

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد البشير الإبراهيمي - برج بوعريريج -  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

شعبة: علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

من إعداد الطالبتين:

✓ عيسي آمال

✓ ميهوبي لوبيزة

بعنوان

الضغط الجبائي وأثره على فعالية النظام الجبائي الجزائري

دراسة للفترة 2015-2020

أمام اللجنة المناقشة المكونة من:

الرتبة	الأستاذ
رئيسا	صدراقي عدلان
مشرفا و مقرا	بزة صالح
مناقشا	بلفرور الزهرة

السنة الجامعية: 2020-2021

## الإهداء

إلى صاحب السيرة العطرة، والفكر المُستنير؛  
فلقد كان له الفضل الأوّل في بلوغي التعليم العالي  
والذي الحبيب، أطال الله في عُمره.  
إلى من وضعتني على طريق الحياة، وجعلتني رابط الجأش،  
وراعتني حتى صرت كبيرًا  
أمي الغالية، طيّب الله ثراها.  
و إلى روح جدي الطاهرة رحمة الله عليه و أسكنه فسيح جنانه  
و إلى جدي و جدتي أطال الله في عمرها  
إلى إخوتي؛ من كان لهم بالغ الأثر في كثير من العقبات والصعاب  
سميرة، رزيقة، بلال، أسامة  
و الكتاكيت :تاج الدين، وسيم، أمين

دون أن أنسى رفيقات دربي :لينة، فايذة، رندة، دنيا، إيمان  
و رفيقتي في عملي هذا خطوة بخطوة: لويذة  
إلى جميع من لم يتوانوا في مد يد العون لي.

## أمال

## الإهداء

الحمد لله الذي نفتح بحمده الكلام و الحمد لله الذي حمده أفضل ما جرت به الأقلام  
سبحانه لا نحصي له ثناءا عليه هو كما أثنى على نفسه وهو ولي كل إنعام.  
و الحمد لله الذي فاوت بحكمته بين المخلوقات، و رفع المؤمنين الذين أتوا العلم  
درجات، وأشهد أن لا إله إلا الله وحده لا شريك له، وأشهد أن محمد عبده و  
رسوله، الذي بلغ العلى بكماله كشفى الدجى بجماله كملت جميع خصاله، صلوا  
عليه و آله اللهم صلي على محمد و على آله و صحبه الذين هم أبر الخلق قلوبا، و  
أغزرهم علوما وأكملهم حزما و عزما، وسلم تسليما، ثم أما بعد :

أهدي هذا العمل :

إلى من أستمل \* منهما قوتي واستمراريتي، من ألبساني ثوب مكارم الأخلاق  
والأدب و سهرا وتعبا وتحملا مشاق الحياة من أجل راحتي وهنائي من كانوا قدوة  
أقتدي بها، إليك :أمي و أبي العزيزان حفظكما الله وأطال لنا في عمركما و إلى  
جميع الإخوة والأخوات، و كذا جميع الأهل .  
و إلى جميع الأصحاب و الرفقاء، بدون استثناء، و إلى كل من يكون لي المحبة  
والتقدير...

إلى زملائي في الدراسة وفقهم الله جميعا.  
إلى من أنار لي الطريق في سبيل تحصيل ولو قدر بسيط من المعرفة أساتذتي  
الكرام.

إلى شهداء وأبناء الشعب الفلسطيني حماة المسجد الأقصى والأرض المطهرة.



## شكر و التقدير

« و ما بكم من نعمة فمن الله »

الحمد لله الذي أعانني على تقديم هذا العمل ووضع في سبيلي من ساعدي دوماً  
بخل

أتوجه بالشكر و الإمتنان إلى أستاذي و مرشدي بزة الصالح الذي لولا نصائحه  
وتوجيهاته ما كان ليرى هذا البحث النور .

كما أشكر الأساتذة الكرام الذين قدموا لنا الكثير خلال المشوار الدراسي .

وكافة أساتذة كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير

أمال\_لويزة



## الملخص

من خلال دراسة الضغط الضريبي والفعالية الضريبية-حالة الجزائر- نخلص إلى أن معدل الضغط الضريبي يعتبر من أهم المؤشرات الكمية المعتمدة لتقييم الضرائب على مستوى الاقتصاد، كونه يمثل جملة ما تحدته السياسة الضريبية من تأثير على سلوك الأفراد في المجتمع وتعديل خططهم (الاستهلاك، الادخار والاستثمار)، كما يعبر كذلك عن الجهد المبذول من طرف الدولة و بمقارنته بمؤشر الجهد الضريبي-الفارق بين ما هو مقدرو فعلي- نستطيع معرفة إمكانية زيادته من عدمها.

تكمن الفعالية الضريبية في مدى تحقيق الضرائب للأهداف المحددة عند فرضها ، وبذلك لا يمكن القول أن الضريبة المطبقة في الجزائر تتسم بالقدر الكافي من الفعالية مقارنة بالأهداف الرامية إلى النهوض بالجباية العادية بما يضمن توازن الميزانية ، وأمام زيادة المبادلات الإلكترونية غير المادية يصعب الحديث عن الفعالية الضريبية، وتبقى المحاولات المنفردة لكل دولة غير ناجحة مما يستلزم تصميم نظام ضريبي إلكتروني دولي قصد محاربة التجاوزات القائمة تحت شعار العوامة والتي عادة ما تنعكس سلبا على المردودية الضريبية و بالتالي فعاليتها.

**الكلمات المفتاحية: الضغط الضريبي، الفعالية الضريبية، الناتج الوطني الخام، الاقتطاعات الضريبية .**

# فهرس المحتويات

## فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
	الإهداء
	الشكر
	الملخص
I	فهرس المحتويات
III	فهرس الأشكال و الجداول
أ-د	المقدمة العامة
	الفصل الأول:الضغط الضريبي
05	تمهيد
06	المبحث الأول: ماهية الضغط الضريبي و أنواعه
06	المطلب الأول: مفهوم الضغط الضريبي
07	المطلب الثاني:الضغط الضريبي و بعض المفاهيم القريبية
09	المطلب الثالث: الضغط الضريبي في الفكر المعاصر
12	المبحث الثاني: معايير قياس الضغط الضريبي و صعوبات القياس
12	المطلب الأول: قياس الضغط الضريبي
13	المطلب الثاني: صعوبات قياس الضغط الضريبي
15	المبحث الثالث: معدل الضغط الضريبي الأمثل و عوامل تحديده
15	المطلب الأول: معدل الضغط الضريبي الأمثل و منحني لافر
17	المطلب الثاني: معايير تحديد الضغط الضريبي الأمثل
18	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على مستوى الضغط الضريبي
21	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني: الفعالية الضريبية
22	تمهيد
23	المبحث الأول: ماهية فعالية النظام الضريبي
23	المطلب الأول: مفهوم الفعالية الضريبية
25	المطلب الثاني: مؤشرات قياس فعالية النظام الضريبي
27	المطلب الثالث: تحسين فعالية النظام الضريبي
28	المبحث الثاني: معوقات النظام الضريبي
28	المبحث الأول: جمود النظام الضريبي
30	المطلب الثاني: تحديات تقليدية التي تواجه النظام الضريبي

31	المطلب الثالث: تحديات معاصرة التي تواجه النظام الضريبي
34	المبحث الثالث: مقومات فعالية النظام الضريبي
34	المطلب الأول: مرونة النظام الضريبي
35	المطلب الثاني: كفاءة الإدارة الضريبية
36	المطلب الثالث: التحفيز الجبائي
38	خلاصة الفصل الثاني
	الفصل الثالث: الجانب التطبيقي
39	تمهيد
40	المبحث الأول: دراسة تحليلية لمستويات العبء الضريبي
40	المطلب الأول: تحليل تطور بنية الإيرادات العامة في النظام الضريبي الجزائري
41	المطلب الثاني: مستويات العبء الضريبي في النظام الضريبي الجزائري
42	المطلب الثالث: تطور العبء في الجباية العادية
42	المبحث الثاني: قياس الضغط الضريبي لدى الفرد
43	المطلب الأول: نسبة الإقتطاع الضرائب من دخل الفرد
47	المطلب الثاني: متوسط الضغط الضريبي الفردي
48	المبحث الثالث: الضغط الضريبي في دول الجوار
48	المطلب الأول: الضغط الضريبي في المغرب 2015-2020
49	المطلب الثاني: الضغط الضريبي في تونس 2015-2020
50	المطلب الثالث: الضغط الضريبي في الجزائر 2015-2020
53	خلاصة الفصل الثالث
54	خاتمة
55	قائمة المراجع



# فهرس الجداول و الأشكال

## فهرس الجداول

صفحة	العنوان	رقم الجدول
05	مقارنة بين الضغط الضريبي و بعض المفاهيم القريبة	01
37	نسبة مساهمة الجباية في إجمالي الإيرادات العامة للفترة 2015-2020	02
38	تطور العبء الضريبي الإجمالي و العبء الضريبي خارج قطاع المحروقات خلال 2015-2020	03
40	تطور العبء الضريبي في الجباية العادية 2015-2020	04
41	مختلف الضرائب التي يدفعها موظف عمومي	05
43	مختلف الضرائب التي يدفعها تاجر يخضع لنظام الربح الحقيقي	06
44	مختلف الضرائب التي يدفعها تاجر يخضع لنظام جزائي	07
45	مختلف الضرائب التي يدفعها تاجر في السوق السوداء	08

## فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
11	منحنى لافر	01

# المقدمة

## مقدمة :

مثلت الضريبة خلال فترات طويلة العنصر الأساسي في الأعمال والدراسات العلمية المالية وذلك لكونها من جهة إحدى أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة و أحد وسائل تحقيق أهدافها الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية المتعلقة بفرضها أو بآثارها، وأداة مهمة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية و السياسية، وقد أضحت اليوم جزء مهم من السياسة المالية للدولة تستخدمها في فترات الرواج والانكماش من أجل تحقيق استقرارها المالي والاقتصادي، فأحيانا ترفع معدلات الضرائب أو توسع في أوعيتها من أجل تحسين مردودية نظامها الجبائي، ما قد يؤثر سلبا على المقدرة التكلفة للمكلفين، ويرفع من معدلات الضريبة الذي ينجر عنه في نهاية المطاف ضعف كفاءة الأداء الجبائي، وتدني مستوى النشاط الاقتصادي على المدى الطويل نتيجة ارتفاع مستويات الضغط الجبائي.

لقد حاول الكثير من الاقتصاديين تحديد المعدل الأمثل للضغط الضريبي الذي لا يجب تجاوزه، وهذا منذ الفيزيوقراط الذي نادوا بأن لا يتعدى الإقطاع الضريبي معدل 20% من دخل المكلف، أو كما هو الحال لبعض الاقتصاديين الكلاسيكين أمثال "برودون" الذي يحدد معدل الإقطاع الضريبي بـ 10% وعند المحدثين فقد حدده COLLIN CLARK بـ 25% من الدخل القومي.

إن الضريبة المنخفضة يمكنها أن تنعش الاقتصاد، و برفع معدلاتها يمكنها أن تحقق مردودية ملائمة، لكن تحدي عتبة معينة للضغط الضريبي يعود سلبا على الموارد المالية وعلى الاقتصاد، ولقد وضع الإقتصادي الأمريكي " آرثر لافر " Arether lefer ذلك من خلال المنحنى المنسوب لاسمه. " منحنى لافر " والذي فحواه " كثرة الضريبة تقتل الضريبة " TROP D'IMPOT TUE L'IMPOT أي تعدى الضغط الضريبي لعتبة معينة، يمكن أن يخفض الموارد المالية.

## إشكالية الدراسة:

مما سبق يمكن صياغة الإشكالية على من خلال التساؤل الرئيسي التالي:

ما هو حجم الضغط الجبائي في الجزائر، وكيف يؤثر على فعالية النظام الجبائي؟

للإجابة على هذا التساؤل قمنا بطرح بعض التساؤلات الفرعية:

- ما مفهوم الضغط الضريبي؟ وكيف يتم قياسه؟ وما يتمثل أثره؟

- ما المقصود بالفعالية الضريبية؟

- فيما تتمثل أنواع الضغط الضريبي؟

- ماذا نقصد بالضغط الضريبي الأمثل؟
- ما هي أهم التعديلات الجبائية للفترة ما بين 2015-2020.

#### فرضيات الدراسة:

للإجابة على التساؤلات السابقة يمكن طرح الفرضيات التالية:

- الضغط الضريبي هو نسبة الاقتطاع الضريبي إلى بعض المؤشرات الاقتصادية.
- معدل الضغط الجبائي في الجزائر مرتفع، مما يؤثر على فعالية النظام الجبائي.

#### أهمية الدراسة:

يستمد البحث أهميته من المكانة التي يحتلها حساب الضغط الضريبي والذي من خلاله يتم التحكم في معدلات الضريبة. كم أن ارتفاعه لمستوى معين يؤثر على فعالية النظام الجبائي .

#### أهداف الدراسة:

الهدف من هذه الدراسة هو معرفة الضغط الضريبي للفرد الجزائري وكذا الضغط الضريبي الوطني خلال فترة الدراسة 2015-2020.

- معرفة أهم المشاكل التي تواجه قياس الضغط الجبائي بالجزائر.
- معرفة أثر الضغط الجبائي على فعالية النظام الجبائي.

#### أسباب اختيار الموضوع:

- الموضوع ذو صلة بمجال تخصصي وهو المحاسبة والجبائية المعمقة.
- تقدير حجم الضغط الجبائي في الجزائر.

#### منهج الدراسة:

سوف نعتمد في دراستنا على المنهج الوصفي في إبراز الجوانب المفاهيمية للضغط الضريبي والفعالية الضريبية، والمنهج التحليلي في قياس أثر الضغط الضريبي على فعالية النظام الجبائي.

#### حدود الدراسة:

سوف تكون دراستنا للفترة الممتدة من سنة 2015 إلى سنة 2020، وتخص النظام الجبائي الجزائري.

## الإطار العام للدراسة:

مقدمة

الفصل الأول: مقارنة فكرية حول الضغط الضريبي والفعالية الضريبية

الفصل الثاني: قياس الضغط الضريبي في الجزائر الفترة 2015-2020

الفصل الثالث: أثر الضغط الجبائي على فعالية النظام الجبائي

الخاتمة

الدراسات السابقة:

- 1 - دراسة الباحث: حميد بوزيدة والموسومة ب: الضغط الضريبي في الجزائر، مقال في مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 04: وقد تناول الباحث دراسة مستويات الضغط الضريبي الإجمالي ومشاكله و مردوديته خارج قطاع المحروقات كما قام بدراسة ما يتحمله الفرد من الضغط الضريبي و مستوى الأمل للضغط الضريبي كما امتدت دراسته من 1996\_2003 من أهم النتائج التي توصل إليها نجد انخفاض في مردودية مستوى الضغط الضريبي خارج المحروقات و تفعيل النظام الضريبي للحد من التهرب و الغش الضريبي من أجل التخفيف من خسائر الخزينة العمومية
- 2\_ دراسة الباحث زهير بن دعاس؛ حدود قياس الضغط الجبائي في الجزائر؛ مقال في مجلة الغاوم الإنسانية؛ العدد 01 و قد تناول الباحث كل ما يتعلق بالإطار النظري للضغط الضريبي و تحليل الإيرات الجبائية في الجزائر و مكانة و مساهمة الجباية العادية من إيرادات الدولة؛ و تناول أيضا قياس الضغط الضريبي بالمعنى الضيق؛ و بالمعنى الواسع و باستبعاد كلي لقطاع المحروقات؛ كما امتدت دراسته من 2000-2017 و من أهم النتائج المتوصل إليها نسبة مساهمة الجباية البترولية في تركيبة الناتج الداخلي الخام، و حتى لا يسقط الاقتصاد يجب العمل على إرساء دعائم تحقيق كفاءة النظام الضريبي من خلال تبسيط الهياكل الضريبية و توسيع قاعدة التحصيل
- 3\_ دراسة الباحث ناصر مراد؛ بن عياد سمير شروط فعالية النظام الضريبي الجزائري مقال محلة دراسات جبائية؛ العدد 03 و قد تناول الباحثين العقبات التي تواجه فعالية النظام الجبائي و مقومات نجاحه؛ و أهم أساليب لفرض الضريبة و تكيفها مع الواقع المعاش مع بعض اقتراحات لتحسين فعالية النظام الجبائي.
- 4\_ زارب نعيمة؛ بوعبرية سهام ليزا؛ تقييم فعالية النظام الضريبي الجزائري؛ مذكرة لنيل شهادة ماستر؛ بكلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارية؛ المركز الجامعي لعين تموشنت بلحاج بوشعيب لسنة 2015-2016

تم تناول الإطار المفاهيمي لكل من النظام الضريبي و السياسة الضريبية؛ تطور الإقتصاد الجزائري و اصلاح النظام الضريبي و تقييم مردودية النظام الضريبي و في الأخير تم التطرق إلى فعالية تقييم النظام الضريبي في الجزائر.

كل هذه الدراسات تختلف عن الدراسة التي سوف نقوم بها من حيث المدة الزمنية، و كذا لم تقس الضغط الضريبي لدى الفرد الجزائري، الضغط الضريبي في الفكر المعاصر و العوامل المؤثرة عليه أما في جانب فعالية النظام الضريبي لم يتطرقوا إلى جمود النظام الضريبي، و كذا كفاءة الإدارة الضريبية. و أيضا لم يدرسوا الضغط الضريبي و تأثيره على النظام الجبائي الذي هو موضوع دراستنا. أما الجانب التطبيقي هو يختلف عن كل الدراسات السابقة .

الفصل الأول:

الضغط الضريبي في الجزائر



### تمهيد:

تطور مفهوم الدولة و توسعت وظائفها و لاسيما نتيجة الأزمات الاقتصادية التي شهدها العالم أثناء الأزمة الاقتصادية العلمية (1929-1931) فانقلت من الدولة الحارسة التي تنحصر مهامها في الدفاع و الأمن و تحقيق العدالة بينما تركت للفعالية الفردية مختلف أوجه النشاط الاقتصادي في ظل الدولة الراعية المتدخلة في نواحي الحياة الاقتصادية و الاجتماعية لتأمين الاستقرار و التوازن الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي و دفع عملية التنمية و التطور من خلال استخدامها لسياسات مالية و اقتصادية مختلفة تؤثر في النشاط الاقتصادي و السياسي و الاجتماعي و نتيجة لذلك ازدادت حاجة الدولة إلى مصادر تمويل جديدة لتلبية الوظائف المتطورة .

و تعد الضرائب من أهم الأدوات المالية التي تساعد الدولة في تأمين تلك الموارد و توجيهها وفقا للسياسات المالية و الاقتصادية لتحقيق الأهداف المرسومة مسبقا فلم تعد الضريبة وفقا لذلك غاية بحد ذاتها وإنما وسيلة نسعى الدولة من خلالها في تطبيق سياستها الداخلية و تحقيق غايتها الاجتماعية و أهدافها الاقتصادية.

و تعرّف الضرائب حسب الدكتور ناجي التوني (خبير في صندوق النقد العربي) بأنها مساهمة إلزامية بدون مقابل مباشر يتم فرضها على الأفراد و الممتلكات و المؤسسات بغرض دعم الإنفاق العام، و قد تعددت أنواع الضرائب و تعددت أيضا وظائفها من إعادة توزيع الدخل و تحقيق الاستقرار الاقتصادي و تحفيز الادخار و توجيه الأنماط الاستهلاكية و الاقتصادية في الدولة علاوة على دورها الأساسي المتمثل في تمويل الإنفاق العام.

و من أهم المؤشرات التي تعتمد لتقييم الضرائب على المستوى الاقتصادي الوطني معدل الضغط الضريبي الذي سنتطرق إلى أبرز جوانبه في الفصل الأول من بحثنا المتضمن

المبحث الأول- ماهية الضغط الضريبي و أنواعه:

يعتبر الضغط الضريبي من بين المفاهيم و المؤشرات التي أثارت انتباه الاقتصاديين إذا يسمح بتقدير و تتبع الآثار التي يحدثها النظام الضريبي على الحياة الاقتصادية للدولة المعنية.

**المطلب الأول- مفهوم الضغط الضريبي:**

في هذا المطلب سنتناول تعريف الضغط الضريبي من عدة جوانب اقتصادية وتعريف معدل الضغط الضريبي و أنواعه  
**أولاً - تعريف الضغط الضريبي:** سوف نتطرق الى تعريف الضغط الضريبي من وجهات نظر مختلفة .

معدل الضغط الضريبي هو ذلك التأثير الذي تحدثه السياسة الضريبية كجزء من السياسة الاقتصادية على الإنفاق الاستهلاكي و الادخار و الاستثمار<sup>1</sup>

يعرف الضغط الضريبي بأنه: التغيرات الاقتصادية و الاجتماعية التي تحيط بمعالم المجتمع بصورها كافة نتيجة فرض الضرائب و التي تختلف من مجتمع إلى آخر تبعاً لحجم الاستقطاع الضريبي في هذا المجتمع و التركيب الفني للنظام الضريبي.<sup>2</sup>

من هذا التعريف حدوث تغيرات تطراً على جميع نواحي حياة المكلفين التي يثيرها فرض الضرائب ،حسب الفقه المالي يراها تتمثل في ثلاث تغيرات و هي:

\_\_ تغيرات الإرادية : نتيجة اختلال في الكيان الضريبي قد تؤدي إلى إحداث تناقض لأهداف السياسة الضريبية أو الأسس العلمية والفنية لإخضاع الضريبي

\_\_ التغيرات المقصودة: أي التغيرات التي يهدف النظام الضريبي أو السياسة الضريبية إلى تحقيقها

\_\_ التغيرات التلقائية : وهي التي تتولد تلقائياً عن غيرها من التغيرات المقصودة أو الإرادية نتيجة فرض الضرائب

و يعتبر مستوى الضغط الضريبي عن نسبة الاقطاع الضريبي على بعض المقادير الاقتصادية و التي تكون في العادة:

\_\_ الناتج المحلي الخام

\_\_ الناتج الوطني الخام

\_\_ مجموع الاقطاعات العامة

**ثانياً- أنواع الضغط الضريبي:** يتم حساب الضغط الضريبي إما على المستوى الكلي باستعمال المجمعات الاقتصادية الكلية، وإما على المستوى الجزئي (الفرد أو المؤسسة ) باستعمال المقادير الجزئية التي تخص المؤسسة أو الفرد على حد سواء.

**1 - الضغط الضريبي الفردي:** يعتبر الضغط الضريبي الفردي، مقاساً لما يتحمله الفرد من الضرائب، لا من حيث المبلغ فحسب، وإنما لأهمية هذا المبلغ المقتطع من دخله، و ما يليه من إشباع لحاجات الفرد المختلفة، لأن متوسط دخل الفرد

<sup>1</sup> عبد المنعم فوزي، النظم الضريبية، دار النهضة، بيروت، 1973، ص 128

<sup>2</sup> الدكتور محمد الحلاق، التشريع الضريبي، الجامعة الافتراضية السورية، 2018، ص 25

هو الذي يظهر الوضعية المعيشية، و المستوى العام لإنفاق<sup>1</sup>.

تستهدف الدولة و الجماعات المحلية موارد الشخصية للفرد أو مؤسسة باقتطاعات في شكل ضرائب أو رسوم و تشكل هذه الاقتطاعات مساهمات و أيضا تضحية المكلف بمبلغ من دخله و يحسب الضغط الضريبي الفردي أخذ بعين الاعتبار دخل المكلف بالضريبة و مقدار الضريبة التي تضاف إليها الاقتطاعات الإجبارية، و هذا وفقا للعلاقة التالية :

$$PFI = \frac{I}{R}$$

**PFI**: الضغط الضريبي الفردي

**I**: حجم الضرائب المقتطعة

**R**: الدخل الفردي

كما يجدر بنا بأن الضرائب الغير المباشرة مثل ضرائب الاستهلاك، لا تأخذ بعين الاعتبار عند حساب الضغط الضريبي الفردي، و ذلك لصعوبة حسابها لأنها تكون متضمنة في السعر.

**2- الضغط الضريبي الإجمالي**: في هذا الإطار نأخذ بمجملة الإيرادات الضريبية المحصلة للدولة و الجماعات المحلية بما في ذلك الاقتطاعات الإجبارية من طرف صناديق الضمان الاجتماعي، و على ضوء هذا إذا رمزنا **I**، الإيرادات الضريبية للضغط الضريبي الإجمالي، و الدخل القومي معبرا عليه بالنتائج الداخلي الخام **PIB**<sup>2</sup>

$$PFG = \frac{I}{PIB}$$

**المطلب الثاني - الضغط الضريبي و بعض المفاهيم القريبة :**

من أهم المفاهيم القريبة الجهد الضريبي العبء الضريبي و الطاقة الضريبية

**أ\_ الجهد الضريبي**: هو الإيرادات الضريبية المتحققة (العبء الضريبي الفعلي) نسبة إلى الطاقة الضريبية المقدرة (العبء الضريبي الأمثل). هذا و يعبر الجهد الضريبي عن المدى الذي يتحمله المجتمع على شكل ضرائب، أو الكم الذي استغلته الدولة من الطاقة الضريبية للمجتمع. و يتم احتسابه على النحو التالي:<sup>3</sup>

$$\frac{\text{العبء الضريبي}}{\text{الطاقة}} = \text{TE الجهد الضريبي}$$

يعبر هذا المؤشر عن مدى استغلال الدولة الطاقة الضريبية في المجتمع على شكل ضرائب. و عند تجاوز الجهد الضريبي الواحد صحيح فإن الضرائب المدفوعة فعلا تفوق الطاقة الضريبية للمجتمع و تعبر عن حدوث حالة (الإرهاق الضريبي) و تختلف درجتها تبعا لإبتعادها أو قربها عن الواحد الصحيح.

<sup>1</sup> حميدة بوزيدة، الضغط الضريبي في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا عدد 04، جامعة الجزائر بومرداس، ص291

<sup>2</sup> رحال ناصر، الضغط الضريبي كحافز للنهوض و الغش الضريبي، مجلة الواحات للبحوث و الدراسات العدد 18، الوادي 2013، ص 239

<sup>3</sup> أحمد الماحلي، تقدير الطاقة و الجهد الضريبي في الأردن: دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 43، الملاحق 1، الأردن، جويلية 2016، ص 455

ب\_ العبء الضريبي: «Musgrave» و مسجريف **Bent Hansen** يعرف هانسن العبء الضريبي بأنه التغيرات الناشئة عن فرص الضريبة على توزيع الدخل، حيث ينتج عن فرص الضرائب آثار على استخدامات الموارد الاقتصادية و على الإنتاج الوطني و على توزيع الدخل، حيث يعتبر من الآثار الاقتصادية للضرائب الأثر الأول و الثاني (استخدامات الموارد و الإنتاج الوطني) و أما الأثر الثالث (توزيع الدخل) فيخص اصطلاح العبء الضريبي.<sup>1</sup>

و قصد قياس العبء الضريبي نكون أمام معيارين:

- **العبء الضريبي المطلق**: عبارة عن ذلك الجزء من الحصيلة الضريبية عن مدة معينة و الذي استقر نهائيا فيذمة الممول، أي كمية الأموال التي تحملها الممول الفعلي للضريبة خلال فترة معينة.

$$\text{العبء الضريبي المطلق} = \frac{\text{الحصيلة الفطرية التي تحملها القطاع فعلا}}{\text{عدد أفراد}}$$

- **العبء الضريبي النسبي**: عبارة عن العبء الضريبي المطلق منسوباً إلى المقدرة التكلفة للمول.

$$\text{العبء الضريبي النسبي} = \frac{\text{العبء للضريبي المطلق}}{\text{المقدرة التكلفة}} \times 100$$

ج\_ **الطاقة الضريبية**: يعرف على أنه الحد الأقصى للإيرادات التي يمكن تحصيلها من خلال الضرائب، مع الأخذ بعين الاعتبار كل من حجم و هيكل الناتج المحلي الإجمالي و مقدار النفقات العامة و مستوى إنتاجيتها، و كذلك مقدرة الأفراد على تحمل الضرائب و قدرة الحكومة على تحصيلها و من هنا نجد أن الطاقة الضريبية تمثل العبء الضريبي الأمثل الذي يحقق التوازن ما بين حاجة الحكومة للضريبة لتغطية نفقاتها، و بين مقدرتها على تحصيل تلك الضرائب، و كذلك مقدرة الأفراد على دفع الضرائب.<sup>2</sup>

يمكن القول أن مؤشر العبء الضريبي لم يكن كافياً لتحليل مدى ملائمة الضريبة و الطاقة الضريبية الممكنة هي أقصى معدل للضغط الضريبي يمكن الوصول إليه، حيث أن الضغط الضريبي عبارة عن مؤشر لتقييم كمي يسمح بمعرفة ثقل الاقتطاعات الضريبية في المجتمع وذلك مقارنة بالدخل المحلي الخام، أما الطاقة الضريبية فهي أعم من الضغط الضريبي و تستوجب الإلمام بأكبر قدر من المتغيرات الاقتصادية قصد تحديد أكبر حصيلة ممكنة، إذن يمكن اعتبارها المجال أو المدى الضريبي الذي يتغير فيه معدل الضغط الضريبي.

و من أجل الفصل بين المصطلحات لا بد من المقارنة بينهما و يمكن إبراز الاختلافات من خلال الجدول أدناه:

<sup>1</sup> حامد عبد المجيد دراز، دراسات في السياسات المالية، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص 393

<sup>2</sup> أحمد الماجلي، مرجع سابق ذكره، ص 455

العنوان: مقارنة بين الضغط الضريبي و بعض المفاهيم القريبة

الضغط الضريبي	العبء الضريبي	الطاقة الضريبية	الجهد الضريبي
<p>تقدير كلي، يسعى إلى تحديد التغيرات التلقائية</p> <p>لا يكشف عن كيفية توزيع الأعباء الضريبية بين القطاعات الاقتصادية و الفئات الإجتماعية.</p>	<p>تقدير جزئي، يراعي التغيرات الناشئة عن فرض الضرائب على دخول الأفراد</p> <p>هو تلك التغيرات الناشئة عن جراء فرض ضريبية.</p>	<p>مؤشر نوعي، يبحث في الإمكانيات المتاحة للوصول إلى أكبر حصيللة ضريبية ممكنة.</p>	<p>مؤشر يبحث في الأوعية الضريبية الممكنة داخل إقتصاد دولة ما.</p>

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على المعلومات السابقة

المطلب الثالث-الضغط الضريبي في الفكر المعاصر:

في هذا المطلب سوف نرى الضغط الضريبي عند ابن خلدون و عند مدرسة النقديون و عند مدرسة اقتصاديات العرض.

**أولاً-الضغط الضريبي عند ابن خلدون:** الضريبة هي الطريقة المفضلة للكثير من الحكومات للحصول على إيرادات للإنفاق، لكن المشكلة تبرز عندما تكون هناك اختلافات في الرأي حول معدل الضريبة. حيث يجادل الكثير من الاقتصاديون وخاصة الليبراليين منهم، بأن الحصول على عائدات ضريبية أعلى، يتطلب في المقابل خفض معدل الضريبة، وهي أسس اقتصادية يمتد جذورها إلى ابن خلدون، التي ذكرها في كتابه المقدمة. « الضرائب المرتفعة ستجعل الناس ينتشرون في كل مكان بحثاً عن القوت، وسيهربون إلى أماكن خارج الولاية القضائية لحكومتهم » ونظرية ابن خلدون للضرائب، هي واحدة من أهم مساهماته في الفكر الاقتصادي العالمي، وربط فيها الفيلسوف الكبير بين آليات فرض الضرائب والإنفاق الحكومي، وكان من أول الإباء المؤسسين لهذه النظرية، ومن المؤيدين لها بشدة ليس فقط كفيلسوف وعالم، بل ورجل دولة أيضا تولى المسؤولية وعرفه نقاط ضعف كل قرار يمكن اتخاذه لزيادة موارد الدولة، ولهذا أوصى بضرورة خفض معدل الضريبة حتى لا تُقتل حافز العمل، ومن يدفعها من الناس، سيفعل ذلك عن طيب خاطر. يؤكد ابن خلدون أن الضرائب تحقق عائدات أكبر في حال خفضها، ولهذا كان يدافع بشدة عن سياسة الحكمة في إنفاق المال العام، لأن رفع معدلات الضرائب لتعويض الخسائر والعجز، يرهق لناس ويساهم في انكماش النشاط الاقتصادي، وبالتالي تعتمد أسس نظريته على ترشيد النفقات الحكومية لأن العبث بها في رأيه هو الذي يوفر المبررات الواهية لفرض المزيد من الضرائب .

يطالب ابن خلدون الحكومة بالصدق مع الناس، فالهجمات على ممتلكات الأشخاص تدمر الحافز لاكتساب الممتلكات أصلاً، ما يرسخ ثقافة الاتكال والكسل بين المواطنين، فإذا كان حيازة الممتلكات مصيرها النهائي في يد الحكومة، سيختفي الدافع تماماً لاكتساب المزيد من الممتلكات، والتوقف عند ما تحدده السلطة من نسب تصاعدي على الثروة.

يرفض ابن خلدون انتهاك حقوق الملكية، ويرفض أي شكل للضرائب يمكنها تدمير الحافز، واللجوء في المقابل إلى نشاط طفيف، فالحضارة والرفاهية والازدهار التجاري يعتمد على الإنتاجية، وجهود الناس في جميع الاتجاهات، ويوضح العالم العربي أن التوقف عن المكسب خوفاً من الإجراءات المشددة على الربح يؤدي بالتبعية إلى تراجع دوران الحضارة. الغريب أن ابن خلدون - ابن القرن الرابع - الذي لم يقرأ عن الحداثة ولم يتعلم من أدبياتها، كان يسبقها زمنياً وفكرياً، حيث قدم تصورات عن كيفية هروب رجال الأعمال الآن برؤوس أموالهم من بلدانهم الأم، إلى بلدان أجنبية توفر لهم حوافز أعلى وضرائب أقل، وقال في مقدمته أن الضرائب المرتفعة ستجعل الناس ينتشرون في كل مكان بحثاً عن القوت، وسيهربون إلى أماكن خارج الولاية القضائية لحكومتهم، بما يفرغ الأوطان من رجالها الأقوياء وتقع المدن في حالة خراب، ما ينعكس في النهاية على تفكك السلالة الحاكمة وإنهاء صلاحية الحاكم، فقراراتهم وانعكاساتها تحدد بقاءهم أو اندثارهم.<sup>1</sup>

**ثانياً- الضغط الضريبي في مدرسة النقديون :** واجهت السياسات و الأفكار الكينزية في أواخر الستينات و خلال السبعينات من القرن الماضي مشكلات كبيرة و تحديات تمثلت في تصاعد معدلات البطالة و التضخم معاً، و هو ما عرف بالركود التضخمي ، و لم تستطع النظرية الكينزية في معالجة هذه المشكلة ، و عندما ظهر التحدي الكبير من المدرسة النقدية (مدرسة شيكاغو)، و قد كان هذا التحول في الرأي حول أفكار المدرسة النقدية في نظر البعض نتيجة لقوة الحجج التي جاءت بها هذه المدرسة من جهة، و ضعف الأداء في الاقتصاد الكلي للولايات المتحدة الأمريكية خلال السبعينات من جهة أخرى، مما خلق بيئة مناسبة لتقبل أفكار جديدة و التحلي عن الاقتصاد الكينزي.

**ثالثاً-الضغط الضريبي عند مدرسة اقتصاديات العرض :** اقتصاديات جانب العرض هي نظرية للاقتصاد الكلي تقول إن النمو الاقتصادي يمكن أن ينشأ على نحو أكثر فاعلية من خلال خفض الضرائب وخفض التنظيم. وفقاً لاقتصاديات جانب العرض ، سيستفيد المستهلكون بعد ذلك من زيادة المعروض من السلع والخدمات بأسعار أقل وستزيد العمالة. بدأها الخبير الاقتصادي روبرت موندل أثناء إدارة رونالد ريغان .

يعد منحى لافر أحد العناصر النظرية الرئيسية لاقتصاديات جانب العرض ، فكرة أن انخفاض معدلات الضرائب عندما يكون مستوى الضريبة مرتفعاً جداً سيعزز بالفعل الإيرادات الحكومية بسبب النمو الاقتصادي العالي . كان يُعتقد أن مصطلح "اقتصاديات جانب العرض" قد صاغه الصحفي جود وانيسكي لبعض الوقت في عام 1975 ، لكن وفقاً لروبرت د. أتكينسون ، استخدم مصطلح "جانب العرض" لأول مرة عام 1976 من قبل هربرت شتاين (مستشار اقتصادي سابق للرئيس ريتشارد نيكسون) فقط في وقت لاحق من ذلك العام تم تكرار هذا المصطلح من قبل جودي وانيسكي. استخدامه يعني أفكار الاقتصاديين روبرت موندل وآرثر لافر. يفضل النقاد مصطلح "الاقتصاد الهابط."

<sup>1</sup> بن علي بلعزوز، عبد الكريم قندوز، مبدأ الضريبة تقتل الضريبة "بين ابن خلدون و لافر، دراسات اقتصادية اسلامية، العدد 2، ص 150

تشجيع المدرسة الكينزية التي تؤكد على جانب الطلب والتركيز على جانب العرض ، وتوجيه الموارد من القطاع العام إلى القطاع الخاص ، من الاستهلاك إلى الاستثمار ، وتعزيز الإنتاجية واستقرار الأسعار. وتشمل السياسات المحددة تخفيف الضرائب ، وخفض الإنفاق الحكومي ، وإلغاء القيود. أدار الرئيس ريغان السياسة الاقتصادية على أساس هذه الفكرة ( ريجانومكس ) ، ولكن في النهاية أدت إلى توسع كبير في العجز وفشلت. في علم الاقتصاد ، يوضح منحني لافر وجود علاقة نظرية بين معدلات الضرائب والمستويات الناتجة من الإيرادات الحكومية. يوضح مفهوم مرونة الدخل الخاضع للضريبة ، أي تغييرات الدخل الخاضع للضريبة استجابة للتغيرات في معدل الضريبة. يفترض منحني Laffer أنه لا يتم جمع إيرادات ضريبية بمعدلات الضريبة القصوى البالغة 0% و 100% ، وأن هناك معدل يتراوح بين 0% و 100% يزيد من إيرادات الضرائب الحكومية. يتم تمثيل منحني Laffer عادةً على شكل رسم بياني يبدأ من الضريبة بنسبة 0% بدون عائد صفري ، ويزيد إلى الحد الأقصى لمعدل الإيرادات بمعدل ضريبي متوسط ، ثم ينخفض مرة أخرى إلى صفر عائد بمعدل ضريبي 100%. ومع ذلك ، فإن شكل المنحنى غير مؤكد ومتنازع عليه بين الاقتصاديين. في ظل افتراض أن الإيرادات هي وظيفة مستمرة لمعدل الضريبة ، فإن الحد الأقصى الموضح في منحني Laffer يرجع إلى نظرية Rolle ، والتي هي نتيجة قياسية في حساب التفاضل والتكامل أحد الآثار المترتبة على منحني Laffer هو أن زيادة معدلات الضرائب إلى ما بعد نقطة معينة تؤدي إلى نتائج عكسية لزيادة الإيرادات الضريبية. لا يمكن تقدير منحني لافر الافتراضي لأي اقتصاد معين ، فهذه التقديرات مثيرة للجدل. يشير قاموس الاقتصاد الجديد بالجريف إلى أن تقديرات معدلات ضريبة الدخل إلى الحد الأقصى قد تباينت بشكل كبير ، حيث بلغ متوسطها حوالي 70%. هناك إجماع بين الاقتصاديين البارزين على أن خفض معدل ضريبة الدخل الفيدرالية في الولايات المتحدة لن يرفع إجمالي إيرادات الضرائب السنوية .

كان منحني لافر شائعًا في الولايات المتحدة مع صانعي السياسة بعد اجتماع ظهر مع مسؤولي إدارة فورد ديك تشيني ودونالد رامسفيلد في عام 1974 ، حيث ورد أن آرثر لافر رسم المنحنى على منديل لتوضيح حجته. صاغ المصطلح "منحنى لافر Jude Wanniski" ، الذي كان حاضرًا أيضًا في الاجتماع. لم يكن المفهوم الأساسي جديدًا ؛ يلاحظ لافر نفسه سوابق في كتابات الفيلسوف الاجتماعي ابن خلدون في القرن الرابع عشر وغيره.

منحنى يمثل العلاقة بين معدل الضريبة والإيرادات الضريبية ، اقترحه الخبير الاقتصادي الأمريكي لافر لافر. ستزداد إيرادات الضرائب مع ارتفاع معدل الضريبة من الصفر ، ولكن بحجة أن إيرادات الضرائب ستخفض على العكس إذا تجاوز معدل ضريبي معين (معدل العبء الضريبي الأمثل). إنه جزء من اقتصاديات جانب العرض التي تمت ملاحظتها في إدارة النظام. Reaganomic

### المبحث الثاني- معايير قياس الضغط الضريبي وصعوبات قياس:

بعدما تطرقنا في المبحث السابق لماهية الضغط الضريبي و المفاهيم المتعلقة به ، و في مبحثنا هذا سنهتم بكيفية قياس الضغط الضريبي ، ومختلف صعوبات التي تقف وراء قياس الضغط الضريبي.

تهدف دراسة الضغط الضريبي إلى تحديد التغيرات الإقتصادية الناجمة عن الإقتطاعات الضريبية، و لهذا يعتبر قياسه من أهم المؤشرات في يد صناع القرار و راسمي السياسات، لمعرفة مدى تحقيق الضريبة للأهداف المسطرة للسياسة الإقتصادية بصفة عامة، و السياسة الضريبية بصفة خاصة<sup>1</sup>

### المطلب الأول - قياس الضغط الضريبي:

و من هنا يمكن اعتبار الضغط الضريبي مؤشرا كميا للتقدير الكلي للضرائب على مستوى الاقتصاد الوطني، لذلك يجب تحديد قيمته بكيفية دقيقة، و في هذا المجال توجد طريقتين لقياس مستوى الضغط الضريبي.

**أولا - نسبة الاقتطاع الضريبي إلى الدخل القومي:** يعتبر الأكثر استعمالا للتمييز بين المستويات المختلفة للضغط الضريبي و هو بمثابة المقياس المباشر للاقتطاعات الضريبية و يعبر عنه بالعلاقتين التاليتين: الضغط الضريبي بالمفهوم الضيق و الضغط الضريبي بالمفهوم الواسع

$$\frac{\text{الإيرادات الإقتصادية}}{\text{الناتج المحلي}} = \text{المفهوم الضيق للضغط الضريبي}$$

$$\frac{\text{الإيرادات الإقتصادية} + \text{الإيرادات الضريبية}}{\text{الناتج المحلي}} = \text{المفهوم الواسع للضغط الضريبي}$$

(أو معدل الاقتطاعات الإجبارية)

**ثانيا- نسبة الاقتطاع الضريبي إلى مجموع الاقتطاعات العامة:** تزداد صعوبة قياس الضغط الضريبي وفق هذا المعيار القائم على إيجاد نسبة الاقتطاع الضريبي إلى مجموع موارد الدولة (مجموع الاقتطاعات العامة) المتمثلة في جميع الضرائب المباشرة وغير المباشرة بالإضافة إلى أشباه الضرائب مثل التأمينات الاجتماعية . حيث يبقى هنا المعيار قليل الدقة نتيجة تعذر قياس بعض الاقتطاعات غير الضريبية في كثير من الأحيان، بالإضافة إلى أنه في الدول النامية تظهر الزيادة المستمرة في حجم الأنفاق الحاوي فيها، الأمر الذي يظهر العلاقة الوطيدة بين هذا الاقتطاع والمستوى العام للاقتطاعات المختلفة بحيث يزداد العبء الضريبي كلما ازداد حجم الاقتطاعات العامة.<sup>2</sup>

### المطلب الثاني- مشاكل قياس الضغط الضريبي:

يثير قياس معدل الضغط الضريبي مشاكل تتمثل أهمها في مشكلة تحديد المداخل الضريبية وطريقة حساب المجموع الإقتصادي.

<sup>1</sup> بن تريدي يحي و زملائه ، قياس الضغط الضريبي في الجزائر دراسة تحليلية للفترة 2007\_2008، مجلة أفاق علمية ، المجلد 12، العدد 04، سنة 2020، ص 634

<sup>2</sup> بطريق يونس أحمد، النظم الضريبية، الدار الجامعية، مصر، طبعة 2003، ص 90\_91



أولاً- تحديد مجموع المداخل الضريبية : تتمثل المداخل الضريبية في الضرائب و الرسوم شبه الجبائية و التي يجب أن تتوفر فيها الخصائص التالية:

- أن تكون مدفوعات حقيقية (نقدية)، و ليست وهمية.

- أن تدفع للدولة أو لإحدى مؤسساتها العامة.

- يجب أن تتوفر فيها خاصية الإلزام

تختلف الرسوم شبه الجبائية حسب أغراضها، فتكون ذات غرض اقتصادي كالرسوم المخصصة لتشجيع بعض فروع الإنتاج أو مخصصة لتمويل بعض المنظمات مثل رسوم النقابات و تكون ذات غرض اجتماعي مثل اشتراكات الضمان الاجتماعي.

فلستعمال الرسوم شبه الجبائية ( كاشتراكات، الضمان الاجتماعي) له أثر مهم عند حساب معدل الضغط

الضريبي، خاصة وأن معظم نظم الحسابات الدولية تتجاهلها، لكونها تعود لصالح المنظمات الخاصة، وكون أغلبها إختيارية و ليست إجبارية مثلما يحدث في ألمانيا، فإشتراكات الضمان الاجتماعي تصبح اختيارية و ذلك في حدود سقف الأجر، فحوالي 10% من الاشتراكات غير ظاهرة في الاقطاعات<sup>1</sup>

ثانيا- اختيار المجموع الاقتصادي : تختلف مجاميع المحاسبة الوطنية حسب النظم المتبعة في تقييمها و حسابها، والتي

تخضع للفلسفة الاقتصادية التي تعطيها لمفاهيم القطاعات المنتجة و غير المنتجة في تحديد الإنتاج الوطني

و بذلك تكون النتائج المتوصل إليها مختلفة تبعا للنظام المتبع في التقييم و الحساب ، ويعتبر الدخل الوطني المجموع الأساسي المعتمد في حساب معدل الضغط الضريبي حيث يعطي تقييما كميا للاقتصاد الوطني في فترة معينة.<sup>2</sup>

**1- الإنتاج الكلي الخام:** يمثل الإنتاج الكلي الخام مجموع السلع و الخدمات الإنتاجية فقط و المنتجة من قبل

البلد ، فهو لا يتضمن الخدمات غير الإنتاجية كما يمكن القول أن الإنتاج الكلي الخام لبلد ما خلال سنة معينة مقيما بسعر الإنتاج يساوي قيمة مجموع الإنتاج الخام لفروع الإنتاج (مقيمة بسعر الإنتاج).

**2- الإنتاج الداخلي الخام:** يمثل مجموع السلع و الخدمات الإنتاجية المنتجة من قبل الأعوان المقيمة و التي تشكل

موضوعا للإستخدامات النهائية فقط.

تصنف الخدمات حسب نظام الحسابات الاقتصادية الجزائرية إلى:

- خدمات إنتاجية مادية (كالخدمات المقدمة من طرف الفنادق، المطاعم و مكاتب الدراسات)

- خدمات إنتاجية غير مادية و المتمثلة في الخدمات المقدمة على سبيل المثال من طرف الأطباء و المحامين.

<sup>1</sup> زينب سقيري، ورده سباعي، مذكرة لنيل شهادة ماستر قياس و تحليل الضغط الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي، جامعة احمد دارية 2015\_2016، ص42

<sup>2</sup> وسيلة طالب، مذكرة ماجستير لنيل شهادة الضغط الضريبي و الفعالية الضريبية، جامعة سعد دحلب ، البليدة، نوفمبر 2004 ، ص 33

- خدمات غير إنتاجية و تشمل الخدمات المقدمة من طرف المؤسسات العمومية و التأمين، و الشؤون العقارية، و هي القطاعات المستبعدة في حساب الإنتاج الداخلي الخام، رغم أنها لم تعد تقدم كل خدماتها بالمجان، الأمر الذي يضعف دقة هذا المجموع فكان من الأحسن الاعتماد على مجمع آخر يعبر بدقة أكبر عن مستوى النشاط الإنتاجي و هو الناتج الداخلي الخام المستعمل من طرف النظام المحاسبة الوطنية للأمم المتحدة و الذي يصلح للمقارنات الدولية.

3- الناتج الداخلي الخام **PIB**: يمثل مجموع دخول عناصر الإنتاج، أو ما يسمى بالقيمة المضافة الكلية و يمكن تحديده بالمعادلة التالية :

$$\text{Le PIB} = \text{La PIB} + \text{VAB}_{\text{ad}} + \text{VAB}_{\text{if}} + \text{VAB}_{\text{ai}} + \text{VAB}_{\text{sd}} - \text{Loyers}$$

أين:

**Le PIB**: الإنتاج الداخلي الخام.

**VAB<sub>ad</sub>** : القيمة المضافة للإيادات العمومية.

**VAB<sub>if</sub>** : القيمة المضافة للمؤسسات المالية.

**VAB<sub>ai</sub>** : القيمة المضافة لشؤون العقارية.

**VAB<sub>sd</sub>**: القيمة المضافة للخدمات المنزلية.

**Loyers** : الإيجارات.

بالإضافة إلى مجمع الناتج الوطني الخام و الذي يأخذ بمقيار الجنسية على خلاف الناتج المحلي الخام الذي يأخذ بمقيار الإقامة، حيث يمثل مجموع ما أنتجه الاقتصاد الوطني من سلع مادية و خدمات في فترة إنتاجية (عادة سنة). الناتج الوطني الخام = الناتج الداخلي الخام + إنتاج الأعوان الوطنيين غير المقيمين - إنتاج الأعوان الأجانب المقيمين. أما بالنسبة لأهم الصعوبات التي تواجه حساب معدل الضغط الضريبي في الجزائر فتخص الإيرادات الضريبية، و خاصة تلك العائدة للجماعات المحلية و بحساب معدل الضغط الضريبي دون الأخذ بعين الاعتبار هذه الضرائب نكون قد ابتعدنا عن مستواه الحقيقي<sup>1</sup>.

3\_ تفسير النتيجة النهائية: يفسر ارتفاع الضغط الضريبي في دولة ما، إما لارتفاع الاقتطاعات الضريبية و ضعف القسط من الموارد المتاحة للأفراد الذي يسمح لهم بمزاولة الإنتاج، أو ضعف المردودية الضريبية بحيث أن ثقل العبء الضريبي دفع المكلف إلى البحث عم مختلف وسائل التهرب الضريبي، و الغش الضريبي في بعض الأحيان . و يتطلب تفسير معدل الضغط الضريبي في وجود علامات مرجعية و مواضع للمقارنة، أي ضرورة اتخاذ مستويات معينة للضغط الضريبي في مجموعة من الدول التي تتسم بتشابه الأوضاع الاقتصادية و الاجتماعية مع الأوضاع الدولية محل الدراسة، ثم مقارنة الضغط الضريبي المعني بهذه المستويات بهدف معرفة موضعه ضمن المستويات، ولكن الإحصائيات

<sup>1</sup> وسيلة طالب، مرجع السابق

المتوفرة عن الدخول و عمليات المحاسبة الوطنية لست مهياةً بكيفية دقيقة ، كما أنها لا تعرض بنفس هذه الطريقة و هذا بسبب اختلاف تركيبة الإيرادات الضريبية و تباين المجمع الاقتصادي المتبع سب نظام المحاسبي الوطنية المنتهج<sup>1</sup>

### المبحث الثالث- معدل الضغط الضريبي الأمثل و عوامل تحديده

أن قياس الضغط الضريبي يعني البحث عن المعدل الأمثل للضغط الضريبي و من أجل الوصول إليه لا بد من معرفة العوامل التي تتحكم فيه

### المطلب الأول- معدل الضغط الضريبي الأمثل و منحني لافر:

سوف نقوم بدراسة و تحديد معدل الضغط الضريبي الأمثل حسب منحني لافر.

**1- تعريف الضغط الضريبي الأمثل:** معدل الضغط الضريبي الأمثل هو مقدار نسبي يتغير عبر الزمان المكان فلا يوجد معدل ثابت و مثالي لكل البلدان،

حاول الكثير من الاقتصاديين تحديد المعدل الأمثل للضغط الضريبي الذي لا يجوز تعديله، و هذا منذ الفيزيوقراط الذين نادوا بأن لا يتعدى الاقتطاع الضريبي معدل 20 % من دخل المكلف، أو كما هو الحال لبعض الاقتصاديين الكلاسيك أمثال "برودهو الذي حدد سنة 1868 معدل الضغط الضريبي ب 10 % من الدخل الوطني، و عند المحدثين فقد حدده كما ذكرنا في المبحث السابق كولين كلارك ب 25 % من الدخل الوطني. كما أنه لا يوجد للضغط الضريبي ، حدود بحيث يمكن أن يتغير من 1% إلى 100% من الدخل القومي ذلك أن نسبة الاقتطاع الضريبي مرتبطة بشكل مباشر بدرجة الالتزام الضريبي في تقديم الإقرارات الضريبية ، في تقديم الإقرارات الضريبية، و دفع المبالغ الضريبية في الآجال القانونية<sup>2</sup> .

و حسب الاقتصادي الأمريكي لافر فإن كل زيادة في معدل الضغط الضريبي تؤدي الى زيادة في الحصيلة الضريبية ، أي أن الأعوان الاقتصاديين يقبلون الضريبة و لا ينقصون نشاطاتهم الخاضعة لها<sup>3</sup>

### 2\_ تحليل الضغط الضريبي حسب منحني لافر Arthur laffer

صاحب مبدأ "الضريبة تقتل الضريبة" إن هذا العالم الاقتصادي و أستاذ علم الاقتصاد بجامعة جنوب كاليفورنيا و مستشار رئيس الولايات المتحدة الأمريكية جيرارد فورد من 1974 إلى 1977 ، و قدم في مناقشة لدعم التخفيضات الضريبية ، و قد قال أن "هناك دائما معدلا للضريبة يحققان نفس الإيرادات

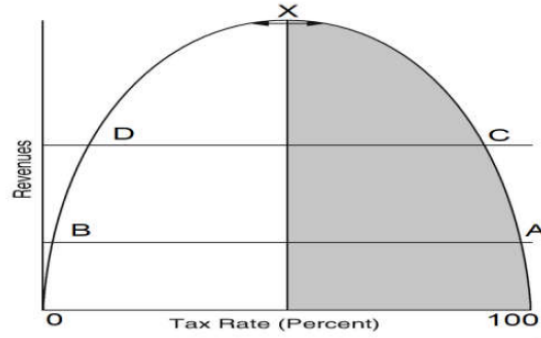
<sup>1</sup> بوسيف زينب أسماء، بن دلة خديجة، مذكرة لنيل شهادة ماستر أثر الضغط على الانفاق الحكومي في الجزائر، جامعة جيلالي ليايس سيدس بلعباس، 2017،

2018\_

<sup>2</sup> عمار ميلودي، مذكرة لنيل شهادة ماجستير أثر الإصلاحات الاقتصادية على فعالية النظام الضريبي في الجزائر، جامعة باتنة، 2015، ص 104

<sup>3</sup> بوسيف زينب أسماء، بن دلة خديجة ، مرجع سابق ذكره، ص 9

العنوان: منحنى لافر



المصدر: بن تريدي يحي و زملائه، قياس الضغط الضريبي الجزائر، مجلة الأفاق

يتكون المنحنى من معدل الضريبة على المحور العمودي، وبينما الإيرادات على المحور الأفقي. تعتمد الإيرادات على حجم الأساس الخاضع للضريبة (و الذي لا يظهر في الرسم البياني). نلاحظ أن معدل الضريبة يؤثر على الإيرادات حسب المنحنى. في البداية، نلاحظ زيادة في الإيرادات بسبب زيادة المعدل و لزيادة الأساس الخاضع للضريبة. بعد ذلك، تتغلب تكلفة الضريبة على دافعي الضرائب و على الإنفاق العام، و تؤدي الآثار السلبية لزيادة في معدل الضريبة إلى تقليل الأساس الخاضع للضريبة بمعدل متزايد. لذلك، تزيد الإيرادات بمعدل منخفض كما نلاحظ في القسم الأبيض. بعد نقطة ما و لتكن  $x$ ، يتضاءل الأساس الخاضع بنسبة أكبر من الزيادة في معدل الضريبة و تقل الإيرادات و هذا راجع إلى لأن المستثمرين يتخلون عن الاستثمار و ذلك لأن الجزء الأكبر من الأرباح المحققة سيتم اقتطاعه في شكل ضرائب كما هو موضح في القسم الرمادي

و بالتالي، يمكن تحقيق أي مبالغ من الإيرادات باستثناء نقطة الحد الأقصى للإيرادات  $x$  بمعدلات ضريبية بديلة كما هو مبين في و على التوالي مع ذلك يوجد اختلاف كبير في الوضع الاقتصادي للدولة بين الحالتين (حالة المعدلات المنخفضة في القسم الأبيض و المعدلات المرتفعة في القسم الرمادي الموضح في الشكل أعلاه). بالنسبة للقسم الأبيض فإن المعدلات الضريبية المنخفضة تؤدي إلى تشجيع الاستثمارات و الإنفاق العام، هذه الزيادة تخلق ثروات جديدة يستفيد منها كل المساهمين بطرق مباشرة و غير مباشرة، و منه سيتم تحقيق نمو اقتصادي للدولة. و على العكس بالنسبة للقسم الرمادي فالمعدلات الضريبية المرتفعة تطرد المستثمرين من الدولة و هنا يبدأ النشاط الاقتصادي بالتراجع.<sup>1</sup>

**المطلب الثاني - معايير تحديد الضغط الضريبي الأمثل :** معدل الضغط الضريبي الأمثل هو مقدار نسبي يتغير عبر الزمان و المكان فلا يوجد معدل ثابت و مثالي لكل البلدان، و برغم من ذلك يمكن أن نقترح مجموعة من معايير لتحديد المعدل الأمثل نوجزها في النقاط التالية:

<sup>1</sup> بن تريدي يحي و آخرون، مرجع سابق ذكره، ص 639

— يحقق أكبر منفعة جماعية ممكنة حيث يستند هذا المعيار على نظرية القيمة التي تشترط تساوي المنفعة الحدية للإنفاق العام مع المنفعة الحدية مع الإنفاق الخاص.

— يحقق أكبر دخل وطني أي كلما كانت الزيادة في معدل الضغط تؤدي إلى ارتفاع الدخل الوطني فمن دون معدل الاقتطاع الأمثل .

— يعظم الحصيللة الضريبية: أي إذا انخفضت الإيرادات الضريبية نستنتج أننا تعدينا العينة المثلى و يمكن أن نوجز أهم العوامل التي تحول دون الوصول إلى معدل الاقتطاع المرجو في:

أ— المعارضة الاجتماعية: و قد تكون علبة كإضراب ضد الضريبة أو سرية كتهرب و الغش الضريبي.

ب— التغييرات الاقتصادية الناتجة عن نقل الضرائب المرتفعة إلى أسعار و الأجور .

ج— العراقيل الإدارية دون تطبيق الضريبة بشكل صحيح.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على مستوى الضغط الضريبي:

يعتمد تحديد الضغط الضريبي الأمثل على المقدرة التكاليفية للدخل الوطني و الضغط الضريبي النفسي.

**أولاً-المقدرة التكاليفية للدخل الوطني:** تنطوي الضرائب على قيام الدولة باستقطاع جانب من الدخل الوطني بمناسبة

إنتاجه أو إنفاقه لذا يجدر بنا دراسة المقدرة التكاليفية للدخل الوطني أي مدى قدرته على تحمل العبء الضريبي، و مما

يوجب التطرق إلى كل من المقدرة التكاليفية العامة بقصد تحديد مدى قدرة المجتمع على تخصيص جانب من دخله

يستقطع في شكل ضرائب للمساهمة في تمويل الأعباء العامة و المقدرة التكاليفية الفردية للتعرف على إمكانية توزيع العبء

الضريبي العام على الأشخاص (الطبيعيين أو المعنويين) حسب قدراتهم و التي تحددها دخولهم و ثرواتهم بصفة عامة.

**1 -المقدرة التكاليفية العامة:** تتوقف المقدرة التكاليفية للجماعة على عوامل تؤثر على مستوى الدخل الوطني

الذي يكون محلاً للضريبة و كذا على إمكانية تحصيلها.

**أ-العوامل المحددة للمقدرة التكاليفية العامة**

تتمثل أساساً في :

**-حجم الدخل الوطني:** مع زيادة الدخل الوطني يزداد ما يخصص للاستهلاك غير الضروري وبالتالي فالزيادة في

المقدرة التكاليفية أكبر من زيادة الدخل الوطني.

غير أنه لا يجوز تخصيص كل زيادة في المقدرة التكاليفية (الطاقة الضريبية) للضرائب نظراً لأن مقتضيات الاقتصاد

الوطني تستدعي ترك جانب من هذه الزيادة لرفع الطاقة الإنتاجية و التنمية و دعم الاقتصاد.

كما يعتمد تقدير حجم الدخل القومي على تحديد مكوناته و التي اختلفت الآراء بصددتها، وإن كان يمكن ردها

إلى اتجاهين، أحدهما يتفق و أسس النظرية الرأسمالية و الثاني و أسس النظرية الاشتراكية، و منه يكون لدينا:

<sup>1</sup> خليلي عبد المالك، عزراوي عبد الرحمن، مذكرة لنيل شهادة ماستر الضغط الضريبي و العوامل المؤثرة في الإقتصاد غير الرسمي، جامعة أحمد دراية، أدرار 2015\_2016، ص 39

- الإنتاج الشامل و الذي يشمل مجموع الإنتاج السلعي و إنتاج الخدمات التي تحققها جميع قطاعات الاقتصاد خلال فترة زمنية معينة و هذا حسب أصول الاقتصاد الحر.

- الإنتاج المادي و يقتصر على الإنتاج السلعي دون إنتاج الخدمات و هذا يتفق مع النظام الاشتراكي.

و هناك إتجاه ثالث يعتبر الناتج القومي مجموع الإنتاج السلعي و إنتاج الخدمات الذي يوجه إلى الأسواق التوزيعية (إنتاج السوق).

### ب- العوامل الاقتصادية:

- هيكل الاقتصاد الوطني: يؤدي تطور الاقتصاد الوطني من مجتمع زراعي- تسود فيه ظاهرة الاستهلاك الذاتي، كما تنخفض به مستويات الدخل و المعيشة، مما يؤدي إلى انكماش المادة الخاضعة للضريبة- إلى مجتمع صناعي يترتب عليه زيادة التدفقات النقدية و التبادلات إلى زيادة الطاقة الضريبية (المقدرة التكلفة) للمجتمع حيث تزيد الفرصة لتطوير الضرائب على الدخل و الإنفاق.

- طريقة توزيع الدخل: تؤثر طريقة توزيع الدخل في المجتمع على نوع الضريبة المطبقة، فعندما تتفاوت الدخل بين المواطنين في مجتمع ما يفضل فرض الضرائب التصاعدية - لإصابة الدخل المرتفعة- عن النسبية حتى تغل حصيلة أكبر، فمثلا إذا تساوى مجتمعان في مستوى الدخل ولكن أحدهما يقل فيه التفاوت في توزيع الدخل بين مواطنيه، فإن حصيلة الضريبة النسبية في الأول تزيد عن حصيلة الضرائب التصاعدية في المجتمع الثاني ، مما يتضمن زيادة المقدرة التكلفة فيه مقارنة بالمجتمع الآخر.

- الأغراض التي تستغل فيها حصيلة الضريبة: تزداد المقدرة التكلفة للمجتمع كلما استخدمت أموال الضرائب في مشروعات إنتاجية، أما إذا استخدمت الأموال في تمويل برامج التسليح أو لسداد قروض عامة استهلاكية فتكون بمثابة عبء على الاقتصاد الوطني و تخفض من المقدرة التكلفة للمجتمع.

- التقلبات النقدية: تتوقف المقدرة التكلفة للجماعة على طبيعة الظاهرة النقدية السائدة، فتؤثر التغيرات النقدية في المقدرة على تحمل العبء الضريبي، حيث يؤدي التضخم النقدي إلى تخفيض المقدرة التكلفة الفعلية للدخل الوطني رغم ما يصاحبه عادة من ازدياد في الحصيلة النقدية للضرائب، و ذلك نتيجة لما ينطوي عليه هذا التضخم من انخفاض القيمة الحقيقية للنقد و بالتالي انخفاض الدخل الحقيقية للممولين، بينما يؤدي الإنكماش النقدي الذي لا يصاحبه تخفيض أسعار الضرائب إلى ازدياد القيمة الحقيقية لذلك الجانب الذي تستقطعه الضرائب من الدخل على الرغم مما قد تتصف به الحصيلة النقدية للضرائب من انخفاض، لذلك يفترض عدم ربط معدل الضريبة بالقيمة الاسمية للوعاء الضريبي بل يجب ربطه بالقيمة الحقيقية للوعاء من خلال استخدام الأرقام القياسية (Indexation) التي بدورها تعكس مقدار التغير الحقيقي في القيمة

### ج-العوامل الاجتماعية: تتمثل العوامل الاجتماعية في

- الهيكل السكاني: كلما تزايدت نسبة سكان المجتمع - داخل الهرم السكاني - في سن العمل و الإنتاج زادت المقدرة التكليفية للمجتمع مقارنة بالمجتمعات الأخرى التي تتشابه مع هذا المجتمع في الدخل الوطني و في عدد السكان إلا أن نسبة الأطفال و الشيوخ بها أكثر ارتفاعاً، أي كلما انخفضت نسبة الإعالة زادت المقدرة التكليفية للمجتمع.

-حجم الاستهلاك الكلي: يؤثر المستوى العام للاستهلاك الكلي على المقدرة التكليفية للمجتمع، فكلما إرتفع هذا المستوى في المجتمع كلما انخفضت المقدرة التكليفية، حيث ينخفض المجال للاستقطاع الضريبي، و مع انخفاض المستوى العام للاستهلاك يتسع المجال لاستقطاع جانب أكبر من الدخل.

-الوعي الضريبي لأفراد المجتمع: ترتفع المقدرة التكليفية في المجتمعات التي يؤمن أفرادها بضرورة و أهمية برامج الإنفاق العام و التي يتم تمويلها بالطبع بالإيرادات الضريبية.

### ثانيا: المقدرة التكليفية الفردية

تسمح بمعرفة إمكانية توزيع العبء الضريبي العام على جميع الأشخاص المعنويين و الطبيعيين في المجتمع حسب قدراتهم التي تحددها دخولهم ، و تتمثل العوامل المؤثرة في المقدرة التكليفية الفردية في

-طبيعة الدخل من حيث الاستقرار و الاستمرار: كلما اتصف الدخل بالديمومة و الاستقرار كلما زادت المقدرة التكليفية للفرد، على خلاف لو كان الدخل متقلبا و غير دائم، فنجد الدخل الذي يتحقق من ملكية رأس المال أكثر استقرار من دخل العمل ، و منه فالطاقة الضريبية لدخل رأس المال تكون أكبر من الطاقة الضريبية لدخل عمل مساو.

-استخدام الدخل: تزداد المقدرة التكليفية للفرد كلما زاد الفائض بعد الاستقطاع الضريبي، حيث ينبغي أن يتبقى جانبا كافيا من دخل الممول بعد الاستقطاع لإشباع حاجاته الأساسية و لتحقيق جانب من الادخار و النفقات غير الضريبية، مما يحفز الفرد على زيادة العمل و الإنتاج و الادخار، فالمقدرة التكليفية للفرد تتوقف على كيفية توزيع دخله بين الإنفاق (الاستهلاك الاستثماري) و الادخار.

- حجم صافي الثروة الفردية: كلما زادت ثروة الفرد المادية زادت القوة الاقتصادية للفرد كما تزداد المقدرة التكليفية له، فإن دخل الفرد يعتبر من المؤشرات الهامة التي يتم الاستعانة بها لتوزيع العبء الضريبي بين مختلف الأفراد .

ثانيا-الضغط الضريبي النفسي: لا تقتصر دراسة الضغط الضريبي على مجرد تحليل العوامل و المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية بل تتناول أيضا العوامل النفسية التي تحكم سلوك الممولين في المجتمع، فالضغط الضريبي النفسي يتمثل في ذلك الشعور لدى الأفراد بحرماتهم من الاستفادة من استهلاك معين.

و كما يصفها الكاتب **Raymond Muzellec** فالضريبة مقبولة لكن متحملة (كونها قاسية) **l'impôt est accepté mais sub** مع وجود إحساس لدى المكلفين أن كل فئة أكثر خضوعا من غيرها، الأجراء أمام غير الأجراء بين غيرها الأجراء في الصناعة و التجارة و الفلاحة مما يؤدي إلى وجود رغبة في مقاومة الضريبة الأمر الذي يضعف المقدرة التكليفية الفعلية قصد الوصول إلى الحدود المثلى للاقتطاع.

و يمكن حصر أهم العوامل المؤثرة في الضغط الضريبي النفسي فيما يلي:

- 1- صور الهيكل الضريبي:** تختلف الآثار النفسية للاقتطاعات المتساوية القيمة من دخول الأفراد، فارتفاع الأسعار نتيجة فرض ضريبة غير مباشرة و ما ينطوي عليه من انخفاض للقوة الشرائية للدخل ليس له عادة نفس الآثار النفسية لفرض ضريبة مباشرة تؤدي إلى تخفيض مماثل في حجم الدخل، فدرجة شعور المكلفين بعبء الضريبة المباشرة أكبر من الضريبة غير المباشرة و المتضمنة في الأسعار وحدة الضغط النفسي في الأولى أكبر منه في الثانية.
- 2- استقرار الهيكل الضريبي:** يؤدي الاستقرار الضريبي إلى انخفاض من حدة الضغط النفسي، وذلك لما يوفره الاستقرار من وضوح في التشريع و بساطة في الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصيل الأمر الذي يضمن للضريبة ركنا رئيسيا من أركانها و هو اليقين، كما أن وطأة الضريبة الجديدة ستكون أكبر و تكون أكثر رفضا من الضريبة القديمة التي ينخفض ضغطها الضريبي النفسي إلى أقصى الحدود.
- 3- درجة الوعي الضريبي:** ينطوي الوعي الضريبي على مدى اقتناع الممولين بما للخبزانة العامة من حقوق عليهم و يؤدي افتقاد هذا الشعور إلى زيادة حدة الضغط الضريبي النفسي في حالة ما إذا اعتبر المكلف الضريبة أمرا ضروريا .
- إن ازدياد الضغط الضريبي النفسي يؤدي إلى دفع المكلفين إلى التملص بالطرق المشروعة وغير المشروعة من الضريبة، مما يقلص من حصيلة الضرائب اللازمة لتمويل الإنفاق العام و الإضرار بالمكلفين الذين لم تتح لهم فرصة التهرب أو غير الراغبين فيه مما يؤدي إلى الابتعاد عن العدالة الضريبية.
- و ما يمكن تأكيده أنه لا يكفي محاولة التوصل إلى تعيين الحد الأمثل للضغط و تنظيم الاقتطاع الضريبي في نطاقه لخلق بيئة ضريبية ملائمة، بل يجب أن يقترن ذلك بوجود إدارة قادرة على تطبيق قوانين الضرائب<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>وسيلة طالب، مرجع سابق ذكره، ص43\_44



### خلاصة الفصل:

- بعد أن تعرضنا إلى جوانب الإطار النظري للضغط الضريبي يمكننا التوصل إلى النتائج التالية :
- تعتبر الإيرادات الضريبية لها علاقة وطيدة مع الناتج الداخلي الإجمالي و هذا ما يطلق عليه بالضغط الضريبي .
  - إن قياس الضغط الضريبي يستوجب معيارين أساسيين :نسبة الاقتطاع الضريبي إلى الدخل القومي و نسبة الاقتطاع الضريبي إلى مجموع الاقتطاعات العامة، حيث يعتبر هذا الأخير أكثر صعوبة لإيجاد مجموع الاقتطاعات العامة.
  - إن معدل الضغط الضريبي الأمثل لا يمكن تحديده مسبقا فهو يختلف من دولة إلى أخرى و من فترة إلى أخرى ،و بالتالي فهو يخضع لجملة من المحددات فضلا عن الحالة الاقتصادية و الاجتماعية للدولة .
  - إن ضغطا جبائيا قوما سوف يؤدي إلى تقليص الإيرادات الجبائية بسبب تهرب المكلفين بالضريبة من دفعها مما يؤدي إلى تباطؤ و تشييط النشاط الاقتصادي بصفة عامة و قد قام الحبير الاقتصادي "لافر" بتمثيل ذلك من خلال منحنى بياني أعطاه اسمه.

## الفصل الثاني:

### الفعالية الضريبية في الجزائر

### تمهيد:

تكتسي دراسة فعالية النظام الضريبي اهتماما كبيرا من طرف السلطات الواضعة و مخصصة للنظام الضريبي، و تعدد الفعالية من إحدى المؤشرات الهامة التي من خلالها يتم الحكم على نجاح النظام الضريبي في تحقيق أهداف و مبتغى السياسة الضريبية، و على اعتبار أن هذه الأخيرة هي جزء من السياسة المالية و التي تعتبر أداة من أدوات السياسة الإقتصادية، فإن فعالية الأول "النظام الضريبي" مؤشر و دلالة على فعالية السياسة الإقتصادية . و الدول في سبيل ذلك تسعى جاهدة من أجل تغيير و تبديل نظمها الضريبية من أجل فعالية أكبر مستخدمة في ذلك كافة الحلول و الطرق من أجل الوصول إلى الفعالية

تشكل فعالية النظام الضريبي إحدى الإهتمامات الرئيسية لدى صانعي القرار في السياسة الإقتصادية حيث بقدر ما يكون النظام الضريبي فعالا بقدر ما تكون الإنعكاسات ايجابية على الإقتصاد الوطني و تعتبر فعالية النظام الضريبي إحدى المحددات الأساسية لمعرفة مدى قدرته على تحقيق أهدافه الإقتصادية و الإجتماعية و المالية، لذلك تشكل تلك الفعالية إحدى الإهتمامات لدى القائمين على السياسة الإقتصادية و لتحقيق تلك الفعالية يجب توفر عدة شروط و اعتبارات بالجانب التنظيمي و الفني و المادي و البشري و الإداري، إلى أن النظام الضريبي يواجه عدة عقبات تحد من فعاليته و تؤثر سلبا على دور و أهمية الضريبة في المجتمع لذلك يجب معالجة مواطن الضعف التي ينطوي عليها النظام الضريبي من خلال الإصلاح الضريبي قصد محو نقائصه و تناقضاته

### المبحث الأول- ماهية الفعالية الضريبية :

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى ماهية الفعالية الضريبية و سندرس في المطلب الأول مفهوم الفعالية بصفة عامة ثم إلى الفعالية الضريبية ، و في المطلب الثاني سنتناول مداخل قياس الفعالية الضريبية ، و المطلب الثالث سنتناول فيه مؤشرات تصميم نظام ضريبي فعال

### المطلب الأول- مفهوم الفعالية الضريبية :

في بادئ الأمر سوف ندرس مفهوم الفعالية ثم إلى مفهوم فعالية النظام الضريبي.

**1- تعريف الفعالية:** إن مفهوم الفعالية مفهوم معقد و مركب و حتى الآن لا يوجد اتفاق عام بين الكتاب حول معنى محدد لها أو العوامل المحددة و المؤثرة عليها ، و في هذا المقام سوف نحاول أن نقدم مجموعة من التعاريف نجملها فيما يلي:  
**أولاً- مجموعة التعاريف التقليدية:** نتطرق الى مجموعة تعاريف تقليدية مختلفة أهمها يعرفها **barnard** على أنها تحقيق الهدف المحدد.

ويعرفها **etzioni** على أنها النجاح في تحقيق الأهداف المسطرة من خلال الإستغلال الأمثل و المتوازن للموارد المتاحة في البيئة الخارجية .

و يعرفها **price** على أنها درجة تحقيق الأهداف المتعددة .

و يعرفها **freeman & hannan** على أنها درجة التطابق بين الأهداف التنظيمية و النتائج المحصلة.

**ثانيا - مجموعة التعاريف النظامية :** نتطرق الى مجموعة تعاريف نظامية مختلفة أهمها

عرفها **katz,kahn** على أنها تعظيم معدل العائد على الإستثمار بكافة الطرق ، كما أنها تعني تعظيم عوائد الأفراد

و الإسهام في رفع كفاءة المنظمة، و بعبارة أخرى القدرة على البقاء و الإستمرار و التحكم في البيئة.

عرفها **kast,rosenzweig** على أنها القدرة على تحقيق الأهداف في شكل زيادة حجم المبيعات و زيادة الحصة في

السوق و تحقيق رضا العملاء و العاملين بالإضافة إلى النمو و الربحية .

و يعرفها **yuchtman,seachore** على أنها قدرة المنظمة على تحقيق الأهداف التشغيلية.<sup>1</sup>

**ثالثاً- مجموعة التعاريف المعاصرة:** نتطرق الى مجموعة تعاريف معاصرة مختلفة أهمها

عرفها **pennings,goodman** على أنها النجاح في التعامل مع القيود المفروضة من الجمهور.

و يعرفها **MILES** على أنها القدرة على تحقيق الحد الأدنى من الإشباع لرغبات و تطلبات الأفراد ذات العلاقة الإستراتيجية بالمنظمة .

و يعرفها **pinnings** على أنها حالة من الانسجام بين المتغيرات الهيكل التنظيمي و البيئة.

و يعرفها **Alvar** على أنها القدرة على البقاء و التكيف و النمو بغض النظر عن الأهداف التي تحققها المنظمة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> عبد السلام أبوقحف، اقتصاديات الأعمال والإستثمار، ط01، مكتبة الإشعاع الفنية، مصر، 2001، ص223 .

**2\_ تعريف الفعالية الضريبية:** نظرا للإختلاف السائد في تعريف الفعالية بصفة عامة، فإنه لا محالة هناك اختلاف في تعريف فعالية النظام الضريبي، سوف نتطرق إلى أهم التعاريف:

حسب **PIERRE BELTRAME MEHL** فإن فعالية النظام الضريبي و تحققها ينبغي أن يكون هناك جواب عن إمكانية تصميم نظام ضريبي يتسم بالحصول على أقصى مردودية و بأقل تضحية جماعية.<sup>2</sup>  
و حسب **SALANIE BERNARD** فإن فعالية النظام الضريبي تكمن في توفيق بين العدالة الضريبية و العدالة الإقتصادية.

**(JEAN MARIE MONIER)** فإن الإخضاع الضريبي الأمثل يتمثل في تعظيم مهام الدولة فيما يخص التوزيع بين الفوائد الخاصة و التدخل في توزيع الموارد .

من خلال التعريف نستنتج:

— عدم إمكانية نقل العبء الضريبي .

— و ان الضرائب المفروضة لا تشوه خيارات الأعوان الإقتصاديون.

**طرق قياس الفعالية الضريبية:** توجد عدة طرق لقياس فعالية النظام الضريبي و التي تتمحور بين طرق وظيفة و أخرى كمية و يمكن أجمالها في المداخل التالية :

**1-مدخل الأهداف:** وفق هذا المدخل تفاس فعالية النظام الضريبي على محصلة و مدى تحقيقه لأهداف المناطة به، لكن

فد يثور هناك الجدل و التساؤل على أي من الأهداف نعتمد، هل نأخذ بالأهداف المعلنة أو الأهداف العملية التي تعبر

عن الناتج النهائي الذي يرتبط بالسياسة الضريبية؟ كيف يمكن التوفيق بين الأهداف المتعارضة للنظام الضريبي؟

و ما هو معيار الأهمية النسبية للأهداف؟ و هل الفعالية تعني تحقيق النظام الضريبي لإهم الأهداف أو تحقيقه لأكثر من

هدف؟ و قصد استجلاء الغموض عن التساؤلات سوف نتطرق للمداخل الفرعية لمدخل الأهداف كمايلي:

**أ- مدخل الهدف السائد:** يعني بالهدف السائد هو الهدف الذي ترتضيه السلطات من جراء فرض الضريبة، فقد يكون

هذا الهدف للوصول إلى حجم معين من الحصيلة الضريبية أو الوصول إلى عدد معين من المشاريع الإقتصادية من خلال

عمليات التحفيز الضريبي.

**ب- مدخل تعدد الأهداف:** إن النظام الضريبي في غالب الأحيان تسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف هذه الأهداف

تختلف في مضمونها و كيفية تحقيقها، لذا فإن الهدف المالي "الحصيلة الضريبية المرتفعة" لا يعبر عن كامل فعالية النظام

الضريبي، و عليه لا بد من مراعاة جملة من الأهداف مثلا حصيلة الضريبة غزيرة و تدوير النشاط الإقتصادي في الإتجاه

المرغوب، مع كسب ثقة المكلفين، إلى أن هذا يعد صعب المنال لذلك يتعين على السلطات العامة تحديد الأهداف الأكثر

<sup>1</sup> عبد الوهاب سويسي، الفعالية التنظيمية تحديد المحتوى والقياس باستعمال لوحة القيادة، مجلة الإفاق، عدد 2009، 4، ص 02، 03.

<sup>2</sup> PIERRE BELTRAME, LUCIEN MEHL: TECHNIQUES POLITIQUES ET INSTITUTIONS FISCALES COMPAREES ,PUF,France,1997,P 365

أهمية دون إهمال باقي الأهداف، و من ثمة ترتيب تحقيقها حسب الأولوية و وفق الظروف الإقتصادية الإجتماعية السائدة في المجتمع .

**ج- مدخل الأهداف المرحلية:** كما أسلفنا الذكر فإن للنظام الضريبي مجموعة من الأهداف يسعى إلى تحقيقها و هي مقسمة من الناحية الزمنية إلى أهداف قصيرة الأجل، أهداف متوسطة و طويلة الأجل، و عليه ففعالية النظام الضريبي وفق النظام الضريبي وفق هذا المعيار تقاس بفدرته على تحقيق الأهداف المرحلية، أي إتخاذ الزمن كمعيار لقياس الفعالية.

**2- مدخل الموارد:** و يستند هذا المدخل إلى إفتراضين هما:

أن النظام الضريبي نظام مفتوح يوجد في بيئة اقتصادية يؤثر و يتأثر بها، حيث أنه يتأثر بالنظام السياسي و الإقتصادي و مستوى التقدم الإقتصادي ، كما أنه يؤثر على الأستهلاك و الإدخار و العمالة.

إن فعالية النظام الضريبي تتوقف على مدى قدرته في توفير إحتياجات من المادية و البشرية في ظل التغيرات الإقتصادية و البشرية و السياسية و الإجتماعية المحيطة به .

و عليه فإن النظام الضريبي كلما إستطاع توفير إحتياجاته من الموارد المادية و البشرية و الأدوات المساعدة للإستخدام الأمثل كلما زادت فعالية و إستطاع تحقيق أهدافه المحددة<sup>1</sup>.

**3- المدخل المالي :** يستند هذا المدخل على استخدام بعض المؤشرات الكمية مثل النسب المالية، كنمو الحصيلة الضريبية، والوصفية كرضا المكلفين و زيادة ثقتهم في الإدارة للحكم عي فاعلية الضريبة ، و من بين المؤشرات الكمية المستعملة نذكر:

● معدل تغطية النفقات العامة = الحصيلة الضريبية / مجموع النفقات العامة

● معدل التنفيذ = الحصيلة الضريبية المقدرة / الحصيلة الضريبية المحصلة

و بناء على هذا المؤشر يكون النظام الضريبي فعال كلما اقتربت أو تجاوزت هذه النسبة الواحد الصحيح، و في الحالة العكسية فإن ذلك المؤشر على نقص فعالية النظام الضريبي و من أجل الحكم الصحيح على هذا المؤشر يجب مقارنة هذه النسبة ما بين السنوات المختلفة للدراسة

**المطلب الثاني- مؤشرات قياس فعالية النظام الضريبي:**

هناك بعض المؤشرات التي ينبغي إتباعها من أجل الوصول إلى نظام ضريبي مصمم وفقا لمقتضيات الفعالية و هذه المؤشرات هي:

**1- مؤشرات فيتوتانزي:** يحدد فيتوتانزي مؤشرات يمكن إعتماها حين تصميم نظام ضريبي فعال و هي كما يلي:

<sup>1</sup> عفيف عبد الحميد، مذكرة لنيل شهادة دكتور، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2013-2014، ص43 .

— **مؤشر التركيز:** و يقتضي هذا المؤشر بأن يأتي جزء كبير من إجمالي الحصيلة الضريبية من عدد ضئيل نسبيا من الضرائب و المعدلات أي محاولة وضع نظام ضريبي يتركز على ضرائب قليلة بالإضافة إلى تبني معدلات ضريبية محدودة للضريبة الواحدة، كل هذا من أجل تخفيض تكاليف الجبائية.<sup>1</sup>

— **مؤشر التشتت:** ينبغي معرفة الضرائب التي تكون قليلة الإيراد من أجل التخلص منها و ذلك سعيا لتبسيط النظام الضريبي، مع ضرورة أن يكون لحذفها أثر على مردودية المالية للنظام الضريبي.

— **مؤشر التآكل:** و يقيس هذا المؤشر مدى مطابقة و قرب الأوعية الضريبية الفعلية من الأوعية الممكنة حيث أنه يكون جيدا كلما اقتربت الأوعية الفعلية من الممكنة، و اذا كان العكس فهذا يؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي، مما يدفع إلى رفع المعدلات الضريبية طمعا في تعويض النقص الحاصل في الإيرادات، الأمر الذي يؤدي إلى الغش و التهرب الضريبي.

— **مؤشر تأخير التحصيل:** ينطوي هذا المؤشر على وضع الميكانيزمات التي تجعل المكلفين يدفعون الضرائب في أجالها المحددة.<sup>2</sup>

— **مؤشر التحديد:** و يقضي ذلك مدى اعتماد النظام الضريبي على عدد قليل من الضرائب ذات المعدلات المحددة.

— **مؤشر الموضوعية:** و يقتضي ذلك بأن يتم تحديد الأوعية الضريبية بشكل موضوعي و بعيد عن التعسف الشيء الذي يضمن للمكلفين المعرفة الكاملة لإلتزاماتهم الضريبية.

— **مؤشر التنفيذ:** و يتعلق بمدى تنفيذ النظام الضريبي بالكامل و بفعالية، و يكون ذلك بناء على سلامة التقديرات و التنبؤات، بالإضافة إلى كفاءة الإدارة الضريبية، فضلا عن معقولية التشريعات الضريبية .

— **مؤشر تكلفة التحصيل:** و هو مؤشر مشتق من مبدأ الإقتصاد في الجباية، و يكون هذا يجعل تكلفة التحصيل الضرائب أقل ما يمكن حتى لا ينعكس سلبا على مستوى حصيلة الضرائب.<sup>3</sup>

**2\_ مؤشرات أخرى لتصميم نظام ضريبي فعال:** يرى حمدي أحمد العناني أن تصميم الأنظمة الضريبية وفق مقتضيات الفعالية يمكن أن يتم على أسلوبين:

**أ- الأسلوب الأول:** و يكون ذلك بتوافر النظام الضريبي على المعايير التالية:

— احترام المبادئ الأساسية للضريبة.

— المحافظة على كفاءة جهاز السوق.

— عدم التعارض بين الضرائب و أهداف النظام المالي.

**ب- الأسلوب الثاني:** و يتم ذلك من خلال الربط بين النظام الضريبي و الرفاهية العامة للمجتمع، و طالما أن نظرية الرفاهة لم تتطور و تبين بالشكل الكافي إلا أنه يجب مراعاة الأهداف التالية التي تحقق الحجم الأمثل للرفاهية:

<sup>1</sup> عبد المجيد قدي: مدخل للسياسات الاقتصادية الكلية، مرجع سابق، ص 165

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 166

<sup>3</sup> نفس المرجع، ص 167

— توفير الحد الأدنى من حرية الإختيار.

— تحقيق أعلى مستوى معيشة.

— توظيف عوامل الإنتاج الراغبة في العمل.

— تحقيق النمو الإقتصادي و العدالة في توزيع الدخول.

**المطلب الثالث- تحسين فعالية النظام الضريبي :**

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 .

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 اقتصره على بعض المداخل يطرح إشكالاً 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 العراقيل والبيروقراطية والمحسوبية،

علاوةً 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<sup>1</sup>.

— العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط الضريبة وتحصيلها

— ضرورة الإعلان عن عفو ضريبي شامل يسمح للمتهرين 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 نلح على ضرورة تعميم الإعلام الآلي على

الإدارات الضريبية جميعها.

<sup>1</sup> ناصر مراد، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية- المجلد 25 - العدد الثاني-2009، ص195



- 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.

### المبحث الثاني - معوقات النظام الضريبي:

إن النظام الضريبي و في سبيل تحقيقه، للفعالية توجد هناك الكثير من القيود التي تقف في طريق تحقيق هذه الفعالية، هذه العوامل تحد في مجملها من الحصيلة الضريبية و ذلك بتقليل حجم الوعاء و تضر كذلك بالعدالة الضريبية .

### المطلب الأول- جمود النظام الضريبي :

يقصد بجمود النظام الضريبي عدم توافر صفة المرونة فيه، وأي نظام ضريبي في العالم أياً كان شكله أو خصائصه؛ فإن بقاءه واستمراره لفترة طويلة من الزمن يؤدي إلى خلق مجموعة من التقاليد الفنية والإدارية التي تحكم عمله، وهذه التقاليد تخص كلاً من الإدارة والمكلف معاً؛ بسبب الارتباط الوثيق في التقاليد مما يجعل من الصعب إجراء أي تعديل عليها، بسبب معارضة الإدارة الضريبية والمكلف لها.

ولجمود النظام الضريبي عوامل تتألف من التقاليد الفنية وهي التي تنشأ نتيجة إخضاع العناصر نفسها للضريبة نفسها لفترة طويلة من الزمن؛ مما يؤدي إلى خلق استقرار عند المكلف والإدارة الضريبية أن هذه العناصر المعيّنة فقط هي التي تخضع للضريبة. أما العامل الثاني فهو التقاليد الإدارية المتعلقة بالإدارة الضريبية نفسها؛ بحيث يصبح أمر تغيير هذه

الإجراءات غير ممكن مع مرور الزمن بسبب خطورة التقاليد الإدارية في النظام الضريبي.1

المطلب الثاني-تحديات تقليدية التي تواجه النظام الضريبي: من أهم تحديات تقليدية التي تواجه النظام الضريبي الازدواج

الضريبي و الضغط الضريبي

أولاً : الازدواج الضريبي

<sup>1</sup> محمد الحلاق، الموسوعة القانونية المتخصصة

**1- مفهوم الازدواج الضريبي:** يمكن تعريف الازدواج الضريبي بأنه: "فرض ذات الضريبة أكثر من مرة، على نفس الشخص، وبالنسبة لذات المال، وعن المدة ذاته

والجددير بالذكر أن اصطلاح الازدواج الضريبي لا يقتصر على دفع المكلف للضريبة مرتين فقط، وإنما قد يراد به دفع الضريبة ذاتها لأكثر من مرة، سواء تم دفعها مرتين أم ثلاث أم أربع... إلخ. ولكن باعتبار أن الغالب عملياً هو تسديد الضريبة مرتين، فقد درج الفقه على استخدام هذا المصطلح. ويُرجع الباحثون نشوء هذه الظاهرة وانتشارها إلى مجموعة أسباب، أهمها:

1. عدم الصياغة المحكمة للقوانين الضريبية. وكذلك اختلاف الدول في تفسير مدلول الاصطلاحات الضريبية وتحديدتها مثل لفظ المنشأة، أو معنى الإقامة، أو شروط التوطن

2. رغبة الدولة في زيادة الحصيلة الضريبية، مما يدفعها لفرض الضريبة أكثر من مرة، أو تطبيق سياسة ضريبية تجاه بعض الظواهر الاقتصادية التي لا ترغب الدول بوجودها في المجتمع

3. ازدهار العلاقات الاقتصادية والمالية الدولية، وبالتالي سهولة انتقال الأموال عبر الدول

4. اختلاف الدول في أساس فرض الضرائب، فبعضها تنتهج معيار التبعية السياسية، وأخرى تطبق معيار التبعية الاقتصادية، وثالثة تتبع معيار التبعية الاجتماعية

5. اختلاف الدول في المبادئ الفنية والنظم التي يقوم عليها التشريع الضريبي، فبعضها يأخذ بنظام التعدد ذي الصيغة العينية الذي لا يتعدى الحدود الإقليمية، وأخرى تأخذ بنظام الضريبة الموحدة ذات الطابع الشخصي<sup>1</sup>

**2- آثار الازدواج الضريبي:** لا أحد ينكر مدى خطورة تحمل المكلف لعبء الضريبة ذاتها مرتين وعن الوعاء الضريبي ذاته. فلهذه الظاهرة آثار سلبية جداً سواء في الازدواج الداخلي أم الدولي.

**أ- ففي الازدواج الداخلي:** يُلاحظ أنه يؤدي إلى وقوع تكرارٍ في إجراءات الضريبة وتحصيلها، كما أن الازدواج الضريبي عندما يزيد من عبء المكلفين عن مستوى محتمل فإنه يقلل من روح الأفراد وحافزهم على العمل والإنتاج؛ مما سيؤدي في النهاية إلى عرقلة النشاط الاقتصادي.

**ب- أما في الازدواج الدولي،** الذي ينجم غالباً عن فكرة سيادة الدولة، وبالتالي عدم التنسيق بين التشريعات الضريبية فيما بين الدول كما يجب، فإن من شأنه أن يسبب عرقلة انتقال العمالة ورؤوس الأموال بين البلدان خشيةً منهم أن تفرض عليهم ضريبة ما أكثر من مرة دون وجه حق؛ مما سيعرقل تواصل العلاقات الاقتصادية الدولية.<sup>2</sup> وهذا يضر بمصالح الدول المتقدمة والنامية معاً

**ثانياً- الضغط الضريبي:** شغل موضوع العبء الضريبي وإمكانية قياسه أذهان الكثيرين من علماء المالية على مر العصور، وازداد الاهتمام به بصورة ملحوظة مع منتصف القرن العشرين، ويمكن تعريف العبء الضريبي (أو الضغط الضريبي) بأنه

<sup>1</sup> سوزي عدلي ناشد: ظاهرة التهريب الضريبي الدولي.....، مرجع سابق، ص13\_14

<sup>2</sup> محمد عباس محرز: اقتصاديات المالية العامة، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص281

التغيرات الاقتصادية والاجتماعية التي تحيط بمعالم المجتمع بكل صورها نتيجة فرض الضرائب والتي تختلف من مجتمع إلى آخر تبعاً لحجم الاستقطاع الضريبي في هذا المجتمع، والتركيب الفني للنظام الضريبي؛ أو هيكل الضرائب الموجود في هذا المجتمع.

فالقانون يحدد الشخص المكلف بأداء الضريبة إلا أنه من الطبيعي أن يقوم هذا الشخص بعد دفع الضريبة المفروضة عليه إلى خزانة الدولة بمحاولة للتخلص من الضريبة وإلقاء عبئها على شخص آخر، فإذا ما نجح في ذلك فإن هذا الشخص سيحاول إلقاءها على شخص ثالث، وهكذا إلى أن يستقر عبء الضريبة على شخص ما لا يستطيع نقل عبئها.

فالشخص الأول الذي حدده القانون لدفع الضريبة اسمه حامل العبء القانوني للضريبة؛ لأنه لم يتحمل عبئاً فعلياً للضريبة، بل اقتصر دوره على توريد الضريبة ثم تحصيل قيمتها من شخص آخر، وأما الشخص الذي استقر في ذمته عبء الضريبة، ولم يستطع نقلها إلى شخص آخر؛ فهو حامل العبء الفعلي للضريبة، وهذه السلسلة من العمليات التي تم بموجبها انتقال الضريبة هي عملية "نقل الضريبة".

وتبعاً لما تقدم فإن المشرع الضريبي عندما يضع حداً أمثل للضغط الضريبي يجب أن يحدد الهدف من النظام الضريبي والكشف عن هذه المتغيرات في سلوك المكلفين سواء في الادخار أم الاستثمار ومحاولة معالجة هذه التغيرات قدر الإمكان. فالهدف من النظرية العامة للنظام الضريبي الكشف عن التغيرات التي يثيرها فرض الضرائب والتقليل منها ما أمكن للوصول في نهاية المطاف إلى وضع حد أمثل للضغط الضريبي بحيث إن المكلف يتحمل هذا العبء دون أي محاولة للتهرب من الدفع الضريبي، والذي يترتب عليه آثار اقتصادية مهمة كالتنقص في الحصيلة الضريبية حيث إن الدولة تعجز عن توفير الموارد التي تمكنها من سد الحاجات العامة عن طريق النفقات العامة، فإذا كانت النفقات العامة غير متوفرة فإن أداء الخدمة العامة غير متوافر أيضاً، كما أن الدولة ستجد نفسها عاجزة عن توفير الموارد المالية من الضريبة، فتعمل على زيادة العبء الضريبي؛ مما يؤدي إلى التهرب من عبء الضريبة، وستتحمل الطبقات الفقيرة والمتوسطة العبء في النهاية، وهو ما يؤدي إلى الابتعاد عن العدالة الضريبية.

ومن هنا تتجلى أهمية قياس العبء الضريبي من حيث مقارنة هذا العبء بمقدرة المكلف التكليفية؛ وبالتالي تكوين فكرة أولية عن مدى يسر العبء الضريبي الواقع على المكلف أو فداحته، فإذا ما تمت مقارنة الأعباء التكليفية للمكلفين بعضهم مع بعض أمكن التوصل إلى نتائج مهمة وموضوعية عن مدى تحقيق العدالة الضريبية في النظام الضريبي، فالعدالة الضريبية الأفقية تتحقق في النظام الضريبي متى تساوَت الأعباء الضريبية الفعلية الواقعة على جميع المكلفين الذين يتمتعون بظروف اقتصادية متماثلة، أما العدالة الرأسية فتتحقق في النظام الضريبي متى تفاوتت الأعباء الضريبية الفعلية بتفاوت مراكز المكلفين الاقتصادية. كما يمكن من خلال قياس العبء الضريبي الفعلي لكل قطاع

اقتصادي مقارنة هذا العبء بأهمية هذا القطاع ودوره في تنمية الاقتصاد الوطني، كما تظهر أهمية قياس العبء الضريبي الفعلي على المجتمع وما تلقيه من أضواء على السياسة الضريبية القائمة في المجتمع ومقترحات تعديلها. وقد وضع الفقه المالي معيارين لقياس معدل الضغط الضريبي: المعيار الأول يظهر من خلال نسبة الاستقطاع الضريبي إلى الاستقطاعات العامة في الدولة، والتي تشكل مجمل الإيرادات العامة، أما المعيار الثاني فهو نسبة الاستقطاع الضريبي إلى الدخل القومي، وهو ما يعرف بالنتاج القومي، ويقسم إلى القطاعات الإنتاجية في الدولة. ولا شك أن هناك عوامل تحدد حجم الضغط الضريبي، وهي التي تتعلق بالمقدرة التكاليفية العامة على مستوى المجتمع التي يتم تحديد الحد الأمثل لها من خلال مجموعة من العوامل المؤلفة من حجم الدخل القومي ومجموعة من العوامل الاقتصادية والاجتماعية والاقتصادية والسياسية، أما العامل الآخر لتحديد حجم الضغط الضريبي فهو المقدرة التكاليفية الفردية على مستوى الفرد الواحد، وهي التي تتمثل بقدرة الفرد على تحمل العبء الضريبي دون أن يؤدي إلى التهرب من دفع الضريبة، وهناك مجموعة من العوامل التي تحدد حجم المقدرة التكاليفية الفردية، وهي حجم صافي الثروة الفردية وحجم الدخل الفردي وحجم الإنفاق الفردي.

ومن ناحية أخرى يسمى الضغط الضريبي على سلوك المكلفين "الضغط الضريبي النفسي"، ومنه يمكن تعريف الضغط الضريبي النفسي بأنه الانعكاس الذي يطرأ على سلوك المكلفين سلباً أو إيجاباً؛ قبولاً أو رفضاً. وحدد الفقه العوامل الموضوعية التي تؤثر في الضغط الضريبي النفسي وهي: درجة الوعي الضريبي، وطبيعة الضرائب، واستقرار الضرائب

**المطلب الثالث- التحديات المعاصرة التي تواجه النظام الضريبي :**

شهدت نهاية القرن العشرين ميلاد تكنولوجيا المعلومات الرقمية التي تحتل المسافة و الزمن، حيث يشارك المئات من البشر على مدار الكرة الأرضية في رؤية الحدث بالصوت والصورة والمشاركة فيه عبر شبكة الإنترنت، وبذلك تحول العالم إلى قرية صغيرة في ظل ما يسمى بالعمولة التي يقصد بها إزالة الحدود الإقتصادية والعلمية والمعرفية بين الدول بما يسمح بالانتقال السريع

وغالبا غير الملموس للأشخاص والسلع والخدمات ورؤوس الأموال وكذا المعلومات والأفكار والقيّم، مما يعرقل الدور الرقابي للدولة المعتمد عليه في إخضاع الانتقال والمبادلات التي تقوم بين الأفراد في حدودها الإقليمية للضريبة قصد تمويل مختلف نشاطاتها، ومنه فالتحويلات القائمة تحفز بل وتساعد على التهرب من الضريبة مما يفقد الدول موارد هامة

### أولاً- الجباية التجارية الإلكترونية

ستعرض أولاً إلى ماهية التجارة الإلكترونية ثم إلى أهم الضرائب الممكنة التطبيق

**1- ماهية التجارة الإلكترونية :** تعد التجارة الإلكترونية وسيلة مستحدثة لتبادل السلع والخدمات عن طريق وسائل الاتصالات الحديثة وأهمها الإنترنت، وتتميز عن التجارة التقليدية بأنها تحرق حاجز الزمان والمكان، ففي إمكان المؤسسة التي تتعامل بالتجارة الإلكترونية أن تتصل بعملائها على مدار الساعة وفي أي مكان من العالم دون أن يتطلب منها

ذلك الإنتقال، ومن شأن هذه الخصائص أن تجعل تطبيق الأحكام التقليدية لفرض الضريبة (من حيث تحديد الوعاء، التحصيل و الرقابة) على دخل التجارة الإلكترونية أمرا صعبا إن لم يكن مستحيلا  
كما أن هناك تغيرات عديدة ناجمة عن التجارة الإلكترونية تواجه إدارة الضرائب منها التحول من المعاملات الورقية التي تسمح بتتبع المعاملات وإثباتها مثل العقود والفواتير إلى المعاملات الافتراضية التي يصعب تحديدها، كما قد يتم الإستغناء عن النقود التقليدية ويحل محلها بمرور الزمن النقود الإلكترونية، حيث تحتوي الرقائق الموجودة في البطاقات الإلكترونية على أرصدة الأفراد المستخدمة في تسوية الحسابات مما يشكل صعوبات في تحصيل كل من الضريبة على الدخل وعلى الإنفاق .

وعليه فإن من أهم القوانين التي يتوقع أن تتأثر بصورة مباشرة بالتجارة الإلكترونية القانون الضريبي الذي يهتم بفرض وتحصيل الضريبة، مما يثير البحث في مدى ملاءمة قواعد الضريبة التي تعتمد حاليا على الوجود المادي للمؤسسة أو النقل المادي للسلعة في تحديد الوعاء الخاضع، في حين نجد الطابع الدولي للتجارة الإلكترونية وإمكانية قيام مؤسسات بمزاولة نشاطها عبر الإنترنت دون أن توجد بصورة مادية في الدول الأخرى، يفقد الدول النامية فرصة تحصيل إيرادات ضريبة الدخل التي تحصلها من الفروع الأجنبية التي تعمل على أراضيها في ظل التجارة التقليدية وتجعل من تطبيق مبدأ إقليمية الضريبة عاملا من عوامل خسارتها لموارد مالية .

**ثانيا-الجنات الضريبية:** سنتناول مكانة الضريبة في الجنات الضريبية وبنوك الأوفشور من خلال

**1-تعريف وخصائص الجنات الضريبية :** تعد دول الجنات الضريبية مراكز مالية أو تمويلية بالنسبة للشركات دولية النشاط، ومن أشهر دول الجنات الضريبية على المستوى الدولي هي سويسرا، ويبدو من مصطلح الجنات الضريبية أنها تتعلق أساسا بالنظام الضريبي لهذه الدول، كما تعددت التسميات التي يمكن أن تطلق على هذه الدول مثل الملجأ الضريبي أو دول الإجازات الضريبية .

**تتمثل خصائص الجنات الضريبية في:**

أ-سعر ضريبة منخفض: إن أهم ما يميز الجنات الضريبية هي الإمتيازات التي يقرها التشريع الضريبي خاصة بالنسبة للإستثمارات والدخول الأجنبية بغرض جذبها لتنمية إقتصادها، فهي بذلك تضحي بإيراداتها الضريبية في سبيل تنمية إيراداتها من الإستثمارات والعملات الأجنبية.

ب-الإستقرار السياسي ، الإقتصادي ، القانوني و الإجتماعي :

نقصد بالاستقرار السياسي أن تكون الدولة ذات نظام سياسي واضح لا يخشى من أي إنقلابات أما الإستقرار الاقتصادي فيتجسد في عدم تدخل الدولة في أعمال هذه المشروعات، و يكمن الإستقرار القانوني في عدم حدوث تغييرات مفاجئة وغير متوقعة في التشريعات، و يتمثل الإستقرار الإجتماعي في توفر مختلف الخدمات والبنى التحتية التي تحتاجها المشروعات .

ج- سرية المعاملات البنوك والمعاملات التجارية : تسعى الشركات الدولية إلى التعامل مع بنوك على أعلى مستوى من الكفاءة والسرية، ويتم إبرام عقد بين البنك والعميل بمقتضاه يلتزم البنك بضمان سرية المعاملات المالية.

د- الإتصالات والمواصلات الحديثة: من أهم خصائص الجنات الضريبية أن تكون ذات موقع متميز ومعروف على المستوى الدولي بحيث يمثل عنصر جذب هام للإستثمارات، كما يجب أن تمتلك شبكة متقدمة من وسائل الإتصال تجعل من السهل التفاعل بين الدولة الأم وفروعها.

**2- التهرب الضريبي بواسطة الجنات الضريبية :** تعتبر الجنات الضريبية المناخ الملائم لعمل الشركات دولية النشاط حيث تقوم الشركة الأم بإنشاء فروع لها فيها للإستفادة من الميزات والإعفاءات التي يقرها النظام الضريبي للأنشطة التي تمارس في تلك الدولة وخاصة بالنسبة للمشروعات الأجنبية كبيرة الحجم.

وتختص الشركة الأم التي عادة ما تكون في دولة ذات نظام ضريبي مرتفع بالقيام بأنشطة لا تولد ربحا مباشرا كأنشطة البحث العلمي قصد تخفيف العبء الضريبي في البلد الأم باعتبار أن هذه الأنشطة عادة ما تكون معفاة من الضرائب ، أما الفروع والتي عادة ما تكون في بلدان ذات نظام ضريبي مخفف فإنها تقوم بالأنشطة التي تدر أرباحا كالإنتاجية والتسويقية ، وبذلك تكون الشركة قد تجنبت الضريبة في البلد الأم.

كما قد يتم التهرب من دفع الضريبة قبل توزيع الأرباح أو بعد توزيعها، ففي الحالة الأولى تقوم الشركة الأم بتخفيف العبء الضريبي عليها عن طريق زيادة التكاليف بطريقة صورية في البلد الأم وتخفيضها في دول الجنات الضريبية، أما بعد توزيع الأرباح فإن الفروع لا تقوم بتحويل تلك الأرباح إلى الشركة الأم بل تقوم بإعادة إستثمارها أو تحويلها إلى دولة أخرى تعتمد نظاما ضريبيا مخفضا، أو حتى تحويلها إلى الشركة الأم تحت مسميات غير حقيقية كنفقات معفاة من الضريبة .

فالتهرب هنا يتم دون إنتهاك للقانون بل يتم على أساس الإستفادة من إختلاف مستوى الضغط الضريبي بين الدول، حيث تقوم الشركات بالتلاعب في التكاليف لنقل الأرباح من أوعية عالية الضريبة إلى أوعية منخفضة الضريبة وغالبا ما تختار السلطات الضريبية في كيفية مواجهة هذا المشكل.

**3- بنوك الأوفشور (المراكز المالية خارج الإقليم):** تتميز دول الجنات الضريبية بأهمية قطاع البنوك في إقتصادها بصورة تفوق أهميتها في الدول ذات النظام الضريبي العادي، وتعامل غير المقيمين معاملة متميزة عن رعاياها.

و تعد بنوك الأوفشور إحدى أوجه العولمة، وهي مؤسسات مالية وسيطة عبر الحدود تقدم خدماتها لغير المقيمين وهذا لا يعني أن إنشاء مثل هذه البنوك يجب أن يكون على الحدود بين دولتين أو أكثر فهناك بنوك في داخل البلد مثل التسهيلات المصرفية الدولية في الولايات المتحدة.

وتتمثل أهم عناصر التي تتميز بها بنوك الأوفشور في:

-إنخفاض الضرائب أو عدم وجودها.

-الخدمات المقدمة هي بشكل أساسي للزبائن غير المقيمين.

- لا توجد رقابة على الصرف الأجنبي أو أهما في حدود ضيقة.
- عادة ما تقترب هذه البنوك -جغرافيا- من الإقتصاديات الكبيرة.
- ضرورة توفر وسائل الإتصال المتقدمة.
- وجود نظام قانوني يدعم المحافظة على السرية المصرفية .
- ضرورة توفر إستقرار سياسي بدرجة عالية<sup>1</sup>.

ومن أهم سلبيات بنوك الأوفشور نذكر:

-أنها تعمل على تزويد الأفراد بإمكانيات تساعد على تجنب دفع الضرائب بشكل متعمد، مما يقلص حجم الضرائب المدفوعة للدولة الذي يقود إلى إضعاف قدرتها على تغطية نفقاتها وتحسين الخدمات المقدمة لأفراد مجتمعها .

- هناك تزايد في عدد البنوك التي تشتهر بغسيل الأموال نظرا لخاصية سرية العمل المصرفي ومرونة القوانين التي تعمل بموجبها هذه البنوك<sup>2</sup>.

### المبحث الثالث- مقومات فعالية النظام الضريبي:

إن ما تم التطرق إليه في المطلب السابق هو عوامل تحد من فعالية النظام الضريبي و تنقص منها إذن فما يجب عمله من أجل الحد من الآثار السلبية للعوامل المعيقة لفعالية النظام الضريبي و تنقص منها إذن فما يجب عمله من أجل الحد من الآثار السلبية للعوامل المعيقة لفعالية النظام الضريبي، من جملة يمكن عمله و القيام به هو ما سوف نتطرق له في هذا المبحث.

### المطلب الأول- مرونة النظام الضريبي :

إن النظام الضريبي بإعتباره أحد الظواهر الإجتماعية لا بد و أن يعكس جميع التطورات الإقتصادية و السياسية الحاصلة في المجتمع ، و لذلك يتعين أن يكون هذا النظام الضريبي على جانب من المرونة بالذي يسمح بإستمراره كعنصر فعال و متطور من عناصر النظام الإقتصادي

مبدأ مرونة الضرائب. ووفقاً لمفهوم مرونة النظام الضريبي ، مع زيادة الدخل القومي نتيجة للنمو الاقتصادي ، ينبغي أيضاً زيادة إيرادات الحكومة من الضرائب.

في البلدان النامية ، تعتبر حصة الإيرادات الضريبية كنسبة من الدخل القومي منخفضة مقارنة بالبلدان المتقدمة. هذه الحصة من العائدات الضريبية سترتفع مع زيادة الدخل القومي ، إذا كان النظام الضريبي مرناً بما فيه الكفاية. الضرائب التدرجية على الدخل والثروة توفر هذه المرونة للنظام الضريبي. فرضية ارتفاع غير مباشر (محاور السلع الفاخرة ذات مرونة عالية في الطلب تجعل النظام الضريبي مرناً أيضاً

<sup>1</sup> عبد الرشيد بن ديب، تنظيم و تطور التجارة الخارجية حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 2002، ص 128

<sup>2</sup> طالب وسليمة، مرجع سابق ذكره، ص 156

و قد تباينت الآراء في مجال تفسير ظاهرة تطور النظام الضريبي، فمنها ما أبرز أثر العوامل الاقتصادية، بتفسير الطبيعة الديناميكية لهذا النظام في ضوء ما يطرأ على اجتمتع من تغيرات يفرضها تقدمه الاقتصادي، ومنها ما رجح كفة العوامل السياسية التي تحكم تطوره في المدى الطويل، في محاولة لإسناد كل تغيير في النظام الضريبي إلى ما يطرأ على الحياة السياسية من تغييرات<sup>1</sup>

وتعبر مرونة النظام الضريبي عن مدى استجابة النظام الضريبي للتغيرات الحاصلة في الأوضاع الاقتصادية السائدة، خاصة عند تأثيرها على المادة الخاضعة للضريبة انخفاضا أو ارتفاعا، وهناك مجموعة من المؤشرات يمكن على ضوءها قياس مرونة النظام الضريبي<sup>2</sup>

**أولا- المرونة الضريبية للنتائج المحلي الخام :** ويعبر عنها بمدى استجابة العائد الضريبي للتغيرات الحاصلة في النتائج المحلي الخام، ويتم قياسها بالعلاقة التالية :

المرونة الضريبية للنتائج المحلي الخام = التغير النسبي في الحصيلة الضريبية / التغير النسبي في النتائج المحلي الخام  
حيث :

**T:** الحصيلة الضريبية.

**Δ T:** التغير في حصيلة الضريبة.

**Y:** النتائج المحلي الخام.

**Δ Y:** التغير في النتائج المحلي الخام .

**2- المرونة التعويمية للسنة :** وهي حسب فيتو تانزي **Tanzi Vito** استجابة الحصيلة الضريبية كليا للتغيرات الحاصلة في النتائج المحلي الخام وتقاس بالعلاقة :

$$\beta = (T_t - T_{t-1}) / (Y_t - Y_{t-1}) (T_t + T_{t+1} / 2) / (Y_t + Y_{t-1})$$

**المطلب الثاني- كفاءة الإدارة الضريبية:** إن أي نظام ضريبي في العالم مهما كان على درجة عالية من الخبرة والتنسيق لا يمكن أن يحقق أهدافه إلا إذا كانت هناك إدارة ضريبية على درجة عالية من الكفاءة والتدريب العلمي، فالإدارة الضريبية هي ركن من أركان نجاح النظام الضريبي في تحقيق أهدافه؛ وبالتالي يجب أن تتمتع هذه الإدارة بعدة مقومات لتتجح في تحقيق أهدافها، وهي: أن تكون على درجة عالية من الكفاءة والتأهيل، وأن تتوفر لديها نظم رقابية فعالة، وأن يتوافر نظام أجور مناسبة لحجم المهمات الملقاة على عاتق موظفي الإدارة الضريبية، وأن

<sup>1</sup> يونس أحمد البطريق ، أصول المالية العامة، ص 146

<sup>2</sup> ولهي بوعلام ، مرجع سبق ذكره، ص 19\_20



يكون هناك تبسيط في أحكام الضرائب، وأن يتم تزويد الإدارة الضريبية بالأجهزة الإلكترونية الحديثة، وأن يتم معالجة سوء التنظيم الاجتماعي والسياسي في كثير من الدول النامية

**أولاً- الإدارة التشريعية:** وهي التي من لها الحق في إصدار الأنظمة والقرارات التي تحدد الخاضعين للضرائب و وعاء الضريبة وسعرها وطرق تحصيلها بما في ذلك إجراءات تقديم الإقرارات وفحصها (مراجعتها) وتقديرها بناءً على ذلك الفحص.

وكذلك إجراء التقدير في حال وجود دفاتر مقبولة من قبل الإدارة الضريبية و معدي القُرات الضريبية وبشكل عام فأن القوانين التي تصدرها هذه الإدارة ( الإدارة التشريعية تغطي جميع الإجراءات النظامية والفنية المتعلقة بالضرائب.

**ثانياً- الإدارة التنفيذية:** وهي التي تتولى تطبيق الأنظمة الصادرة من الإدارة التشريعية و تصدر التعليمات واللوائح التفسيرية في حال عدم وضوح الأنظمة و القرارات الضريبية على هيئة تعاميم و منشورات وإصدارات يمكن تطبيقها عمليا إن حجم و تنظيم الإدارات التنفيذية يختلفان من دولة لأخرى ولا يوجد تنظيم نمطي مناسب لجميع الدول ، لأن ذلك يتأثر بالعوامل الجغرافية و الهيكل الضريبي المطبق و الكفاءة الإدارية المتوفرة لكل دولة.

العوامل الجغرافية و الهيكل الضريبي، هو تقسيم الجهاز التنفيذي للضرائب حسب المناطق الجغرافية بأن يكون هناك جهاز تنفيذي خاص بكل منطقة على حدة وذلك في حالة ما يكون هنالك إدارة مركزية واحدة لجميع المناطق لما لها من أثر بحكم موقعها و قربها من أنشطة المكلفين من حيث حصرهم و التعرف على ظروفهم التمويلية و مصادر دخولهم بكفاءة وفعالية، مما قد يمنع بعض صور التهرب الضريبي.

**الكفاءة الإدارية:** أن الكفاءة الإدارية تأثير على تنظيم الإدارة التنفيذية، فالعدد الكافي من الكفاءات و الخبرات يتيح المجال أمام هذه الإدارة من إتمام أعمالها بالشكل المطلوب و ليتحقق ذلك لابد من توافر الآتي:

- 1- التأهيل العلمي الكافي للعاملين بها لتؤدي دورها بكفاءة وفاعلية.
- 2- توافر الأمانة في العاملين بها لحساسية العمل المؤدى من هذه الإدارة.
- 3- وجود نظام رقابة داخلية، حيث لا يقوم المأمور الضريبي بجميع مراحل ربط الضريبة ابتداء من المحاسبة الضريبية و حتى الربط النهائي بدون مراجعة عملة من أفراد آخرين ومن ثم استكمال الدورة المستندية .
- 4- إعطاء موظفي هذه الإدارة مزايا مجزية ليؤدوا أعمالهم كما يجب أن تكون بعيدا من جميع التأثيرات و الضغوط الخارجية.
- 5- توافر نظام معلومات كفؤ يمكن من واقعة الحصول على المعلومات بالمكلفين بالسرعة المطلوبة.

**ثالثاً- الهيئة القضائية:** وتتولى الفصل في المنازعات التي قد تنشأ بين المكلفين و الإدارة التنفيذية فيما يتعلق بتنفيذ الضرائب الواجبة الدفع على المكلفين.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> يونس أحمد البطريق، أصول المالية العامة، مرجع سابق، ص121

### المطلب الثالث: التحفيز الجبائي

التحفيز الجبائي عاملا مهما في الإقتصاد، فالتفكير في إيجاد حلول للنهوض و الإرتقاء بالإقتصاد الوطني و تحسين المستوى المعيشي جعل الدولة تلجأ إلى هذه السياسة الإغرائية فهي تتحمل خسائر و أعباء من أجل تسهيلات تقدمها لتشجيع الأفراد على إقتناء الإستثمارات خاصة و كذا تشجيع البحث العلمي حتى الماكثات في البيت لهن نصيب من هذه التحفيزات من أجل انشاء ورشات صغيرة، كما أن الدولة عند تقديمها لهذه الامتيازات و التحفيزات تقوم بتنظيمها في شكل قوانين حيث أن هناك امتيازات تمنح في إطار قوانين المالية التي تصدر كل سنة أو قانون المالية التكميلي، و إمتيازات تمنح في إطار قوانين الإستثمار التي تصدر كل خمس سنوات<sup>1</sup>

<sup>1</sup> مقراني أحمد، مذكرة لنيل شهادة ماسترمدى نجاعة التحفيزات الجبائية في توجيه السياسة العامة للدولة، جامعة البويرة، 72

### خلاصة الفصل :

بعدما تطرقنا إلى هذا الفصل من خلال مباحثه الثلاثة يمكن القول أن:

إن فرض الدولة للضرائب على أفراد المجتمع إنما يعود إلى ممارسة سلطتها و سيادتها على إقليمها و سيادتها على إقليمها مستندة في ذلك إلى صك تشريعي، و في هذا المجال يتاح أمام الدولة العديد من أنواع الضرائب التي تختار أفضلها بناء على معطيات الإقتصادية و السياسية و الإجتماعية في ظل اختيار نظام ضريبي معين. إن النظام الضريبي المختار من قبل الدولة تحكمه العديد من الإعتبارات و يخضع لتأثير النظام السياسي و الإقتصادي و مدى التقدم الإقتصادي و وضع النظام الضريبي يكون بغرض تحقيق أهداف السياسة الضريبية المتبعة. هذه الأهداف قد تكون متعارضة في الكثير من الأحيان، فتحقيق الهدف المالي قد يتعارض مع تحقيق الهدف الإقتصادي وكذا الأمر بالنسبة للهدف الإجتماعي، و توفيق النظام الضريبي في تحقيق الأهداف الموضوعة له و المتعارضة يوصل إلى الفعالية.

الوصول إلى فعالية النظام الضريبي إنما يجب توفير المقومات اللازمة لها و تضيق مجال العوامل المعيقة لها و التي يمثل أساسها الإزدواج و التهرب و الضغط الضريبي المرتفع.

و إجمال ما يمكن قوله في نهاية الفصل أن تصميم نظام ضريبي فعال هو فن الممكن المستحب و ليس المستحيل الأمثل.

الفصل الثالث:

الجانب التطبيقي

## مقدمة:

إن الضرائب تعتبر أحد الوسائل المهمة في توفير بنية تحتية تساعد على الاستثمار و تنعكس إيجابيا على كل فئات المجتمع بل باتت تشكل عنصرا مهما في إيرادات الدول المتقدمة و الدول النامية على حد سواء. و على اعتبار أن للضرائب آثار بعيدة المدى على كافة نواحي الحياة الاقتصادية و الاجتماعية، هذه الآثار تزداد أهميتها باستمرار مع اتساع نطاق دور الدولة و تزداد درجة تدخلها في مختلف المجالات و بأقل عبء ضريبي ممكن بحيث يحقق أكبر إشباع جماعي مستطاع بأقل تضحية جماعية ممكنة مما يؤدي اندماج نظرية العبء الضريبي بحيث أن هناك ضرائب يتوقع المشرع انتقال عبئها ممن يدفعها إلى غيره بل قد يريد هذا الانتقال و يراعه عند وضع قواعد تطبيق الضريبة كما يحدث في الرسوم الجمركية و لكن انتقال عبء الضريبة في معظم الأوقات ضد إرادة المشرع، أما إذا لم يتم نقل عبئها فيكون المكلف القانوني هو نفسه المكلف الفعلي و توجد بين المكلف القانوني و الدولة علاقة قانونية بينهما. يعد الضغط الضريبي من أهم المؤشرات الكمية المستخدمة لتقييم مردودية النظام الضريبي إذا يبحث عن الإمكانيات المتاحة لاقتطاعات الضريبية لتحقيق أكبر حصيلة ممكنة دون إحداث ضرر في الاقتصاد الوطني و يعبر الضغط الضريبي عن العلاقة الموجودة بين الإيرادات الضريبية و الثروة المعبر عنها بالنتائج المحلي الخام و في هذا الفصل التطبيقي نرى الضغط الضريبي لدى الدولة و الضغط الضريبي لدى الفرد أي كم يدفع الفرد من دخله ضرائب

**المبحث الأول\_ دراسة تحليلية لمستويات العبء الضريبي للضرائب المباشرة:**

في هذا المبحث نحاول قياس الضغط الضريبي بالنسبة إلى الدولة و ذلك عن طريق تطور الإيرادات العامة و تطور الضغط الضريبي خلال فترة دراستنا 2015-2020 .

**المطلب الأول-تحليل تطور بنية الإيرادات العامة في النظام الضريبي الجزائري 2015-2020**

تمثل الجباية العادية مختلف الضرائب و الرسوم التي يدفعها الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين و التي تمس النشاط الاقتصادي و الاجتماعي حيث تحكمها قوانين معينة كقانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ،من غير الجباية البترولية و تعتبر الجباية البترولية أهم مورد من موارد الدولة الجزائرية في الإيرادات العامة بالإضافة إلى الجباية العادية التي تليها من حيث الأهمية النسبية لموارد الدولة و يمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

**الجدول2: نسبة مساهمة الجباية في إجمالي الإيرادات العامة خلال الفترة 2015-2020.**

البيان	2015	2016	2017	2018	2019	2020
الجباية العادية	2354.7	2482.21	2433.61	3041.418	3447,197	3252,662
الجباية البترولية	2373.5	1781.1	2200.71	2714.469	2559,740	1959,758
الإيرادات الضريبية	4728.2	4263.31	4633.71	5755.887	6006,937	5212,42
إيرادات أخرى	412	247.20	490	600	491,64	416,28
الإيرادات العامة	5140.2	4510.51	5123.71	6355.887	6498,577	5628,7
نسبة الإيرادات الضريبية من مجموع الإيرادات العامة %	91.98	94.52	90.44	90.56	92,43	92,60
نسبة الإيرادات الأخرى من مجموع الإيرادات العامة %	8.01	5.48	9.56	9.44	7,56	7,39
نسبة الجباية العادية من مجموع الإيرادات الضريبية %	49.80	58.22	52.52	52.84	57,38	62,40
نسبة الجباية البترولية من الإيرادات الضريبية %	50.20	41.78	47.48	47.16	42,61	37,59
نسبة الجباية العادية من الإيرادات العامة %	45.81	55.03	47.50	47.85	53,04	57,78

المصدر: من إعداد الطلبة باعتماد على: التقرير السنوي لبنك الجزائر و الديوان الوطني

للإحصائيات

تحليل الجدول:

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ الإيرادات العامة انخفضت من 2015 إلى 2016، و هذا راجع إلى انخفاض في أسعار المحروقات مع العلم أن أسواق النفط شهدت انخفاض معتبر خلال هذه الفترة نتيجة عن التدهور الذي عرفته أسواق العالمية في النصف الثاني من 2014 بعد أن وصلت الأسعار إلى مستويات منخفضة بسبب وفرة المعروض المالي، إضافة إلى تراجع حصة منظمة الأوبك و تضائل سلطتها على تحديد الأسعار. و عودة الارتفاع من جديد خلال 2017 إلى غاية 2020.

أما حصيللة الجباية العادية في إجمالي الإيرادات الضريبية مساهمة ضعيفة للجباية العادية في إجمالي الإيرادات الضريبية إلى أن نسبة مساهمتها في تزايد مستمر حيث سجلت في أول الفترة 2015 معدل 49.80 % ليصل إلى 62,40 % في آخر الفترة سنة 2020 ، كما عرفت مساهمة الجباية العادية إلى الإيرادات العامة في تزايد و يرجع هذا التزايد إلى تزايد عدد المكلفين بالضرائب بفعل برامج الاستثمارات العمومية نذكر منها برنامج التكميلي لدعم النمو و الذي خصص له اعتمادات مالية كبيرة هذه البرامج ساهمت في الرفع من حصيللة الجباية العادية و تحسين مردودية الإدارة الضريبية

المطلب الثاني-مستويات الضغط الضريبي في النظام الجبائي الجزائري:

إن أي نظام ضريبي يهدف إلى زيادة مردودية التحصيل الضريبي و تخفيف الضغط الضريبي و تحقيق معدل الضغط الضريبي المناسب .

الجدول 03: تطور الضغط الضريبي الإجمالي و الضغط الضريبي خارج قطاع المحروقات 2015-2020

البيان	2015	2016	2017	2018	2019	2020
الإيرادات العامة	5140,2	4510,51	5123,71	5638.94	6498,57	5628,7
الناتج الداخلي الخام	16591,9	17081,8	17571,7	175414,98	17115,78	14516,39
الضغط الضريبي الاجمالي.	30,98	26,41	29,16	32,14	37,96	38,77
الجباية العادية	2354,7	2482,21	2433,61	3041.41	3447,197	3252,6
الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات	13457,6	14439,6	15312,5	16567,8	17548,6	18901,3 1
الضغط الضريبي للجباية العادية	17,5	17,19	15,18	18,35	19,64	17,20

المصدر: من إعداد الطلبة باعتماد على: التقرير السنوي لبنك الجزائر و الديوان الوطني للإحصائيات

تحليل الجدول:

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن الضغط الضريبي الجباية العادية في تدبذب من 2015-2017 انخفض حتى وصل 15,18 و هذا راجع إلى الارتفاع الكبير في الناتج المحلي الخام خارج المحروقات مقارنة بالارتفاع المسجل في حصيلة الجباية العادية، ثم يرتفع خلال سنتي 2018-2019 إلى غاية 19,64 و هذا الارتفاع راجع إلى تطور الجباية العادية خلال هذه الفترة، ثم يعود الانخفاض من جديد إلى أن يصل 17,20 خلال سنة 2020 وهذا راجع إلى انخفاض الجباية البترولية بسبب الأزمة الوبائية العالمية . إن معدل الضغط الضريبي في الجزائر لم يتجاوز 19,64% خلال 2015-2020 و هي تقع في المعدل الأمثل حسب الخبراء الاقتصاديين و منحني لافر، و هذا خارج الجباية البترولية و عند احتسابها يزداد معدل الضغط الضريبي الى أن يصل إلى 30% أو 35% و هذا معدل مرتفع و غير مقبول، على الإدارة الجبائية إعادة النظر في القوانين و التشريعات الجبائية.

المطلب الثالث- تطور الضغط الضريبي في الجباية العادية:

لتوضيح معدل الضغط الضريبي للجباية العادية لخصناها في الجدول أدناه

الجدول 04: تطور العبء الضريبي في الجباية العادية 2015-2020

البيان	2015	2016	2017	2018	2019	2020
الجبابة العادية	2354,7	2482,21	2433,61	3041.418	3447,197	3252,662
عدد السكان	39,96	40,40	41,70	42.2	43.4	43.9
العبء الضريبي المطلق	58926,43	61440,84	58359,95	72071.52	79428.5	74092.52
الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات من الجباية العادية	13457,6	14439,10	15312,5	16567,8	17548,6	18901,31
متوسط نصيب الفرد من الناتج الداخلي خارج المحروقات من العبء الضريبي المطلق	336776,78	357415,84	367206,24	392601.89	404345.62	430691.79
العبء الضريبي النسبي	17,50	17,20	15,89	18,37	19,64	17,20

المصدر: من اعداد الطلبة بإعتماد على: التقرير السنوي لبنك الجزائر و الديوان الوطني للإحصائيات

المبحث الثاني- قياس الضغط الضريبي لدى الأفراد:

في هذا المبحث سنقوم بدراسة الضغط الضريبي لدى الفرد بطريقتين مختلفتين و هذا من أجل محاولة إعطاء قيمة قريبة للواقع .



**المطلب الأول- نسبة الاقتطاع الضرائب من دخل الفرد:**

من أجل معرفة الضغط الضريبي لدى الفرد اخترنا عينة من 3 أشخاص كل له دخل مختلف عن الآخر و قمنا بحساب ما يدفعه من ضرائب و ما هية نسبة الضرائب من دخله .

**أولاً- قياس الضغط الضريبي على موظف عمومي:**

من أجل قياس الضغط الضريبي على الأفراد اخترنا موظف في القطاع العمومي وهو مسؤول عن أسرة تتكون من 05 افراد و قمنا بحساب الأجرة الشهرية الصافية باعتبار ان الأجر الذي يتقاضاه هو دخل وحيد و قمنا بحساب ما يدفعه من ضرائب رسوم شهريا بالصيغ الآتية :

• حيث إن الأجر الخام هو : 72113.40

• اقتطاع على الضمان الاجتماعي 09 % هو 6490.21

• الأجر قبل IRG : 65623.19

• الضريبة على الدخل الإجمالي : 13168.00

• صافي الأجر 52455.19

أما فيما يخص الضرائب الشهرية :

قيمة السلع و الخدمات الشهرية

**TVA - 4 1**

TVA فاتورة الماء 73 دج

TVA فاتورة الكهرباء 673.84 دج

TVA الهاتف المنزلي 114.00 دج

TVA الأنترنت المنزلي 256.00 دج

TVA قيمة النقل الشهري

TVA الاستهلاك الغذائي و مصاريف متنوعة 3000 دج

1 2 - رسم التطهير 1500 دج

1 3 - رسم داخلي لاستهلاك tic على بعض السلع الاستهلاكية و مواد التنظيف و التجميل 1000 دج

**الجدول 05:مختلف الضرائب التي يدفعها موظف عمومي**

نوع الضرائب	تطبيقها	نسبتها	قيمتها
IRG	على الأجر	جدول تصاعدي	13168.00
TVA	على الاستهلاك	09% ، 19%	3000
TIC	على المواد المستوردة	على حسب السلعة	1000

التطهير ض . إ	على الاجر الخام	حدد من البلدية % 09	1500 6490.21
مجموع الاقتطاعات	25158,21		
اقتطاعات جبائية	18668		

المصدر: من إعداد الطالبتين

$$\text{حساب الضغط الضريبي} = \frac{\text{مجموع الإقتطاعات الجبائية}}{\text{الأجر قبل اقتطاع IRG}} \times 100$$

وعليه فالفرد في هذه الحالة يدفع ما نسبته 29% من أجرته للضرائب و الرسوم و يشير التحليل الاقتصادي إلى

أن الاستهلاك يتوقف على عاملين هما حجم الدخل و الميل للاستهلاك

وباعتبار الادخار هو جزء من الدخل الذي لم يستهلك فإن عوامل الادخار هي نفسها عوامل الاستهلاك

إن تأثير الاقتطاع الضريبي على أصحاب المداخيل الصغيرة أكبر من تأثيره على أصحاب المداخيل الكبيرة ذلك لأن

أصحاب المداخيل الصغيرة توجه معظم دخلها للاستهلاك و أن نقل الضرائب غير المباشرة يقلل من الاستهلاك السلعي

فالضرائب تقلل من المقدرة الاستهلاكية للأفراد كما يؤثر ارتفاع الضرائب على المداخيل الكبيرة بحث يؤثر في نسبة ادخار

للمحافظة على استهلاكهم و عليه الضغط الضريبي يؤثر على الدخل و الاستهلاك بالنسبة للدخول العالية و المنخفضة

تضحى باستهلاكها أي برفاهيتها الاجتماعية بسبب الضرائب ، أما الفئة الثانية لا تضحى باستهلاكها و رفايتها بل تضحى بالادخار الذي يؤثر على تمويل الاقتصاد عامة .

و هذا العدل تقريبي فقط لا يمكن تقدير مضبوط للضرائب غير المباشرة .

**ثانيا- قياس الضغط الضريبي لدى تاجر:**

هناك نوعين من التجار تاجر يخضع لنظام الربح الحقيقي و تاجر يخضع لنظام الربح الجزافي.

**أ -تاجر يخضع لنظام الربح الحقيقي:** من أجل قياس الضغط الضريبي على أفراد اخترنا في الحاق الثانية تاجر

يخضع لنظام الربح الحقيقي و هو مسؤول عن أسرة باعتباره النشاط الوحيد الذي يمارسه و قمنا بحساب ما

يدفعه من ضرائب :

- الرسم على النشاط المهني 02%: 4000000

- **IBS** 26%: 52000000

- الرسم على التضامن مفروض على واردات 02%: 4000000

: TVA

TVA\_ على الهاتف 114.00 دج

TVA\_ الماء 73 دج

TVA\_ فاتورة الكهرباء و الغاز 673.84 دج

TVA\_ الأترنيت المنزلي 256.00 دج

-رسم التطهير 1500 دج

-رسم داخلي لاستهلاك tic على السلع الاستهلاكية و مواد التنظيف 1000 دج

الجدول 06: مختلف الضرائب التي يدفعها تاجر يخضع لنظام الربح الحقيقي

نوع الضرائب	تطبيقها	نسبتها	قيمتها
TVA	على الاستهلاك	09 % 09 % ،	4116,84
IRG	على الدخل	26 %	52000000
TAP	على النشاط المهني	02 %	4000000
رسم التضامن	الواردات	02 %	4000000
رسم التطهير	على المواد المستوردة		1500
TIC		حدد من البلدية	1000
مجموع الإقتطاعات			60006616.84
مجموع الإقتطاعات الجبائية			60006616.84

المصدر: من إعداد الطالبتين.

تحليل الجدول:

هذا التاجر الذي يخضع لنظام الربح الحقيقي 30% من دخله يمثل ضرائب. و يعتبر الرسم على النشاط المهني هو أصلا ازدواج ضريبي مع رقم أعمال و إلغاء الرسم على التضامن الذي إستحذه أويجي الوزير الأول السابق على الواردات قبل 03 سنوات و الذي بدأ بنسبة 0.5% ثم ارتفع إلى 01 % ثم حاليا 02 % و ضريبة الدخل إجمالي على توزيع الأرباح و التي هيا أيضا أصلا ازدواج ضريبي

حجم الضغط الضريبي دفع الكثير من المتعاملين إلى التهرب الضريبي كما أن التهرب ليس معناه دائما هو أخذ الأموال كما يضمن الكثير ففي الغالب هو منخفض في السعر لتحقيق أكبر كمية من المبيعات و سعر توازن في ظل أحر و قدرة شرائية منخفضة كما أن التشديد الضريبي سيرفع الأسعار إلى أكثر من 30 % في المدى المتوسط هذه التخفيضات الضريبية ستشجع كثيرا من المتعاملين على أداء واجباتهم الضريبية عكس الضغط الضريبي الكبير

ب\_ تاجر يخضع لنظام جزافي :

من أجل قياس النظام الضريبي على الأفراد اخترنا تاجر يخضع للنظام الجزافي لأنه أي تاجر إمام نظام الربح الحقيقي أو الجزافي في هذه الحالة اخترنا تاجر يخضع بنظام جزافي و هو مسؤول عن أسرة باعتباره النشاط الوحيد الذي يمارسه و قمنا بحساب ما يدفعه من ضرائب :

IFU: 12 % من رقم أعمال 12000000

TVA:

TVA على الهاتف 114.00 دج

TVA الماء 73 دج

TVA الكهرباء و الغاز 673.84 دج

TVA الأتترنت المنزلي 256.00 دج

TVA مشتريات: 3000

رسم التطهير 1500 دج

رسم tic 1000 دج

الجدول 07: مختلف الضرائب التي يدفعها تاجر يخضع لنظام جزافي

البيان	تطبيقها	نسبتها	قيمتها
IFU	على رقم أعمال	12%	12000000
TVA	على الاستهلاك	19%، 09%	4116,84
رسم التطهير		حدد من البلدية	1500
رسم TIC	على المواد المستهلكة		1000
مجموع الإقتطاعات			12006616,84

المصدر: من إعداد الطالبين

تحليل الجدول :

يدفع التاجر الذي يخضع لنظام الجزافي حوالي 17% من دخله ضرائب و هذا يبقى حسب تقدير الإدارة الضريبية فهذه القيمة تقريبية فقط ، أما إذا كان تقدير الإدارة الضريبية أكبر من دخله فهنا يكون الضغط الضريبي أكبر و يمكن أن يفوق المعدل الأمثل .

ثالثا- تاجر نشط في السوق السوداء:

في حياتنا اليومية نرى الكثير من الأشخاص يمارسون نشاطاتهم في السوق السوداء و ذلك لتفادي دفع الضريبة المفروضة عليهم و ذلك لكثرة الضرائب أصبح يرهق التجار و هذا ما دفعهم إلى السوق السوداء للتخفيف من عبء الضرائب و لهذا قمنا بدراسة ما يدفعه من ضرائب

- TVA فاتورة الماء 73 دج  
 TVA فاتورة الكهرباء و الغاز 673.00 دج  
 TVA الهاتف المنزلي 114.00 دج  
 TVA الأنترنت المنزلي 256.00 دج  
 TVA قيمة النقل الشهري  
 TVA الاستهلاك المنزلي و المصاريف 3000  
 رسم التطهير 1500 دج  
 رسم tic و هو 1000 دج

**الجدول 08: مختلف الضرائب التي يدفعها تاجر في السوق السوداء**

البيان	تطبيقها	نسبتها	قيمتها
TVA	على الإستهلاك	09%, 19%	4116,84
رسم التطهير		حدد من البلدية	1500
رسم TIC	على المواد المستوردة	على حسب السلعة	1000
مجموع الإقتطاعات			6616.84

المصدر: من إعداد الطالبتين.

**تحليل الجدول:**

في حالة السوق السوداء يدفع التاجر الضرائب الغير مباشرة التي لا يمكنه التهرب منها، و بالتالي يكون ضغط ضريبي منخفض. و هو الذي يآثر على إيرادات الدولة و بالتالي يؤثر على الضغط الضريبي على الدولة. كثرة الضغط الضريبي لدى التجار سواء الذي يخضع لنظام الربح الحقيقي أو الجزائي مما أدى بهم اللجوء إلى السوق الموازية و هي السوق السوداء. لا بد على المشرع الجزائري إعادة النظر في القانون الجبائي و اللجوء إلى إصلاحات .

**المطلب الثاني- متوسط الضغط الضريبي الفردي:**

متوسط الضريبي الفردي يعني متوسط الذي يدفعه الفرد من الضرائب (متوسط الضغط الضريبي) و من أجل الحصول عليه يكون حاصل قسمة الضغط الضريبي الوطني على عدد السكان . و الجدول التالي يبين متوسط الضغط الضريبي الفردي

**الجدول 09: متوسط الضغط الضريبي الفردي**

البيان	2015	2016	2017	2018	2019	2020
مجموع الإقتطاعات الجبائية	5140,2	4510,51	5123,71	5638.94	6498,57	5628,7
الناتج الوطني الخام	16591,9	17081,8	17571,7	17541,98	17115,78	14516,39

38.77	37.9	32	32.5	26,4	30.9	الضغط الضريبي الوطني
43.9	43.4	42.2	41,70	40,40	39,96	عدد السكان
44.1	43.6	37.9	38.9	32.6	38.6	متوسط الضغط الضريبي الفردي

المصدر : من اعداد الطلبة باعتماد على : التقرير السنوي لبنك الجزائر و الديوان الوطني للإحصائيات  
تحليل الجدول:

متوسط الضغط الضريبي للفرد يقدر في المتوسط 40% و هذا المعدل مرتفع جدا و راجع إلى الإقتطاعات الجبائية المرتفعة من طرف الدولة . على الدولة مراعاة الضغط الضريبي على الفرد و ذلك لتجنب التهرب و الغش الضريبي و مختلف عمليات التدليسية التي يقوم بها المكلفين.

### المبحث الثالث-الضغط الضريبي في دول الجوار:

بغرض معرفة هل مستوى الضغط الضريبي في الجزائر هل هو مرتفع أم عادي لجأنا إلى معرفة مستوى الضغط الضريبي في دول الجوار تونس و المغرب و مقارنته مع الجزائر

### المطلب الأول- الضغط الضريبي في المغرب 2015\_2020 :

إن النظام الضريبي المغربي الحالي هو تنويع لتصور تاريخي كما أنه نتيجة لسيرورة إصلاحات تهدف إلى عصرنه جهاز الدولة.

و قد مر هذا التصور بعدة مراحل ، كان الهدف الرئيسي منها هو مواجهة الإكراهات المرتبطة بالميزانية و الضغوط المختلفة ، دون أن تكون بالضرورة جزءا من رؤية شاملة .

— من بين المعايير المهمة في تقييم كفاءة النظام الضريبي عموما ، قدرة الدولة على تعبئة الموارد اللازمة. و لكون المغرب دولة غير نفطية ، فإن هذه الكفاءة تكتسي أكبر قدر من الأهمية بالنسبة للبلاد ، و التي تمثل إيراداتها الضريبية و بشكل عام 85% من إيرادات الخزينة في المتوسط بين عامي 2000\_2018 ثم بدأت مستويات الإيرادات الضريبية تدل على انخفاض متزايد في مستوى تغطية نفقات الدولة. بالفعل فإضافة إل تركيز على ثلاث ضرائب رئيسية (المثلث الضريبي) مع الأهمية الدائمة للضرائب المباشرة ، فإن الإيرادات الضريبية لا تمثل أكثر من نفقات الدولة .

و بالتالي سجلت الإيرادات الضريبية انخفاضا بنسبة 4% في أبريل 2020 و 7.9% في مايو 2020 على أساس سنوي مقارن. و على الرغم من هذا الوضع ، تميل مؤشرات العبء الضريبي و المرونة الضريبية إلى تأكيد فرضية توفر حيز كبير للمناورة لتمويل الخزينة عبر الاعتماد على نظام ضريبي فعال

و فيما يتعلق بالعبء الضريبي ، وعلى الرغم من أن طريقة حسابه لا تزال موضع جدل واسع النطاق ، إلا أن هذا المؤشر يوفر مع ذلك أساسا موثوقا للمقارنة بين البلدان . وهكذا ، ظل هذا المؤشر شبه مستقر على المدى الطويل بمتوسط

19.1% خلال الفترة الممتدة من 2000 إلى 2018

ولا يزال هذا المستوى من العبء الضريبي المسجل في المغرب قابلاً للتحمل إلى حد مقبول، لاسيما بالمقارنة مع دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أو مع اقتصادات مماثلة. وبالفعل، على مستوى منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، بلغ هذا العبء نسبة 34% في 2018

وفيما يتعلق بالمرونة الضريبية، فإن تطورها يسير في منحى تناقصي منذ سبعينات القرن الماضي، حيث انتقلت من 2.16 بعد الاستقلال إلى 1.04 خلال التسعينات قبل أن تستقر عند 0.91 بين عامي 2008 و2018.

يشهد هذا التدهور الدائم على وجود نظام ضريبي يزداد انزعاجه عن الواقع الاقتصادي، ويتفاهم عجزه باطراد عن مواجهة ديناميات خلق الثروة

### المطلب الثاني- الضغط الضريبي في تونس:

تشكو المنظومة الجبائية في تونس، منذ عقود من الزمن، عديد النقائص التي أثرت على الإستثمار و تنامي ظاهرة التهرب الضريبي، و ذلك رغم اتخاذ أكثر من 500 إجراء ضريبي جديد منذ عام 2011 لفائدة رجال الأعمال و المستثمرين، إلى أن ارتفاع الضغط الجبائيمع نهاية 2020 إلى أكثر من 25% وفق بيانات حكومية رسمية، أثر بشكل مباشر على نسق الاستثمارات بالبلاد التي تراجعت بشكل لافت بعد إن كانت نسبتها أكثر من 24.6% سنة 2010 تساهم الضرائب في تمويل ميزانية الدولة بنسبة تجاوزت 60%، ارتفعت الإيرادات بشكل كبير في السنوات الأخيرة، حيث وصلت إلى 30 مليار دينار في عام 2019، مقابل 12.5 مليار سنة 2010، و بلغ الضغط الضريبي 25.3% سنة 2019، و شهد ارتفاعا منذ 2016 ليسجل 20.8% و 21.9% في عام 2017، و في عام 2020 بلغت نسبة الضغط الضريبي في تونس 31%، و هي تتجه في السنوات القليلة القادمة نحو 35% قدر حجم ثروات التونسيين المهيرة إلى الخارج ب 2,2 مليار دولار أي حوالي 6 مليار دينار، و ذلك نتيجة ارتفاع الضغط الجبائي ونقص العدالة الجبائية، ما دفع بأصحاب الثروات في تونس إلى تهريب أموالهم إلى الخارج، و لاسترجاع هذه الثروات المهيرة، شدد بن صالح، على ضرورة مراجعة مجلة الصرف وإضفاء مرونة أكبر على مسك العملة الصعبة بالنسبة للتونسيين من مستثمرين ورجال أعمال.

ووفق دراسة لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ارتفعت نسبة الضريبة من الناتج المحلي الإجمالي في تونس بنسبة 1.6% بين 2016 و2017، فيما أشارت الدراسة إلى أن نحو 26 بلدا إفريقيا حافظ على درجة 17.2% خلال الفترة نفسها. ويعتبر بعض الخبراء أن نسبة الضغط الجبائي أعلى من النسب المعلنة باعتبار وجود أدوات أخرى غير معتمدة في طريقة الاحتساب.

وسجلت تونس أعلى نسبة ضغط جبائي مقارنة بمعدل دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية التي بلغ المعدل فيها 15.4% وأعلى كذلك من معدل دول الاتحاد الأوروبي الذي بلغ 20.2% في العام 2016. وكانت تونس من البلدان التي عولت إلى حد كبير على مواردها الداخلية وبالخصوص الموارد المالية لتمويل إنفاقها العام وقد مولت العائدات الضريبية ميزانية الدولة بمعدل 60% ما بين 1986 و2017

ومنذ 2011 تفاقم العجز من سنة إلى أخرى بسبب الاضطرابات الاجتماعية وحالة عدم الاستقرار السياسي، ليبلغ المعدل الحقيقي للضغط الجبائي في تونس %35,5 ، وهو المعدل الأرفع في إفريقيا، في حين أن المعدل، الذي تعلن عنه الحكومة في حدود 25,4 % بحسب ما أوضحه الخبير في المحاسبة، وليد بن صالح، مؤكداً أن المعدل المعلن من الحكومة لا يأخذ في الاعتبار سوى الضريبة المباشرة وغير المباشرة.

وآثر الارتفاع المسجل من سنة إلى أخرى في الضرائب إلى بروز عامل خطير يتمثل في هروب المستثمرين وهو أحد أبرز الأسباب التي تجر المستثمرين على العدول عن قرار توسيع استثماراتهم في تونس منذ عقد من الزمن ، ولم تتوقف تونس في تعبئة الاستثمارات الخارجية المباشرة المستهدفة في كامل السنة الماضية والمقدرة بنحو 3 مليار دينار لكامل 2020 ، بسبب تنامي تداعيات جائحة فيروس كورونا الذي عطل حركة تدفق الاستثمارات في كامل أنحاء العالم ومن ضمنها تونس.

ووفق ما نشرته وكالة النهوض بالاستثمار الخارجي ، في بيانات حديثة ، فقد استطاعت تونس أن تستقطب خلال كامل العام الماضي 1.885 مليون دينار مقابل 2648 مليون دينار في سنة 2019 أي بتراجع لافتي بنسبة 28.8 بالمائة. ومن المتوقع أن ترتفع المداخيل الجبائية للدولة لسنة 2021 بنسبة 9.7 بالمائة مقارنة بسنة 2020 لتصل إلى 29725 مليون دينار (م د) مقابل 26107 م د لسنة 2020.

وتتوزع المداخيل الجبائية، باعتبار نظام الاستخلاص، بنسبة 75% إلى مداخل النظام الداخلي و 25% إلى مداخل متأتية من التوريد، ويتوقع أن تزيد المداخيل الجبائية بالنظام الداخلي، تراجع بـ 9 % لسنة 2020 ، في حين سترتفع المداخيل الجبائية المتأتية من التوريد بنسبة 15.6%.

### المطلب الثالث-الضغط الضريبي في الجزائر 2015\_2020 :

عززت الحكومة الجزائرية حصيلة الضرائب بهدف تعويض ما خسرت من عائدات النفط والغاز طيلة السنوات الأربع الماضية، مع هبوط أسعار النفط إلى مستويات قياسية. وأقرت الحكومة لتحقيق هذا المسعى حزمة إجراءات من أجل إصلاح النظام الضريبي وكبح ضعف التحصيل

نححت السلطات في زيادة الإيرادات، إلا أن ذلك كان على حساب الإنتاجية. إذ ترافقت زيادة الضرائب مع ارتفاع الأصوات المعارضة من القطاعات الاقتصادية بسبب تزايد الأعباء، في حين أحجمت الاستثمارات عن التوسع وسط ارتفاع تكاليف التشغيل.

في المقابل، يتساءل الخبراء عن سبب عدم ملاحقة المتهربين من الدفع بدلاً من زيادة الجباية من الفاعلين الاقتصاديين، مع وصول حجم الضرائب غير المحصّلة إلى 115 مليار دولار .

وفي التفاصيل، استفادت خزينة الدولة الجزائرية من تحسن عائدات الضرائب، حيث ارتفعت العائدات العادية (دون احتساب الجباية النفطية) العام الماضي لتصل إلى 3.510 تريليونات دينار (حوالي 30 مليار دولار) مع احتساب الضرائب المتأخرة، محققة زيادة بنسبة 10 مقارنة بسنة 2017



وأضاف عبد العزيز في تصريح لـ "العربي الجديد" أنه "دائماً وفي سياق المقارنة، تقدر الضريبة على الأرباح في الجزائر بنحو 30 في المائة، في حين تبلغ في موريتانيا 25 في المائة و20 في المائة في المغرب، أما الضريبة على القيمة المضافة فارتفعت من 17 إلى 19 في المائة، والرسوم الجمركية ارتفعت إلى 25 في المائة

ويرى رئيس كونفدرالية أرباب العمل أن "هذا الضغط الضريبي أصبح ينفّر الاستثمار في البلاد، ودفع بالكثير من رجال الأعمال وأصحاب المهن إلى التوجه نحو تونس أو المغرب لإقامة مشاريع استثمارية، بعدما زاد التوسع الضريبي الذي تمارسه الحكومة من حدة الركود الاقتصادي

من جانبه يعلق الخبير الاقتصادي فارس مسدور بالقول إنه "هناك قاعدة اقتصادية فرنسية تقول: كثير من الضرائب تقتل الضرائب، أي أن فرض الكثير من الضرائب سيقفل من التحصيل بسبب عزوف المستثمرين والقطاعات الإنتاجية عن العمل"

ويضيف المتحدث نفسه لـ "العربي الجديد" أن "ارتفاع قيمة الضرائب لم ينعكس كما يجب على حصيلة إيراداتها، وزاد من العزوف عن دفعها، فالكثير من المستثمرين أصبح يتهرب من دفع الضرائب لأنها تكلفه بين 30 إلى 45 في المائة من أرباحه السنوية، أي أن المستثمر أصبح يرى نفسه أنه يعمل 8 أشهر لصالحه و4 أشهر لخزينة الدولة.

ويرى الخبير الجزائري أن "غياب العدالة الضريبية أصبح عاملاً آخر يعيق المستثمرين حيث يضطر الكثير إلى دفع الضرائب في وقتها، في حين يوجد رجال أعمال بلغت الديون الضريبية المتراكمة عليهم المليارات من الدنانير، بل ويحصلون على قروض مصرفية "

ويبقى الحل في نظر مسدور في إحداث توازن بين ما تريد الحكومة الوصول إليه من رفع في التحصيل الضريبي، وهو أمر مشروع بالنظر للظروف التي تعيشها الجزائر، وبين دعم الاستثمار

من بين النقاط السوداء التي عجزت الحكومة الجزائرية عن إزالتها هي ضعف الحماية الضريبية. إذ خسرت منظومة

الضرائب معركتها أمام "التهرب" الذي بات سمة العمل الاقتصادي والتجاري والمهني في الجزائر

وبقيت أرقام الضرائب غير المحصلة ورقة ضغط في يد المعارضة السياسية التي تستعملها في وجه الحكومة عند كل زيادة في

أسعار المواد الاستهلاكية، حيث تطالبها بتحصيل الديون الضريبية لدعم الخزينة العمومية عوض التوجه لرفع الأسعار

آخر الأرقام المتعلقة بالديون الضريبية غير المحصلة هي التي كشف عنها مجلس المحاسبة في تقريره حول تسيير الميزانية سنة

2018، هو 12 تريليون دينار (115 مليار دولار) بعنوان "بواقي تحصيل" منها أكثر من 8 تريليونات دينار كـ "بواقي

تحصيل الغرامات القضائية" و أكثر من 4 تريليونات دينار كـ "بواقي تحصيل الحقوق من الضرائب و الرسوم" و تضاف إلى

هذه الضرائب غير المحصلة، مبالغ أخرى ناتجة عما أسماه المجلس بـ "ضعف الجهد الضريبي" حيث لم تتمكن إدارة

الضرائب سنة 2018 من معاينة ما قيمته تريليون دينار (قرابة مليار دولار) من الحقوق الضريبية، 70 بالمئة منها تتعلق

بسنة 2018 و30 في المائة المتبقية تتعلق بالسنوات الماضية

و يقسم مجلس المحاسبة هذه المبالغ التي لم يتم تحصيلها بعد قسمين، الأول يمثل "الضرائب صعبة التحصيل" و تتمثل في ديون الشركات المحلية و الأشخاص المتوفين و الغائبين دون أن يتركوا أملاكاً قابلة للحجز و التسويات. أما القسم الثاني من هذه المبالغ فهو "قابل للتحصيل" و يتهم مجلس المحاسبة إدارة الضرائب ب "التقصير في تحصيل الضرائب عن طريق الجداول" مقارنة بتلك الضرائب المقتطعة من المصدر. و قال تقرير المجلس إن الضرائب المحصلة عن طريق الجداول لم تتعد 2.92 في المئة من مجموعة إيرادات الميزانية سنة 2015 و 4.69 بالمئة من مجموع الموارد العادية .

و رغم حجم الضرائب غير المحصلة، إلى أن عائدات الضرائب شكلت سنة 2018، 60 بالمئة من مجموع إيرادات الميزانية، حسب تقرير مجلس المحاسبة الجزائري.

## خلاصة الفصل:

من خلال دراسة هذا الفصل درسنا الضغط الضريبي على مستوى الدولة و على مستوى الفرد و مقارنة الضغط الضريبي في الجزائر مع دول الجوار.

- معرفة تأثير الضغط الضريبي على فعالية النظام الجبائي الجزائري من خلال دراسة الضغط الضريبي في الضرائب المباشرة
- معرفة كم يدفع الفرد من دخله ضرائب إحترا الموظف ،تاجر و تاجر نشط في سوق السوداء فهي في المتوسط يدفع 30% من دخله ضرائب
- من خلال مقارنة الضغط الضريبي في الجزائر مع دول الجوار رأينا أن الضغط الضريبي في الجزائر مقارنة مع تونس و المغرب أنه معتدل.

الخاتمة

الخاتمة:

حاولنا من خلال هذا البحث دراسة الضغط الضريبي والفعالية الضريبية مع الإشارة لحالة النظام الضريبي الجزائري، وقد تم معالجة الإشكالية المطروحة عبر ثلاثة فصول انطلاقا من الفرضيات المقدمة و باستخدام المنهج والأدوات المشار إليها في المقدمة ، وهكذا تتضمن الخاتمة ملخص عام عن الفصول الثلاث بعدها النتائج العامة للدراسة مدعمة بالتوصيات و الاقتراحات وأخيرا آفاق الموضوع

**النتائج المتوصل إليها:** من خلال دراستنا توصلنا إلى النتائج التالية:

- تعد الضريبة (معدل العبء الضريبي) أبرز أدوات التأثير على الحياة الاقتصادية
- يبقى معدل العبء الضريبي الأمثل نسبيا نظرا لتعدد العوامل المؤثرة فيه من عوامل اقتصادية، نفسية وسياسية،
- من اجل الوصول إلى أعلى مردودية ودون التأثير سلبا على مجرى الحياة الاقتصادية، عن طريق تحقيق المعدل الأمثل للعبء الضريبي مع ضمان أكبر قدر من العدالة الضريبية تتحقق الفعالية الضريبية المطبقة
- رغم التطور الذي عرفته حصيلة الجباية العادية إلا أن معدل العبء الضريبي خارج المحروقات مازال ضعيفا، وهو ما يدل على وجود طاقة ضريبية كامنة يمكن إخضاعها لعملية الاقتطاع الضريبي
- رغم المحاولات العديدة لبعض المفكرين الاقتصاديين وعلماء المالية العامة لتصور ووضع حدود مثلي للعبء الضريبي لا يمكن تجاوزها، إلا أنه في الواقع لا يمكن تحديد نسب لمعدل الاقتطاع الضريبي
- رغم المحاولات العديدة لبعض المفكرين الاقتصاديين وعلماء المالية العامة لتصور ووضع حدود مثلي للعبء الضريبي لا يمكن تجاوزها، إلا أنه في الواقع لا يمكن تحديد نسب لمعدل العبء الضريبي الأمثل من الناحية النظرية لكونها تختلف من دولة إلى أخرى، وهذا بحكم اختلاف الوضع الاقتصادي والاجتماعي من جهة، وكفاءة الإدارة الضريبية ومدى التزام أفرادها
- تساعد دراسة آثار الاقتطاع الضريبي على النشاط الاقتصادي في تقييم السياسة الضريبية السائدة أو رسم سياسة ضريبية جديدة تصحح العيوب الموجودة
- الضغط الضريبي لدى الفرد مرتفع سواء الموظفين أو التجار مما أدى بتجار إلى اللجوء إلى السوق الموازية أي السوق السوداء و القيام بمختلف العمليات التديسية و استغلال ثغرات القانون و هو ما يعرف بالغش و التهرب الضريبي.

**توصيات المقترحة:** من خلال النتائج المتوصل إليها توصلنا إلى المقترحات التالية:

- العمل على إصلاح الإدارة الضريبية وكذا التوسع في تنظيم دورات تدريبية قصد رفع مستوى كفاءة الموظفين من فتح المجال لمشاركة المكلفين في هذه الدورات
- الدراسة الدقيقة لإعفاءات الضريبة الممنوحة والتي يجب ان تدعم بإجراءات أخرى كإصلاح السياسة النقدية (المتثلة أساسا في الأداء المصرفي) وتحسين المناخ الاقتصادي الذي يعتبر المجال الضريبي أحد أجزائه

- ضرورة تجاوب الإدارة الضريبية مع الباحثين وإمدادهم بكافة البيانات والإحصائيات التي من شأنها المساعدة على الوصول إلى نتائج وحلول أكثر دقة تؤخذ بعين الاعتبار عند تصميم السياسة الضريبية.
- إن اعتماد الجزائر على الجباية البترولية كمصدر مهم من مصادر الإيرادات العامة، فإن هذا الأمر يحتوي على الكثير من المخاطر، بحيث أن الانخفاض الذي عرفته أسعار المحروقات وهذا ما هو حاصل الآن ببلادنا بحيث يحدث تأثير مباشر على الوضع الاقتصادي والمالي لبلاد دون أن تكون سببا فيه وعليه يتعين على الحكومة توسيع الأوعية الضريبية خارج الجباية البترولية (الاهتمام أكثر بالجباية العادية)، وهذا عن طريق توسيع قواعدها وتبسيط إجراءاتها من أجل زيادة مردوديتها، وإحداث التوازن بينها وبين الجباية البترولية.

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع:

### الكتب

- 1 -بطريق يونس أحمد،النظم الضريبية ،الدار الجامعية.
- 2 -حسين مصطفى حسين،المالية العامة
- 3 -حميدة بوزيدة، الضغط الضريبي في الجزائر،مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا عدد 04،جامعة الجزائر
- 4 -عبد المنعم فوزي ،النظم الضريبية، دار النهضة ،بيروت
- 5 -محمد الحلاق،التشريع الضريبي ،الجامعة الافتراضية السورية
- 6 -محمد عباس محرزى: اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2008
- 7 -يونس أحمد البطريق،: أصول المالية العامة،

### مذكرات:

- 1 -بوسيف زينب أسماء،بن دلة خديجة،مذكرة ماستر أثر الضغط على الانفاق الحكومي في الجزائر،جامعة جيلالي ليايس سيدس بلعباس، 2017-2018
- 2 -خليلي عبد المالك ،عزاوي عبد الرحمان،مذكرة ماستر الضغط الضريبي و العوامل المؤثرة في الإقتصاد غير الرسمي،جامعة أحمد دراية ،أدرار،2015-2016
- 3 -دبات أمينة،مذكرة تخرجليل شهادة ماجستير السياسة النقدية و استهداف التضخم بالجزائر،جامعي أبي بكر بلقايد
- 4 -زينب سقيري ،وردة سباعي،مذكرة ماستر قياس و تحليل الضغط الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي،جامعة احمد دراية،2015-2016
- 5 -عبد السلام أبوقحف: اقتصاديات الأعمال والإستثمار، ط01، مكتبة الإشعاع الفنية، مصر، 2001.
- 6 -عزوز علي،مذكرة لحصول على شهادة الماجستير الضغط الضريبي و أثره على النمو الإقتصادي ،جامعة حسية بوعلي ،الشلف،
- 7 -عمار ميلودي،مذكرة ماجستير أثر الإصلاحات الإقتصادية على فعالية النظام الضريبي في الجزائر،جامعة باتنة،2015 .
- 8<sup>1</sup> -عفيف عبد الحميد،مذكرة لنيل شهادة دكتورة، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس، سطيف،2013-2014.
- 9 -مقراني أحمد، مذكرة لنيل شهادة ماستر مدى نجاعة التحفيزات الجبائية في توجيه السياسة العامة للدولة
- 10 - وسيلة طالب،مذكرة ماجستير الضغط الضريبي و الفعالية الضريبية،جامعة سعد دحلب ،البليدة، نوفمبر 2004

### المجلات و المقالات:

- 1 -أحمد المجالي،(تقدير الطاقة و الجهد الضريبي في الأردن):دراسات،العلوم الإدارية المجلد 43،الملحق 1،الأردن،جويلية 2016
- 2 -بطريق يونس أحمد،النظم الضريبية ،الدار الجامعية،،مصر،طبعة 2003
- 3 -بن تريدي يحي و زملائه ، قياس الضغط الضريبي في الجزائر دراسة تحليلية للفترة 2007\_2008،مجلة أفاق علمية ، المجلد12، العدد 04



- 4 - بن علي بلعزوز، عبد الكريم قندوز، مبدأ الضريبة تقتل الضريبة " بين ابن خلدون و لافر، دراسات اقتصادية اسلامية
- 5 - حامد عبد المجيد دراز، دراسات في السياسات المالية، الدار الجامعية، مصر، 2002
- 6 - حميدة بوزيدة، الضغط الضريبي في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا عدد 04، جامعة الجزائر
- 7 - رحال نصر، الضغط الضريبي كحافز للتهرب و الغش الضريبي؛ مجلة الواحات للبحوث و الدراسات العدد 18،
- 8 - سوزي عدلي ناشد: ظاهرة التهريب الضريبي الدولي
- 9 - عبد المجيد قدي: مدخل للسياسات الإقتصادية الكلية
- 10 - عبد الوهاب سويسي: الفعالية التنظيمية تحديد المحتوى والقياس باستعمال لوحة القيادة،
- 11 - ناصر مراد، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد 25 - العدد الثاني - 2009
- 12 - محمد الحلاق، الموسوعة القانونية المتخصصة

