

النظام الضريبي الجزائري بين مقتضيات العدالة الاجتماعية و الكفاءة في التحصيل  
**The Algerian tax system between the exigencies of social justice and the efficiency of collection**

حسام غرداين<sup>1</sup>

<sup>1</sup> طالب دكتوراه، جامعة أوبكر بلقايد تلمسان، الجزائر، الايميل ghoussam85@yahoo.fr

تاريخ النشر: 2020/7/1

تاريخ القبول: 2020/4/6

تاريخ الاستلام: 2020/1/15

**ملخص:**

هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على مدى كفاءة وعدالة النظام الضريبي في الجزائر من خلال تحليل تطور النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة من 2000-2016، وتقييم أدائه من خلال دراسة مدى قدرته على التوفيق ما بين تعبئة المزيد من الإيرادات الضريبية ومراعاة التوزيع العادل للأعباء المالية بين المكلفين بالضريبة.

وتوصلت الدراسة إلى أنه ورغم تسجيل بعض التحسن في أداء النظام الضريبي، إلا أنه فشل في تحقيق الكفاءة في التحصيل، وما يزال بعيدا عن تحقيق مستويات مقبولة من العدالة الاجتماعية. كلمات مفتاحية: النظام الضريبي، الإيرادات الضريبية، الكفاءة في التحصيل، العدالة الاجتماعية.

تصنيف JEL : H210, H230, D630.

**Abstract:**

This study aimed to determine the efficiency and fairness of the Algerian tax system by analyzing the development of the Algerian tax system during the period 2000-2016, and evaluate its performance by examining its ability to reconcile the mobilization of more tax revenues and to take into account the equitable distribution of financial burdens among taxpayers.

The study found that although some improvement in the performance of the tax system has been recorded, it has failed to achieve efficiency in achievement and is still far from achieving acceptable levels of social justice.

**Keywords:** Tax system; tax revenue; efficiency in tax collection; social justice.

**Jel Classification Codes:** H210, H230, D630.

المؤلف المرسل: حسام غرداين ، الإيميل: [ghoussam85@yahoo.fr](mailto:ghoussam85@yahoo.fr)

## 1. مقدمة:

في ظل تزايد الضغوط المالية الناجمة عن تذبذب أسعار النفط وتباطؤ النمو خارج المحروقات من جهة، وارتفاع فاتورة تغطية النفقات العامة الموجهة لتلبية حاجيات المواطنين من الخدمات العامة المتزايدة، من جهة أخرى، ركزت الحكومة الجزائرية جهودها الإصلاحية على تعزيز موارد الميزانية ودعم تنوع مصادرها، من خلال استهداف تطوير نظامها الضريبي بما يعزز العدالة الضريبية، ويساعد على توليد إيرادات أكثر استقرارا في بيئة سريعة التغير، وفي هذا الإطار نحاول طرح الإشكال الرئيسي التالي:

- ما مدى كفاءة وعدالة النظام الضريبي الجزائري؟

وللإجابة على التساؤل الرئيسي نختبر الفرضية التالية:

- يزوج النظام الضريبي الجزائري بين الكفاءة في التحصيل والعدالة في توزيع العبء الضريبي. وفي ضوء ما تقدم، تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مقدرة النظام الضريبي الجزائري على التوفيق بين توليد المزيد من الإيرادات الضريبية، ومراعاة التوزيع العادل للأعباء المالية بين المكلفين بالضريبة كل حسب قدرته ومركزه المالي، وللإجابة على التساؤل الرئيسي وبغية تحقيق أهداف البحث مزجنا بين المنهج الوصفي والتحليلي، والذين يتناسبان مع موضوع الدراسة، من خلال وصف وتحليل تطور النظام الضريبي الجزائري، ومدى قدرته على المزج بين الكفاءة في التحصيل والعدالة في توزيع العبء بين المكلفين.

وسيسهل البحث في محوره الأول بدراسة تطور النظام الضريبي الجزائري، من خلال عرض أهم الضرائب المكونة له، وتحليل تطور الحصيلة السنوية لهذه الضرائب خلال الفترة 2000-2016، وسيتطرق المحور الثاني لتقييم مدى عدالة النظام الضريبي الجزائري، أما المحور الثالث فسيسلط الضوء على تقييم أداء النظام الضريبي، وستعمل الخاتمة على حوصلة النتائج المتوصل إليها.

## 2. واقع النظام الضريبي في الجزائر

تعتبر الضرائب أداة يمكن من خلالها تقسيم عبء النفقات العامة على كل الملزمين كل حسب قدرته، وبذلك تعمل على تخفيف حدة التفاوت الاجتماعي والاقتصادي في المجتمع، أي أنها تقوم بإعادة توزيع الدخول والثروات بحيث تقرب بين طبقات المجتمع، وتتجلى الآثار الاجتماعية لأي ضريبة في كونها تقتطع جزءا من دخول الأفراد، كما تؤثر في إعادة توزيع الدخل القومي، حيث تقتطع من دخول الأغنياء وتعيد التوزيع على شكل نفقات يستفيد منها أصحاب الدخل المنخفض بشكل خاص (ندى هديوة، 2013، ص 175)، والجزائر كغيرها من الدول تسعى جاهدة لأي يكون نظامها الضريبي

أداة فعالة في إعادة توزيع الدخل القومي، من خلال المرح ما بين مجموعة من الضرائب المباشرة (سواء المفروضة على دخل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين)، والغير مباشرة (ضرائب على السلع والخدمات).

## 2.1 مكونات النظام الضريبي في الجزائر:

في إطار الانتقال من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق، قامت الحكومة الجزائرية بجملة من الإصلاحات مست مختلف الجوانب الاقتصادية، وهو ما استدعى أيضا إدخال إصلاحات على النظام الضريبي الذي كان قائما آنذاك، حيث تم بموجب قانون المالية لسنة 1991 تأسيس ضريبتين مباشرتين وهما الضريبة على الدخل الإجمالي، والضريبة على أرباح الشركات (قانون المالية، 1991، م 38، ص 1842)، وضريبة غير مباشرة وهي الرسم على القيمة المضافة (قانون المالية، 1991، م 65، ص 1927)، وكان الهدف من وراء استحداث هذه الضرائب هو زيادة الحصيلة المالية اللازمة لتغطية نفقات الدولة للوفاء بالتزاماتها مع مراعاة التوزيع العادل للأعباء المالية بين المكلفين بالضريبة كل حسب قدرته ومركزه المالي.

### 2.1.1- الضريبة على الدخل الإجمالي:

هي ضريبة تم استحداثها بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991، والتي جاءت لتنهى العمل بالضرائب النوعية والتكميلية المفروضة على كل نوع من أنواع الدخل على حدا، والتي كانت معتمدة في النظام الضريبي السابق، حيث تم جمعها في وعاء ضريبي واحد يسمى الدخل الصافي الإجمالي (عبد الهادي مختار، 2016، ص 120)، وتعد الضريبة على الدخل أحد أهم الضرائب التي يتشكل منها الهيكل الضريبي لأي دولة، بحيث تعد أداة فعالة لتحقيق العدالة الاجتماعية من خلال مساهمتها في إعادة توزيع الدخل والثروة. ولقد عرفها المشرع الجزائري على أنها "ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تفرض على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة" (ق ض م ر م، 2017، ص 10). وتحسب الضريبة على الدخل الإجمالي (عند التوصل لتحديد الدخل الصافي الإجمالي) تبعا للجدول التصاعدي التالي (ق ض م ر م، 2017، ص 25):

الجدول 1: الجدول التصاعدي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي.

نسبة الضريبة (%)	قسط الدخل الخاضع للضريبة (د.ج)
0%	لا يتجاوز 120 000,00 د.ج
20%	من 120 001,00 د.ج إلى 360 000,00 د.ج
30%	من 360 001,00 د.ج إلى 1 440 000,00 د.ج
35%	أكثر من 1 440 000,00 د.ج

المصدر: قانون المالية، 2008، ص 4-5.

## 2.1.2- الضريبة على أرباح الشركات:

إن من بين أهم ما جاء به إصلاح النظام الجبائي في الجزائر سنة 1992، هو تأسيس ضريبة تفرض على الأرباح السنوية للشركات، وجاء ذلك تكريسا لمسعى وضع المؤسسات العمومية في موضع المؤسسات الخاصة نفسه، وإخضاعها لمنطق وقواعد السوق (ناصر مراد، 2003، ص 26). وهي ضريبة تم تأسيسها بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991، وعرفها المشرع الجزائري في المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنها "ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 من نفس القانون" (ق م ر م، 2017، ص 32). وتحسب الضريبة على أرباح الشركات وفق معدلات (نسب) تحدد حسب النشاط الممارس، ولقد شهدت هذه النسب عدة تعديلات منذ تأسيس هذه الضريبة وبدأ العمل بها سنة 1992، وإلى غاية آخر تعديل جاء به قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

## 2.1.3- الرسم على القيمة المضافة:

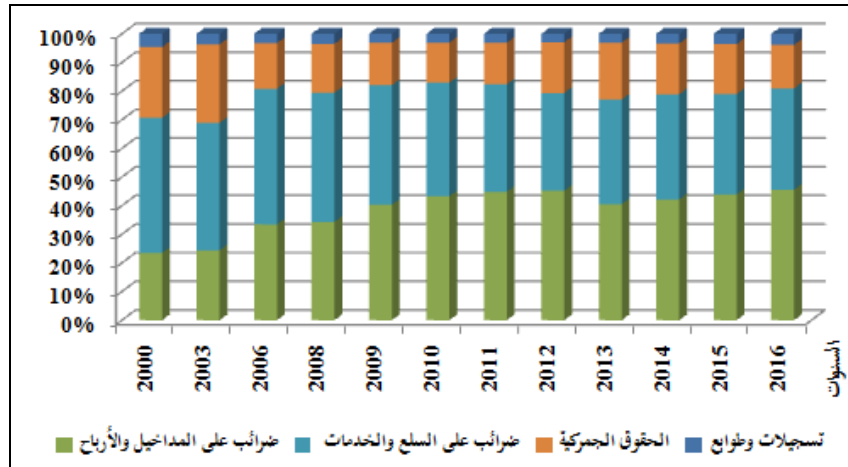
يعتبر الرسم على القيمة المضافة من الأدوات الضريبية الواسعة التطبيق سواء في الدول المتقدمة أو النامية، وهو من بين أهم الضرائب التي أفرزتها الإصلاحات الضريبية المطبقة في الجزائر سنة 1992، وهو ضريبة غير مباشرة تم تأسيسها لتقوم الاختلالات وتراجع النقائص التي ميزت نظام الرسم على رقم الأعمال السابق والذي كان مشكلا من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج، والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات. ويمكن تعريفه على أنه ضريبة غير مباشرة يتحملها المستهلك النهائي، وهي متعلقة بكل العمليات ذات الطابع الصناعي، والتجاري، والخدماتي، أسس بموجب المادة 65 من قانون المالية لسنة 1991، والتي نصت على ما يلي: "يؤسس رسم على القيمة المضافة ورسم خاص على عمليات البنوك والتأمينات..." (قانون المالية، 1991، م 65، ص 1927)، ودخل هذا الرسم حيز التنفيذ سنة 1992، بعد صدور قانون المالية لسنة 1992 (قانون المالية، 1992، ص 2475)، الذي حدد قواعده وفصوله ومعدلاته. ويحصل الرسم على القيمة المضافة بالمعدل العادي بنسبة 19%، و بالمعدل المنخفض بنسبة 9% (ق ر ر أع، 2018، ص 12-13).

## 2.2- تطور حصيلة الإيرادات الضريبية في الجزائر خلال الفترة 2000-2016

لقد بلغت حصيلة الإيرادات الضريبية في سنة 2016 مبلغا إجماليا قدره 2422,9 مليار دج، أي بزيادة قدرها 2,8 % مقارنة بحصيلة 2015 التي قدرت بحوالي 2354,7 مليار دج، لكن في المقابل سجلت تباطؤا نسبيا في نمو الإيرادات الضريبية إذا ما قارناه بسنة 2015، التي سجلت زيادة نسبية قدرت بـ 11,18 %، هذا التباطؤ النسبي مرده بشكل أساسي إلى الارتفاع الضعيف في حصيلة الضرائب

على المداخيل والإرباح (لم تتجاوز الزيادة 70 مليار دج)، والضرائب على السلع والخدمات التي ارتفعت بنسبة 3,8 % فقط، والتراجع في الحقوق الجمركية الذي قدر بـ 43,6 مليار دج، والارتفاع الضعيف في حصيللة التسجيلات والطوابع (9,6 مليار دج)، والشكل 1 أدناه يوضح ذلك.

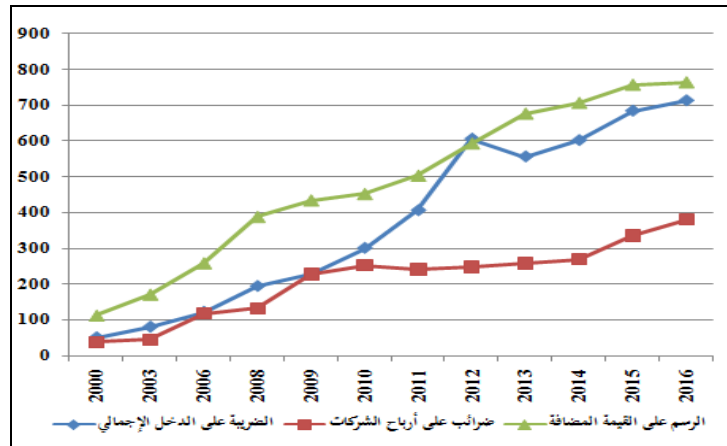
الشكل 1: تطور هيكل الضرائب خارج المحروقات خلال الفترة من 2000-2016



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الملحق 1.

وتجدر الإشارة إلى أن الضرائب على المداخيل والأرباح تتكون من ضريبتين أساسيتين وهما الضريبة على الدخل الإجمالي (وتضم الضريبة على المرتبات والأجور، وضرائب على أصناف الدخل الأخرى)، و الضريبة على أرباح الشركات، أما الضرائب الغير مباشرة فيمثلها الرسم على القيمة المضافة، والشكل الموالي يوضح تطور حصيللة هذه الضرائب خلال الفترة الممتدة من 2000-2016.

الشكل 2: تطور حصيللة الضرائب المباشرة والغير مباشرة خلال الفترة 2000-2016.



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الملحق 2.

يتضح من خلال الشكل 2 أعلاه، أن حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي عرفت تطورا ملحوظا خلال الفترة من 2000-2016، حيث تجاوزت 713 مليار دج سنة 2016، محققة لمعدل نمو بحوالي 4% مقارنة بسنة 2015، وساهمت حصيلتها بنسبة متوسطة فاقت 67% من إجمالي حجم الضرائب على المداخيل والأرباح خلال الفترة من 2012-2016، وهيمنت الضريبة على الدخل صنف المرتبات والأجور على الحصيلة الإجمالية للضريبة على الدخل الإجمالي، حيث تجاوزت مساهمتها 80% خلال الفترة 2009-2016، وهذا الارتفاع في حصة الضريبة على الدخل صنف المرتبات والأجور كنسبة من إجمالي الضريبة على الدخل الإجمالي، راجع لكون هذه الضريبة تخضع لنظام الاقتطاع من المصدر وهو ما يجعلها في منأى من التهرب الضريبي.

أما بالنسبة لحصيلة الضريبة على أرباح الشركات فقد شهدت هي الأخرى تطورا ملحوظا خلال فترة الدراسة، حيث قفزت من حوالي 39 مليار دج سنة 2000، لتتجاوز 380 مليار سنة 2016، أي بزيادة قدرت بحوالي 10 أضعاف، وسجلت معدل نمو قدر بحوالي 12%، مقابل 19,5% في سنة 2015، وشهدت حصتها من الحصيلة الإجمالية للضرائب على المداخيل والأرباح لسنة 2016 بعض التراجع مقارنة مع سنة 2009، حيث انخفضت من حوالي 50% إلى ما دون 34,5%.

وشهد الرسم على القيمة المضافة زيادة مستمرة خلال الفترة من 2000-2016، حيث ارتفعت حصيلته من 113,5 مليار دج سنة 2000 إلى 763 مليار دج سنة 2016، ومن المرجح أن يواصل الرسم ارتفاعه سنة 2017، بعد تعديل معدلاته بموجب قانون المالية لسنة 2017، حيث أصبح المعدل العادي مساويا لـ 19%، والمعدل المخفض لـ 9%، وبلغ متوسط نسبة مساهمته في الحصيلة الإجمالية للضرائب على السلع والخدمات 90% خلال الفترة من 2008-2016، ونجد أن حصيلة الرسم على القيمة المضافة هي الحصة الأكبر في حصيلة الإيرادات الضريبية، حيث بلغت نسبة مساهمته 31,51% سنة 2016، مقارنة بحصة الضريبة على الدخل الإجمالي المقدرة بـ 29,46%، وحصة الضريبة على أرباح الشركات التي لم تتجاوز 15,7%.

### 3. تقييم مدى عدالة النظام الضريبي في الجزائر:

يعد النظام الضريبي من أهم محددات العدالة أو الظلم الاجتماعي في أي دولة، حيث أنه من شأنه تحقيق العدالة الاجتماعية أو الإخلال بها من خلال طرق عدة، فصانعو القرار يستطيعون من خلاله تحديد من يتحمل العبء الأكبر من الضريبة، ومن يستحق الإعفاء منها، وما هو حجم الإيرادات التي تهدف الدولة إلى جمعها لتغطية الإنفاق على الخدمات الأساسية (هبة خليل، 2014، ص 9)، وفي إطار ذلك سعى المشرع الجزائري إلى إدخال إصلاح ضريبي سنة 1991، تمثل في استحداث ثلاث ضرائب

جديدة وهي الضريبة على الدخل الإجمالي، و الضريبة على أرباح الشركات، و الرسم على القيمة المضافة، وكان الهدف المرجو من ذلك هو تحقيق الكفاءة في التحصيل، إلى جانب تحقيق العدالة الضريبية. و إن تحقيق العدالة الضريبة هو بمثابة تمهيد لتحقيق العدالة الاجتماعية.

### 1.3 مساهمة حصيلة الإيرادات الضريبية في إعادة توزيع الدخل:

لا تزال التدخلات العمومية التي تهدف إلى إعادة توزيع الدخل، تستأثر بحوالي 33% من مجموع ميزانية التسيير، مما يعكس استمرار الحكومة الجزائرية في دعمها للمواد الغذائية الأساسية (الحبوب، والحليب، والسكر، و الزيوت الغذائية)، والمواد الطاقوية (الكهرباء، والغاز، والماء)، ومواصلة دعم قطاعي الصحة والتعليم، وكذا دعم مختلف النشاطات الاجتماعية الرامية لتحسين الظروف المعيشية للفئات المحرومة وذوي الدخل الضعيف (مجلس المحاسبة، 2015، ص 43)، وأمام هذه الوضعية أجرت الحكومة عدة إصلاحات جبائية هدفت بالدرجة الأولى إلى تحسين كفاءة التحصيل مع مراعاة العدالة في توزيع العبء الضريبي، لضمان تغطية نفقات التسيير عامة، وتمويل التدخلات العمومية الرامية للحد من الفقر والتخفيف من درجة التفاوت في توزيع الدخل خاصة، والجدول 2 أدناه يوضح المساهمة النسبية لحصيلة الضرائب المباشرة المشمولة بالإصلاح في تمويل التحويلات الاجتماعية.

الجدول 2: المساهمة النسبية لحصيلة الضرائب المباشرة في تمويل التحويلات الاجتماعية خلال الفترة 2000-2016

السنوات	2000	2003	2006	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
الضريبة على الدخل الإجمالي (%)	19,06	19,17	20,43	16,66	18,90	24,26	19,67	32,46	35,37	37,44	37,43	38,76
الضريبة على الدخل صنف الأجور (%)	13,07	14,40	15,92	13,05	15,20	19,76	17,35	29,57	31,40	33,06	32,59	34,49
الضريبة على أرباح الشركات (%)	14,93	10,97	19,84	11,47	18,88	20,43	11,69	13,28	16,40	16,76	18,30	20,65

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الملحق 2 : و

(Secrétaire d'Etat auprès du Premier Ministre Chargé de la Prospective et des Statistiques, 2012, p: 46-51) ; (Ministère des finances, (2002, p:38), (2015, p:39), (2016, p:34), (2017, p:46), (2018, p: 48)) ;

لقد بلغت مساهمة الضريبة على الدخل الإجمالي في تغطية التحويلات الاجتماعية بعنوان سنة 2016 حوالي 38,76%، مسجلة ارتفاعا بحوالي 1,33 نقطة مئوية مقارنة بسنة 2015، وب 19,70 نقطة مئوية مقارنة بسنة 2000، لكن النسبة الأكبر من هذه المساهمة متأتية من الضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات والأجور والتي ساهمت بحوالي 34,5% سنة 2016، عكس الضريبة على أصناف الدخل الأخرى التي لم تتجاوز مساهمتها في نفس السنة نسبة 4,3%، ونلاحظ أيضا تحسنا في مساهمة

الضريبة على أرباح الشركات في إجمالي التحويلات الاجتماعية حيث بلغت سنة 2016 حوالي 20,65% وهو معدل أحسن من المعدلات المسجلة سابقا. لكن الملاحظ هو أن مساهمة الضرائب على الدخل من غير المرتبات والأجور و الضرائب على أرباح الشركات لا تزال متواضعة مقارنة بمساهمة الضريبة على الدخل صنف المرتبات والأجور رغم أن النسبة الكبيرة من الدخل الوطني المتاح يستفيد منها أصحاب الشركات والتجار وأصحاب المهن الحرة، عكس الأجراء.

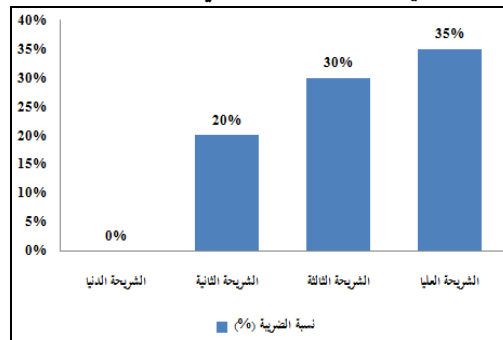
### 2.3- عدالة النظام الضريبي في الجزائر:

3.2.1- مدى عدالة الضريبة على الدخل الإجمالي: هناك مجموعة من المؤشرات الدالة على مدى تحقيق العدالة الضريبية، والتي تعد كمؤشرات دالة على مدى نجاح الضريبة على الدخل الإجمالي في تحقيق الأهداف الاجتماعية وهي (عبد الهادي مختار، 2016، ص 166):

3.2.1-1- مبدأ تصاعدي الضريبة: لقد أخذ المشرع الجزائري عند حساب الضريبة على الدخل الإجمالي بطريقة التصاعد بالشرائح، بحيث يطبق معدل الضريبة على الجزء الإضافي فقط من الدخل، وليس على الدخل بأكمله، حيث يقسم دخل المكلف بالضريبة إلى شرائح، بحيث تخضع كل شريحة من دخله إلى معدل ضريبي متصاعد، وتعتبر الضرائب التصاعديّة من بين أبرز المؤشرات الدالة على إرساء العدالة الضريبية، من خلال استخدامها للحكم على مدى نجاعة أي نظام ضريبي ونجاحه في تحقيق أهدافه الاجتماعية المتمثلة أساسا في تخفيف العبء الضريبي على الفئات الفقيرة و المحدودة الدخل، والحد من التفاوت في توزيع الدخل (عبد الهادي مختار، 2016، ص 168)، والشكل

3 أدناه يشير إلى معدلات الضريبة على الدخل الإجمالي موزعة حسب الشرائح في الجزائر.

الشكل 3: معدلات الضريبة على الدخل الإجمالي موزعة حسب الشرائح في الجزائر



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الجدول 1.

يتضح لنا من خلال الشكل 3 أعلاه أن التعديل الأخير الذي مس الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي والذي أقره قانون المالية لسنة 2008، قد قسم أقساط الدخل السنوي الخاضع



للضريبة إلى أربعة شرائح حسب المقدرة التكليفية والمستوى المعيشي، فالشريحة الدنيا تضم محدودي الدخل و التي يقل قسط دخلها عن 120000 دج سنويا وهي شريحة معفاة من الالتزامات الضريبية. الشريحة الثانية وتضم متوسطي الدخل والذين يفوق دخلهم 120000 دج و يقل عن 360000 دج والمكلفة بدفع ضريبة بنسبة 20%، والشريحة الثالثة و التي تضم ميسوري الحال الذين يفوق دخلهم 360000 دج و يقل عن 1440000 دج والمفروض عليها ضريبة بمعدل 30%، والشريحة الرابعة وهي الشريحة العليا والتي تضم ذوو الدخل العالي والذين يفوق دخلهم 1440000 دج والملقى على عاتقها دفع ضريبة بمعدل 35% وهو معدل يفوق المعدل المطبق في كل من (اليمن، الأردن، لبنان، مصر، موريتانيا، جيبوتي) ويفوق قليلا المعدل المتوسط لبلدان الأسواق الصاعدة والبلدان النامية، ويعادل تقريبا المعدل المطبق في (تونس، و إيران)، ويقل قليلا عن المعدل المطبق في المغرب (أندرو جويل وآخرون، 2015، ص 15)

لكن من مآخذ الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي هو عدم مرونته بحيث نجد أن طول الشرائح غير متساوي، فطول الشريحة الثانية مساو لضعف طول الشريحة الأولى، أما طول الشريحة الثالثة فهو الأكبر إذ يساوي 1080000 دج، أما الشريحة العليا فيحدد طولها عن طريق الدخل الخاضع للضريبة، وهذا الواقع يخدم أصحاب الدخول المرتفعة أكثر من غيرهم، فكان من الأجدر توسيع الشريحة الأولى المعفاة من الضريبة لأنها أكثر عرضة لتقلبات الدخل المتأثر بالتضخم وتراجع قيمة العملة الوطنية، وتقسيم الشريحة الثالثة إلى شريحتين (الأولى تخضع لمعدل 25%، والثانية تخضع لمعدل 30%) وذلك لإرساء العدالة الضريبية.

3. 2-1-2- مبدأ مراعاة المقدرة التكليفية : لقد حرص المشرع الجزائري من خلال الإصلاحات التي طالت النظام الجبائي بعد استحداث الضريبة على الدخل الإجمالي، على احترام مبدأ العدالة الضريبية، حيث تم تحديد حد أدنى من الدخل معفى من الالتزامات الضريبية، ولقد شهد هذا الأخير عدة تعديلات جاءت بها قوانين المالية المتعاقبة، حيث ارتفع الحد الأدنى من الدخل المعفى من الضريبة من 25200 دج سنويا سنة 1992، إلى 30000 دج سنة 1994، ثم إلى 60000 دج سنة 1999، ثم إلى 120000 دج سنويا حسب آخر تعديل جاء به قانون المالية لسنة 2008، لكن بالمقارنة مع الواقع العملي نجد أن هذا القيمة المعفاة من الضريبة تعتبر زهيدة خاصة في ظل ارتفاع الأسعار، أضف إلى ذلك أنها تقل كثيرا عن الأجر الوطني الأدنى المضمون وهو ما يوضح الجدول 3 أدناه.

الجدول رقم 3: مقارنة الحد الأدنى من الدخل المعفى من الضريبة مع الأجر الوطني الأدنى المضمون 1999-2012

السنوات	الأجر الوطني الأدنى المضمون (شهريا) SNMG	الحد الأدنى من الدخل المعفى من الضريبة (سنويا)	الحد الأدنى من الدخل المعفى من الضريبة (شهريا)
1999	6000	60000	5000

5000	60000	8000	جانفي 2001
5000	60000	10000	جانفي 2004
5000	60000	12000	جانفي 2007
10000	120000	12000	2008
10000	120000	15000	جانفي 2010
10000	120000	18000	جانفي 2012

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على :

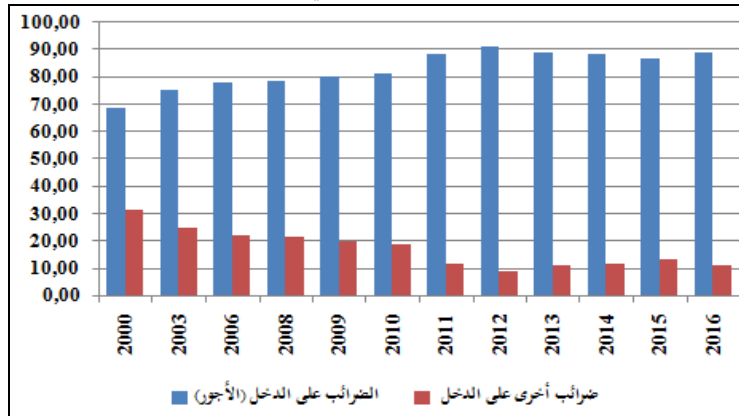
(قانون المالية، 1999، ص 5)؛ (قانون المالية، 2003، ص 5-6)؛ (قانون المالية، 2008، ص 4-5)؛

(ONS, SNMG, 2001-2012).

حيث يتضح لنا من خلال الجدول 3 أعلاه، أن الحد الأدنى للدخل المعفى من الضريبة يقل عن الأجر الوطني الأدنى خلال الفترة من 1999-2012، ففي سنة 1999 بلغت القيمة الشهرية للحد الأدنى للدخل المعفى من الضريبة 5000 دج وهو يقل عن الأجر الوطني الأدنى لنفس السنة والمقدر بـ 6000 دج، ونفس الشيء خلال باقي السنوات ، أما ابتداء من سنة 2012، فقد اتسع الفارق بينهما إلى 8000 دج ، وهو ما يعني أن الفئات التي يقل دخلها عن الأجر الوطني الأدنى لازالت تتحمل أعباء دفع الضريبة على الدخل الإجمالي وهو ما يخل بمبدأ العدالة الضريبية ومبدأ إعفاء الفقراء من أداء الضريبة.

3.2-1-3- طريقة الإخصاع والاقطاع: تعد المرتبات والأجور صنف المداخيل الأكثر مساهمة في حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي، عكس باقي أصناف الدخل الأخرى، لأنها تخضع للاقتطاع من المصدر أو المنبع ووفقا لجدول شهري، وهو ما يجعل التهريب من دفعها أمرا مستحيلا، عكس أصناف الدخل الأخرى والتي يستحيل تحديد أوعيتها لأنها تخضع لنظام التصريح، وهو ما يدعوا المكلفين بالضريبة لتقديم تصاريح غير صحيحة تهربا منهم من دفع الضريبة المستحقة.

الشكل 4: هيكل الضريبة على الدخل الإجمالي خلال الفترة من 2000-2016



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الملحق 2.

يتضح من الشكل 4 أعلاه أن الضريبة على الدخل صنف المرتبات و الأجر ساهمت خلال الفترة من 2011-2016 بمعدل متوسط فاق 88% من الحصيلة الإجمالية للضريبة على الدخل الإجمالي، وهو ما يزيل الشك بأن النسبة الكبيرة من العبء الضريبي يتحملها الموظفون والأجراء، وهو ما يقوّض عدالة النظام الضريبي الجزائري.

3.2-1-4- الإعفاءات: لقد قام المشرع الجزائري بإعفاء بعض الفئات وبعض النشاطات في بعض القطاعات من الخضوع للضريبة على الدخل الإجمالي سعيا منه لتحقيق العدالة الضريبية ومن تم تحقيق مجموعة من الأهداف الاجتماعية لعل أهمها (ق ض م ر م، 2017، ص 12-26):

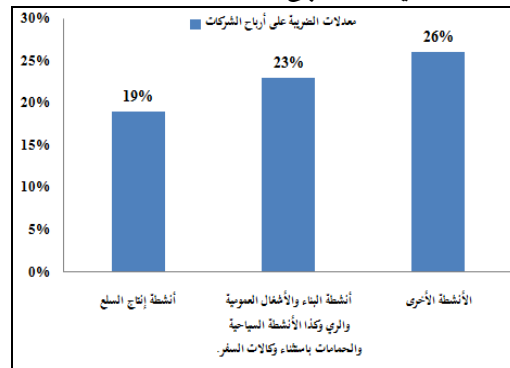
◀ دعم تشغيل الشباب؛

◀ تشجيع الصناعات التقليدية، ودعم السلع الواسعة الاستهلاك؛

◀ دعم فئة المعوقين، والمساعدة الاجتماعية.

3.2-2- مدى عدالة الضريبة على أرباح الشركات: إن من بين أهم ما جاء به إصلاح النظام الجبائي في الجزائر سنة 1992، هو تأسيس ضريبة تفرض على الأرباح السنوية للشركات (العمومية والخاصة) على حد سواء، ولقد سعى المشرع منذ ذلك الحين إلى التوسع في تخفيض معدلات هذه الضريبة بما يساهم في تشجيع الاستثمار من جهة و الحد من ظاهرة التهرب الضريبي من جهة أخرى.

الشكل رقم 5: معدلات الضريبة على أرباح الشركات حسب الأنشطة الممارسة في الجزائر



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على: (قانون المالية التكميلي، 2015، ص 6)

وبذلك أصبحت الضريبة على أرباح الشركات تفرض بمعدل 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع والخدمات، وبمعدل 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري وكذا الأنشطة السياحية والخدمات، وبمعدل 26% لباقي الأنشطة الاقتصادية الأخرى وكان الهدف من هذا التخفيض هو تحسين تنافسية المؤسسات والشركات وتوسيع القاعدة الضريبية. وهذه المعدلات هي أقل من المعدل

المطبق في المغرب، و مماثلة إلى حد كبير لمعدلات ضريبة أرباح الشركات المطبقة في بلدان الأسواق الصاعدة و البلدان النامية، إضافة إلى مصر وتونس وإيران (أندرو جويل وآخرون، 2015، ص 15). وهناك مجموعة من المؤشرات للحكم على تحقيق العدالة الضريبية ومدى نجاح الضريبة على أرباح الشركات في تحقيق الأهداف الاجتماعية وهي:

3.2-2-1- معدلات فرض الضريبة: كما ذكرنا سابقا فهناك ثلاث معدلات ضريبية تفرض على أرباح الشركات (حسب النشاط الممارس)، وبالتالي فهناك تمييز في المعاملات الضريبية ما بين الأشخاص المعنويين وهو ما يخل بمبدأ المساواة في تحمل الأعباء، وهو ما يخل بمبدأ العدالة الضريبية.

3.2-2-2- المساهمة النسبية: لقد كان الهدف من الإصلاح الجبائي سنة 1992 هو التمييز بين الضريبة على الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين، فتم استحداث ضريبة على الدخل الإجمالي، وضريبة على أرباح الشركات، بهدف الرفع من كفاءة التحصيل، دون الإخلال بمبدأ العدالة في تحمل العبء الضريبي، لكن الملاحظ هو أن مساهمة الضرائب على أرباح الشركات و الضرائب على الدخل من غير المرتبات والأجور لا تزال متواضعة مقارنة بمساهمة الضريبة على الدخل صنف المرتبات والأجور رغم أن النسبة الكبيرة من الدخل الوطني المتاح يستفيد منها أصحاب الشركات والتجار وأصحاب المهن الحرة، عكس الأجراء وهو ما يوضحه الجدول 4 أدناه.

الجدول 4: نصيب الأجراء من الدخل المتاح الخام ومساهمته في حصيلة الضرائب على الدخل والأرباح خلال الفترة من 2011-2016. (الوحدة: ملياردج)

السنوات	المرتبات والأجور	الدخل المتاح الخام	الأجور / الدخل المتاح الخام (%)	الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأجور / الضريبة على المداخيل والأرباح (%)
2011	3876,9	10737,3	36,11 %	52,34 %
2012	4301,9	12203,7	35,25 %	64,08 %
2013	4403,4	13629,0	32,31 %	60,07 %
2014	4676,5	14784,3	31,63 %	60,36 %
2015	5009,3	16022,8	31,26 %	57,66 %
2016	5263,5	16871,6	31,20 %	57,54 %

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الملحق 2: و (ONS, 2018, p:2-7)

يتضح من خلال الجدول 4 أعلاه وجود فرق كبير ما بين نصيب كتلة الأجور كنسبة من إجمالي الدخل المتاح الخام والبالغ نسبة 31,20% سنة 2016، والمساهمة النسبية لحصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات والأجور في إجمالي حصيلة الضرائب على المداخيل والأرباح والتي تجاوزت 57,50%، وهو ما يشير إلى أن العبء الضريبي الأكبر تتحمله فئة الأجراء، لأن الضريبة المفروضة عليهم تقتطع من المنبع وهو ما يغلق المجال للتهرب الضريبي، أما مساهمة أصناف الدخل الأخرى، وأرباح الشركات في إجمالي حصيلة الضريبة على المداخيل والأرباح فلم تتجاوز نسب 7,13%، و 34,45% على التوالي، وهو ما يعبر بوضوح على عدم عدالة النظام الضريبي، فالواقع العملي يتناقض مع مبدأ العدالة الضريبية والذي مفاده أن كلما كان الدخل المتحصل عليه أكبر كلما كانت قيمة الضريبة أكبر.

3.2-2-3- الإعفاءات: لقد قام المشرع الجزائري في سعيه لتحقيق العدالة الضريبية بإعفاء بعض الفئات الناشطة في بعض القطاعات من الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وذلك حرصا منه على تحقيق مجموعة من الأهداف الاجتماعية لعل أهمها (ق ض م ر م، 2017، ص 32-33):

❖ دعم برامج تشغيل الشباب.

❖ دعم فئة المعوقين.

❖ دعم السلع الواسعة الاستهلاك.

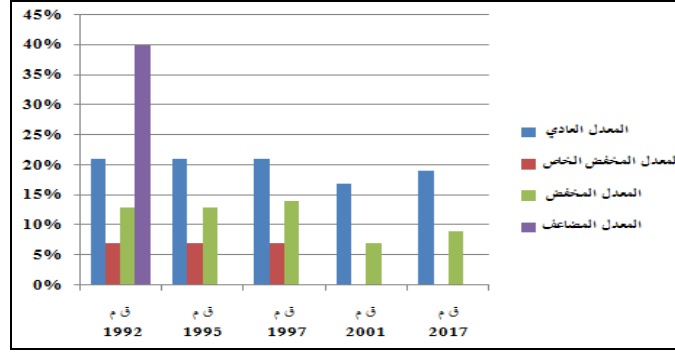
بالإضافة إلى إعفاءات وحوافز مست الشق الاقتصادي والتي كانت تهدف أساسا لتشجيع الاستثمار الوطني والأجنبي، إلا أن كثرة هذه الإعفاءات والامتيازات ساعدت على التحايل القانوني واستغلت في عملية التهرب الضريبي، وهو ما يخل بمبدأ العدالة الضريبية.

3.2-2-3- مدى عدالة الرسم على القيمة المضافة: يعتبر الرسم على القيمة المضافة من الضرائب الغير مباشرة، والتي يقع عبؤها على المستهلك النهائي، وبالتالي فهي أشد عبئا على الطبقات المتدنية الدخل منها على الطبقات المرتفعة الدخل، لأن أصحاب الدخل الضعيف ينفقون الحصة الأكبر من دخلهم وفي بعض الأحيان ينفقون أكثر من دخلهم المكتسب في سبيل إشباع حاجياتهم الأساسية، ويعتبر الرسم على القيمة المضافة من بين أهم الضرائب المطبقة في الجزائر بعد إصلاحات 1992، وأكثرها حصيلة مالية، بحيث توفر موارد مالية مهمة تعين الدولة على تغطية جزء من نفقاتها المتزايدة، لكن التوسع في هذا النوع من الضرائب سيضعف كاهل الفقراء، لأنه سينقل عبئها من الأغنياء إلى الفقراء، وللوقوف على مدى عدالة هذا النوع من الضرائب في الجزائر سننظر إلى بعض المؤشرات وهي:

3.2-3-1- معدلات الرسم على القيمة المضافة: إن الجزائر كغيرها من الدول العربية تعتمد على أكثر من معدل للرسم على القيمة المضافة، وجاء ذلك بهدف تعزيز الإيرادات الضريبية، حيث تعتمد

الجزائر على معدل مخفض يقدر بـ 9% يطبق على المنتجات والمواد والأشغال والعمليات والخدمات التي تشكل أولوية بالنسبة للاقتصاد الوطني (ق ر ر أع، 2018، ص 13-16)، ومعدل عادي (المعدل القانوني) يقدر بـ 19% (ق ر ر أع، 2018، ص 21) يطبق على باقي المنتجات والمواد والأشغال والعمليات والخدمات التي لم يشملها المعدل المخفض، ولقد شهدت هذه المعدلات تطورا ملحوظا سواء من حيث تعدد المعدلات أو من حيث تغير قيم هذه المعدلات، والشكل 6 أدناه يوضح ذلك.

الشكل 6: تطور معدلات الرسم على القيمة المضافة من 1992-2017



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على :

(قانون المالية، 1992، ص ص 2478، 2479، 2490)؛ و (قانون المالية، 1995، ص ص 10، 11)؛ و (قانون المالية، 1997، ص ص 17، 19)؛ و (قانون المالية، 2001، ص 15)؛ و (قانون المالية، 2017، ص 13). فكانت بداية تطبيق الرسم على القيمة المضافة سنة 1992 بأربع معدلات، المعدل العادي (21%)، والمعدل المخفض الخاص (7%)، والمعدل المخفض (13%)، و المعدل المضاعف (40%) وجاء ذلك حرصا من المشرع على مراعاة الظروف الاجتماعية للمكلف، ثم ألغي المعدل المضاعف بموجب قانون المالية لسنة 1995، و ألغي بعد ذلك المعدل المخفض الخاص وخفض المعدل المخفض إلى 7%، و خفض المعدل العادي إلى 17% بموجب قانون المالية لسنة 2001 وكان الهدف من ذلك هو إعطاء نوع من البساطة وتجنب التعقيدات التي كانت تعرقل عملية التحصيل، لكن نتيجة لتفاقم العجز الميزاني ونظرا لتمييز هذا النوع من الضرائب بوفرة الحصيلة، لجأت الحكومة الجزائرية إلى إجراء تعديل على معدلات الرسم على القيمة المضافة بغية زيادة الإيرادات الجبائية، حيث تم رفع المعدل العادي إلى 19%، والمعدل المخفض إلى 9%، لكن ذلك كان على حساب الطبقات الفقيرة والمتوسطة خاصة وأن معظم المنتجات والمواد الأساسية غير معفاة من الضريبة على القيمة المضافة وتخضع للمعدل المخفض الذي تم رفعه بنقطتين مئويتين، وبذلك غلبت الحكومة الهدف المالي على الهدف الاجتماعي.

3.2-3-2- مراعاة المقدرة التكليفية: يعتبر الرسم على القيمة المضافة من بين الضرائب التي تفرض بمعدلات نسبية، والتي لا تراعي الظروف الاقتصادية والاجتماعية للمكلف، لذا فهي معروفة بواقعها التراجعي (Regressive)، وبعبارة أخرى فهي تشكل خسارة في المنافع أكبر للفقير منها للغني، أي أن ثقل عبئها على الفقير هو أشد و أعلى من ثقل عبئها على الغني (فوزي عطوي، 2003، ص 117)، فمن غير المنطقي أن يتساوى المكلفون بالضريبة في دفع قيمة الرسم على القيمة المضافة رغم تفاوت دخولهم، وهذا ما يتعارض مع مبدأ العدالة الضريبية، ويحول دون تحقيق الهدف الأساسي من فرض الضريبة والمتمثل في تحصيل الضريبة من الأغنياء وإعادة توزيعها على الفقراء.

3.2-3-3- الإعفاءات: لقد قام المشرع الجزائري في مساعيه لتحقيق العدالة الضريبية عن طريق رفع عبئها عن كاهل الفقراء، بإعفاء بعض عمليات البيع سواء التي تتم في الداخل، أو التي تتم عند الاستيراد، وهو ما أشارت إليه المواد 9 و 10 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، وذلك لغرض تحقيق مجموعة من الأهداف الاجتماعية لعل أهمها (ق ر ر أع، 2018، ص 6-9):

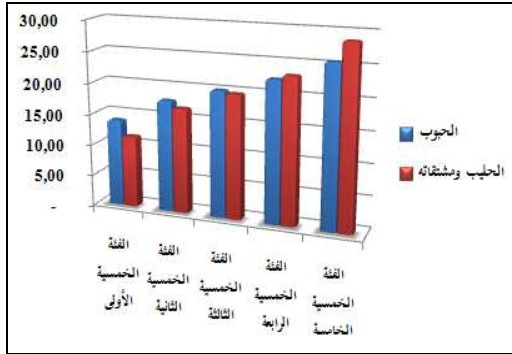
- ❖ دعم فئة المعوقين، والمساعدة الاجتماعية والأعمال الخيرية؛
- ❖ دعم الأدوية؛
- ❖ دعم السكن؛
- ❖ دعم المواد الاستهلاكية الضرورية؛

إلا أنه وبالنظر إلى الواقع العملي نجد أن الأغنياء يستفيدون من هذه الإعفاءات أكثر من الفقراء، فمثلا بالنسبة لإعفاء المنتجات الصيدلانية الواردة في المدونة الوطنية للأدوية من الرسم على القيمة المضافة نجد أن الأغنياء يستفيدون منها أكثر من الفقراء لأنهم ينفقون على الأدوية أكثر من الفقراء، فحسب المسح الميداني للإنفاق الاستهلاكي للعائلات الجزائرية لسنة 2011، نجد أن 20% من العائلات الأكثر غنى تنفق حوالي 41,46% على الأدوية المقتناة بواسطة وصفا طبية، و 35,14% على الأدوية التي تم اقتناؤها بدون وصفا طبية، عكس العائلات الفقيرة (أفقر 20%) التي لم يتجاوز إنفاقها الاستهلاكي على الأدوية المقتناة بوصفا طبية 6,20%، وأقل من 9,8% بالنسبة للأدوية التي تم اقتناؤها بدون وصفا طبية وهذا ما يوضحه الشكل 7 أدناه.

أما بالنسبة للسلع الاستهلاكية نجد أن الإعفاء شمل مادتين أساسيتين فقط وهما الحليب والحبوب، أما باقي المواد الاستهلاكية الأخرى فهي تخضع للرسم على القيمة المضافة، وهو ما يرهق كاهل الفقراء والمحتاجين، خاصة وأن النسبة الأكبر من الدخل الموجه للإنفاق لأفقر 20% من السكان الجزائريين يتم إنفاقها على المواد الغذائية والمشروبات (حوالي 54,1%) (ONS, 2013, p:7)، أضف إلى ذلك استفادة الأغنياء من الإعفاء على الحليب والحبوب أكثر من استفادة الفقراء، لأن إنفاقهم

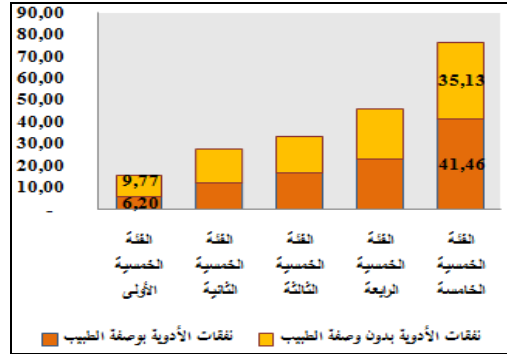
الاستهلاكي على هاتين المادتين الأساسيتين يفوق استهلاك الفقراء، حيث نجد أن أغنى 20% من السكان ينفقون حوالي 28,8% من إجمالي الإنفاق الاستهلاكي على الحليب ومشتقاته، وحوالي 25,7% من إجمالي الإنفاق الاستهلاكي على الحبوب، وفي المقابل لا يتجاوز إنفاق أفقر 20% من السكان نسبة 11,5% من إجمالي الإنفاق الاستهلاكي على الحليب، وأقل من 14% بالنسبة للحبوب (الشكل 8 أدناه).

الشكل 8: الإنفاق الاستهلاكي العائلي على الحبوب والحليب ومشتقاته حسب فئات الدخل الخمسية



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على: (ONS, 2015, p: 65, 67.)

الشكل 7: الإنفاق الاستهلاكي العائلي على الأدوية حسب فئات الدخل الخمسية



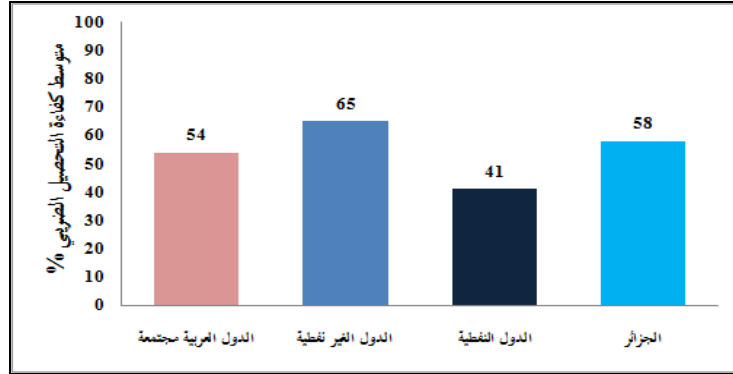
المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على: (ONS, 2015, p: 23.)

وتجدر الإشارة إلى أن النسب السابقة محسوبة كنسبة من إجمالي الإنفاق الاستهلاكي، وليس من الدخل، فهناك جزء مهم من الدخل معفى من الرسم على القيمة المضافة وهو الجزء الذي تم ادخاره، وتشير الإحصائيات العالمية إلى أن نسب الادخار تتراوح ما بين 25%-50% بالنسبة للشرائح الأعلى، ونسب ادخار سالبة للشرائح السفلى، أي أن الفئة الفقيرة من السكان تنفق أعلى من دخلها (أسامة دياب، 2016، ص 6)، وبالتالي فالأغنياء يستفيدون من إعفاء من الرسم على القيمة المضافة على الدخل غير المنفق والموجه للادخار عكس الفقراء الذين ينفقون أكثر من دخلهم.

4. كفاءة التحصيل الضريبي في الجزائر: يُعبّر مفهوم كفاءة التحصيل الضريبي عن قدرة النظام الضريبي على توليد حصيلة ضريبية تتناسب مع مستوى الطاقة الضريبية للاقتصاد، وتشير تقديرات صندوق النقد العربي إلى تدني مستوى كفاءة التحصيل في الجزائر، حيث بلغ متوسطها خلال الفترة 1990-2017 حوالي 58%، وهي نسبة تقترب قليلا من متوسط كفاءة التحصيل في الدول العربية مجتمعة (حوالي 54%)، وتفوق متوسط الدول العربية النفطية (حوالي 41%)، وتقل عن متوسط الكفاءة في التحصيل في الدول العربية الغير نفطية ذات النظم الضريبية الراسخة (حوالي 65%)، والشكل 9 أدناه يوضح ذلك.



الشكل 9: متوسط كفاءة التحصيل الضريبي في الدول العربية خلال الفترة 1990-2017



المصدر: صندوق النقد العربي، 2019، ص 27.

ويعزى انخفاض مستوى كفاءة التحصيل إلى عدة أسباب:

1.4- أسباب تتعلق بكفاءة الإدارة الضريبية: إن تدني مستوى كفاءة التحصيل مرتبط بتدني كفاءة الإدارة الضريبية، حيث يؤدي ضعف الإدارة الضريبية إلى بقاء مقدار معتبر من الضرائب دون تحصيل، فحسب التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة لسنة 2015، فقد فاقت بواقي التحصيل الجبائي لسنة 2015 مبلغ 3517 مليار دج (مجلس المحاسبة، 2015، ص 28)، وهو مبلغ يكفي لسد العجز الموازي لسنة 2015 البالغ 3104 مليار دج، ويرجع تدني كفاءة الإدارة الضريبية إلى ضعف تكوين وتدريب الموارد البشرية، بالإضافة إلى تخلف أنظمة التحصيل، وتجدر الإشارة إلى أن رقمنة الجهاز الضريبي ساعدت العديد من الدول على زيادة مستويات التحصيل الضريبي، وتوسيع القاعدة الضريبية من خلال التحول للنظم الالكترونية للإقرار والامتثال الضريبي والتحصيل والفوترة الالكترونية.

2.4- تدني مستوى الامتثال الضريبي: يرتبط انخفاض كفاءة التحصيل أيضا بتدني الامتثال الضريبي، هذا الأخير راجع إلى كبر حجم الاقتصاد الغير الرسمي، وإلى التهرب الضريبي، وإلى تعقد القوانين والتشريعات الضريبية، وارتفاع الزمن المطلوب للامتثال لها، وبحسب مؤشرات ممارسة الأعمال لعام 2018، فقد احتلت الجزائر المرتبة 157 عالميا حسب مؤشر دفع الضريبة، وقدر زمن الامتثال لدفع الضريبة بحوالي 265 ساعة في السنة، وهي مدة طويلة إذا ما قورنت مع دول مثل الدنمارك، بلجيكا، وفرنسا والذي قدر زمن الامتثال بها بحوالي 130، 136 و139 ساعة في السنة على التوالي (World Bank Group, 2018, pp :143-161).

4.3- تدني مستوى العدالة الضريبية: إن عدم التكافؤ في تحمل أعباء الضريبة ومحدودية تصاعدية النظم الضريبية نتيجة النفوذ الاقتصادي والسياسي للمكلفين بالضريبة الأغنياء، كل ذلك يحد من كفاءة التحصيل الضريبي.

4.4- ضعف الشفافية والمساءلة والمحاسبة: إن للشفافية والمساءلة دور هام في الرفع من كفاءة التحصيل الضريبي، فالشفافية تلزم الإدارة الضريبية بتوفير المعلومات الضرورية وفي الوقت المناسب وبالشكل الكافي، وهو ما يساهم في زيادة الوعي لدى المكلفين بأهمية الإفصاح، وابتعادهم عن الغموض في المعلومات المصرح بها، والمساءلة تجعل أعوان الإدارة الضريبية يتحملون مسؤولياتهم وتلزمهم بتطبيق القانون (حدادو فهيمه، فرج شعبان، 2017، ص 241)، أما في حالة غيابهما أو ضعفهما فسينتشر الفساد المالي والتهرب الجبائي وهو ما يؤثر في كفاءة التحصيل الجبائي.

4.5- أسباب مرتبطة بالسياسات الضريبية المتبعة: إن عدم تمكن النظام الجبائي من إحلال الجباية العادية مكان الجباية البترولية، و الفارق الكبير بين الإيرادات الضريبية المقدرة والمنجزة (فارق الانجازات/ التقديرات لسنة 2015 حوالي 256 مليار دج) (مجلس المحاسبة، 2015، ص 16)، وعدم قدرته على التعامل مع المتغيرات الاقتصادية، هذا يدل على ضعف وقصور السياسة الضريبية المتبعة، وهو ما يؤثر على كفاءة التحصيل الضريبي.

5. خاتمة: لقد سعت الجزائر كغيرها من الدول لأن يكون نظامها الضريبي أداة فعالة في إعادة توزيع الدخل القومي، من خلال المزج ما بين مجموعة من الضرائب المباشرة والغير مباشرة، وبعد تحليلنا لواقع النظام الضريبي ومحاولة تقييمنا لأدائه ومدى عدالته توصلنا للنتائج التالية:

- محدودية تصاعدية الضرائب، والإخلال بمبدأ المقدرة التكميلية في توزيع العبء الضريبي، من خلال تحمل بعض الفئات التي يقل دخلها عن الأجر الوطني الأدنى المضمون أعباء دفع الضريبة على الدخل الإجمالي، وتحمل المستخدمين الأجراء للنسبة الأكبر من الضريبة على الدخل مقارنة مع أصحاب الشركات والتجار وأصحاب المهن الحرة، واستفادة الأغنياء من بعض الإعفاءات التي تستهدف الفقراء كلها أسباب تجعل من النظام الضريبي الجزائري يجانب العدالة.

- ضعف كفاءة الإدارة الضريبية، ومحدودية التصاعدية، وتدني الامتثال الضريبي، وتعدد الإعفاءات الضريبية ومعدلات الضريبة، وغياب الشفافية والمساءلة، أدت إلى تدني كفاءة التحصيل الضريبي.

6. قائمة المراجع:

6-1- المراجع باللغة العربية:

- أسامة دياب (2016)، "كيف تنقل ضريبة القيمة المضافة العبء الضريبي من الأغنياء إلى الفقراء؟"، المبادرة المصرية للحقوق الشخصية، الطبعة الأولى، مصر.

- أندرو جويل (2015)، "العدالة الضريبية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا"، مذكرة مناقشات صندوق النقد الدولي.
- طارق إسماعيل (2019)، "كفاءة التحصيل الضريبي في الدول العربية"، دراسات اقتصادية، العدد 52، ص 27.
- عبد الهادي مختار (2016)، "الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر..
- فهيمة حدادو، شعبان فرج (2017)، " دور الشفافية والمساءلة في الرفع من كفاءة الإدارة الضريبية- دراسة ميدانية"، مجلة معارف، السنة الثانية عشر، العدد 22، ص ص 241-254.
- فوزي عطوي (2003)، "المالية العامة، النظم الضريبية و موازنة الدولة"، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت- لبنان.
- ناصر مراد (2003)، "الإصلاحات الضريبية في الجزائر"، مجلة الباحث، العدد الثاني، ص ص 24-32.
- ندى هديوة (2013)، "الضريبة على القيمة المضافة و آثارها الاقتصادية والاجتماعية في سورية"، بحث معد لنيل درجة الدكتوراه في الاقتصاد، قسم الاقتصاد، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة دمشق، سوريا.
- هبة خليل (2014)، "السياسة الضريبية في مصر"، سلسلة أوراق بحثية، شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، بيروت-لبنان، الطبعة الأولى.
- مجلس المحاسبة (2015)، التقرير التقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية .
- التقارير السنوية لبنك الجزائر لسنوات 2002، 2003، 2004، 2006، 2008، 2010، 2011، 2014، 2016.
- قانون المالية (1991)، الجريدة الرسمية رقم 57، المؤرخة في 1990/12/31.
- قانون المالية (1992)، الجريدة الرسمية رقم 65 المؤرخة في 18 ديسمبر 1991.
- قانون المالية (1995)، الجريدة الرسمية رقم 88 المؤرخة في 30 ديسمبر 1994.
- قانون المالية (1997)، الجريدة الرسمية رقم 85 المؤرخة في 31 ديسمبر 1996.
- قانون المالية (1999)، الجريدة الرسمية رقم 98 المؤرخة في 31 ديسمبر 1998.
- قانون المالية (2001)، الجريدة الرسمية رقم 80 المؤرخة في 24 ديسمبر 2000.
- قانون المالية (2003)، الجريدة الرسمية رقم 86 المؤرخة في 25 ديسمبر 2002.
- قانون المالية (2008)، الجريدة الرسمية رقم 82 المؤرخة في 31 ديسمبر 2007.
- قانون المالية التكميلي (2015)، الجريدة الرسمية رقم 40 المؤرخة في 23 يوليو 2015.
- قانون المالية (2017)، الجريدة الرسمية رقم 77 المؤرخة في 29 ديسمبر 2017.
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (2017)، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.
- قانون الرسوم على رقم الأعمال (2018)، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

## 2-6- مراجع باللغة الأجنبية:

- Ministère des finances, Rapport de présentation du projet de loi de finance, 2002, 2015, 2016, 2017, 2018.
- ONS (2012), Masse-salarial, Evolution du Salaire National Minimum Garanti (SNMG), 2001-2012.
- ONS (2013), Premiers résultats de l'enquête nationale sur les dépenses de consommation et niveau de vie des ménages 2011.
- ONS (2015), Enquête Nationale sur les Dépenses de Consommation et Niveau de Vie des Ménages 2011, Dépenses de Santé et d'hygiène corporelle, N° 716.

- ONS (2015), Enquête Nationale sur les Dépenses de Consommation et Niveau de Vie des Ménages 2011, Dépenses des Ménages en Alimentation et Boissons, Collections Statistiques N° 195.
- ONS (2018), Les Tableaux Economiques d'Ensemble 2011 à 2016, N° 815.
- Secrétaire d'état auprès du Premier Ministre Chargé de la Prospective et des Statistiques (2012), Annuaire des statistiques 1962-2011.
- World Bank Group (2018), "Doing Business 2018, Reforming to Create Jobs", 15<sup>th</sup> Edition, Washington.

7. ملاحق:

## ملحق 1: تطور حصيلة الإيرادات الضريبية خلال الفترة من 2000-2016.

السنوات	2000	2003	2006	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
ضرائب على المداخيل والأرباح	82,00	127,90	241,20	331,50	462,13	561,68	684,70	862,30	823,10	881,25	1 034,46	1 103,80
ضرائب على السلع والخدمات	165,00	233,90	341,30	435,20	478,50	514,70	572,60	652,00	741,60	768,50	824,30	857,20
الحقوق الجمركية	86,30	143,80	114,80	164,90	170,20	181,90	222,40	338,20	403,80	370,90	411,20	367,60
تسجيلات وطوابع	16,20	19,30	23,50	33,60	35,80	39,70	47,40	56,10	62,50	70,80	84,70	94,30
مجموع الضرائب خارج المحروقات	349,50	524,90	720,80	965,20	1146,63	1297,98	1527,10	1908,60	2031,00	2091,45	2354,67	2422,90

المصدر: بنك الجزائر، (2002)، (2003)، (2006)، (ص 166)، (2010)، (ص 211)، (2014)، (ص 156)، (2016)، (ص 152).

## ملحق 2: حصيلة الضريبة على الدخل والضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة 2000-2016

السنوات	2000	2003	2006	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
الضرائب على الدخل (الأجور)	34,31	93,59	96,94	151,9	183,57	244,84	358,35	552,52	494,40	531,97	596,44	635,14
ضرائب أخرى على الدخل	72,15	86,19	26,88	42	44,75	55,81	47,80	54,03	62,41	70,56	88,68	78,69
الضريبة على الدخل الإجمالي	3,050	79,79	121,84	193,90	228,33	300,65	406,15	606,55	556,77	602,53	685,11	713,83

380,28	335,03	269,62	258,17	248,21	241,51	253,12	228,09	133,5	118,32	45,65	39,19	ضرائب على أرباح الشركات
763,5	756,8	706,1	676,4	592,9	503,5	452,5	434,4	388,7	259,5	171,9	113,5	الرسم على القيمة المضافة

المصدر: بنك الجزائر، (2004، 169)، (2008، ص 239)، (2011، ص 220)، (2014، ص 156)، (2016، ص 152).