

تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر

الأستاذ المحاضر ناصر مراد

كلية العلوم الاقتصادية

قسم علوم التسيير

جامعة البليدة - الجزائر

الملخص

نحاول من خلال هذه الدراسة تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر. قمنا بتشخيص الضرائب الجديدة للإصلاح الضريبي بالتركيز ضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة، ثم حاولنا تقييم مردودية النظام الضريبي من خلال عدة مؤشرات تتمثل في: تطور الحصيلة الضريبية وقياس مستوى الضغط الضريبي و مقارنة الإجازات الفعلية مع التقديرات ومعرفة مدى استقرار النظام الضريبي الجزائري، وفي الأخير قدمنا بعض الاقتراحات التي تعمل على تحسين فعالية النظام الضريبي الجزائري.

الكلمات المفتاحية: الضريبة، الإصلاح، الإدارة الضريبية، IBS, IRG, TVA .

المقدمة:

تتميز الأنظمة الضريبية الفعالة بتطورها المستمر تبعاً للتحويلات الاقتصادية والاجتماعية والمالية، لذلك فهي تطبق خلال مدة زمنية ثم تصبح غير مناسبة مما يقتضي تعديلها وإصلاحها سواء تعلق الأمر بالدول المتقدمة أو النامية. أدرج النظام الضريبي الجزائري في منطق الإصلاحات المنتهجة في بلادنا والتي تقوم على أساس عقلنة الأداء الاقتصادي وتحرير المؤسسة بإخضاعها لمنطق السوق الحر، فقد شهد النظام الضريبي عدة تعديلات منذ الاستقلال، ولاسيما سنة 1992 حيث ظهرت معطيات جديدة على المستوى الدولي، وكذلك على المستوى الوطني من خلال توجه الاقتصاد الوطني من اقتصاد مخطط مركزياً نحو اقتصاد السوق. ويسعى هذا الإصلاح في الوصول إلى الفعالية التي هي مؤشر نجاح أي نظام، في هذا المجال نتساءل على مدى فعالية الإصلاحات الضريبية؟

وتكمن فرضيات الدراسة فيما يأتي:

- الضرائب الجديدة للإصلاح الضريبي أكثر تكيفاً مع واقع المؤسسة.
- تعدّ الإصلاحات الضريبية في الجزائر غير كافية و تحتاج إلى بعض التعديلات.
- يتوقف نجاح الإصلاحات الضريبية على مدى تطهير الإدارة الضريبية من البيروقراطية.

وتكمن أهمية الدراسة في كونها تسمح بالحكم على مدى نجاح الإصلاحات الضريبية المتخذة، فضلاً عن معرفة طبيعة الإجراءات الواجب اتخاذها لإتجاح هذه الإصلاحات. هدفت هذه الدراسة إلى تشخيص النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاحات من أجل الحكم على مدى فعالية التقنيات المستعملة، فضلاً عن البحث عن الإجراءات الضرورية لتحسين فعالية النظام الضريبي الجزائري.

ولمعالجة الإشكالية المطروحة سنستعرض العناصر الآتية:

- تشخيص الضرائب الجديدة للإصلاح الضريبي.
- تقييم مردودية النظام الضريبي.

- تحسين فعالية النظام الضريبي الجزائري .

أولاً: تشخيص الضرائب الجديدة للإصلاح الضريبي

في سنة 1987 قامت الجزائر بإنشاء لجنة وطنية للإصلاح الضريبي التي قدمت سنة 1989 تقريراً مفصلاً حول الإصلاح الضريبي في الجزائر الذي دخل حيز التنفيذ سنة 1992، ويهدف هذا الإصلاح إلى تحقيق غاية رئيسية تكمن في إنعاش الاقتصاد الوطني ولاسيما تطور المؤسسة من خلال التكيف مع الديناميكية الاقتصادية (1)، ومن أجل ذلك سطر بعض الأهداف التي نلخصها فيما يأتي (2):

- تجنيد إيرادات مالية كافية لتمويل وظائف الدولة.

- التوزيع الفعال للموارد.

- عدالة النظام الضريبي.

- بساطة النظام الضريبي واتسجابه مع الدول الأخرى.

يرتكز مضمون الإصلاح الضريبي لسنة 1992 على تأسيس ثلاث ضرائب جديدة هي: الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على القيمة المضافة.

1/ الضريبة على الدخل الإجمالي IRG¹ :

أسست الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال قانون المالية لسنة 1991، وتنص المادة رقم (01) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يأتي:

(تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة).

وتعدّ الضريبة على الدخل الإجمالي ضريبة مباشرة و تصاعدية حسب الجدول الآتي:

الجدول رقم 1: السلم الضريبي على الدخل الإجمالي

الدخل الخاضع للضريبة (دج)	معدل الضريبة %
لا يتجاوز 120.000	0
من 120.001 إلى 360.000	20
من 360.001 إلى 1.440.000	30
أكثر من 1.440.000	35

¹ IRG: impôt sur le revenu global

المصدر: قانون المالية لسنة 2008.

انطلاقاً من الجدول السابق نضع الملحوظات الآتية:

- حدد الحد الأدنى المعفى من الضريبة بـ 120.000 دج والذي يعدّ زهيداً ولاسيما مع ارتفاع مستوى الأسعار وتدهور القدرة الشرائية، مع العلم أن مستوى هذا الحد يجب أن يضمن مستوى المعيشة العادي للمكلف.

- يطبق هذا الجدول وفق التصاعد بالشرائح، بحيث يطبق معدل الضريبة الجديد على الجزء الإضافي فقط من الدخل وليس على الدخل بكامله كما هو الحال في التصاعد الإجمالي.

- عدم مرونة التصاعدية المعتمدة، بحيث نجد طول الشريحة الأولى 120.000 دج، في حين طول الشريحة الثانية 240.000 دج، أما الشريحة الثالثة فهي أكبر إذ طولها يساوي 1.080.000 دج، وهذا في الواقع لصالح الدخل المرتفعة لذلك يجب أن تكون الشريحة الأولى واسعة، حتى يمكن التخفيف من حدة التقلبات في الدخل.

- قد تدفع تصاعدية الضريبة بالمكلف في حالة وقوع دخله في شريحة ذات معدل مرتفع، للعمل على تدنية دخله لإلحاقه بشريحة ذات معدل منخفض، لذلك يجب أن يكون الانتقال في المعدل بين شريحة وأخرى بدرجة صغيرة، لتجنب تحايل المكلفين وتقليص حدة التهرب، إذ يمكن أن تخسر الخزينة من التهرب أكثر مما تحصله من التصاعدية (3)

- تعدّ المعدلات المدرجة في الجدول مرتفعة نوعاً ما، ولا تشجع على الاستثمار، ولاسيما الشريحة الثانية الذي حُدثت بـ 20 % في حين قبل سنة 2008 - 10 % فقط.

فضلاً عن الملحوظات السابقة، فإن الجدول الضريبي على الدخل الإجمالي، سواء ما يتعلق بتقسيم الشرائح أو تحديد المعدلات الضريبية الموافقة لكل شريحة، نجده لا يستند إلى دراسات ميدانية، لذلك فإنه لا يعكس الواقع الاجتماعي والاقتصادي للمجتمع الجزائري، مما ينعكس سلباً على فعالية الضريبة على الدخل الإجمالي.

ولتقييم IRG نضع الملحوظات الآتية:

- تتميز الضريبة على الدخل الإجمالي بالشفافية والبساطة، وذلك من خلال النظرة الإجمالية إلى مجموع مداخل المكلف، وكذلك وجود ضريبة وحيدة على الدخل رغم تعدد طبيعة مداخلها.

- تعتمد الضريبة على الدخل الإجمالي على تصريح المكلف، ومع غياب الوعي الضريبي لدى المكلفين وضعف كفاءة إدارة الضرائب، تواجه هذه الضريبة إشكالات حول مدى نجاعة تطبيقها، مما يقلص من فعاليتها.

- عدم قدرة هذه الضريبة الوصول إلى الدخول الناتجة عن بعض النشاطات كمداخيل الأعمال المنزلية والمداخيل المحققة في النشاط الموازي².

- رغم أهمية السلم المتصاعد في الاقتراب من العدالة الضريبية إلا أن صياغته تحتاج إلى مراجعة كونه لا يراعي بعض المعايير التنظيمية مثل عدم مرونة التصاعدية المعتمدة.

- رغم أهمية نظام الاقتطاع من المصدر في محاربة التهرب الضريبي إلا أن اقتصره على بعض المداخل يطرح إشكالات حول مدى عدالته، كما أنه يشكل ضغطاً على سيولة المكلف لأن طريقة تحصيله لا تحقق مبدأ الملاءمة³، لذلك يجب إعادة تنظيم ذلك النظام ثم توسيع مجال تطبيقه ليشمل جميع المداخل.

2/ الضريبة على أرباح الشركات:

تتمحور أهم الأهداف التي سعى إليها الإصلاح الضريبي سنة 1992، في وضع المؤسسات العمومية في موضع المؤسسات الخاصة نفسه وإخضاعها لمنطق وقواعد السوق، ولتكريس هذا المسعى تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة رقم (38) من قانون المالية لسنة 1991، حيث تنص المادة رقم (135) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يأتي:

² النشاط الموازي هو ذلك النشاط الذي يحقق دخلاً لا يتم تسجيله رسمياً ضمن حسابات الناتج القومي، إما لتعمد إخفائه تهرباً من الضريبة، وإما أن هذا النشاط يحكم طبيعته بعد مخالفاً للقوانين السائدة في البلاد.

³ حيث يتم دفع الاقتطاع من المصدر عند تحقيق الدخل في حين يتم دفع الضريبة على الدخل الإجمالي خلال السنة المقبلة من تحقق الدخل.

(تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136، وتسمى هذه الضريبة، الضريبة على أرباح الشركات).

من خلال التعريف السابق يتضح أن الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة مباشرة سنوية، تفرض على الأرباح التي يحققها الأشخاص المعنويون، هذه الأخيرة تخضع إجبارياً للنظام الحقيقي⁴ دون الأخذ بالحسبان حجم رقم الأعمال المحقق (4). ويندرج تأسيس ضريبة على أرباح الشركات في إطار وضع نظام ضريبي خاص بالشركات الذي يختلف عن النظام المطبق على الأشخاص الطبيعيين، وهذا التمييز يبرره الاختلاف القانوني الموجود بين الشخص المعنوي والشخص الطبيعي، لذا فإن الضريبة على أرباح الشركات تلام أكثر شركات الأموال وهي تعمل على عصنة جباية الشركات وجعلها أداة للإعاش الاقتصادي (5).

ويسعى الإصلاح الضريبي المتعلق بفرض الضريبة على أرباح الشركات، إلى تحقيق هدفين، فمن جهة هدف إلى تنظيم شكلي يسمح بتأسيس ضريبة خاصة على الأشخاص المعنوية كشركات الأموال، ومن جهة ثانية هدف إلى تنظيم اقتصادي يسمح بتخفيض العبء الضريبي المطبق على الشركات، وتمكينها من الإعاش والنمو الاقتصادي. فضلاً عن ذلك هدفت الضريبة على أرباح الشركات ما يأتي : (6)

- تشجيع إقامة الشركات بشكل مجموعات (الشركة الأم و فروعها).
- زيادة الميزات لصالح المساهمين من خلال تقليص الضرائب المدفوعة على الأرباح الموزعة بعد إدراج تقنية الرصيد الجبائي⁵.
- تخفيض الضريبة المدفوعة من خلال السماح بترحيل الخسائر السابقة إلى نهاية السنة الخامسة.

تتميز الضريبة على أرباح الشركات بعدة خصائص نجملها فيما يأتي:

⁴ يستند النظام الحقيقي إلى التصريح الذي يقدمه المكلف لدى إدارة الضرائب و الذي يوضح فيه مقدار الوعاء الضريبي بصورة مفصلة و تعمل إدارة الضرائب بالتحقق من صحة المعلومات المدرجة في التصريح.

⁵ يطبق الرصيد الجبائي على الأرباح الموزعة من طرف الشركات إلى فائدة المساهمين و ذلك بمعدل 25 % من الأرباح الموزعة حيث تضاف قيمته مع الأرباح كدخل إضافي، ثم بعد ذلك تطرح من الضريبة المستحقة قصد تخفيف أثر الازدواج الضريبي الناتج عن فرض الضريبة على الشركة و كذلك على المساهمين.

- ضريبة وحيدة: تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين.
- ضريبة عامة: كونها تفرض على مجمل الأرباح دون تمييز طبيعتها.
- ضريبة سنوية: تفرض مرة واحدة في السنة على الأرباح المحققة خلال السنة.
- ضريبة نسبية: يخضع الربح الضريبي لمعدل ثابت وليس لجدول تصاعدي.
- ضريبة تصريحية: يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي لأرباحه جميعها (نموذج رقم 6) لدى مفتشية الضرائب التابعة للمقر الاجتماعي للمؤسسة الرئيسية، ويكون آخر أجل نهاية شهر مارس للسنة التي تلي سنة الاستغلال.
- من خلال الخصائص السابقة للضريبة على أرباح الشركات تتضمن هذه الضريبة الميزات الآتية:
- الشفافية: وذلك من خلال النظرة الإجمالية إلى مجموع أرباح المكلف وطريقة تحديد الربح الخاضع للضريبة.
- البساطة: سواء مل يتعلق بالمكلف أو بإدارة الضرائب، ويكون هؤلاء المكلفيون مطالبين بتصريح وبضريبة واحدة على الأرباح، مما يسهل عملية مسك الملفات الضريبية ومراقبتها.
- الاقتراب من العدالة: من خلال إلغاء التمييز بين الشركات العمومية والشركات الخاصة، وكذلك بين الشركات الوطنية والشركات الأجنبية.
- يجسد إدخال الضريبة على أرباح الشركات مبدأ فصل الضرائب على دخل الأشخاص والضرائب على دخل الشركات، وهي تعمل على ضبط ضريبة قطاع الإنتاج للحفاظ على خزينة المؤسسات الإنتاجية وطاقة تراكمها. كما تعدّ الضريبة على أرباح الشركات أداة ترشيد جباية المؤسسة (7).
- وطبقاً لقانون المالية التكميلي لسنة 2006 تفرض IBS⁶ بمعدل عادي يقدر بـ 25 % ومعدل مخفض يقدر بـ 12.5 % فيما يتعلق بالأرباح المعاد استثمارها ويتم دفعها خلال ثلاثة أقساط هي:

التسبيق الأول: يدفع قبل 20 مارس

⁶ IBS: impôt sur les bénéfices des sociétés.

التسبيق الثاني : يدفع قبل 20 جوان

التسبيق الثالث: يدفع قبل 20 نوفمبر

وتساوي قيمة كل تسبيق 30 % الضريبة المتعلقة بالربح السنة السابقة على أن تتم التسوية عند دفع رصيد التصفية قبل 20 أفريل من السنة الموالية إذ إن:

رصيد التصفية = الضريبة المستحقة - مجموع التسبيقات الثلاثة المدفوعة

وبشكل وجود ثلاثة (3) تسبيقات في دفع الضريبة على أرباح الشركات إحدى العوامل المساعدة في تخفيف الضغط على خزينة المؤسسة، ومن ثم في زيادة فعالية هذه الضريبة.

ولتقييم الضريبة على أرباح الشركات نضع الملحوظات الآتية:

- يعمل التخفيض المستمر لمعدل الضريبة على أرباح الشركات في تخفيف العبء الضريبي عن المؤسسة، ومن ثم تعزيز مركزها المالي وتوسيع قدراتها الإنتاجية. إلا أن اعتماد معدل وحيد على المؤسسات جميعها دون تمييز بين القطاعات أو مراعاة لحجم تلك المؤسسات سيخفض من فعالية تلك الضريبة، إذ قد يكون مجحفاً بحق بعض المؤسسات ذات الربحية الضعيفة. لذلك فإن تلك المعاملة قد تؤثر سلباً في بعض المؤسسات ولا تشجعها على مبادرة الاستثمار.

- يشكل المعدل المخفض 12.5 % للأرباح المعاد استثمارها أداة فعالة لتحفيز المؤسسات على التوسع وزيادة حجم الاستثمار.

- إن تسديد هذه الضريبة في شكل ثلاثة تسبيقات سيخفف العبء الضريبي عن المؤسسات، كما أنه يسمح بتمويل دوري ومستمر لخزينة الدولة، ومن ثم احترام مبدأ الملاءمة في التحصيل.

- يعد رفض إدارة الضرائب لبعض التكاليف، وتحديد سقف لتكاليف أخرى، أسلوباً فعالاً في مكافحة التهرب الضريبي. إلا أن تحكم منطق السوق في الأسعار، وانهيار قيمة العملة الوطنية، سيجعل هذا الأسلوب عائقاً أمام توسع المؤسسات كون المبالغ المسموح بخصمها ضعيفة.

3/ الرسم على القيمة المضافة TVA ⁷ :

أسس الرسم على القيمة المضافة في الجزائر بموجب قانون المالية لسنة 1991، بالمقابل ألغي النظام السابق المتمثل من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP) ⁸، والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS) ⁹، وذلك نتيجة المشاكل التي شهدها هذا النظام من حيث تعقده وعدم ملائمته للإصلاحات التي شهدها الاقتصاد الوطني.

إن هذا الرسم (TVA) وحسب تسميته بالقيمة المضافة المنشأة خلال كل مرحلة من مراحل العمليات الاقتصادية والتجارية، وتحدد هذه القيمة المضافة بالفرق بين الإنتاج الإجمالي والاستهلاكات الوسيطة للسلع والخدمات، كما أن الرسم على القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك تجمع من طرف المؤسسة إلى فائدة الخزينة العمومية ليحملها المستهلك النهائي.

يعدّ الرسم على القيمة المضافة أداة ضريبية لعصرنة الاقتصاد الوطني ضريبة حديثة واسعة التطبيق سواء في الدول المتقدمة أو النامية، وذلك لما تتمتع به هذه الضريبة من خصائص هي:

* توسيع مجال التطبيق:

يعدّ مجال تطبيق (TVA) جد واسع إذ يتضمن العمليات الخاضعة لـ (TUGP) و (TUGPS) وعمليات أخرى مثل التجارة بالجملة والمساحات الكبرى ¹⁰ والمهن الحرة. إن توسيع مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة يسمح للدولة بالتحكم أكثر في النشاط الاقتصادي، فضلاً عن الحصول على موارد إضافية مهمة، ومن ثمّ زيادة مردودية هذه الضريبة.

* توسيع مجال الخصم:

⁷ TVA: taxe sur la valeur ajoutée

⁸ TUGP: taxe unique globale à la production

⁹ TUGPS: taxe unique globale sur les prestations de service.

¹⁰ المساحات الكبرى: عبارة على محلات تجارية تباع بالتجزئة، ولها مساحة كبيرة.

يمنح نظام الرسم على القيمة المضافة الخاضعين لهذه الضريبة إمكانية خصم مبلغ الرسم المحمل على مشترياتهم من مبلغ الرسم المستحق على مبيعاتهم، لم يكتفِ مجال ذلك الخصم بالخصم المادي أو المالي كما هو الشأن في (TUGP)، بل تعداه ليشمل أيضاً عمليات القطاعين الإداري والتجاري، علاوةً على العمليات الخاضعة بتأدية الخدمات التي ترتبط بالنشاط الخاضع للرسم على القيمة المضافة.

ويسمح أسلوب الخصم الجديد بعدم عرقلة توسع نشاط المؤسسة بل يشجع المنافسة والمبادلات على المستوى الدولي، ومن جهة ثانية يعمل على ضبط المعاملات التجارية، بحيث يجبر على التعامل بالفواتير التي تشكل الوسيلة الضرورية للاستفادة من حق الخصم.

* تقليص عدد المعدلات:

حسب قانون المالية لسنة 2001 يحتوي نظام الرسم على القيمة المضافة على معدلين فقط عوض 18 معدلاً كما كان سائداً في النظام السابق، يطبق المعدلان على أساس رقم الأعمال غير متضمن للرسم، أما في النظام السابق فكانت تطبق تلك المعدلات على أساس رقم الأعمال متضمناً للرسم، ويترتب على ذلك تخفيف العبء الضريبي.

أدت الخصائص السابقة إلى توسيع الأوعية الضريبية وتخفيض المعدلات بما يعمل على زيادة المردودية المالية ويقلص من محاولات التهرب الضريبي (8).

ويسعى المشرع في تحقيق عدة أهداف من خلال تأسيس الرسم على القيمة المضافة، يمكن تصنيفها في قسمين كما يأتي:

. على المستوى الداخلي:

- تبسيط الضرائب غير المباشرة، وذلك بتعويض (TUGP) و (TUGPS) بضريبة واحدة هي (TVA) مع تقليص عدد المعدلات من 18 إلى 02.
- الإعاش الاقتصادي من خلال تخفيض تكلفة الاستثمارات
- تشجيع الاستثمارات والمنافسة من خلال حيادية الضريبة وشفافيتها.

. على المستوى الخارجي:

- حفز منافسة المؤسسات الجزائرية في الأسواق الخارجية عن طريق إلغاء العبء الضريبي الذي تتحمله المنتجات الوطنية عند تصديرها إلى الخارج.
- إحداث انسجام بين الضرائب غير المباشرة على المستوى المغربي، علماً أن المغرب اعتمد الرسم على القيمة المضافة سنة 1986م، وتونس في سنة 1988م، ومن ثم دفع وتيرة الاتحاد المغربي.
- ويفرض الرسم على القيمة المضافة على أساس رقم الأعمال خارج الرسم بتطبيق معدل عادي 17%، ومعدل مخفض قدره 7%.
- ولتقييم الرسم على القيمة المضافة نضع الملحوظات الآتية:
- يعمل الرسم على القيمة المضافة على تحفيز الاستثمار وتوسيعه بحيث سمح المشرع باسترجاع الرسم على القيمة المضافة المتعلق بمشتريات التجهيزات و وسائل الإنتاج في الشهر نفسه الذي اشترت فيه، أي دون التأخير الشهري.
- لا تؤثر هذه الضريبة في نتيجة المؤسسة، بحيث تؤدي المؤسسة دور الوسيط بين المستهلك النهائي وإدارة الضرائب، كما أنها لا تدرج ضمن تكاليف المؤسسة.
- تعد تقنية الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة أداة فعالة، إذ تسمح للمؤسسة المعفية من الرسم على القيمة المضافة، بتحقيق مشتريات غير متضمنة للرسم على القيمة المضافة، ومن ثم تخفيض تكلفة الاستثمار.
- تسمح هذه الضريبة بتوفير إيرادات كبيرة لخزينة الدولة وعلى مدار السنة، نظراً إلى اتساع تطبيقها، ومواعيد تحصيلها الشهرية.
- مع الميزات السابقة للرسم على القيمة المضافة إلا أننا نسجل النقصان الآتية:
- عدم عدالة هذه الضريبة لأنها نسبية ولا تراعي المقدرة التكلفية للمستهلك.
- مع عدم تأثير الرسم على القيمة المضافة في نتيجة المؤسسة إلا أن خزينة المؤسسة قد تتأثر سلباً، وذلك من خلال التأخير الشهري لاسترجاع الرسم المحمل على مشتريات البضائع والخدمات، أضف إلى ذلك أن دفع الرسم على المشتريات يتم مباشرة عند اقتناء البضاعة، في حين قد يتم البيع على الحساب، وفي هذا الوضع تطرح مشكلة السيولة النقدية على مستوى خزينة المؤسسة.

- يشكل ضعف الوسائل المادية والبشرية لإدارة الضرائب عائقاً أمام فعالية هذه الضريبة، بحيث يسمح لبعض التجار غير النزهاء بالتهرب من الرسم على القيمة المضافة، من خلال تضخيم الرسوم القابلة للاسترجاع باستعمال فواتير شراء وهمية، أو بتخفيض مبالغ المبيعات عن قيمتها الحقيقية.

ثانياً: تقييم مردودية النظام الضريبي:

بعد أكثر من عشر سنوات على تطبيق الإصلاح الضريبي نتساءل عن مدى فعالية الإصلاحات الضريبية، لذلك سنحاول تقييم مردودية النظام الضريبي من خلال عدة مؤشرات على النحو الآتي:

1/ تطور الحصيلة الضريبية:

هدف الإصلاح الضريبي إلى تحسين مستوى المردودية المالية للجباية العادية على حساب الجباية البترولية التي تهيمن هيمنة كبيرة على تمويل ميزانية الدولة (9)، ولمعرفة مدى تحقيق ذلك الهدف، نستعرض تطور حصيلة الجباية العادية والجباية البترولية مع حساب نسبتهما إلى إجمالي الإيرادات الضريبية، حسب الجدول الآتي:

الجدول رقم 2: تطور الجباية العادية و الجباية البترولية خلال المدة: 2004 - 2007
(الوحدة مليار دج)

البيان	2004	2005	2006	2007
الجباية العادية	603.77	664.80	745.56	786.77
الجباية البترولية	1485.76	2267.83	2714	2711
مجموع الجباية	2089.53	2932.63	3459.56	3497.77
الجباية العادية % مجموع الجباية	28.89	22.67	21.55	22.49
الجباية البترولية % مجموع الجباية	71.11	77.33	78.45	77.51

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب

نلاحظ في الجدول السابق ارتفاع الإيرادات الضريبية من 2089.53 مليار دج سنة 2004 إلى 3497.77 مليار دج سنة 2007، إلا أننا نلاحظ هيمنة الجباية البترولية

في الهيكل الضريبي إذ مثّلت في سنة 2007، 77.51 % من إجمالي الإيرادات الضريبية ، لذلك تشكل الجباية البترولية موردا رئيسيا لخزينة الدولة، إلا أن هذا الوضع لا يسهم في فعالية النظام الضريبي، إذ لأنّ تقديرات هذا المورد لا تركز على عوامل داخلية بل هي رهينة عوامل خارجية تتمثل أساسا في أسعار المحروقات التي تخضع للتقلبات السعريّة في الأسواق الدولية، فضلاً عن عدم استقرار الدولار الأمريكي المستخدم بوصفه أداة تسوية في ذلك القطاع ¹¹. كما أن أهم أهداف الإصلاحات الضريبية تكمن في إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية الذي لم يتحقق بعد.

2/ مستوى الضغط الضريبي:

يعدّ الضغط الضريبي من أهم المؤشرات الكمية المستخدمة لتقييم مردودية النظام الضريبي، إذ يبحث عن الإمكانيات المتاحة للاقتطاعات الضريبية لتحقيق أكبر حصة ممكنة دون إحداث ضرر في الاقتصاد الوطني، ويعبر الضغط الضريبي عن العلاقة الموجودة بين الإيرادات الضريبية والثروة المنتجة المعبر عنها بالنتائج المحلي الخام، وقد حدد الاقتصادي الأسترالي كولن كلارك مستوى الضغط الضريبي النموذجي بـ 25 % (10)، و نظراً إلى هيمنة الجباية البترولية، لذلك فإن اعتماد الضغط الضريبي للجباية العادية منسوباً إلى الناتج المحلي الخام خارج المحروقات يكون أكثر دلالة.

الجدول رقم 3: تطور معدل الضغط الضريبي خارج المحروقات في الجزائر خلال المدة 2004-2007 (الوحدة مليار دج)

البيان	2004	2005	2006	2007
الجباية العادية	603.77	664.80	745.56	786.77
الناتج المحلي الخام خارج المحروقات	3830.63	4210.73	4638.33	5216.93
الضغط الضريبي خارج المحروقات %	15.76	15.79	16.07	15.08

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

الديوان الوطني للإحصاء.

نلاحظ في الجدول السابق ضعف مستوى الضغط الضريبي و ذلك مقارنة بالمستوى النموذجي (25 %)، كما أنه يعدّ أقل مما هو سائد في الكثير من الدول بحيث نجده في

¹¹ العوائد النفطية الجزائرية مقومة بالدولار الأمريكي الذي يؤدي دور العملة الدولية.

الدول الصناعية الكبرى لا يقل عن 27 % (11)، وعليه نستنتج عدم مردودية النظام الضريبي بعد الإصلاحات بحيث لم يتمكن تحسين المقدرة التكاليفية للدخل الوطني، وحسب اعتقادنا فإن ذلك الإخفاق ناتج من العوامل الآتية:

- ضعف الإدارة الضريبية في إيجاد الأوعية الضريبية الملائمة ذات المردودية العالية.
- تواضع مساهمة القطاعات خارج المحروقات في الناتج الداخلي الخام، مما انعكس سلباً على مردودية الجباية العادية.
- ضعف الاقتطاعات الضريبية نتيجة انخفاض الدخل الفردي وانتشار ظاهرة التهرب الضريبي.

- انتشار البطالة التي تفوت على الدولة إخضاع فئة كبيرة من أفراد المجتمع.
- ارتفاع حدة التضخم وتدهور قيمة العملة الوطنية، مما يخفض القيمة الحقيقية لحصيلة الضرائب.

ولتحسين مستوى الضغط الضريبي يجب معالجة تلك العوامل التي تتعلق بالجانب الاقتصادي والاجتماعي والضريبي. وتسعى السلطات الضريبية إلى الوصول إلى نسبة 20 % ليس عن طريق زيادة معدلات الضرائب و إنما بفضل توسيع الوعاء الضريبي (12).

3/ مقارنة الإنجازات الفعلية بالتقديرات:

إن مقارنة التحصيل الضريبي الفعلي بالإيرادات الضريبية التقديرية، مؤشراً مهماً لقياس مردودية النظام الضريبي، لذلك نستعرض تطور تلك النسبة خلال المدة 2004-2007 في الجدول الآتي:

الجدول رقم 4: تطور نسبة تنفيذ الجباية العادية خلال المدة: 2004-2007 (الوحدة

مليار دج)

البيان	2004	2005	2006	2007
الجبائية العادية الفعلية (1)	603.77	664.80	745.56	786.77
الجبائية العادية المقدرة (2)	532.30	596.93	610.77	676.11
نسبة التنفيذ 2/1 %	113.42	111.36	122.06	116.36

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب

القوانين المالية للسنوات 2004 - 2007

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن نسبة التنفيذ عرفت تحسناً جيداً إذ تجاوزت بشكل عام 100 % مما يدل على مردودية النظام الضريبي مدة الدراسة. و يمكن تفسير ذلك باتجاه الإدارة الضريبية نحو التحكم التدريجي في الضرائب الجديدة و التكيف مع مقتضيات النظام الجديد. فضلاً عن استقرار الوضع الأمني الذي أسهم في تفعيل أداء الإدارة الضريبية.

4/ مدى استقرار النظام الضريبي الجزائري:

لم يتمكن النظام الضريبي الجزائري تحقيق الاستقرار مما أدى إلى عدم وضوح الرؤية لدى السلطات (13) فضلاً عن تعقد ذلك النظام. في هذا المجال نلاحظ سنوياً صدور تعديلات ضريبية، فقانون المالية لسنة 2004 تضمن 52 إجراءً ضريبياً، وقانون المالية لسنة 2005 تضمن 68 إجراءً ضريبياً، قانون المالية لسنة 2006 تضمن 51 إجراءً ضريبياً وقانون المالية لسنة 2007 تضمن 72 إجراءً ضريبياً. إلا أن هذه التعديلات تضمنت بعض الاتجاهات الإيجابية للنظام و المتمثلة في:

- تخفيض نسبة الضريبة على أرباح الشركات إلى 25 % و 12.5 % للأرباح المعاد استثمارها.
- تخفيض نسبة الاقتطاع العليا للضريبة على الدخل الإجمالي إلى 35% و رفع الحد الأدنى المعفى من الإخضاع إلى 120.000 دج.
- تخفيض معدلات الرسم على القيمة المضافة من أربعة معدلات عند التأسيس إلى معدلين فقط هما: 7 % و 17 %.
- مراجعة التعريفة الجمركية باعتماد ثلاثة معدلات أقصاها 30 %.
- إلغاء ضريبة الدفع الجزافي.
- تخفيض الرسم على النشاط المهني إلى 2 %.
- إلغاء الازدواج الضريبي على المداخل المتأتية من توزيع الأرباح التي أخضعت للضريبة على أرباح الشركات.

- تبسيط النظام الجزافي للضريبة على الدخل من خلال تعويض الضريبة على الدخل الإجمالي، والرسم على القيمة المضافة، والرسم على النشاط المهني بضريبة جزافية وحيدة.

ثالثاً: تحسين فعالية النظام الضريبي الجزائري:

بقصد تحسين فعالية النظام الضريبي الجزائري نضع الاقتراحات الآتية:

- رغم تخفيف العبء الضريبي عن المكلف من خلال تخفيض معظم المعدلات الضريبية إلا أن ذلك غير كافٍ إذ يجب أن تستند طريقة تحديد المعدلات الضريبية إلى دراسات ميدانية حتى تعكس واقع المجتمع الجزائري.

- ضرورة إنشاء لجنة لدى المديرية العامة للضرائب توكل لها مهمة مراجعة التشريع الضريبي قصد تحديد مختلف الثغرات التي يتضمنها النظام الضريبي الجزائري ثم معالجتها.

- إصلاح شامل للإدارة الضريبية وفق المعايير الدولية في الأداء الضريبي (14).

- رغم التعديلات التي عرفها النظام الضريبي الجزائري إلا أننا نعتقد وجود بعض الجوانب تحتاج إلى تعديل التي تتمثل فيما يأتي:

* إعادة صياغة السلم المتصاعد الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي بشكل يقترب من العدالة الضريبية.

* إعادة النظر في تنظيم نظام الاقتطاع من المصدر و توسيع مجال تطبيقه، فمع أهميته في محاربة التهرب الضريبي إلا أن اقتصاره على بعض المداخل يطرح إشكالات حول مدى عدالته، كما أنه يشكل ضغطاً على سيولة المكلف، إذ لا يراعي الوضعية المالية للمكلف المعني، كما أن مواعيد استحقاقه متقدمة جداً ولا ينتظر إلى نهاية السنة.

- ضرورة زيادة فعالية مكافحة التهرب الضريبي من خلال توفر إرادة سياسية قوية لمكافحة التهرب و نشر الوعي الضريبي.

- ضرورة توفير الاستقرار السياسي والاقتصادي إلى جانب تطهير الإدارة من العراقل والبيروقراطية والمحسوبية، علاوة على ذلك يجب توفير بيئة ملائمة للاستثمار من خلال توفير جميع الهياكل القاعدية الضرورية لإقامة الاستثمار، مع ضرورة وجود مصادر للتمويل بالمواد الأولية وتوفير اليد العاملة المؤهلة.

- العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط الضريبة وتحصيلها.
- ضرورة الإعلان عن عفو ضريبي شامل يسمح للمتهربين وأصحاب النشاطات غير الشرعية بالانتظام لدى إدارة الضرائب، وإعادة جدولة الضرائب المترتبة عليهم لصالح النظام الضريبي.
- تحسين الموارد البشرية والتقنية لإدارة الضرائب، وفي هذا المجال نلج على ضرورة تعميم الإعلام الآلي على الإدارات الضريبية جميعها.
- تبسيط قانون الضرائب وإجراءات تنفيذه، حتى يسهل على المكلف فهم ذلك القانون ومن ثم احترامه.
- إعادة النظر في أجور موظفي مصلحة الضرائب، وذلك لتحفيزهم على رفع مردودية العمل وإبعادهم عن إغراءات الممولين.
- رفع مستوى موظفي جهاز الضرائب، من خلال تكوين متخصص في الضرائب والذي يعمل على رفع مستوى تأهيل تلك العناصر وتدريبها، مع وضع برنامج تكوين دوري قصير المدى لتلك العناصر كلما كان جديد في الميدان الضريبي.
- إقامة تعاون مستمر بين إدارة الضرائب ومختلف الإدارات الحكومية، وينتج عن هذا التعاون تزويد إدارة الضرائب بما تحتاجه من معلومات وتوضيحات عن نشاط المكلفين.
- اللجوء إلى التعاون الدولي في إطار تبادل المعلومات التي تفيد في الكشف عن الوضعية المالية للمكلف. ويتم ذلك من خلال عقد اتفاقات دولية لمكافحة التهرب الضريبي.

الخاتمة:

يندرج الإصلاح الضريبي الجزائري ضمن سياق دولي عرف بإصلاح الأنظمة الضريبية لعدة دول، كما عدّ أداة لتحقيق التجانس والتكامل الاقتصادي في إطار اتحاد المغرب العربي، أما على المستوى الوطني، فعمل على تمكين المؤسسة التكيف مع مستلزمات اقتصاد السوق. ويشكل إصلاح النظام الضريبي خطوة مهمة نحو ترشيد ذلك النظام وعقلنة جباية المؤسسة، بحيث تعدّ الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة، أكثر تكيفا مع واقع المؤسسة مقارنة بالنظام السابق. وقد عمل النظام الضريبي الجديد على توسيع الحقل الضريبي، بحيث أصبح

يمس أكبر شريحة ممكنة من المكلفين مع تخفيف العبء الضريبي لكل مكلف، وهو ما يعرف بالتوسع الأفقي للنظام الضريبي. ورغم ذلك التطور المهم الذي شهده النظام الضريبي إلا أنه لا يزال يحتاج إلى مراجعة، وفي هذا السياق نضع الملحوظات الآتية:

- تزامنت الإصلاحات الضريبية مع المرحلة التي عرف فيها الاقتصاد الجزائري تصحيحاً هيكلياً، كما عرف فيها الوضع الأمني تدهوراً خطيراً مما أثر سلباً في مردودية هذه الإصلاحات.

- رغم تخفيف العبء الضريبي من خلال تخفيض معظم المعدلات الضريبية، إلا أن تلك المعدلات لا تستند إلى دراسات ميدانية، لذلك فهي لا تعكس واقع المجتمع الجزائري.

- عدم إدخال إصلاح شامل للإدارة الضريبية، رغم أنها تعاني من عدة نقائص ذات الصبغة الكمية والكيفية. لذلك تتقلص فعالية الإصلاح الضريبي إن لم يتزامن معه إصلاح الإدارة الضريبية.

- تخسر الخزينة العمومية سنوياً قيمة تتجاوز مئة مليار دينار جزائري، نتيجة التهرب و الغش الضريبي، الذي يعد نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي.

- استمرار هيمنة الجباية البترولية على ميزانية الدولة رغم الإصلاحات الضريبية والتحفيزات الجبائية الممنوحة في إطار قانون الاستثمار لسنة 1993.

- إن معظم التشريعات الموضوعة في إطار الإصلاحات الضريبية لم تحقق الأهداف المنشودة نظراً إلى وجود عوامل أخرى اقتصادية واجتماعية وسياسية لا يمكن للمشروع الجبائي التأثير فيها.

الهوامش

- 1- Ahmed Sadoudi , la réforme fiscale, annales de IEDF, sans Numéro, Alger, ANEP, 1995, p 90.
- 2- BOUDERBALA Abdou, la réforme fiscale (évaluation et perspectives), mutation revue éditée par la chambre nationale de commerce (CNC), N°7, 1994, P 20.
- 3- Fiscalité directe, actes du séminaire organisé par: D.G.I. en collaboration avec FM I, 1993, P 188.
- 4- Ainouche Mohand Cherif , l'essentiel de la fiscalité algérienne, Alger , HIWARCOM , 1993 , p 209.
- 5- Ministère des Finances, D.G.I, bulletin des Services Fiscaux N°12, 1995, P 23.
- 6- Jean-luc Mathieu, la politique fiscale, paris, economica, 1999, p 15.
- 7- Ainouche Karima, Ainouche Mohand Cherif , la réforme des Impôts sur le revenu: une nouvelle approche pour un meilleur rendement, revue finances et développement au Maghreb , N° 9, 1991, p 55.
- 8- قدي عبد المجيد، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص 155.
- 9 - Ministère des finances [1999], Rapport final du commission national d'évaluation du système fiscal algérien , 1999 , p 22.
- 10 - البطريق يونس أحمد، النظم الضريبية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1998، ص 91.
- 11- قدي عبد المجيد، النظام الجبائي الجزائري و تحديات الألفية الثالثة ، مداخلة في الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة البليدة 20 - 21 ماي، الجزائر، 2002.
- 12- تومي صالح، راضية بختاش، أثر الجباية على النمو الاقتصادي في الجزائر، مجلة دراسات اقتصادية، العدد السابع، مركز البصيرة للبحوث و الدراسات الإنسانية، الجزائر، 2006، ص 21.
- 13- قدي عبد المجيد، النظام الجبائي الجزائري و تحديات الألفية الثالثة ، مرجع سابق.
- 14- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، الجزائر، دار هومة، 2003، ص 166.

المراجع

- 1- البطريق يونس أحمد، النظم الضريبية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1998.
- 2- تومي صالح، راضية بختاش، أثر الجباية على النمو الاقتصادي في الجزائر، مجلة دراسات اقتصادية، العدد السابع، مركز البصيرة للبحوث و الدراسات الإنسانية، الجزائر، 2006.
- 3- قدي عبد المجيد، النظام الجبائي الجزائري و تحديات الألفية الثالثة، مداخلة في الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة البليدة 20 – 21 ماي، 2002.
- 4- قدي عبد المجيد، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003.
- 5- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، الجزائر، دار هومة، 2003.
- 6- وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2002.
- 7- وزارة المالية، قانون رقم 03-22 المتضمن قانون المالية لسنة 2004.
- 8- وزارة المالية، قانون رقم 04-21 المتضمن قانون المالية لسنة 2005.
- 9- وزارة المالية، قانون رقم 05-16 المتضمن قانون المالية لسنة 2006.
- 10- وزارة المالية، أمر رقم 06-04 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2006.
- 11- وزارة المالية، قانون رقم 06-24 المتضمن قانون المالية لسنة 2007.
- 12- وزارة المالية، قانون رقم 07-12 المتضمن قانون المالية لسنة 2008.
- 13-Ahmed Sadoudi , la réforme fiscale, annales de IEDF, sans Numéro, Alger, ANEP, 1995.
- 14-Ainouche Mohand Cherif , l'essentiel de la fiscalité algérienne, Alger HIWARCOM, 1993.
- 15- Ainouche Karima, Ainouche Mohand Cherif , la réforme des Impôts sur le revenu: une nouvelle approche pour un meilleur rendement, revue finances et développement au Maghreb, N° 9, 1991.

- 16-Ben Salah Zamrani , la fiscalité face au développement économique et social du Maroc, édition la porte, Rabat , 1981.
- 17-BOUDERBALA Abdou , la réforme fiscale (évaluation et perspectives), mutation revue éditée par la chambre nationale de commerce (CNC), N°7 , 1994.
- 18 -Fiscalité directe , actes du séminaire organisé par: D.G.I. en collaboration avec FM I, 1993.
- 19- Jean-luc Mathieu , la politique fiscale, paris, economica , 1999.
- 20 - Ministère des Finances, D.G.I, bulletin des Services Fiscaux N°12, 1995.
- 21- Ministère des finances , Rapport final du commission national d'évaluation du système fiscal algérien , 1999..