

تقييم مؤشرات أداء النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة (2010-2014)

Evaluation of performance indicators The Algerian tax system during the period (2010-2014)

أ. فاتح أحمية*

أستاذ مساعد قسم " أ "

جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل

الجزائر

الملخص

يمثل النظام الضريبي لأي بلد، المرآة التي تعكس التركيبة الاجتماعية والاقتصادية ببلد معين وفي مرحلة تاريخية معينة. كما يعكس حركية وطبيعة التنمية، ودور مختلف الأطراف في عملية الإنتاج، ونصيبهم من توزيع الثروة، ومساهماتهم في الموارد الضريبية ومدى انتفاعهم من النفقات العمومية. وبما أن كل هذه الأوضاع متغيرة ومتطورة وغير جامدة، فإن النظام الضريبي يكون بدوره محل تطور مستمر ومحافظا بذلك على صفته كمرآة عاكسة للحركية الاجتماعية والاقتصادية والسياسية للبلد.

سنحاول من خلال هذه الدراسة تسليط الضوء على بعض مؤشرات أداء النظام الضريبي الجزائري وفق المعايير المالية والاقتصادية والاجتماعية والتنظيمية، وهذا بعد مرور أكثر من عشرين من الإصلاح الضريبي لسنة 1992، وفي ظل التحديات الاقتصادية الداخلية والخارجية.

وللوصول إلى أهداف الدراسة استخدمنا المنهج الوصفي عند التطرق لمختلف الجوانب النظرية للموضوع، والمنهج التحليلي عند الوقوف على العلاقة بين مختلف المتغيرات والتطرق لدراسة الحالة، وقد خلصنا إلى أن النظام الضريبي الجزائري يعاني قصورا في جوانب متعددة حالت دون تحقيقه للأهداف الضريبية المتمثلة في تأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزينة الدولة، وتحقيق مجموعة من الغايات الاجتماعية الهامة، إلى جانب تحقيق انعكاسات إيجابية في الجوانب الاقتصادية والبيئية، لذا لا بد من بلوغ الفعالية القصوى للنظام الضريبي، وذلك عبر احترام المبادئ الموجهة للنظام الضريبي.

*fateh742002@yahoo.fr

الكلمات المفتاحية: النظام الضريبي، هيكل النظام الضريبي، جودة النظام الضريبي، مؤشرات أداء النظام الضريبي، الجباية المحلية، العدالة الضريبية.

Abstract

The tax system of any country represents the mirror that reflects both the socio-economic structure of the country in a certain historical period of time and the dynamic and the nature of its development. In addition, it determines the role of different parties in the production process, their share of wealth distribution, and their contribution to tax revenues as well as their benefit part in the public expenses. Due to the fact that these situations are changing, evolving and instable, the tax system in turn must be in constant evolution, in order to keep itself as a mirror reflecting the social, economic, and political dynamics of the country.

In this study, we are going to shed light on some performance indicators of the Algerian tax system, pursuant to financial, economic, social and organizational standards, after more than twenty years ago since the tax reforms in 1992, and in the light of internal and external economic challenges.

In order to achieve the study objectives, we have used the descriptive method when we addressed the various theoretical aspects of the subject and the analytical method when we explained the relationship between the different variables. To sum up, we have obtained that the Algerian tax system is suffering from deficiencies in various aspects prevented him from achieving the fiscal goals which were the creation of sustainable revenues for the treasury from internal sources,

and realize important social goals set. Besides, it has also failed to reach positive effects on the economic and environmental aspects. It is worth saying maximum effectiveness of the tax system would be reached by the respect of the tax system designed principles.

Key words:

Tax system, tax system structure, tax system quality, performance indicators of tax system. Local Taxation, Tax Justice

مقدمة الدراسة

نظراً لأهمية الدور الذي يؤديه النظام الضريبي في عالمنا الحالي في تدعيم إيرادات أي دولة وتمويل خزينتها العامة و إدخالها في النشاط الاقتصادي؛ فقد أصبحت مسألة الضرائب التي تفرضها الحكومات على الأفراد والمؤسسات بهدف تمويل نفقاتها، وتمويل القطاعات التي تنفق عليها، من أهم القضايا التي تهم رجال المال والرأي العام وصناع القرار في السياسة الاقتصادية، حتى غدت علماً قائماً بحد ذاته في كل أنحاء العالم، وذلك سعياً لإيجاد الحلول الإيجابية والفعالة لتغطية المتطلبات الاقتصادية والنفقات العامة، ولأنه بقدر ما يكون النظام الضريبي فعالاً، بقدر ما تكون الانعكاسات إيجابية على الاقتصاد الوطني.

وبهدف البحث عن الفعالية، شهد النظام الضريبي الجزائري عدة تعديلات، وكان إصلاح سنة 1992 أهم تعديل عرفه النظام الضريبي الجزائري منذ الاستقلال، والذي جاء في سياق الإصلاحات الاقتصادية والسياسة التي عرفتها الجزائر في نهاية عقد الثمانينات، والذي كان يهدف إلى تهيئة الاقتصاد الوطني للاندماج في الاقتصاد العالمي، ومحاولة التقليل من الاعتماد على الجباية البترولية في إعداد ميزانية الدولة وإحلال الجباية العادية محلها، ومن جهة أخرى جعل الضريبة أداة لتحقيق الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية ضمن الأهداف العامة للسياسة الاقتصادية.

إشكالية الدراسة:

بعد مرور أكثر من عشرين من بداية الإصلاح الضريبي يطرح التساؤل الرئيس الآتي:
هل وصل النظام الضريبي الجزائري إلى مستوى الفعالية في الأداء؟

يمكن تجزئة هذه الإشكالية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بالنظام الضريبي؟
- ما هي متطلبات جودة النظام الضريبي؟
- ما مساهمة الإيرادات الضريبية في الميزانية العامة للدولة؟
- هل استطاع النظام الضريبي الجزائري تحقيق الفعالية في الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والتنظيمية؟

فرضيات الدراسة:

ثمة فرضية أساسية يعمل الباحث على التثبت من مدى صحتها وهي:
لم يستطع النظام الضريبي الجزائري بلوغ مستوى الفعالية في الأداء؛

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

لا يساهم النظام الضريبي بشكل فعال في تمويل الميزانية العامة للدولة؛

لم تحقق الامتيازات الضريبية الممنوحة للعناصر الضريبية تطورا في الاقتصاد الوطني؛

لا يساهم النظام الضريبي بشكل فعال في تحسين الواقع الاجتماعي؛

يحتاج النظام الضريبي الجزائري إلى المزيد من الإصلاحات لتحسين ترتيبه ضمن مؤشرات الأداء الدولية.

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- إبراز الإطار المفاهيمي للنظام الضريبي؛
- معرفة مؤشرات جودة النظام الضريبي؛
- تقييم فعالية النظام الضريبي الجزائري من خلال المعايير المالية الاقتصادية والاجتماعية، وحتى التنظيمية.

أهمية الدراسة:

تستمد الدراسة أهميتها من أهمية الموضوع، ففعالية النظام الضريبي يكتسي قدرا كبيرا من الأهمية، فكلما كان النظام الضريبي فعالا كلما تحسنت المردودية المالية للجباية العادية بما يمكّن من تمويلا لعملية التنمية بعيدا عن هيمنة الجباية البترولية، وإيجاد موارد بديلة فيظل الظرف الاقتصادي والمالي الصعب، نتيجة تقلبات أسعار النفط، والذي يستدعى تعبئة مصادر التمويل المحلية لتمويل التنمية، ودراسة كيفية تسيير مرحلة ما بعد البترول.

منهج الدراسة وأدوات جمع وتحليل البيانات

قصد الاستجابة لمتطلبات هذه الدراسة، استخدمنا المنهج الوصفي عند التطرق لمختلف الجوانب النظرية للموضوع، والمنهج التحليلي عند الوقوف على العلاقة بين مختلف المتغيرات والتطرق لدراسة الحالة، أما الأدوات المستخدمة في هذا الموضوع فتتمثل أساسا في:

- الإحصائيات المتعلقة بالأوضاع المالية والاقتصادية والاجتماعية في الجزائر خلال فترة الدراسة، سواء تلك الصادرة عن هيئات رسمية وطنية أو مؤسسات دولية.
- مختلف القوانين والتشريعات المتعلقة بالجانب الضريبي.
- التقارير ذات الصلة بالموضوع، الصادرة عن الهيئات الرسمية أو مختلف المؤسسات الدولية.

خطة الدراسة:

تأتي هذه الدراسة لإلقاء الضوء على مؤشرات أداء النظام الضريبي الجزائري، من خلال التركيز على جملة من المؤشرات المالية والاقتصادية والاجتماعية.

وللإجابة عن إشكالية الدراسة ارتأينا معالجتها وفق المحاور التالية:

أولاً: التعريف بالنظام الضريبي

ثانياً: هيكل النظام الضريبي

ثالثاً: مؤشرات جودة النظام الضريبي

رابعاً: تقييم أداء النظام الضريبي الجزائري

أولاً: مفهوم النظام الضريبي

تتعدد مفاهيم النظام الضريبي في الكتابات العربية والأجنبية، ولكن الأغلبية اتفقت على أن مفهوم النظام الضريبي تراوح بين مفهوم واسع ومفهوم ضيق، فوفقاً للمفهوم الواسع فإن النظام الضريبي هو "مجموعة العناصر الأيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي اندماجها إلى كيان ضريبي معين، ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام، والذي تختلف ملامحه بالضرورة في مجتمع متقدم اقتصادياً عن صورته في مجتمع أقل تقدماً أو مجتمع نام"⁽¹⁾، أما المفهوم الضيق للنظام الضريبي فهو يعني "مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط ثم التحصيل"، فالعناصر الأيديولوجية والفنية تتمثل في غاية النظام وهدفه، والثانية في وسيلة تحقيق هدف النظام.

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"⁽²⁾.

كما يعرفه سعيد عثمان بأنه: "هو مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضريبة (ضرائب دخل، ضرائب ثروة، ضرائب مبيعات، ضرائب موحدة، ضرائب جمركية... الخ) 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"⁽³⁾.

تقييم مؤشرات أداء النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة (2010-2014)

من خلال التعاريف السابقة يمكن صياغة التعريف التالي: "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."

من تعريف النظام الضريبي يمكن أن نخلص إلى أن النظام الضريبي يقوم على العناصر الآتية:
أ - مجموعة الأهداف والغايات المحددة التي يسعى النظام إلى تحقيقها، وهي مشتقة من أهداف السياسة المالية المتبعة.

ب - مجموعة الصور الفنية للضريبة، و التي تمثل وسائل تحقيق الأهداف.

ج - مجموعة التشريعات والقوانين الضريبية، بالإضافة إلى القرارات التنفيذية والمذكرات التفسيرية، والتي تمثل إجراءات وطريقة عمل النظام الضريبي وأجهزته في تحقيقه لأهدافه.

ثانيا: هيكل النظام الضريبي

يمكن تمثيل هيكل النظام الضريبي بثلاث قوامه ثلاث دعائم رئيسية هي: (4)

أ. **التشريع الضريبي:** ويقصد به مجموعة اللوائح والقوانين والتشريعات الصادرة من الجهات المتخصصة، 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. وبذلك فإن الإدارة الضريبية هي الجهة المختصة بكل من تنفيذ قوانين الضرائب، وتحصيل الموارد العامة للدولة، ومتابعة المكلفين. أجهزة تتولى تنفيذ القانون الضريبي من خلال الحصر والربط والتحصيل للضريبة والرقابة الضريبية والمنازعات.الضرائب، وعليه فإن إحدى العوامل التي تساهم في نجاح أي سياسة ضريبية تتمثل بلا شك في وجود إدارة ضريبية ذات كفاءة.

ج . **المجتمع الضريبي:** وهو المجتمع الخاضع للتشريع الضريبي، سواء أكان فردا، أم كيانات طبيعية أو اعتبارية.

ثالثا: مؤشرات جودة النظام الضريبي

يقترح الاقتصادي veto tanzit ثمانية اختبارات تشخيصية للمساعدة على اكتشاف مدى جودة وفعالية النظام الضريبي وهي: (5)

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 وجداول المعدلات التي تولد إيرادات محدودة، يمكن أن يؤدي إلى تسهيل تقييم آثار تغيرات السياسة وتفاذي خلق الانطباع بأن الضرائب مفرطة.

ب - **مؤشر التششت:** 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 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.

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 بضرائب 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 الملمزم بدفعها المواطن محددة على سبيل اليقين دوغما غموض، أو تهكم، بحيث يكون ميعاد الدفع وطريقته والمبلغ

تقييم مؤشرات أداء النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة (2010-2014)

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 أن ينصرف إلى ضرورة التثبت من وجود جوانب الكفاية المالية، أي تدير الموارد المالية اللازمة لتحقيق أهداف النظام والعدالة (توزيع العبء الضريبي بين أفراد المجتمع وفقا لقدرتهم على الدفع بما يحقق العدالة ببعدها الأفقي والرأسي)، والكفاءة والحيادية النسبية (تقليل الآثار التشويهية للنظام بما يخفف من تأثير النظام على القرارات الاقتصادية والمراكز النسبية للعناصر الاقتصادية)، والسهولة الإدارية (وترتبط بخصائص البساطة والوضوح والشفافية واليقين والملاءمة 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).

رابعا: تقييم أداء النظام الضريبي الجزائري

سنقوم بتقييم أداء النظام الضريبي الجزائري من خلال المعايير الآتية:

1. وفق المعيار المالي

أ. تطور الحصيلة الضريبية

لقد كان من بين أهم أهداف الإصلاح الضريبي في الجزائر هو تحسين مستوى المردودية المالية للجباية العادية على حساب الجباية البترولية التي تهيمن بشكل كبير في تمويل ميزانية الدولة، ولمعرفة مدى تحقيق ذلك الهدف فإننا سنحاول التعرف على مكانة الحصيلة الضريبية ضمن الإيرادات العامة، من خلال استعراض تطور حصيلة الجباية العادية والجباية البترولية، مع حساب نسبتهما إلى إجمالي الإيرادات العامة. حسب الجدول رقم (01) يتضح لنا أن الإيرادات الضريبية عرفت خلال السنوات الأخيرة نسب نمو ضعيفة، إذ كانت نسبة نموها 3.16% سنة 2013 و 5.88% سنة 2014، واستثناء سُجلت نسبة نمو معتبرة سنة 2012 حيث ارتفعت الإيرادات الضريبية بنسبة

تقييم مؤشرات أداء النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة (2010-2014)

22.07%، ومرد ذلك الزيادة التي سجلتها حصيلة ضريبة الدخل صنف الأجور بسبب الزيادات المعتبرة التي عرفت أجور الموظفين بأثر رجعي، ومن جهة أخرى لم تتعد نسبة الإيرادات الضريبية من مجموع إيرادات الميزانية العامة نسبة 40% خلال خمس سنوات الأخيرة، على الرغم من أنها كانت في تزايد مستمر، غير أن هذا الارتفاع لا يعزى إلى زيادة الإيرادات غير البترولية، وإنما كان نتيجة انخفاض أسعار النفط وتدني إيرادات الجباية البترولية من سنة إلى أخرى خلال الخمس سنوات الأخيرة.

أما الإيرادات غير الضريبية فقد عرفت منحىً منخفضاً في السنتين الأخيرتين، إذ شهدت في سنة 2014 انخفاضاً قدره 3.79%، وفي سنة 2013 عرفت انخفاضاً بنسبة 7.85%.

و بخصوص إيرادات الجباية البترولية والموجهة لتمويل ميزانية الدولة، ونعني بها تلك الإيرادات التي تم احتسابها على أساس سعر مرجعي يقدر بـ 37 دولار للبرميل، وليس إجمالي إيرادات الجباية البترولية، هذه الأخيرة التي بلغت سنة 2014 ما مقداره 1577 مليار دج مقابل 1615 مليار دج في 2013.

نلاحظ 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 110.74 دولار أمريكي لينخفض إلى 109 دولار أمريكي في سنة 2013 ووصل الانخفاض إلى 99.1 دولار أمريكي في سنة 2014 بتراجع قدره 1.6% في سنة 2013 و 9.1% في سنة 2014⁽⁶⁾. ورغم ذلك فإن نسبتها من مجموع إيرادات الميزانية العامة للدولة لم تقل عن 40% خلال الخمس سنوات الأخيرة، إذ بقيت مهيمنة على هيكل إيرادات الميزانية في الجزائر، فقد بلغت هذه النسبة سنة 2010 حوالي 50% وهي أكبر نسبة لها، بل الأكثر من ذلك أن النفقات العامة تُمول أساساً من الجباية البترولية، سواء تلك التي تم احتسابها في ميزانية الدولة أو التي تم تحصيلها في صندوق ضبط الإيرادات، ولكن تبقى إيرادات الجباية البترولية مرتبطة بمتغيرات خارجية لا يمكن التحكم فيها، وهي عرضة دائمة للتقلبات التي تعرفها أسواق النفط العالمية.

ب. تحليل هيكل الإيرادات الضريبية

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

تقييم مؤشرات أداء النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة (2010-2014)

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 50%، وهذا يعكس لنا ضعف النظام الضريبي الجزائري في توليد الإيرادات الضريبية الحقيقية.

نلاحظ كذلك من خلال بيانات الجدول تذبذبا في حصيلة الضرائب المباشرة خلال فترة الدراسة، حيث ارتفعت بين سنتي 2010 و 2012، ثم بعدها عاودت الانخفاض من جديد، إذ شهدت سنة 2012 أعلى مساهمة لها بنسبة 54.79%، وهذا الارتفاع الذي عرفته الضرائب المباشرة في سنة 2012 كان نتيجة ارتفاع حصيلة ضريبة الدخل على الأجور التي زادت بنسبة 44.39% في سنة 2012 لوحدها، وفي السنة نفسها ساهمت بنسبة 64.07% من إجمالي الضرائب المباشرة. والسبب في ذلك الزيادة المعتبرة التي عرفتها أجور موظفي القطاع العمومي، وكذا ارتفاع عدد الموظفين، ومن جهة أخرى استحالة التهرب منها على اعتبار أنها تحصل من المنبع. وهنا يطرح مشكل العدالة الضريبية بين المكلفين بالضريبة، إذ نجد أحيانا موظفا بسيطا يدفع لخزينة الدولة أكثر مما يدفعه تاجر كبير.

أما ضريبة الدخل، والتي تفرض على الأنشطة التجارية والصناعية، فكانت مساهمتها في حصيلة الإيرادات الضريبية ضعيفة جدا قدرت في سنة 2014 بـ 1.03%.

وبالنسبة لحصيلة ضريبة أرباح الشركات فما يمكن ملاحظته كذلك أن نسبة مساهمتها في حصيلة الإيرادات الضريبية كانت بنسبة 30.59% في سنة 2014، والواقع أن هذه المساهمة لا تتماشى مع النظام الضريبي المنشود، على الرغم من التخفيض التدريجي لمعدل الضريبة على أرباح الشركات من 38 % سنة 1992 إلى 19% سنة 2009 لقطاعات الإنتاج والأشغال والسياحة، و 25% لباقي القطاعات، ويعد هذا المعدل من أقل المعدلات مقارنة مع دول الجوار المغرب وتونس⁽⁷⁾.

أما حصيلة الرسم على القيمة المضافة فقد كانت في ارتفاع مستمر من سنة لأخرى، ففي سنة 2014 زادت بنسبة 55.62% عما كانت عليه في سنة 2010، ومن جهة أخرى كانت مساهمتها في الإيرادات الضريبية معتبرة قدرت سنة 2014 بـ 41.07%، وهذا مقارنة بباقي الضرائب والرسوم، وهذا نتيجة الارتفاع المسجل في حجم الاستهلاك خلال السنوات الماضية بفعل الإنفاق الحكومي أو الخاص الذي أدى إلى زيادة حصيلة الرسم على القيمة المضافة على العمليات

تقييم مؤشرات أداء النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة (2010-2014)

الداخلية، وكذا الارتفاع الكبير الذي سجل في الواردات، ومن ثم ارتفاع إيرادات الرسم على القيمة المضافة على الواردات، إذ شكلت في سنة 2014 نسبة 62.71% من مجموع الرسم على القيمة المضافة المحصل، إضافة إلى أنها ضريبة غير مباشرة مستثناة من الإعفاءات الضريبية الممنوحة للمستثمرين.

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

ج. دور الجباية العادية في تغطية النفقات العامة

يسعى أي نظام ضريبي لإعطاء الضريبة المكانة التي تستحقها لتكون الإيراد الأساسي الذي تعتمد عليه الدولة في تمويل ميزانيتها على الأقل في قسم النفقات الجارية (نفقات التسيير)، وذلك من خلال الجباية العادية، فإلى أي مدى تحقق ذلك في النظام الضريبي الجزائري؟

من خلال الجدول رقم (03) يتضح لنا أن النفقات العامة في تزايد مضطرد من سنة إلى أخرى، بفعل تزايد نفقات التسيير الناتجة أساساً عن الزيادة في أعباء أجور موظفي القطاع العام، على عكس نفقات التجهيز التي عرفت نوعاً من الاستقرار.

كذلك نجد أن نسب تغطية الإيرادات الضريبية للنفقات العمومية كانت ضعيفة جداً، وهذا مؤشر خطير، فمثلاً في سنة 2011 لم تساهم إلا بنسبة 21% من النفقات العامة للدولة، بل لم تستطع تغطية حتى النفقات الجارية، إذ ساهمت بنسبة 38.31% سنة 2014، وحتى إيرادات الجباية بنوعها لم تستطع تغطية النفقات العامة للدولة، وهذا ما يوضحه الارتفاع المتزايد لعجز الميزانية خلال السنوات الأخيرة، ليلغ في سنة 2014 حوالي 3052.5 مليار دج، كما تبين ذات البيانات أن حجم السحوبات من صندوق ضبط الإيرادات بلغ 2 965 مليار دج في 2014 مقابل 2 132 مليار دج في 2013، وهو ما يمثل أعلى مستوى من حيث قيمة الأموال المسحوبة منذ عام 2000، ووجهت هذه السحوبات لتمويل عجز الخزينة العمومية في سنة 2014، والذي قارب 3 052 مليار دج، وهو أعلى مستوى له منذ سنة 2000، والذي يُغطى من موارد صندوق ضبط الإيرادات بالدرجة الأولى، وهو الممول من إيرادات الجباية البترولية.

وبذلك فإن مساهمة الجباية البترولية في ميزانية الدولة ترتفع إلى نسب عالية، ففي سنة 2014 وصلت إلى 65%، ومن هنا يمكن أن نستنتج أن المردودية المالية للنظام الضريبي المتبع متواضعة، ولم تكن في مستوى ما حُطّط 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 ينذر بوضع كارثي إن لم يُتدارك الوضع.

د. تقييم تطور الجباية المحلية

كان من بين الاهتمامات التي أخذها الإصلاح الضريبي على عاتقه هو تحسين مردودية الموارد المالية العائدة للجماعات المحلية، فمن خلاله فُصلت الجباية العائدة للدولة عن جباية الجماعات المحلية، على اعتبار أن هذه الأخيرة أصبحت تتمتع بالاستقلال الإداري والمالي، وفي هذا الإطار يجدر بنا التساؤل عن مدى مساهمة الجباية المحلية في تمويل الجماعات المحلية؟

من خلال استعراضنا للجدول رقم (04) يتبين لنا أننسب نمو إيرادات الجباية المحلية كانت متذبذبة خلال فترة الدراسة، إذ زادت في سنة 2011 بنسبة 15.60%، لتراجع في السنة الموالية بالنصف، هذا التذبذب راجع بالأساس إلى ضعف التحصيل الضريبي.

إن مقارنة نسبة الجباية المحلية إلى مجموع الحصيلة الضريبية من مختلف الضرائب والرسوم خلال الفترة (2010-2014) يتبين لنا من خلاله أن هذه النسبة كانت أقل من 5%، وهذا يوضح لنا مدى ضعف حصيلة الإيرادات الضريبية المحلية مقارنة بالحصيلة الضريبية الإجمالية من مختلف الضرائب والرسوم. كذلك إذا قارنا حصيلة الجباية المحلية بالناتج المحلي الإجمالي خارج قطاعي المحروقات والفلاحة نجد أن نسبتها ضعيفة، فهي لم تتجاوز نسبة 3% خلال فترة الدراسة، وهي أقل من المعدل العالمي المقدّر بـ 4%، وهذا يبين بوضوح ضعف النظام الضريبي الجزائري في توليد الإيرادات الضريبية اللازمة، بمعنى وجود أوعية ضريبية خارج مجال الإخضاع الضريبي.

2. وفق المعيار الاقتصادي

يقصد بهذا المعيار مدى تجاوب النظام الضريبي مع الاعتبارات الاقتصادية التي تتمثل أساسا في ترشيد الاستهلاك، تشجيع الادخار، تنمية الاستثمار، جذب رؤوس الأموال، دعم الصادرات خارج المحروقات... الخ

أ. تطور الاستثمار الأجنبي

سعت الجزائر من خلال نظامها الضريبي إلى تحفيز الاستثمار المحلي والأجنبي، عن طريق وضع مجموعة من الامتيازات الضريبية، والضمانات الممنوحة للمستثمرين في إطار قانون ترقية الاستثمار رقم 12/93 سنة 1993، والأمر رقم 01-03 المعدل والمتمم بالأمر رقم 06-08 المؤرخ في 2006/07/15 المتعلق بتطوير الاستثمار، الذي جاء موافقا للإصلاحات الاقتصادية، والذي كان يرمي إلى تشجيع استثمار القطاع الخاص والاستثمار الأجنبي المباشر، ثم بذلت الدولة مجهودات

أخرى لتهيئة المناخ الملائم للاستثمار، تمثلت في إنشاء هيئات عمومية لخدمة الاستثمار، كالمجلس الوطني للاستثمار، والوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI)، هدفها تدعيم وتسهيل عمليات الاستثمار المحلية والأجنبية.

من خلال الجدول رقم (05) تبين لنا الأرقام السابقة مدى ضعف الاستثمارات الأجنبية المسجلة وتراجعها بشكل عام، إذ في سنة 2014 تراجعت الاستثمارات الأجنبية بنسبة 44.08% عما كانت عليه في سنة 2013، وهذا ما يعكسه الترتيب المتدني للجزائر عالميا من حيث نصيبها من الاستثمارات الأجنبية، وحتى على المستوى الإفريقي تراجعت إلى الصف 12 في سنة 2014، وهو ما يشير إلى أن الجزائر أصبحت وجهة غير جاذبة للاستثمارات الأجنبية، على الرغم من المساعي التي بذلتها السلطات العمومية في هذا الإطار، من إنشاء لوكالات متخصصة مثل الوكالة الوطنية لدعم الاستثمار، وكذا حزمة التحفيزات الضريبية وغير الضريبية التي أُقرت عبر مختلف القوانين والتشريعات.

أ. أثر النظام الضريبي على السلوك الادخاري و الاستهلاكي

لقد حاول النظام الضريبي من خلال تدابير السياسة الضريبية ترشيد الاستهلاك بتخصيص أفضل للموارد، ومن جهة أخرى تشجيع الادخار اللازم لتكوين رأس المال الاستثماري. ومن ثمّ فما أهمية الدور الذي يؤديه النظام الضريبي في الرفع من مستويات الادخار الوطني وترشيده للاستهلاك؟

من خلال معطيات الجدول (06) يتبين لنا ارتفاع حجم الاستهلاك من سنة لأخرى، حيث ارتفع في سنة 2014 بنسبة 55.43% عما كان عليه في سنة 2010، وهذا راجع لارتفاع الدخل الوطني المتاح الذي زاد في سنة 2014 بنسبة 38.52% عن 2010، وقد بلغ متوسط الاستهلاك الكلي إلى إجمالي الدخل الوطني المتاح خلال فترة الدراسة معدلا قدره 56.27%، وهي مرتفعة نوعا ما، وهذا بسبب برامج الاستثمار العمومي وما رافقها من إنفاق استهلاكي من قبل الإدارات العمومية بهدف تحسين الخدمات العمومية، ومن جهة أخرى التحسن الذي عرفته مداخيل الموظفين والعمال بعد الزيادات في الأجور، على إثر مراجعة الأنظمة التعويضية، والمبالغ الضخمة الموجهة لتدعيم الأسعار، كل هذا زاد من الاستهلاك الخاص بالعائلات.

وفي المقابل فإن مستويات الادخار كانت في تراجع مستمر خلال فترة الدراسة، ففي سنة 2014 وصلت نسبة الادخار 39.6% من الدخل المتاح، هذا يعني أن أكثر من نصف الدخل يستهلك والجزء الباقي يدخر، ولاحظنا أنه رغم ارتفاع الدخل من سنة إلى أخرى إلا أن نسبة الادخار بقيت في انخفاض، بمعنى أن الميل الحدي للادخار لا يزيد مقارنة بالميل الحدي للاستهلاك.

من خلال معطيات الجدول (07) نلاحظ تذبذبا في الميل الحدي لكل من الاستهلاك والادخار خلال فترة الدراسة، فالميل الحدي للاستهلاك عرف ارتفاعا متزايدا، ففي سنة 2013 مثلا، وعلى الرغم من ارتفاع الدخل الوطني المتاح، فإن الميل الحدي للاستهلاك ارتفع بـ3.64، أي أن كل زيادة في الدخل بوحدة واحدة تقابلها زيادة في الاستهلاك بـ3.64 وحدة، وهذا يعني أن كل الدخل يخصص للاستهلاك، والأكثر من ذلك تُستخدم المدخرات لتغطية العجز المسجل، وهذا نتيجة الارتفاع الكبير في مؤشر أسعار الاستهلاك (+9%) سنة 2012 و(+5%) سنة 2013، وفي سنة 2014 تراجع الميل الحدي للاستهلاك نتيجة انخفاض الأسعار، على الرغم من أن المؤشر العام للأسعار زاد (+4%)، وبذلك نلاحظ علاقة طردية بين الميل الحدي للاستهلاك والمؤشر العام للأسعار.

أما الميل الحدي للادخار ففي انخفاض منذ سنة 2010، ليبلغ ذروته سنة 2013 حيث سجل نتيجة سلبية -2.65، فعلى الرغم من تزايد الدخل بوحدة واحدة تناقص الادخار بـ2.65 وحدة، بمعنى أن هناك تضحية بالادخار مقابل الاستهلاك، بدليل أن متوسط الميل الحدي للادخار خلال الفترة الدراسة كان أقل من الميل الحدي للاستهلاك، حيث وصل إلى -2.65، على اعتبار أن الادخار شديد التأثير بالتغير في الدخل أكثر من الاستهلاك.

3. وفق المعيار الاجتماعي

إن تحقيق الأهداف الاجتماعية للضريبة تعد من الأهداف الأساسية للمالية العامة، ومن ثم فإن هذه الأهداف تعد من أهم أركان التنظيم الضريبي الأمثل، والمتمثل في ضرورة مراعاة العدالة الاجتماعية في فرض الضرائب، ومعنى العدالة الاجتماعية هو الأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكاليفية للمكلف، بحيث لا يترتب على فرض الضرائب أي آثار اجتماعية ضارة، أي تخفيض مستوى المعيشة، والعمل على إعادة توزيع الدخل بزيادة أسعار الضرائب على السلع الكمالية، والتي تعيد إنفاق حصيلتها الدولة لصالح الطبقات الفقيرة. وهنا تؤدي الضرائب التصاعدية على الدخل وإعفاء بعض السلع الاستهلاكية الضرورية من الضريبة لمحدودي الدخل دورا مهما في تحقيق هذا الغرض، وبذلك تكون الضريبة أداة مهمة لتقريب الفوارق بين الطبقات، وتعديل الهيكل الاجتماعي.

النظام الضريبي و العدالة الضريبية

تعتبر العدالة الضريبية أداة اجتماعية تدخلية، من خلال توزيع الدخل عن طريق نظام الإعفاءات والتخفيضات، وذلك حفاظا على الحد الأدنى للمعيشة، وفي هذا الصدد عرف التشريع الضريبي في الجزائر عدة إصلاحات في سبيل ترسيخ قاعدة العدالة الضريبية لا يسع المجال لذكرها.

نلاحظ من الجدول (08) الاختلال الواضح بين نصيب الأجراء من الدخل الوطني المتاح ومساهماتهم في حصيلة الضرائب على الدخل والأرباح، حيث بلغ متوسط نسبة كتلة الأجور إلى الدخل المتاح خلال فترة الدراسة 27.66%، في حين أن الأجراء يساهمون بأكثر من 55% من إجمالي الضرائب على الدخل والأرباح خلال نفس الفترة، وهذا يعبر بوضوح عن عدم عدالة النظام الضريبي الجزائري، ففرض الضرائب التصاعدية يقوم على مبدأ أن من يتحصل على مداخيل أكبر يدفع ضرائب أكبر، في حين أن الواقع العملي يدل على أن محدود الدخل من أصحاب الأجور والمرتبات يساهمون بالقسط الأكبر من الضرائب المباشرة.

3. وفق المعيار التنظيمي

من بين الجوانب المهمة ضمن استراتيجيات الإصلاح الضريبي تبرز عملية إصلاح الإدارة الضريبية، فقد أكد "فيتوتانزي" على أن الإدارة الضريبية تؤدي دوراً أساسياً في تحديد النظام الضريبي الحقيقي أو الفعلي إزاء النظام الضريبي القانوني، وأن الإدارة الضريبية ذات الكفاءة هي التي تتحمل مسؤولية تنفيذ التشريع الضريبي من حيث فرض الضرائب وجبايتها، وهي التي يتوقف عليها نجاح السياسة الضريبية بمحاورها المالية والاقتصادية والاجتماعية.⁽⁸⁾

أ. الإدارة الضريبية

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

إن طريقة عمل الإدارة الضريبية في الجزائر بقيت حتى اليوم تعتمد على أساليب يدوية قديمة غير ملائمة لوضعية اقتصاد البلاد، لاسيما مع تزايد النشاطات الاقتصادية التي تستلزم وسائل حديثة لضبط ومراقبة المداخيل، إذ لا تزال الإدارة الضريبية تعرف نقصا فادحا في الوسائل المادية، لاسيما فيما يتعلق بالمباني الإدارية اللائقة، وكذا تجهيزات المكتب، ووسائل النقل، وأجهزة الإعلام الآلي، فالتأخر في عصنة الإدارة سمح بضياغ قدر هائل من الأموال دون أن تدخل إلى الخزينة.

وفي هذا السياق يمكن الاعتماد على التقرير السنوي عن بيئة ممارسة الأعمال في 189 بلدا، والذي تصدره 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

تقييم مؤشرات أداء النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة (2010-2014)

الضريبة المعمول بها في الدول التي يشملها المؤشر، من خلال تقييم المعدلات المفروضة، وآليات السداد الإدارية والإجرائية، ويتكون من ثلاثة مؤشرات فرعية، وهي:

- **مؤشر عدد مدفوعات الضرائب سنويا:** يشمل إجمالي عدد مرات دفع الضرائب والاشتراكات، وطريقة الدفع ووتيرة الدفع، ووتيرة تقديم الإقرارات الضريبية، خلال السنة الثانية من بدء النشاط، وتتضمن الضرائب المقتطعة: ضريبة المبيعات، وضريبة القيمة المضافة، وضرائب العمل التي يتحملها العامل، وجرت العادة أن تحصل الشركة هذه الضرائب من المستهلك أو العامل لحساب مصلحة الضرائب. وعلى الرغم من أنها لا تؤثر على بيانات الدخل الخاصة بالشركة، فإنها تزيد من العبء الإداري للامتثال للنظام الضريبي، وعلى ذلك تُدرج في مقياس مدفوعات الضرائب.

- **مؤشر الوقت المستغرق:** يدون الوقت على أساس عدد الساعات سنوياً، ويقاس هذا المؤشر الوقت المستغرق في إعداد الإقرارات، وتسديد ثلاثة أنواع رئيسية من الضرائب والاشتراكات، وهي: الضريبة على أرباح الشركات، وضريبة القيمة المضافة أو ضريبة المبيعات، والضرائب الخاصة بالعمالة.

- **مؤشر نسبة إجمالي الضرائب:** يقيس مبلغ الضرائب والاشتراكات الإلزامية التي تتحملها منشأة الأعمال في السنة الثانية للتشغيل، والتي يُعبّر عنها كنسبة مئوية من "الريح التجاري".

نلاحظ من خلال معطيات الجدول (09) أن الجزائر تحتل مراتب متدنية جدا على المستوى العالمي ضمن هذا المؤشر الذي يقيس مدى سهولة دفع الضرائب، ففي سنة 2014 احتلت المرتبة 176 ضمن 189 دولة شملها المؤشر، متأخرة عن المغرب المرتبة 78 وتونس المرتبة 60⁽⁹⁾، كذلك نلاحظ أنها في تراجع مستمر بعدما كانت في سنة 2010 تحتل المرتبة 168 عالمياً، بعد أن تراجعت في ثلاثة مؤشرات فرعية، حيث انخفض عدد المدفوعات سنوياً من 34 مرة إلى 27، أما وقت التعامل مع السلطات الضريبية فقد بقي ثابتاً في حدود 451 ساعة، كما حافظ مؤشر إجمالي الاقتطاعات الجبائية كنسبة من الأرباح التجارية على ثباته (بما فيها اقتطاعات الضمان الاجتماعي)، وذلك في حدود 72%، في حين أن المؤشرين الفرعيين المتعلقين بعدد المدفوعات ووقت التعامل مع السلطة الضريبية بقيا على حالهما، ويأتي هذا التراجع بسبب تحسن مؤشرات الدول التي تحتل مراتب متأخرة مقارنة بالجزائر، وبقي ترتيب الجزائر على حاله سنة 2010 بعد ثبات كل المؤشرات الفرعية وعدم تسجيل تحسن في الدول التي تلي الجزائر في الترتيب، في حين عرفت سنة 2011 تحسناً في الترتيب العالمي للجزائر، حيث احتلت المرتبة 164 بعد أن كانت تحتل المرتبة 168، ويأتي هذا التحسن

تقييم مؤشرات أداء النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة (2010-2014)

بفعل انخفاض عدد المدفوعات السنوية من 34 إلى 29 مسجلة المرتبة 96 عالميا حسب هذا المؤشر الفرعي، ويمكن أن يُعزى هذا التطور إلى تحسن الإجراءات الجبائية المعمول بها بفعل التعديلات التي تضمنها قانون المالية لسنة 2011، حيث نص على 22 تعديل القانون الإجراءات الجبائية. أما سنة 2012 فقد عرفت تراجع الترتيب الجزائر على من رغم بقاء جميع المؤشرات الفرعية على حالها، وهذا راجع إلى تحسن مراتب الدول التي كانت متأخرة عن الجزائر.

ب. مدى 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. ففي هذا المجال نلاحظ صدور تعديلات ضريبية متوالية ومختلفة، وكذا إلغاء بعض الأحكام الضريبية التي تستحدث بمناسبة قوانين المالية السنوية وقوانين المالية التكميلية، فبهذه السرعة لم يتمكن المكلفون بالضريبة وموظفو 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 يبرّر الحجم الهائل من التعديلات بمناسبة قوانين المالية السنوية أو قوانين المالية التكميلية، أضف إلى ذلك خلوّ القرارات الضريبية المتخذة من أي رؤية علمية، أي أنها قرارات غير مؤسسة.⁽¹⁰⁾

ولأخذ صورة واضحة نأخذ على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

-قانون المالية التكميلي لسنة 2015 تضمن⁽¹¹⁾: 42 إجراء ضريبيا، منها 24 إجراء متعلق بالضرائب المباشرة وإجراء واحدا متعلق بالضرائب غير المباشرة، وثلاثة إجراءات متعلقة بالطابع و02 بالتسجيل، 11 إجراء متعلق بالإجراءات الجبائية، وإجراء واحدا متعلقا بالرسوم على رقم الأعمال.

-قانون المالية لسنة 2015 تضمن⁽¹²⁾: 52 إجراء جبائيا، منها 16 إجراء متعلق بالضرائب المباشرة، و06 إجراءات متعلقة بالتسجيل، و06 إجراءات متعلقة بالطابع وإجراءين متعلقين بالضرائب غير المباشرة، و10 إجراءات متعلقة بالرسوم على رقم الأعمال، و09 إجراءات متعلقة بالإجراءات الجبائية، و3 إجراءات متعلقة بأحكام جبائية مختلفة.

ج. فعالية النظام الضريبي في محاربة الغش والتهرب الضريبيين

تعتبر ظاهرتا الغش والتهرب الضريبيين من أبرز المشاكل التي واجهها ولا يزال يواجهها النظام الضريبي الجزائري، حيث إن الأثر السلبي يؤدي إلى حرمان الدولة من إمكانات مادية ضخمة كفيلة بتغطية

تقييم مؤشرات أداء النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة (2010-2014)

العجز المزمّن الحاصل في ميزانية الدولة سنويا، وهذا نتيجة انخفاض إيراداتها العامة بسبب عدم مرونة الجهاز الإنتاجي، وتراجع أسعار البترول؛ ومنه انخفاض إيرادات الجباية البترولية. وفي هذا الصدد تم تبني جملة من التشريعات والإجراءات لمحاصرة الظاهرة لا يتسع المجال لذكرها. وعلى الرغم من كل التدابير المتخذة على جميع المستويات، إلا أن فعالية النظام الضريبي في التخفيف والحد من ظاهرة التهرب الجبائي كانت محدودة جدا إن لم نقل منعدمة. وفي هذا السياق كشف مجلس المحاسبة أن الجزائر خسرت ما يعادل 1000 مليار دينار جراء التهرب الضريبي منذ 2001 إلى غاية 2011، بمعدل 200 مليار دينار سنويا، إضافة إلى إعادة جدولة الضرائب، وتأخر التحصيل أيضا.⁽¹³⁾

الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات:

جاءت هذه الدراسة بهدف تقييم أداء النظام الضريبي الجزائري، من خلال جملة من المؤشرات، ولقد توضح لنا من خلال الدراسة محدودية إن لم نقل انعدام فعالية النظام الضريبي الجزائري في أحيان كثيرة، وذلك باستعمالنا مختلف المعايير المحددة لقياس فعاليته في مختلف الجوانب، والتي بينت لنا بجلاء مواطن الضعف التي لا يزال يعرفها النظام الضريبي المتبع، والذي على الرغم من إيجابيته في الرفع من الحصيلة الضريبية، إلا أنه لم يكن في مستوى ما كان يرجى منه في تحقيق بعض الأهداف الأساسية والاستراتيجية. كما توصلت الدراسة من خلال اختبار الفرضيات إلى عدة نتائج نذكر منها:

1. لا تزال الجباية البترولية تسيطر بشكل كبير على الإيرادات الضريبية، وبقيت إيرادات ميزانية الدولة رهينة عائدات المحروقات، بمعنى أن الجباية النفطية لا تزال مهيمنة في تغطية نفقات الدولة، كما أن موارد الجباية المحلية تبقى عاجزة عن تلبية احتياجات الجماعات المحلية المتزايدة، وتبقى بعيدة كل البعد عن تطلعات الدولة، التي تهدف إلى جعل الجباية المحلية تغطي نفقات التسيير للجماعات المحلية، إلى جانب عدم قدرة النظام الضريبي على التأثير في بنية الهيكل الضريبي الجزائري الذي لا يزال تساهم فيه الضرائب غير المباشرة بشكل كبير، إذ إن مساهمة الضرائب في الدخل والأرباح المرتبطة بالأنشطة التجارية والصناعية ضعيفة مقارنة بباقي الضرائب والرسوم، وهذا يعني أن النظام الضريبي فشل في تشجيع الأنشطة المنتجة والمولدة للإيرادات الضريبية الحقيقية، ومن جهة أخرى هذه المعطيات تتنافى مع مفهوم العدالة الضريبية.

2. في الجانب الاقتصادي كانت درجة فعالية النظام الضريبي قليلة جدا، إذ فشل في تشجيع الاستثمار وترقية الصادرات خارج المحروقات، وبقي الاقتصاد الوطني ريعيا غير منتج للثروة، ولم يكن لنظام التحفيز المتبع القدرة على جذب الاستثمارات الأجنبية، التي لا تزال قيمتها المسجلة لا تعكس حجم التحفيزات المقدمة، بل هي في تراجع كبير، كما فشلت هذه التحفيزات في دعم مسار التنمية، من خلال إحداث توازن جهوي بين مختلف مناطق الوطن، وترقية بعضها كما كان ينتظر منها.

3. في الجانب الاجتماعي لم يكن للنظام الضريبي أي أثر في مجال إعادة توزيع الدخل وإرساء مبدأ العدالة الضريبية، حيث لا تزال أقلية من أفراد المجتمع تستحوذ على الثروة، إضافة لهذا، وعلى الرغم من التدابير المتخذة للعمل على الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، إلا أن الأمر قد ازداد سوءا، لا سيما مع توسع رقعة السوق الموازية، وعدم وجود تعاون حقيقي بين مختلف الجهات المعنية بمحاربة هذه الظاهرة.

4. إن الإدارة الضريبية تعاني من مشاكل عويصة أعاقت بشكل دائم تطور النظام الضريبي، فهي تتميز بتنظيم غير ملائم، و وسائل محدودة، وتحكم غير كافٍ في المادة الواقع عليها الضريبة، وعجز كبير في تحصيل الإيرادات الضريبية، كذلك فإن التشريع الضريبي لا يزال غير مستقر، إذ تميزه كثرة التعديلات، كما تشوبه بعض النقائص والسلبيات، التي يمكن إجمالها في عدم وضوح بعض التشريعات والتعليمات، مما أثر سلبا على فعالية السياسة الضريبية.

التوصيات:

في ضوء نتائج الدراسة الحالية توصي الدراسة بما يلي:

1- توسيع الوعاء الضريبي

ونقصد بتوسيع الوعاء الضريبي أن تصل الضريبة إلى أكبر عدد من دافعي الضريبة، من خلال التعرف على أنواع جديدة من الدخل أو السلع الاستهلاكية التي يمكن أن تفرض عليها الضريبة، وينبغي أن يكون توسيع وعاء الضريبة وخفض أسعارها هو الهدف الرئيس لأي مبادرة للإصلاح الضريبي، فعادة ما تجبى ضرائب مرتفعة السعر مفروضة على وعاء ضيق، مما يشجع على التهرب الضريبي، ويضر بعدالة النظام الضريبي. ومن أمثلة ذلك إجراء مسح كامل للمجتمع الضريبي عن طريق التنسيق ما بين أعوان الإدارة الضريبية ومصالح البلديات، للتحكم أكثر في العناصر الضريبية الخاضعة لمختلف الضرائب والرسوم.

ومن شأن توسيع الوعاء الضريبي أن يولد إيرادا أعلى، وأن يوفر معاملة ضريبية متماثلة لمختلف الأنشطة والأفراد عندما تتماثل ظروفهم الاقتصادية. كما أن توزيع العبء الضريبي بين فئات الدخل

المختلفة يحسن أيضا من صور التمييز الضريبي التي تفيد الأغنياء في الجزء الأغلب منها. كذلك العمل على إدماج الاقتصاد غير الرسمي، الواقع خارج سلطة الدولة، وتنظيمه بهدف زيادة الحصيلة الضريبية، وذلك عن طريق تقديم تحفيزات ضريبية لإنشاء مؤسسات صغيرة ومتوسطة، وإنجاز استثمارات منتجة ومولدة لمناصب الشغل.

2- التقليل من الإعفاءات الضريبية

عند تصميم السياسات الضريبية، ولمواكبة الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، يتعين القيام بالموازنة بين ما قد يقتزن بهذه التدابير من مكاسب وما قد ينتج عنه من خسائر متوقعة، وذلك بإعادة النظر في الإعفاءات السخية التي تحرم الخزينة العامة للدولة من كثير من الإيرادات، فكثيراً ما تنهمك الحكومة في منافسة ضريبية مع دول أخرى عن طريق تقديم حوافز للمستثمرين الأجانب، في حين لا تولي اهتماما كافيا بالنظام الضريبي الذي يواجه المستثمر المحتمل في وطنه.

3- الرفع من الحصيلة الضريبية

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، لاسيما في مجال التنسيق مع إدارة الضرائب فيما يخص عملية الإخضاع الضريبي، وسرعة الفصل في المنازعات الضريبية، وكذا التحصيل الضريبي، وذلك من خلال منح البلديات صلاحية تحصيل الضرائب والرسوم والحصول عليها لفائدتها، لاسيما 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 بالعمولة المتزايدة من الصعب على الأنظمة الضريبية أن تعمل بفعالية من دون تعاون وتنسيق وطني ودولي، فعلى المستوى الوطني يكون 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، لاسيما أمام ظاهرة تحويل الأصول والأرباح إلى وجهات ذات جاذبية ضريبية أو غير متعاونة.

4- رفع كفاءة الجهاز الإداري

إن أولى الأولويات التي يجب أن تهتم بها الإدارة الجبائية -عموما- لكسب رهان المستقبل هو الرفع من مستوى أدائها، بتطوير الموارد البشرية أو الاهتمام بجانب تكوين الإطارات، وتوفير الوسائل الضرورية لتحسين أداء الموظفين، والوسائل المادية، سواء التقليدية منها أم العصرية، مما يساهم لا محالة في ممارسة ناجعة لسلطاتها المخولة قانونا، وكذا الأخذ بالأساليب العلمية والتقنيات التكنولوجية الحديثة والمتطورة، وتحسين العلاقة مع المكلفين، من خلال تقديم خدمات في المستوى اللائق، وتجنب ارتكاب الأخطاء المادية والحسابية، والمساهمة أيضا بالتعجيل في فض المنازعات الجبائية، وتحسين عمل مفتشي الإدارة الجبائية.

ملاحق:

جدول رقم(01): تطور مساهمة الجبائية العادية والجبائية البترولية في تمويل ميزانية الدولة-الوحدة: مليار دج

البيان	السنوات	2010	2011	2012	2013	2014
الإيرادات الضريبية	1 097	1 289	1 573	1 623	1 718	
الإيرادات غير الضريبية*	457	655	711	655	631	
إيرادات الجبائية العادية	1 555	1 944	2 285	2 279	2 350	
الجبائية البترولية	1 501	1 529	1 519	1 615	1 577	
إجمالي الإيرادات العامة	3 056	3 474	3 804	3 895	3 927	
الإيرادات الضريبية إلى مجموع الجبائية العادية%	70.55	66.28	68.85	71.22	73.14	
نسبة الإيرادات الضريبية إلى مجموع الإيرادات العامة	35.89	37.10	41.36	41.67	43.16	
نسبة الجبائية البترولية إلى الإيرادات العامة	49.12	44.02	39.92	41.48	40.16	

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

تقييم مؤشرات أداء النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة (2010-2014)

جدول رقم(02): تطور هيكل الإيرادات الضريبية خلال الفترة(2010-2014) الوحدة: مليار دج

البيان	السنوات	2010	2011	2012	2013	2014
الإيرادات الضريبية		1 097	1 289	1 573	1 623	1 718
ضريبة الدخل الإجمالي		55.8	49.4	54.0	62.4	70.5
ضرائب الأجور والمرتبات		244.8	382.6	552.5	494.3	531.9
ضرائب أخرى على الدخل		7.9	6.8	7.5	8.1	9.0
ضريبة أرباح الشركات		253.1	245.8	248.2	258.1	269.6
مجموع الضرائب المباشرة		561.6	684.7	862.2	823.1	881.2
نسبة الضرائب المباشرة إلى الإيرادات الضريبية		51.19	53.11	54.79	50.69	51.26
الرسم على القيمة المضافة		453.9	503.4	592.8	676.4	706.0
رسم القيمة المضافة على الواردات		253.2	291.7	377.8	442.4	442.8
رسوم وضرائب أخرى غير مباشرة		41.8	53.4	62.3	61.4	60.8
مجموع الضرائب غير المباشرة		495.8	556.9	655.2	737.8	766.9
رسوم التسجيل والطابع		39.6	47.3	56.0	62.5	70.7

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

جدول رقم(03): تطور تغطية الإيرادات الضريبية للنفقات العامة خلال الفترة(2010-2014) الوحدة:مليار دج

البيان	السنوات	2010	2011	2012	2013	2014
الإيرادات الضريبية		1 097	1 289	1 573	1 623	1 718
إيرادات الجباية العادية		1 555	1 944	2 285	2 279	2 350
الجباية البترولية		1 501	1 529	1 519	1 615	1 577
إجمالي الإيرادات العامة		3 056	3 474	3 804	3 895	3 927
إجمالي النفقات العامة		4 657	6 085	7 054	6 514	6 980
رصيد الميزانية (سالب)		1 600	2 611	3 249	2 433	3 052
أموال مقتطعة من ص ض إ *		791	1 761	2 283	2 132	2 965
مساهمة الجباية البترولية في النفقات العامة		2 293	3 290	3 802	3 748	4 543
نسبة تغطية الجباية البترولية للنفقات العامة		49.12	54.07	53.90	57.53	65.08
نسبة تغطية الإيرادات الضريبية للنفقات العامة		23.56	21.18	22.30	24.92	24.62
نفقات التسيير		2 736	3 945	4 691	4 081	4 486
نسبة تغطية الإيرادات الضريبية لنفقات التسيير		40.09	32.67	33.54	39.78	38.31
نفقات التجهيز		2 363	2 140	2 363	2 433	2 493
نسبة تغطية الإيرادات الضريبية لنفقات التجهيز		46.43	60.23	66.59	66.71	68.92

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

تقييم مؤشرات أداء النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة (2010-2014)

جدول رقم (04): تطور إيرادات الجباية المحلية خلال الفترة (2010-2014) الوحدة: مليار دج

السنوات	البيان	2010	2011	2012	2013	2014
	إيرادات ميزانية البلديات	138.74	163.67	176.82	194.63	214.80
	إيرادات ميزانية الولايات	1.12	1.60	1.70	1.84	2.26
	إيرادات ص م ج م	53.12	57.83	61.15	68.60	74.07
	مجموع إيرادات الجباية المحلية	192.98	223.10	239.67	265.07	291.13
	نسبة نمو إيرادات الجباية المحلية	-	15.60	7.42	10.69	8.95
	إجمالي التحصيل الضريبي ⁽¹⁴⁾	3 891	5 136	5 603	5 245	5 077
	PIB خارج قطاعي المحروقات والفلاحة	6 795	8 162	9 250	10 035	10 775
	الجبابة المحلية / إجمالي إيرادات الجبابة	4.95	4.34	4.27	5.05	5.73
	الجبابة المحلية/الناتج المحلي الإجمالي	2.84	2.73	2.59	2.64	2.70

المصدر: المديرية العامة للضرائب، الديوان الوطني للإحصائيات

جدول رقم (05): تطور قيمة الاستثمارات الأجنبية في الجزائر الوحدة: مليون دولار

السنوات	البيان	2010	2011	2012	2013	2014
	قيمة الاستثمار الأجنبي المباشر	2 300	2 580	3 052	2 661	1 488
	الترتيب العالمي من بين 181 دولة	58	61	63	64	85
	الترتيب بين الدول الإفريقية	7	5	6	8	12

المصدر: تقارير الأمم المتحدة عن التجارة والتنمية في العالم للسنوات (2010-2014) الموقع الإلكتروني <http://unctad.org>

جدول رقم (06): الدخل الوطني المتاح وتخصيصاته خلال الفترة (2010-2014) الوحدة: مليار دج

السنوات	البيان	2010	2011	2012	2013	2014
	الدخل الوطني	11 241	13 630	15 140	15 295	15 54
	تحويلات جارية	241	246	292	261	332
	الدخل الوطني المتاح	11 483	13 876	15 433	15 557	15 906
	الاستهلاك الكلي	6 181	7 563	8 504	8 955	9 608
	الادخار الصافي	5 302	6 313	6 928	6 601	6 298
	نسبة الاستهلاك الكلي	53.82	54.50	55.10	57.56	60.40
	نسبة الادخار الصافي	46.17	45.49	44.89	42.43	39.6

المصدر: الديوان الوطني للإحصائيات

تقييم مؤشرات أداء النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة (2010-2014)

الجدول رقم(07): تطور الميل الحدي للاستهلاك والادخار خلال الفترة (2010-2014)الوحدة: مليار دج

المؤشر العام لأسعار الاستهلاك	الميل الحدي للادخار	الميل الحدي للاستهلاك	Δ صافي الادخار	Δ الاستهلاك الكلي	Δ الدخل الوطني المتاح	البيان السنوات
3.9%	/	/	/	/	/	2010
4.5%	0.42	0.58	1 011	1 382	2 393	2011
9%	0.40	0.60	615	941	1 556	2012
5%	2.65-	3.64	327 -	451	123	2013
4%	0.86-	1.68	302 -	652	349	2014

المصدر: الديوان الوطني للإحصائيات

الجدول رقم(08): مقارنة نصيب الأجراء من الدخل الوطني المتاح ومساهمتهم في حصة الضرائب المباشرة

2014	2013	2012	2011	2010	السنوات	البيان
4 651	4 386	4 287	3 862	2 907		الأجور
15906	15557	15433	13876	11483		الدخل الوطني المتاح
29.24	28.19	27.77	27.83	25.31		الأجور / الدخل الوطني المتاح
531	494	552	382	244		حصة IRG فئة الأجور
881	823	862	684	561		الضرائب على الدخل والأرباح
60.36	60.06	60.07	55.88	43.59		نسبة IRG/الأجور إلى إجمالي الضرائب على الدخل والأرباح

المصدر: المديرية العامة للسياسات والتخطيط بوزارة المالية www.dgpp-mf.gov.dz الديوان الوطني للإحصائيات

www.ons.dz

الجدول رقم (09): ترتيب الجزائر حسب مؤشر دفع الضرائب خلال الفترة (2010-2014)

2014	2013	2012	2011	2010	السنوات	البيان
176	174	170	164	168		مؤشر سهولة الدفع
27	29	29	29	34		عدد مدفوعات الضرائب سنويا
110	98	97	96	116		الترتيب حسب عدد المدفوعات
451	451	451	451	451		وقت التعامل مع السلطات الضريبية
174	172	172	162	161		الترتيب حسب الوقت الإجمالي
72.7	71.9	72.0	72.0	72.0		إجمالي الاقتطاعات الجبائية كنسبة من الأرباح التجارية
182	177	179	172	169		الترتيب حسب إجمالي الضرائب

المصدر: تقارير ممارسة أنشطة الأعمال الصادرة عن البنك الدولي للسنوات (2010-2014) على الموقع الإلكتروني

www.pwc.com/payingtaxes

الهوامش:

- 1 فوزي عبد المنعم، النظم الضريبية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1973، ص 20.
- 2 حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1999، ص 22.
- 3 سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية (مدخل تحليلي مقارنة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 17.
- 4 رأفت رضوان، رشا عوض، ولاء الحسيني، الضرائب في عالم الأعمال الإلكترونية، مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، المجلد 02، العدد 02، يونيو 2000، ص 05.
- 5 عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 165.
- 6 الديوان الوطني للإحصائيات www.ons.dz
- 7 في تونس معدل الضريبة يتراوح بين (30-35 %)، نقلا عن الموقع الإلكتروني لوزارة المالية التونسية. www.finances.gov.tn، أما معدل الضريبة في المغرب فيتراوح بين (30-37%)، نقلا عن الموقع الإلكتروني للوكالة المغربية لتنمية الاستثمارات www.invest.gov.ma
- 8 فيتوتانزي، زيادة الضرائب ومستوى الأسعار، مجلة التمويل والتنمية، صندوق النقد الدولي، سبتمبر 1982، ص 29.
- 9 تقرير ممارسة أنشطة الأعمال الصادرة عن البنك الدولي لسنة 2014، ص 175، على الموقع الإلكتروني www.pwc.com/payingtaxes
- 10 محمد فلاح، السياسة الجبائية الأهداف والأدوات حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006، ص 78.
- 11 قانون المالية التكميلي لسنة 2015، الجريدة الرسمية، العدد 40، جويلية 2015.
- 12 قانون المالية السنوي 2015، الجريدة الرسمية، العدد 79، ديسمبر 2014.
- 13 جريدة البلاد ليوم 2014/03/23 على الموقع الإلكتروني www.elbilad.net/
- * وتتضمن مداخيل إدارة الجمارك، مداخيل أملاك الدولة، مداخيل مساهمات الدولة... الخ
- * **صندوق ضبط الإيرادات**: يصنف ضمن الصناديق الخاصة، وينتمي إلى الحسابات الخاصة للخزينة العمومية في الجزائر، تم إنشاء الصندوق سنة 2000، بمقتضى المادة 10 من قانون المالية التكميلي لسنة 2000، و ينص القانون على أنه يفتح في كتابات الخزينة حساب تخصيص رقم 103-302 بعنوان صندوق ضبط الموارد، ويفيد في هذا الحساب، أولا في باب الإيرادات، فوائض القيمة الجبائية الناتجة عن مستوى أعلى لأسعار المحروقات عن تلك المتوقعة ضمن قانون المالية، ثانيا في باب النفقات، ضبط نفقات وتوازن الميزانية المحددة عن طريق قانون المالية السنوي، والحد من المديونية العمومية، تخفيض الدين العمومي. وينص القانون على أن وزير المالية هو الأمر الرئيسي بصرف هذا الحساب.
- 14 ونقصد بها مجموع مختلف الضرائب والرسوم المحصلة من قبل قباضات الضرائب، بما فيها المحصلة لفائدة الحسابات الخاصة للدولة والحماية البيئية وإيرادات الجماعات المحلية، والضرائب على النشاطات المنجمية.

المراجع:

أولا: الكتب

1. حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999.
2. سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية (مدخل تحليلي مقارن)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
3. عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
4. فوزي عبد المنعم، النظم الضريبية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1973.

ثانيا: المجلات والدوريات

1. رأفت رضوان، رشا عوض، ولاء الحسيني، الضرائب في عالم الأعمال الإلكترونية، مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، المجلد 02، العدد 02، يونيو 2000.
2. فيثوتانزي، زيادة الضرائب ومستوى الأسعار، مجلة التمويل والتنمية، صندوق النقد الدولي، سبتمبر 1982.

ثالثا: الرسائل والأطاريح

1. محمد فلاح، السياسة الجبائية الأهداف والأدوات حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006.

خامسا: القوانين

1. قانون المالية التكميلي لسنة 2015، الجريدة الرسمية، العدد 40، جويلية 2015.
2. قانون المالية السنوي 2015، الجريدة الرسمية، العدد 79، ديسمبر 2014.

رابعا: المواقع الإلكترونية

1. جريدة البلاد www.elbilad.net
2. تقرير ممارسة أنشطة الأعمال الصادرة عن البنك الدولي لسنة 2014 www.pwc.com/payingtaxes
3. الديوان الوطني للإحصائيات www.ons.dz
4. وزارة المالية التونسية www.finances.gov.tn
5. الوكالة المغربية لتنمية الاستثمارات www.invest.gov.ma