

# محددات صياغة النظام الضريبي الفعال وإستراتيجيات إصلاحه في الجزائر

Determinants of effective tax system formulation and reform strategies in A lgeria

\* بهوري نبيل

مخبر التنمية المحلية والمقاولاتية في ولاية عين الدفلى، جامعة خميس مليانة - الجزائر

[n.bahouri@univ-dbk.m.dz](mailto:n.bahouri@univ-dbk.m.dz)

تاريخ النشر: 2023/06/07

تاريخ القبول للنشر: 2023/05/16

تاريخ الاستلام: 2023/01/20

## ملخص:

تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على محددات صياغة النظام الضريبي الفعال وإستراتيجيات إصلاحه في الجزائر وتكمن فعالية النظام الضريبي في مدى قدرته على تحقيق أهدافه بتوازن، فالهدف المالي قد لا يتماشى مع الهدف الاقتصادي وقد يتعارض مع الهدف الاجتماعي وهكذا حيث أن الهدف النهائي للإصلاح الضريبي هو رفع معدل النمو الاقتصادي وتحقيق عبء ضريبي متوازن بين مختلف فئات المجتمع ومتطلبات التطور الاقتصادي والاجتماعي ومبادئ العدالة الضريبية، وتوصلت الدراسة الى نتيجة مفادها الى ان صياغة نظام ضريبي فعال يقوم على مجموعة من المؤشرات الاصلاحات، والاساليب لتصميم الانظمة الضريبية الجيدة وفق متطلبات الفعالية. الكلمات المفتاحية: ضريبة؛ رسم؛ نظام ضريبي؛ قانون ضريبي.

تصنيف JEL: H 23 ; H 25 ; H 71 ; K 34.

## Abstract:

The study aims to shed light on the determinants of formulating an effective tax system and its reform strategies. The effectiveness of the tax system lies in its ability to achieve its goals in a balanced way. The financial goal may not be in line with the economic goal and may conflict with the social goal, and so on, as the ultimate goal of tax reform is to raise the rate of economic growth. Achieving a balanced tax burden between the various segments of society, the requirements of economic and social development, and the principles of tax justice.

**Keywords:** tax ; tax system; tax law.

**Jel Classification Codes:** H 23 ; H 25 ; H 71 ; K 34.

\* المؤلف المراسل.

1. مقدمة:

لقد أصبحت الحكومات اليوم بحاجة ماسة للمشاركة المالية للأفراد لتمويل الخزينة العامة للدولة بالأموال التي تسمح لها بأداء الخدمات وتحقيق المشروعات الإنمائية ومعالجة العجز الموازني، ولذا كان لابد من البحث عن وسيلة تنظم بها الدولة مشاركة الأفراد لها في أعبائها، وهذه العملية تشكل الأساس الأول لتقرير النظام الضريبي، فالنظام الضريبي يعتبر المرآة العاكسة للوضع السياسي والاقتصادي والاجتماعي القائم لأي دولة كانت، فدراسة النظام الضريبي في أي مجتمع يقتضي الإلمام المسبق بكل الجوانب الاقتصادية والسياسية والاجتماعية حتى يمكن تحديد ملامح النظام السائد، فالنظام الضريبي يمثل مجموعة مختارة متكاملة من انواع مختلفة للضرائب تتلاءم مع ظروف المجتمع، وتعمل جميعها من خلال التشريعات الضريبية واللوائح التنفيذية والمذكرات التفسيرية من أجل تحقيق السياسة الضريبية للمجتمع، والجزائر كغيرها من دول العالم سعت الى تبني نظام ضريبي فعال من اجل تحقيق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية وتحقيق معدلات رائدة في التنمية.

1.1. الإشكالية:

ما هي محددات صياغة النظام الضريبي الفعال؟ وما هي العلاقة بين النظام الضريبي والنظام الاقتصادي؟ وماهي استراتيجيات إصلاحه في الجزائر؟.

2.1. أهمية البحث:

تظهر أهمية البحث من خلال سعي العديد من الدول ان نقل جملها إلى تطبيق نظام ضريبي فعال يتلاءم مع نظامها الاقتصادي، ووفقا لمرحلة الإصلاح التي تمر بها، ومن هنا تكمن أهمية البحث من خلال إبراز مختلف الملامح الأساسية للنظام الضريبي الفعال، وتحديد العلاقة بين النظام الضريبي والنظام الاقتصادي، وإبراز أهمية تبني نظام ضريبي فعال في الجزائر.

3.1. أهداف البحث:

يسعى هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- ❖ إبراز الأهمية الاقتصادية والمالية والاجتماعية للضريبة.
- ❖ إعطاء فكرة وتصور حول مفهوم النظام الضريبي الفعال.
- ❖ توضيح كيفية تصميم نظام ضريبي فعال.
- ❖ توضيح العلاقة التي تربط النظام الضريبي بالنظام الاقتصادي.

4.1. المنهج المستخدم:

قصد الإلمام بجوانب الموضوع المختلفة ومعالجة إشكالية الدراسة وتحقيق أهداف البحث، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي للتعرف على المفاهيم والأسس العلمية لمحددات صياغة النظام الضريبي الفعال وإستراتيجيات إصلاحه وأيضاً تحديد تحديات ومتطلبات تطبيقها في الجزائر.

5.1. محاور البحث:

المحور الأول: ماهية الضريبة والنظام الضريبي؛

المحور الثاني: مؤشرات لتصميم الانظمة الضريبية وتصميم نظام ضريبي فعال؛

المحور الثالث: الاستراتيجيات المقترحة لتطوير وإصلاح النظام الضريبي في الجزائر.

## 2. ماهية الضريبة والنظام الضريبي

تعد الضرائب والرسوم من أهم العناصر التي تعتمد عليها الدولة في تمويل نفقاتها.

### 1.2. مفهوم الضريبة

تعددت تعاريفات الضريبة بتعدد وجهات النظر فتعرف بأنها " مبلغ نقدي يلزم الأفراد بشكل إجباري دفعه للسلطات العامة بدون مقابل وفقا لقواعد مقررّة من اجل تغطية أعباء الدولة". (الرويلي، 1992، صفحة 109)

كما تعرف بأنها: هي المورد المالي العام الذي تقتطعه الدولة من الأشخاص جبرا بغرض استخدامه لأغراض عامة. (حسين، 1992، صفحة 42)

أما جمهور العلماء فاستقروا حول تعريف شامل للضريبة على أنها عبارة عن أداء نقدي مباشر يدفعه الأشخاص جبرا وبلا مقابل إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفعها. (الزين، 2004، صفحة 6)

فهي مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تفرض عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي دون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطات العمومية. (محمد ورايح، 2022، صفحة 347)

### 2.2. خصائص الضريبة

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص الخصائص الأساسية للضريبة كمايلي:

- ❖ الضريبة أداء نقدي: الضريبة تجبى في صورة نقدية لأنها أسهل من ناحية الجباية ومن ناحية التصرف فيها.
- ❖ الضريبة تدفع جبرا: أي أن الأفراد غير مخيرين بدفع بل مكرهين على دفعها وهذا الإجبار يعبر عن سيادة الدولة.
- ❖ الضريبة تدفع بدون مقابل: أي أن دافع الضريبة لا يحصل على أي مقابل خاص من الدولة نتيجة لدفعه للضريبة، وإن كان هذا لا ينفي أن الفرد ينتفع بالخدمات التي تقدمها الدولة بواسطة المرافق العامة المختلفة باعتباره فردا في الجماعة وليس باعتباره ممولا للضرائب.
- ❖ الضريبة تدفع نهائيا: حيث لا تلتزم الدولة برد قيمتها إلا إذ تم دفعها بصورة غير قانونية أو نتيجة خطأ مادي أو نتيجة حكم قضائي باعتباره لم يكن ملزما بدفعها أساسا.
- ❖ الضريبة تمكن من تحقيق النفع العام: فالدولة أو الهيئات المحلية تحصل على حصيلة الضرائب بالإضافة إلى غيرها من الإيرادات العامة بغرض تحقيق المصلحة العامة. (الزين، 2004، صفحة 7)

### 3.2. أهداف الضريبة

- ❖ الهدف المالي: يفسر اهتمام الدولة بالضريبة لكون هذا الأخير تعتبره الدولة موردا أساسيا تعتمد عليه في تمويل ميزانيتها قصد تغطية نفقاتها العامة وهو الهدف التقليدي للضرائب.
- ❖ الهدف الاقتصادي: تستخدم الضريبة كأداة معالجة أو تسوية الأوضاع الاقتصادية، ففي حالة زيادة الطلب عن العرض تلجأ الدولة إلى رفع الضرائب قصد امتصاص الكتلة النقدية للتأثير على مستوى الاستهلاك (أي خفض القدرة الشرائية) وبالتالي انخفاض الطلب، بينما في حالة الانكماش تخفض الدولة في معدلات الضرائب أو تزيد من الإعفاءات الجبائية وبالتالي التحفيز على الاستثمار، وهكذا تلعب الضريبة دورا هاما في علاج الأزمات الاقتصادية.

❖ الهدف الاجتماعي: ومفاده تحسين المستوى المعيشي لطبقات المجتمع ( أصحاب الدخل المحدودة والضعيفة )، ويتم ذلك بفرض ضريبة مرتفعة على الأثرياء وتخصيصها لزيادة دخول الطبقات الفقيرة، بهدف إعادة توزيع الدخل بما يتفق والعدالة الاجتماعية.

كما أن فرض رسوم إنتاج عالية على بعض المنتجات الضارة بالصحة كالمشروبات الكحولية أو السجائر يؤدي إلى تقليل الاستهلاك على هذا النوع من المنتجات وتخفيضها على منتجات أخرى يؤدي إلى زيادة استهلاك مثل هذه السلع، وكل هذا يؤدي إلى تحقيق أهداف اجتماعية يمكن الوصول إليها عن طريق الضرائب.

❖ الهدف السياسي: تستخدم الضرائب لتحقيق أغراض سياسية كالتقليل من الفوارق بين الدخل عن طريق الضرائب التصاعدية أو تحديد حد أقصى للدخل وبذلك تتحول المدخرات من أيدي الأفراد إلى الدولة التي تتولى إنفاقها بناء على الخطة الاقتصادية العامة لها.

كما أن فرض رسوم جمركية مانعه على منتجات بعض الدول أو تخفيضها أو إلغاؤها على منتجات دول أخرى يعتبر هذا استعمال الضريبة لأهداف سياسية. (حسين، 1992، الصفحات 47-48)

#### 4.2. ماهية النظام الضريبي

يلعب النظام الضريبي دورا فعالا في خلق البيئة الاستثمارية الملائمة وجذب استثمارات التي تمكن من تنشيط عجلة الاقتصاد الوطني، ويتوقف ذلك على مدى جودة وفعالية النظام الضريبي.

#### 1.4.2. مفهوم النظام الضريبي

تعددت تعريفات النظام الضريبي في الكتابات العربية والأجنبية، فالبعض يرى أن مفهوم النظام الضريبي يتراوح بين مفهوم واسع ومفهوم ضيق.

❖ المفهوم الواسع: النظام الضريبي هو مجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية والتي يؤدي تركيبها إلى كيان ضريبي معين، وذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام والذي تختلف ملامحه من دولة إلى أخرى.

❖ المفهوم الضيق: يعني " مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحل المتتالية من التشريع إلى الربط والتحصيل ". (البطريق و علي عباس، 1983، صفحة 30)

فالنظام الضريبي يتمثل في هيكل ضريبي ذو ملامح وطريقة عمل محددة وملائمة لتحقيق أهداف المجتمع الت تصوغها ظروفه المختلفة، حيث أن الهيكل الضريبي يتمثل في بناء مكون من عدة صور فنية للضريبة ذات أوزان نسبية متقاربة أو متباعدة، ويتحدد الوزن النسبي لضريبة معينة بنسبة حصيلتها إلى الحصيلة الضريبية الكلية أو بالأهمية النسبية لدورها في تحقيق أهداف المجتمع . (عياد، 1983، الصفحات 4-5)

كما يعبر النظام الضريبي عن " مجموعة الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد تحقيق أهداف السياسة الضريبي (دراز، 1987، صفحة 21)

ويعتبر النظام الضريبي ثمرة لقرار سياسي، لأنه يأتي كنتيجة لجملة اعتبارات تكون في معظمها ذات طابع سياسي أكثر منها دراسات تحليلية موضوعية. (السيوطي، 1989، صفحة 161)

ومن خلال التعريفات السابقة يمكن تعريف النظام الضريبي على انه: مجموعة مختارة متكاملة من الصور الفنية للضرائب المختلفة تتلاءم مع ظروف المجتمع وتعمل جميعها من خلال التشريعات الضريبية واللوائح التنفيذية والمذكرات التفسيرية من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية للمجتمع.

## 2.4.2. أسس النظام الضريبي:

يعتمد النظام الضريبي على ثلاث أسس هي:

- ❖ السياسة الضريبية: تؤدي هذه السياسة دورا هاما في مجال تحقيق وتنفيذ أهداف السياسة المالية على مختلف المستويات، ويجب أن تتصف بالمرونة التلقائية.
- ❖ التشريع الضريبي: إن مبادئ وقواعد السياسة الضريبة تصاغ وتقر في قوانين يطلق عليها التشريع الضريبي، الذي تتناول أحكامه الجانب التطبيقي والعملية للضرائب.
- ❖ الإدارة الضريبية: هي ذلك الجهاز الفني والإداري الذي يتحمل مسؤولية تنفيذ التشريع الضريبي من حيث فرض الضريبة، فنجاح أي سياسة ضريبية يتطلب إدارة كفئة، خبيرة ونزيهة تتبع أساليب عمل مرنة حسب مفهوم النظرية التقليدية للمالية العامة، فإنه لدينا ثلاث مبادئ أساسية للنظام الضريبي: (Abdelkader Bouderbai, 1987, pp. 31-32)
- العدالة الضريبية في توزيع الأعباء؛
- العائد الجبائي الذي يفي بحاجيات السياسة المالية العامة؛
- حياد الضريبة من حيث كونها لا تؤثر سلبا على الحياة الاقتصادية.

## 3.4.2. أركان النظام الضريبي:

يعتمد النظام الضريبي على ركنين أساسيين هما الهدف الذي يتوخاه النظام الضريبي والوسيلة التي تحقق هذا الهدف.

- ❖ الضريبة هي أداة مهمة في يد السلطات بالإضافة إلى كونها أداة اقتصادية تستخدم لأهداف توجيهية في إطار الفلسفة الاقتصادية والسياسية للدولة فالضريبة تعتبر من أهم أدوات السياسة الضريبية التي ترتبط ارتباطا مباشرا بالنظام الاقتصادي لذلك تستخدمها الدولة المعاصرة للحد من التفاوت في الدخل والثروات.
- ❖ الوسيلة التي تستخدمها الدولة لكي تحقق الاقتطاعات الضريبية فإنها تختلف من بلد لآخر تبعا للفلسفة الاقتصادية لكل دولة، فالأنظمة الرأسمالية لاتهمها كثيرا تحقيق العدالة الضريبية بقدر ما يهتمها الوفرة في الحصيلة الضريبية واهتمامها بالدرجة الأولى توفير الحوافز على الاستثمار والعمل، كما يسعى النظام الضريبي في هذه الدول إلى تحقيق نوع من المرونة كتوسيع نطاق الضريبة، كما هو الحال في الضريبة على المبيعات في الولايات المتحدة الأمريكية لتخفف بواسطتها من حدة الآثار التصاعدية لضريبة الدخل.
- ❖ الأنظمة التي تأخذ بالنهج الاشتراكي فإنها تتبع أساليب عمل مرنة تسمح لها بالتمييز بين أصحاب الدخل المرتفعة وأصحاب الدخل المنخفضة بالإضافة إلى مبدأ تشخيص الضريبة وهذه الإجراءات التي تشكل في مجملها النظام الضريبي فالضريبة يمكن أن تساهم في عمليات تخطيط الإنتاج والاستهلاك على مستوى الاقتصاد الوطني.

## 5.2. محددات تصميم نظام ضريبي فعال

يمكن دراسة محددات النظام الضريبي الفعال من خلال علاقته بالمحددات الآتية:

## 1.5.2. العلاقة بين النظام الضريبي والنظام الاقتصادي.

يمكن أن يؤثر النظام الاقتصادي السائد في بلد ما على قرار اختيار النظام الضريبي الملائم ومكوناته، وبصفة عامة يمكن التمييز بين النظام الاقتصادي الاشتراكي أو المخطط والنظام الاقتصادي الرأسمالي (الحر) كما يلي:

### ❖ العلاقة بين النظام الضريبي والنظام الاشتراكي.

يقوم هذا النظام على فلسفة جماعية هدفها الأساسي تحقيق المصلحة العامة وليس الخاصة، وفي ظل الخصائص التي تتمتع بها الاقتصاديات الاشتراكية تصبح دخول الأفراد صورة من صور النفقات العامة وكل نفقات الأفراد صورة من صور الإيرادات العامة، وبالتالي ينخفض دور الضريبة في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية إلى أدنى مستوى ممكن فالدولة تستطيع تحديد بصورة مباشرة ماذا تنتج؟ كيف تنتج؟ ولما تنتج؟ وكيف تضمن الاستمرار في النمو الاقتصادي دون الحاجة إلى تدخلات غير مباشرة من خلال السياسة الضريبية. ولكن بالرغم من أن كل شيء مخطط ومحدد في الاقتصاديات الاشتراكية إلا أن النظام الضريبي يبقى له دورا محدودا في تحقيق أهداف المجتمع داخل هذه الاقتصاديات. ويتضح ذلك مما يلي:

- يمكن أن تساهم الضرائب في تحقيق التوازن بين مجموع دخول الأفراد والتي تكون في صورة دخول محددة.
- عدم اختفاء القطاع الخاص في الاقتصاديات الاشتراكية القائمة، حيث توجد قطاعات تعاونية وقطاعات شبه خاصة في الخدمات الشخصية والمهن الحرفية والمزارع الصغيرة، ومثل هذه الظروف تعطي دورا متزايدا لزيادة مساهمة النظام الضريبي في تحقيق أهداف هذه الدول.
- وقد يتم استخدام الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين في الدول الاشتراكية بالرغم من إمكانية التحكم في هذه الدخول وذلك لتحقيق بعض الأهداف الاجتماعية، حيث تفرض ضريبة على العزاب والمتزوجين الذين لم ينجبوا أولادا.
- باستقراء مكونات النظم الضريبية في مجموعة الدول الاشتراكية يتضح لنا أن النظم الضريبية المطبقة في تلك الدول تنسم بعدد من الملامح والخصائص العامة من أهمها:
  - ارتفاع الأهمية النسبية للضرائب غير المباشرة داخل النظام الضريبي لغالبية الدول الاشتراكية خاصة الضرائب على رقم الأعمال، حيث تمثل تلك الضريبة رقم الصدارة في الحصيلة الضريبية الكلية.
  - إنخفاض الأهمية النسبية للضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين داخل الهيكل الضريبي السائد في غالبية الدول الاشتراكية، فاستقراء النظام الضريبي في الإتحاد السوفياتي يتضح أن غالبية الأفراد الخاضعين للضريبة على الدخول من موظفي القطاع العام. (عثمان وشكري رجب، 2007، صفحة 22)

### ❖ العلاقة بين النظام الضريبي والنظام الرأسمالي.

يقوم هذا النظام على عدد من الدعائم الأساسية وهي: تدني دور الدولة في النشاط الاقتصادي، الحرية بمعناها الواسع، الدافع الفردي هو المحرك للنشاط الاقتصادي وسيادة المنافسة الحرة. حيث يتمثل الهدف التقليدي للنظام الضريبي في المجتمعات الرأسمالية هو تحويل جزء من الموارد الاقتصادية في المجتمع من إشباع الحاجات الخاصة إلى إشباع الحاجات العامة (الحاجة الاجتماعية الجديرة بالإشباع). ولكن مع التطور الاقتصادي لم يعد دور الدولة في تلك المجتمعات قاصرا فقط على إشباع الحاجات العامة، بل امتد دور الدولة لتحقيق العديد من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، وأصبحت الوسائل غير المباشرة متمثلة في أدوات السياسة الاقتصادية (ومن بينها السياسة الضريبية) يقع عليها الدور الرئيسي في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى تلك المجتمعات إلى تحقيقها. وعليه فإن النظام الضريبي في الدول الرأسمالية يسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:

❖ إعادة توزيع الدخل والثروات بين أفراد المجتمع وبما يتفق مع أيديولوجيات المجتمع، بالإضافة إلى توزيع الأعباء الضريبية بين الأفراد توزيعاً عادلاً يرتضيه غالبية المجتمع.. وتتدخل الدولة في المجتمعات الرأسمالية من خلال نظامها الضريبي في تعديل توزيع الدخل والثروات بهدف تحقيق العدالة الاجتماعية، كما أصبحت العدالة الضريبية أحد مبادئ النظام الضريبي، وهدفا يسعى النظام إلى تحقيقه، وأصبح الاعتماد على الضرائب التصاعدية على مجموع الدخل الشخصي والتوسع في منح الإعفاءات العائلية والشخصية مكاناً بارزاً في تحقيق العدالة الاجتماعية بين أفراد المجتمع.

❖ يمارس النظام الضريبي في الدول الرأسمالية دوراً هاماً في تحقيق النمو الاقتصادي وتوجيه الموارد الاقتصادية في اتجاه الأنشطة الاقتصادية التي تساهم بفعالية في تحقيق النمو الاقتصادي.

❖ نظراً لتعدد الأهداف التي يسعى النظام الضريبي إلى تحقيقها في المجتمعات الرأسمالية، فإن احتمال التعارض بين تلك الأهداف ووسائل تحقيقها أمراً محتمل الحدوث، فمثلاً يتعارض هدف تحقيق النمو الاقتصادي مع هدف العدالة الاجتماعية. ومن ناحية أخرى فإن تحقيق العدالة الاجتماعية والحد من الاختلال في توزيع الدخل والثروة بين أفراد المجتمع، قد يتطلب تقديم العديد من الإعفاءات الشخصية والعائلية للأفراد، بالإضافة إلى استخدام نظام التصاعد في الضرائب، وقد تشجع هذه السياسات على زيادة الإنفاق الاستهلاكي وتخفيض حجم المدخرات المتاحة للاستثمار مما يحقق العديد من الآثار السلبية على حجم الاستثمار والنمو الاقتصادي.

### 2.5.2. العلاقة بين النظام الضريبي والنظام السياسي:

إذا كان النظام السياسي السائد في مجتمع من المجتمعات يتخذ من حكم الفرد أو الحزب الواحد منهجاً وأسلوباً لدراسته يتوقع تصميم نظام ضريبي وصياغته بما يسمح وتحقيق الأهداف الخاصة بالنظام الحاكم في تلك الدول. وإذا كان النظام السياسي السائد في المجتمع هو النظام الديمقراطي وتعدد الأحزاب السياسية فمن المتوقع في مثل هذه الظروف أن يتم صياغة وتصميم النظام الضريبي بما يحقق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع وفي مثل هذه الظروف من المتوقع أن تزداد أهمية الاعتبارات الموضوعية في اختيار مكونات النظام الضريبي أي تفضيل نوع معين من الضرائب على نوع آخر نظراً لكونه يساهم في تحقيق الهدف أكثر من الآخر.

### 3.5.2. العلاقة بين النظام الضريبي والنظام الإسلامي.

يعرف النظام الضريبي الإسلامي بأنه "عبارة عن مجموعة أنظمة الضرائب، والاقطاعات المالية العينية والنقدية التي تقتطعها الدولة الإسلامية من أموال الأفراد قسراً، وبصفة نهائية، ودون أن يكون مقابلها نفع معين مشروط وتتخصص لتغطية النفقات العامة، وفي نفس الوقت تستند فرضيتها إلى الأحكام والقواعد الكلية للشريعة الإسلامية". (عناية، 2003 الصفحات 40-41)

فالنظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي يختلف في أساسه وأهدافه عن غيره من الأنظمة الضريبية الوضعية، فهو نظام رباني يستند إلى التشريعات الإلهية في التكليف.

والنظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي فهو يأخذ بمفهوم الضريبة بمفهوم الفرضية المالية، وبشكلها النقدي والعيني. فقد فرضت ضرائب الزكاة على المسلمين والجزية على الذميين، والخراج على الأراضي المفتوحة والعشور على الحربيين بصورة إجبارية وبدون مقابل خاص وبصفة نهائية.

وبينما الضريبة هي التزام مدني محض، فالزكاة عبادة خالصة لوجه الله، كغيرها من الفرائض يؤديها المسلم امتثالاً لأمر الله تعالى طوعاً لا إكراهاً، ولهذا فلا تجوز إلا بالنية على خلاف الضريبة.

يحصّر الفكر المالي الإسلامي أسس فرض الضريبة في نظريات تختلف في مفهوماً وفحواها وشرعيتها عن نظريات الفكر المالي الوضعي، فالنظريات الوضعية لا تصلح أن تكون أساساً تبني عليه فرضية الضريبة في الإسلام.

وفي ما يلي نستعرض نظريات فرضية الضرائب الإسلامية والتي تصلح أساساً لتفسير سلطة الدولة القانونية في فرضها:

- ❖ **الزكاة:** فرضية أساسها التشريع الإلهي الإسلامي والمستمد من القرآن الكريم والسنة النبوية، والزكاة هي ذات تأثير اقتصادي ومالي واجتماعي وهي أساس النظام المالي الإسلامي وجوهر السياسة المالية في الإسلام وأكثر أدواتها فعالية وتعمل الزكاة كمؤسسة ربانية للتكامل الاجتماعي والقضاء على أشكال الطبقيّة ومحاربة الفقر وتقليل الفوارق الاجتماعية في المجتمع (تحقيق العدالة الاجتماعية). (زقيب و احمدقنيع، 2019، صفحة 12)
- ❖ **الجزية:** إن فرضية الجزية أساسها التشريع الإلهي الإسلامي والمستمد من القرآن الكريم والسنة النبوية، ويمكننا تعريف الجزية: "هي ضريبة مالية تفرض على الرؤوس من الذميين يلتزمون بأدائها للدولة الإسلامية متى توافرت شروط وجودها." وتستند أحقية الدولة الإسلامية في فرضها، وجبايتها وتأديتها من الأفراد غير المسلمين.
- ❖ **الخراج:** إن فرضية الخراج أساسها التشريع الفقهي الاجتهادي، ومبناه القرآن الكريم والسنة النبوية، وقسريتها أساسها كون الدولة الإسلامية المكلف الفعلي، والحارس المسؤول عن تنفيذ الأحكام الواردة في القرآن والسنة. كما يعرف الخراج شرعاً بأنه "ضريبة تفرض على الذمي في أرضه التي فتحها المسلمون عنوة". فالخراج تكليف مالي يفرض على أرض الذمي التي فتحت عنوة وبقيت تحت تصرفه.
- ❖ **العشور:** إن فرضية العشور أساسها التشريع الفقهي الاجتهادي، ومبناه القرآن والسنة النبوية، وقسريتها أساسها الدولة الإسلامية، هي ضريبة غير مباشرة على أموال التجارة التي تعبر حدود الدولة الإسلامية دخولاً وخروجاً. وهي تشبه الضرائب الجمركية في الوقت الحاضر، وتسمى بعضها "المكوس" ويسمى المكان على الحدود والذي يباشرفيه تحصيل ضرائب العشور ببيت المكس، وضريبة العشور تفرضها الدولة الإسلامية مؤونة، تؤمن بها سيادتها، وحمايتها، وتطبيقها لمبدأ المعاملة بالمثل.

### 3. مؤشرات لتصميم الأنظمة الضريبية وتصميم نظام ضريبي فعال

هناك الكثير من الدراسات المتعلقة بتحديد ملامح النظام الضريبي الجيد:

#### 1.3. مؤشرات فيتو تانزي (V. TANZI) للنظام الضريبي الجيد:

وضع الاقتصادي تانزي ثمانية اختبارات شخصية للكشف عن مدى جودة وفعالية النظام الضريبي: (قدي، 2003،

الصفحات 165-166)

- ❖ **مؤشر التركيز:** يعني أن جزء كبير من إجمالي الإيراد الضريبي يأتي من عدد ضئيل نسبياً من الضرائب والمعدلات الضريبية لتخفيض تكاليف الإدارة لتفادي القول بأن الضرائب مفرطة.
- ❖ **مؤشرات التشتت:** يعني إذا كانت هناك ضرائب مزعجة قليلة الإيراد وما هو عددها إن وجدت ينبغي التخلص منها بغية تبسيط النظام الضريبي.

- ❖ مؤشر التآكل: ويتعلق الأمر ما إذا كانت الأوعية الضريبية الفعلية أقرب ما يمكن للأوعية الممكنة، لأن اتساع الوعاء الضريبي يمكن من زيادة الإيرادات رغم اعتماد معدلات منخفضة نسبياً، وإذا ابتعدت الأوعية الضريبية الفعلية الممكنة بفعل الإفراط في منح الإعفاءات للأنشطة والقطاعات فإن ذلك يؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي.
- ❖ مؤشر تأخرات التحصيل: ويتعلق الأمر بوضع الآليات الدافعة إلى جعل المكلفين يدفعون المستحقات الضريبية في آجالها، لأن التأخر يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية للمتحصلات الضريبية بفعل التضخم، ولهذا لا بد أن يتضمن النظام الضريبي عقوبات صارمة تحد من الميل إلى التأخر في دفع المستحقات.
- ❖ مؤشر التحديد: حيث يعتمد النظام الضريبي على أقل عدد ممكن من الضرائب ذات المعدلات المحددة (كإحلال الضريبة على أرباح الشركات والضرائب على الدخل في ضريبة واحدة على كامل الثروة).
- ❖ مؤشر الموضوعية: يعني إن كانت معظم الضرائب تجبى من أوعية يتم قياسها بموضوعية بما يضمن للمكلفين التقدير بشكل واضح للالتزامات الضريبية.
- ❖ مؤشر التنفيذ: ويتعلق الأمر بمدى تنفيذ النظام الضريبي بالكامل وبفعالية.
- ❖ مؤشر تكلفة التحصيل: يعني ما إذا كانت تكلفة تحصيل الضرائب أقل ما يمكن حتى لا يؤثر سلباً في مستوى التحصيل الضريبي.

### 2.3. مؤشرات أخرى لتصميم الأنظمة الضريبية الجيدة:

ان تصميم الأنظمة الضريبية الجيدة وفق مقتضيات الفعالية يمكن أن يتم وفق أسلوبين:

- ❖ الأسلوب الأول: وذلك بوضع معايير محددة يجب توفيرها في النظام الضريبي وهذه المعايير هي: (قدي، المدخل الى السياسات الاقتصادية الكلية، 2003، صفحة 166)
  - العدالة.
  - الوضوح.
  - الملائمة.
  - الإقتصاد في نفقة التحصيل.
  - المحافظة على كفاءة جهاز السوق.
  - عدم التعارض بين الضرائب وأهداف النظام المالي.
- ❖ الأسلوب الثاني: من خلال الربط بين النظام الضريبي والرفاهة العامة للمجتمع حتى وإن كان تطبيق هذا الأسلوب صعباً بالنظر إلى كون نظرية الرفاهة لم تتطور وتبين بالشكل الكافي، إلا أنه بالرغم من ذلك لا بد من الإشارة إلى مجموعة من الأهداف الضرورية لتحقيق الحجم الأمثل للرفاهة، هذه الأهداف هي: (قدي، المدخل الى السياسات الاقتصادية الكلية 2003، صفحة 166)
  - توفير الحد الأدنى من حرية الاختيار.
  - تحقيق أعلى مستوى معيشة.
  - توظيف عوامل الإنتاج الراغبة في العمل.
  - النمو الاقتصادي.

- العدالة في توزيع الدخل.

#### 1.4 الإستراتيجيات المقترحة لتطوير واصلاح النظام الضريبي في الجزائر

لقد اختلفت آراء الاقتصاديين حول الفعالية التي تأتي من الضريبة من خلال نظريتين أساسيتين، فالمجموعة الأولى تعتبر أن هذه الفعالية تكمن في أن السوق يعمل بطريقة صحيحة إذا ما غابت الضريبة من خلال انخفاض التكاليف، ومن ثم التحكم في الأسعار، أما المجموعة الثانية ترى أن فعالية الضريبة تكون بناء على تدخلها في تحقيق المنافسة الكاملة في السوق مما يتطلب الأمر وجود سياسة ضريبة فعالة لتحقيق مختلف الأهداف الاقتصادية. وفي الكثير من الأحيان، يمكن أن يكون بناء النظام الضريبي بشكل لا يجعله قادرا على السير السليم. (قدي، النظام الضريبي الجزائري وفقدان الفعالية (1998، صفحة 10)

وعليه يجب إصلاح النظام الضريبي النافذ ليس فقط لتأمين الموارد المالية الكافية للدولة وإنما لتنفيذ عملية التنمية وتعزيز القدرة التنافسية للاقتصاد في ظل التحديات التي تفرضها منطقة التجارة الحرة العربية وموجبات الشراكة الأوروبية وفتح الأسواق....

وإستراتيجية إصلاح النظام الضريبي تقتضي إعداد خطط مبرمجة على مراحل لتطوير التشريعات الضريبية تعتمد أساسا على إصلاح الضرائب النوعية كخطوة أولى ومن ثم تطبيق الضريبة على إجمالي الدخل بعد استكمال تعديل الضرائب النوعية واستكمال الإجراءات القانونية اللازمة لهذه الغاية، والعمل بالتوازي انسجلم مع الفكر الضريبي الحديث بتخفيض العبء الضريبي عن مصادر توليد الدخل بهدف تشجيع الإنتاج والاستثمار. وقد تضمنت هذه الخطط والدراسات تصورات جديدة للنظام الضريبي في إطار المستجدات الاقتصادية الحاصلة وتطلعات المستقبل، بحيث يمكن للضريبة أن تلعب دورها كأداة هامة لخدمة أهداف السياسة الاقتصادية إضافة إلى وظيفتها المالية. وبات التوصل إلى نظام ضريبي متوازن يتميز بالوضوح والشفافية والعدالة أمرا ملحا ومطلبا للجميع.

#### 1.4.1 مبادئ واستراتيجيات الاصلاح الضريبي:

- إن المعايير والتوجهات عند إعداد إستراتيجية الإصلاح الضريبي تتركز على المبادئ التالية: (baitar، 2023/01/18)
- ❖ إعادة النظر ببنية النظام الضريبي النافذ والاتجاه بتخفيض المعدلات وتوسيع الشرائح وتوسيع قاعدة التكلفة الضريبي بما يحقق العدالة الضريبية بما في ذلك إعادة النظر بالحد الأدنى المعفى من الضريبة.
  - ❖ توجيه الضريبة بحيث تكون أداة لخدمة التنمية الاقتصادية والاجتماعية وأن يكون النظام الضريبي متناغما مع أهداف السياسة والمستجدات الاقتصادية.
  - ❖ الأخذ بمبدأ التشخيص الضريبي لتحقيق العدالة في التكلفة ومراعاة المقدرة التكلفة للمكلفين تحقيقا للعدالة الضريبية وذلك عن طريق الانتقال من نظام الضرائب النوعية إلى نظام الضريبة على إجمالي الدخل، وتحديد حد أدنى معفى من الضريبة تبعاً لذلك.
  - ❖ تخفيض العبء الضريبي على الدخل والإنتاج لتشجيع الاستثمار والإنتاج والادخار، وتخفيض أعباء الرسوم الجمركية على المواد الأولية اللازمة للصناعة لتخفيض تكاليف الإنتاج ورفع قدرتها التنافسية على التصدير، وتعويض ذلك من خلال الاتجاه إلى الضرائب على أوجه استخدامات الدخل (الضرائب على الإنفاق) وفق اتجاهات الفكر الضريبي الحديث.
  - ❖ إعفاء الصادرات من الضرائب والرسوم وإيجاد البدائل اللازمة المناسبة لتعويض ذلك وضمن أهداف التنمية.

- ❖ توفير الآليات القانونية والوسائل والأدوات اللازمة لمكافحة التهرب الضريبي وبما يساعد الإدارة الضريبية لتحقيق العدالة في التكليف.
  - ❖ إعادة تنظيم وتقنين أحكام التقادم المالي على التكاليف الضريبية.
  - ❖ توسيع الوعاء الضريبي.
  - ❖ تيسير وتسهيل النظام الضريبي (وكلما ازداد النظام تعقيدا كلما ازدادت صعوبة إدارته وازدادت فرص التهرب الضريبي) (<http://www.cipe-arabia.org/files/html/art0808.htm>، 2023).
  - ❖ تحديد معدلات ضريبية معتدلة على أن تكون الاستثناءات في أدنى الحدود.
  - ❖ تحديد المعدلات الضريبية والهيكل المالي لتحسين فرص التنبؤ بالقرارات الاقتصادية.
  - ❖ بما أن النظام الضريبي هو انعكاس لأهداف السياسة الضريبية المحددة، فعليه يجب تواجد جهاز ضريبي يتميز بالكفاءة اللازمة ذات المستوى العالي لتحقيق هذه الأهداف. وينبغي للمشرع عند فرضه للضريبة مراعاة مصلحة الدولة، مصلحة الممول ومصلحة المجتمع. (رزيق و بوعلام، 30/29 نوفمبر 2004، صفحة 3)
- 2.4. اليات تحسين النظام الضريبي:

- وفي إطار الإجراءات يتم التركيز على تحسين آلية النظام الضريبي من خلال الإجراءات التالية:
- ❖ إعادة هندسة النظام الضريبي بحيث يصبح قابلاً للإدارة بواسطة المكننة بما في ذلك إعداد ما يلزم لاعتماد الرقم الضريبي الموحد للمكلف بما يحقق مصلحة المكلف والدوائر المالية على حد سواء.
  - ❖ اعتماد التأهيل والتدريب كسياسة دائمة لرفع كفاءة الجهاز الضريبي وكذلك تعزيز سياسة الثواب والعقاب.
  - ❖ التوسع في استعمال المكننة في جهاز الضرائب.
  - ❖ تقنين القواعد المحاسبية التي تؤدي إلى تحديد الربح الضريبي من أجل تأمين الشفافية وسلامة الإفصاح الضريبي والاستقرار في التطبيق، بما في ذلك توحيد نماذج التصريح الضريبي.
  - ❖ محاربة ظاهرة التهرب الضريبي التي تعتبر من الظواهر الشائعة في معظم دول العالم لاسيما النامية منها لذلك لا بد من معالجة هذه الظاهرة بجميع الوسائل الممكنة الإجرائية والتشريعية.
  - ❖ كما انه في المجال الإجرائي، يتوجب اتخاذ ما يلي: (baitar, 18/01/2023)
- إحداث مديرية الاستعلام الضريبي في وزارة المالية وأقسام للاستعلام الضريبي في جميع مديريات المالية للولايات لتحديث العمل الضريبي وتأمين الوسائل اللازمة للتكليف الضريبي وذلك لقصور النصوص القانونية النافذة لهذه الغاية، كما أنه لا بد من إدخال بيانات نظام الاستعلام الضريبي على الحاسب الإلكتروني في وزارة المالية من خلال نظام المعلوماتية المتطور في الوزارة، مما يمكن من اكتشاف العديد من المطارح الضريبية المخفأة لدى العديد من مكلفي القطاع الخاص وتكليفها بالضرائب المتوجبة قانوناً تحقيقاً للعدالة الضريبية.
- إعداد دراسة ميدانية لتحديد نسب الأرباح لجميع المهن ضمن حدين أدنى وأعلى بسبب حجم المنشآت من جهة والمستوى الاقتصادي لكل ولاية من جهة أخرى، ويتم تحديث هذه الدراسات باستمرار تبعاً لتطورات أوضاع السوق والأسعار وحجم النشاط الاقتصادي... وتعمم الوزارة هذه النسب على مديريات المالية واللجان الضريبية باستمرار بهدف الاستئناس بها لدى التكليف الضريبي المباشر في حالات ثبوت عدم صحة دفاتر المكلف أو لجوئه إلى

أساليب احتيالية أو سوء استعمال بغرض التهرب الضريبي وذلك وفقاً لأحكام القوانين النافذة، وكذلك عن طريق إجراء تقاطع المعلومات في تصريح المكلف .

– يجب توسيع الضريبة التصاعدية باعتبارها أكثر عدالة من الضريبة النسبية، خاصة وأن هناك من يعتبر أن مبادئ السياسة الضريبية على العموم مبدأ العدالة الاجتماعية يتمثل في تطبيق العدالة حيث يساهم كل فرد حسب قدراته الحقيقية. (شيخنا، 2002، صفحة 37)

#### 5. خاتمة:

في الجزائر كغيرها من دول اعالم يعتبر النظام الضريبي أداة مهمة في يد الدولة، فبالإضافة إلى السيادة التي تمنحها هذه الوسيلة للدولة بتبنيها سياسات جبائية وفق ما تراه مناسباً لسياستها فإنها تبقى المورد الرئيسي لتغطية النفقات العامة، وتتحقق فعالية النظام الضريبي إذا ما استطاع التأثير على الواقع الاقتصادي والاجتماعي وتوجيه ما يحقق أهداف السياسة العامة كترشيد الاستهلاك، وتشجيع الادخار وتحفيز الاستثمارات المحلية أو الأجنبية وكذا تشجيع الصادرات والتأثير فيها إلى جانب الدور الاجتماعي الذي يمكن أن تلعبه الضريبة في إعادة توزيع الدخل وتحقيق العدالة الاجتماعية المطلوبة.

#### 1.5. النتائج:

توصلت الدراسة الى جملة من النتائج يمكن ابرازها كمايلي:

❖ تعتبر الضريبة والنظام الضريبي بشكل عام أداة من أدوات الضبط الاقتصادي والتي تتدخل بواسطتها الدولة لتنظيم الشؤون الاقتصادية؛

❖ النظام الضريبي يحدد التصور العام لمفهوم دور الدولة الذي لا يمكن ترجمته إلا بسياسة تحدد مختلف العلاقات السالفة الذكر وأشكال الاندماج فيما بينها، حيث تتطلب عملية التشريع الضريبي وفرض الضرائب رؤية واسعة وشاملة للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية داخل الدولة من أجل وضع سياسة ضريبية متكاملة ومتناسقة لتحقيق الأهداف المنوطة بها، من أهداف اقتصادية واجتماعية وحتى الأهداف العامة للمجتمع.

❖ تتحقق فعالية النظام الضريبي إذا ما استطاع التأثير على الواقع الاقتصادي والاجتماعي وتوجيه ما يحقق أهداف السياسة العامة كترشيد الاستهلاك، تشجيع الادخار وتحفيز الاستثمارات المحلية أو الأجنبية وكذا تشجيع الصادرات والتأثير فيها.

#### 2.5. التوصيات:

بالنظر إلى النتائج المتوصل إليها سابقاً بخصوص النظام الضريبي، فإنه يمكن وضع بعض التوصيات الممكن أن تحسن من أداء هذا النظام وجعله في مستوى التحديات الاقتصادية:

❖ ضرورة العمل على إنعاش الجهاز الإنتاجي، وتوفير مناخ أكثر ملائمة للاستثمار بإزالة القيود الإدارية، والبنكية، وماله من فعالية في رفع للدخول والحد من البطالة.

❖ تكثيف عملية تبادل المعلومات الخاصة بالمكلفين ونشاطاتهم المختلفة على المستوى الوطني والدولي بصفة دورية قصد استغلالها على نحو كفيل بإعادة بناء الأسس الصحيحة للوعاء الضريبي، وإلزام البنوك بإرسال أي معلومة فيما يخص حركة حساب المتعاملين إلى الإدارة الضريبية.

- ❖ تطوير الأداء الخدماتي لأعوان الضرائب من خلال تعميق المعارف نظريا وتطبيقيا، بهدف التحكم تقنيا في ضبط وتحديد أسس الضريبة وكذا زيادة التحصيل الضريبي، فضلا عن وجوب تحسين الشروط الموضوعية لعمل أعوان الضرائب.
- ❖ العمل على رفع الوعي الضريبي للمكلفين بزيادة الإعلام (المنشورات، الدوريات، الأيام الدراسية...)، وتفعيل تجسيد مبدأ العدالة الضريبية والرشادة في الإنفاق العام.
- ❖ العمل على توسيع المهام والاختصاصات المحلية، ومتطلبات تحسين الخدمات المقدمة للمواطنين، وإشراك الجماعات المحلية في التحكم والرقابة على نفقاتها وإيراداتها.
- ❖ زيادة إشراك الجماعات المحلية وجعلها فاعلا مع الإدارة المركزية، تحمل المسؤولية والمهام في المجال الضريبي، من أجل تحسين عملية التحصيل بتخفيف الإجراءات والسرعة في الفصل في المنازعات الضريبية. كذلك يساهم العمل على إعادة توزيع الدخل الوطني جغرافيا في تعميم التنمية الاقتصادية على مختلف مناطق الوطن، وفي ذلك تخفيف من حدة تفاوت الإيرادات الضريبية التي تعانيها المناطق المحرومة.
- ❖ تشجيع التوسع في زراعة الغابات للمحافظة على البيئة، والتوسع في فرض الضرائب البيئية.
- ❖ تعديل التشريعات الضريبية لتقرير المعاملة الضريبية الملائمة لظروف، وخصائص صفقات التجارة الالكترونية وتطوير الإدارة الضريبية بشريا وماديا على النحو الذي يمكنها من التعامل مع التطورات التكنولوجية، بما يضمن زيادة فعالية وكفاءة العمل الإداري.

#### 6. قائمة المراجع :

1. حامد دراز. (1987). النظم الضريبية. الاسكندرية: كلية التجارة.
2. حسين مصطفى حسين. (1992). المالية العامة. جامعة عنابة.
3. حمودي ولد شيخنا. (2002). السياسة الضريبية في موريتانيا. الجزائر: رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.
4. خيرة زقيب، و احمد قنيع. (ديسمبر، 2019). دور السياسة المالية في تحقيق العدالة الاجتماعية من منظور إسلامي (التجربة الكويتية والاماراتية). مجلة اقتصاد المال والاعمال، المجلد 4 (العدد 2).
5. رملي محمد، ووسعي راجح. (ديسمبر، 2022). اثر الضرائب كالية مناليات السياسة المالية على ترقية الموارد المالية للجماعات المحلية -دراسة حالة ولاية البيض -خلال الفترة(2016-2018). مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 3 (العدد 2).
6. سعيد عبد العزيز عثمان، والعشماوي شكري رجب. (2007). النظم الضريبية. الاسكندرية: الدار الجامعية.
7. صالح الرويلي. (1992). اقتصاديات المالية العامة. جامعة وهران: الجزائر.
8. عبد المجيد قدي. (2003). المدخل الى السياسات الاقتصادية الكلية. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
9. عبد المجيد قدي. (1998). النظام الضريبي الجزائري وفقدان الفعالية. مجلة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير (العدد 6).
10. علي عباس عياد. (1983). النظم الضريبية المقارنة. الاسكندرية : كلية التجارة.
11. غازي حسين عنابة. (2003). النظام الضريبي في الفكر الاسلامي. الاسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة.
12. قحطان السيوطي. (1989). اقتصاديات المالية العامة (المجلد الطبعة الاولى). سوريا: دار طلاس للدراسات والترجمة والنشر.
13. كمال رزيق، ورحمون بوعلام. (29/30 نوفمبر 2004). تقييم السياسة الجبائية في الجزائر. الملتقى الدولي حول السياسات الاقتصادية الكلية. جامعة تلمسان، الجزائر.

14. منصورى الزين. (2004). جباية المؤسسة دروس وتمارين. جامعة الشلف: الجزائر.
15. يونس البطريق، وعباد على عباس. (1983). النظم الضريبية. الاسكندرية: الدار الجامعية.
16. تم الاسترداد من <http://www.cipe-arabia.org/files/html/art0808.htm> (18 01، 2023).
17. Abdelkader Bouderval. (1987). le fiscalite a la porte de tout . alger: 3eme Edition.
18. mohamed baitar تم الاسترداد من [http://www.mafhoum.com/syr/articles\\_01/bitars/bitars.htm](http://www.mafhoum.com/syr/articles_01/bitars/bitars.htm) (2023/01/18).