

الإصلاح الضريبي، الأسباب، الدوافع والأهداف

أ.لشاح الصافية
جامعة الأغواط - الجزائر

الملخص

وفقا للنفقات العامة، لقد حاولت الجزائر من خلال الإصلاح الضريبي الذي اعتمده منذ عام 1992 أن تعمل على استقرار النظام الضريبي الذي فشل سابقا في متابعة التطورات الاقتصادية والسياسية في العالم؛ ليكون نقطة تحول تفصل بين النظام القديم والنظام الجديد، هذا النظام الجديد يتطلب إجراء تغييرات للأفضل وبطريقة مستمرة، وبالتالي العمل على إغلاق الثغرات في النظام الضريبي السابق، وأيضا زيادة الربحية وكفاءتها. علاوة على ذلك هناك العديد من الأسباب المختلفة لتحدي الإصلاح الضريبي وتشكل عقبة في فعاليته، والذي سينعكس سلبا في دور وأهمية الضريبة في المجتمع، وأكبر هذه التحديات هو التهرب من دفع الضرائب، والازدواج الضريبي، والضغط الضريبي.

Abstract

According to the overhead, Algeria has tried through the tax reform it has adopted since 1992 working on the stability of the tax system which fails to follow economic and political developments in the world. To be the turning point which separates the old system from the new system, this new system requires making changes for the best and consequently, work to close holes in the previous tax system and also, to grow its profitability and try to increase its efficiency, moreover there are many different reasons for challenging the tax reform and are an obstacle to the effectiveness of the tax system which will reflect negatively in the role and the importance of the tax in the community and the biggest of these challenges is tax evasion, double taxation and tax pressure.

تمهيد

لقد كان دور النظام الضريبي قديماً مقتصرًا على تمويل خزينة الدولة وذلك من أجل تغطية الإنفاق الوطني، لكن مع تطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية أصبحت مهام الدولة أكثر تعقيداً. لذا أدخلت الجزائر كغيرها من الدول النامية مجموعة من الإصلاحات على أنظمتها السياسية والمالية وذلك لعدم مواكبتها للتطورات السريعة التي شهدتها العالم في أواخر الثمانينات، فقد شهد اقتصاد الجزائر في نهاية هذه الفترة تحولا جوهريا في بنيته نتيجة التحول من نظام التخطيط (الاقتصاد الموجه) إلى اقتصاد السوق. والنظام الضريبي القائم هو نتيجة تطور مستمر للظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي يمر بها المجتمع وخاصة بعد تراجع أسعار النفط في الأسواق العالمية سنة 1986 إضافة إلى الظروف المستجدة خاصة منها فشل النظام الاشتراكي وسيطرة النظام الرأسمالي، وإعادة هيكلة الاقتصاد العالمي في ظل النظام العالمي الجديد، وأمام هذه الأوضاع والمستجدات الدولية والوطنية كان الإصلاح الضريبي نتيجة حتمية من أجل الوصول إلى نظام ضريبي فعال ليكون بديلا للحماية البترولية في تمويل ميزانية الدولة وذلك لا يكون إلا من خلال إصلاح القطاع الذي يشرف على الضرائب، وهذا ما عملت عليه الدولة الجزائرية في بداية التسعينيات.

أولا: أسباب الإصلاح الضريبي، إستراتيجيته وأهدافه

إن الوضعية الاقتصادية والاجتماعية التي كانت تعيشها الجزائر، إضافة إلى التطورات التي حصلت في العالم والتحويلات التي عرفها الاقتصاد الوطني والانتقال إلى اقتصاد السوق، عقد الشراكة مع الإتحاد الأوروبي والسعي للانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة كل هذا دفع بالجزائر إلى تبني إصلاح ضريبي جديد يكون نقطة الفصل بين النظام القديم المطبق والنظام الجديد الذي يتطلب إدخال تغييرات نحو الأحسن وعليه العمل على سد الفراغات والثغرات القانونية الموجودة بالنظام الجبائي السابق وذلك من أجل الرفع من مردوده ومحاولة زيادة فعاليته. إضافة إلى ذلك هناك أسباب وأهداف أخرى تسعى الدولة إلى تحقيقها.

1: أسباب الإصلاح الضريبي:

تعود أسباب الإصلاح الضريبي إلى النقائص الموجودة في النظام الضريبي القديم الذي كان لا يساير المتطلبات الاقتصادية والاجتماعية ويمكن أن نوضح هذه الأسباب في النقاط التالية:

1-1 تعقد وعدم استقرار النظام الضريبي:

إن تعقد النظام الضريبي وعدم ثباته الناجم عن كثرة الضرائب والرسوم، إضافة إلى تعدد معدلاتها واختلاف مواعيد تحصيلها. كل هذه العوامل جعلت النظام الضريبي صعب التطبيق والتحكم فيه، مما صعب مهمة إدارة الضرائب والمؤسسة معاً، كما انه شكّل صعوبة في تسيير جباية المؤسسة وكذا مهمة موظفي إدارة الضرائب، والجدول التالي يبين معدلات الضرائب التي كانت مفروضة قبل الإصلاح الضريبي لسنة 1992.¹

الجدول رقم: 01: يوضح معدلات الضرائب قبل الإصلاح الضريبي لسنة 1991

المعدل	الضريبة
55%	-الضرائب المباشرة
	الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية
	الضريبة على الأرباح غير التجارية
25 %	الضريبة التكميلية على الدخل
	الضريبة على إيرادات الديون والودائع
	والكفالات
18%	المساهمة الوحيدة الفلاحية
4%	الضريبة على الرواتب والأجور
	الضريبة على القيمة المضافة
	الدفع الجزافي
	الرسم على النشاط الصناعي والتجاري
	الرسم على النشاط غير التجاري
	-الرسوم المماثلة الخاصة
2,55%	الرسم العقاري على الأملاك المبنية
6,05%	رسم السيارات السياحية
40%	رسم خاص على تنظيم الحفل
	جدول حسب قوة وعمر السيارة
10%	

المعدل	الضريبة
500- دج للقوارب التي طاقتها 492 برميل	رسم خاص على ملكية القوارب السياحية رسم خاص على الإقامة الثانوية
10.000- دج للقوارب التي تفوق طاقتها 20 برميل حسب جدول تصاعدي	- الضرائب غير المباشرة ❖ الرسم على رقم الأعمال: ✓ الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج ✓ الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات ❖ الضرائب المباشرة على الإستهلاك (الكحول، التبغ، الكبريت، البنزين، الذهب، الفضة والبلاتين)
% إلى 80 % معدلات تتراوح بين 7 % 10 30% إلى 2% معدلات تتراوح بين 8 حسب جدول تصاعدي	

المصدر: ناصر مراد الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003.

بالإضافة إلى ماسبق، فإن النظام الضريبي تميز بكثرة التغيرات هذه الأخيرة أدت إلى عدم استقرار ذلك النظام، فمثلا نجد الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية شهد معدلها تغيرا ملحوظا ويتضح ذلك كما يلي:

60% قبل تاريخ 01/01/1986

50% من تاريخ 01/01/1986 إلى 31/12/1986

55% من تاريخ 01/01/1987 إلى 31/12/1988

50% من تاريخ 01/01/1989 إلى 31/12/1991

1-2 ثقل العبء الضريبي

إن تعدد الضرائب وارتفاع معدلاتها مقارنة مع معدلات الضريبة مع بعض الدول مثل الضريبة على أرباح الشركات يقدر بـ 55% عام 1988، بالمقارنة مع الولايات المتحدة الأمريكية فقد قدر بـ 34% إذ نلاحظ أن هناك فرقا يقدر بـ 21%، بالإضافة إلى ذلك نلاحظ أن تطور معدل الرسم على رقم الأعمال منذ سنة 1962 إلى غاية 1991 حدث ضغط كبير على خزينة المؤسسات بالرغم أن المستهلك هو الذي يتحمل أعباء الرسوم إلا أن أعباء الرسم على تأدية الخدمات لا يمكن استرجاعه²، ويتضح تطور معدل الرسم على رقم الأعمال من خلال الجدول التالي:

جدول رقم:02 يوضح تطور الرسم على رقم الأعمال من 1962 - 1991

الرسم الوحيد على تأدية الخدمات		الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج		المعدلات
1991	1962	1991	1962	
8%	4%	10%	6%	المعدل المنخفض
10%	6%	25%	12.5%	المعدل العادي
50%	15%	40%	22.5%	المعدل المضاعف

المصدر: محمود جمام " النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة منتوري قسنطينة 2009-2010، ص 108

إضافة إلى ما سبق فإن ثقل العبء الضريبي يعني كذلك مستوى الضغط ويتم قياسه بالعلاقة بين الإيرادات الضريبية والنتائج المحلي الإجمالي، ويعتبر الضغط الضريبي في الجزائر مرتفعا إذ يمثل أحد العوامل الرئيسية التي ساهمت في عدم التوازن المالي للمؤسسة.³ ففي سنة 1988 أجرى صندوق النقد الدولي دراسة حول مختلف المعدلات الضريبية المفروضة على أرباح الشركات لبعض الدول، وتبين أن العبء الضريبي مرتفع جدا على الشركات الجزائرية ويتضح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم: 03 معدل الضريبة على أرباح الشركات في بعض الدول سنة 1988

البلدان	معدل الضريبة	مقارنة بالمعدل المطبق بالجزائر
الجزائر	55%	
المغرب	49.5%	5.5 - %
تونس	38%	✓ 17%
مصر	40%	✓ 15%
الولايات الأمريكية	34%	✓ 21%
بريطانيا	35%	✓ 20%
تركيا	46%	✓ 9%

المصدر: ناصر مراد "الإصلاح الضريبي في الجزائر"، مرجع سابق، ص 28.

انطلاقاً من الجدول السابق، يتضح أن معدل الضريبة على الربح الصناعي والتجاري للشركات الجزائرية من المعدلات المرتفعة إذ تجاوزت معدلات الدول الأخرى.

1.3 نظام ضريبي غير ملائم لمعطيات المرحلة الراهنة:

عدم ملائمة النظام الجبائي لفترة الإصلاحات التي شهدتها سنة 1992⁴. فبعد الإصلاحات التي شهدتها الوطن وأمام المعطيات الجديدة لاقتصاد السوق، أصبح النظام الضريبي القديم غير ملائم ولا يتكيف مع المؤسسة، لذا فإن عدم تكيف النظام يعود أساساً إلى النقائص التالية:⁵

1.3.1 عدم ملائمة الاهتلاك الخطي

قبل سنة 1989م، يعتبر الإهلاك الخطي النظام الوحيد المستعمل في جميع المؤسسات، وبعد دخول المؤسسة العمومية عهد الاستقلالية، أصبح هذا النظام لا يتماشى مع بعض المؤسسات التي لا تتكيف مع ذلك النظام، لذلك أصبح من المحفّز إجبار المؤسسة اتخاذ طريقة معينة خاصة بعد تمتعها بعدة صلاحيات تمكنها من التطلع إلى اختيارات أخرى أكثر ملائمة لنشاطها، إن المعطيات الجديدة للمؤسسة تتمثل في:

- ✓ استقلالية المؤسسة العمومية الاقتصادية وتحمل نتيجة أعمالها؛
 - ✓ منح روح المبادرة لمدراء المؤسسات من أجل تسيير فعال للمؤسسة.
- بالإضافة إلى ذلك فإن للاهلاك الخطي عدة عيوب تجعله يسبب عدة مشاكل وصعوبات في نشاط المؤسسة، ويتضح ذلك من خلال العناصر التالية:
- ✓ زيادة حدة التضخم أدت إلى صعوبة تجديد استثمارات المؤسسة وذلك باستعمال تلك التقنية التي لا تتكيف مع التضخم؛
 - ✓ لا يسمح نظام الاهتلاك الخطي للمؤسسة باسترجاع قيمة استثماراتها بسرعة، لذلك فهو لا يستجيب لتلك المؤسسات التي تتطلب موارد مالية معتبرة في بداية نشاطها.
- يتضح مما سبق أن الاهتلاك الخطي أصبح لا يلاءم الوضع الجديد للمؤسسة لذا فمن الضروري تمكين المؤسسة من اختيار طرق الاهتلاك الأكثر تلاءماً، وهذا ما تم فعلاً سنة 1989 حيث أضاف المشرع طرقاً أخرى للإهلاك تتمثل في الاهتلاك التصاعدي والاهتلاك التنازلي.

2.3.1- لا مركزية ضريبة BIC والرسم على النشاط الصناعي والتجاري (TAIC) في

المؤسسة:

في سنة 1975م أقر المشرع الجزائري أن الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية BIC تفرض على أساس كل وحدة وليس على مستوى المؤسسة، وبالتالي لا يسمح بالمقاصة بين نتائج مختلف وحدات المؤسسة، لذا قد تعاني المؤسسة من عجز مالي، ومع ذلك تُطالب بدفع الضريبة على وحداتها التي حققت ربحاً، فمثلاً المؤسسة الوطنية للهياكل المعدنية والنحاسية ENCC التي تحتوي على (09) وحدات صناعية في سنة 1985م حققت بعض وحداتها نتيجة إيجابية والبعض الآخر نتيجة سلبية، كما يوضح الجدول التالي:

جدول رقم: 04 إخضاع وحدات ENCC — BIC سنة 1985

عدد الوحدات الصناعية	9
عدد الوحدات التي حققت ربحاً	6
عدد الوحدات التي حققت خسارة	3

المصدر: ناصر مراد "الإصلاح الضريبي في الجزائر" ص 32.

إن الوحدات التي حققت ربح والتي عددها (06) سوف تخضع للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية BIC الذي معدلها 60%، ونتيجة ذلك فإن مؤسسة ENCC سوف تحقق خسارة، والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم: 05 أثر لا مركزية ضريبة BIC على النتيجة الصافية لـ ENCC لسنة 1985

النتيجة الإجمالية للاستغلال	6,98
الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية	54,37
النتيجة الصافية	-47,39

المصدر: ناصر مراد "الإصلاح الضريبي في الجزائر" ص 32.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن مؤسسة ENCC دفعت ضريبة BIC تقدر بـ 54.37 مليون دج ونتج عن ذلك تحقيق خسارة تقدر بـ 47,39 مليون دج.

إن تلك الضريبة فرضت على الوحدات التي حققت ربحاً لكن في حالة فرض ضريبة BIC على المؤسسة ENCC فإننا نحصل على الضريبة التالية:

$$6,98 \times 60\% = 4,188 \text{ مليون دج. ومن ثم تحقق المؤسسة نتيجة صافية تقدر بـ}$$

$$4,188 - 6.98 = 2,792 \text{ مليون دج}$$

يتضح مما سبق أن التقنية السابقة تشكل عائقاً على الوضعية المالية للمؤسسة، ولا تتلاءم مع حقيقة المركز المالي للمؤسسة فليس من المنطق أن تطالب مؤسسة بدفع ضريبة على الربح رغم أنها حققت خسارة وقد تم العدول عن ذلك الإجراء سنة 1989م حيث أقر المشرع الجزائري بفرض ضريبة BIC على مستوى المؤسسة وليس على مستوى وحداتها.

4.1: عدم فعالية الحوافز الضريبية في توجيه الاستثمار:

تعتبر الحوافز الضريبية أداة يستعملها المشرع للتأثير على سلوك المكلفين بما فيهم المؤسسات الاقتصادية، فهي تعرف بالتضحية الضريبية بحيث تضحى خزينة الدولة بقدر معين من الاقطاع الضريبي من أجل حث المؤسسة وتوجيهها نحو الاستثمار المنتج بصفة خاصة. وذلك لتحقيق الأهداف العامة للسياسة الاقتصادية، لكن الحوافز الموجودة في النظام الضريبي السابق لم تحقق تلك الأهداف وهذا ما استدعى أو تطلب إدخال حوافز جديدة تحقق هذا الغرض عن طريق الإصلاح الضريبي الجديد.

5.1: ضعف العدالة الضريبية

لقد ابتعد النظام الضريبي عن منطق العدالة، حيث كان الاقطاع الضريبي مقتصرًا على بعض المداخيل دون الأخرى، إضافة إلى عدم مراعاة الوضعية العامة للمكلف نتيجة انتشار الضرائب النوعية، كما أن هناك اختلافاً في المعاملة الضريبية بحيث نجد المؤسسات العمومية تستفيد من مزايا ضريبية هامة عكس المؤسسات الخاصة.⁶

كما أن الضرائب المباشرة كان يغلب عليها الطابع النسبي، الذي لا يراعي حجم الدخل ذلك ما سبب إجحافاً في حق أصحاب الدخل الضعيفة والمحدودة التي تتحمل قدراً كبيراً من الضرائب، بل في كثير من الحالات تكون ضرائب الدخل الشخصي مفروضة على الدخل الصغيرة جداً، أي غياب العدالة الرأسية ومن جهة أخرى هناك عدم عدالة من ناحية المحتوى، أي ما يدخل

في حساب الضريبة على الدخل نجد فقط على فئة الرواتب والأجور ولا تشمل فوائد رأس المال والدخل من الأعمال الحرة أي غياب العدالة الأفقية.⁷

بالإضافة إلى ذلك فإن المؤسسات الأجنبية تخضع لمعاملة ضريبية خاصة، بحيث نجد المؤسسات الجزائرية تخضع للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية بمعدل 50% بينما مؤسسات الأشغال العقارية الأجنبية تخضع لمعدل 8%، أما المؤسسات الأجنبية لتأدية الخدمات تخضع لاقتطاع من المصدر للضريبة على الأرباح غير التجارية بنسبة 25%

نلاحظ اختلاف المعاملة الضريبية بين المؤسسات الجزائرية والشركات الأجنبية لذا يجب إلغاء تلك الازدواجية قصد إحلال آليات المنافسة.⁸

6.1: ضعف الإدارة الضريبية

من بين الأسباب التي أدت إلى فشل النظام الضريبي السابق الضعف الذي تعاني منه الإدارة الضريبية وذلك لوجود الأسباب التي تتمثل فيما يلي:⁹

- ✓ الفراغ الذي عرفته الإدارة الضريبية بعد رحيل السلطات الاستعمارية أدى إلى صعوبة التحكم في سيرورة تلك الإدارة مما أثر سلبا على مردوديتها.
- ✓ تدني المستوى التعليمي لموظفي الضرائب، هذا الوضع الذي أدى إلى صعوبة تأدية مهام إدارة الضرائب على الوجه الكامل.
- ✓ إن النظام الضريبي المعقد صعب من مهمة موظفي إدارة الضرائب، وقد ساهم في ذلك تعدد أنواع الضرائب، وغموض النصوص التشريعية الضريبية.
- ✓ افتقار إدارة الضرائب من التقنيات المتطورة مثل نظام الإعلام الآلي أدى إلى صعوبة أداء المهمة الموكلة بها.
- ✓ سوء التنظيم الإداري، وجود البيروقراطية وانتشار الرشوة في جهاز إدارة الضرائب أدى إلى ضعف الإدارة الضريبية.

7.1: انتشار الغش والتهرب الضريبي:

لقد ساهمت جميع السلبيات السابقة في رفع حدة الغش والتهرب الضريبي بالإضافة إلى عوامل أخرى تتمثل فيما يلي:¹⁰

✓ نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين، واعتقادهم أن الضريبة تمس أموالهم الخاصة دون مقابل، هذا ما يدفعهم إلى استعمال كل الطرق والوسائل الممكنة لاجتناب الضريبة.

✓ وجود ثغرات في التشريع الضريبي، هذا الوضع الذي يدفع المكلفين باستغلال ذلك النقص للتهرب من الضريبة.

ويمثل انتشار حدة التهرب والغش الضريبي مؤشرا لعدم نجاح النظام الضريبي كما أنه يعبر عن عدم رضا المكلفين بما فيهم المؤسسات عن ذلك النظام وللتخفيف من حدة هذه الظاهرة الخطيرة يجب على الدولة أن تبادر بالإجراءات التالية:

- إدخال إصلاحات حقيقية وعميقة على النظام الضريبي قصد معالجة السلبات والنقائص الموجودة فيه؛
- تحسين إدارة الضرائب عن طريق رفع مستوى التكوين وتوسيعه بالإضافة إلى إدخال تقنيات متطورة كنظام الإعلام الآلي؛
- توسيع الرقابة وتكثيفها بتشجيع موظفي الضرائب كإضافة علاوة في أجورهم مرتبطة بحجم رقم الأعمال المكتشف من طرفهم من خلال عمليات التفتيش بالإضافة إلى توفير سلطة عالية لهم من الناحية القانونية.

2_ إستراتيجية الإصلاح الضريبي:

لقد أصبح من الضرورة بمكان إصلاح النظام الضريبي ليس فقط لتأمين الموارد المالية اللازمة بل تعدى ذلك إلى تفعيل عملية التنمية وتعزيز القدرة التنافسية للاقتصاد الجزائري في ظل التحديات التي باتت تفرضها الشراكة الأوروبية وكذا الاستعداد للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة لهذا السبب قامت الدولة بإعداد خطط مبرمجة على مراحل لتطوير التشريعات الضريبية، تعتمد أساسا على إصلاح الضرائب النوعية، إصلاح الضرائب على الإنفاق، التي تفرض على منتجات هي في الغالب ضارة بالصحة مثل (مواد التبغ، الكبريت).

وقد تضمنت هذه الخطط والدراسات تصورات جديدة للنظام الضريبي وهذا في إطار المستجدات الاقتصادية التي تلعب دوراً هاماً كأداة لخدمة أهداف السياسة الاقتصادية إضافة

إلى وظيفتها المالية إذ بات التوصل إلى نظام ضريبي متوازن يتميز بالوضوح والشفافية والعدالة أمراً ملحاً ومطلباً للجميع.

وفي هذا الإطار فإن المعايير والتوجيهات التي اتخذتها الدولة عند إعداد إستراتيجية الإصلاح الضريبي في الجزائر تركزت على المبادئ الأساسية التالية:¹¹

1.2 إعادة النظر ببنية النظام الضريبي والاتجاه بتخفيض المعدلات الضريبية وتوسيع الأجزاء الخاضعة للضريبة وتوسيع قاعدة التكاليف الضريبية بما يحقق العدالة الضريبية بما فيها إعادة النظر في الحد الأدنى المعفى من الضريبة.

2.2 توجيه الضريبة بحيث تكون أداة لخدمة التنمية الاقتصادية والاجتماعية وأن يكون النظام الضريبي يتماشى مع أهداف السياسة العامة والمستجدات الاقتصادية.

3.2 الأخذ بمبدأ التشخيص الضريبي لتحقيق العدالة في التكاليف ومراعاة المقدرة التكلفة بتحديد حد أدنى معفى من الضريبة والعمل على إعفائه تماشياً مع التغير الذي يحدث في مستوى أسعار السلع والخدمات.

4.2 تخفيف العبء الضريبي على الدخل والإنتاج لتشجيع الاستثمار والإنتاج والادخار وتخفيف تكاليف الرسوم الجمركية على المواد الأولية المعدة للصناعة للتقليل من تكاليف الإنتاج ورفع قدراتها التنافسية.

5.2 توفير الوسائل والأدوات اللازمة لمكافحة التهرب والغش الضريبيين بما يساعد الإدارة الضريبية في تحقيق العدالة في التكاليف.

6.2 اعتماد التأهيل والتدريب لسياسة دائمة لرفع كفاءة الجهاز الضريبي.

7.2 التوسع أكثر في استعمال أجهزة الإعلام الآلي.

3_ أهداف الإصلاح الضريبي.

يهدف الإصلاح الضريبي إلى أن تلعب الضريبة دوراً جديداً لمواكبة النظام الاقتصادي الجديد بأن تستعمل كأداة لتشجيع الأنشطة الاقتصادية، وتوجيهها توجيهاً يتماشى ومتطلبات التنمية الاقتصادية كما يرمي إلى تحقيق هدف رئيسي يكمن في إنعاش الاقتصاد الوطني سيما تطور

المؤسسة من خلال التكيف مع الدينامكية الجديدة¹²، ومن أجل ذلك سطرت بعض الأهداف على مستوى النظام الضريبي وتمثل هذه الأهداف فيما يلي:¹³

1.3 تبسيط النظام الضريبي

تهدف الإصلاحات الضريبية إلى تبسيط النظام الضريبي، سواء في هيكل النظام الضريبي بحيث تم استبدال عدة ضرائب معقدة بضرائب بسيطة وكذا إلغاء عدة ضرائب غير ضرورية، أو في التشريع الضريبي بحيث أصبحت القوانين الضريبية واضحة ومدعمة بتحليلات وتفسيرات من طرف المختصين، وترتب على ذلك أن النظام الضريبي أصبح يكتسي أكثر شفافية أكثر ووضوحاً وانعكس إيجابياً على إدارة الضرائب وكذا المؤسسة.

2.3 تخفيف العبء الضريبي

من أهم مساوئ النظام الضريبي السابق ثقل عبئه على المؤسسة لذا أصبح من الضروري تخفيف ذلك العبء عن طريق تخفيض المعدلات الضريبية، لأن تخفيف العبء الضريبي يحفز المؤسسة على توسيع نشاطها، كما أنه يشجع على تكوين مؤسسات جديدة، من أجل ذلك اتخذت إجراءات تسمح بتخفيف ومرونة العبء الضريبي لصالح المؤسسة والتي تجسدت في قانون المالية لسنة 1989م، والتي تتمثل في العناصر التالية:

- ✓ تخفيض معدل الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية BIC للشركات من 55 % إلى 50 % مع إدخال معدل مخفض للأرباح المعاد استثمارها يقدر بـ 30%؛
- ✓ مركزية النتيجة على مستوى مؤسسة الأم من أجل إخضاعها للضريبة على BIC؛
- ✓ عدم فرض ضريبة TAIC على عمليات التنازل بين الوحدات؛
- ✓ تطبيق نظام الإهلاك المتناقص والمتصاعد بجانب الإهلاك الخطي.

وقد تم إعادة هيكلة النظام الضريبي في سنة 1992 حيث جمعت بعض الضرائب في ضريبة واحدة وألغيت ضرائب أخرى، وترتب على ذلك تقليص العبء الضريبي على المؤسسة.

3.3 تفعيل إدارة ضريبية¹⁴

إن من شروط نجاح أي نظام ضريبي وجود إدارة ضريبية فعّالة تسهر على تطبيقه ومتابعته، لذلك فمن الأهداف الهامة للإصلاح الضريبي تحقيق إدارة ضريبية فعّالة، ومن أجل ذلك وضعت خطة طموحة تتمثل فيما يلي:

- ❖ رفع عدد الموظفين بالجهاز الضريبي حيث حالياً يشهد ذلك الجهاز نقصاً في عدد الموظفين، نتيجة تزايد عدد المكلفين بالضريبة، وفي هذا المجال نجد ما يلي:
 - ✓ في سنة 1991 كان يبلغ عدد الخاضعين لـ TAIC و TUGPS 163.000 مكلفاً، أما في سنة 1995 فقد أصبح عدد الخاضعين لـ TVA يبلغ 250.000 مكلفاً،
 - ✓ في سنة 1992 كان يبلغ عدد الخاضعين لـ TAIC و TANC 440.000 مكلفاً، أما في سنة 1994 فقد أصبح الخاضعين لتلك الضريبة يبلغ 565.000 مكلفاً،
 - ✓ في سنة 1993 كان يبلغ عدد الخاضعين لـ IBS 4.7000 مكلف، أما في سنة 1994 فقد أصبح الخاضعين لتلك الضريبة يبلغ 5.000 مكلفاً.
- ❖ إنشاء مدرسة وطنية للضرائب وثلاث مدارس جهوية أخرى.
- ❖ تعميم استعمال الإعلام الآلي في جميع مصالح الجهاز الضريبي.
- ❖ إزالة البيروقراطية وكل العراقيل الموجودة داخل إدارة الضرائب مما يؤدي إلى كسب ثقة المكلف بإدارة الضرائب.

4.3 محاربة الغش والتهرب الضريبي

يعتبر الغش والتهرب الضريبي، أحد المشاكل الهامة التي يواجهها النظام الضريبي حيث يؤدي إلى إضعاف مردود ذلك النظام ونقص في الحصيلة الضريبية، وللتخفيف من هذه الظاهرة الخطيرة قام المشرع الجزائري بإصلاحات ضريبية ذات البعد الإداري والتشريعي، وتمثل هذه الإجراءات في العناصر التالية:¹⁵

- ✓ إنشاء ضرائب بسيطة وواضحة يسهل متابعتها.
- ✓ إجبار المكلفين بمسك دفاتر منتظمة يمكن مراقبتها في كل وقت.

- ✓ وضع بطاقة ترقيم بواسطة الإعلام الآلي لجميع المكلفين بحيث نجد لكل مكلف رقماً ضريبياً واحداً رغم تعدد أنشطته مما يسهل معرفة كل ما يربطه بالمجال الضريبي.
 - ✓ إعداد تنظيم الهياكل الضريبية بحيث أدمج كل من مفتشيات الضرائب المباشرة ومفتشيات الضرائب غير المباشرة في مفتشيات منفردة، مما سهل عملية متابعة تسيير الملفات الضريبية.
 - ✓ ربط بعض الإدارات الأخرى بإدارة الضرائب؛ فمثلا نجد إدارة الجمارك لها اتصال مستمر بإدارة الضرائب من أجل التنسيق وتبادل المعلومات لمتابعة المكلفين الذين يستوردون السلع من الخارج.
 - ✓ توسيع تطبيق تقنية الاقتطاع من المصدر بحيث هذه التقنية جد فعّالة لمحاربة التهرب والغش الضريبي.
- بالإضافة إلى ما سبق ذكره فإنه من الضروري التأكيد على مبدأ العدالة الضريبية مما يستدعي تحديد نسب ومقاييس معتدلة للضرائب حتى لا يتولد لدى المكلف شعور بأنه يقع تحت اعباء ضريبية تتجاوز طاقته المالية ولكي لا يندفع بالتالي لممارسة اي حالة من حالات التهريب¹⁶

5.3 تحقيق العدالة الضريبية

تعتبر العدالة الضريبية من أبرز اهتمامات المشرع الضريبي فمن خلالها يكتسب النظام الضريبي نجاحه ومصداقيته لدى المكلفين بالضريبة، ويسعى النظام الضريبي الجديد لتحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين من خلال التوزيع العادل للعبء الضريبي ويتضح ذلك من خلال الإجراءات التالية:

- التمييز بين الأشخاص الطبيعية والأشخاص المعنوية وإخضاع كل طرف منها لمعاملة ضريبية خاصة، إن هذا التمييز يشكل خطوة نحو الاقتراب من العدالة الضريبية؛
- التوسع في استعمال الضريبة التصاعدية فيما يخص فقط IRG على حساب الضريبة النسبية، علما أن الضريبة التصاعدية أكثر عدالة من الضريبة النسبية حيث أنها تراعي مستويات الدخل؛

• مراعاة المقدرة التكلفة للمكلف عن طريق الأخذ بعين الاعتبار ظروفه الشخصية وكذا إعفاء الحد الأدنى للمعيشة.

ولقياس العدالة في توزيع الدخل يستخدم "منحنى لورنز" الذي يعبر عن التوزيع الفعلي للدخل مقارنة بالتوزيع الذي يحقق المساواة المطلقة، ويستخدم "منحنى لورنز" أيضا في عملية المقارنة بين الدول المختلفة في توزيع الدخل، ويتم صياغته بإتباع الخطوات التالية:¹⁷

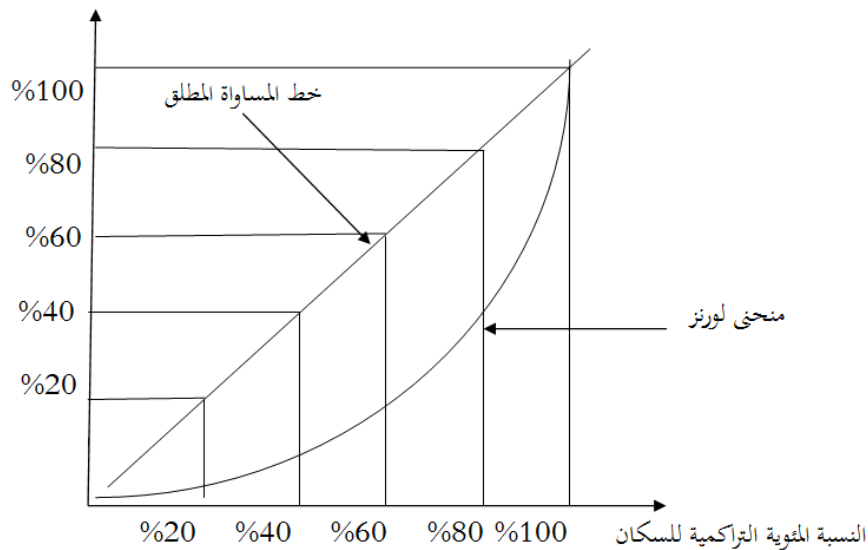
❖ تقسيم السكان إلى خمس مجموعات متساوية كل منها يمثل خمس مجموع السكان وذلك حسب مستوى الدخل؛

❖ ترتيب المجموعات الخمسة المتحصل عليها ترتيبا تنازليا أو تصاعديا؛

❖ حساب نصيب كل فئة من السكان من الدخل القومي التراكمي لتقابل نسبة السكان

التراكمية ثم نرسم منحنى لورنز كالاتي:

الشكل رقم: 01 النسبة المئوية التراكمية للدخل



كلما اقترب "منحنى لورنز" من خط المساواة كلما كان توزيع الدخل غير عادل، وكلما اقترب المنحنى من خط المساواة المطلقة كان توزيع الدخل عادلاً. ويبقى توزيع الدخل أمراً نسبياً، ويرجع ذلك لعدة أسباب من بينها عدم إمكانية خضوع الضرائب المباشرة إلى التصاعد.

3.6 توجيه النشاط الاقتصادي

يهدف النظام الضريبي الجديد إلى التحكم في النشاط الاقتصادي وتشجيع الأعوان الاقتصادية بما فيهم المؤسسات على زيادة الاستثمار عن طريق منح الامتيازات الضريبية كاتخاذ سياسة الإعفاء واستعمال بعض التقنيات المحفزة على عمليات الاستثمار وتوسيع المشاريع، وفي هذا المجال يسعى المشرع الضريبي إلى استعمال الضريبة كأداة لتحقيق الأغراض التالية:

- ✓ حماية الإنتاج الوطني عن طريق الرسوم الجمركية، وفي هذا الإطار يجب مراجعة معدلات تلك الرسوم حتى تحقق الحماية اللازمة للمنتجات الوطنية، من أجل ذلك يجب وضع جدول اقتصادي مفصل لجميع الصادرات لتحديد الحقوق الجمركية الملائمة؛
- ✓ توجيه الاستثمار نحو النشاطات المراد ترقيةها، وذلك وفق السياسة الاقتصادية المنتهجة؛
- ✓ تشجيع الأعوان الاقتصادية بما فيهم المؤسسات على مبادرة الاستثمار وذلك بفضل التسهيلات

و التحفيزات الضريبية.

بالإضافة إلى أهداف أخرى تتمثل في:

- ✓ زيادة نسبة الجباية العادية في تمويل الميزانية العامة وبالتالي السعي إلى إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية إضافة إلى ذلك جعل الجباية العادية تغطي نفقات التسيير في الميزانية العامة كما تسعى إلى تبسيط النظام الضريبي والوصول إلى إدارة جبائية فعّالة.¹⁸

إن مختلف الأهداف التي تسعى الإصلاحات الضريبية تحقيقها تدرج ضمن عصنة النظام الضريبي وفعّاليته. بحيث يصبح موضوعياً ومتكيفاً أكثر مع معطيات اقتصاد السوق، وذلك من خلال تحرير المؤسسة بإخضاعها لإفرازات السوق.

ولكي تتحقق هذه الأهداف يجب تهيئة الأرضية الملائمة لذلك، من خلال توفير الوسائل الضرورية لإنجاح تلك الإصلاحات وإعادة النظر في جميع المتغيرات التي نتصل بالنشاط الاقتصادي كسياسة النقود، الائتمان، الأسعار.

7.3 تدعيم قطاع المحروقات

لقد كان يُعتمد على إيرادات الجباية البترولية بشكل كبير في تمويل ميزانية الدولة، مما جعلها تتأثر بتقلبات أسعار البترول التي تحكمها السوق العالمية، وبانخفاض أسعار البترول بداية من سنة 1986 انخفضت نسبة إيرادات الجباية البترولية إلى إجمالي الإيرادات، لذا لم يكن باستطاعة النظام الضريبي السابق تعويض هذا النقص من إيرادات الدولة من خلال إيرادات الجباية العادية، وهو الأمر الذي أدى إلى ظهور عدة مشاكل اقتصادية واجتماعية، كان أثرها عميقا على المجتمع الجزائري مما دعا إلى البحث عن نظام ضريبي جديد يكون مرنا ويستطيع توفير إيرادات جبائية، لتدعيم الميزانية والتحرر من الارتباط بأسعار البترول التي لا تعرف استقراراً.¹⁹ وبما أن قطاع المحروقات قد أوكلت له وظيفتين أساسيتين هما: تمويل التجارة الخارجية بالعملة الصعبة وميزانية الدولة من خلال الجباية غير العادية (الجبائية البترولية)، وتموين الاقتصاد الوطني بمصادر الطاقة. فقد أدى انخفاض أسعار البترول في الأسواق الدولية إلى تقلص حجم الاستثمارات في هذا القطاع على المستوى المحلي والدولي من جهة ومن جهة أخرى ضعف المؤسسات البنكية على تمويل هذا القطاع بسبب انخفاض مردوديته مقارنة بالقطاعات الأخرى.

لذا فشركة سونطراك أصبحت عاجزة على تمويل برامجها الاستثمارية المتوسطة والطويلة الأجل وبالتالي فالدولة أصبحت هي الأخرى عاجزة على تمويل تجارتها الخارجية نظرا لانخفاض احتياطات سعر الصرف بسبب انهيار أسعار البترول، مما استدعى صناع القرار من رجال السياسة والاقتصاد في الجزائر إلى إعادة النظر في النظام الجبائي والقيام بإصلاحات تستجيب لتطلعات المستثمر الأجنبي. وقصد فتح قطاع المحروقات للمستثمر الأجنبي كان لابد من إصلاح جبائي يتماشى وهذه التطلعات، لهذا تم تعديل هذا النظام عدة مرات فقد كان التعديل الأول سنة 1991 يليه تعديل سنة 2005 ثم تعديل سنة 2007 وأخيرا تعديل سنة 2013 قصد جلب الاستثمارات الأجنبية لتمويل ميزان المدفوعات وتدعيم احتياطات سعر الصرف من جهة ومن جهة أخرى تطوير قطاع المحروقات ليلعب دورا أساسيا في تمويل الاقتصاد الوطني بمصادر الطاقة وتمويل ميزانية الدولة من خلال الجباية البترولية ولا يتأتى هذا إلا بتدعيم الاستثمارات قصد الرفع من احتياطات المحروقات ورفع القدرة الإنتاجية

وأخيرا فقد شجعت هذه الإصلاحات المستثمر الأجنبي إلى الرفع من استثماراته في الجزائر ودخوله في شراكة مع الشريك الوطني (سونطراك) بقاعدة 51%

ثانيا تحديات الإصلاح الضريبي ومعوقات الفعالية الضريبية:

هناك أسباب كثيرة ومتعددة تتحدى الإصلاح الضريبي وتقف عائقا أمام فعالية النظام الضريبي مما ينعكس سلبا على دور وأهمية الضريبة في المجتمع، لذلك سنحاول التطرق لها قصد مواجهتها والبحث عن حلول لمعالجتها وتجنبها قدر الإمكان، وأكبر هذه التحديات تتمثل في التهرب الضريبي والازدواج الضريبي والضغط الضريبي.

1_ التهرب الضريبي

إن التهرب الضريبي هو عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال تقديم بيانات مضللة للدوائر المالية أو من خلال استخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة وبعبارة أخرى أن المكلف يتخلص من دفع الضريبة إما بشكل كلي أو بشكل جزئي²⁰.

1.1 أشكال التهرب الضريبي:

يوجد أكثر من شكل للتهرب الضريبي حيث يوجد التهرب المشروع والتهرب غير المشروع.

1.1.1 التهرب المشروع (التجنب الضريبي)

ويقصد به أن يتخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم وذلك بالاستغلال الذكي للنقائص الموجودة في التشريع الضريبي قصد تخفيض وتجنب العبء الضريبي ويترتب على هذا الشكل أي عقوبة (جنائية أو جنائية) بل هو الاستغلال الأمثل للثغرات والامتيازات الموجودة في التشريع الضريبي ولقد استخدم مصطلح الغش الضريبي الكثير من علماء المالية وللتعبير عن "مشروعية" الغش الضريبي إذا لم يخالف بصفة مباشرة وعن قصد أحكام القانون الضريبي المعمول به. لكن من وجهة نظر القانون لا

يمكن الجمع بين مصطلحين متناقضين غش ومشروع²¹، في هذا الصدد يمكن التمييز بين حالتين للتهرب الضريبي هما:

- ✓ التهرب الضريبي الذي ينظمه التشريع الضريبي عن طريق الامتيازات التي يمنحها للمكلف.
- ✓ التهرب الضريبي الناتج عن إهمال المشرع الضريبي عن طريق الثغرات الموجودة داخل القانون الضريبي.

2.1.1 التهرب غير المشروع (الغش الضريبي)

يمكن تعريف الغش الضريبي على أنه التخلص من أداء الضريبة بالمخالفة الصريحة لنصوص القوانين الضريبية²²، وهناك عدة تعاريف من أهمها:

الغش الجبائي يقصد به محاولة المكلف عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً عن طريق إتباع طرق وأساليب مخالفة للقانون²³.

الغش الجبائي هو عدم دفع ما هو مطلوب من قبل القانون الضريبي²⁴.

ويتخذ التهرب الضريبي صوراً عديدة تختلف حسب نوع الضرائب مباشرة أو غير مباشرة، فالنسبة للضرائب المباشرة نجد المبالغة في حساب التكاليف التي تخصم من الدخل الإجمالي، تقديم تصريح من المكلف أو من الغير يقدر فيه دخل المكلف بأقل من الحقيقة. أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة نجد أهم صور التهرب الضريبي فيما يلي: إخفاء السلع المستوردة حتى لا تخضع للضرائب الجمركية أو إعلان قيمة هذه السلعة بأقل من قيمتها الحقيقية²⁵

2.1 مظاهر التهرب الضريبي:

للتهرب الضريبي مظاهر تدل على وجوده وانتشاره وأهم هذه المظاهر ما يلي:

- ✓ عدم تناسب حصيللة الضرائب الفعلية مع ما هو مقدر لها في الموازنة.
- ✓ الإثراء الملحوظ لبعض الأفراد بما لا يتفق مع مراكزهم الضريبية أو عدم تناسب حصيللة النشاط والمهن مع حصيللة الضرائب من الأموال المستثمرة فيها أو إيرادات العاملين بها²⁶.

3.1 أسباب التهرب الضريبي:²⁷

يعتبر وجود التهرب الضريبي نتيجة توفر أسباب معينة وهي

1.3.1 الأسباب التشريعية

إن التشريعات الضريبية المالية في الفكر المالي الحديث تتميز بأنها عبارة عن قوانين عامة وغير دائمة أو ثابتة، الأمر الذي من شأنه أن لا يحقق التوازن ما بين المكلف والإدارة الضريبية، وبالتالي كلها تعقدت التشريعات الضريبية وتعددت أسعار الضريبة، زادت مشاكل الإدارة الضريبية مع الممولين وزادت احتمالات التهرب الضريبي.

2.3.1 الإدارة الضريبية

من الواضح أن وجود إدارة ضريبية قوية يعني بكل بساطة الحد والتحكم الجيد في التهرب الضريبي ويعود سبب عدم كفاءة الإدارة الضريبية إلى ضعف الإمكانيات والوسائل المادية، إضافة إلى عدم وجود الإطار الفني المؤهل وكذا انعدام المحفزات المادية والمعنوية للموظفين وأدى إلى انتشار الرشوة وسهل عملية التهرب الضريبي.

3.3.1 الظروف الاقتصادية

إن فترات الكساد والالتزامات التي تشهدها البلاد، تعمل على انتشار للتهرب الضريبي وزيادته، بسبب قلة النقود وانخفاض دخول المكلفين وتدهور القدرة الشرائية للأفراد، وبالتالي زيادة حساسيتهم لارتفاع الأسعار، مما يصعب على المنتجين نقل عبء الضريبة لذا يدفعهم للتهرب الضريبي باستعمال مختلف الطرق المتاحة، بينما في فترات الرخاء والانتعاش الاقتصادي يقل ميل المكلفين للتهرب الضريبي بسبب كثرة النقود وارتفاع الدخل وتحسن القدرة الشرائية للأفراد مما يسمح للمنتجين نقل عبء الضريبة إلى المستهلكين عن طريق رفع أسعار منتجاتهم لذا يكون الدافع النفسي للتهرب لدى المكلف منخفضاً.

4.3.1 ضعف المستوى الخلقى:²⁸

فهو يتناسب عكسياً مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع وعدله ومع الشعور بتحمل المسؤولية في تحمل الأعباء العامة، فضعف المستوى الخلقى للأفراد يحفز على التهرب من أداء الواجب المالي ومنه الضريبية.

1-3-5 ضعف مستوى الوعي الضريبي:

يقصد بالوعي الضريبي مدى إحساس الممول بأهمية وقداسة الضرائب ولا شك أن عدم توفر هذا الإحساس لدى الممول يؤدي به إلى محاولة التهرب من دفع الضرائب والعكس صحيح.

1-4 وسائل مكافحة التهرب الضريبي:²⁹

يمكن تخليصها في ما يلي:

- وسائل وقائية

من أهم هذه الوسائل التي تتعلق بالتشريع الضريبي أن تعتمد الدولة سياسة اقتصادية ومالية واضحة تكون أساسا لسياسة جبائية مستوحاة من حاجات البلاد وهذا ضروري وقبل كل شيء، ومتجاوبة مع متطلبات الاقتصاد الوطني ضمن خطة إنمائية شاملة، مما يتوجب العمل على وضع نظام ضريبي منسجم ومترابط، خال من التعقيد، بحيث لا يتضمن تغيرات تترك مجالا للتهرب وعدم المساواة في دفع الضريبة، وإن هذا لا يكفي لوحده إذا لم يتم بتطبيقه جهاز إداري، يتمتع بكفاءة عالية وخبرة ونزاهة، إذا لم يخضع المكلفون لرقابة مالية.

- وسائل قسرية

وهي تتمثل في فرض عقوبات قاسية على من يقترفون الغش الضريبي كأن تفرض عقوبات مالية كمضاعفة الضريبة أو جزائية كالحكم بالغرامة أو الحبس، بحيث تكون عقوبة وقائية رادعة.

كما أن الأهم من فرض العقوبات هو محاولة اكتشاف التهرب نفسه وكذا معرفة المكلفين المتهربين وهذا يستوجب أساسا وجود جهاز إداري وجهاز للرقابة المالية يتميز بالجدية ولديه الصلاحيات اللازمة لتأدية مهامه بشكل جيد.

كما تلجأ بعض التشريعات إلى منح مكافآت مالية للأشخاص الذين يقدمون للإدارة المالية معلومات تساعد على اكتشاف المتهربين من الضريبة.

2-الازدواج الضريبي:³⁰

الغاية من فرض الضريبة هو اشتراك المكلفين في الأعباء العامة كل حسب مقدرته التكلفية، لكن يحدث أحيانا أن تفرض على مادة واحدة أكثر من ضريبة واحدة وهذا ما يطلق عليه "ظاهرة الازدواج الضريبي" والتي تحقق عندما يخضع نفس الشخص لنفس الضريبة أكثر من مرة على نفس المصدر وخلال نفس الفترة الضريبة.

وتمثل شروط الازدواج الضريبي في:

- ✓ وحدة الشخص المكلف بالضريبة.
- ✓ وحدة المادة المفروضة عليها الضريبة.
- ✓ وحدة الضريبة المفروضة.
- ✓ وحدة الفترة المفروض عليها الضريبة.

1.2 أنواع الازدواج الضريبي:³¹

من أنواع الازدواج الضريبي نذكر:

1.1.2 الازدواج الضريبي الداخلي يحصل نتيجة لتعدد السلطات المالية داخل حدود الدولة (السلطة المركزية والسلطات المحلية) وتؤدي ممارسة كل من هذه السلطات حقوقها الضريبية إلى تعدد سريان نفس الضريبة على نفس المادة وعن الفترة ذاتها وبالنسبة لنفس الشخص.

2.1.2 الازدواج الضريبي الدولي

يحصل نتيجة لممارسة كل دولة على حدا حقوق سيادتها الضريبية، كأن تكون هناك شركة مركزها الرئيسي في دولة ولها فروع في دولة أخرى فتقوم الدولة التي توجد فيها المركز الرئيسي بفرض ضريبة على دخل الشركة بما فيها دخول فروعها في الخارج لأن الشركة تحمل جنسية هذه الدولة، كما تقوم كل دولة يوجد فيها فرع لهذه الشركة بفرض ضريبة على دخل الفرع الذي يمارس نشاطه فيها.

3-1-2 الإزدواج الضريبي المقصود

يكون الإزدواج الضريبي مقصوداً من قبل المشرع المالي عند فرض نفس الضريبة مرتين على نفس المال العائد لنفس الشخص لأسباب معينة منها:

- ✓ أخفاء حقيقة زيادة سعر الضريبة أو التشديد في معاملة بعض الدخل.
- ✓ أن تفرض ضرائب متعددة على فروع الدخل العائد لشخص معين ثم تفرض ضريبة أخرى على دخله العام لتحقيق زيادة في فصيلة الضرائب.

4-1-2 الإزدواج الضريبي غير المقصود

قد يكون الإزدواج الضريبي غير المقصود نتيجة عدم وجود سلطة عليا للتشريعات المختلفة أو قد يحدث هذا الإزدواج الضريبي الداخلي غالباً ما يكون مقصوداً بعكس الإزدواج الضريبي الدولي الذي يكون غير مقصود، نتيجة السيادة المطلقة التي تتمتع بها كل دولة على حدا في تكييف نظامها الجبائي.

2-2 أسباب الإزدواج الضريبي:³²

- يرجع انتشار ظاهرة الإزدواج الضريبي إلى عدة أسباب أهمها:
- رغبة الدولة في التوسع في فرض الضرائب لمواجهة الأعباء المالية المتزايدة، وهو ما قد يدفع إلى فرض الضريبة الواحدة أكثر من مرة.
- ✓ رغبة الدولة في أخفاء الارتفاع في سعر الضرائب وذلك عن طريق تقسيم السعر المطلوب بين ضريبتين من النوع نفسه.
- ✓ رغبة الدولة التمييز في المعاملة المالية بين الفئات المختلفة من المكلفين عن طريق فرض ضريبة إضافية على فئة منهم فضلاً عن الضريبة العامة التي تقع عليهم جميعاً.
- ✓ انتشار المشاريع الاقتصادية التي تمارس نشاطها في أكثر من دولة، مثلاً انتشار شركات المساهمة التي يتم التعامل فيها تصدره من أسهم وسندات في مختلف الدول.
- ✓ سهولة انتقال اليد العاملة ورؤوس الأموال بين الدول المختلفة.

3-2 وسائل مكافحة الازدواج الضريبي

تحاول الدولة بصدد مكافحة الازدواج الضريبي تنظيم تشريعاتها الداخلية وأحكام الرقابة على سنها وحرص قواعد خاصة تهدف إلى منح حدوث هذه الظاهرة، أما بالنسبة للازدواج الضريبي الدولي، فإن المكافحة تتم بواسطة التشريعات الوطنية على إعفاء رؤوس الأموال الأجنبية للاستثمار فيها، أما الاتفاقيات الدولية، فقد تم إبرام مجموعة كبيرة من المعاهدات الثنائية والجماعية لمنع الازدواج الدولي بشرط المعاملة بالمثل.

و عادة ما تأخذ هذه المعاهدات الدولية بعدة مبادئ تهدف إلى توزيع الاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة وتتلخص فيما يلي:³³

- ✓ أن يكون فرض الضرائب على الدخل العقارية للدولة موقع العقار؛
- ✓ أن يكون فرض الضرائب على أرباح الأسهم وفوائد السندات للدولة المصدرة لها، أي للدولة المدنية، وإن كانت بعض المعاهدات قد قررت هذا الحق للدولة الدائنة التي يقيم فيها صاحب هذه الأسهم والسندات؛
- ✓ أن يكون فرض الضرائب على فوائد الديون العادية لدولة موطن الدائن؛
- ✓ أن يكون فرض الضرائب على أرباح المؤسسات للدولة التي يوجد فيها المركز الرئيسي للمؤسسة؛
- ✓ أن يكون فرض الضرائب على كسب العمل للدولة التي يتم فيها العمل، وذلك باستثناء الرواتب التي تدفعها الدولة فيكون لهذه الدولة الحق في فرض الضرائب عليها؛
- ✓ أن يكون فرض الضرائب على الدخل العام للدولة موطن المكلف بالضريبة سواء كانت مستمدة منها أو من دولة أخرى؛
- ✓ أن يكون فرض الضرائب على التركات، الدولة الكائن بها المال مع إعفائه من الضريبة في البلد الآخر.

3- الضغط الضريبي:

3.1 مفهوم الضغط الضريبي

يقصد بالضغط الضريبي ذلك التأثير الذي يحدثه فرض الضرائب المختلفة والذي يختلف تبعاً لحجم الاقتطاعات الضريبية من جهة وصور التركيب الفني للهيكل الضريبي من جهة أخرى، ويعبر الضغط الضريبي على العبء الذي يحدثه الاقتطاع الضريبي على الاقتصاد الوطني.³⁴ كما يقصد بالضغط الضريبي جملة ما تحدثه السياسة الجبائية من تأثير على سلوك الأفراد في المجتمع وتعديل خططهم في مجالات الاتفاق الاستهلاكي والادخار والاستثمار.

3.2 حساب الضغط الضريبي

يملك كل فرد موارد شخصية تستهدفها الدولة والجماعات المحلية باقتطاعات في شكل ضرائب مباشرة أو غير مباشرة وتمثل كذلك تضحية يجب على كل واحد أن يتحملها مادام أنه يوجد حرمان لكل مكلف بالضريبة من جزء من دخله، وعلى ذكر ما سبق سنقوم بدراسة كل من الضغط الضريبي الفردي والضغط الجبائي الإجمالي.

3.2.1 الضغط الضريبي الفردي

و يحسب الضغط الجبائي الفردي آخذاً بعين الاعتبار دخل المكلف بالضريبة ومقدار الضرائب التي تضاف إليها الاقتطاعات الإلزامية المحسوبة على أساس الحماية الاجتماعية، وبالتالي إذا كان الدخل يرمز له (R)، والضرائب (I) والضغط الجبائي الفردي (PFI)، نتحصل على المعادلة التالية: $PFI = I / R$

يجب أن نشير هنا، أن الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك لا تُؤخذ بعين الاعتبار، لأنه من الصعب بل من المستحيل في بعض الحالات، أن نقوم بحساب كل الضرائب التي يتحملها الفرد والتي تكون بطبيعة الحال متضمنة في أسعار السلع المشتراة، المستهلكة أو المستعملة.³⁵

3.2.2 الضغط الضريبي الإجمالي:

في هذا المجال، نأخذ بالحسبان مجمل الإيرادات الجبائية المحصلة لحساب الدولة والجماعات المحلية بما في ذلك الاقتطاعات الإلزامية من طرف صناديق الضمان الاجتماعي.

بناء على هذا، إذا كان الضغط الجبائي الإجمالي (PFG)، الإيرادات الجبائية (I) والدخل الإجمالي (R) والذي عادة ما يكون الناتج الداخلي الخام (PIB)، ستكون لدينا المعادلة التالية:

$$PFG = I / PIB$$

3.3 حدود الضغط الضريبي:

تتوقع هذه الحدود على مستويين اثنين الأول اجتماعي- سياسي والثاني اقتصادي ففي المجال الاجتماعي-السياسي، يظهر أنه من المستحيل وضع مستوى لا يمكن تحمله من الضغط الجبائي وبالفعل فمقاومة الضريبة يمكن أن تؤدي إلى زعزعة السلم المدني.

من جهة أخرى لما تطبق دولة معينة ضغطا جبائيا مرتفعا، يميل المكلفون بالضريبة إلى العمل إلى تهريب رؤوس أموالهم نحو دول فيها مستويات الاقتطاعات منخفضة بشكل جد محسوس ونفس الشيء بالنسبة للمؤسسات الأجنبية.

أما على المستوى الاقتصادي فلدينا فكرة أن الضريبة تقتل الضريبة، التي قام بشرحها الاقتصادي الأمريكي "لافير"، حيث أوضح أن هذه العبارة تتحقق لما تقوم دولة بتجاوز حدا أو عتبة معينة من فرض للضرائب ويصبح ذلك عاملاً معرقلاً للاقتصاد، باعتبار أنه يمكن استلاب مجمل الدخل ولتفادي وضعية مثل هذه وفي حالة أين تكون معدلات الضرائب مرتفعة، سيبحث كل مكلف بالضريبة عن التهرب من دفعها أو حتى الغش عند تصريحه بدخله أو الحد من نشاطه الاقتصادي بسبب لضغط الضريبي المفروض. إذن فضغط جبائي جد قوي سيكون له أثر معاكس لما هو منتظر فيما يتعلق بالإيرادات الجبائية، التي سوف تقلص شيئاً فشيئاً بسبب تهرب المكلفين بالضريبة من دفعها مما سيؤدي إلى تباطؤ وتنشيط النشاط الاقتصادي بصفة عامة.³⁶

خلاصة

من خلال ما سبق يتضح لنا أن الجزائر حاولت من خلال الإصلاح الضريبي الذي اعتمده منذ سنة 1992 أن تعمل على استقرار النظام الضريبي الذي لم يعد يواكب التطورات الاقتصادية والسياسية الحاصلة في العالم. ليكون بذلك نقطة تحول تفصل بين النظام القديم والنظام الجديد الذي يتطلب إدخال تغييرات نحوي الأحسن وعليه العمل على سد الفراغات

الموجودة بالنظام الجبائي السابق وذلك من أجل الرفع من مردوده ومحاولة زيادة فعاليته إضافة إلى ذلك هناك أسباب كثيرة ومتعددة تتحدى الإصلاح الضريبي وتقف عائقا أمام فعالية النظام الضريبي مما ينعكس سلبا على دور وأهمية الضريبة في المجتمع وأكبر هذه التحديات تتمثل في التهرب الضريبي والازدواج الضريبي والضغط الضريبي.

توصيات واقتراحات:

- ✓ نشر الوعي الضريبي من خلال تنظيم ندوات وملتقيات حول النظام الضريبي تجمع الإدارة بالمكلفين لتحديد التزامات وحقوق المكلف بمعنى تقريب المسافة بين الإدارة والمكلف، مع ضرورة إدراج التكوين والثقافة الضريبية ضمن البرامج التربوية في الجامعات والمعاهد والجامعات؛
- ✓ أن تعمل الإدارة الضريبية على الحد من الغش والتهرب الضريبي ومكافحتها من خلال عدم التسامح مع المتهربين من دفع الضريبة؛
- ✓ توسيع اعتماد إدارة الضرائب على معلومات الغير، والتي تفيدي في الكشف عن حالات التهرب الضريبي؛
- ✓ إعادة النظر في تنظيم نظام الاقتطاع من المنبع وتوسيع مجال تطبيقه، حيث رغم أهميته في محاربة التهرب الضريبي إلا أن اقتصاره على بعض المداخل يطرح إشكالا حول مدى عدالته، كما أنه يشكل عبئا على المكلف؛
- ✓ عصرنة الإدارة الضريبية الجزائرية والعمل على زيادة كفاءة الكوادر البشرية المؤهلة بالاعتماد على التكوين العلمي المحكم والمتخصص.
- ✓ أن الاهتمام بالقطاع الفلاحي وتشجيع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة على تغطية وتلبية الاحتياجات اليومية والضرورية لحياتنا اليومية أحد أهم الجوانب التي من شأنها أن تخفف من تبعيتنا للبتروول وهو الطرح الذي أكده عليه الخبراء أنه وإلى غاية اليوم "لم يتم استغلال مداخل البترول في تحقيق اقتصاد وتنمية مستدامة".

الهوامش:

- ¹ ناصر مراد " الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003" منشورات البغدادي، روية، ص 21.
- ² محمود جمام "النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية"، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية دراسة حالة الجزائر، جامعة منتوري، قسنطينة، 2010، 2009، ص 108.
- ³ حنان شلغوم "أثر الإصلاح الضريبي في الجزائر وانعكاساته على المؤسسة الاقتصادية"، جامعة منتوري، قسنطينة، 2011-2012، ص 17.
- ⁴ شريف محمد " السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي " مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تلمسان الجزائر، 2009-2010، ص 198.
- ⁵ ناصر مراد " الإصلاح الضريبي في الجزائر"، مرجع سابق، ص 31-33.
- ⁶ Athman Kandil , théorie fiscale et développement , Alger , SNED, 1970 , P 200.
- ⁷ ناجي التونسي " سياسات الإصلاح الضريبي " سلسلة جسر التنمية، العدد الثالث عشر، السنة الثانية، يناير 2003، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، ص 7.
- ⁸ ناصر مراد " الإصلاح الضريبي في الجزائر" مرجع سبق ذكره، ص 37.
- ⁹ المرجع نفسه، ص 38.
- ¹⁰ المرجع نفسه، ص 38-39.
- ¹¹ محمود جمام "النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية"، مرجع سبق ذكره، ص 110.
- ¹² حميد بوزيدة "النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004)، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص 96.
- ¹³ ناصر مراد "الإصلاح الضريبي في الجزائر" مرجع سبق ذكره ص: 40-44.
- ناصر مراد " الإصلاح الضريبي في الجزائر" مرجع سبق ذكره، ص 41. ¹⁴
- ¹⁵ ناصر مراد " الإصلاح الضريبي في الجزائر" مرجع سبق ذكره ص 42.
- ¹⁶ بعون يحياوي نصيرة، "الضرائب الوطنية والدولية، دروس وتطبيقات محلولة"، الجزائر، 2010.
- ¹⁷ حنان شلغوم " أثر الإصلاح الضريبي في الجزائر وانعكاساته على المؤسسة الاقتصادية"، مرجع سبق ذكره ص 20.
- ¹⁸ كمال رزيق، مسدور فارس "تقييم إصلاح النظام الضريبي"، مداخلة ضمن أشغال الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة البليدة، أيام 11-12 ماي، ص 07.
- ¹⁹ كمال رزيق، سمير مسدور "تقييم إحلال الجبائية العادية محل الجبائية البترولية في الجزائر"، جامعة الجزائر البليدة، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 5، ص 325.
- ²⁰ خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير الشامية، " أسس المالية العامة"، دار الميسر الأردن، الطبعة 01، 2007، ص 215.
- ²¹ G R- Masson " la nation de lévasion fiscal endroit interne français " L D G J, parais , 1970 , p 36.
- ²² عنابة غازي " النظام الضريبي في الفكر الإسلامي"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر 2003، ص 342.
- ²³ بعون يحياوي نصيرة " الضرائب الوطنية والدولية " مرجع سبق ذكره، ص 169.
- ²⁴ Robert E. Hall et Alvin Rabushka , La Flat tax , la révilutio fiscale , 2^{ème} édition , Les éditions du cri , 2009, p 38.
- ²⁵ بعون يحياوي نصيرة، المرجع السابق، ص 169.
- ²⁶ أحمد بساس " فعالية التحقيق المحاسبي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير الأوغوط، 2006، ص 06

- ²⁷ أحمد بساس " أثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر" أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الأغواط، 2014، ص 96-97.
- ²⁸ غازي عناية "النظام الضريبي في الفكر الإسلامي" مرجع سبق ذكره، ص 123
- ²⁹ محمد طاقة وهدى العزاوي، مرجع سبق ذكره ص 119، 120.
- ³⁰ محمد طاقة، هدى العزاوي، "اقتصاديات المالية العامة"، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، ط 2007، ص 115.
- ³¹ محمد طاقة وهدى العزاوي، المرجع نفسه، ص 117-118.
- ³² بوعون يحياوي نصيرة " الضرائب الوطنية والدولية " مرجع سبق ذكره، ص 212.
- ³³ محمد عباس محرز، "اقتصاديات المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص (200، 201).
- ³⁴ ناصر مراد فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق" مرجع سبق ذكره، ص 133
- ³⁵ فويدر التبق، اثر النظام الجبائي على سلوك الأفراد، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الأغواط. 2010، ص: 31.
- ³⁶ محمد عباس محرز "اقتصاديات الجباية والضرائب" مرجع سبق ذكره، ص 183، 184.

