبية %
الجزائر	434,75	58	492,74	1,94%
تونس	275,4	38,82	296,22	3,4%
المغرب	451,61	69,9	521,53	2,08%
مصر	2123,34	197,31	2320,66	6,14%
الأردن	87,00	58,09	145,09	2,39%

¹ La Lettre De La DGI, Les Assises Nationales Sur La Reforme Fiscal_ Alger, op, cit, p8.

2,4%	10825,78	249,13	10576,47	نيجيريا
3,43%	3391,89	683,07	2708,82	جنوب إفريقيا
1,84%	2686,23	444,9	2241,32	تركيا
2,57%	1227,18	324,6	902,58	ماليزيا
0,14%	10319,68	202,15	10117,53	الهند
2,66%	20236,18	5884,23	14351,95	فرنسا
2,02%	12384,87	3580,24	8804,63	إيطاليا

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على: Tax Justice Network, tax justice reports, **Op. cit**, pp17-32.

الشكل رقم (3-27): الخسائر الضريبية الناتجة عن التهرب الضريبي للأفراد والشركات

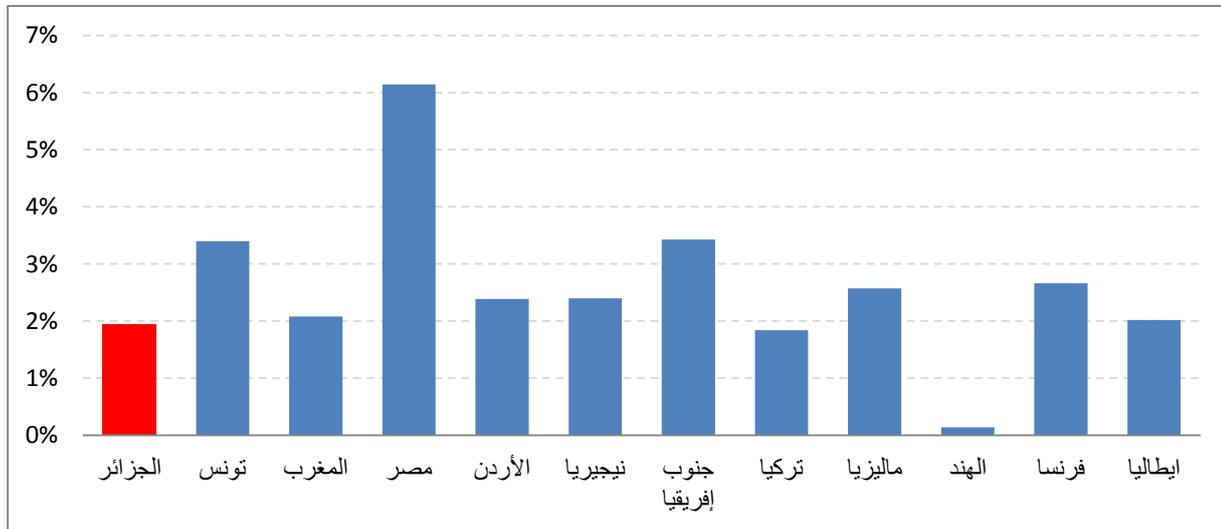


المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الجدول (3-35).

تقدر مجموع الخسائر الضريبية التي تتحملها الجزائر نتيجة للتهرب الضريبي الدولي حوالي 492,74 مليون دولار (68 مليار دج)، منها ما يقدر بـ 88,23% تمثل نسبة التهرب الضريبي من الضريبة على أرباح الشركات أي بما يعادل 434,75 مليون دولار والإستراتيجية الأكثر استخداما لهذا الغرض هي تحويل الأرباح، بينما يمثل حجم التهرب الضريبي من ضرائب الدخل نسبة قدرها 11,77% ما يعادل 57 مليون دولار، وفي ذات السياق أشار تقرير شبكة العدالة الضريبية أن حجم ثروات الجزائريين المخبئة في الخارج تبلغ حوالي 3,3 مليار دولار، وبمقارنة حجم التهرب الضريبي في الجزائر وبعض الدول العربية نلاحظ أن الجزائر تتكبد خسائر ضريبية أكثر من تونس (296,22 مليون دولار) والأردن (145,09 مليون

دولار)، وأقل مما تخسره المغرب (521,53 مليون دولار) ومصر التي بلغ فيها التهرب الضريبي مستويات قياسية حيث أنها تخسر حوالي 5 أضعاف ما تخسره الجزائر سنويا بما يعادل 2320,66 مليون دولار وهو ما يفسر انخفاض الضغط الضريبي فيها، وبالمقارنة مع ما تخسره الدول الإفريقية مثل نيجيريا وجنوب إفريقيا فحجم التهرب الضريبي في هذه الدول مرتفع جدا وخاصة في نيجيريا التي تخسر حوالي 22 ضعف ما تخسره الجزائر سنويا أي ما يعادل 10825,78 مليون دج، نفس الشيء بالنسبة للغالبية الدول الأوروبية والآسيوية،... الخ فنأخذ على سبيل المثال فرنسا والهند فحجم التهرب الضريبي في هذه الدول أكبر بكثير مما هو مسجل في الجزائر، ومن الملاحظ أن النقطة المشتركة بين غالبية الدول هو ارتفاع حجم التهرب من الضريبة على أرباح الشركات والسبب الأول فيه هو الشركات متعددة الجنسيات.

الشكل رقم (3-28): الخسائر الضريبية كنسبة من إجمالي الإيرادات الضريبية المحصلة



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الجدول (3-35).

رغم التباين المسجل في حجم التهرب الضريبي من دولة إلى أخرى يختلف تأثيره بين الدول المتقدمة ذات الدخل المرتفع عن تأثيره في الدول النامية ذات الدخل المنخفض وذلك يظهر بوضوح من خلال نسبة التهرب الضريبي إلى مجموع الإيرادات الضريبية للدول، حيث نجد أن الدول النامية تتأثر بدرجة أكبر من الدول المتقدمة بالنظر إلى محدودية الموارد في هذه الدول، بالنسبة للجزائر يكلف التهرب الضريبي خسارة حوالي 1,94% من إيراداتها الضريبية، بينما تخسر تونس حوالي 3,4% والمغرب 2,08% وتخسر الأردن ما نسبته 2,35% رغم أن حجم التهرب الضريبي فيها منخفض مقارنة بالجزائر، وعرفت مصر أكبر خسارة بما يمثل 6,14% من إيراداتها الضريبية بينما سجلت الهند أدنى خسارة بما يعادل 0,14% من إيراداتها الضريبية رغم أن حجم التهرب الضريبي فيها بلغ مستويات قياسية، نفس الشيء بالنسبة لباقي الدول حيث تتراوح نسب التهرب الضريبي فيها بين 1,84-3,43%، وعليه نستنتج أنه كلما زاد حجم الإيرادات الضريبية في الدولة كلما انخفض تأثير التهرب الضريبي عليها.

إن التقليل من خطر التهرب الضريبي الدولي يكون باتخاذ مجموعة من الإجراءات على مستويين:

1. **على المستوى الداخلي:** يجب على الدولة سن قوانين وتشريعات صارمة للحد من هذه الظاهرة والتخفيف من آثارها على الإيرادات الضريبية والاقتصاد، وذلك من خلال:¹
 - **الإجراءات الجبائية:** وذلك باعتماد التصريح الفعلي الذي يجبر المكلف على تقديم تصريحاته الجبائية مرفقة بجميع الوثائق والدفاتر المحاسبية التي تساعد في تحديد الوعاء الضريبي؛
 - **الإجراءات الخاصة بالبنوك:** تكثيف العمليات التي تقوم بها البنوك لصالح الشركات والمتعلقة بتحويل الأرباح خارج الضوابط القانونية، وذلك بإلزام البنوك بخصم قيمة الضريبة المستحقة على المداخيل والأرباح المحولة إلى الخارج من طرف الشركات الأجنبية؛
 - **تطوير النظام المحاسبي والمالي:** يجب على الدولة أن تقوم بتطوير منظومتها المحاسبية والمالية باستمرار بما يتماشى مع التطور الحاصل في النظريات والتقنيات المحاسبية والمالية، لتتمكن من مجارات التطور الكبير الذي وصلت إلى الشركات متعددة الجنسيات في هذا المجال والذي لطالما ساعدها على تغطية أرباحها الحقيقية بدون معرفة الأجهزة الجبائية للدول المستضيفة؛
 - **الإجراءات الردعية:** ضمان فعالية الإجراءات السابقة مرهون باعتماد نظام ضريبي صارم من ناحية تشديد العقوبات الجبائية والجبائية الخاصة بعمليات التهرب الضريبي ما يستوجب وجود تنسيق بين مختلف الهيئات والمصالح ذات العلاقة والذي يبقى محدود الفعالية في ظل غياب التنسيق الدولي.

2. **على المستوى الخارجي:** إن التصدي لخطر الجنات الضريبية ليس مهمة دولة لوحدها بل هي مهمة يجب أن يشترك فيها الجميع لتقديم حلول تعاونية متعددة الأطراف، ولهذا الغرض أطلقت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مشروعين، هما:²

- **معيار الإبلاغ المشترك:** وهو عبارة عن نظام للتبادل التلقائي للمعلومات المالية بين الدول لمساعدتها على تتبع الممتلكات الخارجية لدافعي الضرائب لديها، ورغم أن لهذا النظام عدة ثغرات مثل تمكين الأشخاص من الحصول على إقامة في بلد الجنة الضريبية إلا أنه حقق بعض النتائج الإيجابية، حيث قدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية 90 دولة تبادلت معلومات حول 47 مليون حساب بقيمة إجمالية تقدر بـ 4,9 تريليون يورو، كما ساهم ذلك في تخفيض حجم الودائع المصرفية بنسبة تتراوح بين 20-25%، كما أن الإفصاح الطوعية قبل التنفيذ حققت 95 مليون يورو في شكل إيرادات ضريبية إضافية لأعضاء المنظمة ومجموعة العشرين.

¹ إلياس قصابي، التهرب الضريبي الدولي وآليات مكافحته، مجلة رماح للبحوث والدراسات، عدد 26، الأردن، 2018، ص 6.

² نيكولاس شيكسون، التصدي للملاذات الضريبية: المليارات التي تجتذبها الملاذات الضريبية تلحق الضرر بالبلدان المرسل والمستقبل على حد سواء، مجلة التمويل والتنمية، صندوق النقد الدولي، سبتمبر 2019، ص 8-9.

- تأكل الأوعية الضريبية ونقل الأرباح: يستهدف هذا المشروع الشركات متعددة الجنسيات الهدف منه إعادة موازنة الضرائب مع المضمون الاقتصادي دون إخلال بالإجماع الدولي القائم والداعم لمبدأ المعاملة على أساس تجاري، والذي تعزز بفعل هذه الشركات المتهربة من الضرائب، وعلى الرغم من أن هذا المشروع حسن من شفافية هذه الشركات إلا أنه لم يحقق النتائج المرجوة منه خاصة بالنسبة للاقتصاد الرقمي، وعلى هذا الأساس ترى المنظمة أن يجب وضع حلول تتجاوز مبدأ المعاملة على أساس تجاري واقترحت لذلك مجموعة من الإصلاحات تستند إلى ركيزتين، أولاً تحديد أين يجب دفع الضرائب وعلى أي أساس وأي جزء من الأرباح يخضع للضريبة، وثانياً تحديد حد أدنى من الضرائب تدفعه الشركات متعددة الجنسيات.

أما شبكة العدالة الضريبية فتقترح في هذا الإطار ما يلي:

- التبادل الآلي للمعلومات المالية عبر الحدود؛
 - السجلات العامة لملكية الانتفاع للأصول المالية؛
 - إعداد التقارير على أساس كل بلد على حدا؛
 - فرض الضرائب على الدخل الكلي كوحدة واحدة مع أسلوب التقسيم حسب صيغ محددة.
- كما يجب أن تتضمن أي استجابة دولية فعالة عقوبات قوية ضد الجهات الممكنة الخاصة بما في ذلك المحاسبون والمحامون.

الفرع الثالث: تطهير بواقي التحصيل

نتج عن ضعف إجراءات التحصيل الضريبي في الجزائر تراكم حجم الضرائب والرسوم غير المحصلة والتي بلغت مستويات قياسية سنة 2019، يوضح لنا الجدول (3-36) تراكم الديون الضريبية في الجزائر إلى غاية 2019، كما يوضح الشكل التوزيع النسبي للديون الضريبية لسنة 2019.

الجدول رقم(3-36): بواقي التحصيل للفترة 2013-2019 (مليار دج)

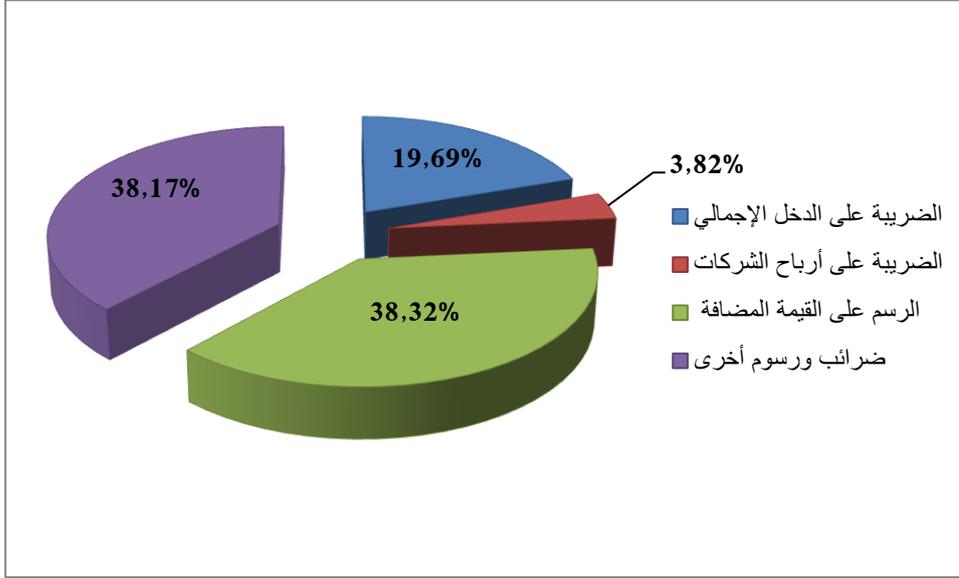
الحصص النسبية			التطور النسبي (4)	إجمالي الضرائب والرسوم (4)	الضرائب والرسوم			السنوات
(4)/(3)	(4)/(2)	(4)/(1)			الرسم على القيمة المضافة (3)	الضريبة على أرباح الشركات (2)	الضريبة على الدخل الإجمالي (1)	
-	-	-	-	3189,61	-	-	-	2013
34,84%	4,11%	18,40%	-1,38%	3145,44	1095,73	129,15	578,73	2014
35,12%	3,65%	19,13%	11,84%	3517,87	1235,55	128,33	672,86	2015
38,11%	6,17%	20,85%	3,17%	3629,24	1383,1	224	756,8	2016
37,62%	4,49%	20,70%	7,34%	3895,80	1465,6	175,0	806,4	2017
38,84%	3,96%	19,69%	15,67%	4506,40	1750,2	178,4	887,2	2018
38,32%	3,82%	19,69%	8,44%	4886,60	1872,64	186,47	962,31	2019

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على :

- مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية، السنوات 2013-2016، <https://www.ccomptes.dz>.
- المديرية العامة للضرائب، السنوات 2017-2019 (الملحق رقم 4).

والشكل التالي يوضح التوزيع النسبي لبواقي التحصيل حسب أصناف الضرائب خلال سنة 2019.

الشكل رقم (3-29): التوزيع النسبي لبواقي التحصيل من الضرائب والرسوم سنة 2019



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الجدول (3-36).

من خلال الجدول (3-36) الشكل (3-29) نلاحظ:

- بلغ مجموع الضرائب والرسوم غير المحصلة 4886,60 مليار دج سنة 2019 مقابل 3189,61 مليار دج سنة 2013، أي بزيادة تقدر بنحو 1696,99 مليار دج خلال 7 سنوات ونسبة زيادة تقدر بحوالي 53,20%، في وقت كان يجب تسطير إستراتيجية ملائمة لتطهير بواقي التحصيل من الضرائب المتراكمة نلاحظ أنها في ارتفاع مستمر وذلك مؤشر على ضعف الإدارة الضريبية في أداء دورها الأساسي المتمثل في التحصيل الضريبي إضافة إلى عدم نجاعة التدابير الجبائية المتخذة لتطهير الديون الضريبية والبطء في اتخاذ إجراءات ردعية، وفي ظل غياب سياسة المتابعة والعقاب من المرجح أن ترتفع بواقي التحصيل في السنوات القادمة بنسب أكبر.

- تمثل بواقي التحصيل المتصلة بالرسوم على القيمة المضافة الحصة الأكبر من الديون الضريبية حيث وصلت سنة 2019 إلى 1872,64 مليار دج أي بنسبة 38,32%، تليها الضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 19,69% ما يعادل مبلغ 962,31 مليار دج، وبنسبة أقل الضريبة على أرباح الشركات وقدرها 3,82% أي ما يعادل 186,47 مليار دج، وتمثل هذه الضرائب مجتمعة ما نسبته 61,83% من إجمالي الديون الضريبية بما ما يعادل 3021,42 مليار دج، مقابل 38,17% بالنسبة للضرائب والرسوم الأخرى

بما يعادل 1148,78 مليار دج، ومن أمثلة هذه الضرائب نجد الضريبة على الأملاك، الرسم على النشاط المهني، الضريبة الجزائرية الوحيدة،... الخ.

- وصل إجمالي بواقي التحصيل من الحقوق المعاينة سنة 2019 إلى حوالي 13263,8 مليار دج مقابل 9981,61 مليار دج سنة 2013، أي أنها زادت بحوالي 3282,19 مليار دج بمتوسط نمو سنوي قدره 4,93%، مثلت الضرائب والرسم إلى إجمالي بواقي التحصيل سنة 2019 حوالي 36,84% مقابل 62,07% تخص بواقي التحصيل من الغرامات القضائية، وهذه الأخيرة تشكل وضعية معقدة بالنظر للتزايد الكبير في حجمها حيث وصلت سنة 2019 إلى حوالي 8233,4 مليار دج مقابل 6792 مليار دج سنة 2013 و 7749,92 مليار دج سنة 2016، بمتوسط زيادة سنوية قدرها 3,31%. ولإشارة فإن جزء معتبر من بواقي التحصيل تتميز بصعوبة تحصيلها لكونها ديون خاصة بمؤسسات عمومية خضعت لإعادة الهيكلة، إفلاس بعض المكلفين مع غياب أصول يمكن الحجر عليها، ديون عالقة في ذمة الكلف الطبيعي المتوفى، ديون ضريبية بمبالغ قليلة في ذمة عدد كبير من المكلفين بالضريبة، في ظل عجز الإدارة الضريبية عن تحصيل هذه الحقوق إلا بنسب منخفضة جدا سطرت بعض الإجراءات لتطهير بواقي التحصيل، نذكر من بين جملة هذه الإجراءات ما يلي¹:

- تسديد الديون الجبائية عن طريق جدولة الديون؛
- نظام تسديد الديون دفعة واحدة مقابل الإعفاء من الغرامات الناتجة عن التأخير؛
- تبسيط إجراءات الإرجاء القانوني للدفع؛
- نظام الإعفاء المشروط.

نتيجة لتنفيذ إجراءات التحصيل، حصلت الإدارة الضريبية الجزائرية مبلغ 71,564 مليار دج عن طريق الجداول، و 32,21 مليار دج ناتجة عن إجراءات التنفيذ الجبري. وهنا ننوه إلى ضرورة تسطير إستراتيجية لتطهير بواقي التحصيل القابلة للتحصيل تعتمد على الجدية في التحصيل الجبري والسرعة في التنفيذ وفرض عقوبات إذا لزم الأمر، خاصة مع تفاقم عجز الميزانية العامة للدولة، لأن تحصيل جزء قليل من بواقي التحصيل كفيل بحل مشاكل العجز في الميزانية العامة للدولة لعدة سنوات لاحقة.

¹ أمال عبد اللطيف، حققنا الأهداف المسطرة وسنجد توصيات مجلس المحاسبة في السنوات الموالية، المجلس الشعبي الوطني، متاح على الرابط للإطلاع: <http://www.apn.dz/AR/plus-ar/actualite-ar/6331-2020-12-15-17-01-15>، 2020/12/28، 1:00.

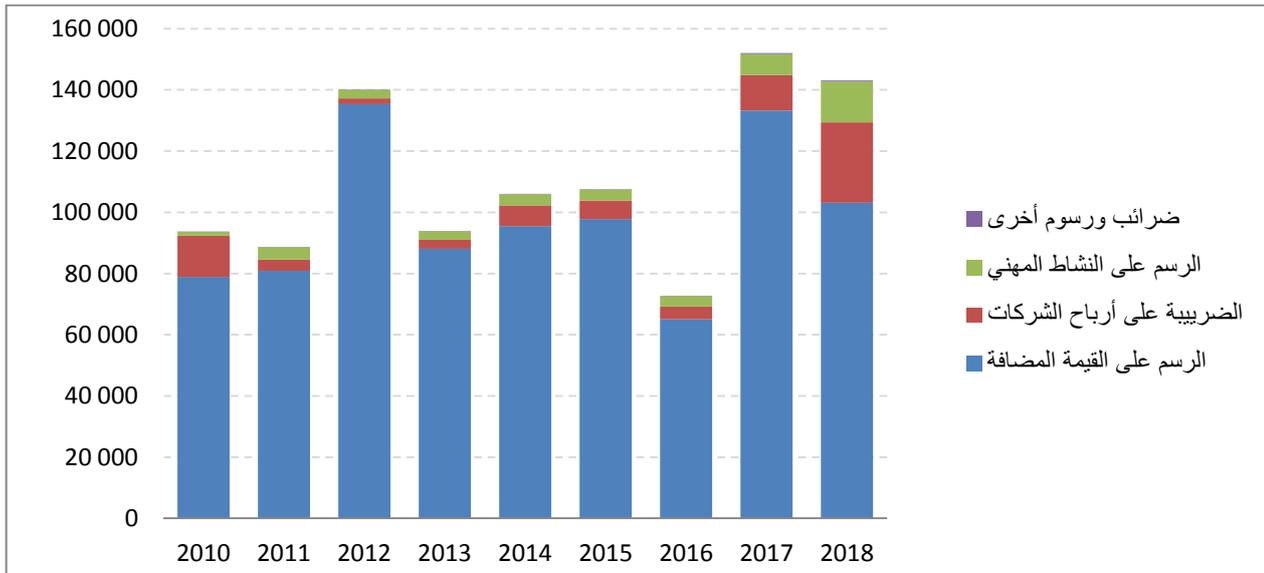
الفرع الرابع: ترشيد الإعفاءات الجبائية الممنوحة

تكلف الإعفاءات الجبائية التي تمنحها الدولة في إطار أنظمة دعم تشغيل الشباب وتحفيز الاستثمار (ANDI, ANSEJ, ANGEM, CNAC) خسارة جزء معتبر من إيراداتها الضريبية بنسب تتراوح بين 3-7% خلال الفترة 2010-2018 ما يعادل 0,67% من الناتج المحلي الإجمالي في المتوسط. يظهر الجدول (3-37) والشكل (3-30) حجم الإعفاءات الجبائية الممنوحة خلال الفترة 2010-2018. الجدول رقم (3-37): الإعفاءات الجبائية الممنوحة في الجزائر خلال الفترة 2010-2018 (مليون دج)

السنوات	الرسم على القيمة المضافة	الضريبة على أرباح الشركات	الرسم على النشاط المهني	ضرائب ورسوم أخرى	مجموع الإعفاءات
2010	78 942	13 381	1 345	3	93 671
2011	80 881	3 623	4 159	2	88 665
2012	135 308	1 873	2 890	7	140 078
2013	88 068	2 971	2 804	6	93 849
2014	95 509	6 741	3 721	1	105 972
2015	97 787	6 090	3 669	5	107 551
2016	65 018	4 186	3 437	29	72 670
2017	133 248	11 546	6 898	388	152 080
2018	103 123	26 235	13 355	370	143 083

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات من المديرية العامة للضرائب (أنظر الملحق رقم 5).

الشكل رقم (3-30): هيكل الإعفاءات الجبائية الممنوحة خلال الفترة 2010-2018



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الجدول (3-37).

يظهر من خلال الجدول (3-37) والشكل (3-30) وجود تذبذب كبير في حجم الإعفاءات الجبائية الممنوحة من سنة إلى أخرى، بداية من سنة 2010 قدر حجم الإعفاءات الممنوحة بـ 93,67 مليار دج، انخفضت سنة 2011 إلى 88,66 مليار دج أي بفارق انخفاض 5,02 مليار دج عن السنة السابقة، تم رفعها مرة أخرى سنة 2012 إلى حوالي 140,08 مليار دج بزيادة نسبية قدرها 57,99% مقارنة بسنة 2011، انخفضت مرة أخرى سنة 2013 إلى 93,85 مليار دج ثم أخذت في الارتفاع خلال سنتي 2014-2015 مسجلة مبالغ قدرها 105,97 و 107,55 مليار دج على التوالي، وصلت الإعفاءات الجبائية سنة 2016 إلى أدنى مستوياتها مسجلة مبلغ قدره 72,67 مليار دج لترتفع بحوالي الضعف سنة 2017 بمبلغ 152,08 مليار دج وهي السنة التي بلغت فيها الإعفاءات أعلى مستوى لها، انخفضت مرة أخرى سنة 2018 إلى 143,08 مليار دج، هذا التذبذب وعدم الاستقرار الذي تعكسه مبالغ الإعفاءات الجبائية الممنوحة يمكن تفسيرها بكون هذه الإعفاءات تمنح عشوائيا بشكل غير مدروس ودون أي اعتبار للحالات المحددة في قوانين المالية وقوانين الضرائب أي أن منحها يخضع لاعتبارات أخرى لا تخدم الأهداف التي وضعت من أجلها حيث تستخدم كإستراتيجية للتهرب من دفع الضرائب، خاصة إذا نظرنا إلى حجم الاستثمارات المصرح بها من طرف الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI) خلال الفترة 2002-2018 حيث أن ما يمكن ملاحظته ضعف الاستثمار، فضلا عن كون حجم الأموال المستثمرة لا يتناسب مع عدد الاستثمارات، كما أن مساهمة هذه المشاريع في التوظيف جد منخفضة. (أنظر الملحق رقم 6)

نلاحظ من جهة أخرى أن الضرائب والرسوم التي تأثرت حصيلتها بشكل أكبر من الإعفاءات الجبائية الممنوحة هي: الرسم على القيمة المضافة حيث يمثل أكبر حصة من الإعفاءات الممنوحة بنسب تتراوح بين 72,07-96,59% ويمكن إرجاع ذلك إلى نظام الشراء بالإعفاء والخصم، يليها الضريبة على أرباح الشركات بنسب تتراوح بين 1,34-18,34%، ثم الرسم على النشاط المهني بنسب تتراوح بين 1,44%-9,33%، وفي الأخير تأتي باقي الضرائب والتي من بينها الضريبة على الدخل الإجمالي بنسب قليلة ومتفاوتة تتراوح بين 0,001-0,26%.

بهدف الوصول إلى تسيير شفاف ومحكم ومتجانس للنفقات الجبائية على المستوى الدولي وضعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مجموعة من المبادئ، نذكر منها:¹

- ضرورة نشر قائمة بجميع النفقات الجبائية الاستثمارية وتحديد أهدافها والنتائج المتوقعة التحقيق بهدف استخدامها في التقييمات اللاحقة للقرارات المتعلقة بالحوافز الجبائية؛

¹ محمد بلهادي وعبد المجيد قدي، محاولة تقييم سياسات الإنفاق الضريبي في الجزائر على ضوء مبادئ الحوكمة الضريبية، مجلة البشائر الاقتصادية، مجلد 4، عدد 2، 2018، ص 322.

- ضرورة منح النفقات الجبائية في إطار التشريع الضريبي فقط والابتعاد عن منحها في إطار قوانين أخرى بهدف تعزيز الشفافية والقدرة على إدارتها بالشكل الأفضل (قوانين الضرائب في الجزائر، قانون الاستثمار، قانون المحروقات، ... الخ)؛
- إشراف هيئة إدارية واحدة على النفقات الاستثمارية لزيادة الشفافية واتساق السياسة التحفيزية، والتمكين من معالجة المشاكل المرتبطة بالتطبيق؛
- التأكد من مرور جميع النفقات الجبائية على البرلمان بعيدا عن القرارات والمراسيم الفردية؛
- منح النفقات الجبائية بصورة شفافة بحيث يمكن الاستفادة منها بمجرد توفر شروط معينة دون الحاجة إلى التفاوض مع الدوائر المعنية، ما لم ينص التشريع الضريبي على خلاف ذلك؛
- تقدير تكلفة النفقات الجبائية ونشر تقارير دورية بشأنها، كونها لا تظهر في الميزانية العامة للدولة؛
- إجراء تقييم دوري لكل ثلاث أو أربع سنوات للنفقات الجبائية من حيث تكلفتها وتحقيقها للأهداف المخطط لها والمعلن عنها سابقا؛
- إعداد قائمة المستفيدين الرئيسيين أو القطاعات الرئيسية المستفيدة من النفقات الجبائية بهدف تحسين الشفافية ومساعدة الحكومة على تقييم الأهداف.

المطلب الثالث: إجراءات أخرى لتحسن مردودية النظام الضريبي الجزائري

- سنحاول من خلال هذا الجزء التطرق إلى مجموعة من الإجراءات التي من الممكن أن تساهم في تحسين مردودية النظام الضريبي، مثل تعزيز إجراءات الرقابة الجبائية "Tax Control" ومحاربة الفساد الضريبي "Tax Corruption".

الفرع الأول: تعزيز إجراءات الرقابة الجبائية

- من المعلوم أن النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي، أي أن الإدارة الضريبية تمنح للمكلف حرية تحديد دينه الضريبي، وحتى تحفظ الإدارة حقوق خزينة الدولة وتمنع المكلف من التحايل بهدف التهرب من دفع ضرائبه المستحقة، منحها المشرع الجزائري حق الرقابة على مختلف الوثائق والمستندات الثبوتية، ... الخ، وتتمثل إجراءات التحقيق المنصوص عليها قانونا في:¹
- مراقبة التصريحات.
 - التحقيق في المحاسبة.
 - التحقيق المصوب.
 - التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

¹ المواد 18 - 21، من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2019، ص ص 9-14.

- الرقابة على المعاملات العقارية.

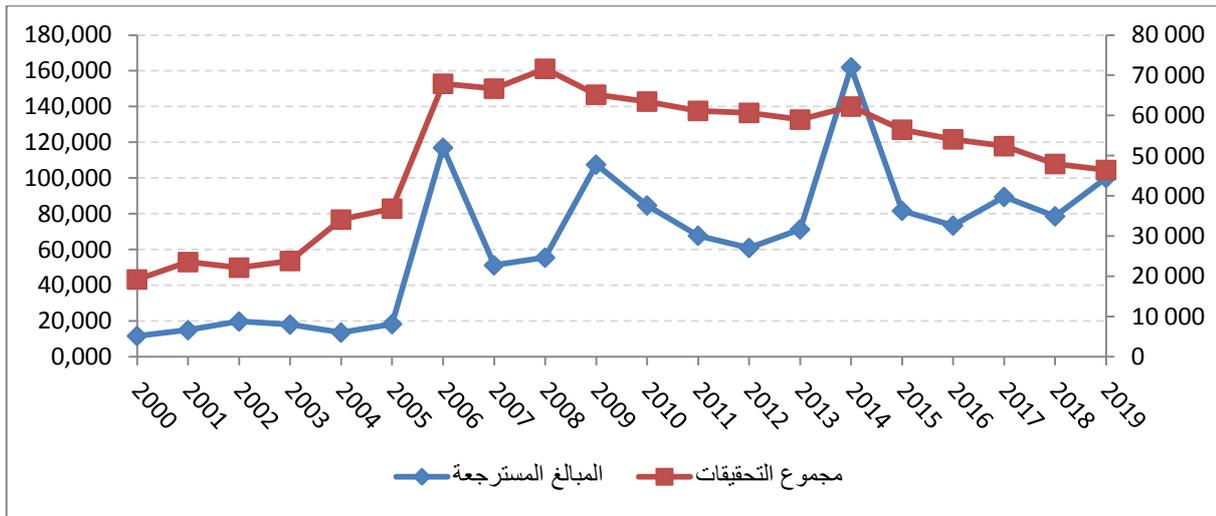
تمثل نسبة المبالغ المسترجعة في المتوسط 5,25% من إجمالي الجباية العادية، وينسب تتراوح بين 2,37-16,42% من الجباية العادية، ويظهر من خلال الجدول (3-38) والشكل (3-31) عدد العمليات الرقابية خلال الفترة 2000-2019 والمبالغ المالية المسترجعة.

الجدول رقم (3-38): تطور الحصيلة المالية للرقابة الجبائية في الجزائر خلال الفترة 2000-2019

السنوات	عدد العمليات الرقابية (1)	الحصيلة المالية لعمليات الرقابة الجبائية (مليار دج) (2)	التطور النسبي (%)	
			(1)	(2)
2000	19 256	11,723	-	-
2001	23 584	14,972	22,48%	27,71%
2002	22 187	19,809	-5,92%	32,31%
2003	23 859	18,092	7,54%	-8,67%
2004	34 143	13,619	43,10%	-24,73%
2005	36 853	18,332	7,94%	34,61%
2006	67 910	117,023	84,27%	538,34%
2007	66 703	51,255	-1,78%	-56,20%
2008	71 634	55,534	7,39%	8,35%
2009	65 191	107,574	-8,99%	93,71%
2010	63 485	84,743	-2,62%	-21,22%
2011	61 169	67,800	-3,65%	-19,99%
2012	60 677	61,008	-0,80%	-10,02%
2013	59 006	71,326	-2,75%	16,91%
2014	62 249	162,03	5,50%	127,16%
2015	56 487	81,730	-9,26%	-49,56%
2016	54 112	73,506	-4,20%	-10,06%
2017	52 408	89,512	-3,15%	21,77%
2018	47 975	78,68	-8,46%	-12,11%
2019	46 480	100,124	-3,12%	27,26%
المتوسط	49768,40	64,92	%37,66	%6,50

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على إحصائيات المديرية العامة للضرائب. (أنظر الملحق رقم 7).

الشكل رقم (3-31): نتائج الرقابة الجبائية في الجزائر خلال الفترة 2000-2019



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الجدول (3-38).

من خلال الجدول (3-38) والشكل (3-31) نلاحظ أن هناك تباين كبير في الحصيلة المالية للرقابة الجبائية في الجزائر خلال الفترة 2000-2019 كما نلاحظ أن زيادة عدد الملفات الخاضعة للرقابة لا يؤدي دائما إلى ارتفاع الحصيلة أي أنه لا توجد علاقة طردية بين عدد الملفات والحصيلة المسترجعة ويمكن إرجاع ذلك إلى وجود تباين في مستويات الكفاءة للمحققين الجبائيين وكذا المعايير التي يستند عليها في اختيار الملفات الخاضعة للرقابة.

نلاحظ أن حصيلة الرقابة الجبائية خلال الفترة 2000-2006 قد تضاعفت بحوالي 10 مرات حيث انتقلت من 11,723 مليار دج سنة 2000 إلى 117,023 مليار دج (62,95% منها حصيلة التدقيق في المحاسبة) سنة 2006، يرجع ذلك لاستحداث شكل جديد من الرقابة يتمثل في الرقابة على الوثائق إضافة إلى عملية إعادة تنظيم الهياكل الإدارية للإدارة الضريبية في إطار برنامج الإصلاح والعصرنة ودخول مديرية كبريات المؤسسات حيز النشاط بداية من سنة 2006، وبالرغم من هذه الإصلاحات إلا أن حصيلة الرقابة الجبائية انخفضت سنة 2007 بنسبة 56% مقارنة بسنة 2006 وذلك نتيجة للانخفاض الكبير في حصيلة التدقيق في المحاسبة بنسبة 80,95%، إلا أنها ارتفعت مرة أخرى سنة 2009 إلى 107,574 مليار دج وبنمو بلغت نسبته 93,71% مقارنة بسنة 2008 وهذا الارتفاع ناتج عن المبالغ المسترجعة من عملية التدقيق في المحاسبة والتي بلغت 74,59 مليار دج (أنظر الملحق رقم 7) رغم الانخفاض المسجل في حصيلة الأشكال الرقابية الأخرى، ثم أخذت الحصيلة في الانخفاض خلال الثلاث سنوات المالية قبل أن ترتفع مرة أخرى سنة 2013 بنسبة 16,91% مقارنة بسنة 2012، لتبلغ أعلى مستوى لها سنة 2014 بحصيلة قدرها 162,03 مليار دج 78,01% من هذه الحصيلة نتيجة عملية التدقيق في المحاسبة، وبانخفاض مردودية هذه الأخيرة في السنوات المالية فقد أثرت على الحصيلة الإجمالية للرقابة

الجبائية أين عرفت عدة انخفاضات قبل أن ترتفع مرة أخرى سنة 2019 بنسبة 27,26% بما يعادل 100,124 مليار دج، وهذه السنة عرفت أيضا تحسنا في مردودية الأشكال الرقابية المختلفة، وبالنسبة لعدد الملفات أو المكلفين الخاضعين للرقابة فإضافة لعدم استقرارها فإن عددها ضعيف جدا مقارنة بعدد المكلفين المسجلين في النظام الحقيقي والبالغ عددهم 314816 مكلف إلى غاية 2019 (أنظر الملحق رقم 8).

- بالنسبة للرقابة على الوثائق، انخفض عدد الملفات الخاضعة للرقابة من 34081 سنة 2006 إلى 16778 سنة 2019 وهذا الانخفاض انعكس على حجم الحصيلة المسترجعة حيث انتقلت من 39,88 مليار دج إلى 26,24 مليار دج .

- نتج عن التحقيق في المحاسبة لـ 2063 ملف استرجاع حصيلة مالية قدرها 61,17 مليار دج سنة 2019 مقابل 1696 ملف نتج عنه تحصيل مبلغ 10,31 مليار دج سنة 2001، وبالنسبة للانخفاض المسجل في عدد العمليات الرقابية خلال الفترة 2010-2013 فيمكن إرجاع ذلك إلى استحداث شكل آخر من التحقيق المحاسبي يعرف بالتحقيق المصوب.

- بالنسبة للتحقيق المصوب في المحاسبة والذي تم استحداثه سنة 2010 بهدف زيادة عدد العمليات الرقابية، فقد نتج عن عملية التحقيق في 597 ملف استرجاع مبلغ 2,04 مليار دج سنة 2019، مقابل 1,19 مليار دج حصيلة التحقيق في 503 ملف سنة 2010.

- بالنسبة لنتائج التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة، تم تسجيل زيادة في عدد العمليات الرقابية التي انتقلت من 99 عملية سنة 2000 إلى 216 عملية سنة 2019، نتج عن هذا الارتفاع استرجاع مبلغ 2,54 مليار دج مقابل 0,32 مليار دج سنة 2000.

- بالنسبة للرقابة على المعاملات العقارية، ارتفعت حصيلة الرقابة على المعاملات العقارية من 1,41 مليار دج سنة 2000 إلى 8,13 مليار دج سنة 2019، وفي المقابل تم تسجيل زيادة في عدد العمليات الرقابية طول الفترة حيث وصل عدد العمليات إلى 26844 عملية سنة 2019 مقابل 17560 عملية سنة 2000.

لتحسين مردودية الرقابة الجبائية في الجزائر يجب زيادة عدد المحققين الجبائين، وضمان حصولهم على التكوين اللازم والمستمر لتحسين كفاءتهم في اكتشاف الأشكال المستحدثة للإخفاء والتحايل المحاسبية والمالية، التركيز على تحسين علاقة المكلف مع الإدارة الضريبية للحصول على ولائهم وتعاونهم، تطوير نظام معلوماتي كفاء يربط مختلف الإدارات الحكومية لتسهيل تتبع وضعية المكلف.

الفرع الثاني: محاربة الفساد في المجال الضريبي

الفساد ظاهرة عالمية لا تخص دولة دون سواها ولا تمس قطاعا واحدا دون سواه، ولانتشاره آثار سلبية عميقة تمتد آثارها لتصيب مختلف الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والثقافية للدولة، والفساد هو إلا انحراف عن المعايير المتفق عليها لتحقيق أهداف وغايات خاصة، مثل اختلاس الأموال أو التواطؤ مع شخص أو جهة معينة للحصول على امتيازات خاصة. وتعرف موسوعة العلوم الاجتماعية بأنه: ¹ " خروج عن القانون والنظام العام وعدم الالتزام بهما من أجل تحقيق مصالح سياسية واقتصادية واجتماعية للفرد أو لجماعة معينة".

والفساد الضريبي الذي يمارسه دافع أو محصل الضرائب أمر شائع في العديد من الدول، فمن ناحية قد يقوم المكلف بالإبلاغ الناقص عن دخله أو قد يلجأ إلى تقديم رشوة لتغيير التزاماته الضريبية أو تجنب التسجيل، ومن ناحية أخرى قد يلجأ موظفي الضرائب إلى التهديد بالتقدير الضريبي المفرط لابتزاز دافعي الضرائب، ويمكن أن تدفع الشركات لكبار المسؤولين من أجل الحصول على الإعفاءات الجبائية بشكل خاص، وبغض النظر عن شكل الفساد ومدى انتشاره فإنه يقوض احترام النظام الضريبي وبالتالي يضعف الامتثال ويخفض الإيرادات العامة للدولة من المصادر الضريبية.² والجدول (3-39) يوضح أهم أشكال الفساد الملاحظ في النظم الضريبية.

الجدول رقم (3-39): مظاهر الفساد في النظام الضريبي

النوع	آلية انتهاك النزاهة
فساد دافعي الضرائب (دون تورط موظفي الضرائب)	
التهرب	تهريب البضائع عبر الحدود (المشروبات الكحولية، الصابون، السكر، الزيت،... إلخ)، حيث قد تشارك شرطة الحدود في بعض الحالات.
الدخل الخاضع للضريبة/ إخفاء كلي أو جزئي.	غالبا ما تستخدم العديد من دفاتر الحسابات، أحدها يستخدم للأغراض الضريبية لإظهار أن الشركة في حالة العجز، وهي حالة شائعة في العديد من الشركات.
نقص في الإبلاغ عن رقم الأعمال	شائعة في قطاعات البيع بالتجزئة والجملة.
تضخيم النفقات	خدعة محاسبية لتخفيف العبء الضريبي.
نقص الإبلاغ عن قيمة الواردات	مشكلة عامة في استيراد السلع.
سوء تصنيف السلع	تصنف السلع المستوردة ذات معدلات الضرائب والرسوم المرتفعة على أنها سلع ذات معدلات أقل، كأن يتم تصنيف المشروبات الكحولية على أنها مياه معدنية، قد يشارك في ذلك موظفو الجمارك.

¹ محمد صادق إسماعيل، الفساد الإداري في العالم العربي مفهومه وأبعاده المختلفة، المجموعة العربية للتدريب والنشر، ط1، مصر، 2014، ص17.

² أندرو جويل وآخرون، العدالة الضريبية في الشرق الأوسط وشمال أفريقيا، صندوق النقد الدولي، 2015، ص11.

يمكن أن يشمل ذلك أنواع عديدة من السلع، في بعض البلدان الأفريقية تعتبر مشكلة كبيرة خاصة فيما يتعلق بالنفط والمنتجات النفطية، وفي بعض الحالات قد يتورط موظفو الجمارك والخدمات المدنية بشكل مباشر.	بيع السلع العابرة في السوق المحلية
التواطؤ بين موظفي الضرائب ودافعي الضرائب	
يشمل إدارة الضرائب ووزارة المالية والهيئات العامة الأخرى، مثل مراكز الاستثمار، التي يحق لها منح هذه الإعفاءات.	الإعفاءات الجبائية
طلبات مزورة لاسترداد الرسم على القيمة المضافة. يمكن أن يحدث ذلك بالتواطؤ مع بعض الموظفين في الإدارة الضريبية.	الاحتيايل في الرسم على القيمة المضافة
ومن بين طرق التهرب من الضرائب الإبلاغ عن السلع المستوردة كسلع عبور. يعمل موظفو الجمارك والمستوردون معاً في بعض الأحيان.	السلع العابرة للحدود (ترانزيت)
أحيانا يتم ذلك بمشاركة موظفي الجمارك.	تصنيف زائف للسلع
لتجنب عمليات تفتيش السلع قبل شحنها من بلد التصدير، هناك طريقة شائعة لتقسيم السلع إلى وحدات منفصلة بحيث تكون قيمتها الفردية أقل من الحد الأدنى المطلوب لبدء التفتيش، وبذلك تعفى من التفتيش قبل الشحن.	إخفاء القيمة الفعلية للسلع
الفساد دون تدخل مباشر من دافعي الضرائب	
ومن خلال الاستفادة من محدودية معرفة المكلفين بالضريبة بالتشريع الضريبي، حيث يهدد موظفو الضرائب دافعي الضرائب بدفع معدلات أعلى.	الابتزاز
سرقة الضرائب المحصلة من قبل موظفي الضرائب. يمكن أن يتم بالتواطؤ مع موظفي المصارف و/أو مراجعي الحسابات في إدارة الضرائب.	الاختلاس
تزوير عائدات الضرائب أمر شائع.	الاحتيايل
قد تكون المراجعة الداخلية للحسابات غير فعالة أو فاسدة. مما يزيد من حدة الفساد لأنها تقوض مصداقية سياسة التقييم والرصد.	المفتش/مراجع الحسابات الفاسد

Source: Fjeldstad, Odd-Helge. Revenue administration and corruption, Chr. Michelsen Institute, U4 Issue, 2005, p4. <https://open.cmi.no/cmi-xmlui/handle/11250/2474593> .

- الفساد في القطاع الضريبي سواء قام به المكلف أو الإدارة أو كلاهما معا فإنه يخلف عدة آثار سلبية على النظام الضريبي، منها:¹
- يخل الفساد الضريبي بمبدأ العدالة الأفقية؛
 - تقليل الإيرادات العامة للدولة؛
 - شعور المكلف النزيه بالعبء الضريبي مما يقلل من أدائه التنافسي؛

¹ بوعلام ولهي، ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، عدد12، 2012، ص147.

- انخفاض مستوى الوعي الضريبي لدى الأفراد والمؤسسات يصعب من اتخاذ السياسات الضريبية الملائمة في المدى المنظور على الأقل، غير أنه إذا كان التهرب الضريبي يضعف ميزانية الدولة فإن التهرب الجمركي يخل بالأداء التنافسي فيما بين المؤسسات.

- ضعف الإدارة الضريبية وهو ما سوف يساهم في زيادة التهرب الضريبي والإعفاءات الجبائية؛

- انتشار اقتصاد الظل، والتهرب الضريبي الذي يمارسه هذا القطاع يقوض قدرة الحكومة على توفير الخدمات العامة الأساسية وبالتالي يؤدي إلى زيادة الاقتراض ومنه زيادة الدين العام.¹

بهدف استتعار مدى تفشي ظاهرة الفساد في الجزائر نستعين بمؤشر مدركات الفساد، وهو عبارة مؤشر سنوي تصدره منظمة الشفافية الدولية يستقي بياناته بناء على آراء الخبراء في القطاعين العام والخاص حول الفساد في القطاع العام للدولة، يعرض الجدول (3-40) النتائج التي حصلت عليها الجزائر ضمن هذا المؤشر خلال الفترة 2003-2019.

الجدول رقم (3-40): ترتيب الجزائر ضمن مؤشر مدركات الفساد خلال الفترة 2003-2019

السنوات	الرتبة	مؤشر مدركات الفساد (نقطة)	التغير في المؤشر %
2003	88	26	-
2004	97	27	3,85%
2005	97	28	3,70%
2006	84	31	10,71%
2007	99 من بين 180 بلدا	30	-3,23%
2008	92 من بين 180 بلدا	32	6,67%
2009	111 من بين 180 بلدا	28	-12,50%
2010	105 من بين 178 بلدا	29	3,57%
2011	112 من بين 183 بلدا	29	0,00%
2012	105 من بين 176 بلدا	34	17,24%
2013	94 من بين 183 بلدا	36	5,88%
2014	100 من بين 175 بلدا	36	0,00%
2015	88 من بين 168 بلدا	36	0,00%
2016	108 من بين 176 بلدا	34	-5,56%
2017	112 من بين 180 بلدا	33	-2,94%

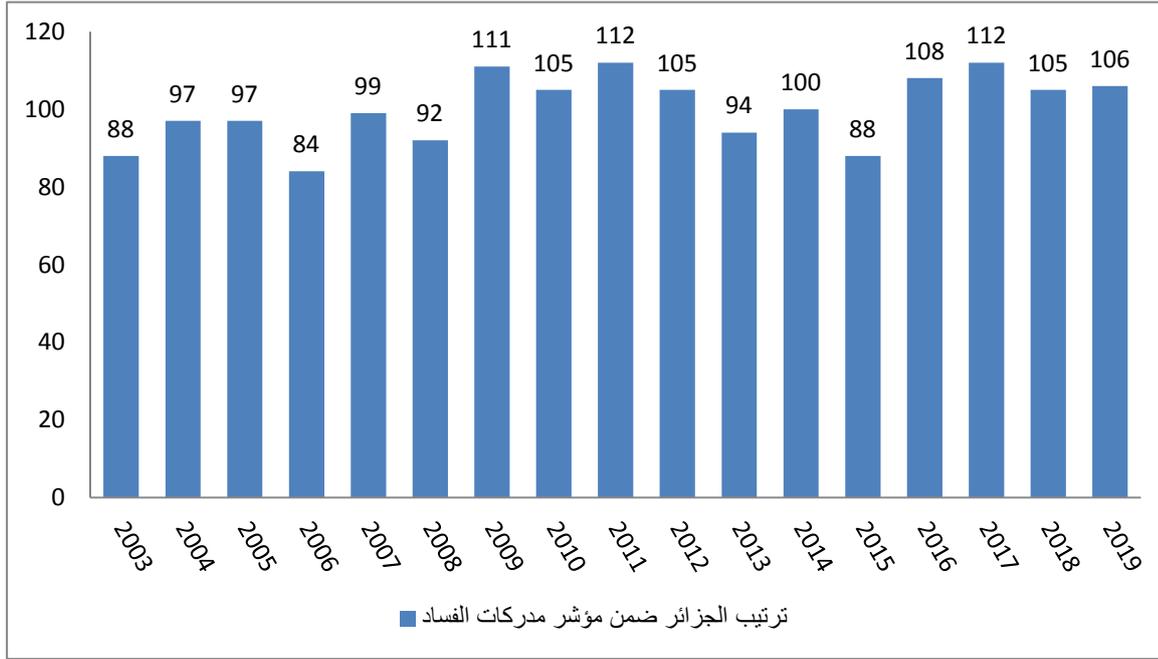
¹ محمد أحمد مطر محمد، أثر الفساد على الدين العام في مصر خلال الفترة 1998-2020، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، مجلد 3، عدد 1، مصر، ص1228.

6,06%	35	105 من بين 180 بلدا	2018
0,00%	35	106 من بين 180 بلدا	2019

ملاحظة: يصنف مؤشر مدركات الفساد البلدان والأقاليم على أساس مدى فساد قطاعها العام. تشير درجة البلد أو الإقليم إلى المستوى المتصور للفساد في القطاع العام على مقياس من 0 (شديد الفساد) إلى 100 (نظيف جدا)

Source : Transparency International, **Corruption Perceptions Index**,
<https://www.transparency.org/en/cpi/2020/index/nzl>.

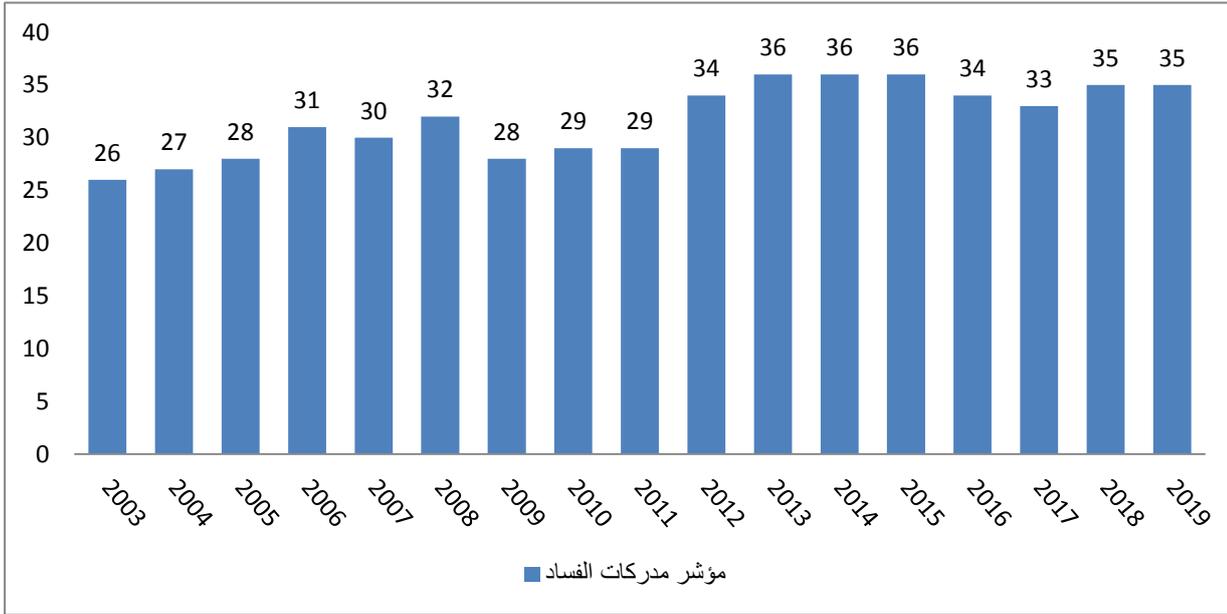
الشكل رقم(3-32): ترتيب الجزائر ضمن مؤشر مدركات الفساد خلال الفترة 2003-2019



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الجدول (3-40).

يظهر من خلال الجدول (3-40) والشكل (3-31) أن الجزائر تتدّيل المراتب الأخيرة في مؤشر الفساد العالمي مقارنة بعدد الدول التي يشملها المؤشر، بترتيب يتراوح بين 84-112، وبدرجات تتراوح ما بين 26-36 درجة وذلك خلال الفترة 2003-2019، وهذا دليل على تقشي الفساد في مؤسسات القطاع العام وغياب الشفافية، ودليل آخر على فساد أخلاق المجتمع، وللإشارة فإن أفضل مرتبة حصدها الجزائر من بداية تطبيق هذا المؤشر هي 84 وذلك سنة 2006، في حين أن أسوأ مرتبة شغلها الجزائر كانت 112 وذلك خلال سنتي 2011 و2017.

الشكل رقم (3-33): مؤشر مدركات الفساد للجزائر خلال الفترة 2003-2019



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الجدول (3-40).

يظهر من خلال الشكل (3-33) أن أحسن درجة حققتها الجزائر ضمن مؤشر مدركات الفساد تقدر بـ 36 درجة من أصل 100 درجة تم تسجيلها سنوات 2013، 2014، 2015، وأساء درجة عرفتها الجزائر تم تسجيلها سنة 2003 بـ 26 درجة.

وفي دراسة مسحية أجرتها منظمة الشفافية الدولية بالتعاون مع شبكة المقياس الإفريقي حول الفساد في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا سنة 2016، أين شملت الدراسة تسع دول عربية من بينها الجزائر، كانت نتائج الدراسة الخاصة بالجزائر والتي تمثل آراء 1200 شخص مشارك كآآآي:¹

- 51% من أفراد العينة الذين شملهم الاستطلاع يعتقدون أن وضع الفساد في الجزائر يزداد سوءا؛
- 34% يعتقدون أن غالبية أو جميع موظفي القطاع العام فاسدون، بينما يعتقد 41% منهم أن البعض فقط فاسدون؛
- 69% انتقدوا جهود الحكومة في محاربة الفساد؛
- 14% أي ما يعادل شخص واحد من كل ثمانية أشخاص من مستخدمي الخدمات العامة -المدارس الحكومية، المستشفيات، الوثائق الشخصية، الشرطة والمحاكم والخدمات الحيوية- اعترفوا بدفع الرشوة؛

¹ كورالي برنج، الناس والفساد: دراسة مسحية للشرق الأوسط وشمال إفريقيا، باروميتر الفساد العالمي، منظمة الشفافية الدولية، 2016، ص ص

- في الجزائر تلحق ظاهرة الرشوة الضرر بالفقراء أكثر من الأغنياء، حيث تمثل نسبة الفقراء الذين أجبروا على دفع الرشوة 23% مقابل 12% فقط للأغنياء، وهو ما يعادل 12% من إجمالي السكان الذين تساوي أعمارهم أو تزيد عن 18 سنة (26,2 مليون نسمة).

- بالنسبة للقطاعات الأكثر فسادا فقد تصدر مسؤولي الضرائب القائمة بنسبة 40%.

وللتقليل من حدة الفساد في قطاع الضرائب يجب اتخاذ التدابير الموالية:

- تسخير البنوك في عملية التحصيل الضريبي للتقليل من الاحتكاك المباشر مع موظفي الإدارة الضريبية للتقليل من الرشوة والفساد.

- تأهيل اليد العاملة وتحسين ظروفهم المعيشية بمنحهم أجورا تتماشى مع مهامهم الموكلة إليهم، حتى لا يكونون لقمة سائغة في أفواه رجال الأعمال.

- تحسين نظام أجور موظفي وعمال الإدارة الضريبية مع اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحسينهم من المغريات وضمان نزاهتهم.

- التشديد على رقمنة الإدارة الضريبية بشكل كامل، لأن الرقمنة عدو الفساد.

- تعزيز إجراءات الرقابة الجبائية.

- نشر الوعي الضريبي بين المكلفين بالضريبة.

- عدم التهاون في فرض عقوبات رادعة على المخالفين عند الضرورة، وفي هذا الإطار فقد تضمنت المادة 13 من قانون المالية التكميلي لسنة 2006 تأسيس بطاقة وطنية بمرتكبي أعمال الغش والمخالفات الخطيرة: "تؤسس لدى المديرية العامة للضرائب بطاقة وطنية لمرتكبي أعمال الغش ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والتجارية والجمركية"، بينما تحديد كفاءات تنظيم وتسيير هذه البطاقة يكون محدد عن طريق التنظيم.

ومن بين التوصيات التي صاغتها منظمة الشفافية الدولية لمحاربة الفساد، نذكر:¹

- الالتزام بالاتفاقيات الدولية والعربية لمكافحة الفساد؛

- تفعيل مدونات السلوك للموظفين العموميين وتطبيق مبدأ عدم التسامح مع الفساد في القطاع العام، وضمان الملاحقة القانونية وتنفيذ العقوبات الملائمة؛

- تأسيس هيئات مستقلة سياسيا وتتمتع بالموارد الكافية يناط بها قيادة مهمة محاربة الفساد؛

- إلزام جميع المسؤولين في القطاع العام بتقديم إقرارات الذمة المالية وإتاحتها للإطلاع للعام؛

¹ كورالي برنغ، مرجع سبق ذكره، ص 7.

- خلق فضاء آمن وفعال لإدماج المواطنين والمجتمع المدني في محاربة الفساد والإبلاغ عنه، من خلال إصدار وإنفاذ قوانين لحماية المبلغين عن الفساد؛
- الاعتراف بدور المواطنين والمجتمع المدني في الرقابة على الفساد في الخدمات العامة والإبلاغ عنها.

الفرع الثالث: الحفاظ على استقرار القوانين الضريبية

تؤدي كثرة التعديلات على القوانين الضريبية إلى تعقد النظام الضريبي مما يربك الإدارة والمكلف، وغالبا ما تأخذ هذه التعديلات شكل تغييرات في معدلات الضرائب وإقرار المزيد من الإعفاءات والامتيازات الجبائية. يلخص الجدول (3-41) عدد التغييرات التي أدخلت على القوانين الضريبية من بداية الإصلاحات الجبائية إلى سنة غاية 2019، بحيث تتراوح هذه التغييرات من تعديل إلى إتمام إلى إلغاء واستحداث.

الجدول رقم (3-41): التعديلات التي مست القوانين الضريبية خلال الفترة 1992-2019

السنوات	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
ق.م	108	49	88	93	137	47	41	43	121	57
ق.م.ت	52	-	-	-	-	-	-	-	1	16
السنوات	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
ق.م	50	61	38	41	53	70	38	52	27	106
ق.م.ت	1	-	-	-	10	5	27	22	19	10
السنوات	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	-	-
ق.م	48	19	28	63	33	87	68	22	-	-
ق.م.ت	-	-	-	43	-	-	-	-	-	-

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على قوانين المالية السنوية والتكميلية للسنوات 1992-2019.

يظهر من خلال الجدول السابق كثرة التعديلات العشوائية التي مست قوانين الضرائب والتي وصلت سنة 1996 إلى 137 إجراء وسنة 2000 إلى 121 إجراء وهذا العدد يفوق عدد الإجراءات التي تضمنها قانون المالية لسنة 1992، وبصفة عامة يتراوح عدد التعديلات السنوية بين 19-137 إجراء وهذا الوضع ليس مؤشرا إيجابيا بالنسبة للنظام الضريبي الجزائري.

وفي هذا الإطار ينبغي تبسيط القانون الضريبي الذي يتميز بالتعقيد والغموض فضلا عن عدم استقراره، لذلك ولتحسين مردودية النظام الضريبي وتحسين فعاليته يجب جمع القوانين الضريبية الستة في قانون ضريبي واحد بسيط في صياغته سهل من ناحية الفهم والتطبيق، مع تجنب التعديلات المتتالية دون الحاجة لذلك حفاظا على استقرار النظام الضريبي لأن كثرة التعديلات يربك الإدارة المسؤولة عن التحصيل والمكلف بحيث يجعله مرتبك في معرفة التزاماته الضريبية، وفي ذلك الوقت يجعل المجال أمامه فسيحا للتهرب من دفع التزاماته الضريبية، كما أن كثرة التعديلات على القوانين الضريبية لا تخدم سياسة تحفيز الاستثمار بمعنى آخر كثرة التعديلات تعتبر كعامل طرد للاستثمارات.

خلاصة الفصل الثالث:

يمكن تلخيص أهم نتائج الفصل في النقاط التالية:

بالنسبة للجباية العادية أظهرت النتائج تحسن في مردوديتها المالية حيث وصل متوسط الحصيلة المالية إلى 1086,24 مليار دج مسجلة بذلك معدل نمو سنوي وسطي قدره 13% خلال الفترة التي تغطيها الدراسة، وبلغ متوسط مساهمتها في الإيرادات الجبائية المحصلة 36%، و45% بالنسبة للإيرادات المدرجة في الميزانية، بينما بلغ متوسط مساهمتها في الإيرادات العامة للدولة 39,89% مقابل 50,08% بالنسبة للجباية النفطية و10,03% بالنسبة للإيرادات الأخرى، ورغم تحسن مردودية الجباية العادية إلا أنها عاجزة عن تغطية النفقات العامة للدولة والتي تقدر في المتوسط بـ 31,33% وعجزها يمتد ليشمل نفقات التسيير حيث بلغ متوسط مساهمتها في تغطيتها نسبة 48,22% فقط.

بالنسبة للضرائب المباشرة تهيمن عليها الضريبة على الدخل الإجمالي وخاصة الأجر بنسبة 61,01% في المتوسط، مقابل 34,54% بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات. أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة تهيمن عليها حصيلة الرسم على القيمة المضافة والرسم على التجارة الخارجية، حيث بلغت مساهمة الرسوم على رقم الأعمال 66,77% في المتوسط مقابل 31,89% بالنسبة للرسوم الجمركية.

بالنسبة لحقوق التسجيل والطابع فتتميز بضعف حصيلتها التي تقدر في المتوسط بـ 36,79 مليار دج، بمعدل نمو وسطي سنوي قدره 11,93%، وبذلك فهي تتميز بضعف مساهمتها في مختلف أصناف إيرادات الدولة وكذا نفقاتها.

بلغ متوسط معدل الضغط الضريبي الإجمالي في الجزائر 31,97%، ينخفض هذا المعدل إلى النصف أي بحوالي 15,98% في حال استبعاد المساهمة النفطية، وترتفع إلى حدود 28,12% بإضافة الاقتطاعات الإجبارية الأخرى.

أظهرت نتائج مؤشر الجهد الضريبي بالنسبة لحالة الجزائر أن تحديد حجم الإيرادات الضريبية في الجزائر لا يستند إلى حقائق موضوعية.

أظهرت نتائج مؤشر المرونة الضريبية أن الحصيلة المالية للجباية العادية لا تعطي الاستجابة المطلوبة للتغير الحاصل في الناتج المحلي الإجمالي.

تحسين مردودية النظام الضريبي يستلزم التركيز على عدة محاور منها تحسن كفاءة الإدارة الضريبية، مكافحة التهرب الضريبي بنوعيه، الحد من اتساع ظاهرة اقتصاد الظل، تعزيز إجراءات الرقابة الجبائية، تطهير بواقي التحصيل، محاربة الفساد، والحفاظ على استقرار القوانين الضريبية.

الخاتمة العامة

من خلال دراسة وتحليل موضوع الإصلاحات الجبائية ومدى مساهمتها في تحسين مردودية النظام الضريبي الجزائري، خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات التي من شأنها أن تساهم في تحسين مردودية النظام الضريبي الجزائري، ورفع مستوى كفاءته وفعالته بما يمنحه القدرة على تحقيق أهدافه، وفيما يلي نستعرض أهم هذه النتائج والتوصيات:

أولاً. نتائج الدراسة:

- بالإضافة للدور التقليدي للضريبة والتي كان يقتصر استخدامها في تمويل النفقات العامة للدولة، أصبح لها أدوار جديدة وفعالة أهمها ضبط وتوجيه اقتصاديات الحكومات بهدف تحقيق النمو الاقتصادي المستدام فضلا عن دورها في تحقيق العدالة الاجتماعية.

- لا وجود لنظام ضريبي جيد صالح لكل زمان ومكان، ولكن الفكر الاقتصادي لا يخلو من الاجتهادات بشأن صياغة مجموعة من المبادئ الضريبية يمكن لصانعي السياسات الاسترشاد بها في وضع أسس نظمها الضريبية، ومن هذه المبادئ نذكر العدالة، الكفاءة، الفعالية، البساطة، المرونة،... الخ. والهدف من ذلك منح النظام الضريبي القدرة على تحقيق أهدافه والموازنة بينها.

- من بين أهم التحديات المعاصرة التي تواجه النظم الضريبية وتؤثر سلبا على مردوديتها المالية وترهن جهود الإصلاح الجبائي، نذكر اتساع وتنامي ظاهرة اقتصاد الظل، التهرب والغش الضريبيين المحليين، التهرب الضريبي الدولي عن طريق الجنات الضريبية والتي تتميز باتساع نطاقها في ظل عزز الدول والمنظمات الدولية عن إيجاد حلول عميقة لهذه المشاكل والتحديات، وتشير الظروف المحيطة باستحالة القضاء النهائي على هذه الظواهر السلبية والتي من المرجح أن تستمر على المدى البعيد في استنزاف الحصيلة الضريبية لمختلف الدول وخاصة النامية منها.

- الإصلاح الجبائي عملية ضرورية ومستمرة تهدف لتصحيح أوجه القصور في النظام الضريبي وجعله يتماشى مع التغيرات التي تشهدها بيئة النظام داخليا وخارجيا، وللإصلاح الجبائي ثلاثة أبعاد؛ بعد قانوني يخص الهيكل الضريبي، بعد هيكلي يشمل الإدارة الضريبية، وبعد مجتمعي يرتبط بالمكلفين بالضريبة، وللإصلاح الجبائي أهداف متعددة مالية واجتماعية واقتصادية، والهدف العام في سياق دراستنا يتمثل تحسين المردودية المالية للنظام الضريبي.

- إن الخصائص السلبية التي تميز النظم الضريبية في الدول النامية أدت إلى خلق ضرورة ملحة لتنفيذ إصلاحات جبائية عميقة لتلافي ضعف الحصيلة الضريبية في هذه الدول نتيجة لجمود أنظمتها الضريبية، اختلال الهيكل الضريبي بهيمنة الضرائب غير المباشرة نظرا لما تتميز به هذه الأخيرة من سهولة في الربط والتحصيل فضلا عن وفرة الحصيلة واستمراريتها، إخلال واضح بأهم قاعدة تبنى عليها النظم الضريبية الكفئة ممثلة في قاعدة العدالة الضريبية فضلا عن التوزيع غير العادل للدخل والثروة مما يخلق المزيد من الفوارق

والطبقية بين أفراد المجتمع وينمي الشعور بالظلم الاجتماعي، انخفاض كفاءة الإدارة الضريبية وعجزها عن تطبيق القوانين الضريبية بما يضمن تحقيق أكبر قدر من الحصيلة الضريبية.

- لتقييم مدى قدرة أي نظام ضريبي على تعبئة الإيرادات اللازمة التي تمكن الدولة من تحقيق أهدافها يمكن الاستعانة بالعديد من المؤشرات الكمية والنوعية التي يزخر بها الفكر المالي الاقتصادي، بيد أن صحة نتائج هذه المؤشرات ودورها في تقييم كفاءة وفعالية النظام الضريبي مرهونة بمدى توفر البيانات اللازمة لعملية التحليل ومدى صحتها.

- يعتمد الإصلاح الجبائي على العديد من الوسائل والتي تتطلب اهتماما خاصا لتعطي النتائج الايجابية المطلوبة التي يهدف الإصلاح الجبائي لتحقيقها، ولعل أهمها علاج فجوة التحصيل الضريبي من خلال تقليص أو القضاء على الفجوة بين الحصيلة الضريبية الفعلية والممكنة، توسيع القاعدة الضريبية من خلال استحداث أنواع جديدة من الضرائب وتحسين كفاءة النظام الضريبي بما يسمح بالوصول إلى الشرائح غير المغطاة، إصلاح وترشيد المعدلات الضريبية لضمان معقوليتها، إصلاح وعصرنة الإدارة الضريبية بالتركيز على مجموعة من المحاور على رأسها الرقمنة، تحسين الهياكل والإجراءات، الاهتمام بالموارد البشري، وتحسين علاقة الإدارة مع المكلف، وما إلى ذلك، وضمان التنسيق بين الأدوات الضريبية.

- تلعب المؤسسات المالية الدولية دورا محوريا في تأطير أو تسيير الإصلاحات الجبائية المنفذة في الدول النامية، من خلال التدخل بشكل مباشر بطلب من الدولة، أو بشكل غير مباشر من خلال ما تقوم بنشره من دراسات وتقارير الخبرة، ورغم ما تقدمه هذه المنظمات مما يبذروا أنه يأخذ شكل مساعدات إلا أنها تسعى لتحقيق مصالحها على حساب الدول الفقيرة.

- قبل الإصلاح الجبائي لسنة 1992 كان النظام الضريبي الجزائري والذي تعود قوانينه إلى الحقبة الاستعمارية معقدا ومشوها للغاية، لا هو في صالح الدولة ولا المكلف كما لا يتلاءم بأي شكل مع ما فرضته العولمة من تحولات وتغيرات على الساحة الدولية.

- يعتبر الإصلاح الجبائي الذي طبقتّه الجزائر بداية التسعينات أكبر إصلاح ضريبي ومالي منفذ والأكثر أهمية منذ استقلالها، ولأن أي إصلاح جبائي يتطلب فترة طويلة لتنفيذه فقد تم وضع خطة لتنفيذه في مرحلتين، أطلق على المرحلة الأولى بالجيل الأول للإصلاحات شرع في تنفيذه بداية التسعينات، ركز بدرجة كبيرة على إصلاح الهيكل الضريبي، وقد ساهم بدرجة كبيرة في تبسيط وتحسين النظام الضريبي الجزائري وخاصة في مجال الضرائب المباشرة وغير المباشرة، حيث ارتكز في مضمونه على تأسيس ثلاث ضرائب جديدة، ممثلة في الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على الدخل الإجمالي، إضافة إلى الرسم على القيمة المضافة، وذلك لأجل زيادة الاستثمار المنتج وتوسيع القاعدة الضريبية ومن ذلك زيادة الحصيلة الضريبية من الضرائب العادية، تم تدعيم هذا الإصلاح بتعديلات من فترة لأخرى امتدت لتشمل المرحلة الثانية من الإصلاحات والتي أطلق عليها بالجيل الثاني شرع في تنفيذها بعد تحسن الأوضاع الاقتصادية

والمالية في الجزائر مع بداية الألفية الثالثة وتم التركيز على إصلاح الإدارة الضريبية الجزائرية من خلال استحداث هياكل جديدة وتبسيط الإجراءات وإدماج الرقمنة في المجال الضريبي.

وعليه فالإصلاح الجبائي الذي نفذته الجزائر بداية التسعينات يندرج ضمن برنامج التصحيح الهيكلي الذي طبقتة الجزائر في إطار التوجه نحو اقتصاد السوق، نظرا لأوجه القصور التي ميزت النظام الضريبي السابق، وذلك ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

بالنسبة للمردودية المالية للجبائية العادية:

- تضاعفت الحصيلة المالية للجبائية العادية خلال الفترة من 1992-2019 أكثر من 26 مرة مسجلة بذلك معدلات نمو إيجابية طول الفترة قدرت في المتوسط بـ 13%.

- بالنسبة للجبائية النفطية فقد شهدت حصيلتها المالية نوع من التذبذب ارتفاعا وانخفاضا خلال الفترة 1992-2019، نتيجة لتقلبات أسعار النفط في السوق العالمية، حيث ترتفع حصيلتها مع انتعاش السوق النفطية والعكس، ويقدر معدل النمو السنوي الوسطي للجبائية النفطية المحصلة بـ 14,17% مقابل 12% بالنسبة للجبائية النفطية المدرجة في الميزانية العامة للدولة.

- من خلال مقارنة الحصيلة المالية للجبائية العادية والنفطية خلال الفترة 1992-2019 نستنتج:

✓ الإيرادات الجبائية المحصلة: يقدر متوسط مساهمة الجبائية العادية في الإيرادات الجبائية بنسبة 36%، مقابل 64% للجبائية النفطية؛

✓ الإيرادات الجبائية المدرجة في الميزانية العامة للدولة: تساهم الجبائية العادية في المتوسط بـ 45% مقابل 55% للجبائية النفطية؛

✓ بداية من سنة 2015 بداية تراجع هيمنة الجبائية النفطية إلى إجمالي الإيرادات الجبائية المحصلة حيث أصبحت تتراوح بين 42-49% مقابل نسب مساهمة تتراوح بين 51-58% بالنسبة للجبائية العادية؛

✓ بداية من 2011 شرعت الدولة في تخفيض اعتمادها على الجبائية النفطية حيث أصبحت تتراوح بين مساهمتها في الإيرادات الجبائية المدرجة في الميزانية بين 51-58% لترتفع بذلك مساهمة الجبائية العادية إلى نسب تتراوح بين 53-60%.

- بالنسبة للأهمية النسبية للجبائية العادية في الإيرادات العامة للدولة: لا يمكن تجاهل أهمية وجود مورد آخر كمصدر للإيرادات العامة للدولة، مثل ما هو الحال بالنسبة للدول النفطية، لكن المبالغة في الاعتماد على هذه الموارد مع ما تتضمنه من مخاطر غير متوقعة على المالية العامة للدولة يحول النعمة إلى نقمة. وقد قدر متوسط المساهمة السنوي للجبائية النفطية في الإيرادات العامة للدولة بـ 50,08% مقابل 39,89% للجبائية العادية و 10,03% بالنسبة للإيرادات الأخرى، ورغم تحسن المردودية المالية للجبائية العادية خاصة في السنوات الأخيرة حيث ارتفعت نسبة مساهمتها في الإيرادات العامة (42-53%) مقارنة بمساهمة الجبائية النفطية (35-41%)، إلا أنها لم ترقى للمستوى المطلوب بحيث تغطي أكبر قدر من الإيرادات العامة للدولة.

- مساهمة الجباية العادية في تغطية النفقات العامة:

✓ سجلت النفقات العامة تزييدا كبيرا في حجمها خلال الفترة 1992-2019 مسجلة معدل نمو وسطي سنوي قدره 12,02%، أي أنها تضاعفت أكثر من 18 مرة خلال 28 سنة وهي المرحلة التي يغطيها الإصلاح الجبائي؛

✓ مساهمة الجباية العادية في تغطية النفقات العامة تتراوح بين 23-40% وبمتوسط قدره 31,33% وهي نسب متواضعة جدا رغم تحسن المردودية المالية للجباية العادية والتي لم تبلغ المستويات المرجوة منها في تغطية النفقات العامة، مما يجعل ميزانية الدولة عرضة للصدمات الخارجية الناتجة عن اضطرابات السوق النفطية؛

✓ مساهمة الجباية العادية في تغطية نفقات التسيير تتراوح بين 39-58% وبمتوسط تغطية سنوي قدره 48,22%، تعكس النتائج المحققة عجز الجباية العادية في الجزائر حتى على تغطية نفقات التسيير، وعليه نستنتج أن الزيادة في النفقات العامة لا تتفق طرديا مع الزيادة في الإيرادات الضريبية في الجزائر؛

✓ مساهمة الجباية العادية في تغطية نفقات التجهيز تتراوح بين 49-195% بمتوسط تغطية سنوي قدره 97,12%، رغم أن نفقات التجهيز أقل بكثير من نفقات التسيير فإن الحصيلة المالية للجباية العادية في الغالب عاجزة عن توفير تغطية كاملة للإنفاق الاستثماري المنتج؛

✓ مساهمة الجباية النفطية في تغطية النفقات العامة تتراوح بين 22-70% بمتوسط 41,17% سنويا، أي أن مساهمتها تساوي إلى ضعف مساهمة الجباية العادية.

انطلاقا مما سبق نستنتج أنه ورغم تحسن المردودية المالية للجباية العادية إلا أنها عاجزة عن تغطية النفقات العامة للدولة والأسوأ من ذلك أنها عاجزة حتى عن توفير تغطية كاملة للنفقات التسيير، وهو ما ينفى صحة الفرضية الثانية.

- بالنسبة للمردودية المالية للضرائب المباشرة وغير المباشرة:

✓ تضاعفت الحصيلة المالية للضرائب المباشرة خلال الفترة 1992-2019 أكثر من 45 مرة، مسجلة معدل نمو وسطي سنوي قدره 16,05%، حيث تمثل الضريبة على الدخل الإجمالي منها حوالي 63,56% في المتوسط، وهي بالتقريب ضعف مساهمة الضريبة على أرباح الشركات التي تقدر بـ 34,54% في المتوسط، علما أن الحصة الأكبر من هذه الضريبة على الدخل الإجمالي والتي تقدر في المتوسط بـ 80,49% يتم اقتطاعها من الأجور، وهو مؤشر على ضعف آليات التحصيل في الجزائر فضلا عن كونه يخل بقواعد العدالة الضريبية. بينما يمكن إرجاع تواضع حصيلة الضريبة على أرباح الشركات إلى مجموعة من العوامل على رأسها كثرة الإعفاءات الممنوحة، التهرب الضريبي، ضعف مناخ الاستثمار، اتساع ظاهرة اقتصاد الظل، ضعف المؤسسات المالية والبنكية؛

✓ تضاعف الحصيلة المالية للضرائب غير المباشرة بما يزيد عن 19 مرة خلال الفترة من 1992 إلى 2019، مسجلة بذلك معدل نمو وسطي سنوي قدره 12,34%، ويعتبر الرسم على القيمة المضافة

المساهم الرئيسي في الحصيلة المالية للضرائب غير المباشرة تليها مباشرة الرسوم الجمركية على التجارة الخارجية وينسب أقل باقي الأصناف الأخرى؛

✓ بالنسبة لترتيب الحصيلة المالية للضرائب المستحدثة بموجب الإصلاح الجبائي لسنة 1992 يظهر أن الرسم على القيمة المضافة يحتل المرتبة الأولى حيث تمثل في المتوسط 33,14% من إجمالي الجباية العادية و 13,18% من الإيرادات العامة، وتأتي الضريبة على الدخل الإجمالي في المرتبة الثانية بمتوسط مساهمة سنوي قدره 20,45% في الجباية العادية و 8,52% في الإيرادات العامة، ثم الضريبة على أرباح الشركات والتي تمثل في المتوسط ما نسبته 11,55% من الجباية العادية و 4,71% من الإيرادات العامة.

✓ يعتمد النظام الضريبي الجزائري بشكل كبير على الإيرادات المتأتية من الضرائب غير المباشرة والتي لا تزال تشكل الحصة الأكبر من الجباية العادية بنسبة 52%، وفي المقابل تمثل حصة الضرائب المباشرة 45% من الجباية العادية النسبة الغالبة منها متأتية من الضريبة على الدخل الإجمالي صنف أجور.

وهو ما يثبت صحة الفرضية الثالثة حيث أن الإصلاحات الجبائية ساهمت فعلا في تحسين الحصيلة المالية للضرائب المباشرة وغير المباشرة، إلا أن هذه الأخيرة لا تزال تهيمن على هيكل الإيرادات الضريبية في الجزائر، نظرا لاتساع وعائها وسهولة تحصيلها واستمرار عوائدها.

- أظهرت نتائج قياس الضغط الضريبي في الجزائر خلال الفترة 1992-2019، أن الجزائر تتميز بارتفاع الضغط الضريبي الإجمالي والذي قدر في المتوسط بـ 31,97% ويرجع ذلك للعبء الضريبي المرتفع للقطاع النفطي، علما أن هذا المعدل ينخفض إلى حوالي النصف إذا تعلق الأمر بالجباية العادية فقط ويمثل في المتوسط ما نسبته 15,89% من الناتج المحلي الإجمالي غير النفطي، وهذه النسبة بعيدة تماما عن المعدل الأمثل لكولين كلارك والمقدر بـ 25%، حيث يتركز العبء الضريبي بشكل أكبر في الضريبة على الدخل الإجمالي صنف أجور بالنسبة للضرائب المباشرة، والرسم على القيمة المضافة فيما يخص الضرائب غير المباشرة، وهذا يعكس عجز الإدارة الضريبية في مجال التحصيل، كثرة الإعفاءات الضريبية، وتقسي ظاهرة التهرب الضريبي واقتصاد الظل. وبإضافة حصيلة الجباية المحلية والاشتراكات الاجتماعية الإجبارية بهدف منح معدل الضغط الضريبي في الجزائر القابلية للمقارنة مع الدول والأقاليم الأخرى، فقد بلغ متوسط معدل الضغط الضريبي 28,12% خلال الفترة 1998-2018، ورغم تجاوزه معدل الضغط الضريبي الأمثل إلا أنه منخفض مقارنة بأغلب المعدلات المسجلة في الدول مرتفعة الدخل وخاصة الأوروبية.

- بهدف تقييم كفاءة النظام الضريبي الجزائري من جانب التحصيل قمنا بمقارنة الجباية العادية الفعلية مع الجباية العادية المقدر، وتوصلنا إلى أن الجهاز الإداري في الجزائر عاجز عن تحديد قاعدة الإيرادات بشكل دقيق، أي أن تحديد حجم الإيرادات الضريبية في الجزائر لا يستند إلى حقائق موضوعية، كما يدل على وجود عجز في التنفيذ ناتج عن ضعف الإدارة الضريبية في التحكم في عملية التحصيل الضريبي.

- بالنسبة لمرونة النظام الضريبي الجزائري، والهدف من المؤشر معرفة إذا ما كان لزيادة الدخل والثروة أثر على زيادة في الحصيلة المالية للجباية العادية في الجزائر، من خلال تتبع نتائج المؤشر خلصنا إلى أن الحصيلة المالية للجباية العادية لا تعطي الاستجابة المطلوبة للتغير في الناتج المحلي الإجمالي.

وبالتالي فهذه المؤشرات الثلاثة تثبت لنا أن الإصلاحات الجبائية لم تساهم بالشكل المطلوب في تحسين كفاءة النظام الضريبي في تعبئة الإيرادات الضريبية، وهذا ما ينفي صحة الفرضية الرابعة.

- رغم تسطير برنامج ضخم لإصلاح وعصرنة الإدارة الضريبية الجزائرية إلا أنها لم ترقى للشكل المطلوب من الأداء، حيث تم تسجيل العديد من النقائص على مستوى الإجراءات، والاستقبال وجودة الخدمات المقدمة، فضلا عن التأخر المسجل في إنجاز الهياكل وتعميم الرقمنة، مما أثر على الحصيلة الضريبية وعلاقة الإدارة مع المكلفين.

- يقدر حجم اقتصاد الظل في المتوسط بنحو 32,40% من الناتج المحلي الإجمالي، ورغم جهود إدماجه في الاقتصاد الرسمي إلا أنها قد باءت بالفشل.

- تعتبر الجنات الضريبية من أهم مظاهر العولمة الاقتصادية، وقد قدرت خسائر الجزائر بسبب التهرب الضريبي الدولي عن طريق الجنات الضريبية بـ 492,72 مليون دولار سنويا أي ما يعادل 68 مليار دج، 88,23% منها ناتجة عن التهرب الضريبي للشركات، وبالباقي أي ما نسبته 11,77% ناتج عن التهرب الضريبي للأفراد، ويكلف التهرب الضريبي خسارة حوالي 1,94% من الإيرادات الضريبية للدولة.

- بلغ إجمالي بواقي التحصيل من الحقوق المعاينة سنة 2019 إلى حوالي 13263,8 مليار دج، منها 4886,60 مليار دج تمثل بواقي التحصيل من الضرائب والرسوم والتي كانت سنة 2013 تقدر بـ 3189,61 مليار دج، تعكس هذه الأرقام ضعف إجراءات المتابعة والتحصيل، وغياب سياسة العقاب. علما أن تحصيل جزء من هذه البواقي كافي ليحل مشكلة عجز الموازنة العامة للدولة لعدة سنوات قادمة.

- كثرة الإعفاءات الجبائية والتي أصبحت في الوقت الحاضر من مظاهر الفساد في النظام الضريبي الجزائري بحيث تمنح بطريقة عشوائية دون أن تكون لها أي آثار إيجابية، وتتراوح تكلفة هذه الإعفاءات خلال الفترة 2010-2018 بين 3-7% من الإيرادات الضريبية، بما يعادل 0,67% من الناتج المحلي الإجمالي في المتوسط.

- كشفت نتائج إجراءات الرقابة الجبائية عن مدى تقادم ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين في الجزائر، حيث تمثل المبالغ المسترجعة كحصة من الجباية العادية 5,25% في المتوسط، علما أن الرقابة الجبائية في الجزائر تعاني الكثير من النقائص على رأسها نقص في عدد المحققين ونقص الخبرة والكفاءة، معنى ذلك أن المبالغ المسترجعة لا تمثل إلا جزء بسيط من مبالغ التهرب الضريبي.

- بالنسبة للفساد في النظام الضريبي كظاهرة فهي مستقلة في كل القطاعات وليس النظام الضريبي فقط، يمارسه المكلف والمسؤول والموظف على حد سواء، وترتيب الجزائر المتأخر ضمن مؤشر مدركات الفساد العالمي خير دليل على ذلك، كما كشفت نتائج الدراسة الكشفية التي قامت بها منظمة الشفافية الدولية على أن قطاع الضرائب هو الأكثر فسادا في الجزائر بنسبة 40%.

- يتميز النظام الضريبي بعدم استقراره نظرا لكثرة التعديلات العشوائية التي يتم إدخالها سنويا على القوانين الضريبية، وغالبا ما تأخذ هذه التعديلات شكل تغييرات في معدلات الضرائب أو إقرار المزيد من الإعفاءات والامتيازات الضريبية.

وعليه فالإصلاحات الجبائية في الجزائر عاجزة عن إيجاد حلول ناجعة للحد من التهرب الضريبي ودمج الاقتصاد الرسمي وغيرها من مظاهر تسرب الحصيلة الضريبية، وكل هذا ينفي صحة الفرضية الخامسة.

وفي الأخير كإجابة على الإشكالية الرئيسية للدراسة، يمكننا القول أن الإصلاحات الجبائية في الجزائر ساهمت إلى حد ما في تحسين مردودية النظام الضريبي الجزائري خلال فترة الدراسة، ولكن النتائج المحققة لا ترقى إلى المستوى المرجو منها، من ناحية تحقيق تغطية كاملة للنفقات العامة وخاصة نفقات التسيير، ضعف الضرائب المباشرة من منطلق أن جزء كبير منها يتم اقتطاعه من المصدر من الأجور، وجود تهرب ضريبي كبير ومظاهره كما رأينا متعددة ومتشعبة يصعب السيطرة عليها، ضعف الإدارة الضريبية وغياب الوعي الضريبي، كما ننوه هنا إلى أن مشكل الجبائية في الجزائر ليس مشكل حصيلة فقط بقدر ما هو مشكل ضعف تسيير الجبائية.

ثانيا. توصيات الدراسة:

بناء على ما تم التوصل إليه من نتائج، نخلص إلى أن الجزائر تمتلك قدرة كبيرة على تحسين المردودية المالية للنظام الضريبي عن طريق تطبيق إصلاحات جبائية عميقة تكون مشابهة لتلك المنفذة بداية التسعينات، من خلال التركيز على تعزيز التحصيل الضريبي، توسيع القاعدة الضريبية، تبسيط القانون الضريبي، محاربة التهرب الضريبي وكل ما يرتبط به من ممارسات سلبية، نشر الوعي الضريبي، مع مراعاة قواعد العدالة والكفاءة، وعليه يمكن صياغة الاقتراحات التالية:

1. بالنسبة للقوانين الضريبية: يجب العمل على تبسيطها والتي تبقى برغم ورغم الجهود معقدة ومتشعبة يصعب فهمها من طرف المكلف وفي كثير من الأحيان يصعب تطبيقها حتى من طرف الإدارة الضريبية، بالإضافة إلى أن كثرة التعديلات في القوانين الضريبية والتي تساهم في زيادة حدة التهرب والغش الضريبي لذلك من الأحسن التقليل من هذه التعديلات حفاظا على استقرار القانون الضريبي وذلك بجعلها تتم في فترات متباعدة بعد دراسات عميقة تساهم في إيجاد نظام ضريبي بسيط مختصر يسهل فهمه وتطبيقه، وينبغي جمع القوانين الضريبية الستة في قانون ضريبي واحد وإرفاقه عند الحاجة بكتيبات تفسيرية.

2. **توسيع القاعدة الضريبية:** بهدف تحسين مستوى الجباية العادية، وتشمل على وجه الخصوص:
- ✓ تعزيز التحصيل الضريبي، وخاصة الرسم على القيمة المضافة، وذلك بزيادة معدلاته على بعض المنتجات الاستهلاكية وخاصة السلع الكمالية المستوردة؛
 - ✓ إلغاء الدعم عن السلع الأساسية والحرص على توجيه الإعانات مباشرة من الدولة إلى المحتاجين بالتنسيق مع البلديات، نظرا لاستفادة جميع أفراد المجتمع من الدعم الممنوح للسلع الأساسية بغض النظر عن مستواه المعيشي وهو ما يخل بقواعد العدالة الضريبية وإعادة توزيع الدخل والثروة.
 - ✓ ترشيد الإعفاءات الجبائية الممنوحة في إطار برامج دعم وتشغيل الشباب وتخصيصها فقط للقطاعات المنتجة والتي تساهم في خلق القيمة، مع تخصيص هيئة واحدة متخصصة في عملية منح هذه الإعفاءات ومتابعة سيرها وتطور نتائجها وفق ما خطط له أول بأول، مع الالتزام بعرض تقارير دورية لمجلس الحكومة عن النتائج المحققة.
 - ✓ معالجة إشكالية تفاقم بواقي التحصيل، من خلال وضع مخطط يمكن من تحصيلها بنسب محددة سنويا ولفترة زمنية محددة، وذلك بعد استبعاد الضرائب غير القابلة للتحصيل.
 - ✓ ضم الشركات العاملة في القطاع غير الرسمي للنظام الضريبي الجزائري بهدف توسيع القاعدة الضريبية من خلال منح عفو شامل لهذه الشركات عن الضرائب التي تم التهرب من دفعها سابقا، كما ينبغي تشديد العقوبات للشركات العاملة في القطاع الرسمي والتي تمارس عمليات الغش والتهرب الضريبي بفرض غرامات مالية كبيرة أو حتى السجن لمثل هذه الممارسات وذلك لزيادة الامتثال الضريبي.
 - ✓ الانضمام إلى الاتفاقية متعددة الأطراف لمنع تآكل الوعاء ونقل الأرباح لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بهدف التقليل من التهرب الضريبي الدولي من خلال تحويل الأرباح إلى دول الجناح الضريبية.
 - ✓ تطوير الجباية المحلية والتي تتميز حاليا بانخفاض مردوديتها المالية بشكل كبير انعكس في تسجيل عجز كبير في ميزانيات العديد من البلديات.
 - ✓ تفعيل الضريبة على الثروة.
 - ✓ توسيع وعاء الضرائب العقارية.
 - ✓ تطوير الضرائب على التجارة الإلكترونية، والتي تعتبر مصدر واعد للإيرادات الضريبية، في ظل التطور الذي تشهده التجارة الإلكترونية في السنوات الأخيرة.
 - ✓ تطوير الجباية البيئية.
3. **التعجيل بعصرنة وإصلاح الإدارة الضريبية:** وتشمل على وجه الخصوص إتمام انجاز الهياكل غير المنجزة نظرا للتأخر الفادح في انجاز الهياكل الضريبية من مراكز ضريبة ومراكز جوارية، التعجيل بتعميم الرقمنة، التكوين الضروري والمستمر للموارد البشرية، تبسيط الإجراءات وتحسين جودة الخدمة، وذلك بهدف تحسين كفاءة الإدارة الضريبية الجزائرية لضمان تنفيذ النظام الضريبي بشكل جيد وتقريب الإدارة الضريبية من المكلف بما يساهم في تحسين المردودية المالية للنظام الضريبي.

4. **بالنسبة للنفقات العامة:** ينبغي إعادة ترتيب أولويات الإنفاق العام، وذلك بالتركيز على ترشيد نفقات التسيير قدر الإمكان وتسقيفها إن لزم الأمر خاصة من خلال التحول نحو الحكومة الالكترونية ومواصلة بذل الجهود الرامية نحو تحقيق تغطية شاملة للنفقات التسيير من الجباية العادية، وفي المقابل يجب تركيز الاهتمام على النفقات المنتجة ذات المردودية المالية العالية من خلال توجيه إيرادات الجباية النفطية بشكل كامل نحو تمويل النفقات الاستثمارية المنتجة.

5. **بالنسبة للرقابة الجبائية:** تطوير إجراءات الرقابة الجبائية من خلال زيادة عدد المحققين وتدريبهم باستمرار على التعامل مع كل أشكال الإخفاء التي يمكن أن يلجأ إليها المكلف للتهرب كليا أو جزئيا من دفع الضريبة.

6. **التحول نحو الحكومة الإلكترونية:** ضرورة ربط الأجهزة الحكومية والإدارة الضريبية بتطبيق نظام الحكومة الإلكترونية كضرورة لتحقيق الربط المطلوب من أجل تبادل المعلومات.

7. **بالنسبة للمكلف بالضريبة:** الاهتمام بنشر الوعي والثقافة الضريبية بين أفراد المجتمع بهدف تحفيز الامتثال الطوعي بين المكلفين، وقبل هذا ينبغي التركيز على إصلاح الفرد وإدراجه كمحور أساسي ضمن برنامج الإصلاح الجبائي. والبدائية تكون بزيادة الإنفاق على قطاع التعليم، إصلاح المنظومة التربوية، وإدراج الضرائب ضمن المقررات الدراسية.

8. **مكافحة الفساد:** حيث أن انتشار الفساد بين أفراد المجتمع من بين أهم أسباب اتساع ظاهرة التهرب الضريبي، وهذه الظاهرة طاردة للاستثمارات الأجنبية في الدولة. ووضع إستراتيجية فعالة لمكافحة الفساد على مختلف الأصعدة يساهم بدرجة كبيرة في نجاح الإصلاح الجبائي ويساهم في إرساء مبادئ العدالة والمساواة بين أفراد المجتمع.

9. تضمنت الجلسات الوطنية حول الإصلاحات الجبائية المنعقدة في نوفمبر 2020 العديد من المقترحات القيمة لتحسين النظام الضريبي الجزائري، ينبغي التعجيل بالعمل على تطبيقها حتى لا تبقى مجرد حبر على ورق.

ثالثا. آفاق الدراسة:

بناء على ما تم عرضه ومناقشته ونظرا لصعوبة الإلمام بكافة العناصر ذات الصلة بموضوع الإصلاحات الجبائية يمكن اقتراح المحاور التالية بمثابة امتداد للدراسة الحالية: أثر الإصلاحات الجبائية في زيادة الوعي الضريبي ودوره في تعزيز الامتثال الضريبي. الإصلاح الجبائي في الجزائر في ظل التحول الرقمي. تكييف الإصلاحات الجبائية في الجزائر مع متطلبات تحرير التجارة الخارجية. دور الإصلاحات الجبائية في الحد من التهرب الضريبي الدولي عن طريق الجناات الضريبية بالتركيز على بنود اتفاقية منع تآكل الوعاء ونقل الأرباح وآثارها على النظام الضريبي الجزائري. مساهمة الحوكمة الضريبية في تحسين كفاءة أداء النظام الضريبي الجزائري.

قائمة المراجع

أولاً. قائمة المصادر:

القرءان الكريم:

1. الآية 82، و 286 من سورة البقرة.
2. الآية 56 من سورة الأعراف.
3. الآية 102 من سورة التوبة.
4. الآية 88، و 117 من سورة هود.

ثانياً. قائمة المراجع:

المراجع العربية:

أ. قواميس ومعاجم:

1. ابن منظور، لسان العرب: باب الصاد، دار إحياء التراث العربي والنشر والتوزيع، ط3، ج7، لبنان، 1999.
2. ابن منظور، لسان العرب، دار إحياء التراث العربي للطباعة والنشر والتوزيع، ط3، ج8، لبنان، 1999.
3. مجمع اللغة العربية، المعجم الوسيط، مكتبة الشروق الدولية، ط4، مصر، 2004.
4. محمد بن أبي بكر بن عبد القادر الرازي، مختار الصحاح، طبعة مدققة، دائر المعاجم مكتبة لبنان، لبنان، 1986.
5. نزيه حماد، معجم المصطلحات المالية والاقتصادية في لغة الفقهاء، دار القلم، ط1، سوريا، 2008.

ب. الكتب:

6. أحمد عبد السميع علام، المالية العامة المفاهيم والتحليل الاقتصادي والتطبيق، مكتبة الوفاء القانونية، ط1، مصر، 2012.
7. إسماعيل ميثم لعيبي، المالية العامة: مقايضات الكفاءة والعدالة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2016.
8. أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط9، الأردن، 2015.
9. أمين السيد أحمد لطفي، ضرائب الدخل بين التشريع الضريبي والتطبيق المحاسبي، مكتبة شادي، ط2، مصر، 1991.
10. أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل، الدار الجامعية للنشر، ط1، مصر، 2007.
11. بشار حسين العجل، الخراج والضريبة المعاصرة في الفقه الإسلامي: دراسة مقارنة، دار الكتب العلمية، لبنان، 2017.

12. بلال صلاح الأنصاري، أحكام الزكاة والضرائب وتطبيقاتها المعاصرة، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، مصر، 2015.
13. بلال صلاح الأنصاري، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، ط1، مصر، 2017.
14. جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي: بين النظرية والتطبيق لعملي، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
15. حامد عبد الحميد دراز، مبادئ الاقتصاد العام، منشورات جامعة الإسكندرية، مصر، 2019.
16. حامد نور الدين، أثر إصلاح النظام الضريبي، دار زهران للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2016.
17. حسن محمد القاضي، الإدارة المالية العامة، الأكاديميون للنشر والتوزيع، الأردن، 2014.
18. حسين فريجة، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، ط1، الجزائر، 1990.
19. حسين محمد سمحان وآخرون، المالية العامة من منظور إسلامي، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2010.
20. حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية مع تمارين محلولة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط1، الجزائر، 2007.
21. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات: دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، الرسم على القيمة المضافة: دراسة نظرية وتطبيقية، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
22. حيدر مجيد عبود الفتلاوي، دور السياسات المالية في معالجة مشكلة الفقر، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2017.
23. خديجة الأعسر، اقتصاديات المالية العامة، دار الكتب المصرية، ط1، مصر، 2016.
24. رانيا محمود عمارة، المالية العامة: الإيرادات العامة، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، ط1، مصر، 2015.
25. رائد أحمد ناجي، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، دار السنهوري، ط3، لبنان، 2017.
26. رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، ط2، مصر، 2006.
27. رمضان صديق، الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، دن، مصر، 2016.
28. ريتشارد موسجراف وبيجي موسجراف، المالية العامة في النظرية والتطبيق، ترجمة محمد السباخي وكامل العاني، دار المريخ للنشر، السعودية، 1992.
29. زغدود علي، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط4، الجزائر، 2014.
30. سعود جايد مشكور العامري وعقيل حميد جابر الحلو، مدخل معاصر في علم المالية العامة، دار المناهج، ط2، الأردن، 2020.
31. سعيد علي العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، دار دجلة، ط1، الأردن، 2011.

32. سمير صلاح الدين حمدي، المالية العامة، منشورات زين الحقوقية، ط1، لبنان، 2015.
33. سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة-النفقات العامة-الإيرادات العامة-الميزانية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، ط1، لبنان، 2008.
34. صلاح زين الدين، الإصلاح الضريبي، دار النهضة العربية، ط1، مصر، 2000.
35. عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، دار إثراء للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2011.
36. عائشة بوعزم، جرائم جباية الشركات التجارية، مركز الكتاب الأكاديمي، ط1، الأردن، 2020.
37. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التطورات المالية الدولية الحديثة وأثرها على التشريع الضريبي: دراسة تحليلية مقارنة، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2014.
38. عبد الله الحرثسي حميد، تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الضريبي، دار زهران للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2012.
39. عبد الله خبابة، الاقتصاد المالي بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة، ط1، مصر، 2016.
40. عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط1، الجزائر، 2003.
41. عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2011.
42. عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، دار الجامعة، ط1، مصر، 2005.
43. عزت عبد الحميد البرعي، المبادئ العامة للتشريعات الضريبية، دار الولاء للنشر والتوزيع، ط1، مصر، 2001.
44. عزت عبد الحميد البرعي، مبادئ الاقتصاد المالي: النفقات العامة-الإيرادات العامة-القروض العامة-الموازنة العامة، دار الولاء للطبع والتوزيع، ط1، مصر، 2005.
45. عزت قناوي، أساسيات في المالية العامة، دار العلم للنشر والتوزيع، مصر، 2006.
46. فهد خليل زايد، فن إدارة الأزمات الاقتصادية العولمة وبداية الانهيار، دار يافا العلمية للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2013.
47. فوزي عطوي، المالية العامة: النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، ط1، لبنان، 2003.
48. كامل عبده عاشور، الإصلاح الضريبي وآثاره على النمو الاقتصادي في الصين، المكتب العربي للمعارف، ط1، مصر، 2019.
49. لحسن دردوري والأخضر لقلطي، أساسيات المالية العامة، دار حميثرا للنشر والترجمة، ط1، مصر، 2018.
50. لطفي شعباني، جباية المؤسسة: دروس مع أسئلة وتمارين محلولة، pages bleues les internationales، ط1، الجزائر، 2017.

51. مجدي شهاب، أصول الاقتصاد العام: المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2004.
52. محسن حسن المعموري، مبادئ علم الاقتصاد، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2014.
53. محمد الحلاق، التشريع الضريبي، منشورات الجامعة الافتراضية السورية، سوريا، 2018.
54. محمد خصاونة، المالية العامة: النظرية والتطبيق، دار المناهج للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2014.
55. محمد ساحل، أسس الموازنة العامة، مركز الكتاب الأكاديمي، ط1، الأردن، 2019.
56. محمد سلمان سلامة، الإدارة المالية العامة، دار المعتر للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2015.
57. محمد شاکر عصفور، أصول الموازنة العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط3، الأردن، 2011.
58. محمد صادق إسماعيل، الفساد الإداري في العالم العربي مفهومه وأبعاده المختلفة، المجموعة العربية للتدريب والنشر، ط1، مصر، 2014.
59. محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة: النفقات العامة-الإيرادات العامة-الميزانية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2005.
60. محمود حسين الوادي، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للطباعة والنشر، ط1، الأردن، 2007.
61. محمود رمزي ومحمد رمزي، مافيا اقتصاد الظل وبنوك أوف شور، دار التعليم الجامعي، ط1، مصر، 2019.
62. مختار حسين شبيلي، الاجرام الاقتصادية والمالي الدولي وسبل مكافحته، مركز الدراسات والبحوث، المملكة العربية السعودية، 2007.
63. نزار دياب عساف، مفاهيم ومصطلحات اقتصادية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2020.
64. يسري أبو العلا وآخرون، المالية العامة والتشريع الضريبي، مركز التعليم المفتوح، جامعة بنها، مصر، 2010.

ج. المجالات العلمية:

65. أحمد دساس ومحمد دوة، أهمية الإدارة الجبائية في تحسين علاقتها مع المكلفين بالضريبة دراسة إحصائية باستقبال مستخدمي الإدارة الجبائية، مجلة دراسات جبائية، مجلد 9، عدد1، جامعة البليدة 2، البليدة، الجزائر، 2020.
66. أديب قاسم شندي وفريد جاسم حسن، السياسة الضريبية في العراق واقعها ومتطلبات إصلاحها في ظل التوجه نحو اقتصاد السوق، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، عدد17، العراق، 2015.

67. إسراء كاطع فياض وآخرون، الملاذات الضريبية الآمنة: التوزيع الجغرافي والآثار الاقتصادية، مجلة الإدارة والاقتصاد، عدد125، الجامعة المستنصرية، العراق، 2020.
68. إلياس قصابي، التهرب الضريبي الدولي وآليات مكافحته، مجلة رماح للبحوث والدراسات، عدد26، الأردن، 2018.
69. أمحمد موعش وآخرون، النظم الضريبية وضريبة القيمة المضافة في الدول العربية، دراسات اقتصادية، صندوق النقد العربي، عدد70، 2017.
70. إيمان الشرع وسالم عواد الزويعي، أثر الإصلاح الضريبي في زيادة إيرادات الموازنة الاتحادية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، مجلد9، عدد27، العراق، 2014.
71. بيريشي عبد القادر، هيكل النظام الضريبي الجزائري في ظل الإصلاحات الضريبية، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، عدد1، المركز الجامعي تامنغست، تامنغاست، الجزائر، 2012.
72. بوبكر نيق، أثر العبء الضريبي على الجباية العادية في النظام الضريبي الجزائري - الضرائب المباشرة نموذجاً، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، مجلد 11، عدد1، جامعة عمار ثلجي الأغواط، 2020.
73. بوعلام ولهي، ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، عدد12، 2012.
74. حيدر عبد الأمير نعمة وصبحي حسون السعدي، توجهات المؤسسات الدولية في الإصلاح الضريبي وانعكاساتها على تجارة العراق الخارجية، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، عدد60، العراق، 2019.
75. خالد سناطور ومحمد حمر العين، قراءة في نظام الضريبة على الدخل الإجمالي وبوادر الرجوع إلى نظام الضرائب النوعية على مختلف أصناف الدخل حسب مصدرها، مجلة الحقيقة، عدد34، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2015.
76. رضوان آيت قاسي عزو وحاج بن زيدان، نمو الجباية العادية في ظل الإصلاحات الضريبية وظرف النمو الاقتصادي: دراسة حالة الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، مجلة البشائر الاقتصادية، مجلد05، عدد03، 2019.
77. رغد حسين علي وأحمد صبيح عطية، الأهداف التنموية للإصلاح الضريبي في العراق ودور المؤسسات المالية الدولية في تفعيلها، Al Kut Journal Of Economics And Administrative Sciences، مجلد 12، عدد36، العراق، 2020.
78. زهير بن دعاس، حدود قياس الضغط الجبائي في الجزائر، مجلة العلوم الإنسانية، مجلد 19، عدد1، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2019.
79. سماء سامي محمد عزازي، صياغة الإدارة الإستراتيجية وتفعيلها على الإدارات الضريبية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، مجلد11، عدد3، مصر، 2020.

80. سناء نظمي مسودة وخالد مفلح محمد مفلح، دور الإيرادات الضريبية في رفد الموازنة العامة الأردنية بالإيرادات العامة-دراسة تحليلية مقارنة خلال الفترة ما بين 2006-2013، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، مجلد 23، عدد 2، غزة، فلسطين، 2016.
81. صبيحة شاوي، الإصلاح الضريبي في الجزائر وأثره على تعبئة الجباية العادية، المجلة الجزائرية للمالية العامة، العدد 06، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2016.
82. عبد الجبار مختاري، تأثير اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية على الجباية الجمركية في ظل انخفاض أسعار المحروقات خلال الفترة 2005-2016، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، مجلد 15، عدد 1، جامعة الأغواط، 2018.
83. علاء مونس وحسين العتابي، تخطيط اتجاهات السياسة الضريبية لتنمية الحصيلة الضريبية في العراق لسنوات 1990-2010، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 11، عدد 35، العراق، 2016.
84. عنتره برباش ومحمد خليل بوحلايس، قراءة تحليلية لتطور الإيرادات العامة في الجزائر للفترة 1990-2017، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، العدد 5، جامعة العربي التبسي، تبسة، الجزائر، 2018.
85. فاتح أحمية، تقييم مؤشرات أداء النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة 2010-2014، مجلة أبعاد اقتصادية، مجلد 6، عدد 1، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2016.
86. كريم عبيس حسان، الخصخصة وإصلاح النظام الضريبي في العراق، مجلة جامعة بابل، مجلد 24، عدد 1، العراق، 2016.
87. كمال رزيق وسمير عمور، تقييم عملية إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، عدد 05، جامعة البليدة، الجزائر، 2003.
88. محمد أحمد مطر محمد، أثر الفساد على الدين العام في مصر خلال الفترة 1998-2020، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، مجلد 3، عدد 1، مصر.
89. محمد أحمد مطر، أثر اقتصاد الظل على كل من التضخم وإيرادات الضرائب في مصر خلال الفترة 1996-2017، مجلة كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، مجلد 22، عدد 2، 2021.
90. محمد الأمين وليد طالب ونظيرة قلادي، المردودية المالية للنظام الجبائي الجزائري بعد الإصلاح الجبائي لعام 1992، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، مجلد 5، عدد 1، جامعة العربي بن المهدي أم البواقي، الجزائر، 2019.
91. محمد بلهادي وعبد المجيد قدي، محاولة تقييم سياسات الإنفاق الضريبي في الجزائر على ضوء مبادئ الحوكمة الضريبية، مجلة البشائر الاقتصادية، مجلد 4، عدد 2، 2018.
92. مدين إبراهيم الضابط، تقييم كفاءة النظام الضريبي في سورية باستخدام مؤشرات V.Tanzi، مجلة جامعة تشرين، مجلد 41، عدد 3، 2019.
93. مريم زان، واقع الضغط الضريبي بالمغرب، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، عدد 15، المغرب، 2016.

94. مصباح حراق، النظام الجبائي الجزائري-قراءة في البنية والهيكل على ضوء المستجدات الأخيرة-، مجلة اقتصاديات المال والأعمال، مجلد2، عدد1، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف، ميلة، الجزائر، 2018.
95. مصباح حراق، تحليل الجباية العادية في الجزائر: قراءة في بعض المؤشرات الضريبية للفترة 2010-2018، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، مجلد 21، عدد1، جامعة باتنة، الجزائر، 2020.
96. مصطفى بوشامة وأسامة عمارة، واقع النظام الضريبي في دولة الإمارات العربية المتحدة، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، مجلد 2، عدد2، جامعة المسيلة، الجزائر، 2018.
97. منال عفان، أثر الاقتصاد غير الرسمي على التفاوت في توزيع الدخل في الدول النامية: دراسة حالة مصر، المجلة العلمية لكلية الدراسات الاقتصادية والعلوم السياسية، مجلد3، عدد5، مصر، 2018.
98. ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، عدد02، 2003.
99. نبيل جحا وعبد القادر جلال، أهمية الرسوم الجمركية في دعم الإيرادات العمومية للدولة-حالة الجزائر-(دراسة تحليلية للفترة 2010-2018)، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، مجلد 14، عدد1، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2020.
100. نور حمزة حسين، الإصلاح الضريبي في العراق، مجلة الأنبار للعلوم القانونية والسياسية، مجلد9، عدد2، العراق، 2019.
101. نيكولاس شيكسون، التصدي للملاذات الضريبية: المليارات التي تجتذبها الملاذات الضريبية تلحق الضرر بالبلدان المرسله والمستقبله على حد سواء، مجلة التمويل والتنمية، صندوق النقد الدولي، سبتمبر 2019.
102. هاشم مسلم ضيدان طويرش، اتجاهات السياسة الضريبية في الأردن وعلاقتها بالنتائج المحلي الإجمالي للمدة 2008-2017، مجلة الإدارة والاقتصاد، مجلد 10، عدد37، العراق، 2021.
103. هاني التابعي محمد جزر، حوكمة الإدارة الضريبية أداة لتدنية المخاطر الضريبية، مجلة البحوث المالية والتجارية، مجلد18، عدد2، مصر، 2017.
104. هشام فاروق الأبياري، مدى تكامل أداء الإدارة الضريبية في مصر(الواقع والمأمول): دراسة ميدانية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، مجلد 40، عدد خاص، مصر، 2020.
105. يوسف قاشي، إشكالية تحقيق العدالة في النظم الضريبية مع الإشارة إلى حالة الضريبة، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، مجلد 5، عدد10، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2016.
- د. رسائل علمية:**
106. إبراهيم قرني بلل، أثر سياسات الإصلاح الضريبي على الاقتصاد الكلي في السودان، أطروحة دكتوراه في الاقتصاد، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان، 2011.

107. براهيم حراش، عصرنة الإدارة الضريبية كمتغير من متغيرات الإصلاح الضريبي لزيادة فعالية التسيير دراسة تقييمية للتجربة الجزائرية للفترة 2002-2010، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2011-2012.
108. عبد السلام فنغور، تحليل السياسة الجبائية في الجزائر منذ إصلاحات 1992: تقييم وآفاق، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة 1، الجزائر، 2016/2017.
109. عبد الهادي مختار، الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2015-2016.
110. محمد بلهادي، مشاكل قياس مستوى الإنفاق الجبائي في ظل النظام الضريبي الجزائري، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2017-2018.
111. محمد قاسمي، عصرنة الإدارة الضريبية ودورها في تفعيل السياسة الجبائية دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2006-2018، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2018-2019.
112. محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014-2015.

هـ. ملتقيات وتظاهرات علمية:

113. عيسى براق وآخرون، دوافع الإصلاحات الضريبية في الجزائر وأهدافها، ملتقى دولي حول الإصلاح الجبائي والتنمية الاقتصادية، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، يومي 12-13 ماي 2014.
114. محمد بوشوشة، إصلاح المحيط الجبائي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، الملتقى الدولي الأول حول تحديات تمويل الاستثمار في بيئة الأعمال المعاصرة - رؤية إسلامية-، جامعة العربي التبسي، تبسة، الجزائر، يومي 12-13 نوفمبر 2019.
115. شلالى عبد القادر وآخرون، أثر الإصلاحات الضريبية على النظام الجبائي الجزائري، الملتقى الوطني حول مساهمة النظام الجبائي الجزائري في تنويع الاقتصاد الوطني خارج المحروقات، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، يومي 18-19 أفريل 2018.

و. منشورات وتقارير:

116. إسماعيل طارق، كفاءة التحصيل الضريبي في الدول العربية، دراسات اقتصادية، عدد 52، صندوق النقد العربي، 2019.
117. أندرو جويل وآخرون، العدالة الضريبية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، صندوق النقد الدولي، 2015.
118. بنك الجزائر، التقرير السنوي 2018: التطور الاقتصادي والنقدي للجزائر، الجزائر، 2019.

119. البنك الدولي، تقارير أنشطة ممارسة الأعمال، السنوات 2007-2019.
120. البنك الدولي، دفع الضرائب: المنهجية والبحث، متاح على الرابط: <https://arabic.doingbusiness.org/ar/methodology/paying-taxes>، تاريخ الاطلاع: 2021/02/07.
121. التقارير السنوية لمجلس المحاسبة، السنوات 2013-2016.
122. التقارير السنوية لمنظمة OPEC.
123. رسالة المديرية العامة للضرائب، احترام أخلاقيات المهنة وتحسين السلوك، عدد49، 2011.
124. رسالة المديرية العامة للضرائب، تبسيط الإجراءات الإدارية نحو تحسين الخدمة العمومية، عدد69، 2013.
125. رسالة المديرية العامة للضرائب، تحسين استقبال الجمهور رهان من أجل إدارة عصرية، عدد52، 2011.
126. رسالة المديرية العامة للضرائب، عصنة الإدارة الجبائية محور إستراتيجي لوزارة المالية، عدد90، 2018.
127. رسالة المديرية العامة للضرائب، نتائج مؤشرات النجاعة تؤكد تحسن استقبال المكلف بالضريبة، عدد81، 2015.
128. صندوق النقد الدولي، سياسة المالية العامة وعدم المساواة في الدخل، 2014، ، متاح على الرابط: <https://www.imf.org/ar/News/Articles/2015/09/28/04/53/sop01031314a>
129. صندوق النقد العربي، إحصاءات القطاع غير الرسمي في الدول العربية، الإمارات العربية المتحدة، 2017.
130. صندوق النقد العربي، تقرير نافذة على طريق الإصلاح: الإصلاحات الضريبية في الدول العربية، الإصدار الثالث، 2020.
131. عباس المجرن، الإصلاح الضريبي في دولة الكويت، سلسلة اجتماع الخبراء، المعهد العربي للتخطيط، عدد30، 2009.
132. فريدريك شنايدر ودومينيك إنستي، الاختباء وراء الظلال: نمو الاقتصاد الخفي، سلسلة قضايا اقتصادية لصندوق النقد الدولي، عدد 30، 2002.
133. كورالي برنج، الناس والفساد: دراسة مسحية للشرق الأوسط وشمال إفريقيا، باروميتر الفساد العالمي، منظمة الشفافية الدولية، 2016.
134. المديرية العامة للضرائب، إطلاق النظام المعلوماتي الجديد للمديرية العامة للضرائب جبايتك: تسيير أكثر شفافية للضريبة، رسالة المديرية العامة للضرائب، عدد 85، 2017.
135. المديرية العامة للضرائب، تبسيط الإجراءات الإدارية نحو تحسين الخدمة العمومية، رسالة المديرية العامة للضرائب، عدد69، 2013.

136. المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، المركز الجوّاري للضرائب تنظيم ومهام، نشرة 2021.
137. المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، مركز الضرائب تنظيم ومهام، نشرة 2021.
138. ناجي التوني، سياسات الإصلاح الضريبي، سلسلة جسر التنمية، المعهد العربي للتخطيط، عدد13، الكويت، 2003.
139. نبيل جورج دحدح، تداعيات الأزمة المالية العالمية على أوضاع المالية العامة في الدول العربية المصدرة للنفط والغاز الطبيعي، دراسات اقتصادية، صندوق النقد العربي، 2010.
140. هبة عبد المنعم، رقمنة المالية العامة، موجز سياسات، عدد2، صندوق النقد العربي، 2019.
141. الوليد بن طلحة، العدالة الضريبية، موجز سياسات، العدد3، صندوق النقد العربي، 2019.
142. صندوق النقد العربي، التقرير الاقتصادي العربي الموحد، 2019.

ي. قوانين ومراسيم:

143. قانون رقم 13/81 المؤرخ في 27 ديسمبر 1981، المتضمن قانون المالية لسنة 1982، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.
144. قانون رقم 14/82 المؤرخ في 30 ديسمبر 1982، المتضمن قانون المالية لسنة 1983، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.
145. قانون 19/83 المؤرخ في 31 ديسمبر 1983، المتضمن قانون المالية لسنة 1984، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.
146. القانون رقم 17/84، المؤرخ في 07 جويلية 1984 يتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.
147. القانون رقم 36-90، المؤرخ في 31 ديسمبر 1990، المتضمن قانون المالية لسنة 1991، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد57.
148. قانون رقم 25-91، المؤرخ في 16 ديسمبر 1991، المتضمن قانون المالية لسنة 1992، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد65.
149. المرسوم التشريعي رقم 92-04 المؤرخ في 11 أكتوبر 1992، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1992، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد73.
150. مرسوم تشريعي رقم 93-18 المؤرخ في 29 ديسمبر 1993، المتضمن قانون المالية لسنة 1994، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد88.
151. الأمر رقم 94-03، المؤرخ في 31 ديسمبر 1994، المتضمن قانون المالية لسنة 1995، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 87.

152. أمر رقم 95-27 المؤرخ في 30 ديسمبر 1995، المتضمن قانون المالية لسنة 1996، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 82.
153. الأمر رقم 96-31، المؤرخ في 30 ديسمبر 1996، المتضمن قانون المالية لسنة 1997، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.
1. قانون رقم 98-12، المؤرخ في 31 ديسمبر 1998، المتضمن قانون المالية لسنة 1999، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 98.
154. قانون رقم 2000-06، المؤرخ في 23 ديسمبر 2000، المتضمن قانون المالية لسنة 2001، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 80.
155. قانون رقم 01-12 المؤرخ في 19 جويلية 2001، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2001، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 38.
156. قانون رقم 02-11 المؤرخ في 24 ديسمبر 2002، المتضمن قانون المالية لسنة 2003، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 86.
157. قانون رقم 05-16 المؤرخ في 31 ديسمبر 2005، المتضمن قانون المالية لسنة 2006، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 85.
158. الأمر رقم 06-04، المؤرخ في 15 يوليو 2006، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2006، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 47.
159. قانون رقم 06-24، مؤرخ في 26 ديسمبر 2006، المتضمن قانون المالية للسنة 2007، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 85.
160. قانون رقم 07-12، المؤرخ في 30 ديسمبر 2007، المتضمن قانون المالية لسنة 2008، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 82.
2. الأمر رقم 08-02، المؤرخ في 24 يوليو 2008، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 42.
161. قانون رقم 08-21 المؤرخ في 31 ديسمبر 2008، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 74.
162. القرار الوزاري المشترك الصادر بتاريخ 21 فيفري 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الصادرة بتاريخ 29 مارس 2009، عدد 20.
163. أمر رقم 09-01 المؤرخ في 22 جويلية 2009، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 44.
164. قانون رقم 12-12 المؤرخ في 26 ديسمبر 2012، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 72.

165. قانون رقم 14-10 المؤرخ في 30 ديسمبر 2014، المتضمن قانون المالية لسنة 2015، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 78.
166. أمر رقم 01-15، المؤرخ في 23 يوليو 2015، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 40.
167. قانون رقم 16-14، المؤرخ في 28 ديسمبر 2016، المتضمن قانون المالية لسنة 2017، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 77.
168. قرار مؤرخ في 24 ديسمبر 2017، يحدد الحد الأدنى لرقم أعمال الشركات التي تندرج ضمن اختصاص مديرية كبريات المؤسسات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2017، عدد 77.
169. قانون رقم 18-18، المؤرخ 27 ديسمبر 2018، المتضمن قانون المالية لسنة 2019، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 79.
170. قانون رقم 19-13 المؤرخ في 11 ديسمبر 2019، ينظم نشاطات المحروقات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 79.
171. المديرية العامة للضرائب، النظام الضريبي الجزائري، طبعة 2019.
172. قانون الرسم على رقم الأعمال، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، طبعة 2019.
173. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، طبعة 2019.

ز. المواقع الالكترونية:

174. أمال عبد اللطيف، حققنا الأهداف المسطرة وسنجد توصيات مجلس المحاسبة في السنوات الموالية، المجلس الشعبي الوطني، متاح على الرابط للإطلاع: <http://www.apn.dz/AR/plus-ar/actualite-ar/6331-2020-12-15-17-01-15> ، 2020/12/28.
175. البنك الدولي، دفع الضرائب: المنهجية والبحث، متاح على الرابط: <https://arabic.doingbusiness.org/ar/methodology/paying-taxes>، تاريخ الاطلاع: 2021/02/07.
176. جميل الصابوني، الملاذات الضريبية، الموسوعة العربية: الموسوعة القانونية المتخصصة، مجلد 4، متاح على الرابط: <http://arab-ency.com.sy/law/overview/164929>، تاريخ الاسترداد: 2020/12/23.
177. عدنان فرحان الجوراني، الإصلاح الضريبي: المفهوم والأسباب والأهداف، الحوار المتمدن، عدد 3580، 2011، متاح على الرابط: <https://www.ahewar.org/debat/show.art.asp?aid=287956>، تاريخ الاطلاع: 2020/01/15.

178. محمد العموري، الإصلاح الضريبي، الموسوعة العربية: الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد الرابع، ص529، متاح على الرابط: <http://arab-ency.com.sy/law/detail/164598>، تاريخ الاطلاع: 2020/01/02.
179. المديرية العامة للضرائب، الهياكل الجديدة للمديرية العامة للضرائب، متاح على الرابط: <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/com-smartslider3/modernisation-voir-plus-ar/230-2014-05-20-08-13-32>، تاريخ الاطلاع: 2021/01/28.
180. المديرية العامة للضرائب، مديرية كبريات المؤسسات، متاح على الرابط: <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/com-smartslider3/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/237-2014-05-27-15-01-59>، تاريخ الاطلاع: 2021/01/04.
181. المديرية العامة للضرائب، مرجعية نوعية الخدمة طموح قوي لتحسين استقبال المكلفين بالضريبة، متاح على الرابط: <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/com-smartslider3/modernisation-voir-plus-ar/228-2014-05-20-08-51-48>، تاريخ الاطلاع: 2020/01/25.
182. هيثم محمد نصر الدين حامد، دور الجنات الضريبية في التجنب الضريبي على المستوى الدولي، نوفمبر 2015، متاح على الرابط: <https://ssrn.com/abstract=2684810>.
183. وكالة الأنباء الجزائرية، إعادة تقييم اتفاق الشراكة بين الجزائر والاتحاد الأوروبي: إعادة الاتفاق إلى المسار الصحيح، متاح على الرابط: <https://www.aps.dz/ar/economie/115045-2021-11-01-18-04-2021-11-05>، تاريخ الاطلاع: 2021/11/05.

المراجع الأجنبية:

أ. كتب أجنبية:

184. Aman khan, **Fundamentals of Public Budgeting and Finance**, Springer International Publishing, Palgrave Macmillan, Switzerland AG, 2019.
185. Colin C. Williams & Friedrich Schneider, **Measuring the Global Shadow Economy: The Prevalence of Informal Work And Labour**, Edward Elgar Publishing Limited, United Kingdom, 2016.
186. Deborah A. Brautigam Et. Al, **Taxation and State-Building in Developing Countries Capacity and Consent**, Cambridge University Press, 2008.
187. Denis Ushakov, **Global Trends of Modernization in Budgeting and Finance**, IGI Global, USA, 2019.
188. H. Kiral and T. Akdemir (eds.), **Public Financial Management Reforms in Turkey: Progress and Challenges**, Volume1, Springer Nature, 2020.
189. Jane Frecknall-Hughes, **The theory, principles and management of taxation: An introduction**, Routledge, New York, 2015.
190. Jonathan gruber, **public finance and public policy**, worth publishers, 8 edition, new York, 2016.
191. Joseph, E. Stiglitz & Jay K. Rosengard, **Economics of the Public Sector**, WW Norton & Company, Inc, 2015.
192. Krstić Gorana & Friedrich Schneider, **Formalizing the shadow economy in Serbia: Policy measures and growth effects**, Springer Open, Belgrade, 2015.

193. Matthijs Alink & Victor Van Kummer, **Handbook On Tax Administration**, 2nd Edition, IBFD, Netherlands, 2016.
194. Palan Ronen and others, **Tax havens: how globalization really works**, Cornell university press, 2010.
195. Saka Muhammad Olokooba, **Nigerian taxation**, Springer Singapore, 2019.
196. Salanié Bernard, **The Economics of Taxation**, Vol 1, The MIT Press, 2003.
197. Stephen Smith, **Taxation: a very short introduction**, Oxford University Press, Vol. 428, USA, 2015.

ب. مقالات في مجلات علمية:

198. Adebisi, J. F., and Daniel Orsaa Gbegi, **Effect of tax avoidance and tax evasion on personal income tax administration in Nigeria**, American Journal of Humanities and Social Sciences, Vol 1, N^o3, 2013.
199. Adekoya, A. Augustine, et al, **Informal Sector and Tax Compliance in Nigeria- Challenges and Opportunities**, International Journal of Emerging Trends in Social Sciences, Vol 8, N^o2, 2020.
200. Arthur B. Laffer, **The Laffer Curve: Past, Present, and Future**, Backgrounder, N^o 1765, 2004, can be found at: www.heritage.org/research/taxes/bg1765.cfm.
201. Daniel Nemeč, et al, **Corruption, Taxation and the Impact on the Shadow Economy**, economies, Vol9, N^o1, 2021.
202. Giriuniene Gintare & Giriunas Lukas, **Identification of the complex tax system evaluation criteria: theoretical aspect**, Journal of Security & Sustainability Issues, Vol 7, N^o 2, 2017.
203. Khaled Senator, **Challenges Of The New Organization Of The Tax Administration In Algeria**, Journal Of Tax Administration Vol 5, N^o 2, 2019.
204. Odd-Helge Fjeldstad, et al, **The non-oil tax reform in Angola: Escaping from petroleum dependency?**, The Extractive Industries and Society, vol. 7, issue 4, 2020.
205. Sanjib ghimire, **Implications of Tax Reforms in Indirect Tax Collections of the Government of India during the Last Two Decades (2000-2020)**, International Journal of Engineering and Management Research, vol. 10, issue 3, 2020
206. Sèna Kimm Gnanon & Jean-François Brun, **Trade openness, tax reform and tax revenue in developing countries**, The World Economy, vol 42, issue 12, 2019.
207. Shahroodi Seyed Mohammad Mousavi, **Investigation of the effective factors in the efficiency of tax system**, Journal of Accounting and taxation, Vol 2, N^o 3.
208. Thaçi, Lumnije & Arbnora Gërxhaliu, **Tax Structure and developing countries**, European Journal of Economics and Business Studies, vol4, N^o1, 2018.
209. Timothy Besley & Torsten Persson, **Why Do Developing Countries Tax So Little?**, Journal of Economic Perspectives, Vol 28, N^o4, 2014.
210. Zaid M. Abu-Lila, et al, **Nonlinearity between financial development and the shadow economy: Evidence from Jordan**, Accounting, Vol7, N^o5, 2021.

211. Corinne C. Deléchat & Leandro Medina, **the Global Informal Workforce Priorities for Inclusive Growth**, IMF Publications, 2021.
212. -DGT, **Principaux indicateurs de l'économie Algérienne 2000- 2019**, site in : http://www.dgpp-mf.gov.dz/images/stories/PDF/retrospective/pib/PIB_annuel_2019.pdf.
213. DGT, **Situation du Fonds de Régulation des Recettes (FRR) 2000 – 2019**, site in : <http://www.dgpp-mf.gov.dz/images/stories/PDF/retrospective/frr/FRR2019.pdf>.
214. DGT, **Situation Résumée des Opérations du Trésor "SROT" 2000–2019**, site in: <http://www.dgpp-mf.gov.dz/index.php/retrospective>.
215. Dong Frank, and Friedrich Schneider, **Nonlinearity between the shadow economy and level of development**, IMF Working Paper, 2019.
216. Fjeldstad, Odd-Helge. **Revenue administration and corruption**, Chr. Michelsen Institute, U4 Issue, 2005, p4. site in: <https://open.cmi.no/cmi-xmlui/handle/11250/2474593>.
217. Godbout, Luc, et al, **Approche méthodologique pour une réforme fiscale dans un pays en développement-Étude de cas: la réforme fiscale au Mali**, Document de travail 2007/03, Université de Sherbrooke, 2007.
218. Granger Hazel, **Economics topic guide taxation and revenue**, EPS-PEAKS, 2013.
219. https://assets.publishing.service.gov.uk/media/57a08a38ed915d622c000619/ECONOMICS_TOPIC_GUIDE_TAXATION_AND_REVENUE.pdf.
220. <https://www.transparency.org/en/cpi/2020/index/nzl>.
221. Jane G. Gravelle, **Tax havens: International tax avoidance and evasion**, Congressional Research Service, 2015, p4, site in: <http://fedweb.com/wp-content/uploads/2017/02/CRS-Tax-Havens-International-Tax-Avoidance-and-Evasion.pdf>.
222. la lettre de la DGI, **la Direction des Grandes Entreprises**, N° 21, 2005.
223. la lettre de la DGI, **Le Cinquantenaire de l'administration des impôts consolider les acquis et maintenir le cap de la modernisation**, N° 61, 2012.
224. la lettre de la DGI, **Le Cinquantenaire De l'Administration Des Impôts Consolider Les Acquis Et maintenir le cap de la modernisation**, N°61, 2012.
225. La Lettre De La DGI, **Les Assises Nationales Sur La Reforme Fiscale_ Alger**, CIC, 21-22-23 Juillet 2020, Numéro Spécial, Novembre 2020.
226. la lettre de la DGI, **Modernisation De L'administration Fiscale: Transparence, Efficacité Et Efficience**, N° 30, 2008.
227. Leandro Medina & Friedrich Schneider, **Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years?**, IMF Working Papers, 2018.
228. Medina, Leandro & Friedrich Schneider, **Shedding light on the shadow economy: A global database and the interaction with the official one**, CESifo working paper, N°7981, Munich, 2019.
229. OECD , **Global Revenue Statistics Database**, site in: <https://stats.oecd.org/#>
230. Office National des Statistiques, **L'Algérie en quelques chiffres, PROTECTION SOCIALE**, résultats: 2000-2018.
231. Office National des Statistiques, **Rétrospective Des Comptes Economiques De 1963 A 2018**, Collections Statistiques N°215.
232. -ONS, **Activite, Emploi & Chômage En Mai 2019**, N° 879.
233. ONS, **Activite, Emploi & Chômage En Septembre 2014**, N° 683.
234. ONS, **Rétrospective Statistiques, Chapitre 12, Finances Publiques 1962–2011**.
235. Prichard Wilson, **Taxation and State Building: Towards a Governance Focused Tax Reform Agenda**, Institute of Development Studies(IDS) , UK, Working Papers 341, 2010.

236. Schneider Friedrich & Robert Klinglmaier, **Shadow economies around the world: what do we know?**, Crema Working Papers, 2004.
237. Schneider Friedrich, **Shadow economies and corruption all over the world: what do we really know?**, Economics Discussion Papers, N° 9, 2007.
238. tax justice network, tax justice reports, **The State of Tax Justice 2020: Tax Justice in the time of COVID-19**, November 2020.
239. Transparency International, Corruption Perceptions Index, site in :
240. Vito tanzi, **A tax system and policy objectives in developing countries: General principles And diagnostic tests**, unpublished IMF paper, 1983.

الملاحق

الملحق رقم (1): التحصيل الضريبي في الجزائر خلال الفترة 1993-2019

SITUATION DES RECOUVREMENTS 1993-2006

	Dec 1993	Dec 1994	Dec 1995	Dec 1996	Dec 1997	Dec 1998
CONTRIBUTION DIRECTES	40 260	41 030	57 753	68 543	82 343	92 160
IRG/Salaires	22 490	23 790	32 027	33 222	37 869	43 064
IRG/Autres	3 190	5 530	7 743	11 540	12 757	15 847
IBS	4 680	8 430	16 289	23 191	31 145	32 752
Autres Impots directes	9 900	3 280	1 694	590	572	497
ENREGISTREMENT ET	6 690	6 900	6 417	9 159	10 678	11 900
Enregistrement	6 690	6 900	1 599	2 143	2 659	3 354
Timbre	-	-	4 818	7 016	8 019	8 546
IMPOTS SUR LES AFFAIRES	53 650	87 070	82 318	128 072	147 034	156 774
TVA/Produits petroliers	4 920	12 870	-	6 697	8 512	9 794
TVA/Interieure	19 790	27 080	31 342	42 086	47 107	49 042
TVA/Importation	15 270	25 120	37 677	41 998	43 680	49 430
TSA	0	-	-	3 562	5 002	3 644
- TSA DGI	-	-	-	3 562	1 282	1 492
- TSA DOUANE	-	-	-	-	3 720	2 152
S/Total TVA+TSA	39 980	65 070	69 019	94 343	104 301	111 910
TIC	8 750	9 130	13 299	18 159	21 539	21 575
- TIC Int,rieure	8 750	9 130	-	-	-	-
- TIC Import	-	-	-	-	-	-
TPP (T/Produits P, troliers)	4 920	12 870	-	15 570	21 194	23 289
Autres taxes/ubrifi,	-	-	-	-	-	-
S/Total TIC+TPP	13 670	22 000	13 299	33 729	42 733	44 864
CONTRIBUTIONS	2 050	9 530	16 876	3 841	283	537
PRODUITS DES DOUANES	27 350	47 900	78 628	77 315	72 526	77 089
PRODUITS DES DOMAINES	-	-	-	-	-	5 936
- Recettes domaniales	-	-	-	-	-	-
- Recettes exceptionnelles	-	-	-	-	-	-
PRODUITS DIVERS DU	1 100	1 050	2 607	3 699	4 252	4 106
- DGI	1 100	1 050	2 607	3 699	2 273	2 730
- DOUANE	-	-	-	-	1 979	1 376
FISCALITE ORDINAIRE	131 100	193 480	244 599	290 629	317 116	348 502
FISCALITE PETROLIERE	179 220	222 180	336 148	507 836	570 765	378 715
FISCALITE PETROL	179 220	222 180	336 148	507 836	570 765	378 715
RECETTES FONDS DE	-	-	-	-	-	-
RECETTES TOTALES	310 320	415 660	580 747	798 465	887 881	727 217
TOTAL HORS RECETTES DU	310 320	415 660	580 747	798 465	887 881	727 217
FISCALITE DES	32 340	45 060	73 330	69 940	72 740	76 486
COLLEC.LOCALES et FCCL	-	-	-	-	-	-

SITUATION DES RECOUVREMENTS 1993-2006

	Dec 1999	Dec 2000	Dec 2001			Dec 2004	Dec 2005	Dec 2006
CONTRIBUTION DIRECTES	79 416	82 341	99 202	113 768	125 529	145 232	168 371	240 292
IRG/Salaires	35 473	34 311	44 669	51 629	59 930	74 875	82 770	94 957
IRG/Autres	13 761	15 719	18 033	19 128	19 859	21 196	22 828	26 884
IBS	29 943	32 187	36 387	42 868	45 648	49 031	62 643	118 316
Autres Impôts directs	239	124	113	143	92	130	130	135
ENREGISTREMENT ET	13 584	16 221	17 026	19 001	19 272	19 599	19 618	23 544
Enregistrement	3 253	3 986	4 861	6 265	6 561	7 467	9 099	10 814
Timbre	10 331	12 235	12 165	12 736	12 711	12 132	10 519	12 730
IMPÔTS SUR LES AFFAIRES	162 679	172 150	184 298	219 125	235 611	272 226	312 377	334 370
TVA/Produits pétroliers	10 352	11 181	10 502	10 304	10 021	9 283	9 413	7 115
TVA/Intérieure	45 834	48 244	54 230	66 912	68 971	83 160	95 304	114 477
TVA/Importation	53 622	56 928	61 685	79 525	93 284	117 792	135 081	137 608
TSA	5 361	3 888	3 988	0	0	0	0	0
- TSA DGI	2 036	2 124	1 460	0				
- TSA DOUANE	3 325	1 764	2 528	0				
S/Total TVA+TSA	115 169	120 241	130 405	156 741	172 276	210 235	239 798	259 200
TIC	23 923	24 991	25 686	32 520	32 588	30 049	33 750	34 433
- TIC Int,rieure						26 315	27 855	27 969
- TIC Import						3 734	5 895	6 464
TPP (T/Produits P, troliers)	23 587	26 918	28 207	29 864	30 747	31 942	38 829	40 604
Autres taxes/lubrifi,								133
S/Total TIC+TPP	47 510	51 909	53 893	62 384	63 335	61 991	72 579	75 170
CONTRIBUTIONS	656	539	440	722	746	684	845	984
PRODUITS DES DOUANES	82 445	90 380	104 295	128 455	143 376	137 018	143 357	113 402
PRODUITS DES DOMAINES	6 110	6 598	35 124	7 867	34 440	25 159	15 948	28 408
- Recettes domaniales					9 153	10 141	11 185	13 499
- Recettes exceptionnelles					25 287	15 018	4 763	14 909
PRODUITS DIVERS DU	3 858	4 928	4 114	4 153	3 905	3 853	4 307	4 569
- DGI	2 576	3 341	2 566	2 300	2 109	2 226	2 845	3 561
- DOUANE	1 282	1 587	1 548	1 853	1 796	1 627	1 462	1 008
FISCALITE ORDINAIRE	348 748	373 157	444 499	493 091	562 879	603 771	664 823	745 569
FISCALITE PETROLIERE	560 121	1 169 573	964 464	942 904	1 284 974	1 485 761	2 267 836	2 714 001
FISCALITE PETROL.	560 121	720 000	840 600	916 400	836 060	862 200	899 000	916 000
RECETTES FONDS DE	0	449 573	123 864	26 504	448 914	623 561	1 368 836	1 798 001
RECETTES TOTALES	908 869	1 542 730	1 408 963	1 435 995	1 847 853	2 089 532	2 932 659	3 459 570
TOTAL HORS RECETTES DU	908 869	1 093 157	1 285 099	1 409 491	1 398 939	1 465 971	1 563 823	1 661 569
FISCALITE DES COLLEC. LOCALES et FCCL	82 445	89 050	91 193	93 135	94 568	107 956	116 711	124 410

Evolution des Recouvrements Affectés au Budget de l'Etat
(DGI, DOUANE et DOMAINE)

PRODUITS	2001	Evol %	2002	Evol %	2003	Evol %	2004	Evol %	2005	Evol %	2006	Evol %	2007	Evol %	2008	Evol %	2009	Evol %	2010	Evol %	2011	Evol %	2012	Evol %	2013
Impôts Directs	39,20	20	113,77	18	125,63	10	145,23	16	168,37	16	240,29	43	259,46	8	321,83	28	462,78	39	559,41	21	686,41	23	802,40	28	822,78
Dont:																									
IRG: Salaires	44,87	30	61,83	16	68,86	16	74,88	25	82,77	11	94,98	15	122,87	29	161,91	24	180,42	19	238,30	33	380,36	59	648,47	44	488,06
IRG: Non Salariés	18,03	15	18,13	6	18,98	4	21,20	7	22,83	8	26,88	18	36,91	34	41,88	17	48,64	16	68,27	20	64,82	-6	68,82	9	88,44
IBS	38,38	13	42,87	18	46,86	6	48,03	7	82,84	28	118,32	89	87,44	-18	133,47	37	228,03	72	266,06	11	246,87	-4	248,13	1	268,28
Enregistrement et Timbre	17,02	5	19,00	12	19,27	1	19,60	2	19,62	0	23,54	20	26,13	19	33,92	21	35,96	6	39,84	11	47,990	20	56,265	17	62,69
Taxes/Chiffre d'Affaires	104,30	7	219,13	19	235,61	8	272,22	16	312,34	15	334,37	7	347,23	4	429,78	24	472,63	10	493,93	5	557,680	13	651,67	17	736,34
Dont:																									
TVA/ Produits Pétroliers	10,60	-6	10,30	-2	10,02	-3	9,28	-7	9,41	1	7,12	-24	12,97	82	10,88	-16	9,77	-10	9,08	-7	9,78	-26	1,96	-71	0,06
TVA/ Intérieure	64,23	12	86,91	23	88,97	3	83,18	21	96,30	15	114,48	20	123,96	8	164,67	25	189,88	23	190,88	0	206,18	7	213,22	4	234,11
TVA/Importation	61,88	8	79,63	29	83,28	17	117,79	26	136,08	15	187,61	2	170,47	24	221,88	30	294,78	6	262,08	7	299,80	17	376,43	28	439,16
* TSA DOUANES	2,63	43																					0,10	0,01	
Σ/TOTAL TSA + TVA	130,41	8	166,74	20	172,28	10	210,23	22	239,79	14	269,21	8	307,39	19	387,34	26	434,54	12	452,06	4	506,74	12	590,65	17	673,34
TIC: Intérieure	26,88	3	32,62	27	32,68	0	30,06	-8	33,76	12	34,43	2	34,67	1	37,98	8	36,28	-8	38,88	4	43,08	17	46,68	8	61,14
Dont : Tabac	23,17		23,87		24,38		22,88		24,24		24,74		23,37		21,36		22,24		28,10		30,11		32,10		31,86
Taxe/Produits Pétroliers	28,21	5	29,88	6	30,76	3	31,94	4	38,80	21	40,80	5	4,12	-90	0,40	-90	0,72	80	0,42	-42	0,38	-14	0,63	47	1,18
*Autres Taxes (lubri., pneum.,...)											0,18		1,06		4,88		2,11		4,78		8,48		14,88		10,88
*Taxe d'efficacité énergétique (TEE)																									
Σ/TOTAL TIC+TFP	53,89	4	62,38	16	63,34	2	61,99	-2	72,55	17	75,16	4	39,84	-47	42,44	7	38,09	-10	41,87	10	51,94	24	61,02	17	63,00
Contributions Indirectes	0,44	-18	0,72	64	0,75	3	0,68	-9	0,85	25	0,98	15	0,89	-9	1,19	34	1,07	-10	1,33	24	1,460	10	1,95	27	3,34
Droits de Douanes	104,30	15	128,48	23	143,38	12	137,02	-4	143,38	5	113,40	-21	132,88	17	183,83	24	172,47	5	183,68	6	222,190	21	337,67	52	388,66
Produits Divers Budget	4,11	-17	4,16	1	3,91	-6	3,88	-1	4,31	12	4,67	8	4,87	7	6,88	22	8,00	35	12,88	58	8,08	-28	8,29	2	10,11
* DGI	2,67	-23	2,30	-10	2,11	-8	2,23	6	2,86	28	3,68	26	4,01	13	4,88	24	8,20	24	8,62	5	7,68	16	7,94	5	8,18
* Douanes	1,66	-2	1,86	20	1,80	-3	1,83	-9	1,48	-10	1,01	-31	0,88	-15	0,94	9	1,80	91	8,14	241	1,63	-75	1,36	-12	1,83
Produits des Domaines	36,12	432	7,87	-78	34,44	338	26,18	-27	16,86	-37	28,41	78	13,61	-52	19,27	43	18,63	1	18,86	-4	23,76	27	26,64	8	38,28
TOTAL FISCALITE ORDINAIRE	444,49	19	493,09	11	582,88	14	603,77	7	664,80	10	745,58	12	786,77	6	885,85	25	1.172,44	19	1.309,38	12	1.548,54	16	1.944,63	28	2.072,09
Fiscalité Pétrolière (1)	840,80	17	916,40	9	838,08	-8	882,20	3	888,00	4	918,00	2	873,00	8	1.716,40	78	1.827,00	12	1.601,70	-22	1.628,40	2	1.618,04	-1	1.616,80
TOTAL FISCALITE D'ETAT	1285,09	18	1409,49	10	1390,94	-1	1465,97	5	1.563,80	7	1.661,58	6	1.769,77	6	2.701,25	53	3.099,44	15	2.811,08	-9	3.077,94	9	3.463,62	13	3.687,99
FISCALITE DES COLLECTAL ET FONDS SPECIAUX	91,19	2	93,13	2	94,67	2	107,88	14	116,71	8	124,41	7	159,23	28	197,66	24	261,67	27	301,00	12	307,35	9	353,02	15	389,27
TOTAL GENERAL	1376,28	16	1502,62	9	1493,61	-1	1573,83	6	1680,51	7	1785,97	6	1919,00	7	2098,91	51	3.351,31	16	3.092,07	-8	3.385,29	9	3.816,63	13	4.077,26

En Milliards de DA									
Evol %	2014	Evol %	2015	Evol %	2016	Evol %	2017	Evol %	% Evol. de la période (2007-2017)
-5	882,06	7	1 024,94	17	1 110,33	7	1 205,29	8	1 118
-11	627,24	8	682,13	12	632,67	7	683,67	8	1 430
14	77,31	13	84,98	23	82,44	-13	87,64	8	385
4	288,86	4	336,18	24	380,38	13	418,86	10	1 054
11	71,64	14	88,05	23	96,0200	8	93,21	-3	448
13	765,40	4	828,17	8	891,510	8	991,59	11	438
-97	0,00	-100	0,00		0,00		0,00		-100
10	283,28	12	270,78	3	278,82	2	306,84	10	464
17	441,77	1	484,78	10	484,88	0	506,80	4	720
									-100
14	705,03	8	755,57	7	783,28	1	811,24	6	522
12	48,08	-4	60,18	23	64,48	7	70,68	8	175
	31,28		41,18		44,34	8	50,21	13	117
	0,33		0,28		62,32	20 023	82,11	76	227
-28	10,86	3	12,18	11	11,46	-6	18,61	-45	
							1,06		
2	60,37	-4	72,60	20	128,23	77	180,35	41	235
81	1,63	-51	1,49	-9	6,60	242	4,26	-35	868
18	388,88	-7	410,20	11	387,34	-6	384,68	-6	260
8	11,86	17	116,14	872	24,18	-79	41,43	71	907
3	10,04	23	113,03	1 026	20,81	-82	38,48	82	1 439
43	1,81	-6	2,11	17	3,67	69	1,84	-46	25
50	24,12	-37	78,32	229	48,84	-39	47,27	-3	35
7	2 126,36	2	2 557,31	20	2 564,62	0	2 750,61	7	518
8	1 677,73	-2	1 722,84	8	1 882,66	-2	2 126,88	26	163
6	3 704,09	0	4 290,25	16	4 247,17	-1	4 877,60	15	280
10	410,43	5	410,72	0	425,60	4	465,51	8	410
7	4 114,52	1	4 690,87	14	4 672,77	0	5 343,11	14	288

PRODUITS	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Impôts Directs	559,41	686,41	862,40	822,78	882,06	1 034,94	1 110,33	1 208,29	1 204,06	1 266,17	1 204,92
Dont:											
IRG Salaires	239,30	380,35	548,47	489,06	527,24	592,13	632,87	683,57	704,34	773,45	784,03
IRG Non Salaires	58,27	54,82	59,82	68,44	77,31	94,96	82,44	87,54	98,70	92,32	84,77
IBS	255,05	245,87	248,13	258,29	269,85	335,19	380,38	419,95	385,27	384,73	324,48
Enregistrement et Timbre	39,84	47,95	56,27	62,69	71,61	88,04	96,01	93,21	88,40	33,64	72,53
Enregistrement	17,77	20,64	25,31	28,40	30,98	31,53	34,38	37,59	36,47	36,12	35,56
Timbre	22,07	27,31	30,96	34,29	40,66	56,51	61,63	55,63	51,93	47,52	36,97
Taxes/Chiffre d'Affaires	493,93	552,68	651,66	736,34	765,38	828,17	891,51	991,59	1 092,93	1 129,44	1 061,33
Dont:											
TVA Produits Pétroliers	9,09	6,76	1,95	0,06							
TVA Intérieure	190,88	205,18	213,22	234,11	263,26	270,78	278,62	305,64	335,68	333,95	317,16
TVA/Importation	252,09	293,80	375,43	439,16	441,76	484,79	484,66	505,60	510,10	522,71	464,12
S/TOTAL TVA (y compris TSA)	452,06	505,74	590,65	673,34	705,02	755,57	763,28	811,24	845,78	856,66	781,28
TIC Intérieure	36,69	43,09	45,59	51,14	49,09	60,16	64,46	70,58	84,26	88,38	94,03
Dont: Tabac	26,10	30,11	32,10	31,65	31,26	41,19	44,38	50,21	58,34	60,07	61,08
Taxe/Produits Pétroliers (TPP)	0,42	0,56	0,53	1,18	0,33	0,26	52,32	92,11	141,81	164,38	161,04
*Autres Taxes (jeux,gains,.....)	4,76	8,49	14,89	10,68	10,94	12,18	11,45	16,61	16,80	16,48	16,49
Taxe d'Efficacité Energétique (TEE)								1,05	2,69	1,92	6,32
Autres Taxes TCA/Douanes (huile lubr...)								1,05	2,69	1,92	6,32
S/TOTAL TIC+TPP+autres	41,87	51,94	61,02	63,00	60,36	72,60	128,23	180,35	247,15	272,78	280,05
Contributions Indirectes	1,33	1,45	1,85	3,34	1,63	1,49	6,60	4,26	4,15	5,23	4,89
Droits de Douanes	183,56	222,19	337,57	398,55	369,65	410,20	387,34	364,56	322,47	355,41	340,88
Produits Divers Budget	12,66	9,10	9,29	10,11	11,85	115,14	24,18	41,43	24,77	22,67	35,42
* DGI	6,52	7,56	7,94	8,18	10,04	113,03	20,61	39,49	21,99	19,98	30,63
* Douanes	6,14	1,54	1,35	1,93	1,81	2,11	3,57	1,94	2,78	2,69	4,79
Produits des Domaines	18,65	23,74	25,54	38,28	24,12	79,32	48,64	47,27	49,02	49,16	46,85
TOTAL FISCALITE ORDINAIRE	1 309,37	1 548,52	1 944,58	2 072,09	2 126,33	2 557,30	2 564,61	2 750,61	2 785,80	2 911,72	2 766,82
fiscalité pétrolière	1 501,70	1 529,40	1 519,04	1 615,90	1 577,73	1 722,94	1 682,55	2 126,99	2 349,69	2 518,49	1 921,56
TOTAL FISCALITE DETAT	2 811,07	3 077,92	3 463,62	3 687,99	3 704,06	4 280,24	4 247,16	4 877,60	5 135,49	5 430,21	4 688,38

المصدر: وزارة المالية الجزائرية.

الملحق رقم(2): ملخص عمليات الخزينة خلال الفترة 2000-2019

Situation Résumée des Opérations du Trésor "SROT" 2000 - 2019

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
--	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------

Millions DA

Recettes budgétaires	1 124 924	1 389 737	1 576 684	1 525 551	1 606 397	1 713 992	1 841 925	1 949 050	2 902 448	3 275 362	3 074 644	3 489 810	3 804 030	3 895 315	3 927 748	4 552 542	5 021 581	6 047 885	6 389 469	6 601 576
Fiscalité pétrolière	720 000	840 600	916 400	836 060	862 200	899 000	916 000	973 000	1 715 400	1 927 000	1 501 700	1 529 400	1 519 040	1 615 900	1 577 730	1 722 940	1 682 550	2 126 987	2 349 694	2 518 488
Ressources ordinaires	404 924	549 137	660 284	689 491	744 197	814 992	925 925	976 050	1 187 048	1 348 362	1 572 944	1 960 410	2 284 990	2 279 415	2 350 018	2 829 602	3 329 031	3 920 898	4 039 775	4 083 088
Recettes fiscales	349 502	398 238	482 896	524 925	580 408	640 472	720 884	766 750	965 289	1 146 612	1 297 944	1 527 093	1 908 576	2 031 019	2 091 456	2 354 648	2 482 208	2 630 003	2 711 762	2 843 465
Recettes ordinaires	15 407	43 706	74 639	57 289	42 133	35 077	44 430	75 372	113 899	67 580	64 390	78 910	77 876	83 700	75 984	247 481	177 221	270 830	188 514	203 727
Recettes d'ordre, dons et legs										56	83	20	61	21	122	61	33	35	45	23
Recettes exceptionnelles	40 015	107 193	102 749	107 277	121 656	139 443	160 611	133 928	107 860	134 114	210 527	354 387	298 477	164 675	182 456	227 412	669 569	1 020 030	1 139 454	1 036 878
Dépenses budgétaires	1 178 122	1 322 028	1 550 646	1 690 175	1 891 769	2 052 037	2 453 014	3 108 569	4 191 051	4 246 334	4 466 940	5 853 569	7 058 173	6 024 131	6 995 769	7 656 331	7 297 494	7 282 630	7 732 070	7 741 345
Fonctionnement	856 193	963 633	1 097 716	1 122 761	1 251 055	1 245 132	1 437 870	1 673 931	2 217 775	2 300 023	2 659 078	3 879 206	4 782 634	4 131 536	4 484 327	4 617 009	4 585 564	4 677 182	4 813 683	4 895 236
Equipement	321 929	357 395	452 930	567 414	640 714	806 905	1 015 144	1 434 638	1 973 276	1 946 311	1 807 862	1 974 363	2 275 539	1 892 595	2 501 442	3 039 322	2 711 930	2 605 448	2 918 387	2 846 109
Solde budgétaire	-53 198	68 709	26 038	-164 624	-285 372	-338 045	-611 089	-1 159 519	-1 288 603	-970 972	-1 392 296	-2 363 759	-3 254 143	-2 128 816	-3 068 021	-3 103 789	-2 285 913	-1 234 745	-1 342 601	-1 139 769
Solde des comptes d'affectation (hors FRR)	-659	-19 999	-11 214	186 948	109 870	-128 957	-4 076	18 875	31 226	-4 277	34 686	24 077	74 614	53 352	-17 723	60 670	58 543	34 801	26 396	38 161
Solde des opérations budgétaires	-53 857	48 710	14 824	-22 324	-175 502	-467 002	-615 165	-1 140 644	-1 257 377	-975 249	-1 357 610	-2 339 682	-3 179 529	-2 075 464	-3 095 744	-3 043 119	-2 227 370	-1 199 944	-1 316 205	-1 101 608
Interventions du Trésor	-524	6 516	-30 889	-32 580	-11 820	-5 163	-32 145	-141 310	-123 781	-138 452	-138 866	-129 165	-66 668	-130 481	-90 250	-129 221	-116 365	-300 339	-517 171	-863 023
Solde global du Trésor (hors FRR)	-54 381	55 226	-16 065	-10 256	-187 312	-472 165	-647 310	-1 281 954	-1 381 158	-1 113 701	-1 496 476	-2 468 847	-3 246 197	-2 205 945	-3 185 994	-3 172 340	-2 343 735	-1 590 283	-1 833 376	-1 964 632

Source: DGT

المصدر: وزارة المالية الجزائرية.

الملاحق (3): مضمون برامج النمو الاقتصادي في الجزائر خلال الفترة 2001-2014

مضمون برنامج دعم الإنعاش الاقتصادي 2001-2004						
النسب	المجموع	2004	2003	2002	2001	القطاع السنوات
40,1%	210,5	2,0	37,6	70,2	100,7	أشغال كبرى وهياكل قاعدية
38,8%	204,2	6,5	53,1	72,8	71,8	تنمية محلية وبشرية
12,4%	65,4	12,0	22,5	20,3	10,6	دعم قطاع الفلاحة والصيد البحري
8,6%	45,0	-	-	15,0	30,0	دعم الإصلاحات
100%	525,0	20,5	113,9	185,0	205,0	المجموع
مضمون البرنامج التكميلي لدعم النمو 2005-2009						
النسب	المبالغ	القطاعات				
45,42%	1908,5	السكان معيشة ظروف تحسين				
40,52%	1703,1	تطوير المنشآت الأساسية				
08,02%	337,2	دعم التنمية الاقتصادية				
4,85%	203,9	تطوير الخدمة العمومية وتحديثها				
1,19%	50,0	التكنولوجيا الجديدة للاتصال				
100%	4202,7	المجموع				
مضمون برنامج التنمية الخماسي 2010-2014						
النسب	المبالغ	البرنامج				
49,59%	10122	التنمية البشرية				
31,59%	6448	المنشآت الأساسية القاعدية				
08,16%	1666	تحسين الخدمة العمومية				
7,67%	1566	التنمية الاقتصادية				
1,76%	360	مكافحة البطالة				
1,22%	250	البحث العلمي والتكنولوجيا الجديدة للاتصال				
100%	20412	المجموع				

المصدر: المجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي، تقرير حول الظروف الاقتصادية والاجتماعي للسداسي الثاني من سنة 2001، الدورة العامة التاسعة عشر، نوفمبر 2001، ص 87.

- بوابة الوزير الأول، البرنامج التكميلي لدعم النمو، ص 2، www.premier-ministre.gov.dz

- بيان اجتماع مجلس الوزراء، برنامج التنمية الخماسي 2010-2014، [http://algerianembassy-](http://algerianembassy-saudi.com/PDF/quint.pdf)

الملحق رقم(4): بواقي التحصيل للحقوق المعاينة خلال الفترة 2013-2019

السنوات	غرامات قضائية	الضرائب والرسوم			الضرائب والرسوم
		IRG	IBS	TVA	
2013	6792	-	-	-	3189,61
2014	7394,51	578,73	129,15	1095,73	3145,44
2015	7521,65	672,86	128,33	1235,55	3517,87
2016	7749,92	756,8	224	1383,1	3629,24

المصدر: تقارير مجلس المحاسبة 2013-2018

AT : SITUATION DES RESTES A RECOURER PPRODUITS FISCAUX
PERIODE (2017- 2019)

ANNEE RAR	EN Mds /DA		
	2017	2018	2019
PRODUITS FISCAUX			
IRG	806,4	887,2	962,31
IBS	175,0	178,4	186,47
TVA	1 465,6	1 750,2	1 872,64
TAP	366,2	413,7	439,40
IFU	162,5	177,6	200,33
ISP	1,8	2,9	2,81
DROITS D'ENREGISTREMENT	39,9	43,8	47,02
DROITS DE TIMBRE	13,8	13,9	14,64
IMPOTS INDIRECT	719,4	846,8	965,72
AUTRES IMPOTS ET TAXES EN VIGUEUR	145,2	191,9	195,23
S/TOTAL (I)	3 895,80	4 506,4	4 886,6
PRODUITS NON FISCAUX			
AMENDES JUDICIAIRES ET CONDAMNATIONS PECUNIAIRES	8 176,4	8 259,4	8 233,4
TAXES PARAFISCALES (taxes ou redevances perçues au profit d'organismes publics)	13,0	12,5	13,80
S/TOTAL (II)	8 189,4	8 271,9	8 247,2
TOTAL RAR DRI	12 085,2	12 778,3	13 133,8
RAR DGE	167,9	146	130
TOTAL RAR	12 253,1	12 924,3	13 263,8

المصدر: وزارة المالية الجزائرية.

الملحق رقم(5): هيكل الإعفاءات الجبائية خلال الفترة 2010-2018

COUTS DES EXONERATIONS FISCALES (ANDI)

En Millions DA

EXONERATIONS ANNEE	TVA	IBS	IFU	IRG	TAP	TF	ENRG	TOTAL
2010	58 936	13 159		0	1 087	1	0	73 183
2011	49 144	3 313		0	3 805	1	0	56 263
2012	86 243	1 519		0	2 131	0	0	89 893
2013	39 734	2 597		0	2 256	1	0	44 588
2014	54 215	6 121		0	3 146	0	1	63 483
2015	71 566	5 675		0	3 203	2	2	80 448
2016	58 057	3 493		0	2 943	29	0	64 522
2017	129 768	11 270	0	114	6 552	0	0	147 704
2018	102 037	26 108	0	12	13 006	174	2	141 339

COUTS DES EXONERATIONS FISCALES (ANSEJ)

En Millions DA

EXONERATIONS ANNEE	TVA	IBS	IFU	IRG	TAP	TF	ENRG	TOTAL
2010	20 006	222		0	258	1	1	20 488
2011	30 505	309		0	351	1	0	31 166
2012	47 502	353		0	734	1	6	48 596
2013	41 737	364		0	482	3	1	42 587
2014	33 950	593		0	501	0	0	35 044
2015	21 109	383		0	381	1	0	21 874
2016	5 100	605		0	432	0	0	6 137
2017	3 068	267	11	204	316	20	4	3 890
2018	915	119	35	95	324	1	7	1 496

COUTS DES EXONERATIONS FISCALES (ANGEM)

En Millions DA

EXONERATIONS ANNEE	TVA	IBS	IFU	IRG	TAP	TF	ENRG	TOTAL
2010	0	0		0	0	0	0	0
2011	0	0		0	0	0	0	0
2012	0	0		0	0	0	0	0
2013	368	2		0	8	1	0	379
2014	950	2		0	10	0	0	962
2015	880	4		0	23	0	0	907
2016	244	20		0	10	0	0	274
2017	38	1	1	1	4	0	0	45
2018	31	1	2	2	3	1	0	39

COUTS DES EXONERATIONS FISCALES (CNAC)

En Millions DA

EXONERATIONS ANNEE	TVA	IBS	IFU	IRG	TAP	TF	ENRG	TOTAL
2010	0	0		0	0	0	0	0
2011	1 232	1		0	3	0	0	1 236
2012	1 563	1		0	25	0	0	1 589
2013	6 229	8		0	58	0	0	6 295
2014	6 394	25		0	64	0	0	6 483
2015	4 232	28		0	62	0	0	4 322
2016	1 617	68		0	52	0	0	1 737
2017	374	8	4	29	26	0	0	441
2018	140	7	16	20	22	0	4	209

المصدر: وزارة المالية الجزائرية.

الملحق رقم(6): المشاريع الاستثمارية المصرح بها موزعة حسب قطاع النشاط للفترة 2002-2018.

النسبة المؤوية %	مناصب الشغل	النسبة المؤوية %	القيمة بالمليون دج	النسبة المؤوية %	عدد المشاريع	قطاع النشاط
%4,69	64532	%2,15	343583	%2,32	1568	الزراعة
%18,52	254728	%9,09	1453214	%17,75	11958	البناء
%45,87	630769	%58,91	9412447	%22,25	14991	الصناعة
%2,22	30569	%1,73	276861	%1,8	1215	الصحة
%11,55	158912	%7,3	1166583	%43,45	29270	النقل
%6,87	94565	%9,63	1538909	%2,32	1565	السياحة
%9,62	132391	%8,37	1337980	%10,07	6786	الخدمات
%0,29	4100	%0,06	10914	%0	2	التجارة
%0,31	4348	%2,73	436322	%0	5	الاتصالات
%100	1374914	%100	15976813	%100	67360	المجموع

المصدر: الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، 2019، www.andi.dz.

الملحق رقم(7): نتائج الرقابة الجبائية خلال الفترة 2000-2019

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES RECHERCHES ET VERIFICATIONS
SOUS DIRECTION DE LA PROGRAMMATION

RESULTAT DU CONTRÔLE FISCAL
ANNEE 2000-2019

UNITE MONETAIRE : D.A

	V.C		V.A.S.F.E		C.S.P		Nbr. de Doss. Vérifiés
	Nbr. de Doss. Vérifiés	Droits et Pénalités Rappelées	Nbr. de Doss. Vérifiés	Droits et Pénalités Rappelées	Nbr. de Doss. Vérifiés	Droits et Pénalités Rappelées	
2000	1 696	10 308 592 184	-	-	-	-	-
2001	1 740	12 858 195 730	99	320 209 419	-	-	-
2002	1 672	17 016 564 862	165	796 142 215	-	-	-
2003	1 748	15 563 409 103	223	715 571 893	-	-	-
2004	2 118	10 427 799 232	238	815 354 504	-	-	-
2005	2 217	15 047 297 648	258	738 939 601	-	-	-
2006	2 228	73 670 021 141	278	985 853 319	34 081	39 880 134 427	-
2007	2 194	14 037 698 534	438	1 307 265 625	30 894	33 162 154 643	-
2008	2 374	20 533 836 095	357	1 358 151 502	32 795	30 015 195 068	-
2009	2 483	74 595 800 023	381	1 288 454 301	30 365	28 246 714 392	-
2010	1 989	41 503 322 158	396	5 896 155 780	30 029	32 293 982 830	503
2011	1 444	34 153 564 965	204	1 633 126 160	27 291	26 224 016 076	586
2012	1 682	31 359 523 794	18	99 802 319	28 672	24 161 201 346	561
2013	1 809	36 255 037 286	299	1 507 555 995	27 932	26 953 101 474	571
2014	2 357	126 406 853 547	347	2 141 260 235	28 389	26 196 634 681	612
2015	2 358	37 613 408 727	99	4 295 119 078	23 229	29 546 942 659	594
2016	2 042	29 423 647 500	231	2 816 181 614	22 812	30 155 438 140	621
2017	1 968	52 302 557 513	176	1 439 693 768	20 904	28 191 330 447	617
2018	2 089	36 151 181 245	197	2 174 618 707	17 183	31 752 747 175	553
2019	2 063	61 166 066 029	216	2 543 735 707	16 778	26 239 103 019	579

V.P	C.E.V		TOTAL
Droits et Pénalités Rappelées	Nbr. de Doss. Vérifiés	Droits et Pénalités Rappelées	Droits et Pénalités Rappelées
-	17 560	1 414 891 454	11 723 483 638
-	21 745	1 793 179 754	14 971 584 903
-	22 022	1 996 090 092	19 808 797 169
-	24 968	1 813 367 844	18 092 348 840
-	31 787	2 375 836 295	13 618 990 031
-	34 378	2 546 043 099	18 332 280 348
-	31 323	2 487 118 984	117 023 127 871
-	33 177	2 747 560 815	51 254 679 617
-	36 108	3 626 855 141	55 534 037 806
-	31 962	3 443 525 005	107 574 493 721
1 189 796 240	30 568	3 859 279 350	84 742 536 358
1 434 994 181	31 644	4 354 199 248	67 799 900 630
1 201 532 318	29 744	4 186 403 777	61 008 463 554
1 954 585 861	28 395	4 656 074 370	71 326 354 986
2 171 117 811	30 544	5 109 362 702	162 025 228 976
4 495 895 166	30 207	5 778 770 457	81 730 136 087
4 809 648 669	28 406	6 300 956 646	73 505 872 569
1 304 271 789	28 743	6 273 684 518	89 511 538 035
1 542 284 296	27 953	7 054 551 098	78 675 382 521
2 040 490 025	26 844	8 134 593 730	100 123 988 510

المصدر: وزارة المالية الجزائرية.

الملحق رقم(8): تطور عدد المكلفين بالضريبة خلال الفترة 2017-2019

Année	population fiscale relevant du régime du réel	population fiscale soumise à l'IFU	Total
2017	330 921	1 569 864	1 900 785
2018	308 628	1 683 111	1 991 739
2019	314 816	1 766 115	2 080 931
2020	357 996	1 735 254	2 093 250

المصدر: وزارة المالية الجزائرية.

تمت بحمد الله