



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة باتنة 1
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و
علوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية



تحليل السياسة الجبائية في الجزائر منذ إصلاحات 1992 : تقييم و آفاق

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية

تخصص: اقتصاد التنمية جامعة باتنة

تحت إشراف :

أ.د الطاهر هارون

من إعداد الباحث:

فنگور عبد السلام

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم و اللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
د خلوط علاوة	أستاذ محاضر أ	جامعة باتنة 1	رئيسا
أ. د هارون الطاهر	أستاذ التعليم العالي	جامعة باتنة 1	مقررا
أ د سعودي محمد الطاهر	أستاذ التعليم العالي	جامعة باتنة 1	مناقشا
د شارفي ناصر	أستاذ محاضر أ	جامعة البليدة	مناقشا
أ د جمام محمود	أستاذ التعليم العالي	جامعة ام البواقي	مناقشا
أ د شبايكي سعدان	أستاذ التعليم العالي	جامعة الجزائر 3	مناقشا

السنة الجامعية: 2017/2016



قال الله تعالى:

فَإِنَّمَا يَأْتِيَنَّكُمْ مِنِّي هُدًى فَمَنِ اتَّبَعَ هُدَايَ فَلَا يَضِلُّ وَلَا

«يَشْقَى»

صدق الله العظيم

سورة طه / الآية 123

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم:

تركتم فيكم أمرين ما إن تمسكتم بهما لن تضلوا»

« بعدى أبدا : كتاب الله وسنة نبيه

الإهداء

إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها

إلى روح الوالدة الكريمة سندي وملهمتي

وإخوتي - السعيد ورحيمة - تغمدهم الله برحمته الواسعة

وأسكنهم فسيح جنانه

إلى الأيادي التي ربنتي وعلمتني والذي العزيز أطال الله في عمره

إلى الأسرة الصغيرة

الزوجة الكريمة والبنات عبير ومنار

أولادي حسام الدين أحمد قاسم والبرعم إِياد

إلى إخوتي وكل العائلة كبيرا وصغيرا

إلى الأصحاب والزملاء في العمل

إلى كل هؤلاء

أهدي ثمرة جهدي

شكر و تقدير

الحمد لله رب العالمين الذي أعانني على إنجاز هذا العمل والصلاة
على المبعوث رحمة للعالمين سيدنا محمد وعلى صحبه أجمعين.

وعملا بقوله صلى الله عليه وسلم "من له يشكر الناس له يشكر الله"

أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ المشرف الطاهر هارون على دعمه
وتوجيهاته السديدة التي قدمها لي حتى ينجز هذا العمل

جزاه الله عني خير الجزاء.

وأشكر الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة على تخصيصهم جزءا
من وقتهم لقراءة وتقييم هذا البحث المتواضع.

من باب العرفان بالجميل يسرني أن أوجه أسمى آيات التقدير
والامتنان إلى العائلة والأصدقاء والزملاء وكل من قدم العون وتمنى لي
الخير

من بعيد أو قريب جعل الله ذلك في ميزان حسناتهم.

نشكر الله ونحمده في الأول والأخير راجيا أن يتم علي نعمته وفضله

الفهرس

فهرس المحتويات

الموضوع تحليل السياسة الجبائية منذ إصلاحات 1992 (واقع وأفاق)

إهداء.....	
شكر وتقدير	
I.....	فهرس المحتويات
IV.....	فهرس الأشكال
VII.....	فهرس الجداول
أ- ز	مقدمة
1	تمهيد للجزء النظري
4	الفصل الأول: الإطار التحليلي للنظرية الضريبية والنظم الضريبية.
5	المبحث الأول : تحليل قواعد التأثير الجبائي
6	المطلب الأول: تحليل نظريات نقل العبء الضريبي
12	المطلب الثاني : الأثر التخصيصي للضريبة
19	المطلب الثالث : التأثير الجبائي في حالة فشل السوق
26	المبحث الثاني: الإطار الفني للضرائب
26	المطلب الأول: ماهية الضريبة وتطورها
34	المطلب الثاني: التنظيم الفني للضرائب المباشرة
42	المطلب الثالث: التنظيم الفني للاقتطاعات غير المباشرة
51	المبحث الثالث: تحليل النظم الضريبية ومشاكلها
51	المطلب الأول: مفهوم النظم الضريبية و مكوناتها
53	المطلب الثاني: فعالية النظم الضريبية
57	المطلب الثالث: مشاكل معوقات النظم الضريبية
62	خلاصة الفصل الأول
63	الفصل الثاني: الإطار النظري للسياسة الجبائية
64	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للسياسة الجبائية
64	المطلب الأول: مفهوم السياسة الجبائية وعناصرها
69	المطلب الثاني: مبادئ السياسة الجبائية

76	المطلب الثالث: علاقات التوافق والتعارض بين المبادئ والمذاهب.....
79	المبحث الثاني: علاقة السياسات الجبائية بالدور الاقتصادي للدولة
79	المطلب الأول: تطور دور الدولة
88	المطلب الثاني: عودة الفكر الليبرالي بعد ازمة الركود التضخمي
92	المطلب الثالث: الجباية في ظل العولمة.....
98	المبحث الثالث: الدور الأدواتي للسياسة الجبائية وعلاقتها بالسياسات الاقتصادية
99	المطلب الأول: مفاهيم حول السياسات الاقتصادية وعلاقتها بوظائف الدولة
108	المطلب الثاني: الدور التمويلي للجباية.....
113	المطلب الثالث: البعد الاقتصادي والاجتماعي للجباية.....
119	خلاصة الفصل الثاني
121	الفصل الثالث: تحليل واقع السياسات الجبائية في ظل التحولات الجارية
122	المبحث الأول: الإصلاح الضريبي
122	المطلب الأول: مفهوم الإصلاح الضريبي أسبابه ودوافعه.....
126	المطلب الثاني: خصائص الأنظمة والسياسات الجبائية للدول المتقدمة.....
130	المطلب الثالث: النظم والسياسات الجبائية في الدول النامية.....
136	المبحث الثاني: تحديات السياسات الجبائية على المستوى العالمي:
136	المطلب الأول: المنافسة الضريبية.....
141	المطلب الثاني: الملاذات الضريبية
155	المبحث الثالث: رهانات واستراتيجيات السياسات الجبائية.....
155	المطلب الأول: التنسيق الضريبي وتعثر سياسات التوحيد الضريبي:
159	المطلب الثاني: الجباية البيئية لخدمة التنمية المستدامة.....
162	المطلب الثالث الجباية والفضاء الرقمي.....
164	خلاصة الفصل الثالث:
165	خلاصة القسم الثاني
170	الفصل الرابع: تحليل السياسة الجبائية منذ اصلاحات 1992
171	المبحث الأول: السياسة الجبائية ضمن مسار التنمية لمرحلة الاقتصاد الموجه.....
171	المطلب الأول: ملامح السياسة الجبائية قبل انطلاق التخطيط.....
175	المطلب الثاني: تحليل السياسة الجبائية لمرحلة التخطيط.....

177	المطلب الثالث: الأداء المالي للجباية في مرحلة الاقتصاد الموجه.....
182	المبحث الثاني: السياسة الجبائية والإصلاح الجبائي للمرحلة الانتقالية (1990-1992)
182	المطلب الأول: عرض برامج الإصلاح الاقتصادي للمرحلة الانتقالية نحو اقتصاد السوق.....
189	المطلب الثاني: الإصلاح الجبائي والسياسة الجبائية للمرحلة الانتقالية.....
194	المطلب الثالث: محتوى الإصلاح وركائزه (الهيكلة الضريبي الجديد)
203	المبحث الثالث: تحليل السياسة الجبائية ضمن برامج الإنعاش الاقتصادي 2000-2014
203	المطلب الأول: عرض وتحليل برامج الإنعاش الاقتصادي 2000-2014
210	المطلب الثاني: السياسة الجبائية خلال برامج الإنعاش (2000-2014)
231	خلاصة الفصل الرابع.....
233	الفصل الخامس: تحليل أداء النظام الضريبي.
233	المبحث الأول: تحليل المردود المالي للجباية.
234	المطلب الأول: بنية الإيرادات الضريبية.....
247	المطلب الثاني: تحليل مكونات الضرائب المباشرة.....
264	المبحث الثاني: الضغط الضريبي في الجزائر
264	المطلب الأول: مفهوم لضغط الضريبي:
267	المطلب الثاني: تحليل الضغط الضريبي في الجزائر.....
273	المبحث الثالث مستوى الضغط الضريبي في الجزائر ضمن محيطها الإقليمي والعالمى
273	المطلب الأول: الضغط الضريبي الفعلي
275	المطلب الثاني: مقارنة الضغط الضريبي داخل محيطها الإفريقي ومستواها الاقتصادي.....
278	المطلب الثالث: المقارنة مع الدول الكبرى (منظمة التعاون والتنمية والاتحاد الأوروبي).....
284	خلاصة الفصل الخامس.....
285	الفصل السادس تقييم سياسة تسيير الإصلاحات الجبائية
286	المبحث الأول: الحوكمة الجبائية
286	المطلب الأول: الإطار النظري للحوكمة الجبائية.....
292	المطلب الثاني: قواعد الحوكمة في مجال الجباية.....
298	المبحث الثاني: التجربة الجزائرية في ميدان الحوكمة الجبائية.
298	المطلب الأول: التجربة الجزائرية في مجال تطبيق قاعدة التشاور.....
302	المطلب الثاني: تجربة الجزائر في مجال الرؤية في تطبيق الإصلاحات الضريبية.....

314المطلب الثالث: القواعد الأخرى للحكومة.

327المبحث الثالث: الرهانات والتحديات للمرحلة القادمة

327.....المطلب الأول الرهانات الاقتصادية.

331.....المطلب الثاني: بعض التصورات للانتقال الجبائي

334.....خاتمة.

335.....قائمة المراجع.

349الملاحق.

أولاً: قائمة الأشكال (الرسوم البيانية. المخططات. المنحنيات)

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
6	مخطط توضيحي لمسار التأثير الجبائي وتوزيع العبء الضريبي	1-1
8	تحليل توزيع العبء الضريبي حالة المنتج، حالة المستهلك تغيير نقطة التوازن	2-1
10	توزيع العبء الضريبي بين المنتج والمستهلك	3-1
14	العبء الضريبي الإضافي عند فرض ضريبة على المنتجات	4-1
16	العبء الضريبي الإضافي في ظل تغير مرونة العرض والطلب	5-1
18	أثر الإحلال وأثر الدخل نتيجة فرض الضريبة	6-1
31	مخطط تصميمي لعناصر السياسة الجبائية	7-1
35	مخطط توضيحي لعملية التنظيم الفني للضرائب	8-1
36	مخطط تقسيمات الضرائب حسب الأسعار وطرق الربط والتحصيل	9-1
64	مخطط تصميمي لعناصر السياسة الجبائية	1-2
69	مفردات الفعالية للسياسة الجبائية	2-2
78	إشكالية التحكيم بين مبادئ الجبائية	3-2
82	الرسم البياني لتطور الإنفاق والاقتطاع الضريبي	4-2
87	وظائف الدولة كما ينظر إليها منظور الاقتصاد العمومي	5-2
91	منحنى لا فر العلاقة بين معدل الضريبة وحصيلتها	6-2
96	مبررات تدخل الدولة - أهدافها - وأدواتها على المستوى الكلي والجزئي	7-2

100	مخطط يوضح أنواع السياسات الاقتصادية	8-2
101	تحليل منحنيات البطالة والتضخم	9-2
104	المربع العجيب كالدور Nicholas Kaldor	10-2
105	علاقة وظائف الدولة بأهداف السياسة الاقتصادية وأدواتها	11-2
112	علاقة الإيرادات بالنفقات العامة وتشكيل الادخار الحكومي	12-2
118	منحنى لورانز	13-2
124	تطور معدلات الضرائب خلال 2000-2013 الاتحاد الأوروبي	1-3
124	منحنيات أسعار الضرائب خلال 2000 و2007	2-3
127	تطور العبء الضريبي في دول م ت ا سنة 2013	3-3
128	تركيبة النظم الضريبية في منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية سنة 2013	4-3
129	بنية الاقتطاعات الضريبية في منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية سنة 2013	5-3
131	مخطط توضيحي لمعوقات السياسات الجبائية في الدول النامية	6-3
132	تطور العبء الضريبي في بعض دول العالم الثالث	7-3
134	مخطط تفصيلي لاستراتيجية السياسة الضريبية في الدول النامية	8-3
135	نطاق فرض الضريبة في الواقع	9-3
135	نطاق فرض الضريبة المستهدف	10-3
162	تطور حصيلة الجباية البيئية في بعض دول م ت ا سنة 2010	11-3
179	تطور الجباية العادية والجبائية البترولية	1-4
179	تطور الجباية العادية والجبائية البترولية	2-4
195	ركائز قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة	3-4
198	مكونات الرسوم على رقم الأعمال	4-4
205	حجم الاستثمارات لبرامج الإنعاش 2000-2014	5-4
206	بنية برنامج الإنعاش PSRE	6-4
207	بنية برنامج PCSC	7-4
208	بنية برنامج الاستثمارات العمومية PIP	8-4
210	مؤشرات مناخ الأعمال وترتيب دول المغرب العربي عالميا سنة 2013	9-4
210	منحنى البطالة في الفترة 2000-2014 في الجزائر	10-4

211	مخطط اهم محاور الإصلاح الضريبي بعد سنة 2000	11-4
218	أساس تنظيم الهياكل الضريبية وفق العلاقة العكسية بين عدد المكلفين ونسبة المساهمة في الحصيلة	11-4
222	مقارنة حصيلة الضرائب لمديرية المؤسسات الكبرى بالحصيلة لكلية سنة 2013	12-4
223	الهيكل الإداري الجديد للمديرية العامة للضرائب بعد الاستغناء عن المديريات الولائية	13-4
234	هيكل الإيرادات الجبائية حسب التصنيف الإحصائي للدولة	1-5
236	تطور بنية الإيرادات العامة للدولة 2013-1992	2-5
236	منحنيات الاتجاه للأشكال الثلاثة لإيرادات الميزانية 2013-1992	3-5
237	نسب الزيادة السنوية للإيرادات العامة 2013-1992	4-5
238	البنية النسبية للإيرادات الميزانية 2013-1992	5-5
239	بنية الإيرادات العامة للموازنة حسب العناصر الأساسية كل عشر سنوات (1992-2003-2013)	6-5
242	توزيع الجباية البتولية بين الميزانية وصندوق ضبط الإيرادات 2013/2000	7-5
245	تطور بنية الإيرادات الضريبية حسب نوع الضرائب مباشرة وغير مباشرة 2013-1992	8-5
246	تطور البنية النسبية حسب نوع الاقتطاع الضريبي (ضرائب مباشرة، ضرائب غير مباشرة)	9-5
246	تطور نسب الزيادة السنوية للأصناف الثلاثة للجباية العادية 2013-1992	10-5
246	مقارنة بنية الإيرادات الجبائية حسب الزمن	11-5
250	تطور البنية الهيكلية للضرائب على الدخل حسب الأصناف الثلاثة (2013-1996)	12-5
250	البنية النسبية للضرائب على الدخل حسب الأصناف الثلاثة (2013-1996)	13-5
250	مقارنة التطور الهيكلي في بداية الفترة ونهايتها	14-5
250	بنية الضرائب على الدخل 2013	15-5
252	العلاقة بين تطور عدد الأجراء وكتلة الأجور وحصيلة الضرائب	16-5
254	العلاقة بين فئات الأجور ونسب تحملها للضرائب	17-4
259	مجال الإخضاع الضريبي	18-5
262	تطور بنية الضرائب غير المباشرة خلال الفترة 2013-1992	19-5
262	البنية النسبية للضرائب غير المباشرة	20-5
263	بنية الضرائب غير المباشرة حسب أنواعها الرئيسية	21-5
263	ملخص تحليل الإيرادات الجبائية وبنيتها	22-5
268	تطور الناتج المحلي الإجمالي والناتج المحلي خارج المحروقات 2013-1992	23-5

268	تطور الإيرادات الجبائية والنتائج المحلي لشكل رقم تطور الضغط الضريبي 1992-2013	24-5
271	تطور اتجاه الضغط الضريبي حسب بنية الضريبة	25-5
272	بنية الضغط 1996	26-5
272	بنية الضغط سنة 2013	27-5
276	تطور الضغط الضريبي في إفريقيا	28-5
277	العبء الضريبي في الجدول تطور الضغط الضريبي في القارة الإفريقية	29-5
278	مستوى الضغط في الجزائر مع دول مختلفة من العالم	30-5
279	بنية الضغط الضريبي لمجموعة من دول العالم حسب الأنواع المختلفة للضرائب سنة 2013	31-5
279	مكونات النظام الضريبي كنسبة من الناتج المحلي 2013	32-5
280	بنية الضغط الضريبي لبعض دول العالم حسب الأنواع المختلفة للضرائب سنة 2013	33-5
280	مقارنة بين بنية الأنظمة الضريبية لنماذج معينة من الدول	34-5
281	نموذج الأنظمة الضريبية التي تعتمد على ضرائب الأشخاص	35-5
281	بنية النظام الضريبي الجزائري	36-5
293	القواعد الستة للحكومة الجبائية	1-6
322	تطور عدد المواد الخاصة بالأحكام الجبائية في قوانين المالية (1994-2013)	2-6
322	توزيع التدابير الواردة في قانون المالية 1994 حسب الضرائب المختلفة وحسب طبيعة التغيير	3-6
332	تطور البنية النسبية للجبائية العادية و البترولية سنة 1963-2020	4-6

ثانيا: قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	حساب الخسائر الاجتماعية بعد فرض الضريبة	15
2-1	المفاضلة بين الأدوات المستعملة في معالجة إخفاقات السوق (الأثار الجانبية السلبية) وفق معالم التكلفة والأضرار الاجتماعية -وتفاعل السلوكيات مع التكاليف) والمشكلة في المعالم.	24
3-1	المقارنة بين مفهوم الدخل حسب النظريتين	39
4-1	تصنيف مؤشرات فيتوتانزي حسب علاقتها بالنظام الضريبي ومبادئ الحكومة الضريبية	56
1-2	نسبة الإنفاق ونسبة الاقتطاع خلال القرن الماضي (1910-2013)	82
2-2	ملخص دور الدولة في تأطير اقتصاد السوق	87
3-2	علاقة وظائف الدولة بالسياسة الاقتصادية والسياسة الضريبية	108

135	معدلات الضريبة على أرباح الشركات في بعض دول العالم	1-3
129	ترتيب الدول حسب الأنواع المختلفة للاقتطاعات	2-3
132	مستوى العبء الضريبي لمجمعات من الدول النامية	3-3
145	ترتيب الملاذات حسب حجمها	4-3
145	توزيع الملاذات حسب النشاط المهيمن أو الغالب	5-3
147	تركيبية الأنشطة غير الشرعية	6-3
148	نسبة الاقتصاد الموازي من إجمالي النشاط لبعض الدول	7-3
148	وزن ومكانة الملاذات الضريبية في الاقتصاد العالمي 2008	8-3
164	فوائد التجارة الإلكترونية بالنسبة لأطراف السوق	9-3
173	أهم مراحل التنمية الاقتصادية في الجزائر خلال مرحلة الاقتصاد الموجه (1967-1990)	1-4
174	تطور و بنية الإيرادات الجبائية في الفترة (1963-1969)	2-4
178	تطور الإيرادات الجبائية للفترة 1975-1989 الوحدة مليون د.ج	3-4
180	تطور مؤشر الدين الخارجي بين عامي 1984-1986 بالنسبة المئوية	4-4
186	رزمة اتفاقيات الجزائر مع صندوق النقد الدولي	5-4
187	المقارنة بين اتفاق واشنطن ورزمة التطبيق والاستجابة من طرف الجزائر	6-4
196	تقسيم الدخل حسب مصادرها	7-4
200	التعريف الخاصة بالمنتجات الشائعة الاستهلاك	8-4
201	التعريف الخاصة بالمنتجات البترولية	9-4
201	التعريف الخاصة بالمنتجات الكمالية	10-4
201	حقوق التنقل	11-4
201	حقوق الضمان: تتعلق بالمواد التالية: الذهب - الفضة - البلاتين	12-4
202	التعريف الخاصة برسم الطابع	13-4
202	معدلات حقوق التسجيل المطبقة على العقود الرسمية	14-4
204	حزمة الإصلاحات والمراجعات لتأطير وضبط الاقتصاد	15-4
205	حجم الاستثمارات المنفذة ضمن يرامج الإنعاش لاقتصادي خلال الفترة 2000-2014	16-4
206	توزيع برنامج الإنعاش الاقتصادي 2000-2004 حسب القطاعات الكبرى	17-4
207	توزيع الاستثمارات للبرامج التكميلي لدعم الإنعاش الاقتصادي 2005-2009	18-4

208	توزيع الاستثمارات للبرامج الاستثمارات العمومية 2010-2014	19-4
212	التراجع عن تطبيق أسلوب الضريبة العامة واعتماد الضريبة التحريية	20-4
214	السلم الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي خلال الفترة 1992-2008	21-4
215	تطور معدلات الضريبة على أرباح الشركات	22-4
215	تطور معدلات الرسم على القيمة المضافة (1992-2014)	23-4
216	معايير تنظيم المصالح الخارجية للضرائب (قبل 1991 من 1991 إلى 2006)	24-4
221	توزيع المكلفين بالضريبة لمديرية كبرى المؤسسات حسب النشاط	25-4
221	تطور عدد المكلفين وحصيلة الضرائب للمديرية المؤسسات الكبرى	26-4
221	مكانة دور مديرية المؤسسات الكبرى في التحصيل الجبائي	27-4
222	نسبة التنفيذ والإنجاز للهياكل الجديدة	28-4
223	هيكل مركز الضرائب	29-4
223	أنواع المراكز الضريبية	30-4
229	ملخص الامتيازات الضريبية	31-4
230	مقارنة بين أنظمة الإعفاءات بين الجزائر ومصر	32-4
235	تطور الإيرادات العامة للدولة 1992-2013	1-5
240	تطور السعر المرجعي للبتروال خلال الفترة (2000-2013)	2-5
240	توزيع حصيلة الجباية البترولية واستخدام مصطلحات الموازي و المحصل .	3-5
241	توزيع الجباية البترولية بين الموازنة وصندوق ضبط الإيرادات 2000/2013	4-5
241	التوزيع النسبي للجباية البترولية بين الميزانية وصندوق ضبط الإيرادات	5-5
244	تطور الجباية العادية حسب أنواع الضرائب الأساسية (البنية الكمية والنسبية واتجاهاتها) (1992-2013).	6-5
249	بنية الضرائب على الدخل 1996-2013 الوحدة 10 دج الصفحة 6 اكسل	7-5
251	تطور كتلة الأجور وعدد الأجراء والضريبة على الأجور 2000-2013	8-5
253	كيفية حساب الضريبة على الأجور وفق السلم الضريبي المادة 104 ق.ض.م	9-5
253	توزيع كتلة الأجور حسب القطاعين: 1992-2011 الوحدة مليار دج	10-5
254	توزيع الأجراء حسب مستويات مختلفة الأجور ومقدار الاقتطاع الضريبي سنة 2011	11-5
255	توزيع العمال المؤمنين وغير المؤمنين لسنة 2011	12-5
256	تطور العمالة والدخول للمستقلين الفترة 2004-2013	13-5

257	تطور بنية الدخول حسب للمستقلين حسب قطاعات النشاط الرئيسية	14-5
258	تصنيف المؤسسات حسب قطاعات النشاط الاقتصادي	15-5
258	توزيع الأنشطة حسب الترخيص/النظام الجبائي/النظام المحاسبي سنة 2011	16-5
259	توزيع الأنشطة حسب الانتماء وعدم الانتماء (المؤمنين وغير المؤمنين سنة 2011	17-5
261	بنية الضرائب غير المباشرة خلال الفترة 1992-2013 (الكمية والنسبية)	18-5
270	تطور مستوى الضغط الضريبي الإجمالي 2013-1992	19-5
262	تطور بنية الضغط الضريبي الجزئي سنة 2013-1992	20-5
272	التركيبية التفصيلية لمكونات الجباية في الجزائر	21-5
274	حساب معدل الاقتطاعات الإجبارية في الجزائر PIB % 2013-2003	22-5
275	تطور الضغط الضريبي في كل من إفريقيا وأمريكا اللاتينية	23-5
279	ركائز النظم الضريبية في بعض الدول المتقدمة	24-5
282	نماذج الأنظمة والسياسات الضريبية للدول المتقدمة	25-5
283	تطور المعدل الضمني Le taux d'imposition implicite لعنصر العمل للفترة 2003 -	26-5
283	مقارنة المعدلات الضمنية للأجور والاستهلاك ورأس المال بين الجزائر مع بعض الدول الأوروبية	27-5
289	أثر تطبيق المعيار الجبائي على فعالية تسيير الجباية	1-6
290	مقارنة بين عناصر السياسة الضريبية و عناصر الحوكمة	2-6
291	تأثير الجباية على الحوكمة علاقة الانعكاس	3-6
297	قواعد الحوكمة و مفرداتها وكيفية تطبيقها	4-6
304	العلاقة بين التقديرات و الانجاز للإيرادات و النفقات خلال الفترة 2013-2007	5-6
305	محاور برنامج التدخل لحوكمة المالية العامة و الجباية للفترة 2009-2007	6-6
306	مقارنة نسب الإيرادات و الانفاق العام إلى الناتج القومي في الدول الإقليمية سنة 2013	7-6
310	نسبة المبالغ المضحى بها إلى الناتج القومي خلال عامي 2004-2000	8-6
310	توزيع تكلفة الاعفاءات حسب الأنواع المختلفة للضرائب	9-6
310	توزيع المشاريع المنجزة حسب السنوات (2012-2002)	10-6
312	ملخص محاور لمواجهة القطاع غير الرسمي حسب توصيات ملتقى 2007 CREDAF	11-6
320	حالات غياب الضمانات أو الأمن في مجال الرقابة و الشكاوي	12-6
323	اختبار مؤشرات فيتو تانزى لتقييم فعالية النظام الضريبي الجزائري	13-6

328	تلخيص اهم الرهانات و التحديات التي تواجه الاقتصاد الجزائري	14-6
330	الرهانات و التحديات للسياسة الجبائية في الجزائر	15-6
331	خصائص وبنية النظام الجبائي	16-6
332	تطور بنية الايرادات خلال نصف قرن	17-6
333	تطور العبء الضريبي خلال العشرية الماضية و الحالية و المستقبلية	18-6

مقدمة

مقدمة

تمثل السياسة الضريبية هي تلك القرارات المتخذة في الميدان الجبائي، هدفها توفير الموارد المالية اللازمة لتمويل الإنفاق العام¹، ومع اتساع دور الدولة في الحياة الاقتصادية أصبحت الأداة الضريبية الأكثر استخداما في المجال الاقتصادي، من خلال المساهمة في تهيئة الظروف الملائمة لترقية و تطوير الاستثمار والحث على استغلال الموارد المعطلة و احتواء الأنشطة الموازية، كما يمكنها أن تساهم في إعادة توزيع الدخل القومي، من خلال تحمل تضحيات وأعباء ونتائج التنمية بين أفراد المجتمع بشكل عادل. وبعبارة أشمل يمكنها إعادة رسم الواقع الاقتصادي والاجتماعي بشكل إيجابي إذا أحسن استخدامها. إن هذه الأدوار المختلفة التي يمكن للجباية القيام بها، هي ناتجة عن قدرتها في التأثير في قرارات الأفراد وحملهم على تغيير سلوكياتهم سواء من خلال الحث والتشجيع أو من خلال الكبح والحد من الإقبال على نشاط معين، كل ذلك يمكن أن يتم عبر جهاز الثمن، وهي عوامل تساعد على دعم أهداف السياسة الاقتصادية المتمثلة أساسا في تحقيق الأهداف الأربعة التالية: (النمو الاقتصادي - الاستقرار - التوظيف الكامل - التوازن الخارجي).

إذا كان للسياسة الضريبية كل هذه الأهمية من خلال الوظائف و الأدوار التي تطلع بها في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية، فإنها تشكل سلاح ذو حدين، حيث يمكن أن تكون نتائجها إيجابية إذا أحسن استخدامها وتم تكيفها بالشكل الملائم، في حين يمكن أن يؤدي سوء استخدامها إلى نتائج عكسية، تكون انعكاساتها سلبية على المجتمع، من أجل ضمان فعاليتها فإن الأمر يتطلب الالتزام بمبادئ وقواعد الإحضاع الضريبي و اختيار أدواتها بالشكل المناسب، والتي تشكل المقومات الرئيسية لنجاح أي سياسة ضريبية².

تختار الدول أساليب الاقتطاع التي تراها مناسبة لأوضاعها وظروفها وإمكاناتها الخاصة. مما يجعل الأنظمة الضريبية مختلفة، لكن الأهداف تبقى واحدة لجميع الدول.

في الواقع تواجه الجباية في كل دول العالم سواء المتقدمة منها أو النامية، عوائق كبيرة فقد أشارت الدراسات إلى أن إقامة أو إرساء نظام ضريبي فعال ليس بالأمر السهل³ نتيجة مجموعة عوامل منها: تخلف الهياكل الاقتصادية و التنظيمية و الإدارية التي تنعكس بشكل مباشر في هياكل الجباية وهذا ما يجد من فعاليتها المالية و التوجيهية من خلال عمليات الإفلات من الضريبة (évitement fiscal) أو المقاومة ضد الضريبة La résistance fiscale الذي يتخذ أشكالا مختلفة، منها القديم كالتهرب والغش الضريبي، ومنها الحديث من خلال صور وأساليب التحايل التي تستخدم من طرف الشركات الكبرى تحت مسميات مختلفة الترشيد الضريبي - التخطيط الضريبي. وتسعى الدولة للتغلب على هذه العوائق بصفتها صاحبة القرار من خلال توسيع دائرة الرضا والقبول بالضريبة le consentement fiscale والعمل على دفع الأفراد

¹ المسألة الضريبية هي مسألة خيارات لوسائل تشريعية وتنظيمية وإدارية تساهم في حل مشكلات التمويل.

² OCDE, « Les grands enjeux de la politique fiscale dans les pays de l'OCDE », Perspectives économiques de l'OCDE 69 -p/ 187.

³ Vito Tanzi et Howell Zee, « Une politique fiscale pour les pays en développement, Dossiers économiques. Édition Française, Division française Services linguistiques du FMI, Mars 2001, p2.

دائما لاحترام القوانين الضريبية إراديا¹ le respect volontaire de la loi fiscale ، من خلال إقناع الفرد بشرعية وأهمية ودور الضريبة ومساهمتها في ترقية المجتمع ورفاهيته مما يجعله يقبل طواعية على دفعها.

والملاحظ تاريخيا أن الجباية ارتبطت ارتباطا وثيقا بدور الدولة ووظائفها، من أداة لتمويل الحكام حين كان الاستبداد و الحكم المطلق ، إلى أداة تستخدم للضبط و التوجيه وفق مبادئ المساواة و الملائمة ضمن منظور الحياد في إطار الفكر الكلاسيكي ثم الليبرالي فيما بعد بحجة تفضيل الفعالية الاقتصادية وعدم خلق تشوهات في تخصيص الموارد على حساب الجانب الاجتماعي، ثم أصبحت أداة للتدخل على نطاق واسع ، وتوسع بذلك نطاق الإخضاع العام و تنوعت أساليبه و تقنياته حتى أصبحت نسبة الجباية في بعض الدول تقترب من 50 % من الناتج المحلي الإجمالي، وهي مستويات لم يكن أحد يتوقعها.

إن التحولات التي عرفها العالم في نهاية القرن الماضي خاصة ظاهرة العولمة التي تسعى إلى عوامة النموذج الليبرالي، و فرض سياسات قائمة على فكرة التحرر و إزالة الحواجز و تطبيق أنماط و نماذج موحدة وفرض اشتراطات وبرامج عبر آلياتها وأدواتها وهيئاتها ، وإذا كانت العولمة قد حققت نجاحات في مجال السياسات التجارية و المالية و الاقتصادية ، فقد عرفت بعض التعثر في مجال السياسات الضريبية، حين شكلت مجالا للتصادم بين منطق العولمة القائم على اختراق سيادة الدول و بين تمسك الدول بسيادتها وحقها المطلق في تحديد ضرائبها وفق توجهاتها و واقعها (لا يمكن لدولة أن تعيش بحرية إلا إذا فرضت الضرائب بحرية)² . وأصبح موضوع الأنظمة والسياسات الضريبية يشكل أهم محاور النقاش على مستوى الهيئات الدولية خاصة داخل منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، كما أدرجت موضوعات المنافسة الضريبية والملاذات الضريبية ضمن جدول أعمال قمة العشرين لأكثر من دورة. كما خصصت ندوات دولية لدراسة القضايا المعاصرة للجباية في مقدمتها الجباية البيئية أو الخضراء بعد ظهور مصطلح التنمية المستدامة الذي يضع المحافظة على البيئة في مقدمة أولوياته. ومن جهة أخرى شكل تطور تقنيات الاتصال والإعلام تحديا آخر للجباية³ نتيجة التطور الهائل للمعاملات الإلكترونية خاصة في مجال المبادلات التجارية والتي تتطلب وضع قواعد جديدة للإخضاع تتماشى والوضع الجديد.

إذا كانت تلك هي أهم محاور الجباية على الصعيد النظري والواقعي، فإن المسألة الجبائية في الجزائر وكغيرها من البلدان النامية التي مرت بمرحلة انتقالية نحو اقتصاد السوق منذ أكثر من عشرين سنة، قد وضعت الجباية في مقدمة أدواتها ضمن عملية التحول والإصلاح الاقتصادي مع مطلع التسعينات. حين أعلن عن إصلاح ضريبي شرع في تنفيذه سنة 1992 ضمن حزمة من الإصلاحات الاقتصادية الشاملة عبر مراحل مختلفة، بداية ببرامج التصحيح الهيكلي في ظروف اقتصادية صعبة، سرعان ما استعاد الاقتصاد عافيته من خلال تحقيق التوازنات الكبرى، والعودة مجددا إلى تسجيل

1

² Partir de la jurisprudence des Cours internationales, « un État ne peut vivre librement que s'il peut imposer librement ! » ,Paris, Recueil Sirey, 2955, p63.

³ OCDE, « Principes fondamentaux en matière de fiscalité : dans relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique », Éditions OCDE, Paris. 2014. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264225183-5-fr>.

معدلات نمو إيجابية عند تنفيذ برنامج الإنعاش الاقتصادي (2000-2004)، والتي أعقبتها برامج تنمية رصدت لها مبالغ قياسية في ظل ظروف جديدة تميزت ببسر كما عرف بالطفرة البترولية حين ارتفعت أسعار البترول (من 20 دولار سنة 2000 إلى 120 دولار سنة 2013). انطلاقا من أن السياسة الضريبية تقوم على أسس وقواعد، وتستخدم أدوات لتحقيق أهدافها في حين أنها تواجه عوائق معاصرة وتنتظرها تحديات ورهانات وفي ظل محيط خارجي ضاغط وداخلي صعب. يمكن للباحث طرح الإشكالية الجبائية التالية:

كيف تعاملت الجزائر مع المسألة الجبائية ضمن مسار الإصلاحات الاقتصادية؟ وما هي الجهود المبذولة لبناء نظام ضريبي يتماشى مع متطلبات التحولات الجارية ورهانات وتحديات المرحلة؟ وهل استطاعت هذه الجهود أن تؤسس قواعد ومرتكزات صلبة لسياستها الجبائية تمكنه امن تحقيق أهدافها المالية والاقتصادية والاجتماعية؟ مناقشة الإشكالية الضريبية يتطلب تحديد مفرداتها الفرعية بداية من أصولها النظرية (المبادئ والأدوات والأهداف) إلى علاقتها بالدور المتغير للدولة ومكانتها ضمن السياسات الاقتصادية، وصولا إلى تحليل القضايا المعاصرة للسياسات الضريبية، كلها قضايا تشكل أرضية نظرية وعلمية صلبة ومرجعية تطبيقية لتناول موضوع السياسات الضريبية في الجزائر. ومن خلال الإشكالية العامة يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

ما هي اهم المقاربات النظرية للسياسات الضريبية؟

ما هي أدواتها وأهدافها ووظائفها ومعوقاتها؟

ما هي علاقة الجباية بدور الدولة في الحياة الاقتصادية؟

كيف تأثرت السياسات الجبائية بالتحولات الجارية والظواهر المعاصرة مثل العولمة؟

ما هي الظروف الاقتصادية التي أحاطت بالإصلاح الضريبي في الجزائر؟

ما هي دوافع و أسس وأهداف ومرتكزات و مسار ومراحل تنفيذ الإصلاح الضريبي ؟

ما هي نتائج وحصيلة الإصلاحات الضريبية ماليا وماهي مؤشراتنا ؟

ماهي أهم التحديات والرهنانات للسياسات الضريبية في الجزائر لكسب الرهنانات والانتقال والتحول من الجباية

البترولية إلى جباية عادية من خلال تنويع اقتصادها والنهوض بقطاعها الأساسية؟

فرضيات الدراسة

الفرضية الأولى:

السياسة الضريبية جزء مدمج في السياسة الاقتصادية، ساهمت في حل مشكلات التمويل والاستقرار الاقتصادي وتقليص فجوة توزيع الدخل. حين تؤسس على مبادئ وقواعد علمية صلبة.

الفرضية الثانية:

الإصلاحات الاقتصادية تدفع دائما إلى إصلاح ضريبي. ويتطلب رؤية وخيارات واضحة وإرساء أدوات تشريعية وتنظيمية وإدارية قصد التكيف والاندماج مع التحولات الاقتصادية والاجتماعية داخليا وخارجيا.

الفرضية الثالثة:

تدرج الإصلاحات الجبائية في الجزائر ضمن مسار الإصلاحات الاقتصادية لمرحلة الاستهلاك نحو اقتصاد السوق، هدفها إرساء نظام ضريبي معاصر بسيط وتستجيب للرهانات، مدرك لمتطلبات التحولات الداخلية والخارجية.

الفرضية الرابعة:

الجهود التي بذلت لإصلاح وتكييف الجبائية منذ إصلاحات 1992 بدأت في ظروف اقتصادية صعبة، سرعان ما تحسنت الأوضاع المالية نتيجة تحسن الطفرة البترولية، وهي عوامل ساهمت في تحديد مسار واتجاهات الإصلاح الضريبي ورسمت بذلك الرهانات والتحديات للسياسة الضريبية في الجزائر.

أهمية الموضوع

1- إن التطور الكبير الذي عرفته الجبائية في مفاهيمها ومبادئها وقواعدها وتقنياتها ووظائفها، والتي شكلت في عمومها أدبيات النظرية الجبائية كجزء هام من النظرية المالية والاقتصادية، شكل للباحث مادة علمية دسمة على المستوى النظري والتطبيقي ويثري معارفه العلمية والتطبيقية.

2- السياسة الضريبية من أهم المواضيع التي تحظى بالنقاشات في المجال المالي الاقتصادي ويتم توظيفها بشكل كبير في المجال السياسي لما لها من علاقة مباشرة وارتباط وثيق باهتمامات الأفراد، ذلك أن أي تغيير في السياسات الجبائية لا بد أن يكون له تأثير مباشر على رفاة الأفراد سلبا أو إيجابا، لأن الجبائية في النهاية هي اقتطاع من الدخول الاسمية أو الحقيقية يتحملها أفراد المجتمع، كما تمتد تأثيراتها إلى الجوانب الاقتصادية و المالية من خلال ما تقدمه السياسة الضريبية من تخفيضات و دعم للأعوان الاقتصاديين و التحكم في حجم الدين العام والمساهمة في تحديد عجز الموازنة العامة، و من جهة ثانية يمكنها أن تضيف أعباء أخرى في حالات رفع معدلاتها و توسيع أوعيتها أو تقليص دائرة الإعفاء، وهي سياسات تساهم في ارتفاع تكاليف المعيشة للأفراد، وتزيد من متاعب الفئات الفقيرة، كما يمكنها أن تحد من بعض الأنشطة التي يصبح فيها العائد ضئيلا بسبب ثقل الجبائية، و بالتالي فإن التحكم في المسألة الجبائية هو ضمان للاستقرار المالي و الاقتصادي والاجتماعي لأي بلد. ومن ثم يصبح تناول هذه المواضيع بالبحث والدراسة يشكل إضافة علمية يمكنها أن تثري مجال النقاش، وقد تشكل إضافة تساهم في حل الإشكالات الضريبية.

3- تعتبر السياسة الضريبية من أكثر المواضيع التي عادت مجددا إلى مجال النقاشات سواء على المستوى النظري من خلال عمليات الإصلاح الضريبي، التي اتجهت إلى تخفيض الضرائب، بعودة الفكر اللبرالي وإفرازات العولمة على السياسات الضريبية حيث ظهرت المنافسة الضريبية واتسعت جغرافية الملاذات الضريبية، كلها محاور ساخنة للنقاش في منتديات

عالمية إلى درجة أن أصبحت ضمن جدول أعمال اجتماعات قمة مجموعة ال20، خاصة بعد الأزمة المالية لسنة 2008¹.

4- إذا كانت النقاط السالفة الذكر تشكل أهمية الموضوع على الصعيد النظري والظرفي، فإن الموضوع بالنسبة للجزائر يشكل رهانا حقيقيا لنجاح عمليات التحول والانتقال نحو اقتصاد السوق، لأن المسألة الجبائية ركيزة أساسية ضمن برامج الإصلاحات الاقتصادية، وأن عملية تكيفها ليس بالأمر السهل ويتطلب عمل جاد ومتكاملا ومتوصلا يرتكز على أسس وقواعد علمية مدركا للوضع الداخلي ومستوعبا للتحولات العالمية.

5- موضوع الجبائية بالنسبة للباحث يشكل أهم انشغالاته، البداية باختياره كموضوع لمذكرة الماجستير، ثم تدريسه لمادة الجبائية، علما أن تدريسيها يركز على جوانبها التقنية والقانونية والمحاسبية، بينما لاتزال مناهجنا الدراسية تتجاهل الجوانب النظرية والتحليلية للسياسات الضريبية، في حين أصبحت الدراسات في العالم المتقدم تعتمد أكثر على النمذجة لتحديد أثر تغير السياسات، وعلى المؤشرات الاقتصادية أو تحديد علاقات الترابط والسببية بين المتغيرات الاقتصادية، وهي الدراسات الأكثر علمية، تتطلب فقط امتلاك أدوات التحليل الإحصائي والرياضي وأصول الاقتصاد القياسي الذي يقتصر تدريسه عندنا على بعض التخصصات دون الأخرى.

¹ Gandré Pauline et Sutter Camille, « La crise économique : une opportunité pour réformer la fiscalité » revue, Idées économiques et sociales, 2010/2 N° 160, p. 25-35. DOI : 10.3917/idee.160.0025.

أهداف الدراسة:

- 1- تهدف الدراسة إلى إبراز جوانب هامة في موضوع السياسات الجبائية ومحاوله لفهم جوانبها النظرية والتطبيقية عبر تطورها التاريخي من خلال:
 - عرض وتحليل لأهم جوانب النظرية الضريبية من خلال قواعد التأثير الجبائي مسار التحول من الضريبة إلى مفاهيم السياسة الجبائية وملخص لأدواتها الفنية وأهدافها ومحدداتها؛
 - مناقشة وتحليل أهم المقاربات لارتباط السياسة الضريبية كجزء مدمج ضمن السياسات الاقتصادية في ظل الدور المتغير للدولة والتحويلات الجارية والرهانات القائمة؛
 - عرض وتحليل لخصائص النظم الضريبية والتحديات القائمة للسياسات الضريبية على المستوى العالمي.
- 2- محاولة لتحليل مسار بناء الهيكل الضريبي الجزائري منذ إصلاحات 1992 من خلال:
 - عرض وتحليل تطورات السياسة الضريبية في الجزائر من خلال إصلاح التشريع الضريبي وإبراز أسسه الفنية وقواعده وأطره القانونية وأبعاده الاقتصادية ومساره واتجاهاته؛
 - تقييم مسار الإصلاح الضريبي من خلال المردود المالي للجباية وتحليل مستوى الضغط الضريبي وبنيته وتوزيعه بين فئات المجتمع.
- 3- المساهمة في تحديد جوانب القصور والفتيل للمنظومة الجبائية وطرح بعض التصورات التي يمكنها المساهمة في تصحيح المسار وإقامة نظام ضريبي يستجيب لمتطلبات المرحلة القادمة.
- 4- إبراز أهم جوانب القصور للنظام الضريبي مثل عدم الاستقرار في التشريع. التأخر الكبير في تجسيد برنامج العصرية للإدارة والعجز الكبير في تأطير الأنشطة الاقتصادية أمام توسع دائرة الأنشطة غير الرسمية والتي تبقى خارج دائرة الإخضاع الضريبي.
- 5- طرح تصورات لأفاق الجباية في إرساء نظام ضريبي يقوم على ركائز دائمة ويعتمد على نتائج الأنشطة الاقتصادية خارج البترول.

منهج وأدوات الدراسة:

تم الاعتماد في هذا البحث على منهج مختلط يجمع بين المنهج الاستقرائي في تحليل الجوانب النظرية من خلال استقراء مبادئ ونظريات الجباية والمفاهيم الأساسية للنظرية الضريبية، مع حرصنا على الخروج بخلاصات للعرض و التحليل لمحاو موضوع، و المنهج التحليلي عند تناولنا تحليل واقع السياسات و الأنظمة الضريبية بغرض الاستفادة من نتائجها في بناء الهياكل و السياسات الضريبية المنشودة، إلى جانب الاعتماد على السلاسل الإحصائية لفترة الدراسة من مصادرها الرسمية في تحليل تطور مؤشرات الجباية (الضغط الضريبي - بنية و تركيبة الإيرادات الجبائية - توزيع الأعباء الضريبية).

الدراسات السابقة

موضوع الجباية من المواضيع التي تحظى باهتمام الباحثين كموضوع لأطروحات الماجستير والدكتوراه في كل بلدان العالم، حيث لا تخلو أي كلية أو معهد في الدراسات المالية والجبائية من تناول الموضوع من جوانب مختلفة، كما تشكل موضوع الجباية والسياسات الضريبية عناوين لعقد الملتقيات والمؤتمرات والندوات في الإطار الأكاديمي أو على اللقاءات المنتديات الرسمية في مستويات مختلفة دولية وإقليمية ووطنية. وبالنسبة للجزائر فقد حظي موضوع الجباية باهتمام الباحثين منذ الاستقلال. ويمكن القول أن أول دراسة شكلت المرجع الأساسي للدراسات الجبائية قبل الإصلاحات هي دراسة طبعت من طرف الشركة الوطنية للنشر والتوزيع سنة 1970 لصاحبها عثمان قنديل باللغة الفرنسية بعنوان:

«La théorie fiscale et le développement économique» النظرية الضريبية والتنمية الاقتصادية تناول فيها بالتحليل للهيكل الضريبي الموروث عن الاستعمار وأهم التدابير المتخذة في الميدان الجبائي غداة الاستقلال الذي شكل مرجعا أساسيا لكثير من الباحثين الأوائل في موضوع الجباية.

الدراسة الثانية باللغة الفرنسية بعنوان:

«Contribution à une approche économique de la réforme fiscale dans les PVD référence au cas Algérien» أطروحة دكتوراه جامعة الجزائر 1992، للباحث محمد الشريف عينوش تناول الباحث خصائص الأنظمة الضريبية في الدول النامية و علاقتها بالتنمية الاقتصادية، مبرزا جوانب القصور ، حيث تعكس الواقع الاقتصادي و الاجتماعي المتخلف والذي يقف عائقا أمام فعالية هذه النظم، ولا يختلف الوضع في الجزائر ، حيث لم تؤدي بعد صدور التشريعات الضريبية الأولى سنة 1976 إلى تغيير بنية و تركيبية النظام الضريبي بل زادت من تعقيده أكثر ، وقدم اقتراحات لضبط الجباية. مع ظروف تلك المرحلة ذات التوجهات الاشتراكية.

الضرائب ومشاكل التمويل خلال الفترة (1967-1984) رسالة ماجستير معهد العلوم الاقتصادية باتنة سنة 1990 للباحث عبد السلام فغور، طرح الباحث إشكالية عن إمكانية مساهمة الضرائب في حل مشاكل التمويل، مستعرضا جهود الدولة في بناء نظام ضريبي يتماشى والتوجه الاشتراكي وخلصت الدراسة إلى مجموعة نتائج. أن الجزائر أرست نظام ضريبي لا يسمح للقطاع الخاص بالعودة للنشاط الاقتصادي بعد عمليات التأميم والتصفيح من خلال معدلات الضرائب التي أقرها التشريع خاصة معدلات الضرائب على الدخل إلى جانب تعمد الازدواج الضريبي لتسقيف الدخل عند مستويات معينة بفعل الضريبة التكميلية على الدخل. الباحث كما قدم مساهمة أولى في قياس الضغط الضريبي في الجزائر. وخلصت الدراسة إلى أن الدولة لم تولي الاهتمام اللازم بالجبائية خاصة بعد الصعود الكبير في أسعار البترول ابتداء من 1973، و لم تتدارك الأمر إلا بعد أن بدأت في التراجع سنة 1982، لتشكل بداية لمرحلة التدهور و تنتهي بأزمة خانقة في نهاية الثمانينات. لتبدأ مرحلة جديدة لمسار التنمية في الجزائر.

أهم الدراسات بعد إصلاحات سنة 1992:

(1) الدراسة الأولى : أطروحة دكتوراه تحت عنوان:

فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الاقتصادية الدولية دراسة حالة للنظام الضريبي الجزائري للفترة 1988-1995 أطروحة دكتوراه مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية، وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 1995 للباحث عبد المجيد قدي، وطرح الباحث الإشكالية التالية: تبعا للنماذج التنموية من قبل دول العالم الثالث هل يمكن للضريبة أن تكون أداة تمويل فعالة؟

بعد استعراض الجوانب النظرية للموضوع وتحليل النظام الضريبي الجزائري خلص إلى وجود قصور يتعلق بالمنظومة الجبائية نفسها وعوامل أخرى خارجية تحد من فعالية الضريبة كأداة للتمويل، وقدم الباحث مقترحات جادة للنهوض بالمنظومة الجبائية أهمها مراجعات للتشريع الضريبي بالتبسيط حيث يرى الباحث أنه بعيد عن الواقع الجزائري المتواضع الذي لا يمكنه استيفاء متطلبات الإخضاع الضريبي. ضرورة إيجاد الوسائل الكفيلة بمحاربة التهرب الضريبي

(2) الدراسة الثانية الموسومة ب (السياسة الجبائية الأهداف والأدوات) أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر سنة 2005 للباحث محمد فلاح طرح الإشكالية التالية:

إلى أي حد يمكن أن تتعامل السياسة الجبائية مع الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية السائدة في المجتمع دون إحداث الاختلال والاغراقات على مستوى السياسة الاقتصادية العامة؟

تعتبر من الدراسات الجادة في موضوع السياسات الجبائية، وقد فضل الباحث المقاربة المعيارية للنظرية الضريبية، يهدف من ورائها اقتراح سياسة ضريبية مثلى تستجيب للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية السائدة عكس المقاربات الإيجابية التي تهدف إلى تحليل نتائج تطبيق السياسات.

نتائج الدراسة: عبارة عن إطار مقترح لتكييف الجبائية مع الأوضاع الاقتصادية وقدم الباحث عدة مقاربات أو مداخل (مدخل التكيف للسياسة الضريبية ومدخل الاندماج).

(3) الدراسة الثالثة: النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة: دراسة حالة الجزائر أطروحة، دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة فرحات عباس 2012/2011 للباحث وهي بوعلام عالج الإشكالية التالية:

بعد عديد التعديلات، لا يزال النظام الضريبي الجزائري يعاني من اختلالات كبيرة تعيق وتحد من فعاليته، إن على مستوى التحديات الداخلية أو على مستوى مستجدات التحولات الخارجية خاصة بعد الانحسار التدريجي لدور الدولة في الجانب الاجتماعي، وتحجيم الدور الرقابي والتشريعي والتوجيهي والإرشادي. وخلصت الدراسة إلى:

النتائج: أن النظام الضريبي فشل في استيعاب المستجدات والتحولات الجارية بحيث لم يساير التطور والتحديات القائمة بحيث تبقى الجبائية البترولية هي المسيطرة. يطرح الباحث مجموعة اقتراحات يراها الباحث أنها كفيلة بمعالجة مواطن الضعف للنظام الضريبي الجزائري.

4) الدراسة الرابعة: أطروحة دكتوراه بالفرنسية بعنوان: السياسة الضريبية والتنمية في الفيتنام خلال مرحلة الانتقال للباحث: Cuong Vu Sy. «La politique fiscale et le développement du Vietnam au cours de la transition. Université Panthéon-Sorbonne - Paris I, 2009» طرح الإشكالية التالية: ما هي العلاقة بين السياسة الجبائية والتنمية الاقتصادية في مرحلة الانتقال نحو اقتصاد السوق للفيتنام؟

الأطروحة جاءت في ستة فصول تناول الباحث بالتحليل في الفصل الأول مرحلة الاقتصاد الإداري أو المخطط وفي الفصل الثاني تناول بالتحليل مرحلة الإصلاح الضريبي بداية من سنة 1990 وهي بداية مرحلة الانتقال نحو اقتصاد السوق وهي توأكب نفس بداية مرحلة الانتقال في الجزائر.

أما الفصل الثالث خصص لقياس أداء النظام الضريبي في الفيتنام من خلال مؤشرات الأداء المالي ومرونة النظام الضريبي. أما الفصول المتبقية من الأطروحة (الرابع والخامس والسادس) حاول الباحث تحليل العلاقة بين الجبائية والتنمية الاقتصادية، مشيراً إلى أن السياسة الضريبية في الفيتنام هي سياسة مركزية تتولى السلطة المركزية تجميع الموارد المالية وإعادة توزيعها على الأقاليم محددًا نطاق وعمل السلطات المحلية في مجال الجبائية. كما تناول الباحث العلاقة بين حجم الإنفاق العام والإيرادات الجبائية. وخلص في الفصل السادس إلى تحديد أهم النجاحات المحققة في ميدان الجبائية وجوانب القصور. مستخلصاً أن الفيتنام حقق نجاحات اقتصادية كبيرة خلال 1990 و2004، حيث انتقلت مرتبته في الأداء الاقتصادي عالمياً من الرتبة 120 إلى الرتبة 108 من بين 177 دولة. وأن نسبة السكان الذين يتجاوزون عتبة الفقر انتقلت من 70% سنة 1980 إلى 28% سنة 2002 وأصبحت لا تتجاوز 11% سنة 2005¹. إنها معجزة الرجل الأصفر.

خصوصيات الدراسة والإضافة:

لقد أشرنا إلى أهم الدراسات التي تناولت موضوع السياسة الضريبية، واختيارنا للموضوع من منطلق أنه يحتاج إلى التجديد والتحديث والمراجعة الدورية، خاصة في ظل محيط خارجي متحرك وضغوط وواقع داخلي متواضع تحكمه التناقضات الهيكلية والرواسب التاريخية، والسلوكيات غير المنضبطة لجميع الأطراف، يجعلنا نشك في القدرة على تجاوز تناقضاته في ظل غياب الإرادة الحقيقية للتغيير والتصدي بحزم للقضايا المقيدة كسب الرهانات القائمة وتجاوز التحديات المستقبلية. فأغلب الدراسات السابقة تشير إلى التعثر الحاصل في موضوع الجبائية، مما يتطلب مزيداً من البحوث التي يمكنها أن تثري الموضوع، و تقدم التشخيص المعمق لواقع المنظومة الجبائية و من ثم إمكانية المساهمة في وضع الحلول الناجعة للمعضلة الجبائية من خلال ما تقدمه الدراسة من نتائج و ما تقترحه من توصيات، هذا من جهة و من جهة أخرى تحاول الدراسة أن تغطي المرحلة كاملة، من بداية الإصلاحات سنة 1992 إلى غاية 2014، بدايتها تشكل منعرجاً هاماً في مسيرة التنظيم الاقتصادي من اقتصاد مخطط إلى اعتماد آليات السوق ضمن عملية تحول شاملة على جميع الأصعدة (السياسة و الاقتصادية و الاجتماعية)، أما نهاية مرحلة الدراسة، فتبدو أنها بداية لمرحلة جديدة نتيجة

¹ Selon une estimation de la Banque Mondiale en 2004. Selon le seuil de pauvreté du Vietnam pauvreté est de 11% en 2005 (Rapport du Ministère des affaires sociales et des invalides.

تغير الأوضاع المالية بعد التدهور الكبير في أسعار البترول بداية من سنة 2015. وبذلك تكون الجزائر قد ضيقت فرصة تاريخية للنهوض بالاقتصاد ومواكبة الدول ذات الهمة والإرادة. وقد تكون اللازمة عاملا لرفع الهمة. محاولة تحليل وطرح تصورات بأدوات وأسس علمية، ذلك أن فشل الأنظمة والسياسات ناتج من تجاوز أطر التحليل النظري والعلمي.

هيكل الدراسة:

من أجل الإحاطة بالموضوع والإجابة على مجمل التساؤلات المطروحة، تم تناول الموضوع بمقدمة وست فصول، وخاتمة. تتناول المقاربة النظرية للموضوع، والجانب الأساسي لموضوع السياسة الجبائية في الجزائر، وحرصنا على وجود توازن منهجي في تقسيم الفصول إلى مباحث ومطالب وفروع، وفي حالات التفرع نستخدم الحروف (أولا -ثانيا) ثم الأرقام. تحليل الإطار النظري للسياسة الضريبية في ظل تغيرات دور الدولة والتحويلات الجارية، قمنا بتمهيد حول مناهج البحث للسياسة الضريبية في ثلاثة فصول:

الفصل الأول: يتناول أهم الجوانب النظرية للجباية مبرزين كل من قدرة الجباية على التأثير في الحياة الاقتصادية، والجوانب الفنية والتنظيمية للضريبة والنظم الضريبية.

الفصل الثاني: الإطار التحليلي للسياسة الضريبية، البداية بإبراز عملية التحول من الجباية إلى السياسة الجبائية ثم عرض وتحليل لمفاهيم السياسة الضريبية ومفرداتها وعلاقتها بالدور المتغير للدول ومكانتها ضمن أدوات السياسة الاقتصادية من خلال الدور والأهداف. في الفصل الثالث تحاول الدراسة تناول الجوانب الواقعية للنظم والسياسة الضريبية وأهم رهاناتها وبتحليل واقع النظم والسياسات الضريبية لكل من الدول المتقدمة والنامية وأهم القضايا المعاصرة. ونعتبر هذا الجزء النظري بمثابة المرجعية الأساسية لتحليل السياسة الضريبية في أي بلد خاصة النامية ومن ضمنها الجزائر.

تحليل السياسة الضريبية في الجزائر الواقع والأفاق تم تناوله في ثلاث فصول.

الفصل السادس: عبارة عن مسح وعرض وتحليل لمسار الإصلاحات الاقتصادية والجبائية، التي انطلقت في ظروف صعبة في جميع الميادين، جعلتها تخضع لشروط الهيئات الدولية من إعادة جدولة الديون إلى تبني برامج وسياسات التعديل الهيكلي، كما أصدرت ترسانة من التشريعات الاقتصادية قصد تحضير وتكييف المنظومة الاقتصادية مع توجهات اقتصاد السوق، مع عرض وتحليل للجيل الأول من تم الإصلاحات الضريبية التي شرع فيها 1992.

أما الفصل الخامس نحاول من خلاله التركيز على ثلاث محاور هي:

(1) تحليل برامج الإنعاش الاقتصادي التي تمت في ظروف مالية مريحة بعد التحسن في موارد الجباية البترولية، ومحاولة لضبط موارد الدولة من خلال إنشاء صندوق ضبط الإيرادات؛

(2) عرض وتحليل للجيل الثاني من الإصلاحات الضريبية الذي ضم ثلاث ورشات تتمثل:

- الأولى في هيكلة التشريعات الضريبية والخروج بقانون الإجراءات الجبائية،
- أما الورشة الثانية فتتمثل في انطلاق برنامج عصرنة الإدارة الضريبية؛

■ والثالثة يمكن إجمالها في المراجعات الواسعة لمعدلات على الدخل على الدخل وأساليب فرضها وأنظمة الإخضاع وكلها تدرج في إطار تبسيط وضبط التشريع، ومكافحة التهرب الجبائي.

(3) تحليل كل من حصيلة الجباية ومستوى الضغط الجبائي من حيث التطور والبنية، تشكل مؤشرا هاما لتقييم أثر الإصلاحات الضريبية على هيكل وبنية وتوزيع العبء الضريبي. بين قطاعات النشاط الاقتصادي أو حسب طبيعة وأسلوب الاقتطاع.

في الفصل السادس: نقدم محاولة لبناء تصورات des réflexions حول مستقبل الجباية (الأفاق)، بالنظر إلى نتائج التحليل في الفصل الخامس الذي يكشف لنا عن فجوة كبيرة بين أهداف الإصلاح الضريبي المعبر عنها، و الحصيلة المحققة، ومن أجل تجاوز أوجه القصور، فإننا نقدم إطار تصوري يمكن أن يساهم في كسب الرهانات و التحديات اعتمادا على أدوات الحوكمة كمبادئ تعتمد على الاستشارة الواسعة والرؤية الواضحة و العدالة الحقيقية و الأمن الجبائي و المعلومة الصحيحة تجعل من المنظومة الجبائية أكثر فعالية¹.

صعوبات ومشاكل الدراسة:

- يعتبر موضوع السياسات الضريبية من المواضيع المتشعبة وذات الصلة الكبيرة بموضوع الأنظمة الضريبية و الإصلاح الضريبي إضافة إلى المقاربات المتنوعة التي يمكن للباحث اتباعها مثل: الدراسات المقارنة -علاقة الجباية بالنمو -علاقة الجباية بالاستقرار و التوازن الاقتصادي -الجبائية كمورد بديل للمستقبل، الجباية و القضايا المعاصرة (التنمية المستدامة - الاقتصاد الرقمي - التنسيق الضريبي...) كلها يمكن أن تكون إشكاليات لمواضيع مستقلة للبحث، هذا الشعب يصعب على الباحث حصر حدود البحث خاصة في جانبه النظري.

- قلة المراجع التي تتناول الموضوع بعمق وشمولية وإن ما هو متوفر يتناول الضرائب والأنظمة الضريبية مع إشارات بسيطة لموضوع السياسات، حيث تفتقر المكتبة العربية إلى مراجع جادة تعالج موضوع السياسات الضريبية في جميع جوانبها وهذا ما دفع الباحث إلى الاعتماد شبه الكلي على ترجمة المقالات من لغات أجنبية، وهذا ليس بالأمر السهل على الباحث من ناحية المجهود أو من الناحية العلمية فالترجمة ليست عملية سهلة.

- اعتقد أن ما وفرته الشبكة العنكبوتية في العشرية الأخيرة من خلال المواقع الإلكترونية من بنوك للمعطيات أو المكتبات الرقمية، ساهمت في جعل البحث يسرا وسهولة ومتعة عما كان عليه الوضع سابقا، ولكن وجود الكم الهائل من المعلومات تدخل الباحث في متاهات الاختيار والترتيب والفرز والتنقيح. وتأخذ الوقت والجهد الكبير. وقد يظهر جهد الباحث في الإلمام و السيطرة، وقد يفشل في بعض الجوانب وينجح في أخرى وتلك هي سنة العمل.

¹ Mustafa Bensahli, La gouvernance en fiscalité et ses sept règles capitales, expérience Algérienne, Enag éditions, Alger, 2014, p20.

طبيعة النظرية الضريبية ومنهجها:

لا تختلف أبعاد التحليل للنظرية الضريبية عما هو معروف في مجال العلوم الاقتصادية ، حيث يمكن للباحث أن يختار بين أبعاد مختلفة للتحليل (البعد الإيجابي أو البعد المعياري)، ومن أجل إجراء عملية الإسقاط على النظرية الضريبية و التفرقة بين أبعاد التحليل ، فان الأسئلة الرئيسية تحصر في ثلاث أسئلة¹، و التي تلخص الأبعاد المختلفة لتحليل الأداة الجبائية على المستوى النظري وهي:

- السؤال الأول: ما هو الوضع الاقتصادي السائد في ظل نظام ضريبي معين؟ وكيف لهذا الوضع أن يتغير إذا تغير النظام الضريبي؟ ويتعلق الأمر بتحليل العلاقة بين التغيرات في أسس الإخضاع وتأثيراتها على الجانب الاقتصادي؛
- السؤال الثاني: هل يمكن للأداة الجبائية أن تكون أكثر فعالية من غيرها في تحقيق أهداف اقتصادية محددة مسبقاً؟، ويتعلق الأمر هنا بتحليل مدى فعالية السياسة الضريبية ومكانتها ضمن السياسات الأخرى؛
- السؤال الثالث: عندما نحدد أهداف أو مستوى معين من الإيرادات الجبائية، ما هي الضريبة التي تحقق أحسن من غيرها الهدف الأمثل؟ .

إن الإجابة على السؤالين الأول والثاني، يندرجان ضمن التحليل الإيجابي لعملية الإخضاع الضريبي وتحليل السياسات الضريبية، أي تحليل الآثار والنتائج المترتبة عن تطبيق نظام ضريبي معين.

و يهتم البعد الإيجابي في التحليل²: من خلال الإجابة عن سؤال رئيسي: ما هي الآثار أو النتائج المترتبة عن عملية الإقتطاع الضريبي ؟ ويتم تناول مواضيعه من الناحية النظرية تحت عناوين مختلفة أهمها:

مبادئ الإخضاع الضريبي (Principles of taxation)³: ويشمل مواضيع فرعية تتعلق بإستقرار الضريبة والعبء الضريبي الإضافي، قواعد التأثير الجبائي على المستوى الجزئي أو الكلي، وعلى المستوى التطبيقي يحاول الباحث تحليل وتقييم تلك المبادئ التي بني عليها النظام الضريبي، والتي تصبح بمثابة مرتكزات (Les propriétés du système fiscal)⁴ ودورها في تحقيق أهداف النظام ومدى تأثيرها في المتغيرات الاقتصادية (مستوى النشاط الاقتصادي ، الإستغلال الأمثل للموارد- النمو الإقتصاديالخ).

أما الإجابة عن السؤال الثالث، فيندرج ضمن التحليل المعياري، أي البحث عن النظام الضريبي الأمثل الذي يحقق المثلية، أو المستوى الممكن من الإيرادات الضريبية دون تشوهات، ويحاول الإجابة عن السؤال الرئيسي التالي: كيف يتم وضع مبادئ وقواعد وضوابط لعملية الإقتطاع الضريبي لتفادي التشوهات الضريبية؟ هذه القواعد تتعلق بإختيار أوعية، ومعدلات الضرائب وكل ما يتعلق بأساليب فرضها، والتي من شأنها تحقيق الأهداف المرغوبة دون إحداث تشوهات

¹ Guy Gilbert, " Économie de la réforme fiscale et systèmes fiscaux comparés": une revue de littérature, In: Revue économique, Volume, 33, n°4, 1982. pp. 750-768.

² Agnès Bénassy -Quéré-Benoit Coeuré -Pierre Jacket-Jean Pisani-Ferry, politique économique, de Boeck 2° édition, 2010, p 551.

³ RICHARD A. MUSGRAVE -PEGGY A.MUSGRAVE , "PUBLIC FINANCE IN THEORY AND PRACTICE", THIRD EDITION , MCGRAW-HILL BOOK COMPANY, NEW YORK, 1980, P, 229.

⁴ "LES PROPRIETES D'UN SYSTEME FISCAL OPTIMAL ", WWW.ECLAIRECO.ORG/HTDOCS/MODULE. WARNING: ILLEGAL STRING OFFSET '#ACCESS' IN.

جبائية تؤدي إلى خسائر إجتماعية تنتج عن العبء الضريبي الزائد، ويعرف هذا البعد في التحليل النظري (بنظرية الإخضاع الأمثل (Théorie de la Taxation Optimale)، وتختصر في الحروف الثلاثة (TTO)¹. أو الجباية المثلى (La fiscalite optimale) وعلى المستوى التطبيقي فإن الباحث يهدف إلى إقتراح نظام ضريبي أو سياسة جبائية تتلائم مع الهياكل الإقتصادية القائمة، مرجعيته الأساسية النظرية الضريبية أو القواعد الضريبية المثلى التي تحقق الأهداف المسطرة.

يتضح مما سبق أن التحليل النظري لمبادئ الإخضاع الضريبي هو عنصر أساسي و هام عند تناول القضايا المتعلقة بالنظم و السياسات الجبائية، سواء إتبع الباحث البعد الإيجابي في دراسته حول نتائج تطبيق سياسة جبائية ومدى فعاليتها، أو إتبع المنهج المعياري من أجل إقتراح مبادئ إخضاع تتلائم مع الأوضاع القائمة، وقد إختارنا البعد الإيجابي في تحليل موضوع السياسة الجبائية في الجزائر، حيث تحاول الإشكالية المطروحة أن تجمع بين السؤالين السابقين " الأول و الثاني " من منطلق أن الإصلاح الإقتصادي في حاجة إلى إصلاح ضريبي، دوافعه التكيف مع الظروف الداخلية التي تعرف تعديلات هيكلية، كما تفرضه التطورات و التحولات الخارجية التي يجب أن يندمج في مسارها، ومن ثم البحث عن خلفيته ومساره و أسلوبه و نتائجه و آثاره بعد مرور أكثر من عقدين من تطبيقه.

- محاور الجزء النظري

لم ينتشر استخدام مصطلح السياسة الجبائية إلا بعد أن تجاوزت الجباية الغرض المالي إلى أغراض أخرى²، و أصبحت تستخدم بشكل واسع، وكان ذلك محصلة لتطور الفكر الإقتصادي حول دور الدولة في الحياة الإقتصادية، لقد ارتبطت السياسة الضريبية ارتباطا وثيقا بتطور دور الدولة و طبيعتها، فحين إختارت الدولة الدور الحيادي في المجال الإقتصادي، حاولت أن تضبط سياستها الضريبية على مبدأ الحياد الذي يحقق الفعالية الإقتصادية، وحين إختارت التدخل الواسع، توسعت من نطاق الإخضاع الضريبي، وأعدت ترتيب أولوياتها بحيث لا يمكن فصل مبدأ العدالة عن مبدأ الكفاءة الإقتصادية، و أصبحت الأداة الضريبية حاضرة بقوة ضمن سياسات التوازن و الإستقرار الإقتصادي من خلال قدرتها على التأثير في حجم الطلب الكلي، و من ثم التأثير على مستوى النشاط الإقتصادي حسب الأوضاع القائمة (حالات التضخم وإرتفاع الأسعار، أو حالات الركود الإقتصادي)، وهكذا أصبحت الجباية متغيرا أساسيا ضمن السياسات الإقتصادية خاصة الظرفية منها، التي تحاول ضبط مستوى النشاط الإقتصادي عند مستوى مرتفع من التشغيل، و تساهم بذلك في التخصيص الأمثل للموارد، إن جعل الضريبة أداة للتأثير سواء الإيجابي بتشجيع الأنشطة أو السلبي بالحد منها، وفي بعض الأحيان العمل على تحييدها في الأسواق النشطة يشكل جوهر السياسة الضريبية.

¹ Aurélien Bealeu «Théorie de la taxation optimale et politique de stabilisation : Une incompatibilité théorique» , Centre d'économie de la Sorbonne: UMR8174 CNRS et Université Paris I Panthéon-Sorbonne, Octobre 2009.

² Isaia Henri, Spindrel Jacques, « Histoire du droit des finances publiques » : Les grandes étapes de l'évolution de (la fiscalité d'État) - textes à l'appui, France, Économico, Collection Finances Publiques, vol. II. 1987.

يحاول الباحث عند تناوله للجوانب النظرية أن يحرص أهم عناصر الموضوع، وترتيبها حسب أهميتها وارتباطها العضوي وعرضها وتحليلها بما يخدم سياق وتسلسل التحليل، كمقاربة للتأصيل النظري لمفاهيم ومصطلحات الموضوع الذي نتناوله في ثلاثة فصول:

يخصص الفصل الأول لتحليل مجموعة المحاور المتعلقة بالنظرية الضريبية، والبداية بتحليل قواعد التأثير الجبائي الذي يتناول كيفية توزيع العبء الضريبي، وكيف يتوسع إلى أطراف أخرى، مع تحديد العوامل التي تحكمه و تضبط قواعده ، ثم تنتقل إلى عرض و تحليل للجوانب الفنية للضريبة و النظم الضريبية ومحدداتها، تشكل في مجملها الأصول العلمية و الفنية للنظرية الضريبية . أما الفصل الثاني يتناول بالتحليل لمفردات السياسة الجبائية، والبداية بتوضيح مسار التحول من الجباية إلى السياسة الجبائية، لنقدم أهم تعاريفها ومبادئها، ولننتقل إلى تحليل وظائفها ضمن الدور المتغير للدولة ومكانتها ضمن عناصر السياسة الإقتصادية ، لنبين علاقات التشابك بين وظائف الدولة ودورها في تحقيق أهداف السياسات الإقتصادية أما الفصل الثالث و الأخير من القسم النظري نحاول من خلاله عرض وتحليل الأنظمة والسياسات الضريبية قصد الوقوف على واقعها و اتجاهاتها و مشاكلها في كل من اقتصاديات الدول المتقدمة والنامية ، في ظل التغيرات والتحويلات الجارية ، لنستعرض محاولات التكيف و الاندماج للأنظمة و السياسات الجبائية مع القضايا المعاصرة ، خاصة الثورة التكنولوجية و وتأثيراتها و قضايا التنمية المستدامة و ضوابطها، وظاهرة العولمة و إفرازاتها، و بذلك نكون قد قدمنا أهم أدبيات الموضوع الذي يشكل المرجعية العلمية الذي يفترض على الباحث إستيعابها و الإلمام بها.

ونظرا لتشعب مفردات الموضوع فإننا نستعين بمخططات وأشكال تساعد القارئ على المتابعة والتحكم والتبسيط في عرض محاور ومفردات هذا الجزء.

حاولنا ضبط مصطلحات الموضوع سواء المترادفات منها أو ما يقابلها باللغة الأجنبية، لأننا لاحظنا الاستخدام المتكرر للمصطلحات في مواقع مختلفة.

الفصل الأول:
الإطار التحليلي للنظرية
الضريبية والأنظمة الضريبية



الفصل الأول: الإطار التحليلي للنظرية الضريبية والأنظمة الضريبية.

السياسة الجبائية هي الاستخدام المتعدد لأساليب الإقتطاع الضريبي وفق الأهداف المسطرة ، وعادة ما يتم الإقتطاع الضريبي على وقائع تختلف درجة مرونتها السعرية ، مما يجعل درجة تأثير الإقتطاع الضريبي يختلف بحسب هذه الوقائع أو العناصر، فالجميع يعرف أن درجة المرونة السعرية للسلع وعوامل الإنتاج ليست على درجة واحدة، وتتراوح بين المرونة المنعدمة و المرونة غير المنتهية، وبأن الضريبة تفرض على هذه العناصر فإن تأثيرها سوف يختلف باختلاف طبيعة العناصر المختارة لعملية الإقتطاع الضريبي، إن هذه الخاصية هي التي تجعل من الضريبة أداة مناسبة في يد الدولة لإستخدامها حسب الأهداف المتوخاة، من خلال نظريات نقل العبء الضريبي الذي يتركز في مجمله على تحديد من يتحمل العبء الضريبي، و ما هي العوامل التي تحدد توزيعه بين المستهلك والمنتج؟ وقد يمتد العبء إلى أطراف أخرى ليست لها علاقة بالإخضاع الضريبي، والذي يعرف بالعبء الزائد أو الإضافي ويشكل مصدرا للتشوهات الجبائية ، فالضريبة تغير من الأسعار النسبية للسلع وعوامل الإنتاج مما يدفع بالأفراد إلى تغيير قراراتهم الخاصة بالنشاط الإقتصادي وهذا ما يؤثر على تخصيص الموارد، وبالتالي الإبتعاد عن الفعالية الإقتصادية، وفي هذه الحالة تكون الجباية مصدرا لما يعرف بالخسائر الجافة للإقتصاد (Les pertes sèches de l'économie) ، و بالتالي فإن معرفة قواعد التأثير الجبائي تشكل الشرط الأول والركيزة الأساسية التي يجب على الباحث إستيعابها وعلى أصحاب القرار إدراكها مسبقا ، لأنها تمكنهم من الرؤية الواضحة للمبادئ التي يدافعون عنها ، وبالتالي ضمان تحقيق الأهداف التي يرغبون بتحقيقها .

ويشكل هذا المحور المدخل الأساسي للتحليل النظري في المجال الضريبي (التحليل الإقتصادي للضرائب) .

يكون هذا موضوع المبحث الأول من الفصل، و في المبحث الثاني نتناول جانبا آخر من النظرية الضريبية ويتعلق الأمر بالجوانب الفنية و التقنية، ونختم الفصل الأول بتحليل النظم الضريبية و مكوناتها وأسس فعاليتها و عوامل محدوديتها. تشكل الضريبية و النظم الضريبية المدخل الأساسي لدراسة السياسة الجبائية ، حيث أن النظام الضريبي ما هو إلا إختيار لأساليب فنية تحدد طرق الإقتطاع الضريبي يتم صياغتها على شكل نصوص تشريعية تعبر في مجملها عن خيارات المجتمع الإقتصادية و السياسية و الإجتماعية ، وذلك هو جوهر ومحتوى السياسة الضريبية ، التي تستخدم أدوات الإقتطاع الضريبي في السياق الذي يحقق الأهداف.

يقدم الفصل الأول من الدراسة كما هائلا من أدبيات الجباية من مفاهيم و مصطلحات ، تشكل في مجموعها الأصول النظرية و العلمية و الفنية للضريبة و النظم الضريبية هذا من جهة، ومن جهة أخرى يشكل أحد جوانب موضوع البحث حيث أن الضريبة وأساليبها الفنية هي التي تشكل النظم الضريبية، وفي مجملهم يشكلون أدوات السياسة الضريبية، ومن ثم فإن عرضها وتحليلها يشكل تمهيدا منطقيا ومرا أساسيا لتناول موضوع السياسة الضريبية في جوانبها الأخرى (المبادئ - الأهداف) ، وعلاقتها بدور الدولة إلى جانب الدور الأدوات للسياسة الضريبية كجزء من السياسات الاقتصادية التي تشكل محاور الفصل الثاني.



المبحث الأول: تحليل قواعد التأثير الجبائي.

تحليل قواعد التأثير الجبائي يقدم مقاربات نظرية، تحاول تحديد وتتبع عملية نقل العبء الضريبي أي من يتحمل عبء الضريبة؟ وكيف يكون رد فعل المكلف الذي تحمل العبء الضريبي؟ و ما هي نتائج وآثار ذلك على النشاط الإقتصادي والمجتمع ككل؟ ، لقد التحليل النظري أن استقرار الضريبة لا يقف على دافعها ، بل يمتد ليشمل المجتمع أو جزء منه ، فيما يعرف بالحسائر الاجتماعية ويعبر عنها بالتشوهات الجبائية (les distortions fiscales) حين تغير من التخصيص الأمثل للموارد .

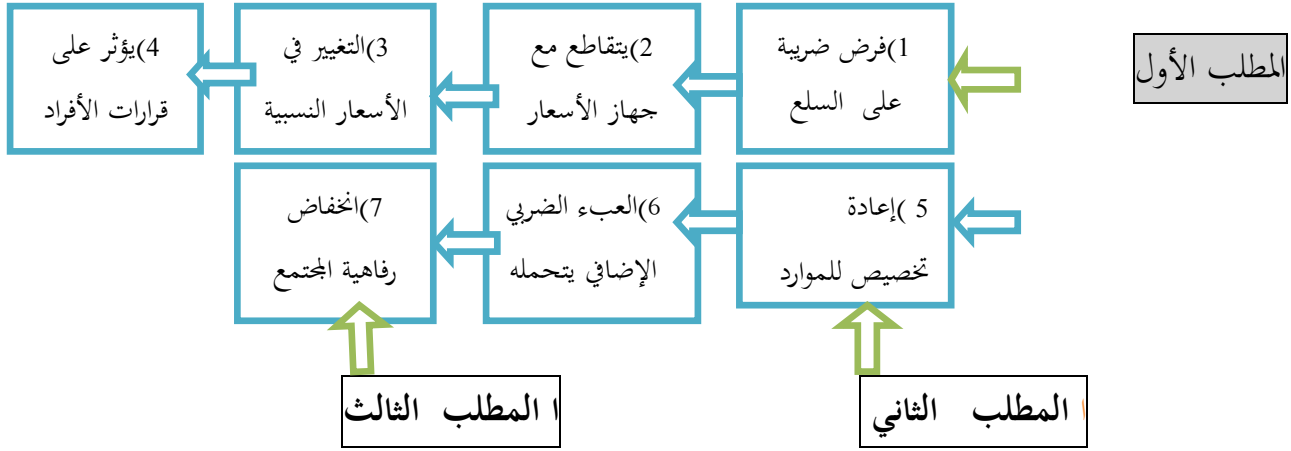
تحليل التأثير الجبائي يتم ضمن تحليل توازن الأسواق عبر جهاز الثمن ، الهدف منه هو تحديد القواعد التي تساعد في ضبط القرارات الجبائية¹، التي تتوافق مع خيارات المجتمع، خاصة ما يتعلق بالتخصيص الأمثل للموارد الذي يساهم في المحافظة على رفاهية المجتمع ، وجعل الضريبة أداة لخدمة النمو و ليست مصدرا للتشوهات والحسائر الاجتماعية .

ينقسم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب: نتناول في المطلب الأول، تحليل نظريات نقل العبء الضريبي، أو إنعكاس الضريبة، أما في المطلب الثاني نتناول فيه الأثر التخصيصي للضريبة من خلال تحليل العبء الضريبي الزائد (مصدره - قياسه - كيفية تخفيفه - علاقته برفاهية المستهلك). لننتقل إلى المطلب الثالث لدراسة دور الجباية في تصحيح إخفاقات السوق (la défaillance du marché)، مع توضيح لأهم الحالات التي يفشل فيها السوق في التخصيص الأمثل للموارد (حالات الآثار الجانبية - إنتاج السلع العمومية) ، إن تتبع أثر الضريبة منذ فرضها وحتى إستقرارها و ردود أفعال المكلفين يمكن توضيحها وحصرها في الخطوات التالية : وهي التي تكون عناصر المبحث الأول :

- يؤدي فرض الضريبة إلى زيادة تكاليف السلع و بالتالي زيادة أسعارها ؛
 - الضرائب تحدث فروق في الأسعار قبل الضريبة وبعدها للسلع والخدمات وعوامل الإنتاج ؛
 - عندما تختلف مبالغ هذه الفروق فإن الأسعار النسبية سوف تتغير؛
 - يتغير سلوك الأعوان الإقتصاديين بنفس التغيرات التي حدثت في الأسعار النسبية؛
 - يؤدي ذلك إلى تخصيص جديد للموارد في الإقتصاد؛
 - إعادة تخصيص للوارد يمكن أن يكون مصدرا للتكاليف في شكل إنخفاض في الرفاهية؛
 - إن تكلفة هذه التشوهات تسمى بالأعباء الإضافية للضريبة. (الحسائر الجافة للإقتصاد).
- ويمكن التعبير عن الخطوات السابقة في المخطط التالي: ونتناول بالتحليل في ثلاث مطالب، الأول نخصه لتحليل عملية توزيع العبء الضريبي بين المستهلك والمنتج، ثم في المطلب الثاني أثر الجباية على تخصيص الموارد من خلال العبء الضريبي الإضافي: أما المطلب الثالث فنعرض فيه تأثير الجباية على الرفاهية من خلال تحليل الفائض.

(1) رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص. 407.

المخطط رقم (1-1): مخطط توضيحي و منهجي لتحليل مسار التأثير الجبائي وتوزيع العبء الضريبي .



المصدر: من إعداد الباحث كملخص لتتبع أثر الإقتطاع الضريبي

المطلب الأول : تحليل نظريات نقل العبء الضريبي :

إن تحليل التأثير الجبائي، يعتبر من الشروط الأولى التي ينبغي فهمها من طرف واضعي السياسات الضريبية، ذلك أن الإقتطاع الضريبي من الممكن التعرف على آثاره وكيفية توزيعها بين الأطراف المشكلة للسوق (المستهلك - المنتج)، وحتى أصحاب عوامل الإنتاج حسب الظروف التي تحدد عمل الأسواق (العرض والطلب- شروط المنافسة - طبيعة السلع - والمرونة السعرية)، وبداية التحليل تتعلق بكيفية توزيع العبء الضريبي بين المنتجين و المستهلكين. ويعتمد التحليل النظري على نماذج تحليل التوازن للأسواق، خاصة على المستوى الجزئي، حيث أن فرض الضريبة على سلعة معينة سوف يغير من نقطة توازن سوق السلعة، بحيث يخفض من الكميات المستهلكة ويرفع من الأسعار المدفوعة، كما يخفض من الكمية المباعة والإيرادات الكلية للمنتج. وتغيير نقاط التوازن للسعر والكمية هي التي تحدد في النهاية كيفية توزيع العبء الضريبي ومن يتحمله، أو ما يسمى بإستقرار الضريبة. (L'incidence Fiscale).

وسوف نتناول بالتحليل في هذا المطلب مجموعة نقاط، والبداية بتعريف بعض المصطلحات التي وردت وتستخدم في تحليل نماذج التأثير الجبائي وهي فكرة التوازن. ثم نتطرق إلى كيفية توزيع عبء الضريبة بين المنتج و المستهلك في الفرع الثاني، أما الفرع الثالث فنخصصه لتحليل دور المرونة السعرية للطلب و العرض للسلعة في توزيع العبء الضريبي .

الفرع الأول: الأصول الفكرية لتوازن السوق.

تعود فكرة التوازن إلى المدرسة النيوكلاسيكية في نهاية القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين، وكانت مساهمتها هامة في مجال تطوير أدوات التحليل الإقتصادي، من خلال نظام الأسعار والأسواق، واعتبروا أن السعر هو المؤشر الحقيقي المعبر عن الأوضاع الإقتصادية، و يعطي المعلومة عن الأسواق. فإرتفاع سعر سلعة ما، يعني أن هناك نقص في الإنتاج وسوف يستجيب له المنتجون دون تدخل من أي طرف، و بالتالي فنظام الأسعار يعتبر الموجه لقرارات الأفراد نحو المجالات الأكثر منفعة للمجتمع (هايك في كتابه 1931)، و يعارضون تدخل الدولة لأنه يؤثر في قرارات الأفراد ويعيد تخصيص الموارد بطريقة غير فعالة وقد يخلق تشوهات في إستخدام الموارد، ومن أهم مساهماتهم في مجال التحليل



الإقتصادي نجد (نظرية التوازن العام) ولراس -التوازن الأمثل لباريتو، ثم عمل كل من Gérard Arrow Kenneth و Debreu et حول شروط التوازن العام وتحديداتها بصفة صارمة للحفاظ على تحقيق وإستقرار هذا التوازن (1) .

الفرع الثاني: التحليل البياني لعملية إستقرار الضريبة .

يتم تحليل نظريات نقل العبء الضريبي ضمن نماذج توازن الأسواق على المستوى الجزئي² . بإعتبارها جزء من نظرية تحديد الأثمان للسلع والخدمات، حيث تلعب تفاعلات قوى العرض والطلب في تحديد مستوى التوازن حين تتقاطع قوى الطلب مع قوى العرض في نقطة تعبر عن توافق البائعين والمشتريين عن سعر معين وكمية معينة (سعر التوازن، وكمية التوازن).

يقدم التحليل الإقتصادي من خلال منحنيات العرض والطلب التي تحدد التوازن عن مستوى معين، وذلك قبل فرض الضريبة، ثم تحديد التوازن بعد فرض الضريبة، حيث يكشف عن وضع توازني جديد يحدد الكمية المباعة عند سعر التوازن الجديد ومقدار الضريبة التي يمكن تحصيلها، وكيفية توزيعها بين المستهلك أو المنتج، و ما هي العوامل المحددة لتوزيع عبء الضريبة بينهما؟ نقدم الشكل الموالي مع تحديد معامل و رموزه:

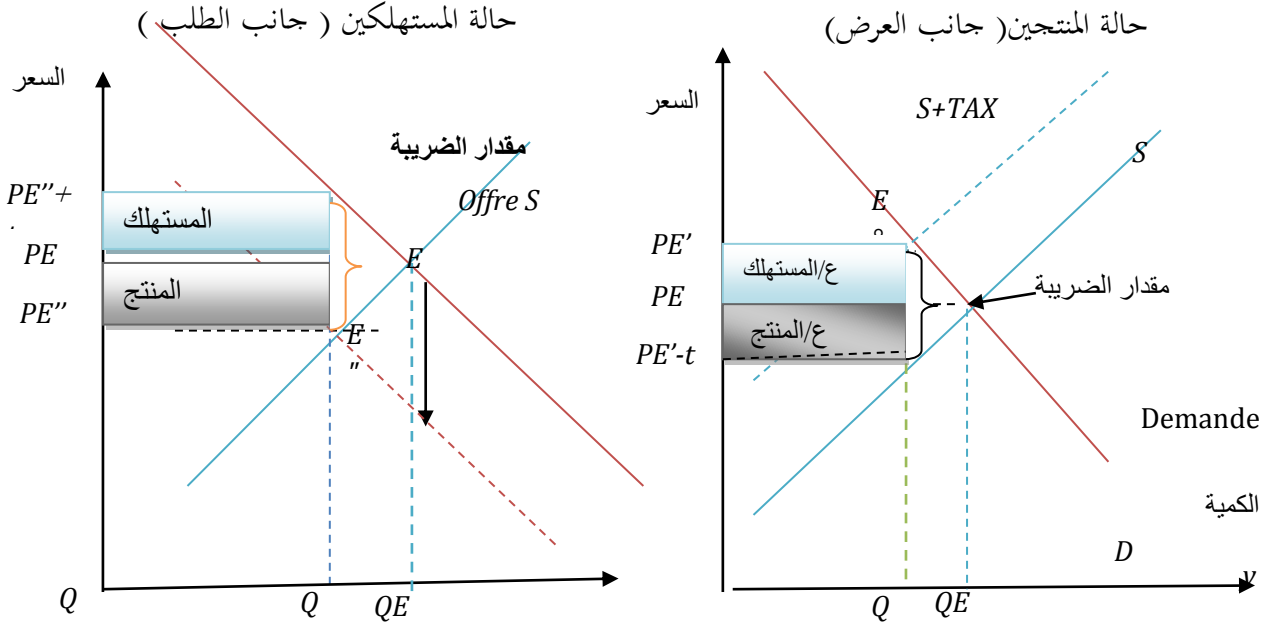
(1) أقطاب الفكر النيوكلاسيك

- 1874 Léon Walras، يبين أن مرونة الأسعار المرتبطة بالكميات المعروضة والمطلوبة تؤدي بالضرورة إلى توازن عام. كما يبين كيفية الوصول إلى هذا التوازن.
- Vilfredo Pareto اشتهر بالتوازن الأمثل (لا يمكن زيادة منفعة فرد بدون تخفيض منفعة أخرى) (الأمثلة عند باريتو) مازالت تشكل أهم مرجعية للتحليل المعياري الأمثل.
- Gérard Debreu et Kenneth Arrow ، قاما بدراسة التوازن العام، وتحديد الشروط الواجب توفرها لتحقيقه والمحافظة عليه منها:
 - 1) صغر الأعوان لا يمكن لأحد أن يشكل تأثير على السوق بسلوكه الوحيد. هذا يتطلب ليس فقط عدد مرتفع من العارضين أو الطالبين ولكن عدم وجود بينهم أحدا يمكنه أو بإمكانه التأثير على السوق.
 - 2) عقلانية الأعوان لكل منهم دالة منفعة أو إشباع تعبر عن قناعاته بالنظر إلى الكميات الخاصة بكل سلعة. ويسعى لتعظيم منفعته أو دالته.
 - 3) تجانس السلع: السعر هو الوحيد الذي يسمح بالتمييز السلع التي لديها نفس الخصائص.
 - 4) شفافية السوق يجب أن تكون الأسعار معروفة للجميع وكذلك الكميات المتاحة أي أن المعلومة تكون تامة.
 - 5) حرية الدخول والخروج للسوق: السعر فقط هو الذي يجعل الأفراد يقررون الدخول إلى السوق وليس شيئاً آخر.
 - 6) حركية عوامل الإنتاج: تبعا للأسعار التي تكافئ كل عامل، يمكن للأعوان إعادة توجيه رؤوس أموالهم أو العمل نحو أو الأنشطة الأكثر مردودية.

(2) سعيد عبد العزيز، عثمان وشكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب: سياسات -نظم- قضايا معاصرة، الدار

الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص، 151.

الشكل رقم (1-2): تحليل توزيع العبء الضريبي: حالة المنتج، حالة المستهلك تغيير نقطة التوازن



source : Agnès Bénassy-Quéré, Benoit Coeuré, Pierre Jacket et Jean Pisani-Ferry. Politique économique, op.cit., p.552.

أولاً - . معطيات التحليل قبل فرض الضريبة:

- D منحني الطلب ، S منحني العرض ، QE كمية التوازن ، PE سعر التوازن ؛
- لدينا سوق يكون فيه منحني العرض متزايد ومنحني طلب متناقص ؛
- عند سعر التوازن PE : تصبح الكمية المعروضة تساوي الكمية المطلوبة ؛
- نقطة توازن السوق تحدده النقطة E؛
- النموذج العام يطبق في سوق عوامل الإنتاج (العمل ورأس المال) أو سوق للسلع والخدمات؛
- المبلغ الذي يدفعه المشترون يساوي المبلغ الذي يحصل عليه البائعون. فرض الضريبة على المنتج (كيفية توزيع العبء الضريبي) ثم فرضها والمستهلك.

ثانياً : المعطيات و الوضعية بعد فرض الضريبة على العارضين: (لدى المنتج)

- معدل الضريبة هو t؛
 - منحني العرض يصبح S+TAX؛
 - سعر التوازن للمستهلك PE'؛
 - سعر التوازن للمنتج أو العارض PE' - t .
- (1) يتجه منحني العرض إلى أعلى S+TAX لأن كل عارض سوف يشترط سعر أعلى يتجاوز معدل الضريبة من أجل تعويض مبلغ الضريبة التي فرضت عليه، مسافة التحرك لمنحني العرض تساوي مبلغ الضريبة؛



(2) إن ظروف المنافسة تجعل المنتجين لا يملكون سلطة تحديد الأسعار، ومن ثم تعتبر الضريبة تكلفة إضافية من شأنها رفع التكاليف الحدية للمؤسسة وهذا ما يجعل إنتاجها أقل عند هذا المستوى من السعر بعد فرض الضريبة وهذا ما يفسر انتقال منحنى العرض نحو اليسار، ويصبح سعر التوازن أعلى من السابق¹، إن ارتفاع السعر لا يعود لرغبة المنتجين وإنما لإنخفاض العرض؛

(3) يلاحظ عدم تساوي مبلغ الضريبة مع إرتفاع السعر، وأن إرتفاع السعر أقل من مبلغ الضريبة، والمقدار تحدده مرونة العرض والطلب كما سوف نرى في النقطة القادمة؛

(4) انتقلت نقطة التوازن من E إلى E' وهي نقطة التقاطع الجديدة بين منحنى العرض والطلب في النقطة 'PE'؛

(5) عند النقطة الجديدة يكون السعر المدفوع من طرف الطالبين هو PE' ولكن السعر الذي يقبضه العارضون بعد طرح الضريبة هو (PE'-t)؛

(6) مبلغ الضريبة تساوي المسافة العمودية بين منحنى العرض الأول والثاني. وهندسيا هي مساحة المستطيلين الملونين طوله (PE' - t) وعرضه QQ؛

(7) نلاحظ أن جزء من الضريبة تم دفعها من طرف الطالبين (المستطيل الأزرق) من (PE إلى PE')؛

(8) والجزء الآخر (المستطيل الرمادي) من طرف العارضين (بالرغم من فرضها على العارضين).

ثالثا: الوضعية بعد فرض الضريبة على الطالبين: (لدى المستهلك)

عند فرض ضريبة بمعدل t فإن منحنيات الطلب و العرض و سعر التوازن المعبر عنها بالرموز التالية:

- منحنى الطلب D-TAX انتقل إلى أسفل؛

- سعر التوازن للمستهلك PE" + t؛

- سعر التوازن للمنتج PE .

سوف نلاحظ انتقال منحنيات الطلب والعرض وتغير نقطة التوازن كما يلي:

(1) انتقال منحنى الطلب إلى أسفل، لأن كل طالب يشترط أن يكون السعر أقل من المعدل t لكل وحدة مشتراة؛

(2) عند نقطة التوازن E" الجديدة بعد الضريبة، فإن السعر خارج الرسم الذي يقبضه العارضون هو PE" يدفع الطالبون

سعر بمحتوى الرسم هو PE" + t الذي يساوي PE (الفرق بينهما مبلغ الضريبة)؛

(3) تكلفة السلعة سوف تزداد بمقدار الضريبة وبالتالي سوف يرتفع سعرها بمقدار الضريبة؛

(4) أصبح منحنى العرض بعد الضريبة = S+TAX، ونراه تحرك إلى أعلى بنفس مسافة الضريبة المفروضة؛

(5) مقدار الضريبة = مساحة المستطيل عرضه OQ طوله (PE'- PE) = مساحة انتقال منحنى العرض؛

(1) دونالد س. واتسن وماري ا. هولمتن، نظرية السعر واستخداماتها، ترجمة ضياء مجيد الموسوي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1991،

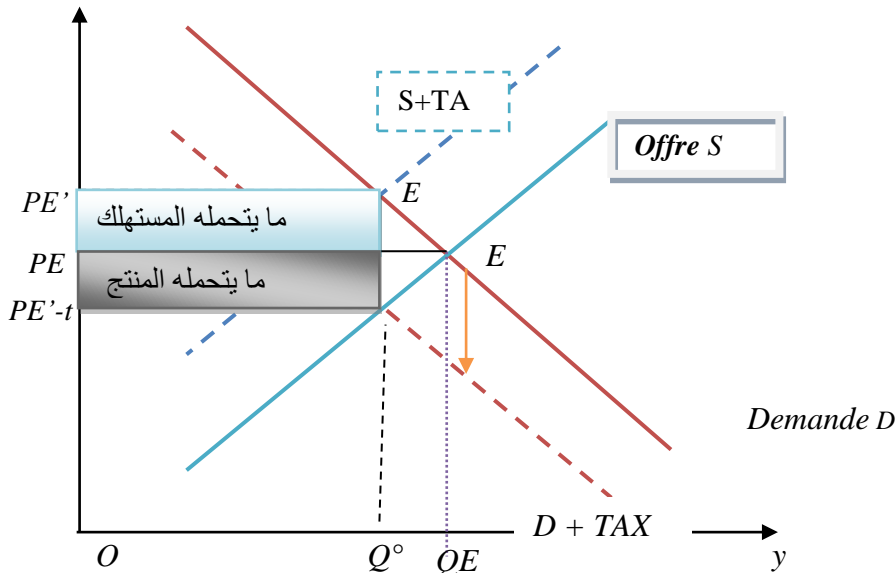
(6) إرتفاع الأسعار من PE إلى PE+T أقل من مقدار الضريبة مما يعني أن الضريبة لم تحمل كلياً إلى المشتريين، بل تم تقاسمها مع البائعين؛

(7) الإيراد الذي يحققه البائع بعد دفع الضريبة = الإيراد قبل الضريبة - مقدار الضريبة وسوف ينخفض بمقدار العبء الذي تحمله العارضون.

رابعاً: مقارنة فرض الضرائب على البائعين بالضرائب على المشتريين:

نقوم بإدماج كل من منحنى الطلب مع منحنى العرض ونحصل على الشكل الموالي:

الشكل رقم (1-3): توزيع العبء الضريبي بين المنتج والمستهلك



المصدر: حمدي أحمد العناني، إقتصاديات المالية العامة ونظام السوق، دراسة في الإصلاح المالي الاقتصادي، الدار المصرية اللبنانية، 2003، ص 292.

أهم الإستنتاجات: حول توزيع العبء الضريبي بين المنتج و المستهلك:

-المسافة بين منحنى العرض قبل الضريبة والعرض بعد الضريبة S و (S+TAX) هي نفسها المسافة بين الطلب قبل الضريبة والطلب بعدها D و (Tax + D) وتمثل قيمة الضريبة المفروضة في كلتا الحالتين؛

-لا فرق بين فرض ضريبة على المنتج حين ينتقل منحنى العرض إلى أعلى، وفرض ضريبة على المستهلك وانتقال منحنى الطلب إلى أسفل بنفس المسافة، فإن مبلغ الضريبة واحد يتقاسمه المنتجون والمستهلكون حسب مرونة العرض والطلب.

الفرع الثالث: دور المرونة السعرية في توزيع العبء الضريبي:

نعني بالمرونة مدى استجابة الطلب أو العرض للتغير في أسعار السلع والخدمات. أي العلاقة بين التغير النسبي في الكميات والتغير النسبي في الأسعار. ويمكن حسابها رياضياً كما يلي :

$$d = \frac{P}{\Delta P^d} \times \frac{Q}{P} = \frac{\text{التغير النسبي في الكميات المطلوبة}}{\text{التغير النسبي في السعر}} = \text{ط م مرونة الطلب}$$



$$E^S = \frac{\Delta Q}{\Delta PS} \times \frac{P}{Q} = \frac{\text{التغير النسبي في الكميات المعروضة}}{\text{التغير النسبي في السعر}}$$

حيث أن E^d مرونة الطلب ، E^S مرونة العرض ، T معدل الضريبة ، P ثمن التوازن .

من المعادلتين يمكن تحديد ما يتحمله المستهلك وما يتحمله المنتج .

إن درجة حساسية كل من العرض والطلب هي التي تحدد توزيع العبء الضريبي والتي تعرف بالمرونة السعرية . وهناك حالتين متطرفتين حين يتحمل الضريبة طرف واحد فقط ¹ .

- الحالة الأولى: عندما يكون العرض عديم المرونة أي عموديا فإن العارضون يتحملون عبء الضريبة .

- الحالة الثانية: أما عندما يكون الطلب عديم المرونة فإن المستهلكون هم من يتحملون العبء الكلي للضريبة .

وبين الحالتين المتطرفتين فإن عبء الضريبة يتقاسم العارضون والمستهلكون حسب درجة تفاعل المرونة السعرية للعرض والطلب .

(1)	$\frac{E^S}{E^S - E^d} P T$	= مقدار ما يتحمله المستهلك
(2)	$\frac{E^d}{E^S - E^d} P T$	= مقدار ما يتحمله المنتج
وبقسمة المعادلة (1) على (2)		
$\frac{\text{مرونة العرض السعرية}}{\text{مرونة الطلب السعرية}}$	$= \frac{E^S}{E^d} =$	$\frac{\text{ما يتحمله المستهلك من عبء}}{\text{ما يتحمله المنتج من عبء}}$

إن ما يتحمله المستهلك يعتمد على مقام الكسر للمعادلة (1)، فيزداد عبء المستهلك كلما زادت مرونة العرض

السعرية E^S ، فهي التي تعظم قيمة الكسر، وتصل المرونة إلى أقصاها، وهنا يتحمل المستهلك كامل الضريبة .

مما سبق يمكن ملاحظة ما يلي لقد شاع الاعتقاد بأن الضرائب الغير مباشرة تفرض على المنتجين من خلال إدماجها في أسعار السلع والخدمات، ويتم نقل عبئها بالكامل إلى المستهلكين عبر جهاز السعر، بينما تفرض الضرائب المباشرة على الدخل والثروة ويتحملها دافعها، وهو المعيار المعتمد في التفرقة بينهما. فالضريبة التي ينقل عبأها هي ضريبة غير مباشرة بينما العكس بالنسبة للضريبة المباشرة. إن هذا الاعتقاد غير دقيق، فعملية نقل العبء الضريبي تحكمها ظروف العرض والطلب للسلعة وليس نية المشرع.

(1) سعيد عبد العزيز، عثمان وشكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب، مرجع سابق، ص. 164.



المطلب الثاني: الأثر التخصيصي للضريبة

إن آثار الضريبة لا تتوقف عند المكلف محل الإخضاع، بل يتجاوز تأثيرها إلى المجتمع، ليشكل عبئا إضافيا (يطلق عليه العبء الإضافي للضرائب)، وقبل تحليل مفردات العبء الضريبي الإضافي لابد من الإشارة إلى وجود تعدد في المصطلحات نذكر منها :

- تحليل إستقرار الضريبي = تحليل عمليات نقل العبء الضريبي أي من يتحمل الضريبة)؛
- الآثار الإقتصادية للضرائب والكفاءة الإقتصادية = أثرها على تخصيص الموارد¹؛
- الخسائر الاجتماعية والتشوهات المرتبطة بالجباية = تكاليف الابتعاد عن الوضع الأمثل²؛
- الخسائر الجافة للإقتصاد (les pertes sèches de l'économie). = هي الناتجة عن التشوهات الجبائية =
- = الضرائب والرفاهية الإقتصادية = تحديد آثار الجباية على الرفاهية الاجتماعية للأفراد³؛
- = العبء الضريبي الإضافي والكفاءة (تداعيات الجباية على الرفاهية الاجتماعية)⁴.

الفرع الأول: مفهوم العبء الضريبي الإضافي:

تشكل عملية الإقتطاع الضريبي عبئا على الأفراد، لأنها عبارة عن تحويل لجزء من الموارد من الإستعمال الخاص إلى الإستعمال العام. وتنقسم أعباء الضرائب إلى أعباء مباشرة تتمثل في الموارد المقتطعة من الأفراد، وأخرى غير مباشرة نتيجة رد الفعل لمن تحمل العبء الضريبي تعرف بتشوهات الجباية، وتؤثر بشكل سلبي على تخصيص الموارد في قطاعات النشاط الإقتصادي، وتشكل عبئا أو خسائر تعرف بالنفقة الاجتماعية للضرائب أو العبء الزائد والذي يتحمله المجتمع⁵. فالتغير النسبي في أسعار السلع وعوامل الإنتاج نتيجة فرض الضرائب، يؤدي حتما إلى تغيير سلوك الأفراد وتعديل قراراتهم، مما يعيد تخصيص الموارد⁶ من جديد، نتيجة تعطيل موارد كان يمكن للمجتمع أن يستفيد منها، ذلك أن تغيير سلوكيات الأفراد في إتخاذ قراراتهم نتيجة التغيرات في الأسعار النسبية للسلع، يبعد السوق عن الوضع الأمثل، وبالتالي يؤثر على مستوى التوظيف والنمو الإقتصادي والرفاهية الإقتصادية، ويطلق عليها البعض الخسائر الاجتماعية أو التشوهات المرتبطة بالجباية وتعرف:

¹ حمدي أحمد العناني ، اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق ، مرجع سابق ، ص،243.

² Agnès Bénassy-Quéré-Benoit Coeuré -Pierre Jacket-Jean Pisani-Ferry, politique économique, Op, Cit p. 556

³ سعيد عبد العزيز عثمان وشكري رجب العشماوي ، اقتصاديات الضرائب ، مرجع سابق ، ص،23.

⁽⁴⁾ Richard A.Musgrave -Peggy A.Musgrave, Public Finance in Theory and Practice, Op, Cit ,p. 301.

⁽⁵⁾ حمدي احمد العناني. مرجع سابق ، ص، 297.

⁶ تخصيص الموارد: يحدد كيفية توزيع موارد المجتمع ومستوى توظيفها بين أوجه الإنتاج المختلفة .

- التخصيص الأمثل للموارد: يحدد الوضع الأمثل لمستوى توظيف الموارد بحيث أن أي انحراف عن هذا الوضع يشكل خسارة للمجتمع لأنه يفوت على المجتمع الاستفادة من جزء من موارده غير المستغلة؛

نظرية اقتصاد الرفاهية حددت فرضيات وشروط التحقيق التوازن الأمثل: (انه في ظل اقتصاد تسوده المنافسة فإن تخصيص الموارد عن طريق السوق يكون فعالا في الاتجاه انه من غير الممكن زيادة رفاهية متعامل اقتصادي بدون تخفيض رفاهية أخرى). أمثلة باريتو.



(Les pertes sèches de l'économie)، لأنها تصبح معرقلا لعمل الأسواق أو تحد من كفاءتها في التخصيص الأمثل للموارد. وتلعب مجموعة عوامل في تحديد الآثار النهائية للضريبة ومنها: (كفاءة السوق - المرونة السعرية للطلب والعرض للسلعة محل الإخضاع، كما تتغير الآثار بتغير الفن الضريبي - أسلوب الإقتراع: (ضرائب مباشرة أو غير مباشرة - معدلات الضريبة، ضرائب نوعية أو عامة).

من المعلوم أن الأسواق لا تحقق الكفاءة في كل الأحوال، حيث توجد إخفاقات للسوق في مجال التخصيص الأمثل للموارد، وهي الأنشطة ذات الآثار الخارجية أو السلع العامة (يتم شرحها لاحقاً). ومن ثم يختلف تأثير الجباية باختلاف كفاءة السوق. في حالة إنتاج السلع الخاصة من طرف الأفراد، يمكن للسوق أن يتولى عملية تخصيص الموارد و توزيعها بكفاءة عالية، بشرط عدم وجود أي مؤثر خارجي ومنها الجباية، بينما يختلف الأمر في الحالة الثانية، وهي وجود الآثار الخارجية أو إنتاج السلع العامة، حيث تكون الجباية أداة للتصحيح ومساعدة الأسواق على تجاوز إخفاقاتها للوصول إلى الإستخدام الأمثل للموارد (الجباية التصحيحية)، كما هو الحال بالنسبة للأنشطة الملوثة التي يعجز جهاز الثمن عن إحتواء التكاليف الإجتماعية، فيتم اللجوء للجباية للإقتراب من الأمثلية الإجتماعية، أو في حالة السلع الجماعية التي يعجز السوق على إنتاجها لخصوصياتها (عدم تطبيق مبدأ الإستبعاد وإجبار المستفيدين على مشاركة التمويل). فتصبح الضريبة هي الأداة الرئيسية لتمويل السلع الجماعية.

الفرع الثاني: التحليل البياني للعبء الضريبي الإضافي:

عملية تحليل العبء الضريبي الإضافي تعتمد على فكرة الفائض في التحليل الجزئي لسلوك المستهلك والمنتج المحافظة على توازنه أو رفاهيته.

أولاً: تحليل فائض المستهلك والمنتج.

يعتمد في تحليل فائض المستهلك والمنتج، من خلال تفاعل كل من أثر الدخل وأثر الإحلال:

- (1) أثر الدخل: عندما يتم فرض ضريبة، فإن القوة الشرائية المتاحة للمستهلك سوف تنخفض وبالتالي تنخفض الكميات المشتراة؛ بمعنى أن المبلغ النقدي لم يعد كافياً لشراء نفس الكمية من السلعة نظراً لإرتفاع سعرها.
- (2) أثر الإحلال: نتيجة فرض الضريبة فإنها تغير من الأسعار النسبية للسلع، مما يدفع المستهلكين لتعويض السلع التي إنخفض ثمنها مكان السلع التي إرتفع ثمنها.

قبل فرض الضريبة: فإن نقطة التوازن تحقق التعادل بين التكلفة الحدية لإنتاج Q والمنفعة الحدية لإستهلاكها، عند إنتاج كمية أكبر منها ستصبح التكلفة الحدية التي يتحملها المنتج أكبر من المنفعة الحدية للمستهلك؛

- عند وضع التوازن يتحقق أكبر فائض للمستهلك والمنتج معاً؛

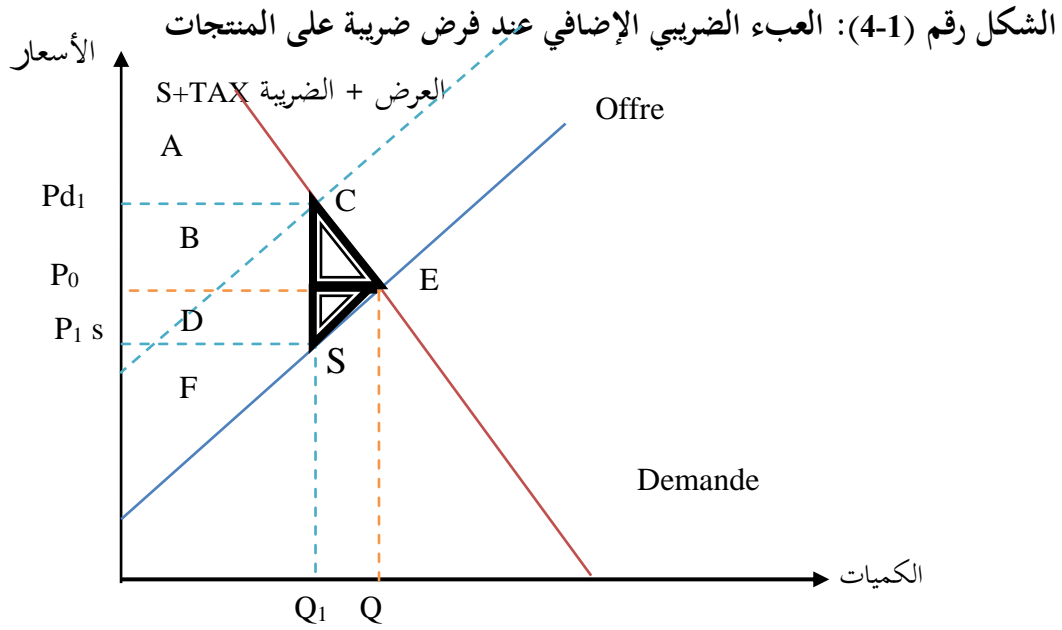
- فائض المستهلك = المنفعة الكلية المكتسبة - المنفعة الحدية المضحى بها¹.

(1) Agnès Bénassy-Quéré-Benoit Coeuré -Pierre Jacket-Jean Pisani-Ferry, politique économique, op, cit p, 552.

إن فرض الضريبة على الإستهلاك ترفع من السعر الذي يدفعه المستهلك. مما يدفعه إلى تخفيض إستهلاكه وبالتالي تنخفض منافعه، إنخفاض الاستهلاك يؤدي إلى تدهور الأسعار خارج الضريبة للمنتجات. وبما أن الأسعار والكميات المستهلكة تنخفض فإن أرباح المنتجين تنخفض أيضا. كما أن فرض ضريبة يؤدي إلى إختلاف السعر المدفوع من طرف المشتري عن السعر المحصل من طرف البائع.

يمكن للحكومة استعمال حصيلة الضرائب لتعويض المستهلكين والمنتجين من خلال تحويلات جزافية. ومن الرسم البياني (4-1) يمكن ملاحظة ما يلي:

- في غياب الضريبة، فإن الكمية المنتجة هي Q والسعر المدفوع والمقبوض هو P_0 ؛
- عند فرض الضريبة فإن الكمية المنتجة تنخفض إلى Q_1 ويرتفع السعر إلى P_{1d} ؛
- أصبح هناك سعر مدفوع خاص بالمشتري P_{1d} وسعر مقبوض خاص بالبائعين P_{1s} ؛
- الفرق بينهما يمثل مبلغ الضريبة المحصلة للدولة ممثلة بالمستطيلين B و D .



المصدر: حمدي أحمد العناني، اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق، مرجع سابق، 2003، ص 303.

Source : Agnès Bénassy-Quéré-Benoit Coeuré -Pierre Jacket-Jean Pisani-Ferry Op, Cit, p 558.

من الرسم البياني يتضح أن حصيلة الضرائب أقل من مجموع خسائر الطرفين، كيف ذلك؟

من تحليل فائض كل فئة قبل الضريبة وبعدها ومن الشكل يتضح¹:

- إن الضريبة تنتج خسارة إجتماعية² لأن الكمية المنتجة والمباعة تنخفض ؛

¹ سعيد عبد العزيز عثمان وشكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب، مرجع سابق، ص 181.

⁽²⁾ الخسارة الاجتماعية تحدد بمجموع الإنخفاض أو النقصان في الفائض لكل فئة:

- (فائض المنتجين = مجموع الأرباح الفعلية المحققة، فقط الوحدة المنتجة الأخيرة هي التي يكون ربحها صفر -
- فائض المستهلك هو الفرق بين المبلغ الذي يكون مستعدا لدفعه لكل وحدة مستهلكة والمبلغ الذي دفعه فعلا



- فرض الضريبة سوف تحصل عن الكمية Q_1 وليس عن Q ، وحتى لو خصصت الدولة حصيلة الضريبة للمستهلكين والمنتجين تبقى خسارة تمثل المثلثين $C + E$ يسمى مثلث Harberger.

ثانيا: حساب الخسائر الاجتماعية العبء الضريبي الإضافي بيانيا ¹ :

من الرسم البياني السابق يمكن حساب الخسائر التي يتحملها كل من المستهلك و المنتج قبل الضريبة و بعدها من خلال المثلثات المشكلة في الرسم .

- الخسارة الاجتماعية تمثل المساحة المظللة للمثلثين $C + E + s$ ، قاعدة المثلث = (معدل الإخضاع t) مضروبا في الإرتفاع ، = (معدل الإخضاع t) مضروبا في الفرق في الإنحدار بين العرض والطلب مقسوم على اثنين .
و يمكن الخسارة الاجتماعية من خلال تحليل الفائض جريا التي توضحه المساحات الموجودة في الرسم ،
ومن الجدول (1-1) يوضحه الجدول الموالي:

الجدول رقم (1-1) حساب الخسائر الاجتماعية بعض فرض الضريبة .

الفائض	قبل الضريبة	بعد الضريبة	الفرق (الخسارة)
المستهلكين	$C+B+A$	A	$C+B -$
المنتجين	$F+E+D$	F	$E+D -$
الإدارات العمومية	0	$B+D$	$D+B +$
المجموع	$F+E+D+C+B+A$	$D+B+F+A$	$E+C -$

Source : Agnès Bénassy-Quéré-Benoit Coeuré -Pierre Jacket-Jean Pisani-Ferry op, cit, p/ 558

النتيجة أن فرض الضريبة على السلعة قد ترتب عنه خسارة صافية للمنتجين والمستهلكين ويتحملها المجتمع ممثلة في مساحة المثلث المظلل.

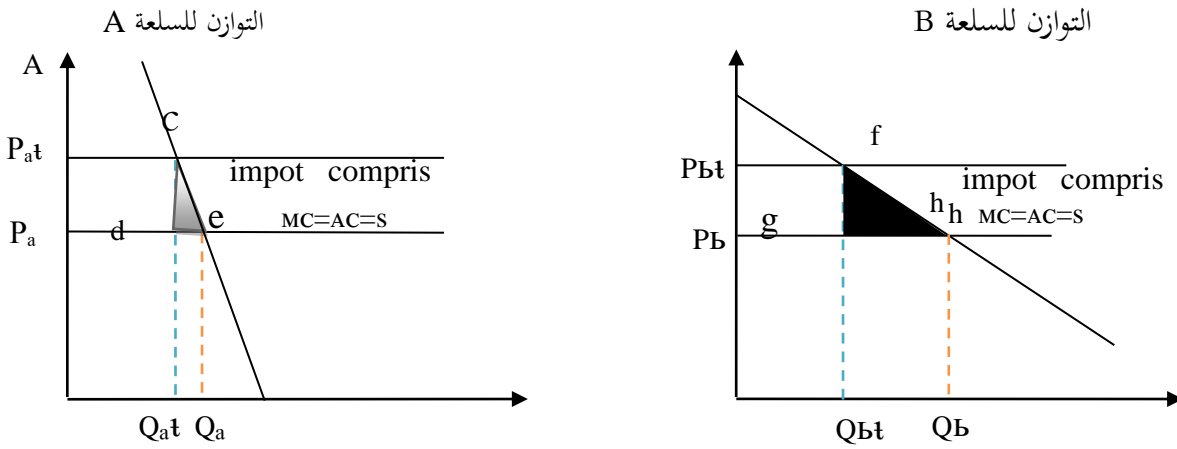
الفرع الثالث: تدنية أو تخفيض العبء الإضافي للضرائب .

يتطلب إختيار الضرائب الأقل تأثيرا في التغيرات النسبية للأسعار أي الضرائب الحيادية. حيث يتم إختيار الأوعية حسب التناسب العكسي للمرونة المقابلة للعرض والطلب.

• فائض الإدارات العمومية = حصيلة الضرائب .

(1) Agnès Bénassy-Quéré-Benoit Coeuré et autres, Op ,Cit p. 556.

الشكل (5-1): العبء الضريبي الإضافي في ظل تغير مرونة العرض والطلب للسلعتين A, B



Source : Malcolm Gillis ,Dwight H. Perkins , Michael Roemer et Donald R.Snodgrass , Economie du développement , 2 édition de boek Bruxelles ,Traduction 2° édition ;par Bruno Baron -Renault 4°tirage ,2007 , p.458.

من الرسم البياني نلاحظ التغير في نقطة وكمية التوازن قبل الضريبة وبعدها:

- قبل الضريبة يكون التوازن بالنسبة للسلعة A هو Q_a, p_a وبالنسبة للسلعة B هو Q_b, P_b ؛
- بعد فرض ضريبة بمعدل t فإن كميات التوازن الجديدة هي Q_{at}, P_{at} ، بالنسبة للسلعة A. و Q_{bt}, P_{bt} بالنسبة B؛
- بالنسبة للسلعة A فإن المستطيل $d c P_{at} p_a$ يمثل حصيلة الضريبة وأن المعين $e c P_{at} p_a$ ، يمثل فائض المستهلك ؛
- الفرق بين المساحتين يمثل خسارة الفعالية للضريبة الممثلة بالمثلث الصغير المظلل $e d c$ أو العبء الضريبي الزائد؛
- بالنسبة للسلعة B، فإن الخسارة ممثلة بالمثلث الكبير $f g h$.

نستنتج أن الضرائب ذات المعدلات المتشابهة تؤدي إلى عبء ضريبي زائد أكبر عندما تفرض على سلع ذات طلب مرن. يبدو واضحاً أن الجباية الفعالة لا يمكن أن تكون موحدة أو حيادية. ولكنها تطبق على سلع مختلفة بمعدلات منخفضة في حالة كون الطلب يتصف بالمرونة، ومعدلات مرتفعة في الحالة العكسية. وهذا ما يعبر عنه بقاعدة رامسي Ramsey وقاعدة المرونة المعكوسة.

قانون رامسي وتدني العبء الضريبي¹

تعتبر مقاربات رامسي في وضع قواعد لإختيار الضرائب والمعدلات الملائمة لتقليل العبء الضريبي، أهم المبادئ لتحقيق خاصية الحياد للضريبة (la neutralité)، التي يفضلها أصحاب المذهب الحر لإعتقادهم أنها تحقق الفعالية الإقتصادية، وبإعتماد قاعدة رامسي فإن السلع الضرورية التي يكون الطلب عليها عديم المرونة (الخبز، الزيت، السكر)، هي التي تخضع للمعدلات العليا، بينما تخفض معدلات الضرائب على السلع الأخرى (كالملابس وخدمات السياحة، وسائل النقل، ...) التي تكون مرونتها مرتفعة بالنسبة للأسعار، وهذا يتناقض تماماً مع مبدأ العدالة الضريبية، لأن العبء

(1) سعيد عبد العزيز عثمان وشكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب، مرجع سابق، ص، 40.



الضريبي سوف تتحمله الفئات العريضة ذات الدخل المحدود و التي تخصص معظمه لإستهلاك السلع الضرورية . وقد خلصت الدراسات الإقتصادية في هذا المجال إلى مجموعة نتائج نذكر منها:

- الأولى: وبصورة عامة فإن الضرائب ذات الأوعية الواسعة والمعدلات المنخفضة هي أكثر الضرائب فعالية إقتصاديا من الضرائب ذات الأوعية الضيقة والأسعار المرتفعة.

- الثانية: إذا بقي تخصيص الموارد على وضعه دون تغيير قبل الضريبة أو بعدها، هذا يعني أن تأثير الإقتطاع الضريبي كان حياديا، وهذا ما يطلق عليه بالجباية الحيادية، وهي مرادفة للفعالية ويمكن أن يتحقق ذلك بفرض ضرائب على الرؤوس لا علاقة لها بأثمان السلع وعوامل الإنتاج، ولكن ذلك غير ممكن في الوقت الحالي لأنه لا يقدم الحصيعة المالية اللازمة، فكل الضرائب تفرض على الدخول فتغير من تكلفة عوامل الإنتاج وتؤثر على الإستثمار والإدخار والبعض الآخر يفرض على السلع فيغير من أسعارها النسبية، مما يدفع المستهلكين إلى تغيير الكميات وأنواع السلع التي كانوا يستهلكونها قبل فرض الضرائب، وهذا يعني أن كل إقتطاع ضريبي سواء على الدخول أو على الإنفاق لا بد وأن يحدث آثار في جهاز الثمن فيغير من الأسعار النسبية.

- الثالثة: معدل الضرائب يجب أن يأخذ بعين الإعتبار مدى حساسية للأسعار، كلما كان الطلب حساس للأسعار كلما أدى فرض الضريبة إلى معاقبة النشاط الإقتصادي، والعكس كلما كان حساسية الطلب ضعيفة فإنه عامل مشجع .

- الرابعة: أن فرض ضريبة جزافية في إطار سوق نشط، تنتج خسائر إجتماعية لأنها تغير من الأسعار وتجعلها غير قادرة على لعب دور الموجه للمعلومة بالنسبة للعرض والطلب.

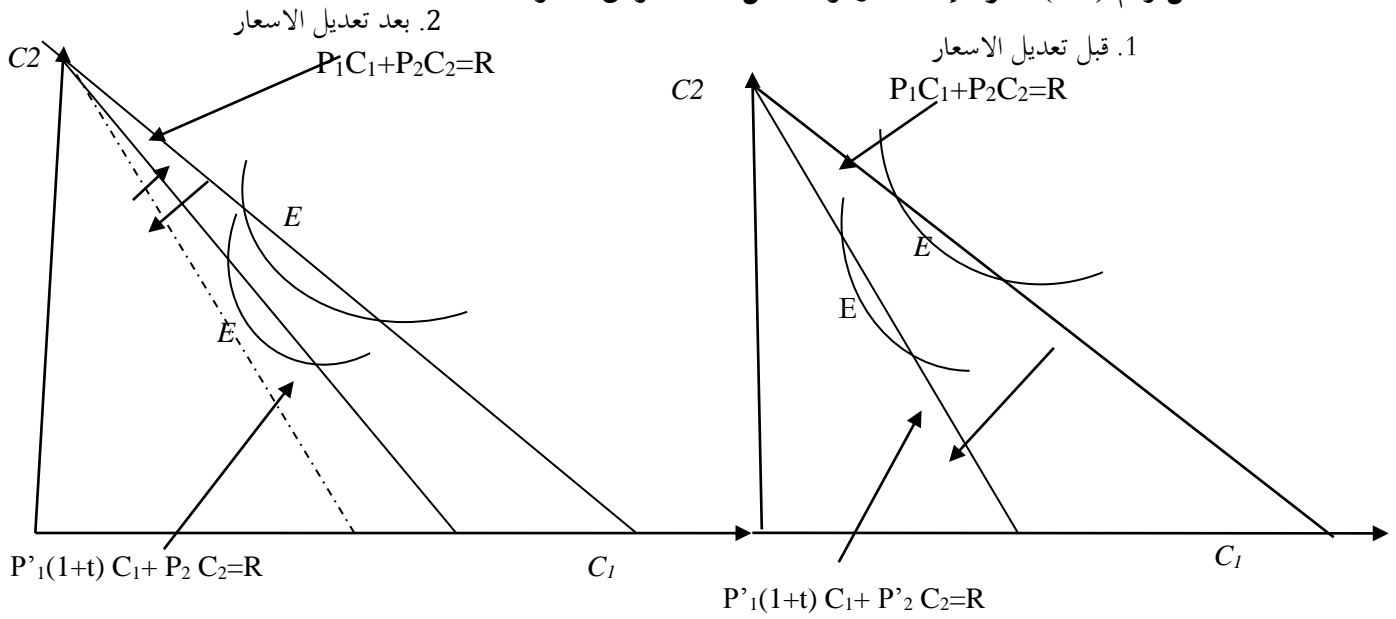
الفرع الثالث: العبء الضريبي الزائد ورفاهية المستهلك.

كما سبق القول إن لكل إقتطاع ضريبي أثرين على سلوك المكلف: أثر الدخل ينتج من كون الضريبة تخفض من الدخل المتاح، وأثر الإحلال لأن الضريبة تغير من شروط التحكيم بين إنفاق و آخر.

إن إرتفاع الرسوم على التبغ يخفض من دخول المدخنين مما يدفعهم إلى تقليل إستهلاكهم ، وهذا يمثل أثر الدخل ولكن إرتفاع الأسعار النسبية للسجائر، يمكنها أن تحدث أثرا للإحلال ، يتغير حسب درجة الإدمان ، و النتيجة النهائية ترتبط بالمرونة السعرية للتبغ ، هذا المثال يوضح أصول و أسس إستخدام التحفيزات الجبائية ، بدل أن تغير السلوكات، فإنها ترفع من التكلفة الخاصة لسلوك له تأثيرات سلبية من الناحية الجماعية .

يحدد المستهلكون سلعهم الإستهلاكية بصفة عامة حسب تفضيلاتهم وحسب الأسعار النسبية لمختلف أنواع السلع، وتحت قيد الدخل، أما المنتجون فإنهم يوظفون مواردهم حسب: حجم أعمالهم، طرق التسيير المعتمدة، وتكلفة العمل.

الشكل رقم (6-1): أثر الإحلال وأثر الدخل نتيجة فرض الضريبة



المصدر: حمدي أحمد العناني , إقتصاديات المالية العامة ونظام السوق ، مرجع سابق ، ص 301.
 Source: Agnès Bénassy-Quéré-Benoit Coeuré -Pierre Jacket-Jean Pisani-Ferry op, cit, p, 563.

الجبابة في سوق معين سوف تستنفر السلوكيات في أسواق أخرى بتغيير الأسعار النسبية لمختلف أنواع السلع، و يمكننا تتبع أثر الدخل و أثر الإحلال عند فرض ضريبة على سلعة معينة ، من خلال الشكل (6-1) .

قبل فرض الضريبة: مستهلك لديه دخل $R =$ يخصصه لشراء سلعتين C_1 و C_2 تحقق له منفعة $U=(C_1 , C_2)$ ممثلة

بالنقطة E . وتمثل نقطة ميل خط الميزانية $(P_1C_1 + P_2C_2=R)$ ومنحنى التفضيلات. يوجد توازن جزئي للمستهلك؛

- بعد فرض الضريبة: على السلعة C_1 تؤدي إلى تحويل خط الميزانية نحو نقطة يكون فيها استهلاك C_1 معدوم، بحيث تصبح معادلة خط الميزانية $P_2C_2=R$ ؛

- ومن أجل تعظيم المنفعة يقوم المستهلك بتعويض السلعة C_2 ب C_1 بحسب الأسعار النسبية، ولكن القوة الشرائية لدخله تنخفض مما يجعله يخفض من استهلاك السلعتين إلى غاية النقطة E' ؛

- لنفرض أن الطلب المنخفض على السلعتين وبالتالي تنخفض أسعار السلعتين مما يدفع بخط الميزانية نحو الخارج ويقلل من خسارة المنفعة للمستهلك نحو النقطة.

ما يمكن استخلاصه من تحليل التأثير الجبائي :

- الخسارة الاجتماعية المرتبطة بالضريبة تكون أقوى كلما كانت المرنة السعرية للعرض والطلب ذات الأهمية، لأنه في هذه الحالة أثر الضريبة على الكمية أكثر قوة؛



- من أجل تخفيض الخسارة الاجتماعية المرتبطة بالضريبة، فإنه يجب إختيار الأوعية ، حيث العرض والطلب عليها أقل حساسية للأسعار، بمعنى آخر أن معدل الإخضاع في كل سوق سلعة يكون متناسبا عكسيا مع مرونة الأسعار للعرض والطلب؛

- عندما ينظر إلى الضرائب من زاوية التحكيم بين العدالة والكفاءة، فإنه يفترض دائما أن الضرائب تنشأ تشوهات في الإقتصاد حتى في ظل المنافسة التامة. إلا أن الأمر ليس دائما بهذه الصورة، ذلك أن كفاءة السوق سجلت إخفاقات عديدة، وينقلب تأثير الجباية من السلبي إلى الإيجابي. و الأكثر شيوعا هي فكما هو الحال بالنسبة الأنشطة ذات الآثار الخارجية أو الجانبية .

المطلب الثالث : التأثير الجبائي في حالة فشل السوق .

التحليل السابق ينطلق من كون الأسواق تتمتع بالكفاءة اللازمة في تخصيص الموارد، وأن التوسع في الإقتطاع الضريبي يمكنه أن يؤثر في النشاط الإقتصادي عادة بالسلب، إلا أن السوق لديها إخفاقات في التخصيص الأمثل للموارد ، نحاول عرض مفهوم الآثار الجانبية ، أنواعها ، وما هو دور الجباية في معالجة فشل السوق و تحقيق التخصيص الأمثل للموارد، فيما يعرف بالجباية التصحيحية .

الفرع الأول: إخفاقات السوق في تخصيص الموارد .

لقد حاولت نظرية إقتصاد الرفاهية أن تحدد فرضيات وشروط لتحقيق التوازن الأمثل، وفق التعريف التالي:

(إنه في ظل إقتصاد تسوده المنافسة فإن تخصيص الموارد عن طريق السوق يكون فعالا، في الإتجاه أنه من غير الممكن زيادة رفاهية متعامل إقتصادي بدون تخفيض رفاهية آخر (أمثلية باريتو) ،ويمكن توضيح شروط التوازن الأمثل في الجدول أدناه¹، هذا الطرح لا يتحقق إلا في ظل شروط أصبح الجميع يعلم أنها لا توجد في العالم الواقعي، ذلك أن إخفاقات السوق أو فشله في مجالات مختلفة أصبحت من القضايا التي تعرف إجماعا في التحليل الإقتصادي. ومن هنا أصبحت عملية تدخل الدولة لتصحيحها، أمرا شرعيا ومطلوبا، تحقيقا للفعالية الإقتصادية. ويمكن حصر أهم المجالات والحالات التي يخفق فيها السوق²، ويبقى من أهمها وجود الآثار الخارجية .

الشروط	الرفاهية
تحرك الأسر والمؤسسات بطريقة تنافسية في الأسواق	التوازن التنافسي حسب باريتو
يوجد لكل سلعة سوق وسعر معين.	الفعالية (من غير ممكن زيادة رفاهية احد دون تخفيض من رفاهية أخرى).
المعلومة كاملة (كل الأعوان على علم مسبق).	

1

جدول عن حالات فشل السوق

حالات إخفاق السوق	الآثار الجانبية	الإحتكار الطبيعي	السلع الجماعية
الأصل	غياب السوق	مميزات خاصة بالتكنولوجيا	مميزات خاصة بالسلعة
حل المشكل	التعريف وممارسة حق الملكية	تسعير أقل من الأمثل	الحث على الإنتاج - ترشيد أقل من الأمثل

²François Laveque, Economie de la réglementation, collection reperd, édition la découverte, PARIS 2004 p/ 710 .



الفرع الثاني: تحليل الآثار الجانبية:

عبارة عن تداعيات لنشاط معين على محيطه دون أن يتمكن السوق من احتواء هذه التكاليف، وبالتالي فهي تشكل أهم الحالات لإخفاق أو فشل في تخصيص الموارد، نحاول عرض مفهومها ، وكيف يتم التعامل معها و ما هي الأدوات المستعملة لإحتوائها ؟

أولاً: تعريف الآثار الجانبية و أنواعها

تعني وضعيات أو قرارات للإستهلاك أو الإنتاج لعون اقتصادي تؤثر مباشرة على الإشباع أو الريح لعون آخر، دون أن يتمكن السوق من تقييم هذه الآثار والقيام بتعويض العون لهذا الفعل. وبتعبير آخر هو أثر لفعل أحد الأعوان الإقتصاديين على آخر و الذي يعمل خارج السوق¹، وتتمثل في التداعيات التي يجلبها نشاط الإنتاج والإستهلاك من طرف عون على عون آخر دون أن يكون بينهما تبادل في السوق. بمعنى آخر يمكن أن تنشأ آثار جانبية عندما ينجز

-
- يوجد هناك احتكار طبيعي عندما تكون التكاليف المتوسطة للمؤسسة متناقصة في أي مستوى من الإنتاج بالتالي يمكن المؤسسة واحدة لها القدرة أن تلبى الطلب الكلي بتكاليف أقل من مؤسستين أو أكثر عندما تقسم هذا الطلب. هذه الوضعية نجدها في المؤسسات الصناعية ، أو في نقل و توزيع الغاز و الكهرباء ، حين تكون الأعباء الثابتة كبيرة .وعندما تتولاها مؤسسة واحدة ، فإنها توزع الأعباء الثابتة على عدد كبير من المستهلكين مما يخفض تكاليف الوحدة، هذا النقص في السوق يطرح مشكلة التسعير لأن تحديد السعر على أساس التكلفة الحدية (أقل من التكلفة المتوسطة و بما أن هذه الأخيرة متناقصة التي تعظم الثروة الجماعية لا يمكنها تعويض و مكافئة التكاليف التي يحملها المنتج و بالتالي سوف تنتج بالخسارة ،الإحتكار الطبيعي مرتبط بتقنية خاصة للإنتاج. مردود الإنتاج الكبير المتزايد (كل زيادة متناسبة في المدخلات تؤدي إلى زيادة متناسبة أكبر للإنتاج).
 - سلعة عمومية هي التي تتصف بخاصيتين هما عدم الإستبعاد -و عدم النفاذ أو النقصان (non-excludabilité- non-rivalite) عدم الإستبعاد: تعني عدم إمكانية استبعاد أي كان من استعمال الخدمة بما فيه أولئك الذين يرفضون أولاً يساهمون في تحمل الأعباء أو في التمويل، بحكم الإقامة المؤقتة أو أسباب أخرى. 1 مثال إنشاء منارة بحرية بمجرد إنجازها يمكن لأي كان أن يستفيد منها .إنها مرتبطة بعدم وجود الية تقنية أو قانونية لمنع أو الحد من الإنتفاع أو الإستفادة . مثال إنشاء منارة بحرية . تمثل مشكل بالنسبة لإنتاجها من طرف المستثمر الخاص لأنه يعلم مسبقاً أنه لا يستطيع أن يمنع أحداً من الاستفادة منها كما أنه لا يستطيع أن يجبر أحداً على دفع المقابل. و ليست له القدرة على إرغامهم و بالتالي لا يستطيع استرجاع أمواله المستثمرة .
 - عدم النقصان عدم الإستنفاد هي الخاصية التي تعني أن استهلاك سلعة من طرف مجموعة من الأفراد دون أن يؤثر على استهلاك الآخرين أي أن استهلاك احدهم لا ينقص أو يؤثر على الكمية التي يمكن استهلاكها آخرون .. كل واحد يمكنه استهلاك نفس الكمية التي يستهلكها الآخر التكلفة الحدية لمستهلك إضافي معدومة. بمأن التكلفة معدومة يمكن لجميع الأفراد أن يستهلكوا وحتى أولئك الذين يرفضون المساهمة .

¹ François Laveque, Economie de la réglementation, Op,Cit p.11



عون إقتصادي عملا أو يتخذ قرارا يكون له تأثير على الأعوان الآخرين دون تعويض أو تسديد مقابل هذه الآثار. ويمكن لهذه الآثار أن تكون إيجابية كما يمكنها أن تكون سلبية.

- الآثار الجانبية الموجبة: عندما تكون مصدرا لمكاسب للأعوان الاقتصاديين، مثل إقامة مرفق عمومي في منطقة تجلب دخول إضافية للأنشطة المحيطة به (آثار جانبية إيجابية)، أو عندما تقرر مؤسسة وضع تصميم جديد للتصنيع، فإن المؤسسات الأخرى يمكنها الاستفادة من هذا التطور التقني، من خلال المنافع الذي يجلبها الإختراع لمجموع الإقتصاد، و التي سوف تزيد بكثير عن المكاسب المسجلة من طرف المخترع.

- الآثار الجانبية السلبية: عندما يتسبب نشاط اقتصادي معين في تحميل تكاليف لأعوان آخرين أو إلحاق الضرر بهم. مثل مصنع يقذف فضلات في المحيط، مما يسبب أضرار لسكان المنطقة (فيتحملون أعباء لحماية أنفسهم من الآثار الضارة)، أو مثل التدخين في أماكن معينة يمكن أن يلحق الضرر بالمحيطين به، كما يمكن أن يضيف أعباء يتحملها المجتمع لمعالجة أضرار التدخين. (نتوقع أن يحصل المدخنون على إشباع من إستهلاكهم لسجائرهم. ولكن ما هو الوضع لجيرانهم أو المحيطين بهم. نلاحظ وجود آثار جانبية سلبية. لأنها تحطم رفاهية الجوار غير المدخن دون أن يدخل هذا الأثر في الإعتبار بالنسبة للمدخن).

ثانيا: لماذا يعجز السوق بالتكفل بالآثار الجانبية¹.

لا يمكن للسوق أن يتكفل بالآثار الجانبية لأن الأفراد الذين يتسببون فيها، لا يدخلون في حساباتهم مثل هذه الآثار ويهتمون فقط بالمنافع والتكاليف الخاصة وليس المنافع والتكاليف الإجتماعية التي شاركوا فيها، ومن ثم لن يعكسها السوق عند تحديد أسعار السلع والخدمات، وهنا تكون الدولة مجبرة على التدخل لمعالجة الوضع وضمان إنتاج وتمويل هذه الأنشطة، ومن أجل أن يأخذ المتعامل الإقتصادي بعين الإعتبار التكلفة الإجتماعية في أعماله يجب أن نجبره على احتواء الآثار الجانبية *internaliser les externalités*²، بإدماج التكاليف في حساباته الإقتصادية والمنافع الإجتماعية، و بالنسبة للآثار السلبية فإنها تمر عبر إخضاع المؤسسات الملوثة للبيئة للضرائب، أو تقديم إعانات لتغيير أسلوب الإنتاج، أو سن قوانين لإجبار الملوث على تحمل تكاليف التلوث، أما في حالة الآثار الجانبية الإيجابية، وحتى لا تخسر الدولة المنافع الإجتماعية الناتجة، تتولى بنفسها تحمل جزء أو كل التكاليف وبالتالي تساهم في تخفيض أعباء الخواص، كما يمكنها تقديم المنح والإعانات والتخفيضات الجبائية. وفي بعض الأحيان تتولى بنفسها إنتاج هذه السلع أو الخدمات ذات الآثار الجانبية الموجبة (المستشفيات، التعليم، مراكز البحوث).

ثالثا: كيفية ضبط الآثار الجانبية:

إن تدهور المحيط نتيجة نشاط فردي ملوث، يكشف عن التعارض بين أرباح المنتج والأضرار التي تلحق بالأعوان الآخرين، حيث يتم إتخاذ القرار على أساس مقابلة التكاليف والمنافع الخاصة، وليس مقابلة التكاليف بالمنافع الإجتماعية

¹ François Laveque, " Economie de la réglementation", collection Repere, Edition La decouverte, Paris ,2004, p7.

².idem p.8.

² Agnès Bénassy-Quéré-Benoît Coeuré -Pierre Jacket-Jean Pisani-Ferry Op. cit, p 599.



أو العامة، حيث أن الملوث لا يأخذ بعين الإعتبار الآثار السلبية على الآخرين ما يهمله هو تعظيم منفعه وأرباحه حتى ولو كان ذلك على حساب المجتمع، من أجل تخفيف إخفاقات السوق يمكن للدولة ضبط قرارات الأعوان الإقتصاديين في مجال الإنتاج ذو الآثار الجانبية¹، وهي وحدها القادرة على التدخل لضمان تخصيص أمثل للموارد. الذي يسمح بضمان رفاهية أكبر للجميع، ومن أهم الآليات والأدوات لإحتواء الآثار الجانبية (نجد الجباية التصحيحية -القوانين التوجيهية والتنظيمية).

الفرع الثالث: الجباية التصحيحية.

اطلاق صفة الجباية التصحيحية من منطلق الفشل أو الإخفاق للسوق في حالات معينة تصبح الجباية الأداة المصححة لهذا الإخفاق أو الفشل .

أولاً: نشأة الجباية التصحيحية

تعود فكرة استخدام الجباية لمحاربة التلوث إلى سنة 1920 للإقتصادي الإنجليزي بيجو² Pigeou الذي اقترح فرض ضريبة على انبعاث الغازات من الأفران من أجل الحد من سحب الدخان وذلك بتحميل التكاليف الخاصة للأشخاص المسؤولين عن هذا التلوث. لأن السوق عجز عن استيعاب الأضرار وتحميلها لمن تسبب فيها خاصة بعد ظهور فكرة التنمية المستدامة والتي شكلت الجباية أحد أدواتها ضمن ما يعرف بالجباية البيئية.

على مستوى التكاليف الإجتماعية يجب إدماج تكاليف الأضرار المسببة لأشخاص آخرين (مبدأ الملوث يدفع).

(Principe du pollueur- payeur)³ هذا المبدأ أعيد تفعيله مع بداية الحديث عن التنمية المستدامة وضرورة الحفاظ

على البيئة، حيث كانت الجباية في مقدمة أدوات الضبط لحماية البيئة ومحاربة التلوث، أو لحل أي إشكالات أخرى، مثلما حدث في إنجلترا سنة 2003⁴، عندما أخضعت دخول السيارات إلى وسط المدينة لدفع الرسوم. وبذلك تم إحتواء الآثار الخارجية عن طريق الدفع ليس لمحاربة التلوث، وإنما لحل مشكلة الإزدحام وما تشكله من أضرار على المحيط.

ثانياً: المفاضلة بين الأداة الجبائية و التنظيم في الحد من أضرار البيئة .

تختار الدول بين أدوات مختلفة للحد من أضرار البيئة المختلفة، مثل الإنبعاثات التي تلوث الجو أو تلك التي تحدث الضجيج أو حماية المياه والتربة والنبات من النفايات والصرف الصحي... الخ، حيث نجدها تفضل الأداة الجبائية في حالات معينة، وتلجأ إلى أدوات أخرى حسب طبيعة الأضرار، تفضيل الجباية يكون في الحالات التي يتم فيها التعرف على معالم الأضرار، فإنها أكثر فاعلية في تحقيق الأهداف المرغوبة كميًا وبدقة. (مثل تخفيض الإنبعاثات الملوثة)، ولكن

¹ François Lèvèque, Économie de la réglementation, nouvelle Édition, Paris, 2004, collection, Repère, 2004, p.10

² عبد الباسط على جاسم الزبيدي، السياسة الضريبية في ظل العولمة، دار الجامعة الجديدة، 2013، ص، 204.

³ إستخدم تعبير (مبدأ الملوث يدفع) لأول مرة من طرف منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية سنة 1982.

⁴ OCDE (2008), Le coût et l'efficacité des mesures visant à réduire les émissions des véhicules, OCDE/Forum international des transports, p. 198.



عند التشكيك في المعالم. فإن استعمال الضريبة يؤدي إلى الشك في النتائج خاصة من الناحية الكمية¹. ويمكن للدولة اللجوء إلى التنظيم (المنع، التحفيز على استخدام التكنولوجيا لتقليل الأضرار... الخ) و ذلك في الحالات التي يمكن فيها حصر كمية الانبعاث، ولكن تكلفة التخفيض غير مؤكدة (تخضع للضوابط التقنية وللمؤسسات الملوثة). مثال عند ضبط عملية دخول السيارات ذات التقييم الزوجي في يوم، وذات التقييم الأحادي في اليوم الموالي فإن حركة الإزدحام سوف تنخفض كميًا لأن عدد السيارات سوف تقسم إلى اثنين ولكن تكلفة هذه السياسة بالنسبة للأفراد ستكون أكثر ارتفاعاً من تلك المعتمدة على دفع الرسوم للدخول وسط المدينة.

هناك حل آخر أمام إخفاقات السوق، حيث يرى البعض أن المسألة بالنسبة للآثار الجانبية هي ناتجة عن غياب سوق خاص، (سوق الفضاء أو الهواء النقي أو حركة السير السهلة)، وبالتالي فإن الحل يكمن في إيجاد أو خلق السوق الغائبة، واستناداً لهذه الفكرة تم إنشاء ما يعرف بالرخص القابلة للتبادل، رخص الانبعاث تسمح بمراقبة التلوث - رخص حركة السير القابلة للتبادل، بحيث يمكن تحديد كميتها أو عددها حسب متطلبات السوق. وتقليص تكلفة تخفيض التلوث. وتركيز الجهود على من يكلف أقل. مثال عندما يتقرر تخفيض عدد السيارات بـ 25 %، يمكن إصدار رخص السير من حجم معين قصد تخفيض حركة المرور إلى الحد المطلوب، فيقوم مستعملو الطرق بإعادة بيع رخص السير في السوق الذي أنشئ لهذا الغرض. ويقوم أصحاب السيارات المحتاجون لمثل هذه الرخص بتلبية طلبهم من السوق بالكمية المرغوبة، من مزايا هذا الأسلوب أنه لا يتطلب المعرفة المسبقة حول العلاقة بين سعر الرخص وتخفيض التلوث، الإمتياز الثاني هو المكاسب المحققة من مستعملي طرقات الوزن الثقيل، فإن بيع رخصهم يخفض من خسائر الرفاهية المرتبطة بهذه السياسة، من عيوبها أن السعر الناشئ عنها غير معروف.

ثالثاً : سوق تبادل رخص الانبعاث في الواقع:

في سنة 1990 أنشأت الولايات المتحدة سوق لتبادل رخص كمية الانبعاث لتخفيض من أمطار الأوكسدة، في سنة 2005 قام الإتحاد الأوروبي بإنشاء سوق لرخص الانبعاث لغاز أكسيد الكربون، يتم تحديد كمية التلوث عند التعيين الأولي للرخص، يتم تعادل السعر من خلال العرض والطلب في سوق الرخص على المستوى المحلي، على عكس الضريبة الجزافية تحدد تكلفة التلوث وتبقى الكمية تتحدد على المستوى المحلي.

بصفة عامة فإن الآثار الجانبية يمكن حلها من الناحية النظرية، عن طريق السوق أو بالتفاوض، بدل منع المدخنين من التدخين، نطلب منهم التفاوض مع غير المدخنين بالتعويض عن التدخين.

نظرية كيز تفترض دائماً أنه يمكن الوصول إلى توافق، ومهما كان القانون (منع التدخين) فإن نتيجة التفاوض هي واحدة بالنسبة لكمية التدخين المنبعثة دفعة واحدة.

¹ Conseil Supérieur des finances « Fiscalité et parafiscalité - la politique fiscale et environnement » SPF Finances, Bruxelles, septembre 2009, p16.

الجدول رقم (1-2): المفاضلة بين الأدوات المستعملة في معالجة إخفاقات السوق (الآثار الجانبية السلبية) وفق معالم التكلفة والأضرار الاجتماعية - وتفاعل السلوكيات مع التكاليف) والمشكلة في المعامل.

الأداة	التكلفة / الأضرار الاجتماعية	النتائج درجة تحقيق الأهداف	من يتحمل العبء	المعلومة	تشجيع الابتكار
الضرائب والرسوم (أدوات اقتصادية)	واضحة (ميزة)	ليست مضمونة النتائج ، مدى الاستجابة (عيب)	مبدأ الملوث هو الدافع (ميزة)	ليست مضمونة	ترتبط بالكمية و الآليات
تبادل كمية الانبعاث (إنشاء سوق)	السعر الناشئ غير معروف التكلفة غير معروفة (عيب)	مكاسب من بيع الرخص تخفيض حقيقي في حجم التلوث (ميزة)	مبدأ الملوث هو الدافع (ميزة)	صعوبة التواصل	مشكوك فيها
التنظيم (المنع و الالتزام)	التكلفة غير مؤكدة خاصة (عيب)	فعالة كمية الانبعاث مؤكدة (ميزة)	شفافة، تكاليف قليلة (ميزة)	مضمونة	لا تحترم مبدأ الملوث

المصدر: تم إعداد الجدول من طرف الباحث اعتمادا على عدة مراجع منها :

François Lèvèque, Economie de la réglementation, op .cit ,p10

مما سبق يمكن القول ان الجباية هي إحدى الأدوات لمعالجة إخفاقات السوق، لقدرتها على تغيير الأسعار النسبية، وبالتالي التحكم في توجيه قرارات الأفراد بما يخدم الهدف المنشود، وهو تقريب الإقتصاد إلى المثالية، أي أن أثر الجباية في الحالات التي يعجز السوق عن تخصيص الأمثل للموارد ، تصبح عاملا مساعدا بطريقة إيجابية في عمل الأسواق، أو داعما لآليات السوق فيما يعرف بالجباية التصحيحية ، و بالرغم من وجود أدوات أخرى يطلق عليها الأدوات التنظيمية، فإن الأداة الجبائية تبقى الأكثر تفضيلا لضبط إخفاقات السوق.

خلاصة: المبحث الأول

- 1) إن المرونة السعرية للعرض والطلب هي العامل الحاسم في توزيع العبء الضريبي بين المنتجين والمستهلكين. المرونات المتطرفة: (طلب أو عرض غير مرن، أولا نهائي المرونة) تلقي العبء على أحد منهم، بينما يوزع العبء بينهما حسب درجة المرونة، و لما كانت مرونة الطلب أكبر، فإن الذي يتحمل الضريبة هو الطرف الآخر للضريبة (المنتج) والعكس صحيح، في حالة مرونة العرض أكبر سوف يتحمل المستهلك العبء الأكبر.
- 2) الأثر التخصيصي للضريبة يتوقف على ظروف العرض والطلب وهيكل السوق (منافسة تامة، احتكار)، إضافة إلى رد فعل الأفراد الذين تحملوا العبء الضريبي (مدى تغير سلوك الأفراد اتجاه الضريبة)، كما تلعب طبيعة و نوع الضريبة ومعدلاتها في تحديد العبء الضريبي الإضافي.
- 3) تدنية العبء الإضافي يتطلب إختيار الضرائب الأقل تأثيرا في التغيرات النسبية للأسعار، أي الضرائب الحيادية، وحسب قاعدة رامسي التي توصي بإخضاع مختلف الأوعية الجبائية حسب التناسب العكسي للمرونة المقابلة للعرض والطلب، والأقرب لتحقيق ذلك، هي الضرائب على الرؤوس التي لا ترتبط بالوعاء الضريبي، أو الضرائب الإجمالية التي لا تغير من الأسعار النسبية أو الضرائب الجزافية، أي الضرائب ذات الأوعية الأقل حساسية.



4) يشكل أثر الإحلال العامل البارز في تغيير مستوى الإشباع أو مستوى الرفاهية، إذ يستخدم في تحليل أثر الضريبة في حالات مختلفة منها: المفاضلة بين العمل والراحة - المفاضلة بين الإستهلاك الحالي والمؤجل، إذا كان معدل الإحلال قوي بين الراحة والإستهلاك الجاري أكثر من الراحة والإستهلاك المؤجل فإنه من الأفضل إخضاع الدخل والإدخار، لأن ارتفاع أسعار الإستهلاك في المستقبل لا تؤدي إلى تفضيل الراحة.

الجانب التطبيقي لمثل هذه النماذج يركز على إخضاع السلع ذات الإحلال الكبير للراحة عن العمل. وهذا ما يفسر الإعفاءات الممنوحة للأنشطة والأشغال المنزلية (التصليحات) مما يشجع الأفراد على عدم القيام بها بأنفسهم والإهتمام بمسارهم المهني.

5) أثر الإحلال وأثر الدخل لتحليل أثر الضرائب على توازن المستهلك: يؤدي أثر الإحلال إلى تعويض السلع التي ارتفعت أثمانها بفعل الضريبة مكان السلع الأخرى بحثاً عن تعظيم المنفعة. كما أن انخفاض الدخل يؤدي إلى انحراف خط الميزانية نحو الداخل ويتحقق التوازن عند توليفة جديدة أقل من مستوى الإشباع قبل فرض الضريبة ومن ثم فإن الضرائب تقلل من رفاهية الأفراد. ولكن يتم تعويضها من خلال الحاجات العامة التي يحصل عليها الأفراد من الدولة. التي حولت جزء من مواردهم من الإستعمال الخاص إلى الإستعمال العام ويتوقف ذلك على فعالية استخدام هذه الموارد.

6) فائض المستهلك يستخدم في حساب الأعباء الإضافية للضرائب والمتمثلة في خسائر الرفاهية تستخدم النظرية الضريبية أدوات التحليل الجزئي لتحديد التأثير الجبائي.

7) يمكن للجباية أن تلعب دوراً تصحيحياً في حالات معينة عندما يفشل السوق في أداء دوره، وتعرف بالجباية التصحيحية، *La fiscalité correctrice*، التي شكلت موضوع الإقتصاد العمومي أو اقتصاد المحيط و البعض يطلق عليه اقتصاد التنظيم والضبط. إلى جانب أدوات أخرى (الإجراءات التنظيمية - أو خلق أسواق).

استخدام الجباية لمعالجة الآثار الجانبية السلبية، بالرغم أن نتائجها تتوقف على ردود أفعال ومدى الإستجابة، فإن تكلفتها واضحة على الملوث ومنعدمة بالنسبة للمجتمع، على عكس الأدوات الأخرى أكثر فعالية في تحقيق النتائج إلا أن التكاليف والأضرار الإجتماعية غير مؤكدة، أصبحت الجباية البيئية البديل التعويضي للكثير من الأوعية الضريبية خاصة المدافعين عن البيئة والذين يرفعون شعار الجباية الخضراء.



المبحث الثاني: الإطار الفني للضرائب

تشكل النظرية الضريبية المدخل الرئيسي للحديث عن السياسة الجبائية، ذلك أن النظم الضريبية ماهي إلا توليفة معينة لمجموعة ضرائب يتم فرضها و تحصيلها بأساليب فنية مختلفة ، أما السياسة الضريبية فهي الإستخدام الموجه المقصود و الواعي للأداة الضريبية لتحقيق أهداف الدولة .

تختار الدولة ما يناسبها من أساليب وصور الإقتطاع الضريبي، بداية بتحديد (الأوعية الضريبية) ، التي تشكل مطارح لاقتطاع الضرائب ثم المفاضلة بين أساليب الإقتطاع المتعارف عليها (الإقتطاع المباشر والإقتطاع غير المباشر) لتكوين التوليفة المناسبة والملائمة لتشكيل وهندسة الهيكل الضريبي للدولة، ويتولى التشريع الضريبي من خلال النصوص التشريعية و القانونية ضبط التفاصيل الدقيقة لعمليات فرض الضرائب و تحصيلها ، و تحديد طرق الربط و التحصيل وإجراءات الرقابة، والنظر في الشكاوي والنزاعات التي تتلائم مع الإمكانيات المتاحة ، كل ذلك يشكل و يحدد ملامح و خصائص النظام الضريبي في جوانبه الفنية، والتي تجسد في جوهرها خيارات الدولة التي تعبر عنها السياسة الضريبية.

النظام الضريبي عمل في تتم صياغته في شكل نصوص قانونية وتشريعية وتنظيمية وعند تطبيقها في الواقع تعطي نظام ضريبي بخصائص معينة تعكس تفاعلات الواقع الإقتصادي والإجتماعي والتنظيمي والإداري للمجتمع، (المسألة الضريبية هي مسألة خيارات لوسائل تشريعية وتنظيمية وإدارية تساهم في حل المشاكل المالية والإقتصادية والإجتماعية للدول)¹، إن هذا الترابط الوثيق لموضوع الجباية و السياسة الجبائية يجعلنا نتبع التسلسل المنهجي في طرح هذه المفردات ، في حدود ما يتطلبه نطاق الموضوع ، بعد تحليلنا في المبحث الأول للتأثير الجبائي لتحديد أسس و قواعد الإقتطاع الضريبي كمدخل نظري أساسي فإننا نخصص المبحث الثاني من هذا الفصل لتحليل جانب آخر من النظرية الضريبية ويتعلق الأمر بالأصول النظرية و الفنية للضريبة (ما يعرف بالتنظيم الفني للضرائب)، و نستكمل الفصل بتحليل النظم الضريبية و ما يتعلق بمكوناتها وعوامل فعاليتها و محدوديتها ، نكون بذلك قد وضعنا الأرضية النظرية للمرور إلى تحليل مفردات السياسة الضريبية في الفصل الثاني .

المطلب الأول: ماهية الضريبة و تطورها .

يتم تناول الضريبة، كجزء من الدراسات في علم المالية العامة ضمن محور الإيرادات العامة للدولة ، و الملاحظ لدى كتاب المالية العامة أن أغلب الدراسات التي تتناول الضريبة تركز على الجوانب الفنية أو القانونية ويتم تكرارها بنفس العبارات وحتى مفرداتها و ترتيبها معروفة للقارئ، نشأة الضريبة و تطورها ، تحليل أساسها القانوني الذي يعطي للدولة حق فرض الضرائب و أن الضريبة عمل سيادي من أعمال الدولة، تستمد شرعية فرضها على الأفراد بإعتبارها الراجعة لمصالحهم المادية و المعنوية (توفير الأمن - العدالة وتوفير الخدمات العامة التي يعجز جهاز السوق على إنتاجها ..)، ثم تقدم تعاريف للضريبة لا تختلف إلا في صياغتها محافظة على الأربع كلمات التي تحدد خصائص الضريبة وهي (الطابع

¹ Jean-Marc DANIEL, Richard Musgrave et les fonctions économiques de l'Etat - ESCP-EAP la revue de trésor -N o 1 - Janvier 2008.



النقدي الإجباري- النهائي- بدون مقابل) ، وفي جانب القواعد عادة ما تكتفي بتحليل القواعد الأربعة لآدم سميث (العدالة و المساواة - الملائمة- اليقين - الوفرة). أما الجانب الفني للضريبة، فيخصص له الكتاب حيزا واسعا بعنوانين مختلفة لموضوع واحد: (التنظيم الفني للضرائب، أنواع الضرائب ، تقسيمات الضرائب ، الأصول الفنية للضريبة... الخ) ، الذي يهتم بالجوانب الفنية للضرائب من إختيار للوعاء الضريبي إلى تحديد صور و أساليب الإخضاع و الربط و التحصيل كل هذه الجوانب تشكل موضوعات و محاور كتاب المالية العامة وأغلبها لم يخرج من دائرة كليات الحقوق و العلوم الإدارية ، و القليل من المراجع التي تتناول بالتحليل لإقتصاديات المالية العامة، أي استخدام أدوات التحليل الإقتصادي في تناول الأدوات المالية، و لعل أهم منظر في هذا الموضوع والذي يعتبر كتابه الموسوم (المالية العامة بين النظرية و التطبيق) هو المرجع الأساسي في التدريس في أغلب كليات الإقتصاد إنه الأمريكي ميسغراف¹ ، و سنحاول في هذا المطلب تحليل النظرية الضريبية في جوانبها الفنية بالقدر الذي يخدم البحث، دون تفصيل أو تفريط، ونستعين ببعض الأشكال و المخططات لتوضيح معايير التقسيم المختلفة للضرائب مما يساعد القارئ على تتبع تشعباتها و فروعها.

الفرع الأول: تطور مفهوم الضريبة

ارتبط تاريخ الضريبة بنشأة الدولة² (إن تاريخ الضريبة يعكس تاريخ الحضارة و يترجم البيانات الإجتماعية و التقلبات الظرفية الإقتصادية)، هكذا عبر عنها أحد الفلاسفة، أي أن تطور الضريبة ساير المراحل التاريخية للدولة في مواجهة القضايا الكبرى خاصة في فترة الأزمات الإقتصادية³، فرضت الضريبة في أول الأمر من أجل تمويل نفقات الحكام والحملات العسكرية. دون قواعد أو ضوابط محددة، ويعفى منها المقربون والنبلاء ويعاقب من تأخر عن دفعها من عامة الشعب، وكان ينظر لها كشكل من أشكال الإستبداد والظلم، مما دفع الشعوب في الكثير من المرات إلى التمرد والعصيان عن دفع الضرائب، وقد سجل تاريخ الضرائب الكثير من هذه الحوادث، ومن الناحية الفنية تم تطبيق الضرائب على الرؤوس حتى منتصف القرون الوسطى حيث بدأت الدولة في فرض الضرائب على السلع العابرة للحدود مثل الملح و الخمر في فرنسا، ومع بداية عصر النهضة بدأ الحديث عن ضرائب الثروة خاصة المساكن والعقارات، وبظهور المدارس الإقتصادية أخذت الضريبة نصيبها من الإهتمام والتحليل، والبداية كانت لدى الفيزوقراط الذين اشتبهوا بفكرة الضريبة الوحيدة على الناتج الصافي للأرض كوعاء وحيد للضريبة لقناعتهم بأن النشاط الفلاحي هو النشاط المنتج الوحيد. كما تم اعتماد نظريات العقد الإجتماعي لجون جاك روسو لتبرير الأساس القانوني لفرض الضرائب، أو لتبرير حق الدولة في فرض الضرائب (نظريات التضامن الإجتماعي و سيادة الدولة)⁴

وتناول الكلاسيك موضوع الضريبة من جوانب مختلفة، ومن أبرز مؤلفاتهم نجد كتاب ريكاردو (الضريبة والريع)، محاولة منه لإخضاع كبار الملاك للضريبة نتيجة إستفادتهم من عوائد الأرض خاصة لما يعرف عنده بالريع التفاضلي كما

¹ Richard A.Musgrave et Peggy A.Musgrave , Public Finance in Theory and Practice, Third edition , McGraw-Hill Book Company, New York, 1980.

² Isaia Henri, Spinder Jacques, Histoire du droit des finances publiques : vol. II, Les grandes étapes de l'évolution de la fiscalité d'État - textes à l'appui, France, Economica, Collection Finances Publiques, 1987 p. 20.

³ Agnès Bénassy-Quéré-Benoit Coeuré -Pierre Jacket-Jean Pisani-Ferry, Op.cit, p531 .

⁴ P.M Gauderment et J Molinier, finance public- fiscalité, édition Dalloz, Paris, 1992.p244.



شكلت أسعار الضرائب إختلافا كبيرا بين المؤيد للسعر النسبي وبين من فضل التصاعد الضريبي الذي يحقق المساواة في المعاملة الضريبية ويساهم في إعادة توزيع الدخل بين فئات المجتمع، وحسنت المدرسة الحدية فيما بعد هذا الجدل لصالح التصاعد الضريبي بإستخدام أدوات التحليل الحدي¹. من خلال تبني فكرة تناقص المنفعة الحدية للسلع وإسقاطها على النقود في تبرير التصاعد الضريبي، إلا أن أهم وأبرز مساهمة عند الكلاسيك تكمن في القواعد الأربعة للضريبة التي صاغها آدم سميث (قاعدة العدالة - الملائمة - اليقين والإقتصاد في نفقات الجباية) و التي مازالت حتى وقتنا الحاضر تشكل أهم قواعد الضريبة.

وإهتمت الدراسات في المالية العامة بتعريف الضريبة إستنادا لخصائصها الفنية التي تميزها عن الأدوات الأخرى الخاصة النقدية، الجبرية، النهائية، وبدون مقابل محدد). ومن الناحية الوظيفية إقتصر دور الضريبة على تمويل الإنفاق العام للدولة ، ضمن المنظور الضيق والحيادي للفكر الكلاسيكي لأن التوسع في إقتطاع الضرائب يؤثر على عمل السوق ويفسد آلياته. وبعد التطورات التي عرفها الفكر الإقتصادي عقب الأزمة الإقتصادية العالمية لسنة 1929 ، بظهور النظرية الكنزية ، أصبح الحديث عن الضريبة كمتغير أساسي ضمن السياسات الإقتصادية المقترحة لمعالجة الأوضاع الإقتصادية ، خاصة تلك التي تعتمد على الطلب، و مع توسع الدولة في النشاط الإقتصادي و ظهور دولة العناية، إتسع مجال الإقتطاع الضريبي بشكل كبير و إستخدمت الأداة الجبائية لتحقيق أعراض مختلفة : (لتشجيع و ضبط و توجيه النشاط الإقتصادي ، إعادة توزيع الدخل) ، وأدى ذلك إلى ارتفاع مستوى الجباية إلى معدلات قياسية، حيث تجاوزت 40 % من الناتج القومي في بعض الدول، و أصبحت تشكل عبئا حقيقيا على الأفراد و المؤسسات و على الإقتصاد عموما، جعلها موضع إتهام بمجرد أن عادت الأزمات الإقتصادية لسنة 1970 و 2008 . وهكذا إنتقل الحديث من الضريبة إلى الإهتمام أكثر بتكليف و تعديل الأداة الجبائية، التي تضمن الإيرادات المالية اللازمة دون عرقلة النشاط الإقتصادي، و طرحت فكرة الإصلاحات الضريبية مع مطلع الثمانينات في الولايات المتحدة لتتوسع و تشمل أغلب دول العالم ، كما برزت قضايا و مشكلات في الجباية نتجت عن التحولات التي عرفها العالم خاصة (العولمة و التنمية المستدامة - تطور وسائل الإعلام و الإتصال الحديثة) و كلها قضايا أصبحت تشكل موضوع نقاشات للمهتمين بالشأن الجبائي . و تكملة للفصل الأول فإننا نتناول في المبحث الثاني الأصول النظرية والفنية للضريبة، و في المبحث الثالث نخصه للنظم الضريبية، ونخصص الفصل الثاني كاملا لتحليل مفردات السياسة الضريبية التي تشكل محور البحث.

الفرع الثاني: عرض لأهم التعاريف و المصطلحات.

إن ضبط المفاهيم و المصطلحات من القضايا الهامة في تحليل الظواهر، خاصة عندما يكون هناك تشابه أو تضارب في استعمال المصطلحات بسبب القصور في فهمها ، أو بسبب الترجمة من لغة لأخرى، وهذا ما نلاحظه في المصطلحات الخاصة بالموضوع ، مثل مصطلح السياسة الضريبية أو السياسة الجبائية، كما نجد خلط أو تكرار في

¹ Nicolas, « L'économie politique des réformes fiscales- une analyse historique», Revue de l'OFCE, 2012/3 N° 122, p.35-59. DOI;10.3917/reof.1220035.



استخدام مصطلح مبادئ¹ في بعض الأحيان مرادف لمصطلح قواعد ، والبعض مرادف أيضا لمصطلح مذاهب ، كما أن هناك ضبابية كبيرة عند استخدام مصطلح مبادئ هل يقصد بها الضريبة، أو النظم الضريبية أو السياسة الضريبية ، وفي مجال الترجمة نحاول توضيح المرادف لكل مصطلح بما يقابله باللغتين الفرنسية و الإنجليزية التي كثيرا ما تتشابه في الكلمات و لكنها تختلف في المعنى، والبداية بتعريف أهم مصطلحات الموضوع ومحاولة تحديد العلاقة بينها .

- الضريبة: هي إقتطاع نقدي تفرضه الدولة على الأفراد، بشكل نهائي وبلا مقابل، بقصد تغطية الأعباء العامة. ولا تتعد التعاريف الأخرى للضريبة عن هذا التعريف، حيث كل تعريف يجرس على وجود أربع كلمات، تمثل خصائص الضريبة (اقتطاع نقدي، تدفع جبرا للدولة، بشكل نهائي و بدون مقابل محدد)².
- الجباية: هي نظام يحدد كيفية بناء الدولة لمواردها العامة من خلال إعادة توزيع الدخل القومي عن طريق الضرائب والرسوم مقننة بمعايير تشريعية³.

الجباية ترجمة للكلمة الفرنسية fiscalité ، وأصلها لاتيني fiscus ، وتعني عند الرومان السلة التي تجمع فيها الأموال، وتم إختصارها في كلمة fisc التي تعني الإدارة العمومية المكلفة بإدارة وتسيير الضرائب⁴ أو بيت المال أو الخزينة⁵. من التعريفين لكل من الضريبة و الجباية، يمكننا إبراز العلاقة بينهما ، أن الضريبة مصطلح علمي متفق عليه يعبر عن أداة مالية تفرض من طرف الدولة على أفرادها وفق خصائص محددة تميزها عن باقي الأدوات المالية الأخرى، أما الجباية فهي وضع الضريبة موضع التطبيق من خلال عملية ضبط لأساليب الإقتطاع و التحصيل عبر التشريع الضريبي، فالجباية هي الصيغة المقننة للضريبة و قد تتجاوز مجال الضرائب إلى كل ما تحصله الدولة من أفرادها من رسوم و أتاوات و أداءات أخرى تشكل في مجموعها متحصلات الدولة من الأفراد .

- النظام الضريبي: هو مجموعة محددة و مختارة من الصور الفنية للضريبة تتلائم مع ظروف و خصائص البيئة التي تعمل في نطاقها، وتمثل في مجموعها برامج ضريبية متكاملة تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات و القوانين و اللوائح و المذكرات التفسيرية، تسعى لتحقيق أهداف السياسة الضريبية⁶.

Les propriétés des systèmes fiscaux, l'équité. L'efficacité	مبادئ النظم الضريبية العدالة والفعالية
Les principes de la politique fiscale, l'équité, efficacité ; incitations	مبادئ السياسة الضريبية هي العدالة والكفاءة والتحفيز كلهم يشكلون فعالية السياسة الضريبية
La doctrine du benefice	مبدأ الانتفاع = مذهب الانتفاع
les règles d impositions ¹	قواعد الإخضاع الضريبي

² أحمد زهير شامية، خالد الخطيب، المالية العامة، دار زهوان للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2012، ص، 132.

³ Necu Duret, «. La politique fiscale et fiscalité», université Dan, ubius de Galati

⁴ Mustafa Bensahli, La gouvernance en fiscalité et ses sept règles capitales- expérience Algérienne, Enag, éditions, Alger, 2014, p,33

⁵ Burkhead (Jesse), Government Budgeting, New. York-London, 1961, p,60.

⁶ يونس أحمد البطريق، سيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية -مدخل تحليلي مقارن، الدار الجامعية الجديدة، ص



- السياسة الضريبية: مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة لإحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوبة، وتجنب آثار غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع¹. ظهر مصطلح السياسة الضريبية ليعبر عن استخدام الضريبة لغايات أخرى غير المالية من خلال أنظمة الإعفاءات والإستثناءات، واقترب المصطلح أكثر من الجباية أو (السياسة الجبائية).

من خلال التعاريف السابقة لكل من (الضريبة، الجباية، النظام الضريبي والسياسة الضريبية)، يبدو الارتباط الوثيق بينها، حيث تقدم الضريبة الأساليب الفنية ويقوم النظام الضريبي بصياغتها وتصميمها في شكل تشريعات ونصوص قانونية تعبر عن أهداف المجتمع التي تحددها السياسة الضريبية. وبالنسبة لترجمة المصطلحات من اللغة العربية إلى الفرنسية والإنجليزية² يمكن ملاحظة ما يلي:

- لا يوجد في اللغة الفرنسية مصطلح (La politique des impôts)، كما هو في اللغة العربية، السياسة الضريبية، حيث يستخدم مصطلح (La Politique fiscale)، و يبدو أن مصطلح السياسة الجبائية أقرب للدقة من السياسة الضريبية، لأن استخدام الضريبة لغايات مختلفة هو الذي أوجد مصطلح الجباية .

- وجود تشابه في الكلمات في اللغتين الفرنسية والإنجليزية ولكنها تعبر عن مصطلحات مختلفة، ويمكن حصر المصطلحات بالعربية وما يقابلها باللغتين الفرنسية والإنجليزية. مع الإشارة إلى الاختلاف بينها.

نلاحظ أن الترجمة لمصطلحات السياسة (المالية -الموازنة -الضريبة) من الفرنسية إلى العربية تختلف عن الترجمة من الإنجليزية للعربية، وعندما نقول بالفرنسية La politique fiscale فهي ليست مرادفة Fiscal Policy التي تعني سياسة الموازنة أو السياسة المالية. حيث أن مصطلح fiscal بالإنجليزية يعني المالية وليس الجباية كما هو الحال في الفرنسية، أما مصطلح Tax بالإنجليزية يعني الضريبة وليس الرسم كما هو الحال في الفرنسية.

الإسكندرية، 2002، ص

¹ P.M Gauderment et J Molinier, Op.cit, p 296

² الجدول: المرادفات باللغات الأجنبية لمصطلحات الجبائية ومشتقاتها

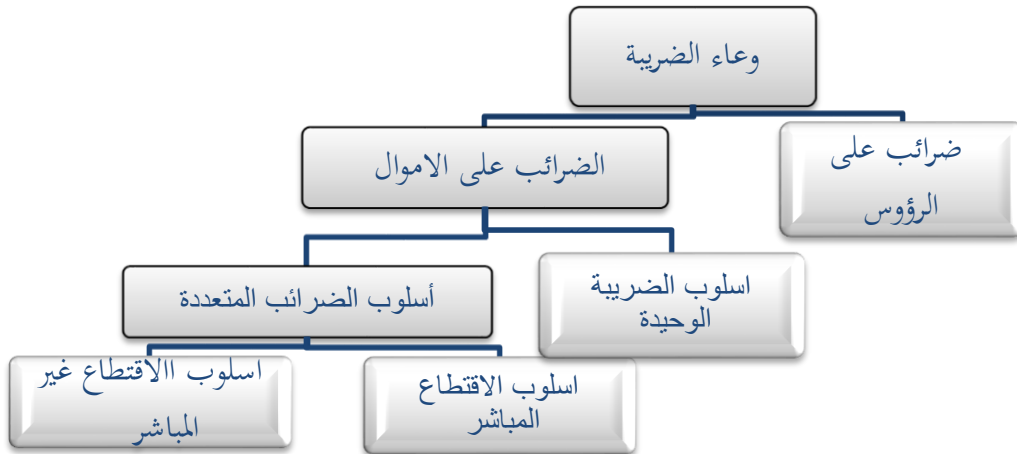
اللغة العربية	اللغة الفرنسية	اللغة الإنجليزية	لغويا
الضريبة	Impôt	Tax	ضرب وفرض
الجبائية	Fiscalité	Tax	التحصيل
النظام الجبائي (الضريبي)	Le système fiscale	Tax system	
السياسة الجبائية (الضريبية)	La Politique fiscale	Fiscal taxation	
سياسة الموازنة	La politique budgétaire	fiscal Policy	
السياسة المالية	L a politique financière	Mixte fiscal Policy	

عندما يتم الحديث عن النظام أو السياسة غالباً ما يتم استخدام مصطلح الجباية بدل الضريبة في اللغة الفرنسية، و هذا يعني أن مصطلح الضريبة يستخدم فقط للدلالة على الأداة المالية في مفهومها النظري، و عندما نتكلم عن نظم أو سياسات فإننا أمام عملية تنظيم و ضبط و تقنين للضريبة حسب ظروف كل دولة ، ولذلك فإن المصطلح الصحيح هو السياسة الجبائية وليس الضريبية، التي تستعمل دائماً في المراجع العربية .

الفرع الثالث: التطور التاريخي لأوعية الضرائب

يشكل وعاء الضرائب أهم عنصر يجب تحديده لعملية الإقتطاع الضريبي، وعرف الوعاء الضريبي تطوراً عبر الزمن بحثاً عن العدالة و الكفاءة و البساطة التي تشكل ركائز الجباية الفعالة، و أول ما ظهرت الضريبة تم اعتماد الفرد كمطرح للضريبة، واستمرت لقرون طويلة حيث عرفت في عهد مصر الفرعونية، و استمرت لدى الحضارات المتعاقبة حتى القرون الوسطى، و بقيت لدى بعض الشعوب حتى وقت قريب، و لم تكن الضرائب على الرؤوس عادلة و ذات مردود كافي، مما جعل الدول تحول عنصر الإخضاع من الفرد إلى ما يمتلك الفرد ، ثم أصبحت الأموال هي الوعاء الذي تقتطع منه الضرائب، سواء كان دخلاً أو رأسمالاً، سواء عينا أو نقداً، وإذا أردنا تعريف الوعاء الضريبي، يمكن القول: أنه العنصر الإقتصادي الذي تقتطع منه الضريبة، و يعرف بعدة مصطلحات، مثل مطرح الضريبة ، المادة الخاضعة للضريبة وبعد تحول الضرائب من الأفراد إلى الأموال، عرف الفن الضريبي صوراً و أساليب مختلفة للإخضاع الضريبي و يمكن توضيح تطور وعاء الضريبة في الشكل الموالي:

المخطط رقم (7-1): مخطط يوضح تطور وعاء الضريبة:



المصدر: من إعداد الباحث

أولاً: تحول الوعاء الضريبي من الأفراد إلى الأموال:

شكل وعاء الضريبة الأساس الأول في تقسيم وتصنيف الضرائب، ذلك أن العنصر الذي تفرض عليه الضريبة هو المعيار الأكثر تمييزاً بين الضرائب، حيث فرضت الضرائب في بادئ الأمر على الرؤوس، أي تجعل من الشخص نفسه وعاء لفرض الضريبة بغض النظر عن ممتلكاته، وتعتبر من أقدم أنواع الضرائب التي عرفت البشرية، حيث طبقتها الإمبراطوريات القديمة من الفرعونية إلى اليونان إلى الرومان واستمرت خلال القرون الوسطى ولم تختف في كثير من



المجتمعات حتى نهاية القرن الماضي، ونظرا لبعدها عن أسس العدالة، لإبتعادها عن معايير موضوعية للتكليف الضريبي¹، حيث يمكن للفرد دفع الضريبة حتى في حالة العوز أو الفقر لأن موضع التكليف ليس ما يمتلك من أموال وإنما على كيانه الإنساني، كما أن حصيلتها لم تكن بالقدر اللازم لأنها تعتمد على وعاء غير مرن هو عدد السكان الخاضعين. لذلك تم استبدال الفرد كوعاء إلى ما يمتلك الفرد من الدخول والثروات.

ثانيا : التحول من الوعاء الوحيد إلى تعدد الأوعية :

عندما استقر الرأي على أن الأموال هي الوعاء المفضل لفرض الضرائب بدل الأفراد، أثرت مشكلة أخرى تتعلق بإعتماد أحادية الوعاء أو بتعدد الأوعية، (فكرة الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة)، حيث طرحت أفكار تدعو إلى الإعتماد على وعاء واحد ، والبداية كانت في القرن السابع عشر الميلادي ضمن الفكر الفيزوقراطي، حين اعتبروا أن الأرض هي القطاع المنتج الوحيد، وأن الإقتطاع الضريبي يجب أن يقتصر على الناتج الصافي للأرض دون غيره، إلا أن أسلوبهم لم يتجاوز مدة أفكارهم، ثم طرحت من أفكار أخرى تطالب بإعتماد الوعاء الوحيد منهم هنري جورج في الولايات المتحدة الذي طالب بفرضها على الزيادة الرأسمالية في قيمة الأراضي ، وفي العصر الحديث نجد الفرنسي شيليه طالب بفرض الضرائب على مصادر الطاقة، وتحاول كل هذه الأفكار تبرير مقترحاتها اعتمادا على مبادئ الضريبة (تحقيق العدالة وتحقيق الوفرة في الضريبة وتفادي التعقيد الذي يشكله تعدد الضرائب. ولكن الواقع اتجه إلى الأخذ بتعدد الأوعية، لأنه يتماشى وتنوع الأنشطة الاقتصادية، أن كل ضريبة تصحح عيوب الأخرى، أن مقتضيات العدالة والوفرة يقتضي تعدد أوعية (العمومية والشمولية واتساع الوعاء الضريبي) كلها تساهم في تحقيق قواعد الضريبة (العدالة، اليقين، الملائمة، المروددية).

ثالثا : من رأس المال إلى الداخل :

إن الإقتطاع الضريبي الذي يحقق الفعالية المالية لا بد أن يشمل كل الأموال (الأوعية) المتوفرة في المجتمع ، ولكن سرعان ما تحول إلى المفاضلة بين الدخل و رأس المال أيهما أفضل والذي يمكن الإعتماد عليه في فرض الضرائب، وانتهى إلى تفضيل الدخل الصافي كوعاء شبه وحيد لفرض الضرائب لمجموعة إعتبرات: بعضها خاص بالدخل والبعض الأخر خاص برأس المال² ، إن الدخل هو العنصر الأكثر تعبيرا عن القدرة على الدفع من رأس المال، بعد أن كان رأس المال هو المؤشر الأكثر تعبيرا عن مظاهر الثراء حين كانت العقارات هي أهم أشكال الثروة ، وبعد إتساع دائرة النشاط الإقتصادي وتنوع الدخول أصبح الأفراد يحققون دخولا دون الحاجة لرأس المال تعادل أضعاف ما يحققه ملاك الأراضي وأصحاب رؤوس الأموال، مثل إيرادات المهن الحرة ، حيث يمكن لشخص أن يحقق دخولا دون الحاجة لرأس المال ، بينما يمكن لأخر أن يكون في حاجة للمساعدة بالرغم من امتلاكه لرؤوس أموال يعجز عن توظيفها، كما أن مميزات الدخل، (الدورية والإنتظام والتجدد) تجعله الوعاء الأكثر ملائمة مع قواعد الضريبة وبالتالي تحقيق أهدافها، و من جهة أخرى فإن

¹ سعيد عبد العزيز عثمان شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب مرجع سابق، ص 63.

² حمدي أحمد العناني، اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق، ص، 223.



النظرة لرأس المال قد تغيرت ، وأصبح ينظر إليه كأحد عوامل الإنتاج الرئيسية التي يجب أن يعفى منها ، وأن إخضاعه هو هدم لجزء من المقدرة الإنتاجية للمجتمع¹ .

وهكذا تراجعت حصة الضرائب على رأس المال من مجموعة حصيلة الضرائب في كل الدول مع مطلع القرن الماضي حيث بدأت الدول في إخضاع الدخول وتخفيض الضريبة على رأس المال، و الملاحظ حاليا أن الضرائب على رأس المال يقتصر فرضها على ملكية العقارات خاصة المبنية من طرف الجماعات المحلية.

رابعا: أسلوب الإقتطاع المباشر و الإقتطاع غير المباشر.

من منظور الحسابات الوطنية فإن عملية إنتاج الدخل القومي ما هي إلا تدفقات نقدية لعوائد عوامل الإنتاج من أرباح و أجور و ربيع و فوائد، و تتيح للدولة إمكانية الإقتطاع الضريبي عند إنتاج الدخل القومي² ، أي عندما تتحقق هذه العوائد يمكن للدولة أن تقتطع جزء منها على شكل ضريبة ، و من المعروف أن هذه الدخول يتم استعمالها في شراء السلع و الخدمات، و تشكل بذلك المسار الثاني للتدفقات النقدية أي عند إنفاق الدخل، و تتيح للدولة إمكانية أخرى لفرض الضرائب ، وذلك بإدماجها في أسعار السلع و الخدمات، و يكون الإقتطاع في المرة الأولى (عند إنتاج الدخل إقتطاعا مباشرا، و في المرة الثانية إقتطاعا غير مباشر)، من هنا يمكن إعتبار الدخل القومي هو الوعاء العام لفرض الضرائب وأن التدفقات النقدية بين قطاعات النشاط الإقتصادي تهيئ أسسا للإقتطاع الضريبي، وتسمى الضرائب المقتطعة عند إنتاج الدخل أو تدفق عوامل الإنتاج بالضرائب المباشرة ، بينما تسمى بالضرائب غير المباشرة تلك التي تقتطع عند إنفاقه ، و من هنا نستطيع القول أن معيار التقسيم يعتمد على طريقة الإقتطاع ، أي عندما تطالب الدولة أصحاب عوامل الإنتاج بجزء من عوائدهم اعتبرت الضرائب مباشرة، أما عندما تنتظر عملية إنفاق هذه العوائد على السلع و الخدمات اعتبرت الضرائب غير مباشرة. إن إختلاف الإقتطاع الضريبي سوف يؤدي بالنتيجة إلى إختلاف الآثار المترتبة لأنه يتم على وقائع مختلفة (حالة إنتاج الدخل أو حالة إنفاقه)، سواء من حيث قواعد الإقتطاع أو من حيث ردود أفعال المكلفين بالضريبة أو من حيث الإستخدام والتأثير. و خلاصة القول حول طرق الإقتطاع الضريبي:

يكون الإقتطاع مباشرا حين يقع على الدخول ورؤوس الأموال وهي تحت يد المكلف، ويكون الإقتطاع غير مباشر حين يتم عند إنفاق الدخول وتداول رؤوس الأموال، وهي القاعدة العامة في تقسيم الضرائب بين الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة، علما أن التفرقة بينها تشوبها الكثير من الصعوبات حين يتعلق الأمر بوقائع أخرى لفرض الضرائب، ويثور جدل كبير حول تصنيف أو تحديد طبيعة بعض الضرائب إن كانت ضرائب مباشرة أو غير مباشرة³ حيث أن إتساع نطاق فرض الضرائب إلى وقائع أخرى مثل (فرض الضرائب على كتلة الأجور التي يدفعها صاحب العمل فهي تشكل عبئا على صاحبها وتخصص من الأعباء العامة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة) ، و بالتالي من الصعب تحديد طبيعة هذه

¹ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع الأردن، الطبعة الأولى، 2011، ص 47.

² عبد الكريم صادق بركات، ويونس احمد البطريق-حامد عبد المجيد دراز. النظم الضريبية، الدار الجامعية، 1999، ص.63

³ أحمد زهير شامية، خالد الخطيب، المالية العامة، دار زهوان للنشر والتوزيع، الأردن الطبعة الأولى، 2012، ص.146.



الضريبة إن كانت مباشرة أو غير مباشرة ، فالأجور التي يدفعها صاحب العمل ليس دخلا له وإنما تعتبر عبئا يتحمله ، ومع ذلك لا يمكن إعتبار هذه الضرائب غير مباشرة باعتبارها فرضت على إنفاق المكلف (إنفاق إيرادي) في التعبير المحاسبي ولكنه لا يستطيع نقل عبئها كاملا للمستهلك وعادة ما يعتمد الكتاب على نظريات نقل العبء الضريبي في التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة، فالضرائب على الدخل يتحمل عبئها دافعها ،أي لا يمكن نقل عبئها لشخص آخر ، بينما يمكن نقل عبء الضرائب على إنفاق الدخل إلى المستهلك فتعتبر ضرائب غير مباشرة، مع الإشارة إلى أن عملية نقل العبء الضريبي يسمح بها في النص التشريعي مثل إضافة مبلغ الضريبة إلى ثمن بيع السلعة و يتحملها المشتري ، ولكن هذه إرادة المشرع و نيته، مثل فرض الضرائب على رقم الأعمال، فعندما ينص التشريع أن الضريبة على رقم الأعمال يدفعها البائع بنسبة معينة ولا يسمح بنقل عبئها للمستهلك مثل (الرسم على النشاط المهني) في هذه الحالة الأولى اعتبرت مباشرة، والسبب أن المشرع لم يسمح بنقلها.

أما إذا نص التشريع على نقلها كما هو الحال بالنسبة للرسم على القيمة المضافة أي أن المكلف بالضريبة يقوم بإضافتها إلى قيمة المبيعات أي يحملها للمشتري حسب المعدل المحدد ويدفعها إلى الدولة، ويكون هنا دور المكلف بالضريبة هو جمع الضريبة من المستهلكين ودفعها للدولة أي دور الوسيط، ولا يتحمل أي عبء ضريبي مثل الضريبة على القيمة المضافة ، والنتيجة أن الذي يحدد طبيعة الضريبة إن كانت مباشرة أو غير مباشرة ليس الوعاء الذي تفرض عليه ولكن الضوابط التشريعية تجعلها مباشرة كما يمكن أن تجعلها غير مباشرة ، كما تلعب العوامل الاقتصادية دورا رئيسا في تحديد من يتحمل العبء الضريبي ويتعلق الأمر بمرونة السلعة و بظروف العرض و الطلب .وخلاصة المطلب الاول :

- نشأت الضريبة مع ظهور الدولة و إرتبط تطورها بتطور دور الدولة .

- لم يعد هناك أي إشكال حول تعريف الضريبة حيث يعتمد على خصائصها الفنية.

- عرفت أوعية الضرائب تطورا كبيرا إلى أن أصبح الدخل هو الوعاء العام لفرض الضرائب سواء عند تحققه و هو نطاق فرض الضرائب المباشرة، أو عند إنفاقه وفي هذه الحالة يعتبر الإقتطاع غير مباشر، و يبقى البحث متواصلا في إيجاد التركيبة الملائمة بين الإقتطاع المباشر وغير المباشر.

المطلب الثاني: التنظيم الفني للضرائب المباشرة

يقصد بالتنظيم الفني للضرائب مجموعة القواعد والأنظمة والتعليمات والإجراءات المتعلقة بتحديد أساليب فرض الضرائب¹، أو بعبارة أخرى تتمثل في مجموع الصور والأساليب والطرق المتبعة في اقتطاع الضرائب، وتمر عملية الإقتطاع الضريبي عبر ثلاث مراحل هي: إختيار الوعاء الضريبي ، تحديد أساليب التقدير، و أخيرا طرق التحصيل، عرفت هذه الأساليب تطورا كبيرا، وقد ساهم في ذلك كل من المنظرين والباحثين والمهتمين بالشأن الجبائي في تأصيلها وتبسيطها وفق مبادئ وقواعد تجعلها أكثر قبولا وفعالية في تحقيق أهداف الضريبة، كما ساهم أهل الميدان في تكريس الكثير من

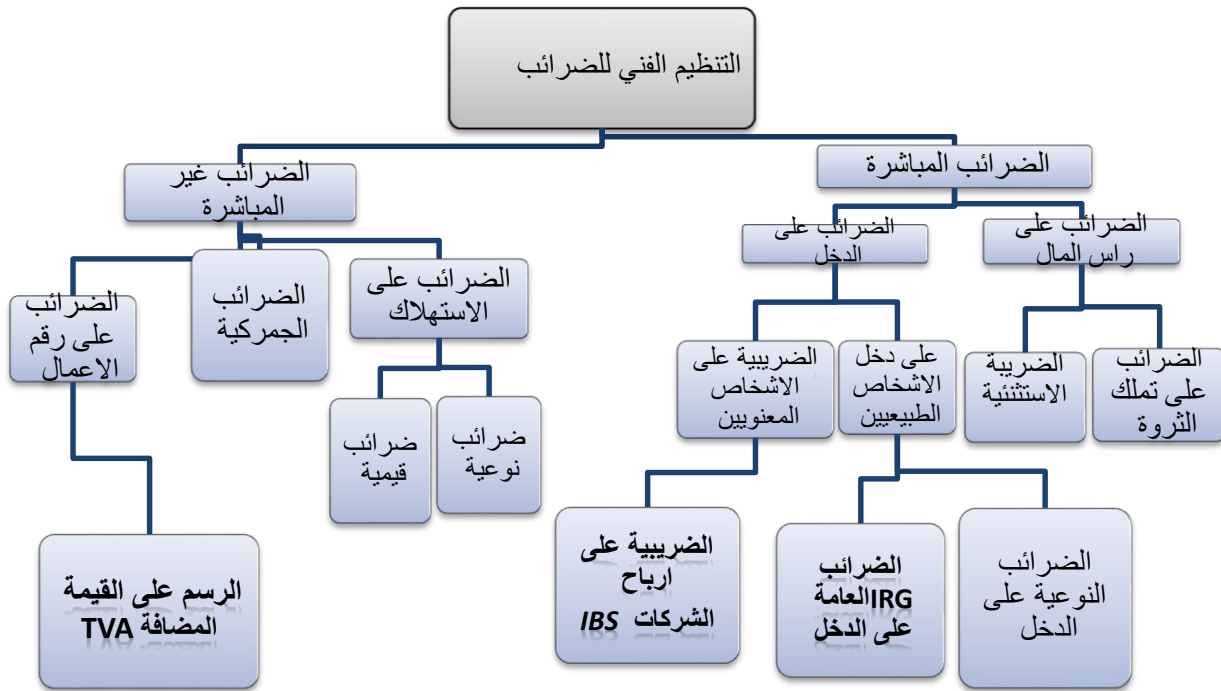
¹ طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء للشر والتوزيع، عمان، 2009، ص13،

الصور والأساليب التي أثبتت نجاعتها وفعاليتها في التطبيق. لذلك فإنها أقرب إلى الفن منها إلى العلم بإعتبار أن الممارسات الميدانية في تطبيق الضريبة أكثر ضمانا في قبول الضريبة لدى المكلفين.

وعادة ما يتم عرض هذه الأساليب وفق التقسيم الشائع للضرائب، إلى ضرائب مباشرة و ضرائب غير مباشرة حيث كل النظم الضريبية تتكون من هذين النوعين و بنسب مزج مختلفة، يساهم الواقع الإقتصادي لكل بلد في تحديد هذه النسب، وذلك أن التوليفة ليست من إختيار أو إرادة المشرع، و إنما هي محصلة لتفاعل الواقع والظروف الإقتصادية و الإجتماعية و الإدارية التي تسمح في النهاية بإيجاد بنية معينة، و من أجل التبسيط نقدم الشكل أو المخطط التالي الذي يوضح بنية و تركيبة كل من الضرائب المباشرة و الغير مباشرة .

المخطط رقم (1-8): مخطط توضيحي لعملية التنظيم الفني للضرائب.

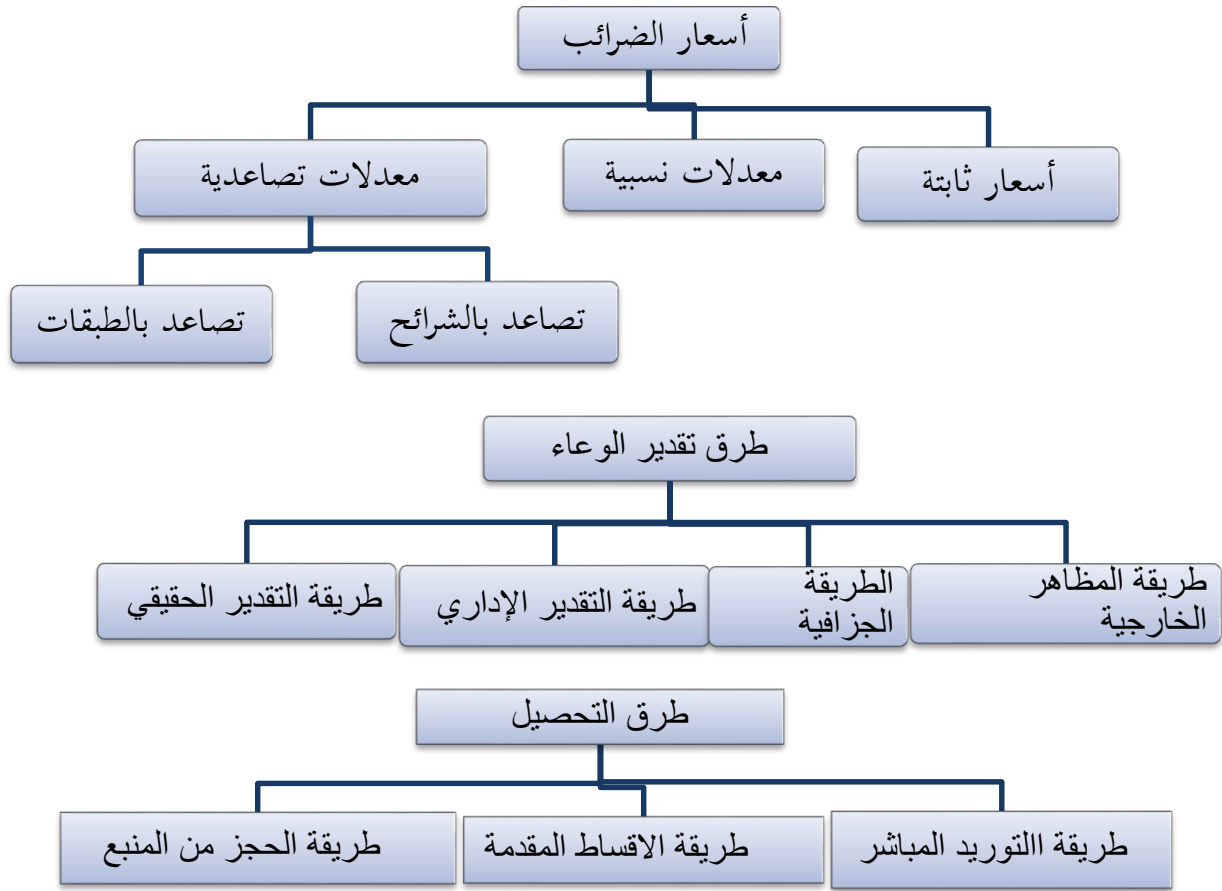
المطلب الثاني: التنظيم الفني للاقتطاع المباشر المطلب الثالث: التنظيم الفني للاقتطاع غير المباشر



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مصادر مختلفة في مجال الضرائب



المخطط رقم (1-9): مخطط تقسيمات الضرائب حسب الأسعار وطرق الربط والتحصيل



المصدر: مخطط من إعداد الباحث اعتمادا على مراجع مختلفة

الفرع الأول: الضرائب على رأس المال.

شكلت الضرائب على رأس المال أهم أنواع الاقتطاع المباشر، قبل أن يتراجع دورها لصالح الضرائب على الدخل، نحاول عرض لأهم نقاط الجدل المستمر حول إخضاع رأس المال، و أهم أشكال الضرائب على رأس المال أولا: مكانة رأس المال كعنصر للإقتطاع الضريبي .

يعرف رأس المال من الناحية الضريبية بأنه ما يمتلكه الفرد من أصول مادية أو معنوية منقولة وغير منقولة قابلة للتقييم سواء مستغلة أو عاطلة عن الإنتاج في لحظة معينة، ومن هذا التعريف يمكن تحديد خصائصه

- أن قيمة رأس المال تحدد عند لحظة زمنية معينة قيمته أي قابلة للتغيير في أي لحظة بالزيادة أو بالنقصان؛
- أنه قابل للتقييم المادي وبالتالي تستثنى الأموال غير القابلة للتقييم النقدي مثل القضايا المعنوية ؛



- أن رأس المال هو مخزون تراكمي مصدره الادخار والإرث والهبات وليس تيار متدفق مثل الدخل أو الإستهلاك مما يجعله يتغير من لحظة لأخرى¹.
- يبقى خضوع رأس المال للضرائب يثير الجدل بين مؤيد ومعارض، وكل طرف يقدم حججه ومبرراته إستنادا لنظرة كل طرف إلى رأس المال. ومن أهم حجج المؤيدين نذكر²:
- إخضاع رأس المال للضريبة يساهم في تحرير رؤوس الأموال العاطلة وإدماجها في قنوات النشاط الإقتصادي؛
- إخضاع رأس المال للضريبة يخفف العبء الضريبي على الدخل؛
- رأس المال يعبر عن مؤشرات الثراء الخارجية للأفراد، مما يجعله أكثر عنصر يحقق العدالة الضريبية.
- أما حجج المعارضين فترتكز على نظرتهم المختلفة لرأس المال.
- يعتبر رأس المال أحد عوامل الإنتاج التي تساهم في زيادة الثروة القومية للمجتمع، و أن عملية دفع عجلة التنمية إلى الأمام تعتمد بالدرجة الأولى على مدى توفر رؤوس الأموال من أجل إقامة المشاريع الجديدة، وفي حالة إخضاع رأس المال للضرائب يمكن أن يكون طاردا لها، و معرقلا لعملية تراكم رأس المال، و المثل الإنجليزي، يشبه رأس المال بلحم البقرة و الدخل بجليها كتيار متدفق ومتجدد باستمرار، فإذا أردت أن تبقي على حليها فلا تطمع في لحمها. أي لا يمكن أكل لحمها وشرب حليبها في نفس الوقت، وبالتالي يجب إعفاء رأس المال من الضرائب وتنميته لضمان تدفق الدخل، وإخضاع الدخل لأنه تيار متجدد باستمرار يمكنه توفير الإيرادات اللازمة للتمويل دون المساس بالثروة القومية المثلى في رأس المال.
- أصبحت خصائص الدخل (التجدد والدورية والإنتظام) تجعله أكثر تفضيلا من رأس المال، كوعاء واسع للضريبة أو كمقياس للقدرة على الدفع، خاصة مع التطور الكبير للأنشطة الإقتصادية وظهور أنواع جديدة من الدخل لا تحتاج إلى رأس المال لتحقيقها، مثل دخول المهن الحرة، والكثير من الخدمات والأنشطة التي تعتمد على المهارة والكفاءة، لذلك تراجع دور الضرائب على رأس المال في أغلب النظم الضريبية وأصبحت تقتصر على الممتلكات العقارية دون المنقولة.

ثانيا: أشكال الضرائب على رأس المال³:

- (1) الضريبة العقارية (التقليدية): تعتبر من أقدم الضرائب على الثروة ومازالت مستمرة حتى وقتنا الحاضر حيث تشكل أهم الضرائب في الولايات المتحدة⁴، تفرض على العقارات المبنية والغير مبنية وبمعدلات منخفضة و في أغلب الأحيان تحصل للجماعات المحلية، يعتمد في تحديد وعائها على القيمة السوقية أو الإيجارية للعقار وتمتاز بإتساع

¹ غازي عبد الرزاق النقاش، المالية العامة: تحليل أسس الاقتصاديات المالية، الطبعة الرابعة، 2010، دار وائل للنشر، ص، 170.

² أحمد زهير شامية خالد الخطيب، المالية العامة، مرجع سابق. ص، 162.

³ سعيد عبد العزيز عثمان شكري رجب العشموي، اقتصاديات الضرائب مرجع سابق. ص، 89.

⁴ غازي عبد الرزاق النقاش، مرجع سابق ص. 171.



وعائها تجعلها من الضرائب المنتجة في الدول المتقدمة التي تتوفر على الإحصائيات الدقيقة لملكية العقارات ، كما تتوفر على الإمكانيات المادية لحصر قيمتها بشكل دقيق ، أما في الدول النامية و بالرغم من الحجم الكبير للعقارات المبنية إلا أنه من الصعب تحديد أصحاب العقارات و الملاك لغياب العقود الملكية الموثقة ، إضافة إلى الصعوبات و المشاكل التي تواجه المشرفين على تطبيقها¹ ومنها صعوبات تتعلق بتقييم وعائها، والمقاومة الشديدة التي يبديها ملاك العقارات أمام أي إصلاح ضريبي يمكن أن يطل ملكياتهم بسبب نفوذهم القوي في مؤسسات الدولة ، و قد دلت التجارب على فشل الكثير من المحاولات لإصلاح الضريبة العقارية في الدول النامية .

(2) الضريبة الإستثنائية على الثروة: تلجأ الدولة إلى إقتطاع جزء من ثروة الأفراد في الظروف الإستثنائية مثل الحروب والأزمات والكوارث الطبيعية حين تحتاج إلى موارد مالية ظرفية، وتنتهي هذه الضرائب بزوال تلك الظروف.

(3) الضريبة على إنتقال أو تداول الثروة: تعتبر من أكثر الإقتطاعات شيوعا وانتشارا ويمكن التمييز بين:

- الضرائب على انتقال الثروة بين الأحياء: تفرض عند تداول الثروات خاصة العقارات عند البيع أو الهبة أو التنازل بمقابل أو بغير مقابل وتفرض على المستفيد (المشتري) كما تفرض على البائع أو على الإثنين معا كما هو الحال في رسوم التسجيل للعقارات.

- الضريبة على التركات: وهي الضريبة التي تفرض ثروة المتوفي عند إنتقالها إلى الورثة، ولا يخلو أي نظام ضريبي في العالم من هذه الضريبة إستنادا للمبررات التي يقدمها الكتاب حول هذه الضريبة، إذ يراها البعض أنها تصحيح للأجزاء التي فلتت من الإقتطاعات الضريبية على مدار فترة تراكم الثروة ، كما أنها شكل من أشكال إعادة توزيع الثروة وتتخذ شكلين:

- الضريبة على مجموع التركة: قبل توزيعها أي أن الدولة تقوم بإقتطاع حقوقها الضريبية قبل توزيع التركة على الورثة ويتم توزيع صافي التركة. وتتميز بالبساطة والوضوح.

- الضريبة على نصيب كل الوارث: يتم فرض الضريبة بعد تحديد نصيب كل وارث، وتختلف الضريبة بإختلاف قيمة التركة وبدرجة القرابة، وهذا الأسلوب أكثر انتشارا من الأول، علما أن هناك من يجمع بين الأسلوبين معا.

الفرع الثاني: الضرائب على الدخل .

أهم النقاط التي يتم تناولها هي: تعريف الدخل - أشكال الضرائب على الدخل - مميزات ضرائب الدخل .

أولا: تعريف الدخل من الناحية الضريبية :

يقدم كتاب الضرائب مقاربتين لتحديد مفهوم الدخل من الناحية الضريبية، الأولى تضيق من مفهوم الدخل، أما الثانية فتوسع من مفهومه بإخضاع كافة الإيرادات التي يحققها المكلف سواء من نشاطه المهني أو من أنشطته الإستثنائية وهما² :

¹ سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب مرجع سابق. ص، 104

² عبد الكريم صادق بركات، يونس احمد البطريق، حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية 1999، ص 142.



المقاربة الأولى: تعرف بنظرية المصدر وعلى ضوءها يعرف الدخل على أنه تيار من التدفق المالي يحصل عليه المكلف خلال فترة زمنية معينة من مصدر قابل للبقاء بصفة دورية ومنتظمة ويمكن للممول أن يتصرف فيه بالإفناق دون أن يصبح أقل فقر مما كان ، يتضمن هذا التعريف مجموعة من الخصائص نجلها فيما يلي ¹ :

- أن الدخل تيار نقدي: لا بد أن يكون قابلاً للتقييم النقدي، ويستثنى من ذلك كل عنصر غير قابل للتقييم النقدي، مثل القضايا المعنوية التي قد تزيد في دخل الفرد ولكنها لا تخضع للتقييم النقدي.
- أن الدخل هو تيار من التدفقات المالية وليس رصيذاً يحدد في لحظة معينة وهذا ما يميزه عن رأس المال؛
- دورية الإيراد بالتكرار خلال فترات زمنية متتالية، وهذه الصفة تميزه عن الدخول الطارئة أو العرضية مثل المكاسب الناتجة عن التنازل عن أصول أو ممتلكات كالعقارات أو منقولات وهذا يعني أن مفهوم الدخل يقتصر على ما يعرف بالدخل الإيرادي دون المكاسب الرأسمالية ؛
- قابلية المصدر للبقاء تتمثل بمصادر الدخل في عوامل الإنتاج العمل، رأس المال، الأرض، التنظيم فكل فرد في المجتمع يمكنه أن يحصل على دخله بحسب ما يمتلك من هذه العوامل وقدرته على استغلالها، وأن ثبات هذه المصادر يضمن ثبات تدفق الدخل.

المقاربة الثانية تعرف بنظرية الأثر:

- الدخل هو القيمة النقدية للإضافة الصافية إلى القدرة الاقتصادية خلال فترتين زمنيتين²؛
 - التغير في قيمة صافي ممتلكات الفرد بين أول الفترة وآخرها؛
 - تقدير التغير في صافي أصول وممتلكات الفرد بين أول الفترة وآخرها.
- نظرية الأثر توسع من مفهوم الدخل حيث لا يقتصر على الدخل الإيرادي بل يشمل كل الإيرادات التي يحققها الممول سواء الإيرادات العادية أو غير العادية أي المكاسب الرأسمالية أو أي إيرادات أخرى مثل الهبات والإعانات.

الجدول رقم (1-3): المقارنة بين مفهوم الدخل حسب النظريتين

البيان	نظرية المصدر (مفهوم ضيق)	نظرية الأثر (مفهوم واسع)
التعريف	تيار متدفق	تيار من التدفق النقدي
المدة	يتحدد خلال فترتين	يتحدد خلال فترتين
العناصر	الإيرادات العادية (إيرادات الاستغلال)	إيرادات جارية + مكاسب رأسمالية (الإيرادات الظرفية)

المصدر: من إعداد الباحث كخلاصة لما سبق .

أغلب النظم الضريبية أخذت بنظرية الأثر، التي توسع من مفهوم الدخل الخاضع للضريبة ليشمل جميع الإيرادات العادية والعرضية مثل المكاسب الرأسمالية الناتجة من التنازل عن أصول مادية منقولة أو عقارية أو فوائض القيمة أو فوارق

¹ المرجع السابق، ص، 294

² سعيد عبد العزيز، عثمان شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب، مرجع سابق، ص. 113.



إعادة تقييم الأصول، مع الإشارة إلى أن إخضاع المكاسب الرأسمالية يثير إشكالات، كبيرة، حيث تعامل معاملة مختلفة حسب الأهداف المرسومة لسياسة التحفيز المعتمدة، فهناك من يخضع جزء أو نسبة فقط منها، أو يعفيها تماما في حالات أخرى، مثل إعادة استثمارها، أو عدم تحققها.

ثانيا . أساليب فرض الضرائب على الدخل:

من الناحية الفنية يوجد أسلوبين لفرض الضرائب على الدخل أحدهما سبق الآخر :

(1) أسلوب الضرائب النوعية على الدخل: حيث يتم إخضاع كل نوع من أنواع الدخل لضريبة مستقلة عن الدخل الأخرى، حيث الدخل تقسم حسب مصدرها إلى ثلاثة أنواع ويحتوي كل نوع على أصناف ويتم إخضاع كل صنف لضريبة خاصة به قد تختلف في معدلاتها وفي طريقة تقديرها وتحصيلها عن معاملة الدخل الأخرى. و يمكن توضيح أسلوب الضرائب النوعية من الجدول في الهامش ¹ :

من مميزات أسلوب الضرائب النوعية ²:

- يتيح إمكانية المعاملة المختلفة للدخول حسب مصادرها حسب ما تقضيه أهداف السياسة الضريبية ؛
- يتيح اختيار أنسب الطرق والأساليب للتقدير والتحصيل التي تتلائم مع طبيعة كل دخل فهناك، ضرائب يمكن تطبيق طريقة الإقتطاع من المنبع بينما يتعذر في أنواع أخرى من الدخل.

(2) أسلوب الضرائب العامة على الدخل :

وفق هذا الأسلوب يتم إخضاع مجموع دخل المكلف لضريبة واحدة أو موحدة، أي يتم فرض ضريبة واحدة على إجمالي دخل المكلف وتعرف بالضريبة العامة على الدخل.

¹ تقسيم الدخل حسب مصادرها.

المصادر	العمل	رأس المال + العمل (مختلط)	رأس المال (منقول - عقارات)
الضريبة	على الأجور و المرتبات	- الربح التجاري والصناعي - الربح غير التجاري	- على عوائد رؤوس الأموال المنقولة (فوائد، أرباح موزعة ، عوائد أخرى - على إيجار العقارات

سعيد عبد العزيز عثمان شكري رجب العشماوي. اقتصاديات الضرائب، مرجع سابق ، ص120



و يمكن توضيح الفرق بينهما من خلال الجدول التالي¹ :
المفاضلة بين الأسلوبين:

من الناحية التاريخية : يعتبر أسلوب الضرائب النوعية هو الأقدم ، ولم يبدأ تطبيق الأسلوب الثاني إلا في النصف الثاني من القرن الماضي بالنسبة للدول المتقدمة² ، (الجدول في الهامش) وتم تطبيقها في بعض الدول النامية في العشرية الأخيرة من القرن الماضي ضمن موجة الإصلاحات الضريبية بينما يبقى البعض متمسكا بالأسلوب القديم من ناحية العدالة الضريبية³ ، يرى المدافعون عن الأسلوب الجديد أنه أكثر تحقيقا للعدالة ، حيث أن تقديم المكلف لمجموع دخله دفعة واحدة يعطي صورة واضحة وحقيقية كاملة عن قدرة الفرد على تحمل الأعباء الضريبية؛

- من ناحية الوفرة: إخضاع إجمالي الدخل يسمح بأن يخضع الجزء الأكبر منه للضرائب العليا ذات المعدلات المرتفعة مما يعطي حصيلة أكبر ؛
- تطبيق هذا الأسلوب يمكن أن توفر الجهد والتكاليف على الممول، حينها يصبح مطالبا بتصريح واحد بدل من تعدد التصريحات.

أسلوب الضرائب النوعية على الدخل (6 ضرائب)			أسلوب الضريبة العامة (ضريبة واحدة)		
المبلغ	المعدل	المبالغ	أصناف الدخول	المبالغ	أصناف الدخل
2.000	10%	20.000	الضريبة على الأجور ومرتبات	20.000	أجور ومرتبات
4.500	15%	30.000	الضريبة على الربح تجاري صناعي	30.000	الربح تجاري صناعي
5.000	20%	25.000	الضريبة على الربح غير تجاري	25.000	الربح غير تجاري
2.250	15%	15.000	الضريبة على الإيرادات الفلاحية	15.000	الإيرادات الفلاحية
1.000	10%	10.000	الضريبة على الفوائد والربوع	10.000	الفوائد والربوع
10.000	20%	50.000	الضريبة على إيجار العقارات	50.000	إيجار العقارات
-----	-----	-----	الضريبة على إيجار العقارات	-----	إيجار العقارات
24.750	مبلغ الضريبة	150.000	مجموع الدخول	20%×50.000 30.000 =	مجموع الدخل

الجدول: تاريخ تطبيق أسلوب الضريبة العامة الدخل في بعض دول العالم

الدول المتقدمة	سنة تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي	الدول النامية	سنة تطبيق الضريبة
فرنسا	1959	الجزائر	1992
بريطانيا	1941	مصر	1993
الولايات المتحدة	1986	الأردن	1995

³ عبد الباسط على جاسم الزبيدي، التطورات المالية الدولية الحديثة وأثرها على التشريع الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع عمان، 2014، ص، 107.



لقد بدأ تطبيق أسلوب الضرائب العامة على الدخل من طرف الدول المتقدمة كنوع من التطوير و التحديد في الفن الضريبي الذي يحقق مزايا أحسن من سابقه ، لكن ذلك يتطلب توفير الشروط و الإمكانيات اللازمة لتطبيق هذا الأسلوب ، و منها وجود وعي ضريبي لدى الأفراد يساهم في تقليل الغش و التحايل ، إضافة إلى توفر الإدارة الضريبية على إمكانيات الإطلاع و الإستعلام على قنوات التدفقات النقدية و المالية للأفراد ، و التأطير الجيد للأنشطة الإقتصادية ، بالإضافة إلى المستوى العالي من التأهيل للموارد البشرية و الإمكانيات المتوفرة لأداء مهامها بكفاءة عالية ، كل ذلك يبقى غائبا لدى الدول النامية ، و يجعلها تحتفظ بالأسلوب القديم لأنه أكثر ملائمة لظروفها و إمكانياتها ومستوى منظومتها الضريبية. و حتى الدول التي غامرت بتطبيق الأسلوب الحديث لم تحقق النجاح المطلوب و قد عادت إلى الأسلوب القديم¹.

ثالثا: مكانة الضرائب على الدخل في بنية الأنظمة الضريبية :

أصبحت الضرائب على الدخل الركيزة الأساسية في تركيبة النظم الضريبية خاصة في الدول المتقدمة و ذلك لمجموعة عوامل نلخصها فيما يلي:

- تنوع وإتساع حجم النشاط الإقتصادي، أدى إلى ظهور دخول جديدة لم تكن موجودة من قبل (إيرادات الخدمات خاصة المهن الحرة -إيرادات المهن غير التجارية ، الفن ،الرياضة عوائد الأسهم و السندات).
- إتساع وعائها جعلها أكثر مردودية في حصيلتها، كما تعتبر من أهم الضرائب التي يشعر بها الفرد حين يدفعها مما يجعله أكثر وعيا بالقضايا المالية والإقتصادية والسياسية ومشاركته في الحياة الإجتماعية واهتمامه بالمجالات التي تنفق أمواله، ولكنها تبقى من الضرائب الأكثر صعوبة في التطبيق و ينتشر فيها التهرب الضريبي أكثر من غيرها. كما تتصف بالحساسية للأوضاع الإقتصادية لأنها تعكس التقلبات الإقتصادية بسرعة².

المطلب الثالث: التنظيم الفني للضرائب غير المباشرة.

يتم فرض أو اقتطاع هذه الضرائب، بإضافة مبلغها في أسعار السلع والخدمات المباعة، ويتحملها الفرد حين يشتري هذه السلع، أي عندما ينفق دخله في سبيل شراء هذه السلع، لذلك يطلق عليها الضرائب على الإنفاق (إنفاق الدخل على السلعة والخدمات) كما يطلق عليها الضرائب غير مباشرة استنادا إلى طريقة الإقتطاع إلى الوعاء، حيث تقتطع من دخول الأفراد ليس عند تحققها، و إنما عند إنفاقها، ولا شك أن فرض الضرائب بهذا الشكل سوف يختلف أسلوبه وطبيعته وآثاره عن الأسلوب المباشر حين تفرضها على تحقق الدخل. وقد اتخذت الضرائب الغير مباشرة عدة أشكال نعرضها حسب تطورها التاريخي .

³ تراجع الدول عن أسلوب الضريبة العامة يمكن ملاحظته في الجزائر من خلال إدخال فكرة الضريبة المحررة لصنف من الدخل ثم توسعت لتصبح أغلب الدخل تخضع بصفة مستقلة، ولم يعد إخضاع الدخل يخضع لمنطق الأسلوب العام، بل يمكن اعتباره عودة للأسلوب القديم وهو الضرائب النوعية.

² رضا خلاصي، مرجع سابق، ص، 133.



الفرع الأول: الضرائب النوعية على الإستهلاك.

يشكل إختيار السلع محل الإخضاع أهم الإشكالات التي تواجه الدولة¹، نظرا لإختلاف طبيعة هذه السلع بين ضرورة و كمالية و أخرى يطلق عليها السلع الشائعة ولكل نوع من هذه السلع درجة مرونة معينة حيث تنعدم في الأولى و ترتفع في الثانية ، حيث نجد:

- سلع لا يمكن للمستهلك الإستغناء عنها (ذات طلب عدم المرونة) و هي السلع الضرورية؛
- سلع يمكن للمستهلك الإستغناء عنها (ذات طلب مرن) و السلع الكمالية؛
- سلع تتوسط النوعين السابقين في أهميتها ومرونتها و يطلق عليها السلع الشائعة الإستهلاك.

هذا النوع الأخير من السلع والذي يعرف بالشائعة الإستهلاك هو المفضل للإخضاع الضريبي والذي يستجيب لمبادئ العدالة والمردودية: فإتساع وعائها ومرونتها الضعيفة يجعلها أكثر تحقيقا لمبدأ الوفرة (تحصيل موارد مالية كافية). لإستهلاكها من عامة الناس مع إمكانية الإستغناء عنها في حالة عدم القدرة على شرائها، دون إحداث آثار تذكر، يتحمل عبئها من يستطيع الدفع، وهذا يتماشى مع مبدأ العدالة في توزيع الأعباء الضريبية، بحيث يتحمل كل فرد حسب قدرته على الدفع والتي تتحدد بحجم الدخل الذي يتمتع به كل فرد.

تعتبر من أقدم الضرائب على الإستهلاك التي تكتفي بإخضاع مجموعة من السلع الشائعة (التبغ، المشروبات الروحية، المعادن النفيسة، بعض موارد الطاقة) وتتفادى إخضاع السلع الضرورية Tax- Advalorem بالرغم أنها أكثر مردودية ولكن عبئها يتحمله الفقراء وأصحاب الدخل المنخفضة مما يجعلها تتنافى مع مبدأ العدالة كما أن إخضاع السلع الكمالية يحقق عكس الآثار السابقة لإخضاع السلع الضرورية (أكثر عدالة وأقل حصيلة)، و تتخذ الضرائب على الإستهلاك شكلين هما :

أولاً: الرسم النوعي أو (المرجعي) (Tax Spécifique)²:

- تفرض حسب الوحدة المرجعية المستخدمة في القياس (حجم السلعة -وزنها -كميتها) حيث يحدد مبلغ ثابت لكل وحدة قياس (مثل 1 دج لكل 10 غرام تبغ) (100 دج لكل 1 لتر كحول وهكذا) تتحدد حصيلتها حسب الكمية المباعة من السلعة وليس بقيمتها.

- من مميزات أن حصيلتها لا تتأثر بتقلبات الأسعار ولكنها مرتبطة فقط بكمية السلعة.

ثانيا : الرسم القيمي:

¹ عبد الكريم صادق بركات ويونس احمد البطريق حامد عبد المجيد، مرجع سابق ، ص . 341 .

² عبد المجيد قدي، مرجع سابق ، ص ، 34 .



وهي التسمية الشائعة، حين يتم تطبيق نسبة معينة على قيمة السلعة وتصبح حصيلتها مرتبطة بتغير سعر السلع في الأسواق، عادة ما يتم اللجوء إلى الأسلوبين معا في فرض مثل هذه الضرائب (Tax Spécifique + Tax Advalorem)، أصبح هذا النوع من الضرائب يعرف بالضرائب التحميلية (les assises)، انطلاقا من كون أغلب السلع محل الإخضاع هي السلع المضرة بالصحة أو القيم، إذ لا تتوقف آثارها عند تخفيض الإستهلاك أو الحد منه بالنسبة لمستهلكي هذه السلع، بل لها آثار جانبية تمتد للمجتمع أو لفئات أخرى، و على المتسبب في هذه الأضرار أن يتحمل أعباء التكفل بالفئات المتضررة من خلال تحمله لهذه الضرائب. تعتبر من أقدم الضرائب ولكنها مازالت تشكل بندا رئيسيا ضمن الهياكل الضريبية للدول ويبقى الاختلاف بين الدول في إختيار مجموعة السلع التي تشكل أوعية لمثل هذه الضرائب ، وقد تمتد إلى بعض السلع الإستراتيجية مثل مواد الطاقة قصد ترشيد عملية استهلاكها .

الفرع الثاني: الضرائب العامة على الإنفاق.

لم يتوقف نطاق الإخضاع الضريبي عند حدود بعض السلع التي يشكل إنتاجها أو استهلاكها ضررا على أفراد المجتمع، ويتم إخضاعها للضرائب لتحقيق هدفين: أحدهما مالي و الآخر اجتماعي و اقتصادي، بل وسعت مجال الإخضاع ليشمل جميع السلع و الخدمات بجميع أصنافها، و بذلك أصبح إجمالي إنفاق الفرد يخضع للضرائب. نحاول الإشارة إلى أسباب هذا التوسع قبل عرض لأهم مراحل تطورها إلى قيل أن تستقر في الشكل المعروف حاليا بالرسم على القيمة المضافة .

أولا : مفهوم الضرائب العامة على الإنفاق :

يقصد بالضرائب العامة إخضاع جميع السلع والخدمات للضرائب، بدل اقتصرها على أنواع معينة ، وفي هذه الحالة يصبح مجموع إنفاق الفرد خاضعا للضرائب ، حيث كلما أنفق الفرد جزء من دخله لشراء سلعة أو خدمة إلا وتحمل الضرائب ، وقد بدأت ملامح هذا التوجه الإخضاع الضريبي مع مطلع القرن الماضي في إطار البحث عن موارد مالية إضافية لتمكين الدولة من القيام بوظائفها في إطار ما أصبح يعرف بالدولة المتدخلة أو دولة العناية، إذ لم يعد الإقتطاع المباشر يلبي هذه الإحتياجات، كما أثبتت تجارب الدول بأن الجمع بين الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة في بناء النظم الضريبية هو أفضل بكثير حين يتم الإعتماد على أسلوب واحد، بمعنى أن توزيع حصيلة الضرائب وفق الأسلوبين (المباشر وغير المباشر) سوف يحقق نتائج أفضل، من حيث الحصيلة المالية أو من حيث العدالة الضريبية أو من حيث الجهد المبذول ، بمعنى آخر الجمع بينهما يؤدي إلى حصيلة أوفر و عدالة أحسن و تضحيات أقل ، ويرجع السبب في ذلك إلى التكامل بين الأسلوبين ، وأن عيوب أحدهما هي مزايا الآخر و العكس .



ثانيا : تطور أسلوب الضرائب العامة على الإنفاق :

عرف الفن الضريبي الخاص بالضرائب على الإنفاق شكلين، سرعان ما ظهرت عيوبهما قبل أن يستقر وفق الأسلوب الثالث، والذي ظهر بعد الحرب العالمية الثانية و الذي يتم تعميمه حاليا لكل دول العالم أنه الرسم على القيمة المضافة (موضوع الفرع الثالث) .

1) أسلوب الضريبة العامة أو التراكمية على الإنفاق (Impot cumulatif - Impot en cascade)

يتم فرض هذه الضريبة على جميع مراحل إنتاج وتداول السلع، حيث تمر السلعة بمراحل حسب دوائر الإنتاج المتعددة قبل أن تدخل مراحل التوزيع هي: تجارة الجملة وتجارة التجزئة التي تشكل الحلقة الأخيرة و تمكن المستهلك من الحصول على السلع ، ومن خصائص هذا الأسلوب :

- يصنف ضمن طريقة الإخضاع المتعددة المراحل دون خصم الضريبة للمراحل السابقة؛
 - ضريبة غير مباشرة تفرض على جميع مراحل إنتاج وتداول السلع، مما يؤدي إلى تراكمها، و تعرف بإسم الضريبة المتتابة لأنها تتابع السلعة في كل مراحلها، أو المتدرجة؛
 - تفرض بمعدلات منخفضة حتى تخفف من عبئها نتيجة تراكمها؛
- بداية تطبيق هذه الضريبة يعود إلى سنة 1920 بفرنسا كما طبقتها أغلب الدول الأوروبية ولم تدم طويلا حتى ظهرت تداعياتها وجوانبها السلبية منها:

- تعدد مراحل الإخضاع يؤدي إلى إرتفاع مستوى الأسعار مما يؤثر على القوى الشرائية لذوي الدخل الضعيف؛
- تطبيق هذا الأسلوب كانت له تداعيات على أنماط تنظيم الإنتاج وتقسيم العمل، حيث أصبح المنتجون يلجؤون إلى التكامل الرأسي، لإختصار وتقليص مراحل الإنتاج، و بالتالي تخفيض مراحل الإخضاع، وظهرت مؤسسات تتولى كل عمليات الإنتاج والتوزيع، فيما يعرف بالاندماج الرأسي، وهذا على حساب التخصص الذي يساهم في الإستخدام الأمثل والفعال للموارد.

2) أسلوب الضريبة العامة الوحيدة (الضريبة ذات المرحلة الواحدة)

إننتقل الفن الضريبي من إخضاع جميع دوائر الإنتاج و التوزيع إلى إقتصار الإخضاع على مرحلة واحدة، إختلفت التطبيقات على تحديدها، هناك من إختار المنتجين وعرفت بضريبة الإنتاج، وفضل البعض تجار الجملة وعرفت بضريبة المبيعات أو ضريبة رقم الأعمال، كما إختار البعض الآخر تجار التجزئة وعرفت بضريبة المشتريات¹ .

ومهما إختلفت مرحلة الإخضاع فإن السلع تخضع مرة واحدة وإعفاء المراحل السابقة أو اللاحقة، وعادة ما يقتصر الإخضاع على السلع التامة الصنع والمعدة للإستهلاك النهائي، والتي لا يمكن إستخدامها كمدخلات في العملية

1 سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، مرجع ، ص، 195 .



الإنتاجية، وقد خفف هذا الأسلوب من ثقل الضريبة نتيجة إلغاء تراكمها، ولكنه لم يسلم كسابقه من العيوب و المشاكل نذكر منها أهمها:

- إتساع دائرة التهرب لأن مرحلة الإخضاع واحدة، ومتى إستطاع المكلف الإفلات من دفع الضريبة (البيع دون فواتير)، يكون قد فوت الفرصة على تحصيل الضريبة، على عكس المراحل المتعددة الإخضاع، فإذا فلتت السلعة في مرحلة معينة يتم تدارك الأمر في مراحل لاحقة؛

- تطبيق هذا الأسلوب أثر على سلوك المنتجين، حيث أصبحوا يتجنبون الأنشطة الخاضعة للضريبة وتفضيل المعفاة منها أو خارج مجال الإخضاع. ولم يدم تطبيق هذا الأسلوب طويلا حتى تم استبداله أو تعويضه بأسلوب آخر أكثر فعالية .

الفرع الثالث: أسلوب الضريبة على القيمة المضافة.

يعتبر البعض أن أسلوب الرسم على القيمة المضافة بمثابة إبتكار القرن الماضي، في مجال الفن الضريبي من طرف الفرنسي Maurice- Louré سنة 1954¹، نظرا لخصائصها الفنية ، فإتساع وعائها، لعموميتها على جميع السلع و شموليتها على جميع الانشطة ، تجعلها أكثر مردودا من الناحية المالية، كما أن فرضها بمعدل واحد على جميع السلع تؤدي إلى إرتفاع أسعار جميع السلع بنفس النسبة ، وتبعد بذلك فرضية التغيير في الأسعار النسبية للسلع الذي يشكل مصدر لتغيير قرارات الأفراد، وبالتالي مصدرا للتشوهات، و هذا ما يجعلها تتصف بالحياد ، وهي بذلك تستجيب لأهم مبادئ الضريبة وهي الفعالية المالية حتى الإجتماعية، لأن هناك إمكانات واسعة لإعفاء بعض السلع أو تطبيق المعدلات المنخفضة على السلع الضرورية، إن هذه الخصائص تؤهلها لأن تكون الضريبة الأكثر تفضيلا حاليا لدرجة جعل البعض يطالب بالاعتماد الكلي عليها، سنحاول عرض لمجموعة نقاط تتعلق بالرسم على القيمة المضافة (مفهومها، طرق و أساليب فرضها، أهميتها حدود تطبيقها في الدول النامية).

أولا: مفهوم الرسم على القيمة المضافة

لم يدم تطبيق أسلوب الضريبة الوحيدة طويلا حتى أستبدل بأسلوب آخر جمع الأسلوبين السابقين، حيث تفرض بطريقة المراحل المتعددة أسوة بأسلوب الضريبة التراكمية، أي يتم إخضاع السلع في جميع مراحل إنتاجها وتداولها، ولكن مبلغ الضريبة في النهاية لا يتجاوز ذلك المبلغ في حالة تطبيق أسلوب الضريبة الوحيدة، وكأن السلعة قد خضعت مرة واحدة ، وقد تم التوصل إلى هذه الآلية من خلال إدخال أسلوب الخصم ، حيث يسمح للمكلف بخضم المقدار التي تحمله السلعة في المرحلة السابقة، أي عند شراء السلع، من مبلغ الضريبة المستحقة على السلعة عند بيعها، الفرق فقط يتم دفعه للدولة، وهكذا فإن الضريبة سوف تمس القيمة المضافة فقط للسلعة في كل مرحلة علما أن مجموع القيم المضافة للسلعة في جميع المراحل، هي القيمة النهائية للسلعة. وعمليا تطبق وفق القاعدة التالية:

¹ George Egret, La TVA , ,Edition que sais-je, Paris 1981,p,7 .



الضريبة المستحقة على المبيعات مطروحا منها الضريبة على المشتريات = الفرق موجب سوف يدفع للدولة و في حالة الفرق السالب سوف يرحل للفترة اللاحقة، على أساس أنه يشكل مبلغ مدينا يتم خصمه لاحقا. وهذا ما يعرف بآلية الإسترجاع للرسم على القيمة المضافة .

تحديد دين الضريبة = مبلغ الضريبة على المخرجات (الإنتاج النهائي)- مبلغ الضريبة على المدخلات (مستلزمات الإنتاج). أي أن الضريبة يتم تحصيلها بطريقة الدفعات المجزأة، حيث أن المبلغ النهائي للضريبة المحصلة على قيمة السلعة عند وصولها للمستهلك يتساوى مع مبلغ الضريبة المحصل في حالة تطبيق أسلوب الضريبة الوحيدة.

مفهوم القيمة المضافة: يقصد بالقيمة المضافة، القيمة التي يضيفها المنتج (سواء الصانع أو الموزع) على المواد واللوازم المستخدمة (تعرف بالمدخلات) ويتم حسابها وفق المعادلات التالية:

$$\text{القيمة المضافة} = \text{الإنتاج النهائي} - \text{الإنتاج الوسيط} \quad \text{(المعادلة (1))}$$

$$= \text{المخرجات (قيمة السلع المنتجة)} - \text{المدخلات (قيمة السلع المستهلكة)}$$

$$\text{مجموع عوائد عوامل الإنتاج (الأجور + الأرباح + الفوائد + الربوع)} \quad \text{(المعادلة (2))}$$

يتم حساب القيمة المضافة تكون محل الإخضاع أو أساس للإخضاع الضريبي¹:

الحالة الأولى: من عناصر الإنفاق العام بإستثناء الأجور المدفوعة من طرف الحكومة

الحالة الثانية: يتم استبعاد الإنفاق الحكومي على الأجور والمرتببات ومخصصات استهلاك الأصول ،

الحالة الثالثة: يتم استبعاد كل من الإنفاق الحكومي على الأجور والمرتببات والإنفاق الإستثماري.

ومن الأساليب الفنية في تطبيق الرسم على القيمة المضافة نجد طريقتين هما: طريقة الجمع وطريقة الخصم، وكل طريقة لها أسلوب مباشر وأسلوب غير مباشر كما نوضحه في الجدول أدناه.

1 طريقة تطبيق الرسم على القيمة المضافة

طريقة الجمع المباشر	طريقة الجمع الغير المباشر	طريقة الخصم المباشر	طريقة الخصم غير المباشر
المعدل × (الأجور+الأرباح) t(S+B)	المعدل × الأجور + معدل × الربح t(S) + t (B)	المعدل × (المخرجات- المدخلات) t(Output- Input)	المعدل × المخرجات- (المعدل × المدخلات) t(Output)- t(input)

المصدر: عبد الستار عبد الحليم سلمى، الضريبة على القيمة المضافة ومدى تطبيقها في مصر، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005، ص 16.

2 طريقة حساب فائض القيمة

العناصر الخاصة للرسم	العناصر المستبعدة
الناتج المحلي الإجمالي PIB	استهلاك الأصول A
أجور القطاع الحكومي SP	الإنفاق الحكومي على السلع DP
الإنفاق الإستهلاكي الخاص C	الصادرات E الواردات M
الإنفاق الاستثماري الإجمالي I	



إن طريقة الجمع تنطلق من اعتماد عوائد عوامل الإنتاج في حساب القيمة المضافة وهي (الأجور و الدخول مضروبة في معدل الرسم)، أما طريقة الخصم فتنتقل من الإنتاج الكلي مطروحا منه الإستهلاك الوسيط، الفرق الذي يمثل في النهاية مجموع الأجور و الأرباح مضروبا في معدل الضريبة، الجدول في الهامش يحدد أهم الأساليب المتبعة في تطبيق الرسم على القيمة المضافة¹.

تعتبر الطريقة الرابعة (طريقة الخصم غير المباشر) أكثر الطرق تطبيقا، أي يتم حساب الضريبة على المبيعات (المخرجات) وتطرح منها الضريبة المسددة على المشتريات (المدخلات) والفرق يتم تسديده للدولة .

ثانيا : أهم المحطات التاريخية للرسم على القيمة المضافة².

- 1917 فرض الرسم على المعاملات (مبيعات التجزئة) الذي يتم تحصيله عن طريق الطوابع، يتم إلصاقها في فواتير البيع، النواة الأولى لفكرة الضرائب العامة على الإنفاق؛

- 1920 تعميم الضريبة على رقم الأعمال بتحصيل الضريبة على مجموع العمليات التي يقوم بها التاجر خلال فترة معينة، وتشمل كل مراحل تداول السلعة، لم تعد تقتصر على تجارة التجزئة؛

- 1936 إنتقال الضريبة من التجار إلى المنتجين (الضريبة على الإنتاج) حيث أصبحت تفرض على السلع التي بلغت شكلها النهائي عند انتقالها من المنتجين إلى التجار؛

- 1948 تم إدخال تقنية الخصم أو ما أصبح يعرف (بنظام الدفعات الجزأة) أي الإنتقال من فكرة الضريبة الوحيدة إلى فكرة الضرائب المتعددة بالدفعات الجزأة ولكنها بقيت تفرض في دورات الإنتاج فقط؛

- 1954 ظهر أسلوب الضريبة على القيمة المضافة كما يطبق حاليا، تفرض على جميع مراحل العمليات الإنتاجية ومراحل تجارة الجملة لتشمل تجارة التجزئة ثم الخدمات، بأسلوب الدفعات الجزأة. ويعود الفضل في ذلك لموريس لوليه³ M.

Louré الذي وضع آليات التطبيق.

ثالثا : انتشار و تعميم الرسم على القيمة المضافة:

لقد حذت دول العالم حذو فرنسا في تطبيق أسلوب الرسم على القيمة المضافة، البداية كانت داخل الإتحاد الأوروبي وفي إطار تنسيق السياسات الضريبية، الذي أوصى الدول الأعضاء سنة 1967 بتطبيقها، وخلال الفترة 1967-1973. أصبحت كل دول الإتحاد الأوروبي تطبق الرسم على القيمة المضافة، وانتقل تطبيقها إلى مختلف دول العالم خاصة دول أمريكا اللاتينية.

¹ عبد الستار عبد الحليم سلمى الضريبة على القيمة المضافة ومدى تطبيقها في مصر دار النهضة العربية القاهرة، 2005، ص، 16

² عبد المجيد قدي. دراسات في علم الضرائب مرجع سابق، ص، 130

³ /عبد الباسط على جاسم الزبيدي، السياسة الضريبية في ظل العولمة دار الجامعة الجديدة، 2013، ص 172.



شكلت أهم أعمدة الإصلاح الضريبي المقترح من طرف صندوق النقد الدولي في إطار برامج و سياسات التعديل الهيكلي، للدول التي باشرت عمليات التحول نحو اقتصاد السوق، (أوروبا الشرقية و دول العالم الثالث)¹. ومنذ سنة 1990 بدأ التعميم الفعلي والسريع لتطبيق الرسم على القيمة المضافة عبر دول العالم، ولم يبق إلا القليل من الدول التي وجدت بعض الصعوبات التقنية والإدارية والاجتماعية في تطبيقها، مما يؤهلها لأن تكون أهم تطور أو ابتكار في الفن الضريبي للقرن الماضي وذلك لمجموعة الخصائص الفنية ونذكر منها²:

(1) إدخال تقنية الخصم وتطبيقها على كل مراحل العملية الإنتاجية وتداول السلع قضى على مشكلة الإزدواج الضريبي وتراكم الضريبة، وبالتالي تم تخفيف العبء الضريبي وتخفيض تكلفة السلع عند الإستهلاك، كل ذلك ساهم في تقليل التهرب الضريبي.

(2) طريقة تطبيقها على جميع مراحل الإنتاج والتداول، جعلها من أكثر الضرائب ذات النطاق الواسع في التطبيق وساهم في توسيع وعائها بشكل كبير مما انعكس على الإيرادات الضريبية وعلى حيادها الإقتصادي،

(3) اعتماد المعدل الواحد أو المعدلين في التطبيق ساهم في تبسيط عملية التطبيق وتحقيق العدالة الضريبية.

إن هذه الخصائص التقنية، أهلها لأن تكون أحسن الضرائب في تحقيق أهداف السياسات الضريبية ومنها: المردود المالي: إن توسيع نطاق ومجال تطبيقها لكل مراحل إنتاج وتداول السلع والخدمات يعني أن الإنفاق الكلي للأفراد يخضع للإقتطاع الضريبي، إضافة إلى الإمكانيات الكبيرة المتاحة لمراقبة العمليات الخاضعة للضريبة، من خلال عمليات الربط بين حجم المبيعات والمشتريات للمتعاملين في السوق وإمكانية تتبع مصدر وحجم وطبيعة المبادلات والصفقات بين المتعاملين، من خلال عمليات الرصد لتصريحات أي طرف من أطراف عمليات التبادل واستغلالها في تبادل المعلومات مما سمح للإدارات الضريبية ذات الكفاءة المطلوبة من تقليل فرص التهرب والغش الضريبي، كل ذلك أهلها لإحتلال صدارة الضرائب من حيث موردها المالي حيث أصبحت مساهمتها لا تقل عن ثلث الإيرادات الضريبية، وتتراوح بين 4% وتصل إلى أكثر من 10% من الناتج القومي. وقد ساهمت في توفير الإيرادات المالية اللازمة لمواجهة النفقات المتزايدة خاصة بعد تبني أغلب الدولة لفكرة دولة العناية بعد الحرب العالمية الثانية. وفي الوقت الحاضر تم اللجوء إلى حصيلتها لإنقاذ الصناديق الاجتماعية التي تعرف عجزا كبيرا خاصة في الدول الأوروبية .

- الكفاءة الإقتصادية: تعتبر من الناحية الإقتصادية، أكثر الضرائب كفاءة عندما لا تغيير من الأسعار النسبية للسلع والخدمات، وبالتالي لا تخلق التشوهات الجبائية، التي يخشاها منظرو اقتصاد السوق، ويرجع ذلك إلى أن تعميمها على جميع السلع والخدمات و بأسعار شبه موحدة، سوف يؤدي ذلك إلى رفع جميع أسعار السلع بنفس النسبة ويبقى على نفس التناسب بين الأسعار لجميع السلع، وبالتالي لا تغيير من قرارات الأفراد خاصة إذا طبقت بمعدل موحد أو بمعدلين متقاربين. وبالتالي تشكل أفضل خيار من ناحية الكفاءة الإقتصادية، التي تشكل أهم هاجس لوضعي السياسات الجبائية

¹ Document d'information de SOMO Fiscalité et financement du développement، Octobre 2008.

² عمار السيد عبد الباسط، نصر الإصلاح الضريبي ودوره في مكافحة الاقتصاد غير المنظم مكتبة الوفاء القانونية، الطبعة الأولى الإسكندرية، 2013 ص. 372.



ويعتبرها الكثيرون أهم ضريبة تتصف بالحيادية، مما يؤهلها لإحتلال صدارة الضرائب في المحافظة على مستوى الرفاهية للأفراد .

- تشكل أداة هامة للتوجيه: من خلال تشجيع الإستثمار والإدخار وتفضيله على الإستهلاك. حيث تلجأ الدول إلى تشجيع المستثمرين الجدد من خلال إعفاء مستلزمات الإنتاج مما يساعد على تخفيض التكلفة المالية للمشاريع الجديدة. كما تقدم إعفاءات لأغراض مختلفة (ثقافية - علمية - إستراتيجية - اجتماعية) .

رابعا: مشاكل تطبيق الرسم على القيمة المضافة

- إن تطبيقها يحتاج إلى محيط أكثر تنظيم للمعاملات التجارية، من مسك الدفاتر المحاسبية وتحرير الفواتير لكل عمليات البيع و الشراء وإتمام الصفقات، التي تشكل الأداة الأساسية لتحصيل الرسم للمشتري من طرف الخاضع للضريبة، وأي عملية تتم خارج إطار الفوترة تكون قد فلتت من تحصيل الرسم، لذلك فإن الدول التي ينتشر فيها القطاع غير الرسمي بشكل واسع تكون فعالية هذه الضريبة محدودة جدا، وقد تساهم في خلق تشوهات لأنها سوف تخلق فروق في الأسعار بين السلع المفوترة وغير المفوترة ؛

- صعوبة تطبيقها في القطاعات مثل القطاع الزراعي الذي يصعب مراقبته نظرا لخصوصية تسويق المنتجات الفلاحية إضافة إلى سيطرة فئة من الوسطاء يصعب مراقبتهم. كما أن الإنتاج الزراعي قد يباع مباشرة للمستهلك دون الدخول إلى الأسواق، لذلك نشهد صعوبات كبيرة في تطبيق الرسم على القيمة المضافة في القطاع الفلاحي خاصة في الدول النامية التي تبقي القطاع الفلاحي خارج مجال الإخضاع لإعتبارات تنظيمية وأخرى إستراتيجية، لأن السياسات الزراعية في أغلب الدول مبنية على الدعم ، و الإسناد ؛

- كثيرا ما يتم إستغلال عمليات الإعفاء للتحايل والتزوير. حيث تمنح القوانين أنظمة خاصة تتعلق بعمليات التصدير نحو الخارج أو اقتناء عتاد التجهيز في إطار عمليات الإستثمار، وتمنح لهم رخص الشراء بالإعفاء من الرسم، ولكنهم لا يلتزمون بشروط هذه العمليات ويعيدون بيع هذه السلع في السوق المحلي مما يخلق تشوهات في أسعار السلع ويفسدون أصول المنافسة والقدرة التنافسية للمؤسسات المبنية على التحكم في التكاليف ومن ثم فرض أسعار تنافسية.

خلاصة المبحث الثاني:

- تشكل الجوانب الفنية للضريبة مجالا واسعا لفهم و استيعاب تقنيات و أساليب الإخضاع، و تطورها عبر الزمن، لتستقر في نوعين رئيسين للإقتطاع الضريبي هما: الضرائب المباشرة و الضرائب الغير مباشرة ؛
- تشكل الضرائب على الدخل أهم أنواع الإقتطاع المباشر بأسلوب الضريبة العامة، في الدول المتقدمة و يبقى أسلوب الضرائب النوعية سائدا في الدول النامية ؛
- تراجع الضرائب على رأس المال لصالح الضرائب على الدخل، والأسعار النسبية لصالح التصاعد الضريبي؛



- أصبح الرسم على القيمة المضافة أهم أسلوب الإقتطاع غير المباشر وتم تعميمه في كل بلدان العالم لما يتميز به من خصائص تحقق مبادئ و أهداف الضريبة .

المبحث الثالث: تحليل النظم الضريبية ومشاكلها

تولد النظم الضريبية وتتطور لتعكس الواقع الإقتصادي و الإجتماعي و السياسي الذي يحيط بها، وهي تنمو و تتوسع ، فإنها دائما تتكيف مع تطور محيطها¹، لكن العلاقة بين النظم الضريبية و محيطها هي علاقة تأثير و تأثر، ذلك أن الهيكل الضريبي لا بد أن يعكس واقع و طبيعة الهياكل الإقتصادية القائمة ، كما أن أساليب الإقتطاع الضريبي لا يمكنها تتجاوز الواقع الإداري و التنظيمي و مستوى الوعي الضريبي السائد ، فكل تطور أو تحول لهذا المحيط لا بد أن يدفع بالنظام الضريبي نحو التكيف و إستيعاب المتغيرات الداخلية و الخارجية ، فحين يجري تحويل للهياكل الإقتصادية من أنشطة معينة نحو أخرى (من إقتصاد فلاحي إلى إقتصاد صناعي) لا بد للنظام الضريبي أن يتكيف مع هذه التحولات و عليه أن يساهم في دعمها ، دون أن يتجاهل محيطه الخارجي ، فعليه أن يستوعب المستجدات الخارجية مهما كانت طبيعتها سواء مذهبية أو هيكلية أو تكنولوجية ، وهذا ما يجعله منسجما مع محيطه الداخلي و الخارجي ، ولكن طبيعة النظم الضريبية ليست دائما متغيرا تابعا لمحيطها ، فإنها تملك قدرة التأثير في محيطها ، أي يمكن للنظم الضريبية أن تكون المتغير المستقل، وفي هذه الحالة تصبح هي المحدد لعملية التطور، وقد تساهم إيجابيا حين تدفع في إتجاه دعم و تشجيع النشاط الإقتصادي، من خلال مساهمتها في توفير الموارد المالية اللازمة التي تمكن من تطوير البنية التحتية للإقتصاد، أو من خلال أشكال التحريض و التمييز في المعاملة الضريبية للقطاعات و الأنشطة المراد ترقيتها، كما يمكنها أن تكون معرقلا للنشاط الإقتصادي ، وبالتالي معطلا لنمو المجتمع ، و تستمد النظم الضريبية قدرتها في التأثير من خلال قدرتها على تغيير سلوكيات الأفراد في اتخاذ قراراتهم ، فالمساهمة الإيجابية للنظم الضريبية تتحقق حين تدفع بقدرات المجتمع نحو العمل و زيادة النشاط الإقتصادي وهذا يعبر عن التحكم الجيد في الأداة الضريبية بما يخدم التنمية ، وفي المقابل فإن الأمر يتطلب المراجعة و إعادة النظر حين تصبح معرقلا للنشاط الإقتصادي و معطلا للطاقت الكامنة . إذا كانت النظم الضريبية بهذه الأهمية ، فإن بناؤها يتطلب حسن الإختيار لمجموعة الضرائب التي تشكل الهيكل الضريبي، وتحديد الأساليب الفنية الملائمة التي يمكن تطبيقها في الواقع ، دون أن نهمل جانب الصياغة القانونية للنصوص التشريعية و التنظيمية التي توضع موضع التطبيق ، إن هذا البناء الفني و القانوني للنظم الضريبية ما هو إلا محاولة لتحسيد خيارات المجتمع فيما يتعلق بدور الأداة الضريبية ، والذي يعبر عنه بالسياسة الضريبية ، فالنظام الضريبي يشكل أداة للسياسة الضريبية كما يجسد أهدافها ، و نتناول في هذا المبحث بالتحليل لثلاث جوانب رئيسية للنظم الضريبية (مفهوم ، فعاليتها و مشاكلها) كما نعتبر هذا المبحث توطئة لموضوع السياسة الضريبية في الفصل الثاني .

1 عبد الكريم صادق بركات: يونس احمد البطريق، عبد المجيد دراز ، النظم الضريبية ، الدار الجامعية ، 1999 ، ص 217 .



المطلب الأول: مفهوم النظام الضريبي ومكوناته :

يمكن النظر إلى النظم الضريبية من عدة جوانب، فهناك من يركز على الجانب الفني، الذي يشكل عنصرا أساسيا في تشكيل و بناء النظم الضريبية، و هناك من ينظر إلى الجانب القانوني، باعتباره نصوص تشريعية و تنظيمية تستند إلى قواعد قانونية متعددة تشكل إهتمام رجال القانون، أما الجانب الثالث فهو محور إهتمام الإقتصاديين الباحثين عن فعالية النظم الضريبية و العوائق التي تحد من كفاءتها، كل هذه الجوانب أفضت إلى وجود إجتاهين¹ في تعريف النظم الضريبية، أحدهما مفهوم ضيق يكتفي بالجوانب الفنية، و الآخر مفهوم واسع، يتجاوز الجوانب الفنية و الصياغات القانونية إلى الدور و الأهداف التي يمكن للنظام الضرائب تحقيقها، سنتناول أهم التعاريف من خلال هذين الإجتاهين :

الفرع الأول: مفهوم النظام الضريبي:

هناك شبه إتفاق حول وجود مفهومين للنظام الضريبي أحدهما واسع والثاني ضيق.

المفهوم الضيق للنظام الضريبي: أنه مجموعة الأساليب الفنية والقواعد القانونية والتنظيمية التي تحدد الإقتطاع الضريبي بداية من إختيار الوعاء إلى التقدير إلى الربط والتحويل².

يبدو من التعريف الضيق للنظام الضريبي أنه يقتصر على الجوانب الفنية التي تحدد شكل النظام الضريبي فنيا

المفهوم الواسع للنظام الضريبي:

- مجموعة من الهيئات والقواعد والممارسات أكثر انسجاما، التي تنتمي إلى عالمنا الإقتصادي والإقتصادي وحتى البيولوجي.
- مجموعة العناصر الإيدولوجية والإقتصادية والفنية التي يؤدي تركيبها وبنائها وتفاعلها إلى وجود كيان ضريبي معين.
- مجموعة من الضرائب التي يراد إختيارها وتطبيقها في مجتمع معين و زمن محدد لتحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها المجتمع³.

من التعريفات السابقة يتضح، أن المفهومين يشتركان في عنصر واحد، وهو الجانب الفني (مجموعة القواعد الفنية) التي تتمثل في الأساليب أو الصور أو الطرق المعتمدة في بناء النظم الضريبية.

أما المفهوم الواسع يضيف الجوانب الإيدولوجية والإقتصادية كعوامل أساسية في تكوين وتحديد النظم الضريبية حيث تتأثر النظم وتؤثر في محيطها وواقعها، (حجم الموارد الطبيعية، الهياكل الإقتصادية والإجتماعية والإدارية، درجة التقدم الاقتصادي... إلخ).

1 سعيد عبد العزيز عثمان وشكري رجب العشماوي، النظم الضريبية مرجع، سابق، ص، 322.

2 يونس أحمد البطريق، المرسى السيد حجازي النظم الضريبية، الدار الجامعية، 2004. ص، 13.

3 Pierre Beltrame, Les Systèmes fiscaux, , 3 éme Edition Que Sais-Je ?, 1997, p 3.



الفرع الثاني: مكونات النظام الضريبي¹

من المفهوم الواسع يتضح أن النظام الضريبي يتكون من ثلاث عناصر تحدد ملامحه النهائية وهي:

(1) مجموعة من الصور والأساليب الفنية (العنصر الفني)، ويشمل عملية إختيار الوعاء الذي تفرض عليه الضرائب، وأساليب التقدير لهذه الأوعية، والأسعار المطبقة، وطرق التحصيل، التي تشكل المرجعية الفنية للمشروع يريد بناء نظام ضريبي أو إصلاحه، ويتم من خلالها إختيار توليفات مختلفة وتقنيات متعددة للإقتطاع الضريبي حسب الظروف التي تمر بها الدولة وإمكانياتها التنظيمية، ذلك أن إختلاف البيئة السياسية والإقتصادية والإجتماعية والتنظيمية هي التي تحدد في النهاية الهيكل الضريبي الملائم لأي بلد.

(2) مجموعة التشريعات الضريبية واللوائح التنفيذية (العنصر التشريعي) و يتم إخراجها على شكل نصوص تشريعية وقانونية (تحدد الخاضعين، والمعفيين، وكيفية حساب الضريبة وجبايتها) و التنظيمية التي تحدد مواعيد الرقابة والتصريح والتظلم، واللوائح التفسيرية لتوحيد الفهم ووحدة التطبيق، والإدارية التي تشرف على تطبيق النظام الضريبي وعمل أجهزته المختلفة التنفيذية و الرقابية.

(3) أهداف النظام الضريبي: هي مشتقة من أهداف السياسة الضريبية وفقا لخيارات المجتمع وأوضاعه السياسية والإجتماعية والإقتصادية، وفي مجموعها تحاول احترام مبادئ النظم الضريبية وهي العدالة في توزيع الأعباء الضريبية وقد تكون العدالة هدفا يسعى النظام الضريبي إلى تحقيقه في إطار سياسات إعادة توزيع الدخل أو سياسات ضبط الأسعار أو الدخل، و لكن الدور الأكبر للنظام الضريبي يبقى في ما يوفره من موارد مالية كافية تساهم في حل مشكلة التمويل، إضافة إلى دعم النشاط الإقتصادي من خلال سياسات التحريض و التحفيز. إذا كانت تلك هي العناصر التي تكون النظم الضريبية ، فإن عملها في الواقع لن يكون بالضرورة فعالا، إلا إذا توفرت شروط أخرى تناو لها في المطلب الثاني .

المطلب الثاني: فعالية النظم الضريبية

يمكن لأي دولة أن تقوم ببناء نظامها الضريبي بالإعتماد على الأركان الثلاثة السالفة الذكر (تحديد الأساليب و الصور الفنية للضرائب المختارة) ، ثم يتم صياغتها في شكل نصوص تشريعية مع تحديد الأهداف المراد تحقيقها و بذلك يكون النظام الضريبي المطلوب قد اكتمل بناؤه من الناحية الإجرائية (الفنية و التشريعية)، أما فعاليته تبقى مرهونة بنتائج التطبيق العملي .

الفرع الأول: مفهوم الفعالية.

يقصد بالفعالية مدى قدرة النظام الضريبي على تحقيق أهدافه بشكل متوازن¹، و بمعنى أدق هي قدرة النظام الضريبي على التأثير الإيجابي في الحياة الإقتصادية، لتحقيق أمرين أساسيين هما² :

1 سعيد عبد العزيز عثمان و شكري رجب العشموي، النظم الضريبية، مدخل تحليلي وتطبيقي، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية

الإسكندرية، 2004 ص/15.



- الكفاءة: وهي قدرته على زيادة رفاهية المكلفين؛

- العدالة: هي التطبيق الشامل للنظام على كل المكلفين.

إن زيادة رفاهية المجتمع، تتحقق من خلال المردود المالي الذي يوفره النظام الضريبي كأحد المصادر المحلية في تمويل التنمية، والتي تساعد في تطوير البنية التحتية للإقتصاد ، وتحسين مناخ الأعمال وتساعد في ترقية الحياة الاجتماعية للأفراد، ومن جهة ثانية فإن زيادة رفاهية المجتمع تتحقق حين يكون تأثير الأداة الضريبية إيجابيا على :

- الإستخدام الأمثل للموارد الإقتصادية دون تشوهات أو خسائر إجتماعية ؛

- تحقيق الإستقرار الإقتصادي ضمن سياسات التثبيت الظرفي، سواء في حالات الركود الإقتصادي أو ظهور التضخم، فإن الأداة الضريبية تشكل عنصرا هاما لتغيير مستوى الطلب الكلي حتى يتعادل مع العرض الكلي، و بذلك يتحقق التوازن و تعود الفعاليات الإقتصادية للعمل و ينتعش الإقتصاد ويتحقق الإستقرار .

العدالة الضريبية: التي تشكل العنصر أو المبدأ الثاني لتحقيق الفعالية فإنها تعني أن الأعباء الضريبية يتحملها الجميع كل حسب مقدرته، وألا يلقي العبء الضريبي على فئة معينة أو قطاع معين. كما يفهم من العدالة الضريبية أنها تساهم في إعادة توزيع الدخل لصالح الفئات الفقيرة.

الملاحظ أن كل أدبيات إصلاح النظم الضريبية أصبحت تركز على هذين المبدأين (الفعالية و العدالة)³ مع الإشارة إلى أن هذه المبادئ يتناولها البعض كمبادئ للسياسة الضريبية ، كما أنها تطرح إشكالات كبيرة لوجود تعارض بينها ، أي أنها غير متكاملة و محاولة تحقيق أحدهما يضر بالأخرى ، مما جعل البعض يعتبرهما من المعضلات Le dilemme entre équité et efficacité ، وفي مثل هذه الحالات يتم اللجوء للتحكيم بينهما ، فقد يفضل مبدأ على الآخر حين يحقق منافع أكبر من الآخر .

وقد طرح أحد خبراء صندوق النقد الدولي في مجال السياسات الضريبية مجموعة مؤشرات حول النظام الضريبي الجيد وعرفت بإسمه Vito Tanzi وهي⁴ :

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، دار هومة، الجزائر 2003، ص.75 .

² Vito Tanzi et Howell Zee, « Une politique fiscale pour les pays en développement » Fond Monétaire International , Dossiers Economiques. Édition française, Division française Services linguistiques du FMI, Mars. 2001.

³ أهم عناوين المقالات الخاصة بإصلاح النظم الضريبية نجد :

- النظم الضريبية ليست عادلة ولست كفاءة Les systèmes fiscaux ni équitable ni efficace

- رهانات السياسات الضريبية هي العدالة والكفاءة Les défis des politiques fiscales c'est l'équité et l'efficacité

- لماذا نصلح النظام الضريبي لأنه غير عادل وغير كفء³ عوائق السياسات الضريبية غياب الفعالية

- l'efficacité la réflexion sur la stratégie de sortie de crise offre une opportunité unique de revisiter l'équité et de nos systèmes d'imposition,

⁴رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية ، مرجع سابق ص،378.



- (1) **مؤشر التركيز:** يتعلق بمصدر حصيلة الضرائب بالإعتماد على عدد قليل من الضرائب تشكل أعمدة النظام الضريبي و تساهم بالحصصة الكبرى من إجمالي حصيلة الضرائب، أفضل من توزيع الحصيلة على عدد كبير من الضرائب، مما يزيد في أعباء التحصيل و يخلق الإزعاج و الجهد الزائد دون فائدة.
- (2) **مؤشر التشتت:** وجود الضرائب ذات المردود الضعيف، هو بمثابة عبء على مصلحة الضرائب، وبالتالي فإن إلغائها يشكل إزاحة لمشكلة و مساهمة في تخفيف العبء و بالتالي تبسيط النظام الضريبي .
- (3) **مؤشر التآكل:** ويتعلق الأمر بالوعاء الضريبي، و إلى أي مدى تم استيعاب الوعاء الممكن أو المتوفر، ذلك أن الوعاء الضريبي يمكن تقليصه بتضييق نطاق الإخضاع عبر الإستثناءات و الإعفاءات و التي تعرض الوعاء الضريبي للتآكل. و التقليص مما يؤثر على حصيلة الضرائب.
- (4) **مؤشر متأخرات التحصيل:** الكثير من إدارات الضرائب تعاني من نقص الفعالية في تحصيل مستحقات الضرائب، سواء لنقص الوسائل أو لعدم القدرة، بفعل المقاومة الشديدة لبعض للمكلفين بالضريبة والتي تصل إلى درجة التحدي، في غياب أدوات ردعية و صارمة، فإن نسبة المتأخرات تبقى مرتفعة و تضر بحصيلة الضرائب
- (5) **مؤشر التحديد:** يتعلق الأمر بالتحديد الدقيق لنوعية الضريبة، إن كانت على رأسمال أو دخل رأس المال، إن كانت على الأرباح المحققة أو الأرباح الموزعة، كل ذلك يمكن إدراجه ضمن قاعدة اليقين والوضوح. و التي تفتقد إليها الكثير من التشريعات الضريبية في الدول النامية، وإذا نظرنا إليها بمقاييس الحوكمة يمكن إدراجها ضمن مبدأ المقروئية .
- (6) **مؤشر الموضوعية :** يتعلق الأمر بطرق تحديد و قياس الأوعية الضريبية و مدى شفافيتها و دقتها و مصداقيتها و يقترب هذا المؤشر بقاعدة اليقين و الملائمة لأدم سميت عندما يشترط أن تكون الضريبة واضحة و معلومة دون غموض أو تحكم ، و تحصل بالطرق التي لا تزعج وترهق المكلف و الإبتعاد عن التقدير الجزائي، أي أن الموضوعية تعني مدى إلتزام النظام الضريبي بتطبيق قاعدتي اليقين و الملائمة ، و يقترب هذا المؤشر أيضا بمبدأين في الحوكمة الضريبة ، التي تطرح حاليا، و يتعلق الأمر بمبدأ الرؤية و الوضوح (La visibilité) و مبدأ و المقروئية الواضحة (La lisibilité)¹.

¹ Mustafa Bensahli , La gouvernance en fiscalité et ses sept règles capitales, expérience Algérienne, Enag éditions, Alger ,2014 . p.40.

² Introduction à l'étude de la fiscalité, (Version mai 2002) <http://www.profiscal.com> .Sept critères fondamentaux permettent de qualifier un système fiscal :

- (1) Un bon système fiscal est un système conceptuellement **équitable** . نظام ضريبي جيد هو نظام في تصوراته عادل .
- (2) Un bon système fiscal doit tendre vers la simplicité et **la stabilité**. يجب أن يتجه نحو البساطة والاستقرار
- (3) Le respect du système fiscal doit être **généralisé**. (4) احترام النظام الضريبي يجب أن يكون شاملا
- systeme fiscal doit intégrer **la raison économique** يجب على النظام الضريبي أن يدمج المنطق الاقتصادي



(7) مؤشر التنفيذ: يتعلق الأمر بقدرة الإدارة الضريبية على التنفيذ الكامل و الكلي و الشامل للنصوص والتشريعات الضريبية، الكثير من النصوص التشريعية تبقى دون تطبيق، لأسباب متعددة قد تكون لعدم صدور نصوص و لوائح تطبيقية، أو لغياب الجدية و الإرادة، و بعض الأحيان التهاون و اللامبالاة .

(8) مؤشر تكلفة التحصيل: وهذا المؤشر لا يختلف تماما عن قاعدة الإقتصاد في نفقات الجباية لآدم سميت ، أو مبدأ تكلفة التوافق الضريبي فالضريبة يجب أن تكون منتجة أي لا تكلف خزينة الدولة مصاريف كبيرة للتحصيل لدرجة أن حصيلتها يمكن أن تنفق على جبايتها.

خلاصة القول حول فعالية النظم الضريبية أنها تكتسي أهمية بالغة، ذلك أن تحقيق النظام الضريبي لأهدافه ينعكس بالإيجاب على المجتمع و يدفع به إلى الأمام ، بينما غياب الفعالية قد تعرقل مسار التنمية و تفوت فرص النمو و التطور، ولم تعد مبادئ النظام الضريبي الفعال خافية من الناحية النظرية وهي (العدالة و الكفاءة) واحترام مبادئ الإخضاع الضريبي مثل الملائمة و البساطة ، و المحافظة على كفاءة السوق ، وقد حصرها البعض في سبع مبادئ و لكن من الناحية التطبيقية، تبقى من أصعب القضايا التي يمكن تجسيدها، و بالنسبة لمؤشرات تقييم النظم الضريبية يمكن تصنيفها في ثلاث مجموعات رئيسية، تعبر عن مفردات النظام الضريبي بعضها خاص بقصور بالتشريع و الآخر بعدم الإلتزام بالقواعد و المبادئ ، و المجموعة الثالثة تتعلق بتقصير الجهاز الإداري. ومقارنتها بما يطرح حاليا مبادئ الحوكمة الضريبية¹، ويمكن تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول (4-1): تصنيف مؤشرات فيتوتانزي حسب علاقتها بالنظام الضريبي ومبادئ الحوكمة الضريبية

المجموعات	مكونات المجموعة	النظام الضريبي	مبادئ الحوكمة	المعالجة والإصلاح
المجموعة الأولى	التكيز، التآكل، التشتت	تتعلق بهيكل النظام الضريبي	الرؤية والوضوح	إنشاء أنظمة للتقييم مستمرة ذات موثوقية، التحكم في الأداة الإحصائية
المجموعة الثانية	الموضوعية، تكلفة التحصيل	القواعد، المبادئ	المقروئية	تحسين تقنيات الجباية
المجموعة الثالثة	متأخرات التحصيل التنفيذ	معوقات ومشاكل النظم	الفعالية الضمانات والأمن	العصرية، وتحسين العقيدة الإدارية

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على: (مؤشرات فيتوتانزي للمصدر السابق-مبادئ الحوكمة)

(5) Le système fiscal doit être internationalement comparatif.

(6) يجب أن يكون قابلا للمقارنة الدولية

Le système fiscal doit avoir un bon rendement.

(7) Le يجب أن يكون مردوده جيدا

Le système doit favoriser l'émergence d'un bon environnement

. يجب أن يكون ملائما للبيئة

¹ Mustafa Bensahli, La gouvernance en fiscalité et ses sept règles capitales, expérience Algérienne, Enag éditions, Alger ,2014 .p.40.

حددت مبادئ الحوكمة الضريبية بسبع مبادئ هي: مبدأ التشاور-الرؤية و الوضوح -المقروئية -الأمن و الضمانات -الاستقرار-الفعالية -المعلومة.



أهم الملاحظات من الجدول أعلاه:

- أن مؤشرات فيتو تانزي، لا تعدو أن تكون تطويراً لقواعد الضريبة، لآدم سميت مع إضافة جوانب تقنية تتعلق بالقابلية للتطبيق والتنفيذ،
- أن مبادئ الحوكمة الضريبية التي ينادي بها المعاصرون، لا تخرج عن نفس السياق للمبادئ العامة للنظم الضريبية، وهي العدالة و الكفاءة وفي مجموعها يشكلان فعالية النظم الضريبية، إن وضع هذه المبادئ موضع التطبيق هي التي تكشف عن فعالية نظم من دونها، ذلك أن عوائق التطبيق و مشكلاتها تقف حجر عثره أمام تحقيق الأهداف المنشودة للنظم الضريبية ، نتناول ذلك في المطلب الثالث .

المطلب الثالث: مشاكل ومعوقات الأنظمة الضريبية

تعاني النظم الضريبية من مشاكل تحد من فعاليتها ، بعضها نابع من البيئة المحيطة بها، مثل الواقع الإقتصادي و الإداري و الإجتماعي المتواضع ، و بعضها يتعلق بالمنظومة الضريبية ذاتها أي من داخلها ، نحاول في هذا المطلب تحليل ثلاث نقاط تعتبر أهم محددات الأنظمة الضريبية (الطاقة الضريبية، الضغط الضريبي، التهرب الضريبي).

الفرع الأول: الطاقة الضريبية والضغط الضريبي:

استقطب موضوع الطاقة الضريبية اهتمام الباحثين الذين يتناولون علاقة الضرائب بقضايا التمويل والتنمية في محاولة لمعرفة مدى قدرة الضرائب على تعبئة الموارد المالية الممكنة، كما أثارت جدلاً واسعاً حولاً مفهومها.

أولاً: مفهوم وتعريف الطاقة الضريبية.

الطاقة الضريبية المطلقة¹: وهي أقصى ما يمكن تحصيله عن طريق الضرائب دون إحداث آثار سلبية على الإقتصاد. وهذه الفكرة صعبة التطبيق لأن الضرائب بطبيعتها تترك آثار سلبية في جوانب متعددة (نفسية اقتصادية إجتماعية)، كما أن هناك صعوبة كبيرة في تحديد هذه الآثار بدقة، لأنها مرتبطة بقضايا الإنفاق العام، وحجم الأموال المقتطعة، وعدالة توزيع العبء الضريبي بين أفراد المجتمع - وطريقة فرضها وتحصيلها... الخ.

تعريف دالتن (Dalton): هي المقدرة النسبية للمجتمع في المساهمة في نوع من الإنفاق ذي النفع المشترك حسب درجة ثرائه بإتباع معايير معينة لتوزيع الأعباء الضريبية.

تعريف ستامب (Stamp): بأنها الدخل القومي مطروحاً منه حد الكفاف².

¹ يونس أحمد البطريق عبد الكريم صادق بركات، الأنظمة الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، القاهرة، 1986 ص 98.

² محمد مبارك حجير، الضرائب وتطوير إقتصاديات الدول العربية، معهد الدراسات والبحوث العربية، 1965 ص.352.



تعريف شيراز:(chiraz): أنها تعادل القدر من الناتج الذي يزيد عن حجم الإستهلاك اللازم لتحقيق الناتج الكلي الذي لا يغير من مستوى المعيشة القائم. وتحدد عوامل اقتصادية مثل حجم الدخل القومي، الهياكل الاقتصادية، تنوع الدخل ومستوياتها، وعوامل تتعلق بالهيكل الضريبي.

تعريف كلارك (C.Clark): بأنها أقصى قدر من الأموال يمكن الحصول عليه عن طريق الضرائب في حدود حجم وتركيب الدخل القومي، وبالنظر إلى حجم الإنفاق العام، وبالمقارنة مع تكاليف وسائل التمويل الأخرى مع مراعاة الحدود الاقتصادية والمالية والإعبارات النفسية. الطاقة الضريبية هي أقصى عبء ضريبي يمكن أن يتحملة أي بلد دون أن يتعرض لأضرار وأخطار فعلية¹.

ثانيا: العوامل المحددة للطاقة الضريبية :

يتوقف حجم الطاقة الضريبية لأي مجتمع على الجوانب الاقتصادية بالدرجة الأولى، الهياكل الاقتصادية القائمة، مستوى الدخل و كيفية توزيعها. إن تنوع الهياكل الاقتصادية، بوجود قطاعات إنتاج متطورة خاصة في القطاعات الثلاث (الصناعة - الفلاحة - الخدمات) يمكنها أن تشكل أوعية متنوعة تتيح للدولة إمكانات واسعة للإقتطاع الضريبي ، كما للإقتصاديات المتطورة تتنوع فيها الأنشطة من خدمات و أعمال كما تتنوع فيها الدخل مثل الفوائد و إيرادات القيم المنقولة و إيرادات المهن الحرة ، إلى جانب حجم الإستهلاك و مستوى المعيشة المرتفع، كلها يوفر إمكانات واسعة للدولة لإقتطاع الضرائب دون مشاكل و آثار تذكر ، و على العكس من ذلك فإن الهياكل الاقتصادية للدول النامية لا تشجع على الإقتطاع الضريبي² ، قطاعات إنتاجية متخلفة، عدم تنوع اقتصادياتها ، كلها عوامل غير مساعدة في فرض الضرائب و تحد من حجم الطاقة الضريبية.

بالرغم من الإمكانيات الكبيرة المتاحة أمام الدولة لإستخدام أدواتها الجبائية ، فإن تحقيق الأهداف ليس بالأمر السهل وفي كثير من الأحيان تكتفي الدولة بمستويات ضعيفة بعيدا عن الأهداف المنشودة ، لأن الأمر يتعلق بعلاقة بين الأفراد و الدولة، وليس من السهل إيجاد أرضية تعاون بينهما في القضايا المتعلقة بالجبائية ، حيث تختلف ردود أفعالهم إزاء ما تفرضه الدولة، ويطلق البعض على هذه العوامل المعوقات (Les contraintes des politiques fiscales)³. تتمثل أساسا في عمليات الرفض والتملص من دفع الضرائب والتي تتخذ أشكال (الغش، التهرب، والترشيد العدواني). ولا بد من البحث عن أسباب هذه الظواهر قصد تقليصها أو الحد منها.

¹ A.Doyyelle," pression fiscale dans les pays en voie de développement", thèse sc eco, université de paris Sorbone ,1973 ,p,15.

² Vito Tanzi et Howell Zee, « Une politique fiscale pour les pays en développement » Fond Monétaire International, Dossiers Economiques. Édition française, Division française Services linguistiques du FMI, Mars. 2001.

³ Arnaud Diemer, «La politique fiscale» Site : <http://www.oconomia.net>.



الفرع الثاني: التهرب والغش الضريبي.

يقال أن التهرب ظاهرة ملازمة للضريبة كالظل الذي يلازم الإنسان، وبالتالي لا يخلو أي نظام للإقتطاع الضريبي من محاولات التملص أو التخلص من الضريبة بشتى الطرق الممكنة، وفي أغلبها طرق الإحتيال والغش.

التهرب الضريبي هو رد فعل طبيعي من طرف المكلف تعبيرا عن موقفه إتجاه الضريبة، ولكن الظاهرة ليست بنفس الحدة والإنتشار في جميع الدول، وذلك لإختلاف درجة تقبل الفرد للضريبة وقناعاته وحسه المدني بضرورة دفع الضريبة تعبيرا عن إلتزامه بتأدية واجباته الوطنية، وهذا ما يعبر عنه بالوعي الضريبي أو التمدن الضريبي، و لا يمكن أن نجد ذلك، إلا في دول ومجتمعات يشعر فيها الفرد بمواطنته، وتحترم فيها حقوقه وتوفر له الخدمات العامة بالمستوى وبالجوودة المطلوبة، ومن هنا يأتي الإختلاف في إنتشار الظاهرة بين دولة أخرى، إلى جانب أدوات الضبط في تطبيق النظام الضريبي، من تشريعات بسيطة واضحة وعادلة وملائمة، وإدارة ذات كفاءة عالية تسيطر على عمليات فرض وربط وتحصيل الضرائب ومتابعة المتهربين بصرامة وفعالية، وتصنيف التهرب الضريبي في دائرة الجنايات أو الجرائم، و نحاول عرض لأهم النقاط المتعلقة بالتهرب الضريبي وهي (تعريفه، أسبابه، آثاره، وطرق مكافحته).

أولاً: تعريف التهرب الضريبي :

هو إمتناع المكلف الذي تتوفر فيه شروط الإخضاع عن الوفاء بما، مستعينا في ذلك بكافة أنواع التحايل والغش وهي مختلفة ومتعددة¹.

يتخذ التهرب الضريبي عدة صور وأشكال، تتطور مع تنوع أساليب تسوية المعاملات والصفقات، وتهدف في مجملها إلى تقليص وعاء الضريبة سواء كان دخلا أو رقم أعمال، ومن أهم صور التهرب، البيع بدون فواتير، عدم تسجيل عقود الإيجار أو التعامل من الباطن وفي المقابل يلجأ إلى تضخيم الأعباء بإثبات أعباء وهمية أو صورية تؤدي في النهاية لتقليص الأرباح المصرح بها.

ثانياً: أنواع التهرب من الضريبي² :

(1) التهرب المشروع: يتمثل في التخلص من الضريبة دون مخالفة القوانين الضريبية من خلال استغلال ثغرات القانون الضريبي، أو تجنب الحدث المنشئ للضريبة. وإذا كان القانون لا يعاقب على مثل هذا النوع من التهرب فإنه يصنف ضمن عيوب الأنظمة الضريبية، لأنه في النهاية يجرم الدولة من تحصيل إيرادات مالية لا تختلف آثاره أو نتائجه عن آثار الغش الضريبي من حيث العدالة و المردود المالي. الغش الضريبي وهو التخلص من الضريبة بمخالفة القانون من خلال استعمال أساليب التحايل والتزوير المتعمد. تقسيم التهرب حسب معيار الحدود الجغرافية :

(2) التهرب المحلي أو الداخلي الذي يتم داخل الدولة أو في إقليمها الجغرافي.

¹ زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الفتح للطباعة والنشر، الإسكندرية، ص، 174 .

² رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص، 421



3) التهرب الدولي: الذي يتم على المستوى العالمي من خلال تحويل الأموال أو تهريبها إلى الخارج. ويتم محاربتة من خلال التعاون الدولي بعقد اتفاقيات تبادل المعلومات أو تسليم المتهمين بالتهرب والإبلاغ عنهم. وأصبح التهرب الضريبي الدولي من أهم القضايا المعاصرة التي تطرح للنقاش وتشغل اهتمام الدول.

ثالثا: أسباب التهرب الضريبي.

من الناحية النظرية فإن أسباب التهرب الضريبي من القضايا المعروفة، يحددها الباحثون في قصور المنظومة الضريبية (خاصة الإدارة الضريبية التي لم تفلح وسائلها الرادعة في الحد من الظاهرة) كما تساهم الظروف الاقتصادية (عمليات الضبط والتأطير للنشاط الاقتصادي)، إضافة إلى مستوى الوعي والتمدد لدى المكلفين بالضريبة ومستوى القبول والرضا والقناعة للإقبال الطوعي على دفع الضرائب.

إذا كانت هذه الأسباب يتم تكرارها دائما عند الحديث عن أسباب التهرب الضريبي، فإن تجسيدها ميدانها يشكل أحد التحديات التي يصعب تحقيقها خاصة في الدول النامية، وحتى العالم المتقدم لم يستطيع أن يحاصر الظاهرة بالشكل المطلوب بسبب التطور الحاصل في أساليب التحايل والذي يأخذ في بعض الأحيان إستراتيجيات علمية لتجاوز القوانين فيما يعرف بالترشيد الضريبي للشركات المتعددة الجنسيات، التي تستغل الفراغات في التشريعات لتقليل أعبائها الضريبية، وقد تملص في بعض الأحيان بشكل نهائي من دفع الضرائب، إلى جانب الإمكانيات المتاحة للإقامة في الأماكن التي تعرف بالملاذات الضريبية تحت الرعاية السامية للدول الكبرى.

ومن هنا تصبح عملية الحد منه من أهم التحديات للسلطة الضريبية، مستخدمة وسائل وقائية كالرقابة المستمرة والدائمة للمكلفين، وبالوسائل الردعية بالعقوبات والغرامات التي تصل إلى حجز الأموال والمصادرة وحتى إلى السجن عندما يتم إثبات عمليات الغش والتحايل.

رابعا: آثار التهرب الضريبي.

يشكل التهرب الضريبي أحد العوامل الرئيسية للأنظمة الضريبية التي تحد من فعاليتها، وتؤثر على الجوانب التالية¹:

1) الجانب المالي: التهرب الضريبي يفوت فرص تحصيل المستوى المطلوب من الإيرادات، مما يخلق صعوبات مالية للدولة يساهم في تعميق عجز الموازنات والإفراط في اللجوء لمصادر التمويل الأخرى ذات الآثار التضخمية (الإصدار النقدي والقروض).

2) الجانب الاقتصادي: قلة وشح الموارد المالية المحلية يشكل أهم عقبات تمويل التنمية خاصة في الدول النامية. وأن استفحال الظاهرة يؤثر على إنجاز وتنفيذ برامجها الاقتصادية والاجتماعية.

كما يساهم في إفساد قواعد المنافسة بين المؤسسات ويخلق تشوهات في ميدان الأسعار ذلك أن عدم تحمل الأفراد للأعباء الضريبية يساعدهم على تخفيض أسعارهم والإكتفاء بهوامش ربح ضعيفة. وهذا يشكل أحد العوامل التي تخل بقواعد المنافسة في الأسواق ويكون الخاسر فيها، من إلترزم بدفع واجباته الضريبية.



3) يمس بقواعد الإخضاع الضريبي: خاصة العدالة الضريبية بين المكلفين بالضريبة، ذلك أن إفلات البعض من دفع التزاماته الضريبية، هو بمثابة الإخلال بأهم قاعدة في التكاليف العام (أن يساهم الجميع في تحمل أعباء النفقات العامة). ويمكن أن يشكل عبئا إضافيا على المكلفين الذين يمتنعون عن التهرب سواء بإرادتهم أو بدونها.

الفرع الثالث: اتساع حجم القطاع غير الرسمي :

يشكل القطاع غير الرسمي (أو غير المنظم أو الموازي أو القطاع الخفي) إلى غير ذلك من المصطلحات التي تطلق على الأنشطة الاقتصادية الخفية بعيدة عن أعين الرقابة ، و تخرج عن دائرة التأطير القانوني و التنظيمي و لا تظهر في الإحصائيات الرسمية¹ سواء الدخول المحققة أو حجم العمالة ، و الإقتصاد غير المنظم ظاهرة موجودة في كل اقتصاديات العالم، مع الفارق في حجم الظاهرة حيث تزداد في الدول النامية وتتقلص دائرته في الدول المتقدمة و يصل في بعض الدول إلى 70 % من الناتج القومي الإجمالي مثل (مصر و نيجيريا)، عند استخدام منهج المدخلات المالية، و تنخفض هذه النسبة إلى النصف عندما يعتمد على المنهج النقدي في قياسه ، و إستطاعت بعض الدول أن تقلص من دائرته ما دون 10% في الدول الإسكندنافية ، و تشكل هذه الظاهرة التحدي الحقيقي لكثير من الدول النامية ، لأنه من غير المعقول أن يكون نصف النشاط الإقتصادي خارج دائرة الضوء الذي يطلق عليه البعض بالإقتصاد الأسود²، فإلى جانب كونه غير ملزم بواجباته الإدارية والتنظيمية والضريبية و الإجتماعية، فإن انعكاساته و تأثيراته كبيرة على مسار الإقتصاد الرسمي ، حيث يعتبر العامل الرئيسي في إفشال عمليات الإصلاح الإقتصادي ، برفضه الإمتثال لضوابط السوق و المعاملات التجارية و المالية و النقدية القانونية ، مثل (عدم إصدار الفواتير ، عدم التعامل بالشيك ، عدم احترام قواعد المنافسة ، عدم احترام شروط عرض السلع والخدمات بما يحافظ على سلامة المستهلك)، ولا شك أن أكبر تأثير لهذه الظاهرة هو حرمان خزينة الدولة موارد مالية كبيرة لأنه يبقى خارج دائرة الإخضاع الضريبي ، بحكم أنه غير مقيد أصلا في سجلات الضرائب و البعض يدرجه ضمن حالات التهرب الضريبي بإعتباره ممتنع عن أداء واجباته الجبائية، والبعض الآخر يخرجه من هذا التصنيف لأن المتهرب عادة يكون ممن تتوفر فيهم صفة الإخضاع و يمتنعون عن دفع الضرائب أم الأنشطة غير الرسمية فإن أصحابها من الناحية القانونية غير مطالبين بدفع الضرائب لأنهم أصلا غير معترف بنشاطهم و غير مسجلين في مصالح الضرائب ، قياسه اعتماد مقدار الأموال المستحقة لمصالح الضرائب (أنه مجموع الدخول غير المبلغة إلى سلطات الضرائب)³.

1 عمار السيد عبد الباسط نصر، الإصلاح الضريبي ودوره في مكافحة الاقتصاد غير المنظم، مكتبة الوفاء القانونية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2013، ص 96.

2 نفس المرجع، ص، 246.

3 Vito Tanzi, "A second (and more skeptical) look at the underground economy in the U.S.V " Annual estimates -staff papers-vol 30 n°(2)1993. PP. 103-105.



و يرجع البعض أسبابه إلى ارتفاع معدلات الضريبة، وقد يكون لهذا دافعا للعمل خارج الأطر القانونية، ولكنه هدف أكثر منه سبب، وأن الأسباب الحقيقية لإنتشاره تكمن في غياب الصرامة و الفعالية من طرف أجهزة الدولة في تأطير الأنشطة الاقتصادية من خلال إصدار و تطبيق القوانين و التدابير اللازمة لمنع كل نشاط لا يتوفر على الترخيص و لا يستوفي الشروط المطلوبة للممارسة.

خلاصة الفصل الأول:

(1) قدمت النظرية الضريبية جوانب هامة في تحديد مفاهيم و مبادئ الإخضاع الضريبي منها قواعد التأثير الجبائي الذي يشكل المدخل الرئيسي للتحليل النظري، و يؤسس لقواعد هامة في تحديد آثار الضرائب و محددات العبء الضريبي الإضافي، و كيفية تقليص خسائر الفعالية الاقتصادية الناتجة عن الجباية، إضافة إلى القضايا المتعلقة بالضرائب ورفاهية المستهلك، وذلك بإستخدام أدوات التحليل الاقتصادي، مما يجعل هذه القواعد أكثر تأصيلا من الناحية النظرية و العلمية؛

(2) تشكل نتائج التحليل، الخاصة بقواعد التأثير الجبائي أسس مرجعية لبناء النظم الضريبية، من خلال إختيار القواعد الضريبية التي تحقق فعالية النظام الضريبي، حيث تعتبر الكفاءة الاقتصادية للضريبة أحد ركائزها و مبادئها الأساسية، فالحديث عن إصلاح النظم الضريبية يجعل من هذه المبادئ المبرر الأساسي للدلالة على فشل النظم الضريبية، ويصفونها بغير الفعالة و غير العادلة (Ni efficace ni équitable)¹. ونعني بذلك أن الجباية تشكل مصدرا لخلق تشوهات تؤثر سلبا على التخصيص الأمثل للموارد، وتشكل بذلك تكاليف وخسائر يتحملها أفراد المجتمع بكامله، و يتتعد المجتمع عن تحقيق الوضع الأمثل والرفاهية المنشودة؛

(3) كما يمكن للجباية أن تكون عاملا تصحيحيا لعمل الأسواق، في حالات أخرى فهي تساعد من رفع كفاءة الأسواق وإعادة تخصيص الموارد في الإتجاه المرغوب؛

(4) هناك تطور كبير في الأساليب الفنية لفرض الضرائب و من أهم الصور و الأساليب، نجد في مجال الضرائب المباشرة، الضرائب على الدخل بأسلوب الضريبة العامة و بمعدلات تصاعدية، في مجال الضرائب غير المباشرة نجد الرسم على القيمة المضافة، الذي يسوق كأحسن أسلوب لفرض الضرائب لمجموعة خصائص (الحياد- الوفرة- الكفاءة- العدالة)²؛

(5) اعتماد أنظمة إخضاع حقيقية و تصريحية.

(6) تبني النظم الضريبية بالجمع بين الأسلوبين المباشر و غير المباشر لاعتبارات العدالة و الفعالية

(7) تعاني النظم الضريبية من مشاكل التهرب و الغش الضريبي، الذي تتوسع دائرته بشكل كبير في الدول النامية سوف نفصل في الموضوع عند الحديث عن السياسات الضريبية لهذه الدول في الفصل القادم.

¹ Robert P Hagemann, Brian R0.Jones et R.Bruce Montador, « L a réforme fiscale dans les pays de l OCDE » (Motif; Contraintes et mise en œuvre , p.207.

² Maurice COZIAN, "les grands principes de la fiscalité des entreprises 2^e édition, 1986.p.



الفصل الثاني:

الإطار النظري للسياسة الجبائية



الفصل الثاني: الإطار النظري للسياسة الجبائية

تشكل النظرية الضريبية مدخلا تمهيدا لتحليل مفاهيم ومبادئ السياسة الضريبية ، حيث يعتبر الكثيرون أن مصطلح السياسة الضريبية ظهر عندما تعددت أدوار الجبائية¹ ، بمعنى أن التحول جاء نتيجة الاستخدام المتعدد للجبائية ، فالتطورات التي حصلت على المستوى الفكري خاصة فيما يتعلق بدور الدولة ، ترتب عنها تغيرات كبيرة في المفاهيم الاقتصادية ، وظهرت نظريات جديدة حول الدولة ووظائفها خاصة في الحياة الاقتصادية حين أصبحت تتولى وضع وإدارة البرامج والسياسات الاقتصادية التي تخدم النمو الاقتصادي ، و تحافظ على الاستقرار و التوازن و التشغيل الكامل للموارد .

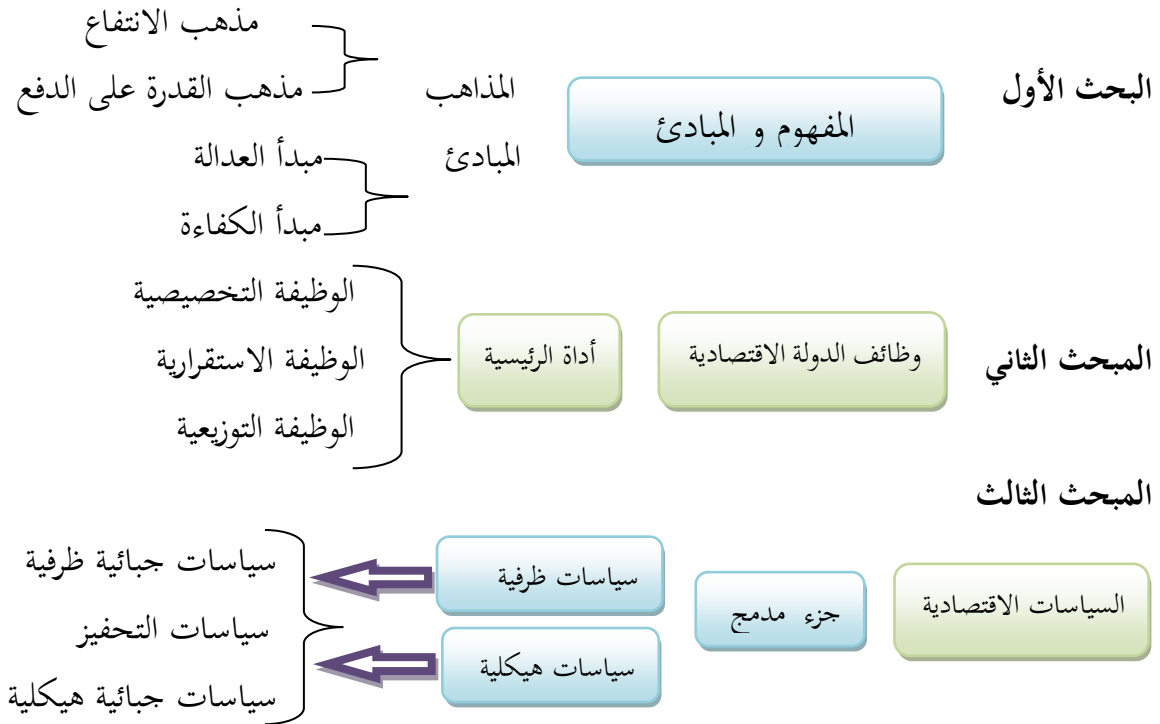
من منطلق أن السوق لا يمكنه تحقيق ذلك بمفرده وهكذا توسعت مجالات تدخل الدولة وحددت وظائفها الاقتصادية بثلاث وظائف هي (تخصيص الموارد ، الاستقرار الاقتصادي و إعادة توزيع الدخل) ، ومن أجل ذلك تتولى الدولة ضبط السياسات الاقتصادية و الأدوات اللازمة لتنفيذ هذه الوظائف، و من أكثر الأدوات حضورا الأداة الضريبية ، كجزء مدمج ضمن السياسات الاقتصادية و البرامج المعتمدة ، وهكذا أصبحت السياسات الضريبية عنوانا رئيسيا للسياسات الاقتصادية ، مثل السياسة الجبائية الظرفية لمعالجة الاختلالات الظرفية في المدى القصير .

كما ظهرت السياسات الجبائية الهيكلية التي تستخدم في إطار إعادة هيكلة قطاعات النشاط الاقتصادية ضمن السياسات الهيكلية، هذا الترابط في العلاقات بين وظائف الدولة والسياسات الاقتصادية المختلفة وتواجد وحضور السياسة الجبائية كفاعل أساسي، يجعلنا نقدم تحليلا نستقرى فيه أهم المفاهيم للسياسة الجبائية ومبادئها، ثم نكتشف العلاقات والآليات والضوابط التي تحكم عمل هذه السياسات الجبائية كل ذلك نعالجه في ثلاث مباحث وكل منها ينقسم إلى مطالب.

المبحث الأول يتناول مفاهيم السياسة الجبائية ومبادئها، المبحث الثاني عرض وتحليل العلاقة المتينة بين السياسة الجبائية بالدور المتغير للدولة، والمبحث الثالث يتناول ودور ومكانة السياسة الجبائية ضمن السياسات الاقتصادية. ويمكن تلخيص محتويات الفصل الثاني في مخطط تفصيلي الشكل (1-2).

1 عبد الكريم صادق بركات: يونس احمد البطريق، عبد المجيد دراز، النظم الضريبية الدار الجامعية، 1999، ص، 187

الشكل رقم (1-2): مخطط تصميمي لعناصر السياسة الجبائية



المصدر: مخطط من إعداد الباحث

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للسياسة الضريبية.

يندرج ظهور مصطلح السياسة الجبائية ضمن تطور دور الدولة في الحياة الاقتصادية و التي سمحت بالاستخدام المتعدد للأداة الجبائية، وقد تبلور عبر مسار تاريخي و فكري ، تأرجح بين التوظيف الواسع للأداة الجبائية عقب أزمة 1929، وبين المتحفظ لهذا التوجه بعد أزمة الكساد التضخمي سنة 1970، بحجة أن الدولة تجاوزت حدودها الطبيعية و استولت على مساحات واسعة كان يمكن للسوق أن يكون أكثر فعالية منها ، و يعبر عن هذا الرأي المذهب بالليبرالي العائد مع تيار العولمة ، وشكلت السياسات الجبائية أحد اهتماماته ، محددا معالم جديدة تركز على مبدأ الكفاءة الإقتصادية للضرائب وتعني حياد الضريبة التي تضمن كفاءة الأسواق. و قبل تعميق التحليل حول هذه القضايا ، في المباحث اللاحقة نخصص المبحث الأول لعرض وتحليل مفاهيم السياسة الجبائية ، وكيف تم التحول من الجباية إلى السياسة الجبائية، ثم نعرض أهم التعاريف المتداولة في المطلب الأول ، ومناقشة ومبادئ السياسات الجبائية في المطلب الثاني، وأهم الإشكالات القائمة بين هذه المبادئ في المطلب الثالث .

المطلب الأول: مفهوم السياسة الجبائية

لم يكن موضوع السياسة الجبائية يحظى بالإهتمام الكبير إلا بعد أن تعدد إستخدام الأداة الجبائية لأغراض اقتصادية و اجتماعية و إدماجها ضمن وظائف الدولة الإقتصادية في إطار مبدأ التدخل ، سرعان ما أعاد الليبراليون تموقعهم منتقدين ثقل الجباية التصاعديّة وكل أشكال التحفيز التي كانت وراء الركود الإقتصادي ، لأنها شكلت مصدرا



للتشوهات الإقتصادية ، كما ساهمت في إضعاف القدرة التنافسية للمؤسسات ، كما حملوها مسؤولية المشاكل الإقتصادية في بداية السبعينات نحاول في البداية تتبع مسار التحول من الجباية إلى السياسة الجبائية ، ثم نقوم بعرض لأهم التعاريف ، ومنها نستنتج خصائصها و مكوناتها.

الفرع الأول: التحول من الجباية إلى السياسة الجبائية:

عندما نعود لتاريخ الجباية نجد أن التطور الحقيقي بدأ مع نهاية القرن التاسع عشر، ويقترن دائما بعاملين شكلا حدثين بارزين على مستوى الوقائع و الفكر الإقتصادي ، الأول: يتمثل في الحربين العالمية الأولى و الثانية ، أما الثاني فيتمثل في الأزمات الإقتصادية الأولى 1929 والثانية 1970 وآخرها 2008 ، بعد أن وضعت الحرب الأولى أوزارها ، حتى شرعت أغلب الدول المشاركة في الحرب لإقرار أنظمة ضريبية جديدة¹، وسعت من خلالها الوعاء الضريبي ليشمل أغلب الدخول، ثم بدأت في فرض ضرائب على رقم الأعمال ابتداء من سنة 1920 في خطوة أولى لتعميمها على جميع السلع و الخدمات، وكان الهدف هو البحث عن موارد مالية لمواجهة مخلفات الحرب وإعادة البناء.

أما الحدث الثاني يتمثل في الأزمة الإقتصادية العالمية 1929، التي كشفت عن هشاشة اليد الخفية في تحقيق التوازن الإقتصادي، ويفتح المجال واسعا لفكر بديل يعطي للدولة دورا بارزا في الحياة الإقتصادية، حيث أصبح الفكر الكينزي يشكل المرجعية الأساسية لمعالجة المشاكل الإقتصادية الظرفية، بإعتماد سياسات إقتصادية تدخلية، وبعد الحرب العالمية الثانية، وضعت أسسا جديدة تؤصل لشرعية الدولة، وقواعد لترشيد عملها من خلال نظريات الإقتصاد العمومي، والتي تطورت أديباته بشكل كبير منذ منتصف القرن الماضي (مثل معالجة إخفاقات السوق في تحقيق التخصيص الأمثل للموارد لإعتبرات مختلفة (وجود الآثار الجانبية - فشل السوق في إنتاج السلع العامة و في تحقيق العدالة في توزيع الدخل القومي).

أصبحت الجباية تؤدي وظائف هامة ومتعددة ضمن السياسات المالية والإقتصادية²، مما جعل البعض يطلق عليها بالضرائب الوظيفية³، هذا الحضور للأداة الضريبية هو ناتج من قدرتها على التأثير في عمل الأسواق وتغيير سلوك وقرارات الأفراد الإقتصادية، حيث تستخدم في ضبط النشاط الإقتصادي حسب الأوضاع السائدة والأهداف المرجوة (التأثير الضريبي على المستوى الكلي) أو التأثير على سلوك الأفراد في اتخاذ قراراتهم في الإتجاه الصحيح الذي يخدم النشاط الإقتصادي.

إن هذا التواجد والإستخدام المتعدد للضريبة، هو الذي شكل موضوع السياسة الضريبية، خدمة للأهداف الإقتصادية التي يعبر عنها المجتمع، وانعكس هذا الدور للضريبة على الفن الضريبي من خلال تعدد الضرائب وتنوع معدلاتها، وتعميم التصاعد الضريبي لكل أنواع الدخول، كما استخدمت الضريبة بشكل واسع في عمليات التحفيز

¹ في فرنسا وافق البرلمان في 1918/11/18 على نظام ضريبي جديد وسع بموجبه الوعاء الضريبي ورفع معدلات الضرائب.

² Mehl Lucien et Betrame pierre, Science et technique fiscale, Presses Universitaires de France, p, 429-433.

³ عبد الكريم صادق بركات، يونس احمد البطريق، حامد عبد الحميد دراز، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص، 187.



والتحريض على الإستثمار مستخدمة أشكالاً متنوعة، وتقنيات متعددة (بالإعفاء، والتخفيض، والإستثناء، الإئتمان، الإهتلاك المعجل - القرض الضريبي - الضريبة السلبية).

إن هذا الاستخدام الواسع للضريبة هو تعبير عن قرارات الدولة لتحقيق أهداف مختلفة بواسطة الأداة الجبائية أي أنها تجاوزت الهدف المالي التقليدي إلى تحقيق أهداف أخرى ، وذلك هو جوهر السياسة الضريبية وأصبحت أهم محور ضمن الدراسات الخاصة بالسياسات الإقتصادية و المالية ، و انعكس هذا التحول الوظيفي و الفني في بنية و تركيبة النظم الضريبية ، وعرف مستوى الجبائية تجاها تصاعديا بشكل غير مسبوق ، من نسبة 10 %¹، من الناتج القومي ، في بداية القرن لتصل إلى ربع الناتج القومي (25 %) بعد الحرب العالمية الثانية ، وتقترب من نصف الناتج القومي (48%) مع نهاية القرن الماضي في بعض الدول .

وبمجرد أن تراجع الإقتصاد العالمي في بداية السبعينات وجدت الجبائية نفسها في قفص الإتهام ، و ظهرت الموجة الأولى من الإصلاحات بتوجهات لبرالية ، (إصلاحات ريغن سنة 1986) ، ثم تلتها محاولات لإصلاح النظم الضريبية بدوافع التكيف مع توجهات التقارب في إطار التكتلات الإقتصادية، أو بدافع الإندماج في فضاء العولمة، أو لإستيعاب القضايا الجديدة مثل تكنولوجيا الإعلام و الإتصال أو تلك المتعلقة البيئة، و التجارة الإلكترونية ، إن تعدد وتلاحق هذه الأحداث التي فرضت إصلاح النظم وضبط السياسات الضريبية ، جعل البعض يصفها بالإصلاحات غير المنتهية ، والتي مازالت تبحث عن ذاتها ، خاصة بعد الأزمة المالية لسنة 2008 ، حيث أصبح الجميع يتحدث عن أنظمة ضريبية (غير فعالة وغير عادلة)، ولقد أصبحت القضايا الجبائية تصدر جدول أعمال المنتديات العالمية والمنظمات الدولية والإقليمية. وحتى على مستوى اجتماعات مجموعة العشرين طرحت مشاكل السياسات الضريبية في أكثر من قمة، كل ذلك يعني أن المسألة الجبائية تبحث عن حلول وقد تكون جذري²، حيث يتحدث البعض عن ثورة في الجبائية، تتطلب إعادة النظر في الأسس والأصول التي تقوم عليها الجبائية. وهكذا أصبحت السياسات الضريبية من أهم القضايا التي تطرح للنقاش وتبحث عن تصورات جديدة لحل المعضلة الجبائية.

الفرع الثاني: تعريف السياسة الجبائية

إن معظم المؤلفات التي تتناول القضايا المالية والضريبية لم تهتم كثيرا بتعريف السياسة الجبائية بقدر إهتمامها بتعريف الضريبة، والتركيز على جوانبها التقنية ووظائفها وآثارها المالية والإقتصادية والإجتماعية وكل هذه القضايا تشكل موضوع وجوه السياسة الجبائية، والملاحظ أن التعريفات الواردة حول السياسة الجبائية متعددة الصياغات، ولكن في مجملها تحاول الإلمام بخصائصها وعناصرها ومكوناتها. بالقدر الذي يعبر عن مدلولها الحقيقي. كما ظهرت مصطلحات جديدة في المجال الضريبي لتساير حركية التنظير والتنظيم في مجال التسيير والرقابة وهي الحوكمة الجبائية، كإمتداد طبيعي لتوسيع

¹ Agnès Bénassy-Quéré-et autre, opcit p, 579.

² Camille Landais, Thomas Piketty, Emmanuel Saez, Pour une révolution fiscale ; Un impôt sur le revenu pour le XXIe siècle, © Éditions du Seuil et La République des Idées, janvier 2011 .



دائرة الحوكمة لتشمل كل القطاعات والوظائف ضمن سياق عالمي يخدم ظاهرة العولمة، ومن خلال المبادئ التي تطرحها تحاول ضبط وترشيد المنظومة الجبائية في جوانبها التشريعية والتطبيقية.

الفرع الثاني: مفهوم السياسة الجبائية ومكوناتها

عادة ما يتم عرض مفهومين للسياسة الجبائية على غرار مفهوم النظم الضريبية أحدهما واسع والآخر ضيق¹: المفهوم الواسع يجمع بين التدابير التي تتعلق بالفن الضريبي وأهداف السياسة الضريبية ومن أهم التعاريف:

أولاً: حسب المفهوم الواسع:

- تعريف 1: هي عملية تحديد للإجراءات الجبائية التي تسمح بتطبيق النظام الجبائي، وتسهيل عملية دراسة النشاط المالي لتحقيق الأهداف التي ترغب الدولة بتحقيقها، بناء على رغبات أفراد المجتمع، ولها علاقة مباشرة مع باقي السياسات الأخرى²؛

- تعريف 2: إنها تمثل تلك التدابير الجبائية التي تمارس تأثيراً على (مستوى الضغط الضريبي، توزيع الإقتطاعات الضريبية بين المباشر وغير المباشر)، تحديد أساليب الاقتطاع الضريبي، من إختيار الأوعية الضريبية إلى أسعار الضرائب وطرق الربط والتقدير والتحصيل؛

- تعريف 3: مجموعة القرارات والإجراءات والتدابير المتخذة بهدف تأسيس وتنظيم الإقتطاعات الجبائية طبقاً لأهداف السلطات العمومية³؛

- تعريف 4: هي جزء مدمج في السياسة الإقتصادية للدولة، تحتوي على مجموعة من الأفكار والإستراتيجيات، يتم صياغتها في تشريعات قانونية تتعلق بضمان الطرق الفعالة لإعداد وتحصيل إيرادات الميزانية⁴؛

- تعريف 5: مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها الحكومة وتنفذها مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة لإحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوب فيها، وتجنب آثار غير مرغوب فيها، للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع⁵؛

- تعريف 6: مجموع التدابير والإجراءات ذات الطابع الضريبي التي تنتهجها الحكومة تقصد إحداث آثار مرغوبة وتجنب آثار غير مرغوبة، سعياً لتحقيق أهداف المجتمع الإقتصادية والإجتماعية والسياسية⁶؛

- تعريف 7: سلوك الدولة وفق خطة معينة تضعها لتسير عليها في شؤونها الضريبية، من جل تحقيق أغراض مالية أو اجتماعية أو اقتصادية أو سياسية¹.

¹ Bernard Gastagnède; « La politique fiscale» www.cairn. Info 2008 p/128, www.sndl.arn.dz- La politique fiscale ; p/3-34.

² P.M.Gauderment et G.Molinier, finance public - fiscalité, DALLOZ, Paris, 1992, p 289.

³ G.Tournier, La politique fiscale dans la 5eme République ,privat1985.

⁴ Necu Duret, «. La politique fiscale et fiscalité», université Danubius de Galati.

⁵ سعيد عبد العزيز عثمان شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب سياسات، مرجع سابق، ص، 320.

⁶ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص، 109 .



- ثانيا: المفهوم الضيق للسياسة الجبائية

- تعريف 1: هي فن تمارسه الدولة لتوجيه ضرائبها وفق الأهداف التي ترنو إليها فلسفة الحكم²؛
 تعريف 2: السياسة الضريبية تعني إستعمال الضريبة لغايات اقتصادية واجتماعية؛
 تعريف 3: هي فن الإقتطاع بأحسن صيغة ممكنة لمبلغ من الإيرادات الضريبية محدد سلفا؛
 تعريف 4: إنها فن إستخدام الوسائل الضريبية لتحقيق أهداف المجتمع.
 المفهوم الضيق يقتصر على الدور أو الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، أي ينظر إلى السياسة الضريبية على أنها الإستخدم المتعدد للجباية، أو فيما يعرف لدى البعض بالدور الأدواني للجباية. (Le rôle instrumental de la fiscalité).

الفرع الثالث: خصائص السياسة الجبائية ومكوناتها.

أولا: الخصائص: يمكن حصرها في خاصيتين هما:

- 1) السياسة الجبائية مجموعة من البرامج المتكاملة والمتناسقة والمترابطة بين عناصرها، تبنى على قواعد و مبادئ ومذاهب، تساعد على التحكم في آثارها وتحقيق فعاليتها، وضمان نتائجها المرجوة؛
- 2) السياسة الجبائية جزء من السياسة المالية، هذه الأخيرة هي إحدى أدوات السياسة الإقتصادية للدولة والعلاقة بينهما، بأنها جزء مدمج في السياسة الإقتصادية ويترب عن ذلك:
 - أن تعمل في إنسجام تام مع الأدوات الأخرى للسياسة الإقتصادية وفق للأهداف المسطرة؛
 - الأهداف المعبر عنها يتم تحقيقها بإشراك وعمل كل من السياسة الضريبية أو المالية أو الإقتصادية.

ثانيا: المكونات: تتكون السياسة الجبائية من عنصرين أساسيين هما:

- 1) الأدوات: يشكل النظام الضريبي وما يشمله من أساليب الإقتطاع وصور فنية لتنظيم عملية الإقتطاع الضريبي التي تتم صياغتها على شكل نصوص تشريعية لوائح تنظيمية هيكل إدارية ضمن منظور معين تمثله السياسة الضريبية، وقد تم تفصيل هذه القضايا في المبحث الأول والثاني من الفصل السابق³؛
- 2) الأهداف: التي تسعى لتحقيقها وهي الأهداف المالية الإقتصادية الإجتماعية (المبحث الثالث).

¹ عبد الباسط على جاسم الزبيدي، السياسة الضريبية في ظل العولمة، دار الجامعة الجديدة، 2013، ص، 42 .

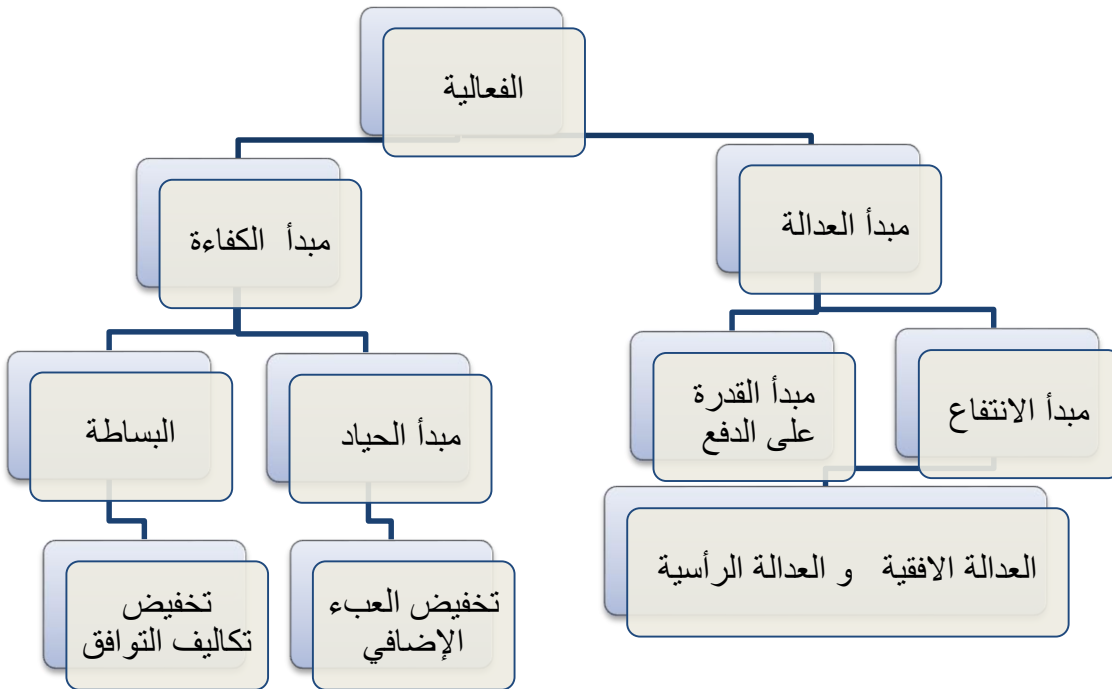
² حكمت عبد الكريم حارس، السياسة الضريبية وتطور النظم الضريبية في العراق، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة القاهرة، 1973 ص.

³ تتمثل أدوات السياسة الضريبية في مجموع أساليب الإقتطاع الضريبي التي تم تناولها في المبحث الثاني من الفصل الأول، تحت عنوان التنظيم الفني للضرائب، وكل دوله تختار من هذه الأساليب ما يتلائم وظروفها لبناء نظامها الضريبي وفق رؤيتها وأهدافها التي تحددها السياسة الضريبية، وبالتالي فإن النظام الضريبي بمكوناته الفنية والتشريعية (المبحث الثالث من الفصل الأول) هو أداة لتنفيذ السياسة الضريبية.

المطلب الثاني: مبادئ السياسة الجبائية:

يقصد بمبادئ السياسة الجبائية تلك الأسس التي يتم التقيد أو الالتزام بها عند وضع السياسات الضريبية¹، بإعتبارها الضابط لعملها ، و الضامن لنتائجها المنشودة، وتطرح النظرية الضريبية مقاربات نظرية، تشكل مرجعية صلبة لبناء النظم والسياسات الضريبية، حيث أصبح الآن تقييمها يعتمد بالدرجة الأولى على مدى التزامها بهذه المبادئ ، ويتم التركيز حول مبدئين رئيسيين هما²: مبدأ العدالة و مبدأ الكفاءة ، فالأول يعني البحث عن التوزيع العادل للعبء الضريبي ، ويقدم المنظرون في هذا المجال مذهبين: مبدأ الإنتفاع ومبدأ المقدرة التكليفية ، ويواجه تطبيق هذين المبدئين إشكالية التعارض بينهما ، ذلك أن محاولة تحقيق أحدهما سوف يكون على حساب الآخر، مما يتطلب التحكيم بينهما ، ونقوم بتحليل النقاط التالية: مبدأ العدالة - مبدأ الكفاءة - إمكانيات التحكيم بينهما، نحاول تقديمها في شكل مخطط يمكننا أن تتبع عرضها وتحليلها .

المخطط رقم (2-2): مفردات الفعالية للسياسة الجبائية



XAVIER GREFFE

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مراجع أهمها

Débats sur l'impôt

¹ OCDE (2014), « Principes fondamentaux en matière de fiscalité », dans Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Éditions OCDE, Paris. DOI : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264225183-5-fr>.

² . Gérard Marcel, « Les enjeux actuels de la fiscalité directe », Reflets et perspectives de la vie économique, 2006/3 Tome XLV, p. 9-18. DOI : 10.3917/rpve.453.0009

(Dans la tradition de Richard et Peggy Musgrave (1973), on reconnaît trois propriétés à un) impôt, l'efficacité, l'équité et l'incitation)



الفرع الأول: مبدأ العدالة الضريبية:

يعتبر مبدأ العدالة الضريبية من أهم القضايا التي تناولها الكتاب منذ زمن طويل، وقد ساد نقاش و جدال كبير حول مفهومها و أدواتها ، بإعتبار أن العدالة من القضايا التي يصعب الإتفاق حولها، لكونها ذات بعد سياسي اجتماعي¹، فقد دافع البعض عن التصاعد ضمن منظور معين (اشتراكي - اجتماعي) بينما يرى آخرون أن المعدل النسبي يمكنه تحقيق العدالة بين الأفراد (ضمن منظور اقتصادي ليبرالي)، و ما تقدمه النظرية الضريبية حاليا يبقى يدور حول مذهبين لتوزيع الأعباء الضريبية (مذهب الإنتفاع - مذهب القدرة على الدفع)، و حول وجود وجهين للعدالة الضريبية هما العدالة الأفقية و لعدالة الرأسية .

أولاً: تطور مفهوم العدالة الضريبية

تشكل العدالة الضريبية أهم القواعد الضريبية التي تناولها المهتمون بشؤون الجبائية، وتتصدر مجموعة القواعد الأربعة لأدم سميث (العدالة، الملائمة، اليقين، والوفرة)²، وهي قواعد تحاول التوفيق بين الأطراف ذات العلاقة (المكلف، الدولة ، المجتمع)، الطرف الأول هو المكلف بالضريبة ، الذي من مصلحته أن يتحمل عبئا ضريبيا في حدود طاقته، و المصلحة تقتضي دائما أنه يدفع في اتجاه تخفيف أعباء الضرائب ، وعلى الدولة ألا تتجاوز قدرته على الدفع ، وهذا هو مفهوم العدالة عند آدم سميث ، كما أن المكلف يهمله أن يدفع الضرائب في ظروف و بطريقة ملائمة لا تشكل له تضحيات إضافية (قاعدة الملائمة). أما الطرف الثاني فهو الدولة، وما يهملها هو مردود الجبائية (قاعد الوفرة) لأن الدافع الأول لفرض الضريبة هو حصولها على إيرادات مالية كافية لتمويل الإنفاق العام، وهذا يعني وجود حد معين لا بد من تحصيله. أما الطرف الثالث فيتعلق بالمجتمع ككل، حيث أن مصالح المجتمع تكمن في ألا تقف الجبائية عائقا أمام تطوره وزيادة رفاهيته. إن ما قدمه المحدثون حول مبدأ العدالة الضريبية لا يخرج عن الإطار أو السياق الذي وضعه آدم سميث، وإنما الإضافة تكمن في تعميق مفهوم العدالة وتأصيله نظريا وتطبيقيا، من خلال طرح لأسس ومقاربات تتعلق بأسس توزيع العبء الضريبي بين الأفراد الذي يتأرجح بين مبدأ الانتفاع ومبدأ القدرة على الدفع، كما أن العدالة وجهين (عدالة أفقية و عدالة رأسية). إضافة إلى التمييز وعدم الخلط بين مفهومين للعدالة الضريبية³:

- العدالة أمام الضريبة l'égalité devant l'impôt (كمبدأ): البحث عن العدالة الضريبية، ويتعلق بالتوزيع العادل للأعباء الضريبية بين الأفراد. وأن تحقيق ذلك يتطلب اعتماد معايير لتوزيع الأعباء الضريبية بين الأفراد بشكل عادل، وهذا ما يهملنا في هذا المطلب أي تحليل العدالة أمام الضريبة.

¹ Jean-Marie Monnier (2003), "La formation des conceptions de la justice fiscale dans la pensée économique anglo-saxonne", Revue Française de Finances Publiques, n° 84, décembre, pp. 91-133.

² أحمد زهير شامية، خالد الخطيب. المالية العامة، دار زهوان للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2012، ص 144 .

³ Mustafa Bensahli. La gouvernance en fiscalité et ses sept règles capitales expérience Algérienne. Enag éditions, Alger ,2014 p/216.



– العدالة بواسطة الضريبة l'égalité par l'impôt، كأداة يمكن استخدامها، أو كهدف يمكن تحقيقه، يتعلق الأمر باستخدام الضريبة كأداة لتحقيق العدالة الاجتماعية (التوزيع العادل للدخول والثروات) أي تقليل فجوة توزيع الدخل القومي بين فئات المجتمع.

ثانيا: مذاهب العدالة الضريبية:

عادة ما يركز الكتاب حول مذهبين لتأسيس العدالة الضريبية هما: (مذهب الإنتفاع، و مذهب القدرة على الدفع كما يميزون بين وجهين العدالة (الأفقية و الرأسية)، و المذهب أو المبدأ كما يحلو للبعض تسميته عبارة عن مقاربات تحاول التأسيس لكيفية توزيع الأعباء الضريبية ، فهل يتم تحديده وفق المنافع التي تعود على الفرد؟، أم وفق القدرة على الدفع؟، ولا يكفي اعتماد أحد هذين المذهبين لتحقيق العدالة الضريبية، بل لا بد أن تراعى ضوابط أخرى تتعلق بالعدالة بين المكلفين ، وعليه تطرح فكرة العدالة الأفقية حين نساوي بين الأفراد المتساوين ، و نقيم العدل بين المختلفين، قد تبدو هذه الأفكار بديهية، إلا أن تطبيقها يخلق إشكالات كبيرة ، وحسب مفهوم العدالة الأفقية فإن تساوي المراكز المالية للأفراد، يعني معاملة جبائية متساوية ، أي أن كل فرد يتحمل نفس القدر من العبء الضريبي الذي يتحمله من يتساوى معه في المركز المالي ، وفي المقابل فإن اختلاف المراكز المالية بالضرورة يؤدي إلى اختلاف المعاملة الجبائية وهي التي تسمى (العدالة الرأسية)، إذا كانت العدالة الأفقية لا تطرح إشكالا كبيرا، لأنه من السهل تحديد المساواة بين الأفراد، بإعتماد مؤشرات أو معايير معينة يشترك فيها الأفراد

(الدخل أو رأس المال)، فإن الإشكال الذي يطرح حول تحقيق العدالة الرأسية، حيث أنه من الصعب تحديد مقدار الاختلاف الذي يبنى عليه مقدار الاختلاف في الضريبة، وعادة ما يتم اللجوء إلى مبدأ القدرة على الدفع وبذلك يتقاطع مفهوم العدالة الرأسية مع مذهب القدرة على الدفع.

نحاول عرض وتحليل المفاهيم التي تجيب على السؤالين التاليين: ما هي أسس توزيع الأعباء الضريبية؟ هل هي المنفعة أم القدرة على الدفع؟ كيف يتم تحقيق العدل بين الأفراد في تحمل الأعباء الضريبية؟

1) مذهب الانتفاع أو المصلحة: La doctrine du benefice¹:

ينطلق هذا المبدأ ، من كون العلاقة المادية التي تربط الأفراد بالدولة تلزمهم بتحمل أعباء الخدمات المقدمة ، وأن الضريبة المدفوعة ما هي إلا تعبير عن مساهمتهم في تحمل تكاليف إنتاج الخدمات العامة، ويحاول أصحاب هذا المبدأ الاعتماد على المفاهيم والأدوات التي تحكم النشاط في القطاع الخاص²، من خلال توظيف أدوات التحليل النظري لتأسيس قواعد لتبرير عملية فرض الضرائب ،. حيث أن الحاجات الخاصة يتم إشباعها من طرف القطاع الخاص وهو من يتحمل تكاليف إنتاجه ، قبل أن يستعيدها عبر جهاز الثمن عند بيع السلع للمستهلكين، في حين نجد أن عملية إشباع

¹ Michel Bouvier, introduction au droit fiscal et la théorie de l'impôt, Paris, 1998, p ,170 .

² حمدي أحمد العناني، مرجع سابق، ص،247.



الحاجات العامة يقع على عاتق الدولة، ويساهم الأفراد في تمويلها، في حدود مستوى الإشباع ، أن هذا المذهب (الانتفاع)، يحقق مجموعة مزايا ،ولكن يعاب عليه في بعض الجوانب الأخرى¹.

مزايا تطبيق مبدأ الانتفاع²:

- مبدأ المنفعة: يفترض أن يكون هناك تناسباً بين المنافع التي يحصل عليها الأفراد من الخدمات العامة التي يستفيدون منها، والضرائب التي يدفعونها، مما يجعل الدولة تحرص على تحسين الخدمات المقدمة كما ونوعاً؛
- أن التكاليف الضريبية سوف يقتصر على المستفيدين من الخدمات دون سواهم، أي أنه أكثر ملائمة لتحديد مقابل الخدمات العامة التي يطبق فيها مبدأ الاستبعاد. وبالتالي يحقق العدالة؛
- يمكن تحقيق كفاءة التمويل بالضريبة، حين يكون مستوى الطلب على الخدمة مرتفع، فإنه يساهم في تخفيف العبء الضريبي على المساهمين، من خلال ضبط الطلب عند مستوى معين يصعب على البعض المساهمة، وبالتالي استبعادهم من الخدمة أو توسيع مجال المساهمة بتخفيض مبلغ المساهمة؛
- مبدأ الانتفاع أكثر ملائمة لتحديد مقابل الخدمات العامة التي يطبق فيها مبدأ الاستبعاد؛
- ترشيد للعبء الضريبي، وعدالة أكبر في تحمل الأعباء الضريبية، حيث تفرض المساهمة الإجبارية على المستفيدين دون غيرهم؛
- أكثر ملائمة للأخذ بمبدأ الإقامة في الإخضاع الضريبي في المجال التطبيقي. كل فرد يعيش في إقليم معين ويستفيد من الخدمات العامة وعليه أن يساهم في تمويلها.

عيوب تطبيق مذهب الانتفاع.

- من الصعب تحديد وحصر المستفيدين من الخدمة فهناك ما يعرف بالمستفيد المتجول Le clandestin³ ؛
- لا يصلح تطبيقه بالنسبة للخدمات العامة التي تتصف بخاصية عدم الاستبعاد؛
- هناك من الأفراد من يحتاج إلى دعم ومساعدة بدل التكاليف مما يتنافى مع مبدأ التضامن بين أفراد المجتمع. فقد جربت فكرة المنفعة كأساس لفرض الضرائب، وتمخض عنها انعكاسات سلبية على تماسك وتضامن أفراد المجتمع، حين أصبحت فئة تتمتع بالمواطنة، ولها الحق في طلب الخدمات من الدولة لأنها من دافعي الضرائب، وأخرى همشت، بسبب أنها خارج مجال الإخضاع الضريبي، وعليه يفضل الكثيرون المذهب الثاني، مذهب القدرة على الدفع.

(2) مذهب القدرة على الدفع أو (المقدرة التكلفة):

تعرف المقدرة التكلفة بأنها قدرة الممول على المساهمة في تحمل أعباء الإنفاق العام مع المحافظة على وجوده¹، أو بمعنى آخر، البحث على القدرة الفعلية أو الطاقة الفعلية للأفراد على تحمل الأعباء الضريبية بغض النظر عن مقدار الاستفادة من المنافع التي يحصلون عليها.

¹ Jean-Marie Monnier, "La formation des conceptions de la justice fiscale dans la pensée économique anglo-saxonne", Revue Française de Finances Publiques, n° 84, décembre 2003, p91-133.

² سعيد عيد عبد العزيز عثمان وشكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب، مرجع سابق، ص 258.

³ Michel Bouvier introduction au droit fiscal et la théorie de l'impôt, Paris 1998, p.170.



وبما أن توزيع الدخل والثروات بين أفراد المجتمع ليس متساوية، بل حيث توجد هناك فروق كبيرة بين الفئات الاجتماعية، فئة قليلة تستحوذ على النسبة الكبرى من ثروات المجتمع، وفئة عريضة تتقاسم النسبة الصغرى ومنه فإن طاقة أو قدرة الأفراد على الدفع ليس متساوية. وهذا ما يبرر اختلاف مساهمة الأفراد في تحمل الأعباء الضريبية، كما أن مساهمة كل فرد في تحمل الأعباء الضريبية، تعتمد على طاقته الضريبية بغض النظر عن استفادته من الخدمات، أو حاجة الدولة للأموال، ومنه يصبح أساس الاستفادة هو توسيع دائرة التضامن بين جميع أفرادها.

مزايا مذهب القدرة على الدفع:

- أنه يتبنى مبدأ التضامن في تمويل خدمات الدولة، مما يساهم في تعزيز مبدأ العيش المشترك بين أفراد المجتمع، الاستفادة من خدمات الدولة تحدده المواطنة وليس المساهمة في التمويل؛
- توزيع الأعباء الضريبية على أفراد المجتمع حسب القدرة على الدفع يعني تحمل الأغنياء لجزء كبير من الأعباء وتخفيف أو إعفاء الفقراء من تحمل أعباء ضريبية، وذلك هو جوهر العدالة؛
- يساهم مبدأ القدرة على الدفع في حل إشكالية العدالة الرأسية لأنه يطرح فكرة القدرة على الدفع كمييار لتحقيق العدالة بين مراكز مالية مختلفة للأفراد.

من عيوب هذا المذهب:

- عدم وجود معيار موضوعي لتحديد القدرة على الدفع، أو ما يعرف بالطاقة الضريبية للأفراد، حيث أن الاعتماد على الدخل كمؤشر وحيد لتحديد قدرة الأفراد على الدفع لا يمثل معيارا موضوعيا؛
- اعتماد الدولة على تحديد مساهمة الأفراد في تغطية الأعباء العامة، حسب قدرتهم على الدفع دون ربطها بما تقدمه من خدمات تتنافى مع ترشيد الأعباء الضريبية على الأعوان الاقتصاديين.

ثالثا: أوجه العدالة الضريبية².

تعتبر فكرة المساواة في المعاملة الضريبية بين الأفراد، أهم قاعدة يجب تحقيقها في الواقع، لأن أي خلل في التطبيق يجعل منها مطية للطعن في مصداقية العدالة الضريبية، وتصبح الدولة متهمه بانحياز معين لفئة دون أخرى أو لأفراد معينين دون غيرهم، ويرى البعض أن هناك وجهين للعدالة الضريبية هي:

(1) العدالة الأفقية: تقتضي المعاملة الضريبية المماثلة للمكلفين المتشابهين.

القاعدة العامة: تساوي الظروف المادية للمكلفين = معاملة ضريبية واحدة = ضريبة متساوية.

ويشير تحديد مدلول المعاملة الضريبية المماثلة جدلا كبيرا على المستوى النظري أو التطبيقي، حيث تطرح مشكلة (تساوي الظروف)، ما هو المؤشر الذي نعتد عليه في قياس مراكز الأفراد والذي يسمح بتطبيق المعاملة الضريبية المتساوية، وعادة ما يعتمد على الدخل في تحديد المراكز المالية للأفراد.

¹ عبد المجيد قدي. دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص، 39 .

² Villeroy de Galhau François, « Justice et fiscalité » refonder un pacte de solidarité pour les réformes études, 2007/4 Tome 406, p. 463-474 .



(2) العدالة الرأسية¹: تعني الاختلاف في المعاملة الضريبية عندما تختلف الأوضاع المادية للأفراد، والاختلاف قد يكون بالزيادة أو النقصان حسب نوعية الاختلاف بين المكلفين. وهنا يتقاطع مفهوم العدالة الرأسية مع مذهب القدرة على الدفع، وطرح بعض الأفكار لتحديد القدرة على الدفع والتمييز بين الأفراد وفق معيارين²:

- المعيار الذاتي: القائم على مقدار الألم الناتج عن دفع الضريبة، وهذا يختلف من شخص لآخر بسبب ميولاته؛
- المعيار الموضوعي: يقوم على المساواة في التضحية، حيث يتحمل كل فرد نصيبا من الأعباء العامة بنفس النصيب الذي يتحمله غيره، وهنا يستخدم الدخل أو رأس المال كمؤشر يمكن الاعتماد عليهما لقياس المقدرة التكليفية للفرد. وتحقق العدالة حين يتحمل كل فرد نصيبا لا يهم مقداره (كبيرا أم صغيرا)، الذي يهم هو ما تحمله الآخرون. بمعنى أن المكلف مستعد أن يتحمل فوق طاقته إذا كان من هو مثله يتحمل نفس العبء، ولن يكون مستعدا لحمل أقل من طاقته إذا كان الآخر يحمل أقل منه، وبالتالي فالعبء ليست بالمقدار المدفوع والتضحية الناتجة عنها وإنما المساواة في التضحية حتى ولو كان ذلك فوق طاقته وتشكل عبئا ثقيلا؛

- المعيار التشخيصي: إن تحقيق العدالة في توزيع الأعباء الضريبية لا يعتمد على الجانب المادي فقط في تحديد القدرة على الدفع، فقد يتساوى الجانب المادي لشخصين إلا أن ظروفهما الاجتماعية مختلفة (عدد الأولاد طبيعة أو مصدر الدخل) مما يجعلهما في مركزين مختلفين، وبالتالي فإن العدالة الضريبية تقتضي معاملتهم معاملة مختلفة، وهذا ما يعرف بالتشخيص الضريبي أي مراعات الظروف الشخصية والعائلية للفرد عند فرض الضرائب.

الفرع الثاني: مبدأ الكفاءة الضريبية:

يعني مبدأ الكفاءة في المجال الضريبي ، أن تأثير الضريبة يجب أن يقف عند حدود دافعيتها دون أن يتجاوز إلى أفراد آخرين أو إلى المجتمع ، بحيث يكون تأثيرها محدودا على قرارات الأفراد حتى لا تدفعهم إلى تغيير سلوكياتهم، وهو ما يؤثر على التخصيص الأمثل للموارد ، وبالتالي يقلل من رفاهية المجتمع ، وتكون الضرائب بذلك هي عامل معرقل لنمو و تطور المجتمع ، و يحصر الكتاب تحليل مبدأ الكفاءة في جانبين هامين : الجانب الأول يتعلق بتحليل الآثار الاقتصادية للضرائب، خاصة ما يعرف بالعبء الضريبي الزائد الذي يشكل مصدرا لتشوهات الجبائية، حيث أنه كلما تقلص العبء الضريبي الزائد كلما وصفت الضريبة بالحيادية ، أما الجانب الثاني فيتعلق بالقابلية للتطبيق ، أو النجاعة، أو تكاليف التوافق الجبائي، و التي تتحكم فيها مجموعة عوامل منها البساطة و السهولة و المرونة ، لذلك فإن مبدأ الكفاءة يشمل مفردات جزئية تتداول كثيرا في الأدب الجبائي وهي (الحياد، البساطة ، و المرونة) و يركز اللبراليون كثيرا على هذا المبدأ ويطالبون بحياد الضريبة وضرورة تخليصها من تعقيدات الاستخدام المتعدد التي تعود أصحاب الفكر المتدخل، و بالتالي

¹ OCDE. Vers un système fiscal plus efficient, Études économiques, Chapitre 4, 2007/,8 n° 8, p. 119-15. Article disponible en ligne l'adresse : <http://www.cairn.info/revue-etudes-economiques-de-l-ocde-2007-8-page-119.htm>.

² عبد المجيد قدي. دراسات في علم الضرائب مرجع سابق، ص.39.



سوف نقوم بتحليل نقطتين أساسيتين هما: كيف يتحقق حياد لضريبة؟ وكيف تتحقق بساطتها لتتحقق بذلك فعالية السياسة الضريبية.

أولاً: مبدأ الحياد في الضريبة:

يعتبر حياد الضريبة كمبدأ فرعي لمبدأ الكفاءة، وفي بعض الحالات يمكن اعتباره مرادفاً لمبدأ الكفاءة، و يعني استخدام الأداة الضريبية دون إحداث تشوهات، حين تفرض الضريبة فإنها تحدث تغيرات في العرض و الطلب، ويكون الوضع بعد فرضها ليس هو نفسه قبل فرضها، مما يؤثر على التخصيص الأمثل للموارد، وفي هذا المعنى فإن الحياد يفترض بأن الاقتطاع الضريبي يمكنه تحصيل إيرادات مالية مع تقليل التمييز في المعاملة الضريبية، الذي يمكنه أن تؤثر إيجاباً أو سلباً على خيارات اقتصادية معينة، وعلى النظام الضريبي أن يتخلص من كل عنصر يمكنه أن يخل بمفاهيم الحياد، ويعتمد تحليل مبدأ الحياد على فكرة العبء بالضريبي الزائد أو الإضافي، حيث يمكن للاقتطاعات الإجبارية أن تقلل من الرغبة في العمل والتوظيف والاستثمار وتخفيضه إلى أقصى حد ممكن، يطلق على هذه الآثار بالتشوهات الجبائية (distortion fiscal) المتمثلة في رد فعل الأعوان الاقتصاديين إزاء التغيرات في الأسعار النسبية الناتجة عن الجبائية¹. تمثل مصدراً للتكاليف في شكل الرفاهية. ويتم تحديدها من خلال قياس أثرها على عرض العمل الادخار الاستهلاك. وقد خلصت الدراسات الاقتصادية في هذا المجال إلى ثلاث نتائج:

- الأولى: وبصورة عامة فإن الضرائب ذات الأوعية الواسعة والمعدلات المنخفضة هي أكثر الضرائب فعالية اقتصادياً من الضرائب ذات الأوعية الضيقة والأسعار المرتفعة؛
- الثانية: في حالة وجود الآثار الجانبية التي تصيب المحيط أو البيئة، و الناتجة من الأنشطة الملوثة فإن الجبائية تشكل عامل تحفيز ويمكن تطبيق أي معدل مهما كان مستواه على أوعية محددة، من أجل أن تتحمل الشركات الملوثة جميع التكاليف الاجتماعية، وفي مثل هذه الحالات تصبح التشوهات الضريبية من الأمور المرغوب فيها، وتشكل الجبائية أداة للضبط والتنظيم *La fiscalité correctrice*؛
- الثالثة: معدل الضرائب يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار مدى حساسية الوعاء لتطور للأسعار. كلما كان الطلب حساساً للأسعار كلما أدت الضريبة إلى معاقبة النشاط الاقتصادي والتوظيف، والعكس كلما كانت حساسية الطلب ضعيفة فإنه عامل مشجع، لقد شكلت نتائج الدراسات أساساً وقواعد لإعداد السياسات الضريبية، فحين تلجأ الدولة لتخفيف الأعباء المتعلقة بالأجور فإنها مدركة للحساسية القوية للطلب على العمل الأقل كفاءة بالنسبة لتكلفته.

ثانياً: تكاليف التوافق الضريبي:

إن تنفيذ الالتزامات الجبائية من طرف المكلف يتطلب جهد و وقت و صرف أموال، كل ذلك من أجل أن تكون وضعيته الجبائية مطابقة للقوانين السارية، و يتفادى عمليات التعديل الضريبي أو الغرامات، والمقصود بتكاليف التوافق

¹ Agnès Bénassy-Quéré-Benoit Coeuré -Pierre Jacket-Jean Pisani-Ferry, politique économique de op,cit, p,556 .



الجبائي لا يتعلق بالمكلف فقط بل يخص مصالح الضرائب التي تسعى من جهتها لتطبيق النصوص التشريعية على المكلفين بالضريبة، وقد يكلفها تطبيق النظام الضريبي أعمال متعددة وجهود مضيئة تكلفها متاعب وأموال كبيرة، إذ لا يمكن القبول بضرائب مزعجة للمكلف و لمصالح الضرائب أو لأحد منهما، وعادة ما يكون مصدرها تعقيدات النظام الضريبي، ويطلق مصطلح النجاعة حين يتعلق الأمر بتكاليف تطبيق الجباية بالنسبة للمكلفين وحتى بالنسبة للإدارة الضريبية، و بالتالي فإنها تشكل عبئا إضافيا على المكلفين بالضريبة وعلى مصالح الضرائب، لذلك يركز الكتاب على مبدأ التبسيط كأحد الإجراءات الضرورية لتخفيض تكاليف التوافق الضريبي ويجعلها أكثر نجاعة .

البساطة: تمثل رهان أساسي للجباية، ذلك أن تعقيد النظام الضريبي يشكل عبئا على المكلف والدولة¹، بالنسبة للمكلف تتمثل في تكلفة المطابقة مع القوانين الجبائية التي تزايد مع تعقيد النظام وعدم الاستقرار بالنسبة للإدارة الضريبية، فإن تكلفة تحصيل الضرائب تنخفض مع توسيع الأوعية الضريبية، تعدد الإجراءات والإعفاءات كلها تساهم في زيادة التكلفة²، حيث تسمح الإجراءات المبسطة للمكلفين بالفهم الصحيح وبكل سهولة بمدى التزامهم وحقوقهم. مما يسمح لهم باتخاذ القرارات الرشيدة والتحرك في الاتجاه المرغوب من طرف السلطات العمومية، وتفادي التعقيد في النصوص التي تحمل التأويل مما يساعد على ما أصبح يعرف حديثا بالتخطيط الجبائي العدواني والذي لا يختلف كثيرا عن التهرب الضريبي.

ثالثا: مبدأ التحريض:

يعني استخدام الضريبة من طرف السلطات العامة لضبط سلوكيات مرغوبة، مثل تخفيض البطالة، ضمان النمو الاقتصادي، دعم وتطوير بعض القطاعات الإنتاجية، تشجيع المؤسسات على اتباع طرق معينة في الإنتاج والتمويل³.

المطلب الثالث: علاقات التكامل والتعارض بين المبادئ والمذاهب:

كانت الدراسات تركز كثيرا على قواعد الضريبة، وانتقل الحديث حول أسس ومبادئ أو متطلبات السياسة الضريبية (Les exigentes)¹، وذلك بالاحتفاظ بمبدأ العدالة وأضيفت مبادئ أخرى هي الكفاءة ومفرداتها المتمثلة في

تم تقدير تكلفة ملاء التصريجات الجبائية في الولايات المتحدة ب 3 مليار ساعة تكلفة الزمن إضافة إلى التكلفة المالية الممنوحة كأتعاب للمحاسبين حيث نصف الأمريكيين يلجئون إلى المساعدة.

¹ جدول خاص تكلفة التحصيل بالنسبة للحصيلة سنة 2002.

² OCDE (2014), « Principes fondamentaux en matière de fiscalité », dans Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Éditions OCDE, Paris. DOI : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264225183-5-fr>.

الدولة	السويد	الولايات المتحدة	الدنمارك	بريطانيا	فرنسا
تكلفة	% 0.42	% 0.52	%0.72	% 1.51	%4.41

³ Gérard Marcel, « Les enjeux actuels de la fiscalité directe », « Reflets et perspectives de la vie économique, 2006/3 Tome XLV, p. 9-18. DOI : 10.3917/rpve.453.0009.



(النجاعة، البساطة، الحياد، المرونة)، اعتماد قواعد ضريبية تمتاز بالكفاءة والحياد والبساطة بحثا عن الفعالية الاقتصادية². من هنا فهي تشكل أسسا لبناء وصياغة أو تعديل أي سياسة ضريبية، ذلك أن إهمالها يشكل أهم أسباب فشل السياسات والنظم الضريبية، وأن النظام الضريبي غير العادل وغير الكفء يشكل عبئا على المجتمع بدل من خدمته، والسياسة الضريبية في النهاية تسعى لتجميع موارد مالية كافية، وتوزيع عادل للعبء الضريبي دون إحداث تشوهات اقتصادية، ولا يتحقق ذلك إلا باحترام مبادئ تجعله قادرا على تحقيق ذلك، ولكن مشكلة هذه المبادئ أنها ليست دائما متكاملة، بل هناك تعارض كبير بين مبدأ العدالة ومبدأ الكفاءة، مما يتطلب التحكيم بينها. نحاول تحليل علاقات التوافق والتعارض بين مفردات العدالة، مبدأ الكفاءة الاقتصادية ثم نعرض أهم آليات التحكيم بين مبدأ العدالة ومبدأ الكفاءة، والتعارض الكبير بينهما إلى درجة أن حصر البعض مهمة السياسة الضريبية وهي التحكيم بين هذه المبادئ.

الفرع الأول: مبدأ المنفعة والكفاءة الاقتصادية:

يرى البعض أن اعتماد مبدأ المنفعة هو أكثر تناغما مع مبدأ الكفاءة الاقتصادية للضرائب، لما يتميز به هذا المذهب (المزايا المشار إليها سابقا)، لأن مذهب الانتفاع يفترض أن المستفيدين من الخدمات هم المعينون بدفع الضرائب دون غيرهم، وقد يتوقف العبء عندهم دون الآخرين، كما أنه لا يتعارض مع دوافع وحوافز الأفراد في العمل والادخار، لأنه لا يعاقب المجددين ويجازي الكسالى، بمعنى أن تأثير الجبائية على سلوكيات المكلفين ضعيفة وذلك ما يقتضيه مبدأ الكفاءة.

الفرع الثاني: التحكيم بين الكفاءة والعدالة:

التحكيم يعني التوفيق بين أهداف متعارضة تقتضي التضحية ببعض الأهداف أو جزء منها في سبيل الحفاظ على توازن الأهداف، أو تحقيق هدف أسمى، مثل التضحية بجزء من الكفاءة في سبيل تحقيق العدالة، وإحداث التوازن بينهما، وقد يتم تفضيل مبدأ على حساب آخر مثل السعي لإقامة نظام ضريبي عادل مهما كانت أعباؤه الاقتصادية، والعكس صحيح، وبالنظر إلى عملية التحكيم بين المبادئ المتعارضة ويعرف البعض السياسة الضريبية: (بأنها ثمرة تحكيم بين مختلف ركائزها المرغوبة)³ لأن الفعالية تقتضي رسم نظام للأولويات ومن ثم يتم التوفيق بينها والتضحية تكون جزئية وليست كلية. من أهم الأسباب التي يعرضها البراليون للاصطلاح الجبائي، هو عدم فعالية النظم الضريبية. مما تشكل مصدرا لكثير من التشوهات، ويرون أن الاتجاه التدخلية للجبائية هو العامل الأساسي الذي جعل الجبائية معرقة لعمل الأسواق، ويطالبون بتخفيض الدور التوجيهي أو التحفيزي للجبائية، ويمكن تمثيل هذا التضارب من خلال الشكل التالي:

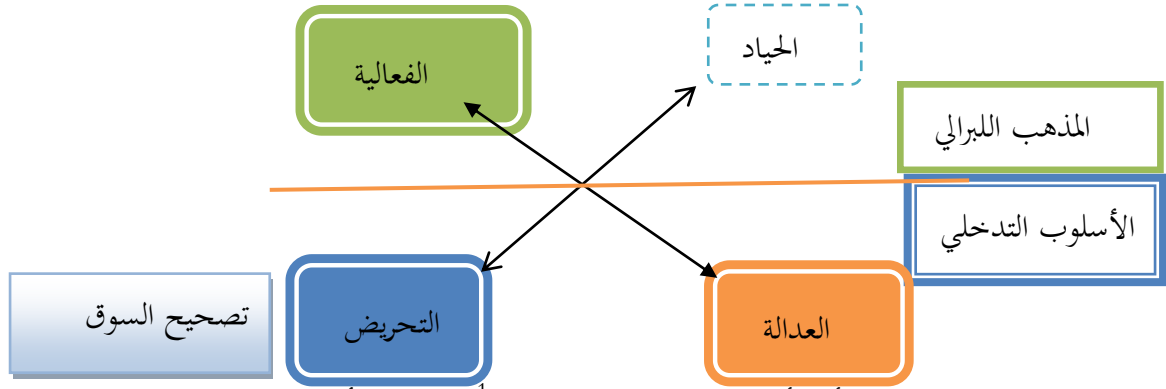
¹ Cliche, P. « Politique fiscale », dans L. Côté et J.-F. Savard (dir.), Le Dictionnaire encyclopédique de L'administration publique {en line} <http://www.dictionnaire.énap.ca> (2012).

² OCDE (2014), « Principes fondamentaux en matière de fiscalité », dans Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Éditions OCDE, Paris. DOI : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264225183-5-fr>.

³ Gérard Marcel, « Les enjeux actuels de la fiscalité directe », Reflets et perspectives de la vie économique, 2006/3 Tome XLV, p. 9-18. DOI : 10.3917/rpve.453.0009.

تعريف ميسغراف للنظم الضريبية (Un système fiscal est le fruit d'un arbitrage entre différentes propriétés désirables) .
La littérature économique, inspirée des travaux de Musgrave) .

الشكل رقم (2-3): إشكالية التحكيم بين مبادئ الضريبة



المصدر: Valenduc C سنة 2005 أحد أشهر المهتمين بالسياسة الضريبية¹ في الاتحاد الأوروبي

السياسة الضريبية ذات البعد أو الاتجاه اللبرالي توجد فوق الخط حيث تفضل مبدئي الحياد والفعالية الاقتصادية وعلى العكس من ذلك، يفضل مؤيدو الديمقراطية الاجتماعية الوضع أسفل الخط والمرتبطون أكثر بالدور التوجيهي أو التدخلية للجباية لضبط الاقتصاد، كما يبدو من الشكل أن العدالة تتعارض مع الفعالية، بينما الحياد يتعارض مع التحريض أو التدخل. تطبيق مبدأ (إخضاع الكل وإخضاع أقل):

وتفضل الأسعار النسبية وبمعدلات منخفضة أكثر، إن المعاملة الموحدة لكل أنواع الادخار تجعل المدخر يختار بين الصيغ المختلفة للادخار على أساس المردودية قبل الضريبة، لأن الضريبة سوف لن تغير من العائد بعد الضريبة. ونفس المنطق في حالة الاختيار بين عوامل الإنتاج (العمل ورأس المال) بالنسبة للمؤسسة فإذا كانت الضريبة تصحح تكلفة رأس المال أو العمل بنفس الطريقة، وترجمت هذه الأفكار من خلال الإصلاحات الضريبية التي تبنتها الولايات المتحدة في عهد ريغان 1986، وتاثير واعتمدت على ثلاث أسس رئيسية:

أدبيات الجباية المثلى تحاول تحديد الهيكل أو البنية الجبائية التي تحقق أحسن تحكيم أو توليفة ممكنة بين الكفاءة والعدالة، يعبر عنها البعض بمتطلبات السياسة الضريبية les exigences de la politique fiscale، إن إعداد أو تعديل أي سياسة ضريبية لا بد أن يخضع لمجموعة معايير للترشيد ومبادئ للتوجيه ومنها²:

- أسس لتوزيع العبء الضريبي التي تحقق عدالة الضريبة؛
- قواعد لتقليص العبء الضريبي الزائد الذي يحقق كفاءة الضريبة.

¹ Didier L. «M.R. et politique fiscale, libéral ou «lobby-phile»? La revue nouvelle, N°4500, Octobre 2005 <http://www.cairn.info/la-politique-fiscale--9782130564218-page-3.htm>.

² Pierre Cliche, politique fiscale le dictionnaire encyclopédique de l'administration publique, pierre. Cliche enap .ca.



إن الوصول إلى توزيع عادل للعبء الضريبي أي (تحقيق مبدأ العدالة)، سوف يقلل من عمليات التملص أو الغش *l'évitement fiscale*¹، مما يساهم في رفع حصيلة الضرائب، وقد أظهر التحليل النظري أن عملية الاقتطاع الضريبي ينتج عنها عبء إضافي الذي يؤثر على الكفاءة الاقتصادية للأسواق في تخصيص الموارد، وهذا ما يتعارض مع أهداف التنمية، وبالتالي فإن تجاهل هذه المبادئ أو عدم القدرة على تطبيقها، يجعل من الجباية مصدر للمشاكل الاجتماعية وأداة لعرقلة النشاط الاقتصادي، في الوقت الذي نتظر من الجباية أداة لخدمة التنمية وتحقيق أهداف المجتمع.

خلاصة المبحث الأول:

- إن السياسة الضريبية ظهرت كمفهوم أو مصطلح عندما تعددت استخدمت في أكثر من مجال؛
- السياسة الضريبية تتشكل من عنصرين يحددان مفهومها، أنها مجموعة برامج أو قرارات في المجال الجبائي، تستخدم لتحقيق أهداف مرغوبة في المجال الاقتصادي والاجتماعي؛
- تؤسس السياسة الضريبية على مبدئين رئيسيين هما: العدالة و الكفاءة، وفي مجموعهما يحددان فعاليتها، إلا أن الإشكال القائم أن هناك تعارض بينهما ، لذلك تسعى السياسات الضريبية إلى التوفيق أو التحكيم بينهما؛
- اتجاهات التحكيم في الوقت الحاضر تتجه نحو تفضيل الكفاءة على العدالة، باعتبارها المبدأ المفضل عند اللبراليين العائدين بقوة في إطار ظاهرة العولمة ويرفعون شعار (إخضاع الكل بمعدلات منخفضة) في إصلاح السياسات الضريبية، وبذلك يحاولون التخلي على التصاعد الضريبي، وتقليل الإعفاءات، وهي أساليب المذهب التدخل واعتماد المعدلات النسبية وتوسيع الأوعية وتطبيق الرسم على القيمة المضافة باعتباره الضريبة الأكثر كفاءة لحياها التام.

المبحث الثاني: علاقة السياسات الجبائية بالدور الاقتصادي للدولة

بعد العرض السابق حول الإطار النظري للسياسات الضريبية، نتقدم بالتحليل نحو جانب آخر له أهميته الخاصة، ويتعلق الأمر بعلاقة السياسة الضريبية بوظائف الدولة في المجال الاقتصادي التي تنفذ عبر سياسات اقتصادية متنوعة، مستخدمة أدوات معروفة في مقدمتها الأداة الضريبية الحاضرة دائما في مختلف الظروف ، نحاول تحليل علاقات التشابك بين هذا الكيان أو المجموع المدمج، (وظائف الدولة، السياسات الاقتصادية، السياسة الضريبية)، وذلك من خلال تتبع تطور الدور المتغير للدولة عبر المدارس الفكرية، وتأثيره على السياسات الاقتصادية و السياسة الضريبية ، ونقسم المبحث إلى ثلاث مطالب:

المطلب الأول: تطور وظائف الدولة في الحياة الاقتصادية، المطلب الثاني: تحليل لأنواع السياسات الاقتصادية التي من خلالها تنفذ الدولة وظائفها، المطلب الثالث: تحليل لعلاقات التشابك بين العناصر الثلاثة.

المطلب الأول: تطور دور الدولة:

¹ Jean-Marie Monnier, « La politique fiscale, objectifs et contraintes, op cit, p, (3-8).



لقد شكل دور الدولة في الحياة الاقتصادية نقاشا واسعا، وجدلا كبيرا منذ الكلاسيك وحتى وقتنا الحاضر، وعرف تطورات كبيرة، البداية كانت للفكر الكلاسيكي الذي عارض تدخل الدول في الحياة الاقتصادية، وأعتبره غير مجدي ومعرقلا للنشاط الاقتصادي ولعمل الأسواق، ثم تغير الأمر مع أزمة الكساد الكبير، حين طالب كينز بضرورة تدخل الدولة للمحافظة على التشغيل الكامل للاقتصاد، ومع مطلع السبعينات عادت أفكار الليبراليين من جديد ليطالبوا بتقليص دورها محملين مسؤولية التعثر الاقتصادي ومشاكل البطالة والتضخم للدور المتعاظم للدولة، واستطاع الليبراليون أن يهيمنوا على الحياة الاقتصادية بعد التحولات التي عرفها العالم نهاية الثمانينات، باختيار المعسكر الاشتراكي وظهور العولمة التي شكلت الفضاء الأوسع لاقتصاد السوق والحرية الاقتصادية، ولكن تداعياتها كانت وخيمة على الاقتصاد العالمي عندما ظهرت الأزمة المالية لسنة 2008 ليعاد مرة من جديد طرح دور الدولة في الحياة الاقتصادية. وقبل الخوض في تحليل هذه القضايا يمكننا الإشارة إلى ملاحظتين تلخص جوهر الموضوع:

الملاحظة الأولى¹: الجدل بين المعارضين والمؤيدين، ولم يحسم لصالح فريق معين، وكأن الأمر سجال، يتم تبادل الأدوار عقب حدوث مشكلات اقتصادية (خاصة الأزمات) التي يستغلها كل طرف سبب الأزمة للطرف الآخر، ويدافع عن أفكاره من خلال توجيه النقد للطرف الآخر. وهذا ما نلاحظه عقب أزمة 1929 و1970 أو 2008؛

الملاحظة الثانية: هناك قناعة في الوقت الحاضر حول حتمية التعاون بين الطرفين، كما أن النقاش أصبح أكثر منهجية بتركيزه على وظائف الدولة الثلاثة لميسغراف (التخصيصية - الاستقرارية - التوزيعية)².

نحاول عرض أهم الأفكار الاقتصادية عبر المراحل المختلفة حول دور الدولة في الحياة الاقتصادية، وتأثير ذلك على الجبائية والتي يمكن حصرها في أربع مراحل رئيسية: الفكر الكلاسيكي المطالب بالحياد - الفكر الكينزي المتدخل وتطور دولة العناية - عودة الليبراليين وأزمة دولة العناية - العولمة وتقليص دور الدولة، والأزمة المالية 2008 وعودة الدولة.

الفرع الأول: الدولة الحارسة والجبائية الحيادية:

¹ الملاحظة الأولى: الجدل يتمثل في اتجاهين متعارضين حول دور الدولة.

- الاتجاه الأول يفضل ابتعاد الدولة عن المجال الاقتصادي، وأن السوق قادر على تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد، بفعالية وبالمثلية ويرى في تدخل الدولة مشكلة وعرقلة لكفاءة السوق في القيام بذلك، (فالتدخل هو مشكلة وليس حلا).

-الاتجاه الثاني: المؤيدين لتدخلها فينبطلقون مما أفرزته الوقائع والأحداث الاقتصادية، أن السوق قد أخفق في كثير من القضايا الاقتصادية. وأن تدخل الدولة فرضته هذه الإخفاقات على المستوى الكلي والجزئي وبالتالي (الدول جزء من حل المشاكل وليست مشكلة).

الملاحظة الثانية: في الوقت الحالي أصبح لدى الجميع قناعة، بأن تنظيم الاقتصاد لا يمكن أن يتم إلا بمشاركة الطرفين معا، وأصبح الخلاف يقتصر حول المساحة التي يحتلها كل طرف في الحياة الاقتصادية، كما ظهرت فكرة الشراكة بين القطاع العام والخاص يرمز لها:

P.P.P

¹ انحصر النقاش حول كيفية ممارسة الدولة لوظائفها الثلاث في الحياة الاقتصادية (الوظيفة التخصيصية - التوزيعية - الاستقرارية) التي تنوعت في غاياتها وأشكالها، المساهمات الكبيرة للاقتصاد العمومي في إثراء دور الدولة في الضبط و التنظيم على المستوى الجزئي.



- طالب الكلاسيك أن يقتصر دورها على وظائف الأمن والعدالة وعدم التدخل في الحياة الاقتصادية، واعتبروا أن السوق قادر لوحده عن تحقيق التخصيص الأمثل للموارد، وأن اليد الخفية يمكنها تحقيق التوازن الاقتصادي تلقائياً دون تدخل الدولة، ومن ثم فرض الكلاسيك منطقهم بتحديد كل أدوات التدخل ومنها السياسة الضريبية.
- تفضيل أساليب الاقتطاع الأكثر حيادية على النشاط الاقتصادي،
 - ينحصر نطاق الإخضاع أو مستوى الجبائية في حدود الإنفاق الذي لا يتعدى وظائف الدولة الحارسة؛
 - تطبيق معدلات نسبية منخفضة ورفض التصاعد الضريبي؛
 - عدم اللجوء للتدابير والمعاملات التفضيلية أو التمييزية التي يمكنها التأثير في عمل الأسواق وسلوكيات الأفراد؛
 - يقتصر دور الجبائية على توفير الموارد المالية الأزمة لتغطية الوظائف القانونية للدولة.

الفرع الثاني: الدولة المتدخلة والجبائية الوظيفية.

ارتبطت فكرة الدولة المتدخلة بالفكر الكينزي، ودافع عنها أتباعه من بعد على المستوى الفكري والتطبيقي، خاصة أصحاب منظري الاقتصاد لعمومي الذين قدموا مساهمات كبيرة لترشيد عمل الدولة وضبطه، وعلى المستوى التطبيقي ظهرت دولة العناية، التي أصبحت تتكفل بكل الجوانب الاجتماعية والمعيشية للأفراد مقابل تحميلهم أعباء الخدمات التي تقدمها.

أولاً: الفكر الكينزي وانقلابه على أفكار الكلاسيك

أدى تطور الوقائع والأحداث الاقتصادية (الأزمات والتقلبات) خاصة أزمة الكساد الكبير لسنة 1929 إلى مراجعة أفكار الكلاسيك التي عجزت عن معالجة أزمة الكساد وآثارها المدمرة. وشكلت النظرية العامة لكينز النهاية التاريخية لفكرة اليد الخفية، وبداية فكر اقتصادي جديد معاكس تماماً لأفكارهم، خاصة فيما يتعلق بدور الدولة في الحياة الاقتصادية¹، وقد كان لتطبيق هذه الأفكار عملياً نتائج إيجابية في إنعاش الاقتصاد وتصحيح مساراته، من خلال سياسات اقتصادية تعتمد على أدوات الميزانية (الإنفاق العام والضرائب) لتفعيل الطلب.

ثانياً: ظهور دولة العناية²

عرف البعض دولة العناية، بأنها مجموع تدخلات الدولة في المجال الاجتماعي الذي يهدف لضمان حد أدنى من الرفاهية لمجموع السكان من خلال الحماية الاجتماعية³.

ظهر هذا الشكل للدولة خلال الحرب العالمية الثانية، بعد التدابير الواسعة التي اتخذتها بريطانيا سنة 1941، وتبعتها الدول الأوروبية بعد ذلك، من خلال فرض أنظمة التأمين الاجتماعي (منح البطالة، والمرضى، الشيخوخة والتقاعد)،

¹ ذكر كينز : (بأن الأهم بالنسبة للدولة ليس للقيام بما قام به الأفراد، وأن تعمل أحسن أو أسوأ ، ولكن للقيام بما لم يقم به أي أحد حتى الآن) .

² أول استعمال لمصطلح دولة العناية كان في البرلمان الألماني سنة 1870 من طرف أحد الليبراليين اسمه Emile Olivier. وكان يهدف من ورائه التهكم على محاولة تدخل الدولة لتعويض العناية اللاهية وعدم ترك الأسواق تعمل بحرية. وعليها أن تلتزم حدودها القانونية.

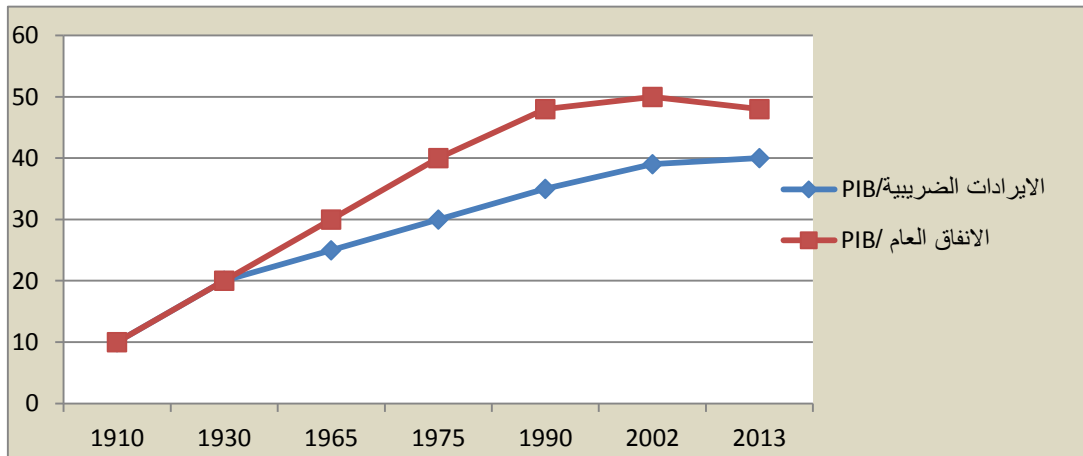
لتشمل أغلب مواطني الدولة، وذلك تحت الإشراف التام للدولة في تنفيذ هذه الإجراءات، وانعكس ذلك على مستوى الإنفاق العام ومستوى الضرائب، الذي أصبح يتزايد بمعدل نقطة واحدة كل سنة، ويتضاعف كل عشرين سنة كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (2-1): نسبة الإنفاق ونسبة الاقتطاع خلال القرن الماضي (1910-2013)

السنة	1910*	1930*	1965	1975	1990	2002	2013
نسبة الإنفاق العام إلى PIB	10 %	20 %	30 %	40 %	48 %	50 %	48 %
نسبة الاقتطاع الضريبي PIB	10 %	20 %	25 %	30 %	35 %	38 %	40 %

Source : OCDE ; www.politique-economique.info/docs/Fiche-dette.htm

الشكل (2-4): الرسم البياني لتطور الإنفاق والاقتطاع الضريبي



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على معطيات الجدول السابق

لمواجهة هذه الزيادة في الإنفاق اضطرت الدول للتوسع في حجم الاقتطاعات الإجبارية مما رفع العبء الضريبي من 24% إلى حدود 40% من الناتج القومي، (تفاصيل أكثر حول أسباب زيادة الإنفاق وتوسع دور الدولة في الهامش¹).

¹ Bruno Gendron et Ab/mane Saker, Manuel DCG5- Économie, Gualino Lextenso éditions, Paris, 2008, p.349.

1- قانون فانجر Wanger : هناك علاقة طردية بين تمدن وتطور الدول ومعدل نمو الإنفاق العام.

2- نظرية الآثار المتنقلة: La théorie des effets de déplacement ، إن زيادة دور الدولة ناتج عن عوامل خارجية أهمها الحروب والأزمات التي يرتفع فيها الإنفاق والضرائب ولكن بعد انتهاء هذه الأحداث فإن مستوى الجبائية والإنفاق لا يعود إلى سابق عهده لأن الدولة تستغل قبول الأفراد لهذا المستوى من الضرائب لمواجهة مخلفات ونتائج الأحداث السابقة.



لقد غير المذهب التدخلية هيكل المالية العامة للدول بشكل كبير وأصبحت ميزانية الدول تقترب من نصف الإنفاق الكلي للمجتمع، بينما تجاوز مستوى الاقتطاع الضريبي ثلث من الناتج المحلي في دول منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، وفي بعض الدول وصل إلى النصف كما هو الحال بالنسبة للدول الإسكندنافية، حيث نلاحظ اختلاف كبير حول تطبيق دولة العناية اتخذ عدة نماذج منها يمكن ذكرها في الهامش¹.

ثالثا: التناغم بين السياسة الاقتصادية والسياسة الاجتماعية:

إن التطور الكبير في حجم الإنفاق الاجتماعي، خاصة في مجال الحماية والتغطية الاجتماعية (منح البطالة، منح الشيخوخة، العطل المرضية) حققت هدفين أساسيين: حيث ربطت بين أهداف السياسة الاقتصادية في بعدها الاقتصادي والاجتماعي من خلال:

- المساهمة في التكفل بفئات واسعة من أفراد المجتمع وضمان مستوى معين من العيش والمساهمة في تضيق فجوة الدخل بين فئات المجتمع، وتوسيع دائرة الرفاهية الاقتصادية من خلال ضمان خدمات التعليم والصحة والرعاية الاجتماعية لفئات عريضة من المجتمع؛
- شكلت النفقات الاجتماعية الموجهة خاصة للفئات ذات الميل الحدي الكبير للاستهلاك، دورا كبيرا في زيادة الطلب والمحافظة عليه في مستويات عليا، ساهم في إنعاش الاقتصاد وتحقيق معدلات مرتفعة للنمو والتشغيل، وبذلك تكون دولة العناية قد شكلت عنصرا للاستقرار الذاتي (L'état-providence, stabilisateur automatique)²، حيث أن الدول وأثناء الأزمات تقوم برفع قيمة المساعدات للإفراد الذين تأثروا بالأزمة، قصد المحافظة على

3- نظرية السلع العامة: إن الدولة هي المسؤولة عن تلبية الطلب للسلع العامة التي يخفق السوق في إنتاجها (إخفاقات السوق في إنتاج السلع ذات الآثار الخارجية).

4- نظرية السوق السياسي (الخيارات العمومية) أن رجل السياسة يطبق منطق الاقتصادي في تعظيم منفعة الخاصة هدفه ترقية حظوظه الانتخابية بدل المنفعة العامة زيادة الإنفاق ناتج من السياسات الهادفة إلى تلبية الأقلية وبمجموعات الضغط قصد المحافظة على العهدة التمثيلية. رجال السياسة من مصلحتهم مضاعفة حجم الطلبات للدولة وإشكال الدعم.

¹ Michel Berclaz, Katharina Füglistner et Marco Giugni, "Conceptions de l'Etat-providence et politique contestataire dans le domaine du chômage": Une approche comparée. Laboratoire de recherches sociales et politiques appliquées (resop) Université de Genève. Papier pour le colloque « Action publique de l'emploi et mouvements de chômeurs », Lyon, 19-20 novembre 2004

1. النموذج الأول (le welfare state libéral): يصنف ليبراليا، يشجع السوق مع ضمان حد أدنى من الرفاهية للفئات المحرومة من خلال دعم المشاريع الخاصة للتأمينات الاجتماعية، يضم (الولايات المتحدة، كندا، أستراليا، بريطانيا)؛
2. النموذج الثاني: يصنف بالتأميني، من خلال تدخل الدولة لمساندة السوق أو تعويضه عندما يعجز عن ضمان الرفاهية للسكان من خلال أدوات الضبط (القانونية، الجبائية). (يضم فرنسا، النمسا، ألمانيا، إيطاليا)؛
3. النموذج الثالث: الذي يصنف بالاجتماعي الديمقراطي يهدف إلى بناء أسس عادلة للظروف بين مختلف فئات المجتمع. يضم الدول الإسكندنافية (الدانمارك، السويد فنلندا) وأصبح يعرف بالنموذج الشمال.

² Gøsta Esping Andersen, «Trois leçons sur l'État-providence», La République des idées seuil, 2008.



مستوى معيشتهم ، وتشكل هذه المساعدات جزء من الطلب الكلي ، وبمجرد تجاوز الأزمة تتراجع معها حجم المنح والمساعدات ، لان الأفراد سوف يسترجعون مناصب عملهم ويستغنون على منح البطالة. وقد ساهمت هذه السياسات في تحقيق نسب عالية من النمو الاقتصادي خلال الثلاثون سنة (1945-1975) التي أصبحت تعرف بسنوات المجد «Les Trentes glorieuses» مرتكزة على التفاعل الكبير بين تطور صناعة السلع الموجهة للاستهلاك والمحافظة على مستوى واسع للاستهلاك ضمن فئات المجتمع بفضل الحماية الاجتماعية.

رابعا: أتباع كينز والتأصيل النظري للدور الاقتصادي للدولة.

بعد أن حققت الأفكار الكينزية نجاحا في معالجة الأوضاع الاقتصادية، والعودة للنمو الاقتصادي ورفع مستويات التشغيل وتحطت أزمة الكساد، شكلت أرضية صلبة لإتباعه، خاصة بعد الحرب العالمية الثانية للتظير والتأصيل لكثير من القضايا الاقتصادية والمالية، يمكن تقديم مساهمات كل من مسغراف¹: كواحد من أهم منظري المالية العامة وصاحب الوظائف الثلاثة للدولة²، بالرغم أنها أصبحت تحض بإجماع المنظرين إلا أنها تثير بعض الجدل المنهجي حول مجال دراستها هل هي ضمن التحليل الجزئي أو الكلي،

- الوظيفة التخصيضية تتعلق بالدراسات الجزئية، تتعلق بتخصيص الموارد على مستوى الوحدات الاقتصادية؛
- يتم تناول الوظيفة الاستقرارية ضمن التحليل الكلي (السياسات الاقتصادية)؛
- التوزيعية فتجمع بين الدراسات الجزئية في جانب الأثر التوزيعي للضرائب كما يتم تناولها ضمن سياسات إعادة توزيع الدخل في الجانب الكلي.

الفرع الثالث: مدرسة الاقتصاد العمومي وعلاقتها بدور الدولة والسوق.

¹ Jean-Marc Daniel, « Richard Musgrave et les fonctions économiques de l'État », revue de trésor, N° 1 Janvier 2008.

- الوظيفة التخصيضية: يجب على الدولة أن تتدخل في تخصيص الموارد لتحقيق أهداف اقتصادية مبررة اقتصاديا أو اجتماعيا أكثر كفاية من تلك الناتجة عن السوق. مثل استعمال الدولة للضريبة لتوجيه نوع من الاستهلاك. حيث يرفع سعر التبغ مما يشجع الأفراد على التقليل من استهلاك هذا المنتج؛
- الوظيفة الاستقرارية: هي الوظيفة التي يتناولها الاقتصاديون بشغف. حيث أن الهدف الأول للدولة هو ضمان النمو الاقتصادي المتوازن. وتسعى للوصول إلى التشغيل الكامل دون حدوث التضخم أو عجز خارجي. هذه الوظيفة تندرج ضمن إعداد السياسات النقدية والمالية الهادفة لقراءة الظروف العشوائية؛
- الوظيفة التوزيعية: على كل دولة أن تتولى عملية تصحيح التوزيع الأولي للدخل في اتجاه يتطابق مع الرؤية التي يتصورها المجتمع للعدالة الاجتماعية. من اجل ذلك تستخدم الدولة من اجل تحسين وضعية الفئات الأقل دخلا الإنفاق العام (من خلال النفقات التحويلية). إلى جانب الجباية حين تستخدم كأداة لنقل الدخل من أيادي فئات معينة لصالح فئات أخرى إضافة إلى الإعفاء من التكاليف والاستفادة من الخدمات.

كانت الدراسات التي تتناول نشاط الدولة في المجال الاقتصادي يتم تناولها ضمن دراسات المالية العامة أو ضمن الدراسات الكلية للسياسات الاقتصادية ، وبعد التطور الذي حصل في دور الدولة ، أصبحت الدراسات تباع و تقييم عملها و بدأت في وضع أسس للتأصيل النظري لعمل لدولة مستخدمة من أدوات التحليل الجزئي في البحث عن الترشيح أو المثلية أو لقراراتها ، وشكلت هذه المواضيع إطارا لعلم اخذ في التطور بعد الحرب العالمية الثانية يعرف بالاقتصاد العمومي ، وكان في البداية يتخذ من مواضيع التدخل لضبط و تنظيم الأنشطة الاقتصادية خاصة في مجال البيئة و المحيط ثم والأنشطة ذات الآثار الخارجية ، لينتقل التحليل إلى دراسة طبيعة الدولة التي تحولت من الدفاع عن المصلحة العامة إلى الدفاع عن مصالح مجموعات المصالح المكونة لها ، لذلك اهتم البحث بعملية الترشيح لعمل الدولة ، وأصبح لهذا التخصص أقطاب العلوم الاقتصادية في نهاية القرن الماضي و شكل مدرسة حقيقية بأربع اتجاهات رئيسية¹ ، أن تناولنا مواضيع الاقتصاد العمومي لأنه يتقاطع مع موضوعنا في جانبين :هما انه يتناول الدولة و يقدم تبريرات أخرى تختلف عن تبريرات المدرسة الكينزية ، أما الجانب الثاني فان الجبائية تشكل بالنسبة لموضوع الاقتصاد العمومي الأداة الأكثر استعمالا لضبط و تنظيم الاقتصاد ، سواء في مجال الجبائية البيئية لضبط المحيط ، أو الجبائية التصحيحية لعمل الأسواق في الحالات التي يفشل في التخصيص الأمثل للموارد أو بعبارة أخرى حين يكون السوق عديم الكفاءة في تنظيم الأسواق ، و نظرا لتشعب موضوعاته يطلق عليه عدة تسميات منها : الاقتصاد العمومي ، اقتصاد المحيط ، اقتصاد الضبط والتنظيم ، الاقتصاد السياسي الجديد ، الاقتصاد المؤسسي.

1 ملخص المدارس الأربعة للتحليل الاقتصادي للضبط أو التنظيم (الاقتصاد العمومي)

المدرسة / رموزها	أهم النظريات	خصائص التنظيم	أصل التنظيم	الغاية من التنظيم	الوصف
الاقتصاد العمومي	التحليل المعياري	المصلحة العامة	فشل السوق	تخصيص فعال لباريتو	وجود إخفاق للسوق
الاقتصاد السياسي G.Stigler بوسنر 1974 بلزمان 1976	-نظرية الاستيلاء على التنظيم Théorie de la capture de la réglementation الاقتصاد السياسي للتنظيم (التحليل الإيجابي)	سوقي وفي خدمة مجموعة المصالح	-لا يعترف بفشل السوق -فشل الاقتصاد السياسي -سوق سياسي بين ممثلي الدولة وجماعات الضغط	إدخال إعادة التوزيع الدخول الاهتمام العدالة الاجتماعية	الغاء التنظيم لأنه في صالح الفئات الأكثر تجانسا وقلّة
الاقتصاد العمومي الجديد stiglitz لافوننت 1993	-نظرية التحفيز والعقود -تقابل المعلومة التحليل المعياري)	الدولة ليست كتلة واحدة	فشل السوق	تخصيص فعال لباريتو الأمثل	الضبط مع تقليص أخطاء التنظيم
الاقتصاد المؤسسي Coase R	التدخل مكلف أكثر من الضرر للآثار الخارجية التحليل الإيجابي)	كل الحلول بما فيها دعه يعمل	تكلفة المبادلات التدخل مكلف أكثر من الأذى	تخصيص فعال بأقل التكاليف	لا تنظيم إلا إذا كانت الحلول لأخرى أكثر لفة.

Bruno Gendron et Abderrahmane Saker, Economie Compleet, Gualino éditeurs, Lextenso éditions, Paris 2008 page.

المصدر : تم إعداد الجدول بالاعتماد على مجموعة مصادر أهمها المصدر 338.

**أولاً: نشأة الاقتصاد العمومي وأهم مدارسه واتجاهاته**

ظهرت مجموعة من الاقتصاديين¹ بعد الحرب العالمية الثانية، مستخدمة أدوات التحليل الجزئي في تبرير وتفعيل عمل الدولة، ووضعوا أسس لتخصص جديد في العلوم الاقتصادية، أصبح يعرف بالاقتصاد العمومي ويهتم بأربع ركائز: هي (المثلية - إنتاج السلع العمومية، الاختيارات العمومية، مشكلة التوزيع). ساهمت بشكل كبير في التأسيس النظري لدور الدولة في ضبط إخفاقات السوق، خاصة في مجال إعادة توزيع الدخول التي تعتبر أكبر ضعف للنظام الرأسمالي كما عبر عنها أحد كتب (ستيكليتز)²، (عندما تفقد الرأسمالية رأسها) يقدم المثل (حتى ولو لم يكن للسوق إخفاقات، وبالتالي فإن تخصيص الموارد سيكون فعالاً، فإن توزيع نتائج النشاط الاقتصادي سوف لن يكون عادلاً، ولا يتماشى مع مبدأ العدالة الاجتماعية المرجوة. في هذه الحالة يجب على الحكومات التدخل لإعادة توزيع الثروة من الأغنياء نحو الفقراء).

بعد التطور الكبير الذي عرفته نظرية الاقتصاد العمومي، وتركيز موضوعاته على النشاط الاقتصادي للدولة من خلال لبحث والتنظير عن أحسن الطرق لتفعيل عملها، مثل نظريات (الخيارات العمومية، نظرية التحفيز نظرية الألعاب)، كما أصبح ينظر إلى الدولة كعون اقتصادي يجب أن يخضع نشاطه للفعالية الاقتصادية، ولم تعد الدولة كراعي للمصلحة العامة للأفراد، حيث ينظر إلى الدولة على أنها تتكون من مجموعة مصالح (الموظفين رجال السياسة، والمنتخبين)، لكل مجموعة أجندها الخاصة من وراء تسييرها لأمر الدولة، ولم تعد مهمتهم الوحيدة هي خدمة المصلحة العامة لأفراد المجتمع. وقد ساهم هذا التخصص في وضع وتطوير نظريات جديدة لمفهوم الدولة ودورها ووضع مبادئ وتقنيات للتسيير العمومي منها: نظريات التحفيز والنجاعة، ومبادئ للحكم الراشد الذي يعتمد على الشفافية في إعداد القوانين وضبط الإجراءات وآليات التنفيذ في الواقع³.

¹) Michel Cabannes, La politique Macroéconomique, Armant Colin Éditeur, Paris, 1994

² François Lèvèque, Économie de la réglementation, nouvelle Édition, Paris, 2004, collection Repère p.10.

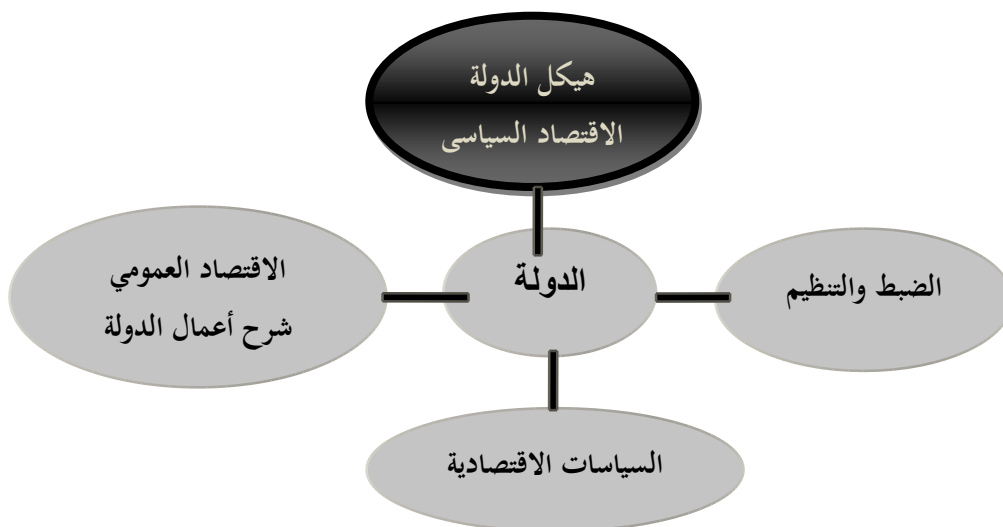
ثانياً: مهام الدولة ومكانة الاقتصاد العمومي

الجانب الأول: (هيكل الدولة) الذي يشكل موضوع الاقتصاد السياسي الحديث، ويهتم بتكيفية وتكوين أصحاب القرار في الدولة (المنتخبين، رجال السياسة، الموظفين السامون) اللذين أصبحت لهم أجندهم الخاصة بدل المصلحة العامة، وبدل اعتبار تصرفاتهم كعامل خارجي فإنهم أصبحوا مثل الأعوان الخواص، تحكمهم المصالح السياسية، وبالتالي يرتبط الاقتصاد السياسي بإظهار العوائق ومسار عملية اتخاذ القرار السياسي الذي يخضع عادة إلى عاملين: هما البقاء في السلطة أو تعظيم حظوظهم في إعادة انتخابهم. أما العامل الثاني فيتمثل في محاولة احترام وعود الحملات الانتخابية

الجانب الثاني: يتعلق بأدوات التدخل (الضبط والتنظيم)، من المهام التي تتولاها الدولة دون سواها هي السيادة على أفرادها، ويسمح لها بإكراه الأفراد على الخضوع لما تسنه من قوانين وتشريعات لتنظيم جميع جوانب الحياة بما فيه الجانب الاقتصادي، لتوجيهه، خاصة وأن السوق قد أخفق في الكثير من المهام والأنشطة يستطع (قوانين ضبط المنافسة، الاستثمار، الضرائب، العمل... الخ) وهي التي تشكل الإطار والمناخ العام للنشاط الاقتصادي.

الجانب الثالث: يتعلق بالاقتصاد العمومي، أحد الفروع الجديدة لعلم الاقتصاد بعد انفصاله عن المالية العامة، واتخذ من الدولة موضوعاً له يهتم بتبرير تدخلها في الاقتصاد، إلى ترشيد عملها، ثم دراسة الآثار المترتبة عن نشاطها، وقد عرف توسعاً كبيراً ليس فقط على المستوى

المخطط (5-2): وظائف الدولة كما ينظر إليها منظور الاقتصاد العمومي



المصدر: من إعداد الباحث كملخص لمجموعة مقالات حول دور الدولة

وهناك من يلخص دور الدولة في 3 مجموعات هي:

- إرساء إطار قانوني. تصحيح إخفاقات السوق. إعادة توزيع الثروة وكل مجموعة تتفرع عنها عناصر¹.

الجدول رقم (2-2): ملخص دور الدولة في تأطير اقتصاد السوق

الإطار القانوني	فشل السوق	إعادة توزيع الدخل
1- قوانين المؤسسات	1- وجود السلع العام	إعادة توزيع الموارد
2- الجمعيات المهنية	2- وجود الاحتكار الطبيعي	(العدالة)

النظري (نظريات الاختيارات العامة - لبيكان أعمال كل من (جورج أكيروف وجوزيف ستيكليز حول تقابل المعلومة - نظرية التحفيز ونظريات الألعاب للاختيارات الاستراتيجية). واغلب هؤلاء تحصلوا على جوائز نوبل عن أعمالهم

الجانب الرابع: يتعلق بالسياسات الاقتصادية وفروعها المختلفة (السياسة النقدية - مثل تحديد سعر الفائدة سياسة الميزانية، الإنفاق، ومستوى الاقتطاع الضريبي، سياسات التشغيل، سياسات الدين العام -) وهي دراسات تتم على المستوى الكلي وتتم القرارات المتخذة لتحسين شروط النمو الاقتصادي وسبل تحقيق التوازن والاستقرار الاقتصادي عند مستوى مرتفع من التشغيل.

. هؤلاء منظري الاقتصاد العمومي

³ Coase R N. Gregory Mankiw- George Akerlof- Olivier Blanchard- Joseph Stieglar, Stanley Fischer, J. Stiglitz- Buchannane et Lawrence Summers- David Romer- Edmund Phelps.

صاحب نظرية المؤسسات نال جائزة نوبل 1991 من أشهر مقولاته من أشهر مقولات Coase R N صاحب النظرية المؤسساتية وصاحب نوبل للاقتصاد سنة 1991.

Coase R N (Le marché ne fonctionne pas sans engendrer des couts à l'encontre de ce que pensait) Walras, et que le recours à celui-ci ne se fait pas sans couts.



3- المعلومة ليست متماثلة	3- العلاقات بين الجمعيات والحكومة
4- التنمية الاقتصادية الاستراتيجية	4- المهيات والمنظمات والهيئات الدولية
التقلبات الاقتصاد الكلي	5- اتفاقيات بين الجمعيات المهنية وممثلي الحكومة والهيئات الدولية.

Source: Christian Deblock, Bernard Élie et Nicolas Marceau «Les interventions de l'État dans l'économie et l'encadrement des marchés» Le Monde ,05.07.2010, page 05-11.

الفرع الثالث: أثر تدخل الدولة على الجبائية

يمكن اعتبار ظهور مصطلح السياسة الضريبية يعود إلى التغير في وظيفة الدولة ودورها في الحياة الاقتصادية، التي أخرجت الجبائية من دورها الحيادي إلى الدور الوظيفي كأحد الأدوات الرئيسة لعمل الدولة. وأصبحت السياسات الضريبية تتخذ تسميات حسب الوظيفة أو الدور أو الهدف الذي تسعى إلى تحقيقه، مثل السياسة الضريبية الظرفية السياسة الضريبة الهيكلية، السياسة الضريبية التصحيحية، أما الجانب الفني لأثر تدخل الدولة يمكن حصره في النقاط التالية:

- ارتفاع مستوى الجبائية بالنسبة للنتائج القومي وهذا ناتج للتوسع في نطاق الاقتطاع الضريبي تماشياً مع مستوى الإنفاق العام. من 20% سنة 1930 إلى 30% سنة 1970،
- اعتماد الضرائب العامة على الدخل بدل الضرائب النوعية؛
- اعتماد الرسوم على رقم الأعمال ثم تعميم الرسم على القيمة المضافة بعد سنة 1954؛
- اعتماد التصاعد الضريبي بمعدلات حدية جد مرتفعة. خاصة على دخول الأشخاص الطبيعيين. باعتبار التصاعد اهم أدوات إعادة توزيع الدخل باستخدام الجبائية؛
- ظهور مصطلح الجبائية التصحيحية في إطار عمليات تنظيم الاقتصاد بالاعتماد على الأداة الجبائية؛
- استخدام وتطوير أساليب التحريض الجبائي من اجل تشجيع الاستثمار وتطوير تراكم رأس المال واستخدمت كل تقنيات التحفيز (الإعفاء الدائم والمؤقت الإجازة الضريبية، الاهتلاك المعجل، القرض الضريبي التخفيضات، ترحيل الخسائر إلى الأمام والى الخلف...) كل هذه التدابير تدخل ضمن جهود الدولة في دعم النشاط الاقتصادي للدولة (الاستثمار الإنتاج الاستهلاك الادخار).

المطلب الثاني: عودة الفكر الليبرالي بعد أزمة الركود التضخمي

ومع مطلع السبعينات عرفت الاقتصاديات العالمية أزمة ركود اقتصادي مرافقة لمستوى مرتفع من التضخم (كساد تضخمي)، وهي حالة مستحيلة الوقوع حسب التحليل الكينزي الذي يرى أن وجود البطالة هو وضع معاكس لوجود التضخم، ولكن الواقع فند هذا الطرح فقد عرفت اقتصاديات العالم تلازم هذين الظاهرتين معاً، ولم يعد بالإمكان الاعتماد على السياسات الكنتزية المعتمدة على الطلب لتصحيح الأوضاع لان ذلك يمكن أن يزيد من التضخم بدل التقليل منه، وكانت الفرصة مواتية أمام المذهب الليبرالي الذي حمل مسؤولية المشاكل الاقتصادية القائمة (تراجع النمو،



بطالة ، تضخم ، ارتفاع الجبائية ، ارتفاع الدين العمومي) إلى السياسات المتبعة والمبنية على الفكر الكينزي ، معلنا عن إخفاقات نظريات الطلب في معالجة الأوضاع الاقتصادية والمطالبة بإعادة النظر في دولة العناية)
" La remise en cause de l'état providence "

الفرع الأول: عودة الأفكار الليبرالية .

كانت الفرصة سانحة للفكر الليبرالي ليحمل مسؤولية تأزم الوضع الاقتصادي لإفراط الدول في تدخلها بأدواتها المختلفة خاصة سياسات الميزانية ومن ورائها السياسات الجبائية، حيث الاستخدامات المتعددة للجبائية في المجال الاقتصادي والاجتماعي ساهم في تعقيد الأنظمة الضريبية وابتعدت عن بساطتها وحيادها الذي ساهم في خلق التشوهات الاقتصادية وبالتالي فقدت فعاليتها، وحاول الليبراليون التركيز على نقد مرتكزات دولة العناية.

أولا: أسباب عودة الفكر الليبرالي:

من أهم الأسباب التي أعادت أفكار الليبراليين إلى الواجهة هو إخفاق السياسات الاقتصادية المبنية على الطلب ذات المرجعية الكنزوية، والتي لعبت فيها الدولة الدور الضابط والمنظم للحياة الاقتصادية خلال فترة الممتدة من الحرب العالمية الثانية وحتى حدوث أزمة الكساد التضخمي، وحسب الليبراليين فان دولة العناية التي دافع عنها الفكر المتدخل تعيش ثلاث أزمات حسبما ذكره Pierre Rosanvalon سنة 1981¹.

(1) أزمة تمويل: ارتفاع النمو بعد الحرب العالمية الثانية سمح بتصاعد قوة دولة العناية، وعندما تراجع النمو الاقتصادي في السبعينات 1970، فان النفقات الاجتماعية بقيت في تصاعد مستمر ودخلت دولة العناية في أزمة مالية (تعميق العجز في الموازنات، التزايد في الاقتطاعات الإجبارية، لم تغير الفوارق الاجتماعية)؛

(2) أزمة شرعية: الدول لا تعاني فقط من أزمة التمويل ولكن أيضا إعادة النظر في مشروعية الممثلين السياسيين الذين يتحركون بإسم المصلحة العامة ، في حين فإن كل السياسات التي يقترحونها أو ينفذونها تضع مصالحهم في المقدمة ، فقد تم الاستيلاء على الدولة من طرف المصالح الخاصة، كبار أرباب الأعمال منحدرين من الإدارة العليا يواصلون تدعيم مصالحهم لدى ممثليهم السياسيين والخلط في الحديث عن مصالحهم الخاصة وتغطيتها بالمصلحة العامة، نظرية الاستيلاء على التنظيم (Théorie de la capture de la réglementation) الذي طورها جورج ستيكليز، أن التنظيم ليس إلا نتاج ميكانيزمات السوق بين الطالبين والعارضين، هؤلاء ينتظمون في مجموعات ضغط (اللوبي)، ويمكنهم التفاوض حول تنظيم أكثر توافقا يضر بالمستهلكين والمنتجين الذين يمتلكون وسائل أقل، إلى جانب عوامل أخرى ساهمت في إضعاف دور الدولة كمثل ومحافظ على المصلحة العامة، لصالح هذه القوى التي تستخدم هيئات

¹ Malcolm Gillis, Dwight H. Perkins, Michael Roemer et Donald R. Snodgrass, Economie du développement, 2⁰ édition de boek Bruxelles, Traduction 2^e édition ; par Bruno Baron -Renault 4^o tirage, 2007, p.458.



الدولة في اتجاه مصالحها، وبالتالي استولت على مصادر صنع القرار، وهم فئتين الأولى تمثل كبار موظفي الدولة الباحثين عن ترقية ومنافع، والثانية: الطبقة السياسية وممثليها في المجالس المنتخبة الباحثة عن تجديد العهديات والبقاء في السلطة التي توظفها لشراء الأصوات وإرضاء منتخبيها عبر برامج انتخابية مبنية على تعهدات لصالح فئات معينة. ومن هنا أصبحت شرعية الدول محل إعادة نظر، من بين العراقيل لعودة الدولة تكمن في المخاطر وخسائر الثقة في عالم السياسة؛

3) أزمة فعالية: الأزمة الثالثة التي تواجهها الدول تكمن في تنقص الفعالية والنجاعة من تدخلها سواء في النشاط الاقتصادي حيث تؤثر في عمل الأسواق وتقلل من كفاءتها بفعل أدوات التدخل (أشكال الدعم المختلفة، الضرائب، الإنفاق العام، ترسانة القوانين والتدابير) وحتى في المجال الاجتماعي بالرغم من تدخل الدولة في الفضاء الاجتماعي ودعمها الكبير للفئات الضعيفة، فإن الفوارق الاجتماعية ما فتئت تتعمق أكثر.

ثانيا: مرتكزات الفكر الليبرالي وآلياته

لم تعد أفكار الليبراليين خافية على أحد خاصة منهم رجال الاقتصاد والسياسة، حيث أن مرتكزاتها العامة تنطلق من الفكر الرأسمالي، وتشكل امتداد للفكر الكلاسيكي ولكن أبرز أديانهم تركز على دور السوق ومكانة الدولة، حيث يحملونها كل المشاكل الاقتصادية، ويمكن تلخيص أسس الفكر الليبرالي فيما يلي:

- تنظيم الاقتصاد يتم عبر آليات السوق ويعارض تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية؛
- سياسات اقتصادية تدعم العرض لتطوير القدرات الإنتاجية للمجتمع، والقدرات التنافسية للمؤسسات، من خلال الرفع من طاقاتها وكفاءتها الإنتاجية ومكانتها التنافسية في الأسواق وهذا ما يطلق يعني بسياسات دعم العرض. ويتم ترجمة هذه الأفكار في الواقع من خلال:
- تقليص دور الدولة من خلال تخفيض الإنفاق العام عمليات الخصخصة بتحويل جزء كبير من النشاط نحو القطاع الخاص، الدعوة لتخفيض الضرائب؛
- بناء سياسات اقتصادية تركز على تدعيم جانب العرض من خلال دعم نشاط للمؤسسات.

الفرع الثاني: الأصول المرجعية للسياسة الجبائية لدى الليبراليين.

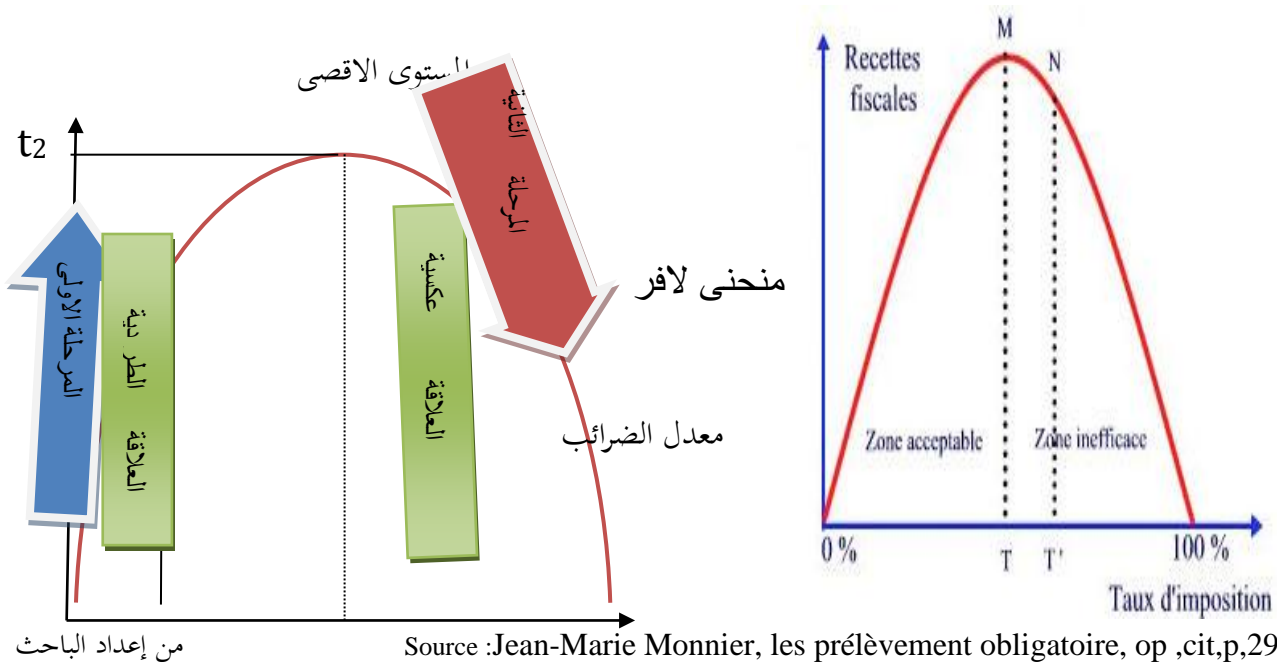
موقف الليبراليين من الجبائية تنبع من ضرورة الابتعاد عن كل ما من شأنه أن يؤثر في عمل الأسواق والمعروف أن الجبائية من أكثر الأدوات تأثيرا في الأثمان وبالتالي في قرارات الأفراد ومن تم يجب البحث عن الجبائية الحيادية، التي ينخفض تأثيرها بشكل كبير.

أولا. منطلقات السياسة الجبائية الليبرالية:

من المعروف أن الليبراليين يدافعون عن اقتصاديات العرض التي تعود جذورها الفكرية للمدرسة الكلاسيكية، J.B Say ثم ادم سميث). وتم إحيائها في سنوات 1980 من طرف Artur Laffer الذي رسم منحني أصبح يعرف باسمه) منحني لافر يحدد العلاقة بين معدلات الضريبة وحصيلتها واستخلص عبارته الشهيرة (ضرائب كبيرة تقتل الضريبة) trop

(d'impôts tue impôt)¹. ويرى البعض أن لافر أعاد صياغة الفكرة التي سبقها إليه Bâtis Say عندما قال (الضريبة المفرطة تدمر قاعدتها).

الشكل رقم (6-2): منحنى لافر العلاقة بين معدل الضريبة وحصيلتها



منحنى لافر يوضح العلاقة بين متغيرين، المتغير الأول يتمثل في معدل الضريبة على المحور العمودي، والثاني هو حصيللة الضرائب على المحور الأفقي، ومن خلال الرسم ويمكن التمييز بين اتجاهين لهذه العلاقة:

- مرحلة 1: تكون العلاقة طردية وموجبة، أي عندما تزداد معدلات الضرائب تزداد حصيللة الضرائب وبمعدل متناقص إلى أن تنعدم الزيادة عندما تصل المستوى الأقصى؛

- مرحلة 2: تتحول العلاقة بينهما إلى علاقة عكسية، حيث أن أي زيادة في معدل الضريبة يؤدي إلى انخفاض الحصيللة. وتفسير هذه الحالة ناتج عن الأثر التحفيزي للعمل، في البداية فإن أي زيادة في معدل الضريبة يتم تعويضه بزيادة حجم العمل (إثر الإحلال)، أما في المرحلة الثانية يصبح الفرد يفضل الراحة عن العمل للمحافظة على دخله عند مستوى معين (أثر الدخل)

ثانيا: أهم التجارب التي بنيت على فكرة لافر:

¹ Didier L. «M.R. et politique fiscale : libéral ou «lobby-phile»? La revue nouvelle, N° 10, Octobre 2005.

<http://www.cairn.info/la-politique-fiscale--9782130564218-page-3.htm>.



وحقق منحى لا فر نجاحا إعلامي وشعبي لبساطته وسهولة فهمه، وتم توظيفه واستغلاله بشكل جيدا من طرف السياسيين للترويج لسياساتهم الانتخابية، وعرف في الولايات المتحدة الأمريكية في عهد ريغان كشعار لسياسته الضريبية باسم (E.R.T.A(The economy Recovery Tax ACT)، وفي بريطانيا عرفت سنة 1979¹ في عهد تاتشر وتم إحيائها مرة أخرى في عهد جون مايجور سنة 1997 باسم (Tax Réforme Act (T.R.A).

ثالثا: مبادئها وآلياتها

- مبادئ السياسة الجبائية اللبرالية: تعتمد على ثنائية: (الفعالية والحياد)²؛
- توسيع الوعاء الضريبي بتقليص دائرة الإعفاءات والبحث عن أوعية جديدة -تطبيق نظرية لافر؛
- تخفيض المعدلات وتفضيل المعدل النسبي (فكرة الضريبة النسبية) وتراجع التصاعد الضريبي؛
- تعميم تطبيق الرسم على القيمة المضافة التي يعتبرها الكثيرون أهم أسلوب للاقتطاع الضريبي الذي يحقق فعالية النظام الضريبي (الحياد المدروية، العدالة).

المطلب الثالث: الجبائية في ظل العولمة

يعيش العالم منذ ظهور ما يسمى بالعولمة تحولات عميقة على جميع المستويات، حيث عملت على تغييره، من خلال عملية الإدماج و الاحتواء للدول تحت مظلة فكر وسلوك واحد تفرضه القوى التي خططت و رسمت شكل العالم الذي تريده ، وفق رؤية واضحة هي عولمة الفكر الحر و باليات و أدوات وضعت قديما و كيفت لتنفيذ مصالح من يقف وراء العولمة ، كما أن الظاهرة شملت كل جوانب الحياة و لكن الجانب الاقتصادي هو الأكثر ظهور ، من غيره حيث فرضت سياسات تجارية جديدة من خلال المنظمة العالمية للتجارة كما عملت على تحرير كل القطاعات الاقتصادية ، لتفتح المجال واسعة لحرية الاستثمارات و رؤوس الأموال .

وبعد أكثر من ربع قرن بدأ العالم يجني ثمار العولمة ولم تكن الجبائية بعيدة عن عما يجري حيث أدخلت النظم الضريبية في سلسلة غير منتهية من الإصلاحات من اجل التكيف مع الاندماج مع فضاء العولمة، وكانت الجبائية أهم المحطات التي وقع فيها الصدام بين منطق العولمة الداعي إلى تحرير كل شيء وبالتالي المساس بسيادة الدولة ومنطق المحافظة على سيادة الدولة في تحديد سياستها الضريبية نقدم مفاهيم عامة حول العولمة وآلياتها ثم نعرض لآثار العولمة على الجبائية.

الفرع الأول: العولمة وآلياتها وأدواتها

اختلفت الآراء كثيرا حول مفهوم ظاهرة العولمة، بسبب النظرة المختلفة نحوها، مما جعل المفكرين ينقسمون بين مؤيدين ومعارضين لها، ولكن أصحاب الفكرة عرفوا كيف يضبطون قواعدها وآلياتها وأدواتها ويروجون لعالم أكثر تحورا وانفتاحا اقتصاديا وسياسيا.

¹ Santini Jean-Jacques, La politique budgétaire britannique. In : Économie & prévision, Numéro 73, 1986-2, p 3-19.

http://www.persee.fr/web/revues/home/prescript/article/ecop_02494744_1986_num_73_2_4919.

² Didier L. «M.R. et politique fiscale : libéral ou «lobby-phile»? La revue nouvelle, N° 10, Octobre 2005.

<http://www.cairn.info/la-politique-fiscale--9782130564218-page-3.htm>.



أولاً: تعريف العولمة

لا يوجد تعريف شافي لظاهرة العولمة، لأن مظاهرها واتجاهاتها لم تقتصر على الجانب الاقتصادي والمالي بل للعولمة تشمل كل الجوانب السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية. فهي توجه إيديولوجي يعكس إرادة الهيمنة على العالم من خلال الدعوة إلى تبني النموذج الليبرالي، والتحول إلى آفاق أوسع وأشمل، ومن الناحية الاجتماعية ينظر للعولمة على أنها إيديولوجية غربية تسعى إلى إسقاط الارتباطات العائلية للإنسان والمتمثلة في ارتباطاته العالية والدينية والاجتماعية والقومية، وارتباطه بعنصر ما بعد التكنولوجيا، ومن بين الأهداف المعلنة على المستوى الاجتماعي والثقافي فإنها تسعى لتذويب الفوارق بين الشعوب، وإزالة كل أشكال التعصب والتمييز وصولاً إلى عالم بعيد عن التناقضات والاختلافات. خاصة من حيث مستويات المعيشة والمتطلبات الأساسية.

من وجهة النظر الاقتصادية، يراها البعض أنها مرحلة من مراحل تطور الرأسمالية: (هي القوى التي يمكنها السيطرة على الأسواق من خلال الشركات المتعددة الجنسيات التي ليس لها ولاء لأي دولة وجنسية¹، يؤكد قول الدكتور (ريتشارد هيجوت) على أنها الاسم الجديد للاستعمار القديم².

وبالرغم من تركيز العولمة على الطابع الاقتصادي والمالي من خلال تدويل النشاط الاقتصادي مع تبنيها للمذهب الليبرالي الداعي إلى أبعاد الدولة على النشاط الاقتصادي، وهي عوامل تصب كلها في اتجاه إدماج اقتصاديات الدول في الأسواق العالمية (خاصة التجارة والاستثمار والتمويل). ومن أهم الأهداف التي تسعى العولمة لتحقيقها في الميدان الاقتصادي كما يروج من هم وراء الظاهرة:

- تمنح الفرصة لبناء هياكل مثلى للإنتاج والتوزيع؛
 - إعطاء الفرصة كاملة لقوى الابتكار والتحسين والتطوير. وبالتالي الانطلاق إلى آفاق واسعة والتقدم؛
 - الوصول إلى سوق عالمي مفتوح بدون حواجز أو قيود جمركية أو إدارية.
- لم تتوقف العولمة عند طابعها الاقتصادي بل لها أبعاد ثقافية وسياسية وتقنية، من خلال مظاهر الاستقطاب والتهميش وغلق المنافذ أمام المبادرات للتنمية المستقلة والاعتماد على الذات، فيرى البعض أن العولمة تدفع نحو اتجاهين متعاكسين أحدهما يدعم الغنى والآخر يعمق الفقر، وبالتالي يتم عولمتها.
- ولتنفيذ ذلك عملت على ضبط آلياتها وأدواتها، من خلال الأنماط والمعايير والاشتراطات والبرامج والسياسات التي أصبحت تفرض على الدول الضعيفة، أما أدواتها فتم تكييف الهيئات الدولية (البنك العالمي، صندوق النقد الدولي، منظمة التجارة العالمية...) كأدوات لتنفيذ العولمة. لم يمض وقت طويل حتى أصبحت العولمة حقيقة نعيش إفرانها وتداعياتها ومنها:
- تزايد الترابط والتشابك بين أطراف العالم في ميدان التجارة ورؤوس الأموال وانفتاح الأسواق المالية؛

¹ محمد سعد حمادة، العولمة والعولمة البديلة، مجلة النور الأردنية، العدد 85، الأردن ص، 22.

عبد الباسط على جاسم الزبيدي، السياسة الضريبية في ظل العولمة، دار الجامعة الجديدة، 2013، ص16.



- ظهور أنماط جديدة لتقسيم العمل من خلال تجزئة العمليات الإنتاجية وأصبحت دول العالم في حاجة لبعضها أي اندماج اقتصاديات الدول فيما بينها؛
- زيادة دور الشركات المتعددة الجنسيات من خلال حصتها في الإنتاج العالمي ومكانتها في التجارة الدولية والأسواق المالية؛
- تزايد دور الهيئات العالمية (صندوق النقد الدولي البنك العالمي، المنظمة العالمية للتجارة هيئات الحوكمة والشفافية، التي تشارك وتشرف على تنفيذ برامج وسياسات للدول التي تؤيد الاندماج في الاقتصاد العالمي، حيث تشترط هذه الهيئات على احترام معايير وأنماط مثل -عجز الموازنة، بسياسات الأسعار والدعم. ...) وقد يمتد تدخلها إلى القضايا الداخلية للدول مثل الطعن في القوانين والتشريعات التي تراها معرقلا لعملية الانفتاح والتحرر،
- تراجع دور الدولة الوطنية وتقليص هامش التحرك في إعداد وإدارة السياسات الاقتصادية والمالية المعتمدة على الخيارات الوطنية؛
- زيادة حركة رؤوس الأموال وتعاضم حجم الاستثمارات الأجنبية.

الفرع الثاني: العولمة والجبائية

إذا كان التوافق قد حصل في الكثير من السياسات (الاستثمار و التجارية، النقدية والمالية والمحاسبية .. الخ) وتم التوصل لإزالة الحواجز أمام حركية عوامل الإنتاج ، و تعميم أنظمة و أنماط و نماذج و برامج وفق و سياسات وفق منظور العولمة فان الوضع قد اختلف قليلا بالنسبة للمسألة الجبائية¹، حيث برزت النزعة السيادية والوطنية بشكل لافت في فيما يتعلق بالجبائية ولم يكن الأمر سهلا حين يتعلق بالسيادة.، وشكل ذلك اهم نقاط التصادم بين منطق العولمة ومبدأ السيادة الوطنية² وهذا ما كشفت عنه مسار بناء الاتحاد الأوروبي الذي حقق نجاحات كبيرة وسريعة في مجالات السياسات التجارية والنقدية ، ولكنه يعرف صعوبات كبيرة في إحراز تقدم في ميدان تنسيق السياسات الجبائية خاصة بعد بروز العولمة. ومع ذلك كان لمنطق العولمة الأثر البارز على النظم والسياسات الجبائية سواء في الدول المتقدمة أو النامية ويمكننا تلخيص آثار العولمة في النقاط التالية.

أولا: تقلص (انكماش) الأوعية وتراجع حصيلة الإيرادات:

بعد رفع الحواجز أمام حركة (الموارد الاقتصادية: رؤوس الأموال، واليد العاملة) استجابة لمبادئ العولمة كان لها الأثر الواضح على الأوعية الضريبية للدول حيث عرفت تآكلا وتقلصا كبيرين، وسميت بظاهرة (انجراف الأوعية الضريبية) (l'érosion de l'assiette fiscale)³.

¹ Alexandrine Brami Celentano, « Mondialisation et politique fiscale au Brésil », (Université, Paris Dauphine) – CERI, Les Études du CERI, n° 140, décembre 2007,

² عبد الباسط على جاسم الزبيدي، السياسة الضريبية في ظل العولمة، مرجع سابق، ص 38.

³ Forum de L'OCDE, « Lutter contre l'érosion de la base », 12 février 2013. Extrait du rapport BEPS, (Base Érosion and Profit shirting) actualisé en mai, 2013, <http://www.cairn.info/revue-idees-economiques-et-sociales-2010-2-page-25>.



- إن تحرير التجارة الخارجية خاصة بالنسبة للدول التي دخلت في اتفاقيات مع المنظمة العالمية للتجارة تركت آثار واضحة على حصيلة الرسوم الجمركية التي تشكل عنصرا هاما في إيرادات الميزانية، هذين العنصرين ساهما في تراجع الفعالية المالية للجباية؛

- إن إزالة الحواجز الجمركية وإعطاء الحرية الكاملة لحركة السلع والخدمات ورؤوس الأموال كانت نتائجها واضحة على مردود الجباية، حيث تراجعت حصيلة الرسوم الجمركية لمعظم الدول التي كانت تعتمد عليها كعنصر رئيسي في تمويل الميزانية وحماية للمنتجات المحلية، كما تراجعت حصيلة الضرائب المباشرة في الدولة هجرتها رؤوس الأموال بحثا عن العائد الأكبر، وبذلك ألحقت أضرارا بمالية الدولة، وزادت من متاعب البحث عن مصادر التمويل والتحكم في عجز الموازنات.

ثانيا: المساس بقواعد ومبادئ الإخضاع الضريبي المتعارف عليها خاصة العدالة¹

من خلال إعادة توزيع العبء الضريبي بين الأوعية المختلفة، وأصبح عنصر العمل يتحمل العبء الأكبر نظرا لحركته البطيئة خاصة العمل غير المؤهل، بينما أصبح عنصر رأس المال لا يتحمل إلا القليل نظرا لسهولة حركته السريعة إن هذا الإخلال في المعاملة الضريبية بين عناصر الإخضاع الضريبي سواء رأس المال والعمل أو المقيمين وغير المقيمين شكل تشوهات في الأنظمة الضريبية بحيث ألقى العبء الأكبر على عنصر العمل وهذا الوضع غير مقبول من جانب العدالة الضريبية وقد يخلق تشوهات اقتصادية في عملية تخصيص الموارد.

الفرع الثالث: موقف الدول من نتائج العولمة على الجباية

يرى البعض إن العولمة وضعت الحكومات أمام ثلاثة مسارات من أجل كسب رهاناتها²:

1. الخيار الأول: يمكن للدول التخندق خلف الحدود الوطنية والرضوخ لفكر انعزالي أمام المشاكل العالمية؛
2. الخيار الثاني: القيام بجملة لصالح نظام جبائي موحد، بمعنى آخر إعداد قانون للضرائب تحت إدارة جبائية وطنية، ويمكنها تشديد التعاون من خلال إرساء أنظمة شفافة وتبادل المعلومات مع الدول الأخرى؛
3. الخيار الثالث: هو تكثيف التعاون وهو الوسيلة الوحيدة لتفادي ضغوطات العولمة، حيث تحافظ كل دولة على نظامها الضريبي ولكنها تتقبل الاعتبارات الدولية التي تؤثر على قراراتها وتحترم التدابير الجبائية للدول الأخرى في إطار منافسة قانونية وليس ضارة.

الحل الأول مرفوض وغير منطقي في محيط عالمي متحول، بينما الحل الثاني يبدو حل منطقي وعقلاني في ظل التدويل المتنامي للمشاكل الضريبية، ولكنه غير مرغوب فيه وغير مقبول سياسيا، لأنه يفترض بأن تتنازل الحكومات على أحد الحقوق السيادية (حق فرض الضريبة بالكيفية الملائمة للواقع السياسي والاحتياجات الاقتصادية والاجتماعية والقيم الثقافية الخاصة بكل دولة).

¹ Jean-Philippe Delsol, « Pour la liberté économique et la concurrence fiscale » : La mondialisation fiscale et ses dangers, Institut de Recherches Économiques et Fiscales, 7/5/2013.

² Jeffrey Owens, «Fiscalité et mondialisation», L'Observateur de l'OCDE, N°230, Janvier 2002.

http://www.observateurocde.org/news_fullstory.php/aid/343.html.

ومن خلال اتجاهات السياسات الضريبية في العالم المتقدم، يبدو واضحاً أن الخيار الثالث كان الأكثر قبولا حيث تمسكت الدول بإرادتها السيادة في وضع التدابير الضريبية التي تخدم مصالحها، و قبلت التعاون مع دول العالم للحد من الآثار الخارجية للأنظمة الضريبية، تحت إشراف منظمات عالمية في مقدمتها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ن التي قدمت تقارير معمقة حول المنافسة الضارة محددة أهم التدابير الضريبية التي تشكل ضرراً بالدول الأخرى فيما يعرف بالنظم التفضيلية، و حثت الدول على معالجتها من خلال مجموعة توصيات تتعلق بالتشريعات وأخرى تتعلق بالمعاهدات والاتفاقيات الضريبية وثالثها تتعلق بتعزيز التنسيق الضريبي واعتبرت القضية عالمية¹. أما الاتحاد الأوروبي فلجأ إلى العمل بقواعد السلوك (les codes de conduites) للحد من آثار هذه المنافسة مطالباً الدول الأعضاء بإلغاء التدابير التي من شأنها الأضرار بالنشاط الاقتصادي مثل الضريبة (الصفريّة، الإعانات الضريبية)، محمداً مدة خمس سنوات لمراجعة هذه التدابير والعمل على تصحيحها.

خلاصة المبحث الثاني: هناك ترابط وثيق بين دور الدولة والجبائية، فإذا كان الجدل مازال قائماً بين المؤيدين والمعارضين لدور الدولة فإن الجبائية ساهمت بشكل كبير في ترجمة هذا الدور من خلال عمليات التكيف والتأقلم مع الدور المنوط بها حتى في ظل التوجه اللبرالي فإن الأداة تبقى الحاضرة بقوة من أجل تصحيح إخفاقات السوق خاصة في الأنشطة ذات الآثار الخارجية، يمكن تقديم مخطط حول مبررات وأهداف وأدوات تدخل الدولة.

المخطط (7-2): مبررات تدخل الدولة - أهدافها - وأدواتها على المستوى الكلي والجزئي

مبررات تدخل الدولة (فشل السوق)

نظرية الاقتصاد العمومي (تحليل جزئي)
_ إخفاقات السوق في احتواء الآثار الخارجية
- إنتاج السلع العامة الاحتكار الطبيعي - تماثل
المعلومة

النظرية الكنتزية (التحليل الكلي)
فشل اليد الخفية في تحقيق الاستقرار والتشغيل
الكامل

أهداف التدخل

من أجل تصحيح إخفاقات السوق لتحقيق
1- التخصيص الأمثل للموارد
الهدف: الفعالية الاقتصادية لتعظيم المنفعة
2- إعادة توزيع الدخل
الهدف: (العدالة الاجتماعية) - المنفعة

الرفع من التشغيل للموارد العاطلة
1 - تحقيق التشغيل الكامل.
2 - تحقيق الاستقرار الاقتصادي
الهدف: تعظيم وتوسيع الرفاهية

ادوات التدخل

على المستوى الجزئي:
- اطار وهياكل مؤسسية للضبط والتنظيم
- أدوات قانونية تشريعية (المنع والضبط)
- أدوات السوق نظام الأسعار - الإعانات
الضرائب: اقتطاع حيادي - معاملة تمييزية

على المستوى الكلي: السياسات الاقتصادية
السياسة النقدية: الكتلة النقدية، معدل الفائدة
سياسة الموازنة: سياسة الإنفاق العام
- سياسة جبائية: تحديد مستوى الجبائية الذي
يدعم النمو ويخدم الاستقرار الاقتصادي
سياسات الدخل - سياسات الأسعار

¹ (OCDE, « co



المصدر: مخطط من إعداد الباحث

أهم الملاحظات حول نظرية الدولة ودورها في رسم السياسات الجبائية:

- (1) أن مكانة الدولة قد اتسعت في الحياة الاقتصادية إلى درجة التغول إذ أصبحت تسيطر على نصف الإنفاق العام وتستحوذ على أكثر 40% من إيرادات الجبائية؛
- (2) تشكل مذهبين يعبران عن مدرستين للفكر الاقتصادي الحر، الأول يؤيد التدخل الواسع للدولة وقد سيطر خلال الفترة 1929-1970. يعتمد على أدوات الموازنة وتفعيل الطلب لتصحيح مسار الاقتصاد. ثم عرف تراجعاً خلال الفترة 1970-2008 لتعود الدولة بشكل جديد بعد الأزمة المالية لسنة 2008¹.
- المدرسة الثانية " الليبراليون أصولهم (الفكر الكلاسيكي) مع مراجعات كبيرة يفضلون، إعطاء الأولوية في تنظيم الاقتصاد للسوق. ويمكن للدولة التدخل في الحالات التي يعجز فيها السوق، والاعتماد على جانب العرض في دعم الاقتصاد. منتقدين سياسات الطلب التي تشكل مصدراً للتضخم وعرقلة عمل الأسواق؛
- (3) الأزمات والمشاكل الاقتصادية تشكل المعالم الفاصلة للمراجعة والتصحيح (أزمة 1929، الحرب العالمية، أزمة 1970، أزمة 2008):
 - أزمة 1929: دليل على فشل السوق. سمح للفكر التدخل بالسيطرة. تطوير أفكاره في تسيير الشأن العام؛
 - أزمة 1970 دليل على فشل الدولة مما سمح بعودة مؤيدي السوق. وتمكنوا من فرض آرائهم وتحجيم دور الدولة (الخصخصة - التحكم في الإنفاق العام - تحرير الاقتصاد مستفيدين من عاملين رئيسيين).
- (4) التحولات التي عرفها العالم في العشرية الأخيرة من القرن الماضي بسقوط المعسكر الاشتراكي والتحول نحو اقتصاد السوق أعطى زخماً إضافياً لأطروحات الليبراليين؛
- (5) تبني ظاهرة العولمة لتحرير الحرية والانفتاح الاقتصادي، أفقدت الدولة الكثير من أدوات السيطرة وتحولت من دور المنظم والضابط إلى دور المفكك للتنظيم أو التحلي عن بعض وظائفها فيما يعرف (la déréglementation - désétatisation)؛
- (6) أزمة البحث عن دور جديد للدولة (المنظم، والضابط، والدكي) مع الاهتمام بالبحث الابتكار ومساهمة المجتمع المدني، وحوكمة المنظومات المسيرة للشأن العام.

¹ Bruno Bernard, le retour de l'État, Perspectives politiques sur la crise financière, I Octobre, 2008. Pages, 19-23.



زادت اهتمامات الدول بموضوع الجباية عقب الأزمة المالية لسنة 2008 والتي لم تكن أسبابها الفعلية سوى انعكاسا لمسار العولمة خاصة في الجوانب المالية والنقدية ودخول عامل المضاربة في الأسواق المالية، وفقدان السيطرة على الجهاز البنكي والمصرفي ودخوله في عمليات مصرفية ذات مخاطرة كبيرة أغرقت البنوك في مديونية وأزمات سيولة كانت نهايتها كارثة على الكثير من المؤسسات المالية العالمية الأكثر شهرة في العالم. كما أطلقت الدول الكبرى المجال لنشوء وتوسع الاقتصاد الوهمي من خلال المديونية وكذبي الشركات الواجحة والتوسع في الفضاءات والأقاليم التي لا تخضع لأي تنظيم أو تقنين مثل المراكز المالية الخارجية (أف شور) والملاذات الضريبية التي ساهمت في إحداث اختلالات في النظام المالي العالمي وأصبحت:

- المواطن الرئيسي لأكبر الشركات ومجمع الشركات القابضة العالمية تحت ذريعة الترشيد الجبائي لتقوية مركزها المالي وبالتالي زيادة قدرتها التنافسية؛
 - تستقبل رؤوس الأموال من مصادر مشبوهة (أموال المخدرات، الاختلاسات، أموال التهرب الضريبي، أموال الجريمة المنظمة)، بسبب الحجم الهائل لهذه الأموال وحركتها السريعة فإنها تحدث هزات عنيفة داخل الهيئات والأسواق المالية؛
 - اهم مركز لاستقطاب الاستثمارات الأجنبية لغياب الجباية وتساهم في أكثر من نصف التجارة العالمية.
- تلك اهم المشاكل المالية والجبائية على الصعيد العالمي والتي تبحث عن حلول وبناء مستقبل يضمن النمو والاستقرار وتحقيق رفاهية أفراد المجتمع في ظل الحديث عن العودة القوية للدولة بمفاهيم وأدوار جديدة.
- وفي ظل هذه التحديات تحول الحديث من تقليص دور الدولة إلى البحث عن دور جديد للدولة وقد عبرت عنه الكثير من الكتابات¹ من أجل مفهوم جديد للدولة، يتصف بالذكاء والفعالية تؤطرها مفاهيم الحوكمة بمشاركة أطراف أخرى المجتمع المدني ومنح ضمانات المعارضة والتكفل بمهام جديدة هي البحث العلمي والإشراف على تطوير رأس المال البشري، الجانب المؤسساتي للتقنين والتنظيم.
- في ظل الاتجاهات المذهبية للسياسات الضريبية عادة ما تخضع للسياسة العامة للدولة، فقد تكون ذات توجهات لبرالية تهتم أكثر بالكفاءة الاقتصادية على حساب المبادئ الأخرى، وفي نفس الوقت تركز على جانب العرض أي دعم المؤسسة المنتجة أو الجهاز الإنتاجي القادر على رفع قدراته الإنتاجية والتنافسية. بينما تركز سياسات التدخل على جانب الطلب لتحديد مستوى الإنتاج والتوظيف وفي الوقت الذي تؤثر فيه الجباية من خلال التحفيزات يمكنها أن تفسد سلوكيات المستهلكين -منتجين -عمال. بحيث يمكنها أن تضر بالفعالية الاقتصادية. لا بد من أخذ بعين الاعتبار هذه الآثار عندما نقيم التكاليف والمنافع للنفقات العامة التي يجب تمويلها².

المبحث الثالث: دور السياسة الجبائية في تحقيق أهداف السياسات الاقتصادية

¹ Bruno Bernard, le retour de l'État, opcit, p, 19-23.

² L'OCDE « Les grands enjeux de la politique fiscale dans les pays de l'OCDE », Perspectives économiques de L'OCDE, 2001/1 no 69, p. 185.



العبرة الأكثر تداولاً عندما يتعلق بعلاقة السياسة الضريبية بالسياسة الاقتصادية ، هي أن السياسة الضريبية جزء مدمج ضمن السياسة الاقتصادية¹ ، أي أنها علاقة الجزء بالكل ، أو أنها أحد مفرداتها الأساسية ، إلى جانب أدوات أخرى لتنفيذ السياسة الاقتصادية ، هذه الأخيرة تحاول ترجمة خيارات الدولة في مجال تخصيص الموارد ، و عمليات الاستقرار الاقتصادي ، إضافة إلى قضايا التوزيع وإعادة توزيع الدخل القومي كل ذلك هو تنفيذ و تجسيد للوظائف الثلاثة للدولة ، نحاول في البداية الإشارة لعلاقات التشابك بين وظائف الدولة والخيارات الممكنة لتنفيذها عبر سياسات اقتصادية تتلاءم مع كل وظيفة ، ومكانة ودور الأداة الضريبية في هذا المجال ، و ينقسم المبحث إلى ثلاث مطالب ، نقدم أشكال توضيحية لعلاقات التشابك بين وظائف الدولة و السياسات الاقتصادية ، ثم نحاول عرض و تحليل لأهم أنواع السياسات الاقتصادية التي تختلف باختلاف الظروف والأهداف المحددة . وفي المطلب الأخير نخصه لأهم وظائف السياسة الضريبية وفي المقابل فهي تمثل الوظيفة الأدواتية للسياسة الاقتصادية.

المطلب الأول: السياسات الاقتصادية

لقد سبت الإشارة إلى أن وظائف الدولة في المجال الاقتصادي ، تتمثل في ثلاث وظائف هي (التخصيصية ، الاستقرارية - التوزيعية) ، وعندما تسطر الدولة سياساتها الاقتصادية ، فإنها تسعى لتنفيذ هذه الوظائف الثلاثة ، لذلك فإن السياسات الاقتصادية أصبحت أكثر تنوعاً في اتجاهاتها و أهدافها و وسائلها المستخدمة حيث توظف الأدوات المناسبة و الملائمة والتي تتماشى مع الظروف و الأهداف ، نحاول عرض لمفاهيم السياسات الاقتصادية و أنواعها و تقسيماتها المختلفة و أهدافها ، حتى يسهل علينا فهم الدور الذي يمكن للسياسة الضريبية كأداة أساسية لتنفيذ السياسات الاقتصادية .

الفرع الأول: مفهوم السياسة الاقتصادية وأنواعها

أولاً: تعريف السياسة الاقتصادية

- تعرف السياسة الاقتصادية بأنها مجموعة القرارات المتناسقة المتخذة من طرف السلطات العمومية تهدف لتحقيق أهداف غايتها التوجيه الاقتصادي باستخدام أدوات مختلفة؟
- مجموعة التدابير التي تنفذها الدولة لتحقيق الأهداف التي حددتها لنفسها قصد تحسين الوضعية الاقتصادية للدولة³؛
- السياسة الاقتصادية تسعى لتغيير التطور التلقائي أو الطبيعي للنشاط الاقتصادي، مستندة لرؤية معينة لتسيير الاقتصاد تستمدتها من مرجعية نظرية، لذلك تختلف السياسات الاقتصادية في توجهاتها و في أسسها و أدواتها ، عندما تتولى الدولة زمام الأمور في تنظيم الاقتصاد ، فإن وسيلتها المفضلة ، هي التأثير في الطلب الكلي لإنعاش الاقتصاد أو

¹ La politique fiscale partie intégrante dans la politique économique السياسة الضريبية جزء مدمج في السياسة الاقتصادية

² Bruno Gendreon et Abderrahmane Saker, Économie, Gualino, 2009, P. 380

Joëlle Bonenfant, Jean Lacroix Comprendre l'environnement économique Crédit :

³ Agnès Bènessy-Quèrè -Benoit Coeurè -Pierre Jacket -Jean Pisani-Ferr, Politique économique de Boeck 2 édition, 2010, p23..

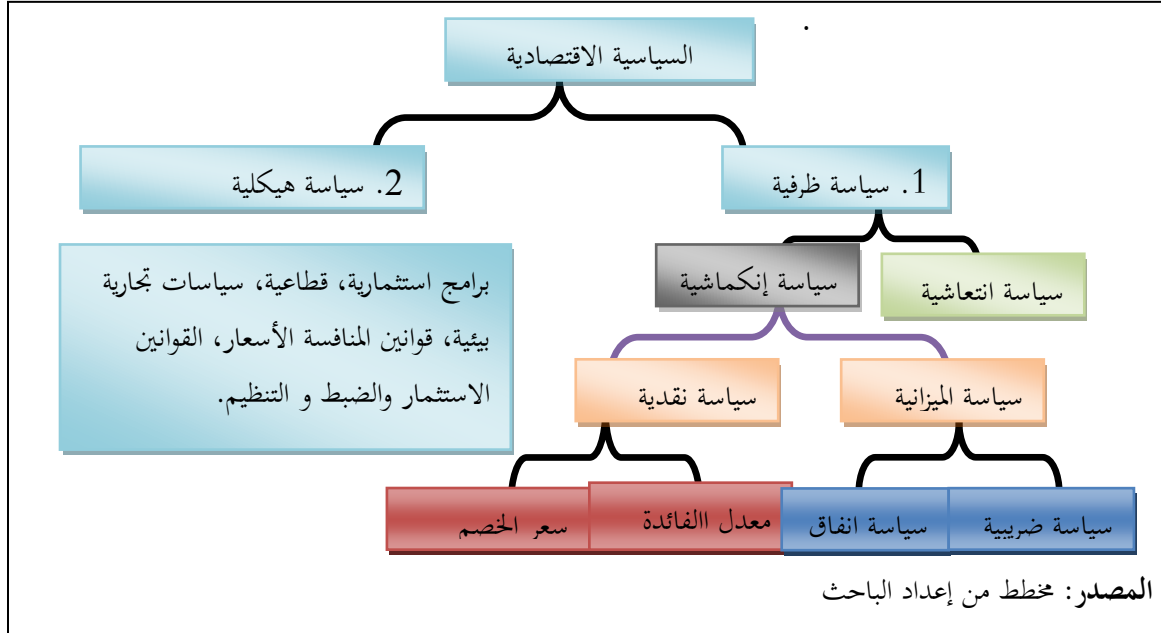
التحكم في استقراره و توازناته ، بينما يفضل أصحاب السوق جانب العرض ، لبعث الاقتصاد من خلال توفير الشروط الضرورية لدعم المؤسسة ، ويحصر استخدام أدوات الضبط حين يفشل السوق في أداء دوره؛ - إعادة ما تعبر السياسات الاقتصادية عن أهداف كبرى، ذات طبيعة سياسية واجتماعية من خلال المنتخبون، أو ضمن أهداف وتقاليد المجموعة الوطنية، والتي تؤسس وتبرر لاختيارات معينة تمكن من تحديد مفردات السياسة الاقتصادية.

ثانيا أنواع السياسات الاقتصادية

تختلف السياسات الاقتصادية باختلاف المدة والظرف الاقتصادي، كما تتنوع في غاياتها وأشكالها من سياسات التثبيت الظرفي في المدى القصير لمعالجة التقلبات الاقتصادية ، إلى سياسات هيكلية تهدف لتغيير بنية وهياكل الاقتصاد في المدى الطويل.

تعتمد السياسات الاقتصادية على مجموعة أدوات (الأدوات المالية الموازنة العامة، والأدوات النقدية)، ويبقى الاختلاف قائما بين الاقتصاديين حول فعالية توظيف هذه الأدوات، حيث يفضل المذهب التدخل السياسي المعتمدة على الطلب باستخدام الأدوات المالية. بينما يفضل أنصار السوق سياسات العرض واستخدام الأدوات النقدية، ويمكننا تقديم الشكل التوضيحي التالي حول أهم تقسيم للسياسات الاقتصادية.

مخطط (2-8): مخطط يوضح أنواع السياسات الاقتصادية



"السياسات الظرفية: La politique conjoncturelle"

وتتعلق بمجموعة تدخلات على المدى القصير، هدفها توقيف المراحل اللاحقة التوسعية أو الانكماشية، قصد تصحيح اختلالات الدورة الاقتصادية المتمثلة أساسا في الركود الاقتصادي أو التضخم، وتعرف أيضا بسياسة التثبيت الظرفي أو بسياسات الدورة الاقتصادية.

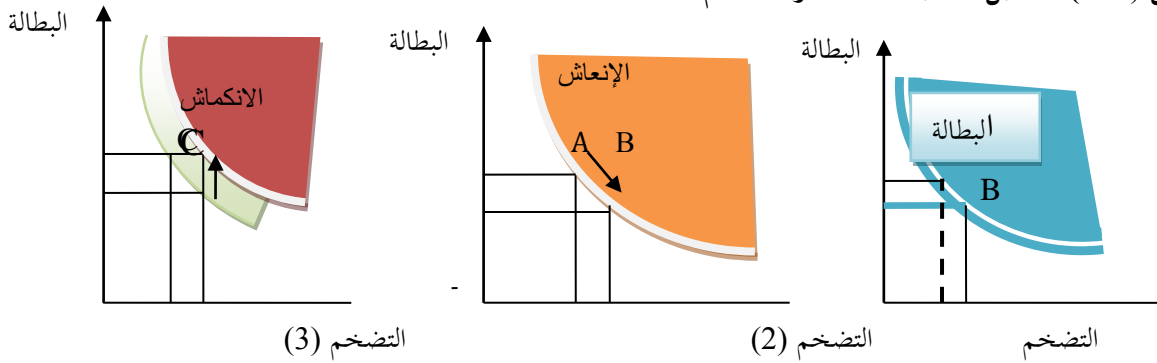
(1) أهداف السياسة الظرفية:

- تحقيق التشغيل الكامل بامتصاص البطالة الظرفية من اليد العاملة؛
- استقرار المستوى العام للأسعار والتحكم في التضخم لأنه من أخطر الظواهر المؤثرة سلبا على الاقتصاد؛
- لأنه يزرع الريبة والشك والتي تشكل ضغطا على التوقعات والمبادرات؛
- ويساهم في تحويل الدخول لصالح الدائنين ويهدد تنافسية المنتج الوطني في الأسواق العالمية.
- التوازن الخارجي في ظل عولمة الاقتصاد فإن هدف توازن الميزان التجاري وميزان المدفوعات يشكل الشاغل الأكبر للحكومات، في ظل وجود التضخم الذي يرفع من أثمان الصادرات مما يقلل من أفضليتها ويخفض من أسعار الواردات فيشجعها مما يؤدي إلى اختلالات في الميزان التجاري؛
- كما أن ارتفاع الأسعار يقلل من الثقة في العملة الوطنية وبالتالي يضعف من معدل صرفها ويحث على تدفق رؤوس الأموال مما يؤثر على ميزان المدفوعات.

(2) أنواع السياسات الظرفية:

السياسة الظرفية تتأرجح بين سياسة الإنعاش وسياسة الاستقرار يبدو واضحا من الرسوم البيانية السابقة، أن العلاقة بين التضخم والبطالة علاقة عكسية، بمعنى إن تخفيض البطالة لن يكون إلا بزيادة التضخم نظرا لارتفاع كتلة الأجور وزيادة الطلب، وأن تخفيض التضخم لن يكون إلا بتجميد الأجور وتجميد التوظيف، وعادة ما يتم التحكم أو بينهما.

الشكل (2-9): تحليل منحنيات البطالة و التضخم



Source : De Beaucoudrey; Fleur Delaere, Fabien Eellero, Sandrine Gerbaud ,Sophie Millot, Guillaume Module, Théories Économiques et Politiques Publiques, ENGREF France, Novembre ,2004 .

- **سياسة الإنعاش:** تهدف لبعث النشاط الاقتصادي من أجل نمو الإنتاج ورفع مستوى التشغيل، من خلال دعم طلب للأسر والمؤسسات، يمكن للحكومات بعث النشاط الاقتصادي بطريقة مباشرة برفع الاستهلاك والاستثمار للإدارات العمومية (الإنفاق العام) في إطار سياسة الميزانية، أو بطريق غير مباشر برفع الدخل المتاح للأسر (بتخفيض الضرائب)، وبالتالي نجد أن الطلب الداخلي قد تدعم بارتفاع الطلب الخاص (استهلاك الأسر) والطلب العام، أثر المضاعف للإنفاق العام سوف يدفع بالإنتاج نحو الزيادة مما يخلق احتياجات إضافية للتشغيل وتوظيف يد عاملة جديدة تؤدي في النهاية إلى تقليص حجم البطالة الظرفية؛



- سياسة الاستقرار (الانكماش): التي تهدف لكبح النشاط الاقتصادي، أي مستوى الأسعار والأجور بممارسات نقدية ومالية انكماشية أو مقيدة، تجميد الأجور والأسعار وتخفيض الإنفاق العام، تمويل عجز الميزانية عن طريق إصدار السندات (القروض) وليس بالإصدار النقدي، كل ذلك من أجل التحكم في مستوى التضخم بتطهير المالية العمومية من العجز (بتخفيض النفقات العامة وزيادة الضرائب).

(3) أدوات السياسة الظرفية: تفاضل بين نوعين من الأدوات الأولى مالية والثانية نقدية:

- الأداة الميزانية: أو سياسة الميزانية، تتمثل في تحديد الخيارات المتعلقة بفرض الضرائب، وتحديد وتقدير النفقات العامة في حدود رصيد للموازنة العامة، يعبر عن وجود اختلال بين الإيرادات العامة والنفقات العامة قد يكون عجزاً أو فائضاً، أي أنها تحدد سياسة الإيرادات وسياسة النفقات؛

- السياسة النقدية: من خلال تحريك أدوات السياسة النقدية الممثلة أساساً في سعر الفائدة الذي يحدده البنك المركزي يومياً حسب مستوى النشاط الاقتصادي، وقد يستخدم البنك المركزي سياسة السوق المفتوحة في حالات وأوضاع معينة يسمح من خلالها بتوفير السيولة للبنوك التجارية. كما يلجأ إلى فرض احتياطات مرتفعة على البنوك وهي آليات نقدية يمكنها مراقبة التضخم ودعم سياسات التنمية والتشغيل والنمو.

(4) شروط نجاح السياسات الظرفية:

من أجل التطبيق السليم والفعال للسياسات الظرفية يجب الخضوع لمبدئين:

- مبدأ الترابط بين الأدوات المستخدمة لتحقيق الأهداف المسطرة وعدم تعارضها (Tinbergen)؛
- مبدأ النجاح التي تعمل على ربط كل أداة مع الهدف بحيث تحقق أكبر فعالية Robert Munde تتعلق بالتشغيل والنقود وسياسة الموازنة.

السياسات الهيكلية (la politique structurelle)

تسعى إلى إحداث تغييرات في وبنية النظام الاقتصادي على مستوى هيكله القطاعية أو الإدارية والتنظيمية من أجل تحسين عمله على المدى الطويل

(1) أهدافها: السياسات الهيكلية: تعتبر من البرامج التي تنفذ على المدى الطويل وتهدف إلى:

- إحداث تغييرات بنوية وهيكلية في جميع القطاعات وهيئاتها لتكون دافعا للنمو الاقتصادي والاجتماعي؛
- الوصول إلى أنظمة عصرية لإدارة الاقتصاد تماشى والمستويات الإقليمية والعالمية؛
- إقامة جهاز إنتاجي قادر على استغلال الطاقات المتوفرة، و تلبية الاحتياجات الوطنية.

(2) أدواتها: تتمثل في برامج استثمارية وخطط وسياسات قطاعية و جهوية ومنظومة تشريعية وإدارية:

- برامج الاستثمارية: تتعلق بالبنية التحتية والقطاعات المنتجة والمرافق الحيوية التعليم والصحة؛
- سياسات وخطط تتعلق بالنهوض بالقطاعات أو المناطق المتأخرة من اجل النهوض بها؛



- عصنة المنظومة القانونية والتنظيمية، والإدارية والإشراف على الأسواق، ضمان سياسة المنافسة التي تحارب الاحتكار والسلوكيات أو الممارسات الغير قانونية؛
- إدارة الآثار الجانبية المتمثلة الناتجة عن سلوك الخواص (الآثار الجانبية)، مما يحتم على الدولة التكفل بها، قد تكون سلبية مثل التلوث، وقد تكون إيجابية (الصحة)؛
- الاهتمام بتطوير وهيئة الأقاليم في إطار المحافظة على البيئة التي تشكل أهم دعائم التنمية المستدامة؛
- تطوير المعرفة، والتي أصبحت في الاقتصاديات المتطورة الهاجس الأساسي، ويتعلق الأمر بتكوين العمال تأهيلا عاليا للمساهمة في اقتصاد أصبح يعتمد شيئا فشيئا على التكنولوجيا المتقدمة والمعرفة، كما يتطلب الأمر دعم البحث وتعميق المعرفة.

الفرع الثاني: أهداف السياسة الاقتصادية

مهما اختلفت السياسات الاقتصادية في شكلها أو مدتها أو توجهاتها فإن أهدافها تصب في اتجاه واحد يتمثل في أربع أهداف حددها Tinberger¹ سنة 1961، ثم أعادها Nicolas Kaldor سنة 1971 الذي لخصها في مربعه العجيب و الشهير باسمه (Le carrè Magic du Maldor).

- (1) النمو الاقتصادي يعتبر الهدف الأول لأي سياسة اقتصادية، لأنه يعبر عن الزيادة في ثروة المجتمع وبالتالي رفاهيته، وكل الجهود التي تعبر عنها السياسات الاقتصادية هدفها الرئيسي لتحسين مستوى الحياة، من خلال توفير شروط نمو الإنتاج أو ضبطه؛
- (2) العمالة الكاملة أو التشغيل الكامل لعوامل الإنتاج، يعتبر الأداة الرئيسية لتحقيق الهدف الأول، الغرض منه الحصول على أقصى إنتاج وطني ممكن مع الحفاظ على استقرار الأسعار والاستخدام الكامل لكل الموارد الاقتصادية (رأس المال والعمل)؛
- (3) استقرارا لأسعار الذي يعكسه معدل التضخم، مسؤولية الدولة الحفاظ على القوة الشرائية للأعوان الاقتصاديين بالحد من التضخم الذي يعمل على تآكل الدخول والثروات؛
- (4) التوازن الخارجي: الذي يعبر عنه رصيد في ميزان المدفوعات، فالدول تسعى دائما لتحقيق فائض في ميزان مدفوعاتها أو على الأقل تقليل العجز في حالة فشلها في إحداث الفائض لأن ميزان المدفوعات هو المرآة العاكسة لقدرة الدولة على فرض مكانتها في التجارة العالمية.

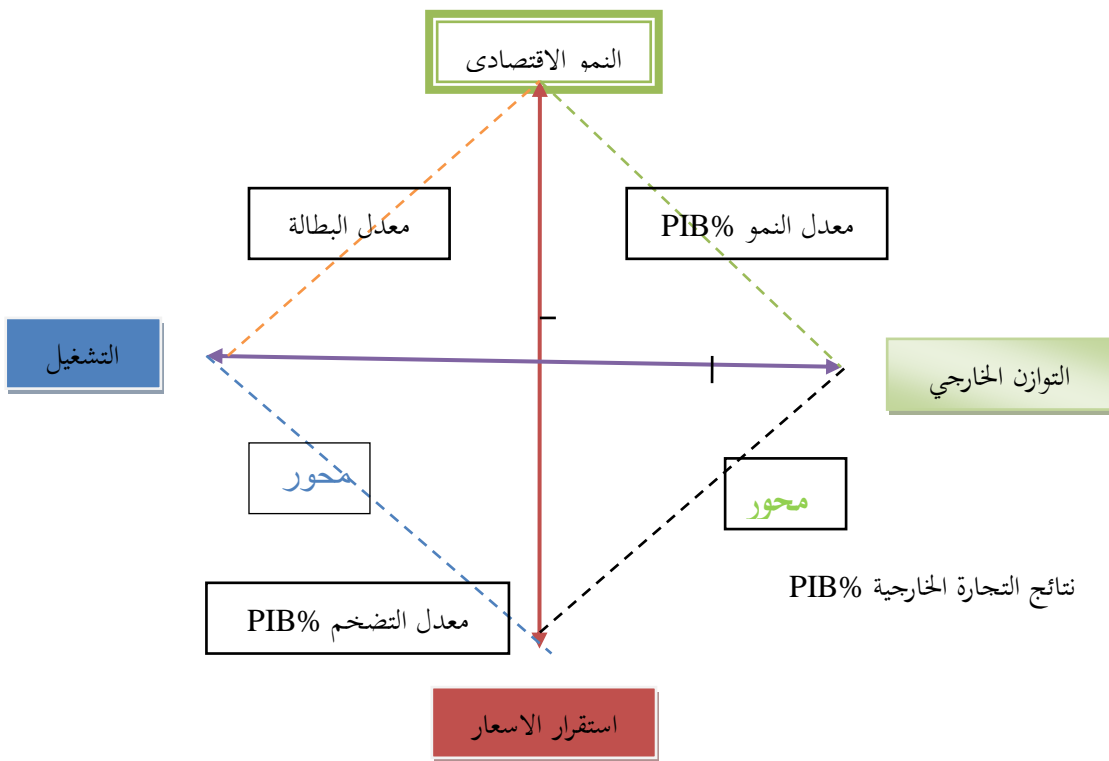
يوجد أهداف مختلفة يمكن أن تكون على المدى القصير أو على المدى الطويل (تحقيق نمو دائم).

وقد لخص (نكولا كالدور) من خلال مربعه العجيب لسنة 1971 الذي حدد أربع أهداف للسياسة الاقتصادية، ووزع كل عنصر منها على رأس كل زاوية للمربع الذي رسمه، ويساعد هذا المربع في تقييم نتائج

¹ Brunu Gendreon et A/hmane Saker, Économie, GUALINO, 2009, P338.

السياسات الاقتصادية من خلال التعبير الكمي عن هذه المؤشرات (نسبة النمو المحققة-معدل البطالة -نسبة التضخم).

الشكل رقم (2-10): المربع العجيب كالدور Nicholas Kaldor



المصدر: من إعداد الباحث

عموديا: النمو الاقتصادي يقابله استقرار الأسعار
أفقيا: التوازن الخارجي يقابله التوظيف أو التشغيل

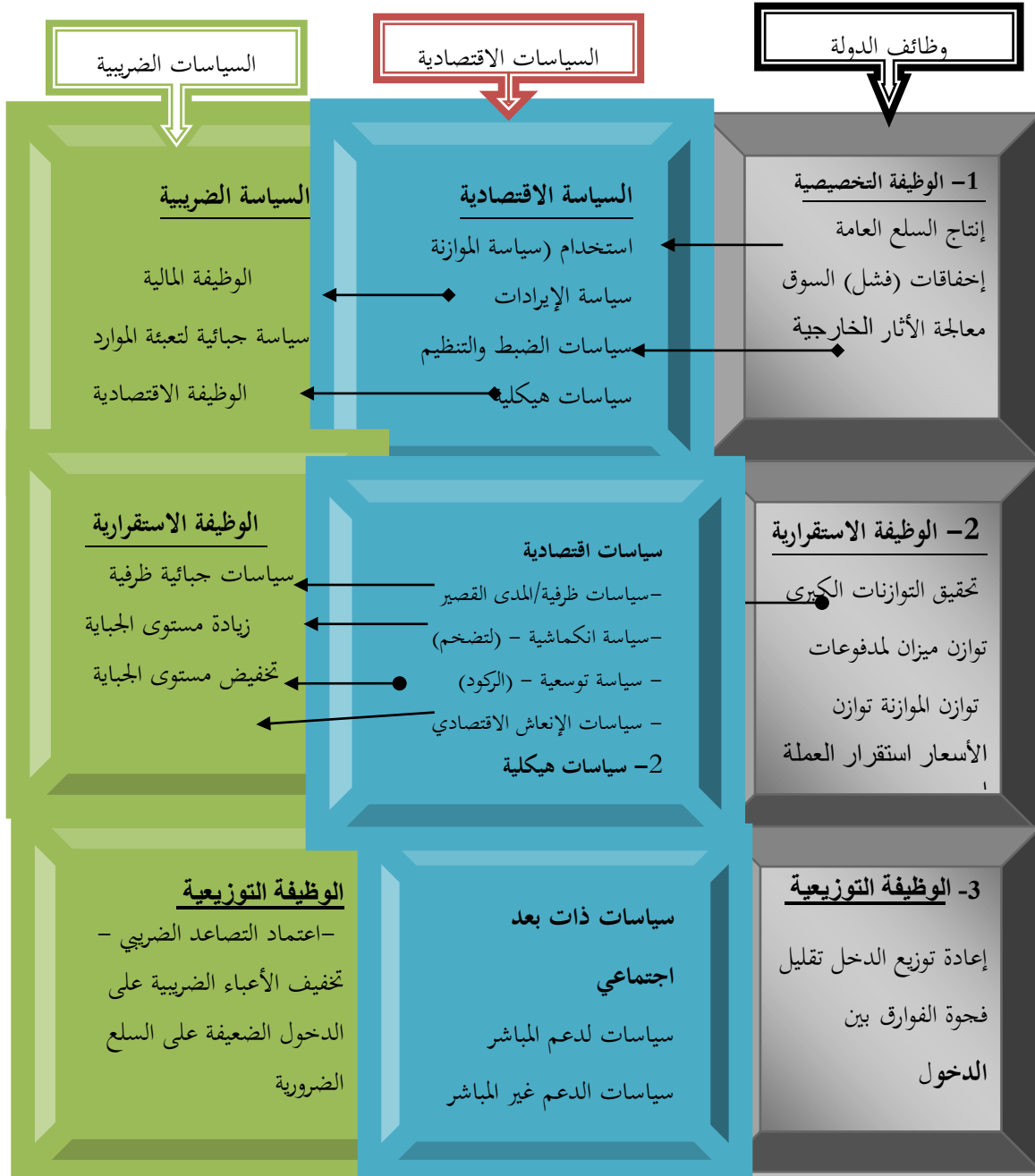
الملاحظ أن هذه الأهداف لا يمكن تحقيقها مجتمعة لأنها يمكن أن تكون متعارضة، على سبيل المثال فإن قرار لدعم التشغيل وتحسين النمو يساهم في تحسين القوة الشرائية وبالتالي يساهم في رفع التضخم.

الفرع الثالث: السياسات الاقتصادية وعلاقتها بوظائف الدولة:

عادة ما يتم التمييز بين السياسات الاقتصادية حسب الوظائف العامة للدولة ، حيث نجد سياسات اقتصادية لتحقيق الاستقرار و أخرى لانعاش الاقتصاد إلى جانب سياسات اقتصادية ذات بعد اجتماعي ، توضح العلاقات العضوية بين وظائف الدولة و السياسات الاقتصادية التي تتولى تنفيذ وتجسيد تجسيد هذه الوظائف ، و بدورها تستخدم الأداة الضريبية لتحقيق أهدافها ، مما يجعل المصطلحات المستعملة تأخذ نفس التسمية لأنها تتولى نفس الدور أو المهمة ، مثل السياسة الاقتصادية الظرفية مهمتها السهر على تحقيق الاستقرار الاقتصادي ضمن الوظيفة الاستقرارية ، وفي نفس الوقت قد تستخدم الأداة الضريبية لتحقيق هذا الغرض فتعرف بالسياسة الضريبية الظرفية ، ونفس الكلام يقال عن السياسة الاقتصادية الهيكلية ، التي تقابلها السياسة الضريبية الهيكلية :

يمكن تمثيل هذه العلاقات من خلال الشكل (2-5) بين وظائف الدولة المتمثلة في (التخصيصية، التوزيعية، الاستقرارية) ومختلف السياسات الاقتصادية المتبعة وأدواتها الضريبية.

الشكل رقم (2-11): علاقة وظائف الدولة بالسياسات الاقتصادية وأدواتها





المصدر من إعداد الباحث: السياسات الاقتصادية بالاعتماد على:

Michel Bialès, Rémi Leurion, Jean Luis Rivaud, L'essentiel sur L'économie, 4^e édition Berti Alger 2007. p, 362

أهم الملاحظات من الشكل:

أولاً: أن كل وظيفة للدولة يمكن أن تتحقق من خلال سياسات اقتصادية يتم ضبطها لهذا الغرض، حيث أن الوظيفة التخصيصية الهادفة إلى التخصيص الأمثل للموارد، يتم إدارتها من خلال سياسة اقتصادية هيكلية، لأن خيارات توزيع برامج الاستثمارات بين القطاعات المنتجة، أو عمليات تنظيم الأسواق و الإنتاج و الأسعار، تصب في النهاية في البحث عن توزيع أمثل لموارد الدولة، في إطار الوظيفة التخصيصية للدولة، إضافة إلى أن ضبط السوق و معالجة الآثار الخارجية هي من صميم السياسات الهيكلية، التي يتطلب تنفيذها مدة أطول حتى تجنى ثمارها، أما الوظيفة الاستقرارية للدولة، فيتم التكفل بها عبر السياسات الظرفية في المدى الأقصى، باستخدام أدوات الميزانية، وبالنسبة للتوظيف الثالثة (التوزيعية)، فإن السياسات الاقتصادية الهيكلية تأخذ دائما في الاعتبار البعد الاجتماعي قصد التوزيع العادل لنتائج التنمية الاقتصادية.

ثانياً: الملاحظ عن علاقة بالسياسات الضريبية بالسياسات الاقتصادية، فإنها تأخذ نفس التسميات حسب المهام المنوطة بها حيث نجد السياسات الضريبية الظرفية والسياسات الضريبية الهيكلية.

1- السياسة الضريبية لظرفية (Conjoncturelle) ¹:

هي أحد عناصر سياسة الميزانية، التي تشمل (سياسة الإنفاق، سياسة الإيرادات، و سياسات رصيد الميزانية و تحديد مستوى الفائض أو العجز)، الذي يناسب الأوضاع السائدة، وبالتنسيق مع السياسة النقدية يمكنهما ضمان الاستقرار للاقتصاد وتصحيح حالات الاختلال، وتسمى بسياسات التثبيت الظرفي للدورات الاقتصادية، عندما يمر النشاط الاقتصادي بفترات هبوط ونقص التشغيل أو بفترات صعود ينتهي بزيادة المستوى العام للأسعار، وهنا يأتي دور الدولة لتصحيح هذه الوضعيات، وهي سياسات مرجعيتها، النظرية الكنزوية، تعتمد أساسا على تفعيل الطلب لإنعاش الاقتصاد، وتم تطبيقها في كثير من المرات، واثبت فعاليتها خاصة في علاج الركود الاقتصادي، فزيادة الإنفاق العام يساهم في زيادة

¹ Bernard Gastangnède « La politique fiscale» www.cairn. Info 2008 www.sndl.arn.dz- La politique fiscale p/3-34.



الطلب العام الذي يحرك عجلة الاقتصاد من خلال مضاعف النفقات، كما يمكن تحقيق ذلك بتخفيض الضرائب للرفع من الدخل المتاح للأفراد الذي يسمح بإنعاش الطلب على السلع والخدمات، أما في حالات التضخم وزيادة الكتلة النقدية المتاحة للأعوان الاقتصاديين، فإن الأمر يتطلب كبح الدخول المتاحة بزيادة الاقتطاع الضريبي، وهنا يمكن زيادة الضرائب على الدخول و بمعدلات تصاعديّة أن تشكل أثرا مباشرا على الدخول المتاحة للفئات ذات ميل حدي كبير للاستهلاك، ويمكنها أن تلعب دور المثبت الذاتي للاقتصاد لأن ارتفاع الدخل الاسمية والنقدية في فترات التضخم تجعلها تلامس الشرائح العليا للدخول التي تخضع للمعدلات المرتفعة مما يرفع من حجم الاقتطاعات الضريبية وهذا ما يعبر عنه بالمشبتات الآلية (Stabilisateur automatique)، التصحيح الطرقي عن طريق الضريبة تم تجريبه في الولايات المتحدة في إطار سياسة عرفت بالمرونة الجبائية في سنوات 1960، حيث يتم تعديل معدلات الضرائب على الدخول والأرباح حسب الحاجة للوقاية من الحرارة الزائدة في مستوى النشاط الاقتصادي، و على العكس من ذلك يمكن دعم النشاط الاقتصادي في حالات الركود، كما جربتها فرنسا في سنوات 1970 على شكل زيادات استثنائية في الضرائب على الدخول من أجل تخفيض الضغوطات التضخمية، وحتى في بداية 1980 فإن سياسات الإنعاش الاقتصادي فضلت اللجوء إلى تدابير لدعم الاستثمار شملت كل أشكال الدعم الممكنة جبائيا (تخفيضات جبائية - خصومات ضريبية - تغيير معدلات الاستهلاك) وقد شهدت دعما قويا لمجهود الاستثمار للمؤسسات.

وبداية من القرن الحالي لم تعد السياسات الظرفية هي المفضلة بعد أن أخفقت في كثير من المواقع، وتعرضت لحملة انتقادات وشكوك حول فعاليتها، أما السياسات الداعمة للنمو الاقتصادي، فإنها تبني على أساس سياسات داعمة للعرض، على عكس التحليل السابق المبني على دعم الطلب، وفي حالات دعم العرض فإن السياسة الضريبية توجه لتحفيز الاستثمار.

آلية عمل السياسة الضريبية في تحقيق الاستقرار الاقتصادي تتمثل في تغيير مستوى الإخضاع الكلي يساهم في ضبط مستوى التشغيل مع الإنفاق العام لتحقيق التوازن الكلي، وضعية الركود الاقتصادي الذي يؤدي لزيادة البطالة ونقص التشغيل أو وضعية التضخم التي تؤدي لزيادة الأسعار وهو ما تكون آثاره سلبية على النمو الاقتصادي وتوزيع الدخل؛

2- السياسة الجبائية الهيكلية (Structurelle):¹

الاستخدام الاقتصادي للضريبة، يندرج بالخصوص ضمن السياسات الهيكلية التي تهدف إلى تصحيح الاختلالات البنوية التي تعوق عمل الفعاليات الاقتصادية، والتي من شأنها تحقيق الأهداف الاقتصادية أو الاجتماعية المتبعة من طرف السلطات العمومية.²

¹ Valenduc C, Les politiques fiscales et la crise en U.E, conférence a université ,d'Athènes , le 22/05/2012 , consulte , le 22/11/2013.

² Bernard Gastangnède « La politique fiscale» www.cairn. Info 2008 p/128.
www.sndl.arn.dz- La politique fiscale p/3-34

تهدف إلى التأثير على معطيات ودوائر خاصة في الاقتصاد الوطني، من أجل تحقيق غايات النمو الاقتصادي، إن الاستخدام الهيكلي للضريبة تم تجريبه، في إطار العمليات والخطوات الهادفة لجذب الاستثمارات الأجنبية، بداية من الستينات ظهرت فكرة قوانين الاستثمار التي تضمن شروط الاستثمار والمزايا الضريبية والتسهيلات المختلفة الممنوحة للمستثمرين هدفها إنشاء مناخ ملائم للاستثمار.

وتستخدم الضريبة للتحريض والحث دون الإكراه أو الإكراه، لمن يريد أن يستثمر في إطار الأهداف المسطرة للدولة، يمكن أن تكون تنمية إقليمية أو قطاعية وحتى أنشطة معينة في ميادين الفلاحة والصناعة، ومن الأشكال التقليدية للاستخدام الاقتصادي للضريبة يعتمد على خلق تدابير استثنائية في القاعدة الجبائية العامة، هدفها تخفيف العبء على المستفيدين منها، هذه التدابير تستجيب لأهداف ذات منفعة عامة، بمعنى أن الدولة تضحي بموارد مالية مقابل منافع اقتصادية أخرى تساهم في تحسين مستوى المعيشة.

الجدول (2-3): علاقة وظائف الدولة بالسياسة الاقتصادية والسياسة الضريبية

الوظائف، أهداف	تخصيص الموارد	الاستقرار الاقتصادي	إعادة توزيع لدخول
أداة الوظائف	(البحث عن الفعالية الاقتصادية لتعظيم المنفعة)	اجل تعظيم الرفاهية	البحث عن (العدالة الاجتماعية)
الدولة	تخصيص الموارد	2 تحقيق الاستقرار	دعم إعادة توزيع الدخل
الأهداف السياسية لاقتصادية	دعم النمو الاقتصادي	تحقيق التشغيل الكامل تحقيق الاستقرار	الغاية النهائية هي توسيع مجال الرفاهية
السياسة الجبائية الأداة	اختيار أساليب الاقتطاع الضريبي الذي لا يؤثر على التخصيص الأمثل للموارد	تغيير مستوى الاقتطاع الضريبي بما يخدم الاستقرار لاقصادي	المعاملة التفضيلية بما يخدم سياسة التوزيع المعتمدة

المصدر: من إعداد الباحث

خلاصة المطلب: السياسة الاقتصادية تمثل خيارات قرارات الدولة في تنفيذ مهامها الاقتصادية، يتم التمييز بين السياسات الضريبية حسب الظرفية والهيكلية والتي تهدف في مجموعها لتحقيق أربع أهداف رئيسية (النمو* التشغيل الكامل -الحفاظ على الاستقرار-ومراقبة ميزان المدفوعات). تسجل الأداة الضريبية حضورها كأداة يمكن الاعتماد عليها في تنفيذ وظائف والتي نحاول عرضها بالتحليل في المطلب الثاني الدور التمويلي للضريبة ثم نتناول بالتحليل في المطلب الثالث للدور الاقتصادي والاجتماعي).

المطلب الثاني: الدور التمويلي للضريبة



الدور التمويلي للضريبة يشكل الوظيفة الأولى التي وجدت من أجلها، قبل أن تتشعب إلى وظائف أخرى بعد التطور الذي حصل في وظائف الدولة¹، وتبقى الضريبة تنصدر المصادر الأخرى للتمويل: (كالقروض والتمويل النقدي والمساعدات الخارجية) وذلك لمجموعة خصائص تجعلها أكثر فائدة وأقل ضررا من مصادر التمويل الأخرى.

الفرع الأول: مكانة الضريبة في تمويل الإنفاق العام

عندما توضع الضريبة في ميزان التقييم مع مصادر التمويل الأخرى، نجد أنها تنصدر المصادر الأخرى وذلك نتيجة الأضرار والآثار السلبية التي تلحق بمالية الدول جراء الاعتماد على المصادر الأخرى مثل التمويل بالقروض العامة، يرفع من حجم الدين العام للدولة ويشكل عبئا على الأجيال القادمة ويمكن أن تكون مصدرا للتضخم في حالة استخدام القروض العامة لتمويل الإنفاق الاستهلاكي، أما التمويل بالإصدار النقدي فإن آثاره في غالب الأحيان سلبية وتداعياتها خطيرة على التوازن المالي والاقتصادي للدولة، خاصة إذا كان الجهاز الإنتاجي للدولة لا يتسم بالمرونة اللازمة فإن الكتلة النقدية ينعكس مباشرة في تدني قيمة العملة وبالتالي ارتفاع الأسعار التي تغذي موجات التضخم، إذا لم يتم معالجتها فإنها تهدد بانتهيار النظام المالي للدولة وإفلاسها، أما الاعتماد على المساعدات أو الإعانات الدولية، التي يشكل بنائها لكثير من الدولة الفقيرة، وعادة ما تقدمه الهيئات الدولية ومجموعة الدول المتقدمة، باشتراطات مثل تحديد للمجالات التي ينفق فيها، كما يمكن طلب المتابعة المباشرة للأطراف المانحة، وهي بداية التدخل في الشؤون الداخلية للدولة، كما أن الاستفادة من الإعانات مرتبطة بالدرجة الأولى بمواقف الدول اتجاه القضايا السياسية، والتي لا تتعارض مع مصالح الدول المانحة.

لذلك فكل المهتمين بقضايا التمويل للإنفاق العام يؤكدون على أهمية الضريبة في التمويل وهو ما تم التأكيد عليه في اتفاق مونتيري مارس سنة 2002² حول تمويل التنمية ثم جاءت ندوة الدوحة سنة ديسمبر 2008، لوضع اتفاق مونتيري موضع التطبيق والذي حدد 6 توصيات³، كما تم التأكيد على العلاقة القوية بين الجباية والتنمية والتي تم إدراجها ضمن

¹ Hayet Bouilef, La mobilisation des ressources publiques par la fiscalité ordinaire en Algérie, Enag éditions, Alger 2014, 386 pages. <http://www.lesoiralgerie.com/articles/2014/08/31/article.php?sid=167868&cid=16>.

² Pascal Raess, « Fiscalité et gouvernance : rôle et impact de la coopération internationale au développement », Annuaire suisse de politique de développement [En ligne], Vol. 26, n°2 | 2007, mis en ligne le 24 juin 2009, Consulté le 12 octobre 2012. URL: <http://aspd.revues.org/153>.

(1²) تعبئة الموارد المالية الوطنية لخدمة التنمية؛

(2) تعبئة الموارد الدولية لخدمة التنمية (الاستثمارات الأجنبية المباشرة- أو أي تدفقات مالية خاصة؛

(3) التجارة الخارجية المحرك الأساسي للنمو والتنمية؛

(4) تدعيم التعاون الدولي المالي والتقني من اجل التنمية؛

(5) الدين الخارجي؛

(6) تسوية المشاكل العالقة تدعيم ندوة الأنظمة النقدية والمالية والتجارية الدولية.



أهداف القرن، ويقر الكثيرون أن الجبائية لا تزال مغيبة، ولم تحض بالعناية اللازمة التي تستحقها من أجل محاربة الفقر وتدعيم التنمية المستدامة.

إن الاهتمام بتطوير المنظومة الضريبية خاصة في الدول النامية التي تعاني شح الموارد المالية للتمويل التنمية تشكل تحدياً حقيقياً يجب مواجهته، وعليها تدارك النقائص خاصة قضايا التهرب والغش الضريبي وتهريب الأموال، لأن احتياجاتها في تزايد مستمر، وأن ما تقدمه الدول والمنظمات الدولية كإعانات لبعض الدول المتخلفة لا يشكل إلا الحد الأدنى، وبشروط سياسية تمس بسيادة هذه الدول. حيث قادت فجوة الاحتياجات سنة 2006 ب 73 مليار دولار ومن المتوقع أن تصبح 135 مليار سنة 2015 أي ضعف المبلغ.

الفرع الثاني: ضغط تزايد الإنفاق العام:

يشكل الإنفاق العام الوسيلة الرئيسية لإشباع الحاجات العامة و التي تتولى الدولة التكفل بها، وفي ظل التطور المستمر لمستويات المعيشة يبقى الإنفاق العام في تزايد مستمر و تزداد معه حاجة الدولة لمصادر التمويل. والملاحظ عن الإنفاق العام أنه تعددت أشكاله و أنواعه مما تطلب الأمر تصنيفه حسب معايير مختلفة ، بعضها يخضع لمتطلبات العمل والتنظيم الإداري ، فتقسم إلى بنود أو فصول أو أجزاء، وبعضها يستجيب للتحليل العلمي والتي تعرف بالتقسيمات النظرية أو العلمية التي تركز على طبيعة الإنفاق، فيقسم إلى إنفاق استهلاكي والإنفاق الاستثماري أو الإنتاجي، كما يمكن تقسيمه حسب قطاعات النشاط الاقتصادي، (إنفاق اجتماعي - إنفاق اقتصادي، إنفاق إداري)، و يبقى من أهم التقسيمات التي تجمع بين الصفة الإدارية والعلمية والأكثر استخداماً لتقديم وعرض موازنات الدول السنوية نجد:

1. الإنفاق الجاري (ميزانية التسيير أو الخدمات):

وهي الموجهة لتسيير مهام الدولة وتلبية حاجاتها من السلع والخدمات العامة، وتتميز بالدورية والتكرار ومن الصعب تقليصها، لأنها الأداة الرئيسية لسير الإدارات والهيئات العامة ويتوقف عليها عمل الدولة لضبط النظام العام والمهام القانونية والتنظيمية الأخرى، وتشكل النفقات المخصصة للمرتبات جميع المستويات.

2. الإنفاق الاستثماري:

وتمثله ميزانية التجهيز، أو موازنة الاستثمار، ويخصص لتوفير وسائل العمل للهيئات والإدارات العمومية سواء لتجهيز الإدارات لأول مرة، أو تجديد وصيانة القديم منها، وقد يتوسع إلى القطاعات الاقتصادية والاجتماعية من خلال تنفيذ مشاريع البنية التحتية في مختلف قطاعات النشاط ذات النفع العام، مثل الكهرباء والمياه والمواصلات ووسائل الاتصال والمطارات والموانئ والسدود، كما يمكن الدولة الدخول في قطاعات إنتاجية بمفردها أو بالشراكة مع القطاع الخاص.

وقد عرف الإنفاق العام تطوراً في الكم والكيف مع تطور مهام الدولة وزيادة احتياجات الأفراد لهذه الخدمات خاصة مع التطور التكنولوجي، الذي فرض على حكومات الدولة ضرورة مسيرته من خلال عمليات العصرية الإدارات والهيئات العلمية والتعليمية والصحية، وقد شمل جميع مناحي الحياة الاقتصادية والاجتماعية وهذا ما شكل ضغطاً متزايداً علو موازنات الدول، إضافة إلى بند الإنفاق الاجتماعي (نفقات الرعاية - والتأمين الاجتماعي والشيوخوخة والتقاعد



والبطالة) وترصد له الدول اعتماد في شكل تحويلات أصبحت من أهم بنود الميزانية ، إلى جانب بند أجور المستخدمين في الوظيف العمومي الذي يستحوذ على أكثر من ميزانيات التسيير للدولة، وذلك لزيادة عدد المستخدمين في أجهزة الدولة بفعل تضخم الجهاز الإداري وتقدم مرتبات مرتفعة تضمن أداء الواجب وتبعد الموظف عن إغراءات المحيط. والملاحظ أن سياسات الإنفاق العام تحكمها بالدرجة الأولى المذاهب المتبعة في تنظيم الاقتصاد وعمل الدولة، لدرجة أن البعض يرى أن لكل دولة مذهب خاص بها (Mais il y a autant de libéralismes que de pays)، إلا أن هناك تيارين كبيرين هما: (النموذج الاجتماعي الديمقراطي والنموذج الليبرالي)¹.

الفرع الثالث: الجبابة الأداة الرئيسية لتحقيق التوازن المالي للدولة

ومهما إختلت المذاهب وطرق تسيير القطاع العمومي الذي يتولى توفير السلع والخدمات العامة، فإن الضريبة تبقى المصدر الرئيسي لتمويل الإنفاق العام، مع المحافظة على قدر معين من التوازن المالي للموازنة، والتحكم في العجز في حدود مقبولة تعرف في أدبيات المالية العامة ² La soutenabilité des finances publiques أي قوة أو صلابة

¹ أنتجت تجارب الدول المتقدمة نموذجين مختلفين ففي مجال التدخل وتطبيق السياسات العمومية حيث نجد:

1. النموذج الاجتماعي الديمقراطي: والتي تشتهر به الدول الإسكندنافية ويعرف بالنموذج الشمالي؛ والتي تعود أصوله التاريخية إلى العشرينات من القرن الماضي عندما وصل الحزب الاجتماعي الديمقراطي للحكم، وطبق خياراته المعتمدة أساسا على الاهتمام الكبير بالجوانب الاجتماعية للفرد من حيث التكوين والتدريب والتأهيل والعناية الصحية والاجتماعية مقابل رفع مستوى الاقتطاعات الضريبية على الأفراد إلى المستوى الذي يسمح بتغطية الإنفاق اهدأ المستوى المرتفع من الإنفاق. كما شكلت مساهمات الاقتصادي السويدي G.Myrdel الدور الكبير في التأصيل النظري لهذا التيار، حيث يعتبر أن آثار الإنفاق في المجال الاجتماعي على الإنتاج لا يختلف عن آثار الإنفاق في المجال الإنتاجي. وتطبيق هذا النموذج في الواقع قفز مستوى الإنفاق العام في هذه الدول إلى مستويات قياسية تجاوزت نصف الناتج المحلي، ويبقى هذا النموذج يحقق نجاحات على المستوى الاقتصادي والاجتماعي ويمتلك من المرونة الكافية للتكيف مع الظروف المستجدة بالسرعة الأزمة، وهذا ما حدث عند الإعلان عن معاهدة الاتحاد الأوروبي وطلب من الدول التكيف مع الوضع الجديد بتقليص عجز الموازنة إلى 3% من الناتج القومي، فإن الدول الإسكندنافية كانت في مقدمة الامتثال وتحقيق هذا الشرط. كما أن تعامل هذه الدول مع الأزمة المالية لسنة 2008 كان فعالا وتجاوزت الأزمة دون صعوبات ودون تعميق لعجز الموازنة كما حصل للبعض الدول الأوروبية التي تم إنقاذها من طرف المجموعة الأوروبية مثل البرتغال واليونان حيث عجزا على حل مشكلهما المالية. وحتى الدول الأوروبية الأخرى تعيش صعوبات كبيرة في إيجاد حل لمشاكل المالية العمومية إذ لم تفلح إصلاحات النظم الضريبية في حل مشكلها.

2. النموذج الليبرالي: الذي يفضل دائما السوق على تدخل الدولة، ويعتقد أن الفعالية الاقتصادية تتحقق من خلال السوق وليس عن طريق الدولة. وبالتالي ترك مساحة واسعة لمساهمة القطاع الخاص في إشباع الحاجات العامة، خاصة تلك التي يمكن تطبيق مبدأ الاستبعاد كالتعليم والصحة، وحتى السلع التي تخضع لمبدأ عدم القابلية للاستبعاد أو لمبدأ عدم النفاذ، فإن الدولة تشرك فيها للقطاع الخاص ليتولى تسييرها مع دفتر شروط يفرض على القطاع الخاص الالتزام به (تحديد ثمن الخدمة والمستفيدين منها، مقابل تقديم الدولة الدعم اللازم للمحافظة على مستوى الأسعار التي تكون في متناول الفئات المحدودة الدخل كما تضمن هامش ربحي مقبول لمن يتولى الاستثمار في هذه القطاعات.

² Elyas Salah, Yagoub Mohamed, Politique Budgétaire, Croissance économique En Algérie « 1998 - 2013 » colloque évaluation des effets des programmes d'investissement publics 2001-2014 université Sétif 1 faculté des sc. /éco 11-12 mars 2013



المالية العامة، إن توازن الميزانية يعني قدرة الإيرادات على تغطية النفقات العامة، وعلى العكس من ذلك فإن عجز الموازنة يعني أن الإيرادات الجبائية لا تكفي لتغطية حجم النفقات العمومية، و بالتالي فإن الوضع الأمثل لأي دولة هو توفير الموارد المالية بالقدر الذي يمكنها من تغطية الجزء الأكبر من نفقاتها ويصرفها عن البحث عن مصادر أخرى وبالتالي التقليل من مخاطر الدين العمومي و قبول العجز عند مستويات معينة لا تتجاوز حدود معينة كنسبة من الدخل القومي ، وقد أصبحت مشكلة عجز الميزانية من القضايا التي تشكل انشغالا حقيقيا لأصحاب القرار و مسيري السياسات المالية العمومية، خاصة بعد تفاقم مشكلة الديون السيادية و أصبحت من أكثر القضايا تعقيدا في الوقت الراهن ، وذلك لعدم مسaire حصيللة الضرائب مع تطور مستويات الإنفاق العام، لذلك تسعى الدول للوصول إلى نسبة تغطية مقبولة للإنفاق العام عن طريق الإيرادات الجبائية ويشكل أهم هدف تسعى إليه السياسات الضريبية في كل دولة، و من أهم المعادلات المطروحة لتسيير المالية العمومية هي :

أن يتم تغطية الإنفاق الاستهلاكي (ميزانية التسيير) عن طريق الإيرادات الضريبية مع توفير فائض يعرف في بالادخار الحكومي، ويمثل فائض الإيرادات الضريبية عن الإنفاق الاستهلاكي، يستخدم هذا الفائض في تمويل جزء من نفقات الاستثمار ميزانية التسيير والباقي يتم تمويله عن طريق الإيرادات الأخرى غير ضريبية (مثل إيرادات الدومين العام، فوائض القطاع العم، القروض العامة، المساعدات، الإصدار النقدي).

الشكل (2-12): علاقة الإيرادات بالنفقات العامة وتشكيل الادخار الحكومي



المصدر: من إعداد الباحث

وفق هذا الطرح فكلما كان الفائض أو الادخار الحكومي كبير ويساهم في تغطية نسبة كبيرة من ميزانية التجهيز كلما أمكن تقليص المصادر الأخرى أو الاستغناء عن المصادر التضخمية للتمويل وهي (الإصدار النقدي - القروض). الملاحظ أن إشكالية التمويل تبدو من الناحية النظرية سهلة التحكم فيها، من خلال تحسين مردود الجبائية، (من الشكل أعلاه) يلاحظ أن ارتفاع الادخار الحكومي الذي يشكل فائض الجبائية العادية عن نفقات التسيير يساهم في حل مشكلة تمويل نفقات التجهيز وبالتالي التقليل من اللجوء لموارد تمويل أخرى ذات تكلفة وأثار غير محمودة العواقب. كما يساهم في تقليص عجز الموازنة،



لكن في الواقع أن العملية أكثر صعوبة، ذلك أن المستوى الذي بلغته المالية العمومية في اقتصاديات الدول (مستوى الإنفاق العام، مستوى الجبائية، حجم الدين العام، نسبة العجز في الموازنة)¹ التي أصبحت من أكثر الهواجس لدى واضعي السياسات المالية والاقتصادية، ذلك أن تعميق العجز يشكل مؤشرا لهشاشة المالية العمومية ومصدر للتضخم وعدم الاستقرار المالي والنقدي، أصبح الأمر يتطلب إصلاحات هيكلية في مالية الدول، وفي بعض الأحيان ينذر بأخطار حقيقية يمكن وصفها بالمعضلة التي يصعب حلها، ويدفع العجز المتزايد ببعض الدول نحو الإفلاس المالي، حيث لم تجدي سياسات التحكيم بين تخفيض الإنفاق وزيادة الإيرادات، بالتالي يبقى الهدف بالنسبة لدور الجبائية هو بلوغ المستوى الممكن من الاقتطاع الضريبي الذي يمكن من تغطية النسبة الكبرى من الإنفاق العام، الذي يضمن تقديم الخدمات للأفراد بالكم والنوعية والجودة الأزمة التي تحقق أكبر رفاة ممكنة². وعند ذلك يمكن الكلام عن الفعالية المالية الضريبية.

المطلب الثالث: البعد الاقتصادي والاجتماعي للجبائية

السياسة الضريبية هي إحدى أدوات السياسة الاقتصادية الأكثر استخداما في تحقيق النمو الاقتصادي والاستقرار والعدالة الاجتماعية، (السياسة الضريبية تشكل حجر الزاوية لأي استراتيجية للتنمية في المدى الطويل بالنسبة لأي دولة، وعلى المهتمين بالتنمية عدم تجاهلها³)، هذه العبارة تلخص الدور الذي يمكن للسياسة الجبائية أن تقوم به في تنفيذ السياسات الاقتصادية في إطار وظائف الدولة، نحاول تحليل دورها في مجال تخصيص الموارد وتحقيق الاستقرار الاقتصادي، وإعادة توزيع الدخل القومي⁴:

الفرع الأول: الوظيفة الاقتصادية

عندما ننظر إلى الجبائية من منظور الحسابات القومية فإنها أداة لتحويل قوة شرائية من الاستعمال الخاص إلى الاستعمال العام، وتستخدم في تمويل النفقات العامة لتلبية الحاجات العامة، وتشكل بذلك جانبا من عملية تخصيص الموارد لإنتاج السلع العامة التي تمثل إحدى إخفاقات السوق، من جانب آخر فإن قدرة الجبائية على التأثير على سلوك الأفراد ومن تم تغيير قراراتهم، يجعلها أداة للتوجيه والضبط سواء للتحفيز أو التصحيح، وتساهم بذلك في تحقيق الوظيفة

¹ Jean Marie Monnier La politique fiscale : objectif et contraintes CNRS Paris i-panthéon Sorbonne page 02.

² عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب مرجع سابق، ص 109

³ Pascal Raess, « Fiscalité et gouvernance : rôle et impact de la coopération internationale au développement »,

Annuaire suisse de politique de développement [En ligne], Vol. 26, n°2 | 2007, mis en ligne le 24 juin 2009, Consulté le 12 octobre 2012. URL : <http://aspd.revues.org/153>.

⁴ Bernard Jurion, « Quelques réflexions sur l'évolution du rôle économique de l'impôt », Bulletin de Documentation 70ème année, n° 4, 4ème trimestre 2010 Service Public Fédéral Finances – Belgique.



الاستقرارية للدولة إلى جانب الوظيفة التحفيزية (السلوكية، التصحيحية)، ويمكن عرض و تحليل دور الجباية في تخصيص الموارد - تحقيق الاستقرار - في تحفيز النشاط الاقتصادي.

أولاً: دور الجباية في تحقيق الاستقرار الاقتصادي

لا شك أن تحقيق الاستقرار من الأهداف التي تسعى إليها أي سياسة اقتصادية، لأن حدوث أي اختلال في عرض الموارد والطلب عليها، يشكل متاعب للدولة ويربك عملية النمو الاقتصادي ومن ثم فإن مراقبة مستوى النشاط الاقتصادي من صميم عمل الدولة، نحاول عرض مفهوم الاستقرار والتوازن قبل تحليل دور الجباية في هذا المجال.

من أجل مراقبة التوازن الكلي، و ضمان النمو والاتجاه نحو التشغيل الكامل ، عادة ما يتم تفضيل السياسات المبنية على الطلب، من أجل إنعاش النشاط الاقتصادي، أما تشجيع الادخار والبحث عن تنافسية المؤسسات فيتم اللجوء إلى جانب العرض، وحسب التحليل الكنزري فإن الأثر الإيجابي لسياسات الموازنة على النمو و التشغيل الكامل هو محصلة لعمل المضاعف، مع الإشارة إلى أن تأثير زيادة الإنفاق بمبلغ معين لا يعادل تخفيض الإيرادات بنفس المبلغ ، لأن مضاعف الإنفاق أكبر من مضاعف الضرائب ، والسبب في ذلك هو الاستجابة الضعيفة للدخول المتاحة الفردية للتغيرات في الجباية ، ومن ثم يصبح التغير في الاستهلاك ضعيف لا يؤثر بالشكل المطلوب في تفعيل الطلب و انعاش الاقتصاد، أما بالنسبة للذين يفضلون اقتصاديات العرض فإنهم لا يؤمنون بوجود المضاعف وينتقدون ما يسمونه (بالأضرار الكنزرية) (Les dégâts keynésiennes)¹ من منظور لمشاكل الاقتصادية لسنوات السبعينات حين تراجعت نسب النمو مع معدلات مرتفعة من التضخم، و لم تفلح سياسات الطلب في تصحيح الوضع الاقتصادية ، كما أن مؤيدي اقتصاديات العرض يرون في الاستعمال المفرط لأدوات المالية العامة قد ساهم في سوء تخصيص القدرات الإنتاجية داخل الاقتصاد، والتي تتأثر بالتشوهات التي تجلبها الاقتطاعات الإجبارية والنفقات العامة، لذلك فإنهم يدعمون تخفيض الأعباء الضريبية والنفقات العمومية التي من شأنها دعم الإنعاش للنشاط الاقتصادي، والتي تسمح بكبح العجز العمومي، وهذا ما توصلت إليه النقاشات المعاصرة حول فعالية سياسات الموازنة، كما يجب الأخذ بعين الاعتبار تأثير الدورات الاقتصادية لمعظم الأنشطة العمومية خاصة الاقتطاعات الإجبارية، التي تعمل كمثبتات آلية. وخاصة الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين، حيث تزداد في فترات الانعاش وتنخفض في فترات الركود.

من المعروف أن الاقتصاد في حركية دائمة بين فترات النمو والرواج ففي حالة الرواج يرافقه دائما ارتفاع الطلب نتيجة توفر وسائل الدفع أكبر من العرض المتاح من السلع والخدمات ، و يمكن لهذا الاتجاه أن ينتهي بموجات تضخمية إذا لم يكن هناك أي عاملا يمكنه تغيير الاتجاه و توقيفه، إن الوزن الذي أصبحت تمثله الميزانية العامة في الاقتصاد يؤهلها لأن تقوم بهذا الدور ، وذلك بتغيير مستوى الاقتطاعات الضريبية عن طريق تخفيض الضرائب والرسوم والاشتراكات، حيث تحدث أثرا على الدخل المتاح للأفراد وبالتالي على الاستهلاك، إن تغيير مستويات الجباية سواء بالزيادة أو بالتخفيض

¹ Henry Sterdyniak, « Faut-il une politique budgétaire ? », Les Cahiers françaises 2005 n° 329 Novembre-décembre, pp. 34-39.



يشكل الضابط الرئيسي للتحكم في الدورات الاقتصادية¹، من خلال استخدامها لتصحيح التقلبات الاقتصادية الظرفية في المدى القصير أو الهيكلية في المدى الطويل، (السياسة الضريبية توضع في خدمة الأهداف الظرفية والهيكلية)، ومن بين أنواع السياسات الضريبية الممكنة (Les différentes politiques fiscales envisageables) في مجال ضبط الاقتصاد، ويمكن التفرقة بين سياسيتين:

السياسة غير الإرادية: يرى البعض أن الضريبة يمكنها أن تؤدي دورها دون تغييرها فيما يعرف (دور التثبيت الذاتي للاقتصاد) (المثبت الذاتي Autostabilateur)، ترى في الجباية أداة للضبط الذاتي للسوق الاقتصادي والمالي فيما يعرف بنظرية التثبيت الألي. أي أن الضريبة تعمل على الاستقرار دون الحاجة إلى تغييرها.

و يؤيدها البعض في حين لم يقتنع بها البعض الآخر، من منطلق عدم قدرتها على تحقيق الأهداف المرغوبة، حيث ترتبط الجباية ارتباطا وثيقا بمستوى النشاط الاقتصادي، وتتغير حصيلتها في نفس الاتجاه الذي يتغير فيه النشاط الاقتصادي، ففي حالة الرواج و زيادة التي تزداد فيها الدخول و الاستهلاك، تزداد حصيلة الاقتطاع الضريبي تماشيا مع التغير في الأوعية الضريبية (الدخول، و الاستهلاك) و بالتالي تلعب دور المكابح في تقليل الدخول المتاحة، مما يساهم في كبح مستوى الطلب الذي يغذي التضخم، و العكس صحيح في حالة الركود الاقتصادي فإن الاقتطاعات الضريبية سوف تنخفض و تسمح بذلك بارتفاع مستوى الدخول المتاحة التي تمكن من الحفاظ على مستوى معين من الطلب على السلع الاستهلاكية. لذلك فإن الجباية تعمل كمثبت للظرف الاقتصادي.

السياسات الإرادية أو للتحفيز الجبائي:

الآليات المستخدمة في التحفيز تنطلق من أثر الاقتطاع الضريبي في سوق معين، إن فرض الضريبة تؤدي إلى تغيير نقطة التوازن ويصبح الفرق بين السعر بمحتوى الرسم والسعر خارج الرسم الذي تحصل عليه الإدارات العمومية يسمى بالزاوية الجبائية (le coin fiscale)، حسب الاقتصاديين فإن تكلفة الضريبة بمقدار الرفاهية، هي أكبر من المبلغ النقدي المدفوع ويعرف (العبء الإضافي للضريبي)، حيث أن تغيير الأسعار النسبية بسبب الضريبة سوف تدفع نحو تغيير سلوكيات الأفراد، هناك الكثير من الأسباب تمنع الوصول إلى الوضعية المثلى لفعالية الأسواق، منها على وجه الخصوص غياب المنافسة التامة، أو وجود الآثار الخارجية، ويمكن اللجوء إلى الجباية من أجل احتواء هذه الآثار وتصحيح تكاليف السلعة الخاصة الأنشطة الملوثة، باتباع قواعد ضريبية معينة يمكنها أن تشجع أو تكبح بعض قرارات الأفراد والمؤسسات ويمكنها تفضيل بعض السلوكيات والتدفقات المالية، وأخيرا فإن المبالغ المقتطعة من طرف الدولة يمكنها أن توجه نحو فئات معينة من المواطنين من أجل تعويضهم أو تقليل الفوارق التي تعيق سير اقتصاد السوق، وبنفس الكيفية فإن أخذ الوضعية الاقتصادية للمكلفة عند فرض الضرائب يمكنها أن تغير العبء الضريبي للمكلفين.

تستخدم حسب الاتجاهات التالية:

¹ أحمد الجبير، المالية العامة والتشريع المالي، الأفق المشرفة، ناشرون الأردن، الطبعة الأولى 2011، ص، 98.



- يمكن توجيه سلوكيات الأعوان الاقتصاديين بتخفيض معدلات الضرائب على الادخار، وذلك بتشجيع الأفراد على ترك الاستهلاك لصالح الادخار، ووضع أموال الادخار تحت تصرف المؤسسات من أجل استثمارها؛

- يمكن للدولة أيضا أن تستخدم مسلك النفقات الجبائية، وعلى عكس ما يدل اسمها فهي لا تقوم بالدفع، وإنما هي فقدان للإيرادات، وبالتالي فهي بمثابة نفقات، وهذه المبالغ المغيبة غالبا أصبح الحديث حولها بضرورة حصرها وتقييم المقابل الذي تجنيه الدولة من تنازلها عن جزء من حقوقها المالية من أجل أهداف أخرى.

- يمكن للدولة في حالة مرور الاقتصاد بمرحلة انكماش أو تراجع في النمو أن تلجأ إلى التمويل بالعجز لتغطية نفقاتها أي أحداث عجز في الموازنة، ويمكن إنعاش الاقتصاد من خلال مضاعفة النفقات، وعلى العكس من ذلك، أثناء الراج فإن الإيرادات الضريبية تزداد مما تمنع الاقتصاد للوصول إلى مرحلة *la surchauffe de l'économie* فرط في الحرارة الناتجة عن الضغوط التضخمية.

ثانيا: فعالية السياسة الضريبية في تخصيص الموارد:

دور الضريبة في التخصيص الأمثل للموارد يتحقق من خلال مساهمتها في المحافظة على توزيع عوامل الإنتاج على الأنشطة الاقتصادية بحيث تحقق أقصى كمية من إنتاج السلع والخدمات، ويتحقق ذلك وحسب التحليل الجزئي، عندما يتساوى معدل الإحلال لعوامل إنتاج سلعة مع سلعة أخرى. ويتولى السوق تحقيق ذلك في ظل توفر المنافسة، وهنا يفضل فرض الضرائب الحيادية التي لا تؤثر في قرارات الأفراد سواء كمنتجين أو مستهلكين أي لا تؤثر على الوزن النسبي للأسعار، أما في حالة في حالة الرغبة في إعادة تخصيص الموارد نحو المجالات المرغوبة فإنها تشكل مظهرا من مظاهر تدخل الدولة في توجيه النشاط الاقتصادي، وفق خيارات جديدة تتطلب عمليات إعادة ترتيب الأولويات في مجال الاستثمار والإنتاج والاستهلاك و يساهم في رفع طاقات الإنتاج وبالتالي تحقيق معدلات نمو مرتفعة تدفع بعجلة التنمية نحو الأمام، تشكل المزايا الضريبية الممنوحة للخاضعين بأشكال مختلفة (الإعفاء، التخفيضات، القرض الضريبي، التسهيلات) أهم أشكال التحفيز لضريبي الذي مارسته الدول بشكل واسع خلال النصف الثاني من القرن الماضي ، و ساهم في زيادة الاستثمارات بشكل كبير، إن استعمال الأداة الجبائية في تطوير الهياكل الاقتصادية تبدو أنها تجاوزت الحدود المقبولة من خلال توسع السلطات العمومية في استخدام الجبائية خارج هدفها التقليدي وتجاوز الإطار الوطني وحدود ضبط الاقتصاد، وبالتالي فإن سياسات التحفيز يجب أن تأخذ بعين الاعتبار متطلبات التحولات الجارية.

و مع عودة الليبراليين أصبح ينظر لهذا النوع من التحفيز ضمن الجبائية المتدخلة التي تتناقض مع مبدأ الحياد الذي يطالب به الليبراليون ، ومن جهة أخرى بدأت أصوات تدعو إلى ضرورة تقييم سياسة الإعفاءات التي تحرم الدولة من مبالغ مالية كبيرة، في حين يجهل المنافع المحققة مقابل هذا الإعفاء، و ظهر مصطلح النفقات الجبائية التي تشكل حجم المبالغ التي ضيعتها الدولة نتيجة المزايا الضريبية ، وأصبح منطري صندوق النقد الدولي يؤكدون على ضرورة متابعة النفقات الجبائية ، باعتبارها تضحية بمبالغ مالية من أجل توجيه سلوكيات المكلف والتي لا تكون دائما في الاتجاه الصحيح ، ويرى منطري صندوق النقد الدولي في ميدان المالية العمومية أن النفقات الجبائية في الدول المتقدمة ما هي إلا منح وهدايا



تساعد على رفع قدرة التمويل الذاتي للمستفيدين منها، وتمنح فيما بعد ثغرات من خلال استغلال نصوص قانونية للتملص من الضرائب، وبالنسبة للدول التي لا تمنح مزايا فإنها تتعرض لهروب رؤوس أموالها نحو الخارج، وتكون انعكاساتها سلبية على التشغيل وقدراتها الكامنة للنمو.

وينصح هؤلاء الخبراء بأن النفقات الضريبية تبقى مفيدة للدول النامية أكثر منها في الدول المتقدمة لأن الأمر يختلف بينها وبين من يحاول بناء هياكل اقتصادية تحتاج إلى دعم وتشجيع النشاط الاقتصادي (الاستثمار، الإنتاج). بينما تسعى الدول المتقدمة إلى تسيير جهازها الإنتاجي عند مستوى مرتفع من التشغيل.

على الصعيد العالمي، فإن التوجهات الحالية في مجال السياسات الجبائية هي منح كامل السيادة للدول في اختيار نظامها الضريبي الذي يحقق أهدافها الوطنية، ولكن عليها أن تحترم القواعد العامة للإخضاع الضريبي وإن تنظف أنظمتها الضريبية من التدابير الاستثنائية التي يمكنها أن تشوه شروط المنافسة أو تؤثر سلباً على الدول المجاورة.

الفرع الثاني: استخدام الجبائية لإعادة توزيع الدخل

أولاً: أهمية إعادة توزيع الدخل:

إذا كانت حرية السوق يمكنها تعظيم الإنتاج (قطعة الحلوى) من خلال قدرته على التخصيص الأمثل للموارد للسلع الخاصة، فإنه لا يستطيع أن تضمن التوزيع العادل لهذه القطعة بين أفراد المجتمع¹. بمعنى إذا ترك تنظيم الاقتصاد لقوى السوق، فإنه يمكن أن يحقق نتائج تصل إلى درجة المثلية إذا توفرت الشروط الخاصة بعمل الأسواق بكفاءة، و لكن عملية توزيع الناتج لا يمكنها أن تكون مثلى حتى وإن توفرت الشروط الممكنة، فقد تأكد لدى الجميع أن السوق قد فشلت في الوظيفة التوزيعية، (بين الفقراء والأغنياء، بين الأجراء وغير الأجراء - بين النشاط وغير النشاط)، وتدخل ضمن إخفاقات السوق، وتزداد فجوة الفوارق في توزيع الدخل في ظل تبني الدول للمذاهب الليبرالية مما جعل أحدهم يصدر كتاباً بعنوان: عندما تفقد الرأسمالية رأسها ليعبر عن الفجوة الكبيرة في توزيع الدخل بين أفراد المجتمع.

ويقصد بإعادة توزيع الدخل محاولة تغيير تركيبة التوزيع الأولي الذي نتج من مساهمة الأفراد في النشاط الاقتصادي، وهذه الوضعية أو التركيبة ما هي إلا انعكاس لتوزيع الموارد الاقتصادية بين الأفراد، يمكن للدولة تصحيح الوضع أو على الأقل تقليل الفجوة إذ تعيد توزيع الدخل لصالح الفئات المحرومة، وتشكل هذه العملية أهمية بالغة وذات أبعاد متعددة، حيث تساهم في ضمان حد أدنى للمعيشة لفئات عريضة من المجتمع التي لا تقوى على تلبية حاجاتها، وهي أحد الآليات في محاربة للمجتمع للفقر وحماية للكرامة الإنسانية، ومن جهة ثانية يساهم في تحقيق أهداف ذات أبعاد سياسية وهي ضمان للسلم الاجتماعي، أما البعد الاقتصادي فيتحقق حين توفر للفئات المحرومة قوى شرائية تشكل عنصر هاماً

¹ François Lèvèque, économie de la réglementation, nouvelle édition, Paris, 2004, collection repère 2004 p/10.

في تنشيط الطلب في المجتمع وبالتالي تنشيط الاقتصاد خاصة تنشيط الطلب الاستهلاكي والمساهمة في إنعاش الاقتصاد. وعادة ما يتم التمييز بين نوعين من العدالة الاجتماعية:

- العدالة الأفقية:

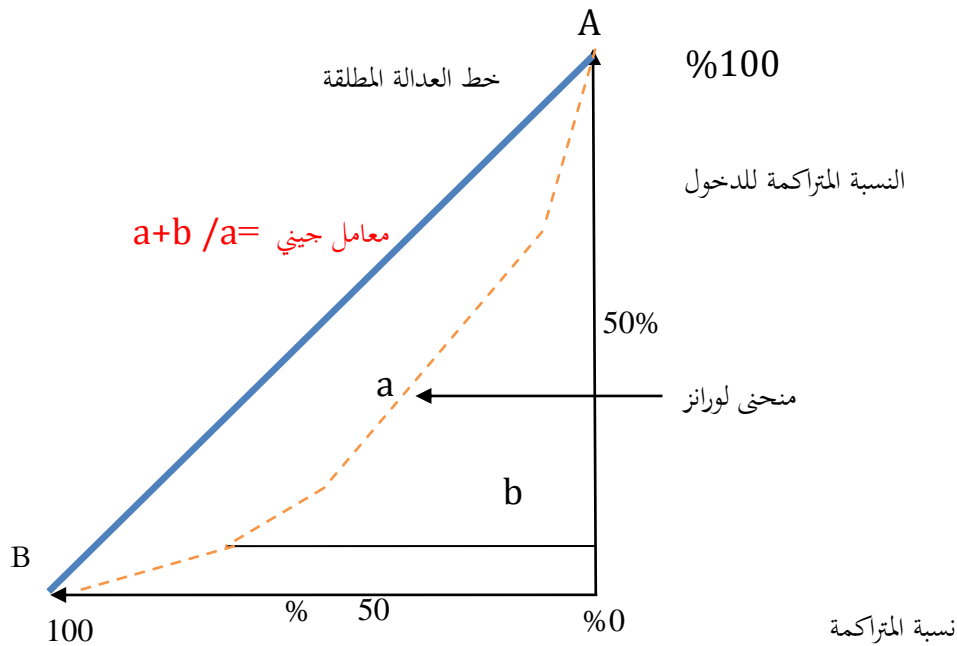
تهدف إلى توسيع دائرة المستفيدين من توزيع الدخل بين أفراد المجتمع أو تمكين الفئات المحرومة أو المحدودة الدخل من تحسين قدراتها الشرائية في المجتمع.

- العدالة الرأسية:

أي تقليل فجوة الدخل بين الكتل والفئات التي تستحوذ على النسبة الكبرى من الدخل القومي لصالح الفئة العريضة التي تستحوذ على النسبة القليلة وفي أغلب الأحيان فإن توزيع الدخل تمثله مثلثان متعاكسين أحدهما قاعدته للأعلى والأخر قاعدته للأسفل.

الشكل (2-13): منحى لورانز

ومن أهم الأدوات لقياس لإعادة توزيع الدخل على المستوى الوطني يتم استخدام منحى لورانز



Source luc weber, l'état acteur économique, édition economica, Paris, 3ème édition 1977, p.92

منحى لورانز يقيس درجة تركيز الدخل أي إظهار حجم الفوارق بين مستويات الدخل.

$$\frac{\text{المساحة } a}{\text{المساحة } a+b} = \frac{\text{المساحة التركيز } a}{\text{مساحة المثلث } OAB}$$

يتم قياس معامل جيني بالعلاقة التالية

يمكن تصور ثلاث حالات لمؤشر جيني:



1. في حالة أن المؤشر = 0 فانه يعبر عن التوزيع المتساوي للدخول ويكون منحني لورانز مطابقا للخط OA؛
2. في حالة اقترابه من الواحد فإن توزيع الدخل غير متساوي وهنا فجوة كبيرة بين طبقات أو فئات الشعب. وتشير بعض الدراسات إلى أن مؤشر جيني يتراوح بين 0.25 كأدنى قيمة في الدائرك ويصل إلى 0.72 في مجموعة من الدول الإفريقية أي تقترب من الواحد الصحيح¹.

ثانيا. الأثر التوزيعي للضريبة:

من المعلوم انه لا يمكن تقييم الأثر التوزيعي للضريبة بصفة مستقلة نظرا لتداخله مع أدوات أخرى² يتم ضبطها من خلال أنظمة مختلفة لدعم الفئات الضعيفة، كما تتداخل مع سياسات أخرى مثل سياسات التشغيل ودعم الدخل، وقد تتخذ الشكل المباشر مثل التحويلات والمنح والإعانات أو شكل الخدمات المجانية، مثل خدمات الصحة والتعليم. كما تلجأ الدولة للدعم غير المباشر من خلال سياسة الأسعار (دعم أسعار السلع الضرورية)، وهنا يمكنها أن توسع من دائرة السلع المستفيدة من الدعم كما يمكنها أن تحدد دائرة المستفيدين منها وهذا في حالة بيع السلع بأقل من قيمتها السوقية، ويمكن توضيح التداخل بين السياسات الضريبية وأنظمة الدعم من خلال الآليات التالية:

آلية الضريبة في إعادة توزيع الدخل:

1. قد تلجأ الدولة إلى فرض ضرائب محددة على سلع غالبا ما تكون كمالية يستهلكها أصحاب الدخل المرتفعة لتمويل صناديق الدعم، تستخدم مواردها سواء بالطريق المباشر (الإعانات والمنح) أو بطريقة غير مباشرة من خلال نظام الأسعار لدعم سلع ضرورية يستفيد منها أصحاب الدخل الضعيفة؛
 2. ومن أهم الأساليب الأكثر استخداما لإعادة توزيع الدخل هو تطبيق التصاعد الضريبي بالنسبة للضرائب على الدخل، بحيث يساهم الأغنياء في تحمل النصيب الأكبر من الأعباء العامة تستفيد منها فئات عريضة من ذوي الدخل الضعيفة في الوقت الذي تكون مساهمتهم متواضعة حسب مستوى دخولهم.
- إن فعالية السياسات الاجتماعية التي تهدف لتقليل الفوارق وتحقيق نوع من العدالة الاجتماعية، تخضع بالدرجة الأولى إلى إرادة السلطات الحاكمة، ونظرتها لمفهوم العدالة وقدرتها على فرض إرادتها على الفئات الغنية التي تقاوم كل التوجهات تضر بمصالحها، حيث تقاوم عمليات الإصلاح الضريبي الذي يحمل الزيادات في الضرائب، خاصة وأن هذه الفئات أصبحت قريبة من أصحاب القرار إن لم تكن هي نفسها صاحبة القرار باستغلالها على مراكز صنع القرار بطرق مختلفة في كالبرلمان و منظمات رجال الأعمال و المجتمع المدني، مع الإشارة إلى مؤيدي المذهب الليبرالي لا يتحمسون لفكرة إعادة توزيع الدخل عن طريق الضريبة، فهم يفضلون الكفاءة على العدالة، من منظور حياد الضريبة، وإن استخدام التصاعد والمبالغة في فرض الضرائب على الأغنياء قد يخلق تشوهات جبائية.

¹ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص، 115.

² Agnès Bénassy-Quéré-Benoit Coeuré -Pierre Jacket-Jean Pisani-Ferry politique économique, op.cit. p,545.



وانطلاقاً من هذه الخاصة للضرائب أصبحت تستخدم بشكل مقصود ومدروس في تحقيق أهداف الدولة في المجال الاقتصادي ومن أهم انشغالات الدول في المجال الاقتصادي هي دعم النشاط الاقتصادي للرفع من التشغيل وزيادة النمو الاقتصادي ولن يتحقق ذلك إلا في إطار من التوازنات العامة والاستقرار في معدلات النمو ومستوى الأسعار وبالتالي فإنها توجه كل أدواتها نحو هذين الهدفين.

خلاصة الفصل الثاني

اكتسبت الجباية صفة السياسة الجبائية عندما تعددت استخداماتها لأكثر من مجال، حين أصبح ينظر إليها على أنها مجموعة برامج أو قرارات تتخذها الدولة في المجال الجبائي، لتحقيق أهداف مرغوبة في المجال الاقتصادي والاجتماعي. تؤسس السياسة الضريبية على مبدئين رئيسيين هما : العدالة و الكفاءة يشكلان في مجموعها فاعلية النظم و السياسات الضريبية العدالة تعني تحمل الأعباء بصفة عادلة أما ولكل منهما مفرداتها الخاصة (البساطة و الحياد و التدخل) وفي مجموعهما يحددان فعاليتها ، مع وجود تعارض بينهما ، لذلك تسعى السياسات الضريبية إلى التوفيق أو التحكيم بينهما، اتجاهات التحكيم في الوقت الحاضر تتجه نحو تفضيل الكفاءة على العدالة ، باعتبارها المبدأ المفضل عند اللبراليين العائدين بقوة في إطار ظاهرة العولمة و يرفعون شعار (إخضاع الكل بمعدلات منخفضة).

الجدال المتواصل حول مكانة الدولة في الحياة الاقتصادية انعكس بصورة مباشرة على طبيعة ودور السياسات الضريبية، ومن المعروف أن هذا النقاش يعود في كل مرة عندما يمر فيها العالم مشاكل اقتصادية واهم المحطات نجد:

خلال الفترة 1929-1970 اتسعت مكانة الدولة في الحياة الاقتصادية إلى درجة التغول، إذ أصبحت تسيطر على نصف الإنفاق العام وتستحوذ على أكثر 40% من إيرادات الجباية، وسيطرت سياسات الطلب المبنية على أدوات الميزانية العامة (الإنفاق والضرائب) واحتلت الجباية دوراً كبيراً في تنفيذ السياسات الاقتصادية للدولة من خلال الجباية المتدخلية.

خلال الفترة 1970-2008 عودة اللبراليين من بوابة السياسات الضريبية التي شكلت أحد البرامج الرئيسية لمواجهة أزمة الكساد التضخمي. الأداة الجبائية يمكن استعمالها في كل الظروف وحسب الأهداف المرغوبة بداية من دورها المالي كأهم مصدر للإيرادات العامة للدولة إلى استخدامها لضبط النشاط الاقتصادي وتحقيق التخصيص الأمثل للموارد أو إعادة



توزيع الدخول تتواجد ضمن السياسات الاقتصادية بجميع أنواعها (الظرفية والهيكلية). التحولات التي عرفها العالم في العشرية الأخيرة من القرن الماضي بسقوط المعسكر الاشتراكي والتحول نحو اقتصاد السوق أعطى زخما إضافيا لأطروحات الليبراليين. تبني ظاهرة العولمة للتحرر والحرية والانفتاح الاقتصادي، أفقد الدولة الكثير من أدوات السيطرة وتحولت من دور المنظم والضابط إلى دور المفكك للتنظيم أو التخلي عن بعض وظائفها فيما يعرف ب: (la déréglementation – désétatisation).

بعد أزمة 2008، بدأت تطرح أفكار جديدة حول دور جديد للدولة (المنظم، والضابط، والذكي) مع الاهتمام بالبحث الابتكار ومساهمة المجتمع المدني، وحوكمة المنظومات المسيرة للشأن العام. السياسة الضريبية وسيلة أو أداة يمكن الاعتماد عليها في دراسة السياسات الاقتصادية.

الفصل الثالث تحليل واقع
السياسات الجبائية في ظل
التحولات الجارية



الفصل الثالث تحليل واقع السياسات الجبائية في ظل التحولات الجارية

لقد تم عرض وتحليل الجوانب النظرية للسياسات الجبائية، بداية من مفاهيمها و مبادئها و أدواتها و أهدافها والتي تشكل أهم أدبيات الموضوع في جانبه النظري و الفني ، كما تم التطرق إلى علاقات التشابك بين الأداة الضريبية و وظائف الدولة و مختلف أنواع السياسات الاقتصادية التي تعتمد على الأداة الضريبية بشكل أساسي لتحقيق أهدافها كل ذلك تحليل للإطار المفاهيمي و النظري للسياسات الضريبية ، بقي لنا جانب هام نختتم به القسم النظري ، هو معرفة النظم و السياسات الضريبية في الواقع ، الذي يبرز خصائصها و رهاناتها القائمة ، و التحديات التي تواجهها مستقبلا واهم التصورات المطروحة لحل مشاكل الجباية مستقبلا .

شكلت التحولات المعاصرة رهانات و تحديات حقيقية بالنسبة للنظم و السياسات الضريبية ، و دفعت الدول إلى إدخال إصلاحات ضريبية قصد التكيف مع الأوضاع الجديدة و الاندماج في الفضاء الجديد للعمولة ، كل ذلك يمكن إدراجه ضمن عملية استيعاب للمتغيرات الخارجية و التأقلم الداخلي ، و الملاحظ أن عمليات الإصلاح الضريبي بدأت مع عودة الأفكار الليبرالية ، بسلسلة من التعديلات مست على الخصوص عمليات توسيع الوعاء الضريبي، و تخفيض معدلات الضرائب ، ثم أعقبها سلسلة أخرى فرضها منطق العمولة ، و سرعان ما بدأت انعكاساتها تتجلى بشكل واضح ، تمثلت في المنافسة الضريبية الضارة ، كما أن اطلاق العنان لتوسع الملاذات الضريبية جعلها محل اتهام بالضلوع في الأزمة المالية لسنة 2008 ، دون أن نهمل تأثيرات قضايا التنمية المستدامة التي جعلت من الجباية البيئية احد أدواتها الرئيسية للحفاظ على البيئة و محاربة التلوث ، إضافة إلى التطور التكنولوجي للإعلام و الاتصال الذي فرض بدوره تحد آخر يتعلق بالبحث عن المعاملة الجبائية للتجارة الإلكترونية حيث أن الجباية التقليدية لم تعد صالحة لمثل هذه المعاملات دون أن ننسى المبادئ الجديدة (للحكومة الضريبية) ، كل هذه القضايا أصبحت محاور للنقاش حول السياسات الضريبية وقد تجاوزت المنتديات و الهيئات الدولية ، لتطرح في مستويات عليا للمناقشة ، وذلك من طرف مجموعة العشرين، مما ينذر بأن المسألة الجبائية أصبحت أكثر تعقيد و تتطلب التشاور في مستويات عليا ، نحاول في هذا الفصل عرض وتحليل ثلاث محاور في ثلاث مباحث هي :

المبحث الأول: عرض وتحليل لعمليات الإصلاح الضريبي للأنظمة الضريبية التي تبحث عن التكيف مع محيطها المتغير والاندماج في فضاء العمولة وأثر ذلك على بنية وخصائص الأنظمة الضريبية للدول المتقدمة والنامية.

المبحث الثاني نستعرض فيه بالتحليل لأهم مشكلتين في الوقت الحاضر التي تفرق صناعات السياسات الجبائية وهما المنافسة الضريبية التي أفسدت القواعد الضريبية ، وظاهرة الملاذات الضريبية التي أصبحت مناطق لتجميع رؤوس أموال ضخمة من مصادر غير شرعية، حركتها تحدث حالة من الطوارئ في الأسواق المالية وأصبحت تهدد استقرار المالية العالمية ، وهذه كلها إفرازات لظاهرة للعمولة مما يعني أنها عوامل ذات توجيه مقصود في الوقت والمكان المناسب.

المبحث الثالث نخصه لمحاولات استيعاب القضايا المعاصرة للجباية التي فرضتها عوامل اقتصادية (التنمية المستدامة) الجباية البيئية وعوامل تكنولوجية (الجباية الإلكترونية). إضافة إلى قضايا الحكومة الضريبية.

المبحث الأول: الإصلاح الضريبي

تعرف النظم و السياسات الجبائية منذ أزيد من عقدين، تحولات كبرى تمثلت في التعديلات و التغييرات في هيكلها ومست جوانبها الفنية و الإدارية سعيًا منها لاستيعاب التحولات الجارية، وبذلك دخل مصطلح الإصلاح الضريبي بقوة في البحوث و الدراسات الجبائية ، كعملية تكييف و ضبط و تعديل للنظم الضريبية، البداية كانت استجابة لعودة الليبرالية ومع ظهور العولمة ازدادت الحاجة إلى المراجعة و التعديل قصد الاندماج في هذا الفضاء العالمي ، و بالتالي أفرزت هياكل ضريبية تقوم على ركائز أساسية وذات بنية وخصائص معينة ، كما برزت العوائق و القيود التي تحول دون تحقيق فعاليتها ، نحاول في هذا المبحث تحليل مفهوم الإصلاح الضريبي ، ثم نستعرض لأهم خصائص النظم الضريبية في كل من الدول المتقدمة و النامية

مصطلح الإصلاح الضريبي كمفهوم جديد في الدراسات الجبائية جاء عقب سلسلة التعديلات التي شرع فيها في منتصف الثمانينات في عهد ريغن وتاتشر، سرعان ما توسعت لتشمل دول العالم كله غربه وشرقه المتقدم منه والنامي، خاصة في الفترة 1990-2002، ويعاد طرحه في كل مرة خاصة بعد الأزمة المالية لسنة 2008 مما جعل البعض يصفها بالإصلاحات غير المنتهية، مما يجعنا نطرح التساؤلات حول حقيقة هذه الإصلاحات وأسبابها وتعقيدها¹ في ظل إفرزات العولمة وما نتج عنها من مشكلات جبائية (المنافسة الضريبية، الملاذات الضريبية). واهم الرهانات والتحديات المطروحة والمستقبلية للسياسات والأنظمة الضريبية.

المطلب الأول: مفهوم الإصلاح الضريبي أسبابه ودوافعه

إن الاقتصاد هو في حاجة دائمة إلى إصلاح ضريبي ، من منطلق المساهمة التي تقدمها الجباية في تحقيق أهداف السياسات الاقتصادية (توفير الموارد المالية والتخصيص الأمثل للموارد تحقيق الاستقرار الاقتصادي وإعادة توزيع الدخل القومي والتي سبق شرحها في الفصل الثاني.

وقد تختلف دوافع الإصلاح الضريبي من دولة لأخرى أو من مرحلة لأخرى ، فقد يكون الإصلاح دوافعه التكييف مع متطلبات التقارب الاقتصادي في اطار التكتل بين الدول التي تستدعي التنسيق الضريبي أو محاولة تقريب النظم من بعضها حتى تصبح أكثر تجانسًا ، وقد يكون الإصلاح بدافع الاندماج في فضاء العولمة أو عمليات التحول نحو نماذج اقتصادية جديدة فيما يعرف بالتعديل الهيكلي للنظم و السياسات ، وقد يكون الإصلاح لاستيعاب مستجدات العصر مثل الجباية البيئية و الإلكترونية، و في كل الحالات فان الإصلاح الضريبي هو حاجة ملحة لجعل النظام الضريبي ينسجم مع السياسة العامة، فالحاجة للإصلاح تفرضها متطلبات المرحلة أو الأوضاع القائمة ، و يمكننا اختصار اهم جوانب الإصلاح في النقاط التالية (المفهوم و التعريف ، الدوافع و الأسباب ، الأهداف و المحتوى²).

¹ OCDE ; Vers un système fiscal plus efficient, études économiques de l'OCDE, 2007/8 n° 8, p. 119-156

² عدنان فرحان الجوراني، "الإصلاح الضريبي المفهوم الأسباب والأهداف «الحوار المتمدن، العدد، 3580

الموقع الإلكتروني [http://www.ahewar.org/debat/schow.art.asp aid =287956](http://www.ahewar.org/debat/schow.art.asp%20aid=287956)



الفرع الأول: مفهوم الإصلاح الضريبي ودوافعه

يقصد بمصطلح الإصلاح هو إرجاع الشيء إلى حالته الأولى بإزالة ما طرأ عليه من فساد.

تعريف الإصلاح الضريبي انه التغيير المقصود للنظام الضريبي القائم بهدف التكفل بالحاجات الجديدة أو المعدلة والاستجابة لقيود المحيط.

ومن اهم دوافع الإصلاح أن النظام الضريبي يعاني من اختلالات هيكلية تجعله بعيدا عن تحقيق أهدافه سواء المالية منها أو الفعالية الاقتصادية ، (الأنظمة الضريبية القائمة لم تعد فعالة في هذا المجال حيث أصبحت مصدرا للشبهات الجبائية مما يعني أنها فقد فعاليتها) ، يقال عن عدم فعالية نظام ضريبي عندما تحدث الجباية تشوهات في الميدان الاقتصادي وتغير من عمل آليات السوق وبالتالي عدم التخصيص الأمثل للموارد، و من تم تصبح أهداف الإصلاح الضريبي هي البحث عن تحسين مردود الجباية من خلال زيادة الجهد الضريبي ، و إحداث توازن في الهياكل الضريبية ، و تأطير الأنشطة الاقتصادية من أجل إخضاعها للضرائب مع سد كل الثغرات المسببة للتهرب الضريبي ، ولن يتحقق ذلك، إلا بإصلاح ضريبي شامل لكل جوانب المنظومة الجبائية بداية بالتشريع و الإدارة الضريبية مع توفير الوسائل اللازمة للرفع من أدائها، والعمل على نشر الثقافة الضريبية في المجتمع كل ذلك يمكن أن يساهم في زيادة فعالية النظم الضريبية وجعلها أكثر عدالة وكفاءة.

الفرع الثاني: محتوى الإصلاح واتجاهاته

تعتبر الولايات المتحدة هي التي دشنت الموجة الأولى من الإصلاحات الضريبية وذلك في عهد ريغن عندما أعلن عن سياسته الجبائية الجديدة سنة 1986 ثم تبعته بريطانيا سنة 1989، ثم انتقلت الإصلاحات الضريبية إلى أوروبا في الفترة 1990-2000 لتشمل كافة دول العالم ، وكان العامل المشترك لهذه الإصلاحات هو تبنيتها لأطروحات الليبراليين اللذين يفضلون ثنائية: (الفعالية والحياد) على مبادئ العدالة والتحرير، وركزت الإصلاحات الضريبية على ثلاث محاور رئيسية هي:

أولا: توسيع الوعاء الضريبي:

- من خلال تقليص دائرة الإعفاءات والاستثناءات؛
- تعميم تطبيق الرسم على القيمة المضافة؛
- إعادة توزيع حصيلة الضرائب لصالح الجماعات المحلية؛
- محاولة تطوير الضرائب البيئية.

¹ OCDE Réformer le système fiscal afin d'améliorer son efficacité, études économiques de l'OCDE, 2008, n° 10, 79-115v.

وهذه التدابير كانت تستجيب لتحسين الأداء الاقتصادي وإزالة مصدر التشوهات الضرائب واعتماد الضرائب الحياضية مثل الرسم على القيمة المضافة ويمكن إعطائها بعدا آخر على أنها رد فعل أمام تآكل للقواعد الضريبية الناتج من ارتفاع معدلات الضريبة والتهرب وهجرة الدخل الخاضعة نحو الدول ذات الجباية الضعيفة

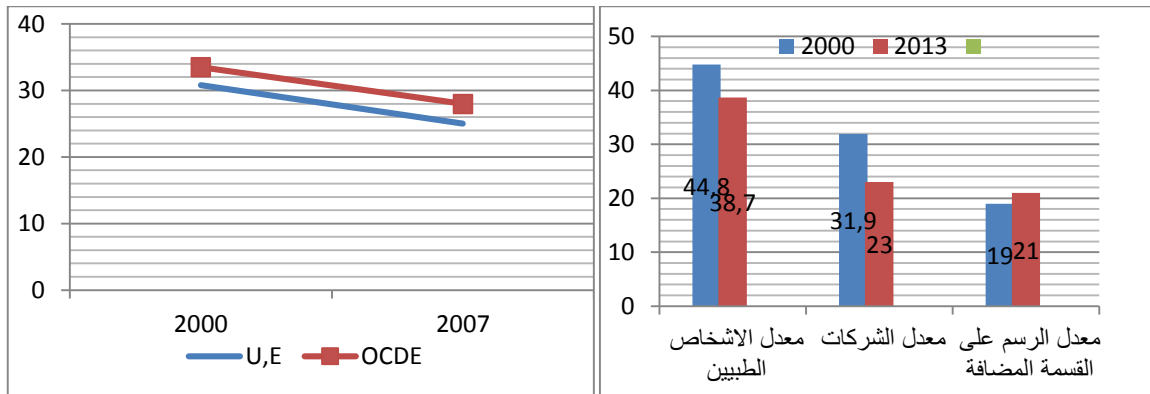
ثانيا: تخفيض معدلات الضرائب:

أهم عنصر ركزت عليه الإصلاحات الضريبية هو تخفيض في معدلات الضرائب¹، حيث تراجعت الآراء المؤيدة للتصاعد الضريبي بشكل كبير لصالح المعدلات النسبية، وحسب رأي البعض فإن ثقل الجباية بفعل التصاعد المفرط كان وراء تراجع تنافسية المؤسسات، التي تتحمل أعباء ضريبية مفرطة تقلل من أرباحها، لذلك كان التخفيض كبيرا بالنسبة لمعدلات الضرائب على الشركات، تماشيا مع توجهات الليبراليين الداعمة لسياسات العرض، وبالتالي تدعيم المؤسسة للرفع من طاقتها الإنتاجية والتنافسية، ومن خلال الشكل (1-3).

الشكل رقم (1-3): تطور معدلات الضرائب

الشكل رقم (2-3): منحنيات أسعار الضرائب خلال 2000 و2007

2000-2013 الاتحاد الأوروبي



المصدر Henri Sterdyniak. «Les réformes fiscales en Europe 1992-2002», Revue de l'OFCE, 2003/4 N°87, p.337-407

<http://www.cairn.info/revue-de-l-ofce-2003-4-page-337.htm>

L'OCDE Réformer le système fiscal afin d'améliorer son efficacité études économiques de l'OCDE, 2008/10 n° 10, p. 79-115

من الشكل أعلاه يبدو الانخفاض الكبير الذي مس معدلات الضرائب لدول الاتحاد الأوروبي، خاصة الضرائب على الدخل التي تراجعت ب 10 نقاط كاملة من 44.80% إلى 38.7% بالنسبة لضريبة الشركات ومن 32% إلى 23% بالنسبة للضريبة على الأشخاص الطبيعية، أما بالنسبة لمعدلات الرسم على القيمة المضافة فإن الاتجاه كان نحو تقليص عدد المعدلات والإبقاء على معدلين كأقصى ما يمكن. ولم يقتصر الأمر عند تخفيض المعدلات بل ظهرت هناك أشكال جديدة لأسعار الضرائب هما:

¹ Henri Sterdyniak. «Les réformes fiscales en Europe 1992-2002», Revue de l'OFCE, 2003/4 N°87, p.337-407
<http://www.cairn.info/revue-de-l-ofce-2003-4-page-337.htm> .

الشكل الأول يعرف باسم (flat tax) (1) أي الضريبة النسبية، وتم تطبيق هذا الشكل من خلال إعفاء جزء من الدخل وإخضاع الباقي لمعدل نسبي، وهو من ابتكار دول أوروبا الشرقية، وهنا اختلفت صور التطبيق فهناك دول وسعت من الجزء أو الشريحة المعفاة واعتمدت على تعدد المعدلات باختلاف مجال الاقتطاع، بينما اختارت بعض الدول المعدل الموحد لجميع أساليب الاقتطاع مثل بولونيا وإستونيا التي تطبق معدل 19 % لكل أنواع الضرائب وتراوحت المعدلات المطبقة بين 10% ادني معدل واعلى معدل 21 %.

وتشكل هذه الضريبة إضافة للنف الضريبي، بالرغم أن المعدل النسبي قدس ولكن الجديد فيه يتمثل في المعاملة التمييزية لمكونات الدخل. ويحظى الآن بقبول كبير على المستوى النظري أو التطبيقي من خلال الدراسات التطبيقية التي تشير إلى فعاليته الاقتصادية في الحد من التشوّهات التي تخلقها الجباية وتخفف الأعباء على المؤسسات كما أن تطبيقها لم يؤثر على حصيلة الإيرادات حيث أن تجارب الدول تشير إلى الأثر الإيجابي على الإيرادات الضريبية.

الجدول رقم (1-3): معدلات الضريبة على أرباح الشركات في بعض دول العالم

الدول	قبرص	بلغاريا	إيرلندا	رومانيا	بولونيا	سلوفينيا	تشيكيا	سلوفاكيا
المعدل	10%	10%	12.5%	16%	19%	19%	19%	20%

Source : Institut Économique de Montréal, L'impôt à taux unique : pour un régime fiscal plus équitable et efficace ,11/2004.

الشكل الثاني: يعرف بـ Dual Income Tax (DIT) أو النموذج الشمالي نسبة إلى دول الشمال الأوروبي (الدانمرك السويد فنلندا) كما يحلو للبعض تسميته، وقد شرع في تطبيق هذا النظام محاولة من هذه الدول التكيف مع تطورات المحيط الداخلي والضغوط الخارجية المتمثلة في تأثيرات العولمة والتأقلم مع اشتراطات الوحدة الأوروبية في تخفيض عجزا الموازنة إلى 3 %، ويعتمد هذا الأسلوب على التمييز في المعاملة الضريبية بين الدخول المهنية خاصة على دخول الأفراد الطبيعيين ويتم إخضاعها لمعدات تصاعدية، و بين معاملة أرباح الشركات وإيرادات رأس المال وادخار الأفراد الذي يخضع لمعدلات نسبية ، وقد نجحت هذه الدولة في تحقيق أهدافها خاصة فيما يتعلق بمستوى بالإيرادات الضريبة الذي يبقى من اعلى معدلات الاقتطاع في العالم، كما استطاعت أن تتكيف مع ظروف العولمة بالمحافظة على حظوظها في استقطاب الاستثمارات الأجنبية والحفاظ على ثروتها القومية، مما جعل الكثيرين يقترحون الاقتداء بهذا النموذج لاصطلاح الجباية في دولهم خاصة تلك التي بنت أنظمة ثقيلة يصعب إعادة تفكيكها بسهولة.² إلا أن نجاح النموذج في دول الشمال يعود إلى الخصوصية الاجتماعية والسياسة بما يعرف بالتماسك الداخلي الذي يعبر عن مستوى الثقة في حكومات هذه الدول والتي تختلف مستوياتها من دولة لأخرى، لذلك فإن اللذين يقترحون هذا النموذج يركزون على ضرورة بناء مستوى معين من التماسك الداخلي.

¹ Christian VALENDUC, Politique fiscale et positionnement des états dans une économie globalisée bulletin de documentation ■ 68ème année, n° 3, 3ème trimestre 2008 BELGIQUE

² 16) Institut Économique de Montréal, L'impôt à taux unique : pour un régime fiscal plus équitable et efficace ,11/2004

**ثالثا: تعميم تطبيق الرسم على القيمة المضافة**

إن الرسم على القيمة المضافة الذي طبق أول مرة في فرنسا سنة 1954، واعتمده دول الاتحاد الأوروبي كنموذج يجب تعميمه لكل الدول في بداية التنسيق الضريبي سنة 1967، وابتداء من التسعينات بدا تعميمها ولم يعد هناك نظام ضريبي في العالم يخلو من هذه الضريبة، ويعود سبب تعميمها لأنها تتميز بالحياد والمر دودية وتعتبر من أعمدة الإصلاح الضريبي التي وضعها صندوق النقد الدولي (راجع المبحث الثالث الفصل الأول).

المطلب الثاني: خصائص الأنظمة والسياسات الجبائية للدول المتقدمة

تبنى النظم الضريبية للدول المتقدمة على ثلاث ركائز أساسية هي: الضرائب على دخل الأشخاص الطبيعيين الضريبية على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة، بينما لا تشكل الضرائب الأخرى أي أهمية تذكر، نحاول في هذا المطلب تقديم عرض لخصائص ومشاكل النظم الضريبية في الدول المتقدمة للوقوف على مستوى الجباية في هذه الدول التي ليست متجانسة بشكل كبير كما أن بنيتها الضريبية ليست واحدة. ونقدم ثلاث نقاط أساسية هي تحليل مستوى الجباية -مكونات أو بينية النظم الضريبية واتجاهاتها.

يتم الاعتماد في تحديد خصائص النظم الضريبية على بعض المؤشرات الكلية أهمها:

- حساب مستوى الجباية = قسمة حصيللة الاقتطاعات الإجبارية على للنتائج القومي

$$\frac{\text{حصيللة الاقتطاعات الاجبارية}}{\text{النتائج المحلي}} =$$

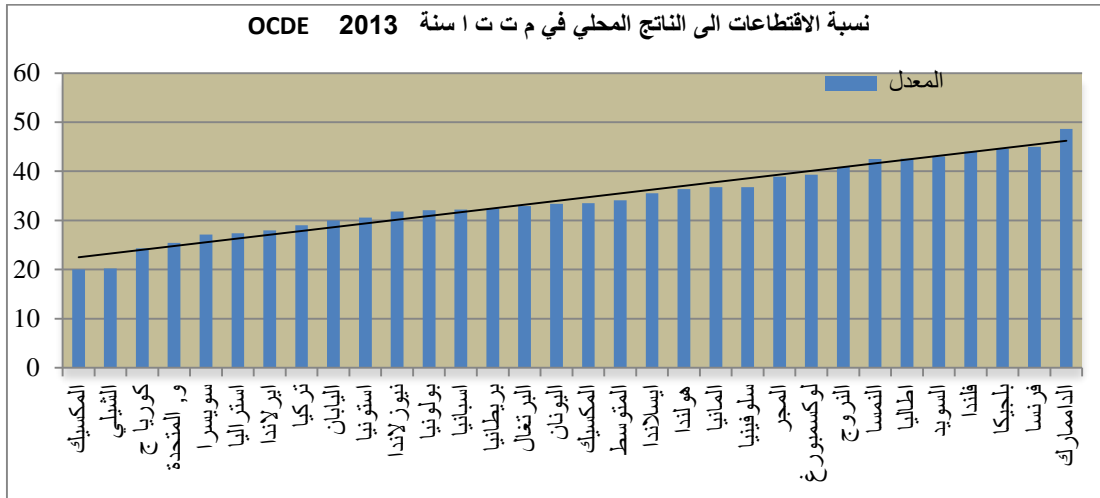
- تحليل تركيبة النظم الضريبية حسب الأنواع الرئيسية للاقتطاعات الضريبية، وأصبحت تحصر في ثلاث عناصر

هي الضرائب على الدخل -الضرائب على الأنفاق -الاشتراكات الاجتماعية.

الفرع الأول: تحليل مستوى الجباية:

ويعكس هذا المؤشر مقدار ما يتم تحويله من الاستخدام الخاص إلى الاستخدام العام ويعبر بذلك عن مستوى تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، والمساحة التي تتقاسمها الدولة مع السوق في تنظيم الحياة الاقتصادية، تشكل منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية اهم الدول المتقدمة اقتصاديا التي تجاوز عددها الثلاثين دولة من كل قارات العالم وبالتالي تشكل عينة ذات دلالة واضحة وبالنظر إلى مستوى الجباية لمجموعة هذه الدول ومن الجدول أدناه يمكن الخروج بالملاحظات التالية:

الشكل رقم (3-3): تطور العبء الضريبي في دول م ت م ت ا سنة 2013



Source : http://europa.eu/rapid/press-release_STAT-13-68_fr.htm?locale=EN - Évolution de la fiscalité dans l'Union européenne

جباية ثقيلة غير متجانسة: وتبدو ذلك من الملاحظات التالية

1. بلغ المعدل المتوسط لمجموعة 31 دولة سنة 2013، 34%، وقد تراجع هذا المعدل مقارنة بمستواه قبل أزمة 2008، حيث كان المعدل يتجاوز 37%، وهذا امر يمكن تفسيره على أن حصيلة الجباية مرتبطة بمستوى النشاط الاقتصادي من خلال عمل المثبتات الذاتية؛

2. اختلاف وتباعد كبير بين دول المجموعة، حيث أن العلاقة بين أدنى معدل وأعلى معدل تتجاوز الضعف، بلغ في المكسيك 20% ووصل إلى 49% وفي الدانمرك ويمكن تصنيف الدول إلى ثلاث مجموعات:

- **المجموعة الأولى:** الدول ذات المعدل الضريبي العالي أكبر من 40%: وهي دول تصنف اقتصاديا ضمن المتطورة، وتضم 8 دول وهي الدول الإسكندنافية الأربعة (الدنمرك، فنلندا، السويد، النرويج) التي تطبق أما يعرف سياسيا بالمذهب الاجتماعي الديمقراطي، إضافة إلى كل من (فرنسا بلجيكا وإيطاليا والنمسا) وهي الدول ذات التدخل الواسع في الحياة الاجتماعية والاقتصادية (الدولة التأمينية)؛

- **المجموعة الثانية:** الدول ذات المعدل المتوسط (30% و40%) تضم حوالي 15 دولية تصنف ضمن الدول المتطورة اقتصادية أغلبها ينتمي لمجموعة الاتحاد الأوروبي 15 (إيطاليا، إسبانيا، ألمانيا، هولندا، المجر،...)

- **المجموعة الثالثة:** الدول ذات المستوى المنخفض اقل من 30% وتضم 9 دول ذات خصائص مختلفة؛

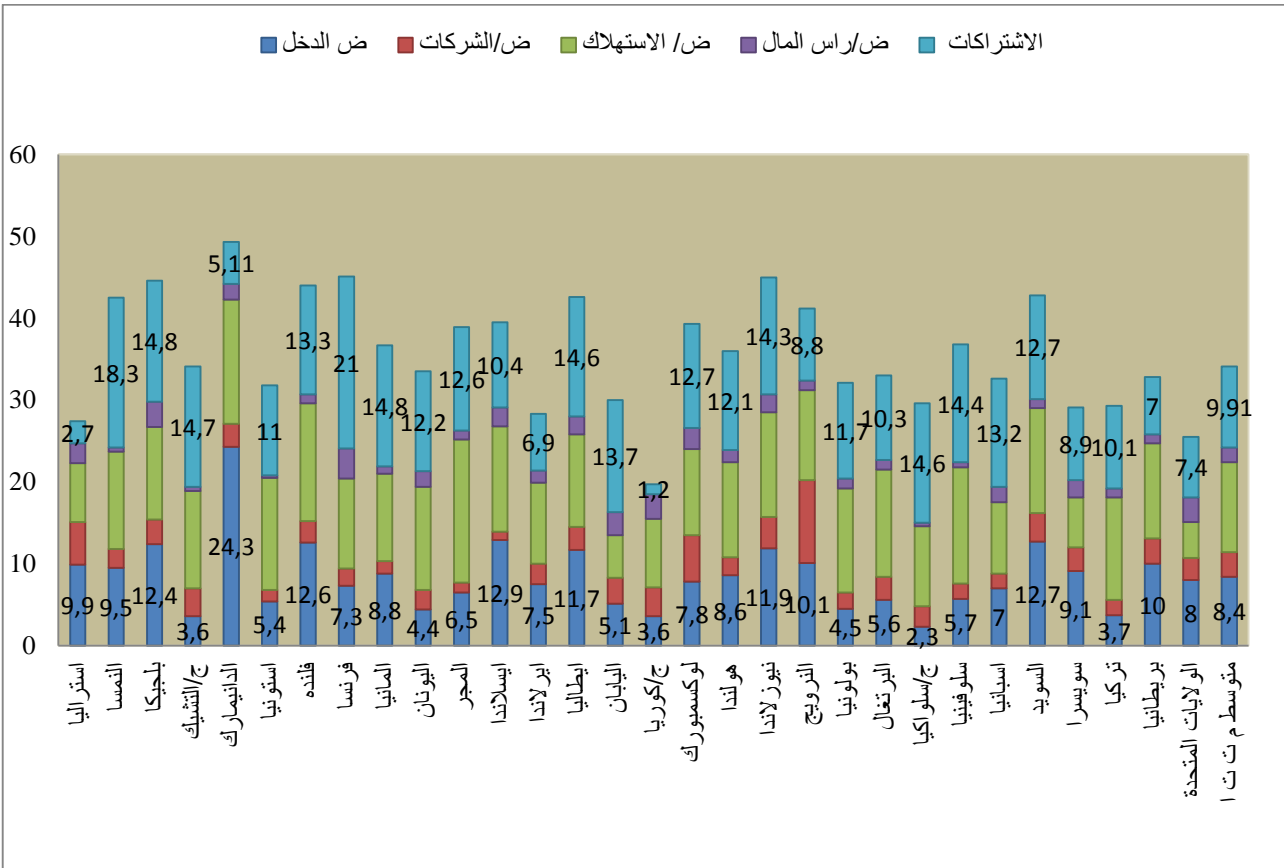
- الدول الأكثر تطورا في العالم: وهي الولايات المتحدة الأمريكية، اليابان، أستراليا وسويسرا يعود سبب انخفاض المعدل إلى تطبيق المذهب الليبرالي كاختيار في تنظيم الحياة الاقتصادية والاجتماعية بحيث يكون تدخل الدولة يقتصر على الخدمات والسلع التي يعجز ويخفق السوق في إشباعها؛

- الدول الأقل تطورا: مثل المكسيك، الشيلي، كوريا الجنوبية، إضافة إلى دول أوروبا لشرقية المنظمة حديثا للاتحاد الأوربي (تركيا، إستونيا، ليتوانيا). أما سبب انخفاضه في المجموعة الثانية يعود إلى ضعف الهياكل الاقتصادية والاجتماعية والإدارية والتنظيمية التي لا تسمح بتحقيق معدلات مرتفعة .

الفرع الثاني: بنية الاقتطاعات الضريبي

عندما نحلل بنية النظم الضريبية حسب الأشكال الرئيسية للاقتطاعات الإجبارية والتي تتشكل من (الضرائب على راس المال، الضرائب على دخل الأشخاص الطبيعيين، الضرائب على أرباح الشركات، الضرائب الاستهلاك، الاشتراكات الاجتماعية)، نلاحظ الاختلاف الكبير لبنية الأنظمة الضريبية بحيث نجد أنها غير متجانسة أيضا وسوف نشكل مجموعات تختلف تماما عن المجموعات السابقة.

الشكل رقم (3-4): تركيبة النظم الضريبية في منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية سنة 2013



المصدر: إحصائيات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية : [http://dx.doi.org/10.1787/tax-corp-inc-table-2013-1-: 17; r](http://dx.doi.org/10.1787/tax-corp-inc-table-2013-1-:)

<http://oe.cd/disclaimer> Source: Recettes fiscales: Tableaux comparatifs, Statistiques fiscales de l'OCDE janvier 2014

الشكل رقم (3-5): بنية الاقتطاعات الضريبية في منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية سنة 2013



المصدر من معطيات الجدول السابق

الجدول رقم (3-2): ترتيب الدول حسب الأنواع المختلفة للاقتطاعات

المرتبة	الضرائب على الدخل	الضرائب على الاستهلاك	الاشتراكات الاجتماعية
1	الدانيمارك 24.3	المجر 17.5	فرنسا 21
2	إيسلندا 12.9	الدانمارك 15.3	النمسا 18.3
3	السويد 12.7	فلندا 14.4	بلجيكا 14.8
4	فلندا 12.6	سلوفينيا 14.2	المانيا 14.8
5	بلجيكا 12.4	إستونيا 13.7	التشيك 14.7
6	نيوزيلاند 11.9	البرتغال 13.1	إيطاليا 14.6
7	إيطاليا 11.7	إيسلندا 12.9	سلوفينيا 14.4
8	النرويج 10.1	نيوزلندا 12.8	نيوزلندا 14.3
9	بريطانيا 10	بولونيا 12.5	اليابان 13.7

يتضح من الجداول أعلاه ما يلي:

(1) إن الضغط الضريبي يتكون من ثلاث أنواع رئيسية للاقتطاع الإجباري ويوجد شبه توازن بينها (10% للاشتراكات الاجتماعية 11% للضرائب الغير مباشرة و13% للضرائب المباشرة)، المجموع يشكل متوسط الضغط الضريبي لـ 31 دولة بمعدل 34%؛

(2) يتضح أن هناك اختلافات كبيرة بين الدول في بنية أنظمتها الضريبية حيث نجد:

- دول تعتمد على الاقتطاع المباشر وفي مقدمتهم الدانمارك بـ 24%، أي أن نصف الاقتطاعات يأتي من الضرائب على الدخل، و15% من الضرائب غير المباشرة والباقي يوزع بين الاشتراكات الاجتماعية بـ 5% و4% للضرائب على راس المال، واغلب الدول المتقدمة لأوروبا الغربية يوجد بها توازن بين الاقتطاعات الضريبية (10% و12%) (الجدول (3-5)؛
 - دول تعتمد على الاقتطاع غير المباشر في مقدمتهم المجر 17.5% ومعها اغلب الدول أوروبا الشرقية التي تحولت نحو اقتصاد السوق هي الأكثر في الاقتطاعات غير المباشرة بين (12.5%-15%)؛
 - دول يرتفع بها معدل الاشتراكات في مقدمتهم فرنسا المرتبة الأولى بـ 18% ثم يليها الدول المحيطة بها بلجيكا، المانيا، النمسا، بلجيكا، التشيك، إيطاليا في حدود 14%.
- أصبحت النظم الضريبية تقف على ثلاث ركائز شبه متوازنة هي (الاقتطاع المباشر والاقتطاع غير المباشر والركيزة الثالثة هي الاشتراكات الاجتماعية).



المطلب الثالث: النظم والسياسات الجبائية في الدول النامية

إذا كانت الأنظمة الضريبية في الدول المتقدمة قد بلغت مستويات مرتفعة فإن الأمر بالنسبة للدول النامية مختلف الأنظمة الضريبية تتسم بالمشاشة و القصور ناتج عن المحيط المتواضع مما يساعد على انتشار التهرب الضريبي و غياب الفعالية للنظم الضريبية ، كما أن محاولات الإصلاح الضريبي لم تعتمد على خياراتها الوطنية بل أصبحت مجبرة على تطبيق نموذج الهيئات الدولية ضمن برامج التعديل الهيكلي و هي سياسات تدعو إلى إيجاد مناخ استثماري يتلائم مع الاستثمارات الأجنبية ، و عليه سوف نعرض إلى ثلاث نقاط أساسية - واقع الأنظمة الضريبية للدول النامية ، جهود الإصلاح و تطبيق برامج التعديل الهيكلي ، اهم مرتكزات لتطوير الأنظمة الضريبية في الدول النامية

الفرع الأول: واقع النظم الضريبية في الدول النامية:

النظم الضريبية في الدول النامية ما هي إلا انعكاس لواقع اقتصادي وسياسي وإداري متواضع بالرغم أن الدول النامية ليست على درجة كبيرة من التجانس في هياكلها الاقتصادية، فقد أصبح التفاوت كبير بينها، البعض خطي خطوات كبيرة وأصبح يصنف ضمن الدول الناشئة مثل الصين ودول جنوب شرق آسيا والبرازيل والأرجنتين وكوريا الشمالية وماليزيا... الخ والبعض الآخر حقق بعض التقدم دون الخروج النهائي من التخلف والكثير منها مازال يراوح مكانه خاصة دول القارة الإفريقية.

الخصائص المشتركة للدول النامية:

- انخفاض مستوى تراكم راس المال، هو ذلك الجزء من الدخل القومي الذي يدخره المجتمع ويعيد استثماره لبناء ورفع طاقاته الإنتاجية، وفي ل مستوى منخفض من الدخل القومي واتساع دائرة الفقر يصعب توفير جزء من الدخل القومي لعملية التراكم، لذلك تلجأ الدول النامية للبحث عن مصادر خارجية قصد النهوض باقتصاداتها؛
- التخلف الصناعي و التكنولوجي و البشرى يجعل جهود التنمية تسير ببطء شديد؛
- الاحتلال الهيكلي خاصة في قطاع التجارة الخارجية الذي يعمق العجز في ميزان المدفوعات وعلى المستوى الداخلي العجز التام في تلبية حاجيات الاقتصاد و السكان من السلع و الخدمات و الموارد المالية؛
- اتساع دائرة الفقر لقطاع كبير من السكان وضعف الدخل والفوارق الكبيرة في توزيعها.

خصائص الهياكل الضريبية للدول النامية:

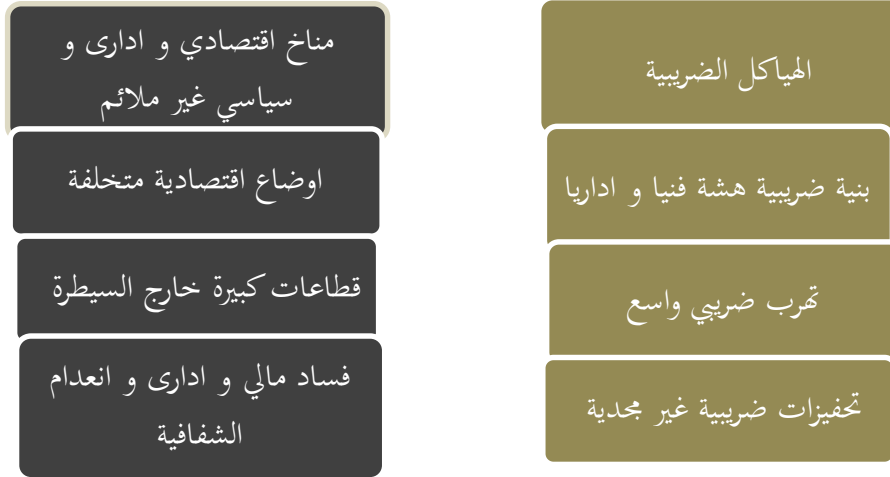
لقد قام أحد خبراء صندوق النقد الدولي المهتم بقضايا الجبائية والسياسات الجبائية، بتحليل واقع السياسات الضريبية للدول النامية وحدد اهم جوانب القصور نلخصها فيما يلي¹:

¹ Vito Tanzi et Howell Zee, « Une politique fiscale pour les pays en développement », Fond Monétaire International, Dossiers Économiques. Édition française, Division française Services linguistiques du FMI, Mars, 2001.

- هياكل ضريبية عاجزة عن القيام بدورها نظرا لنقص الوسائل المادية والتنظيمية والإدارية؛
- تهرب ضريبي واسع من الصعب التحكم فيه لمجموعة عوامل تتعلق بالمحيط والمناخ العام وبموامل تتعلق بالمنظومة الضريبية ذاتها؛
- أنظمة ضريبية تتميز بالتعقيد وعدم الاستقرار، واغلبها عبارة عن نسخة طبق الأصل لأنظمة الدول المتقدمة، مما يجعلها بعيدا عن واقعها ويصعب تطبيقها. وحتى الإصلاحات الضريبية أصبحت تقدم كوصفة واحدة من طرف صندوق النقد الدولي في إطار مراحل الانتقال نحو اقتصاد السوق.

الشكل رقم (3-6): مخطط توضيحي لمعوقات السياسات الجبائية في الدول النامية

الهياكل الضريبية الواقع و المعوقات



المصدر من إعداد الباحث

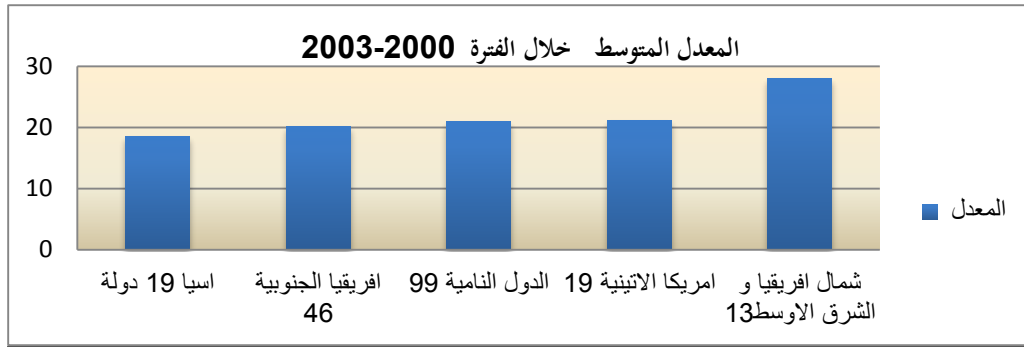
مؤشرات عن النظم الضريبية للدول النامية

مؤشر الضغط الضريبي يوضع المستوى الضعيف للدول النامية بحيث لا يتجاوز نصف المعدل الذي حققته الدول المتقدمة، في دراسة أجريت سنة 2006 وشملت ما يقرب من مئة دولة نامية من القارات الخمس، وتم تصنيف هذه الدول حسب المناطق الجغرافية كما تم تقسيمها حسب مستوى الدخول أظهرت النتائج التالية:

أن مستوى الجباية يتطور ببطيء ويتراوح بين 17% و 30% كأقصى في قليل من الدول التي حققت تطور اقتصادي، اذا قورن بمستويات الدول المتقدمة ، فان الهوة مازالت كبيرة و تصل إلى الضعف حيث يتراوح المعدل المتوسط في منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية 36% سنة 2006 ، مع الإشارة إلى أن مستوى الجباية داخل هذه المجموعة متباين بشكل كبير و لكن ادني مستوى في مجموعة الدول المتقدمة يعادل اعلى مستوى في الدول النامية و يتراوح بين 27% كأدنى حد ووصل إلى 50% في بعض الدول ، علما أن هذه المقارنة يشوبها الحذر لان اغلب الدول المتقدمة تدمج الاشتراكات الاجتماعية التي تمثل ثلث المعدل كما سبقت الإشارة بينما لا تزال حسابات الدول النامية تقتصر على الاقطاعات الضريبية فقط دون الاشتراكات الاجتماعية .

يبدو واضحاً من الشكل أن مستوى الضغط الضريبي في الدول النامية ينتهي عندما يبدأ معدل الدول المتقدمة، حيث المعدل لمجموع 99 دولة نامية من القارات (إفريقيا - آسيا - أمريكا الجنوبية) لم يتجاوز 21% متوسط دول منظمة التعاون والتنمية ب 14 نقطة.

الشكل رقم (3-7): تطور العبء الضريبي في بعض دول العالم الثالث



الجدول رقم (3-3): مستوى العبء الضريبي لمجموعات من الدول النامية

مجموعة الدول	العبء الضريبي (%)
99 دولة نامية	21%
46 دولة إفريقية	20%
19 دولة إفريقية	18%
19 دولة أمريكا ج	22%

المصدر

يتشكل الاقتطاع الغير النسبة الكبرى من الاقتطاعات الضريبية في اغلب الدول النامية حيث لا تزال التركيبة بين الاقتطاع للضرائب الغير المباشرة 60% و 40% للضرائب المباشرة.

الفرع الثاني: عمليات الإصلاح الضريبي في الدول النامية.

لقد كان لزاماً على الدول النامية أن تقوم بإصلاحات جبائية استجابة للتحولات الاقتصادية التي عرفت في فترة التسعينات، خاصة تلك التي كانت تتبع النظام الاشتراكي، وقبل عرض للنموذج المقترح للدول النامية نشير إلى مفهوم مرحلة الانتقال نحو اقتصاد السوق ومحتوى واتجاهات البرامج وسياسات الهيئات الدولية التي تشكل الإطار العام والمرجعي للسياسات الأخرى ومنها الضريبية.

أولاً: مرحلة الانتقال نحو اقتصاد السوق

من المعروف لدى الجميع أن موجة التحول نحو اقتصاد السوق التي عرفت في الدول النامية إلى جانب دول الكتلة الشرقية في بداية التسعينات من القرن الماضي، أغلبها تم تحت إشراف الهيئات الدولية باعتبارها الأدوات الرئيسة لتنفيذ العولمة وتعميمها، وقد قامت هذه الهيئات بإعداد برامج وسياسات اقتصادية نمطية يتم تنفيذها عبر مراحل من أجل هيكلة



اقتصاديات هذه الدول وتكييفها مع مسار العولمة حتي يسهل إدماجها في الاقتصاد العالمي، ومن بين السياسات التي تم إعدادها وحضرت لها وصفة جاهزة هي الإصلاح الضريبي¹.

1- برامج وسياسات الهيئات الدولية:

تتمثل في حزمة من السياسات والبرامج هدفها إزالة الاختلالات الداخلية والخارجية لاقتصاديات الدول النامية للوصول إلى تحقيق التوازنات المالية والاقتصادية على المستوى الكلي، والتي من شأنها التمكين لانطلاق وبعث الإنعاش الاقتصادي، وإعادة بناء الهياكل الاقتصادية، وتأهيل المؤسسات الاقتصادية على اسس جديدة تمكنها من استغلال الموارد الذاتية. وامتصاص الموارد العاطلة قصد الرفع من مستويات المعيشة للفئات العريضة من السكان، ويمكن التمييز بين:

برامج التثبيت الاقتصادي: من تصميم وإشراف ومتابعة صندوق النقد الدولي تركز على:

- تصحيح السياسات المالية في المدى القصير: هدفها إعادة التوازن المالي بتقليل عجز الموازنة من خلال التحكم في الإنفاق العام خاصة الموجه لدعم القطاع العام، وزيادة الإيرادات العامة من خلال إصلاح ضريبي واللجوء للموارد الحقيقية مثل سندات الخزينة لتمويل عجز الموازنة؛
- اتباع سياسة نقدية برفع أسعار الفائدة وتخفيض سعر العملة ليتعادل مع سعر السوق؛
- التحكم في عجز ميزان المدفوعات من خلال حجم الديون الخارجية وتحقيق التوازن في الميزان التجاري من التحكم في الطلب المحلي خاصة على السلع المستوردة.

برامج التكيف أو التعديل الهيكلي: يتم تصميمها وتنفيذها من طرف البنك الدولي:

يشكل برنامج الإصلاح الهيكلي الذي وضعه جون ولسن سنة 1989 أحد توصيات اتفاق واشنطن سنة 1992 لتطبيقه في الدول في مرحلة انتقالها لاقتصاد السوق.² ويشمل إلى جانب السياسات التثبيت السابق ذكرها. سياسات هيكلية تتعلق الهياكل الإنتاجية والسعرية وإعادة تخصيص الموارد هدفها رفع الكفاءات الإنتاجية من خلال عمليات تحرير قطاعات النشاط الاقتصادي وهي:

- تحرير قطاع التجارة الخارجية وإزالة الحواجز الجمركية؛
- تطبيق نظام الخصخصة من خلال عمليات التصفية والبيع للقطاع العام ودعم للقطاع الخاص؛
- تشجيع الاستثمارات خاصة الأجنبية وإزالة كل العوائق الإدارية والقانونية؛
- بناء منظومة تشريعية وتنظيمية لدعم اقتصاد السوق وتوفير شروط المنافسة الحرة.

¹ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 123.

² Ivan Samson, Les trois étapes de la transition au marché des économies postsocialistes, in Michel Chatelus et Jacques Fontanel, 1992., pp.61-71.

ثانيا: السياسة الجبائية المقترحة في إطار برامج الإصلاح للمؤسسات الدولية¹

1. توسيع الوعاء الضريبي وإلغاء الضرائب الهامشية؛

2. اعتماد الرسم على القيمة المضافة؛

3. تخفيض الرسوم الجمركية على الواردات وإعفاء الصادرات؛

4. ضريبة على أرباح الشركات بسعر موحد ومعتدل؛

5. إصلاح الإدارة الضريبية من أجل الرفع من كفاءتها.

المبحث الثاني أهم الرهانات والتحديات للنظم والسياسات الضريبية. من القضايا التي أصبحت تؤرق أصحاب القرار خاصة لدى الدول الكبرى يمكن حصرها في قضيتين، هما المنافسة الضريبية الضارة وظاهرة توسع الملاذات الضريبية حيث شكلت اهم المواضيع المطروحة للنقاش، إضافة إلى البحث النموذج الضريبي الفعال.

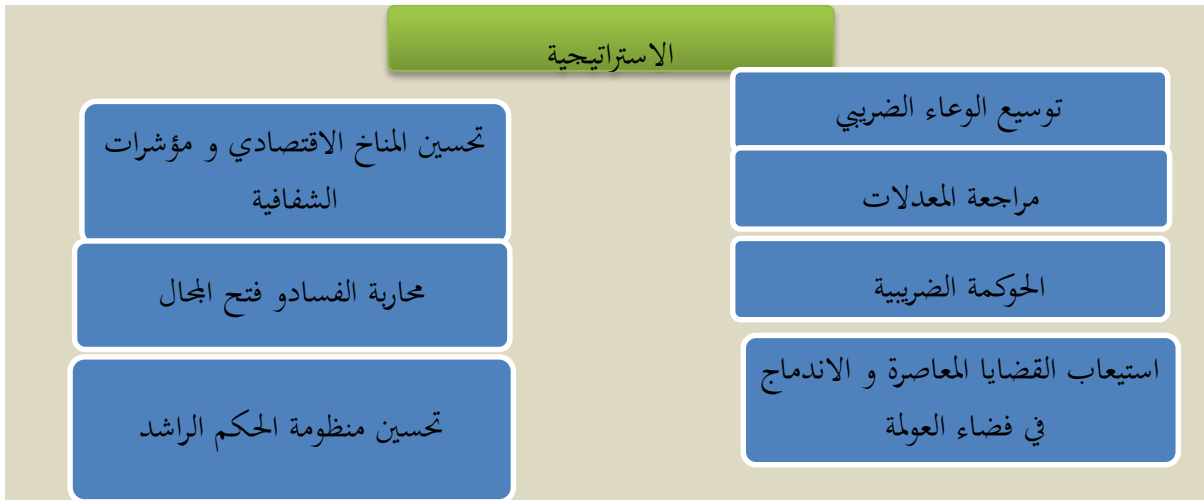
الفرع الثالث: أهداف واستراتيجية السياسات الجبائية في الدول النامية

يمكن حصر اهم محاور إصلاح السياسات الضريبية في أربع نقاط تخص المنظومة الضريبية وأخرى تتعلق

بالمحيط العام للدولة وهي:

1- تعبئة الموارد الوطنية؛ 2- محاربة التهرب الضريبي؛ 3- مناخ الاستثمار و التنمية؛ 4- ترقية الحوكمة

الشكل رقم (3-8): مخطط تفصيلي لاستراتيجيه السياسة الجبائية في الدول النامية



المصدر من إعداد الباحث

أولاً: تعبئة الموارد المحلية: تتم من خلال تدابير تتعلق بتوسيع الوعاء الضريبي:

توسيع الوعاء الضريبي يعني البحث عن أوعية ضريبية بقيت خارج مجال الإخضاع إلى جانب تقليص دائرة الإعفاءات غير المجدية، ومحاولة تأطير القطاع غير الرسمي بإجراءات تنظيمية وترغيبية وردعية. إضافة إلى التفكير الجدي في البحث

(1) عبد المجيد قدي. دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى 2011 ص123

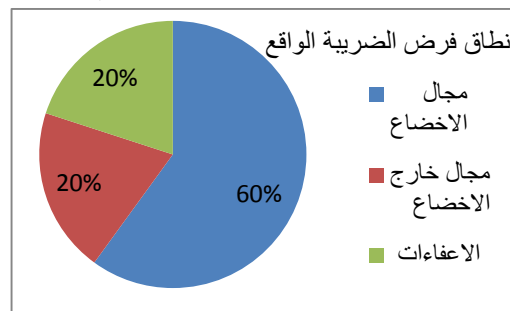
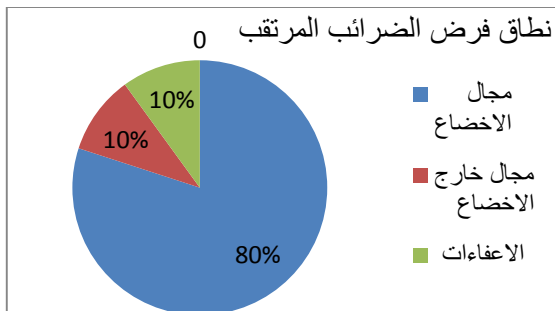
عن البدائل للرسوم الجمركية في حالة الاندماج في فضاء العملة فان إلغاء الكثير منها امر حتمي خاصة وأن هذه الرسوم تشكل بندا رئيسيا في الإيرادات العامة للدولة النامي.

- **مراجعة نطاق الإعفاءات الغير مجدية:** وذلك بتقليص دائرة الإعفاءات إلى التي يستفيد منها فئات دون وجه حق أو أن أثارها غير مجدية ويتم تحريفها عن أهدافها. فعادة ما تمنح الإعفاءات لتحقيق أغراض اجتماعية أو اقتصادية. بمعنى التضحية بالجانب المالي لتحقيق جوانب أكثر أهمية مثل دعم القوة الشرائية للمواطنين عن طريق إعفاء سلع من الرسوم والضرائب ولدعم التصدير وفي بعض الأحيان تكون نتائجه عكسية حيث تستفيد منه فئات أخرى غير المقصودة. وقد تكون له انعكاسات أخرى على الاقتصاد من خلال تهريب السلع المعفاة إلى الخارج وإحداث خلل في السوق الداخلي؛

- **توسيع مجال الإخضاع:** كثيرا من الأنشطة في الدول النامية مازلت خارج نطاق الإخضاع مثل قطاع التوزيع والخدمات، وهنا لا بد للدولة من سياسات لاحتواء القطاع الموازي مستخدمة كافة الوسائل الممكنة من وسائل الإغراء والتشجيع لمن يريد الدخول في دائرة الاقتصاد الرسمي مثل إمكانيات الاستفادة من الدعم المادي المالي القروض التامين الاجتماعي وعن طريق الردع من خلال التضييق على الأنشطة الموازية وفرض غرامات مساوية لما يدفعه أصحاب النشاط الرسمي. ويمكن أن نتصور في الشكل الموالي بنية لمساحات التي يشكلها نطاق الإخضاع.

الشكل رقم (3-9): نطاق فرض الضريبة في الواقع

الشكل (3-10): نطاق فرض الضريبة المستهدف



المصدر من إعداد الباحث

الوضع قبل الإصلاح الضريبي نجد أن 40% من الأنشطة لا تخضع للضرائب مقسمة بين الإعفاء والتهرب. البنية سوف تتغير إذا حققت الدولة النجاح بتقليص دائرة الإعفاء إلى النصف، وتوسيع الوعاء ليشمل أنشطة أخرى وبالتالي توسع دائرة الإخضاع من 60% إلى 80% وهي نتيجة تحققت سوف يكون لها تأثير واضح على مردود الجبائية.

البديل التعويضي الرسوم الجمركية:

من خلال بنية الضرائب في الدول النامية نجد أن 60% منها ضرائب غير مباشرة ونصفها تمثله الرسوم الجمركية وهي حالة شبه عامة نظرا لاعتماد اقتصاديات الدول النامية على التجارة الخارجية لتلبية حاجياتها الاستهلاكية والاستثمارية وبالتالي فان فقدان هذا المصدر للإيرادات نتيجة تحرير المبادلات سوف تكون له تداعيات على الموازنة. وهذا يتطلب البحث عن البديل قبل الشروع في تطبيق عملية اتفاقيات الشراكة الاقتصادية (APE).



يطرح البعض حلولاً واقتراحات يمكنها أن تعوض هذا النقص من خلال إخضاع الأنشطة المستحدثة مثل قطاع الهاتف المحمول الذي يعرف تطور كبير في كل الدول يمنح إمكانية لرفع الإيرادات الضريبية، وقد بدأت الكثير من الدول في إخضاع قطاع الاتصالات الحديثة سواء على الهواتف النقالة أي الأجهزة أو على خدمات الاتصالات.

ثانياً: إجراءات لمكافحة التهرب الضريبي والحد من هروب رؤوس الأموال في إفريقيا

التهرب الضريبي ظاهرة عالمية تعاني منها اغلب الدول وحتى المتقدمة منها رغم فعالية القوانين والهيئات إضافة إلى الآليات الأخرى التي تسمح بمراقبة التهرب الضريبي، قدرت المخرجات من رؤوس الأموال ب 7.6 من الناتج القومي في القارة الإفريقية بين 1991-2004 نحو الخارج، وهذا يشكل نزيفاً للثروة الوطنية.

الكثير من الدول النامية لا تستطيع أن تحصل على نصيبها العادل من المكاسب المتأتية من استخراج المناجم، من الضروري تشجيعها على اعتماد ممارسات أكثر فعالية و شفافية في ما يتعلق بتصميم و تسيير السياسة الخاصة بحماية المناجم، المبادرات التي تشجع على نشر النفقات العامة مثل المبادرات الخاصة بالشفافية في الصناعات (industries extractives) تشكل إضافة ضرورية للسياسة الجبائية في هذا المجال.

المبحث الثاني تحديات السياسات الجبائية على المستوى العالمي:

تواجه الجبائية على المستوى الدولي تحديات حقيقية أغلبها ناتج عن العولمة و إفرازاتها¹، حيث شكلت الجبائية نقطة التصادم بين العولمة التي تريد اختراق كل الفضاءات وبين منطق المحافظة على سيادة الدول وحقها المطلق في اختيار النظام الضريبي، حيث شجعت العولمة المنافسة الضريبية، سرعان ما تحولت إلى ممارسات تضر بمصالح الدول، لذلك اطلق عليها المنافسة الضارة، أما التحدي الثاني أو المشكلة الثانية فتتمثل في ترك العنان بنمو و انتشار الملاذات الضريبية كمناطق لتوطين الشركات المتعددة الجنسيات في أماكن تحتفي فيها الضرائب، أو كمناطق لتجميع رؤوس الأموال غير الشرعية وعند تحركها تحدث زلزالات في المالية الدولية و أصبحت تشكل تهديداً حقيقياً لاستقرار المالية الدولية. أن تناول هذين المشكلتين المتعلقتين بالجبائية الدولة من منطلق أنها ظواهر عالمية يمتد تأثيرها لكل الدول.

المطلب الأول: المنافسة الضريبية

تعتبر المنافسة إصلاح العامل الرئيسي للتمييز بين الكفاءة و الرداءة، ومن ثم فإن تعميم المنافسة إلى مجال الضرائب سوف يساهم في إبراز أنظمة ضريبية فعالة، ذلك هو منطق المدافعين عنها، إلا أن القضية لا تتعلق بسلع أو عوامل إنتاج بل تتعلق بخيارات الدولة التي هي من صميم سيادتها والتي لا يمكن أن نجعلها مجالاً للمنافسة، فقد ساهمت المنافسة في

¹ L'OCDE « V. Les grands enjeux de la politique fiscale dans les pays de 'OCDE », Perspectives économiques de l'OCDE 1/2001 (n° 69), p. 185-203. URL : www.cairn.info/revue-perspectives-economiques-de-l-ocde-2001-1-page-185.htm



إفشال كل محاولات التنسيق الضريبي في اطار التكتلات بين الدولة، نحاول أن نعرض لمفهومها و أسبابها و تأثيراتها و اهم الإجراءات المتخذة للحد منها.

الفرع الأول: نشأة المنافسة

فرضت العولمة قيود ومناخ جديد في مجال السياسات الضريبية للدول، حيث دخلت الدول في سباق متواصل من اجل الظفر بنصيبها من الاستثمارات الأجنبية، أو على الأقل الحفاظ على ثروتها القومية من الاستقطاب ومن أجل ذلك اتجهت إلى سياسات الجذب مستخدمة كل أشكال التحفيز الضريبي، وصلت إلى درجة الإعفاء التام، كما لجأ البعض إلى وتدبير جبائية امتدت تأثيراتها إلى الدول الأخرى (مثل التمييز بين المقيمين وغير المقيمين في المعاملة الضريبية)، وبعض الدول لجأت لتطبيق ما يمكن تسميته بالضريبة السالبة. وبذلك تكون الدول قد دخلت في سباق شعاره الأقل (عرضا جبائيا) وهذا ما اصطلح على تسميته بالمنافسة الجبائية الضارة La concurrence dommageable ، أي أن الدول دخلت في مناقصة لتقديم اقل عرض جبائي ممكن (Le moins disant)، وفي الوقت الذي كان الاتجاه السائد لدى الدول هو العمل على إزالة الفوارق بين الأنظمة الضريبية في اطار التعاون أو التنسيق أو التوحيد، فان ظهور المنافسة غير هذا الاتجاه¹ (بدأت الانحرافات والفوارق الموجودة بين الأنظمة الضريبية للدول، الناجمة عن تنامي المنافسة الضريبية من أجل السيطرة على مورد عالمي متمثل في تدفق المال الأجنبي).

أولاً: تعريف المنافسة الضريبية

بانها إجراء ضريبي تقوم به الدولة من جانب واحد لتشجيع الاستثمار أو توسيع الوعاء الضريبي، من خلال تخفيض معدلات الضرائب أو منح الإعفاءات الضريبية².

المنافسة الضريبية جاءت نتيجة العولمة، هو الخفض غير المرتقب لنسب الضرائب من قبل الدولة،³ و يقدم المدافعين عن المنافسة مجموعة مبررات نجملها فيما يلي⁴:

- يعتقد أن المنافسة الضريبية سوف تؤدي في النهاية إلى صقل الأنظمة الضريبية والوصول إلى أنظمة ضريبية مثلى، تحقق أهداف المجتمع وتساهم ترشيد القرارات الضريبية من طرف الدولة، وبالتالي تساهم في تخفيف الجبائية على الأفراد، ذلك أن المنافسة الشريفة القانونية عادة ما تحقق الامثلية وتكسر أساليب الاحتكار؛
- في تطبيقات المنافسة الجبائية هدفها جعل الدولة أكثر جذبا للاستثمارات وجعل المؤسسات المحلية أكثر تنافسية دعما للصادرات من خلال تخفيض حقيقي للضرائب؛

¹ Bernard IRION, Harmonisation de la fiscalité en Europe, Rapport présenté au nom de la Commission Fiscale, et adopté par l'Assemblée Générale du 14 juin 2001

(²) -Maurice Cozian, les grands principes de la fiscalies des entreprises, 2 eme editions, 1986, p, 33 .

³ Didier L. «M.R. et politique fiscale: libéral ou «lobby-phile»? La revue nouvelle, N° 10, Octobre 2005. <http://www.cairn.info/la-politique-fiscale--9782130564218-page-3.htm>

⁴ Emmanuel Bretin, Stéphane, Guimbert, Madies, La concurrence fiscales sur les benefices des entreprises, théories et pratiques, économie et prevision, 2002, N156 .



- من إيجابيات المنافسة الجبائية يمكنها أن تشجع الدول في التحكم في جبايتها ونفقاتها مما ينعكس إيجاباً على اقتصادها، وأن تكون عنصراً داعماً للتفكير المعمق حول ترشيد السياسات العمومية والاستخدام العقلاني للموارد المتاحة.

ثانياً: أسباب ظهورها: ويرجع البعض ظهورها إلى:

- أنها نتيجة حتمية لحركية رؤوس الأموال وجعل الدول تتسابق من أجل جلب أكبر حجم من التدفقات المالية؛
- التصادم بين أهداف العولمة التي تسعى فرض منطقتها القائم على تحويل العالم إلى قرية واحدة بإزالة الحدود، بين الدول وتطبيق أنماط ونماذج موحدة وبين منطق المحافظة على سيادة الدول والتعبير عن أرائها، وأن الجباية عمل من أعمال السيادة لا يمكن التفريط فيها؛
- تدخل في إطار عولمة المذهب الليبرالي، الذي يفضل السوق لتنظيم الاقتصاد، ويدعو إلى اقتصاديات منفتحة، وأن فكرة المنافسة في ظل توفر شروط معينة، هي أفضل وسيلة للتخصيص الأمثل للموارد والحد من تدخل الدولة وتوسعها في فرض الضرائب دون فعالية، ونجد هذا المبرر الذي يعتمد عليه اغلب المدافعين عن المناسبة الضريبية.

ثالثاً: أنواع المنافسة الضريبية:¹

تصنف حسب معايير مختلفة: محلية أو مركزية - (سياسية و قانونية)

- المنافسة حسب شكل الدولة (فدرالية أو موحدة)؛
 - المنافسة حسب المستوى (المركزي أو المحلي)؛
 - المنافسة حسب النظرة القانونية (منافسة مشروعة، منافسة غير مشروعة).
- المنافسة المشروعة: عرض أدنى قيمة ممكنة من الضريبة لأجل إعطاء أعلى قيمة ممكنة من الخدمات العمومية التي تنعكس على الواقع الاقتصادي والاجتماعي، أي تعمل على خلق قيمة معتبرة من الخدمات بأقل تكلفة ضريبية، وتدخل عادة ضمن المنافسة بين الأقاليم (فدرالية - كونفدرالية).

المنافسة غير المشروعة: التي تسبب الضرر للدول الأخرى، سواء كانت مضيئة للاستثمار أو مشاركة في السوق حيث تضحي الأولى بجزء هام من مواردها لأجل جذب الاستثمار دون اهتمام لحجم المخاطر المحتملة الناجمة عن تلك التضحية، أما الصنف الآخر من الدول التي لم يفز باستقطاب رؤوس الأموال بسبب لها أضراراً معتبرة.²

رابعاً: تأثيرات المنافسة:³

- الضغط نحو تخفيض معدلات الإحضاع خاصة بالنسبة لعوامل الإنتاج المتحركة؛
- تطوير الإجراءات الهادفة لجذب القاعدة الجبائية مستقلة عن التوظيف الجغرافي الحقيقي للنشاط؛

¹ Jacques Le Cacheux, « La concurrence fiscale dans l'Union européenne », Idées économiques et sociales 2008/4 (N° 154), p. 24-29. DOI 10.3917/idee.154.0024.

² Barbier Gauchard A, La concurrence fiscale dans l U.E ,Les politiques budgétaires confrontées à la mobilité , politique étrangère ,2008/02 Eté, p 385-400.

³ Jacques Le Cacheux, « La concurrence fiscale dans l'Union européenne », Idées économiques et sociales 2008/4 (N° 154), p. 24-29. DOI 10.3917/idee.154.0024.



- زيادة العبء الضريبي على العوامل الثابتة أو الأقل حركية؛
- يمكن أن تساهم في تخفيض الإيرادات المالية مما يساعد على تعميق عجز الميزانية؛
- يمكن أن تؤدي إلى هجرة رؤوس الأموال للدول الأقل جذبا، وبالتالي تفريغ الاقتصاد من الأموال الضرورية¹؛
- خلق تشوهات في الأنظمة الضريبية والمساس بالقواعد الضريبية، من خلال إعادة توزيع العبء الضريبي بين الأوعية المختلفة، حيث أصبح عنصر العمل يتحمل العبء الأكبر، بينما تراجع مستوى العبء الضريبي الذي كان يتحمله عنصر رأس المال، وهذا يعتبر مساسا بمبادئ وقواعد الضريبة المتعارف عليها وهي قاعدة العدالة²؛
- ألحقت أضرارا مالية بالدول، وجمدت سياسات التنسيق والتعاون والتوحيد الضريبي، التي سعت التكتلات الإقليمية مثل الاتحاد الأوروبي منذ بداية بنائه، خاصة وأنها وجدت من يدافع عن هذا الاتجاه من منطلق الحرية وترك المنافسة تحقق التوازن الطبيعي للأنظمة الضريبية، قصد الوصول إلى أنظمة مثلى، استنادا لمنطق المنافسة الاقتصادية التي تحقق التخصيص الأمثل للموارد وأن التوازن الاقتصادي يتحقق بفعل حرية المنافسة.

الفرع الثاني : اهتمام الدول والهيئات الدولية بالمنافسة الضريبية:

أصبحت من القضايا التي تشكل انشغالات المهتمين بشؤون السياسات الجبائية، ومن أهم القضايا المطروحة للنقاش داخل الدوائر والمنتديات العالمية، كما أصبح ينظر لها كرهانات يجب كسبها، ووجدت شبه إجماع عالمي على التعامل معها على أنها مضرّة بالرغم من وجود مؤيدين لها³.

أولا: موقف الدول والهيئات والمنظمات العالمية من المنافسة

- ومن اجل ذلك أنشأت لجان متخصصة للبحث عن حلول لها، منها لجنة تابعة لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية تعرف (بمجموعة التدخل المالي الدولي) GAFI، وخرجت بتوصيات أهمها:
- أن المنافسة الضريبية مشكلة عالمية تتطلب حلها تعاون دولي؛
- ركزت على في البداية على تحديد وحصر التدابير الجبائية التمييزية التي تخالف القواعد الجبائية المتعارف عليها.

ثانيا: الجهود المبذولة للحد من المنافسة الضارة:

- أول رد فعل رسمي جاء من الاتحاد الأوروبي سنة 1996، حين قدم لائحة لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE في لوكسمبورغ يطالب فيها تقديم توضيحات حول حقيقة هذه الظاهرة والتفكير في كيفية التعامل معها⁴
- في 01/12/1997 في قمة لوكسمبورج تم ربط المنافسة بالضرائب على الشركات ذات النشاط الدولي؛

¹ Henri Sterdniak, Les réformes fiscales en Europe 1992-2000, revue de IOFCE, 2003/4, n 87, p, 337.

² Barbier -Gauchard A. op cité, p 385-400,

³ (عبد المجيد قدي. دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص،197.

⁴ OCDE, « concurrence fiscale dommageable », un problème mondiale (en line) www.ocde.org .



- في 09/04/1998 قدم منتدى الجباية التابع للمنظمة، تقريرا مطولا يشكل خلاصة لدراسة وبحث ومسح ميداني لمختلف الأنظمة الضريبية لمجموعة من دول العالم، يقر بانها مشكلة عالمية يجب تضافر الجهود للحد منها. وأضيفت لها صفة المضرة (La concurrence fiscale domagable).

ثالثا: نتائج عمل اللجنة:

1. أقرت اللجنة أن الظاهرة عالمية ويجب التصدي لها بشكل جماعي وأنها مضرة بحكم تأثيرها السلبي على المبادلات والاستثمار. والإخلال بقواعد الإخضاع¹ كما اعتبرت أن المنافسة الضريبية تلحق أضرارا بالدول المجاورة وأنها لا تخدم أحدا، لذلك أطلق عليها المنافسة الضريبية الضارة؛

2. حددت أهم التدابير أو الأحكام الضريبية التي يمكن اعتبارها خروجاً على القواعد الضريبية، وطالبت الدول بضرورة

تصحيحها أو إلغائها ، ومن هنا ظهرت فكرة الأنظمة الضريبية التفضيلية Les régimes fiscaux préférentiels وهي التي تحتوى على أحكام لا تتماشى والقواعد المرجعية في فرض الضرائب ، ويتعلق الأمر بتدابير استثنائية أو تمييزية لصالح الشركات قصد استدراجها للاستثمار ، من خلال تطبيق معدلات منخفضة ، مع أخرى ترتيبات تفتقد إلى الشفافية² ، والمشكلة ليس في مستوى المعدلات بقدر ما يتعلق الأمر باحترام مبادئ الإخضاع ، فإذا كانت دولة مثلا تطبق معدل منخفض على جميع الشركات المحلية والأجنبية على حد سواء فلا يمكن تصنيف ذلك في خانة التدابير المضرة. والمقابل نجد دولة تطبق معدل مرتفع على أرباح الشركات ولكنها تفرق بين المقيمين وغير المقيمين فان ذلك يدرج ضمن التدابير التفضيلية المضرة بالدول الأخرى، وقد واجهت اللجنة صعوبات كبيرة في وضع معايير لتحديد الممارسات والتدابير الجبائية التي تعبر عن المنافسة الضارة، من الصعب الحكم على إجراء ضريبي معين (منح مزايا) على انه إجراء ضار أو تمييزي. ولكن يمكن الاستدلال على بعض التدابير وتصنيفها ضمن التدابير الضارة ومنها المزايا الممنوحة لغير المقيمين على حساب المقيمين، والشفافية والوضوح في تحديد نطاق الإعفاء، والطرق المتبعة في وتقدير المادة الخاضعة للضريبة؛

3. قدم منتدى المنظمة المسؤول عن التقييم الدوري للأنظمة التفضيلية تقريرا سنة 2000 يشير إلى إحراز تقدم في مجال تقليص الممارسات الجبائية المضرة، ويصنف الأنظمة الضريبية التفضيلية إلى ثلاث مجموعات:

- الدول التي تقوم بإعفاء الدخول ذات المصدر الأجنبي فقط مثل (بنما، فنزويلا، هايتي)؛
- الدول التي تمنح نظاما تفضيلا للشركات التي ليس لها دخل من مصدر محلي مثل لوكسمبورج سويسرا الأورجواي؛
- هي التي لا تفرض أي ضريبة على الشركات سواء على الدخول ذات المصدر المحلي أو تلك الدخول ذات المصدر الخارجي مثل البهاماس وتعرف بالملاذ الضريبي.

¹ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 197.

² Eve, Donorio Di Meo ,De l harmonisation de la fiscalité directe dans la lute contre la concurrence fiscale dommageable ، mémoire DEA droit des affaire، dAIX Marseille ،France 2002/2003' p.36،

رابعاً تداعيات لمنافسة:

1. ساهمت في تجميد وتعثر سياسات التنسيق والتعاون والتوحيد الضريبي التي سعت التكتلات الإقليمية، مثل الاتحاد الأوروبي الذي شرع في تنسيق سياساته الضريبية منذ بداية بناء الاتحاد الأوروبي خاصة وأنها وجدت من يدافع عن هذا الاتجاه من منطلق الحرية وترك المنافسة تحقق التوازن الطبيعي للأنظمة الضريبية استناداً لمنطق المنافسة الاقتصادية سوف يدفع في اتجاه تخفيض معدلات الضرائب إلى المستوى الذي يجعل الدول غير قادرة على تمويل نفقاتها وعندها تتقارب الأنظمة الضريبية ويقع نوع من التوازن بين الرغبة في رفع حصيلة الضرائب والمستوى الذي يضمن استقطاب الاستثمارات والمحافظة على مواردها من الخروج نحو دول أخرى؛
2. أدخلت الدول في سلسلة غير منتهية من الإصلاحات الجبائية بحثاً عن الأنظمة المثلى والسياسات الفعالة التي تحقق العدالة والفعالية والتي تسعى إليها كل الدول²، حيث تطلب الأمر تشكيل أفواج عمل على مستوى المنظمات والهيئات الدولية مثل (م ت ت ا)، لجان خاصة مكلفة من طرف مجموعة الثمانية، لبحث مشكلات الجباية واقتراح الحلول المناسبة؛
3. مهدت للانحياز المالي سنة 2008 من خلال سياسات التحرر وعدم تأطير الأسواق المالية وترك النظام المالي لأعمال المضاربة والتفنن في اختراع المنتجات المالية وأعمال الاقتراض، وتأطير حركة الأموال القدرة من خلال توفير الملاذات الآمنة لهذه الأنشطة مما جعل تحركها من سوق لأخر بمثابة أسلحة دمار شامل لهذه الأسواق وهو ما وقع للأسواق الآسيوية ثم الأزمة المالية لسنة 2008.

المطلب الثاني الملاذات الضريبية

الملاذات الضريبية هي مناطق تختفي فيها الجباية وعرفت منذ القديم ولم تكن تثير الاهتمام لعددها المحدود، وفي السنوات الأخيرة قفزت قضية الملاذات إلى صدارة الاهتمام و النقاشات، و أصبح مصطلح الملاذات الضريبية أو الجنات كما يخلو للبعض تسميتها اعتماداً على الترجمة الفرنسية *les paradis fiscaux*، أكثر تداولاً عقب اللازمة المالية لسنة 2008، لأنها لم تكن بعيدة عما حدث من انهيارات في الأسواق المالية، نحاول معرفة حقيقة هذا الملاذات بالشكل الذي أصبحت عليه الآن، فهي تشكل إمبراطوريات لإدارة ثروات ضخمة من مصادر مشبوهة³، وعززت مكانها في حجم التجارة العالمية و حجم الأموال التي تديرها، مما جعل تأثيرها كبيراً على استقرار المالية الدولية خاصة بعد عولمة الأسواق المالية، نحاول اكتشاف هذا العالم و من يديره ومن المستفيد، خاصة أن دورها المشبوه، و وفي الوقت الذي تتعالى الأصوات المنادية لوضع حد لها تقابل بعدم الاستجابة من طرف الدول الكبرى الحاضنة و الراعية لهذه الملاذات، وهو يشير الكثير من التساؤلات. تناولنا لموضوع الملاذات يبقى في حدود معرفة طبيعتها، ومصادر أموالها،

¹ عبد المجيد قدي. دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى 2011 ص 209.

² Eve, Donorio Di Meo, De l'harmonisation de la fiscalité directe dans la lutte contre la concurrence fiscale dommageable, mémoire, DEA droit des affaires, dAIX Marseille, France, 2002/2003, p.36.

³ Catholique Caritas, Paradis fiscaux et judiciaires cessons le scandale !, Plateforme paradis fiscaux et judiciaires, Secours France, Paris, avril ; 2007.



وأليائها، ومحاولة فهم ما يدور حولنا وما تدبره الدول الكبرى لإدارة ثروات العالم بطرق شرعية، وأخرى غير شرعية، وقد يبرر ذلك منطق الأقوياء.

الفرع الأول: نشأة الملاذات وتطورها

ارتبط ظهور الملاذات بالتجارة الدولية بين القارات خاصة في البحر المتوسط وتعتبر النواة الأولى لملاذات الضريبة هي ظهور المناطق الحرة التي يتم فيها التبادل التجاري بدون دفع الرسوم. ويرى البعض أن الظهور الفعلي للملاذات جاء في النصف الثاني من القرن الماضي، حين أصبحت بعض الجزر الأمريكية والبريطانية ملاذات لتوطين الشركات والبنوك ولكن الانتشار السريع والقوي جاء ضمن فضاء العولمة.

أولا تاريخ الملاذات:

ليس من السهل معرفة بداية ظهور الملاذات الضريبية، البعض يربط تاريخ الملاذات الضريبية بتاريخ الضريبة، ويشير البعض إلى قرنين قبل الميلاد عندما ظهرت المناطق الحرة في البحر المتوسط في جزر رديلوس تمارس الأنشطة دون رسوم أو ضرائب، ونظرا لموقعها الجغرافي أصبحت أهم المراكز التجارية حين كان التجار اليونانيون الأوائل يبعثون ممثلين عنهم إلى الموانئ من اجل الاتفاق بين المشتريين والبائعين على مكان معين لشحن البضائع والإفلات من الرسوم المطبقة، ولا يختلف ذلك عما يحدث حاليا من عمليات خارج الحدود. ونفس المبدأ عرفته القرون الوسطى (المدن الحرة) التي تقام على الموانئ أو المعارض التي تستفيد من مبدأ خارج الحدود التجارية والجبائية من الإعفاء. وأول معرض معفى يعود للقرن السابع عشر في أقيم في سان دوني بفرنسا¹.

الملاذات الضريبية تطورت بالتوازي مع الدولة منذ القرن الثامن عشر وتضاعفت مع انتشار التجارة وكثافة تبادل رؤوس الأموال، في سنة 1880 قدم المحامون نصيحة لحكام الولايات المتحدة الأمريكية بإعفاء الشركات التي تتخذ إقامة لمقرها الاجتماعي في نيوجرسي، وفي سنة 1910 ظهر مصطلح غسيل الأموال في أمريكا الناتج من الاحتيال في الكحول، في 1920 ظهر جيل جديد من الملاذات (مناطق البهاماس - سويسرا - لوكسمبورج وتم تطوير التشريعات التي تسمح للأجانب بإيداع أموالهم للتملص من الضرائب واعتمدت على السر البنكي في تطوير نشاطها، في 1929 أثناء الأزمة الكبرى قرر القضاة في بريطانيا بان القرار الاستراتيجي الخاص بجباية الشركات المتعددة الجنسيات يجب أن يتخذ في لندن. مما جعل الشركات تفر إلى دول أخرى وتختار مكان لمقرها الاجتماعي.

في 1934 صدر قانون السر البنكي في سويسرا مكن فتح حسابات مقنعة. وخاصة عند التحول إلى دولة العناية وتطور المدن وبفضل صندوق الأورو دولار الذي دعم سنة 1957 من طرف Sir George Bolton أعلن عن الميلاد الفعلي للملاذات الضريبية².

تعبير الملاذ الضريبي يوحي بأنه جزيرة خلاصة بها شمس ونخيل، توجد على أطراف العالم حيث تحيي فئة من الصفوة، لكن هذه النظرة تغيرت، وأصبحت الملاذات الضريبية مراكز لتجميع رؤوس الأموال من مصادر مشبوهة، وحركتها

¹ Michel michel, Paradis fiscaux et judiciaires cessons le scandale, Paris avril 2007 /9

² <http://politique-du-possible.org/?p=363#sthash.rnc9Zlp3.dpuf>.



المفاجئة تثير انعكاسات خطيرة على الأسواق المالية، إضافة لكونها مناطق لكل أشكال التدليس والتلاعب كشفت عنها سلسلة الفضائح التي لحقت بأكبر الشركات والبنوك العملاقة وعرضتها للإفلاس والتصفية. فالملاذات الضريبية تقدم زيادة عن الامتيازات الضريبية سلسلة كاملة من الخدمات المالية والمصرفية وتوظيف الأموال في البنوك، في ظل مستوى عالي من المخاطر، مثل التسيير الخاص لصناديق الاستثمار، القيام بعمليات التأمين وإعادة التأمين، ابتكار عمليات جديدة في توظيف رؤوس الأموال مثل المنتجات المالية، ووصلت بعض الملاذات الضريبية مثل جزر كايمان لعرض نموذج متكامل ومندمج في المالية الدولية وذلك في بضع سنين، هذا الإقليم البريطاني الذي يسكنه 40000 ساكن، أصبح لاعبا لا يمكن الاستغناء عنه في الأسواق المالية العالمية ب 600 بنك 500 شركة للتأمين 50000 IBC و 25000 تكتل ترأست (Trust).

انتشار الملاذات الضريبية إمتد خلال الفترة 1980-1990 نتيجة الاختلال في التشريعات المالية والجبائية والممارسات التضليلية، المرتكزة على تقديم التعقيم عن الكفاءة مما سمح بتطورها.

ثانيا: مفهوم وتعريف للملاذات الضريبية

تفادى النصوص التشريعية على المستوى الرسمي استخدام مصطلح الملاذات الضريبية وتفضل تسميتها بالأقاليم ذات الجباية الضعيفة، أما المملكة المتحدة والولايات المتحدة فإنهم يفضلون استخدام الملاجئ الضريبية، إن مفهوم الجباية الضعيفة أو الإخضاع الضعيف يثير إشكالات نظرية في الحكم أو تصنيف هذا الإقليم أو ذاك على انه ملاذ ضريبي، ذلك أن الأنظمة الضريبية ليست متجانسة في درجات الإعفاء وكذلك والفئات المستفيدة، ويمكننا أن نذكر الحالات التالية عن الأنظمة الضعيفة الإخضاع (les régimes à taxation faible)¹.

1. دول تعفي الأشخاص الطبيعيين الأجانب دون الوطنيون بينما يطبق معدل الضريبة على الشركات مثل بقية مناطق (مثل موناكو في فرنسا)؛
2. الأنظمة الضريبية ذات الإخضاع الضعيف للمؤسسات وتعامل الأشخاص الطبيعيين معاملة عادية؛
3. الأنظمة الضريبية ذات الإخضاع الضعيف للأشخاص الطبيعيين والمؤسسات، وهذا ما يمكن اعتباره ملاذ ضريبي بينما يمكن استثناء الصنف الأول والثاني.

1- تعريف الملاذات:

1. يتعلق الأمر بدول تكتفي بضرائب شكلية أو ضعيفة كما تقدم المساعدة لغير المقيمين من الإفلات من الضرائب في دولة الإقامة²؛
2. الملاذ الضريبي هو إقليم بدون جباية أو تكون الجباية فيه ضعيفة بالمقارنة مع مستويات الإخضاع القائمة في دول أخرى ذات جباية ثقيلة؛

¹Robescu Ofelia Valentina Diaconeasa Aurelia Aurora Le rôle des paradis fiscaux dans la crise financière Université "Valahia" de Târgovist

²-Paradis fiscaux et judiciaires cessons le scandale ! Plateforme paradis fiscaux et judiciaires Secours catholique - Caritas France Paris page 05 avril 2007



3. الملاذ الضريبي محصن بتدابير وتشريعات وممارسات إدارية تمنع تبادل المعلومات حول المكلفين بالضريبة مع دول أخرى.

2. خصائص الملاذات:¹

- ضرائب بدون دلالة أو غير موجودة خاصة لغير المقيمين؛
- غياب تبادل المعلومات الضريبية مع دول أخرى أو تعاون محدود؛
- غياب الشفافية للنظام الضريبي يمكن لجهات إدارية منح إعفاءات؛
- سهولة كبيرة في الإقامة وإنشاء الشركات بقليل من الشكليات؛
- مع بعض القوانين لتجمع الشركات تعطي آثار للمجمعات أو التكتلات الأجنبي؛
- الملاذ الضريبي هو إقليم يمكن أن يكون دولة ذات سيادة أو غير مستقلة تتمتع بحكم ذاتي أو إقليم من دولة أو مناطق تحت حماية دول أخرى.

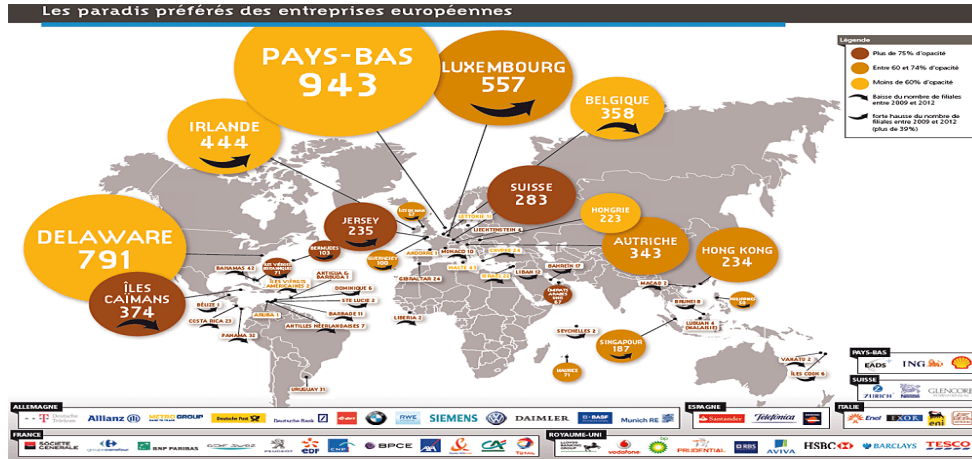
ثالثا: الخريطة الجغرافية للملاذات وأنشطتها

1. التوزيع الجغرافي:

ظهور الملاذات بدأ في أوروبا ثم في الولايات ، وأخيرا اتجهت إلى الشرق نحو آسيا (هونج كونج وماليزيا جزر مكاو) وأصبحت تتمدد شمالا وجنوبا وشرقا وغربا لتشمل العديد من مناطق ودول العالم ، مع تحولها من مراكز تقليدية إلى مراكز أكثر نشاطا وإدكاء لموجة من التنافس المحموم علي جذب المزيد من التدفقات المالية والثروات الهاربة، وتمددت الخريطة لتشمل العديد من دول جانبي الأطلسي، بالإضافة إلى أمريكا اللاتينية وروسيا وشرق أوروبا والعديد من الجزر والأقاليم المتناثرة عبر المحيطات الأخرى، ويدخل في الخريطة الموسعة الكثير من الأقاليم والجزر التابعة لبريطانيا بالإضافة إلى الولايات المتحدة التي تحتل الصدارة من حيث أهمية الملاذات الضريبية، إلى جانب ولايات أخرى تمارس بصورة أو أخرى بعض عمل الملاذات الضريبية ناهيك عن العديد من دول أوروبا الشرقية والآسيوية واللاتينية.

تبقى الأرقام متضاربة بشأن العدد الحقيقي للملاذات ولكنها بالتأكيد تتجاوز العدد 60 ملاذا أغلبها في أوروبا ومحيطها (حوالي 16 دولة منها 9 تنتمي للاتحاد الأوروبي. وفرنسا وحدها أحصت على الأقل 5 ملاذات (بولينيزيا- موناكو أندور - سان بارتيليمي - سان مارتا). وأكبر الملاذات توجد في الولايات المتحدة.

¹ Guardian avoidance », Tom Clark Aux paradis des impôts perdus Enquête, 10 juin 2013.

خريطة الملاذات الضريبية في العالم (التي تفضلها الشركات العالمية)¹

Extrait du rapport BEPS, "Aux paradis des impôts perdus", .actualisé en mai, 2013 p 2.

2- تصنيف الملاذات حسب عدد الشركات وحسب الأنشطة

الملاحظ من الجدول أن أكبر المراكز التي تحتضن العدد الكبير من الشركات هو الدول المنخفضة ثم الولايات المتحدة ومن حيث توزيع النشاط، نجد (بريطانيا) متخصصة في إدارة الثروات المنهوبة من الدول الأخرى: أما فرنسا فإنها تبحث عن الصفوة من القوم باعتبارها بلد السياحة الأول في العالم أما الولايات المتحدة، فتتفهم بإدارة العمليات المصرفية وصناديق التحوط.

الجدول رقم (3-4): ترتيب الملاذات حسب حجمها (عدد الشركات المتوطنة)

الملاذ	الدول المنخفضة	جزر ديلاوار	لوكسمبورج	إيرلندا	جزر كايمان
عدد الشركات	945	791	557	444	374

الجدول رقم (3-5): توزيع الملاذات حسب النشاط المهيمن أو الغالب

القارة	البلد	الملاذ التابع له	النشاط الغالب
أوروبا	بريطانيا	جزر فرجين	إدارة الثروات المنهوبة
أوروبا	جزر الكرايب	جزر الكرايب	مركز لصناديق لتحوط
أوروبا	فرنسا	إمارة موناكو	مخصصة للصفوة من الأوروبيين
أوروبا	لوكسمبورج	لوكسمبورج	للشركات الراغبة في التهرب الضريبي
أوروبا	سويسرا		أكبر مركز لإدارة الثروات وأموال التهرب
أمريكا	الولايات المتحدة	فلوريدا-نيفادا-ديلاوار	إدارة العمليات المصرفية وصناديق التحوط
آسيا	الصين	هونك كونج	أكبر مركز لإنشاء شركات الاوف شور
آسيا	ماليزيا	ماليزيا	تدير أموال كبيرة من آسيا
آسيا	دبي	دبي	

Source : Christian Chavagneux, Les paradis fiscaux facilitent la formation de capitaux, d'Alternatives Économiques n° 277 - février 2009 www.alternatives-economiques.fr.

¹ Extrait du rapport BEPS, "Aux paradis des impôts perdus", .actualisé en mai, 2013 p, 2.

الفرع الثاني: مصادر أموال الملاذات

الملاذات الضريبية مواقع لتجميع أموال من مصادر مختلفة يمكن ترتيبها في أربع أصناف كبرى هي:¹

- المبالغ المتصلة بالفساد المالي (الاختلاسات أو الرشوة)؛
- المبالغ المتصلة بأنشطة إجرامية (التهرب، السلاح، المخدرات)؛
- أموال التهرب الضريبي؛
- أموال الاقتصاد المخفي.

أولاً: أموال الاختلاسات والرشاوى والفساد: يرصد المتبعون لحركة الأموال نحو الملاذات أنها هناك مبالغ معتبرة ترد يوماً إلى المراكز المالية والتي أغلبها حصيلة الاختلاسات والرشاوى آتية من الشمال كما تأتي من الجنوب أصحابها من ذوي النفوذ في تسيير الأموال العامة في بلادهم، وفي كثير من الأحيان يستهدف هؤلاء من طرف الباحثين عن فرص مريحة لاستثماراتهم خاصة في مجال البترول والمناجم بتقديم الإكراميات التي تم الاعتراف بها علنياً كبنء الشركة وتواطؤ مفضوح حتى من حكومات المتفاوضين للحصول على رخصة الاستغلال أو إبرام صفقات إنجاز المشاريع والدخول إلى الأسواق، وتشكل هذه العملات مبالغ هامة يتم صبها في حسابات في الخارج بعيداً عن أعين الرقابة. بهذه الكيفية فإن دولة المرتشي الفاسد سوف تفقد مبالغ يمكنها أن تكون معتبرة بسبب هذا التواطؤ المفضوح وفي بعض الأحيان بتفويض من حكومات دول الشمال. دون أن ننسى الأموال المهربة من طرف حكام الجنوب المستبدن (أموال شاه إيران تشوايسيسكو نوريغا - سياد بري وغيرهم - عملية نهب البنك المركزي النيجري بلغت 700 مليون دولار).

تبدو أن عمليات الاختلاس والتحايل لا تنتهي ويخطئ من يعتقد أنه تم اكتشاف كل أشكال الاختلاسات وأن المبالغ المصرح بها ما هي إلا جزء من الحقيقة وليس كلها بالرغم من التعاون التي أصبحت تبديه بلدان الشمال في التعامل مع بلدان الجنوب في محاولاتها لاسترجاع هذه الأموال مثل استخدام الأموال النيجيرية المهربة في تسديد ديونها الخارجية إلا أن الأغلبية من الأموال المهربة لا يتم استرجاعها بحجج مختلفة.

ثانياً أموال التجارة غير الشرعية (تجارة السلاح، المخدرات، الجنس، الأعضاء):

نشاط بيع الأسلحة يعتبر القطاع الأول في العالم برقم أعمال سنوي يصل إلى 800 مليا ر دولار سنويا وتمثل الدول الصناعية الكبرى في مجموعة G8 90% من مبيعات الأسلحة وأغلب عمليات التهريب للأسلحة تتم على شكل عملات من طرف الشركات المنتجة للحصول على صفقات بيع الأسلحة. يقدر أحد الخبراء أن الأرباح المحققة من الأعمال الإجرامية تقدر ب 1 مليار يومياً أي 360 مليار في السنة يتم ضخها في الأسواق المالية. رقم الأعمال الإجمالي من المخدرات في العالم يقدر ب 400 مليار دولار موزعة كما يلي:

- 180 مليار مكافآت المزورين والمهنيين للشركات القانونية اللذين يتعاونون مع المنظمات الإجرامية؛
- 120 مليار تعود مباشرة للمنظمات الإجرامية ويتم غسلها في الاقتصاد الحقيقي.

¹ Christian Chavagneux, Les paradis fiscaux facilitent la formation de capitaux spéculatifs, n° 277 - février 2009www.alternatives-economiques.fr.

الوحدة مليار دولار

الجدول رقم (3-6): تركيبة الأنشطة غير الشرعية

أنواع رؤوس الأموال	المبالغ مليار دولار
رؤوس الأموال في الملاذات الضريبية	5000 مليار دولار
أنواع الأنشطة الإجرامية	1000 مليار دولار
تجارة وتهريب المخدرات:	من 500 إلى 750 مليار دولار
- تجارة الأعضاء البشرية البشر	20 مليار دولار
التجارة المخفية (تهريب المنتجات الممنوعة باتفاقيات دولية، تجارة الأعضاء البشرية)	4 ملايين شخص في العام منه 1 مليون في تجارة الجنس
المعادن النفيسة، السلع القديمة، الآثار	حوالي 6 مليار دولار
تهريب التبغ والكحول تمثل حوالي	15% من استهلاك الاتحاد الأوروبي
التقليد	450 مليار دولار

-المصدر: تم تجميع الأرقام من مصادر مختلفة

Pierre Chaignea, les paradis fiscaux, Copyright © 2013, Politique du Possible <http://politique-du-possible.org/?p=363#sthash.rnc9Zlp3.dpuf>

John Christensen, La corruption, la pauvreté, et l'économie politique des paradis fiscaux octobre 2007

ثالثا أموال التهرب الضريبي:

إن الفرق بين الأرباح الحقيقية والأرباح المصرح بها لدى مصالح الضرائب من طرف المكلفين بالضريبة تشكل مستوى التهرب الضريبي، الملاذات مهمتها الأساسية تمكين القادمين إليها بعدم دفع الضرائب، حيث تستقبل بأيادي مفتوحة مبالغ ضخمة فلتت من الضرائب الوطنية من طرف أشخاص اغتنوا من صفقات مشبوهة أو مؤسسات متعددة الجنسيات تستخدم طرق التحايل والغش لتخفيض أرباحها (تضخيم أسعار التحويل، الفواتير المزورة) يكفي لهؤلاء بإقامة أو توطين مؤسسات وهمية. كما تسمح للمؤسسات المتعددة الجنسيات بإجراء تحويلات مضخمة بين الفروع بحيث يظهر الربح في المكان المرغوب. أو استئانة بتخفيض رأس المال للفروع المتواجدة في دول تخضع لضرائب ثقيلة. وهذا ما لجأت إليه ايكسون عندما عملت على الخسارة لمدة 23 عام وتدفع اقل الضرائب.

تشير الإحصائيات الدولية أن التهرب الضريبي يمثل ما بين 5% إلى 25% من الإيرادات الجبائية الممكنة في الدول المتطورة وبين 30% إلى 40%¹ في الدول الأقل تطورا. وصل مبلغ الإيرادات الضريبية العالمية التي تخسر ها الدول سنويا إلى 255 مليار دولار نتيجة الملاذات الضريبية علما أن الدول تتفادى التصريح بالمبلغ الحقيقي للتهرب الضريبي ولكنه يبقى مستواه مرتفعا خاصة في الدول المتخلفة. ولجأت بعض الدول لإصدار عفو ضريبي لاسترداد جزء من هذه الأموال مستخدمة نسبة رمزية للغرامة ب 2.5%. مثل إيطاليا وبلجيكا. في ظل وجود ملاذات تحمي المتهربين من المتابعة والعقاب فان أساليب المكافحة لن تجد نفعا وتبقى فعاليتها ناقصة.

¹ François Gobbe, Stop à l'évasion fiscale et à la compétition fiscale, Kairos Europe, novembre 2004, p. 40

رابعا الاقتصاد الموازي أو المخفي¹:

تشير التقديرات إلى أن نطاق ما يعرف بالاقتصاد الموازي يتراوح بين 8 % و 20 % في الدول الأكثر تأطيرا لأنشطتها الاقتصادية وهي الدول المتطورة ويتراوح بين 30 %-70 % في الدول النامية التي تعجز عن تأطير أنشطتها الاقتصادية. وواضح من الجدول التالي مدي اختلاف نطاق الأنشطة الممارسة بشكل غير رسمي (الاقتصاد الموازي) كنسبة من الدخل الإجمالي الخام في عينة من الدول (الملاذات الضريبية عبارة عن مكان للتقاطع والاختلاط والارتباط بين الاقتصاد الشرعي والاقتصاد غير الشرعي).

الجدول رقم (3-7): نسبة الاقتصاد الموازي من إجمالي النشاط لبعض الدول

الدول	نيجيريا	البرازيل	الاتحاد السوفيتي	منظمة التعاون لتنمية
PIB %	76%	29%	29.5%	9.3%

<http://politique-du-ossible.org/?p=363#sthash.rnc9Zlp3.dpu>

الفرع الثالث: مكانة وحجم الملاذات في الاقتصاد العالمي

كان ينظر في البداية إلى الملاذات الضريبية مجرد ملاذ لثروات الأغنياء سواء الشرعية أو غير الشرعية والرامية إلى الاحتفاظ بسرقتها وبعيدا عن أنظار الأجهزة الضريبية، ولكنها سرعان ما تحولت إلى مراكز لتوطين الشركات العالمية والمؤسسات المالية العملاقة لتستفيد من الموفورات الضريبية الممنوحة، وكان لاستحداث وتطوير صيغ التمويل الحديثة بظهور المشتقات المالية، إلى جانب التطور الكبير للأشكال القانونية للشركات والتي تسمح بتكوين مراكز للشركات (أوف شور) وفي ظل انتشار الفساد وتجارة الأنشطة الإجرامية، كل ذلك حول الملاذات الضريبية من مجرد مواقع للاستحمام إلى مراكز رئيسية للنشاطات الاقتصادية عامة والمالية خاصة ليكشف العالم غداة الأزمة عن حجمها ومكانتها في الاقتصاد العالمي، وعلاقتها المباشرة بالأزمة المالية، ويتضح ذلك من النسب التالية التي تمثلها في النشاط الاقتصادي.

الجدول رقم (3-8): وزن ومكانة الملاذات الضريبية في الاقتصاد العالمي 2008

النشاط	النسبة
التجارة العالمية	55 % من حجم التجارة العالمية تمر عبرها
التدفقات المالية	35 % من حجم التدفقات المالية العالمية
الاستثمارات	1/3 حجم الاستثمارات المباشرة في العالم
الأصول المسيرة	بين 10.000 و 11.000 مليار

¹. Paradis fiscaux, et judiciaires cessons le scandale ! Plateforme paradis fiscaux et judiciaires, Secours catholique - Caritas France, Paris p 14 avril, 2007.



أصبحت أنشطة الملاذات الضريبية عبارة عن صناعة ضخمة حيث تدير نحو 20٪ من الثروات الخاصة العالمية وأكثر من 22٪ من الأصول الخارجية للبنوك، وان الملاذات الضريبية تستحوذ على أكثر من نصف (54.2٪) من موجودات محتفظ بها خارج الحدود بمجموع يزيد عن 5000 مليار دولار أمريكي، وهناك أكثر من 2.4 مليون شركة خارج الحدود.

الفرع الرابع: تأثير الملاذات الضريبية ودورها في الأزمة المالية

سلسلة الأزمات المالية والاقتصادية وعدم الاستقرار المالي للدول أو الأسواق المالية إلى جانب الفضاءات المالية والإفلاس المالي لكبرى المؤسسات المالية والاقتصادية في العالم وأخيرا الأزمة المالية الأخيرة لسنة 2008 وفي كل مرة يعاد طرح علاقة هذه الأحداث بالملاذات الضريبية وأنها ليست بعيدة أن لم تكن هي المسببة لها بداية من الأزمة المكسيكية في الثمانينات مروراً بالأزمة الآسيوية حين عبرت خلال بضعة أيام من صيف 1998 أكثر من 70 مليار دولار من مصدر غامض مهرباً عبر المجال المالي الروسي نحو بنك في نيويورك. في تايلاند وقبل الأزمة الآسيوية فان ثلثي السلف القصيرة المدي التي دخلت قد مرت على هيئات الشركات خارج الحدود "offshore" وهي فروع لبنوك دولية كبرى.

1. التعتيم وزعزعة الاستقرار المالي للأسواق المالية¹؛
2. عامل للفضائح وإفلاس الشركات الكبرى؛
3. عامل أساسي في الأزمة المالية.

أولاً. آلية عمل الملاذات ودورها في زعزعة الاستقرار المالي:

إن تجمع كتل ومبالغ مالية ضخمة في الملاذات الضريبية وتحركها السريع والاستثنائي يشكل عامل مدمراً لاستقرار الأسواق المالية خاصة والنظام المالي العالمي عامة، بعد ظهور ما يسمى بالمشتقات المالية التي اعتبرت أسلحة مالية للدمار الشامل، أما الذخيرة الحية هو رأس المال الوهمي الافتراضي، الذي لا يأتي من خلق القيمة وتراكم رأس المال، ولكنه يسير من طرف كمبيوتر لمبالغ ضخمة تعرف برؤوس أموال المضاربة، بلغت المنتجات المشتقة سنة 2007: 596 بليون دولار يمثل 12 مرة حجم الثروة المنتجة في العالم لمدة سنة، وبلغت خسائر البنوك سنة 2008 بليون 2.2 بليون أي حوالي 5 ٪ من القوة الكامنة التدميرية لنواتج المشتقات المالية .

إن سهولة الحركة التي وفرتها العلاقات المالية، إلى جانب الضبابية والسرية التي تحكم عمل الملاذات الضريبية خلقت جو من عدم الثقة داخل النظام المالي العالمي، وزرعت الشكوك والريبة في قرارات البنوك والأسواق المالية كل يفشل آليات الضبط والتحكم في تسيير المالية الدولية، والمستفيد الأكبر من هذا المناخ هي أموال المضاربة التي تحقق عوائد مرتفعة في حين تتعرض الكثير من البنوك لمخاطر حقيقية بفعل المغامرة في توظيفات ذات مخاطرة مرتفعة، وتأتي الولايات المتحدة في صدارة الدول حيث تسيطر على أكثر من 36 ٪ من أموال المضاربة تليها بريطانيا بـ 21 ٪ أي أن نصف أموال المضاربة في العالم تحت سيطرة دولتين (الولايات المتحدة وبريطانيا) ، وتشير الإحصائيات إلى أن ربع الثروة السنوية

¹ Robescu Ofelia Valentina Diaconeasa Aurélie Aurora Le rôle des paradis fiscaux dans la crise financière p/14 Université "Valahia" de Târgoviste



لبريطانيا سنة 2008 تأتي من أموال المضاربة، وبالتالي ليس غريبا على الدولتين أن تدافع بقوة ضد كل عمل يمس أو يقلص من أموال المضاربة .

ثانيا. عامل للفضائح والإفلاس:

تعتبر أكبر فضيحة مالية هي إفلاس شركة ايرون الأمريكية في ديسمبر 2001، نظرا لحجم الصدمة¹ عندما اكتشفت ثغرة مالية ب 40 مليار دولار، ويعلن إفلاسها ويحال أكثر من 21000 عاملا على البطالة، ومئات الآلاف من المساهمين فقدوا مستقبلهم، رد الفعل كان سريعا من الولايات المتحدة بإصدار قانون لتشديد الرقابة المحاسبية وتشجيع الإعلان والتبليغ عن الأخطاء ومضاعفة إقرار المسيرين، ولكن هذا القانون لم يهاجم الأدوات التي سمحت بهذا التصرفات المذنبه ولم يحمل أحدا وجود الملاذات الضريبية.

ثالثا. دورها في الأزمة العالمية لسنة 2008²:

الأزمة المالية التي عاشها العالم سنة 2008 جاءت لتذكر العالم بوجود الملاذات الضريبية، التي من دون شك تم نسيانها منذ عشرات السنين، وحتى منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية قد أعلنت سنة 2000 بأنه لم يبق سوى ثلاث دول التي لا تزال ترفض التعاون فيما يتعلق بتبادل المعلومات، إن الملاذات الضريبية هي مراكز لتكوين وتجميع وتسهيل حركة رؤوس أموال المضاربة، وتعمل على إدماجها في الدورة الاقتصادية العادية بطرق ملتوية ومعقدة، الأمر الذي يجعلها غير بعيدة عن توسيع الأزمة وامتدادها لان العامل الأساسي في تفجر الأزمة المالية العالمية وتبعاتها الاقتصادية تمثل في النمو السرطاني لأنشطة الكيانات المالية والمصرفية العملاقة في هذه الملاذات ومنها إلى جميع أنحاء العالم متجاوزة لكل الحدود الجغرافية.

(نعتقد أن الملاذات الضريبية ليس السبب الرئيسي أو المباشر لازمة المالية والبنكية ولكنها تبقى عناصر تعجيل وتسريع لازمة المالية العالمية)³.

الفرع الخامس: الجهود الدولية لمحاربة الملاذات الضريبية

لاشك أن قضية الملاذات الضريبية تتقاطع مع قضايا ومشاكل أخرى وتتداخل معها في علاقات متشابكة مثل محاربة غسيل الأموال ومحاربة الجريمة المنظمة والفساد المالي إلى جانب التهرب الضريبي تعتبر مشكلة السر البنكي هي العامل الذي يقف حاجزا أمام الهيئات والمنظمات الدولية لمتابعة المحتالين تبذل جهود كبيرة لمحاربة هذه الظواهر الضارة بالاجتمع الدولي والتي تتطلب التعاون والتكاتف لجميع الجهود وإشراك اغلب الهيئات الدولية في معالجة هذه القضايا ومن هذه المنظمات نذكر: المجلس الأوروبي، البنك العالمي صندوق النقد الدولي، المنظمة العالمية للتجارة المنظمة العالمية للجمارك،

مجمع ايرون سابع مؤسسة أمريكية برقم أعمال 101 مليار، مجموع فروعه 600 في جزر كايمان منها 160 ي جزر تورس وكاكوس، هذه

¹الجزر هي ملاذات ضريبية حظيت بدعم قوى من البنوك وتشرف عليها أكبر شركة في التدقيق والمحاسبة (شركة ارثور اوندرسن

² Robescu Ofelia, Dia coneasa, Aurelia Aurora, Le rôle des paradis fiscaux dans la crise financière, Valentina Université, "Valahia" de T ârgoviste

³ % Attac Les paradis fiscaux, agent de la crise financière attacfr@attac.org - Internet : www.france.attac.org % février 2009



منظمة الأمم والمتحدة، المعهد الأوروبي للحماية ومراقبة الجريمة، الديوان الأوروبي لمكافحة الغش مجموعة التدخل المالية الدولية - منظمة التعاون والتنمية (OCDE).

أولاً: جهود منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية قبل الأزمة المالية OCDE :

في سنة 1989 تم إنشاء هيئة تابعة لمنظمة التعاون والتنمية تعرف بمجموعة العمل للمالية الدولية (GAFI) بدأت عملها بوضع معايير من خلالها تحدد إن كانت هذه الدولة تصنف ضمن الدول التي ترفض التعاون معها واعتمدت OCDE على معايير لتحديد صفة الملاذ الضريبي وهي¹:

1. إن المنظومة تطبق ضرائب غير موجودة أو لا تشكل دلالة؛

2. غياب الشفافية في تطبيق القانون الجبائي؛

3. غياب تبادل المعلومات لغايات جبائية مع الإدارات الضريبية الأخرى وغياب الأنشطة الأساسية.

أصدرت أول قائمة للدول المصنفة غير المتعاونة سنة 2001 تضم 30 دولة منذ أن وضعت OCDE. الأدوات لمحاربة الملاذات الضريبية نجد 33 منظومة خضعت للشروط المنظمة في ميدان الشفافية والتبادل الفعلي للمعلومات وبذلك سقط اسمها من قائمة الدول غير المتعاونة بينما بقي البعض دون التزام في بأي تعاون حول الشفافية.

ثانياً جهود المنظمة بعد الأزمة المالية لسنة 2008:

في 21/08/2008 أي بعد حدوث الأزمة المالية، تحركت كل من ألمانيا وفرنسا ومعها 15 دولة بضرورة وضع حد للملاذات الضريبية ضمن مبدأ الشفافية للنظام المالي العالمي، مع العلم حسب تصريحات احد الخبراء سنة 2008 أن الولايات المتحدة تعارض أي فكرة لمراقبة الملاذات الضريبية بحجة أنها تقدم خدمات اقل تكلفة وسلسلة من الناحية القانونية لأعوان التجارة الخارجية، كما تشكل شوكة للإبقاء على السياسات الضريبية الضعيفة²، إن تواجد الملاذات الضريبية بجوار الدول الكبرى، حوالي 95% من الملاذات الضريبية تمثل مستعمرات قديمة بريطانية فرنسية وإسبانية هو دليل على وجود مصالح وفوائد من تجنيها هذه الدول، وهو ما يفسر موقف هذه الدول اتجاه الملاذات الضريبية.

في 04/02/2009 قامت OCDE وبالتنسيق مع مجموعة العشرين بتصنيف المناطق التي تعذ ملاذات ضريبية ونشرت قائمة بأسماء للملاذات الضريبية مقسمة إلى ثلاث قوائم:

اسود

رمادي فاتح

رمادي فاتح

حسب درجة التعاون وتم التركيز على القائمة السوداء وهي الكيانات والدول التي ترفض احترام المعايير الدولية والتعاون في مجال تبادل المعلومات مع أنها أمضت أكثر من 12 اتفاق. علما أن الكثير من الملاذات الضريبية الغير متعاونة مثل جرسى وهون كونج ولم تظهر في أي تصنيف وهي كيانات تابعة للدول المشاركة في مجموعة G/20، مما يطرح علامة استفهام حول معايير التعامل الدولي. ومع ذلك فان نشر هذه القوائم أعطى نتائج باهرة. ففي بضعة أسابيع أعلنت

¹ François Gobbe, Stop à l'évasion fiscale et à la compétition fiscale, Kairos Europe, novembre 2004, p 40.

² Fiscalité CNDP I la Réformer -Pauline Gandré et Camille Sutter). LA Crise économique : une. Opportunité pour des économiques et sociales 02/2010 N° 160 pages 25 .



الأماكن المالية المعروفة بالتطبيق الصارم للسر البنكي عن تغيير سياستها وقبلت ابتداء من الآن بالتعاون في المجال الجبائي. ليخشتاين كانت مركزا لفضيحة كبرى تتعلق بالغش الضريبي.

آندور أعلنت عن التحاقها بالمجتمع الدولي بعد أيام معدودة، ثم إمارة موناكو التحاقها بقبول التدابير المطلوبة بعد أن أدرجت ضمن القوائم، هذه الحركة سبقتها المواقع المالية المهمة في هون كونج وسنغافورة، أنها سوف تتطابق مع المعايير تطبقها مستقبلا، وكذلك فعلت الدول الأعضاء في OCDE مثل بلجيكا - النمسا لوكسمبورغ - سويسرا قرروا تطبيق المعايير في مجال تبادل المعلومات. وبقيت بعض الكيانات تقاوم أو تنما طل في تطبيق معايير مثل جزر برميديا وجزر كايمان وتسعي لعقد اتفاقيات ثنائية لتبادل المعلومات الجبائية.

ومن اهم المطالب الدولية في هذا المجال نذكر التدابير التالية¹:

- رفع السر البنكي في كل الدول عند طلب الهيئات القضائية أو الجبائية؛
- تنظيم عملية تمرکز الحسابات البنكية في كل دولة؛
- تعاون بين السلطات القضائية والجبائية؛
- إلغاء جميع التدابير بالفضيلية؛
- فرض التعريف الحقيقي للمستفيدين الحقيقيين للأشخاص المعنويين والتكتلات، والجميع يخضع للرقابة لمنظمة عالمية لها صلاحيات فرض عقوبات تصل حد الإقصاء من التعاملات الدولية؛
- على المؤسسات الكبرى والشركات الدولية للمقاصة والبنوك، أن تلتزم بقفل حساباتها (الفروع والقابضة) المتواجدة خارج الحدود، وتسوية الأموال والسندات تحت الرقابة الدولية الدائمة من طرف لجنة للمراقبة معتمدة من هيئات دولية.

في 15/10/2012 تحدث الوزير الفرنسي فرانسوا فيلو (François Fillon) عن زوال الملاذات الضريبية ويعلن عن ميلاد النظام المالي العالمي، ولم يمر شهر واحد حتى تم التراجع عنه واعلن عن نهاية هذه المعركة، وأن سويسرا ليست ملاذا ضريبيا استنادا لتصنيف منظمة التعاون والتنمية، وهذا بعد الزيارة الحاطفة التي قام بها سويسرا، وفي اجتماع مجموعة G/20 اكتفت بإشارة خجولة حول الملاذات الضريبية مواصلة العمل على تحديد الكيانات غير المتعاونة من طرف المنظمات الدولية وإجبارها على الاستجابة لمطالب المجتمع الدولي خاصة فيما يتعلق بتبادل المعلومات والشفافية في تعاملاتها.

ثالثا جهود المنظمات غير الحكومية:

ومن اهم المنظمات الأكثر نشاطا التي تعرف باسم (من اجل جباية عادلة) Tax Justice Network، التي تكافح ضد التعتيم المالي وتحاول أن تفرض على المؤسسات بالتصريح بأنشطتها والعمل على التضييق على التدفقات الأموال والثروة المنتجة والضرائب المدفوعة حيث وضعت القواعد التالية:

¹)% Attac des paradis fiscaux agents de la crise financière



1 - الشفافية (دولة-دولة): pays par pays قواعد إجبارية للإعلان عن التسديدات للحكومات المتواجدة في قطاع الاستخراج بالنسبة للشركات الأمريكية، وقد سار الاتحاد الأوروبي على نفس المنوال ابتداء من سنة 2010 باعتماد القانون الأمريكي لصاحبه Frank Dodd ، التي يتوقع الشفافية دولة بدولة- (مشروع بمشروع) بالنسبة للضرائب والرسوم المدفوعة، كما وسعت أوروبا هذا القانون ليشمل مؤسسات البترول والغاز إلى الأنشطة الغابات ثم المؤسسات البنكية وأصبح التركيز على الإفصاح المحاسبي لتحقيق الشفافية (مثل رقم الأعمال الأرباح وبعد البنوك يتم تعميمه على كبرى المؤسسات؛

2. مراجعة قواعد الجباية للشركات المتعددة الجنسيات: اجتماع مجموعة 20 جوان 2012 اعلن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية عن ورشة (المكافحة ضد الانجراف قواعد تأسيس الضرائب وتحويل الأرباح.

الفرع السادس. مستقبل الملاذات الضريبية

يبدو أن الآثار التي خلفتها الأزمة المالية على اقتصاديات الدول خاصة الصناعية منها: (تراجع نسب النمو الاقتصادي، ارتفاع معدل البطالة، الارتباك في الأسواق المالية وغياب الثقة بعد الأزمات المالية وإفلاس للمؤسسات المالية الكبرى)¹ وأمام الاحتياجات الكبرى للموارد المالية للدول الدولة لتحريك اقتصاداتها، وانقاد ما يمكن إنقاذه، يلاحظ تغير في مواقف الدول التي كانت معارضة وعلى الخصوص كل من بريطانيا والولايات المتحدة وأصبحت تتحدث وتكشف عن أرقام مخيفة للثروات المجمعة (12 تريليون دولار تؤدي إلى خسارة أكثر من 100 مليار دولار في شكل ضرائب لا يتم تحصيلها ، وفي آخر توصياتها في ديسمبر 2013 وكإجراء فوري من طرف المفوضية²:

- التوصية الأولى: اتخاذ موقف حازم من قبل الاتحاد الأوروبي فيما يتعلق بالملاذات الضريبية تتجاوز التدابير القائمة على المستوى الدولي ووضع هذه الملاذات على قوائم سوداء وطنية؛
- التوصية الثانية: التخطيط الضريبي وذلك عبر توفير طرق مختلفة لمعالجة الثغرات التي تستغلها بعض الشركات لتجنب دفع نصيبها من الضرائب.

وحتى لا تظل خطة العمل التي تم إصدارها حبرا على ورق فقد قررت المفوضية الأوروبية استحداث أدوات عمل جديدة وقواعد مراقبة لمواكبة الجهود المبذولة في مكافحة الفساد والتهرب الضريبي. إذ ستسهر لجنة خاصة بالحكم الراشد في المسائل الضريبية على رصد وتنفيذ هذه التوصيات من قبل الدول الأعضاء وتقديم تقرير عن ذلك. وفي مجال الضرائب المباشرة شرع في تطبيق إجبارية تبادل المعلومات بين الدول الأعضاء. ولا يمكن لأي دولة رفض ذلك باسم السرية المصرفية وبذلك يتسنى لكل دولة معرفة مداخيل مواطنيها في أي دولة داخل الاتحاد. كما حددت آجال مستقبلية للتنفيذ التلقائي لتبادل المعلومات ولا تحتاج لتقديم طلب كما سيوسع مجال التعاون للمعاشات والتأمين.

نادية العقون، العولمة الاقتصادية والأزمة المالية الوقاية والعلاج -دراسة لازمة الرهن العقاري في الولايات المتحدة، أطروحة دكتوراه علوم، جامعة الحاج لخضر باتنة 2012/ 2013 غير منشورة ص 195.

² Christian Chavagneux « G20 de Londres : des idées pour lutter contre les paradis d'alternatives économiques N277 5 mars 2009



ويبدو أن أهم معاقل الصمود تشكله كل من النمسا ولوكسمبورج قد تزعزعت بفضل الضغط الأوروبي والأمريكي في آن واحد على هذه الدول لامتنال للقوانين والتعاون في مجال الشفافية وتبادل المعلومات. ولكن يبقى تعاون هذين الدولتين مقتصرًا على الفضاء الأوروبي والولايات المتحدة. وتعد بالرفع النهائي للسعر البنكي بحلول 2015 وفي انتظار ذلك يمكننا القول "إن زمن السرية المصرفية قد ولى وإن حقبة الملاذات الضريبية قد ذهبت. ولكن إذا كانت الحرب شاملة بمعنى أن تستهدف بنفس القوة والعزم العمليات غير المشروعة بكل أنواعهما سيكون النصر أكبر وأقوى وأكثر استمرارية.

تعتبر الملاذات الضريبية من الأماكن المعروفة منذ فترة طويلة ولم يكن لها دور يذكر في النظام المالي العالمي. ويرجع الكثيرون أسباب توسعها وانتشارها وتغولها إلى الاستفادة من أجواء العولمة التي فتحت المجال واسعا لحركة الأموال. تساهم في التجارة الخارجية بـ 50% وتستحوذ على ثلث الاستثمارات الأجنبية وتقدر أصولها المالية بـ 10000 ترليون أصبحت موطنًا لكبرى الشركات العالمية بحجة الترشيد الضريبي ومواقع لاستقبال الأموال القدرة ومن مختلف الأنشطة الإجرامية والغير شرعية وتعيد تدويرها لإدماجها في القنوات الرسمية للتداول من خلال أليات وطرق ملتوية يغلب عليها التعقيم والضبابية.

ساهمت في زعزعة الاستقرار المالي العالمي من خلال حركتها السريعة والضخمة والفجائية وفي إفساد قواعد التعامل من خلال بث الشك والريبة في الأسواق المالية والأضرار بالمنافسة الحقيقية وكانت أحد العوامل المتسببة في الأزمة المالية العالمية لسنة 2008. من خلال تسببها في إفلاس كبرى المؤسسات المصرفية العالمية بخلق أزمة سيولة لدى البنوك وعدم قدرتها على توفير السيولة للوفاء بالتزاماتها اتجاه الدائنين.

بدأت الجهود للحد منها في إطار مكافحة المنافسة الضريبية الضارة والتي ساهمت الملاذات الضريبية في تعميقها باعتبارها تقدم أحسن عرض جبائي يصل إلى درجة الإعفاء التام من الضرائب أو الاكتفاء بضرائب خفيفة.

ولكن حدوث الأزمة المالية لسنة 2008 وتحميلها جزء من المسؤولية جعل دول العالم الكبرى تتحرك في عدة اتجاهات وأصبحت تدرج على جدول أعمال قمم مجموعات العشرين أو حتى مجموعة الثمانية وكلفت لجان منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بإيجاد الحلول الملائمة لمشكلة الملاذات الضريبية. ولكن عدم الحزم والإرادة نتيجة تضارب المصالح بين الدول في علاقتها بالملاذات جعل القرارات المتخذة لا تتجاوز قضية التعاون في تبادل المعلومات بين الدول ورفع السر عن المعاملات البنكية ومراقبة حركة الأموال خاصة فيما يتعلق بالتهرب الضريبي فقد أجبرت الدولة التي تستخدم التعقيم والضبابية على التعاون وإبداء نوع من المرونة في الكشف عن الأموال القدرة كما أجبرت المؤسسات على اتباع طرق شفافة في الإفصاح المالي خاصة (حجم النشاط والأرباح حسب كل دولة والضرائب المسددة في كل بلد.

المبحث الثالث: رهانات واستراتيجيات السياسات الجبائية

لاشك أن التحولات التي عرفها العالم قد وضعت السياسات الضريبية أمام رهانات جديدة تتطلب إيجاد تصورات و استراتيجيات قصد تجاوز التحديات المطروحة¹ ، وبالرغم من موجات الإصلاح الضريبي المتتالية ، تبقى الكثير من القضايا الضريبية تتراوح مكانها ، ومن أهمها التنسيق الضريبي الذي يشكل أحد المسارات الهامة في بناء التكتلات الاقتصادية و تحقيق الاندماج الاقتصادي، إضافة إلى القضايا المعاصرة حيث نجد الجباية البيئية التي تشكل الأداة الرئيسية لمعالجة البعد الإيكولوجي للتنمية المستدامة، إضافة إلى عمليات التكيف مع تطور تكنولوجيا الإعلام و الاتصال التي فرضت واقعا جديدا يجب التعامل معه بجدية ، فقد اصبح إنجاز العمليات يتم عبر أنظمة رقمية تنعدم فيها الجوانب المادية و الشكلية للأنظمة التقليدية ، مما يحتم البحث عن طرق جديدة لإخضاع الضريبي لهذا النوع من المعاملات الرقمية للتجارة الإلكترونية ، وعلية سوف نخصص هذا المبحث لثلاث نقاط رئيسية أولها قضايا التنسيق الضريبي و الذي تعثر مساره وشكل الاستثناء عن المسارات الأخرى التي تم تحقيق الأهداف في كثير من السياسات و البديل للخروج من الستاتيكو الذي تجاوز عقدين من الزمن ، ثم نتناول اهم أسس الجباية البيئية و الجهود المبذولة في ميدان الجباية الإلكترونية .

المطلب الأول التنسيق الضريبي وتعثر سياسات التوحيد الضريبي:

إن عملية بناء التكتلات الاقتصادية لتحقيق الاندماج الاقتصادي تمر عبر مراحل² متدرجة البداية بإزالة الحواجز الجمركية بين الدول الأعداء في التكتل لتكوين المنطقة الحرة للتجارة ثم توحيد التعريفات الجمركية اتجاه العالم الخارجي لتكوين الاتحاد الجمركي ، ثم تأتي مرحلة توحيد السياسات التجارية و التقليدية و المالية لتحقيق السوق المشتركة ، وعندما يصل التنسيق إلى السياسات الأمنية و الدفاع و الخارجية تبلغ مرحلة الوحدة بين لدول وهي اعلى أشكال الاندماج ، من هنا فان السياسة الضريبية حاصرة منذ النواة الأولى في بناء التكتل و ذلك بإزالة أو توحيد التعريفات الجمركية بين الدول الأعضاء وهو يمس بالأداة الجبائية ، وعادة لا يشكل أي صعوبة تذكر لكن الأمر يختلف عندما يصل إلى قضية تنسيق السياسات الضريبية ، نحاول عرض النقاط التالية مفهوم التنسيق الضريبي وآلياته مسار التنسيق في دول الاتحاد و تعثره ، ثم اهم التصورات الاستراتيجية للسياسات الضريبية لتجاوز المرحلة الراهنة.

الفرع الأول التنسيق الضريبي: (تعريفه دوافعه -آلياته)

التنسيق الضريبي يعني إزالة أوجه الخلاف بين النظم الضريبية والتشريعات بحيث تصبح متناغمة ومتناسقة ومتقاربة تساهم في تسهيل حركة الأموال والسلع والخدمات ولا يؤثر على عملية تخصيص الموارد واستقرارها داخل الدول³.

¹ D'Alain Fabre, Les enjeux d'une stratégie fiscale européenne, Fondation Robert Schuman, Question d'Europe, n°198 14 mars 2011.

² Mucchielli Jean-Louis et Mayer Thierry, Économie Internationale, Paris, Dalloz, (2005), p403.

³ د عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص. 208.



ومن اهم دوافعه:

- ترقية الاستثمارات واستقطاب رؤوس الأموال وتفعيل التكامل الاقتصادي للدول الأعضاء؛
- إنعاش المبادلات التجارية البينية وتقوية مركزها في ساحة التجارة الدولية ككل؛
- يسمح بتفادي المنافسة الضريبية المضرة بمصالح هذا التكامل.

آليات التنسيق: ينصب التنسيق الضريبي على محاولات توحيد أساليب الاقتطاع الضريبي سواء المباشر أو غير المباشر أساليب تحديد الوعاء - المعدلات - الحادثة المنشئة للضريبة - طرق التحصيل - المزايا والتحفيزات الضريبية - تبادل المعلومات - تفادي الازدواج الضريبي، وتختلف آليات التنسيق باختلاف مبادئ الاقتطاع الضريبي حيث نجد في مجال الضرائب المباشرة الاختيار بين: مبدأ الإقليمية أي التبعية الاقتصادية، ومبدأ الإقامة أي التبعية الاجتماعية. أما في مجال الضرائب الغير مباشرة نختار بين مبدئي¹: - مبدأ دولة المصدر ومبدأ دولة الاتجاه أو المقصد .

الفرع الثاني مسار التنسيق الضريبي في الاتحاد الأوروبي:

تشكل تجربة الاتحاد الأوروبي في مجال بناء وحدته الاقتصادية ، اهم نموذج يمكن دراستها لما حققه الاتحاد الأوروبي من مستوى عالي من التوحيد و الاندماج ، إن نظرة الاتحاد الأوروبي للتنسيق الضريبي هي البحث عن اطار مقبول لاحتواء البعد الأوروبي و مبدأ سيادة الدول الأعضاء² ، و اذا كانت عملية توحيد السياسات والنظم الأخرى قد تحققت بسهولة فان السياسة الضريبية شكلت الاستثناء ، بالرغم أن مسار التنسيق الضريبي قد بدا في وقت مبكر إلا انه عرف بعض التعثر وبقي يتراوح مكانه لفترة تجاوزت العقدين ، ومن خلال تتبعنا لاهم محطاته يمكننا الوقوف عند المحطات التالية :

المحطة الأولى: 1967-1979 الاتجاه نحو التوحيد

بداية العمل المشترك في المجال الضريبي بصدور تقرير عرف باسم صاحبه رئيس اللجنة الأوروبية Newmark سنة 1962 بضرورة إرساء نظام للرسم على القيمة المضافة وتوحيد الضريبة على الشركات L' harmonisation. مسار التنسيق الضريبي في مجال الرسم على القيمة المضافة.

1 - نظام دولة المصدر يكون للدولة المصدرة للسلعة الحق في فرض الضريبة عليها بغض النظر عن جنسية الشخص المصدر للسلعة¹ مواطننا كان أم أجنبيا. وبغض النظر عن المكان الذي تستقر فيه السلعة. سيادة الدولة ترتبط بمصدر السلعة، يستند إلى المكان التي توجد فيه السلعة

2- نظام دولة الاتجاه يعني أن الدولة التي يتم فيها استهلاك السلعة هي صاحبة الاختصاص في فرض الضرائب عليها. بغض النظر عن مصدر هذه السلعة محلية أو اجنبية و يستند هذا المبدأ إلى اعتبارين : المنفعة حيث أن المستهلك هو المنتفع بالسلعة وبالتالي يتحمل عبء الضريبة في الدولة المستوردة

² Wener Blockmans, La nouvelle stratégie TVA, Une approche pragmatique, p/233/ 24



أولى التوجيهات صدرت في 1967/20/04 وتعددت التصورات والدراسات حول البداية، وكان الهدف الأصلي هو الوصول إلى نظام ضريبي مشترك (موحد) في مجال الرسم على القيمة المضافة، بحيث لم يعد هناك إخضاع للواردات وإعفاء للصادرات في إطار التبادل بين الدول الأعضاء وكأن الأمر يتعلق بالتعامل داخل دولة واحدة، وحددت الخطوات التالية:

- توحيد قواعد التأسيس بإلغاء أسلوب التراكم والتتابع واعتماد طريقة الرسم على القيمة المضافة؛
- إزالة الحواجز الجمركية بين الدول للسماح بحرية الحركة للسلع ورؤوس الأموال والأشخاص؛
- اعتماد مبدأ الإقليمية في فرض الضرائب، وعدم الأخذ بعالمية الإيراد المطبق في لضرائب على الدخل؛
- اقترحت اللجنة معدلين للضريبة المعدل العادي بين 14%-16% والمنخفض بين (4% و9%).

المرحلة الثانية بداية التعثر سنة 1979:

- سنة 1979 أول تقرير لتقييم مسار التنسيق في المجال الضريبي، ليعلن عن صعوبات جمة تواجه عمل التنسيق الجبائي، وارجع الصعوبة في ذلك، إلى أن الضريبة عمل من أعمال السيادة للدول، من الصعب إيجاد قواسم مشتركة في ظل اختلاف ظروف وأنظمة كل بلد عضو.

تقرير 1987 تضمن مقترحات على ضوء التوجهات السابقة وهي إقامة السوق سنة 1993، ولكن تبين انه من غير الممكن تجسيد ذلك فتم اللجوء إلى نظام مؤقت يقوم على إخضاع الواردات داخل الدول وإعفاء الصادرات. سنة 1990 رئيس لجنة الاتحاد الجمركي والضريبي يصرح أن التنسيق الضريبي وصل إلى طريق مسدود ويجب البحث عن اتجاه جديد للعمل المشترك يرجعه البعض عاملين أحدهما داخلي والآخر خارجي. العامل الداخلي يتعلق بالمبدأ المعتمد في اتخاذ القرارات الخاصة بالجبائية¹.

والذي هو من اختصاص مجلس الوزراء لدول الأعضاء ويتم اتخاذ القرار بالإجماع في حين يطبق مبدأ بالأغلبية في قضايا أخرى مثل بناء السوق الداخلي وهذا ما جعل عملية بناء السوق تسير بسرعتين مختلفتين أحدها سريعة وهي التي ساعدت على الوصول بسرعة للإعلان الوحدة سنة 1992 ثم الوحدة النقدية بينما تعثر مسار التنسيق الجبائي لم يحدث أي تقدم. في ظل تمسك كل دولة بمبدأ السيادة في تحديد سياستها الضريبية مما جعل حصول الإجماع أمراً مستحيلاً. سنة 1996 قدمت برنامج للعمل يركز على تحديد مكان واحد للإخضاع (موطن التكليف) داخل الدول الأعضاء مع طريقة لتوزيع إيرادات الرسم بين الدول على أسس الاقتصاد الكلي سنة 2000 تم الإعلان عن الاستراتيجية الجديدة في مجال الرسم على القيمة المضافة برنامج التدخل يركز على البساطة، عصرنة القواعد القائمة، التطبيق المتجانس للتدابير الجارية إرساء التعاون في المجال الإداري استبعاد وتبقى فكرة النظام المشترك من الأهداف الطويلة المدى عكس ما

¹ Aujean M. La politique fiscale européenne entre harmonisation, coordination et coopération renforcée Regards croisés sur l'économie 2007/1 p 238-249



أعلن عنه سنة 1996. سنوات 2000-2002: تم تقديم حصيلة أو تحين للأولويات في استراتيجية الرسم وتم إصدار 9 توجيهات أو مقترحات في مجال الرسم على القيمة المضافة¹.
04/2009/28 اللجنة اتخذت عدة تدابير من اجل تحسين الحوكمة في الميدان الجبائي. بمعنى الشفافية. تبادل المعلومات. والمنافسة الشريفة في ميدان الجباية.

2009/19/10 أعدت اللجنة توصية تحدد من خلالها الكيفية التي تمكن دول الأعضاء من تسهيل الإجراءات تخفيض الاقتطاع من المنبع المطبق على توزيعات الأرباح و الفوائد و كل الدخول الناتجة من القيم المنقولة التي يحصل عليها المستثمرون المقيمين في دول أخرى أعضاء في الاتحاد.

في 20/12/2010 أعلنت اللجنة الأوروبية عن تدابير موجهة لضمان بان القواعد الجبائية لا تفشل المواطنين من الاستفادة من السوق الداخلي، انهم جزء من الأهداف الاستراتيجية أوروبا 2020. والتي تمكن من إعطاء مواطني أوروبا الوسائل اللازمة للعب دورهم كاملا في السوق الموحدة

التنسيق في مجال الضرائب المباشرة

وكانت البداية بضرية الشركات باعتبارها من أكثر الضرائب المؤثرة على قرارات الاستثمار من خلال مستوى الإخضاع الضريبي وشرع في تطبيق اتفاقيات منع الازدواج الضريبي².

- وضع قواعد لتحديد الوعاء بصورة مبسطة ؛
- الاتفاق على ترحيل الخسائر بين الشركات؛
- تحديد أسس الضريبة للشركات القابضة ؛
- تعزيز التشاور للحد من التهرب الضريبي.

الفرع الثالث عوامل فشل التنسيق الضريبي

تم ومن اجل فهم استراتيجيات السياسات الضريبية المقترحة على المستوى العالمي يمكننا استعراض أهم الخطوط العريضة للسياسة الضريبية التي وضعتها الاتحاد الأوروبي والتي تعبر في مجملها عن رهانات وتوجهات السياسات الضريبية في

1- تحديد مكان الاستهلاك بحيث يتم التصريح و الدفع في حيث يتواجد العملية الخاضعة.

2- تم اقتراح المكان الوحيد لإيداع التصريحات فيما يعرف بالشباك الوحيد وتم تحديد نوعين من المكلفين ويتعلق الأمر بتحديد المكلفين بالضريبة B2B business to business بحيث لا يتحمل التجار بعبء الضريبة ويتم دفعها في بلد المستهلك. وبالنسبة العمليات بين الخاضعين والمستهلكين النهائيين B2B business to business فان الإخضاع في مكان الاستهلاك يحتم للمتعاملين حتمية تحديدهم. والقيام بالتصريح والدفع في كل الدول للأعضاء.

2- الاتفاق حول تطبيق المعدل المنخفض حيث اقترحت اللجنة مجالا لتطبيقه في انتظار التوحيد وأعطت نفس الحظوظ لكل الدول لتطبيقه في مجال السكن خدمات الغاز الخدمات الطبية (حصيلة التنسيق في مجال الضرائب غير المباشر حقق تقدما بالنظر التنسيق في مجال الضرائب المباشرة الذي يعتبره البعض انه مازال في النقطة الميتة.

² Aujean M. La politique fiscale européenne entre harmonisation, coordination et coopération renforcée Regards croisés sur l'économie 2007/1 p 238-249.

العالم بعد التجربة الطويلة في ميدان العمل المشترك داخل الاتحاد الأوروبي في مجال الجبائية والذي بدأت سنة 1967 وحققت نجاحات في بالنسبة لتطبيق الرسم على القيمة المضافة ثم التعاون فيما بعد في مجال الضريبة على أرباح الشركات والأرباح الموزعة، فان دول الاتحاد تعترف بصعوبة العمل في مجال الجبائية ويرجع البعض إلى الأسلوب المتبع في اتخاذ القرارات في هذا المجال والذي يشترط الإجماع بدل الأغلبية، وهو ما لم يحصل في القضايا الضريبية، وبالتالي تم اللجوء إلى المبادئ أو القواعد التوجيهية التي تبقى غير ملزمة للدول، مما جعل الكل يصل إلى قناعة راسخة على أن توحيد النظم الضريبية لدول الأعضاء لم يعد ممكنا، مادام الدول تحترم تشريعات الاتحاد فإن الأعضاء أحرار في اختيار نظامهم الضريبي الذي يتوافق مع مرجعيتهم.

الإبقاء على الإجماع في الميدان الجبائي: يجد من إمكانيات الوصول إلى مستوى معين من التنسيق الجبائي الضروري، السياسة الضريبية تدعم الأهداف الواسعة للاتحاد ضمن استراتيجية أوروبا 2020. هذا الإعلان يعطي للسياسة الضريبية مهمة أساسية:

- يركزون على إلغاء العوائق الجبائية في كل أشكال النشاط الاقتصادي العابر للقارات؛
- مواصلة محاربة المنافسة الجبائية الضارة؛
- وتفضيل التعاون الوثيق بين الإدارات الضريبية في مجال الرقابة ومحاربة التهرب الضريبي؛
- اتخذت عدة تدابير من اجل تحسين الحوكمة في الميدان الجبائي (الشفافية. تبادل المعلومات لمنافسة الشريفة في ميدان الجبائية؛
- تقوية مواجهة التهرب والغش الضريبي؛
- تنصيب لجنة الخبراء على مستوى عالي من اللجنة في مجال الجبائية للاقتصاد الرقمي. مهمتها مناقشة كيف يمكنك تحسين القواعد الجبائية المطبقة في الاتحاد الأوروبي داخل هذا القطاع.

المطلب الثاني الجبائية البيئية لخدمة التنمية المستدامة

شكل مؤتمر الأمم المتحدة في ستوكهولم سنة 1972 حول البيئة، الانطلاقة الأولى لسلسلة من المؤتمرات و الندوات التي تتناول موضوع البيئة و التنمية المستدامة¹، الذي أكد على الحفاظ الموارد الطبيعية من خلال المحافظة على قدرة الأرض على إنتاج الموارد الحيوية، ثم تلتها ندوات أخرى ومن أهمها ثم مؤتمر ريو دو جانيرو حول الأرض و سنة 1992 الذي توج باتفاقية الاطار حول التغيرات المناخية على استخدام الطاقة ثم جاءت بروتوكول

ندوة المكسيك سنة 1974 حول أنماط استخدام الموارد في قراراتها حماية العوامل الاقتصادية سبب تدهور البيئة.
ندوة بلغراد سنة 1975 التنمية والبيئة، نشر ثقافة البيئة لدى الإنسان وتحديد مفرداتها ووسائل المحافظة عليها.
تقرير الاستراتيجية الدولية حول البيئة سنة 1981 الأمم المتحدة وضعت تعريف للتنمية المستدامة مقوماتها وشروطها.
تقرير مستقبلنا المشترك سنة 1987 بالأمم المتحدة دعت المنظمات غير الحكومية للمشاركة في حماية البيئة.
¹ مؤتمر جوهانسبورغ سنة 2002 وكوبنهاجن سنة 2009 بمشاركة 190 دولة ظهر فيه تباين الآراء بين الدول الكبرى والصغرى.



كيوتو سنة 1997 لفرض التزامات محددة و يلتزم الموقعين عنها بتقليل حجم الانبعاثات المترتبة عن استهلاك الطاقة، و السعو نحو استخدام الطاقات البديلة أو النظيفة . يبدو واضح أن المجتمع الدولي أصبح حازما في الاخضرار المحدقة بالبيئة و انه عازم على إيجاد الحلول اللازمة ، وكان لهذا الحراك الدولي الدور الحزم في فرض التنمية المستدامة ، و أصبح لزاما إيجاد التوازن بين النظام الاقتصادي و النظام البيئي بدون استنزاف الموارد الطبيعية مع مراعاة الأمن البيئي¹، و اذا كانت للتنمية المستدامة أبعاد اقتصادية واجتماعية فان للبعد البيئي أو الإيكولوجي² أهميته الخاصة .

الفرع الأول الإطار المفاهيمي للجباية البيئية:

إن فكرة الضرائب البيئية قديمة من حيث المبدأ وتعود جذورها للاقتصادي بيجو ، وفي كتابه اقتصاديات الرفاه سنة 1920 حين دعا إلى فرض ضرائب على الأنشطة التي يفشل السوق في إنتاجها ، ومعالجة الأنشطة ذات الآثار الخارجية قصد الرفع من أداء السوق كما اقترح بيجو ، أن يتم فرض إعانة حكومية مخططة بجانب فرض الضريبة ، لتحقيق التوازن بين النفقات الخاصة و النفقات الاجتماعية، لقد عادت مسألة الضريبة البيئية إلى الواجهة حين ظهرت قضية التنمية المستدامة التي تضع البيئة في مقدمة اهتماماتها ، ووجدت في الأداة الجبائية الوسيلة الأحسن لمجموعة اعتبارات أن الأداة الجبائية يمكنها التأثير على الوضع البيئي ، والحد من التلوث و تحسين البيئة ، اعتبرها الاقتصاديون محور الأساليب الاقتصادية لمعالجة مشاكل البيئة ، وأكثرها كفاءة في مواجهة التلوث ، وفق المبدأ الشائع (من يلوث يدفع) (le pollueur payeur) يتم تصميمها لاستيعاب التكاليف البيئية أو توفير حوافز اقتصادية لدعم الأنشطة المستدامة بيئيا ، وتعرف بانها مجموع الإجراءات الجبائية التي لها تأثير على البيئة ، ويتم تحديد طبيعة الجباية البيئية حسب مقاربات مختلفة أهمها ، مقارنة الهدف حين تفرض لغرض حماية البيئة من الانبعاثات أو أي شكل من أشكال التلوث ، أو مقارنة السلوك حين تفرض لتغيير سلوكيات الأفراد تجاه البيئة، أو مقارنة المنتج أو التلوث المستهدف حين تصيب المنتج الذي يحمل في تركيبته عناصر ملوثة عند استعماله ، وتعرف الجباية بعدة تسميات منها الضرائب البيئية نسبة إلى البيئة أو الجباية الخضراء نسبة إلى (écotaxes) المدافعين عن الطبيعة وعدم المساس بحويتها ولونها الأخضر نسبة

حسونة عبد الغني، الحماية القانونية للبيئة في إطار التنمية المستدامة، أطروحة دكتوراه جامعة محمد خيضر، بسكرة 2012، 2013، ص42.

² رفع مستوى إدارة الموارد الطبيعية و البيئية و تحسين استغلالها.

الحفاظ على سلامة الأنظمة Les écosystèmes الإيكولوجية.

الحفاظ على التنوع البيولوجي - La biodiversité - .

الإهتمام بالقضايا البيئية على المستوى العالمي، ومن بين القضايا المثيرة للاهتمام في لوقت الراهن نجد مشاكل التلوث،

التصحّر،

التغيرات المناخية العالمية.



للشجرة و النباتات، كما يطلق عليها الضرائب الاقتصادية لأنها أدوات تستخدم لمعالجة قضايا البيئة خلافا للأدوات القانونية و التنظيمية .

أهداف الضرائب البيئية يمكن تلخيصها فيما يلي:

- تساهم الضريبة البيئية في الحد من التلوث والمحافظة على البيئة وأساس استخدامها في هذا المجال المبدأ القائل من يلوث يدفع، حيث تفرض الضريبة البيئية على الملوّثين الذين يحدثون أضرارا بيئية من خلال نشاطاتهم الاقتصادية المختلفة الناجمة عن منتجاتهم الملوثة أو استخدامهم؛
- تعتبر أداة تصحيحية لتحسين كفاءة السوق في ظل وجود الآثار الجانبية للأنشطة الملوثة حيث أضحت الإجراءات القانونية وحدها لا تكفي لدرع المخالفين طريق تحسين الأسعار؛ وبالتالي تساهم في التخصيص الأمثل للموارد؛
- تعتبر عادلة وفق المبدأ الملوث هو من يدفع وبالتالي يساهم في الأعباء العامة وذلك باعتبار أن حماية البيئة تدرج ويستفيد منها المتضرر؛
- وسيلة لتغيير وتوجيه السلوك البيئي للملوث عن طريق رده مالي وتوفير النفقات اللازمة لحماية البيئة؛
- إيجاد مصادر مالية جديدة تساعد الدولة على تجاوز شح الموارد خاصة عندما تفرض على أوعية مثل مصادر الطاقة فان الاستعمالات المتعددة للطاقة يؤهلها لتحقيق مردود مالي كبير؛
- تعتبر وسيلة فعالة لإدماج الأضرار البيئية مباشرة في أسعار السلع والخدمات أو في تكاليف الأنشطة الملوثة وهذا يعد تكاملا بين السياسات الاقتصادية والبيئية من خلال تحريض الأفراد على تحسين وتعديل سلوكهم اتجاه البيئة أو من خلال تحميل الملوّثين لنفقات حماية البيئة وتعويض الأضرار.

أنواع الضرائب البيئية:

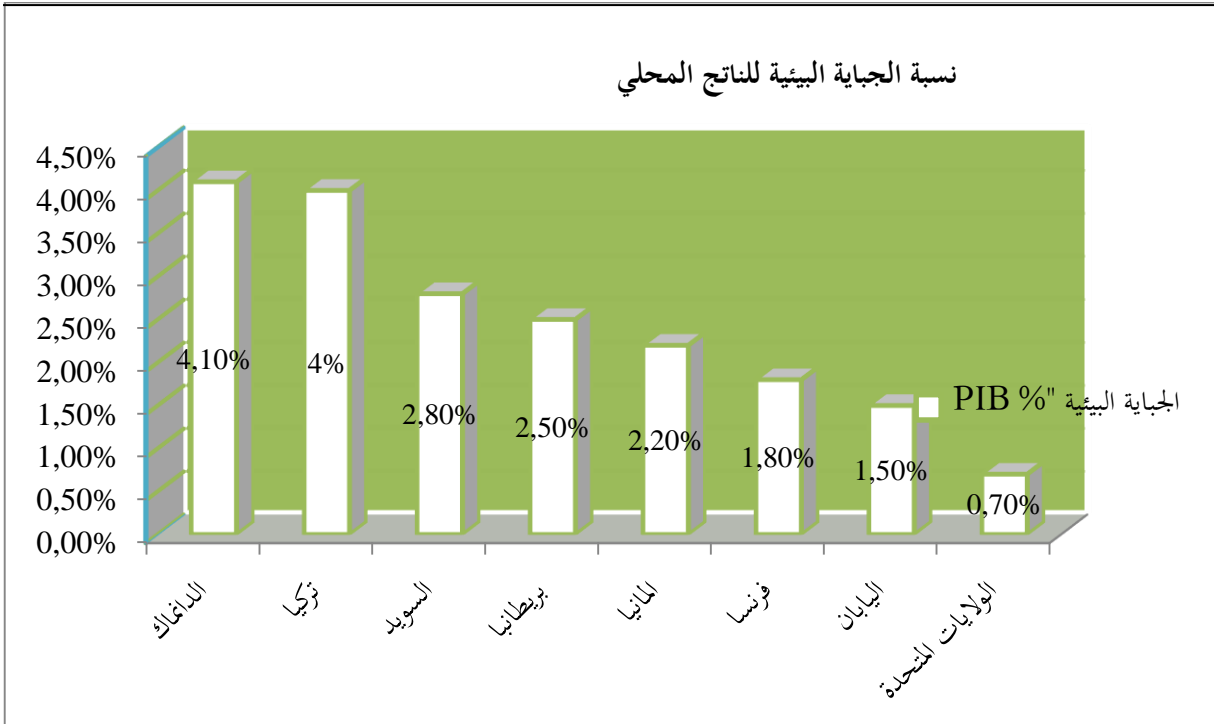
- أصبحت تشكيلة الضرائب البيئية تنحصر في أربع أنواع رئيسية بعضها يفرض مباشرة على المواد التي تلحق أضرار بالبيئة سواء غازية أو سائلة أو جامدة، والبعض الآخر يفرض على المنتجات المسببة للتلوث والتي تحتوي على:
- الضرائب على الانبعاثات الملوثة (les taxes sur les émissions polluantes) وتسمى أيضا ضرائب الملوث، وتفرض على الانبعاثات التي تصيب الهواء أو الماء أو الأرض يتم حسابها تبعا لحجم الأضرار الملحق بالبيئة؛
 - الرسوم على الخدمات: les redevances pour les services rendus وهي تفرض كحقوق للاستفادة؛
 - من خدمة معينة كالصرف الصحي والتخلص من النفايات ومعالجة الصرف الصحي؛
 - الضرائب على استغلال الموارد الطبيعية Les taxes sur l'exploitation des ressources naturelles؛
 - الضرائب على المنتجات les taxes sur les produits هي ضرائب تفرض على المنتج المضر بالصحة أو البيئة مثل التدخين كما يمكن فرضها على المنتج حين يتعثر فرضها على الانبعاثات الخاصة بالمنتج مثل الرسوم على مصادر الطاقة كالبترو.

الفرع الثاني مكانة الضرائب البيئية في الإصلاحات الضريبية

من أجل المساهمة في بناء اقتصاد هدفه تحسين رفاة الإنسانية والعدالة الاجتماعية من خلال التخفيض الفعلي لمخاطر البيئة ونقص الموارد، شكلت الضرائب البيئية جزء هام من عملية النظم الضريبية الحالية حيث يمكن للسياسة الضريبية توفر مجموعة أدوات أساسية من اجل إرساء قواعد الاقتصاد الأخضر من خلال تسعير الآثار الخارجية المتعلقة بالبيئة لتصحيح الأثر الاجتماعي، كما يمكنها تشجيع الانتقال نحو استثمارات ذات التكنولوجيا النظيفة والفعالة في راس المال البشري وفي بنية للحماية الاجتماعي.

هناك بعض الدول بنت نظم ضريبي متكامل يمس كل الأنشطة الملوثة وفق مبدأ الملوث يدفع بتسعير الآثار الخارجية وتحميلها للملوث وتوجه حصيلتها لتصحيح الأثر الذي يستفيد منه المتضررون، كما تفرض كما تستخدم الأداة الجبائية لإحلال الأنشطة أو استخدام التكنولوجيا الغير ملوثة عن طريق توفير الدعم من صناديق البيئة المختلفة،

الشكل رقم (3-11): تطور حصيلة الجباية البيئية في بعض دول م ت ا سنة 2010



Source : Upton, S. (2012). Perspectives de l'environnement de l'OCDE à l'horizon 2050 : Les conséquences l'inaction

المطلب الثالث الجباية والفضاء الرقمي

شهد العالم في نهاية القرن الماضي ثورة في وسائل الإعلام و الاتصال ترجمت تطبيقاتها في جميع الميادين ،ومنا النشاط الاقتصادي حيث أصبحت العمليات التجارية تتم وفق الوسائل الرقمية فيما اصبح يعرف بالتجارة الإلكترونية .التي تتم عبر شبكات الاتصالات إلكترونيا . و بظهور هذا النوع من التجارة وضعت الأنظمة الضريبية التقليدية في حالة من



البحث عن الطرق الممكنة لاستيعاب هذا النوع من المعاملات¹، الذي لا يرتبط بمكان معين كما أن تبادل بعض السلع لا يتم بصفة مادية مثل الكتب و المنشورات و التسجيلات الصوتية اصبح يتم تحميلها مباشرة دون مرورها على المنافذ الجمركية أي تجاوزت الفضاء الإقليمي . وبالتالي يصعب إثابتها وحتى تحديد اصلها لوجود القدرة على الاستنساخ و الطبع . وأما التطور الكبير لعالم الأعمال الإلكترونية وتوسع حجم التجارة الخارجية واختفاء الوثائق الورقية للمعاملات التقليدية وتجاوز الإطار المكاني حيث يمكن إجراء أي معاملة من أي مكان في العالم مع أي شخص دون معرفة هويته الاجتماعية والمهنية مع إمكانيات التسليم لبعض المنتجات عن بعد خاصة الورقية منها (التصميمات الكتب - الرسومات).

الفرع الأول أثر التعاملات الإلكترونية على الجبائية

و يرى البعض أن ظهور التعاملات الإلكترونية قد خلق فجوات على مستوى مكونات النظام الضريبي ، الفجوة الأولى تتعلق بالتشريع الضريبي المطالب بإيجاد تشريعات جديدة تتلاءم مع هذا النوع من المعاملات ، أما الثانية فتخص الإدارة الضريبية عليها أن تستوعب ما يدور حولها من تطور لتقنيات الاتصال و التعاملات الإلكترونية و العمل على تطوير كفاءتها حماية لمصالح الدولة و الأفراد ، أما الثالثة فهي فجوة مفاهيمية تتعلق بالمجتمع الضريبي الذي يجب أن يعي مسار التطور التكنولوجي و العواقب المترتبة عن التعامل بهذه الأساليب الحديثة . واستيعاب مزاياها وعيوبها ومخاطرها.

النقاشات والجدال حول إخضاع المعاملات التجارية الإلكترونية مازال بين مؤيدين ومعارضين وكل طرف يطرح حججه التي يبرر بها موقفه² ويركز المعارضون على أن إخضاع التجارة الإلكترونية سوف يعرقل انتشار العمل الرقمي ويكبح مواكبة التطور التكنولوجي، ويعيق تطور التجارة الإلكترونية نفسها وقد يساهم في تأخر المجتمع. أما المؤيدين فيركزون على جانب العدالة الضريبية، حيث من غير المعقول أن الأفراد يقومون بأنشطة تدر عليهم مدخولا ولا يدفعون الضرائب بحجة أنها تمت إلكترونيا، كما أن صعوبة حصر ومراقبة الأعمال الإلكترونية ليس مبررا للإعفاء، فلا بد من إيجاد لصيغ والأساليب التي يمكن أن يستوعب مداخل هذه الأنشطة.

إن قطاع التجارة والمعاملات التجارية الإلكترونية لم يتنظر الإشارة من أي جهة كانت سواء إدارية وضريبية، فقد عمت التجارة الإلكترونية مختلف دول العالم وشملت اغلب أنواع التجارة والخدمات. وحققت قفزات كبيرة في حجم التجارة الإلكترونية، كما ساهمت في تحقيق الكثير من المزايا كما هو مبين في الجدول:

الجدول رقم (3-9): فوائد التجارة الإلكترونية بالنسبة لأطراف السوق

بالنسبة للمنتجين	بالنسبة للمستهلكين
حضور عالمي	خيار عالمي
تحسين الوضع التنافسي	تحسين جودة المنتج
التصنيع الضخم للمستهلك	تقديم منتجات وفقا للطلبات

¹ سعيد عبد العزيز عثمان شكري رجب العشماوي مرجع سابق ص، 285.

² Adriel Bettelheim Faut-il ou non taxer, le web ; problèmes économiques N° 2622, 1999, p30. .



اختصار الدورة التجارية للأعمال	سرعة الاستجابة للاحتياجات
وفورات هائلة في التكاليف	خفض أسعار المنتجات
إيجاد فرص لأنشطة أخرى	

المصدر سمية ديمش التجارة الإلكترونية حتميتها وواقعها في الجزائر مذكرة ماجستير علوم اقتصادية جامعة منتوري قسنطينة 2010-2011 ص 57.

الفرع الثاني الجهود الجارية لتنفيذ الجبائية الإلكترونية:

طرح أفكار حول فرض ضريبة على الإستهلاك ورسوم على التجهيزات الإلكترونية التي تستعمل في صفقات التجارة الإلكترونية الاضافة إلى فرض رسوم على البريد الإلكتروني. ولكن الاتجاه الغالب للمقترحات المطروحة لإخضاع التجارة الإلكترونية يتجه نحو مقترح ضريبة البيت¹ Bit Tax باعتبارها أفضل المقترحات المطروحة حالياً، وهذه الضريبة تقوم على فكرة إخضاع التعاملات على أساس وحدات التعداد الإلكتروني (البيت) وهي تنطوي على الانتقال الإلكتروني للبيانات ويتم تحصيلها على أساس كمية البيت Bits الرقمية التي يتم استخدامها أو نقلها. وتتطلب معدات ذات مواصفات معينة ويتم إحصاء أو تقدير قيمة السلع المتداولة إلكترونياً بكمية البيت الذي تم نقله ويكون موضع الإخضاع الضريبي.

خلاصة الفصل الثالث:

من خلال تحليل النظم والسياسات الجبائية في الواقع أمكن لنا استخلاص ما يلي:
إن موجات الإصلاحات الضريبية التي عرفتها اغلب الدول في نهاية القرن الماضي هي محاولات للتكيف مع التحولات الاقتصادية والاندماج في فضاء العولمة.

اعتمدت الإصلاحات الضريبية على المرجعية اللبرالية (تطبيق منحى لافر) التي تطالب بسياسة جبائية حيادية وتفضل الكفاءة الاقتصادية على المبادئ الأخرى للسياسات الجبائية. أما أدواتها فاعتمدت على ثلاث تدابير رئيسية هي تخفيض معدلات الضرائب والاتجاه نحو الضرائب النسبية وتقليل عدد المعدلات، توسيع الوعاء الضريبي من خلال تقليص الإعفاءات الضريبية، والمحور الثالث يتعلق بتطبيق الرسم على القيمة المضافة.

سجلت الجبائية مستويات لم يكن أحد يتوقع أن يبلغ الضغط الضريبي أو معدل الاقتطاعات الإجباري 48% ويقترّب من نصف الناتج القومي ليعبر بذلك عن نطاق التدخل الذي بلغته الدولة في الحياة الاقتصادية في دول الشمال التي تتبع مذهب الديموقراطيات الاجتماعية، ولم تتأثر بعودة اللبرالية أو العولمة،

هناك اختلاف كبير في معدلات الاقتطاع الضريبي أو في بينية الأنظمة الضريبية حيث وصل لاختلاف إلى الضعف 25 في الولايات المتحدة مقابل 49% في الدانمارك وهذا يعكس الاختلاف الكبير في المذاهب المتبعة في السياسات العمومية. أما الإصلاحات في الدول النامية ذات الهياكل الضريبية المشقة و ذات مردود ضعيف لا يتجاوز معدل الاقتطاع

¹ OCDE. , «Relever les défis fiscaux poses par l'économie numérique » Principes fondamentaux en matières de la fiscalité 2014 www.oecd- library.org/deliver/2314252ec005.pdf?itemId=/.5



الضريبي 20% من الناتج القومي ،وتعاني من نقص الوسائل و انتشار التهرب الضريبي فاغلب الدول النامية تبنت إصلاحات الهيئات الدولية مما يقيها في دائرة مفرغة خاصة أن مشاكلها تتجاوز الاطار الضريبي إلى المناخ و المحيط الغير ملائم مثل انتشار الفساد و غياب الشفافية - وهي عوامل لا تساعد على تطوير الأداة الجبائية بالشكل المطلوب ، وعلى هذه لدول أن تطبق مبادئ الحكم الراشد و أن تتعامل بجدية مع الفساد اذا أرادت أن تحقق التطور المنشود و تحسين جوانب الحياة لأفرادها .

شكلت كل من المنافسة الضريبية و الملاذات الضريبية اهم التحديات للسياسات و النظم الضريبية ، و كليهما ناتج من العولمة ، حيث أفستت المنافسة قواعد الإخضاع الضريبي و ألحقت أضرار بمالية الدول و ساهمت في تجريف الأوعية الضريبية الأكثر حركية ، أما الملاذات الضريبية أصبحت مناطق لتجميع رؤوس أموال ضخمة من مصادر شرعية أصبحت مصدر خطر حقيقي لاستقرار النظام المالي العالمي . و من تم فان تحرك الهيئات الدولية لمحاصرة ظاهرة المنافسة والحد منها من خلال فحص الأنظمة الضريبية و تحليلها من التدابير المضرة ، قد حقق بعض التقدم ، أما بالنسبة للملاذات الضريبية فان الأمر بيد الدول الحاضرة لهذه الملاذات التي تحقق من ورائها مكاسب مالية ضخمة ، فإنها غير جادة في التعاون مع الدول الأخرى من أجل فرض ضوابط و قواعد صارمة على عمل هذه الكيانات التي أصبحت بمثابة الخطر الحقيقي لزعة الاستقرار المالي الدولي.

شكلت كل من الجباية البيئية والجباية الإلكترونية رهانات حقيقية للسياسات الضريبية حيث فرض المفهوم الجديد للتنمية الذي يأخذ البعد الإيكولوجي في مقدمة الاهتمامات لوضعي السياسات الاقتصادية، وتم تكيف للحافطة على البيئة بمقاربات متعددة (مقاربات الهدف أو السلوك) وبتقنيات مختلفة بعضها يحاول إدخال الآثار الخارجية للأنشطة الملوثة في تكاليف الإنتاج في عملية تصحيحية لإخفاق السوق وبعضها عملية تحفيزية لتغيير سلوكيات الأفراد بالعدول عن الأنشطة الملوثة واستبدالها بالتكنولوجيا النظيفة. أما الرهان الثاني فقد فرضته تطور حجم المعاملات الإلكترونية متجاوزا بذلك الضوابط التقليدية للمنظومة الجبائية وبدا البحث عن إطار مفاهيمي جديد يستوعب التعامل الإلكتروني.

خلاصة الفصول النظرية :

الإطار المفاهيمي للنظرية الضريبية يشمل جوانب هامة تشكل في مجموعها مفاهيم ومبادئ الإخضاع الضريبي، تساعد أصحاب القرارات على ترشيد خياراتهم وفق الأسس العلمية. ومن اهم هذه الجوانب النظرية نجد:
أولاً: قواعد التأثير الجبائي الذي يشكل المدخل الرئيسي لتحليل النظرية الضريبية، يعتمد على نتائج التحليل الاقتصادي، ويؤسس لقواعد هامة في تحديد آثار الضرائب ومحددات العبء الضريبي الإضافي، وكيفية تقليص خسائر الفعالية الاقتصادية الناتجة عن الجباية، إضافة إلى القضايا المتعلقة بالضرائب ورفاهية المستهلك، وذلك باستخدام أدوات التحليل الاقتصادي، مما يجعل هذه القواعد أكثر تأصيل من الناحية النظرية والعلمية، تشكل نتائج التحليل، أسس مرجعية لبناء النظم الضريبية؛



- اختيار الأوعية الضريبية يعتمد على دراسة المرونة السعرية للعرض والطلب قصد معرفة توزيع العبء الضريبي؛
- اختيار مبدأ الحياد بالنسبة للضريبة، عندما لا يؤدي فرضها إلى تغيير الأسعار النسبية للسلع، وبالتالي يحافظ على تخصيص الأمثل للموارد ويقلل من تشوهات الجباية بتندية لعبء الإضافي يعتمد على تحليل فائض المستهلك؛
- استخدام الأداة الجبائية لتصحيح إخفاقات السوق يعتمد على نتائج تحليل اقتصاديات الرفاهية.
- ثانيا: تحليل التنظيم الفني للضرائب يكشف عن التطور الكبير لتقنيات الجباية الذي انتهى إلى:
 - - الجمع بين الأسلوبين المباشر وغير المباشر لاعتبارات التكامل بينهما (العدالة والفعالية)؛
 - اعتماد أسلوب الضرائب العامة على الدخل بمعدلات تصاعدية للأشخاص الطبيعيين؛
 - إخضاع أرباح الشركات لمعدلات نسبية؛
 - تعميم تطبيق الرسم على القيمة المضافة لما يتميز به من خصائص: أنها ضريبة تتميز الحياد حيث لا يغير من الأسعار النسبية للسلع، وذات مردود مالي كبير لاتساع نطاق تطبيقها، كما أنها تحقق العدالة الضريبية من خلال معاملات تفضيلية للسلع والخدمات).

النظم الضريبية مجموع الضرائب المطبقة في بلد معين، يحمل في تركيبته ملامح واقعه وتعكس مشاكله ويجسد خياراته وتوجهاته. يشكل أداة لتنفيذ السياسة الضريبية.

ثالثا: ظهر مصطلح السياسة الضريبية حين تعددت استخداماتها لأكثر من مجال، وأصبحت عبارة عن برامج تحددها الدولة لتحقيق أهداف مرغوبة في مجالات مختلفة.

-تؤسس السياسة الضريبية على مبدئين رئيسيين هما: العدالة والكفاءة، وفي مجموعهما يحددان فعاليتها، العدالة تعني تحمل الأعباء بصفة عادلة و تؤسس وفق المقدرة على الدفع وفي اتجاهين أفقي و عمودي، أما الكفاءة فيتعلق الأمر بالجانب الاقتصادي للجباية و تعتمد على مفردات هي (البساطة و الحياد و التدخل) وفي مجموعهما يحددان فعاليتها ، لكن الأشكال بين هذه المبادئ أنها متعارضة مما يتطلب التحكيم بينها الذي يشكل عمل جوهريا في إعداد السياسات الضريبية ، ، إتجاهات التحكيم في الوقت الحاضر تتجه نحو تفضيل الكفاءة على العدالة ، باعتبارها المبدأ المفضل عند الليبراليين العائدين بقوة في إطار ظاهرة العولمة و يرفعون شعار (إخضاع الكل بمعدلات منخفضة)

رابعا: علاقة الجباية بدور الدولة في الحياة الاقتصادية تحكمه التجاذبات الفكرية البداية للفكر الكلاسيكي الذي رفض تدخل الدولة وعدم استعمال أدواتها الجبائية ثم جاء الكنزري ليفتح المجال واسعا لتدخل الدولة الحياة الاقتصادية إلى درجة التغول، إذ أصبحت تسيطر على نصف الإنفاق العام وتستحوذ على أكثر 40% من إيرادات الجباية، وسيطرت سياسات الطلب المبنية على أدوات الميزانية العامة (الإنفاق والضرائب).

ظهور العولمة التي تعتمد على التحرر والانفتاح الاقتصادي، أفقدت الدولة الكثير من أدوات السيطرة وتحولت من دور المنظم والضابط إلى دور المفكك للتنظيم أو التخلي عن بعض وظائفها فيما يعرف (la déréglementation - désétatisation).



بعد أزمة 2008، بدأت تطرح أفكار جديدة حول دور جديد للدولة (المنظم، والضابط، والذكي) مع الاهتمام بالبحث الابتكار ومساهمة المجتمع المدني، وحوكمة المنظومات المسيرة للشأن العام. السياسة الضريبية وسيلة أو أداة يمكن الاعتماد عليها في دراسة السياسات الاقتصادية.

خامسا: يمكن التعبير عن علاقة السياسة الضريبية السياسات الاقتصادية بأنها جزء مدمج، أو أنها احد فروعها و أدواتها يتم استخدامها في كل الظروف و حسب الأهداف المرغوبة ، بداية من دورها المالي كاهم مصدر للإيرادات العامة للدولة ، إلى استخدامها لضبط النشاط الاقتصادي و تحقيق التخصيص الأمثل للموارد، أو إعادة توزيع و عندما ينظر إلى السياسة الضريبية من باب وظائف الدولة الثلاث فيمكن الحديث عن دورها في التخصيص أو الاستقرار أو التوزيعي و عندما ينظر إليها من وجهة نظر البرامج و السياسات ت حسب الظرف الاقتصادي أو الفترة فيمكن الكلام عن سياسات ضريبية ظرفية أو هيكلية أو سياسات ضريبية متدخلة التي تفضل الطلب أو سياسات ضريبية لبرالية تبنى على العرض.

- إتجاهات التحكيم في الوقت الحاضر تتجه نحو تفضيل الكفاءة على العدالة، باعتبارها المبدأ المفضل عند اللبراليين العائدين بقوة في إطار ظاهرة العولمة ويرفعون شعار (إخضاع الكل بمعدلات منخفضة) في إصلاح السياسات الضريبية، وبذلك يحاولون التخلي على التصاعد الضريبي، وتقليل الإعفاءات، وهي أساليب المذهب التدخل.

(1) أن مكانة الدولة قد اتسعت في الحياة الاقتصادية إلى درجة التوغل إذ أصبحت تسيطر على نصف الإنفاق العام وتستحوذ على أكثر 40% من إيرادات الجبائية؛

(2) تشكل مذهبين يعبران عن مدرستين للفكر الاقتصادي الحر، الأول يؤيد التدخل الواسع للدولة وقد سيطر خلال الفترة 1929-1970. يعتمد على أدوات الموازنة وتفعيل الطلب لتصحيح مسار الاقتصاد. ثم عرف تراجعاً خلال الفترة 1970-2008 لتعود الدولة بشكل جديد بعد الأزمة المالية لسنة 2008¹؛

المدرسة الثانية " اللبراليون أصولهم (الفكر الكلاسيكي) مع مراجعات كبيرة يفضلون، إعطاء الأولوية في تنظيم الاقتصاد للسوق. ويمكن للدولة التدخل في الحالات التي يعجز فيها السوق، والاعتماد على جانب العرض في دعم الاقتصاد. منتقدين سياسات الطلب التي تشكل مصدراً للتضخم وعرقلة عمل الأسواق.

(3) الأزمات والمشاكل الاقتصادية تشكل المعالم الفاصلة للمراجعة والتصحيح (أزمة 1929، الحرب العالمية، أزمة 1970، أزمة 2008):

- أزمة 1929: دليل على فشل السوق. سمح للفكر التدخل بالسيطرة. تطوير أفكاره في تسيير الشأن العام؛

- أزمة 1970 دليل على فشل الدولة مما سمح بعودة مؤيدي السوق. وتمكنوا من فرض آرائهم وتحجيم دور الدولة (المنظمة - التحكم في الإنفاق العام - تحرير الاقتصاد مستفيدين من عاملين رئيسيين).

¹ Bruno Bernard, le retour de l'État, Perspectives politiques sur la crise financière, 1 octobre, 2008.



4) التحولات التي عرفها العالم في العشرية الأخيرة من القرن الماضي بسقوط المعسكر الاشتراكي والتحول نحو اقتصاد السوق أعطى زخما إضافيا لأطروحات الليبراليين؛

5) تبني ظاهرة العولمة للتحرر والحرية والانفتاح الاقتصادي، أفقد الدولة الكثير من أدوات السيطرة وتحولت من دور المنظم والضابط إلى دور المفكك للتنظيم أو التحلي عن بعض وظائفها فيما يعرف (la déréglementation-désétatisation)؛

6) أزمة البحث عن دور جديد للدولة (المنظم، والضابط، والذكي) مع الاهتمام بالبحث الابتكار ومساهمة المجتمع المدني، وحوكمة المنظومات المسيرة للشأن العام.

زادت اهتمامات الدول بموضوع الجباية عقب الأزمة المالية لسنة 2008 والتي لم تكن أسبابها الفعلية سوى انعكاسا لمسار العولمة خاصة في الجوانب المالية والنقدية ودخول عامل المضاربة في الأسواق المالية، وفقدان السيطرة على الجهاز البنكي والمصرفي ودخوله في عمليات مصرفية ذات مخاطرة كبيرة أغرقت البنوك في مديونية وأزمات سيولة كانت نهايتها كارثة على الكثير من المؤسسات المالية العالمية الأكثر شهرة في العالم. كما أطلقت الدول الكبرى المجال لنشوء وتوسع الاقتصاد الوهمي من خلال المديونية وكذي الشركات الواجحة والتوسع في الفضاءات والأقاليم التي لا تخضع لأي تنظيم أو تقنين مثل المراكز المالية الخارجية (أف شور) والملاذات الضريبية التي ساهمت في أحداث اختلالات في النظام المالي العالمي وأصبحت:

- المواطن الرئيسي لأكبر الشركات ومجمع الشركات القابضة العالمية تحت ذريعة الترشيد الجبائي لتقوية مركزها المالي وبالتالي زيادة قدرتها التنافسية؛

- تستقبل رؤوس الأموال من مصادر مشبوهة (أموال المخدرات، الاختلاسات، أموال التهرب الضريبي، أموال الجريمة المنظمة)، بسبب الحجم الهائل لهذه الأموال وحركتها السريعة فإنها تحدث هزات عنيفة داخل الهيئات والأسواق المالية؛

- أهم مركز لاستقطاب الاستثمارات الأجنبية لغياب الجباية وتساهم في أكثر من نصف التجارة العالمية.

تلك أهم المشاكل المالية والجبائية على الصعيد العالمي والتي تبحث عن حلول وبناء مستقبل يضمن النمو والاستقرار وتحقيق رفاهية أفراد المجتمع في ظل الحديث عن العودة القوية للدولة بمفاهيم وأدوار جديدة.

وفي ظل هذه التحديات تحول الحديث من تقليص دور الدولة إلى البحث عن دور جديد للدولة وقد عبرت عنه الكثير من الكتابات¹ من أجل مفهوم جديد للدولة، يتصف بالذكاء والفعالية تؤطرها مفاهيم الحوكمة بمشاركة أطراف أخرى المجتمع المدني ومنح ضمانات المعارضة والتكفل بمهام جديدة هي البحث العلمي والإشراف على تطوير رأس المال البشري، الجانب المؤسساتي للتقنين والتنظيم.

، في ظل اتجاهات الاتجاهات المذهبية للسياسات الضريبية عادة ما تخضع للسياسة العامة للدولة، فقد تكون ذات توجهات لبرالية تهتم أكثر بالكفاءة الاقتصادية على حساب المبادئ الأخرى، وفي نفس الوقت تركز على جانب العرض

¹ Bruno Bernard, le retour de l'État, opcit, p, 19-23.



أي دعم المؤسسة المنتجة أو الجهاز الإنتاجي القادر على رفع قدراته الإنتاجية والتنافسية. بينما تركز سياسات التدخل على جانب الطلب لتحديد مستوى الإنتاج والتوظيف و(في الوقت الذي تؤثر فيه الجباية من خلال التحفيزات يمكنها أن تفسد سلوكيات المستهلكين -منتجين -عمال. بحيث يمكنها أن تضر بالفعالية الاقتصادية.

الفصل الرابع: تحليل السياسة الجبائية منذ 1992

الفصل الرابع: تحليل السياسة الجبائية منذ 1992

تحليل واقع السياسة الجبائية في الجزائر ينصب على تحليل جوانب الإصلاحات الضريبية التي شرع فيها سنة 1992 بعد التخلي عن الخيار الاشتراكي و تطبيق برامج و سياسات اقتصادية للتحويل إلى اقتصاد السوق ، وهي برامج تهدف إلى إجراء تعديلات هيكلية في النسيج الاقتصادي للبلاد و التي يعبر عنها بالإصلاحات الاقتصادية ، التي تدفع حتما إلى إصلاحات ضريبية ، هدفها تكيف الجبائية مع مسار هذه التحولات ، ومن اجل فهم و استيعاب مسار الإصلاح الضريبي لابد أن نضعها في محيطها الاقتصادي ، ذلك أن الظروف الاقتصادية هي التي تحدد بشكل أو بآخر التدابير الجبائية المتخذة ، فقد انطلقت الإصلاحات بتطبيق برامج و سياسات الهيئات الدولية في ظروف صعبة ، وبعد مرور عشرية تحسنت الأوضاع المالية نتيجة الطفرة البترولية و التي فرضت وضعا مريحا من الناحية المالية ، مكنت البلاد من تنفيذ برامج الإنعاش الاقتصادي و دعم النمو ، في اطار عمل متواصل لتكثيف المنظومة القانونية والتشريعية ومنها الأداة الجبائية من خلال حزمة من الإصلاحات الضريبية بداية من سنة 2000 شملت فتح ورشات جديدة وتدابير جبائية هدفها التبسيط و الضبط من خلال مراجعات واسعة لمعدلات الضرائب و أنظمة الإخضاع. وعليه فان الفصل الأول من الدراسة الخاصة ، البداية بلمحة تاريخية حول أهم محطات الإصلاح الضريبي في الجزائر والجهود التي بذلت لجزارة الجبائية وتخليصها من رواسب الفترة الاستعمارية وضبطها مع التوجه الاشتراكي ، الذي تم اعتماده مع بداية السبعينات في ظروف اقتصادية صعبة سرعان ما تحسنت بفعل ارتفاع أسعار البترول في الفترة (1973-1982) ولكن التراجع الكبير لأسعار البترول أوقف مسار التنمية و ادخل البلاد في أزمت خانقة كانت السبب الرئيسي لبداية مرحلة جديدة في مسار التنمية بمنهج و مذهب و أدوات و أهداف جديدة. هذه المرحلة تناولها في المبحث الأول مقسمة إلى ثلاث مطالب الأول لتحليل مخططات التنمية والثاني لأهم الإصلاحات الجبائية أما الثالث لعرض حصيلة النظام الضريبي لمرحلة الاقتصاد الموجه.

وفي المبحث الثاني نحاول تحليل سياسات وبرامج التنمية التي تم تنفيذها تحت إشراف ومراقبة الهيئات الدوابة (التكيف والتعديل الهيكلي) وقد شكل الإصلاح الجبائي أحد أعمدة الإصلاحات مبرزين أسسه المذهبة والديناميكية التي اتبعت في إرساء هياكل ضريبية وفق نموذج أصبحت معلمه معروفه لدى الجميع حيث يعتمد على الثلاثية (ضرائب الدخل للأشخاص الطبيعيين -ضرائب الأرباح للشركات -والرسم على القيمة المضافة).

اما المبحث الثالث فيخصص لتحليل مسار الإصلاح الضريبي خلال (2000-2014) حين استعادت الجزائر عافيتها من جميع الجوانب (الأمنية -التوازنات المالية -والاقتصادية -موارد مالية غير مسبوقه) نفذت خلالها ثلاث برامج خماسية بمبالغ ضخمة كان الاهتمام في البداية بالجوانب الهيكلية (برنامج الإنعاش الاقتصادي) ثم الخدمية وبرامج قطاعية (الري - الفلاحة) وتحسين ظروف معيشة السكان (التبرية الصحة والسكن وإحداث توازنات إقليمية (برامج خاصة للأقاليم) من خلال إنشاء صنابير خاصة للتنمية). وقد انعكست هذه الجهود في تحسين معدلات النمو وإمتصاص حجم البطالة لتخفص النسبة من 29% إلى حدود 10%. كما تحسنت مؤشرات المعيشة بشكل لافت (مستوى الدخل -



مستوى وحجم الاستهلاك) مما انعكس على رفاهية المواطن، كل ذلك تم تناوله بتحليل ثلاث مطالب ، لنتقل في المطلب الثاني لتحليل الجيل الثاني من الإصلاحات الضريبية مبرزين مجموع الأعمال والتدابير في ميدان الجبائية ضمن مسار يبدو انه غير منتهى من التعديلات نذكر منها إصدار قانون الإجراءات الجبائي -مراجعة معدلات الضرائب في اتجاه التخفيض -الشروع في عصره الإدارة الضريبية ضمن مسار تجاوزت مدته 10 سنوات -دون إهمال جانب استخدام الجبائية للتوجيه والضبط.

ونكون بذلك قد أوضحنا ولو بشكل مركز كيف تعاملت الجزائر مع المسألة الجبائية من خلال مراجعات الإطار التشريعي والتنظيمي التي تشكل أدوات السياسة الضريبية ضمن برامج التنمية ، التي تم اختيارها وتنفيذها خلال فترة العشرين منذ بداية الإصلاحات الاقتصادية لنتقل التي تقييم أداء النظام الضريبي في الفصل الموالي.

المبحث الأول: السياسة الجبائية ضمن مسار التنمية لمرحلة الاقتصاد الموجه:

قبل تحليل مسار و توجهات السياسة الجبائية لفترة الانتقال نحو اقتصاد السوق يجدر بنا أن نعود الى الجذور الأولى للنظام الضريبي عبر أهم المحطات التي عرفتها الجزائر ضمن الجهود المبذولة لبناء هيكل الاقتصاد الجزائري ، و من خلال برامج سياسات اقتصادية تشكل في عمومها المحيط الذي يحدد اتجاه السياسة الضريبية المتبعة في تلك المرحلة ،بمعنى أن تحليل السياسة الضريبية لا يتم بمعزل عن محيطها الاقتصادي ،لذلك سوف نعرض عن أهم البرامج و السياسات الاقتصادية منذ الاستقلال إلى غاية التسعينات تاريخ تغيير النهج المتبع و تطبيق سياسات جديدة تتطلب تفكيك هيكل و ضوابط التي تحكم الاقتصاد المخطط و أرساء قواعد جديدة في ضبط و تنظيم الاقتصاد ويقسم هذا المبحث ثلاث مطالب

المطلب الأول: ملامح السياسة الجبائية قبل انطلاق التخطيط

مرت الجزائر بمرحلة فراغ عقب حصولها على الاستقلال قبل أن تتضح معالم النظام الاقتصادي عقب استقرار الأوضاع السياسية و تحديد الخيارات المذهبية والاستراتيجية للدولة ابتداء من سنة 1967 ، و استمر النهج الاشتراكي حتى نهاية الثمانينات ليبدأ مسار جديد جسدها إصلاحات سنة 1990 ، إن المتتبع للتجربة الجزائرية في التخطيط و التنمية أهما بتنفيذ بمخططات تنمية طموحة وفق استراتيجية تعتمد على التصنيع الثقيل ، حققت عند انطلاقتها خطوات كبيرة ، ساعدها في ذلك التحسن الكبير في إيرادات البترول ، ولكن التناقضات الهيكلية سرعان ما افقدت المسار التنموي لتطفو على السطح مشاكل وصعوبات مختلفة في تمويل و تمويل و تسيير الاقتصاد .وانتهت باستدانة كبيرة و عجز في اغلب قطاعات النشاط الاقتصادي . التحليل يقتصر على إعطاء ملخصات عن اهم فترات ومحطات التنمية.



الفرع الأول أهم محطات التنمية خلال مرحلة الاقتصاد الموجه:

لمن تكن المرحلة الممتدة من 1962-1990 متجانسة من حيث البرامج والسياسات والوضع الاقتصادي حيث يمكن التمييز بين فترات مختلفة عكست كل منها وضعاً اقتصادياً معيناً ويمكن الكلام عن أربع محطات هي:

أولاً: مرحلة 1962-1966 يطلق عليها البعض (مرحلة الانتظار)¹:

حيث لم تحسم الخيارات السياسية والاقتصادية للدولة بسهولة وبداية الخلاف في مؤتمر طرابلس ثم مؤتمر الحزب سنة 1964، وفي النهاية حسم الخلاف بحركة 19 جوان 1965 لصالح فريق تبني المنهج الاشتراكي كخيار التنمية. ومن الناحية الاقتصادية عرفت صعوبات كبيرة بسبب ظروف المرحلة، حيث لم تكن السلطة الجديدة تملك الأدوات والوسائل اللازمة لخلافة الإدارة الاستعمارية. وبدأ التسيير بإرادات ومبادرات فردية ومحلية وإقليمية ومع الوقت تم التحكم والسيطرة على شؤون البلاد مركزياً.

ثانياً: مرحلة 1967-1980: فترة إرساء هيكل الاقتصاد الجزائري:

حيث تم تنفيذ مشاريع كبرى التنمية الاقتصادية وتخطيط وتسيير مركزي. إنشاء قطاع عام في جميع المجالات، معتمدة على سلسلة من التأميمات، وإنشاء الشركات الوطنية، أما نموذج التنمية فتم التركيز على التصنيع كأولية لتطوير وإرساء هيكل التنمية الاقتصادية، رصدت الدولة مبالغ ضخمة عبر مخططات تنمية ثلاثية ورباعية حيث بلغ معدل تراكم رأس المال مستويات قياسية وقد شجعها على ذلك التحسن في أسعار البترول ابتداء من سنة 1973 كمصدر رئيسي لتمويل التراكم، حققت معدلات نمو كبيره ساهمت في تقليص البطالة وشكلت نسيج صناعي موزع على كافة مناطق البلاد.

ثالثاً: مرحلة 1980-1990 محاولات إصلاح وتقويم مسار التنمية:

تراجعت وتيرة التنمية في نهاية السبعينات حيث بدأت تبرز تناقضات النموذج ونقائص التسيير، من خلال التوترات والانقطاع في تمويل الأسواق بالمواد التموينية لغياب التنسيق بين السياسات القطاعية، وضعف نسب استغلال الطاقات الإنتاجية في الصناعة، ومردودية ضعيفة وإنتاجية عمل هزيلة، وبدأ حجم الدين يضغط على المؤسسات بفعل طريقة التمويل للاستثمارات التي لم تستطع تحقيق المردودية الكافية لتسديد الديون. وفي ظل هذه الوضع المتعثر لمشاريع التنمية والاختلالات المختلفة بدأت إرهاصات السوق النفطية تنذر بتراجع أسعار البترول لتضيف عبئاً آخر لمسار التنمية. ويمكن تلخيص أهم مراحل التنمية في الجدول التالي :

¹ عبد الطيف بن اشنهو التجربة الجزائرية في التنمية والتخطيط (1962-1980) ديوان المطبوعات الجامعية 1982 ص 21

الجدول رقم (1-4): أهم مراحل التنمية الاقتصادية في الجزائر خلال مرحلة الاقتصاد الموجه (1967-1990)

1990-1986	1985-1980	1980-1967	1966-1962
مرحلة الأزمة	مرحلة المراجعات	فترة تنفيذ مخططات	فترة الانتظار
نهاية مرحلة من مسار في الجزائر والتوجه نحو اقتصاد السوق	مجموع الاستثمارات المنفذة 422493 مليون	حجم الاستثمارات 275467 مليون د.ج	بلغ حجم الإنفاق الاستثماري 30000 مليون
	ومحاولات تصحيح مسار التنمية والتكيف مع انخفاض أسعار البترول	للتنمية لمشاريع صناعية كبرى. مستويات قياسية لتراكم رأس المال، وإقامة نسيج صناعي	ميزها المخاض العسير للحسم في خيارات لدولة في ظل ظروف اقتصادية صعبة

المصدر: (الملخص) من إعداد الباحث، مصدر الأرقام فترة 1967-1980 p.62 1985 ONS série statistiques n 15

فترة 1985-1980 C.R.E.A.D Monnaie crédit et financement en Algérie avril 1987 p.335

الفرع الثاني: تحليل السياسة الجبائية لفترة الانتظار:

لم تكن ظروف الجزائر تسمح غداة الاستقلال بتغيير كل الأنظمة و التشريعات فلجأت إلى خيار التمييز بالعمل بالتشريعات السابقة و الموروثة عن الاستعمار في انتظار تهيئة الظروف لاستبدالها بتشريعات وطنية وهذا ما وقع بالنسبة للجبائية، حيث تم تمديد العمل بالتشريع الفرنسي، مع بعض التعديلات و الإجراءات لمواجهة الظروف الصعبة ، وبدأ التفكير في إصلاح الجبائية مع انطلاق التخطيط.

أولاً: تمديد العمل بالتشريعات الموروثة عن الاستعمار:

لم تحض الجبائية باهتمام كبير من طرف السلطات في بادئ الأمر لأن هناك قضايا أكثر أهمية في ترتيب أولياتها، واكتفت بتمديد العمل بالتشريعات الضريبية الموروثة عن الاستعمار¹ في انتظار ضبط تشريعات تتماشى والتوجه الجديد للدولة. (إن النظام الجبائي الساري المفعول بعد الاستقلال هو نتائج نظام استعماري لم يكن ملائماً للوضع الجزائري، حيث تسيطر الضرائب غير المباشرة بأكثر من الثلثين بينما لا تتجاوز نسبة الضرائب المباشرة 30 % من حصيلة الإيرادات العامة للدولة ، وكان أكبر مشكلة واجهت البلاد غداة الاستقلال هو تراجع حصيلة الضرائب بفعل تقلص الوعاء الضريبي نتيجة الركود الاقتصادي في قطاعات الفلاحة والصناعة التي تركها المعمرين ، ولم يكن الأمر سهلاً لإعادة بعث النشاط الاقتصادي، كما شكل الفراغ الإداري أكبر مشكلة لإعادة تسيير شؤون الدولة، ومنها إدارة الضرائب حيث لم تكن تتوفر على الحد الأدنى من الوسائل خاصة البشرية لإعادة تشغيلها، وانعكس هذا الوضع على حصيلة الضرائب التي تراجعت بشكل كبير، ولعبت المساعدات الخارجية دوراً هاماً في تسيير شؤون الدولة، ومكنت السلطات من تجاوز تلك المرحلة كما يظهر ذلك من تطور حصيلة الإيرادات الضريبية.

¹ المرسوم 62-157 المؤرخ في 1962/12/31 يمدد العمل بالتشريعات الفرنسية

ثانيا: تحليل الإيرادات الجبائية خلال الفترة 1962-1969

المردود المالي للجبائية يعكس جملة من القضايا الاقتصادية والاجتماعية أولها يعكس نظاما للاقتطاعات الضريبية وفق الفن الضريبي لدول متقدمة تعتمد على الضرائب المباشرة و الضرائب على رقم الأعمال، كما يعكس طبيعة الهياكل الاقتصادية القائمة على النشاط الاقتصادي للقطاعات الإنتاجية و لم تكن الجبائية البترولية عنصرا أساسيا ضمن الإيرادات الضريبية ، حيث كانت تمثل نصف الجبائية العادية سنة 1963 لتتساوى معها سنة 1967 . كما أن بنية الإيرادات الضريبية تعكس هياكل اقتصادية متخلفة حين تسيطر الجبائية الغير مباشرة بأكثر من 70% .

الجدول (4-2): تطور و بنية الإيرادات الجبائية في الفترة (1963-1969) الوحدة: مليون دينار

النسبة	مجموع	1969	1968	1967	1966	1965	1964	1963	أنواع الضرائب
26.6	4692	927	711	750	691	561	576	476	الضرائب العادية
3.5	634	116.6	100.7	86	94	69	92	75.5	رسوم التسجيل والطابع
32.3	5662	1057.2	905.7	756	752.2	816.2	759.5	615	الرسوم رقم الأعمال
27.5	4856	833.2	759.8	708.8	648.4	689.7	640.2	625.9	الضرائب غير المباشرة
10.1	1796	479.3	341.9	195.8	206.6	239.9	218.9	113	إيرادات الجمارك
100	17585	3413.9	2816	2496	2392	2275	2287	1905	المجموع
30	4994	1350	1133.9	888.3	631.7	447	299.5	242.8	الجبائية البترولية

Source : ONS Finances Publiques Rétrospective Statistiques 1962 - 2011 P/216

الملاحظ عن تطور حصيلة الضرائب خلال الفترة 1967-1963:

تميزت حصيلة الضرائب بالاستقرار شبه التام خلال خمس سنوات في حدود (2392-2275-2287) ولم تتجاوز نسبة الزيادة السنوية 10 % وهذا يعكس الظروف الصعبة لتلك المرحلة، بنية الضرائب تتقاسمها كل من الضرائب المباشرة بـ 27 % والرسوم على رقم الأعمال بـ 32 % والضرائب على الاستهلاك بـ 27 % وإذا جمعنا نسبة الضرائب على الإنفاق فإنها تمثل 70 % من الحصيلة الكلية، لم تكن الجبائية البترولية الإيراد الأساسي للدولة قبل سنة 1970 حيث لم تتجاوز مساهمتها 30 % .

بداية الاهتمام بالجبائية بدأ بتنصيب اللجنة الوزارية في نوفمبر 1969، والتي حددت مهمتها بمراجعة وضبط النظام¹ وقبل إعلان اللجنة عن نتائج عملها بصدور النصوص التشريعية سنة 1976 اتخذت السلطة السياسية مجموعة تدابير جبائية تهدف إلى تخفيف العبء الضريبي على فئات معينة من المجتمع وهي فئة الفلاحين والتجار الصغار². تماشيا مع

¹ A.AINOUCHE, La fiscalité et les problèmes de développement économiques, thèse de Magister Université d'Alger, année 1984, p176.

² إلغاء الضرائب الفلاحية الموروثة عن العهد الاستعماري تمهيد لانطلاق سياسة زراعية تستهدف التغيير الجذري لعالم الفلاحة.

تطبيق رسم ثابت على التجارة الحرفيين يدفع سنويا (مبلغ ثابت سمي برسم الإحصائية)



القرارات المتخذة في الميدان الفلاحي بتطبيق الثورة الزراعية وهكذا تم إلغاء الضرائب على النشاط الفلاحي سواء على (ملكية الأراضي) أو على الدخل الفلاحي أي استغلال الأرض.

المطلب الثاني: تحليل السياسة الجبائية لمرحلة التخطيط:

شرعت الجزائر في تنفيذ مخططات التنمية وفق رؤية واضحة تقوم على إعطاء القطاع العام الدور الريادي في عملية التنمية، وفي هذا الإطار تعمل السياسات الاقتصادية على تهيئة الظروف الملائمة لقيام هياكل اقتصادية من خلال عمليات التأميم ووضع منظومة تشريعية وتنظيمية تدعم تقصى القطاع الخاص من أي مشاركة في عملية البناء الاقتصادي وكانت الجباية أولى السياسات التي تضع القطاع الخاص خارج مجال المشاركة من خلال نظام ضريبي يؤمم أرباح القطاع الخاص، ويتضح ذلك من مجموعة التوجيهات التي صدرت قبل اطلاق مجموعة القوانين الضريبية، والتي تشكل الإطار التشريعي للجباية و النتائج الخاصة بالأداء المالي للنظام الضريبي لتلك المرحلة.

الفرع الأول: محددات و أهداف السياسة الجبائية :

يمكن حصر محددات السياسة الجبائية لمرحلة الاقتصاد الموجه بعاملين: أحدهما يشكل الخلفية التاريخية لنظام الضريبية الموروثة عن الاستعمار والتي تسعى الدولة لتغييره و محو آثاره، و الثاني يتعلق بالرهانات المستقبلية و التطلع لبناء هياكل الاقتصاد الجزائري و ما يمكن لنظام الجباية أن يساهم في مجهود التراكم، بالنسبة للعامل الأول أن الجباية الموروثة عن الاستعمار لم تكن عادلة بل كانت ترهق كاهل أفراد الشعب الجزائر لذلك كانت التوجيهات الصادرة عن السلطة السياسية للجنة الوطنية لاصطلاح الجباية تصب كلها في ضرورة تخفيف الجباية.

- تخليص الجباية الجزائرية من الرواسب التاريخية التي لا تتماشى مع التوجهات الاقتصادية والاجتماعية للبلاد مع تجاوز المشكلات التي تنشأ من عملية التغيير والتعديل المتوالي¹،
- أي تجاوز مستوى العبء الضريبي يمكن أن يعوق النشاط الاقتصادي²؛
- توجيه الجباية لتتلاءم مع سياسة الدخل بهدف توزيع أكثر عدالة و ملائمة أكبر مع سياسة رفع و توسيع طاقت التراكم³؛

- سياسة السلطة الثورية تتجه إلى التخفيف التدريجي للضرائب من اجل تحسين ظروف المواطن والفئات المحرومة⁴ فالكل يعلم أن الجزائريين ساهموا في تمويل خزينة المستعمر بينما يستأثر المعمرين بكل قنوات الإنفاق العام ويقصى الجزائريون من شروط الحياة والخدمات العامة خاصة التعليم والصحة. ولذلك كانت أولى الخطوات للسلطة الوطنية لتجسيد هذه التوجيهات في إعفاء القطاع الفلاحي كلية من دفع الضرائب سنة 1971 ثم فرض رسم ثابت على صغار التجار سنة 1972 عرف برسم الإحصائية.

¹ Rapport générale du premier plan quadriennale? Secrétariat d'état au plan S.E/P P154

² Ministère de finance Rapport, introductif à une réforme de la fiscalité Algérienne Mars 1967 p.03. ²

³ Rapport générale du premier plan quadriennale? Secrétariat d'état au plan S.E/P P154



أما العامل الثاني المحدد للسياسة الجبائية فيتعلق بالنظرة المستقبلية للجبائية فقد حدد الإطار العام للاصطلاح الضريبي انه يندرج ضمن التوجه الاشتراكي وبذلك تم حصر ثلاث أهداف للسياسة الجبائية :

- دعم بناء قطاع عام يتولى مهام التنمية الاقتصادية وتحجيم القطاع الخاص؛
- حماية اجتماعية تقوم على التوزيع العادل للدخول والثروة بين أفراد المجتمع؛
- المساهمة في تمويل مجهود تراكم رأس المال من خلال تجنيد الادخار الوطني وضبط الاستهلاك.

الفرع الثاني: تحليل الهيكل الضريبي الجزائري حسب الأمر 97/75:

صدر الأمر رقم 87-75 في 30/12/1975¹ الذي يحدد خمس قوانين للضرائب على أن يتم تطبيقها ابتداء من 1976/01/01. ويشكل ذلك بداية لجزارة التشريع الجبائي الجزائري ضمن منظور التوجه الاشتراكي. يجب أن توافق السياسة الجبائية بالضرورة السياسة العامة للدولة. حيث تعتبر امتدادا طبيعيا للتوجهات السياسية المعتمدة من خلال وضعها للوسائل التقنية التي من شأنها تحقيق الأهداف المنوط بها.

أولا: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

ينظم الضرائب على الدخل المحصلة لصالح الدولة والجماعات المحلية ومن أهمها:

1-الضرائب على الدخل: لم يكتف التشريع الضريبي بأسلوب واحد لإخضاع الدخل بل عمد المشرع إلى الجمع بين الأسلوبين معا (النوعي والعام) في معاملة الدخل.

- **أسلوب الضرائب النوعية:** تفرض على كل نوع من أنواع الدخل بصفة مستقلة عن الدخل الأخرى. ومن أهم الدخل (الأرباح التجارية والصناعية -الأرباح غير التجارية-الأجور والمرتببات -إيرادات القيم المنقولة-إيجار العقارات) وبمعدلات نسبية تتراوح بين 18% و 25% بينما تخضع مؤسسات القطاع العام لمعدلين هما 40% و 60%¹. يتم تطبيق النظام الجزائي على صغار المكلفين (أي دفع مبلغ ثابت سنوي) بينما يخضع كبار الممولين والمؤسسات والشركات للنظام الحقيقي الذي يعتمد على مسك المحاسبة وبتقديم التصريحات عن النشاط والأرباح السنوية؛

- **الضريبة التكميلية على مجموع الدخل الصافي (ICR):** يخضع لهذه الضريبة عندما تتجاوز مجموع الدخل الصافية، أي بعد دفع الضرائب النوعية عتبة 3000 دج. وبمعدلات تصاعدية تتراوح بين 4% وتصل إلى 85%. وبذلك تكون الدولة قد وضعت سقفا لدخول الأفراد الطبيعيين ووضعت القطاع الخاص أمام خيارين:

- ترك النشاط الاقتصادي الفردي والتحول للعمل المأجور في القطاع العام؛

1-المرسوم رقم 76/101 في 1976/12/09 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2-المرسوم رقم 76/104 في 1976/ 12/9 قانون الضرائب غير المباشرة.

3-المرسوم رقم 76/102 في 1976/ 12/9 قانون الرسم على رقم الأعمال.

4-المرسوم رقم 76/103 في 1976/ 12/9 قانون الطابع.

5-المرسوم رقم 76/105 في 1976/ 12/9 قانون التسجيل.



- ممارسة الأنشطة الفردية وتحويل اغلب الأرباح لخزينة الدولة وبذلك يكون نظام الضرائب على الدخل أداة للحجز¹، مجسداً بذلك الهدف الأول للسياسة الضريبية وهي تحجيم القطاع الخاص، وعدم السماح لنشوء بورجوازية جديدة بعد تم تصفيتها عن طريق التأميم.

ومن الناحية الفنية يمكن اعتبار طريقة الإخضاع للدخول هو نوع من أنواع الازدواج الضريبي، إذ لا يقل أن تخضع الدخل مرتين خاصة و أن الضريبة الثانية تفرض بمعدلات تصاعدية تصل المعدل الحد الأعلى إلى 85 % . و هذا التشديد في المعاملة الضريبية يفهم على انه يجسد التوجه نحو تصفية للقطاع الخاص وعدم منحه فرصة التراكم . أما المعاملة الضريبية لمؤسسات القطاع العام قد حددت معدلاتها بين 40% و 60% .

ثانياً: الضرائب على الإنفاق

تم الفصل في التشريع الضريبي بين ضرائب الاستهلاك والضرائب على رقم الأعمال.

(1) الضرائب النوعية على الاستهلاك حددها الأمر رقم 103 تحت عنوان الضرائب غير المباشرة ويتعلق الأمر بالمعاملة الضريبية لمجموعة من السلع الشائعة الاستهلاك يتم تطبيق ما يعرف في الفن الضريبي بالأسلوب القيمي Ad valorem والنوعي Spécifique. مشدداً العبء على السلع المضرة بالصحة والأخلاق والسلع الكمالية مثل الكحول والمشروبات الروحية، التبغ والكبريت الذهب والفضة والبلاتين المنتجات البترولية، منتجات الديناميت والأكسجين والمواد المتفجرة، الرسم على المذابح، استعمال الأجهزة، الإذاعة والتلفزيون.

(2) الضرائب على رقم الأعمال وحددها الأمر رقم 102 ويتعلق بالضرائب العامة على الإنفاق والتي تعرف بالرسم على رقم الأعمال TUGP +TUGPS، وتتراوح معدلاتها القانونية بين 7 % و 77 % وتصبح هذه المعدلات عند التطبيق تتراوح بين 10 % و 334 %، وفق القاعدة التالية²، وهو أسلوب تراكمي كونه يشمل الضريبة نفسها عند تطبيق المعدل، إن تشديد معدلات الضرائب على الاستهلاك يعكس رغبة الدولة في الحد من الاستهلاك خاصة بالنسبة للسلع الكمالية التي كانت تخضع لأثر من 100% من سعرها. ويعكس ذلك سياسة الدولة بالحد من الاستهلاك لدعم جهود التنمية وتراكم رأس المال، ذلك إن انخفاض مستوى الادخار وعدم القدرة على تعبئة مدخرات الأفراد تحتم على الدولة اللجوء للادخار الإجباري وهو الحد من الاستهلاك. وبذلك يمكن القول إن التشريعات الصادرة سنة 1975 تنسجم تماماً مع التوجه العام لسياسة الدولة باعتمادها للنهج الاشتراكي.

¹ وزارة المالية، مديرية الاتصال، تقرير خمسون سنة من الاستقلال سنة 2012.

$$^2 \text{المعدل الفعلي} = \frac{\text{المعدل القانوني}}{100 - \text{المعدل القانوني}} \times 100$$

$$\text{المعدل الفعلي للمعدل القانوني: } 7\% = \frac{7}{7 - 100} \times 100 = 100 \times \frac{7}{-93} = 100 \times \frac{700}{93} = 7.52\%$$

$$\text{المعدل الفعلي للمعدل القانوني: } 77\% = \frac{77}{77 - 100} \times 100 = 100 \times \frac{77}{-23} = 100 \times \frac{7700}{23} = 334.78\%$$

المطلب الثالث: الأداء المالي للجباية في مرحلة الاقتصاد الموجه:

تكشف مردود الجباية خلال مرحلة التخطيط عن المستوى الذي بلغت الجباية من حيث الحصيلة الإجمالية وإلى أي مدى تأثر الهيكل الضريبي بالإصلاح الضريبي لسنة 1976 لذلك نعد إلى تحليل الأداء المالي للجباية بتتبع تطور بنية الإيرادات خلال الفترة التي عرفت ظروف صعبة بعد إنخفاض أسعار البترول وتطلب الأمر إجراء مراجعات واتخاذ تدابير جبائية لمعالجة الضائقة المالية والتي جاءت في ظروف صعبة تميزت بإستدانة مفرطة داخليا وخارجيا.

الفرع الأول: تحليل الإيرادات الجبائية للمرحلة (1975-1989):

لقد رافق بداية تطبيق التشريعات الجديدة في منتصف السبعينات اتجاهها تصاعديا في أسعار البترول ساهمت في تخفيف الضغوط الكبيرة في مجال تمويل برامج التنمية، وخلقت مناخا مريحا لأصحاب القرار وبدأت الجباية البترولية تشكل أهم مصدر لتمويل الموازنة والبديل الأهم للإيرادات العامة. واعتقد الجميع أن مشكلة تمويل الاقتصاد لم تعد مطروحة مما فتح المجال لاعتماد مشاريع وخطط تنموية تجاوزت قدرات الإنجاز ويتم تقدير برامج التنمية على أساس الإيرادات البترولية التي تعرف اتجاه نحو الارتفاع خاصة خلال الفترة 1977-1980، وكانت كل الدراسات تستبعد التراجع في الأسعار بالشكل الذي حدث وحيث التوقعات المتشائمة لم تشر إلى المستوى الذي عادت إليه أسعار البترول بعد أكثر من 15 سنة من الارتفاع المطرد.

لقد بدأت في التراجع في فيفري 1983 من 38 دولار إلى 28 دولار. وأخذت في اتجاه تنازلي ولكنه بطيء إلى أن وصل إلى 10 دولارات سنة 1986، وعند هذا الحد لم يعد في إمكان السلطات تلبية احتياجات الاقتصاد الوطني من مدخلات الإنتاج المستوردة وكذا احتياجات المواطنين لكثير من المواد والسلع الضرورية ودخلت الجزائر في أزمة اقتصادية واجتماعية لتمتد تداعياتها إلى الجانب السياسي في نهاية الثمانينات.

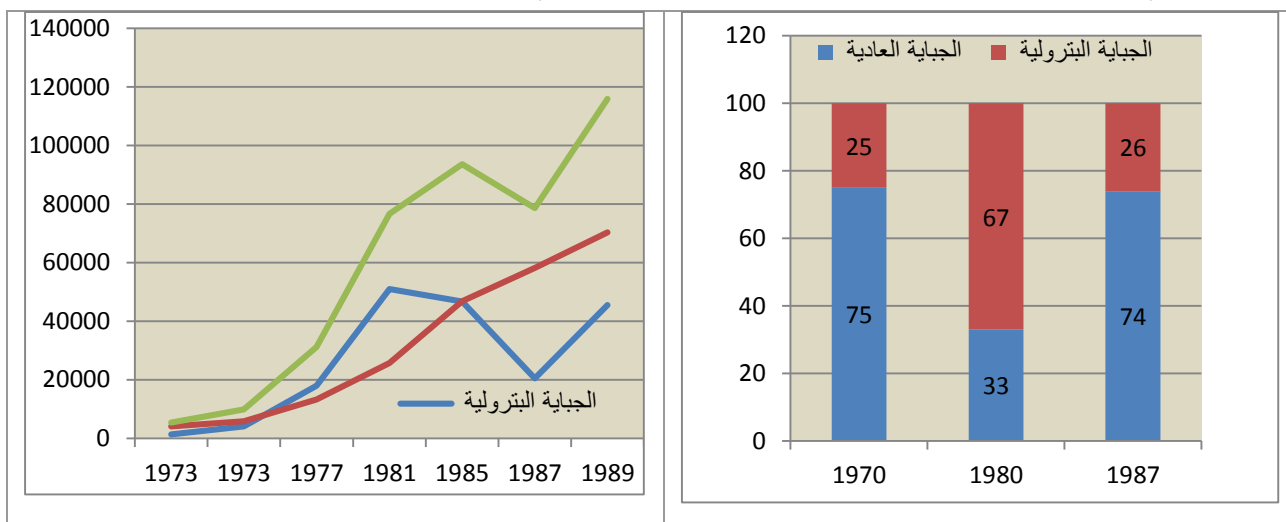
أولا: بنية الإيرادات الضريبية خلال مرحلة التخطيط (1975-1989)

الجدول رقم (3-4): تطور الإيرادات الجبائية للفترة 1970-1989 الوحدة مليون د.ج

السنوات	1970	1973	1977	1981	1985	1987	1989
ج البترولية	1350	4114	18019	50954	46787	20480	45492
ج العادية	4106	5832	14290	25760	46847	58218	70380
المجموع	5456	9956	32309	76714	93634	78698	115872

Source : Office National des statistiques Finance public Rétrospective statistique 1962-2011, p217

الشكل رقم (1-4): تطور الجبائية العادية والجبائية البترولية الشكل رقم (2-4): تطور الجبائية العادية والجبائية البترولية



المرجع إعداد الأشكال اعتمادا على إحصائيات الدول السابق (3-4)

من الأشكال السابقة يمكن التمييز بين ثلاث مراحل (1970-1990)

- المرحلة الأولى (1970-1975): سيطرة الجبائية العادية إذ تشكل ثلاث أرباع الإيرادات أي بـ 75 % أما الجبائية البترولية فلم تتجاوز 25 %، بدأ الفرق يتقلص بينهما لتحقيق المساواة بينهما سنة 1974. وحدث الانقلاب لصالح الجبائية البترولية بداية من سنة 1975، حين أصبحت حصيلة الجبائية البترولية تتجاوز الإيرادات العادية؛
- المرحلة الثانية (1975-1982): السيطرة المطلقة للجبائية البترولية، حتى وصلت إلى الضعف سنة 1981 قبل أن تبدأ في التراجع حتى تساوت من جديد سنة 1985. أي خلال عشرية كاملة عرفت فيها البلاد يسر مالي كبير حين تضاعفت إيرادات الجبائية البترولية خلال هذه المدة ثلاث مرات (من 13452 مليار دج سنة 1975 لتصل إلى 50954 سنة 1981).

- المرحلة الثالثة (1983-1986): العودة إلى البنية الأولى حيث بدأ التراجع للجبائية البترولية ببطء خلال 1983-1985، ثم تهاوت أسعار البترول لتنزل تحت سقف 10 دولارات. وانخفضت الإيرادات البترولية بين سنة 1985 و1986 بـ 4.7 مليار دولار، وارتفع الدين الخارجي 4.2 مليار دولار خلال نفس الفترة.

ثانيا: التدابير المتخذة لمواجهة التدهور في حصيلة الجبائية البترولية الفترة (1982-1989)

من اجل مواجهة الأوضاع المالية المتدهورة لجأت الدول إلى العمل على محورين: محور النفقات ومحور الإيرادات :

1) تطبيق سياسات التقشف في الإنفاق العام:

لقد حاولت الجزائر بالتكيف مع الوضع منذ أن بدأت أسعار البترول تتراجع رافعة شعار التقشف في الإنفاق العام من خلال كبح معدلات الزيادة السنوية في الإنفاق.



(2) تخصيص الإيرادات:

حاولت ضبط موازنتها حسب الإيرادات المحصلة بحيث يتم تمويل ميزانية التسيير بالجباية العادية، بينما تضبط ميزانية التجهيز وفق حصيلة الجباية البترولية.

(3) مراجعات وتدابير لتحسين مردود الجباية العادية نذكر منها¹:

- رفع معدلات الضرائب على الدخل من 18% إلى 24%؛
 - توسيع الوعاء الضريبي بفرض ضرائب ورسوم جديدة اتخذت صفة المبلغ الثابت؛
 - المساهمة الفلاحية الوحيدة بمعدل 4%؛
 - فرض ضريبة على مداخيل سائقي سيارات الأجرة والنقل العمومي والخاص؛
 - فرض ضريبة على مداخيل الصيادين وأصحاب قوارب الصيد البحري؛
 - إلغاء رسم الإحصائية بالنسبة للتجار الصغار وإدماجهم في نظام التقدير الجزائي؛
 - عمدت إدارة الضرائب إلى إبداء نوع من الصرامة في التحصيل للمتأخرات الضريبية؛
 - استطاعت هذه الإجراءات أن تحافظ على التوازنات المالية للدولة خلال الفترة 1980-1985 وسمحت بمواصلة جهود التنمية وتنفيذ جزء كبير من حجم الاستثمارات للمخطط الخماسي الأول 1980-1984.
- ولكن تهاوي أسعار البترول في سنة 1986. أربك المشهد الاقتصادي والمالي للدولة. ولم تعد سياسات التقشف أو التكييف مجددة، ودخلت البلاد في أزمة مالية واقتصادية، وبدأت المؤشرات الاقتصادية تنذر بوضع اقتصادي يسير بسرعة نحو الانهيار كما يظهر الجدول التالي.

الجدول رقم (4-4): تطور مؤشر الدين الخارجي بين عامي 1984-1986 بالنسبة المئوية

المؤشرات	1984	1986	1989
نسبة الدين / الناتج القومي	29.7	36.6	48.6
نسبة الدين / الصادرات	108.5	249.5	248.6
خدمة الدين / الصادرات	37	56.9	69.4
الفوائد / الصادرات	10.9	17.3	18.3

Source : Document banque mondiale « A la recherche d'un investissement public de qualité

Une Revue des dépenses publiques Volume I Le 15 août 2007 Rapport N° 36270 – DZ

groupe pour le Développement socioéconomique région Moyen Orient et Afrique du Nord p/ 33-34-41

ارتفاع حجم المديونية من 30 % سنة 1984 لتقترب من 50 % سنة 1989، كما أن خدمات الدين بالنسبة

للصادرات وصلت إلى 70 % سنة 1989²، ولم يعد في مقدور الدولة مواصلة برامج التنمية، وبدأت تتشكل مظاهر لأزمة

¹ المواد من 57 إلى 66 من قانون المالية لسنة 1983.

² El Moubarak Mohamed Mme Daoud Fatiha , La contribution des finances publiques dans le développement de
مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية العدد 2014/11 ص 34-17
سيديس بلعباس



حقيقية: العجز في تلبية مطالب السكان في العديد من الحاجات مثل السكن والعمل وتوفير السلع الضرورية في الأسواق مما خلق نوع من الشلل الاقتصادي، ثم بدأت التوترات تتصاعد لتعبر عن نفسها في شكل مطالب اجتماعية سرعان ما تحولت إلى مطالب سياسية تم التعبير عنها بعنف فيما يعرف بحوادث أكتوبر 1988. لتبدأ مرحلة جديدة في مسار التنمية الاقتصادية والاجتماعية بخيارات جديدة فرضتها الظروف المحلية والتحولت العالمية.

خلاصة المبحث الأول: حول السياسة الجبائية لمرحلة الاقتصاد المخطط

- صدور خمس قوانين للجباية سنة 1976: تعكس التوجهات الجزائرية بالاعتماد على القطاع العام ولا مكانة أو دور للقطاع الخاص في التنمية من خلال طريقة الإخضاع المتبعة (تصاعد ضريبي متشدد ازدواج ضريبي على الأفراد)؛
- ارتفاع أسعار البترول بداية من 1973: جعل الدولة تصرف نظرها على الجباية العادية خاصة الضرائب المباشرة من خلال الإعفاء الكامل للقطاع الفلاحي، وفرض رسم رمزي على القطاع التجاري (رسم الإحصائية). أما القطاع العام الذي مازال في مراحله الأولى لا يمكنه المساهمة في دفع الضرائب في الوقت الذي يبحث عن توازناته المالية؛
- التدابير الجبائية المتخذة لمواجهة انخفاض أسعار البترول بداية من فيفري 1982، رفعت شعار التقشف في الإنفاق الجاري وتقليص الإنفاق الاستثماري و تحسين المردود الجبائي ، مكنت الحكومة من المحافظة على التوازن خلال الفترة 1982-1985؛
- بلوغ أسعار البترول أقل من 10 دولارات سنة 1986، جعل الأوضاع الاقتصادية تندهور بشكل خطير حيث تجاوزت خدمات الدين الخطوط الحمراء، وصلت إلى 86% من حجم الصادرات، ولم تعد احتياطات الصرف تتجاوز 2 مليار دولار، لا تكفي لتغطية ثلاثة إلى أربعة شهور من الواردات، مما جعل الدولة تفكر في حلول جذرية للمشاكل الاقتصادية، ومنها الجباية حيث شكلت لجنة الإصلاح الضريبي سنة 1987¹. وخرجت بتقرير مفصل عن المشاكل يعيشها قطاع الضرائب وطرحت جملة من التدابير لإصلاح الجباية ضمن المنظور القديم، (أن الخيار الاشتراكي لا رجعة فيه) وكان من المتوقع تطبيقه ابتداء من سنة 1989. لكن تسارع الأحداث على المستوى الداخلي (حوادث أكتوبر 1989) والتطورات العالمية-انحيار المعسكر الاشتراكي-وبداية ظهور العولمة كلها تدل على النهاية الحتمية للاقتصاد المخطط وأن البديل القادم هو اقتصاد السوق.
- إرساء نظام ضريبي ثقيل خاصة في مجال الضرائب على الدخل: حيث يكرس ازدواج ضريبي حقيقي، من خلال الجمع بين أسلوب الضرائب النوعية بمعدلات نسبية وأسلوب الضريبة العامة التكميلية على الدخل بمعدلات تصاعدية تصل إلى 85% من الدخل وعند تحديد نسبة الإخضاع للأسلوبين معا تصل نسبة الإخضاع إلى أكثر من 85% على دخول الأفراد وهذا المستوى من الإخضاع يشكل تأميما حقيقيا للدخول وليس مساهمة أو اقتطاع ضريبي ويعكس بذلك طبيعة النظام الاقتصادي والسياسي القائم على تقييد القطاع الخاص وتحجيمه.

¹ Ministère de finance « Rapport introductif à une réforme de la fiscalité Algérienne » Mars, 1987



- حدث انقلاب جذري في تركيبة النظام الضريبي من 75% للضرائب العادية و25% للجباية البترولية في مطلع السبعينات ليصبح النسبة مقلوبة سنة 1981 أصبحت الجباية البترولية تشكل 70% من إيرادات الخزينة. ثم نعود مرة أخرى إلى البنية الأولية عند انخفاض أسعار البترول سنة 1986.

المبحث الثاني: السياسة الجبائية والإصلاح الضريبي للمرحلة الانتقالية (1990-1992)

انتهت مرحلة الاقتصاد الموجه بتركة ثقيلة اقتصاديا و سياسيا دفعت كلفة عالية من تصحيح الأوضاع ولم تكن الأوضاع الداخلية هي العامل الوحيد في تغيير النهج الاقتصادي بل كان العامل الخارجي الدور الأكبر ، حين هبت رياح التغيير كافة الدول بترك النهج الاشتراكي ، و يبدوا أن العولمة قد هيئت برامجها و سياساتها استعدادا لمرحلة الانتقال نحو اقتصاد السوق ، و شملت كل القطاعات و السياسات بما فيها السياسات الضريبية ، نحاول عرض الأصول النظرية لهذه البرامج التي شكلت موضوع الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر ثم تحليل عملية التطبيق و النتائج المترتبة فيما يعرف ببرامج و سياسات التعديل الهيكلي خلال الفترة 1990-1998 وعلية سوف نعرض النقاط التالية - عرض البرامج الإصلاح الضريبي .

المطلب الأول: عرض برامج الإصلاح الاقتصادي للمرحلة الانتقالية نحو اقتصاد السوق

لم تعد السياسات و البرامج الاقتصادية تنبثق من الإيرادات الوطنية و المحلية منذ ظهور العولمة ، بل أصبحت قوالب و نماذج جاهزة تفرض على البلدان النامية تطبيقها اذا أرادت أن تحصل على دعم الهيئات الدولية وهذه البرامج ذات مرجعية لبرالية تكيف و تحضر اقتصاديات هذه الدول للانخراط في الاقتصاديات العالمية ، تتبنى الفكر الليبرالي الذي تريد العولمة عولمته حتي يسهل عملية ابتلاعه و يقضي على كل الإيرادات الوطنية من اجل تنمية مستقلة و تحرم شعوب البلدان النامية من امتلاك إرادتها و التمتع بمواردها المحلية نحاول عرض المرجعية النظرية لهذه البرامج و التجربة الجزائرية مع الهيئات الدولية و إلى أي مدى التزمت الجزائر بهذه البرامج وما هي نتائج تطبيقها على الاقتصاد الوطني .

الفرع الأول: الأصول النظرية لاقتصاديات الانتقال نحو اقتصاد السوق وبرامج الإصلاح الاقتصادي

تطرح النظرية الاقتصادية مجموعة مقاربات تتعلق بالسياسات والبرامج التي يمكن تطبيقها من طرف أي دولة تريد الانتقال و التحول نحو اقتصاد السوق، أي ما هي الوصفة العلاجية لإعادة هيكلة الاقتصاد وفق آليات السوق، و تعرف لدى الهيئات الدولية ببرامج التكيف الهيكلي، ويمكن تلخيصها في يلي¹:

¹ Ivan Samson, Les trois étapes de la transition au marché des économies postsocialistes, in Michel Chatelus et Jacques Fontanel, 1992 ., pp.61-71 .



أولاً: اهم المقاربات النظرية لمرحلة الانتقال¹

يطرح البعض مقاربات نظرية لعملية انتقال اقتصاديات الدول المتخلفة أو ذات الاقتصاد الموجه نحو اقتصاد السوق. المقاربة الجينية: L'approche génétique تنطلق من أن الاقتصاديات الاشتراكية هي اقتصاديات انتهت صلاحياتها. وتعتبر المؤسسة هي عصب التنمية ، وبالتالي يجب الاهتمام بالمؤسسة والعمل على استرجاع وظيفتها الأساسية ، وهي التوليف بين عوامل الإنتاج للقيام بمهامها الرئيسية المتمثلة في إنتاج السلع والخدمات، أي المهمة الأولى هو النهوض بالمؤسسة من أجل تغيير سلوك عوامل الإنتاج و تغيير سلوك الأفراد وتتمين عوامل الإنتاج.

- المقاربة المعيارية: L'approche normative : تعتمد على تحديد الهدف الذي نسعى لتحقيقه أي المؤسسات الضرورية (السوق - الهياكل)، أي لا بد من تجسيد ذلك لإنجاز مرحلة الانتقال، هذه المؤسسات يجب أن تستجيب لمعايير الفعالية السوق، الجهاز القضائي، البنوك،...) وبالتالي يجب العمل على تأهيل هذه المؤسسات حتى تصبح تعمل بمقاييس العالم المتطور.

- المقاربة التطورية: L'approche évolutionniste مستنبطة من تحليل ضبط الاقتصاد، يجب إنشاء الإطار المؤسساتي الذي يسمح بتحقيق هياكل فعالية تهتم بسلوك الأفراد والمجموعات وتحاول تحليل الخلل المؤسساتي من خلال المصالح الخاصة والعامة الخلل في الأسواق خطر الاحتكار تجاوزات أنظمة القرض، ومن خلال علاقات القوى والمصالح، وان الإصلاحات تمثل وحدة متكاملة وفق خطوات حتمية والبداية التغيير من قمة النظام.

ثانياً: برامج وسياسات الإصلاح.

يمكن التمييز بين برنامج التثبيت والاستقرار وبرامج التعديل أو التكييف الهيكلي يشمل جانبين:

1. الجانب الظرفي أو التثبيت الذي يتم تحت إشراف صندوق النقد الدولي يهدف إلى استقرار الطلب الكلي في الأجل القصير والتحكم في التضخم البحث عن استقرار ميزان المدفوعات. ويتم ضمن رؤية نيوكلاسيكية ترى أن الاختلال الخارجي يتمثل في ميزان المدفوعات يعكس وجود فائض في الطلب يؤرق حجم الموارد الذاتية، الأمر الذي يدفع إلى الاستدانة وزيادة أعباء الديون الخارجية، وبالتالي فإن الحل يكمن في كبح الطلب عبر فتاتي الموازنة (تخفيض فجوة الموارد من خلال كبح الإنفاق العام وزيادة الضرائب) أو السياسة النقدية تخفيض العملة والتحكم في الكتلة النقدية أي سياسة انكماشية تعيد للاقتصاد توازناته ، كبح التضخم باستخدام أدوات مالية ونقدية.

2. الجانب الهيكلي: يتم الإشراف عليه من طرف البنك العالمي ويتم تنفيذه في المدى الطويل ويشمل سياسات العرض والشروط المؤسساتية والسياسات القطاعية (الصناعية، الفلاحية، التكوين والبحث) يهدف إلى تغيير النظام الاقتصادي للدول المتخلفة.

² CHERIET Athmane, « Mondialisation de l' économie Algérienne : » du big puch à l' ajustement structurel revue science social, n°31, Juin 2009, Vol B, Faculté des Sciences Économiques , Université Mentouri , Constantine (Algérie E, pp.17 - 36 P,20.



هذان الوجهان يشتركان معا لتكوين سياسة التعديل الهيكلي، عبر تنفيذ متطلبات مالية ونقدية وإصلاحات هيكلية ومؤسسية تصب كلها في تهيئة الظروف لإعادة تشغيل وعمل الاقتصاد وتأهيله وفق آليات السوق. المتطلبات المالية: البداية بالموازنة لكبح الطلب من خلال تخفيض الإنفاق خاصة الدعم، سواء للإفراد أو للمؤسسات. إصلاح ضريبي يعتمد على ضرائب الدخل لكبح الإنفاق العادي وبطريقة غير مباشرة الإنفاق الشعبي، في المقابل تشجيع إدخار الأسر والتمويل الذاتي للمؤسسات، المتطلبات النقدية : تقييد القروض والتحكم في الكتلة النقدية من خلال رفع معدل الفائدة وتشجيع القروض الاستهلاكية والاستثمار، تخفيض العملة، وتخفيض استهلاك السلع المستوردة.

ثالثا: اتفاق واشنطن¹

أصبح اتفاق واشنطن المقاربة الأكثر سيطرة حيث تم تبنيه من طرف الهيئات الدولية كوصفة لجميع الدول التي تمر بمرحلة الانتقال. وهي ترجمة جديدة لبرنامج التعديل الهيكلي. اتفاق واشنطن تم طرحه من طرف John Williamson سنة 1989 الذي نال إجماع الإدارة الأمريكية والهيئات الدولية. أ. ركائز اتفاق واشنطن: يعتمد على ثلاث ركائز:

- العودة للسوق كمنظم وحيد لتخصيص الموارد؛
- أولوية الترشيد للقطاع الخاص؛
- انفتاح أكبر على الخارج.

هذه الوصفة تشكل الشروط والعلامات للاندماج في الرأسمالية الجديدة.

ب. التوصيات العشر لاتفاق واشنطن:

- (1) التحكم في عجز الموازنة يجب أن يتراوح بين 1 % و 2 %.
- (2) إعادة هيكلة الإنفاق العمومي بإلغاء الإعانات والدعم، واعتبار التعليم والصحة كاستثمارات في الموارد البشرية يمكن أن تتولاها الدولة، والعدالة الاجتماعية تعني محاربة الفقر.
- (3) إصلاح النظام الضريبي (إرساء نظام ضريبي معتدل).
- (4) التحرير المالي (معدل الفائدة يجب أن تحدده قوى السوق، لتشجيع الادخار).
- (5) معدل صرف وحيد تنافسي.
- (6) تحرير التجارة الخارجية إلغاء الحواجز الجمركية وحصرها بين 10 % و 20 %.
- (7) إلغاء الحواجز أمام الاستثمار الأجنبي. إبعاد كل ما من شأنه عرقلة دخول الاستثمار المباشر.
- (8) خصخصة مؤسسات الدولة تبرر الخصخصة من خلال أثرها الجبائي الإيجابي وتسيير فعال.

¹ Cheriet Athmane, « Mondialisation de l'économie Algérienne : » du big push à l'ajustement structurel revue science social, n°31, Juin 2009, Vol B, Faculté des Sciences Economiques, Université Mentouri, Constantine Algérie E, p.17 – 36.



- (9) عدم تنظيم الدخول للأسواق والمنافسة والاستثمارات القروض الأسعار.
(10) ضمان حقوق الملكية يجب إعطاء تعريف دقيق لحقوق الملكية وحمايتها.

الفرع الثاني: تجربة الجزائر مع صندوق النقد الدولي

بعد التردد والجدل الذي أبدته الطبقة السياسية والاجتماعية اتجاه الهيئات الدولية، حيث كان ينظر لها بأنها أدوات الاستعمار الجديد ومن غير المعقول والمقبول لدولة كالجزائر لن تخضع لشروط هذه الهيئات ولكن الظرف الاقتصادي لم يترك أي فرصة لمثل هذه الشعارات وبدأت الاتصالات سرية سرعان ما تم الإعلان عنها، انتهت بالتوقيع على اتفاقيات الصندوق حسب شروطه وإملاءاته.

أولاً: رزمة الاتصالات الأولية والاتفاقيات مع الصندوق

لم تنجح الأصوات المنادية بضرورة تبني سياسات محلية تعتمد على القدرات الذاتية للحفاظ على السيادة الوطنية وعدم الخضوع لإملاءات الخارج، وهذه الأفكار هي التي عطلت التعامل مع الهيئات الدولية في وقت مبكر. ولكن ضغط الأوضاع الاقتصادية المتدهورة مع مطلع التسعينات لم يسمح لهذه الخطابات أن تدوم طويلاً. والبداية كانت نهاية سنة 1988 بإبرام اتفاق سري للحصول على حقوق السحب الخاص، ثم تواصلت سنة 1989 بشكل سري، لتنتقل إلى العلن ابتداء من سنة 1991، حين أصبحت الجزائر غير قادرة على الوفاء بالتزاماتها الداخلية والخارجية، بعد أن تخطت عتبة معينة من الاستدانة، مما أفقدها مصداقيتها المالية ولم تعد بإمكانها الحصول على قروض أخرى من السوق المالي الدولي. ذلك أن نادي باريس ولندن يشترطان تأشيرة صندوق النقد الدولي لمنح القروض، وهذا الأخير يشترط بدوره تطبيق برنامج التعديل الهيكلي تحت رقابته هكذا رضخت الجزائر لشروط الهيئات الدولية وأصبحت برامجها وسياساتها من إملاءات هذه الهيئات خلال الفترة (1990-1999).

ثانياً . ملخص اتفاقيات الجزائر مع صندوق النقد الدولي:

- استغرق تنفيذ برامج التثبيت الهيكلي مع الصندوق حوالي 9 سنوات يمكن تقسيمها إلى مرحلتين:
- مرحلة اتفاقيات الاستعداد الائتماني خلال أربع سنوات وتعلق بإعادة جدولة الديون للحصول على تسهيلات مالية؛
 - مرحلة تنفيذ برنامج التعديل الهيكلي خلال الفترة 1995/04/1 إلى 1998/03/31 وتعلق بإجراء إصلاحات اقتصادية ومالية ونقدية هدفها لاستعادة التوازنات الكلية وهي الشروط الضرورية لاستعادة النمو الاقتصادي. ويمكن تلخيص رزمة الاتفاقيات وشروطها وأجالها في الجدول الموالي:

الجدول رقم (4-5): رزنامة اتفاقيات الجزائر مع صندوق النقد الدولي

البرامج والاتفاقيات	المدة	المقابل	الشروط
اتفاقية الاستعداد الائتماني الأول STAND-BY1	1989/05/31 1990/05/30	الحصول على قرض ب 300 مليون	- إتباع سياسة نقدية أكثر تقييدا - تقليص عجز الموازنة - تخفيض سعر الصرف - العمل على تحرير الأسعار
اتفاقية الاستعداد الائتماني الثاني 2STAND-BY	1991/06/03 1992/03/30	الحصول على قرض ب: * 400 مليون من لصندوق * 350 مليون من البنك العالمي لتطهير المؤسسات	- تحرير التجارة الخارجية. - إصلاح الجهاز المالي - تخفيض قيمة العملة. - تحرير الأسعار بصورة كبيرة. - إصلاح النظام الضريبي - التحكم في التضخم عن طريق تثبيت الأجور وخفض الإنفاق العام. - التقليص من تدخل الدولة
تسهيلات تمويلية موسعة (FFE)	أفريل 1994 مارس 1995	إعادة جدولة الديون المقدرة بـ 17 مليار وإعادة ترتيب آجال السداد على مدى سنة عشر عاما. فترة سماح من الدفع أربع سنوات مع إعادة جدولة خمسة ملايين دولار كمرحلة أولى من الدين الرسمي.	الأهداف ¹ 1. وضع استراتيجية للنمو الاقتصادي من أجل تخفيض حجم البطالة. 2. التحكم في التضخم. 3. وضع شبكة اجتماعية لدعم الفئات المتضررة من برامج التصحيحات الهيكلية 4. استعادة توازن ميزان المدفوعات 5. تخفيض العملة بـ 40 % دولار = 36 د ج سنة 1994 6. التحكم في عجز الموازنة
برنامج التعديل الهيكلية	1995/04/01 1998/03/31		

المصدر: تم تلخيص برامج التعديل الهيكلية اعتمادا على المراجع التالية:

¹ Hocine Benisaad, "Algérie: restructuration et réformes économique (1979-1993), O.P.U Algérie, 1993, p 154.
C.N.E.S Rapport préliminaire sur les effets économiques et sociaux du programme d'ajustement structurel, ALGER, 1998, P : 186.

¹ كريم النشاشيبي وآخرون، مرجع سابق، ص: 13.



3. التزام وانضباط الجزائر بتطبيق اتفاق واشنطن:

الجدول رقم (4-6): المقارنة بين اتفاق واشنطن وبرنامج التطبيق والاستجابة من طرف الجزائر

التوصيات العشر لاتفاق واشنطن	مسار التطبيق في الجزائر بعد إبرام اتفاق
1. عجز الموازنة يجب أن يتراوح بين 1 و 2 % .	إلغاء الدعم وتقليص حجم الإنفاق وتحويل صندوق دعم المؤسسات
2. إعادة توجيه النفقات العمومية وإلغاء الإعانات والدعم	- القانون رقم 89-12 والمؤرخ في 5/07/1989 المتعلق بالأسعار . - شهر جوان 1991 تم تحرير كل الأسعار ما عدا أسعار 50 منتوجا .
3. إصلاح النظام الضريبي (نظام الضريبي معتدل)	المادة 38 من قانون المالية 1991 نظام ضريبي جديد
4. التحرير المالي (معدل الفائدة-يحدده السوق)	- تم إصدار القانون 90-10 المؤرخ في 14 أفريل 1990 والمتعلق بالنقد والقرض بضمان إمكانية إعادة تحويل رؤوس الأموال والتتاج والفوائد (بنك الجزائر) ¹ .
5. معدل صرف وحيد تنافسي.	تعويم الدينار تخفيض الدينار ب 40 % سنة 1992
6. تحرير التجارة الخارجية -إلغاء الحواجز الجمركية وحصرها بين 10%-20% .	تحرير التجارة الخارجية تحت رقم 91-37 المؤرخ في 13 فيفري 1991، إلغاء نظام احتكار الدولة للتجارة الخارجية، يخص تمويل عمليات الاستيراد عن طريق التعلية رقم 91-03 المؤرخة في 21 أفريل 1991 الصادرة عن بنك الجزائر ² .
7. إلغاء الحواجز أمام الاستثمار الأجنبي	- تم إصدار المرسوم التشريعي رقم 93-12 المؤرخ في 05 أكتوبر 1993 والمتعلق بالاستثمار والذي تضمن تنظيمات جديدة خاصة بالاستثمار، وكذا مختلف التحفيزات الجبائية
8. تنظيم الدخول للأسواق والمنافسة والاستثمارات والقروض والأسعار.	- تعديل القانون التجاري الجزائري المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993،
9. ضمان حقوق الملكية يجب إعطاء تعريف دقيق لحقوق الملكية وحمائتها.	إصدار مرسوم تشريعي آخر رقم 93/10 بتاريخ 23 ماي 1993 والمتعلق بسوق القيم المنقولة
10. خصخصة مؤسسات الدولة تبرر الخصخصة من خلال أثرها الإيجابي في التسيير الفعال	الأمر 95-22 الصادر في 26/08/1995 المتعلق بخصخصة المؤسسات العمومية ثم عدل 01-04-20 أوت 2001

المصدر: من إعداد الطالب كما جاء في برنامج الهيئات الدولية وما تم اتخاذه من تدابير اقتصادية و مالية وجبائية.

¹ C.N.E.S Rapport préliminaire sur les effets économiques et sociaux du programme d'ajustement structurel, Alger, 1998, P : 186.



اعتماد نظام ضريبي مرن وفعال بزيادة توسيع وعاء الرسم على القيمة المضافة ليشمل المنتجات البترولية وتقليل عدد معدلات هذه الضريبة. والتنسيق مع البنك العالمي للمراقبة الدورية لنفقات الدولة، وإيراداتها من أجل دعم سير النفقات العمومية وتعزيز الرقابة على كتلة الأجور، ورفع الدعم الزائد على الميزانية. كما تقرر التدقيق عند تقديم الإعانات والتقليص من الميزانية المخصصة لصندوق تطهير المؤسسات.

الفرع الثالث: نتائج تطبيق برامج المرحلة الانتقالية

لم تكن الجزائر هي الدولة الوحيدة التي طبقت برامج الهيئات الدولية، بل طبقتها أغلب الدول الانتقال نحو اقتصاد السوق ولكن النتائج اختلفت من دولة لأخرى حسب ظروف كل دولة ومدى جدتها في استعادة توازنها.

أولا : النتائج المحققة:

- حصولها على تسهيلات موسعة للتمويل خلال 3 سنوات، قروض ب. 300 و 400 و 350 مليون دولار؛
- إعادة جدولة الديون خفف من ضغوطات خدمات الدين التي كانت تلتهم كل موارد التصدير فقد عرفت صعوبات جمة خلال الفترة الأولى (1990-1995): تميزت بوضع اقتصادي صعب ومؤشرات تجاوزت الخطوط الحمراء مثل الدين الخارجي في حدود 27 مليار دولار يمثل أكثر من 60% من الناتج المحلي، ونسب نمو سلبية تراوحت بين (-) 2.2% و+0.2%¹ ونسبة بطالة تجاوزت 30 %؛
- الفترة الثانية (النصف الثاني) (1996-2000): من خلال فترة السماح لمدة 4 سنوات (1994-1999) مكنتها من تحسین الكثير من المؤشرات نتيجة تخفيف ضغط المديونية وانتعاش بعض القطاعات مثل القطاع الفلاحي تحسن في مؤشرات النمو من 1.2 % سنة 1997 إلى 5.5% سنة 1998. وتراجع في معدلات التضخم لتصل إلى أدنى مستواها سنة 1999 بـ 2.6% ولكن مؤشر البطالة بقي مرتفعا خاصة بعد صدور قانون الخصخصة في أوت 199 لتبدأ عملية تصفية وتفكيك مؤسسات القطاع العام.
- ثانيا الأثار السلبية: لم تمر عملية تطبيق سياسات صندوق النقد الدولي دون أن تدفع البلاد فاتورة الاشتراطات التي كانت مؤلة للفئات الاجتماعية خاصة و للاقتصاد الوطني عامة ويمكن إجمالها في :
 - خصخصة 250 مؤسسة أغلبها صغيرة خلال الفترة 1997-1998؛
 - غلق 815 مؤسسة منها 50 مؤسسة من أكبر مؤسسات القطاع العام تمثل 20% من القطاع العام و 400 مؤسسة محلية تمثل ثلث المؤسسات المحلية؛
 - تسريح 130000 عامل وإحالة على البطالة خلال الفترة 1997-1998؛
 - انخفاض الطاقة الإنتاجية للقطاع الصناعي بـ 50% سنة 1995. لان الحل والخصخصة تمثل 54% من القطاع الصناعي؛

¹ Les Données statistiques ONS: N° 408/2004] A. Bouzidi, 1999: 54: معدل التضخم

معدل النمو :FMI : 2000, ONS : 2004, « www.finances-algeria.org/dgep/a103.htm



- التطور الذي تحقق في مجال التوازن والاستقرار الاقتصادي يجب أن يصاحبه نمو اقتصادي بمعدلات مقبولة دون تضخم وبطالة أو عجز في الموازنة.
- وضعية التوازن الكلي كانت متذبذبة قبل 1994 وهي في تحسن ثابت يمكن أن نقرأها فيما يلي:
- نمو اقتصادي موجب منذ 1995 مع تسارع ابتداء من 2002؛
- تحكم في مستوى التضخم في الحدود المقبولة بحيث يبقى معدل الفائدة مدين؛
- وضعية خارجية في تحسن دائم ومقبول، كما تم التحكم في الدين الخارجي وخدمات الدين؛
- عجز الموازنة يبقى في حدود المعايير العامة المقبولة؛
- مستوى البطالة غير مقبول.

ثالثا: العوامل المساعدة على الخروج الأمن .

- ويرى البعض أن الجزائر قد نجحت إلى حد كبير في الخروج سالمة من قبضة الهيئات الدولية لمجموعة أسباب هي:
- أن الإصلاحات الاقتصادية التي شرع في تنفيذها بداية سنة 1990 لم تنطلق من فراغ أو بصفة عفوية¹، بل تمت عملية مسح وتشخيص للوضع الداخلي وعملية رصد وقراءة للتحويلات العالمية وان استعادة النمو الاقتصادي تمر حتما عبر تحقيق التوازن الكلي للاقتصاد ؛
- تعاملت الجزائر بجدية كبيرة و انضباط تام في تطبيق برنامج الهيئات الدولة ويتضح ذلك من خلال التطبيق الصارم لاشتراطات الصندوق، وإحداث التغييرات الأزمة في منظومتنا التشريعية والتنظيمية والمؤسسية.
- تحسن الوضع المالي في نهاية تنفيذ الاتفاق عندما بدأت أسعار البترول تتجه نحو الارتفاع كان عاملا مساعدا لاستعادة الاقتصاد عافيته و الشروع في تنفيذ برامج الإنعاش الاقتصادي .

المطلب الثاني: الإصلاح الضريبي والسياسة الضريبية وللمرحلة الانتقالية

- لقد شكلت الفترة (1990-1993) أهم مرحلة لإطلاق حزمة الإصلاحات الاقتصادية ، وقد تصدر الإصلاح الضريبي رزنامة هذه الحزمة بالتزامن مع قوانين تحرير الأسعار و التجارة الخارجية وذلك سنة 1991. لم تكن عملية الإصلاح الضريبي بالعملية السهلة، بل تطلب الأمر دراسة خيارات متعددة وضع استراتيجية تحدد مراحل التنفيذ حسب الوسائل و القدرات المتوفرة و قبل الإعلان عن الهيكل الضريبي الجديد ، الذي لم يخرج عن الاطار الذي حددته الهيئات الدولية ، نحاول عرض لاهم عناصر الإصلاح الضريبي .

¹ Abdelmadjid Bouzidi, Economie Algérienne Eclairages ENAG Editions 2011 .



الفرع الأول: الاستراتيجية المتبعة في مسار الإصلاح الضريبي¹

إن الإعلان عن إصلاح ضريبي جديد لا بد أن يحدد مجموعة خطوات تشكل إطارا ومسارا لتنفيذه، وهذا ما أقره المشرع من خلال الإعلان عن المبادئ الأساسية للجباية والخيارات التي طرحت والمسار المتبع وهذا ما يطلق عليه استراتيجية الإصلاح، وهي أعمال تتعلق بالتشاور وتحديد الرؤية الواضحة وتحديد القدرات الموفرة قبل صياغة وهندسة الهيكل الضريبي، ويبدو أن التركيز كان حول الإمكانيات المتوفرة خاصة ما يتعلق بالوثائق والسجلات وكان التخوف أكبر من غياب العنصر البشري الذي يمكنه استيعاب التقنيات الحديثة.

أولا المبادئ المعلنة للاصلاح الضريبي

الإصلاح الضريبي يتطلب وضع إطار تنظيمي لإنجاز مهام الجباية، نظرا للتعقيدات الناتجة عن تنوع تقنيات الجباية وتطبيقها بحثا عن احترام مبادئ الجباية التي تم تحديدها بعنصرين:

- احترام مبادئ العدالة الاجتماعية عند فرض الضريبة حيث تعتمد على المقدرة التكاليفية لكل فرد، كما تساهم الجباية في حماية بعض الفئات الاجتماعية؛
- تكيف الجباية الذي يسمح لها بمواكبة الظرف الاقتصادي والاجتماعي الذي نعاصره من خلال التدابير التحفيزية للنشاط الاقتصادي (الاستثمار - الإنتاج) وتأطير الاستهلاك والادخار.

ثانيا: الخيارات المطروحة:

حسب اللجنة الوطنية للاصلاح الضريبي فان عملية الإصلاح الضريبي لم تكن بالأمر السهل، ويتطلب عمل منهجي ومدروس لتفادي الفشل والانسداد وطرحت الكثير من الخيارات حول طريقة وكيفية الإصلاح الضريبي منها:

- الخيار الأول: هل يجب ضبط التشريع الجبائي بصفة إجمالية ككتلة واحدة، بمعنى هل يتم الإصلاح دفعة واحدة؟
 - الخيار الثاني: هل من الممكن تقسيمه إلى عدة مجموعات أو أجزاء منفصلة من أجل معالجتها بصفة مستقلة عبر الزمن؟ ؛
 - الخيار الثالث: هل يمكن الإبقاء على التشريع الساري المفعول وفي نفس الوقت تحضير القوانين الجديدة وعندما تصبح هذه القوانين جاهزة يتم الإعلان عنها؟ ؛
 - الخيار الرابع: هل من الأفضل أن القوانين الجديدة يتم الحصول عليها عن طريق التحيين ؟ ؛
 - الخيار الخامس: هل القانون الجديد يلغي كل التشريعات والقوانين السابقة أو من الأحسن الإبقاء على مرجعيتها؟ .
- ولكن الهاجس الكبير للجنة كان يتمثل في السؤال التالي: ما هي قدرة الإدارة على التكيف مع الأداة الجبائية الجديدة؟²

¹ Mohamed Abdou Bouderbala, La réforme fiscale en Algérie eldjzair N° 78 - Sep 2014 Contribution N° 82 - Jan 2015 <http://www.eldjzaircom.dz>

² Mohamed Abdou Bouderbala La réforme fiscale en Algérie OP CIT P/



من حيث الموارد البشرية ومدى استيعابها للتقنيات والآليات الجديدة. وقدرتها على إعادة تشكيل النماذج التي توضع تحت تصرف المكلفين. حيث يوجد المئات من النماذج التي يجب توفيرها من طرف الإدارة الضريبية تماشيا مع النصوص الجديدة وتستجيب للأساليب والتقنيات الجديدة.

ثالثا: مسار الإصلاح:

من خلال الأسئلة السابقة يبدو جليا أن الجهات المشرفة كانت تدرك جيدا التحديات الحقيقية للاصطلاح الضريبي وعليها أن تقوم بالخيارات الممكنة ومتبعة مسارا منهجيا في عملية الإصلاح ويظهر ذلك جليا من خلال الخطوات والعمليات التي حددتها لتنفيذها وهي:

1. الهندسة الجبائية: ويتعلق الأمر بتحديد وتعريف مجموعة الضرائب التي يتم إصلاحها؛
2. تحرير النصوص والقوانين الضريبية؛
3. تصميم وتشكيل النماذج والمطبوعات؛
4. نشر وتوزيع القانون الجديد، إعلام وتبليغ الخاضعين والإدارة.

رابعا: تشكيل وهندسة التشريع الضريبي وتحضير الأداة الضريبية

اختيار هندسة الجبائية يعني تحديد مختلف الضرائب وضبط الروابط بين كل ضريبة والغايات المرجوة. التي أهلتها اللجنة بصفة مختصرة. يجب أن يبدأ من مجموعة الضرائب على الاستهلاك لأنه لا توجد أشياء خاصة سواء تعلق الأمر بالخيارات السياسية أو التقنية التي يمكن أن تعطل المسار. خاصة وان الجزائر تتحكم في نظام الضريبة على رقم الأعمال ويسهل الأمر للمرور للرسم على القيمة المضافة.

- بالنسبة للضرائب على رأس المال لم يشكل أي صعوبة تذكر؛

- بالنسبة لمجموعة الضرائب على الدخل فان مسار إصلاحها كان أكثر تعقيدا، ولذلك رأت اللجنة من الضروري تأجيله لمرحلة ثانية، لأن الأمر يتطلب إعادة تشكيل نماذج التي توضع تحت تصرف المكلفين.

ورأت اللجنة أن تحضير النماذج ونشرها يشكل أهم تحدي لنجاح الإصلاحات الضريبية وتوقعت أن تكون

تداعياتها كارثية على الإصلاح الضريبي.

الفرع الثاني: الأصول المذهبية للإصلاح وأهدافه.

من خلال الاستراتيجية المتبعة في الإعلان عن الإصلاح الضريبي يبدو أن العملية تمت حسب إرادة وطنية ولكن ها لا تعدو أن تكون تقنية لان الاطار العام للاصطلاحات الضريبي لم يخرج عن النموذج لصندوق النقد الدولي .

أولا: الأصول المذهبية

لم تخرج المرجعية النظرية للإصلاح الضريبي عن الإطار الذي اقترحتة المنظمات العالمية في المجال الضريبي والذي يشكل أحد بنود اتفاق واشنطن، ويمكننا تلخيص برنامج الإصلاح الضريبي المقترح من طرف المؤسسات الدولية في النقاط التالية:



- تنقيح الإعفاءات الضريبية بما يخدم برامج التنمية وإلغاء ما يتعارض مع سياسات التثبيت، و إستبدال الضرائب النوعية بالضرائب العامة التي تشمل اغلب الدخول تطبيقا لمبدأ توسيع الوعاء؛
 - فرض معدلات ضريبية معتدلة على أرباح الشركات - تخفيض المعدلات؛
 - تخفيض الرسوم الجمركية لمسايرة تحرير التجارة الخارجية خاصة ذات الطابع الحمائي؛
 - رفع معدلات الضريبية على الأملاك العقارية؛
 - اعتماد الرسم على القيمة المضافة بمعدلات محدودة؛
 - تخفيف الضرائب على القطاع الخاص الوطني والأجنبي بما يخدم عملية تحفيز وجذب الاستثمارات.
- إصلاح الإدارة الضريبية وتحديث أجهزة الرقابة والتحصيل وحوكمة الجهاز الضريبي الذي يمكنه من العمل في شفافية وعدالة تمكن من زيادة مردود الضريبة.

ثانيا: أهداف الإصلاح الضريبي¹

- تعديل وهيكل المنظومة الجبائية قصد عصرنتها وجعلها أكثر مرونة وشفافية وبساطة؛
- التخفيف أو التقليل من الضغط الجبائي الذي كان يثقل كاهل المكلفين بالضريبة بجميع فئاتهم؛
- توجيه الأداة الضريبية لخدمة التنمية الاقتصادية (التمويل، ضبط الاقتصاد، إعادة توزيع الدخول)؛
- أولوية الإصلاح هو التعرف أكثر على المكلفين ، تحصيل أفضل للضريبة، وضع التدابير لمحاربة الغش الجبائي؛
- إعداد إجراءات هادفة إلى دراسة النزاعات بسرعة، مع تقوية الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة؛
- وفي الأخير الحصول على جباية مشجعة للاستثمار والتشغيل.

الفرع الثالث: إطلاق الجيل الأول من الإصلاحات الضريبية

لم يكن الإعلان عن الإصلاح الضريبي دفعة واحدة، البداية كانت بالإعلان عن الضرائب الجديدة على الدخل للأشخاص الطبيعيين و الضريبية على أرباح الشركات و بعد سنة تم الإعلان عن تطبيق الرسم على القيمة المضافة، علما أن الإعلان عن هذه الضرائب الجديدة فان هناك جوانب تشريعية كبيرة يتم الإعلان عنها خلال قوانين المالية اللاحقة. كما تم تأجيل جوانب أخرى للإصلاح الضريبي إلى مرحلة لاحقة مثل عصرنة الإدارة الضريبية وقضايا أخرى ندرجها ضمن الجيل الثاني من الإصلاحات بعد مرور عشرية من انطلاق الجيل الأول.

أولا: اهم الملامح الفنية للهيكل الضريبي الجديد

شكلت الجباية جزء من الإصلاحات الاقتصادية حيث بدأت العملية بضبط قواعد جديدة للإخضاع الضريبي مست الضرائب على الدخل ثم الرسم على القيمة المضافة . في المادة 38 من قانون المالية لسنة 1992² .

1-أهم الخصائص الفنية للهيكل الضريبي

¹ Ahmed SADOUDI, la réforme fiscale, annales de l'I.E.D.F, .Koléa, Algérie, ANEP, 1995, P . 90.

² قانون المالية لسنة 1992



- اعتماد قواعد وطرق وتقنيات جديدة للاقتطاع الضريبي (اعتماد الضريبة العامة على الدخل على الأشخاص الطبيعيين بدل الضرائب النوعية التي كانت سابقا)؛
- التفرقة بين ضريبة الأشخاص الطبيعيين، والأشخاص المعنويين (الضريبة على أرباح الشركات)؛
- التحول من الرسوم على رقم الأعمال إلى الرسم على القيمة المضافة قانون المالية 1993؛
- إجراءات تكميلية لضبط والتحكم في تطبيق الضرائب الجديدة من خلال قوانين المالية المتعاقبة؛

2 تعديلات قانون المالية 1994 :

- تعديل معدل الضريبة على أرباح الشركات للأرباح المعاد استثمارها من 5 % إلى 33%؛
- إعفاء النشاطات المعلن عن أولويتها في إطار المخططات التنموية السنوية أو المتعددة السنوات انطلاقا من بداية الاستغلال على أن تمدد هذه الفترة إلى خمس سنوات إذا أقيمت في مناطق يراد ترقيتها؛
- إعفاء تعويضات تأمين البطالة ومنح التقاعد المسبق من الدفع الجزائي.

3 تعديلات قانون المالية لسنة 1995:

- إدراج عمليات البنوك والتأمينات للرسم على القيمة المضافة بمعدل 13% مع الحق في الخصم، وخضوع عمليات النوادي وقاعات الموسيقى ومؤسسات التجميل وتزيين الوجه والجسم للرسم على القيمة المضافة بمعدل عادي 21% دون الحق في الخصم؛
- إلغاء المعدل المرتفع 40% فيما يخص الرسم على القيمة المضافة.
- الملاحظ أن تنفيذ الإصلاح الضريبي قد تم بدمج الخيارين الثاني و الرابع (تقسيمه إلى عدة مجموعات أو أجزاء منفصلة) وان أن القوانين الجديدة يتم الحصول عليهم عن طريق التحين المتتالي) من خلال:
- تكييف واستخدام الأداة الجبائية هي عملية مستمرة وغير منتهية ويتم إنجازها كل سنة عبر قوانين المالية من أجل تحقيق الأهداف القصيرة والمتوسطة التي تحددها السلطات السياسية؛
- استخدام الأداة تتم من عبر التعديلات للوعاء والمعدلات ، بصورة مختصرة هذه المهام المتكررة تسمح بالتحكم في الأداة الجبائية التي تم إنشاؤها؛
- استخدام الجبائية في ضبط الاقتصاد من القضايا الأكثر تعقيد لذلك أدرجت ضمن المسائل المؤجلة في انتظار استكمال الهيكل الضريبي، حيث لم يعلن عن الامتيازات الضريبية إلا بعد استكمال النصوص التنظيمية لهيئات الدعم الاستثمار (وكالات دعم الاستثمار) ؛
- إن أحد شروط نجاح الإصلاح الضريبي يتطلب التحكم الكافي في أدوات الضبط الاقتصادي ذلك أن السلطات العمومية في حاجة دائمة للمعلومة الاقتصادية التي تأتي من الإدارة الضريبية التي يجب أن تحدد أهم مناجم الجبائية التي تمكنها من معرفة مقدار الحصيلة لكل ضريبة بالنظر إلى تغيير المعدلات مع الأخذ بعين الاعتبار محيط الاقتصاد الجزائري. حيث أن كل ما يحصل من تحولات اجتماعية واقتصادية لا يتم تحمله من طرف الإدارة الضريبية وحدها،



بل يجب توفير وبشكل عاجل للإدارة الضريبية الوسائل الأزمنة لأداء مهامها خاصة ما تعلق بالتكنولوجيا الحديثة (الإعلام الآلي واستخدام تقنيات الاتصال الحديثة).

ثالثا: محاربة التهرب الضريبي

ظاهرة التهرب الضريبي عرفت اتجاهها نحو التوسع تزامنا مع تحرير الاقتصاد، وأصبح يشكل قلقا كبيرا للسلطات الضريبية فقد تطورت أساليب التحايل والغش الضريبي. ولم تعد الأساليب القديمة كفيلة بالحد منه.

لا بد من تطوير وسائل المكافحة وهي إعطاء بالصلاحيات الكافية والوسائل اللازمة المادية والبشرية، وهذا يتطلب:

- اتخاذ قرار سياسي لدعم الإدارة الضريبية وتمكينها من الوسائل القانونية والبشرية المؤهلة جبائيا؛
- جهود ذات طبيعة تقنية وفعالة مثل الحق في إعادة تكوين الماضي الجبائي؛
- تكوين العدد الكافي من الإدارة الضريبية من أجل تحضير ومكافحة بفعالية لكل إشكال التهرب والغش؛
- إنشاء شبكة للمعلومات وأنظمة للطاقيّة. لان تطور المعلومة تمكن الاستغلال السريع لها؛
- عقوبات صارمة للغشاشين من أجل إعادة النظر في مساهمهم المهني. وان يجب إدانة التهرب سياسيا وجنائيا كفعال خطير أو إجرامي.

وأخيرا لا بد من إجراءات للمراقبة من أجل إكمال ودعم الإصلاح الضريبي. دون تفصيل هذه التدابير. ويمكن أن نذكر:

- تدعيم الإدارة الضريبية كميّا من أجل الوصول إلى المعايير المقبولة (كل عون عليه أن يسير 100 مكلف) ولكن الوضع في الجزائر أكثر من 300؛
- تطوير معدل التأطير الذي يوجد في حدود 4 %؛
- تمكين وتخصيص الإدارة الضريبية من الوسائل الضرورية؛
- تكوين وتحفيز المستخدمين حتى يمكنهم من استيعاب التشريع الجديد والطرق الجديدة المستحدثة؛
- إدخال الإعلام الآلي للمصالح الإدارية؛
- تطوير العلاقات بين الإدارة والمكلفين من خلال نظام للمعلومات أكثر مصداقية.

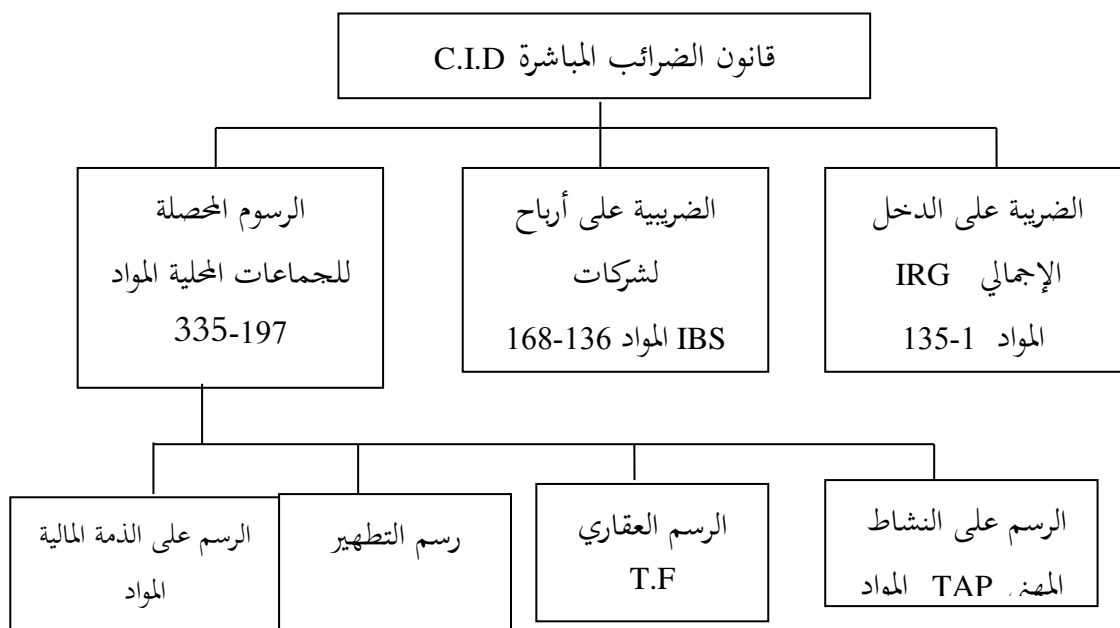
المطلب الثالث: محتوى الإصلاح وركائزه (الهيكل الضريبي الجديد)

حمل الإصلاح الضريبي هيكلا جديدا يتركز على ثلاث ضرائب رئيسية تشكل أعمدة النظام الضريبي، الأولى هي الضريبة على الدخل الإجمالي ثم الضريبة على أرباح الشركات أما الثالثة فهي الرسم على القيمة المضافة، تم ضبطهما بنصوص تشريعية تحدد كافة الجوانب الجبائية لتطبيق هذه الضرائب نحاول عرض لبعض جوانبها التشريعية والتقنية.

الفرع الأول: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة¹

قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة باعتباره الإطار القانوني الذي يحدد الجوانب التشريعية للضرائب المباشرة يضم فئتين من الضرائب الفئة الأولى تشمل ضريبتين هما الضريبة على الدخل الإجمالي على الأشخاص الطبيعيين والثانية الضريبة على أرباح الشركات وتوجه حصيلتهما لميزانية الدولة أي انهم ضرائب مركزية. أما الفئة الثانية وهي الرسوم المماثلة فهي توجه للجماعات المحلية وفي وتضم رسمين أساسيين هما الرسم على الملكية العقارية الذي يفرض على أساس التعريف المحددة في القانون للمتر المربع. أما الرسم الثاني و الذي يشكل وعاء هاما للجماعات المحلية فهو الرسم على النشاط المهني يطبق على الإيرادات المحققة (رقم الأعمال) بمعدل 2 % أما الرسم الآخر يتعلق برسم التطهير أي الصرف الصحي و القمامة يتم تحصيلهم ضمن فاتورة الكهرباء لفائدة البلديات و يمكن تمثيل اهم الضرائب في المخطط التالي : نحاول تحليل أعمدة الضرائب على الدخل وهما الضريبة على الدخل الإجمالي IRG و الضريبة على أرباح الشركات IBS

الشكل رقم (3-4): ركائز قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة



المخطط من إعداد الطالب اعتمادا على قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

أولاً: الضريبة على الدخل الإجمالي IRG (جباية الأشخاص الطبيعيين)

قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الضوابط القانونية والتشريعية لتطبيق هذه الضريبة¹ بداية، من تحديد الأشخاص والأرباح الخاضعة للضريبة، والتعريف الدقيق لكل صنف من أصناف الدخل وهي 7 أصناف من ثلاث

¹ الأمر رقم 101-76 الصادر 09 / 12 / 1976 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛ المعدل بالمادة 38 قانون المالية

لسنة 1992 المعدل والمتمم القانون 10-13 في 29/12/2010 قانون المالية 2011



مصادر رئيسية هي العمل رأس المال العقار و المنقول و الدخل المختلط كما هو مبين في الجدول أدناه . الملاحظ أن الضريبة تشيب كل أنواع الدخل مهما كان مصدره

الجدول (4-7): تقسيم الدخل حسب مصادرها

الدخل المختلطة (عمل + رأس المال) وهي ثلاثة دخول	الدخول التي مصدرها العمل	الدخول مصدرها رأس المال وهي ثلاثة
1. الأرباح الصناعية والتجارية 2. الأرباح غير التجارية. 3. الإيرادات الفلاحية	4. الأجور والمرتبات	5. إيجار العقارات المبنية وغير مبنية 6. مداخيل الديون الودائع والكفالة. 7. فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن الأملاك المبنية وغير المبنية.

2. الخصائص الفنية للضريبة على الدخل الإجمالي:

- ضريبة عامة سنوية: تفرض على المداخل المحققة خلال السنة. من طرف الأشخاص الطبيعيين فقط؛
 - ضريبة عامة على الدخل: إذ تشكل من الناحية الفنية الأسلوب الحديث في فرض الضرائب على الدخل، ويتخلى المشرع عن أسلوب الضرائب النوعية التي كانت تطبق سابقا. كما أن المشرع اخذ بنظرية الإثراء في تحديد الدخل الخاضع للضريبة من خلال إدراج الأرباح الرأسمالية ضمن دائرة الإخضاع مع معاملة خاصة لفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأصول الرأسمالية كما يوضحه²؛
 - ضريبة تصاعدية: حيث تحسب وفق جدول تصاعدي باستثناء المداخل الخاضعة للاقتطاع من المصدر فإنها تخضع لمعدلات نسبية؛
 - ضريبة تصريحية: تعتمد على تصريح المكلف بالضريبة إذ يلتزم الأشخاص الخاضعين لضريبة الدخل اكتابة وإرسال قبل الفاتح أفريل من كل سنة إلى مفتش الضرائب المباشرة لمكان إقامتهم تصريحا بدخلهم الإجمالي وهذا لغرض تحديد أساس هذه الضريبة؛
 - تعتمد على مبدأ الإقليمية في الإخضاع الضريبي:
- أي يخضع الدخل المحققة من طرف كل شخص يكون موطن تكليفه في الجزائر (الإقامة في الجزائر) بغض النظر عن جنسيته كما تخضع الدخل التي يكون مصدرها الجزائر بغض النظر عن إقامة الفرد. يعامل الشركاء في

¹ حددت المواد (1-135) من ق.ض.م

² : معاملة فائض القيمة جبائيا (المادة 171 ق.ض.م)

فوائض القيمة المادة 172 ق.ض.م	الجزء المعفى	الجزء الخاضع
قصيرة الأجل أقل من ثلاث سنوات	30%	70%
طويلة الأجل أكثر من ثلاث سنوات	65%	35%



شركات الأشخاص معاملة الأفراد الطبيعيين وكذلك الشركات المدنية المؤسسة على شكل شركات الأشخاص حيث تكون المسؤولية تضامنية بين الشركاء.

3. أنظمة الإخضاع بالنسبة للأرباح التجارية و الصناعية

نظام الربح الحقيقي: (تحدده المواد 167-192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة) ويخضع له الأشخاص اللذين يتجاوز رقم أعمالهم السنوي حد معين.¹ يتم تحيينه من سنة لأخرى ويعتمد بالدرجة الأولى على مسك المحاسبة التي تحدد نتيجة السنة المالية مع بعض التعديلات الخاصة بالأعباء خارج الاستغلال (المهبات والإعانات فإنها تخصم في حدود معينة)، ومعاملة فوائض القيمة الناتجة عن التنازل في إطار النشاط المهني عن أصول أو تشبيات (وتعرف بأرباح الأصول الرأسمالية فيتم إخضاع جزء منها حسب مدة الاحتفاظ بها أقل من ثلاث سنوات تخضع في حدود 70 % وأكثر من 3 سنوات تخضع في حدود 35%.

النظام الجزافي: أصبح يعرف باسم (نظام الضريبة الوحيدة بداية من 2008)²؛ يتم تحديد الخاضعين له حسب رقم الأعمال المحقق سنويا ويتم تحيينه من حين لآخر. وأهم إجراءاته:

- وعاء الضريبة تحده إدارة الضرائب المتمثل في رقم الأعمال للستين القادمين؛
- معدل الضريبة يحدده التشريع الضريبي (حاليا 5% و12%) على رقم الأعمال؛
- دفع الضريبة على أربع أقساط في نهاية كل فصل؛
- تتم التسوية في نهاية السنة بتحديد الفارق بين رقم الأعمال المقدر ورقم الأعمال الحقيقي.

ثانيا: الضريبة على أرباح الشركات IBS ضريبة الأشخاص المعنويين (شركات الأموال)

الإطار القانوني للشركات الخاضعة لهذه الضريبة ومعدلاتها³ والتزامات الشركات، فيما يتعلق بالتصريحات ومسك المحاسبة، وفق الأصول والقواعد القانونية المعمول بها في الجزائر والتي وتشكل مخرجاتها الأساس في تحديد الربح الجبائي، الوعاء العام للضريبة.⁴

، تطبق على كل من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين كضوابط مشتركة بين الضريبة على الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح الشركات ويتعلق الأمر بالخاضعين للنظام الحقيقي حيث تحدد كيفية حساب الربح الجبائي اعتمادا على الربح المحاسبي المستخرج من القوائم المالية للمكلفين وفق الأصول المحاسبية، تحدد المواد بالتفصيل الأعباء القابلة للخصم والأعباء الأخرى التي تخصم في حدود معينة أو لا تخصم إطلاقا لتحديد قاعدة الإخضاع كما تحدد المواد 171-173 المعاملة الجبائية للأرباح الرأسمالية.

¹ نظام الضريبة الوحيدة الجزافية عندما يقل رقم الأعمال السنوي عن 30.00.000 دج سنويا ويخضع لنظام الربح الحقيقي كل من تجاوز هذا الحد

² المواد (181-182 مكرر من ق.ض.م.)

³ حددت المواد 136-167 من (ق.ض.م.)

⁴ المواد (168-192) من قانون الضرائب المباشرة

تفرض بمعدل نسبية عرفت تعديلات كثيرة والبداية بمعدلين هما المعدل العادي 42% والمعدل المنخفض 5%.
التصريح بالأرباح السنوية: ابتداء من سنة 2008 أصبحت عملية ربط الضريبة ودفعها تقع على عاتق المكلف من خلال دفع التسيقات الثلاثة على مدار السنة. ويتم تصفية الضريبة عند إيداع التصريح السنوي قبل 30 افريل من السنة الموالية لتحقق الربح. عن طريق ما يعرف بـ 50 G ولم يعد لمصالح الضرائب سوى لتحقق والمراقبة لما جاء في التصريحات.

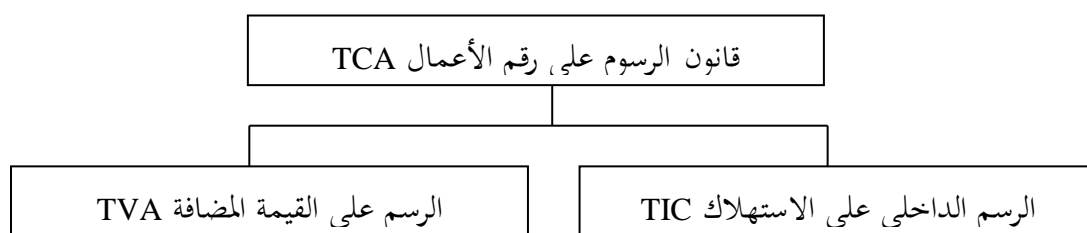
ثالثا: الضرائب المحصلة للجماعات المحلية

1. الرسم على النشاط المهني يطبق على رقم الأعمال المحقق بمعدل 2% يحصل شهريا؛
2. الرسم العقاري على الملكيات المبنية وغير المبنية يحسب على أساس القيمة الرأسمالية للعقار المبنى أو غير المبنى وذلك بحسب مساحة العقار و تطبيق التعريف المحددة قانونا للمتر المربع و التي تختلف باختلاف العقار مبني أو غير مبني اتو استخدام العقار (سكني أو مهني)، وباختلاف مكان تواجد العقار التي تحدد وفق الأسس التالية: سعر المتر المربع محدد وطنيا حسب خريطة مصنفة إلى 5 مناطق وكل منطقة تقسم إلى ثلاث مناطق ولكل منطق سعر محدد. كما يفرق بين المناطق العمرانية والقابلة للتعمير. معدلات الرسم بين 3% و 5% من قيمة العقار؛
3. رسم التطهير مبلغ ثابت يدفع مع فاتورة الغاز والكهرباء يتراوح بين: ¹

الفرع الثاني: الضرائب على رقم الأعمال

يحددها القانون رقم ² وتمثل على رسمين يختلفان تماما في الجانب الفني بالرغم أنها رسوم تفرض على السلع و المنتجات المستهلكة و يقوم بجمعها البائع من المشتري و دفعها إلى الدولة و يتحملها مستهلي السلع و بالتالي فهي من الضرائب الغير مباشرة ،

الشكل (4-4): مكونات الرسوم على رقم الأعمال



¹ - 500 و 1000 دج للمحلات ذات الطابع السكني؛

- 1000 و 10.000 للمحلات ذات الطابع التجاري؛

- 5000 و 20.000 للأراضي المهيأة للتخميم؛

10.000 و 10000 للمحلات ذات الطابع الصناعي التجاري التي تنتج فضلات تحتاج لمعالجة

² قانون الرسوم على رقم الأعمال الأمر رقم 76-102 الصادر 09/12/1976؛

المادة 176 93-18 29/12/1993 قانون المالية لسنة 1994 ألغت الأمر السابق؛

أ. القانون 10-13 في 29/12/2010 قانون المالية 2011.

**أولاً: نشأة الرسم على القيمة المضافة وخصائصه TVA**

تم إقرارها في قانون المالية لسنة 1993، على أن يبدأ تطبيقها سنة 1994 ولم يكن إقرار الرسم على القيمة المضافة بالحدث الجديد بالنسبة للممارسة الجزائرية في ميدان الضرائب على رقم الأعمال حيث عوضت الرسوم على رقم الأعمال التي يعود تاريخ إدخالها للجزائر للعهد الاستعماري و لكن الجديد بالنسبة للرسم على القيمة المضافة يتمثل في النقاط التالية:

- تصحيح قاعدة الإخضاع الضريبي حيث أصبح الرسم يفرض على رقم الأعمال خارج الرسم وليس باعتبار الرسم.
- توسيع دائرة الإخضاع لتشمل اغلب الأنشطة (الإنتاج، التجارة، الجملة ثم التجزئة، إيرادات المهن الحرة، خدمات البنوك والتأمين) كما يطبق الرسم على السلع المنتجة والمتداولة محليا أو المستوردة؛
- اعتمدت في البداية على أربع معدلات (07%، 13%، 21%، 40%)؛ ثم استقر الوضع على معدلين 7% و 17%

ثانيا آليات التطبيق

تعتبر آلية تطبيق الرسم على القيمة المضافة من احدث التقنيات الجبائية حيث تعتمد على آلية تعرف بالحق في الخصم *Le droit à la déduction* (حيث يتم خصم الضريبة التي مست المشتريات من الضريبة المستحقة على المبيعات من خلال التصريح الشهري على نموذج مصمم لهذا الغرض بحيث يظهر المعلومات التالية:¹

- الرسم المستحق على مبيعات الشهر = المبيعات × معدل الرسم؛
- الرسم المسترجع على مشتريات الشهر = المشتريات × معدل الرسم.

1- تجديد الرصيد الشهري:

- يتم دفع الفرق لمصلحة الضرائب في حالة الرسم المستحق أكبر من الرسم المسترجع على المشتريات؛
- ترحيل الرصيد إلى الشهر الموالي في حالة كون الرسم المستحق على المبيعات أقل من الرسم المسترجع على المشتريات.
إن تخفيض مبلغ الرسوم المسترجعة شهريا التي مست مدخلات النشاط الاقتصادي من الرسوم التي تم جمعها من العملاء (المبيعات) مخرجات النشاط وذلك لمنع تراكم الضريبة وفرضها مرة واحدة على قيمة السلعة بطريقة الدفعات الجزئية (*Le régime des payment fractionnes*)

2- ضبط الحالات الخاصة بتطبيق الرسم على القيم المضافة وهي²

- حالات التسوية للرسم (*La régularisation de la taxe*): فالحق في الخصم يبقى معلقا في بعض الحالات حددها القانون مثل الخصم الخاص بالمواد القابلة للإستهلاك يجب الاحتفاظ بها لمدة 5 سنوات حالات ضياع المواد؛
- حالات الشراء بالإعفاء (*L'achat en franchise*): من الرسم وهي وضعيات تقع حين يتعامل طرفين أحدهما معفى والأخر خاضع للرسم فان القانون يضع آلية تسمح للشخص المعفى أو يقوم بعملية معفاة إن يحصل على شهادة

¹ شروط الحق في الخصم المواد (29-42) من قانون الرسم على رقم الأعمال.

² أنظمة التسوية وتطبيق قواعد الحصاة وقاعدة المقصد المواد 42-51 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.



الشراء بالإعفاء تمنح من طرف مصالح الضريبية بعد التأكد من صحة العملية (مثل حالات شراء العتاد من طرف المستثمرين المستفيدين من (ANSEJ، ANDI، CNAC)، هيئات دعم الاستثمار والتي يسمح لها بشراء العتاد خارج الرسم أو معفى من الرسم؛

- حالات استرداد الرسم (Le remboursement de la taxe): ويمكن للمكلف استرداد الرسم في حالات حددها القانون (اختلاف المعدلات، العمليات المعفية، عدم استفادة المكلف بالشراء بالإعفاء)، وهذه الحالة حين يجد المكلف نفسه في وضعية لا تسمح له باسترجاع الرسم أو إن ورصيده دائما مدينا للدولة.

ثانيا . الرسم الداخلي على الاستهلاك TIC

يطبق على مجموعة من السلع تتميز بخاصيتين هما: الاستهلاك الواسع - وذات آثار خارجية خاصة على الصحة. وهي: الجعة، التبغ بجميع أنواعه، الكبريت، منتجات مستوردة كمالية، والمنتجات البترولية. تطبق بالأسلوب النوعي أي يحدد مبلغ ثابت لكل وحدة مرجعية للسلعة (الوزن أو الحجم) كما هي محددة في المواد 25-28 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

الجدول التالية التعريف الخاصة بالرسم الداخلي على منتجات التبغ الكبريت المنتجات البترولية، أخرى).

الجدول (4-8): التعريف الخاصة بالمنتجات الشائعة الاستهلاك:

المواد الخاضعة للرسم	التعريف / هكل
<u>الجعة</u>	3610 دج/هكل
<u>التبغ</u>	
السجائر الأسود	1040 دج/كغ
السجائر الأبيض	1260 دج/كغ
<u>السيجار</u>	
تبغ التدخين	1470 دج/كغ
تبغ المضغ والتنشق	620 دج/كغ
<u>الكبريت</u>	710 دج/كغ
	26 دج/لكل 200 علب

الجدول (4-10): التعريف الخاصة بالمنتجات الكمالية

المنتجات	المعدل
السلمون - الأناناس الكيوي	30%
الموز الواد الرثة - عربات	20%
الكافيار	50%
مود أخرى منزوعة الكافيين	10%

الجدول (4-9): التعريف الخاصة بالمنتجات البترولية

المنتجات البترولية	الرسم
البنزين الممتاز	100 دج/هل
البنزين العادي	100
غازوأل	1100
غاز مبيع	

المصدر: المادة 25 قانون الرسم على رقم الأعمال (الأمر رقم 03-07 في 24/07/2007).

الفرع الثالث: الرسوم على الاستهلاك

قانون الضرائب غير المباشرة: الأمر رقم 76-104 الصادر 09/12/1976 قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم بالقانون 10-13 في 29/12/2010 قانون المالية 2011.

الجدول (4-12): حقوق الضمان: تتعلق بالمواد التالية: الذهب - الفضة - البلاتين

المنتجات	التعريف
الذهب	40 دج / غ
البلاتين	100 دج / غ
الفضة	1.5 دج / غ

الجدول (4-11): حقوق التقل

الخمور - الكحول المستعمل في الأدوية	50 دج / هل
الكحول المستعمل في الروائح	1000 دج هل
الكحول المستعمل في المشروبات الروحية	600 دج / هل
المشروبات الروحية	70.000 دج / هكل

الفرع الرابع: حقوق التسجيل والطابع



الجدول (4-14) معدلات حقوق التسجيل المطبقة على العقود الرسمي

الجدول (4-13): التعريف الخاصة برسم الطابع

رابعا: قانون التسجيل²

خامسا: قانون الطابع¹

المعدل	العمليات	طابع الشكل	40 دج إلى 60 دج
5%	عمليات نقل الملكية (عقارات - منقولات)	طابع الوصل	20 دج
5	عمليات التنازل والتجزئة والقسمة على العقارات	السندات	1 دج/100 دج
2	انتقال الحيازة للعقارات	طابع التأشيرة القنصلية	6000
5	انتقال الملكية بسبب الوفاة	طابع جواز السفر	6000
3	الهبات	طابع بطاقة التعريف/رخصة السياقة	2000
0.5	عقود الشركات	مختلف التراخيص	من 1000 إلى 15000 دج

خلاصة الفترة 1992-2000 في مجال الإصلاح الضريبي:

- إقامة هيكل ضريبي جديد يعتمد على ثلاث ركائز:
- ضريبة الدخل للأشخاص الطبيعيين؛
- ضريبة الأرباح للشركات؛
- الرسم على القيمة المضافة - إلى جانب الرسم الاستهلاك والرسم الجمركية.
- اعتماد أسلوب الضريبة العامة لمعاملة الدخل محاولة لتطبيق الفن الضريبي الأكثر حداثة؛
- اعتماد التصاعد الضريبي في إخضاع الدخل. للأشخاص الطبيعيين؛
- تفضيل الهدف المالي عن الأهداف الأخرى للضريبة لمواجهة الأوضاع المالية والاقتصادية الصعبة؛
- تم تنفيذ الجزء الأول من إصلاح الجبائية (الجيل الأول) الذي ركز على هندسة الجبائية وضبط الهيكل الضريبي، وبعد الخروج الآمن للجزائر من اتفاقيات الهيئات الدولية واسترجاع عافيتها المالية والاقتصادية بدأت في إطلاق الجيل الثاني من الإصلاحات الضريبية في ظروف مالية مريحة وفي ظل برامج تنمية هامة.

¹ الأمر رقم 103/76 الصادر في 09/12/1976 المعدل بالقانون 10-13 في 29

² الأمر رقم 76-105 الصادر 09/12/1976 لمعدل والمتمم بالقانون 10-13 في 29/12/2010



المبحث الثالث: تحليل السياسة الضريبية ضمن برامج الإنعاش الاقتصادي 2000-2014

شكلت هذه الفترة فرصة تاريخية للنهوض بالاقتصاد الوطني لعدة عوامل أولها عودة الأمن و الاستقرار للبلاد و الثانية الطفرة البترولية التي حققت فيها البلاد فوائض مالية كبيرة ، بذلت الدولة جهود كبيرة و عملت على مستويات مختلفة منها، استكمال المنظومة القانونية و التنظيمية للاصطلاحات الاقتصادية عبر المراجعة و التعديل تخص المنظومة الاقتصادية ، وعلى مستو آخر ومن اجل استعادة النمو و النهوض بالاقتصاد الوطني نفذت ثلاث برامج خماسية رصدت لها مبالغ ضخمة ، و أصبحت البلاد عبارة عن ورشات مفتوحة في كل القطاعات و الأنشطة . نحاول عرض الجهود الدولة في مجال التشريع و التنظيم ضمن أحزمة الجيل الثاني من الإصلاحات بعد تحررها من قيود الهيئات الدولية، لنسلط الضوء على برامج الإنعاش الاقتصادي التي ساهمت في الرفع من مستوى المعيشة للسكان، و في المطلب الثاني و الثالث عرض و تحليل للجيل الثاني من الإصلاحات الضريبية.

المطلب الأول: عرض وتحليل برامج الإنعاش الاقتصادي 2000-2014

إن التنفيذ الصارم لبرامج التعديل الهيكلي، مكن الدولة من استعادة للتوازنات الكبرى على المستوى الكلي بفعل وفي مقابل كلفة دفعتها الجهة الاجتماعية من خلال غلق المؤسسات وتسريح العمال وتجميد الأجور وتقليص حجم الإنفاق ورفع الدعم وتخفيض العملة، وهي الوصفة التي يقدمها صندوق النقد الدولي لأي دولة تريد الانتقال إلى اقتصاد السوق، لقد استطاعت الجزائر أن تتجاوز هذه المرحلة ولو بأضرار جسيمة على الجهة الاجتماعية لتبدأ مرحلة هو العمل على إنعاش الاقتصاد الوطني من خلال تطوير البنية التحتية ومحاولة استدراك التأخر في قطاعات كثيرة خاصة أهمها قطاع الإعلام والاتصال إلى جانب خدمات النقل والصحة والتعليم. كما عملت على ضبط منظومتها التشريعية والعمل على عصرنة الخدمات من تحسين مناخ الأعمال المؤشر الأساسي لإمكانية استقطاب الاستثمارات الخارجية والاندماج في الفضاء الخارجي. نحاول تحليل برامج الإنعاش واستراتيجية الدولة في توزيع الاستثمارات، وقبل ذلك يمكننا تقديم ملخص لأهم المراجعات التي عرفتها المنظومة التشريعية.

الفرع الأول: توفير الإطار القانوني والتنظيمي واقتصادي والمالي

بعد مرور أكثر من عشر سنوات على انطلاق الإصلاحات الاقتصادية عملت الدولة على بإدخال ترسانة من القوانين ضمن مسار إصلاح الاقتصاد وهي عبارة عن مراجعات لأغلب القوانين التي صدرت في بداية التسعينات منها (قانون الاستثمار قوانين السوق المالي -و الجهاز المصرفي) و هذا للتكيف و الضبط و التحيين و يمكن تلخيص ذلك في الجدول التالي الذي يعرض القوانين القديمة تواريخ التعديل و المراجعة الجدول (4-16) واغلب التعديلات تمت خلال السنوات 2001 2002 و هي السنوات الأولى لتنفيذ أول برنامج إنعاش إقتصادي.



الجدول رقم (4-15): حزمة الإصلاحات والمراجعات لتأطير وضبط الاقتصاد

موضوع الإصلاح	القانون أو المرسوم	الأهداف	التعديل
المؤسسات العمومية الاقتصادية العمومية	القانون 01-88 القانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية	إعادة تنظيمها من مؤسسات وطنية إلى مؤسسات عمومية اقتصادية تخضع للقانون التجاري.	الأمر رقم 95-22 خصخصة المؤسسات العمومية الأمر 95-25 إنشاء الشركات القابضة المجلس الوطني لمساهمات الدولة
تحرير الأنشطة والأدوات	12/89 تحرير الأسعار	حق التوطين البنكي من أجل الاستيراد	تحرير التجارة الخارجية
المالي والنقدي	10-90 ليوم 1990/14804 قانون النقد والقرض	صلاحيات للبنك المركزي لإدارة السياسة النقدية والإشراف على الجهاز المصرفي	التعديل 03-11 يوم 2003/8/6 ضبط العلاقة بين البنك المركزي ووزارة المالية وتصبح الوزارة هي المخولة للإشراف على سياسات الحكومة
قانون الاستثمار	12-93 تدابير تشجيع الاستثمار الخاص - الوطني والأجنبي	منح امتيازات وتخفيف لدعم وجلب الاستثمارات	إنشاء الوكالة ترقية ودعم الاستثمار APSI
هياكل الدعم وترقية الاستثمار	02/01 يوم 2001 08/28 يقدم النظام الخاص بالمناطق المراد ترقيتها ويحدد الهيئات التي تؤطر الاستثمار	- إنشاء المجلس الوطني للاستثمار CNI - إنشاء الشباك الوحيد من خلال الوكالة الوطنية لدعم الاستثمار ANDI	المرسوم 15/08/06 ليوم 2006/07/15 تحديد مهام وصلاحيات الهيئتين CNI وANDI
انسحاب الدولة من الاقتصاد	04/ يوم 2001/08/0 تنظيم وتسيير عملية الخصخصة للمؤسسات لعمومية	تطبيقا لتوجيهات الهيئات الدولية بضرورة انسحاب الدولة من النشاط الاقتصادي	
أدوات السياسة	قوانين المالية	تخفيض العملة وقابليتها للتحويل	ضبط الجباية - إصلاح الإدارة الضريبية
أدوات ضبط وتنظيم الاقتصاد	03-03 يوم 2003 /07/19 المتعلق بالمنافسة	20/01 ليوم 2001/12/2 تهيئة الإقليم والتنمية المستدامة وتحديد كيفية استغلال الموارد	250/02 ليوم 2002/07/24 مراجعة قانون الصفقات العمومية 01

المصدر من إعداد الباحث

الفرع الثاني : برامج الإنعاش الاقتصادي والاستثمار العمومي

عبارة عن برامج استثمارية نفذتها الدولة عبر قناة الميزانية وفي اطار برامج خاصة تعددت تسمياتها برامج الهضاب و برامج صندوق الاستثمار . نحاول التعريف و تحديد الظروف السائدة لانطلاقها قبل تحليل اتجاهاتها .

أولا . برامج الإنعاش الاقتصادي : عبارة مخططات خماسية رصد لها مبالغ مالية بدأت ب7 ملياد دولار في المخطط الأول لتقفز إلى 55 في الثاني وتبلغ 286 مليار في الثالث ، يتم توزيعها على قطاعات النشاط الاقتصادي وفق نظام اولويات، اخذ الجانب الهيكلي (المنشآت الكبرى - الري الطرقات --) النصيب الاكبر والبرنامج الثاني احتل القطاع الاجتماعي الاولية من خلال تطوير المنشآت والخدمات العمومية أما البرنامج الثالث فتم التركيز على تحسين ظروف الحياة اليومية للمواطن (السكن - التعليم - الصحة) وعلى المستوى القطاعي حظي القطاع الفلاحي و قطاع الري بدعم كبير .

ثانيا . الظروف السائدة عند انطلاق برامج الإنعاش الاقتصادي : تم تنفيذها بعد استعادة التوازنات على المستوى الكلي و هذا يسمح بتسيير الاقتصاد بعيدا عن الضغوطات و الاختلالات بالرغم من ارتفاع حجم البطالة و تسجيل معدلات نمو ضعيفة فان هذه البرامج هو استعادة النمو الاقتصادي . و لكن العامل الأهم ي تنفيذ هذه البرامج هو توفر موارد التمويل بعد التحسن التدريجي لأسعار البترول ،

2004 مما جعل السلطة ترفع من معدل التراكم إلى مستويات عليا وتنفذ برامجها في ظل راحة يسر مالي غير متوقع؛
ثالثا: تكفل الدول بالتمويل الكلي لكل المشاريع مما سهل عملية تنفيذ المشاريع بعيدا عن ضغوط التمويل بالقروض استعادة الاقتصاد الجزائري توازناته الكلية مع مطلع الألفية الجديدة وبدأ يتعافى مع اتجاه أسعار البترول نحو الارتفاع ويدخل مرحلة.

الفرع الثاني: تحليل بنية وتركيبية برامج الإنعاش الاقتصادي

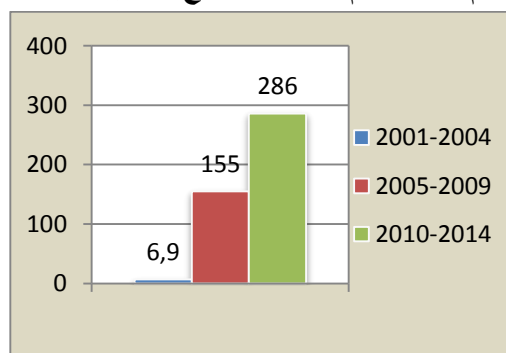
بدأ برنامج الإنعاش الاقتصادي بمبلغ متواضع لم يتجاوز السبع مليارات دولا خلال الفترة 2000-2004 ثم تلاه البرنامج الإنعاش التكميلي ب 55 مليار دولار أي تسع أضعاف الأول. ليقفز المبلغ إلى مستوى قياسي خلال برنامج الاستثمار بمبلغ 286 مليار دولار أي يزيد بست مرات عن الذي سبقه الجدول (4-16)

الجدول رقم (4-16): حجم الاستثمارات المنفذة الوحدة مليار دولار

ضمن برامج الإنعاش الاقتصادي خلال الفترة 2000-2014

مليار	الفترة 2000 – 2014
6.9	برنامج دعم الإنعاش الاقتصادي 2001 PSRE 2004
55	البرنامج التكميلي لدعم النمو 2005- PCSC 2009
286	برنامج الاستثمار العمومي 2010-2014 PIP

الشكل رقم (4-5): حجم الاستثمارات لبرامج الانعاش 2000-2014



أولاً: مخطط الإنعاش الاقتصادي 2004-2000 PSRE

من أجل دعم النمو الاقتصادي تم ضبط مخطط متعدد السنوات 2001-2004، تم إعداده وتمويله على حساب موازنة الدولة، يهدف إلى تحقيق مجموعة أهداف (محرارة الفقر، خلق مناصب العمل، التوازن الجهوي، إعادة تأهيل الفضاء الجزائري).

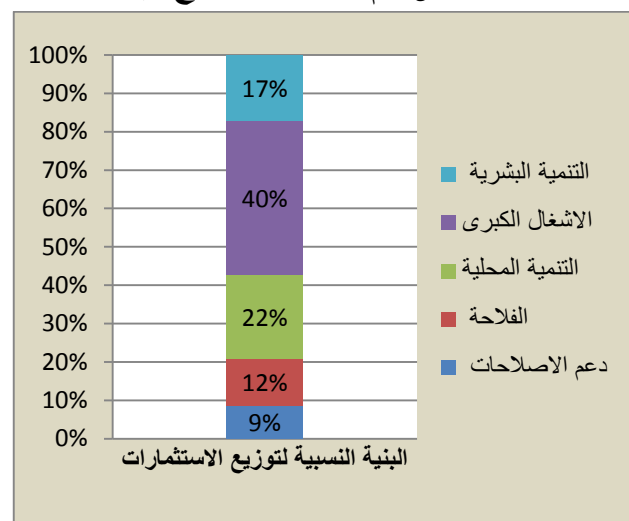
هذه الأهداف يجب ترجمتها من خلال إعادة تنشيط الطلب، دعم الأنشطة المنتجة وإعادة تأهيل الهياكل القاعدية المهترئة بعد مرور أكثر من عشرية من الإهمال والتدمير. والتي يمكنها إعادة انطلاق الأنشطة الاقتصادية التي تسمح بتلبية احتياجات السكان.

خصص مبلغ 525 مليار دينار حوالي من موارد الموازنة لهذا البرنامج لدعم الإنعاش الاقتصادي مقسمة كما يلي:

الجدول رقم (4-17): توزيع برنامج الإنعاش الاقتصادي

2004-2000 حسب القطاعات الكبرى

الشكل رقم (4-6): بنية برنامج الإنعاش PSRE



برنامج دعم الإنعاش الاقتصادي PSRE (2000-2004)		
دعم الإصلاحات	45.0	8.6%
الزراعة والصيد البحري	65.4	12.4%
التنمية المحلية	114.0	21.7%
الأشغال الكبرى	210.5	40.1%
الموارد البشرية	90.2	17.2%
المجموع	522.5	100

المصدر: صالح صالحي، (الأسس النظرية لبرامج الإنعاش الاقتصادي) - مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة سطيف، العدد 13، 2013، ص 20
1. رصد له مبلغ 525 مليار أي ما يعادل 7 مليار دولار كاستثمارات خلال أربع سنوات 2004-2000 بمتوسط سنوي يساوي 100 مليار دج؛

2. على مستوى الأولويات: خصص للأشغال الكبرى (بناء السدود، والمطارات، الطرق) حوالي 40% واستفادات التنمية المحلية بـ 21% من إجمالي حجم الاستثمارات (السكن والتشغيل...) ثم قطاع الموارد البشرية (التكوين والتعليم) بـ 17% واستفاد القطاع الفلاحي بـ 12.4% من إجمالي حجم الاستثمارات؛

3. نتائج تطبيق برنامج الإنعاش الاقتصادي PSRE¹ حسب تقييم البنك الدولي سنة 2004:

- النمو الاقتصادي: كان متواضعا، حيث لم يتجاوز المتوسط السنوي لمعدل النمو؛
- عدد مناصب الشغل: لم تتجاوز المباشرة 850000 منصب (بمعدل 170000 منصب شغل سنويا)؛
- الواردات: ازدادت أكثر من الصادرات وبالتالي خفضت فائض الميزان التجاري بـ 1% ؛
- المشاريع: تفتقد للمرجعية محددة من الأهداف المراد تحقيقها ؛
- التكاليف: تكلفة المشاريع كانت عالية جدا .

ومن أهم نقائص البرنامج هو السرعة والاستعجال الذي رافق تحضير البرنامج.

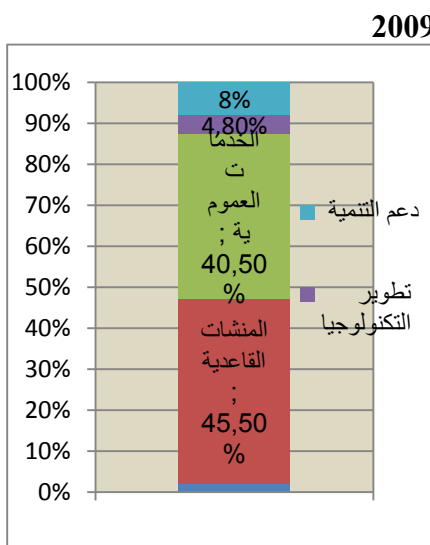
ثانيا : البرنامج التكميلي لدعم النمو الاقتصادي 2009-2005

لتدعيم النمو الاقتصادي خصص مبلغ 55 مليار دولار للفترة 2009-2005، تم تمويله على حساب ميزانية الدولة بـ 90%. الباقي تم تمويله عن طريق اللجوء للحزينة بقروض مؤقتة طويلة الأمد، وقد حدد قانون المالية لسنة 2005 الخطوط العريضة للبرنامج:

- إعادة التوازن الجهوي من خلال تطوير شبكة الطرق والسكك الحديدية؛
- تحسين شروط الحياة للمواطن في مجال السكن والصحة؛
- التكفل باحتياجات المتزايدة فيما يتعلق بالتعليم العالي والتربية والتكوين؛
- إزالة مشكلة التزود بالمياه؛
- تطوير وتحسين الخدمة العمومية.

الجدول رقم (3-18): توزيع الاستثمارات للبرامج التكميلي لدعم الإنعاش الاقتصادي 2005-2005 - الشكل رقم (3-7):

بنية برنامج PCSC

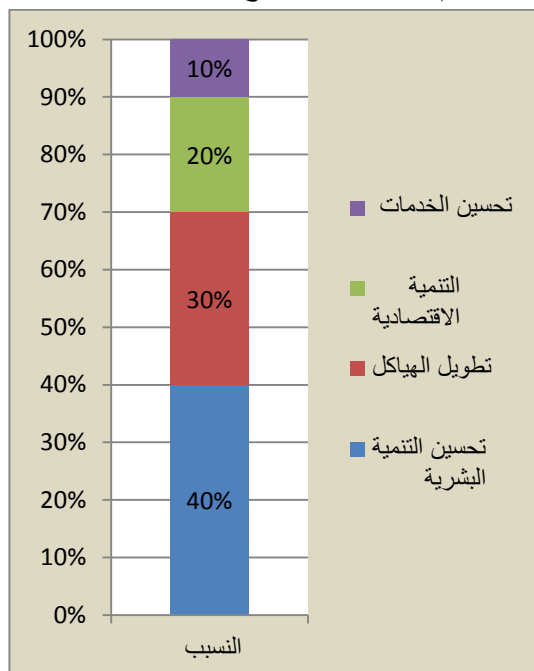


برنامج تكميلي لدعم النمو الاقتصادي (PCSC) 2009-2005 المبالغ النسبة		
تحسين ظروف معيشة السكان	2.0%	86
تطوير المنشآت الأساسية	45.5%	1900
تطوير الخدمات العمومية	40.5%	1750
تطوير التكنولوجيا	4.8%	207
دعم التنمية الاقتصادية	8.0%	350
بالدولار 78 ج = 55مليار	100	4313

¹ Document banque mondiale A la recherche d'un investissement public de qualité Une Revue des dépenses publiques Volume I. Le 15 août 2007 Rapport N° 36270 – DZ. Groupe pour le Développement socioéconomique Région Moyen Orient et Afrique du Nord

الجدول رقم (4-19): توزيع الاستثمارات للبرامج الاستثمارات العمومية 2010-2014 الوحدة مليار دولار

الشكل رقم (4-8): بنية برنامج الاستثمارات العمومية PIP



Source : Algérie: une croissance dynamique malgré la dépendance accrue aux hydrocarbures Flach économie recherches économie Paris Natixis 25 juillet 2013 – N° 555. www. Natixis.com

برنامج الاستثمار العمومية PIP 2010-2014 الوحدة مليار		
40%	125	تحسين التنمية البشرية السكن 50 الطاقة 27 التربية 11
30%	85.5	تطوير هياكل أشغال عمومية 41 أشغال للطرق 35
20%	52.5	تطوير الاقتصاد الوطني الصناعة 26 الفلاحة 13
10%	23.0	تحسين الخدمات العامة
100	286	المجموع

- يشكل برنامج الاستثمارات العمومية قفزة غير مسبوقة في مجال الاستثمار العمومي الممول عن طريق ميزانية الدولة نظرا لحجم المخصصات التي بلغت 286 مليار حوالي 22000 مليار دينار يتم تنفيذها خلال 5 سنوات بمبلغ سنوي يقارب 35 مليار دولار حوالي 4400 مليار دج سنويا؛

- احتل الجانب الاجتماعي الأولوية لتلبية احتياجات المواطنين وفي مقدمتها البرامج السكنية بـ 50 مليار دج تمثل 40% من برامج التنمية البشرية 18 من مجموع البرامج. ويساوي المبلغ المخصص لقطاعي الصناعة والفلاحة معا بـ 52 مليار خصص للطاقة نصف المبلغ المخصص للسكن وللترية نصف المبالغ المخصصة للطاقة

ثانيا: السياسات القطاعية والمالية حوكمة الاقتصاد

تم إعداد سياسات قطاعية لدعم الاستثمار الخاص وتكوين المؤسسات الصغيرة والمتوسطة:

- تدابير تشجيع الاستثمار وضعت تحت تصرف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والتي تستفيد من تخفيضات جبائية كبيرة بإنشاء هيئات دعم الاستثمار والتشغيل وهي:
- بإنشاء ما يقرب من 17 صندوق خاص لدعم التنمية المستدامة نذكر منهم؛



- في الميدان المالي اعتمدت على توسيع فضاء الميزانية بشكل كبير (L'élargissement d'un espace budgétaire): في ظل الوفرة المالية ولكن المشكلة تبقى في غياب الفعالية في الإنفاق وليس في الموارد. تحديد التقديرات الخاصة بالاقتصاد الكلي عند إعداد قانون الميزانية على مدار 3 سنوات وأصبحت 5 سنوات في قانون المالية 2005 لتواكب مخططات الإنعاش الاقتصادي.

ارتكزت السياسة الاقتصادية والمالية الدولة على المحاور التالية:

1. التسديد المسبق للدين الخارجي¹؛
 2. اعتماد الحذر في تسيير الموارد المالية للموازنة بحيث تم اعتماد سعر مرجعي لتحديد موارد الدولة التي تستخدم سنويا يختلف عن السعر الحقيقي للبرميل وبذلك أصبحت موارد البترول تقسم إلى جزئين:
 - الجزء الأول يتم حسابه على أساس سعر مرجعي ثابت يخصص لتمويل الميزانية؛
 - الجزء الثاني يتم إيداعه في صندوق ضبط الإيرادات الذي أنشئ سنة 2000.
 3. رصد مبالغ قياسية للاستثمارات العمومية عبر مخططات رباعية. يتم تمويلها عبر قناة الميزانية؛
 4. الحد من هروب الاستثمارات وتشجيع الادخار وذلك بإبعاد كل ما من شأنه عرقلة دخول الاستثمار المباشر؛
 5. العودة للسوق كمنظم للاقتصاد وحيد لتخصيص الموارد؛
 6. أولوية الترشيح للقطاع الخاص؛
 7. انفتاح أكبر على الخارج.
- هذه الوصفة تشكل الشروط والعلامات للاندماج في الرأسمالية الجديدة.
- وفي مجال ضبط وحوكمة تسيير الاقتصاد: يمكن ذكر²:

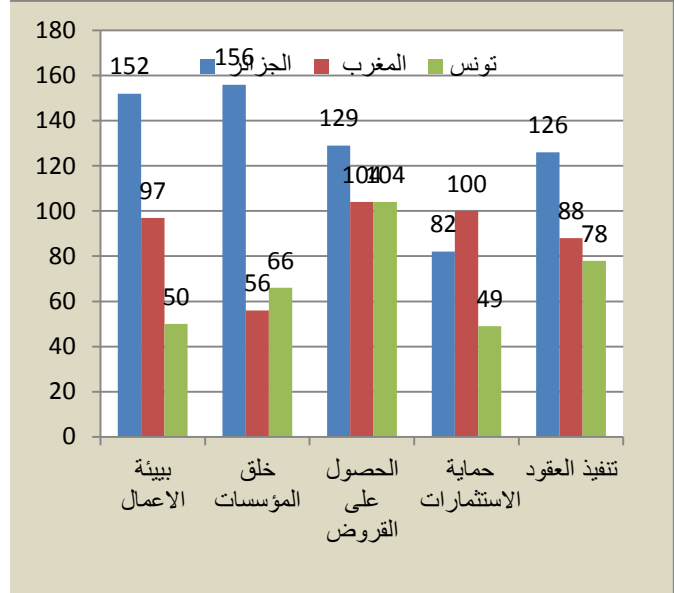
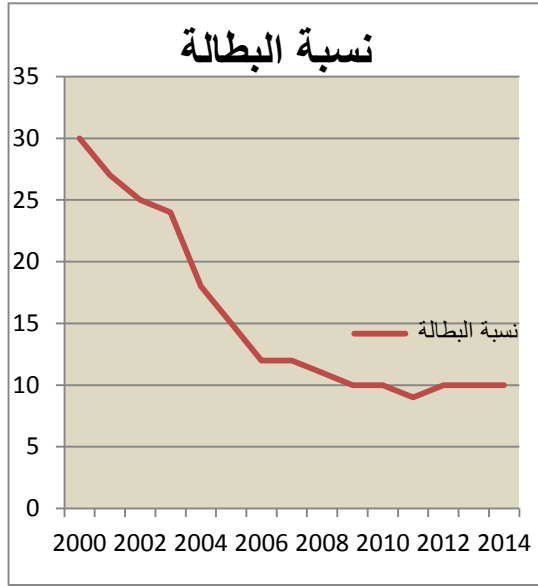
- الشفافية المالية من خلال عصنة نظم الموازنة المعروف بـ (MSB) Modernisation des systèmes budgétaires؛
 - ضبط أنظمة محاسبة الدولة للمعايير الدولية المعروف بـ IPSAS ؛
 - ضبط النظام المالي المحاسبي وفق المعايير الدولية من أجل المعلومة الملائمة والقابلة للمقارنة والموثوقة؛
 - الانخراط في النظام العام لنشر المعطيات بـ SGDD حيث أن نشر والإفصاح عن المعطيات الإحصائية يتطلب تطابق مع الأنظمة العالمية SNDD وبالتالي تطوير المنظومة الإحصائية؛
1. تبني مبادئ ومعايير بال في تسيير المؤسسات البنكية والمالية خاصة في مجال تسيير المخاطر.

1.	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Dettes extérieures	22,70	22,64	23,35	21,82	17,19	5,60	5,57

Ministère de finance Direction générale de la prévision des politiques Mise en œuvre du programme d'action national sur « la gouvernance et gestion économiques » (2007-2009) élaboré dans le cadre du Mécanisme Africain d'évaluation Par les pairs (MAEP)

² Ministère de finance Direction générale de la prévision des politiques Mise en œuvre du programme d'action national sur « la gouvernance et gestion économiques » (2007-2009) élaboré dans le cadre du Mécanisme Africain d'évaluation Par les pairs (MAEP)

الشكل رقم (4-9): مؤشرات مناخ الأعمال وترتيب دول المغرب العربي عالميا سنة 2013
 الشكل رقم (4-10): منحى البطالة في الفترة 2000-2014 في الجزائر



Rapport du FMI Algérie

Février 2012 : <http://www.imf.org/publications@imf.org> No. 12/22 Service des publications 700 Questions choisies

المطلب الثاني: السياسة الضريبية خلال برامج الإنعاش (2000-2014)

حملت قوانين المالية خلال هذه المرحلة ترسانة من التدابير الجبائية شكلت الجيل الثاني من الإصلاحات الضريبية وفتحت ورشات كبرى لاستكمال مسار الإصلاح الضريبي منها إصدار قانون الإجراءات الجبائية و الشروع في إصلاح الإدارة الضريبية ضمن مسار طويل المدى عرف ببرامج العصرية ، إضافة إلى عمليات التعديل و الضبط يمكن أن حصرها في محاور كبرى للاصطلاح الضريبي وتصنيفها في مجموعات حسب الغرض منها و بين الشكل (4-10) اهم المحاور الكبرى (مراجعات عميقة في المنظومة الضريبية تمس المعدلات وأنظمة الإخضاع) ، المحور الثاني يخص عصرنه الإدارة أما الثالث يتعلق باستخدام الجبائية لغايات اقتصادية و اجتماعية.

الفرع الأول: الجيل الثاني من الإصلاحات الضريبية: يمكن تلخيصهم في النقاط الأربعة التالية:

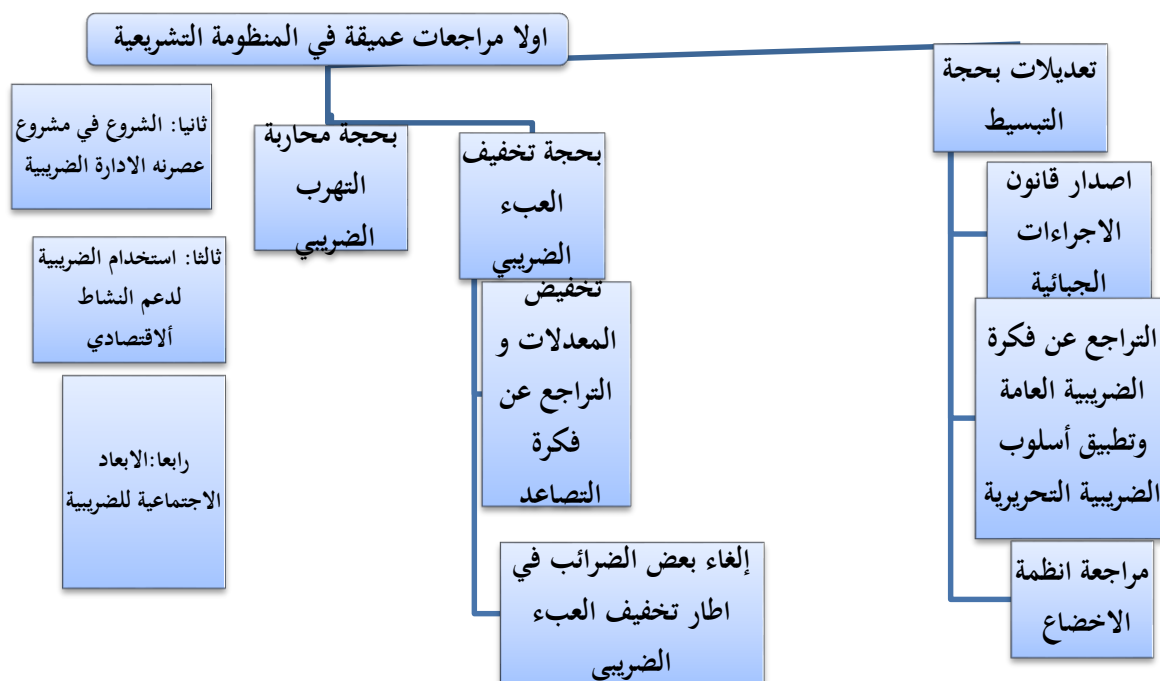
أولاً: مراجعات عميقة في المنظومة التشريعية؛

ثانياً: الشروع في مشروع عصرنه الإدارة الضريبية ضمن مسار لا يعرف أحد نهايته؛

ثالثاً: دعم النشاط الاقتصادي؛

رابعاً: الأبعاد الاجتماعية للضريبة.

الشكل رقم (4-11): مخطط اهم محاور الإصلاح الضريبي بعد سنة 2000



Une pression fiscale relativement faible Simplicité. Universalité de l'impôt. T,Principes directeurs de la réforme progressivité. Créer le lien entre fiscalité et recevabilité de l'Etat au niveau local.

أولاً: مراجعات عميقة في المنظومة التشريعية

1-تعديلات بحجة التبسيط:

إصدار قانون الإجراءات الجبائية: قانون الإجراءات الجبائية تم إصداره سنة 2001 ويندرج ضمن تسهيل وتحسين علاقة المكلف بإدارة الضرائب من خلال جمع وتوحيد الإجراءات المتعلقة بالمحاور الأربعة التالية¹:

- الإطار المحدد للوعاء الضريبي في حالات التقدير الجزائي وتحديد الإيرادات الفلاحية؛
- الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية؛
- الإطار التنظيمي والإجرائي لعمليات الشكاوى والمنازعات؛
- الإطار القانوني لعمليات التحصيل.

والهدف الرئيسي لإصدار قانون الإجراءات الجبائية هو إيجاد إطار قانوني تشريعي واضح ينظم الجوانب ذات الطابع الإجرائي أو التنظيمي لعمليات الرقابة الجبائية والمنازعات مما يسهل على الأطراف ذات العلاقة (المكلف بالضريبة - إدارة الضرائب - المحامون - الخبراء ...) من فهم وتطبيق والتعامل مع هذه الجوانب حيث كانت قبل صدوره عبارة عن نصوص متناثرة ضمن القوانين الضريبية الخمسة وفي كثير من الأحيان تختلف الإجراءات من قانون لآخر وبالتالي فإن جمعها في

¹ Ministère des Finances Direction Générale des Impôts La Lettre de la DGI N 2 du 15/12/2001



قانون واحد يشكل توحيد للإجراءات لكافة أنواع الضرائب ويسهل مهمة المحامين في حالة التقاضي ورفع الدواعي التي كثيرا ما تعتمد على الجانب الإجرائي قبل الجوهر وان عدم احترامها يضع حق المتقاضي لأسباب شكلية. أو يمكن تلخيص أهداف القانون فيما يلي¹:

1) تطبيق فكرة الضريبة التحريرية بداية للعودة إلى أسلوب الضرائب النوعية:

لقد كانت اهم خصائص الإصلاح الضريبي في مجال الضرائب على الدخل هو تبني أسلوب الضرائب العامة على الدخل باعتباره من أحدث أساليب الجباية وأكثرها عدالة ووفرة وتطبقه الدولة الأكثر تقدما منذ أكثر من نصف قرن. وهذا ما جعل المشرع الجزائري يتبنى هذا أسلوب في إصلاحاته سنة 1991، لكن يبدو أن واقع الجزائر ووسائلها وأدواتها الجبائية ما زال بعيدا عن توفير الشروط الضرورية لتطبيق مثل هذه الأساليب وهذا ما يمكن أن نفسر به التراجع عن تطبيقه. لقد تم تطبيق أسلوب الضريبة العامة على الدخل بسلم ضريبي واحد يخضع له كل أصناف الدخل إلا أن سلسلة التعديلات التي مست الكثير من أصناف الدخل يعبر عن التراجع والعودة إلى الأسلوب النوعي القديم، ومن خلال الجدول الموالي يمكن توضيح ذلك. بداية تطبيق الضريبة التحريرية والتخلي عن فكرة الضريبة العامة:

الجدول (4-20): التراجع عن تطبيق أسلوب الضريبة العامة واعتماد الضريبة التحريرية

نوع الدخل	التعديل
فائض القيمة الناتج عن التنازل عن عقارات مبنية وغير مبنية	قانون المالية لسنة 1994 ² : إخضاعها لضريبة تحريرية بمعدل 15 % ثم 10 سنة 2005 قبل إلغاء هذا الصنف من الخضوع للضريبة سنة 2008
الضريبة على إيرادات الأسهم والسندات (القيم المنقولة) الأرباح الموزعة	قانون المالية لسنة 2002: المعدل 10% محررة من الضريبة
إيرادات إيجار العقارات	قانون المالية لسنة 2003 تطبيق المعدلين 07 % للسكن و 15% للإيجار
الأجور والمرتببات	قانون المالية 2001 ³ فرض ضريبة تحريرية على الأجور المتأتية من الأنشطة الظرفية
المهن الحرة	المعدل 20% ق.م لسنة 2008

من إعداد الباحث اعتمادا على قوانين المالية

1. Ministère des finances direction générale des impôts 2002 vos impôts. جمع كل الإجراءات الجبائية في قانون واحد؛

2. توحيد وتبسيط الإجراءات الجبائية؛

3. إلغاء الإجراءات التي تجاوزها الزمن أي عملية التحديث و التحيين من فترة لأخرى؛

هذا القانون يجمع كل الإجراءات الخاصة بالوعاء.

² المادة 10 قانون المالية لسنة 1994 تعدل المادة 104 يصبح فائض القيمة الناتجة عن التنازل عن عقارات مبنية وغير مبنية خارج النشاط المهني المحددة في المادة 77 من ق. ض. يخضع لضريبة تحريرية بمعدل 15 %.

³ المادة 8 قانون المالية 2001 تعدل المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة



بالتالي لم يبق من أصناف الدخل إلا صنفين يمكن جمعهما هما الأرباح التجارية والصناعية والإيرادات الفلاحية والتي تكاد تكون معدومة. وهكذا تمت العودة إلى أسلوب الضرائب النوعية الذي كان مطبقا قبل الإصلاح.

2) مراجعة طرق الإخضاع الضريبي البحث عن التبسيط:

منذ صدور التشريعات الضريبية سنة 1992 تم اعتماد نظامين للإخضاع الضريبي هما: نظام التقدير الحقيقي والنظام الجزائي لصغار المكلفين والذي يتم تحيينه من حين لآخر.

وفي سنة 2008 تم إدخال نظام يتوسط النظامين السابقين عرف بالنظام المبسط يطبق على المؤسسات المتوسطة ويشبه في التزاماته النظام الحقيقي (مسك المحاسبة، وإيداع التصريحات الضريبية كل ثلاث شهور بدل كل شهر). ثم أصبح الخاضعون لهذا النظام يطبق عليهم سعر نسبي على الأرباح المحققة وهو 20 بدل السلم الضريبي الذي يخضع له المكلفين الآخرين وهنا اعتقد بداية الانحراف في التشريع وأصبحت التغييرات لا تخضع لأسس ومبررات ولا تحترم القواعد الضريبية خاصة جانب العدالة الضريبية، كيف يعقل لمكلفين لهما نفس الدخل ومن نفس النشاط (التجاري أو الصناعي) مثلا 1.000.000 دج الخاضع للنظام الحقيقي يدفع ضريبة وفق السلم يبلغ المعدل المتوسط 25 % بينما الشخص الخاضع للنظام المبسط يدفع 20 فقط وهذا يعتبر بداية انحراف عن قاعدة تساوي الدخول تساوي الضريبة.

2- بحجة تخفيف العبء الضريبي:

1. معدلات الضرائب: اتجاه نحو التخفيض والتخلي عن التصاعد لصالح المعدلات النسبية؛
2. إلغاء بعض الضرائب في إطار تخفيف العبء الضريبي (الدفع الجزائي).

التعديلات الخاصة بالمعدلات:

- 1) مراجعة سلم الضريبة على الدخل الإجمالي كما هو مبين في الجدول.

الجدول (4-21): السلم الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي خلال الفترة 1992-2008

قانون المالية 2008 عدد الشرائح 4		قانون المالية 2003 عدد الشرائح 6		المادة 10 قانون المالية 1999 عدد الشرائح 6		المادة 9 قانون المالية 1994 عدد الشرائح 6		قانون المالية 1992 عدد الشرائح 12	
معدل %	طول الشريحة	معدل %	طول الشريحة	معدل %	طول الشريحة	معدل %	طول الشريحة	معدل %	طول الشريحة
0%	120000	0%	60000	0%	60000	0%	30000	0	25200
20%	240000	10%	120000	10%	120000	15%	120000	12	37800
30%	1080000	20%	180000	20%	180000	20%	240000	15	63000
35%	1.440.000	30%	620000	30%	360000	30%	720000	19	108000
		35%	2160000	35%	1200000	40%	1920000	23	151200
		40%	3240000	40%	1920000	50%	أكثر من 1920.000	29	214200
								35	289800
								42	378000
								49	882000
								56	1512000
								63	3024000
								70	أكثر من 3024000

اهم الملاحظات حول معدلات الضريبة على الدخل الإجمالي منذ الإصلاحات:

1. تخفيض المعدل الحدي للإخضاع من 40% إلى 35% مع مضاعفة الحد الأدنى المعفى من 60.000 إلى 120000 وتقليص عدد الشرائح من 6 إلى 5 لتستقر في أربع شرائح منذ 2008؛
2. العودة لتطبيق المعدلات النسبية والتخلي عن فكرة السلم الواحد لكل أصناف الدخل؛
3. السلم الضريبي يتم مراجعته كل خمس سنوات وهذا عمل مستحسن خاصة حين يكون هناك منطوق في احترام الفترة أو المدة ذلك أن القانون الضريبي من أكثر القوانين تحركا تماشيا مع التطورات والتحويلات الاقتصادية ومع تطور مؤشرات التضخم قصد تبيين حجم الشرائح ومستوياتها خاصة الشريحة المعفية؛
4. تقليص الشرائح من 12 شريحة عند صدور القانون إلى 6 شرائح سنة 1994 و1998 و2003 ثم تستقر في أربع شرائح ابتداء من سنة 2008 إلى غاية الآن 2016 وهي أطول فترة لم يتم تعديل السلم (ويشكل ذلك مؤشر على محاول تثبيت التشريع واستقراره).

(2) مراجعة معدلات الضريبة على أرباح الشركات:

الجدول رقم (4-22): تطور معدلات الضريبة على أرباح الشركات

المعدل المنخفض	المعدل العادي	المادة 150 قانون الضرائب
5 %	42%	المادة 141 قانون 1992
5%	%38	المادة 16 قانون المالية 1994
%15	%30	المادة 14 قانون المالية 1999
%12.5	%30	المادة قانون المالية
لا يوجد	25-%19	المادة قانون المالية 2008
لا يوجد	19-%23	المادة قانون المالية 2009
لا يوجد	19-23-26%	المادة قانون المالية 2015

(3) مراجعات معدلات الرسم على القيمة المضافة:

الجدول رقم (4-23): تطور معدلات الرسم على القيمة المضافة (1992-2014)

قانون المالية لسنة	قانون المالية لسنة	قانون المالية لسنة	قانون المالية لسنة	قانون المالية المعدلات
2001	1997	1995	1992	قانون المالية لسنة
%7	%7	%7	%7	المعدل الخاص المنخفض
ملغى	%14	%13	%13	المعدل المنخفض
%17	%21	%21	%21	المعدل العادي
		ملغى	%40	المعدل المرتفع

من الجدول أعلاه يتضح أن معدلات الرسم على القيمة المضافة كانت في بداية الأمر تضم أربع معدلات أضعفها 07 % وأعلىها 40 % ولم يدم الأمر طويلا لتصبح ثلاث معدلات سنة 1997 ثم يتم تقليص ذلك لمعدلين اثنين هما 07 و 17 لتتلاءم مع الاتجاه العام للدولة حيث تشكل الغالبية العظمى تلك التي تطبق معدلين أحدهما منخفض (7%) والآخر عادي (17%).

(4) تخفيف أعباء الضرائب على المؤسسات:

- الإلغاء التدريجي. الدفع الجزافي الذي كان يشكل عبئا حقيقيا على أرباب العمل إذ تشكل أعباء الأجور أكثر من الأجور نفسها¹. (حيث شرع في تخفيض الرسم نقطة كل سنة بداية من 2000 ليتم التخلص منه نهائيا سنة 2006؛
- تخفيض الرسم على النشاط المهني من 2.5 % إلى 2 % ثم 1.5 %.

ثانيا: عصرنة الإدارة الضريبية ضمن مسار بدايته سنة 2004 ولكن نهايته تبقى مفتوحة

1. أهمية الإدارة الضريبية:

¹ Art.13 LF 2006);



إن النظام الجبائي مهما كانت درجة نجاعته لا يمكن التحكم فيه عمليا إلا إذا ارتكز مباشرة على إدارة جبائية تحوز هي الأخرى على درجة من النجاعة، حيث أن هذا التوافق هو الشرط الأولي لتحقيق النجاح¹، لقد اثبت التجارب أن الرهان الحقيقي لنجاح أي سياسة ضريبية مرتبط بعنصرين أساسيين هما:

- تشريع ضريبي يتميز بالبساطة والشفافية والدقة والقابلية للتطبيق؛
 - إدارة ضريبية ذات كفاءة أي تتوفر على الوسائل اللازمة لأداء مهامها، ويتعلق الأمر بالجوانب التنظيمية للمهام والوظائف إلى جانب توفر الوسائل البشرية ذات التأهيل والكفاءة اللازمة لفهم واستيعاب وتطبيق لكل العمليات الجبائية (متابعة تنفيذ المكلفين بالضريبة لالتزاماتهم الجبائية وفق القوانين السارية دون إجحاف أو تفريط حفاظا على حقوق المكلفين وحقوق الدولة). وتستكمل فعالية الإدارة الضريبية عندما تتوفر على الوسائل العمل وتطبيق التقنيات العصرية مثل تكنولوجيات الحديثة للإعلام والاتصال والمناهج الحديثة في التسيير ذات النجاعة والفعالية¹.
- ومن هذا المنطلق فإن نجاح أي سياسة ضريبية يعتمد بالدرجة الأولى على مدى كفاءة الجهاز الإداري وقد قيل (إن الإدارة الضريبية الرديئة يمكنها تحويل أحسن الضرائب إلى أسوأها)؛ لذلك فإن جزء كبير من مشاكل الأنظمة الضريبية ناتج من النقائص المسجلة في الإدارة لضريبية.

أهم المراحل التاريخية لتطور تنظيم إدارة الضرائب:

الجدول (4-24): معايير تنظيم المصالح الخارجية للضرائب (قبل 1991 من 1991 إلى 2006)

بعد 2006	بعد 1991	قبل سنة 1991
التنظيم حسب أهمية المكلف	المفتشية الموحدة	التقسيم حسب نوع الضرائب
CPI: المراكز الجوارى	مفتشية الضرائب	مفتشية الضرائب المتنوعة
CDI: مركز الضرائب	تتولى جميع العمليات الجبائية	مفتشية الضرائب المباشرة
DGE: مديرية الضرائب للمؤسسات الكبرى	لجميع أنواع المكلفين	مفتشية الضرائب غير المباشرة

ولم تهمل السلطات المشرفة على الإصلاح الضريبي في الجزائر هذا الجانب، بعد مراجعة التشريعات الجبائية بدأ العمل في إيجاد تصور لإصلاح الإدارة الجبائية، وعرفت هذه العملية بعصرنة الإدارة، وتم اختصاره في العبارة التالية (MARA)² ويعني (العصرنة والمساعدة والإصلاح الإداري).

2. عناصر إصلاح الإدارة الضريبية:

¹ Kalina Koleva. A la recherche de l'administration fiscale optimale : l'approche par les couts d'efficience. Cahiers de la Maison des Sciences Economiques 2005.50 - ISSN : 1624-0340. 2005. <halshs-0019535

Slim BESBES L'importance du pouvoir normatif de l'administration fiscale Tunisiennes e-mail : slim_besbes@yahoo

² Ministère des Finances Direction Générale des Impôts La Lettre de la DGI N° 08 2002 : Modernisation de l'Administration Fiscale



يقوم على مقاربات علمية ونظرة شاملة سواء في جوهره أو في مراحل تنفيذه. علما انه نمط يتم تعميمه على اغلب الدول الإفريقية وخاصة الفرانكفونية منها (مثل بوركينا فاسو - السنغال ومالي...) مما يوحي أن مرجعته واحدة. وقد تم الترويج له عبر إعلام الإدارة المركزية للضرائب على انه يعتمد على منظور جديد واستراتيجية تستدعي تغيير عميق في المقاربات والفلسفة التي يعتمدها سواء على الصعيد التنظيمي أو التسيري وبالتالي:

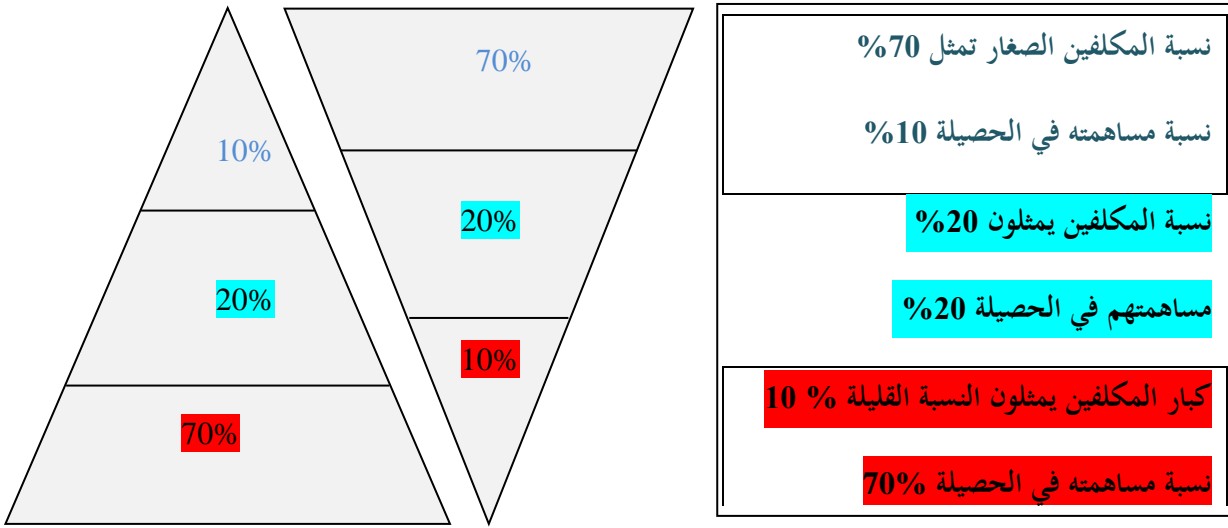
1-2: المبادئ والمقومات المعتمدة في الإصلاح:

تم الاعتماد على معيارين لهيكلية الإدارة الضريبية (السلطة الضريبية) أحدهما خاص بالإدارة المركزية والآخر خاص بالإدارة المحلية:¹

- الإدارة المركزية: تم الاعتماد على طبيعة الوظائف في هيكلية الإدارة مركزيا، ذلك أن الإدارة المركزية تتولى الوظائف المفاهيمية (SERVICE CONSEPTUEL) كتنظيم المصالح المركزية وتقوية دورها في مراقبة المصالح الخارجية وتحديد السياسة الضريبية؛
- الإدارة المحلية: تم الاعتماد في تقسيمها وتنظيمها على أهمية المكلف، ذلك أنها تهتم بالوظائف العملية (SERVICE OPERATIONNE) وتم الاعتماد في تقسيمها على أهمية المكلف من خلال ثلاث فئات للمكلفين. لكل فئة إدارة خاصة بها تتولى الإشراف وإدارة وتسيير جميع مهام الجباية التي تتعلق بهذه الفئة بداية من التسجيل وتسيير الملفات واستلام التصريحات والرقابة والبث في الشكاوى والمنازعات أي أنها المتحدث الوحيد أما المكلف بالضريبة. وتمثل هذه الإدارات في:
- إدارة المؤسسات الكبرى DGI وهي المؤسسات الأجنبية، جمعيات الشركات، الشركات البترولية. الذين يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 100 مليون دج ثم رفع إلى 1000 مليون دج. أي الإشراف على الفئة الكبيرة من المكلفين (الشركات الكبرى) وتم إحصاء ما يقرب من 600 شركة عند انطلاق العمل بها سنة 2005 ليصل العدد إلى أكثر من 2100 مكلف سنة 2013؛
- المراكز الضريبية D.C لإدارة لفئة الخاضعين للنظام الحقيقي للذين يقل رقم أعمالهم عن الحدود السابقة ويتجاوز 30 مليون دج ن وتشمل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين اللذين هم ملزمون بمسك محاسبة والقيام بالتصريحات الأزمة تتولى الإشراف على إدارة ملفاتهم الجبائية. كما تم تنظيم المصالح حسب نوع النشاط الاقتصادي (مهن تجارية، مهن حرة، الأشغال العمومية، تجار الجملة)؛
- المراكز الجوارية CPI: فتتولى إدارة صغار المكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة. الذين يقل رقم أعمالهم عن 30 مليون دج.

2- مبررات التنظيم الجديد المبني على أهمية المكلف¹:

- تسيير أحسن للملفات الجبائية باعتبار أن لكل فئة خصوصيتها ورهاناتها و مخاطرها؛
 - التنظيم وطرق التسيير يجب أن تكيف مع احتياجات المكلفين (الرهانات، المخاطر)، حيث أن كبار المكلفين عدده قليل ولكن مساهمته أكبر والعكس بالنسبة لصغار المكلفين؛
 - يتكفل في كل مستوى بجميع العمليات الجبائية من فرض وتحصيل ورقابة، أي إرساء متحدث واحد اتجاه فئة معينة من المكلفين. أي إدماج كل الوظائف الجبائية (التسيير الوعاء المراقبة المنازعات).
- ويمكن توضيح أسس وفلسفة تنظيم الهياكل الضريبية من خلال الشكل التالي:
- الشكل رقم (4-11): أساس تنظيم الهياكل الضريبية وفق العلاقة العكسية بين عدد المكلفين ونسبة المساهمة في الحصيلة



المصدر من إعداد الباحث

المثلث الأول: المقلوب قاعدته العريضة العلوية تمثل نسبة المكلفين بالضريبة (70 % ، هم الخاضعون للنظام الجزائي وهم التابعين للمراكز الحوارية ومساهمتهم في الحصيلة الضريبية تتناسب عكسيا مع عددهم).
(70 % من العدد الإجمالي للمكلفين يساهمون ب 10 % من الحصيلة الكلية).

¹Ministère des finances direction générale des impôts vos impôts 2003

www.mfdgi.gov.dz LDGI N° 65,66 أهداف العصرية

1-الاختلاف في تسيير المكلفين بالضريبة؛

2-تجميع مهام الجباية بالنسبة للمكلف؛

3-تخفيض عدد لمصالح الجبائية القاعدية؛

4-توحيد الإجراءات؛

5-تحسين الخدمات الجبائية للمكلفين بالضريبة.



بينما تمثل قاعدة المثلث الثاني_ حصيلة كبار المكلفين الذين يساهمون ب 70 % من الحصيلة الكلية في حين لا يتجاوز عددهم نسبة (10 %).

أما منتصف المثلث فانه يعبر عن فئة الخاضعين للمراكز الضريبية وهي الفئة الوسطى التي تمثل حوالي (20 %) من المكلفين و تساهم بنفس النسبة لحجمها في حصيلة الضرائب

2-3 وسائل الإصلاح¹ :

- إعادة هيكلة المصالح والمهام والوظائف؛
- إدخال الأعلام الآلي في كل مراحل العمل؛
- تحقيق برنامج واسع للتكوين والتدريب والتأهيل؛
- تحسين طرق التسيير والفعالية في التحصيل لرفع حصيلة الضرائب.

2-4 مسار الإصلاح ومراحله:

في 19 سبتمبر 2001 تم تنصيب اللجنة المكلفة بمتابعة وتنفيذ المراكز الضريبية من إطارات المصالح المركزية للمديرية العامة للضرائب. يندرج ضمن مسار تحديتي طويل المدى للإدارة الضريبية عبر مراحل مدروسة وتقوم على فلسفة جديدة².

أهم الرهانات لتحسين الإدارة.

هو بتغيير المقاربات من إدارة الرقابة إلى إدارة الخدمات.

- إدارة المراقبة: تسيير الأخطاء مراقبة موجهة - سلطة القيد (تحصيل ما يجب)؛
- إدارة الخدمات: (للمرافقة) تسهيل الإتمام الإداري للالتزامات الجبائية (الأنظمة التصريحية تتطلب إجراءات بسيطة برامج إعلامية للمساعدة والتطبيق)³.

2-4-1 اتجاهات الإصلاحات: يتركز على المحاور التالية:

- تنظيم إدارة الضرائب، استقلالية التسيير، تسيير المخاطر. الشفافية (تقوية أخلاقيات المهنة).
- نحو استقلالية السلطة الضريبية: حسب التوجهات الحالية فان هناك اتجاه حقيقي نحو إعطاء استقلالية للسلطة على شكل وكالات مستقلة بدل إلحاقها بوزارة المالية أو الاقتصاد.
- تحسين فعالية الإدارة الجبائية، نظام تصريحي، تطوير الرضا الإداري للضريبة من خلال:
- تبسيط واستقرار القانون الجبائي؛

¹Ministère de finance Direction générale de la prévision des politiques Mise en œuvre du programme d'action national sur « la gouvernance et gestion économiques » (2007-2009)

² LD GI N° 08 : Modernisation de l'Administration Fiscale 2002

LDGI N° 09 : Réforme fiscale et modernisation de l'Administration Fiscale

³ L'instruction générale n° 001/MF/DG/2012 du 7/6/2012 relative au Référentiel Qualité de Service comporte un ensemble de procédures les plus performantes en matière de la qualité de service. LDGI N° 60 / 2013 Qualité de service



- فعالية المصالح والتكوين؛
- تبسيط إجراءات التصريح والدفع؛
- سرعة الإعلان عن النقائص؛
- مصداقية الرقابة الجبائية؛
- التطبيق الفعلي للعقوبات الصارمة؛
- أحكام للشكاوى يحترم حقوق المكلف؛
- تحسين الفعالية من وجهة نظر نوعية؛
- تخفيض الفرق بين مبلغ الإيرادات المنتظرة ومبلغ التحصيل الفعلية؛
- احترام الالتزامات الجبائية، هيكل النظام الجبائي، المستوى الفعلي للتمدن، القدرة الجبائية.

2-4-2: التحديد المسبق والوقاية من مخاطر عدم الانضباط الجبائي:

- التكوين - المساعدة - تسهيل وترقية الرضا للتقبل الإرادي للضريبة؛
- المعالجة السريعة حسب درجة الخطر؛
- اكتشاف الرقابة المنتقاة (معايير اختيار الملفات)؛
- تطبيق العقوبات المتصاعدة الرادعة؛
- أعمال التحصيل تختلف حسب المخاطر؛
- تخفيض التكاليف لتحصيل الضريبة؛
- نظام المعلومات، ملف المكلفين، التصريح والدفع عن بعد، نظام لجمع وتوزيع المعلومة التي تساعد على الرقابة، الاتصال والمساعدة على المباشر.

ويمكن أن نستشف من إعلام إدارة الضرائب أنها أصبحت تهتم بقضايا الحوكمة الضريبية ومبادئها من خلال ما تقدمه مثل¹: توجيه أحسن للمهام، تأطير أحسن للمصالح، تكيف أكبر لاحتياجات المستعمل، التبسيط الشفافية، آلية الإجراءات، ثقافة المصلحة اتجاه المستعمل مع احترام أكبر لأخلاقيات المهنة، تحليل للجودة، رقابة داخلية فعالة.

3- حصيلة عملية العصرية ونشاط الهياكل الجديدة للإدارة الضريبية:

3-1- المديرية للمؤسسات الكبرى DGE

أنشئت سنة 2006 بـ 988 ملف لتبلغ 2125 ملف سنة 2012 يتوزعون حسب النشاط كما يلي:

¹ LDGI N° 30: Modernisation de l'Administration Fiscale : Transparence, efficacité et efficience
LDGI N 75 / 2014 Modernisation de l'Administration Fiscale

الجدول رقم (4-25): توزيع المكلفين بالضريبة لمديرية كبرى المؤسسات حسب النشاط

العدد	المكلفون سنة 2012	العدد	توزيع المكلفون حسب النشاط
1017	شركات وطنية	142	الأشغال العمومية
949	شركات أجنبية غير مقيمة	272	التجارة
147	شركات بترونية وطنية وأجنبية	302	الصناعة
2125	المجموع	217	الخدمات
		898	الشركات البترولية
		1831	المجموع

LDGI N75 2014 Modernisation de l'Administration Fiscale

يعتبر مشروع عصرنه الإدارة الجبائية الجزائرية من بين المشاريع الكبرى التي قامت بها المديرية العامة للضرائب، حيث تهدف هذه الاستراتيجية الجديدة للعصرنه إلى كسب رضا المكلف بالضريبة، وتعزيز أكثر لظروف تسيير المصالح الجبائية، كما تهدف أيضا إلى تحسين المردودية وتوزيع أفضل للعبء الجبائي بين المكلفين وتقليص الضغط الجبائي.

الجدول رقم (4-26): تطور عدد المكلفين وحصيلة الضرائب للمديرية المؤسسات الكبرى

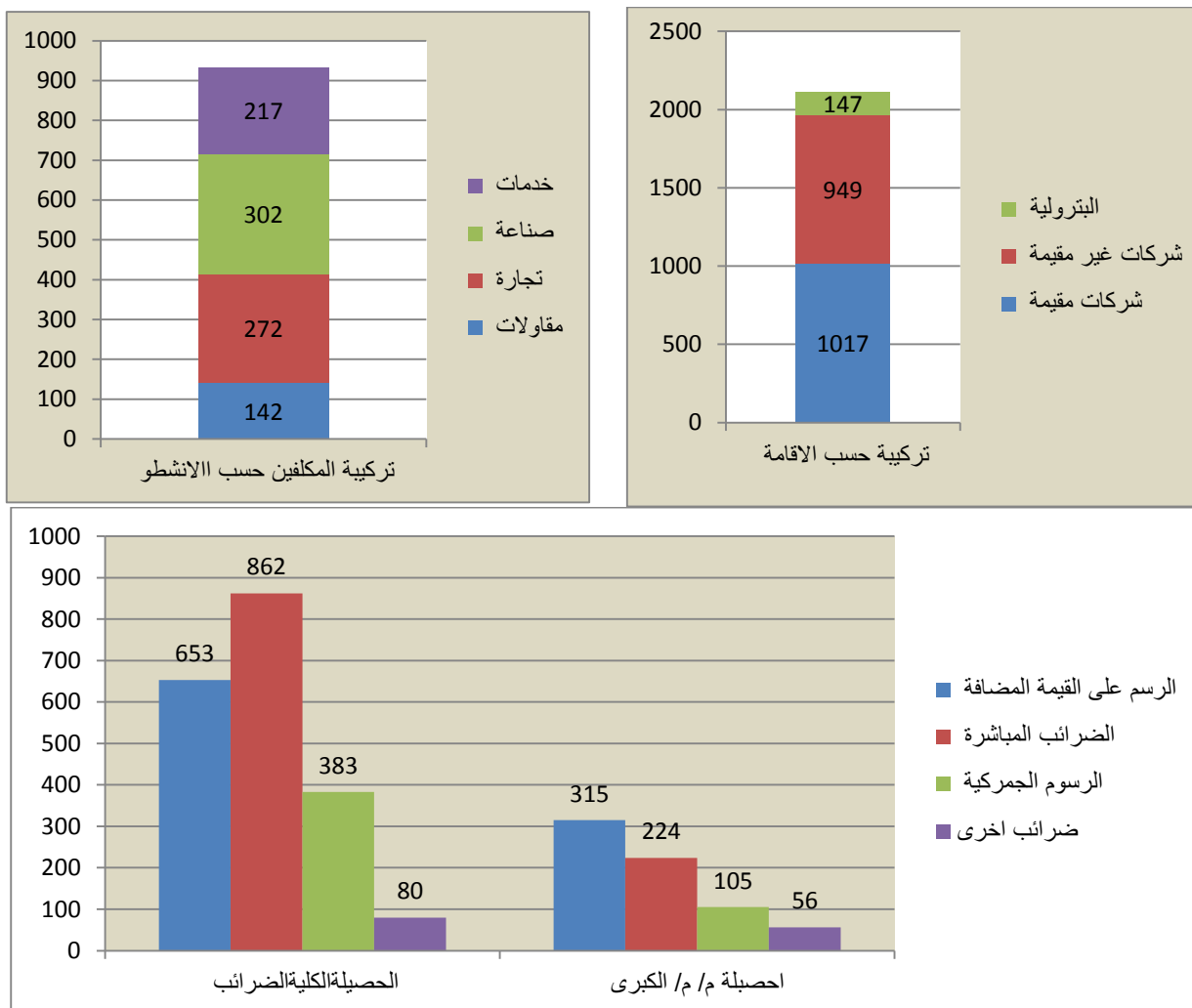
2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	
2125	2125	1835	1688	1529	1406	1212	933	عدد المكلفين
700	614	546	512	447.92	324.37	264.5	265	حصيلة الضرائب

Source : LDGI N° 65, les LA DGE 2013

الجدول رقم (4-27): مكانة دور مديرية المؤسسات الكبرى في التحصيل الجبائي سنة 2013

المجموع	أخرى	رسوم الدومين	التسجيل والطابع	الضرائب الجمركية	الضرائب المباشرة	الرسوم على رقم الأعمال	أنواع الضرائب
100	1%	4%	3%	15%	32%	45%	النسب
700	7	28	21	105	224	315	حصيلة (1) المديرية الكبرى
1908	2	20	56	383	862	653	الحصيلة الكلية (2)
41 %		80 %	50 %	33	25 %	50 %	2 ÷ 1

الشكل رقم (4-12): مقارنة حصيلة الضرائب لمديرية المؤسسات الكبرى بالحصيلة لكلية سنة 2013



ثانيا: المراكز المحلية

الجدول رقم (4-28): نسبة التنفيذ والإنجاز للهياكل الجديدة

ثانيا: المراكز الجوارية للضرائب (CPI)

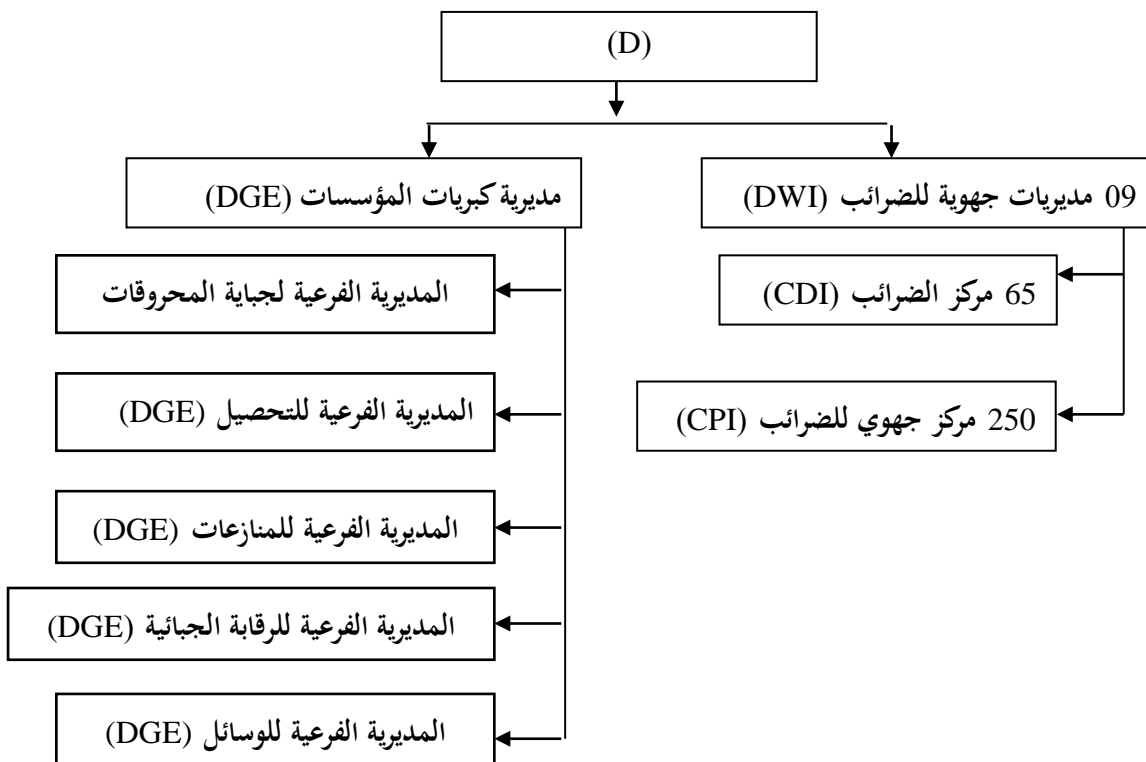
أولا: مراكز الضرائب (CDI)

النسبة	العدد	البيان
10%	25	المراكز الجاهزة
51%	127	في طور الإنجاز
14%	36	في بداية الأشغال
13%	34	في مرحلة الدراسة
10%	24	التي لم يشرع في إنجازها
2%	04	التي لم يشرع في إنجازها
100%	250	المجموع

النسبة	العدد	البيان
29%	19	المراكز الجاهزة
49%	32	في طور الإنجاز
9%	06	في بداية الأشغال
6%	04	في مرحلة الدراسة
6%	04	التي لم يشرع في إنجازها
100%	65	المجموع

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المديرية الفرعية للمنشآت القاعدية. 2014/12/31

الشكل رقم (4-13): الهيكل الإداري الجديد للمديرية العامة للضرائب بعد الاستغناء عن المديريات الولائية



المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المديرية الفرعية للمنشآت القاعدية؛ القرار الوزاري المشترك 2009/02/21 يتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الضريبية وصلاحياتها

الجدول رقم (4-29): هيكل مركز الضرائب:

مصلحة الإعلام الآلي رئيس المركز مصلحة الإعلام والاستقبال
مصلحة التسيير مصلحة التحصيل مصلحة المراقبة مصلحة المنازعات
مصلحة جبباية القطاع الصناعي المفوض مصلحة البحث عن المادة مصلحة النزاع الإداري
م-ج/ الأشغال العمومية مصلحة المحاسبة مصلحة المراقبة مصلحة المنازعات القضائية
م-ج التجارة مصلحة المتابعات مصلحة الملفات مصلحة التبليغ والتنظيم
م خ المهن الحرة الصندوق مصلحة التدخلات

Source : Ministère des Finances Direction Générale des Impôts La Lettre de la DGI, N° 30

الجدول رقم (4-30): أنواع المراكز الضريبية

عدد المستخدمين	عدد المكلفين	النوع
150-120	12000-8000	النوع الأول
90-120	4000-8000	النوع الثاني
60-90	اقل من 4000	النوع الثالث



إن مشروع العصرية شكل أكبر ورشة للاصطلاح الجبائي من حيث هندسته ومحتوياته وخطواته تبدو واضحة ولكن تجسيده في الواقع يبدو انه يتراوح مكانه إذ لا يمكن الحديث عن عصرية تدوم أكثر من عشر سنوات حيث ما كان عصريا قبل هذه الفترة أصبح تقليديا. وقد يتجاوز الزمن بفعل التطور السريع في برامج العمل وأدواته وآلياته.

- هناك تفاوت كبير بين الولايات في تطبيق برنامج الهيكلية العصرية فاذا كانت هناك ولايات قد شرعت في تطبيق الهيكلية الجديدة منذ 2010 فان هناك ولايات لم يشرع أصلا في اختيار الأرضية لإنجاز المقر والذي يتطلب عامين على اقل تقدير. طالما أن هناك مراكز ضريبية قد أنجزت وتم الانتهاء منها منذ أكثر من سنتين ولا تزال لم تدخل الخدمة، مما يطرح الكثير من الأسئلة حول المتابعة والجدية في إتمام والانتهاء ودخول كل الولايات في تطبيق نظام موحد وبهيكلية موحدة؛

- عملية العصرية في اغلب الأحيان تفسر بمدى تطبيق تكنولوجيا الإعلام والاتصال واعتماد الرقمنة في تسيير الأمور الإدارية، إلا أن واقع الأدرّة الضريبية وباستثناء القباضات التي أصبحت تطبق برنامج موحد في تحصيل الضرائب فان مجال التصريح عن بعد أو تبادل المعلومات خاصة في مجال لا زالت رعن الوعود والبرامج المستقبلية. وهذا ما يجعل الإدارة الضريبية الجزائرية بعيدة عن مواكبة التطورات الحديثة وتبقى الرهانات قائمة لتطويرها وعصرتها.

ثالثا: الجبائية والاستثمار ودعم النشاط الاقتصادي

- تشجيع الاستثمار من خلال هيئات الدعم؛
- تشجيع التوظيف ومحاربة البطالة؛
- تشجيع النشاط الإنتاجي؛
- تنمية الإقليم.

من أكثر استخدامات الجبائية في بعدها الاقتصادي هو تحفيز الاستثمار باعتباره النشاط الذي يساهم في تشغيل وتوظيف الموارد الاقتصادية والمساهمة في تطوير القدرات الإنتاجية للمجتمع وتحقيق النمو في الناتج القومي، ويساهم في تحسين دخول الأفراد ومن ثم تحسين مستوى المعيشة وتحقيق الرفاهية للفرد والمجتمع، وعندما يتوقف الاستثمار تتوقف التنمية فالعلاقة بينه وبين التنمية كالعلاقة بين البذر والحصاد، إذ لا يمكن لأحد أن يحدد دون أن يزرع، وانخفاضه في الدول المتقدمة يؤدي إلى الركود الاقتصادي بينما يشكل النشاط الحيوي للتنمية الاقتصادية في الدول النامية.

انطلاقا من هذا الدور الرئيسي للاستثمار الذي تدرّكه كل حكومات الدول فإنها تسعى جاهدة لتوفير المناخ الملائم الذي يجتذب المستثمر المحلي ويجذب المستثمر الأجنبي ذلك أن الأمر لم يعد يقتصر على الاستثمار المحلي بل أصبح الاستثمار الأجنبي يشكل الهاجس الأكبر للدول من أجل الظفر به نظرا للدور الذي يمكن أن يساهم به في مجال التشغيل ونقل التكنولوجيا وتجاوز مشكلة الموارد خاصة بالنسبة للدول النامية.



وأصبحت الدول تقدم إطارا قانونيا وتنظيميا تحدد من خلاله مجالات وفرص الاستثمار الممكنة كما تقدم الضمانات الكافية وأساليب الدعم الممكنة من تسهيلات مالية ومادية وتنظيمية وجبائية التي يمكنها أن تقنع المستثمر خاصة الأجنبي منه بجدوى الاستثمار وذلك حين يحقق عائدا يتجاوز الفرص المتوفرة في مناطق أخرى.

وفي كثير من الحالات تتولى الدولة إعداد وتنفيذ برامج استثمارية يتم تمويلها من طرف الدولة بالاعتماد على مواردها المحلية (إجبارية أو اختيارية على شكل اقتطاعات أو اقتراض) وقد تلجأ إلى الاقتراض الخارجي في حالة عدم كفاية الموارد المحلية.

وبالتالي فإن دعم الاستثمار يعتمد على سياسات متعددة الأوجه تتطلب استخدام أدوات مختلفة للرفع من معدل الاستثمار وبدونه تتوقف جهود التنمية ويبقى هدف رفع معدل النمو الاقتصادي وزيادة التشغيل وامتصاص البطالة عديمة الجدوى في غياب الاستثمار.

وتحاول الجزائر من جهتها بذل كل الجهود الممكنة للرفع من استثماراتها مستخدمة كافة الوسائل الممكنة ومنها الجبائية عبر تطوير وتعديل قوانين الاستثمار (تحت مسميات قوانين ترقية ودعم الاستثمار) سنحاول عرض لأهم قوانين الاستثمار مع تحليل للقوانين السارية المفعول.

تطور قوانين الاستثمار في الجزائر:

إن تجربة الجزائر في مجال قوانين الاستثمار تعود إلى فترة الاستقلال ويمكن استعراض لاهم قوانين الاستثمار منذ الاستقلال وحتى الوقت الراهن:

أولا: قوانين الاستثمار قبل الإصلاحات الاقتصادية

1) قانون للاستثمار سنة 1963¹: وكان موجها للأجانب من أجل المساهمة في إرساء الأسس الأولى للدولة الجديدة وقدمت إعفاءات ضريبية تتعلق بالضريبة على الأرباح إلى جانب إعفاء التجهيزات والمعدات الضرورية للقيام بالنشاط الاستثماري من الضرائب على رقم الأعمال.

2) قانون 1966²: قد صدر في ظروف سياسية واقتصادية يسودها الغموض ولم تحسم الخيارات المستقبلية ولكن القانون نطاق الاستثمار والإجراءات المتبعة:

- حددت الأنشطة التي يسمح بها للقطاع الخاص ممارسة نشاطاته؛
- إن ممارسة النشاط والحصول على الامتيازات يمر عبر تقديم ملف للجهات المعنية للحصول على الاعتماد أو الترخيص عبر ثلاث مستويات (الوالي - أمانة اللجنة الوطنية للاستثمارات وزير المالية)؛
- والامتيازات والضمانات للمستثمر. حددته المواد (3-4-5)؛
- المساواة بين المستثمر الوطني والأجنبي أمام القانون الجزائري. والمعاملة المماثلة جبائيا؛

¹ المرسوم 63-277 ليوم 26/07/1963.

² الأمر رقم 66-284 ليوم 15 سبتمبر 1966.



- تحويل الأرباح الصافية - التعويض العادل في حالة التأميم.

لم يتسن لهذا القانون أن يحقق أهدافه لأنه صدر في ظروف كان السلطة قد حسمت خياراتها عندما بدأت بالتأميم شملت اغلب قطاعات النشاط واتجهت السياسات إلى اعتماد الخيار الاشتراكي الذي لم يعد في حساباته ما يعرف بالقطاع الخاص.

(3) قانون الاستثمار 1982¹:

عاد الحديث عن إمكانية مشاركة القطاع الخاص في التنمية الاقتصادية مع أول انخفاض لأسعار البترول 1982 وتقدم الحصيلة الاقتصادية والاجتماعية للفترة (1967-1979) وذلك بإصدار قانون جديد للاستثمار سنة 1982 لي طرح فكرة تكوين الشركات المختلطة بين المؤسسات الجزائرية والأجنبية قصد تنفيذ مشاريع في الجزائر وهو الشكل المفضل الذي يضمن السيادة الوطنية وتبقى فكرة قبول الاستثمار الأجنبي المباشر مؤجلة إلى حين حيث رفضت الفكرة عدة مرات من نواب البرلمان بحجة المساس بالسيادة ويشكل نهب لثروات البلاد.

مسار قوانين الاستثمار منذ الإصلاحات الاقتصادية:

أولا: قانون ترقية وتدعيم الاستثمار لسنة 1993²

لقد صدر هذ القانون في إطار الإصلاحات الاقتصادية التي شرع فيها مع مطلع التسعينات في إطار التوجه الجديد والتخلي نهائيا عن الخيار الاشتراكي وبالتالي فانه يندرج ضمن الجهود الرامية إلى إرساء أسس وآليات اقتصاد السوق وضمن التحولات الجارية على الصعيد العالمي باختيار الكتلة الشرفية و بروز معالم عوملة الاقتصاد بشكل واضح وسريع وشامل. من خلال عملية تحرير الاقتصاد ورفع الحواجز أمام حركية الموارد الاقتصادية وخاصة رؤوس الأموال التي دخلت في حركة غير مسبوقه بحثا عن المناخ الملائم الذي يرفع من تنافسيتها التجارية وعائدها المالي. وتم ضبط القانون في حوالي 30 مادة مقسمة إلى أربع محاور:

المحور الأول (أحكام عامة):

تحدد نطاق تطبيق القانون الذي يشمل الاستثمارات الوطنية والأجنبية سواء إنتاج السلع والخدمات أو عن طريق منح الامتياز أو التراخيص للاستغلال. كما حدد ثلاث أنواع التي تعتبر استثمار وهي:

- حيازة أصول تساهم في خلق أنشطة جديدة وتنمية وتوسيع الطاقات والقدرات وإعادة التأهيل والهيكلة؛
- المساهمة في رأس مال مؤسسة في شكل حصص عينية أو نقدية؛
- استعادة أنشطة في إطار المخصصة الجزئية أو الكلية.

المحور الثاني الشروط والإجراءات الواجب توفرها للاستفادة من الامتيازات :

- إن الاستثمارات تنجز بجرية تامة مع الاحترام للقوانين والأحكام السارية المفعول؛

¹ قانون رقم 82-13 يتعلق بتكوين الشركات المختلطة وسيرها.

² المرسوم 93-12 في 05/10/1993.



- تستفيد من حماية و ضمانات محددة في القانون؛

- وان تقدم منفعة للاقتصاد الوطني.

الإجراءات: يجب أن يقدم صاحب المشروع تصريح بالاستثمار إلى الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار وعليها تقديم القرار الخاص بالامتيازات المتعلقة بمرحلة الإنجاز، ثم في مرحلة لاحقة الامتيازات الخاصة بالاستغلال.

الامتيازات الخاصة بمرحلة الإنجاز :

- الإعفاء من الرسوم الجمركية للمواد والمعدات المستوردة لإنجاز المشروع؛

- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة على المعدات والعتاد المنجز محليا؛

- الإعفاء من حقوق نقل الملكية بالنسبة للعقارات المنجزة في إطار الاستثمار.

الامتيازات في مرحلة الاستغلال:

الإعفاء لمدة ثلاث سنوات بعد إثبات الدخول في الاستغلال من الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على النشاط المهني.

النظام الخاص: يتعلق الأمر بالاستثمار في بعض المناطق التي يراد ترقيتها وتلك التي تشكل مناطق للتوسع الاقتصادي التي تساهم في أحداث تنمية اقتصادية واجتماعية والنهوض بتلك المناطق المعزولة كما يشمل تلك الأنشطة المستعملة لمواد (الطاقة) أو منتجات أو تكنولوجيا غير ملوثة للبيئة وبالتالي فهي تقدم منفعة للاقتصاد وتشتترط موافقة المجلس الوطني للاستثمار.

الامتيازات في مرحلة الإنجاز:

زيادة عن الامتيازات المذكورة في النظام العام فإنها تحصل على دعم من طرف الدولة لتنفيذ الهياكل اللازمة للاستثمار (توصيل الماء الكهرباء الغاز - الطرق...).

مرحلة الاستغلال ترفع مدة الإعفاء من الضريبة على الأرباح وكذلك الرسم على النشاط المهني إلى 10 سنوات.

الضمانات: عدم تطبيق التعديلات بأثر رجعي؛ لا يمكن تأميمها أو نزعها في حالة حدوث ذلك يتم التعويض بشكل عادل ومنصف. ويتم فض النزاعات أمام الجهات المختصة.

ثانيا: الهياكل المشرفة على تأطير وترقية ودعم وتنظيم الاستثمار¹:

¹ هيئات محلية لدعم الاستثمار وتشغيل الشباب:

- L'agence nationale de développement de l'investissement (ANDI)
- L'agence nationale de soutien à l'emploi de jeunes (ANSEJ)
- L'agence nationale de gestion du micro crédit (ANGEM)
- L'agence nationale de développement social (ADS)
- L'agence nationale d'assurance chômage (CNAC)



1. وكالة تطوير ودعم الاستثمار APSI: تم إنشاؤها في المرسوم 12/93 (1) في شكل إدارة تسهر على تسيير ملفات المستثمرين ودراستها ومنح قرارات الموافقة والامتيازات الممنوحة للمستثمر وتدير عملها من خلال ما يعرف بالشباك الوحيد الذي يجمع مختلف الفاعلين والأطراف ذوي العلاقة بالاستثمار وذلك لتسهيل وتبسيط وتقليص فترة منح التراخيص والإجابة عن كل الاستفسارات التي يمكن أن تطرح من طرف المستثمر؛
2. المجلس الوطني للاستثمار CNI: تأسيسه¹ يعتبر الهيئة العليا المشرفة على الاستثمار من تحديد سياسة الدعم وترقية واستراتيجية الاستثمار.
- التنظيم والمهام²:
3. الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ANDI: المرسوم التنفيذي (03/01) ليوم 2001/08/20
لقد حلت محل الوكالة ترقية الاستثمارات.
- تنظيم ومهام الوكالة (المرسوم 356/06 ليوم 2006/10/09): من مهامها: الإعلام والتبسيط والمساعدة وترقية الاستثمار المشاركة في تسيير العقار الصناعي والمتابعة.
- تنظيمها: لقد تم تنظيمها وفق ما يعرف بالشباك الوحيد الذي يجمع كل الإدارات المعنية بالاستثمار ويشمل: ممثل الوكالة، ممثل السجل التجاري، ممثل الضرائب، الجمارك، الدومين، التعمير، العمل، ممثل عن البلدية.
4. صندوق الدعم في شكل حساب للتخصيص الخاص: (المرسوم 03/01 ليوم 2001/08/20)
يتولى تسيير نفقات الدولة في دعم الاستثمار مثل النفقات القاعدية؛
5. المرسوم 2007/08/07: حدد قوائم المواد والأنشطة المستثناة من الامتيازات واغلبها تجارية وخدمية منها (تجارة التجزئة، الجملة، الاستيراد) خدمات مقدمة مخازن مطاعم.

¹ المرسوم 03/01 ليوم 2001/08/20.

² المرسوم 355-06 ليوم 2006/10/09.



الجدول رقم (4-31): ملخص الامتيازات الضريبية

مرحلة الاستغلال	مرحلة الإنجاز	نطاقه	الأنظمة
الإعفاء لمدة ثلاث سنوات بعد إثبات الدخول في الاستغلال من -الضريبية -على أرباح الشركات -الرسم على النشاط المهني.	- الإعفاء من الرسوم الجمركية للمواد والمعدات المستوردة لإنجاز المشروع. - الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة على المعدات والعتاد المنجزة محليا - الإعفاء من حقوق نقل الملكية بالنسبة للعقارات المنجزة في إطار الاستثمار.	اغلب الأنشطة	نظام عام
الإعفاء لمدة 10 سنوات - الضريبية على أرباح الشركات - الرسم على النشاط المهني.	الإعفاءات الممنوحة في النظام العام - تكفل الدولة بجزء أو كل بالأشغال القاعدية للمشروع	الأنشطة في المناطق الخاصة	نظام خاص A
الإعفاء لمدة 10 سنوات بعد إثبات الدخول في الاستغلال من الضريبية *على أرباح الشركات* الرسم على النشاط المهني إمكانية الحصول على دعم من طرف الدولة	- الإعفاء من الرسوم الجمركية للمواد والمعدات المستوردة لإنجاز المشروع. - الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة على المعدات والعتاد المنجزة محليا - الإعفاء من حقوق نقل الملكية بالنسبة للعقارات المنجزة في إطار الاستثمار.	التي تقدم منفعة خاصة	نظام خاص B

أهم الملاحظات حول منظومة دعم الاستثمار والامتيازات الممنوحة له:

1. تم ضبط منظومة قانونية وتنظيمية ومؤسسية وإدارية خلال الفترة (2007/2001)؛
2. منظومة تؤسس لبناء اقتصاد على أساس قواعد السوق وتفتح المجال للانخراط في الفضاء الخارجي حيث لم تميز بين المستثمر الوطني والأجنبي؛
3. ركزت على جانب التبسيط للإجراءات من خلال الشباك الوحيد لتسهيل وتسريع العمل الإداري وتوفير الجهد
4. والوقت.

الجدول (4-32): مقارنة بين أنظمة الإعفاءات بين الجزائر ومصر

البنود	الجزائر 2001/03/01	مصر 1998/08
النظام العام	مرحلة الإنجاز الإعفاء من: الرسوم الجمركية للمواد والمعدات المستوردة. الرسم على القيمة المضافة على المعدات والعتاد المنجزة محليا حقوق نقل الملكية بالنسبة للعقارات المنجزة في إطار الاستثمار	النظام العام - الإعفاء من الدمغة ورسوم العقود؛ - رسوم تسجيل العقود الأراضي؛ - تطبق 5 رسوم جمركية بمعدل 5 على مواد التجهيز المستوردة.
	مرحلة الاستغلال الإعفاء لمدة ثلاث سنوات بعد إثبات الدخول في الاستغلال من الضريبة (على أرباح الشركات) الرسم على النشاط المهني.	إعفاء أرباح الشركات لمدة 5 سنوات
النظام الخاص	إعفاء 10 سنوات من الضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المحلي.	إعفاء 10 سنوات
الضمانات	لا يفرق بين الوطني والأجنبي - تطبيق فكرة الشباك الوحيد؛ - تزداد الامتيازات حسب منفعة الاستثمار؛ - عدم التأميم - والمصادرة وفي الحالات القاهرة يتم التعويض	يسرى على جميع الشركات مهما كان النظام القانوني له. توحيد الجهة التي تتعامل مع المستثمر - تشجيع الاستثمارات في الحالات المنفعة القومية؛ - إمكانية تحويل الأرباح لا يجوز التأميم أو المصادرة

من إعداد الباحث

الامتيازات الممنوحة لا تختلف عما هي معمول به في كثير من الدول مثل مصر خاصة فيما يتعلق بالضمانات والامتيازات الضريبية¹.

رابعا: التدابير المتخذة لمحاربة التهرب الضريبي

أسباب تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي

- يرى أهل الاختصاص أن ظاهرة التهرب الضريبي تفاقم حجمها منذ بداية الإصلاحات الاقتصادية ويرجع ذلك إلى:
- التطور والانفجار الذي حدث في حجم النشاط الاقتصادي بعد تحرير قطاع التجارة الداخلية والخارجية بعد الإصلاحات الاقتصادية ويبدو ذلك واضحا من التطور الكبير لعدد المؤسسات الفردية أو الشركات؛
 - ظهور أشكال جديدة للتحايل والغش خاصة بعد تطبيق الرسم على القيمة المضافة الذي يعتمد على التعامل بالفواتير في عمليات البيع والشراء والتي تشكل الأداة الأساسية لتطبيق الرسم وعرق العالم التجاري ظاهرة الفواتير الوهمية وأصحاب السجلات التجارية الوهمية - والتعامل بهويات مجهولة أو إصدار سجلات بأسماء أشخاص متوفين - كما

¹ المرجع دور السياسة الضريبية في تحفيزا لاستثمارات في ظل التطورات العالمية ص 88



ظهرت عمليات تأجير السجلات التجارية. وهذا وجدت مصلح الضرائب تتعامل مع أشكال جديدة من التحايل والغش.

خلاصة الفصل الرابع

- استعادت الجزائر ديناميكية النمو الاقتصادي خلال الفترة 2000-2014 مستفيدة من تطور الريع البترولي؛
 - وجهت برامج الاستثمارات نحو مجالين رئيسيين:
 - تطوير القاعدة الهيكلية (المنشآت القاعدية الطرق الاتصالات، المياه، المنشآت التربوية والصحية)؛
 - تلبية الحاجات الاجتماعية للسكان خاصة السكن والطاقة.
 - دعم في مجال التشغيل لامتناس البطالة من خلال برامج التشغيل والإدماج أو من خلال الدعم لإنشاء مؤسسات للشباب في إطار هيئات دعم الاستثمار:
 - استعادت النمو الاقتصادي وخفضت من حجم البطالة.
 - فشل على مستوى القطاعات خاصة الفلاحي و الصناعي فحتى الآن لم يظهر النموذج الاقتصادي بشكل واضح خاصة فيما يتعلق بالعلاقة بين القطاعين الخاص و القطاع العام ، فالأول يشكو البيروقراطية و عدم التأهيل و نقص الوسائل و التجربة وحتى سياسات الخصخصة لم تذهب بعدا، أما القطاع العام فلم تفلح معه سياسات الهيكلية و إعادة الهيكلة و التنظيم الجديد لمساهمات الدولة لإعادة الروح لهذا القطاع .
 - وبالتالي فان فترة الإصلاحات الاقتصادية يمكن وصفها بالخصائص التالية:
 - تعتبر فترة انتقالية غير منتهية -مترددة - بدون رؤية واضحة بدون استراتيجية اقتصادية منسجمة؛
- اهم الأعمال المنجزة في ميدان الجبائية :**

تم الإعلان عن إصلاحات جبائية بداية من سنة 1992 الجبائية في إطار العمل على تكييف الأداة الجبائية، عبر مسار طويل عبر جيلين من الإصلاحات:

إطلاق الجيل الأول أدى إلى إقامة هياكل ضريبية جديدة تعتمد على ركائز ثلاث:

- ضريبة الدخل للأشخاص الطبيعيين؛
- ضريبة الأرباح للشركات؛
- الرسم على القيمة المضافة والرسم الاستهلاك والرسم الجمركية.

من الناحية الفنية اعتمد تقنيات حديثة للجبائية:

- اعتماد أسلوب الضريبة العامة لمعاملة الدخل محاولة لتطبيق الفن الضريبي الأكثر حداثة؛
- اعتماد التصاعد الضريبي في إخضاع الدخل للأشخاص الطبيعيين؛

من ناحية أهداف السياسة الضريبية :



- تفضيل الهدف المالي عن الأهداف الأخرى للضريبية لمواجهة الأوضاع المالية والاقتصادية الصعبة؛ إطلاق لجيل الثاني بدأ بعد الخروج الآمن للجزائر من اتفاقيات الهيئات الدولية واسترجاع عافيتها المالية والاقتصادية أطلقت حزمة جديدة وفتحت ورشات للاصطلاح ومن أهمها عصرنه الإدارة الضريبية وإعادة هيكلتها وفق رؤية جديدة تركز على تقسيم المكلفين إلى ثلاث فئات الكبير المتوسط والغير.

اتخذت تدابير جبائية مختلفة تصب كلها في جانب التبسيط والضبط حيث أصدرت قانون الإجراءات الجبائية ثم أعادت النظر في معدلات الضرائب في اتجاه التخفيض -اتجهت إلى تطبيق فكرة الضريبة التحريرية من اجل تجاوز الصعوبات التقنية لتطبيق الضريبي العامة -مراجعة لأنظمة الإخضاع باعتماد ثلاث أنظمة (حقيقي-مبسط-ضريبة جزافية) سرعان ما تراجعته عنه لتعود إلى نظامين فقط وترفع من مجال الخضوع للضريبة الجزافية كما سمحت للأشخاص المعنويين بالخضوع للنظام الجزائي وهي سابقة قانونية لم يسبق وان طبقت من قبل.

التفاته كبير لاستخدام الجبائية كأداة للضبط والتوجيه من خلال تنظيم هيئات الدعم الاستثمار وتحديد صلاحياتها وتبسيط إجراءاتها مكنت من تقديم دعم كبير للمستثمرين خاصة فئة الشباب وبالرغم من وجود عنصر الامتيازات كأحد عناصر الدعم والجذب للمستثمرين فانه يبقى دون تأثير يذكر وان الدافع الأساسي للإقبال الكبير هو الحصول على الإعانات المالية التي تقدمها هيئات الدعم و البنوك.

إذا كانت هذه جهود الدولة في مجال تكييف الأداة الجبائية مع مسار الإصلاحات الاقتصادية ومست جميع جوانب المنظومة الجبائية لتحديد في النهاية خصائص النظام الضريبي القائم من الناحية الفنية، أما أداء النظام وفعالته فتشكل موضوع الفصل الخامس للوقوف على نتائج الإصلاح خاصة في جانبه المالي وتوزيع الأعباء الضريبية من خلال مؤشر الضغط الضريبي.

الفصل الخامس:

تحليل أداء النظام الضريبي

الفصل الخامس: تحليل أداء النظام الضريبي

إن تحليل أداء للنظام الضريبي يركز على مؤشرين أساسين هما : المردود المالي للاقتطاعات الضريبية خلال فترة الدراسة 1992-2013 من خلال تتبع تطور حصيلة الضرائب و تحليل نسب الزيادة السنوية ، ثم نتدرج في التحليل حول بنية و مكونات النظام الضريبي للوقوف على الاقتطاعات الأكثر فعالية و التي تساهم بأكثر نسبة في الحصيلة الإجمالية ، أما المؤشر الثاني ، والذي يستخدم كثيرا في الدراسات الجبائية و الذي يقيس مستوى الجباية على المستوى الكلي و يستخدم في إجراء المقارنات بين الدول ، و يعرف بمعدل الاقتطاع الضريبي أو بالضغط الضريبي ، مع العلم أن قياسه يطرح بعض الإشكالات حول تقييم طرقي العلاقة (الاقتطاعات الجباية و الناتج القومي) ، سوف نعتمد في تحليل حصيلة الضرائب أو الضغط الضريبي على مصادر إحصائية موثقة ، كما أننا نتدرج في التحليل من العام إلى الخاص أو من (الإجمالي إلى الجزئي) في عملية تفكيك مكونات النظام الضريبي من أجل الوصول إلى نتائج و استنتاجات للدراسة تكون أكثر موضوعية، و عليه نقسم الفصل إلى ثلاث مباحث ، الأول يخص تحليل حصيلة الإيرادات الجبائية خلال فترة الدراسة في ثلاث مطالب ، أما المبحث الثاني نتناول بالتحليل لتطور مستوى الضغط الضريبي في الجزائر ، مع الإشارة لأهم القضايا والإشكالات التي يثيرها قياس الضغط الضريبي ، مع تقديم مقارنة بمثابة مساهمة من الباحث حول طرق قياس الضغط الضريبي ليكون مؤشرا يعبر فعلا و موضوعية عن مستوى الضغط الضريبي في الجزائر ، و يمكن استخدامه في مجال المقارنات حيث كثيرا ما تقدم أرقام متضاربة و بعيدة عن الحقيقة¹ ، أما المبحث الثالث نحاول أن نضع مستوى الضغط الضريبي في الجزائر ضمن محيطه الإقليمي في الدول النامية و الدولي للوقوف على مستوى الحقيقي للجباية في الجزائر .

المبحث الأول: تحليل المردود المالي للجباية

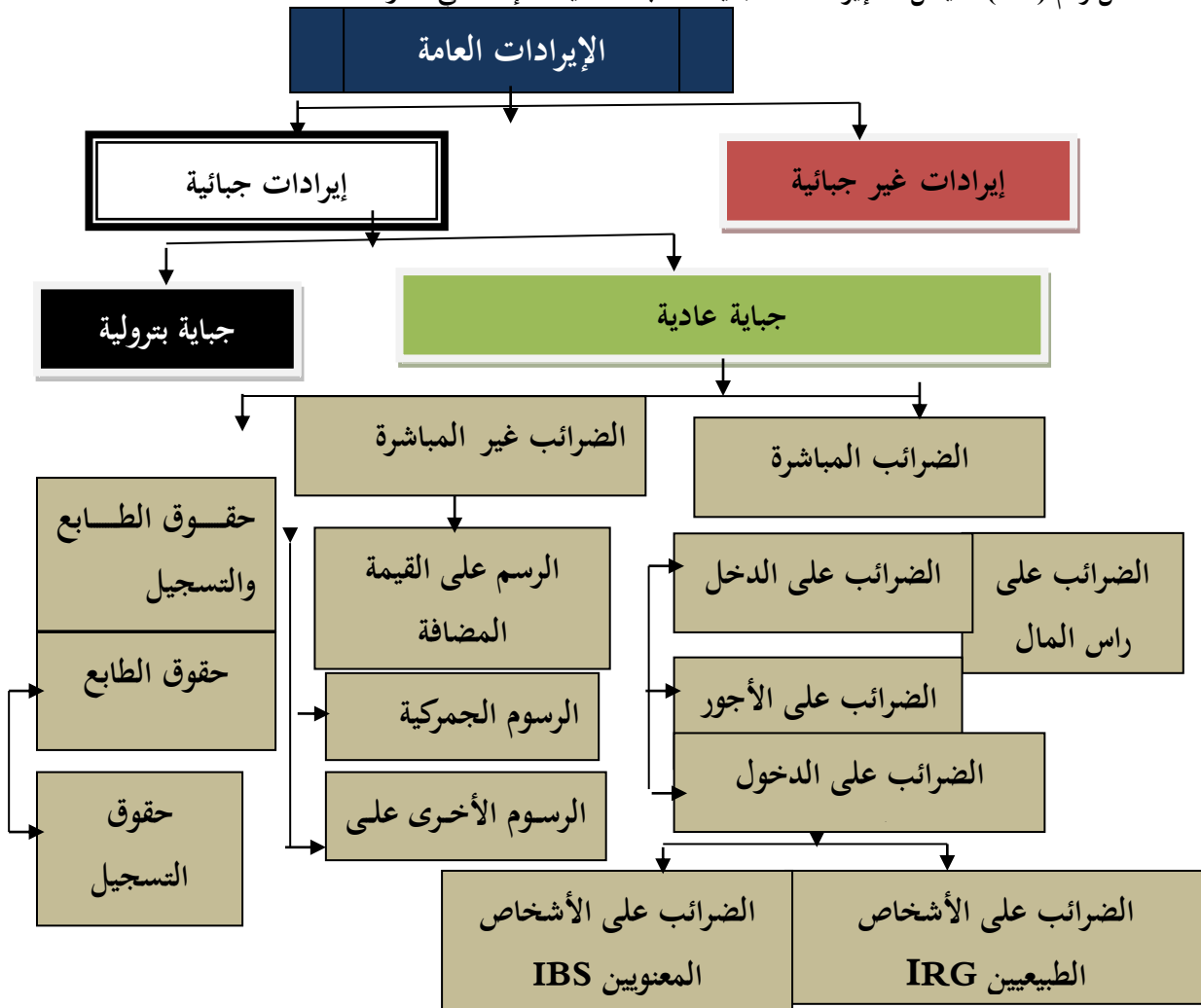
إن تحليل تطور حصيلة الجباية منذ الإصلاح الضريبي في سنة 1992 وحتى 2013 ، يمكنها أن تقدم لنا بعض المؤشرات عن نتائج الإصلاح الضريبي، من خلال دوره في تحسين حصيلة الضرائب أو في إعادة الهيكلة لبنية الإيرادات الضريبية ، خاصة و أن الهدف الأول للجباية في الدول النامية و منها الجزائر هو تحسين المردود الجبائي قبل الأهداف الأخرى التي تبقى مرهونة بعوامل أخرى منها : تطوير الهياكل الاقتصادية و الإدارية و تحسين مناخ الأعمال حتى يمكن للسياسات الجبائية أن تكون أداة للتأثير و الجذب أو لتحقيق الاستقرار الاقتصادي . نتناول في هذا المبحث دراسة تحليلية لخصيلة الجباية على مدار 22 سنة للوقوف على ثلاث عناصر أساسية: البنية الكمية والنسبية للإيرادات العامة ومعدلات النمو السنوية (المطلب الأول)، تحليل مفردات الجباية العادية حسب تقسيم للضرائب إلى مباشرة (المطلب الثاني)، والضرائب غير مباشرة (المطلب الثالث).

¹ تشير الدراسات إلى أن مستوى الضغط الضريبي يتراوح بين 18% -21% هذا المستوى غير دقيق في مجال المقارنات.

المطلب الأول: بنية الإيرادات الضريبية

نتناول بالتحليل التطور الكمي والنسبي لإيرادات الميزانية خلال الفترة 1992- 2013 ، الذي يكشف عن مدى التحسن في الإيرادات العامة المكونة من ثلاثة عناصر هي الجباية العادية والجباية البترولية ثم الإيرادات غير الجبائية، وبتحليل نسب الزيادات السنوية لهذه الأنواع الثلاثة، يمكننا الوقوف عن الفعالية المالية لأهم موارد الميزانية ومكوناتها، كما نتناول بالتحليل، التطور البنوي والهيكلية بين الجباية العادية و الجباية البترولية، في ظل الطفرة البترولية التي رفعت من حجم الجباية إلى مستويات عليا ، جعل الدولة تتبع سياسة جديدة في تسيير موارد الدولة من خلال إنشاء صندوق ضبط الإيرادات، وتضبط مساهمة الجباية البترولية في تمويل الموازنة على سعر مرجعي ب 19 دولار، لمدة سبع سنوات قبل أن تعدله إلى 37 دولار في حين تجاوزه السعر الفعلي مرتين السعر المرجعي، وبذلك أصبحت الجباية البترولية تقسم بين الموازنة لصندوق ضبط الإيرادات. وحتى يمكننا تتبع عملية التحليل لمكونات الإيرادات العامة فإننا نقدم هذا المخطط:

الشكل رقم (5-1): هيكل الإيرادات الجبائية حسب التصنيف الإحصائي للدولة



المصدر: من إعداد الباحث

المطلب الأول: تحليل الإيرادات العامة للدولة

تقسم الإيرادات العامة للدولة إلى قسمين رئيسيين هما: الإيرادات ذات الجبائي، وتشمل الجباية العادية (الاقطاعات الإجبارية من ضرائب ورسوم) + الجباية البترولية، أما القسم الثاني يتمثل في الإيرادات غير جبائية (التي تحتوي على عوائد أملاك الدولة العقارية والمنقولة، وفوائد البنك المركزي)، نخصص هذا المطلب لتحليل تطور العناصر الثلاثة من خلال سلسلة زمنية للمبالغ المحققة، ونسب الزيادة السنوية ثم التعبير عنها بأشكال ومنحنيات مختلفة.

الفرع الأول: تطور الإيرادات العامة خلال الفترة 1992-2013

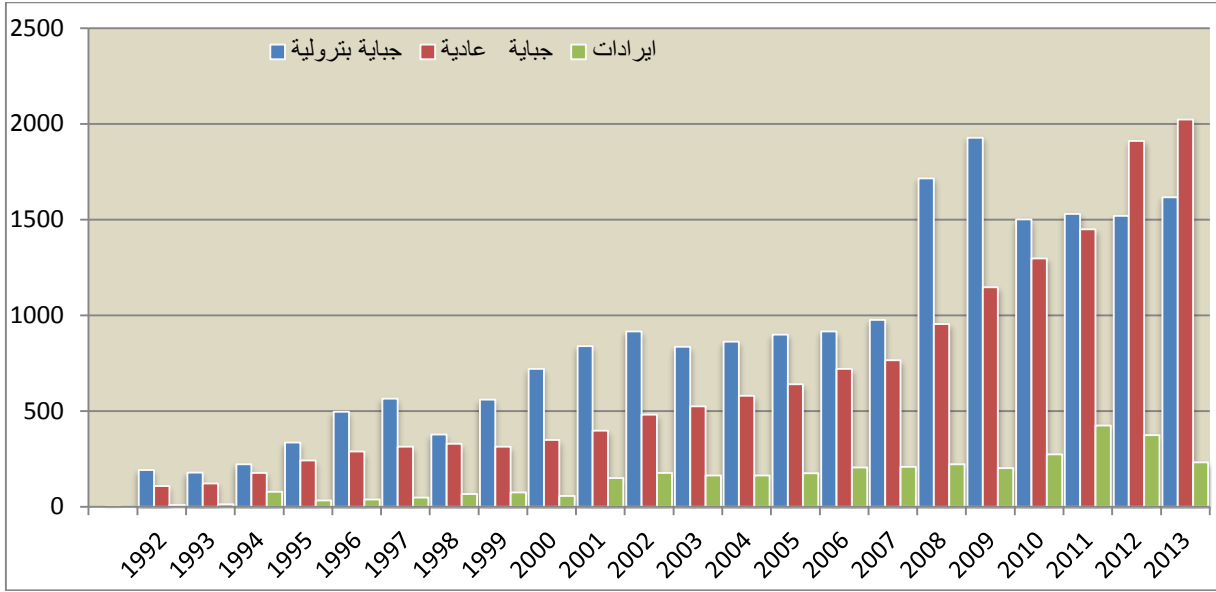
الجدول رقم (5-1): تطور الإيرادات العامة للدولة 1992-2013 الوحدة المبالغ دج 10⁹

السنوات	جباية بترولية للموازنة -1-	جباية عادية -2-	إيرادات 3 غير جبائية -3-	المجموع 3+2+1	جباية بترولية محصلة 4	نسبة الزيادة السنوية 2		
						نسبة الزيادة السنوية 1	نسبة الزيادة السنوية 2	نسبة الزيادة السنوية 3
1992	193,66	108,8	9,2	311,66	193,8	-	-	-
1993	179,21	121,47	13,3	313,98	179,21	%0,07	%11,58	%44
1994	222,17	176,7	78,83	477,7	222,17	%24	%45,55	%495
1995	336,14	241,99	33,6	611,73	336,14	%51	%36,95	%6
1996	496,00	290	38,55	824,55	496	%48	%19,84	%54-
1997	564,76	314	47,89	926,65	564,76	%14	%8,28	%24
1998	378,55	329,28	66,13	773,97	378,56	%33-	%4,87	%38
1999	560,12	314,5	75,58	950,68	560,12	%48	%4,41-	%14
2000	720,00	362,00	56,50	1138,00	1173	29%	15%	-25%
2001	840,00	404,00	156,00	1400,00	956,38	17%	12%	176%
2002	916,00	478,00	175,00	1570,00	942	9%	18%	12%
2003	836,00	521,00	163,50	1520,00	1284,97	-9%	9%	-7%
2004	862,20	576,20	164,00	1600,00	1484,7	3%	11%	0%
2005	899,00	645,00	175,60	1719,80	2267	4%	12%	7%
2006	916,00	714,30	205,20	1835,50	2714	2%	11%	17%
2007	973,00	769,00	209,40	1951,00	2711	6%	8%	2%
2008	1715,00	958,30	222,75	2895,20	4003,6	76%	25%	6%
2009	1927,00	1146,66	202,20	3275,40	2327,67	12%	20%	-9%
2010	1501,70	1280,50	274,50	3056,70	2820,01	-22%	12%	36%
2011	1529,00	1511,40	434,50	3474,00	3829,7	2%	18%	58%
2012	1519,00	1911,00	374,20	3804,00	4054,7	-1%	26%	-14%
2013	1615,90	2023,60	223,00	3863,00	3678,3	6%	6%	-40%
المجموع	19700,41	15197,7	3399,43	38293,52		14%	15%	37%

Source :O.N.S rétrospective statistiques finances publiques 1962-2011 p/615 1992-1999 .DGB mf.gov.dz .

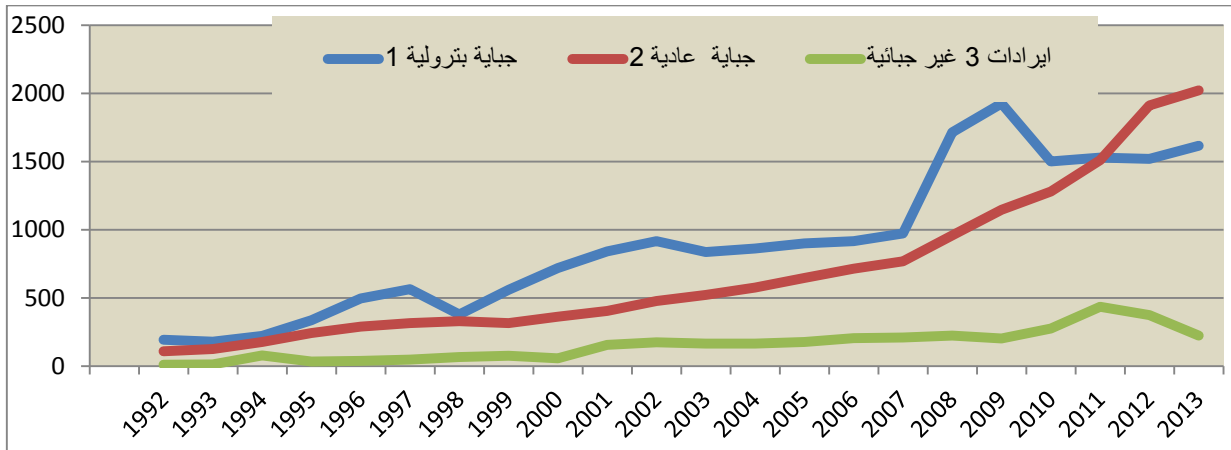
وزارة المالية المديرية العامة للموازنة بالنسبة لسنوات 2000-2013

الشكل رقم (2-5): تطور بنية الإيرادات العامة للدولة 1992-2013



المصدر: تم إعداد الشكل اعتمادا على معطيات الجدول السابق

الشكل رقم (3-5): منحنيات الاتجاه للأنواع الثلاثة لإيرادات الميزانية 1992-2013



المصدر: تم إعداد الشكل اعتمادا على معطيات الجدول السابق

الملاحظات حول تطور الإيرادات العامة في الفترة (1992-2013): الجدول رقم (2-5)

نحملها حول ثلاث نقاط رئيسية هي (التطور الكمي - نسبة النمو السنوية - التغيرات الهيكلية للإيرادات)

أولاً: التطور الكمي:

انتقلت الإيرادات العامة من 311.86 مليار دج سنة 1992 إلى 3863.50 مليار دج، وتضاعفت حوالي 12 مرة

خلال 22 سنة، أما تطور عناصر الإيرادات الأخرى فكانت كما يلي:

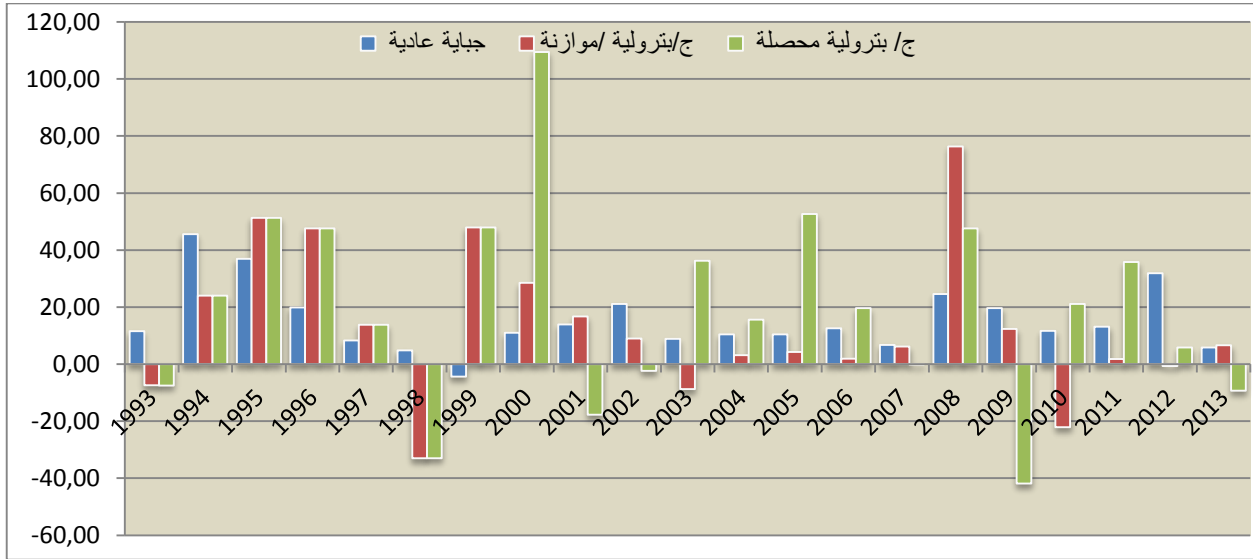
- الجباية البترولية للموازنة من 193 مليار سنة 1992 إلى 1615 مليار سنة 2013 أي تضاعفت 8 مرات؛
- الجباية العادية من 108 مليار سنة 1992 إلى 2023 مليار سنة 2013 أي تضاعفت 18 مرات؛
- الإيرادات غير الجبائية من 9.2 مليار سنة 1992 إلى 223 مليار سنة 2013 أي تضاعفت 24 مرات.

منحنيات التطور يمكن التمييز بين ثلاث فترات:

- فترة 1992-1998 وتيرة زيادة متباطئة بمعدل 9 % كمتوسط للفترة؛
- فترة 2000-2008 وتيرة زيادة متسارعة بمعدل 19 % كمتوسط للفترة؛
- فترة 2008-2013 عرفت بعض التذبذب في وتيرة الزيادة بـ 6 %.

ثانيا: الزيادة السنوية (نسبة النمو السنوية):

الشكل رقم (5-4): نسب الزيادة السنوية للإيرادات العامة 1992-2013



المصدر: تم إعداد الشكل اعتمادا على معطيات الجدول السابق

يمكن ذكر أهم الملاحظات حول نسب الزيادة السنوية للأنواع الرئيسية: اعند التركيز على أعلى نسب الزيادة السنوية الموجبة وأصغرها السالبة للأنواع المختلفة للإيرادات العامة

1- من حيث الزيادات الكبرى والصغرى:

للجباية العادية أكبر نسبة زيادة بـ 45 % سنة 1994 وأقلها سنة 1999 نسبة سالبة بـ 4 %.

للجباية البتروولية المحصلة أكبر نسبة زيادة بـ 109 % سنة 2000 أما النسب السلبية فقد تم تسجيل 6 مرات (1993-1998-2003-2010-2012) وكانت أكبر نسبة تراجع سنة 1998 بـ 33 %.

للجباية البتروولية المعتمدة أكبر نسبة زيادة بـ 47 % سنة 2008 وهي السنة التي تم فيها اعتماد 37 دولار بدل 19 دولار كسعر مرجعي لتحديد الجباية البتروولية الموجهة للموازنة (المنحى رقم (5-4) للإيرادات غير الجبائية 176 % سنة 2001 أما النسب السلبية فقد سجلت في سنوات (1996، 2000، 2003، 2009، 2012، و2013)؛

¹ يتم حساب نسبة الزيادة للسنة (ن) وفق الطريقة التالية = مبلغ الإيرادات للسنة (ن+1) - مبلغ الإيرادات للسنة ن

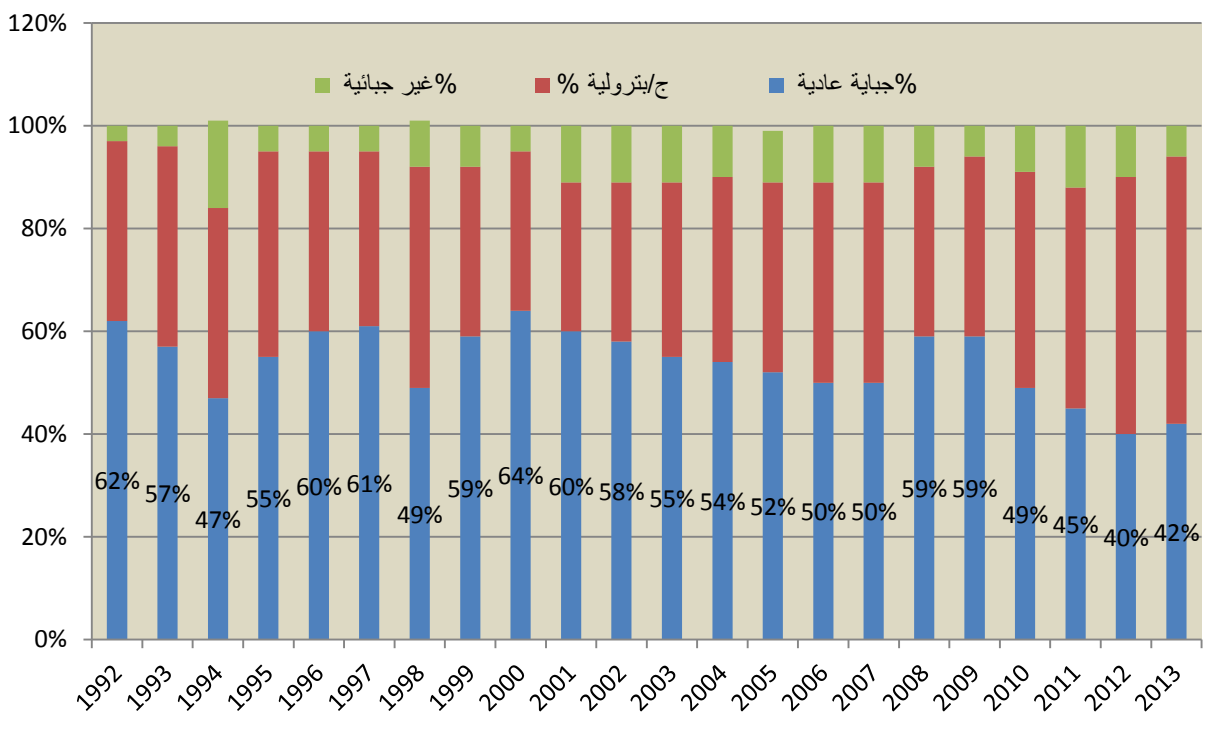
2- من حيث الاستقرار:

إن الجباية العادية أكثر استقرارا من غيرها من موارد الميزانية، حيث لم تسجل أي تراجع إلا سنة واحدة ونسبة ضئيلة لم تتجاوز 4 % سنة 1999 ومن خلال منحى التطور يتضح أنها فوق الخط دائما.

إن الجباية البترولية المحصلة الأكثر تذبذبا من فترة لأخرى. بينما الجباية البترولية المعتمدة في الموازنة تتساوى نسبة الزيادة المتوسطة لفترة الدراسة مع الجباية العادية بـ 15%؛

ثالثا: بنية الإيرادات وتغيراتها الهيكلية:

الشكل رقم (5-5): البنية النسبية للإيرادات الميزانية 1992-2013



المصدر: تم إعداد الشكل اعتمادا على معطيات الجدول السابق

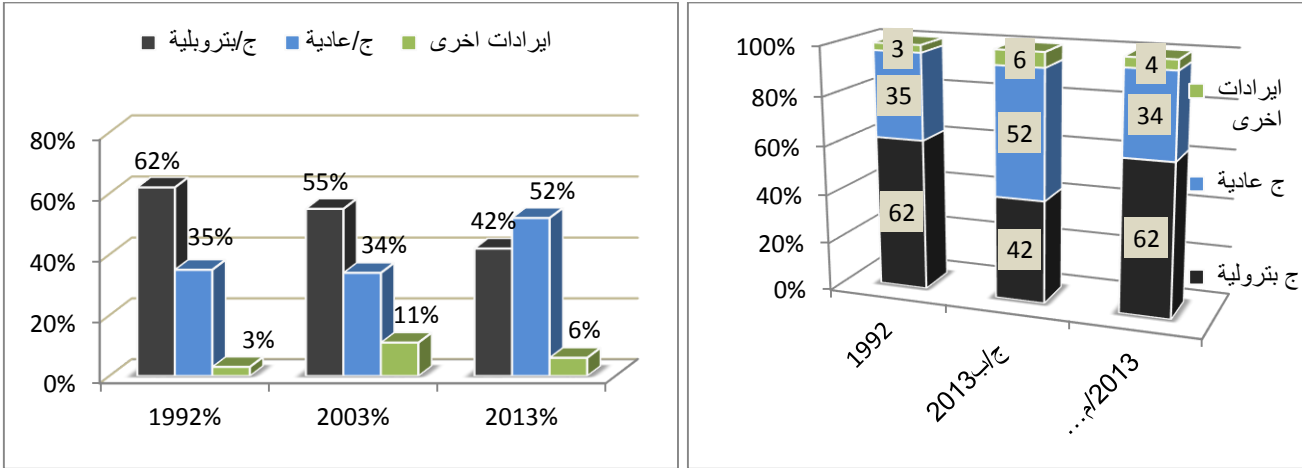
إن أكثر من 90 % من الإيرادات العامة للميزانية ذات طبيعة جبائية و 8.6 % إيرادات أخرى تأتي من حصيلة أملاك الدولة والإيرادات المختلفة لمؤسسات الدولة¹. الإيرادات ذات الطابع الجبائي تمثل الجباية العادية 40 % منها خلال الفترة والجباية البترولية بـ 52 %.

هناك تغير في بنيتها بين بداية الفترة ونهايتها من (62% - 35%) سنة 1992 إلى (42% - 52%) سنة 2013 إذا أخذنا الجباية البترولية المعتمدة في الموازنة. وقد حدث ذلك ابتداء من سنة 2011 حين تجاوزت الجباية العادية الجباية البترولية لأول مرة.

1 الإيرادات غير الجبائية (1. المساهمة في ميزانية الدولة؛ 2. إيرادات مساهمات الدولة؛ 3. الإيرادات الاستثنائية للدولة؛ 4. صندوق المساعدات والإعانات).

إذا أخذنا الجباية البترولية المحصلة نجد انه لم يحدث أي تغيير في بنية الإيرادات العامة خلال فترة الدراسة فقد شكلت ثلثي الإيرادات بـ 62% في سنة 1992 و 2013 بينما شكلت الجباية العادية ثلث الإيرادات بـ 35% سنة 1992 و 34% سنة 2013.

الشكل رقم (5-6): بنية الإيرادات العامة للموازنة حسب العناصر الأساسية كل عشر سنوات (1992-2003-2013)



المصدر: تم إعداد الشكل اعتمادا على معطيات الجدول السابق

الفرع الثاني: توزيع الجباية البترولية بين الميزانية وصندوق دعم الإيرادات

تم إنشاء صندوق دعم الإيرادات سنة 2000 في خطوة اعتبرت بداية لتطبيق سياسة جديدة لتسيير الموارد العمومية بطريقة تمكن من التسيير الحذر لإيرادات الجباية البترولية¹ خاصة بعد أن اتجهت أسعار البترول نحو الارتفاع بوتيرة سريعة، هدفه التسيير والتحكم في الادخار العمومي المتأتي من الفرق بين (إيرادات الجباية البترولية المحصلة على أساس السعر الحقيقي للبترول والإيرادات المقيمة وفق السعر المرجعي للموازنة)².

منذ سنة 2000، حيث لم تغب عن أذهان أصحاب القرار في الجزائر تجربة الثمانينات حين تجاوزت أسعار البترول منذ 1982 وما تترتب عنها من تداعيات خطيرة على برامج التنمية الاقتصادية وامتدت تأثيراتها للجوانب الاجتماعية ثم السياسية. فقد أدرك الجميع أن أسعار البترول تتحدد في السوق العالمي وأن عوامل تحديدها تضبطها مؤشرات الاقتصاد العالمي للدول الكبرى، ولم تعد الدول المنتجة وحتى منظمة الأوبك قادرة على التأثير في السوق النفطي لأسباب كثيرة، بل أصبح سعر البرميل للنفط محصلة تفاعل لعوامل اقتصادية وسياسية ضمن استراتيجيات الدول الكبرى وقد تزامن إنشاء هذا الصندوق مع بداية تنفيذ أو الإعلان عن برنامج دعم النمو الاقتصادي 2001-2004.

¹ MF/DGEP Algerie. « Rapport national d'auto evaluation, elabore dans le cadre du travaux de la commission « gouvernance et gestion economiques ». 10 septembre 2005 .

² Document banque mondiale , « A la recherche d'un investissement public de qualité ». Une revue des dépenses publiques Volume I Le 15 août 2007 Rapport N° 36270 – DZ p.3.

منذ سنة 2000 أصبحت الجباية البترولية يتم تقسيم حصيلتها بين الموازنة العامة وصندوق ضبط الإيرادات، من خلال الاعتماد على سعر مرجعي ثابت يشكل قاعدة لحساب الجباية البترولية التي تعتمد في الموازنة العامة للدولة. والفائض عن هذا السعر يوجه لصندوق ضبط الإيرادات الذي يشكل أداة لتأمين العجز في الموازنة في المدى المتوسط، والتحكم في المالية العمومية وضمنان التمويل العادي لبرامج الإنفاق العمومي تحسبا لأي طارئ في أسعار البترول، وتستخدم موارد الصندوق في تمويل مجالين هما: تسديد الدين العمومي الداخلي (أصول الدين) وتمويل عجز الخزينة العامة، وبالتالي أصبح الحديث عن جباية بترولية محصلة (فعلية) التي يتم حسابها على أساس سعر البترول الحقيقي (Fiscalité pétrolière recouvré) والجباية البترولية المعتمدة في الميزانية (fiscalité pétrolière budgétisée).

أصبحت الجزائر تعتمد في صياغة موازنتها على مبدأي الحذر والعقلانية خاصة ما تعلق بتسيير إيراداتها البترولية رغم أن أسعار البترول منذ سنة 2000 تتجه نحو الارتفاع. طبقت الحكومة ممارسات محافظة اعتمدت على سعر مرجعي ثابت للموازنة في حدود 19 دولار في الفترة 2000-2007، في الوقت الذي انتقل فيه سعر البترول من 20 دولار سنة 2000 ليتجاوز 90 دولار سنة 2008، الأمر الذي دفع إلى رفع السعر المرجعي إلى 37 دولار ابتداء من 2008. الفرق بين السعرين يمول صندوق ضبط الإيرادات FRR.

الجدول رقم (5-2): تطور السعر المرجعي للبترول خلال الفترة (2000-2013) الوحدة \$

2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2004	2000	1999	
37	37	37	37	37	19	19	19	19	19	السعر المرجعي
109.1	110	111	80	61.50	97	72.5	39	28	18	السعر الحقيقي
62	63	64	43	24.5	78	53.5	10	9	1	الفرق

source ¹ Document banque mondiale, « A la recherche d'un investissement public de qualité »

Une Revue des dépenses publiques Volume I Le 15 août 2007 Rapport N° 36270 – DZ p.3

الفرع الثاني: آليات التحكم في تسيير المالية العامة

تم وضع آليات جديدة لترشيد وعقلنة الفوائض البترولية الناتجة عن الطفرة البترولية، من خلال إنشاء صندوق ضبط الإيرادات وتم وضع آليات لدعم لسد عجز الموازنة.

الجدول رقم (5-3): توزيع حصيلة الجباية البترولية بين المحصلة و الموازنة (budgétisée/ recouvrée)

	2006	2007
Recouvrements Fiscaux		
Recettes budgétaires	3 459 570	3 498 624
Fiscalité pétrolière recouvrée	2714 001	2 711 848
Fiscalité pétrolière budgétisé	916 000	973 000
Fonds de régulation	1 798 001	1 738 848
Recettes ordinaires	745 569	786 776
Recettes budgétaires hors FRR	1 661 569	1 759 776

Source: Ministre des finances Le comportement des principaux indicateurs macroéconomiques et financiers N08081/MF/DGEP en 2007 02 avril 2008

الجدول رقم (5-4): توزيع الجباية البترولية بين الموازنة وصندوق ضبط الإيرادات 2013/2000

السنوات	الجباية المحصلة 1	الجباية البترولية للموازنة 2	الفائض 1- 2	المبالغ المتاحة قبل الاقتطاع	المرحل من السنة السابقة
2000	1173,23	720,00	453,230	453.23	0,0
2001	964,46	840,00	124,460	356.00	232.17
2002	942,90	916,40	26,500	198.03	171.53
2003	1284,97	836,06	448,910	476.89	27.98
2004	1485,69	862,20	623,490	944.39	320.89
2005	2267,83	899,00	1368,830	2090.52	721.68
2006	2714,00	916,00	1798,000	3640.68	1842.68
2007	2711,84	973,00	1738,840	4669.89	2931.04
2008	4003,60	1715,00	2288,600	5503.69	3215.53
2009	2327,67	1927,00	400,670	4680.74	4280.07
2010	2820,01	1501,70	1318,310	5634.77	4316.45
2011	3829,70	1529,04	2300,660	7143.15	4842.83
2012	4054,34	1519,40	2534,940	7917.01	5381.70
2013	3678,13	1615,00	2063,130	7695.98	5633.75
	34258.4	16769.8	17488.6	51405	33918

www.mfdgi.gov.dz MF/DGEP

- 1- Le comportement des principaux indicateurs macroéconomiques et financiers* mai2008.
- 2 La situation économique et financière de l'Algérie, en 2011 AOUT 2012- P.31.
- 3 La situation économique et financière de l'Algérie, en, 2011, P.31.

اهم ملاحظة منذ إنشاء صندوق دعم الاسعار سنة 2000 والى غاية 2013:

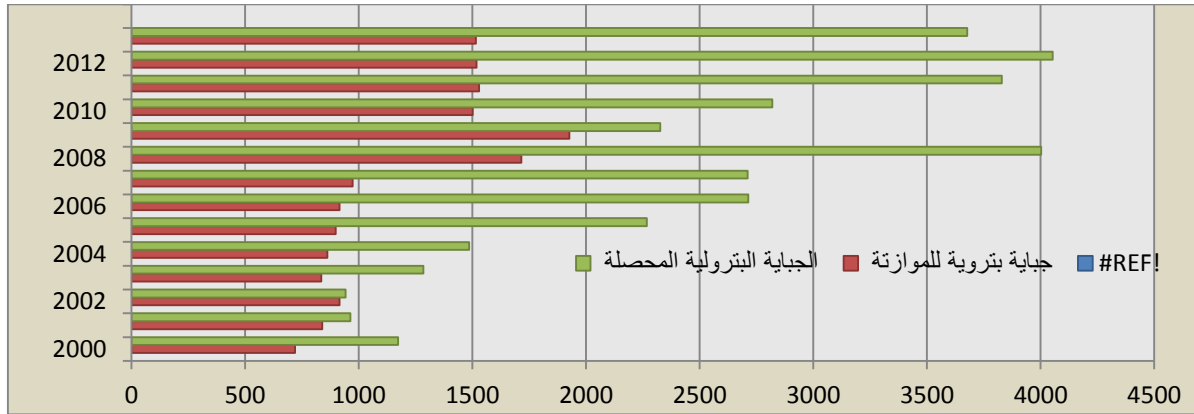
التسيير الصارم للجباية البترولية تم تدعيمه من خلال وضع قواعد لاتسمح باللجوء للتمويل المباشر لعجز الموازنة خارج المحروقات، مما سمح بتراكم احتياطات صندوق ضبط الإيرادات ومكن من التسديد المسبق للديون الخارجية.

الجدول رقم (5-5): التوزيع النسبي للجباية البترولية بين الميزانية وصندوق ضبط الإيرادات

الفترة	% المخصصة للميزانية	% صندوق دعم الإيرادات
من 2000 إلى 2013	56%	44%
2008-2000 السعر المرجعي 19 دولار	60%	40%
2013-2009 السعر المرجعي 37 دولار	50%	50%

المصدر: تم حساب النسب اعتمادا على الجول السابق (4-5)

الشكل رقم (5-7): توزيع الجباية البترولية بين الميزانية وصندوق ضبط الإيرادات 2013/2000



المصدر: تم إعداد الشكل اعتمادا على معطيات الجدول السابق

الملاحظ أن الجباية البترولية المحصلة خلال الفترة تم توزيعها بين الموازنة العامة وصندوق ضبط الإيرادات بما يقارب النصف خاصة في الفترة 2013-2009 عندما بلغ سعر البرميل مستويات قياسية.

أهم الاستنتاجات حول بنية الإيرادات العامة 2013-1992:

1. التزايد المطرد للإيرادات العامة للدولة وسيطرة الجباية البترولية ابتداء من سنة 2000. تباعدت المنحنيات حين أصبحت الزيادة كبيرة للجباية البترولية مع بعض التذبذب الحاصل خاصة في سنة 2009 حين تراجعت من 4000 مليار سنة 2008 إلى 2327 مليار سنة 2009، حين تراجعت أسعار البترول من 97 دولار إلى 62 دولار سنة 2009؛
2. بنية الإيرادات العامة خلال 22 سنة، إن الجباية البترولية ساهمت بثلاثي 67 % والإيرادات العادية بـ 33 % (27+6) إذا أخذنا بعين الاعتبار الجباية البترولية المحصلة بينما تصبح النسبة متساوية بين الجباية العادية والجباية البترولية بـ 52 % مقابل 48 % إذا اعتمدنا الجباية المدرجة في الموازنة؛
3. تسيطر الجباية البترولية على النسبة الكبرى لإيرادات الميزانية، والملاحظ أن السياسة المتبعة بعد إنشاء صندوق ضبط الإيرادات سنة 2000 تعتمد على تخصيص ما يقرب من نصف الإيرادات المحصلة من الجباية البترولية لهذا الصندوق، حيث بلغت حصيلة الجباية البترولية في الفترة (1992-2013) 34258 ألف مليار تم تخصيص نصفها للموازنة العامة بمبلغ 19703 ألف مليار في حين لم تتجاوز حصيلة الجباية العادية مبلغ 15141 ألف مليار؛

خلاصة:

$$\text{الجبابة البترولية} = \text{الجبابة العادية} + \text{الإيرادات الأخرى} \times 2 = \text{حصيلة الجباية البترولية المحصلة}$$

$$18597 = 3400 + 15197 = 2 \times 18597 = 37197$$

الفرع الثالث: تحليل مكونات الجباية العادية

تشتمل الجباية العادية في مجموع الاقطاعات ذات الطابع الإجباري، التي يتم تحصيلها من قطاعات النشاط الاقتصادي خارج المحروقات، وتشمل ثلاث عناصر رئيسية حسب التقسيم الشائع للضرائب:

- الضرائب المباشرة (الضرائب على الدخل + الضرائب على رأس المال)؛
- الضرائب غير المباشرة (الرسم على القيمة المضافة رسوم الاستهلاك + الرسوم الجمركية)؛
- حقوق التسجيل ورسوم الطابع.

هذا التقسيم الركائز الكبرى للاقتطاعات الضريبية و بالتالي إمكانية الوقوف على الأهمية الكبرى الذي يمثله كل نوع من هذه الاقتطاعات كما يمكننا تحديد التركيبة الهيكلية لنظام الاقتطاعات كمؤشر يعكس مستوى التطور الاقتصادي من جهة ، وفعالية المنظومة الجبائية من جهة ثانية ، ذلك أن بنية الأنظمة الضريبية للدول المتقدمة تشير إلى سيطرة الضرائب المباشرة إذ تشكل أكثر من 60% من حصيلة الضرائب بالرغم من التراجع الذي عرفته منذ موجة الإصلاحات الضريبية في نهاية القرن الماضي ، بينما نجد سيطرة الضرائب غير المباشرة في الدول النامية ، و الاتجاه نحو تغيير التركيبة الهيكلية للنظام الضريبي يعبر عن تحول في الهياكل الاقتصادية و الاجتماعية للدولة ، و اذا كانت الكثير من الاقتطاعات الضريبية لا تثير مشكلة تصنيفها سواء مباشرة أو غير مباشرة ، فان الإشكالية تبقى بالنسبة لبعض الرسوم مثل حقوق الطابع و في الغالب تصنف ضمن الضرائب غير المباشرة ، أما حقوق التسجيل هي أقرب إلى الضرائب المباشرة إذا أخذنا بعين الاعتبار الوقائع التي تستحق عليها هذه الحقوق مثل المعاملات التي تخص تداول رؤوس الأموال أو عمليات انتقال الملكية العقارية سواء عن طريق التنازل بمقابل وبدون مقابل سواء بالبيع أو الميراث أو الوصية أو الهبات، علما انه يتم تصنيفها بصفة مستقلة في عرض الإحصائيات الرسمية. وللوقوف على مكانتها في تشكيل الإيرادات العامة ومحاولة تحليل محدداتها الحالية والمستقبلية سوف نتناول بالتحليل لمكوناتها الثلاث من الناحية الكمية والنسبية.

الفرع الأول: تحليل البنية العامة للجباية العادية (التطور الكمي والنسبي والبنوي):

يعتمد التحليل على تتبع الأنواع الثلاثة المشكلة للجباية العادية (ضرائب مباشرة -ضرائب غير مباشرة -حقوق الطابع والتسجيل) من عرض سلسلة زمنية للتطور الكمي لمكونات الجباية العادية ثم يتم التعبير عنها بأشكال ومنحنيات توضيحية.

أولاً: تحليل تطور مكونات الجباية العادية

أهم الملاحظات حول تركيبة النظام الضريبي الجزائري من الجدول (5-7)

1. سيطرة الضرائب غير المباشرة بنسبة 66 % من الحصيلة الإجمالية للضرائب خلال الفترة 1992-2013 بينما لم تتجاوز حصيلة الضرائب المباشرة 30 % . وهذه التركيبة تعكس واقع لهماكل اقتصادية واجتماعية وإدارية متخلفة وبيئة متواضعة. حيث لا يوفر النشاط الاقتصادي الواسعة والمتنوعة لاقتطاع الضرائب المباشرة إضافة إلى العجز في تعبئة وتحصيل ما هو متوفر لضعف القدرات والوسائل اللازمة فيصبح اللجوء للاقتطاع غير المباشرة هو الممكن لسهولة فرضه وتحصيله وقلة التهرب منه؛

الجدول رقم (5-6): تطور الجباية العادية حسب أنواع الضرائب الأساسية (البنية الكمية والنسبية واتجاهاتها) (1992-2013).

معدل لزيادة السنوية			البنية النسبية للجباية العادية			البنية الكمية للجباية العادية				السنوات
الضرائب غير المباشرة	حقوق التسجيل	الضرائب المباشرة	الضرائب الغير مباشرة	نسبة حقوق التسجيل	الضرائب المباشرة	الضرائب غير المباشرة	حقوق التسجيل	الضرائب المباشرة	الجباية العادية	
			70%	4%	26%	76,43	4,66	27,8	108,89	1992
3%	43%	27%	65%	6%	29%	78,75	6,68	35,21	120,64	1993
58%	3%	26%	71%	4%	25%	124,63	6,9	44,4	175,93	1994
42%	-7%	30%	73%	3%	24%	177,29	6,41	57,75	241,45	1995
21%	43%	17%	74%	3%	23%	213,78	9,16	67,54	290,48	1996
4%	16%	21%	71%	3%	26%	221,35	10,66	81,44	313,45	1997
4%	6%	8%	70%	3%	27%	230,4	11,34	88,1	329,84	1998
0%	12%	-18	73%	4%	23%	229,91	12,66	72,19	314,76	1999
9%	28%	14%	72%	5%	23%	251,27	16,2	82	349,47	2000
13%	4%	20%	71%	4%	25%	282,92	16,83	98,47	398,22	2001
24%	12%	14%	73%	4%	23%	351,78	18,87	112,23	482,88	2002
7%	2%	14%	72%	4%	24%	376,83	19,28	127,91	524,02	2003
10%	2%	16%	71%	3%	25%	412,92	19,58	147,98	580,48	2004
11%	-2%	14%	71%	3%	26%	456,63	19,16	168,14	643,93	2005
-1%	23%	43%	63%	3%	34%	451,24	23,53	241,22	715,99	2006
7%	19%	7%	62%	4%	34%	481,75	28,1	258,1	767,95	2007
23%	20%	28%	61%	4%	35%	593,12	33,6	331,51	958,23	2008
29%	7%	39%	60%	3%	37%	765,71	35,81	461,2	1262,72	2009
-11	11%	22%	53%	3%	44%	677,7	39,65	561,68	1279,03	2010
8%	14%	16%	51%	3%	46%	734,56	45,18	653,88	1433,62	2011
35%	24%	32%	52%	3%	45%	992.2	56	862,9	1911.2	2012
15%	11%	-5	56%	3%	41%	1338	62	822,78	2022	2013
15%	14%	18%	66.5	3.5	30%	متوسط الفترة				

Source : Office National des statistiques, L'Algérie en quelques chiffres résultat Edition 2001 2004, 2005, 2006, 2010,2012

2. الملاحظة الهامة تتعلق بالتغير الحاصل في بنية النظام الضريبي خلال الفترة 1992-2013 يمكن التمييز بين فترتين:
 - الفترة الأولى (1992-2005) شكلت الضرائب المباشرة حوالي الربع من مجموع الإيرادات حيث بلغ متوسط سبع سنوات 25% وتراوح نسبتهما بين 23% في سنوات (1996، 1999، 2000 كادني نسبة)، وسجلت اعلى نسبة سنة 1993 ب 29%. بينما بلغ نصيب الضرائب غير المباشرة كنسبة متوسطة للفترة 71%، وهنا كانت

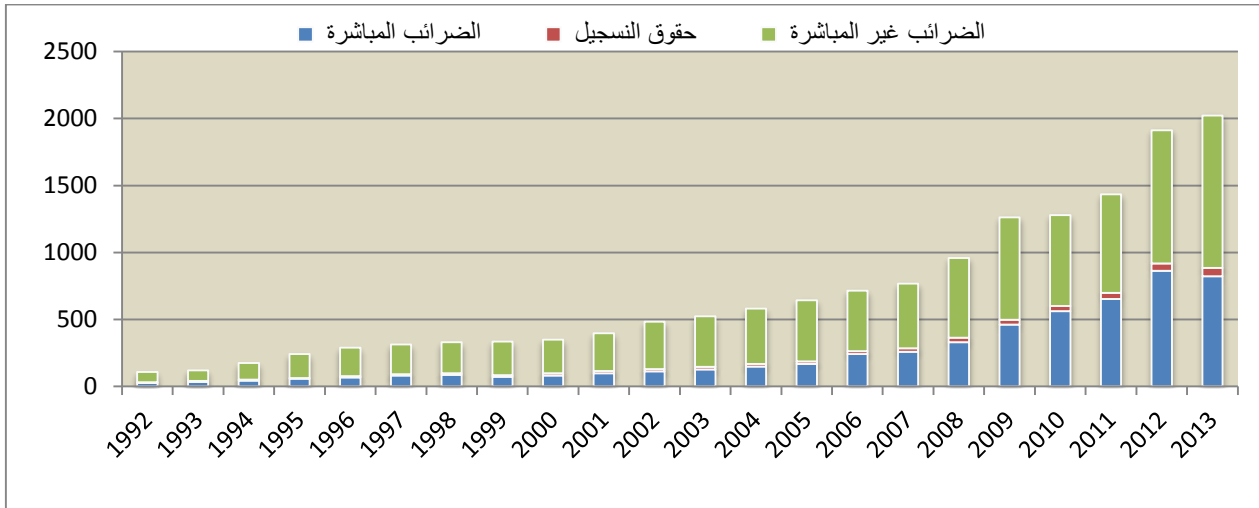
السيطرة التامة للضرائب غير المباشرة بالاعتماد على الرسوم الجمركية أمام ضعف حصيلة الضرائب على الدخل وهي الفترة الصعبة التي عرفها الاقتصاد الجزائري من خلال نسب النمو الاقتصادي وضعف القطاع العام في حين بدأ المجال يفتح للقطاع الخاص ولكنه لم يبلغ النضج اللازم الذي يمكنه من المساهمة في حصيلة الضرائب؛

- الفترة الثانية (2006-2013) خلال 8 سنوات الأخيرة أصبحت بنية الجباية 39.5 % للضرائب المباشرة مقابل 57 % للضرائب غير المباشرة، البداية كانت سنة 2006 بنسبة 34 % ثم تصاعدت حتى بلغت 46 % سنة 2011 وهذا يشكل تغيير كبير وهام في هيكل وبنية النظام الضريبي الجزائري ذلك أن بنية النظام الضريبي تشكل أحد المؤشرات الرئيسية في تصنيف الدول وتعبيرا عن هياكل اقتصادية معينه مما يطرح البحث عن أسباب هذا التغير هل هو تغير هيكل حقيقي في بنية النظام الضريبي، أي ناتج عن توسع وتنوع حقيقي في أوعية الضرائب المباشرة نتيجة نمو القطاع الخاص وتنوع الأنشطة الاقتصادية التي تشكل المصدر الرئيسي لاتساع ونمو أوعية الضرائب تؤدي إلى تحسين المردود الجبائي؟ أم أن البنية هي مجرد مؤشر ظرفي سوف تعود البنية السابقة التي تطبع النظم الضريبية للدول المتخلفة.

ثان تحليل البنية الهيكلية الإيرادات يا:

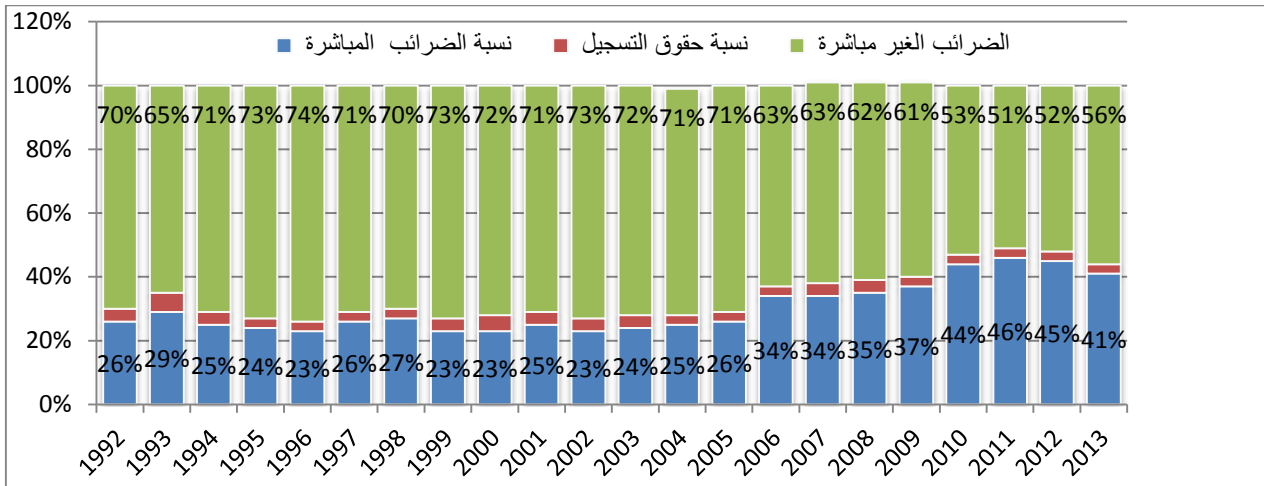
خلال ثلاث أشكال رئيسية الأول تمثل بنية الإيرادات حسب الأنواع الثلاثة ويبدو واضحا التحول في هيكل الإيرادات حيث لم تتجاوز نسبة الضرائب المباشرة الربع في بداية الفترة (1992-2000) ب 25 ثم أصبحت تمثل الثلث في الفترة (2000-2010) وأصبحت تقترب من النصف في سنة 2010.

الشكل رقم (5-8): تطور بنية الإيرادات الضريبية حسب نوع الضرائب مباشرة وغير مباشرة 1992-2013 (المبالغ)



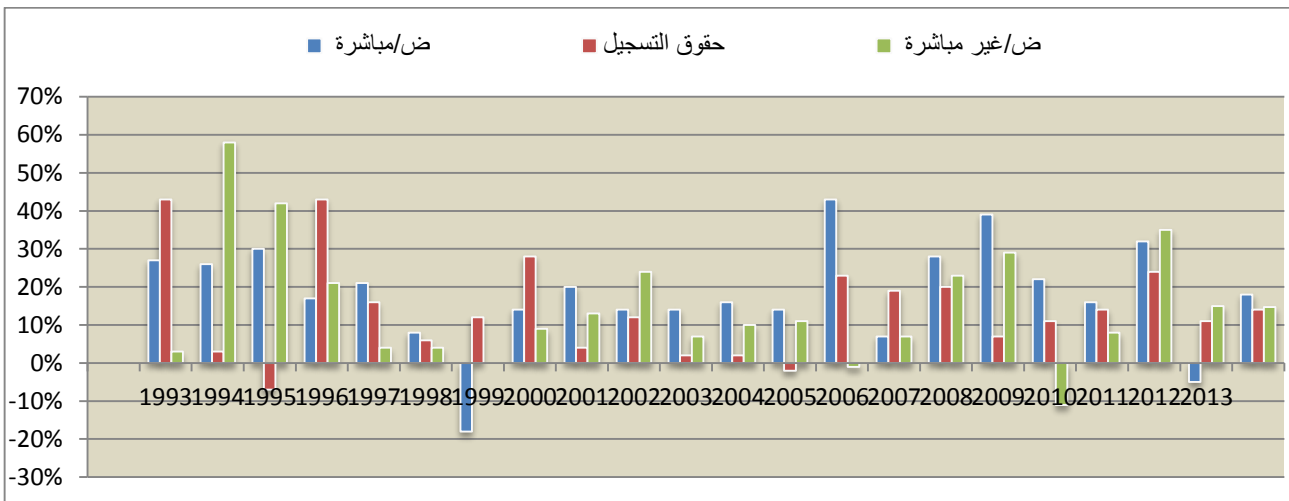
المصدر: تم إعداد الشكل اعتمادا على معطيات الجدول السابق

الشكل رقم (5-9): تطور البنية النسبية حسب نوع الاقتطاع الضريبي (ضرائب مباشرة، ضرائب غير مباشرة)



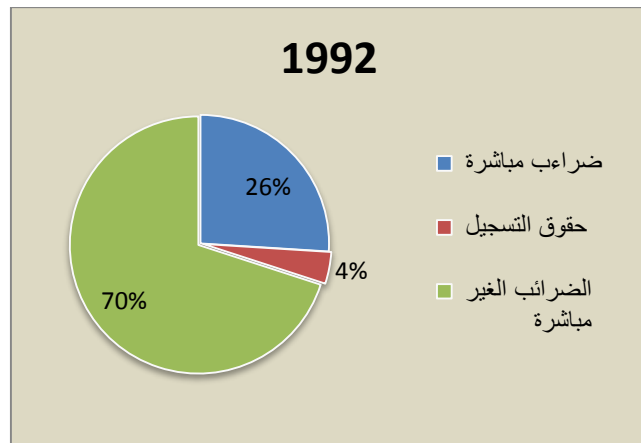
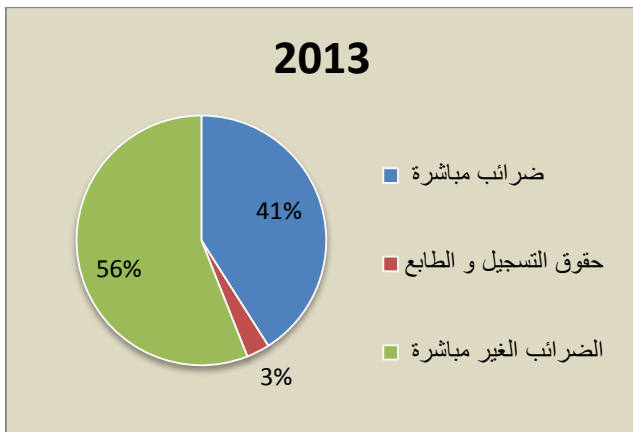
المصدر: تم إعداد الشكل اعتمادا على معطيات الجدول السابق

الشكل رقم (5-10): تطور نسب الزيادة السنوية للأصناف الثلاثة للجباية العادية 2013-1992



المصدر: تم حساب النسب استنادا لمعطيات الجدول السابق رقم 7

الشكل رقم (5-11): مقارنة بنية الإيرادات الجبائية حسب الزمن



المصدر: تم إعداد الشكل اعتمادا على معطيات الجدول السابق

وسوف نوضح أسباب ذلك عند تحليلنا لبنية الضرائب المباشرة وغير المباشرة لاحقا، لتتعرف عن السبب وراء هذا التحول (هل ناتج عن تحسن فعلي في حصيلة الضرائب المباشرة أم نتيجة تراجع الضرائب غير المباشرة؟)؛

3. الملاحظة الثالثة تتعلق بنسب الزيادة السنوية فقد حققت الضرائب المباشر أكبر نسبة نمو سنوية بلغت المتوسط خلال الفترة 18% (الجدول رقم 5-7) ولم تسجل أي تراجع خلال الفترة إلا مرتين، سنة 1999 بـ 18 % وسنة 2013 بـ 5.5 %. بينما بلغت نسبة الزيادة للضرائب غير المباشرة خلال الفترة 14.7 % وكانت أكثر استقرارا في تطورها بحيث لم تسجل هي الأخرى تراجعا إلا في سنتين بـ 1% سنة 2006 و 11% سنة 2010.

المطلب الثاني: تحليل مكونات الضرائب المباشرة

تشكل الضرائب على الدخل أهم أنواع الاقطاعات الضريبية المباشرة و تشكل الركيزة الأساسية لأي نظام ضريبي خاصة في الدول المتقدمة ، لأنها الضريبية الأكثر تحقيقا للعدالة الضريبية و الأكثر مردودية ماليا و الأكثر إحساسا بعبئها لان المكلف يدفعها عن طريق التصريح و الدفع المباشر ، و من جهة أخرى فإنها أكثر الضرائب صعوبة في التطبيق بالنسبة لمصالح الضرائب في ربطها و تحصيلها حيث تتطلب متابعة التصريحات و مراقبتها و السهر على تحصيلها ، كما ينتظم فيها التهرب الضريبي بشكل واسع . سنحاول الوقوف على تطور حصيلة الضرائب الدخل حسب الأنواع المختلفة للدخول ، والوقوف على توزيع العبء بين هذه الدخول والتي تكون مؤشرا عن الفئات التي تتحمل العبء الضريبي ، و سوف نعتمد في تحليلنا للضرائب على الدخل حسب الإحصائيات المتوفرة والتي تبقي غير كافية للتحليل المعمق . وهي الضرائب على الأجور (مساهمتها في الضرائب -محدداتها -ميزاتها -عيوبها) والضرائب على الدخول الأخرى التي مساهمتها ضعيفة بالنظر للنوع الأول.

الفرع الأول: تحليل بنية الضرائب المباشرة

أولا: مكوناتها: تتكون الضرائب المباشرة من نوعين رئيسيين هما:

1- **الضرائب على رأس المال:** وهي التي تتخذ من رأس المال سواء النقدي أو العيني المنقول وغير المنقول وعاء لها ومن أهم الضرائب على رأس المال التي ينتشر تطبيقها الضريبة على العقارات المبنية وغير المبنية وتوجه حصيلتها للجماعات المحلية (البلدية) وبالتالي تخرج عن دائرة الضرائب المركزية الموجهة للميزانية.

وهناك الضريبة على الذمة المالية التي تتجاوز وتفرض بمعدلات ضعيفة بين 0.5% و 1%، إضافة إلى أن حقوق التسجيل التي تخضع لها جميع أشكال عقود نقل الملكية العقارية وعقود الهبات والوصايا والدين تشكل ضرائب على رأس المال خاصة تلك التي تتعلق بانتقال الثروة عن طرق الميراث؛

2- **الضرائب على الدخل:** تصنف الضرائب على الدخل حسب الصفة القانونية للشخص إذ نميز بين:

- الضرائب على الأشخاص الطبيعيين التي تعرف بالضريبة على الدخل الإجمالي IRG؛

الضرائب على أرباح الأشخاص المعنويين التي تعرف بالضريبة على أرباح الشركات IBS.

تشمل الدخول التي يحققها الأشخاص الطبيعيون إلى 6 أصناف يتم تحقيقها من مصادر ثلاثة هي:

- صنف الأجور والمرتببات مصدرها العمل؛
- صنف إيجار العقارات المبنية وغير المبنية مصدرها رؤوس غير المنقولة (العقارات)؛
- صنف عوائد رؤوس الأموال المنقولة مصدرها الرؤوس المنقولة (الأموال الموظفة في البنوك)؛
- أرباح الأنشطة التجارية والصناعية مصدرها العمل ورأس المال (الدخول المختلطة)؛
- أرباح المهن الحرة - مصدرها العمل ورأس المال (الدخول المختلطة)؛
- الدخول الفلاحية مصدرها العمل ورأس المال (الدخول المختلطة).

ثانيا : محددات حصيلة الضرائب :

إن تطور حصيلة أي ضريبة أو تغير مردودها المالي يرتبط بمجموعة عوامل تحدد أو تتحكم في النهاية بحصيلتها وتحليل هذه المحددات سوف يوضح الجوانب الممكنة والكامنة التي يمكن الاعتماد عليها لتحسين المردود الجبائي لأي ضريبة ويمكن حصر هذه العوامل في:

1. تطور وعاء الضريبة التي تتحكم فيها العوامل الاقتصادية من خلال التوسع والتنوع في النشاط الاقتصادي كما تتأثر الأوعية الضريبية بتغير التشريعات الضريبية من خلال الإعفاء أو التوسع في الإخضاع الضريبي؛
 2. تغيير المعدلات أو أنظمة الإعفاءات لأغراض اقتصادية أو اجتماعية؛
 3. إمكانيات الإفلات من الدفع أو ما يعرف بالغش والتهرب الضريبي لكل فئة وتحدده فعالية الرقابة وتأطير الأنشطة الاقتصادية؛
 4. مدى اهتمام الدولة بتحصيل ضرائبها المستحقة وملاحقة المتخاذلين والمتهربين وسد الثغرات لجميع صور الإفلات من دفعها سواء مقصود من طرف الدولة وغير مقصود من خلال صور التحايل والغش.
 5. قد تكون محصلة هذه الأسباب مجتمعة وراء التراجع في حصيلة أي ضريبة.
- عملية الإسقاط على الواقع الجزائي يمكنها توضيح أسباب تراجع بعض الضرائب وتحسين حصيلة البعض الآخر.
- تقسم الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين صنفين هما: الضرائب على الأجور أي دخل العمل والضرائب على الدخول الأخرى من غير الأجور وتشمل الأنواع الأخرى من الدخول على الأنشطة الاقتصادية إضافة إلى دخول الملكية العارية والمنقولة.
- ثالثا تحليل تطور مكونات الضرائب المباشرة:** تتكون الضرائب المباشرة في أغلبها من الضرائب على الدخل وهما الاقتطاعات الخاصة بدخول الأشخاص الطبيعيين والضريبة الخاصة بأرباح الشركات، بينما تكاد لا تذكر الضرائب على رأس المال كما يوضحها الجدول التالي.

الجدول رقم (5-7): بنية الضرائب على الدخل 1996-2013 الوحدة 10 دج الصفحة 6 اكسل

السنوات	الضرائب على الأجر	الضرائب على أرباح الشركات IBS	الأشخاص الطبيعيين IRG	الضرائب المباشرة 3+2+1	المساهمة لنسبية لكل ضريبة	
					أرباح الشركات IBS	الضرائب على الأشخاص الطبيعيين IRG
1996	33,00	23,00	11,00	67,00	49%	34%
1997	37,00	31,00	14,00	81,00	46%	38%
1998	43,00	32,70	16,00	88,00	49%	37%
1999	35,00	30,00	14,00	79,00	44%	38%
2000	34,00	32,00	16,00	82,00	41%	39%
2001	44,00	36,00	18,70	99,00	44%	36%
2002	51,00	43,00	19,70	112,00	46%	38%
2003	60,00	46,00	21,00	127,00	47%	36%
2004	75,00	51,00	22,00	148,00	51%	34%
2005	83,00	62,00	23,00	168,00	49%	37%
2006	96,00	118,00	27,00	241,00	40%	49%
2007	122,00	97,00	40,00	259,00	47%	37%
2008	152,00	136,00	44,00	331,00	46%	41%
2009	180,00	231,00	50,00	462,20	39%	50%
2010	245,00	253,00	63,00	561,00	44%	45%
2011	383,00	246,00	57,00	686,40	56%	36%
2012	552,00	250,00	60,00	862,90	64%	29%
2013	489,00	270,00	62,00	822,78	59%	33%
		متوسط الفترة			48%	38%

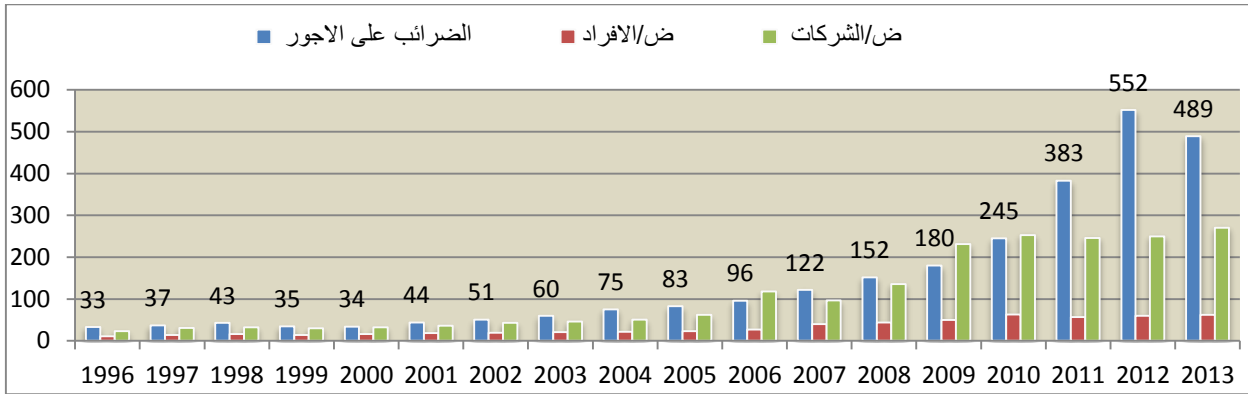
المصدر وزارة المالية المديرية العامة للدراسات المستقبلية MF/DGEP

- 1-Le comportement des principaux indicateurs macroéconomiques et financiers mai2008 .
- 2 La situation économique et financière de l'Algérie en 2011 AOUT 2012-
- 3 La situation économique et financière de l'Algérie en 2011

يتضح من الجدول:

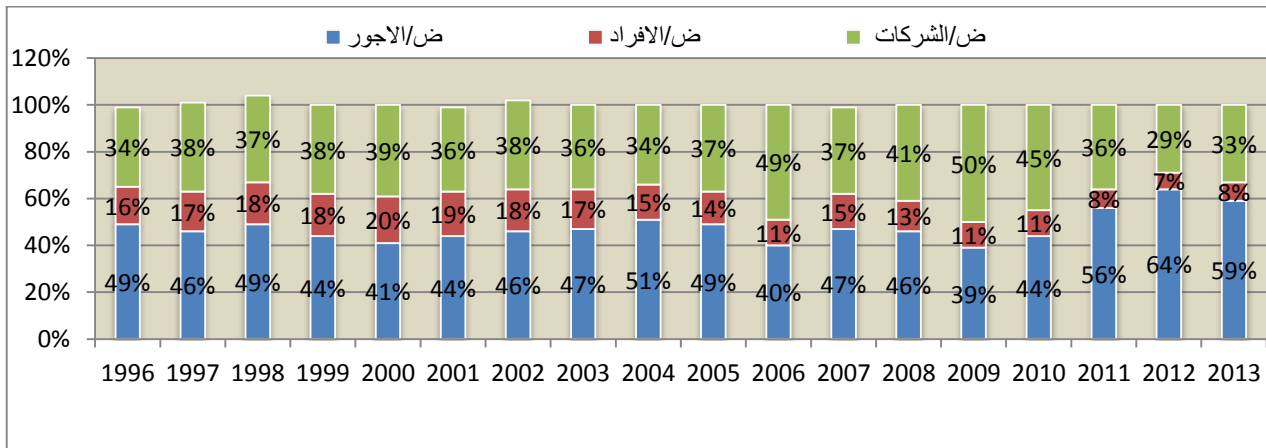
- إن نصف الضرائب على الدخل يتم تحصيلها من الضرائب على الأجر حيث بلغت النسبة المتوسطة لمساهمة الضريبة على الأجر (دخول العمل) 48% خلال الفترة بينما تساهم الضريبة على الشركات ب 38% ولا تتجاوز مساهمة الأفراد من غير الأجراء 14% و هذه التركيبة تحتاج إلى تحليل أكثر لمعرفة العناصر التي تحدد حصيلة كل ضريبة خاصة الضرائب على الأجر .
- تضاعفت حصيلة الضرائب على الأجر أكثر من أكثر من 15 مرات خلال 18 سنة، من 33 ألف مليار سنة 1996 لتصل إلى 489 ألف مليار سنة 2013

الشكل رقم(5-12): تطور البنية الهيكلية للضرائب على الدخل حسب الأصناف الثلاثة (1996-2013)



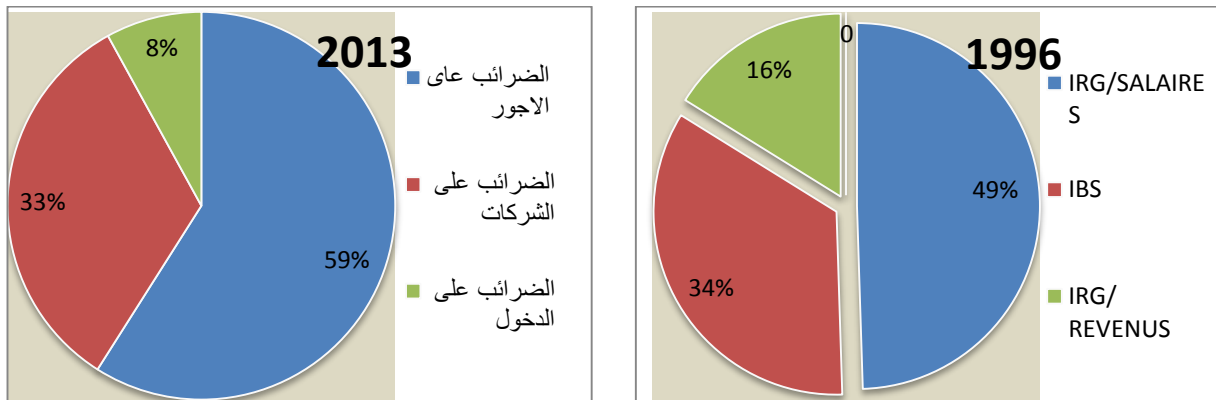
المصدر: تم إعداد الشكل اعتمادا على معطيات الجدول السابق

الشكل رقم (5-13): البنية النسبية للضرائب على الدخل حسب الأصناف الثلاثة (1996-2013)



المصدر: تم إعداد الشكل اعتمادا على معطيات الجدول السابق

الشكل رقم (5-14): مقارنة التطور الهيكلي في بداية الفترة ونهايتها الشكل (5-15) بنية الضرائب على الدخل 2013



Source : LDGIN 33 juillet 2008 Source: DGT Exécution Lois de Finances.

- هناك اتجاه متزايد لانتقال عبء الضرائب نحو دخل العمل من خلال مقارنة سنة 1996 و 2013 حيث انتقلت النسبة من 49 % أي حوالي (النصف) إلى 59 % أي ما يقرب من (الثلاثين) ولم تعد ضرائب الدخل المهنية تساهم إلا بـ 40 % . الشكل (5-15)؛
- الضريبة على الأشخاص الطبيعيين من غير الأجراء التي فقدت 8 نقاط من 16 % سنة 1996 إلى 8 % سنة 2013.

- الخلاصة أن الضرائب على الأجور أصبح تساهم ب 60 % من مجموع حصيلة الضرائب على الدخل خاصة بعد سنة 2010 لذلك سوف نحاول الوقوف على فرض ومعوقات هذه الضريبة.

الفرع الثاني: تحليل الضرائب على الأجور

الإحصائيات الرسمية تقدم تقسيما واحدا للضرائب على دخل الأشخاص الطبيعيين، حيث تصنف دخل العمل بمفرده والدخول الخمسة الأخرى تشكل صنفا واحدا كما يلي:

- الضرائب على دخول الأجراء (الأجور والمرتبات (Revenue salariales تخضع للضرائب على الأجور)؛
- دخول غير الأجراء (revenue non salariales المستقلين ويتم التمييز بين دخول أرباب العمل ودخول المستقلين).

أولا: محددات الضرائب على الأجور: تشمل الجانب التشريعي - الوعاء - المعدلات - طريقة التحصيل

1 الناحية التشريعية: تحددها المواد (67- 75) من قانون الضرائب مباشرة والرسوم المماثلة¹ هي التي تحدد أحكام الخضوع لهذه الضريبة من حيث الخاضعين والإعفاءات وتحديد الأجر الخاضع للضريبة ومعدلاتها (السلم الضريبي) وطريقة حسابها وواجبات أرباب العمل في دفعها ... الخ.

2 - الوعاء: المتمثل في كتلة الأجور على المستوى الوطني هذه الأخيرة تتحدد وبالتالي فان وعاء الضريبة مرتبط بحجم كتلة الأجور التي تحدده مستوى التشغيل ومستوى الأجور، خلال تتبعنا لتطور حجم التشغيل وكتلة الأجور السنوية الجدول التالي:

الجدول رقم (5-8): تطور كتلة الأجور وعدد الأجراء والضريبة على الأجور 2000-2013 الوحدة مليار دج.

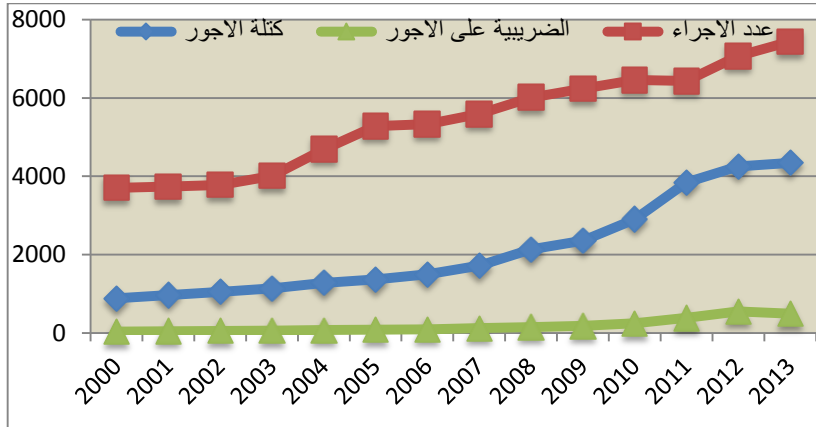
السنوات	عدد الأجراء	كتلة الأجور ²	الضريبة الأجور 2	نسبة الضريبة 3=2÷1
2000	3708	884,6	34	4%
2001	3736	970,6	44	5%
2002	3780	1048,8	51	5%
2003	4010	1137,9	60	5%
2004	4687	1279	75	6%
2005	5279	1364	83	6%
2006	5331	1498,5	93	6%
2007	5589	1722	122	7%
2008	6013	2134,3	152	7%
2009	6237	2355,5	180	8%
2010	6458	2907,5	245	8%
2011	6434	3846,1	383	10%
2012	7071	4252,8	552	13%
2013	7440	4343	489	11%

ons@ons.dz stat@ons.dz ACTIVITE, EMPLOI & CHÔMAGE n 653 Site web http://ons.dz
L'Algérie en quelques chiffres: résultats / 2007/2008/2009 Office National des Statistiques

المصدر: حوصلة إحصائية 1962-2011 الديوان الوطني لإحصائيات الفصل الثالث الأجور

¹ قانون الضرائب مباشرة والرسوم المماثلة وزارة المالية

الشكل (5-16): العلاقة بين تطور عدد الأجراء وكتلة الأجور وحصيلة الضرائب



المصدر: تم إعداد الشكل اعتماداً على معطيات الجدول السابق

اهم الملاحظات:

- انتقل عدد الإجراء من 3708 ألف (من ثلاث ملايين سبعمائة ألف عامل) سنة 2000 إلى 7440 ألف (أي سبع ملايين وأربع مئة وأربعون ألف عامل) سنة 2013 أي أن عدد الإجراء تضاعف مرتين خلال 13 سنة.
 - انتقلت كتلة الأجور من 884.6 مليار دج سنة 2000 إلى 4343 مليار سنة 2013 أي تضاعفت 5 مرات؛ الملاحظ أن كتلة الأجور احتاجت إلى 7 سنوات لتضاعف في الفترة 2000-2007، بينما لم تتجاوز 4 سنوات في الفترة الثانية 2008-2012 (من 2134 مليار إلى 4252 مليار سنة 2012) حين تم تطبيق الشبكة الجديدة للأجور والتي عرفت زيادات معتبرة خاصة في الوظيف العمومي، وانعكس ذلك على حصيلة الاقتطاعات الضريبية¹ حيث كانت نسبة الأجور في الإدارة أقل من أجور القطاع الاقتصادي منذ 1992 إلى غاية 2008 بنسبة 47 % وفي سنة 2011 أصبحت نسبة أجور الإدارة تمثل 63 % من الأجور الإجمالية.
 - مبلغ الضريبة على الأجور انتقل من 34 مليار سنة 2000 إلى 489 مليار سنة 2013 أي تضاعف 14 مرة.
 - نسبة الضريبة إلى الأجور تزداد بنصف نقطة سنويا من 4 % سنة 2000 إلى 11 % سنة 2013 وهذا راجع للزيادات الكبيرة في الأجور بعد تطبيق الشبكة الجديدة ابتداء من سنة 2008.
3. من حيث معدلاتها: تخضع الأجور لسلم ضريبي متصاعد حسب المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة²: يمكن إعطاء بعض الأمثلة عن مقدار الضريبة لمستويات مختلفة من الأجور والمعدل الحقيقي للضريبة على الأجور. حسب السلم الضريبي.

¹ تطور كتلة الأجور حسب القطاعين العام والخاص.

² قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادة 104.

الجدول رقم (5-9): كيفية حساب الضريبة على الأجور وفق السلم الضريبي المادة 104 ق.ض م

المعدل الفعلي الأجر 7 / الضريبة (5-4)=6	مقدار التخفيض 5	مقدار الضريبة 3+2+1=4	الشرحية الخاضعة لمعدل (3) % 35	الشرحية الخاضعة لمعدل (2) % 30	الشرحية الخاضعة لمعدل 20% (1)	الشرحية المعفاة	الأجر الخاضع للضريبة
0 %	0	1000	0-	0-	20% × 5000	10000	15000
5 %	1000	2000	0-	0-	20% × 10000	10000	20000
6 %	1800	3000	0-	0-	20% × 15000	10000	25000
17 %	5500	7000	0	× 10000 % 30	20% × 20000	10000	40000
20 %	20500	22000	0	× 60000 % 30	20% × 20000	10000	100000
26 %	40000	41500	× 30000 % 30	× 90000 % 30	20% × 20000	10000	150000
30 %	75000	76500	× 130000 % 30	× 90000 % 30	20% × 20000	10000	250000

المصدر: المادة 104 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

4. من حيث طريقة تحصيلها:

اعتماد طريقة الاقتطاع من المنبع تجعلها الضريبة الوحيدة التي يصعب التهرب الضريبي حيث يفرض القانون الضريبي على رب العمل القيام بحساب الضريبة وفق السلم السابق ودفعها شهريا إلى مصالح الضرائب وأي مخالفات يتحملها رب العمل. وبالتالي لا تمنح للعامل الذي يتحمل هذه الضريبة فرصة للتهرب من دفعها. وبذلك فهي أكثر الضرائب على الدخل فعالية في جانبها المالي.

ثانيا: أهم جوانب القصور: يمكن حصرها في عاملين هما:

- اتساع مستوى الإعفاء على الفئات الدنيا وتشديد العبء على الفئات العليا؛
- التشغيل الموازي (غير المصرح به في الضمان الاجتماعي).

1. اتساع مستوى الإعفاء وتشديد العبء على الأجور العليا:

الوحدة مليار دج

الجدول رقم (5-10): توزيع كتلة الأجور حسب القطاعين: 1992-2011

النسبة	2011	النسبة	2007	النسبة	2002	النسبة	1997	النسبة	1992	
63%	2414	47%	810	47%	489	46%	331	44%	149	الإدارة
37%	1404	53%	911	53%	560	54%	391	56%	192	القطاع الاقتصادي
100	3818	100	1722	100	1049	100	722	100	341	المجموع

الجدول رقم (5-11): توزيع الأجراء حسب مستويات مختلفة الأجور ومقدار الاقتطاع الضريبي سنة 2011 - الوحدة: ألف عامل

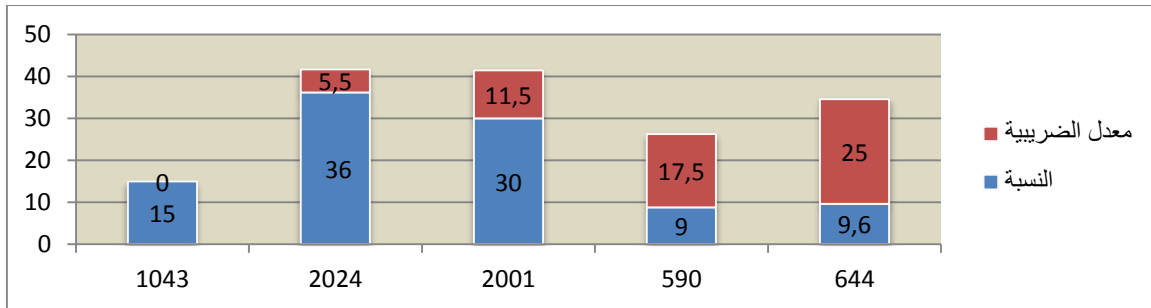
فئات الدخول	عدد الأجراء	النسبة	الضريبة	المعدل
اقل من 15000 دج	1043	15,6%	معفاة	0
من 15000 إلى 25000	2424	36,2%	بين 1 دج 1800	5.5%
من 25000 إلى 40000	2001	30%	بين 1800- 5500	11.5%
من 40000 إلى 50000	590	8,8%	بين 5500- 7500	17.5%
أكثر من 50000	644	9,6%	أكثر من 7500	25%
المجموع	6704	100,2		

ONS Enquête Revenus salariaux et caractéristiques individuelles novembre 2014 Série S Statistiques Sociales Collections Statistiques N° 189,p,12.

- إن 15.6 % من الأجراء لا يدفعون الضريبة تحت عتبة الإخضاع (حوالي 1043 ألف عامل)؛
- إن 36.2 % من العمال لا تتجاوز المعدل الفعلي لإخضاعهم 5.5 % وهي الفئة التي يتراوح أجورهم بين 15000-25000. وجمع الفئتين الأولى المعفاة والثانية نحصل على (حوالي 3467 ألف عامل يخضعون لمعدل منخفض جدا هو 5.5 %). أي ما يعادل نصف العمال الأجراء. والنصف الآخر من العمال هو من يتحمل عبء الضرائب الذين يتجاوز أجورهم 25000 ويضم ثلاث فئات.

فاذا كانت حصيلة الضريبة على الأجور لسنة 2011 هي 383 مليون دج يمكن توزيعها كما يلي :

الشكل رقم (5-17): العلاقة بين فئات الأجور ونسب تحملها للضرائب



المصدر: تم إعداد الشكل اعتمادا على معطيات الجدول السابق

- إن مجموع العاملين سنة 2011 هو 6704 ألف عامل يحصلون على 3818 مليار؛
- 1043 ألف عامل لا يدفعون الضرائب متوسط أجورهم اقل من 15000؛
- 2024 ألف عامل أجورهم بين 15000-25000 يخضعون لمعدل 5.5؛
- 2001 ألف عامل لديه متوسط دخل 25000-40.000 يخضعون لمعدل 11.5؛
- 590 ألف عامل متوسط أجورهم 40000 50000 يخضعون لمعدل 17.5؛
- 644 ألف عامل متوسط أكثر من 50000 يخضعون لمعدل 25.

2 التشغيل الموازي (غير المصرح به في الضمان الاجتماعي)

من الناحية القانونية فان العامل الذي يدفع الضرائب هو المصرح به لدي الضمان الاجتماعي وعليه فان أي عامل لم يتم التصريح به لا يمكن إخضاعه للضريبة على الأجور، وبالتالي فان التشغيل في القطاع الموازي أي غير الرسمي هو خارج دائرة الإخضاع وهذه الدائرة ليست قليلة إذ تصل إلى 31 % بالنسبة لمجموع الأجراء لسنة 2011 المقدر عددهم بـ 6636 ألف (ست ملايين وستمائة وست وثلاثون ألف) منهم 2050 ألف أي أكثر من (مليونين غير مصرح بهم) وتصل النسبة لدى العمال المؤقتين إلى 56% كما تظهره إحصائيات سنة 2011.

الجدول رقم (5-12): توزيع العمال المؤمنين وغير المؤمنين لسنة 2011

سنة 2011	مؤمن	النسبة	غير مؤمن	النسبة	المجموع
الأجراء الدائمون	3278	95%	178	5%	3456
الأجراء المؤقتين	1299	44%	1679	56%	2978
إعانات	9	5%	193	10%	202
المجموع	4586	69%	2050	31%	6636

ONS Enquête Emploi auprès des Ménages 2011 Collections Statistiques N 173 Série S
N°173 Série S Statistiques Sociales Affiliation a la sécurité sociale tableau 19-25 page 35

بالنظر إلى توزيع العمالة حسب القطاعين العام والخاص نجد النسبة تسيير لصالح القطاع العام من 31% سنة 2006 إلى 59 % سنة 2011، وهذا راجع للتطور الكبير في خلق مناصب الشغل في الوظيفة العمومي الذي يسهر على احترام شروط التوظيف وفي مقدمتها التصريح بالعامل لدى الضمان الاجتماعي، و بالتالي يمكن اعتبار العمال غير المصرح بهم هم تابعون للقطاع الخاص وترتفع النسبة إلى أكثر من 70 % غير مصرح بهم .

الفرع الثاني محددات الضرائب على الدخل الأخرى من غير الأجور:

وتشمل الضرائب على الأشخاص الطبيعيين من غير الأجراء: الأرباح التجارية والصناعية، أرباح المهن الحرة، الدخل الفلاحية، إيجار العقارات، عوائد القيم المنقولة،

أولاً: تحليل مردودية الضرائب على الدخل تضم نوعين من الضرائب

حصيلة الضرائب على مجموع هذه الدخل الخمسة بلغت 11 مليار سنة 1996 لتصل إلى 62 مليار سنة 2013 (تضاعفت حوالي 5 مرات خلال 18 سنة، انخفضت أهميتها النسبية من 16% سنة 1996 إلى 8 % سنة 2013. الشكل(5-13) أما الضريبة على أرباح الشركات فقد تضاعفت انتقلت من 23 مليار سنة 1996 إلى 270 مليار سنة 2013 تضاعفت حوالي 10 مرات في 18 سنة. من 23 ألف مليار إلى 270 ألف مليار. ومن الناحية النسبية فقد حافظت على مكانتها بـ 33 % أي تمثل ثلث الضرائب على الدخل.

من أجل التعرف المردود المالي للضرائب الدخول السابقة والتي يحققها الأشخاص الطبيعيون فإننا نعتمد على نتائج التحقيين من إعداد الديوان الوطني للإحصائيات سنة 2011 وهما¹:

- **التحقيق الأول:** حول التشغيل لدى الأسر في الجزائر بشكل تفصيلي العمالة والتشغيل والبطالة معتمدا على معايير عديدة جدا للتصنيف والتوزيع.

- **التحقيق الثاني:** حول توزيع دخول الأسر سنة 2011 مركزا على تصنيفين رئيسين للدخول:

1. فئة الأجور أو الدخل الأجرية (Les revenus salariales).

2. الدخل لغير الأجراء أطلق عليها مصطلح دخول المستقلين (Les revenus des Indépendants)؛ وتشمل فئتين هما: أرباب العمل والمستقلون.

إن الإحصائيات الواردة في هذا التحقيق بالرغم أنها تتعلق بسنة واحدة هي سنة 2011 فإنه يمكن اعتبارها سنة مرجعية تعبر وتعكس واقع وتركيبية وتوزيع التشغيل والدخول حسب الفئات الرئيسية المكونة للمجتمع، وتشكل الإحصائيات حول عدد ونسب المؤمنين وغير المؤمنين وضعية التشغيل حسب الأنشطة المختلفة والتوزيعات الخاصة بعدد ونسب الأنشطة المرخصة وغير المرخصة والفئات التي تمسك المحاسبة والتوزيعات الخاصة بأنظمة الإحصاء كلها مؤشرات هامة يمكن أن تساعد على تعميق التحليل حول محددات الضرائب.

الجدول رقم (5-13): تطور العمالة والدخول للمستقلين للفترة 2004-2013

النسبة	الضرائب**	الدخول	عدد المستقلين	السنوات
1%	22	1526,8	2472	2004
1%	23	1676,3	2183	2005
1%	27	1862,5	2846	2006
2%	40	2107,5	2516	2007
2%	44	2340,2	3655	2008
2%	50	2743,2	2762	2009
2%	63	3049,1	2847	2010
2%	57	3427,6	2963	2011
2%	60	3928,1	2882	2012
1%	62	4548,5	3117	2013

Source: office National des Statistiques L'Algérie en quelques chiffres: résultats / 2007/2008/2009 edition 2010 N° 40 2004-2009

Collections Statistiques N° 189 Série Statistiques Sociales Revenus salariaux et caractéristiques individuelles 2011 p/35

**Office National des statistiques L' Algérie en quelques chiffres résultat 2009-2011 N°42 Edition 20012

¹ Office National des Statistiques Enquête Emploi auprès des Ménages 2011 /. Collections Statistiques 1 N° 173 Série S : Statistiques Sociales
- Office National des Statistiques Enquête Revenus salariaux et caractéristiques individuelles 2011/. Collections 189 Série S : Statistiques Sociales Statistiques N°

يمكن الخروج بالملاحظات التالية:

انتقل عدد الأنشطة المستقلة من 2472000 سنة 2004 إلى 3117000 سنة 2013 أي من مليونين ونصف إلى ثلاث ملايين ومئة ألف شخص غير أجراء، أما الدخول التي عادت لهذه الفئة بلغت 1526 مليون سنة 2004 إلى 4548 مليار دج في سنة 2013 أي تضاعفت ثلاث مرات. أما الضرائب على الدخل التي تحملوها انتقلت من 22 مليار دج إلى 62 مليار أي تضاعف ثلاث مرات لكنها لا تمثل سوى نسبة 1.5 % مما يجعلها من أضعف مستويات الإخضاع الضريبي في حين وصلت نسبة الضريبة على الأجراء إلى 11 %.

الجدول رقم (5-14): تطور بنية الدخل حسب للمستقلين حسب قطاعات النشاط الرئيسية

السنوات	مجموع الدخل	دخول المستقلين			النسبة
		الأشغال العقارية	النسبة	الفلاحة	
2000	990,8	24	2%	293,5	30%
2001	1148,9	25,2	2%	351	31%
2002	1206,7	26,5	2%	356	30%
2003	1357,7	28,2	2%	443,8	33%
2004	1526,8	30,6	2%	502,3	33%
2005	1676,3	34,7	2%	497,7	30%
2006	1862,2	37,6	2%	544,5	29%
2007	2107,3	39,6	2%	611,1	29%
2008	2340,2	38,9	2%	623,9	27%
2009	2743,3	41,2	2%	812,5	30%
2010	3049	43,2	1%	882,1	29%
2011	3686	48,3	1%	1044,7	28%
2012	3928	54,3	1%	1280,2	33%
2013	4548,5	57,8	1%	1447,5	32%
المتوسط			2%		30%

Office National des Statistiques Enquête Revenus salariaux et caractéristiques individuelles 2011/. Collections Statistiques N° 189 Série S : Statistiques Sociales

ثانيا محددات الضرائب على الدخل من غير الأجرور: يمكن إجمالها في مجموعة عناصر هي (انعدام المساهمة لبعض القطاعات) اتساع حجم القطاع الموازي في الأنشطة التجارية والصناعية.

1) ضعف مساهمة أهم قطاعات النشاط الاقتصادي مثل القطاع الفلاحي:

بلغ نصيب العاملين في القطاع الفلاحي إلى نسبة 30% من الدخول خارج الأجرور أي أن ثلث الدخول للأسر تتحقق في القطاع الفلاحي ولكن مساهمة هذه الفئة في الضرائب لا تذكر نظرا حيث يبقى القطاع الفلاحي الذي يحظى بدعم كبير من الدولة خارج مجال الإخضاع لان أهم الأنشطة الفلاحية تستفيد من الإعفاء.

الإعفاءات الممنوحة للقطاع الفلاحي حيث تعفي المحاصيل الزراعية الكبرى المتمثلة في إنتاج الحبوب والحليب وهي أنشطة تستفيد من دعم الدولة بشكل كبير. بينما تبقى الخضار والفواكه بعيدة عن الرقابة والتنظيم والمتابعة من طرف مصالح الضرائب.

الجدول رقم (5-15): تصنيف المؤسسات حسب قطاعات النشاط الاقتصادي

عدد المؤسسات	قطاع النشاط	
97202	الصناعة	الصناعة
8746	التجارة	التجارة
528328	الخدمات	الخدمات

المصدر: تم إعداد الجدول اعتمادا على معطيات الجداول السابقة

اتساع الأنشطة غير المصرح بها:

ويمكن تسميتها بالقطاع غير الرسمي أو الموازي الذي عرف توسعا كبيرا إلى درجة أن السيطرة عليه وتأطيره أصبحت من القضايا التي تشغل اهتمامات المصالح المختصة وفي مقدمتها مصالح الضرائب. وتعتمد بعض الدراسات في قياس القطاع الموازي على مقاربات مختلفة¹ ولكننا نعتمد على الإحصائيات الرسمية من خلال الاستطلاع الذي قام به الديوان الوطني للإحصائيات سنة 2011 و 2013.

الجدول رقم (5-16): توزيع الأنشطة حسب الترخيص/النظام الجبائي/النظام المحاسبي سنة 2011

مسك المحاسبة			النظام الجبائي			الترخيص بمزولة المهنة		
النسبة	العدد	نوع المحاسبة	النسبة	العدد	نظم الإخضاع	النسبة	العدد	نوع الترخيص
5,5	163	مسك محاسبة	7,1%	212	نظام حقيقي	23,2	687	سجل تجاري
32,1	951	مسك محاسبة مختصرة	3,6%	106	شبه حقيقي	7,4	220	ترخيص إداري
62,4	1849	لا وجود للمحاسبة	20,6	610	جزائي	69,3	2057	لا شيء
			68,7	2035	لاشي			
100	2963	المجموع	100	2963	لاشي	100	2963	المجموع

Source : Office National des Statistiques Enquête Emploi auprès des Ménages 2011 Collections Statistiques N° 173
Série S: Statistiques Sociales: Répartition des indépendants Répartition des employeurs : **Tableau N°61+65 p/69**

يتضح من الجدول:

- إن أكثر من 69% من الأنشطة غير مصرح بها ولم يحصل أصحابها على أي ترخيص وبالتالي فإنها تتطابق تماما مع النسبة غير الخاضعة للضريبة بـ 68.7 % ولا تمسك محاسبة؛

¹ Jean-Pierre CLING, Stéphane AGREE, Mireille RAZAFINDRAKOTO et François ROUBAUD

- إن 30 % فقط من الوظائف تملك تصريح بمزاولة النشاط، ومن الناحية الجبائية فان 7% فقط خاضعة للنظام الحقيقي و 6% منها فقط تمسك محاسبة قانونية و 30% محاسبة مختصرة؛
- إن مثل هذه المعطيات تكشف عن واقع جد متواضع في ميدان التأطير القانوني والجبائي والمحاسبي للأنشطة؛
- إن 30% فقط من الأنشطة هي مؤطرة وتساهم في دفع الضرائب.

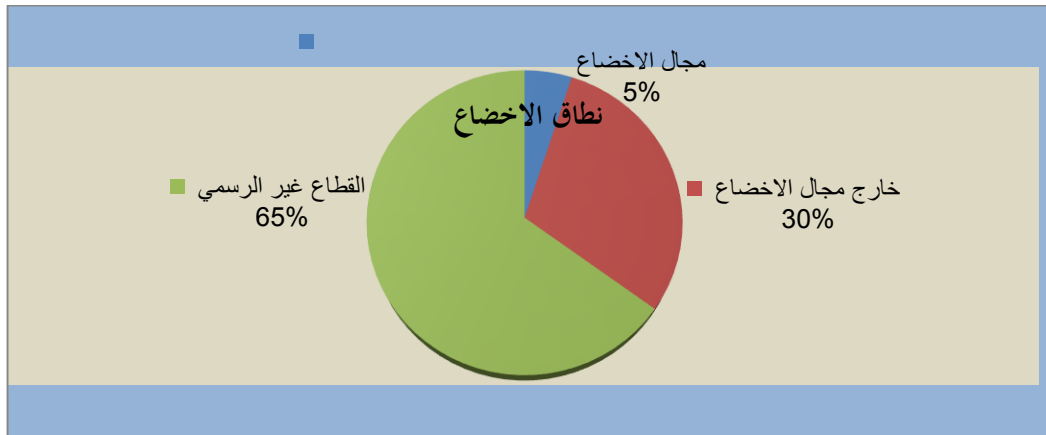
الجدول رقم (5-17): توزيع الأنشطة حسب الانتماء وعدم الانتماء (المؤمنين وغير المؤمنين سنة 2011 الوحدة بالآلاف)

المجموع	النسبة %	غير مؤمن	النسبة %	مؤمن	
330	45,3	150	54,7%	180	أرباب العمل
2633	82,5	2173	17,5%	461	المستقلين
3456	5,2	178	94,8	3278	الأجراء الدائمون
2978	56,4	1679	43,6	1299	الأجراء المؤقتين
202	95,6%	193	4,4	9	إعانات
9599	45,6	4372	54,4%	5227	

Source : Office National des Statistiques Enquête Emploi auprès des Ménages 2011 /. Collections Statistiques N° 173 Série S: Statistiques Sociales P/69.

الملاحظ أن ما يقرب من نصف الأنشطة غير مؤمنة أي لم يتم التصريح بها لدى الهيئات الاجتماعية 45.6 % وبالنسبة للمستقلين فان النسبة تصل إلى 82 % غير منخرطين في الضمان الاجتماعي. وحتى الأجراء المؤقتون أكثر من نصفهم 56.4% غير مصرح بهم في الضمان الاجتماعي (1679 ألف) حوالي مليون وستمائة وتسع وسبعون ألف عامل لم يتم التصريح بهم في الضمان الاجتماعي وهذا يؤثر على حصيلة الضرائب على الأجور.

الشكل (5-18): مجال الإخضاع الضريبي



المصدر اعتمادا على الإحصائيات السابقة من الجدول (5-20)



الخلاصة:

- إن واقع الضرائب على الأشخاص الطبيعيين لا تختلف عن الخاصية العامة للدول النامية وهي¹
- معدل حدي مرتفع للإخضاع بحكم انه لا يطبق إلا على المستويات العليا للأجور؛
 - نسبة ضئيلة في المجتمع التي تدفع الضرائب بحكم التهرب عدم التصريح؛
 - قطاعات خارج الإخضاع الذي يشكل القطاع غير الرسمي.

الفرع الثاني تحليل بنية الضرائب غير المباشرة:

الضرائب غير المباشرة هي التي تفرض على السلع والخدمات وتضم ثلاث أنواع رئيسية هي:

1. الضرائب على رقم الأعمال:

وتتمثل في الرسم على القيمة المضافة (TVA) الذي يطبق على السلع والخدمات بمعدلين هما (07% و 17%) وتطبق على السلع والخدمات المتداولة محليا أو على السلع المستوردة ويتم تحصيلها عند جمركة السلع (عند الاستيراد)؛

2. الرسوم على الاستهلاك الداخلي (TIC):

وهي التي تفرض على عدد معين من السلع الشائعة الاستهلاك والتي تشكل ضررا على الصحة (مثل التبغ والكبريت) أو تلك التي تعتبر سلع كمالية مثل الذهب والفضة والبلاتين أو المنافية للقيم مثل الخمر والكحول وهي التي تعرف بالضرائب التحميلية (les assises). وتفرض على أساس كمية وحجم أو وزن السلعة وليس على قيمتها كما هو الحال في الرسوم على رقم الأعمال لذلك تعرف بالضرائب النوعية على الاستهلاك أو الرسوم الداخلية على الاستهلاك (TIC). وتصف إحصائيا مع الرسوم على رقم الأعمال؛

3. الحقوق الجمركية:

والتي تفرض على السلع عند اجتيازها لحدود وتعرف بالتعريف الجمركية.

¹ Howell Zee -Vito Tanz Une politique fiscale pour les pays en développement Dossiers Economiques Fonds Monétaire International page 7 .

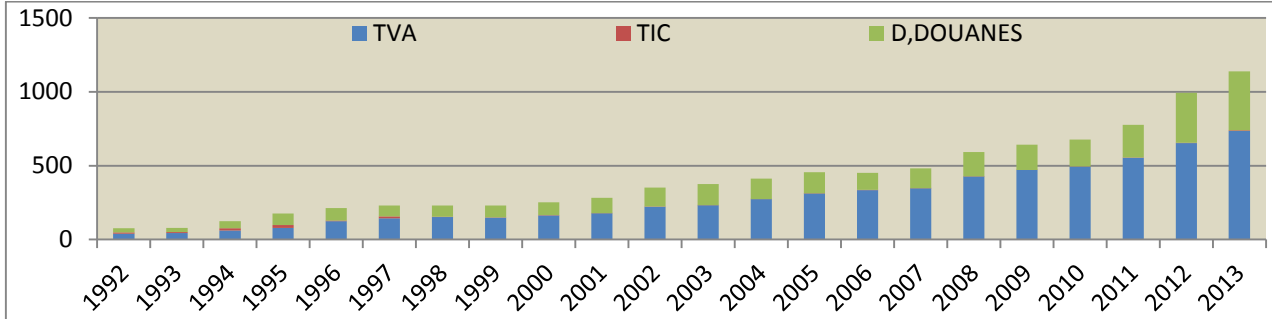
مقالة منشورة على الموقع علما إن كتاب هذه المقالة من أهم خبراء صندوق النقد الدولي واحد مهندسي السياسات الضريبية للصندوق.

الجدول رقم (5-18): بنية الضرائب غير المباشرة خلال الفترة 1992-2013 (الكمية والنسبية) الوحدة 10⁹ دج

البنية النسبية			المجموع	تركيبية الضرائب الغير مباشرة بالمبالغ			
الرسوم الجمركية	الضرائب المتنوعة	الرسوم على رقم الأعمال	الضرائب غير المباشرة	الحقوق الجمركية 3	الضرائب المتنوعة 2	الرسوم على رقم الأعمال 1	
36,00%	12,00	52,00%	76,43	27,25	9,20	39,98	1992
34,00%	8,00%	58,00%	78,75	27,34	6,10	45,31	1993
39,00%	12,00	49,00%	124,63	47,89	15,17	61,57	1994
44,00%	10,00	46,00%	177,29	78,62	18,61	80,06	1995
40,00%	2,00%	58,00%	213,78	84,38	4,40	125,00	1996
33,00%	1,00%	66,00%	221,35	73,31	1,41	146,63	1997
32,00%	1,00%	67,00%	230,40	75,48	1,39	153,53	1998
35,00%	1,00%	64,00%	229,91	80,24	1,44	148,23	1999
34,00%	1,00%	65,00%	251,27	86,32	1,50	163,45	2000
37,00%	%0.03	62.97%	282,92	103,68	0,45	178,79	2001
37,00%	%0.06	62.94%	351,78	128,35	0,77	222,66	2002
38,00%	%0.06	61.94 %	376,83	143,00	0,83	233,00	2003
34,00%	%0.03	65.97%	412,92	138,33	0,73	273,86	2004
32,00%	%0.03	67.97%	456,63	143,58	0,97	312,08	2005
26,00%	%0.03	73.97%	451,24	114,84	1,08	335,32	2006
28,00%	%0.03	71.97%	481,75	133,10	1,01	347,64	2007
28,00%	%0.04	71.94%	593,12	164,88	1,40	426,84	2008
27,00%	%0.02	%72.98	.641	170,23	1.25	470,48	2009
27,00%	0.03	72.97	677,70	182,00	.1.7	494,00	2010
29,00%	%0.04	%70.96	778,00	222,00	1.60	554,00	2011
34,00%	%0.03	65.97%	992,00	338,00	2,00	653,00	2012
35,00%	%0.03	64.97%	1138,00	399,00	3.34	736,00	2013
%33.5	2.5.%	64,00%	المتوسط				

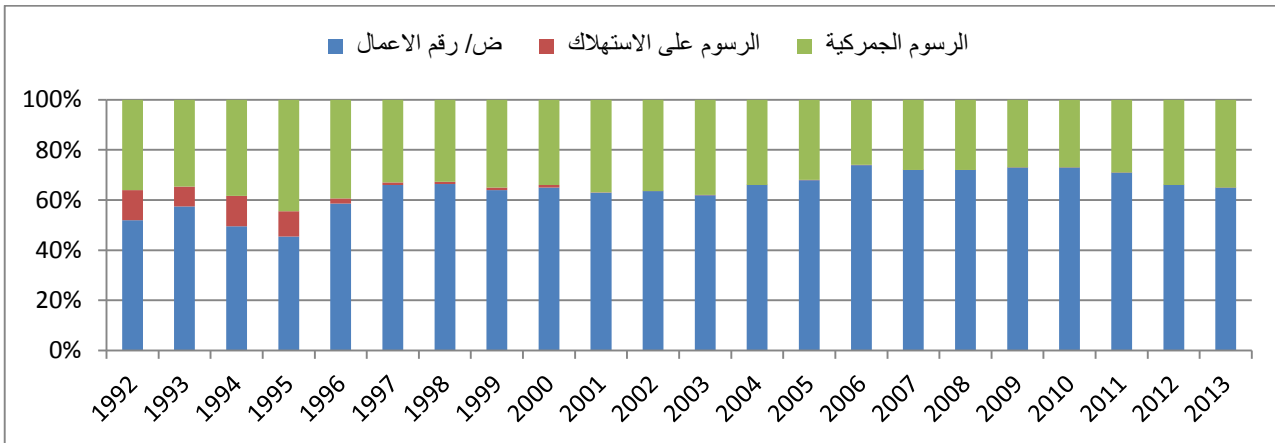
Source : ONS rétrospective statistiques 1962-2011

الشكل رقم (5-19): تطور بنية الضرائب غير المباشرة خلال الفترة 1992-2013



المصدر: تم إعداد الشكل اعتمادا على معطيات الجدول السابق

الشكل رقم (5-20): البنية النسبية للضرائب غير المباشرة الوحدة تسبة ن



المصدر: تم إعداد الشكل اعتمادا على معطيات الجدول السابق

أهم الملاحظات:

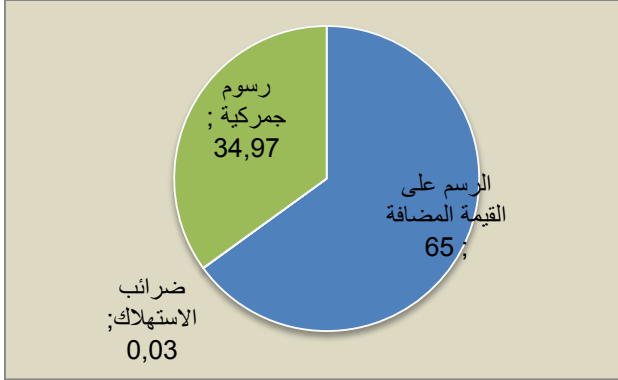
1. الضرائب غير المباشرة تتشكل من ضريبتين هما:

- الرسوم على رقم الأعمال (الرسوم على القيمة المضافة TVA + الرسم الداخلي على الاستهلاك TIC)؛
- يساهم الرسم على القيمة المضافة بثلاثي الحصيلة الكلية بـ 64 % بينما تشكل الرسوم الجمركية الثلث الباقي بحوالي 33.5 % خلال الفترة (1992-2013).

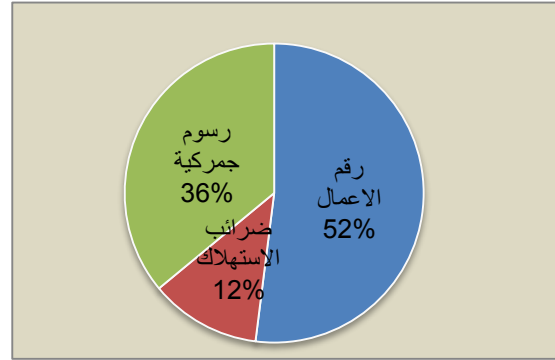
2. لم يحدث تغيير كبير في بنية الضرائب غير المباشرة خلال الفترة فالتغيير حدث في الجانب التشريعي عند تعميم الرسم على القيمة المضافة وتطبيقه على اغلب عمليات البيع والإنتاج والخدمات والأنشطة وبذلك تقلصت دائرة الضرائب الأخرى. كما أن الرسوم الجمركية حافظت على مكانتها بـ 35 % بالرغم من التخفيضات الكبيرة للتعريف الجمركية عند تحرير التجارة سنة 1993 وتوقيع الجزائر لاتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوروبي الذي يرفع الحماية على السوق المحلي وإعطاء الحرية لعمليات الاستيراد دون قيود أو تفضيل أو تمييز. ولكن حصيلة الرسوم

الجمركية لم تتأثر من الناحية المطلقة نظرا لارتفاع حجم الواردات من سنة لأخرى بشكل مذهل حيث تضاعف حجم الاستيراد في الفترة 1992-2013 بينما تضاعفت الرسوم الجمركية بـ 14 مرة.

الشكل رقم (5-21): بنية الضرائب غير المباشرة حسب أنواعها الرئيسية



بنية الضرائب غير المباشرة سنة 2013



بنية الضرائب غير المباشرة سنة 1992

المصدر: تم إعداد الشكل اعتمادا على معطيات الجدول السابق

الشكل رقم (5-22): ملخص تحليل الإيرادات الجبائية وبنيتها



المصدر: إعداد الباحث كخلاصة لبنية الضرائب حسب مردودها المالي

المبحث الثاني: الضغط الضريبي في الجزائر

من المؤشرات الأكثر استخداما لقياس مستوى الجباية على المستوى الكلي والذي يعرف بعدة مصطلحات هي معدل الاقتطاع الضريبي أو مستوى الجباية ولكن أكثرها شيوعا لأهميته في مجال الدراسات الجبائية¹ نحول تناول ثلاث مفهوم وأهمية الضغط الضريبي كمؤشر لقياس مستوى الجباية وأهم الإشكالات القائمة في حسابه، ثم نحاول تحليل مكوناته خلال فترة الدراسة.

المطلب الأول: مفهوم الضغط الضريبي:

يعرف الضغط الضريبي بأنه مؤشر لقياس مستوى الجباية ويمثل علاقة بين مجموع الاقتطاعات الإجبارية والنتائج المحلي الإجمالي، وبأن هذه الجماعات يتم إعدادها وفق مقاربات تختلف بين الدول وجب تحديد محتواها قصد جعلها أكثر تجانساً مما يجعل المقارنة بينها مقبولة.

الفرع الأول: أهمية وإشكالات قياس الضغط الضريبي

أولاً: دلالة الضغط الضريبي

- مؤشر الضغط الضريبي يشكل مقياس لمستوى الجباية على المستوى الكلي وبالتالي يعبر عن الجزء المقتطع من الدخل القومي الذي يحول من الاستعمال الخاص إلى الاستعمال العام؛
- يعتبر أحد المؤشرات الذي يعكس طبيعة الدولة ودورها في الحياة الاقتصادية يفرق بين التوجهات المذهبية للدول بين الديمقراطيات الاجتماعية ذات التدخل الواسع وبالتالي التوسع في الاقتطاعات الضريبية والتكفل الشامل بالخدمات العامة وبين الدول ذات المذاهب الليبرالية التي تكتفي بنطاق ضيق لتدخلها وتترك أغلب الخدمات للقطاع الخاص والذي يتولى السوق إشباعها وتكتفي بحدود معينة في مجال الاقتطاع الضريبي؛
- كما أن مؤشر الضغط الضريبي يغير من جهة ثالثة عن الجهد الضريبي المبذول لتحسين حصيلة الضرائب والوصول إلى المعدل الأمثل للاقتطاع الضريبي الذي يضمن حصيلة ضريبية مثلى دون إحداث آثار سلبية في المجال؛
- يعتبر من أهم المؤشرات في مجال المقارنات الدولية حيث أصبحت الدراسات المتخصصة في مجال السياسات الجبائية تسهر على النشر الدوري والمستمر لمستوى الضغط الضريبي خاصة منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وكذلك الاتحاد الأوروبي لجميع الدول الأعضاء في هذين التكتلين وتحاول إجراء دراسات وتحليل حول طبيعته وتطوره ومكوناته الجزئية

¹. Signification et mesure de la pression fiscale. In: Économie et statistique, N°11, Avril 1970. pp. 3-19.

أي بنيته حسب أهم الضرائب الرئيسية التي تبرز توزيع العبء الضريبي ومن يتحمل العبء الأكبر خاصة بين عناصر الإنتاج (عنصر العمل - رأس المال (الدخول - الاستهلاك)).

ثانيا: طرق قياس الضغط الضريبي:

يتم قياسه بقسمة مجموع الاقتطاعات الضريبية على الناتج المحلي وفق المعادلة التالية:

$$\text{الضغط الضريبي} = 100 \times \frac{\text{مجموع الاقتطاعات الاجبارية}}{\text{الناتج المحلي الاجمالي}}$$

ثانيا إشكالية قياس الضغط الضريبي في الجزائر:

عنصر الجباية البترولية: هل يمكن إدراجها ضمن الاقتطاعات الإجبارية أم يتم استبعادها؟

في حالة اعتمادها سوف نحصل على ضغط ضريبي مرتفع يتجاوز مستويات الدول الأكثر تقدما بالنظر إلى تركيبة الإيرادات الجبائية في الجزائر نلاحظ أن 60 % منها حصيلة الجباية البترولية و 40 % فقط حصيلة الجباية العادية التي يتحملها الأفراد والمؤسسات. وتظهر إحصائيات بعض الهيئات الدولية أن الضغط الضريبي في الجزائر بلغ 40 سنة 2011 أما إحصائيات صندوق النقد الدولي فيظهر وحتى الإحصائيات والمنشورات التي تصدرها وزارة المالية سنويا وتقوم بحساب جميع المؤشرات الاقتصادية والمالية (معدل النمو، معدل التضخم معدل البطالة، مؤشر الأسعار، نسبة الدين للناتج القومي، نسبة العجز، نسبة النفقات العامة للناتج القومي¹، فإنها تتفادى حساب الضغط الضريبي.

في حالة استبعاد الجباية البترولية من الحساب أي عدم إدراجها ضمن الاقتطاعات الضريبية واعتبارها تحويل للفوائض المالية إلى ميزانية الدول المحققة من أملاك أو قطاع تابع للدولة وبالتالي لا تمثل اقتطاعا ضريبيا. فانه تطرح إشكالية أخرى تتعلق بالناتج المحلي الإجمالي الذي نعتمده كمقام للكسر هل هو الناتج الداخلي الإجمالي PIB والناتج الداخلي الإجمالي خارج المحروقات PIB/H.H المقاربة الأكثر قبول في حساب الضغط الضريبي والتي اعتمدها² أو اتبعها الباحثون فيما بعد هي:

$$\text{الضغط الضريبي} = 100 \times \frac{\text{حصيلة الجباية العادية}}{\text{الناتج الداخلي الاجمالي خارج المحروقات}}$$

ومن أجل تحليل تطور الضغط الضريبي سوف نعتمد المقاربات الثلاثة في حساب الضغط الضريبي:

الصورة الأولى: الضغط الضريبي الإجمالي: الضغط الضريبي =

$$100 \times \frac{\text{مجموع الاقتطاعات الضريبية الاجبارية بما فيها الجباية البترولية}}{\text{الناتج الداخلي الاجمالي}}$$

¹ ministère des finances note de présentation du projet de la loi de finances pour 2012.

² عبد السلام فنغور الضرائب ومشاكل التمويل رسالة ماجستير غير منشورة جامعة باتنة 1990 ص

الثانية: الضغط الضريبي الفعلي =

$$100 \times \frac{\text{حصيلة الجباية العادية}}{\text{الناتج الداخلي الاجمالي خارج المحروقات}}$$

الثالثة: تحليل بنية الضغط الضريبي الجزئي حسب الأنواع الرئيسية الضرائب خارج الجباية البترولية.

$$(1) \quad 100 \times \frac{\text{حصيلة الضرائب غير المباشرة}}{\text{الناتج الداخلي الاجمالي خارج المحروقات}}$$

$$(2) \quad 100 \times \frac{\text{حصيلة الضرائب المباشرة}}{\text{الناتج الداخلي الاجمالي خارج المحروقات}}$$

الرابعة: الضغط الضريبي لغرض المقارنات الدولية =

$$100 \times \frac{\text{حصيلة الجباية العادية+الاشتراكات الاجتماعية الاجبارية}}{\text{الناتج الداخلي الاجمالي خارج المحروقات}}$$

من أجل استخدام هذا المؤشر للمقارنات بين الدول يجب أن تكون العناصر المستخدمة أو المعتمدة في الحساب متجانسة وموحدة خاصة ما يتعلق بالاقطاعات الضريبية التي يتم اعتمادها.

هناك صعوبات وإشكالات تواجه عملية القياس الخاصة بكل من الإيرادات أو الناتج المحلي والناتجة أساساً من اختلاف طرق القياس والتسجيل المحاسبي المتبع في كل دولة، وحتى بعد صدور الدليل الإحصائي للمالية العمومية (SFP) سنة 2001 والذي وضع مفاهيم نظرية وضوابط ومعايير موحدة لإعداد الإحصائيات الخاصة بالمالية العامة في تقرير شامل صدر سنة 2001، حتى تكون المقارنة ذات دلالة حقيقية و يكون حساب المؤشرات بطريقة موحدة وهذا ما سعت إليه المنظمات الدولية لتوحيد طرق الحساب والتقييم لجميع المؤشرات الاقتصادية والمالية التي يتم نشرها واعتمادها في المقارنات الدولية¹. ومن هذه المؤشرات الضغط الضريبي فقد أصبحت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وكذلك الاتحاد الأوروبي تسعى لتوحيد مكوناته وعناصره وأدخلت في الحساب جميع الاقطاعات الإجبارية الضريبية منها والاجتماعية، لكن عجز الصناديق الاجتماعية عن تلبية متطلبات التغطية الاجتماعية من منح التقاعد وتعويضات الشيخوخة والبطالة جعل الدول الأوروبية تلجأ إلى استخدام جزء من حصيلة الاقطاعات الضريبية في سد عجز هذه الصناديق ومن ثم لم يعد هناك فرق بين الاقطاعات الضريبية والاشتراكات الاجتماعية التي اتخذت صفة الجباية (La fiscalisation des cotisations sociales)، وحتى القوائم المنشورة من طرف هذه الهيئات يتم مراجعتها باستمرار مما يخلق تضارب في الأرقام المنشورة، وهذا ما تمت ملاحظته في النشرة الأخيرة لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في 2014 حيث انخفضت الأرقام بأكثر نقطة عما نشر من قبل، ويعود السبب في تغيير الأرقام إلى التغير في مكونات الاقطاعات الضريبية حيث تم استبعاد الاشتراكات الاجتماعية الاختيارية من الحساب في آخر نشرات المنظمة وهو السبب وراء اختلاف الإحصائيات

¹ Statistiques de finances publiques : Guide d'établissement à l'usage des pays en développement FMI septembre 2011.

Motiver» et «chicoter et « chicoter »: l'économie politique de la pression fiscale en Afrique subsaharienne1.Marc Raffinot Université Paris-IX-Dauphine, EURISCO, chercheur associé à Cipre/Dial.

عن نفس السنة ونفس البلد. وبالنسبة للجزائر ومن أجل أن تكون المقارنة مع الدول الأخرى ذات دلالة سنحاول إضافة الاشتراكات الاجتماعية الإجبارية اعتمادا على منشورات الديوان الوطني للإحصائيات حول إيرادات الصناديق الاجتماعية الثلاثة.

الفرع الثاني: تحليل الضغط الضريبي

سوف نتبع صيغتين لحساب الضغط الضريبي، الأولى باستخدام الإيرادات الجبائية بما فيها الجباية البترولية في البسط أما المقام نستخدم الناتج المحلي الإجمالي بما فيه الجباية البترولية. أما الصيغة الثانية نستبعد الجباية البترولية من الإيرادات الجبائية في البسط، كما نستبعدا من الناتج المحلي في مقام الكسر، وسوف نحصل على نتائج متباعدة تماما كما يوضحه الجدول التالي

الجدول رقم (5-19): تطور مستوى الضغط الضريبي الإجمالي 1992-2013 بصيغتين

الضغط الضريبي 3÷4	الضغط الضريبي 1÷2	PIB/HHYD 4	جباية عادية 3	2PIB	إيرادات جبائية 1	السنوات
16%	33%	668,00	108,80	918,20	302,60	1992
16%	30%	758,00	121,40	1005,00	300,68	1993
19%	31%	948,00	176,70	1274,94	398,87	1994
20%	33%	1238,00	241,99	1743,63	578,13	1995
19%	35%	1500,00	290,00	2256,76	786,00	1996
22%	39%	1404,00	314,00	2243,46	878,76	1997
18%	29%	1806,00	329,30	2444,00	707,84	1998
16%	31%	1935,00	314,76	2825,68	874,62	1999
12%	37%	2962,00	349,50	4123,50	1522,50	2000
14%	32%	2783,00	398,00	4227,10	1354,38	2001
16%	31%	3046,00	482,00	4522,80	1424,00	2002
16%	34%	3383,00	524,92	5252,30	1809,89	2003
14%	34%	4016,00	580,00	6149,10	2064,70	2004
14%	38%	4528,00	640,47	7562,00	2907,47	2005
14%	40%	4976,00	720,88	8501,60	3434,88	2006
14%	37%	5510,00	769,10	9352,90	3477,00	2007
15%	45%	6324,00	958,30	11043,70	4958,60	2008
16%	35%	7121,00	1146,10	9968,00	3474,33	2009
16%	34%	8140,00	1280,50	11991,60	4117,95	2010
15%	36%	9595,00	1448,90	14526,60	5278,60	2011

18%	37%	10579,00	1911,20	16115,40	5965,90	2012
17%	34%	11601,00	2023,60	16569,30	5701,60	2013
16,3	34,8					

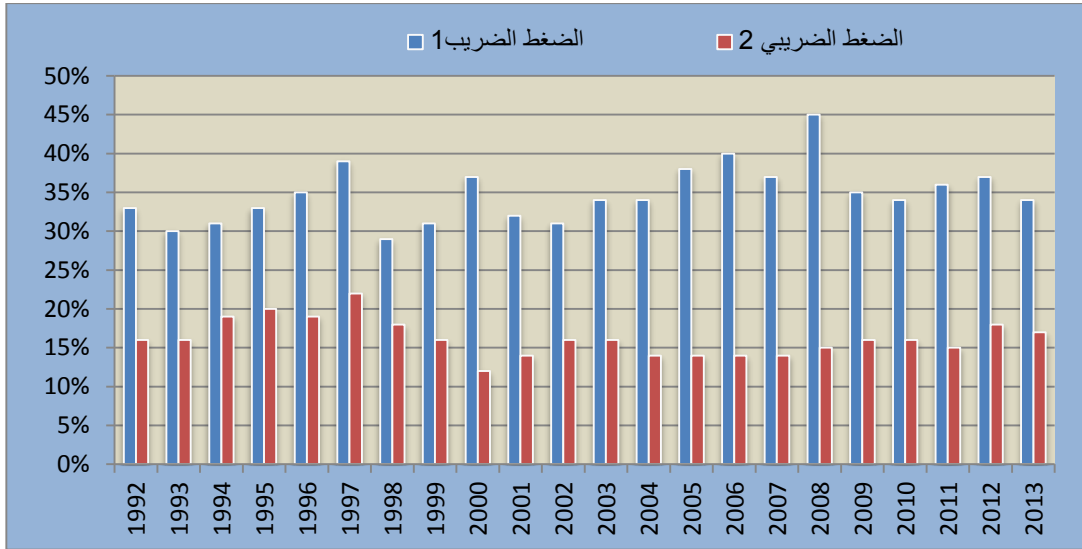
Source : ministère des finances direction générale des prévisions et des politiques. La situation économique et financière.

1. الإيرادات الضريبية = الجباية العادية + الجباية البترولية للموازنة؛
2. الإيرادات الضريبية = الجباية العادية + الجباية البترولية المحصلة (الاختلاف ابتداء من 2000)؛
3. جباية عادية = الضرائب المباشرة + حقوق التسجيل والطابع الضرائب غير المباشرة؛
4. الناتج المحلي الإجمالي خارج المحروقات = الناتج المحلي الإجمالي - القيمة المضافة للمحروقات.

أولاً: الضغط الضريبي الإجمالي الضغط الضريبي (1)

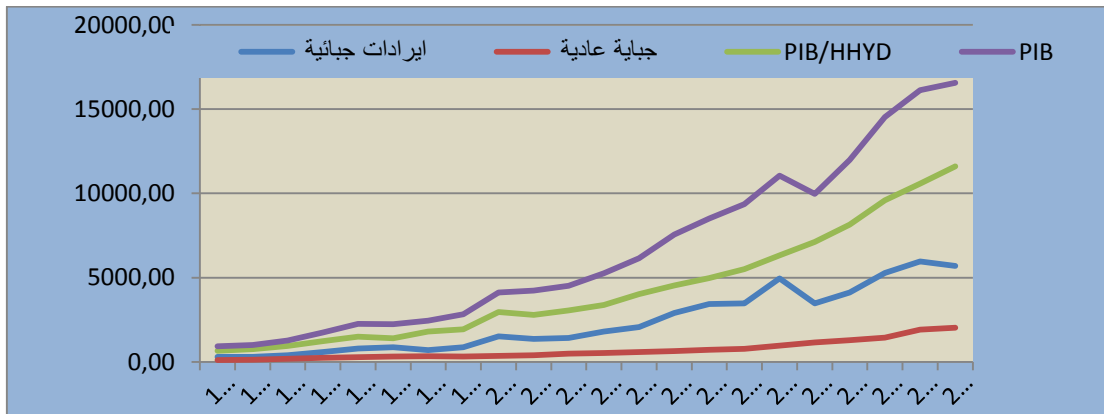
$$100 \times \frac{\text{مجموع الاقتطاعات الضريبية الاجبارية بما فيها الجباية البترولية}}{\text{الناتج الداخلي الاجمالي}} =$$

الشكل رقم (5-23): تطور الناتج المحلي الإجمالي والناتج المحلي خارج المحروقات 1992-2013



المصدر: تم إعداد الشكل اعتماداً على معطيات الجدول السابق

الشكل رقم (5-24): تطور الإيرادات الجبائية والناتج المحلي لشكل رقم تطور الضغط الضريبي 1992-2013



المصدر: تم إعداد الشكل اعتمادا على معطيات الجدول السابق

اهم الملاحظات حول الضغط الضريبي في الجزائر:

1. إن الضغط الضريبي الإجمالي (متوسط فترة الدراسة) بما فيه الجباية البترولية بلغ 34.8% ويتساوى بذلك مع متوسط الضغط الضريبي في مجموعة 34.5 دولة المشكلة لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في سنة 2013؛
2. إن مستوى الضغط الضريبي خلال 22 سنة لم يتعد قليلا عن متوسط الفترة حيث تراوح بين 33% في بداية الفترة و 34% في نهاية الفترة. باستثناء ثلاث سنوات ارتفع خلالها مستوى الضغط إلى حدود 39% سنة 1997 و 40% سنة 2006 و 45% سنة 2008. بينما سجلت أدنى مستوى سنة 1998 بـ 29%.

ثانيا: الضغط الضريبي الفعلي خارج الجباية البترولية

$$\text{الضغط الضريبي الفعلي (2)} = 100 \times \frac{\text{حصيلة الجباية العادية}}{\text{الناتج الداخلي الاجمالي خارج المحروقات}}$$

1. بلغ متوسط خلال الفترة 16%، والملاحظ شبه مستقر خلال فترة 22 سنة. باستثناء سنتين أحدهما حقق اعلى نسبة بمعدل 22% سنة 1997 حين تراجع الناتج المحلي الإجمالي بنسبة (-6%) والثانية أدنى مستوى بـ 12% سنة 2000 حين سجل الناتج القومي اعلى نسبة زيادة بـ 53%؛
2. إن الضغط الضريبي الفعلي يساوى تماما نصف الضغط الضريبي الإجمالي وهذا يعكس مكانة الجباية البترولية ضمن الإيرادات العامة؛
3. الملاحظ من الشكل (المنحنيات) أن الجباية العادية والناتج المحلي خارج الجباية البترولية أكثر استقرارا في تطورهما بحيث يلاحظ اتجاه منحنياهما في اتجاه تصاعدي دون انكسار أو ارتفاع مفرط. على عكس منحنيات الجباية البترولية والناتج المحلي الإجمالي الذي يعرف تذبذبا في تطوره خاصة في سنوات 2007 ثم ارتفع بشكل كبير سنة 2008 ليعود لنفس المستوى سنة 2009.

ثالثا: تحليل الضغط الضريبي الجزئي (حسب مكونات الضرائب)

يعرف بالضغط الضريبي الجزئي حسب العناصر الأساسية للضرائب وهي الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة وحقوق التسجيل ويتضح من الجدول: (5-25)

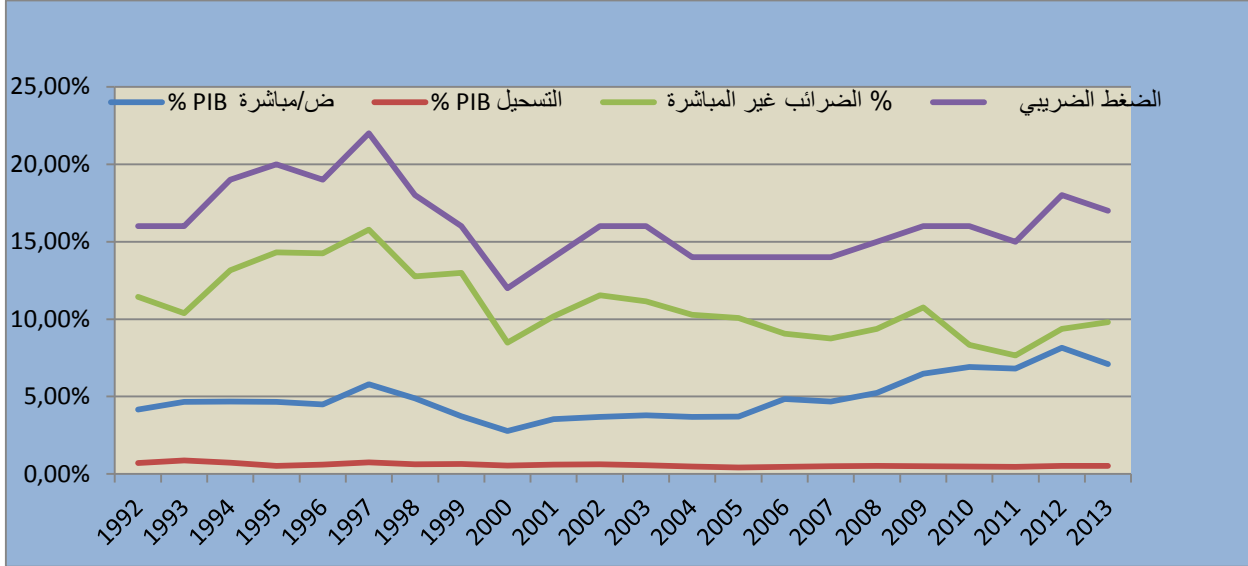
الجدول رقم (5-20): تطور بنية الضغط الضريبي الجزئي سنة 1992-2013

الزيادة السنوية للإيرادات الضريبية	الناتج المحلي الإجمالي	المجموع				الناتج المحلي*	
		الضغط الضريبي	الضرائب غير المباشرة	حقوق التسجيل	الضرائب** المباشرة	PIB/HH	السنوات
-	-	16%	11,44%	0,70%	4,16%	668	1992
12%	13%	16%	10,39%	0,88%	4,65%	758	1993
46%	25%	19%	13,15%	0,73%	4,68%	948	1994
37%	31%	20%	14,32%	0,52%	4,66%	1238	1995
20%	21%	19%	14,25%	0,61%	4,50%	1500	1996
8%	-6%	22%	15,77%	0,76%	5,80%	1404	1997
5%	29%	18%	12,76%	0,63%	4,88%	1806	1998
-4%	7%	16%	12,99%	0,65%	3,73%	1935	1999
11%	53%	12%	8,48%	0,55%	2,77%	2962	2000
14%	-6%	14%	10,17%	0,60%	3,54%	2783	2001
21%	9%	16%	11,55%	0,62%	3,68%	3046	2002
9%	11%	16%	11,14%	0,57%	3,78%	3383	2003
10%	19%	14%	10,28%	0,49%	3,68%	4016	2004
10%	13%	14%	10,08%	0,42%	3,71%	4528	2005
13%	10%	14%	9,07%	0,47%	4,85%	4976	2006
7%	11%	14%	8,74%	0,51%	4,68%	5510	2007
25%	15%	15%	9,38%	0,53%	5,24%	6324	2008
20%	13%	16%	10,75%	0,50%	6,48%	7121	2009
12%	14%	16%	8,33%	0,49%	6,90%	8140	2010
13%	18%	15%	7,65%	0,47%	6,81%	9595	2011
32%	10%	18%	9,38%	0,53%	8,16%	10579	2012
6%	10%	17%	9,81%	0,53%	7,09%	11601	2013
15,2	15,2%	16.41	10,90%	0,58%	4,93%	متوسط الفترة	

Source: ministère des finances direction générale des prévisions et des politiques. La situation économique et financière*

Source : Office National des statistiques, L'Algérie en quelques chiffres résultat Edition 2001 2004, 2005, 2006, 2010,2012**

الشكل رقم (5-25): تطور اتجاه الضغط الضريبي حسب بنية الضريبة



المصدر: تم إعداد الشكل اعتمادا على معطيات الجدول السابق

أهم الملاحظات:

أهم الملاحظات حول بنية الضغط الضريبي حسب الأنواع المختلفة للضرائب:

1. متوسط نسبة الضرائب المباشرة إلى الناتج المحلي الإجمالي خلال الفترة بلغت 5 % بينما تمثل نسبة الضرائب غير المباشرة 11 % أي تمثل الضعف؛
2. حققت الضرائب غير المباشرة أكبر نسبة سنة 1997 حوالي 16 % من الناتج القومي والسبب لا يعود لزيادتها بحيث لم تتجاوز الزيادة السنوية 8 % ولكن لتراجع الناتج المحلي الإجمالي بـ 6 %؛
3. الملاحظة الهامة في بنية الضغط الضريبي الجزائري تبدو واضحة أن هناك اتجاها في تغيير هذه البنية لصالح الضرائب المباشرة وزيادة مكانتها وتتضاءل الفجوة بينهما حين تقترب من بعضها ابتداء من سنة 2009 وتتقاطع سنة 2012 حين تتساوى نسبة الضرائب المباشرة مع نسبة الضرائب غير المباشرة وهذا يعتبر تطور هام في تركيبة النظام الضريبي حين يتجه للاعتماد على الضرائب المباشرة ويعني ذلك بداية تنوع أوعية الضرائب مع تنوع النشاط الاقتصادي أما تراجع الضرائب غير المباشرة فيعود إلى التخفيضات التي مست الرسوم الجمركية حين أبرمت الجزائر اتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوروبي الذي يشترط رفع القيود على منتجات الاتحاد للدخول إلى الجزائر أو تطبيق تعريفه منخفضة وهذا ما نلاحظه في تراجع نسبة الرسوم الجمركية من نسبة 5.6 % سنة 1966 إلى 3.34 % سنة 2013 وتشكل هذه البنية أحد الخصائص الرئيسية للنظم الضريبية في الدول النامية؛

4. هناك تذبذب في تطور حصيلة الضرائب من خلال نسب الزيادة السنوية التي تراوحت بين 4% سنة 1999 و 46% سنة 1994 ولكن في اغلب السنوات تراوحت بين 10% و 20%.

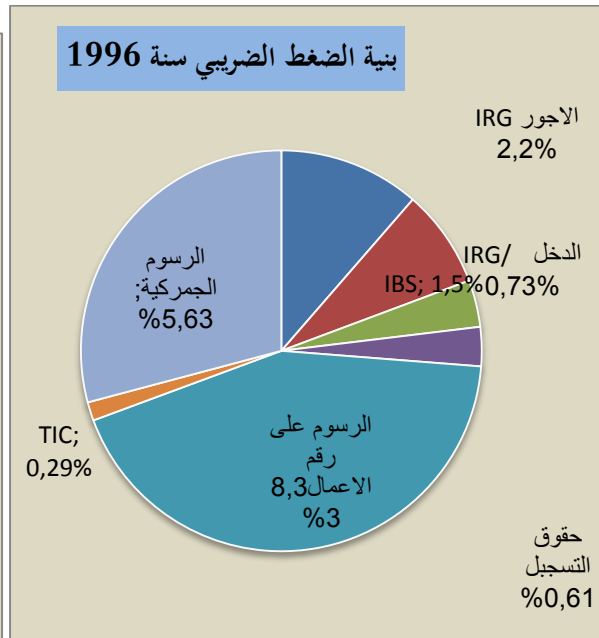
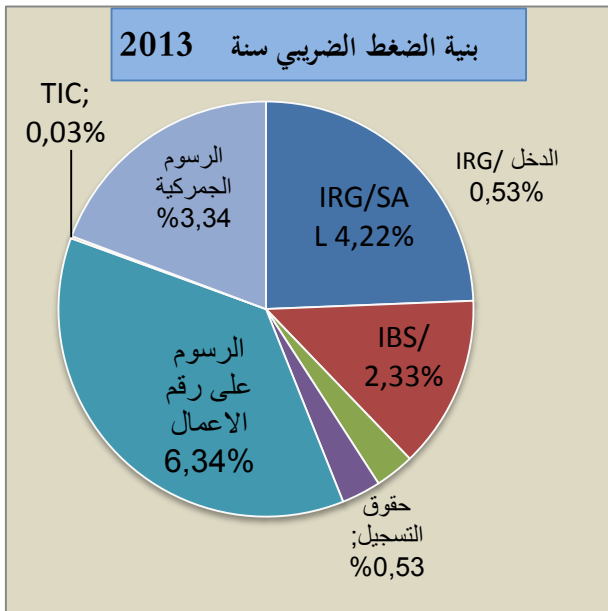
البنية التفصيلية لمجموع الضرائب المشكلة للنظام الضريبي الجزائري:
الجدول رقم (5-21): التركيبة التفصيلية لمكونات الجباية في الجزائر:

السنوات	المجموع	IRG/SAL	IBS	IRG/REVENU	d/enregist	TCA	TIC	D/DOUANE
1996	19.2	2,20%	1,53%	0,73%	0,61%	8,33	0,29	5,63%
2013	17.42	4,22%	2,33%	0,53%	0,53%	6,34	0,03	3,44%

تتضح من خلال الشكلين التاليين:

الشكل رقم (5-27) بنية الضغط سنة 2013

الشكل رقم (5-26): بنية الضغط سنة 1996



Les prélèvements obligatoires en France (en % du PIB) 2003 TVA 6,9 Tipp 2 1,5 Impôt sur le revenu 3 Impôt sur les sociétés 2,2, autres impôts nationaux 1,8 Taxe professionnelle 1,2 Taxe foncière 1,1 Taxe d'habitation 0,7 Autres taxes locales 2,1 CSG 4,1 Cotisations sociales 16,1 Autres 1,6 Total 43,8

في سنة 1996: تحتل الرسوم على رقم الأعمال الأهمية النسبية بـ 8.6% ثم تليها الرسوم الجمركية بـ 5.6% وتأتي

الضرائب على الأجرور في المرتبة الثالثة بـ 2.2% وتليها الضريبة على أرباح الشركات بـ 1.5% بينما لا تتجاوز نسبة

الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين من غير الأجرور 0.73%.

في سنة 2013: حافظت الرسوم على رقم الأعمال على الصدارة بـ 6.64% وأصبحت الضرائب على الأجرور في المرتبة

الثانية بـ 4.22% ثم تأتي الرسوم الجمركية في المرتبة بـ 3.34% كما تحسنت نسبة الضريبة على أرباح الشركات من 1.5%

إلى 2.33% سنة 2013 وهذه النسب تكشف عن تغيرات هامة في هيكل وبنية النظام الضريبي.

أهم ملاحظة هي المساهمة الضعيفة التي تمثلها الضرائب على دخل الأشخاص الطبيعيين من غير الأجراء بـ0.73% سنة 1996 ولم تتجاوز 0.53% سنة 2013 وهذا يطرح أسئلة كبيرة حول هذه المكانة التي تشكلها هذه الضريبة خاصة وانها تفرض على 5 أصناف من الدخول التي يحققها الأفراد من نشاطاتهم المختلفة خاصة الأنشطة التجارية والصناعية والخدمية والمهن الحرة.

المبحث الثالث مستوى الضغط الضريبي في الجزائر ضمن محيطها الإقليمي والعالمي

لا يمكن الحكم على مستوى الضغط الضريبي من خلال تطوره إلا إذا كانت هناك مرجعيات يمكن الاستدلال بها للحكم على مستوى الضغط الضريبي في الجزائر ومن تم نقوم بعرض معطيات حول مستوى الضغط الضريبي في بلدان العالم النامية والمتقدمة، ومن اجل أن تكون المقارنة ذات دلالة نحاول أن نوحّد أدوات القياس من خلال حساب الضغط الضريبي في الجزائر بنفس معطيات الدول المتقدمة والتي أدخلت عنصر الاشتراكات الاجتماعية وأصبح يطلق على المجموع الاقتطاعات الإجبارية دون ذكر الضريبة les prélèvements obligatoires .

المطلب الأول: الضغط الضريبي الفعلي

يتم حساب الضغط الضريبي وفق الصيغة الرابعة السابق ذكرها وهي:

$$\text{الضغط الضريبي} = \frac{\text{الجباية العادية} + \text{الاشتراكات الاجتماعية الاجبارية}}{\text{الناتج الداخلي الاجمالي خارج المحروقات}}$$

- الضرائب المباشرة = الضرائب على الدخل + الضرائب على راسم المال + حقوق التسجيل والطابع؛
 - الضرائب غير المباشرة = الرسم على رقم الأعمال + الرسوم الجمركية + الرسوم النوعية الأخرى؛
 - الاشتراكات الاجتماعية = حصيلة الاشتراكات الاجتماعية المحصلة من طرف الصناديق الاجتماعية¹.
- الصعوبة تكمن في عدم توفر احصائيات رسمية حول الاشتراكات الاجتماعية ، لذلك حاولنا تجميعها من المنشورات الرسمية للدويان الوطني للاحصائيات ضمن نشرة خاصة .

¹ الاشتراكات الاجتماعية = مجموع حصيلة الصناديق الاجتماعية: (الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية CNAS و

الصندوق الوطني لغير الأجراء CASNOS،

الجدول رقم (5-22): حساب معدل الاقتطاعات الإجبارية في الجزائر PIB % 2013-2003

الضغط الضريبي	الإشتراكات PIB %	% PIB /ض/غ/ مباشرة	% PIB التسجيل	% PIB /ض/ مباشرة	PIB/H,H	الإشتراكات الاجتماعية	ض/غ/ /ض/ مباشرة	حقوق التسجيل	ض/مباشرة	السنوات
%24,44	9%	11,14	0,6%	3,78%	3383	303	376,83	19,28	127,91	2003
%23,44	9%	10,28	0,5%	3,68%	4016	361	412,92	19,58	147,98	2004
%22,92	9%	10,08	0,4%	3,71%	4528	394	456,63	19,16	168,14	2005
%22,50	8%	9,07%	0,5%	4,85%	4976	404	451,24	23,53	241,22	2006
%22,38	8%	8,74%	0,5%	4,68%	5510	465	481,75	28,1	258,1	2007
%23,88	9%	9,38%	0,5%	5,24%	6324	552	593,12	33,6	331,51	2008
%26,29	9%	10,75	0,5%	6,48%	7121	610	765,71	35,81	461,2	2009
%24,90	9%	8,33%	0,5%	6,90%	8140	748	677,7	39,65	561,82	2010
%25,25	10%	7,65%	0,5%	6,81%	9595	989	734,23	45,18	653,88	2011
%28,41	10%	9,38%	0,5%	8,16%	10579	1094	992,3	56	862,9	2012
%27,08	10%	9,81%	0,5%	7,09%	11601	1120	1137,8	62	822,5	2013
%24,68	9,51	9,51	0,5				5,58%	5	متوسط الفترة	

* CNR: Données extracomptables et toutes gestions confondues (Retraites + Retraite anticipée).

ALGERIE en quelque chiffre ONS N 40 résultat 2004-2010 édition 2010

Source: é Source : Ministère du Travail et de la Sécurité Sociale 1 2001: Chiffres révisés (voir AQC n° 32).

المصدر: تم تشكيل الجدول من معطيات سابقة + الاشتراكات الاجتماعية

من الجدول السابق يتضح أن مستوى الضغط الضريبي في الجزائر:

1. مستوى الضغط الضريبي في الجزائر بإدراج الاشتراكات الاجتماعية يتراوح بين (22.38 سنة 2007 و 28.41 سنة 2012) وتشكل الاشتراكات الاجتماعية أكبر نسبة بـ 10 متقدمة عن مساهمة الضرائب غير المباشرة يتساوى مع مستوياته في الدول المنتقلة حديثا إلى اقتصاد السوق لأوروبا الشرقية ويتساوى مع مستوى الضغط في الدول الأكثر ليبرالية (اليابان - الولايات المتحدة)؛
2. أكثر ارتفاعا من مستوى الدول الإفريقية والنامية علما أن مؤشرات هذه الدول لا تحتوي على الاقتطاعات الخاصة بالاشتراكات الاجتماعية؛
3. تتجاوز قليلا مستويات محيطها الإقليمي خاصة الدول الإفريقية وتقترب من مستويات الضغط الضريبي لدول شرق أوروبا التي انتقلت إلى اقتصاد السوق. وتتساوى مع مستوى الضغط الضريبي للدول المتقدمة ذات الاتجاه الليبرالي مثل اليابان والولايات المتحدة. ولكنها بعيدة عن مستوى الضغط في دول الديمقراطيات الاجتماعية

لشمال أوروبا والتي وصل فيها الضغط الضريبي إلى ضعف مستوى الجزائر. وكذلك بعض الدول مثل فرنسا وبلجيكا ذات التوجه الاجتماعي والتدخل الواسع للدولة في مجال الخدمات العامة وخاصة التأمينات الاجتماعية.

المطلب الثاني: مقارنة الضغط الضريبي داخل محيطها الإفريقي ومستواها الاقتصادي

اغلب الدول الإفريقية وحتى أمريكا اللاتينية مازال تعتمد في حساب الضغط الضريبي دون الاشتراكات الاجتماعية لذلك نجد مستوى الضغط الضريبي لا يتعدى 20 % وتوجد الجزائر في المرتبة الأولى إفريقيا. وهو نفس المستوى لدول أمريكا اللاتينية باستثناء البرازيل بمستوى 38.8.

الجدول رقم (5-23): تطور الضغط الضريبي في كل من إفريقيا وأمريكا اللاتينية

دول أمريكا اللاتينية 19 الضغط الضريبي		الدول الإفريقية 16 سنة 2009 الضغط الضريبي	
11.00%	هايتي	14.5%	كينيا
19%	الكرايب	15.6%	مالاوي
10.6%	بنما	16.2%	ليبيريا
11.9%	غواتيمالا	14.9%	بنين
13.20%	الأكوادور	15.3%	التوغو
13.3%	السلفادور	15.7%	المزنبق
14%	كوستاريكا	14.3%	غينيا
15%	الدومينيك	16.7%	مالي
15.1%	بيرو	15.7%	تنزانيا
15.6%	هندوراس	10.1%	غامبيا
17.1%	الشيلي	11.4%	بورا ندي
17.8%	نيكاراغوا	11.4%	بوركينافاسو
20.5%	المكسيك	13%	الكونغو
22.9%	الأرجنتين	10.7%	تشاد
23%	كولومبيا	11.1%	النيجر
23.1%	الأرغواي	10.9%	اغندا
25%	فنزويلا	12.8%	المتوسط
27%	بوليفيا	16.3	الجزائر
38.8%	البرازيل		

%19.66

المتوسط

المتوسط

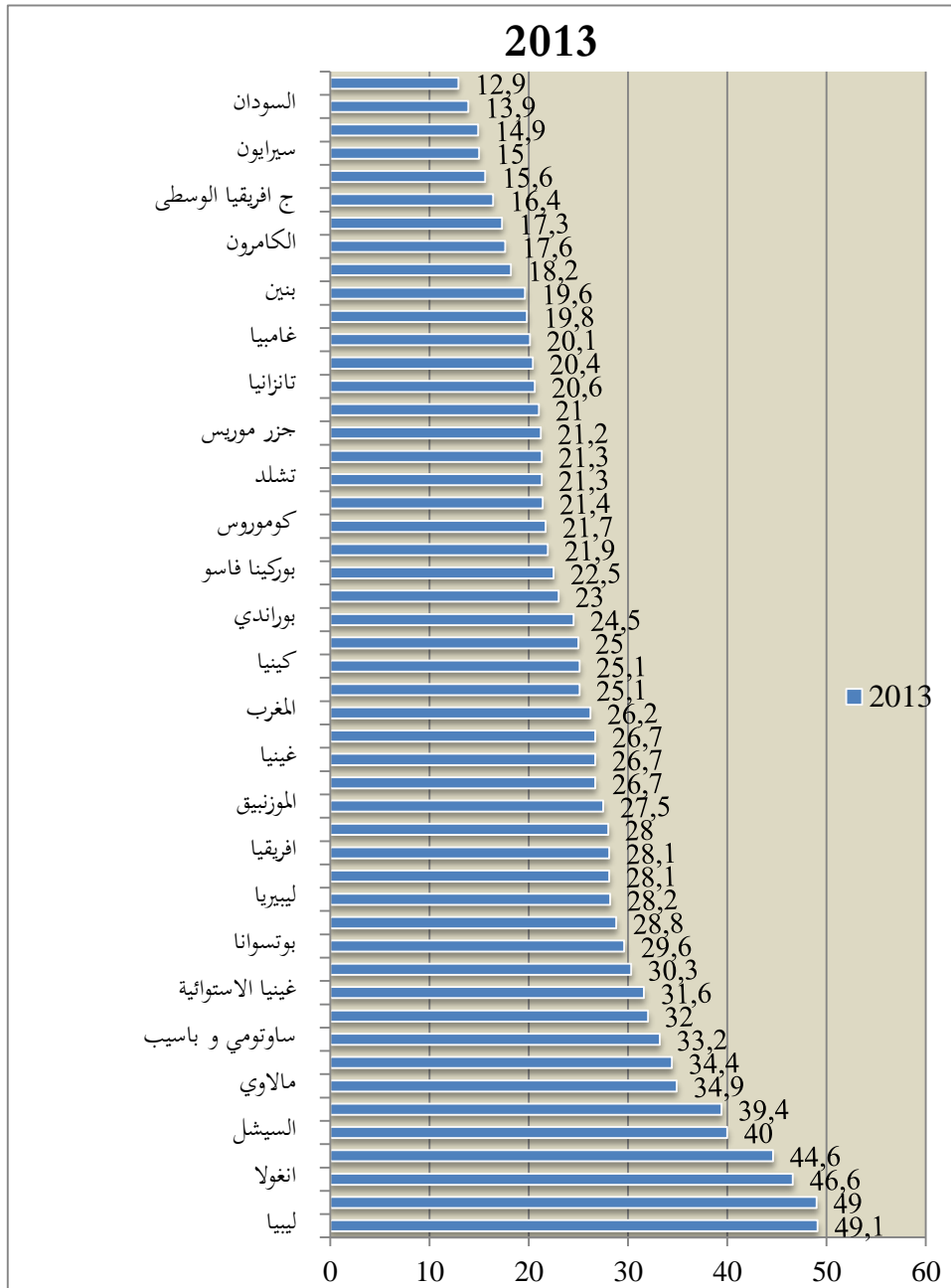
FONDS MONETAIRE INTERNATIONAL Mobilisation des recettes dans les pays en développement

Préparé par le Département des finances publiques Approuvé par Carlo Cottarell 8 Mars 2011 .

RÉPUBLIQUE D'HAÏTI, Ministère de l'Économie et des Finances (MEF), Direction des Études économiques (DEE)

Service d'analyse de politique fiscale (SAPF, BULLETIN FISCAL 2013, p 10.

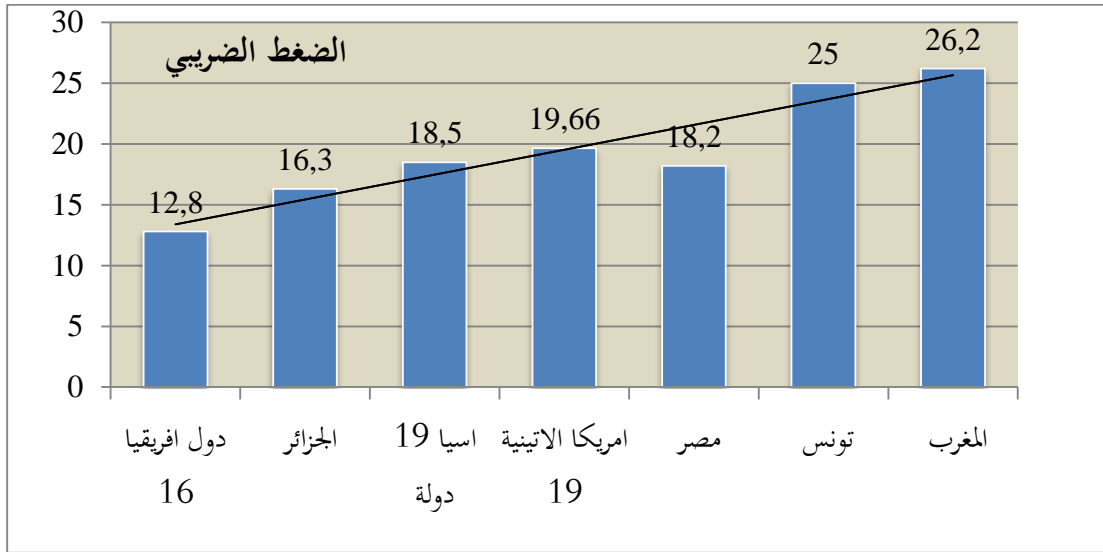
الشكل رقم (5-28): تطور الضغط الضريبي في إفريقيا



Source: The heritage Foundation-2009 Index of Economic Freedom

نبدأ بمقارنة الضغط الضريبي الإجمالي للجزائر ضمن محيطها الإقليمي (القارة الإفريقية) ودول آسيا وأمريكا الجنوبية والتي تعتمد في حسابها للضغط الضريبي على الاقتطاعات الجبائية فقط دون الاشتراكات الاجتماعية مما جعل البعض يفرق بين المؤشرين حيث يطلق على الأول الضغط الضريبي بينما يطلق على الثاني: نسبة الاقتطاعات الإجبارية إلى الناتج المحلي.

الشكل رقم (5-29): العبء الضريبي في الجدول تطور الضغط الضريبي في القارة الإفريقية



Source: The heritage Foundation-2009 Index of Economic Freedomoures international Bureau of fiscal documentation IBFD; 2013 (www.ibfd.org)

اهم الملاحظات:

من خلال الشكل رقم (5-28) إن العبء الضريبي في الجزائر يشكل متوسط بين الدول الإفريقية ودول أمريكا اللاتينية (19.66+12.8) ÷ 2 = 16.23 بمعنى أننا أعلى من مستوى الدول الإفريقية بثلاث نقاط و أقل من مستوى الدول أمريكا اللاتينية بنفس الفرق ولسنا بعيدين عن مستوى الدول الآسيوية.

المقارنة الدولية تستدعي توحيد الإحصائيات الخاصة بالاقتطاعات الإجبارية المعتمدة في حساب الضغط الضريبي ذلك أن الدول المتقدمة لجأت إلى إدخال الاشتراكات الاجتماعية في حساب الضغط الضريبي بداية من التسعينات. ويتم مراجعة إحصائيات الدولة وتنقيحها مما يجعل الإحصائيات المنشورة تختلف من فترة لأخرى وهذا ما لاحظنا بين منشورات سنة 2013 حول الضغط الضريبي التي تنشره منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لمجموع الدول الأعضاء وبين ما نشرته سنة 2014 لنفس الدول فقد انخفض الضغط الضريبي بنقطة إلى بنقطتين بالنسبة لبعض الدول بين النشرات قبل 2014 والنشرة الأخيرة فقد أشارت سنة 2012 أن متوسط الضغط الضريبي لدول الأعضاء هو 35 % بينما أشارت نشرة 2014 إلى أن متوسط نفس السنة لا يتعدى 34.1 %.

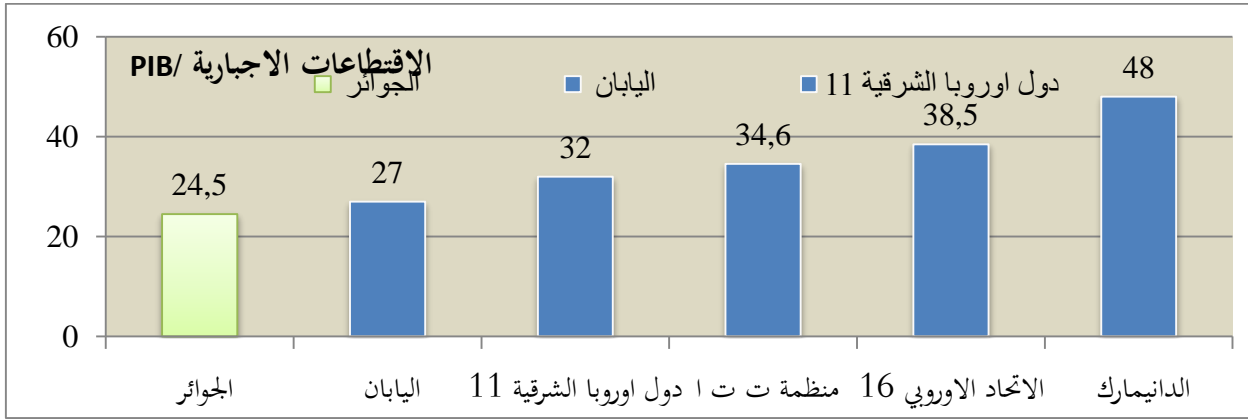
لقد أعادت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية حساب الضغط الضريبي لكل دول الأعضاء من 1965 بإدراج الاشتراكات الاجتماعية والاقتطاعات الإجبارية ذات الطابع الاجتماعي التي يتحملها عنصر العمل سواء يتحملها رب

العمل أو العامل خاصة أنها أصبحت تشكل نسب هامة من مجموع الاقتطاعات الإجبارية ولم يعد التفرقة بين الاقتطاعات ذات الطابع الضريبي والاقتطاعات الإجبارية ذات الطابع الاجتماعي بالرغم من الاختلافات في الأسس النظرية واستخدام كل منها.

المطلب الثالث: المقارنة مع الدول الكبرى (منظمة التعاون والتنمية والاتحاد الأوروبي)

تحليل المستوى العام للضغط الضريبي يوضح مجموعة حقائق منها أن مستوى الضغط الضريبي لا يعبر بالضرورة عن جهد ضريبي مبذول لتحصيل الضرائب وإنما تتدخل عوامل أخرى تتعلق بالمذهب المتبع وسياسة المالية العامة. وهو ما نلاحظه بالنسبة لليبيا والولايات المتحدة حيث ينخفض بهما الضغط الضريبي.

الشكل رقم (5-30): مستوى الضغط في الجزائر مع دول مختلفة من العالم



Source ; Jean-François Brun, Gérard Chambas et Jean-Louis Co Recettes publiques des pays en développement Méthode d'évaluation

ملاحظات:

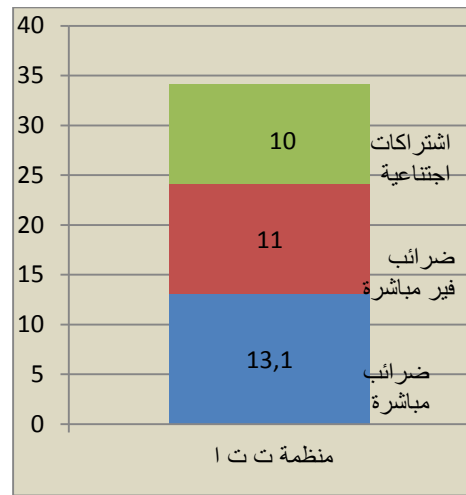
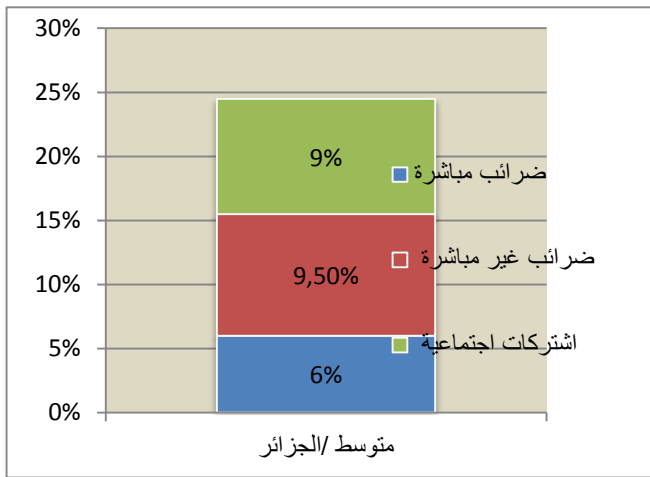
- ترتيب الجزائر في محيطها الإفريقي في مرتبة تزيد عن متوسط الدول الإفريقية بـ 3 نقاط (16.8%) مقابل (13.5%)؛
- مستوى الضغط الضريبي في إفريقيا والجزائر يبقى الأضعف مقارنة بمستواه في كل من آسيا بـ 18.5% وأمريكا اللاتينية بـ 21%؛
- مكانة الجزائر بالنسبة للعالم المتقدم (منظمة التعاون والتنمية أو الاتحاد الأوروبي) الذي يعتمد في قياس الضغط بإضافة الاشتراكات الضريبية تبقى بعيدة عن المستوى العالمي ولم تصل حتى الدول الأقل تطور التي التحقت حديثا بالاتحاد الأوروبي (دول أوروبا الشرقية 11) حيث بلغ 32% ولم يتجاوز 24.6% في الجزائر.

ملاحظة حول الضغط الضريبي لـ 17 دولة إفريقية:

إن الضغط الضريبي تراجع بشكل كبير بين 2005 و 2012 بشكل ملفت من 16.5 % ولم يتجاوز % 12 سنة 2010.

المقارنة الزمنية لمعرفة الاتجاه والتطور - عبر الزمن

الشكل رقم (5-31): بنية الضغط الضريبي لمجموعة من دول العالم حسب الأنواع المختلفة للضرائب سنة 2013 المحلي



تطور بنية الضغط الضريبي

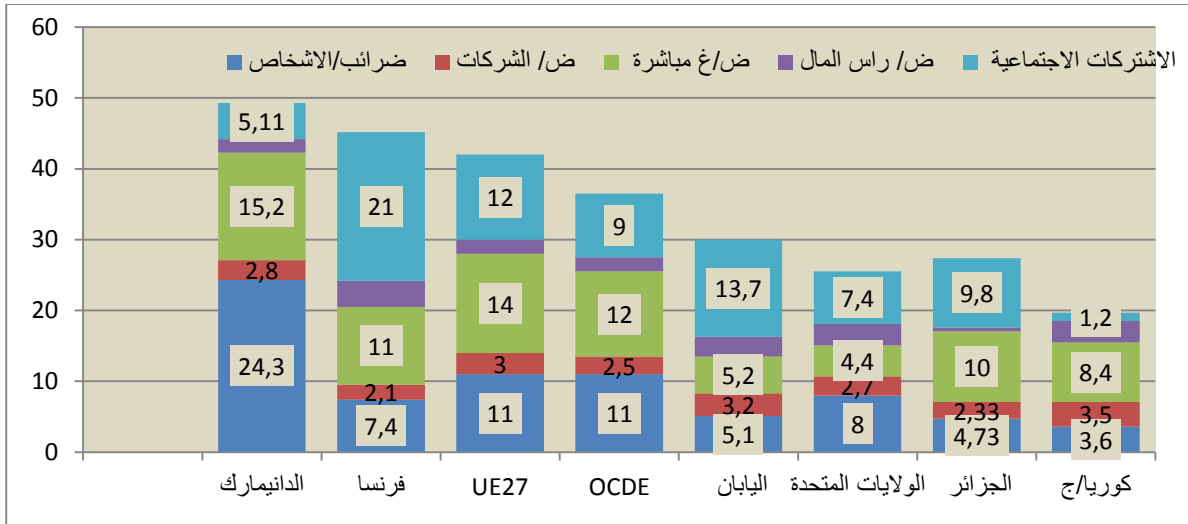
المصدر: تم إعداد الشكل اعتمادا على معطيات الجدول السابق

الجدول رقم (5-24): ركائز النظم الضريبية في بعض الدول المتقدمة

الدولة	الضرائب على الأشخاص الطبيعيين	الضرائب على الشركات	الضرائب غير المباشرة	الضريبية على رأس المال	الاشتركاك الاجتماعية
الداينمارك	24,3%	2,8%	15,2%	1,9%	5,1%
فرنسا	7,3%	2,1%	11,0%	3,7%	21,0%
الاتحاد الأوروبي UE27	11,0%	3,0%	14,0%	2,0%	12,0%
منظمة التعاون والتنمية OCDE	11,0%	2,5%	12,0%	2,0%	9,0%
اليابان	5,1%	3,0%	5,2%	2,8%	13,7%
الولايات المتحدة	8,0%	2,7%	4,4%	3,0%	7,4%
الجزائر	4,7%	2,3%	10,0%	0,5%	9,8%
كوريا / ج	3,6%	3,5%	8,4%	3,0%	1,2%

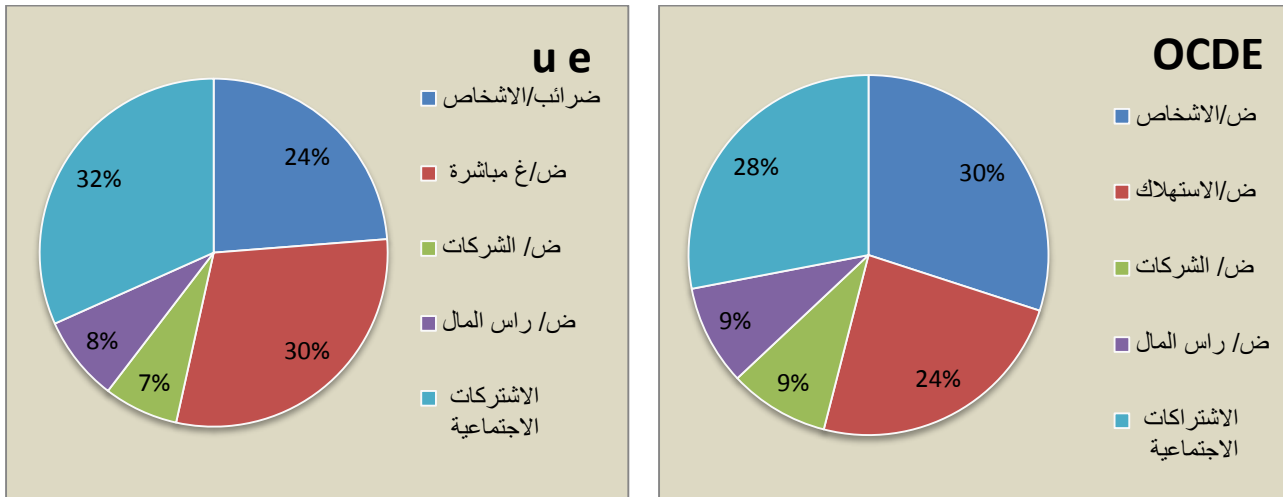
Source: Recettes fiscales: Tableaux comparatifs, Statistiques fiscales de l'OCDE (database) <http://dx.doi.org/10.1787/tax-gds-serv-table-2013-1-f>. Dernière mise à jour: 17 janvier 2014 ; responsabilité: <http://oe.cd/disclaimer>

الشكل رقم (5-33): بنية الضغط الضريبي لبعض دول العالم حسب الأنواع المختلفة للضرائب سنة 2013



المصدر: تم إعداد الشكل اعتمادا على معطيات الجدول السابق

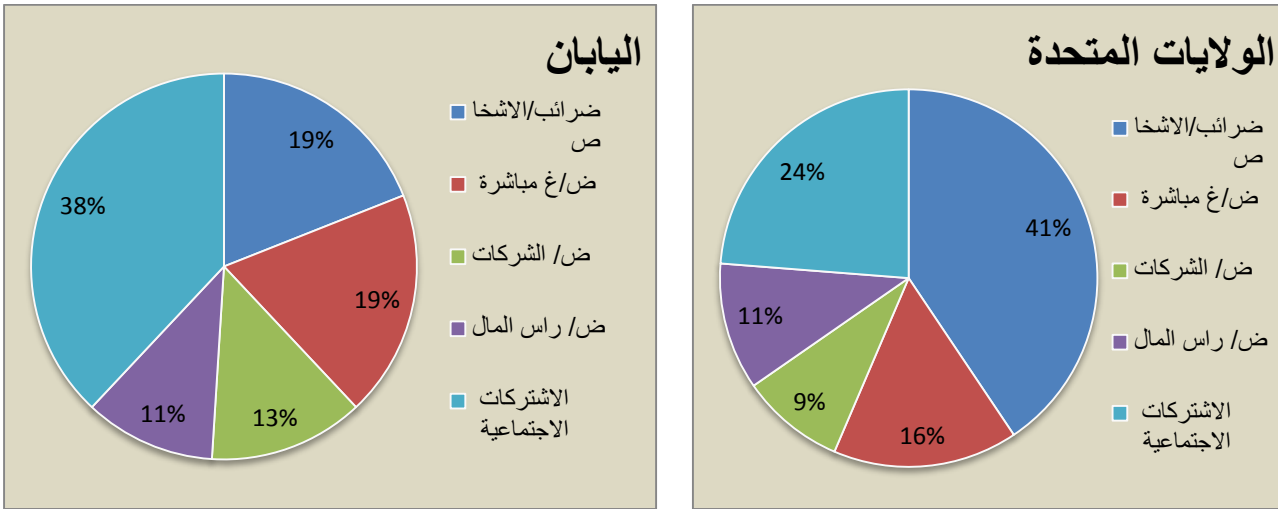
الشكل رقم (5-34): مقارنة بين بنية الأنظمة الضريبية لنماذج معينة من الدول



أنظمة ضريبية تعتمد على ثلاث أعمدة تشكل أكثر من 80 (ضرائب الأشخاص، ضرائب غير مباشرة، الاشتراكات).

المصدر: تم إعداد الشكل اعتمادا على معطيات الجدول السابق

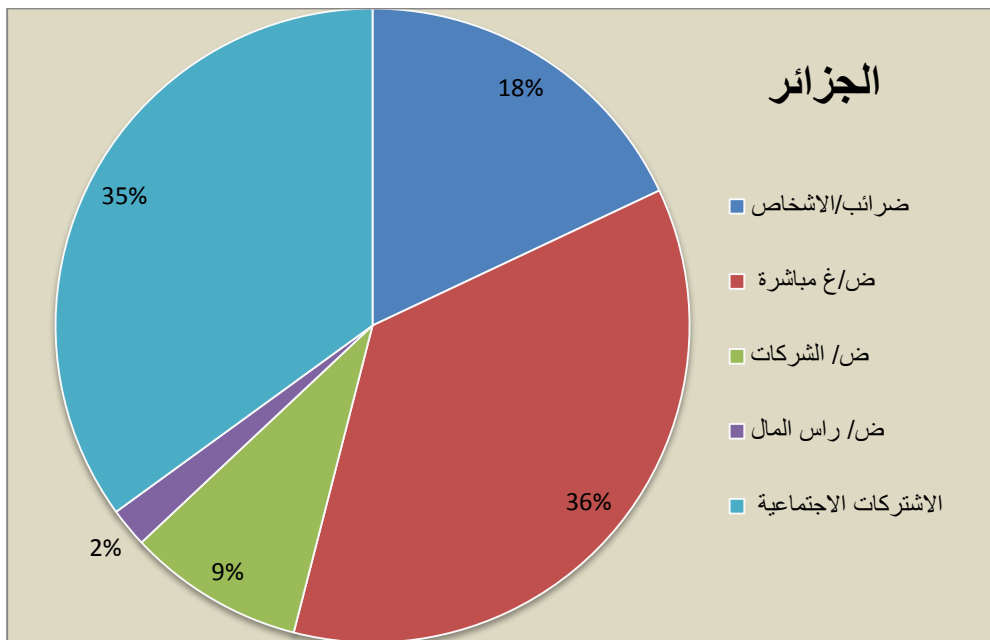
الشكل رقم (4-35): نموذج الأنظمة الضريبية التي تعتمد على ضرائب الأشخاص



المصدر: تم إعداد الشكل اعتمادا على معطيات الجدول السابق

الشكل رقم (4-36): بنية النظام الضريبي الجزائري

أنظمة ضريبية تعتمد على ضريبة رئيسية (1) (ضريبة الأشخاص 2) الاعتماد على الاشتراكات الاجتماعية



المصدر: تم إعداد الشكل اعتمادا على معطيات الجدول السابق

يمكن الخروج بثلاث نماذج:

الجدول رقم (5-25): نماذج الأنظمة والسياسات الضريبية للدول المتقدمة

النموذج الأول: ثلاثي الركائز: دول الاتحاد الأكثر تطورا فرنسا - بلجيكا	النموذج الثاني: ثنائي الركائز: دول الاتحاد الأوروبي المنظمة حديثا	النموذج الثالث: أحادي الركائز: الأمريكي - الياباني
الضرائب على الأشخاص الطبيعيين 30%	الضرائب غير المباشرة 36%	الضرائب على الدخل USA 40% الاشتراكات الاجتماعية 38%
اشتراكات اجتماعية 28%	الاشتراكات الاجتماعية 35%	اشتراكات اجتماعية 24 ضرائب غير مباشرة 16 = 40%
ضرائب غير مباشرة 24%	ضرائب الأشخاص 18 ضرائب الشركات 9 = 27%	
المجموع الجزئي 82%	المجموع الجزئي 98%	المجموع الجزئي 80%
باقي الضرائب 9+9 = 18%	باقي الضرائب 2%	الباقي ضرائب 9+11 = 20%
المجموع 100%	المجموع 100%	المجموع 100%

المصدر: تم إعداد الشكل اعتمادا على معطيات الجدول السابق

الفرع الثاني المعدلات الفعلية (TI¹) Les taux d'imposition implicites

يقيس متوسط العبء الضريبي الحقيقي على مختلف أنواع الدخول أو الأنشطة الاقتصادية (أي العمل، الاستهلاك، أو على رأس المال) يعبر عن نسبة الإيرادات المجمعة بالنسبة لأوعيتها الممكنة².

$$\frac{\text{حصيلة الضرائب على الاجور} + \text{الاشتراكات الاجتماعية}}{\text{كتلة الاجور}} = \text{المعدل الفعلي للضرائب على العمل}$$

المعدل يتم حسابه من خلال:

البسط يشمل عن كل الضرائب المباشرة والاشتراكات الاجتماعية المحصلة من دخول العمل.

¹ Commission européenne Eurostat communiqué de presse 68/2013 29/04/2013.

بينما المقام يمثل المكافآت الإجمالية للعمال الذين يعملون في إقليم الدولة.

$$\frac{\text{حصيلة على للضرائب على الاستهلاك}}{\text{حجم استهلاك الاسر}} = \text{المعدل الضمني للاستهلاك}$$

$$\frac{\text{حصيلة على للضرائب على الادخار}}{\text{تقديرات المال راس}} = \text{المعدل الضمني لراس المال}$$

الجدول رقم (5-26): تطور المعدل الضمني Le taux d'imposition implicite لعنصر العمل للفترة 2003-2013 الوحدة مليار

السنوات	2003	2007	2010	2013
حصيلة الضرائب على الأجور	60	122	245	489
الاشتراكات الاجتماعية	303	466	748	1120
لمجموع (البسط)	363	588	993	1 609
الأجور السنوية (المقام)	1137.5	1721	2907	4343
المعدل الضمني	32%	34%	34%	37%

الجدول رقم (5-27): مقارنة المعدلات الضمنية للأجور والاستهلاك ورأس المال بين الجزائر مع بعض الدول الأوروبية

	المعدلات الضمنية Les taux d'imposition implicites		
	الأجور	الاستهلاك	راس المال
الاتحاد الأوروبي	37	20	30
الدانمارك	34	31	37
فرنسا	38	20	44
بولونيا	32	20	18
الجزائر	35	17	5

ONS@ons.dz stat@ons.dz activité, emploi & chômage n 653 Site web http://ons.dz

L'Algérie en quelques chiffres: résultats / 2007/2008/2009 Office National des Statistiques

الملاحظ أن المعدل الضمني لعنصر العمل يساوي أو يعادل مستوى الدول الأوروبية 35 للجزائر مقابل 37 في الدول الأوروبية سنة 2013. أما بالنسبة للاستهلاك فانه يقترب من دول الاتحاد الأوروبي. ولكنه بعيدا عن نموذج دول الشمال. كما توضح الدراسات المعمقة المنجزة في إطار استراتيجية م ت ت ا للتشغيل فإن ثقل الجباية على الدخول الأجرية المميزة في الدول حيث النفقات العامة مرتفعة تخلق فروق هامة بين التكلفة الحقيقية للعمل بالنسبة لأرباب العمل والمكافآت الصافية الفعلية التي يحصل العامل.

هذه الظاهرة خاصة في عدد كبير من دول الاتحاد الأوروبي وكذلك الدول في المرحلة الانتقالية. إذا كانت العلاقة بين الشركاء الاجتماعيين والقيود التنظيمية والتحويلات الاجتماعية مثل العبء الضريبي لا يتحمله العمال كله فإن المؤسسات مدعوة إلى تقليص استعمال اليد العاملة.

ويتم اللجوء إلى استبدال العمالة الأقل تأهيلاً: بعوامل إنتاج، بتخفيض الأنشطة أو تحويلها للدول التي تعرض تكاليف أجرية منخفضة بالنسبة لمستوى معين من التأهيل والمهارة.

في المقابل عندما تنعكس الضريبة والاشتراكات الاجتماعية على الأجور يمكنهم تخفيض التحفيز للبحث عن عمالة أو العمل أكثر. غير انه إذا كان التشريع الجبائي لا يتم تطبيقه بطريقة صحيحة. فان المؤسسات والعمال يمكنهم المرور إلى السوق الموازي. إلا إذا كانت التدابير المتخذة لاستدراك هذا المشكل تبدو مفيدة. أمام عائق تكلفة اليد العاملة المفرطة الكثير من الدول الاتحاد الأوروبية (بلجيكا، إسبانيا، فرنسا، اليونان) حفظنا الاشتراكات الاجتماعية بالنسبة للأسس الضعيفة هذه التدابير عادة تبرر على أنها فعالة على أساس خلق فرص عمل¹.

بالنسبة للعمال الأقل تأهيلاً الكثير من الدول في الاتحاد الأوروبي وضعت القرض الضريبي للدخول الأجرية من أجل رفع النشاط الذي ينخفض فيه الأجر متبعة المثال الأمريكي، كندا، فنلندا، فرنسا.

هذه القروض الضريبية تشجع خاصة رب العمل إذا ترجم في اجر في مستوى معقول. إذا أخذنا أن الاستفادة من القرض الضريبي تعود لرب العمل.

خلاصة الفصل الخامس: حول الأداء المالي والضغط الضريبي

1. تسيطر الجباية البترولية على النسبة الكبرى لإيرادات الميزانية، والملاحظ أن السياسة المتبعة بعد إنشاء صندوق

ضبط الإيرادات سنة 2000 تعتمد على تخصيص ما يقرب من نصف الإيرادات المحصلة من الجباية البترولية لهذا الصندوق، حيث بلغت حصيلة الجباية البترولية في الفترة (1992-2013) 34258 ألف مليار تم تخصيص نصفها للموازنة العامة بمبلغ 19703 ألف مليار في حين لم تتجاوز حصيلة الجباية العادية مبلغ 15141 ألف مليار؛

2. سيطرة الضرائب غير المباشرة بنسبة 66 % من الحصيلة الإجمالية للضرائب خلال الفترة 1992-2013 بينما لم تتجاوز حصيلة الضرائب المباشرة 30 %. وهذه التركيبة تعكس واقع هياكل اقتصادية واجتماعية وإدارية متخلفة وبيئة متواضعة. حيث لا يوفر النشاط الاقتصادي الواسعة والمتنوعة لاقطاع الضرائب المباشرة إضافة إلى العجز؛

3. إن نصف الضرائب على الدخل يتم تحصيلها من الضرائب على الأجور حيث بلغت النسبة المتوسطة لمساهمة الضريبة على الأجور (دخول العمل) 48% خلال الفترة بينما تساهم الضريبة على الشركات ب 38% ولا تتجاوز مساهمة الأفراد من غير الأجراء 14% وهذه التركيبة تحتاج إلى تحليل أكثر لمعرفة العناصر التي تحدد حصيلة كل ضريبة خاصة الضرائب على الأجور؛

4. يساهم الرسم على القيمة المضافة بثلاثي الحصيلة الكلية ب 64 % بينما تشكل الرسوم الجمركية الثلث الباقي بحوالي 33.5 % خلال الفترة (1992-2013).

¹ Fiscalité et performances du marché du travail et des marchés de produits 12/20 La lourde taxation des revenus salariaux décourage l'emploi, en particulier en Europe



الفصل السادس : تقييم

سياسة تسيير الاصلاحات

الضريبية



الفصل السادس: تقييم سياسة تسيير الاصلاحات الضريبية

من المؤكد أن الجباية هي أحد عوامل التنمية في اغلب الدول و أن النظام الضريبي غير منفصل عن النمو الاقتصادي ، الضرائب تمثل الأداة الرئيسية لتمويل الخدمات الأساسية و الاستثمار على المدى الطويل في الأملاك العمومية، منذ زمن طويل كان الاهتمام بالجوانب التقنية للسياسات الضريبية بمساعدة خبراء و مهنيين في الجباية ، بينما بقيت العلاقة بين الجباية و الحوكمة من المواضيع المهملة في مجال التنمية.

البحوث و الأدبيات الحالية استنتجت بأن التفكير حول النظام الضريبي يتطلب الإدارة الفعالة و المسؤولة و هذا ما يعرف بالحوكمة الجبائية لذلك أصبحت البحوث تركز كثيرا على هذا الجانب و توضح بالدليل القاطع عن أهمية العلاقة بين السياسات الضريبية و تطوير الحوكمة¹.

إن الإصلاح الضريبي ما هو إلا عملية يغلب عليها الطابع التقني لصياغة التدابير الجبائية التي تنسجم مع أهداف السياسة الضريبية، ولكن عملية تسييره و تنفيذه هي جزء من عمليات التسيير العمومي التي تعتمد على أدوات و قواعد وميكانيزمات تتجاوز الجوانب الفنية للجباية ، و من أهم الأدوات الحديثة التي تستخدم في هذا المجال نجد الحوكمة التي أصبحت الإطار و الأداة الأكثر استعمالا في مجال التسيير العمومي و استطاعت الحوكمة أن تستوعب ميدان الجباية من خلال وضع الضوابط و القواعد وفق رؤية استراتيجية ومسار واضح و آمن و مستقر و عادل وفعال ، حيث تبنته أغلب الدول المتقدمة لضبط المعيار الجبائي الذي يشكل الإطار العام لإتخاذ القرار الجبائي و متابعة تنفيذه²، كما أنها تقدم إجابات جديدة غير تقليدية للقضايا الراهنة و تقترح حلول مبتكرة ذات ارتباط وثيق بمحيطها و برؤية شاملة لمجمل القضايا المرتبطة بالجباية؛

هدفها هو إدخال تحسينات على جميع المستويات التنظيمية المادية و البشرية ، التي يمكنها الوصول بالإصلاحات الضريبية إلى غايتها وهي إقامة قواعد صلبة للسياسة الضريبية المنشودة ، (إن عملية إرساء سياسات الإصلاح الضريبي هي ضمن نظام الحوكمة التي يمكنها أن تدعم أسسا للسياسة الجبائية بالتنسيق مع متغيرات اقتصادية أخرى)³. فهل كان لتسيير الاصلاحات الجبائية هذه الرؤية وهل طبقت بعض من قواعد الحوكمة ، وعليه فإن مساهمتنا في تقييم السياسة الضريبية تنطلق من منظور تسيير الاصلاحات الضريبية والتي أصبحت تؤطر قواعد الحوكمة و مبادئها ، ونتائج التحليل والتقييم تشكل أرضية لطرح بعض التصورات المستقبلية حول أهم الرهانات و التحديات التي يجب كسبها ، وقد

¹ M.Moore, "How Does Taxation Affect the Quality of Governance?", IDS Working Paper 280 Brighton, (avril 2007 p.17.

² OCDE , Gouvernance, Fiscalité et Responsabilité : Enjeux et pratiques – Lignes directrices et ouvrages de références du CAD, 2008.

³Karimi Latifa, « Institutions, Gouvernance fiscale, Et Management Public au Maroc »Cinquième Dialogue Euro Méditerranéen Colloque MED 5: « Atelier ». Amman, 26 et 27 septembre 2012 .



تشكل موضوعات أو محاور لفتح نقاش حقيقي يتم من خلاله تبادل المعلومات بين الأطراف المعنية (السلطات الجبائية وممثلي المؤسسات و المجتمع المدني من نخب سياسية و علمية و مهنية).

لقد أصبح موضوع الحوكمة يستحوذ على مجالات واسعة للتدخل بحثا عن التطوير و التحسين و الترشيد ومنها موضوع الحوكمة الضريبية الذي أصبح ملازما لموضوع السياسة الضريبية ، حيث يحمل إجابات لكثير من التساؤلات و حلول شاملة لمجمل الاخفاقات بالنظر لحجم الرهانات الاقتصادية و المالية ، إن تعدد أبعاد الحوكمة من خلال تفاعلها مع المحيط بجميع أبعاده التنظيمية و السياسية و الاقتصادية و الاجتماعية ، يؤهلها لأن تكون الإطار الملائم لتصحيح مسار الاصلاحات و بلوغ الأهداف ، في سبيل هذا المسعى نحاول تحليل مفهوم الحوكمة و أبعادها المختلفة مع التركيز على الحوكمة الضريبية كمفهوم جديد يؤسس إطار يملك الأسس و القواعد العلمية و التنظيمية للنهوض بالجباية وعليه ، فإننا نتناول في هذا الفصل الأخير ثلاث نقاط رئيسية : الأولى نخصصها لمفهوم الحوكمة الضريبية وقواعدها ، والثانية محاولة لتحليل سياسة تسيير الاصلاحات ومدى اعتمادها على قواعد الحوكمة الضريبية ، أما النقطة الثالثة تعتبر خاتمة الأطروحة بطرح مجموعة أفكار و تصورات التي نراها ممكنة و تساعد على تصحيح المسار خاصة ما يتعلق بموضوع الانتقال من الجباية الربعية إلى الجباية العادية، وقضايا إدماج القطاع غير الرسمي و المقاربة المطروحة للامتثال الضريبي وهي قضايا كلها تصب في البحث عن الفعالية للسياسة الضريبية وقبلها نشير إلى مجمل التحديات و الرهانات المنتظرة في المجال الاقتصادي كما يراها خبراء الاقتصاد الجزائري باعتبارها المحيط و المحدد لرهانات السياسة الضريبية ، من منطلق عدم الفصل للقضايا الجبائية و تصوراتها المستقبلية عن محيطها الاقتصادي .

المبحث الأول : الحوكمة الجبائية .

يعتبر مصطلح الحوكمة من المفاهيم الحديثة التي دخلت الأدب الاقتصادي ، وهي من الأدوات المتعددة الأبعاد و الاختصاصات ، حيث تهتم بدراسة الحكم الراشد ، وتمتد لتشمل كل القطاعات التي هي في حاجة الى أدوات للضبط والتسيير الفعال و الشفاف ، ولم تستثن الجباية من الاستفادة من الحوكمة كمنهج جديد لتسيير القضايا الجبائية و ظهر مصطلح الحوكمة الجبائية ملازما للسياسة الجبائية ، ويتقاسمان معا هدف تحسين الفعالية للأداة الجبائية و لكن لكل منهما حدوده و مجاله و أدواته.

المطلب الأول: الإطار النظري للحوكمة الجبائية

الحوكمة مصطلح قديم أعيد للواجهة مع ظهور العولمة ليقدّم حلولاً في مجالات تسيير السياسات العمومية الذي تبنى على قواعد المشاركة و الشفافية و المسؤولية، ومنها تسيير الاصلاحات الجبائية وفق المعيار الجبائي الذي يضمن فعالية القرار الجبائي عند اعداده أو تنفيذه .



الفرع الأول : تعريف الحوكمة

- الحكومة هي الكيفية التي تمارس بها السلطة عملية تسيير الموارد الاقتصادية و الاجتماعية للدولة¹، هي المسار الذي بواسطته تمكن المجتمع المدني من المشاركة في صناعة القرار و المتعلقة أساسا بالجوانب التالية :
- شكل النظام السياسي؛
 - العملية التي يتم بواسطتها ممارسة تسيير الموارد الاقتصادية و الاجتماعية لأي بلد؛
 - قدرة الدولة أو الحكومة على الإدراك و الصياغة في وضع السياسات و الطريقة العامة التي تؤدي بها وظائفها.
- الحكومة أصبحت موضحة العصر (حوكمة المؤسسة ، حوكمة قطاعية، حوكمة ادارية) والمصطلح تعود مرجعيته ومفهومه إلى طبيعة ممارسة السلطة وكيفية التعامل مع القواعد من حيث اعدادها و اقرارها و شرعيتها ووضعتها موضع التطبيق و مراقبتها في مجتمع معين ، وأصبحت تطبق على مجموع الوقائع والأحداث الاقتصادية و المالية و الجبائية ، و إذا كانت الحكومة كمصطلح تعود جذوره الأولى إلى حوالي قرنين من الزمن عندما عرفت على بأنها فن المعرفة في التسيير في إطار سيرورة العولمة² ، وقد استعادت مكانتها بقوة مع ظاهرة العولمة منذ تسعينات القرن الماضي ، مما يؤهلها لتكون أحد الأدوات المبتكرة في ميدان التسيير لمجموعة عوامل نذكر منها :
- تقدم إجابات للكثير من القضايا الراهنة وتضع الحلول الشاملة لإخفاقات البرامج و السياسات و التسيير العمومي ، والخاص مهما كانت طبيعتها أو شكلها .
 - تتوفر على ميكانيزمات التحكم في المتغيرات الكلية الاقتصادية و المالية و التنظيمية و الرقابية و أداة لإحداث التوازن بين المستويات المختلفة للإدارة و الحكم من خلال ضبط التشاور و المشاركة .
 - يمكنها أن تكون أداة لليقظة من أي أخطار يمكن أن تمس المنظومة من خلال عمليات المراقبة و التقييم و المتابعة في تنفيذ المهام و الوظائف.
 - تحمل الحوكمة أهم المقاربات للممارسات الجيدة في مجال التسيير لأنها اختصرت أهم التجارب و القيم الانسانية و تحاول في عملها تعويض أو إحلال إجراءات التسيير الغير ملائمة بميكانيزمات أكثر مرونة للإندماج قصد التوجيه و القيادة و التنسيق لأنشطة كيان ما .

¹ Jackie Scales , Lisa Stanley , Susie Cooke ,Gouvernance fiscale – la solution de conformité ultime Relever le défi d'un contexte de réglementation en expansion , deloitte. [http:// www.deloitte.cu](http://www.deloitte.cu) le

² Mustafa Bensahli, La gouvernance en fiscalité et ses sept règles capitales, expérience Algérienne Enag éditions, Alger ,2014 .p47



- أصبحت علامة لنظام التسيير المرن يضمن الاقتصاد و الفعالية و النجاعة و الجودة مما أهلها لتكون إطار مرجعي (cadre référentiel) لتقييم الأنظمة و السياسات المختلفة ومنها السياسات الضريبية .

الفرع الثاني : الحوكمة الجبائية

الحوكمة الجبائية أصبحت الآن أحد الأدوات الضرورية التي تساعد على التسيير المحكم للجبائية ، حيث لم يعد الاهتمام أكبر بمعدلات الضرائب أو بمجموعة القواعد و الأساليب الفنية للجبائية و حتى أساليب التأثير و التوجيه ، بل اتجه الاهتمام أكثر نحو إدارة و تسيير الجبائية ، من حيث شفافيتها ، استقرارها و توقعاتها و العلاقات الجيدة مع المكلفين والبحث عن مسؤولية أحسن للسلطات الجبائية هي تسيير العلاقات بين الأعوان المشرفين على تطبيق الجبائية و مجموع الأفراد و المؤسسات الخاصة للضريبة ، كل ذلك من أجل فعالية أكبر للأداة الجبائية .

أولاً : تعريف الحوكمة الجبائية : و تعرف الحوكمة الجبائية بأنها مسار لإعداد و تطبيق (إنشاء - تعديل - الغاء) النصوص الجبائية مع الأخذ بعين الاعتبار القواعد الأساسية للحوكمة من تحقيق الأهداف¹.
الحوكمة نظام و منهج للتسيير يساهم في الرفع من جودة الأداة الجبائية و تقليص عيوبها ومشاكلها.

لقد طورت الحوكمة مجموعة ميكانيزمات يمكنها ضمان نزاهة الأعوان الاقتصاديين و المشرفين عن الجبائية ، في قيادة الاصلاح الضريبي نحو الهدف المنشود ، فقد بينت التجارب أن إخفاقات أو فشل الاصلاحات الضريبية مرده إلى غياب الإطار الموجه و المراقب لمسار الاصلاح والذي يمكن التعبير عنه بالحوكمة² .

الحوكمة تهدف إلى تحسين تسيير الجبائية من خلال جعل النظام الضريبي أكثر مصداقية و الإدارة الضريبية أكثر وظيفية (fonctionnelle)، (قد يما قيل إن نصف المجتمع ينتظر كل شيء من الدولة و النصف الآخر يرفض دفع الضرائب)، فالضريبة تقوم على مبدأ المواطنة و الرضا و القبول الحر للضريبة) .

ثانياً : إطار الحوكمة الجبائية : الحوكمة الجبائية تشكل إطاراً للقرار العمومي من أجل بناء هيكل مثالي للجبائية بعد أن آتاه القرار العمومي في غرف مغلقة في إعداد التدابير الجبائية ، فإنه مطالب بالخروج من الدائرة المغلقة إلى مجال أوسع للمشاركة و التشاور وهي أولى قواعد الحوكمة الجبائية ، كما يجب أن تكون له الرؤية الواضحة لجميع القضايا المتعلقة بالجبائية والقراءة الجيدة للمستقبل، من خلال صياغة نصوص تشريعية بسيطة و سهلة الفهم و المقروئية حتى تضمن الأمن و الاستقرار للتشريعات و الفعالية، وهو ما يعبر عنه بالمعيار الجبائي ، و لا تتوقف المسؤولية عند إعداد القوانين و

¹ République Tunisienne, Ministère des Finances International, Taxe Dialogue Évènement régional MENA : Justice Fiscale et Meilleure Gouvernance Session plénière 1: Gouvernements transparents et systèmes fiscaux justes, enjeux actuels Mai 2012

² Jackie Scales , Lisa Stanley , Susie Cooke ,Gouvernance fiscale – la solution de conformité ultime Relever le défi d'un contexte de réglementation en expansion , deloitte. [http:// www.deloitte.ca](http://www.deloitte.ca) le



ضبطها بل تمتد إلى ضبط قواعد الممارسة و التطبيق التي يجب أن تتميز بالشفافية و المساواة وعدم التمييز بين المكلفين و لا يتحقق ذلك إلا بتأهيل الإدارة الضريبية و الرفع من كفاءتها.

ثالثا : المعيار الجبائي : هو خضوع التدابير الجبائية لعملية صقل عبر المرور بمسار معين تجعلها أكثر بساطة وأكثر قبولا و ملائمة و بالتالي تساهم في التقليل من العيوب أو النقائص عبر آليات معينة للتشاور و المحاكاة قبل التنفيذ و هو المسار المضمون في اعداد و اتخاذ القرار الجبائي ، وإذا كانت التحكيم بين الخيارات الممكنة من اختصاص السلطة التنفيذية فإن التشاور هو من عمل البرلمان ، فالسلطة التنفيذية مسؤولة عن دخول القرار الجبائي في متاهات الانغلاق و ثقل الاجراءات و فساد الأخلاق مما شكل مساسا بمصداقية القانون الضريبي وعليه فإن الحوكمة الضريبية تحاول أن تختصر إطارها في مجموعة من الأسئلة بداية من القواعد الخاصة بإعداد و تحضير التشريعات إلى قواعد التنفيذ . ويمكن تحديد مجال الحوكمة بالعناصر التالية :

- شروط إعداد التدابير الضريبية وفق المعيار الجبائي في الشكل و الجوهر ؛
- سير تطبيق النظام الضريبي وكيفية عمل الادارة الضريبية ؛
- قواعد الممارسات الخاصة بتطبيق الضريبة على كل ممول.

الجدول رقم (6-1): أثر تطبيق المعيار الجبائي على فعالية تسيير الجبائية

الورشات	الأسئلة التي تطرحها الحوكمة	المعيار الجبائي	النتيجة
قواعد اعداد التشريع والإجراءات	ما هي العوامل المؤثرة في السلطة الجبائية عند اعداد القرار الحكومي ما هي الكيفيات ؟ من الفاعلين ؟ ما هي حوافزهم و ما دوافعهم ؟ ما هي المشاكل التي تعترضهم ؟ ما هو نتائج هذا المسار ؟	1 احترام المعيار الجبائي التشاور - الرؤية - لمقروئية الاستقرار	نجاح الاصلاح الضريبي /تحقيق الفعالية للسياسة الضريبية وهي الحصيلة المالية - العدالة - الكفاءة الاقتصادية
	2-عدم تطبيق المعيار الابتعاد تطبيق قواعد اعداد و تحضير المعيار الجبائي	النتيجة الحلول: تطبيق الحوكمة	فشل سياسة تسيير الاصلاح الضريبي عمل قبلي للتأصيل عمل بعدي للتقييم
قواعد التطبيق عمل الادارة مع المكلفين	كيف يتم تطبيق المعيار الجبائي ؟ ما هي اهم الاخفاقات ؟	1-احترام قواعد التطبيق الشفافية -الامن -الاتصال	تحقيق الفعالية و الكفاءة
	2-الابتعاد عن القواعد القانون مصدر لفساد الاخلاق ثقل الاجراءات -بيروقراطي بطيء - التمييز في التطبيق	النتيجة الحلول	تهرب ضريبي ضعيف الحصيلة المساس بالقواعد الضريبية تطبيق مبادئ العصرية العصرية -رفع الكفاءة عدم التمييز -

المصدر : هندسة الشكل من اعداد الباحث اما الاسئلة المطروحة حول اطار ومجال الحوكمة مصدرها المرجع التالي :



رابعا : دور الحكومة : يمكن حصر دورها في ثلاث مهام رئيسية هي :¹

- تسيير المخاطر ومعالجة مشكلة التهرب الضريبي وإدخال الاقتصاد الموازي ؛
- استعمال الموارد بفكر تساهم في خلق إيرادات دائمة للاحتياجات الاجتماعية ؛
- السهر على احترام مصالح الأطراف المعنية (أفراد الدولة المساهمين الشركاء) من خلال سعي الحكومة إلى إلغاء جميع أشكال التمييز في تطبيق التشريع الجبائي ، ولا يتحقق ذلك إلا بتوفير الشفافية التامة ، بالتالي تساهم في رفع الأداء و الفعالية للنظام الضريبي² .

الفرع الثالث: العلاقة التبادلية بين الحكومة والسياسة الجبائية

تبقى المقاربة التقنية للسياسة الضريبية مهمة والمتمثلة في الخيارات التي تحدد خصائص النظام الضريبي ، ولكن نظرتها محدودة حيث لا يصل مجال دراسة للنظام الضريبي إلى علاقته بالدولة و المواطن ، البحوث و الأدبيات الحالية غيرت مجال التفكير حول النظم الضريبية نحو الادارة و التسيير الفعال و المسؤولية و هذا ما يعرف بالحكومة الجبائية لذلك أصبحت البحوث تركز كثيرا على هذا الجانب .

أولا: مقارنة بين السياسة الضريبية و الحكومة

الحكومة الضريبية تطرح منهج جديد في اعداد و تسيير التدابير الجبائية الذي يساهم في الرفع من فعالية النظام الجبائي، بالتالي فإنها تتجاوز محتوى الخيارات المتعلقة بأحكام الجباية التي يشكل موضوع السياسة الضريبية ، نعرض

الجدول (2-6): مقارنة بين عناصر السياسة الضريبية و عناصر الحكومة

السياسة الضريبية	الحكومة الضريبية
مجموعة وسائل فنية وخيارات تحدد خصائص النظام الضريبي	مسار ومنهج وفق قواعد معينة لتسيير الجباية
جزء مدمج في السياسات الاقتصادية	جزء من التسيير العمومي
اهداف مالية اقتصادية اجتماعية (التنمية الاقتصادية)	البحث عن الهيكل الامثل للجباية ،الجودة

المصدر : ملخص من استنتاجات الباحث

ثانيا: العلاقة العكسية بين الحكومة و الجباية

¹République Tunisienne, Ministère des Finances International, Tax Dialogue Évènement régional MENA: Justice Fiscale et Meilleure Gouvernance Session plénière 1: Gouvernements transparents et systèmes fiscaux justes, enjeux actuels Mai 2012

² Bernard Castagnède, La politique fiscale, Presses universitaires de France, coll. « Que sais-je ? », 2008, p , 105

وإذا كانت الحكومة هي فتح مجال المشاركة من خلال توسيع التشاور لأطراف أخرى خاصة المجتمع المدني في صنع القرار الجبائي فإنها تسمح للدولة من جهة أخرى لتجنيد المواطن حول القضايا العمومية و تحمله لنتائج السياسات العمومية ، وبالتالي تعتبر الحكومة الضريبية أشمل من السياسة الضريبية لأنها تهدف إلى تحسين القرار العمومي ، وأن نتائج الدراسات وضحت بالدليل القاطع عن أهمية علاقة السياسات الضريبية بتطوير الحكومة الجبائية.

الجدول (3-6) : تأثير الجبائية على الحكومة وعلاقة الانعكاس

آثار مباشرة	آثار وسيطة	آثار مباشرة على الحكومة
آثار على الدولة الجبائية مصدر للإيرادات	- من مصلحتها ترقية الرفاهية - من مصلحتها تطوير إدارة الضرائب	أكثر نشاط فعالية فعالية أكثر للإدارة
الآثار على المواطن رفع مستوى التمدن الضريبي	-تحمل الضريبية يدفع للمشاركة السياسية. - متابعة كيفية ومجال انفاق الايرادات	أكثر مصداقية وموثوقية
نتائج التقاطع : تفاوض الدولة مع المواطن المكلف يساعد على تنمية الشعور بالرضا في المقابل يحصل على حق متابعة الهيئات حول كيفية تجميع و انفاق الحصيلة	-الضرائب أكثر قبول و شفافية و فعالية -السياسات العمومية تتطور من خلال النقاش و التفاوض و التشاور. -انفاق المال العام يصبح	أكثر استجابة و فعالية إدارية و سياسية اكثر موثوقية

Source : Adapté de M.Moore (avril 2007), "How Does Taxation Affect the Quality of Governance?", IDS Working Paper 280 Brighton, p.17.

ثالثا : المنظور الدولي للحكومة الجبائية :

الملاحظ أن المجتمع الدولي من خلال هيئاته خاصة للجان التابعة لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية مثل لجنة دعم التنمية CAD¹ تقدم التشجيع و تضع التوصيات للدولة النامية من أجل تطوير أنظمتها الضريبية لتعبئة الموارد المالية قصد تقليل الضغط على الدول المانحة للمساعدات لذلك نجد الكثير من التوصيات تصدر عن الهيئات الدولية و الإقليمية قصد تقديم المساعدة لتطوير الهياكل الضريبية لهذه الدول² و تشيد ببعض التجارب الناجحة لبعض الدول في

¹ Pascal Raess, Fiscalité et gouvernance : rôle et impact de la coopération internationale au développement Annuaire suisse de politique de développement ,Vol. 26, n°2 (2007) Financer le développement par la mobilisation des ressources locale, p, 227.

² Commission Européenne Recommandation de la commission C(2012) 8805 relative à des mesures visant à encourager les pays tiers à appliquer des normes minimales de bonne gouvernance dans le domaine fiscal du Bruxelles, le 6.12.2012



مجال الحوكمة الجبائية خاصة في مجال تحسين تحصيل الضرائب¹ ولم يقتصر دور الهيئات الدولية على اقتراح النماذج الضريبية بل امتد إلى المساعدة و المراقبة و المتابعة فقد كان لها الدور البارز في اعادة هيكلة ادارات الضرائب من الناحية التنظيمية و التقنية وحتى المالية فقد خصص ساهم البنك الدولي و الاتحاد الاوروبي في تمويل مشاريع العصرية للكثير من الدول ومنها الجزائر اضافة إلى دور بعض الدوائر الفرانكفونية في التنسيق و التعاون في الميدان الجبائي مثل CREDAF² مركز المقابلات و البحوث لمسيرى إدارات الضرائب الذي يعقد اجتماعات دورية في الدول الاعضاء لمناقشة مواضيع جبائية على شكل ورشات تنتهي بتوصيات و قد انعقد في الجزائر عدة مرات 2001 2002 2004 و في سنة 2007 ثم مناقشة موضوع الاقتصاد غير الرسمي.

المطلب الثاني: قواعد الحوكمة في مجال الجبائية :

تعتبر قواعد الحوكمة نتاج تفكير و استخلاص الدروس من الممارسة الطويلة لتدخل السلطات العمومية في مجال إعداد التدابير والأحكام الجبائية سواء تعلق الأمر بالصياغة و التنفيذ وتشكل القواعد في مجموعها الاطار العام و الضوابط التي يجب الالتزام بها من بداية تحضير وإعداد التشريعات، عبر مسار يعرف بالمعيار الجبائي، وتمتد إلى مرحلة متقدمة وهي متابعة و مراقبة عملية التنفيذ و التطبيق، بمعنى آخر هي عبارة عن آليات موجهة لضمان نزاهة الأعوان الاقتصاديين و المكلفين بالجبائية، وفي النهاية يمكن أن تكون مقياسا جودة الجبائية، ومن ثم تحديد فعالية الهيئات المشرفة على الجبائية وفي غيابها تصبح التدابير الجبائية معرضة للإخفاق و الفشل وعدم الرضا نحاول عرض وتحليل لأهم قواعد الحوكمة .

الفرع الأول: عرض وتحليل قواعد الحوكمة و مفرداتها :

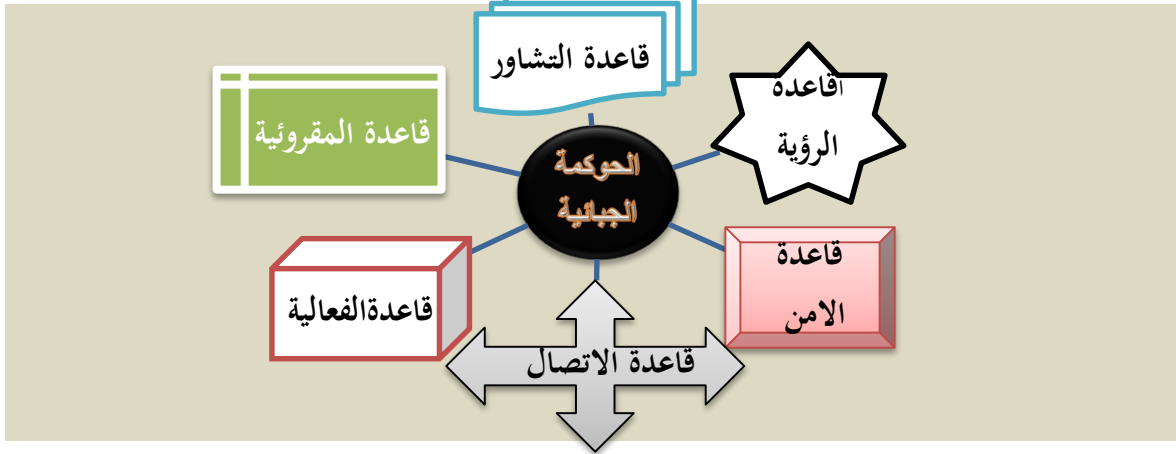
يعتبر البعض أن قواعد الحوكمة الجبائية ه امتداد للتيار الفكري المؤسسي الذي أصبح يحظى باهتمام كبير لدى الاقتصاديين من منطلق أن المؤسسات لها دور كبير في إحداث التنمية المستدامة من خلال دورها في تخفيض كبير التكاليف و تماثل المعلومة³ و يمكن عرض هذه القواعد وفق المخطط التالي :

¹ شهادات الدفع للضريبة في ملاوي
احترام الالتزامات الجبائية في افريقيا اهمية المبادلة
احضاع القطاع غير الرسمي في غانا
اهمية المنظور الداخلي دور القيادات التقليدية في غانا
إعانة متعددة الاطراف للإصلاح الضريبي في غواتيمالا.

CREDAF : Le Centre de Rencontres et d'Études des Dirigeants des Administrations Fiscales, réunit 29 pays, qui se répartissent sur quatre continents.

³ KARIMI Latifa, Culture de civisme fiscal, Management Public, et intégration euro méditerranéenne : Le cas des réformes fiscales au Maroc. » Quatrième Dialogue Euro Méditerranéen de Management Public Rabat le 13 et 14 octobre 2011.

الشكل رقم (6-1) : القواعد الستة للحكومة الجبائية



المصدر : الشكل من هندسة الباحث اعتمادا على Mustafa Bensahli, La gouvernance en fiscalité et ses sept règles capitales, expérience Algérienne Enag éditions, Alger, 2014 .p 22

أولا : قاعدة الحكومة في مجال التشاور (La concertation)

وتتعلق بكيفية إعداد و تحضير التدابير الجبائية واتخاذ القرارات الجبائية بداية من تحديد هوية الفاعلين الأساسيين و مؤهلاتهم و مصالحهم إلى نطاق المشاركين في العملية وحدود الاستشارة و طبيعتها التمثيلية أو التشاركية، فقد أجمعت تجارب الدول المتقدمة على أن اتخاذ القرار الجبائي لا بد أن يمر وفق مسار منهجي يعرف بالمعيار الجبائي ليخرج أكثر تعبيرا عن مصالح الأطراف المعنية ، وأكثر نضجا ومصداقية ولكن الأمر بالنسبة للدول الأقل تطورا مازال القرار الجبائي يطبخ في إطار مغلق من طرف أشخاص دون دراسة معمقة ، وقد تكون مؤهلاتهم لا تتلاءم أو لا ترقى إلى مستوى المهام المنوطة بهم ، ويمكن أن تتخذ القرارات لخدمة مصالح ضيقة ، لذلك فإن الحكومة تسعى لحكومة العمل و التسيير الجبائي بشفافية و مسؤولية وكفاءة وبمشاركة الجهات المخولة قانونا في صناعة القرار و إخراجها من الدائرة المغلقة .

1- أنواع الاستشارة : المشاركة في صنع القرار الجبائي تتم على مستويين هما التمثيلي و التشاركي .

الاستشارة التمثيلية : تتولاها المؤسسات الشرعية وهي البرلمان ، باعتباره الهيئة الممثلة للشعب لمراقبة عمل السلطة التنفيذية التي تسعى دائما لتمرير مشاريعها خدمة لسياساتها ، وتتوقف فعالية البرلمان على طبيعة النظام السياسي ومدى احترامه لمبادئ الحكم الديمقراطي المبني أساسا على الفصل بين السلطات و طبيعة الممارسة الديمقراطية ومدى احترامها لحرية العمل الديمقراطي و نزاهة الانتخابات التي تساعد على انتخاب ممثلين حقيقيين يدافعون عن مصالح الشعب .

الاستشارة التشاركية : تتعلق بدور المجتمع المدني في المشاركة الواسعة في صنع القرار العمومي و مراقبة عمل السلطات العمومية ، وقد اتجهت الدول المتقدمة إلى تقنين و تنظيم مشاركة المجتمع المدني بشكل رسمي حتى تكون مساهمته أكثر فعالية و ايجابية ، وفي ميدان الجباية تتم الاستشارة من خلال إنشاء المجالس أو هيئات استشارية مثل المجلس الاقتصادي و الاجتماعي الذي يملك المعطيات الدقيقة و يجرى الدراسات التقييمية والاستشرافية ليكون العقل المفكر لأصحاب القرار .



2- مراحل الاستشارة : تتم الاستشارة على مرحلتين قبلية و بعدية :

الاستشارة القبلية لاتخاذ القرار : وهي التي تتم قبل إيداع مشروع القانون للحكومة أو للبرلمان من خلال مشاركة الأطراف المعنية والتي يمكنها تحقيق الاضافة المطلوبة في تسيير الجباية لأنها تملك المعلومة الميدانية أحسن من السلطة الادارية التي تجهل الكثير عن المعطيات الواقع و خبايا الممارسات التطبيقية ، و من ثم تصبح مشاركة أطراف أخرى أكثر من ضرورية لتفادي القرارات العرجاء ويمكنها تحديد ردود الأفعال مسبقا ، وحصص الحالات الممكنة التي تتطلب المعالجة و التوضيح ، وهذا يعطي حظوظا أكبر لنجاح مشاريع القوانين المدرجة ، وفي نفس الوقت تكريس مبدأ المشاركة في صنع و تسيير و تحمل مسؤولية القرار العمومي .

استشارة بعدية للمعيار الجبائي: يمكن أن تحدث الاستشارة عند تطبيق التدابير الجبائية من خلال النصوص التطبيقية و التفسيرية لتسهيل الفهم الصحيح و التطبيق السليم للنصوص التشريعية .

3- تقنيات الاستشارة و تجارب بعض الدول

وضعت بعض الدول تقاليد في مجال الاستشارة أصبحت راسخة ، و من أهم التجارب العالمية للاستشارة المشاركة نذكر تجربة الولايات المتحدة¹ من خلال مجلس يضم النخب و خبراء مكلفين بإيصال تصوراتهم لأصحاب القرار و التي يسمى بمخازن التفكير (les think tanks) أو دوائر و حلالي التفكير (cercle de réflexion) ، وفي بريطانيا تتم الاستشارة وفق تقاليد لها الصفة الرسمية عبر مسار و مراحل ضبطت بشكل سلس ، والبداية بما يسمى الأوراق الخضراء أو الكتاب الاخضر التي تطرح فيها افكار عامة للمناقشة و الاثراء لدى الأطراف المعنية و يتم بلورة التوصيات و الآراء وفي مرحلة ثانية تقوم الحكومة بنشر جميع التوصيات التي تمحضت عن النقاش الأول في الكتاب الأبيض ليعرض في مرحلة ثالثة على للمناقشة و المصادقة ، ولم تترك هذه الخطوات أو المراحل مفتوحة بل حددت المدة الخاصة بكل مرحلة حتى تمنح الفرصة كاملة لكل طرف بالقيام بعمله حتى يخرج القانون بصياغة راقية وضوابط موضوعية كل ذلك نتيجة الطرح العلمي و المنهجي لمشروع التدابير التي يراد اتخاذها² ، كما و يمارس أسلوب المشاركة عبر العالم بأساليب مختلفة

¹ Jean Pierre Boisivon, Propositions pour une gouvernance fiscale, institue de l entreprise, février ,2 005, p.9

² هل تم طرح اشكالية التدابير الجبائية بوضوح ؟

هل تم بلورة الهدف بشكل واضح ؟

هل تم تبرير التدخل المالي على انه حتمي ؟

هل يمكن تقديم البرهان على وجود بدائل احسن الاعانة بدل الضريبية ؟

هل النفقة الجبائية افضل من الدعم ؟

هل تم تقييم التدابير بصفة موضوعية ؟

و إجراءات عديدة منها المباشرة¹ كالاستفتاء - و المبادرات الشعبية من خلال جمع التوقيعات وذلك عندما يسمح بها الدستور أو من خلال العمل الجوّاري التحسيسى لإيصال أصوات الشعب إلى أصحاب القرار .
هناك طرق أخرى للاستشارة الغير مباشرة تقوم بها بعض الدول من خلال إسناد قضية معينة أو ملف إلى مختصين أو برلمانيين للبحث و الدراسة ثم يقدم تقرير يحدد فيه التوصيات كحلول مقترحة أو توجيهات وعادة ما يعرف القرار المتخذ باسم صاحب الفكرة والتقرير، و هناك أيضا نوع آخر للاستشارة المؤسساتية من خلال تكوين لجنة رسمية للدراسة و تقديم التوجيهات اللازمة .

ومن بين الأدوات التقنية المستخدمة في صقل مشاريع القرارات نجد المحاكاة أي اخضاع مشاريع القوانين للتجربة الميدانية قبل تطبيقها ويمكن اللجوء إلى البرامج أو التجارب النموذجية من أجل صقل مشاريع القوانين خاصة عندما يتعلق الأمر بإصلاحات هيكلية أو تنظيمية كما هو الحال بالنسبة للإصلاح الإداري . بالرغم من المنافع التي يمكن أن تحققها المحاكاة أو التجارب النموذجية فعليها بعض المآخذ منها إن المحاكاة تخضع لإرادة المشرفين و تكيف النتائج حسب مزاجهم ومذهبهم بحيث يمكن انجاحها كما يمكن افشالها بحكم العادة و رفض التجديد و التطور و تبقى تراوح مكانها، (يجب تغيير كل شيء من أجل ألا يتغير أي شيء) وهناك قول آخر حول المآخذ للمحاكاة (نحن مررنا من الاصلاح دون محاكاة إلى المحاكاة دون اصلاح)² وعليه فإن الاستشارة عن طريق اللجان أو المحاكاة عادة ما تتميع بين أهواء أصحابها و التأخر الكبير في تقديم التقارير اضافة إلى عموميتها حيث كثيرا ما تطرح التوجيهات و العموميات دون التفاصيل التقنية وحتى الاستشارة البعدية في تحديد النصوص التطبيقية يمكن اللجوء إلى مكاتب الاستشارة القانونية أو إلى المعنيين مباشرة بالأحكام .

ثانيا : قاعدة الحوكمة حول الرؤية في الجباية (la visibilité)

الرؤية مرتبطة بالقدرة على التوقع و الاستشراف ، وهي مهمة بالنسبة لجميع الهيئات و الادارات المشرفة على إدارة السياسات الاقتصادية وأدواتها الفرعية منها السياسة الجبائية ، التي تحتاج إلى كثير من الوضوح بحيث تؤسس التدابير الجبائية والتنظيمية ضمن أفق مستقبلية واضحة ، يقال (إن المستقبل مظلم ولكن خيارا يمكن أن تضيئه)، وتعرف قاعدة الرؤية في المجال الجبائي بأنها مسار أو خطوات إستشرافية من أجل قراءة صحيحة للمستقبل ، ومن أهم القضايا التي تتطلب رؤية واضحة هي ما تحمله قوانين المالية والتي تتطلب توفر المعطيات و الاحصائيات الضرورية سواء الحالية أو المتعلقة بالتنبؤات المستقبلية ، وعلى السلطة الجبائية أن تجري دراسات الأثر عن جميع التدابير الجبائية المتخذة قبل اصدارها، وأن تقدم معطيات عن مستوى الجباية مثل مستوى العبء الضريبي و توزيعه وحجم النفقات الجبائية و طبيعتها و المستفيدين منها ، بمعنى أن يكون الواقع معروفا و معلوما من خلال التقارير و المعطيات و المستقبل متوقعا من خلال ضبط من خلال عمليات التنبؤ .

¹ Mustafa Bensahli ,op cit, P, 72.

² Jean Pierre Boisivon, op.cit, p, 13.

**ثالثا: قاعدة المقروئية : la lisibilité :**

بعد التشاور الواسع و الرؤية المدركة للحاضر و المستقبل تأتي مسألة الصياغة للتدابير الجبائية في الشكل و الجوهر ، المقروئية هي عبارة عن الموجه المعياري نحو تسهيل الدخول للجباية بالتالي التطبيق الصحيح . تعني فهم النصوص مع قابليتها للتطبيق ، وهي محاربة الغموض في ميدان النصوص و التشريعات الجبائية ، و الابتعاد عن التعقيد و التأويل في تفسيرها و التخلص من النقاط المظلمة خاصة من طرف الادارة الضريبية ، والتي يمكن أن تنجر عنها مشاكل ونزاعات نتيجة الحساسية الكبيرة بالنسبة لدافعي الضرائب و يمكن تجاوزها بالصياغة الواضحة والتبسيط حتى لا تترك أي مجال للاجتهاد و التكييف و التأويل ويمكن ترجمتها بالشفافية .

رابعا: قاعدة الأمن : la sécurité : في ميدان الحوكمة الجبائية يعني الأمن ضمان العدالة الضريبية في تطبيق هذه الخاصية سوف تحمي المكلف من عمليات التحكيم و تعسف الادارة في تطبيق القانون وتحمي الدولة التأويلات الخاطئة للأشخاص و تضمن احترام القانون وهيبة الدولة .

خامسا: قاعدة الاستقرار : la stabilité : قاعدة مهمة بالنسبة للأعوان الاقتصاديين الذين يبنون مشاريعهم على أساس المراهنة على ثبات المعطيات في المستقبل و بالتالي تصبح عملية التوقع في ظل التغيرات الكبيرة للجباية من الأمور الصعبة ، كما أن الاستقرار مهم بالنسبة للدولة لأداء التزاماتها ، فالتقديرات للموازنة أو الخطط و برامج التنمية يجب أن تبنى على أسس أكثر ثباتا واستقرارا .

سادسا: قاعدة النجاعة أو الأداء : la performance : هي من المبادئ الأساسية لتسيير الجباية حيث تشترط الفهم الكافي للروابط بين مفاهيم الادارة الضريبية من جهة و النتائج المحققة في شكل موارد مالية من جهة أخرى . الفعالية كانت تركز على احترام القواعد أصبحت الآن تضع السلطات الجبائية في واجهة المسير من خلال العلاقات مع المكلفين بالضريبة و النتائج المحققة .

سابعا: قاعدة الاتصال : la communication : تتعلق بالصورة للعلاقة بين المكلف و إدارة الضرائب، من مصلحة المكلف أن يمتلك المعلومة حول ما تفعله الادارة الضريبية أو تنوي فعله ، فهي تشكل قاعدة للمبادئ السابقة (الرؤية و الوضوح) وهي التي تسهل الاستقرار في حالة ادخال تغييرات . و يمكننا تلخيص مفردات مبادئ الحوكمة و الحلول الممكنة لإدماج تلك المبادئ في المنظومة الجبائية كل ذلك نلخصه في الجدول التالي .

الجدول (رقم 6-4) : قواعد الحوكمة و مفرداتها وكيفية تطبيقها

المبادئ	المفردات أو المكونات و العناصر	الحلول
قواعد التشاور La concertation	الأسلوب الديمقراطي (التمثيلي - التشاركي) يعطى المصادقية والشرعية للدولة في المحافظة على مصالح كل الأطراف .	توسيع مجال التشاور خارج الادارة و اشراك اطراف أخرى معنية أو جهات تقدم الخبرة و المشورة
الرؤية و الوضوح La visibilité	مرتبطة بالقدرة على التوقع و الاستشراف لأن القراءة الجيدة للمستقبل يساعد على النجاح مفرداته :قوانين المالية - التكميلية -الضغط الضريبي النفقات الجبائية -القطاع غير الرسمي-تأثير التدابير الخاصة بالإعفاءات	أنشاء أنظمة التقييم ذات موثوقية التحكم في الأداة الاحصائية
المقروئية La lisibilité	وضوح التشريع و التنظيم من أجل إزالة أي هامش التأويل للمصطلحات و التقنيات	التبسيط و الشفافية.
الأمن la sécurité	المراجعة الدورية للنفقات الجبائية ومتابعة سلوك الادارة الضريبية مما يضمن حقوق المكلف و الدولة .	متابعة المذهب الإداري من أجل احترام مبدأ العدالة الأفقية و العمودية وعدم التمييز
الاستقرار la stabilité	التعديل و التراجع و الإلغاء للتدابير الجبائية اهم سمات الاستقرار	يشكل الضمانات الممنوحة للمكلفين خاصة المستثمرين
الآداء la performance	هو مبدأ اساسي في تسيير الجبائية ، يوضح علاقة طرق و مناهج التسيير بالأهداف المحققة .	تبنى قواعد للتسيير و الحكم بالنتائج وليس بالأسلوب
الاتصال la communication	يتعلق بسيولة المعلومة من حق المكلف بالضريبة وهي مرتبطة بالمبادئ السابقة	تحسين تقنيات الضرائب سهولة الحصول على المعلومات

من اعداد الباحث اعتمادا على المصدر التالي: Mustafa Bensahli, La gouvernance en fiscalité et ses sept règles capitales, expérience Algérienne Enag Éditions, Alger, 2014 p22

هناك من لخص الخلل في الجبائية dysfunctionnement du système fiscale في سبعة عيوب نتيجة غياب قواعد الحوكمة¹:

- 1 انحراف في القانون الجبائي (travers droit fiscal) نتيجة غياب التشاور
- 2 عيوب الأمن الجبائي Vice l'insécurité fiscale نتيجة غياب قاعدة الأمن والضمانات .
- 3 معضلة تأويل التدابير الضريبية Péché détournement des dispositions نتيجة غياب قاعدة المقروئية .
- 4 النفاض بوجود مجلدات Malfaçon mille-feuille نتيجة عدم الوضوح

¹ Jean Pierre Boisivon, op cit, p.2



(5) فساد الأخلاق، أنظمة بيروقراطية ثقيلة الاجراءات Perversion système fiscales

(6) التجاوزات في ميدان النفقات Défaut exubérance des dépense fiscales

(7) عدم انتظام والتقييم بعدي غير كافي Dérèglement et évaluation ex post insuffisant

يقترح حلول قبلية للقرار الجبائي وأخرى بعدية لحوكمة الجباية . وتمثل الأولى في :
الحلول قبلية للقرار الجبائي تشكيل إجراءات التشاور إعادة تأهيل التشريع الجبائي
حلول بعدية للقرار الجبائي تقييم حقيقي لنتائج وآثار القرار الجبائي

المبحث الثاني: التجربة الجزائرية في ميدان الحوكمة الجبائية

إن الاطلاع على تجارب الدول المتقدمة حول الحوكمة الضريبية يدرك حجم الهوة التي تفصل بين واقعنا المتواضع ومستوى الممارسة في تسيير الجباية، حيث تتولى هيئات التشاور من ذوي الاختصاص و الكفاءة مهامها بشكل رسمي و منظم في صنع القرار الجبائي ، أما واقعنا و منذ بداية تطبيق الاصلاحات يلاحظ الدخول القوي لمصطلح الحوكمة حيث تشير الكثير من التقارير إلى ضرورة حوكمة التسيير الاقتصادي ، ومن أهم التقارير ذلك الذي صدر سنة 2008 عن وزارة المالية و الموسوم ب(ارساء برنامج التدخل الوطني : الحوكمة و تسيير الاقتصاد-2007-2009)¹ و الملاحظ أن البرنامج يحدد القطاعات المعنية و البرامج التي أعدت و نسبة تنفيذها و الحصص المتبقية و لم يهمل التقرير قطاع المالية العامة و الجباية بحيث أشار إلى البرامج الجارية وهي عصرنة الادارة الضريبية و تبسيط النظام الضريبي كما أشار إلى تحديات التي تواجه الجباية وهي التهرب الضريبي و القطاع غير الرسمي ولكن التقرير لم يتم تعيينه حتى الآن و يبقى تسيير الاقتصاد يخضع للظرفية و الارتجالية و نحاول في هذا المبحث تحليل و مناقشة مدى تطبيق قواعد الحوكمة في مجال الجباية ونخصص المطلب الأول لتحليل قاعدة التشاور لأهميتها في مجال حوكمة التدابير الجبائية و المطلب الثاني لقاعدة الرؤية ، بينما نجمع القواعد الأخيرة (الضمانات الاستقرار الفعالية العدالة) في المطلب الثالث لنكشف عن تجربة الجزائر في ميدان تطبيق قواعد الحوكمة .

المطلب الأول : التجربة الجزائرية في مجال تطبيق قاعدة التشاور

تشكل قاعدة التشاور الأرضية الأساسية التي تبنى عليها بقية القواعد لمساهمتها الفعالة في صقل القرار الجبائي :
- حسب قاعدة الحذر في مجال التسيير فإن قاعدة الحوكمة في مجال التشاور لضبط التدابير الجبائية تسمح بتقييم ردود الأفعال للأطراف المعنية بشكل استباقي .

¹ Ministère des finances Direction de la prévision et des politiques, Mise en œuvre du programme d'action national sur « la gouvernance et gestion économiques » (2007-2009) élaboré dans le cadre du Mécanisme Africain d'évaluation Par les pairs (MAEP (Novembre 2008



- فكرة التشاور والاستشارة تبنى على ثقافة الشراكة والتوافق وبالتالي يمكنها أن تؤسس لمجتمع تربطه مصالح مشتركة فإن تحقيقها هو تحقيق للمصلحة العامة.
- الاستشارة تمارس بشكل واسع في الدول المتقدمة ذات الممارسات والتقاليد الديمقراطية والتي تضع برامج للتدخل من أجل أن ترقية مجال التفكير حول القوانين الضريبية.

الفرع الأول: قاعد التشاور على المستوى التمثيلي و التشاركي

من خلال تتبعنا لمسار تسيير الجباية وتطبيق قاعدة التشاور منذ الاعلان عن الاصلاحات الضريبية سنة 1992 أو من خلال إعداد قوانين المالية التي تتضمن التدابير و الأحكام الجبائية السنوية ، ندرك الغياب شبه التام لأي شكل من أشكال الاستشارة باستثناء المناقشات السنوية التي يقوم بها البرلمان عندما تعرض عليه قوانين المالية ، و بالتالي لا يمكننا الحديث عن تجربة جزائرية في ميدان التشاور لأنها لا ترقى إلى المستوى الذي يمكن تسميته بالتجربة ، على عكس دول أخرى خطت خطوات رائدة في مجال تطبيق قاعدة التشاور ، و يمكن توضيح واقع التشاور في الجزائر على المستوى التمثيلي و التشاركي .

أولا : مستوى التشاور التمثيلي (représentative)

التشاور التمثيلي من اختصاص البرلمان باعتباره السلطة المنتخبة الممثلة للشعب، يحق له مناقشة و تغيير وتعديل النصوص التشريعية الصادرة على السلطة التنفيذية (خاصة ضمن مناقشات قوانين المالية)، و الملاحظ أن أداء البرلمان في الجزائر ومن خلال عمل الكتل النيابية و مناقشة قوانين المالية والتي تلجا إلى الأسئلة الشفوية والكتابية للفريق الحكومي ، إن تأثيره ضعيف ولا يتجاوز المناقشة و إبداء الرأي وفي النهاية يوافق على المشاريع التي تقدمها الحكومة ، ولم تستطع يوما تقديم مشروع قانون للمناقشة ، أو إصدار القوانين التي تحول له المراقبة على الهيئة التنفيذية ، كما أن النقاشات تركز على الجوانب السياسية خدمة لبرامجها الحزبية دون التركيز على الجوانب التقنية و دراسات الأثر للنصوص الجديدة و إمكانيات التطبيق و تتجاهل واقع المنظومة الجبائية و طريقة تسييرها ومشاكل الجباية المتعلقة بالتهرب و الغش و الممارسات الغير قانونية وسيظل الحال على ما هو عليه مادام الفصل بين السلطات مجرد نصوص في الدستور و ليس في الواقع ، حيث أن أعضاء أحزاب الأغلبية يأتمرون بأوامر السلطة التنفيذية ويسمحون بتمرير كل مشاريع القوانين التي تصدر عنها.

ثانيا : على مستوى التشاور التشاركي (participative)

التشاور التشاركي يقصد به مشاركة المجتمع المدني والمهني في مناقشة مشاريع القوانين و صناعة القرار ، و بالرغم من أن الدستور وفي المادة 6 يفتح المجال لمشاركة في صنع القرار حيث يؤكد على (أن إقامة الهيئات تعتمد على مشاركة المواطن والمؤسسة في تسيير الشأن العام)، إلا أن مشاركة للمجتمع المدني في إعداد قوانين والمالية تكاد لا تذكر، و تختفي السلطات العمومية وراء عدة مبررات بعضها سياسي و الآخر تقني :



- أن الجباية عمل من أعمال السيادة ومن صلاحيات الدولة دون غيرها، و لا يمكنها المغامرة بمبدأ التحفظ باعتباره من القضايا الحساسة للدولة .

- الصفة التقنية للجباية تحتم الابقاء عليها داخل دائرة المختصين ، وأن اختلاف الآراء قد يؤدي إلى تبييع القرار ، ويبقى إعداد التقارير الجبائية من اختصاص مصالح التشريع الجبائي تحت إشراف وزارة المالية قبل تمريره للحكومة للموافقة ومروره للبرلمان للتركية.

الفرع الثاني : عرض التجربة الجزائرية في مجال التشاور التشاركي :

لقد تم إنشاء هيئات تمثل قطاعات مختلفة إلى جانب هيئة متخصصة في الجباية لتشكل فضاء للتفكير و بلورة التصورات لإعداد السياسات و لكن دورها يبقى محدودا بالمقارنة عما يجري في الدول المتقدمة . والسبب يكمن في طبيعة النظام المركزي الذي يعتمد على توحيد القرار وإهمال رأي القاعدة ورجال الميدان والأطراف الأخرى ذات المصلحة و هذا السلوك يؤدي إلى عواقب منها :

أولا: أهم هيئات التشاور في الجزائر الممثلة للمجتمع المدني

1- يعتمد نظام التشاور في الجزائر على ثلاث أطراف تعرف بالثلاثية (الجهاز التنفيذي، الباترونا ، النقابة) وبالرغم من الجلسات الدورية التي تعقدها لمناقشة القضايا الاجتماعية و الاقتصادية فإن مساحة الحرية و نوعية التمثيل للنقابات و الباترونا تبقى من القضايا التي تجعلها لا ترقى إلى المستوى المطلوب .

النشاط الجمعي عندما نرى أرقام الجمعيات على المستوى الوطني تصل إلى حوالي 948 جمعية وطنية و 78292 جمعية محلية موزعة على عدد كبير من النشاطات الدينية و الثقافية و الحقوقية و الاجتماعية و الاقتصادية وذلك سنة 2008 و يقتصر دورها على إقامة بعض التظاهرات الاعلامية التحسيسية لبعض قضايا المجتمع ، و لكن المسافة عن صنع القرار تبدو بعيدة .

2- المجلس الاقتصادي و الاجتماعي CNES : الذي يمثل كل أجهزة الدولة وكل قطاعات النشاط بما فيه النقابات ورجال الأعمال-الخبراء) و بالتالي فإنه يتوفر على مؤهلات و كفاءات بشرية ويعتبر بمثابة فضاء للتفكير و الاستشارة لمساعدة الحكومة في اعداد السياسات و تقييمها و لكنه لم يقدم الاضافة اللازمة بالرغم أنه طور في تقاريره حيث أصبحت تصدر كل سداسي حول الظرف الاقتصادي للبلاد و لكن إحصاءاته و معطياته تعتمد على المصدر الرسمي الوحيد في المجال المالي هو وزارة المالية و لم يخلق له مصادر أخرى ذات موثوقية يمكنها أن تصحح الاحصائيات الرسمية و تتمتع بالمصداقية كما أن أغلب تقاريره المقدمة للحكومة تركز على القضايا العامة في المجال الاقتصادي ذات الطابع الاجتماعي في مقدمتها التشغيل و السكن و الأجور و محاربة الفقر ؛

3 - لجنة إصلاح الدولة ولكن نتائج أعمالهم لم يتم الإعلان عنها و لم تدرج الجباية ضمن اهتماماتها ؛

4 - اللجنة متساوية الأعضاء يرأسها المدير العام للضرائب تتكون من ممثلي المديرية المركزية لوزارة المالية (الجمارك ، الميزانية ، الدومين ، الخزينة الخ) وعمل هذه اللجنة داخلي لا يتم نشر نتائج أعماله .

5 - المجلس الوطني للجباية : تم الاعلان عن إنشاء المجلس الوطني للجباية سنة 1999 لم يخرج إلى النور إلا في سنة 2012 بمرسوم 12-340¹ أي بعد مرور 13 سنة الذي حدد تركيبته البشرية وصلاحياته وشكله ، ويتكون من 21 عضو منهم ثلاثة جامعين وربما سننتظر نفس المدة لتفعيله .

6 - في المجال الهيكلي تم إنشاء مديريات جديدة مركزية للسياسات الجبائية **La direction de la politique fiscale**

تتولى عمليات إعداد و تقييم السياسات الجبائية .

ومن الأمثلة على فشل التدابير الجبائية لغياب الاستشارة يمكن ذكر :

- فشل عملية توسيع الرسم على القيمة المضافة سنة TVA1999 لتشمل تجارة التجزئة والتي تمت مواجهتها بردود أفعال قوية من طرف المعنيين مما اضطر أصحاب القرار إلى تأجيل القرار إلى حين.
- هناك المغات من النصوص و التدابير الجبائية التي تم التراجع عنها في ظرف قصير لا يتعدى السنة بسبب ردود الفعل أو بسبب عدم القابلية للتطبيق و سنعود لذلك عند تحليل قاعدة المقروئية.

ثانيا: آفاق تحسين التشاور في ميدان الجباية

- إن الابتعاد عن تطبيق قاعدة التشاور وعدم اتباع الممارسات العالمية ، يبعد التشريع الضريبي عن الموضوعية كما يؤثر بشكل كبير على مبدأ الرضا اتجاه الضريبة **Le consentement de l'impôt**؛
- إن تمكين التشاور سواء مع الهيئات التمثيلية أو التشاركية ، يتحقق بفتح الآفاق و بتكسير الحواجز من أجل أن يصبح الرضا بالضريبة أمرا واقعا، و توفر الشروط و الاطار القانوني لإشراك الاستشارة التشاركية ومنها من خلال :
- انفتاح المجلس الدستوري على أفراد الشعب، أي يمكن للهيئات المدنية التواصل مع المجلس الدستور و رفع القضايا التي تراها غير دستورية وتمس بالأمن القومي ومصالح البلاد؛

¹ صدور المرسوم 12-340 يوم 2012/12/12 الخاص المجلس الوطني للجباية يحدد تركيبة اعضاءه و صلاحياته

décret no 07-364 portant organisation de l'administration centrale du ministère des finances

² مديرية السياسات الجبائية مكلفة بإعداد الاستراتيجية الجبائية تهدف الى :

- عصرنه و تبسيط النظام الضريبي و تحسين مردوده
- إيجاد التوافق بين الادوات الجبائية و الشبه جبائية
- توجيه الاستراتيجية في مجال العلاقات الجبائية الدولية
- تحديد الجباية في ميدان الدخول الاستهلاك والادخار
- توجيه الاستراتيجية في ميدان الجباية النوعية
- مهام مديرية السياسات الجبائية هو بمتابعة و تقييم السياسات الجبائية و التوازن الانظمة الاجتماعية



- التشاور الجوّاري لا يمكن ترك الجباية داخل غرف مغلقة للأداة الضريبية في تحضير النصوص بدون السماح لأي مشاركة من الخارج؛
- مسار القرار الجبائي يحتاج الى تحسين من أجل إعادة الثقة ، وتحسين العلاقة مع الإدارة الضريبية والمرور من علاقة مستقلة إلى تقاسم حقيقي للمسؤوليات ، والانفتاح يكون من اتجاه المكلف صاحب الشأن واتجاه الأشخاص دون الكفاءات والمعارف العلمية والمهنية المعترف بهم في ميدان الجباية؛
- التشاور يشكل عنصرا أساسيا في توجيه السياسة الجبائية ، خاصة إذا كانت في طور الإصلاح والتحديث لمواكبة العصر لمصلحة تقتضي الاستماع لكل الأعوان الاقتصاديين الممثلين للمجتمع من أجل إيجاد الحلول لمشاكل الجباية.
- الرهان الحقيقي هو تفعيل عمل هذا المجلس الذي من مهامه تقييم النظام الضريبي واقتراح التدابير والأحكام التي تدعم الاقتصادية. وبالتالي يشكل فضاء لتبادل الأفكار بين الأطراف المعنية بالجبائية في سنة تم الإعلان عن تركيبته الاسمية.

المطلب الثاني: تجربة الجزائر في مجال الرؤية في تطبيق الاصلاحات الضريبية

من خلال تتبعنا لمسار الاصلاح الضريبي يمكننا الجزم بغياب الرؤية من خلال مجموعة مؤشرات تكشف عن الغياب التام لاستراتيجية حقيقية ذات خطوط توجيهية سواء على المستوى القصير أو المتوسط والبعيد، أغلب القرارات المتخذة تتسم بالطابع الظرفي والنظرة الضيقة والآنية والعشوائية للأمر ، وقد أشارت تقارير الهيئات الدولية في تقاريرها إلى غياب الشفافية في المجال المالي سواء بالنسبة للإيرادات أو للنفقات¹ وقد ارجعت ذلك لغياب منظومة إحصائية تقدم معطيات تفصيلية ودقيقة حول الجباية مما يغيب المعلومة الاقتصادية أو يجعلها غير دقيقة² . ويمكن تحديد بعض النقاط أو المواضيع التي تنعدم فيه الرؤية .

الفرع الأول : غياب الرؤية على مستوى المالية العمومية imprévisibilité

¹ Ministère des finances Direction de la prévision et des politiques, Mise en œuvre du programme d'action national sur « la gouvernance et gestion économiques » (2007-2009), op.cit.

² ROSC et CFAA, et enquête des équipes de la BM.

راجع الملحق رقم 5 البحث (L'enquête AAP) الذي قام به صندوق النقد الدولي يكشف ان الجزائر لا تطبق إلا 7 معايير من 17 معيار مرجعي دولي خاصة بالمالية العمومية ، ولا تطبق معايير المحاسبة العمومية ipsas :

3 تطور حجم الاموال المقتطعة من صندوق دعم الإيرادات لتمويل عجز الموازنة 2006-2013 الوحدة مليار دج

السنوات	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
دعم للخزينة FRR	91.5	532	7582	364.3	792	1761.5	2283.3	2132.5



الملاحظ أن تسيير المالية العمومية يكتنفه الكثير من الغموض و التعتيم و غياب الرؤية الاستشرافية في تسيير المالية العمومية و اللجوء إلى قوانين المالية التكميلية أو الطابع السري لعملية .

أولاً: تسيير المالية العمومية

تعتمد على تدابير بسيطة ، والكثير من المعطيات تقريبية وهناك قضايا لا يمكن فهمها مثل إحداث عجز في الموازنة في ظل وفرة مالية كبيرة بمعنى أن عجز الموازنة غير مبرر، حيث يتم تحويل نصف الإيرادات البترولية إلى صندوق دعم الإيرادات³ في الوقت الذي لا تغطي الإيرادات الباقية كل النفقات و تعود الدولة مرة أخرى إلى هذا الصندوق لتغطية العجز وهذا أمر يثير الاستغراب ، فقد بلغت نسبة العجز إلى الناتج القومي 18 % خلال سنتي 2013 و 2014 ، كما تطرح أسئلة حول طبيعة توظيف الأموال المودعة في هذا الصندوق، حيث يلاحظ وجود تعتيم كبير حول مجالات و شروط توظيف أموال الصندوق لأن الأمر أصبح يثير الشكوك حين تصاب أصحاب القرار بالهلع في أول تراجع لأسعار النفط، ونحن نمتلك احتياطي ضخم من الأموال ، أم أن الصندوق وظيفته اكتناز الأموال الفائضة لاستخدامها وقت الحاجة وهنا يصبح الأمر أكثر خطورة، كيف يمكن لمسييري مالية دولة أن يجمدوا هذه المبالغ في الوقت الذي يمكن تدر مبالغ عوائد ضخمة عند توظيفها .

ثانياً: اللجوء الدائم لقوانين المالية التكميلية .

أصبح اللجوء لقوانين المالية التكميلية خلال الخمسة عشر سنة الأخيرة اجراء عاديا ، هذا يعني أن الدولة أصبحت تضبط حساباتها على نصف سنة فقط ، في الوقت الذي أصبح الاتجاه السائد في معظم الدول نحو التخطيط المالي على المدى القصير و المتوسط و الطويل ، مما يجعل طريقة التسيير لمالية الدولة لا تمتلك الرؤية الاستشرافية، كما أن اللجوء للقوانين التكميلية عندما تطرأ ظروف جديدة تستدعي المراجعة سواء للإتفاق أو الإيرادات لكن الأمر بالنسبة للجزائر أن قانون المالية التكميلي لا يختلف عن العادي حيث لا يمكن التفريق بين محتويات القانون التكميلي عن العادي و في بعض الأحيان يتضمن قانون المالية التكميلي تدابير و احكام مالية و اقتصادية و جبائية تتجاوز ما يتضمنه قانون المالية العادية بمعنى أن النظرة الاستشرافية لا تتجاوز ستة أشهر و إلا فقدنا القراءة الجيدة للمستقبل . وهذا النمط من التسيير يزرع الريبة و الشك لدى المتعاملين الاقتصاديين ، كما يبدو القصور الرؤية التقديرية أو التنبؤ في العلاقة بين التقديرات و الأنجاز خاصة في مجال الإتفاق الذي لم يتجاوز 72 % و يبدو الفرق كبيرا في مجال نفقات التجهيز ب 64 % ، أما الإيرادات فإن متوسط الفترة يبدو مقبولا ب 91 % ولكن الانحرافات كبيرة تتراوح بين 66% و 139% كما يوضحه الجدول التالي :

الجدول (5-6) العلاقة بين التقديرات و الانجاز للإيرادات و النفقات خلال الفترة 2007-2013 الوحدة (%)

عناصر الإيرادات و الانفاق	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	المتوسط
ايرادات ج البترولية	64%	165%	101%	76%	83%	109%	89%	98%
ايرادات عادية	76%	88%	83%	79%	82%	82%	72%	80%
الإيرادات الكلية	66%	139%	94%	77%	83%	98%	82%	91%
نفقات التسيير	65%	78%	67%	62%	89%	101%	85%	78%
نفقات التجهيز	55%	65%	61%	64%	78%	77%	49%	64%
النفقات الكلية	60%	72%	64%	60%	85%	92%	69%	72%

Source : Calculs d'après Banque d'Algérie (Rapports annuels) et Ministère des finances (Notes de présentation LF)

ثالثا : السرية في إعداد قوانين المالية :

من المتعارف عليه أن الأحكام و التدابير الجبائية يتم الاعلان عنها بعد المصادقة عليها من طرف البرلمان ، و لكن الطرق المتبعة في اعداد قوانين المالية بالرغم أنها تضبط في غرف مغلقة ويشوبها التعقيم ، ولكن الرأي العام دائما يتلقى تسريبات حول الأحكام الجديدة عن طريق وسائل الاعلام أو تصريحات للمسؤولين قبل ضبط القانون و الكثير منها يشكل تأثيرا مباشرا على الأسعار أو العملة وحتى النشاط الاقتصادي ، كما أن الكثير من النصوص في قوانين المالية تمر مبهمة دون مناقشة أو تمحيص ، وتشير تقارير الهيئات الدولية حول معايير الشفافية في الجباية لأنها غير كافية ولا يتم احترام أحكام الشفافية ، و تطالب الجزائر بالإسراع في تحسين الشفافية¹ . وقد أعدت وزارة المالية سنة 2008 برنامج للتدخل و تطبيق مبادئ الحوكمة وتسيير الاقتصاد

programme d'action national sur la gouvernance et gestion économiques 2007-2009 حددت فيها الأعمال المبرمجة و المنجزة عبر مخطط متوسط و طويل المدى وكانت المالية العامة و الجباية من أهم بنوده ويعتبر أول وآخر تقرير يخص حوكمة المالية و الجباية . و حصر الحوكمة الجباية هي ثلاث عناصر هي تبسيط النظام (تتعلق بقاعدة المقرئية و عصرنة الادارة - محاربة التهرب الضريبي ومحاصرة القطاع غير الرسمي) ، ناصر تتعلق بقاعدة الرؤية بينما تجاهل التقرير القواعد الأخرى للحوكمة خاصة في مجال التشاور و الأداء .

¹ Mustafa Bensahli, op, cit,p,133

الجدول رقم (6-6): محاور برنامج التدخل لحكومة المالية العامة و الجباية للفترة 2007-2009

المحاور	التوجيهات	الاعمال المنجزة
عصرنة نظام الموازنة	- إرساء نظام متعدد السنوات تحسين عرض ونشر الموازنة مع نظام SIGBUR* ¹ تحسين تشكيل سياسات الموازنة من خلال: - ارساء نظام للنفقات متوسط المدى - تحديد الإيرادات حسب القطاعات	قانون ضبط الموازنة 2008 قانون تسوية الموازنة انشاء لجنة المتابعة لإصلاح الموازنة اعادة هيكلة وزارة المالية بإنشاء مديريات جديدة للسياسات الاقتصادية
إنشاء مفتشية عامة للتخطيط و الاستشراف	تقييم السياسات الاقتصادية -أنجاز الدراسات الاستشرافية اعداد التقارير الدورية -تدعيم هيكل الديوان الوطني للإحصائيات	من أهم منشورات DGEP سلوك المؤشرات للاقتصاد الكلي و المالي والتنبؤ- الاحصائيات المالية -مذكرات تقديم قوانين المالية
عصرنة ادارة الضرائب	-تبسيط النظام الضريبي -ترشيد الاعفاءات -عصرنة نظام الاعلام الالي -محاربة التهرب الضريبي -محاربة غسيل الأموال و الرشوة -محاربة القطاع غير الرسمي	-تخفيف العبء الضريبي على المؤسسات (بالغاء الدفع الجزائي و مراجعة معدلات الرسم على النشاط) توسيع دائرة تطبيق الضريبة الوحيدة

Ministère des finances, Direction de la prévision et des politiques, Mise en œuvre du programme d'action national sur « la gouvernance et gestion économiques » (2007-2009) élaboré dans le cadre du Mécanisme Africain d'évaluation Par les pairs (MAEP) (Novembre 2008)

الفرع الثاني : الرؤية في مجال الجباية :

المتتبع لقوانين المالية التي تحدد سنويا التدابير الجبائية الجديدة يلاحظ أنها تهتم بالجوانب التقنية الخاصة بتحديد الوعاء والمعدلات وأنظمة الاخضاع دون الاشارة إلى قضايا على درجة كبيرة من الأهمية وتحتل جانبا كبيرا ضمن التقارير السنوية المصاحبة لقوانين المالية في الدول الأخرى حيث من خلالها يظهر التسيير الشفاف للجباية كما توضح تطور مؤشرات الجباية و المشاكل العالقة التي تبحث عن حلول ومن هذه القضايا التي غابت عن التقارير الرسمية نجد : مؤشر الضغط الضريبي ، مستوى النفقات الجبائية و طبيعتها و أنواعها و ما يرتبط بها من اعفاءات التي تتطلب اعادة النظر فيها، اضافة إلى إجراءات الحد من التهرب و تقليص القطاع غير الرسمي.

أولاً: مؤشر الضغط الضريبي : إن مستوى الضغط الضريبي يعكس قدرة الدولة على تعبئة الموارد المالية، ومن ثم تحديد مساهمة الضرائب في حل مشكلة التمويل ، و بالتالي يعتبر مؤشر ذو دلالة على الامكانيات المتوفرة في الجباية من

¹ SIGBUR système d'intégration global du budget
DGEP direction général d'étude et prévision

جهة كما يعكس طبيعة و اتجاه السياسة الضريبية المنتهجة في توزيع الأعباء بين الاستخدام العام و الخاص ، ويستخدم كثيرا في المقارنات الدولية ، مما يحتم ضرورة قياسه بموضوعية ، اضافة إلى أن تحديد العوامل المساعدة على تطوره هل هو ناتج عن الاصلاح الضريبي أم ناتج من تطور الأوعية الضريبية نتيجة تحسن الأوضاع الاقتصادية¹ والملاحظ أن قياسه أو حسابه في الجزائر يطرح بعض الاشكالات ، وقد أشرنا إليها في الفصل الخامس من البحث الثالث، وتبقى التقارير الرسمية تتجاهل مستوى الضغط الضريبي إلى غاية سنة 2011 حين أشار تقرير البنك المركزي إلى أن نسبة الجباية إلى الناتج المحلي دون أن تسميه بالضغط الضريبي² ، وبالنظر إلى ما تم الاعلان عنه في بعض التقارير الرسمية نلاحظ أنه يختلف بنقطتين عن المستوى الذي تم تحديده في الدراسة خلال سنوات 2011 و 2012، وهذا راجع إلى اختلاف المعطيات التي استخدمت في الحساب ، حيث يبدو أنه يحتوي على حصيلة الجباية المحلية في حين اعتمدت الدراسة على حصيلة الجباية المركزية ، وتشير احصائيات صندوق النقد الدولي إلى اعتماد الضغط الضريبي بما فيه الجباية البترولية كما يتضح من الجدول التالي :

الجدول رقم (6-7) مقارنة نسب الايرادات و الانفاق العام إلى الناتج القومي في الدول الاقليمية سنة 2013

الدول	نسبة الايرادات	نسبة الانفاق إلى الناتج القومي
الجزائر	35.2%	36.1%
مصر	23%	37.1%
المغرب	28.3%	33.8%
تونس	30.2%	36.3%

Source : FMI تقرير البنك المركزي الجزائري سنة 2014

لذلك يجب على الجهات المعنية أن تجيب عن جانبين مهمين فيما يتعلق بالضغط الضريبي: أولها ضبط طريقة قياسه ليكون مؤشرا قابلا للمقارنة الدولية، وثانيا يجب تحديد الاتجاه الذي تعتمده السياسة الضريبية حول مستواه، لأننا نقرأ كثيرا في منشورات وزارة المالية حول تخفيف الضغط الضريبي ، وقد أدرجت عملية إلغاء الدفع

¹ Marc Raffinot, Motiver » et « chicoter »: l'économie politique de la pression fiscale en Afrique subsaharienne

² مقارنة بين مستوى الضغط الضريبي المعلن عنه و الذي تم حسابه استنادا للمعطيات المتوفرة

مؤشر الضغط الضريبي	2012	2013	2014
الضغط الاجمالي بما فيه الجباية البترولية	39%	35.7%	33.2%
الضغط خارج الجباية البترولية المعلن عنه	20.1%	19.5%	18.6%
الضغط الضريبي المحسوب في البحث	18%	17%	16.5%
الفرق تمثله الجباية المحلية	2.1	2.5	2.1



الجزائي في هذا الإطار مما يوحي أن مستوى الضغط الضريبي ثقيل و يجب تخفيفه ، وهذا الكلام يقال في سياق آخر يتعلق بالضغط الضريبي الفردي ، بينما نطاق الاخضاع الضريبي مازال ضيقا و القطاع غير الرسمي يزداد اتساعا و مجال الاعفاء الضريبي واسعاً وكل هذه العوامل تجعل مستوى الضغط الضريبي بعيداً عن الممكن ، ويمكن أن يكون الحديث عن تخفيف العبء الضريبي صحيحاً بالنسبة لفئة معينة أو قطاع بالنظر إلى الاقطاعات الجبائية و الاجتماعية المفروضة على المؤسسة ، و المطلوب هو إعادة تكييف أو إعادة توزيع العبء الضريبي بشكل متوازن بين القطاعات.

ثانياً : النفقات الجبائية

من أجل غايات تحفيزية لدعم النشاط الاقتصادي أو العدالة الاجتماعية فإن قواعد الاخضاع تعرف دائماً استثناءات من أجل تخفيف العبء الضريبي لبعض الفئات من المكلفين ، إن هذه الإعفاءات تمثل أعباءاً للدولة مثل نفقات الموازنة لأنها تضحي بمبالغ مالية من أجل تحقيق غايات أسمى¹.

(1) تعريف النفقات الجبائية

تتمثل في مجموعة الامتيازات التي تمنحها الدولة للأعوان الاقتصاديين من أجل تخفيف العبء الضريبي و تشجيع بعض قطاعات النشاط الاقتصادي وتمثل في التخفيضات والاعفاءات و مجموع الاستثناءات عن النظام العام . يتم تحليل النفقات الجبائية كتدابير أو أحكام تشريعية و تنظيمية تؤدي إلى تقليل الإيرادات العامة للدولة ، و بالنسبة للمكلف فهو تخفيف للعبء الجبائي مقارنة بمن طبق عليهم المعيار الجبائي، وأصبحت أهم أحد عناصر النظام الضريبي. النفقات الجبائية تمثل نفقات وهمية، حيث بدل تقديم إعانات أو نفقات تحويلية للممول بالضريبة ، يتم اللجوء إلى تخفيض التكلفة من خلال تقديم اعفاءات أو تخفيضات ضريبية ، لهذا السبب تسمى النفقات الجبائية، هذا المصطلح استخدم لأول مرة سنة 1967 في الولايات المتحدة الأمريكية و ألمانيا، ومنذ ذلك التاريخ أصبح يقدم تقرير سنوي يرفق مع قانون المالية عن حجم النفقات و مستوياتها و تفصيلها حسب التدابير الجبائية أو حسب قطاعات النشاط الاقتصادي ، وقد حذت الدول الأخرى حذو الولايات المتحدة منها فرنسا حيث قدمت أول تقرير سنة 1979 ، وفي البلدان النامية تعتبر المغرب أول دولة قدمت تفاصيل حول النفقات الجبائية سنة 2005،

(2) أهمية النفقات الجبائية :

إن تطبيق السياسات الجبائية المتدخلية هو العامل الرئيسي وراء نمو النفقات الجبائية حيث تعددت الاعفاءات و الاستثناءات الضريبية لتحقيق أهداف مختلفة فقد بلغ عدد التدابير الجبائية التي تدخل في دائرة الاستثناء في فرنسا سنة 2007 حوالي 2500² وانخفضت إلى 460 سنة 2014 و تمثل مبالغ 80 مليار أورو كـمبلغ مضحي به .

¹Republique Française ,Annexe au projet de la loi de finance pour 2014, évaluation des voies et moyens ,Tome II dépenses fiscales.

² Conseil des impôts, La Fiscalité dérogatoire, Pour un réexamen des dépenses fiscales, XXIe rapport au Président de la République, septembre 2003. L ENA Direction des études Lettre de mission du groupe 3 - « Dépenses fiscales et niches sociales »



إن غياب التقرير التفصيلي عن طبيعة التدابير الاستثنائية التي تشكل النفقات الجبائية و ما يقابلها من مبلغ مالي مضحي به هو بمثابة قصور و عجز و انعدام الكفاءة العلمية و التطبيقية و بالتالي غياب للرؤية في وجود برنامج تفصيلي لمجموع الاستثناءات الواردة في التشريع على غرار دول مجاورة بدأت العملية منذ أكثر من عشر سنوات و تقدم تقارير تفصيلية دقيقة و رسمية عن حجم و طبيعة النفقات الجبائية ما هو متوفر بعض الاحصائيات التي تنشرها الوكالة الوطنية لدعم الاستثمار حول المبالغ التي تشكل الاعفاءات تكمن أهمية حسابها و نشرها للتعرف على الجهات أو القطاعات المستفيدة من الاعفاءات كما يمكن تقييم فعاليتها ، حيث أن تغير الاتجاه للسياسات الضريبية من الدور التدخل إلى الاهتمام بالكفاءة الاقتصادية للجباية ، و أصبح ينظر لأدوات التحفيز الضريبي بمثابة نظام داخل نظام يساهم في تعقيد الجباية ، وظهرت آراء تعارض بشدة سياسة التحفيز الضريبية على أنها غير مجدية في تنشيط الاستثمارات¹ ، و أنها إهدار للموارد المالية دون مقابل ، و إفساد للقواعد الضريبية .

إن سياسة الاعفاءات تنطلق من كون المكلف تتوفر فيه كل شروط الاخضاع و لكنه يعنى بغرض الحصول على منافع تتجاوز المبلغ المضحي به ، وهذا صحيح إذا أدى ذلك إلى زيادة الاستثمار أو زيادة التشغيل أو إعادة تخصيص الموارد ولكن الأمر غير ذلك :

- إن سياسة الجذب للاستثمارات تتحكم فيها عوامل أخرى خارج الحسابات الجبائية ويتعلق الأمر بمناخ الأعمال، الدول النامية حين تقوم بجهود كبيرة و تنفق أموال كبيرة من أجل تحسين و توفير البيئة الاستثمارية لتطوير البنية التحتية لجذب الاستثمارات، أحسن من تقديم مزايا ضريبية دون مقابل .

- إن سياسة التحفيز لجذب الاستثمارات لا تقتصر على الجانب الضريبي فقد بينت تجربة الولايات المتحدة التي لا تقدم تحفيزات كبيرة و لكنها تستقطب استثمارات خارجية ضخمة ، وتجربة الصين اعتمدت على سياسة السوق بدل التحفيزات و الأيدي العاملة بأسعار رخيصة وسعة السوق الصينية.

أشارت دراسة أجريت على 7000 مستثمر في تسعة عشر دولة أن مؤشر الحوافز الضريبية يحتل الرتبة ما قبل الأخيرة (12/11) من بين المؤشرات الاثنا عشر المحفزة لاختيار مكان الاستثمار² ، وما هو غريب كون 90 % من الدراسات التطبيقية تؤكد أن انسياب الاستثمارات المباشرة تحققت دون تحفيزات مما يعني غياب العلاقة السببية بين الامتيازات الضريبية والحصول على الاستثمارات في الوقت الذي قدرت نسبة النفقات الجبائية إلى الناتج القومي بين 9.5% و 11 % بمعنى أن الدول تضحي بمبالغ مالية دون مقابل ، لذلك وجب على كل دولة إعداد دراسات وبحوث لتقييم أثر هذه الحوافز ومقدار المبالغ التي تم التضحية بها على غرار الدول المتقدمة التي تقدم احصائيات مفصلة حول التدابير الجبائية

² ابراهيم متولى حسن المغربي، دور حوافز الاستثمار في تعجيل النمو الاقتصادي ، من منظور الاقتصاد الاسلامي و الانظمة الاقتصادية وبالمعاصرة دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2011، ص، 121 .

² OCDE, Principes pour améliorer la transparence et la gouvernance des incitations fiscales à l'investissement dans les pays en développements , p,12.



التي تشكل نفقة جبائية، أما في الدول النامية في المغرب هي الدولة الوحيدة التي بادرت إلى حساب وإعداد دراسة مفصلة عن النفقات الجبائية سنة 2005¹.

3) عيوب الحوافز الضريبية

- إن أرباح المؤسسات في السنوات للاستغلال عادة ما تكون ضعيفة مما يجعل أثر الاعفاء محدود؛
 - تلجأ المشروعات إلى التوقف عن النشاط أو تغييره بعد انتهاء مدة الاعفاء؛
 - تنوع أشكال الاعفاء حسب النشاط و حسب المناطق حسب الفئات تعزز الاعتقاد بوجود تميز في المعاملة الضريبية خاصة عندما يحصل البعض على المزايا بسهولة بينما يتعذر عن البعض الاستفادة؛
 - ضغط المشروعات القديمة للاستفادة من المزايا على غرار المشروعات الجديدة يدخل العملية في متاهات كبيرة لمن البعض يرى أن هذه العيوب مرتبطة بالضوابط و الأشكال التي تضعها الدولة وليس بمبدأ التحفيز بحد ذاته.
- هناك تجارب ناجحة لبعض الدول في مجال سياسة التحفيز خاصة دول جنوب شرق آسيا مثل ماليزيا - اندونيسيا وتايوان واعتمدت على ربط الاعفاءات بأولويات معينة مثل تنشيط التصدي تطوير و ترقية مناطق نائية .
- السياسة الضريبية الناجحة ليست تلك التي تتوسع في الاعفاءات بل هي تلك التي تربط بين الحوافز ودرجة تأثيرها على قرار الاستثمار .
- يرى البعض أن تخفيض معدلات الضرائب هو تعويض لفكرة التحفيز وهذا ما نلاحظه في الاتجاه العام الذي تبنته الاصلاحات الضريبية معتمدة على منحى لافر ، الداعية لتوسيع الوعاء من خلال تقليص الاعفاءات .
- لاشك أن التدابير الجبائية التي يمكن تصنيفها في الجزائر كنفقات جبائية لا تقل عن مثيلتها في الدول الأخرى ولكن لا توجد حتى الآن أي مبادرة لتصنيفها و جمعها وعرضها على غرار ما تفعله كل الدول الأخرى.
- وما تم نشره يقتصر فقط على النفقات الجبائية الخاصة بالمؤسسات التي تستفيد من إعفاءات في اطار قوانين الاستثمار وهي لا تمثل إلا جزءا بسيطا من مبلغ النفقات الجبائية الحقيقية المقابلة لجميع الاعفاءات لأن نطاق الاعفاءات في مجال الرسم على القيمة المضافة يتجاوز 100 بند لأغراض مختلفة و في مجال الضرائب المباشرة هناك اعفاءات كثيرة خارج مجال هيئات دعم الاستثمار تخفيضات الأرباح المعاد استثمارها ب 30% من الربح ، القطاع الفلاحي خارج مجال الاخضاع - اعفاءات المشاريع الكبرى و الاستراتيجية - اعفاءات لأغراض اجتماعية في مجال السكن و السياحة .

4) التكلفة البديلة للتحفيز الجبائية أو المبالغ المضحى

¹ Karimi Latifa, « Institutions, Gouvernance fiscale, Et Management Public au Maroc op.cit p/10

تقوم الوكالة الوطنية لدعم الاستثمارات بنشر إحصائيات وافية عن عدد المشاريع المنجزة و تكلفتها المالية و تصنيفها حسب معايير مختلفة ، و تكتفي بنشر كلفة الاعفاءات الضريبية الخاصة بالإعفاءات الممنوحة من طرف الوكالة الوطنية لدعم الاستثمار دون الاعفاءات الضريبية الأخرى الممنوحة خارج الوكالة كما يوضحه الجدول.

الجدول رقم (6-8): نسبة المبالغ المضحي بها إلى الناتج القومي خلال عامي 2000-2004 الوحدة مليار

السنوات	كلفة الاعفاءات الضريبية (1)	الضرائب العادية (2)	(2 ÷ 1) %	الناتج المحلي الاجمالي (3)	(3 ÷ 1) %
2000	32.4	349	9.3	1.522	2.2
2004	43.4	579	7.5	2149	2.01

المصدر تقرير البنك المركزي

الجدول رقم (6-9) : توزيع تكلفة الاعفاءات حسب الانواع المختلفة للضرائب الوحدة مليار دج

السنوات	TAP	VF	IBS	الرسم العقاري	حقوق التسجيل	TVA	المجموع
2000	5.437	1.028	3.651	18	11	22.312	32.457
2004	4.754	403	3.424	11	4	34.838	43.434

الملاحظ أن المبالغ المضحي بها أو تكلفة الاعفاءات الضريبية تمثل نسبة 2% من الناتج القومي ، وهي تمثل جزء من مجموع النفقات الجبائية الكلية التي لا نعرف مبلغها ولن تكون أقل منها في أحسن الأحوال وبالتالي تصبح نسبة النفقات الجبائية في الجزائر تتجاوز 4% سنويا من الناتج القومي .

وبالنظر إلى حجم الاستثمارات في الفترة (2002-2013) من الجدول الموالي يتضح :

الجدول رقم (6-10): توزيع المشاريع المنجزة حسب السنوات (2002-2012) الوحدة مليار دج

السنوات	عدد المشاريع	%	القيمة المالية بالمليون دينار	%	مناصب الشغل	%
2002	443	1%	67 839	3%	24 092	8%
2003	1 369	4%	235 944	9%	20 533	7%
2004	767	2%	200 706	8%	16 446	5%
2005	777	2%	115 639	5%	17 581	6%
2006	1 990	6%	319 513	13%	30 463	10%
2007	4 092	13%	351 165	14%	51 345	17%
2008	6 375	20%	670 528	26%	51 812	17%
2009	7 013	22%	229 017	9%	30 425	10%
2010	3 670	11%	122 521	5%	23 462	8%
2011	3 628	11%	156 729	6%	24 806	8%
2012	1 880	6%	77 240	3%	8 150	3%
المجموع	32 004	100%	2 546 840	100%	299 115	

المصدر : www.andi.dz ANDI NEWS Bulletin d'information N 23



- خلال 11 سنة تم استثمار 2546 مليار دج و خلق ما يقرب من 300000 منصب شغل أي بمعدل سنوي يساوي 230 مليار و حوالي 27000 منصب شغل سنويا .
الملاحظ أن أهم فترة هي (2006-2008) التي عرفت نشاطا غير عاديا في مجال تنفيذ المشاريع حيث ما تم تنفيذه في مدة ثلاث سنوات يساوي ما تم تنفيذه في السنوات السبع الأخرى .
بالاعتماد على مبلغ الناتج المحلي الاجمالي لمدة 11 سنة خارج المحروقات يساوي 67218 مليار . وأن نسبة المبالغ المضحى بها هي 2.5 % يصبح المبلغ خلال 11 سنة يساوي ($67.128 \times 2.5\% = 1680$) مليار مقابل 2546 مليار استثمارات و هذا المبلغ يمثل نسبة 66 % بمعنى أن الدولة ضحت بمبلغ 1680 مليار كإيرادات مقابل استثمارات تساوي 2546 مليار ومقابل 300000 منصب شغل .

ثالثا : القطاع غير الرسمي

أصبح القطاع غير الرسمي محل اهتمام كبير من طرف الباحثين سواء من حيث تحديد مفاهيمه وتسمياته وأشكاله و حدوده أو من حيث اختلاف المقاربات المعتمدة في قياسه التي تؤدي إلى نتائج متباينة و كان يقتصر على القطاع المعيشي حيث يمارس أفراد بصفة شخصية وعائلية أنشطة لا تتجاوز حدود معيشتهم ، ثم توسع إلى الأنشطة الغير مصرح بها في مجالات التجارة و الخدمات الذي ينتمي إلى الاقتصاد غير القانوني . لكن الاهتمام الأكبر بالقطاع الموازي أو الغير رسمي أصبح يركز على آثاره و تداعياته المالية و الاقتصادية و الاجتماعية .
خاصة حين يترك دون مراقبة أو متابعة فإنه يكون أداة للإخلال بقواعد المنافسة و هدر للموارد المالية و مساس بالعدالة الاجتماعية. نحاول نظرة السلطات و الاستراتيجية المتبعة لمحاصرته و استيعابه و احتوائه.

1- استراتيجية الاندماج للأنشطة غير الرسمية في الفضاء الرسمي

تبنى الاستراتيجية لمكافحة الظاهرة حسب النظرة و التشخيص التي يعتمدها متخذ القرار ، وفي هذه الحالة فإن توجهات الادارة الضريبية في تحديد الاستراتيجية المتبعة يمكن اكتشافها من خلال جهودها و تعاملها مع الظاهرة والوسائل و الأدوات المستخدمة و التدابير المتخذة مثل قانون الامتثال الضريبي لسنة 2015 .
الأسباب : إن القطاع غير الرسمي ناتج من عملية التحول الاقتصادي و فتح المجال للقطاع الخاص مما جعل الكثير من الأنشطة تمارس دون الالتزام بالضوابط القانونية (عدم القيد في السجل التجاري - عدم التصريح لدى الضرائب و الضمان الاجتماعي) ولم تكن الظاهرة في البداية مخيفة بل ينظر إليها على أنها مرحلة انتقالية سوف تنتهي في النهاية بانصهاره أو دخوله في الإطار الرسمي¹ (paraît soluble à tout moment dans le formel)

¹ la lettre de la DGI N SPECIALE Alger du 11 au 13 juin 2007¹ CREDAF : Centre de Rencontres et d'Études des Dirigeants des Administrations Fiscales ,p,6

ومع زيادة الانفتاح الاقتصادي في الجزائر وفتحت الفرص أمام الكثيرين لممارسة أنشطة خاصة في التجارة و الخدمات دون تصريح أو ترخيص أو مراقبة ومع مرور الوقت بدأت الظاهرة تستفحل تشكل تهديدا حقيقيا ويتجه نحو الخروج عن سيطرة الدولة إذا لم تتخذ الاجراءات المناسبة.

كيفية مجابهة الظاهرة :

مواجهة القطاع غير الرسمي في الجزائر يتم تحت مصطلح تأطير النشاط الاقتصادي من خلال تدابير جبائية يمكن تصنيفها إلى أربعة محاور حسب توصيات المؤتمر المنعقد في 13 جوان 2007 تحت اشراف CREDAF¹

الجدول رقم (6-11) : ملخص محاور لمواجهة القطاع غير الرسمي حسب توصيات ملتقى CREDAF 2007

1- الهياكل والأدوات Les structures et les outils	2- اجراءات الترغيب Les mesures incitatives	3- طمأنة للمكلفين La fidélisation et le suivi des contribuables	4- تقييم القطاع غير الرسمي Le pilotage de la Mission
<ul style="list-style-type: none"> - تنظيم الهياكل على أساس تسيير حسب حجم المكلف و تعيين متحدث رسمي وحيد. - سياسة التسجيل إجبارية - انشاء البطاقة الاحصائية - انشاء رقم وحيد للتعريف - انشاء بنك معطيات حول المكلفين من خلال الربط بالكهرباء - الماء - الهاتف 	<ul style="list-style-type: none"> مساعدة المكلفين الجدد على التسجيل -ضبط النظام التصريحي مع رهانات التبسيط لحمل الافراد على تسجيل انفسهم لدى مصالح الضرائب بتوفير الوسائل المادية و التقنية اقامة علاقات مرنة و دائمة - تخفيف العبء الضريبي -- ارساء نظم تشجيعية للتسجيل 	<ul style="list-style-type: none"> -منح الضمانات وتقدم المساعدة تسيير المكلفين الغير مسجلين امكانيته حصرهم و اخضاعهم الاجباري -ترقية مجال الاعلام و الاتصال ترقية حقوق المكلف الكشف السريع و المبكر للمخالفين و لمعالجة السريعة للملفات 	<ul style="list-style-type: none"> برنامج للتدخل محدد زمنيا و منهجيا ،ومتعدد الاطراف - لوحة قيادة للمتابعة و التقييم - ارساء مؤشرات للأداء حسب العمليات المنجزة في ميدان حصر المكلفين وطمأنتهم -مدى ملائمة الوسائل مع الواقع .

المصدر : إعداد الباحث (ملخص) CREDAF¹ la lettre de la DGI, N SPECIALE ,Alger du 11 au 13 juin 2007

وإذا كانت الادارة الضريبية قد جسدت الكثير من هذه التوصيات مثل اعداد الرقم الجبائي الموحد و انشاء الفرق المختلطة للقيام بعمليات التفتيش و المتابعة فإن أهم قانون صدر من أجل ادماج القطاع غير الرسمي و بإجراءات ترغيبية و مطمئنة هو قانون الامتثال الضريبي .

2) قانون الامتثال الضريبي 2015

نبذة عن فكرة الامتثال الضريبي هو قانون أقرته حكومة الولايات المتحدة الامريكية في العام 2010 دخل حيز التنفيذ في الأول من تموز من العام 2014 ، حث القانون على مكافحة التهرب الضريبي من قبل المواطنين الأمريكيين الذين يملكون

¹¹ la lettre de la DGI, N SPECIALE ,Alger du 11 au 13 juin 2007 CREDAF : Centre de Rencontres et d'Études des Dirigeants des Administrations Fiscales ,p, 4-5.



حسابات وأصول مالية خارج الولايات المتحدة الأمريكية وذلك من خلال إلزام المؤسسات المالية الأجنبية (غير الأمريكية) بتقديم تقارير عنهم إلى مصلحة الضرائب الأمريكية.

من أجل تعبئة الموارد المالية قصد تمويل الاستثمارات المنتجة ودعوة للمتعاملين الاقتصاديين وكذا المواطنين على الانضمام بصفة تدريجية إلى المجال الرسمي تأتي هذه العملية بعد تراكم الموارد النقدية نتيجة المعاملات الشخصية أو العائلية أو التجارية وكذا التباين بين إجراء جمع الموارد وتفاعل المؤسسات المعنية التي لم تؤدي إلى إيداع هذه الموارد في البنوك غير أنه يتعين أن تكون في الأصل هذه الأموال أو المعاملات من مصدر مشروع ولا ترتبط بأي فعل يقع في دائرة الأفعال الذي يعاقب عليها و التشريع المنظم لمكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب.

محتوى وفلسفة القانون

يعتبر أهم قرار اتخذ كمحاولة لإدخال واحتواء القطاع غير الرسمي¹ حيث صدرت التعليمات رقم 43 لتحديد كفاءات اجراء وتنفيذ برنامج الامتثال الضريبي . وقدمت أيام مفتوحة بالتنسيق مع وزارات أخرى للإثراء و المتابعة. قدم الوزير تضمينات بعدم المتابعة الردعية لمن خضع اراديا للامتثال الضريبي الارادي. تتولى وزارة المالية المتابعة الشهرية للعملية لتقييم العملية و اتخاذ التدابير اللازمة.

انطلقت العملية في 02 أوت 2015 على أن تغلق في 2016/12/31

تتضمن هذه العملية عدد معتبر من الضمانات القانونية والتقنية التي تقود إلى حرية التصرف في الأموال المودعة لدى البنوك وكذا تسوية الوضعية الجبائية من خلال تقديم إلزامي للشهادة الجبائية المحررة عند دفع رسم جزائي بمعدل 7% -تتولى البنوك جمع الأموال المودعة من طرف الأشخاص الذين يريدون الاستفادة بصفة ارادية من هذا القانون -البرنامج في اطار مسعى الاحتواء المالي و عملية الادمج المصرفي للمعاملات التجارية - عملية تحسيس واسعة الغرض منها اعلام و تتولى اطرارات كفاءة بالشرح و التفسير للعملية ، -إن العملية تتزامن مع انطلاق نظام الدفع الالزامي للمعاملات التجارية التي تتجاوز حد معين و من ثم محاصرة نظام الدفع النقدي أو الشكارة كما أصبح متداولاً لدينا بشكل واسع .

- تبدأ العملية تقنيا بملء بطاقة ايداع ، وتبلغ إلى مصالح الضرائب بنسخ منها عن طريق البريد الالكتروني . على مصالح الادارة الضريبية تقديم وصل استلام للبنك يتعلق بالمبالغ و الوثائق المستلمة. وبعد سبعة أيام يتسلم المعنى بالعملية وثيقة خضوعه لبرنامج الامتثال الضريبي الارادي ، .

الفرع الثالث : محاولات تكيف الهياكل الادارية لتطوير قاعدة الرؤية

تشكل الهياكل الادارية خاصة على مستوى وزارة المالية أهمية كبرى في تطوير مجال الرؤية والاستشراف للسياسات الاقتصادية والجبائية التي تقع على عاتقها مهمة جمع المعلومات و المعطيات و تصنيفها و ترتيبها وتقديم التقارير الدورية

¹ الامر رقم 43 الصادر في 2015/ 07/23 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015



عن تحقق الأهداف و مستويات الانجاز من خلال التحليل للمؤشرات والتقييم للنتائج كل ذلك يمكن السلطات من معرفة حقيقة عملها وتحديد مواطن النجاح و الاخفاق وبالتالي تصحيح المسار في الوقت المناسب وبالادوات الملائمة . وفي هذا الاطار عمدت الجزائر إلى اعادة هيكلة وزارة المالية ابتداء من سنة 2006 و تنشئ مديريات مركزية وأخرى فرعية ومن أهمها :

- إنشاء المديرية العامة للتنبؤ و السياسات DGEP والتي تقوم بإعداد وإصدار تقارير دورية ؛
 - إنشاء خلية مركزية للترقيم و البطاقية ومعالجة المعلومات الجبائية سنة 2006 من أجل تدعيم قدرات جمع المعلومات الجبائية وتكوين قاعدة بيانات للمعطيات ؛
 - إنشاء مديرية مركزية مكلفة بالعلاقات العامة و الاتصال مهمتها تقديم الردود و الاجابات للمكلفين في مجال تقديم المعلومات وتسهيل التواصل المعاملين مع أعوان الضرائب ووفرت لهم الوسائل اللازمة للقيام بمهمتها .
- ومن أهم التقارير التي تصدرها هذه المديريات بعضا سنوية بمناسبة صدور قانون المالية و بعضها دورية
- (1) كشف عن الوضعية الاقتصادية و المالية للجزائر التي تصدر كل سنة ابتداء من 2011 تحتوى على تحليل للمحيط الاقتصادي الدولي و المحلي و تقديم معطيات عن المؤشرات الاقتصادية و احصائيات مفصلة عن الوضع المالي و الاقتصادي للبلاد.

(2) سلوك لأهم المؤشرات للاقتصاد الكلي و المالي 2007 المديرية العامة للدراسات والتنبؤ¹ DGEP

(3) منشورات حول الاحصائيات المالية و النقدية بالتحليل و التفصيل (مديرية جمع المعلومات)

(4) مذكرة تقديم قانون المالية

المطلب الثالث: القواعد الأخرى للحكومة

تشكل قاعدتين (الاستشارة - الرؤية) بالقواعد الأساسية و التي سبق عرضها بينما تمثل القواعد الباقية (المقروئية ، الاستقرار ، الأمن ، الأداء و العدالة) قواعد ثانوية بمعنى إذا خضع القرار الجبائي للاستشارة اللازمة ووفق رؤية واضحة فإن القواعد الأخرى سوف تتحقق بنسبة كبيرة . تشكل هذه القواعد في مجموعها تحقيق الوضوح و الشفافية الأمن و الفعالية للسياسة الضريبية.

الفرع الأول: قاعدة المقروئية

النظام الضريبي الملائم هو الذي يمكن فهمه بسهولة ويفترض الوضوح في قراءة أحكامه كما يمكن لأي مكلف أن يعرف التزاماته وحقوقه بسهولة ، وعادة ما يدور النقاش حول الصياغة القانونية للتشريع الجبائي من حيث دقة المصطلحات و الالتزام بالقواعد القانونية ، وكذلك طبيعة العقيدة الادارية في تفسير و تطبيق القانون خاصة ما يتعلق بالجوانب الاجرائية

¹ MINISTERE DES FINANCES/DGPP/ Direction du Recueil des Informations



مثل الاجراءات التنظيمية للرقابة و للشكاوي و المنازعات . سوف نحاول تحليل مدى التزام التشريع الضريبي بهذه الخصائص ،وما هي استراتيجية المقروئية المتبعة في الاصلاح و آفاق تحسين التشريع الضريبي و تفعيل المفردات السابقة **أولا: الاخلال بقواعد القانون وعدم التجانس .**

هناك مجالات كثيرة أخلت بالمبادئ العامة للقانون وهي بذلك تعتبر بداية للخروج و الاستقلالية غير المؤسسة ،ونجد بعض الدول قد سارعت إلى إصدار تعليمات صارمة بضرورة احترام القواعد العامة للقانون، وأن تخضع التدابير الجبائية المقترحة للقراءة القانونية للتأكد من التزامها بمبادئ القانون العام قبل الاعلان عنها ¹ .وفي هذا الاطار تبدو بعض التدابير الجبائية المتخذة أنها لم تحترم أهم القواعد العامة للقانون نذكر منها :

1) خضوع الأشخاص المعنويين للتقدير الجزافي : يعتبر الاجراء الخاص بتوسيع مجال تطبيق الضريبة الوحيدة الجزافية سنة 2015 ، لتشمل الأشخاص المعنويين مساسا أو خروجا عن القواعد القانونية ، دون مراعاة قواعد تطبيق القانون التجاري الذي يجبر كل شخص معنوي على مسك المحاسبة في المادة العاشرة ، و عندما تعفيه جبائيا من مسك المحاسبة فإن ذلك يتعارض مع المادة العاشرة من القانون التجاري لأن مسك الحسابات بالنسبة للشخص المعنوي ضرورة تمليها طبيعة العقد المبرم بين الشركاء للمحافظة على حقوق الشركاء ، ومتابعة تطور الذمة المالية للشركة وفق قواعد ذات مصداقية و موثوقية وأحد وسائل الاثبات الرئيسية في حالة النزاعات .

وإذا كان هذا الاجراء يدخل ضمن تبسيط النظام الضريبي فإن التدبير الجبائي الخاص بحتمية وجود محافظ حسابات للشخص المعنوي و تقييده في عقد الشركة يعتبر نقیضا لعملية التبسيط .
ادماج ثلاث ضرائب في ضريبة واحدة تسمى الضريبة الوحيدة الجزافية التي تطبق بمعدل واحد على رقم الأعمال المحقق ، وبالتالي لا يمكن معرفة الربح الحقيقي لكل مكلف خاضع لهذه الضريبة و الذي يعتمد كوعاء لحساب الاشتراكات في صندوق التقاعد ، هذا الأخير يطلب من المنتمين للصندوق ملاً استثماراً من طرف مصالح الضرائب توضح فيها الأرباح المحققة لتكون وعاء للاشتراكات ، وهنا تصبح مصالح الضرائب تلعب دور المفسر للقانون الضريبي.

2) عدم وجود تجانس مواد القانون الضريبي

المادة 282 مكرر الفقرة الثالثة ² أدمجت الاشخاص المعنويين ضمن الخاضعين للضريبة الوحيدة الجزافية من قانون المالية لسنة 2015 . والفقرة الثامنة من نفس المادة تستثني الأشخاص المعنويين من الخضوع .

¹ Antoine de Rouffignac et Catherine Damelin court ,La gouvernance fiscale : un sujet de Conseil d'administration à part entière, Article publié par Les Échos – Le Cercle le 31 août 2015

¹ المواد التي حددت النظام المبسط سنة 2008 و تم الغائها سنة 2015

² المادة 13 من قانون المالية لسنة 2015 Art. 282 ter

Art. 282 octies — Sont exemptés de l'impôt forfaitaire unique:

Art. 148 – Les personnes morales énoncées par l'article 136 sont obligatoirement soumises au régime de l'imposition d'après le bénéfice réel, quel que soit le montant du chiffre d'affaires réalisé .

Le bénéfice réel est déterminé sur la base d'une comptabilité tenue conformément aux lois et règlements en vigueur et suivant les dispositions des articles 152 et 153.



ونفس الشيء بالنسبة للمادة (148 ق.ض.م) لم يتم تعديلها وبقي نص المادة كما هو أن الأشخاص المعنويين يخضعون إجبارا للنظام الحقيقي .

(3) تدابير جبائية تساهم في تعقيد النظام أكثر من تبسيطه : القانون الضريبي أصبح من الناحية الشكلية عبارة عن مجلدات يصعب قراءتها ، و من أهم التدابير الجبائية التي يمكن ادراجها في هذا السياق هو إدخال النظام المبسط في قانون المالية لسنة 2008¹ الذي يتميز عن النظام الحقيقي في الجوانب التالية :

التصريحات كل ثلاثة شهور ، الأرباح تخضع لمعدل نسبي هو 20 % بدل السلم الضريبي ، طريقة دفع الضريبة و تصنيفتها و نظام التسيبقات يتم حسابها و التصريح بها وخلال السنة الجارية وبذلك تختلف تماما عن نظام التسيبقات للنظام العام والذي يقترب من طريقة الدفعات على أقساط منه إلى التسيبقات .

- إن تطبيق معدل 20 % وعلى الأرباح يشكل أهم خروج عن قاعدة العدالة الأفقية ، كيف يمكن لمكلفين يحققان نفس الربح أحدهما يدفع 20% و الآخر يطبق سلم تصاعدي تصل المعدل المتوسط إلى أكثر من 30% والسبب أن أحدهما يخضع للنظام المختصر و الآخر للنظام الحقيقي و كليهما يمسكان محاسبة .

- عدم وضع آلية للانتقال من نظام لآخر فحسب قراءة مديرية الضرائب فإن رقم الأعمال المحقق هو المعيار الفاصل في تحديد طبيعة النظام الذي يخضع له ، مما يعني أنه بإمكان المكلف أن يغير نظام الاخصاع كل سنة ، وهذا يطرح إشكالات كبيرة في مجال الالتزامات المحاسبية ويدخل المكلف في متاهات لا يمكن حلها يمكنه مسك محاسبة في سنة وفي السنة الموالية عندما ينخفض نشاطه يمكن تركها مما يطرح اشكالات كبيرة منها : ما هو مصير الدفاتر المحاسبية ، كيف يمكن تطبيق مبدأ الاستمرارية و قدسية الميزانية الافتتاحية حين تعطل العمل المحاسبي لمدة معينة ثم العودة مرة أخرى . و المشكلة أن القوانين تطبق بأثر رجعي حيث من المفروض و المنطق أن المكلف الذي مارس العمل المحاسبي و تعود على التصريحات و ملتزم بتنفيذ التزاماته الجبائية و المحاسبية و يمسك الدفاتر المحاسبية أنه غير معني بالتدابير الجديدة التي تخص النظام المبسط أو الجزائي .

- إن هذا الاتجاه يمكن اعتباره رجوعا إلى الوراء في مجال الممارسة المحاسبية والجبائية ففي الوقت الذي يجب تطوير ثقافة التصريح و مسك الحسابات و التعامل بالفواتير و الشيكات أي محاولة دعم الممارسات و الضوابط الحديثة التي تحقق عدالة أكثر و مرد ودية أحسن، نعود خطوات إلى الوراء بحجة تبسيط النظام ، التبسيط لا يعني الدوس على القواعد العلمية و السير إلى الوراء إذ كيف يعقل أن تجربة المكلفين مع مسك المحاسبة و تطبيق النظام الحقيقي قد تجاوزت نصف قرن حين كان العمل يدويا، والآن حين خطت الممارسة المحاسبية شوطا كبيرا وبأدوات و آليات حديثة ندعى نھا مكلفة و مرهقة و صعبة بالنسبة للمكلفين خاصة الأشخاص المعنويين .

. (2) Article 20 bis : créé par l'article 3 de la loi de finances pour 2008, modifié par l'article 2 de la loi de finances complémentaire pour 2011 et abrogé par l'article 6 de la loi de finances 2015

. (3) Article 20 ter:

(4) Articles 20 quater:

- إن اقتراح أو ادخال تدابير جبائية دون معرفة الآثار المترتبة عليها في التطبيق و مدى تجانسها مع النصوص الأخرى مثل النظام المبسط فقد أدخل الادارة الضريبية و المكلفين على حد سوى في متاهات جعلهما يعيشان التخبط في تسوية وضعيات المكلفين لمدة ست سنوات قبل الغائه في قانون المالية 2015 .

ثانيا : الصياغة الرديئة و عدم التحيين

1- اعتماد اللغة الفرنسية في صياغة القوانين

صياغة القانون باللغة الأجنبية وعدم ضبط المصطلحات بشكل دقيق وفي ظل غياب معجم للمصطلحات الجبائية تصبح الترجمة إلى اللغة العربية لا تؤدي المعنى المطلوب حيث يستخدم مصطلح واحد للدلالة على عدة معاني مثل كلمة (إعفاء - تخفيض) ¹ تقابل أكثر من سبع مصطلحات بالفرنسية وهي تقترب من بعضها ولكن كل مصطلح له معناه الدقيق بالرغم أن القصور لا يتعلق باللغة و إنما بمستعملها exonération exemption

2- عدم تحيين النصوص تماشيا مع تطبيق معايير المحاسبة الدولية .

لقد أصبح الإدراج و التقييم و الإفصاح المحاسبي وفق المعايير الدولية منذ بداية تطبيق النظام المالي المحاسبي SCF يختلف تماما عن طرق المحاسبة للنظام القديم والملاحظ أن الجزء الخاص بالأحكام المشتركة من المادة 168-200 التي تمت صياغتها وفق مبادئ و قواعد النظام القديم PCN لم تتم مراجعتها و التي مر عليها أكثر من سبع سنوات باستثناء بعض التعليمات التي صدرت عند بداية التطبيق للمخطط الجديد المتعلق بكيفية الانتقال ² وهي قضايا محاسبية وليست جبائية ، فإن أهم ما قامت به إدارة الضرائب هو تحيين النماذج الخاصة بالقوائم المالية أو الميزانية الجبائية (Liasse fiscale) وفق الشكل الجديد فإن لكثير من القضايا تتطلب التحيين بالاعتماد الصريح و الواضح عن تنبني كل ما جاء في المعايير المحاسبية ، وهكذا يزول الغموض ومنها على الخصوص :

- قضايا الاهتلاك ، و اختبار تدني القيمة لم يكن موجود في النظام السابق و لم يتم الحديث عنه ؛

- مشكلة التقييم التي تعتمد المعايير الدولية في مجال الأصول والخصوم ؛

- الضرائب المؤجلة المرتبطة بالضرائب على الدخل ، وهي من أهم القضايا التي يجب توضيحها ، فقد أقرت المعايير

الدولية في المعيار (12) على ضرورة التفرقة بين العبء المستحق و العبء المؤجل الذي يشكل مجموع أعباء الضريبة

على الدخل ؛

1

	franchise	exemption	exonération	اعفاء
dégrèvement	abattement	réduction	déduction	تخفيض

² L'instruction ministérielle n° 02 du 29 octobre 2009,



- قضايا التقييم حيث يتم اعتماد القيمة العادلة لتقييم الكثير من الأصول عند الادراج المحاسبي، ولكن غياب الأسواق النشطة و الفعالة التي يمكنها تحديد القيمة السوقية سواء أسواق السلع أو الأسواق المالية تجعل تحديد القيمة العادلة من الاشكالات الكبرى ؛

- مشكلة المخصصات و المؤونات من أكثر القضايا التي تثير اختلافًا بين المقاربة المحاسبية و النظرة الجبائية ، بالرغم أن المواد 169 من قانون الضرائب المباشرة تسمح بإنشاء المؤونات و تضع ثلاث شروط لخصمها وهي (التحديد و التعيين - احتمال وقوعها كبير - التقييم الدقيق للمؤونة) فإن الصورة تبقى غير كاملة بالنسبة لقبول المؤونات من طرف مصالح الضرائب .

و خلاصة القول أن المشكلة ليست في فهم و تطبيق المعايير المحاسبية إنما في القانون الضريبي الذي لم يفصح عن علاقة الارتباط بين المحاسبة و الجبائية ، هل بقي الارتباط الوثيق بينهما بحيث يتم الاعتماد على المعايير المحاسبية في تحديد الربح المحاسبي الذي من خلاله يتم حساب النتيجة الجبائية ، أم هناك طلاق بين الربح المحاسبي و الربح الجبائي بحيث لا يتم الاعتراف ببعض المعايير المحاسبية في تحديد النتيجة الجبائية وهو المعمول به في كثير من الدول التي تفصل بين الجبائية و المحاسبة .

الفرع الثاني: قاعدة الضمانات و الحماية .

يقصد بالحماية في المجال الجبائي توفر الضمانات القانونية اللازمة للمكلف من خلال الالتزام بروح القانون عند التطبيق ، وهذا ما يحقق المساواة للمكلفين أمام القانون و يكرس الحماية اللازمة من أي تعسف أو تجاوز . (يمنع كل أساليب التمييز في المعاملة الجبائية مما يساهم في تكريس أساليب عمل الحماية القانونية في الجبائية ¹)

أولاً: الشروط التي تضمن الحماية :

- يجب أن يتطابق القانون الضريبي مع الدستور.
 - احترام الادارة للمعيار الجبائي عند تفسيرها للقانون .
 - ربط جسور التواصل بين الادارة و المكلفين و الحفاظ عليها و تقويتها.
- الملاحظ أن المكلفين بالضريبة يشعرون بغياب الضمانات لسلوك مصالح الضرائب في فهم و تفسير القانون و بالتالي تطبيقه ، لذلك فإن تميز القانون بالوضوح و المقروئية يساهم إلى حد كبير في طمأنة المكلفين وشعورهم بالأمن العوامل المساعدة على تقوية الأمن للمكلفين عملت الكثير من الدول على استحداث اجراءات و آليات لتقريب وجهات النظر و ربط جسور التواصل بين الادارة الضريبية و المكلفين قصد طمأنته على التطبيق السليم.

ثانياً: إجراءات الحماية للمكلف

- اللجوء للوسيط : من أجل التسوية الودية دون اللجوء إلى أروقة المحاكم.

¹ Jean Pierre Boisions , Propositions pour une gouvernance fiscale, institue de l'entreprise février 2005



- الفتوى¹ rescrit fiscal هو إجراء يسمح للمكلف أن يطلب من الادارة الضريبية توضيحات حول النظام الضريبي الذي يطبق على مؤسسته الجواب المكتوب لإدارة الضرائب يعتبر بمثابة الفتوى² rescrit و يعتبر بمثابة ضمانات قانونية تحت شروط معينة ، لذلك لجأت الجزائر إلى تحديد كيفية اللجوء إلى الفتوى في قانون المالية 2012 على غرار الممارسات الموجودة في الدول المتقدمة .

ثالثا :تغير المذهب الاداري

مذهب الادارة la doctrine de l'administration يقصد به رؤية الادارة الضريبية و قراءتها للقانون و النصوص التشريعية و التطبيقية وعلاقتها بالمكلفين ، تشكل هذه القضايا من أهم العوامل المساعدة على تحقيق الرضا لدى المكلفين ، ويتجلى مذهب الادارة في تفسيرها للقانون وهو أمر عادي و يدخل ضمن اختصاصاتها ، ولكنه يمكن أن يتجه إلى التفسير الضيق للنصوص مما يلحق الضرر بالمكلفين، وقد يكون المذهب مكمل للتفسير في حالة سكوت القانون على أشياء معينة يحق للإدارة الضريبية أن تكمله وهذا يتوقف على الكفاءة و التأهيل التي تسمح بالقراءة السليمة وفقا للقواعد القانونية ، يمكن أن يكون المذهب الاداري مناقض للقانون حين تتخذ الادارة وجهة نظر مختلفة لروح القانون وهذه القضايا كثيرة . وعندما نقرأ في منشورات الادارة الضريبية نلاحظ ادراكها الكبير لهذه القضايا ولكن الواقع غير ذلك (ترمي هذه الاستراتيجية الجديدة للعصرنة الهادفة لكسب رضا المكلف بالضريبة وإقامة سياسة تطوعية و اسهامية من خلال إعادة تعريف طرق العمل والإجراءات بغية تبسيطها و توحيدها، و لأن عصرنة النشاط العمومي يعتبر حاليا في نظر السلطات أم لجميع الإصلاحات "من شأنها أن تساهم في التنافسية وإعادة بعث الحسابات العمومية وأن تضمن استمرارية العقود الاجتماعية ..)³.

أمثلة عن المذهب الإداري :

الحالات الظاهرة لغياب الحماية يمكن حصرها في مجال الرقابة الجبائية بالرغم من الضمانات المقدمة للمكلف في اختبار المستشار ومنحه مدة للتحضير وهي كلها اجراءات شكلية بالنظر إلى القضايا الأكثر أهمية و التي تتولى الادارة تطبيقها للقانون وفق رؤيتها و قراءتها و من هذه القضايا يمكن تلخيصها في الجدول التالي :

¹ المفهوم هو الفتوى مكتوبة rescrit كانت تصدر عن المحاكم الرومانية ردا عن العرائض المدفوعة اليها .
قانون المالية 2012 الجريدة الرسمية رقم 50 وضحت شروط و كفاءات تطبيق هذا الاجراء

² Ministère des finances Directions Direction des relations publiques et de communication Actu impôts 18/juillet 2012

³ Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts N° 75 / 2014

الجدول رقم (6-12): حالات غياب الضمانات أو الأمن في مجال الرقابة و الشكاوي

غياب الضمانات في مجال الرقابة	في مجال الشكاوى و المنازعات
غياب معايير اختيار المكلفين الخاضعين للرقابة ، اشارات عامة وردت في دليل الرقابة (اهمية رقم الاعمال - الخسارة)	غياب الضمانات في المرحلة الاولى لتقدم الشكاوى على مستوى الادارة .
الخلط بين المكلفين ذوى النوايا الحسنة و النوايا السيئة	معالجة التعديلات الوهمية غير المؤسسة تخضع كغيرها من الاخطاء لإجراءات الشكاوى
اجراءات المتعلقة بالمناقش المناقض و مقترحات التعديل الفرض الاجباري غير مؤسسة	عدم احترام الآجال و التزام الصمت من طرف الادارة في الرد
رفض المحاسبة وإعادة تكوين رقم الاعمال تستخدم مؤشرات بعيدة عن الواقع و محففة .	المعالجة المتسرعة للشكاوى
لا يوجد اسلوب موحد في التعامل مع مشكلة الفواتير الوهمية معالجتها ، من يتحمل المسؤولية هل هي تضامنية بين من حررها و المستفيد منها و كيف يتم حساب التعديل الخاص .	مرحلة الطعن التأخير في معالجة القضايا محتوى الردود و هيمنة لأمانة العامة للجان

المصدر Mustafa Bensahli, La gouvernance en fiscalité et ses sept règles capitales, expérience Algérienne Enag éditions, Alger ,2014 .p.

في مجال التحصيل الضريبي

لقد تجاوزت متأخرات التحصيل كل الحدود حيث تشير الاحصائيات إلى أن المبالغ المتراكمة للمتأخرات تتجاوز 6000 مليار د ج وعند تحصيلها يمكن أن تساهم في عجز الموازنة لمدة خمس سنوات ويبدو أن الادارة غير قادرة على التحصيل باستعمال أدواتها القانونية و التنظيمية¹ مثل الإعذارات و تطبيق أولية الدولة في تحصيل ديونها باللجوء وضع اليد على الحسابات البنكية ولا يتم رفعها حتى تسترجع ديونها أو الحجز والبيع بالمزاد العلني لتحصيل الديون وهي ميكانيزمات لحماية التحصيل مع منح فرص للمكلف مثل التحصيل المؤجل أو تأجيل الدفع كل هذه الاجراءات تبدو مجمدة إلى حين .

علما أن هناك اجراءات تحفيزية في قانون المالية لسنة 2012² حول الغاء غرامات التأخير عن المتأخرات الضريبية قصد مساعدة أصحاب الديون الضريبية على تسديد مستحقاتهم كنوع من مسح جزء من الحقوق .

¹ أفضلية الخزينة في تحصيل ديونها المواد 372- 388 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

² المتابعات المواد 389- 400 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة



الفرع الثالث : قاعدة الحوكمة فيما يتعلق باستقرار النصوص التشريعية (قاعدة الاستقرار)

يقال أن القانون الضريبي أكثر القوانين و التشريعات حركية نظرا لارتباط القوى بالظرف الاقتصادي مما يجعله في حركية دائمة للتكيف و الاستجابة لمتغيرات المحيط ، و هذا الكلام صحيح عندما يكون التغيير و التعديل مبررا بتغير الظرف أو اعتماد سياسات ضريبية جديدة تتماشى و التطورات الحاصلة في المجتمع ، ولكن الملاحظ عن التغييرات و التعديلات ليست مبررة بهذا الشكل وإنما ناتجة عن عدم الالتزام بالقواعد السابقة وهي التشاور الواسع و الرؤية الاستشرافية و غياب الوضوح و الشفافية و المقروئية ، خاصة عندما يكون التعديل يتكرر على نفس المواد أو النصوص فهو دليل على غياب الجدبة اللازمة في اعداد النصوص أو تعديلها، و يعتبر عدم استقرار التشريعات من أكثر العيوب لأنظمة الضريبية لأنها تعبر عن التخبط وغياب قواعد الحوكمة و تمس بالأمن و الضمانات للمكلف الذي يعيش دائما عن تغييرات تفقده الثقة في المستقبل و لا تساهم في تكريس تقاليد معرفية دائمة، ومن أهم النقاط التدابير التي يتم تعديلها باستمرار تلك المتعلقة بالجانب التقني و الاجرائي بحثا عن التبسيط و التخفيف و الضبط مع واقع و محيط يبدو أنه من الصعب فهمه و استيعابه ، لأنه محكوم بآليات تتجاوز ميدان الحماية.

1- التغيير في أنظمة الاحضاع من نظامين (جزائي و حقيقي) إلى ثلاثة أنظمة بإضافة النظام المبسط خلال الفترة (2008 - 2015) ثم العودة مرة أخرى إلى نظامين فقط¹.

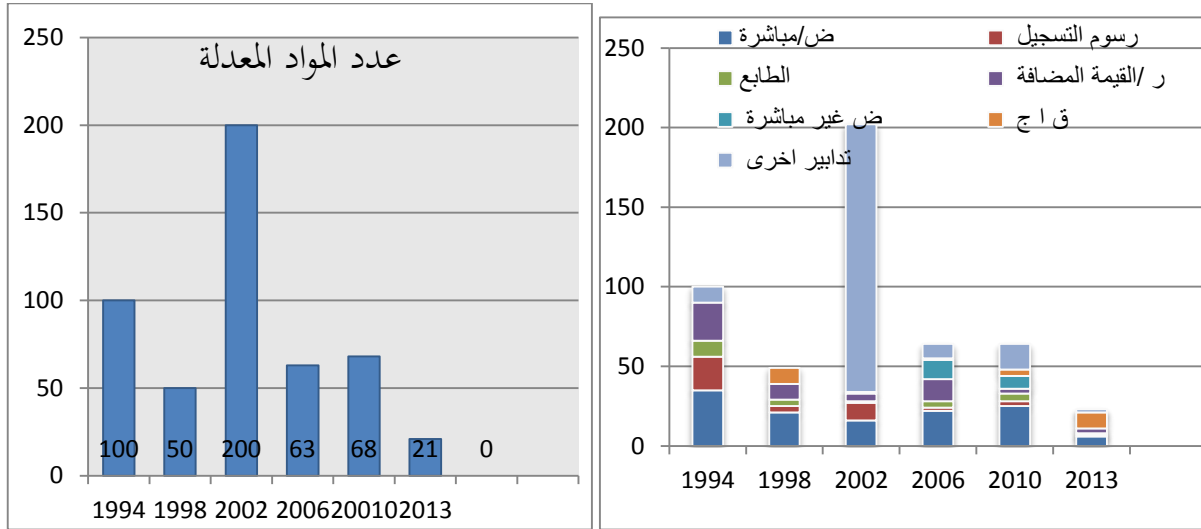
2- تغييرات في معدلات الضرائب (انظر الفصل الخامس) خاصة معدلات الضريبة على أرباح الشركات عندما بلغ الأمر تغييرها 4 مرات في ظرف سنتين، و في سنة 2015 غيرت مرتين وهذا دليل على حجم التخبط وعدم اتباع المسار الحتمي في اتخاذ القرارات للإعلان عن التدابير².

3- عدد التغييرات في كل قانون مالية لا تقل عن 50 تعديل في السنة كما توضحه الأشكال التالية :

¹) Articles 20 bis à 20 quater: créés par l'article 3 de la loi de finances 2008 et abrogés par l'article 6 de la loi de finances 2015.. (2) Article 20 bis: créé par l'article 3 de la loi de finances pour 2008, modifié par l'article 2 de la loi de finances complémentaire pour 2011 et abrogé par l'article 6 de la loi de finances 2015. (3) Article 20 ter: créé par l'article 3 de la loi de finances pour 2008, modifié par l'article 4 de la loi de finances 2011 et abrogé par l'article 6 de la loi de finances 2015. (4) Articles 20 quater: créé par l'article 3 de la loi de finances pour 2008 et abrogé par l'article 6 de la loi de finances 2015.

² Article 150 : modifié par les articles 16 de la loi de finances pour 1997, 14 et 15 de la loi de finances pour 1999, 10 de la loi de finances pour 2001, 20 de la loi de finances pour 2003, 2 de la loi de finances complémentaire 2006, 5 de la loi de finances complémentaire 2008, 7 de la loi de finances complémentaire 2009 , 7 de la loi de finances 2014, 12 de la loi de finances 2015 et 2 de la loi de finances complémentaire 2015 .

الشكل (6-2): تطور عدد المواد الخاصة بالأحكام الجبائية في قوانين المالية (1994-2013)

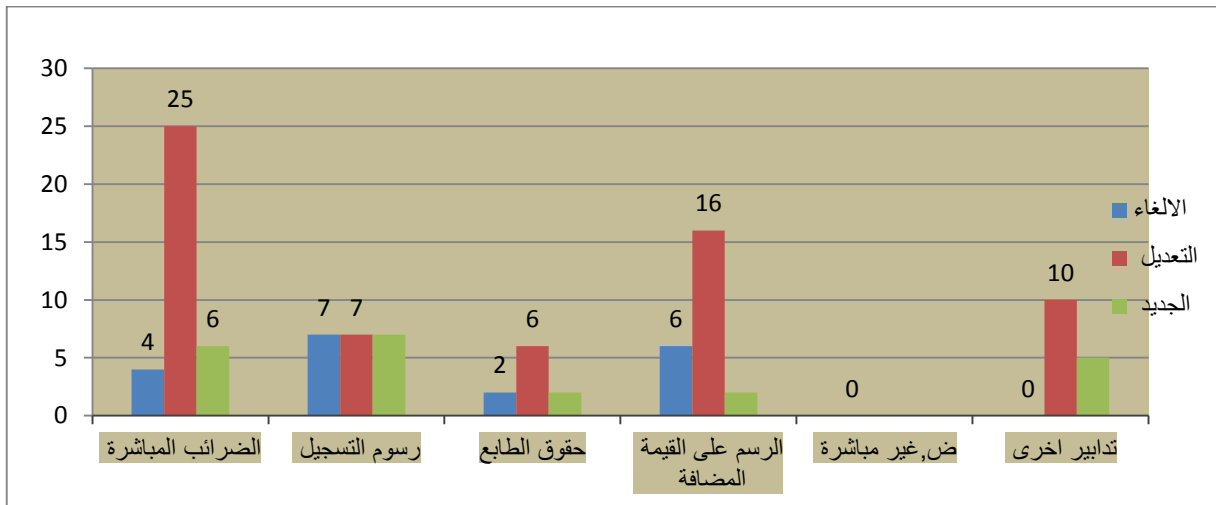


المصدر : من اعداد الباحث اعتمادا على التدابير الواردة في قوانين المالية السنوية .

متوسط الأحكام المعدلة في كل قانون مالية يصل إلى 50 تعديلا ، و تراوحت بين 200 مادة سنة 2002 و 21 مادة سنة 2013 مما يجعل كل قانون مالية بمثابة اطار جديد للجبائية .

و عندما نحسب عدد المواد و التدابير المتخذة منذ اصلاح 1992 على أساس تعديل 50 مادة في كل قانون المالية بعد مرور 20 سنة فإن عدد المواد المعدلة تقترب من 1000 مادة ، و في كل مادة ثلاث تدابير جبائية نصبح أمام 3000 تدبير قد تم تغييره وبالتالي فنحن أمام 1000 ورقة للنصوص الجبائية . وعندما نحاول توزيع الاحكام الجبائية في قانون المالية لسنة 1994 حسب الأنواع المختلفة للضرائب وحسب طبيعة التعديلات سواء (تجديد - الغاء - تعديل) نلاحظ أن النسبة الكبرى من الأحكام تتعلق بالضرائب المباشرة ب 35 تدبير منها 25 لتعديل أحكام سابقة ثم الرسوم على القيمة المضافة ب تدبير منها 16 تعديل .

الشكل (6-3) : توزيع التدابير الواردة في قانون المالية 1994 حسب الضرائب المختلفة وحسب طبيعة التغيير



المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على قانون المالية 1994 . الموقع الالكتروني www.mfdgi.dz

نلاحظ أن من بين 100 مادة في المالية توجد 64 مادة لتعديل مواد قائمة و الباقي عبارة عن إلغاء أو إنشاء من أهم الآثار المترتبة عن عدم استقرار التشريع هو إضعاف الرضا عن الضريبة، قد بينت الدراسات التطبيقية عن وجود ترابط قوي بين التمدن الضريبي و الالتزام الضريبي سواء في الدول النامية أو الدول المتقدمة.

ويمكن اعتبار التمدن الضريبي كمحدد رئيسي للاقتصاد غير الرسمي¹.

الفرع الثالث: قاعدة الحوكمة في مجال الفعالية الجبائية

الأسلوب العملي لقاعدة الفعالية على مستوى النظام الضريبي يتم عبر فحص بعض مؤشرات فيتو تانزي في تقييم فعالية النظام الضريبي ، لقد تم التطرق لهذه المؤشرات (في الفصل الأول ص 56) ، وقد وضعها أحد خبراء السياسات الجبائية في صندوق النقد الدولي² ، وباعتماد على نتائج التحليل للفصل الخامس من الأطروحة حول تركيبة حصيلة الضرائب يمكننا اختبار مدى توفر هذه المؤشرات في النظام الضريبي الجزائري حيث نجد :

الجدول (6-13): اختبار مؤشرات فيتو تانزي لتقييم فعالية النظام الضريبي الجزائري .

المؤشرات	واقع النظام الضريبي الجزائري	النتيجة
التركيز: تتركز الحصيلة في عدد قليل من الضرائب	الحصيلة تتقاسمها الضريبة على الاجور و الضرائب على الشركات والرسم على القيمة المضافة و الرسوم الجمركية	ينطبق
التآكل: يحدد نطاق أو مجال الاخضاع	نطاق فرض الضرائب على الدخل لا يتجاوز 20% القطاع غير الرسمي يتجاوز 50% في أقل تقدير	لا ينطبق
التشتت: هناك ضرائب لا يتم تطبيقها ضرائب مزعجة يجب التخلص منها	ضريبة الدخل الفلاحية موجودة في النصوص فقط الضريبة على ايجار العقارات (في غياب عقود الايجار)	لا ينطبق
الموضوعية: تتعلق تقييم الاعوية الضريبية	65% تصريحات جزافية 850000 جزافي مقابل 290000 نظام حقيقي ³	لا ينطبق
تكلفة التحصيل مصاريف المطابقة الجبائية	غير معروفة و لا توجد دراسات حولها	غير محدد
متأخرات التحصيل	التصريحات الصحفية تشير الى انها تتراوح بين 6000 و 8000 مليار دج هذا رقم يتجاوز ميزانية التسيير	لا ينطبق
التنفيذ: قدرة الادارة على تنفيذ جميع النصوص التشريعية	هناك الكثير من النصوص غير مطبقة الضرائب على القيم المنقولة (الفوائد ايرادات)	لا ينطبق

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على معطيات الفصل الخامس

¹ OCDE, Fiscalité et développement , Quels sont les déterminants du civisme fiscal ? ÉBAUCHE mars 2013

² Vito Tanzi et Howell Zee, « Une politique fiscale pour les pays en développement » Fond Monétaire International , Dossiers Économiques. Édition française, Division française Services linguistiques du FMI, Mars 2001.

² بنية حصيلة الضرائب سنة 2013

³ Mustafa Bensahli, op cit , p,376.

المؤشر الأول (التركيز) يتحقق بنسبة كبيرة حيث أن حصيلة الضريبة موزعة بين مجموعة الضرائب في سنة 2013 كما يوضحه الجدول الهامش التالي ¹ فالحصيلة موزعة على أربع ضرائب اثنان منها مباشرة بمجموع 38% و اثنان منها غير مباشرة بمجموع 57 % . المؤشر الخامس تكاليف التحصيل في غياب معطيات عن تكلفة تحصيل الضرائب فإن هذا المؤشر يبقى في حكم المجهول، باقي المؤشرات لا تتحقق كما يوضحه الجدول (6-13) حيث أن مؤشر التآكل يمكن الاستدلال عليه من خلال القطاع غير الرسمي الذي تجاوز كل الحدود ، إضافة إلى نطاق الاعفاءات في مجال الضرائب المباشرة خاصة الضريبة على الدخل التي يستفيد من الاعفاء منها كل المؤسسات التي تستفيد من دعم الاستثمار مما يقلص من نطاق الاحضاع بشكل كبير و يساهم في تآكل الوعاء الضريبي .

- على مستوى الادارة

لقد شكل موضوع عصنة الادارة الضريبية أهم محور للجيل الثاني من الاصلاحات بداية من 2004 وفق استراتيجية يبدو في ظاهرها أنها تستوعب متغيرات العصر (ترمي هذه الاستراتيجية الجديدة للعصنة الهادفة لكسب رضا المكلف بالضريبة لإقامة سياسة تطوعية واسهامية من خلال إعادة تعريف طرق العمل والإجراءات بغية تبسيطها وتوحيدها)، لأن عصنة النشاط العمومي تعتبر حاليا في نظر السلطات أم لجميع الإصلاحات "من شأنها أن تساهم في التنافسية وإعادة بعث الحسابات العمومية وأن تضمن استمرارية العقود والاجتماعية ².

تحول إدارة جبائية إلى مصلحة عمومية حقيقية تستند إلى رهان التمدن الجبائي و إلى أكبر قدر من الثقة المتبادلة، أمام هذه المتطلبات نشأت احتياجات جديدة : مسعى النوعية ، التزامات الخدمة ، كسب رضا المكلف بالضريبة ، التبسيط ، النجاعة والتي يكمن موضوعها الرئيسي في عصنة أجهزتها رغبة في الاستجابة بشكل أفضل لتطلعات المكلفين منها مسعى النوعية ، التزامات الخدمة ، كسب رضا المكلف بالضريبة ، التبسيط النجاعة والتي يكمن رغبة في الاستجابة بشكل أفضل لتطلعات المكلفين.

الملاحظ حسب تصريحات وزارة المالية أن عملية التصريحات عن طريق الانترنت سوف تبدأ سنة 2013 لقد مرت أربع سنوات و مازال المشروع يراوح مكانه ³ . وفي الوقت الذي ننتظر من أن المجهود المبذول لعصنة الادارة سوف يساهم في تحسين ترتيبها عالميا فالواقع هو العكس فقد رتبت سنة 2012 في المرتبة 118 لتتدرج إلى الرتبة 131 سنة 2013 و تخسر 13 نقطة كاملة ⁴.

قاعدة الحوكمة فيما يتعلق الاتصال

الضريبة	الرسم على القيمة المضافة	الضريبة على الاجور	الرسم الجمركية	الضريبة على ارباح الشركات	ضرائب اخرى
المساهمة 2013	37%	25%	20%	13%	4%

المصدر راجع الجدول ص -181171

² DIRECTION GENERALE DES IMPOTS, la lettre de la DGI ,N 75, 2014,P ,10.

³ La télé déclaration fiscale G50 site www.jibayatic.dz

⁴ Rapport du Word Economic Forum publie le11/04/2013



الاتصال أصبح من الوظائف الرئيسة في المؤسسات ذلك أن توفير المعلومة في الوقت المناسب و بالشكل المطلوب له آثاره الايجابية على المتعاملين و الأطراف المعنية . و تشكل المعلومة بالنسبة للمكلفين بالضريبة الأداة الرئيسية لتعريف المكلف بكيفية تطبيق الضرائب مما تساعده على أداء التزاماته الجبائية من تصريجات أو دفع الضرائب . وتستعمل وسائل متعددة من أجل ايصال المعلومة إلى المكلف مستخدمة الوسائل العصرية للإعلام و الاتصال من أجل اقامة جسور للتواصل الدائم بين المكلف و الإدارة، ومن أهم الوسائل أو قنوات الاتصال نجد :

المواقع الالكترونية و البوابات: حيث أصبحت توفر كل المعلومات المتعلقة بالجباية من نصوص تشريعية - قوانين المالية - تدابير جبائية خاصة ويمكن تحميل أي وثيقة تتعلق بالتصريجات . وقد لجأت بعض ادارات الضرائب إلى استحداث ما يعرف بدكاكين الكترونية يمكن الدخول إليها مباشرة وهي عبارة عن بنك معلومات في كمبيوتر تابع لإدارة الضرائب يوضع تحت تصرف الجمهور الذي يمكنه استغلالها حسب رغباته . وحتى المنشورات و المجلات و الدوريات و المطويات الخ... المكتوبة التي كانت توزع ورقيا على الادارات ليعاد توزيعها على المستفيدين فإن الاعلام الالكتروني قد وفر عملية التوزيع وأصبح الاطلاع و التحميل من مواقع الادارة المركزية . وعلية فإن تحديث و متابعة وتجديد هذه المواقع من طرف الادارات الضريبية يعتبر بمثابة العمل الرئيسي لإعلام فعال يساهم في تطوير عمل الادارة و يستفيد منه المكلفون بالضرائب. فقد وصلت بعض الدول إلى توفير خدمات انترنت في كل وقت وتجاوزت عمليات الاتصال بالوسائل التقليدية

التجربة الجزائرية في ميدان الاتصال

إلى وقت قريب لم تكن وظيفة الاتصال تشكل اهتمامات الادارة الضريبية في الجزائر إلى أن بدأت النظرة للعلاقة القائمة بين الادارة و المكلف تتغير من علاقة أوامر و تسلط إلى علاقة تعاون وتواصل إضافة إلى المشكلة الاساسية في تحديد دائرة الحق في الاطلاع بحكم سرية المعلومات لأنها تتعلق بسيادة الدولة . ونذكر هنا ما يتعلق بالنصوص التطبيقية و المذكرات الداخلية حيث يمنع على المكلف الاطلاع عليها وهذه القضية لا تزال قائمة حتى بعد أن انفتحت الادارة الضريبية من خلال منشوراتها المتعددة و المتنوعة إلا أنها لا توفى بالغرض المطلوب خاصة في الجانب الاحصائي فإنها تبقى دائما على نقاط الظل و تعلن عن مؤشرات محدودة . مثل الاعلان عن التحصيل الضريبي لشهر معين في السنة دون الشهور الأخرى و بشكل اجمالي دون تفصيل من خلال رسالة المديرية العامة .

la lettre de la DGI

مكانة الاتصال و الاعلام ضمن مسار العصرية

تقدم خدمات تتركز على التكنولوجيا الحديثة للاتصال

نحو الفضاء الرقمي للإدارة الضريبية

يشكل المكلف محور استراتيجية العصرية



كما عقدت ملتقيات لعرض نماذج حول أنظمة الاعلام المندمجة الخاصة بتسيير الضرائب¹ و تشكل التحدي الحقيقي للإدارة الضريبية في الوقت الراهن .من أهم المنشورات التي تصدرها مديرية الاعلام و العلاقات العامة لتقدم اعلام جبائي عن المديرية العامة للضرائب نجد هنل
-رسالة المديرية العامة للضرائب La lettre de la DGI صدر أول عدد لها نوفمبر 2001 وآخر عدد رقم 90 صدر سنة 2016. أحدث ضريبة صدر أول عدد سنة 2010 Actu- Impôts, une lettre d'information numérique de la DGI -N°1

القواعد	واقع الجزائر / عدم وضوح الرؤية	امكانية التحسين
التشاور La concertation	مشاورات ضيقة داخل اطار معين	اشراك اطراف اخرى ذات العلاقة حتى نصل الى النموذج الدولي الخاص المبني على طرح القضايا للنقاش وترك الحرية للمشاركة الواسعة الى ان ينضج القانون
الرؤية La visibilité	تسيير قوانين المالية العمومية ، سرية اعداد قوانين المالية -الضغط الضريبي - النفقات الجبائية القطاع غير الرسمي - الرقابة الجبائية التدابير ذات التأثير على الاقتصاد مثل الاعفاءات	التحكم في الاداة الاحصائية و موثوقية التقييم (رهانات التقييم انشاء انظمة للتقييم) دورية تقييم التدابير الجبائية تفعيل عمل المجلس الوطني للجبائية
المقرئية lisibilité	بجال التشريع الجبائي - التنظيم العقيدة الادارة - التقاضي - المصطلحات - التقنيات	افاق تحسين التشريع الضريبي استراتيجية المقرئية في مجال الاصلاح الضريبي، تفعيل القانون العام للضرائب محتوى القانون العام للضرائب تركيب القانون افاق تحسين عقيدة الادارة افاق تحسين تقنيات الضرائب
الحماية الضمانات La sécurité	الشرعية - العدالة امام الضريبة - الضمانات خاصة بالرقابة الجبائية -واقع الشكاوى و المنازعات	الشرعية العدالة في تطبيق القانون
الاستقرار Stabilité	تشريعات غير مستقرة	تطبيق قواعد الاستشارة و الرؤية و لمقرئية يساهم في استقرار النظام الضريبي
الفعالية L'efficacité	الجانب المالي ضعيف - الادارة	زحزحة نظام العصرية وإعادة بعثه من جديد
الاتصال communication	وجود نشرات و دوريات ومطويات كثيرة ولكنها غير مقروءة	شفافية أكبر ومنهجية في نشر الثقافة الضريبية

Mustafa Bensahli , La gouvernance en fiscalité et ses sept règles capitales, expérience Algérienne, Enag éditions, Alger ,2014 .

المبحث الثالث : الرهانات و التحديات للمرحلة القادمة

بعد عرض و تحليل السياسة الضريبية في الجزائر الذي يكشف عن كيفية تعامل الجزائر مع سياسات الاصلاح الضريبي حيث تم تنفيذها مرحليا ، البداية بحزمة أولية التي أرست دعائم النظام الضريبي الجديد على ثلاثة ركائز (الضريبة على الدخل الاجمالي للأشخاص الطبيعيين و الضريبة على أرباح الشركات و الرسم على القيمة المضافة) ، وتواصلت عملية الضبط عند إطلاق الجيل الثاني من الاصلاحات¹ من خلال مراجعات متتالية مست بالخصوص معدلات الضرائب و أنظمة الاخضاع هدفها تبسيط النظام و محاربة التهرب الضريبي ، و باشرت عصرنه الإدارة الضريبية من خلال إعادة الهيكلة الادارية على أسس جديدة في مسار لم يحدد آجاله ، ومن خلال تحليلنا للحصيلة والأداء المالي للنظام الضريبي فإنه بكشف ملامح لنظام ضريبي ريعي يضع الجباية العادية في المقام الثاني يعبر عنها مستوى العبء الضريبي الذي لم تعدى 18% من الناتج القومي خارج الجباية البترولية ، و من خلال تحليلنا لمساهمة الأنواع المختلفة للاقتطاعات الضريبية نجد أن الفعالية المالية تقتصر على الضريبة على الأجر بالنسبة للضرائب على الدخل بينما تنخفض حصيلة الضرائب على النشاط الاقتصادي خاصة مردود الضريبة على الدخل غير الأجرية التي لا تتجاوز 2% في أحسن الأحوال في الوقت الذي تشكل هذه الأنشطة مصدرا لتراكم ثروات ضخمة لدى فئات معينة تتعامل خارج القنوات الرسمية وأصبح الافلات من الضريبة بطرق الغش و التحايل عملا عاديا، يطرح خبراء الاقتصاد في الجزائر مجموعة قضايا تتعلق بمسار الاقتصاد الجزائري و نتائج الاصلاحات الاقتصادية و أهم الرهانات و التحديات المنتظرة² والشروط التي يجب توفيرها من أجل تحقيق الاقلاع الاقتصادي، و في ضوء ذلك يمكننا طرح أهم رهانات و تحديات الجباية و الشروط الواجب توفيرها لكسب الرهانات المستقبلية.

المطلب الأول: الرهانات الاقتصادية

لقد مرت أكثر من عشرين عن بداية التحولات نحو اقتصاد السوق، ومحاولة تطبيق توصيات إجتماع واشنطن التي تركز على مجموعة توجهات منها ، ضرورة انسحاب الدولة من النشاط الاقتصادي ، وإعطاء مكانة أكبر للقطاع الخاص ، وتحرير قطاعات النشاط الاقتصادي و الانفتاح التجاري و المالي على الفضاء العالمي ، مع إعطاء استقلالية للسياسة النقدية و توازن الموازنة ، وكان من نتائج ذلك أن تحققت أهم التوازنات الكبرى للاقتصاد ولكن دون نمو حقيقي ، وتم الاكتفاء بسياسات دعم الطلب في إطار برامج الانعاش الاقتصادي ، كما ازدادت تبعية الاقتصاد الجزائري لقطاع المحروقات ، وغياب سياسات تنويع الاقتصاد ، وأن الجهود المبذولة في ميدان السياسات القطاعية (الفلاحة و الصناعة) تبقى رهينة سياسات فاشلة لم تقدم المطلوب. وأمام الجزائر رهانات و تحديات لا بد من مواجهتها إذا أرادت أن تجد لها مكانا يتناسب وقدراتها و مؤهلاتها .

¹ Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts , La Lettre de la DGI, N 33 juillet 2007

² Abdelmadjid Bouzidi, Économie Algérienne Éclairages, ENAG Édition Alger 2011,p20 .

الفرع الأول: أهم الرهانات و التحديات للاقتصاد الجزائري :

يجمع الاقتصاديون على أن الرهانات التي تواجه الاقتصاد الجزائري في المدى المنظور تتعلق بالتشغيل لمواجهة ربع مليون من طلبات التشغيل سنويا ، و بالتمويل لمواجهة احتياجات السكان و الاقتصاد الوطني من المواد نظرا لعجز الانتاج الوطني عن تلبية الطلب المتزايد ، و الرهان الثالث هو البحث عن مصادر التمويل من أجل السير الحسن للاقتصاد ، أما التحديات تتعلق بالخيارات التي يجب اتخاذها لتصحيح الأوضاع القائمة لكسب الرهانات و يمكن تلخيص ذلك في الجدول التالي (6-1) لأهم الرهانات و التحديات و الشروط اللازمة لتجاوزها ، ويرى البعض أن كسب هذه الرهانات مرتبطة بتوفر ثلاث شروط أحدهما سياسي و الآخر اقتصادي و الثالث تنظيمي وهي :

الشرط الأول سياسي : من أجل عودة كل الجزائريين للعمل الجاد لا بد أن يشعروا أنهم مساهمون في القرارات التي تخص الاقتصاد ، والمشاركة يمكن أن تتم عبر قنوات و طرق مختلفة (الحوار المجتمعي -المداومات النقاش ، اعطاء دفع للممارسة الديمقراطية لأن التأجيل للديمقراطية بحجج واهية لن يكون في صالح البلاد) .

الشرط الثاني اقتصادي : التركيز على بناء سياسة للعرض التي تضع المؤسسة في قلب السياسات الاقتصادية .

الشرط الثالث تنظيمي: فتح النقاش حول الآفاق الاقتصادية للعشرين سنة القادمة والاعلان عن الخيارات الكبرى التي يجب اتخاذها لتجاوز مرحلة الجمود و الدفع بالإصلاحات نحو الأمام و تحقيق الاقلاع الاقتصادي ، حيث أصبحت البرامج الاستراتيجية الطويلة الأمد المبنية على الرؤية الواضحة لقراءة المستقبل والمحدد للأهداف الواجب تحقيقها والمبنية على الدراسات الاستشرافية و التنبؤ هي الأسلوب المتبع في جميع المستويات (الجزئي، الكلي) أي الدولة وحتى على مستوى التكتلات الكبرى مثل الاتحاد الاوروي أو منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية كلها وضعت برامج ذات آفاق مستقبلية على مدار العشرية القادمة وقد تمتد حتى آفاق 2030 ، وفيما يخص الجزائر فإن أهم رهاناتها تتمثل في ثلاثة قضايا رئيسية هي التشغيل - تلبية احتياجات السكان والاقتصاد و توفير الموارد المالية لتسيير الاقتصاد. كما تبدو في الجدول التالي:

الجدول رقم (6-14) و يمكن تلخيص اهم الرهانات و التحديات التي تواجه الاقتصاد الجزائري

الرهانات تعبر عن أهداف كمية تحتاج الى وسائل	التحديات تحديد الخيارات و وتوفير القدرات لكسب الرهانات
- ضرورة مواجهة طلبات التشغيل متوسط الطلب السنوي ب 250000 منصب شغل كل سنة.	- إدماج مسار العوالة في الاقتصاد كفاعل أساسي و ليس مجرد موضوع سلمي والمشاركة في الارباح او المنافع لحرية التبادل للتجارة العالمية .
- ضمان التمويل لاحتياجات البلاد من المواد الغذائية حيث يبقى الانتاج الوطني بعيدا عن تلبية الطلب الداخلي.	- تكوين اقتصاد تنافسي و جعل الموقع الجزائري جذاب للاستثمارات -الاهتمام بالمؤسسة كفاعل اساسي في تطور العرض
ايجاد مصادر للتمويل الضرورية لسير الاقتصاد الوطني في ظل التذبذب الحاصل في اسعار البترول.	- العمل على تصعيد فعاليات محلية و جهورية و لما لا علمية بتمكين القدرات الوطنية وإشراك الفعاليات الدولية في مجالات تحدد قانونا



إن كسب هذه الرهانات و التحديات يحتاج بالضرورة سياسات اقتصادية تدرك جيدا حجمها، و تضع الاستراتيجيات الملائمة باستخدام أدوات فعالة ، وفي مقدمتها الأداة الجبائية التي يقع على عاتقها في المقام الأول المساهمة في تجاوز الرهان الثالث وهو توفير مصادر التمويل اللازمة لسير الاقتصاد الوطني خاصة في ظل التذبذب الواضح لأسعار البترول ومن جهة ثانية فإنها مدعوة للمساهمة في دعم المؤسسة ضمن سياسات العرض وتكوين اقتصاد جزائري تنافسي ..

الفرع الثاني: هشاشة النظام الضريبي و الرهانات و التحديات المنتظرة

سياسات الاصلاح الضريبي التي شرع في تطبيقها منذ 1992 فشلت في إقامة نظام ضريبي فعال، فكل المؤشرات تؤكد على ذلك ، بداية بالمرود المالي الهزيل إلى مستوى الضغط الضريبي وتركيبته التي لا ترقى إلى المستوى المطلوب مقارنة بمحيطه الاقليمي و الدولي ، وقبل التطرق إلى الرهانات و التحديات المنتظرة يمكننا الاستدلال أكثر عن هشاشة النظام الضريبي من خلال اختبار مؤشرات الفعالية لفيتو تانزي وإسقاطها على النظام الضريبي .

أولا رهانات و تحديات الجباية في الجزائر

في مجال السياسات الضريبية فإنها تعتمد على هدفين استراتيجيين يدعمان العمل التشريعي¹.

الهدف الأول: يتعلق بالبحث تدريجيا على نظام ضريبي بخصائص عصرية و فعالة.

الهدف الثاني: مرتبط بشكل كبير بالأول وهو إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية كمورد لتمويل الخزينة .

هذه الأهداف تتطلب من أجل تحقيقها متابعة اصلاح النظام القائم - تدعيم مكافحة التهرب - كما يجب على الجباية أن تؤدي دورها التحفيزي والتوجيهي .

تفهم الرهانات بأنها تلك القضايا أو المشاكل أو الصعوبات التي يراد تجاوزها أو ازالتها ، أما التحديات فهي تلك القضايا التي تتجاوز القدرات و الامكانيات المتاحة وفي أغلب الأحيان تتعلق بقضايا مستجدة تحتم استيعابها أو الاستعداد لها ، و تتطلب بذل جهود إضافية لإقامتها أو كسبها و تحقيقها ، وعليه يمكننا تحديد أهم الرهانات و التحديات في ميدان الجباية في الجزائر :

¹ République Algérienne Démocratique et Populaire, Rapport sur l'état de mise en œuvre du programme d'action nationale en matière de gouvernance , MAEP/,Point Focal National ,novembre,2008, p 123

الجدول رقم (6-15): الرهانات و التحديات للسياسة الجبائية في الجزائر

التحديات	الرهانات في ميدان الجبائية
تحضير الانتقال من الجبائية الربعية الى الجبائية العادية من خلال تنوع الاخضاع الضريبي و استيعاب القضايا المعاصرة (الجبائية البيئية - و الالكترونية	تبعية مفرطة للجبائية البترولية وضعف الجبائية العادية. وتركيبية مشوهة تعتمد على الضريبية على الاجور دون الانشطة الاقتصادية الاخرى
إدماج القطاع غير الرسمي فيما يعرف بالامتثال الضريبي	ضغط الاقتصاد الموازي و اتساع دائرة التملص
الحوكمة الجبائية في تسيير الاصلاحات عصرنة الادارة الضريبية في الوسائل وأنماط التسيير	عدم احترام قواعد إعداد المعيار الجبائي بغياب التشاور و الرؤية و المقروئية .

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج التحليل .

- إن تجاوز الرهانات و كسب التحديات تتطلب بعض الشروط التي نراها ضرورية وهي :
- توفر الارادة اللازمة للإصلاح الضريبي : ذلك أن الجوانب التقنية و الوسائل الكفيلة بالتطبيق معروفة نظريا ، ويمكن الاستفادة من تجارب الآخرين ، يبقى فقط توفر النيات الصادقة للتجسيد .
- مواجهة المشاكل الحقيقية للجبائية والتجسيد الحقيقي لعمليات تبسيط النظام و عصرنة الادارة الضريبية ، ذلك أن ما نلاحظه حول قضية التبسيط عبارة عن دوران في حلقة مفرغة حيث تتخذ تدابير و قرارات سرعان ما يتم التراجع عنها ، أما العصرنة فيبدو أنها مؤجلة إلى أجل غير مسمى و تبقى البرامج الخاصة بالتكوين و التدريب و التأهيل و الهيكلة و في حلقة مفرغة ، لأن الكلام عن اصلاح الجبائية لم ينته بعد.
- إدراك حجم التأخر و الهوة التي تفصلنا عن العالم المتقدم في مجال الجبائية لأن ذلك يشعرا بحجم التحديات التي يجب كسبها ، و يضعنا أمام مسؤوليتنا التاريخية بالدفع بالإصلاحات إلى نهايتها ، وعدم تعميق الفجوة أكثر لأن مكلفة بالنسبة لمسار التنمية .

ثانيا بعض التصورات حول مستقبل الجباية

تتميز الإيرادات العامة في الجزائر بعدم استقرار لأن سياستها المالية تعتمد على موارد الطاقة . و بالتالي فإن أثر المحروقات على تعبئة الإيرادات أكثر وضوحا (الجدول 6-16) حيث أنه في مرحلة صعود الاسعار تصبح القدرة على التعبئة كبيرة وفي المقابل تصبح العملية أصبح حين تنخفض الأسعار و تبدأ معها المعاناة و الصعوبات المالية و تظهر بسرعة الاختلال المالية. من هذا المنطلق فإن الانتقال الجبائي يصبح أكثر من ضرورة لتطوير النظام الضريبي خارج الجباية البترولية . من أجل ضمان تمويل مستقر للاقتصاد الجزائري). مما يعني في النهاية انتقال من نظام ريعي نحو اقتصاد يركز على مساهمة المواطنين من خلال الاقتطاعات الضريبية و تصبح الجباية العادية . كأسلوب أساسي لتمويل العمومي .

الجدول رقم (6-16) : خصائص وبنية النظام الجبائي

خصائص النظام الضريبي	النسبة	الاسباب	التداعيات و الآثار	كيفية المعالجة
نظام ضريبي الجباية البترولية	من حصيلة الكلية % 70	اقتصاد ريعي	غير مضمون يعرض مالية الدولة للخطر	البحث عن البديل المستقر
جباية عادية	من الجباية الكلية % 30	تعكس الهيكل الاقتصادي المش	لا تضمن صلابه مالية الدولة	تطوير المردود الجبائي
سيطرة الجباية غير المباشرة من	من الجباية العادية % 60	ضعف الجباية المباشرة	تمس بمبدأ العدالة	تحسين الرسم على القيمة المضافة

Hayet Bouilef, La mobilisation des ressources publiques par la fiscalité ordinaire en Algérie, Enag Editions, Alger 2014, 386 pages .

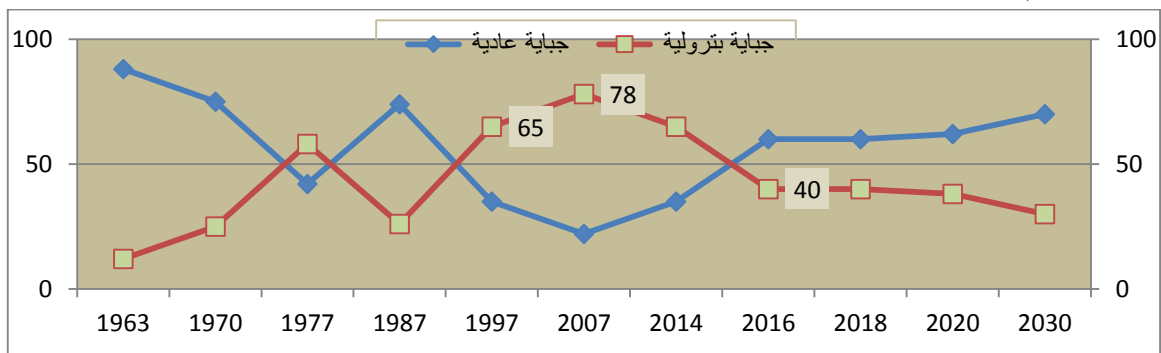
اعادة تأهيل الضريبة هو حتمية و لكن كيف يمكن الوصول ؟

- توسيع الوعاء (ادخال القطاع الغير رسمي - الاخضاع الفعال للقطاعات المغفلة - تحديد المكلفين -
- الاخضاع الفعال لأنشطة الاستخراج - تدعيم جهود وقدرات التدخل والرقابة)
- تحسين مردود الرسم على القيمة المضافة .
- ترشيد النفقات الجبائية
- محاربة الغش و التهرب الضريبي و العصابات الاجرامية
- تحديث الادارة .
- ترقية الحوكمة
- عصرنة السياسات العمومية هيكليا و تنظيميا للرفع من الفعالية

ثالثا احداث انقلاب في حصتي الجباية العادية و الجباية البترولية لتحقيق الانتقال الجبائي

هدف الاصلاح الجبائي هو إحداث انقلاب تدريجي من أجل فك ارتباط الميزانية بالجباية البترولية . عندما نتابع تطور بنية الايرادات العامة من خلال الرسم البياني(6-4) يتضح أننا نمر بدورات مالية لا تختلف عن منحنيات الدورات الاقتصادية (بين الركود و الراج) و ك انالامر محكوم علينا و لا يمكن التحكم فيه و تمتد الدورة المالية خلال عشر سنوات حيث نقاط التقاطع هي (1997 1987 1997 2015)

الشكل رقم (6-4): تطور البنية النسبية للجباية العادية و البترولية سنة 2020- 1963



.هدف الاصلاح الجبائي هو إحداث انقلاب تدريجي من أجل فك ارتباط الميزانية بالجباية البترولية ، بدأ الحديث عن التخفيض التدريجي لتبعية الموازنة للجباية البترولية في قانون المالية لسنة 2011 ، الهدف من الانتقال الجبائي هو من أجل ضمان النجاح هو ابقاء الموازنة في مستويات تسمح بتمويل سياسات التنوع و اعادة التوزيع المقترحة ، زيادة الايرادات الضريبية العادية ضرورية .

الجدول رقم (6-17): تطور بنية الايرادات خلال نصف قرن الوحدة ألف مليار

السنوات	1963	1970	1977	1987	2007	2014	2016	2018	2020	2030
جباية عادية	1.9	4.1	13.2	58.2	314	2226	2723	3500	4500	9000
النسبة	88%	75%	42%	74%	35%	35%	60%	60%	60%	70%
جباية بترولية	0.25.	1.3	18	20.5	565	3678	1700	1800	2500	
النسبة	12%	25%	58%	26%	65%	65%	40%	40%	40%	30%

المصدر الفترة (1963-2016) احصائيات فعلية راجع الجدول (5-14) ص

التطور لبنى الهيكل الضريبي الذي يحقق الانتقال الجبائي يعتمد على رفع العبء الضريبي الجزئي للضرائب المباشرة من 12/3 سنة 2000 إلى 16/7 سنة 2010 إلى 20/10 سنة 2020 ثم 24/13 سنة 2030 كما يوضحه الجدول التالي :

الجدول رقم (6-18): تطور العبء الضريبي خلال العشرية الماضية والحالية والمستقبلية

السنوات	الضغط الضريبي	الضغط الجزئي	مساهمة الضرائب المباشرة %			التسجيل و الطابع	مساهمة ضرائب غير مباشرة			
			ض/الاجور	IBS	IRG%		TVA	رسوم جمركية	رسوم اخرى	
		3/12								
2000	%12	3/12	1.2	1.3	0.5	0.5	5.5	2.4	.06	
2010	%16	7/16	3.1	3.2	0.7	0.3	6.2	2	0.5	
2020	%20	10/20	5	3	1	1	7.5	2	0.5	
2030	%24	13/24	4	4	4	1	8	3	1	

المصدر الفترة 2010-2000 ارقام فعلية الجدول (5-16) ص 270 من هذا البحث
الفترة 2030-2020 توقعات

رابعا افاق البحث:

يبدو ان البحث قد أخذنا الى آفاق العشرية القادمة، وأن كسب تحدياتها و التحضير لأفاق المستقبل يتطلب جهود تركز على أعمال وبحوث علمية دقيقة تساهم وضع السياسات والبرامج الكفيلة بكسب رهانات المستقبل و من هذه المواضيع التي يمكن اقتراحها والتي تعتبر امتدادا للبحث هي :

- 1 إيجاد اطار تصوري لتطبيق قواعد الحوكمة الجبائية
- 2 إطار تصوري و تطبيقي لحل اشكالية القطاع غير الرسمي و ادماجه في القطاع الرسمي
- 3 تقديم مساهمات حول تأهيل بعض الضرائب مثل الضريبة الفلاحية و الضريبة على العقارات .
- 4 البحث في مواضيع الامتثال الضريبي الطوعي لمن خلال رفع التمدين الضريبي و تحقيق الرضا و مشروعية الضريبة .

اخيرا وفقني الله الى اتمام البحث ولا يمكن لأي بحث ان يبلغ درجة الكمال انها مساهمة متواضعة تعكس جهودنا ومستوانا الذي لا يخلو من ثغرات تكويننا و لا يمكن أن يتجاوز واقعنا المتواضع . و الحمد لله رب العالمين

خاتمة

أولا : نتائج اختبار الفرضيات

الفرضية الأولى : أن تعدد استخدامات الجباية فتح مجالا واسعا لوضع مبادئ و قواعد للإخضاع الضريبي تساهم في تحقيق أهداف السياسات الاقتصادية و هذا ما حدث خلال فترة الفكر التدخلي و السياسات الاقتصادية المبنية على الطلب مما ساهم في ارتفاع مستوى الجباية تبعا لاتساع دور الدولة في الحياة الاقتصادية ماليا و اقتصاديا و اجتماعيا . فقد بلغ مستوى الاخضاع الضريبي 40 % من الناتج القومي في بعض الدول لتوفير الموارد المالية اللازمة لتغطية احتياجات دولة العناية في مجال الانفاق العام ، كما وظفت الجباية لضبط النشاط الاقتصادي سواء بالتحفيز في مجال دعم الأنشطة أو بالتأثير في مجال التوجيه أو الحد منها، ضمن دور متغير للدولة تعتمد دائما للقيام بوظائفها التخصيصية و التوزيعية و الاستقرارية على الأداة الجبائية و بالتالي تساهم في التنمية الاقتصادية للدول.

الفرضية الثانية : لقد أعادت التحولات العالمية التي عرفها العالم السياسات الجبائية إلى الواجهة حين فرضت العولمة منطقتها اللبرالي المعتمد على سياسات العرض، وشكل منحى لافر الأصول المذهبية لإعادة تأهيل السياسات الجباية لإجراء مراجعات في معدلات الضرائب نحو التخفيض وأخرى تتعلق بسياسات الاعفاء الضريبي من أجل توسيع الوعاء و تقليص دائرة الاستثناءات الضريبية ، مع تعميم الرسم على القيمة المضافة. كل ذلك من أجل وعاء ضريبي واسع و معدلات منخفضة. كما شكلت السياسات الجبائية مجالا للتصادم بين فضاء العولمة و بين سيادة الدول في الاحتفاظ بسيادتها و صلاحيتها في فرض الضرائب كل ذلك أصبح يشكل أهم التحديات التي تواجه السياسات الجبائية في الوقت الراهن على المستوى العالمي منها (تحديات المنافسة الضريبية - الملاذات الضريبية - و متطلبات التكيف مع سياسات التنمية المستدامة) بتوسيع دائرة الجباية الخضراء و متطلبات تطور تكنولوجيا الاعلام و الاتصال في البحث عن نموذج للجباية الالكترونية تستوعب مبادئ قواعد الجباية التقليدية في ما يتعلق بالعدالة و المردودية و الكفاءة الاقتصادية .

الفرضية الثالثة : شكل الاصلاح الضريبي أحد البنود الرئيسية للإصلاح الاقتصادي ضمن سياسات وبرامج التعديل الهيكلي وطبقت الجزائر النموذج المقترح من طرف المؤسسات الدولية ، وفي ميدان الجباية تم ضبط مسار الاصلاحات الضريبية وفق تطور الأوضاع الاقتصادية والمالية . و مع تحسن أسعار البترول ارتفعت وتيرة العمل بتنفيذ برامج دعم الانعاش والنمو الاقتصادي ، و تم تنفيذ الجيل الثاني من الإصلاحات الجبائية بفتح ورشات لاستكمال عملية الاصلاح الضريبي منها (انطلاق عملية العصرية للإدارة الضريبية - مراجعات لمعدلات الضرائب في اتجاه التخفيض - مراجعات لجوانب تتعلق بنظم الاخضاع هدفها تبسيط النظام الضريبي ومحاولة الحد من عمليات التهرب الضريبي التي اتسعت دائرته مع الانفتاح الاقتصادي) .

وفي جانب الاستعمال الوظيفي للضرائب تم استخدام فترة السماح عند الاستغلال لتشجيع الاستثمار و الاعفاء من الرسم على القيمة المضافة عند الانجاز . و بالتالي يمكننا القول أن الشرط الأول من الفرضية قد تحقق وأن الجزائر نفذت اصلاح ضريبي فرضته عملية التحول لاقتصاد السوق و تم التعامل معه بمنطق المرحلة و الظروف السائدة وتم ارساء هيكل ضريبي جديد بملامح العصرية و التقنيات الحديثة للضرائب . أما الجانب الثاني المتعلق بالنتائج

خاصة في الجانب المالي أو بالأداء المالي يمكننا القول أنها أخفقت إلى حد كبير من خلال: وجود اختلال كبير في بيئة الإيرادات الضريبية بحيث أصبح عنصر العمل يتحمل العبء الأكبر في مجال لضرائب المباشرة بما يقارب 70 % ، والتراجع الكبير لحصيلته الضرائب على الدخول الأخرى . كما يتحمل عنصر الاستهلاك من خلال الرسم على القيمة المضافة وهذا مما يطرح بجدية عدالة النظام الضريبي .

أما مؤشر الضغط الضريبي لم تتجاوز نسبة 16 % كمتوسط للفترة 1992-2013 وهو أضعف مؤشر في المحيط الاقليمي نظرا لعدم استغلال الطاقة الضريبية المتوفرة و اتساع القطاع غير الرسمي الذي تجاوز الحدود.

الفرضية الرابعة: أن متابعة مسار تسيير سياسة الاصلاحات الضريبية يدرك حجم المسافة التي تفصل بين قواعد الحكومة التي تضمن رفع الأداء و جودة الأداة الجبائية في تطبيق المعيار الجبائي. وبين واقعنا المتجاهل للمسار المضمون في اعداد واتخاذ القرار الجبائي وجعله أكثر بساطة و قبولا و ملائمة ويساهم في التقليل من العيوب أو النقائص عبر آليات معينة للتشاور و المحاكاة بدل التذبذب و المراجعات و التراجعات والتناقضات و التأجيل و البطء و الضبابية الذي يميز عملية تسيير الجباية . وهو ما يجعلنا ننفي الفرضية الرابعة . وأن بناء نظام ضريبي فعال يبقى مطلباً يجب العمل من أجله وفق رؤية و منهجية جديدة خاصة في ظل التذبذب الحاصل في الجباية البترولية يصبح العمل الجاد هو الوسيلة الوحيدة إذا أراد أصحاب القرار أن يكون للجباية دور و سيكون تركيزها في التوصيات على هذين المحورين إلى جانب اقتراح مسارات جديدة للبحوث المستقبلية من أجل المساهمة في تطوير الجباية في الجزائر.

ثانيا : الخلاصة و الاستنتاجات

- حاولت الدراسة تقديم الاجابة عن الاشكالية المطروحة من خلال عرض وتحليل جوانب نظرية حول الجباية و السياسات الجبائية ، قبل تحليل مسار سياسات الاصلاح الضريبي في الجزائر، ومن أجل ذلك ناقشنا الكثير من القضايا النظرية المتعلقة بالجباية و السياسات و النظم الضريبية والتي يمكن الخروج الاستنتاجات التالية :
- وظفت الدراسة الكثير من النظريات الاقتصادية و المالية ذات العلاقة بالجباية خاصة موضوع الدولة وظائفها ودورها المتغير ومساهمات الفكر التدخلي و نظريات الاقتصاد العمومي في اثناء و ترشيد دور الدولة الذي يحدد في النهاية الدور والمكانة للسياسات الجبائية ، دون أن نتجاهل تحليل مفهوم السياسات الاقتصادية و اتجاهاتها و أدواتها و أهدافها كإطار يحتضن السياسة الضريبية ويوجها حسب الظرف الاقتصادي .
- حافظت الدراسة خلال جميع مراحل التحليل للسياسة الجبائية سواء في الجانب النظري أو التطبيقي على تلك العلاقة أو الرابطة القوية بين دور الدولة في الحياة الاقتصادية و السياسات الجبائية باعتبارها جزء مدمج ضمن السياسات الاقتصادية تتغير حسب الظرف الاقتصادي أو التوجهات الاقتصادية .
- تعمدنا توسيع مجال التحليل النظري إلى قضايا قد تبدو بعيدة عن موضوع البحث ولكنها لا تنفصل عنه والمتعلقة بقضايا الجباية الدولية و القضايا المعاصرة ، من منطلق أن قضايا الاصلاح الضريبي و السياسات الضريبية قد تصدرت سياسات الاصلاح الاقتصادي في ظل توجهات العولمة والعلاقة السببية بين الأزمة المالية و الجباية، و رهانات الجباية

البيئية و الالكترونية ، كلها تضع الجباية على المستوى العالمي في مفترق الطرق و تبحث عن رؤية وأدوات جديدة في ظل مستوى مرتفع للضغط الضريبي لتغطية الانفاق العام الذي أصبح مستواه يتساوى مع الانفاق الخاص لتلبية حاجات الأفراد في ظل محيط متغير و ضاغط . كل هذه القضايا لن تكون تأثيراتها بعيدة عن واقعنا مما يجعلنا في حاجة لمعرفة ما يجري في عالم الجباية قصد الاستفادة من تجارب الآخرين لإصلاح أوضاعنا من جهة، و من جهة أخرى فإن محاولة المتوقع في فضاء العولمة يتطلب الحفاظ على بعض حظوظنا في تقاسم مكاسب العولمة .

- ركزت الدراسة على تحليل النظرية الضريبية من جميع جوانبها النظرية و الفنية و الأدواتية.

و العوامل المحددة في تشكيل خصائص النظم الضريبية باعتبارها أدوات للسياسات الضريبية .

- لم تهمل الدراسة القضايا المعاصرة المتعلقة بقضايا الاصطلاح الضريبي وأصوله النظرية و محتوياته و تجديده و اتجاهاته نحو تخفيض معدلات الجباية و توسيع الوعاء الضريبي من خلال تقليص نطاق الاعفاءات تطبيقا لنظرية لافر و تعميم

الرسم على القيمة المضافة الضريبية الأكثر تفضيلا في بناء النظم الضريبية ، اضافة إلى محاولات استيعاب القضايا الراهنة مثل مواجهة تأثيرات العولمة في ميدان الجباية حين اعتبرنا ذلك صدام حقيقي بين منطق العولمة الداعي للانفتاح و

المنافسة و محاولة تفكيك سلطة الدولة و بين منطق الحفاظ على السيادة الوطنية في فرض السياسات الجبائية التي تخدم

مصالح الدولة الوطنية ، دون أن ننسى ما أفرزته العولمة من آثار سلبية و ساهمت في نشأة المنافسة الضريبية الضارة والتي نتج عنها المساس بقواعد الاخضاع الضريبي .

لقد ممكن تحليلنا للإطار النظري للجباية و السياسة الجبائية من تقديم أهم المعارف من مفاهيم و تعريفات

و مبادئ و قواعد و مكونات و وظائف بشكل تسلسلي و منهجي يساعد على فهم أدبيات الجباية و السياسات الجبائية . أهم الاستنتاجات حول تحليل السياسة الجبائية في الجزائر

كان علينا أن نركز على بعض الزوايا المهمة و الملائمة للإجابة عن الأسئلة المطروحة في الاشكالية وفق رؤية براغماتية

حول موضوع السياسة الضريبية ، من خلال تتبع مسار الإصلاح الضريبي في الجزائر قصد توضيح تعامل السلطات مع الأدوات الجبائية عبر مراحل اقتصادية مختلفة ، بداية المرحلة تطبيق برامج الهيئات الدولية :

المعالم النظرية للإصلاحات الضريبية في اطار برامج و سياسات التعديل الهيكلي وفق رؤية لبرالية مبنية على جباية وفق مقارنة لافر (معدلات معتدلة وأوعية واسعة) وهذا ما تم تجسيده في الجيل الأول من الإصلاحات بإدخال ضرائب

جديدة ذات معدلات مرتفعة للمساهمة في تحقيق برامج التعديل الهيكلي للمالية العامة

وفي المرحلة الثانية حيث تغيرت الأوضاع الاقتصادية بداية من سنة 2000 أطلقت الجيل الثاني من الإصلاحات الجبائية يمكن تلخيصها في ثلاث محاور رئيسية .

المحور الأول يتعلق بتبسيط النظام الضريبي و إعادة هيكلة النصوص التشريعية بإصدار قانون الاجراءات الجبائية التي كانت نصوصه مبعثرة في قوانين الضرائب الخمسة .

إعادة النظر في طرق الاخضاع الضريبي وتعميم تطبيق الضريبة الجزافية الوحيدة على كل المكلفين و رفع عتبة الاخضاع إلى مستوى عالي .

المحور الثاني يتعلق بمعدلات الضرائب هناك اتجاه كبير في تخفيض معدلات الضرائب وتبسيط سلم الضريبة على الدخل الاجمالي و تخفيض المعدل الحدي الأعلى إلى 35 % و استقر معدل الضريبة على أرباح الشركات في حدود 23 % و حدد معدلين للرسم على القيمة المضافة منخفض 07 % وعادي 17 %، وتعتبر هذه المعدلات هي الخفض ضمن محيطها الاقليمي، و يمكن للوفرة البترولية خلال السنوات السابقة هي التي حددت هذا المستوى المنخفض من الضرائب.

المحور الثالث يتعلق بعصرنة الادارة الضريبية ، يعتبر جزء أساسيا في عملية الاصلاح الضريبي وبناء الهياكل الضريبية إنطلق مشروع العصرنة سنة 2004 بطرح هيكلية و تنظيم جديد يقوم على أهمية المكلف . و نجح في انطلاق مديرية المؤسسات الكبرى سنة 2008 أي بعد أربع سنوات، ثم شرع في انشاء المراكز الضريبية وفق برنامج و خطة مرحلية مدروسة لتنفيذ العملية، توجت بدخول حوالي 20 مركز ضريبي من بين 54 مركز ، أي أن نسبة تنفيذ البرنامج بعد مرور أكثر من عشرية على انطلاق أول مركز ضريبي لم تتجاوز 40% مما يطرح أكثر من سؤال حول هذا التأخير .

ومن أجل الاجابة على أداء النظام الضريبي كان علينا التركيز على تحليل جانبيين :

الجانب الأول : الأداء المالي من خلال تحليل حصيلة الضرائب حسب مكوناتها و اتضح ما يلي:
متوسط الفترة (1992-2013) :

ساهمت الجباية البترولية ب 50 % مقابل 50% للجباية العادية عند استبعاد الجباية البترولية الموجهة إلى صندوق دعم الايرادات و تصبح النسبة 70 %مقابل 30% عندما ندمجها في الحساب .

مساهمة الضرائب المباشرة ب 43.5 % مقابل 66.5% للضرائب غير المباشرة

اتجاهات التغير في البنية و أهم الضرائب المساهمة في الحصيلة :

هناك اتجاه نحو تغيير تركيبة النظام الضريبي بديية من 2011 حيث تقاربت النسبة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة لتصل إلى 45 % للضرائب المباشرة مقابل 55% للضرائب الغير مباشرة .

انتقلت نسبة الضرائب على الأجور 51% من حصيلة الضرائب المباشرة في بداية الفترة لتصبح 60 % في نهاية الفترة وهكذا يصبح عنصر العمل هو الذي يحمل العبء الضريبي .

نطاق الاخضاع الضريبي يتجه نحو التقلص بفعل توسع القطاع غير الرسمي حوالي 60% من المتعاملين الاقتصاديين لا يصرحون بأنشطتهم لدى مصالح الضرائب و اتساع مجال الاعفاءات لأغراض مختلفة .

تشكل مساهمة الرسم على القيمة المضافة الأهمية القصوى في مجال الضرائب غير المباشرة ب 65% .

بينما حافظت الرسوم الجمركية على نسبة 35 % وقد كان ذلك محصلة لتفاعل عاملين أحدهما ساهم في تخفيضها حينما خفضت التعريفات الجمركية مع تحرير التجارة الخارجية وعامل آخر ساعد على زيادتها وهو حجم الاستيراد الذي تضاعف عشرات المرات خلال فترة الدراسة .

الجانب الثاني : تم استخدام مؤشر الضغط الضريبي لتحديد قدرة النظام على تعبئة الموارد المالية ، بينت نتائج التحليل عن مستوى منخفض للضغط الضريبي مقارنة بمستواه في دول الجوار .

أما الزاوية الثالثة لتقييم جودة الجباية تم استخدام أحد أدوات التسيير العمومي في مجال الجباية التي تحدد الاطار الشامل لسير القرار الجبائي، ذلك أن السياسة الجبائية ما هي إلا قرارات تتخذ في مجال الجباية لتحقيق أهداف مختلفة وأن ترشيد القرار و صقله وفق المعيار الجبائي يساهم بدرجة كبيرة في تحقيق الأهداف خاصة على مستوى المنظومة الجبائية وأن انعكاساتها سوف تكون ايجابية على محيطها الاقتصادي و الاجتماعي ، وفي هذا المجال تمت مناقشة مدى تطبيق مبادئ الحوكمة لتقييم جودة الجباية وهي أدوات حديثة مرتبطة بموضوعات التسيير العمومي والنظرية المؤسسية التي تضع الهيئات الحكومية في مقدمة العوامل الدافعة للنمو و التطور وحين تعتمد قواعد فعالة في اتخاذ القرار و تسيير صارم في التطبيق مما يجعلها تعوض آليات السوق في تحقيق الكفاءة.

ثالثا : التوصيات والاقتراحات

إذا كانت الاصلاحات الجبائية لسنة 1992 فرضتها الاصلاحات الاقتصادية لإنجاز مرحلة التحول نحو اقتصاد السوق فإن الوضع الحالي يفرض رهانات جديدة ناتجة عن الاختلالات البنيوية أو الهيكلية في مجال الإيرادات التي تعرف عدم الاستقرار لأن سياستنا المالية تعتمد على موارد الطاقة ، و بالتالي فإن أثر المحروقات على تعبئة الإيرادات من القضايا الواضحة ، ففي مرحلة صعود الأسعار تصبح القدرة على التعبئة كبيرة وفي المقابل تصبح العملية أصعب حين تنخفض الأسعار و تبدأ معها المعاناة و الصعوبات المالية و تظهر بسرعة الاختلالات المالية. من هذا المنطلق أصبح الانتقال الجبائي أكثر من ضرورة من أجل ضمان تمويل مستقر للاقتصاد الجزائري بمعنى الانتقال من نظام ريعي نحو نظام ضريبي يركز على مساهمة المواطنين و تصبح الجباية العادية كأسلوب أساسي للتمويل العمومي ، والدراسة مكنت من تقديم تشریح و تشخيص لأهم العيوب و النقائص التي يعاني منها النظام الضريبي مما يستعي بإعادة تأهيل النظام الضريبي الحالي .

و بالتالي فإن مقترحاتنا سوف تنطلق من قراءتنا للنتائج المتوصل إليها ونظرتنا للرهانات والتحديات القائمة ويمكن تقسيم محاور إعادة تأهيل النظام الضريبي خدمة لعملية الانتقال نحو نظام ضريبي يعتمد على النشاط الاقتصادي خارج الجباية البترولية على المحاور التالية :

المحور الأول: توسيع الوعاء الضريبي :

باعتباره المحدد الرئيسي لتطوير وزيادة الإيرادات العامة و توسيعه ويتحقق ذلك عبر ثلاث تدابير هي :

أولاً: الاستغلال الفعال للأوعية الضريبية : لقد بينت الدراسة عن جباية متواضعة على الدخل خاصة من غير الأجور ، وهذا يعني أن هناك أوعية ضريبية مازال خارج دائرة الاقتطاع الضريبي أو انما لا تستغل بطريقة فعالة خاصة الأنشطة المستحدثة التي يعبر عنها بالمناجم الضريبية (Les gisements) يمكنها أن تساهم في رفع الحصيلة الضريبية ومنها على وجه الخصوص :

- تأهيل الضريبة على النشاط الفلاحي لأنه من غير المعقول أن القطاع الفلاحي الذي يساهم ب 10 % من الناتج القومي لا يساهم في الإيرادات العامة، لقد استفاد القطاع الفلاحي من دعم الدولة بشكل غير مسبوق وعلى

المستفيدين من الدعم أن يساهموا بدورهم في الأعباء العامة للدولة لأن القطاع الفلاحي تاريخياً هو الذي ساهم في مجهود التراكم في الدول الصناعية مثل اليابان. أما عندنا فقد كان الفضل لقطاع المحروقات لتمويل التراكم في القطاعات الأخرى ومن المفروض أن يأتي الدور على القطاعات التي استفادت من الدعم وبلغت النضج أن تساهم في المجهود الوطني للتمويل وعليها أن تتخلص من فكرة الأخذ دون العطاء خاصة قطاعات الفلاحة و الخدمات الذي يساهم ب 30 % من القيمة المضافة و مساهمته في الضرائب المباشرة على الدخل تكاد لا تذكر .

ثانياً: احتواء القطاع غير الرسمي : لقد بينت الدراسة أن نطاقه يتوسع و يتزايد على حساب القطاع الرسمي وإذا لم تتخذ اجراءات عاجلة فإن الأمر يمكن أن يخرج عن السيطرة و تكون تأثيراته وخيمة ليس فقط على الجانب الموارد المالية وإنما على سير وتنظيم الاقتصاد بصفة عامة من خلال الاخلال بمبادئ المنافسة و مبادئ العدالة .

- إن مراقبة تطور الواقع الاقتصادي و الاجتماعي لبعض الفئات الاجتماعية والذين لا تربطهم أي علاقة بالهيئات النظامية (الضرائب السجل التجاري ، الضمان الاجتماعي والبنوك) يدرك حجم الظاهرة في الوقت الذي لا تحرك هذه الهيئات ساكناً ، يجعلنا نطرح الكثير من الأسئلة. من الغير المعقول أن الفرد الذي يمارس نشاطاً و مقيداً في السجل التجاري أو عامل يتقاضى أجراً تطبق عليه كل القوانين و التشريعات و يرغم على دفع كل التزاماته بينما لا يسأل الأفراد الغير مقيدين عن مصدر ثرواتهم و لا يحتاج إلى تحريات أو استعلامات لأن ثراءهم أصبح فاحشاً وظاهراً لعامة الناس ، والطريق الأسلم هو ترغيب هذه الفئات للامتثال الضريبي ودفعهم للمساهمة في الأعباء العامة لأنهم يستفيدون كغيرهم من الخدمات التي تقدمها الدولة والممولة بمساهمة الأنشطة الرسمية أن تحديد الفترات الانتقالية للامتثال الضريبي و الدعوة للاستجابة الطوعية مع التحذير بالعقوبات القاسية و الرادعة لمن تأخر عن الموعد قد حققت الكثير من النتائج على الصعيد العملي والتجربة الأخيرة التي جاء بها قانون المالية لسنة 2015 و التي سوف نعرف نتائجها بعد انتهاء المدة

المحددة لها في 2016/12/31 جدية بالتقدير مهما كانت النتائج المحققة فإنها الأولى من نوعها التي تعتمد على الاستجابة الطوعية دون البحث عن مصادر الأموال و هو اجراء يجمع بين الامثال و العفو .

- إن البحث عن الجوانب التقنية لاحتواء القطاع غير الرسمي مسؤولية الدولة و يمكنها الاستفادة من تجارب الآخرين الذين نجحوا في تقليص دائرة الاقتصاد غير الرسمي و تكرار المحاولات إلى أن تتحقق النتائج وعدم الاعتماد على عامل الوقت لحل المشكلة لأنها تتجه نحو التفاقم و التوسع .

تفعيل أجهزة الرقابة و المتابعة لمحاربة التهرب الضريبي لأنها الوسيلة الأكثر فعالية في جعل الأفراد يلتزمون بالقوانين المنظمة لممارسة الأنشطة .

ثالثا: مراجعة أنظمة الإعفاءات: خاصة تلك الممنوحة في اطار هيئات الدعم التي تسمح باستعادة موارد مالية مضحى بها دون معرفة نتائجها أو آثارها و منافعها و عليه لا بد من اعادة النظر في طريقة ادارة التحفيظات الجبائية للاستثمار من حيث :

- أن تخضع للمصادقة من طرف البرلمان و ليس السلطة التنفيذية .
- القيام بحساب المبالغ المضحى بها التي تمتلها التحفيظات و نشر تقرير حول نتائجها و آثارها .
- اعداد تقرير منتظم حول النفقات الجبائية موزعة حسب الأحكام الجبائية المختلفة كما هو معمول به في الدول الأخرى.

المحور الثاني : يتعلق بالإدارة الضريبية : وهنا يجب التركيز على ثلاث قضايا أساسية إذا أريد للإدارة الضريبية أن تطلع بمهامها على أحسن وجه .

أولا: اعادة النظر في سياسة التوظيف : إن واقع الحال يكشف عن غياب سياسة توظيف تلائم العمل الجبائي من غير المعقول أن تفتح أبواب التوظيف لغير التخصصات التي لا تتوفر على المؤهلات و المعارف المتعلقة بالعمل الجبائي الذي يتركز على تخصصين أساسيين هما الجباية و المحاسبة ، بالرغم من انشاء المدرسة الوطنية للضرائب سنة 1991 من أجل الرسكلة وإعادة التكوين من أجل الترقية يبقى تأثيرها دون المطلوب .

ثانيا: التجسيد الفعلي للعصرنة في ميدان الاتصال و الرقمنة : يبدو أن الاهتمام الكبير بعملية الرقمنة و التسيير الالكتروني للملفات الجباية يبقى حبيس الأيام الدراسية و الملتقيات و النشرات الاعلامية للإدارة العامة للضرائب و ما تم انجازه لا يتعدى عمليات التخليص الذي انجزته مديريةية التحصيل بينما لا تتوفر الادارة العامة للضرائب على شبكة وطنية للمعلومات تسمح للإدارات المحلية بالتواصل معها و الحصول على المعلومة في الوقت المناسب. خاصة ملف البطاقية الذي يشكل أهم المعطيات التي يمكن استغلالها للحد من التهرب الضريبي . إن الهوة التي تفصلنا عن المستوى العالمي في مجال الرقمنة و تأطير الأنشطة و خلق بنك للمعلومات يكون تحت تصرف المستعملين من القضايا الرئيسية التي تساهم في تقليص دائرة التهرب ، لقد توصلت الكثير من الدول إلى محاصرة المتهربين خلال توفير المعلومات لدى

جهات مختلفة كما هو الحال في بعض الدول التي تجمد بطاقته الالكترونية للدفع كانت لديه ديون ضريبية كل ذلك بفضل استخدام شبكة المعلوماتية للكشف عن الأشخاص المتهربين.

ثالثا : العمل على ترقية و توحيد مذهب الادارة الضريبية : من المعروف أن عمل الادارة الضريبية هو الالتزام التام بالنصوص التشريعية و مذكرات التطبيق الصادرة عن الوصاية لكن الواقع يفرز دائما وضعيات مختلفة قد لا تتوافق بالضرورة مع روح القانون وهنا يفتح باب الاجتهاد للإدارة الضريبية و تلعب السلطة التقديرية دورا رئيسيا في ترجمة النصوص وتفسيرها عند التطبيق . ومن ثم تصبح العقيدة الادارية هي الموجه لباب الاجتهاد . و لا شك أن عنصر التكوين و التدريب و التأهيل و التوجيه و الرقابة و التشاور كفيل بترقية وتحسين عقيدة أعوان الادارة من أجل التفسير الصحيح و التقدير الملائم لأحكام التدابير الجبائية و تفادي التفسير الغوي أو الحكمي وان يخير المكلف بين القبول او رفع شكوى لدى المصالح المختصة .

رابعا : تحسن العلاقة بين المكلف و ادارة الضرائب : العلاقة المرنة بين المكلف و الادارة الضريبية من أهم الأسباب التي تساعد على جلب المكلف وعدم النفور من مصالح الضرائب ولها علاقة مباشرة بما سبق ذكره و الخاص بعقيدة الادارة الضريبية و لكنها ترتبط بعوامل أخرى تتعلق بالعمل المنظم بعيدا عن البيروقراطية ولتماطل و الاهمال إلى أن يرهق المكلف و يجعله ينفر من التواصل مع مصالح الضرائب .

خامسا : توفير الوسائل المادية : يبدو أن مشروع الهيكلة للإدارة الضريبية الذي يجرى تنفيذه قد تدارك الكثير من النقائص المتعلقة بالمقرات فقد خصص برنامجا وطنيا لبناء مقرات جديدة للمراكز الضريبية و الحوارية على المستوى الوطني ويبقى القضايا المتعلقة بوسائل تسيير المصالح يمكن حلها و لكن المسألة الجوهرية تتعلق بتحسين مستوى معيشة أعوان الضرائب لأنهم في قلب قطاع حساس يصعب تجاوز اغراءاته و في محيط كثر فيه الفساد و الأخلاق.

سادسا : اعتماد طرق تسيير حديثة

المحور الثالث: تطبيق قواعد الحوكمة الضريبية :

من أجل حوكمة الجبائية يجب التركيز على ثلاث محاور أساسية :

أولا : الحوكمة القبلية

- تشكيل إجراءات للاستشارة لردم الهوة بين السياسة الجبائية و الحوكمة الضريبية من خلال اخضاع التدابير الجبائية للتحكيم و تطبيق المعايير الجبائي .
- العودة إلى التفكير في التسيير العصري للجبائية من خلال الإعلان عن تصور جماعي حول توجيهات الحكومة الجبائية.
- على الإدارة الضريبية أن تخرج من تفردا بالقرار الجبائي لتنتفتح على المحيط وتوسيع مجال الاستشارة المشاركة وتحسين مسار اتخاذ القرار ليصبح ملائم وشفاف. وذلك بتجميع عدد أكبر من ممثلي المجتمع والانفتاح
- على فضاء المؤسسات والنقابات والمهنيين والسماح لطرح كل الآراء والاتجاهات مهما كانت اتجاهاتهم.

- تجاوز عملية المشاورات الشكلية للموافقة على قرارات معدة مسبقا ، أو بمشاركة أطراف لا علاقة لها بالموضوع وقد تطرح قضايا تفسد القواعد العامة للإخضاع الضريبي .
- الاستفادة من تجارب الدول في ميدان الاستشارة مثل التجربة البريطانية التي أعطت للاستشارة الطابع الرسمي بتحديد الآجال اللازمة للاستشارة و دراسة آثار تطبيق التدابير . كما يمكن الاستفادة من التجربة الاسبانية عندما تقدم الاطار المفاهيمي لقواعد و مبادئ الاخضاع الضريبي .
- مسايرة مناهج العمل بالاعتماد على التطبيقات و البرامج للإعلام الآلي في اجراء المحاكاة لمشاريع التعديلات للتدابير الجبائية قبل اقرارها على غرار التجربة الفرنسية في هذا المجال بإنشاء المحاك الجبائي un simulateur fiscal الذي يستخدمه البرلمانون في مجلس الأمة و في الولايات المتحدة يستخدمه الكونغرس (ديوان الموازنة) و يسمح لأي أحد يجيد استعماله حساب أو تحديد الأثر الاقتصادي و الاجتماعي و الموازنة العامة لأي اصلاح ضريبي في أي وقت و بسرعة فائقة . لا تحتاج إلا لبعض الثواني لمعرفة حجم الإيرادات حسب التعديلات المختلفة للسلم و المعدلات الضريبية و يمكن حساب مبلغ الضريبة على عدد معين من المكلفين بالضريبي .
- ثانيا : **الحكومة البعدية:** وهي متابعة قواعد التطبيق باحترام قواعد الشفافية و الأمن و الاتصال و الابتعاد عن مصادر الفساد التقييم البعدي للإجراءات من خلال التأكيد على الدور الرقابي و التقييمي للبرلمان و القيام بالدراسات التقييمية للتدابير الجبائية لتسهيل عمليات التواصل .

المحور الخامس: ترقية عوامل التمرد و الرضا بالضريبة

إن محاولات إخضاع عدد كبير من الأفراد للضرائب و بطريقة إرادية و طوعية تشكل الاستراتيجية الحقيقية لأي سياسة ضريبية تسعى لتحسين فعاليتها المالية و الاقتصادية . و لاشك أن إعادة تأهيل النظام الضريبي من خلال عصرنة جوانبه التشريعية التنظيمية الوظيفية و تحسين العلاقة بين المكلف و ادارة الضرائب من القضايا الأساسية التي تساهم في رفع مستوى التمرد الضريبي و الرضا والقبول الطوعي بشرعية الضريبة *consentement à l'impôt* ولكنها غير كافية و مرتبطة بقضايا أخرى خارج محيط المنظومة الضريبية مثل غياب الرضا لدى المواطنين لأسباب تاريخية سياسية ثقافية و يعكس تدمير الأفراد اتجاه الحكومات.

المحور الخامس : تحسين التحصيل الجبائي

إن المتأخرات الجبائية التي تجاوزت حدود ميزانية التسيير تتم عن تهاون و تراخي وعدم جدية الدولة في تحصيل ضرائبها و قد يكون للوضع المالي الذي عرفته البلاد الدور الأساسي في عدم تطبيق الاجراءات الصارمة للتحصيل وعليه فإن الدولة مطالبة بتحصيل حقوق الخزينة دون تهاون وتتوفر على كل الوسائل القانونية للمتابعة و التحصيل القصري لديونها وأن تسترجع الدولة هيبتها وتضع حد لتمرد البعض واعتقادهم أن الدولة عاجزة عن تحصيل حقوقها.

رابعاً : آفاق البحث:

يبدو أن البحث قد أخذنا إلى آفاق العشرية القادمة ، وأن كسب تحدياتها و التحضير لأفاق المستقبل يتطلب جهود تركز على أعمال وبحوث علمية دقيقة تساهم وضع السياسات والبرامج الكفيلة بكسب رهانات المستقبل و من هذه المواضيع التي يمكن اقتراحها والتي تعتبر امتدادا للبحث هي :

1. إيجاد اطار تصوري لتطبيق قواعد الحوكمة الجبائية .
2. إطار تصوري و تطبيقي لحل اشكالية القطاع غير الرسمي و ادماجه في القطاع الرسمي.
3. تقديم مساهمات حول تأهيل بعض الضرائب مثل الضريبة الفلاحية و الضريبة على العقارات .
4. البحث في مواضيع الامثال الضريبي الطوعي لمن خلال رفع التمدن الضريبي و تحقيق الرضا و مشروعية الضريبة .
5. أخيرا وفقني الله الى اتمام البحث ولا يمكن لأي بحث أن يبلغ درجة الكمال إنها مساهمة متواضعة تعكس جهودنا ومستوانا الذي لا يخلو من ثغرات تكويننا و لا يمكن أن يتجاوز واقعنا المتواضع .

و الحمد لله رب العالمين

قائمة المراجع

أولاً، المراجع باللغة العربية:

I. الكتب :

- 1- أحمد الجبير، المالية العامة والتشريع المالي، الأفاق المشرقة ناشرون، الأردن، الطبعة الأولى، 2010.
- 2- أحمد زهير شامية، خالد الخطيب، المالية العامة، دار زهوان للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2012.
- 3- الوليد صالح عبد العزيز، دور السياسة الضريبية في تحفيز الاستثمارات في ظل التطورات العالمية المعاصرة، دار النهضة للطباعة الأولى، 2002.
- 4- حمدي أحمد العناني. اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق: دراسة في الإصلاح المالي الاقتصادي، الدار المصرية اللبنانية، القاهرة، 2003.
- 5- دراز حامد عبد المجيد، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999.
- 6- دونالد س. واتسن وماري ا. هولمتن، ترجمة ضياء مجيد الموسوي نظرية السعر واستخداماتها، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1991.
- 7- رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.
- 8- زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الفتح للطباعة والنشر الإسكندرية، الرسائل الجامعية،
- 9- سعيد عبد العزيز عثمان. شكري رجب العشماوي، النظم الضريبية، مدخل تحليلي وتطبيقي، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية الإسكندرية، 2004.
- 10- سعيد عبد العزيز عثمان. شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب: سياسات نظم قضايا معاصره، الدار الجامعية الإسكندرية، 2007.
- 11- طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- 12- عادل احمد حشيش، أساسيات المالية العامة: مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام، بيروت دار النهضة العربية، 1992.
- 13- عبد الباسط على جاسم الزبيدي، السياسة الضريبية في ظل العولمة دار الجامعة الجديدة، 2013.
- 14- عبد الباسط على جاسم الزبيدي، التطورات المالية الدولية الحديثة وأثرها على التشريع الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع عمان، 2014.
- 15- عبد الستار عبد الحليم سلمى، الضريبة على القيمة المضافة ومدى تطبيقها في مصر، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005.
- 16- عبد الكريم صادق بركات ويونس احمد البطريق-حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، 1999.
- 17- عبد اللطيف بن اشنهو، التجربة الجزائرية في التنمية والتخطيط (1962-1980)، ديوان المطبوعات الجامعية، 1982.
- 18- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2011.

- 19- عمار السيد عبد الباسط نصر، الإصلاح الضريبي ودوره في مكافحة الاقتصاد غير المنظم، مكتبة الوفاء القانونية، الطبعة الأولى الإسكندرية، 2013.
- 20- غازي عبد الرزاق النقاش، المالية العامة: تحليل أسس الاقتصاديات والمالية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر، 2010.
- 21- مجدي محمود شهاب، الاقتصاد المالي، الدار الجامعية، 1988.
- 22- محمد صادق بركات يونس احمد، البطريق حامد عبد الحميد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، 1986.
- 23- محمد مبارك حجير، الضرائب وتطوير اقتصاديات الدول العربية، معهد الدراسات والبحوث العربية، 1965.
- 24- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر الطبعة الأولى، 2004.
- 25- هيثم صاحب عجاج، المالية، معهد الإنماء العربي، الطبعة الأولى، دار الكتب الوطنية، بنغازي، 1992.
- 26- يونس احمد البطريق. المرسي السيد حجاري، النظم الضريبية، الدار الجامعية، 2004.
- 27- يونس احمد البطريق. سيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية -مدخل تحليلي مقارن، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2002.

II. الأطروحات :

- 1- أمل عصام زكي، مدى ملائمة السياسة الضريبية لمواجهة متطلبات التنمية في ظل المتغيرات العالمية المعاصرة، دراسة مقارنة بين مصر-تركيا -إسرائيل، رسالة مقدمة للحصول على دكتوراه الفلسفة في الاقتصاد كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2004.
- 2- حكمت عبد الكريم حارس، السياسة الضريبية وتطور النظم الضريبية في العراق، رسالة دكتوراه كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1973.
- 3- عصمت عبد الكريم حارس، السياسة الضريبية و تطور النظم الضريبية في العراق، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الحقوق جامعة القاهرة، 1973.
- 4- محمد فلاح، السياسة الجبائية الأهداف والأدوات، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005.
- 5- ولهي بوعلام، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة، حالة الجزائر أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة فرحات عباس سطيف، 2012/2011.
- ثانيا، المراجع باللغة الأجنبية:

1 - Les ouvrages :

- 1- Abdelmadjid Bouzidi, économie Algérienne éclairages, ENAG, éditions, 2011.
- 2- Agnès Bénassy-Quéré, Benoit Coeuré, Pierre Jacket et Jean Pisani-Ferry, politique économique, 2° édition, de Boeck, Bruxelles, 2010.
- 3- Bernard Gastangnède et Salamon Toledano, fiscalité internationale PUF, Paris, 1987.

- 4- Bernard, La politique fiscale, Presses universitaires de France, coll. «Que sais-je ?», 2008, p105.
- 5- Bruno Gendron et Ab/mane Saker, Manuel DCG5- Économie, Gualino L'extenso, éditions, Paris, 2008.
- 6- Christian Chavagneux et Ronen Palan, Les paradis fiscaux, éditions la découverte, Paris, 3^o édition, 2012.
- 7- François Lèvèque, Économie de la réglementation, nouvelle Édition, Paris, 2004, collection repère 2004.
- 8- George Egret, La TVA, que sais-je Paris, édition, 1981, p7.
- 9- Gore François, Droit fiscal des affaires, Paris, 1980.
- 10- G.Tournier, La politique fiscale dans la 5eme république ? privat, 1985.
- 11- Hocine Benisaad, "Algérie : restructuration et réformes économique (1979-1993), O.P.U Alger, 1993.
- 12- Isaia Henri, Spindrel Jacques, histoire du droit des finances publiques : vol. II, Les grandes étapes de l'évolution de la fiscalité d'État - textes à l'appui, France, económico, collection finances publiques, 1987.
- 13- Jacques Fontanel, évaluation des politiques publiques, Office des publications universitaires, Alger, 2005.
- 14- Malcolm Gillis, Dwight H. Perkins, Michael Roemer et Donald R.Snodgrass, économie du développement, 2 édition de boek Bruxelles, Traduction 2^o édition ; par Bruno Baron -Renault 4^o tirage ,2007.
- 15- Maurice Laure, Traité de la politique fiscale ; PUF? Paris, 1956.
- 16- Maurice Cozian, les grands principes de la fiscalité des entreprises, 2^o édition, 1986.
- 17- Mehl Lucien et Betrame pierre, « Science et technique fiscale», Presses Universitaires de France.
- 18- Michel Cabannes, la politique Macroéconomique, Armant Colin Editeur, Paris ,1994.
- 19- Michel Didier. Jean François Ouvrad et Pascale Scapechi, réforme fiscale et retour de la croissance, Paris, 2014.
- 20- Michel Dram, Droit fiscal, Edition Masson, 1975.
- 21- Mustafa Bensahli, La gouvernance en fiscalité et ses sept règles capitales, expérience Algérienne, Enag éditions, Alger ,2014.
- 22- Mustafa Bensahli, optimisation fiscale, Enag éditions, Alger ,2015.
- 23- Pierre Beltrame, les systèmes fiscaux, 3éme édition Que Sais-Je ?, 1997.

24- P.M Gauderment et J Molinier, finance public- fiscalité, édition Dalloz, Paris, 1992.

25- Richard A.Musgrave et Peggy A.Musgrave, public finance in theory and practice, Third edition, McGraw-Hill Book Company, New York, 1980.

2 -Les thèses :

1- A.Ainouche, la fiscalité les problèmes de développement économiques», thèse Magister université d'Alger, année 1984.

2- A.Ainouche, Contribution à une approche économique de la réforme fiscale dans les PVD référence au cas Algérien, thèse Doctorat université d'Alger, année 1992.

3- Camille Landais Thomas Piketty Emmanuel Saez Pour une révolution fiscale Un impôt sur le revenu pour le XXIe siècle, éditions du seuil et la république des Idées, janvier 2011.

4- Cuong Vu Sy, la politique fiscale et le développement du Vietnam au cours de la transition, économies et finances. Université Panthéon-Sorbonne - Paris I, 2009.

5- Gérard Marcel, « Les enjeux actuels de la fiscalité directe reflets et perspectives de la vie économique», 2006/3 Tome XLV, p 9-18.

6- Madame WEIL Laurence, Professeur à l'Université de Montpellier ,14 mai 2011

7- Védrine Claire, fiscalité et environnement; Thèse doctorat l'université Montpellier I en droit public ; Directeurs de thèse : Madame Chalifour Nathalie, Professeur à l'Université d'Ottawa.

3Les articles :

1- Aujean M. « La politique fiscale Européenne, entre harmonisation, coordination et coopération renforcée», regards croisés sur l'économie, 2007/1, n°1, p 238-249.

2- Andrew Masters Manager. « Étude de cas sur les incitations fiscales», recherches législatives South African; revenue service, présenté au séminaire Tunisie, 28 février – 1er mars 2006.

3- Anne Demelenne. « Comment réformer les politiques fiscales dans le contexte actuelle perspectives ?», secrétaire générale FGTB.

4- Arnaud Diemer. «La politique fiscale», Site : <http://www.oeconomia.net>.

5- Arnaud Diemer. «Rubrique économie générale Cours politique et actualité économique», université Auvergne, 3ème année de licence.

6- Aurélien Bebeau. «Théorie de la taxation optimale et politique de stabilisation : Une incompatibilité théorique», centre d'économie de la Sorbonne : UMR8174 CNRS et université Paris I Panthéon-Sorbonne, octobre 2009.

7- A.xel.Haeltman. «Pistes de réflexion pour la politique», Itinera Institute analyse Belgique, 2011-2015.

- 8- Barbier -Gauchard A. «La concurrence fiscale dans l U.E .Les politiques budgétaires confrontées à la mobilité ; politique étrangère», 2008, p 385-400.
- 9- Benoit Ladouceur, Bernard Castagnède. « La politique fiscale », Lectures [En ligne], Les comptes rendus, 2009, mis en ligne le 19 avril 2009, consulté le 29 novembre 2015.
- 10- Bensouda, Nourredine. «Les enjeux de la réforme fiscale», la réforme des finances publiques au Maroc, revue française des finances publiques, n°102, 2008, p 24.
- 11- Bensouda, Nourredine. «La réforme fiscale marocaine était progressive, elle a commencé par la mise en place de la TVA», en 1986, puis par l'IS en 1987, pour achever par l'IR en 1990.
- 12- Bernard Gastagnède. « La politique fiscale», www.cairn .info, 2008, p128.
- 13- Bernard Castagnède, « La politique fiscale, et la crise en U.E», conférence de l'université paris 1 panthéon Sorbonne, 22/05/2012.
- 14- Bernard Irion. «Harmonisation de la fiscalité en Europe», rapport présenté au nom de la commission fiscale et adopté par l'assemblée générale, 14 juin 2001.
- 15- Bernard Jurion. «Quelques réflexions sur l'évolution du rôle économique de l'impôt, Bulletin de documentation», Service Public Fédéral Finances - Belgique, 2010.
- 16- Bruno Bernard. «Le retour de l'État Perspectives politiques sur la crise financière», 1 Octobre 2008, p19-23.
- 17- Catholique Caritas. «Paradis fiscaux et judiciaires cessons le scandale ! Plateforme paradis fiscaux et judiciaires», Secours France Paris, avril 2007.
- 18- Cheriet Athmane. «Mondialisation de l'économie Algérienne» du big puch à l'ajustement structurel revue science social», faculté des sciences économiques, université Mentouri, Constantine, n°31, Juin 2009, p17 -36.
- 19- Christian Chavagneux. « Les paradis fiscaux au cœur de la mondialisation », d'alternatives économiques n° 252, 2006.
- 20- Christian Chavagneux. « Les multinationales adorent les paradis fiscaux », d'alternatives économiques n° 272, septembre 2008.
- 21- Christian Chavagneux. « Que faire contre les paradis fiscaux ? », d'alternatives économiques n° 273, octobre 2008.
- 22- Christian Chavagneux. « G20 de Londres : des idées pour lutter contre les paradis », d'alternatives économiques, 5 mars 2009.
- 23- Christian Chavagneux. «Les paradis fiscaux facilitent la formation de capitaux», d'alternatives économiques.

- 24- Cliche, P. « Politique fiscale », dans le côté et J.-F. Savard, le dictionnaire encyclopédique de l'administration publique, 2012.
- 25- Cretin T. «Les paradis fiscaux», tome 411, études 11-2009, p439-4502.
- 26- Didier L. «M.R. et politique fiscale: libéral ou «lobby-phile», la revue nouvelle n°10, octobre 2005.
- 27- Delalande Nicolas. «L'économie politique des réformes fiscales une analyse historique», revue de l'OFCE, n°122, 3-2012, p35-59.
- 28- Elmoubarek Mohamed Mme. Daoud Fatiha . «La contribution des finances publiques dans le développement de L'économie Algérienne», politique budgétaire et croissance économique, université de Sidi Belabes.
- 29- Elyas Salah et Yagoub Mohamed. «Politique budgétaire, croissance économique en Algérie 1998 –2013», colloque évaluation des effets des programmes d'investissement publiques, 2001-2014, université Sétif 1, faculté des sciences économiques, 11-12 mars 2013.
- 30- Elyas Salah. Yagoub Mohamed. Colloque évaluation des effets des programmes d'investissement publiques 2001-2014, université Sétif 1, faculté des sciences économiques, 11-12 mars 2013.
- 31- Emmanuel Bretin, Stéphane, Guimbert, Madies. «La concurrence fiscales sur les bénéfices des entreprises/théories et pratiques économie et prévision», N°156, 2002
- 32- Études de politique fiscale de l'OCDE. «La politique fiscale dans les pays de l'OCDE : et réformes récente». évolutions
- 33- Eve Donorio Di Meo. «De l'harmonisation de la fiscalité directe dans la lutte contre la concurrence fiscale dommageable», mémoire DEA droit de l'affaire dAIX Marseille France, 2002/2003, p36.
- 34- Fatima Zohra Rabah, « la politiques fiscale et le développement», centre de documentation économique et sociale écosphère, texte n°06.
- 35- Fanny Coulomb. «La théorie institutionnaliste : sur le vieil institutionnalisme», RECEP – Espace Europe, 2001, p1-2.
- 36- François Gobbe, «Stop à l'évasion fiscale et à la compétition fiscale Kairos Europe», novembre 2004.
- 37- Gandré Pauline et Sutter Camille. «La crise économique : une opportunité pour réformer la fiscalité, idées économiques et sociales», n°160, 2010/2, p25-35.
- 38- Gerart M .et Valendic C. «La politique fiscale sous contraintes, reflets et perspectives de la vie économique», tome XLVI, 1-2007, p173-192.

- 39- Gérard Marcel, « Les enjeux actuels de la fiscalité directe ,reflets et perspectives de la vie économique», tome XLV, 3- 2006, p 9-18.
- 40- Girault Yannick. «L'ambition de la réforme fiscale dans les états en transition». In: politiques et management public, n°1, 1996, p89-108. Numéro spécial "La mutation des administrations publiques de l'Europe centrale et orientale".
- 41- Gosta Esping Andersen. « Trois leçons sur l'État-providence», la république des idées seuil, 2008. Guillaume Duval. Bilan sociétal : «machisme et paradis fiscaux», alternatives économiques, n° 196, octobre 2001.
- 42- Guardian Avoidance. Tom Clark. «Aux paradis des impôts perdus Enquête», 10 juin 2013.
- 43- Guy Gilbert. « Économie de la réforme fiscale et systèmes fiscaux comparés», revue économique, n°4, 1982, p750-768.
- 44- Guy Gilbert. «La théorie économique de l'impôt optimal», revue française de finance publique, n°55, 1996, p94.
- 45- Hayet Bouilef. «La mobilisation des ressources publiques par la fiscalité ordinaire en Algérie», Enag éditions, Alger, 2014, p 386.
- 46- Henry Sterdyniak. « Faut-il une politique budgétaire ? », les cahiers français, n° 329, 2005, p 34-39.
- 47- Henri Sterdyniak. «Les réformes fiscales en Europe 1992-2002», revue de l'FCE, n°87, 4-2003, p337-407.
- 48- Ivan Samson. «Les trois étapes de la transition au marché des économies postsocialistes», in Michel Chatelus et Jacques Fontanel, 1992, p61-71.
- 49- Jacques Le Cacheux. « La concurrence fiscale dans l'Union européenne », idées économiques et sociales, n° 154, 4-2008, p 24-29.
- 50- Jean-François Brun, Gérard Chambas, Samue Guerineau .«Aide et mobilisation fiscale dans les pays en développement».
- 51- Jean-Marie Monnier. « La politique fiscale: objectifs et contraintes», cahiers français, la documentation française, centre d'économie de la Sorbonne UMR du CNRS 8174, université du Paris I, 2008, p03-08.
- 52- Jean-Marie Monnier. «La formation des conceptions de la justice fiscale dans la pensée économique anglo-saxonne», revue française de finances publiques, n° 84, décembre 2003, p91-133
- 53- Jean-Marc Daniel. Richard Musgrave. «Les fonctions économiques de l'État», revue de trésor, n ° 1, Janvier 2008.

- 54- Jean-François Brun, Gérard Chambas, Samuel Guerineau. «Aide et mobilisation fiscale dans les pays en développement», AFD Jumbo, Paris-France, 21 octobre 2007.
- 55- Jean-Philippe Delsol. « Pour la liberté économique et la concurrence fiscale », la mondialisation fiscale et ses dangers, institut de recherches économiques et fiscales.
- 56- Jean-Pierre Cling, Stéphane Agree, Mireille Razain Dracoto et François Roubaud. «L'économie informelle dans les pays en développement département de la recherche», AFD sauvat, décembre 2012.
- 57- Jeffrey Owens, «Fiscalité et mondialisation», l'observateur de l'OCDE, n°230, Janvier 2002.
- 58- John Christensen. «La corruption, la pauvreté, et l'économie politique des paradis fiscaux», octobre 2007.
- 59- Kalina Koleva. «À la recherche de l'administration fiscale optimale: l'approche par les couts d'efficacité», cahiers de la maison des sciences économiques, 2005.
- 60- Karimi Latifa. «Quatrième Dialogue Euro-Méditerranéen de Management Public», Rabat, le 13 et 14 octobre 2011.
- 61- Laffont Jean-Jacques. «Sur l'économie politique de la réglementation». In: Réseaux, n°72-73, 1995, p 11-18.
- 62- Laurent Simula et Alain Trannoy. « Imposition optimale sur le revenu et théorie des incitations: un chassé-croisé », la découverte regards croisés sur l'économie, 1-2007.
- 63- Madies T, Paty S et Rocaboy Y. «Externalités fiscales horizontales et verticales. Ou en est la théorie du fédéralisme financier», revue d'économie politique, 1-2005, p17-63.
- 64- Marcel Gérard. « Les enjeux actuelles de la fiscalité directe», de boeck supérieur reflets et perspectives de la vie économique, tome XLV, 3-2006, p 9 - 18.
- 65- Micael Castanheira. «Le défi des réformes structurelles», de boeck supérieur reflets et perspectives de la vie économique, tome L, 3-2011, p 5 - 12.
- 66- Michel Berclaz, Katharina Füglistner et Marco Giugni. « Conceptions de l'État providence et politique contestataire dans le domaine du chômage : Une approche comparée », laboratoire de recherches sociales et politiques appliquées (resop) Université de Genève. Papier pour le colloque « Action publique de l'emploi et mouvements de chômeurs », Lyon, 19- 20 novembre 2004.
- 67- Michel Didier. Jean-François Ouvrard. Pascale Scapecchi. « Réforme fiscale et retour de la croissance», Economica/Coe-Rexecode, Paris, 2014, p8-9.
- 68- Michel michel. «Paradis fiscaux et judiciaires cessons le scandale», Paris, avril 2007.
- 69- Mohamed Abdou Bouderbala. «La réforme fiscale en Algérie», n°78, Sep 2014. Contribution n° 82, Janvier 2015.

- 70- Mosse Robert. «De la politique fiscale à la politique économique», économie humanisme, n° 78,1953, p 49.
- 71- Necu Duret. «La politique fiscale et fiscalité», université Danubius de Galati.
- 72- Pierre Cliche, «politique fiscale le dictionnaire encyclopédique de l'administration publique», 09 janvier 2015.
- 73- N. Gregory Mankiw, George Akerlof, Olivier Blanchard, Joseph Stiglitz, Stanley Fischer et Lawrence Summers, David Romer, Edmund Phelps. «Signification et mesure de la pression fiscale», In: économie et statistique, n°11, Avril 1970, p 3-19.
- 74- Pauline Gandré, Camille Sutter, « La crise économique : une opportunité pour réformer la fiscalité ? », Idées économiques et sociales, n° 160, 2-2010, p 25-35.
- 75- Pierre Beltrame. « Les Systèmes fiscaux », 13ème édition Que Sais-Je ? , 1997, p 3.
- 76- Pierre Cliche. «Politique fiscale le dictionnaire encyclopédique de l'administration publique», pierre.cliche@enap.ca, 09 janvier 2015.
- 77- Pierre- Yves Letournel. Katherine Schubert. Philippe Trainar. «Utilisation des modèles d'équilibre général calculables dans l'évaluation de la politique fiscale», revue économique, n°4, juillet 1-992, p 709-72.
- 78- Robert P Hagemann. Brian R0.Jones et R.Bruce Montador. « La réforme fiscale dans les pays de l'OCDE », Motif; Contraintes et mise en œuvre.
- 79- Robescu Ofelia. Valentina Diaconeasa. Aurelia Aurora. «Le rôle des paradis fiscaux dans la crise financière», Université Valahia de Târgoviste.
- 80- Sauvy Alfred et Lauré Maurice. «Traite de politique fiscale». In: Population, 12^e année, n°1, 1957, p162.
- 81- Simula L.et Trannoy A. « Imposition optimale des revenus et théories des incitations: un chasse croisé», regards croisés sur l'économie, 1-2007, n°1, p182-199.
- 82- Slim Besbes. «L'importance du pouvoir normatif de l'administration fiscale Tunisiennes».
- 83- Valenduc C. «L'imposition des revenus : des modèles remis en question, Reflets et perspectives de la vie économique», tome XLV, 3-2006, p5-8.
- 84- Valenduc C, «Les politiques fiscales et la crise en U.E», conférence à l'université d'Athènes, le 22/05/2012, dernier vision le 22/11/2013.
- 85- Vito Tanzi et Howell Zee. «Une politique fiscale pour les pays en développement » fond monétaire international, dossiers économiques, édition française, division française services linguistiques du FMI, mars, 2001.

86- Vito Tanzi. «A second (and more skeptical) look at the underground economy in the U.S.V» annual estimates -staff papers- n°2, 1993, P103-105.

4-الدراسات الخاصة بمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية : OCDE

1- CIFAM Bamako. «Réformes de l'administration fiscale», approche FMI réunion, 19 Juin 2014.

Document d'information de SOM Nations Unies. « Déclaration de Doha sur le financement du développement», A/CONF.212/L.1/Rev.1, 9 décembre 2008.

2-Conseil Supérieur des finances. « Fiscalité et parafiscalité - la politique fiscale et environnement», SPF finances, Bruxelles, septembre 2009, p16.

3- Forum de l'OCDE. « Lutter contre l'érosion de la base », 26 extraits du rapport BEPS (Base Érosion and Profit shirting), 12 février 2013, actualisé en mai, 2013.

4- Institut Économique de Montréal. «L'impôt à taux unique : pour un régime fiscal plus équitable et efficace» ,11-2004.

5- L'OCDE. Chapitre 3 : «La réforme fiscale au service de l'efficience et de l'équité », études économiques de l'OCDE, n° 11, 11-2008, p73-114.

6- L'OCDE. Chapitre 4: «Vers un système fiscal plus efficient», études économiques de l'OCDE, n°8, 8-2007, p119-156.

7- L'OCDE, Commission Européenne. «Vers un système TVA plus simple ; plus robuste et plus efficace», Bruxelles, le 01/12/2010.

8- L'OCDE. « Concurrence fiscale dommageable», un problème mondial.

9- L'OCDE Gouvernance. «Fiscalité et responsabilité enjeux et pratiques», 2008.

10- L'OCDE. «La politique fiscale, dans les pays de L'OCDE», évolutions et réformes récentes, n° 9, 2004.

11- L'OCDE. «La politique fiscale dans les pays de l'OCDE», évolutions et réformes récentes études de politique fiscale de l'OCDE, n° 9, 2005.

12- L'OCDE. «Le coût et l'efficacité des mesures visant à réduire les émissions des véhicules», OCDE forum international des transports, 2008, 198 p.

13- L'OCDE. « Les grands enjeux de la politique fiscale dans les pays de l'OCDE », Perspectives économiques de l'OCDE, n° 69, 1-2001, p85-203.

14- L'OCDE. L'Observateur de l'OCDE. «Les régimes fiscaux, n° 230, Janvier 2002.

15- L'OCDE. «Mise en place de politique fiscales permettant de consolider le modèle nordique»,

16- l'OCDE études économiques, 2008, p61-94.

17- L'OCDE. «Reformes les systèmes afin d'améliorer son efficience», n° 10, 10-2008, p79.

18- L'OCDE. « Principes fondamentaux en matière de fiscalité », dans relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, éditions OCDE, Paris, 2014.

19- L'OCDE. «Relever les défis fiscaux poses par l'économie numérique», principes fondamentaux en matière de la fiscalité, 2014.

20- Parlement européen. «La réforme fiscale dans les États membres de l'UE », document de travail, direction générale des études, série affaires économiques ECON 127 FR, 09-2001.

5- دراسات اقتصادية ومالية وجبائية خاصة بالجزائر

1- C.N.E.S. «Rapport préliminaire sur les effets économiques et sociaux du programme d'ajustement structurel», Alger, 1998, p186.

2- Document banque mondiale. « A la recherche d'un investissement public de qualité », une revue des dépenses publiques, groupe pour le Développement socioéconomiquerégion Moyen Orient et Afrique du Nord, rapport n° 36270 – DZ, 15 août 2007.

3- Natixis. «Algérie : une croissance dynamique malgré la dépendance accrue aux hydrocarbures», flash économie recherches économie, Paris, n° 55, 25 juillet 2013.

4- Rapport du FMI Algérie «Questions choisies », service des publications 700, n°12/22, février 2012.

منشورات وزارة المالية-الجزائر:-

1- MF/DGEP Algerie. « Rapport national d'auto evaluation, elabore dans le cadre du travaux de la commission », gouvernance et gestion économiques, mecanisme Africain, 10 septembre 2005.

2- MF/DGEP. «Le comportement des principaux indicateurs macroéconomiques et financiers», mai 2008.

3- MF/DGEP. «La situation économique et financière de l'Algérie», en 2011 Aout 2012.

4- MF/DGEP. «Flash conjoncture», à la fin décembre 2011.

5- MF/DGEP. «La situation économique et financière de l'Algérie», en 2011.

6- Ministère de finance Direction générale de la prévision des politiques. MF/DGEP Mise en œuvre du programme d'action national sur, « la gouvernance et gestion économiques », élaboré dans le cadre du mécanisme africain d'évaluation par les pairs (MAEP), 2007-2009.

7- Ministère de finance. «Note de presentation du projet de la Loi de finances», 2012.

8- Ministère de finance. «Rapport introductif à une réforme de la fiscalité Algérienne », mars, 1967 p.03.

9- Ministère des finances direction générale de la prévision et des politiques. «Le comportement des principaux indicateurs macroéconomiques et financiers», mai 2008.

10- Ministère des finances direction générale de la prévision et des politiques. « La situation économique et financière de l'Algérie en 2011», aout 2012.

11- Ministère des finances direction générale de la prévision et des politiques. «Flash conjoncture à la fin décembre», 2011.

12- Ministère des finances direction générale de la prévision et des politiques. «La situation économique et financière de l'Algérie», en 2011.

13- Ministère du commerce. «Bulletin du ministère du commerce, bilan d'activités statistiques», édition 1er semestre, 2011.

14- Ministère des Finances Direction Générale des Impôts

- Déontologie des agents de la DGI
- Guides Fiscaux
- Brochures fiscales
- Bulletins d'information fiscale
- Lettres de la DGI
- Vos impôts
- Actu-impôts

15- Lettres de la DGI. LDGI N° 01- LDGI N° 78.

منشورات المديرية العامة للضرائب (الموقع الإلكتروني www.mfdgi.gov.dz)

Ministère des Finances Direction Générale des Impôts

- | | |
|------------------------------------|-------------------------------|
| • Déontologie des agents de la DGI | أخلاقيات أعوان مصالح الضرائب |
| • Guides Fiscaux | الدليل الجبائي |
| • Brochures fiscales | المنشورات |
| • Bulletins d'information fiscale | كشف المعلومة الجبائية |
| • Lettres de la DGI | رسالة المديرية العامة للضرائب |
| • Vos impôts | ضرائبكم |
| • Actu-impôts | الأحداث الضريبية |

Lettres de la DGI

رسالة المديرية العامة للضرائب

Année 2001 LDGI N° 01 novembre 2001

Année 2002 (2-12) 12 numéro

LDGI N° 02 : Code des procédures fiscales

LDGI N° 03 : Loi de finances 2002

LDGI N° 04 : La fraude fiscale

LDGI N° 05: L'informatisation des services

LDGI N° 06 : Recensement général

LDGI N° 07 Le contentieux Mai 2002

LDGI N° 08 : Modernisation de l'Administration Fiscale

LDGI N° 09 : Réforme fiscale et modernisation de l'Administration Fiscale

LDGI N° 10 conférence annuelle des cadres de l'administration fiscale 2002

LDGI N° 11 la phase initiale d'élaboration de la loi de finance

LDGI N° 12 Bilan de l'administration fiscale l'année 2002

LDGI N° 13 La gestion des services fiscaux

Année 2003 (14-16) 4 numéros

LDGI N° 14 2003

LDGI N° 15 les indicateurs de gestions

LDGI N° 16 Le contrôle des revenus

Anne 2004 (17+ numéro spéciale)

LDGI N° spéciale le secteur informel outils et Centre de Rencontres et d'Études des
Dirigeants des Administrations Fiscales (CREDAF) 2004

LDGI N° 17 L investissement et les avantages fiscaux

Anne 2005 (18-28) 10 numéro

LDGI N° 18 Le secteur informel 2005

LDGI N° 19 Le marche d'ors février 2005

LDGI N° 20 le transfert des recettes de gestion

LDGI N° 21 la direction des grandes entreprises juillet 2005

LDGI N° 24 Bilan d'activité de la DGI a l ex 2005 Mars 2005

LDGI N° 28 Les Relation publiques

Anne 2006 (29-30)+ N spéciale

LDGI N° conférences des cadres de la DGI du 30 mars au 1er avril 2006

LDGI N° 30: Modernisation de l'Administration Fiscale : Transparence, efficacité et efficience

Année 2008 (31-36) 6 numéro

LDGI N° 31: Pour une fiscalité écologique incitative 2008

LDGI N° 32: Le leasing, une alternative pour le financement de l'investissement

LDGI N° 33: La fiscalité, un levier pour la promotion de l'emploi

LDGI N° 34: L'habitat un secteur porteur fiscalement soutenu

LDGI N° 35: L'Agriculture et la fiscalité

LDGI N° 36: L'épargne et la fiscalité

Anne 2009 (37-40+ n spéciale)

LDGI N° 37: Loi de finances pour 2009

LDGI N° 38: Les relations de l'administration fiscale à l'utilisateur

LDGI N° spécial: La Loi de finances complémentaire pour 2009

LDGI N° 39: La fiscalité levier économique pour l'émergence des groupes de sociétés

LDGI N° 40 - Avril 2009 "L'IFU" Un mode d'imposition simple, Unique et synthétique
année 2010- 2011- (41-53)

année 2011

année 2012 (54- 65)

LDGI N° 54 /les CDI

LDGI N° 58 le contrôle fiscale une action constante de l'administration fiscale

LDGI N 61 / 50 ANS DE LINDEPENDENCE

LDGI N° 60 Qualité de service

LDGI N 62 au service d'investissement

LDGI N° 65 les LA DGE 2016

LDGI N° 66 les CDI

année 2013 (67-69)-

LDGN° 67/2013 Le prix de transfert

LDGI N° 69 /2013 SIMPLIFICATION DES DEMARCHES ADMINISTRATIVES

année 2014 (75- 76)

LDG N° 75 / 2014 Modernisation de l'Administration Fiscale

année 2015 (77

LDGI N 77/2015 LE PROGRAMME DE CONFORMITÉ FISCALE VOLONTAIRE

LDGI N 78/2015

6- مراجع الإحصاء:

- 1- L'Algérie en quelques chiffres : Office national des statistiques sources, édition 20100, n°40, résultats / 2007/2008/2009.
- 2- Enquête emploi auprès des ménages. Office national des statistiques collections statistiques, n° 173 série S : statistiques sociales, 2011.
- 3- Office national des statistiques enquête. Revenus salariaux et caractéristiques individuelles, collections statistiques, n° 1189 série S : statistiques sociales, 2011
- 4- Office national des statistiques enquête emploi auprès des ménages 2011 collections statistiques, n°173 série S statistiques sociales :
 - Affiliation à la sécurité sociale tableau 19-25 page 35.
 - Caractéristique des employeurs et des indépendants tableaux 57-71 pages 65 71-72 - 73.
 - Caractéristique des salaires tableau 72-78 page80.
- 5- Office national des statistiques enquête revenus salariaux et caractéristiques individuelle auprès des ménages collections statistiques n°189 série S statistiques sociales, 2011.
- 6- Office National des statistiques L'Algérie en quelques chiffres :
 - Résultat 2000 N°31 Edition 2001.
 - Résultat 2002 N°33 Edition 2004.
 - Résultat 2003 N°34 Edition 2005.
 - Résultat 2004 N°35 Edition 2005.
 - Résultat 2005 N°36 Edition 2006.
 - Résultat 2006-2008 N°39 Edition 2009.
 - Résultats 007/2008/2009 N°40 / Edition 2010.
 - Résultat 2009-2011 N°42 Edition 2012.
- 7- L'Algérie en quelques chiffres résultats 007/2008/2009/ Edition 2010 :
 - Emploi page 11/ 2006-2009.
 - protection sociale recette CNAS 2003-2009 p/16 nombres d'assurés pages 2002-2009 P/17.
 - salaire page 18 évolution masse salariale 2004-2009+ revenus indépendants 2004-2009.
 - finance recette dépenses 2007-2008-2009 page 53.
 - Comptabilité nationale évolution PIB 2002-2009 ressources emplois d'équilibres relation la PIB et le PIB 2002-2009 PAGES 60 principaux agrégats page 61.
- 8- Groupe pour le Développement socioéconomique FMI .

9- Région Moyen Orient et Afrique du Nord.

10- A la recherche d'un investissement public de qualité Rapport N° 36270 – DZ

une revue dépenses publiques le 15 août 2007.

11- Office National des statistiques Rétrospective statistique 1962-2011

- Chapitre 1 : page (01-50).

- Chapitre 2 : emploi page (51-71).

- Chapitre 3 : salaires page (72- 92) 1962-2011.

- Chapitre 12 : finance 93- 1962-2011.

12- Office national des statistiques collections statistiques l'Algérie en quelques chiffres n°168

série E statistiques économique Alger, janvier 2012 - premier recensement économique – 2011

13- L'Algérie en quelques chiffres : résultats / 2007/2008/2009 Office National des Statistiques Source

N°40 édition 2010.

14- Enquête emploi auprès des ménages office national des statistiques collections statistiques

n° 173 série S : statistiques sociales office national des statistiques enquête venus salariaux

et caractéristiques individuelles. collections statistiques n° 1189 Série S : statistiques sociales

2011.

7- اهم المواقع الإلكترونية الخاصة ب الدراسات الجبائية:

1- <http://www.aleqt.com/2013/06/01>.

2- <http://www.attacfr@attac.org> - Internet : www.france.attac.org % février 2009.

3- <http://www.cairn.info/article.php>.

4- <http://www.desparadisfiscaux.com> agents de la crise financière.

5- <http://www.etudier.com/dissertations/Politique-Fiscale/421353.html>.

6- <http://www.lafinancepourtous.com/> /Paradis-fiscaux.

7- <http://www.mfdgi.gov.dz>.

8- <http://www.oecd.org/fr/forum>.

9- http://www.persee.fr/web/revues/home/prescript/article/estat_03361454_1970_num11_11932.

10- <http://www.politique-du-possible.org/>?

11- http://www.senat.fr/commission/fin/groupes.../fiscalite.../evolution_09/12/2015.

12- <http://www.tel.archives-ouvertes.fr/tel-00504460/document>

الملاحق



الملاحق

الملحق رقم 1: منشورات المديرية العامة للضرائب (الموقع الإلكتروني: www.mfdgi.gov.dz)

Ministère des Finances Direction Générale des Impôts

- | | |
|------------------------------------|-------------------------------|
| • Déontologie des agents de la DGI | أخلاقيات أعوان مصالح الضرائب |
| • Guides Fiscaux | الدليل الجبائي |
| • Brochures fiscales | المنشورات |
| • Bulletins d'information fiscale | كشف المعلومة الجبائية |
| • Lettres de la DGI | رسالة المديرية العامة للضرائب |
| • Vos impôts | ضرائبكم |
| • Actu-impôts | الأحداث الضريبية |

Lettres de la DGI

رسالة المديرية العامة للضرائب

Année 2001

LDGI N° 01 novembre 2001

Année 2002 (2-12) 12 numéro

LDGI N° 02 : Code des procédures fiscales

LDGI N° 03 : Loi de finances 2002

LDGI N° 04 : La fraude fiscale

LDGI N° 05:L'informatisation des services

LDGI N° 06 : Recensement général

LD GI N° 07 Le contentieux Mai 2002

LD GI N° 08 : Modernisation de l'Administration Fiscale

LDGI N° 09 : Réforme fiscale et modernisation de l'Administration Fiscale

LDGI N° 10 conférence annuelle des cadres de l'administration fiscale 2002

LDGI N° 11 la phase initiale d'élaboration de la loi de finance

LDGI N° 12 Bilan de l'administration fiscale l'année 2002

LDGI N° 13 La gestion des services fiscaux

Année 2003 (14-16) 4 numéros



LDGI N° 14 2003

LDGI N° 15 les indicateurs de gestions

LDGI N° 16 Le contrôle des revenus

Anne 2004 (17+ numéro spéciale)

LDGI N° spéciale le secteur informel outils et Centre de Rencontres et d'Études des
Dirigeants des Administrations Fiscales (CREDAF) 2004

LDGI N° 17 L investissement et les avantages fiscaux

Anne 2005 (18-28) 10 numéro

LDGI N° 18 Le secteur informel 2005

LDGI N° 19 L e marche d'ors février 2005

LDGI N° 20 le transfert des recettes de gestion

LDGI N° 21 la direction des grandes entreprises juillet 2005

LDGI N° 24 Bilan d'activité de la DGI a l ex 2005 Mars 2005

LDGI N° 28 L es Relation publiques

Anne 2006 (29-30)+ N spéciale

LDGI N° conférences des cadres de la DGI du 30 mars au 1er avril 2006

LDGI N° 30: Modernisation de l'Administration Fiscale : Transparence, efficacité et efficience

Année 2008 (31-36) 6 numéro

LDGI N° 31: Pour une fiscalité écologique incitative 2008

LDGI N° 32: Le leasing, une alternative pour le financement de l'investissement

LDGI N° 33: La fiscalité, un levier pour la promotion de l'emploi

LDGI N° 34: L'habitat un secteur porteur fiscalement soutenu

LDGI N° 35: L'Agriculture et la fiscalité

LDGI N° 36: L'épargne et la fiscalité

Anne 2009 (37-40+ n spéciale)

LDGI N° 37: Loi de finances pour 2009

LDGI N° 38: Les relations de l'administration fiscale à l'usager

LDGI N° spécial: La Loi de finances complémentaire pour 2009

LDGI N° 39: La fiscalité levier économique pour l'émergence des groupes de sociétés

LDGI N° 40 - Avril 2009 "L'IFU" Un mode d'Imposition simple, Unique et synthétique



année 2010- 2011- (41-53)

année 2011

année 2012 (54- 65)

LDGI N° 54 /les CDI

LDGI N° 58 le contrôle fiscale une action constante de l'administration fiscale

LDGI N 61 / 50 ANS DE LINDEPENDENCE

LDGI N° 60 Qualité de service

LDGI N 62 au service d'investissement

LDGI N° 65 les LA DGE 2016

LDGI N° 66 les CDI

année 2013 (67-69)-

LDGN° 67/2013 Le prix de transfert

LDGI N° 69 /2013 SIMPLIFICATION DES DEMARCHES ADMINISTRATIVES

année 2014 (75- 76)

LDG N° 75 / 2014 Modernisation de l'Administration Fiscale

année 2015 (77

LDGI N 77/2015 LE PROGRAMME DE CONFORMITÉ FISCALE VOLONTAIRE

LDGI N 78/2015

الملحق رقم 2 : بعض المؤشرات حول الاقتصاد الجزائري

MINISTERE DES finances le comportement des principaux indicateurs macroéconomiques et financiers

N08081/MF/DGEP en 200702 avril 2008

	Unités	2006	2007
LE PRODUIT INTERIEUR BRUT (PIB)	Milliards DA	8 460,5	9 325,0
TAUX DE CROISSANCE PIB	%	2,0	3,1
PIB HH	%	5,6	6,4
RECOUVREMENTS FISCAUX			
Recettes budgétaires	Millions DA	3 459 570	3 498 624
Fiscalité pétrolière recouvrée	Millions DA	2 714 001	2 711 848
Fiscalité pétrolière budgétisée	Millions DA	916 000	973 000
Fonds de régulation	Millions DA	1 798 001	1 738 848
Recettes ordinaires	Millions DA	745 569	786 776
Recettes budgétaires hors FRR		1 661 569	1 759 776
DISPONIBILITES DU FRR			
	Millions DA	2 931 045	3 215 531
BUDGET DE L'ETAT			
Recettes budgétaires	Millions DA	1 835 460	1 900 340
Dépenses budgétaires	Millions DA	2 543 350	3 143 43
Fonctionnement	Millions DA	1 451 970	0
Equipement	Millions DA	1 091 380	1 662 83
Solde budgétaire	Millions DA	-	0
OPERATIONS DU TRESOR			
Recettes budgétaires	Millions DA	1 841 925	1 949 746
Dépenses budgétaires	Millions DA	2 453 014	3 092 73
Solde global du Trésor	Millions DA	-	6
ENCOURS DETTE PUBLIQUE EXTERIEURE (2)			
	Milliards US \$	0,88	0,912
	Milliards DA	1 780	1 044
TAUX D'INFLATION			
Moyenne N mois / N mois	%	2,53	3,51
Glissement annuel	%	4,44	3,86
CREDITS A L'ECONOMIE			
Crédits au secteur public	Millions DA	848 408	968 739
Crédits au secteur privé	Millions DA	1 057 032	1 213 394
COMMERCE EXTERIEUR			
Importations (CAF)	Millions US \$	21 456	27 440
Exportations	Millions US \$	54 741	60 509
Dont Hydrocarbures (*)	Millions US \$	53 557	59 197
Balance commerciale	Millions US \$	33 285	33 069
TAUX DE CHANGE			
Taux de change moyen DA/\$	DA/US\$	72,6459	69,3644
Taux de change fin de période	DA/US\$	71,1582	66,8299
Taux de change moyen DA/EURO	DA/EURO	91,2447	95,0012
Taux de change fin de période	DA/EURO	93,7545	98,3302
INVESTISSEMENTS DIRECTS ETRANGE			
	Millions US \$	1 760,0	1 336,0
PRIX MOYEN DU PETROLE BRUT			
	US \$/Baril	65,40	74,44
RESERVE DE CHANGE			
	Millions US \$	77 780	110 180

Tableau N°62 : Répartition des employeurs 3 الملحق رقم 3

selon les caractéristiques socio économiques de l'établissement et le milieu de résidence

	Urbain		Rural		Total	
	Effectif	% col.	Effectif	% col.	Effectif	% col.
Secteur d'activité						
Agriculture	17	7,0	37	41,2	54	16,3
Industrie extractive	6	2,7	1	0,8	7	2,2
Industrie manufacturière	52	22	14	15	66	20
Construction	40	16,7	8	9,4	49	14,7
Commerce	59	24,5	10	11,4	69	21,0
Transport et communication	8	3,2	6	6,4	13	4,1
Autres services marchands	19	8,0	4	4,7	23	7,1
Autres services non marchands	39	16,3	10	10,8	49	14,8
Affiliation à la sécurité sociale						
oui	13	57,2	43	47,9	18	54,7
non	10	42,8	47	52,1	15	45,3
Lieu d'exercice de l'activité						
Etablissement ou local	18	75,9	39	43,6	22	67,1
Ambulant/trottoir/marché	8	3,3	3	3,2	11	3,3
Dans une exploitation agricole	17	7,3	38	42,6	56	16,9
A domicile	2	0,7	2	2,0	4	1,1
dans un chantier	24	10	3	4	27	8
Autre	7	3,0	4	4,9	12	3,5
Taille de l'établissement						
0 à 4 salariés	13	56,4	50	55,7	18	56,2
5 à 9 salariés	50	21	24	26	73	22,2
10 à 49 salariés	35	14,4	12	13,2	47	14,1
50 à 249 salariés	9	3,6	2	2,5	11	3,3
250 et +	12	4,9	2	2,2	14	4,2
Forme d'enregistrement de l'entreprise						
Registre de commerce	16	67,4	34	37,4	19	59,2
Autorisation administrative	24	10,2	18	20,2	43	12,9
Autre	13	5,4	12	13,0	25	7,5
Rien	41	17,0	26	29,3	67	20,4
Mode d'imposition de l'entreprise						
Réel	76	31,5	8	8,4	83	25,2
Semi réel	20	8,4	5	5,5	25	7,6
Forfait	98	40,7	41	45,1	13	41,9
Autre	8	3,5	9	9,6	17	5,1
Rien	38	15,9	28	31,4	66	20,1
Tenue d'une comptabilité						
Comptabilité complète	58	24,2	7	7,3	65	20

Comptabilité partielle ou No	14	61,6	60	66,7	20	63,0
Aucune personne comptable	34	14,2	23	26,0	58	17,4
Total	24	100	90	100	33	100

Statistiques N° 173 Série S : Statistiques Sociales

) Office National des Statistiques Enquête Revenus salariaux et caractéristiques individuelles 2011

/ . Collections Statistiques N° 1189 Série S : Statistiques Sociales

الملحق رقم 4

**Tableau N°63: Répartition des employeurs et indépendants
selon les caractéristiques de l'établissement et le sexe**

	Masculin		Féminin		Total	
	Effectif	% col.	Effectif	% col.	Effectif	% col.
Secteur d'activité						
Agriculture	55	21,3	16	4,4	56	19,2
Industrie extractive	19	0,7	1	0,2	19	0,7
Industrie manufacturière	23	9,1	24	66,3	48	16,2
Construction	56	21,5	4	1,1	56	19,0
Commerce	75	29,1	24	6,6	77	26,3
Transport et communicatio	28	10,9	3	0,8	28	9,6
Autres services marchands	52	2,0	6	1,7	58	2,0
Autres services non marcha	14	5,4	69	19,0	20	7,1
Affiliation à la sécurité sociale						
oui	59	23,0	43	11,7	64	21,6
non	200	77,0	32	88,3	232	78,4
Lieu d'exercice de l'activité						
Etablissement ou local	80	31,1	55	15,1	86	29,1
Ambulant/trottoir/marché	65	25,2	8	2,1	66	22,4
Dans une exploitation agrico	49	18,8	10	2,9	50	16,9
A domicile	53	2,0	28	77,3	33	11,3
dans un chantier	32	12,4	2	0,6	32	11,0
Autre	26	10,4	7	2,0	27	9,3
Taille de l'établissement						
0 à 4 salariés	218	84,2	34	94,1	253	85,4
5 à 9 salariés	22	8,5	11	2,9	23	7,8
10 à 49 salariés	12	4,8	6	1,6	13	4,4
50 à 249salariés	31	1,2	3	0,7	34	1,1
250 et +	33	1,3	3	0,7	35	1,2
forme d'enregistrement de l'entreprise						
Registre de commerce	65	25,3	29	7,9	68	23,2
Autorisation administrative	20	7,9	15	4,1	22	7,4
Autre	10	3,9	10	2,6	11	3,8

Rien	163	62,9	31	85,4	194	65,6
mode d'imposition de l'entreprise						
Réel	19	7,6	15	4,2	21	7,1
Semi réel	10	3,9	5	1,4	10	3,6
Forfait	58	22,4	29	7,9	61	20,6
Autre	82	3,2	8	2,2	90	3,1
Rien	163	63,0	30	84,3	194	65,6
Tenue d'une comptabilité						
Comptabilité complète	15	5,8	13	3,5	16	5,5
Comptabilité partielle ou No	89	34,5	55	15,0	95	32,1
Aucunepersonnellecomptabi	155	59,7	29	81,5	184	62,4
Total	259	100	36	100	296	100

Statistiques N° 173 Série S : Statistiques Sociales

) Office National des Statistiques Enquête Revenus salariaux et caractéristiques individuelles 2011

/. Collections Statistiques N° 1189 Série S : Statistiques Sociales