



دور إصلاح النظام الضريبي الجزائري في تحسين الإيرادات الضريبية

The role of the Algerian tax system reform in improving tax revenues

فاتح أحمية¹ *

¹ جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل + مخبر اقتصاد المنظمات والتنمية المستدامة (الجزائر) - fateh.ahmia@univ-
jjjel.dz

تاريخ الاستلام : 2020/07/14 ؛ تاريخ المراجعة : 2021/03/31 ؛ تاريخ القبول : 2021/06/18

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على المشاكل التي يعرفها النظام الضريبي الجزائري وضرورة إصلاحه لكي يستجيب لمتطلبات المرحلة الحرجة التي يمر بها الاقتصاد الوطني، وقد خلصت الدراسة إلى ضرورة تحسين مردودية النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الكبيرة التي يفرضها المحيط الإقليمي والدولي، ووفي ظل تراجع أسعار النفط التي ضاعفت من الضغوطات على النظام الضريبي الجزائري، ومن ثم البحث على بدائل جديدة لضمان إيرادات مالية دائمة ومنتظمة. الكلمات المفتاحية : النظام الضريبي، الإصلاح الضريبي، جودة النظام الضريبي، التشريع الضريبي، الإدارة الضريبية.

تصنيف JEL: H30, H26, H21

Abstract

This study aims to highlight the problems of the Algerian tax system and the need to reform it to meet the requirements of the critical phase through which the national economy, the study concluded that the need to improve the profitability of the Algerian tax system in light of the major challenges posed by the regional and international environment, and given the decline in oil prices, which has increased the pressures on the Algerian tax system, then the search for new alternatives to ensure income permanent and regular financial resources to the Treasury.

Keywords: tax system; Tax reform; efficiency of the tax system; tax legislation; Tax Administration.

JEL classification : H30, H26, H21

يشكل الإنفاق العام والضرائب أهم أدوات السياسة المالية التي تتفوق أهميتها في الدول النامية على السياسة النقدية، وذلك بسبب ضعف تأثير الأخيرة في تلك الدول، وتهدف السياسة المالية كأى سياسة اقتصادية إلى دعم استقرار الدخل والنمو الاقتصادي والتخلص من التشوّهات ومعالجة مشكلات التضخم النقدي والركود الاقتصادي وتحقيق العدالة في توزيع الموارد والكفاءة في توزيع النفقات. وتأتي الضرائب على رأس أدوات السياسة المالية المهمة التي تستطيع الدولة من خلالها توفير الإيرادات المالية اللازمة لتمويل نفقاتها العامة، فضلاً عن استخدامها لتوجيه الاقتصاد بالشكل الذي تستهدفه الدولة بهدف تحقيق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي.

وبالرغم من كون الاقتصاد الجزائري من الاقتصاديات المنتجة للنفط، إلا أنه يعد أفقر الاقتصاديات النفطية، الأمر الذي يتطلب البحث عن مصادر بديلة آمنة ومستدامة لميزانية الدولة. وقد عرفت الجزائر الضرائب منذ القرن الماضي وتنوعت ما بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة وبالرغم من قدم ذلك النظام الضريبي الذي اتسم بتنوع الضرائب المختلفة، إلا أنه يعاني من العديد من المشكلات والتحديات التي جعلته الأقل تطوراً وكفاءة، حيث يعاني النظام الضريبي الجزائري من بعض المشكلات الهيكلية التي اكتسبها بمرور الوقت، والتي أثرت سلباً على حصيلة الإيرادات الضريبية التي اتسمت بالانخفاض مقارنة بمصادر الإيرادات المالية الأخرى، الأمر الذي أفقد الاقتصاد الجزائري مصدراً هاماً ومستداماً للإيرادات المالية التي كان من الممكن الاعتماد عليها لتقليل من عجز الميزانية العامة للدولة، ومن ثم وضع الاقتصاد الجزائري على مساره الصحيح ليصبح أحد الاقتصاديات الناشئة الذاخرة بفرص النمو الضخمة. وللوصول إلى ذلك ينبغي أن يكون هناك إصلاحاً جذرياً في النظام الضريبي حتى يكون هناك موائمة بين استراتيجيات النمو في كافة القطاعات الاقتصادية.

مشكلة البحث

تزايد الاهتمام في ظل الأزمة المالية والاقتصادية الأخيرة بضرورة القيام بإصلاحات هيكلية تضع الاقتصاد الوطني على سكة النمو والتطور، وانطلاقاً من أهمية الضرائب ودورها في الاقتصاد من حيث كونها أداة فعالة في توجيه الموارد الاقتصادية وتحقيق الأهداف، وترشيد الإنفاق وتحفيز الاستثمار وزيادة إيرادات الدولة تتناول هذه الورقة البحثية قراءة في مشكلات النظام الضريبي الجزائري ومتطلبات الإصلاح، وعليه سنحاول الإجابة عن التساؤل التالي: هل تكمن مشكلة النظام الضريبي الجزائري في عدم قدرته على تحصيل الحقوق الضريبية أم هي مشاكل هيكلية مرتبطة بتصميم النظام؟

وتندرج ضمن الإشكالية الرئيسية التساؤلات الفرعية التالية:

- ماذا نعني بالنظام الضريبي؟
- ماهي متطلبات جودة النظام الضريبي؟
- ما هي مؤشرات أداء النظام الضريبي الجزائري؟
- ما هي البدائل المطروحة لإصلاح النظام الضريبي الجزائري؟

فرضيات البحث

ثمة فرضية أساسية يعمل الباحث على التثبت من مدى صحتها وهي:

ان النظام الضريبي الجزائري يعاني من مشاكل هيكلية ذات أبعاد متعددة حالت دون تحقيقه للفعالية في الأداء؛

وترتكز هذه الفرضية الرئيسية على مجموعة من الفرضيات الفرعية كما يلي :

1. إن النظام الضريبي يعتبر أداة هامة في تأمين الموارد المالية لتغطية النفقات العامة ودفع عجلة النمو الاقتصادي في المجالات المرغوبة؛
2. ان النظام الضريبي الجزائري يفتقد إلى الكفاءة والجودة في الأداء ؛
3. إن إعادة تصميم النظام الضريبي الجزائري وفق متطلبات الواقع إحدى البدائل الهامة لتحسين الأداء ؛

أهمية البحث

إن أهمية البحث تأتي من أهمية النظام الضريبي باعتباره يمثل الأداة الأهم من أدوات السياسة المالية وباعتباره يمثل السياسة الضريبية والتي لها الأثر الكبير في طبيعة العلاقات الاقتصادية من حيث توزيع الدخل القومي وتحقيق العدالة الاجتماعية وتحقيق زيادة في الإيرادات وتمويل الإنفاق العام وتمويل عملية التنمية وغيرها.

هدف البحث:

يهدف البحث إلى دراسة مشكلات النظام الضريبي في الجزائر بمكوناته الثلاثة (التشريع الضريبي، والهيكل الضريبي والإدارة الضريبية)، وتحليله لتشخيص مواطن القوة والضعف فيه، واقتراح ما يمكن اقتراحه لجعل هذا النظام ملائماً ومحفزاً لعمليات التطوير، والتحديث، والتنمية والإصلاح، من أجل مواكبة عملية الإصلاحات الاقتصادية وفق نموذج النمو الاقتصادي الجديد.

أهمية البحث

يستمد البحث أهميته انطلاقاً من الاعتبارات التالية:

- تعد الضريبة أداة لتحقيق أهداف المجتمع وضمان التوازن المالي؛

- الدور البارز للإيرادات الضريبية في التمويل المستدام للخزينة العمومية مقارنة بالجباية البترولية التي يمكن أن تزول بزوال هذا المورد الطبيعي؛

- خطورة الوضع الذي تعيشه الجزائر في اعتمادها شبه الكلي في تمويل ميزانيتها العامة على الجباية البترولية، وما تشهده هذه السنوات الأخيرة من تراجع في عوائدها نتيجة الانخفاض المستمر لأسعار النفط في الأسواق الدولية.

منهج الدراسة والأدوات المستعملة :

حتى تتمكن من الإجابة على الإشكالية وتحليلها فقد اعتمدنا على المنهج الوصفي في الشق النظري من خلال الاطلاع على أهم المعلومات الواردة في الكتب والمراجع والدوريات العربية والأجنبية، المتعلقة بموضوع البحث. للتعرف على مضمون ومحتوى مصطلحات البحث، والتي أثرت في معطيات الموضوع وفرضياته. أما المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي الذي يتعلق بالدراسة التحليلية، والتي تم الاعتماد فيها بدرجة كبيرة على البيانات والإحصاءات والتقارير الرسمية المنشورة المتعلقة بالنظام الضريبي الجزائري من قبل الهيئات المختصة لذلك.

الدراسات السابقة

من بين أهم الدراسات السابقة والتي تطرقت لهذا الموضوع نجد:

- دراسة الباحث رجاشة عبد المجيد (2019) مذكرة ماجستير بعنوان تقييم الإصلاح الجبائي ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة سطيف، حاول من خلالها الباحث تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر من خلال دراسة أسباب الإصلاح الجبائي وأثاره في علاج الاختلالات المالية والاقتصادية والاجتماعية. وتوصل الباحث إلى أن النظام الضريبي الجزائري مازال يعرف اختلالات عديدة أهمها ضعف الحصيلة الضريبية، ضعف الإدارة الضريبية، اختلال الهيكل الضريبي من خلال سيطرة الضرائب غير المباشرة على الضرائب المباشرة، عدم استقرار التشريع الضريبي، بالرغم من الأهمية العلمية للبحث على المستوى النظري، إلا أن الجانب التطبيقي لم يساير في بعض جزئياته حداثة الإحصائيات والمعلومات.

- دراسة الباحثين حراق مصباح و قرين ربيع (2019م) بعنوان تقييم فعالية النظام الضريبي في الجزائر دراسة تحليلية للفترة (2000-2018) وهي مقال علمي منشور بمجلة Revue d'économie et de statistique appliquée ، الصادرة عن المدرسة العليا للإحصاء والاقتصاد التطبيقي، وكان الهدف منها البحث في تقييم فعالية ومردودية النظام الضريبي الجزائري للفترة (2000-2018) وأهم التحديات والعوائق التي يواجهها ، من خلال تقييم الأداء المالي والاقتصادي ، وفي النهاية خلصت الدراسة إلى النظام الضريبي الجزائري مازال يعاني العديد من التشوهات خاصة ضعف الحصيلة الضريبية، غياب الأثر التنموي في الجوانب الاقتصادية والاجتماعية. وبالرغم من القيمة العلمية لهذا البحث إلا أن هناك قصورا جزئيا نذكر منها:

عدم الاهتمام بتقييم الجهد الضريبي ، خاصة في جانب متأخرات التحصيل، وكذا عدم التفصيل في بعض محاور الدراسة.

- ولهي بوعلام (2012) ، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة -حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، هدفت الدراسة إلى إبراز تحديات النظام الضريبي الجزائري والعوامل التي تحد من فعاليته، ومحاولة وضع إطار تصوري لنظام ضريبي يستجيب لمتطلبات المرحلة الجديدة، وخلصت الدراسة إلى أن النظام الضريبي الجزائري لم يبلغ مستوى الفعالية في الأداء بالنظر إلى جملة من النقص منها تواصل الاعتماد على الجباية البترولية كبديل استراتيجي عن الجباية العادية ، هيمنة الضرائب غير المباشرة على الإيرادات الضريبية مقارنة بالضرائب المباشرة. الفترة (2007-2011). بالرغم من الأهمية العلمية للأطروحة إلا أن الباحث أغفل نقاط مهمة منها: عدم التفصيل في مؤشرات قياس أداء النظام الضريبي، كالجهد الضريبي، متأخرات التحصيل.

- دراسة يوسف قاشي(2009) مذكرة ماجستير بعنوان فعالية النظام الضريبي في ظل افرازات العولمة الاقتصادية حالة النظام الضريبي الجزائري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس. هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تأثيرات العولمة الاقتصادية على فعالية النظام الضريبي الجزائري، ففي ظل التحديات التي فرضتها العولمة الاقتصادية برزت مشكلة مدى قدرة النظام الضريبي الجزائري على مواجهتها، وخلصت الدراسة إلى أن النظام الضريبي الجزائري لم يصل إلى مستوى الفعالية المرغوبة، بالنظر للإصلاحات الضريبية التي مسته، بالرغم من أهمية البحث إلا أن هناك قصورا جزئيا طال بعض جوانب البحث منها: عدم التفصيل في مؤشرات قياس فعالية النظام الضريبي، عدم الإشارة بالتفصيل للتحديات الداخلية والخارجية التي تجابه النظام الضريبي الجزائري.

هيكل البحث

لوصول إلى هدف البحث تم تقسيمه إلى المحاور التالية:

المحور الأول: الاطار النظري للنظام الضريبي

المحور الثاني: واقع النظام الضريبي الجزائري ومؤشرات أدائه

المحور الثالث: التحديات التي تواجه النظام الضريبي الجزائري

المحور الرابع: مجالات الإصلاح الضريبي

1. الاطار النظري للنظام الضريبي

يعتبر النظام الضريبي المرآة الحقيقية التي تعكس نظام الدولة من النواحي الاقتصادية والمالية والاجتماعية والسياسية. لهذا فإن تحديد ماهية النظام الضريبي هو تحديد ضمنى للسياسة الضريبية التي تتبعها كل دولة نظرا لوجود ارتباطات عضوية بين الضريبة والتوجه السياسي.

1.1 تعريف النظام الضريبي

تتعدد تعاريف النظام الضريبي في الكتابات العربية والأجنبية ولكن الأغلبية اتفقت أن مفهوم النظام الضريبي يتراوح بين مفهوم واسع ومفهوم ضيق. وفقاً للمفهوم الواسع فإن النظام الضريبي هو " مجموعة العناصر الأيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي اندماجها إلى كيان جبائي معين، ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام والذي تختلف ملامحه بالضرورة في مجتمع متقدم اقتصادياً عن صورته في مجتمع أقل تقدماً أو مجتمع نامي "، أما المفهوم الضيق للنظام الضريبي فهو يعني " مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحل المتتالية من التشريع إلى الربط ثم التحصيل"، فالعناصر الأيديولوجية والفنية تتمثل في غاية النظام وهدفه، والثانية في وسيلة تحقيق هدف النظام. (البطريق، 2005، ص18)

كما يرى عبد المجيد دراز أن النظام الضريبي هو " مجموعة الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد تحقق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع" (دراز، 1999، ص 22)

كما يعرفه سعيد عثمان بأنه: "هو مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضريبة(ضرائب دخل ضرائب ثروة، ضرائب مبيعات، ضرائب موحدة، ضرائب جمركية... إلخ) تتلاءم مع ظروف وخصائص البيئة التي تعمل في نطاقها، وتتمثل في مجموعها برامج ضريبية متكاملة، تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية المصدرة، وما يصاحبها من لوائح تنفيذية مصدرة ومذكرات تفسيرية تسعى لتحقيق أهداف محددة تمثل أهداف السياسة الضريبية بصفة عامة وأهداف النظام الضريبي بصفة خاصة". (عثمان، 2000، ص 17)

من خلال التعاريف السابقة يمكن صياغة التعريف التالي: "أن النظام الضريبي هو ذلك الهيكل الضريبي المكون من عدد الصور الفنية للضريبة المحددة والمختارة والمراد تطبيقها في بيئة توافقها، وذلك بواسطة القوانين والتشريعات المختلفة، وذو ملامح وطريقة عمل محددة وملائمة للنهوض بدوره في تحقيق أهداف المجتمع، في إطار السياسة الضريبية."

2.1 هيكل النظام الضريبي

يمكن تمثيل هيكل النظام الضريبي بمثلث قوامه ثلاث دعائم رئيسية هي: (رضوان، 2000، ص 05)

أ. **التشريع الضريبي**: ويقصد به مجموعة اللوائح والقوانين والتشريعات الصادرة من الجهات المختصة، والتي تختص بإصدار القانون الضريبي المتعلق بفرض الضرائب وتنظيم أساليب تحصيلها، وكذلك أحكام المحاكم وقرارات اللجان المتعلقة بالمنازعات الضريبية.

ب. **الإدارة الضريبية**: وتضم الجهات الحكومية (وزارة المالية وإدارة الضرائب) التي تسهر على تطبيق التشريع الضريبي بأحكامه ونصوصه، لتحصيل الضرائب بأنواعها المختلفة. ومن ثم، فإن الإدارة الضريبية هي الجهة المختصة بكل من تنفيذ قوانين الضرائب، تحصيل الموارد العامة للدولة، ومتابعة المكلفين. أجهزة تتولى تنفيذ القانون الضريبي من خلال الحصر والربط والتحصيل للضريبة والرقابة الضريبية والمنازعات. الضرائب و عليه فإن إحدى العوامل التي تساهم في نجاح أي سياسة جبائية تتمثل بلا شك في تواجدها إدارة ضريبية ذات كفاءة.

ج. **المجتمع الضريبي**: وهو المجتمع الخاضع للتشريع الضريبي سواء كان أفراد أو كيانات طبيعية أو اعتبارية.

3.1 متطلبات جودة النظام الضريبي

ثمة متطلبات يتعين توافرها في النظام الضريبي لكي يمكن اعتباره نظاما ضريبيا جيدا، وقد تناول العديد من الاقتصاديين والخبراء موضوع متطلبات النظام الضريبي الجيد أهمها ما طرحه كل من:

Richard Musgrave et Joseph Stiglitz et vito tanzi لم تختلف هذه الاسهامات كثيرا فيما بينها، إذ انطلقت من خلفية مشتركة ممثلة في القواعد الأربع للضريبة التي حددها آدم سميث. غير أن ثمة اختلافات يمكن تلمسها بعد عرض هذه الاسهامات في السطور التالية:

حدد Richard Musgrave مجموعة من المعايير التي تمثل متطلبات النظام الضريبي الجيد وهي: (أندراوس، 2010)

- كفاية الحصيلة الضريبية.
 - يجب أن يكون عبء الضريبة موزعا بشكل عادل بحيث يتحمل كل مكلف بنصيبه العادل من عبء الضريبة.
 - أن ما يهم في مجال فرض الضريبة ليس نقاط فرضها بل النقاط النهائية لاستقرار عبئها.
 - يتعين اختيار الضرائب بشكل يقلل من التدخل في القرارات الاقتصادية وبما لا يؤثر على كفاءة الأسواق.
 - يجب أن يسهل الهيكل الضريبي استخدام السياسة المالية لتحقيق أهداف الاستقرار الاقتصادي والنمو.
 - يجب أن يسمح النظام الضريبي بإدارة عادلة غير تحكمية، كما يجب أن يكون مفهوما من قبل المكلفين.
 - انخفاض مستويات تكاليف الامتثال وإدارة النظام بأكثر قدر ممكن وبما يتوافق مع الأهداف الأخرى للنظام.
- ويعدد Joseph Stiglitz خمس خصائص حازت على القبول العام للنظام الضريبي الجيد: (Joseph Stiglitz, 2014, p. 384)
- الكفاءة *efficacité* وتعني أنه يفضل ألا يمارس النظام الضريبي بقدر الإمكان أي آثار تشويهية على تخصيص الموارد، بمعنى أن يكون النظام داعما للكفاءة لا مشوها لها.
 - البساطة الإدارية *Simplicité Administrative* وتشير إلى ضرورة اتسام النظام الضريبي بالسهولة وانخفاض تكاليف إدارته وتكاليف الامتثال الضريبي المرتبطة به.

- المرونة *Flexibilité* وتشير إلى قدرة النظام الضريبي على الاستجابة المبكرة للظروف الاقتصادية المتغيرة، ويرتبط ذلك بضرورة توفر الأدوات الذاتية بداخل النظام بما يرفع من استجابته التلقائية للتغيرات في الظروف الاقتصادية.
- المسؤولية السياسية *Responsabilité politique* وترتبط هذه الخاصية بضرورة التثبيت من أن النظام الضريبي مصمم بشكل يمكن المكلفين من التحقق من الضرائب التي دفعوها، وأن يتم تقييم درجة الثقة التي يعكس بها النظام تفضيلات المكلفين. وترتبط تلك السمة بضرورة توافر سمة الشفافية والوضوح في النظام.
- العدالة *Équité* وتعني ضرورة أن يكون النظام عادلا، ويعتبر النظام كذلك إذا رتب معاملة ضريبية متساوية للمكلفين ذوي الظروف المتماثلة من ناحية فيما يعرف بالعدالة الأفقية، وفرض أسعار ضريبية أعلى على أولئك الذين يتمتعون بقدرات اقتصادية أعلى بما يمكنهم من تحمل أعباء ضريبية فيما يعرف بمبدأ العدالة الرأسية.

كما يقترح الاقتصادي *veto tanzi* ثمانية اختبارات تشخيصية للمساعدة على اكتشاف مدى جودة وفعالية النظام الجبائي وهي: (قدي، 2003، ص165)

أ- مؤشرات التركيز: يقتضي هذا المؤشر بأن يأتي جزء كبير من إجمالي الإيراد الضريبي من عدد ضئيل نسبيا من الضرائب والمعدلات الضريبية، لأن ذلك من شأنه أن يساهم في تخفيض تكاليف الإدارة والتنفيذ. فتجنب وجود عدد كبير من الضرائب وجدول المعدلات التي تولد إيرادات محدودة، يمكن أن يؤدي إلى تسهيل تقييم آثار تغيرات السياسة وتفاذي خلق الانطباع بأن الضرائب مفرطة.

ب- مؤشر التشتت: ويتعلق الأمر بما إذا كانت هناك ضرائب مزعجة قليلة الإيراد، وإذا كانت موجودة هل عددها قليل. هذا النوع من الضرائب يجب التخلص منه سعيا لتبسيط النظام الضريبي دون أن يكون لحذفه تأثير على مردودية النظام.

ج- مؤشر التآكل: ويتعلق الأمر بما إذا كانت الأوعية الضريبية الفعلية قريبة من الأوعية الممكنة، لأن اتساع الوعاء الضريبي يمكن من زيادة الإيرادات رغم اعتماد معدلات منخفضة نسبيا. وإذا ابتعدت الأوعية الضريبية الفعلية عن الممكنة بفعل الإفراط في منح الإعفاءات للأنشطة والقطاعات، فإن ذلك يؤدي إلى تآكل وعاء الضريبي. وهذا ما يدفع إلى رفع المعدلات طمعا في تعويض النقص الحاصل في الإيرادات ومثل هذا المسعى (رفع المعدلات) من شأنه أن يحفز على التهرب الضريبي.

د- مؤشر متأخرات 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.

هـ- مؤشر التحديد: ويتعلق الأمر بمدى اعتماد النظام الضريبي على عدد قليل من الضرائب ذات المعدلات المحددة. وهذا لا ينفي في الواقع إمكانية إحلال بعض الضرائب بخرائب أخرى. فمثلا يمكن إحلال الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل بضريبة واحدة على كامل الثروة ذات معدل منخفض.

و- مؤشر الموضوعية: ويتعلق الأمر بضرورة جباية الضرائب من أوعية يتم قياسها بموضوعية، بما يضمن للمكلفين التقدير بشكل واضح لالتزاماتهم الضريبية على ضوء أنشطتهم التي يخططون لها. ويصب هذا ضمن مبدأ اليقين، الذي يقضي حسب آدم سميث بأن تكون الضريبة الملزم بدفعها المواطن محددة على سبيل اليقين دونما غموض، أو تهكم، بحيث يكون ميعاد الدفع وطريقته والمبلغ المطلوب دفعه واضحا ومعلوما للممول، أو لأي شخص آخر. وهذا ما يمكن الممول من الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف أو سوء استعمال للسلطة من قبل الإدارة الضريبية.

ز- مؤشر التنفيذ: ويتعلق بمدى تنفيذ النظام الضريبي لأهدافه بالكامل وبفعالية. وهذا يتعلق أيضا بمدى سلامة التقديرات والتنبؤات، ومستوى تأهيل الإدارة الضريبية لأنها القائم الأساسي على التنفيذ، فضلا عن مدى معقولية التشريعات وقابليتها للتنفيذ على ضوء الواقع الاجتماعي والاقتصادي.

ح- مؤشر تكلفة التحصيل: وهو مؤشر مشتق من مبدأ الاقتصاد في الجباية والنفقة، وهذا يجعل تكلفة تحصيل الضرائب أقل ما يمكن، حتى لا ينعكس ذلك سلبا على مستوى الحصيلة الضريبية. وهكذا ففي إطار تقييم درجة جودة أي نظام ضريبي فإن ذلك يجب ان ينصرف إلى ضرورة التثبيت من وجود جوانب الكفاية المالية أي تدبير الموارد المالية اللازمة لتحقيق أهداف النظام، والعدالة (توزيع العبء الضريبي بين أفراد المجتمع وفقا لقدرتهم على الدفع بما يحق العدالة ببعدها الأفقي والرأسي)، والكفاءة والحيادية النسبية (تقليل الآثار التشويهية للنظام بما يخفض من تأثير النظام على القرارات الاقتصادية والمراكز النسبية للعناصر الاقتصادية)، والسهولة الإدارية (وترتبط بخصائص البساطة والوضوح والشفافية واليقين والملائمة بما ينعكس على تكاليف إدارة النظام وتكاليف الامتثال)، والمرونة (التي تشير إلى درجة قدرة النظام على التكيف مع التغيرات الاقتصادية ومن ثم قدرته على تحقيق الأهداف الاقتصادية والمالية والاجتماعية).

4.1 أركان النظام الضريبي

يقوم النظام الضريبي على ركنين أساسيين، هما: الهدف أو الغاية من النظام الضريبي، والوسيلة المستخدمة من أجل تحقيق هذا الهدف أو الغاية: (الحلاق)

أولاً: الهدف

تهدف النظم الضريبية والمالية كافة إلى المساهمة في تحقيق أهداف المجتمعات المعنية، السياسية والاقتصادية والاجتماعية - وتتشابه الأهداف الاقتصادية التي تسعى إلى تحقيقها كل من المجتمعات المتقدمة والنامية على السواء، حيث يهدف الجميع إلى إشباع الحاجات العامة وتحقيق التنمية والاستقرار وعدالة التوزيع.

ثانياً: الوسيلة

تتحدد طبيعة النظام الضريبي بالوسائل التي يعتمد عليها في سبيل تحقيق أهدافه، وللوسيلة عنصران هما العنصر الفني والعنصر التنظيمي، فمن حيث العنصر الفني من خلال مجموعة القواعد القانونية التي تحدد الأصول العملية والفنية لمجموعة الضرائب التي تشكل كياناً ضريبياً خاصاً، وتصدر هذه القواعد والأصول بشكل قانون تفره السلطة التشريعية.

وإلى جانب هذا العنصر التشريعي للنظام الضريبي هناك أيضاً العنصر التنظيمي الذي يؤدي دوراً مهماً في جعل النظام الضريبي وسيلة لتحقيق أهدافه، وهي الأحكام الفنية المنظمة لكيفية تحديد مقدار العبء الضريبي لكل نوع من أنواع الضرائب التي يتضمنها الهيكل الضريبي، مثل الأحكام المتعلقة بتحديد الوعاء وأسعار الضريبة وشرائح تطبيقها وما يتطلبه من تخفيضات وإعفاءات والتي تكون في التشريع.

2. واقع النظام الضريبي الجزائري

1.2 الخصائص الفنية للنظام الضريبي الجزائري

النظام الضريبي الحالي ولید تطورات كثيرة لعل أهم محطاته الإصلاح الضريبي لسنة 1992 الذي أسس لنظام جبائي جديد تم بموجبه تقسيم الضرائب المباشرة وغير المباشرة إلى خمسة أنواع وقننها في خمسة قوانين، ومنذ ذلك الوقت عرفت هذه القوانين تعديلات عديدة بموجب قوانين المالية السنوية والتكميلية، وحالياً يتضمن التشريع الضريبي الجزائري ستة قوانين وهي (للضرائب، 2018):

قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (CIDTA): ويشمل الضرائب المباشرة المفروضة على المداخيل والأرباح ورقم الأعمال ونجد: الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين (IRG)، الضريبة على أرباح الشركات (IBS)، الضريبة على رقم الأعمال وتسمى بالرسم على النشاط المهني (TAP)، الرسم العقاري ورسم التطهير والضريبة على الأملاك، الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU).

قانون الرسوم على رقم الأعمال (CTCA): ويفصل الأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة (TVA).

قانون الضرائب غير المباشرة (CII) ويشمل:

- الرسم الداخلي على الاستهلاك (TIC) تم تأسيس الرسم الداخلي على الاستهلاك كمشاهدة للحد من استهلاك بعض المنتجات التي تضر بالصحة العامة، وتشمل: الجعة، السيجار، تبغ النشق والمضغ، السجائر، تبغ التدخين، الكبريت .

- الرسم على المنتجات البترولية (TPP) يطبق هذا الرسم على المشتقات البترولية وهي: البنزين بأنواعه وغاز البترول وغاز البترول المميع وأساس فرض الرسم قيمة المنتجات الموجهة للاستهلاك.

- رسم المرور (Droit de circulation) يفرض كضريبة على عمليات نقل المشروبات الكحولية ومادة الكحول من تجار الجملة والمودعين المحترين للمنتج إلى المستهلك.

- رسم الضمان و التعيير (Droit de garantie et D'essai) المنتوجات المعنية بهذا الرسم هي: مصوغات الذهب، الفضة، البلاطين، يطبق على الكمية المباعة المعبر عنها بالوزن (هيكو غرام) المباع.

قانون حقوق التسجيل (droits d'enregistrement) وهي الضرائب التي تفرض على انتقال الثروة والعقارات من شخص إلى آخر، وغرضها تحقيق مصدر مالي هام للدولة.

قانون حقوق الطابع (Droits de Timbre) وهي ضريبة تفرض على عملية تداول الأموال عند تحرير المستندات كالعقود المدنية والقضائية أو كتابات يكون لها اثر لدى المحاكم أو فواتير الشراء المسددة نقدا، وذلك عن طريق لصق طوابع على تلك المحررات.

قانون الإجراءات الجبائية (code des procédures fiscales) : ينظم العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية فيما يخص حقوق وواجبات المكلف بالضريبة من جهة، و حقوق وسلطات الإدارة الضريبية من جهة أخرى، في جميع مراحل الاقتطاع الضريبي وحالات التنازع الضريبي.

2.2 تقييم مؤشرات أداء النظام الضريبي الجزائري

يعاني النظام الضريبي الجزائري من عدد من المشكلات جعلته غير قادر على لعب دوره المنشود والمأمول في الاقتصاد الجزائري خلال الأعوام الماضية، وأثرت سلبا على مؤشرات أدائه ، ويمكن إيضاح ذلك كما يلي:

1.22 مؤشر كفاية الحصيلة الضريبية

من خلال معطيات الجدول رقم (01) لوحظ تحسن في إيرادات الميزانية إذ انتقلت من 3 804 مليار دج سنة 2012 إلى 6 601 مليار دج سنة 2019 بنسبة زيادة 73%، وهذا لا يعود إلى الإيرادات الضريبية وإنما إلى الإيرادات الاستثنائية (Recettes exceptionnelles) التي عرفت خلال السنوات الأخيرة ارتفاعا متزايدا، أما الإيرادات الضريبية فقد سجلت نسب نمو متذبذبة وضعيفة، إذ كانت نسبة نموها 6.25% في سنة 2019 و 3.09% سنة 2018 و 7.70% في 2017، وكذلك لم تتعدى نسبة مساهمتها من مجموع إيرادات الميزانية العامة نسبة 40% كمتوسط خلال فترة الدراسة، وهي مساهمة ضعيفة في الميزانية العامة للدولة، وهذا يتنافى مع مبدأ جودة النظام الضريبي فيما يخص كفاية الحصيلة الضريبية ومرونته، من جهة أخرى اللافت للانتباه أن حصيلة الإيرادات الضريبية تجاوزت الجباية البترولية غير أن هذا الارتفاع لا يعزى إلى زيادة الإيرادات الضريبية، وإنما إلى تدني حصيلة إيرادات الجباية البترولية نتيجة انخفاض أسعار النفط خلال السنوات الأخيرة. نغني بالجباية البترولية تلك الإيرادات التي تم احتسابها على أساس سعر مرجعي يقدر بـ37 دولار للبرميل، وهو سعر اعداد مشروع الميزانية من دون احتساب العجز المسجل في الميزانية والذي يتم تغطيته باللجوء إلى صندوق ضبط الإيرادات والممول أساسا من فوائض الجباية البترولية، كذلك ما يلاحظ أن إيرادات الجباية البترولية كانت في تزايد من سنة إلى أخرى وهي متناسبة مع أسعار المحروقات، لكن في سنة 2014 بدأت في الانخفاض بسبب تراجع أسعار المحروقات في الأسواق العالمية، إذ في سنة 2012 بلغ سعر برميل البترول الجزائري 110.74 دولار أمريكي لينخفض إلى 54.82 دولار أمريكي في سنة 2017، وفي سنة 2018 ارتفع إلى 70.70 دولار (للبنترول، ص 110). هذا ما أثر على نسبة مساهمتها في الميزانية العامة للدولة، إذ انتقلت من 33.56% سنة 2016 إلى حدود 38.14% سنة 2019، يعزى هذا إلى تراجع أسعار النفط وإلى تراجع كميات التصدير من المحروقات بفعل ارتفاع الاستهلاك الداخلي، وكذا التقيد بقرار منظمة الأوبك القاضي بتخفيض المعروض النفطي، ولكن على العموم بقيت تساهم بنسبة كبيرة في تمويل ميزانية الدولة.

جدول رقم (01): تطور مساهمة الإيرادات الضريبية في تمويل ميزانية الدولة خلال الفترة (2019-2012) الوحدة: مليار دج

السنوات		البيان						
2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	
6 601	6 389	6 047	5 011	4 552	3 927	3 895	3 804	إجمالي الإيرادات العامة
2 518	2 349	2 126	1 682	1 722	1 577	1 615	1 519	الجباية البترولية
2 843	2 648	2 630	2 482	2 354	2 091	2 027	1 911	إيرادات الجباية العادية
2 481	2 335	2 265	2 103	1 949	1 718	1 623	1 570	الإيرادات الضريبية
6.25	3.09	7.70	7.90	13.44	5.85	3.37	-	نسبة نمو الإيرادات الضريبية%
87.26	88.21	87.26	84.73	82.79	82.16	80.06	82.15	نسبة الإيرادات الضريبية إلى الجباية العادية%
37.58	36.54	37.45	41.96	42.81	43.16	41.67	41.36	نسبة الإيرادات الضريبية إلى الإيرادات العامة%
38.14	37.21	35.16	33.56	37.82	40.16	41.48	39.92	نسبة الجباية البترولية إلى الإيرادات العامة%

المصدر: المديرية العامة للسياسات والتخطيط بوزارة المالية http://www_dgpp-mf.gov.dz أطلع عليه يوم 2020/12/12

2.2.2 مؤشر توفر العدالة الضريبية

إن تحليلنا لهيكل الإيرادات الضريبية ومعرفة تركيبته سيجعلنا نتعرف على مكونات الإيرادات الضريبية والتي تعطي لنا صورة على مدى توفر العدالة الضريبية في النظام الضريبي الجزائري من خلال نصيب كل صنف من الضرائب في الحصيلة الضريبية.

ما يمكن ملاحظته من خلال بيانات الجدول رقم (02) أن نسبة مساهمة كل من الضرائب غير المباشرة والضرائب المباشرة من إجمالي الإيرادات الضريبية متعادلة وذلك إذا أضفنا حاصل التسجيل والطابع لمجموع الضرائب غير المباشرة على اعتبار أن رسوم التسجيل والطابع تفرض على المعاملات المالية وبطريقة غير مباشرة كذلك لم يكن هناك تطور ملحوظ في نسبة الضرائب المباشرة من إجمالي الإيرادات الضريبية، إذ كانت نسبتها كمتوسط 52%، وهذا يعكس لنا ضعف النظام الضريبي الجزائري في توليد الإيرادات الضريبية الحقيقية.

نلاحظ كذلك من خلال بيانات الجدول تذبذب في حصيلة الضرائب المباشرة خلال فترة الدراسة، حيث كانت مرتفعة في سنة 2012، وهذا راجع إلى ارتفاع حصيلة الدخل على الأجور بفعل الزيادات التي مست أجور عمال الوظيفة العمومية، ثم بعدها بدأت في الانخفاض لتعاود الارتفاع سنة 2015، ثم تتخفص من جديد لتسجل أضعف نسبة سنة 2018. ومن جهة أخرى نلاحظ هيمنة الإيرادات المحصلة بواسطة الاقتطاع من المصدر ونظام الدفع التلقائي، على سبيل المثال الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأجور والرواتب وفرت لوحدها في سنة 2019 مبلغ قدره 774.5 مليار دج من مجموع 879.9 مليار دج تمثلت الضرائب على الدخل، بنسبة مساهمة حوالي 88.02%. و هنا يطرح مشكل العدالة الضريبية بين المكلفين بالضريبة، وبالتالي تعتبر نقطة سوداء ضمن مؤشرات أداء النظام الضريبي الجزائري، إذ نجد أحيانا موظف بسيط يدفع لخزينة الدولة أكثر مما يدفعه تاجر كبير وهذا يتناقى مع متطلبات جودة النظام الضريبي. أما ضريبة الدخل والتي تفرض على الأنشطة التجارية والصناعية فكانت مساهمتها في حصيلة الإيرادات الضريبية ضعيفة جدا قدرت في سنة 2018 في حدود 11.5%. بالنسبة لحصيلة ضريبة أرباح الشركات ما يمكن ملاحظته كذلك أن نسبة مساهمتها في حصيلة الإيرادات الضريبية كانت بنسبة 32.43% في سنة 2018، والواقع أن هذه المساهمة لا تتماشى مع النظام الضريبي المنشود بالرغم من التخفيض التدريجي لمعدل الضريبة على أرباح الشركات من 38% سنة 1992 إلى 19% سنة 2015 لقطاعات الإنتاج والأشغال والسياحة و23% للأشغال العمومية والبناء والري 26% لباقي القطاعات. أما حصيلة الرسم على القيمة المضافة كانت مساهمتها في الإيرادات الضريبية مهمة قدرت سنة 2018 بـ35.02% وهذا مقارنة بباقي الضرائب والرسوم، وقد عرفت تزايدا ملحوظا خاصة عما كانت عليه سنتي 2012 و 2013، وهذا نتيجة الارتفاع المسجل في حجم الاستهلاك خلال السنوات الأخيرة بفعل الإنفاق الحكومي والخاص الذي أدى إلى زيادة حصيلة الرسم على القيمة المضافة على الواردات، وكذا الارتفاع الكبير الذي سجل في الواردات وبالتالي ارتفاع إيرادات الرسم على القيمة المضافة على الواردات، إذ شكلت في سنة 2017 نسبة 62.31% من مجموع الرسم على القيمة المضافة المحصل إضافة على أنها ضريبة غير مباشرة مستثناة من الإعفاءات الضريبية الممنوحة للمستثمرين.

أما فيما يخص حاصل ضرائب التسجيل والطابع فكانت مساهمتها ضئيلة نسبيا، رغم الارتفاع المسجل من سنة لأخرى، وهذا يرجع إلى اتساع حجم السوق الموازية التي لا تعترف بالضريبة.

الوحدة: مليار دج

جدول رقم(02): تطور هيكل الإيرادات الضريبية خلال الفترة(2012-2019)

السنوات	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
الإيرادات الضريبية	1 570	1 623	1 718	1 949	2 103	2 265	2 335	2 481
حاصل الضرائب على الدخل	614	564.8	611.4	699.3	728.8	787.6	800,4	879.9
ضريبة الدخل الإجمالي	54.0	62.4	70.5	88.67	78.68	84.6	92.1	87.0
ضرائب الأجور والمرتببات	552.5	494.3	531.9	596.4	635.1	685.7	691.8	774.5
ضرائب أخرى على الدخل	7.5	8.1	9.0	14.3	15.09	17.3	16.5	18.4
حاصل ضريبة أرباح الشركات	248.2	258.1	269.6	335.0	380.2	419.8	384.4	384.7
حاصل الضرائب المباشرة	2.862	1.823	2.881	1034.4	1110.9	1207.5	1185	1264.7
الضرائب المباشرة إلى الإيرادات الضريبية %	54.79	50.69	51.26	53.05	52.73	52.59	50.72	50.97
رق م /الداخلي	215.2	234.1	263.0	270.8	278.5	305.7	332.1	333.9
رق م على الواردات	377.8	442.4	442.8	486.5	485.0	505.6	486.0	521.3
مجموع ضريبة رقم م	593	676.5	705.8	757.3	763.5	811.3	818.1	855.2
ضرائب أخرى غير مباشرة	62.3	61.4	60.8	73.7	134.7	183.9	247.1	278.7
رسوم التسجيل والطابع	56.0	62.5	70.7	84.7	95.7	92.6	85.5	83.7

1217,6	1150.7	1087.8	993,9	915,7	837,3	790.4	711.3	حاصل الضرائب غير المباشرة
--------	--------	--------	-------	-------	-------	-------	-------	---------------------------

المصدر: المديرية العامة للسياسات والتخطيط بوزارة المالية <http://www.dgpp-mf.gov.dz> .أطلع عليه يوم 2020/12/12

3.2.2 مؤشر التنفيذ (تنفيذ أهداف النظام الضريبي)

ويتعلق بمدى تنفيذ النظام الضريبي لأهدافه بالكامل وبفعالية من خلال تمويل ميزانية الدولة. و كذا بمدى سلامة التقديرات والتنبؤات، ومستوى تأهيل الإدارة الضريبية لأنها القائم الأساسي على التنفيذ.

أ. تغطية الإيرادات العامة للنفقات العامة

من خلال الجدول رقم (03) يتضح لنا أن النفقات العامة في تزايد مضطرد من سنة إلى أخرى بفعل تزايد نفقات التسيير الناتجة أساسا عن الزيادة في أعباء أجور موظفي القطاع العام، على عكس نفقات التجهيز التي عرفت نوعا من الاستقرار، كذلك نجد أن نسبة تغطية الإيرادات الضريبية للنفقات العمومية كانت في حدود 30% وهذا مؤشر خطير فمثلا في سنة 2012 لم تساهم إلا بنسبة 22.3% من النفقات العامة للدولة، بل لم تستطع تغطية حتى النفقات الجارية، وحتى إيرادات الجباية بنوعها لم تستطع تغطية النفقات العامة للدولة وهذا ما يوضحه الارتفاع المتزايد لعجز الميزانية خلال السنوات الأخيرة ليلبلغ في سنة 2015 حوالي 3104 مليار دج، كما تبين ذات البيانات أن حجم السحوبات من صندوق ضبط الإيرادات بلغ 2965 مليار دج في 2014 مقابل 2132 مليار دج في 2013، وهو ما يمثل أعلى مستوى من حيث قيمة الأموال المسحوبة منذ عام 2000. لتتخفف بعد ذلك نتيجة تراجع حصيلة الجباية البترولية ليصبح رصيد الصندوق في سنة 2017 معدوما، ليمتد اللجوء إلى التمويل غير التقليدي، وبالتالي تراجع فوائض إيرادات الجباية البترولية. ووجهت هذه السحوبات لتمويل عجز الخزينة العمومية والذي قارب 3103 مليار دج سنة 2015 وهو أعلى مستوى له منذ عام 2000، و هكذا فإن مساهمة الجباية البترولية في ميزانية الدولة ارتفعت إلى نسب عالية ففي سنة 2013 وصلت إلى 96.44% لتبدأ في الانخفاض بعد ذلك لتبلغ نسبة 32.52% في سنة 2019. فبالرغم من تحسن مردودية الإيرادات الضريبية في تغطية النفقات العمومية إلا أنها بقيت محتشمة، فلم تتجاوز 34% خلال فترة الدراسة، ومن هنا يمكن أن نستنتج أن المردودية المالية للنظام الضريبي المتبع متواضعة ولم تكن في مستوى ما تم تخطيطه من أهداف فيما يتعلق بتغطية النفقات العامة للدولة، بل إن الوضع يزداد تدهورا من سنة إلى أخرى وبقيت بذلك ميزانية الدولة تعتمد اعتمادا كبيرا على ما يدره البترول من أموال، وهذا ما يندرج بوضع كارثي إن لم يتم تدارك الوضع. هذا الوضع يتعارض مع مؤشرات جودة النظام الضريبي فيما يتعلق بكفاية الحصيلة الضريبية.

الوحدة: مليار دج

جدول رقم(03): تطور تغطية الإيرادات الضريبية للنفقات العامة خلال الفترة(2012-2019)

السنوات	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
الإيرادات الضريبية	1 570	1 623	1 718	1 949	2 103	2 265	2 335	2 481
إيرادات الجباية العادية	1 911	2 027	2 091	2 354	2 482	2 630	2 648	2 843
الجبائية البترولية	1 519	1 615	1 577	1 722	1 682	2 126	2 349	2 518
إجمالي الإيرادات العامة	3 804	3 895	3 927	4 552	5 011	6 047	6 389	6 601
إجمالي النفقات العامة	7 058	6 024	6 995	7 656	7 297	7 282	7 726	7 741
رصيد الميزانية (سالبة)	3 254	2 132	3 068	3 104	2 286	1 235	1 413	1 139
أموال مقطوعة من صندوق ضبط الإيرادات	2 283	2 132	2 965	2 886	1 387	784.4	131.9	0
رصيد صندوق ضبط الإيرادات	5633	5563	4408	2073	784.4	0	305	305
الجبائية البترولية المحصلة	4054	3678	3388	2275	1781	2126	2787	2518
الجبائية البترولية المساهمة في النفقات العامة	6337	5810	6353	4667	3168	2910	2919	2518
نسبة تغطية الجباية البترولية للنفقات العامة %	89.78	96.44	90.82	60.95	43.41	39.96	37.78	32.52
نسبة تغطية الإيرادات الضريبية للنفقات العامة %	22.30	24.92	24.62	30.74	34.01	31.51	30.23	32.05
نفقات التسيير	4 691	4 081	4 486	4 617	4 585	4 677	4 648	4 895
نسبة تغطية الإيرادات الضريبية لنفقات التسيير %	33.46	39.78	38.29	42.21	45.86	49.06	50.25	50.68
نفقات التجهيز	2 363	2 433	2 493	3 039	2 711	2 605	3 078	2 846
نسبة تغطية الإيرادات الضريبية لنفقات التجهيز %	66.44	66.71	68.92	64.13	77.57	88.09	78.89	87.17

المصدر: المديرية العامة للسياسات والتخطيط بوزارة المالية <http://www.dgpp-mf.gov.dz> .أطلع عليه يوم 2020/12/12

ب. مقارنة بين التقديرات والانجازات

سجلت الإيرادات العامة لميزانية الدولة لسنة 2019، معدل انجاز قدره 101.44% ، وهذا مقارنة بتقديرات قانون المالية لسنة 2019، مقابل 98.27% في سنة 2018 ، أما بالنسبة للإيرادات الضريبية فقد عرفت تحقيق معدل نمو انجاز قدر في سنة 2019 بـ 92.16% وفي سنة 2018 سجلت الإيرادات الضريبية معدل انجاز قدره 92.27% ، وهذا مقارنة بتقديرات قانون المالية التكميلي لسنة 2018 ، مقابل 90,60% في سنة 2017 ، و 97.04% في سنة 2016، و 100% في سنة 2015. ما نلاحظه أنه خلال خمس سنوات لم تستطع الإيرادات الضريبية بلوغ الأهداف المسطرة. ويمكن ارجاع ذلك إلى:

- عدم استخدام إجراءات تسطير الأهداف المتعلقة بالضرائب والرسوم حسب كل نوع، وتحليلها ودراسة الطرق والأساليب الكفيلة بتحسين تسيير الأهداف؛

- نقص في متابعة إنجازات الضرائب والرسوم حسب كل نوع، وتحليل تطورها والبحث عن الأسباب الرئيسية في انخفاض التحصيلات المتعلقة بها، وهذا عندما يكون الامتثال الجبائي غير كامل؛
- غياب أسلوب الإدارة بالأهداف، الذي يسمح بمتابعة وتقييم أداء المصالح الخارجية على أساس عقود النجاعة، التي تتضمن بنودها تحقيق الأهداف المحددة بصفة دورية والمدعمة بمؤشرات التسيير.

جدول رقم (04): تطور تقديرات إيرادات الميزانية للفترة (2014-2018) الوحدة: مليار دج

الانجازات					التقديرات					طبيعة الإيرادات
2019	2018	2017	2016	2015	2019	2018	2017	2016	2015	
2481	2335	2265	2103	1949	2692.5	2530.2	2499,8	2167,3	1948,7	الإيرادات الضريبية
4 083	4055.5	3945.3	3329.0	2829.6	3793.4	4074.7	3435.3	3064,8	2961.7	الموارد العادية
2 518	2349.6	2126.9	1682,5	1722.9	2714.4	2776.2	2200.1	1682,5	1722.9	الجبائية البترولية
6601	6313	6047	5011	4552	6507.9	6424.4	5635.5	4747,4	4684.6	الإيرادات العامة

المصدر: قوانين المالية و المديرية العامة للسياسات والتخطيط بوزارة المالية <http://www.dgpp-mf.gov.dz>

ج. مستوى تأهيل الإدارة الضريبية

إن قوة الإدارات الضريبية في العالم أصبحت تقاس بمدى الاستعمال والتحكم في الإدارة المعلوماتية وتحسين العلاقة مع المكلفين، من خلال تقديم خدمات في المستوى اللائق وتجنب ارتكاب الأخطاء المادية والحسابية والمساهمة أيضا بالتعجيل في فض المنازعات الضريبية، وتحسين عمل مفتشي الإدارة الضريبية.

إن طريقة عمل الإدارة الضريبية في الجزائر بقيت وحتى اليوم تعتمد على أساليب يدوية قديمة غير ملائمة لوضعية اقتصاد البلاد، خصوصا مع تزايد النشاطات الاقتصادية التي تستلزم وسائل حديثة لضبط ومراقبة المداخل. فمن المعلوم أن العلم المحاسبي والضريبي يتطور سنويا من خلال المعايير الدولية والتشريعات المنظمة والتحديث المستمر لها. فانتشار المنظومات المحاسبية واليومية الإلكترونية قد يجعل اليومية القانونية الدفترية جزءا من الماضي وأن عملية تتبع ومراجعة دقة الحسابات أصبح الكترونياً هو الآخر، وذلك الأمر يتطلب توفير وتدريب قدرات موظفي الضرائب على مواكبة تلك التطورات الحاصلة خصوصا فيما يخص الشركات الأجنبية التي تعتمد اعتمادا كليا على العمل المحاسبي الإلكتروني وفق منظومات خاصة أو منظومة واحدة تجمع الشركة الأم بفروعها حول العالم.

إن الإدارة الضريبية في الجزائر مازالت تعرف نقصا فادحا في الوسائل المادية خاصة فيما يتعلق بالمباني الإدارية اللاتفة، وكذا تجهيزات المكتب ووسائل النقل وأجهزة الإعلام الآلي، فالتأخر في عصرنة الإدارة سمح بضياح قدر هائل من الأموال دون أن تدخل إلى الخزينة. في هذا السياق يمكن الاعتماد على التقرير السنوي عن بيئة ممارسة الأعمال في 190 بلد، والذي تصدرها مؤسسة البنك الدولي منذ سنة 2003، هذا التقرير يركز على مجموعة من المؤشرات من بينها موضوع الضرائب، وهو يقيس مدى مرونة أو جمود أنظمة فرض وتحصيل الضرائب، والسياسات الضريبية المعمول بها في الدول التي يشملها المؤشر من خلال تقييم المعدلات المفروضة وآليات السداد الإدارية والإجرائية

نلاحظ من خلال معطيات الجدول (10) أن الجزائر تحتل مراتب متدنية جدا على المستوى العالمي ضمن هذا المؤشر الذي يقيس مدى سهولة دفع الضرائب حيث احتلت الجزائر المرتبة 158 من ضمن 190 دولة، مع أداء ضعيف، متخلفة بشكل كبير عن المغرب الذي جاء في المركز 24، وهي أفضل نتيجة في المنطقة المغاربية، تليه تونس في المرتبة 108 (البنك الدولي، 2020)، عدد الضرائب الإلزامية المدفوعة فيبلغ 27 ضريبة ورسم ويتطلب تخصيص 266 ساعة للقيام بذلك وتعادل قيمتها الإجمالية 66.1% من الدخل الإجمالي. كذلك نلاحظ أنها لم تتحسن وبقيت ثابتة ومستقرة خلال الثلاث سنوات الأخيرة ، بعدما كانت في سنة 2010 تحتل المرتبة 168 عالميا بعد أن تحسنت في ثلاث مؤشرات فرعية، حيث انخفض عدد المدفوعات سنويا من 34 مرة إلى 27 ، أما وقت التعامل مع السلطات الضريبية فقد انخفض إلى 265 ساعة بعدما كان 451 ساعة، كما عرف مؤشر

إجمالي الاقتطاعات الضريبية كنسبة من الأرباح التجارية تحسنا ملحوظا (بما فيها اقتطاعات الضمان الاجتماعي) وذلك في حدود 65.6%، ويمكن أن يُعزى هذا التطور إلى تحسن الإجراءات الضريبية المعمول بها بفعل التعديلات التي تضمنها قوانين المالية .

جدول رقم (05): ترتيب الجزائر حسب مؤشر دفع الضرائب خلال الفترة (2010-2019)

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
البيان										
مؤشر سهولة الدفع من بين دولة	168	164	170	174	176	169	155	155	157	158
عدد مدفوعات الضرائب سنويا	34	29	29	29	27	27	27	27	27	27
وقت التعامل مع السلطات الضريبية	451	451	451	451	451	385	265	265	265	265
إجمالي الاقتطاعات الضريبية كنسبة من الأرباح التجارية %	72.0	72.0	72.0	71.9	72.7	72.7	65.6	65.6	65.6	66.1

المصدر: تقارير ممارسة أنشطة الأعمال الصادرة عن البنك الدولي لسنوات (2010-2019) على الموقع الإلكتروني www.pwc.com/payingtaxes

وفي هذا الإطار تسعى المديرية العامة للضرائب من خلال إنشاء مديرية المؤسسات الكبرى ومراكز الضرائب والمراكز الجوارية إلى وضع إدارة ضريبية مركزة على المكلفين بالضريبة، تتشكل في هياكل تسبير عصرية ومتكيفة مع النسيج الضريبي، ولكن أعتقد أن مثل هذه الاستراتيجية مألها الفشل بالنظر إلى الواقع الاقتصادي والاجتماعي للبلد من جهة، ومن جهة أخرى وأمام التأخر الكبير في توفير تكنولوجيات الإعلام والاتصال الحديثة يصعب على مثل هذه التجارب المستوردة النجاح، إذ أيعقل أن ينتقل التاجر مسافة 400 كلم أو أكثر لتقديم تصريحاته الدورية للمصالح الضريبية أليس في ذلك مشقة ومعاناة.

5.2.2 مؤشر متأخرات التحصيل

بلغت بواقي التحصيل المسجلة في نهاية سنة 2018 مجموع قدره 12.778,288 مليار دج. بزيادة قدرها 5.84% عما كانت عليه في سنة 2017. تتشكل بواقي التحصيل الموقوفة بتاريخ 2018/12/31 من طرف المديرية العامة للضرائب، من المستحقات العالقة من الغرامات القضائية بمجموع قدره 8.259,358 مليار دج، وهو ما يمثل نسبة 64,64% من المبلغ الإجمالي لبواقي التحصيل، وكذلك من المستحقات العالقة من الضرائب والرسوم بمجموع وصل إلى 4.506,411 مليار دج، أي ما يمثل 35,27% من نفس المجموع.

الوحدة: مليار دج

جدول رقم(06): بواقي التحصيل حسب طبيعتها

التعيين	بواقي التحصيل في 2013	بواقي التحصيل في 2014	بواقي التحصيل في 2015	بواقي التحصيل في 2016	بواقي التحصيل في 2017	بواقي التحصيل في 2018
الضرائب والرسوم	2.461.230	3.145.444	3.517.875	3.629,240	3.895,79	4 506,41
الغرامات القضائية	7.387.994	7.394.519	7.521.653	7.749,925	8.176,39	8.259,358
المجموع	9.849.224	10.539.956	11.039.528	11.379,166	12.072.18	12 778,288

المصدر: مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي لقانون تسوية الميزانية للسنوات (2013-2018)، متاح على الموقع www.ccomptes.dz/ar

وتؤكد هيكلية بواقي التحصيل حسب طبيعة الضرائب والرسوم على هيمنة الرسم على القيمة المضافة، إذ في سنة 2018 وصلت نسبته 38.84% تليه الضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 19.62% ثم الضرائب غير المباشرة بنسبة 18,72% كما هو موضح في الجدول أدناه:

بصفة إجمالية، تبقى عملية التحصيل دون تحقيق نتيجة مرضية، إذ لم يتم تحصيل سوى مبلغ 144.16 مليار دج، أي بمعدل قدر 3.10%، وهذا بعد حسم مبالغ الإلغاءات بمبلغ 271.53 مليار دج وهو ما يمثل نسبة 5.52% من مجموع حقوق المعاينة منها .

الوحدة: مليار دج

جدول رقم (07): بواقي تحصيل الحقوق الضريبية خلال سنة 2018

النسبة %	بواقي التحصيل في نهاية السنة	التحصيل	الإلغاء	حقوق المعاينة	طبيعة الضرائب
19.69	887.19	62.47	51.21	999.87	الضريبة على الدخل الاجمالي
3.96	178.39	10.92	24.12	213.44	الضريبة على أرباح الشركات
38.84	1750.21	22.71	136.83	1909.75	الرسم على القيمة المضافة
9.18	413.63	10.95	15.85	443.44	الرسم على النشاط المهني
3.84	172.86	10.19	3.34	186.39	الضريبة الجزافية الوحيدة
0.17	7.73	0.62	0.24	8.59	الضريبة على الأملاك
0.97	43.80	2.74	1.72	48.26	حقوق التسجيل
0.31	13.92	1.89	1.02	16.83	حقوق الطابع
18.79	846.80	2.17	31.17	880.14	الضرائب غير المباشرة
4.26	191.89	19.50	4.03	215.41	الحقوق الأخرى والرسوم
100	4506.41	144.16	271.53	4922.10	المجموع

المصدر: مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2018. متاح على الموقع: www.ccomptes.dz/ar أطلع عليه يوم 2020/07/05

6.2.2 مؤشر كفاءة وفعالية تطبيق إجراءات التحصيل

إن عمليات تحصيل الضرائب والرسوم، تبقى جد ضعيفة، وهي ناجمة خاصة عن نقص في تطبيق إجراءات التحصيل وضعف في النتائج المترتبة عنها. من حيث الكفاءة، وصل العدد الإجمالي لإجراءات المتابعة المتخذة من طرف أعوان المتابعات في قباضات الضرائب إلى 659793 إجراء سنة 2018 (بزيادة بلغ معدلها 6.73%)، وهذا مقابل 618 169 إجراء سنة 2017 و 772 963 إجراء سنة 2016، كما أن تطبيق هذه الإجراءات خلال سنة 2018 (كما هو عليه الحال في السنوات السابقة) اقتصر على إرسال التنبيهات (commandement) إلى المكلفين المعنيين من أجل تقاضي التقادم المسقط، والتي وصل عددها إلى 485194 تنبيه، أي ما يمثل 73,54% من المجموع الكلي للإجراءات، ثم تليها إشعارات للغير الحائز (Avis à tiers détenteur) بما يقارب 159613 إشعار (ما يمثل 24,19%). أما بالنسبة لجدول الدفع بالتقسيط، فإنها لم تتعدى 12.502 رزنامة للدفع (1,89%) في حين أن الإجراءات الأخرى المتعلقة بالعلق المؤقت، الحجز والبيع، فهي تقارب 2484 إجراء (0,38%) يوضح هذه الوضعية الجدول التالي:

التعيين	2014		2015		2016		2017		2018	
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
التنبيهات	550 539	77.4 6	529 720	76.3 2	585 745	75.7 8	462 890	74.88	485194	73.5 4
اشعار لغير الحائز	143 156	20.1 4	143 787	20.7 2	164 413	21.2 7	139 301	22.53	159613	24.1 9
رزنامة الدفع	16 880	2.37	18 704	2.69	20 578	2.66	13 408	2.17	12502	1.89
الحجز	53	0.01	41	0.01	38	0	88	0.01	266	0.04
البيع	2	0	2	0	7	0	1	0.00	0	0.00

0.34	2218	0.40	2 481	0.28	2 182	0.26	1 783	0.02	143	قرارات الغلق
100	659793	100	618 169	100	772 963	100	694 037	100	710 773	المجموع

جدول رقم (08): إجراءات التحصيل المتخذة خلال الفترة (2014-2018)

المصدر: مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي لقانون تسوية الميزانية للسنوات (2014-2018). متاح على الموقع: www.ccomptes.dz/ar

ترجع عدم فعالية وكفاءة إجراءات التحصيل المطبقة من طرف مصالح الإدارة الضريبية إلى عدة صعوبات، منها: (المحاسبة، التقرير التقييمي لقانون تسوية الميزانية للسنوات 2014-2015-2016-2017)

- غياب تبادل المعلومات مع البنوك والمؤسسات المالية؛
- نقص المتابعات ضد الخاضعين للضريبة المسجلين في البطاقة الوطنية للضمان بسبب التحايل والغش من خلال استخدام أسماء مستعارة أو أسماء لأشخاص متوفين عن طريق التزوير، وذلك دون ترك املاك قابلة للحجز؛
- صعوبة تطبيق عقوبة الاكراه البدني المنصوص عليها في الفقرة الثامنة من المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- نقص في تطبيق إجراء تنفيذ المتابعات عن طريق البيع بالترخيص الذي يمنح لقاطب الضرائب بالشروع في عملية البيع من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه، وهذا بعد أخذ رأي المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية طبقاً لأحكام المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية.
- فتح المجال للمكلفين بغلق السجلات التجارية دون تسوية ديونهم الجبائية العالقة؛
- اتساع ظاهرة الغش والتهرب الجبائي (استعمال الأسماء المستعارة، الفواتير المزورة ... إلخ)؛
- نقص المطبوعات الخاصة بالمتابعات على مستوى بعض قباضات الضرائب؛
- نقص في الوسائل المادية والبشرية على مستوى المصالح المكلفة بالتحصيل، مما أدى إلى عدم القيام بالتدخلات الميدانية، إضافة إلى غياب الحماية الكافية لأعوان المتابعة والتحصيل للقيام بالمهام المنوطة بهم في تحصيل مختلف الضرائب والرسوم.

7.2.2 مؤشر التآكل (تكلفة النفقات الضريبية)

بلغت تكلفة الإعفاءات الضريبية الممنوحة من طرف إدارة الضرائب مبلغ 392,442 مليار دج سنة 2017 ، مسجلة ارتفاعاً بمعدل 7,7%. شكلت ضريبة الرسم على القيمة الإغفاءات الأكثر أهمية بمبلغ قدره 368,803 مليار دج، بما يعادل نسبة 93,89% من مجموع الإعفاءات الممنوحة من الإدارة الضريبية والتي نجد منها 288,266 مليار دج مقدمة من قبل مديرية كبريات المؤسسات، و 80,537 مليار دج ممنوحة على مستوى المديرية الولائية للضرائب.

الوحدة: مليار دج

جدول رقم (09): مجموع الإعفاءات الضريبية الممنوحة خلال الفترة (2014-2018)

التعيين	2014	2015	2016	2017	التطور النسبي %
الضريبة على أرباح الشركات	6 742	18.205	15.148	15.333	1.22
الرسم على القيمة المضافة	95 508	359.37	341.07	368.80	8.13
الممنوح على مستوى مديرية كبريات المؤسسات	/	273.17	276.09	288.26	4.41
الممنوح على مستوى المديرية الولائية للضرائب	/	86.196	64.977	80.537	23.95
الرسم على النشاط المهني	3 721	7.532	8.144	8.266	1.5
ضرائب ورسوم أخرى	/	0.005	0.03	0.389	1 196.67
المجموع	383.534	385.11	364.39	392.79	7.79
الناتج المحلي الخام	17 205,1	16712.6	17525.1	18594.1	
نسبة الإعفاءات إلى الناتج المحلي الخام %	2.22	2.30	2.07	2.11	

المصدر: مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي لقانون تسوية الميزانية لسنوات (2014-2018). متاح على الموقع: www.ccomptes.dz/ar

هذه الإعفاءات ترتبط بالمزايا الممنوحة لدعم الاستثمار والتشغيل ، والتي تشمل إعفاءات ذات طابع اقتصادي، اجتماعي وثقافي المنصوص عليها في مختلف القوانين الجبائية. من جهة أخرى، تمثل الإعفاءات الضريبية الممنوحة من الدولة في إطار سياستها الضريبية، نقصاً أو عبئاً مالياً تتحمله الميزانية العامة، والتي بلغت تكلفتها خلال سنة 2017 مجموع قدره 392.791 مليار دج (أي

ما يمثل 2,11% من الناتج المحلي الخام)، مقابل بلوغها 364.397 مليار دج سنة 2016 و 385.113 مليار دج في سنة 2015، تعبر الإعفاءات الممنوحة نقص في الإيرادات الضريبية ولا تؤدي دائما الدور المنوط بها. وبالتالي ضرورة توزيع تكلفة الإعفاءات الضريبية بحسب الأهداف المراد بلوغها، وكذا وجود نظام متابعة استغلال هذه النفقات والرقابة عليها. وبوجه عام، تنطوي الإعفاءات على مخاطر كبيرة على استدامة المالية العامة بسبب ضعف كفاءة تحصيل الضريبة.

8.2.2 مؤشر تكلفة التحصيل

ترتبط تكلفة تسيير الضريبة بمبدأ الاقتصاد في نفقات تحصيل الضرائب والرسوم. حيث أن عمليات تنفيذ الإيرادات الضريبية، يتطلب القيام بعدة عمليات ابتداء من تحديد وعاء الضريبة ثم تصفيتهما لتتبعها عملية التحصيل. في هذا الإطار عرفت نفقات ميزانية التسيير المستهلكة من قبل الإدارة الضريبية انخفاضا بنسبة 17.20%، بانتقالها من 33.82 مليار دج سنة 2012 إلى 28 مليار دج سنة 2017، وتتوزع هذه النفقات بين الإدارة المركزية والمصالح الخارجية التابعة لها كما هو مبين في الجدول أدناه، من جهة أخرى انخفضت تكلفة تسيير الضريبة من طرف الإدارة الضريبية إلى معدل 1.23% سنة 2017 مقابل 2.15% سنة 2012 و 1.69% سنة 2013، على سبيل المقارنة، كشف تقرير منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية إدارة الضرائب 2013 المعلومات المقارنة في المنظمة والاقتصادات المتقدمة و الناشئة الأخرى عن اختلافات معتبرة في تكاليف تسيير الضريبة لبعض الدول الغربية والناشئة، فعلى سبيل المثال 0.99% في أستراليا، 0.66% في النمسا، 1.20% بالنسبة لفرنسا، 0.97% في بولندا، 0.40% السويد، وفي سنة 2011 سجل 0.62% للولايات المتحدة الأمريكية، 0.91% للبرازيل، 0.55% بالنسبة للهند، و 1.23% لليونان. (المحاسبة، التقرير التقييمي لقانون تسوية الميزانية 2017)

جدول رقم (10): نفقات التسيير للإدارة الضريبية للفترة الممتدة من 2012 إلى 2017 الوحدة: مليا دج

التعيين	2012	2013	2014	2015	2016	2017
الإدارة المركزية	1.67	1.52	1.40	1.51	1.48	1.51
المديريات الولائية للضرائب	26.73	19.24	19.26	20.49	20.25	19.19
مديرية كبريات المؤسسات	0.28	0.24	0.18	0.19	0.20	0.21
نفقات الوظائف العليا	0.15	0.14	0.15	0.15	0.15	0.16
منحة صندوق المداخل التكميلية	4.97	6.27	7.33	8.15	7.56	6.93
مجموع نفقات التسيير	33.82	27.43	28.34	30.51	29.63	28.00
الإيرادات الضريبية	1 570	1 623	1 718	1 949	2 103	2 265
المعدل العام لتكلفة تسيير الضريبة	2.15	1.69	1.64	1.56	1.40	1.23

المصدر: مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي لقانون تسوية الميزانية لسنوات (2012-2017). متاح على الموقع: www.ccomptes.dz/ar

3. التحديات التي تواجه النظام الضريبي الحالي

يعاني النظام الضريبي الجزائري إلى جانب ضعف مؤشرات أدائه عدد من المشكلات والتحديات، التي جعلته غير قادر على لعب دوره المنشود والمأمول في الاقتصاد الجزائري خلال الأعوام الماضية، وأثرت على الإيرادات الضريبية سلبا، ويمكن إيضاح تلك المشكلات فيمايلي:

1.3.1 عدم استقرار التشريع الضريبي الجزائري

لم يتمكن النظام الضريبي الجزائري من تحقيق الاستقرار مما أدى إلى عدم وضوح الرؤية لدى السلطات بالإضافة إلى تعقد ذلك النظام. في هذا المجال نلاحظ صدور تعديلات ضريبية متوالية ومختلفة، وكذا إلغاء بعض الأحكام الضريبية التي تستحدث بمناسبة قوانين المالية السنوية و قوانين المالية التكميلية في هذه السرعة لم يتمكن لا المكلفون بالضريبة ولا موظفو الإدارة الضريبية من استيعاب مضمون التعديلات الضريبية، وهذا نتيجة لاستيراد نماذج ضريبية في جانبها القانوني فقط دون تكييفها مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي للبلد، وهو أمر غير منطقي أصلا نظرا لاختلاف المعطيات الاقتصادية، والاجتماعية والسلوكية. ولعل هذا ما يبرر الحجم الهائل للتعديلات بمناسبة قوانين المالية السنوية أو قوانين المالية التكميلية، صف إلى ذلك خلو القرارات الضريبية المتخذة من أي رؤية علمية، أي أنها قرارات غير مؤسسة ولأخذ صورة واضحة سوف نأخذ على سبيل المثال لا للحصر قانون المالية لسنة 2020 الذي تضمن:

92 إجراء ضريبيا منها 48 إجراء متعلق بالضرائب المباشرة وإجراء واحد متعلق بالضرائب غير المباشرة، أربعة إجراءات متعلقة بالطابع و 02 بالتسجيل، 15 إجراء متعلق بالإجراءات الضريبية، و 12 إجراء متعلق بالرسوم على رقم الأعمال و 10 إجراءات ذات أحكام ضريبية مختلفة. (الجريدة الرسمية، العدد 81 المؤرخ في 30 ديسمبر 2019)، صف إلى ذلك هناك أحكام تضمنها قانون المالية 2020 ألغيت بموجب قانون المالية التكميلي 2020.

2.3 عدم فعالية النظام الضريبي في محاربة الغش والتهرب الضريبيين

تعتبر ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين من أبرز المشاكل التي واجهها ولا يزال يواجهها النظام الضريبي الجزائري، حيث أن الأثر السلبي يؤدي إلى حرمان الدولة من إمكانيات مادية ضخمة كقيلة بتغطية العجز المزمّن الحاصل في ميزانية الدولة سنويا، وهذا نتيجة انخفاض إيراداتها العامة بسبب عدم مرونة الجهاز الإنتاجي تراجع أسعار البترول ومنه انخفاض إيرادات الجباية البترولية.

وفي هذا الصدد تم تبني جملة من التشريعات والإجراءات لمحاصرة الظاهرة لا يتسع المجال لذكرها، ورغم كل التدابير المتخذة على جميع المستويات، إلا أن فعالية النظام الضريبي في التخفيف والحد من ظاهرة التهرب الضريبي كانت محدودة جدا إن لم نقل منعدمة، وفي هذا السياق كشف مجلس المحاسبة في تقريره التوجيهي عن قانون تسوية ميزانية 2017 أن بواقي التحصيل بلغت إلى غاية 2017/12/31 مبلغ 12.072.18 مليار دج. (المحاسبة، التقرير التقييمي لقانون تسوية الميزانية 2017، صفحة 37)

3.3 ارتفاع حجم الاقتصاد غير الرسمي وانتشار ظاهرة عدم الامتثال الضريبي.

هناك صعوبة في التعامل مع قطاعات " يصعب فرض ضرائب عليها " كالأعمال التجارية الصغيرة، وكذا الأنشطة التجارية التي تتم بدون فرتة وبدون عمليات بنكية، وبسجلات تجارية وهمية، وقد أدى ذلك إلى توسع وانتشار ظاهرة عدم الامتثال الضريبي، خصوصا في المدن الكبرى والتي تمارس المهن بشكل غير رسمي خاصة الخدمات المتعلقة بالإيجارات وازدواجية العقار السكني والتجاري. الجدير بالذكر أن عدم مسك دفاتر محاسبية في القطاع الخاص يعمل على تعزيز ظاهرة التهرب الضريبي، حيث يصعب معه تقدير نتائج المشروعات.

تعاني إدارة الضرائب من عدم القدرة على تحديد النتيجة الحقيقية للنشاط الخفي بالشكل الذي يؤدي إلى إجراء الإخضاع الضريبي النهائي للمكلف لعدة أسباب منها: وجود موظفين تخصصاتهم الأصلية غير محاسبية أو ضريبية، وعدم وجود الأعداد الكافية من كفاءات في مجال خبراء الضبط الضريبي ومراقبي ومحصلي الضرائب، وانتشار البيروقراطية في ذلك القطاع، واختلالات بسبب ضعف التنسيق والتنظيم بين مختلف مديريات الضرائب على المستوى المحلي والوطني، وعدم وجود متابعة ميدانية مستمرة من موظفي الضرائب على محال ومقرات الشركات وأصحاب المهن، والقيام بالفحص الوثائقي اللحظي عن الإجراءات المتبعة بالشركة فيما يخص كل الالتزامات المنصوص عليها في قانون الضرائب، من التزام الشركة بمسك الدفاتر، والتسجيل باليومية، وإرفاق المستندات المؤيدة لعمليات النشاط. ويشير ذلك التقصير إلى ضعف التعاون بين أجهزة الدولة المعنية بتلك المسائل من إدارة الضرائب إلى مصالح وزارة التجارة، مروراً بأجهزة الأمن والجمارك والبنوك وتعاون المواطن، فمثلا الاقتصاد الخفي يلزم التعاون الكبير بين المواطن ومصلحة الضرائب وأجهزة الأمن من حيث الإبلاغ على من يزاوّل أي عمل بشكل غير رسمي أو غير ظاهر، وما يتبعه ذلك من اتخاذ تلك الجهات صاحبة الاختصاص بمخالفة ذلك المزاول وإيقاف نشاطه الغير قانوني وتغريمه أو مصادرة أملاك النشاط غير القانوني. في الأخير يمكن القول بأن النظام الضريبي الجزائري غير قادر على التكيف مع التغيرات الاقتصادية ومن ثم قدرته على تحقيق الأهداف الاقتصادية والمالية والاجتماعية، وهذا ما يتناقى مع مبدأ مرونة النظام الضريبي.

4.3 تنامي ظاهرة التهرب الضريبي الدولي

إن التهرب الضريبي الدولي عموماً شكل من أشكال التهرب الضريبي، إلا أنه يحدث خارج حدود الدولة ولم يظهر التهرب الضريبي على المستوى الدولي لدى العديد من الاقتصاديين، إلا بعد قيام الشركات المتعددة الجنسيات أو الشركات عابرة القارات، ويرجع ذلك إلى نشاط تلك الشركات التي تقوم على أساس فتح أسواق جديدة بين اقتصاديات الدول المختلفة. هذه الأخيرة تحاول التخفيف من حدة العبء الضريبي بالطرائق المشروعة أو غير المشروعة بنقل سلعتها أو إقامتها إلى إقليم أجنبي لإمكانية التملص من الضريبة. في هذه الحالة تستفيد من هذا الإقليم إما لانخفاض معدل الضريبة مقارنة بالبلد أو من الإعفاءات أو الامتيازات الضريبية الممنوحة لها من الدول المضيفة، ويتم ذلك عبر عدة آليات نذكرها فيمايلي:

- آلية الجناات الضريبية Les paradis Fiscaux
- آلية الأسعار القابلة للنقل والتحويل Les Prix de Transfert.
- آلية المنشأة الدائمة أو الثابتة L'établissement stable

4. مجالات إصلاح النظام الضريبي الجزائري

قبل الحديث عن محاور إصلاح النظام الضريبي الجزائري، يمكن تعريف الإصلاح الضريبي على أنه عملية تشمل تبسيط للنظام الضريبي القائم من خلال تقليل عدد أسعار الضريبة وجعلها أكثر واقعية، وتوسيع الأوعية الضريبية وتفعيل النظام الضريبي وجعله أكثر اتساقاً وتناغماً مع الأداء الداخلي المطلوب والتطورات الخارجية المتسارعة (الجوراني، الإصلاح الضريبي... المفهوم والأسباب والأهداف، 2011) ، كذلك فإن التركيز على أهداف محددة واقعية منها الإيراد هو من متطلبات الإصلاح، لذلك فإن التضحية بالإيراد يجب أن لا تكون غير محدودة ولا نهائية.

ويعتمد إصلاح النظام الضريبي الجزائري على محورين رئيسيين هما إصلاح التشريعات الضريبية وإصلاح الإدارة الضريبية. فيعد كلاً من الإدارة الضريبية والتشريع الضريبي الأركان الأساسية لإنجاح أي عملية إصلاح مطلوبة، فتحسين أداء الإدارة الضريبية ومكافحة الفساد الإداري في الأجهزة الضريبية هما من أساسيات الإصلاح واستخدام الأساليب التكنولوجية المتطورة

في عمليات الجباية والتحصيل واستخدام الرقم الإلكتروني لتعريف المكلف هي أهداف يجب أن تكون حاضرة في ذهن القائمين على عملية الإصلاح. وفيما يلي أهم متطلبات إصلاح التشريع الضريبي الجزائري والإدارة الضريبية.

1.4 إصلاح التشريع الضريبي الجزائري

1.1.4 توسيع الوعاء الضريبي:

ينبغي أن يكون توسيع وعاء الضريبة وخفض أسعارها هو الهدف الرئيسي لأية مبادرة للإصلاح الضريبي فعادة ما تجبي ضرائب مرتفعة السعر مفروضة على وعاء ضيق، مما يشجع على التهرب الضريبي ويضر بعدالة النظام الضريبي. ومن شأن توسيع الوعاء الضريبي أن يولد إيراد أعلى، وأن يوفر معاملة ضريبية متماثلة لمختلف الأنشطة والأفراد عندما تتماثل ظروفهم الاقتصادية. كما أن توزيع العبء الضريبي بين فئات الدخل المختلفة يتحسن أيضا بالحد من صور التمييز الضريبي التي تفيد الأغنياء في الجزء الأغلب منها، هذا ويخفف تخفيض سعر الضريبة من أثر الحوافز السلبية للضرائب. ويتم هذا التوسيع من خلال طريقتين الأولى هي خلق أدوات جديدة لتشمل أنواعا جديدة من الضرائب على الدخول أو السلع الاستهلاكية، والطريقة الثانية فهي زيادة كفاءة النظام بما يسمح للوصول إلى تغطية شرائح لم تكن مغطاة بالسابق. كذلك ضرورة إرساء ضريبة على الثروة والإرث بطريقة تكفل مساهمة دافعي هاتين الضريبتين في المداخل الضريبية وضرورة اعتماد منهجية تدريجية لإخضاع القطاع الفلاحي تأخذ بين الاعتبار خصائصه، لوضع حد للامتيازات الضريبية قصد الرفع من المداخل الضريبية وتطوير الاقتصاد الوطني، وكذا ضرورة وضع سياسة شمولية ومتوافق عليها لمعالجة الإشكالات الناتجة عن تنامي الاقتصاد غير الرسمي، تتخبط فيها جميع الفعاليات والهيئات المتدخلة في الميدان الاقتصادي.

2.1.4 ترشيد النظام الضريبي

إن ما يعاب على النظام الضريبي الجزائري، كثرة الإعفاءات التي نصت عليها مختلف التشريعات الضريبية أو تلك التي ترد في قوانين المالية السنوية، مما يشكل مصدر نقص هام في موارد الخزينة، فينبغي الحد من استخدام النظام الضريبي لأهداف لا تتعلق بالإيراد (مثل الامتياز الضريبي لاستثمارات معينة)، بينما يمكن استخدام النظام الضريبي بصورة مشروعة لتحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية أبعاد، إذ أن مثل هذا الاستخدام غالباً ما يؤدي إلى استنزاف كبير للخزينة العمومية عن طريق منح مكاسب غير متوقعة للأنشطة القائمة، أو عن طريق تحويل الموارد تجاه الأنشطة المميزة ضريبياً، وهو ما يضيّق في النهاية من الوعاء الضريبي. لذا عند تصميم السياسات الضريبية لمواكبة الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، يتعين أن تتم الميزانية بين ما قد يقترن بهذه التدابير من مكاسب متوقعة وخسائر متوقعة في الكفاءة والإيرادات عن طريق:

أ- إعادة النظر في الإعفاءات الدائمة في ضوء ضرورتها الاقتصادية والاجتماعية من جهة ولتحقيق العدالة والمساواة بين كافة المكلفين من جهة ثانية وللحد من ظاهرة التهرب الضريبي باستغلال الإعفاءات الممنوحة قانوناً.

ب - اقتصار الإعفاءات على الاستثمارات التي تساهم في التنمية الاقتصادية، وتحقق زيادة في القيمة المضافة، وتؤمن المزيد من فرص العمل، أو تلك المشاريع التي تقام في بعض الولايات، مع منح الإعفاء خصوصاً للمشاريع التي تستعمل المواد الأولية المحلية.

ج - منح الإعفاءات للمؤسسات المستقرة التي ستشكل أوعية ضريبية مستقبلية.

2.4 إصلاح الإدارة الضريبية

إن تحسين أداء الإدارة الضريبية يعد من أساسيات الإصلاح، واستخدام الأساليب التكنولوجية المتطورة في عمليات الجباية والتحصيل، واستخدام الرقم الإلكتروني لتعريف المكلف هي أهداف يجب أن تكون حاضرة في ذهن القائمين على عملية الإصلاح. إن إمكانيات الإدارة الضريبية المادية والبشرية الحالية لن تستطيع على الأقل في الأمد القريب ردع أفة الغش والتهرب الضريبيين، ونقصان التصريحات بالنظر لعدد المفتشين مقارنة مع عدد المكلفين بالضريبة. ولو أن الإدارة شرعت في تطبيق برامج معلوماتية جد متطورة، مثل التصريح والدفع عبر الانترنت، ومجموعة من الإجراءات المرتبطة بالبحث وتقصي المعلومات، والتنسيق مع إدارات أخرى للحد من ظاهرتي التهرب والغش، ولكن هذه البرامج سوف لن تحقق النتائج المتوخاة في الأمد القريب بالنظر لواقع الإدارة الضريبية. وعليه يجب تقوية وسائل عمل الإدارة الضريبية حتى تتمكن من ممارسة عملها على أحسن وجه، وذلك باتخاذ مجموعة من التدابير من ضمنها الزيادة في الموارد البشرية الموضوعية رهن الرقابة الضريبية، وتحسين مستويات التكوين لديها. من جهة أخرى يستوجب ضرورة مراجعة نظام المنازعات والرقابة في قصد إرساء علاقة جديدة تضع إدارة الضرائب في خدمة دافعي الضرائب.

5. خاتمة:

التأكيد في الختام، على أن الإصلاح الضريبي أصبح ضرورة ملحة وحتمية، ومحط إجماع من طرف كل الملاحظين والفاعلين الاقتصاديين والاجتماعيين، لأن الجباية اليوم أصبح دورها متجاوزا للدور الكامن في تزويد خزينة الدولة بالسيولة المالية فقط، بل أصبح لها اليوم دور أساسي في تنمية الاقتصاد الوطني. على ضوء ما سبق استخلصنا النتائج التالية:

1. رغم المجهودات التي بذلت، مازال النظام الضريبي الجزائري يعاني نقائص كثيرة واختلالات عميقة وبالجملة وجب تصحيحها، نذكر منها تنامي الغش والتهرب الضريبيين، فقد أصبح الغش الضريبي ظاهرة بنيوية بالجزائر، وإذا كانت هذه الظاهرة في الدول المتقدمة والديمقراطية، تعتبر ظاهرة مشيئة، فعندنا تكاد تكون حقا مكتسبا تمارسه كل فئات المكلفين (باستثناء الأجراء، نظرا لاقتطاع مساهمتهم الضريبية من المنبع).
2. يشكل الضعف في الحصيلة الضريبية مظهرًا سلبيًا في النظام الضريبي الجزائري، وهذا ما تجلّى لنا من خلال تطور عجز الميزانية العامة الذي ما فتئ يتضاعف من سنة لأخرى ، نتيجة ضعف مساهمة الإيرادات الضريبية في الإيرادات العامة للدولة وهيمنة إيرادات الجباية البترولية على إجمالي إيرادات الميزانية، إذ أن مساهمة الإيرادات الضريبية في تمويل الخزينة العمومية كانت ضعيفة لم تتعدى نسبة مساهمتها من مجموع إيرادات الميزانية العامة نسبة 40% كمتوسط خلال فترة الدراسة، وهي مساهمة ضعيفة في الميزانية العامة للدولة. ضف إلى ذلك أن نسبة تغطية الإيرادات الضريبية للنفقات العمومية كانت في حدود 30% وهذا مؤشر خطير فمثلا في سنة 2012 لم تساهم إلا بنسبة 22.3% من النفقات العامة للدولة، بل لم تستطع تغطية حتى النفقات الجارية وهذا يوضح لنا مدى ضعف النظام الضريبي في توليد إيرادات حقيقية واعتماده بشكل كبير على الجباية البترولية، حيث وصلت مساهمتها إلى نسب عالية ففي سنة 2018 وصلت إلى 66.47%، وبالتالي نستنتج أن المردودية المالية للنظام الضريبي المتبع متواضعة.
3. محدودية إمكانية الإدارة الضريبية في مراقبة مختلف نشاطات المكلفين، نظرا لضعف الامكانيات المادية والبشرية. إن الإدارة الضريبية في الجزائر مازالت تعرف نقصا فادحا في الوسائل المادية خاصة فيما يتعلق بالمباني الإدارية اللاتقة، وكذا تجهيزات المكتب ووسائل النقل وأجهزة الإعلام الآلي، فالتأخر في عصرنة الإدارة سمح بضياح قدر هائل من الأموال دون أن تدخل إلى الخزينة.
4. إن عمليات تحصيل الضرائب والرسوم، تبقى جد ضعيفة، بحيث تبين المعطيات ، أن مبلغ التحصيل المنجز سنة 2018 لم يتعدى 144.16 مليار دج، أي ما يمثل نسبة 3.10% من مجموع الحقوق المعايينة من الضرائب والرسوم عن طريق الجداول . هذا الانخفاض في معدل التحصيل ناجم خاصة عن نقص في تطبيق إجراءات التحصيل وضعف في النتائج المترتبة عنها. وهذا ما يشكل عائقا أمام كفاية الحصيلة الضريبية. مما يمكننا من حصر مشكلة النظام الضريبي الجزائري في عدم قدرته على تفعيل اجراءات التحصيل خاصة التحصيل الجبري، إضافة إلى مشكلة عدم الامتثال الضريبي.

الاقتراحات:

- 1- ينبغي أن يكون توسيع وعاء الضريبة وخفض أسعارها هو الهدف الرئيسي لأية مبادرة للإصلاح الضريبي. فعادة ما تجبي ضرائب مرتفعة السعر مفروضة على وعاء ضيق، مما يشجع على التهرب الضريبي ويضر بعدالة النظام الضريبي. ومن شأن توسيع الوعاء الضريبي أن يولد إيراد أعلى، وأن يوفر معاملة ضريبية متماثلة لمختلف الأنشطة والأفراد عندما تتماثل ظروفهم الاقتصادية. كما أن توزيع العبء الضريبي بين فئات الدخل المختلفة يتحسن أيضا بالحد من صور التمييز الضريبي التي تفيد الأغنياء في الجزء الأغلب منها، هذا ويخفف تخفيض سعر الضريبة من أثر الحوافز السلبية للضرائب.
- 2- إن الإصلاح الضريبي المنسق يحقق مزايا مهمة مقارنة بإصلاح نظام الضريبة على أجزاء منعزلة بعضها عن البعض. إذ يضمن الإصلاح المنسق الاتساق بين التغيرات في كل ضريبة على حدى وبين الأهداف الشاملة، ويمكن للإصلاح المنسق مثلا أن يجمع بين خفض الرسوم الجمركية وزيادة تعويضها في ضرائب الاستهلاك التي تطبق على كل من الإنتاج المحلي والواردات على حدٍ سواء، كذلك فإن تدعيم الأداء الاقتصادي الشامل يتطلب تكامل الإصلاح الضريبي على نحو وثيق مع تدابير التصحيح الهيكلي الشامل .
- 3- تحسين أداء الإدارة الضريبية شرط أساسي لنجاح الإصلاح الضريبي، إذ ما زالت العيوب في الإدارة الضريبية في الجزائر، تعرقل النجاح في توسيع وعاء الضرائب القائم وخفض أسعارها. وأسباب ذلك هو الممارسات الانتقائية والتساهل في تحصيل المستحقات في بيئة يكون فيها سلوك التهرب الضريبي هو القاعدة وليس الاستثناء، وبالتالي فمن الأولى هو دعم عملية التحصيل الجبري بدلا من رفع معدلات الضريبة، واستحداث ضرائب جديدة.
- 4- ينبغي الحد من استخدام النظام الضريبي لأهداف لا تتعلق بالإيراد(مثل التمييز الضريبي لاستثمارات معينة)،بينما يمكن استخدام النظام الضريبي بصورة مشروعة لتحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية أبعاد، إذ أن مثل هذا الاستخدام غالبا ما يؤدي إلى استنزاف كبير للخزينة العمومية عن طريق منح مكاسب غير متوقعة للأنشطة القائمة، أو عن طريق تحويل الموارد تجاه الأنشطة المميزة ضريبياً ، وهو ما يضيّق في النهاية من الوعاء الضريبي. لذا عند تصميم السياسات الضريبية لمواكبة الأهداف الاقتصادية والاجتماعية ، يتعين أن تتم الموازنة بين ما قد يقترن بهذه التدابير من مكاسب متوقعة وخسائر متوقعة في الكفاءة والإيرادات.
- 5- يجب أن يأخذ الإصلاح الضريبي في الحسبان الظروف الأولية القائمة داخل البلد وفي الخارج. إذ غالبا ما تجد البلدان النامية عند إصلاح نظمها الضريبية أنها مقيدة بشدة ليس فقط بأوضاعها المؤسسية ، ولكن مقيدة أيضا بالهيكل الضريبي في البلدان المصدرة لرأس المال.

6- إن مصداقية النظام الضريبي هي أساس النجاح لأي إصلاح ضريبي. فالبيئة المستقرة للسياسة الضريبية تشجع قطاعات الأعمال على تبني منظور أطول أجلاً في قراراتها المالية والاستثمارية. والاهتمام المتزايد بإعداد وتحليل الإصلاحات والتشاور المسبق، وكذلك إتاحة فترة معقولة للتصحيح قبل التنفيذ ، ومراعاة الأحكام الخاصة بالحقوق المكتسبة، والاتساق التاريخي للإصلاح الضريبي . كلها اعتبارات يمكن أن ترسخ ثقة قطاع الأعمال في مصداقية النظام الضريبي .

7-فصل الإصلاحات الضريبية عن سياق إعداد قانون المالية، ما فتئ خبراء الجباية يلحون على فصل الإصلاحات الضريبية عن سياق إعداد قانون المالية، علماً بأن أي إصلاح جبائي شامل، عادل وناجع لا يمكن انجازه في إطار قانون المالية، بل يحتاج إلى متسع من الوقت، وإن يعهد لدوي الاختصاص مع إشراك الأطراف المعنية في إطار لجنة موسعة تضم أساتذة جامعيين متخصصين في القانون الضريبي، قضاة مارسوا في مجال المنازعات الضريبية، ممثلي المنظمات المهنية، إطارات الإدارة الضريبية وكل الفعاليات المهتمة بالشأن الضريبي، مادامت بلادنا لا زالت لا تتوفر على مجلس وطني للجباية، الذي يجب التفكير في إحدثه، كما هو الحال في فرنسا منذ عقود بحيث توسع اختصاصه ليشمل باقي الرسوم والاقتطاعات الضريبية والاجتماعية، كما أحدث في تونس منذ سنة 2000 ،وفي انتظار التفكير في إضافة هذا المجلس إلى باقي الهيئات الاستشارية في بلادنا.

8- العمل على الرفع من طاقة التحصيل الضريبي وذلك من خلال جملة من التدابير والإجراءات والتي يمكن أن نحصرها فيما يلي :

- زيادة إشراك الجماعات المحلية وجعلها فاعلا مع الإدارة الضريبية في صناعة القرار، وتحمل المسؤولية والمهام في المجال الضريبي، خاصة في مجال التنسيق مع إدارة الضرائب فيما يخص عملية الإخضاع الضريبي، والسرعة في الفصل في المنازعات الضريبية وكذا التحصيل الضريبي. وذلك من خلال منح البلديات صلاحية تحصيل الضرائب والرسوم والمحصلة كليا لفائدتها خاصة الرسم العقاري ورسم التطهير وضريبة الدخل على كراء المحلات التجارية والسكنية وغيرها. بهدف إرساء نظام ضريبي محلي مندمج ضمن النظام الضريبي الوطني، يقوم على مبدأ اللامركزية الضريبية أي استقلالية المالية المحلية.
- تقوية الشفافية والتنسيق الضريبي على المستوى الوطني والدولي ففي عالم يتميز بالعلومة المتزايدة من الصعب على الأنظمة الضريبية أن تعمل بفعالية من دون تعاون وتنسيق وطني ودولي، فعلى المستوى الوطني عن طريق تبادل المعلومات بين الإدارات المختلفة (بنوك، جمارك، تجارة) وعلى المستوى الدولي يكون ذلك عن طريق عقد اتفاقيات ما بين الدول لتبادل المعلومات، وإرساء المنافسة الضريبية الشريفة خاصة أمام ظاهرة تحويل الأصول والأرباح إلى جهات ذات جاذبية ضريبية أو غير متعاونة.
- تعزيز اجراءات التحصيل من خلال تعزيز إجراءات التحصيل الودي ومتابعة وتطهير بواقي التحصيل. تعزيز إجراءات التحصيل الجبري تجاه المكلفين بالضريبة المتهاونين والمقصرين.
- الإسراع في إنجاز النظام المعلوماتي الجبائي الذي تأخر تجسيده لعدة سنوات، والحرص على ضبطه مع أسس المحاسبة العامة (الذمة المالية للدولة)، مما يسهل من استخلاص مؤشرات نجاعة المصالح الجبائية والتقييم الدوري لأنشطتها ومردوديته.

المراجع

المراجع باللغة العربية

1. البنك الدولي. (2020). تقرير ممارسة أنشطة الأعمال. تاريخ الاسترداد 05 01, 2020، من البنك الدولي: www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2020
2. الجوراني، ع. ف. (2011، 12 18). الحوار المتمدن. Consulté le 12 05, 2019, sur www.ahewar.org/debat/show.art.asp?aid=287956&r=0 الأهداف والأسباب
3. الجريدة الرسمية. (العدد 81 المؤرخ في 30 ديسمبر 2019). قانون المالية سنة 2019.

4. المحاسبة م. (2020). التقرير التقييمي لقانون تسوية الميزانية 2017. Consulté le 06 30, 2020, sur www.ccomptes.dz المحاسبة
5. المحاسبة م. (s.d.). التقرير التقييمي لقانون تسوية الميزانية للسنوات 2014-2015-2016-2017. الموقع www.ccomptes.dz/ar: مجلس المحاسبة.
6. المديرية العامة للضرائب. (2018). قوانين جبائية. الجزائر: مطبعة الساحل.
7. حامد عبد المجيد دراز. (1999). النظم الضريبية. الاسكندرية: الدار الجامعية.
8. رأفت رضوان وآخرون. (يونيو، 2000). الضرائب في عالم الأعمال الالكترونية. مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، المجلد 02 (العدد 02)، صفحة 05.
9. سعيد عبد العزيز عثمان. (2000). النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارنة. الاسكندرية: الدار الجامعية.
10. سميرة ابراهيم أيوب. (2000). صندوق النقد الدولي وقضية الإصلاح الاقتصادي والمالي. الاسكندرية: مركز الاسكندرية للكتاب.
11. عاطف وليد أندراوس. (العدد 02، 2010). مدى توافر متطلبات النظام الضريبي الجيد بالنظام المصري للضرائب على الدخل. مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق ، جامعة الاسكندرية.
12. عبد المجيد قدي. (2003). المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
13. عمار عبد الباسط السيد نصر. (2013). الإصلاح الضريبي و دوره في مكافحة الاقتصاد غير المنظم. الاسكندرية: مكتبة الوفاء القانونية.
14. محمد الحلاق. (بلا تاريخ). النظام الضريبي. تاريخ الاسترداد 12 19 , 2019، من الموسوعة العربية: <http://arab-ency.com.sy/law/detail/165049>
15. منظمة الأقطار العربية المصدرة للبترول. (بلا تاريخ). التقرير الاحصائي السنوي 2018. تاريخ الاسترداد 12 13 , 2019، من <http://oapecorg.org/ar/Home/Publications/Reports/Annual-Statistical-report>
16. يونس أحمد البطريق. (2005). النظم الضريبية. الاسكندرية: الدار الجامعية.

المراجع باللغة الفرنسية

1. Joseph Stiglitz, J. (2014). *pricipes d'économie moderne, édition française*. paris: 4eme édition, de boeck superieur.