قراءة في النظام الضريبي الجزائري - المعوّقات والحلول-

A reading of the Algerian tax system: obstacles and solutions

يوسف قاشي
y.gachi@univ-bouira.dz
مخبر السياسات التنموية والدراسات الإستشرافية جامعة البويرة (الجزائر)

تاريخ التقديم:28/01/ 2022 تاريخ القبول: 2022/03/21 تاريخ النشر: 2022/06/04

الملخص :

يتناول هذا البحث النظام الضريبي الجزائري بالتحليل والتقييم لمختلف المشاكل التي يعاني منها، ونهدف من خلال البحث إلى إظهار معوقات النظام الضريبي الجزائري وكذا اقتراح بعض الحلول لتلافي هذه المعوقات، وفي إطار ذلك اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي من أجل الوقوف على معوقات عمل النظام الضريبي الجزائري واقتراح الحلول المناسبة. توصلنا من خلال هذا البحث إلى أن النظام الضريبي الجزائري يعاني من التعقيد والغموض ونقص العدالة الضريبية، كما أنه يفتقد للبساطة كما اقترحنا بعض الإجراءات التي نرى أنها تساعد على زيادة عدالة وبساطة وشفافية النظام الضريبي.

الكلمات المفتاحية : الضريبة، النظام الضريبي، العدالة الضريبية، النظام الضريبي الجزائري

تصنيفJEL: H2, H3 .

Abstract:

This research analyzes and evaluates various problems of the Algerian tax system. It aims to show the obstacles of the Algerian tax system, also to suggest some solutions to avoid these obstacles, It was based on the descriptive analytical method.Through this paper, it is concluded that the Algerian tax system suffer from complexity, ambiguity and lack of tax justice and simplicity. Some procedures are suggested to increase justice, simplicity and transparency of the tax system.

Key words: Tax, tax system, tax justice, Algerian tax system

JEL Classification Codes: H2, H3.

Youcef Gachi , Bouira University, Algeria

تمهيد:

قامت الجزائر بإصلاح نظامها الضريبي في تسعينيات القرن الماضي (سنة 1991، ودخل حيز التطبيق في سنة 1992)، ولقد تضمن هذا الإصلاح العديد من الإجراءات والتدابير، من بينها الفصل بين الأشخاص الطبيعيين وتم إخضاعهم للضريبة على الدخل الإجمالي والأشخاص المعنويين الذين يخضعون للضريبة على أرباح الشركات، وفي ذات الإطار تم استحداث ضريبة القيمة المضافة التي عوضت مختلف الرسوم النوعية التي كانت موجودة في النظام السابق، وتوالت الإصلاحات من خلال التوسع في تطبيق الرسم على النشاط المهني وإصلاح الإدارة الضريبية من خلال استحداث هياكل وأجهزة جديدة بداية من سنة 2006، كما تم في سنة 2002 فصل الإجراءات الجبائية في قانون مستقل بعدما كانت مواده متناثرة ومبعثرة ضمن قوانين الضرائب المختلفة.

لقد كان الهدف من الإصلاح الضريبي تحقيق العدالة الضريبية و تبسيط النظام الضريبي وزيادة شفافيته من أجل تحقيق هدف إحلال الجبائية العادية محل الجبائية البترولية وجعل الجباية العادية تغطي نفقات التسيير في الميزانية العامة للدولة.

رغم مرور قرابة 30 سنة على تبني الإصلاح الجبائي إلا أن أهدافه المخططة لم تتحقق في الواقع فما تزال الجبائية البترولية تمثل نسبا معتبرة من إجمالي الموارد العامة، كما أن الجبائية العادية لا تغطي نفقات التسيير في الميزانية العامة للدولة.

* **إشكالية البحث:** من خلال ما سبق تتضح معالم إشكالية البحث والتي يمكن صياغتها في السؤال التالي:

كيف يمكن الوصول إلى نظام ضريبي جيد يحقق الأهداف المرسومة والمخططة له في الجزائر؟

* **الأسئلة الفرعية:**

- ما المقصود بالنظام الضريبي الجيد والفعال؟
- ماهي أهم المعوقات التي يعرفها النظام الضريبي الجزائري؟
- فيما تتمثل أهم الإجراءات الواجب القيام بها من أجل الوصول إلى نظام ضريبي جيد؟

* **الفرضيات:**

- النظام الضريبي الجيد هو النظام الذي يحقق العدالة الضريبية ويتسم بالبساطة والشفافية.
- يعاني النظام الضريبي الجزائري من نقص العدالة والتعقيد والغموض الناتج عن كثرة التعديلات.
- من أجل الوصول إلى نظام ضريبي جيد لابد من تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين.

* **أهمية البحث:** تبرز أهمية البحث من الأهمية التي تكتسيها النظم الضريبية في تحقيق الأهداف المالية و الإقتصادية والإجتماعية والسياسية للدول، ومن منطلق ذلك جاءت هذه الورقة البحثية لتسلط الضوء على

النظام الضريبي الجزائري القائم من خلال محاولة حصر على المعوقات التي جعلته يعجز عن تحقيق أهداف السياسة الضريبية المخططة في إطار الإصلاح الضريبي، و تقديم بعض الحلول التي نراها كفيلة بالوصول إلى النظام الضريبي الجزائري يتسم بالعدالة والبساطة والشفافية.

* **أهداف البحث:** نهدف من خلال هذه الورقة البحثية إلى محاولة حصر مشاكل النظام الضريبي الجزائري التي تعيقه عن تحقيق أهدافه، كما نهدف في ذات الإطار إلى محاولة تقديم تصورات فكرية تساهم في حلحلة هذه المعوقات بما يحقق البساطة والشفافية والعدالة في النظام الضريبي الجزائري.

* **المنهج المتبع:** اعتمدنا في ورقتنا البحثية على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعد المنهج الملائم لتناول مثل هذه المواضيع، حيث قمنا بوصف الجوانب النظرية للبحث وذلك في المحور الأول الذي تناولنا فيه ماهية النظام الضريبي، كما قمنا بتحليل أهم المشاكل والمعوقات التي يعاني منها النظام الضريبي الجزائري من أجل اقتراح حلول لها.

* **حدود الدراسة:** تتمثل الحدود المكانية والموضوعية والزمنية للبحث كما يلي:

- **الحدود المكانية والموضوعية:** تنصب الدراسة على النظام الضريبي الجزائري من خلال التطرق إلى أهم معوقات هذا النظام، وتم التركيز على الضرائب المباشرة التي تعتبر ضرائب شخصية وأكثر تحقيقا للعدالة.

- **الحدود الزمانية:** تم التركيز في الورقة البحثية على دراسة النظام الضريبي الجزائر لما بعد الإصلاح لسنة 1991، وعليه تم إدراج فترات متباينة عند تناول المشاكل التي يعاني منها النظام الضريبي الجزائري.

أولا: ماهية النظام الضريبي

1. مفهوم النظام الضريبي: يُجمع علماء المالية العامة والتشريع الضريبي على وجود مفهومان للنظام الضريبي أحدهما واسع والآخر ضيق، فالنظام الضريبي بالمفهوم الضيق يعني مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكّن من الإستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط إلى التحصيل (البطريق، 2001) وهو ما يعرف بالتنظيم الفني للضريبة. أما النظام الضريبي بالمفهوم الواسع فيعبّر عن مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم والواقع الإقتصادي والسياسي والإجتماعي للمجتمع، تشكل في مجموعها هيكلا ضريبيا متكاملا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف المجتمع (مراد، 2003).

مما تجدر الإشارة إليه أن مفهوم النظام الضريبي بالمعنى الواسع يتطابق مع مفهوم السياسة الضريبية التي تعرّف على أنها ذلك البرنامج الذي تخططه وتنفذه الدولة عن عمد مستخدمة فيه أنواع وأساليب الضرائب المختلفة من أجل إحداث آثار مرغوبة وتجنب آثار غير مرغوبة على النشاط الإقتصادي و الإجتماعي والسياسي للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع (دراز، 1999).

2. مكونات النظام الضريبي: يتشكل النظام الضريبي لأي دولة من أربعة عناصر تتداخل فيما بينها من أجل تحقيق الأهداف المحددة لهذا النظام. إن النظام الضريبي الجزائري لا يخرج عن هذه القاعدة، حيث أنه يتكون من العناصر التالية:

1.2 التشريع الجبائي: يحتوي التشريع الجبائي في الجزائر على عدة قوانين، تستمد شرعيتها من المبادئ الدستورية، وعليه يمكن تناول القوانين التي تنظم المجال الجبائي كما يلي:

1.1.2 الدستور: تضمنت مختلف الدساتير الجزائرية لما بعد الإستقلال بدءا بدستور 1976 وصولا إلى دستور 2020 تنظيم المجال الجبائي من خلال تحديد المحاور الأساسية للإخضاع الضريبي، حيث تنص المادة 82 من الدستور لسنة 2020 على أنه لا تحدث أي ضريبة إلا بمقتضى القانون، كما تنص ذات المادة على أن كل المكلفين متساوون أمام الضريبة؛ التي يحدد القانون حالات وشروط الإعفاء الكلي أو الجزئي منها. كما اعتبرت المادة 82 من دستور سنة 2020 أن دفع الضرائب يعتبر من واجبات المواطنة، ومن أجل إضفاء الشفافية على عملية الإخضاع الضريبي نصت ذات المادة على أنه لا يمكن أن تحدث أية ضريبة أو جباية أو رسم بأثر رجعي.

إن دستور سنة 2020 يجرم التهرب والغش الجبائيين ويعتبر أن عملية التحايل على مبدأ المساواة بين المكلفين بالضريبة يعد مساسا بمصالح المجموعة الوطنية.

2.1.2 القوانين الجبائية: تشمل مختلف القوانين الصادرة عن السلطة التشريعية والتي تنظم مجال الإخضاع الضريبي ومختلف الإجراءات المرتبطة به، وتتمثل هذه القوانين في:

*** قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:** يتناول هذا القانون مختلف الجوانب المرتبطة بما يلي:

- الضرائب المحصلة لفائدة الدولة والتي تتمثل في الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على التكوين المهني والرسم على التمهين الذي تم استحداثه في سنة 2022؛
- الضرائب المحصلة لفائدة الجماعات المحلية المتمثلة في الرسم على النشاط المهني؛
- الضرائب المحصلة لفائدة البلديات فقط على غرار الرسم العقاري على الملكيات المبنية وغير المبنية ورسم التطهير، الرسم على الإقامة الذي تم استحداثه بموجب المادة 69 من قانون المالية لسنة 2022؛
- الضرائب والرسوم ذات التخصيص الخاص والتي تشمل الضريبة على الثروة، الضريبة الجزافية الوحيدة؛
- الأحكام المرتبطة بالإجراءات الجبائية (سجلات الضرائب والاحتجاجات على الضريبة، العقوبات والغرامات في حالة عدم الإمتثال الضريبي)، وكذا الأحكام المختلفة المرتبطة بعملية التحصيل الضريبي.

*** قانون الرسوم على رقم الأعمال:** يتضمن هذا القانون مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة ومعدلاتها و عمليات الحسم الخاصة بها، بالإضافة إلى كيفيات التصريح والدفع لهذه الضريبة ومختلف العقوبات المطبقة في حالة الإخلال بعدم دفعها.

* **قانون الضرائب غير المباشرة:** يتناول هذا القانون مختلف الأحكام المتعلقة بالضرائب غير المباشرة ومجال تطبيقها ومعدلاتها على غرار رسوم المشروبات والمشروبات الكحولية، رسوم الضمان والتعيير على مصنوعات الذهب والفضة والبلاتين،الرسم على المنتجات البترولية، الضريبة على البارود والديناميت والمتفجرات والرسم الصحي على اللحوم.

* **قانون التسجيل:** يتضمن هذا القانون مختلف الأحكام المرتبطة بمعدلات ونسب وإجراءات دفع الحقوق الجبائية للخزينة العمومية عند نقل الملكية أو مختلف الحقوق العينية المرتبطة بها .

* **قانون الطابع:** ينظم هذا القانون الأحكام المتعلقة بالحقوق الجباية المتعلقة بالوثائق الإدارية والمهنية (بطاقة التعريف، جواز السفر، الأحكام القضائية، السجلات التجارية.....الخ)، و الحقوق المتعلقة بالورقة المدموغة الخاصة بالاتفاقيات والعقود، كما ينظم الضريبة المتعلقة بقسيمات السيارات.

* **قانون الإجراءات الجبائية:** أنشأ هذا القانون في سنة 2002 بموجب قانون المالية لذات السنة، حيث يتضمن مختلف إجراءات وطرق تحديد الأساس الخاضع للضريبة، الإجراءات الخاصة بالرقابة الجبائية، الإجراءات الخاصة بالمنازعات الجبائية المتعلقة بالوعاء والتحصيل وإصدار الجداول وممارسة المتابعات على غرار الغلق المؤقت للمحل التجاري؛ إجراءات البيع من أجل استرداد الدين الضريبي.....الخ.

3.1.2 إضافة إلى التشريع الأساسي (الدستور) والقوانين الجبائية هناك مجموعة من القوانين ذات الصّلة بالمجال الضّريبي، كالقوانين المنظمة للإدارة الضّريبية، قانون الجمارك.....الخ، مختلف التعليمات الصادرة من وزارة المالية والمديرية العامة للضريبة المتعلقة بالمجال الضريبي، و الإتفاقيات الجبائية المبرمة من طرف الجزائر مع دول أخرى.

2.2 الهيكل الضريبي: يُعبّر الهيكل الضريبي عن الأهمية النسبية المعطاة لكل نوع من أنواع الضرائب (قدي، مدخل للسياسات الإقتصادية الكلية، 2003)، ويتحدد الوزن النسبي لكل ضريبة بنسبة مساهمتها في الحصيلة الكلية أو بالأهمية النسبية لدورها في تحقيق أهداف المجتمع، ويتكون الهيكل الضريبي في الجزائر مزيج من الضرائب منها ماهي مباشرة مثل الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والضريبة الجزافية الوحيدة ومنها ماهي غير مباشرة مثل الرسم على القيمة المضافة والرسم الداخلي على الإستهلاك، والرسوم الجمركية...الخ. وفي ذات السياق يتم الإعتماد على الضرائب التصاعدية في صورة الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على الثروة، والضرائب النسبية في صورة الضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة والضريبة الجزافية الوحيدة والرسم على النشاط المهني....الخ.

3.2 المجتمع الضريبي: يشمل المجتمع الضريبي مجموع الأشخاص الذين لهم موطن جبائي بالجزائر سواء كانوا وطنيين أو أجانب، أو الذين الذين ليس لهم مقر جبائي بالجزائر ولكن لهم عائدات من مصدر جزائري. وبصفة عامة يشمل المجتمع الضريبي:

* كل شخص طبيعي له موطن جبائي في الجزائر أو خارجها وله أرباح و مداخيل محققة في الجزائر؛

* كل شخص معنوي (مهما كان شكله وتنظيمه) مقره الجبائي بالجزائر أو خارجها ويحقق أرباحا من مصدر جزائري؛

* كل شخص يقوم في الجزائر بأي شكل من أشكال التداول (شراء وبيع) والتعامل (عقود، صفقات، تحويلات...الخ) وتكون تعاملاته ضمن نطاق سريان القانون الجبائي.

4.2 الإدارة الضريبية: تتكون الإدارة الضريبية في الجزائر من مختلف الجهات الحكومية التي لها علاقة بالجانب المالي للدولة (وزارة المالية، ومختلف المصالح المستحدثة للغرض الضّريبي) التي تسهر على تحصيل مختلف الضرائب وتطبيق الغرامات بالنسبة للمخالفين لأحكام التشريع الجبائي.

توجد مصالح مركزية ومصالح خارجية للإدارة الجبائية، حيث تتمثل المصالح المركزية للإدارة الجبائية في المديرية العامة للضرائب بمختلف مديرياتها الفرعية البالغ عددها 08 مديريات، بالإضافة إلى صلاحيات وزير المالية في المجال الجبائي، أما المصالح الخارجية للإدارة الجبائية فهي تلك المصالح التي تنتشر عبر التراب الوطني والتي تشمل:

- مديرية كبريات المؤسسات؛
- المديريات الجهوية للضرائب والبالغ عددها 09 مديريات و المراكز الجهوية للإعلام والوثائق؛
- المصالح الجهوية للبحث والمراجعات والبالغ عدد 03 على المستوى الوطني؛
- المديريات الولائية للضرائب والتي تتواجد على مستوى مقرات الولايات؛
- مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب والتي تتوزع عبر الدوائر والبلديات.

3. أركان (مؤشرات) النظام الضريبي الجيد

1.3 احترام المبادئ الأساسية للضريبة: من أجل نظام ضريبي جيد (فعال) يتميز بالبساطة والشفافية والوضوح لابد من احترام المبادئ الأساسية للضريبة والتي تتمثل في:

1.1.3 مبدأ العدالة: يعني مبدأ العدالة أن يساهم جميع أفراد الدولة في تمويل النفقات العمومية حسب قدرتهم التكليفية. لقد تطور مفهوم العدالة بالتطور الحاصل في مفهوم الضريبة ووظائفها المصاحب لتطور النشاط الإقتصادي وتعدد طرق وآليات الإخضاع الضريبي، حيث ينظر إليها من خلال مستويين هما العدالة الأفقية والعدالة الرأسية (ساموسلسون و نورد، 2006)، فالعدالة الأفقية تعني المعاملة المتساوية للمواطنين الذين لهم نفس المداخيل والظروف الإجتماعية، بينما العدالة الضريبية الرأسية تعني أن يتم معاملة

الأشخاص الذين تختلف ظروفهم التكليفية والإجتماعية معاملة مختلفة. إن تحقيق العدالة الضريبية بشقيها (العدالة الأفقية والعدالة الرأسية) في أي نظام ضريبي يقتضي العمل على:

- تطبيق مبدأ عمومية الضريبة بما يضمن المساواة في تحمل العبء الضريبي بين جميع الأشخاص؛

- في ظل تطبيق مبدأ عمومية الضريبة لابد من مراعاة الظروف الشخصية للمكلفين، فيتم إعفاء أصحاب الدخول المنخفضة من دفع الضرائب وتبني نظام الضرائب التصاعدية التي تسهم في إعادة توزيع المداخيل من خلال اقتطاع ضرائب كبيرة على أصحاب الدخول المرتفعة.

- مراعاة مصادر الحصول على الدخل، فمثلا لا يمكن معاملة المداخيل الثابتة (الأجور والمرتبات) نفس المعاملة مع الأرباح المحققة من الأنشطة الصناعية والتجارية؛

- من أجل تحقق العدالة الضريبية ينبغي أن تتحقق العدالة عند تطبيق التشريع الضريبي، حيث لا يمكن التغاضي عن شخص ومطالبة أشخاص آخرين بالضريبة.

2.1.3 مبدأ اليقين: يعني مبدأ اليقين أن تكون الضرائب محددة بصفة واضحة ودقيقة ودون غموض بالنسبة للمكلف، حيث يجب أن يكون المكلف على علم بكافة التزاماته الضريبية ومختلف الإجراءات المرتبطة بها، ومن أجل تحقيق مبدأ اليقين لابد أن تكون التشريعات الضريبية واضحة ولا يكتنفها الغموض مما يسهّل على الأشخاص فهمها دون عناء. يتحقق مبدأ اليقين من خلال سهر الإدارة الضريبية على النشر الواسع لمختلف القوانين والتشريعات الضريبية وكل التفسيرات المرتبطة بها.

3.1.3 مبدأ الملائمة في الدفع: يقضي هذا المبدأ بتحصيل الضرائب في الوقت الملائم، مثلا كأن يتم تحصيل الضرائب على الدخل عند الحصول عليه، وضريبة التركات عند تملك التركة، والضريبة على أرباح الشركات عند تحقق الربح وأخذ القرار بتوزيعه.....الخ. مما تجدر الإشارة إليه أن هذا المبدأ يمكن مراعاته في الضرائب المباشرة ويصعب تحقيقه في حالة الضرائب غير المباشرة.

4.1.3 مبدأ الاقتصاد في التحصيل: يقصد بهذا المبدأ جعل الأموال المنفقة في سبيل تحصيل الضرائب أقل ما يمكن أن تكون عليه، أي التقليل من تكاليف الجباية والتحصيل و يتوقف هذا المبدأ على مدى كفاءة الإدارة الضريبية، فكلما كانت هذه الأخيرة تتميز بالكفاءة كلما أدى ذلك إلى انخفاض نفقات التحصيل الضريبي.

2.3 مؤشرات فيتو تانزي لنظام ضريبي فعال

قدم فيتو تانزي ثمانية مؤشرات لتصميم نظام ضريبي جيد يمتاز بالفعاليّة (قدي، دراسات في علم الضرائب، 2011)، هذه المؤشّرات تتمثل مؤشر التركيز؛ مؤشر التشتت، مؤشر التآكل؛ مؤشر تأخيرات التحصيل؛ مؤشر التحديد؛ مؤشر الموضوعية، مؤشر التنفيذ؛ مؤشر تكلفة التحصيل.

عند صياغة الهيكل الضريبي وتصميمه لابد من مراعاة هذه المؤشرات من أجل الوصول إلى نظام ضريبي يمتاز بالبساطة والشفافية والموضوعية التي تسهل من تحقيق أهداف السياسة الضريبية.

3.3 مؤشرات أخرى للنظام الضريبي الفعّال: يرى Joseph Stiglitz أن النظام الضريبي الجيد هو النظام الذي تتوفر فيه الخصائص التالية (يحياوي و أحمية، 2014):

* **الكفاءة:** حيث يُفضل ألّا يمارس النّظام الضّريبي أية آثار تشويهية على تخصيص الموارد، وأن يكون هذا النّظام داعما وليس مشوها لها؛

* **البساطة الإدارية:** إذ ينبغي أن يتّسم النّظام الضّريبي بالسّهولة وانخفاض تكاليف الإلتزام الضّريبي؛

* **المرونة:** تشير إلى قدرة النّظام الضّريبي على الإستجابة للتّغير مع الظّروف الإقتصادية، حيث يجب أن يرتبط ذلك بالأدوات الذّاتية الموجودة داخل النّظام بما يرفع من استجابته التّلقائية للتّغير الحاصل؛

* **المسؤوليّة السّياسية:** ترتبط هذه الخاصّية بضرورة التثبّت من أن النّظام الضّريبي مصمّم بشكل يمكن معه للمكلّفين التّحقّق من الضّرائب التي دفعوها، كما يجب أن يتمّ تقييم درجة الثّقة التي يعكس بها النّظام الضّريبي درجة تفضيلات المكلّفين، ويتحقق ذلك من خلال شّفافية ووضوح النّظام الضّريبي؛

* **العدالة:** حيث يجب أن يكون النّظام الضّريبي عادلا سواء تعلق الأمر بعدالة التشريع أو عدالة المطرح الضريبي (الوعاء) أو عدالة التطبيق.

ثانيا: معوقات (مشاكل) النظام الضريبي الجزائري

يعاني النظام الضريبي الجزائري من عديد المشاكل، والتي يمكن ذكر أهمها فيما يلي:

1. تعقد النظام الضريبي الجزائري:

يمكن إرجاع التعقد الذي يعاني منه النظام الضريبي الجزائري القائم إلى ما يلي:

- التعديلات الكثيرة التي تتم كل سنة في إطار قوانين المالية السنوية والتكميلية؛

- التعديلات غير المدروسة لأنظمة فرض الضريبة والإجراءات المرتبطة بالتصريح وتحصيل الضريبة؛

1.1 التّعقيد النّاتج عن كثرة التّعديلات في إطار قوانين المالية: من خلال تصفح قوانين المالية نلاحظ أنّها تحتوي الكثير من التّعديلات سواء تعلق الأمر بالوعاء أو التحصيل أو بمختلف الإجراءات الجبائية المتبعة،

حيث يتم كل سنة إما إلغاء بعض المواد أو تعديل أحكامها أو تتميمها ببنود وفقرات جديدة. يبين الجدول أدناه عدد التعديلات المدخلة على القوانين الجبائية خلال الفترة 2015- 2022.

جدول رقم 1: عدد التعديلات المدخلة على النظام الضريبي خلال الفترة 2015- 2022

السنة	عدد التعديلات حسب نوعها				
	ضرائب مباشرة	ضرائب غير مباشرة	حقوق التسجيل والطابع	إجراءات جبائية	أحكام جبائية مختلفة
2015	16	12	12	09	3
2016	07	09	05	12	03
2017	16	17	05	24	14
2018	15	13	10	19	20
2019	09	01	03	07	00
2020	30	11	07	07	19
2021	29	11	06	25	19
2022	76	10	11	11	12

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على قوانين المالية للفترة 2015-2022

تساهم التعديلات الكثيرة في تعقد النظام الضريبي من خلال ما يلي:

- صعوبة مواكبة التعديلات المستمرة من طرف إدارة الضرائب والمكلفين على حد السواء، حيث أن التشريع الجبائي ونظرا لتشعبه يصعب فهمه في الحالة العادية، ويزداد الأمر سوء عند إدخال التعديلات الكثيرة عليه كل سنة؛

- إن كثرة التعديل لأحكام التشريع الضريبي يؤدي إلى خلق وضعيات قانونية مختلفة بين التعديل والآخر، خاصة إذا كانت هذه التعديلات في منتصف السنة المالية (في إطار قوانين المالية التكميلية) مثلا كأن يتم تغيير نظام فرض الضريبة أو معدلاتها في إطار قانون المالية التكميلي؛

- التعديل الكثير للقوانين الجبائية يؤدي إلى انتشار التهرب الضريبي نتيجة صعوبة فهم وإدراك التغيرات في التشريع الضريبي من طرف المكلفين، فبحسن نية قد يغفل المكلف عن الإجراءات الجديدة مما يعرضه إلى عقوبات وغرامات جبائية.

- كثرة التعديلات تعطي حالة اللّايقين بالنسبة للمكلف، وبالتالي لا يتمكن من معرفة وإدراك الوضعية الجبائية التي سوف تطبق عليه.

2.1 التعقيد الناتج عن كثرة التغيير لأنظمة فرض الضريبة: إن التغير الكثير لأنظمة فرض الضريبة والإجراءات المرتبطة يساهم في تعقد النظام الضريبي من خلال صعوبة فهمه و تطبيقه، حيث يمكن تسجيل الصعوبات التي تصاحب تغيير نظام فرض الضريبة في الحالات التالية:

- إذا كان لدينا شخص يخضع للضريبة الجزافية الوحيدة فهذا الشخص يكون ملما بإجراءات فرض هذه الضريبة ومواعيدها ومعدلها وطريقة دفعها، ويعرف أنه إذا حقق رقم أعمال مثلا أقل من 15 مليون دج أنه

يخضع لهذه الضريبة، وبما أن المشرع الجبائي يقوم في كل مرة بتعديل سقف رقم الأعمال الموجب للخضوع لهذه الضريبة فذلك يجعل المكلف بالضريبة أمام نظام آخر لفرض الضريبة يجهل إجراءاته؛

- بالنسبة للمهن غير التجارية التي لا تعرف استقرار في نظام فرض الضريبة ولا حتى في معدلاتها، فتارة تخضع لنظام التصريح المراقب، ومرة للنظام المبسط وتارة للنظام الحقيقي أو النظام الجزافي حسب رقم الأعمال المحقق، فهذه الحالة تصعب على المكلف معرفة الإجراءات المفروضة عليه، وبالتالي يؤدي هذا الأمر إلى حدوث مشاكل بين المكلفين والإدارة الضريبية؛

- إن تغير نظام فرض الضريبة من نظام الضريبة الجزافية إلى النظام الحقيقي يولد صعوبة في آليات التحول نحو النظام الجديد، طالما أن ذلك مرتبط برقم الأعمال الذي يمكن أن يتغير من سنة إلى أخرى.

يبين الجدول أدناه التغيرات التي عرفتها أنظمة فرض الضريبة بعد الإصلاح الضريبي لسنة 1991.

جدول رقم 2: التعديلات الخاصة ببعض أنظمة فرض الضريبة

نظام الضريبة	سنة الإستحداث أو التعديل	مضمون التعديل
النظام المبسط	م 03 ق م 2008	يخضع لهذا النظام الأشخاص الذين يفوق رقم أعمالهم 3.000.000 دج ويقل عن 10.000.000 دج
	م 02 ق م ت 2011	يخضع له المكلفون الذين يحققون رقم الأعمال أكبر من 10.000.000 دج وأقل من 30.000.000 دج
	م 06 ق م 2015	تم إلغاء هذا النظام
	م 12 ق م 2022	أعيد هذا النظام سنة 2022، يخضع له الأشخاص الطبيعيون المحققون لمداخيل تابعة لفئة أرباح المهن غير التجارية. ويطبق عليهم الجدول التصاعدي
نظام التصريح المراقب	م 38 ق م 1991	تم استحداث هذا النظام في 1991، يخضع له أرباح المهن غير التجارية الأكبر من 200.000 دج
	م 06 ق م 1996	أرباح المهن غير التجارية الأكبر من 800.000 دج سنويا
	م 04 ق م 2001	ربح المهن غير التجارية يخضع وجوبا لنظام التصريح المراقب عندما تتجاوز 300.000 دج سنويا
	م 06 ق م 2015	سنة 2015 ألغي هذا النظام
	م 02 ق م 2020	تم إعادة إحداثه سنة 2020 ويخضع له أرباح المهن غير التجارية
	م 02 ق م ت 2020	تم إعادة إلغاءه
نظام الضريبة الجزافية الوحيدة	م 02 ق م 2007	رقم الأعمال المحقق من طرف الأشخاص الطبيعيين أقل من 3.000.000 دج
	م 14 ق م 2010	رقم الأعمال المحقق من طرف الأشخاص الطبيعيين أقل من 5.000.000 دج
	م 03 ق م ت 2011	رقم الأعمال المحقق من طرف الأشخاص الطبيعيين أقل من 10.000.000 دج
	م 13 ق م 2015	الأشخاص الطبيعيين والمعنويين إذا كان رقم الأعمال المحقق أقل من 30.000.000 دج
	م 08 ق م 2020	يخضع IFU الأشخاص الطبيعيين إذا كان رقم الأعمال أقل من 15.000.000 دج
	م 14 ق م ت 2020	أضيفت الشركات المدنية ذلت الطابع المهني التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا وحرفيا وكذا التعاونيات الحرفية والصناعات التقليدية عندما لا يتجاوز رقم الأعمال المحقق 15.000.000 دج
	م 73 ق م 2022	الأشخاص الطبيعيون الممارسون لنشاط صناعي أو تجاري أو حرفي والتعاونيات الحرفية الفنية والتقليدية عندما لا يتجاوز رقم الأعمال 8.000.000 دج

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على قوانين المالية

يوجد حاليا الأنظمة التالية لفرض الضريبة: النظام الحقيقي (الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية والتجارية والضريبة على أرباح الشركات)، النظام المبسط (الأرباح عير التجارية)، نظام الإقتطاع من المصدر(الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات)، نظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

3.1 التعديلات غير المدروسة لبعض الضرائب

1.3.1بخصوص الضّريبة الجزافية الوحيدة: استحدثت هذه الضّريبة بموجب المادة 02 من قانون المالية 2007، وكانت تفرض على الأشخاص الطبيعيين بمعدل 06% بالنسبة لبيع البضائع والأشياء، 12% بالنسبة لتأدية الخدمات إذا كان رقم الأعمال أقل من 3.000.000 دج، ثم طرأت عليها العديد من التغييرات وفي سنوات مختلف وذلك كما يلي:

*في سنة 2008 وبموجب المادة 10 من قانون المالية التكميلي تم تخفيض المعدل إلى 05% بدل 06%؛

* في سنة 2010 وبموجب المادة 10 من قانون المالية حدد رقم الأعمال الأقصى للخضوع لهذه الضريبة ب 5.000.000دج، وتم رفعه بموجب المادة 03 من قانون المالية التكميلي 2011 إلى حدود 10.000.000 دج،

* في 2015 وبموجب المادة 13 من قانون المالية لذات السنة تم رفع سقف رقم الأعمال إلى 30.000.000 دج، وأصبح يخضع لهذه الضريبة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين؛

* في سنة 2020 أصبح يخضع لها الأشخاص الطبيعيين والتعاونيات الحرفية فقط لما يكون رقم الأعمال المحقق أقل من 15.000.000دج، وفي نفس السنة وبموجب المادة 14 من قانون المالية التكميلي أضيف لمجالها الشركات المدنية ذات الطابع المهني التي تمارس نشاطا صناعيا وتجاريا،

* في سنة 2021 وبموجب المادة 26 من قانون المالية أصبح تخضع لهذه الضريبة الشركات المدنية ذات الطابع المهني بالإضافة إلى الأشخاص الطبيعيين؛

* في قانون المالية لسنة 2022 وبموجب المادة 73 حدد الحد الأقصى لرقم الأعمال ب 8.000.000 دج، ويخضع لها الأشخاص الطبيعيون الممارسون لنشاط صناعي أو تجاري أو حرفي و التعاونيات الحرفية الفنية والتقليدية.

إن الضريبة الجزافية مبينة على التقدير التقريبي لوعاء الضريبة، وتم استحداثها في سنة 2007 ليخضع لها صغار المكلفين والتجار الذين لا يملكون محاسبة منتظمة، ونرى أن التوسع في فرضها يؤدي إلى عدم فعالية النظام الضريبي الجزائري وذلك للأسباب التالية:

* تحديد القيمة الدنيا التي يمكن أن تدفع سنويا ب 10.000دج (هذا المبلغ يقابل رقم أعمال سنوي 200.000دج للإنتاج والبيع و 83.333دج للخدمات) يشجع على التهرب ويعتبر غير مقبول من الناحية الإقتصادية (هامش الربح من رقم الأعمال المصرح به لا يغطي حتى تكاليف النشاط)؛

* التوسع في تطبيق الضريبة الجزافية الوحيدة يضر بالحصيلة الضريبية (انخفاض الحصيلة) نتيجة عن التصريحات غير الصحيحة من طرف المكلفين؛

* توسيع نظام الضريبة الجزافية الوحيدة يصعب من عمليات الرقابة والتدقيق الجبائي لأن المكلفين الخاضعين لها لا يملكون محاسبة منتظمة ولا وثائق تبريرية.

2.3.1 بخصوص معدّل الضّريبة على أرباح الشركات المعاد استثماره: من أجل تخفيف العبء على الأشخاص المعنوية وتحفيزها تبنت السلطات الجزائرية منذ بداية الإصلاح فرض معدل مخفض على الأرباح المعاد استثمارها، وهذا ما تعمل به أغلب الدول، إلا أننا نلاحظ هذا المعدّل لم يكن تغيّره مبني على أية إستراتيجية. إن كثرة التّعديلات المبينة في الجدول أدناه والخاصة بالمعدل المخفض والذي ألغي لفترة طويلة من 2008 إلى 2022 يدلّ على غياب النّظرة الإستشرافية المستقبلية لدى المشرّع الجزائري، كما يؤكد على أن التّعديلات التي تدرج في إطار التّشريع الضّريبي ليست لها أية دراسة معمقة.

جدول رقم 3: معدل الضريبة على أرباح الشركات للأرباح المعاد استثمارها

السنوات	1992	1994	ق م ت 1994	1999	2006	ق م ت 2008	2022
معدل الأرباح المعاد استثمارها	%05	%05	%33	%15	%12,5	ملغى	%10

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على قوانين المالية

3.3.1 التعديل الخاص بالأصناف الفرعية المشكلة للدّخل الإجمالي الصافي:

خضعت المداخيل الفرعية المشكلة للدخل الإجمالي للعديد من التغييرات والتعديلات، وأهم هذه التغييرات نجملها فيما يلي:

* بموجب المادة 38 من قانون المالية 1991 كان الدخل الإجمالي يتكون من الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية، أرباح المهن غير التجارية، عائدات المزارع، الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية، عائدات رؤوس الأموال المنقولة، المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية والحقوق المرتبطة بها.

* بموجب المادة 02 من قانون المالية 2009 تم الإستغناء عن فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية؛

* في قانون المالية لسنة 2015، وبموجب المادة الثانية تم دمج الأرباح الصناعية والتجارية وأرباح المهن غير التجارية في صنف واحد سمي بالأرباح المهنية؛

* في قانون المالية لسنة 2017 تم إعادة صنف فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية للأصناف المذكورة أعلاه.

* في قانون المالية لسنة 2021، تم تعديل الصنف الأخير وأصبح يسمى فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية والحقوق العقارية و الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الإجتماعية أو الأوراق المماثلة.

* في قانون المالية لسنة 2022 وبموجب المادة 02 منه تم الفصل بين الأرباح الصناعية والتجارية و الأرباح غير التجارية بعدما تم دمجهما في سنة 2015.

نلاحظ غياب الرؤية الواضحة بخصوص هذه التعديلات فلا يمكن منطقا إلغاء صنف فرعي (فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن العقارات المبنية وغير المبنية) ثم العودة إليه من جديد، ونفس الأمر بالنسبة للأرباح الصناعية والتجارية وأرباح المهن غير التجارية، فتارة يتم دمجهما وتارة أخرى يتم إعادة فصلهما عن بعضهما البعض.

2. تشوه بنية الحصيلة الضريبية

تشير الدراسات العلمية في المجال الجبائي بأن الأنظمة الضريبية الجيدة هي تلك الأنظمة التي تأتي حصيلتها من الضرائب المباشرة، إلا أن الواقع العملي يبين أن الحصيلة الضريبية في الجزائر يغلب عليها طابع الضرائب غير المباشرة والتي تعد ضرائب غير عادلة لأنها لا تأخذ ظروف المكلف الشخصية بعين الإعتبار. والجدول الموالي يبين ذلك.

الجدول رقم 4: تركيبة الحصيلة الضريبية في الجزائر خلال الفترة 2002- 2018 معبرا عنها بالنسبة المؤوية

السنوات	2002	2007	2012	2014	2015	2016	2017	2018
الضرائب على المداخيل والأرباح	23,2	33,7	44,8	42,1	43,9	44,7	45,9	44,7
الضرائب على السلع والخدمات	46,3	45,3	37,5	36,7	35,0	35,8	36,8	40,2
الحقوق الجمركية	26,6	17,4	14,6	17,7	17,5	15,7	13,9	11,8

المصدر: بنك الجزائر (2018) التقرير السنوي، ص 62

من الجدول أعلاه نلاحظ أن الضرائب غير المباشرة تشكل النسبة الأكبر في الحصيلة الجبائية. ويرجع ضعف حصيلة الضرائب المباشرة (سواء تعلق الأمر بالمداخيل أو الأرباح) للأسباب التالية:

* عدم وجود أوعية ضريبية (تجارية وصناعية) غزيرة تساهم في زيادة الحصيلة الضريبية، وذلك يرجع لعدم تنوع النشاط الإقتصادي؛

* التأثير السلبي للتغيرات والتعديلات الكثيرة التي يتخوف منها المستثمرون خاصة الأجانب وبالتالي يحجمون عن الإستثمار في الجزائر؛

* عدم مردودية سياسة التحفيز الضريبي، فالتشريعات الضريبية تحتوي العديد من الإعفاءات لصالح الأنشطة الصناعية والتجارية إلا أن ذلك لم يساهم في توسيع الأوعية الضريبية؛

من جهة أخرى تمثل الضريبة على المرتبات والأجور النسبة الكبيرة من حصيلة الضرائب المباشرة، وهذا ما يظهر من خلال الجدول أدناه.

الجدول رقم 5: نسبة الضريبة على المرتبات والأجور في مجموع حصيلة الضرائب المباشرة خلال الفترة 2002- 2018

السنوات	2002	2007	2014	2015	2016	2017	2018
الضرائب على المرتبات والأجور	47	48,4	60,4	57,7	57,3	56,8	58,4
الضرائب المباشرة الأخرى	53	51,6	39,6	42,3	42,7	43,2	41,6

المصدر: بنك الجزائر (2018) التقرير السنوي، ص 63

يعود سبب ارتفاع حصيلة الضريبة على المرتبات والأجور إلى اقتطاع هذه الضريبة من المصدر وعدم وجود تهرب ضريبي منها، على عكس الأصناف الفرعية الأخرى للدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات أين يكون تحديد الوعاء الضريبي مبني على التصريح من طرف المكلف.

3. نقص العدالة في توزيع العبء الضريبي بين المكلفين

رغم أن مختلف الدساتير الجزائرية منذ الإستقلال إلى يومنا هذا تنص على العدالة في توزيع العبء بين المواطنين، إلا أنه باستقراء النظام الضريبي الجزائري القائم نلاحظ أنه يتسم بضعف العدالة في توزيع العبء الضريبي بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين من جهة، وفي إطار الضريبة على الدخل الإجمالي بين صنف المرتبات والأجور وباقي المداخيل من جهة أخرى، فالمرتبات والأجور تقتطع من المصدر وبالتالي لا يوجد أي تهرب ضريبي، أما المداخيل الأخرى ذات الطابع التصريحي فيكون فيها تهرب ضريبي نتيجة نقص كفاء الإدارة الضريبية في تتبع صحة ومصداقية التصريحات الجبائية.

لقد كرس جدول الضريبة على الدخل الإجمالي المطبق منذ سنة 2008 إلى غاية 2021/12/31 عدم العدالة، وذلك بالنظر إلى ما يحتويه من تشوهات تضر بتحقيق العدالة الضريبية.

جدول رقم 6: الجدول التصاعدي لفرض الضريبة

الدخل الخاضع للضريبة	طول الشريحة	المعدل
أقل من 120000 دج	120000 دج	%0
من 120001 دج إلى 360000 دج	240000 دج	%20
من 360001 دج إلى 1440000 دج	1080000 دج	%30
أكبر من 1440000 دج	-------	%35

المصدر: قانون المالية (2008) المادة 05 .

من خلال الجدول يظهر لنا ما يلي:

- التفاوت الكبير في الشرائح المكونة للدخل الخاضع للضريبة، فنلاحظ أن الشريحة الثالثة كبيرة جدا مقارنة بالشريحة الأولى والثانية؛

- عدم تماشي الشريحة المعفاة من الضريبة مع الواقع الإقتصادي والإجتماعي، حيث تمثل 120.000 دج سنويا ما يقابل 10.000 دج شهريا؛ وعدم مسايرتها لتطور الأجر الوطني الأدنى المضمون؛

- ارتفاع معدلات الإخضاع مقارنة بالخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة والضريبة على أرباح الشركات.

ومن أجل تلافي هذه المشاكل تم مراجعة الجدول التصاعدي لفرض الضريبة سنة 2022 وذلك بموجب المادة 31 من قانون المالية لذات السنة، حيث أصبح بالشكل التالي:

جدول رقم 7: الجدول التصاعدي لفرض الضريبة على الدخل الإجمالية لسنة 2022.

الدخل الخاضع للضريبة	طول الشريحة	المعدل
لا يتجاوز 240.000 دج	240.000 دج	%0
من 240.001 دج إلى 480.000 دج	240.000 دج	%23
من 480.001 دج إلى 960.000 دج	480.000 دج	%27
من 960.001دج إلى 1.920.000 دج	960.000دج	%30
من 1.920.001 دج إلى 3.840.000دج	1.920.000 دج	%33
أكثر من 3.840.000 دج	--------	%35

المصدر: قانون المالية (2002)، المادة 31.

يبدو الجدول التصاعدي لفرض الضريبة لسنة 2022 أكثر عدالة من الجدول التصاعدي السابق، حيث تم استدراك التفاوت الكبير بين شرائح الدخل، كما تم زيادة عدد الشرائح. ورغم ماجاء به الجدول التصاعدي الجديد من مزايا إلا أن تصاعدية الضريبة تبقى تعاني من التشويه وذلك نظرا لما يلي:

- وجود إعفاء لأصحاب المداخيل التي تساوي أو تقل عن 30.000 دج بموجب المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة، وعليه كان من الأجدر رفع الشريحة المعفاة إلى 360.000 دج سنويا ما يعادل 30.000 دج شهريا؛

- تم رفع معدل الإخضاع الأول إلى 23% بعدما كان 20% في الجدول السابق، حيث كان الأجدر الإبقاء عليه عند 20%؛

- يحقق الجدول التصاعدي الجديد وفرات ضريبة بالنسبة لأصحاب المداخيل حتى وإن كانت ضئيلة، لكن من باب العدالة فإن فئة المرتبات والأجور تدفع ضرائب أكبر مما يدفعه الخاضعون للضريبة الجزافية الوحيدة أو حتى الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات.

- تحقيقا لعدالة أكبر كان الأجدر بالمشرع الجزائري توسيع الشريحة الثانية إلى حد 720.000 دج وهي التي تشمل شريحة واسعة من المكلفين بالضريبة الذين تكون مداخيلهم الخاضعة تتراوح بين 30.000 دج و

60.000 دج شهريا، وذلك من أجل الحفاظ على القدرة الشرائية لهذه الفئة خاصة في ظل الإرتفاع الكبير لأسعار السلع والمواد الإستهلاكية.

4. انتشار التهرب الضريبي

يعاني النظام الضريبي الجزائري من انتشار التهرب الضريبي، ونقصد هنا الغش الجبائي، حيث تُصنّف الدراسات العلمية الجزائر إلى 03 مناطق بخصوص مدى انتشار التهرب الضريبي وهي منطقة الأمان (المناطق الخضراء) التي لا تعرف تهربا ضريبيا كبيرا، مناطق الحذر (المنطقة البرتقالية) والتي يوجد فيها تهرب ضريبي مرتفع نوعا ما مقارنة بالمنطقة الأولى، مناطق الخطر (المناطق الحمراء) والتي تعرف انتشارا حادا للتهرب الضريبي (مغني، 2010). من بين المناطق التي تقع في المنطقة الحمراء نذكر ما يلي: - بعض البلديات من ولاية الجزائر خاصة بلديات الحراش، بوروبة، براقي، بن طلحة، الكاليتوس، واد السمار، الحميز، باب الزوار، جسر قسنطينة - ولاية أم البواقي(عين مليلة، عين فكرون)، - ولاية معسكر (معسكر، المحمدية، فروحة)، - ولاية باتنة (باتنة، بريكة)، - ولاية المدية (المدية، جواب، سواقي، القلب الكبير، عين بوسيف)، - ولاية سطيف (سطيف، العلمة، واد فودة، عين ولمان)، - ولاية تبسة (تبسة، بئر العاتر)، - ولاية البليدة (البليدة)، - ولاية المسيلة (المسيلة)، - ولاية الجلفة (الجلفة)، - ولاية برج بوعريريج (برج بوعريريج).

لقد أشار بنك الجزائر في تقريره لعام 2018 إلى وجود التهرب الضريبي بصراحة، حيث أرجع تشوه الحصيلة الضريبية إلى ارتفاع حجم التهرب الضريبي وعدم النجاعة في التحصيل (بنك الجزائر، 2018).

5. انتشار الفساد الإداري والمالي

يعد ترتيب الجزائر ضمن مؤشرات الفساد العالمية غير مشرف فهي تحتل مراتب متدنية، فمثلا في سنة 2021 جاء ترتيب الجزائر ضمن 180 دولة شملها مؤشر مدركات الفساد في المرتبة117 (منظمة الشفافية الدولية، 2021)، وهو ما يوحي باستشراء الفساد في القطاع العام ومن بينه الإدارة الضريبية، حيث يتم التلاعب و الإتفاق بين المكلفين وموظفي إدارة الضرائب، ويرجع ذلك للعديد من الأسباب منها:

* ضعف دخل موظفي إدارة الضرائب، حيث لا يمكن تصور أن يقوم موظف بجباية أموال كبيرة إلى خزينة الدولة وبالمقابل يتقاضى مرتبا لا يكفيه لسد حاجياته وحاجيات عائلته؛

* العوامل المرتبطة بالبيئة السائدة، حيث أن الطبقة النافذة وأصحاب رؤوس الأموال كانوا خارج نطاق تطبيق القانون، وما يتم كشفه اليوم من قضايا وملفات فساد لهو خير دليل على ذلك.

جدول رقم 8: ترتيب الجزائر في مؤشر مدركات الفساد

السنة	2015	2016	017	2018	2019	2020	2021
الترتيب	88	108	112	105	106	104	117

الدرجة من 100	36	34	33	35	35	36	33

المصدر: منظمة الشفافية الدولية، تقارير مؤشر مدركات الفساد للفترة 2015- 2021.

ثالثا: إجراءات تفعيل النظام الضريبي الجزائري.

سنحاول في هذا المحور تقديم بعض الإجراءات من أجل تلافي المشاكل والمعوقات التي يعرفها النظام الضريبي الجزائري.

1. مواصلة جهود تحقيق العدالة الضريبية بمعناها الواسع: ويكون ذلك من خلال مراجعة بعض التدابير التشريعية على غرار:

* العودة إلى الأخذ بنظام الضريبة الشخصية بخصوص الضريبة على الدخل الإجمالي مثلما كان عليه الحال في سنوات التسعينات من حيث التفرقة بين الشخص المتزوج والأعزب، وكذا مراعاة طبيعة المداخيل التي تخضع للضريبة؛

* مراجعة بعض التخفيضات الممنوحة لأنها غير مجدية على غرار التخفيض المقدر ب 10% من الوعاء بخصوص التصريح المشترك بين الزوجين؛

* رفع الشريحة المعفاة من الضريبة على الدخل الإجمالي إلى 360.000 دج سنويا ما يعادل 30.000 دج شهريا، طالما أن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يقر بإعفاء المداخيل الأقل من 30.000 دج؛

* إعادة النظر في مضمون وطبيعة الحوافز الجبائية الممنوحة (الإعفاءات) لأن الهدف من الإعفاء هو توسيع الوعاء الضريبي ولكن الواقع يثبت قصور الأوعية الضريبية خاصة ما تعلق بالأنشطة الإنتاجية والصناعية والتجارية؛

* تشديد الرقابة على المستفيدين من الحوافز الجبائية ومراقبة مدى احترام إجراءات الإستفادة منها؛

* إعادة النظر في طبيعة تصاعدية الضريبة، حيث شوهت المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بما كرسته من تخفيضات لأصحاب المداخيل المحصورة بين 30.000 دج و 35.000 دج مبدأ التصاعدية المعروف في علم المالية العامة؛

* حصر مجال تطبيق الضريبة الجزافية الوحيدة وتخصيصها لصغار المكلفين مثلما كان عليه الحال في بداية إنشائها، وكذا إعادة النظر في المبلغ الأدنى الممكن دفعه، فلا يعقل أن يتم إقراره عند 10.000 دج، فهذا المبلغ يكرس عدم العدالة الضريبية مقارنة بباقي الضرائب الأخرى ويشجع على التهرب الضريبي؛

* تخفيض معدل الضريبة على الدخل الإجمالي (الحد الأقصى 35%)، حيث يعتبر هذا المعدل مرتفع ويجعل المكلفين (أصحاب المهن التجارية والصناعية والأرباح غير التجارية) يخفضون أرباحهم من اجل هدم الخضوع له.

* تخفيض معدل الرسم على القيمة المضافة أو على الأقل التوسع في تطبيق المعدل المخفض (09%) من أجل حماية أكثر للقدرة الشرائية لأصحاب الدخل المحدود.

2. تبسيط النظام الضريبي ورفع شفافيته:

يعد هدف تبسيط النظام الضريبي ورفع شفافيته هدفا قديما جاء ضمن سياق الإصلاح الضريبي، حيث كان من بين الأهداف المراد تحقيقها هي تبسيط النظام الضريبي ورفع شفافيته (قدي، الملتقى الوطني الأول حول الإقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، 2002)، لأن بساطة وشفافية النظام الضريبي يسهّل على المكلفين وموظفو الإدارة الضريبية فهمه وبالتالي قيام كل طرف بواجبه، ومن أجل تبسيط النظام الضريبي الجزائر وزيادة شفافيته لابد من:

* صياغة التشريع الضريبي بشكل دقيق وبسيط بما لا يدع مجالا للشك والرّيبة عند التطبيق، بمعنى يجب أن يحتمل النص الضريبي تفسيرا واحدا ولا ينبغي أن يتضمن عدة تأويلات؛

* التقليل من التعديلات والتغييرات المدخلة على القوانين الجبائية وذلك من أجل ضمان فهم وإدراك المكلفين بالضريبة لمضمون ومحتوى التشريع الجبائي بما يسهم في دفع الضرائب المفروضة عليهم؛

* النشر الواسع لكل المستجدات الجبائية من أجل إطّلاع أكبر شريحة ممكنة من المكلفين بكل جديد في المجال الضريبي، ويكون ذلك من خلال استخدام وسائل التواصل الإجتماعي التي تعرف انتشارا كبيرا؛

* تحديث الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب بصفة دورية من خلال النشر فيه كل ما يرتبط بالإخضاع الضريبي، الأمر الذي يسمح بإطلاع جميع المكلفين على المستجدات الضريبية في حينها؛

* الرقابة الصارمة على أعوان الإدارات الضريبية من خلال إجبارهم على حسن الإستقبال ووضع إستراتيجية واضحة المعالم من أجل الإصغاء إلى مشاكل المكلفين وفتح رقم هاتفي أخضر للإجابة على استفسارات المكلفين وتقديم الإقتراحات لهم؛

3. محاربة التهرب الضريبي والفساد المالي والإداري

من أجل الوصول إلى نجاعة النظام الضريبي لابد من التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي و محاربة الفساد الإداري في الإدارة الضريبية، وذلك من خلال:

* إحكام إجراءات الرقابة الجبائية بما يضمن التقليل من التهرب الضريبي، خاصة القيام بالرقابة الميدانية وإجراء زيارات فجائية للمكلفين بالضريبة؛

* ضمان تكوين متخصص لأعوان الإدارة الضريبية بما يضمن لهم فهم التشريع الضريبي وما يحمله من تأويلات ومقاصد قد تنزاح عن المقصد الحقيقي للتشريع الضريبي؛

* توفير المعدات اللازمة لأداء العمل الرقابي وتحسين مستويات الأجور الخاصة بموظفي إدارة الضرائب؛

* ربط الحوافز المالية المقدمة لأعوان الإدارة الضريبية بعدد حالات الغش المكتشفة وكذا قيمة المبالغ المسترجعة، هذا الإجراء من شأنه أن يحفز عمال الإدارة الضريبية على كشف التهرب الضريبي من جهة وعدم المحاباة للمكلفين والتغاضي عنهم.

* بما أن الإخلال بعدم المساواة بين المكلفين وكذا ممارسة التهرب والغش مجرم في الدستور ويعتبر إخلالا بمصالح المجموعة الوطنية فينبغي تشديد العقوبات على المخالفين لهذه الأحكام سواء تعلق الأمر بموظفي الإدارة أو المكلفين بالضريبة.

4. إجراءات أخرى لرفع فعالية النظام الضريبي

بالإضافة إلى ما تم ذكره أعلاه لابد من القيام بالإجراءات التالية:

* التفكير وبجدية في طريقة مثلى لإخضاع معاملات التجارة الإلكترونية بما يضمن حقوق المكلفين والدولة على حد السواء، كما ينبغي فتح نافذة إلكترونية للإجابة على استفسارات المكلفين بالضريبة.

* الحرص على حل النزاعات الضريبية التي تنشأ بين المكلف والإدارة الضريبية بالطرق الودية بعيدا عن لجان الطعن والسلطات القضائية التي تستغرق وقتا قد يؤدي إلى ضياع حق المكلف بالضريبة وتأخر تحصيل الضرائب؛

* جعل الإعفاءات الضريبة ذات مردودية، من خلال ربط منحها بمردودية المشروع وليس باحترام بعض الشروط فقط،

* تسهيل الإجراءات الإدارية بخصوص حصول الأشخاص على الوثائق التجارية (السجل التجاري) بما يضمن إدخال الأنشطة الممارسة ضمن خانة الإقتصاد الرسمي ويقلل من انتشار الإقتصاد الموازي؛

* ضرورة التوسع في تطبيق الدفع الإلكتروني للتعاملات المالية بين الأشخاص والدولة بما يضمن عدم هدر الجهود وتضييع الوقت في تسوية الإلتزامات المالية للمكلفين مع الإدارة الضريبية.

الخاتمة:

من خلال ما تم تناوله في هذه الورقة البحثية بمحاورها الثلاثة نجد أن النظام الضريبي الجزائري يعاني من عديد المعوقات، منها ما هو مرتبط بالتشريع الضريبي على غرار بعده عن العدالة الضريبية وتعقده وعدم وضوحه نتيجة التعديلات الكثيرة وغير مدروسة، ومنها ما هو مرتبط بالبيئة المحيطة بالنظام

الضريبي حيث أن كل الظروف مهيأة ومساعدة على انتشار التهرب الضريبي و الفساد الإداري، مما يجعل النظام الضريبي غير قادر على تحقيق أهدافه. ومن أجل الحد من هذه المعوقات تم اقتراح بعض الإجراءات التي تسهم في الحصول على نظام ضريبي جيد.

اختبار الفرضيات:

* بالنسبة للفرضية الأولى والتي تنص على أن النظام الضريبي الجيد هو النظام الذي تتوفر فيه العدالة والبساطة والشفافية، فالدراسات الجبائية تتفق على أن ذلك مرتبط باحترام مبادئ الضريبة كلها وليس مبدأ العدالة فقط، بالإضافة إلى بساطة وشفافية النظام الضريبي وكفاءة الإدارة الضريبية، وأن يتصف الهيكل الضريبي بالموضوعية والتركز وعدم وجود ضرائب مزعجة وقليلة الإيراد.

* بالنسبة للفرضية الثانية التي تنص على أن النظام الضريبي الجزائري يعاني من التعقيد والغموض الناتج عن كثرة التعديلات ونقص العدالة الضريبية، حيث تم تسجيل 529 تعديلا خلال الفترة 2015-2022 كان النصيب الأكبر منها للضرائب المباشرة (191 تعديلا)، ومن جهة أخرى فإن النظام الضريبي الجزائري لا يحقق العدالة الضريبية ويتجلى ذلك من خلال نسبة الضريبة على المرتبات والأجور في إجمالي حصيلة الضرائب المباشرة فهي تتجاوز 50% كنسبة متوسطة خلال الفترة 2002- 2018، كما أن الضرائب غير المباشرة التي لا تأخذ ظروف المكلف بعين الإعتبار تساهم بنسبة لا تقل عن 50% خلال الفترة 2002-2015 في إجمالي الحصيلة، وبالتالي فالفرضية الثانية صحيحة.

* بالنسبة للفرضية الثالثة والتي تنص على أنه من أجل الوصول إلى نظام ضريبي جيد لابد من تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين، نجد أن العدالة الضريبية (الرأسية والأفقية) تعد مبدءا أساسيا في النظم الضريبية، ومن أجل تحققها يجب توزيع العبء الضريبي بشكل متناسب مع المقدرة التكلفيية للأفراد، كما أن تحقيقها مرتبط بعدالة المطرح(الوعاء) حسب اختلاف المداخيل والأرباح الخاضعة للضريبة، حيث أن الشعور بعدم العدالة يؤدي إلى التهرب من الضريبة الأمر الذي يجعل العبء الضريبي يقع على فئة معينة (العمال والأجراء).

نتائج الدراسة:

* عرف النظام الضريبي الجزائري تعديلات كبيرة في فترة قصيرة تمتد من 2015 إلى 2022، حيث تم تسجيل 529 تعديل، كان النصيب الأكبر منها للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فقد تم إدخال 191 تعديل على قانون الضرائب المباشرة، ويأتي في المرتبة الثانية قانون الإجراءات الجبائية، حيث تم تسجيل 114 تعدلا

خلال هذه الفترة، أما بخصوص الضرائب غير المباشرة فقد عرفت 75 تعديلا، حيث أن كثرة التعديلات تؤدي إلى تعقد النظام الضريبي وبالتالي وجود آثار سلبية (تشوه في الحصيلة الجبائية) عند التطبيق.

* الحصيلة الضريبية في الجزائر تعاني من تشوه كبير وعدم التوازن بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، حيث أن الضرائب غير المباشرة تمثل نسبة كبيرة من إجمالي الحصيلة، فقد مثلت في سنة 2002 ما نسبته 72,9%، ورغم تناقص نسبتها خلال الفترة 2002- 2018 إلا أنها ما تزال تشكل النسبة الأكبر، حيث مثلت في 2018 ما نسبته 52% (الرسم على القيمة المضافة والرسوم الجمركية)؛

* رغم ضعف مساهمة الضرائب المباشرة في الحصيلة الضريبية إلا أن الضريبة على الرواتب والأجور تمثل النسبة الأكبر في مجموع حصيلة الضرائب المباشرة، فقد مثلت سنة 2002 ما نسبته 47% واستمرت نسبتها في التزايد حتى بلغت 58,4% سنة 2018 من إجمالي حصيلة الضرائب المباشرة، وهذا نتيجة اقتطاع الضريبة من المصدر و انعدام فرص التهرب منها؛

* النظام الضريبي الجزائري لم يعرف استقرار بخصوص أنظمة فرض الضريبة، حيث لاحظنا تعديلات كثيرة لأنظمة فرض الضريبة خاصة في اختيار نظام فرض الضريبة الذي تخضع له الأرباح غير التجارية، وهذا يدل على غياب الرؤية الواضحة من طرف المشرع الجبائي.

* غياب الرؤية الإستشرافية المدروسة بخصوص التعديلات المدخلة على النظام الضريبي، فالكثير من الإجراءات الضريبية يتم إقرارها ثم إلغاؤها بدون سبب مقنع وفي فترة وجيزة على غرار :

- عدم الإستقرار بخصوص المداخيل الفرعية المشكلة للدخل الإجمالي الصافي؛

- تغيير السقف المحدد (رقم الأعمال) للخضوع لنظام الربح الحقيقي أو نظام الضريبة الجزافية الوحيدة، حيث عرف 06 تعديلات خلال الفترة 2007- 2022.

* تغيير الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي في سنة 2022 يعد خطوة إيجابية نحو تكريس العدالة الضريبية وتخفيف الضغط على أصحاب الدخول المتدنية، ولكنه غير كافي، حيث نلاحظ أن المداخيل الشهرية التي تقل عن 30.000 دج معفاة من الضريبة ومن جهة أخرى الحد المعفى في الجدول هو 240.000 دج سنويا ما يساوي 20.000 دج شهريا وهذا تناقض كبير.

الإقتراحات

* ضرورة التقليل من التعديلات المدخلة على النظام الضريبي من أجل استقراره ورفع بساطته وشفافيته؛

* ضرورة العودة إلى الأخذ بنظام الضريبة الشخصية خاصة في مجال الضريبة على المرتبات والأجور من خلال التمييز بين الحالة الإجتماعية للمتزوج والأعزب، وكذا المتزوج بأطفال والمتزوج بدون أطفال؛

* من أجل تحقيق عدالة أكبر بين المكلفين بالضريبة يجب إعادة النظر في المبلغ الأدنى المفروض في إطار الضريبة الجزافية الوحيدة وكذا في امتداد إخضاعها، حيث لا يعقل أن يحدد الحد الأدنى للضريبة ب 10.000 دج سنويا ما يقابله بعملية حسابية رقم أعمال سنوي 200.000 دج(يساوي شهريا 16.666دج) بالنسبة للإنتاج وبيع السلع و 83.333 دج سنويا (يساوي شهريا 6.944 دج).

* إجراء تقييم شامل لمختلف النقائص التي يعاني منها النظام الضريبي من خلال فتح ورشة إصلاحية واتخاذ ما يلزم وفق خطة مضبوطة وأهداف محددة للنظام الضريبي الجزائري.

* الإهتمام بتحسين خدمة الإدارة الضريبية من خلال توفير الإمكانيات المادية (تجهيزات ومعدات) وتحسين الجانب المالي لموظفين الإدارة الضريبية وتبني سياسية تحفيزية مالية لملفات التهرب الضريبي المكتشفة.

*التطبيق العملي لحق إطلاع الإدارة الضريبية المكرس في القانون من خلال تمكين الموظفين من الولوج إلى مختلف بيانات الهيئات الأخرى التي تمكن من اكتشاف عمليات التهرب من الضريبة.

المراجع:

1- يونس أحمد البطريق (2001)، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص19.

2- ناصر مرا د (2003)، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، ص 18.

3- حامد عبد المجيد دراز (1999)،النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص.21

4- عبد المجيد قدي (2003)، مدخل للسياسات الإقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،ص140.

5- ساملسون بول، نورد هاوس (2006)، علم الإقتصاد، ط01، مكتبة ناشرون، بيروت، ص339.

6- عبد المجيد قدي (2011)، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للتوزيع والنشر، الأردن، ص ص 101-103.

7- يحياوي نصيرة، أحمية فاتح (2014)، تقييم فعالية الإصلاح الجبائي في الجزائر، الملتقى الدولي الثاني حول الإصلاحات الجبائية في الجزائر ودورها في التنمية الإقتصادية، يومي 13 و 14 ماي 2014، جامعة البليدة 02، الجزائر ص .10

8- مغني ناصر (2010)، دراسة تقييمية للتهرب الضّريبي من خلال مؤشّرات الأداء، حالة ولاية المسيلة للفترة 2004- 2008، مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية، جامعة بومرداس، ص ص 64 -67.

9- بنك الجزائر (2018)، التقرير السنوي، ص 62.

10- منظمة الشفافية الدولية: تقرير مؤشر مدركات الفساد، 2021، ص 03.

11- عبد المجيد قدي (2002)، النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، الملتقى الوطني الأول حول الإقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، يومي 20 – 21 ماي 2002،جامعة البليدة، الجزائر.