

جامعة سعد دحلب بالبليلة
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية

مذكرة ماجستير

التخصص : نقود مالية و بنوك

الضغط الضريبي و الفعالية الضريبية
-حالة الجزائر -

من طرف

وسيلة طالب

أمام اللجنة المشكلة من :

| | | |
|--------------|-------------------------------------|------------|
| رئيسا | أستاذ التعليم العالي، جامعة الجزائر | م.ت.طواهر |
| مشرفا ومقررا | أستاذ التعليم العالي، جامعة الجزائر | ع.قدي |
| عضوا مناقشا | أستاذ محاضر، جامعة البليلة | ك.رزيق |
| عضوا مناقشا | أستاذ محاضر، جامعة البليلة | ن.مراد |
| عضوا مناقشا | أستاذ محاضر، جامعة الجزائر | م.بن حمودة |

البليلة، نوفمبر 2004

ملخص

من خلال دراسة الضغط الضريبي والفعالية الضريبية -حالة الجزائر- نخلص إلى أن معدل الضغط الضريبي يعتبر من أهم المؤشرات الكمية المعتمدة لتقييم الضرائب على مستوى الإقتصاد ، كونه يمثل جملة ما تحدثه السياسة الضريبية من تأثير على سلوك الأفراد في المجتمع وتعديل خططهم (الإستهلاك، الإدخار والإستثمار) كما يعبر كذلك عن الجهد المبذول من طرف الدولة و بمقارنته بمؤشر الجهد الضريبي الفارق بين ما هو مقدرو فعلي - نستطيع معرفة إمكانية زيادته من عدمها.

تكمن الفعالية الضريبية في مدى تحقيق الضرائب للأهداف المحددة عند فرضها ، وبذلك لا يمكن القول أن الضريبة المطبقة في الجزائر تتسم بالقدر الكافي من الفعالية مقارنة بالأهداف الرامية إلى النهوض بالجباية العادية بما يضمن توازن الميزانية ، وأمام زيادة ا لمبادلات الإلكترونية غير المايطعب الحديث عن الفعالية الضريبية ، وتبقى المحاولات المنفردة لكل دولة غير ناجحة مما يستلزم تصميم نظام ضريبي إلكتروني دولي قصد محاربة التجاوزات القائمة تحت شعار العولمة والتي عادة ما تنعكس سلبا على المردودية الضريبية و بالتالي فعاليتها.

كما نجد أن الإصلاح الضريبي في الجزائر قد ركز على إيجاد ضرائب جديدة محل السابقة تتميز بقلّة معدلاتها مع تبسيط إجراءات الإخضاع، إضافة إلى توسيع الوعاء الخاضع، مع ذلك فإن كثرة التعديلات و قلة الوسائل المادية وضعف القدرات البشرية يحول دون التطبيق الجيد للإصلاحات، كما أن الدراسة الكمية للنظام الضريبي الجزائري تبين هيمنة الجباية البترولية على الإيرادات العامة، كما نتج عن تحرير التجارة الخارجية زيادة مستويات الإستهلاك على حساب الإدخار وبالتالي الفشل في حشد المزيد من الأموال قصد استثمارها، و قد أدى إلى القضاء على النشاطات المحلية الصغيرة غير القادرة على المنافسة وبالتالي خسارة مورد (وعاء) ضريبي. و بالرغم من مناصب الشغل المحدثة من قبل المشاريع الإستثمارية المقررة إلا أن عدم التوازن بين العرض والطلب يبقى من سمات سوق العمل الجزائري، فمشاكل النظام الضريبي بقيت أمرا واقعا بما أن الأهداف المسطرة بقيت بعيدة عن التحقيق.

شكر

« وما بكم من نعمة فمن الله »

الحمد لله الذي أعانني على تقديم هذا العمل ووضع في سبيلي من ساعدني دونما بخل

أتوجه بالشكر و الإمتنان إلى أستاذي و مرشدي عبد المجيد قدي الذي لولا نصائحه وتوجيهاته ما كان لي يرى هذا البحث النور .

كما أشكر الأستاذ فارس مسدور على الدعم والمؤازرة التي قدمها لي.

كما أشكر الأستاذ حوري عمر على المساعدة المقدمة.

كما لا يفوتني أن أشكر كل إخواني الذين شجعوني على هذا العمل ولو حتى بالسؤال عنه.

قائمة الجداول

| الرقم | الصفحة |
|-------|---|
| 01 | نسبة الإقتطاعات الإجبارية إلى الناتج المحلي الخام في بعض البلدان المتقدمة لسنة 2000 |
| 02 | الأهمية النسبية لعناصر الإيرادات العامة في بعض البلدان المتقدمة لسنة 2000 |
| 03 | الإيرادات الحكومية في بعض الدول العربية خلال (2001-2002) |
| 04 | توزيع الحصيلة الضريبية بين ميزانية الدولة والجماعات المحلية في الجزائر 2000 |
| 05 | تطور الإقتطاعات الإجبارية نسبة إلى الناتج المحلي الخام بالبلدان الصناعية للفترة (1990-2001) |
| 06 | تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في بعض البلدان المتقدمة |
| 07 | سعر الضريبة على الدخل (الأشخاص الطبيعيين والشركات) في بعض البلدان المتقدمة خلال (86-97) |
| 08 | الأهمية النسبية للعناصر الرئيسية للهيكل الضريبي في الدول المتقدمة لسنة 1998 |
| 09 | نسبة الإيرادات العامة إلى الناتج المحلي الخام للبلدان العربية ما بين (97-2002) |
| 10 | نصيب الفرد من الناتج الوطني الإجمالي بالدول النفطية والصناعية لسنة 2002 |
| 11 | متوسط نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي في الدول العربية (1995-2002) |
| 12 | نسبة الضريبة على الدخل والأرباح إلى الناتج الداخلي الإجمالي في بعض البلدان المتحولة خلال الفترة (95-2002) |
| 13 | بنية الحصيلة الضريبية في بعض البلدان المتحولة نسبة إلى إجمالي الحصيلة الضريبية لسنة 1999 |
| 14 | تطور إجمالي الحصيلة الضريبية إلى الناتج المحلي الخام في بعض البلدان لمتحولة للفترة (95-2002) |
| 15 | تطور الناتج المحلي الإجمالي لبعض البلدان المتحولة بالأسعار الجارية للفترة (95-2003) |

| الرقم | الصفحة |
|-------|--|
| 16 | نسبة مساهمة الضرائب في الحصيلة الضريبية خلال الفترة (94-2003) |
| 17 | تطور عدد المكلفين في النظامين (الحقيق والجزافي) خلال الفترة(97-2003) |
| 18 | الإعتمادات المخصصة لوزارة المالية من ميزانية التسيير(2000-2003) |
| 19 | آجال ومكان إيداع التصريحات الضريبية في الجزائر |
| 20 | السلم التصاعدي للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية المطبقة سنة 1990 |
| 21 | الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2003 |
| 22 | توزيع معدل الرسم على النشاط المهني على الجماعات المحلية |
| 23 | توزيع حصيلة الدفع الجزافي على الجماعات المحلية |
| 24 | معدلات إقتطاع الضريبة على الثروة في سنة 2003 |
| 25 | التعريفات المطبقة على مواد التبغ والكبريت والجمعة |
| 26 | معدلات الرسم على المنتوجات البترولية |
| 27 | مجال حقوق التسجيل حتى سنة 2003 |
| 28 | معدلات حقوق الطابع |
| 29 | تطور بنية الإيرادات العامة للدولة ومدى تغطيتها لنفقات التسيير والتجهيز للفترة (85-91) |
| 30 | تطور أسعار صرف دج/الدولار وأسعار البترول للفترة(92-2002) |
| 31 | تطور بنية الإيرادات العامة والنفقات خلال (92-2004) |
| 32 | تطور أهمية الضرائب المباشرة وغير المباشرة والحقوق الجمركية في الجباية العادية للفترة (85-91) |
| 33 | تطور أهمية بنية الجباية العادية خلال (1992-2003) |
| 34 | تطور مساهمة (TVA-IBS-IRG) في الجباية العادية خلال الفترة (1994-2003) |
| 35 | تطور حصيلة بعض الرسوم المماثلة خلال الفترة (1994-2003) |
| 36 | تطور معدل الضغط الضريبي الإجمالي للفترة (85-91) |
| 37 | تطور معدل الضغط الضريبي الإجمالي بعد الإصلاحات (92-2002) |
| 38 | تطور الصادرات من المحروقات و معدل ضغط الجباية البترولية خلال الفترة (92-2002) |
| 39 | تطور معدل الضغط الضريبي الإجمالي الفردي خلال (88-2002) |
| 40 | تطور معدل الضغط الضريبي الجزئي الفردي خلال الفترة (88-2002) |

| الرقم | الصفحة |
|-------|---|
| 41 | تطور ثقل الضرائب المباشرة خلال الفترة (85-2002) |
| 42 | تطور ثقل الضريبة على الدخل الإجمالي و على أرباح الشركات (95-2002) |
| 43 | تطور ثقل بعض عناصر الجباية المحلية خلال الفترة (94-2002) |
| 44 | تطور معدل ضغط الضرائب غير المباشرة خلال الفترة (94-2002) |
| 45 | تطور نسبة حقوق التسجيل والطابع إلى الناتج المحلي الخام خارج المحروقات خلال الفترة (91-2002) |
| 46 | تطور ثقل الحقوق الجمركية خلال الفترة (91-2002) |
| 47 | تطور المرونة الشاملة للنظام الضريبي الجزائري خلال (85-91) |
| 48 | تطور المرونة الشاملة للنظام الضريبي الجزائري خلال (92-2003) |
| 49 | تطور مرونة الجباية البترولية خلال (92-2002) |
| 50 | تطور مرونة الجباية العادية خلال (91-2002) |
| 51 | تطور مرونة الحقوق الجمركية (95-2002) |
| 52 | تطور مرونة الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات خلال (94-2001) |
| 53 | تطور معدل تنفيذ الجباية العادية خلال الفترة (93-2002) |
| 54 | تطور معدل تنفيذ الضرائب المباشرة وغير المباشرة خلال الفترة (93-2002) |
| 55 | معدلات تنفيذ حقوق التسجيل والطابع والحقوق الجمركية خلال الفترة (93-2002) |
| 56 | تطور تخصيص الدخل الوطني النقدي المتاح خلال الفترة (89-2000) |
| 57 | تطور الميل الحدي للإستهلاك والإدخار خلال (94-2000) |
| 58 | تطور تخصيص الدخل المتاح للعائلات خلال الفترة (98-2002) |
| 59 | تطور تخصيص الدخل الفردي المتاح خلال الفترة (98-2002) |
| 60 | تغير الميل الحدي للإستهلاك و الإدخار الفردي خلال الفترة (98-2002) |
| 61 | قيمة الإستثمارات الأجنبية في الجزائر حسب المناطق خلال الفترة (1998-2002) |
| 62 | قيمة الإستثمارات الأجنبية المباشرة في بعض الدول المتقدمة والنامية خلال الفترة (98-2001) |
| 63 | توزيع المشاريع الإستثمارية حسب المناطق الوطنية خلال الفترة 2001/12/31- 1993/11/13 |
| 214 | |

| الصفحة | الرقم |
|--------|-------|
| 215 | 64 |
| 217 | 65 |
| 218 | 66 |

قائمة الأشكال

| الصفحة | الرقم |
|--------|---|
| 41 | 01 منحى لافر |
| 77 | 02 مصادر الإيرادات الضريبية في إطار النظام الضريبي الجديد |
| 166 | 03 تطور بنية الإيرادات العامة (85-91) |
| 167 | 04 تطور الجباية البتلية والإيرادات العامة خلال الفترة (1991-1985) |
| 171 | 05 تطور بنية الإيرادات العامة للفترة (92-2002) |
| 173 | 06 بنية الإيرادات الضريبية العادية للفترة (85-91) |
| 175 | 07 بنية الإيرادات الضريبية العادية للفترة (92-2003) |

الفهرس

ملخص

شكر

قائمة الجداول والأشكال

الفهرس

| | |
|---------|--|
| 12..... | مقدمة..... |
| 17..... | 1. الإطار النظري للضغط الضريبي..... |
| 18..... | 1.1. الضغط الضريبي و المفاهيم القريبة..... |
| 18..... | 1.1.1. ماهية الضغط، الطاقة و الجهد الضريبي..... |
| 24..... | 2.1.1. العبء الضريبي..... |
| 30..... | 2.1. قياس و مشاكل قياس الضغط الضريبي..... |
| 30..... | 1.2.1. معايير قياس معدل الضغط الضريبي..... |
| 33..... | 2.2.1. مشاكل قياس الضغط الضريبي..... |
| 39..... | 3.1. الحدود المثلي للضغط الضريبي..... |
| 39..... | 1.3.1. معدل الضغط الضريبي الأمثل..... |
| 43..... | 2.3.1. العوامل المحددة لمعدل الضغط الضريبي الأمثل..... |
| 48..... | 4.1. الضغط الضريبي و النشاط الاقتصادي..... |
| 48..... | 1.4.1. أثر الضغط الضريبي على الاستهلاك، الادخار، الاستثمار، و الإنتاج..... |
| 52..... | 2.4.1. أثر الضغط الضريبي على العمالة و الأسعار و التهرب الضريبي..... |
| 55..... | 5.1. الإتجاهات العامة للضغط الضريبي..... |
| 56..... | 1.5.1. الضغط الضريبي في الدول المتقدمة..... |
| 60..... | 2.5.1. الضغط الضريبي في الدول النامية..... |
| 65..... | 3.5.1. الضغط الضريبي في الدول المتحولة..... |
| 70..... | 2. الفعالية الضريبية..... |

| | |
|-----|--|
| 71 | 1.2. مفهوم الفعالية الضريبية ومؤشراتها..... |
| 71 | 1.1.2. تعريف الفعالية الضريبية..... |
| 76 | 2.1.2. المطلب الثاني: مؤشرات الفعالية الضريبية..... |
| 88 | 2.2. علاقة الفعالية الضريبية بكل من المردودية والضغط الضريبي..... |
| 89 | 1.2.2. المردودية الضريبية والفعالية الضريبية..... |
| 92 | 2.2.2. الضغط الضريبي والفعالية الضريبية..... |
| 95 | 3.2. الهيكل الضريبي الجيد..... |
| 95 | 1.3.2. المفاضلة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة..... |
| 99 | 2.3.2. المفاضلة بين الضرائب تبعا لقيمة معدلاتها ونظام تقديرها..... |
| 105 | 4.2. التحديات الجديدة أمام الضريبة..... |
| 106 | 1.4.2. الجباية الإلكترونية..... |
| 110 | 2.4.2. الجنات الضريبية..... |
| 115 | 3. بنية النظام الضريبي الجزائري وإصلاحه..... |
| 116 | 1.3. النظام الضريبي الجزائري قبل إصلاحات 1992..... |
| 116 | 1.1.3. الهيكل الضريبي الجزائري..... |
| 121 | 2.1.3. مبررات الإصلاح وأهدافه..... |
| 124 | 3.2. إصلاح الضرائب على الدخل..... |
| 125 | 1.3.2. الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)..... |
| 131 | 2.3.2. الضريبة على أرباح الشركات (IBS)..... |
| 136 | 3.3. الضرائب والرسوم المباشرة الأخرى..... |
| 136 | 1.3.3. الضرائب والرسوم على النشاط..... |
| 140 | 2.3.3. الضرائب المباشرة الأخرى..... |
| 145 | 4.3. إصلاح الضرائب على الإنفاق..... |
| 145 | 1.4.3. الرسم على القيمة المضافة (TVA)..... |
| 151 | 2.4.3. الضرائب الأخرى على الإنفاق..... |

| | |
|----------|--|
| 156..... | 5.3. الجباية البترولية والضرائب على التجارة الخارجية |
| 156..... | 1.5.3. الجباية البترولية |
| 159..... | 2.5.3. الضرائب على التجارة الخارجية |
| 163..... | 4. تحليل تطور الإيرادات العامة والضغط الضريبي في الجزائر |
| 164..... | 1.4. تطور الإيرادات العامة |
| 164..... | 1.1.4. تطور مكونات الإيرادات العامة |
| 171..... | 2.1.4. تطور بنية الإيرادات العادية |
| 178..... | 2.4. تطور الضغط الضريبي |
| 178..... | 1.2.4. الضغط الضريبي الإجمالي والفردى |
| 186..... | 2.2.4. الضغط الضريبي الجزئي |
| 192..... | 3.4. تقييم مردودية النظام الضريبي |
| 193..... | 1.3.4. قياس المرونة الضريبية |
| 201..... | 2.3.4. مقارنة الإنجازات بالتقديرات |
| 204..... | 4.4. الضريبة والمتغيرات الاقتصادية في الجزائر |
| 204..... | 1.4.4. أثر الضريبة على الإستهلاك والإدخار |
| 210..... | 2.4.4. أثر الضريبة على الإستثمار والعمالة |
| 220..... | خاتمة |
| 225..... | قائمة المراجع: |

مقدمة

1- إشكالية البحث

يعيش العالم تحولات إقتصادية أدت بالدول النامية و منها الجزائر إلى التفكير جديا في إعادة تنظيم أسس بنائها الإقتصادي وذلك بتطبيق سياسة تنمية راشدة، معتمدة في بادئ الأمر على الوصفة المقدمة من طرف المؤسسات المالية الدولية كصند وق النقد الدولي، والعمل على التحول إلى إقتصاد السوق بتطبيق برامج إعادة هيكلة إقتصادها.

غير أن الإعتقاد على المصدر الخارجي لبعث عملية التنمية أدى إلى تفاقم مشكلة المديونية مع المشاكل الإقتصادية والسياسية وزيادة القيود المفروضة عليها من طرف الجهات المقرضة، خاصة مع التدهور الخطير في أسعار موادها الأولية المصدرة والتي تعتبر المصدر الأساسي لتمويل ميزانيتها.

ولما كانت السياسة المالية إحدى أهم أدوات تنفيذ الخطط التنموية كان على الدول النامية البحث عن الطريقة الناجعة لتوفير الموارد المالية اللازمة وبهذا تبرر م الية الدولة-والمتمثلة خاصة في جانبها الضريبي -وجودها وتكتسب أهميتها ومكانتها كقطاع حيوي وقوي التأثير على باقي القطاعات.

والجزائر كغيرها من الدول النامية عرفت أزمة حادة مع أواخر الثمانينات نظرا لتراجع أسعار النفط ، وسعيا وراء تخفيف الإعتقاد على الجباية البت رولية كمصدر أول لإيراداتها كان عليها رد الإعتبار لدور الضريبة العادية عن طريق إعادة النظر في سياستها الإقتصادية وخاصة المالية منها والمتمثلة أساسا في السياسة الضريبية ، فكان من بين الإصلاحات التي ركزت عليها الجزائر تكمن في إعادة تصميم نظام ضريبي يعبر عن ف لسفة جديدة كجزء من الإنشغال المالي للدولة، والذي بدوره يمثل جزء من إنشغالها بدورها الإقتصادي والإجتماعي وحتى السياسي.

إن الإهتمام بإصلاح السياسة الضريبية والنظام الضريبي بالأخص يبرره الإنخفاض في أسعار النفط من جهة والذي أدى إلى إنخفاض الإيرادات البترولية ومن ثم الإيرادات العامة ، والإدراك من جهة أخرى بأن الضريبة العادية تمثل إيرادا ماليا مضمونا خلافا للجباية البترولية.

تعتبر الضريبة من أهم مصادر حصول الدولة على الإيراد العام فضلا على أنها تحتل مكانا خاصا كأداة لتحقيق أهداف السياسة الإقتصادية للدور الذي تلعبه في تنفيذ السياسة المالية ، وأهمية الآثار التي تتجم عن فرضها .

وبغرض معرفة مدى نجاح الإصلاحات في تحقيق فعالية الضريبة، إرتأينا دراسة مكانة الجباية خاصة العادية منها ضمن الإيرادات العامة ، أي الحصيلة الضريبية مقابل الناتج الداخلي الخام المعبر عنها ب معدل الضغط الضريبي الذي يمثل المعيار الكمي والحقيقي لتقييم فعالية النظام الضريبي المطبق وبالتالي فعالية الضرائب المفروضة محاولة منا للإجابة عن التساؤل التالي :

-ماهي حدود الضغط الضريبي في تحقيق الفعالية الضريبية؟

وفي سياق الدراسة سنحاول أيضا الإجابة على الأسئلة الجوهرية التالية :

-ماذا يمثل معدل الضغط الضريبي ،و ما هي حدوده وكيفية قياسه ، وفيما تتمثل آثاره على الحياة الإقتصادية و أثر الهياكل الإقتصادية عليه؟

-ماذا نقصد بالفعالية الضريبية، و ما هي مؤشرات ومزايا النظام الضريبي الجيد، وأي مكانة للضريبة في ظل النظام العالمي الجديد ؟

-ماهو مضمون الإصلاح الضريبي لسنة 1992 و ما هي إنعكاساته على الضغط الضريبي؟

2-فرضيات البحث

يمكن طرح بعض الفرضيات لتكون أساسا يعتمد عليه في الدراسة :

تتخذ الضرائب في كثير من الأحيان وسيلة لا لمجرد الحصول على إيراد ما لي فحسب بل ولتحقيق أهداف إقتصادية وإجتماعية وحتى سياسية وذلك بالتأثير على المؤشرات الإقتصادية

الكبرى وتوزيع الدخل، ويعتبر معدل الضغط الضريبي معيارا لتقييم هذا الأثر.

-يعتبر المعدل الأمتثل للضغط الضريبي مقدارا نسبيا ، يختلف حسب الظروف الإقتصادية والإجتماعية والهيكل الإقتصادي لبلد.

-تكمّن فعالية الضريبة في مدى التوفيق بين الأهداف المنتظرة من فرضها ،وكذا التوفيق بين المردودية الضريبية والعدالة الضريبية
مع الإصلاحات الضريبية المطبقة سنة 1992 وجد نظام ضريبي أكثر موضوعية وبساطة من السابق ، غير أن مردودية الجباية ا لعادية لم ترق إلى مستوى تهيمن فيه على الإيرادات العامة .

3-حدود وإطار البحث

يتعلق البحث بالواقع الجزائري، حيث يعالج بنية النظام الضريبي الجزائري في غضون الإصلاحات عموما ومستوى الضغط الضريبي وفعالية الضريبة المفروضة خصوصا، إضافة إلى دراسة نظرية تدعّما للبحث.

كما حددت فترة الدراسة من سنة 1992 إلى سنة 2002 وهي مرحلة يظهر فيها جليا نتائج الإصلاحات وأثر التغييرات التي تعرفها البيئة المحيطة بالنظام الضريبي عليه، وإذا كان هناك رجوع إلى فترات سابقة فإنما لغرض المقارنة لما كان عليه الأمر قبل الإصلاح.

4-دوافع إختيار موضوع البحث

يعود إختيار هذا الموضوع إلى الأسباب التالية :

-إن تذبذب أسعار النفط يبعث إلى الإهتمام بمصادر أخرى أكثر إستقرارا أهمها الضرائب التي تلعب دورا متناميا في تمويل ميزانية الدولة، إضافة إلى الجدل القائم حول طريقة إستخدامها ومستوى الضغط الممكن الوصول إليه.
-العلاقة الموجودة بين هذا الموضوع ومجال دراستي مالية، نقود ، بنوك.

5-أهمية البحث

يستمد البحث أهميته أساسا من :

-الأهمية التي يكتسبها موضوع الضريبة وكثرة التساؤل عن معدل الضغط الضريبي الممكن تحقيقه دون أي خسارة إقتصادية تذكر.

-كما تكمن أهمية البحث في إرتباطه بمدى نجاح الإصلاحات الضريبية المطبقة في الجزائر وأهمية الضرائب كموارد مالية عامة، ناهيك على أن الوصول إلى معدل الضغط الضريبي الأمثل

يساعد على إيجاد ضرائب مثلى والتي تجعل من النظام الضريبي المطبق أكثر فاعلية الأمر الذي يعتبر هدف كل سياسة مالية في كافة البلدان متقدمة كانت أو نامية .

6-أهداف البحث

من خلال معالجة موضوع الضغط الضريبي والفعالية الضريبية نرجو تحقيق مجموعة من الأهداف نذكر منها:

-البحث عن حجم التأثير الذي يحدثه فرض الضرائب على الحياة الإقتصادية وربطه بفعاليتها، حيث تناولت جل الدراسات السابقة والقليلة الموضوعين أي الضغط الضريبي وفعالية النظام الضريبي بشكل منفصل ، خاصة وأن موضوع الفعالية الضريبية لم يستوف حقه من الدراسات . -محاولة تتبع الإصلاحات المتتالية التي عرفها النظام الضريبي ابتداء من سنة 1989 والتي توجت بالإصلاح الشامل المطبق سنة1992 .
-تحليل ودراسة كمية للنظام الضريبي بغرض معرفة ما تم تحقيقه من الأهداف المبرمجة .
-محاولة إيجاد مادة علمية تثري مكتبة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والمكتبة المركزية بجامعتنا أمام النقص الذي تعرفه بخصوص رسائل الماجستير في العلوم الإقتصادية .

7-المناهج والأدوات المستخدمة في البحث

استدعت طبيعة البحث الإعتماد على المنهجين الوصفي والتحليلي ، فكان المنهج وصفيًا فيما يتعلق بالمفاهيم العامة حول معدل الضغط الضريبي ، فعالية الضريبة وبنية النظام الضريبي ، أما المنهج التحليلي فقد اتبع أثناء دراسة أثر معدل الضغط الضريبي على المؤشرات الإقتصادية وكذا تحليل تطور كل من الإيرادات العامة والضغط الضريبي في الجزائر .

كما إقتضت الدراسة الاعتماد على الأدوات التالية :

أدوات التحليل الإقتصادي الكلي كالناتج الداخلي الخام ، الدخل المتاح ،الإستهلاك ،الإستهثت مار ، الإذخار ، الضريبة إلخ.

-الإحصائيات والتقارير المتعلقة بالبحث والمعدة من طرف الهيئات الوطنية والمنظمات الدولية مثل:

-الديوان الوطني للإحصاء (ONS)

-بنك الجزائر (BA)

-المديرية العامة للضرائب(DGI)

-المجلس الوطني الإقتصادي والإجتماعي (CNES)

-صندوق النقد العربي(FMA)

-صندوق النقد الدولي(FMI)

-منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية(OCDE)

كما تم الإعتماد على بعض المعدلات، كمعدل الضغط الضريبي ومعدل التنفيذ، واللجوء إلى مختلف القوانين المنظمة للعمل الضريبي .

8-خطة البحث

سعى للإجابة عن الإشكالية المطروحة تم تقسيم الموضوع إلى أربعة فصول مقدمة عامة وخاتمة.

تناول الفصل الأول دراسة نظرية للضغط الضريبي وفيه حددنا ماهيته ومقارنته ببعض المفاهيم القريبة كالعبء الضريبي، الجهد الضريبي والطاقة الضريبية، كما أوردنا في الجزء الثاني أهم معايير قياس معدل الضغط الضريبي ومشاكل قياسه، وخصصنا الجزء الثالث من هذا الفصل لمفهوم المعدل الأمثل للضغط الضريبي والعوامل المحدد له، وكون معدل الضغط الضريبي يتأثر ويؤثر في البيئة المفروض عليها تم التطرق في الجزء الرابع إلى أثره على المتغيرات الإقتصادية المتمثلة في الإستهلاك، الإدخار، الإسد، تثمار، العمالة، الأسعار، والتهرب الضريبي، وخلصنا إلى إبراز أثر إختلاف النظام والتقدم الإقتصادي على معدل الضغط الضريبي .

أما الفصل الثاني فيتعلق بالفعالية الضريبية ، حيث تم تناول مفهومها مرورا بتعريف الفعالية بصفة عامة ،و تم تحديد مؤشرات تقييم سلامة النظم الضريبي المطبق والخصائص الواجب توفرها في الضريبة المثلى ، وقصد إيجاد تكامل بين أجزاء البحث نسعى لإبراز العلاقة بين الفعالية الضريبية والضغط الضريبي وكذا المردودية الضريبية إعتقادا على فكرة أن تحقيق الفعالية تكمن في الوصول إلى أقصى مردودية بمعدل أمثل للضغط الضريبي و بأقل تكلفة.

وبغرض الوصول إلى تصميم بنية ضريبية متكاملة وفعالة تم الإشارة إلى مزايا وعيوب أهم الضرائب المطبقة بالمفاضلة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة ، الضريبة النسبية والتصاعدية ، نظام التقدير الحقيقي والجزافي .

وأمام التطور التكنولوجي وارتفاع حجم المعاملات غير المادية عبر الإنترنت وتوسع نشاط الشركات الدولية في المناطق منخفضة أو منعدمة الضرائب نتساءل عن مكانة الضريبة في ظل التحولات العالمية وذلك بالتطرق إلى الضريبة على التجارة الإلكترونية (الجبابة الإلكترونية) و الجبات الضريبية باعتبارها من أهم صور العولمة التي لها تأثير على فعالية الضرائب التقليدية.

نتطرق في الفصل الثالث إلى بنية النظام الضريبي وإصلاحه، ببيان الهيكل الضريبي قبل الإصلاحات قصد الوصول إلى مبررات وأهداف الإصلاح، كما تم التطرق إلى الضرائب الجديدة كالضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، الضريبة على أرباح الشركات (IBS) والرسم على القيمة المضافة (TVA) إضافة إلى أهم الضرائب والرسوم العائدة إلى الجماعات المحلية، ونظرا لأهمية الجبابة البترولية والضرائب على التجارة الخارجية قمنا بعرض مكوناتها في الجزء الأخير من هذا الفصل.

يتعلق الفصل الرابع والأخير من هذا البحث بدراسة كمية للنظام الضريبي بتحليل تطور الإيرادات العامة (الضريبة وغير الضريبة)، وكذا معدل الضغط الضريبي سواء الإجمالي الذي يتحمله الإقتصاد ككل أو ما يتحمله الفرد من الضرائب أو الجزئي و الذي يمثل ثقل كل ضريبة، كما يتم تقييم مردودية النظام الجديد عن طريق تحليل مرونته وتطور معدلات تنفيذ التقديرات، ويكون الاعتماد على إحصائيات سنوات قبل الإصلاح في كل مرة بغية المقارنة بين ما كانت عليه النتائج وما تم تحقيقه .

ونعالج في الجزء الأخير من هذا الفصل أثر الضريبة المطبقة على أهم المؤشرات الإقتصادية في الجزائر كأثرها على الإستهلاك، الإدخار عن طريق تأثيرها على الدخل المتاح وأثرها على الإستثمار والعمالة بتأثيرها على كل من قيمة الإستثمار وتوزيعه الجغرافي فضلا على تطور سوق العمل في الجزائر ومناصب الشغل المحدثة في إطار المشاريع المقررة .

9- صعوبات البحث

تكمن أبرز عوائق البحث في :

- نقص المراجع المتخصصة والمتعلقة بدراسة الضريبة المثلى
- إهدار وقت كبير في محاولة الحصول على المراجع الموجودة بسبب عدم تعاون من يملكونها.
- تضارب الإحصائيات وحتى إن كانت من مصدر واحد مما يستدعي الدقة في إختيارها.
- هذه المشاكل ستكون حتما عائقا دون التوسع أكثر في الموضوع والوصول إلى نتائج شاملة وأكثر دقة .
- ودون أن نكون جاحدين للمعاملة الطيبة التي تلقيناها من طرف موظف مكتبة معهد الإقتصاد الجمركي والجبائي (القلبعة).

و عليه نسأل المولى عز وجل علما نافعا وعملا متقبلا.

الفصل 1

الإطار النظري للضغط الضريبي

تشكل الضرائب الجوهر الأساسي لأي تشريع مالي، خصوصاً بما تمثله من أداة لتنظيم المسار المالي في الدولة، فهي إحدى مصادر الإيرادات العامة للدولة الحديثة، إضافة إلى دورها في تحقيق أهداف اقتصادية و إجتماعية عديدة تختلف آثارها باختلاف النظام الاقتصادي السائد. و تعرف الضرائب حسب الدكتور ناجي التوني (خبير في صندوق النقد العربي) بأنها مساهمة إلزامية بدون مقابل مباشر يتم فرضها على الأفراد و الممتلكات و المؤسسات بغرض دعم الإنفاق العام، و قد تعددت أنواع الضرائب و تعددت أيضاً وظائفها من إعادة توزيع الدخل و تحقيق الاستقرار الاقتصادي و تحفيز الإدخار و توجيه الأنماط الاستهلاكية و الاقتصادية في الدولة علاوة على دورها الأساسي المتمثل في تمويل الإنفاق العام.

و من أهم المؤشرات التي تعتمد لتقييم الضرائب على المستوى الاقتصادي الوطني معدل الضغط الضريبي الذي سنتطرق إليه في الفصل الأول من بحثنا المتضمن خمسة أجزاء

1. الضغط الضريبي و المفاهيم القريبة.
2. قياس و مشاكل قياس الضغط الضريبي.
3. الحدود المثلى للضغط الضريبي.
4. الضغط الضريبي و النشاط الاقتصادي.
5. الإتجاهات العامة للضغط الضريبي.

1.1. الضغط الضريبي و المفاهيم القريبة

مع انتقال دور الضريبة من الحياد التي دخلت ظهرت مجموعة من الظواهر تتلخص في :
الضغط الضريبي، الطاقة الضريبية، الجهد ا لضريبي و التي ستكون موضوع القسم الأول،
بالإضافة إلى أن أي تعديل ضريبي أو فرض ضريبة جديدة يستلزم دراسة مسبقة للعبء الضريبي
و إمكانيات نقله و آثاره على الحياة الإقتصادية و الذي سيتناوله القسم الثاني.

1.1.1.1. ماهية الضغط، الطاقة و الجهد الضريبي

1.1.1.1.1 ماهية الضغط الضريبي

أ- مفهومه

يمثل معدل الضغط الضريبي ملة ما تحدثه السياسة الضريبية (تعد السياسة الضريبية للمجتمع جزء من سياسته الإقتصادية وهي مجموعة البرامج التي تضعها الحكومة مستخدمة كافة الأدوات الضريبية لإحداث آثار معينة تتلاءم مع أهداف المجتمع) من تأثير على سلوك الأفراد في المجتمع و تعديل خططهم في مجالات الإنفاق الإستهلاكي و الإخار و الإستثمار [1] (128) ، أي ما يؤدي إليه فرض الضرائب المختلفة من تغييرات في مجرى الحياة الإقتصادية تلك التغييرات التي تتفاوت أبعادها تبعاً لحجم الإقتطاعات الضريبية و صور التركيب الفني الضريبي.

و يعبر مستوى الضغط الضريبي عن نسبة الإقتطاع الضريبي إلى بعض المقادير

الإقتصادية و التي تكون في العادة [2] (156)

- الناتج المحلي الخام.
- الناتج الوطني الخام.
- مجموع الإقتطاعات العامة.

الإيرادات الضريبية

$$\frac{\text{الإيرادات الضريبية}}{\text{الناتج المحلي الإجمالي (le BIP)}} = \text{المفهوم الضيق للضغط الضريبي}$$

الإيرادات الضريبية + الإيرادات شبه الضريبية [3] (39)

$$\frac{\text{الإيرادات الضريبية + الإيرادات شبه الضريبية}}{\text{الناتج المحلي الإجمالي (le BIP)}} = \text{المفهوم الواسع للضغط الضريبي (أو معدل الإقتطاعات الإلزامية)}$$

يعتبر معدل الضغط الضريبي من أهم المؤشرات المعتمدة لتفسير درجة تدخل الدولة في الاقتصاد، و يفضل البعض مثل Annie Valée و Pierre Beltrame تسميته بالمعامل الضريبي أو الحدث المالي، كذلك معدل الاقتطاع الضريبي كما هو الحال بالنسبة لبلدان (OCDE).

و يمكن تعريفه على العلاقة بين الاقتطاع الضريبي المتحمل من طرف شخص طبيعي أو فئة إقتصادية (قطاع) و الدخل المتاح لهذا الشخص أو الفئة، حيث يرتبط خصوصا بطبيعة و مستوى النظام الاقتصادي السائد و أيضا بالهياكل الاجتماعية، ف نكون بذلك أمام ضغط ضريبي فردي و ضغط ضريبي لفئة فضلا عن الضغط الضريبي الإجمالي (المشار إليه).

- الضغط الضريبي الفردي La pression fiscale individuelle

مبدئيا يمكن اعتبار النسبة الموجودة بين الاقتطاعات التي يتحملها المكلف (f) و قدرته التكاليفية المتمثلة في دخله (r) خلال فترة زمنية (عادة سنة) هي معدل الضغط الضريبي الفردي [4] (357) :

$$P_i = \frac{f}{r}$$

غير أن هذه الصيغة لا يمكنها التعبير بدقة على مستوى الضغط الضريبي الفردي لكونها لا تأخذ في الحسبان الضرائب على الإنفاق المتضمنة في الأسعار و التي لا تدخل غالبا في تقديرات المكلف، كما أنها لا تشير إلى الحقيقة وقع الضريبة على دخل المكلف، حيث أن إقتطاع بنسبة (10 %) على دخل ضعيف جدا أكثر وطأة من إقتطاع بنسبة (20 %) على دخل مرتفع جدا ، و قصد إعطاء مد لولية أكثر لهذه الصيغة يجب إدراج مستوى حد الكفاف (Minimum vital) (v) ، بالإضافة إلى الخدمات و الإعانات المقدمة من طرف الدولة (g) يصبح الضغط الضريبي الفردي كمايلي [5] (231):

$$P_i = \frac{f - g}{r - v}$$

والسؤال الفكين يطرحه، هل يجب إدراج الضرائب على الدخل المقطعة من المنبع لـ نصل إلى معدل ضغطردي حقيقي يقع على المكلف [4] (358)، إذن الضغط الضريبي الفردي أكثر تعقيدا من أن يدركه المكلف حقيقة، حيث نجد الفرلأكثر حساسية للتغيرات الد ادثة في معدل الضغط من الضغط الضريبي نفسه.

- الضغط الضريبي لفئة (قطاع) "La pression fiscale de groupe"

يمثل نسبة بين مجموع الضرائب المحتملة من طرف قطاع و دخل هذا القطاع:

$$P_g = \frac{f}{r}$$

فكرة معدل الضغط الضريبي لفئة اقتصادية أو اجتماعية يمكن أن تفيد في الم مقارنة بين المجموعات الاقتصادية ، مما يساعد على تحديد شروط توزيع أعباء الضريبة، و إذا اعتبرنا أن :

(A): العلاقة بين الضرائب المدفوعة من طرف فئة (f) و الاقتطاع الضريبي الإجمالي (F)

(B): العلاقة بين دخل هذه الفئة (r) و الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة (R).

$$A = \frac{f}{F} \quad , \quad B = \frac{r}{R}$$

و قصد قياس عدالة أو عدم عدالة الضريبة (النظام الضريبي) نقوم بحساب الفرق (c) لكل

$$C = A - B \quad \text{حيث}$$

و إذا كانت قيمة (C) موجبة، ما يمكن قوله أن النظام الضريبي لم ينصف هذه الفئة أي أنه غير عادل بدرجة، (C) أن مشاركة هذه الفئة في الأعباء الضريبي ة أكبر من نسبة دخلها في الدخل الإجمالي الخاضع للاقتطاع.

أما إذا كانت قيمة (C) سالبة، فالنظام الضريبي قد أنصف هذه الفئة و منه فهو يتميز بالعدالة.

و بحساب متوسط مجموع الفروقات (Cj) في المجتمع نحصل على الدرجة المتوسطة لعدالة

أو عدم عدالة النظام الضريبي المطبق (K) حيث:

$$K = \sum_{j=1}^n C_j / N$$

يعرف إستعمال هذا المؤشر صعوبات تكمن في ندرة و دقة البيانات الإحصائية الخاصة بتحديد الدخول الحقيقية لبعض فئات الاقتصادية و كذلك حجم الاقتطاعات الضريبية الفعلية.

ب- أهداف دراسة الضغط الضريبي

تحدد التغيرات الاقتصادية التي يحدثها فرض الضرائب أهداف دراسة النظرية العامة للضغط الضريبي و تنقسم هذه التغيرات إلى:

1- تغيرات لا إرادية و تكون نتيجة قصور في الكيان الضريبي، تؤدي إلى إحداث آثار مناقضة لأهداف السياسة الضريبية و كما يسميها البعض بالطيش الضريبي [6] (154).

2- تغيرات مقصودة هي التغيرات التي يهدف النظام الضريبي إلى تحقيقها حيث تسعى النظرية العامة للضغط الضريبي للكشف عن صيغ للإخضاع الضريبي تتقلص معها آثار التغيرات التي تشوه الحياة الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية الناتجة من جراء زيادة الاستقطاعات لزيادة الإنفاق الحكومي.

3- تغيرات تلقائية التي تحدث تلقائيا عن غيرها من التغيرات المقصودة أو اللإرادية من جراء فرض ضرائب معينة [7] (228).

2.1.1.1 الطاقة الضريبية (المقدرة التكاليفية)

تلجأ الدولة في حالة قصور الموارد التمويلية إلى زيادة الاقتطاعات الضريبية، غير أن سلطة الدولة لا تقدر على تحديدها الطاقة الضريبية التي تمثل قدرة المجتمع على المساهمة الضريبية بالوصول إلى أقصى ضريبة يمكن استقطاعها من الدخل القومي لتمويل الأعباء العامة [5] (227).

تمثل الطاقة الضريبية الطاقة الاقتصادية للضرائب (المقدرة على تحمل العبء الضريبي سواء على مستوى المجتمع-يعني مقدرة الدخل القومي على تغذية تيارات الإيرادات العامة عن طريق الضرائب- أو على مستوى الفرد ، أي مقدرة الفرد على المساهمة من خلال دخله في تحمل العبء الضريبي [8] (85) .

شهد مفهوم الطاقة الضريبية عدة تعريفات لإقتصاديين منها [9] (114) :

يعرفها الإقتصادي ستامب بلأها الدخل القومي مطروح منه حد الكفاف ،ثم يعود ليعرفها بأنها المقدرة الإنتاجية للمجتمع مقومة بالنقود مطروحا منها مستوى الاستهلاك على أساس نقدي « أما مفهوم الطاقة الضريبية عند الاقتصادي الأسترالي كولن كلارك فيتمثل في أنها «ذلك المستوى الضريبي الذي تنقص عنده الضرائب الحدية الإنفاق الخاص بأقل مما تنقص الناتج». فالطاقة الضريبية هي أقصى قدر من الأموال يمكن تحصيله بواسطة الضرائب في حدود الدخل القومي مع مراعاة الحدود الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، فهي ليست مقدار ثابتا بل تختلف من وقت لآخر و من بلد لآخر.

كما يمكن الفصل بين الطاقة الضريبية الفعلية و الطاقة الضريبية الممكنة، حيث نقصد بالأولى تلك الحصيلة التيتم تحقيقها في ضوء الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية و كذلك الهياكل التنظيمية السائدة في الدولة المعنية، أما الطاقة الممكنة فيقصد بها حصيلة الضرائب التي يمكن تحقيقها في ظل علاج الأسباب و المعوقات التي يتمخض عنها انخفاض معدلات الاقتطاع الضريبي بما يؤدي تلحقيق إيرادات ضريبية قادرة على تمويل برامج الإنفاق العام [10] (107).

من أهم المؤثرات على الطاقة الضريبية هي قدرة الناس على الدفع، و هنا يكون للمقدرة التكاليفية طرفان، إما أن تتوفر القدرة على الدفع بدون مشقة، أو القدرة على الدفع بغض النظر عن المشقة و في هذه الحالة لا توجد طاقة ضريبية إلا بالنسبة للأثرياء، أما الحالة الثانية فتحدد القدرة التكاليفية بإجمالي موارد المكلف [9] (112) ، بالإضافة إلى قدرة الدولة على تحصيل الضريبة و التي كلما زادت ارتفعت معها الطاقة الضريبية.

ما يمكن استنتاجه

أن الطاقة الضريبية الممكنة هي أقصى معدل للضغط الضريبي يمكن الوصول إليه، حيث أن الضغط الضريبي عبارة عن مؤشر لتقييم كمي يسمح بمعرفة ثقل الاقتطاعات الضريبية في المجتمع وذلك مقارن للثقل المحلي الخام، أما الطاقة الضريبية فهي أعم من الضغط الضريبي و

تستوجب الإلمام بأكبر قدر من المتغيرات الاقتصادية قصد تحديد أكبر حصيلة ممكنة، إذن يمكن اعتبارها المجال أو المدى الضريبي الذي يتغير فيه معدل الضغط الضريبي.

3.1.1.1 الجهد الضريبي

أ- مفهومه

يعد تحويل الطاقة الضريبية الممكنة إلى طاقة فعلية بمثابة الهدف الرئيسي لسياسات الإصلاح الضريبي المقترحة لعلاج الإختلالات المالية في الدول النامية من طرف صندوق النقد الدولي، و من المؤشرات المعتمدة لمعرفة مدى تحقيق هذا الهدف ف وإمكانية زيادة الاقتطاعات الضريبية نذكر معدل الجهد الضريبي، الذي يعبر عن نسبة الضرائب الفعلية (الإيراد الضريبي الفعلي) إلى إجمالي الضرائب الممكنة التحصيل، وارتفاع نسبة الضرائب في بلد معين بالمقارنة ببلدان أخرى يعني أن هذا البلد يبذل جهدا عاليا في التحصيل الضريبي و بالتالي يصعب عليه زيادة الضرائب بدرجة أكبر، لكن الانخفاض النسبي لمعدل الضريبة في بلد آخر يعني أن هذا البلد يبذل جهدا أقل و بالتالي فإمكانية زيادة نسبة الضريبة لديه سهلة نسبيا [7] (28)، كما يمكن أن نصل لحصيلة ضريبة صغيرة بأقصى جهد ضريبي في حين نجد حصيلة ضريبة مرتفعة نوعا ما سهلة التحقيق و يتوقف هذا على الظروف الاقتصادية والنفسية للبلد المعني كما أن العبرة ليست دائما في كبر الحصيلة.

ب- قياسه

طريقة حساب مؤشر الجهد الضريبي لبلد ما تكون بتحديد كل من طاقته الضريبية الممكنة والفعلية، حيث يمثل النسبة بين هذين المقدرين.

$$\text{معدل الجهد الضريبي} = \frac{\text{الضرائب المحققة}}{\text{الضرائب الممكنة}} \quad [10] (109)$$

- إذا كانت هذه النسبة (بين الضرائب المحققة والممكنة) أكبر تماما من الواحد الصحيح فإن هذا يعني ارتفاع الجهد الضريبي و بالتالي فإن العجز المالي لا يرجع إلى قصور السياسة الضريبية، و إنما إلى عوامل أخرى قد يتعلق بعضها بجانب النفقات.

-أما إذا كانت النسبة أقل تماما من الواحد الصحيح فذلك يعني أن الجهد الضريبي أقل مما يجب و أن العجز المالي يرجع بدرجة كبيرة إلى قصور السياسة الضريبية و يمكن تلافي هذا القصور بتصحيح العجز.

أما إذا كانت النسبة مساوية للواحد الصحيح ف إن ذلك يعني أن الجهد الضريبي متوازن والمشكلات المالية في مجال الإيرادات و النفقات يمكن علاجها من خلال أدوات السياسة المالية الضريبية و الإنفاقية معا.

يعتبر مؤشر الجهد الضريبي أكثر تعبيرا حسبميرة إبراهيم أيوب من مع دل الضغط الضريبي، حيث يكتسي أهمية كبيرة في وضع برنامج تنمية أو قصد معرفة إمكانية رفع مستوى الاقتطاع الضريبي من عدنها [4] (362) بإظهار الفارق بين ما هو مقدر و فعلي و بذلك فه و تقييم لفعالية السياسة المطبقة لها معدل الضغط الضريبي فيعبر عن الجهد المبذول من طرف الدولة و عند مقارنته بمؤشر الجهد الموافق له نستطيع معرفة إمكانية زيادته أم لا.

2.1.1 العبء الضريبي

1.2.1.1 مفهومه

تقتطع الضريبة جزء من دخل الممول الذي تتولي القوانين الضريبية تحديده فيسمى الممول القانوني أو حامل العبء القانوني، إلا أنه ومن الطبيعي أن يعمل على مقاومتها إما عن طريق التهرب أو عن طريق إلقاء عبئها على شخص آخر ، فإذا نجح في ذلك فإن هذا الشخص سيحاول بدوره إلقاءها على شخص ثالث و هكذا إلى أن يستقر عبء الضريبة في النهاية على شخص ما لا يستطيع نقل عبئها و يسمى الممول الحقيقي أو حامل العبء الفعلي [11] (386) ، فلا يتحمل الممول القانوني عبئها (الضريبة) فعليا، بل يقتصر دوره على توريد الضريبة ثم تحصيل قيمتها من شخص آخر، و قد يفشل أحيانا في نقل عبء الضريبة إلى شخص آخر فيص بح الممول القانوني و الفعلي في أن واحد.

كما يعرفه البعض بأنه تلك الآثار التي تحدثها الضريبة على أسعار السلع أو على أسعار عوامل الإنتاج [11] (390) ، فأنصار هذا الرأي يقومون بالخلط بين ظاهرة نقل العبء الضريبي و بين الآثار الاقتصادية للضرائب باعتبار أن العبء الضريبي هو كافة الآثار التي تنتج على أسعار

السلع و عوامل الإنتاج سواء نتجت عن نجاح الممول القانوني في نقل العبء الضريبي أو نتجت كأثار إقتصادية لاستقرار العبء الفعلي للضريبة.

و يعرف هانسن "Bent Hansen" و مسجريف «Musgrave» العبء الضريبي بأنه التغيرات الناشئة عن فرص الضريبة على توزيع الدخل، حيث ينتج عن فرص الضرائب آثار على استخدامات الموارد الاقتصادية و على الإنتاج الوطني و على توزيع الدخل، حيث يعتبر من الآثار الإقتصادية للضرائب الأثر الأول و الثاني استخدامات الموارد و الإنتاج الوطني (و أما الأثر الثالث (توزيع الدخل) فيخص اصطلاح العبء الضريبي.

كما قام مسجريف بالترقية بين العبء الخاص و العبء التفاضلي، فيمثل العبء الخاص التغيرات الناشئة توزيع الدخل نتيجة تعديل ضريبي معين و دون النظر لآثار ذلك التعديل على جانب الإنفاق العام و ما قد يؤدي إليه من نتائج، أما للعبء التفاضلي فهو التغيرات الناشئة عن الدخل نتيجة فرض ضريبة جديدة بدل ضريبة أخرى بشرط أن تكون حصيلة الضريبتين في حجمها الحقيقي واحدة، مع افتراض بقاء الحجم الحقيقي للإنفاق العام ثابتاً [11] (392).

غير أن استبدال ضريبة بأخرى قد يؤدي إلى تغيير مستوى الطلب الكلي و بالتالي مستوى العمالة، و يختلط معها التمييز بين آثار التغيرات الناشئة على الدخل نتيجة التعديل الضريبي و نتيجة تغير مستوى العمالة.

و انتقدت الإنجليزية ارسولا هكس J.Hicks للتعريفات العبء الخاص و العبء التفاضلي وقامت بالتمييز بين العبء التقليدي و بين آثار الضريبة ، فالأول بمثابة التعبير الإحصائي لكيفية توزيع الحصيلة الفعلية لضريبة ما في مدة معينة بين المواطنين، أما آثار الضريبة فهي كافة ردود الفعل الصادرة من الممول نتيجة التعديل الضريبي.

نفرق بين العبء النقدي، العبء الحقيقي و الأثر [8] (85) ، فالشخص الذي يدفع الضريبة للدولة مباشرة هو الذي يتحمل العبء النقدي، و إذا استطاع نقل عبء الضريبة إلى آخرين و استقرت عندهم يكونون قد تحملوا العبء الحقيقي، و قد تفرض الضريبة على سلعة ما، فيرتفع ثمنها و يقل الطلب عليها، و يزداد الطلب على السلع البديلة مما يؤدي إلى رفع ثمنها، فيعتبر ارتفاع ثمن السلع البديلة من أثر فرض الضريبة على السلعة الأولى.

- قياس العبء الضريبي

تكمّن أهمية قياس العبء الضريبي في المساعدة على وضع سياسة ضريبية مثلي تحقق أهداف المجتمع، غير أن ذلك يتوقف على استقرار عبء الضريبة الفعلي في ذمة بعض الممولين دون غيرهم، حيث يسمح قياس العبء الفعلي بالمقارنة بين هذا العبء والمقدرة التكلفة للممول قصد تحقيق العدالة الألفية لمعاملة كل الممولين في ظروف اقتصادية مماثلة معاملة ضريبية مماثلة، والعدالة الرأسمالية لمعاملة كل الممولين في ظروف اقتصادية غير مماثلة معاملة ضريبية غير مماثلة [7] (19).

و قصد قياس العبء الضريبي نكون أمام معيارين [11] (399) :
العبء الضريبي المطلق و هو عبارة عن ذلك الجزء من الحصيلة الضريبية عن مدة معينة والذي قرأ سنهائيا في ذمة الممول، أي كمية الأموال التي تحملها الممول الفعلي للذمة خلال فترة معينة.

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

-العبء الضريبي النسبي هو عبارة عن العبء الضريبي المطلق منسوبا إلى المقدرة التكلفة للممول.

$$100 \times \frac{\text{العبء المطلق}}{\text{المقدرة التكلفة للممول}} = \text{العبء الضريبي النسبي}$$

2.2.1.1 أشكال نقل العبء الضريبي

يمكن التمييز بين ثلاثة أشكال لنقل العبء الضريبي

أ-النقل الكلي و النقل الجزئي

إذا انتقلت الضريبة لإي شخص غير الممول القانوني نكون أمام نقل كلي ، أما إذا لم يتمكن هذا الممول القانوني من نقل إلا جزء منها فنكون أمام نقل جزئي للعبء الضريبي، و في هذا الصدد نميز بين ثلاث أنواع من الضرائب:

1-ضرائب لا يمكن نقل عبئها و يتعلق الأمر بالضرائب على الأشخاص و الشركات و الضرائب المفروضة على كسب العمل [12] (200)، حيث تتعدم أي مبادلات بينهم و بين أفراد آخرين تمكنهم من نقل عبئها.

2-ضرائب يمكن نقل عبئها جزئيا و يتعلق الأمر بالضرائب المفروضة على الأشخاص الذين يدخلون في معاملات مع آخرين، بمناسبة قيامهم بنشاط يستطيعون من خلاله تحميل أثمان المنتجات جزءا من الضريبة [2] (143).

3-ضرائب يمكنه نقل عبئها بالكامل و يتعلق الأمر بالضرائب المفروضة على الإنفاق، ورقم الأعمال والتي يمكن تضمينها كليا في الأسعار.

ب-النقل إلى الأمام و إلى الخلف و النقل المنحرف

1- النقل إلى الأمام و فيه نكون بصدد نقل عبء الضريبة إلى الأمام، إذا كان الممول القانوني (المنتج) يلقي بالضريبة على المستهلك (المشتري) [13] (87)، و يكون ذلك برفع ثمن السلعة بمقدار الضريبة أو بمقدار جزء منها.

2-النقل إلى الخلف و يقصد به أن يسلك هذا النقل عكس الإتجاه الذي تسلكه العملية الإنتاجية، بمعنى عند ما يتمكن دافع الضريبة من نقلها إلى مرحلة سابقة له، كأن يقوم المنتج بنقلها إلى عوامل الإنتاج المستخدمة في إنتاج السلعة عن طريق خفض أسعارها أجور العمال، أسعار المواد الأولية.. بمقدار الضريبة أو بمقدار جزء منها.

3-النقل المنحرف (المائل): يحدث إذا انتقلت الضريبة إلى سلعة أخرى غير التي فرضت عليها [14] (226) عندما يكون المكلف القانوني ينتج أكثر من سلعة و يمكنه إلقاء الضريبة المفروضة على إحدى منتجاته على مستهلكي سلعة أخرى من السلع التي ينتجها.

ج-النقل المقصود و النقل غير المقصود [12] (227)

عندما يكلف المشرع أشخاصا بدفع ضرائب معينة نتيجة الإعتقاد أنهم سيتمكنون من نقلها و ينجحون في نقلها إلى غيرهم فإن النقل يكون مقصودا، أما إذا كلف المشرع أشخاصا بالضريبة معتقدا عدم إمكانية إنتقالها إلى الغير، فإن النقل لا يعتبر مقصودا إن استطاعوا نقله.

تتوقف إمكانية نقل العبء الضريبي على توفر شرطين:

- أن يكون موضوع الضريبة سلعة ينتجها المكلف القانوني أو خدمة يقوم بها قصد مبادلتها.
- أن يكون تغيير ثمن هذه السلعة أو الخدمة ممكنا.

3.2.1.1 العوامل المحددة لنقل العبء الضريبي

يتوقف نقل العبء على عوامل مختلفة تعود بصفة عامة إلى ظروف العرض و الطلب و إلى الفن الضريبي و إلى الظروف الاقتصادية و طبيعة السوق.

لمرونة العرض و الطلب (يقصد بمرونة الطلب و العرض مدى تأثر العرض و الطلب بتغيرات السعر)

عبء الضريبة المفروضة على السلع أو الخدمة ينقسم بين المستهلكين و المنتجين بدرجة مرونة العرض إلى مرونة الطلب

$$[8] (111) \quad \frac{\text{مرونة العرض}}{\text{مرونة الطلب}} = \frac{\text{عبء الضريبة على المستهلك}}{\text{عبء الضريبة على المنتج}}$$

كلما كانت مرونة العرض كبيرة نسبيا مقارنة بمرونة الطلب كلما تحمل المستهلك جانبا أكبر من العبء، و العكس صحيح، أي أن العلاقة بين إمكانية نقل العبء و مرونة العرض هي علاقة طردية و بين إمكانية نقل العبء و مرونة الطلب هي علاقة عكسية، فكلما زادت مرونة الطلب السعرية كلما قلت إمكانية نقل العبء، لأن أي زيادة في السعر نتيجة تضمين الضريبة (يؤدي إلى إنخفاض الطلب [2] (145).

ب- الفن الضريبي

كل نقل للعبء الضريبي مرتبط بظواهر البيع و الشراء ، و يكون النقل أسهل كلما قربت الضريبة للتداول لذلك نجد الضرائب غير مباشرة سهلة النقل مقارنة بالضرائب المباشرة و التي غالبا ما يستحيل نقلها [13] (89).

ج- طبيعة السوق

في سوق المنافسة الكاملة يكون المشروع مضطراً إلى تحمل عبء الضريبة، وذلك في المدة القصيرة، حيث يكون على كل صاحب مشروع تخفيض إنتاجه حتى يتمكن من تخفيض نفقه الإنتاج الحدية و التي ارتفعت بمقدار الضريبة إلى مستوى لا يستطيع أن ينقل فيه أي جزء منها إلى المشتري هذا في المدى القصير، ولكن لكون كل المشروعات القائمة تتصرف على هذا النحو، مما يؤدي إلى انخفاض العرض الكلي ترتفع الأسعار بما يسمح بنقل الضريبة إلى المستهلك في المدى المتوسط و الطويل.

أما في السوق الاحتكارية فإن فرض ضريبة يؤدي إلى زيادة نفقة الإنتاج مما يؤدي إلى ارتفاع ثمن البيع و انخفاض كمية الإنتاج، و لكن المحتكر يتردد في رفع الثمن بمقدار الضريبة خوفاً من انخفاض الطلب، و منه مدى ارتفاع الأسعار و مدى انتقال العبء إلى المستهلك يتوقف على درجة مرونة الطلب (بعلاقة عكسية) [2] (146).

أما إذا كان الاحتكار كاملاً ، و لكون معظم السلع في سوق الاحتكار عديمة المرونة (من جهة الطلب) فهذا يعني أن جزءاً كبيراً من الضريبة ينتقل إلى المستهلك في كل الإحتمالات.

د- الظروف الاقتصادية

في حالات الإنتعاش حيث الطلب في ازدياد و الحساسية لارتفاع الأسعار منخفضة يسهل نقل عبء الضريبة التي تفرض على المنتجين إلى المستهلكين، أما في حالة الكساد أين الدخل منخفضة و الطلب أضعف من العرض، فإن نقل عبء الضريبة يكون صعباً. و في حالة النقص الشديد في العرض، يزيد الخوف من الارتفاع المستمر للأسعار من الرغبة في الشراء الأمر الذي يمكّن البائع من أن يحمل المستهلك كل عبء الضريبة [13] (92).

ما لاحظناه أن الضغط الضريبي يعمل على التقدير الكمي لمكانة الضرائب المفروضة على المستوى الإقتصادي، أما العبء الضريبي فيرصد التغيرات الناشئة على الدخل نتيجة فرض الضريبة أو تعديلها، فمعدل الضغط الضريبي هو تقدير لتقل عبء الضريبة على الإقتصاد.

2.1. قياس و مشاكل قياس الضغط الضريبي

تعددت المحاولات لإيجاد معيار يمكّن من قياس معدل الضغط الضريبي، حيث واجه كل معيار صعوبات منهجية لذا سنتطرق في هذا المبحث لأهم معايير القياس بالإضافة إلى مشاكله.

1.2.1. معايير قياس معدل الضغط الضريبي

يمكن حصر معايير قياس معدل الضغط الضريبي في معيارين، إما على أساس الاقتطاعات الضريبية بالنسبة للدخل الإجمالي، أو على أساس الاقتطاعات الضريبية بالنسبة للإيرادات العامة (مجموع الاقتطاعات).

المعيار الأول: نسبة الإقتطاع الضريبي الى الدخل المحلي الخام

أين

$$\text{معدل الضغط الضريبي} = \frac{\text{الإقتطاعات الضريبية}}{\text{الناتج المحلي الخام}} \times 100$$

قصد قياس معدل الضغط الضريبي يرى الاقتصادي Mehl و Pierre Beltrame ضرورة إدراج مجموع الاقتطاعات الإجبارية و التي تتضمن الاقتطاعات الضريبية و أشباه الضرائب كإشتركات الضمان الاجتماعي [4] (359)، و التي تقترب عادة من الضريبة في طابع الإكراه، فمعدل الضغط الضريبي بمثابة نسبة بين متغيرين يتم حسابهما في إطار أصول المحاسبة الوطنية، و منه فهو متعلق بالتقديرات الإحصائية أيضا، لذلك فالصعوبات التي واجهت قياسه تتعلق بتحديد مفهوم كل من هذين المتغيرين، فهل يقتصر مفهوم الإقتطاع الضريبي على الضرائب و الرسوم و غيرها من الإيرادات ذات طابع الإكراه أم أنه يتضمن أيضا أرباح إحتكارات الدولة و القروض الإجبارية [15] (89).

الجدول رقم (01): نسبة الاقتطاعات الإجبارية إلى الناتج المحلي الخام في بعض البلدان

المتقدمة لسنة 2000 [16]

الوحدة: %

| معدل الاقتطاعات الإجبارية (1)+(2) | الاشتراكات الاجتماعية (2) | معدل الاقتطاعات الضريبية (1) | الإيرادات البلد |
|--------------------------------------|------------------------------|---------------------------------|--------------------------------|
| 45.2 | 16.4 | 28.8 | فرنسا |
| 37.8 | 14.8 | 23 | ألمانيا |
| 41.9 | 11.9 | 30 | إيطاليا |
| 37.2 | 6.1 | 31.1 | بريطانيا |
| 29.7 | 6.9 | 22.8 | الو.م.أ. |
| 27.5 | 9.9 | 17.6 | اليابان |
| 35.6 | 5.1 | 30.5 | كندا |
| 49.5 | 2.2 | 47.3 | الدانمارك |
| 43.3 | 14.9 | 28.4 | النمسا |
| 37.1 | - | - | متوسط OCDE |
| 41.4 | - | - | متوسط الإتحاد الأوروبي (15) |

تبين معطيات الجدول تفاوت أهمية الاشتراكات الإجتماعية (الرسوم شبه الجبائية) في البلدان المتقدمة، حيث تتراوح بين 16.4 % في فرنسا، 5.1 % في كندا و 2.2 % في الدانمارك و 6 % في بريطانيا و هذا مما يحول دون صحة المقارنة بين الدول من حيث ثقل الاقتطاعات الإجبارية.

فضلا عن هذا التباين بين الدول، فإننا نجد مثلا نظام الحسابات الفرنسية يختلف في بعض النقاط عن النظام الأوروبي للحسابات الوطنية (SEC) أو المستعمل من طرف منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية (OCDE)، حيث في سنة 1997 كانت نسبة الإقتطاعات الإجمالية الإجبارية (TGPO) (Le taux Global de prélèvements obligatoires) حسب الإحصائيات الأوروبية أكبر بـ 0.2 نقطة (46.3%) من الناتجة عن المحاسبة الوطنية الفرنسية والمقدرة بـ (46.1%) [17] (19) .

و حتى و لو تم توحيد مفاهيم الإستقطاع الضريبي، فإن الإختلاف في كل من مستوى التقدم وطبيعة الهيكل اقتصادي و الإنتاجي أو ال سكاني يؤدي إلى الوصول إلى دلالات متفاوتة لمعدل الضغط الضريبي تبعا للظروف الاجتماعية و الإقتصادية في كل دولة [6] (155).

و قد يكون هذا المقياس مضللاً، حيث ينسب مبلغ الإقتطاعات إلى الناتج المحلي الخام، فهو لا يعبر عن درجة التوزيع في الاقتصاد بدقة و لا عن ثقل الإقتطاعات على الأعوان الاقتصاديين، فمثلاً يمكن تخفيضه (معدل الضغط الضريبي) بتمويل الإنفاق العام عن طريق القروض بدلاً من الضريبة، لذلك حاول سيد لمان سنة 1925 في كتابه « *Studies in public finance* » حساب الضغط الضريبي الفردي، و اقترح ديسيرييه *Dessierier* سنة 1953 في كتابه « *conjoncture économique et financière* » مقارناً قائماً على أساس معدل الإقتطاع الضريبي إلى الدخل القومي الحدي، أي الدخل الوطني مخصوم منه حد الكفاف [7] (43).

و ما يعاب على هذه المحاولات أنها تبين العبء الضريبي دون أن تأخذ في الحسبان أوجه إنفاق الإيرادات الضريبية، أي إعادة توزيع ما استقطعت الضرائب من الدخل الوطني، و قد تظهر ضغطاً ضريبياً متساوياً في بلدين يتشابه كل منهما في الهياكل الاقتصادية و الاجتماعية، و لكنهما يختلفان نتيجة لطبيعة النفقات التي يقوم الإقتطاع الضريبي في كل من البلدين بتمويلهما.

وحسب الجدول رقم (01) الذي يبين الإقتطاعات الإجبارية من الناتج المحلي الخام في البلدان المتقدمة سنة (2000)، نجد ثقل الإقتطاعات الإجبارية في فرنسا (45.2%) يفوق مثيله في الولايات المتحدة الأمريكية (29.7%) و لكن ما يلاحظ في بنية النفقات في البلدين، أنه في فرنسا يخصص حوالي 68.8% من إجمالي النفقات على التربية الصحة و الإسكان بينما تصل هذه النسبة إلى 59% في الولايات المتحدة الأمريكية التي تخصص 19.3% إجمالي النفقات للدفاع، و التي لم تتجاوز 6% في فرنسا سنة 1993 [2] (198).

لذلك فالحكم على مدى ثقل الإقتطاعات يعتمد على كيفية توزيع الدخل الوطني، حيث ما يحدثه الإقتطاع من ضغط فالدولة رتبتها بواسطة الإنفاق على الطبقات ضعيفة الدخل قصد تحقيق العدالة.

المعيار الثاني: نسبة الإقتطاع الضريبي إلى مجموع الإقتطاعات العامة

يعتمد هذا المعيار لقياس معدل الضغط الضريبي على مجموع الموارد أو الإقتطاعات العامة للدولة، لكنه يبقى غير دقيق لصعوبة قياس بعض الإقتطاعات غير الضريبية و تباين مدلول كثير من الموارد الحكومية في بعض الدول كما هو بالنسبة لإيرادات المشروعات المؤممة في كل

من الدول الاشتراكية و الدول الرأسمالية [18] (47)، حيث يصعب عندها المقارنة بين دول المجموعتين من حيث الضغط الضريبي.

يظهر التطور التاريخي في الإقتصاديات المختلفة اليادة المستمرة في حجم ا لإقتطاع الضريبي و غيره من موارد الدولة نتيجة ازدياد حجم الإنفاق الحكومي فيها، الأمر الذي يظهر بدوره العلاقة الوثيقة بين مستوى هذا الا ققطاع المستوى العام للإقتطاعات المختلفة بحيث يزداد العبء الضريبي بالنسبة للدخل القومي كلما ازداد حجم الإقتطاعات العامة [5] (230).

الجدول رقم (02): الأهمية النسبية لعناصر الإيرادات العامة في بعض الدول المتقدمة

لسنة 2000 [15] (20)

الوحدة(%)

| المجموع | الإيرادات غير ضريبية | التأمينات الاجتماعية | الإيرادات الضريبية | الإيرادات البلد |
|---------|----------------------|----------------------|--------------------|--------------------|
| 100 | 4.2 | 22.25 | 73.55 | الـ و.م.أ |
| 100 | 8.31 | 33.26 | 58.41 | فرنسا |
| 100 | 9.8 | 32.5 | 57.7 | اليابان |
| 100 | 3.69 | 4.28 | 92.02 | الدانمارك |
| 100 | 12.5 | 34.3 | 53.2 | ألمانيا |

تتضمن* الإيرادات الضريبية كل من الضرائب على الدخل، الضرائب ب السلع، ضرائب جمركية و ضرائب أخرى.

2.2.1. مشاكل قياس الضغط الضريبي

يثير قياس معدل الضغط الضريبي مشاكل تتمثل أهمها في مشكلة تحديد المداخل الضريبية وطريقة حساب المجمع الاقتصادي.

1.2.2.1. تحديد مجموع المداخل الضريبية

تتمثل المداخل الضريبية في الضرائب و الرسوم شبه الجبائية و التي يجب أن تتوفر فيها الخصائص التالية:

- أن تكون مدفوعات حقيقية (نقدية)، و ليست وهمية.
- أن تدفع للدولة أو لإحدى مؤسساتها العامة.
- يجب أن تتوفر فيها خاصية الإلزام

تختلف الرسوم شبه الجبائية حسب أغراضها، فتكون ذات غرض إقتصادي كالرسوم المخصصة لتشجيع بعض فروع الإنتاج أو مخصصة لتمويل بعض المنظمات مثل رسوم النقابات و تكون ذات غرض إجتماعي مثل اشتراكات الضمان الاجتماعي [18] (48).

فإستعمال الرسوم شبه الجبائية كإشتراكات الضمان الإجماعي له أثر مهم عند حساب معدل الضغط الضريبي، خاصة وأن معظم نظم الحسابات الدولية تتجاهلها، لكونها تعود لصالح المنظمات الخاصة، وكون أغلبها إختيارية و ليست إجبارية مثل يحدث في ألمانيا ، فإشتراكات الضمان الاجتماعي تصبح إختيارية و ذلك في حدود سقف الأجر، فحوالي 10% من الاشتراكات غير ظاهرة في الإقتطاعات [17] (20).

و في اليابان و الولايات المتحدة تعتبر نسبة الإشتراكات الإختيارية أكبر من الإلزامية مما يفسر إنخفاض مستوى الضغط الضريبي في هذه البلدان مقابل ما يسجل في بلدان الإتحاد الأوروبي، فقد بلغ معدل الإقتطاعات الإلزامية سنة 1998 في الولايات المتحدة 28.9% (من الناتج المحلي الخام)، وفي اليابان 28.4% أما في فرنسا فقد وصلت النسبة إلى 45.2% ، ألمانيا 37% و الدانمارك 49.8% [19] (67).

فالسبب الأول للفروقات بين معدل الإقتطاعات الإلزامية في البلدان المتقدمة يعود إلى التغطية المختلفة لأنظمة التأمين الاجتماعي التي تمول بطريقة مختلفة من بلد لآخر، فيكون المصدر الأساسي للتمويل هو الضريبة مثلما يجري في الدانمارك، أما في فرنسا فهي الإشتراكات الإجماعية [17] (21) .

كمان أضعف معدل ا لإقتطاعات الإجبارية في الولايات المتحدة يفسر بأن التمويل المعتمد على المال العام للحماية الإجتماعية أقل تطورا من غيره، حيث نجد 38 مليون أمريكي لا يستفيدون من أي تغطية إجتماعية [4] (48) .

بالإضافة إلى الإختلافات المنهجية بين الدول في طرق الحساب نظرا لاختلاف نظم الحسابات الوطنية فيها ، فالأمر يتعلق أيضا بكيفية تدخل الدولة في الإقتصاد ، و الإقتطاعات الإجبارية لا تعكس تماما الإيرادات الضريبية المقصودة في حساب معدل الضغط الضريبي فقد تتدخل الدولة في الإقتصاد بشكل مباشر بمنح الإعانات أو بشكل غير مباشر عن طريق الإعفاءات المقدمة مما يترتب عليها تكاليف و التي لا تدخل في حساب هذا المعدل مما يقلل من دقته.

أما بالنسبة للدول النفطية أين تأخذ المداخل البترولية الحصة الأكبر من مجموع الإيرادات العامة، و التي لا يمكن اعتبارها إقتطاعات ضريبية بالإضافة لأنها لا تشكل عبئا على كاهل الأعوان الإقتصاديين، لذلك فإدراج الإيرادات الضريبية النفطية في حساب معدل الضغط الضريبي يشويه القيمة الحقيقية لمعدل الضغط الضريبي في هذه البلدان.

الجدول رقم (03): الإيرادات الحكومية في الدول العربية للفترة (2001-2002) [20] (03)

| النسبة إلى الناتج المحلي الخام % | | الإيرادات (مليار دولار) | | السنوات هيكل الإيرادات |
|----------------------------------|------|-------------------------|--------|---------------------------|
| | | 2001 | *2002 | |
| 28.7 | 30.1 | 181.88 | 188.93 | إجمالي الإيرادات العامة |
| 16.4 | 17.8 | 103.83 | 111.48 | الإيرادات النفطية |
| 8.6 | 8.6 | 54.55 | 54.10 | الإيرادات الضريبية |
| 3.2 | 3.2 | 20.30 | 20.05 | الإيرادات غير الضريبية |
| 0.5 | 0.5 | 3.2 | 3.30 | الدخل من الاستثمار |
| 0.2 | 0.2 | 1.41 | 1.12 | المنح |
| 28.9 | 30.3 | 183.29 | 190.06 | إجمالي الإيرادات و المنح |

* : ميزانيات تقديرية

وصل معدل الضغط الضريبي (الإيرادات النفطية+ الإيرادات الضريبية) 26.4 % في الدول العربية سنة 2001، بينما لم يتعد 8.6 % خارج الإيرادات النفطية و هذا ما يدل على لمغالاة في الحالة الأولى و عدم دقة الحساب ، كما نسجل في نفس السنة نسبة 59 % من إجمالي الإيرادات العامة مصدرها المحروقات مما يدل على ضعف الحصيلة الضريبية في هذه البلدان.

2.2.2.1. إختيار المجمع الإقتصادي

تختلف مجاميع المحاسبة الوطنية حسب النظم المتبعة في تقييمها و حسابها، والتي تخضع للفلسفة الإقتصادية التي تعطيها لمفاهيم القطاعات المنتجة و غير المنتجة في تحديد الإنتاج الوطني و بذلك تكون النتائج المتوصل إليها مختلفة تبعاً للنظام المتبع في التقييم و الحساب [21] (169) ، يعوِّد الدخل الوطني المجمع الأساسي المعتمد في حساب معدل الضغط الضريبي حيث يعطي تقييماً كمياً للإقتصاد الوطني في فترة معينة.

1- الإنتاج الكلي الخام (PTB): يمثل الإنتاج الكلي الخام مجموع السلع و الخدمات الإنتاجية فقط المنتجة من قبل البلد [22] (61) ، فهو لا يتضمن الخدمات غير الإنتاجية كما يمكن القول أن الإنتاج الكلي الخام لبلد ما خلال سنة معينة مقيماً بسعر الإنتاج يساوي قيمة مجموع الإنتاج الخام لفروع الإنتاج (مقيمة بسعر الإنتاج).

2- الإنتاج الداخلي الخام (LA PIB) يمثل مجموع السلع و الخدمات الإنتاجية المنتجة من قبل الأعران المقيمة و التي تشكل موضوعاً للإستخدامات النهائية فقط [22] (81).

تصنف الخدمات حسب نظام الحسابات الاقتصادية الجزائرية إلى -خدمات إنتاجية مادية (كالخدمات المقدمة من طرف الفنادق، المطاعم و مكاتب الدراسات) خدمات إنتاجية غير مادية و المتمثلة في الخدمات المقدمة على سبيل المثال من طرف الأطباء و المحامين.

خدمات غير إنتاجية و تشمل الخدمات المقدمة من طرف المؤسسات العمومية و التأمين، و الشؤون العقارية، و هي القطاعات المستبعدة من طرف (ن.ح.إ.ج) في حساب الإنتاج الداخلي الخام، رغم أنها تقدم كل خدماتها بالمجان، الأمر الذي يضعف دقة هذا المجمع فكان من الأحسن الإعتماد على مجمع آخر يعبر بدقة أكبر عن مستوى النشاط الإنتاجي و هو الناتج الداخلي الخام المستعمل من طرف النظام المحاسبة الوطنية للأمم المتحدة و الذي يصلح للمقارنات الدولية.

3- الناتج الداخلي الخام (Le PIB) يمثل مجموع دخول عناصر الإن تاج، أو ما يسمى بالقيمة المضافة الكلية و يمكن تحديده بالمعادلة التالية [23] (210) :

$$\text{Le PIB} = \text{La PIB} + \text{VAB}_{\text{ad}} + \text{VAB}_{\text{if}} + \text{VAB}_{\text{ai}} + \text{VAB}_{\text{sd}} - \text{Loyers}$$

أين:

La PIB: الإنتاج الداخلي الخام

VAB ad: القيمة المضافة للإدرات العمومية

VAB if: القيمة المضافة للمؤسسات المالية

VAB ai: القيمة المضافة لشؤون العقارية

VAB sd: القيمة المضافة للخدمات المنزلية

Loyers: الإيجارات

-بالإضافة إلى مجمع الناتج الوطني الخام (P.N.B) و الذي يأخذ بمعيار الجنسية على خلاف الناتج المحلي الخام الذي يأخذ بمعيار الإقامة، حيث يمثل مجموع ما أنتجه الإقتصاد الوطني من سلع مادية و خدمات في فترة إنتاجية (عادة سنة) [24] (111).

الناتج الوطني الخام = الناتج الداخلي الخام + إنتاج الأعران الوطنيين غير المقيمين - إنتاج الأعران الأعران المقيمين.

تتطلب المقارنات الدولية بشأن ثق للضريبة في الإقتصاد تحديد معدل الضغط الضريبي تحديدا دقيقا، لأن الفروق التنظيمية بين الدول توصلنا إلى مقارنات رقمية غير دقيقة بل و غالبا ما تكون خاطئة و نكون أمام ترتيب تنازلي لمجموعة من الدول ، فالمقارنات الدولية لا تحمل دلالات إلا إذا كانت الدول المعنية بها لها هياكل إقتصادية و إجتماعية و سياسية متقاربة.

كما قام سنة 1953 M.Lauré [4] (362) ، في دراسة معالجة السياسة الضريبية

بالبحث عن مردودية النظام الجبائي الأمريكي إذا ما طبق في فرنسا، و حسب رأيه فهذه المقارنة

مقبولة لكون الهياكل الاقتصادية والاجتماعية للبلدين متشابهة، غير أن هذا النظام المطبق في فرنسا حقق إيرادات أقل من إيرادات النظام الفرنسي نفسه، وهذا يرجع إلى أن ثقل الضريبة كان كبيرا ولأن الإنتاجية الاقتصادية كانت أقل من الولايات المتحدة و الدخل المتوسط أقل ارتفاعا.

و قد حاول الكاتبين Pierre Beltrame, Lucien Mehl أن يأخذ في الاعتبار عند المقارنة الاختلاف في مستويان التقدم الاقتصادي على أساس فكرة حد الكفاف ، باستعمال الدخل الوطني الحدي و الذي يمثل الجزء من الدخل الذي يزيد عن الحد الأدنى للإستهلاك، غير أن هذا المنهج إن كان يصلح لإظهار الاختلاف في مستوى الضغط الضريبي في البلدان المتقدمة، إلا أنه يصبح عديم الفائدة بالنسبة للبلدان المتخلفة لأن الدخل الوطني فيها يقل عادة عن المستوى الحد الأدنى، خاصة في الدول الأكثر تخلفا [25] (67).

أما بالنسبة لأهم الصعوبات التي تواجه حساب معدل الضغط الضريبي في الجزائر فتخص الإيرادات الضريبية، وخاصة تلك الأئدة للجماعات المحلية و بحساب معدل الضغط الضريبي دون الأخذ بعين الاعتبار هذه الضرائب نكون قد ابتعدنا عن مستواه الحقيقي.

الجدول رقم (04): توزيع الحصيلة الضريبية بين ميزانية الدولة و الجماعات المحلية في

الجزائر لسنة 2000 [26] (32)

الوحدة: %

| الصندوق الوطني للسكن | الولاية | البلدية | الصندوق المشترك للجماعات المحلية | الدولة | الهيئات الضرائب |
|----------------------|---------|---------|----------------------------------|--------|-------------------------|
| - | - | - | - | 100 | IRG و IBS |
| - | - | 5 | 10 | 85 | TVA داخلية |
| - | - | - | 15 | 85 | TVA على واردات |
| 20 | - | 20 | - | 60 | ضريبة على الملكية |
| - | 30 | 65 | 5 | - | الدفع الجزافي |
| - | 30 | 65 | 5 | - | الرسم على النشاط المهني |
| - | - | 100 | - | - | الرسم العقاري |
| - | - | 100 | - | - | رسم التطهير |

IRG الضريبة على الدخل الإجمالي / IBS الضريبة على أرباح الشركات / TVA: الرسم على القيمة المضافة

ازدادت أهمية دراسة معدل الضغط الضريبي مع أزمة النفط 1986 و انخفاض مداخيل الجباية البترولية و ذلك قصد البحث عن تغطية العجز الحادث بأكثر قدر ممكن من الجباية العادية، غير أن حساب معدل الضغط مع إدراج الجباية البترولية يضخم من مستوياته حيث تفوق مساهمة الجباية البترولية دائما 53 % من الحصيلة الضريبية، بالإضافة إلى أن جزء كبير من الناتج المحلي الداخلي يصل إلى 35% وهو عبارة عن نفط [27] (03) ، فقد بلغ معدل الضغط الضريبي سنة 1995 مع إدراج الجباية البترولية 33.48 % و هو معدل يفوق ما هو عليه في البلدان المتقدمة حيث بلغ في الولايات المتحدة في نفس السنة 28.8 % أما الضغط الضريبي في الجزائر خارج المحروقات فلم يتجاوز 18.6 % سنة 1999.

3.1. الحدود المثلى للضغط الضريبي

تميز القرن الماضي بمجموعة من الأزمات الاقتصادية التي مست معظم بلدان العالم، حيث طرحت كل أزمة ملقاً المداخيل الضريبية للدولة و التي ترتبط بشدة بمستوى النشاط الاقتصادي الذي يتأثر بدوره بحجم الدولة ، ووسط كل أزمة وقصد تصحيح عجز الميزانية حاول المشرع رفع معدل الضغط الضريبي لكن ما هو المعدل الأمثل للإقتطاع الضريبي الذي تزيد معه الإيرادات دون إلحاق الضرر بالاقتصاد الوطني و دون تضخيم الأزمة. و نتطرق في هذا المبحث إلى معدل الضغط الضريبي الأمثل و العوامل المحددة له.

1.3.1. معدل الضغط الضريبي الأمثل

تعددت المحاولات لتعيين حدود الإقتطاع الضريبي، فبالنسبة للطبوعيين الضريبة يجب ألا تقتطع أكثر من 20 % من الدخول الفردية [4] (367) ، غير أن الواقع أثبت دائما تجاوز هذه النسبة، أما برودون "Proudhon" في نظريته للضريبة التي أنشأها سنة 1868، فقد حدد معدل الضغط الضريبي بـ 10 % من الدخل الوطني كحد أقصى قابل للتخفيض.

أما الأسترالي كولان كلارك "Colin clark" في سنة 1950 فقد وضع نسبة متوسطة متمثلة في 25 % ، تغيير في مجال محدود [23] ، 27%] الدخل الوطني في البلدان المتقدمة [28] (165) ، وحسب رأيه لا يمكن تجاوز هذا الحد دون التعرض لخطر التضخم.

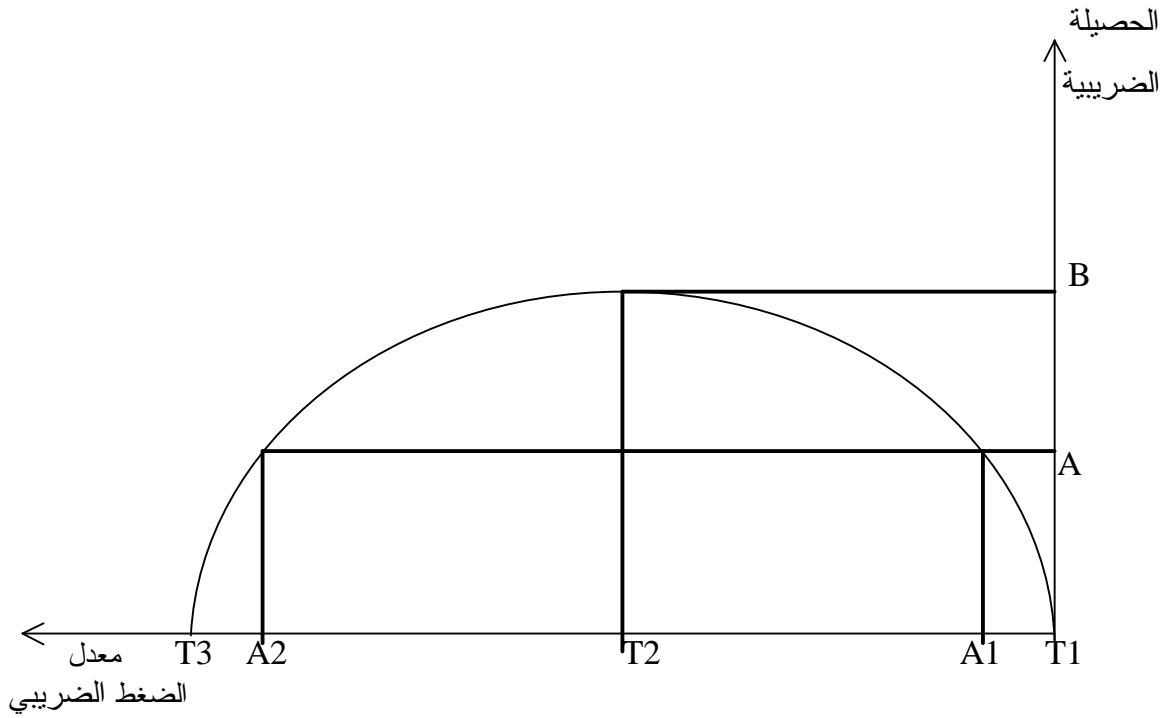
و حسب بارير "A.Barrère" فإن تعيين حدود الضغط الضريبي يكون عن طريق تفسير متغيرات المساواة ($P=F/PIB$) و توصل إلى أنه في حالة رفع المعامل الضريبي (P) ، فإن الحدود المعنية للضغط سيتم تجاوزها، إلا إذا كان هذا الإقناع ناتج عن انخفاض في الإقتطاعات الضريبية (F) مصحوب بانخفاض أكبر في الدخل الوطني (PIB) [4] (368) ، و ما لوحظ في معظم بلدان (OCDE) أن مرونة الحصيلة الضريبية أكبر من مرونة الدخل الوطني، مما يشكك في صحة إفتراض بارير.

من الناحية النظرية و كما يرى البعض لا يوجد حدود يمكن الوقوف عندها، بما أن إعادة توزيع الإيرادات تستمر حتى تمتص جميع الدخل من طرف الضريبة (العمل المجاني)، و أين كل السلع والخدمات تمول مجاناً [29] (62) ، و في هذه الحالة لا يمكن التحدث عن الضريبة لأن طبيعتها ستتغير و نكون أمام مجتمع الدولة الصرف.

و يرى "Mehl" أنه يمكن لمعدل الضغط الضريبي أن يتغير من 1% إلى 100% من الدخل الوطني [18] (51) ، و هنقرأب للواقع حيث أن نسبة الإقتطاع مرتبطة بحجم النفقات العامة و التي تقوم عادة بتحديد معدل الضغط الضريبي غير أنه لا يمكنه الوصول الى 100% .

و حسب الإقتصادي الأمريكي لافر "A.Laffer" « أستاذ في جامعة كارولين و المستشار الاقتصادي للرئيس ريغن "REGAN" سنة 1980 » [30] (46) ، فإن كل زيادة في معدل الضغط الضريبي تؤدي إلى زيادة في الحصيلة الضريبية، أين الأعوان الاقتصاديين يقبلون الضريبة و لا ينقصون نه نشاطاتهم الخاضعة لها و هو الجزء $[T1, T2]$ من المنحنى الذي يحمل إسمه، وذلك حتى الوصول إلى عتبة قصوى تتمثل في ذروة المنحنى ($T2$) بعدها يبدأ إنتاج الإقتطاعات يتناقص و أي إرتفاع في معدل الضغط الضريبي يتبعه انخفاض في النشاط الخاضع أو زيادة في التهرب و الغش مما يؤدي بالضرورة إلى انخفاض المداخيل الضريبية حتى الإختفاء عند بلوغ المعدل 100% ، وهو ما يسمى بمبدأ «الضريبة تقتل الضريبة» (Les Hauts Taux Tuent Les Totaux) و المفسر في الجزء $[T2, T3]$.

و حسب إقتصادي العرض، فإن الإقتطاعات الإجبارية الثقيلة تخرّب الوعاء المفروضة عليه، لأنها تتسبب في ظهور مقاومة للضريبة وانخفاض في الطاقة الإنتاجية ، فهي أداة تثبيط [30] (47).
فإن لافر في المنحنى الذي قدمه يعطي تبريرات لسياسة تخفيض الضريبة في الولايات المتحدة.



الشكل رقم (01) : منحنى لافر [31] (129)

و حسب المنحنى نلاحظ أنه رغم زيادة في المعدل الضغط الضريبي أي ($A1 < A2$) إلا أن الحصيلة الضريبية تبقى نفسها (A)، و بمعدل ضريبي أقل ($A2 > T2$) نحصل على حصيلة ضريبية أكبر حيث ($A < B$).

غير أن منحنى لافر ينطوي على بعض الغموض لكونه قدم حالة مصاغة لا يمكن ترجمتها إلى أرقام قصد معرفة العتبة الحقيقية و المثلى لمعدل الضغط الضريبي و التي يجدر الوقوف عندها.

و أن ما جاء به لافر قد تم الإشارة إليه من قبل العلامة ابن خلدون إذ اعتبر أن الإسراف في الجباية مضر بالعمران و قد يؤدي إلى ترك بعض الأنشطة الاقتصادية [32] (22).

و قد نادى منذ أربعة عشر قرن الإمام علي رضي الله عنه بنفس هذه المبادئ، حيث كتب الى أحد ولاته [11] (116) :

«.. تفقد أمر الخراج بما يصلح أهله ففي صلاحه صلاحهم و صلاح لمن سواهم، و لا صلاح لمن سواهم إلا بهلأهن، الناس كلهم عيال على الخراج و أهله، و لا يكن نظرك في عمارة الأرض أبلغ من نظرك في استجلاب الخراج ، لأن ذلك لا يدرك إلا بالعمارة و من طلب الخراج بغير عمارة أخرج البلاد و أهلك العباد و لم يستقم أمره إلا قليلا...».

فعمارة الأرض أهم من حصيلة الخراج، لأن زيادة الغلة تؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية من الأرض، و السعي وراء زيادة الخراج من وراء رفع معدلاته يضر بالأرض و الحصيلة و قد يؤدي إلى حدوث ثورة على الوالي لم يستقم أمره إلا قليلا «، و بذلك يمكن أن نحكم على معدل الضغط الضريبي حسب الآثار التي تحدثها الإقتطاعات.

و أوصت جماعة من علماء المالية العامة أمثال كالدور " KALDOR " ، وجود " GOODE " و برست بزيادة معدل الضغط الضريبي في الدول المتجهة نحو التقدم الاقتصادي على أساس أن مستوى هذا المعدل بمثابة معيار لمدى كفاءة سياسة التنمية الاقتصادية في هذه الدول [15] (92).

و حسب "عثمان قنديل" فالحد الأمثل لنسبة الضغط الضريبي في الجزائر هو 25% من الناتج الإجمالي إلا أن هذه النسبة قد ترتفع إلى غاية 35% دون أن تحدث أي خلل في النشاط الاقتصادي [3] (41).

معدل الضغط الضريبي الأمثل هو مقدار نسبي يتغير عبر الزمان المكان فلا يوجد معدل ثابت و مثالي لكل البلدان و مع ذلك يمكن وضع معايير تحدد المعدل الأمثل مثل نوجزها في النقاط التالية [18] (52):

-المعدل الأمثل للاقتطاع يجب أن يحقق أكبر منفعة جماعية ممكنة، حيث يستند هذا المعيار على نظرية القيمة (قيمة الأشياء تتحدد بمنفعتها الحدية و بالتالي إستعمالها) التي تشترط تساوي المنفعة الحدية للإنفاق العامع المنفعة الحدية للإنفاق الخاص، و عند هذا المستوى الأمثل للإنفاق يمكن تحديد نسبة الاقتطاع الضريبي الأمثل و الذي يحقق التساوي بين المنفعة الحدية التي يحققها القطاع العام والتي يحققها القطاع الخاص.

-الاقتطاع الضريبي الأمثل هو الاقتطاع الذي يحقق أكبر دخل وطني ، كلما كانت زيادة الاقتطاعات الضريبية تؤدي إلى ارتفاع الدخل الوطني فنحن دون معدل الاقتطاع الأمثل، أما إذا

حدث العكس فلقد تم تجاوز الحدود المثلى، و تبقى صعوبة الفصل بين أثر الضرائب على الدخل الوطني و عوامل أخرى من العوائق التي تحول دون دقة هذا المعيار .

- يجب أن ينجم عن الاقتطاع الضريبي المتزايد تعظيم للحصيلة الضريبية - تعظيم مردودية الاقتطاع- لكن و بمجرد إنخفاض الإيرادات نستنتج أننا تعدينا العتبة المثلى، لكن أحيانا لا ينجم انخفاض الحصيلة الضريبية عن رفع سعر الضريبة أو إيجاد ضريبة جديدة لكن قد يعود إلى أسباب أخرى كقصور في إدارة الضرائب .

مسألة معدل الضغط الضريبي الأمثل تبقى نسبية نظرا لتعدد العوامل المؤثرة في هذا المعدل و التي يستعصي فصلها .

كما يمكن التطرق إلى أهم العوامل التي تحول دون الوصول إلى المعدل الاقتطاع المرجو و

هي [4] (368):

- المعارضة الاجتماعية "L'opposition sociale" التي تحول دون التحصيل الجيد للضريبة، سواء كانت المعارضة علنية (إضرابات، أحزاب ضد الضريبة)، أو سرية (تهرب و الغش) فهي عوامل تؤثر سلبا على حجم الحصيلة الضريبية التي يمكن الوصول إليها .
- التغييرات الاقتصادية الناتجة عن نقل الضرائب المرتفعة إلى الأسعار و الأجور .
- المصاعب الإدارية التي تعرقل تطبيق الضريبة بشكل صحيح مما يؤثر على تحصيل الضريبة .

إذا اعتبرنا أن هذه العراقيل واقع، و أن كل دراسة لحدود الاقتطاع المثلى يجب أن تأخذ في الحسبان الإعانات المجانية المقدمة من طرف الدولة كما و كيفاء، و القيمة الحقيقية للاقتطاع الضريبي (ضرائب مباشرة أو متضمنة في الأسعار) و الآثار الناجمة عن الاقتطاع و كذا المقدرة على الدفع بالنسبة لكل فئة خاضعة للضريبة نستطيع فهم لماذا بقيت فكرة الحدود المثلى للاقتطاع بعيدة على أن يوضع لها معالم دقيقة و علمية .

2.3.1. العوامل المحددة لمعدل الضغط الضريبي الأمثل

يعتمد تحديد الضغط الضريبي الأمثل على المقدرة التكلفة للدخل الوطني و الضغط الضريبي النفسي .

1.2.3.1. المقدرة التكاليفية للدخل الوطني

تتطوي الضرائب على قيام الدولة باستقطاع جانب من الدخل الوطني بمناسبة إنتاجه أو إنفاقه لذا يجدر بنا دراسة لمقدرة التكاليفية للدخل الوطني أي مدى قدرته على تحمل العبء الضريبي، و مما يوجب التطرق إلكي من المقدرة التكاليفية العامة بقصد تحديد مدى قدرة المجتمع على تخصيص جانب من دخله يستقطع في شكل ضرائب للمساهمة في تمويل الأعباء العامة و المقدرة التكاليفية الفردية للتعب على إمكانية توزيع العبء الضريبي العام على الأشخاص (الطبيعيين أو المعنويين) حسب قدراتهم و التي تحددها دخولهم و ثروتهم بصفة عامة.

1- المقدرة التكاليفية العامة تتوقف المقدرة التكاليفية للجماعة على عوامل تؤثر على مستوى الدخل الوطني الذي يكون محلا للضريبة و كذا على إمكانية تحصيلها.

*- العوامل المحددة للمقدرة التكاليفية العامة

تتمثل أساسا في :

أحجم الدخل الوطني : مع زيادة الدخل الوطني يزداد ما يخصص للإستهلاك غير الضروري وبالتالي فالزيادة في المقدرة التكاليفية أكبر من زيادة الدخل الوطني.

غير أنه لا يجوز تخصيص كل زيادة في المقدرة التكاليفية (الطاقة الضريبية) للضرائب نظرا لأن مقتضيات الإقتصاد الوطني تستدعي ترك جانب من هذه الزيادة لرفع الطاقة الإنتاجية و التنمية و دعم الإقتصاد.

كما يعتمد تقدير حجم الدخل القومي على تحديد مكوناته و التي اختلفت الآراء بصدها، وإن كمن يمكن ردها إلى اتجاهين، أحدهما يتفق و أسس النظرية الرأسمالية و الثاني و أسس النظرية الاشتراكية، و منه يكون لدينا [15] (98):

الإنتاج الشامل و الذي يشمل مجموع الإنتاج السدي ليعو إنتاج الخدمات التي تحققها جميع قطاعات الإقتصاد خلال فترة زمنية معينة و هذا حسب أصول الإقتصاد الحر.

- الإنتاج المادي و يقتصر على الإنتاج السلعي دون إنتاج الخدمات و هذا يتفق مع النظام

الاشتراكي.

و هناك إ تجاه ثالث يعتبر الناتج القومي مجموع الإنتاج السلعي و إنتاج الخدمات الذي يوجه إلى الأسواق التوزيعية (إنتاج السوق).

ب- العوامل الاقتصادية

هيكل الاقتصاد الوطني تطور الاقتصاد الوطني من مجتمع زراعي - تسود فيه ظاهرة الاستهلاك الذاتي، كما تتخفف به مستويات الدخل و المعيشة، مما يؤدي إلى إنكماش المادة الخاضعة للضريبة إلى مجتمع صناعي يترتب ع ليه زيادة التدفقات النقدية و التبادلات إلى زيادة الطاقة الضريبية (المقدرة التكاليفية) للمجتمع حيث تزيد الفرصة لتطوير الضرائب على الدخل و الإنفاق.

طريقة توزيع الدخل : تؤثر طريقة توزيع الدخل في المجتمع على نوع الضريبة المطبقة، فعندما تتفاوت الدخل بين المواطنين في مجتمع ما يفضل فرض الضرائب التصاعدية - لإصابة الدخل المرتفعة - عن النسبية حتى تغل حصيله أكبر، فمثلا إذا تساوى مجتمعان في مستوى الدخل ولكن أحدهما فيه التفاوت في توزيع الدخل بين مواطنيه، فإن حصيله الضريبة النسبية في أول الأيدي عن حصيله الضرائب التصاعدية في المجتمع الثاني [8] (88)، مما يتضمن زيادة المقدرة التكاليفية فيه مقارنة بالمجتمع الآخر.

- الأغراض التي تستغل فيها حصيله الضريبة: تزداد المقدرة التكاليفية للمجتمع كلما استخدمت أموال الضرائب في مشروعات إنتاجية إذا استخدمت الأموال في تمويل برامج التسلسل أو لسداد قروض عامة إستهلاكية فتكون بمثابة عبء على الاقتصاد الوطني و تخفف من المقدرة التكاليفية للمجتمع.

- التقلبات النقدية: تتوقف المقدرة التكاليفية للجماعة على طبيعة الظاهرة النقدية السائدة، فتؤثر التغيرات النقدية في المقدرة على تحمل العبء الضريبي، حيث يؤدي التضخم النقدي إلى تخفيض المقدرة التكاليفية الفعلية للدخل الوطني رغم ما يصاحبه عادة من إزدياد في الحصيله النقدية للضرائب [33] (166)، و ذلك نتيجة لما ينطوي عليه هذا التضخم من إنخفاض القيمة الحقيقية للنقد و بالتالي إنخفاض الدخل الحقيقية للممولين ، بينما يؤدي الإنكماش النقدي الذي لا يصاحبه تخفيض أسعار الضرائب إلى إزدياد القيمة الحقيقية لذلك الجانب الذي تستقطعه الضرائب من الدخل على الرغم مما قد تتصف به الحصيله النقدية للضرائب من إنخفاض، لذلك يفترض عدم ربط معدل الضريبة بالقيمة الاسمية للوعاء الضريبي بل يجب ربطه بالقيمة الحقيقية للوعاء من خلال إستخدام الأرقام القياسية (Indexation) التي بدورها تعكس مقدار التغير الحقيقي في القيمة ، كما فعلت

المكسيك منذ 1976 [34] (15) ، حيث استطاعت أن تعزل التغيرات في مستويات الأ سعار المحلية عن معدل الضريبة على الدخل الشخصي.

ج-العوامل الاجتماعية

- الهيكل السكاني :هنا تزايدت نسبة سكان المجتمع داخل الهرم السكاني - في سن العمل و الإنتاج زادت المقدرة التكاليفية للمجتمع مقارنة بالمجتمعات الأخرى التي تتشابه مع هذا المجتمع في الدخل الوطني و في عدد السكان إلا أن نسبة الأطفال و الشيوخ بها أكثر ارتفاعا، أي كلما انخفضت نسبة الإعالة زادت المقدرة التكاليفية للمجتمع [8] (89).

- حجم الإستهلاك الكلي: يؤثر المستوى العام للإستهلاك الكلي على المقدرة التكاليفية للمجتمع، فكلما ارتفع هذا المستوى في المجتمع كلما انخفضت المقدرة التكاليفية، حيث ينخفض المجال للاستقطاع الضريبي [8] (90) و مع انخفاض المستوى العام للإستهلاك يتسع المجال لإستقطاع جانب أكبر من الدخل.

للوعي الضريبي لأفراد المجتمع : ترتفع المقدرة التكاليفية في المجتمعات التي يؤمن أفرادها بضرورة و أهمية برامج الإنفاق العام و التي يتم تمويلها بالطبع بالإيرادات الضريبية.

2-المقدرة التكاليفية الفردية

تسمح بمعرفة إمكانية توزيع العبء الضريبي العام على جميع الأشخاص المعنويين و الطبيعيين في المجتمع حسب قدراتهم التي تحددها دخولهم ، و تتمثل العوامل المؤثرة في المقدرة التكاليفية الفردية في

طبيعة الدخل من حيث الإستقرار و الإستمرار: كلما إتصف الدخل بالديمومة و الإستقرار كلما زادت المقدرة التكاليفية للفرد، على خلاف لو كان الدخل متقلبا و غير دائم، فجد الدخل الذي يتحقق من ملكية رأس المال أكثر إستقرارا من دخل العمل [7] (68) ، و منه فالطاقة الضريبية لدخل رأس المال تكون أكبر من الطاقة الضريبية لدخل عمل مساو.

-إستخدام الدخل: تزداد المقدرة التكاليفية للفرد كلما زاد الفائض بعد الإستقطاع الضريبي، حيث ينبغي أن يتبقى جانبا كافيا من دخل الممول بعد الإستقطاع لإشباع حاجاته الأساسية و لتحقيق جانب من الإدخار و النفقات غير الضريبية، يحفز الفرد على زيادة العمل و الإنتاج و الإدخار،

فالمقدرة التكاليفية للفرد تتوقف على كيفية توزيع دخله بين الإنفاق (الاستهلاكي الاستثماري) و الإِدخار.

-حجم صفلي الثروة الفردي كلما زادت ثروة الفرد المادية زادت القوة الاقتصادية للفرد كما تزداد المقدرة التكاليفية له ، فإدخال الفرد يعتبر من المؤشرات الهامة التي يتم الإستعانة بها لتوزيع العبء الضريبي بين مختلف الأفراد [7] (69) .

2.2.3.1. الضغط الضريبي النفسي

لا تقتصر دراسة الضغط الضريبي على مجرد تحليل العوامل و المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية بل تتناول أيضا العوامل النفسية التي تحكم سلوك الممولين في المجتمع ، فالضغط الضريبي النفسي يتمثل في ذلك الشعور لدى الأفراد بحرمانهم من الإستفادة من إستهلاك معين. و كما يصفها الكاتب Raymond Muzellec ، فالضريبة مقبولة لكن متحملة (كونها قاسية) [35] (330) *impôt est accepté mais subi* ووجود إحساس لدى المكلفين أن كل فئة أكثر خضوعا غيرها، الأجراء أمام غير الأجراء بين غير الأجراء في الصناعة و التجارة و الفلاحة مما يؤدي إلى وجود رغبة في مقاومة الضريبة الأمر الذي يضعف المقدرة التكاليفية الفعلية قصد الوصول إلى الحدود المثلى للاقتطاع.

و يمكن حصر أهم العوامل المؤثرة في الضغط الضريبي النفسي فيما يلي:

1- صور الهيكل الضريبي : تختلف الآثار النفسية للاقتطاعات المتساوية القيمة من دخول الأفراد، فالأشخاص نتيجة فرض ضريبة غير مباشرة و ما ينطوي عليه من إنخفاض للقوة الشرائية للدخل له عادة نفس الآثار النفسية لفرض ضريبة مباشرة تؤدي إلى تخفيض مماثل في حجم الدخل [1] (131) ، فدرجة شعور المكلفين بعبء الضريبة المباشرة أكبر من الضريبة غير المباشرة و المتضمنة في الأسعار وحدة الضغط النفسي في الأولى أكبر منه في الثانية.

2- إستقرار الهيكل الضريبي : يؤدي الإستقرار الضريبي إلى إنخفاض من حدة الضغط النفسي، وذلك لما يوفره الإستقرار من وضوح في التشريع و بساطة في الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط و التحصيل الأمر الذي يضمن للضريبة ركنا رئيسيا من أركانها و هو اليقين [1] (26) أن وطأة الضريبة الجديدة ستكون أكبر و تكون أكثر رفضا من الضريبة القديمة التي ينخفض ضغطها الضريبي النفسي إلى أقصى الحدود.

3-درجة الوعي الضريبي : ينطوي الوعي الضريبي على مدى إقتناع الممولين بما للخزانة العامة من حقوق عليهم و يؤدي فإلقتاد هذا الشعور إلى زيادة حدة الضغط الضريبي النفسي لدى الممولين و يؤدي إرتفاع درجة الوعي إلى انخفاضه، فلا وجود للضغط الضريبي النفسي في حالة ما إذا اعتبر المكلف الضريبة أمرا ضروريا [36] (170).

إن ازدياد الضغط الضريبي النفسي يؤدي إلى دفع المكلفين إلى التملص بالطرق المشروعة وغير المشروعة من الضريبة، مما يقلص من حصيلة الضرائب اللا زمة لتمويل الإنفاق العام و الإضرار بالمكلفين الذين لم تتح لهم فرصة التهرب أو غير الراغبين فيه مما يؤدي إلى الإبتعاد عن العدالة الضريبية.

و ما يمكن تأكيده أنه لا يكفي محاولة التوصل إلى تعيين الحد الأمثل للضغط و تنظيم الإقتطاع الضريبي في نطاقه لخلق بيئة ضري بية ملائمة، بل يجب أن يقترن ذلك بوجود إدارة قادرة على تطبيق قوانين الضرائب.

4.1. الضغط الضريبي و النشاط الاقتصادي

للضرائب آثار مهمة و بعيدة المدى على كافة نواحي الحياة ا قتصادية و ا لإجتماعية تحقق عن طريق زيادة أو تخفيض شدة الضغط الضريبي على المتغيرات الاقتصادية و تساعد دراسة آثار الإقتطاع الضريبي على النشاط الإ قتصادي في الحكم على نجاح السياسة الضريبية القائمة أو رسم سياسة ضريبية جديدة تصح النقائص الموجودة ، و يمكن أن نميز بين منهجين أساسيين في دراسة آثار الإقتطاع الضريبي، الأول يوسع من هذه الآثار بحيث يجعلها تشمل آثار الضريبة و آثار الإنفاق العام، و الثاني يضيق منها بحيث يقصرها على آثار الضريبة وحدها و تقتصر في هذا المبحث على آثار ثقل الضريبة على بعض الكميات الكلية، كالاستهلاك، الإدخار الاستثمار، الإنتاج.

1.4.1. أثر الضغط الضريبي على الاستهلاك، الادخار، الاستثمار و الإنتاج

1.1.4.1. أثر الضغط الضريبي على الإستهلاك و الإدخار

يشير التحليل الاقتصادي إلى أن الاستهلاك يتوقف على عاملين هما حجم الدخل والميل للاستهلاك، و باعتبار الادخار هو جزء من الدخل الذي لم يستهلك فإن العوامل التي تحدد الاستهلاك نفسها التي تحدد الادخار حيث أن [37] (155) :

$$\text{الميل للاستهلاك} + \text{الميل للادخار} = 1$$

تتباين آثار الإقتطاع الضريبي على الإستهلاك والإدخار تبعاً لحجم الدخل و نوع الضريبة المفروضة [38] (164).

بالنسبة لآثار الإقتطاع الضريبي على الإستهلاك و الإدخار لحجم الدخل، يمكننا أن نفرق بين أصحاب الدخل الصغيرة و الدخل الكبيرة، فالأولى سريعة التأثير بالضرائب المفروضة و غالباً ما يخصص معظمها للإنفاق على الإستهلاك، لذلك فإن التأثير السلبي لارتفاع ثقل الضرائب على الدخل يقلل من الجزء المحتفظ به أما بالنسبة للفئة الفقيرة فإن ثقل الضرائب غير المباشرة يقلل من إستهلاكهم للسلع و الخدمات و على الأخص ذات الطلب المرن، فالضرائب تنقص من المقدرة الإستهلاكية لأصحاب الدخل المنخفضة و تقلل من حجم الإستهلاك في الاقتصاد الوطني [37] (156)، طالما هذه الفئات تمثل أغلبية السكان.

كما يتوقف الأمر على كيفية إستغلال العسيلة الضريبية فإن استخدمت في طلب بعض السلع والخدمات فإن النقص في الاستهلاك الناتج عن الإقتطاع الضريبي قد يعوضه زيادة الإستهلاك الذي يحدثه إنفاق الدولة.

أما للدخول الكبيرة فالتأثير السلبي لارتفاع ثقل الضرائب يقلل أيضاً من إدخارها و بنسبة تفوق نسبة إنخفاض الإستهلاك لكون أصحاب الدخل الكبيرة عادة ما يحافظون على معدلات إستهلاكهم على حساب الإدخار.

أما بالنسبة لآثار الإقتطاع لآثار ضريبة لنوعية الضرائب المفروضة فنميز بين ثلاث مجموعات :
الضرائب الترفيهية، الضرائب الرأسمالية و الضرائب التصاعدية [38] (165) .
فالضرائب الترفيهية و التي تفرض على السلع الكمالية عادة ما تؤدي إلى خفض إستهلاكها لارتفاع أسعارها و من ثم ارتفاع الإدخار لانخفاض الإستهلاك.

أما الضرائب الرأسمالية و التي تفرض على رؤوس الأموال و المدخرات، كالضرائب على أرباح الأوراق المالية فهي عادة ما تؤدي إلى خفض الإدخار، لأن المدخرين يقارنون بين التضحية

باقتناء الحاجات الإستهلاكية والعوائد المتناقصة من مدخراتهم مما يدفعهم إلى زيادة الإستهلاك على حساب الإدخار .

أما الضرائب التصاعدية فترتفع مع ارتفاع الدخل و تكون مرتفعة كلما كانت الدخل عالية فقتطع منها مبالغ كبيرة و يقل المدخر منها.

يؤدي عبء الضريبة بصفة عامة إلى التضحية بالإدخارو تأثير الضرائب المباشرة في هذا المجال أكبر من تأثير الضرائب غير المباشرة و التي تؤثر أولاً على الإستهلاك.

مع ذلك لا يمكن أن تعتبر الضرائب دائمات أثر سلبي على الإدخار ، بل يمكن إستخدام السياسة الضريبية في تشجيع الإدخار، إما بفرض ضرائب على الإنفاق أو التخفيض من تصاعدية الضرائب على الدخل عن طريق تخفيض من السعر الهامشي للضريبة على الدخل الإجمالي و هي حالة الولايات المتحدة و إنجلترا فالإدخار طويل الأجل قادر على تغذية الإستثمارو أكثر فاعلية إقتصاديا من الإدخار القصير الأجل.

2.1.4.1. الضغط الضريبي و الاستثمار

يتوقف الميل للإستثمار على سعر الفائدة السائد في السوق و على الكفاية الحدية لرأس المال و تؤثر الضرائب على الميل للإستثمار من خلال تأثيرها على معدل الأرباح، فيزيد الميل للإستثمار مع زيادة فرص الربح وزيادة معدلاته و إنخفاض الضرائب عليها، و ينخفض مع انخفاضها [12] (189).

و يؤدي تفاعل ثقل الضرائب على الدخل -التصاعدية خاصة- إلى خفض الإستثمارات بصورة مباشرة بسبب تخفيضها لأرباح المستثمرين،

كمتخفيض الضرائب على معدلات الأرباح يحفز المنتدجين على مضاعفة إستثماراتهم مما يرفع من الكفاية الحدية لرأس المال و يزيد بالتالي من حجم الإنتاج الكلي، كما تستخدم الضرائب غير المباشرة لتخفيض تكاليف الإستثمار.

يمكن إستخدام مستوى الضغط الضريبي كأداة لتوجيه الإستثمارات و يتم ذلك من خلال تقرير معاملة ضريبية خاصة بالنسبة للأنشطة الإقتصادية الفرد تشجيعها، و تأخذ طرق تشجيع الإستثمار شكل تخفيضات أو إعفاءات ضريبية تصيب أرباح المؤسسات أو القروض (نسبة من مجموع الأموال المستثمرة غير الخاضعة للضريبة) و استعمال طرق خاصة لمعالجة الإهتلاكات

(كالإهلاك المتسارع) كذلك إ عفاء فائض القيمة لأصول الإستثمار من الضريبة [28] (176) ، أو تقرير معاملة ضريبية مرهقة بالنسبة للأنشطة المراد إنكماشها، و تظهر فعالية هذه السياسة أساسا بالنسبة للإستثمارات الجديدة و ذلك بسبب ما يحيط القديمة منها من جمود قد يمنع نقلها أو تخفيض نشاطاتها.

كما يعتبر المستوى الضريبي أحد مكونات المناخ الإستثماري الذي يتطلب تحديده قصد تحقيق أهداف الإقتصاد الوطني الذي عرف مجموعة من الإصلاحات أهمها قانون الاستثمار 03/01 [39] المتعلق بتطوير الإستثمار بالجزائر و الهادف إلى تهيئة مناخ استثماري ملائم لجذب رؤوس الأموال، حيث قسم هذا القانون المناطق الاستثمارية في الجزائر و حسب أهميتها إلى:

1- النظام العام

2- النظام الإستثنائي وتشمل

أ- الإستثمارات التي تنجز في المناطق التي تتطلب تنميتها مساهمة خاصة من طرف الدولة
 ب- الإستثمارات ذات الأهمية الخاصة بالنسبة للإقتصاد الوطني حيث خص كل منطقة بإمميزات خاصة تتوافق و حاجيات المصلحة العامة في تحقيق التوازن الجهوي و تشجيع الإستثمارات في المناطق المحرومة، خلق مناصب شغل و جذب أكبر قدر من رؤوس الأموال الأجنبية، غير أن لواقع يظهر أن المزايا الضريبية لا تفلح دائما في إحداث توازن جهوي أو في الوصول إلى الأهداف المسطرة لأسباب تعود لعقلية المستثمر الخاص الذي يسعى لتحقيق الأرباح السريعة والقصيرة المدى إضافة لعدم توفر مناخ ملائم للإستثمار في المناطق المراد ترقيتها و انعدام المنشآت القاعدية و المرافق الإجتماعية التي يحتاجها أي مشروع.

3.1.4.1. الضغط الضريبي و الإنتاج

يؤثر مستوى الإقتطاع الضريبي على حجم الإنتاج من خلال التأثير في معدل الربح المحقق من العمليات الإنتاجية فإن إستطاع المنتجون نقل عبء الضريبة المفروضة على منتجاتهم إلى المستهلكين بزيادة الأسعار، فإثّر الضرائب على حجم الإنتاج الـ كلي سيكون إيجابيا حيث يزيد الإنتاج أو يبقى ثابتا و إن لم يستطع المنتجون تحويل عبء الضرائب فإن آثار الضرائب على حجم الإنتاج يكون سلبيا ، حيث سيحاول المنتجون خفض إنتاجهم و خفض توظيف أموالهم في العمليات الإنتاجية.

وإذا ترتب على إرتفاع مستوى الضغط الضريبي نقص في الإستهلاك فإن ذلك يؤدي إلى نقص في الإنتاج، حيث يرى المنتجون عدم إقبال الناس على إستهلاك منتجاتهم فإنهم سيقبلون من توظيف أموالهم في العمليات الإنتاجية مما يقلل من حجم الإنتاج الكلي.

2.4.1. أثر الضغط الضريبي على العمالة و الأسعار و التهرب الضريبي

1.2.4.1. الضغط الضريبي و العمالة

أمام زيادة الضغط الضريبي يستطيع المكلف مضاعفة جهوده و ساعات عمله قصد تعويض الخسارة في الدخل حسب أثر الدخل - [28] (174) ، حيث يضطر إذا انخفض دخله إلى تعويض هذا النقص بمجهود إضافي كما قد يختار الحد من ا لإقتطاع الضريبي بتخفيض جهده في العمل - حسب أثر الإحلال - فالضريبة بتخفيضها للعائد من العمل تدفع المكلف إلى الإقلال من مجهوده ، و هذا بدوره قد يؤدي إلى تخفيض في عرض اليد العاملة، كما قد يؤثر سلبا على الحصيلة الضريبية [25] (158) بالرغم من تنظيم العمل و القيود التي تتولد عن هذا فيما يت علق بحريته و كميته و جودته إلا أن المكلف يستطيع أن يخفض من مجهوداته الإنتاجية إزاء ضغط ضريبي يقلل من منفعة هذا المجهود مثل رفض العمل لساعات إضافية، و يزداد هذا وضوحا في حالة المهن الحرة إذ يفضل أصحاب هذه المهن الأعمال المنزلية البعيدة عن الضريبة و الأعمال المستترة « Travail en noir ».

يستعمل الضغط الضريبي لتوجيه العمالة، حيث أن زيادة ا لإقتطاعات الضريبية على صناعة معينة تنقص من حجم العمالة فيها، و يعمل تخفيف الإقتطاعات على توسيع قاعدة العمالة مما يساهم في التخفيض من البطالة، و من بين وسائل تدخل الضريبة لترقية العمالة نذكر [21] (90):

- منح مزايا ضريبية للمؤسسات الصغيرة من أجل تشجيع إحداث مناصب شغل.
- تخفيض العبء الضريبي على المؤسسات بصفة عامة، والذي من شأنه أن يفقد حتى المناصب المحدثه.
- التمييز في المعاملة الضريبية عند إستيراد تجهيزات الإنتاج خاصة التي تشجع تعويض اليد العاملة بالألة، فالهدف من التمييز في المعاملة هو تشجيع إحداث مناصب شغل.

نلاحظ سعي الدولة إلى إحداث مناصب شغل من خلال تشجيع الإستثمار عن طريق التسهيلات لمنوحة للمستثمرين الخواص، كإعفاء لمدة عشر (10) سنوات من الدفع الجزافي

للإستثمارات الموقوفي إطار النظام الإستثنائي [39] (المادة 11) ، لكن سعي المستثمر نحو المشاريع التي تتخفف فيها كثافة اليد العاملة بالإضافة إلى الاستعانة بعمال من خارج الوطن مثلما يحدث مع المقاولين المصريين والصينيين حول دون تحقيق أهداف قانون الإستثمار.

بصفة عامة و ما يجب أن نعرفه أن تحفيز الضرائب في الميل للعمل يتوقف على مدى مرونة طلب الأفراد على الدخل و هذه الأخيرة تتحدد بمايلي [36] (152):
- قدرة الأفراد على زيادة عملهم.

- مستوى الدخل الذي اقتطعت منالضريبة، فإن كان الدخل مرتفعا فإن الإقتطاع الضريبي لا يؤثر على مستوى معيلاأفراد، و قد يترتب على ذلك عدم التحفيز على القيام بمجهود لتعويض الإقتطاع.

- إذا تعلق الأمر بالحد من سلعة ضرورية فإن الدوافع إلى زيادة الدخل يكون أقوى منه إذا تعلق الأمر بالحد من إستهلاك سلعة كمالية.

2.2.4.1. الضغط الضريبي و المستوى العام للأسعار

تختلف آثار الإقتطاع الضريبي على المستوى العام للأسعار حسب طبيعة الضريبة المباشرة كانت أو غير المباشرة، فالضرائب المباشرة غالبا ما تتناول الدخول و الثروات با لإقتطاع الكبير مما يقلل من القدرة الشرائية للأفراد و بالتالي تخفيض إستهلاكهم و إنفاقهم فينخفض الطلب الكلي النقدي على السلع و الخدمات المعروضة مما يؤدي إلى انخفاض المستوى العام للأسعار [38] (164)، ويتحقق هذا الإتجاه إذا أبعدت الدولة ما حصلته من الضرائب عن التداول، أما إذا أعادت الدولة حصيلة الضرائب إلى التداول من خلال الإنفاق تحسنت القدرة الشرائية للأفراد، فإن إتجاه المستوى العام للأسعار نحو الإنخفاض لا يتحقق [40] (205) .

أما الضرائب غير المباشرة فغالبا ما تتناول السلع الإستهلاكية ذات الطلب المرتفع عليها من فرادالأمم يقلل من عرضها فترتفع أسعارها خاصة إذا استمر ارتفاع الطلب الكلي النقدي عليها و استطاع منتجوا هذه السلع نقل عبء الضريبة إلى هذه السلع.

كما يمكن أن تتدخل الضرائب لمعالجة حدة التضخم -ارتفاع لمستوى العام للأسعار - من خلال الضرائب المباشرة و غير المباشرة حيث في حالة زيادة الطلب على السلع و الخدمات عن عرضها، تستعمل الضرائب المباشرة من الأجل الحد من الطلب، وذلك بفرض ضرائب على الدخول الموجهة للإستهلاك الكمالي، أو نحو إستثمارات معينة كالإستثمار في المباني الفخمة، كما

يجب مراعاة الظروف التنافسية لأن الزيادة في فرض الضرائب تؤدي إلى زيادة تكلفة الإنتاج، مما يضطر المؤسسات الصغيرة إلى الانسحاب و بذلك تقلص كميات المنتجات المعروضة و ارتفاع الأسعار [21] (92)، و هكذا بدل التخفيف من حدة التضخم يرتفع بسبب الضرائب المفروضة. أما تأثير الضرائب غير المباشرة فيكون برفع أو خفض أسعارها على المواد الاستهلاكية حسب درجة ارتفاع الطلب على هذه المواد و مرونة عرضها، فهذه الضرائب ذات طابع تضخمي خاصة بالدول النامية و يعود الأمر للأهمية التي تحتلها حصيلة الضرائب غير المباشرة في هيكلها الضريبية و عليه يستحسن عدم الرفع من أسعارها ذلك يثير تضخماً جديداً.

3.2.4.1. الضغط الضريبي و التهرب الضريبي

التهرب الضريبي عمل غير مشروع يقوّم به المكلف بعد أن يتحقق في ذمته الواقعة المنشئة للضريبة عنه عدم دفع الضريبة المستحقة ، كما يختلف التهرب الضريبي عن ما يسمى بالتجنب الضريبي [8] (96)، كون الأول عمل غير مشروع يطلق عليه "الغش الضريبي" حيث يسعى فيه المكلف إلى التزوير و عدم الإلتزام بتنفيذ القوانين كي لا يدفع الضريبة، أما تجنب الضريبة فهو عمل مشروع يقوم بموجبه المكلف بتجنب الواقعة المنشئة للضريبة و في حدود القانون.

عندما تتجح نسبة من المكلفين في التهرب من دفع الضريبة و في ظل إحتياجات الدولة إلى قدر معين من الأموال قصد تمويل الإنفاق العام، تقوم برفع مستوى الضغط الضريبي على الأفراد غير القادرين على التهرب من أداء الضريبة، والتي يتم إقتطاعها من المنبع، الأمر الذي يوجد حالة من اللاعدالة بين المكلفين.

و تتمثل أهم العوامل المساعدة على التهرب في:

- معقّعات التشرّيعات الضريبية وارتفاع الأسعار الحديّة للضريبة التصاعديّة يحاول المكلفون الانتقال من شريحة أعلى إلى شريحة أدنى و توفير مبالغ طائلة و بذلك يبقى ارتفاع مستوى الضغط الضريبي الحافز الأكبر للتهرب.

- عدم عدالة الإدارة الضريبية و فسادها عند تطبيق القانون الضريبي، يؤدي إلى إضعاف الثقة العامة بعدالة الضريبة و يشجع على التهرب.

- كلما كانت الظروف الاقتصادية التي يمر بها المكلفين جيدة، إرتفعت الدخول و انخفض نسبيا حجم التهرب مقارنة بظروف الركود الاقتصادي و صعوبة توفير متطلبات المعيشة و التي من المفروض أن يخفف العبء الضريبي فيها.

كيفية إنفاق حصيلة الضرائب ، إذا قامت الدولة بإنفاق حصيلة الضرائب بكفاءة تعود بالفائدة على أفراد المجتمع تصبح الضريبة واجب تجاه الدولة و تقل بذلك محاولات التهرب [8] (98) .

إذن فمستوى الضغط الضريبي المرتفع يثبط عزيمة الأفراد في الغالب على الإستثمار، الإدخار، الإنتاج و العمل حيث يؤدي إلى انخفاض في النشاط الاقتصادي، حسب ما أكده الإقتصادي لافر، عندما صاغ بطريقة مبسطة فكرة أن كل ارتفاع لمعدل الضغط الضريبي فوق العتبة المثلى يؤدي إلى انخفاض الأداء الاقتصادي و ارتفاع مستوى التهرب و الغش الضريبيين، لذلك فمعدل ضغط الضريبة يجب أن يكون أداة بيد الدولة لتوجيه الإستثمار، معالجة التضخم، تشجيع الإدخار، ترشيد الإستهلاك و إحداث التوازن الجهوي.

5.1. الاتجاهات العامة للضغط الضريبي

تختلف الدول إقتصاديا في درجة تقدمها، فهناك إقتصاديات متقدمة كالدول الرأسمالية وإقتصاديات متخلفة يسيطر عليها النشاط الإستخراجي و يمكن رد هذا الاختلاف إلى التباين في البنية الإقتصادية لهذه الدول كبنية الإنتاج، التوزيع، اليد العاملة، إضافة إلى وجود بلدان قد إقتنعت بضرورة تغيير نظامها الإقتصادي عن طريق تحولها إلى نظام إقتصاد السوق بعد تجربتها للنظام الإشتراكي، كما أن الأمر لا ينفي عدم وجود تفاوت في درجة التقدم بين الدول المتقدمة و لا حتى درجة التخلف بين الدول المتخلفة حيث ينعكس هذا التباين على هياكلها الضريبية، و نذكر من أهم أسباب التباين بين صور الهيكل الضريبي في الدول المتقدمة [15] (171):

- إختلاف حجم الموارد المحولة للاستخدام العام.
 - إختلاف النطاق الذي تعمل فيه الضرائب لتحقيق أهدافها.
 - إختلاف إتجاهات تحديد مدلول العدالة الضريبية.
- ختلاف شكل و نطاق الوسائل المستخدمة لتعديل التوازن بين القطاعات ، و نقوم في هذا المبحث بتقسيم صور الهيكل الضريبي إلى ثلاث مجموعات ، الهياكل الضريبية في الدول المتقدمة والهياكل الضريبية في الدول المتخلفة و الدول المتحولة إلى إقتصاد السوق قصد إظهار مستوى الضغط الضريبي في كل مجموعة .

1.5.1. الضغط الضريبي في الدول المتقدمة

من خصائص الهياكل الضريبية في الدول المتقدمة مايلي:

1.1.5.1. إرتفاع الحصيلة الضريبية

تتميز الدول المتقدمة بارتفاع معدل الإقتطاع الضريبي، وتعتبر الحصيلة الضريبية من أهم الإيرادات العامة للدول المتقدمة ، كما تتميز الهياكل الإقتصادية فيها بارتفاع الدخل، حيث بلغ الناتج المحلي الإجمالي في الولايات المتحدة 10857.2 مليار دولار و في اليابان 4300.9 مليار دولار سنة 2003، و بلغ في فرنسا 1744.4 و في ألمانيا 2403.1 مليار دولار [41]، و حسب تقرير التنمية البشرية لعام 1994 فإن الناتج المحلي الخام بالبلدان الصناعية سنة 1991 يفوق خمس مرات عنه في الدول النامية كالجزائر الذي بلغ 45.1 مليار دولار و سوريا 17.2 مليار دولار [21] (48) ، كما يساعد إتساع السوق في هذه الدول على توسيع مجال التداول النقدي الخاضع للاقتطاع مما يفسر زيادة معدلات الاقتطاعات فيها.

الجدول رقم (05) : تطور الاقتطاعات الإلجبارية نسبة إلى الناتج المحلي الخام بالبلدان

الصناعية (1990-2001) [42]

الوحدة: (%)

| السنة | 1990 | 1991 | 1992 | 1994 | 1996 | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 | البلد |
|---------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|-------|
| فرنسا | 43.0 | 43.2 | 43.1 | 43.7 | 45.0 | 45.2 | 46.0 | 45.2 | 45.0 | |
| ألمانيا | 36.7 | 37.1 | 38.0 | 38.4 | 37.6 | 37.0 | 37.7 | 37.8 | 36.8 | |
| الدانمارك | 47.1 | 46.9 | 47.3 | 49.9 | 49.7 | 49.8 | 50.6 | 49.5 | 49.8 | |
| إيطاليا | 38.9 | 39.3 | 41.7 | 41.4 | 42.9 | 42.7 | 43.0 | 41.9 | 42.0 | |
| إنجلترا | 36.3 | 35.9 | 35.3 | 34.5 | 35.1 | 37.2 | 36.6 | 37.2 | 37.3 | |
| الو.م.أ | 27.6 | 27.8 | 27.6 | 28.4 | 29.2 | 28.9 | 28.9 | 29.7 | 28.9 | |
| اليابان | 30.9 | 30.3 | 28.8 | 27.8 | 28.2 | 28.4 | 27.7 | 27.5 | 27.3 | |
| متوسط OCDE | 35.6 | 36.1 | 36.3 | 36.8 | 36.9 | 37.0 | 36.8 | 37.1 | 36.9 | |

عرفت هذه البلدان حتى بداية السبعينات إرتفاعا قويا للإنتاج و إنخفاضا في معدل البطالة الشيء الذي ساهم في زيادة الإقتطاعات الإجبارية في معظم بلدان منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية مما أدى إلى ثقل الضغط الضريبي و لكن حالة الكساد التضخمي الذي تبع أول صدمة بترولية و التي بدأت تظهر آثارها على السياسة الضريبية بالتحديد سنة 1978 أين قدم الإقتصادي لافر نموذجة لدراسة العلاقة بين مستويات الضغط الضريبي و الحصيلة الضريبية، بالإضافة إلى الإحتجاجات التي عرفتها ولاية «كاليفورنيا» الأمريكية من طرف المكلفين ضد الضريبة العقارية، مما أدى إلى تخفيض سعرها إلى 1 % من القيمة التجارية للممتلكات العقارية فيما كانت تتراوح بين 1.5% و 2.6% [43] (46) وهذا دليل على رفض ثقل الضريبة في مجال العقارات الذي أثقل كاهل المكلفين و ذلك لارتفاع أسعارهن جهة و عدم وجود نية لبيع لدى أصحاب المنازل إضافة لعدم حوزتهم على مداخيل كبيرة من جهة أخرى.

كانت السياسة الضريبية و منذ بداية الثمانينات و في إطار الأفكار الليبرالية تهدف إلى خفض مستوى الضغط الضريبي الإجمالي، حيث أن الإصلاحات التي عرفتها بلدان (OCDE) رمت إلى تخفيض مستوى الضغط الضريبي بتخفيض النسب و توسيع الوعاء و البحث عن أكبر حياض للضريبة.

- تخفيض مستوى الضغط الضريبي: رغم إعلان بلدان (OCDE) عن تخفيض جزء من الإقتطاعات الإجبارية لكن الواقع أظهر أن هذه الغاية لم يتم إدراكها، حيث أن معدل الضغط الضريبي تطلع في معظم هذه البلدان بين سنة "1965 و 1977" حيث بلغ في ألمانيا 23% سنة 1965 و 37.64 سنة 1974 [44] (113) و في هولندا بلغ 20.6 % سنة 1964 و 27.76 % سنة 1974 كما عرف هذا المعدل استقرارا بين سنة "1978 و 1980" [45] (41)، غير أن مستوى الضغط الضريبي عاد إلى الارتفاع سنة 1990 كما هو موضح في الجدول رقم (05)، باستثناء الولايات المتحدة و اليابان أين استقر منذ 15 سنة حول 27 % [43] (47)، ويمكن تفسير الانخفاض خاصة في الولايات المتحدة إلى انخفاض سعر الضريبة الفيدرالية على الدخل يتم تعويض جزء منه برفع سعر الضريبة على الدخل المقدمة من طرف الحكومات.

و على العموم فالبلدان الصناعية عرفت زيادة معتبرة للإقتطاعات الإجبارية حيث انتقل متوسط بلدان (OCDE) من 26.7 % من (PIB) سنة 1965 إلى 36.9 % سنة 1996، و خاصة فرنسا فقد عرفت إرتفاعا مستمرا وصل سنة 1999 أعلى مستوياته 46.0 %، أما سنة

2000 فكان 45.2 % و سنة 2001 عرفت انخفاضا طفيفا حيث وصل معدل الاقتطاعات إلى 45.0% [19] (66).

-البحث عن أكبر حياض للضريبة : حسب التفكير الرأسمالي فإن الهدف الوحيد للضريبة هو ضمان تمويل الإنفاق العام و الدولة لا يمكنها عن طريق التدخل الضريبي المفرط أن تشوه خيارات الأعوان الإقتصاديين، و لكون الضريبة على القيمة المضافة (TVA) أكثر حياض قامت الدول بتبني هذه الضريبة سعيا إلى تحقيق أكبر حياض و ذلك برفع أسعارها مع اعتماد أسعار منخفضة على السلع الأساسية.

الجدول رقم (06): تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في بعض الدول المتقدمة [43] (49)

| سنة، سعر البلد | سنة تطبيق الضريبة | السعر العادي الابتدائي % | السعر العادي سنة 1996 % |
|-------------------|----------------------|-----------------------------|----------------------------|
| الدانمارك | 1967 | 10 | 25 |
| فرنسا | 1968 | 20 | 20.6 |
| ألمانيا | 1968 | 10 | 15 |
| هولندا | 1969 | 12.0 | 17.5 |
| انجلترا | 1973 | 10 | 17.5 |
| اليابان | 1989 | 3 | 5 |
| كندا | 1991 | 7 | 7 |
| سويسرا | 1995 | 6.5 | 6.5 |

2.1.5.1. ارتفاع حصيلة الضرائب المباشرة و تدني أهمية الضرائب غير المباشرة من

مجموع الإيرادات الضريبية

يتصف الهيكل الضريبي بالدول المتقدمة بهيمنة الضرائب المباشرة المفروضة على مداخيل الأفراد و المؤسسات، و ذلك نتيجة لتنوع مصادر الدخل كنتيجة لـ تنوع النشاط الإقتصادي في هذه الدول، كما أن الضرائب على دخل الأشخاص الطبيعيين أكثر ارتفاعا من تلك المفروضة على أرباح الشركات نظرا لكثرة المكلفين في الأولى و ارتفاع مداخيلهم و أيضا لكون السعر الهامشي لضريبة الدخل على الأشخاص أكبر من سعر الضريبة على الشركات.

الجدول رقم (07) : سعر الضريبة على الدخل (الأشخاص الطبيعيين و الشركات) في بعض

البلدان الصناعية (86-97) [43] (51)

الوحدة (%)

| ضريبة على أرباح الشركات | | ضريبة دخل الأشخاص الطبيعيين | | |
|-------------------------|------|-----------------------------|------|------------------|
| 1997 | 1986 | 1987 | 1986 | |
| 35 | 46 | 39.6 | 50 | الولايات المتحدة |
| 38 | 43 | 50 | 70 | اليابان |
| 36 | 45 | 54 | 65 | فرنسا |
| 29 | 36 | 31.3 | 34 | كندا |
| 34 | 50 | 31 | 45 | الدانمارك |

بالمقابل يتميز الهيكل الضريبي بالدول المتقدمة بتدني أهمية الضرائب غير المباشرة مقارنة بالضرائب المباشرة وذلك راجع لأسباب أهمها إنعقاف الضرائب على التجارة الخارجية خاصة على السلع الأولية المستوردة.

الجدول رقم (08): الأهمية النسبية للعناصر الرئيسة للهيكل الضريبي

في الدول المتقدمة لسنة 1998 [42]

الوحدة: (%)

| متوسط منظمة OCDE | متوسط الإتحاد الأوروبي | اليابان | الو.م.أ. | |
|------------------|------------------------|---------|----------|-----------------------------------|
| 30 | 24 | 19 | 41 | الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين |
| 9 | 7 | 13 | 9 | الضريبة على الشركات |
| 24 | 30 | 19 | 16 | الضريبة على الإستهلاك |
| 9 | 8 | 11 | 11 | الضرائب على الملكية وضرائب أخرى |
| 28 | 32 | 38 | 24 | الضمان الإجتماعي |

3.1.5.1. مرونة الهيكل الضريبي

يكون النظام الضريبي مرناً إذا أدى الارتفاع في الدخل الوطني إلى ارتفاع الحصيلة ضريبية بنفس النسبة أو أكثر، و يكون النظم غير مرناً إذا كانت نسبة الزيادة في الحصيلة أقل من تلك الحاصلة في الدخل الوطني.

فالضرائب في هذه البلدان يمكنها على العموم إعطاء حصيلة تتناسب مع التغيرات الحاصلة في الدخل الوطني إيجاباً مما يسمح بالقول بأن الأنظمة الضريبية للبلدان المتقدمة مرنة حيث بلغ التغيير في الإيرادات الضريبية في الولايات المتحدة 4.97 % سنة 1990 أين كان التغيير في الناتج المحلي الخام بنسبة 2.4 % أما في كندا فقد بلغ التغيير في الإيرادات 6.95 % يقابله تغيير في الدخل وصل إلى 2.04% [21] (54)، مما يدل على أن معامل المرونة في هذه البلدان يفوق عادة الواحد، (علماً بأن معامل المرونة هو حاصل قسمة التغيير في الإيرادات الضريبية على التغيير في الدخل المحلي الخام) وهذا راجع لكفاءة الإدارة الضريبية (خاصة من جانب التحصيل) و ارتفاع الوعي و انخفاض التهرب.

2.5.1. الضغط الضريبي في الدول النامية

تتشرك الهياكل الضريبية في الدول المتخلفة في الخصائص التالية:

1.2.5.1. إنخفاض الإقتطاع الضريبي

تعاني معظم الدول النامية من ضعف واضح في حصيلتها الضريبية.

الجدول (09) نسبة الإيرادات العامة إلى الناتج المحلي الخام للبلدان العربية

ما بين 1997-2002 [20] (13)

الوحدة: (%)

| *2002 | 2001 | 2000 | 1999 | 1998 | 1997 | |
|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-----------|
| 30.00 | 31.4 | 30.8 | 31.5 | 30.9 | 31.5 | الأردن |
| 19.55 | 26.61 | 28.72 | 22.17 | 23.98 | 29.89 | الإمارات |
| 26.89 | 33.77 | 36.19 | 27.76 | 23.83 | 28.49 | البحرين |
| 25.13 | 24.71 | 25.75 | 24.86 | 26.99 | 24.92 | تونس |
| 35.98 | 35.54 | 38.5 | 29.27 | 27.36 | 30.71 | الجزائر |
| 30.22 | 33.24 | 36.57 | 24.46 | 25.94 | 33.26 | السعودية |
| 12.24 | 10.86 | 11.07 | 7.56 | 6.91 | 6.47 | السودان |
| 32.96 | 28.22 | 24.34 | 25.44 | 25.68 | 24.98 | سوريا |
| 37.68 | 32.53 | 29.9 | 29.73 | 34.07 | 37.23 | عمان |
| 41.72 | 32.21 | 28.39 | 33.86 | 40.72 | 35.85 | قطر |
| 49.70 | 47.31 | 46.15 | 31.48 | 47.12 | 48.48 | الكويت** |
| 22.32 | 18.41 | 18.60 | 19.63 | 18.15 | 16.40 | لبنان |
| 31.9 | 33.73 | 33.74 | 38.73 | 33.98 | 36.13 | ليبيا |
| 20.69 | 21.23 | 22.17 | 23.11 | 31.08 | 30.86 | مصر |
| 24.15 | 31.07 | 26.23 | 30.83 | 24.39 | 25.74 | المغرب |
| 33.38 | 31.34 | 28.30 | 26.53 | 29.53 | 28.29 | موريتانيا |
| 32.65 | 36.01 | 40.17 | 28.94 | 26.33 | 31.16 | اليمن |

* ميزانيات تقديرية ، ** بيانات الكويت لعام 2001 تغطي 9 أشهر فقط

تتضمن الإيرادات العامة كل من الإيرادات النفطية، الإيرادات الضريبية، الإيرادات غير الضريبية، الدخل من الإستثمار و المنح، مما يعني أن نسبة الإيرادات الضريبية إلى الناتج المحلي الخام أقل من قيم الجدول و يمكن رد هذا الانخفاض إلى :

1- إعيادة القطاع الزراعي الم تخلف، حيث الأفراد المنتجون في هذا القطاع لا يفكرون إلا في سد حاجاتهم استهلاكية مما يحول دون إمكانية إخضاعهم للضريبة، بالإضافة إلى محدود دية دخل القطاع لصناعي الذي يساهم في تمويل الدخل الوطني مما أدى إلى ضعف التحصيل الضريبي على أرباح الشركات، فقد بلغت مساهمة قطاع الزراعة في الناتج المحلي الخام للدول العربية سنة

2002 نسبة 11.1% ما قطاع الصناعات الإستخراجية فكانت مساهمته تقدر بـ 23.1% ، ولم تتجاوز الصناعات التحويلية 11% في حين قدرت مساهمة باقي قطاعات الإنتاج السلعي بـ 7% [46] (04).

2- إنخفاض مستوى الدخل القومي و نصيب الفرد منه مما يؤدي حتما إلى إنخفاض قيمة الإقتطاعات، فالدول التي تكون فيها نسبة الضرائب إلى الدخل الوطني مرتفعة (ضغط ضريبي) هي الدول التي يرتفع فيها متوسط دخل الفرد السنوي على عكس الدول التي ينخفض فيها متوسط دخل الفرد [34] (05) ، غير أنه يتم إستثناء من هذه القاعدة معظم الدول النفطية

الجدول رقم (10) نصيب الفرد من الناتج الوطني الإجمالي بالدول النفطية و الدول الصناعية

لسنة 2002 [46] (03)

وحدة: الدولار الأمريكي

| البلدان الصناعية | | البلدان النفطية | |
|------------------|------------------|-----------------|----------|
| 36.100 | الولايات المتحدة | 29.948 | قطر |
| 31.200 | اليابان | 20.509 | الإمارات |
| 26.400 | إنجلترا | 11.374 | البحرين |
| 23.100 | كندا | 8.053 | السعودية |

رغم ارتفاع نصيب الفرد من الدخل الوطني خاصة في الإمارات إلا أن نسبة الاقتطاع من الناتج المحلي الداخلي دون 30% من 1997 إلى 2002 ، نظرا لإعتماد هذه البلدان على الإيرادات النفطية و قلة عدد سكانها .

وحسب التقرير العربي الاقتصادي الموحد (2002) فإنه توجد اثني عشر دولة عربية دون

المتوسط العربي لنصيب الفرد في عام 2000 حسب ما يوضحه الجدول الآتي:

الجدول رقم (11) متوسط نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي للدول العربية

للفترة (1995-2002) [46] (05)

الوحدة : الدولار الأمريكي

| 1995 | 2000 | 2001 | 2002 | |
|--------|--------|--------|--------|---------------|
| 463 | 369 | 346 | 334 | موريطانيا |
| 245 | 373 | 411 | 443 | السودان |
| 332 | 509 | 496 | 508 | اليمن |
| 858 | 813 | 816 | 819 | جيبوتي |
| 1.163 | 1.150 | 1.144 | 1.180 | سوريا |
| 1.252 | 1.145 | 1.159 | 1.250 | المغرب |
| 1.053 | 1.547 | 1.397 | 1.286 | مصر |
| 1.456 | 1.688 | 1.688 | 1.661 | الجزائر |
| 1.568 | 1.680 | 1.704 | 1.744 | الأردن |
| 2.015 | 2.032 | 2.073 | 2.367 | تونس |
| 6.340 | 5.841 | 4.756 | 3.292 | ليبيا |
| 3.178 | 4.380 | 4.408 | 4.552 | لبنان |
| 6.477 | 8.271 | 8.048 | 7.933 | عمان |
| 7.577 | 8.562 | 8.066 | 8.053 | السعودية |
| 10.120 | 11.566 | 11.113 | 11.374 | البحرين |
| 14.118 | 16.697 | 14.829 | 14.597 | الكويت |
| 17.755 | 22.690 | 21.145 | 20.509 | الإمارات |
| 16.642 | 31.378 | 29.837 | 29.948 | قطر |
| 5.145 | 6.705 | 6.301 | 6.214 | المتوسط العام |

— دون المتوسط العربي لنصيب الفرد من الدخل الوطني (PIB).

3- كثرة الإعفاءات الضريبية خصوصا التي تهدف إلى تحفيز الإستثمارات الأجنبيّة أو الرغبة

في تنمية قطاع كقطاع الصناعي مثلا.

4- ضعف الإدارة الضريبية خاصة الهيئات المكلفة بالتحصيل م ما يساعد على نقشي ظاهرة

الغش و التهرب الضريبيين.

5-إتساع نشاطات القطاع غير المنظم مما يجعل جانبا كبيرا من الدخل غير خاضعة للاقتطاع

2.2.5.1. إختلال الهيكل الضريبي

تعتمد الدول الناهليّة الضرائب غير المباشرة كالضرائب على السلع و الخدمات و على التجارة الخارجية دون الضرائب المباشرة و ذلك بعكس الدول الصناعية المتقدمة. وقد توصلت دراستقام بها ناجي التوني سنة 1999 لحوالي 86دولة نامية إلى أن الضرائب على الدخل تمثل 30 % من المجموع الكلي للإيرادات الضريبية، بينما تمثل الضرائب على الإنفاق و الإستهلاك 60 %، مع الإعتمالكبير على ضرائب التجارة الخارجية [34] (06) ، و يرجع ذلك إلى عدم تنوع القاعدة الإنتاجية و إلى سهولة تحصيل الضرائب غير المباشرة وإمكانية توسيع وعائللضافة لصعوبة تطبيق الضرائب ال مباشرة لما يتطلبه ذلكمن تنظيم محاسبي دقيق كما يتم فرض الضرائب على السلع الأكثر استهلاكا عكس ما يحدثفي الدول المتقدمة التي تركز على إستهلاك السلع الكمالية[36] (93).

3.2.5.1. عدم مرونة الهيكل الضريبي

تتمصف الأنظمة الضريبية في معظم البلدان النامية بعدم المرونة أي عدم إستجابة الحصيلة الضريبية لتغير هيكل النشاط للإجادي، فقد بلغ معامل مرونة الهياكل الضريبية بالدول ال عربية خلال سنة 2001 حوالي 0.28 [20] (04)، وهي قيمة نقل عن الواحد بكثير دليل على جمود هذه الأنظمةالضعف الشديد لمرونتها وهذه نتيجة حتمية لإختلالو تدني مستوى الإقتطاع الضريبي بها.

4.2.5.1. المعالجة غير الكافية لقضية العدالة

يكون الضغط الضريبي في الدول النامية مقتصرأ على فئة معينة دون الفئات الأخرى و هذا معارض لمبدأ العدالة الضريبية حيث نجد :

-فئة تتعطل ضريبيا ضعيفا و تشكل أكبر نسبة و تكون من أصحاب الثروات وذوي النفوذ السياسي و الاجتماعي، و تجار التجزئة خارج مجال الإقتطاع (السوق الموازية).
-فئة أخرى و التي تتحمل عبئا ضريبيا كبيرا و تشمل طبقة الأجراء الذين لا يمكنهم التهرب من دفع الضريبة، لإقتطاعها من المنبع .

من خلال دراسة اتجاهات الضغط الضريبي في الدول المتقدمة والنامية نصل إلى:
- العلاقة الطردية بين المستوى الضغط الضريبي و مستوى التقدم الاقتصادي ليست مطلقة، حيث لاحظنا تفاوت في معدل الضغط الضريبي بين الدول المتقدمة مع إنخفاضه في كل من الولايات المتحدة و اليابان و بلوغة مستويات مرتفعة في كل من فرنسا و الدانمارك، حيث وصل سنة 1997 في الولايات المتحدة 29.7 % و في اليابان 28.8 % أما في كل من الأردن 31.5 %، ليبيا 36.13 %، اليمن 36.13 % في نفس السنة و هذا لا يدل على أن هذه البلدان أكثر تقدما من اليابان.

- وجود علاقة وطيدة و طردية بين كل من مستوى الدخل الوطني و الإيرادات العامة.

3.5.1. الضغط الضريبي في الدول المتحولة

يفرض الإنتقال إلى إقتصاد السوق التغير في كل هياكل المجتمع تقريبا كما أنه يعني [47] (12):

-تحرير الأنشطة الإقتصادية و الأسعار، و إعادة تخصيص الموارد لأكثر الإستخدامات فاعلية.

-تحقيق كفاءة إقتصادية و إدارة فعالة للمؤسسات ويكون ذلك عادة من خلال الخصخصة.

-إرساء إطار مؤسسي وقانوني لضمان حقوق الملكية والقواعد التنظيمية لدخول السوق.

ويجسد المرور من الخطة إلى السوق التدخل الكلي والغياب التام للدولة، غير أن التشغيل الجيد لنظام السوق يستلزم توفر قطاع عام (الدولة) الذي يتخذ من الضريبة أداة للتدخل، فكان على البلدان المتحولة إصلاح هياكلها الضريبية من أجل إصلاح القطاعات الأخرى غير المستقلة عنها مثل قانون الملكيات، تحديد الأسعار والأجور، النظام النقدي وأصول المحاسبة الوطنية وذلك لمعالجة عنصر التدرج في الإصلاحات نظرا لصعوبة وحجم التعقيد الذي تتسم به عملية التحول [43] (59) .

تتمحور الدول المتحولة موضوع دراستنا في بلدان أوروبا الوسطى والشرقية : المجر ، روسيا ، رومانيا ، بلغاريا ، بولونيا ، الشيكوسلوفاكيا ، حيث كانت كل من المجر وبولونيا أول البلدان التي التزمت بمجموعة من الإصلاحات الضريبية في بداية الثمانينات وذلك بإعداد نظام ضريبي شبيه بالمطبق في بلدان أوروبا الغربية ، ثم تبعتها كل من الشيكوسلوفاكيا وبعدها بلغاريا ورومانيا [48] (41)، وتمثلت أهم الإصلاحات الضريبية المطبقة في معظم الاقتصاديات المتحولة في :

إستبدال الرسم على رقم الأعمال بالرسم على القيمة المضافة ، وتخفيض معدلات الضرائب وتوسيع مجال تطبيق الضريبة الجديدة [49].

-بالنسبة للضرائب المباشرة وخاططة ضريبة على أرباح الشركات فقد تم تخفيض المعدل العادي في روسيا إلى 45% سنة 1990 (على الأرباح التي لا تتجاوز المتوسط المحدد في كل قطاع)، بينما بقي المعدل 90% على الأرباح الأخرى ، و قد انخفض المعدل ابتداء من سنة 1998 إلى 35 % ماعدا على البنوك ووكالات التأمين والسماسة حيث طبقت عليهم ضريبة بمعدل 43% [43] (60)

الجدول رقم (12) : نسبة الضريبة على الدخل والأرباح إلى الناتج المحلي الإجمالي في

بعض الدول المتحولة خلال (1995-2002) [16]

| 1995 | 1999 | 2000 | 2001 | 2002* | |
|------|------|------|------|-------|----------|
| 9.9 | 8.7 | 8.8 | 9.0 | 9.7 | التشيك |
| 8.9 | 9.1 | 9.5 | 10.0 | 10.0 | المجر |
| 12.1 | 10.7 | 10.5 | 9.9 | 9.9 | بولونيا |
| - | 8.3 | 7.4 | 6.7 | 7.1 | سلوفاكيا |

* تقديرية

وفي البلدان الأخرى تم تخفيض معدل إخضاع الأرباح تدريجيا ووصل إلى مستويات تتراوح بين 35% و 40% تم إصلاح الضرائب على الدخل بوضع ضرائب إجمالية بدلا من الضرائب النوعية القديمة ، حيث أسست المجر سنة 1988 ضريبة إجمالية على دخل الخواص بمعدلات هامشية تتراوح بين 20% و 60% تفرض على مادة تقسم إلى (21) شريحة ، وابتداء من

سنة 1990 خفض عدد الشرائح إلى ثمانية (08) بمعدل هامش أقصى وصل إلى 50%، غير أن تطبيق هذه الضريبة إصطدم بإحجام المكلفين عن تقديم التصريحات الصحيحة وفي آجالها المحددة [43] (62)

عموماً فالإصلاحات الضريبية المطبقة منذ الثمانينات ركزت على عنصرين

-نقل عبء الضريبة من الإنتاج إلى الإستهلاك.

-الانتقال من جباية تتمحور حول المؤسسات إلى جباية محورها دخول الخواص كما هو

الحال بالنسبة للبلدان الصناعية المتقدمة.

كما عرفت روسيا مصاعب في تطبيق الإصلاح الضريبي مما أدى إلى إنخفاض نسبة

الإيرادات العامة إلى الناتج المحلي الخام منذ بداية التسعينات فقد وصلت إلى 46% سنة 1992

وانخفضت إلى 36% سنة 1995 الأمر الذي يمكن رده إلى [50] (29):

-تقليص الأوعية التقليدية للضريبة وضعف الإدارة الضريبية

-إيجاد الحوافز التي تعمل على تخفيف الأعباء الضريبية بالنسبة للمستثمرين

نمو الإقتصاد المستتر فلم يتم تحصيل سنة 1997 إلا نصف الحصيلة المتوقعة بمعنى أن 2%

من الشعب العامل فقط قاموا بملء تصريح الضريبة، بينما أقل من 17% من المؤسسات قامت

بتسوية الضرائب المستحقة عليه في الآجال المحددة، كما تعرضت الإدارة الضريبية للإعتداء مما

أدى إلى قتل 26 مفتشا للضرائب سنة 1996 الأمر الذي أعاق عملية التحصيل [43] (63).

الجدول رقم (13) : بنية الحصيلة الضريبية في بعض البلدان المتحولة نسبة إلى

إجمالي الحصيلة الضريبية لسنة 1999 [16]

الوحدة: %

| التشيك | الضريبة على الدخل والأرباح | الضريبة على الأجرور | الضريبة على الثروة | السلع والخدمات | الإشتراكات الاجتماعية | مصادر اخرى |
|----------|----------------------------|---------------------|--------------------|----------------|-----------------------|------------|
| 00 | 22.3 | 00 | 1.5 | 32.5 | 43.7 | 00 |
| المجر | 23.2 | 0.3 | 1.7 | 40.4 | 33.7 | 0.8 |
| بولونيا | 22.6 | 0.6 | 3.2 | 37.6 | 28.1 | 7.9 |
| سلوفاكيا | 24.0 | 00 | 1.7 | 34.1 | 40.2 | 00 |

نلاحظ من خلال الجدول تطور نظام الضمان الإجتماعي في هذه البلدان نظرا لحصتها في مجموع الإيرادات (الإقتطاعات الإجبارية) بالإضافة إلى الأهمية التي تكتسيها الضرائب غير المباشرة مقارنة بالضرائب المباشرة وهذا خلاف ما هو عليه في الدول المتقدمة، فيمكن القول أن بنية الإيرادات الضريبية في هذه البلدان تقترب إلى الدول النامية أكثر .

غير أن الملاحظ من الجدول أيضاً ثقل الإقتطاعات الضريبية مساو لمثيله في الدول المتقدمة لكن بما أن إشتراكات الضمان الإجتماعي متضمنة في حساب معدل الضغط الضريبي مما يجعل الإعتماد على قيمة هذا المؤشر غير دقيق للحكم على مستوى الإقتطاعات .

الجدول رقم (14) : تطور نسبة الحصيلة الضريبية إلى الناتج المحلي الخام في بعض البلدان

المتحولة خلال الفترة (1995-2002) [16]

| 1995 | 1999 | 2000 | 2001 | *2002 | |
|------|------|------|------|-------|----------|
| 40.1 | 38.9 | 38.9 | 38.4 | 39.2 | التشيك |
| 42.4 | 39.1 | 39.0 | 39.0 | 37.7 | المجر |
| 39.6 | 35.0 | 34.3 | 33.6 | 34.4 | بولونيا |
| - | 34.4 | 34.9 | 32.3 | 33.8 | سلوفاكيا |

* تقديرية

عرفت البلدان المتحولة على العموم نمواً في سنة 2000 يقدر بـ 4.8 % حيث يبين لنا الجدول الآتي إرتفاع في الناتج المحلي الخام لبعض البلدان المتحولة .

الجدول رقم (15) : تطور الناتج المحلي الخام لبعض البلدان المتحولة بالأسعار الجارية

خلال الفترة (1995-2003) [41]

الوحدة :مليار دولار أمريكي

| 1995 | 2001 | 2002 | 2003 | |
|-------|-------|-------|-------|----------|
| 51.4 | 57.2 | 69.5 | 85.4 | التشيك |
| 46.7 | 51.8 | 64.9 | 82.8 | المجر |
| 166.6 | 185.8 | 191.3 | 209.6 | بولونيا |
| 20.3 | 20.9 | 24.2 | 32.5 | سلوفاكيا |

وعن تقييم مرحلة الإنتقال في البلدان الأوروبية يمكن القول أنه إذا كانت عملية التحول قد إنتهت في المجر وبولونيا وسلوفاكيا فهي بعيدة عن ذلك في بلغاريا وتبقى رومانيا الرجل المريض في أوربا الشرقية [48] (47).

وما يمكن أن نستخلصه :

الضريبة لما كانت تعد إقتطاعا إلزاميا من الأموال السائلة للمكلف فإن الضغط الضريبي ممثلا فيما تحدثه هذه الضريبة من آثار و التي تتوقف إلى حد كبير على مقدارها من جهة و على الأوجه التي تستخدم فيها من جهة أخرى.

و الدولة عند تد يدها لمستوى الإقتطاع الضريبي إنما تسعى إلى تنمية المدخرات لدى الأفراد و تقليص مستوى الاستهلاك غير المنتج، كما أنها تحاول من خلال النظام الضريبي تحقيق من شلحطة الاجتماعية في توزيع الثروة بنقل جزء منها من أصحاب الدخل ال كبيرة إلى أصحاب الدخل الصغيرة، و تشجيع الأفراد على توجيه مدخراتهم إلى مشاريع إنمائية من خلال سياسات الحوافز و الإعفاءات الضريبية، غير أن الأمر لا يدرك إلا إذا تم الوصول إلى المعدل الأمثل لمستوى الضغط الضريبي الذي مازال نسبي نظرا للتباين في الهياكل الإقتصادية و للإجماعية بين الدول المقدمة و المتخلفة و الذي أوجد إختلافا في خصائص الهياكل الضريبية فيها.

و يبقى معدل الضغط الضريبي المؤشر الأهم المعتمد عليه للحكم على فعالية السياسة الضريبية القائمة و العمل على إصلاحها إن لزم الأمر ، و للوصول إلى مستوى الأمثل للاقتطاع الضريبي أهم ما يجب توفره:

- عدالة العبء الضريبي بين المكلفين.
- سلامة السياسة الإنفاقية للدولة.
- كفاءة و موضوعية الإدارة الضريبية.

الفصل 2

الفعالية الضريبية

شهدت الضرائب تطورا تماشيا مع دور الدولة في الإقتصاد، فعندما كانت تسود فكرة الدولة الحارسة كان الغرض من فرض الضرائب ماليا بحتا أي أن دور الضريبة كان محايدا كدور الدولة في ذلك الوقت، غير أنه ومع تطور دور الدولة وزيادة أنشطتها وتدخلها في الحياة الإقتصادية تطورت أغراض الضريبة إذ أصبحت بمثابة أداة من أدوات السياسة المالية و الإقتصادية، لذا نتساءل عن خصائص الضرائب التي تكون بها أداة فعالة، رغم أن إستخدامها لتحقيق أغراض معينة تختلف حسب النظام الإقتصادي ودرجة نموه، ونكون أمام تساؤل آخر عن المؤشرات المعتمدة لتقييم فعالية الضريبة وبالتالي النظام الضريبي ككل؟ وقصد إيجاد ترابط بين أجزاء هذا البحث سنحاول إبراز العلاقة بين معدل الضغط الضريبي والفعالية الضريبية، وسيتم تناول هذه الأفكار في الأجزاء التالية :

1. مفهوم الفعالية الضريبية ومؤشراتها
2. علاقة الفعالية الضريبية بكل من المردودية والضغط الضريبي
3. الهيكل الضريبي الجيد
4. التحديات الجديدة أمام الضريبة.

1.2. مفهوم الفعالية الضريبية ومؤشراتها

تكتسي دراسة الفعالية الضريبية أهمية كبيرة في جميع الدول، متقدمة كانت أو نامية حيث تعتبر كمرادف لنجاح السياسة الضريبية المطبقة وبالتالي نجاح السياسة المالية كجزء من السياسة الإقتصادية الكلية، وبذلك سنتطرق في هذا المبحث إلى تعريف الفعالية الضريبية وكذا مؤشراتنا.

1.1.2. تعريف الفعالية الضريبية

تشكل الفعالية هدفا يسعى الجميع وفي كل المجالات إلى تحقيقه لكونها مرتبطة بفكرة النجاح غاية كل نشاط، وسنحاول تحديد مفهوم الفعالية بصفة عامة ثم مفهوم الفعالية الضريبية.

1.1.1.2. تعريف الفعالية

عادة ما تتسم المفاهيم المتعلقة بالفعالية، الكفاءة بالتعقيد مما يؤدي إلى عدم وجود تعريف محدد متفق عليه، الأمر لا ينفي وجود محاولات قيّمة قدمت مفاهيم خاصة بالفعالية نذكر أهمها [51] (221-226):

- حسب الباحثان كاتز Katz و كان Kan فإن الفعالية قد تعني: « تعظيم معدل العائد على الإستثمار كما قد تعني تعظيم عوائد الأفراد و تشير إلى القدرة على البقاء والتحكم في البيئة »

- أما الباحثون كاست Kast ، روزنفيج Rosenzweig ونيجادي ، فالفعالية عندهم تعني: « القدرة على تحقيق أهداف المنظمة وتحقيق رضا العملاء وتنمية الموارد البشرية ».

- و أما الباحثان ماهوني Mahoney و ستيرر Steers فالفعالية عندهما تعني: « الإنتاجية المرتفعة ، القدرة على التكيف مع البيئة والقدرة على الإستقرار والإبتكار » .

كما يرى فريق آخر من الباحثين منهم باشتمان وإتزيوني أن الفعالية هي : « قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها التشغيلية » - الأهداف التشغيلية هو ما تحاول المنظمة تحقيقه في الواقع العملي وفي ضوء متغيرات البيئة المحيطة - وقد لقي هذا التعريف قبولا واعتبر الأكثر شمولا ، لكون

الأهداف التشغيلية مؤشرا لقدرة المنظمة على تحقيق المرونة بما يتلائم مع البيئة (الداخلية والخارجية) المحيطة بها .

وإذا كانت الفعالية تعبر عن القدرة على تحقيق الأهداف فالكفاءة تعبر عن مدى حسن استخدام الموارد المتاحة الأمر الذي يوجد تلازم بين الفعالية والكفاءة، بما أن الاستخدام الجيد للموارد يساهم في تحقيق الأهداف.

وقصد قياس الفعالية الضريبية نتناول المداخل المتمثلة في:

1-مدخل الأهداف

قياس الفعالية الضريبية يتم بناء على مدى تحقيق الأهداف التي بررت فرض الضريبة حيث على النظام الضريبي مجموعة متكاملة من الضرائب المفروضة (تبرير وجوده كعنصر من عناصر السياسة الاقتصادية الكلية، وغالبا ما يكون للنظام الضريبي أكثر من هدف، فكيف يمكن تحقيق التكامل بين الأهداف ؟ ، وأمام هذا التساؤل يمكن أن نتطرق إلى المداخل الفرعية لمدخل الأهداف كمايلي [51] (228):

أ-مدخل الهدف السائد ويقصد به الهدف الرسم ي المعلن من طرف الحكومة عند فرض الضريبة ، مثل حجم الحصيلة الضريبية الواجب تحقيقها .

ب-مدخل تعدد الأهداف غالبا ما تسعى الحكومة عند فرض الضرائب إلى تحقيق أكثر من هدف كتحقيق أقصى حصيلة ممكنة مع أكبر قدر من العدالة الضريبية وكذا تمتين الثقة بين الإدارة والمكلف .

ج-مدخل الأهداف الوسيطة يعتمد هذا المدخل على استخدام مؤشرات ترتبط مباشرة بالقياس العام للفعالية كمعدل التنفيذ أو تكلفة التحصيل .

د-مدخل الأهداف المرحلية يعتمد هذا المدخل على وجود أهداف قصيرة، متوسطة وطويلة الأجل يعمل على تحقيقها ومنه فقياس الفعالية يعتمد على مدى تحقيقه لهذه الأهداف المرحلية .

وإعتادا على هذا المدخل نجد الضرائب المفروضة تهدف إلى تحقيق جملة من الوظائف

يمكن إيجازها في [13] (123):

- أ- الوظيفة المالية تتمثل في تحقيق أكبر إيراد مالي ممكن.
- ب- الوظيفة التصحيحية حيث تقوم الضريبة بتصديح الاختلالات الناتجة عن عمل الإقتصاد عبر قوى السوق ، وقد يكمن الاختلال في
- 1- نمط إستخدام الموارد مما يوجد مناطق أقل تطورا، أو إهمال قطاع حيوي للنشاط الإقتصادي.
- 2- نتائج إستخدام الموارد كالتوزيع غير العادل للدخل بين شرائح المجتمع
- ج- الوظيفة التنموية عن طريق تمويل الإستثمارات التي تحقق أهداف التنمية الإقتصادية والإجتماعية.

2-مدخل الموارد

يقوم هذا المدخل على إفتراضين هما

- أ- النظام الضريبي نظام مفتوح يطبق في بيئة إقتصادية يؤثر فيها ويتأثر بها ، حيث أن فرض الضرائب يؤثر على كل من الإستهلاك ، الإدخار ، الإستهلاك ، الإستثمار والعمالة بالإضافة إلى أن درجة التقدم الإقتصادي والتقاليد الإجتماعية وغيرها من الظروف لها أثر على بنية النظام الضريبي.
- ب- تتوقف فعالية النظام الضريبي على مدى قدرته على توفير إحتياجاته المادية والبشرية في ظل المتغيرات الإقتصادية والسياسية والإجتماعية المحيطة به، بمعنى قدرته على التكيف و تقلبات البيئة المطبق فيها وإمكانية ضمانه للموارد المادية و الكفاءة البشرية التي تكفل بدورها الإستغلال الأمثل لما تم تحقيقه، غير أن الإستخدام الأمثل للموارد قد لا يتوقف دائما على العنصر البشري في النظام الضريبي بل قد يعود إلى التشريع الضريبي ذاته وسلوك المكلفين.

3- المدخل المالي

يستند هذا المدخل على إستخدام بعض المؤشرات الكمية مثل النسب المالية [51] (231) ، كنمو الحصيلة الضريبية والوصفية كرضا المكلفين وزيادة ثقتهم في الإدارة للحكم على فعالية الضريبة ، ومن بين المؤشرات الكمية المستعملة نذكر:

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

$$\frac{\text{الحصيلة الضريبية المقدرة}}{\text{معدل التنفيذ}} = \text{الحصيلة الضريبية المحصلة}$$

2.1.1.2. تعريف الفعالية الضريبية

نظرا لنسبية الفعالية فلقد عرفت الفعالية الضريبية (الضريبة المثلى) تعاريف مختلفة نوجز أهم ما أتيج لنا في :

- حسب تعريف Jean-Marie Monnier ^[52] (53) فإن التكلم عن الإخضاع الضريبي الأمثل يتعلق « بتعظيم وظائف الدولة الهادفة إلى التوفيق بين الفوائد الخاصة والتدخل في توزيع الموارد أي أنه يتعلق بخيارات الدولة من أجل الأحسن للجماعة ، وأن الضريبة المثلى يجب أن تتسم بخاصتين هما :

*عدم إمكانية نقل ثقلها، أي أن عبء الضريبة يقع على المكلف القانوني دون إمكانية نقله إذا لم يهدف الإخضاع الضريبي إلى نقله.
*- لا تشوه خيارات الأعوان الإقتصاديين «.

-وحسب Mehl ^[4] و Pierre Beltrame ^[365] ، فالسؤال الذي يطرح هو « عن إمكانية تصميم نظام ضريبي يشمل الضريبة التي تعود بأقصى مردودية بأقل تضحية جماعية ، كما يربطان مسألة الفعالية الضريبية بنظرية المنفعة ، بالإضافة إلى أن مجال الكلام عن الفعالية الضريبية حسب الكاتبين أكثر تعقيدا من كثرته «.

-وحسب Bernard Salanié [53] (67) ، فإن الفعالية الضريبية تكمن في : « التوفيق بين العدالة الضريبية والفعالية الإقتصادية » .

-أما Michel Bouvier ً وحسب رأيه فالضريبة المثلى هي « خاصة وقبل كل شيء الضريبة التي يعترف بمشروعيتها على مستوى مجتمع معين، والموجودة في مركز العلاقة الرابطة بينالمواطن والدولة ، فالضريبة المثلى هي الضريبة الوحيدة التي تكون عادلة ومنصفة -تدفع من طرف الجميع ، يصعب تجنبها لها أثر واضح - وكذا بسيطة ذات مردودية جيدة يمكن تطبيقها بأقل تكلفة، بأقل الإجراءات وبإدارة ضريبية بسيطة ووعاء وحيد» [54] (16).

- كما نادى الأستاذ الجامعي Robert hall ً وصديقه Alvin Rabushka ً سنة 1995 بتطبيق ضريبة على الإنفاق الإجمالي للمكلف تقدر بـ (19 %) [54] (17) .
« فالضريبة الأكثر فعالية هي التي لا تشوه ولا تغير هيكل الأسعار النسبية و لا تقوم إلا بأثر الدخل وليس أثر الإحلال» [17] (80).

بعد إستعراض بعض التعريفات للضريبة المثلى وكذا تعريف الفعالية بصفة عامة يمكن القول أن « الفعالية الضريبية هي مدى تحقيق الأهداف من وراء فرض الضريبة ، وكذا هي القدرة على التوفيق بين أهداف الضريبة (مالية ، إقتصادية و إجتماعية) ، والتي عادة ما تتعارض فيما بينها و يكون ذلك بتحقيق الإيرادات المهمة دون المساس بالمستوى المعيشي للمكلف والإضرار بالمنفعة العامة ، وكون التوفيق المطلق بين الأهداف يصعب إدراكه فإن الفعالية تكمن في أقصى قدر من التلازم الذي يمكن حدوثه بين الأهداف » .

ومن أهم شروط نجاح الضريبة نذكر [55]:

من حيث التشريع الضريبي : يجب أن يخلو النظام الضريبي من الثغرات التي تسمح بالتهرب الضريبي ، كما أن تحسين الأداء يأتي من التصور السليم للأهداف وللبيئة التي يعمل التشريع فيها بمختلف أنواعها إقتصادية ، تجارية ، مالية ، إجتماعية وثقافية .

من جهة الإدارة الضريبية ، إن أهم نظام جزئي في النظام الضريبي هو الإدارة فهي الوسيط بين الخزينة ودافعي الضرائب ولها دور مهم في تحسين أو تعطيل الأداء، والكثير منها

متواجد عمليا لكن يؤدي سلوكيات تعطل الأداء الضريبي، فكفاءة الجهاز الإداري تتحدد بقدرته على تحصيل ما يتعين تحصيله بأساليب قانونية وغير قهرية [13] (25).

-من جهة الممول ، يلعب الممول دورا هاما في الأداء الحسن للضريبة ويعتمد دوره على درجة ثقافته الضريبية وقناعاته بعدالة الضريبة وفرضها ودرجة ضبط القوانين ودرجة أداء الإدارة

2.1.2. مؤشرات الفعالية الضريبية

تعددت المعايير الفنية والمؤشرات الخاصة بتقدير سلامة النظام الضريبي و الضرائب المطبقة ، وسنحاول رصد أبرز هذه المؤشرات والمتمثلة في ما قدمه فيتوتانزي V.Tanzi (كان مدير إدارة الشؤون الضريبية بصندوق النقد الدولي حتى تقاعده في جانفي 2001 ، وهو مشارك رئيسي في مؤسسًا ربنجيّ للسلام العالم في واشنطن) بالإضافة إلى مؤشرات أخرى أبرزها التي قدمها موريس آليه (أحد الفائزين بجائزة نوبل للإقتصاد).

1.2.1.2. مؤشرات فيتوتانزي

تتمثل هذه المؤشرات والتي يعتمد عليها في تصميم نظام ضريبي فعال في [2] (165-167):

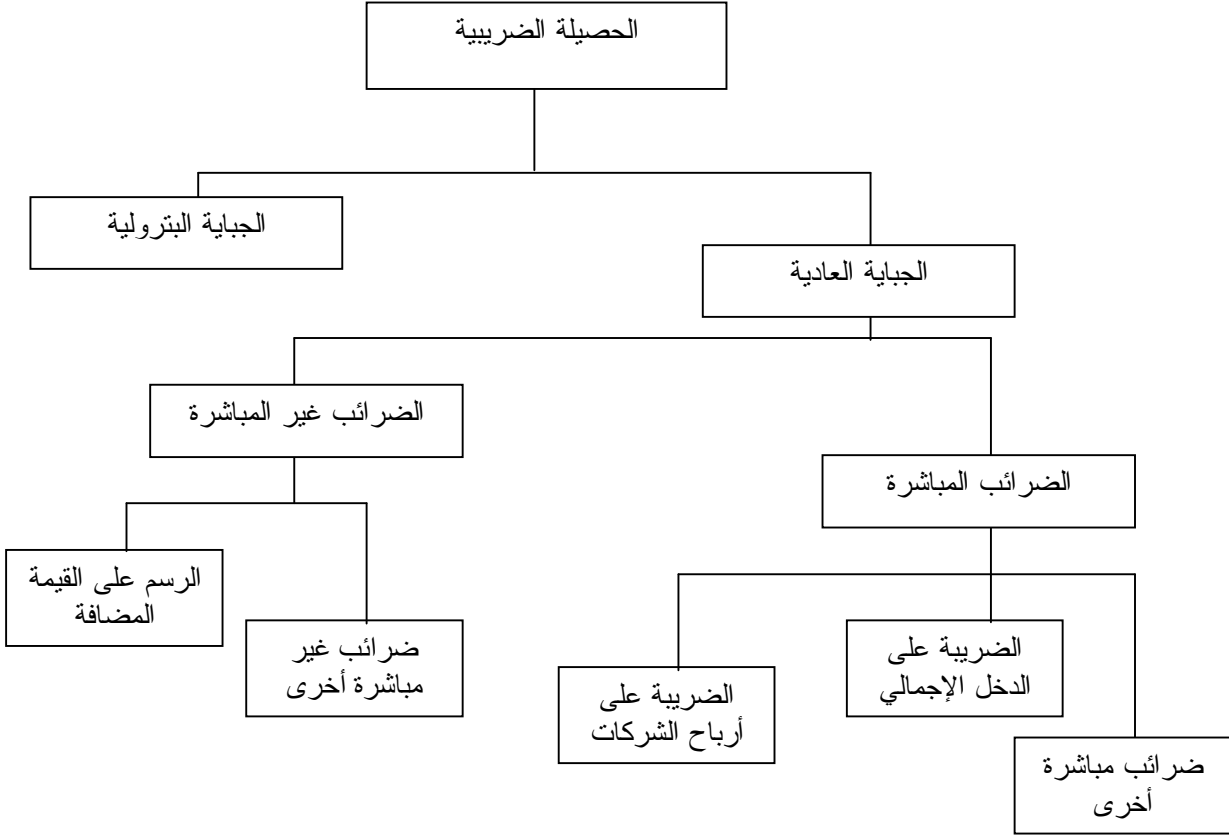
1- مؤشر التركيز

يتعلق هذا المؤشر بمصدر الإيرادات الضريبية وما إذا كان الجزء الأكبر منها يأتي من عدد قليل من الضرائب والمعدلات الضريبية، لأن ذلك من شأنه أن يخفض تكاليف الإدارة، وتجنب عدد كبير من الضرائب ذات الحصيلة الضئيلة يسهل تقييم آثار تغيرات السياسة الضريبية وتفاذي وجود إنطباع بأن الضرائب مبالغ فيها.

وما نلاحظه في بنية الهيكل الضريبي الجزائري أن مساهمة الجباية البترولية في حدود 60 % من إجمالي الحصيلة الضريبية، وإذا نظرنا إلى الجباية العادية فهيمنة الضرائب غير المباشرة تبدو جليا حيث وصلت مساهمة الضرائب على السلع والخدمات في الجباية العادية إلى 46.26 % سنة 2002 أما الضرائب على الدخل والأرباح فكانت 23.23 % ، حقوق التسجيل 3.72 % والحقوق الجمركية 26.6 % ، كما تسيطر حصيلة الرسم على القيمة المضافة على

مجموع الضرائب غير المباشرة حيث قدرت بـ 70.14% ، وأما بالنسبة للضرائب المباشرة فسنجد اعتمادها بصورة معتبرة على ضريبة الدخل المفروضة على الأجور والمرتبات والتي وصلت إلى 46.01% سنة 2002 .

ويبين الشكل الآتي مستويات كل نوع من الضرائب الأساسية التي يعتمد عليها النظام الضريبي الجزائري .



الشكل رقم (02) مصادر الإيرادات الضريبية في إطار النظام الضريبي الجديد

2- مؤشر التشنت

يتعلق هذا المؤشر بالبحث عن إمكانية وجود ضرائب قليلة الإيراد ومزعجة وإن وجدت فيجب العمل على التخلص منها إذا كان ذلك لا يؤثر على مردودية النظام، وما يمكن قوله عن النظام الضريبي الجزائري هو تديني حصيلة حقوق التسجيل والطابع وخاصة حقوق التسجيل ولكن العيب لا يعود إلى الضريبة في حد ذاتها وإنما لإجراءات التحصيل وإمكانية التهرب المستغلة من طرف المكلفين مما يتيح الفرصة لتحسين مردوديتها بتحسين إجراءات التحصيل وردع التهرب .

وحسب عبد المجيد قدي (أستاذ التعليم العالي وباحث في العلوم الاقتصادية والإقتصاد الإسلامي)، فإنه هناك إتجاه لإلغاء بعض الرسوم المماثلة والعائدة إلى الجماعات المحلية والمتمثلة في الرسم على النشاط المهني (TAP)، والدفع الجزافي (VF)، حيث يتم تخفيض معدلاتها سنويا ويبلغ معدل كل منها حاليا (2%)، نظرا لتدني حصيلتها وقصد تشجيع إيجاد فرص عمل بتخفيف تكاليف الأجور.

وقصد إبراز حجم كل نوع من هذه الضرائب في بنية الهيكل الضريبي نتطرق إلى مساهمة كل منها في الحصيلة الضريبية

الجدول رقم (16) نسبة مساهمة الضرائب في الحصيلة الضريبية

خلال الفترة (1994-2003) [56]

الوحدة : (%)

| 2003 | 2002 | 2001 | 2000 | 1998 | 1997 | 1994 | السنوات الضرائب |
|-------|-------|-------|-------|-------|-------|------|----------------------------------|
| 11.43 | 10.69 | 11.2 | 9.75 | 13.06 | 12.06 | 13.5 | IRG على الأجور |
| 3.8 | 3.9 | 4.36 | 4.46 | 3.8 | 4.06 | 4.1 | IRG على الدخول الأخرى |
| 8.7 | 8.59 | 9.16 | 9.2 | 9.8 | 9.92 | 6.6 | IBS |
| 32.8 | 32.45 | 31.7 | 33.2 | 32.8 | 31.5 | 28.7 | الرسم على القيمة المضافة TVA |
| 11.09 | 9.44 | 11.15 | 12.47 | 10.36 | - | 7.23 | الرسم على النشاط المهني (TAP) |
| 2.99 | 3.91 | 6.2 | 6.46 | 6.36 | - | 7.2 | الدفع الجزافي (VF) |
| 0.26 | 0.37 | 0.42 | 0.57 | 0.39 | - | 0.19 | TF/TA |

IRG الضريبة على الدخل الإجمالي

IBS الضريبة على أرباح الشركات

TF/TA رسم التطهير / الرسم العقاري

من خلال الجدول نلاحظ أن حصيللة الرسم على القيمة المضافة أهم عنصر في الهـ بكل الضريبي الجزائري ويأتي بعده الضريبة على الأجور ، كما نلاحظ تدني أهمية الدفع الجزافي في السنوات الأخيرة.

3-مؤشر التآكل

ويتعلق هذا المؤشر بإذا كانت الأوعية الضريبية الفعلية قريبة من الأوعية الممكنة، لكون إتساع الوعاء والوصول إلى كافة المكلفين يعمل على زيادة الإيرادات حتى ولو كانت المعدلات المطبقة منخفضة نسبيا ، وإذا تمكنت شريحة من المكلفين من التملص من الضريبة وابتعدت الأوعية الضريبية الفعلية عن الممكنة من جراء كثرة الإعفاءات التي تؤدي أولا إلى فساد وتآكل الوعاء الخاضع ، وإنخفاض الحصيللة ما يعني زيادة المعدلات على الأجزاء المتبقية لضمان بقاء مقدار الحصيللة دون تغيير، وهذه الإجراءات تدفع المكلفين للبحث عن سبل للتهرب.

4- مؤشر تأخرات التحصيل

ويتعلق هذا المؤشر بمعرفة إذا كانت الضرائب المستحقة تدفع في آجالها أم لا، لأن أي تأخر في التحصيل يؤدي إلى إنخفاض في الإيرادات علما بأن هذه الأخيرة لها قنوات إنفاق مقدرة في قانون المالية السنوي وأي تأخر يؤثر على بنود الميزانية، مع ذلك فهناك ضرائب يصعب حدوث تأخر في تحصيلها المقطعة من المنبع، وأما الضرائب الأخرى فيمكن تجنب تأخير تحصيلها عن طريق فرض غرامات على كل تأخير.

أما بالنسبة لوضعية التحصيل الخاصة بالمديرية العامة للضرائب للفترة الممتدة بين 2003/01/01 و2003/09/25 فكانت على النحو التالي[56] :

معدل تنفيذ الضرائب المباشرة يقدر بـ 105% وهذا راجع لارتفاع معدل تنفيذ الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) على الأجور الذي قدر بـ 123% ، نظرا لخضوع الأجور لنظام الإقتطاع من المنبع، أما الضريبة على أرباح الشركات (IBS) فكان المعدل 93%

-معدل تنفيذ الضرائب على الأعمال قدر بـ 94%، غير إنه لا يمكن التكلم عن وضعية

التحصيل عموما ، بل على سنة 2003 فالتأخر في التحصيل لا يعد كبير .

كما يمكن إدراج مؤشر آخر وهو مؤشر تطور غرامات التحصيل حيث أن زيادة الغرامات المستحقة دليل على أن الضرائب لا تدفع في آجالها، ويعود ذلك أساسا إلى تماطل المكلف في دفع ديونه من جهة وضعف الإدارة في تحصيل حقوق الخزينة من جهة أخرى.

كما أن عمليات المراقبة لتصريحات المكلفين من طرف إدارة الضرائب تكشف سنويا عن حجم كبير من التصريحات الكاذبة التي تستلزم فرض غرامات، والتي وصلت سنة 2003 إلى حوالي 49.08 مليار دينار جزائري (حسب معطيات مديرية العمليات الجبائية بالمديرية العامة للضرائب) مما يؤكد النية المستمرة للمكلفين في التهرب من دفع الضريبة نظرا لإنعدام الوعي الضريبي لديهم رغم ما سعى إليه الإصلاح لتمتين الثقة بين المكلف والإدارة .

من أهداف الإصلاح الضريبي في الجزائر نذكر توسيع الوعاء الضريبي و يعتبر تطور عدد المكلفين بالضريبة من أهم المؤشرات التي تدلنا على مدى توسيع مجال فرض الضرائب ووصولها لأكثر عدد من المكلفين، واعتمادا على ما أتيج لنا من إحصائيات يبين لنا الجدول التالي تطور عدد المكلفين بالضريبة في الجزائر.

الجدول رقم (17) : تطور عدد المكلفين في النظامين (الحقيقي والجزافي)

خلال الفترة 1997-2003 [56]

| عدد المكلفين السنوات | عدد المكلفين في النظام الحقيقي | معدل النمو (%) | عدد المكلفين في النظام الجزافي | معدل النمو (%) | معدل النمو (%) | إجمالي عدد المكلفين |
|----------------------|--------------------------------|----------------|--------------------------------|----------------|----------------|---------------------|
| 1997 | 163.488 | - | 541.765 | - | - | 705.253 |
| 1998 | 170.627 | 4.36 | 529.026 | -2.35 | -0.79 | 699.653 |
| 1999 | 182.546 | 6.39 | 570.953 | 7.92 | 7.69 | 753.499 |
| 2000 | 308.464 | 68.9 | 687.722 | 20.45 | 32.2 | 996.186 |
| 2001 | 379.085 | 22.89 | 824.707 | 19.9 | 20.84 | 1.203.792 |
| 2002 | 314.486 | -17.04 | 735.178 | -10.85 | -12.8 | 1.049.664 |
| 2003 | 353.171 | 12.3 | 719.177 | -2.17 | 2.16 | 1.072.348 |

نلاحظ تزايد عدد المكلفين سنويا دليل على زيادة نطاق الإخضاع إلا أنه يلاحظ كذلك أن عدد الخاضعين للنظام الجزافي ضعف عدد الخاضعين للنظام الحقيقي مما يعني أن المادة الخاضعة

ليست كبيرة وأن الخاضعين لا يميلون لمسك دفاتر محاسبية مما يصعب عملية الرقابة الجبائية ويسهل عملية التملص من دفع الضريبة المستحقة فعلا.

كما شهد عدد المكلفين إنخفاضا خلال السنتين 1998، 2002 و يمكن رد ذلك إلى إنخفاض عدد الأجراء بسبب إفلاس الشركات وتصريح العمال إضافة إلى عدم قدرة النشاطات الصغيرة على المنافسة و الإستمرار أمام تحرير التجارة وزيادة حجم الواردات، فيفضل أصحاب هذه النشاطات الأعمال المستترة (الأعمال المنزلية) هروبا من دفع الضرائب.

5- مؤشر التحديد

يتعلق هذا المؤشر بمدى اعتماد النظام الضريبي على عدد قليل من الضرائب ذات المعدلات المحددة، مع وجود إمكانية إحلال بعض الضرائب مكان أخرى، فمثلا يمكن إحلال الضريبة ع لى أرباح الشركات والضريبة على الدخل بضرريبة واحدة على الثروة [32] (22).

6- مؤشر الموضوعية

يتعلق هذا المؤشر بمعرفة إذا كانت الضرائب تفرض على أوعية يتم تحديدها بموضوعية بما يسمح للمكلفين حساب الضرائب المستحقة عليهم بسهولة وإعتامادا على نوع النشاط الممارس، فالإلتزامات الجبائية واضحة لكل من يهمه أمر معرفتها.

وقد أسفر الإصلاح الضريبي عن ضرائب جديدة تتمثل في الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، الضريبة على أرباح الشركات (IBS) و الرسم على القيمة المضافة (TVA) وكل نوع منها يختص بوعاء ضريبي محدد بطريقة واضحة ولايم كن الخلط بينها أو إخضاع دخل إلى ضربيتين في نفس الوقت ، غير أن الإعفاءات الممنوحة والتعديلات السنوية خاصة فيما يتعلق بـ (IRG) و (IBS) قد يؤدي بمرور الوقت إلى تعقيدها .

7- مؤشر التنفيذ

يتعلق هذا المؤشر بمدى تنفيذ النظام الضريبي بالكامل أي بمدى تنفيذ النقد يرات وكذا بمدى سلامة هذه التقديرات ومستوى كفاءة الإدارة الضريبية في الوصول إلى كافة الأوعية الضريبية ، حيث أن :

التقديرات الضريبية لكل من (TAV – IBS –IRG)

مؤشر التنفيذ =

الإنتاجات الضريبية لكل من (TAV – IBS –IRG)

ما يمكن ملاحظته عن تنفيذ التقديرات في إطار الهيكل الضريبي الجزائري أنه يعرف تذبذبا وهو دليل على عدم التنفيذ الكلي للنظام الضريبي، والذي يمكن رده إلى تدني كفاءة الإدارة الضريبية بخصوص التحصيل وحتى في تقدير الإيرادات و تفشي ظاهرة التهرب الضريبي، غير أن مؤشر تنفيذ الضرائب المباشرة وغير المباشرة فاق 100% في سنة 2002 حيث بلغ في الأولى 112% وفي الثانية 105.6% ، وسيتم التطرق إلى معدل تنفيذ الضرائب المطبقة في إطار النظام الضريبي في المبحث الثالث للفصل الرابع من هذا البحث كجزء من الدراسة الكمية للنظام الضريبي الجزائري.

8-مؤشر تكلفة التحصيل

يتفق هذا المؤشر مع قاعدة النفقة في التحصيل لأدم سميث، حيث أن زيادة تكلفة تحصيل الضريبة يؤثر سلبا على الحصيلة ذاتها .

وباعتمادنا على مقاييس الفعالية ومنها المقاييس العامة الإقتصادية نجد منها

المخرجات

1-مقياس الكفاءة الإنتاجية =

المدخلات

وبتطبيق هذا المقياس على المجال الضريبي نحصل على

الحصيلة الضريبية

مقياس إنتاجية الضريبة =

نفقات الإدارة الضريبية

وبذلك نتحصل على كلفة تحصيل كل دينار من الضرائب ويمكننا بذلك إعطاء حكم ولو أولي على مدى كفاءة الإدارة الضريبية والجهد الذي تبذله في تحصيل الإيرادات الضريبية.

الجدول رقم (18) إتمادات المخصصة لوزارة المالية من ميزانية التسيير

[56] (2003-2000)

الوحدة 10⁹ دج

| 2003 | 2001 | 2000 | |
|-------|-------|-------|--------------------------------------|
| 23.58 | 19.56 | 17.49 | إتمادات المخصصة لوزارة المالية (1) * |
| 532.3 | 398.2 | 349.6 | الإيرادات الضريبية العادية (3) |
| 22.57 | 20.35 | 19.98 | نسبة (1)/(3) |

* قوانين المالية السنوية

من خلال بيانات الجدول نستطيع القول أن نفقات الإدارة غير كبيرة مقارنة بالضرائب المحصلة، حيث بلغ متوسط النسبة بين الحصيلة الضريبية و نفقات الإدارة 20.96 خلال الفترة (2003-2000)، حيث تمثل النفقات 4.7% من إجمالي الحصيلة ، ومنه فالإدارة الضريبية لا تبذل مجهودا كبيرا قصد الوصول إلى الحصيلة المحققة.

2-معدل نمو المبيعات و يمكننا تطبيق هذا المعدل على المجال الضريبي عن طريق حساب معدل نمو الحصيلة الضريبية وما يقابلها من معدل للنمو الإقتصادي ، قصد معرفة علاقة الضرائب المطبقة بالنمو الإقتصادي ، إذا كانت طردية أو عكسية أو حتى حيادية بحيث أي زيادة أو إنخفاض في الحصيلة لا يعطي أثر على النشاط الإقتصادي .

2.2.1.2. مؤشرات أخرى للفعالية الضريبية

بعد عرض للمؤشرات المقدمة من طرف (V.Tanzi) نتطرق لمعايير أخرى أهمها التي

قدمها الإقتصادي موريس آليه (Maurice Allais) وهي :

1- عدم التمييز (la non discrimination) حيث أن نفس القواعد تطبق على كل المكلفين ،
و هي مطابقة لقاعدة المساواة لأدم سميث .

2- الحياد (La neutralité) حيث يتم فرض الضرائب التي لا تؤثر ولا تشوه خيارات
الأعوان الإقتصاديين ، ويتعلق الأمر بالضرائب على الريع (rente) وهي الدخل المستقلة عن
النشاط الإقتصادي للمكلفين .

3- عدم التعسف (non-arbitraire) الضرائب يجب أن تكون بسيطة وواضحة تتعلق بقرار
ديمقراطي، أي يتم فرضها بناء على إنتخابات ويعتبر هذا المعيار مطابق لقاعدة الوضوح لأدم
سميث.

4- الموضوعية (l'impersonnalité) الضريبة يجب أن تحترم كيان الإنسان وذلك بعدم
فرض ضرائب شخصية (على الرؤوس) والتي تتميز بالتعسف بطبيعتها.

5- المشروعية (La légitimité) حسب هذا المبدأ فإن كل نشاط يولد ثروة أو خدمة مفيدة
يجب أن يبقى حر و بعيد عن أي ضريبة .

كما يمكننا حصر أهم خصائص الضريبة المثلى في إتسامها بمردودية عالية ، مرونة مع
حساسية وحد مطلوب من الإستقرار.

1-المردودية

إعتبرت المردودية الضريبية (إنتاجية الضريبة) ولزمن طويل الوظيفة الوحيدة للضريبة،
فيجب أن ينجم عن الضرائب المطبقة الإيرادات المرجوة بما أنه هناك دائما ضرائب ذات مردودية
جيدة وأكثر من غيرها [17] (74) ، ومرد ذلك إلى أن الضرائب ذات الوعاء الواسع والسعر
المنخفض غالبا ما تكون أكثر مردودية من الضرائب ذات الوعاء الضيق والسعر المرتفع والتي
تحفز على التهرب منها، وهذا ما أكده الإقتصادي لافر حيث أن الإقتطاعات الثقيلة تخرب الوعاء
المفروضة عليه تأكيدا لمبدأ الضريبة تقتل الضريبة.

ومن أجل ضمان المردودية الأفضل للضرائب المطبقة على التشريع الضريبي تعريف المادة
الخاضعة بدقة دون ترك مجال للغموض ومنه التهرب، وعدم الإسراف في منح الإعفاءات

والتخفيضات التي عادة ما تنعكس سلبا على حصيللة الضريبة [57] (04) ، والتحكم في تكاليف التحصيل والرقابة (قاعدة الإقتصاد في النفقة لأدم سميث).

كما يشترط لتحقيق إنتاجية الضريبة الخصائص التالية [35] (330):

1- العمومية (La généralité) يجب أن تصل الضريبة إلى كل فرد يملك القدرة على دفعها مع الحد الأدنى من الإستثناءات ، وأن تمس الضريبة إجمالي المادة الخاضعة مع الحد الأدنى من الإعفاءات .

2- التعدد (La pluralité) يجب على الضريبة الوحيدة عدم إمكا نية وصولها إلى كافة المواطنين وعدم تغطيتها لإجمالي المادة الخاضعة إضافة إلى عدم إتصافها بالعدالة ، و من بين الذين نادوا بتطبيق الضريبة الوحيدة نذكر أولا الطبيعيين الذين اعتبروا الضريبة الواجبة التطبيق هي الضريبة العقارية ، إضافة إلى الضريبة على الثروة لتي لا تمس رأس المال المتحرك -من طرف Emile de Girardin وبعده مورييس آليه الذي أقر بفرض ضريبة على الثروة بمعدل (1%) مع الإستغناء على فرض ضريبة على الدخل [19] (663) .

ومع تعدد الضرائب ازدادت الفرص للحصول على إيرادات أكثر وتحقيق أهداف أخرى لفرض الضريبة غير الهدف المالي [35] (330).

كما تستلزم المردودية حسب الكاتب Raymond Muzellec والكاتبين حسن عواضة وعبد الرؤوف قطيش [58] (349)، أن تتصف الضريبة بالمرونة والاستقرار .

2- المرونة

يقصد بالمرونة الضريبية مدى استجابة الحصيللة الضريبية للتغير في سعر الضريبة أو في التنظيم الفني للضريبة كتحديد وعائها، وتعد المرونة الضريبية كبيرة كلما كان التغير في الحصيللة الضريبية يزيد عن التغير في السعر [59] (156) أو يزيد عن التغير في حجم وعائها، وتكون المرونة صغيرة كلما كان التغير في الحصيللة أقل من التغير في السعر أو في حجم الوعاء الخاضع لهذه الضريبة .

ولتقييم سلامة النظام الضريبي لا يمكن التكلم عن مرونة ضريبة واحدة بل عن مرونة النظام ككل و الذي يضم مجموعة متكاملة من الضرائب كما يمكن قياس المرونة الضريبية الإجمالية عن طريق العلاقة التالية [44] (152):

التغير النسبي في إجمالي الإيرادات الضريبية

$$\frac{\text{التغير النسبي في الإيرادات الضريبية}}{\text{التغير النسبي في الناتج الداخلي الخام}} = \text{المرونة الإجمالية}$$

التغير النسبي في الناتج الداخلي الخام

أما بالنسبة للمرونة الفرعية لكل نوع من أنواع الضرائب فترتبط بوعاء كل ضريبة فمثلا نجد

التغير في حصيلة (IRG)

$$\frac{\text{التغير في حصيلة (IRG)}}{\text{التغير في الدخل الخام المتاح للعائلات والشركات}} = \text{مرونة الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)}$$

التغير في الدخل الخام المتاح للعائلات والشركات

التغير في حصيلة (IBS)

$$\frac{\text{التغير في حصيلة (IBS)}}{\text{التغير في مجموع أرباح الشركات}} = \text{مرونة الضريبة على أرباح الشركات (IBS)}$$

التغير في مجموع أرباح الشركات

التغير في حصيلة (TVA)

$$\frac{\text{التغير في حصيلة (TVA)}}{\text{التغير في الإستهلاك النهائي للعائلات}} = \text{مرونة الرسم على القيمة المضافة (TVA)}$$

التغير في الإستهلاك النهائي للعائلات

وتتراوح مرونة الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجر 2.96 سنة 2001 وهي مرونة مرتفعة ، أما الضريبة على الدخل الإجمالي على الدخول الأخرى والضريبة على أرباح الشركات فكانت 0.84 دليل على إمكانية زيادة الحصيلة الضريبية عن طريق توسيع الوعاء الخاضع ، وسيتم تخصيص المبحث الثالث للفصل الرابع من هذا البحث لدراسة مرونة الضرائب المطبقة بشكل مفصل في سياق تقييم النظام الضريبي الجزائري .

3- الحساسية

الحساسية تعني رد فعل الحصيلة الضريبية للتقلبات الاقتصادية وتكون مرتفعة عندما يكون التغير في الحصيلة مساويا أو يفوق التغير في النشاط الاقتصادي، وبالعكس تنخفض الحساسية الضريبية كلما كان تغير الحصيلة أقل من معدل تغير مستوى النشاط الاقتصادي [25] (174).

وتتمثل أهم العناصر المحددة للحساسية الضريبية في حساسية الوعاء الضريبي، حيث تعتمد حصيلة الضريبة على تغيرات الوعاء الذي تختلف درجة حساسيته من ضريبة إلى أخرى.

أللضريبة على الدخل : يمكن التمييز بين الضريبة على الأجور، الأرباح و على دخول رأس المال [59] (157):

1- الضريبة على الأجور : يزداد حجم الدخل في حالة الرواج الإقتصادي نتيجة ارتفاع عدد العاملين وارتفاع الإنتاج ، إلا أن هذا التغيير يرتبط بأهمية القطاع الخاص ، فالوعاء يصبح حساسا مع زيادة أهمية القطاع الخاص والعاملين به في حالة الرواج ، كون الأجور المدفوعة من طرف القطاع العام أكثر ثباتا ولا تتأثر بالتقلبات الإقتصادية [25] (175).

أما في حالة الكساد نلاحظ عدم تغير حجم الأجور إلا في حالات الإرتفاع المهم للبطالة مع وجود مقاومة النقابات وإعانات الحكومة، ومنه فوعاء الأجور محدود الحساسية ودرجة تأثره في حالات الرواج أكثر منها في حالات الكساد.

2- دخول الأرباح: يتكون هذا الوعاء أساسا من أرباح الشركات المرتبطة بالنشاط الاقتصادي بشكل عام، ففي فترات الرواج تزداد أعمال وأرباح الشركات بعكس فترات الكساد مما يدل على سرعة تأثر وعاء ضريبة الأرباح بالتقلبات الاقتصادية.

3- دخول رأس المال يمكن التفرقة بين رؤوس الأموال العقارية والمنقولة ، حيث أن العقارات ذات حساسية منخفضة تجاه التغير في النشاط الإقتصادي ، فقد تؤدي حالة الرواج فعلا إلى التوسع في المباني وحالات الكساد إلى الحد منها وغالبا ما يصاحب حالة الإنكماش إنخفاض في الإستثمارات المختلفة و في المباني ولكن بنسبة أقل ، أما دخول رؤوس الأموال المنقولة فإنها أكثر حساسية من دخول العقارات [59] (158).

ب- الضرائب على الإنفاق

ترتبط حصيلة هذه الضرائب بالتغيرات في النشاط الإقتصادي غير أنه يلاحظ عدم إنخفاض الإستهلاك إلا بمعدلات محدودة في حالات الكساد وأين تكون البطالة مرتفعة .

إذا كانت السلع الضرورية تشكل النسبة الأكبر من الإنفاق وكان الطلب عليها غير مر ن ففي هذه الحالة قد ينعدم أثر التقلبات الإقتصادية ، وأما بالنسبة للطلب على السلع الكمالية والذي يعد مرنا فإن حصيللة الضرائب على الإنفاق تتغير بتغير حالات الرواج والكساد.

ما يمكن ملاحظته هو وجود تداخل بين المرونة والحساسية، بحيث عند زيادة معدل الضريبة نلاحظ تزايد الحصيللة فإن نسبة هامة من هذه الزيادة قد ترجع إلى الرواج السائد ، أي إلى التغير في مستوى النشاط الإقتصادي (حساسية الضريبة) أكثر من رجوعها إلى ارتفاع المعدل (مرونة الضريبة).

تكمن أهمية دراسة حساسية النظام الضريبي في رسم السياسة الضريبية ومعرفة مدى تأثير النظام الضريبي ككل بالتقلبات الإقتصادية .

وما يلاحظ على النظم الضريبية المتقدمة إعتماها على الضرائب على الدخل ذات الأسعار التصاعديّة وعلى مدى مساهمة الأوعية السريعة التأثر كالأرباح في وعاء ضرائب الدخل، أما النظم الضريبية في البلدان النامية فهي أكثر حساسية لمساهمة الصادرات واعتمداها على إنتاج المواد الأولية مما يؤدي إلى إنخفاض الحصيللة الضريبية في حالات الكساد وارتفاعها في حالات الرواج.

4- الإستقرار

يجب أن تضمن الضريبة تدفق إيرادات مستقرة نسبياً، ويمكن تحقق ذلك بعدم الإكثار من التعديل في مقومات التشريع الضريبي [13] (125).

فالنظام الضريبي الجيد يجب أن يشمل ضرائب مستقرة وضرائب مرنة، حيث الإستقرار يجعلها أقل حساسية للتغيرات الإقتصادية ية مما يضمن تدفق موارد ثابتة في حالات الكساد والمرونة للبعض الآخر يجعلها تتماشى والتغيرات الاقتصادية مما يضمن تدفق موارد متزايدة في حالات الرواج.

2.2. علاقة الفعالية الضريبية بالمردودية والضغط الضريبي

من بين أهم خصائص الضريبة المثلى أن تكون ذات مردودية ج يدة، تحقق العدالة الضريبية وذات عبء ضريبي مقبول أي لا تحفز على التهرب الذي يؤثر سلباً على المردودية و العدالة ،

ورغم وجود تفاوت في أهمية هذه الخصائص وأحيانا تعارض بينها تبعا للأهداف المنتظرة من الضريبة سنحاول في هذا المبحث إبراز العلاقة بين كل من الضغط الضريبي ، المردودية الضريبية والفعالية الضريبية .

1.2.2. المردودية الضريبية والفعالية الضريبية

بما أن الفعالية الضريبية هي تعبير عن مدى تحقيق الأهداف من فرض الضريبة وكذا التوفيق بين هذه الأهداف نظرا للتناقض الذي قد ينشأ بينها والتي يمكن حصرها في :

1-الهدف المالي : المردودية المالية هي هدف كل نظام ضريبي كون الضريبة جزء مهم من الإيرادات العامة .

2-الهدف الإقتصادي : تستخدم الضريبة لإحداث التوازن الإقتصادي عن طريق تصحيح حالات التضخم أو الإنكماش .

3-الهدف الإجماعي يتمثل أساسا في تخفيف التفاوت في توزيع الد خول قصد تحقيق العدالة الإجتماعية .

وعلى هذا الأساس فإن دراسة العلاقة بين الفعالية و المردودية الضريبية يمكن التطرق إليه من جانب التوفيق بين العدالة الضريبية والمردودية الضريبية، كون الضريبة المثلى هي ضريبة عادلة بسيطة و ذات مردودية .

أعتبر قديما ولمدة طو يلة الهدف من فرض الضريبة ماليا بحتا ، حيث لم يكن الحديث وارد عن فعالية ضريبية وإن وجد فقد ارتبط بالمردودية ، ومع تطور مكانة الدولة في الحياة الاقتصادية وازدياد نفقاتها وبالتالي حاجتها لإيرادات أكثر ومع تطور الفكر الإقتصادي بدأ استخدام الضريبة لأهداف غير مالية إضافة إلى هدفها الأساسي (المالي) ومحاولة التوفيق بين استخداماتها .

و حسب النظرية التقليدية فإن : « الضريبة المنتجة * ليست عادلة و الضريبة العادلة ليست منتجة » [58] (354)، (*نقصد بإنتاجية الضريبة هي الحصول على أكبر قدر من الأموال مع أخذ تكاليف جبايتها بعين الاعتبار).

وتعتبر الضرائب غير المباشرة مثال على الضرائب المنتجة غير العادلة، إلا أن عدم عدالة هذا النوع من الضرائب يمكن تداركه بإعفاء أو تخفيض الضرائب على السلع الأساسية دون السلع الكمالية التي يتم فرض ضريبة مرتفعة عليها كونها تستهلك من طرف ذوي الدخل المرتفعة.

أما بخصوص الضرائب العادلة غير المنتجة فهناك الضرائب المباشرة التي تأخذ بمبدأ المقدرة التكلفة للفرد غير أن إمكانية التهرب منها تضعف من مردوديتها، لكن مع وجود إدارة ذات كفاءة عالية وقوانين ضريبية مضبوطة يصعب من التهرب ، ومنه فإن عدم العدالة أو ضعف المردودية خاصيتين يمكن تصحيحهما .

كما يمكن الحديث عن نوع آخر من الضرائب والتي تتميز بالعدالة مقابل عدم إنتاجيتها وهي الضريبة السلبية « [19] (553) ، حيث تتضمن تحويل الإقتطاع من الأفراد إلى دفع من قبل الدولة إلى الأفراد سعياً لتحقيق العدالة الضريبية عن طريق توفير الحد الأدنى للدخل المضمون لكل مواطن ، وتثير الضريبة السلبية مشكلتين» [60] (87) :

1- تتعلق بتحديد حد أو عتبة الفقر، هل تتعلق بكميات مطلقة أي مقدار الدخل اللازم لشراء السلع والخدمات الضرورية أم بكميات نسبية وتعني نسبة من الدخل المتوسط للعامل العادي.

2-تتعلق بوجود وقت الفراغ الناتج عن وجود هذه الضريبة، ولذلك لم يقصد من هذه الضريبة تغطية الفرق بين الحد الأدنى المضمون و الدخل الذي كان يحصل عليه الأفراد قبل منحهم الضريبة السلبية الأمر الذي يحفز على زيادة وقت الفراغ، بل الغرض هو منح لكل من انخفض دخله عن حد الضمان دخلاً مساوياً للحد الأدنى المضمون قصد إبقاء دافع العمل لهؤلاء الأفراد لزيادة دخلهم .

تفرض بعض الضرائب ويقصد منها تحقيق أهداف أخرى غير العدالة الضريبية كتقليل العجز في الميزانية أو تحقيق وفرة الحصيلة (التمويل)مثل الضريبة على السيارات لتمويل بناء الطرق السريعة وصيانتها والتي لا يمكن فرضها على أساس العدالة» [60] (34).

يسعى المشرع عند فرض الضريبة إلى ضمان العدالة الضريبية وإن كان لا يستطيع ذلك إلا على نحو تقريبي، وإلى تحقيق أهداف أخرى كالحصيلة وتحقيق التنمية مما يجبره أحيانا على إختيار أحد الأهداف أو أكثر على حساب الأهداف الأخرى ، الأمر الذي يؤثر على الفعالية الضريبية وقد يغير من مفهومها بما أنها نسبية قد تختلف حسب الزمان والمكان والأهداف الواجب تحقيقها .

ورغم أن من سمات الضريبة المثلى نجد المردودية الجيدة إلا أن هذه الأخيرة تشترط عمومية الضريبة أي أن تفرض على كل فرد يملك القدرة على الدفع مع الحد الأدنى من الإستثناءات «[61] (127) نجد المشرع يفرض ضرائب باستثناءات مهمة الغرض منها تشجيع قطاع معين (هدف إقتصادي) أو إحداث توازن جهوي (هدف إجتماعي) مما يؤثر على حجم الحصيلة ، ومنه فتحقيق الهدف من الإستثناءات المقدمة يعبر عن فعالية الضريبة المفروضة ويتناقض مع مبدأ المردودية .

كما يلاحظ أحيانا إنخفاض المردودية الضريبية والأمر لا يعود إلى أهداف الضريبة (فعالية الضريبة) أو التهرب، بل إلى الثغرات التي يحملها التشريع الضريبي أو سوء التحصيل من طرف الإدارة، وقد يعود أيضا إلى سوء الظروف الإقتصادية التي تعيشها بعض قطاعات النشاط الخاضع.

ومن جهة أخرى فإن ارتفاع الحصيلة الضريبية الناتج عن إنخفاض ظاهرة التهرب الضريبي دليل على فعالية الضرائب المطبقة والتي تتسم بالعدالة الضريبية(على الأقل في نظر المكلفين).

يلعب الوعي الضريبي دورا كبيرا في نجاح الضريبة وزيادة مردوديتها، فإذا كان المكلفين ذوي المقدرة التكاليفية الكبيرة يدفعون ما عليهم من ضريبة إيماننا منهم بهذا الواجب -حتى ولو لم تتمتع الضرائب المفروضة بميزات الفعالية فإن- ارتفاع الحصيلة أو حتى ثباتها يدل على عدم فشل الضريبة.

وأمام تلازم وتعارض الفعالية الضريبية و المردودية الضريبية فإن النظام الضريبي الجيد يجب أن يتفاعل مع مبدئين أساسيين هما العدالة الضريبية و المردودية (الإنتاجية) الضريبية و يوفق بينهما» [45] (78).

2.2.2. الضغط الضريبي و الفعالية الضريبية

إذا كانت الفعالية الضريبية تستلزم تحقيق مردودية جيدة دون المساس بالمستوى المعيشي للمكلف أو الإضرار بالمنفعة العامة، فإن معدل الضغط الضريبي يعكس جملة ما تحدثه السياسة الضريبية من تأثير على سلوك الأفراد في المجتمع كما تسعى النظرية العامة للضغط الضريبي للكشف عن صيغ الإخضاع الضريبي الذي تنقلص معه آثار التغييرات التي تشوه الحياة الاقتصادية والاجتماعية خدمة لتحقيق الفعالية .

تكمن أسباب التهرب الضريبي في أربعة : خلقية وسياسية ومالية وفنية واقتصادية والتي يصعب قياسها «[19] (555)، وزيادة معدلات الضريبة لدى المكلفين شعورا بالظلم مما يدفعهم إلى التهرب من الضريبة الأمر الذي يضعف المردودية الضريبية ويؤثر سلبا على الفعالية الضريبية.

وتقل فرص التهرب في الضرائب غير المباشرة نظرا لعدم الشعور بعينها الحقيقي وصعوبة التملص منها أو إستحالة ذلك، في حين تزيد فرص التهرب في نطاق ا لضرائب المباشرة وعلى هذا الأساس الضرائب الأكثر فاعلية هي الضرائب غير المباشرة.

إذا حصرنا أغراض الضريبة في هدف تمويلي وهدف توجيهي فإن التهرب الضريبي يؤثر على الهدف التمويلي -المردودية - باعتبارها من أبرز خصائص الضريبة المثلى.

إن تحقيق أكبر حصيلة ممكنة ومن ثم التقليل من التهرب الضريبي -سواء بتحقيق معدل معتدل للضغط الضريبي أو باستحالة التهرب - أو ما يسمى إنتاجية الضريبة إذا ما أخذ في الحسبان وحده فقد يؤدي إلى التضحية بالعدالة الضريبية، وحتى يتم التوفيق بين الغرض المالي ومن ثم الإبتعاد عن التهرب الضريبي وبين ا لعدالة الضريبية فلا بد من توافر صفات في الضريبة هي الثبات و المرونة، كما يجب أن تتوفر فيها قواعد هي العمومية ، اليقين الملاءمة والإقتصاد وبصفة أعم توفر مقومات الفعالية الضريبية.

وبخصوص العلاقة بين معدل الإقتطاع ومرونة طلب السلع فإن قاعدة رمسي Ramsy Boîteux تقوم على« [17] (83) :

يتم إخضاع السلع ذات الطلب ضعيف المرونة أو عديم المرونة (السلع الأساسية) إلى معدلات مرتفعة.

-أما السلع ذات المرونة العالية فتخفض معدلاتها بقصد تقليص أثر الإحلال.

وبذلك تقوم هذه القاعدة على التمييز بين معدلات الإقتطاع وما يعاب على هذا التمييز إبتعاده عن العدالة الضريبية .

نظرا لإرتباط الفعالية الضريبية بالعدالة و المردودية والتي تتأثر بالغش الضريبي الراجع بدرجة كبيرة إلى ارتفاع مستويات الإقتطاع ، نكون أمام تساؤل عن إمكانية إعتبار الغش الضريبي كأداة للعدالة الضريبية« [60] (124) ؟ .

على المكلف دفع الضريبة المفروضة عليه و لا يجوز له الإلتجاء إلى الغش الضريبي حتى ولو إعتبر أن عبء الضريبة ثقيل، بالمقابل على الدولة ألا تستعمل حقها في فرض الضرائب دون حدود ، لكن إذا تجاوزت الدولة حدودها في فرضها للضرائب بإمكان المكلف الإمتناع عن الدفع عن طريق بتجنبها في المرحلة الأولى و اللجوء إلى الغش الضريبي في المرحلة الثانية ، وحسب رأي الكاتب Michel Bouvier فإن الغش سيشعر الدولة بخطئها و ضرورة تصحيحه ، كما يحق للمكلفين رفع قضيتهم الضريبية و بالتالي لا يمكن اعتبار الضريبة المفروضة فعالة.

وبسبب التهرب من دفع الضرائب ومنها الضرائب المباشرة، فإن الدولة وقصد تعويض الحصيلة الضائعة قد تعمد إلى رفع معدلات الضرائب غير المباشرة كالضريبة على المبيعات والتي تعتبر ثقيلة العبء على الفئات المحدودة الدخل ومن ثم فإن رفع ثقل الضريبة على الفئات غير القادرة على التهرب يبعثنا على العدالة الضريبية.

كما قد يؤدي الغش والتهرب الضريبي من الناتجين خصوصا بسبب ارتفاع مستوى الضغط الضريبي إلى تهريب الأموال التي تم جمعها إلى الخارج، مما يقلل من رصيد الثروات والدخول في الدولة و بالتالي إلى تآكل وعاء الضرائب التي تفقد سمات فعاليتها (حسب قانون لافر).

واتجاه الأموال إلى الخارج يؤثر سلبا على كل من الإدخار و الإستثمار أي على إقامة المشروعات الإنتاجية مما يزيد من حدة البطالة التي تحرم الميزانية العامة من إيرادات ضريبية، بل وتشكل عبئا عليها بتقديمها للإعانات، وسعيا إلى تعويض ما خسرتة تقوم الدولة برفع معدلات الإقتطاع (رفع مستوى الضغط الضريبي) على الأوعية الضريبية الأخرى مما يدفعها إلى الخروج من القطاع الرسمي إلى القطاع الخفي نتيجة الشعور بانعدام العدالة الضريبية، وبذلك نكون أمام مردودية هضوية وما يمكن قوله أن الضرائب المطبقة خسرت أبرز مقومات الفعالية (العدالة و المردودية) بسبب معدلات الضغط الضريبي المرتفع التي تبعتها محاولات للتهرب والغش.

وحسب تعريف محمد مبارك حجبر فإن الطاقة الإقتصادية للضرائب و التي تعد من العوامل المحددة لمعدل الضغط الضريبي الأمثل هي : « أقصى قدر ممكن من الأموال التي يمكن الحصول عليها عن طريق الضرائب وذلك دون تعد على الحدود الإقتصادية والمالية » ، فإن كل تعد للطاقة الضريبية يعد مخالفة للعدالة الضريبية وذلك بتغيير سلوك المكلف تجاه الضريبة .

وما يمكن ملاحظته أن تعريف الطاقة الضريبية يتضمن أسس الفعالية الضريبية منها المردودية القصوى بأقل تضحية ممكنة، مما يؤكد على أن تحقيق المعدل الأمثل للضغط الضريبي يرتبط باحترام أسس الفعالية الضريبية، إضافة إلى أن الفعالية المالية للضريبة (أو مؤشر الجهد الضريبي) والمتمثلة في العلاقة بين الحصيلة الفعلية والحصيلة التقديرية المتحصل عليه حسب العلاقة التالية :

$$\frac{\text{الحصيلة الضريبية الفعلية}}{\text{الحصيلة الضريبية الممكنة}} = \text{الفعالية المالية للضريبة} \quad [36] (105)$$

و منه فالإقتطاع الضريبي يتماشى بصفة طردية مع الفعالية المالية للضريبة حتى الوصول إلى عتبة معينة (تتساوى الحصيلة الفعلية و الحصيلة الممكنة)، بعدها أي ارتفاع في معدل الضغط الضريبي ينعكس على الفعالية المالية للضريبة بسبب الإنخفاض الذي تعرفه الحصيلة الفعلية، إذن من الضروري تحديد ثقل العبء الضريبي على الفروع المختلفة لأنشطة الإقتصادية بحيث يتلاءم النظام المالي ومتطلبات الإقتصاد الوطني والتي تسعى الضرائب لتحقيقها.

3.2. الهيكل الضريبي الجيد

نخصص هذا المبحث للتطرق إلى مزايا وعيوب كل من الضرائب المباشرة و غير المباشرة ، الضريبة النسبية والتصاعدية ، التقدير الجزافي و الحقيقي قصد الوصول إلى أفضل الضرائب الممكنة التطبيق .

1.3.2. المفاضلة بين الضرائب المباشرة و غير المباشرة

تقوم أغلب الأنظمة الضريبية على التآليف بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، ولكن ترجيح الإعتماد على نوع من هذه الضرائب دون النوع الآخر يعتمد على ظروف كل بلد (بلد متقدم أو نامي) والمزايا التي يوفرها كل نوع، لذا سنستعرض مزايا وعيوب كل من الضرائب المباشرة و غير المباشرة.

1.1.3.2. الضرائب المباشرة

تتمتع الضرائب المباشرة بالمزايا التالية [62](131) - [63](79):

-العدالة: لأنه وعند فرض الضرائب المباشرة يتم مراعاة المقدرة التكليفية للمكلف، وتحدد معدلات الضريبة بنسب مختلفة وفقا لمصادر الدخل، الثروة و رأس المال ، كما يتوقف تحقيق العدالة على أسلوب كل دولة في تطبيق الضريبة.

-ثبات الحصيلة: أي أنها لا تخضع بسهولة للتقلبات الإقتصادية لأنها تقرض على مواد تتميز بالثبات النسبي .

-الوضوح: الضرائب المباشرة واضحة و ملموسة، فالمكلف يستطيع التعرف على مقدار الأموال التي يجب عليه سدادها [64] (260) ذلك يشعر بعبئها مما يدفعه إلى الدفاع عن حقوقه ومحاسبة السلطات على أوجه إنفاقها ، فمن يدفع الضرائب المباشرة يشعر بأنه يساهم في تمويل النفقات العمومية وله الحق كمساهم أن يراقب حسن إستعمال هذه الأموال وكذلك الشعور بالواجب والتضامن إلا أن هذه الميزة عرضة للتآكل الإيجابية إذا كنا أمام دولة مسؤولة ومواطنين واعين والسلبية عند إنتقاد الثقة بين المواطن والدولة فيبحث عن مخرج من الضريبة.

ومع هذا فالضرائب المباشرة تتعرض للنقد لما تتصف به من عيوب نذكر منها:

-إتصافها بعدم المرونة، أي صعوبة زيادة حصيلتها أو خفضها بسهولة .

تعقد إجراءات الربط والتدصيل مما يترتب عليه تأخر تحصيل الكثير منها وبذلك يصعب الإعتماد عليها وحدها في تمويل النفقات العامة.

-محاولات التهرب منها لأن المكلف يشعر بوطأتها ولاسيما في حالة ارتفاع أسعارها مما يولد لديه كراهيتها وبالتالي التهرب منها بالإستعانة بشتى الوسائل كالرشوة والوساطة والتصرّيات الكاذبة.

و مما ينطوي تحت تصنيف الضرائب المباشرة نذكر كل من الضرائب على الدخل و الضرائب على رأس المال :

الضريبة على الدخل : ظهرت في إنجلترا سنة 1977 [36] (127) ، ثم طبقت في جميع الأنظمة الضريبية وتمتد أهميتها من كون الدخل أفضل معيار لقياس قدرة الأفراد على دفع الضريبة.

ب الضريبة على رأس المال : يقصد برأس المال من الناحية الضريبية مجموع الأموال العقارية والمنقولة، المادية والعينية القابلة للتقييم نقدا والتي يملكها الشخص في فترة معينة سواء كانت تنتج دخلا أو لا تنتج، ففرض ضريبة على رؤوس الأموال العاطلة يدفع بأصحابها لتوظيفها في إستثمارات أفضل من تركها دون الحصول منها على دخل وإضافة على ذلك يدفعون عليها ضرائب، ومن أهم الضرائب التي تفرض على رؤوس الأموال نجد الضريبة على التركات والضريبة على الثروة .

1- الضريبة على التركات : تعتبر أكثر الضرائب على رأس المال إنتشارا وأقدمها ، تفرض بمناسبة إنتقال رأس المال بعد الوفاة ، تتميز بسهولة جبايتها ووفرة حصيلتها وتساهم في تقليل التفاوت في توزيع الثروات ، و يعاب عليها أنه من السهل التهرب منها مما يوجب تقوية الرقابة على فرضها.

2- الضريبة على الثروة: تفرض بمعدلات تصاعدية ضعيفة على مجموع ثروة الفرد مع وضع حد أدنى معفى من الضريبة (يقدر الحد الأدنى المعفى من الضريبة على الثروة في الجزائر بـ :12.000.000 دج) ، وتعتبر أداة فعالة لتخفيف الفوارق الإجتماعية خاصة وأنها تصيب العناصر التي لا تصيبها ضريبة الدخل كالممتلكات المكتنزة ومظاهر الترف.

ومن الإنتقادات الموجهة لهذه الضريبة الضريبة على رأس المال (أن فرضها يؤدي إلى تخفيض المقدرة الإنتاجية ومنه إنخفاض مستوى الدخل مما ينعكس سلبا على الحصيلة الضريبية لكون رأس المال يشكل عاملا مهم من عوامل الإنتاج، فهي ضريبة تأكل وعائها [60] (56).

2.1.3.2. الضرائب غير المباشرة

تتمثل أهم مزايا الضرائب غير المباشرة في [62] (132) :

-وفرة حصيلتها: لكثرة عدد المكلفين بها واتساع نطاقها ويسهم في أدائها كافة المواطنين وتفرض عادة على السلع والخدمات الشائعة الإستعمال إذ ك فهي تغذي الخزينة بمورد مستمر طيلة السنة قصد تغطية النفقات العامة وقبل تحصيل الضرائب الأخرى، وتبلغ نسبة مساهمة الضرائب غير المباشرة في مجموع الجباية العادية في الجزائر ما يزيد عن 45% خلال الفترة (1992-2002) .

-سهولة في تحملها وتحصيلها :فهي تدفع ب مناسبة إستهلاك السلعة أو الإستفادة من الخدمة التي قدمتها الدولة لدافعها وبالتالي لا يشعر الممول بعبئها وهو يدفعها ، و يقلل ذلك من إمكانية التهرب منها و هذه الميزة جعلت الدول النامية تعتمد في أنظمتها الضريبية لتتمكن من الحصول على الإيرادات التي يصعب الحصد ول عليها من الضرائب المباشرة، إضافة إلى أن الضرائب غير المباشرة لا تتطلب إجراءات إدارية معقدة أو خبرة محاسبية كبيرة ولا إلى الكثير من الموظفين .

-المرونة : حصيله هذه الضرائب قد تزداد دون رفع سعرها وذلك في فترات الرخاء الإقتصادي وتقل تبعاً للركود والأزمات ، غير أن هذه المرونة قد تكون سبباً في عجز الموازنة في وقت الأزمات مما يستدعي اللجوء إلى زيادة معدلات ضرائب أخرى. من أهم النظريات الحديثة التي تتادي بإحلال الضرائب على الإنفاق محل الضرائب على الدخل، نظرية كالدور ل فرض ضريبة على الإنفاق الكلي الشخصي باعتبار ه المعيار الأفضل لقياس المقدرة التكليفية [60] (76).

بالرغم من المزايا السابقة فإنه قد يؤخذ على الضرائب غير المباشرة عدة نقاط [63] (80) :

-عدم عدالتها: نظراً لعدم مراعاتها للظروف الإقتصادية و الإجتماعية للمكلف، وتكون أكثر وطأة على الفقراء ومحدودي الدخل خاصة إذا تم فرضها على السلع الأساسية التي لا يمكن الإستغناء عنها.

-عدم وضوحها: نظراً لدمجها في الأسعار مما يجعل عامة الناس لا تشعر بها وبالتالي لا تقوم بدورها في ممارسة الرقابة على الحكومات. تتمثل أهم الضرائب على الإنفاق - الضرائب غير المباشرة في الرسم على القيمة المضافة والضريبة الجمركية.

1- الرسم على القيمة المضافة (TVA):

تعتبر ضريبة حديثة طبقت أول مرة سنة 1954 بفرنسا [15] (51) ، ثم انتشرت في كل دول العالم (المتقدمة والنامية)، تتصف هذه الضريبة بالحيادية وتشجع المنافسة والمبادلات (نظراً لإمكانية إسترجاعها) فهي لا تنقل الإنتاج، وما يعاب عليها أنها غير عادلة ، وقصد تجنب ذلك يجب عدم فرض هذه الضريبة على السلع الضرورية واقتصارها على السلع الكمالية المستهلكة من طرف ذوي الدخل الكبيرة .

2-الضريبة الجمركية : تفرض بمناسبة إستيلالسلع أو تصديرها ، غير أن الضرائب على

الواردات تشكل أهم أنواع الضرائب الجمركية كون البلدان ترغب في تشجيع صادراتها مما يجعلها تعفي الصادرات من الضرائب ، ورغم ما توفره هذه الضرائب من موارد هامة إلا أن أهميتها تتناقص نظرا لأن المنظمة العالمية للتجارة (OMC) تهدف إلى إلغاء التعريفات الجمركية، قصد تحرير التجارة الخارجية وترقية المنافسة الدولية مما ينعكس سلبا على الدول النامية غير القادرة على المنافسة.

وتنقسم الضرائب الجمركية إلى ضرائب قيمية تفرض على أساس نسبة معينة على قيمة السلعة، وتختلف هذه النسبة حسب طبيعة السلعة، ضرائب نوعية والتي تفرض بمقدار معين على أساس وحدة السلعة الخاضعة لها كالحجم ، الوزن بصرف النظر عن قيمتها لذلك تعتبر الضريبة النوعية غير عادلة مقارنة بالضريبة القيمية.

و تبقى الضرائب على الدخل أكثر تحقيقا للعدالة لأنها تراعي الأوضاع الإقتصادية و الإجتماعية للمكلفين وقدرتهم على الدفع، أما غير المباشرة وخاصة الرسم على القيمة المضافة فهي أقل وطأة على المكلف إلا أنها غالبا ما تبتعد عن العدالة .

بعد إيجاز مزايا وعيوب كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة ، نجد أن لكل مزايا ولكنها ليست مطلقة وإن لكل منها عيوب ، ولذلك فإنه من الأفضل نظام ضريبي أن يحاول الأخذ بكل النوعين أخذا في الاعتبار الظروف الإقتصادية والإجتماعية والسياسية ودرجة تقدم المجتمع ، فالضرائب المباشرة تجد تطبيقاتها في الدول المتقدمة بينما تجد الضرائب غير المباشرة تطبيقاتها في الدول النامية ، ولكن ذلك لا يدعو إلى إهمال النوع الآخر ، فالمبالغة في فرض الضرائب غير المباشرة تعني قهر الذين لا يملكون (الفقراء) لصالح الأغنياء ، بينما المبالغة في فرض الضرائب المباشرة تعتبر إعتداء على ممتلكات ذوي الدخل الكبيرة .

2.3.2. المفاضلة بين الضرائب تبعا لقيمة معدلاتها ونظام تقديرها

يخضع الوعاء الضريبي لضريبة نسبية أو تصاعدية ، كما أن تقديره يعتمد على النظام الجزافي أو الحقيقي.

1.2.3.2. المفاضلة بين الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية

بخصوص المعدلات المطبقة على المادة الخاضعة للضريبة نميز بين المعدل الثابت (الضريبة النسبية) والمعدل المتصاعد (الضريبة التصاعدية).

أ- الضريبة النسبية :

يقصد بها تلك الضريبة التي تفرض وفق معدل ثابت رغم تغير قيمة المادة الخاضعة [65] (29) ، ويتميز أسلوب تطبيق هذه الضريبة بالسهولة والبساطة بالنسبة للمكلف والإدارة .
والإنتقادات الموجهة لهذه الضريبة كونها قليلة الحصيلة ولا ترتفع مع إرتفاع المادة الخاضعة بالإضافة إلى إبتعادها عن العدالة الضريبية [66] (191) ، فمن غير الإنصاف أن يخضع شخص دخله 50.000 دج إلى نسبة (30%) وكذلك شخص دخله 10.000 دج إلى نفس النسبة ، فبالنسبة للشخص الأول فالضريبة تمس جزء من دخله المستهلك في السلع الكمالية ، أما الشخص الثاني فالضريبة قد تمس غالبا جزء من إستهلاكه الأساسي، ومنه فالضريبة النسبية غير عادلة ولا يمكن إعتقادها بشكل واسع إلا في حالات الدخول المرتفعة مثل أرباح الشركات ، و في الجزائر يبلغ معدل الضريبة على أرباح الشركات (30%).

ب- الضريبة التصاعدية :

دعى المفكر منتسكيو في كتابه روح القوانين إلى تطبيق الضريبة التصاعدية كما نادى بذلك المفكر باتست ساي الذي اعتبرها ضريبة عادلة ، كما أنها عرفت إنتشارا واسعا منذ الثلاثينات من القرن الماضي [36] (129).

تفرض هذه الضريبة بمعدلات تصاعدية تبعا لإرتفاع المادة الخاضعة، ومن أهم مزايا هذه الضريبة أنها ذات مردودية مالية حسنة ولها آثار إقتصادية جيدة [65] (29).

1- المردودية المالية: تخضع هذه الضريبة الدخول المرتفعة إلى معدلات مرتفعة مقارنة

بالدخول المنخفضة وبذلك تزداد الحصيلة مع ارتفاع الدخول، غير أن هذه الزيادة تتوقف على :

-مدى تفاوت توزيع الدخل و الثروات ، فإذا انخفض التفاوت عن طريق تقارب توزيع الدخل فإن الضريبة التصاعدية تكون عديمة الفائدة ، وإذا ازداد التفاوت بين الدخل فإن الضريبة التصاعدية تصبح الأسلوب الضريبي الأمثل .

مدى موضوعية تصاعدية الضريبة، فإن فرض معدلات مرتفعة جدا وغير مدروسة يحفز على التهرب من دفع الضريبة حيث يعمل المكلف على الانتقال دوما من شريحة عليا إلى أخرى أدنى ومنه تآكل وعاء الضريبة وبالتالي إنخفاض مردودية الضريبة، لذلك وجب عدم المبالغة في المعدلات المطبقة.

2- الآثار الاقتصادية: تتمثل الآثار الاقتصادية لفرض الضريبة التصاعدية في إعادة توزيع الدخل، بحيث يؤدي تراكم الأموال في أيدي طبقة معينة إلى عيش الطبقات الأخرى دون مستوى المعيشة المطلوب مما يؤثر سلبا على حجم الإستهلاك الأمر الذي يخفض حجم إنتاج السلع الإستهلاكية بسبب إنخفاض الطلب عليها، ويتقلص حجم العمالة وترتفع حدة البطالة بالمقابل، لذا ففرض الضريبة التصاعدية على الدخل المرتفعة قصد استخدام حصيلتها في تدعيم الإستهلاك يعتبر كحلا مناسباً.

و ما يجدر إعادة ذكره أن المبالغة في تصاعد معدلات الضريبة قد ينعكس سلبا على فعالية الضريبة في حد ذاتها بحيث يحفز المكلفين على إيجاد سبل للتهرب منها .

2.2.3.2. المفاضلة بين التقدير الجزافي و الحقيقي

قصد تحديد المادة الخاضعة للضريبة يتم اعتماد نظامين هما :

أ- النظام الجزافي :

يتم وفقه تقدير المادة الخاضعة للضريبة على أساس قرائن قانونية يحددها المشرع، مثلا كإتخاذ القيمة الإيجارية للمحل كأساس لتحديد الربح التجاري وهو ما يسمى بالتقدير الجزافي القانوني، وقد نكون أمام تقدير جزافي إتفاقي أين يتفق المكلف والإدارة على كيفية تحديد المادة الخاضعة [66] (188).

يتصف هذا التقدير بأنه تقريبي ولا ي أخذ بالمقدرة التكلفة للمكلف وبالتالي يبتعد عن العدالة رغم ما يحمله من بساطة وسهولة في التطبيق إضافة إلى أنه لا يتدخل في خصوصيات المكلف، و يستعان بهذا التقدير خصوصا عند عدم مسك محاسبة منتظمة أو إنخفاض الأرباح المحققة، وحسب النظام الضريبي الجزائري يتم تطبيق هذا النظام عندما لا يتجاوز رقم أعمال المكلف مبلغ [67] (13):

- 1.500.000 دج إذا كان نشاط المكلف الرئيسي يتمثل في بيع سلع و مواد مخصصة للإستهلاك الفوري.

- 800.000 دج ، إذا كان يمارس نشاطا يتعلق بتأدية الخدمات

أما إذا تجاوز رقم الأعمال المبالغ الخاصة بالنظام الجرافي أو كان المكلف يمارس عمليات بيع بالجملة فيخضع وجبا للنظام الحقيقي ويلتزم بمسك محاسبة منتظمة (الدفتري اليومي، دفتري الأستاذ، إعداد الميزانية).

ب- النظام الحقيقي :

يعتمد تقدير المادة الخاضعة حسب النظام الحقيقي على التصريح المقدم سواء من طرف المكلف ذاته أو شخص غيره.

1- تصريح المكلف:

يلتزم المكلف بتقديم تصريح ضريبي على دخله لدى إدارة الضرائب والذي يتضمن عناصر الوعاء الخاضع (أرباح+تكاليف) خلال فترة زمنية محددة، وتعتمد الإدارة الضريبية في تحديد المادة الخاضعة على أمانة المكلف وعلى التدقيق في صحة ما تم التصريح به عن طريق الوثائق المقدمة أو استدعاء المكلف للإستفسار، وحتى ميدانيا بإرسال موظف للتأكد ميدانيا مما تم التصريح به [40] (168) .

يقترّب هذا الأسلوب من العدالة لكون المكلف أدرى الناس بمقدرته التكلفة رغم أن فعاليته تتوقف على كفاءة الإدارة ووعي المكلف وأمانته .

2-تصريح الغير:

يلتزم شخص غير المكلف بتقديم تصريح، ويكون هذا الشخص مدينا للمكلف بمبالغ متضمنة في الدخل الخاضع للضريبة كصاحب العمل الذي يقدم تصريحا عن الأجر المدفوعة، و لهذه الطريقة أهمية كبيرة في محاربة التهرب الضريبي كون الم صرح لا يملك سبب لإخفاء الحقيقة الأمر الذي يجعل إستعمالها أقرب للدقة.

تتمثل التصريحات في ظل النظام الضريبي الجزائري في [67] (60-64) :

1-التصريح بالوجود: على المكلفين الجدد بالضريبة و تابعين للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات إكتتاب تصريح بالوجود في أجل أقصاه ثلاثين يوما إنطلاقا من بدء النشاط يمنح نموذج منه من طرف مفتشية الضرائب.

2-التصريح الشهري: وهو تصريح يعتبر كجدول إشعار بالضريبة والرسوم المحصلة نقدا أو عن طريق الإقتطاع خلال العشرين يوما الأولى من الشهر، كما يمكن لكل خاضع للرسم على القيمة المضافة أن يقدم تصريح كل ثلاثة أشهر.

3-التصريح السنوي بالمداخيل و الحواصل : يجب تقديم التصريح الإجمالي بالمداخيل وجوبا قبل أول أبريل من كل سنة إلى مفتشية الضرائب.

ويبين لنا الجدول آجال التصريحات الخاصة بالضرائب والرسوم

الجدول رقم (19) آجال ومكان إيداع التصريحات الضريبية في الجزائر [67] (64)

| مكان إيداع التصريحات | الأجل الأقصى لإيداع التصريحات | طبيعة الضريبة أو الرسم |
|---|------------------------------------|---|
| مفتشية الضرائب لمكان فرض الضريبة | قبل الأول فيفري من كل سنة | -الضريبة على الدخل الإجمالي (النظام الجزافي) -الرسم على النشاط المهني |
| | قبل الأول أفريل من كل سنة | - الضريبة على الدخل الإجمالي (النظام الحقيقي) -الضريبة على أرباح الشركات |
| مفتشية الضرائب الموجودة في مكان إقامة الشخص أو مقر المؤسسة التي قامت بدفع الأجر | قبل الأول أفريل من كل سنة | -الدفع الجزافي |
| مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان تواجد الملكية | في أجل شهرين من تاريخ إنجاز المبنى | -الرسم العقاري |

بعد تناول مزايا وعيوب كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة وبنية كل منهما، وكذا معدلات الضريبة المطبقة -النسبية والتصاعدياً وطرق تقدير المادة الخاضعة، واعتماداً على رأي الدكتور لويس حبيقة (أستاذ في الجامعة الأمريكية ببيروت) فإن الضرائب المفضلة لتصميم نظام ضريبي جيد تكون على الأساس التالي :

-يجب أن يضم النظام الضريبي ضرائب مباشرة وأخرى غير مباشرة مع محاولة إيجاد توازن بين النوعين، أين تصحح عيوب الأولى بالضرائب الأخرى.

-يعتبر التقدير الحقيقي الأقرب إلى العدالة لذلك على الإدارة التوسع في استعماله وتشجيع المكلفين على مسك محاسبة منتظمة لكي لا تقع في تعسف التقدير الجزافي.

ومن الضرائب المفضلة نذكر [68] (36) :

-الضريبة التصاعدياً ممن شرائح معقولة ومدروسة تبعا لأوضاع المكلفين فالذي يربح أكثر يدفع أكثر، وهذا ما اعتمدته الدول المتقدمة ويجري تطبيقه بنجاح، ونظرا لإمكانية التهرب من

هذه الضريبة أمام ضعف الكفاءة الإدارية يجب تطبيق معدلات معتدلة أو منخفضة حتى لا تحفز أصحاب النفوذ على التهرب الضريبي ، غير أن الأمر لا ينفى أبداً ضرورة ملاحقة المتخلفين عن الدفع وفرض غرامات على كل تأخير .

الضريبة على القيمة المضافة : والمطبقة في أغلب الدول نظراً لمردوديتها من جهة وإمكانية تدارك عدم عدالتها من جهة أخرى، عن طريق تخفيض معدلاتها على السلع الأساسية إضافة إلى وجود ضرائب أخرى عادلة (كالضريبة على الدخل) مما يخفف كذلك من وطأة عدم عدالتها.

إعتماد الضرائب المخصصة : والتي تجبى لتمويل منشآت أو خدمات معينة، بما أن زيادة الضرائب على الدخل و الإنفاق يقابله غالباً معارضة المكلفين بينما يسهل قبول إحداث ضرائب ورسوم مخصصة سلفاً لمشاريع معينة، وما يعاب ع ليها أنها لا تتفق مع مبدأ عدالة توزيع الدخل بين القطاعات والمناطق إضافة إلى عدم إتفاقها مع خصائص الضريبة ألا وهو الدفع بدون مقابل، ومع ذلك فإن التخصيص الضريبي المعتمد ومنذ مدة في كل من أمريكا اللاتينية وشرق آسيا وأوروبا يعطي نتائج إيجابية بخصوص جودة الخدمة والإنتاجية والأسعار التنافسية [68] (37).

ترتبط فعالية الضريبة أساساً بقناعة المكلف بعدالتها والتي نقصد بها -على ضوء ما جاء في هذا المبحث- بأن يكون تقدير الضريبة واقعياً وبناءً على النشاط الحقيقي للمكلف دون ما تقدير جزافي مما يبعث الإحساس بالظلم، وأن تكون الضريبة متدرجة حسب شرائح الدخل حتى لا يشعروا ذوي الدخل الصغيرة أنهم يعاملون كأصحاب الدخل الكبيرة، مع مراعاة الاعتدال في تطبيق المعدلات المرتفعة (المطبقة على الشرائح العليا) لعدم تحفيز أصحاب هذه الدخل على التهرب .

4.2. التحديات الجديدة أمام الضريبة

شهدت نهاية القرن العشرين ميلاد تكنولوجيا المعلومات الرقمية التي تختزل المسافة و الزمن، حيث يشارك المئات من البشر على مدار الكرة الأرضية في رؤية الحدث بالصوت والصورة والمشاركة فيه عبر شبكة الإنترنت، وبذلك تحول العالم إلى قرية صغيرة في ظل ما يسمى بالعولمة التي يقصد بها إزالة الحدود الإقتصادية والعلمية والمعرفية بين الدول بما يسمح بالانتقال السريع وغالباً غير الملموس للأشخاص والسلع والخدمات ورؤوس الأموال وكذا المعلومات والأفكار والقيم [69] (76)، مما يعرقل الدور الرقابي للدولة المعتمد عليه في إخضاع الانتقال والمبادلات

التي تقوم بين الأفراد في حدودها الإقليمية للضريبة قصد تمويل مختلف نشاطاتها، ومنه فالتحولات القائمة تحفز بل وتساعد على التهرب من الضريبة مما يفقد الدول موارد هامة ونكون بذلك أمام تساؤل عن مكانة الضريبة في ظل ما يجري حولها من تطورات؟، ونظرا لاتساع الموضوع سنحاول حصره في مطلبين:

-الضريبة والتجارة الإلكترونية (الجباية الإلكترونية) وإمكانية فرض الضرائب على السلع والخدمات والأرباح المحققة من التعاملات الرقمية.
-إمكانية إخضاع أرباح النشاطات القائمة في حدود الجنات الضريبية، مراكز خارج الإقليم (خاصة بنوك الأوفشور).

1.4.2. الجباية الإلكترونية

سنعرض في هذا القسم أولا إلى ماهية التجارة الإلكترونية ثم إلى أهم الضرائب الممكنة التطبيق

1.1.4.2. ماهية التجارة الإلكترونية

تعد التجارة الإلكترونية وسيلة مستحدثة لتبادل السلع والخدمات عن طريق وسائل الاتصالات الحديثة وأهمها الإنترنت، وتتميز عن التجارة التقليدية بأنها تحرق حاجز الزمان والمكان، ففي إمكان المؤسسة التي تتعامل بالتجارة الإلكترونية أن تتصل بعملائها على مدار الساعة وفي أي مكان من العالم دون أن يتطلب منها ذلك الانتقال، ومن شأن هذه الخصائص أن تجعل تطبيق الأحكام التقليدية لفرض الضريبة (حيث تحديد الوعاء، التحصيل و الرقابة) على دخل التجارة الإلكترونية أمرا صعبا إن لم يكن مستحيلا [70] (99)، وخصوصا فيما يتعلق بتحديد السيادة الضريبية التي تمنح الدولة الحق في فرض الضريبة وتعيين مصدر الدخل ونوعه .

كما أن هناك تغييرات عديدة ناجمة عن التجارة الإلكترونية تواجه إدارة الضرائب منها التحول من المعاملات الورقية التي تسمح بتتبع المعاملات وإثباتها مثل العقود والفواتير إلى المعاملات الافتراضية التي يصعب تحديدها، كما قد يتم الإستغناء عن النقود التقليدية ويحل محلها بمرور الزمن النقود الإلكترونية، حيث تحتوي الرقائق الموجودة في البطاقات الإلكترونية على أرصدة

الأفراد المستخدمة في تسوية الحسابات مما يشكل صعوبات في تحصيل كل من الضريبة على الدخل وعلى الإنفاق [71] (35) .

وعليه فإن من أهم القوانين التي يتوقع أن تتأثر بصورة مباشرة بالتجارة الإلكترونية ترونية القانون الضريبي الذي يهتم بفرض وتحصيل الضريبة، مما يثير البحث في مدى ملاءمة قواعد الضريبة التي تعتمد حالياً على الوجود المادي للمؤسسة أو النقل المادي للسلعة في تحديد الوعاء الخاضع، في حين نجد الطابع الدولي للتجارة الإلكترونية وإمكانية قيام مؤسسات بمزولة نشاطها عبر الإنترنت دون أن توجد بصورة مادية في الدول الأخرى، يفقد الدول النامية فرصة تحصيل إيرادات ضريبة الدخل التي تحصلها من الفروع الأجنبية التي تعمل على أراضيها في ظل التجارة التقليدية وتجعل من تطبيق مبدأ الإقليمية الضريبة عاملاً من عوامل خسارتها لموارد مالية .

2.1.4.2. الضرائب و التجارة الإلكترونية

أمام انتشار التجارة الإلكترونية وزيادة معدلاتها في أواخر القرن العشرين وبداية القرن الواحد والعشرين حيث قدر حجمها بـ : 377مليار دولار سنة 2000، 717مليار دولار سنة 2001 و 1234مليار دولار سنة 2002 كما يتوقع أن يصل إلى 7ترليون في نهاية سنة 2004 [72] - بدأت السلطات الحكومية في كثير من الدول المتقدمة في دراسة فروع التجارة الإلكترونية ومجالاتها للوقوف على مدى إمكانية تطبيق القواعد الضريبية المعمول بها حالياً، وبالرغم من وجود آراء تؤكد إمكانية إخضاع التعاملات التجارية الإلكترونية للقواعد الضريبية الحالية إلا أن الواقع العملي أظهر أهمية صياغة تشريعات جديدة لهذا العالم الجديد.

فعلى سبيل المثال إنتهت الولايات المتحدة من إعداد صيغة لتشريع التعاملات الإلكترونية فقد أنشأ قانون Internet tax freedom ولجنة يطلق عليه Commission on electronic Commerce [73] (48)، وتم تحديد جميع القواعد الضريبية المرتبطة بالتجارة الإلكترونية ويهدف هذا القانون إلى وجود معاملة ضريبية محايدة للنشاط الإقتصادي الإلكتروني ، حيث يعتقد مؤيدو هذا القانون أن الإعفاء الضريبي أساسي لنمو التجارة الإلكترونية وأن بعض الضرائب المفروضة محلياً سوف تمنع النمو التكنولوجي ، فيكون هناك دخول بدون ضرائب على الإنترنت،

ومع ذلك هناك أنواع من الضرائب غير متأثرة بهذا النوع من الإعفاء ومن بينها الضرائب على دخل الأعمال و الإتصالات عبر التليفون المحلي والخلوي والبث بالأقمار الصناعية [74] (686).
 إذن يمنع هذا القانون إصدار ضرائب تمييز ضد الإنترنت، ولا يرفض جميع ضرائب الإنفاق والدخل على التجارة الإلكترونية ولكن يسمح بالضرائب المماثلة لتلك المفروضة على الصفقات التقليدية، حيث أن البائع المعفى من الضريبة على المبيعات التقليدية يكون معفى بالمثل بالنسبة للمبيعات على الإنترنت [74] (687).

يؤكد هذا الإتجاه عدم قدرة النظم الحالية على تغطية جميع الجوانب القانونية المرتبطة بالتجارة المستحدثة لما تتمتع به من خصوصية، وهناك إقتراح للتغلب على مشكلة الضرائب على التعاملات الإلكترونية والتي تكون محلها سلعا غير مادية وهما:

1- الضريبة البديلة على الدخل (البيت) Byte tax :

ظهرت فكرة فرض ضريبة مستحدثة تفرضها طبيعة التجارة الإلكترونية تعرف بضريبة الوحدات الرقمية لأول مرة في نوفمبر 1994 ضمن تقرير قدمه الباحثان Thomase Ide و Arthur Cordel أمام نادي روما وذلك محاولة لوقف الخسارة الناتجة عن تآكل وعاء الضريبة بسبب التحول من التجارة التقليدية إلى التجارة الإلكترونية التي يتعذر متابعتها ضريبيا [75] (329)

تفرض ضريبة Byte tax على أساس حجم المعلومات الرقمية التي تنتقل إلكترونيا وعلى أساس كل وحدة من الزمن يستغرقها نقل المعلومات إلكترونيا [75] (329) .

من بين الدول المعارضة لفرض مثل هذه الضريبة هي الولايات المتحدة، كندا وأستراليا بحجة عدم جواز فرض ضرائب تمييزية جديدة على الإنترنت وأنه لا يزال بالإمكان تطويع القواعد الضريبية الحالية لتطبيقها على التجارة الإلكترونية، كما رفضت المنظمة العالمية للتجارة هذه الضريبة كونها تفرض على جميع الإتصالات دون التمييز بين نوع الإتصال تجاريا كان أو غير تجاري [75] (331) .

كما يمكن ذكر إنتقادات أخرى وجهت إلى ضريبة Byte tax [73] (50):

الأخذ بضريبة البيت يعتبر إعتداء على خصوصية المكلف، لأنها تعتمد على تتبع البيانات الخاصة بالمتعاملين مع شبكة الإنترنت.

-إنخفاض نمو الإنترنت وما يترتب عليه من إنخفاض في الأنشطة المتوقع إنبثاقها عن هذه الصناعة الجديدة

يؤخذ على هذه الضريبة أنها مكلفة فضلا عن الصعوبات العملية لتطبيقها حيث تتطلب وجود معدات ذات مواصفات خاصة في الأجهزة المختلفة التي تقوم بنقل المعلومات قصد قياس البيانات.

وما يمكن قوله عن الدول النامية المنضمة إلى المنظمة العالمية للتجارة أن تكون مستعدة لفقدان أحد أهم مصادر دخلها وهي الضرائب الجمركية (حيث كانت تفرض الضرائب الجمركية على السلع المادية وغير المادية كالأفلام وكانت هذه السلع تشحن وتخضع للضريبة، أما في إطار التجارة الإلكترونية فهذه المواد يتم تنزيلها على كمبيوتر المستخدم وبذلك تضيع الحقوق الجمركية) الأمر الذي يتطلب تعديل قوانينها الضريبية بما يتماشى و اتساع نطاق العولمة.

ورغم إنخفاض حجم التجارة الإلكترونية في الدول العربية إلا أنها تعرف نمواً ويتوقع أن تصل في نهاية سنة 2004 إلى مليار دولار [72].

2- الضريبة على الإستهلاك والملكية:

تفرض بدلا من فرضها على الدخل حيث أن كلا من الإستهلاك والملكية يتسم بانخفاض المرونة ويصعب إخفاؤه ، كما تساعد هذه الضريبة في جمع الأموال من المتهربين من دفعها وحتى الذين يحققون دخولا مرتفعة من التعاملات غير الملموسة عبر شبكة الإنترنت ويقومون بإنفاق هذه الدخل على الإستهلاك أو الإستثمار الذي يتجسد في الملكية.

أما بخصوص الكلام عن جباية إلكترونية في الجزائر فمازال بعيد المنال ، كيف والإدارة الضريبية لم تثبت فعاليتها في تطبيق التشريع الضريبي التقليدي، ناهيك عن عدم وجود ثقافة إلكترونية لدى المكلفين في الجزائر الذين تعودوا على المبادلات المادية (يد بيد) ، وخاصة وأن أبسط أدوات التعامل المصرفية غير معترف بها ولا يتم التعامل بها بصورة واسعة ونقصد بذلك الشيك.

2.4.2. الجنات الضريبية

سنتناول مكانة الضريبة في الجناات الضريبية وبنوك الأوفشور من خلال :

1.2.4.2. تعريف وخصائص الجناات الضريبية

تعد دول الجناات الضريبية مراكز مالية أو تمويلية بال نسبة للشركات دولية النشاط، ومن أشهر دول الجناات الضريبية على المستوى الدولي هي سويسرا، ويبدو من مصطلح الجناات الضريبية أنها تتعلق أساسا بالنظام الضريبي لهذه الدول، كما تعددت التسميات التي يمكن أن تطلق على هذه الدول مثل الملجأ الضريبي أو دول الإجازات الضريبية.

تعتبر الجناات الضريبية « دولا ذات سيادة يقر تشريعها الضريبي العديد من المزايا والإعفاءات الضريبية بالنسبة للدخول الأجنبية مما يؤثر بالسلب على الإيرادات الضريبية لهذه الدول » [76] (129).

تعتبر بعض الدول مثل فرنسا الجناة الضريبية الدولة التي يكون فيها سعر الضريبة أقل من الدول الأخرى، حيث اعتبر القانون الضريبي الفرنسي الدولة التي تفرض ضريبة بسعر أقل من تلك المفروضة في فرنسا دولة ذات نظام ضريبي متميز وتم تصنيف هذه الدول إلى:

- الدول التي لا تفرض ضريبة على الإطلاق.
- الدول التي تفرض ضريبة على الدخل ذات المصدر الأجنبي.
- الدول التي تكون فيه أسعار الضريبة أقل من المطبقة في فرنسا.

تتمثل خصائص الجناات الضريبية في:

1سعر ضريبة منخفض : إن أهم ما يميز الجناات الضريبية هي الإمتيازات التي يقرها التشريع الضريبي خاصة بالنسبة للإستثمارات والدخول الأجنبية بغرض جذبها لتنمية إقتصادها، فهي بذلك تضحي بإيراداتها الضريبية في سبيل تنمية إيراداتها من الإستثمارات والعملات الأجنبية] [77 (34).

والملاحظ أن هناك نوعين من المناطق ذات سعر ضريبة المنخفض ، الأولى تكون فيها الإقتطاعات الضريبية منخفضةملائم للإيرادات الأخرى كافية لم واجهة تكاليف نشاط الدولة كالمملكة العربية السعودية ، فهذه المناطق لا تعد جناات ضريبية لأنه لم يبذل أي مجهود

لجذب الإستثمارات الأجنبية ، ومناطق أخرى ذات نظام ضريبي منخفض ولكن لها نظام ضريبي خاص قصد تشجيع الإستثمارات الأجنبية وهي التي تعد جنات ضريبية [76] (137).

2- الإستقرار السياسي ، الإقتصادي ، القانوني و الإجتماعي :

نقصد بالاستقرار السياسي أن تكون الدولة ذات نظام سياسي واضح لا يخشى من أي إنقلابات أما الإستقرار الاقتصادي فيتجسد في عدم تدخل الدولة في أعمال هذه المشروعات، و يكمن الإستقرار القانوني في عدم حدوث تغييرات مفاجئة وغير متوقعة في التشريعات، و يتمثل الإستقرار الإجتماعي في توفر مختلف الخدمات والبنية التحتية التي تحتاجها المشروعات

سرية المعاملات البنوك والمعاملات التجارية : تسعى الشركات الدولية إلى التعامل مع بنوك على أعلى مستوى من الكفاءة والسرية ، ويتم إبرام عقد بين البنك والعميل بمقتضاه يلتزم البنك بضمان سرية المعاملات المالية.

44 الإتصالات والمواصلات الحديثة : من أهم خصائص الجنات الضريبية أن تكون ذات موقع متميز ومعروف على المستوى الدولي بحيث يمثل عنصر جذب هام للإستثمارات، كما يجب أن تمتلك شبكة متقدمة من وسائل الإتصال تجعل من السهل التفاعل بين الدولة الأم وفروعها.

2.2.4.2. التهرب الضريبي بواسطة الجنات الضريبية

تعتبر الجنات الضريبية المناخ الملائم لعمل الشركات دولية النشاط حيث تقوم الشركة الأم بإنشاء فروع لها فيها للإستفادة من الميزات والإعفاءات التي يقرها النظام الضريبي للأنشطة التي تمارس في تلك الدولة وخاصة بالنسبة للمشروعات الأجنبية كبيرة الحجم.

وتختص الشركة الأم التي عادة ما تكون في دولة ذات نظام ضريبي مرتفع بالقيام بأنشطة لا تولد ربحا مباشرا كأنشطة البحث العلمي قصد تخفيف العبء الضريبي في البلد الأم باعتبار أن هذه الأنشطة عادة ما تكون معفاة من الضرائب ، أما الفروع والتي عادة ما تكون في بلدان ذات نظام ضريبي مخفف فإنها تقوم بالأنشطة التي تدر أرباحا كالإنتاجية والتسويقية ، وبذلك تكون الشركة قد تجنبت الضريبة في البلد الأم.

كما قد يتم التهرب من دفع الضريبة قبل توزيع الأرباح أو بعد توزيعها، ففي الحالة الأولى تقوم الشركة الأم بتخفيف العبء الضريبي عليها عن طريق زيادة التكاليف بطريقة صورية في البلد الأم وتخفيضها في دول الجنات الضريبية، أما بعد توزيع الأرباح فإن الفروع لا تقوم بتحويل تلك الأرباح إلى الشركة الأم بل تقوم بإعادة استثمارها أو تحويلها إلى دولة أخرى تعتمد نظاماً ضريبياً مخفضاً، أو حتى تحويلها إلى الشركة الأم تحت مسميات غير حقيقية كنفقات معفاة من الضريبة [76] (138).

فالتهرب هنا يتم دون إنتهاك للقانون بل يتم على أساس الإستفادة من إختلاف مستوى الضغط الضريبي بين الدول، حيث تقوم الشركات بالتلاعب في التكاليف لنقل الأرباح من أوعية عالية الضريبة إلى أوعية منخفضة الضريبة وغالبا ما تحتار السلطات الضريبية في كيفية مواجهة هذا المشكل [71] (35).

3.2.4.2. بنوك الأوفشور (المراكز المالية خارج الإقليم)

تتميز دول الجنات الضريبية بأهمية قطاع البنوك في إقتصادها بصورة تفوق أهميتها في الدول ذات النظام الضريبي العادي، وتعامل غير المقيمين معاملة متميزة عن رعاياها.

و تعد بنوك الأوفشور إحدى أوجه العولمة، وهي مؤسسات مالية وسيطة عبر الحدود تقدم خدماتها لغير المقيمين و هذا لا يعني أن إنشاء مثل هذه البنوك يجب أن يكون على الحدود بين دولتين أو أكثر فهناك بنوك في داخل البلد مثل التسهيلات المصرفية الدولية في الولايات المتحدة.

ظهرت بنوك الأوفشور نتيجة التشريعات المالية والمصرفية الصارمة خلال فترة الستينات من القرن الماضي في الدول الصناعية مثل تحديد معدل الفائدة والرقابة على رأس المال.

يقوم بنك الأوفشور بخدمة زبائنه غير المقيمين في مقر المصرف بتقديم منتجات مالية لا تخضع لضرائب دولة المصرف بل إلى ضرائب منخفضة مقارنة بالضرائب المفروضة في البلد الأم [78] وتخضع هذه المصارف لرقابة المصرف المركزي ولكن تحت لوائح تختلف عن اللوائح الوطنية .

كما تغطي الأعمال التي تمارسها هذه المراكز -أو البنوك- نطاقا واسعا من القطاعات المالية مثل أعمال الصرافة، التأمين وبعض الأنشطة غير المالية مثل تسجيلات الشحن بالسفن، وتعد الشركات المتعددة الجنسيات والأشخاص الذين يتمتعون بنفوذ كبير من أكثر المستخدمين لخدمات هذه البنوك [79] (33).

وتتمثل أهم عناصر التي تتميز بها بنوك الأوفشور في [80] :

- إنخفاض الضرائب أو عدم وجودها.
- الخدمات المقدمة هي بشكل أساسي للزبائن غير المقيمين.
- لا توجد رقابة على الصرف الأجنبي أو أنها في حدود ضيقة.
- عادة ما تقترب هذه البنوك -جغرافيا- من الإقتصاديات الكبيرة.
- ضرورة توفر وسائل الإتصال المتقدمة.
- وجود نظام قانوني يدعم المحافظة على السرية المصرفية.
- ضرورة توفر إستقرار سياسي بدرجة عالية.

ومن أهم سلبيات بنوك الأوفشور نذكر [80] :

-أنها تعمل على تزويد الأفراد بإمكانيات تساعدهم على تجنب دفع الضرائب بشكل متعمد، مما يقلص حجم الضرائب المدفوعة للدولة الذي يقود إلى إضعاف قدرتها على تغطية نفقاتها وتحسين الخدمات المقدمة لأفراد مجتمعا.

هناك-تزايد في عدد البنوك التي تشتهر بغسيل الأموال ال نظرا لخاصية سرية العمل المصرفي ومرونة القوانين التي تعمل بموجبها هذه البنوك، فحسب تقرير مكتب شؤون المخدرات في الولايات المتحدة لسنة 1997 حول ظاهرة غسيل الأموال ثبت إرتباط عدد من بنوك الأوفشور بهذه الظاهرة، كما اعتبرت لجنة مكافحة غسيل الأموال لمجموعة البلدان الصناعية (G7) سنة 2000 أن إسرائيل روسيا و الفلبين من أكثر الدول غسلا للأموال ، وقد وضعت قائمة البلدان التي لم تبد تعاونها في مكافحة هذه الظاهرة وتوجد معظم البلدان التي شملتها القائمة في بحر الكاريبي ، كالباهاما وجزر كايمان ، كما أعلنت الأمم المتحدة أنه يتم غسيل حوالي ستمائة (600) مليار دولار سنويا و60 مليار عبر مراكز الأوفشور في بلدان الكاريبي [81] .

لكن مؤيدوا هذه البنوك يقرون بأنه تم سوء فهم لعملها نتيجة قلة العلم بها، كما أنها نوع من التخطيط الضريبي بحيث تقوم المؤسسة بالتخطيط لدفع ما يجب أن تدفعه من ضرائب دون المساس بقوانين الضرائب في الدولة الأم أو الدولة المضيفة لمثل هذه البنوك، وبذلك فهي تعتبر أحد مصادر الدخل للدولة المضيفة عن طريق فرض رسوما عالية على التراخيص للعمل على أراضيها، وتكون هذه الرسوم سنوية [78]، بالإضافة إلى أنها توجد فرص عمل لمواطني الدولة المضيفة.

غير أن الأمر الذي لا يمكن نفيه هو أن تطور تكنولوجيا العصر وخصوصا استخدامات الإنترنت إن كان مفيدا للإدارات المالية بالنسبة للإستعلام الضريبي، فإنه سمح بانتقال الأرصدة المالية عبر الدول دون ضرورة المرور عبر القنوات المصرفية التقليدية مما يسمح بارتكاب جرائم أصحاب الإقتصاد الخفي وغسيل الأموال وما ينجم عنها من غش ضريبي كبير بعيد عن الأجهزة الرقابية و الضريبية.

ما يمكن إستخلاصه أن :

-الفعالية هي قياس ما تم إنجازه أو مقدار الأداء بالنسبة للهدف المخطط له، و منه فاعتمادا على أن الفعالية لضريبية تكمن في مدى تحقيق الضرائب للأهداف المحددة عند فرضها لا يمكن القول أن الضريبة المطبقة في الجزائر تتسم بالقدر الكافي من الفعالية مقارنة بالأهداف الرامية إلى النهوض بالجباية العادية بما يضمن توازن الميزانية وتخفيض معدلات البطالة.

أما بخصوص الهيكل الضريبي الجيد، فعلى كل نظام وكذا الجزائري الجمع بين نوعي الضرائب المباشرة وغير المباشرة قصد الإلمام بقدر أكبر من الأهداف المسطرة.

-تستلزم الفعالية الضريبية تلاؤم الضريبة مع وعائها، الوصول إلى المعدل الأمثل للضغط الضريبي و التوفيق بين العدالة الضريبية و المردودية الضريبية كون الأولى قاعدة من قواعد فرض الضريبة وأبرز أهدافها، والثانية تعتبر الهدف الأساسي لفرضها مما يوجد ارتباط بينهما.

-يصعب الحديث عن الفعالية الضريبية أمام زيادة المبادلات البعيدة عن الرقابة والتي يصعب إثباتها أمام التطور التكنولوجي، وتبقى المحاولات المنفردة لكل دولة غير ناجحة مما يستلزم تصميم نظام ضريبي إلكتروني دولي، ومحاربة كل التجاوزات القائمة تحت شعار العولمة والتطور التكنولوجي والتي عادة ما تنعكس سلبا على المردودية الضريبية و بالتالي فعاليتها.

الفصل 3

بنية النظام الضريبي الجزائري وإصلاحه

يمثل النظام الضريبي مجموعة الضرائب التي يقرها القانون المالي في دولة معينة وفي فترة زمنية معينة، وأمام الدور الذي يقوم به في الحياة الاقتصادية وإمكانية تحقيقه لوظائفه المختلفة كان عليه مواكبة التغيرات الدولية الراهنة الرامية إلى تطبيق مبادئ اقتصاد السوق، بما أن أي تغيير في أهداف النظام الاقتصادي يستلزم مراجعة لآلياته والتي نذكر منها النظام الضريبي.

أمام الأزمات المالية التي عرفتها الجزائر بسبب تذبذب أسعار النفط و قصد مساندة التطورات العالمية، قامت الجزائر ب إدخال إصلاحات على سياستها المالية رغبة منها في تطبيق سياسة ضريبية ذات كفاءة قادرة على خدمة الأهداف العامة.

و سنحاول في هذا الفصل الإجابة على التساؤلات الخاصة بالإصلاح الذي أجري سنة 1992 ، وما مدى تحقيق أهداف الإصلاح ؟ ويكون ذلك في الأجزاء التالية :

- 1.النظام الضريبي الجزائري قبل إصلاحات 1992
- 2.إصلاح الضرائب على الدخل
- 3.الضرائب والرسوم ذات الطابع المهني
- 4.إصلاح الضرائب على الإنفاق
- 5.الجباية البترولية والضرائب على التجارة الخارجية.

1.3. النظام الضريبي الجزائري قبل إصلاحات (1992)

عرف النظام الضريبي الجزائري عدة تغييرات نظرا للتطورات الإقتصادية والسياسية والاجتماعية التي عرفتھا البيئة المحيطة به، وإثر أزمة النفط لسنة 1986 شكلت لجنة وطنية للإصلاح الضريبي سنة 1987، حيث قدمت سنة 1989 تقريرا مفصلا حول الإصلاح الضريبي والذي دخل حيز التنفيذ سنة 1992، وقصد التعرف على مبادئ الإصلاحات الضريبية الجذرية المطبقة ارتأينا عرض لهيكل النظام قبل الإصلاح قصد التطرق لنقائصه وضرورة إصلاحه.

1.1.3. الهيكل الضريبي الجزائري

تتمثل الضرائب السائدة قبل سنة 1992 في

1.1.1.3. الضريبة على الدخل

عند التطرق للضرائب على الدخل نكون أمام ضرورة إيضاح ما نقصده بالدخل الخاضع للضريبة.

يعرف الدخل وفقا لنظرية الإثراء على أنه كل زيادة في المقدرة الإقتصادية للمكلف بين فترتين، أيا كان مصدرها ولو لم تكن دورية، وإلى جانب هذه النظرية قامت نظرية المصدر التي تعرف الدخل بأنه كل زيادة نقدية أو قابلة للتقدير بالنقد يحصل عليها المكلف بصفة متكررة من مصدر ثابت أو قابل للبقاء، حيث يضم هذا التعريف شروطا لسريان الضريبة على الدخل في حال توفرها وهي [63] (81) :

أن-يكون الدخل نقدا أو قابلا للتقييم بالنقد، وهذا ما يميز الدخل من الوجهة الضريبية عنه من الوجهة الإقتصادية، حيث تعتبر هذه الأخيرة دخلا كل منفعة ناتجة عن رأس المال حتى وإن تعذر تقييمها بالنقد.

-أن يكون الدخل متكررا كالراتب أو إيجار مسكن، غير أنه ومن الناحية العملية هناك مداخيل تخضع للضريبة ولو كانت مرة واحدة كالتركة.

-أن يكون مصدر الدخل ثابتا وليس معنى الثبات الديمومة، بل أن يكون الدخل قابلا للاستمرار والبقاء.

و تتمثل أهم الضرائب المباشرة على الدخل المطبقة على الأشخاص والمؤسسات في ظل النظام الضريبي السابق في

1- الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية (BIC)

تقرض هذه الضريبة على الأرباح المحققة بالجزائر من طرف الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يقومون بممارسة نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا عن الأرباح المحققة سنويا، كما تخضع لهذه الضريبة المؤسسات الأجنبية والبنزولية لكن بمعاملة إستثنائية تتمثل في دفع جزافي يقدر على مبلغ الدفعات التي تقتطع من المنبع بمعدل 6% لإضافة إلى الرسم على النشاط المهني [82] (71)

تتغير معدلات الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية حسب طبيعة النشاط الممارس وكذا الطبيعة القانونية للشخص المعنوي ، إذ تتراوح بين 6% بالنسبة للحرفيين إلى 55% بالنسبة لشركات الأموال [83] (المادة 11) .

أما بالنسبة للأشخاص الطبيعيين والمؤسسات الفردية والجماعية فيتم حساب الضريبة وفقا للجدول التالي:

الجدول رقم (20) السلم التصاعدي للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية

المطبق سنة 1990 [83]

| نسبة الضريبة (%) | قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج) |
|------------------|-------------------------------|
| 300 دج | أقل من 18000 |
| 5 | من 18001 إلى 30000 |
| 10 | من 30001 إلى 60000 |
| 15 | من 60001 إلى 100000 |
| 20 | من 100001 إلى 150000 |
| 25 | أكثر من 150000 |

أما فيما يخص الرسم على النشاط الصناعي و التجاري (TAIC) والذي يفرض سنويا على أساس رقم الأعمال المحقق من طرف الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعين للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية ، فقد حدد معدله بـ: 2.55% [82] (73).

2- الضريبة على الأرباح غير التجارية (BNC)

تخص هذه الضريبة مداخيل الأنشطة غير التجارية أو المهن الحرة كالأطباء والمحامين ويخضع لها كل شخص يحقق دخلا غير خاضع لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية، ولا يملك صفة التاجر [84] (المادة 07) .

تطبق هذه الضريبة على الأرباح السنوية التي تفوق 14400 دج [32] (188) بمعدل 2.5% ، ماعدا حقوق النشر والتأليف فتخضع لمعدل 10% أما النشاطات المتعلقة بالتسليية فيطبق عليها معدل 2%.

يلتزم الأشخاص الخاضعون للضريبة على الأرباح غير التجارية بدفع رسم على النشاط غير التجاري (TANC) ، المطبق على رقم الأعمال بمعدل 6.05%.

3- الضريبة على مداخيل رؤوس الأموال المنقولة

تفرض هذه الضريبة على الفوائد المستحقة وعلى جميع المنتجات الأخرى بما فيها الديون العقارية والنقدية، الأسهم والسندات العمومية والكفالات ويطبق على إجمالي المداخيل معدل 18% [82] (73).

4- الضريبة على الرواتب و الأجور

تخضع الرواتب والأجور إلى ضريبتين

أ- ضريبة يدفعها العامل و تطبق على أجره، تسمى (ITS).

ب- ضريبة يدفعها صاحب العمل وهي الدفع الجزافي (VF).

تفرض الضريبة الأولى وفق جدول تصاعدي بالشرائح مع الأخذ في الحسبان الحالة العائلية للمكلف (أعزب، متزوج بدون أولاد ، متزوج وله أولاد..).

أما الدفع الجزافي فيفرض على أساس مجموع الرواتب والأجور والتعويضا ت المدفوعة من طرف صاحب العمل و تقتطع وفق معدلين 6%بالنسبة للرواتب والأجور و 3% بالنسبة للمنح والريوع العمرية.

5-الضريبة التكميلية على الدخل (ICR)

تفرض هذه الضريبة على المدا خيل الإجمالية للأشخاص الطبيعيين بعد خصم مبلغ الضرائب المدفوعة خلال السنة حيث يتعين على الأجراء الذين لديهم مداخيل أخرى فضلا عن أجورهم الرئيسية والعلوات والتعويضات المرتبطة بها تقديم تصريح إجمالي لمداخلهم الأجرية و غير الأجرية بصدد الضريبة على الدخل الإضافي[83] (المادة26) .

أما بالنسبة للأشخاص المستفيدين من إعفاء من الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية لقاء إستثماراتهم المعتمدة يتم تحديد الدخل الصافي الخاضع للضريبة التكميلية على مجمل الدخل مع مراعاة التخفيض المساوي لمبلغ الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية المعفى من الضريبة ، ولا يطبق هذا التخفيض إلا خلال مدة الإعفاء من الضريبة[85] (المادة13) .

وفيما يخصولات الإقتطاع فتطبق ضريبة تصاعدية بالشرائح يقدر الحد الأدنى المعفى بـ 21600ج والحد الأقصى بـ 500000 دج تطبق عليها نسب تتراوح بين 0% و55% [85] (المادة13) .

6- الضريبة على المداخيل الفلاحية (CUA)

تأسست هذه الضريبة بموجب المادة (64) المعدلة من قانون المالية (84)، وكانت الأنشطة الفلاحية والزراعية المحققة سنويا تخضع لضريبة بنسبة 4% [86] ، إلا أن المادة (20)من قانون المالية لسنة 91 علقت تطبيق هذه الضريبة .

2.1.1.3.الضرائب على رقم الأعمال

توجد ضريبتان تحت إطار الضرائب على رقم الأعمالالغرض التمييز بين عمليات الإنتاج والبيع وتأدية الخدمات وهما:

1- الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP)

يطبق هذا الرسم على عمليات الإنتاج و البيع والأشغال التي تم ارسها المؤسسة ولا تخضع السلع للرسم إلا مرة واحدة وذلك عند عملية الإستهلاك ، ويمثل رقم الأعمال المحقق والمتضمن لجميع الرسوم المادة الخاضعة لهذا الرسم ، يطبق هذا الرسم وفق عشر (10) معدلات تتراوح بين 7% إلى 80% حسب طبيعة السلع الخاضعة [36] .

2- الرسم الوحيد الإجمالي على الخدمات (TUGPS)

يستحق هذا الرسم عند تأدية الخدمات وله طابع تراكمي لعدم وجود مبدأ الخصم أو الإسترجاع، يطبق على كل العمليات المتعلقة بالخدمات وفق ثمانية (8) معدلات تتراوح بين 2% و 32% [36].

3.1.1.3. الرسوم المماثلة

تتمثل أهم الرسوم المماثلة المطبقة قبل سنة 1992 في

1- الرسم العقاري

تم تأسيس ضريبة سنوية على الممتلكات العقارية المبنية وغير المبنية المملوكة للأشخاص الطبيعيين والمعنويين بموجب قانون المالية لسنة 1990 ، وتتمثل المادة الخاضعة لهذا الرسم في القيمة الإيجارية للعقارات المحددة سنويا بقانون، يجبي هذا الرسم لصالح ميزانية الدولة و الجماعات المحلية.

يخضع وعاء هذه الضريبة لجدول تصاعدي بالشرائح تتراوح بين 200.000 كحد معفى و 10.000.000 لحد تطبق عليها نسب بين 0% و 4%، أما العقارات ذات الإستخدام التجاري فتخضع لجداول معدة حسب ستة مناطق [32] (199) .

2- رسم التطهير

هو ضريبة تجبي لصالح البلديات التي بها مصالح لرفع القمامات، وتطبق وفق مبالغ ثابتة تحدد حسب عدد سكان البلديات.

في إطار قانون المالية التكميلي لسنة 90 تم إنشاء بعض الرسوم نذكر

-رسم على السيارات الصناعية المسجلة في الجزائر والذي يتحدد وفقا لحمولة وعمر السيارة كما أنه يجبي لصالح ميزانية الدولة .

-رسم على الإشهار في الصحافة المكتوبة أو المسموعة أو المرئية بمعدل 4% على أساس سعر فاتورة الإشهار.

2.1.3. مبررات الإصلاح وأهدافه

تميز النظام الضريبي السابق بعدة نقائص الأمر الذي أدى إلى التفكيك ر جديا في إصلاحه لتجنب وتصحيح التشوهات الموجودة

1.2.1.3. خصائص النظام الضريبي القديم

تميز النظام الضريبي السابق بعدة خصائص يمكن تلخيصها في النقاط التالية :

-عدم إستقرار النظام الضريبي الذي شهد عدة تعديلات من خلال قوانين المالية المتتالية منذ الإستقلال الأمر الذي أدى إلى كثرة الضرائب المطبقة وتعدد معدلاتها، إضافة إلى زيادة حجم الإعفاءات الضريبية التي سيصعب التحكم فيها، مما أوجد نظاما ضريبيا غامضا و معقدا يملك فيه المكلف الواحد عدة ملفات جبائية تختلف باختلاف الأنشطة الممارسة [87].

إرتفاع الضغط الضريبي ال نفسي فالمواطن يشعر بثقل الضريبة حتى وإن كانت غير مرتفعة في بعض الأحيان، فمثلا عند ملاحظة السلم التصاعدي للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية لوجدنا أن الشريحة الكبرى تساوي 150.000 دينار وما فوق يطبق عليها معدل 25%، بمعنى أن هذا المعدل لا يتغير مع زيادة المالك المتخاضعة فوق هذه الشريحة، غير أن وطأة الضريبة على شخص دخله 150.000 دينار أكبر منها على شخص دخله 300.000 دينار الأمر الذي يضعف عدالة النظام القديم .

عدم توازن النظام الضريبي نظرا لهيمنة الجباية البترولية على الإيرادات الضريبية وإهمال الجباية العادية الأمر الذي يفسر بطبيعة الإصلاحات السطحية والعشوائية التي عرفها خاصة منذ أزمة النفط 1986 حيث جعله غير قادر على مسايرة المستجديات أمام تحول معظم الدول إلى نظام إقتصاد السوق.

عدم كفاءة الإدارة الضريبية فضلا عن تعقد النظام الضريبي فتح الباب أمام إمكانية التهرب الضريبي الأمر الذي لم يتم التحكم فيه حتى بعد إصلاحات 1992 ، حيث قدر حجم الدخول غير

الخاضعة للضريبة سنة 1994 بـ: 22 مليار دج بسبب الغش أو التهرب الضريبيين إضافة إلى ما يزيد عن 100.000 نشاط إقتصادي و تجاري غير خاضع للضريبة [32] (246).

وما يجدر الإشارة إليه أن النظام الضريبي الجزائري كمثله من أنظمة الدول النامية والتي تم التطرق إلى خصائصها في الفصل الأول من هذا البحث والمتمثلة أساسا في

-إنخفاض الحصيلة الضريبية خاصة العادية منها.

-إختلال الهيكل الضريبي (سيادة الضرائب غير المباشرة).

-عدم مرونة الهيكل الضريبي.

-ضعف العدالة الضريبية.

2.2.1.3. أهداف الإصلاح

تتمحور أهم أهداف الإصلاح الضريبي المطبق سنة 1992 في:

-تبسيط النظام الضريبي عن طريق توسيع الوعاء الضريبي و الإبتعاد عن الضرائب النوعية.

-تخفيف العبء الضريبي على المكلفين (خاصة المؤسسات) والناج عن كثرة الضرائب المفروضة وتعدد معدلاتها.

-تحقيق النمو الإقتصادي من خلال تشجيع الإستثمار و الإدخار .

- تنويع الصادرات وترقيتها خارج قطاع المحروقات، نظرا للإضطرابات التي تعرفها الجباية البنزولية بسبب عوامل خارجية لا يمكن التحكم بها، والعمل على زيادة أهمية الجباية العادية نظرا لنسبة الإستقرار الذي تتمتع به وإمكانية التحكم بها .

-إيجاد توافق بين إجراءات الإخضاع ومستوى تأهيل الإدارة الضريبية عن طريق إعادة تنظيم الإدارة وتكوين الموظفين وزيادة شفافية النظام الضريبي عن طريق التقليل من حجم التعديلات .

3.2.1.3 محاور الإصلاح الضريبي

يمكن تلخيص المجالات المتعلقة بالإصلاح في :

1-توسيع الوعاء الضريبي : يتم ذلك إما بإيجاد ضرائب جديدة كالمفروضة على البيئة أو تصحيح إجراءات حساب الوعاء قصد توسيعه، أو بزيادة كفاءة النظام قصد الوصول إلى شرائح لم تكن تغطي من قبل، فتوسيع الوعاء الضريبي يمكن من تخفيف المعدلات المفروضة وبالتالي إنقاص دوافع التهرب الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية [34] (07).

2-ترشيد معدلات الضرائب : تأتي مرحلة ترشيد سعر الضريبة بعد المرحلة الأولى الخاصة بتوسيع الوعاء ، عن طريق عدم المبالغة في الأسعار المطبقة ومحاولة إيجاد ضرائب بسيطة وعادلة لا تحفز على التهرب، كتطبيق الضريبة التصاعدية على الدخل والنسبية على أرباح الشركات .

3-في ظل التوجهات الحديثة لتحرير التجارة الخارجية ومع إنضمام الجزائر لمنطقة التبادل الحر الأوروبية، يفضل التفكير جديا في الإعتماد على الضريبة المضافة لحماية للإنفاق و الإستهلاك بدلا من التعريفات الجمركية التي لا يمكن الإعتماد عليها لاحقا، كما أن فرض الرسم على القيمة المضافة دون التمييز بين السلع المحلية والمستوردة يوجد تناسق بين الضرائب على التجارة الخارجية والضرائب على الإستهلاك المحلي [34] (14).

4-تحسين كفاءة الجهاز الإداري : تعتبر فاعلية الجهاز الإداري وقدرته على التكيف مع الإصلاحات عنصرا هاما في نجاح أو فشل عملية الإصلاح الضريبي، ويمكن تقسيم العملية الضريبية إلى ثلاثة مراحل:

أ-تنفيذ القانون وتحديد الوعاء (الأشخاص الخاضعون والمادة الخاضعة).

ب-حساب مقدار الضريبة المستحقة وفقا للقوانين المعمول بها.

ج-جباية الضريبة المستحقة.

وفي كل هذه المراحل يعتبر دور الجهاز الإداري مهما وأي خلل في أية مرحلة ينعكس سلبا على العملية بأكملها، دون إهمال كون تبسيط قوانين الجهاز وأنظمتها خطوة أساسية لجعل عمل الجهاز أكثر سهولة و فاعلية، وبذلك نكون أمام ضرورة الإهتمام بالإمكانيات والوسائل المادية مع تحسين طبيعة الموارد البشرية والتنظيمية.

سنقتصر دراستنا في الأجزاء القادمة حول الإصلاحات التي عرفها النظام الضريبي من ناحية الضرائب المحدثة والتي تم إصلاحها دون التطرق إلى الإصلاحات التي شهدتها الإدارة الضريبية نظرا لتفرع الموضوع .

أما في خصوص ما يمكن رصده عن الإصلاح الضريبي المطبق سنة 1992 والآتى في سياق الإصلاحات الإقتصادية نذكر:

-إستبدال الضرائب النوعية على الدخل مثل الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية، الطبيعي للأرباح غير التجارية و على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة، الضريبة على الأجر بضريرتين شاملتين تخص الأولى مداخيل الأشخاص الطبيعية والثانية مداخيل الأشخاص المعنوية.

-إستبدال الضرائب على رقم الأعمال (الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج و الرسم الوحيد الإجمالي على الخدمات) بالرسم على القيمة المضافة.

-إستبدال الرسوم على النشاط المهني (التجاري والصناعي(TAIC) غير التجاري (TANC)) برسم وحيد على النشاط المهني (TAP) .
وتم كل هذا في إطار تبسيط النظام الضريبي وتحقيق المردودية الجبائية .

2.3. إصلاح الضرائب على الدخل

تم من خلال الإصلاح الضريبي التمييز بين الضرائب المفروضة على مداخيل الأشخاص الطبيعيين و مداخيل الأشخاص المعنويين وذلك من خلال إيجاد ضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) وضريبة على أرباح الشركات (IBS).

1.2.3. الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

أسست هذه الضريبة من خلال قانون المالية 1991 «تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل» [85] (المادة 38)، تتميز هذه الضريبة بكونها سنوية تصريحية، شخصية يخضع إقتطاعها لسلم تصاعدي بالشرائح، بالإضافة لكونها ضريبة وحيدة تفرض على إجمالي ال دخل الصافي للمكلف لتعويض جميع الضرائب النوعية على الدخل السابقة، ومن خلال هذا الطرح يمكن التوصل إلى أهم مميزات هذه الضريبة

- البساطة : يدفع المكلف ضريبة واحدة على عدد من المداخل المختلفة بالإضافة إلى سهولة تسيير الملفات الضريبية عند خفض عدد الضرائب.
- العدالة: لكونها تخضع المكلفين لجدول متصاعد بالشرائح قصد مراعاة المقدرة التكلفية لكل فرد والتي تقاس بمجموع دخله.

1.1.2.3. مجال التطبيق

يتمثل الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي في الأشخاص الطبيعيين و :

- أعضاء شركات الأشخاص وشركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محدودة.
- الشركاء في الشركات المدنية و المهنية [88] (02).

أما المداخل الخاضعة لهذه الضريبة فتتلخص في [89] (19) :

- الأرباح الصناعية والتجارية و الأرباح غير التجارية
- المداخل الفلاحية
- المداخل الإيجارية (عن العقارات)
- ربوع رؤوس الأموال المنقولة
- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل
- الرواتب والأجور والمعاشات

وقد كان النظام السابق يخصص لكل هذه المداخل ضريبة على حدى الأمر الذي يفسر تعقد النظام وضرورة تبسيطه.

*- الأساس الخاضع للضريبة

تتمثل المادة الخاضعة للضريبة في المبلغ الإجمالي للمداخل الصافية باستثناء الفوائض الناتجة عن التنازل وعن المداخل الإيجارية وأرباح الأسهم الموزعة وتتمثل الأعباء القابلة للخصم في:

- فوائد القروض والديون المبرمة لأغراض مهنية وتلك المبرمة قصد إقتناء أو بناء مساكن
-إشتراقات التأمين على الشيخوخة والتأمينات الإجتماعية المبرمة بصفة شخصية، والتأمين المبرم من طرف المالك المؤجر .

-نفقات الإطعام[36] (218).

-خسائر السنوات الماضية، حيث يتم ترحيل خسارة السنة الحالية إلى السنوات المقبلة في حدود خمس سنوات.

2.1.2.3 المعدلات المطبقة

تعتبر الضريبة على الدخل الإجمالي تصاعدية كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (21) : الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي

لسنة 2003 [90] (المادة104)

| نسبة الضريبة (%) | قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج) |
|------------------|-------------------------------|
| 0 | لا يتجاوز 60000 |
| 10 | من 60001 إلى 180000 |
| 20 | من 180001 إلى 360000 |
| 30 | من 360001 إلى 1080000 |
| 35 | من 1080001 إلى 3240000 |
| 40 | ما فوق 3240000 |

كما قد يستفيد الزوجان اللذان يختاران النظام المشترك لفرض الضريبة من تخفيض بنسبة 10 % على دخليهما الإجمالي.

نلاحظ من الجدول أن الحد الأدنى والمعفى من الضريبة يقدر بـ : 60.000 دج أي بمعدل

5000 شهريا وهو أقل من الدخل الأدنى SMIG مما يجعله صغير جدا ، وعلى الرغم من

توالي الإصلاحات التي تناولت الشرائح دون المعدلات المطبقة من سنة 1999 إلى 2003، حيث

تم زيادة طول الشريحة الرابعة وما يليها ، فقد كانت حسب قانون المالية لسنة 1999 وأصبحت كمايلي :

| | | |
|------------------------|-------|-------------------------|
| من 360001 إلى 1080000 | → 30% | ← من 360001 إلى 720000 |
| من 1080001 إلى 3240000 | → 35% | ← من 720001 إلى 1920000 |
| مافوق 3240000 | → 40% | ← مافوق 1920000 |

حيث كان هذا التعديل لصالح الدخل المرتفعة وذلك بتخفيض معدل الضريبة المطبق على الشريحة الخامسة (720000 ← 1080000) من 35 % إلى 30%، في حين بقيت الشرائح الأولى والصغيرة نسبيا على حالها وكذا معدلاتها والتي ترتفع بـ 10: نقط من شريحة لأخرى، مما يحفز المكلفين على التهرب قصد الخضوع إلى شريحة أدنى وبالتالي تجنب ضريبة قدرها 10%، وما يجدر ذكره أن أصحاب الدخل الصغيرة والمتوسطة يتمثلون عادة في الأجراء والذين يستحيل عليهم التهرب من دفع الضريبة مما يولد لديهم الإحساس بالتعسف الناجم عن عدم عدالة الضريبة المطبقة.

عادة ما تكون حصة الـ (IRG) على الأجور أكبر منها على الدخل الأخرى حيث بلغت حصيلتها 59.9 (10⁹ دج)، أما على الدخل الأخرى فكانت 19.95 (10⁹ دج) سنة 2003 [91] حدد المشرع ثلاث أنظمة لتحديد الوعاء الخاضع لضريبة على الدخل الإجمالي وهي النظام الحقيقي، النظام الجزافي ونظام الإقتطاع من المصدر.

يعتمد الأول على تصريح يقدمه الـ مكلف يقابل بمراقبة وفحص لدقته من قبل إدارة الضرائب ومع ذلك يبقى هذا النظام ناقصا رغم قربته من العدالة، وذلك أمام غياب الوعي الضريبي لدى المكلفين وضعف الإدارة ولتدار ك الأمر يمكن الإعتماد كذلك على تصريح الغير كتقديم المستأجر تصريح بقيمة الإيجار الذي يحصل عليه المؤجر.

تعتمد الإدارة في النظام الجزافي على قرائن قانونية كربح السنة الماضية أو المظاهر الخارجية لثراء المكلف في تحديد الضريبة الواجبة الدفع، يعاب على هذا النظام أنه تعسفي لكونه تقريبي.

أما نظام الإقتطاع من المصدر، فعلى أساسه يتم تحصيل الضريبة من شخص آخر غير المكلف وحتى قبل حصول هذا الأخير على الدخل، كما يأخذ هذا النظام شكلين [36] (225):

1- تحريري من الضريبي: هذه الحالة تقتطع الضريبة بصفة نهائية ولا توجد تسوية في نهاية السنة كالضريبة على الأجور.

2- منشئ لقرض ضريبي: هذه الحالة الإقتطاع يكون غير نهائي بحيث ينشئ قرضا ضريبيا يخصم من الضريبة على الدخل الإجمالي في نهاية السنة.

وتتلخص أهم معدلات الإقتطاع من المصدر في [67] (53):

1- الأرباح غير التجارية

-تطبق نسبة 24% على المبالغ المدفوعة لمؤسسات أجنبية وليس لها منشآت دائمة بالجزائر مقابل تأديتها لخدمات.

-تطبق نسبة 24% (تكتسي طابعا محررا) على المداخل المدفوعة من قبل المقيمين بالجزائر لمستفيدين لهم مقر جبائي خارج الجزائر مقابل نشاط مؤدى بالجزائر، وعلى عائدات حقوق التأليف وريوع المخترعين (كرخصة الإستغلال وبراءات الإختراع)

2- ريع رؤوس الأموال المنقولة

-تخضع إيرادات سندات الصندوق غير الإسمية أو لحاملها إلى نسبة 40% [90] (المادة 104).

تخضع المداخل الموزعة بين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين غير المقيمين بالجزائر إلى نسبة 15% (تحريري من الضريبة).

-تطبق نسبة 10% على إيرادات الديون والودائع.

تخضع الفوائد المقيدة في حسابات الإيداع للخوادم إلى نسبة 1%، إذا كانت الفوائد أقل أو تساوي 200.000 دج (محررة من الضريبة) و إلى نسبة 10% إذا تجاوزت هذا المبلغ .

3- الرواتب والأجور

-تخضع الرواتب والأجور للجدول التصاعدي الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي.

تخضع المبالغ المسددة لأشخاص يم ارسون نشاطا ظرفيا إضافة إلى نشاطهم الرئيسي كأساتذة مساعدين بصفة مؤقتة إلى نسبة 15% بدون تخفيض، ويكون الإقتطاع تحرري من الضريبة على الدخل الإجمالي إلا في حالة الأنشطة ذات الطابع الفكري وتتجاوز سنويا المبلغ 500.000 دج -تخضع للإقتطاع من المصدر بنسبة 20% (تحريري من الضريبة) أجور الموظفين التقنيين والمؤطرين الأجانب بالجزائر والمستخدمين من طرف مؤسسات أجنبية.

4-المداخيل الإيجارية

-تخضع مداخيل تأجير الأملاك العقارية (السكنية)الضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 10% تخفض إلى 5% إذا أجرت لصالح الطلبة (محررة من الضريبة)
- تخضع المحلات ذات الطابع التجاري والمهني إلى نسبة 15%، ونفس الشيء بالنسبة لفوائض القيمة عن التنازلات.
-أما المداخيل المتأتية من أرباح النشاطات الصناعية والتجارية أرباح النشاطات غير التجارية فتخضع لنظامين للتقدير

أ- النظام الجزافي

تخضع لهذا النظام ا لنشاطات التي تحقق رقم أعمال أقل من 800.000دج بالنسبة للخدمات، و أقل من 1.500.000دج بالنسبة للنشاطات الأخرى (الصناعية والتجارية).
و يقدر الربح الجزافي من قبل المصالح الجبائية وينبغي أن يكون مطابقا للربح الذي يمكن أن تحققه المؤسسة بصفة عادية[85] (المادة38-15) .

ب-النظام الحقيقي

تخضع لهذا النظام النشاطات التي تحقق رقم أعمال أكبر من المحدد ، إضافة إلى الأرباح المحققة من طرف تجار الجملة ووكلاء البيع وكذا الأرباح الناتجة عن عمليات بيع العتاد ومواد الإستهلاك الدائمة بإستثناء العمليات التي تكتسي طابعا ثانويا أو م لحقا، ويلتزم المكلف في هذا النظام بإمسك محاسبة منتظمة معصنويج خاص مرفق بالوثائق المنصوص عليها [85] (المادة38-17) .

3.1.2.3. الإعفاءات

تتضمن الضريبة على الدخل الإجمالي إعفاءات دائمة ومؤقتة في إطار تشجيع الإستثمار في القطاعات المهمة وإحداث التوازن بين المناطق والتي نذكر أهمها :

أ- الإعفاء الدائم

يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي الأشخاص [92] :

- الذين لا يزيد دخلهم الصافي الإجمالي السنوي عن 60.000 دج
- السفراء والأعوان الدبلوماسيون والقناصل من جنسية أجنبية شرط المعاملة بالمثل.
- العمال المعوقين حركيا أو ذهنيا الذين نقل أجورهم عن 12.000.000 دج سنويا.
- أما بخصوص المداخل المعفاة كليا فيتمثل أهمها في :
- المؤسسات التابعة لجمعيات المعوقين والفرق الممارسة لنشاط مسرحي فيما يتعلق بالإيرادات، و المداخل الناتجة عن زراعة الحبوب و الخضر و التمور.

ب-الإعفاء المؤقت [89] (21)

يستفيد من الإعفاء لمدة عشر (10) سنوات

- الحرفيون التقليديون والذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا.
- المداخل الناتجة عن الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا أو الأراضي الجبلية.
- تستفيد من الإعفاء لمدة خمس (5) سنوات إعتبارا من سنة 2003، المداخل المتأتية من السندات والقروض القابلة للتداول والمملوكة من طرف الهيئات العمومية.
- يستفيد من الإعفاء لمدة ثلاث سنوات إعتبارا من تاريخ انطلاق الإستغلال الأنشطة المستفيدة من إعانة الصندوق الوطني لدعم وتشغيل الشباب ANSEJ .
- تستفيد مداخل الأنشطة الممارسة من قبل أشخاص طبيعيين في ولايات إليزي ، تندوف ،أدرار ،تمنراست من تخفيض بنسبة 50% من مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي لفترة مدتها خمس(05)سنوات بدءا من 2000/01/01 [88] (04) .

2.2.3. الضريبة على أرباح الشركات IBS

أحدثت نظرية على أرباح الشركات بموجب المادة (38-135) من قانون المالية لسنة 1991 في إطار الإصلاحات المتبعة وتدعيما لمبدأ التفرقة القانونية بين مداخيل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، حيث تنص المادة (135) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على : « تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة (136) وتسمى هذه الضريبة ، الضريبة على أرباح الشركات» [89] (45) ، ومنه فهي ضريبة مباشرة ، سنوية ، عامة ، وحيدة وهي تصريحية تفرض وفق معدل سنوي ثابت .

1.2.2.3. مجال التطبيق

تخضع للضريبة على أرباح الشركات [85] (المادة 136):

- الشركات مهما كان شكلها شركات بالأسهم، شركات ذات المسؤولية المحدودة، شركات بالتوصية، ذات الأسهم..) باستثناء:
- شركات الأشخاص وشركات المساهمة إلا إذا إختارت الخضوع لـ (IBS).
- الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم باستثناء التي إختارت الخضوع.
- هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها.
- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.
- الشركات التعاونية وإتحادها.

كما تستحق الضريبة على الأرباح المحققة بالجزائر أهمها:

- الأرباح المحققة في شكل شركات والمتأتية من ممارسة لنشاط صناعي أو تجاري أو فلاحي
- أرباح المؤسسات وإن كانت لا تملك إقامة أو ممثلين معينين وإنما تمارس نشاطا يتمثل في إنجاز حلقة كاملة من العمليات التجارية

*- الأساس الخاضع للضريبة

يمثل في الربح الصافي الناتج عن الفرق بين النتائج المحققة من طرف المؤسسة والأعباء الناتجة عن ممارسة النشاط.

غير أن الضريبة تطبق على الربح الضريبي الذي يمثل الربح المحاسبي المصرح به من طرف الشركة يضاف إليه التكاليف المرفوضة ويخصم منه الإغفاءات أو التخفيضات إن وجدت، وتمثل التكاليف المرفوضة في المصاريف التي لا تتوفر فيها الشروط التالية [67] (16):

- إستغلالها يكون في إطار التسيير العادي لنشاط الشركة وأن تكون مدعمة بمبررات كافية.
- يترتب عنها تخفيض في الأصول الصافية.
- أن تكون متعلقة بالسنة المالية الحالية.

كما لا يمكن خصم الغرامات والمصادرات الواقعة بسبب مخالفة الأحكام القانونية من الأرباح.

و تتمثل التكاليف القابلة للخصم في [89] :

- المصاريف العامة كنفقات المستخدمين وكراء العقارات المتعلقة بنشاط الشركة، و المصاريف المالية وتكاليف مقابل الخدمات في إطار نشاط الشركة.

- قيمة مواد التجهيز والمواد المستوردة التي يرخص بها مجلس النقد والقرض والتي يمارسها تجار الجملة.

- الإهلاكات المالية التي تمت فعلا وفي الحدود المقبولة في كل نوع من أنواع الصناعة.

- الضرائب المدفوعة خلال السنة المالية باستثناء الضريبة على أرباح الشركات.

- مؤونة الخسائر التي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الواقعة والمقيدة في حسابات السنة المالية

أما التكاليف التي يمكن خصمها من الأرباح المحققة وتكون مشتركة بين الضريبة على الدخل

الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات فتتمثل في [89] :

- مصاريف الإستقبال والإطعام التي تم إثبات إرتباطها بنشاط المؤسسة.

- تخصم في حدود 1% من الربح الخاضع للضريبة الهبات المقدمة لنشاطات البحث العلمي أو

للجمعيات ذات الطابع الخيري وذات المنفعة العمومية.

- لا للأجور الممنوح للزوج مستغل المؤسسة إلا في حدود الأجر الممنوح لعون له نفس

منصب العمل أو نفس التأهيل.

- لا تخصم الهدايا باستثناء التي لها طابع إشهاري في حدود 500 دج للوحدة، والإعانات

والتبرعات الخيرية التي قدمت نقدا أو عينا للمؤسسات الخيرية دون أن تتعدى قيمتها 20000 دج

سنويا

-لا يمكن خصم المبالغ المالية المخصصة للإشهار والكفالة في حالة تجاوزها لنسبة 10% من رقم الأعمال المحقق سنويا، وكحد أقصى 3.000.000 دج
-و يمكن خصم مصاريف النشاطات المتعلقة بترميم المعالم الأثرية والتحف وتجديدها وكذلك إحياء المناسبات التقليدية المحلية، غير أن هذا الباب قد يسهل التهرب بمحاولة المبالغة في المصاريف المدفوعة.

2.2.2.3. المعدلات المطبقة وتطورها

تخضع الأرباح المحققة من طرف الأشخاص المعنويين والخاضعين للضريبة على أرباح الشركات إلى النظام الحقيقي إجباريا ومهما كان رقم الأعمال المحقق [89].
و تطبق الضريبة على أرباح الشركات وفق معدلين ، المعدل العادي والمعدل المخفض إضافة إلى معدلات خاصة بالإقتطاع من المنبع

أ- المعدل العادي [93] (206)

من أهم إتجاهات الإصلاح الضريبي هو تخفيف معدل الضغط الضريبي المفروض على الشركات، لذا إنخفض المعدل المطبق من 60% إلى 42% سنة 1992 أي بمقدار ثمانى (08) نقط كاملة و إلى 38% سنة 1994، وإلى 30 % سنة 1999 وهو المعدل المطبق حاليا والذي يتناسب مع المعدلات المطبقة في البلدان الأخرى.

ب- المعدل المخفض

يهدف إيجاد هذا المعدل إلى تشجيع الإستثمار أو بمعنى أدق إعادة إستثمار الأرباح، حيث فرض قبل الإصلاحات بنسبة 25% وبعد التخفيض وصل إلى 15% ومن أجل الإستفادة من المعدل المخفض جعل المشرع شروط يجب إحترامها [93] (207):

-إضافة إلى مسك محاسبية قانونية ومنتظمة يجب القيام بالتمييز عند التصريح بين الأرباح الخاضعة للضريبة والأرباح المعاد إستثمارها.

-إعداد قائمة للأملك والإستثمارات التي تسمح بالإستفادة من المعدل المخفض.

كما تستفيد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المقامة والمنتجة في ولايات الجنوب والهضاب العليا والمستفيدة من الصندوق الخاص لتنمية ولايات الجنوب الكبير والصندوق الخاص بالتنمية الإقتصادية للهضاب العليا من تخفيض في مبلغ الضريبة على أرباح الشركات المستحقة على

أنشطتهم المتعلقة بإنتاج المواد والخدمات على مستوى هذه الولايات يقدر بـ 15% لفائدة ولايات الهضاب العليا، و20% ولايات الجنوب وذلك لمدة خمس سنوات ابتداء من أول جانفي 2004، مع إستثناء المؤسسات العاملة في مجال المحروقات [94] (المادة 08)، سعيا لإحداث التوازن الجهوي للإستثمارات وتطوير المناطق المعزولة والجنوبية .

ج- المعدلات الخاصة بالإقتطاع من المنبع : محاولة لتجنب التهرب من دفع الضريبة المستحقة ونظرا لإمكانية تحصيل الضريبة من المصدر تخضع [88] (05):

-مداخل الديون والودائع والكفالات إلى معدل 10% (منشئ لقرض ضريبي).

-الإيرادات الناتجة عن سندات الصندوق غير الإسمية إلى معدل 40%(تحرير من الضريبة).

-مداخل المؤسسات الأجنبية التي ليس لها منشآت دائمة في الجزائر و المتأتية من صفقات خاصة بتقديم خدمات إلى معدل 24%.

العبالغ المدفوعة للمقيمين بالخارج مقابل منح رخصة إستغلال، براءات الإختراع أو التنازل أو بيع علامات الصنع إلى 24%.

-مداخل المؤسسات الأجنبية العاملة في النقل البحري عندما تخضع المؤسسات الجزائرية للضريبة في بلدانهم في مجال النقل البحري إلى معدل 10% (تطبيق مبدأ المعاملة بالمثل).

3.2.2.3. الإعفاءات

في إطار تشجيع الإستثمار وخاصة في المناطق الفقيرة وخفض معدلات البطالة و السعي وراء زيادة حجم المادة الخاضعة للضريبة قدم المشرع الضريبي مجموعة من الإعفاءات المؤقتة و الدائمة.

أ-الإعفاءات المؤقتة : يتمثل أهمها في

تستفيد من إعفاء كلي من الضريبة ولمدة ثلاث (03) سنوات من تاريخ إنطلاق الإستغلال النشاطات الممارسة من طرف الشباب المستفيد من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب و ترتفع المدة إلى ست (06) سنوات إذا كانت هذه النشاطات في منطقة يجب ترقيتها.

-تستفيد من إعفاء لمدة خمس (05) سنوات ابتداء من السنة المالية 2001 الوكالات السياحية، عمليات البيع والخدمات الموجهة للتصدير ماعدا النقل البحري والجوي، وإعادة التأمين والبنوك كما لا يمنح الإعفاء إلا للمؤسسات التي تلتزم بإعادة استثمار الأرباح المحققة من هذه العمليات[95] (71).

-تستفيد من إعفاء لمدة عشر (10) سنوات المؤسسات السياحية المحدثة بإستثناء شركات الإقتصاد المختلط[26] (70).

-تستفيد الشركات التي لها مقر جبائي في كل من ولاية إليزي، أدرار، تندوف و تمنراست من تخفيض بنسبة 50% من الضريبة لمدة خمس (05) سنوات ابتداء من 2000/01/01، لا يشمل هذا الإعفاء الشركات العاملة في قطاع المحروقات إلا الممارسة لأنشطة توزيع وتسويق المنتجات النفطية[88] (06).

ب- الإعفاء الدائم : في إطار تحقيق العدالة الضريبية يقدم المشرع الضريبي مجموعة من الإعفاءات تخص النشاطات المنخفضة الأرباح حيث :

تعفى كليا من الضريبة على أرباح الشركات التعلو اونيات الإستهلاكية التابعة للهيئات العمومية و صناديق التعاونيات الفلاحية فيما يتعلق بالعمليات المصرفية، التأمين والمخصصة للتمويل و الشراء.

-كما تعفى المؤسسات التابعة لجمعيات المعوقين والمداهيل المحققة من طرف الفرق المسرحية.

يتسم نظام الضرائب على الدخل بكثرة الإعفاءات والحوافز قصد تشجيع الإستثمار، غير أن الأهداف من وراء تطبيقها لم تتحقق (هذا ما ستؤكدته النتائج المتوصل إليها من خلال الفصل الرابع من هذا البحث بخصوص الإستثمار) كما يمكن رد أسباب الفشل حسب ناجي التوني (خبير في صندوق النقد العربي) كون:

-كثرة الإعفاءات تؤدي إلى تضيق حجم الوعاء الضريبي وتقليل الحصيلة الضريبية مما يؤدي إلى زيادة الإقتطاعات الضريبية على الأجزاء المتبقية غير المعفاة لضمان بقاء مقدار الإيرادات دون تغيير.

-تشجع الإعفاءات الضريبية على التلاعب قصد التهرب من دفع الضريبة عن طريق تحويل الشركات لأرباحها من فروع إلى أخرى تتمتع بإجازة ضريبية بعد نهاية مدة الإعفاء.

-يؤثر تحرير التجارة الخارجية سلبا على الصناعات الوطنية الحديثة وغير القادرة على المنافسة الدولية، إضافة إلى أن الإلتزام بمبادئ المنظمة العالمية للتجارة و إلغاء التعريفات الجمركية سيؤثر سلبا الإيرادات العامة.

على الرغم من الإعفاءات الضريبية الممنوحة من طرف الدول النامية إلا أن الولايات المتحدة بقيت أكبر مستقبل للإستثمارات الأجنبية [96] ، دليل على أن الإعفاءات الضريبية ليست كافية بل يجب توفر مقومات المناخ الإستثماري الملائم في البلدان التي ترغب في جذب رؤوس الأموال الأجنبية تتمثل أساسا في

- وجود إستقرار سياسي و قانوني يضمن وضوح الأحكام المطبقة وإستقرارها.
- توفر البنى التحتية والخدمات التي تحتاجها الإستثمارات كالخدمات المصرفية.
- توفر شبكة متطورة للاتصالات والمواصلات.

3.3. الضرائب والرسوم المباشرة الأخرى

في سياق الإصلاح الضريبي الهادف لتمييز الجماعات المحلية بمواردها عن الدولة، ثم إيجاد وتجديد الضرائب والرسوم العائدة إليها، ويمكن التمييز بين هذه الضرائب حيث توجد:

- ضرائب ورسوم تعود إلى الجماعات المحلية (مشتركة)
- ضرائب تعود لصالح البلديات فقط (الرسم العقاري، رسم التطهير)
- ضرائب توزع بين ميزانية الدولة والجماعات المحلية (ضريبة على الثروة والرسم على القيمة المضافة)، غير أنه في هذا الجزء سنتطرق إلى هذه الضرائب في قسمين:
- أ-الضرائب والرسوم على النشاط
- ب-الضرائب على الملكية

1.3.3.1. الضرائب والرسوم على النشاط

يقع على عاتق المكلف الطبيعي أو معنوي (ضرائب أخرى غير الضرائب على الدخل وذلك أثناء مزاولته لنشاطه والمتمثلة في

1.1.3.3. الرسم على النشاط المهني (TAP)

يجبى هذا الرسم لصالح خزينة الجماعات المحلية، وقد أحدث بدلا من الرسم على النشاط التجاري والصناعي (TAIC) المطبق بمعدل 2.55% الرسم على النشاط غير التجاري (TANC) والمطبق بمعدل 6.05% المعمول بهما قبل الإصلاحات، وبذلك تم توحيد المعاملة الضريبية بين نشاطات المهن الحرة والنشاطات الصناعية والتجارية وذلك بخضوعهما لرسم وحيد على النشاط المهني .

أ- مجال التطبيق

يخضع للرسم على النشاط المهني

-الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الذين يمارسون نشاطا تخضع عائداته للضريبة على الدخل الإجمالي (فئة الأرباح الصناعية والتجارية) أو الضريبة على أرباح الشركات.
الأشخاص الطبيعيون الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح غير الصناعية (باستثناء مسيري الشركات ذات المسؤولية المحدودة الحاصلين على معظم الأسهم.

*- الأساس الخاضع للضريبة

يطبق الرسم على النشاط المهني على رقم الأعمال (يقصد برقم الأعمال مبلغ الإيرادات المحققى جميع عمليات البيع أو الخدمات المحققة بـ الجزائر) المحقق سنويا ومهما تكن نتيجة السنة المالية (ربح أو خسارة) باعتبار هذا الرسم تكلفة تخصم من الوعاء الخاضع للضريبة على الدخل.

لا يندرج ضمن رقم الأعمال الخاضع للرسم [88] (09):

رقم الأعمال الذي لا يتجاوز 80.000 دج إذا تعلق الأمر بنشاط خاص ببيع السلع والأدوات المستهلكة في عين المكان ، أو 50.000 دج إذا تعلق الأمر بمجال تقديم الخدمات .
-مبلغ عمليات البيع الخاصة بالمواد الإستهلاكية المدعمة من قبل ميزانية الدولة.
-مبلغ عمليات السمسرة أو النقل أو البيع المتعلقة بالمواد الموجهة للتصدير [95] (70) .

كلاؤخجفبف الإءءبار عند ءساب الأساس الخاضع للرسم الخففضاء المقءرة
بـ [67] (44) :

-خففض بـ30% على عملفاء البفع بالءملة، البفع بالءءزئة الفف ءشمل المواء الفف ففءضم
سعرها بالءءزئة أكءر من 50% من الرسوم غير المباشرة.
-خففض بـ50% على مبلغ عملفاء البفع بـ الءملة الفف ففءضم مواء ففءضم سعرها أكءر من
50% الرسوم غير المباشرة ، وعملفاء البفع بالءءزئة الخاصة بالأءوءفة الإسءراءفبف ءة كما ففءص
علفها المرسوم الففءفبف 96-13 المؤرخ فف 15/01/1996.

ب-المءءلاء المءبقة

فءبب الرسم على النشاء المهنف وفق مءءل واءء فعرف خففض الاءنوف بفقءة واءءة، ءفء
ءبب بنسبة 3% سنة 2003 و 2% سنة 2004 [94]وففءم ءوزفع مءءل ءذا الر سم على
الءماعات المءلفة كمافلف

الءءول رقم (22) ءوزفع مءءل الرسم على النشاء المهنف على الءماعات المءلفة [89]

الوءءة (%)

| المءموع | ءصء الصءءوق المءءرك للءماعات المءلفة | ءصء البءءفة | ءصء الولاءة | المءءل |
|---------|---|----------------|----------------|--------|
| 2 | 0.11 | 1.3 | 0.59 | |

ء-الإءفاءاء: ففءفوف إصلاء الرسم على النشاء المهنف على إءفاءاء ءءمءل فف

ءسءفء الأنشاء الممارسة من قبل الشبالب المسمءم المسمءف فء من ءعم الصءءوق الوطنف لءعم
ءشءفل الشبالب من إءفاء لءءة ءلاء (03) سنواء إءءبارا من ءارفء إءءلاء المءروع ءمءل إلى
سء(06)سنواء إذا ءمء ممارسة النشاء فف المءاءق الواءب ءرقفءها (النءام الإسءءاءف) وإلى
ءمس سنواء بالنسبة للمصءرفن [26] (72).

2.1.3.3 الءفع الءزافف

هو عبارة عن ضريبة مباشرة يتم تحصيلها لصالح الجماعات المحلية إضافة إلى الرسم على النشاط المهني

أ- مجال التطبيق

يخضع للدفع الجزافي كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين والهيئات المقيمة بالجزائر و تقوم بدفع الأجرور.

*- الأساس الخاضع

تتمثل المادة الخاضعة في مجموع الأجرور والمرتببات المدفوعة بما في ذلك قيمة الإمتيازات العينية و العلاوات، و يستبعد من الأساس الخاضع

-المنح والمبالغ والمعاشات والمرتببات المعفية من الضريبة على الدخل الإجمالي.

الإقتطاعات التي يقوم بها صاحب العمل قصد تكوين المعاشات أو منح التقاعد و اشتراكات التأمين الإجتماعي.

-المعاشات والريوع العمرية، والمزايا العينية المتمثلة في الإطعام والسكن والتي يستفيد منها الأجراء في المناطق الواجب ترقيتها.

ب- المعدلات المطبقة

يطبق معدل 2% [94] (المادة 211) على مجموع الدفوعات السنوية الخاضعة للضريبة، وفي إطار تخفيف تكاليف العمل وقصد تشجيع إيجاد مناصب عمل جديدة يعرف معدل الدفع الجزافي تخفيضا سنويا تمهيدا لإلغائه فقد طبق بنسبة 3% سنة 2003 ما يتم توزيع حصيلة ته على الجماعات المحلية كمايلي

الجدول رقم (23) توزيع حصيلة الدفع الجزافي على الجماعات المحلية [26] (73)

الوحدة(%)

| الجماعات المحلية | البلدية | الولاية | الصندوق المشترك للجماعات المحلية |
|------------------|---------|---------|----------------------------------|
| الحصة | 65 | 30 | 5 |

ج-الإعفاءات

بما أن للدفع الجزافي تأثير مباشر على عرض العمل وبذلك على الإستثمار فإن المشرع الجزري أوجد إعفاءات وردت في الأمر (03-01) و المادة (209) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تتمثل في

-إعفاء لمدة ثلاث سنوات إعتبارا من تاريخ إنطلاق إستغلال الأنشطة الممارسة من قبل الشباب المستفيد من دعم الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب، تمتد هذه المدة إلى ست (06) سنوات إذا كان النشاط ممارسا في مناطق يجب ترقيةها، كما تستفيد الهيئات التي تقوم بتوظيف الشباب بعد إنتهاء عقود ما قبل التشغيل من تخفيض بنسبة : 100 % بالنسبة لسنة الأولى، 50% بالنسبة لسنة الثانية و 30% بالنسبة للسنة الثالثة [88] (09) وذلك بهدف إيجاد مناصب شغل للشباب المتخرج من الجامعات علما أن هذه العقود مخصصة للجامعيين.

-تعفى من الدفع الجزافي تعويضات التأمين على البطالة ومنح التقاعد المسبق [26] (73).
تعفى ولمدة خمس (05) سنوات اعتبارا من سنة 2001 المؤسسات الممارسة لعمليات بيع السلع والخدمات المنجزة عند التصدير، ويتم تطبيق هذا الإعفاء على حصة رقم الأعمال المحققة بالعملة الصعبة [95] (71).

2.3.3. الضرائب المباشرة الأخرى

تتمثل الضرائب على الملكية في إطار النظام الضريبي الحالي في الرسم العقاري والضريبة على الثروة، والتي ستكون موضوع هذا المطلب إضافة إلى رسم التطهير بإعتباره من الرسوم المماثلة (تعتبر الرسوم المماثلة ضرائب مباشرة إلا أنها تعود لميزانية البلديات)

1.2.3.3. الرسم العقاري TF

هو ضريبة سنوية تفرض على الملكيات المبنية وغير المبنية تجبي لصالح ميزانية البلديات، وقد مست الإصلاحات الضريبية هذا الرسم من حيث الوعاء الخاضع والمعدلات المطبقة.

أ- مجال التطبيق : تتمثل الملكيات الخاضعة للرسم العقاري في

1- الملكيات المبنية وهي [89](63) :

- المنشآت المخصصة لإيواء الأشخاص أو لتخزين المنتوجات

- المنشآت التجارية الموجودة في محيط المطارات والموانئ ومحطات السكك الحديدية.

- الأراضي المحاذية للبنىات

- الأراضي غير المزروعة والمستخدمة لأغراض تجارية أو صناعية

2- الملكيات غير المبنية وهي

- الأراضي الفلاحية والأراضي الموجودة في المناطق العمرانية أو القابلة للتعمير

- مناجم الملح والمحاجر و المرامل والمناجم المكشوفة.

* - الأساس الخاضع

بالنسبة للملكيات المبنية يتم الإعتماد على القيمة الإيجارية الجبائية والمحددة إداريا لإيجاد المادة الخاضعة للضريبة، حيث أن القيمة الإيجارية تختلف باختلاف مناطق تواجد العقار والتي قسمها المشرع إلى أربع مناطق.

فالمادة الخاضعة للرسم العقاري تنتج من حاصل القيمة الإيجارية الجبائية في المساحة الخاضعة مع تخفيض بنسبة 2% سنويا نظرا لتقدم البنىات - دون أن تتجاوز هذه النسبة 40%، أما بالنسبة للمصانع فالنسبة حددت بـ 50% [89] (64)

أما بالنسبة للملكيات غير المبنية فتحدد المادة الخاضعة من خلال إخضاع المساحة الخاضعة لقيمة إيجارية جبائية (دج/م² أو الهكتار) تحدد حسب المنطقة.

ب- المعدلات المطبقة [88](09)

بالنسبة للملكيات المبنية فتطبق

-نسبة 3% على البنىات وترتفع إلى 10% إذا كانت هذه العقارات غير مستغلة.

-بالنسبة للأراضي المحاذية للبنىات فتطبق نسبة

-5% عندما تكون مساحتها أقل أو تساوي 500 م²

-7% عندما تكون مساحتها أكبر من 500 م² وأقل أو تساوي 1000 م²

-10% عندما تزيد مساحتها عن 1000 م²

بالنسبة للعقارات غير المبنية فتطبق نسبة

-5% على الأراضي الموجودة في المناطق غير العمرانية.

-3% على الأراضي الفلاحية.

-أما بالنسبة للأراضي الموجودة في المناطق العمرانية فتطبق عليها نفس النسب المطبقة على الأراضي المحاذية للبنىات.

ج-الإعفاءات[67](48)

حدد المشرع الجزائري وفي ظل الإصلاحات مجموعة من الملكيات المعفاة من الرسم العقاري بصفة دائمة أو مؤقتة

1-الإعفاءات الدائمة : تستفيد من إعفاء دائم من الرسم العقاري كل من

-العقارات التابعة للدولة أو الجماعات المحلية وكذا التابعة للمؤسسات العامة ذات الطابع الإداري التي تمارس نشاطا في ميدان التعليم والبحث العلمي والحماية الصحية والاجتماعية والرياضية بشرط ألا تحقق دخلا.

-أماك الوقف العمومية من الملكيات المبنية أو غير المبنية

-العقارات التابعة للدول الأجنبية بشرط المعاملة بالمثل

-المستثمرات الفلاحية مثل الحظائر

2-الإعفاءات المؤقتة

تستفيد من إعفاء مؤقت من الرسم العقاري كل من

العقارات على وشك الإنهيار والبنىات الجديدة لمدة سبع (07) سنوات ابتداء من أول جانفي من السنة التي تلي سنة إنجازها.

-الملكيات المبنية التي تمثل السكن الرئيسي لمالكها عندما لا يتجاوز مبلغ الضريبة السنوي

المستحق عليها 800دج، غير أن الأشخاص المعفيين يدفعون مساهمة سنوية قدرها 100دج تعتبر كرسم إحصائي.

-تعفى لمدة ثلاث (03) سنوات العقارات المتعلقة بالإستثمار المستفيد من إعانة الصندوق

الوطني لدعم تشغيل الشباب تمتد المدة إلى ست (06) سنوات إذا كانت العقارات في مناطق يجب ترقيتها.

2.2.3.3. رسم التطهير TA

هو رسم مباشر يدفع سنويا، يجبي لصالح البلديات مقابل خدمات رفع القمامة وإستعمال شبكة تصريف المياه غير الصالحة للشرب [27] (72) .

أ- مجال التطبيق

يتحمل المستأجر هذا الرسم كما يمكن أن يدفعه مع المالك بصفة تضامنية، وتفرض على المحلات ذات الإستعمال السكني، التجاري، الصناعي، الحرفي .

ب- المعدلات المطبقة

يقوم رئيس المجلس الشعبي بتحديد التعريف المطبقة بعد أخذ رأي السلطة الوصية، ويحدد مبلغ الرسم كالاتي [97] (المادة 11).

- ما بين 500 دج و 1.000 دج على كل محل مخصص للإستعمال السكني.

- ما بين 1000 دج و 10.000 دج على كل محل مخصص للإستعمال المهني، التجاري أو الحرفي

- ما بين 5000 دج و 20000 دج على كل أرض مهينة للتخميم.

- ما بين 10000 دج و 100000 دج على كل محل مخصص للإستعمال الصناعي أو التجاري أو

الحرفي ينتج نفاية فوق المنصوص عليها وذلك قصد الحد من النشاطات الملوثة [89] (69)

ج- الإعفاءات

تعفى كل الملكيات غير المستفيدة من خدمات رفع القمامات أو شبكة تصريف المياه من دفع رسم التطهير .

3.2.3.3. الضريبة على الثروة "ISP" [26] (72)

هي ضريبة مباشرة، سنوية، تصريحية، تصاعديّة بالشرائح تحصل لفائدة ميزانية الدولة والجماعات المحلية.

أ - مجال التطبيق

يخضع لهذه الضريبة كل شخص طبيعي له مقر جبايي بالجزائر بالنسبة لأملا كه الموجودة بالجزائر مع احترام الإتفاقيات المبرمة في إطار منع الإزدواج الضريبي، فتخص هذه الضريبة الممتلكات العقارية والمنقولة كالسيارات، السفن، طائرات النزهة وخيول السباق... إلخ

*- الأساس الخاضع

تستحق الضريبة على الثروة على الحقوق والقيم التي يملكها الشخص الطبيعي عندما تفوق 12.000.000 دج في أول جانفي من كل سنة، حيث تعتبر المادة الخاضعة لجميع ممتلكات المكلف وأولاده القصر.

ب- المعدلات المطبقة

تطبق الضريبة على الثروة وفق معدلات تصاعدية بالشرائح حسب الجدول الآتي

الجدول رقم (24) معدلات إقتطاع الضريبة على الثروة

في سنة 2003 [90] (المادة 29-281)

| المعدل المطبق (%) | قسط قيمة الأملاك الخاضعة (دج) |
|-------------------|-------------------------------|
| 0 | أقل أو يساوي 12000000 |
| 0.5 | من 12000001 إلى 18000000 |
| 1 | من 18000001 إلى 22000000 |
| 1.5 | من 22000001 إلى 30000000 |
| 2 | من 30000001 إلى 50000000 |
| 2.5 | مايزيد عن 50000000 |

توزع حصيلة هذه الضريبة كالاتي [26] (73)

-40% لصالح ميزانية الدولة

-40% لصالح ميزانية البلديات

-20% لصالح الصندوق الوطني للسكن

ج- الإعفاءات

تعفى من الضريبة على الثروة كل من [88] (12)

الأملك المهنية الضرورية لتأدية نشاط صناعي أو تجاري أو حرفي أو فلاحى أو نشاط حر والمستعملة في إطار هذه النشاطات.

حصص وأسهم الشركات، غير أنه لا تعب ر كأملك مهنية حصص وأسهم الشركات التي يكون نشاطها الأساسى تسيير الأملك المنقولة أو العقارية الخاصة بها وهي بالتالي خاضعة للضريبة.

4.3. إصلاح الضرائب على الإنفاق

تتضمن هذه الضرائب مجموعة من الرسوم غير المباشرة، أهمها الرسم على القيمة المضافة، الرسم الداخلى على الإستهلاك ، الرسم على المنتوجات البترولية إضافة إلى الضرائب على رأس المال والمتمثلة أساسا في حقوق التسجيل وحقوق الطابع

1.4.3. الرسم على القيمة المضافة TVA

نظرا للمشاكل التي عرفها النظام السابق فيما يخص الرسوم على رقم الأعمال من حيث تعدد المعدلات ودرجة التعقيد، فإن الضريبة على القيمة المضافة تعتبر من أهم الإصلاحات التي عرفها النظام الضريبي ، فقد إستحدثت محل كل من الرسم الوحيد الإجمالى على الإنتاج (TUGP) والرسم الوحيد الإجمالى على تأدية الخدمات (TUGPS) بموجب قانون المالية 1991 و طبقت ابتداء من أول جانفي 1992 بعدما تم نشر معدلاتها في قانون المالية 1992 [93] (156) ، كما تم إدماج في مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة سنة 1995 لعمليات البنوك والتأمين التي كانت خاضعة لرسم خاص على عمليات البنوك والتأمين .

تعتبر هذه الضريبة غير مباشرة تخص العمليات ذات الطابع الصناعي والتجاري والحرفي والحر وتستنثى العمليات ذات الطابع الفلاحى أو الخدمات غير التجارية [98] (11)، يتحملها المستهلك الأخير وتتعلق بالقيمة المضافة المنشأة خلال كل مرحلة من مراحل العمليات الإقتصادية والتجارية ، وتحدد هذه القيمة بالفرق بين الإنتاج الإجمالى والإستهلاكات الوسيطة للسلع والخدمات [36] (342).

ومنذ تاريخ إنشائها سنة 1954 فإن قائمة الدول المتبينة للرسم على القيمة المضافة في تزايد مستمر نظرا لأهمية حثهليلو إتصافها بالحيادية فضلا عن تميزها بعدة خصائص نذكر أهمها [99] :

إتساع الوعاء الضريبي : حيث أنها تؤمن قاعدة ضريبية واسعة كونها تطول إستهلاك السلع المنتجة محليا والمستوردة والعمليات الخاضعة لـ (TUGP) و(TUGPS) معا، بالإضافة إلى عمليات البيع بالجملة والتجزئة.

-عملية خصم الضريبة : إن إعتادها يشكل حافزا مهما للإستثمار، فألية الخصم لها أثران إيجابيان الأول عائد إلى عدم زيادة كلفة الإستثمار بمبلغ يعادل الضريبة المفروضة وذلك بفضل إمكانية إسترجاع المبالغ المدفوعة، أما الأثر الثاني فيتعلق بزيادة سيولة المستثمر الـ مكلف الناتجة عن إحتفاظه بالأموال المحصلة لحين تأديتها للخرينة.

تقليص عدد المعدلات : إنخفض عدد المعدلات من (18)معدلا قبل الإصلاح إلى أربع (04) معدلات سنة1992 ثم ثلاث (03) معدلات سنة 1995 إلى أن وصل إلى معدلين حسب قانون المالية 2001، الأمر الذي يسهل ويبسط عملية تطبيق هذه الضريبة.

1.1.4.3. مجال التطبيق

تتمثل العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا في[88] (13):

- العمليات المتعلقة بالنشاط الصناعي أو التجاري أو الحرفي أو الحر.
- عمليات الشراء والبيع المنجزة حسب شروط البيع بالجملة أو وفق شروط البيع بالتجزئة وعمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى .
- العمليات المتعلقة بالأشغال العمومية
- عمليات الإيجار وأداء الخدمات وأعمال الدراسات والبحث
- الحفلات الفنية والألعاب التي ينظمها الخاضعون .

أما العمليات التي تخضع إختياريا فهي[100]

- العمليات الخاصة بالتصدير
- العمليات المنجزة لفائدة
- الشركات البترولية
- المكلفين الآخرين

-مؤسسات تتمتع بنظام الإعفاء

أما الأشخاص الخاضعون فهم

-المنتجون.

-تجار الجملة.

-تجار التجزئة التابعين للنظام الحقيقي.

-الشركات الفرعية.

*-الأساس الخاضع[101]

يشمل رقم الأعمال الخاضع للرسم ثمن السلع أو الأشغال أو الخدمات بما فيها المصاريف، الحقوق والرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاتها.

1-بالنسبة لعمليات البيئيشكل رقم الأعمال من مبلغ المبيعات وتتمثل العناصر الواجب إدخالها في الأساس الخاضع في

-مصاريف النقل إذا كانت على عبء البائع.

-مصاريف التغليف إذا كانت السلع مباعة بغلاف غير مسترجع.

-الحقوق والرسوم المطبقة على المواد أو السلع عند إستهلاكها أو عند تخليصها من الجمارك.

-كل المصاريف المسددة من طرف البائع و تقوتر إلى الزبون.

أما العناصر التي تحذف من الأساس الخاضع فهي:

-التخفيضات الممنوحة.

-حقوق الطوابع الجبائية.

-المدفوعات المترتبة على النقل الذي قام به المدين نفسه لتسليم البضائع.

2بالنسبة للأشغال العقارية : فيتكون رقم الأعمال الخاضع للرسم من مقدار الصفقات أو

الفواتير مع المداخل والتعويضات التابعة الخاصة بها مثل التعويضات من أجل وقف الأشغال المعطاة للمقاول.

3بالنسبة لتقديم الخدمات : يشمل الأساس الخاضع إجمالي المبالغ المقدمة مقابل الخدمة

المؤداة مع الأخذ في الإعتبار التكاليف المتحملة من طرف مؤدي الخدمة .

2.1.4.3. المعدلات المطبقة

بموجب قانون المالية 1992 وجدت أربع معدلات للرسم على القيمة المضافة :

- معدل خاص مخفض (المادة 22 من قانون رقم م) يقدر بـ: 7% يخص أساسا المواد الأساسية والأشغال العقارية المنجزة في إطار نشاط الترقية العقارية
 - معدل مخفض (المادة 23 من قانون رقم م) يقدر بـ : 13% خاص بالنشاطات الصناعية ، الكهرباء والغاز و الإتصالات
 - معدل عادي (المادة 21 من قانون رقم م) قدره 21% خاص بالسلع الغذائية والعمليات غير الخاضعة لمعدل آخر أو المعفية عمدا.
 - معدل مضاعف (المادة 24 من قانون رقم م) يقدر بـ: 40% خاص بالمواد الكمالية وثنائية الإستعمال، حيث ألغي هذا المعدل سنة 1995
- ق الرسم يظلى القيمة المضافة حاليا وبعد مجموعة من التعديلات وفقا لمعدلين هما [98] (94) :

1- المعدل المخفض (7%) : يطبق على بعض العمليات أهمها

- المنتجات والخدمات ذات الفائدة الخاصة حسب المخطط الإقتصادي و الإجتماعي
 - العمليات التي تقوم بها مؤسسة الـ كهرباء و الغاز المتعلقة بالغاز الطبيعي والطاقة الكهربائية.
 - العمليات المحققة من طرف ورشات بناء السفن والطائرات.
 - عمليات ترميم الآثار وعمليات البناء وإعادة تهيئة السكنات.
 - المهن الطبية وأعمال الطبع التي تقوم بها المؤسسات الصحفية.
 - الوكلاء والعلماء والسماسة.
- كما يشترط للإستفادة من المعدل المخفض بالنسبة للمنتجات الصيدلانية ذات الإستعمال البيطري عند الإستيراد تقديم رخصة الوضع في السوق تسلمها المصالح المؤهلة في وزارة الفلاحة والتنمية الريفية [102] (المادة 03) .

2- المعدل العادي (17%) يطبق على العمليات ،السلع والخدمات غير الخاضعة للمعدل

المخفض

ويخضع هذا الرسم إلى أربعة أنظمة ضريبية هي [103] :

1-النظام الجزافي

يطبق على الذين يمارسون نشاطهم بصفة فردية أو في نطاق شركات أشخاص ويقومون بأعمال مع غير الخاضعين لهذا الرسم وحيث يكون رقم الأعمال السنوي -يزيد عن 100.000 دج ويقل عن 800.000 دج أو يساويه بالنسبة لمؤدي الخدمات -يزيد عن 130.000 دج ويقل عن 1.500.000 دج أو يساويه بالنسبة للخاضعين الآخرين

2-النظام الحقيقي

بما أن هذه الضريبة تصريحية فعلى المكلف تقديم تصريح لإدارة الضرائب في العشرين يوما الأولى من كل شهر يتضمّن رقم الأعمال المحقق خلال الشهر السابق ، ويخضع لهذا النظام كل الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات مهما كان رقم أعمالهم، والأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي الخاص بالأرباح التجارية والصناعية والتي يفوق رقم أعمالها :

-800.000 دج إذا كان النشاط لمؤدي الخدمات

-1.500.000 دج إذا كان النشاط مخالفا للخدمات

3-نظام الإقتطاع من المنبع

يخضع له الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين لا يملكو ن إقامة دائمة في الجزائر عن العمليات التي ينجزونها في الجزائر ، وعلى المكلفين تسديدها خلال (20) يوما الموالية للشهر الذي تمت فيه الإقتطاعات.

4-نظام التسبيقات المؤقتة

يطبق هذا النظام على المدنيين بالرسم الذين يملكون إقامة دائمة ويمارسون نشاطاتهم منذ ستة (06) أشهر على الأقل ، ويرتبط هذا النظام برخصة مسبقة من طرف الإدارة صالحة لسنة مالية كاملها ، بعد تقديم طلب من طرف المكلف بالرسم قبل الأول من شهر فيفري، وعلى المدنيين بالضريبة الذين اختاروا نظام التسبيقات القيام [98] (59).

-إيداع تصريح كل شهر يبين فيه كل النسب الخاصة برقم الأعمال الخاضع للضريبة من رقم

الأعمال المحقق سنويا، ودفع الرسوم المطابقة مع خصم الرسوم المذكورة في فواتير المشتريات .

-إيداع قبل الأول أفريل من كل سنة تصريح يبين فيه رقم أعمال السنة الماضية، ودفع قبل (

20)يوم الأولى من شهر أفريل تنمة الضريبة الناتجة عن المقارنة بين الحقوق المستحقة فعلا

والأقساط المدفوعة، وفي حالة وجود مبلغ زائد يتم تحميله على الأقساط المستحقة لاحقاً أو يرد إلى المدين إذا توقف خضوعه للضريبة.

3.1.4.3. الإعفاءات

يعفى من الرسم على القيمة المضافة الداخلي [88] (15)

-عمليات البيع المتعلقة بالمنتجات الخاضعة للرسم على الذبح ومصوغات الذهب والفضة والخاضعة لرسم الضمان.

-العمليات التي يقوم بها الأشخاص الذين يقل رقم أعمالهم عن 100.000 دج لمؤدي الخدمات و130.000 دج بالنسبة للآخرين.

-عمليات البيع الخاصة بالخبز، الدقيق، الحليب، الزبدة و ببعض المواد الصيدلانية

-العمليات المحققة في إطار الخدمات الخيرية المجانية

-عقود تأمين الأشخاص كما حددها التشريع المتعلق بالتأمينات

-عقود التأمين المتعلقة بالكوارث الطبيعية [94] (المادة 17)

-عمليات القروض البنكية الممنوحة للعائلات قصد إقتناء مساكن

- عمليات الأشغال العقارية والخدمات لصالح البعثات الدبلوماسية المعتمدة بالجزائر مع مراعاة مبدأ المعاملة بالمثل .

أما العمليات المعفاة عند الإستيراد فهي

-السلع الموضوعه تحت أنظمة مقصية للحقوق الجمركية مثل العبور، مخزن، قبول مؤقت

-ترميمات وتصليح السفن والطائرات الجزائرية بالخارج.

-الذهب ذو الإستعمال النقدي.

أما العمليات المعفاة خلال عملية التصدير فهي أعمال البيع المتعلق بالسلع المصدرة بشرط أن تقيد الإرسالات في المحاسبة وأن لا يكون التصدير مخالفا للقانون، وكذا البضائع من أصل وطني الموضوعه تحت الرقابة الجمركية .

من خلال دراسة الرسم على القيمة المضافة تم التركيز على الجوانب الإيجابية لأهم عنصر في الإصلاح الضريبي، فمبادئ هذه الضريبة تتمحور حول توسيع مجال التطبيق وتبسيط نظام

الإخضاع بتقليص عدد المعدلات المطبقة وتنظيم الإعفاءات قصد ضمان أكثر حياد وتحقيق الشفافية للضريبة المطبقة .

إلا أن العيوب التي يمكن رصدها قد لا تكون متصلة مباشرة بالضريبة، بل لها علاقة بأساليب العمل فعلية جديدة تبدو دوماً معقدة وترتكب المتعاملين إضافة إلى مشاكل عدم فواترة المعاملات وتزويرها إن وجدت من جهة وضعف الكفاءة البشرية للإدارة من جهة أخرى، لذا فإن تطبيق مثل هذه الضرائب في إقتصاد تتعدم فيه الشفافية يتطلب دراسة متأنية للضريبة والبيئة المطبقة فيها.

2.4.3. الضرائب الأخرى على الإنفاق

سنتناول في هذا الجزء بعض الضرائب غير المباشرة والمتمثلة في الرسم الداخلي على الإستهلاك، الرسم على المنتجات البترولية و الضرائب على رأس المال من حقوق التسجيل وحقوق الطابع.

1.2.4.3. الرسم الداخلي على الإستهلاك (TIC) [88] (17)

يهدف الرسم الداخلي على الإستهلاك إلى تحصيل موارد مالية ، حيث يفرض على منتجات ذات مرونة طلب ضعيفة فهو رسم نوعي يفرض على الجعة ومواد التبغ والكبريت (السجائر)

أ- الأساس الخاضع

يعبر عن المادة الخاضعة لهذا الرسم بالحجم (هكتولتر) بالنسبة لجعة و بالوزن (كغ) بالنسبة للمنتجات التبغية، وبالنسبة للكبريت فيتم حساب المادة الخاضعة على أساس مئة (100) علبة تحتوي كل واحدة (40) عودا.

ب- المعدلات المطبقة

تطبق تعريفات على كل من المواد التبغية والجعة حسب الجدول التالي

الجدول رقم (25) التعريفات المطبقة على مواد التبغ والكبريت و الجعة [97] (المادة 29)

| | |
|----------------|----------------|
| بيان المنتوجات | التعريفات (دج) |
|----------------|----------------|

| | |
|---------------------|-------------------------|
| الجمعة | 3.610 دج/هكتولتر |
| مواد التبغ والكبريت | |
| السجائر : | |
| -التبغ الأسود | 1.040 دج /كغ |
| -التبغ الأشقر | 1.260 دج /كغ |
| السيجار | 1.470 دج /كغ |
| تبغ للتدخين | 602 دج /كغ |
| تبغ للنشق والمضغ | 710 دج /كغ |
| الكبريت | 26 دج لكل مئة(100) علبه |

2.2.4.3. الرسم على المنتجات البترولية

أ- مجال التطبيق

يعتبر الرسم على المنتجات البترولية والمماثلة لها من بين الضرائب النوعية على الإنفاق]
[27] (72) و يطبق على المنتجات التالية :

- البنزين، زيت الفيول
- البروبان ، البوتان
- غاز أويل ، غاز البترول السائل (الوقود)

*-الأساس الخاضع

تمثل المادة الخاضعة قيمة المنتجات الخاضعة للرسم والموجهة للإستهلاك.

ب- المعدلات المطبقة

يطبق الرسم على المنتجات البترولية وفق تعريفات موضحة في الجدول الآتي

الجدول رقم (26) معدلات الرسم على المنتجات البترولية [88] (17)

| المواد | التعريفات (دج) |
|-----------------|---------------------|
| البنزين الممتاز | 777.50 دج/هكتولتر |
| البنزين العادي | 629.50 دج/هكتولتر |
| زيت الفيول | 68.50 دج/هكتولتر |
| غاز أويل | 163.80 دج/هكتولتر |
| الوقود | 260.80 دج/هكتولتر |
| البروبان | 35.65 دج لكل 35 كغ |
| البوتان | 25.20 دج/ لكل 13 كغ |

3.2.4.3. الضرائب على رأس المال

تتمثل الضرائب على حركة رؤوس الأموال والمتمثلة أساسا في حقوق التسجيل وحقوق الطابع والتي خصها التشريع الضريبي بقانونين مستقلين.

أ- حقوق التسجيل

عكست حقوق التسجيل ولمدة طويلة وحتى بداية التسعينات الفلسفة السياسية و الاجتماعية للسلطات العامة الراجعة في تقليص الملكية الخاصة وللملاك العقارية بالأخص، بحيث كانت معدلات الإقتطاع تطبق على أساس سلم تصاعدي مرتفع تصل إلى 80% [93] (209) ، ومع حالة التضخم التي شهدتها تلك السنوات والإرتفاع الملحوظ في القيمة للملكية الخاضعة لحقوق التسجيل وبالتالي إرتفاع الحقوق المستحقة عليها إضطر المكلفون إلى التهرب من دفع الرسم عن طريق التصريحات الكاذبة بشأن تقدير المادة الخاضعة والرسم الواجب دفعه ، ولوضع حد لهذه الوضعية جاء قانون المالية لسنة 1994 بطريقتين منفصلتين للقياس، تتعلق الأولى بانتقال الملكية بين الأحياء والثانية بانتقال الملكية بعد الوفاة، و قصد الحد من التهرب سعى الإصلاح للوصول إلى :

- التقدير الصحيح للمادة الخاضعة و بالتالي الحقوق.
- توسيع الوعاء وتبسيط عملية التطبيق.

يبين لنا الجدول الآتي مجال التطبيق والأساس الخاضع لحقوق ال تسجيل يقابله المعدلات المطبقة :

الجدول رقم (27) مجال حقوق التسجيل حتى سنة 2003 [88] (19)

| النسب المطبقة | الأساس الخاضع | مجال التطبيق |
|--------------------------------------|---|--|
| 5% | الثمن الوارد في العقد أو القيمة التجارية الحقيقية | التحويلات لكامل الملكية (بيع عقار أو منقول) |
| 5% مع تطبيق الجدول المنصوص عليه | الثمن المعبر عنه مع إضافة جميع الأعباء أو على أساس القيمة التجارية | التنازل عن أجزاء من الملكية |
| 2% | ثمن الإيجار مضاف إليه الأعباء | إيجارات لمدة محدودة |
| 5% | رأس المال المشكل من 20 مرة قيمة الأعباء | إيجارات لمدة غير محدودة |
| 5% لكل حصة | الحصص الصافية العائدة لكل ذي حق | التركات |
| 5% | قيمة المال الموهوب | الهبات |
| 1.5% | الأصول الإجمالية - الديون والأعباء | القسمة |
| 0.5% يحدد حسب طبيعة المال 2.5% | - القيمة الصافية للحصص - الثمن المعبر عنه مع إضافة الأعباء - قيمة حصص الشركات | عقود الشركة - الحصص العادية - الحصص بعوض - العقود المتضمنة تنازل عن الأسهم أو حصص الشركات |

ل علمي للجهات بين الأحياء الواقعة بين الأصول والأزواج رسم قدره 3% [94] (المادة 13) .

و تستفيد الإستثمارات ذات الأهمية الخاصة بالنسبة للإقتصاد الوطني والتي تتطلب المناطق (الموجود فيها الإستثمارات) تتميتها مساهمة الدولة عند إنجاز الإستثمار من [39] (المادة 10) .

-الإعفاء من دفع حقوق نقل الملكية بعوض فيما يخص المقتنيات العقارية الخاصة بالإستثمار.
تطبيق حق ثابت في مجال التسجيل بنسبة مخفضة قدرها إثنان بالألف (2 %) فيما يخص العقود التأسيسية و الزيادات في رأس المال.
حيث تدخل هذه الإعفاءات في إطار تشجيع الإستثمار والتي تعتبر في نفس الوقت تكلفة على عاتق خزينة الدولة التي تعمل قصد تطوير مواردها.

ب- حقوق الطابع

حق الطابع نوع من أنواع الضرائب غير المباشرة التي تجبى لصالح ميزانية الدولة كما ه و الحال بالنسبة لحقوق التسجيل، حيث يخضع لحق الطابع كل العقود والإعلانات المحررة في الجزائر وكذا المحررة في الخارج والمستعملة في الجزائر.

-أنواع حق الطابع: نذكر أهمها

1- الطابع الحجمي على المحررات والعقود الإدارية

2- الطابع الحجمي على الإعلانات ذات الطابع التجاري

3- طابع المخالصة (للفواتير)

4- الطابع على الأوراق التجارية

5- الطابع على الوثائق المسلمة

و يختلف الحق الواجب الدفع حسب هذه الأنواع، حيث يبين الجدول الآتي المعدلات الواجب دفعها لكل نوع .

الجدول رقم (28) معدلات حقوق الطابع [88] (19)

| أنواع حقوق الطابع | التعريفات (دج) |
|---|--|
| الطابع الحجمي -ورق عادي -ورق سجل -نصف ورقة عادية | 40 دج 60 دج 20 دج |
| طابع المخالصة -السندات بمختلف أنواعها -الوثائق التي هي بمثابة إيصال -إيصالات تثبت إيداع نقدي | -دينار عن كل جزء من 100 دج دون أن يقل المبلغ المستحق عن 5 دج أو يفوق 2500 دج 20 دج 20 دج |
| طابع على الوثائق المسلمة -جواز السفر -بطاقة التعريف -رخصة السياقة | 2000 دج 100 دج 500 دج |
| طابع الأوراق التجارية | 0.5 دج عن كل 100 دج أو جزء من 100 دج |
| طابع السجل التجاري | 4000 دج |
| قسمة السيارات | تحدد التعريفة حسب نوع السيارة |

5.3. الجباية البترولية والضرائب على التجارة الخارجية

خصص المبحث الأخير من هذا الفصل لضرائب تتأثر بالتطورات الخارجية أكثر من تأثرها بما يحدث داخليا وهما الجباية البترولية والضرائب على التجارة الخارجية

1.5.3. الجباية البترولية

يعتبر القطاع النفطي في الجزائر قطاعا إستراتيجيا نظرا لمكانة إيراداته في هيكل الصادرات والتي عادة تتجاوز نسبة 90%، إضافة لأهمية الضريبة البترولية في مجموع الإيرادات الضريبية والتي تصل إلى 60% .

كان آخر إصلاح عرفته الجباية البترولية بموجب قانون 64-18 المعدل بالقانون (91-21) غير أن الإصلاح الضريبي لسنة 92م يخصصها بتعديلات نظرا للخصائص التي تتمتع بها [27] (73):

-ترتبط مراجعة الجباية البترولية بتطور تقنيات الإستكشاف و الإستغلال
-تخضع الجباية البترولية للقواعد العامة المنتهجة من قبل منظمة الأوبك والممارسة الضريبية في الدول الصناعية.

غير أن أهم ما جاء في قانون 86-14 يتمثل في

-تحديد شروط عمل التنقيب و الإستغلال من طرف الفرق البترولية الأجنبية وكذا سوناطراك (باعتبارها ممثل الطرف الجزائري)
-تكون الشراكة الأجنبية مع سوناطراك على أساس عقد بين الطرفين يحدد الإلتزامات والحقوق وهذا العقد يأخذ شكل إما عقد تقسيم الإنتاج أو عقد خدمة.

ولقد تزامن هذا القانون مع الأزمة الإقتصادية 1986 بإنهيار أسعار البترول وعجز الدولة عن تغطية نفقات التنقيب عن المحروقات فقد سعى هذا القانون خصوصا إلى

-إستقطاب الشركات البترولية الأجنبية .
-رفع موارد الدولة بالعملة الصعبة وزيادة الموارد الجبائية.

* - النظام الضريبي الجديد [89] (73)

يطبق النظام الضريبي على أعمال التنقيب عن المحروقات، البحث عنها، إستغلالها ونقلها بالأنابيب، وعلى تمبيع الغاز الطبيعي و معالجة الغازات النفطية المستخرجة من الحقول، حيث يقلل النظام ميادين الحفر إلى أربعة مناطق (أ - ب - ج - د) على أساس درجة خطورة المنطقة وتوافر البنى التحتية فيها وقصد التمييز في المعاملة الضريبية .
تتمثل أهم الإقتطاعات الضريبية في الإتاوة والضريبة على النتائج

1.1.5.3. الإتاوة

تحسب الإتاوة على أساس كمية المحروقات المستخرجة والمنتجة مضروبة في [104] (11):

- سعر محدد بقانون خاص بالمحروقات السائلة الموجهة للتصدير بدون أن يكون هذا السعر أصغر من الأسعار الحقيقية للبيع عند التصدير .
- سعر البيع المحقق للمحروقات الغازية الموجهة للإستهلاك في الدولة
- الأسعار المحددة من طرف السلطات العامة (قانون) من أجل المحروقات الموجهة للتكرير والاستهلاك على مستوى السوق الوطني .

أما بالنسبة للمعدل المطبق فهو (20%) يمكن تخفيضه في المناطق الصعبة أو إذا تطلبت ذلك الظروف الإقتصادية الخاصة بالبحث عن الحقول وإستغلالها، حيث تطبق بنسبة 16.25% في المنطقة (أ) و 12.5% في المنطقة (ب)، كما يمكن تخفيض هذه النسب قصد تشجيع البحث في المناطق التي تتطوي على صعوبات غير عادية و لا يمكن أن تقل النسبة عن 10% .

كما قد تدفع الإتاوة عينا أو نقدا، بصفة شهرية وتمثل خمس (5/1) تلك الخاضعة للضريبة في الشهر السابق ويكون المدين إما [89] (78):

- المؤسسة الوطنية في إطار عقد الإشتراك في الإنتاج أو عقد خدمة
- المؤسسة الوطنية أو الشريك الأجنبي، كل طرف حسب حصته في الإشتراك، سواء إشتراك بالمساهمة أو شركة تجارية.
- الشركة بالأسهم الخاضعة للقانون الجزائري بإتفاق الأطراف على تقسيم الفوائد الناتجة عن بيع الإنتاج المكتشف.

2.1.5.3. الضريبة على النتائج

تدفع في شكل تسبيقات شهرية بدلالة الربح الجبائي المحقق خلال الشهر السابق للتسديد

أ- الأساس الخاضع [105] (04) :

تخضع للضريبة على النتائج أعمال التنقيب عن حقول المحروقات وإستغلا لها ونقل المحروقات بالأنابيب وتمييع الغاز الطبيعي ومعالجة الغازات النفطية المستخرجة، ويكون المدين بالضريبة إما

- المؤسسة الوطنية (بموجب عقد تقسيم الإنتاج، عقد خدمة)

- شركة تجارية بالأسهم بين المؤسسة الوطنية و شريك الأجنبي (عند الإتفاق على توزيع الإنتاج في الحقل أو بيع الإنتاج المكتشف .

- الشريك الأجنبي .

وتفرض الضريبة على النتائج على أساس قيمة الإنتاج بعد خصم كل من

-الإتاوة البترولية

-تكاليف الإستغلال

-الإهتلاكات المحسوبة بمعدل محدد بموجب قانون

- الربح الصافي الممنوح للشريك من طرف سوناطراك .

ب-النسب المطبقة

تفرض الضريبة على النتائج وفق المعدل العام على النشاطات الإستغلالية البترولية وهو 85 % وقصد تشجيع البحث في المناطق التي تتطوي على صعوبات غير عادية تتخفف النسبة وكحد أدنى إلى 42% ، كما حددت النسبة المخفضة للمنطقة (أ) 75% أما المنطقة (ب) فهي 65 %.

كما يطبق رسم على النشاط المهني بمعدل 2% يكون الأساس الخاضع له هو رقم الأعمال المحقق من النشاطات التالية فقط

- عمليات نقل المحروقات بالأنابيب

- عمليات تمييع الغاز الطبيعي ومعالجته

2.5.3. الضرائب على التجارة الخارجية

يعتبر تحرير التجارة الخارجية من أهم أساسيات وشروط التحول إلى اقتصاد السوق الذي تمر به الجزائر والمرتبطة أساساً بالإنضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة والتي تتوقف الاستفادة من الإنضمام إليها على القدرة على إنعاش إقتصادها .

ومن أبرز إجراءات تحرير التجارة الخارجية إتفاق الشراكة مع أوروبا الشر اكة الأورومتوسطية التي تم التوقيع عليها في 2001/12/12 غير أن بعض الخبراء وجدوا الإتفاق القائم على التفكيك الجمركي عبر مراحل وفي مدة أقصاها (12) سنة يعود بالخسارة على الخزينة العمومية بدون مقابل [87] .

وتبقى الإصلاحات الإقتصادية للدخول إلى اقتصاد السوق شرطاً أساسياً لدفع عجلة النمو الإقتصادي الممول بواسطة الجباية لذا من الضروري إجراء إصلاح ضريبي شامل للقطاع الخارجي.

فضلا على أن الضرائب على التجارة الخارجية تمثل موردا هاما للدولة خاصة مع إنهيار أسعار النفط التي تراجعت بنسبة 48% سنة 1986 مقارنة بالسنة السابقة الأمر الذي اعتبر من أهم أسباب الإصلاح بهدف

-تحسين كفاءة تخصيص الموارد

-تنويع الصادرات (خارج المحروقات)

-نمو الناتج المحلي الخام

2.5.3. مجال التطبيق

يسمى نطاق تطبيق الضرائب على التجارة الخارجية بالإقليم الجمركي حيث يشمل النطاق الوطني والمياه الداخلية و المياه الإقليمية والفضاء الجوي الذي يعلوها، كما تطبق القوانين الجمركية بصفة موحدة على كامل الإقليم الجمركي مع إمكانية إستثناء المناطق الحرة التي تخضع لشروط منصوص عليها، كما يطبق النظام الجمركي على جميع البضائع المستوردة أو المصدرة وعلى الأشخاص مهما تكن صفتهم [89] (199) .

وتحصل الحقوق والرسوم الجمركية حسب ثلاث تعريفات

- تعريف النظام العام خاصة ببضائع بلدها الأصلي يمنح الجزائر رعاية خاصة.
- تعريف خاصة تخص البضائع التي تربط الجزائر ببلدها الأصلي فوائد متبادلة.
- تعريف مرتفعة تخص البضائع التي لا يمنح بلدها الأصلي رعاية خاصة للجزائر.

وتتمثل أهم الحقوق والرسوم الجمركية في

1- التعريف الجمركية

تعتبر التعريف الجمركية نوعا خاصا لأنها تهدف إلى حماية الإقتصاد الوطني من المنافسة الأجنبية غير أنه لا بد أن يؤخذ بعين الاعتبار إنضمام الجزائر إلى منطقة التبادل الحر الأوروبية والمنظمة العالمية للتجارة ، وتضم جداول التعريف العناصر المتعلقة بـ [106] () :07

-المدونة الملحقة بالإتفاقية الدولية حول النظام المنسق لتعيين وترميز البضائع.

-البنود الفرعية الوطنية

-الترميز الإحصائي

-الوحدات التكميلية الإحصائية

-نسب الحقوق الجمركية المتعلقة بالتعريف العامة

و منذ أوائل التسعينات كان عدد معدلات التعريف الجمركية (19) معدلا وبعد إصلاح (1992) (تراجع العدد ليصل إلى (07) معدلات حيث انخفض المعدل المرتفع من 60% إلى 50% ثم 42 % سنة 1996، ووفق المادة (03) من الأمر 01-02 لمتضمن تأسيس تعريف جمركية جديدة فإن عدد المعدلات إنخفض إلى أربعة (04) ، حيث حددت نسب التعريف العامة بـ [107]:

- 0% كإعفاء

- 5% كنسبة مخفضة

- 15% كنسبة متوسطة

- 30% كنسبة مرتفعة

ومن بين من يخضع للنسبة المخفضة 5% التجهيزات المستوردة التي تدخل مباشرة في تحقيق الإستثمار إذا قامت به مؤسسات تستفيد من إعانة الصندوق الوطني لتدعيم تشغيل الشباب، وكذا التجهيزات والمواد الخاصة بالصناعة الغذائية .

2- الرسوم الأخرى التي تحصلها إدارة الجمارك

تتمثل أهم الرسوم المحصلة من طرف إدارة الجمارك في

- الرسم على القيمة المضافة

تكلف إدارة الجمارك بتدبير الرسم على القيمة المضافة المستحق عند الإستيراد أو التصدير أو بالعمل على ضمان تحصيله ضمن الشروط و التنظيم المعمول به في مجال الـ (TVA).
.

- أتاوة بنسبة 4%

تطبق على العمليات التي تكون محل تصريح لدى إدارة الجمارك كما لا يخضع لهذه الأتاوة العمليات التي تتطلب تصريحا مفصلا بالبضائع و المستفيدة من الإعفاء [106] (63)

- حقوق الملاحة

تشمل الأتاوى المينائية ورسوم المرور، وتمثل الحقوق الجمركية من حيث شكل التصريح والتحصيل .

- إقتطاع 4%

حسب المادة(69) من قانون المالية 2003 يؤسس هذا الإقتطاع على البضائع الموجبة لشراء قصد بيعها على حالها وتمثل المادة الخاضعة للقيمة الإجمالية للبضائع بما فيها الحقوق والرسوم.

- حق إضافي مؤقت (TSA) [26] (74)

أسس بموجب قانون المالية 2000 الإستيراد وقد ورد في الجريدة الرسمية رقم (38) المؤرخة في 2001/07/21 قائمة المواد والبضائع الخاضعة للحق الإضافي المؤقت [89] (207).

وما يمكن ملاحظته عن النظام الجمركي كغيره من القوانين الضريبية في الجزائر لا يكاد يخلو أي قانون مالية من تعديل لأحكامه مما يفتح المجال واسعا للتهرب .

كما يمكن إيجاز في بعض النقاط أهم الإعفاءات من الحقوق والرسوم الجمركية

- تعفى الكتب المدرسية والجامعية والخاصة بالتكوين المهني والفني والمجالات العلمية والتقنية والقواميس والموسوعات والأقراص المضغوطة الموجهة أساسا إلى التعليم أما الكتب الأخرى الموجهة للجمهور العريض فتخضع للمعدل المخفض (5%) من الحقوق الجمركية [94] (المادة 38).
- البضائع المنتجة في الإقليم الجمركي.
- المنتجات والعتاد الطبي المستورد من طرف المراكز الإستشفائية الجامعية.
- البضائع المستوردة بصفة هبات لصالح الجمعيات الرياضية .

من خلال دراسة الإصلاح الضريبي نلاحظ أنه ركز على

- إيجاد ضرائب جديدة محل السابقة تتميز بقلة معدلاتها .
- تحديد مجال التطبيق (المكلفين والمادة الخاضعة) ، الإعفاءات وتبسيط إجراءات الإخضاع.
- توسيع الوعاء الخاضع خاصة في مجال الضرائب غير المباشرة بإخضاع معظم السلع حتى التي كانت مدعمة من طرف الحكومة الأمر الذي أدى إلى حدوث إرتفاع شديد في الأسعار
- وإضعاف القدرة الشرائية لذوي الدخل المحدودة .

غير أن كثرة التعديلات و قلة الوسائل المادية وضعف القدرات البشرية يحول دون التطبيق الجيد للإصلاحات ، ومنه فنجاح هذه الأخيرة يستدعي

- الإهتمام برفع نوعية الإمكانات لدى الإدارة الضريبية سواء الإمكانات المادية أو البشرية والعمل على ضمان التكوين المستمر للموظفين بها .
- محاربة ظاهرة التهرب التي تؤثر سلبا على الحصيلة الضريبية بالإهتمام بالجانب التشريعي والتطبيقي (رفع كفاءة الإدارة وتوعية المكلف).

العمل على تبسيط التشريع و الإبتعاد عن كثرة التعديلات التي من شأنها تعقيده وإعطاء للنظام القائم مهلة إختبار خالية من أي التعديل يمكن بعدها تحديد وبدقة النقاط الواجب تصحيحه.

الفصل 4

تحليل تطور الإيرادات العامة والضغط الضريبي في الجزائر

رغبة في الإنضمام إلى إقتصاد عالمي مفتوح مرتكز على آليات السوق عملت الجزائر على إصلاح سياساتها الإقتصادية قصد إحداث توازن و إستقرار في ميزانية الدولة بتقليص تبعيتها للمحروقات من جهة وت تطوير الجباية العادية وقطاع خارج المحروقات من جهة أخرى، وفي خضم الدراسة الكمية للنظام الضريبي المطبق سنحاول تحليل تطور الإيرادات الضريبية العادية منها و البترولية، بالإضافة إلى ثقل الاقتطاعات الضريبية وانعكاسها على المتغيرات الإقتصادية للوصول إلى مدى مردودية هذا النظام وذلك بإتباع الخطوات التالية

1. تطور الإيرادات العامة
2. تطور الضغط الضريبي
3. تقييم مردودية النظام الضريبي
4. الضريبة والمتغيرات الإقتصادية في الجزائر

1.4 تطور الإيرادات العامة

تتلخص بنود الإيرادات العامة في الجزائر في

أ- الإيرادات الضريبية والتي تنقسم بدورها إلى الجباية العادية والجباية البترولية

ب-الإيرادات غير الضريبية

وبما أنه سبق التطرق إلى بنية الإيرادات الضريبية في الفصل الثالث من هذا البحث، فلا بأس

بذكر أهم مكونات الإيرادات غير الضريبية والمتمثلة أساسا في [21] (138):

أ- إيرادات أملاك الدولة (الدومين) والمتضمنة حصيلة استغلال أو تأجير أو بيع أملاك

الدولة، كالأتاوات المحصلة من الشركات والأشخاص الذين يستغلون المناجم.

ب-الإيرادات المختلفة للميزانية كإيرادات بيع المجلات والمنشورات وبعض الرسوم من

المتاحف والمناطق الأثرية.

ج- إيرادات الوزارات (الإيرادات النظامية)، كإيرادات مراكز التكوين المهني

د- الإيرادات الإستثنائية والمتمثلة في مساهمة الدفع المقدمة من طرف بنك الجزائر والهيئات

المقدمة من الخارج.

1.1.4.1.4 تطور مكونات الإيرادات العامة

من خلال تركيبة الإيرادات العامة نلاحظ أهمية الإيرادات الضريبية وسيادتها على باقي أنواع

الإيرادات الأخرى وهذا ما تبينه بيانات الجداول الآتية

1.1.1.4.1.4.1.4 تطور بنية الإيرادات العامة 85-91

الجدول رقم (29): تطور بنية الإيرادات العامة للدولة ومدى تغطيتها

لنفقات التسيير والتجهيز خلال الفترة (85-91) [108] (120)

الوحدة (10⁶) دج

| 1991 | 1990 | 1989 | 1988 | 1987 | 1986 | 1985 | السنوات الإيرادات |
|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|--------------------------|
| 82.700 | 71.100 | 64.500 | 58.100 | 58.215 | 52.656 | 46.991 | الجباية العادية (1) |
| 16.3 | 10.2 | 11 | 0.19- | 10.55 | 12 | - | معدل النمو (%) |
| 161.500 | 76.200 | 45.500 | 24.100 | 20.479 | 21.439 | 46.787 | الجباية البترولية (2) |
| 111.9 | 67.4 | 88.79 | 17.68 | 4.47- | 54.17- | - | معدل النمو (%) |
| 4.700 | 5.200 | 6.400 | 11.300 | 14.290 | 15.595 | 12.072 | إيرادات أخرى (3) |
| 9.6- | 18.75- | 43.3- | 20.9- | 8.96- | 29.1 | - | معدل النمو (%) |
| 248.900 | 152.500 | 116.400 | 93.500 | 92.984 | 89.690 | 105.580 | المجموع (4) |
| 63.21 | 31.01 | 24.5 | 0.55 | 3.67 | 15.2- | - | معدل النمو (%) |
| 0.33 | 0.46 | 0.55 | 0.62 | 0.62 | 0.58 | 0.45 | (4)/(1) |
| 0.64 | 0.49 | 0.39 | 0.25 | 0.22 | 0.24 | 0.44 | (4)/(2) |
| 0.03 | 0.05 | 0.06 | 0.13 | 0.16 | 0.18 | 0.11 | (4)/(3) |
| 212.100 | 136.500 | 124.500 | 119.700 | 103.977 | 101.817 | 99.841 | نفقات التسيير التجهيز |
| 36.800+ | 16.000+ | 8.100- | 26.200- | 10.993- | 12.127- | 6.009+ | رصيد الميزانية |

من خلال بيانات الجدول يمكن القول أن

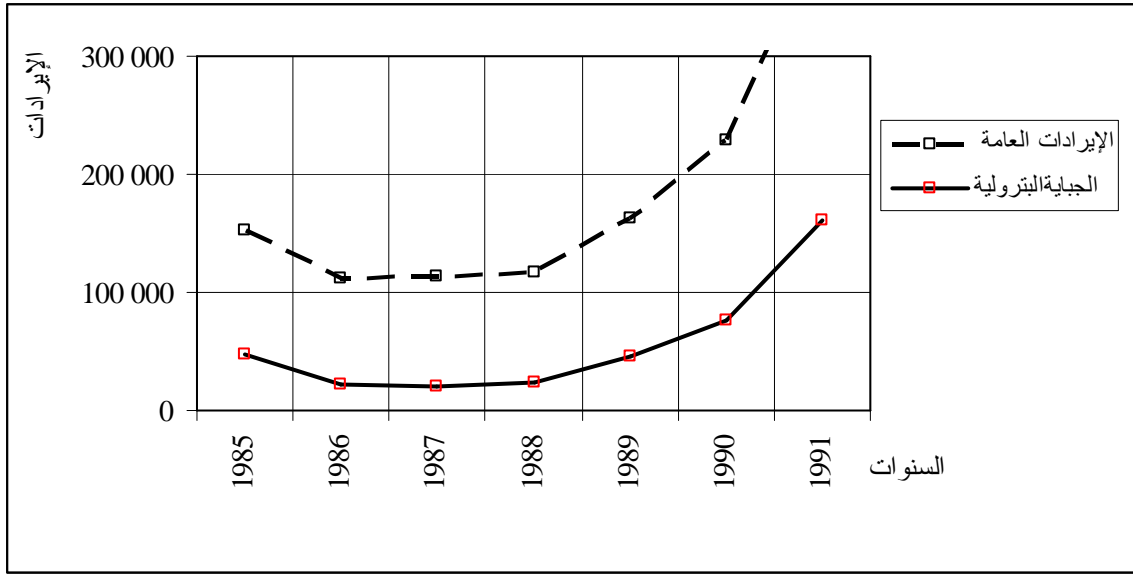
عرفت الجبابة العادية ارتفاعا مستمرا لكنه بطيء حيث قدر متوسط الزيادة خلال فترة الدراسة حوالي 16% لاحظ سيادة الجبابة العادية على الجبابة البترولية خلال الفترة الممتدة من (1986-1989) المتميزة ببداية أزمة النفط (1986) و سنة 1989 التي عرفت إرتفاع الملحوظ في أسعار النفط.

نلاحظ أهمية مساهمة الإيرادات الضريبية في الإيرادات العامة، غير أن الارتباط واضح بين اتجاه تغير الجباية البترولية و الإيرادات العامة، مما يدل على درجة الإعتماد على هذه الأخيرة التي تتسم بالتذبذب وعدم القدرة على التحكم في الأسباب الخارجية لتغير حصيلتها.



الشكل (03) تطور بنية الإيرادات العامة (1985-1991)

أبرزت أزمة النفط التبعية الكبيرة للجباية البترولية، فبالرغم من ارتفاع حصيلة الجباية العادية بـ: 12% سنة 1986 مقارنة بالسنة السابقة والإيرادات غير الضريبية بنسبة 29.1% ، إلا أن الإنخفاض الكبير لحصيلة الجباية البترولية المقدر بحوالي 54% أدى إلى إنخفاض الإيرادات العامة بنسبة 15.2% ، كما يوضح الشكل (04) ارتباط الإيرادات العامة بالجباية البترولية .



الشكل(04) تطور الجباية البترولية والإيرادات العامة خلال الفترة (85-91)

عرفت الميزانية عجزا خلال الفترة (1986-1989) وصل إلى 26.2 مليار دج سنة 1986 ما يقارب 8.83% من الناتج المحلي الخام ، فقد تراجع السعر المتوسط للبرميل إلى 14.8 دولار سنة 1986 مقابل 29 دولار سنة 1985 و لم تستطيع الإيرادات العامة تغطية النفقات الجارية بسبب تراجع المداخل البترولية التي لم تعوض بإيرادات أخرى، غير أن الأمر لا ينفى وجود عجز في ميزانية الحكومة في السنوات السابقة قدر بـ: (14.9%)، (9.1%) من الناتج المحلي الخام خلال السنتين 1983، 1985 على التوالي مع انخفاض في أسعار البترول من 35.9 دولار إلى 30.5 دولار ثم 29.7 دولار خلال السنوات 1982، 1983، 1984 على التوالي [109] (456)، أي ما يعادل: 165.14 دج، 149.45 دج، 151.47 دج للبرميل، لكن هذا الانخفاض لم يصاحب بانخفاض كبير في قيمة الدينار الذي كان مدعما من طرف الدولة ، إلا أنه وابتداء من سنة 1987 عرفت قيمة الدينار تدهورا مما زاد من حدة الأزمة المالية .

كما عرفت الميزانية فائضا وصل إلى 16 مليار دج و 36.8 مليار دولار أي ما يعادل 2.88% و 4.26% من الناتج المحلي الخام في السنتين (1990-1991) ، ويمكن رد ذلك إلى الارتفاع المحسوس في حصة الجباية البترولية بسبب ارتفاع أسعار البترول إلى 24.0 دولار و 20.4 دولار، حيث كانت دون 20 دولار سابقا من جهة وانخفاض قيمة الدينار مقابل الدولار مما ضخم الحصة البترولية بالدينار من جهة أخرى فضلا عن ارتفاع حصة الجباية العادية.

ما يمكن الوصول إليه هو هيمنة الجباية البترولية على مجموع الإيرادات ويمكن الاسترشاد بسنة «91» سنة إقرار الإصلاح الضريبي، حيث وصلت مساهمة الجباية البترولية 65 % من مجموع الإيرادات العامة بينما الجباية العادية 33% وشكلت الإيرادات غير الضريبية 2 % فقط.

2.1.1.4. تطور الإيرادات العامة (1992-2004)

طالما ارتبط حجم الإيرادات العامة بحجم الجباية البترولية التي ترتبط بتقلبات سعر البترول وسعر صرف الدينار الجزائري مقابل الدولار الأمريكي ، فتدهور قيمة الدينار يعمل على تضخيم حجم الحصيلة أكثر قيمتها الحقيقية، لذا يستحسن التطرق لسعر الصرف الدينار / دولار وسعر البترول.

الجدول (30): تطور أسعار الصرف دج/دولار وأسعار البترول للفترة (92-2002) [110]

| 2002 | 2001 | 2000 | 99 | 98 | 97 | 96 | 95 | 94 | 93 | 92 | |
|------|------|-------|-------|------|------|------|------|------|------|------|---------------------------|
| 25.2 | 24.9 | 28.5 | 17.9 | 12.9 | 19.5 | 21.7 | 17.6 | 16.3 | 17.5 | 19.9 | م.س.ب.ب |
| 79.7 | 77.3 | 75.3 | 66.6 | 58.8 | 57.7 | 54.7 | 47.6 | 35.1 | 23.4 | 21.8 | م.س.ص دج/دولار |
| 3.1 | 2.65 | 13.06 | 13.26 | 1.9 | 5.48 | 14.9 | 35.6 | 50 | 7.34 | - | التغير في دج/\$ (%) |

م.س.ب.ب: متوسط سعر برميل البترول بالدولار

م.س.ص: متوسط سعر صرف الدينار الجزائري مقابل الدولار

من خلال الجدول نلاحظ

إنخفاض قيمة الدينار الجزائري ي سنويا مقابل الدولار حيث وصل المعدل إلى 365.6% خلال الفترة (1992-2002) مما يعكس واقع الإقتصاد الجزائري المتدهور والذي تعتبر عملته مرآة له.

-تذبذب أسعار البترول من سنة لأخرى مما يصعب عملية التنبؤ بها ، ويجعل الإيرادات

العامة المعتمدة أساسا على البترول غير مستقرة .

الجدول رقم (31): تطور بنية الإيرادات العامة والنفقات خلال (2004-92) [111]،[112]،[113]

الوحدة 10⁹ دج

| 2004 | 2002 | 2001 | 2000 | 1999 | 1998 | 1997 | 1996 | 1995 | 1994 | 1993 | 1992 | السنوات الإيرادات |
|--------|--------|--------|--------|-------|--------|-------|--------|--------|-------|-------|-------|-------------------------------|
| 1394.5 | 1399.3 | 1238.8 | 1069.6 | 903.1 | 755.7 | 878.8 | 786.6 | 578.1 | 398.4 | 306.8 | 310.4 | الإيرادات الضريبية |
| 532.3 | 482.9 | 398.2 | 349.6 | 314.8 | 329.8 | 314 | 290.6 | 242.0 | 176.2 | 127.6 | 115.7 | الجباية العادية |
| 862.2 | 916.4 | 840.6 | 720 | 588.3 | 425.9 | 564.8 | 496.0 | 336.1 | 222.2 | 179.2 | 194.7 | الجباية البترولية |
| 133.5 | 112.4 | 90.3 | 15.4 | 43.6 | 18.9 | 47.9 | 38.6 | 33.6 | 36.1 | 7.0 | 6.4 | إيرادات أخرى |
| 1528 | 1511.7 | 1329.1 | 1085 | 950.5 | 774.5 | 926.7 | 825.2 | 611.7 | 434.5 | 313.8 | 316.8 | المجموع |
| 1920 | 1550.6 | 1321.0 | 1178.1 | 961.7 | 875.7 | 845.2 | 724.6 | 759.6 | 461.9 | 390.3 | 308.7 | النفقات (التسيير والتجهيز) |
| 392- | 38.9- | 8.1+ | 93.1- | 11.2- | 101.2- | 81.5+ | 100.6+ | 147.9- | 27.4- | 76.5- | 8.1+ | رصيد الميزانية |

من خلال البيانات الواردة في الجدول يمكن ملاحظة

- إنخفاض الإيرادات العامة سنة 1993 ويمكن رد ذلك إلى إنخفاض في الجباية البترولية بسبب هبوط أسعار البترول من 19.9 دولار سنة 1992 إلى 17.5 دولار سنة 1993، رغم الإرتفاع الذي عرفته كل من حصيلة الجباية العادية والإيرادات غير الضريبية.

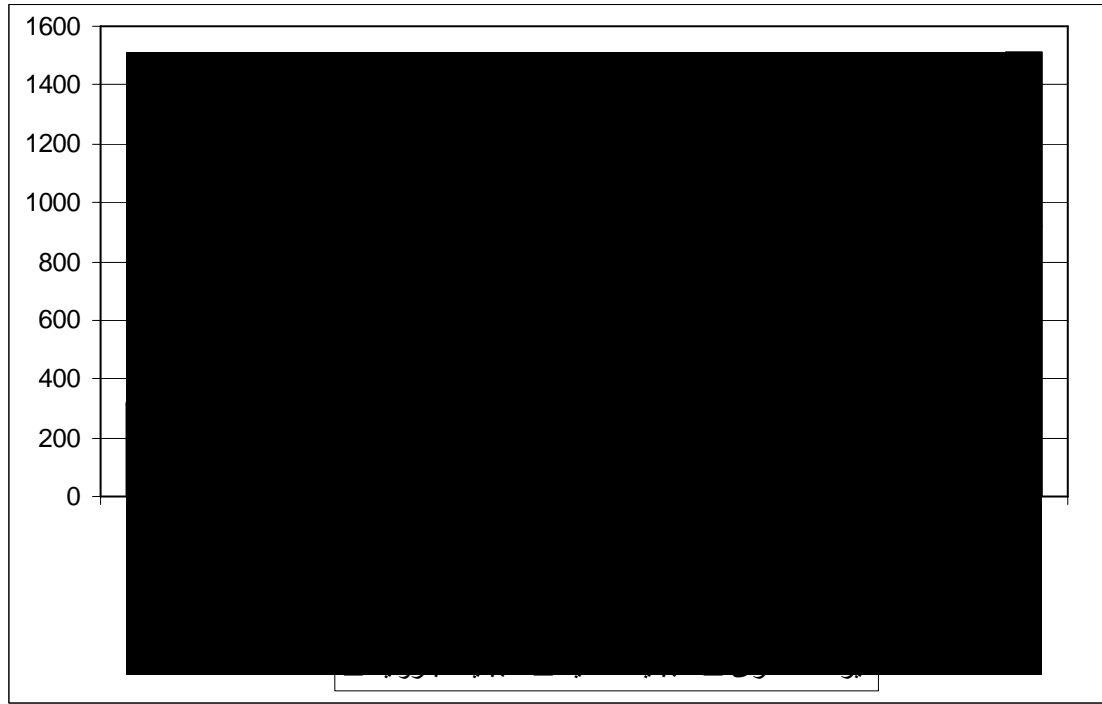
- شهدت الفترة الممتدة من 1993 إلى 1997 إرتقاعا في مجموع الإيرادات العامة بارتفاع كل مكوناتها، رغم ذلك فقد سجلت الميزانية عجزا وصل إلى 147.9 مليار دولار سنة 1995 نظرا لارتفاع النفقات الجارية، إلا أنها عرفت بعد ذلك فائضا في السنتين 1996 و1997، سرعان ما انخفضت الإيرادات العامة سنة 1998 نظرا لانخفاض حصيلة الجباية البترولية بسبب انخفاض أسعار برميل البترول من 19.5 دولار سنة 1997 إلى 12.9 دولار سنة 1998 ومع أن الجباية العادية قد ارتفعت بنسبة صغيرة 5.03 % و قد انخفضت بدورها الإيرادات غير الضريبية وسبب ذلك حدوث عجز في الميزانية بحوالي 101.2 مليار دج.

- وفي سنة 1999 عادت الإيرادات العامة للارتفاع من جديد لارتفاع أسعار البترول إلى 17.9 دولار سنة 1999 حيث إنخفض العجز إلى 11.2 مليار دج، ورغم إرتفاع أسعار البترول إلى 28.5 دولار سنة 2000 فإن إرتفاع النفقات بـ 22% مقابل الإيرادات بـ 14% أدى إلى إرتفاع العجز إلى 93.1 مليار دج

واعتمادا على النتائج المحققة في هذه السنوات الأخيرة -ومع الإرتفاع المستمر في الإيرادات العامة - تم إعداد برنامج إنعاش إقتصادي قصير الأجل (2001-2004) ليبدأ التنفيذ في الفصل الثاني لسنة 2001 وذلك بزيادة نفقات الإستثمار [114]، الأمر الذي يفسر انخفاضا في الفائض المحقق حتى أنه يتوقع تسجيل عجز بـ : 392 مليار دج سنة 2004 [94]، مع زيادة في الإيرادات العامة بارتفاع الجباية العادية والبترولية.

- ما يمكن قوله على بنية الإيرادات العامة حتى بعد الإصلاحات المطبقة والهادفة إلى إحلال الجباية العادية مكان الجباية البترولية قصد التخفيف من وطأة الصدمات الخارجية (المتحكمة في أسعار النفط) أن هيمنة الحصيلة البترولية على مج موع الإيرادات واقع ويمكن رؤية ذلك جليا من خلال

الإيرادات العامة لسنة 2002 أين بلغت مساهمة الجباية البترولية 62.9% والجباية العادية 30.1% أما الإيرادات غير الضريبية لم تتعدى 7.0% من مجموع الإيرادات، و مع إرتفاع أسعار البترول سنة 2004 يسبب إحتلال العراق يتوقع أن ترتفع حصيلة الجباية البترولية مما يزيد من هيمنتها على مجموع الإيرادات ، كما يبين لنا الشكل الآتي درجة تذبذب الإيرادات



الشكل رقم (05): تطور بنية الإيرادات العامة للفترة (1992-2002)

2.1.4. تطور بنية الإيرادات العادية

من خصائص الأنظمة الضريبية في البلدان النامية ومنها الجزائر سيادة الضرائب غير المباشرة على الضرائب المباشرة وتزايد أهمية الضرائب الجمركية عكس ما هو عليه في البلدان المتقدمة، فهل أدى الإصلاح الضريبي إلى إحداث توازن في هيكل الإيرادات الضريبية خارج المحروقات؟ ، وقبل التطرق إلى بنية الجباية العادية بعد الإصلاحات فلابأس من التعرف عليها قبل

سنة 1991

1.2.1.4. تطور بنية الإيرادات الضريبية (85-91)

الجدول رقم (32): تطور أهمية الضرائب المباشرة وغير المباشرة والحقوق الجمركية

في الجباية العادية للفترة (85-91) [108]

الوحدة : مليار دج

| 1991 | 1990 | 1989 | 1988 | 1987 | 1986 | 1985 | السنوات البيان |
|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|---------------------------|
| 82.7 | 71.1 | 64.5 | 58.1 | 58.21 | 52.65 | 46.99 | الجباية العادية (01) |
| 22.5 | 21.6 | 21.9 | 20.9 | 19.94 | 17.64 | 14.92 | الضرائب المباشرة (02) |
| 27.2 | 30.38 | 33.95 | 35.97 | 34.25 | 33.5 | 31.74 | (%) (01)/(02) |
| 38.2 | 34.7 | 30.6 | 28.2 | 28.82 | 27.83 | 25.18 | الضرائب غير المباشرة (03) |
| 46.2 | 48.8 | 47.44 | 48.53 | 49.51 | 52.58 | 53.58 | (%) (01)/(03) |
| 3.5 | 3.5 | 3.6 | 2.9 | 2.42 | 2.1 | 1.9 | حقوق التسجيل (04) |
| 4.23 | 4.92 | 5.58 | 4.99 | 4.15 | 3.98 | 4.04 | (%) (01)/(04) |
| 18.5 | 11.3 | 8.4 | 6.1 | 7.04 | 5.08 | 5.0 | الحقوق الجمركية (05) |
| 22.37 | 15.89 | 13.02 | 10.49 | 12.09 | 9.65 | 10.64 | (%) (01)/(05) |

ما يمكن ملاحظته من خلال الجدول رقم (32)

تحللت الضرائب على رقم الأعمال المرتبة الأولى في حصيللة الهيكل الضريبي حيث وصلت إلى 48.8 % و 46.2 من إجمالي الجباية العادية خلال 1990 و 1991 على التوالي، بينما مساهمة حقوق التسجيل والطابع (الضرائب على رأس المال) كانت جد صغيرة ويمكن رد ذلك إلى إمكانية التهرب من دفعها فالمكلف لا يصرح دوماً بالمبالغ الحقيقية المدفوعة عند التسجيل.

- نمو حصة الحقوق الجمركية في الجباية العادية، حيث تضاعفت حصيلتها حوالي أربع

مرات من 1985 إلى 1991

-تبقى مساهمة الضرائب المباشرة جد متواضعة حيث لا تتجاوز 22.5% كأقصى حد سجلت

سنة 1991، ويبين لنا الشكل الآتي بنية الإيرادات الضريبية العادية .



الشكل رقم (06) : بنية الإيرادات الضريبية العادية للفترة (1985-1991)

تعتبر الجباية العادية ذات حصيلة متواضعة وبنية غير متوازنة يعود ذلك إلى تعقد قوانين الإخضاع الضريبي من جهة ورغبة المكلفين في التهرب طالما النظام القائم يساعد على ذلك وهذا رغم النمو في الحصيلة المسجلة سنويا والتي لا يمكن القول عليها إلا أنها غير كافية وبعيدة عن الأهداف المنتظرة، حيث تضاعف 10 مرات من 1985 إلى 2002 أي في 17 سنة في حين تضاعفت الجباية البترولية في نفس الفترة بـ : 1.54 مرة ونفقات التسيير بـ : 15.53 مرة ، ويمكن رد ذلك أيضا للحالة الإقتصادية التي تعرفها المؤسسات العمومية والتي تسجل خسائر سنويا إضافة إلى حل بعضها منها ، وضعف الصادرات غير النفطية .

2.2.1.4. تطور بنية الإيرادات الضريبية (1992-2003)

سنعرض في هذا الجزء إلى بنية الجباية العادية العائدة لصالح الدولة ولصالح الجماعات المحلية لما تكتسيه هذه الأخيرة من أهمية إضافة إلى أنها كانت موضوع للإصلاح الضريبي ونقصد بذلك الرسم على النشاط المهني

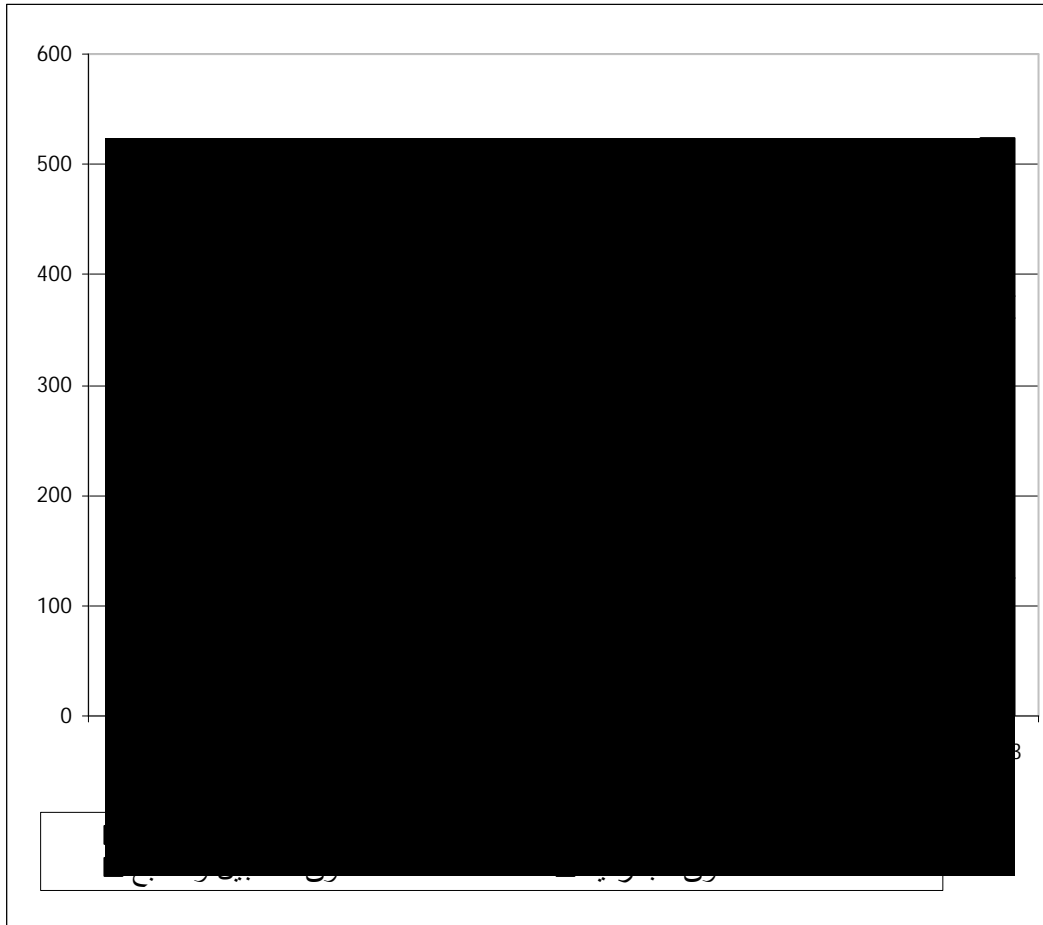
الجدول رقم (33) تطور أهمية بنية الجباية العادية خلال 1992-2003 [110]

الوحدة: مليار دج

| 2003 | 2002 | 2001 | 2000 | 99 | 98 | 97 | 96 | 95 | 94 | 93 | 92 | |
|--------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|---------------------------------|
| 523.78 | 482.9 | 398.2 | 349.6 | 314.8 | 329.8 | 314 | 290.6 | 242.0 | 176.2 | 127.6 | 115.7 | الجبائية العادية (1) |
| 125.52 | 112.2 | 98.5 | 82.0 | 72.2 | 88.1 | 81.8 | 67.5 | 57.8 | 42.8 | 35.1 | 28.1 | الضرائب على الدخل و الأرباح (2) |
| 23.96 | 23.23 | 24.73 | 23.45 | 22.93 | 26.71 | 26.05 | 23.22 | 23.88 | 24.3 | 27.51 | 24.28 | (%) (1)/(2) |
| 235.6 | 223.4 | 179.2 | 165.0 | 149.7 | 154.9 | 148.1 | 129.5 | 99.2 | 78.2 | 58.4 | 55 | الضرائب على السلع والخدمات (3) |
| 44.98 | 46.26 | 45 | 47.19 | 47.55 | 46.96 | 47.16 | 44.56 | 40.99 | 44.38 | 45.76 | 47.53 | (%) (1)/(3) |
| 19.27 | 18 | 16.8 | 16.2 | 12.7 | 11.3 | 10.6 | 9.2 | 6.4 | 6.6 | 6.7 | 5.3 | حقوق التسجيل والطابع (4) |
| 3.67 | 3.72 | 4.22 | 4.63 | 4.03 | 3.42 | 3.37 | 3.16 | 2.64 | 3.74 | 5.25 | 4.58 | (%) (1)/(4) |
| 143.37 | 128.4 | 103.7 | 86.3 | 80.2 | 75.5 | 73.5 | 84.4 | 78.6 | 47.9 | 27.4 | 27.3 | الحقوق الجمركية (5) |
| 27.37 | 26.59 | 26.04 | 24.68 | 25.47 | 22.89 | 23.4 | 29.04 | 32.48 | 27.2 | 21.4 | 23.59 | (%) (1)/(5) |

رغم الإصلاحات المطبقة إلا أن بنية الجباية العادية لم يطرأ عليها تغيير ملاحظ حيث بقيت الضرائب غير المباشرة على السلع والخدمات والحقوق الجمركية تمثل الجزء الأكبر من الحصيلة الضريبية العادية رغم الزيادة المستمرة لحصيلة الضرائب المباشرة نتيجة إيجاد الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات .

ويوضح لنا الشكل الآتي أهمية الضرائب المكونة للجباية العادية



الشكل رقم (07) : بنية الإيرادات الضريبية العادية للفترة (1992-2003)

وبما الإصلاحات الضريبية أحدثت ضرائب جديدة كالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات وكذا الرسم على القيمة المضافة فالسؤال الذي يمكن طرحه هو ما مدى مساهمة هذه الضرائب الجديدة في إجمالي الحصيلة الضريبية العادية بعد فترة من تطبيقها.

الجدول رقم(34)تطور مساهمة الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات

والرسم على القيمة المضافة في الجباية العادية خلال الفترة (94-2003) [115]

| 2003 | 2002 | 2001 | 2000 | 98 | 97 | 94 | |
|--------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-----------------------|
| 523.78 | 482.9 | 398.2 | 349.6 | 329.8 | 314 | 176.2 | الجباية العادية (1) |
| 125.5 | 112.2 | 98.5 | 82 | 88.1 | 81.1 | 42.8 | الضرائب المباشرة (2) |
| 59.9 | 51.63 | 44.6 | 34.1 | 43.0 | 37.2 | 23.8 | IRG على الأجور (3) |
| 19.95 | 19.07 | 17.4 | 15.6 | 12.5 | 12.7 | 7.35 | IRG أخرى (4) |
| 45.64 | 41.5 | 36.5 | 32.3 | 32.6 | 31.2 | 11.65 | IBS (5) |
| 47.7 | 46.01 | 45.3 | 41.5 | 48.8 | 45.86 | 55.6 | (%) (2)/(3) |
| 11.43 | 10.69 | 11.2 | 9.75 | 13.06 | 12.06 | 13.5 | (%) (1)/(3) |
| 15.89 | 16.9 | 17.6 | 19.02 | 14.18 | 15.65 | 17.17 | (%) (2)/(4) |
| 3.8 | 3.9 | 4.36 | 4.46 | 3.8 | 4.06 | 4.1 | (%) (1)/(4) |
| 36.36 | 36.9 | 37.05 | 39.4 | 37 | 38.4 | 27.3 | (%) (2)/(5) |
| 8.7 | 8.59 | 9.16 | 9.2 | 9.8 | 9.92 | 6.6 | (%) (1)/(5) |
| 235.6 | 223.4 | 179.2 | 165 | 154.9 | 148.1 | 78.2 | الضرائب.غ.المباشرة(6) |
| 172.1 | 156.7 | 126.2 | 116.1 | 108.2 | 98.9 | 50.55 | TVA (7) |
| 78.9 | 77.2 | 64.6 | 59.22 | 58.8 | 55.31 | 25.43 | TVA (الداخلي) |
| 93.2 | 79.5 | 61.6 | 56.92 | 49.4 | 43.68 | 25.12 | TVA (على الواردات) |
| 32.8 | 32.45 | 31.7 | 33.2 | 32.8 | 31.5 | 28.7 | (%) (1)/(7) |
| 73.04 | 70.14 | 70.4 | 70.3 | 69.8 | 66.7 | 64.6 | (%) (6)/(7) |

نلاحظ أنه أكثر من 45% من الضرائب المباشرة مصدرها الأجور المحصلة من ذوي الدخل المحدودة والذين يصعب عليهم التهرب من دفع الضريبة، لإتباع نظام الإقتطاع من المنبع، بالإضافة لخضوعها (هذه الدخل المحدودة) إلى سلم تصاعدي بمعدل هامشي أقصى هو 40% في حين تخضع أرباح الشركات لمعدل أقصى 30% و نسبة مخفضة 15% فضلا عن الإعفاءات الممنوحة في إطار قانون الإستثمار(01-03) هذا ما يبعد الضرائب على الدخل في الجزائر عن العدالة الضريبية أساس فرض الضريبة.

كما نلاحظ إعتقاد الهيكل الضريبي الجزائري بدرجة أولى على الضرائب غير المباشرة و المتمثلة بدورها أساسا في الرسم على القيمة المضافة الذي تصل مساهمته إلى أكثر من 70% من مجموع الضرائب غير المباشرة ويمكن رد ذلك إلى إتساع مجال تطبيقه والذي يشمل مع ظم السلع المستهلكة بشكل واسع ، ويبقى نصيب الضرائب الأخرى دون 30 % و المتمثلة أساسا في الرسم على الإستهلاك الداخلي ، الضريبة على المنتوجات البترولية و الضرائب غير المباشرة الأخرى.

كما أن الإصلاحات قد مست الرسوم المماثلة (والتي تعتبر ضرائب مباشرة) العائدة لصالح الجماعات المحلية غير أن المواطن من يدفعها.

الجدول رقم (35): حصيلة بعض الرسوم المماثلة خلال الفترة (94 - 2003) [116] (81)

الوحدة (10⁶) دج

| 2003 | 2002 | 2001 | 2000 | 99 | *98 | 96 | 95 | 94 | |
|------|------|------|------|------|------|------|-------|-------|---------|
| 47.9 | 45.6 | 44.4 | 43.6 | 38.3 | 34.2 | 31.4 | 33 | 12.75 | TAP |
| 15.7 | 18.9 | 24.7 | 22.6 | 22.9 | 21 | 18.3 | 15.7 | 12.7 | VF |
| 1.4 | 1.8 | 1.7 | 2 | 1.7 | 1.3 | 0.9 | 0.31 | 0.34 | TF |
| 65 | 66.3 | 70.8 | 68.2 | 62.9 | 56.5 | 50.6 | 39.01 | 25.79 | المجموع |

(TAP) الرسم على النشاط المهني

(VF) الدفع الجغرافي

(TF) الرسم العقاري

* ابتداء من 1998 الرسم العقاري يتضمن رسم التطهير

تزداد أهمية الجباية المحلية التي تركز أساسا على الرسم على النشاط المهني والذي تتضاعف سنويا، حيث تضاعف أكثر من سبع مرات في الفترة (93 - 2003) إلا أننا نلاحظ وابتداء من سنة 2000 تباطأ في نمو حصيلة هذا الرسم نتيجة لانخفاض معدله ، ويأتي الدفع الجغرافي في المرتبة الثانية بسبب نموه البطيء و تراجع حصيلته ابتداء من سنة 2000 نظرا لخفض معدله تمهيدا لإلغائه كما يمكن رد تدني حصيلة الدفع الجغرافي إلى زيادة حجم البطالة وتقلص الطبقة العاملة، حيث ترتبط هذه الضريبة بحجم العمالة ونوعيتها.

2.4. تطور الضغط الضريبي

من أهداف الإصلاح الضريبي زيادة مردودية النظام الضريبي وتخفيف العبء الضريبي على الشركات وتحقيق معدل للضغط الضريبي يخدم الأهداف الإقتصادية و الإجتماعية، وسنتطرق في هذا المبحث إلى الضغط الضريبي الإجمالي ، الفردي و الجزئي (لكل ضريبة) .

1.2.4. الضغط الضريبي الإجمالي والفردي

يمثل معدل الضغط الضريبي الإجمالي العلاقة بين الإقتطاعات الضريبية والنتائج الداخلي الخام، وبما أننا نحاول معرفة أثر الإصلاحات على هذا المعدل فلا بأس أن نتطرق إلى معدل الضغط الضريبي قبل إصلاحات 92.

1.1.2.4. الضغط الضريبي الإجمالي

الجدول رقم (36) تطور معدل الضغط الضريبي الإجمالي للفترة 1985 - 1991 [108]

الوحدة (10⁹ دج)

| 1991 | 1990 | 1989 | 1988 | 1987 | 1986 | 1985 | |
|-------|-------|--------|--------|--------|--------|-------|---------------------------|
| 244.2 | 147.3 | 110 | 82.2 | 78.7 | 74.1 | 93.78 | الإيرادات الضريبية(1) |
| 82.7 | 71.1 | 64.5 | 58.1 | 58.21 | 52.65 | 46.89 | الجباية العادية (2) |
| 862.1 | 554.4 | 422.05 | 347.7 | 312.7 | 296.5 | 291.6 | النتائج الداخلي الخام (3) |
| 635.3 | 435.8 | 353.12 | 304.76 | 272.06 | 262.44 | 228.3 | ن.د.خ خارج المحروقات(4) |
| 28.32 | 26.56 | 26.06 | 23.64 | 25.16 | 24.99 | 32.16 | (1) / (3) (%) |
| 13.01 | 16.31 | 18.26 | 19.06 | 21.39 | 20.06 | 20.58 | (2) / (4) (%) |

إذا اعتمدنا على المعدل الأمثل للضغط الضريبي الذي وضعه الإقتصادي كولان كلارك 25 % فإن معدل الضغط الضريبي في الجزائر دون ذلك حيث بلغ كأقصى حد 20.58 % سنة 1985 وأخذ في الانخفاض حتى وصل 13.01 % سنة 1991 ويمكن رد ذلك إلى الأوضاع الاقتصادية السيئة التي تبعت أزمة النفط 1986 إضافة إلى انخفاض الإقتطاعات الضريبية وعدم فعالية الإدارة الضريبية .

إضافة إلى أن معدل الضغط الضريبي (لمجموع الإيرادات الضريبية / الناتج الداخلي الخام) يعرف ارتفاعا مقابل معدل جباية العادية / الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات، نظرا لأهمية الجباية البترولية من إجمالي الإيرادات الضريبية الأمر الذي يضخم هذا المعدل، كما يبقى هذا المعدل غير دقيق لعدم إمكانية إعتبار الجباية البترولية ضمن الإقتطاعات الإجبارية ولأهمية المحروقات في تكوين الناتج الداخلي الخام، حيث بلغت نسبة الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات على الناتج الداخلي الخام الإجمالي 78.29 % ، 73.36 % خلال السنتين 1985 و 1991 على التوالي:

الجدول رقم (37): تطور معدل الضغط الضريبي الإجمالي بعد الإصلاحات (1992-2000) [108]

الوحدة (10⁹ دج)

| 2002 | 2001 | 2000 | 1999 | 1998 | 1997 | 1996 | 1995 | 1994 | 1993 | 1992 | |
|--------|--------|--------|--------|--------|--------|-------|-------|--------|--------|--------|--------------------------|
| 4455.3 | 4235.6 | 4235.6 | 3248.2 | 2830.5 | 2771.3 | 2570 | 2005 | 1487.4 | 1189.7 | 1074.7 | الناتج الداخلي الخام (1) |
| 2994 | 2791.7 | 2791.7 | 2357 | 2192.3 | 1932.3 | 1762 | 1454 | 1126 | 915 | 801 | ن.د.خ خارج المحروقات (2) |
| 67.2 | 65.9 | 65.9 | 72.56 | 77.4 | 69.7 | 68.5 | 72.5 | 75.7 | 76.9 | 74.5 | (%) (1)/(2) |
| 1399.3 | 1238.8 | 1069.6 | 903.1 | 755.7 | 878.8 | 786.6 | 578.1 | 398.4 | 306.8 | 310.4 | الإيرادات الضريبية (3) |
| 482.9 | 398.2 | 349.2 | 314.8 | 329.8 | 314 | 290.6 | 242.0 | 176.2 | 127.6 | 115.7 | الجباية العادية (4) |
| 31.4 | 29.2 | 26.09 | 27.8 | 26.7 | 31.7 | 30.6 | 28.83 | 26.78 | 25.78 | 28.88 | (%) (1)/(3) |
| 16.12 | 14.26 | 14.08 | 13.35 | 15.04 | 16.25 | 16.49 | 16.64 | 15.64 | 13.94 | 14.4 | (%) (2)/(4) |

بلغ متوسط الضغط الضريبي الإجمالي (للإيرادات الضريبية) خلال الفترة (92-2002) معدلا قدره :28.5% وهو مرتفع يقترب لما يسجل في الدول المتقدمة، وهذا دليل على عدم دقته نظرا لإدراج الجباية البترولية ضمن الإيرادات الضريبية والتي لا يمكن اعتبارها إقطاع ضريبي يتحمله الاقتصاد الوطني .

أما بالنسبة للضغط الضريبي خارج المحروقات فإن متوسطه خلال الفترة (92-2002) بلغ 15.11% و هو معدل ضعيف دون المتوسط العربي حسب تقرير صندوق النقد العربي 2002، فإن متوسط الإيرادات الضريبية على الناتج المحلي الخام في الدول العربية وصل إلى 28.57 % سنة 2001) والكفعل المسجل في الدول المتقدمة، ويمكن رد انخفاض مع دل الضغط الضريبي في الجزائر إلى

- ضعف الإقطاعات الضريبية الذي يفسر انخفاض حصيلة الجباية العادية مقارنة بالجباية البترولية، نظرا لانخفاض دخول الأفراد وانتشار البطالة وظاهرة التهرب الضريبي مما يقلص من وعاء الضريبة.

- يؤدي انخفاض قيمة العملة المستمر إلى تضخيم مداخيل قطاع المحروقات مقارنة بالقطاعات الأخرى، كما يوضح الجدول الآتي

الجدول رقم (38) تطور الصادرات من المحروقات و معدل ضغط الجباية البترولية

خلال الفترة 2002-92 [117]

الوحدة (10⁹ دج)

| 2002 | 2001 | 2000 | 99 | 98 | 96 | 94 | 92 | |
|--------|--------|---------|--------|--------|-------|--------|--------|--------------|
| 916.4 | 840.6 | 720 | 588.3 | 425.9 | 496.0 | 222.2 | 194.7 | ج.ب (1) |
| 4455.3 | 4235.6 | 4098.8 | 3248.2 | 2830.5 | 2570 | 1487.4 | 1074.7 | ن.د.خ (2) |
| 20.56 | 19.84 | 17.56 | 18.11 | 15.04 | 19.3 | 14.93 | 18.11 | (2)/(1) (%) |
| 1522.1 | 1432.3 | 1585.91 | 811.2 | 567.4 | - | - | - | ص.م (دج) |
| 6.26 | 9.68- | 95.5 | 42.96 | - | - | - | - | معدل النمو % |
| 18.12 | 19.53 | 21.06 | 11.9 | 9.77 | - | - | - | ص.م بالدولار |
| 7.21- | 7.26- | 76.9 | 21.8 | - | - | - | - | معدل النمو % |

ج.ب : الجباية البترولية / ن.د.خ: الناتج الداخلي الخام / ص.م : الصادرات من المحروقات

من خلال الجدول نلاحظ أن الصادرات من المحروقات تتأثر بالدرجة الأولى بأسعار البترول كونها تعرف تغيرات مستمرة وأحيانا مهمة، كما تتأثر أيضا بأسعار صرف الدينار مقابل الدولار ، حيث أن انخفاض أسعار البترول من 28.5 إلى 24.9 دولار سنة 2001 أدى إلى انخفاض الصادرات من المحروقات بالدولار 7.26% وإلى انخفاض أكثر في المحروقات المقومة بالدينار قدر بـ 9.68% نظرا لأن الإرتفاع في سعر الصرف من 75.3 إلى 77.3 دج/دولار كان أقل من الإنخفاض في أسعار البترول .

2.1.2.4. الضغط الضريبي الفردي

يعتمد هذا المعدل على توفر المعلومات عن ما يتحمله الفرد من ضرائب مباشرة كانت أو غير مباشرة متضمنة في أسعار السلع التي يستهلكها، بالإضافة إلى نصيبه في الدخل، (الناتج الداخلي الخام) والذي يعبر عن قدرته التكاليفية، كل هذا يزيد من صعوبة قياس معدل الضغط الضريبي الفردي المعبر عنه بالعلاقة بين ما يتحمله الفرد من ضرائب ومستوى معيشته، وفي محاولة لقياسه نلجأ إلى

-حساب نصيب الفرد من الناتج الداخلي الخام وذلك بقسمة هذا الأخير على مجموع عدد السكان باعتبار أن الناتج سيوزع بالتساوي بين أفراد المجتمع .

حساب ما يتحمله الفرد من ضرائب وذلك بقسمة الإيرادات الضريبية على مجموع عدد السكان-اعتبرنا أن كل مواطن يدفع الضرائب -، وبما أنه يتم استبعاد الجباية البترولية من الإقتطاعات الضريبية التي يتحمله المواطن سنحاول التطرق إلى ما يتحمله هذا الأخير من مجموع الجباية العادية.

الجدول رقم (39): تطور معدل الضغط الضريبي الإجمالي الفردي خلال « 88 - 2002 » [الجداول 29،31،37]

الوحدة (10⁹) دج

| 2002 | 2001 | 2000 | 1999 | 1998 | 1996 | 1994 | 1992 | 1991 | 1988 | |
|----------|-----------|-----------|-----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|--|
| 1399.3 | 1238.8 | 1069.6 | 903.1 | 755.7 | 786.6 | 398.4 | 310.4 | 244.2 | 82.2 | الإيرادات الضريبية (1) |
| 4455.3 | 4235.6 | 4098.8 | 3248.2 | 2830.5 | 2570 | 1487.4 | 1074.7 | 862.1 | 347.7 | الناتج الداخلي الخام (2) |
| 31.4 | 30.9 | 30.6 | 30.2 | 29.2 | 28.6 | 27.5 | 26.3 | 25.6 | 23.7 | عدد السكان م. نسمة (3) |
| 44.563,7 | 40.090,6 | 34.954,2 | 29.903,9 | 25.880,1 | 27.503,5 | 14.487,2 | 11.802,2 | 9.539,06 | 3.468,3 | (3)/(1)=(4) |
| 41.888,5 | 137.074,4 | 133.947,7 | 107.556,3 | 96.934,9 | 89.860,1 | 54.087,2 | 40.863,1 | 33.675,7 | 14.670,8 | (3)/(2)= (5) |
| 31.4 | 29.24 | 26.09 | 27.8 | 26.7 | 30.6 | 26.78 | 28.88 | 28.32 | 23.64 | معدل الضغط الضريبي الفردي (4)/(5) (%) |

تعتبر الجباية البترولية خارج ما يتحمله المواطن من ضرائب ، وقصد حساب معدل الضغط الضريبي الفردي بدقة أكثر نعتمد على الجباية العادية فقط ، ثم إن حساب هذا المعدل دون الأخذ في الحسبان أنه ليس كل مواطن عامل ويدفع ضريبة عن المستوى الحقيقي له ، لذلك سنستبعد أولا عدد البطالين من مجموع السكان كما سنقوم بقسمة الإيرادات الضريبية على مجموع المكافئين فقط هذا ما يبينه الجدول الآتي :

الجدول رقم(40) تطور الضغط الضريبي الجزئي الفردي خلال الفترة(88-2002) [الجدول 37،31،29]

الوحدة(10⁹)دج

| 2002 | 2001 | 2000 | 1999 | 1998 | 1996 | 1994 | 1992 | 1991 | 1988 | |
|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|---------|---------|---------|---------|---------|--|
| 482.9 | 398.2 | 349.6 | 314.8 | 329.8 | 290.6 | 176.2 | 115.7 | 82.7 | 58.1 | الجباية العادية (1) |
| 2994 | 2791.7 | 2482.5 | 2357.3 | 2192.3 | 1762 | 1126 | 801 | 635.3 | 304.76 | ن.د.خ خارج المحروقات (2) |
| 31.4 | 30.9 | 30.6 | 30.2 | 29.2 | 28.6 | 27.5 | 26.3 | 25.6 | 23.7 | عدد السكان مليون نسمة (3) |
| 1.049.664 | 1.203.792 | 996.186 | 753.499 | 699.653 | - | - | - | - | - | عدد المكلفين بالضريبة (4) |
| 15378.9 | 12886.73 | 11424.8 | 10287.58 | 11294.5 | 10160.8 | 6407.3 | 4399.24 | 3230.46 | 2451.47 | (3)/(1)=(5) |
| 95350.3 | 90346.3 | 81127.45 | 78056.3 | 75078.7 | 61806.4 | 40945.4 | 30456.3 | 24816.4 | 12859.1 | (3)/(2)=(6) |
| 460.051,9 | 330.788 | 350.938,4 | 417.784,2 | 471.376,5 | - | - | - | - | - | (4)/(1)=(7) |
| 16.12 | 14.25 | 14.08 | 13.17 | 15.05 | 16.43 | 15.64 | 14.4 | 13.01 | 19.06 | معدل الضغط الضريبي الفردي (6)/(5) (%) |
| 17.46 | 15.56 | 15.4 | 14.56 | 16.34 | - | - | - | - | - | معدل الضغط الضريبي (%) بعد إستبعاد عدد البطالين |

المصدر: الجداول رقم (29) ، (31) ، (37) من هذا البحث

(5) :نصيب ما يتحمله الفرد من الجباية العادية / (6):نصيب الفرد من الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات / (7):نصيب ما يتحمله المكلفين بالضريبة من الجباية العادية .

نلاحظ من خلال الجدولين السابقين أن معدل الضغط الضريبي الإجمالي (للإيرادات الضريبية) الذي يقع على كاهل كل فرد يبلغ متوسطه خلال فترة الدراسة 27.94 % وهو مرتفع مقارنة بما يتحمله من جباية عادية حيث بلغ متوسط ضغط هذه الأخيرة 15.12%.

إبتداء من 1998 وبعد إستبعاد عدد البطالين من مجموع عدد السكان إرتفع نصيب ما يدفعه الفرد من ضرائب وأصبح 12273.9 دج ، 11368.7 دج، 14060.73 دج، 16657.4 دج في السنوات 1998-2002، على التوالي مما أدى إلى إرتفاع معدل الضغط الضريبي الفردي وهذا دليل على أن ما يتحمله الفرد فوق ما تم الوصول إليه في الحالة الأولى ، وبذلك نستنتج أن عبء الضريبة يزداد على كاهل المواطن خاصة الذين لا يستطيعون التهرب من الضريبة (كلما ارتفع مستوى البطالة والأشخاص الذين تتكفل الدولة بإعالتهم وبما أن عدد الشاغلين يتقلص سنويا فإن الضغط الضريبي على الفئة الناشطة يزداد ، وحسب تقرير بنك الجزائر لسنة 2002 فقد بلغ عدد العاطلين عن العمل سنة 2000 نسبة 29% من مجموع السكان الناشطين (أي الذين وصلوا إلى سن العمل) كما قد تلجأ الدولة إلى تغطية قصور الجباية المباشرة بإتقال كاهل الاستهلاك.

وما يمكن ملاحظته من الجدول رقم (40) أن نصيب ما يتحمله المكلف الواحد من الضرائب يفوق دائما نصيبه من الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات مما يجعل معدل الضغط الضريبي يفوق 100% في كل السنوات (1998-2002) وهذا غير منطقي ويمكن رد ذلك لـ

- كون الناتج الداخلي الخام غير موزع بالتساوي بين المواطنين الأمر الذي يفسر بوجود تفاوت في توزيع الثروات حيث نجد أفراد يفوق دخلهم أضعاف نصيب الفرد من الدخل (المحسوب في الجدول) في حين نجد البعض الآخر دون هذا المستوى.

- أغلبية الضرائب المحصلة في الجزائر هي ضرائب غير مباشرة تقع على عاتق المستهلك الأخير، و المكلف يعمل دائما على نقل عبئها، ومنه فنصيب المكلفين من الضرائب دون المستوى الذي تم التوصل إليه في الجدول ، مما يدل على صعوبة الوصول إلى معدل الضغط الضريبي الحقيقي الذي يقع على عاتق المكلف لكن بإمكان الإدارة الضريبية حساب متوسط هذا المعدل عن طريق حساب المعدل الخاص بكل مكلف إستنادا على البيانات الموجودة في ملفه الضريبي.

2.2.4. الضغط الضريبي الجزئي

بغرض تحليل بنية الضرائب المطبقة عن طريق حساب ثقل كل ضريبة على الإقتصاد الوطني نقوم بحساب معدل الضغط الضريبي لكل من الضرائب المباشرة، الضرائب غير المباشرة، حقوق الطابع والتسجيل و الحقوق الجمركية.

1.2.2.4. معدل ضغط الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

1- الضرائب المباشرة: من أجل معرفة أثر الإصلاح الضريبي على معدل ضغط الضرائب المباشرة نتناول أولاً نسبة هذه الضرائب إلى الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات قبل وبعد الإصلاحات.

الجدول رقم (41) تطور ثقل الضرائب المباشرة خلال

الفترة (85 - 2002) [الجدول 32، 33، 36، 37]

الوحدة (10⁹ دج)

| معدل الضغط الضريبي (%) | ن.د.خ خارج المحروقات (02) | الضرائب المباشرة (01) | |
|------------------------|---------------------------|-----------------------|------|
| 6.53 | 228.3 | 14.92 | 1985 |
| 6.72 | 262.44 | 17.64 | 1986 |
| 7.32 | 272.06 | 19.94 | 1987 |
| 6.2 | 353.12 | 21.9 | 1989 |
| 4.95 | 435.8 | 21.6 | 1990 |
| 3.54 | 635.3 | 22.5 | 1991 |
| 3.5 | 801 | 28.1 | 1992 |
| 3.83 | 915 | 35.1 | 1993 |
| 3.8 | 1126 | 42.8 | 1994 |
| 3.83 | 1762 | 67.5 | 1996 |
| 4.02 | 2192.3 | 88.1 | 1998 |
| 3.3 | 2482.5 | 82 | 2000 |
| 3.53 | 2791.7 | 98.5 | 2001 |
| 3.74 | 2994 | 112.2 | 2002 |

نلاحظ من خلال الجدول إنخفاض ثقل الضرائب المباشرة منذ 1987 أين كان يقدر بـ 7.32% و وصل إلى 3.54% سنة 1991 ورغم الإصلاحات المطبقة إلا أن أهميتها بقيت متواضعة ولا تتجاوز 4.02% من الناتج الداخلي خلال الفترة (1992-2002) وذلك رغم ارتفاع حصيلة هذه الضرائب إلا أن ثقلها بقي منخفضا إضافة إلى استقراره ، ويمكن رد ذلك إلى تواضع معدلات نمو الحصيلة الضريبية حيث تضاعفت هذه الأخيرة سبع مرات خلال الفترة (1985-2002) بمعدلات نمو الناتج الداخلي الخام الذي تضاعف أكثر من ثلاثة عشر (13) مرة خلال نفس الفترة، ويدل ضعف حصيلة الضرائب المباشرة على عدم إتساع الوعاء الضريبي وعدم التحكم في ظاهرة التهرب كما كان ينتظر من الإصلاحات.

تتمثل أهم الضرائب المباشرة في الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات فما هو ثقل كل منهما ؟

الجدول رقم (42): تطور ثقل الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات

خلال الفترة 1994-2002 [117]

الوحدة (10⁹ دج)

| 2002 | 2001 | 2000 | 1998 | 1994 | |
|-------|--------|--------|--------|-------|--------------------------|
| 51.63 | 44.6 | 34.1 | 43.0 | 23.8 | IRG على الأجور (1) |
| 19.07 | 17.4 | 15.6 | 12.5 | 7.35 | IRG على دخول أخرى (2) |
| 41.5 | 36.5 | 32.3 | 32.6 | 11.65 | IBS (3) |
| 2994 | 2791.7 | 2482.5 | 2192.3 | 1126 | ن.د.خ خارج المحروقات (4) |
| - | 956.9 | 866.1 | 781.1 | 666.5 | الأجور (5) |
| - | 938.2 | 825.4 | 723.3 | - | دخل غير الأجراء (6) |
| 2.36 | 2.22 | 2.002 | 2.53 | 2.76 | (1) + (2) / (4) (%) |
| 1.4 | 1.3 | 1.3 | 1.48 | 1.03 | (3) / (4) (%) |
| - | 4.66 | 3.93 | 5.5 | 3.57 | (1) / (5) (%) |
| - | 5.74 | 5.8 | 6.23 | - | (2) + (3) / (6) (%) |

من خلال الجدول رقم (42) توزيع الضغط الضريبي الإجمالي على أنواع الضرائب المباشرة نلاحظ أن الجزء الأكبر من الضغط يتحمله الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي حيث بلغ 2.36% سنة 2002 في حين لم يتجاوز 1.4% على الأرباح الخاضعة لـ (IBS) نظرا لسهولة

إقتطاع الضريبة من الأجر (نظام الاقتطاع من المنبع) وصعوبة التهرب فيها بينما يبقى المجال مفتوح أمام أنواع المداخل الأخرى للتهرب من الدفع أمام الإعفاءات والامتيازات المقدمة.

غير أن حساب ضغط الضريبة على الوعاء الخاضع (بالاعتماد على الأجر ومداخل غير الأجراء) يبين أن ضغط الضريبة على مداخل غير الأجراء أكبر منه على الأجر لكن بنسبة صغيرة حيث وصل عند غير الأجراء إلى 5.74 سنة 2002 أما بالنسبة للأجراء فكان 4.66 ، و يمكن رد ذلك كون الإحصائيات المتعلقة بمداخل غير الأجراء غير دقيقة بسبب التصريحات الكاذبة من طرف المكلفين ومنه فهذه المداخل أكبر من الأجر خاصة وأن عدد الأجراء في تناقص مستمر بسبب إفلاس الشركات وتسريح العمال، وما يجبي سنويا من ضرائب على الأجر يفوق عادة ما يجبي من الدخول الأخرى، هذا ما يؤكد أن الضريبة أشد وطأة على الطبقات محدودة الدخل (الأجراء) من تلك المرتفعة الدخل وأن الإصلاح الضريبي لم يحقق العدالة والمساواة بين المكلفين، والتي تتحقق عندما يكون سعر الضريبة المفروضة على الأقل دخلا أقل من الأكبر دخلا، دون وجود مجال للتهرب وبذلك تتساوى التضحية التي يتحملها كل منهما نتيجة فرض الضريبة.

و قصد حساب معدل الضغط الضريبي بطريقة أدق يجب ألا ننسى الرسوم المماثلة والتي لا تدخل في ميزانية الدولة لكونها تعود لميزانية الجماعات المحلية رغم أنها تقع على عاتق المواطن وتمثل عبئا ضريبيا بالنسبة له، ويمثل الجدول الآتي تطور أهمية الجباية المحلية.

الجدول رقم (43) تطور نقل بعض عناصر الجباية المحلية

خلال الفترة (94-2002) [الجدول 35،37]

الوحدة (10⁹ دج)

| 2002 | 2001 | 2000 | 1999 | 1996 | 1995 | 1994 | |
|------|--------|--------|--------|------|-------|-------|---------------------------------------|
| 66.3 | 70.8 | 68.2 | 62.9 | 50.6 | 39.01 | 25.79 | الرسوم المماثلة (1) |
| 2994 | 2791.7 | 2482.5 | 2357.3 | 1762 | 1454 | 915 | ن.د.خ. المحروقات (2) |
| 2.2 | 2.5 | 2.74 | 2.66 | 2.87 | 2.6 | 2.81 | معدل الضغط الضريبي () (2)/(1) (%) |

تتضمن الرسوم المماثلة كل من الرسم على النشاط المهني، الدفع الجزافي، الرسم العقاري ورسم التطهير

يعرف ثقل الرسوم الـ مماثلة استقرارا في معظم سنوات الدراسة إلا أنه يميل نحو الإنخفاض في السنوات الأخيرة نظرا لإنخفاض معدلات معظم الرسوم كالرسم على النشاط المهني والدفع الجزافي ورغم تدني ثقل الرسوم المماثلة إلا أنه لا يمكننا إهماله لكونه يقع على عاتق المواطن فضلا على أنه يضاهي ثقل الضرائب المباشرة الذي وصل 3.3 % سنة 2000.

2- الضرائب غير المباشرة

الجدول رقم(44) تطور معدل ضغط الضرائب غير المباشرة

خلال الفترة 1994-2002 [110] (108)

الوحدة (10⁹) دج

| 2002 | 2001 | 2000 | 98 | 94 | البيان |
|--------|--------|--------|--------|-------|--|
| 156.7 | 126.2 | 116.1 | 108.2 | 50.55 | الرسم على القيمة المضافة TVA (1) |
| 32.5 | 25.2 | 23.2 | 21.6 | 10.4 | الرسم الداخلي على الاستهلاك TIC (2) |
| 33.4 | 27.3 | 24.2 | 23.3 | 12.87 | إقتطاعات على المنتوجات البترولية TPP (3) |
| 0.8 | 0.5 | 1.5 | 1.8 | 4.4 | ضرائب غير المباشرة الأخرى (4) |
| 223.4 | 179.2 | 165 | 154.9 | 78.2 | مجموع الضرائب غير المباشرة (5) |
| 2994 | 2791.7 | 2482.5 | 2192.3 | 1126 | ن.د.خ خارج المحروقات (6) |
| 1847.7 | 1714.2 | 1670.7 | 1556.7 | 837.4 | الإستهلاك النهائي للعائلات (7) |
| 5.23 | 4.52 | 4.67 | 4.93 | 4.48 | (6)/(1) (%) |
| 8.48 | 7.36 | 6.94 | 6.95 | 6.03 | (7)/(1) (%) |
| 12.09 | 10.45 | 9.87 | 9.95 | 9.33 | (7)/(5) (%) |
| 7.46 | 6.41 | 6.64 | 07.06 | 6.94 | (6)/(5) (%) |

نلاحظ أن ثقل الضرائب غير المباشرة ضعف ثقل الضرائب المباشرة بالنسبة للإقتصاد الوطني وهذا من خصائص النظم الضريبية في الدول النامية فضلا على أن نسبة الرسم على القيمة المضافة / الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات أكبر من معدل الضغط الضريبي الذي تمثله الضرائب على الدخل وأرباح الشركات.

كما تتسم نسبة الضرائب غير المباشرة إلى الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات خلال فترة الدراسة بالاستقرار على العموم إلا أنها عرفت إرتفاعا طفيفا ابتداء من سنة 2001 ورغم إصلاح الضرائب على السلع والخدمات وتوسيع الوعاء الخاضع إلا أن مساهمتها في الناتج الخام بقيت مستقرة

الدليل على إستقرار المستوى العام للإستهلاك من جراء انخفاض مستوى المعيشة ، كما وصل ثقل الضرائب غير المباشرة على الإستهلاك النهائي للعائلات 12.09% سنة 2002 .

أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة فقد عرفت حصيلتها نموا مستمرا منذ تطبيقها، حيث بلغت نسبتها إلى الناتج الخام 5.23 % سنة 2002 وهي نسبة تفوق ما حققته الضرائب المباشرة في نفس السنة والمقدرة بـ 3.74 % ، أما ثقلها على الإستهلاك النهائي للعائلات فيعرف إرتفاعا مستمرا وصل إلى 8.48% سنة 2002

2.2.2.4. حقوق الطابع والتسجيل والحقوق الجمركية

1- حقوق التسجيل والطابع

الجدول رقم (45) تطور نسبة حقوق التسجيل والطابع إلى الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات

خلال الفترة (91 - 2002) [الجدول 32،33،37]

الوحدة (10⁹ دج)

| 2002 | 2001 | 1999 | 1997 | 1995 | 1993 | 1992 | 1991 | |
|------|--------|--------|--------|------|------|------|-------|---------------------------|
| 1.8 | 16.8 | 12.7 | 10.6 | 6.4 | 6.7 | 5.3 | 3.5 | حقوق الطابع والتسجيل (01) |
| 2994 | 2791.7 | 2357.3 | 1932.3 | 1454 | 915 | 801 | 635.3 | ن.د.خ خارج المحروقات (02) |
| 0.6 | 0.6 | 0.53 | 0.54 | 0.44 | 0.73 | 0.66 | 0.55 | (%) (2)/(1) |

رغم نمو حصيللة حقوق التسجيل والطابع إلا أن هذا النمو يعتبر ضعيفا، حيث لم تتضاعف الحصيللة سوى خمس (05) مرات خلال (11) سنة، بالإضافة إلى أن معدلات النمو السنوية كانت دائما دون معدلات نمو الناتج الداخلي الخام الأمر الذي يفسر انخفاض معدل ضغط هذا النوع من الضرائب فأهمية الضرائب على رأس المال مازالت منخفضة والأمر يتعلق بانتشار ظاهرة التهريب عن طريق تقديم التصريحات الكاذبة خاصة بالنسبة لحقوق التسجيل .

2- الحقوق الجمركية

الجدول رقم (46) تطور ثقل الحقوق الجمركية خلال (الفترة 91 - 2002) [الجدول 32،33،37]

الوحدة (10⁹) دج

| (1)/(2) (%) | ن.د.خ خارج المحروقات (2) | | الحقوق الجمركية (1) | | |
|-------------|--------------------------|----------|---------------------|----------|------|
| | معدل النمو % | الحصيللة | معدل النمو % | الحصيللة | |
| 2.9 | - | 635.3 | - | 18.5 | 1991 |
| 3.4 | 31.09 | 801 | 47.5 | 27.3 | 1992 |
| 4.25 | 40.57 | 1126 | 75.45 | 47.9 | 1994 |
| 5.4 | 29.12 | 1454 | 64.7 | 78.6 | 1995 |
| 4.8 | 21.18 | 1762 | 7.38 | 84.4 | 1996 |
| 3.8 | 09.66 | 1932.3 | 12.9- | 73.5 | 1997 |
| 3.44 | 13.45 | 2192.3 | 2.7 | 75.5 | 1998 |
| 3.4 | 07.52 | 2357.3 | 6.22 | 80.2 | 1999 |
| 3.47 | 05.31 | 2482.5 | 7.6 | 86.3 | 2000 |
| 3.71 | 12.45 | 2791.7 | 20.1 | 103.7 | 2001 |
| 4.29 | 7.24 | 2994 | 23.8 | 128.4 | 2002 |

تتميز الحقوق الجمركية بأهميتها في إجمالي الجباية العادية حيث مثلت 26.6% منها سنة 2002 وهذه الأهمية من حجم الواردات المتزايد و الناجم عن تحرير التجارة الخارجية، ومع تخفيض التعريفات الجمركية مثلما حدث سنة 1995 إثر استعداد الجزائر للإنضمام إلى منظمة

التجارة العالمية حيث انخفض معدل نمو الحصيلة الضريبية إلى 7.38% سنة 1996 و سجل تراجع سنة 1997 قدر بـ 12.9% .

كما أن فتح الإقتصاد للمنافسة الدولية يستدعي إحداث تخفيضات أخرى في التعريفات الجمركية ، والاتفاق الموقع مع الإتحاد الأوروبي حول إنشاء منطقة للتجارة الحرة ينطوي على إلغاء التعريفات تدريجيا على الواردات من الإتحاد الأوروبي بحلول عام 2010 [118] (47) ، مما يترتب عليه فقدان التدريجي للإيرادات الضريبية المتعلقة بالتجارة الخارجية.

وما يمكن قوله أن الضرائب على الدخل والأرباح من أضعف الفئات الضريبية و تفرض بدرجة أكبر على الأجراء حيث يمثل متوسط نسبتها من الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات 3.71 % خلال (92 - 2002) و 3.97% في سنة 1995 وهو أقل من مثيلاتها في البلدان المجاورة حيث قدرت في المغرب بـ 6.1% وفي تونس بـ 5.7% في نفس السنة [118] (51) ، فقد يعود ذلك إلى انخفاض أرباح الشركات خاصة العامة، مما يتطلب تعزيز الإدارة الضريبية لتأمين الإخضاع الأمثل خصوصا من جانب القطاع الخاص.

بالرغم من إعادة هيكلة النظام الضريبي مازالت القاعدة الضريبية ضيقة خارج قطاع المحروقات، الأمر المفسر بنسبة الجباية العادية إلى الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات التي تعتبر منخفضة مقارنة مع مثيلاتها في البلدان المجاورة، حيث وصلت النسبة سنة 1995 في كل من المغرب إلى 22.2% وفي تونس 19.6% أما في الجزائر فكانت 16.6% في حين لم يتجاوز متوسط الفترة (92- 2002) المعدل 15.11% .

3.4. تقييم مردودية النظام الضريبي

بعد التطرق إلى مردودية النظام الضريبي عن طريق تحليل بنية الإيرادات العامة وكذا الضريبية، وبعد حساب المعدل الضغط الضريبي الإجمالي والجزئي المحقق في محاولة لتقييم النظام الضريبي بطريقة صائبة بمعرفة مدى إمكانية زيادة الحصيلة الضريبية عن طريق قياس المرونة الضريبية إضافة إلى مقارنة ما هو المقدر بالذي تم إنجازه فعلا.

1.3.4. قياس المرونة الضريبية

الهدف من قياس المرونة الشاملة للنظام الضريبي تكمن في معرفة مدى تغير الإيرادات الضريبية عند تغير الناتج الخام، ومنه يتم حساب المرونة الضريبية الشاملة إنطلاقاً من العلاقة التالية [32] (233) :

$$\text{المرونة الضريبية} = \frac{\text{التغير النسبي في إجمالي الإيرادات الضريبية}}{\text{التغير النسبي في الناتج الداخلي الخام}}$$

1.1.3.4. تطور المرونة الشاملة للنظام الضريبي

نبدأ دراستنا بحساب مرونة النظام الضريبي قبل الإصلاحات قصد معرفة أثر الإصلاحات على تطورها.

الجدول رقم (47) تطور المرونة الشاملة للنظام الضريبي خلال (85 - 91) [108]

الوحدة (10⁹ دج)

| 1991 | 1990 | 1989 | 1988 | 1987 | 1986 | 1985 | |
|-------|-------|--------|-------|-------|-------|-------|--------------------------|
| 244.2 | 147.3 | 110 | 82.2 | 78.7 | 74.1 | 93.78 | الإيرادات الضريبية |
| 65.78 | 33.9 | 33.82 | 4.44 | 6.2+ | 21- | - | نسبة التغير (1) (%) |
| 862.1 | 554.4 | 422.05 | 347.7 | 312.7 | 296.5 | 291.6 | الناتج المحلي الخام |
| 55.5 | 31.35 | 21.38 | 11.2 | 5.46 | 1.68 | - | نسبة التغير (%) |
| 1.18 | 1.08 | 1.58 | 0.39 | 1.13 | 12.5- | - | المرونة الضريبية (1)/(2) |

نلاحظ بأن المرونة الضريبية لسنة 1986 سالبة ويعود ذلك إلى تدهور الجباية البترولية المهيمنة على مجموع الإيرادات الضريبية، كما نجدها في سنة 1988 ضعيفة (أصغر من واحد) ومرد ذلك إلى انخفاض أسعار البترول ومنه إنخفاض في معدل نمو الإيرادات الضريبية مقارنة بالذي عرفه الناتج الداخلي الخام، ولكن ابتداء من سنة 1989 عرفت المرونة إرتفاعا، ويبقى عدم الإستقرار الميزة الخاصة بها، ويمكننا أن نتساءل عن مرونة النظام الضريبي بعد الإصلاحات لسنة 1992.

الجدول رقم (48) تطور المرونة الشاملة للنظام الضريبي خلال (1992 - 2002) [108]، [115]، [110]

الوحدة (10⁹ دج)

| 2002 | 2001 | 2000 | 1999 | 1998 | 1997 | 1996 | 1995 | 1994 | 1993 | 1992 | |
|--------|--------|--------|--------|--------|--------|-------|-------|--------|--------|--------|--------------------------------|
| 1399.3 | 1238.8 | 1069.6 | 903.1 | 755.7 | 878.8 | 786.6 | 578.1 | 398.4 | 306.8 | 310.4 | الإيرادات الضريبية |
| 12.9 | 15.8 | 18.43 | 19.5 | 14.01- | 11.72 | 36.06 | 45.1 | 29.85 | 1.15- | 27.1 | التغير النسبي في الإيرادات (%) |
| 4455.3 | 4235.6 | 4098.8 | 3248.2 | 2830.5 | 2771.3 | 2570 | 2005 | 1487.4 | 1189.7 | 1074.7 | الناتج الداخلي الخام |
| 5.18 | 3.33 | 26.18 | 14.75 | 2.13 | 7.83 | 28.18 | 34.8 | 25.02 | 10.7 | 24.66 | التغير النسبي في الناتج (%) |
| 2.49 | 4.74 | 0.7 | 1.32 | 6.57- | 1.49 | 1.28 | 1.29 | 1.2 | 0.1- | 1.09 | المرونة الضريبية |

ابتداء من سنة 1992 و 1993 عرفت مرونة النظام انخفاضا ويمكن رد ذلك إلى

- حداثة تقنيات النظام الضريبي أدت إلى صعوبة التحكم والتطبيق الجيد له.

- انخفاض متوسط سعر البترول من 19.2 إلى 17.5 دولار للبرميل مما أدى إلى انخفاض الجباية البترولية ومنه الإيرادات الضريبية.

خلال الفترة (94 - 97) كانت المرونة الضريبية أكبر من الواحد حيث وصلت إلى 1.49 أي أنه كلما تغير الناتج الداخلي الخام بوحدة نقدية واحدة (ارتفع) يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية بـ 1.49 وحدة نقدية ، ويكون بذلك نمو المداخل الضريبية أكبر من نمو الناتج الداخلي الخام الأمر مما يعني النظام الضريبي في تلك الفترة تميز بالمرونة ، غير أن ما حدث سنة 98 شبيه لسنة 1993 بسبب تدهور أسعار البترول فنسبة انخفاض الإيرادات كان أكبر من نسبة ارتفاع الناتج الداخلي مما أوجد مرونة أكبر من الواحد بالقيمة المطلقة غير أن متوسط مرونة الفترة 92-2002 يقدر بـ 0.81 وهو قريب من الواحد .

رغم ارتفاع مرد ودية الجباية العادية بعد الإصلاحات، إلا أن مرونة النظام الضريبي تبقى مرتبطة أساسا بأسعار البترول (متغير خارجي)، لذلك وقصد التعمق في قياس المرونة الضريبية نقوم بقياس مرونة الجباية العادية بالنسبة للتغيرات الطارئة على الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات (التي يعتبر وعاء لها) وكذا مرونة الجباية البترولية للتغيرات الطارئة في الصادرات من المحروقات.

2.1.3.4. مرونة الجباية العادية والبترولية

1- مرونة الجباية البترولية

تقاس مرونة الجباية البترولية بالعلاقة التالية

التغير النسبي في حصيلة الجباية البترولية

المرونة =

التغير النسبي في الصادرات من المحروقات

الجدول رقم (49) تطور مرونة الجباية البترولية خلال (92 - 2002) [112]،[115]

الوحدة (10⁹ دج)

| المرونة | الصادرات من المحروقات | | الجباية البترولية | | |
|---------|-----------------------|---------|-------------------|---------|------|
| | التغير (%) | الحصيلة | التغير (%) | الحصيلة | |
| 3.92 | 5.23 | 238.66 | 20.55 | 194.7 | 1992 |
| 1.76 | 4.51- | 227.78 | 7.96- | 179.2 | 1993 |
| 0.68 | 34.88 | 307.23 | 24 | 222.2 | 1994 |
| 0.93 | 54.67 | 475.22 | 51.26 | 336.1 | 1995 |
| 1.04 | 45.6 | 691.9 | 47.57 | 496 | 1996 |
| 1.36 | 10.14 | 762.1 | 13.87 | 564.8 | 1997 |
| 0.96 | 25.54- | 567.4 | 24.59- | 425.9 | 1998 |
| 0.88 | 42.96 | 811.2 | 38.13 | 588.3 | 1999 |
| 0.23 | 95.5 | 1585.91 | 22.38 | 720 | 2000 |
| 1.73- | 9.68- | 1432.3 | 16.75 | 840.6 | 2001 |
| 0.01 | 6.26 | 1522.1 | 0.09 | 916.4 | 2002 |

تم حساب الصادرات من المحروقات للسنوات 2000، 2001 و 2002 على أساس متوسط سعر الصرف حيث كان: 75.3 دج/دولار، 77.3 دج/دولار و 79.7 دج/دولار على التوالي، وبلغت الصادرات 21.061,3 مليون دولار، 18.529 مليون دولار و 8.098 مليون دولار في السنوات (2000-2002) على التوالي.

أول ما يمكن ملاحظة أن الجباية البترولية والصادرات من المحروقات يتغيران في نفس الإتجاه وأن مرونة الجباية البترولية غير مستقرة نظرا لعدم استقرار أسعار الصرف بالدرجة الأولى وكذا أسعار البترول، حيث عرفت انخفاضا منذ سنة 1992 أين كانت (3.92) ومع ذلك فلا يمكن اعتبارها ضعيفة بما أن متوسط المرونة خلال فترة الدراسة يقدر بـ(0.99).

2- مرونة الجباية العادية

ويتم حسابها بناء على العلاقة التالية

التغير النسبي في حصيللة الجباية العادية

المرونة =

التغير النسبي في الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات

الجدول رقم (50) تطور مرونة الجباية العادية خلال (91 - 2002) [الجدول 33،36،37]

الوحدة (10⁹ دج)

| المرونة | ن.د.خ خارج المحروقات | | الجباية العادية | | |
|---------|----------------------|----------|-----------------|----------|------|
| | التغير (%) | الحصيللة | التغير (%) | الحصيللة | |
| 0.35 | 45.82 | 611 | 16.31 | 82.07 | 1991 |
| 1.28 | 31.09 | 801 | 39.9 | 115.7 | 1992 |
| 0.72 | 14.23 | 915 | 10.28 | 127.6 | 1993 |
| 1.65 | 23.06 | 1126 | 38.08 | 176.2 | 1994 |
| 1.28 | 29.12 | 1454 | 37.34 | 242 | 1995 |
| 0.94 | 21.18 | 1762 | 20.08 | 290.6 | 1996 |
| 0.83 | 09.66 | 1932.3 | 8.05 | 314 | 1997 |
| 0.37 | 13.45 | 2192.3 | 5.03 | 329.8 | 1998 |
| 0.6- | 07.52 | 2357.3 | 4.54- | 314.8 | 1999 |
| 2.08 | 05.31 | 2482.5 | 11.05 | 349.6 | 2000 |
| 1.11 | 12.45 | 2791.5 | 13.9 | 398.2 | 2001 |
| 2.9 | 7.24 | 2994 | 21.27 | 482.9 | 2002 |

نلاحظ أن مرونة الجباية العادية جيدة، وعرفت ارتفاعاً منذ الإصلاحات 1992، مع عدم إهمال بعض السنوات التي سجلت فيها مرونة صغيرة نظراً لانخفاض حصيللة الإيرادات الضريبية العادية مثل سنة 1999 بسبب انخفاض حصيللة الضرائب على الدخل والأرباح مع انخفاض معدل الضريبة على أرباح الشركات إلى 30% (كان المعدل 38% منذ 1994)، ويمكن أن نستنتج من

خلال هذه المرونة أن لنظام الضريبي يمكن أن يحقق إيرادات أكثر عن طريق توسيع الأوعية الضريبية ، ومنه فالحصيلة الضريبية مازالت بعيدة عن الطاقة الضريبية الممكنة.

3.1.3.4. مرونة الحقوق الجمركية

يتم حساب هذه المرونة وفق العلاقة التالية

$$\text{المرونة} = \frac{\text{التغير النسبي في حصيلة الحقوق الجمركية}}{\text{التغير النسبي في الواردات}}$$

الجدول رقم (51) تطور مرونة الحقوق الجمركية خلال (95 - 2002) [112]

الوحدة (10⁹ دج)

| المرونة | الواردات | | الحقوق الجمركية | | |
|---------|------------|---------|-----------------|---------|------|
| | التغير (%) | الحصيلة | التغير (%) | الحصيلة | |
| - | - | 616.1 | - | 78.6 | 1995 |
| 3.67 | 2.01 | 628.5 | 7.38 | 84.4 | 1996 |
| 2.86 | 4.5- | 600.4 | 12.9- | 73.5 | 1997 |
| 0.3 | 8.84 | 653.5 | 2.7 | 75.5 | 1998 |
| 0.47 | 13.15 | 739.5 | 6.22 | 80.2 | 1999 |
| 1.57- | 4.84- | 703.67 | 7.6 | 86.3 | 2000 |
| 2.18 | 09.2 | 768.4 | 20.1 | 103.7 | 2001 |
| 0.97 | 24.5 | 956.95 | 23.8 | 128.4 | 2002 |

عرفت الحقوق الجمركية سنة 2000 مرونة سالبة بسبب إنخفاض الواردات، حيث سجلت الميزانية عجزا قدر بـ 93.1 مليار دج بسبب إرتفاع نفقات التسيير والتجهيز، كما يمكن رد الإنخفاض

في الحقوق الجمركية سنة 1997 إلى تخفيض معدلات التعريف الجمركية من 50% إلى 42% سنة 1996، ورغم التذبذب الذي تعرفه الحقوق الجمركية من حيث المرونة حيث تراوحت خلال فترة

الدراسة بين 0.3 و 3.67 كحد أقصى، إلا أنه يمكننا القول بأنها تتميز بمرونة كبيرة بالنسبة للتغير في الواردات، مما يجعلها (الواردات) وعاء جيد للضريبة يمكن توسيعه ومحااربة التهرب الضريبي مع ضبط تقنيات الإخضاع قصد تحصيل مبالغ ضريبية أكبر.

وبما أن الواردات تدفع بالعملة الأجنبية (الدولار) فإن الوعاء الخاضع يتأثر بتقلبات أسعار الصرف ومن شأنه أن يؤثر على مرونة الضريبة، و اعتمادا على تغير قيمة الواردات بالدولار تصبح مرونة الحقوق الجمركية ابتداء من سنة 1999 إلى 2002 كمايلي : 0.28 ، -0.88 ، 0.15 ، 1.08 [110] بمتوسط قدره (0.15) في هذه الفترة بينما يقدر هذا المتوسط عند الإعتماد على تغير الواردات بالدينار بـ (0.5).

4.1.3.4. مرونة الضرائب على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات

في ظل الإحصائيات المتوفرة نحاول حساب مرونة الدخل الإجمالي بالنسبة للتغيرات في الدخل المتاح للعائلات، باعتبار هذا الأخير وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي.

الجدول رقم (52) تطور مرونة الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات

خلال (94 - 2001) [117]

| 2001 | 2000 | 1998 | 1994 | |
|-------|-------|-------|-------|-----------------------|
| 44.6 | 34.1 | 43.0 | 23.8 | IRG على الأجر |
| 30.79 | 20.7- | 80.67 | - | التغير (%) (1) |
| 17.4 | 15.6 | 12.5 | 7.35 | IRG على الدخل |
| 11.53 | 24.8 | 70.06 | - | الأخرى والـ IBS |
| | | | | التغير (%) (2) |
| 956.9 | 866.1 | 781.1 | 666.5 | الأجر |
| 10.4 | 10.8 | 17.2 | - | التغير (%) (3) |
| 938.2 | 825.4 | 723.3 | - | دخل غير الأجر |
| 13.66 | 14.11 | - | - | التغير (%) (4) |
| 2.96 | 1.9- | 4.69 | - | المرونة = (1)/(3) |
| 0.84 | 1.75 | - | - | المرونة = (2)/(4) (%) |

رغم الإحصائيات القليلة المتوفرة فإن مرونة الضريبة على الدخل الإجمالي الخاصة بالأجر تبدو كبيرة، ومنه يمكن الحصول على إيرادات أكبر بتوسيع الوعاء الخاضع لكن الخاص بتغير

الأجراء لان الإعتماد على الأجور دون غيرها من المداخل لسهولة تحصيل الضرائب عليها يعد مخالفا للعدالة الضريبية .

2.3.4. مقارنة الإنجازات بالتقديرات

من بين أهم مؤشرات قياس مردودية النظام الضريبي هو مقارنة ما تم تحقيقه فعلا من إيرادات ضريبية بما سبق تقديره في قوانين المالية السنوية، و سنقوم بحساب معدل تنفيذ الإيرادات المقدره أولا، ثم الجباية العادية، وبعض أنواع الضرائب المطبقة وذلك قصد معرفة أي جزء من الهيكل الضريبي الذي يصعب التنبؤ به أو تنفيذه.

1.2.3.4. معدل تنفيذ الجباية العادية

يعبر معدل التنفيذ الجباية العادية عن الجهد الضريبي، المتمثل في العلاقة بين الضرائب الفعلية (المحققة) والضرائب الممكنة (المقدرة)، علما أن من أهداف الإصلاح الضريبي تحويل الضرائب الممكنة إلى فعلية.

الجدول رقم (53) تطور معدل تنفيذ الجباية العادية (93 - 2002) [الجدول 31]

| معدل التنفيذ (%) | الجبابة العادية المقدره (مليار دج) | الجبابة العادية الفعلية (مليار دج) | |
|------------------|--|--|---------|
| 117.06 | 109 | 127.6 | 1993 |
| 102.2 | 172.3 | 176.2 | 1994 |
| 102.3 | 236.5 | 242 | 1995 |
| 86.84 | 334.6 | 290.6 | 1997 |
| 82.82 | 380.1 | 314.8 | 1999 |
| 82.09 | 425.84 | 349.6 | 2000 |
| 96.8 | 411.38 | 398.2 | 2001 |
| 110 | 438.85 | 482.9 | 2002 |
| 97.5 | - | - | المتوسط |

عرفت سنة تطبيق الإصلاح الضريبي 1992 معدل تنفيذ قدر بـ : 87.12% [36] (216) نظرا لحدائة النظام الضريبي وعدم تأقلم الإدارة الضريبية معه، ومع ارتفاع مردودية النظام سنة

1994 و 1995 ارتفع المعدل فوق 100% وذلك كبدائية للتحكم في تقنيات الضرائب المطبقة، غير أن معدل التنفيذ عاد لينخفض دون 100% مما يدل على انخفاض مردودية النظام ويمكن رد ذلك إلى قصور الإدارة التي لم تشهد إصلاحات ولا محاولات جدية لرفع كفاءة الموظفين بها قصد مواكبة الكم الكبير من التعديلات التي يشهدها النظام الضريبي سنويا.

رغم التذبذبات التي يعرفها معدل التنفيذ إلا أن المتوسط خلال فترة الدراسة يبقى دون 100% مما يدل على أن حلقة من الإصلاحات بقيت مفقودة وعلى الأرجح تكمن في الإدارة الضريبية.

2.2.3.4. معدل تنفيذ عناصر الجباية العادية

قصد معرفة التنفيذ لكل أنواع الضرائب المطبقة ولتقييم مردوديتها سنتناول معدل تنفيذ كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة وكذا حقوق التسجيل والطابع، وأخيرا الحقوق الجمركية، باعتبارها العناصر الأساسية لبنية النظام الضريبي الجزائري.

1- معدل تنفيذ الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

الجدول رقم (54) تطور معدل تنفيذ كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة

خلال الفترة (93 - 2002) [الجدول 33]

الوحدة: مليار دج

| 2002 | 2001 | 2000 | 1999 | 1997 | 1995 | 1994 | 1993 | |
|-------|--------|--------|-------|-------|------|------|------|------------------|
| 112.2 | 98.5 | 82.0 | 72.2 | 67.5 | 57.8 | 42.8 | 35.1 | ض.م الفعلية |
| 99.6 | 93.9 | 108.7 | 96.4 | 74.6 | 49.5 | 40 | 29 | ض.م المقدره (%) |
| 112 | 104 | 75.43 | 74.89 | 90.5 | 116 | 107 | 121 | معدل التنفيذ |
| 223.4 | 179.2 | 165.0 | 149.7 | 129.5 | 99.2 | 78.2 | 58.4 | ض.غ.م الفعلية |
| 211.5 | 202.01 | 208.45 | 185.2 | 156 | 116 | 76.5 | 44.5 | ض.غ.م المقدره |
| 105.6 | 88.7 | 79.15 | 80.8 | 83 | 85.5 | 102 | 131 | معدل التنفيذ (%) |

يتميز معدل تنفيذ الضرائب المباشرة وغير المباشرة بالتذبذب كما هو الحال بالنسبة لمجموع الجباية العادية، غير أن الضرائب المباشرة عرفت تطورات شبيهة بالتي تمر بها إجمالي الإيرادات الضريبية العادية فقد شهدت السنوات من 1993-1995 إرتقاعا في معدل التنفيذ فوق 100% نظرا لاتساع وعاء الضرائب المباشرة جراء الإصلاحات، غير أن تعاقب التعديلات زاد

من تعقيد تطبيق هذه الضرائب وكذا تسهيل التهرب من دفعها حيث عرفت هذه الفترة إنخفاضا في معدل الضريبة على أرباح الشركات من 42% سنة 1992 إلى 38% سنة 1994 مما قد يؤثر على دقة التقديرات وحجم الحصيلة المحققة، و خلال السنتين 2001 و 2002 نلاحظ محاولة تدارك الأمر دليل على ارتفاع معدل التنفيذ إلى 104 % و 112% على التوالي، حيث تعرف الضرائب على الأجور معدلات التنفيذ الأكثر ارتفاعا .

في السنوات الأولى من الإصلاح الضريبي 1993،1994 عرفت الضرائب غير المباشرة معدل تنفيذ مرتفع سرعان ما انخفض خلال الفترة 1995-2001 بإلغاء المعدل المضاعف (40%) سنة 1995، و نظر لمحاولة تعديل الضرائب على القيمة المضافة وتبسيطها مما يستوجب وقت للتحكم في آليات تطبيقها وإقبال المكلفين على التعامل بها ، كما يمكن رد ذلك إلى انخفاض معدلات الإستهلاك في تلك الفترات كما عرفت سنة 2002 ارتفاعا للمعدل الذي قدر بـ 105.6%

2-معدل تنفيذ حقوق الطابع والتسجيل والحقوق الجمركية

الجدول رقم (55): معدلات تنفيذ حقوق التسجيل والطابع والحقوق الجمركية

خلال 1993-2002 [الجدول 33]

الوحدة مليار دج

| 2002 | 2001 | 2000 | 1999 | 1997 | 1995 | 1994 | 1993 | |
|--------|--------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|------------------------------|
| 18 | 16.8 | 16.2 | 12.7 | 9.2 | 6.4 | 6.6 | 6.7 | حقوق التسجيل والطابع الفعلية |
| 18.5 | 17.8 | 15.67 | 13.5 | 9.5 | 8 | 8 | 5.5 | حقوق التسجيل والطابع المقدرة |
| 97.3 | 94.4 | 103.4 | 94.07 | 96.84 | 80 | 82.5 | 121.8 | معدل التنفيذ (%) |
| 128.4 | 103.7 | 86.3 | 80.2 | 84.4 | 78.6 | 47.9 | 27.4 | الحقوق الجمركية الفعلية |
| 109.34 | 97.67 | 29.97 | 85 | 94.5 | 63 | 47.8 | 30 | الحقوق الجمركية المقدرة |
| 117.4 | 106.17 | 287.9 | 94.3 | 89.31 | 124.7 | 100.2 | 91.33 | معدل التنفيذ (%) |

بالنسبة لمعدل تنفيذ حقوق التسجيل والطابع تبقى عموما دون 100% ويمكن رد ذلك إلى انتشار التهرب خاصة من حقوق التسجيل، أما الحقوق الجمركية فتعرف نسبة تنفيذ جيدة نظرا لأهمية هذا القطاع لكن يمكن أن نتساءل عن سبب تذبذب في معدلات تنفيذ جميع عناصر الجباية العادية وهل سوء التقدير يلعب دورا في ذلك.

4.4. الضريبة والمتغيرات الاقتصادية في الجزائر

سنتناول في هذا المبحث وقع الضريبة المطبقة على المتغيرات الاقتصادية في الجزائر من خلال أثرها على الاستهلاك والإدخار، الاستثمار والعمالة.

1.4.4. أثر الضريبة على الاستهلاك والإدخار

1.1.4.4. أثر الضريبة على الإستهلاك الكلي والإدخار الكلي

تؤثر الضريبة على الإستهلاك والإدخار عن طريق تأثيرها على دخول الأفراد وعلى المستوى العام للأسعار فقد يؤدي ارتفاع الضرائب إلى تخفيض الدخل وبالتالي تخفيض الإستهلاك والإدخار وقد يؤدي ارتفاع الأسعار بسبب الضرائب إلى انخفاض الإستهلاك ولصالح الإدخار لذا سنحاول دراسة أثر الضرائب على دخل الأفراد المخصص للإستهلاك والإدخار، فقد سعت الدولة من خلال الإجراءات الضريبية إلى تشجيع الإدخار والحد من الإستهلاك غير المنتج، وقصد معرفة مستوى كل من الإستهلاك والإدخار سنتطرق إلى تخصيص الدخل الوطني النقدي المتاح في الجدول الآتي

الجدول رقم (56) : تطور تخصيص الدخل الوطني النقدي المتاح خلال الفترة (89-2000) [108]، [119]

الوحدة 10⁹ دج

| 2000 | 99 | 98 | 97 | 96 | 95 | 94 | 93 | 92 | 91 | 90 | 89 | |
|--------|--------|--------|--------|--------|---------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|---|
| 3210.9 | 2530.8 | 2314.8 | 2232.8 | 2040.6 | 1875.01 | 1407.8 | 1107.1 | 1023.8 | 812.2 | 543.47 | 424.95 | الدخل الوطني النقدي المتاح |
| 1714.2 | 1670.7 | 1556.7 | 1411.6 | 1319.3 | 1112.4 | 837.4 | 649.1 | 548.3 | 419.03 | 313.6 | 265.5 | الاستهلاك النهائي للعائلات |
| 560.2 | 543.6 | 503.6 | 459.8 | 405.3 | 340.2 | 263.9 | 221.2 | 184.7 | 128.2 | 90.06 | 70.8 | الاستهلاك النهائي للإدارات العمومية |
| 936.6 | 316.5 | 254.5 | 361.4 | 316 | 422.4 | 306.5 | 236.8 | 290.8 | 264.97 | 139.8 | 88.65 | الادخار الصافي |
| 53.4 | 66.01 | 67.2 | 63.22 | 64.6 | 59.3 | 59.4 | 58.6 | 53.55 | 51.6 | 57.7 | 62.47 | نسبة إستهلاك العائلات إلى الدخل الوطني النقدي المتاح |
| 17.44 | 21.45 | 21.7 | 20.59 | 19.8 | 18.4 | 18.7 | 19.9 | 18.04 | 15.78 | 16.57 | 16.6 | نسبة استهلاك الإدارات إلى الدخل الوطني النقدي المتاح |
| 29.17 | 12.5 | 10.99 | 16.18 | 15.5 | 22.53 | 21.7 | 21.4 | 28.4 | 32.62 | 25.72 | 20.86 | نسبة الادخار إلى الدخل الوطني النقدي المتاح |

من خلال معطيات الجدول يتضح لنا

-ارتفاع نسبة الإستهلاك الكلي إلى الدخل الوطني النقدي المتاح وخاصة إستهلاك العائلات، حيث بلغ متوسط نسبة الإستهلاك العائلي خلال الفترة (1989 - 2000) حوالي 59.6%، بينما بلغ متوسط إستهلاك الإدارات العمومية 18.79%، أي أن متوسط الإستهلاك الكلي كان 78.6%، وكانت نسبة الإدخار الصافي منخفضة مقارنة بالإستهلاك الكلي حيث قدر متوسط هذه النسبة 20.78%.

ارتفاع الإستهلاك الكلي يتماشى وارتفاع الدخل الوطني النقدي المتاح والإنخفاض في هذا الأخير يؤدي إلى التضحية أولاً بالإدخار مثلما حدث سنة 1998، فإن المستوى المنخفض للدخل المتاح أدى إلى انخفاض مستوى الإدخار، وتشير المعادلات الآتية إلى علاقة كل من الإستهلاك، الإدخار والدخل

$$Y_d = C + S$$

$$C = C_0 + C_1 Y_d$$

$$S = S_0 + S_1 Y_d$$

$$C_1 + S_1 = 1$$

حيث

Y_d : الدخل الوطني المتاح

C : الإستهلاك الكلي

C_1 : الميل الحدي للإستهلاك

S : الإدخار الصافي

S_1 : الميل الحدي للإدخار

C_0 : الإستهلاك التلقائي (الحد الأدنى المطلوب)

S_0 : الإدخار التلقائي

وبغرض معرفة العلاقة التي تربط كل من الدخل الوطني المتاح والإستهلاك، الإدخار نقوم بحساب كل من الميل الحدي للإستهلاك، والميل الحدي للإدخار حيث

$$\frac{\text{التغير في الإستهلاك الكلي}}{\text{التغير في الدخل الوطني النقدي المتاح}} = \text{الميل الحدي للإستهلاك}$$

$$\frac{\text{التغير في الإيداع}}{\text{التغير في الدخل الوطني النقدي المتاح}} = \text{الميل الحدي للإيداع}$$

الجدول رقم (57) تطور الميل الحدي للإستهلاك و الإيداع خلال الفترة (94 - 2000) [119]

الوحدة (10⁹) دج

| 2000 | 1999 | 1998 | 1997 | 1996 | 1995 | 1994 | |
|------|-------|--------|-------|--------|--------|-------|--------------------------------------|
| 712 | 210.7 | 55.42 | 192.2 | 165.6 | 467.21 | 300.7 | التغير في الدخل الوطني النقدي المتاح |
| 91.9 | 148.7 | 162.3 | 146.8 | 272 | 351.3 | 231 | التغير في الإستهلاك الكلي |
| 351 | 62 | 106.9- | 45.4 | 106.4- | 115.9 | 69.7 | التغير في الإيداع |
| 0.13 | 0.7 | 2.93 | 0.76 | 1.64 | 0.57 | 0.77 | الميل الحدي للإستهلاك |
| 0.87 | 0.3 | 1.93- | 0.24 | 064.- | 0.25 | 0.23 | الميل الحدي للإيداع |

نلاحظ ارتفاع الميل الحدي للإستهلاك مما يفسر ارتفاع الإستهلاك مع ارتفاع الدخل بنسب متقاربة فمثلا في سنة 1997 كلما ارتفع الدخل بوحدة واحدة يرتفع الإستهلاك بـ 0.76 وحدة، في حين ينخفض الميل الحدي للإيداع.

2.1.4.4. أثر الضريبة على الإستهلاك الفردي والإيداع الفردي

دراستنا للدخل المتاح للعائلات ستكون بغرض معرفة ميل الأفراد للإستهلاك أو للإيداع بعد ما تم التطرق للميل الحدي للإستهلاك والإيداع الكليين، وكذا نسبة توزيع الدخل المتاح للعائلات بين الإستهلاك والإيداع بعد ما تم التطرق لـ نسب توزيع الدخل الوطني النقدي المتاح بين الإستهلاك الكلي والإيداع الكلي.

الجدول رقم (58) تطور تخصيص الدخل المتاح للعائلات خلال الفترة (98 - 2002) [110]

الوحدة (10⁹) دج

| 2002 | 2001 | 2000 | 1999 | 1998 | |
|--------|--------|--------|--------|--------|-------------------------------------|
| 2301.9 | 2141.5 | 1901.9 | 1838.2 | 1663.6 | الدخل المتاح للعائلات |
| 1971.7 | 1847.7 | 1714.2 | 1670.7 | 1556.7 | الإستهلاك |
| 330.2 | 293.8 | 187.7 | 167.5 | 106.9 | الإدخار |
| 85.65 | 86.28 | 90.13 | 90.88 | 93.5 | نسبة الإستهلاك إلى الدخل المتاح (%) |
| 14.34 | 13.72 | 9.80 | 9.11 | 6.45 | نسبة الإدخار إلى الدخل المتاح (%) |

يتضح لنا أن الدخل المتاح للعائلات في ارتفاع لكنه تضاعف 1.4 مرة فقط في خمس سنوات، تزامن مع هذا الإرتفاع ارتفاع في الإستهلاك، فزيادة الدخل بمعدل 10% أدى إلى إرتفاع الإستهلاك بـ 7.3% سنة 1999، وفي سنة 2002 أدى إرتفاع الدخل بمعدل 7.49% إلى إرتفاع الإستهلاك بـ 6.7%

كما نلاحظ إنخفاض نسبة الإدخار إلى الدخل المتاح حيث بلغ متوسط هذه النسبة 10.7% خلال الفترة (1998 - 2002) و رغم الإرتفاع الذي يعرفه تبقى مستويات إدخار العائلات متواضعة ويمكن رد ذلك إلى أن الدخل المتاح مازال منخفضا، كما يرجع إلى إرتفاع الميل الحدي للإستهلاك لأن مستويات الإستهلاك ترتفع مع كثرة السلع الإستهلاكية وتنوعها سواء كانت أساسية أو كمالية بسبب إنفتاح الإقتصاد الوطني ورفع القيود على الإستيراد.

ومنه فالإجراءات الضريبية الرامية إلى تشجيع الإدخار بغرض تكوين رؤوس أموال كبيرة للإستثمار من المدخرات الصغيرة لم تفلح في ذلك رغم ما يعرفه الإدخار من نمو لكنه بطيء. وإذا اعتمدنا على مؤشر عدد السكان يمكن الوصول إلى مستوى الدخل الفردي المتاح وكذا مستوى الإدخار والإستهلاك لكل فرد تقريبا .

الجدول رقم (59) تطور تخصيص الدخل الفردي المتاح خلال الفترة (98 - 2002)[110]

الوحدة دج

| 2002 | 2001 | 2000 | 1999 | 1998 | |
|---------|---------|---------|---------|---------|------------------------------|
| 31.4 | 30.9 | 30.6 | 30.2 | 29.2 | عدد السكان (م. نسمة) |
| 73308.9 | 69304.2 | 62153.6 | 60867 | 56972.6 | الدخل الفردي المتاح (1) |
| 62792.9 | 59796.1 | 56019.6 | 55321.2 | 53311.6 | الإستهلاك الفردي (2) |
| 10515.9 | 9508.1 | 6133.9 | 5546.3 | 3660.9 | الإدخار الفردي (3) |
| 85.65 | 86.28 | 90.13 | 90.88 | 93.5 | (1)/(2) (%) |
| 14.35 | 13.72 | 9.86 | 9.12 | 6.45 | (1)/(3) (%) |
| 565.5 | 557.4 | 534.9 | 533.1 | 519.4 | مؤشر العام لأسعار الإستهلاك* |
| 1.4 | 4.2 | 0.3 | 2.6 | 5.0 | التغير السنوي لمؤشر الأسعار |

* باعتبار سنة 1989 = 100

يمتص الإستهلاك أكثر من 85% من دخل الفرد بينما يقوم الفرد بإدخار أقل من 14% ويمكن رد ذلك إلى أن الدخل الفردي المتاح منخفض لدرجة أن الأفراد لا يمكنهم تخصيص جزء مهم منه للإدخار.

رغم ارتفاع المؤشر العام للأسعار إلا أن الإستهلاك لم ينخفض و في هذا دليل على أن السلع المستهلكة غير مرنة الطلب أي أنها سلع ضرورية، وبالتالي فمستوى المعيشة منخفض بين الأفراد ويقتصر الإستهلاك على السلع الضرورية دون الكمالية ومع زيادة حدة التضخم وارتفاع الأسعار فإن مستوى الإستهلاك الحقيقي دون المستوى المحسوب في الجدول.

وبين لنا الجدول الآتي الميل الحدي للإستهلاك والإدخار الفردي

الجدول رقم (60) : تغير الميل الحدي للإستهلاك والإدخار الفردي خلال الفترة (98 - 2002)

[110]

| 2002 | 2001 | 2000 | 1999 | 1998 | |
|-------|-------|-------|-------|------|----------------------------------|
| 160.4 | 239.6 | 63.7 | 174.6 | - | التغيير في الدخل المتاح للعائلات |
| 124 | 133.5 | 43.5 | 114 | - | التغيير في الإستهلاك الفردي |
| 36.4 | 106.1 | 20.2 | 60.6 | - | التغيير في الإدخار الفردي |
| 77.3 | 55.7 | 68.28 | 65.3 | - | الميل الحدي للإستهلاك x (100) |
| 22.7 | 44.3 | 31.72 | 34.7 | - | الميل الحدي للإدخار x (100) |

نلاحظ ارتفاع الميل الحدي للإستهلاك الفردي الذي وصل إلى 0.77 سنة 2002 مقابل الميل الحدي للإدخار الفردي الذي وصل : 0.23 في نفس السنة ، ويرجع هذا دائما إلى انخفاض الدخل مما يسمح بالإستهلاك على حساب الإدخار .

2.4.4. أثر الضريبة على الإستثمار والعمالة

1.2.4.4. أثر الضريبة على الإستثمار

تستخدم الضرائب كأداة لتوجيه الإستثمارات عن طريق إقرار معاملة ضريبية تتماشى والأهداف المحددة، وتظهر الأهمية التي توليها الدولة لتشجيع وجلب الإستثمار في الكم من الإعفاءات و الامتيازات الضريبية الممنوحة والتي تمثل تضحية أنية لميزانية الدولة بغرض الإستفادة لاحقا من الإستثمار ولقد قسم المشرع الجزائري مناطق الإستثمار إلى النظام العام والنظام الإستثنائي حيث يشمل هذا الأخير الإستثمارات الموجودة في المناطق الفقيرة والنائية والتي تتطلب ترفيتها مساهمة خاصة من الدولة لانعدام البنى القاعدية فيها، والإستثمارات ذات الأهمية الخاصة للإقتصاد الوطني حيث تتمثل أهم الحوافز الضريبية الممنوحة في النظامين في [39](المواد 11-09).

تستفيد الإستثمارات في إطار هذا النظام وبعنوان إنجازها من

-تطبيق نسبة مخفضة في مجال الحقوق الجمركية فيما يخص التجهيزات المستوردة للإستثمار .

-الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة فيما يخص السلع والخدمات التي تدخل في الإستثمار .

-الإعفاء من نقل الملكية بعوض بخصوص العقارات التي تخص الإستثمار .

2-النظام الإستثنائي

تستفيد بعنوان إنجاز الإستثمار بـ

-الإعفاء من دفع حقوق نقل الملكية بعوض مع تطبيق حق ثابت ومخفض في مجال التسجيل قدر (2 %) فيما يخص العقود التأسيسية و الزيادات في رأس المال
-تكفل الدولة جزئيا أو كليا بمصاريف الأشغال المتعلقة بالمنشآت الأساسية الضرورية للمشروع

-الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة فيما يخص السلع والخدمات التي تدخل مباشرة في الإستثمار سواء كانت مستوردة أو محلية مع تطبيق النسبة المخفضة في مجال الحقوق الجمركية على السلع المستوردة المتعلقة بالإستثمار

أما بعد معاينة انطلاق الإستغلال فتتمتع الإستثمارات بـ

-الإعفاء لمدة عشر (10) سنوات من النشاط الفعلي من الضريبة على أرباح الشركات ومن الضريبة على الدخل الإجمالي على الأرباح الموزعة ومن الدفع الجرافي والرسم على النشاط المهني

-الإعفاء لمدة عشر (10) سنوات من الرسم العقاري على الممتلكات الخاصة بالإستثمار .

-منح مزايا إضافية من شأنها أن تسهل أو تحسن الإستثمار .

وأمام هذه المزايا نتساءل هل إستفادت الدولة فعلا من سياستها الضريبية الموجهة للإستثمار؟
وقصد الإجابة على هذا التساؤل سنتطرق إلى مدى تحقيق أهداف الإ صلاح الضريبي والمتمثلة أساسا في:

-زيادة قيمة الإستثمارات

- إحداه التوازن الجهوي للإستثمارات
- ترقية وتنويع الصادرات.
- إيجاد مناصب عمل جديدة.

1- قيمة الإستثمار

تم تسجيل في الفترة (1993 - 2000) 43213 مشروعاً معلناً، منهم 379 مشروعاً بالشراكة مع الأجانب تصل قيمتها 3344 مليار دج وتطورت القيمة إلى أكثر من 4000 مليار دج بعد إنشاء الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار ولم يتحقق منها سوى 700 مليون دولار [120] (02). وحسب الإحصائيات المقدمة من طرف الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار للفصل الأول من سنة 2004 فإنه تم تسجيل (80) مشروعاً إستثمارياً بقيمة إجمالية تقدر بـ 73 مليار دينار والتي تمثل أقل من 15% من قيمة الإستثمارات المعلن عنها في سنة 2003، الدليل على عدم استقطاب الجزائر للإستثمارات المرجوة (سواء الأجنبية أو المحلية) .

الجدول رقم (61) قيمة الإستثمارات الأجنبية في الجزائر حسب المناطق

خلال الفترة 1998-2002 [110]

الوحدة (مليار دولار أمريكي)

| المجموع | 2002 | 2001 | 2000 | 1999 | 1998 | |
|-----------|-----------|-----------|---------|---------|---------|---------------|
| 435.301 | 30.353 | 378.747 | 23.779 | 1.874 | 548 | الدول العربية |
| 1.578.868 | 463.984 | 428.098 | 189.839 | 187.686 | 309.261 | أوروبا |
| 1.305.483 | 384.545 | 355.954 | 210.619 | 91.733 | 262.632 | أمريكا |
| 109.535 | 42.845 | 8.872 | 33.429 | 4.668 | 19.721 | آسيا |
| 196.372 | 150.036 | 24.924 | 9.314 | 5.422 | 6.676 | مناطق أخرى |
| 3.625.559 | 1.071.763 | 1.196.595 | 466.980 | 291.383 | 598.838 | المجموع |

من خلال الجدول نلاحظ تواضع الإستثمارات الأجنبية في الجزائر وأي مستوى يتم تحقيقه يكون بفضل قطاع المحروقات، الدليل على أن العراقيل الحقيقية أمام الإستثمار لم يطرأ عليها أي تغيير بالرغم من مجموع قوانين الصادرة والمشجعة للإستثمار، كما نلاحظ أن الإستثمارات

الأوربية تحتل المرتبة الأولى وبعدها الأمريكية وتبقى الإستثمارات القادمة من الدول الأخرى والدول العربية جد ضعيفة.

تتمثل أهم عوامل جذب الإستثمارات أولا في سهولة الوصول إلى السوق، ثم بعده الإستقرار السياسي و الإقتصادي ثم الإطار التشريعي والقانوني، وتكمن نقاط الضعف بالنسب للجزائر في إشكالية الإستقرار السياسي (كانت لا تطرح بشدة في الآونة الأخيرة)، وتفشي الرشوة، نقص الهياكل القاعدية و سوء الخدمات البنكية، ومنه فزيادة قيمة الإستثمارات لا تتوقف على مجموعة من الإعفاءات والإمتيازات مهما كانت أهميتها بل إلى مجموعة من الإصلاحات تمس مختلف الميادين من البنى التحتية إلى الجهاز المصرفي والإداري وكذا الأمني، وهذا ما يتوفر في البلدان المتقدمة الأمر الذي يجعلها من أكثر بلدان العالم استقطابا للإستثمارات.

الجدول رقم (62) قيمة الإستثمارات الأجنبية المباشرة في بعض الدول المتقدمة والنامية

خلال الفترة (98 - 2001) [121] [93]

الوحدة: مليون دولار

| 2001 | 2000 | 1999 | 1998 | |
|---------|---------|---------|---------|------------------|
| 124.435 | 300.912 | 283.376 | 174.434 | الولايات المتحدة |
| 52.623 | 42.930 | 47.070 | 30.984 | فرنسا |
| 31.833 | 195.122 | 54.754 | 24.593 | ألمانيا |
| 27.465 | 66.617 | 24.435 | 22.809 | كندا |
| 22.457 | 40.772 | 40.319 | 43.751 | الصين |
| 22.457 | 32.779 | 28.578 | 28.856 | البرازيل |
| 8.609 | 5.407 | 11.803 | 6389 | سنغافورة |

2-التوزيع الجهوي للإستثمارات

تضمنت قوانين الإستثمار المتتالية أهمها قانون (01-03) تحفيزات للإستثمار في المناطق المحرومة والجنوبية (المناطق التي تتطلب ترقيتها مساهمة خاصة من طرف الدولة) قصد إحداث توازن جهوي للمشاريع الإستثمارية وخفض الضغط على المناطق الحضرية، غير أن الواقع كشف

عن تمركز الإستثمارات في المناطق الشمالية وولايات الوسط خاصة، ومن الست (06) شبابيك لوكالة تطوير الإستثمار تم الإعلان سنة 2003 عن 2424 مشروعا على مستوى العاصمة و 1511 على مستوى شبك البلدية و 1590 مشروعا في شبك وهران، 754 مشروعا في شبك عنابة وكذا 604 مشروعا في ورقلة [120] ، حيث كانت نسبة المشاريع المعلنة في ولايات الوسط (العاصمة والبلدية) هي 57.16% من مجموع المشاريع، أما الغرب (وهران) فكانت بنسبة 23.1% تأتي بعدها ولاية الشرق (عنابة) بـ 10.95% وأخيرا الجنوب على مستوى الشباك الوحيد لورقلة بـ 8.77% ، كما يوضح الجدول الآتي توزيع الإستثمارات على مناطق الوطن وتمركزها في المناطق الشمالية والوسطى بدرجة أكبر.

الجدول رقم (63) توزيع المشاريع الإستثمارية حسب المناطق الوطنية

خلال الفترة: 1993/11/13 - 2001/12/31 [122]

الوحدة (10⁶) دج

| النسبة (%) | المبلغ | |
|------------|-----------|---------|
| 40 | 1.444.533 | الوسط |
| 27 | 972.440 | الشرق |
| 19 | 680.219 | الجنوب |
| 14 | 511.913 | الغرب |
| 100 | 3.609.105 | المجموع |

يبدو جليا تمركز الإستثمارات في ولايات الشمال (الوسط ، الشرق ، الغرب) حيث تبلغ نسبتها من إجمالي مبلغ الإستثمارات 81% في حين تبقى نسبة 19% فقط لباقي مناطق الوطن (المناطق الداخلية والجنوب) وهذا دليل على أن السياسة الضريبية الموجبة لتشجيع الإستثمار وإيجاد توازن جهوي لم تنجح ويمكن رد ذلك إلى:

-نقص الهياكل القاعدية الضرورية للإستثمار في المناطق المراد ترقيتها وكذا نقص المرافق

الإجتماعية والتربوية فيها.

- عدم فعالية السياسة الضريبية في حد ذاتها.

- البحث عن الربح الأسرع والأسهل من طرف المستثمرين

3-توزيع وترقية الصادرات

تسعى الدولة من خلال الإصلاحات الاقتصادية عامة والإصلاحات الضريبية إلى ترقية الصادرات في القطاع خارج المحروقات.

الجدول رقم (64) تطور بنية الصادرات خلال الفترة (98 - 2003) [110]، [117]

الوحدة: مليون دولار

| 2003 | 2002 | 2001 | 2000 | 1999 | 1998 | |
|-------|-------|--------|-------|-------|-------|----------------------|
| 23974 | 18109 | 18531 | 21061 | 11902 | 9774 | الطاقة |
| 32.38 | 2.2- | 12.01- | 76.9 | 21.7 | - | معدل النمو (%) |
| 59 | 35 | 30 | 30 | 22 | 33 | المواد الغذائية |
| 61 | 56 | 39 | 42 | 44 | 46 | المواد الأولية |
| 476 | 403 | 413 | 447 | 272 | 255 | المنتجات نصف المصنعة |
| 2 | 20 | 22 | 12 | 24 | 4 | التجهيزات الفلاحية |
| 32 | 50 | 42 | 44 | 34 | 14 | التجهيزات الصناعية |
| 35 | 27 | 14 | 15 | 18 | 18 | السلع الاستهلاكية |
| 24639 | 18700 | 19091 | 21651 | 12316 | 10144 | مجموع الصادرات (1) |
| 665 | 591 | 560 | 590 | 414 | 370 | ص. خ. المحروقات (2) |
| 12.52 | 5.53 | 5.08- | 42.5 | 11.89 | - | معدل النمو (%) |
| 2.69 | 3.16 | 2.9 | 2.7 | 3.36 | 3.64 | (1)/(2) (%) |

من خلال الجدول ما يمكن ملاحظته جليا هو انخفاض مساهمة الصادرات خارج المحروقات في وهي نسبة إجمالي الصادرات حيث بلغ متوسط هذه المساهمة الفترة (1998-2003) 3.07 خلال نفس الفترة، كما %ضئيلة جدا مقارنة بمساهمة الصادرات من المحروقات التي بلغت 96.6 أن هذه الأخيرة تعرف معدلات نمو مرتفعة مقابل الصادرات خارج المحروقات التي تتميز ببطء النمو.

كما بقيت الصادرات تعتمد على الطاقة، المواد الأولية، والمنتجات نصف المصنعة الدليل على ضعف الجهاز الإنتاجي في الجزائر وعدم قدرته على المنافسة فالقليل المنتج غير مط لوب- بالإضافة إلى عدم فعالية الإجراءات الضريبية المتخذة لتشجيع التصدير حيث أن مجموع الصادرات لم يتضاعف سوى 2.4 مرة خلال (06) سنوات، أما الصادرات خارج المحروقات فتضاعفت 1.7 مرة فقط.

4- إيجاد مناصب عمل جديدة

من بين أهداف الدولة خلال إجراءات تشجيع الإستثمار هو إيجاد مناصب عمل وامتصاص البطالة، فقد تم خلال الفترة الممتدة من 1993/11/13 إلى 2000/12/31 إحداث 1.604.891 منصب عمل موزعة على 43.213 مشروعاً [36] (283)، أما في سنة 2003 فقد تم توقع إنشاء 115 ألف منصب عمل منها 109 ألف منصبا في القطاع الخاص و 5309 في القطاع العام و 1253 منصبا في القطاع المشترك [120] (02).

وبما أن المشاريع المقررة تتمركز في الشمال وحسب المدير العام المكلف بالإستثمار فإن القطاعات التي عرفت مستويات معتبرة من الإستثمار هي الإتصالات السلكية واللاسلكية خاصة الهاتف النقال والصناعة الغذائية وإنتاج الا سمنت والصناعة الصيدلانية وهذه القطاعات (غير الصناعية) لا تحتاج لمبالغ ضخمة ولا ليد عاملة كبيرة الأمر الذي يفسر قلة مناصب العمل المعروضة أمام اليد العاملة العاطلة وأن أكثر من سيستفيد منها هم سكان الشمال.

2.2.4.4. أثر الضريبة على العمالة في الجزائر

من أبرز الإصلاحات الاقتصادية والضريبية المطبقة هو التحكم في نسبة البطالة بزيادة مناصب شغل جديدة قصد إحداث توازن بين طلب وعرض العمل فهل تم تحقيق ذلك؟

الجدول رقم(65) تطور سوق العمل خلال الفترة(1990-2001) [117]

| المجموع | التوظيف المحقق | | عرض العمل | الطلب على العمل | |
|---------|----------------|----------------|-----------|-----------------|------|
| | التوظيف المؤقت | التوظيف الدائم | | | |
| 60.498 | 27.443 | 33.055 | 78.783 | 229.845 | 1990 |
| 42.219 | 22.837 | 19.382 | 53.922 | 158.875 | 1991 |
| 36.668 | 21.916 | 14.752 | 44.815 | 170.709 | 1992 |
| 35.431 | 20.258 | 15.173 | 43.031 | 153.898 | 1993 |
| 36.985 | 24.178 | 12.806 | 44.205 | 142.808 | 1994 |
| 41.463 | 29.885 | 11.578 | 48.695 | 168.387 | 1995 |
| 32.110 | 25.976 | 6.134 | 36.768 | 134.858 | 1996 |
| 24.830 | 19.740 | 5.090 | 27.934 | 163.800 | 1997 |
| 26.564 | 22.638 | 3.926 | 28.192 | 166.299 | 1998 |
| 22.377 | 18.650 | 3.727 | 24.726 | 121.309 | 1999 |
| 22.215 | 19.201 | 3.014 | 24.533 | 101.520 | 2000 |
| 23.696 | 20.505 | 3.191 | 25.662 | 99.913 | 2001 |

ما يمكن ملاحظته أنه رغم تشجيع الإستثمار قصد إيجاد مناصب عمل جديدة وتخفيض الضرائب الخاصة بالأجور مثل (VF) بغرض زيادة التوظيف إلا أن عدد مناصب العمل المعروضة بقيت أقل ولا تغطي طلبات العمل و التي تمثل ثلاث أضعاف عرض العمل تقريبا، ومن بين الإجراءات الضريبية بشأن التحفيز على التوظيف نجد

-إعفاء الهيئات التي توظف الشباب بعد انتهاء عقود ما قبل التشغيل من الدفع الجزافي بنسبة 100% في السنة الأولى و50% في السنة الثانية و30% في سنة الثالثة .

-الإعفاء لمدة عشر سنوات من الدفع الجزافي للإستثمارات القائمة في إطار النظام الإستثنائي

-فضلا على أن معدل الجزافي يعرف تخفيضا سنويا قصد إلغاءه بغرض تخفيف تكاليف

التشغيل.

رغم ذلك يبقى التوظيف المحقق سنويا دائما دون حجم عرض العمل أين بلغ هذا الأخير 25.662 منصبا سنة 2001 ولم يتجاوز التوظيف المحقق 23.696 منصب عمل بما فيه التوظيف الدائم و المؤقت ، رغم أنه حتى ولو تم استعمال كل مناصب العمل المعروضة فان ذلك لا يغطي العجز في العمل خاصة مع الإنخفاض المستمر في عروض العمل، وسيظهر لنا الجدول الآتي توزيع العاملين والبطالين بين المدن والريف لسنة 2000.

الجدول رقم (66) توزيع الطبقة النشطة والبطالة بين المدن والأرياف في سنة 2000 [117]

| المجموع | الأرياف | المدن | |
|-----------|-----------|-----------|----------------------------|
| 5.725.921 | 2.336.259 | 3.389.662 | الطبقة الشاغلة (العاملة) |
| 1.673.670 | 704.948 | 968.722 | أرباب العمل والأحرار |
| 2.668.802 | 872.876 | 1.795.926 | الأجراء الدائمين |
| 1.115.062 | 570.936 | 544.126 | الأجراء المؤقتين وآخرين |
| 268.385 | 187.499 | 80.887 | الإعانات العائلية |
| 2.427.726 | 940.738 | 1.486.988 | عدد البطالين |
| 8.153.647 | 3.276.997 | 4.876.650 | عدد الناشطين |
| 29.77 | 28.71 | 30.49 | معدل البطالة |

حيث

$$\text{معدل البطالة} = 100 \times \frac{\text{عدد البطالين}}{\text{عدد الناشطين}}$$

من خلال معطيات الجدول يتضح أنه

نسبة 59.2 % من الطبقة الشاغلة تتمركز في المدن مقابل 40.8 % في الريف كما أن نسبة 57.8 % من أرباب العمل يتمركزون في المدن وكذا 67.3 من الأجراء الدائمين ، 48.8 % من الأجراء المؤقتين.

أما بالنسبة لعدد البطالين فإن نسبتهم في المدن تمثل 61.25% من إجمالي البطالة بينما تمثل نسبة الأرياف 38.75% ويمكن رد ذلك إلى أن عدد سكان المدن في تزايد مما يجعل الطبقة الناشطة في المدن أكثر منها في الريف.

رغم عمليات الإصلاح الهادفة إلى إحداث التوازن الجهوي وتخفيف العبء على المدن إلا أن الضغط ما زال عليها وتبقى الأرياف مهمشة ولا تأخذ نصيبها من الاستثمار ومناصب العمل رغم ما تملكه من إمكانيات إيجاد قيمة مضافة.

إعتمادا على ما تم التطرق إليه ورغم المعاملات الضريبية الرامية إلى

- النهوض بالجباية العادية

- ترشيد الإستهلاك وتشجيع الادخار

- ترقية وتنويع الصادرات

- تشجيع الاستثمار وترقية المناطق المعزولة

- تخفيض معدلات البطالة

وبعد الدراسة الكمية للنظام الضريبي الجزائري ما يمكن قوله عن خصائصه

-سيادة الجباية البترولية رغم النمو الذي تعرفه الجباية العادية، إضافة إلى هيمنة الصادرات

من المحروقات على هيكل الصادرات سنويا.

-أدى تحرير التجارة الخارجية إلى زيادة مستويات الإستهلاك على حساب الإدخار وبالتالي

الفشل في حشد المزيد من الأموال قصد استثمارها، كما أدى إلى القضاء على النشاطات المحلية

الصغيرة غير القادرة على المنافسة والتوسع وبالتالي القضاء على مورد (وعاء) ضريبي.

- بالرغم من مناصب الشغل المحدثة من قبل المشاريع الإستثمارية المقررة إلا أن عدم

التوازن بين العرض والطلب يبقى من سمات سوق العمل الجزائري.

ورجوعا إلى رأي المدير العام لل مديرية العامة للضرائب السيد محمد عبدو بودربالة ، فإنه

« ورغم الإصلاحات المتتالية إلا أن التشريع الضريبي ما زال ناقصا » ليكون في مستوى تحقيق

الأهداف المنتظرة منه خاصة مع انعدام شروط القيام بالرقابة ومحاربة الغش والتهرب الضريبي

وكذا نقص المؤهلات البشرية والمادية، فالمشاكل بقيت أمرا واقعا بما أن الأهداف المسطرة بقيت

بعيدة عن التحقيق.

خاتمة

حاولنا من خلال هذا البحث دراسة الضغط الضريبي والفعالية الضريبية مع الإشارة لحالة النظام الضريبي الجزائري، وقد تم معالجة الإشكالية المطروحة عبر أربعة فصول إنطلاقاً من الفرضيات المقدمة و باستخدام المنهج والأدوات المشار إليها في المقدمة ، وه كذا تتضمن الخاتمة ملخص عام عن الفصول الأربعة بعدها النتائج العامة للدراسة مدعمة بالتوصيات و الإقتراحات وأخيراً آفاق الموضوع

1- الملخص

بعد التطرق إلى مختلف جوانب البحث نجد

انتقال الضريبة من الحياد باعتبارها وسيلة تمويل النفقات العامة إلى أداة للضبط الإقتصادي وللتوجيه وأداة تحفيزية للإستثمار نظراً لإتساع نطاق الدولة وتزايد درجة تدخلها في الحياة الإقتصادية مما طرح مسألة فعالية الضريبة في تحقيق الأهداف من فرضها ، كما أدى إلى زيادة ثقل الإقتطاع مع تطور أهمية الضرائب بتطور دور الدولة في الحياة الإقتصادية .

-وأن من أهم المؤشرات الكمية لتقييم الضرائب على مستوى الإقتصاد هو معدل الضغط الضريبي والذي يمثل جملة ماتحدثه السياسة الضريبية من تأثير على سلوك الأفراد في المجتمع وتعديل خططهم في مجالات الإنفاق الإستهلاكي، الإدخار والإستثمار.

يختلف أثر الضغط الضريبي على المتغيرات الإقتصادية باختلاف الضرائب المفروضة والبيئة الإقتصادية و الإجتماعية التي يقع عليها، غير أن مستوى الضغط الضريبي المرتفع يؤدي إلى إنخفاض مستوى النشاط الإقتصادي لذا تتخذ الدولة كأداة لتوجيه الإستثمار ومعالجة التضخم وتشجيع الإدخار و ترشيد الإستهلاك.

-تكمّن فعالية الضريبة في تحقيق أقصى مردودية بأقلّ تضحية جماعية كما أنها تعتمد على مدى التوفيق بين الأهداف المنتظرة من فرض الضريبة، غير أن قياس فعالية النظام الضريبي يصادفه عدة صعوبات ترجع أساسا إلى المدلول النسبي للفعالية وكذا تعارض الأهداف من وراء فرض الضرائب.

-ضرورة القيام بالإصلاح الضريبي تعود إلى تدهور أسعار النفط من جهة وإلى ضرورة مواكبة التحولات الإقتصادية قصد إيجاد نظام ضريبي يتماشى والمستجدات ، ويساعد على الإنتقال إلى إقتصاد السوق من جهة أخرى، وبهذا كان من أبرز أهداف للإصلاح

على العوائق التي تضمنها النظام السابق وقد أفرز الإصلاح :

* - إلغاء نظام الضرائب النوعية على دخل الأشخاص الطبيعيين وإستبدالها بضريبة وحيدة على الدخل الإجمالي (IRG)

* - الفصل بين مداخيل الأشخاص المعنوية و الطبيعية بفرض ضريبة على أرباح الشركات (IBS)

* - تطبيق ضريبة شاملة على الإنفاق وهي الرسم على القيمة المضافة (TVA)

فقد عمل النظام الجديد على توسيع الوعاء الضريبي سعيا إلى تخفيف الضغط الضريبي.

-بدراسة تطور الإيرادات الضريبية والضغط الضريبي يبدو جليا إتسام الإيرادات العامة بالطابع الضريبي وارتباطها الشديد بتقلبات أسعار النفط مما يفسر انخفاض مستوى الضغط الضريبي خارج المحروقات، إضافة إلى ارتفاع ضغط الضرائب غير المباشرة مقارنة بالضرائب المباشرة على الدخل دليل على ضعف وضيق القاعدة الإنتاجية مما يؤثر سلبا على مستوى معيشة الأفراد.

من-خلال دراسة إنعكاس الضريبة على المتغيرات الإقتصادية في الجزائر تبين أن الدخل المحدود للأفراد يستخدم في الإستهلاك دون الإدخار كما أن نتائج التحفيزات المقدمة للإستثمار بقيت جد متواضعة مقارنة بالتسهيلات الضريبية التي منحت خلال قوانين الإستثمار.

2- النتائج العامة للدراسة

إعتمادا على الفرضيات المقدمة وبعد معالجة موضوع البحث توصلنا إلى :

-تعد الضريبة مجسدة في أثرها معدل الضغط الضريبي - أبرز أدوات التأثير على الحياة الإقتصادية .

-يبقى معدل الضغط الضريبي الأمثل نسبيا نظرا لتعدد العوامل المؤثرة فيه من عوامل إقتصادية ، نفسية و سياسية.

-لتحقيق الفعالية للضريبة المطبقة يجب العمل على التوفيق بين الأهداف المنتظرة من تطبيقها كالوصول إلى أعلى مردودية دون التأثير سلبا على مجرى الحياة الإقتصادية ، عن طريق تحقيق المعدل الأمثل للضغط الضريبي مع ضمان أكبر قدر من العدالة الضريبية.

رغم الإصلاحات فإن الجباية البـ ترولية مازلت تهيمن على الإيرادات العامة مما يدل على أن الإصلاح الضريبي وحده غير كاف ما لم يتم العمل على إصلاح الهيكل الإقتصادي ككل وإيجاد قطاعات خارج المحروقات أكثر تطورا لتكون الوعاء الخاضع للنظام الجديد.

إضافة إلى نتائج الفروض تم التوصل إلى نتائج أخرى تتمثل أساسا في :

-تساعد دراسة آثار الإقتطاع الضريبي على النشاط الإقتصادي في تقييم السياسة الضريبية السائدة أو رسم سياسة ضريبية جديدة تصحح العيوب الموجودة.

-تعتبر الضريبة كمصدر مالي الوسيلة الأهم في توزيع الأعباء العامة بين الأفراد توزيعا عادلا يتناسب مع القدرة الإقتصادية لكل فرد ، أما تأثيرها على المتغيرات الكبرى فيختلف باختلاف السلع أو وجوه النشاط المتخذة أساسا لفرض الضريبة (أهداف فرضها) ، ويبدو التأثير السلبي على الإستهلاك مثلا في الحدود التي يترتب عليها إنقاص الدخل الحقيقية المتاحة للأفراد سواء بالإقتطاع المباشر لجزء من الدخل بفرض ضريبة على الدخل ، أو برفع أسعار السلع بمقدار الضريبة غير المباشرة المفروضة على إستهلاكها ، كما لا يمكن الإعتبار دوما أن للضرائب أثرا سلبيا على الإدخار بل يمكن إستخدامها في تنميته، أما الأثر السلبي على الإستثمار فيكون في الحدود التي يؤدي فيها فرض الضريبة إلى تحويل جزء من الأموال إلى الإستهلاك وإلى رفع تكلفة الإستثمارات .

-لكل ضريبة مزايا و عيوب ، لذا لا يمكن التحدث عن ضريبة فعالة وأخرى غير فعالة بل

يجدر بنا تقييم النظام الضريبي ككل و المتضمن مجموعة من الضرائب أين عيوب ضريـ بة تغطيها مزايا ضريبة أخرى، فقد تهدف الأولى إلى تحقيق أكبر إيراد مالي في حين تعمل الثانية على إيجاد العدالة الضريبية بين المكلفين ، مما يؤكد أن فعالية النظام الضريبي تتوقف على مدى التوافق بين أهداف الضرائب المطبقة.

تتوقف فعالية الضريبة في الجزائر على تحقيق العدالة الضريبية لأن الضغط الضريبي يقتصر على فئة معينة من المجتمع دون غيرها ، وتشمل هذه الطبقة الأجراء ممن يستحيل عليهم التهرب من دفع الضريبة ، كما يرجع عدم تحقيق الفعالية إلى كثرة التعديلات التي تحدث ثغرات في التشريع وعدم الإستقرار أمام إدارة ضريبية غير قادرة على التحكم في التطبيق الجيد لأحكام النظام بسبب ضعف مؤهلاتها البشرية وإمكاناتها المادية.

-يرجع عدم نجاح التحفيزات الضريبية الموجهة لجذب الإستثمار إلى ربط المشرع بين المجال الضريبي و تشجيع الإستثمار في حين يرتبط هذا الأخير بعوامل أخرى أهمها الإستقرار التشريعي والسياسي ،توفر بنية تحتية تستجيب لمتطلبات المستثمر ومرونة القطاع المصرفي.

-لم يستطع النظام الضريبي تحقيق مردودية جيدة دليل على عدم قدرته على الوصول إلى أوعية ضريبية جديدة ذات مردودية كبيرة رغم سعيه وراء توسيع الوعاء الخاضع.

3-التوصيات والإقتراحات

إعتمادا على النتائج المتوصل إليها يمكن وضع بعض الإقتراحات التي من شأنها أن تدعم فعالية النظام الضريبي المعتمد :

-من خلال البحث لاحظنا صعوبة تطبيق ما هو نظري على الواقع الجزائري ومنه فالمشكل يكمن في العنصر البشري بالدرجة الأولى في الماددة التشريعية ، وقبل البحث عن نشر الوعي بين المكلفين يجب توعية وتأهيل موظف الإدارة الضريبية و تحسيسه بأهمية دوره في نجاح الإصلاحات الضريبية عن طريق العمل بأمانة ،وجعله أداة مهمة في نشر الوعي بين المكلفين إضافة إلى إستخدام مختلف وسائل الإعلام لتسهيل الإتصال بين المكلف والإدارة.

-التفكير جديا في إصلاح الإدارة الضريبية وكذا التوسع في تنظيم دورات تدريبية قصد رفع مستوى كفاءة الموظفين مع فتح المجال لمشاركة المكلفين في هذه الدورات.

-الدراسة الدقيقة للإعفاءات الضريبية الممنوحة والتي يجب أن تدعم بإجراءات أخرى كإصلاح السياسة النقدية (التمثلة أساسا في الأداء المصرفي) وتحسين المناخ الإقتصادي الذي يعتبر المجال الضريبي أحد أجزائه.

-ضرورة تجاوب الإدارة الضريبية مع الباحثين وإمدادهم بكافة البيانات والإحصائيات التي من شأنها المساعدة على الوصول إلى نتائج وحلول أكثر دقة تؤخذ بعين الإعتبار عند تصميم السياسة الضريبية أو تعديلها.

4- أفاق البحث

تم معالجة الضغط الضريبي والفعالية الضريبية غير أنه لم يتم تقييم أثر الإقتطاعات شبه الضريبية على الحياة الإقتصادية نظرا لصعوبة إقتناء الإحصائيات حولها ، لذا فمن الممكن أن تكون موضوع لدراسات قادمة ، ومما هو متفق عليه أن للإدارة الضريبية دور مهم في نجاح النظام الضريبي فإن موضوع كفاءة الإدارة في تحقيق الفعالية الضريبية يبقى موضوعا يختص بالأهمية مما يجعله حقلا واسعا للبحث .

وبهذا ندعو الله التوفيق ونسأله أجرى الإجتهد والإصابة ونسألك اللهم من فيض فضلك.

قائمة المراجع

1. عبد المنعم فوزي، النظم الضريبية، دار النهضة، بيروت، 1973
2. عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الإقتصادية الكلية دراسة تحليلية تقييمية -ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003
3. على صحراوي، مظاهر الجباية في الدول النامية و أثرها على الإستثمار الخاص من خلال إجراءات التحريض الجبائي (التجربة الجزائرية) لة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 1993
4. Pierre Beltrame, Lucien Mehl, Techniques, Politiques et institutions fiscales comparées, PUF, France, 1997
5. عبد الهادي علي النجار، الفائض الإقتصادي الفعلي و دور الضريبة في تعبئة الإقتصاد المصري، المكتب المصري الحديث، مصر، 1974
6. الكريم صادق بركات، يونس أحمد البطريق، حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، مطابع الأمل، لبنان، 1986
7. حروشي جلول، الضغط الضريبي في الجزائر (93-99)، رسالة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2001
8. المرسي السيد حجازي، مبادئ الإقتصاد العام، الضرائب والموازنة العامة، الدار الجامعية، مصر، 2000
9. مبارك حجير، السياسات المالية والنقدية لخطط التنميدة الإقتصادية، الدار القومية للنشر، مصر، (بدون سنة نشر)
10. إبراهيم أيوب، صندوق النقد الدولي وقضية الإصلاح الإقتصادي والمالي -دراسة تحليلية تقييمية- مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، 2000
11. حامد عبد المجيد دراز، دراسات في السياسات المالية، الدار الجامعية، مصر، 2002
12. زينب حسن عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، مطابع الأمل، لبنان، 1994

13. محمد دويدار، في نظرية الضريبة والنظام الضريبي، الدار الجامعية، لبنان، 1999
14. عادل أحمد حشيش، مصطفى رشدي شبيحه، مقدمة في الإقتصاد العام (المالية العامة) الدار الجامعية الجديدة، مصر 1998
15. يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، مصر، 2001
16. (Alternatives économiques, OCDE) www.eocd.org
17. Annie Vallée, Les systèmes fiscaux, Ed Seuil, France, 2000
18. بليلة، المياسة الضريبية ضمن برامج التصحيح الهيكلي لصندوق النقد الدولي (89-98) رسالة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 1995
19. Michel Bouvier, Marie Christine esclassan, Jean- Pierre Lassale, Finances Publiques, L.G.D.J, France, 2002
20. تقرير الإقتصادي العربي ال موحة التطورات الإقتصادية والإجتماعية) صندوق النقد العربي 2002
21. حميد بوزيدة، الضريبة وإنعكاساتها على الإقتصاد الجزائري، رسالة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 1997
22. عبد المجيد قدي، قادة أقاسم، المحاسبة الوطنية (ن.ح.إ.ج)، المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994
23. حسين عمر، الموسوعة الإقتصادية، دار الفكر العربي، مصر، 1992
24. أسامة محمد الفولي، عادل أحمد حشيش، زينب حسن عوض الله، مجدي محمود شهاب، أساسيات الإقتصاد السياسي، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003
25. محمد عتلم، مراجعة أحمد عبد الوهاب الغندور، إق تصاديات المالية العامة، الدار العربية، مصر، 1998
26. Jean Paul Bodin, Olivier Benon, Patrick Fossat, Algérie : Modernisation de l'administration fiscale, FMI, Sept 2000
27. عبد المجيد قدي، النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، الملتقى الوطني حول لإقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة (ECONA3000)، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 22/21 ماي 2002
28. Pierre Beltrame, La fiscalité en France, Ed Hachette, France, 1998
29. André Paysant, Finances Publiques, Ed Dollaz, France, 1999

30. Eric Oliva, Finances Publiques, Ed Dollaz, France, 2001

31. المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 2001

عبد28مجد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل المتغيرات الدولية -دراسة حلة النظام

الجزائري(88-95)، أطروحة لنيل دكتورا دولة، جامعة الجزائر، 1995

33. محمد دويدار، دراسات في الإقتصاد المالي -النظرية العامة في مالية الدولة، السياسة المالية

في الإقتصاد الرأسمالي-، الدار الجامعية للطباعة والنشر، مصر، 1997

نحجي التوني، سياسات الإصلاح الضريبي، جسر التتميم، المعهد العربي للتخطيط، الكويت،

1999

35. Raymond Muzellec, Finances Publiques, Dollaz, France, 2000

36. ناصر مراد، النظام الضريبي وإشكالية التهرب -دراسة حالة الجزائر، أطروحة لنيل دكتورا

دولة جامعة الجزائر، 2002

37. محمد جمال ذنبيات، المالية العامة والتشريع المالي، الدار العلمية الدولية، الأردن، 2003

38. غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار البيارق، الأردن، 1998

39. الأمر 01-03 مورخ في أول جمادى الثانية 1422 الموافق 20 أوت 2001 يتعلق بتطوير

الإستثمار

40. عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة (دخول لدراسة أصول الفن المالي للإقتصاد العام)،

دار النهضة العربية، لبنان، 1991

41. Principaux indicateurs, OCDE, mai 2004

42. Les grands enjeux de la politique fiscale dans les pays de l'OCDE, 2001

43. Christophe Heckly, La politique fiscale dans les pays industrialisés, Ed

Dunod, France, 1999

44. Bernard Bobe Pierre Ilan, Fiscalité et choix économiques, Ed Calmann-

Levy, France, 1978

45. Bernard Vinay, Fiscalité, Epargne et développement, Ed Armand, France,

1970

46. التقرير الإقتصادي العربي الموحد (التطورات المالية)، صندوق النقد العربي، 2003

47. هوفوليسنتين وتوماس وولف، محددات النمو في البلدان التي تمر بمرحلة الإنتقال، مجلة

التمويل والتنمية، العدد 02، جوان 99

48. Jérôme Segard, L'économie mondiale 2002, Ed découverte, France, 2001
49. رضا جاو حدو، الإصلاح الجبائي في إطار التحول إلى اقتصاد السوق، ملتقى (PFISCA3000)
50. أدريان تشيستي، انخفاض الإيرادات في بلدان الإتحاد السوفياتي السابق، مجلة التمويل والتنمية، المجلد 33، العدد 02، جوان 1996
51. السلام أبو القحف، إقتصاديات الأعمال والإستثمار الدولي، مكتب الإشعاع الفني، مصر، 2001
52. Jean Marie Monnier, Les prélèvements obligatoires, Ed Economica, France , 1998
53. Bernard Salanié, Théorie économique de la fiscalité, Ed Economica, France, 2002
54. Michel Bouvier, La question de l'impôt idéal (archives de philosophie du droit) tome 46, Ed Dollaz, France, 2002
55. كساب علي، شروط نجاح الضريبة، ملتقى (PFISCA3000)
56. vos impôts, DGI , Ministère des finances , 2003
57. François Deruel, Finances Publiques, (Droit fiscal) , Ed Dollaz, France, 1995
58. عواضة، عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة والموازنة، الضرائب والرسوم، دار الخلود، لبنان، 1995
59. عبد الكريم صادق بركات، الإقتصاد المالي، الدار الجامعية، مصر، 1987
60. محمد سعيد فرهود، العدالة الضريبية إقتصاديا ، مجلة الحقوق، مجلس النشر العلمي، الكويت العدد 04 ، السنة 25، ديسمبر 2001
61. سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2000
62. منصور ميلود يونس، مبادئ المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة، ليبيا، 1994
63. الأمير شمس الدين، الضرائب وأسسها العلمية وتطبيقاتها العملية، (دراسة مقارنة)، المؤسسة الجامعية للدراسات، لبنان، 1987
64. جمدي أحمد العناني، إقتصاديات المالية العامة ونظام السوق، دراسة في إتجاهات الإصلاح المالي و الإقتصادي، الدار المصرية اللبنانية ، مصر، 1992

65.vive l'impôt, comment rendre l'impôt plus juste, Alternatives économiques, N° 174 , France , Octobre1999

66. محمد خليل ، سليمان أ د مد اللوزي،سليمان أحمد اللوزي،المالية العامة،دار زهران للنشر والطباعة،الأردن،1999

67.الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية،الجزائر،2004

68.لويس حبيقة، الضرائب المفضلة،مجلة الأهرام الإقتصادي،العدد1689،ماي2001

69.الرحمن تومي، العولمة الإقتصادية وأثرها على العالم العربي،مجلة دراسات إقتصادية،مركز البحوث والدراسات الإنسانية،البصيرة،العدد03،2004

70. Allain Bensoussan, Le commerce électronique -aspects juridiques- Ed Hermes , France , 1998

71.فيتو تانزي، العولمة والنمل الأبيض الذي ينخر في بنية الضرائب ، مجلة التمويل و التنمية ، المجلد 38،العدد01،مارس2001

72. التوقيع الإلكتروني مصيدة المتهربين [www.gn4me.com/12/05/2004]

73.خالد سعد زغلول، العولمة والتحديات الإقتصادية وموقف الدول النامية، مجلة الحقوق،مجلس النشر العلمي ،الكويت،العدد01،السنة26،مارس2002

74.أرق عبد العال حماد، التجارة الإلكترونية (الأبعاد التكنولوجيةوالمالية والتسويقية والقانونية)، الدار الجامعية،مصر ،2003/2002

75. رمضان محمد صديق، مشكلات الضريبة على دخل التجارة الإلكترونية والحلول الممكنة،مجلة الحقوق،مجلس النشر العلمي ،الكويت،العدد03،السنة26،2002

76.سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهريب الضريبي الدولي، ديوان المطبوعات الجامعية، مصر، 1999

77.Heny –Réa, les paradis fiscaux, Alternatives économiques,N°109 ,France , Avril 1999

78.عقيل هادي ،أنشطة الأوفشور مدخل جديد لخدمة الإقتصاد،جريدة البيان:

79.سالم.م. داربار، باري جونستون، تقييم المراكز المالية فيما وراء البحار،مجلة التمويل و التنمية ، المجلد 40 ،العدد03،سبتمبر2003

80. بنوك الأوفشور مالها وماعليها [www.albayan.co.ae/26/05/2003]

81. روسيا وإسرائيل أكثر الدول غسيلا للأموال [www.islam-online.net 24/06/2000]
- رمضان 82. لعلا، أثر التحفيزات الجبائية على الإستثمار في ظل الإصلاحات الإقتصادية -حالة الجزائر - رسالة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2002
83. القانون رقم 89-24 المعدل والمتمم لقانون المالية 1990، الصادر في الجريدة الرسمية العدد الأول الصادرة 6 جمادى الثانية 1410 الموافق 3 جانفي 1990 .
84. القانون رقم 90-16 المؤرخ محرم 1411 الموافق 15 أوت 1990 المتضمن قانون المالية التكميلي 1990
85. القانون رقم (90-36) الصادر في 14 جمادى الثانية 1411 الموافق 31 ديسمبر 1990 المتضمن قانون المالية 1991 (الجريدة الرسمية العدد 57)
86. القانون رقم 83-19 المؤرخ 18 ديسمبر 1983 المتضمن قانون المالية 1984
87. بودلال علي، شليل عبد الطيف، بن يشنو فتحي، السياسة الجبائية للجزائر في ضوء الإصلاحات -تجارب الملتقى- الوطني حول السياسة الجبائية في الجزائر في الألفية الثالثة (PFISCA3000) ، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 11/10 ماي 2003
88. النظام الجبائي الجزائري، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2003
89. عيد بن عيسى، الجباية شبه الجباية، الجمارك، أملاك الدولة (الوعاء والتعريفة)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003
90. قانون 02-11 المؤرخ 21 شوال 1423 الموافق 25 ديسمبر 2002 المتضمن قانون المالية 2003
91. l'évolution des produits affectés à l'état ,DGI,2004
92. جال التطليل شخصاء والمداخيل الخاضعة للضريبة (ض.د.إ.)، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2004
93. Mohamed Abdou Bouderbala, La réforme fiscale en Algérie, thèse pour le Doctorat en droit, Université de paris –Panthéon –Sorbonne ,2000
94. قانون 03-22 المؤرخ 05 ذو القعدة 1424 الموافق 29 ديسمبر 2003 المتضمن قانون المالية 2004
95. Kamel Chehrit, Guide de l'investissement et de l'investisseur, Ed GAL, Algérie, Invest 2002-2004

96. بوسعدة سعيدة ، دور الحوافز الجبائية ومنظومة التنسيق الضريبي في جذب الإستثمار الأجنبي، ملتقى (PFISCA3000)
97. قانون 01-21 المؤرخ 8 شوال 1422 الموافق 23 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية 2002 الدلي 98. التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2004
99. الصعب بين ضريبيتي المبيعات والقيمة المضافة، مجلة الإقتصاد والأعمال، العدد 254، فيفري 2001
100. العمليات والأشخاص الخاضعين للرسم على القيمة المضافة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2004
101. أساس الفرض الضريبي (ر.ق.م) ، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2004
102. مرسوم تنفيذي رقم 02-216 المؤرخ في 09 ربيع الثاني 1423 الموافق 20 جويلية 2002
103. الأنظمة الضريبية (ر.ق.م) ، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2004
104. Sid Ahmed dib , L'évolution de la fonction financière de la fiscalité , Annales de I.E.D.F ,2002
105. Djamel Annad, La fiscalité pétrolière et promotion des investissements en matière d'hydrocarbures, Annales de I.E.D.F ,2002
106. حسن بوسقيعة، التشريع الجمركي مدعم بالإجتهد القضائي، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، 2000
107. الأمر 01-02 المؤرخ في أول جمادى الثانية 1422 الموافق 20 أوت 2001
108. Rétrospectives statistique (1970-0996), ONS, 1999
109. M.Gheraout, crises Financières et faillites des Banques Algériennes : Le choc pétrolière de 1986, Ed GAL, Algérie ,2004
110. Rapport 2002 « L'évolution économique et monétaire en Algérie », la Banque d'Algérie , Juin 2003
111. الجزائر بالأرقام، الديوان الوطني للإحصائيات، رقم 26، ديسمبر 1995
112. الجزائر بالأرقام، الديوان الوطني للإحصائيات، رقم 31، نتائج 2000
113. Algérie en quelques chiffres, N°28, Résultats (98-99), ONS, 2001

114. Ben Abdellah, Finances Publiques situation vulnérable, algéroscope 2003

« L'Algérie en quelques chiffres » , Ed Acom alwatan , 2002.

115. (Ministère des finances) www.finance-algerie.org

116. Graba Hachemi, Les ressources fiscales des collectivités locales, Ed

ENAG, Algérie , 2000.

117. (l'office national des statistiques) www.Ons.dz

18 لكريم النشاشبى وآخرون، الجزائر ر: تحقيق الإستقرار والتحول إلى إقتصاد السوق، صندوق النقد الدولي، 1998

119. les comptes économiques (1989-2001) Série : statistiques économiques,

N°109,ONS

120 فيض، المستثمرون الأجانب لا يزالون ينفرون من الجزائر، جريدة الخبر اليومية، العدد

4089 الثلاثاء 18 ماي 2004

121. Annales de l'institut Maghrébin des douanes et de la fiscalité, I.E.D.F

, 2003

122. Bilan des déclarations d'investissement, ANDI(93-2001)