

شروط فعالية النظام الضريبي الجزائري

ناصر مراد أستاذ التعليم العالي جامعة البليدة

بن عياد سمير أستاذ جامعي جامعة تلمسان

مقدمة

تشكل الفعالية مؤشرا هاما يسعى تحقيقها المنظم في جميع المجالات سواء على المستوى الكلي أو الجزئي، و تعتبر فعالية النظام الضريبي إحدى المؤشرات الهامة التي يتم من خلالها الحكم على مدى نجاح أو فشل السياسة الضريبية لأي دولة. وباعتبار السياسة الضريبية جزء من السياسة المالية فإن فعاليتها تؤثر على الفعالية الاقتصادية لهذه الدولة، و يواجه النظام الضريبي عدة عقبات تحد من فعاليته، بالمقابل تتوقف فعالية النظام الضريبي على مدى مراعاة مجموعة من الاعتبارات في هذا المجال .

أولا : العقبات التي تواجه فعالية النظام الضريبي

توجد عدة عوامل تعيق فعالية النظام الضريبي مما ينعكس سلبا على دور وأهمية الضريبة في المجتمع، لذلك يجب معالجتها و تجنبها قدر الإمكان . وتتمحور هذه العوامل في جمود النظام الضريبي و الإزدواج الضريبي، بالإضافة إلى ارتفاع مستوى الضغط الضريبي والتهرب الضريبي و الفساد الإقتصادي .

1/ جمود النظام الضريبي

يؤدي بقاء أي نظام ضريبي لفترة زمنية طويلة إلى خلق تقاليد فنية وإدارية ترتبط بطبيعة عناصر أوعية الضرائب من جهة، وبإجراءات تقديرها وربطها و تحصيلها وبتنظيم إدارتها من جهة أخرى، وينشأ ارتباط كل من المكلفين والإدارة الضريبية بهذه التقاليد، مما يصعب إحداث أي تغيير في النظام الضريبي، سواء بفرض ضرائب جديدة أو إلغاء وتعديل ضرائب قائمة، لذلك يشكل الجمود الضريبي عائقا كبيرا لإحداث أي إصلاح ضريبي، ويعتبر الجمود الضريبي نتيجة لظاهرة الاعتياد التي تفسر بظأ الإجراءات الضريبية، ويرجع هذا الجمود إلى عاملين أساسيين هما : التقاليد الفنية والتقاليد الإدارية .

- التقاليد الفنية : تتمثل التقاليد الفنية في الاستمرار في إخضاع نفس العناصر المشكلة لأوعية الضرائب المفروضة بصورة تجعل من الصعب إجراء عليها أي تعديل، لما يواجهه من معارضة

المكلفين، ونفس هذه الظاهرة بما يعرف بالتخدير الضريبي الذي يعتبر أن الضرائب القديمة أفضل من الضرائب الجديدة (1)، وذلك من ناحية إنخفاض حساسية المكلفين الذين تعودوا على أدائها. وعلى هذا الأساس يجب أن تكون الضرائب الجديدة بسيطة ولا تشكل عبئا ثقيلا على المكلف، بقصد تجنب ما قد يثيره فرضها من معارضة المكلفين أو صعوبة من جانب إدارة الضرائب، وعند إستقرارها يمكن زيادة معدلها أو توسيع وعائها بطريقة تدريجية.

- **التقاليد الإدارية** : تعمل التقاليد التي تسيطر على الإدارة الضريبية عرقلة أي تعديلات ضريبية بشكل يحد من آثار الإصلاحات الضريبية، فقد تفسر الإدارة القوانين التي يقرها المشرع الضريبي وتضفي عليها طابعا يبتعد كثيرا عن نية المشرع، وقد يتخذ تأثير هذه التقاليد الإدارية شكل معارضة الأجهزة الإدارية في إلغاء بعض الضرائب أو إنشاء ضرائب أخرى، ونفس ذلك بعدم توفر الكفاءة اللازمة لتطبيقها، وهنا تبرز أهمية التكوين الفني لموظفي إدارة الضرائب، إذ أن مستوى هذا التكوين هو الذي يسمح بتطبيق أي ضريبة جديدة، وبالتالي فإن التغلب على التقاليد الإدارية مرهون بمدى تقدم الإدارة الضريبية وتدريب موظفيها وتدعيمها المستمر بالعناصر الكفأة . إن جمود الأنظمة الضريبية سوف لا يمكن السلطات العمومية إلا بصعوبة استخدامها كأداة فعالة لسياسة إقتصادية ظرفية أو كوسيلة تدخلية جبائية لرصد الموارد العمومية وإعادة توزيعها (2) .

2/ الإزدواج الضريبي

تعتبر ظاهرة الإزدواج الضريبي من الظواهر الهامة التي تكتسي إهتماما واسعا على المستوى المحلي والدولي، وهي إحدى المشكلات التي تطرح عند تقرير أي نظام ضريبي ، و يقصد بالإزدواج الضريبي فرض نفس الضريبة أو ضريبة متشابهة لها أكثر من مرة على نفس الشخص وعن نفس المال وفي نفس المدة .

يتضح من التعريف السابق وجوب توفر شروط معينة لتحقيق الإزدواج الضريبي والتي تتمثل فيما يلي:

وحدة الضريبة المفروضة ، وحدة الشخص المكلف بالضريبة ، وحدة المادة الخاضعة للضريبة و وحدة المدة. ونشير أنه يجب تحقق جميع هذه الشروط الأربعة بحيث إذا لم يتحقق شرط واحد فإننا لا نعتبره إزدواج ضريبي. وللتحديد الدقيق للإزدواج الضريبي يجب تمييزه عن التكرار الضريبي الذي يتحقق عند فرض الضريبة على كل عملية تتميز عن الأخرى مثل بيع العقار أكثر من مرة وبخضع للضريبة في كل مرة.

يمكن تقسيم الإزدواج الضريبي من ناحية المكان إلى إزدواج داخلي وإزدواج دولي، و يتم الإزدواج الضريبي الداخلي داخل حدود الدولة الواحدة نتيجة لتعدد السلطات المالية أو من نفس

السلطة عندما تفرض الحكومة المركزية ضريبتين أو أكثر على نفس المادة الخاضعة للضريبة وعلى نفس الشخص. أما الإزدواج الضريبي الدولي هو الذي يتم بين دولتين أو أكثر، وغالبا يكون غير مقصود نتيجة عدم التنسيق الضريبي ما بين الدول ويرجع ذلك إلى إستقلالية كل دولة في وضع أحكامها الضريبية طبقا لظروفها المالية والإقتصادية الخاصة دون مراعاة التشريعات الضريبية القائمة في الدول الأخرى خاصة فيما يتعلق بأساس فرض الضريبة وتحديد الواقعة المنشئة لها.

3 : إرتفاع مستوى الضغط الضريبي

يقصد بالضغط الضريبي ذلك التأثير الذي يحدثه فرض الضرائب المختلفة، والذي يختلف تبعا لحجم الإقتطاعات الضريبية من جهة، وصورة التركيب الفني للهيكل الضريبي من جهة أخرى. ويعبر الضغط الضريبي على العبء الذي يحدثه الإقتطاع الضريبي على الإقتصاد الوطني(3). وتهدف النظرية العامة للضغط الضريبي الكشف عن صيغ للإخضاع الضريبي تتفصل معها الآثار السلبية إلى أقصى درجة على ضوء الوضع الأمثل الذي تحدده ظروف المجتمع وأيديولوجيته.

ويكتسي مؤشر الضغط الضريبي أهمية بالغة كونه يبحث عن الإمكانيات المتاحة للإقتطاعات الضريبية للوصول إلى أكبر حصيلة ممكنة دون إحداث ضرر في الإقتصاد الوطني، وذلك بتحديد المعدلات الضريبية الممكنة وإختيار الأوعية الضريبية المناسبة، وتهتم دراسة الضغط الضريبي تحديد مختلف التغييرات الناتجة عن الإقتطاعات الضريبية والتي ندرجها فيما يلي :

- تغييرات مقصودة : وتمثل التغييرات التي يهدف النظام الضريبي تحقيقها .

- تغييرات لا إرادية : والتي تحدث نتيجة عيوب في النظام الضريبي فتؤدي إلى تغييرات معاكسة لأهداف السياسة الضريبية.

- تغييرات تلقائية : وهي تلك التي تحدث تلقائيا عن غيرها من التغييرات المقصودة واللاإرادية.

تهدف دراسة الضغط الضريبي التحكم في مختلف هذه التغييرات لتجنب إنعكاساتها غير المرغوبة، خاصة في ظل البحث المستمر عن مصادر مالية لتمويل النفقات العمومية المتزايدة، وتشكل الضريبة إحدى هذه المصادر الهامة، لذلك يجب التحكم في عبئها بحيث يضمن السير الحسن للإقتصاد الوطني دون إلحاق الضرر بالأفراد.

يمكن التعبير عن الضغط الضريبي من خلال علاقة بين المتغير الضريبي والمجمعات الإقتصادية الكلية التي ترتبط به(4) . وتتخذ هذه العلاقة عدة أشكال حسب طبيعة الهيكل الضريبي من جهة، وطريقة حساب المجمع الكلي من جهة أخرى. وفي هذا المجال يمكن التمييز بين المفهوم

الضيق والمفهوم الواسع للضغط الضريبي. ويتحدد المفهوم الضيق للضغط الضريبي بمقارنة الإيرادات الضريبية مع الناتج المحلي الإجمالي، بينما يتحدد المفهوم الواسع للضغط الضريبي بمقارنة مجموع الإيرادات الضريبية وشبه الضريبية مع الناتج المحلي الإجمالي.

يقصد بالضغط الضريبي الفردي بمقدرة الفرد على تحمل العبء الضريبي، ويكتسي هذا الضغط أهمية بالغة حيث نادى خبراء الضرائب بضرورة دراسته إلى جانب دراسة الضغط الضريبي الوطني، إلا أنه تواجهنا عدة صعوبات عند تحديد الضغط الضريبي الفردي نتيجة صعوبة معرفة إنفاق الفرد بدقة، وما يدفعه من ضرائب غير مباشرة ضمن السلع التي يستهلكها، لذلك يتم حساب الضغط الضريبي الفردي تقريبا.

4/ التهرب الضريبي

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من أهم إنشغالات المشرع، حيث أنها تقلص أهمية النظام الضريبي وتهدد وجوده. إن ظاهرة التهرب الضريبي قديمة بحيث أقرت وجودها بوجود الضريبة نفسها، كما أنها ظاهرة عالمية إذ نجدها في جميع الدول مع إختلاف مستوياتها، ومنذ نهاية السبعينات إزدادت أهمية ظاهرة التهرب بسبب النمو السريع للنشاط الاقتصادي الموازي وزيادة العجز الميزاني(5). ويقصد بالتهرب الضريبي ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة، وعلى هذا الأساس نميز بين شكلين للتهرب الضريبي:

- تهرب ضريبي بدون إنتهاك القانون الضريبي وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي

- تهرب ضريبي بانتهاك القانون الضريبي وهو ما يعرف بالغش الضريبي.

5- الفساد الإقتصادي

تعاني مختلف الدول سواء المتقدمة أو النامية من وجود نشاطات خفية وغير شرعية، والتي لا تخضع لأي نوع من الضرائب وتعكس هذه النشاطات المرتبطة بمظاهر الفساد إنحراف الآليات الإقتصادية والتي نرجعها للأسباب التالية :

- الإستهتار بهيئة الدولة.

- تقاوم ظواهر اللاتكافؤ الإقتصادي

شهد القرن التاسع عشر الرأسمالي، فضائح عديدة تورط فيها عدد من رجال السياسة وأصحاب البنوك ووكلاء البورصات، و ترتبط هذه الفضائح بالتنافس الشديد الذي كان يحدثه الممولون للحصول على امتيازات للإستثمار، كما أن الأزمة الإقتصادية لسنة 1929 ترجع أساسا إلى زيادة حدة المضاربة في البورصة قصد الحصول على ربح سريع وسهل خلافا لقوانين السوق.

ترتبط ظاهرة الفساد بالبعد الأخلاقي المنحرف، وتشكل إحدى العقبات الكبيرة التي تعرقل فعالية النظام الضريبي، إذ تشجع التهرب الضريبي، وتفسد الحوافز الضريبية، وتعمل على توزيع الحصيلة الضريبية لصالح غير المستحقين لها، مما تشل أهداف السياسة الضريبية، ومن أهم مظاهر الفساد الإقتصادي نجد : البيروقراطية، المحسوبية، الرشوة، استغلال النفوذ السياسي، إستخدام الوظيفة العامة لتحقيق المصالح الخاصة ووجود السوق السوداء. ولمواجهة هذا الوضع يجب إعداد التدابير المناهضة للفساد وإستئصاله من جذوره، عن طريق رفع الوعي المدني، ثم جعل الحكومات أقل قابلية للفساد وأخيرا التصدي للأنظمة الفاسدة، لكن كثيرا ما يتم تسييس الوكالات الوطنية التي تكافح الفساد مما يعرقل مسعاها، ويتوقف نجاح جهود مكافحة الفساد في وجود الإرادة السياسية القوية للقضاء على الفساد، بالإضافة إلى وجود وكالات وطنية تركز جهدها لمحاربة الفساد، ويجب أن تتمتع هذه الوكالات باستقلال سياسي كبير، وأن تكون لها مصداقية وشفافية، ويجب أن تخضع أعمالها للمراجعة من طرف صحافة حرة، كما يمكن أن تساهم المنظمات الدولية -البنك الدولي وصندوق النقد الدولي- إلى حد كبير في هذا المسعى، بحيث يمكن أن تجعل تقديم القروض مشروط بإنشاء هذه الوكالات.

ثانيا : مقومات نجاح النظام الضريبي

تتحكم في فعالية النظام الضريبي مجموعة من المقاييس و الإعتبارات التي يجب مراعاتها عند إعداد وتطبيق أي نظام ضريبي، وتتمحور هذه الإعتبارات في مجموعة من المبادئ التي تعمل على ضبط النظام الضريبي، وكذلك وجود تنظيم فني جيد للنظام الضريبي، بالإضافة إلى توفر إدارة ضريبية كفأة تسهر على تطبيق النظام الضريبي ، و تكيف النظام الضريبي مع الواقع المعاش .

1/ إحترام المبادئ الضريبية

إن إعتداد الدولة على الضرائب كوسيلة تمويلية من جهة و أداة للتدخل الإقتصادي والإجتماعي من جهة ثانية، وكون الضريبة فريضة إجبارية لا خيار للمكلف في فرضها وتحديد مواعيد دفعها، لذلك إستدعى وجود مبادئ يجب مراعاتها عند وضع أي نظام ضريبي فعال، وتهدف هذه المبادئ إلى التوفيق بين مصلحة الدولة ومصلحة المكلفين . و تتمثل هذه المبادئ فيما يلي :

أ- مبدأ العدالة :

تعتبر العدالة الضريبية من أهم خصائص النظام الضريبي الفعال والتي يسعى المشرع الضريبي تحقيقها عند صياغة أي نظام ضريبي، ويقصد بالعدالة الضريبية التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع دون تفضيل فئة معينة على غيرها إلا لوجود أسباب موضوعية مثل إعفاء ذوي الدخل المنخفض من الضريبة.

و لتحقيق العدالة الضريبية يجب مراعاة الإعتبارات التالية :

- تطبيق الضريبة التصاعدية

- تطبيق الضريبة الشخصية

- تخفيض عبء الضريبة بسبب الأعباء العائلية

- إعفاء حد أدنى من الدخل والثروات

- مراعاة طبيعة مصدر الدخل

ب - مبدأ اليقين (الوضوح)

يجب أن تكون الضريبة محددة تحديدا واضحا دون أي غموض، فمن الأهمية أن يعلم المكلف بالضريبة مدى إلتزامه بالضريبة و قيمتها وكيفية ومواعيد دفعها وجزاءات التخلف عن أدائها، وذلك حتى يعلم المكلف بواجباته الضريبية، ومن ثم يستطيع الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف من جانب إدارة الضرائب.

و لتحقيق مبدأ اليقين يجب مراعاة الإعتبارات التالية :

- الوضوح في التشريع، بمعنى أن تكون النصوص واضحة وسهلة الأسلوب دون تعقيد وألا يحتمل اللفظ الواحد أكثر من معنى، وألا تحتمل الجملة أكثر من تفسير .

- يجب أن تقوم السلطة الموكل إليها فرض الضريبة وتحصيلها بإعداد النماذج السهلة والبسيطة والتي يفهمها عامة الممولين، وأن تساعد على تفهم القانون عن طريق منشوراتها ومقالاتها في وسائل الإعلام المختلفة.

- يجب أن تكون المذكرات الإيضاحية للقوانين الضريبية والأعمال التحضيرية لهذه القوانين مفصلة بحيث لا تحتاج للاجتهاد.

ج- مبدأ الملاءمة في التحصيل

يقضي هذا المبدأ ضرورة تبسيط إجراءات التحصيل، وإختيار الأوقات والأساليب التي تتلاءم مع ظروف المكلف، حتى لا يتضرر من الضريبة حين دفعها، وفي هذا السياق يجب أن تكون المطالبة بدفع الضريبة في وقت يناسب الممول وبالكيفية الملائمة له بحيث لا يترتب عنه إضرار بالخرينة العمومية ولا إرهاق للممول، ولتحقيق ذلك يجب مراعاة الاعتبارات التالية :

- يجب أن يتصف النظام الضريبي بالشفافية حتى يسمح للمكلف بتحديد ما يستحق عليه من ضرائب

- بالنسبة للضرائب غير المباشرة تكون متضمنة في سعر السلعة، لذلك يعتبر وقت الشراء أحسن الأوقات لملاءمة للممول بحيث يكون قادرا على الدفع لأنه يختار وقت الشراء الذي يناسبه.

- بالنسبة للضرائب المباشرة يجب إتباع طريقة التقسيط على فترات تتلاءم مع فترات السيولة النقدية المتوفرة لدى الممول .

- يجب أن ينظر إلى مديني الضرائب وخاصة المعسرين منهم باهتمام، وبحث الأسباب في تراكم الديون الضريبية، ومحاولة تسوية وضعيتهم في الآجال الممكنة دون الإضرار بنشاطهم العادي.

د- مبدأ الاقتصاد في نفقات التحصيل

يقضي هذا المبدأ ضرورة تخفيض نفقات تحصيل الضرائب، بحيث يتحقق الفرق بين ما يدفعه المكلف بالضريبة وما يصل إلى خزانة الدولة يكون أقل ما يمكن، لأن أي زيادة في أعباء الضريبة سوف يقلل من مداخيل خزانة الدولة، أو بعبارة أخرى كلما قلت نفقات الجباية كلما كان إيراد الضريبة غزيرا. فحسب آدم سميث تطبيق الضريبة وجبايتها بطريقة تخرج من الممول أقل مبالغ ممكنة زيادة على ما يدخل خزانة الدولة و بالتالي وفترة حصيلتها الضرائب ، و لتحقيق ذلك يجب مراعاة الإعتبارات التالية : - عملية تعيين الموظفين في مصلحة الضرائب يكون حسب الحاجة وليس لاعتبارات أخرى لأن أجور الموظفين تمثل نفقات تجاه خزانة الدولة، كما يجب إختيار الموظفين الذين لهم كفاءة ومستوى علمي عالي.

- إستعمال التقنيات المتطورة مثل الحاسوب بغية ربح الوقت وإتقان العمل.

- يجب تطبيق الضرائب التي لا تتطلب نفقات كبيرة في فرضها وتحصيلها، وتجنب فرض الضرائب التي تحتاج إلى نفقات متزايدة، ونجد الضرائب على مجموع الدخل أحسن من الضرائب النوعية.

- حسن إستعمال الوثائق الضريبية حيث تكاليفها على حساب ادارة الضرائب وتقدم مجانا للمكلفين .

هـ - مبدأ البساطة

ينبغي على النظام الضريبي أن يضم ضرائب ضرورية وبسيطة وسهلة وذات معدلات قليلة، تعمل على شفافية ووضوح النظام الضريبي، مما ينعكس إيجابيا على إدارة الضرائب والمكلفين، وتعتبر بساطة النظام الضريبي ضرورية لتجنب تعسف إدارة الضرائب وتخفيض حجم التهرب الضريبي واكتساب رضا المكلفين، بالمقابل إذا كانت الضرائب معقدة، فإنها تؤدي إلى سخط المكلفين وصعوبة تطبيقها من طرف إدارة الضرائب، مما ينعكس سلبا على فعالية النظام الضريبي، لذلك تهدف الإصلاحات الضريبية إلى تحقيق بساطة النظام الضريبي من خلال تعويض الضرائب المعقدة بضرائب بسيطة.

و - مبدأ التنوع

نقصد بالتنوع الضريبي تعدد الضرائب أي وجود مزيج من الضرائب المباشرة وغير المباشرة قصد إسهام جميع الأفراد في إيراد الدولة، ويساهم التنوع في تحقيق الكفاية المالية بالإضافة إلى العدالة الضريبية، ويرتكز مبدأ التنوع على أن لكل ضريبة مزايا وعيوب لذلك تقتضي الضرورة وجود عدة ضرائب تكمل بعضها البعض، ويتطلب التنوع وجود درجة عالية من التنسيق والترابط والتكامل بين مختلف الضرائب، إلا أن التنوع المفرط سيكون سيئ وغير إقتصادي لذلك توجد حدود لذلك الإتجاه.

ز - مبدأ المرونة

تتبنى كل دولة نظاما ضريبيا يتلاءم مع نظامها وهيكلها الاقتصادي، ومرحلة التطور التي يشهدها، إذ تعكس طبيعة النظام الضريبي في دولة ما، جميع التطورات الاقتصادية والاجتماعية التي مرت بها سابقا والسائدة حاليا، والتي صاغت طبيعة النظام الضريبي المتبع، لذا يجب على النظام الضريبي الفعّال أن يكون وليد ظرفه وزمانه، ولتحقيق ذلك يجب أن يتصف بالمرونة الكافية، والتي تسمح باستمراره كعنصر متطور وفعال في النظام المالي للدولة، كما أن تغير الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية قد يحول النظام الضريبي الفعّال إلى نظام ضريبي غير فعّال لا يتلاءم مع الوضع الجديد، لذا تضطر الدولة إلى تعديل النظام الضريبي القائم وجعله أكثر تكيفا مع الواقع المعاش، مما يستدعي مرونة النظام الضريبي حتى يستجيب بسهولة للتغيرات الداخلية والخارجية، ويتوقف ذلك على مدى قابلية الضريبة للتغيير بسرعة طبقا للظروف الجديدة، وبالتالي يصبح النظام الضريبي ديناميكي.

ي - مبدأ الاستقرار

نقصد باستقرار النظام الضريبي وجود درجة عالية من ثبات طبيعة الضرائب وإجراءات ومواعيد تحصيلها، أي عدم تعرضها للتغيير المستمر، حيث تؤدي التعديلات الدائمة إلى صعوبة وظيفة إدارة الضرائب في ربط وتحصيل الضرائب وكذلك بالنسبة للممول الذي يجد صعوبة في التكيف مع النظام الضريبي الذي يشهد تعديلات متتالية. لذلك يجب على المشرع أن يراعي إستقرار النظام الضريبي حتى يتعود عليه كل من المكلف وموظفي إدارة الضرائب، ولا نقصد باستقرار النظام الضريبي جمود هذا النظام ورفضه لكل إصلاح بل يجب أن يتطور وفق التغييرات التي يفرضها الواقع، وفي هذه الحالة يجب على المشرع التأكد من ضرورة أي تعديل ودراسة مختلف الآثار الناتجة عنه، كما يجب إعلام المكلفين بأي تغيير عن طريق وسائل الإعلام المختلفة حتى يكون المكلف على علم بمستجدات النظام الضريبي مما يساعد على تقبله لذلك التغيير دون أي إحتجاج.

ك - مبدأ التنسيق

نقصد بالتنسيق الضريبي ذلك الترابط والانسجام بين مختلف الضرائب التي يتضمنها النظام الضريبي، وتبرز أهمية هذا التنسيق عند زيادة أو تخفيض معدلات ضريبية قائمة، أو عند فرض ضريبة جديدة وإختيار عناصر وعائها، أو عند تقرير بعض الإعفاءات الضريبية. وتكمن أهمية التنسيق الضريبي في الحفاظ على وحدة الهدف الذي يسعى النظام الضريبي تحقيقه، وفي هذا السياق يجب مراعاة الاعتبارات التالية :

- تجنب تراكب الضرائب الذي ينطوي على إحتمال سريان عدة ضرائب على نفس العناصر، على وضع قد يؤدي إلى أن تتجاوز أعباؤها حدود المقدرة التكاليفية للمكلفين مما يدفعهم إلى التهرب من دفعها.

- مراعاة الارتباط بين الضرائب المختلفة التي يضمها النظام الضريبي، بحيث يتعين السعي لزيادة حصيلة ضريبة معينة لتعويض النقص في حصيلة ضريبة أخرى إقتضت الظروف الحد من حصيلتها .

- تجنب إحداث أي تصدع في الهيكل الضريبي نتيجة عدم إخضاع بعض العناصر التي يجب إخضاعها للضريبة، وذلك لتحقيق إنسجام النظام الضريبي ، لذلك يجب إخضاع جميع السلع ذات الطبيعة الواحدة أو البديلة للضريبة.

- مراعاة عدالة النظام الضريبي في مجموعه حتى لا يؤدي فرض ضريبة جديدة أو إلغاء ضريبة

قديمة إلى الإخلال بأبعاد هذه الضريبة التي لا يقتصر السعي إلى تحقيقها بالنسبة لكل ضريبة على حدة بل على مستوى النظام الضريبي ككل، فقد يضم النظام الضريبي بعض الضرائب التي يمكن الحكم بعدم عدالتها بمعزل عن غيرها في حين أن هذه العدالة تتحقق على مستوى النظام في مجموعه.

2/ التنظيم الفني الضريبي الجيد

يهتم التنظيم الفني الضريبي بمختلف العمليات الضرورية لفرض الضريبة، وذلك من خلال تحديد وعاء الضريبة ثم طريقة حساب الضريبة وأخيرا عملية تحصيل قيمة الضريبة. ويمكن التنظيم الفني الضريبي الجيد في اتخاذ أفضل الأساليب بالنسبة لجميع العمليات السابقة التي نلخصها فيما يلي :

أ/ تفضيل الضريبة على الدخل على حساب رأس المال وإنفاق الدخل

يمكن تصنيف الضرائب تبعا لموضوع الضريبة إلى ضرائب تفرض على دخل الفرد، وضرائب تفرض على رأس المال، وضرائب تفرض عند إنفاق الدخل. و يمكن تفضيل الضريبة على الدخل بحيث أنها تقترب من العدالة في توزيع العبء الضريبي، بالإضافة إلى توفير موارد مالية هامة، مع اتخاذ رأس المال كوعاء تكميلي حيث يعتبر أداة فعالة في تقليل الفوارق الاجتماعية بين الافراد، أما الضريبة على الانفاق فيجب أن تقتصر على السلع الكمالية دون السلع الضرورية لأن هذه الضريبة لا تراعي المقدرة التكاليفية للمستهلك. أما الضريبة الجمركية فيجب تقليص وجودها تدريجيا لترقية المنافسة الدولية.

ب/ تفضيل الضريبة على الدخل العام على حساب الضريبة النوعية

قد تفرض الضرائب على الدخل حسب أسلوبين رئيسيين، فقد تفرض ضريبة وحيدة على الدخل رغم تعدد مصادره وتعرف بالضريبة على الدخل العام، كما قد تفرض ضريبة خاصة على كل نوع من فروع الدخل وتعرف بالضريبة النوعية، و تعتبر الضريبة على الدخل العام هي الأفضل حيث أنها تقترب من العدالة وتحقق الإقتصاد في النفقة، كما أن أغلب الإتجاهات المعاصرة وكذلك المؤسسات المالية الدولية تتصح بتطبيقها.

ج/ تفضيل الضريبة التصاعدية على حساب الضريبة النسبية

عند تحديد قيمة الضريبة نقوم بفرض المعدلات الضريبية على المادة الخاضعة للضريبة، وفي هذا المجال نميز بين المعدل الثابت والمعدل المتصاعد. و تعتبر الضريبة التصاعدية أفضل من

الضريبة النسبية من الناحية العلمية ، أما من الناحية التطبيقية فالأمر سيتعلق بطبيعة الضرائب المطبقة وكذلك بالظروف والمعطيات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية لكل دولة على حده، ونشير أنه يتعين عدم المبالغة في تصاعد الضرائب بل يجب أن يتم تحديد المعدلات الضريبية إستنادا إلى مبادئ علمية ودراسات فنية دقيقة، وأن لا تحدد بشكل عشوائي، حتى لا ينعكس سلبا على فعالية النظام الضريبي.

د/ تفضيل التقدير الحقيقي على حساب التقدير الجزافي

تتوقف عدالة النظام الضريبي وفعاليتيه على كيفية تقدير الوعاء الضريبي أي طريقة تقييم عناصره، لذا تتخذ إدارة الضرائب طريقة التقدير التي تقترب من حقيقة الوعاء. وفي هذا المجال يمكن التمييز بين طريقتين رئيسيتين لتقدير وعاء الضريبة هما : التقدير الجزافي والتقدير الحقيقي. و يشكل التقدير الحقيقي أفضل أسلوب لتقدير وعاء الضريبة لإرتكازه على الدقة والعدالة خاصة تصريح الغير الذي يسمح بتوفير معلومات صحيحة حول نشاط المكلف، لذلك نجد كافة النظم الضريبية تطبقه بشكل واسع. أما بالنسبة للتقدير الجزافي ونظرا لإعتماده على التقدير التقريبي فإن تطبيقه ضيق، بحيث عادة يقتصر فقط في النشاطات التي لا تمسك محاسبة وكذلك النشاطات التجارية الصغيرة.

هـ/ تفضيل الحجز من المنبع على حساب الدفع المباشر

قد تلجأ الإدارة الضريبية إلى تحصيل الضريبة عن طريق التصريح المباشر، وذلك بدفع الممول قيمة الضريبة المستحقة مباشرة إلى الإدارة الضريبية إلا أن هذا الأسلوب غير فعال من حيث مكافحته للتهرب الضريبي، لذلك تلجأ الإدارة الضريبية إلى أسلوب آخر أكثر فعالية يتمثل في الحجز من المنبع الذي يسمح بتزويد الدولة بحصيلة ضريبية مستمرة على مدار السنة، إذ تطبقه الإدارة في الفترة التي يحصل فيها الممول على الدخل ولا تنتظر إلى نهاية السنة، ضف إلى ذلك فإنها تتجنب أي تهرب ضريبي بحيث تكلف شخص آخر بحجز قيمة الضريبة المستحقة ثم دفعها لخزينة الدولة دون وجود أي مصلحة في مساعدة المكلف القانوني على التهرب من الضريبة، أما من ناحية الممول فإن هذه الطريقة تمكنه من إستلام دخله بعد إقتطاع الضريبة المستحقة عليه مما يخفف حدة حساسيته تجاه الضريبة.

3/كفاءة الإدارة الضريبية

تشكل إدارة الضرائب الجهاز المكلف بتطبيق التشريع الضريبي والتحقق من سلامة ذلك التطبيق حماية لحقوق الدولة من جهة وحقوق الممولين من جهة أخرى، بالإضافة إلى إقتراح التعديلات

والتشريعات الضريبية قصد تحسين كفاءة النظام الضريبي. لذلك قد تؤدي الإدارة الضريبية دورا هاما في خلق البيئة الضريبية الملائمة في المجتمع كما يمكنها أن تساهم في فعالية النظام الضريبي، إذ أن (النظام الضريبي الأحسن تصورا لا تكون له قيمة إلا بفضل الإدارة التي تطبقه)(6) .

يتم تنظيم إدارة الضرائب وفقا لمبدأ مركزية التوجيه و لا مركزية التنفيذ، حيث تتولى الإدارة المركزية وظائف التخطيط والرقابة وإصدار التعليمات والتفسيرات وتنظيم شؤون الموظفين و تدريبهم والسهر على رفع الكفاءة الإنتاجية للإدارة الضريبية، بينما تتولى الإدارة التنفيذية كافة أعمال التنفيذ التي تتطلبها إجراءات ربط وتحصيل الضريبة.

و يتطلب نجاح إدارة الضرائب في تأدية وظائفها توفر عدة مقومات نجملها فيما يلي :

- توفر العناصر الفنية والإدارية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة وذلك من خلال تكوين متخصص في الضرائب، والذي يرفع مستوى تأهيل وتدريب تلك العناصر مع وضع برنامج تكوين دوري قصير المدى لتلك العناصر كلما كان جديد في الميدان الضريبي.

- ترقية الحوار بين الإدارة والمكلف لتحسين العلاقة بينهما وكسب ثقة المكلف(7)

- يجب على الإدارة الضريبية أن تضمن أحسن تطبيق للنظام الضريبي وتؤمن له الظروف الموضوعية لأخلاقيات العمل الضريبي ومردوبيته التامة(8) .

-وضع نظم رقابة ضريبية فعالة، والتي تتميز بدقتها وسرعة إكتشاف مختلف المخالفات المرتكبة، مع فرض العقوبات المناسبة لمرتكبيها.

-القضاء على السلوك الإداري البيروقراطي حيث أن هذا الأخير يؤثر سلبا على مردودية النظام الضريبي .

-تزويد مختلف الإدارات الضريبية بأجهزة الإعلام الآلي قصد إتقان العمل وسرعة تنفيذه، كما يمكن حصر جميع المكلفين وتحديد ما يستحق عليهم من ضرائب.

-تبسيط قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها حتى يسهل عمل موظفي إدارة الضرائب من جهة، وتخفيض حجم المنازعات الضريبية التي قد تنشأ بين المكلفين وإدارة الضرائب من جهة أخرى.

-إقامة تعاون وثيق بين إدارة الضرائب ومختلف الإدارات الحكومية مثل إدارة الجمارك والبنوك، قصد تزويد إدارة الضرائب بما تحتاجه من معلومات وتوضيحات حول نشاط المكلفين، ونشير أن ذلك التعاون يجب أن يتحقق بين مختلف الإدارات الحكومية مثل إدارة مفتشية الضرائب وإدارة تحصيل

الضرائب، حتى يسهل متابعة وضعية المكلفين.

إن مراعاة المقومات السابقة يساهم رفع مستوى كفاءة إدارة الضرائب ويضمن نجاح تلك الإدارة في القيام بوظائفها على الوجه الأكمل، مما ينعكس على فعالية النظام الضريبي.

4/ تكيف النظام الضريبي مع الواقع المعاش

يعتبر النظام الضريبي إنعكاسا للواقع، كما أنه يتأثر بمقتضيات الظروف، لذلك يقتضي تصميم النظام الضريبي الفعال التكيف مع مختلف المحددات السياسية والاقتصادية والاجتماعية، وأن يواكب مختلف التغيرات التي تطرأ عليها، وفي يجب على القرار الضريبي أن يسعى إلى ما يلي: (9)

- ضبط معدلات النمو المحلي من خلال تحريض الاستثمارات المنتجة

- تحقيق الاستقرار الاقتصادي من خلال : توازن ميزانية الدولة، إستقرار الأسعار وتوازن ميزان المدفوعات.

- القضاء على الاختلافات الجهوية باستعمال الضريبة القطاعية.

- الترقية الاجتماعية ورفاهية الأفراد بحيث تسمح الضريبة بتخفيف عدم المساواة في توزيع الدخل.

ويتطلب فعالية النظام الضريبي وجود بيئة محفزة للاستثمار واستقرار عام يسمح للمستثمرين بالشروع في إنجاز وترقية مشروعاتهم، ويعبر هذا الوضع عن مدى توفر الظروف المساعدة للاستثمار، ويمكن قياس هذا المناخ الإستثماري من خلال مؤشر مخطر بيئة الأعمال، الذي يعمل على تقييم مجموعة من المعايير بعلامات تتراوح ما بين (0-4)، حيث يعبر الصفر عن الخطر الأقصى، والأربعة عن إنعدام الخطر، مع ترجيح كل معيار بمعامل يعبر عن الأهمية النسبية له بين المعايير الأخرى، وندرج هذه المعايير في الجدول التالي :

الجدول رقم (1) : جدول مؤشر مخطر بيئة الأعمال

التقييم	الترجيح	المعيار
	3	1- درجة الاستقرار السياسي
	1,5	2- الموقف تجاه الاستثمارات الأجنبية
	1,5	3- إمكانية التأميم
	1,5	4- التضخم النقدي
	1,5	5- ميزان المدفوعات
	1	6- التأخرات البيروقراطية
	1,5	7- إحترام العقود
	2,5	8- النمو الاقتصادي
	2	9- تكلفة العمل/الانتاجية
	0,5	10- جودة الخدمات المهنية
	1	11- الاتصالات والهيكل القاعدية
	1	12- التسيير والشركاء المحليين
	2	13- قروض قصيرة المدى
	2	14- قروض طويلة المدى وأموال مختلطة
	2,5	15- قابلية العملة للتحويل
		المجموع

وعند حساب مجموع العلامة لمؤشر مخطر بيئة الأعمال، يمكن تصنيف الدولة إلى خمسة مجموعات هي :

- دول ذات مناخ مناسب

- دول حيث التوجه نحو الوطنية مدعم بالمؤسسات المالية
 - دول ذات مخطر متوسط
 - دول ذات مخطر بالنسبة للشركات الأجنبية
 - دول ذات مناخ أعمال غير مناسب
- أما بالنسبة للجزائر، نجد إرتفاع مستوى الخطر الاستثماري، مما يقتضي وجود تحفيزات مادية ومعنوية للاستثمار، وكذا تمتع المستثمرين بروح المخاطرة.

ثالثا : تحسين فعالية النظام الضريبي الجزائري

فصد تحسين فعالية النظام الضريبي الجزائري نضع الإقتراحات التالية :

- رغم إدراج النظام الضريبي الجزائري في منطق الإصلاحات إلا أن ذلك غير كافي بحيث يجب أن تستند طريقة تحديد المعدلات الضريبية على دراسات ميدانية حتى تعكس واقع المجتمع الجزائري .
- ضرورة إنشاء لجنة لدى المديرية العامة للضرائب توكل لها مهمة مراجعة التشريع الضريبي قصد تحديد ثم معالجة مختلف الثغرات التي يتضمنها النظام الضريبي الجزائري .
- يجب 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 مراجعة و التي تتمثل فيما يلي :
- * إعادة صياغة السلم المتصاعد للضريبة على الدخل الإجمالي بشكل يقترب من العدالة الضريبية .
- * إلغاء التأخير الشهري لإسترجاع الرسم على القيمة المضافة المحمل على مشتريات البضائع و الخدمات .
- * إعادة النظر في تنظيم نظام الإقتطاع من المصدر و توسيع مجال تطبيقه ، حيث رغم أهميته في محاربة التهرب الضريبي إلا أن إقتصاره على بعض المداخل يطرح إشكالا حول مدى عدالته، كما أنه يشكل ضغطا على سيولة المكلف، حيث أنه لا يراعي الوضعية المالية للمكلف المعني، كما أن مواعيد إستحقاقه متقدمة جدا 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 والإقتصادي إلى جانب تطهير الإدارة من العراقل والبيروقراطية والمحسوبية، بالإضافة إلى ذلك يجب توفير بيئة ملائمة للإستثمار من خلال توفير جميع الهياكل القاعدية الضرورية لإقامة الإستثمار، مع ضرورة وجود مصادر للتمويل بالمواد الأولية وتوفر اليد العاملة المؤهلة .
- العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة .
- ضرورة الإعلان عن عفو ضريبي شامل يسمح المتهربين وأصحاب الأنشطة غير الشرعية من الإنتظام 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 في جميع الإدارات الضريبية.
- تبسيط قانون الضرائب حتى يسهل على المكلف فهم ذلك القانون ومن ثم إحترامه.
- 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 وتدريب تلك العناصر، 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 حول نشاط المكلفين.
- اللجوء إلى التعاون الدولي في إطار تبادل المعلومات التي تفيد في الكشف عن الوضعية المالية للمكلف. ويتم ذلك من خلال عقد إتفاقات دولية لمكافحة التهرب الضريبي.

خاتمة

تشكل فعالية النظام الضريبي إحدى الإهتمامات الرئيسية لدى صانعي القرار في السياسة الاقتصادية حيث بقدر ما يكون النظام الضريبي فعّالاً بقدر ما تكون الإنعكاسات إيجابية على الإقتصاد الوطني. و تعتبر فعالية النظام الضريبي إحدى المحددات الأساسية لمعرفة مدى قدرته على تحقيق أهدافه الاقتصادية والإجتماعية والمالية، لذلك تشكل تلك الفعالية إحدى الإهتمامات لدى القائمين على السياسة الاقتصادية و لتحقيق تلك الفعالية يجب توفر عدة شروط وإعتبارات ترتبط بالجانب التنظيمي والفني والمادي والبشري والإداري ، إلا أن النظام الضريبي يواجه عدة عقبات تحد من فعّاليته وتؤثر سلباً على دور وأهمية الضريبة في المجتمع، لذلك يجب معالجة مواطن الضعف التي ينطوي عليها النظام الضريبي من خلال الإصلاح الضريبي قصد محو نقائصه وتناقضاته .

التهميش

- 1- Rubert Brochier et Pierre Tobatoni, Economie Financière, France, presses Universitaires de France,1963,p 242.
- 2- مصطفى الكثيري، النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، الدار البيضاء، دار النشر المغربية، 1985، ص161.
- 3- ALAIN Barrère, cours d'économie financière, paris, Dalloz, 1981, p 204.
- 4- DIDIER Marchat, Droit fiscal et fiscalité de l'entreprise, , 3ème édition, lyon, l'hermés, 1994, p19.
- 5- La structure économique d'un pays peut favoriser la fraude fiscale, édité par la direction générale des impôts, revue bulletin des services fiscaux , N° 8, Alger, 1994, P 8 .
- 6- CHRISTOPHE Reckly, rationalité économique et décisions fiscales, librairie générale de droit et de juris prudence , paris ,p170.
- 7- Annales des sciences financière juridiques et économique, N°6, 1990, p 130.
- 8- مصطفى الكثيري، النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، مرجع سابق، ص 125.
- 9 - MOHAND Cherif Ainouche, la fiscalité instrument de développement économique, Thèse de doctorat d'état, Alger, Université d'Alger, 1991,P 39.

المراجع

- 1- الشراوي أحمد عبد العزيز [1981]، السياسة الضريبية والعدالة الاجتماعية في مصر، القاهرة، معهد التخطيط القومي.
- 2- عبد المجيد قدي [1995]، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1988-1995، أطروحة دكتوراه دولة مقدمة لمعهد العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر.
- 3- الكثيري مصطفى [1985]، النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، الدار البيضاء، دار النشر المغربية .
- 4- ناصر مراد [2002]، فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب (دراسة حالة الجزائر) ، أطروحة دكتوراه دولة مقدمة لمعهد العلوم الإقتصادية ، جامعة الجزائر .
- 5- زينب حسين عوض الله [1994]، مبادئ المالية العامة، بيروت، الدار الجامعية.
- 6- Ainouche Mohand Cherif [1991], la fiscalité instrument de développement économique, Thèse de doctorat d'état, Alger, Université d'Alger.
- 7- Alain barrère [1991], cours d'économie financière, paris, précis DALLOZ
- 8- André Fourçans [1983], une fiscalité moderne pour une économie moderne, revue française de finances publiques, N° 1.
- 9- Athmane Kandil [1970], théorie fiscale et développement, Alger, SNED.
- 10-Christophe Reckly [1987], rationalité économique et décisions fiscales , librairie générale de droit et de juris prudence , paris .
- 11- MARCHAT Didier [1994], droit fiscal et fiscalité de l'entreprise, 3ème édition, lyon, L'HERMES.
- 12 - Ministère des Finances, D-G-I[1994],bulletin des Services Fiscaux N°8.
- 13- TABATONI Pierre et Hubert brochier [1963], économie financière, France, presses Universitaires de France.