

أهمية تقرير النفقات الجبائية واستخداماته - مع الإشارة إلى حالة الجزائر -

*The importance of tax expenditures report and its use  
-with referring to the case of Algeria-*

د. محمد بلهادي

جامعة المدية- الجزائر

belhadi64@yahoo.fr

د. محمد شكرين<sup>1</sup>

جامعة المدية- الجزائر

chekirinemd@gmail.com

تاريخ النشر: 2020/11/16

تاريخ الاستقبال: 2020/01/15

**ملخص:**

تفقد الخزينة العمومية مبالغ معتبرة سنويا من الإيرادات الجبائية نتيجة الامتيازات والإعفاءات الجبائية التي تتضمنها مختلف القوانين، والتي تعرف باسم "النفقات الجبائية". يُعد تقرير النفقات الجبائية وسيلة لرصد اتجاهات النفقات الجبائية وتحليل آثارها الاقتصادية والاجتماعية، كما أنه يساعد على تحسين شفافية الموازنة العامة وتخصيص الموارد بشكل أكثر فاعلية. يهدف هذا البحث إلى محاولة إبراز الجوانب المفاهيمية الرئيسية المتعلقة بالنفقات الجبائية، وخطوات إعداد تقارير النفقات الجبائية، وإبراز الغرض من إعداد هذه التقارير وأهميتها، مع التعرف على الممارسة الحالية فيما يتعلق بتقرير النفقات الجبائية في الجزائر. وخلص البحث إلى أنه لا يوجد في الجزائر أي تقرير رسمي دوري عن النتائج المحققة بفعل منح تلك الامتيازات، وبالتالي لا يوجد إدراك تام بما إذا كانت هذه النفقات الجبائية قد حققت أهدافها، وأن إعداد تقارير منتظمة حول النفقات الجبائية في الجزائر ضروري لترشيد سياسة النفقات الجبائية.

**الكلمات المفتاحية:** النفقات الجبائية، تقرير النفقات الجبائية، شفافية المالية العامة.

**Abstract:**

Every year, the public treasury in Algeria loses widespread sums on tax revenues through tax preferences and breaks covered in numerous laws, which are known as "tax expenditures". Tax expenditure report is a way to reveal tax expenditure trends and to investigate their impact on the economy; It also assists to improve better transparency for public finances and higher allocation resources efficiency. This paper highlights the primary conceptual issues regarding tax expenditures and the steps for the preparation of tax expenditures reports, and it highlights the purpose and importance of elaboration these reports, with referring to the case of Algeria. The study concluded that in Algeria there's no systematic public reporting of performance-related data after granting tax incentives, and therefore there is no full recognition whether or not these incentives have performed their goals, subsequently, the preparation of regular systematic tax expenditure reports is necessary to rationalize tax expenditures policy.

**Key words:** Tax expenditure, Tax Expenditure Reports, Fiscal Transparency

**مقدمة:**

تستخدم الحكومات في كل دول العالم النفقات الجبائية كأداة للسياسة الضريبية من أجل تعزيز النمو الاقتصادي والتنمية الاجتماعية. وفي الجزائر، تضمنت سياسة الانفتاح التي انتهجت منذ بداية التسعينات من القرن العشرين، وكذا التعديلات والإصلاحات الاقتصادية جملة من الإجراءات التي تهدف إلى تحفيز الإنتاج وتشجيع الصادرات وتقليص عجز الميزانية، وفي هذا المسعى حضيت السياسة الجبائية بأهمية خاصة، حيث أريد لها أن تكون محفزا لبعث الاستثمار وتشجيع الإنتاج المحلي والحد من الآثار الاجتماعية الناجمة عن تلك الإصلاحات،

<sup>1</sup>- المؤلف المرسل: محمد شكرين، chekirinemd@gmail.com

لهذا عمد المشرع الجزائري إلى نهج سياسة النفقات الجبائية ببعديها الاقتصادي والاجتماعي. ونتيجة لتلك السياسة عرفت تكلفة النفقات الجبائية في الجزائر ارتفاعا ملفتا خلال السنوات الأخيرة دون أن تكون لهذه السياسة نتائج ملموسة على أرض الواقع. إن الاستخدام السليم والحوكمة الجيدة لسياسة النفقات الجبائية أصبح تحديًا للسلطات العمومية بفعل غياب معلومات شاملة عن تكلفة النفقات الجبائية وتأثيراتها في المجالين الاقتصادي والاجتماعي، الأمر الذي يفرض ضرورة البحث في كيفية عقلنة وترشيد سياسة النفقات الجبائية. حيث يعد تقرير النفقات الجبائية إحدى الأدوات لتحقيق ذلك. ويصدر القانون 18-15 المتضمن القانون العضوي لقوانين المالية، أصبحت الحكومة ملزمة بتقديم جدول (الجدول "ح") يبين تقديرات النفقات الجبائية ضمن الوثائق المرفقة بمشروع قانون المالية السنوي. ومن هنا تبرز معالم الإشكالية المراد معالجتها في هذا البحث والتي يمكن صياغتها على النحو التالي: فيما تكمن أهمية إعداد تقرير حول النفقات الجبائية؟

للإجابة على إشكالية البحث، نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- من هي الجهات المستفيدة من تقارير النفقات الجبائية؟
- هل توجد ممارسات دولية موحدة في مجال إعداد تقارير النفقات الجبائية؟
- ما مدى توافق تقرير النفقات الجبائية في الجزائر مع تلك الممارسات؟

#### فرضيات البحث:

لمناقشة الإشكالية تم صياغة الفرضيات التالية:

- الجهات المستفيدة من تقارير النفقات الجبائية هي البرلمان والحكومة؛
- يتم إعداد تقرير النفقات الجبائية وفق ممارسات دولية موحدة نتيجة تراكم التجارب؛
- لا يتوافق تقرير النفقات الجبائية في الجزائر مع الممارسات الدولية في مجال إعداد تقارير النفقات الجبائية.

#### أهمية البحث:

أصبح تقرير النفقات الجبائية من بين أهم الوثائق التي يجب إرفاقها بالموازنة عند تقديمها للسلطة التشريعية من أجل المصادقة، وأحد متطلبات شفافية السياسة الحكومية. لذا فمن الضروري توضيح الأهمية التي يكتسبها هذا التقرير، ومتطلبات إعداد تقرير ذو مصداقية.

#### أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى:

- التعرف على أهمية تقرير النفقات الجبائية؛
  - محاولة الوقوف على مدى توافق تقرير النفقات الجبائية في الجزائر مع الممارسات الدولية في هذا المجال؛
  - تقديم اقتراحات لتطوير إعداد تقارير النفقات الجبائية في الجزائر.
- منهج البحث: لدراسة هذه الإشكالية نعتمد على المنهج الوصفي التحليلي بهدف الإحاطة بالجانب المفاهيمي للنفقات الجبائية وكذا تحليل تطور وأهمية النفقات الجبائية في الجزائر.

#### أدوات البحث:

لإنجاز البحث تم الاعتماد على عدد من الدراسات الصادرة عن صندوق النقد الدولي والبنك الدولي، وعدد من الدراسات الأخرى المتعلقة بالموضوع؛ بالإضافة إلى تقارير وإحصائيات المديرية العامة للضرائب، فضلا عن تقارير مجلس المحاسبة.

**المحور الأول: مفهوم النفقات الجبائية :**

بهدف تشجيع الاستثمار، تحقيق العدالة الضريبية أو مساعدة بعض الفئات، تتضمن الأنظمة الضريبية في كافة الدول استثناءات من القواعد الضريبية ينتج عنها تخفيف العبء الضريبي على فئات معينة من المكلفين، وبالضرورة ينتج عنها نقص في التحصيل الجبائي مما يشكل إعانات مالية من خلال النظام الضريبي، وهو ما يعرف بالنفقات الجبائية.

**أولاً: نشأة وتطور مفهوم النفقات الجبائية:**

تمت الإشارة إلى النفقات الجبائية بداية في ألمانيا سنة 1954 حينما صدر تقرير حكومي تحت عنوان "التكافؤ بين الخصومات الضريبية المحددة، القروض الضريبية والخصومات الأخرى ونفقات الموازنة"<sup>1</sup>. لكن مفهوم النفقات الجبائية لم يلق الراجح إلا بعدما طرحه Stanley Surrey (حيث ينسب هذا المفهوم إليه) الذي كان يشغل منصب مساعد وزير الخزانة للسياسة الضريبية في الولايات المتحدة الأمريكية، فقد طرحه لأول مرة في مداخلة له أمام Money Marketeers (تجار سوق المال) في الولايات المتحدة حول نظام ضريبة الدخل الأمريكية، بعنوان (The Need for a Full Accounting) "الحاجة إلى محاسبة كاملة"، وهذا بتاريخ 15 نوفمبر 1967، ثم صدرت مقتطفات من هذه المداخلة في تقرير وزير الخزانة عن حالة المالية للسنة المالية المنتهية في 30 جوان 1968؛ حيث يصف Surrey المشكلة على النحو التالي: « من خلال الخروج المتعمد عن المفاهيم المقبولة للدخل الصافي والإعفاءات المختلفة، والخصومات، والقروض الضريبية، يعمل نظامنا الضريبي على التأثير على القطاع الخاص بطرق تتم عادة من خلال النفقات - لوضع نظام إنفاق بلغة ضريبية»<sup>2</sup>. وكان هدف Surrey هو لفت الانتباه إلى ما تحدثه الإعفاءات الضريبية من آثار مالية واقتصادية واجتماعية بهدف القيام بإصلاح ضريبي يعيد للنظام الضريبي دوره الأساسي في تعبئة الإيرادات.

منذ أن طرح Surrey مفهوم النفقات الجبائية في ستينيات القرن الماضي، ناقش العديد من الباحثين هذا المفهوم، واختلفت وجهات نظرهم بين معارض ومؤيد. فالمعارضون ومنهم Bittker (1969)، Brooks (1986)، Douglas A. Kahn et al (1992) Jeffrey S. Lehman، لا يرون أهمية لما طرحه Surrey ويرفضون الاعتراف بوجود نفقات جبائية، وينتقدون التصنيف الذي قام به Surrey للأحكام الضريبية لكونه يعتمد على أحكام ذاتية خالية من الموضوعية، وأن الاختيار بين البدائل المختلفة للسياسة الضريبية هو قرار سياسي لا يمكن أن يكون محل إجماع، وبالتالي لا يمكن لأحد أن يعتبر فهمه للنظام الضريبي أفضل من فهم الآخرين. أما مؤيدوا Surrey ومنهم Fiekowsky، 1980، Victor Thuronyi، 1988، و Julie Roin (2002) فهم يرون أنه يجب التمييز بين الأحكام الضريبية التي تعتبر نفقات جبائية وتلك التي تعد من النظام المرجعي، ويرون أن ميزانية النفقات الجبائية مفيدة لصناع القرار، وأنه يجب الاعتماد على نظام ضريبي أكثر حياداً وأن النفقات الجبائية يجب استخدامها كتقنية إنفاق حكومي فقط في الحالات التي تكون فيها هي الأنسب<sup>3</sup>. لكنه بالرغم من الانتقادات الموجهة لمفهوم النفقات الجبائية، إلا أنه لاقى انتشاراً واسعاً على المستوى العالمي.

**ثانياً: تعريف النفقات الجبائية:**

تعرف وزارة المالية في الجزائر النفقات الجبائية بأنها "امتيازات جبائية تمنحها الدولة بقصد تشجيع الأنشطة والمناطق والمؤسسات أو الفئات الاجتماعية، وذلك عن طريق الإعفاء الطوعي لجزء من عائدات الضرائب"<sup>4</sup>. ووفقاً لمجلس الضرائب الفرنسي، فإن مصطلح النفقات الجبائية هو اختصار لعبارتين مأخوذتين من المالية العامة، يبرز هذا المصطلح كنظير لعبارة "نفقات الموازنة" وكنقيض لعبارة "الإيرادات الجبائية"، ولا يتعلق الأمر بالمعنى العادي المؤلف لمصطلح النفقات، بل بالتنازلات عن الإيرادات بتطبيق إجراءات جبائية ذات طابع استثنائي<sup>5</sup>. كما يعرفها Vjekoslav Bratic بقوله " النفقات الجبائية هي جميع البنود الموجودة في الاستثمارات الضريبية المعمول بها التي

تؤدي إلى فقدان الحكومة المركزية للإيرادات، وهذا بسبب تخفيضها للقاعدة الضريبية أو للضريبة المستحقة<sup>6</sup>. أما ( Anderson, 2008) فيعرفها على أنها "أحكام من القانون الضريبي أو لوائح أو ممارسات، تخفض أو تؤجل الضريبة المفروضة على فئة من المكلفين بالنسبة للنظام الضريبي المرجعي"<sup>7</sup>. أما منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية فتعرفها كما يلي: "تعتبر النفقات الجبائية بمثابة إنفاق عام يتم تنفيذه من خلال النظام الضريبي من خلال امتياز ضريبي خاص مثل الاستبعاد، الإعفاء، التأجيل، القرض الضريبي، أو المعدل التفضيلي الذي يؤدي إلى تخفيض الضرائب لفئات فرعية معينة من المكلفين"<sup>8</sup>.

من خلال التعريف السابقة يتضح أن النفقات الجبائية تقتضي تخلي الحكومة عن بعض الإيرادات التي كانت ستحصل عليها، ويدفع المكلفون المستفيدون منها ضرائب أقل مما كان يتوجب عليهم دفعه. فهي إعانات مقدمة من خلال النظام الضريبي، أي أن الحكومة تتخلى عن الهدف المالي للضريبة من أجل تحقيق أهداف اقتصادية أو اجتماعية. ومنه يمكن أن نستنتج بعض خصائص النفقات الجبائية:<sup>9</sup>

- يتم إقرارها بدافع تحقيق أهداف سياسة اجتماعية أو اقتصادية؛
- ينجم عنها تخفيض أو تأجيل الالتزام الضريبي؛
- تحقق منفعة مالية للمكلفين المؤهلين أو تشجع نشاطاً محدداً؛
- يمكن تعويضها من خلال النفقات المباشرة؛
- تمنح وفق شروط محددة.

#### ثالثاً: إيجابيات وسلبيات النفقات الجبائية:

تهدف النفقات الجبائية إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية، غير أن تطبيقها قد ينجم عنه بعض الآثار الإيجابية أو السلبية المقصودة وغير المقصودة.

من الجوانب الإيجابية للنفقات الجبائية ما يلي:<sup>10</sup>

- تشجيع مشاركة القطاع الخاص في البرامج الاقتصادية والاجتماعية؛
  - الحد من الحاجة إلى الإشراف الحكومي وتقليل التكاليف المرتبطة بإدارة النفقات العامة.
- أما أهم الجوانب السلبية للنفقات الجبائية فهي:<sup>11</sup>
- تؤثر النفقات الجبائية سلباً على إيرادات الموازنة، ويكون هذا التأثير أكثر حدة في حالة العجز الموازني؛
  - تؤثر النفقات الجبائية سلباً على فعالية وكفاءة تخصيص الموارد، فقد تتداخل بعض النفقات الجبائية أو تتعارض مع النفقات المباشرة، وأحياناً لا يتم تنسيق النفقات الجبائية المختلفة؛
  - تعمل النفقات الجبائية على تعقيد النظام الضريبي وتعقيد عمل الإدارة الضريبية، مما يدفع بصفة من المكلفين إلى التهرب الضريبي وبالتالي مزيد من النقص في التحصيل؛

- في البلدان التي تعاني من ضعف المساءلة القانونية والسياسية، تكون النفقات الجبائية عرضة لسوء الاستخدام من قبل المسؤولين، لذا تعتبر أحد منافذ انتشار الفساد.

من أجل الاستفادة من مزايا النفقات الجبائية وتجنب سلبياتها، ينبغي وضع معايير صارمة للاستفادة من النفقات الجبائية وإخضاعها للرقابة والمراجعة والتأكد من أنها حققت النتائج المرجوة منها. وهذا الأمر لا يخلو من الصعوبة، فتشجيع مشاركة القطاع الخاص في الاقتصاد يعتمد على مدى استحباب المكلفين للتحفيز، أما التأكد من تقليل التكاليف فتقتضي مقارنة تكلفة النفقات الجبائية بما تتحمله الخزينة في غياب تلك الإجراءات.

**المحور الثاني: أهمية ومتطلبات إعداد تقرير حول النفقات الجبائية**

كانت ألمانيا سباقةً في نشر تقرير عن النفقات الجبائية سنة 1967 حمل عنوان "إعانات الموازنة والمزايا الضريبية"<sup>12</sup>، وفي سنة 1968 أعدت وزارة الخزانة الأمريكية تحليلاً مفاهيمياً لما يسمى "ميزانية النفقات الجبائية"، وفي سنة 1974 أصدر الكونغرس الأمريكي قانوناً يلزم فيه الإدارة الأمريكية بنشر جدول للنفقات الجبائية كجزء من تقديم ميزانيتها السنوية، وبدأت كل من كندا والمملكة المتحدة بنشر قوائم النفقات الجبائية في أواخر السبعينيات، وفي سنة 1985 كانت أغلب بلدان منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية تقوم بذلك<sup>13</sup>. وفي الاتحاد الأوروبي، صدر توجيه سنة 2011 يلزم الدول الأعضاء بتقديم معلومات عن نفقاتها الجبائية إلى المفوضية الأوروبية. ومنذ بداية سنوات الألفين شرعت العديد من الدول النامية في نشر تقارير عن النفقات الجبائية كجزء من وثائق الموازنة، وهذا في إطار تعزيز شفافية المالية العامة وبدعوة من صندوق النقد الدولي الذي أصبح يقدم مساعدات تقنية للدول النامية لتمكينها من إعداد تقارير دورية حول النفقات الجبائية، ففي سنة 2018 كانت 17 دولة في أمريكا اللاتينية تقوم بذلك<sup>14</sup>، ويعد المغرب البلد العربي الوحيد الذي يُصدر تقريراً سنوياً عن النفقات الجبائية منذ 2005.

**أولاً: دوافع إعداد تقرير حول النفقات الجبائية وقياس تكلفتها:**

أدى الاتجاه المتزايد نحو الشفافية في السياسة المالية على المستوى الدولي، ودعوة المؤسسات المالية الدولية الحكومات إلى إعداد قائمة بالنفقات الجبائية ضمن وثائق الموازنة وقياس تكلفتها، إلى مزيد من الاهتمام بالنفقات الجبائية. وبالتالي أصبحت أداة من أدوات تحقيق الشفافية المالية، وتطوير عملية وضع الموازنة وخفض النفقات العامة، بالإضافة إلى كونها أداة لتحقيق الإصلاحات الضريبية.

**1- الدوافع المالية: يحقق قياس تكلفة النفقات الجبائية ثلاثة أغراض مالية:<sup>15</sup>**

- الأول والأكثر أهمية من الناحية العملية هو معرفة مقدار النقص في التحصيل الضريبي (manque a gagnée) الذي تتحمله خزينة الدولة نتيجة للنفقات الجبائية؛

- الغرض الثاني هو معرفة مقدار الزيادة في التحصيل الضريبي التي قد ينجم عن إلغاء النفقات الجبائية، وفي هذه الحالة يجب أن تراعى عملية القياس التغيرات في سلوك دافعي الضرائب نتيجة إلغاء النفقات الجبائية، أي معرفة حساسية القواعد الضريبية للتغيير في العبء الضريبي؛

- أما الثالث، فهو قياس حجم الموارد اللازمة لاستبدال النفقات الجبائية بالإعانات أو التحويلات (النفقات العامة المباشرة)، والحفاظ على استقرار الموازنة؛

يساعد معرفة التكلفة المالية للنفقات الجبائية المسؤولين والمحللين على تحليل الأثر المالي للنفقات الجبائية على الموازنة وعلى تقييم الأثر الاقتصادي والاجتماعي لسياسة النفقات الجبائية.

**2- اعتبارات الشفافية والرقابة المالية:**

تتمثل إحدى الأهداف الرئيسية لإعداد تقارير النفقات الجبائية في تحسين شفافية الإدارة المالية الحكومية، حيث تعد هذه التقارير وسيلة لتوضيح بأن النفقات الجبائية لا تقل أهمية عن النفقات العامة المباشرة للحكومة، وبدون هذه الشفافية لا يمكن معرفة حجم الإنفاق الكلي للدولة (النفقات العامة المباشرة + النفقات الجبائية)، وتقل الصرامة اللازمة في اعتماد النفقات الجبائية مقارنة بالنفقات المباشرة، مما قد يؤدي إلى توسع الاعتماد على النفقات الجبائية بغض النظر عن الاعتبارات الموضوعية التي يمكن أن تبرر مثل هذا الخيار. ونظرًا لأن النفقات الجبائية هي إنفاق حكومي، فيجب أن تخضع لنفس معايير المساءلة والشفافية المالية التي تخضع لها النفقات العامة المباشرة (حيث أن

النفقات الجبائية أقل عرضة للمساءلة والرقابة البرلمانية). ولضمان تحقيق الشفافية المالية بشكل كامل، يتوجب التقييد ببعض الممارسات كحد أدنى (وفقاً لمبادئ الشفافية المالية لصندوق النقد الدولي) وهي:<sup>16</sup>

— أن يكون إعداد تقرير عن النفقات الجبائية وتقديمه للبرلمان ضمن وثائق الموازنة إلزامي بموجب نص قانوني؛  
— أن يتم تقدير النفقات الجبائية مصنفة وفقاً للقوانين التي رخصت بها، ووفقاً للجهة المسؤولة عن إدارتها (وزارة المالية بالنسبة للقوانين الضريبية أو وزارة الصناعة بالنسبة لقوانين الاستثمار).

من خلال تقرير النفقات الجبائية تكون للبرلمان والجهات الرقابية وللمجتمع المدني رؤية واضحة لمجمل النشاط الحكومي (النفقات الجبائية الضمنية، والنفقات العامة المباشرة)، وبالتالي يمكن للبرلمان أثناء مناقشة الموازنة تبرير تخصيص الموارد بشكل أفضل، ويمكن أن تكون الحسابات العامة أكثر توازناً<sup>17</sup>.

### 3-الدوافع الضريبية:

بما أن الحكومات تستخدم النفقات الجبائية لتحقيق أهداف اقتصادية أو اجتماعية أو بيئية، فإنه يجب أن تخضع هذه السياسة للتقييم، ويُعد تقرير النفقات الجبائية أداة ضرورية لإجراء تقييم موضوعي للسياسة الضريبية وليس مجرد وثيقة تقدم معلومات إحصائية فقط، فمن خلال هذا التقرير يمكن القيام بتحليل التكاليف والمنافع المرتبطة بالنفقات الجبائية (أثر النفقات الجبائية على التوظيف، الاستثمار...)، وتحديد التغيرات في العبء الضريبي بسبب تلك النفقات، مما يساعد في تحديد طبيعة التعديلات الواجب إحداثها في السياسة الضريبية النفقات الجبائية، وتحديد النفقات الجبائية التي يتوجب إلغاؤها أو التي يتوجب تعديلها أو إبقائها، وبالتالي العمل على توسيع الوعاء الضريبي وتحسين أداء الإدارة الضريبية وتبسيط النظام الضريبي. يتم تقييم النفقات الجبائية وفقاً للمعايير الثلاثة التالية:<sup>18</sup>

- الملائمة: هل تتناسب النفقة الجبائية مع أولويات السياسة، وهل تعالج بشكل واقعي حاجة فعلية؟
  - الفعالية: هل تحقق النفقة الجبائية أهدافها بفعالية وفي حدود التكلفة المتوقعة وبدون آثار غير مرغوب فيها؟
  - الكفاءة: هل النفقة الجبائية هي أنسب الوسائل وأكثرها فعالية لتحقيق الأهداف، مقارنةً بوسائل بديلة أخرى؟
- يرتبط تقييم النفقات الجبائية بتقييم السياسات الاجتماعية والاقتصادية التي تشكل سبباً لوجود النفقات الجبائية، وبالتالي فإن تحديد الغرض من النفقات الجبائية يعد خطوة أولى ضرورية في تحديد كيفية تقييم أداء النفقة الجبائية، وهذا الأمر لا يخلو من الصعوبة، فبعض النفقات الجبائية مبرراتها واضحة ومعروفة، وبعضها الآخر لا يكون غرضها واضحاً ومعبراً عليه من قبل الحكومة. أما بوجود تقرير النفقات الجبائية تصبح الحكومة مطالبة دوماً بتقديم مبررات وأهداف واضحة لاعتماد أي نفقة جبائية مما يحسن من الشفافية الضريبية.

### ثانياً: مراحل إعداد تقرير النفقات الجبائية:

تتحمل وزارة المالية المسؤولية الرئيسية عن إعداد تقرير النفقات الجبائية بالتعاون مع الهيئات الأخرى ذات الصلة بالنفقات الجبائية. وفقاً للممارسات الدولية يمر إعداد تقرير حول النفقات الجبائية بأربع مراحل المبينة في الشكل رقم 01 الموالي.

الشكل رقم 01: خطوات إعداد تقرير النفقات الجبائية

**Source :** Christopher Heady and Mario Mansour, **Tax Expenditure Reporting and Its Use in Fiscal Management, A Guide for Developing Economies**, How-to-Notes N° 19/01, IMF Publication, 2019, P 3.

### 1-تحديد النظام الضريبي المرجعي:

يتم تحديد النظام الضريبي المرجعي بناءً على أهداف السياسة الضريبية وأولوياتها الاقتصادية والاجتماعية، بما يضمن تحقيق العدالة الضريبية والحياد، وهذا ما يجعل المعايير التي تستخدمها الحكومات في تحديد نظامها الضريبي المرجعي مختلفة، وبالنتيجة الاختلاف في تحديد قائمة النفقات الجبائية<sup>19</sup>.

يتم تحديد النظام الضريبي المرجعي من خلال تحديد السمات الرئيسية لكل نوع من أنواع الضرائب من حيث تحديد القاعدة الضريبية والعناصر المشككة للوعاء الضريبي؛ تحديد وتعريف الوحدة الضريبية الخاضعة للضريبة؛ وتحديد المعدل الضريبي المطبق على القاعدة الضريبية.

### 2-تحديد الانحرافات عن النظام المرجعي:

بعد تحديد النظام الضريبي المرجعي سيصبح من السهل تحديد قائمة الإجراءات الضريبية التي تنحرف عن النظام المرجعي والموجودة في مختلف القوانين. وتشير التجارب الدولية في هذا المجال أن قائمة النفقات الجبائية التي يتم إعدادها يجب أن تتضمن وصفا للإجراء الضريبي المتضمن النفقة الجبائية مع تحديد طبيعة النفقة الجبائية (مثل الإعفاء الكلي/ الجزئي من ضريبة الدخل، والتخفيض الضريبي، والقرض الضريبي...)، والمدة ومرجعها القانوني والمهدف المتوخى منها والمستفيدين منها.

هناك ثلاث مقاربات عامة تستخدمها الدول لتحديد النفقات الجبائية وهي:<sup>20</sup>

- المقاربة المفاهيمية: تقوم هذه المقاربة على استخدام "هيكل ضريبي معياري" يقوم على مفهوم نظري للدخل، الاستهلاك، أو القيمة المضافة (حسب الضريبة) مع إجراء تعديل لمعالجة قيود البيانات والمشاكل التقنية في تطبيق المفهوم النظري البحث. وهو ما يعني عدم التوافق بالضرورة مع التعريفات القانونية لكل من الدخل الاستهلاك أو القيمة المضافة. وبالتالي تظهر النفقات الجبائية عندما لا يتم تطبيق الضريبة على الدخل وفقا للمفهوم النظري متضمنا التعديلات، أو عندما يتم تطبيقها على مبلغ أقل.

- المقاربة القانونية: والتي تستخدم في معظمها قوانين الضرائب الخاصة بالبلد كأساس لتحديد المعيار الذي يعزل الامتياز الخاص الذي يعتبر نفقات جبائية. مثلا الأحكام ذات الأهداف المحددة التي تخرج عن الأحكام العامة لمعالجة مواضيع محددة تتعلق بالسياسة العامة.

- مقارنة الإعانة بالنفقات: (an expenditure subsidy approach) : تقوم هذه المقاربة على قصر النفقات الجبائية فقط على تلك الامتيازات التي تتشابه بوضوح مع إعانة من خلال النفقات المباشرة. تمتاز هذه المقاربة بكونها تؤدي إلى تحديد النفقات الجبائية وفق مبادئ محددة بوضوح، ومن ثم لا يوجد مجال للأحكام الذاتية. عمليا تتشابه هذه المقاربة مع المقاربة القانونية في تحديد النفقات الجبائية.

### 3- قياس تكلفة النفقات الجبائية:

تتوقف قدرة أي بلد على استخدام أساليب قياس تكلفة النفقات الجبائية الأكثر تطورا على مدى تطور نظامها الإحصائي. حيث يتم التقدير بناءً على المعلومات المتوفرة لدى إدارة الضرائب، ويمكن استخدام المعلومات المالية والضريبية المتاحة للجمهور لاستكمال البيانات الإدارية، وقد يتم جمع المعلومات من خلال دراسات الحالة، والدراسات الاستقصائية، والاستبيانات والمقابلات<sup>21</sup>. هناك طرق مختلفة لقياس تكلفة النفقات الجبائية منها:

- التقدير من خلال التصريجات الضريبية: وذلك من خلال استغلال المعلومات الواردة في التصريجات الضريبية المصممة بشكل ملائم؛  
- التقدير باستخدام الإحصاءات الإجمالية: التي يتم الحصول عليها أساسا من التصريجات الضريبية ومن مصادر أخرى، مثل الحسابات الوطنية؛

- استخدام نماذج المحاكاة الكلية: ويشمل هذا النهج استخدام معلومات عن الحجم الإجمالي للمعاملات لحساب قيمة امتياز ضريبي معين، وتشمل مصادر البيانات التي يمكن استخدامها للنمذجة الإجمالية بيانات المحاسبة الوطنية، والإجماع المستمدة من قواعد البيانات الإدارية، وإحصاءات التجارة والإنتاج؛

- المحاكاة الجزئية: تتطلب المحاكاة الجزئية لغة برمجة أو برمجيات (مثل إكسيل) لحساب الضريبة المفروضة على المؤسسات من خلال إدخال بيانات للحصول على نتائج تلقائية. حيث تُستخدم هذه النماذج عادة إذا لم تتوفر بيانات كاملة لتقدير تكلفة النفقات الجبائية، وللإسقاط على مدى عدة سنوات<sup>22</sup>.

بعد حساب مبلغ الفاقد من الإيرادات الحكومية بفعل النفقات الجبائية يجب إجراء عمليتين:<sup>23</sup>

- محاكاة الإيرادات الجبائية وفقا للقانون الضريبي الساري المفعول متضمنا إجراء النفقة الجبائية. وهذا ما يسمى "السيناريو الأساسي"؛
- محاكاة الإيرادات الجبائية، على افتراض أن النفقات الجبائية تمت إزالتها من القانون الضريبي استنادا إلى النظام الضريبي المرجعي المحدد. ويسمى هذا "السيناريو الافتراضي". ويمثل الفرق بين الاثنين الفاقد من الإيرادات الحكومية بفعل النفقات الجبائية. كما يجب تقدير وإضافة هامش خطأ التقدير الذي يمكن أن يحدث عند تقدير النفقات الجبائية المختلفة كل على حدة.

### 4- إعداد تقرير النفقات الجبائية:

بعد حصر قائمة النفقات الجبائية وتقدير تكلفتها وفق النماذج المختارة، يتم إعداد تقرير النفقات الجبائية الذي يتضمن العناصر التالية:<sup>24</sup>  
- قائمة بالنفقات الجبائية، تُحدد بوضوح طبيعة النفقة الجبائية (مثل الإعفاء الكلي أو الجزئي، تخفيض ضريبي...) ومدة سريانها وأساسها القانوني، الهدف المتوخى تحقيقه منها؛

- إجمالي المبلغ المقدر للإيرادات الجبائية المتخلى عن تحصيلها لكل نفقة جبائية؛

- النموذج والبيانات المستخدمة في تقدير تكلفة كل نفقة جبائية؛

- كما يشمل تقرير النفقات الجبائية تحليلا للآثار الاقتصادية والاجتماعية لبعض النفقات الجبائية المختارة حسب أهميتها أو وفقا لمعايير محددة قانونا.



**5: صعوبات إعداد تقرير النفقات الجبائية**

- تواجه البلدان المتقدمة والنامية على حد سواء عدّة صعوبات في إعداد تقرير النفقات الجبائية منها:<sup>25</sup>
- في البلدان النامية يشكل إعداد تقرير النفقات الجبائية فرضا للمعايير الغربية، وقد يُنظر إلى هذا أيضاً على أنه عبء إداري إضافي حيث تتطلب العملية مستوى عال من الخبرة الفنية، وتحمل تكاليف مالية؛
  - تتوقف قدرة أي بلد على تقدير تكلفة النفقات الجبائية على مدى توفر نظام للمعلومات يسمح بجمع البيانات اللازمة لعملية التقدير، وعلى مستوى كفاءة الموارد البشرية. لذلك قد يكون من الصعب في بعض البلدان النامية القيام بذلك؛
  - قد تواجه بعض الدول عوائق قانونية تحول دون مشاركة البيانات والتنسيق بين إدارات الضرائب والجمارك ومختلف الهيئات ذات الصلة بالنفقات الجبائية؛
  - بسبب العدد الكبير والمتزايد للأشكال المختلفة للنفقات الجبائية، أصبح استخدامها وإدارتها وتصنيفها الصحيح تحدياً كبيراً، وهذا يعد مشكلة بالنسبة للدول التي لا يضمن نظامها المحاسبي والإداري تسجيل هذه النفقات وتبويبها بشكل دقيق، وبالتالي تفتقر تقارير النفقات الجبائية إلى الدقة والموضوعية.<sup>26</sup>
  - لتجاوز هذه الصعوبات، يتوجب على الحكومات تطوير إمكانيات الإدارة الضريبية من خلال الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات وتأهيل رأس المال البشري من خلال التدريب وتحسين الظروف المهنية للموظفين.

**المحور الثالث: تقرير النفقات الجبائية في الجزائر:**

بموجب أحكام المادة 73 من القانون 15-18 المؤرخ في 02/09/2018 المتضمن القانون العضوي لقوانين المالية، أصبحت الحكومة مُلزَمة بتقديم جدول (الجدول "ح") يبين تقديرات النفقات الجبائية ضمن الوثائق المرفقة بمشروع قانون المالية السنوي. ونلاحظ أنه تمت الإشارة إلى جدول تقديري للنفقات الجبائية وليس تقريراً عن النفقات الجبائية كما هو معمول به في أغلب الدول.

**أولاً: الممارسة الحالية**

تقع مسؤولية إعداد تقرير عن النفقات الجبائية وتقييم أثرها على وزارة المالية (المديرية العامة للضرائب)، غير أن هذه الأخيرة أعدت تقريراً واحداً سنة 2013، وبسبب غياب تقرير دوري منتظم وذو مصداقية حول النفقات الجبائية أصبح مجلس المحاسبة يشير إلى ذلك في تقاريره المتعلقة بقوانين ضبط الميزانية، ومقدماً تقديراً لتكلفة النفقات الجبائية.

**1- تقرير النفقات الجبائية الصادر عن المديرية العامة للضرائب:**

في إطار الجيل الثالث من الإصلاحات الهيكلية للإدارة الضريبية، أنشأت المديرية العامة للضرائب سنة 2008 مديرية فرعية للتحفيزات الجبائية والأنظمة الجبائية الخاصة تحت وصاية مديرية التشريع والتنظيم الجبائين، ومن بين المهام الموكلة إلى المديرية الفرعية المستحدثة:

- إحصاء وضبط وتقييم الامتيازات الجبائية الممنوحة بموجب قوانين المالية والقوانين الخاصة وتقدير تكلفتها؛
- الوقوف على تطبيق ومتابعة الإعفاءات الخاصة بالامتيازات الجبائية الممنوحة؛
- المشاركة في إعداد النصوص التشريعية والتنظيمية المتضمنة للأحكام الجبائية المطبقة على الأنظمة الخاصة (الضرائب غير المباشرة والرسم على القيمة المضافة).

ولتحسيد هذه المهام وضعت هذه المديرية خطة عمل تضمنت الخطوة الأولى تعداد الامتيازات الجبائية السارية المفعول وفق مختلف قوانين المالية والقوانين الخاصة (قانون الاستثمار، قانون المناجم، قانون المحروقات) وأسفرت العملية عن إعداد تقرير حول النفقات الجبائية سنة 2013، شمل هذا التقرير إحصاءاً للنفقات الجبائية المعمول بها في الجزائر، وتقديراً لتكلفتها لفترة من 2011-2013<sup>27</sup>. تعد هذه الخطوة

اعترافا بأهمية هذه النفقات باعتبارها أموالا مستحقة للخزينة يجب متابعة مدى تحقيق الأهداف التي من أجلها تم التخلي عن تحصيل تلك الأموال. ونلاحظ أنه بالرغم من مرور عدة سنوات من إنشاء هذه المديرية الفرعية، إلا أنها أصدرت تقريرا واحدا سنة 2013. كما تمت الإشارة إليه، لا تشمل النفقات الجبائية التي تم قياس تكلفتها كل النفقات الجبائية المحصاة في تقرير سنة 2013، بل شملت فقط تلك الممنوحة في إطار الأنظمة الخاصة (دون تحديد لعددتها) بينما النفقات الجبائية الأخرى ذات الأهداف الاقتصادية والاجتماعية المحصاة لم يشملها التقدير، ولا يشمل النفقات الجبائية الجمركية، وبالتالي فهو تقدير جزئي. حيث بلغ عدد الإجراءات الجبائية التي تعتبرها المديرية العامة للضرائب نفقات جبائية 490 إجراء سنة 2013، بزيادة إجراءات عن سنة 2012، وتأتي الإجراءات المرتبطة بحقوق التسجيل والطابع في المقدمة بمجموع 245 إجراء سنة 2013، ثم الرسم على القيمة المضافة بـ 104 إجراء، أما تلك المرتبطة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات فعددها 44 و 16 على التوالي.

جدول 01 : تطور عدد النفقات الجبائية في الجزائر للفترة 2011-2013

2013	2012	2011	طبيعة النفقة الجبائية
373	373	371	الإعفاءات الدائمة
47	46	39	الخصومات
60	56	53	الإعفاءات الجزئية
10	13	13	التخفيضات
<b>490</b>	<b>488</b>	<b>476</b>	المجموع

Source :Direction générale des impôts, Incitations fiscales Recensement-Suivi-évaluation, 2013, P P4-5

أما من حيث أشكال النفقات الجبائية فيبين الجدول 01 أعلاه أن العدد الأكبر من النفقات الجبائية هو من الإعفاءات الدائمة 373 من أصل 490 سنة 2013. بالرغم من عدم بيان طبيعة هذه الإعفاءات (اجتماعية أو اقتصادية)، فإن هذا الأمر مخالف لمبدأ الرشادة في استخدام النفقات الجبائية حيث يجب أن تكون الإعفاءات الضريبية محددة المدة.

كما يمكن إبداء الملاحظات التالية حول هذا التقرير:

- لا يوضح هذا التقرير المنهجية المستخدمة في إحصاء النفقات الجبائية؛
- غياب معايير واضحة معتمدة للتمييز بين الأحكام الضريبية التي تعد نفقات جبائية والتي تعد من النظام الضريبي المرجعي وهذا بسبب عدم تبني تعريف رسمي للنفقات الجبائية؛
- يقتصر نطاق قياس النفقات الجبائية في الجزائر على الامتيازات الممنوحة في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب، الوكالة الوطنية للقرض المصغر، الصندوق الوطني لتأمين عن البطالة، دون تقدير لتكلفة النفقات الجبائية الممنوحة في إطار النظام الضريبي العام، وتلك المتعلقة بالنفقات الجبائية الجمركية؛
- يكتسي هذا التقرير طابع السرية لكونه غير متاحة للإطلاع العام؛
- لم يوضح التقرير المقاربة المعتمدة في قياس تكلفة النفقات الجبائية.

## 2- النفقات الجبائية في تقارير مجلس المحاسبة:

أصبح موضوع النفقات الجبائية يحظى باهتمام مجلس المحاسبة، إذ يخصص له جزءا من تقريره التقييمي حول مشاريع قوانين ضبط الميزانية، ويقدم تقديرا لتكلفة النفقات الجبائية أشمل من تلك التي توفرها المديرية العامة للضرائب، من خلال دمجها للنفقات الجبائية الجمركية المتعلقة بكل من الامتيازات الجمركية الممنوحة في إطار اتفاق الشراكة الأورو متوسطية والمنطقة العربية للتبادل الحر، لكنه لا يقدم تحليلا

لأثر وفعالية النفقات الجبائية. و الجدول 02 الموالي يبين تطور تكلفة النفقات الجبائية في الجزائر وفقا لما ورد في التقارير التقييمية لقوانين ضبط الميزانية للفترة 2013-2016 الصادرة عن مجلس المحاسبة.

الجدول 02: تطور تكلفة النفقات الجبائية في الجزائر للفترة 2013-2016 (مليون دج)

2016	2015	2014	2013	
325 593,03	305 702,48	م.غ	م.غ	مديرية كبريات المؤسسات
64 711,80	107 551,52	106 542,82	م.غ	المديريات الولائية للضرائب
496 021,00	482 371,00	404 468,00	334 890,00	النفقات الجبائية الجمركية
886 325,82	895 625,00	511 010,82	334 890,00	المجموع

المصدر: مجلس المحاسبة، التقارير التقييمية لقوانين ضبط الميزانية لسنوات 2013، 2014، 2015، 2015 و 2016.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه الارتفاع الكبير في تكلفة النفقات الجبائية بين سنتي 2013 و 2016 حيث ارتفعت من 334 890 مليون دينار إلى 325 886 مليون دينار سنة 2016 أي أكثر من الضعف وهي الفترة التي عرفت فيها ميزانية الدولة عجزاً، كما يبين الجدول الاتجاه المتزايد لتكلفة النفقات الجبائية الجمركية وهذا بسبب اتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوروبي وبسبب إعفاء التجهيزات الداخلة في تكوين الاستثمار من الرسم على القيمة المضافة في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار. يشكل هذا الاتجاه المتزايد للنفقات الجبائية في الجزائر خطورة على استدامة المالية العامة بسبب ضعف كفاءة تحصيل الضرائب.

كما ورد في تقارير مجلس المحاسبة عدد من الملاحظات حول كيفية منح وإدارة النفقات الجبائية والتي ساهمت في ارتفاع تكلفة النفقات الجبائية منها:

- عدم إحترام بعض المستثمرين لالتزامهم بسبب غياب الرقابة على إنجاز مشاريع الاستثمار، وقد تفاقمت هذه الوضعية أيضا بسبب فشل التنسيق بين مختلف الإدارات المتدخلة كالجمارك والضرائب والأملاك الوطنية وهيئات دعم الاستثمار، مما دفع ببعض المستثمرين إلى تحويل النشاط إلى وجهة مغايرة غير الوجهة الأصلية، وفي بعض الحالات التنازل عن المعدات المكتسبة في هذا الإطار<sup>28</sup>.
- لا تزال إدارة الضرائب تمنح الامتيازات الجبائية دون أن تتمكن من التمييز بين مرحلة الانجاز ومرحلة الاستغلال، وحالة إنشاء أو توسيع النشاط، وقد تسببت هذه الوضعية في منح امتيازات غير مستحقة وعدم القيام بمعاينات ميدانية للتأكد من مدى إحترام المستثمرين لالتزاماتهم<sup>29</sup>.
- منح امتيازات غير مستحقة؛
- الترخيص بإعفاء لبعض المكلفين في غياب مقررات منح لهذه الامتيازات؛
- افتقار إدارة الضرائب لنظام معلوماتي متكامل يسمح بمتابعة مختلف أشكال النفقات الجبائية.

### 3: أهمية النفقات الجبائية بالنسبة للميزانية العامة في الجزائر:

لا تزال النفقات الجبائية في الجزائر خارج دائرة التقييم والتحليل، فبقدر ما تعتبر النفقات الجبائية ضرورية لتشجيع الاستثمار، بقدر ما تشكل في حقيقتها هدرا للموارد الضريبية للدولة. للوقوف على أهمية النفقات الجبائية ومدى تأثيرها على ميزانية الدولة من المفيد مقارنتها بإيرادات و نفقات الميزانية، وهذا ما سنحاول بيانه في الجدول الموالي:

## الجدول 03: أهمية النفقات الجبائية بالنسبة للإيرادات الجبائية ولفقات الميزانية لستى 2015 و2016 (مليار دج)

2016	2015		
2 482,20	2 354,70	الإيرادات الجبائية	
4 326,91	4 660,00	نفقات التسيير	نفقات الميزانية
2 031,26	2 589,02	نفقات التجهيز	
6 358,17	7 249,38	المجموع	
886,33	891,76	النفقات الجبائية	
35,7%	37,9%	نسبة النفقات الجبائية الى الإيرادات الجبائية	
20,48%	19,14%	نسبة النفقات الجبائية الى نفقات التسيير	
43,63%	34,44%	نسبة النفقات الجبائية الى نفقات التجهيز	
13,94%	12,30%	نسبة النفقات الجبائية إلى نفقات الميزانية	

المصدر: - مجلس المحاسبة، التقارير التقييمية لقوانين ضبط الميزانية لسنوات 2013، 2014، 2015، 2015 و2016.

التقرير السنوي لبنك الجزائر لسنة 2019.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه الحجم الكبير للنفقات الجبائية التي تمنحها الدولة والتي لا تدرج في الميزانية، حيث شكلت هذه النفقات نسبة 37.9% من مجموع الإيرادات الجبائية لسنة 2015 ونسبة 35.7% سنة 2016، وهي نسبة مرتفعة جدا، فثلث الإيرادات الجبائية يتم التحلي عنها كنفقات جبائية، أي أن بإمكان هذه النفقات الجبائية إذا تم تحصيلها أن تغطي ما نسبته 43.63% من نفقات التسيير لسنة 2016 أو نسبة 13.94% من نفقات التجهيز لنفس السنة. وهذا ما يفرض على الحكومة ضرورة تقييم الأثر الاقتصادي لهذه النفقات الجبائية، والقيام بالإصلاحات الضريبية الملائمة للحد من تآكل الحصيلة الجبائية. وأن تقرير النفقات الجبائية لا يجب النظر إليه كوثيقة تقدم إحصائيات فقط بل يجب أن يكون وثيقة من خلالها يتم تقييم الآثار الاقتصادية والاجتماعية للنفقات الجبائية.

## ثانيا: متطلبات تطوير إعداد تقرير النفقات الجبائية في الجزائر

لا يمكن القيام بأي عملية قياس وتقييم ما لم تتوفر الأدوات التي تسمح بذلك، وتعتبر البيانات العمود الفقري لهذه العملية، لما تتطلبه من بيانات تفصيلية من مصادر متعددة، وهو ما يتطلب إطارا تنظيميا وقانونيا يسمح بتوفير تلك المعلومات.

## 1- تطوير قاعدة البيانات

تعتبر قاعدة البيانات الموثوقة عاملاً رئيسياً في ضمان موثوقية التقديرات. أفضل مصدر أولي لقاعدة البيانات هو الإقرارات الضريبية للمكلفين. وتشمل المصادر الأخرى لقاعدة البيانات الحسابات الوطنية، والمسح السكاني، واستقصاءات قطاع الصناعة، وإحصاءات التجارة والإنتاج. وتستخدم مصادر البيانات هذه أيضاً للتحقق من تقديرات النفقات الجبائية. تتضمن الطرق المستخدمة في تقديرات النفقات الجبائية والإسقاطات النموذج الإجمالي، أو نموذج التوزيع، أو نموذج التحفيز المجري، استناداً إلى كفاية وموثوقية قاعدة البيانات. في الجزائر، يلاحظ غياب نظام مدمج للإعلام على مستوى المديرية العامة للضرائب يمكنها من القيام بإحصاء شامل للنفقات الجبائية وإعداد معطيات ذات مصداقية وموثوقة<sup>30</sup>. ولا يمكن أن يتحقق ذلك إلا باستخدام أدوات فعالة في مجال الإحصاء، لذلك يجب تطوير قاعدة بيانات تحتوي على بيانات مفصلة بشكل كافٍ بمرور الوقت لضمان جودة البيانات وجعلها في متناول من يحتاجها لعملية التقييم. وهو ما يتطلب تخطيط أي تطوير يتعلق بقاعدة بيانات ضريبية لهذا الغرض، ف جودة المعلومات وفعالية معالجتها تتحقق بالموازاة مع تطورها. يتطلب هذا أن تتوفر إدارة الضرائب على<sup>31</sup>

- إمكانيات معلوماتية (تكنولوجية) قادرة على تقديم إحصائيات في الوقت الحقيقي تتعلق بتكلفة الأحكام السارية المفعول وتسمح بإجراء المحاكاة التي يتطلبها تصميم أي إجراء ضريبي؛

- موارد بشرية متخصصة عالية التأهيل (التخصص في تحليل المعلومات الاقتصادية باستخدام البرامج المعلوماتية).

كما يتوجب على الإدارة الضريبية توسيع المحاكاة الضريبية لتشمل اعتبارات أكثر اقتصادية<sup>32</sup>، بدلا من الاكتفاء بتقدير الآثار المالية للأحكام الضريبية المقترحة، فيجب مثلا عند تقديم اقتراح إجراء ضريبي ما توقع آثار التغير في السلوك الاستهلاكي الناجم عن هذا الإجراء، أو توقع التغير المتوقع في حجم الإنتاج أو عدد مناصب الشغل الممكن توفيرها. وهذا يتطلب تطوير نماذج محاكاة يسمح بذلك.

كما يمكن الاستفادة من البيانات التي يوفرها الإحصاء الاقتصادي، الذي نص عليه المرسوم التنفيذي<sup>33</sup> 10/123، والذي يهدف إلى التعرف بصورة منهجية على مجموع الكيانات الاقتصادية والإدارية من أجل إقامة بطاقة عامة عن المؤسسات والهيئات، وإجراء مسح معمق يمكن من الاستجابة للاحتياجات والانشغالات في مجال المعلومات الاقتصادية. فهذا النوع من الإحصاء بإمكانه أن يوفر كما كبيرا من المعلومات الاقتصادية والمالية التي تساعد في وضع برامج المحاكاة الضريبية.

كما يجب العمل على الاستفادة من تكنولوجيات الإعلام والاتصال، بالإسراع في تعميم تطبيقات الإدارة الضريبية الإلكترونية (JIBAYA'TIC)، الذي لا يزال في مرحلة التجربة، لتمكين كافة المكلفين من تقديم تصريحاتهم إلكترونيا، ويجب العمل على تطوير هذا البرنامج وتضمينه كل البيانات اللازمة لعملية قياس تكلفة النفقات الجبائية على مستوى كل المصالح الخارجية المسيرة للشأن الضريبي (مديرية كبريات المؤسسات، مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب)

## 2- تسهيل الوصول إلى المعلومات الخارجية

الاستقلالية الكافية في الوصول إلى المعلومات ومعالجتها هي أداة مهمة لتقدير النفقات الجبائية. فالافتقار إلى الاستقلالية يعوق تقديم التقديرات المناسبة وذات النوعية الجيدة، لأنه يعني الاعتماد بشكل كبير على "حسن النية" لصاحب المعلومات. لذلك، يجب إعطاء الجهة المسؤولة عن التقديرات أقصى درجة ممكنة من الاستقلالية للوصول إلى المعلومات ومعالجتها.

في الجزائر، توجد العديد من الهيئات الإدارية ذات الصلة بالنفقات الجبائية والتي يجوز كل منها معلومات خاصة بها (إدارة الضرائب، إدارة الجمارك، الديوان الوطني للإحصائيات، الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب، الوكالة الوطنية للإستثمار، الصندوق الوطني للتأمين على البطالة والوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر). وفي كثير من الحالات تسفر عمليات المقارنة التي تقوم بها إدارة الجمارك لقرارات الإعفاءات الجبائية التي تبلغها الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار إلى المديرات الولائية للضرائب عن فوارق بين القوائم المضبوطة وقرارات الإلغاء المبلّغة<sup>34</sup>. بالتالي يجب التنسيق بين جميع تلك الهيئات من جهة، ومن جهة أخرى بينها وبين الجهة التي توكل إليها عملية التقدير.

يتحقق هذا التنسيق من خلال الإلزام القانوني بضرورة التنسيق وتقديم البيانات، أو من خلال إبرام اتفاقات لتبادل البيانات تتضمن وضع آليات تسمح بالوصول السريع والملائم للبيانات؛ ويمكن أن تنص هذه الاتفاقيات على متطلبات محددة ومفصلة للبيانات، والوسائل المستخدمة لنقلها، ودوريتها وتواريخ تسليمها، وهوية المسؤولين عن إدارة الاتفاق في كل هيئة.

## 3- طريقة التقدير ومعالجة البيانات

كما هو معمول به في أغلب الدول، فإن الطريقة الأكثر استخداما في تقدير النفقات الجبائية هي طريقة خسائر الإيرادات، وهي الطريقة التي توصي بها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، أما فيما يخص كيفية معالجة البيانات، فالأساليب المستخدمة في ذلك تتمثل في نماذج المحاكاة الجزئية الذي يتم إنشاؤه من بيانات التصريح الضريبي والبيانات الإضافية التي يتم الحصول عليها من مختلف المصادر الأخرى (هيئات إدارية هيئة الإحصاء، منظمات مهنية...)، أو القيام بدراسات استقصائية.

وعليه يجب العمل على تطوير نماذج المحاكاة التي تسمح بتقدير تكلفة النفقات الجبائية من خلال إعادة حساب الضرائب التي كان من الممكن أن يدفعها كل المكلف بافتراض عدم وجود النفقة الجبائية. حيث يتمثل مقدار النفقة الجبائية في الفرق بين الضرائب المستحقة في غياب النفقات الجبائية والضرائب المدفوعة فعلا.

## الخاتمة

- تبين لنا من خلال هذا البحث، أن الاستخدام الفعال للنفقات الجبائية كأداة لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية يقتضي إتباعها بإصدار تقرير سنوي عن النفقات الجبائية، يتضمن تقديرا لتكلفتها وتحليلا لمدى فاعليتها في تحقيق أهدافها. أما في الجزائر فإن النفقات الجبائية لا تزال خارج مجال التحليل والتقييم. وقد توصل البحث إلى النتائج التالية:
- يعد تقرير النفقات الجبائية أداة لتحقيق الشفافية المالية، وتطوير عملية وضع الموازنة وخفض النفقات العامة، بالإضافة إلى كونه أداة للقيام بالإصلاحات الجبائية المناسبة؛
  - بفعل محدودية الموارد المالية للدولة، يتوجب على السلطات العمومية الاهتمام بقياس تكلفة النفقات الجبائية وتقييم فاعليتها؛
  - من أهم معوقات الوصول إلى تقدير شامل وموضوعي للنفقات الجبائية في الجزائر، عدم توفر إدارة الضرائب على نظام معلوماتي ضريبي متكامل، وعدم وجود مقارنة واضحة لتقييم النفقات الجبائية، بالإضافة إلى تعدد الهيئات الإدارية المتدخلية في تسيير النفقات الجبائية.
  - وعليه ومن أجل الوصول إلى إعداد تقرير شامل وأكثر دقة حول النفقات الجبائية في الجزائر نقدم التوصيات التالية:
  - العمل على تطوير نظام إحصائي ضريبي معلوماتي فعال يوفر البيانات اللازمة لعملية تقدير تكلفة النفقات الجبائية، وقيام المديرية العامة للضرائب بإصدار تقرير سنوي عن النفقات الجبائية ينشر على موقعها الرسمي؛
  - ضرورة إصدار نص قانوني يلزم الحكومة بإجراء تقييم لأثر النفقات الجبائية من حيث التخصيص الأمثل للموارد، وعلى عدالة توزيع الدخل والعدالة الضريبية وعلى بساطة النظام الضريبي. وأن توكل هذه المهمة إلى جهة مستقلة تمنح كافة الصلاحيات في الوصول إلى المعلومات الضرورية للتقييم؛
  - إستغلال تقارير النفقات الجبائية لترشيد قرارات السياسة الضريبية بالتخلي عن الإعفاءات الضريبية ذات الطابع الاقتصادي والاجتماعي التي يثبت عدم فاعليتها وحدوها للحد من تأثيرها على ميزانية الدولة.

## قائمة المراجع:

- <sup>1</sup>- Eric Pichet, **Théorie générale des dépenses socio-fiscales et propositions de refonte du système français des « niches » fiscales**, Revue de droit fiscal N° 36. 2016,  
website: <http://www.ericpichet.fr/assets/files/v1/pdf/article-RDF-8septembre2016-fr.pdf>
- <sup>2</sup> - John O'Hare & others, **Measuring the Benefit of Federal Tax Expenditures Used by Small Business**. office of advocacy, Usa, 2013, P44.  
website: <https://www.sba.gov/sites/default/files/rs415tot.pdf>.
- <sup>3</sup> - بلهادي محمد، مشاكل قياس مستوى الإنفاق الجبائي في ظل النظام الضريبي الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2018، ص ص 56-63.
- <sup>4</sup> الجمهورية الجزائرية، مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2016، ص 46.

- website: <https://www.ccomptes.dz/wp-content/uploads/2019/01/Rapport-APLRB-2016-Ar-.pdf>
- 5- Luc Godbout, **L'intervention gouvernementale par la politique fiscale**, Thèse du doctorat en Droit, Faculté de Droit et de science Politique, Université de droit et de l'économie et des sciences d'Aix, Marseille, France, 2004, P17.
- 6- Vjekoslav Bratić, **Tax Expenditures: A Theoretical Review**, Financial Theory and Practice Vol 30(2), 2016, 113-127. website: <http://www.fintp.hr/upload/files/ftp/2006/2/bratic1.pdf>
- 7- OCDE, **les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE**, Paris, 2010, P 12.
- 8- OECD, **Choosing a Broad Base – Low Rate Approach to Taxation**, OECD Tax Policy Studies N° 19 , Paris, 2010, P 39.
- 9 - Hashimzade, N., Heady, C., Myles, G., & Oats, L, **The Definition, Measurement, and Evaluation of Tax Expenditures and Tax Reliefs**, Technical paper prepared for the National Audit Office, Tax Administration Research Centre, United Kingdom, 2014, P16. website: <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2014/03/TARC-Tax-Expenditures-and-tax-reliefs-technical-paper.pdf>
- 10- Inter American Centre Of Tax Administrations, **Handbook of Best Practices on Tax Expenditure Measurements**, Pnama, 2011, P5. website: [https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Ingles/2011\\_ebook\\_handbook\\_tax\\_expenditure.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Ingles/2011_ebook_handbook_tax_expenditure.pdf)
- 11 Zhicheng Li Swift, **Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets**, World Bank, Policy Research Working Paper N° 3927, 2006, P P 8-12.
- 12- France, Ministère des Finances, **Projet de Loi de Finances Pour 2015, Évaluation Voies et Moyens**, 2014, P 7.
- 13- Burman, Leonard E., and Marvin Phaup, **Tax Expenditures, the Size and Efficiency of Government, and Implications for Budget Reform**, In Tax Policy and the Economy, University of Chicago Press, 2012, P 93–124. <https://doi.org/10.1086/665504>
- 14- Fernando Peláez Longinotti, **Overview of Tax Expenditures in Latin America: main statistics of the CIAT Database**, Working Papers N° 06-2019, Inter American Centre Of Tax Administrations , Panama, 2018, P15. website: [https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2018/WP\\_05\\_2018\\_pelaez.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2018/WP_05_2018_pelaez.pdf)
- 15- Inter American Centre Of Tax Administrations, **op.cit**, P7.
- 16- Christopher Heady and Mario Mansour, **Tax Expenditure Reporting and Its Use in Fiscal Management, A Guide for Developing Economies**, How-to-Notes N° 19/01, IMF Publication Services, Washington DC, 2019, P 2. website: <https://www.imf.org/~media/Files/Publications/HowToNotes/HTNEA2019002.ashx>
- 17- Inter American Centre Of Tax Administrations, **Op.cit**, P6
- 18- Hana Polackova Brix, Christian M.A. Valenduc, and Zhicheng Li Swift, **Tax Expenditures Shedding Light on Government Spending through the Tax System Tax Lessons from Developed and Transition Economies**. Washington DC, world bank, 2004, P19. website: <http://hdl.handle.net/10986/15067>
- 19- Lanre Kassima, et Mario Mansour, **les rapports sur les dépenses fiscales des pays en développement : une évaluation**, Revue d'économie du développement Vol 26(2), 2018, 113–167. <https://doi.org/10.3917/edd.322.0113>
- 20 - بلهادي محمد، مرجع سابق، ص 76-77.
- 21- Hana Polackova Brix, Christian Valenduc & Zhicheng Li Swift, **Op.cit**, P 24.
- 22- European Commission, **Tax Expenditures in Direct Taxation in EU Member States**. Occasional Papers 207, European Commission, Brussels , 2014, P 12.
- 23- FMI, **Options pour une utilisation efficace et efficiente des incitations fiscales à l'investissement dans les pays à faible revenu**, Document de référence au rapport du FMI, de L'OCDE, des Nations Unies et de la Banque Mondiale au groupe de travail du G20 sur le développement, Washington DC, 2015, P 13.

24 - نفس المكان

25- Lisa Philipps, **The globalization of tax expenditure reporting: transplanting transparency in India and the global south**, Comparative Research in Law & Political Economy, Research paper no. 43/2012, Osgoode Hall Law School of York University, 2012. website:

<http://digitalcommons.osgoode.yorku.ca/cgi/viewcontent.cgi?article=1034&context=clpe>

26- Vjekoslav Bratić, **Op.cit**, p 114.

27- République Algérienne, Direction générale des impôts, **Incitations fiscales Recensement-Suivi-évaluation**, 2013.

28- الجمهورية الجزائرية، مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2015، ص 34.

29- نفس المكان.

30- الجمهورية الجزائرية، مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2013، ص 35.

31- Mustapha Bensahli, **La Gouvernances Fiscalité Et Ses Sept Regles Capitales, expérience Algérienne**, ENAG édition, Alger, 2014. P 153.

32- نفس المكان

33- المرسوم التنفيذي 123/10 المؤرخ في 2010/04/28 المتعلق بالشروط العامة لتحضير الإحصاء الاقتصادي وتنفيذه، الجريدة الرسمية عدد 28 سنة 2010.

34- الجمهورية الجزائرية، مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي لسنة 2013، مرجع سابق، ص 35.