

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة آكلي محند أولحاج "البويرة"  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم: علوم التسيير

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث LMD في علوم التسيير

تخصص: مالية ومحاسبة

بعنوان:

الحوكمة الضريبية وأثرها على الحصيلة الجبائية في الجزائر

خلال الفترة 2008-2016

تحت إشراف:

الدكتور فرج شعبان

للطالبة:

حدادو فهيمة

لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة البويرة	أستاذ محاضر أ	عزوز أحمد
مشرفا مقرر	جامعة البويرة	أستاذ محاضر أ	فرج شعبان
ممتحنا	جامعة البويرة	أستاذ محاضر أ	عوينان عبد القادر
ممتحنا	جامعة البويرة	أستاذ محاضر أ	يحياوي سمير
ممتحنا	المدرسة العليا للتجارة	أستاذ	بريش عبد القادر
ممتحنا	جامعة الشلف	أستاذ محاضر أ	حبار عبد الرزاق

السنة الجامعية: 2017/2018

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

## إهداء

إلى والدي رحمه الله وأسكنه فسيح جناته.

إلى والدتي العزيزة والغالية أطال الله في عمرها وحفظها ورعاها.

إلى جميع إخوتي حفظهم الله ورعاهم منبع الإحترام والإخلاص  
والتقدير.

حدادو فهيمة

# شكر وتقدير

الحمد والشكر لله عز وجل على توفيقنا لإعداد هذا العمل.

أتقدم بالشكر الجزيل والتقدير العميق للأستاذ المشرف الدكتور فرج شعبان الذي منحني ثقته، وتكرمه بالإشراف على أطروحتي ولما لمستته من صدر رحب ولم يبخل علي بنصائحه وتوجيهاته القيمة والمثمرة والتي كان لها أبلغ الأثر في إنجاز هذا العمل.

كما أشكر الأستاذ قاشي يوسف الذي شجعني على إتمام العمل.

كما أشكر السادة أعضاء لجنة المناقشة الذين تفضلوا بقراءة هذه

الأطروحة ومناقشتها.

# الفهرس

III	إهداء
IV	شكر وتقدير
VIII-VI	الفهرس
XII-X	قائمة الجداول والأشكال البيانية
أ-خ	المقدمة
<b>الفصل الأول: الحوكمة الضريبية وعلاقتها بمكافحة التهرب الضريبي والفساد الضريبي</b> <b>ص: 02-68</b>	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: مدخل للحوكمة الضريبية
03	المطلب الأول: مفهوم الحوكمة والقضايا الرئيسية المتعلقة بها
10	المطلب الثاني: مفهوم الضريبة والنظام الضريبي
18	المطلب الثالث: تعريف الحوكمة الضريبية وأطرافها
25	المبحث الثاني: ركائز الحوكمة الضريبية
25	المطلب الأول: العدالة الضريبية
28	المطلب الثاني: الشفافية الضريبية
33	المطلب الثالث: الرقابة الجبائية
38	المبحث الثالث: الحوكمة الضريبية أساس لمكافحة التهرب الضريبي
39	المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي وأسبابه
45	المطلب الثاني: حوكمة الإدارة الضريبية ومكافحة التهرب الضريبي
48	المبحث الرابع: علاقة الحوكمة الضريبية بمكافحة الفساد الضريبي
49	المطلب الأول: الفساد (تعريفه، أسبابه، أنواعه وآثاره)
56	المطلب الثاني: مفهوم الفساد الضريبي وآثاره
63	المطلب الثالث: سبل مكافحة الفساد الضريبي
68	خلاصة
<b>الفصل الثاني: الجهود المبذولة لإصلاح النظام الضريبي الجزائري</b> <b>ص: 70-130</b>	
70	تمهيد

71	المبحث الأول: الإصلاح الضريبي في الجزائر والبحث عن العدالة الضريبية
71	المطلب الأول: الإصلاح الضريبي (تعريفه، أسبابه ووسائله)
75	المطلب الثاني: أسباب الإصلاح ضريبي في الجزائر
77	المطلب الثالث: محتوى الإصلاح الضريبي في الجزائر
90	المبحث الثاني: عصرنة الإدارة الضريبية الجزائرية كخطوة أساسية نحو الحوكمة الضريبية
90	المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للإدارة الضريبية الجزائرية على المستوى المركزي
98	المطلب الثاني: تنظيم الإدارة الضريبية الجزائرية على المستوى الجهوي والمحلي
107	المطلب الثالث: التوجه نحو تحسين الخدمة المقدمة للمكلفين بالضريبة
114	المبحث الثالث: شفافية الرقابة الجبائية وتبسيط إجراءات المنازعات الضريبية
114	المطلب الأول: شفافية الرقابة الجبائية الخارجية
120	المطلب الثاني: تبسيط إجراءات المنازعات الضريبية
130	خلاصة
<b>الفصل الثالث: واقع الحوكمة الضريبية في الجزائر وآليات التأثير في الحصيلة الجبائية</b>	
<b>ص: 132-201</b>	
132	تمهيد
133	المبحث الأول: واقع الحوكمة الضريبية في الجزائر
133	المطلب الأول: العدالة الضريبية
135	المطلب الثاني: الشفافية الضريبية
144	المطلب الثالث: الرقابة الجبائية الخارجية
143	المبحث الثاني: تحليل الحصيلة الجبائية في الجزائر خلال الفترة 2008-2016
144	المطلب الأول: الحصيلة الجبائية للعباية العادية والعباية البترولية
152	المطلب الثاني: تحليل الحصيلة الجبائية للمكونات الرئيسية للعباية العادية في الجزائر
158	المبحث الثالث: مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر للتأثير على الحصيلة الجبائية
158	المطلب الأول: أسباب التهرب الضريبي في الجزائر
172	المطلب الثاني: تكريس الشفافية الضريبية وتفعيل الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر
180	المبحث الرابع: مكافحة الفساد الضريبي في الجزائر للتأثير على الحصيلة الجبائية
180	المطلب الأول: الإجراءات المتخذة لمكافحة الفساد الضريبي في الجزائر

187	المطلب الثاني: واقع الفساد الضريبي في الجزائر
193	المطلب الثالث: أسباب انتشار الفساد الضريبي في الجزائر، وتدابير مقترحة لمكافحته
201	خلاصة
<b>الفصل الرابع: متطلبات الحوكمة الضريبية في الجزائر لزيادة الحصيلة الجبائية</b>	
<b>ص: 203-267</b>	
203	تمهيد
204	المبحث الأول: الحد من المنازعات الضريبية
204	المطلب الأول: واقع الفصل في المنازعات الضريبية في الجزائر
210	المطلب الثاني: أسباب طول فترة المنازعات الضريبية وأهمية الحوكمة الضريبية في تسريع فضها
215	المبحث الثاني: ترشيد النفقات الضريبية
215	المطلب الأول: تعريف النفقات الضريبية وأصنافها
218	المطلب الثاني: أهم الحوافز الضريبية الممنوحة في الجزائر وأثرها على حجم الاستثمارات
232	المطلب الثالث: مظاهر غياب الرشادة في النفقات الضريبية في الجزائر
236	المطلب الرابع: دور الحوكمة الضريبية في ترشيد النفقات الضريبية والحد من التبذير في الجزائر
241	المبحث الثالث: مواجهة الاقتصاد الموازي ومكافحة غسيل الأموال والتهرب الجمركي
241	المطلب الأول: مواجهة أنشطة الاقتصاد الموازي
250	المطلب الثاني: مكافحة غسيل الأموال
162	المطلب الثالث: مكافحة التهرب الجمركي
267	خلاصة
269	الخاتمة
292-276	قائمة المراجع



# قائمة الجداول والأشكال

## قائمة الجداول والأشكال

### قائمة الجداول والأشكال

ص	عناوين الجداول والأشكال	الرقم
<b>الجدول</b>		
59	التفرقة بين الفساد الضريبي والتهرب الضريبي	01
73	نسبة الإنتاج السائد الذي يشكل صادرات بعض الدول النامية	02
78	الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي وفقا لتعديل 2003 و 2008.	03
89	توزيع حصيلة الرسم على القيمة المضافة	04
110	مؤشرات تقييم جودة الخدمات المقدمة للمكلفين بالضريبة	05
113	إحصائيات تتعلق بتصفح الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب	06
126	تشكيل لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الاعمال	07
139	قيم مؤشر ثقة الجمهور في السياسيين في الجزائر في الفترة 2008-2016	08
140	نسبة المبالغ المسترجعة نتيجة الرقابة الجبائية لمجموع الجباية العادية خلال الفترة 2008-2016	09
141	قيمة المبالغ المحقق فيها والمبالغ المسترجعة بالنسبة للمديريات الجهوية للضرائب خلال الفترة 2012-2016	10
142	عدد الملفات المحقق فيها والمبالغ المسترجعة لآليات الرقابة الجبائية	11
144	مكونات الحصيلة الجبائية العائدة للدولة خلال الفترة 2008-2016	12
145	نسبة الحصيلة الجبائية الإجمالية من الناتج المحلي الإجمالي 2008-2016	13
146	نسبة الحصيلة الجبائية من الناتج المحلي خارج المحروقات في الجزائر (2008-2016)	14
147	نسبة الحصيلة الجبائية لكل من الجباية العادية والجبائية البترولية بالنسبة لإجمالي الحصيلة الجبائية العائدة للدولة	15
148	نسبة تغطية الجباية العادية لنفقات التسيير خلال الفترة 2008-2016	16
150	رصيد صندوق ضبط الإيرادات في الجزائر خلال الفترة 2008-2016	17
151	وضعية الميزان التجاري في الجزائري خلال الفترة 2008-2016	18
152	تطور حصيلة الضريبة على أرباح الشركات خلال الفترة 2008-2016	19
154	قيم مؤشر السلوك الأخلاقي للشركات	20
156	نسبة حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة للجبائية العادية 2008-2016	21
157	تطور الحصيلة الجبائية للرسم على القيمة المضافة للفترة 2008-2016	22
160	عدد التعديلات في القانون الضريبي وفقا لقوانين المالية خلال الفترة 2008-2016	23
162	التركز في حصيلة الضريبة على الدخل للفترة 2008-2016	24
163	حصيلة مكونات الرسم على القيمة المضافة	25

## قائمة الجداول والأشكال

164	قيم مؤشر التبذير في الإنفاق الحكومي في الجزائر 2008-2016	26
167	تطور الساكنة الجبائية في الجزائر حسب طبيعة الضريبة خلال الفترة 2010-2014	27
170	واقع مؤشر سهولة دفع الضرائب في الجزائر خلال الفترة 2008-2016	28
176	ترتيب الجزائر وفق مؤشر تنمية الحكومة الإلكترونية خلال الفترة 2008-2016	29
183	تصنيف العقوبات التأديبية حسب جسامة الأخطاء المرتكبة	30
188	أشكال العقوبات المطبقة على أعوان الإدارة الضريبية	31
190	النتائج التقديرية للفساد الضريبي في بعض الدول العربية خلال 2007-2008	32
191	مدركات الفساد في الجزائر حسب الطرف الفاعل	33
192	تطور مؤشر مدركات الفساد في الجزائر 2003-2016	34
194	عدد الموظفين في الإدارة الضريبية حسب المستوى العلمي خلال السنوات 2012-2013-2014	35
205	العدد الاجمالي للشكايات المقدمة امام مديرية كبريات المؤسسات	36
205	عدد الشكايات أمام المديريات الولائية للضرائب للفترة 2008-2016	37
206	نسبة قرارات بالرفض من اجمالي الشكاوى المعالجة أمام المديريات الولائية للضرائب	38
206	توزيع عدد التظلمات غير المفصول خلال الفترة 2012-2016	39
207	عدد الطعون امام لجان الطعن على مستوى (الدائرة، الولاية، المركزي) لسنة 2016	40
208	عدد القضايا امام القضاء الاداري خلال الفترة 2010-2016	41
221	مجممل الاستثمارات المصرحة بما خلال الفترة 2002-2016	42
222	التوزيع القطاعي للاستثمارات في الجزائر خلال الفترة 2002-2016	43
226	وضعية أهم مؤشرات الحكم الراشد (فعالية الحكومة، سيادة القانون، ضبط الفساد)	44
229	قيم مؤشر استقلالية القضاء في الجزائر خلال الفترة (2008-2016).	45
230	وضعية مؤشر سهولة الحصول على القروض في الجزائر خلال الفترة 2011-2016	46
231	إجراءات بدء المشروع في الجزائر	47
235	قيمة الاعفاءات الضريبية وعدد المشاريع المستفاد منها لسنة 2014	48
245	حجم الاقتصاد الموازي في الجزائر نسبة الى الناتج الداخلي الخام	49
246	تطور نسبة البطالة في الجزائر خلال الفترة 2008-2016	50
254	الدول التي تحوي الجنات الضريبية وفقا للموقع الجغرافي	51
257	كيفية حساب النتيجة النهائية مؤشر مكافحة غسل الأموال الذي تصدره لجنة بازل	52
257	الترتيب العالمي للجزائر حسب مؤشر غسيل الأموال	53
258	حجم التدفقات المالية غير المشروعة من الجزائر خلال الفترة 2004-2013	54
261	عدد مصادر الاخطارات التي تلقتها خلية معالجة الاستعلام المالي	55

## قائمة الجداول والأشكال

264	مؤشر التجارة عبر الحدود لبعض الدول العربية لعام 2016	56
266	مختلف العقوبات المطبقة على المتهربين	57
الأشكال		
08	منافع المساواة	01
21	مهام الإدارة الضريبية	02
24	أطراف الحوكمة الضريبية	03
55	العلاقة بين الفساد والنمو الاقتصادي	04
91	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للتقدير والسياسات	05
92	الهيكل التنظيمي للإدارة الضريبية الجزائرية	06
104	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	07
107	الهيكل التنظيمي للمركز الجوّاري للضرائب	08
148	نسبة كل من الجباية العادية والجباية البتولية من إجمالي الحصيلة الجبائية	09
149	تغيرات أسعار البترول خلال الفترة 2008-2016	10
210	مقارنة عدد القضايا المفصول فيها على مستوى مجلس الدولة خلال الفترة 2010-2016	11
223	تدفقات الاستثمارات الأجنبية المباشرة إلى الجزائر خلال الفترة 2008-2016	12
224	توزيع تكلفة الاستثمارات الواردة إلى الجزائر حسب التوزيع القطاعي ما بين جانفي 2011 وديسمبر 2015	13
242	تقسيمات اقتصاد الظل أو الاقتصاد الخفي	14

# المقدمة

لقد أصبح موضوع الحوكمة يحتل مكانا بارزا في اهتمام الباحثين والمنظمات الدولية، ويظهر ذلك الإهتمام من خلال الدراسات والتقارير الصادرة عنها، والتي أرجعت معظمها ضعف التنمية الاقتصادية في البلدان النامية إلى ضعف فعالية آليات ممارسة السلطة من طرف الحكومة في إدارة وتنفيذ السياسات العامة، وانفرادها باتخاذ القرارات، وقد توصلت تلك الدراسات إلى أهمية وجود آليات وممارسات أكثر كفاءة وفعالية في تنفيذ تلك السياسات، تتمثل في تمكين المجتمع من المشاركة في اتخاذ القرارات، وترسيخ الشفافية، والنزاهة، والإفصاح عن المعلومات، والإهتمام بالقيم والمبادئ الأخلاقية، هذا كله حفاظا على الإيرادات العامة للدولة.

وتمثل الإيرادات الضريبية بشكلها المباشر وغير المباشر عنصرا هاما من إيرادات الدول المتقدمة والنامية على حد سواء، ومن جانب آخر تواجه حل الأنظمة الضريبية في العالم خاصة في الدول النامية تحديات شتى تقف عائقا أمام زيادة حصيلة تلك الإيرادات، وعلى رأسها التهرب الضريبي وانتشار الفساد، وتنجم تلك المظاهر عن هشاشة البنية القانونية وضعف فعالية الحكومة في تحصيل الضرائب، بالإضافة إلى ضعف مشاركة المواطن في التعبير عن رأيه وغياب آليات مناسبة لمساءلة الحكومة عن نتائج قراراتها، هذه المظاهر مجتمعة أو منفردة تؤدي إلى ضعف الوعي لدى المواطنين بأهمية فرض الضريبة سواء في الجانب المالي والاقتصادي والاجتماعي، وما يزيد الوضع سوءا ضعف كفاءة الإدارة الضريبية وضعف أداءها في الرقابة وسد الثغرات أمام المكلفين بالضريبة، وبالتالي لم يعد الحديث مقتصرًا على تصميم نظام ضريبي جيد فقط، فمهما كان جذابا على الورق لن تكون له قيمة تذكر إذا طبق بطريقة تعوزها الكفاءة ويشوبها الفساد، لذلك فقد تبلورت ركائز الحوكمة الضريبية التي تعمل على قيام نظام ضريبي جيد يضمن موارد مالية لخزينة الدولة ويحافظ على حقوق المكلفين بالضريبة، ضمن إطار من العدالة والشفافية والمصادقية وإدارة ضريبية تخضع للمساءلة، وأن تكون خالية من الفساد.

ويعتبر التهرب الضريبي مشكلة عالمية لما لها من تبعات سلبية على اقتصاديات الدول، وتزداد تلك المشكلة في البلدان التي تعيش حالا من تفشي الفساد، وتوتر العلاقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبية مما يؤدي إلى اتساع رقعة الاقتصاد الموازي، والتدفقات المالية غير المشروعة، التي تتسبب في خسائر مالية ضخمة لتلك الدول، والتي قدرت من طرف شبكة العدالة الضريبية سنة 2005 بنحو 225 مليار دولار أمريكي، وهذا يمنع وجود تمويل حقيقي ومجد للبرامج الأكثر إلحاحا كالصحة والتعليم وبرامج الحماية الاجتماعية، بالإضافة إلى قدرة كبار المكلفين بالضريبة الإفلات من أداء الضريبة، وإلقاء العبء الضريبي على أصحاب الدخول الضعيفة، مما يخل بالعدالة الضريبية والاجتماعية والاقتصادية في المجتمع، فتصبح الضريبة لا

تحقق الأهداف المتوخاة منها، فكانت هنا الدعوة إلى مكافحة التهرب الضريبي والتي تعد مسألة تتعلق بالإدارة الضريبية بالدرجة الأولى، خاصة في ظل تعدد وتعقد أساليب المتهربين، فتجد نفسها عاجزة على اكتشافهم وملاحقتهم، هنا لا بد أن يستدعي التفكير في إصلاح الإدارة الضريبية وتطويرها بشريا وماديا للرفع من كفاءتها وفعاليتها. كما يعد انتشار الفساد الضريبي في مقدمة المشاكل التي تعاني منها الإدارة الضريبية، فالفساد الضريبي يقوض الوعي الضريبي ومنه الحصيلة الجبائية، فاليوم لم تصبح مسألة زيادتها تعتمد على القدرة المالية للمكلفين بالضريبة فقط، وإنما أصبحت تعتمد إلى حد كبير على الحوكمة الضريبية، أي على التنظيم الجيد للإدارة الضريبية، والسعي إلى التعاون مع المكلفين بالضريبة الذي يتطلب الرفع من الوعي الضريبي لديهم وغرس حس المواطنة، لتصبح الضرائب جزء لا يتجزأ من تعزيز الأداء الفعال للدولة وعلاقتها بمواطنيها.

والجزائر مثلها مثل العديد من الدول النامية التي تعاني من ضعف حصيلتها الجبائية، بسبب تفاقم مشكلة التهرب الضريبي الناتج عن تعقد النظام الضريبي، وغياب العدالة الضريبية، وضعف فعالية وكفاءة الإدارة الضريبية، الأمر الذي استدعي اللجوء إلى إصلاح ضريبي سنة 1992، الذي كان هدفه تصحيح اختلالات هيكل النظام الضريبي باعتماد ضرائب جديدة من شأنها تحقيق العدالة الضريبية، بالإضافة إلى معالجة النقائص في الهيكل التنظيمي للإدارة الضريبية، وفي منتصف العشرية الماضية توجهت الجهود نحو عصنة الإدارة الضريبية وإضفاء الشفافية في علاقتها مع المكلفين بالضريبة، وتحسين الخدمات المقدمة لهم، وتشديد الرقابة الجبائية للتقليل من محاولات التهرب الضريبي والكشف عنها، ولقد تزامنت هذه الإصلاحات مع التوجه العام للدولة الجزائرية لإرساء الحوكمة الرشيدة على المستوى العام.

## 1- الإشكالية.

في الوقت الذي تعتبر فيه الضريبة مصدر هام لتمويل الخزينة العامة للدولة، نجد الكثير من المكلفين بالضريبة لا يتورعون عن التهرب من تأديتها، ويقف وراء ذلك أسباب مختلفة، والأمر لا يتوقف عند المكلفين بالضريبة بل يتعداهم وقد يصل إلى تورط بعض موظفي الإدارة الضريبية في ممارسات الفساد الضريبي، وينتج كل هذا بسبب ضعف الحوكمة الضريبية.

وانطلاقاً مما سبق تتبلور إشكالية البحث كما يلي:

كيف يمكن أن تؤثر الحوكمة الضريبية على الحصيلة الجبائية في الجزائر، وفيما تتمثل متطلبات تجسيد الحوكمة الضريبية؟

ومن أجل تبسيط الإشكالية السابقة ندرج مجموعة من الأسئلة الفرعية:

- ما المقصود بالحوكمة الضريبية، وفيما تتمثل آلياتها وأطرافها، وما علاقتها بالتهرب الضريبي والفساد الضريبي؟
- فيما تتمثل الجهود المبذولة لإصلاح المنظومة الضريبية في الجزائر؟
- ما هو واقع الحوكمة الضريبية في الجزائر، وما هي آلياتها التي يمكن أن تؤثر في الحصيلة الجبائية؟
- ما هي العوامل المؤثرة في ضعف الحصيلة الجبائية في الجزائر، وكيف يمكن للحوكمة الضريبية أن تحد من تأثيرها؟

## 2- الفرضيات.

كإجابة أولية للإشكالية السابقة بالإضافة للأسئلة الفرعية نضع الفرضيات التالية:

- الحوكمة الضريبية تمثل مجموعة الركائز التي تستند إليها الإدارة الضريبية لضمان تحقيق أهداف السياسة الضريبية، وبالدرجة الأولى الزيادة في الحصيلة الجبائية.
- أبدت السلطات الجزائرية جهوداً في سبيل إصلاح وتطوير منظومتها الضريبية إدارياً وتشريعياً، لتتلاءم مع ركائز الحوكمة الضريبية.
- كل من مكافحة التهرب الضريبي والفساد الضريبي تمثل أهم آليات التأثير في الحصيلة الجبائية في الجزائر.
- الحوكمة الضريبية في الجزائر تتطلب اتخاذ تدابير جدية فيما يخص العوامل المؤثرة في الحصيلة الجبائية من بينها الحد من المنازعات الضريبية، وترشيد النفقات الضريبية، بالإضافة إلى مواجهة اتساع مساحة الإقتصاد الموازي وارتفاع مستويات غسيل الأموال وانتشار التهريب الجمركي.



## 3- أهداف البحث.

يهدف هذا البحث إلى:

- التعرف على الحوكمة الضريبية وإبراز علاقتها بمكافحة التهرب الضريبي والفساد الضريبي؛
- تسليط الضوء على الجهود المبذولة في الجزائر من أجل تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين بالضريبة، والرفع من كفاءة الإدارة الضريبية لأجل تحسين الخدمات المقدمة للمكلفين؛
- التطرق لواقع الحوكمة الضريبية وتطور الحصيلة الجبائية في الجزائر خلال الفترة 2008-2016؛
- إبراز واقع التهرب الضريبي والفساد الضريبي في الجزائر؛
- المساهمة في وضع مقترحات لزيادة الحصيلة الجبائية في الجزائر.

## 4- أهمية البحث.

تتمثل أهمية البحث في كون الحوكمة الضريبية تنطلق من أنها توفر أسس وقواعد ومختلف التدابير الواجب اتخاذها للتأثير الإيجابي في الحصيلة الجبائية، وهذا في ظل المستويات العالية التي تشهدها الجزائر لظاهري التهرب والفساد الضريبيين، ضف إلى الحاجة الماسة إلى إيرادات مالية خارج قطاع المحروقات، والبحث عن أوعية ضريبية تدر إيرادات مالية للخرينة العامة. فالحوكمة الضريبية تقوم أساسا على تدعيم وتعزيز ثقة المكلفين بالضريبة في الإدارة الضريبية، ورفع الوعي الضريبي لديهم عن طريق تمكينهم من المشاركة، وبالتالي تعزيز الثقة في المنظومة الضريبية ككل، مما ينعكس إيجابا في زيادة الحصيلة الجبائية.

## 5- دوافع إختيار الموضوع: جاء اختيارنا لهذا الموضوع إنطلاقا من الأسباب التالية:

- ميولي للمواضيع التي تناقش واقع الاقتصاد الجزائري من حيث المشاكل التي يعيشها والبحث عن الحلول؛
- الإهتمام المتزايد بالبحث عن بدائل للجباية البترولية في الجزائر؛
- الحاجة إلى رفع كفاءة الإدارة الضريبية وتحسين علاقتها بالمكلفين بالضريبة؛
- اتساع نطاق مشاكل النظام الضريبي الجزائري والتي تتسبب في ضعف الحصيلة الضريبية.

## 6- حدود الدراسة.

سنركز في دراستنا هذه على دور الحوكمة الضريبية والالتزام بها في الرفع من فعالية الإدارة الضريبية في عملية التحصيل الضريبي، ونبين مدى تأثيرها في تنمية الحصيلة الجبائية وهذا خلال الفترة 2008-2016 وقد وقع اختيارنا على هذه الفترة لسببين هما: السبب الأول يتمثل في مباشرة الجهود في سبيل إصلاح الإدارة الضريبية وتطوير هيكلها الإداري من أجل تحسب الخدمات المقدمة وهي متواصلة إلى يومنا هذا، والسبب الثاني أن هذه الفترة تضم مرحلتين مختلفتين في الاقتصاد الجزائري وهي مرحلة ارتفاع أسعار البترول، والثانية انخفاض أسعار البترول مما يتيح لنا فرصة في مقارنة واقع الجباية العادية خلال الفترتين.

## 7- منهج وأدوات البحث.

لمعالجة موضوع الحوكمة الضريبية لقد تم الإعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، أما أدوات البحث فتتمثل في الإعتماد على القوانين والتشريعات الضريبية، والتقارير الرسمية والإحصائيات التي لها علاقة بالموضوع الصادرة عن الهيئات العمومية الرسمية، وكذلك الهيئات العالمية.

8- الدراسات السابقة: نظرا لحداثة الموضوع فإن هناك بعض الدراسات المحدودة التي تناولت جانبا من الموضوع، ومن بين تلك الدراسات التي اعتمدها نذكر منها:

- دراسة للباحثة جيهان كامل محمد شليبي، وهي أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الفلسفة في الاقتصاد من جامعة عين شمس سنة 2012، تحت عنوان حوكمة النظام الضريبي وآثاره على جذب الاستثمارات (بالتطبيق على مركز كبار الممولين)، حيث تناولت الباحثة مفهوم الحوكمة الضريبية والمحاور التي تتركز عليها، وآليات تطبيق تلك المحاور، كما ركزت على أثر تطبيق محاور الحوكمة الضريبية في مصر وأثرها على تحسين مناخ الاستثمار.
- دراسة للباحث العياشي عجلان، وهي عبارة عن مقال منشور في مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير من جامعة المسيلة، العدد 14 لسنة 2014، تحت عنوان حوكمة الجبائية المحلية كآلية لتحقيق التنمية المحلية المستدامة - حالة ولاية مسيلة (2008-2011)، حيث تطرق فيها الباحث إلى مقارنة الحكم الراشد كدعامة مثلى لتحقيق التنمية المحلية المستدامة من مدخل حوكمة الجبائية المحلية

وذلك بالتركيز على الاتصال والتفاعل الايجابي بين الأطراف ذات العلاقة، كما ركزت الدراسة على مكافحة الفساد وتبذير المال العام لتحقيق العدالة الضريبية والإنصاف الاجتماعي.

- دراسة للباحثين: مهند محمد موسى العبيني، وعبد الرحمان محمد عند الرحمان، وهي عبارة عن مقال منشور في مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الرابع والأربعون، 2015. يحمل المقال عنوان دور الحوكمة الضريبية في الحد من الفساد الحكومي (دراسة ميدانية)، وهدفت الدراسة إلى تبيان دور الحوكمة الضريبية من خلال الرقابة الضريبية المباشرة وغير المباشرة كآلية للحد من الفساد الحكومي المالي والإداري، فيما خلصت الدراسة إلى أنه من الضروري تحسين خدمات الإدارة الضريبية باستعانتها بتقديم الخدمات الإلكترونية، وتبسيط الإجراءات الضريبية من خلال مراكز معلوماتية للمكلفين بالضريبة، وكذلك العمل على تحسين الظروف المعيشية للموظفين من خلال تحسين رواتبهم وربط الزيادات السنوية لهم مع معدلات التضخم، بالإضافة إلى توضيح إجراءات الفحص الضريبي من خلال تعليمات واضحة وسهلة.

- دراسة للباحث قاشي يوسف، وهي عبارة عن أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه من جامعة بومرداس سنة 2014-2015 تحت عنوان واقع النظام الضريبي الجزائري وسبل تفعيله، حيث تطرق الباحث إلى المعوقات التي تحول دون تحقيق فعالية النظام الضريبي الجزائري، وهي حسب معوقات داخلية متعلقة بأهم مكوناته حيث ركز على المعوقات المتعلقة بالإدارة الضريبية، بالإضافة إلى المعوقات المتعلقة بالبيئة الخارجية للإدارة الضريبية.

- دراسة للباحث وهي بوعلام، وهي عبارة عن أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه من جامعة سطيف سنة 2011-2012، تحت عنوان النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة - حالة الجزائر - حيث ركز فيها الباحث على النظام الضريبي الجزائري بنيته الهيكلية، ومحدداته وأهدافه، إضافة إلى السياسة الضريبية المصاحبة لتطبيقاته، كما تناول أهم التحديات الداخلية والخارجية التي تحد وتعرقل من فعالية النظام الضريبي الجزائري، كما كانت له نظرة استشرافية حول الدور الجديد للدولة لملاح نظام ضريبي بديل، وهنا نخص بالذكر تطرقه لضرورة تفعيل نظام الرقابة الجبائية عن طريق تجسيد قيم الشفافية والمساءلة، وإعادة بعث القيم الحضارية للمجتمع.

## 9- تقسيمات البحث.

من أجل الإحاطة بجوانب الموضوع والإجابة على الإشكالية الرئيسية ومختلف الأسئلة الفرعية، تم تقسيم البحث إلى أربعة فصول كالتالي:

**الفصل الأول** تناول مدخل للحكومة الضريبية وركائزها، وعلاقتها بمكافحة كل من التهرب الضريبي والفساد الضريبي.

أما **الفصل الثاني** فجاء بعنوان الجهود المبذولة لإصلاح النظام الضريبي الجزائري، وذلك ابتداء بالإصلاح الضريبي في الجزائر والبحث عن العدالة الضريبية، وكذلك عصرنة الإدارة الضريبية الجزائرية كخطوة أساسية نحو الحكومة الضريبية، حيث تم توضيح هيكلها الإداري ومختلف الجهود المتعلقة بتطويرها، بالإضافة إلى إبراز شفافية الرقابة الجبائية والجهود المتعلقة بتبسيط إجراءات المنازعات الضريبية.

وفيما يخص **الفصل الثالث** المعنون بواقع الحكومة الضريبية في الجزائر وآليات التأثير في الحصيلة الجبائية، فقد تطرقنا من خلاله إلى واقع الحكومة الضريبية في الجزائر، ثم اتقلنا إلى تحليل الحصيلة الجبائية في الجزائر خلال الفترة 2008-2016، لتتناول فيما بعد مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر للتأثير في الحصيلة الجبائية، وكذا مكافحة الفساد الضريبي.

أما **الفصل الرابع** والأخير فقد خصصناه لدراسة متطلبات الحكومة الضريبية في الجزائر لزيادة الحصيلة الجبائية، وتتمثل تلك المتطلبات في الحد من المنازعات الضريبية، وترشيد النفقات الضريبية ومواجهة الاقتصاد الموازي ومكافحة غسيل الأموال والتهريب الجمركي.

## الفصل الأول:

الحوكمة الضريبية وعلاقتها بمكافحة

التهرب الضريبي والفساد الضريبي

تمهيد:

أصبحت تشهد الساحة الاقتصادية مصطلحات جديدة، ففي الماضي القريب كان الحديث عن العولمة والخصوصية وآثارهما على اقتصادات الدول، أما في وقتنا الحاضر فالحوكمة وما تحمله في طياتها من مصطلحات أخرى مثل الشفافية، والمساءلة، والمشاركة... الخ، والتي أصبح التركيز على تطبيقها في غاية الأهمية، نظرا لارتكازها في البحث عن سبل للإصلاح الشامل للسياسات العامة هدفها تحقيق الرفاهية والارتقاء بمستوى معيشة الفرد.

ويلعب النظام الضريبي الذي دورا رئيسا في بناء الدولة وفي التغلب على الأزمات الاقتصادية، فقد جلبت السنوات الأخيرة تحولا كبيرا في الدراسات المتعلقة بقضايا الضرائب، وقد تم توسيع التركيز التقليدي على زيادة حصيلة الضريبة لإدراك الحكومات أن الهدف الرئيسي للسياسة الضريبية هو ضمان تلك الحصيلة الكافية لتمويل الإنفاق العام، لكنها أيضا بدأت في النظر إلى النظام الضريبي من منظور أوسع، أي يمكن لمبادئ ومعايير الحوكمة الجيدة أن يكون لها تأثير إيجابي في زيادة الحصيلة الجبائية، ويتطلب ذلك بيئة تشريعية مناسبة وتطوير في الإدارة الضريبية، والنظر للمجتمع الضريبي كشريك استراتيجي في اتخاذ القرارات، وبالتالي التوجه نحو الحوكمة الضريبية وتطبيق آلياتها، لمواجهة التهرب الضريبي والفساد الضريبي.

وقد حظي موضوع حوكمة الشركات والحكم الراشد بالعديد من الدراسات الأكاديمية، ووضعت لها مؤشرات يمكن حسابها سنويا، ومبادئ متفق عليها من طرف باحثين متخصصين، إلا أن الحوكمة الضريبية لم تحظى بعد بهذا الاهتمام، لذلك سنسعى من خلال هذه الفصل الإحاطة النظرية بالحوكمة الضريبية من كل جوانبها، وذلك من خلال:

المبحث الأول: مدخل للحوكمة الضريبية؛

المبحث الثاني: ركائز الحوكمة الضريبية؛

المبحث الثالث: الحوكمة الضريبية أساس لمكافحة التهرب الضريبي؛

المبحث الرابع: علاقة الحوكمة الضريبية بمكافحة الفساد الضريبي.

## المبحث الأول: مدخل للحوكمة الضريبية

في وقت زادت المتغيرات التي تتحكم في اقتصاديات الدول، أصبحت الحكومات تبحث عن حلول لحماية مواردها المالية، بالأخص عائداتها الضريبية، والبحث عن السبل لتحفيز زيادتها في المدى المتوسط والطويل.

في الآونة الأخيرة أصبح الحديث على أن هناك صلة قوية بين الضرائب والحوكمة يصطلح عليها "الحوكمة الضريبية". وفي هذا الصدد أصبحت هناك قناعات أن الطريقة عمل الحكومات لها تأثير مباشر على التغييرات في تمويل الدولة. وحسب دراسة أعدها الإتحاد الأوروبي، بين أن هناك صلة بين الضرائب والحوكمة، وأقر فيها أهمية كل طرف في تعزيز الآخر<sup>1</sup>.

وللوصول إلى إعطاء مفهوم للحوكمة الضريبية إرتأينا أنه من المستحسن أن نقدم مفهوم الحوكمة، ثم مفهوم الضريبية والنظام الضريبي.

## المطلب الأول: مفهوم الحوكمة والقضايا الرئيسية المتعلقة بها

لقد أخذ موضوع الحوكمة اهتماما واسعا في دراسات تعود لمنظمات عالمية، وأصبحت الحوكمة في صدارة برامج التنمية للبلدان، وذلك لتوافق مبادئ الحوكمة مع متطلبات التنمية الشاملة للدول عن طريق مكافحة الفقر وترشيد الانفاق العام، وتعزيز الإيرادات العامة.

## الفرع الأول: تعريف الحوكمة لغة واصطلاحا

1 - الحوكمة لغة: يعود لفظ الحوكمة إلى كلمة إغريقية قديمة تعبر عن قدرة ربان السفينة الاغريقية، ومهاراته في قيادتها وسط الأمواج والأعاصير، وما يمتلكه من قيم أخلاقية وسلوكيات نزيهة في الحفاظ على أرواح وممتلكات الركاب، والمحافظة على الأمانات وإيصالها لأصحابها، فإذا وصلت إلى بر الامان أطلق على هذا الربان (Good Governer)، التي تعني المتحوكم الجيد.

<sup>1</sup> : The European Parliament's Committee on Economic and Financial Affairs (ECON), Directorate General For Internal Policies, Promoting Good Tax-Governance in Third-Countries: The Role of The EU, November 2015. cite web:

[http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/569976/IPOL\\_IDA\(2015\)569976\\_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/569976/IPOL_IDA(2015)569976_EN.pdf)

le : 2017/09/14

إلا أنه لا توجد ترجمة عربية تنطبق تماما على كلمة "good governance"، فبالرجوع إلى معاجم اللغة العربية والبحث تحت لفظ "حكم" نجد أن العرب تقول: حكمت وأحكمت وحكمي، بمعنى: منعت ورددت ومن هذا قيل للحاكم بين الناس حاكم لأنه يمنع الظالم من الظلم، ومن المعاني لكلمة "حكم": حكم الشيء وأحكمه أي: منعه من الفساد<sup>1</sup>.

2- الحوكمة اصطلاحا: بعد عدة محاولات لتعريب مصطلح "good governance"، تم التوصل الى مقابلات لهذه الكلمة في اللغة العربية مثل: الإدارة الرشيدة، الحاكمية، الحوكمة، الحكم الراشد، الحكم الصالح أو الجيد.

### الفرع الثاني: مقاربات المنظمات الدولية لمفهوم الحوكمة

نظرا لأهمية المنظمات الدولية، ودورها في التأثير على السياسات الكلية للدول في المجالات الاقتصادية والاجتماعية ومن ثم السياسية، كان لابد من معرفة مقاربات هذه المنظمات لمفهوم الحوكمة. وفي هذا الصدد سنتطرق لمقاربات أرب (04) مؤسسات ومنظمات دولية مهمة، وهي: صندوق النقد الدولي، والبنك الدولي، وبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي، ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

1- مقارنة صندوق النقد الدولي: انطلاقا من اهتمام صندوق النقد الدولي بمتابعة السياسات المالية والاقتصادية الكلية للدول، فإن الحوكمة الرشيدة تركز على شفافية حسابات الدولة، وفاعلية إدارة الموارد العامة، واستقرار البيئة الاقتصادية والتشريعية ذات الصلة بأنشطة القطاع الخاص وشفافيتها. فالإستقرار والفاعلية والشفافية هي من أهم عوامل الحوكمة الرشيدة من المنظور الاقتصادي والمالي لصندوق النقد الدولي<sup>2</sup>.

2- مقارنة البنك الدولي: يعتبر البنك الدولي أول مؤسسة دولية تطرقت لمفهوم الحوكمة، وهذا في نهاية سنوات الثمانينات، من خلال دراسة له عن الأزمة الاقتصادية في إفريقيا جنوب الصحراء<sup>3</sup>، وطرحه لتقارير ونشرات تظهر مدى ما تحقق في التنمية الإدارية ومكافحة الفساد في دول جنوب الصحراء الإفريقية. ففي سنة 1992 أصدر البنك الدولي تقريرا بعنوان "الحكم والتنمية"، حدد فيه تعريفا لمصطلح الحوكمة ووصفها على

<sup>1</sup>: ابن المنصور، لسان العرب، دار المعارف، ص953.

<sup>2</sup>: نفس المرجع، ص53.

<sup>3</sup>: راوية توفيق، الحكم الراشد والتنمية في إفريقيا -دراسة تحليلية لمبادرة النياد-، معهد البحوث والدراسات الإفريقية، الطبعة الأولى مصر، 2005، ص27.



## الفصل الأول: الحوكمة الضريبية وعلاقتها بمكافحة التهرب الضريبي والفساد الضريبي

أما الطريقة التي تدار بها الموارد الاقتصادية والاجتماعية لبلد ما من أجل التنمية<sup>1</sup>، وأوضح أن الحوكمة الرشيدة تقترن بعملية صنع سياسات تكون منفتحة وبعيدة النظر، وبالتالي يمكن توقع نتائجها. إن ذلك يستدعي وجود جهاز في إداري ينفذها ويعمل وفق أسس مهنية. وبأن تسعى هذه السياسات إلى تحقيق المصلحة العامة واحترام سيادة القانون وتعزيز الشفافية في الأداء، وتشجيع بناء مجتمع مدني قوي يشارك في الشؤون العامة للدولة، والعكس من ذلك فإن الحكم الرديء يقترن بالسياسات التي تتم بصورة تعسفية، ووجود البيروقراطية، وبيئة تعمل وفق أنظمة قانونية غير عادلة، كما تتسم بإساءة استغلال السلطة التنفيذية لصالحياتها وانتشار الفساد، ضف إلى ذلك مجتمع مدني هش لا يشارك في الحياة العامة<sup>2</sup>.

**3- مقارنة برنامج الأمم المتحدة الإنمائي:** وفقا لبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي، فإن الحوكمة هي الإدارة الجيدة لشؤون البلد، والممارسة على جميع المستويات: الاقتصادية والسياسية والإدارية، وهي تتألف من الآليات والعمليات والمؤسسات التي من خلالها يمكن للمواطنين والجماعات تنظيم مصالحهم، وممارسة حقوقهم وواجباتهم وإدارة خلافاتهم، وبالتالي يشير التعريف السابق إلى ضرورة وجود الإجراءات الضرورية لتحقيق ممارسة الحوكمة، مستندة إلى اللوائح القانونية التي تنظمها هذه العملية مؤكدا في الوقت ذاته منطق المشاركة والمساءلة.

حسب برنامج الأمم المتحدة الإنمائي فإن مفهوم الحوكمة يضم ثلاث أنواع مترابطة وهي: الحوكمة السياسية، والحوكمة الاقتصادية، والحوكمة الإدارية، فتشمل الحوكمة السياسية عملية صناعة القرار وتنفيذ سياسات الدولة، فهي بذلك تعبر عن السلطة السياسية للدولة، ومدى وجود مؤسسات رقابية التي تتمثل في: (وسائل الإعلام، مؤسسات التقييم المستقلة، جمعيات المجتمع المدني...)، فكلما كانت هذه المؤسسات مفعلة كلما كان ذلك مؤشرا لصالح الحكم، أما الحوكمة الاقتصادية فهي مرتبطة بقضايا المجتمعية مثل: محاربة الفقر، مكافحة البطالة، وبيئة نظيفة... إلخ، ويتحقق ذلك بتنفيذ السياسات الاقتصادية والتشريعات المتعلقة بالجانب النقدي والمالي، وقوانين حماية البيئة، والنظام القضائي، أما الحوكمة الإدارية فتتعلق بكيفية تنفيذ مختلف السياسات من قبل القطاع العام، مثل: تحصيل الضرائب، الرقابة والتفتيش، وجمع المعلومات وتوزيعها، تقديم الخدمات للمواطنين بفعالية وكفاءة، الجهاز القضائي الذي يمثل الدعامة الرئيسية لمصادقية نظام الحكم وشرعيته من وجهة نظر المواطنين<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> :International Fund For Agricultural Development (IFAD), Good Governance: An Overview, Executive Board, 67 Session, Rome, 8-9 September 1999, p01.

<sup>2</sup>: محي الدين شعبان توك، الحوكمة الرشيدة ومكافحة الفساد، دار الشروق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2014، ص 45.

<sup>3</sup>: محي الدين شعبان توك، مرجع سبق ذكره، ص 56.

4- مقارنة منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية: لقد وضعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تعريفا للحكومة سنة 1995، حيث تتمثل الحكومة في استخدام السلطة السياسية وممارسة السيطرة على المجتمع في إدارة الموارد لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية. وبذلك يقترب تعريفها من التعريف الذي وضعه البنك الدولي<sup>1</sup> في السعي لتحقيق الصالح العام، وذلك عن طريق احترام سيادة القانون، وتعزيز الشفافية. وباعتبار أعضاء هذه المنظمة هي الدول الصناعية الكبرى، فإنها لا تتوقف عند مفاهيم الديمقراطية وحكم القانون وحقوق الأفراد لأنها من المسلمات الأساسية، فهي بذلك تعطي اهتماما واسعا للحكومة في المؤسسات أي ما يعرف بحكومة الشركات.

### الفرع الثالث: القضايا الرئيسية المتعلقة بالحكومة الرشيدة

تتمثل القضايا المتعلقة بالحكومة في المبادئ والخصائص التي تقوم عليها، فحسب برنامج الأمم المتحدة الإنمائي فإن هناك تسعة خصائص للحكومة، وهي: الشفافية، المساءلة، المشاركة، حكم وسيادة القانون، الرؤية الاستراتيجية، المساواة، الكفاءة والفعالية، اتجاه الاجماع، حسن الاستجابة، ويمكن تعريف هذه المصطلحات على النحو التالي:

1- الشفافية: تعرف الشفافية بأنها توفير المناخ المناسب في الدولة (الأطر المؤسسية والتشريعية) الذي يتيح المعلومات لكافة الأطراف<sup>2</sup>، وتعتبر الحكومة والمؤسسات الاقتصادية العامة والخاصة المصدر الرئيسي لهذه المعلومات. وحتى تعتبر المعلومات شفافة لا بد أن تكون<sup>3</sup>:

متاحة لجميع المواطنين؛

ذات الصلة بالموضوع؛

إمكانية الاعتماد على المعلومات؛

أن تعقب الشفافية المساءلة.

<sup>1</sup>: رابطة توفيق، مرجع سبق ذكره، ص 27.

<sup>2</sup>: هاني توفيق، الشفافية و المسائلة... رفاهية أم ضرورة؟، مجلة الإصلاح الاقتصادي، جانفي 2005، العدد 12، ص 12.

<sup>3</sup>: جون د-سوليفان، الحكم الديمقراطي الصالح المكون الرئيسي للإصلاح السياسي والاقتصادي، مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، 2004، ص 21.

## الفصل الأول: الحوكمة الضريبية وعلاقتها بمكافحة التهرب الضريبي والفساد الضريبي

إن الاعتماد على الشفافية بهذا النحو يحد من السياسات والإجراءات غير المعلنة أو السرية. لذلك فإن جعل مؤسسات الدولة أكثر كفاءة ومساءلة وشفافية أمر ضروري لاستبعاد أي انحراف أو فساد<sup>1</sup>.

وهنا تتضح لنا جليا الأهمية الكبيرة للشفافية في تنمية الاقتصاد بصفة عامة، فقد قدر الإتحاد الإفريقي عام 2002 أن ما يعادل 25% من الناتج المحلي الإجمالي في إفريقيا أي ما قيمته 148 مليار دولار أمريكي تضيع سنويا بسبب الفساد، فإذا تم استثمار 1% من تكاليف أحد المشاريع الكبيرة في بناء الشفافية، ينتج عن ذلك تقليل معيار الخسارة الناتجة عن الفساد وسوء الإدارة وهدر الأموال ولو بنسبة 4%، فإن ذلك يعني تحقيق ثلاثة أضعاف العائد الصافي للمشروع، مما يمكن القول أن هذا الأسلوب يعد أحد أساليب التمويل الذاتي<sup>2</sup>.

**2- المساءلة:** تعرف بأنها التزام أصحاب القرار بتحمل نتائج قراراتهم أمام المسؤولين في الحكومة والمؤسسات الاقتصادية والإدارات العمومية والمواطنين<sup>3</sup>. بحيث يؤدي ذلك إلى اطمئنان من يتعامل معهم بأن الأمور تجري للصالح العام، ووفق الأهداف المرسومة.

تشكل مساءلة الموظفين والمسؤولين العموميين حجر الزاوية للإدارة العامة الرشيدة والديموقراطية، وتبنى المساءلة الفعالة على أساس مشاركة المواطنين في مراقبة أداء الحكومة، عن طريق المطالبة بالشفافية وتعزيزها مما يساعد في كشف فشل الحكومة وسوء تسييرها، ومن هنا تصبح المساءلة أداة قوية لمكافحة الفساد في القطاع العام، بالإضافة إلى تحسين عمل الحكومة وزيادة فعاليتها، والشكل الموالي يوضح منافع المساءلة:

<sup>1</sup>: عبير مصلح، النزاهة الشفافية والمساءلة في مواجهة الفساد، مجلة الإئتلاف من أجل النزاهة والمساءلة، الطبعة الثالثة، فلسطين، 2013 ص50.

<sup>2</sup>: فيدريك جالتونج، معدل الإصلاح معيار أساسي لقياس الشفافية والمحاسبة، انكتر، ص05.

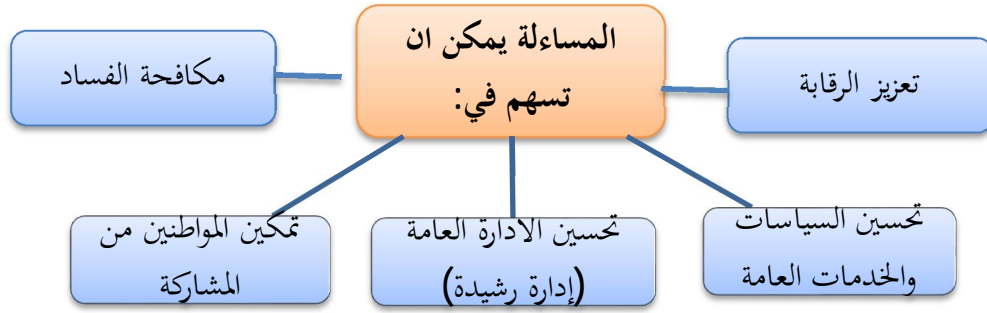
على الموقع: [www.integrityaction.org](http://www.integrityaction.org) ، تاريخ الاطلاع: 2016/06/22.

<sup>3</sup>: مركز تطوير المؤسسات الأهلية الفلسطينية، دليل المساءلة الاجتماعية، مكتب غزة، فلسطين، 2015، ص07.

على الموقع: [http://www.masader.ps/sites/default/files/Masader\\_Files-elibary/Social-Accountability.pdf](http://www.masader.ps/sites/default/files/Masader_Files-elibary/Social-Accountability.pdf)

تاريخ الاطلاع: 2017/08/14.

الشكل رقم (01): منافع المساءلة



المصدر: من إعداد الطالبة.

تحتاج إلى وجود هيئات مستقلة تقوم بجمع المعلومات الناتجة عن تحقيقها في السياسات والخطط العامة ومقارنتها مع المعلومات التي تصدرها مختلف الوزارات، بشرط أن يتم نشر النتائج تحقيقها عبر وسائل الإعلام والمطبوعات، ومختلف الاجتماعات العامة.

و تتكون المساءلة من مكونين رئيسيين: قابلية الإجابة وقابلية التنفيذ<sup>1</sup>:

▣ قابلية الإجابة: هي التزام أصحاب السلطة بتبرير قراراتهم وأفعالهم.

▣ قابلية التنفيذ: هي وجود آليات مصممة للمحاسبة والمعاقبة، وهذا في حال غياب الفاعلية والانحراف عن النتائج المخطط لها.

وإذا ما توفرت تلك المكونات فيمكن للمساءلة أن تحقق الأهداف الثلاثة التالية<sup>2</sup>:

أ- المساءلة كوسيلة للرقابة والتحكم: بحيث تشكل المساءلة إحدى آليات ضبط الأداء، ومنع إساءة استخدام السلطة.

ب- المساءلة كنوع من الضمان: بحيث تشكل المساءلة وسيلة يضمن المواطنون والمشرعون والرؤساء حسن الالتزام بالقانون في ممارسة السلطة في مجال الخدمة العامة.

1: زياد عبد الصمد وآخرون، فهم المساءلة ( دليل المساءلة المتبادلة على دور مختلف أصحاب المصلحة في أجندة التنمية المستدامة 2030)، شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، لبنان، 22 مارس 2016، ص 21، 22.

2: فارس بن علوش بن بادي السبيعي، دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الإداري في القطاعات الحكومية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص الفلسفة في العلوم الأمنية، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، السعودية، 2010، ص 43.

ت - المساءلة كعملية للتحسين المستمر: عند تحقيق المساءلة للهدفين السابقين تكون أداة لخفض السلبية في الأداء، وتخلق استعدادا مسبقا لدى العاملين لتجنب الأعمال التي من شأنها أن تؤدي إلى ارتكاب الأخطاء واتخاذ قرارات عشوائية، ويشجع المديرين والعاملين على قبول المساءلة وتحمل الخطأ كجزء طبيعي من عملية التعلم.

**3- المشاركة:** تعبر المشاركة عن حق جميع الأفراد في اتخاذ القرارات المتعلقة بالشؤون العامة للدولة، إما مباشرة أو بواسطة مؤسسات شرعية وسيطية تمثلهم وتمثل مصالحهم، شريطة أن تكون تلك المشاركة منظمة وواقعية وفعالة، وهذا يتطلب قدرا كافيا من حرية الرأي والتعبير وتكوين المؤسسات وتنظيم المجتمع المدني. وتشير كلمة فعالة إلى الحالات التي تحدث فيها مشاركة الأفراد فارقا في عمليات صنع القرار، ويحدث ذلك الفارق عندما يصل تمكين الأفراد من إحداث تغيير وتنفيذ الإجراءات التعاونية والجماعية، مما يؤدي إلى تعزيز الثقة في عملية صنع القرار، وبالتالي يسهل عملية الرصد والتقييم<sup>1</sup>.

**4- حكم وسيادة القانون:** يقصد بسيادة القانون اعتبار القانون مرجعية للجميع وضمان سيادته دون استثناء، ويتطلب ذلك بالضرورة بناء وضعية حكم مستقرة والاستقرار السياسي والسلم الأهلي، ومؤسسات ديمقراطية تسمح بتداول السلطة رسميا وسلميا ودوريا دون اللجوء إلى العنف ويتطلب هذا نوعا من التوافق بين الأطراف السياسية على قواعد نزيهة للتنافس، وفي مقدمة هذه القواعد قبول الريج كما الخسارة، وتنظيم الحياة السياسية على أسس سليمة تحكمها الانتخابات الدورية والإطار الدستوري والعمل المؤسسي، وذلك بإخضاع الجميع بما فيهم الحكام وجميع المؤسسات والهيئات العامة والخاصة لحكم القانون، والمساءلة والمساواة أمامه، بهدف تحقيق العدالة وإنصاف المظلومين عبر قضاء نزيه وفعال ومستقل<sup>2</sup>.

**5- الرؤية الاستراتيجية:** تعتبر الرؤية الاستراتيجية أحد الملامح الأساسية للحكومة الرشيدة، ويقصد بها امتلاك نظرة استراتيجية توحد منظور القادة والجمهور في وضع السياسات والبرامج، و توفر الرؤية الاستراتيجية إطار عمل مرشد وخطوة طريق للسياسات العامة<sup>3</sup>، بحيث تمكن من اتخاذ الإجراءات المناسبة وفي الوقت المناسب وفقا لسياق التاريخي والثقافي والاجتماعي لكل مجتمع.

<sup>1</sup>: أوبكر مصطفى بعيرة و انس أوبكر بعيرة، لا تنمية مستدامة بدون إدارة قوامة، مؤتمر التنمية المستدامة في ليبيا، جوان 2008، ص 09.

<sup>2</sup>: عبد الحسين شعبان، حكم القانون من أين نبدأ، ص 01.

متوفر على الموقع: <http://www.almannarah.com/newsdtails.aspx?newsid/7138>، تاريخ الاطلاع: 2017/11/12.

<sup>3</sup>: توفيق راوية، الحكم الراشد و التنمية في إفريقيا - دراسة تحليلية لمبادرة النيباد، مرجع سبق ذكره، ص 29 .

6- المساواة ( العدالة ): تعني أن المواطنين رجالا ونساء لديهم نفس الفرص لتحسين أوضاعهم وتحقيق سعادتهم، والارتقاء بوضعهم الاجتماعية إلى الأفضل.

7- الكفاءة والفعالية: تعني توفير القدرة لدى المؤسسات في تنفيذ المشاريع، و تقديم نتائج تستجيب وحاجيات المواطنين مع الاستخدام العقلاني والرشيد للموارد البشرية والمالية والطبيعية.

8- اتجاه الإجماع: إن الحوكمة الرشيدة تسعى إلى تسوية الخلافات في المصالح لتحقيق الإجماع العام، لتبقى مصلحة الجميع فوق المصالح الخاصة .

9- حسن الإستجابة: حتى تتمكن المؤسسات والآليات المستخدمة من خدمة الجميع دون استثناء، لابد من وجود إطار زمني ملائم يتم من خلاله تقديم المؤسسة لخدماتها وقيامها بعملياتها، كما تعني أيضا سعي الأجهزة المحلية إلى خدمة جميع الأطراف المعنية والاستجابة لمطالبهم، خاصة الفقراء والمهمشين، وترتبط الاستجابة بدرجة المساءلة التي تستند بدورها على درجة الشفافية، ومدى وافر الثقة بين الأجهزة المحلية والمواطنين.

### المطلب الثاني: مفهوم الضريبية والنظام الضريبي

تعتبر الضريبة واحدة من أدوات المهمة في السياسة المالية، والتي تستطيع الدولة من خلالها توفير الإيرادات المالية اللازمة لتمويل النفقات العامة، فضلا عن استخدامها لتوجيه الاقتصاد بالشكل الذي تخطط له الدولة.

ويتمثل تعريف الضريبة في أنها اقتطاع مالي يدفع إلى الدولة من الأفراد بصورة جبرية ونهائية من دون مقابل خاص، وإنما لتحقيق النفع العام، كما تمثل أداة لتوزيع الأعباء العامة<sup>1</sup>.

### الفرع الأول: أركان الضريبة

تتمثل أركان الضريبة فيما يلي:

1- الضريبة التزام نقدي: أي أنها تدفع نقدا، وذلك خلافا لما كان يسود قديما، حيث كانت الضريبة تفرض عينا، نتيجة لعدم سيادة الاقتصاد النقدي، ومع التقدم الاقتصادي والاجتماعي أخذت الضريبة صفة الاقتطاع النقدي، حيث أصبح نظام الضرائب العينية لا يتلاءم والاحتياجات الاقتصادية الضخمة للدولة الحديثة.

<sup>1</sup>: فوزي عطوي، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003، ص 49.

2- الضريبة فريضة جبرية: أنها إجبارية أي أن الممول غير مخيرا في دفعها، ولا يتم التفاوض بين الدولة والممول على سعرها أو وسائل دفعها، ويعاقب المتهرب منها<sup>1</sup>.

3- الضريبة تفرض من قبل الدولة: أي أن السلطات العامة هي التي تحدد مقدار الضريبة وكيفية دفعها وموعدها، عن طريق أحكام القانون الضريبي التي تكون ملزمة للدولة كما هي ملزمة للفرد، والقضاء يجب أن يكون رقيبا على كل مخالفة، إحقاقا للعدل وواضعا للضوابط ومانعا للتعسف.

4- الضريبة تفرض وفقا لمقدرة المكلفين: تفرض الضريبة على كل شخص قادر على الدفع تبعا لمقدرته المالية، وبهذا تصبح الضريبة طريقة لتقسيم الأعباء العامة بين الأفراد وفقا لقدراتهم التكليفية على الدفع، وهذا ما يعرف بقاعدة العدالة الضريبية، أي أن يسهم كل أعضاء المجتمع في تحمل أعباء الدولة كل وفق مقدرته. يبرز هذا مفهوم الطاقة الضريبية: وهي ما يمكن اقتطاعه على شكل ضرائب في ظل نظام اجتماعي وسياسي معين دون إحداث أي ضغوط اقتصادية، أو اجتماعية، أو سياسية لا يمكن تحملها.<sup>2</sup>

5- الضريبة نهائية وبلا مقابل خاص: أنها نهائية أي لا يستطيع أي فرد استردادها مرة أخرى، ولا يحصل على نفع خاص به، فهو يدفع الضريبة بصفته عضوا في المجتمع، وليس معنى ذلك أن دفع الضريبة لا يستفيد منها بل على العكس من ذلك فهو يستفيد بصفته فردا من المجتمع.<sup>3</sup>

#### الفرع الثاني: أهداف الضريبة

تشكل الضرائب السند الأساسي لأي سياسة حكومية، لما تشكله من أداة لتنظيم المسار المالي والاقتصادي للدول، فأصبحت نظرية الضريبة تحتل مكانا خاصا في نظريات المالية العامة، يعود هذا المكان إلى أهمية الدور الذي تلعبه في تحقيق أهداف السياسة المالية، فكانت ومازالت أهم مصادر إيرادات الخزينة العامة وقد تزايدت أهميتها في تحقيق الأهداف المالي والاجتماعي والاقتصادي<sup>4</sup>:

<sup>1</sup>: عدلي البابلي، المالية العامة والنظم الضريبية، دار الكتاب الحديث، الجزائر، 2009، ص106.

<sup>2</sup>: عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، 2005/2004، ص386.

<sup>3</sup>: عدي عفانة وآخرون، الجديد في المحاسبة الضريبية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة 01، الأردن، 2004، ص05.

<sup>4</sup>: طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2012، ص48.

**1- الهدف المالي:** تعتبر الضريبة مصدر تمويلًا لتغطية النفقات العمومية، ويكون ذلك من خلال توفير حصيلة ضريبية كافية يعتمد عليها في تحقيق التنمية المطلوبة، مع مراعاة أن تكون مصاريف تحصيلها في أدنى حدودها والتشديد على أهمية التوسع في الوعاء الضريبي، للزيادة في تعبئة الحصيلة الضريبية<sup>1</sup>.

**2- الهدف الاجتماعي:** في وقتنا الحاضر تستطيع الدولة استخدام الضريبة كأداة لتحقيق أهداف تتعلق بالجانب الاجتماعي، يمكن تلخيصها فيما يلي:

**أ- إعادة توزيع الثروة بين المواطنين:** يقصد بذلك منع تكتل الثروة في يد فئة معينة من المجتمع، ويتطلب ذلك فرض ضرائب على الثروات حتى يتحمل الأغنياء العبء الأكبر من الضريبة، مما يتيح فرصة للفقراء بإمكانية زيادة النسبة من الدخل الموجه للإنفاق نتيجة إعفاءهم من الضريبة. وإذا ما تم استغلال هذا الهدف بشكل فعال وصحيح فستقلل الفجوة بين أصحاب الدخل العالية وأصحاب الدخل المنخفضة، وبالتالي يعمل على الحد من الطبقة في المجتمع.

**ب- الحد من بعض العادات غير المرغوب فيها في المجتمع:** تعتبر الضريبة أداة مهمة في الحد من الظواهر الاجتماعية السلبية، (مثل المواد المضرة بالصحة وذلك برفع من معدلات الضريبة المطبقة عليها) للتقليل من آثارها السلبية قدر الإمكان، ونجد في المجتمعات التي تعاني من الكثافة السكانية العالية يتم فرض ضرائب عن كل طفل بعد عدد معين من الأطفال للمكلف الواحد، ويتم منح إعفاء ضريبي عن كل طفل في الأسرة في الدول التي تشجع النسل.

**3- الهدف الاقتصادي:** يشمل ما يلي:

**أ- تشجيع الصناعة المحلية وحمايتها من المنافسة الخارجية:** قد تلجأ الدولة لحماية بعض الصناعات المحلية التي قد لا تكون قادرة على منافسة المنتجات المستوردة، عن طريق رفع الضرائب المفروضة على المنتجات المستوردة مما يؤدي إلى رفع أسعارها لخلق ظروف منافسة أفضل للسلع المحلية.

**ب- توجيه الاستثمارات:** إذا ارتأت الدولة إلى ضرورة تشجيع قطاع معين فإنها تلجأ إلى إعفائه بالكامل من الضريبة أو تخفيضها هدفها تحفيز الاستثمارات. لأن الامتيازات الضريبية المفروضة سواء الإعفاء أو التخفيض

<sup>1</sup>: عدي عفانة وآخرون ، مرجع سابق، ص08.



يعمل على زيادة العائد الذي يحصل عليه المستثمر مما يشجعه على التوسع في الاستثمار، وخلق فرص استثمارية جديدة، وبالتالي التوسع في الوعاء الضريبي.

ج- تنشيط الحركة الاقتصادية: تعتبر الضريبة إحدى الأدوات الهامة التي تلجأ إليها الدولة لتنشيط الاقتصاد، في كل من حالة التضخم والانكماش<sup>1</sup>:

✚ في حالة التضخم: في هذه الحالة يعرف الوضع الاقتصادي حالة من ارتفاع في المستوى العام للأسعار، وقد يكون من أحد أسبابه ارتفاع السيولة المتداولة. هنا تلجأ الدولة إلى زيادة نسبة الضريبة المفروضة على المواطنين، لامتصاص جزء من تلك السيولة، وبالتالي العمل على الحد من المشكلة.

✚ في حالة الانكماش: والذي يميزه ركود اقتصادي وانخفاض الطلب على السلع والخدمات، هنا تلجأ الدولة إلى خفض نسبة الضرائب على المواطنين، بهدف زيادة الطلب الذي ينشط الحركة الاقتصادية بتنشيط الإنتاج من طرف المؤسسات الاقتصادية لأجل توفير السلع والخدمات. ضف إلى ذلك توسيع القاعدة الإنتاجية التي تحتاج إلى توظيف يد عاملة، وبالتالي تخفيض البطالة. كما أن تخفيض معدل الضرائب يعتبر وسيلة لتحسين المركز المالي للمؤسسة الاقتصادية، ويتيح لها فرصة لزيادة الإنفاق الرأسمالي الذي يزيد من استثماراتها.

### الفرع الثالث: مفهوم النظام الضريبي

النظام الضريبي يمثل ترجمة للسياسة الضريبية، لذلك قبل أن نتطرق إلى مفهوم النظام الضريبي، وجب علينا التعرف على السياسة الضريبية وأهدافها وخصائصها.

1- تعريف السياسة الضريبية وأهدافها وخصائصها: تعرف السياسة الضريبية على أنها مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة، مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة، لإحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوبة، وتجنب آثار غير مرغوبة لتحقيق أهداف المجتمع<sup>2</sup>.

وتتمثل أهداف السياسة الضريبية في<sup>3</sup>:

✚ توفير الحصيلة الجبائية اللازمة لتمويل الإنفاق العام؛

<sup>1</sup>: عدي عفانة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 09.

<sup>2</sup>: ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 21.

<sup>3</sup>: كمال الوصال، الاقتصاد المصري بين المطرقة والسندان، دار ابن رشد، ص 275.

✚ رفع مستويات الكفاءة في استغلال الموارد الاقتصادية للمجتمع؛

✚ تحقيق العدالة الضريبية للوصول إلى العدالة الاجتماعية في توزيع الدخل والثروة.

أما خصائص السياسة الضريبية فيمكن تحديدها بما يأتي<sup>1</sup>:

✚ السياسة الضريبية ينظر إليها على أنها مجموعة متكاملة ومترابطة من البرامج والإجراءات. هذه النظرة

المتكاملة تساهم مساهمة فعالة في مواجهة التناقضات التي قد تظهر في الأهداف المرغوبة.

✚ السياسة الضريبية تضم كل الضريبة الفعلية والمحتملة، فهي بذلك تشمل الحوافز الضريبية التي تمنحها

الدولة لتشجيع أنشطة اقتصادية مرغوبة، وذلك على اعتبار أن هذه الحوافز هي إيرادات ضريبية محتملة

مضحى بها في الفترة القصيرة، على أمل تعويضها في الفترة الطويلة.

✚ السياسة الضريبية هي أداة من أدوات السياسة الاقتصادية للبلد، لتحقيق أهداف المجتمع.

**2- تعريف النظام الضريبي:** تعددت وجهات النظر حول معنى النظام الضريبي، فهناك من يرى معينين له

أحدهما ضيق والآخر واسع. فيتمثل الأول في مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع

الضريبي في مراحل المختلفة، وهذا انطلاقاً من تحديد المادة الخاضعة للضريبة، ثم حساب قيمة الضريبة، وأخيراً

عملية تحصيلها، وهو ما يعرف بالتنظيم الفني للضريبة. أما المفهوم الواسع للنظام للضريبي فيتمثل في مجموعة

العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكمها معاً إلى كيان ضريبي معين<sup>2</sup>.

وهناك من يرى أن النظام الضريبي يتمثل في مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم مع

الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع، وتشكل في مجموعها هيكلًا ضريبياً متكاملًا يعمل بطريقة

محددة وفق التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية.

يتضمن النظام الضريبي تحديد أهداف واضحة، تتحقق وفقاً لمجموعة من الصور الفنية المتكاملة للضرائب

والتي تمثل الهيكل الضريبي، وتطبق وفق مجموعة من التشريعات القانونية والضريبية التي تحكم عمل هذا النظام<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>: عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التطورات المالية الدولية الحديثة واثرها على التشريع الضريبي العراقي دراسة مقارنة، دار حامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2014، ص 45.

<sup>2</sup>: ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 21.

<sup>3</sup>: هيثم علي محمد، علاقة الازدواج الضريبي بالاستثمار بين إعادة التكييف والتغير في النظام الضريبي العراقي - بحث تطبيقي - ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 35، العراق، 2013، ص 288.

3- أركان النظام الضريبي: يستند النظام الضريبي إلى ركنين رئيسيين هما: الهدف والوسيلة، ويتم تناولهما على النحو التالي:

أ- الهدف: يسعى أي نظام ضريبي إلى تحقيق أهداف تحددها الدولة، وهي نفسها أهداف السياسة الضريبية وأن هذه الأهداف تتأثر بشكل مباشر بالنظام السياسي والاقتصادي السائد في دولة معينة عند اتخاذها قرار اختيار نظام ضريبي معين، حيث يختلف النظام الضريبي في الدول الرأسمالية عنه في دول الاشتراكية، فهذه الأخيرة هي من تمتلك وسائل الإنتاج، ولذلك فهي التي تسيطر على النشاط الاقتصادي، فالنظام الضريبي لديها يستهدف توجيه المشروعات العامة، وبالتالي يستخدم النظام الضريبي في ظل النظام الاشتراكي كأداة لتوجيه الاستهلاك وتخطيط الأسعار وتعديلها<sup>1</sup>، وفقا لأوليات الخطة وكما يخططها جهاز التخطيط وليس اعتمادا على تفضيلات المستهلكين. أما النظام الضريبي في الدول الرأسمالية فهو أداة مالية تمكنها من الحصول على الموارد تكفي لتمويل الإنفاق العام، دون أن يؤدي إلى الحد من روح الابتكار والإبداع أو القضاء على الحوافز الشخصية للإنتاج، هذا لما يستند إليه النظام الرأسمالي من الملكية الفردية لوسائل الإنتاج، بحيث لا يجوز اللجوء إلى الضريبة إلا في حدود ضيقة<sup>2</sup>.

وكذلك تختلف أهداف النظام الضريبي في الدول المتقدمة عنها في الدول النامية، فالدول المتقدمة تمتلك جهازا إنتاجيا متطورا واقتصادا متنوعا، فهدف النظام الضريبي بالنسبة لهذه الدول هو ضمان أقصى درجات تشغيل الجهاز الانتاجي واستمراره، وضمان الاستقرار الاقتصادي والنمو الاقتصادي، كما يهدف إلى إعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الفقيرة<sup>3</sup>، أما بالنسبة للدول النامية فإن أهم أهداف النظام الضريبي تتمثل في تشجيع الادخار والاستثمار، من خلال فرض الضرائب التي تحد من الإنفاق الاستهلاكي الزائد وتعمل على تعبئة الموارد المالية وتوجيهها لأغراض التنمية، إذ تشكل الضريبة إحدى أدوات الادخار الإجباري لتمويل المشروعات التنموية<sup>4</sup>.

<sup>1</sup>: أحمد الضي عبد الله عثمان، الفحص الضريبي ودوره في تحديد وإدارة مخاطر الإيرادات الضريبية دراسة تطبيقية على أداء ديوان الضرائب بالمركز الضريبي للشركات الكبرى، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص فلسفة المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2016، ص 163.

<sup>2</sup>: خالد أمين عبد الله وحامد داود الطحلة، النظم الضريبية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، 2015، ص 12.

<sup>3</sup>: عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سبق ذكره، ص 50.

<sup>4</sup>: ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 20.

ب- الوسيلة: بعد اختيار أهداف النظام الضريبي لا بد أن يستند هذا الأخير على مجموعة الوسائل الضرورية لتحقيق أهدافه، وتقوم هذه الوسائل على عنصرين، أحدهما فني، والآخر تنظيمي:

**العنصر الفني:** هو اختيار الأداة الفنية التي تسمح للدولة بتحقيق الأهداف المسطرة للنظام الضريبي وبالتالي فالدولة الرأسمالية تختار الوسيلة الفنية التي تحقق حصيلة ضريبية غزيرة، وفي نفس الوقت تحقق الاستقرار والنمو الاقتصادي، فتعطي اهتماما بارزا في البحث عن سبل توسيع الحقل الضريبي دون التوسع في الإعفاءات وتخفيض أسعار الضرائب المختلفة، في حين في الدول الاشتراكية، يكون الاهتمام الأكبر بالجانب الاجتماعي للفرد، ومنح العديد من الإعفاءات من أجل تشجيع الاستثمار، والتفرقة بين السلع الأساسية والسلع الكمالية، وبين الدخول المرتفعة والدخول المنخفضة، أي أنها تبحث عن الوسائل الفنية للضريبة التي تساعد على التخطيط للإنتاج والتوزيع.

**العنصر التنظيمي:** يقتضي هذا العنصر وجود جهاز إداري متكامل وعلى درجة عالية من الكفاءة، توكل له مهمة ربط الضريبة وفق التشريع المحدد، وتحصيلها بما يحقق العدالة الضريبية. وتتجلى أهمية العنصر التنظيمي عند فرض الضريبة في حفاظه على التنسيق بين الضرائب المختلفة التي يحتويها النظام الضريبي، أي مراعاة الاتفاق بين فرض ضريبة جديدة وجميع الضرائب الموجودة سابقا وذلك حفاظا على الهدف العام للنظام الضريبي الضروري في مجمله<sup>1</sup>، وكذلك مراعاة الإبقاء على عدالة النظام الضريبي في مجموعه<sup>2</sup>.

وبالتالي فالنظام الضريبي المعاصر يسعى إلى التنوع في أهدافه، فالضرائب لا تهدف فقط إلى تحصيل الأموال اللازمة لتغطية النفقات الحكومية، ولكن أيضا المساهمة في إعادة توزيع الدخل، والاستقرار الاقتصادي وتخصيص الموارد، وفي الوقت نفسه تكون داعمة للنمو الاقتصادي. إن تصميم النظام الضريبي بالشكل الصحيح يعتبر سبيل لتحقيق أهداف السياسة المالية المرغوبة بأكثر الطرق فعالية، أي الحد من التشوهات غير المرغوبة، وتقليل تكلفة تحصيل الضرائب، وهنا تلعب كفاءة الضرائب وخاصة هيكلها دورا هاما في تحقيق تلك الأهداف، بالإضافة إلى كفاءة الجهاز الإداري المكلف بمهمة إقرار وربط وتحصيل تلك الضرائب.

<sup>1</sup>: ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 22.

<sup>2</sup>: خالد أمين عبد الله وحامد داود الطحلة، مرجع سبق ذكره، ص 14.

4- مميزات النظام الضريبي الجيد: تعتبر القواعد الضريبية الأربعة التي ضمنها المفكر الاقتصادي آدم سميث في كتابه ثروة الأمم الأصول التي يرجع إليها عند وضع أي نظام ضريبي، وهذه القواعد هي: العدالة، الوضوح واليقين، الملائمة، وقاعدة الاقتصاد في التحصيل. لقد أضاف بعض الباحثين مميزات أخرى مثل الرؤية والإنتاجية واستخدام تكنولوجيا المعلومات، وحتى تترجم أهداف السياسة الضريبية واقعيًا لا بد أن يتصف النظام الضريبي بالمميزات التالية<sup>1</sup>:

أ- الرؤية: بما أن الحكومة تتكلف بإدارة الشؤون العامة، فهي تحتاج إلى رؤية واضحة من أجل تشجيع أكبر قدر ممكن من المكلفين لدفع الضرائب المستحقة عليهم، فلا بد أن تتخذ إجراءات احترازية من أجل إنفاق العائدات المحصلة من الضرائب، حتى يتأكد الجمهور بأن الإيرادات الضريبية تدار بشكل فعال وفي المصلحة العامة، مما يؤثر إيجابًا على ثقة المواطنين في الدولة.

ب- الإنصاف: يشير إلى العدالة في النظام الضريبي، أي أن يدفع كل مواطن الضريبة المفروضة وفقًا لقدرته التكاليفية.

ج- البساطة: نظام ضريبي جيد يجب أن تكون إجراءاته بسيطة. ويجب تجنب معظم القوانين الضريبية المعقدة وصعوبة الفهم التي تسمح لتفسيرات مختلفة ومتناقضة عند تطبيقها، وعلاوة على ذلك، تقليل الوقت اللازم لجمع الضرائب المستحقة، وبالتالي فإن بساطة النظام الضريبي تشجع الامتثال الضريبي وتخفض مستوى التهرب الضريبي على المدى البعيد.

د- الكفاءة الإدارية: يجب أن تكون طريقة فرض الضرائب وتحصيلها فعالة إداريًا وفعالة اقتصادية وشفافة دون أي لبس أو تحريف.

هـ- الإنتاجية: النظام الضريبي الإنتاجي هو النظام الذي يوفر إيرادات كافية للحكومة، وفي الوقت نفسه يضمن جذب أكبر قدر ممكن من المكلفين بالضريبة، والنظام الضريبي المنتج كذلك يبحث في القوانين الضريبية لسد الثغرات في أحكامه لمنع التهرب الضريبي.

<sup>1</sup>: Richard Bird, Smart Tax Administration, Economic Premise, poverty reduction and economic management (prem) network, the world bank, Number 36, October 2010, p04.

cite web : <http://siteresources.worldbank.org/INTPREMNET/Resources/EP36.pdf> . le:28/11/2016.

و - استخدام تكنولوجيا المعلومات: لا يمكن للإدارة الضريبية الحديثة أن تؤدي مهامها بكفاءة وفعالية دون استخدام تكنولوجيا المعلومات الحديثة، ومن بين المجالات التي ينبغي أن تعتمد على تكنولوجيا المعلومات هي:

✚ سجلات المكلفين بالضريبة وجباية الضرائب؛

✚ الإدارة الداخلية والسيطرة على الموارد؛

✚ نظم لخفض تكاليف الامتثال الضريبي.

### المطلب الثالث: تعريف الحوكمة الضريبية وأطرافها

بعدما عرفنا أن الحوكمة هي الآليات الرشيدة لاستخدام السلطة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات العامة. الضريبة هي أداة مهمة لتوفير الموارد المالية اللازمة في تطبيق تلك السياسات. بالإضافة إلى أن السياسة الضريبية تعتبر فرع من فروع السياسة المالية العامة، وبالتالي يمكن لآليات الحوكمة الرشيدة أن تطبق على الضريبة مع احترام خصوصيتها فتسمى الحوكمة الضريبية.

### الفرع الأول: تعريف الحوكمة الضريبية

لقد عرفت الحوكمة الضريبية بأنها: "مجموعة القواعد والإجراءات التي تمارسها الإدارة الضريبية، لضمان السير الحسن للعمل والارتقاء به، وزيادة الثقة بينها وبين المتعاملين معها عن طريق توفير الشفافية وتفعيل الرقابة وتقرير المساءلة لجميع العاملين، وذلك من أجل تحقيق أهداف النظام الضريبي<sup>1</sup>.

كما يقصد بالحوكمة الضريبية بأنها مجموعة المبادئ، والأسس، والقواعد التنفيذية، والإجراءات التنظيمية التي تكفل ضبط الأداء بالمنظومة ككل، من خلال تحديد واضح لدور الأطراف ذوي العلاقة، وطبيعة العلاقة المستقلة أو التأثيرية بينهما، والتي ينبغي لكل طرف أداؤها طواعية مع فرض العقوبات في حالة الإخلال بها<sup>2</sup>.

والحوكمة الضريبية تعني وضع الإطار القانوني المتكامل والراشد لحوكمة العلاقة بين المصالح الضريبية والمصالح الإدارية ذات العلاقة بما يسمح من التبع السليم والرقابة المجتمعية الفاعلة على الموارد الضريبية العمومي، وبما يجعل هذه العلاقة في خدمة المجتمع وتهدف إلى تحقيق تنمية شاملة.

<sup>1</sup> : مهند محمد موسى العبيني وعبد الرحمان محمد عبد الرحمان، دور الحوكمة الضريبية في الحد من الفساد الحكومي (دراسة ميدانية)، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الرابع والأربعون، العراق، ص 136.

<sup>2</sup> : جيهان كامل محمد شليبي، حوكمة النظام الضريبي وآثارها على جذب الاستثمارات (بالنظر على مركز كبار الممولين)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص فلسفة في الاقتصاد، جامعة عين الشمس، مصر، 2012، ص 14.

## الفصل الأول: الحوكمة الضريبية وعلاقتها بمكافحة التهرب الضريبي والفساد الضريبي

كما يعبر عن الحوكمة الضريبية بجملة المبادئ الأساسية الرشيدة التي ينظمها القانون الجبائي، والتي أساسها ضبط العلاقة بين الإدارة الضريبية والأطراف ذلت العلاقة<sup>1</sup>.

وانطلاقا من التعاريف السابقة ندرج الملاحظات التالي:

الإدارة الضريبية هي الطرف الأساسي في تجسيد الحوكمة الضريبية. ذلك بتطبيق مجمل القواعد والإجراءات التي تكفل تحقيق أهداف السياسة الضريبية؛

الحوكمة الضريبية تقوم على تعزيز الثقة المتبادلة بين الإدارة الضريبية والمتعاملين معها، ويتحقق ذلك عن طريق الالتزام بالعدالة والشفافية والرقابة.

الحوكمة في الإدارة الضريبية تخلق الإفصاح والشفافية والعدالة الموضوعية والتطبيق الصحيح للقانون الضريبي ومختلف التعليمات التنفيذية المتعلقة به. هذا كله حفاظا على حقوق الأطراف، أي المحافظة على حقوق الخزينة العامة من الإيرادات المستحقة دون إسراف أو تجاوزات من جهة<sup>2</sup>، ومراعاة حقوق المكلفين بالضريبة وحماية مصالحهم من جهة أخرى.

ومنه يمكن القول أن الحوكمة الضريبية هي مجمل الإجراءات والقواعد والآليات التي تساهم في تحسين أداء الإدارة الضريبية من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية وعلى رأسها الزيادة في الحصيلة الجبائية، بطريقة تكفل حق للمواطنين في المشاركة في اتخاذ القرارات، وخلق مناخ من الشفافية والانضباط للحفاظ على حقوق الدولة من الإيرادات السيادية، ومراعاة للعدالة الاجتماعية حماية لحقوق المكلفين بأداء الضريبة المفروضة، الأمر الذي يجعل من العدالة والشفافية والرقابة عنوانا لحوكمة المنظومة الضريبية، وصولا إلى سلامة الأداء بالرقابة على الكفاءة والفعالية وإقرار المساءلة.

<sup>1</sup>: مولود مليكاوي، واقع الحوكمة الجبائية لسياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 08، جامعة برج بوعريش، الجزائر، 2005، ص 146.

<sup>2</sup>: مهند محمد موسى العبيني وعبد الرحمان محمد عبد الرحمان، مرجع سبق ذكره، ص 136.

الفرع الثاني: أطراف الحوكمة الضريبية

الحوكمة الضريبية تستوجب تضافر جهود كل من: الإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي، والتشريع الضريبي وهي في حد ذاتها تشكل المنظومة الضريبية.

**1- الإدارة الضريبية:** تشكل إدارة الضرائب الجهاز المكلف بتنفيذ قواعد التشريع الضريبي، والتحقق من سلامة تطبيقه حماية لحقوق الدولة والمكلفين بالضريبة<sup>1</sup>، بالإضافة إلى اقتراح تعديلات في التشريع الضريبي فهي بذلك تؤدي دورا هاما في خلق بيئة ضريبية ملائمة في المجتمع، قصد تحسين كفاءة وفعالية النظام الضريبي، إذ أن النظام الضريبي الأحسن تصورا لا تكون له قيمة إلا بفضل الإدارة التي تطبقه، فنجاح تنفيذ السياسة الضريبية وتحقيق أهدافها مرهون بكفاءة وخبرة الإدارة الضريبية<sup>2</sup>.

وتكمن وظيفة الإدارة الضريبية في مجالين أساسيين هما: تنفيذ أحكام القوانين الضريبية، واقتراح التعديلات اللازمة على تلك القوانين لإيجاد قانون ضريبي عصري يلاءم احتياجات المجتمع، وعليه فإنه تقع على عاتق الإدارة الضريبية المهام التالية: التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة.

ففي مجال التخطيط تعمل الإدارة الضريبية على تحديد الأهداف الواجب تحقيقها، من خلال رسم السياسات الضريبية وتنسيق الأنشطة، لتتمكن من تحديد حصيلة الإيرادات السنوية المتوقعة، حيث يساعد ذلك على وضع الخطط والبرامج دون إرهاق الميزانية العامة. أما في مجال التنظيم فيقع على عاتق الإدارة الضريبية تشكيل هيكلها التنظيمي وتحديد الوظائف والصلاحيات بموجب القوانين والأنظمة. في مجال التوجيه تقوم الإدارة الضريبية بإصدار التعليمات التي تساعد الموظفين في عملهم، كإصدار الكشوفات الخاصة بالتقدير والربط والتحصيل. أما مجال الرقابة تقوم الإدارة الضريبية بعمل رقابة دورية على الموظفين للوقوف على كيفية إنجازهم لعملهم، بالإضافة لتقييم العمل وتحديد العقوبات التي تحول دون تحقيق الأهداف المسطرة<sup>3</sup>. والشكل الموالي يعطي نظرة شاملة عن مهام الإدارة الضريبية.

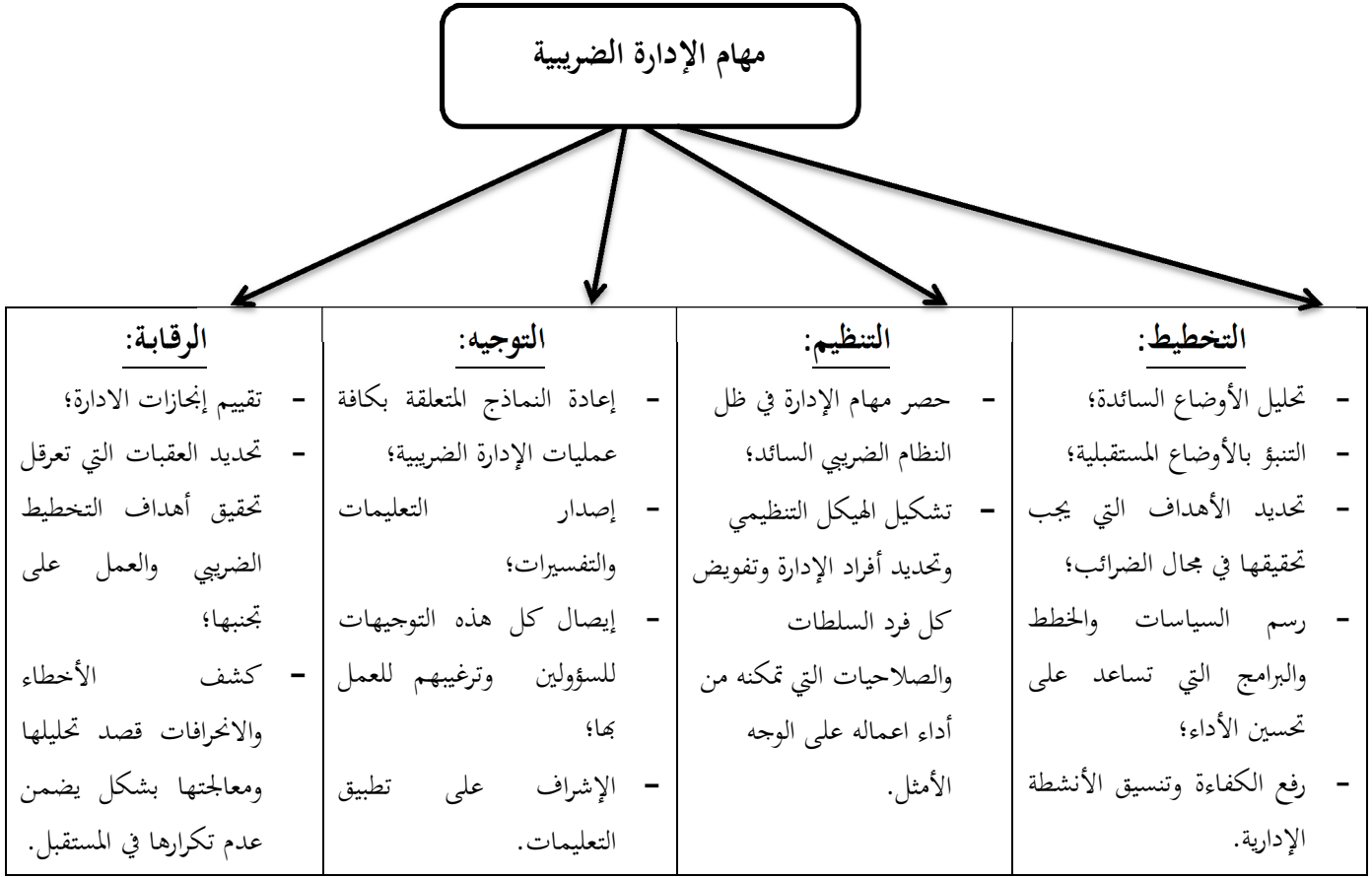
<sup>1</sup>: سراج محمد خلاط، دور النظام الضريبي في الاقتصاد الليبي، المجلة الجامعية، جامعة الزاوية، العدد الخامس عشر، المجلد الثالث، ليبيا، 2013، ص166.

<sup>2</sup>: هيثم علي محمد، مرجع سبق ذكره، ص291.

<sup>3</sup>: حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، مصر، 1995، ص145.



الشكل رقم (02): مهام الإدارة الضريبية



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على: ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص114.

إن تنظيم إدارة الضرائب يكون وفقاً لمبدأ مركزية التوجيه واللامركزية التنفيذ، أي أن تتولى الإدارة المركزية وظائف التخطيط والرقابة وإصدار التعليمات والتفسيرات وتنظيم شؤون الموظفين، وتدريبهم والسهر على رفع الكفاءة الإنتاجية للإدارة، بينما تتولى الإدارة التنفيذية كافة أعمال التنفيذ التي تتطلبها إجراءات الربط والتحصيل وفقاً للتشريع الضريبي<sup>1</sup>.

وحتى تنفذ الإدارة الضريبية تلك الوظائف بالكفاءة اللازمة، ينبغي إعطاء أهمية لإصلاح الإدارة الضريبية وبذل الجهود الإصلاحية التي لا تركز فقط على توسيع تحصيل الإيرادات بل تشمل كذلك التركيز على كيفية جمع الضرائب، وتحقيق أهداف السياسة الضريبية، وهناك خمسة جوانب رئيسية لإصلاح الإدارة الضريبية<sup>2</sup>:

<sup>1</sup>: ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص114.

<sup>2</sup>: مولود مليكاوي، مرجع سبق ذكره، ص 147.

التحسين العام لقدرة الإدارة الضريبية؛

إعادة النظر في تنظيم الإدارة الضريبية حسب نوع الضريبة، وتنظيمها حسب وظائفها الأساسية. الأكثر من ذلك التنظيم حسب قطاعات الضرائب من خلال إنشاء وحدات مكلفة بأهم المكلفين ويتم تنظيمها وظيفيا؛

تحسين الخدمات للمكلفين بالضريبة مع التركيز على زرع عامل الثقافة والوعي الضريبي، والحد من تكاليف الامتثال؛

تحديث وتوسيع تكنولوجيا الاتصال والإعلام بهدف تحسين التسيير وتحليل البيانات وتخفيض التكاليف والحد من نطاق الفساد والتواطؤ وتحسين الرقابة؛

استقلالية تسيير الإدارة الضريبية عن تنظيمات الوظيفة العمومية بهدف الحد من التدخل السياسي وتحقيق المرونة في التوظيف والفصل من الوظيفة، وتحسين الأجور وظروف العمل بشكل يؤدي إلى إنشاء سلطة ضريبية تتمتع بحكم شبه ذاتي.

**2- المجتمع الضريبي:** يتكون المجتمع الضريبي من مجموعة من الأشخاص سواء كانوا طبيعيين (أفراد)، أم معنويين (شركات ومنشآت مختلفة)، يفرض عليهم دفع الضريبة إلى الإدارة الضريبية بموجب القانون الضريبي. ويطلق على المجتمع الضريبي مصطلحات المختلفة، باختلاف الشخص الذي يقع عليه عبء الضريبة، ومن بين تلك المصطلحات نجد<sup>1</sup>:

- **المكلف بالضريبة:** يعني كل شخص مكلف بتسديد ضريبة، أو رسم منصوص عليها في القانون.
- **المكلف القانوني:** وهو الذي فرضت عليه الضريبة ويسمى حامل العبء القانوني، و يحدد تحديدا كافيا بنص القانون.
- **المكلف الحقيقي:** وهو المكلف الفعلي أو الاقتصادي، وهو حامل العبء الفعلي أي أنه هو الذي يتحمل عبء الضريبة، وهو الشخص الذي تنته عنده سلسلة انتقال العبء الضريبي، كما هو محقق في الضريبة على الاستهلاك.
- **الممول:** نجد أنه يطلق مصطلح الممول على المكلف بالضريبة في بعض الدول العربية مثل مصر.

<sup>1</sup>: زناطي فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص الحقوق الأساسية والعلوم السياسية، تخصص ادارة مالية، جامعة بومرداس، الجزائر، 2011-2012، ص 12.

إن المجتمع الضريبي يأخذ دوره كطرف أساسي في الحوكمة الضريبية ذلك بأنه هو المستهدف، ويقع على عاتقه دفع الضرائب المستحقة عليه، وفقا لما ينص عليه التشريع الضريبي، وبالتالي فإن الاهتمام بالمجتمع الضريبي بمثابة الاهتمام بمصادر الحصيلة الجبائية، فمشاركته تضفي مصداقية على النظام الضريبي، ويساعد في ذلك تعزيز الشفافية والمساءلة فيما يتعلق بالسياسة الضريبية، واتخاذ القرارات التي تتفق مع توجهات القاعدة الجماهيرية العريضة وتتماشى مع آرائها. ورغم ذلك يشار إلى أن هناك غياب شبه تام لمشاركة المجتمع الضريبي خاصة في الدول النامية، وقد تعود الأسباب المتعلقة بذلك إلى ما يلي<sup>1</sup>:

- ✚ كثير ما ينظر إلى الضرائب على أنها مسألة تقنية ينبغي معالجتها من طرف خبراء متخصصين؛
- ✚ غالبا ما يكون المكلفين بالضريبة غير مدركين لضخامة الضرائب التي يدفعونها، خاصة فيما يتعلق بالضريبة على القيمة المضافة التي يتحمل عبئها المستهلك الأخير؛
- ✚ هناك فهم محدود لغالبية المواطنين بأن الحقوق الاقتصادية هي امتداد لحقوق الانسان، فمثلا عندما تقوم الحكومة برفع الضرائب لا يوجد خيار أمام المجتمع المدني سوى الدفع ومن هنا تكون ممارسة الرقابة والمساءلة محدودة جدا<sup>2</sup>.

**3- التشريع الضريبي:** هو مجموعة من القواعد القانونية التي تنظم العملية الضريبية في مراحلها المتتالية من التشريع إلى الربط إلى التحصيل. كما يحدد التشريع الضريبي ماهية النظام الضريبي في دولة معينة، ويختلف ملامحه في مجتمع رأسمالي عنها في مجتمع اشتراكي، كما تختلف صورته في مجتمع متقدم اقتصاديا عنها إلى متخلف، إلا أن أغلب الدول تحرص على عدم فرض أو إلغاء ضريبة إلا بنص قانوني يصدر عن السلطة التشريعية<sup>3</sup>. فالتشريع الضريبي هو الذي ينظم العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة، وينظم حقوق وواجبات كل منهما، ويهدف لضمان السير الحسن لجميع الجوانب المتعلقة بالضريبة ابتداء من فرضها إلى غاية تحصيلها مرورا بعملية الرقابة وكذا المنازعات الجبائية<sup>4</sup>.

<sup>1</sup>: Jalia Kangave, Promoting Tax Bargains in Uganda and Beyond: The Importance of Civil Society and Parliamentarians, UNRISD Working Papers, prepared for the UNRISD project on Politics of Domestic Resource Mobilization, Switzerland, February 2015, p18.

<sup>2</sup>: Wilson Prichard, The Politics of Taxation and Implications for Accountability in Ghana 1981-2008, Institute of Development Studies at the University of Sussex Brighton, UK, July 2009, p30.

<sup>3</sup>: سراج محمد الخلاط، مرجع سبق ذكره، ص 166.

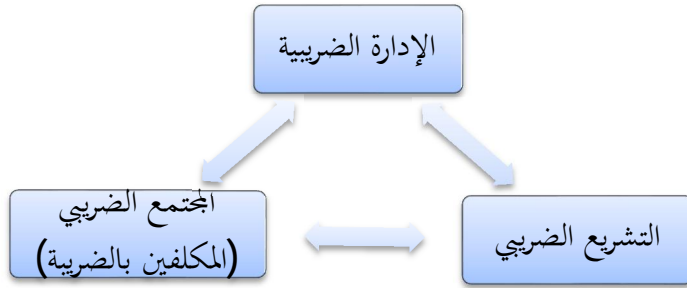
<sup>4</sup>: ضرار القزاز، التشريع الضريبي السوري، مجلة دراسات قانونية، جامعة البعث، 2011-2012، ص 22.

## الفصل الأول: الحوكمة الضريبية وعلاقتها بمكافحة التهرب الضريبي والفساد الضريبي

وحتى يضمن التشريع الضريبي نجاح مختلف مراحل تحصيل الضريبة، لا بد أن يكون نصاً حاسماً غير قابل للبس أو التأويل الخاطئ وغير قابل للتعبير الشخصي وبعيد عن التناقض بين أجزائه<sup>1</sup>، ولا بد أن يكون التشريع الضريبي قابل للتطبيق العملي ومتوافقاً مع المعايير المحاسبية المتعارف عليها، بحيث لا ينشأ عنه اختلاف جوهري عند تطبيقه بواسطة الشركة أو مراجعته واعتماده من قبل الإدارة الضريبية، حتى لا ينشأ عنه نزاعات ضريبية بين المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبية، ولكي نقول أن هذا النص موضوعي لا بد من عمل قياس للتأثير المترتبة عليه في تطبيقه بمعرفة المكلفين بالضريبة وتطبيقه بمعرفة الإدارة الضريبية، فإذا نشأ فرق جوهري بين الاثنين فهذا النص غير موضوعي، وإذا تطابقت أو تقاربت الأرقام فهذا النص موضوعي، وفي هذه الحالة ينخفض احتمال حدوث نزاعات ضريبية، كما أن التشريع الضريبي الجيد والمنسجم والمتربط عليه أن يتجنب الثغرات التي تترك مجالاً للتهرب الضريبي، وبالتالي يجب إحكام صياغة نصوصه حتى يفوت الفرصة على المكلف بالضريبة للاستفادة من بعض الثغرات التي قد يتضمنها، ضف إلى ذلك ينبغي إدخال مرونة على قواعد القانون الضريبي لإحداث تجاوب بين الضرائب ومستجدات الوتيرة الاقتصادية<sup>2</sup>.

من خلال ما سبق يتضح لنا أن الحوكمة الضريبية تتطلب تضافر جهود كل من الإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي والتشريع الضريبي المنظم للعلاقة التي تربط بينهما، وبالتالي فالأطراف الرئيسية المكونة للحوكمة الضريبية موضحة في الشكل رقم (03):

### الشكل رقم (03): أطراف الحوكمة الضريبية



المصدر: من إعداد الطالبة

وفي الأخير يمكن القول أن الحوكمة الضريبية تقتضي بناء علاقة جيدة بين الإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي أساسها المشاركة والشفافية والمساءلة، وفقاً لما يقتضيه التشريع الضريبي.

<sup>1</sup>: ناجي التوحي، مرجع سبق ذكره، ص 03.

<sup>2</sup>: ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 163.

## المبحث الثاني: ركائز الحوكمة الضريبية

يرى بعض الباحثين أن الحوكمة الضريبية تتمحور على محاور عدة تصل إلى عشرين محورا، ومما لا شك فيه أن اقتراح هذه المحاور يختلف باختلاف البيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تسود المناخ العام لكل دولة، ودرجة تقدمها مما يجعل لهذا الاقتراح صبغتها المحلية لا الدولية، لذلك يختلف الباحثون من وجهة نظرهم حول الركائز التي تقوم عليها الحوكمة الضريبية، والتي يمكن أن تختصر في طياتها مجمل المحاور الضرورية والتي نرى أنها يمكن أن يتفق عليها جميعهم، والتي سنوضحها من خلال المطالب الموالية:

### المطلب الأول: العدالة الضريبية

إن مفهوم العدالة الضريبية مفهوم جد حساس نظرا لتداعياتها السياسية والاقتصادية والاجتماعية. لقد تأصلت العدالة الضريبية في إطارها العملي عندما زاد الإنفاق العام وزادت معه الحاجة المالية لتغطيته، مما دفع بعض الدول للتوسع في فرض الضرائب، فأصبح المكلف يشعر بعبئها ومنه جاءت المطالبة بضرورة وجود العدالة الضريبية<sup>1</sup>.

### الفرع الأول: مفهوم العدالة الضريبية

يقصد بعدالة الضريبة أن تتوخى نصوص التشريع الضريبي العدالة في توزيع العبء الضريبي توزيعا عادلا بين أفراد المجتمع دون تفضيل فئة معينة على غيرها، إلا لوجود أسباب موضوعية مثل الإعفاءات المقدمة لذوي الدخل المنخفضة<sup>2</sup>، ويعتبر آدم سميث أول من قدم مفهوم للعدالة الضريبية، ويقضي بمساهمة كل من هم في مركز اقتصادي واحد لعبء ضريبي متساو<sup>3</sup>.

### الفرع الثاني: مبادئ العدالة الضريبية

**1- مبدأ المنفعة:** يؤكد هذا المبدأ على ضرورة وجود تناسب بين مقدار ما يدفعه المواطنون من ضرائب والمنفعة التي يتحصلون عليها من الإنفاق الحكومي. تبعا لذلك يمكن القول أن معيار المنفعة لا يتعلق فقط بجانب السياسة الضريبية، وإنما بكل من جانبي السياسة الضريبية وسياسة الإنفاق العام.

<sup>1</sup>: قاشي يوسف، إشكالية تحقيق العدالة في النظم الضريبية مع الإشارة إلى حالة الجزائر، مجلة الإدارة والتنمية لبحوث والدراسات، العدد 10، جامعة البليدة، الجزائر، ص 98.

<sup>2</sup>: ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 85.

<sup>3</sup>: عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، دار حامد للطبع، الطبعة الأولى، الأردن، 2007، ص 124.

إن تطبيق هذا المبدأ لن يكون بالأمر السهل، إذ يتطلب مبدأ المنفعة تحديد وقياس المنافع التي تعود على كل مكلف بالضريبة من الإنفاق العام، وهو أمر تحيط به الكثير من الصعوبات، هذه الأخيرة تتعلق بصعوبة إحصاء الخدمات المقدمة من طرف الدولة والتي يستفيد منها الأفراد، فمعظمها غير قابلة للتجزئة بالإضافة إلى أنها تكون موجهة لكافة أفراد المجتمع، كما أن بعض تلك الخدمات هي خدمات كيفية ومن المستحيل قياسها قياساً كمياً، مثل خدمة توفير الأمن، فهذه لا يمكن قياس مدى الاستفادة التي تعود على أفراد المجتمع. بالإضافة إلى ما سبق فإن المستفيد الأكبر من خدمات الإنفاق الحكومي هي الطبقات الفقيرة في المجتمع، وإذا ما أخذنا بمبدأ المنفعة فهي التي تتحمل النصيب الأكبر من العبء الضريبي، وهذا من غير المعقول لأن الطبقات الفقيرة عادة ما يتم مراعاة حالتها المالية وظروفها الاجتماعية، وبذلك فهي لا تتحمل أية ضرائب أو تدفع ضرائب قليلة<sup>1</sup>.

**2- مبدأ القدرة على الدفع:** يؤكد هذا المبدأ على ضرورة وجود علاقة طردية بين ما يدفعه المواطن من ضرائب وما يتحصل عليه من دخل، فهو يراعي المقدرة التكاليفية عند الأفراد، وبهذا المبدأ يسعى النظام الضريبي ليقوم بعملية إعادة توزيع الدخل لصالح الفئات الأقل دخلاً، ويوضح مبدأ القدرة على الدفع نوعين من العدالة الضريبية في النظام الضريبي، وهما: العدالة الأفقية والعدالة الرأسية (العمودية)<sup>2</sup>.

**أ- العدالة الأفقية:** تعني أن المكلفين بالضريبة الأفراد المتساوون في الدخل لا بد أن يدفعوا ضرائب متساوية، فإذا كان النظام الضريبي قائماً على مبدأ المنفعة وحصل مواطنان على القدر نفسه من الخدمات العامة، فهنا يقرر مبدأ العدالة الأفقية ضرورة دفعهما ضرائب متساوية، أما إذا كان النظام الضريبي يتبع مبدأ القدرة على الدفع فعندئذ يقرر مبدأ العدالة الأفقية أن يدفع أصحاب الدخول والثروات المتساوية المقدار نفسه من الضرائب.

**ب- العدالة الرأسية (العمودية):** تتطلب العدالة العمودية اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين غير المتماثلين معاملة ضريبية غير متماثلة<sup>3</sup>، أي يتم التعامل مع المكلفين ذوي الدخول المتفاوتة بشكل يتناسب مع حجم دخولهم، فلو كان هناك شخصان متساويان في كل شيء ماعدا أن دخل الأول ضعف دخل الثاني، فهذا يستلزم أن يدفع الأول ضريبة بمقدار ضعف ما يدفع الثاني.

<sup>1</sup>: قاشي يوسف، إشكالية تحقيق العدالة في النظم الضريبية مع الإشارة إلى حالة الجزائر، ص 98.

<sup>2</sup>: سعيد على محمد العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، دار دجلة، الطبعة الأولى، الأردن، 2011، ص 125.

<sup>3</sup>: محمد عمر حماد أبودوح، الإصلاح الضريبي، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص 27.

الفرع الثالث: أركان العدالة الضريبية

تتحقق العدالة الضريبية في النظام الضريبي المطبق في دولة ما بمراعاة مجموعة من العوامل التي لا بد من وجودها، وتمثل أهمها في: عمومية الضريبة، شخصية الضريبة، تجنب الازدواج الضريبي.

**1- عمومية الضريبة:** وتعني أن تفرض الضريبة على جميع الأشخاص والأموال في مجتمع ما، ونميز هنا عموميتين للضريبة وهما: العمومية الشخصية أي التزام المواطنين كافة في الدولة فضلا عن المقيمين خارجها (إذا كان لهم أملاك في الدولة)، وكذلك الأجانب القاطنين فيها بدفع الضريبة. والعمومية المادية: أي خضوع كافة الأموال إلى الضريبة سواء كانت دخولا أو ثروات<sup>1</sup>، وهنا يجب أن نذكر أن قاعدة العمومية ليست مطلقة وإنما ترد عليها بعض الاستثناءات التي تتخذ إعفاءات خاصة بالأفراد وأخرى متعلقة بالأموال، وترجع نوعية تلك الإعفاءات حسب خصوصية كل اقتصاد.

**2- شخصية الضريبة:** ويطلق عليها كذلك بذاتية الضريبة، وهي تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الشخصية للمكلف بالضريبة، والضرائب الشخصية هي الضريبة التي تراعي حالة المكلف الشخصية ومركزه المالي، فتفرق بين التعامل بين الأعزب والمتزوج، ومن لديه أطفال من عدمه، وذلك على الرغم من تساويهم في الدخل على سبيل المثال.

**3- تجنب الازدواج الضريبي:** حتى تتحقق العدالة الضريبية يتطلب الأمر عدم إخضاع المكلف بالضريبة ذاته لضريبة نفسها وعن المال نفسه وللسبب نفسه، أي لا يكون هناك تعددا أو ازدواجا ضريبيا، هذا الأخير يتحقق عندما يخضع نفس الشخص لنفس الضريبة أكثر من مرة على نفس المصدر، وخلال نفس الفترة الضريبية<sup>2</sup>.

**أ- وحدة المكلف بالضريبة:** أي أن نفس الشخص يدفع نفس الضريبة مرتين أو أكثر. على سبيل المثال في شركات المساهمة قد تفرض الضريبة على الأرباح ثم تفرض أخرى على دخل المساهم نفسه ففي هذه الحالة إختلفت وجهات النظر فمن الناحية القانونية لا يعتبر ازدواج ضريبي لاختلاف المكلف بالضريبة، أما من وجهة النظر الاقتصادية فترى أموال الشركة المساهمة وأرباحها تعود بالنتيجة للمساهمين، وبالتالي فإنها تفرض على الشخص نفسه مرتين، وبالتالي هناك ازدواج ضريبي اقتصادي.

<sup>1</sup>: عادل فليح العلي، مرجع سبق ذكره، ص126.

<sup>2</sup>: محمد طاقة وهدي العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة، الطبعة الثانية، الأردن، 2010، ص115.

ب- وحدة الضريبة المفروضة: بمعنى أن تفرض على المكلف وعلى نفس الوعاء الخاضع للضريبة نفس الضريبة مرتين أو أكثر، ويتحقق ذلك نتيجة لتعدد السلطات المالية سواء على مستوى الدولة الواحدة أو على مستوى الدول.

ج- وحدة المدة: ويقصدها بما أن تكون المدة التي تفرض عليها الضريبة هي ذاتها، كأن يدفع مكلف بالضريبة مقيم على إقليم دولة ضريبة عن دخل حققه في دولة أخرى يدفع لها ضريبة عنه في الوقت نفسه.

د- وحدة الوعاء: وهنا تفرض الضريبة أكثر من مرة وعلى ذات الوعاء، وعلى سبيل المثال أن يفرض ضريبة على الأرباح بمقتضى معيار التبعية الاقتصادية للدولة التي يمارس فيها المكلف نشاطه، وتقوم دولة بفرض ضريبة على ذات الوعاء (الأرباح) استنادا لمعيار التبعية السياسية، وانتماء المكلف بجنسيته للدولة الثانية.

يجب أن نشير أنه لا بد أن تحقق جميع هذه الشروط الأربعة، بحيث إذا لم يتحقق شرط واحد فإنه لا يعتبر ازدواج ضريبي، وللتحديد الدقيق للازدواج الضريبي يجب تمييزه عن التكرار الضريبي الذي يتحقق عند فرض الضريبة على كل عملية تتميز عن الأخرى مثل بيع العقار أكثر من مرة ويخضع للضريبة في كل مرة<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: الشفافية الضريبية

إن تعزيز البناء الديمقراطي في المجتمع يتطلب منح المواطن كامل حقوقه، وأهمها حق المشاركة في إتخاذ القرار على كافة الأصعدة، ويكون ذلك بإطلاعه على المعلومات سواء على الصعيد الاقتصادي أو السياسي أو حتى الاجتماعي. بما أن الضريبة (مهما كان نوعها) يدفعها المكلف بالضريبة بصفته فردا من المجتمع، فإن الحوكمة الضريبية تقتضي أنه من حق المكلف بالضريبة أن يطلع على كل الحقائق المتعلقة بها للبحث والمساءلة والنقاش، ويستدعي هذا الأمر إدارة ضريبية تضمن الشفافية في المعلومات الضريبية.

### الفرع الأول: تعريف الشفافية الضريبية

تعرف الشفافية الضريبية بأنها الأسلوب أو الطريقة التي تعرض من خلالها القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية على المكلفين، لزيادة قدرتهم في معرفة مقدار الضريبة المفروضة عليهم<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>: ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص130.

<sup>2</sup>: سليمان عتير وآخرون، دور الشفافية في مكافحة الفساد الإداري والمالي، المنتدى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، الجزائر، 25-26 نوفمبر 2013، ص 573.



وهناك من يرى أن الشفافية الضريبية تعني التشريع الضريبي المقترح قبل إقراره نهائياً، وهنا ينبغي عرضه للمناقشة على المختصين والمهتمين لإبداء آرائهم واقتراحاتهم في مواده، وذلك من ناحية وضوح نصوصه ودقة صياغتها، ثم يتم بعد ذلك إصدار التشريع الضريبي، مع الأخذ بعين الاعتبار الآراء الجادة للأطراف ذوي العلاقة، كما أن النص التشريعي يجب أن لا يتعارض مع مبادئ ومعايير المحاسبة المتعارف عليها<sup>1</sup>.

فالشفافية الضريبية هي الأسلوب الذي يضمن نشر المعلومات والإفصاح عنها من طرف الإدارة الضريبية، وتتطلب توفير البيئة المناسبة التي تسمح للمكلف من الاطلاع على القوانين والأنظمة والتعليمات واجراءات التحاسب، كما تتطلب وضوح التشريعات وسهولة فهمها، وكل ما يتعلق بعملية تقدير واستقطاع الضريبة، مع سهولة الوصول إليها بحيث تكون متاحة للجميع.

### الفرع الثاني: أهداف الشفافية الضريبية

تتمثل أهداف الشفافية الضريبية فيما يلي:

**1- إزالة الغموض من التشريع الضريبي:** الشفافية الضريبية تجعل التشريع الضريبي واضحاً، بل أكثر من ذلك تكون آلية تغييره عملية واضحة المعالم وبعيدة عن الغموض، وتكون الأهداف المسطرة من وراء هذا التغيير معلنة وبمتناول الجميع، وذلك بهدف إتاحة الفرصة للتعامل مع التطورات في التشريعات الضريبية، والتنبؤ بالمستقبل بأسلوب عقلاني ورشيد.

**2- نجاح عملية التحصيل الضريبي:** تعتبر الشفافية الضريبية أحد أركان نجاح عملية التحصيل الضريبي لأنها توفر بيئة تتسم بالوضوح التام، فتحسين جودة أداء الموظفين ومنه الحد من الفساد الإداري<sup>2</sup>، حيث أن موظف الإدارة الضريبية لا يستطيع التلاعب بمقدار الضريبة إذا كان المكلف على إطلاع بالقوانين والتعليمات وكذلك يصبح من الصعب تواطؤ الموظفين والمكلفين بالضريبة في ممارسات هدفها تسهيل التهرب الضريبي، لأنه في هذه الحالة يصبح الموظفون تحت المساءلة القانونية، كما أن وجود الشفافية في الإدارة الضريبية من شأنها أن تحفز المسؤولين على تحمل جميع مسؤولياتهم، بموجب قواعد محددة تتعلق بالتكاليف والتنوع المطلوبة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>: جيهان كامل محمد شلي، مرجع سبق ذكره، ص 57.

<sup>2</sup>: جبار محمد على الكعبي وياسر عمار عبد الحميد، شفافية الضريبة وآفاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب، مؤتمر نحو استراتيجية وطنية شاملة لمواجهة الفساد وتعميم ثقافة النزاهة المقدم إلى هيئة النزاهة، العراق، 2008، ص 08.

<sup>3</sup>: إيفين فونتين أورتيز وآخرون، تفويض السلطة والمساءلة، سلسلة الإدارة من أجل النتائج في منظومة الأمم المتحدة، وحدة التفتيش المشتركة، جنيف، 2004، ص 16.

3- كسب ثقة المكلفين بالضريبة: إن شفافية الإدارة الضريبية تسمح بالاطلاع المستمر للمكلفين بالضريبة على سيرورة عملية ربط وتحصيل الضريبة، مما يلغي الغموض الذي يتسبب في غالب الأحيان في نشوء المنازعات الضريبية بينها وبين المكلفين بالضريبة، وبالتالي وجود الشفافية يقارب بينهما ويجني الشكوك حول نزاهة عمل الإدارة الضريبية، مما تساهم في تخفيض اعتراض المكلف على الضريبة المفروضة والإجراءات الإدارية الأخرى، ومنه كسب ثقة المكلف بالضريبة.

4- تساهم في جلب الاستثمارات المحلية والاجنبية: بصفة عامة تعتبر الشفافية في السياسات الاقتصادية عامة أمر حيوي بالنسبة للمستثمرين خاصة منهم الأجانب، لأن غياب الشفافية يفرض تكاليف إضافية على أعمالهم، وتنشأ هذه التكاليف عندما يتعين على الشركات أن تتصدى لنقص المعلومات التي ينبغي أن توفرها الإدارة الحكومية المختصة في تنفيذ سياساتها، وبالتالي تعتبر الشفافية مدخلا حاسما في قرار الاستثمار، وتصبح جاذبية البلد للاستثمار ترتبط ارتباطا وثيقا بدرجة الشفافية في سياساتها<sup>1</sup>، وبما أن السياسة الضريبة جزء من السياسة الاقتصادية الكلية فمن المهم أن يأخذها المستثمرون بعين الاعتبار في اتخاذ قرار الاستثمار، وذلك فيما يتعلق بنشر المعلومات وسهولة الوصول إليها كالإعفاءات والحوافز الضريبية.

### الفرع الثالث: المبادئ التي تساعد في إرساء مفهوم الشفافية الضريبية

إن من المبادئ التي تساعد في إرساء مفهوم الشفافية الضريبية هي:

1- وجود آليات لمشاركة المواطنين في صياغة القرارات الضريبية: تعرف المشاركة على أنها العملية التي تضمن لجميع الفاعلين في المجتمع (المجتمع المدني والقطاع الخاص) حق في المشاركة الفعالة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالشؤون العامة، فهي بذلك تسهل التفاعل بين الدولة وأولئك الفاعلين في المجتمع، وتعتبر المشاركة مدخلا لمساءلة صانعي القرار عن نتائج أفعالهم<sup>2</sup>، وإذا ما تحقق ذلك سيزيد من الإحساس بالمسؤولية والمواطنة لدى الأفراد، وتعزز من ثقة الجمهور بالمؤسسات الحكومية.

<sup>1</sup>: Zdenek Drabek and Warren Payne, The Impact of Transparency on Foreign Direct Investment, Journal of Economic Integration, 17(4), December 2002, p807.

<sup>2</sup>: حسين أسامة، مبادئ الحوكمة الرشيدة في اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، مركز العقد الاجتماعي، مصر، 2014، ص06. على الموقع: <http://www.socialcontract.gov.eg/media/MediaCenter/2d63d093-8b07-47b4-90d9-38f151aa36f7.pdf>

تاريخ الاطلاع: 2017/12/07.

وبالتالي تضمن المشاركة مشروعية القوانين والأنظمة بصفة عامة<sup>1</sup>.

وبما أن السياسة الضريبية واحدة من السياسات الاقتصادية للدولة، فمن حق المكلفين بالضريبة (شخصية معنوية، أو شخصية طبيعية) بالمشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالضريبة، مما يرفع لديهم درجة الثقافة والوعي الضريبي، وتعطي لهم دافعا قويا للامتثال الضريبي الطوعي. بالإضافة إلى ذلك المكلف بالضريبة المشارك والمطلع يمثل أداة أخرى للرقابة الضريبية، ويؤدي المزيد من المشاركة إلى تعميق النقاش ويسر عملية الوصول إلى توافق الآراء حول الضريبة التي تحقق أكثر عدالة<sup>2</sup>.

**2- وضوح الأدوار والمسؤوليات:** إن العمل في جو يكون فيه الكل على علم بمسؤوليته، يجعل الجميع يعمل بإخلاص وشفافية، والكيفية التي يتم بها توضيح الأدوار والمسؤوليات تتطلب توفير العناصر التالية:

✚ وضوح هيكل الإدارة الضريبية؛

✚ وضوح المسؤوليات المختلفة للإدارة العليا ومسؤوليات فروعها؛

✚ وضع ترتيبات التي توضح العلاقة بين الإدارة الضريبية والسلطات التشريعية والمكلفين بالضريبة.

**3- تقديم شرح للقانون الضريبي:** ينبغي أن تكون القوانين الضريبية والقواعد التنظيمية وغيرها من الوثائق المتعلقة بشرح القانون الضريبي متاحة للجمهور، ويتعين أن تكون سهلة الفهم وأن تخلو من أي تعقيد لا مبرر له، وينبغي أن تكون تلك القوانين منظمة جيدا وأن تشمل على جميع العناصر اللازمة للتعريف بالالتزامات الضريبية وتحديد إجراءات تحصيل الضريبة.

<sup>1</sup>: المركز الدولي لقوانين منظمات المجتمع المدني، نماذج لتعزيز التعاون بين المجتمع المدني والسلطات، ص30. على الموقع:

[http://www.icnl.org/programs/mena/Arabic\\_Files/Models%20to%20Promote%20Cooperation-%20Arabic.pdf](http://www.icnl.org/programs/mena/Arabic_Files/Models%20to%20Promote%20Cooperation-%20Arabic.pdf)

تاريخ الاطلاع: 2017/12/07.

<sup>2</sup>: صالح حسن كاظم، مكافحة التهرب الضريبي ضرورة ملحة في الحد من الفساد، ص50.

على الموقع: [http://www.nazaha.iq/%5Cpdf\\_up%5C1532%5Ccpp-l.pdf](http://www.nazaha.iq/%5Cpdf_up%5C1532%5Ccpp-l.pdf)

تاريخ الاطلاع: 2016/04/16.

الفرع الرابع: العلاقة التي تربط القواعد التقليدية للضريبة بمفهوم الشفافية الضريبية

لقد وضع آدم سميث أربعة قواعد تشكل الأسس التقليدية للضريبة، وهي: العدالة واليقين والملائمة والاقتصاد في النفقة، ونظرا لأهمية الشفافية في الإفصاح عن المعلومات الضريبية الضرورية، سنوضح العلاقة التي تربط بين الشفافية الضريبية والقواعد التقليدية للضريبة<sup>1</sup>.

**1 - علاقة الشفافية الضريبية بقاعدة العدالة:** تعني هذه القاعدة في مفهومها التقليدي أن يسهم أفراد المجتمع في تحمل عبء الضريبة تبعا لمقدرتهم التكليفية، أي بنسبة معينة مما يحصلون عليه من دخل أو ما يسمى بالضريبة النسبية، ويترتب على ذلك أن تكون هذه الضريبة أكثر عبئا على الفقير منها على الغني، ولهذا انصرف الفكر المالي الحديث عن هذا المعنى، إلى الضريبة التصاعدية التي تحقق العدالة، لأنها تسمح بأن يساهم الممولين في الأعباء العامة كل بحسب مقدرته التكليفية. وبالتالي تشير قاعدة العدالة إلى أنه على مواطني كل دولة أن يساهموا في نفقات الحكومة كل حسب مقدرته التكليفية، وكلما كان شعور الفرد بعدالة الضريبة مع شعوره بأنها تعود عليه بالمنفعة كلما يحفز هذا الشعور على دفع الضريبة كاملة وعدم اللجوء إلى طرق للتهرب، وهذا ما تتطلبه الشفافية الضريبية في التصريح عن المعلومات الضرورية التي تبين طريقة استخدام وانفاق الحصيلة الضريبية بحيث تكون بطريقة تخدم الصالح العام وتحقق احتياجات المواطنين، بالإضافة إلى سهولة الوصول إلى تلك المعلومات، مما يعطي عامل نفسي ايجابي يساعد في ضبط سلوك المكلف بالضريبة. ضف إلى ذلك الشفافية الضريبية تساعد على وضوح الصورة أمام الجميع وعدم محاولة استغلال الثغرات في القانون الضريبي لتقليل عبء الضريبة المدفوعة بصورة غير متاحة لمكلفين آخرين، فمثلا بعض المكلفين يتمتعون بخبرة محاسبية عالية وإمكانية حصولهم على المعلومات تؤهلهم لمعرفة ثغرات النظام الضريبي ومن ثم الاستفادة من هذه الثغرات بقدر الإمكان، وعليه فالشفافية الضريبية تستدعي حصول جميع المكلفين بالضريبة على المعلومات الضرورية لتطبيق القانون على الجميع دون استثناء، وسهولة كشف التلاعبات<sup>2</sup>.

**2 - علاقة الشفافية الضريبية بقاعدة اليقين:** قاعدة اليقين تعني أن تكون الضريبة محددة تحديدا واضحا لا لبس ولا غموض في كل يتعلق بها من تحديد الوعاء الضريبي والسعر وميعاد الوفاء وطريقة الدفع، وأن تكون التشريعات المالية والضريبية واضحة بحيث يفهمها عامة الناس دون عناء أو التباس، ولا تتغير بشكل يؤدي إلى صعوبة متابعة ذلك التغير وتقدير آثاره. هذه القاعدة لها ارتباط واضح بالشفافية الضريبية، ويظهر ذلك في

<sup>1</sup>: جبار محمد على الكعبي وياسر عمار عبد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص10.

<sup>2</sup>: عزمي أحمد يوسف، الضرائب ومحاسبتها، دار الإعصار العلمي، الطبعة الأولى، الأردن، 2010، ص 37.

كون المكلفين بالضريبة يريدون أن يعرفوا بشكل واضح مقدار ما يجب عليهم كضرائب في خياراتهم الاقتصادية كون الضريبة واضحة ومعلومة للمكلف، وأن تكون القوانين والتشريعات متاحة في الوقت المناسب عبر وسائل النشر المعروفة، مما يمكنهم من التخطيط المستقبلي للآثار السلبية للضرائب على وضعيتهم المالية.

**3- علاقة الشفافية الضريبية بقاعدة الملائمة عند الدفع:** وتعني هذه القاعدة أن يراعي المشرع لدى فرض الضريبة اعتبارات الملائمة، سواء لدى تحديد وعائها أو سعرها وطريقة تحصيلها ومواعيد تحصيلها بحيث تتناسب مع ظروف المكلف بالضريبة، مما يجعل عملية دفع الضريبة سهلة ومقبولة، ولا تؤدي إلى إرهاقه وخاصة المعسرین منهم، فمثلا الوقت المناسب للمكلف إذا كان موظفا هو وقت حصوله على دخله، والتاجر وقت استلام بضاعته، فمراعاة أحوال المكلفين بالضريبة وظروفهم المعيشية يحسن العلاقة بين الهيئة والمكلف وهذا له أثر كبير في نفسية المكلف، وهو ما تقتضيه الشفافية الضريبية حيث يساعد ذلك على الحد من عملية التهرب الضريبي بشكل يؤثر على الحصيلة الضريبية.

**4- علاقة الشفافية الضريبية بقاعدة الاقتصاد في النفقة:** وتعني هذه القاعدة ضرورة الاقتصاد في نفقات جباية الضرائب، مثل نفقات أجور الموظفين أو وسائل الاتصال أو وسائل النقل... الخ، فليس من المعقول أن تكون هذه النفقات أعلى بكثير من المبالغ المحصلة من المكلفين بالضريبة لأن ذلك يعني خسارة للدولة، وهذا ما لا يحقق الهدف المالي المتوخى من الضريبة<sup>1</sup>. يلاحظ في الدول المتقدمة أن نفقات جباية الضرائب فيها منخفضة مقارنة مع نفقات جباية الضرائب في الدول النامية، وهذه الحقيقة ناجمة عن كفاءة الجهاز الضريبي من ناحية توافر البيانات الإحصائية والدقيقة عن طبيعة نشاط الأفراد والمؤسسات وحجم أرباحها الصافية من جهة أخرى<sup>2</sup>. هذه القاعدة لها ارتباط وثيق بالشفافية ومتطلباتها من خفض التكاليف الناجمة عن الإجراءات الإدارية المرافقة لاعتراض المكلف<sup>3</sup>.

### **المطلب الثالث: الرقابة الجبائية**

تزامنا مع التطورات التي تشهدها اقتصاديات دول العالم، أصبح البحث عن طرق للتهرب الضريبي في تطور سواء كان تجنبا أو غشا ضريبيا، ولم يتوقف الأمر عند هذا الحد بل قد تعداه إلى تواطؤ بعض الموظفين في الإدارة الضريبية مع المكلفين لمساعدتهم على التهرب الضريبي. بالموازاة مع ذلك أصبح لزاما على الإدارة

<sup>1</sup>: طارق الحاج، مرجع سابق، ص 52.

<sup>2</sup>: فتحي أحمد ذياب عواد، المالية العامة، دار الرضوان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2013، ص 133.

<sup>3</sup>: جبار محمد على الكعبي وياسر عمار عبد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص 10.

## الفصل الأول: الحوكمة الضريبية وعلاقتها بمكافحة التهرب الضريبي والفساد الضريبي

الضريبية الاعتماد على أساليب لكشف المتهربين، وبما أن الهدف الرئيسي للإدارة الضريبية هو تعظيم الحصيلة الجبائية، فلها حق ممارسة الرقابة الجبائية للتأكد من صحة المعلومات التي تحتويها الملفات الضريبية الخاصة بالمكلفين بالضريبة، وهناك نوعين من الرقابة الجبائية، وهي الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية.

### الفرع الأول: الرقابة الجبائية الداخلية

وهي الرقابة التي تجري داخل الإدارة الضريبية وبين مختلف مستوياتها، وتشمل الرقابة على الأداء والرقابة النظامية.

**1- الرقابة على الأداء:** الرقابة على الأداء هي الرقابة التي تقوم بها الإدارة الضريبية للتأكد من السير الحيد لعملها، وتتضمن هذه الرقابة كل من الرقابة على الاستعمال، الرقابة على الفاعلية والرقابة على السلوك<sup>1</sup>:

**أ- الرقابة على الاستعمال:** وهي الرقابة على الاستغلال الجيد للإمكانيات البشرية والمالية والمادية وكذلك الوثائق والحسابات التي تعمل بها الإدارة الضريبية، ومتابعة الإيرادات التي تحصلها والنفقات التي تصرفها، والهدف من ذلك المحافظة على التكلفة منخفضة مقابل جودة الخدمة المقدمة.

**ب- الرقابة على الفاعلية:** نقصد بها تلك الرقابة المتعلقة بمدى تحقيق أهداف الإدارة الضريبية من تحصيل الضريبة، وتعظيم إيرادات الدولة، وحصر للمجتمع الضريبي وتقليل التهرب الضريبي. يتم تحقيق الفاعلية من خلال صياغة الأهداف بشكل رئيسي، وأن تكون متعلقة بكل مستوى إداري (إدارة عليا، إدارة متوسطة، إدارة تنفيذية دنيا)، ومتابعتها دون إرهاق كاهل الإدارات بالطلبات المتعددة بالإضافة إلى تحديد المهام بشكل مباشر وواضح للوصول إلى الأهداف المسطرة، وذلك بالتأكد من أن تنفيذ الأعمال تسير وفقا للسياسات الموضوعية، مما يسهل معرفة النتائج وكشف الانحرافات.

**ج- الرقابة على السلوك:** ويتعلق الأمر هنا بسلوك موظفي الإدارة الضريبية بمراقبة حسن المعاملات ومكافحة البيروقراطية والفساد الإداري، ومختلف أشكال السلوك التي تؤدي إلى إهانة المواطن والمساس بمصالحه، وبالتالي مواجهة التقصير وسوء التنظيم وغياب الصرامة في العمل على مستوى الإدارة الضريبية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>: مهند محمد موسى العبيني وعبد الرحمان محمد عبد الرحمان، مرجع سبق ذكره، ص139.

<sup>2</sup>: صرامة عبد الوحيد، الرقابة على الأموال العمومية كأداة لتحسين التسيير الحكومي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، 08-09 مارس 2005، ص135.

ومنه تؤدي الرقابة على الأداء إلى زيادة تحسين ظروف العمل مع المرونة فيه، واتخاذ القرارات المناسبة مع إقرار المساءلة العامة في الإدارة الضريبية، للوصول إلى الموضوعية في الأداء من دون إسراف في الموارد أو تضييع لحقوق الدولة من إيرادات الخزينة.

**2- الرقابة النظامية :** تهتم الرقابة النظامية بشكل رئيسي بالتحقق من مدى التزام الإدارة الضريبية بتطبيق الأنظمة والقوانين والأعراف والقواعد والأصول المعتمدة، وتطبيقها بشكل سليم ومن دون مخالفة<sup>1</sup>.

هنا يجب التأكد من سلامة القوانين واللوائح والتحقق من مدى كفايتها، وملائمتها واكتشاف نقاط الضعف فيها لاقتراح وسائل العلاج التي تكفل أحكام الرقابة، وعليه يتوجب على الإدارة الضريبية أداء واجباتها الموكلة إليها بدقة من خلال الإلتزام بالقانون، وعدم إصدار القرارات أو التعليمات إلا في ضوء القانون، وعدم إصدار التفسيرات المتناقضة التي يترتب عليها اختلاف التطبيق في الحالات المتشابهة. بالإضافة إلى احترام الحريات الشخصية للمكلفين بالضرائب.

### الفرع الثاني: الرقابة الجبائية الخارجية

هي الرقابة التي تقوم بها الإدارة الضريبية على عمل المكلفين بالضريبة، فحسب Hamini فإن الرقابة الجبائية هي: "تشخيص محتوى السجلات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الضريبي، والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات"<sup>2</sup>.

وعرفها عبد المنعم فوزي على أنها فحص للتصريحات، وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضرائب سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، للتأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الضريبية<sup>3</sup>.

وهناك من يرى أن الرقابة الجبائية هي مرادف للمراجعة الجبائية، هذه الأخيرة تعرف بأنها عملية فحص إنتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة<sup>4</sup>.

انطلاقاً من التعاريف السابقة لا بد أن نفرق بين الرقابة الجبائية التي تقوم بها الإدارة الضريبية، والمراجعة الضريبية التي تقوم بها المؤسسة، هذه الأخيرة التي تعمل على تكليف إما جهة خارجية (المراجع الجبائي)

<sup>1</sup>: عبد الله محمد ابوبكر، الرقابة الداخلية، على الموقع: [www.ay83m.wordpress.com](http://www.ay83m.wordpress.com)

تاريخ الاطلاع: 2016/02/12.

<sup>2</sup>: Hamini Ahmed, *l'audit comtable et financiers*, edition Berti, Algerie, 2001, p172.

<sup>3</sup>: عبد المنعم فوزي، *المالية العامة والسياسات المالية*، منشأة المعارف، الطبعة الأولى، مصر، ص223.

<sup>4</sup>: Jaques Duhem et Michel Jammes, *Audit et gestion fiscale de l'entreprise*, Edition EFE, 1986, p24.



أو جهة داخلية (خلية المراجعة الداخلية) من أجل تسيير الخطر الجبائي، إلا أن الفرق بين المراجعة الجبائية التي تقوم بها الإدارة الضريبية والمراجعة الجبائية التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية، يكمن في أن الأولى تنجر عنها عقوبات مالية، وفقدان امتيازات جبائية وبرمجة رقابية محاسبية لجميع السجلات والوثائق والتصريحات للسنوات التي لم يمسهما التقادم، بحيث تسري هذه العملية على جميع أنواع الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسة فهي تعطي قدرة للإدارة الضريبية على فرض الرقابة على مجمل الأداء المالي والمحاسبي للشركات باعتبارها من أصحاب المصالح، بما يحقق جودة القياس والإفصاح المحاسبي من ناحية، وجودة أعمال الرقابة من ناحية أخرى بما يقضي على حالة التواطؤ والفساد إن وجدت والمحافظة على الحصيلة الضريبية من الضياع<sup>1</sup>، أما الثانية فتكون نتائجها في شكل تقرير يتضمن رأياً فنياً واقتراحات مهمة، تهدف إلى تخفيض الأعباء وتجنب المؤسسة مخاطر جبائية متعددة.

وعلى حسب بعض الباحثين تضم الرقابة الجبائية الخارجية كل من: الرقابة الإدارية، الرقابة المحاسبية، والضبط الداخلي للشركات<sup>2</sup>:

**1- الرقابة الإدارية:** تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لأكثر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية، مع تشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية، وكما سنشير إليه فمن متطلبات نجاح الرقابة الجبائية في كنف الحوكمة الضريبية هو عدم حيادية الإدارة الضريبية، أي من مصلحتها الاطلاع على مدى كفاءة الرقابة الإدارية للشركات حفاظاً على الوعاء الضريبي.

**2- الرقابة المحاسبية:** تسعى الإدارة الضريبية من خلال الاهتمام بالرقابة المحاسبية إلى التحقق من مدى التزام الشركات بدقة المعلومات المحاسبية، والتحقق من تسجيل العمليات التي تقوم بها في الدفاتر والسجلات وفقاً للمبادئ المحاسبية المعمول بها<sup>3</sup>، وتقوم الرقابة المحاسبية على فحص جميع القيود الواردة في الدفاتر والسجلات وجميع المستندات والترحيلات والجمع والترصيد ثم الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، للتحقق من أن جميع العمليات صحيحة، وأن ما ورد في جميع الدفاتر والسجلات من حسابات وبيانات سليمة وخالية من الأخطاء والغش والتلاعب.

<sup>1</sup> : سمية براهيمى وميادة بلعاش، مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ الحوكمة، مجلة بحوث اقتصادية عربية، العددان 67\_68 ، صيف\_خريف 2014 ، ص245 .

<sup>2</sup> : محمد فريد صحن وآخرون، مبادئ الإدارة، الدار الجامعية، مصر، 1999، ص341.

<sup>3</sup> : خليل الرفاعي، تقييم متانة الرقابة الداخلية على التسهيلات المباشرة في البنوك الإسلامية الأردنية، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، 08-09 مارس 2005، ص06.



3- الضبط الداخلي للشركات: يتأثر الضبط الداخلي للشركات بالهيكل التنظيمي للمنشأة والرقابة والإشراف الإداري للموظفين فيها<sup>1</sup>، وبما أن الإدارة الضريبية تعتبر من أصحاب المصلحة للمؤسسة للشركات فالحوكمة الضريبية تستدعي تأكد الإدارة الضريبية من الضبط الداخلي للشركات من أجل ضمان صحة التصريحات الضريبية، ودقة المعلومات التي تقدمها الشركات في إطار من الإفصاح والشفافية.

### الفرع الثالث: أهمية الرقابة الجبائية (الداخلية والخارجية)

تسعى الإدارة الضريبية من خلال الرقابة الجبائية التابعة إلى تحقيق عدة أهداف أهمها:

- ✚ ضمان الاستخدام الأمثل للموارد والإمكانات المتاحة؛
- ✚ فسح المجال لجميع الموظفين بالمشاركة في اتخاذ القرارات؛
- ✚ المساعدة على الكشف المبكر لمخططات التهرب الضريبي؛
- ✚ نظرا لاحتكاك موظفي الإدارة الضريبية بالمكلفين بالضريبة يمكن أن تساعد عملية الرقابة الجبائية على شرح القانون الضريبي وإزالة الغموض عن بعض مواده.

### الفرع الرابع: متطلبات نجاح الرقابة الجبائية

إن تحقيق الأهداف السابقة الذكر يتطلب بذل جهودا من قبل الإدارة الضريبية، خاصة فيما يتعلق بالجانب المادي والمعرفي لموظفيها، هذا لأن برنامج الرقابة الجبائية يعد استثمارا استراتيجيا كبيرا يملئ الحاجة إلى سياسات وممارسات إدارية سليمة. لنجاح الرقابة الجبائية لا بد من:

- 1- توفير نظام متكامل للمعلومات: إن الرقابة الجبائية تتطلب جمع البيانات وتشغيلها وتحليلها وترتيبها وتقديمه بشكل تسمح باتخاذ قرارات محددة في الوقت المناسب، وبالتالي تحتاج إلى نظم تكنولوجية واستخدام الحاسبات الآلية والوسائل الإلكترونية الحديثة لتشغيل وتوزيع المعلومات وسهولة الاتصالات.
- 2- توفر الإدارة الضريبية على مستوى عال من الكفاءة والخبرة في الإمكانيات البشرية: ذلك يتطلب تنمية التأهيل الذاتي لموظفي الإدارة الضريبية، عن طريق إجراء برامج تكوينية تتماشى مع التحديات التي يشهدها النظام الجبائي والقراءة الجيدة للتشريع الضريبي، كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الضريبية برفع أجورهم وتوفير الخدمات اللازمة لهم.

<sup>1</sup>: عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراجحة للنشر، الأردن، 2009، ص ص

3- الجمع بين منهج عدم الحيادية وحيادية الإدارة الضريبية: تتبنى الإدارة الضريبية عموماً منهج الحيادية عن عمل الشركات، أي أنها تنتظر من الشركات إصدار بياناتها والإفصاح عن ربحها المحاسبي، ليبدأ عملها في تحديد مبلغ الضريبة المستحقة، كما أنها مجبرة بالتزامها بمبدأ المساواة في المعاملة بين المكلفين بالضريبة، من حيث الأنشطة والمواقع الجغرافية والأشخاص ذوي العلاقة كل حسب مقدرته التكلفة، والهدف من ذلك المحافظة على حقوق المكلفين والدولة جنباً إلى جنب، بالإضافة إلى زيادة مستوى الالتزام بأحكام التشريع الضريبي ومنه زيادة الحصيلة الضريبية، إلا أنه ينبغي على الإدارة الضريبية أن تترك موقعها لتلجأ إلى عدم الحيادية فتتدخل بشكل معقول ومنطقي يضمن لها حقوقها في فرض الضريبة على الرقم الصحيح من الأرباح والنتائج عن عمل سليم للشركة مبني على قرارات سليمة وصائبة<sup>1</sup>، والمقصود بعدم حيادية الإدارة الضريبية أنها لا تقبل أفعال الآخرين كما هي عليه، ولكن لا بد أن تتدخل عن طريق الرقابة على الشركات نفسها، للتأكد ليس فقط أن الربح المحاسبي قد تم التوصل إليه ولكن التأكد من أنه كان نتيجة لقرارات رشيدة لمجلس الإدارة. كما يجب أن تقوم بالرقابة الجبائية التي تتضمن فحص حسابات المكلفين والشركات بهدف تحديد وعاء الضريبة المستحقة إذ يقوم المفتش بالتأكد من أن الميزانية تعبر عن المركز المالي الحقيقي للمنشأة، وأن الحسابات الختامية تبين حقيقة النشاط، وتحتوي على كافة العمليات التي تمت على اختلاف أنواعها خلال الفترة المعينة. وأن ذلك كله قد تم طبقاً لما يقضي به التشريع الضريبي<sup>2</sup>.

### المبحث الثالث: الحوكمة الضريبية أساس لمكافحة التهرب الضريبي

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة عامة تعاني منها معظم دول العالم، وتنتشر بشكل أكبر في الدول التي تعاني من مشاكل متعددة في منظومتها الضريبية، مما تنعكس سلباً على الحصيلة الجبائية، وبالتالي تسبب عجز الموازنة العامة للدولة، لذلك لا يمكن تجاهل هذه الظاهرة ببساطة، وإنما ينبغي البحث عن أسبابها لمعرفة سبل مواجهتها والحد منها. بما أن الإدارة الضريبية هي الحلقة الأساسية في المنظومة الضريبية وطرف من أطراف الحوكمة الضريبية، فإن التركيز على تطويرها وترقيتها لرفع كفاءتها تعتبر الانطلاقة نحو مكافحة التهرب الضريبي.

<sup>1</sup>: عزوز علي ولعاطف عبد القادر، شروط ومتطلبات حوكمة النظم الضريبية العربية، مداخلة مقدمة ضمن المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصادات، جامعة الشلف، الجزائر، 19-20 نوفمبر 2013، ص 674.

<sup>2</sup>: أسامة عبد الخالق، حوكمة المنظومة الضريبية كعامل أساسي لتنمية الحصيلة الضريبية وجذب الاستثمارات، المؤتمر الضريبي الرابع حول أثر الضرائب على الاستثمار في مصر والدول العربية، مركز المشروعات الدولية الخاصة، 25-26 سبتمبر 2004، ص 03.

## المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي وأسبابه

فيما يلي سنتطرق إلى تعريف التهرب الضريبي وأسبابه.

### الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي

تشكل الضريبة عبئا على المكلفين بالضريبة، وقد يسعى بعضهم إلى البحث عن طرق للتخلص منها وعدم دفعها كليا أو جزئيا سواء تجنبنا ضريبيا أو غشا ضريبيا، فالأول هو تخلص مشروع، أي لا يتم بمخالفة أحكام القانون، وهو ما يسمى بالتجنب الضريبي. والثاني تخلص غير مشروع ويتم بمخالفة أحكام القانون وهو ما يعرف بالغش الضريبي<sup>1</sup>.

**1- التجنب الضريبي:** يعني تخلص المكلف بالضريبة من عبئ الضريبة دون أن يرتكب مخالفة قانونية، كأن يمتنع من تصرف معين كالبيع أو الشراء رغبة منه في عدم تحقق الواقعة المنشأة لها، وباعتبار أن رغبته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مضمونة دستوريا، إذن لا يكون المكلف تحت المساءلة عن تصرفه لأنه لم يحتال على القانون<sup>2</sup>. كذلك في حالة الاستفادة من الثغرات القانونية التي يتضمنها التشريع الضريبي، ومثل ذلك حينما يتهرب أصحاب الثروات من ضريبة التركات بعبثها للورثة، وهنا بالرغم من أنه قد يكون هذا الشخص سيء النية، إلا أنه لا يمكن فرض أية عقوبة عليه، وبالتالي يستلزم على المشرع محاولة سد هذه الثغرات، كما تعتمد الشركات على توزيع جزء أو كل أرباحها على المساهمين في صورة أسهم مجانية لزيادة رأسمالها حتى لا تدفع ضريبة على توزيع أرباحها<sup>3</sup>، يحصل هذا في حالة الضرائب المباشرة. أما في حالة الضرائب غير المباشرة يتم تجنب الضريبة من خلال امتناع المستهلكين من شراء السلع، أو الامتناع عن ممارسة نشاط معين بسبب ارتفاع معدل الضريبة.

**2- الغش الضريبي:** هو التهرب الضريبي غير المشروع، ويحدث غالبا عندما ينجح المكلف بالضريبة في الإفلات من تادية الضريبة المستحقة عليه، ويتم عبر ممارسة الغش والتزوير بمخالفة نص من النصوص القانونية كأن يقوم بإخفاء جزء من المادة الخاضعة للضريبة عن أعين الإدارة الضريبية، أو يقوم بكشف قدر ضئيل من تلك المادة خلافا لقيمتها الواقعية عن طريق الغش والاحتيال<sup>4</sup>، أو إخفاء الأموال وإعلان الإفلاس ليتعذر دفع

<sup>1</sup>: زينب حسين عوض الله، أساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2006، ص 183.

<sup>2</sup>: محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2008، ص 123.

<sup>3</sup>: جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، دار وابل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، 2010، ص 225.

<sup>4</sup>: محمد جمال ذنبيات، المالية العامة والتشريع المالي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص 154.

الضريبة، وفي مجال الضريبة الجمركية صور إدخال السلع المستوردة خفية، أو أن يذكر قيمة للسلع المستوردة أقل من قيمتها الحقيقية.

### الفرع الثاني: أسباب التهرب الضريبي

تشير الدراسات إلى أن حجم التهرب الضريبي في الدول النامية يتجاوز ضعف حجم التهرب الضريبي في الدول المتقدمة، وذلك لعدة أسباب نذكر أهمها:

**1- تعقد النظام الضريبي:** إن النظام الضريبي الذي يضم ضرائب معقدة وصعبة وذات معدلات مرتفعة ويعرف غياب الشفافية والوضوح، يساعد على إنتشار فرص الإجتهااد والتأويل وتعدد التعليمات والمنشورات والتي تتعارض في كثير من القضايا، ومعها يصعب فهم الإجراءات الضريبية، وتسوء العلاقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبية، كما يعتبر تعقد النظام الضريبي طريقا لتعسف الإدارة الضريبية، مما يؤدي إلى سحق المكلفين بالضريبة ويحفزهم على التهرب من دفعها، بالإضافة إلى صعوبة تطبيق الضرائب المعقدة من طرف الإدارة الضريبية، مما ينعكس على قدرتها في ملاحقة أولئك المتهربين.

**2- ضعف الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة:** الوعي الضريبي هو أن يقتنع كل مكلف بدفع الضريبة المترتبة عليه طواعية<sup>1</sup>. كما يعبر عن شعور المواطن بواجبه نحو وطنه، وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة النفقات العامة<sup>2</sup>. يرتبط ضعف الوعي الضريبي بغياب حس المواطنة لدى المكلف بالضريبة في الالتزام بأداء الضريبة كواجب وطني ومجتمعي، وترتبط المواطنة بمفهوم الواجب الوطني لأداء الضريبة، كجزء من المساهمة في تحمل الأعباء العامة للدولة\*.

<sup>1</sup>: سالم محمد عبود وعروبة معين عايش، العلاقة بين الوعي الضريبي والتهرب الضريبي وتأثيرها على التنمية، الندوة العلمية الضريبية الأولى مركز بحوث المستهلك، العراق، 12 نوفمبر 2008، ص 06.

على الموقع: <http://www.tax.mof.gov.iq/uploads/pdf/searchpdf/elaka%20bean%20alwae.pdf>

تاريخ الاطلاع: 2017/07/08.

<sup>2</sup>: محمد مرسي فهمي وسيد لطفي عبد الله، الضريبة الموحدة على الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية، مصر، بدون دار النشر، 1990، ص 301.

\* **المواطنة:** تعني بشكل بسيط وواضح الإنتماء إلى الوطن والولاء له، وللمواطنة مفهومين: الأول هو المفهوم الضيق الذي يقوم على الرابطة القانونية والسياسية بين المواطن ودولته وهي رابطة مباشرة، وأهم وصف لها "الجنسية" التي ترتب عدة التزامات وحقوق خاصة بهذا الوصف. أما المفهوم الواسع للمواطنة، فهو الرابطة القانونية بين الأشخاص الطبيعية والمعنوية، تحدد طبيعة هذه الرابطة وفقا لقوانين الدولة وحدودها وآثارها وفقا لاعتبارات سياسية واجتماعية واقتصادية.

للمزيد أنظر: قيس حسن عواد، مبدأ المواطنة في التشريع الضريبي، مجلة دراسات اقليمية، مركز الدراسات الاقليمية، العدد 13، جامعة الموصل، العراق، 2009.

ويرجع ضعف الوعي الضريبي إلى عدة عوامل منها<sup>1</sup>:

أ- شعور بعض المكلفين بالضريبة بعدم عدالة النظام الضريبي: أي شعورهم بالظلم من فرض الضريبة فهي حسبهم تحد من حريتهم، وأن هناك فئات بالمجتمع هي التي يقع على عاتقها دفع الضريبة.

ب- نظرة المجتمع للمتهربين: في بعض المجتمعات ينظر إلى الشخص المتهرب من الضريبة نظرة إعجاب ويعتبر شجاعاً، خاصة في ظل ضعف الرقابة من طرف الإدارة الضريبية في اكتشافه، في حين ينظر للمتهرب في مجتمعات أخرى نظرة ازدراء وعدم إحترام من قبل المجتمع.

ج- غياب العدالة الضريبية في استخدام الحصيلة الجبائية: إن العدالة الضريبية ليست في تحصيل الضريبة فقط، وإنما كذلك العدالة في كيفية استخدام هذه الحصيلة، أي في تحقيق التنمية الاجتماعية والاقتصادية. ففي أغلب الأحيان ما يزيد من التهرب الضريبي هو عدم قناعة المكلفين بالضريبة بأن ما يدفعونه سيوجه لخدمة الصالح العام، وعلى نحو يعود عليهم بالنفع. من هنا ينشأ شعور لدى الفرد بثقل العبء الضريبي، واعتقاده بأنه يدفع للدولة أكثر مما يؤخذ منها، وأن هناك إساءة في استخدام الأموال العامة، وبالتالي يصبح الفرد يشعر بالظلم مما يدفعه للتهرب الضريبي، وهذا الشعور يرتبط بعدة جوانب، منها:

✚ **الجانب السياسي:** يرتبط هذا الجانب بالسياسة العامة للبلاد ونخص هنا بسياسة الإنفاق العام، حيث يعتقد الفرد أن الدولة قد أنفقت الحصيلة الجبائية في أغراض غير مالية أو اقتصادية أو اجتماعية، ولا تعود على أفراد المجتمع بفائدة، وهذا راجع إلى تراجع فعالية الحكومة في الوفاء بالتزاماتها إتجاه أفراد المجتمع وزيادة معدلات التبذير، نتيجة انتشار الفساد مما يضعف ثقة المكلفين بالضريبة في السلطات العامة ويدفع بهم إلى البحث عن طرق للتهرب الضريبي.

✚ **الجانب الاقتصادي:** يتعلق الأمر بالأوضاع الاقتصادية العامة التي تؤثر على الفرد، فيزيد العبء الضريبي ففي فترات الكساد ويقل في فترات الرخاء، بالإضافة إلى الأوضاع المالية للمكلف بالضريبة فكلما ساء مركزه المالي يرتفع العبء الضريبي عليه<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>: يسري مهدي حسن السامرائي وزهرة خضير عباس العبيدي، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 04، العدد 09، العراق، 2012، ص135.

<sup>2</sup>: ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص294.

د- ضعف مسؤولية وسائل الإعلام: المسؤول الأول أمام نقص الوعي الضريبي لدى المواطنين هو وسائل الإعلام المختلفة، فالكثير من المتهربين يتهربون من الضرائب بسبب قلة المعلومات الكافية حول الغرض من فرض الضريبة عليهم، لذلك المسؤولية تقع على وسائل الإعلام المختلفة التي يجب عليها أن توفر المعلومات الكافية التي تعين المكلفين بالضريبة على فهم التزاماتهم، وتشجعهم على الخضوع الطوعي لأداء الضريبة<sup>1</sup>.

و- غياب ثقة المواطن في الحكومة: أي حكومة ديمقراطية تحتاج إلى حد أدنى من الثقة الشعبية للقيام بمهامها، وفي معظم الأحيان يعود غياب الثقة بين المواطنين والحكومة بدرجة كبيرة إلى انخفاض الإطار الاجتماعي الذي يحيون فيه، الذي يرتبط بمدى قدرة الحكومة على تلبية حاجيات المواطنين والإلتزام بوعودها. فالثقة تزيد من رغبة المواطنين في المشاركة السياسية للمواطنين، مما ستوسع دائرة قيام مؤسسات المجتمع المدني بالرقابة على ما تقوم به الحكومة، ومنع حدوث أي استغلال للسلطة. وتشمل ثقة المواطنين في الدولة كل من الثقة في السلطة التشريعية، والثقة في السلطة التنفيذية، والثقة في السلطة القضائية<sup>2</sup>:

✚ **الثقة في السلطة التشريعية (البرلمان):** ما ينقص من ثقة المواطنين في السلطة التشريعية عندما لا يتعدى واجبها الموافقة بالإجماع أو ما يشبه الإجماع على القوانين المقدمة أمامها من قبل الحكومة، والتصديق على مسودات القوانين تستلزم أن تقوم هذه السلطة بالمهام والمسؤوليات، ولا يشمل دورها في الرقابة الفعالة على أعمال الحكومة، ويحدث هذا عندما لا تمتع السلطة التشريعية بالإستقلالية في مواجهة السلطة التنفيذية.

✚ **الثقة في السلطة التنفيذية (الحكومة):** تتطلب الثقة في الحكومة الوفاء ببرامجها المعلن عنها، والعمل على تنفيذ تلك البرامج، وأن تسعى جاهدة نحو تحسين الظروف المعيشية للمواطنين، وتوفير كافة سبل الأمان لهم وضمان تمتعهم بالحقوق والحريات الأساسية، والعمل على تهيئة المناخ المناسب لتطوير قدراتهم وتنمية مهاراتهم.

✚ **الثقة في السلطة القضائية:** فمن مقتضيات الثقة فيها، ألا يكون القانون مجرد أداة في يد الحاكم يستخدمه لتقييد الحريات العامة والفردية، أو كأداة لفرض السياسات والمصالح السياسية والاقتصادية،

<sup>1</sup>: ياسر حسن بنمس، الجرائم الضريبية، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر، 2014، ص12.

<sup>2</sup>: صدفة محمد محمود، العلاقة بين الدولة والمجتمع في إطار الحكم الرشيد والمواطنة والثقة المتبادلة، مركز العقد الاجتماعي، مصر جانفي 2009، ص04. على الموقع:

<http://www.socialcontract.gov.eg/media/MediaCenter/00cfc14-fa90-499b-981d-c29938685469.pdf>

تاريخ الاطلاع: 2017/10/16.

بالإضافة إلى ذلك ألا تكون هناك فجوة بين النصوص القانونية والدستورية وبين الواقع، وأن يكون احترام لكافة الأحكام التي تصدرها السلطة القضائية، مع تسهيل الإجراءات القانونية ويرتبط ذلك بتنفيذ الأحكام القضائية وليس الاكتفاء بإصدارها، مع ضرورة توافر مبادئ وقواعد المحاكمات العادلة والمنصفة وضمن استقلالية القضاء.

**3- ضعف كفاءة الإدارة الضريبية:** الكفاءة تعني الاستفادة القصوى من الموارد المتاحة بالطريق الأمثل. وهناك العديد من المعايير لقياس كفاءة الإدارة الضريبية يأتي في مقدمتها الأداء المالي، والذي يتعلق بقدرة الإدارة الضريبية على تحصيل الضرائب المستحقة بأقل نفقات ممكنة، من خلال حصر المكلفين وتقدير الوعاء الضريبي وتحصيل ما يستحق عليهم، ويتطلب هذا الأمر موظفين قادرين على مراجعة ما يقدمه المكلفون من تصريحات، وربط الضريبة بالظروف الشخصية لكل مكلف<sup>1</sup>. إلا أن هناك بعض العوامل تضعف تلك الكفاءة وتتيح فرصة لاتساع ظاهرة التهرب الضريبي، وتمثل تلك العوامل في:

**أ- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي:** إن الصعوبات التي تلاقيها الإدارة الضريبية في تقدير بعض الأوعية الضريبية تشجع بعض المكلفين بالضريبة على التهرب الضريبي، أو قد تعتمد في ربط الضريبة ربطاً جزافياً بأقل من القيمة الحقيقية أو بأكثر منها، مما يؤدي إلى إحداث آثار معنوية تشجع على التهرب، وفي بعض الأحيان يتسبب انخفاض الأجور والمرتبات التي يتقاضاها الموظفين في الإدارة الضريبية في فقدانهم للحوافز والبواعث الكافية لإنجاز العمل المنوط بهم، مما يدفعهم إلى عدم بذل جهودات للبحث عن تلك القيمة الحقيقية<sup>2</sup>.

كما يشكل افتقار الإدارة الضريبية لتكنولوجيا المعلومات من بين العوامل التي تؤدي إلى ضعف تقدير الوعاء الضريبي، وهذا في ظل غياب قاعدة بيانات شاملة ودقيقة في إحصاء المكلفين بالضريبة، وغياب الوسائل الآلية والإلكترونية لحفظ تلك البيانات، فنظام الملفات الورقية قد يفقد بعض أجزائها عن عمد أو غير عمد، وبالتالي تعرقل عمل موظف الإدارة الضريبية في تحليل البيانات وقياس الوعاء الضريبي، وحساب مقدار الضريبة بالسرعة والدقة الواجبة<sup>3</sup>.

**ب- عجز الإدارة الضريبية عن ملاحقة المتهربين:** إن تعقد النظام الضريبي وعجز الإدارة الضريبية عن حل مشكلاته بالإضافة إلى ضعف كفاءة الإدارة الضريبية في التحصيل، تدفع المكلف إلى التهرب عن أداء

<sup>1</sup>: عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سبق ذكره ص 58.

<sup>2</sup>: عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، در النهضة العربية، لبنان، 1972، ص 225.

<sup>3</sup>: كمال الوصال، الاقتصاد المصري بين المطرقة والسندان، دار ابن رشد، ص 281.



الضرائب المتوجبة عليه، باستغلاله الثغرات في القانون الضريبي، وهذا لثقتته في عدم إمكانية هذه الإدارة على ملاحقته، وإن تمكنت من ذلك فسوف يكون على المدى البعيد.

ج- وجود فجوة في أداء الإدارة الضريبية: يقصد بها أن أداء الإدارة الضريبية تؤثر في صدق رؤية المكلفين بالضريبة لوظيفتها، خاصة إذا تم تقييم كفاءتها من زاوية الأداء المالي فقط، بغض النظر عن أسلوب تحقيق هذا الهدف أو مدى رضا المكلفين بالضريبة عن أداءها، والذي يتحدد عادة بالوقت المطلوب لأداء الضريبة وجودة الخدمات المقدمة من طرف الإدارة الضريبية، والتكلفة التي يتحملها المكلف بالضريبة للحصول على تلك الخدمات بالإضافة إلى مدى كفاءة الأنشطة والعمليات الداخلية في تلك الإدارة، وما يرتبه عليهم من أعباء نفسية وبالتالي قد يولد ذلك نظرة عدائية من قبل المكلفين بالضريبة اتجاه الإدارة الضريبية، وينظر لأدائها من خلال فجوتين هما<sup>1</sup>:

✚ **فجوة التطبيق:** تعني عدم التطابق بين الأهداف المبتغاة من التشريع الضريبي، والتنفيذ الفعلي الذي تمارسه فعلا الإدارة الضريبية لأحكام هذا التشريع، وينشأ عدم التطابق من عدة أسباب أهمها: عدم وضوح التشريع الضريبي، وغموض نصوصه، وكثرة التشريعات وتعارضها أحيانا أو تضاربها.

✚ **فجوة الأداء:** تعني عدم تطابق ما يتوقعه المجتمع الضريبي من الإدارة الضريبية وما تتوقعه الإدارة الضريبية من المجتمع الضريبي، فالشائع لدى المكلفين بالضريبة أن هناك تعارضا في المصالح بين كل من الإدارة الضريبية وبين المكلفين بالضريبة، وهو ما يجعل لديهم رد فعل عكسي يتمثل في محاولاتهم للبحث عن طرق لتخفيف العبء الضريبي ولو بطرق غير مشروعة، ولعل أهم أسباب حدوث فجوة الأداء هي: نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة، ونقص الكفاءة لدى بعض موظفي الإدارة الضريبية.

د- غياب العدالة في التطبيق: من المهم أن نفرق بين العدالة القانونية والعدالة الفعلية، فقد تكون الضريبة عادلة من الوجهة القانونية كما أرادها المشرع المالي، إلا أنه ونتيجة لضعف كفاءة الإدارة الضريبية تنشأ صعوبات في تطبيق محتوى المواد القانونية فتتشوه العدالة، وبالتالي عدم المساواة في التطبيق تضعف الثقة العامة بالعدالة الضريبية وتصبح من دواعي التهرب الضريبي<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>: جيهان كامل محمد شليبي، مرجع سبق ذكره، ص 61.

<sup>2</sup>: عبد المنعم فوزي، مرجع سبق ذكره، ص 225.



المطلب الثاني: حوكمة الإدارة الضريبية ومكافحة التهرب الضريبي

أصبحت مسألة حوكمة الإدارة الضريبية تتصدر اهتمامات الدول المتقدمة والنامية على حد سواء. ويظهر ذلك الإهتمام في السياسات الإصلاحية المتعددة والمختلفة التي اتبعتها تلك الدول، حيث تهدف تلك السياسات إلى محاولة حل المشكلات التي تعاني منها الإدارات الضريبية، والتي تؤثر بشكل بالغ على فعاليتها وكفاءتها في أداء مهامها، فعلى سبيل المثال في موريتانيا زادت الحصيلة الضريبية بما يقارب من 50% نتيجة تطبيق إصلاحات لتحسين إدارة الموارد العامة ما بين عامي 2012 و2014<sup>1</sup>، فأصبح المعتقد الإدارة الضريبية التي تعمل بالشكل الجيد أمر أساسي في تعزيز الأنشطة التجارية الرسمية، وتشجيع الاستثمار، والنمو الاقتصادي، ففي العديد من البلدان تصنف الإدارة الضريبية من قبل الشركات باعتبارها عقبة رئيسية أمام ممارسة الأعمال. فقد أوضحت دراسة استقصائية في 123 بلد، أن العديد الشركات تصنف معدلات الضريبة المرتفعة ضمن 03 قيود ماثلة أمام أعمالها، فيما تندرج الإدارة الضريبية ضمن أكبر 08 قيود معيقة لها<sup>2</sup>.

إن حوكمة الإدارة الضريبية تضمن تشجيع المكلفين بالضريبة وخاصة المؤسسات الاقتصادية منهم على التسجيل الرسمي لأنشطتهم، وبالتالي توسيع نطاق الوعاء الضريبي وزيادة الحصيلة الجبائية، مما يحفز الاقتصاد على النمو، والعكس من ذلك فإن الإدارة الضريبية التي تفتقر للشفافية وغير المنصفة، وقراراتها تتسم بالغموض تؤدي إلى سوء سمعة النظام الضريبي وإضعاف شرعية الحكومة:

الفرع الأول: تقريب المجتمع الضريبي من الإدارة الضريبية

الإدارة الضريبية الحديثة هي التي تقوم بمساعدة المكلف بالضريبة في الوصول إلى دفع الضريبة المفروضة عليه، وذلك من خلال تقريبه إليها بتوجيهه ومحاورته وإيضاح علاقة الإتصال بينهما، وإلغاء نظرتة العدائية إتجاه الإدارة الضريبية، لذلك لا بد من الأخذ بعين الاعتبار العوامل النفسية التي تجعل المكلف بالضريبة يلتزم بالقانون لقناعته بأهمية الضريبة في المجتمع، وليس نتيجة خشيته من العقوبات التي يقررها التشريع الضريبي<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>: سري موليانى اندراواتي، السبيل للخروج من الفقر ومنع الفساد يمهد الحكم الراشد، البنك الدولي، ديسمبر 2015.

على الموقع: <http://blogs.worldbank.org/voices/ar/way-out-poverty-and-corruption-paved-good-governance>

تاريخ الاطلاع: 2017/09/08.

<sup>2</sup>: البنك الدولي، تقرير ممارسة الأعمال في العالم العربي، مطبوعة مشتركة، واشنطن، 2012، ص58.

<sup>3</sup>: ياسر حسين بھنس، مرجع سبق ذكره، ص17.

إن تقرب المجتمع الضريبي من الإدارة الضريبية يستدعي إعادة النظر في وظيفتها، فلا تنحصر في وظيفة التحصيل الضريبي فقط بغض النظر عن أسلوب التحصيل، وإنما ينبغي معرفة مدى رضا المكلفين بالضريبة عن أداءها. فالهدف الأساسي الذي وجدت من أجله الإدارة الضريبية هو تلبية رغبات المكلف بالضريبة وتأمين أفضل خدمات له، ولما كان ذلك المبتغى فإنه من حق المكلف بالضريبة أن يراقب ويطلع على الجهاز الإداري الضريبي، وحقه في الإدلاء برأيه، فهنا ينبغي فتح فضاءات للتفكير والتصور والتقييم والمراقبة لكل ما يتعلق بالعلاقة بين المجتمع الضريبي والإدارة الضريبية<sup>1</sup>، وهذا لتجاوز الأساليب الكلاسيكية في التسيير، وتقديم خدمات تقلل من الأعباء النفسية والمالية لكلى الطرفين، وترقية ثقافة التسيير الجيدة لدى الإدارة الضريبية تحكمها معايير الكفاءة والإنتاجية والاحترافية من جهة، وبناء قواعد واضحة لإشراك المجتمع الضريبي (أفراداً ومؤسسات) في رسم السياسة الضريبية وصياغتها من جهة أخرى.

### الفرع الثاني: تطبيق مبدأ الشفافية في التعامل

تتطلب الحوكمة الضريبية تطبيق مبدأ الشفافية في التعامل بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة. فالشفافية هي أساس أسلوب الإدارة الرشيدة وأساس تحديد قدرتها على تحقيق أهدافها بكفاءة، وتحسين فهم المكلفين بالضريبة هيكلها وسياستها، إلا أن تطبيق الشفافية وتفعيلها يحتاج إلى الإهتمام بالموارد البشري والمادي لتلك الإدارة، وذلك من خلال:

**1- الانتقاء الجيد للموظفين وتدريبهم:** يمثل انتقاء الموظفين نقطة ارتكاز الحوكمة الضريبية، وسر نجاح الجهاز الإداري في تطبيق وتكريس مبدأ الشفافية في التعاملات، لأن المورد البشري هو أساس هذا الجهاز والقلب النابض لمختلف مراحل العملية الضريبة من تقدير الوعاء الضريبي، والتحصيل، والرقابة الضريبية وصولاً إلى فض المنازعات الضريبية، وتتطلب هذه السلسلة من العمليات تدريب وتأهيل علمي وعملي، الذي من شأنه تعميق مفاهيم وآليات تحقيق الشفافية، لضبط وترشيد الأداء الإداري والفني للموظفين.

**2- مكنة مراحل العمل الضريبي باستخدام التكنولوجيا الحديثة:** إن تطبيق مبدأ الشفافية في الإدارة الضريبية يستدعي تحسين إمكانياتها التكنولوجية، إذ لا يمكن لإدارة ضريبة الحديثة أن تؤدي مهامها بكفاءة

<sup>1</sup>: محمد خليفة، إشكالية التنمية والحكم الرشيد في الجزائر، ص06.

دون استخدام تكنولوجيا المعلومات، ومن بين المجالات التي يمكن أن تحتاج لتكنولوجيا المعلومات من أجل تكريس الشفافية الضريبية وتساعد في مكافحة التهرب الضريبي نجد<sup>1</sup>:

✚ حفظ سجلات المكلفين بالضريبة وجباية الضرائب؛

✚ الرقابة الداخلية والسيطرة على الموارد؛

✚ إتخاذ الأساليب الإلكترونية كوسيلة للإفصاح ونشر كل ما تصدره الإدارة الضريبية؛

✚ استخدام الوسائل الإلكترونية في التخاطب والاتصال والإعلان والإخطار وتقديم التصريحات، ودفع الضريبة؛

✚ إستحداث نظم لخفض تكاليف الامتثال الضريبي.

### الفرع الثالث: نشر الوعي الضريبي

أصبحت الإدارة الضريبية الحديثة على اقتناع تام بحق المكلفين بالضريبة في معرفة التعليمات، والقوانين وضرورة الاطلاع عليها، كما لهم حق الاتصال وطلب المشورة من الإدارة الضريبية لتباين الرأي في واقعة معينة تجنبا لأي خطأ قد يقعهم تحت طائلة القانون، ويتعزز الوعي الضريبي من خلال وسيلتين أساسيتين هما: توفير المعلومات وتقديم المساعدة<sup>2</sup>.

**1- توفير المعلومات:** يتم توفير المعلومات من خلال المطبوعات الرسمية التي تصدرها الإدارة الضريبية، والتي تتضمن أحكام القانون الضريبي، وكذلك توفرها على وسائل ترد بها على استفسارات المكلفين بالضريبة، أو من خلال بعض الإصدارات لمؤلفين متخصصين يعملون لحسابهم ويقومون بتجميع هذه المعلومات في مطبوعات أو كتب تعرض على الجمهور.

**2- تقديم المساعدة للمكلفين بالضريبة:** إلى جانب توفير المعلومات تعتبر تقديم المساعدة للمكلفين بالضريبة من قبل الإدارة الضريبية وسيلة هامة في تبصيرهم بحقوقهم، تجنبا للوقوع في الخطأ عند تقديم التصريحات الضريبية، وتتم تقديم هذه المساعدة بصيغ متعددة، نذكر منها:

<sup>1</sup>: Richard Bird, Smart Tax Administration, Economic Premise, poverty reduction and economic management (prem) network, the world bank, Number 36, October 2010, p04 .

<sup>2</sup>: أحمد الضي عبد الله عثمان، مرجع سبق ذكره، ص 139.

## الفصل الأول: الحوكمة الضريبية وعلاقتها بمكافحة التهرب الضريبي والفساد الضريبي

✚ النصائح التي يقدمها موظفو الإدارة الضريبية للمكلفين بالضريبة الذين يتقربون من الإدارة؛

✚ الإتصال بالمكلفين بالضريبة عبر مختلف الوسائل المتاحة مثل (التلفاز، الهاتف، الرسائل الإلكترونية...)

✚ إغتنام فرصة احتكاك المكلفين بالضريبة مع المفتشين أثناء عملية الرقابة الجبائية لشرح بعض القوانين الغامضة؛

✚ تعليق المعلومات في إدارة الضرائب أو المصالح الحكومية، أو بقرب منازل المكلفين بالضريبة أو المستشفيات. حيث بعض الإدارات الضريبية في الدول المتقدمة تقوم بتنظيم حملات إعلامية والتنقل بالسيارات من مكان إلى آخر لتذكير المكلفين بالضريبة بتقديم تصريحاتهم ، كما هو الحال في أستراليا وفرنسا، وألمانيا.

### الفرع الرابع: الرقابة الجبائية الخارجية ومكافحة التهرب الضريبي

تعد الرقابة الجبائية أحد أهم الإجراءات التي تسهر من ورائها الإدارة الضريبية للمحافظة على حقوق الخزينة العامة، وذلك باكتشاف مختلف العمليات التدلسية التي ترمي إلى التهرب من دفع الضريبة، وبالتالي فإنها تكتسي أهمية بالغة خاصة في ظل طبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، والتي في بعض الأحيان لا تعكس وضعيتهم الحقيقية، فجل الأهداف التي تسعى لها الرقابة الجبائية تصب في مكافحة التهرب الضريبي<sup>1</sup>، إلا أن تحقيق هذا الغرض يتطلب أن يضمن القانون الضريبي حقوقاً للإدارة الضريبية لتمارس الرقابة الجبائية، وبالمقابل يضمن حماية حقوق المكلفين بالضريبة في إطار من شفافية الإجراءات المتعلقة بمباشرة تنفيذ الرقابة الجبائية.

### المبحث الرابع: علاقة الحوكمة الضريبية بمكافحة الفساد الضريبي

بالإضافة إلى التهرب الضريبي الذي يلجأ إليه بعض المكلفين بالضريبة، فقد تعاني الإدارة الضريبية من بعض الانحرافات من قبل بعض موظفيها ، مما يجعل تحصيل الضريبة أمراً صعباً، فالإدارة الضريبية الفاسدة تظل عائقاً أمام ضريبة فعالة وعادلة، وبعيدة كل البعد عن بناء الثقة بين الحكومة والمواطنين في العديد من الدول خاصة النامية منها.

<sup>1</sup>: ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص312.

المطلب الأول: الفساد (تعريفه، أسبابه، أنواعه وآثاره)

في الوقت الحاضر أصبح الحديث عن انتشار الفساد في المجتمعات لاسيما النامية منها أمراً شائعاً، نظراً لآثاره السلبية التي يخلفها على مختلف جوانب المجتمع، وبالتالي أصبح أمراً ضرورياً الإحاطة بموضوع الفساد من حيث تعريفه وأسبابه وأنواعه وآثاره، وهذا ما سنتطرق إليه.

الفرع الأول: تعريف الفساد

1- الفساد لغة: الفساد في المعاجم اللغة هو فسد ضد صلح، والفساد لغة البطلان فيقال فسد الشيء أي بطل واضمحل. كما يأتي التعبير على معان عدة في القرآن الكريم وهذا حسب موقعه، فهو (الجدب أو القحط) كما في قوله تعالى: "ظَهَرَ الْفَسَادُ فِي الْبَرِّ وَالْبَحْرِ بِمَا كَسَبَتْ أَيْدِي النَّاسِ لِيُذِيقَهُمْ بَعْضَ الَّذِي عَمِلُوا لَعَلَّهُمْ يَرْجِعُونَ"<sup>1</sup>. أو الطغيان والتجبر كما في قوله تعالى: " تِلْكَ الدَّارُ الْآخِرَةُ نَجْعَلُهَا لِلَّذِينَ لَا يُرِيدُونَ عُلُوًّا فِي الْأَرْضِ وَلَا فَسَادًا وَالْعَاقِبَةُ لِلْمُتَّقِينَ"<sup>2</sup>. أو عصيان لطاعة الله، كما في قوله تعالى " إِنَّمَا جَزَاءُ الَّذِينَ يُحَارِبُونَ اللَّهَ وَرَسُولَهُ وَيَسْعَوْنَ فِي الْأَرْضِ فَسَادًا أَنْ يُقَتَّلُوا أَوْ يُصَلَّبُوا أَوْ تُقَطَّعَ أَيْدِيهِمْ وَأَرْجُلُهُمْ مِنْ خِلَافٍ أَوْ يُنْفَوْا مِنَ الْأَرْضِ ذَلِكَ لَهُمْ خِزْيٌ فِي الدُّنْيَا وَلَهُمْ فِي الْآخِرَةِ عَذَابٌ عَظِيمٌ"<sup>3</sup>. ونرى في الآية الكريمة السابقة تشديد القرآن الكريم على تحريم الفساد على نحو كلي، وأن لمرتكبيه الخزي في الدنيا والعذاب الشديد في الآخرة<sup>4</sup>.

2- الفساد اصطلاحاً: ليس هناك إجماع على تعريف شامل للفساد، ويحظى بموافقة جميع الباحثين، إلا أن البعض قد عرف الفساد بأنه سوء استخدام المنصب العام لغايات شخصية، أو ارتكاب أعمال مخالفة للقوانين، والهادفة إلى التأثير بسير الإدارة العامة أو قراراتها أو أنشطتها لتحقيق مصالح شخصية<sup>5</sup>.

<sup>1</sup>: سورة الروم الآية 41.

<sup>2</sup>: سورة القصص الآية 83.

<sup>3</sup>: سورة المائدة الآية 33.

<sup>4</sup>: أمير فرج يوسف، الحوكمة ومكافحة الفساد الإداري والوظيفي وعلاقته بالجريمة على المستوى المحلي والإقليمي والعربي والدولي في ظل اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، مكتبة الوفاء القانونية، الطبعة الأولى، مصر، 2011، ص 125.

<sup>5</sup>: أحمد محمود نهار ابو سويلم، مكافحة الفساد، دار الفكر، الطبعة الأولى، الأردن، 2010، ص 14.

## الفصل الأول: الحوكمة الضريبية وعلاقتها بمكافحة التهرب الضريبي والفساد الضريبي

وقد عرفت منظمة الشفافة الدولية الفساد بأنه: "استعمال السلطة العمومية واستغلالها من أجل الحصول على امتيازات خاصة لصالح فرد أو جماعة"<sup>1</sup>.

وانطلاقاً من هذا التعريف يمكن إستنتاج ثلاث مميزات للفساد:

✚ التعسف في استعمال السلطة؛

✚ ينتشر الفساد في القطاع العام والخاص؛

✚ المفسدون يسعون دائماً لتحقيق أرباح شخصية على حساب المصلحة العامة.

أما حسب إتفاقية الأمم المتحدة ضد الفساد لعام 2003\*، فإن الفساد هو: "انحراف أو تدمير النزاهة في أداء الوظائف العامة من خلال الرشوة والمحاباة، أو استغلال النفوذ أو إساءة استخدام السلطة".

أما البنك الدولي فقد عرف الفساد بأنه: "إساءة استعمال الوظيفة العامة من أجل تحقيق مكاسب خاصة"<sup>2</sup>، فالفساد يحدث عندما يقوم موظف بقبول أو طلب رشوة لتسهيل عملية ما.

وجاء في موسوعة العلوم الاجتماعية أن الفساد هو: "استخدام النفوذ العام لتحقيق أرباح، أو منافع خاصة ويشتمل ذلك بوضوح على رشاوى المسؤولين المحليين أو الموظفين أو السياسيين، ولكنه يستبعد الرشاوي التي تحدث في ما بين المسؤولين في القطاع الخاص"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> : transparency international, global corruption report, london, 2010.

cite web: <http://www.transparency.org> le : 13/06/2016.

\*: لقد عُقدت مراسم التوقيع على إتفاقية الأمم المتحدة ضد الفساد في مؤتمر سياسي رفيع المستوى في ميريدا بالمكسيك، خلال الفترة من 9 إلى 11 ديسمبر 2003، ودخلت الإتفاقية حيز النفاذ في 14 ديسمبر 2005 حتى 7 مايو 2014، وقد بلغ عدد أطرافها 171 دولة عضواً في الأمم المتحدة، بالإضافة لجزر كوك وفلسطين والإتحاد الأوروبي، وتبرز أهمية إتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد لسنة 2003 على أنها الإتفاقية الملزمة قانوناً والأكثر صلة بأعمال التصدي للفساد ومنعه، وعلى أنها حجر الأساس العالمي لمكافحة الفساد ومنعه في شتى أرجاء العالم، فضلاً عن أن نصح مكافحة الفساد الشامل والطابع الإلزامي لكثير من أحكامه أعطى دليلاً على تطور وأهمية هذه الإتفاقية، وعلى الرغم من وجود إتفاقيات أخرى لمكافحة فساد مثل إتفاقية البلدان الأمريكية لمكافحة الفساد، وإتفاقية منظمة التعاون والتنمية لمكافحة الرشوة، وإتفاقية الإتحاد الأفريقي لمنع الفساد ومحاربه، ولكنها تقتصر على إما مناطق معينة من العالم أو مظاهر معينة من الفساد، أمّا إتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد فإنها تتعامل مع أشكال الفساد التي لم يتم تغطيتها من قِبل العديد من الإتفاقيات السابقة مثل الاتجار بالنفوذ وإساءة استعمال الوظيفة وأنواع مختلفة من الفساد في القطاع الخاص، ومن التطورات المهمّة التي لحقت بهذه الإتفاقية هو إدراج فصل خاص بالتعامل مع استعادة الأصول المسروقة، والذي يشكل مصدر قلق كبير بالنسبة للبلدان التي تسعى إلى استعادة أصول القادة السابقين وغيرهم.

<sup>2</sup> : بوسعين تسعديت وحوشين كمال، تحليل العلاقة الترابطية بين مفهوم الحوكمة والموازنة العامة للدولة مع الإشارة إلى حالة لجزائر، الملتقى الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات الاقتصادية، جامعة الشلف، الجزائر، ص 08.

<sup>3</sup>: أحمد صلاح عطية، أصول المراجعة الحكومية، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص 201.

وانطلاقاً مما سبق يتضح أنه قد تختلف تعريفات الفساد الرائجة عالمياً في بعض صياغاتها وزوايا نظرها إلى هذه الظاهرة، لكنها تكاد تجمع على مضمون الهدف من التعريف، وهو تحقيق مكسب شخصي من طرائق غير مشروعة، على حساب المال العام والمصلحة العامة.

### الفرع الثاني: أسباب الفساد

إن ظاهرة الفساد لا تقتصر على البلدان النامية دون المتقدمة، وإن اختلفت درجة انتشاره\*، إلا أن أسبابه متشابهة، ويمكن تحديد أسباب الفساد فيما يلي:

1- أسباب سياسية: يقصد بها غياب قيم الشفافية، والنزاهة، وسيادة القانون وكذا تقييد حرية مشاركة الأفراد، والتعبير والتنظيم والرقابة وغياب الديمقراطية، مما يترتب عليه اختلال منظومة السلطة، ويسهل إمكانية تحقيق النخب السياسية المتمسكة بسلطات الحكم منافع شخصية على حساب المنفعة العامة<sup>1</sup>.

2- أسباب اقتصادية: ينجم الفساد عن تركيز السلطة الاقتصادية في كيانات احتكارية تعمل على المستوى الكلي أو القطاعي، وامتلاكها هامشاً تقديرياً واسعاً في إمكانية التأثير في القرارات المتخذة والتي تخدم مصالحها، ويساعدها ضعف الرقابة والمساءلة في بلوغ غاياتها، كما أن النموذج الاقتصادي المطبق يتيح أحياناً فرصاً لنشوء الفساد، خاصة في المجتمعات التي تمر بمراحل تحول اقتصادي\*\*، وكذلك تدهور الأوضاع الاقتصادية مثل التضخم، وتدني المستوى المعيشة للفرد بسبب ضعف الرواتب والأجور وتقلص فرص العمل، وما ينتج عنه من زيادة في معدلات البطالة وضعف التنمية الاقتصادية بسبب ضعف الاستثمارات الوطنية والأجنبية، وسوء عملية التخطيط والتنفيذ، كلها عوامل تدفع بالفرد إلى ارتكاب الفساد بهدف الحصول على الدخل الممكنة لتلبية احتياجاته المتزايدة.<sup>2</sup>

\*: لا يمكن معرفة مدى انتشار الفساد بشكل دقيق في منطقة ومقارنتها مع منطقة أخرى، وإنما يتم في الغالب معرفته بشكل تقريبي. فمعظم أعمال الفساد تتسم بالسرية، ونادراً ما يتم الكشف عنها.

<sup>1</sup>: أحمد صقر عاشر، مكافحة الفساد في الدول العربية، الدار العربية للعلوم، الطبعة الأولى، المنظمة العربية لمكافحة الفساد، لبنان، 2006، ص61.

\*\* : حيث تصبح قيم وآليات الليبرالية الاقتصادية التي لم ترسخ بعد بما فيه الكفاية ستاراً يخفي العديد من جرائم الفساد، ووسيلة يمتطيها البعض لارتكاب هذه الجرائم، مستغلين ما تتيحه هذه القيم والآليات الليبرالية من فرص وإجراءات.

<sup>2</sup>: كريفار مراد وبربري ممد أمين، دور وأهمية الرقابة الداخلية في الحد من ظاهرة الفساد المالي بالإشارة حالة الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 17، جامعة الشلف، الجزائر، السداسي الثاني 2017، ص 58.

3- أسباب ثقافية: تتمثل في قلة معرفة وعلم الأفراد بحقوقهم وواجباتهم اتجاه الدولة، فعندما يكون الإنسان جاهلاً، فإنه يكون أكثر استعداداً لاستغلال وظيفته للحصول على المال من خلال الرشوة أو سرقة المال العام كما أن الفرد الذي لا يعرف الإجراءات اللازمة لإنجاز معاملته، يكون أكثر عرضة لاستغلال الموظف الفاسد مقابل إنجاز المعاملة بسرعة. وهذا السبب يعتبر من أخطر الأسباب لأنه يتغلغل في الثقافة والبنية الاجتماعية فيفقد المجتمع قدرته على التمييز بين السلوكيات النزيهة والفاصلة والأخلاقيات القويمة وغير القويمة.

4- أسباب قانونية: في الأصل يهدف القانون إلى حماية حقوق الأفراد وتمتعهم بالحقوق والحريات الأساسية وتحقيق المساواة، وتخضع جميع سلطات الدولة والأفراد للقانون، أما إذا كان الأمر غير ذلك فهذا يؤدي إلى انعدام هيبة القانون، وبالتالي يسود الإعتقاد بأن القانون ليس هو السبيل لتحصيل الحقوق أو حماية الناس، بل أن الحماية والتحصيل يأتي من مصدر قوة، واستغلال المناصب، ولا شك أن شيوع مثل ذلك يؤدي إلى انتشار الفساد على نطاق واسع<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: أنواع الفساد

تختلف أنواع الفساد تبعاً للزاوية التي ينظر له منها، فصنف برنامج الأمم المتحدة الإنمائي (UNDP) الفساد إلى نوعين: العفوي والمؤسسي، الأول يحدث في مجتمعات تكون فيها مراقبة قوية للسلوكيات والأخلاق. أما الفساد المؤسسي يوجد في مجتمعات تكون السلوكيات الفاسدة واسعة النطاق ومنتشرة بشكل دائم، وأصبح فيها الفساد وسيلة للحياة ومخطط له، وهو هدف ونظرة نحو المناصب العامة<sup>2</sup>.

وهناك من يرى أن أنواع الفساد تختلف طبقاً للحيثيات المرتبطة به (من حيث الحجم، ومن حيث الانتشار ومن حيث نوع القطاع)، والتي نبينها فيما يلي:

#### 1- أنواع الفساد من حيث الحجم: يصنف الفساد من حيث الحجم إلى نوعين، هما:

أ- الفساد الصغير (الأفقي): يمارس هذا النوع من قبل فرد واحد دون التنسيق مع الآخرين، وفي الغالب يتعلق بأداء الوظائف والخدمات الروتينية، ويظهر بين الموظفين في القطاعات المختلفة، وأساسه الحاجة المادية

<sup>1</sup>: أحمد محمود أبو سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 20، 21.

<sup>2</sup>: للمزيد انظر:

Jenny Balboa and Erlinda M. Medalla, Anti-corruption and governance: The Philippine Experience, APEC (Asia-Pacific Economic Cooperation) Study Center Consortium Conference, Philippine Institute For Development Studies, Philippines, 23-24 May 2006, P03.

cite web: [http://www.apec.org.au/docs/06ascc\\_hcmc/06\\_9\\_1\\_balboa.pdf](http://www.apec.org.au/docs/06ascc_hcmc/06_9_1_balboa.pdf) . le :16/06/2016



إذ يقوم الموظفون بأخذ الرشوة نتيجة القيام بتسهيلات في إنهاء إجراءات روتينية، فضلا عن موظفي بعض الإدارات الحكومية كالضرائب والبلديات وغيرها<sup>1</sup>.

ب- **الفساد الكبير (العمودي):** يحدث على المستويين السياسي والبيروقراطي، وهو يتعلق بفساد الدرجات العليا من الموظفين، والذي يقوم به كبار المسؤولين والموظفين لتحقيق مصالح مادية أو اجتماعية كبيرة، أي أن هذا النوع من الفساد يتمثل في الرشوة الكبرى التي يشارك فيها المسؤولين الكبار، وترتبط غالبا بالتأثير على صانعي ومتخذي القرارات وهو أهم وأشمل وأخطر من حيث التكلفة المالية التي تقع على الدولة<sup>2</sup>.

## 2- أنواع الفساد من حيث الانتشار: وينقسم إلى:

أ- **الفساد المحلي:** وهو الذي ينتشر داخل البلد الواحد، في إدارته ومنشآته الاقتصادية، وبين الموظفين وأصحاب المناصب، ومن لا ارتباط لهم خارج الحدود مع أشخاص أو شركات كبرى أو عالمية<sup>3</sup>.

ب- **الفساد الدولي:** هذا النوع من الفساد يأخذ بعدا عالميا بفتح الحدود والمعابر بين البلدان ضمن نظام الاقتصاد الحر، ويعتبر هذا النوع من الفساد الأكثر خطورة على المدى الواسع بسبب ترابط الشركات المحلية والدولية والقيادة السياسية، فتأخذ شكل منافع متبادلة يصعب التفريق بينهما، وقد يأخذ أشكالا مختلفة، فعلى سبيل المثال قد يكون في شكل رشاوى ومدفوعات غير مشروعة في إطار التجارة والمساعدات الأجنبية وتدفقات الاستثمار بين الدول، أو في صور مزايا تفضيلية في فرص التجارة أو التحيز لصالح اقتراحات استثمارية معينة<sup>4</sup>.

## 3- أنواع الفساد من حيث نوع القطاع: ويضم نوعين هما<sup>5</sup>:

أ- **فساد القطاع العام:** ينتج الفساد في القطاع العام نتيجة غياب الحافز الفردي وتغلب المصلحة الفردية للقائمين على النشاط الاقتصادي، فيكون التعويض دائما هو ذلك النمط من توظيف العام لصالح الخاص

<sup>1</sup>هاشم الشمري وإيثار الفتلي، الفساد الإداري والمالي، دار البازوري، الطبعة الأولى، الأردن، 2010، ص 45.

<sup>2</sup>أمير فرج يوسف، مكافحة الفساد الإداري والوظيفي وعلاقته بالجريمة على المستوى المحلي والاقليمي والعربي والدولي، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2010، ص 115.

<sup>3</sup>نفس المرجع، ص 116.

<sup>4</sup>هاشم الشمري، إيثار الفتلي، مرجع سبق ذكره، ص 49.

<sup>5</sup>نفس المرجع، ص 50.

وتحويل مناصبهم الوظيفية إلى وسيلة لبلوغ أهداف لا علاقة لها بالمصلحة العامة للمنشأة أو الشركة، وهنا يبقى القطاع العام بعيدا عن تحقيق الأهداف التي وجد من أجلها وهي خدمة المجتمع.

ب- **فساد القطاع الخاص:** هو قيام أصحاب الشركات الخاصة وعملائهم بدفع عمولات ورشاوى إلى القطاع العام من أجل الحصول على عقود العمل وتنفيذ المشاريع، وذلك بإحالتها على الشركات التي تدفع رشاوى للموظفين وأصحاب القرار والمسؤولين على هذه العقود والمشاريع.

### الفرع الرابع: آثار الفساد الاقتصادي

إن ظاهرة الفساد مشكلة عالمية لها الكثير من التبعات السلبية على اقتصاديات الدول، فعلى سبيل المثال في العديد من البلدان الإفريقية العالقة في دائرة الفقر والتخلف، تصل فيها تكاليف الفساد إلى 10% من الثروة الناتجة عن مواردها<sup>1</sup>. تتوسع تلك الدائرة في البلدان التي تعيش حالا من غياب الشفافية والمساءلة وغياب سيادة القانون، مما يجعله عائقا كبيرا أمام التنمية الاقتصادية، فعلى المدى المتوسط يؤثر الفساد سلبا على جذب الاستثمارات الوطنية والأجنبية المباشرة على حد سواء، ذلك لأنه يضعف التوقعات المرتقبة للاستثمار (عدم توقع عائدات مالية كافية للمشاريع)، إذ عندما يعتقد المستثمر بأن هناك مستوى كبير من الفساد في الدولة المضيفة، فهذا بالنسبة له يمثل تكاليف إضافية سيتوجب تحملها مما سيشكل عائقا لعملهم<sup>2</sup>. بل أكثر من ذلك قد يؤدي الفساد إلى تضيق الاستثمار، ويعزز حالات عدم المساواة بسبب عرض شركات لرشاوى من أجل الحصول على المشاريع، وبالتالي تبتز فرص المنافسة المشروعة، ويسوء تخصيص الموارد المالية والبشرية، وبالتالي الاستغناء عن الاستثمارات المنتجة بسبب عرقلة تنفيذها. وفي معظم الأحيان نجد أنه كلما طالت فترة الحصول على ترخيص بدء الاستثمار زاد احتمال وقوع الفساد من أجل التسريع في بدء المشروع وترجع طول الفترة لبدء المشروع إلى وجود تعقيدات في الإجراءات والبيروقراطية على مستوى الإدارات، مما يتسبب في نفور العون الاقتصادي من العمل بالقطاع الرسمي، نظرا لطول مدة الانتظار والتكاليف الإضافية خصوصا إذا علمنا أن التخلص من تلك العراقيل يكون في غالب الأحيان بدفع الرشاوى.

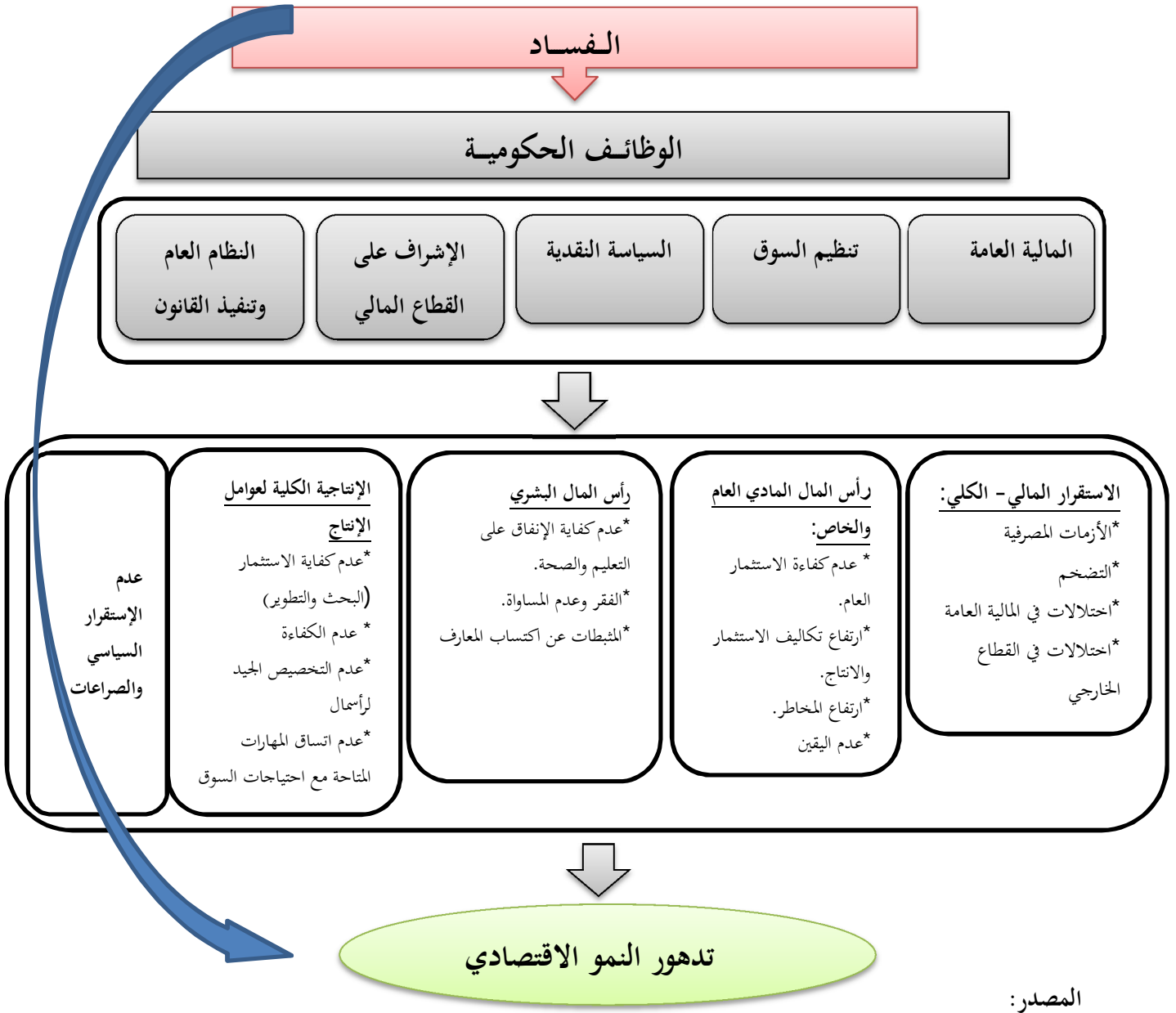
<sup>1</sup> : Le Forum Sur L'administration Fiscale Africaine (ATAF), Rapport relatif à une Recherche sur la Bonne Gouvernance Fiscale en Afrique, Private Bag X 923, South Africa, 2012, p23.

<sup>2</sup>: حسن فارس عبود طبرة، تقييم حجم ظاهرة الفساد في المؤسسات الحكومية العراقية، مجلة النزاهة والشفافية للبحوث والدراسات، العدد 07، هيئة النزاهة، العراق، 2014، ص166.

## الفصل الأول: الحوكمة الضريبية وعلاقتها بمكافحة التهرب الضريبي والفساد الضريبي

كما أن الفساد يعيق الحكومة في تنفيذ برامجها ومشاريعها التنموية، ويجول دون استخدام الموارد العامة في المجالات الحيوية، التي تعتبر محركات النمو، مثل الاستقرار المالي الكلي والاستثمار العام والخاص وتراكم رأس المال البشري وإنتاجية عوامل الإنتاج، كما يؤدي انخفاض معدلات النمو إلى احتمال زيادة معدل حدوث الفساد، مما يؤدي إلى حدوث حلقة تغذية عكسية سلبية، يمكن أن تصبح مستدامة وذات أجل طويل. كما يبينه الشكل الموالي:

الشكل رقم (04): العلاقة بين الفساد والنمو الاقتصادي



International Monetary Fund, Corruption: Costs and Mitigating Strategies, IMF Staff Discussion Note SDN/16/05, 2016, p06.

هذا الوضع يؤدي إلى إضعاف العمليات الحكومية نتيجة تقليل فعالية قرارات الحكومة، وإضعاف مؤسساتها، وإهمال إجراءاتها واستنزاف مواردها، وارتباك وفي تخصيص تلك الموارد، خاصة في ظل آليات المراقبة والمحاسبة معطلة أو عاجزة في أغلب الأحيان، وفي غالب الأحيان ظهور مشاكل هيكلية، وفشل في إدارة السوق، وهو ما يؤثر على قدرتها في توفير الخدمات الأساسية، وتشجيع أجواء من عدم الثقة والإحساس بالظلم. هذه المظاهر تصبح تحديات خطيرة وفي طريق التنمية، لذلك فإن الإحصائيات التي تنشر من قبل منظمة الشفافية الدولية تبين أن من بين أكثر الدول فسادا هي أقل البلدان نموا.

وإذا ما اجتمع كل من تراجع الاستثمار وضعف فعالية الحكومة بسبب انتشار الفساد، فإنه يعمل على تقويض العدالة والاستقرار والكفاءة في المجتمعات، وقدرتها على مواكبة التطور والنمو المستمر لأفرادها، مما سيشكل طريق معبد أمام ارتفاع معدلات الفقر، وعدم العدالة في توزيع الدخل، كما تؤدي إشاعة الفساد إلى تقليل فرص الفقراء في الحصول على حقهم الطبيعي في وظائف الدولة، وأمام نمو فئة مستفيدة من موارد الدولة بطرق مشبوهة، فإن ذلك يؤدي إلى زيادة الطبقة في المجتمع، بل أكثر من ذلك حتى المنح والقروض الخارجية الموجهة لمساعدة الطبقات الهشة، فإنها تواجه إما صعوبة في الحصول عليها، أو عدم الاستفادة منها لعدم ثقة المؤسسات الدولية بقدرة الحكومة على توجيهها بالشكل الصحيح لخدمة الأولوية العليا للدولة والمجتمع، إذ يشير تقرير خاص لصندوق النقد الدولي أن هناك نسبة كبيرة من الأموال التي أقرضتها البنوك الأمريكية للدول النامية، تعود مرة أخرى إلى الولايات المتحدة وسويسرا، وتودع في بنوكها بحسابات شخصية لمسؤولين من تلك الدول، بالإضافة إلى الإسراف الكبير في استخدام هذه الأموال واستغلالها<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: مفهوم الفساد الضريبي وآثاره

في النظام الضريبي ليس المكلف بالضريبة وحده من يبحث عن طريقة للتخلص من عبء الضريبة وإنما حتى بعض الموظفين بالإدارة الضريبية يبحثون عن سبل للحصول على مصادر مالية ولو بطريقة غير قانونية، إذ يستخدمون أساليب مختلفة لمساعدة المتهربين على تحقيق هدفهم بحكم وجودهم في الإدارة الضريبية وتخصيصهم في تنفيذ القوانين الضريبية وتفسيرها وتطبيقها، وتمتعهم بالصلاحيات المناسبة التي تجعلهم يضعون تقديراتهم لحجم الضريبة، بالإضافة إلى تقديم الإعفاءات والحوافز، مما يدفع بعضهم إلى استغلال السلطة

<sup>1</sup>: حمد محمد وعباس محمد علي، ظاهرة الفساد المالي والإداري ودوره في تحجيم أداء الاقتصاد العراقي بعد عام 2003، مجلة المحقق الخلمي للعلوم القانونية والسياسية، العدد الثالث، السنة الثامنة، 2016، ص 759.

التقديرية الممنوحة لهم لزيادة مدخلاتهم عن طريق التواطؤ مع بعض المكلفين بالضريبة مقابل ثمن وهنا تنشأ بيئة خصبة لتنامي ما يسمى بالفساد الضريبي.

### الفرع الأول: مفهوم الفساد الضريبي

**1- تعريف الفساد الضريبي:** يتمثل الفساد الضريبي في مختلف الانحرافات التي تهدف إلى تحقيق مكاسب شخصية على حساب دافعي الضرائب النزهاء من جهة، وعلى حساب الإيرادات الضريبية الموجهة لتمويل الإنفاق العام من جهة أخرى<sup>1</sup>.

كما يشير الفساد الضريبي إلى تلك المخالفات التي تصدر عن موظف الإدارة الضريبي أثناء تأدية مهامه الوظيفية، وينتج عادة عن بيئة مواتية توفر فرصا كثيرة ينتهزها عادة الفاسدون مستغلين مريحا من الخلل في المنظومة التشريعية الضريبية ومنظومة القيم الفردية التي لا ترقى إلى الصلاح، وهكذا يستفيدون من الثغرات الموجودة في القانون الضريبي بدلا من الضغط على صناع القرار لمراجعة القانون وسد تلك الثغرات.

ونعرف الفساد الضريبي على أنه مختلف الانحرافات التي يرتكبها بعض الموظفين في الإدارة الضريبية مستغلين المنصب العام من أجل الحصول على منافع شخصية.

### 2- مظاهر الفساد الضريبي: يعبر الفساد الضريبي عن<sup>2</sup>:

- أ- الإختلاس: إقدام مسؤولو الضرائب بتحويل الأموال التي تم تكليفهم بتحصيلها للاستغلال الشخصي.
- ب- الابتزاز: قد يستفيد موظف الإدارة الضريبية من جهل المكلف بالضريبة للقانون الضريبي فيستخدم قوته ومنصبه للتهديد والابتزاز للاستفادة من مدفوعات غير مشروعة من قبل المكلف بالضريبة.
- ج- المحسوبية والمحاباة: يعني استغلال المسؤول لمنصبه ونفوذه في مساعدة الأهل أو الأقارب لتوظيفهم في الإدارة الضريبية، كما يمكن التأثير سلبا على تعيين الموظفين واختيارهم ونقلهم وترقيتهم. هنا كلما كانت

<sup>1</sup>: ولهي بوعلام، أثر الفساد الضريبي على تعبئة الإيرادات العامة في الجزائر، المؤتمر الدولي حول تقييم آثار برامج الاستثمارات العامة وانعكاساتها على التشغيل والاستثمار والنمو الاقتصادي خلال الفترة 2001-2014، جامعة سطيف 01، الجزائر، 12/11 مارس 2013 ص09.

<sup>2</sup>: Maíra Martini, Approaches to curbing corruption in tax administration in Africa, U4 Expert Answers, Transparency International, Number: 11, 25 June 2014, p03. cite Web : [https://www.transparency.org/files/content/corruptionqas/Approaches\\_to\\_curbing\\_corruption\\_in\\_tax\\_administration\\_in\\_Africa\\_2014.pdf](https://www.transparency.org/files/content/corruptionqas/Approaches_to_curbing_corruption_in_tax_administration_in_Africa_2014.pdf) . le: 2017/11/09.

## الفصل الأول: الحوكمة الضريبية وعلاقتها بمكافحة التهرب الضريبي والفساد الضريبي

التعيينات والوظائف تعتمد بصورة أقل على الجدارة والكفاءة المنخفضت شفافية تشغيل الأفراد وترقياتهم ودخلت بدلا منها المحاباة والمحاملات، وزادت معدلات الفساد وانخفضت كل من الرقابة المؤسسية، واحتمال الوقوع في قبضة العدالة<sup>1</sup>.

د- التواطؤ بين المكلفين بالضريبة والمسؤولين في الإدارة الضريبية: في أغلب الأحيان يتم التواطؤ عن طريق دفع الرشاوى، وهي مبالغ مالية يدفعه بعض المكلفين بالضريبة من أجل انجاح بعض الممارسات، والتي تتمثل في<sup>2</sup>:

✚ تقديم شهادات إعفاء من دفع الضريبة لمكلفين غير مؤهلين لها؛

✚ توفير معلومات سرية عن منافسي بعض المكلفين بالضريبة؛

✚ انشاء هويات جديدة وكاذبة للمكلفين بالضريبة قصد استخدامها في الاحتيال الضريبي؛

✚ شطب دين ضريبي دون مبرر؛

✚ اقفال عملية الرقابة الضريبية دون إجراء أي تعديل أو فرض عقوبات على المتتهربين؛

كما يضم الفساد الضريبي تواطؤ موظفين من الإدارة الجمركية، لتسهيل تهرب مكلفين بالضريبة، وتتمثل بعض تلك الممارسات في:

✚ تسهيل تهريب بضائع عبر الحدود الوطنية لتجنب دفع مختلف الضرائب والرسوم؛

✚ تقييم البضائع بأقل من قيمتها؛

✚ السماح بالإفراج عن السلع المحتجزة في مستودع الجمارك، وبيعها في السوق المحلية دون دفع أي ضرائب أو رسوم.

والفساد الضريبي لا يقتصر فقط على العمليات الضريبية، بل يمكن أن يكون أيضا إساءة استخدام السلطة مثل السرقة أو الاستخدام الخاص للتجهيزات والمعدات المكتبية التابعة للإدارة الضريبية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>: سمير التنير، الفقر والفساد في العالم العربي، دار الساقي، الطبعة الأولى، لبنان، 2009، ص26.

<sup>2</sup>: Mukul G. Asher, Design of Tax Systems and Corruption, Conference on "Fighting Corruption: Common Challenges and Shared Experiences", the Konard Adenauer Stiftung, and the Institute of International Affairs (SIIA), Singapore, 10 - 11 May 2001, p11.

<sup>3</sup>: Christine Tjen, Chris Evans, Causes and consequences of corruption in tax administration: An Indonesian case study, Draft paper presented at the Tax and Corruption Symposium, Sydney, 12-13 April 2017, p 04. cite web:

[https://www.business.unsw.edu.au/About-Site/Schools-Site/Taxation-Business-Law-Site/Documents/Wednesday\\_PM\\_Christine\\_Tjen.pdf](https://www.business.unsw.edu.au/About-Site/Schools-Site/Taxation-Business-Law-Site/Documents/Wednesday_PM_Christine_Tjen.pdf). Le: 2018/02/26.

## الفصل الأول: الحوكمة الضريبية وعلاقتها بمكافحة التهرب الضريبي والفساد الضريبي

3- التفرقة بين الفساد الضريبي والتهرب الضريبي: بعدما تطرقنا إلى التهرب الضريبي والفساد الضريبي يمكن أن نستنتج الفرق بينهما، وفيما يلي ندرج جدول يوضح نقاط التفرقة بين الفساد الضريبي والتهرب الضريبي:

### الجدول رقم (01): التفرقة بين الفساد الضريبي والتهرب الضريبي

التهرب الضريبي	الفساد الضريبي
- يرتكبه المكلف بالضريبة لتجنب تسديد جزء أو كل الضريبة المستحقة؛ - يمكن اكتشافه في ظل تمتع الرقابة الجبائية بالكفاءة وفعالية؛ - ينتج عن عدة أسباب متعلقة بالمكلف بالضريبة نفسه، والإدارة الضريبية، والتشريع الضريبي.	- يرتكبه الموظف في الإدارة الضريبية باستغلال منصبه والتواطؤ مع المكلفين بالضريبة؛ - يصعب اكتشافه في ظل غياب المساءلة، وضعف الرقابة الداخلية للإدارة الضريبية؛ - ينتج عن ضعف المستوى الأخلاقي للموظف بالدرجة الأول.

المصدر: من إعداد الطالبة.

على الرغم من أن الفساد الضريبي والتهرب الضريبي هما ظاهرتان مختلفتان، إلا أنهما يمكن أن يعززا بعضهما، فالجتمتع الأكثر فسادا قد يشجع ويمكن الأفراد من التهرب الضريبي أكثر، كما يمكن أن يفتح المجال أمام المسؤولين لاستغلال الضريبة للحصول على الرشاوى، والعكس من ذلك فقد تؤدي ارتفاع مستويات التهرب الضريبي على الفساد الضريبي من خلال الفرص المتاحة أمام استغلال المنصب العام وقبول الرشاوى وابتزاز المكلفين بالضريبة لمساعدتهم على التهرب الضريبي.

### 4- أسباب الفساد الضريبي:

✚ **تعقد الإجراءات الإدارية:** تعمل الإجراءات والقواعد المعقدة والمرهقة كحافز لبعض المكلفين بالضريبة لتقديم رشاوى لخفض العبء الإداري الضريبي، وتسريع تلك الإجراءات.

✚ **ضعف الرقابة وصعوبة كشف ممارسات الفساد:** في غالب الأحيان يلجأ المكلفون بالضريبة لدفع الرشاوى للتخلص من الضريبة جزئياً أو كلياً، فعلى سبيل المثال تفيد الشركات في الدول النامية أن دفع

نسبة بين 25% و 40% من الضريبة كرشوة من شأنها تقليل قيمة الوعاء الضريبي بنسبة 50%، هذه النسبة المرتفعة تؤكد على عدم وجود خطر كبير في الكشف والعقاب<sup>1</sup>.

✚ غياب المساءلة العامة: إن الافتقار للمساءلة ووجود غموض في السياسات العامة، يعطي إدراكا للمواطنين بأن الحصيلة الضريبية لا تستخدم بالكفاءة اللازمة ويستفيد منها فئة معينة في المجتمع، مما يدفع بعض المكلفين والموظفين بالإدارة الضريبية باستغلال ظروف معينة من أجل الحصول على منافع شخصية على حساب المنفعة العامة.

### الفرع الثاني: آثار الفساد الضريبي

مما لا شك فيه أن انتشار الفساد يؤدي إلى تراجع الإيرادات المالية العامة للدول، مما يمنع وجود تمويل حقيقي ومجد للبرامج الأكثر إلحاحا كالصحة والتعليم وبرامج الحماية الاجتماعية، وبالتالي فإن التكاليف الاقتصادية للفساد تعتبر باهظة جدا ويصعب قياسها، فقد أشار مؤخرا صندوق النقد الدولي إلى أن التكلفة السنوية للرشوة تتراوح بين 1,5 و 2 تريليون دولار، أي تقابل حوالي 2% من إجمالي الناتج المحلي العالمي<sup>2</sup>. وربما كانت التكاليف الاقتصادية والاجتماعية الناجمة عن الفساد أكبر من ذلك بكثير.

ولقد أوضح نفس التقرير أن للفساد آثار سلبية على الإيرادات الجبائية، وذلك بإعاقة كفاءة الإدارة الضريبية وعدة جوانب أخرى من النظام الضريبي، كما سنبينه فيما يلي:

**1- أثر الفساد الضريبي على فعالية الإدارة الضريبية:** إن الإدارة الضريبية تعمل وفقا لإطار تحدده السياسة الضريبية، فيعتبر الفساد الضريبي عقبة كبيرة أمام تحقيق أهداف السياسة الضريبية، ومنه عقبة أمام نظام ضريبي فعال وعادل، وحاجز يحول دون بناء مزيد من الثقة بينها وبين المكلفين بالضريبة، والتي تعتبر أساس الإلتزام الطوعي للمكلفين بالضريبة، وبالتالي ليس من المنطقي أن نطالب إدارة ضريبية تتسم بالفساد والتخلف الإداري، ولا تملك الحرية الكافية لإدارة مواردها البشرية والمادية، بأن تكون إدارة فعالة تعتمد على المهنية

<sup>1</sup>: Aminur Rahman, Tax Administration Reform, Investment climate in practice (Business taxation), N°=03, April 2009, p01. cite web:

<https://www.wbginvestmentclimate.org/uploads/tacklingcorruptionthruadminnote.pdf> . le: 11/06/2017.

<sup>2</sup>: International Monetry Fund, Corruption: Costs and Mitigating Strategies , IMF Staff Discussion Note SDN/16/05, 2016, p05.



والاحترافية، وتتمكن من ممارسة دورها بكفاءة في ظل الأزمات الاقتصادية، وخاصة إذا تواجد الفساد في كل مستوياتها من أدناها إلى أعلاها<sup>1</sup>، وما يزيد الأمر صعوبة هو غياب الآليات الفعالة لردع ومعاينة الفاسدين.

كما أن انتشار الفساد في الإدارة الضريبية يعوق قدرتها على التطبيق الصحيح للتشريع الضريبي، وتنفيذه بالنزاهة والكفاءة اللازمتين، وفي ظل ذلك يصبح التشريع الضريبي حبرا على ورق<sup>2</sup>، كما أن عدم التطبيق الصحيح للقانون الضريبي يمتد تأثيره إلى المكلفين بالضريبة الذين يزيد إحساسهم بعدم العدالة الضريبية<sup>3</sup>. وبالتالي ينعكس سلبا على العلاقة بين الطرفين.

**2- أثر الفساد الضريبي على الحصيلة الجبائية:** إن الفساد الضريبي يؤثر بشكل واضح على توفير الحصيلة الجبائية الكافية لتمويل الإنفاق الحكومي، وعلى نحو مستدام ماليا دون عواقب سلبية على الإقتصاد الوطني. حيث أثبتت العديد من الدراسات التجريبية، أن البلدان ذات المستويات العالية من الفساد الضريبي تشهد انخفاض في الحصيلة الجبائية، مما يؤدي إلى مستويات دون الأمثل من الإنفاق العام، ضف إلى ذلك ارتفاع العجز المالي، وانخفاض معدلات النمو الاقتصادي. في هذا السياق أصدرت شبكة العدالة الضريبية تقريرا تحت عنوان "افرض الضرائب إن كنت تستطيع" عام 2005، والذي قدر الخسائر التي تتكبدها الدول جراء انتشار الفساد في الإدارات الضريبية بما يساعد الأفراد والشركات على تجنب دفع الضرائب، وكذا هروب رؤوس الأموال بنحو 225 مليار دولار أمريكي<sup>4</sup>.

وفي دراسة استخدمت عينة من 90 بلدا خلال فترة الثمانينات، توصلت إلى أن ارتفاع مؤشر الفساد بنقطة واحدة يؤدي إلى انخفاض الإيرادات العامة بنسبة 1,5%، وانخفاض الحصيلة الجبائية بنسبة 2,7% وانخفاض الناتج المحلي الاجمالي بنسبة 0,63%، وبما أن الفساد يكون أكبر في البلدان النامية بالمقارنة مع الدول المتقدمة، وإذا أخذنا بعين الاعتبار هيمنة الضرائب غير المباشر على الضرائب المباشرة في تلك الدول

<sup>1</sup>: محمد عماد السنباطي، تجارب عالمية مختارة في إصلاح الإدارة الضريبية، مداخلة مقدمة ضمن مؤتمر حالة الحوكمة والإدارة العامة في الدول العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الأردن، ديسمبر 2013، ص159.

<sup>2</sup>: على طه على وأشرف سالم عبد الكافي، أثر تطبيق نظام الحوكمة في رفع كفاءة نظام الإدارة الضريبية وتحصيل الإيرادات "دراسة حالة على عينة من إدارات مصلحة الضرائب في ليبيا"، مجلة جامعة سرت العلمية (العلوم الانسانية)، المجلد 5، العدد الأول، ليبيا 2015، ص 117.

<sup>3</sup>: Mahesh C. Purohit, Corruption in Tax Administration, p291. cite web:

[http://www.cabrisbo.org/uploads/files/Documents/seminar\\_paper\\_2007\\_purohit\\_capable\\_finance\\_ministries\\_strengthening\\_budget\\_offices\\_english\\_7.\\_day\\_3\\_session\\_2\\_purohit.pdf](http://www.cabrisbo.org/uploads/files/Documents/seminar_paper_2007_purohit_capable_finance_ministries_strengthening_budget_offices_english_7._day_3_session_2_purohit.pdf) . le: 01/03/2018.

<sup>4</sup>: فارس جابر وإياد الرياحي، دراسة مقارنة: الأنظمة الضريبية في ست دول عربية، شبكة المنظمات غير الحكومية للتنمية ومرصد السياسات الاجتماعية والاقتصادية، الطبعة الأولى، لبنان، 2014، ص13.

فإن انخفاض الفساد بـ4 نقاط يؤدي إلى ارتفاع بشكل ملحوظ في الضرائب المباشر من الضرائب غير المباشرة<sup>1</sup>.

وغامبيا، قبل سنة 1994 كانت الإيرادات الضريبية الضائعة من الرسوم الجمركية وضريبة الدخل تتراوح بين 8% و9% من الناتج الداخلي الإجمالي، أي ما يعادل 06 إلى 07 أضعاف ما ينفقه البلد على الصحة، ويمثل التهرب من الضريبة على الدخل حوالي 70% من الإيرادات المستحقة<sup>2</sup>.

3- أثر الفساد الضريبي على العدالة الضريبية: إن الفساد الضريبي الذي يقدم عليه بعض المكلفين بالضريبة وموظفي الإدارة الضريبية هو أمر شائع في العديد من البلدان، فمن ناحية قد يقدم المكلف بالضريبة بالإبلاغ الناقص عن دخلهم أو تقديم رشاوى لتغيير مبلغ الضريبة واجبة الدفع، أو تجنب التسجيل أصلاً، ومن ناحية أخرى قد يستخدم محصلو الضرائب التهديد بالتقدير الضريبي المفرط لابتزاز بعض المكلفين بالضريبة، كما يمكن أن تدفع الشركات لكبار المسؤولين بهدف الحصول على مركز الإعفاء الضريبي غير مستحق، وعدم الإفصاح عن دخلها الحقيقي لأنها تتمتع عادة بمراكز النفوذ والسلطة، فتصبح لديها فرصاً أكبر للتهرب الضريبي، وعلى النقيض من ذلك فإن الشرائح الأفقر لديها فرصاً أقل ومن السهل أن يتعرض دخلها للإبلاغ مما يعرضها للابتزاز المحتمل من جانب موظفي الإدارة الضريبية، وتصبح شرائح الدخل العليا هي الأكثر استفادة من تقدير الضرائب بأقل من الواقع<sup>3</sup>، بل أكثر من ذلك قد يؤدي الفساد إلى زيادة معدل الضرائب على صغار المكلفين، وينتج عن ذلك إعادة توزيع العبء الضريبي بطريقة مجحفة وغير عادلة، وبغض النظر عن شكل الفساد أو مدى انتشاره فإنه يقوض احترام النظام الضريبي، وبالتالي يسهم في تصورات بوجود إجحاف في النظام الضريبي، فهذا الشكل لا يمكن تحقيق العدالة.

<sup>1</sup>: Arthur J. Mann, ARE SEMI-AUTONOMOUS REVENUE AUTHORITIES THE ANSWER TO TAX ADMINISTRATION PROBLEMS IN DEVELOPING COUNTRIES? -- A PRACTICAL GUIDE, Research paper for the project: Fiscal Reform in Support of Trade Liberalization, Washington, August 2004, p43, cite web:

<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.456.7495&rep=rep1&type=pdf>: le: 13/04/2017.

<sup>2</sup>: برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، الفساد والحكم الرشيد، ورقة مناقشة رقم 3، مكتب السياسات الإنمائية، نيويورك، جويلية 1997، ص28.

<sup>3</sup>: كارلو سدرافيتش وآخرون، العدالة الضريبية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، صندوق النقد الدولي، مذكرة مناقشات خبراء صندوق

النقد الدولي، واشنطن، سبتمبر 2015، ص11.

### المطلب الثالث: سبل مكافحة الفساد الضريبي

إن حل مشكلة الفساد الضريبي تنطلق من معالجة أسبابه، ومادام أن هذه المشكلة تنشأ بتورط بين مكلف بالضريبة وموظف بالإدارة الضريبية، ويؤدي في النتيجة إلى التهرب الضريبي فلا بد من معالجة الأسباب التي تدعو إلى التهرب والتي ذكرناها في المبحث السابق، وبما أن موظف الإدارة الضريبية هو موظف في إدارة عمومية والمكلف بالضريبة هو مواطن سواء كان فرداً أو مؤسسة، فإن مكافحة الفساد الضريبي ينطلق من قاعدة مكافحة الفساد في المجتمع ككل، وبالتالي فإن مكافحة التهرب الضريبي والفساد الاقتصادي كفيل بمكافحة الفساد الضريبي.

### الفرع الأول: الحوكمة الضريبية ومكافحة الفساد الضريبي

إن الالتزام بأليات الحوكمة الضريبية خاصة الشفافية الضريبية والرقابة الجبائية، يعد من أهم سبل مكافحة الفساد الضريبي، باعتباره في الأساس سبب من أسباب فشل الإدارة الضريبية في تحقيق أهداف السياسة الضريبية، كما يعد انتشاره علامة على ضعف المستوى الأخلاقي لبعض موظفي الإدارة الضريبية. وهنا يصبح التنفيذ الصحيح للقانون الضريبي الذي يكفل العدالة الضريبية بين مختلف شرائح المجتمع أكثر صعوبة. لذلك لا بد من مكافحة الفساد في الإدارة الضريبية للقضاء على العشوائية في فرض الضرائب بين مفتش ضريبي وآخر، وبين مكلف بالضريبة يتمكن من التهرب من دفع الضريبة وبين مكلف يخضع للإبتزاز الضريبي.

**1- العدالة الضريبية ومكافحة الفساد الضريبي:** إن تنظيم قانون ضريبي يعكس العدالة بين المواطنين من الناحية الاقتصادية قد يكون أهم انطلاقة نحو مواجهة الفساد الضريبي، وتتحقق بفرض ضريبة تصاعديّة عادلة تلقي العبء الضريبي الأكبر على كاهل أصحاب الدخول المرتفعة، لأنه في العادة يجري الفساد الضريبي عند فئة ذوي الدخول العالية جدا والشركات بصفة أخص، وتقل هذه النسبة عند فئة محدودي الدخل بحكم أن دخلهم الإجمالي خاضع للاقتطاع من المصدر، أو من خلال دفع الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك. بالإضافة إلى فرض ضريبة تصاعديّة تشكل مراعاة الحالة الاجتماعية للأفراد أثر إيجابي على قدرتهم المادية في توفير امكانيات المعيشة بشكل عام لدى المواطنين، وهذا ما يقلل من الفجوات المادية بين أفراد المجتمع، والذي يؤثر كذلك إيجاباً على النسيج الاجتماعي، كما أنه يثبت إلتزام الحكومة بمراعاة الظروف الاجتماعية للمواطنين<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>: فارس جابر وإياد الرياحي، مرجع سبق ذكره، ص16.

ولتحقيق العدالة الضريبية ينبغي أن تكون الجهود الرامية لمكافحة الفساد الضريبي متسقة مع رؤية أوسع لدور المالية العامة للدولة، وأن تشمل دور كل من الإيرادات والنفقات على حد سواء، حيث أن عدالة أي نظام ضريبي لا يمكن تقييمه بصورة مجدية بمعزل عن مجمل السياسات المطبقة في تلك الدولة، خاصة سياسة الإنفاق العام. في هذا الصدد يرى صندوق النقد الدولي أن تحسين إدارة الإنفاق العام ونوعيته من شأنه أن يدعم الثقة في النظام الضريبي ويعزز الامتثال له<sup>1</sup>، وكذلك يتعين على إي إصلاحات هادفة لتحقيق العدالة تحديد هيكل ضريبي مناسب للسياق الاجتماعي والظروف الاقتصادية للبلد.

**2- الشفافية الضريبية ودورها في مكافحة الفساد الضريبي:** تلعب الشفافية الضريبية دورا أساسيا في منع الفساد وتعزيز الحوكمة الضريبية، نظرا لتمكين المجتمع الضريبي من الوصول إلى المعلومة المتعلقة بالشؤون الضريبية للبلاد، فيصبح فاعلا أساسيا في اتخاذ القرارات ومطلعا على سير عمل الإدارة الضريبية، وبالتالي يرتفع مستوى الوعي الضريبي لديه، ففي هذه الحالة الموظف الإداري يجد صعوبة في ابتزاز المكلف بالضريبة ولا يمكنه التلاعب بمقدار الضريبة، مما يزيد من احتمال الكشف المبكر لتلك الانحرافات.

كما تتيح الشفافية فرصة للتفاعل بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة في الوقت المناسب مما يدعم الثقة بينهما وتفتح المجال للتفاعل بين منظمات المجتمع المدني والمتخصصين في مجال الضرائب لشرح التدابير المتخذة في السياسة الضريبية، إلا أن هذا الأمر يتطلب تغطية إعلامية مستنيرة ومستمرة تساعد على نشر أي تغييرات على مستوى التشريع الضريبي. في هذا السياق يصبح للشفافية الضريبية هدف مزدوج، الأول يتمثل في تعزيز مساءلة الحكومة عن الحصيلة الجبائية المحصلة. والثاني يتمثل في تعزيز الشفافية العامة التي تدعم عملية مراقبة الضرائب التي يدفعها كبار المكلفين بالضرائب مما يساهم في مكافحة الفساد الضريبي.

**3- الرقابة الجبائية الداخلية ومكافحة الفساد الضريبي:** إن ضعف عنصر الرقابة الداخلية ومحاسبة موظفي الإدارة الضريبية يؤدي إلى انتشار وتفشي الفساد بينهم، وإساءة إستعمال السلطة الموكلة لهم وتجاوز حدود صلاحياتهم، لذلك ينبغي تشخيص وتحديد وكشف الممارسات الفاسدة داخل الجهاز الإداري من خلال جهاز الرقابة الذي يعتمد على إقرار المساءلة بين مختلف مستويات والصلاحيات الممنوحة في الإدارة، بالإضافة إلى وضع عقوبات صارمة في حق المتورطين في تلك الممارسات بما في ذلك الفصل والملاحقة القضائية.

<sup>1</sup>: إدارة شؤون المالية العامة، تعبئة الإيرادات في البلدان النامية، صندوق النقد الدولي، 08 مارس 2011، ص 06.

الفرع الثاني: إصلاح الإدارة الضريبية

من أولويات سبل مكافحة الفساد الضريبي تتمثل في اتخاذ إجراءات مناسبة وضرورية لإصلاح الإدارة الضريبية، ومن بين تلك الإجراءات نجد<sup>1</sup>:

1- تقليل الاحتكاك بين المكلفين بالضريبة وموظفي الإدارة الضريبية: غالبا ما يزيد احتمال نشوء الفساد الضريبي مع ارتفاع مستوى الاتصال والتواصل بين الموظفين والمكلفين بالضريبة، لذلك لا بد من تقليل ذلك الاحتكاك، وهنا يعتبر تدعيم الإدارة الضريبية بتكنولوجيا المعلومات في مختلف مراحل العملية الضريبية عاملا هاما لتخفيف وطأة الفساد، نظرا لإمكانية تخزين المعلومات والرجوع إليها في أي وقت، وبالتالي يصبح من الصعب التستر على العمليات المشبوهة.

2- تنظيم الإدارة الضريبية حسب فئة المكلفين بالضريبة: لرفع كفاءة الإدارة الضريبية في مواجهة الفساد الضريبي، ينبغي تنظيمها وفق فئات المكلفين بالضريبة حسب كبار المكلفين وصغار المكلفين، أو حسب نوع الضريبة على سبيل المثال: ضريبة الدخل الإجمالي، ضريبة أرباح الشركات... الخ، هذا التقسيم يسهل مراقبة ومتابعة وتقييم أداء الموظفين.

3- ضرورة الاهتمام بإدارة الموارد البشرية في الإدارة الضريبية: إن وضع وتنفيذ إدارة للموارد البشرية تكون شفافة وعادلة ونزيهة وفعالة، وتشمل جميع جوانب التوظيف، خاصة بالجوانب المتعلقة بالمكافآت والحوافز، من شأنه تطوير أداء الموظفين ويزيد من مستوى إحساسهم بالمسؤولية والتفاني في العمل.

4- تقليل تكاليف الامتثال الضريبي: في الغالب تزيد تكاليف الامتثال الضريبي للمكلفين بالضريبة في البلدان النامية من أربع إلى خمس مرات عن نظيرتها في البلدان المتقدمة، وبالمقابل تشهد الإدارات الضريبية في البلدان النامية مستويات مرتفعة من الفساد، وبالتالي فإن خفض تكاليف الامتثال الضريبي يخفض مقدار دفع الرشوة كوسيلة لتخفيف تكاليف الامتثال الضريبي.

<sup>1</sup> : Christine Tjen, Chris Evans, op cit, p p 06-09.

الفرع الثالث: وضع استراتيجية وطنية لمكافحة الفساد الاقتصادي

1- التأكيد على الركائز الأساسية الثلاثة لمكافحة الفساد (الشفافية، النزاهة، المساءلة): في العقدين الأخيرين إحتلت الشفافية أهمية كبيرة من قبل المنظمات الدولية المهتمة بالشؤون التنموية، ومنظمات المجتمع المدني، باعتبارها معيارا للحوكمة الجيدة وأساس لإقرار المسائلة وبناء النزاهة ووسيلة للحد من الفساد. حتى تؤدي الشفافية دورا فعالا في الوصول إلى مراحل متقدمة من مساءلة الموظفين لكشف الفساد لا بد أن تركز على بعدين أساسيين هما<sup>1</sup>:

- **الحكومة المفتوحة:** وهنا نقصد بمدى اهتمام الحكومة بالانفتاح على مواطنيها، ومشاركتهم كافة المعلومات التي تتعلق بشؤون حياتهم، ويتوقف ذلك على مدى إفصاحها عن تلك المعلومات، ونشرها بالحجم الكافي والطريقة المناسبة سواء كانت الكترونيا أو غير ذلك، ومدى استجابة المواطنين ووسائل الإعلام لتلك المعلومات، وهنا يقاس التزام الحكومة بالشفافية من خلال إصدار القوانين المتعلقة بالإفصاح ونشر المعلومات، وتسخير الوسائل والإمكانات المادية والبشرية لأرشفة وتصنيف المعلومات وتوفيرها لطالبيها في الوقت المناسب.
- **البلاغات وحماية المبلغين:** يعتبر التبليغ إجراء يعزز الشفافية، ويساهم في الاكتشاف المبكر لحالات الفساد، إلا أنه يركز جدوى التبليغ عن الفساد على وجود قوانين لحماية المبلغين ومكافآتهم.

2- **خلق الوعي العام بمواجهة الفساد:** تتطلب استراتيجية مكافحة الفساد رفع الوعي لدى الجمهور بمخاطره، ونتائجه المدمرة على المجتمع وضرورة مواجهته، حتى يتم تجنيد أكبر عدد ممكن من الجمهور لدعم جهود مكافحة الفساد، وهنا تعدد الآليات والأساليب التي يمكن اعتمادها لرفع مستوى الوعي المجتمعي لتعزيز قيم النزاهة والشفافية، ونذكر على سبيل المثال تجنيد مختلف وسائل الإعلام للتعريف بمظاهر الفساد وأسبابه ونتائجه وآليات مكافحته، كما يمكن تسخير وسائل أخرى لنشر الوعي لدى فئات معينة مثل المدارس والجامعة، وهناك أيضا وسائل أخرى مثل الدراسات الاستطلاعية التي تمكن الجمهور من الاطلاع على ما يدور في المجتمع من قضايا فساد، خاصة فيما يخص استغلال المال العام، والمنصب العام، وسوء الإدارة وغيرها من مظاهر الفساد.

<sup>1</sup>: عبد الله بن سعد الغامدي، دور النزاهة والشفافية في محاربة الفساد، الملتقى العلمي حول الجرائم المستحدثة في ظل المتغيرات والتحولت الإقليمية والدولية، كلية العلوم الاستراتيجية، الأردن، 02-03-04 سبتمبر 2014، ص ص 16، 17.

3- وجود إطار قانوني فعال لمكافحة الفساد: لا بد أن يكون هناك تهديد مؤكد بالملاحقة القضائية للمتورطين في ممارسات الفساد، ويستدعي ذلك وضع إطار قانوني يوضح كل جوانب مكافحة الفساد والعقوبات المقابلة له.

4- تسخير هيئات مستقلة لمكافحة الفساد: إن وضع الإطار القانوني لمكافحة الفساد لا جدوى منه ما لم توجد هيئات تسهر على تطبيق ذلك القانون، وحتى تؤدي الوظائف الموكلة لها ينبغي أن تعمل وفق صلاحيات واضحة المعالم ومحددة قانوناً، وتحوي هيكلها الإداري كوادراً من الموظفين يتسمون بالكفاءة ويتمتعون بالاستقلالية بعيداً عن التأثير الخاص والتدخل السياسي.

5- وجود إرادة سياسية لمكافحة الفساد: تعد الإرادة السياسية أهم المطالب والشروط التي ينبغي التأكيد عليها من أجل ضمان نجاح أي استراتيجية لمكافحة الفساد، حيث أن توافر هذه الإرادة ينعكس على جميع الخطط والبرامج التي يمكن تبنيها في هذا الشأن، كما أن توافر الإرادة السياسية لمكافحة الفساد يوفر الدعم والتأييد للذين يباشرون مكافحة الفساد سواء كانوا من المسؤولين أو من الجمهور<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>: عبد الرحمان أحمد الهيجان، إستراتيجيات مكافحة الفساد الإداري، المجلة العربية للدراسات الأمنية، المجلد 12، العدد 23، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، السعودية، 1997، ص236.

جلبت السنوات الأخيرة تحولا كبيرا في الدراسات المتعلقة بقضايا الضرائب، وقد تم توسيع التركيز التقليدي على زيادة الإيرادات الضريبية والوصول إلى أهمية تقوية وتنظيم العلاقة بين الإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي. وبناء على ذلك أصبحت الحوكمة الضريبية ضرورة ملحة لتقوية تلك العلاقة، فهي تستدعي تظافر الجهود بين كل من الإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي، وتشريع ضريبي ينظم العلاقة بينهما، وترتكز الحوكمة الضريبية على ثلاث ركائز أساسية وهي العدالة الضريبية والشفافية الضريبية والرقابة الجبائية، ويعود الهدف من وراء تركيزنا على هذه الركائز إلى أهميتها وعلاقتها المباشرة بمكافحة كل من التهرب الضريبي والفساد الضريبي، الذين يعتبران أهم المظاهر التي تؤثر تأثيرا سلبيا على الحصيلة الجبائية، وتحول دون زيادتها في المدى المتوسط والطويل. وسعيا من الطالبة لربط الجانب النظري بالجانب التطبيقي سيتم التطرق في الفصل الثاني إلى الجهود المبذولة لإصلاح النظام الضريبي الجزائري للتأثير في الحصيلة الجبائية.



## الفصل الثاني:

الجهود المبذولة لإصلاح النظام الضريبي

الجزائري

تمهيد:

يتطلب التحول إلى منظومة ضريبية تركز على الحوكمة الضريبية تطوير وتحديث النظام الضريبي بجميع مكوناته، فتشريعات ضريبية لا بد أن تكون متسقة وعادلة، إلى إدارة ضريبية تطبق محتوى تلك التشريعات، ومجتمع ضريبي واع بأهمية الضريبة في الاقتصاد الوطني.

ولقد شرعت الجزائر في تنفيذ إصلاح ضريبي هدفه تصحيح مجمل الاختلالات التي شهدتها قبل 1992 حيث تميز النظام الضريبي الجزائري بثقل العبء الضريبي، وضعف العدالة الضريبية، واختلال في الهيكل الضريبي وعدم فعالية الإدارة الضريبية...، مما انعكس سلبا على الحصيلة الجبائية.

ونظرا للعلاقة التي تربط الإدارة الضريبية بالمكلفين بالضريبة فقد ينشأ نزاع بينهما فتعتبر اجراءات المنازعات الضريبية سبيل لحماية حقوق المكلفين بالضريبة من جهة، وحقوق الخزينة العمومية من جهة أخرى، هذا باعتبارها مكلفة أساسا بمهمة تعبئة الموارد المالية من جهة، وتقديم خدمة عمومية التي تضعها في علاقة مباشرة مع المواطنين والمؤسسات الاقتصادية من جهة أخرى.

سوف نتطرق من خلال هذا الفصل إلى الجهود التي قامت بها الجزائر ولا تزال تبذلها من أجل إصلاح المنظومة الضريبية لتتماشى مع ركائز الحوكمة الضريبية.

لذلك سنتطرق للمباحث التالية:

المبحث الأول: الإصلاح الضريبي في الجزائر والبحث عن العدالة الضريبية ؛

المبحث الثاني: عصنة الإدارة الضريبية الجزائرية كخطوة أساسية نحو الحوكمة الضريبية؛

المبحث الثالث: شفافية الرقابة الجبائية وتبسيط إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر.

المبحث الأول: الإصلاح الضريبي في الجزائر والبحث عن العدالة الضريبية

تبدو الحاجة إلى الإصلاح الضريبي ملحة خاصة في حالة عدم فعالية النظام الضريبي المطبق في تحقيق أهداف السياسة الضريبية المتباعدة، خاصة في ظل ضعف الحصيلة الجبائية، واتساع الآثار السلبية على الإقتصاد الوطني بوجه عام. لقد باشرت الجزائر سنة 1992 إصلاح ضريبي هدفه تصحيح الإختلالات التي كان يشهدها النظام الضريبي من قبل، وهذا ما سنتطرق إليه من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: الإصلاح الضريبي (تعريفه، أسبابه ووسائله)

الإصلاح في ظل مفهوم الحوكمة هو عملية متواصلة أساسها تصور خطط مستقبلية متوسطة وطويلة المدى للسياسات العامة للبلد، وتعتمد على وجود مؤسسات ديمقراطية شفافة في أنظمتها في سبيل تحقيق العدالة لصالح الفرد والمجتمع. إن الإصلاح الضريبي هو جزء من إصلاح السياسات العامة، هدفه تصحيح الإختلالات (التشريعية والإدارية) بغية الوصول إلى نظام ضريبي يتلاءم مع المتغيرات الاقتصادية للبلد.

الفرع الأول: تعريف الإصلاح الضريبي

يعرف الإصلاح الضريبي على أنه: "التغيير المقصود للنظام الضريبي القائم بهدف التكفل بالحاجات الجديدة أو المعدلة، والاستجابة لقيود المحيط الجديدة، ومنه فالإصلاح الضريبي الحقيقي يأخذ بعين الاعتبار الخصوصيات الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية الخاصة لكل بلد"<sup>1</sup>.

والإصلاح الضريبي يعتبر جزء من الإصلاح الاقتصادي، كونه يعمل على التنسيق بين المقتضيات الاقتصادية والمتطلبات الاجتماعية، أي بين الجدوى الاقتصادية والعدالة الاجتماعية.

<sup>1</sup>: عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر، الطبعة الأولى، 2011، عمان، ص 249.

الفرع الثاني: الأسباب التي تستدعي إصلاح ضريبي

في الدول المتطورة تعد الضريبة أداة فعالة في تنفيذ السياسات العامة، ويتناسب ذلك مع وجود جهاز إنتاجي متطور ومستوى عال للدخول الفردية، أما في الدول النامية فتعد الضريبة مصدر تمويل مهم من أجل إقامة البنى التحتية للاقتصاد، ومن ثم تكون مهمة في تمويل الخزينة العامة للدولة بالمال اللازم من أجل التنمية<sup>1</sup>، واقتصار الضريبة على تحقيق هذا فقط يرجع إلى وجود اختلالات في الوضعية الاقتصادية واختلالات في النظام الضريبي تجعل من الإصلاح الضريبي أمرا لا بد منه، ونذكر منها ما يلي:

1- **اختلالات في الوضعية الاقتصادية:** على الرغم من خصوصية الهياكل الاقتصادية والاجتماعية فضلا عن اختلاف الموارد المادية والبشرية لكل دولة، إلا أن اقتصاديات الدول النامية تشترك في مجموعة من الصفات وهي:

أ- ارتفاع الميل الحدي للاستهلاك وانخفاض الميل الحدي للادخار: حيث ينتج عنه انخفاض في الاستثمارات، وبالتالي محدودية تنوع القاعدة الإنتاجية نتيجة لضعف مساهمة القطاع الصناعي، الذي يؤدي إلى انخفاض مستوى الدخل القومي، ونصيب الفرد منه، الناتج بالأساس عن انخفاض مستوى النشاط الاقتصادي، مما يؤدي حتما إلى انخفاض قيمة الضرائب الممكن تحصيلها، فدالة الضرائب تعتمد بشكل كبير على نصيب الفرد من الدخل القومي السنوي، فالدول التي يكون متوسط دخل الفرد السنوي فيها مرتفعا، عادة ما تكون فيها نسبة الضرائب إلى الدخل القومي أعلى من تلك التي يكون فيها متوسط الدخل السنوي منخفضا، وانخفاض متوسط دخل الفرد بحيث يحول دون زيادة المعدل الضريبي خشية المساس بالحاجات الأساسية للأفراد<sup>2</sup>.

ب- ارتفاع معدلات النمو السكاني: غالبا ما يصحب ارتفاع معدل النمو السكاني في الدول النامية إرتفاع معدلات البطالة وتدهور مؤشرات التنمية البشرية، وهذا راجع لانخفاض مستويات التعليم وارتفاع الأمية وتدهور الأوضاع الصحية وانتشار الفقر<sup>3</sup>، وبالتالي هذه الوضعية تفوت على الدولة اخضاع فئة كبيرة من أفراد المجتمع للضريبة.

<sup>1</sup>: محمد خالد المهاني، دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية مع حالات تطبيقية في التشريع الضريبي المقارن، مجلة جامعة دمشق، المجلد 19، العدد الثاني، دمشق، 2003، ص 260.

<sup>2</sup>: عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سبق ذكره، ص 57.

<sup>3</sup>: علي طالب شهاب، النظام الضريبي في العراق (واقع والتحديات)، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد السابع، العدد 28، جامعة البصرة، العراق، مارس 2011، ص 47.

## الفصل الثاني: الجهود المبذولة لإصلاح النظام الضريبي الجزائري

ج- ارتباط اقتصاداتها بمنتج واحد: غالبا يكون هو هذا المنتج المصدر الرئيسي للنقد الأجنبي، والممثل للنسبة الأكبر من دخلها القومي، الأمر الذي يؤدي إلى سرعة تعرض اقتصاداتها لتقلبات مستمرة ترتبط بالأسواق العالمية، وما يصيبها من رواج أو كساد، وفيما يتعلق بالصادرات الأولية نجد معظم اقتصاديات الدول النامية تتسم بعدم المرونة، حيث تشكل الصادرات الأولية حوالي 70% من إجمالي صادراتها، في حين تشكل صادرات الدول الصناعية 30% من المواد والمنتجات الأولية، والجدول التالي يقدم بعض الأمثلة لسيادة الإنتاج الأولي في عدد من الدول النامية، والنسبة التي يشكلها هذا الإنتاج من صادرات كل منها:

### الجدول رقم (02): نسبة الإنتاج السائد الذي يشكل صادرات بعض الدول النامية

الدولة	زامبيا	فنزويلا	هايتي	موريشيوس	غانا	موريتانيا	البرازيل	بوليفيا	مصر
المنتجات	الفول السوداني	البترو	البن	السكر	الكاكو	الحديد	البن	القصدير	القطن
النسبة % من الصادرات	99%	92%	84%	80%	78%	78%	70%	70%	40%

المصدر: عبلة عبد الحميد بخاري، التنمية والتخطيط الاقتصادي: خصائص الدول الأقل نمواً، الجزء الثاني، ص 13.

<http://www.kau.edu.sa/Files/0002132/Subjects/ED2.pdf>

تاريخ الاطلاع: 2016/02/08.

2- اختلالات في النظام الضريبي: إن هناك عدة اختلالات تستدعي اللجوء إلى إصلاح ضريبي، إلا أننا سنركز على أهمها، وهذا لتجنب التكرار لما ورد في السابق:

أ- اختلال الهيكل الضريبي (عدم التوازن بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة): يلاحظ في الدول النامية ارتفاع النصيب النسبي للضرائب على الإنفاق والاستهلاك والتجارة الخارجية من إجمالي الإيرادات الضريبية، إذ تعاني الدول النامية من عدم التوازن بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وتمثل الضرائب غير المباشرة النسبة الأكبر في حصيلة إيراداتها الضريبية بين (50% - 90%) من إجمالي الضرائب، منها الضرائب على الإنفاق والاستهلاك وضرائب التجارة الخارجية حوالي (60-70%)، في حين تكون نسبة الضرائب غير المباشرة بين (30%- 42%) من إجمالي الضرائب في الدول المتقدمة<sup>1</sup>. أما الضرائب المباشرة، فغالبا ما تقل أهميتها في الإيراد الضريبي على عكس الدول النامية<sup>2</sup>. ويرجع سيادة الضرائب غير المباشرة في الدول النامية إلى ما يلي:

<sup>1</sup>: محمد طاقة وهدى العزاوي، مرجع سبق ذكره، ص 128.

<sup>2</sup>: علي طالب شهاب، مرجع سبق ذكره، ص 48.

- ضعف دور الضرائب المباشرة على الدخل والثروة، وهذا راجع في أغلب الأحيان إلى اختلال الهياكل ومحدودية تنوع القاعدة الإنتاجية الناجمة عن ضعف مساهمة القطاع الصناعي بشكل خاص، حيث تكون هذه الهياكل بالغالب أحادية الجانب تعتمد على قطاع واحد عادة الزراعة أو صناعة الاستخراج<sup>1</sup>.
  - إنفاق النسبة الكبرى من دخول الأفراد على السلع الاستهلاكية؛
  - ارتفاع الضرائب الجمركية بسبب ارتفاع معدل الواردات؛
  - فرض وجباية الضرائب غير المباشرة لا تحتاج إلى كفاءة عالية للإدارة الضريبية، وهذا ماتعاني منه الأجهزة الضريبية في الدول النامية<sup>2</sup>.
- ب- **المشكلات التشريعية:** إن تعقد القوانين الضريبية مع كثرة التعديلات المدرجة عليها، فضلا عن بعض الصياغات القانونية غير الواضحة، وكثرة بنود بعضها تشكل غموض وعدم فهم من قبل موظف الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة في الوقت نفسه، مما يتيح المجال للتطبيق غير الصحيح لهذه القوانين.
- ج- **جمود النظام الضريبي:** يقصد بجمود النظام الضريبي عدم توافر صفة المرونة فيه، بما يعني أن الأنظمة الضريبية لا تعكس في حصيلتها زيادة نسبة مساوية على الأقل للزيادة الحاصلة في الناتج المحلي الإجمالي، نتيجة ضعف الإدارة الضريبية من جهة، وضعف كفاءة الجهاز الانتاجي وانخفاض متوسط دخل الفرد من جهة أخرى<sup>3</sup>.
- الفرع الثالث: وسائل الإصلاح الضريبي

يعتمد الإصلاح الضريبي على عدد من القضايا التي تحتاج إلى مراجعة دقيقة للوصول إلى النتائج الإيجابية المرغوب فيها، ولعل أهم وسائل الإصلاح الضريبي هي:

- 1- **توسيع الوعاء الضريبي:** يعرف الوعاء الضريبي بأنه الشيء الخاضع للضريبة سواء كان مادة أو مال أو شخص، مع ضرورة توافر العنصر الزمني لهذا الوعاء، كما قد تفرض الضريبة سنويا، أو عند جني المحصول، وذلك حسب الأنظمة المحدد لذلك<sup>4</sup>، ويتم توسيع الوعاء الضريبي عبر اتجاهين<sup>5</sup>:

<sup>1</sup>: علي طالب شهاب، مرجع سبق ذكره، ص 47.

<sup>2</sup>: محمد طاقة وهدي العزاوي، مرجع سبق ذكره، ص 128.

<sup>3</sup>: عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية -دراسة تحليلية تقييمية-، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005، ص 153.

<sup>4</sup>: بوزيدة حميد، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2007، ص 30.

<sup>5</sup>: عبد الباسط على جاسم الزبيدي، مرجع سبق ذكره، ص 58.

➤ الاتجاه الأول: البحث عن أنواع جديدة من المداخل والسلع الاستهلاكية.

➤ الاتجاه الثاني: الزيادة من كفاءة النظام الضريبي، هذا الأمر يسمح بالوصول إلى شرائح لم تشملها الضرائب من قبل.

ويشكل الاتجاه الثاني الخيار الأمثل للدول النامية، إذ أنه كلما تضاعف حجم الوعاء الضريبي كلما ازدادت المعدلات الضريبية، وكلما توسع الوعاء الضريبي وانخفضت المعدلات الضريبية كلما شكل ذلك وسيلة ناجحة لإحداث زيادة في الحصيلة الجبائية.

3- إصلاح الإدارة الضريبية: يعتبر الإصلاح الإداري ضرورة لا بد منها للتكيف السريع مع الإصلاحات المنشودة، والعمليات الإصلاحية تمس تحديد من تقع عليه الضريبة، وتحديد وتقييم حجم الضريبة وفقا للقوانين والأنظمة المعمول بها، وجباية الضريبة المستحقة على المكلف بالضريبة.

### المطلب الثاني: أسباب الإصلاح الضريبي في الجزائر

لفهم الجهود المبذولة لترسيخ ركائز الحوكمة الضريبية في النظام الضريبي الجزائري، يجب معرفة أهم التطورات والمنعرجات التي عرفها على المدى المتوسط والطويل، ومن أهمها الإصلاح الضريبي سنة 1992، من خلاله كان من المقرر الشروع في عملية عصنة الجباية الجزائرية، وتمثل أهداف العملية في: تبسيط النظام الجبائي، تحسين المردودية، توزيع أفضل للعبء الجبائي بين المكلفين بالضريبة، وتقليل الضغط الضريبي.

إن الخصائص السلبية للنظام الجبائي قبل سنة 1991، يمكن اعتبارها عوائق لأي انطلاقة اقتصادية، بل لم تكن هذه الخصائص تعكس حتى المبادئ الأساسية للضريبة، من عدالة ومرونة وتقليل نفقات التحصيل وغيرها. لذلك يمكن أن نجمل أهم هذه العوائق فيما يلي<sup>1</sup>:

### الفرع الأول: اتسام النظام الضريبي بالظرفية

إن النظام الضريبي الجزائري لم تحدث به تغييرات جذرية وهذا منذ الاستقلال إلى نهاية سنة 1991، ولكنه اتسم بالظرفية أي أن التغييرات التي طرأت عليه كانت نتيجة لتأثيرات متغيرات اقتصادية، فمثلا في سنة 1976 تم إلغاء الضريبة الفلاحية، عقب صدور قانون الثورة الزراعية سنة 1971، وحياء هذه الضريبة لسنة 1984،

<sup>1</sup>: مسعداوي يوسف، تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر والنتائج المترتبة عنها، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي الثاني حول الإصلاح الجبائي والتنمية الاقتصادية في الجزائر، جامعة البلدة، 12-13 ماي 2014، ص 04.

وكذلك الرفع من معدل اقتطاع الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية من 50% لسنة 1986 إلى 55% سنة 1987، وذلك لتعويض النقص المسجل في إيرادات الجباية البترولية بانتقالها من 46.786 مليون دج سنة 1986 إلى 13,5 دولار سنة 1986 نتيجة انخفاض سعر برمبل النفط من 26,5 دولار سنة 1985<sup>1</sup>.  
بالتالي هذه المميزات دليل على تشوه بنية النظام الضريبي الجزائري (جباية عادية-جباية بترولية).

### الفرع الثاني: ثقل العبء الضريبي

تعدد الضرائب وارتفاع معدلها مثل الضريبة على أرباح الشركات والتي قدرت بـ 55% عام 1989، عادة ما يسبب ضغطا على خزينة المؤسسة، كما يمثل أحد العوامل الرئيسية التي تساهم في اختلال توازنها المالي، وصعوبات مالية تحد من برامجها التوسعية ومشاريعها الاستثمارية، وقدّر هذا الضغط بمعدل 45.6% و 46% وهذا خلال 1986 و 1987 على التوالي.

### الفرع الثالث: ضعف العدالة الضريبية

إن ضعف العدالة الضريبية يتضح من خلال طريقة الاقتطاع من المصدر، فهي مقتصرة فقط على بعض المداخيل دون أخرى، مما يسهل إمكانية التهرب الضريبي بالنسبة للمداخيل التي لا تنتمي لهذا النظام، كما يغلب على الضرائب المباشرة المعدل النسبي وليس التصاعدي، فيشكل عبء على الدخول الضعيفة، فهو يفرض على جميع مستويات الدخل.

كما يشكل اعتماد النظام الضريبي السابق على أسلوب الضرائب النوعية، التي لا تعبر عن المقدرة التكاليفية الحقيقية للمكلف، وبالتالي فهي تتعد عن العدالة في فرض الضريبة، ضف إلى ذلك الاختلاف في المعاملة الضريبية بين المؤسسات العمومية والمؤسسات الخاصة، حيث تستفيد الأولى من امتيازات ضريبية هامة في حين لا تستفيد منها المؤسسات الخاصة، وكذا الاختلاف بين المؤسسات الجزائرية والشركات الأجنبية بحيث نجد المؤسسات الجزائرية تخضع للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية بمعدل 50%، بينما مؤسسات الأشغال العقارية الأجنبية تخضع لمعدل 8%، والمؤسسات الأجنبية لتأدية الخدمات تخضع للاقتطاع من المصدر للضريبة على الأرباح غير التجارية بنسبة 25%.

نتيجة لهذه الاختلالات التي شهدتها النظام الضريبي الجزائري، جعل من عملية الإصلاح أمرا ضروريا ولا بد منه.

<sup>1</sup>: محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص علوم اقتصادية، جامعة بسكرة، الجزائر، 2014-2015، ص 124.



المطلب الثالث: محتوى الإصلاح الضريبي في الجزائر

قامت السلطات الجزائرية في سنة 1987 بإنشاء لجنة وطنية للإصلاح الضريبي، والتي قدمت سنة 1989 تقريرا مفصلا حول الإصلاح الضريبي في الجزائر، والذي دخل حيز التنفيذ سنة 1992. يركز مضمونه على تأسيس ضريبتين جديدتين في صنف الضرائب المباشرة: هما الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) التي تطبق على الأشخاص الطبيعيين، والضريبة على أرباح الشركات (IBS) التي فرضت على الأشخاص المعنويين بالإضافة إلى ذلك تم تأسيس ضريبة جديدة على الإنفاق العام تتمثل في الرسم على القيمة المضافة (TVA).

الفرع الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

أسست الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال قانون المالية لسنة 1991، وتنص المادة رقم (01) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي: (تأسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة).

1- مكونات الدخل الصافي الإجمالي: ويتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخل الصافية للأصناف الآتية:

+ أرباح مهنية؛

+ عائدات المستثمرات الفلاحية؛

+ الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية؛

+ عائدات رؤوس الأموال المنقولة؛

+ المرتبات والأجور والمعاشات العمرية؛

+ فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية.

2- الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي: هم<sup>1</sup>:

+ الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر، والأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر

وعائلاتهم من مصدر جزائري؛

+ الشركاء في شركات الأشخاص؛

<sup>1</sup>: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، 2016، المادة 07 منه.

## الفصل الثاني: الجهود المبذولة لإصلاح النظام الضريبي الجزائري

شركاء في الشركات المدنية؛

أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات باسم جماعي شريطة ألا تشكل هذه الشركات في شكل شركة أسهم أو شركة محدودة المسؤولية، وأن تنص قوانينها الأساسية على المسؤولية غير المحدودة فيما يخص ديون الشركة؛  
أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محددة فيها.

لقد عرفت الضريبة على الدخل الإجمالي خلال العشرية السابقة عمليتي إصلاح لسنتي 2003 و2008 و غير أن الإصلاح الأهم جرى سنة 2008، بتعديل جدول الضريبة على الدخل الإجمالي بصفة جذرية، وفيما يلي نضع الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي خلال تعديل سنة 2003 وتعديل سنة 2008.

الجدول رقم (03): الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي وفقا لتعديل 2003 و2008.

تعديل 2008**		تعديل 2003*	
النسبة	قسط الدخل السنوي الخاضع للضريبة (دج)	النسبة	قسط الدخل السنوي الخاضع للضريبة (دج)
0%	لا يتجاوز 120.000	0%	لا يتجاوز 60.000
20%	من 120.001 الى 360.000	10%	من 60.001 الى 180.000
30%	من 360.001 الى 1.440.000	20%	من 180.001 الى 360.000
35%	أكثر من 1.440.000	30%	من 360.001 الى 1.080.000
		35%	من 1.080.001 الى 3.240.000
		40%	ما فوق 3.240.000

المصدر: (\*) : قانون رقم 02-11 مؤرخ في 24 ديسمبر 2002، يتضمن قانون المالية لسنة 2003، الجريدة الرسمية، رقم 86، المادة 14.

(\*\*): قانون رقم 07-12 مؤرخ في 30 ديسمبر 2007، يتضمن قانون المالية لسنة 2008، الجريدة الرسمية، رقم 82، المادة 05 منه.

من الجدول السابق ندرج الملاحظات التالية:

الزيادة في الحد الأدنى لعدم الإخضاع الضريبي من 60.000 دج إلى 120.000 دج؛

التخفيض في المعدل الهامشي الأعلى من 40% إلى 35%؛

التخفيض من عدد الأقساط الضريبية من خمسة (05) إلى ثلاثة (03).

3- الإعفاءات: تتمثل الإعفاءات من الضريبة على الدخل الإجمالي فيما يلي<sup>1</sup>:

الأنشطة التي يقوم بها الشباب ذو المشاريع المؤهلون المستفيدين من إعانة كل من: الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب، والصندوق الوطني لدعم القرض المصغر، والصندوق الوطني للتأمين على البطالة. تستفيد هذه الأنشطة من:

- إعفاء كلي لمدة 03 سنوات ابتداءك من تاريخ الشروع في الاستغلال؛
- تحدد المدة بـ 06 سنوات إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيةها؛
- تمدد هذه الفترة بـ سنتين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف 03 عمال على الأقل لمدة غير محدد؛
- تمدد المدة إلى 10 سنوات عندما يتواجد المشروع في منطقة تستفيد من إعانة الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب.

إعفاء الكلي لمدة 10 سنوات الحرفيون التقليديون وكذلك أولئك الممارسون لنشاط حرفي في؛  
إعفاء دائم بالنسبة لـ:

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين، وكذلك الهياكل التابعة لها؛
  - المداخليل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته؛
  - مبالغ الإيرادات من قبل الفرق المسرحية.
- يستثنى من وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي المبالغ المحصلة على شكل أتعاب وحقوق المؤلف، والمخترعين بعنوان الأعمال الأدبية، أو العلمية، أو الفنية، أو السينمائية لصالح الفنانين والمؤلفين والموسيقيين والمخترعين.
- تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي الإيرادات الناتجة عن زراعة الحبوب والبقول الجافة والتمور.
- تعفى لمدة 10 سنوات الإيرادات الناتجة عن الأنشطة الفلاحية وأنشطة تربية الحيوانات الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا وفي المناطق الجبلية التي سيتم تحديدها عن طريق التنظيم، وذلك ابتداء من تاريخ منحها وتاريخ بدء نشاطها على التوالي.

كما يستفيد من إعفاء دائم المداخليل المحققة في النشاطات المتعلقة بالحليب الموجه للاستهلاك على حالته.

كما يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي ما يلي<sup>2</sup>:

- الأشخاص من الجنسية الأجنبية الذين يعملون في الجزائر في إطار مساعدة بدون مقابل، منصوص عليه في اتفاق دولي؛

<sup>1</sup>: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة 13 منه.

<sup>2</sup>: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة 68 منه.

- الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في المخازن المركزية للتموين، التي أنشئ نظامها الجمركي بمقتضى المادة 196 مكرر من قانون الجمارك؛
- الأجور والمكافآت الأخرى المدفوعة في إطار البرامج الرامية إلى تشغيل الشباب؛
- العمال المعوقين حركيا أو عقليا أو بصريا أو الصم البكم الذين تقل أجورهم أو معاشاتهم عن 20.000 دج شهريا، وكذلك العمال المتقاعدين والذين تقل معاشاتهم عن ذلك المبلغ؛
- المنح ذات الطابع العائلي؛
- التعويضات المؤقتة والمنح والريوع العمرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل ولذوي حقوقهم؛
- منح البطالة والتعويضات والمنح المدفوعة على أي شكل كان من قبل الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية؛
- الريوع العمرية المدفوعة كتعويضات عن الضرر بمقتضى حكم قضائي، من أجل تعويض ضرر جسماني نتج عنه بالنسبة للضحية عجز دائم كلي ألزمه اللجوء إلى مساعدة الغير للقيام بالأفعال العادية للحياة؛
- معاشات المجاهدين والأرامل والأصول من وقائع حرب التحرير الوطنية؛
- المعاشات المدفوعة بصفة إلزامية على أثر حكم قضائي؛
- تعويضة التسريح.

### الفرع الثاني: إدراج الضريبة على أرباح الشركات

تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة رقم 38 من قانون المالية لسنة 1991. تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداحيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136، وتسمى هذه الضريبة "الضريبة على أرباح الشركات".

#### 1- مجال تطبيق الضريبة: تخضع للضريبة على أرباح الشركات كل من<sup>1</sup>:

✚ الشركات مهما كان شكلها وغرضها، يستثنى من ذلك:

<sup>1</sup>: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة 136 منه.

## الفصل الثاني: الجهود المبذولة لإصلاح النظام الضريبي الجزائري

- شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري\*؛
- الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسم؛
- هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل؛
- الشركات والتعاونيات الخاضعة للضريبة الجزائية الوحيدة\*<sup>1</sup>.
- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.
- الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات التالية: عمليات الوساطة من أجل شراء عقارات أو محلات تجارية أو بيعها أو يشترى بأسمائهم نفس الممتلكات لإعادة بيعها الإستفادة من وعد بالبيع من جانب واحد يتعلق بعقار، ويقومون بسعي منهم أثناء بيع هذا العقار بالتجزئة أو بالتقسيم أو بالتنازل، أو الشركات التي تقوم بتأجير مؤسسة تجارية أو صناعية بما فيها من أثاث أو عتاد لازم لاستغلالها، أو ممارسة نشاط الراسي عليه المناقصة وصاحب الامتياز ومستأجر والحقوق البلدية، أو شركات تحقق أرباحا من أنشطة تربية الدواجن والأرانب عندما تكتسي هذه الأنشطة طابعا صناعيا، أو تحقق إيرادات من استغلال الملاحات أو البحيرات المالحة أو المالح والأرباح المحققة من طرف الصيادين مجهزي السفن ومستغلي قوارب الصيد.
- الشركات التعاونية والإتحادات التابعة لها.

## 2 - المجال الإقليمي للضريبة: تخضع للضريبة على أرباح الشركات<sup>2</sup>:

- الأرباح المحققة في شكل شركات، والعائد من الممارسات العادية لنشاط ذي طابع صناعي أو تجاري أو فلاحي عند عدم وجود إقامة ثابتة؛
- أرباح المؤسسات التي تستعين في الجزائر بممثلين ليست لهم شخصية مهنية متميزة عن هذه المؤسسات؛
- أرباح المؤسسات وإن كانت لا تملك إقامة أو ممثلين معينين، إلا أنها تمارس بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

\*: في هذه الحالة يجب أن يرفق طلب الإختيار بالتصريح قبل 30 أفريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها، تصريحاً بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة، ولا رجعة في هذا الإختيار مدى حياة الشركة. كما تخضع الشركات الأجنبية التي تنفذ أنشطة في الجزائر من خلال منشأة دائمة لنفس إلتزامات الشركات المدرجة في الجزائر.

\*: المادة 136، معدلة بموجب المادتين 11 من قانون المالية لسنة 1996 و 11 من قانون المالية لسنة 2015.

<sup>1</sup>: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة 137 منه.

إذا كانت مؤسسة ما تمارس في آن واحد نشاطها بالجزائر وخارج التراب الوطني، فإن الربح الذي تحققه من عمليات الإنتاج أو عند الاقتضاء من عمليات البيع المنجزة بالجزائر يعد محققا فيها، ماعدا في حالة إثبات العكس من خلال مسك محاسبتين متباينتين.

### 3 - تحديد معدل الضريبة على أرباح الشركات: يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات كما يلي<sup>1</sup>:

19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع؛

23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري وكذا الأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات الأسفار؛

26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

أما بالنسبة للأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات الذين يمارسون أكثر من نشاط في نفس الوقت، وجب عليهم أن يقوموا بحاسبة منفصلة لهذه الأنشطة، ليتم تحديد حصة الأرباح عن كل نشاط مناسب لمعدل الضريبة على أرباح الشركات الواجب تطبيقه\*.

بالإضافة إلى ذلك توجد معدلات أخرى تحدد الاقتطاعات من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات وهي:

10% بالنسبة:

- العوائد الديون والودائع والكفالات، هذا المعدل يمثل الاقتطاع المتعلق بهذه العوائد اعتمادا ضريبيا يخصم من فرض الضريبة النهائي؛
- المبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على مؤسسات جزائرية للنقل البحري\*\*.

20% تخص المبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع إلى الاقتطاع من المصدر.

24%، يخص هذا المعدل:

<sup>1</sup>: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة 150 منه.

\*: عدم إحترام مسك محاسبة منفصلة يؤدي إلى تطبيق منهجي لمعدل 26%.

\*\* : غير أنه بمجرد ما تطبق هذه البلدان نسبة عليا أو دنيا، تطبق عليها قاعدة المعاملة بالمثل.

■ المبالغ التي تقبضها المؤسسة الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات؛

■ الحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، إما بموجب امتياز رخصة استغلال براءاتهم، وإما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه، أو صيغته، أو منح امتياز لذلك.

■ المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدي أو تستعمل في الجزائر.

✚ 40% تمس المداخل الناتجة عن سندات الصناديق غير الإسمية أو لحاملها.

ويتعين على المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من إعفاءات أو تخفيضات في مجال الضريبة على أرباح الشركات في إطار أنظمة دعم الاستثمار، بإعادة استثمار 30% حصة الأرباح الموافقة لهذه الإعفاءات أو التخفيضات في أجل أربع سنوات، ابتداء من تاريخ قفل السنة المالية التي خضعت نتائجها للنظام التحفيزي ويجب أن تنجز إعادة الاستثمار بعنوان كل سنة مالية أو بعنوان عدة سنوات مالية متتالية<sup>1</sup>.

4- **الالتزامات الجبائية للشركات:** يلتزم الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أن يكتبوا قبل 30 أبريل على الأكثر من كل سنة، لدى مفتش الضرائب الذي يتبع له مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها بالمقابل تقدم الإدارة الضريبية الاستمارة الخاصة بالتصريح، إلى جانب ذلك تقدم الشركة<sup>2</sup>:

✚ ملخص عن حساب النتائج ونسخة من حصيلتهم وكشف للمصاريف العامة، حسب طبيعتها والإهلاكات المالية والأرصدة المشكلة باقتطاع من الأرباح مع الإشارة بدقة إلى غرض هذه الإهلاكات المالية والأرصدة؛

✚ جدولاً للنتائج للسماح بتحديد الربح الخاضع للضريبة؛

✚ كشفاً للمدفوعات الخاصة بالرسم على النشاط المهني المذكور؛

✚ كما تقدم كشفاً مفصلاً للتسيقات المدفوعة بصدد الضريبة على أرباح الشركات؛

✚ تقديم جدول يتضمن الإشارة إلى تخصيص كل سيارة سياحية مقيدة في أصولها، أو التي تحملت بشأها مصاريف أثناء تلك السنة المالية؛

✚ كما يتعين عليهم أن يقيدوا في المحاسبة بشكل واضح طبيعة الامتيازات العينية الممنوحة لمستخدميهم وقيمتها<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>: القانون رقم 15-18 مؤرخ في 30 ديسمبر 2015، يتضمن قانون المالية لسنة 2016، الجريدة الرسمية، العدد 72، المادة 02 منه.

<sup>2</sup>: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة 152.

<sup>3</sup>: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة 153.

5- الإعفاءات الضريبية التي تستفيد منها أرباح الشركات: حسب المادة 138 من قانون الضرائب

المباشرة والرسوم المماثلة، فإن الإعفاءات الضريبية التي تستفيد منها أرباح الشركات تتمثل في:

أ- إعفاءات مؤقتة:

في إطار تطبيق السياسة الضريبية الرامية لتشجيع الاستثمارات والأنشطة التي يمارسها الشباب المؤهلون بالاستفادة من مختلف صيغ الدعم، تستفيد من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة (03) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال، وترتفع مدة الإعفاء إلى ست (06) سنوات، هذا إذا كان المشروع في منطقة يجب ترفيتها، كما تمتد الفترة إلى سنتين (02) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة (03) عمال على الأقل لمدة غير محددة.

تستفيد من إعفاء لمدة عشر (10) سنوات، المؤسسات السياحية المحدثّة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب، باستثناء الوكالات السياحية والأسفار، وكذا شركات الاقتصاد مختلط النشاط في القطاع السياحي؛

تستفيد وكالات السياحة والأسفار، وكذا المؤسسات الفندقية من الإعفاء لمدة ثلاث (03) سنوات حسب حصة رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة؛

تستفيد شركات رأسمال المخاطر من الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات لمدة 05 سنوات ابتداء من إطلاق نشاطها.

ب- الإعفاءات الدائمة: تستفيد من إعفاء دائم في مجال الضريبة على أرباح الشركات:

التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية؛

المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا الهياكل التابعة لها؛

مبلغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق والأجهزة الممارسة للنشاط المسرحي؛

صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية والتأمين والمحققة مع شركائها فقط؛

التعاونيات الفلاحية لتمويل والشراء وكذا الاتحادات المستفيدة من الاعتماد تسلمه المصالح التابعة لوزارة الفلاحة؛

الشركات التعاونية للإنتاج، التحويل حفظ وبيع المنتوجات الفلاحية، وكذا اتحاداتها المعتمدة؛

المداخل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.



✚ العمليات المدرة للعملة الصعبة بما فيها عمليات البيع الموجه للتصدير وتأدية العمليات الموجهة للتصدير\*.

من خلال الإعفاءات سواء المؤقتة أو الدائمة فإننا نلاحظ تركيز المشرع الجزائري على تشجيع الاستثمارات في إطار تطبيق استراتيجية التنوع الاقتصادي، وهذا بالتركيز على القطاعات الحيوية خاصة الفلاحية والسياحية وتشجيع الشباب على الاستثمار من خلال الاستفادة من مختلف البرامج التوعيم .

### الفرع الثالث: تطبيق الرسم على القيمة المضافة

يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة على مختلف البضائع المستهلكة. أعتمد في الجزائر ضمن قانون المالية لعام 1991 في مادته 65، بالمقابل ألغي النظام السابق المتشكل من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP)، والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS)، وذلك نتيجة المشاكل التي شهدتها هذا النظام من حيث تعقده وعدم ملائمته مع الإصلاحات التي شهدتها الاقتصاد الوطني<sup>1</sup>.

لقد تم وضع القواعد الرئيسية لتأسيس هذا الرسم، عقبه بعد ذلك نصوص قوانين أخرى أوضحت بالتفصيل كيفية تطبيقه، كما أن القاعدة الضريبية لحساب قيمة هذا الرسم تختلف بالنظر إن كانت هذه السلع والبضائع محلية أو مستوردة، ففي الحالة الأولى ( البضائع محلية الصنع) يحسب الرسم على أساس سعر البضاعة أو الأشغال أو الخدمات المنجزة مضاف إليه التكاليف الثانوية كالنقل والرسوم الأخرى، أما إذا كانت البضائع مستوردة فإن حساب قيمة الرسم على القيمة المضافة يكون على أساس المبلغ الذي اشترى به هذه البضاعة، مرفقا بالتكاليف المصاحبة لعملية الشراء كالنقل مثلا<sup>2</sup>.

### 1- مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة: تخضع للرسم على القيمة المضافة العمليات التالية<sup>3</sup>:

✚ عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسم الخاصة، والتي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا، ويتم إنجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية؛  
✚ عمليات الإستيراد؛

\*: تتوقف الإستفادة من الإعفاء على تقدم المعني إلى المصالح الجبائية المختصة وثيقة تثبت دفع هذه الإيرادات لدى بنك متوطن بالجزائر حيث يمنح الإعفاء حسب رقم الأعمال المحقق بالعملة الصعبة، كما يستثنى من هذا الإعفاء عمليات النقل البري والبحري والجوي وعمليات إعادة التأمين والبنوك.

<sup>1</sup>: ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 84.

<sup>2</sup>: جمال زيدان، إدارة التنمية المحلية في الجزائر بين النصوص القانونية ومتطلبات الواقع، دار الأمة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص 54.

<sup>3</sup>: قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجزائر، 2016، المادة الأولى منه.

2- العمليات الخاضعة للضريبة:

أ- العمليات الخاضعة للرسم وجوبا: تخضع وجوبا للرسم على القيمة المضافة العمليات التالية:

المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون\*؛

الأشغال العقارية؛

المبيعات والتسليمات على الحال الأصلي من المنتوجات أو البضائع الخاضعة للضريبة والمستوردة والمنجزة وفقا

لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين؛

المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة\*\*؛

عمليات الإيجار، وأداء الخدمات، والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية؛

الحفلات الفنية والألعاب والتسلية بمختلف أنواعها التي ينظمها أي من الأشخاص؛

بيوع العقارات أو المحلات التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك بأسمائهم، وذلك بصفة

اعتيادية أو عرضية قصد إعادة بيعها، والعمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع تلك الأملاك؛

عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء وبيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية؛

عمليات بناء العمارات ذات الاستعمال السكني، أو المخصصة لإيواء النشاط المهني أو الصناعي أو التجاري

وبيعها إذا كانت منجزة في إطار نشاط الترقية العقارية، كما هو محدد في التشريع المعمول به؛

عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى ونشاطات التجارة المتعددة\*\*\*، وكذا تجارة التجزئة باستثناء

العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للنظام الجزائي؛

\*: يقصد بلفظ المنتج: الأشخاص أو الشركات الذين يقومون بصفة رئيسية أو ثانوية باستخراج، أو صناعة المنتوجات ويتعهدونها بالتصنيع أو التحويل بصفتهن صناعات أو مقاولين في التصنيع، قصد إعطائها شكلها النهائي أو العرض التجاري الذي تقدم فيه للمستهلك لكي يستعملها أو يستهلكها، والأشخاص أو الشركات التي تحمل فعلا محل الصانع للقيام في مصانعها أو حتى خارجها بكل الأعمال المتعلقة بصنع المنتوجات أو توضيها التجاري النهائي، مثل التزيم أو التعليب أو إرسال أو إيداع هذه المنتوجات، وذلك سواء أن بيعت تحت علامة أو باسم من يقومون بهذه العمليات أم لا، الأشخاص أو الشركات الذين يسندون للغير، القيام بالعمليات السابقة.

\*\* حسب المادة 05 من قانون الرسوم على رقم الاعمال فإنه يعتبر يبيعا بالجملة: عمليات التسليم المتضمنة أشياء لا يستعملها الأشخاص العاديون عادة نظرا لطبيعته أو لاستخدامها، وعمليات تسليم سلع تتم بأسعار مماثلة، سواء أُنجزت بالجملة أو بالتجزئة، وعمليات تسليم منتوجات موجهة لإعادة بيعها مهما يكن حجم الكمية المسلمة.

\*\*\*: يقصد بالتجارة المتعددة، عملية شراء وإعادة البيع المحققة وفق شروط البيع بالتجزئة والتي توفر على الشروط الآتية:

- يجب أن تتعلق المواد المعروضة للبيع بأربعة اصناف على الاقل من التجارة المتعددة وهذا مهما كان عدد المواد المعروضة للبيع؛
- يجب أن يكون المحل مهياً بطريقة تسمح بالخدمة الذاتية.

## الفصل الثاني: الجهود المبذولة لإصلاح النظام الضريبي الجزائري

العمليات المتعلقة بالهاتف والتليكس التي تؤديها إدارة البريد والمواصلات؛

العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين؛

العمليات المحققة في إطار ممارسة المهنة الحرة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون والشركات، باستثناء العمليات

ذات الطابع الطبي والشبه الطبي والبيطري؛

المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات والمكونة كلياً أو جزئياً من البلاتين، أو الذهب، أو الفضة

أو من أحجار كريمة طبيعية، أو الأشياء المقيدة تحت الرقمين 01-71 و 02-71 من التعريفات الجمركية وكذا

التحف الفنية الأصلية والأدوات العتيقة والأشياء المشمولة في المجموعات المقيدة تحت الرقمين 06-99

و 07-99 من التعريفات الجمركية؛

ب- العمليات التي تخضع للرسم اختياريًا: يشار إلى العمليات الخاضعة للضريبة وكيفية الاختيار في قانون

الرسوم على رقم الأعمال، حيث يمنح الاختيار للأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال

تطبيق الرسم، اعتبار قيامهم بتسليمات موجهة:

✓ للتصدير؛

✓ للشركات البتولية؛

✓ للمكلفين بالرسم الآخرين؛

✓ للمؤسسات التي تستفيد من نظام المشتريات بالإعفاء.

وتكون طريقة الاختيار كما يلي:

يمكن طلب الاختيار في أي وقت من السنة، وتتمارس حسب تصريح بسيط من الشخص المعني الذي يبعث

داخل ظرف موصى عليه لدى المفتشية التابعة لمكان فرض الضريبة، ومنه يعتبر الاختيار نافذاً من اليوم الأول

الذي يلي الشهر الذي يكتب فيه هذا الاختيار، كما يمارس في كل فترات السنة وينقضي بصفة إجبارية في 31

ديسمبر من السنة الثالثة التي تلي السنة التي بدأ فيها سريان الاختيار، كما يجدد الاختيار ضمناً ما لم يتم نقض

صريح عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام يقدم في أجل ثلاثة أشهر قبل انقضاء كل فترة.

3- الحدث المنشأ للضريبة: الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة هو الحدث الذي يولد ديون الملتزم بالضريبة تجاه الخزينة، إلا أنه يختلف الحدث المنشئ حسب نوع العملية المحققة، سواء تمت في الداخل عند الاستيراد أو عند التصدير<sup>1</sup>:

أ- في الداخل:

+ بالنسبة للمبيعات والعمليات المماثلة: يكون من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة، غير أنه بالنسبة لمبيعات الماء الصالح للشرب من طرف الهيئات الموزعة يتكون الحدث المنشئ من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.

+ بالنسبة للمبيعات المحققة في إطار الصفقات العمومية: من التحصيل الكلي أو الجزئي في غياب التحصيل، يصبح الرسم على القيمة المضافة مستحق الأداء بعد أجل سنة ابتداء من تاريخ التسليم القانوني أو المادي.

+ بالنسبة للأشغال العقارية: من القبض\* الكلي أو الجزئي للثمن.

وبالنسبة للأشغال العقارية المنجزة من طرف مؤسسة الترقية العقارية، وهذا فقط ضمن الإطار الخاص بنشاطها يتكون الحدث المنشأ للرسم بالتسليم القانوني أو المادي للمالك أو المستفيد.

فيما يتعلق بالمؤسسات الأجنبية التي تمارس نشاطها في الجزائر، يتكون الحدث المنشئ من القبض الكلي أو الجزئي للثمن. غير أنه عند انتهاء الأشغال، يتكون الحدث المنشئ من الاستلام النهائي للمنشأة، وهذا المقدار الرسم الذي يبقى مستحق بعد هذا التاريخ.

+ بالنسبة للتسليمات للذات: فيما يخص المنقولات الخاضعة للضريبة، يتكون الحدث المنشئ من التسليم باعتبار الاستخدام الأول للمالك أو بداية الاستعمال الأولي، أما فيما يخص الأملاك العقارية الخاضعة للضريبة فيتكون الحدث المنشئ للضريبة من الاستعمال الأول لهذه الاملاك.

<sup>1</sup>: قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سبق ذكره، المادة 14 منه.

\*: ويقصد بالقبض كل المبالغ المحصلة عن طريق صفقة أعمال مهما كان السند (تسييق، دفعات، تسديدات لتصفيات).

بالنسبة لتقديم الخدمات عموماً : يتكون الحدث المنشئ من القبض الكلي أو الجزئي للثمن، غير أنه يمكن أن يخصص لمقاولي الأشغال ومؤدي الخدمات بتبرئة ذمتهم حسب الخصوم، وفي هذه الحالة يتكون الحدث المنشئ للرسم من الخصم ذاته.

ب- عند التصدير: يتكون الحدث المنشئ للمنتجات الخاضعة للضريبة المخصصة لتصدير بمجرد تقديمهم لهذه المنتجات للجمارك، والمدين بهذا الرسم هو المصريح لدى الجمارك، كما تجدر الإشارة إلى أن المبدأ هو إعفاء السلع المخصصة للتصدير.

ج- عند الاستيراد: يتكون الرسم على القيمة المضافة من القيمة المحددة لدى الجمارك، بما فيها الحقوق والرسم باستثناء الرسم على القيمة المضافة.

4- معدلات الرسم على القيمة المضافة: يحصل الرسم على القيمة المضافة بمعدلات التالية: (معدل عادي نسبته 17%؛ المعدل المنخفض بـ 7%)\*.

ويطبق هذا المعدل على المنتوجات والمواد والأشغال والعمليات والخدمات المذكورة في المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

وعند تحصيل الرسم على القيمة المضافة توزع وفق الجدول الموالي:

الجدول رقم (04): توزيع حصيلة الرسم على القيمة المضافة

لغائدة ميزانية الدولة	لغائدة البلديات مباشرة	لغائدة الصندوق المشترك للجماعات المحلية	
80%	10%	10%	1- بالنسبة للعمليات المحققة في الداخل
بالنسبة للعمليات المنجزة من قبل المؤسسات التابعة لاختصاص مديرية المؤسسات الكبرى، تدفع الحصة الفائدة إلى البلديات إلى الصندوق المشترك للجماعات المحلية			
85%	15%	لغائدة الصندوق المشترك للجماعات المحلية، وتوزع الحصة المخصصة للصندوق المشترك للجماعات المحلية، بين الجماعات الإقليمية حسب ضوابط ومعايير التوزيع المحدد عن طريق التنظيم.	2- العمليات المحققة عند الاستيراد

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على: قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سبق ذكره، المادة 161 منه.

\*: إلا أنه حسب القانون رقم 16-14 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016 المتضمن قانون المالية لسنة 2017، الجريدة الرسمية، رقم 77، المادتين 26 و27، فإنه تم الرفع من معدل الرسم على القيمة المضافة كما يلي: بمعدل عادي 19%، ومعدل مخفض 9%.

المبحث الثاني: عصنة الإدارة الضريبية الجزائرية كخطوة أساسية نحو الحوكمة الضريبية

في إطار مواصلة الإصلاح الضريبي الذي تطرقنا له في المبحث السابق، بدأ تنفيذ الإصلاحات في الهياكل وأساليب الإدارة الضريبية منذ سنة 2006، وهذا من أجل منح حداثة وشفافية في تعاملها، وتحسين من كفاءتها في التحصيل وفعاليتها في التسيير، والمضي سبلا نحو تحسين علاقتها مع المكلفين بالضريبة من خلال تطوير الخدمات المقدمة لهم. إذا ما تحقق ذلك سيعطي دافعا قويا للحكومة الضريبية سعيا للتأثير الإيجابي في الحصيلة الجبائية.

المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للإدارة الضريبية الجزائرية على المستوى المركزي

تعمل الإدارة الضريبية الجزائرية تحت إدارة وتسيير وزارة المالية، تحت سلطة وزير المالية، هذا الأخير توكل له صلاحيات بالإشراف على المالية العامة، وذلك بالإشراف على 14 مديرية وقسم ومفتشية\*، وتمثل مهامه في: هو المسؤول الأول على كل ما يخص الجباية وهيكلها وإدارتها؛

يتوجه بأي نص أو اقتراح يتعلق بالإدارة الجبائية والإصلاح الضريبي، ويطبق مختلف وسائل المراقبة اللازمة لمكافحة التهرب والغش الجبائيين؛

يقترح كفاءات توزيع الحصيلة الجبائية بين الدولة والجماعات المحلية، كما يتولى تجسيدها واقعا؛

يعمل على اقتراح التدابير الخاصة بالضرائب والتصفية والتحصيل والنزاعات المتعلقة بمختلف الضرائب.

في الجزائر هناك فصل بين وظيفة تصور السياسة الضريبية، ووظيفة تطبيق السياسة الضريبية، ولهذا الغرض تم إنشاء هيكلين هما<sup>1</sup>:

1- المديرية العامة للتقدير والسياسات ؛

2- المديرية العامة للضرائب مكلفة بالتطبيق.

الفرع الأول: المديرية العامة للتقدير والسياسات

تمثل مهام المديرية العامة للتقدير والسياسات فيما يلي<sup>2</sup>:

\*: تتكون المديرية العامة المكونة للإدارة المركزية لوزارة المالية من: المديرية العامة للتقدير والسياسات، المديرية العامة للميزانية، المديرية العامة للخزينة، المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للمحاسبة، المديرية العامة للعلاقات الاقتصادية والمالية الخارجية، المديرية العامة للأموال الوطنية، المديرية العامة للجمارك، مديرية الاتصال، مديرية نظام الإعلام، مديرية الوكالة القضائية للخزينة، مديرية الموارد البشرية، مديرية الصيانة والوسائل، مديرية الصيانة والوسائل، مديرية عمليات الميزانية والنشآت القاعدية، المفتشية العامة للمالية، قسم الصفقات العمومية.

<sup>1</sup>: قدي عبد المجيد، دراسات في علم الضرائب، مرجع سبق ذكره، ص 273.

<sup>2</sup>: المرسوم التنفيذي رقم 07-364، المؤرخ في 28 نوفمبر 2007، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة الرسمية، العدد 75، المادة 02.

## الفصل الثاني: الجهود المبذولة لإصلاح النظام الضريبي الجزائري

إعداد تقديرات الاقتصاد الكلي؛

إعداد العناصر الضرورية لصياغة وتنظيم السياسات الميزانية والجبائية؛

إعداد تأطير الاقتصاد الكلي والمالي لقوانين المالية، وتحضير تقاريرها؛

وضع التدابير ذات الطابع الاقتصادي والمالي، وتصور آثارها.

وتتكون المديرية العامة للتقدير والسياسات من أربع مديريات فرعية وهي: مديرية تقدير الاقتصاد الكلي، مديرية جمع المعلومات، مديرية السياسات الميزانية، ومديرية السياسة الجبائية.

### الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للتقدير والسياسات



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على: المرسوم التنفيذي رقم 366-07، المؤرخ في 28 نوفمبر 2007، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة الرسمية، العدد 75، المادة 02.

فالمديرية العامة للتقدير والسياسات مكلفة بالتقدير وسياسات الاقتصاد ككل للدولة، ولذلك فإن مهمة

تصور السياسة الجبائية هي من صلاحيات مديرية السياسة الجبائية التابعة لها، والتي تقوم بـ:

- اقتراح تدابير فيما يخص السعي لعصرنة وتبسيط النظام الجبائي وتحسين مردوديته؛
- السهر على تناسق الأدوات الجبائية وشبه الجبائية؛
- تحديد الجبائية في مجال الدخول والاستهلاك والادخار، ومتابعتها وتقييمها؛
- توجيه الاستراتيجية في مجال العلاقات الجبائية الدولية، وفي مجال الجبائية والنوعية؛

وتتكون مديرية السياسة الجبائية من 03 مديريات فرعية وهي:

1- المديرية الفرعية للسياسة الجبائية للمداخيل والاستهلاك والادخار: مكلفة باقتراح التدابير الجبائية المتعلقة بالمداخيل الخواص والمؤسسات وكذا تلك المتعلقة بالاستهلاك والادخار، وضمان دراسة ترشيد تقنيات فرض الضريبة على المداخيل والاستهلاك والادخار.

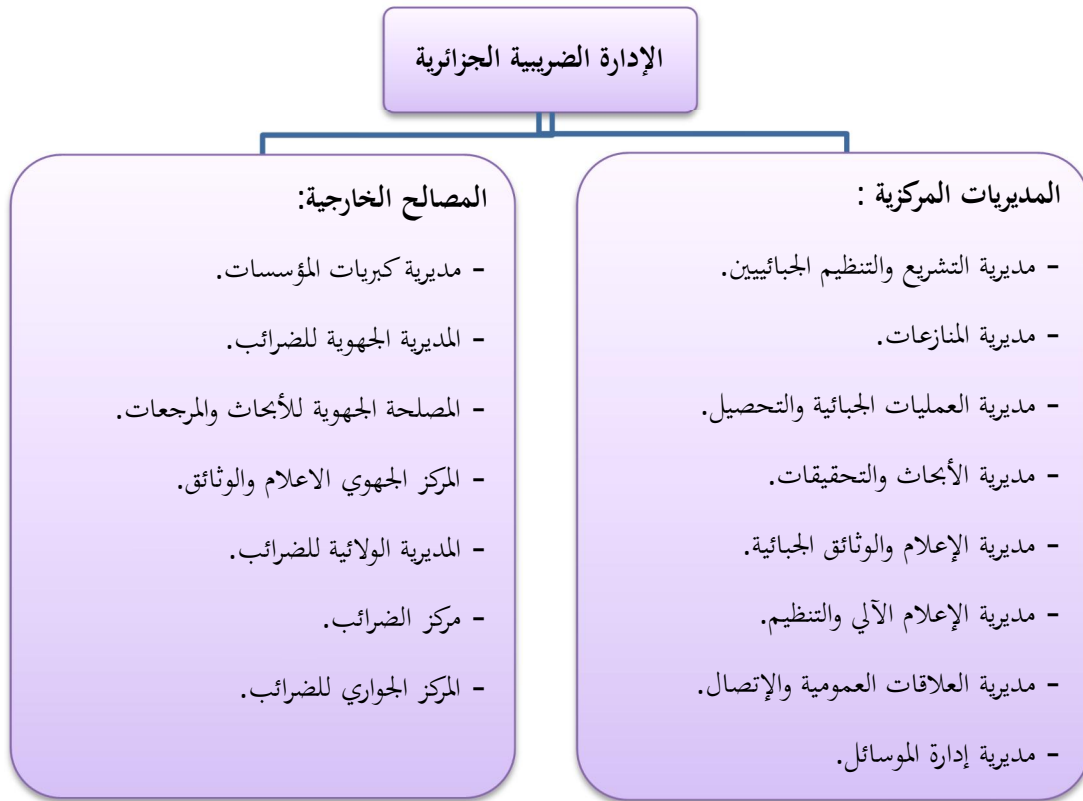
2- المديرية الفرعية للأنظمة الاجتماعية: مكلفة باقتراح التدابير الجبائية للإعفاء، والتخفيض بالنسبة للأنظمة الاجتماعية، كما تقوم بتقييم الجباية وشبه الجباية المرتبطة بالأنظمة الاجتماعية.

3- المديرية الفرعية للجباية الخاصة: تقترح التدابير المتعلقة بالأنظمة الجبائية الخاصة، مع متابعتها وتقييم آثارها.

### الفرع الثاني: المديرية العامة للضرائب مكلفة بالتطبيق

لقد برزت المديرية العامة للضرائب في سنة 1990، ومنذ ذلك الحين دخلت في سلسلة من الإصلاحات مست الجانب الهيكلي والتقني، ولاتزال هذه الإصلاحات متواصلة إلى غاية يومنا هذا، حيث تنتظم الإدارة الضريبية في الجزائر من خلال: المديرية المركزية متمثلة في المديرية العامة للضرائب، والمصالح الخارجية. والشكل الموالي يوضح تنظيم الإدارة الضريبية في الجزائر:

### الشكل رقم (06): الهيكل التنظيمي للإدارة الضريبية الجزائرية



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على:

المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006، المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة

الجبائية، الجريدة الرسمية، العدد 59، المادة 02 منه.



بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 07-364 مؤرخ في 28 نوفمبر 2007 يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، فإن المديرية العامة للضرائب تسهر على:

- ✚ دراسة واقتراح وإعداد النصوص التشريعية والتنظيمية، وكذا تنفيذ التدابير الضرورية لإعداد الضرائب وتصفياتها وتحصيل الضرائب والحقوق والرسوم الجبائية وشبه الجبائية.
- ✚ تحضير ومناقشة الاتفاقيات الجبائية الدولية التي تحتوي على أحكام جبائية أو شبه جبائية؛
- ✚ تنفيذ التدابير الضرورية لمكافحة الغش والتهرب الجبائين؛
- ✚ التكفل بالمنازعات الإدارية والقضائية المتعلقة بالضرائب والحقوق والرسوم أيا كانت طبيعتها؛
- ✚ توفير أدوات تحليل ومراقبة تسيير ومردودية مصالح الإدارة الضريبية؛
- ✚ تحسين علاقات المصالح الضريبية مع المكلفين بالضريبة.

تتكون المديرية المركزية من ثمانية (08) مديريات رئيسية كما هو موضح في الشكل السابق<sup>1</sup>:

**1- مديرية التشريع والتنظيم الجبائين:** مكلفة بإعداد النصوص التشريعية والتنظيمية للجبائية، وكذا تحضير اقتراحات وتدابير متعلقة بقوانين المالية، وكل النصوص التطبيقية المرتبطة بها، وكذا الاتفاقيات الدولية، وتتكون مديرية التشريع والتنظيم الجبائين من أربع مديريات فرعية وهي:

**أ- المديرية الفرعية للتشريع والتنظيم والإجراءات الجبائية:** تقوم بدراسة وإعداد مشاريع النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بكل الضرائب والحقوق والرسوم من كل طبيعة، بما فيها الرسوم شبه الجبائية الذي يعود تحصيلها للإدارة الضريبية وإدارة الجمارك، كما تقوم بتنسيق الأشغال لكل ما يتعلق بالتشريع والتنظيم الجبائين.

**ب- المديرية الفرعية للدراسات الجبائية:** تقوم بكل الدراسات الضرورية لتنفيذ السياسة الضريبية، والاطلاع على التجارب الدولية في المجال الجبائي قصد الاستفادة منها، وكذا تحليل وتقييم النصوص التشريعية أو التنظيمية المتعلقة بالنشاطات البترولية والمنجمية.

**ج- المديرية الفرعية للعلاقات الجبائية الدولية:** تساهم في إعداد مشاريع الاتفاقيات الدولية، والتفاوض بشأنها والنصوص التشريعية والتنظيمية فيما يخص تدخل المؤسسات الخارجية، والأشخاص غير المقيمين في الجزائر

<sup>1</sup>: المرسوم التنفيذي رقم 07-364، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، مرجع سبق ذكره، المادة 05 منه.

وتسوية المسائل المتعلقة بتطبيق الامتيازات والحصانات الدبلوماسية أو القنصلية في المجال الجبائي والأحكام الجبائية المتضمنة في اتفاقات التعاون الاخرى.

د- المديرية الفرعية للحوافز الجبائية والأنظمة الجبائية الخاصة: مكلفة بإحصاء وتقييم الامتيازات الجبائية الممنوحة، إما بمقتضى قوانين المالية أو نصوص خاصة، والسهر على تطبيق ومتابعة الإعفاءات والامتيازات الجبائية الممنوحة.

2- مديرية المنازعات: مكلفة بالسهر على تطبيق الجيد للتشريع والتنظيم الجبائين في معالجة شؤون المنازعات، وتتكون من أربع (04) مديريات فرعية، وهي:

أ- المديرية الفرعية لمنازعات الضريبة على الدخل: تسهر على تطبيق التشريع والتنظيم المعمول بهما في معالجة كل قضايا المنازعات المقدمة للمصالح الخارجية، والمتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وإبداء رأي مطابق في قضايا المنازعات الناتجة عن التدقيق المحاسبي والتدقيق للوضعية الجبائية الشاملة، والتي تقوم بها مصالح الأبحاث والتدقيقات، وكذا طعون المنازعات المقدمة من المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات.

ب- المديرية الفرعية لمنازعات الرسم على القيمة المضافة: تعمل على تطبيق التشريع والتنظيم المعمول بهما في معالجة قضايا المنازعات المقدمة للمصالح الخارجية، والمتعلقة بالرسم على القيمة المضافة والضرائب غير المباشرة ومعالجة ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة المقدمة من المكلفين الذين يخول لهم القانون ذلك.

ج- المديرية الفرعية للمنازعات الإدارية والقضائية: تتابع قضايا المنازعات المقدمة إلى القضاء، وإعداد الإجراءات المتعلقة بإيداع ومتابعة الشكاوى المتعلقة بالغش الجبائي وتقييم نتائجها، والسهر على تطبيق التشريع في معالجة طعون الإعفاء المتعلقة بوعاء التصفية، وتحصيل الضرائب والحقوق والرسوم والآتوى المختلفة والتابعة لمجال اختصاص الإدارة.

4- المديرية الفرعية للجان الطعن: تكلف بمتابعة المنازعات المقدمة للدراسة من قبل اللجنة المركزية للطعون المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وكذا تحضير أشغال اللجنة المركزية للطعون، وإعداد محاضرها وتبليغ الآراء المقدمة إلى مديريات الضرائب الولائية في آجالها والتأكد من تنفيذها، وتحليل القرارات الصادرة عن لجان الطعون قصد التأكد من مطابقتها مع الأحكام القانونية والتنظيمية.

3- مديرية العمليات الجبائية والتحصيل: مكلفة بتصوير واتباع التوجيهات العملية المطبقة في مجال وعاء

الضريبة وتصفياتها وتحصيلها، وتتكون من أربع (04) مديريات فرعية وهي:

أ- المديرية الفرعية للتحصيل: تحدد كفاءات التكفل بسندات الإيرادات، وأي سند يثبت مستحقات الخزينة وتحديد كفاءات محاسبة المنتوجات المتكفل بها من قابضي الضرائب بالتنسيق عند الحاجة مع الهيكل المكلف بالمحاسبة العمومية، وتنشيط إجراءات التحصيل وتصفية ديون المكلفين بالضريبة المتقاعسين، ومعالجة الشكاوى المتعلقة بصعوبات التحصيل، وإعداد التلاخيص الدورية المتعلقة بتحصيل الجباية المخصصة للجماعات المحلية.

ب- المديرية الفرعية للتقييمات الجبائية: تكلف بتنشيط وتقييم نشاط المصالح غير المركزية، والسهر على تطبيقها للأحكام التشريعية والتنظيمية وكذا الإجراءات الجبائية، وتحليل نتائج الأشغال المرتبطة بإحصاء التصريحات ومراقبتها، وكل ما يتعلق بالامتيازات الجبائية الممنوحة في إطار الأنظمة الإمتيازية.

ج- المديرية الفرعية للإحصائيات والتلخيص: تقوم بجمع المعلومات الإحصائية المتعلقة بالميدان الجبائي وشبه الجبائي ونشرها، وإنجاز أعمال البحث والإستشراف فيما يخص تقديرات إيرادات الجباية ودراسة الطريقة التي تسمح بتحسين تسيير التقديرات، ومتابعة الإيرادات الجبائية المختلفة بما فيها الجباية البترولية، وتسيير إحصائيات جهاز تقييم المصالح الخارجية على أساس عقود النجاعة، التي تتضمن بنودها تحقيق الأهداف المحددة بصفة حضورية ودورية والمدعمة بمؤشرات التسيير.

د- المديرية الفرعية للضمان والأنظمة الجبائية الخاصة: تقوم بمتابعة ومراقبة تطبيق التشريع والتنظيم المتعلقين بالإختبارات وضمان المصوغات من المعادن الثمينة، وصناعة وتجارة وحركة التبغ والخمور والكحول وزراعة الكروم وزراعة التبغ وحقوق الطابع والرسوم العقارية وحقوق التسجيل ومراقبة تطبيق المصالح الخارجية للتشريع والتنظيم المتعلقين بجباية الوقود.

4- مديرية الأبحاث والتحقيقات: تقوم بتدقيق محاسبة المؤسسات الخارجة عن نطاق اختصاص مديرية كبريات

المؤسسات، وتطبيق حق التحقيق والتفتيش في إطار محاربة الغش الجبائي بمساعدة مصالح العدالة والأمن الوطني ومراقبة الوضعية الشخصية للأشخاص الطبيعيين، فيما يتعلق بمستوى المعيشة والممتلكات في إطار إخضاع المداخل الخفية للجباية، ومتابعة المساعدة الدولية المتبادلة المنصوص عليها في الاتفاقيات الجبائية الدولية، وتتكون مديرية الأبحاث والتحقيقات من أربع (04) مديريات فرعية، وهي:

أ- المديرية الفرعية للأبحاث والتحقيقات الجبائية: تحدد إجراءات جمع واستغلال وحفظ ومراقبة استعمال المعلومات الجبائية، والسهر على التطبيق الدائم لحق الاطلاع والتحقيق والتفتيش والتأكد من التطبيق الصحيح للأحكام القانونية التي تحكمها، والقيام بكل التحقيقات المتعلقة بالوضعية الجبائية للمكلفين بالضرائب.

ب- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: تقوم بمتابعة أعمال مصالح التدقيقات المحاسبية والجبائية على المستوى الجهوي والمحلي، والسهر على احترام إجراءات عمليات الرقابة، وتحديد شروط تطبيقها على الوثائق ومتابعتها.

ج- المديرية الفرعية للبرمجة: مكلفة بتصوير الوسائل التي تسمح بضمان إنتقاء أحسن للملفات الموضوعة للرقابة في التدقيق المحاسبي، والتدقيق المعمق لوضعية الجبائية الشاملة ومراقبة المعاملات العقارية ومراقبة الوثائق.

د- المديرية الفرعية لمحاربة الغش: تقوم بتنسيق عمليات مكافحة الغش والتهرب الضريبي، وتسيير بطاقةية مقترفي أعمال الغش، وكل الأعمال الرامية إلى الحد من ظاهرة الغش الجبائي، والتنسيق مع الإدارات والمؤسسات العمومية الأخرى المؤهلة، وكذا ضبط مقاييس التقنيات والإجراءات المستعملة عند تطبيق حق الرقابة.

5- مديرية الإعلام والوثائق الجبائية: تتمثل مهامها في تنسيق جميع المعلومات على المستوى المحلي مع الهياكل الأخرى للمديرية العامة للضرائب، بمقتضى أحكام حق الاطلاع عن طريق الطلب المسبق، وضمان التنسيق بين المركز الوطني للإعلام الآلي، والإحصائيات الجمركية، والديوان الوطني للإحصائيات، والمركز الوطني للسجل التجاري وصناديق الضمان الاجتماعي، من أجل توطيد المعلومات المتعلقة بتكوين ممتلكات ومداحيل كل الأشخاص الذين تم ترقيمهم، تحوي على ثلاث (03) مديريات فرعية وهي:

أ- المديرية الفرعية للبحث عن المعلومات والوثائق: وهي مكلفة بتنسيق مهام جمع المعلومات على المستوى المحلي مع الهياكل الأخرى للمديرية العامة للضرائب، بمقتضى أحكام حق الاطلاع عن طريق الطلب المسبق، وضمان التنسيق بين المركز الوطني للإعلام الآلي والإحصائيات الجمركية والديوان الوطني للإحصائيات، على أساس استعمال رقم التعريف الإحصائي .

ب- المديرية الفرعية لمعالجة المعلومات وتحليلها: توكل لها مهمة تطبيق الإجراءات المكتملة لترتيبات جمع المعلومات، وإجراءات تبادل المعطيات المعالجة معلوماتيا، وإنشاء وتعيين البطاقات الوطنية المرتبطة بالعناصر المحددة في المادتين 28 و180 من قانون الضرائب المباشرة.

ج- المديرية الفرعية لتنظيم دائرة المعلومات: تكلف بمراقبة الدخول المختلف للمواقع وحماية بنوك المعطيات واحترام المتطلبات الامنية.

6- مديرية الإعلام الآلي والتنظيم: مكلفة بتصميم استراتيجية نظام المعلومات وأدوات الاتصال، وكذا التحكم في المراجع الأساسية في مجال تكنولوجيا الإعلام والاتصال، وتضم ثلاث (03) مديريات فرعية:

أ- المديرية الفرعية للتنظيم والمناهج: تقوم بإعداد النصوص التنظيمية المتصلة بالمصالح الجبائية، وتقوم بمختلف الدراسات المتعلقة بعصرنتها، وتعيين قائمة المطبوعات واستغلال إحصائيات الاستهلاك.

ب- المديرية الفرعية لتطوير أنظمة الإعلام الآلي: تتكفل بتصوير ووضع المخططات العملية المتعلقة بالإعلام الآلي وفقا للخيارات الاستراتيجية المحددة في المخطط التوجيهي للإعلام الآلي، وتطبيق المقاييس في مجال تصور وبرمجة الوثائق التقنية والأمنية للمعلومات.

ج- المديرية الفرعية لتطبيق أنظمة الإعلام الآلي: تقوم بتصميم ووضع الجهاز الذي يضمن خدمة مستمرة للتطبيقات في الاستغلال، وصيانة الهيكل القاعدي للمعالجة والاتصال، وضمان الدعم التقني للمصالح الضريبية.

7- مديرية العلاقات العمومية والاتصال: تدرس التدابير المناسبة لتحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضرائب، والسهر على تطبيقها الفعلي من طرف المصالح. وتتكون من ثلاث (03) مديريات فرعية، وهي:

أ- المديرية الفرعية للعلاقات العمومية والاتصال: تقوم بإعداد ونشر المعلومات التي تذكر المكلفين بالضرائب بحقوقهم وواجباتهم في مجال الجبائية، وكل ما يتعلق بتحسين العلاقات بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضرائب وتطوير العلاقات مع الجمعيات والاتحادات المهنية الممثلة لمختلف فئات المكلفين بالضرائب.

ب- المديرية الفرعية للمنشورات ذات الطابع الجبائي: مكلفة بإعداد برنامج المنشورات بالاتصال مع مصلحة الضرائب، وضمان تحيين كل النصوص القانونية والتنظيمية الخاصة بالجبائية ونشر الوثائق الرامية إلى تعميم التشريع والتنظيم الجبائيين باتجاه الجمهور الداخلي والخارجي للمديرية العامة للضرائب.

ج- المديرية الفرعية للعرائض الجبائية: مكلفة بالسهر على تطبيق التشريع والتنظيم المعمول بهما في معالجة البريد المرسل من الجمهور والمصالح المركزية، أو الخارجية للمديرية العامة للضرائب المتعلقة بالضريبة على الدخل والرسوم على رقم الأعمال والضريبة على رأس المال، وإعداد ونشر مذكرات التفسير ذات بعد عام باتجاه المصالح المركزية أو الخارجية للمديرية العامة للضرائب.

8- مديرية إدارة الوسائل والمالية: مكلفة بضمان تسيير مستخدمي المديرية العامة للضرائب وميزانيتها ووسائلها، وتنفيذ ميزانيات المصالح الخارجية، والاهتمام ببرامج التكوين المخصصة لمستخدمي الإدارة الضريبية وكذا تسيير إنجاز برامج المنشأة القاعدية للمديرية العامة للضرائب، وتتكون من خمس (05) مديريات فرعية:

أ- المديرية الفرعية للمستخدمين: تقوم بتسيير مستخدمي الهياكل المركزية للمديرية العامة، ومستخدمي المصالح الخارجية، ووضع الأجهزة الإستشارية واللجان المتصلة بالشؤون الاجتماعية للهياكل التابعة للمديرية العامة للضرائب، كما تتكفل بوضع قائمة مركزية للأعوان المعنيين بالعقوبات التأديبية، والتكفل بالمنازعات الإدارية والاهتمام بشكاوى المتعامل الاجتماعي، ومعالجة ملفات الاعتماد في المجالس الضريبية.

ب- المديرية الفرعية للميزانية: تكلف بتسيير الوسائل المالية والمادية للهياكل المركزية للمديرية العامة، وإعداد تقديرات الميزانية للمديرية العامة، وتطبيق الميزانيات الممنوحة للمصالح الخارجية وضمان متابعتها وتقييمها.

ج- المديرية الفرعية للوسائل: مهمتها ضمان تسيير وصيانة العتاد والممتلكات، وكذا البنايات التي تأوي مصالح المديريات الجهوية للضرائب ومراكز الإعلام الآلي، وضمان تسيير الوثائق وحفظ الأرشيف.

د- المديرية الفرعية للتكوين: تعمل على المساهمة في تحديد وتطبيق وتنفيذ برامج التكوين الضرورية لمستخدمي المديرية العامة للضرائب، بالاتصال مع هيكل الجهة المكلفة بالموارد البشرية.

هـ- المديرية الفرعية للمنشآت القاعدية: تقوم باقتراح السياسة العقارية للإدارة الضريبية، ومتابعة استغلال وصيانة المنشآت القاعدية والتجهيزات التابعة لها، مع ضمان التحكم في المنشآت ومتابعة إنجازها، وكذا ضمان أمن الأشخاص والممتلكات داخل هذه المنشآت القاعدية.

### المطلب الثاني: تنظيم الإدارة الضريبية الجزائرية على المستوى الجهوي والمحلي

بالإضافة إلى المديريات المركزية، فإن الإدارة الضريبية في الجزائر تنظم كذلك على المستويين الإقليمي والمحلي في صورة مصالح خارجية تابعة للمديرية العامة للضرائب، وهي كالتالي: المديرية الجهوية للضرائب، المصالح الجهوية للبحث والتحقيقات، المراكز الجهوية للإعلام والوثائق، المديرية الولائية للضرائب، مديرية كبريات المؤسسات، مراكز الضرائب، والمراكز الجوارية للضرائب:<sup>1</sup>

<sup>1</sup>: قرار وزاري، مؤرخ في 21 فيفري 2009، المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلحياتها، الجريدة الرسمية، العدد 20، المواد من 25 إلى 45 منه.

الفرع الأول: المديرية الجهوية للضرائب

تتوزع على تسع مديريات جهوية تتركز على مستوى تسع (09) ولايات وهي: سطيف، البليدة، قسنطينة وهران، الجزائر، الشلف، بشار، عنابة، ورقلة، وتمثل مهمتها في ضمان تمثيل المديرية العامة للضرائب على المستوى الجهوي، والسهر على تنفيذ البرامج وتطبيق التعليمات والقرارات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب. وتتكون المديرية الجهوية للضرائب من أربع (04) مديريات فرعية وهي:

1- المديرية الفرعية للتكوين: وتتكلف بتنسيق ومتابعة تنظيم مختلف امتحانات ومسابقات المديريات الولائية التابعة للاختصاص الإقليمي للناحية، وإعداد المخطط السنوي والمتعدد السنوات للتكوين، وتطوير كفاءات المستخدمين التابعين لاختصاصها الإقليميين وكذا ضمان التنفيذ وتقييم الدوري.

2- المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل: تهتم هذه المديرية بضمان تطبيق المديريات الولائية للضرائب التابعة لإقليمها للنصوص التشريعية والتنظيمية، والمنصوص عليها في مجال تسيير الوسائل البشرية والمالية والمادية، وإعداد تقارير دورية حول ظروف تسييرها واستعمالها، عن طريق تجميع الإحصائيات المتعلقة بمؤشرات التسيير، وبالتالي اقتراح كل تدابير لتعديل تنظيم المصالح وتسييرها.

3- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل: مكلفة بتعميم التشريع والتنظيم الجبائيين تجاه المصالح الجبائية وكذا الجمهور، وتقييم أداء المصالح، بالإضافة إلى إعداد الوضعيات الإحصائية الدورية المتعلقة بذلك.

4- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية والمنازعات: مكلفة بتنفيذ توجيهات الإدارة المركزية وبالمهام الموكلة إليها على المستوى المحلي، وذلك في مجال المراقبة الجبائية والمنازعات.

الفرع الثاني: المصالح الجهوية (الإقليمية) للبحث والمراجعات

تهتم هذه المصالح بتنفيذ برامج التحقيق والبحث، ومراقبة النشاطات والمداخيل التي تضبطها مديرية البحث والمراجعات المركزية، وتنفيذ كل تحقيق يأمر به وزير المالية والمدير العام للضرائب، وكل السلطات المختصة بالاتصال مع المؤسسات والمصالح المعنية، ضف إلى ذلك تطبيق حق الاطلاع على الملفات مجال اختصاص مديريتين ولائيتين للضرائب أو أكثر.

تتواجد المصالح الجهوية للبحث والمراجعات في كل من الجزائر وهران وقسنطينة، وتتكون من (03) أقسام:

1- قسم المراقبة والإحصائيات والتقييم: توكل له مهمة تنفيذ برامج المراقبة في عين المكان، والتي تحددها مديرية الأبحاث والمراجعات مع إعداد وضعياتها الإحصائية، وتجميع المعلومات الجبائية التي تفيد مراقبة النشاطات والمداخيل، وكذا تنفيذ كل التحقيقات والتحريرات في إطار حق الزيارة وفي إطار العمليات الجهوية وما بين الجهوية.

2- قسم المساعدة على الرقابة: يقوم بمساعدة المحققين في إطار القيام بمهامهم، وكذا بمناسبة فحص المحاسبات الآلية.

3- قسم الوسائل: يكلف هذا القسم بتزويد المصلحة بوسائل الضرورية لإنجاز مهامها، وتسيير الوسائل والدعائم والمطبوعات الموجهة للمحققين وللمكلفين بالضريبة، بالإضافة إلى تصنيف ملفات المراجعة وحفظها.

### الفرع الثالث: المراكز الجهوية للإعلام والوثائق

تقوم هذه المراكز بمهام تنسيق برامج البحث، وجمع ومعالجة المعلومات الاقتصادية، والمالية المحلية واستغلال السجلات، ونشر الجداول الضريبية والاندازات المرافقة، وتتواجد المراكز الجهوية للإعلام والوثائق على مستوى كل من الجزائر، وهران، قسنطينة وورقلة، وتتكون من (03) مديريات فرعية وهي:

1- المديرية الفرعية للبحث عن المعلومات وتجميعها: تكلف بإنجاز جهاز بحث وتجميع وتوحيد المعلومة وذلك على الصعيد الجهوي، وكما تكلف بإنجاز الرابط بين مصادر الإعلام.

2- المديرية الفرعية لمعالجة المعلومة وتحليلها: تقوم بأشغال استغلال المعلومات وتكوين قواعد المعطيات والفهرس الجهوي للفئة المكلفة جبائيا وتسييرها.

3- المديرية الفرعية لإدارة الدائرة الإعلامية وتنظيمها: تقوم بتسيير النظام الإعلامي وتأمينه.

### الفرع الرابع: المديرية الولائية للضرائب

تسهر هذه المديرية على احترام التنظيم والتشريع الضريبي على مستوى مراكز الضرائب، والمراكز الحوارية للضرائب، وهي مكونة من خمس (05) مديريات فرعية:

1- المديرية الولائية الفرعية للعمليات الجبائية: هذه المديرية مكلفة بتنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار، والتكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعتها ومراقبتها، ومتابعة أنظمة الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة.



2- المديرية الفرعية للتحصيل: توجه لها مهمة التكفل بمتابعة وضعية تحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج أو اتاوى، والمتابعة الدورية لها، ومتابعة العمليات والقيوم المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل، وتحليل النقائص لاسيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي.

3- المديرية الفرعية للمنازعات: تهتم بشأن معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفاء وتبليغ القرارات المتخذة، والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة، ومعالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة، وتشكيل ملفات ايداع التظلمات أو الطعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الضريبية.

4- المديرية الفرعية للوسائل: تقوم بتسيير المستخدمين والميزانية، والوسائل المنقولة للمديرية الولائية للضرائب والسهر على تطبيق البرامج المعلوماتية، والعمل على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.

5- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية: تكلف بإعداد برامج البحث ومراجعة التقييمات ومتابعة إنجازها.

#### الفرع الخامس: مديرية كبريات المؤسسات (DGE)

انشأت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303-2002 المؤرخ في 28-09-2002، والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 494-2005 المؤرخ في 26-12-2005، وتم فتحها للجمهور بتاريخ 02 جانفي 2006، تكلف أساسا بتسيير الملفات الجبائية المتعلقة بالمؤسسات التابعة للقانون الجزائري والخاضعة للضريبة على أرباح الشركات والتي يفوق رقم أعمالها 100 مليون دينار جزائري<sup>1</sup>، والشركات البترولية وكذا الشركات الأجنبية التي ليس لها إقامة مهنية في الجزائر<sup>2</sup>، وتضم خمس (05) مديريات فرعية، وقباضة ومصالحتين، وتمثل مهامها في:<sup>3</sup>

• تحديث وتبسيط الإجراءات، ووضع جهاز متكامل للتسيير المعلوماتي للضريبة: يعتبر إنشاء مديرية كبريات المؤسسات الخطوة الأولى نحو عصرنه الإدارة الضريبية، وذلك من خلال تنظيم جديد للمهام الجبائية وفي تبسيط الإجراءات، بدءا بإدخال الإعلام الآلي، وتطوير نظام مندمج لتسيير الضرائب ضمن مديرية

<sup>1</sup>: قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة 136 منه.

<sup>2</sup>: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة 156 منه.

<sup>3</sup>: سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من النهب الضريبي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة

بسكرة، الجزائر، 2014-2015، ص 17.

- كبريات المؤسسات، الذي ساعد المتخصصين في الإعلام الآلي العاملين بالمديرية العامة للضرائب بتحسين معارفهم، واكتسابهم التجربة الضرورية للتطبيق التدريجي للمخطط التوجيهي المعلوماتي لكافة المصالح الضريبية.
- **تحسين الخدمات المقدمة من طرف الإدارة الضريبية:** إن تجميع المهام الجبائية الأساسية (الاستقبال والإعلام، تحديد الوعاء التحصيل، التسيير والمراقبة والمنازعات)<sup>1</sup> تحت سلطة مدير كبريات المؤسسات يعد في ذاته عامل العصرية، بالإضافة إلى تبسيط سلطة مدير كبريات المؤسسات بصفتها المخاطب الوحيد لهذا النوع من المكلفين، ستمكن من ضمان تطبيق التشريع الجبائي على متعاملين متحمسين للخلافات حول تفسير التشريع الجبائي، والخلافات الناجمة عن التشتت الجغرافي للمفتشيات.
  - **تسيير جباية المحروقات:** مع البدء في تطبيق قانون المحروقات، والذي ينظم نشاطات إنتاج المحروقات فقد تم إنشاء فوري لمديرية الجبائية البترولية داخل مديرية كبريات المؤسسات، ولذلك فإن تسيير الملف الجبائي لشركة سوناطراك، والمتعاملين الآخرين العاملين في قطاع المحروقات والمناجم يتم في مديرية كبريات المؤسسات وبالتالي يسمح هذا التغيير بتحسين تسيير الجبائية للشركات البترولية والشبه البترولية والمنجمية.

### الفرع السادس: مراكز الضرائب

بالإضافة إلى مديرية كبريات المؤسسات تم إطلاق سنة 2009 مراكز الضرائب.

#### 1- مهام مراكز الضرائب: تتمثل مهامها في<sup>2</sup>:

- ✚ تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات، بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة والخاضعين للضريبة على عائدات أرباح الشركات؛
- ✚ مسك وتسيير الملف الجبائي للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخيل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات؛
- ✚ إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء، أو التخفيض ومعاينتها والمصادقة عليها، وتحصيل الضرائب والرسوم الاتاوى؛
- ✚ جمع المعلومات الجبائية واستغلالها في تدخلات الرقابة لدى الخاضعين بالضريبة وتقييم نتائجها، وفي حالة نشوء نزاع ضريبي تتكفل بدراسة الشكاوى ومتابعتها إلى حين الفصل فيها إداريا وقضائيا؛
- ✚ نشر المعلومات الضرورية لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لها.

<sup>1</sup>: المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، الجريدة الرسمية، العدد 59، المادة 05 منه.

<sup>2</sup>: القرار الوزاري، المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، مرجع سبق ذكره، المادة 20 منه.

2- مجال اختصاص مركز الضرائب: يتبع مجال اختصاص مراكز الضرائب كل من<sup>1</sup>:

أ- المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الضريبي الحقيقي أو المبسط: والممارسين للعمليات التالية:

- ✚ عمليات البيع بالجملة؛
- ✚ والعمليات التي يقوم بها الوكلاء المعتمدون؛
- ✚ موزعو محطات الوقود، المكلفون بالضريبة الذين يقومون بعمليات التصدير؛
- ✚ الأشخاص الذين يقومون بعمليات البيع لمؤسسات مستفيدة من الإعفاء المنصوص عليه في التنظيم المتعلق بالمحروقات والمؤسسات التي تستفيد من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم؛
- ✚ الفرازون وتجار الأملاط وما شابههم؛ وكذا منظمو العروض والالعاب والتسليات بمختلف أنواعها؛
- ✚ والصناع وتجار المعادن.

ب- الشركات غير الخاضعة لمديرية كبريات المؤسسات.

ج- أعضاء المهن الحرة.

3- الضرائب والرسوم المطبقة: يخضع المكلفون بالضريبة التابعين لمركز الضرائب للضرائب والرسوم التالية:

أ- مؤسسة فردية خاضعة للنظام الضريبي الحقيقي أو للنظام المبسط أو أصحاب المهن الحرة: وهي الضريبة على الدخل الإجمالي عند تحقيق دخل يتعلق بفئة الأرباح التجارية والصناعية أو فئة الأرباح غير التجارية والرسم على النشاط المهني، والرسم على القيمة المضافة.

ب- شركات غير تابعة لمديرية كبريات المؤسسات: يرتبط النظام الضريبي بالطبيعة القانونية للشركة:

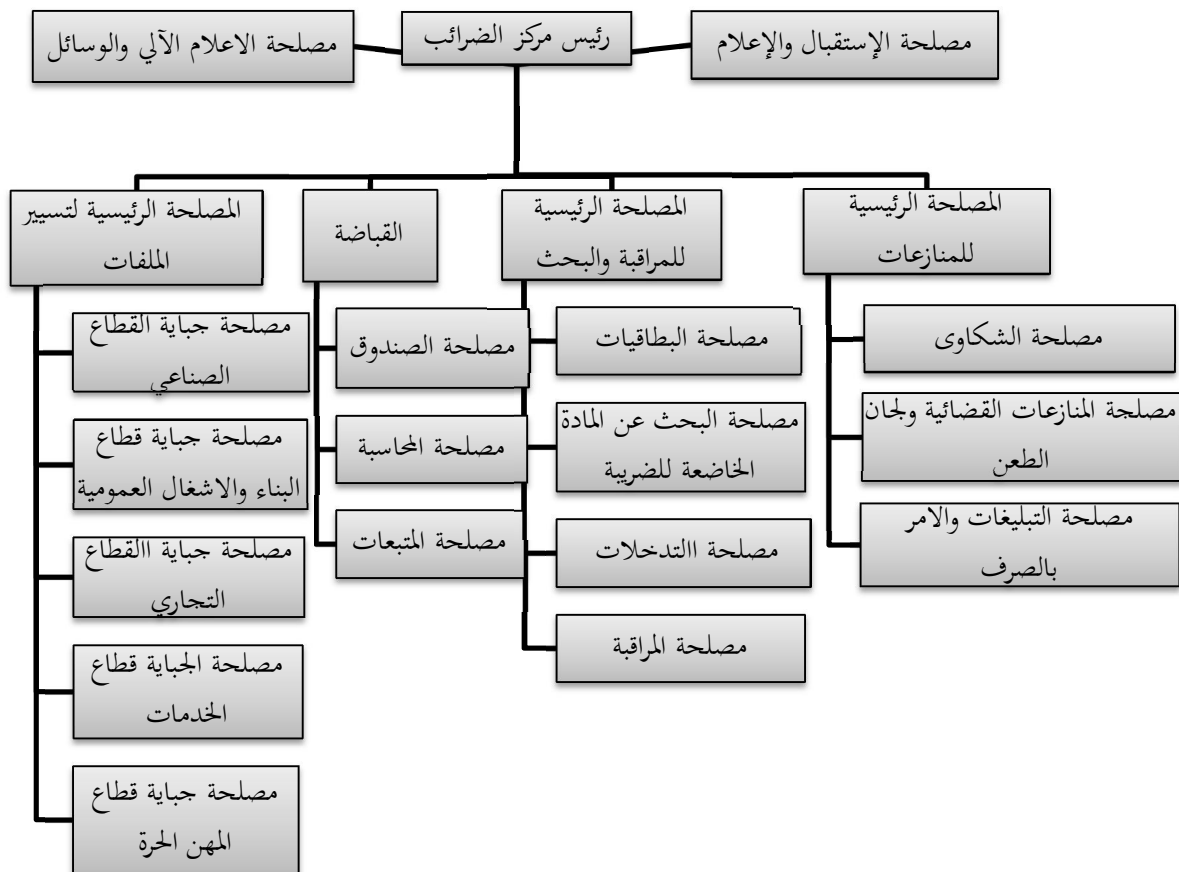
- ✚ شركات الأموال (شركة ذات المسؤولية المحدودة، شركة ذات أسهم، شركات التوصية ذات أسهم): تخضع الأرباح المحققة إلى الضريبة على أرباح الشركات، ورقم الأعمال المحقق في الجزائر للرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة، كما تخضع مداخيل المسيرين صاحبي أغلبية الحصص في الشركات ذات المسؤولية المحدودة للضريبة على الدخل الإجمالي (فئة الأرباح غير التجارية)، حسب نظام التصريح المراقب.
- ✚ المؤسسات الأحادية ذات المسؤولية المحدودة: تخضع الأرباح المحققة إلى الضريبة على أرباح الشركات ويخضع رقم الأعمال المحقق في الجزائر إلى الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.

<sup>1</sup>: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مركز الضرائب، رسالة المديرية العامة للضرائب، العدد 54، 2012، ص06.

بالنسبة لشركات الأشخاص (شركات التضامن، شركات المساهمة، شركات التوصية البسيطة): يخضع شركاء هذه الشركات للضريبة على الدخل الاجمالي بصدد المداخل الموزعة تناسبيا مع حصصهم الاجتماعية (تقييم الأرباح إجباريا وفقا للنظام الضريبي الحقيقي)، ويخضع رقم الأعمال المحقق في الجزائر للرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.

مما سبق يتضح أنه نظريا هناك بعض المزايا تنتظر من تجميع هياكل الإدارة في مصلحة تسيير واحدة كبيرة بالنسبة للمكلفين بالضريبة ستسهل تعاملاتهم الإدارية، حيث يصبحوا متعاملين مع جهة وحيدة فلن يتحتم عليهم التنقل من مصلحة إلى أخرى. أما بالنسبة للإدارة الضريبية فيشكل فتح مركز الضرائب تخفيضا لتكلفة التسيير نتيجة تقليص عدد المصالح القاعدية، وعصرنة إجراءات التسيير ومنه زيادة مستوى تحصيل الإيرادات الجبائية. والشكل الموالي يوضح لنا الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب:

الشكل رقم (07): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، المركز الضرائب - المهام والتنظيم -، نشرة

2017، ص 04.

الفرع السابع: المراكز الجوية للضرائب (CPI)\*

بعد إنشاء مديرية كبريات المؤسسات سنة 2006، وإطلاق المراكز الضريبية سنة 2009، تم تحديث المراكز الجوية للضرائب وتدخل هذه العملية ضمن مساعي السلطات إلى الإصلاح الإدارية الضريبية.

1- مهام المراكز الجوية للضرائب: إن المراكز الجوية للضرائب تقوم بتسيير المكلفين بالضريبة غير التابعين لمديرية كبريات المؤسسات ومركز الضرائب، وهي مكلفة ب<sup>1</sup>:

+ تسيير المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزائي، والمستثمرات الفلاحية، والأشخاص الطبيعيين برسم الضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي أو على الذمة المالية، وكذا الرسوم المفروضة على ممتلكاتهم العقارية المبنية وغير المبنية، والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والجمعيات، أو أي تنظيم آخر برسم الضرائب، أو الرسوم المفروضة على الأجور والرواتب المدفوعة، أو أي جزء آخر من نشاطهم الخاضع للرسم، والمؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات أو مراكز الضرائب، برسم الضرائب أو الرسوم غير المتكفل بها من قبل الهياكل الجبائية التي تخضع لها؛

+ تمسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصها؛

+ تصدر الجداول وقوائم التحصيل وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعابنها وتصادق عليها؛

+ تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والحقوق و الرسوم والأتاوى؛

+ تنفذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود؛

+ تضبط الكتابات وتمركز تسليم القيم ؛

+ تبحث عن المعلومات الضريبية وتجمعها وتستغلها؛

+ تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة؛

+ تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء، لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات، أو التصريح

بكل تعديل؛

+ تنشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاص المراكز الجوية للضرائب.

\* : CPI : le centre de proximité des impôts.

<sup>1</sup>: القرار الوزاري، المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، مرجع سبق ذكره، المواد من 102 إلى 118 منه.

2- الأشخاص التابعين للمركز الجوارى للضرائب: يتبع مجال إختصاص المركز الجوارى للضرائب<sup>1</sup>:

الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعون لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة (الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون، الشركات والتعاونيات التي تمارس نشاط صناعي، أو حرفي، أو مهنة غير تجارية و التي لا يتجاوز رقم أعماله السنوي ثلاثين مليون دينار جزائري)؛

الأشخاص الطبيعيون المزمون باكتتاب تصريح إجمالي لمداحيلهم كل سنة؛

الأشخاص الطبيعيون الذين يؤجرون: عقارات مبنية أو جزء عقارات مبنية لاستعمال سكني، محلات تجارية أو صناعية غير مجهزة بعنادهما إذا لم تكن مدرجة في أرباح مؤسسة تجارية، أو صناعية أو حرفية أو مستثمرة فلاحية أو مهنية غير تجارية، والأموال غير المبنية مهما تكن طبيعتها؛

الأشخاص الطبيعيون الذين يحققون مداخيل فلاحية؛

المؤسسات الإدارية العمومية ومؤسسات مستخدمة أخرى لا تتوخى تحقيق الربح؛

الأشخاص الطبيعيون الساكنون في الجزائر، الذين في حوزتهم أملاك في الجزائر وأيضا الأشخاص الطبيعيون الذين ليس لهم إقامة في الجزائر ولكن لهم أملاك في الجزائر؛

الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المالكين لعقارات مبنية أو غير مبنية؛

الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الذين لهم أملاك واقعة في بلديات تستفيد من خدمة رفع القممات المنزلية وأيضا المتنفعون المحتملون الآخرون ومستأجرو هذه الأملاك.

ويتكون المركز الجوارى للضرائب في ثلاث (03) مصالح رئيسية، و قباضة ومصالحتين وهي:

✓ المصلحة الرئيسية للتسيير؛

✓ المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث؛

✓ المصلحة الرئيسية للمنازعات؛

✓ القباضة؛

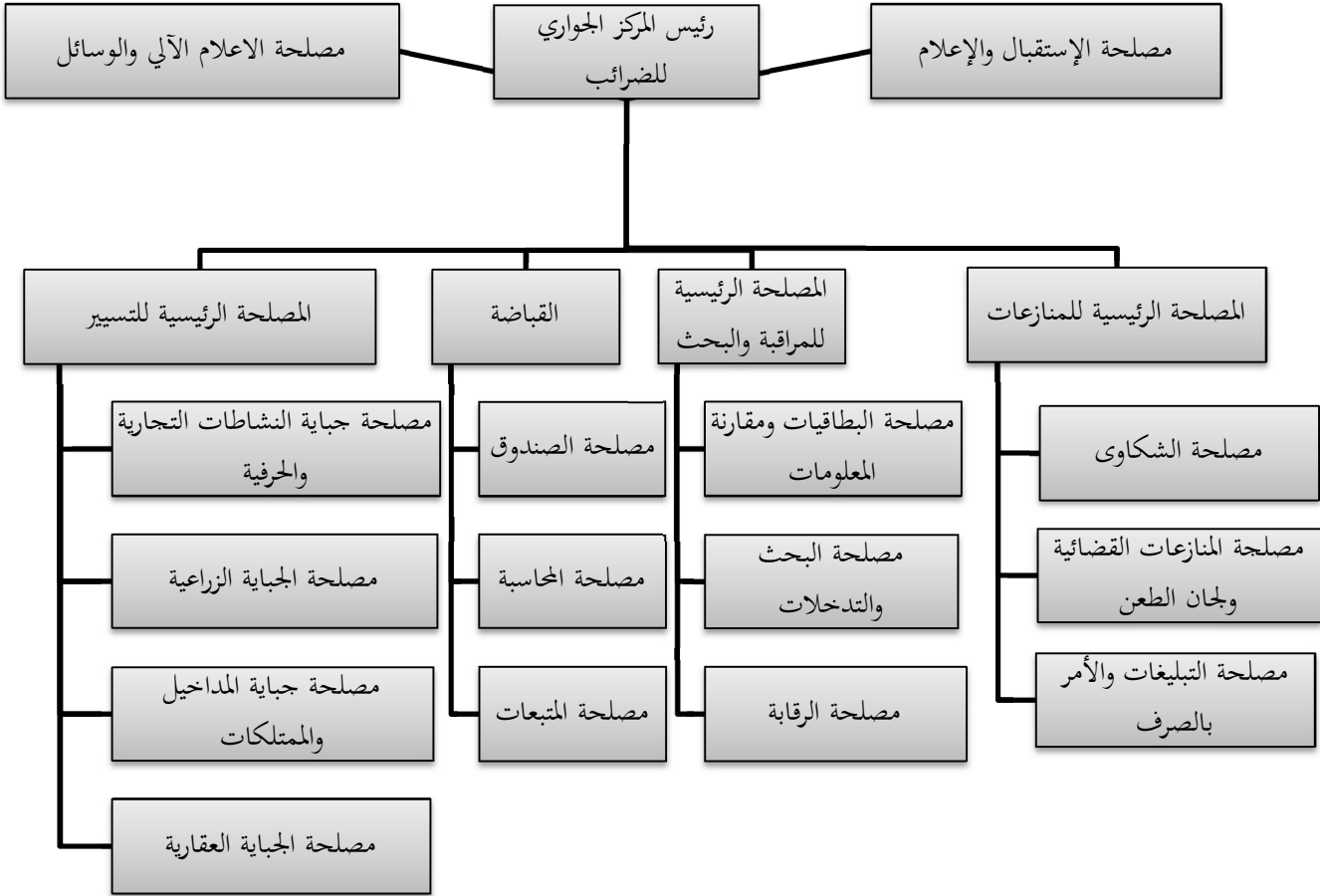
✓ مصلحة الاستقبال والاعلام؛

✓ مصلحة الإعلام الآلي والوسائل.

والشكل الموالي يوضع الهيكل التنظيمي لمركز الجوارى للضرائب:

<sup>1</sup> :Ministere des finance, la direction générale des impots, la lettre de la DGI, N° 71, 2013, P02.

الشكل رقم (08): الهيكل التنظيمي للمركز الجوازي للضرائب



المصدر: المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، المركز الجوازي للضرائب - المهام والتنظيم، -، نشرة 2017، ص 04.

المطلب الثالث: التوجه نحو تحسين الخدمة المقدمة للمكلفين بالضريبة

أصبح اليوم من الضروري الاهتمام بتحسين نوعية الخدمة المقدمة للمكلفين بالضريبة في سبيل جذبهم للامتثال الطوعي لأداء الضريبة، فالحوكمة الضريبية تستدعي تعزيز الكفاءة المهنية والأخلاقية للموظفين بالدرجة الأولى، وتكثيف الجهود المبذولة للتوجه نحو الإدارة الالكترونية، في إطار تحسين العلاقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبية، والالتزام بالشفافية لتسهيل الوصول إلى المعلومات، وبالتالي تمكين المجتمع الضريبي من المشاركة.

ومن خلال هذا المسعى اتجهت الجزائر إلى وضع برنامج لعصرنة إدارتها الضريبية مستهدفة بذلك تعزيز ثقة المواطنين بالسلطة، مما يزيد إحساسهم بالمواطنة بصفتهم مكلفين بالضريبة، وبالتالي يعطي لهم حافزا للمساهمة في تمويل الخزينة العمومية عن طريق الامتثال الضريبي الطوعي.

وانطلاقاً من اعتبار الإدارة الضريبية، إدارة خدمات فقد بدأت بالتركيز على تطوير نوعية الخدمة والتي تتمثل في استحداث كل من مرجع نوعية الخدمة والمحرر الجبائي، بالإضافة للانتقال إلى إجراء جديد للتقييم الجبائي وكذا اعتماد التكنولوجيا المعلومات والاتصالات. هذا ما سنتطرق له من خلال الفروع الموالية:

### الفروع الأول: مرجع نوعية الخدمة

**1- تعريف مرجع نوعية الخدمة:** يتمثل في أنه وسيلة لترقية ثقافة الاستقبال ونوعية الخدمة في الإدارة الضريبية وقد تم إنشائه بموجب التعليم رقم 01 المؤرخة في 07 جوان 2004 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، وهو يضم مجموعة من معايير داخلية وخارجية، والتي ينبغي أن يلتزم باحترامها أعوان هياكل الإدارة الضريبية الجديدة (مديرية كبريات المؤسسات، مراكز الضرائب، المراكز الجوية للضرائب).

ويشمل هذا المسعى إحترام 20 التزاماً لنوعية الخدمة تتوزع على 05 محاور، وهي: (الاستقبال الشخصي البريد، الهاتف، البريد الإلكتروني عبر العنوان "contat.dgi" التابعة للمديرية العامة للضرائب، واللقاءات مع الجمعيات المهنية). تهدف المحاور في مجملها إلى:

✚ ضمان تكفل أحسن بشكاوى المكلفين بالضريبة؛

✚ جعل من نوعية الخدمة أولوية إستراتيجية للإدارة الضريبية؛

✚ إقامة علاقة جديدة مع المكلف بالضريبة تركز على الالتزام بتقديم خدمة فعالة، وضمن استقبال نوعي؛

✚ وصول المكلف بالضريبة بسهولة للمصلحة؛

✚ تسهيل الإجراءات الإدارية للمكلفين بالضريبة؛

✚ الإلمام بتطلعات المكلفين بالضريبة.

**2- الفاعلون في مرجع نوعية الخدمة:** يختلف الفاعلون في مرجع نوعية الخدمة على حسب الجهة المسؤولة على ذلك:

أ- على المستوى المركزي: مديرية العلاقات العمومية والاتصال؛

ب- على المستوى الجهوي: المديرية الجهوية للضرائب عبر مكتب التنشيط والتنظيم والعلاقات العمومية المكلف بمراقبة ومتابعة التزامات مرجع نوعية الخدمة؛

ج- على المستوى المحلي: يكلف بمهمة الاستقبال كمراجع لنوعية الخدمة، وهو:



✚ رئيس مصلحة الاستقبال وإعلام المكلفين بالضريبة على مستوى مديرية كبريات المؤسسات؛

✚ رئيس مصلحة الاستقبال وإعلام المكلفين بالضريبة على مستوى مركز الضرائب؛

✚ رئيس مصلحة الاستقبال وإعلام المكلفين بالضريبة على مستوى المراكز الجوارية للضرائب.

3- عمليات التدقيق في مسعى نوعية الخدمة: تتمثل هذه العمليات في تقييم مدى احترام مسعى نوعية الخدمة في قيام الإدارة الضريبية بالعمليات التالية<sup>1</sup>:

أ- على المستوى المركزي: يتم التدقيق في مسعى نوعية الخدمة بإجراء اتصالات سرية، مبرمجة ومنفذة من طرف مديرية العلاقات العمومية والاتصال والمديريات الجهوية للضرائب. في إطار تقييم نوعية الاستقبال عبر الهاتف، شرعت مديرية العلاقات العمومية والاتصال خلال سنة 2015 بإجراء سلسلة من المكالمات السرية التي تهدف إلى التحقق من مدى احترام التزامات مرجع نوعية الخدمة على مستوى مديرية كبريات المؤسسات ومراكز الضرائب، فخلال هذه العملية تم إنجاز 170 مكالمة سرية استهدفت مصالح الاستقبال الهاتفي.

ب- على المستوى المحلي: يقوم مراجع نوعية الخدمة على مستوى مركز الضرائب بإرسال سنويا تقييمين ذاتيين، خلال ثلاثين متباعدين إلى مديرية الضرائب بالولاية التابع لها، وبدورها تقوم المديريات الجهوية للضرائب بتجميع المعطيات على المستوى الجهوي، وإرسال التقييمات الذاتية إلى مديرية العلاقات العمومية والاتصال خلال أجل لا يتعدى 20 يوما الأولى من الشهر الذي يلي ثلاثي الفترة المعنية، وانطلاقا من التقييمات الذاتية المحصلة يتم تحرير حصيلة سنوية تضم نتائج العناصر التالية:

✚ التقارير الخاصة بالمكالمات السرية؛

✚ مهام المراقبة؛

✚ التقارير حول تحقيقات سبر الآراء؛

✚ التقارير السنوية المعدة من قبل المراجعين المحليين؛

✚ مؤشرات النجاح.

انطلاقا من النتائج المتوصل إليها يمكن تحديد النقائص قصد تداركها، والعمل على تحسين مسعى نوعية الخدمة، وقد سمحت النتائج المسجلة فيما يخص مخطط تحسين استقبال المكلفين بالضريبة لسنة 2015 بالتعرف

<sup>1</sup> : وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، رسالة المديرية العامة للضرائب، العدد 66، 2013، ص 08.

## الفصل الثاني: الجهود المبذولة لإصلاح النظام الضريبي الجزائري

على عدد من التدابير التي ترمي إلى تجاوز بعض العراقيل فيما يخص إجراءات تحسين الاستقبال، وتمثل التوصيات المخطط لها فيما يخص هذا المسعى فيما يلي:

✚ تحسيس الأعوان المكلفين بالاستقبال بتحسين إجراءات استقبال الجمهور؛

✚ إجراء دورات تكوينية خاصة للأعوان الجدد؛

✚ تعزيز المتابعة المنتظمة لعمليات إجراءات الاستقبال.

4- تقييم جودة الخدمات المقدمة للمكلفين بالضريبة: إن تحسين نوعية الخدمات المقدمة للمكلفين بالضريبة يحتاج إلى متابعة ومراجعة مستمرة، لذلك قامت المديرية العامة للضرائب بحساب بعض مؤشرات جودة الخدمة على مستوى مديرية كبريات الشركات، وعلى مستوى بعض مراكز الضرائب، والنتائج موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (05): مؤشرات تقييم جودة الخدمات المقدمة للمكلفين بالضريبة

السنوات	2012	2013	2014	2015
مؤشر نوعية الخدمة				
نسبة احترام ظروف الدخول الى مصالح الادارة	53,29%	85,60%	97,06%	76,67%
نسبة التكفل بالمكلفين بالضريبة	90,58%	97,88%	99,50%	99,30%
نسبة نوعية الخدمة المقدمة	66,40%	72,32%	71,96%	73,03%
نسبة احترام الآجال	69,08%	75,46%	74,33%	63,33%
نسبة الإصغاء المخصصة للمكلفين بالضريبة	73,16%	65%	88,60%	68,64%
المؤشر الإجمالي لنوعية الخدمة	72,21%	79,82%	80,59%	73,43%

المصدر: المديرية العامة للضرائب، إحصائيات تتعلق باستقبال مستخدمي الإدارة الضريبية، على الموقع:

[https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/accueil\\_ar.pdf](https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/accueil_ar.pdf) تاريخ الاطلاع: 2018/01/07.

نلاحظ من الجدول السابق بأن هناك تطور ملحوظ في جودة الخدمات المقدمة للمكلفين بالضريبة خلال الفترة 2012- 2015، حيث تم تحسين ظروف الولوج إلى مصالح الإدارة الضريبية بنسبة 43,77% من سنة 2012 إلى 2014 إلا أنها تراجعت خلال سنة 2015، أما بالنسبة للتكفل بالمكلفين بالضريبة فقد سجلت نسبة قياسية تقدر بـ 99,30%، وبالمقابل نلاحظ أن هناك تراجع فيما يخص مؤشر احترام آجال الرد والتي تقدر بـ 30 يوم من أيام العمل خلال سنة 2015.

الفرع الثاني: المحرر الجبائي

قصد تحسين الخدمة المقدمة للمكلفين بالضريبة، تم استحداث المحرر الجبائي بموجب قانون المالية لسنة 2012، حيث يتمثل فحوى هذا الإجراء في إعطاء المكلف بالضريبة الحق من أجل استجواب الإدارة الضريبية على معرفة الأحكام الجبائية المطبقة في وضعية ما، وهذا بالنظر إلى التشريع الجبائي المعمول به<sup>1</sup>، وتتم إجراءاته من خلال تحرير طلب من المكلف يرسل إلى إدارة الضرائب، وبالمقابل تتعهد الإدارة بالرد على هذا الطلب في غضون أربعة أشهر ابتداء من تاريخ استلامها للطلب.

ويشمل مجال تطبيق المحرر الجبائي المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات\*، حيث يرسل الطلب بواسطة رسالة موصى عليها من طرف المكلفين إلى مديرية كبريات المؤسسات، وعلى مستواها يتم معالجة الطلب وفي حالة إذا كان الرد لا يستجيب للوضعية الجبائية التي قدمها المكلف بالضريبة، يمكن أن يعيد تقديم طلب آخر لإعادة مراجعة القرار الذي اتخذته المديرية خلال شهرين من تاريخ الرد من أجل إعادة مراجعة طلبه، هنا تقوم الإدارة بالرد عندما تبلغ بطلب إعادة المراجعة التي تباشرها بصورة جماعية، وفقا لنفس القواعد والآجال لتلك المطبقة على الطلب الأصلي، ويحسب ذلك ابتداء من الإبلاغ الجديد<sup>2</sup>.

الفرع الثالث: الإجراء الجديد للترقيم (رقم التعريف الجبائي)

تم إنشاء رقم التعريف الجبائي بموجب قانون المالية لسنة 2006، ليحل محل رقم التعريف الإحصائي الذي نص عليه قانون المالية لسنة 2002، وابتداء من 08 ماي 2016 أصبح بإمكان المتعاملين الاقتصاديين الحصول على رقم التعريف الجبائي عبر الأنترنت، وهكذا يمكن طلب الترقيم سواء كان شخص طبيعي أو معنوي من خلال ملأ استمارة طلب رقم التعريف الجبائي عبر الأنترنت وإرسالها عبر البريد الإلكتروني التالي: [did-requetes@mf.gov.dz](mailto:did-requetes@mf.gov.dz)، وبعد ذلك يمكن للمكلف بالضريبة أن يشرع في استخراج شهادته انطلاقا من الموقع الإلكتروني\*\* وتقديمها للإمضاء من طرف مصالح الضرائب التابع لها.

<sup>1</sup>: مرسوم تنفيذي رقم 12-334، مؤرخ في 08 سبتمبر 2012، يتعلق بالمحرر الجبائي، الجريدة الرسمية، العدد 50، المادة 02 منه.

\*: إن أحكام المحرر الجبائي تطبق فقط على المكلف بالضريبة الذي تقدم بالطلب المتعلق بوضعيته، أي لا يمكن للمكلف بالضريبة الاستفادة من محرر جبائي أعد للمكلف آخر بالضريبة حتى وإن واجه نفس وضعية هذا الأخير.

<sup>2</sup>: قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر، 2016، المادة 174 مكرر 1 منه.

\*\* الموقع الإلكتروني هو: <https://nifenligne.mfdgi.gov.dz>

يمكن استعمال هذه الشهادة الممضاة في جميع الإجراءات لدى المؤسسات المختصة (الضرائب، الجمارك التجارية والبنوك). أما هيكل الرقم الجبائي فيختلف وفقا لفئة المكلفين بالضرائب المحددة، وتوجد ثمانية فئات هي: الأشخاص الطبيعية، الأشخاص المعنوية، الكيانات الإدارية، مكاتب الاتصال لشركة أجنبية والأشخاص المعنوية ذات الصفة الأجنبية، والشركات المدنية والجمعيات المعتمدة والمجموعات ذات الأهمية المشتركة والمنظمات المهنية، المنظمات المهنية الزراعية، الممثلين الدبلوماسيين والقنصليات والهيئات التي أنشئت بموجب إتفاق دولي).

وتتمثل أهمية رقم التعريف الجبائي في أنه يعطي إمكانية تتبع المكلفين بالضريبة، نظرا لاحتوائه على المعلومات المتعلقة بهم والموجودة في الملفات المتعلقة بأنشطتهم وممتلكاتهم، وبالتالي يسهم في الإسراع في تنفيذ أجهزة التحكم ضد التهرب الضريبي من خلال الربط البيني وإجراء عمليات المقارنة المختلفة، وإدماجه كعنصر تحديد من قبل الهيئات والمؤسسات الإدارية والمصرفية والتأمين.

كما يعتبر وسيلة لتسيير التجارة الخارجية لأن الإجراءات المصرفية والجمركية المتعلقة بالتجارة الخارجية مبنية على أساس رقم تعريف الجبائي، حيث لا يمكن إتمام إجراءات التوطين البنكي والجمركي المتصلة بعمليات التجارة الخارجية إلا على أساس رقم التعريف الجبائي الممنوح من طرف الإدارة الضريبية.<sup>1</sup>

كما يسمح التعريف الجبائي للإدارة الضريبية بإرساء تسيير حديث مبني على قاعدة بيانات موحدة، وبهذا سوف تعزز مكافحة التهرب من دفع الضرائب، وحماية الاقتصاد، وخاصة في مجال مكافحة تبييض الأموال والنقل غير المشروع لرؤوس الأموال من وإلى الجزائر، ومكافحة الجريمة الاقتصادية والمالية في جميع أشكالها.

**الفرع الرابع: بداية اعتماد تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في الإدارة الضريبية ( التوجه نحو إدارة ضريبية إلكترونية)**

في الوقت الحاضر أصبحت الإدارة الضريبية الجزائرية في أمس الحاجة إلى وضع نظام معلوماتي جديد، يمكنها من تقديم خدمة أفضل للمكلفين بالضريبة، وكانت البداية مع إنشاء موقع إلكتروني للمديرية العامة للضرائب وهو عبارة عن وسيلة إعلامية تنشط عن بعد، ويتضمن الموقع عدة نوافذ تحتوي على القوانين الجبائية، والقوانين المالية، والنصوص التنظيمية ذات الطابع الجبائية، بالإضافة إلى دلائل لمكلفين بالضريبة... إلخ، وهذا قصد التعريف بالنظام الضريبي الجزائري ومكوناته، وتقريب المجتمع الضريبي من الإدارة الضريبي عن طريق تصفح محتويات الموقع

<sup>1</sup>: الأمر رقم 09-01، مؤرخ في 22 جويلية 2009، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، الجريدة الرسمية، العدد 44، المادة 36 منه.

## الفصل الثاني: الجهود المبذولة لإصلاح النظام الضريبي الجزائري

الإلكتروني، وفي هذا الإطار فقد نشرت المديرية العامة للضرائب إحصائيات تتعلق بالموقع الإلكتروني للمديرية من حيث عدد الزيارات وعدد الصفحات التي تم تصفحها، والنتائج مدونة في الجدول ادناه:

الجدول رقم (06): إحصائيات تتعلق بتصفح الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب

المجموع	2016	2015	2014/12/31-2014/10/14	
1233887	728279	428366	77242	عدد الزيارات
4266182	2346234	1596471	323477	عدد الصفحات التي تم تصفحها

المصدر: المديرية العامة للضرائب، إحصائيات تتعلق باستقبال مستخدمي الإدارة الضريبية، على الموقع:

[https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/accueil\\_ar.pdf](https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/accueil_ar.pdf) تاريخ الاطلاع: 2018/02/17.

من الجدول هناك تطور ملحوظ في الولوج إلى الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب، حيث قدر معدل التطور بـ 41,1% من سنة 2015 إلى 2016، وكذلك فيما يخص عدد الصفحات التي تم تصفحها فخلال شهرين ونصف من سنة 2014 تم الاطلاع على 323477 صفحة لموقع المديرية العامة للضرائب.

وقصد تقريب المجتمع الضريبي من الإدارة الضريبية أكثر تم اعتماد نظام التصريح عن بعد، ومن أجل ذلك فتحت المديرية العامة للضرائب منذ تاريخ جويلية 2013 نافذة مخصصة للمكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات، تسمح لهم بتقديم التصريحات الضريبية، وهذا عبر بوابة جبايتك: [www.jibayatic.dz](http://www.jibayatic.dz) من خلال هذه البوابة الإلكترونية تلتزم مصالح مديرية كبريات المؤسسات بمرافقة الشركات المنظمة إلى هذه الخدمة الجديدة من أجل إتمام جميع التزاماتهم الجبائية<sup>1</sup>.

ويخضع استخدام هذه الخدمات للانضمام الطوعي، وتمثل مزايا هذا النظام في كونه يتيح خدمات بصفة دائمة ومجانبة للراغبين في الانضمام، بالإضافة إلى تأمين تبادل البيانات بين دافعي الضرائب والبوابة الإلكترونية.

<sup>1</sup>: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، رسالة المديرية العامة للضرائب، عدد 69، الجزائر، 2013، ص 08.

المبحث الثالث: شفافية الرقابة الجبائية وتبسيط إجراءات المنازعات الضريبية

تعتبر الرقابة الجبائية أهم آليات مكافحة التهرب الضريبي، وركيزة من ركائز الحوكمة الضريبية، نظرا لتحقيقها هدف رئيسي يتمثل في إعادة تمويل خزينة الدولة بالقيمة من الإيرادات اللازمة للتحصيل، وعملية إعادة تمويل الخزينة لا تتوقف عند الرقابة الجبائية فقط وإنما قد تصل أحيانا إلى الخوض في منازعات بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة، هذه العملية تكون وفقا لمراحل وإجراءات محددة، وذلك حفاظا على حقوق كلى الطرفين.

المطلب الأول: شفافية الرقابة الجبائية الخارجية

بما أن النظام الضريبي الجزائري هو نظام تصريحي، بمعنى أن المكلف بالضريبة هو الذي يصرح عن مستحقاته الجبائية اتجاه الإدارة الضريبية، فمن المنطقي أن تكون هناك رقابة لتلك التصريحات حتى يتم الكشف عن الأخطاء الناتجة عن السهو وعدم المطابقة المحاسبية لمبلغ الضريبة، واكتشاف أي ممارسة قد يلجا إليها بعض المكلفين بالضريبة لتتملص من التزاماته اتجاه الخزينة العامة مما يسبب انتهاك واضح لحقوقها، لذلك منح المشرع الجزائري حقوق للإدارة الضريبية لتمارس مختلف الرقابة الجبائية الخارجية، والسهر على إضفاء شفافية على إجراءاتها، لحماية حقوق المكلفين بالضريبة. وهذا ما سنتطرق إليه.

الفرع الأول: الحقوق الممنوحة للإدارة الضريبية

**1- حق إجراء التحقيق:** يسمح إجراء التحقيق لأعوان الضرائب المعنيين بالأمر بالتدخل بصفة مفاجئة لإجراء التحقيق من طرف أي موظف للضرائب التابع للمصلحة المختصة إقليميا بحضور موظف له رتبة مراقب على الأقل، وعلى إثر هذا التدخل يتم إعداد تقرير، وهو عبارة عن محضر تدون فيه جميع الملاحظات والمخالفات، مع تسجيل جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة<sup>1</sup>.

**2- حق الاطلاع:** يسمح للعون المحقق بمعرفة كل المستندات والوثائق المستعملة من طرف المكلف الذي هو بصدد التحقيق معه بغية الحصول على أكبر قدر من المعلومات الكافية لأداء مهمة التحقيق، وفي هذا الصدد يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الضريبية بتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، وبتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في مواد الإجراءات الجبائية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، رسالة المديرية العامة للضرائب، العدد 58، 2012، ص 07.

<sup>2</sup>: قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، المادة 45 منه.

2- حق استدراك الخطأ: هو وسيلة ممنوحة للإدارة الضريبية بإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضريبة، عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة في تأسيس الضرائب المعينة، ويتمثل هذا الحق في إعادة النظر في الاقتطاع الضريبي سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد، وذلك وفقاً للنص التالي: "يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوع الضريبة، أو في مكان فرضها، بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها القاضي بالإعفاء من الضريبة الأولى"<sup>1</sup>.

3- حق المعاينة: يمكن للإدارة الجبائية في حالة وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية، أن تقوم بمعاينة مفاجئة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم، أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة\*.

### الفرع الثاني: أنواع الرقابة الجبائية الخارجية

لقد منح المشرع الجزائري الحق للإدارة الضريبية برقابة التصريحات والمستندات لفرض كل ضريبة، أو حق أو رسم، أو إتاوة، وتأخذ تلك الرقابة عدة أشكال فيمكن أن تباشر بصفة عامة أو معمقة .

1- الرقابة العامة: تتم الرقابة العامة على مستوى المفتشيات، وتشكل من نوعين هما: الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق.

أ- الرقابة الشكلية: تتطرق الرقابة الشكلية إلى الأخطاء المادية المرتكبة من طرف المكلفين عند قيامهم بتقديم تصريحاتهم الجبائية، فالهدف منها كشف تلك الأخطاء وتصحيحها.

ب- الرقابة على الوثائق: في هذا النوع من الرقابة الجبائية يحق للإدارة الضريبية مراقبة التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، وبالمقابل يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الضريبية الدفاتر والوثائق المحاسبية الضرورية<sup>2</sup>، ويتعين على العون المكلف (المفتش) الذي يفترض أن تكون

<sup>1</sup>: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 327-1 منه.

\*: يجري حق المعاينة بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاض يفوضه هذا الأخير، كما يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية.

<sup>2</sup>: قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، المادة 18 منه.

له دراية بالمعلومات المحاسبية لفحص هذه التصريجات، ومقارنتها مع المعلومات المتوفرة لدى مفتشية الضرائب<sup>1</sup>.  
تهدف الرقابة على الوثائق إلى<sup>2</sup>:

✚ معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة وبالتالي معرفة وضعيته الجبائية؛

✚ مراقبة مصداقية التصريجات بالمقارنة مع ما هو متوفر على مستوى مفتشية الضرائب؛

✚ اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات وهوامش الربح.

**2- الرقابة المعمقة:** الرقابة المعمقة هي إستمرار للرقابة على الوثائق، غرضها اكتشاف التهرب الضريبي بدراسة الملفات بدقة وبصفة معمقة، ومقارنتها مع العناصر الخارجية لكل مكلف<sup>3</sup>، وتحتوي الرقابة المعمقة على ثلاث أنواع وهي: التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

**أ- التحقيق في المحاسبة:** هو مجموعة من العمليات الرامية إلى مراقبة التصريجات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، ويتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية من طرف أعوان الإدارة الضريبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة<sup>4</sup>. وتتم المراقبة على كل الوثائق مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات (سندات تقليدية أو أنظمة الإعلام الآلي).

**ب- التحقيق المصوب في المحاسبة:** هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة، أو لمجموعة عمليات، أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية<sup>5</sup>. حيث يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم تقديم الوثائق المحاسبية، والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير، والعقود، ووصول الطلبات المتعلقة بالتحقيق.

<sup>1</sup>: وهي بوعلام ، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة -دراسة حالة الجزائر-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، الجزائر، 2011-2012، ص 126.

<sup>2</sup>: قاشي يوسف، واقع النظام الضريبي الجزائري وسبل تفعيله، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، الجزائر، 2014-2015، ص 195.

<sup>3</sup>: بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 22.

<sup>4</sup>: المديرية العامة للضرائب، الرقابة الجبائية، نشرة شهرية للمديرية العامة للضرائب، العدد 58، 2012، ص 07.

<sup>5</sup>: قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، المادة 20 منه.



إن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الضريبية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوب.

ج- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: أعطى المشرع الجزائري حق للإدارة الضريبية بشروع أعوانها في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين، سواء توفر لديهم موطن جبائي أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بالضريبة على الدخل الاجمالي، ومن خلال هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصروح بها من جهة، والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط المعيشة من جهة أخرى، ويمكن القيام بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا، أو وجود أنشطة أو مداخل متملصة من الضريبة<sup>1</sup>.

وتتمثل الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية في أربعة أجهزة، هي:

- ✚ مصالح الأبحاث والمراجعات التابعة للمديرية العامة للضرائب (المديريات المركزية)؛
- ✚ المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التابعة للمديريات الولائية للضرائب في إطار الإقليم الإداري للولاية؛
- ✚ المصلحة الرئيسية للمراقبة الجبائية التابعة لمركز الضرائب؛
- ✚ مديرية المؤسسات الكبرى.

3- الرقابة عن طريق الفرق المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة): هي لجنة تنسيق بين مصالح الضرائب الجمارك والتجارة، تأسست بموجب المرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 27 جويلية 1997، الذي يتضمن تأسيس التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح ووزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها.

في سنة 1999 أدخلت عدة تعديلات على الهيكل التسييري للفرق المختلطة، وهذا راجع للنقائص التي كان يشهدها، والدليل على ذلك الحجم المرتفع للمنازعات بسبب التصحيحات التي تجريها الفرق، لذلك جاء المنشور رقم 293 المؤرخ في 21 جوان 1999، بالتدخل لدى المكلفين من أجل مراقبة مدى احترام التشريعات الضريبية والجمركية والتجارية، في حين تبقى التسويات من مهام مصالح الوعاء<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>: قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، المادة 21 منه.

<sup>2</sup>: ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الازمة - حالة الجزائر -، مرجع سبق ذكره، ص 12.

#### 4- الرقابة على المعاملات العقارية (الرقابة الفئوية): إن الرقابة على المعاملات العقارية تهتم بمراجعة أثمان

المعاملات العقارية التالية: العقارات المبنية، والعقارات غير المبنية، ومراقبة المداخل العقارية، وتعتمد مراجعة هذه الأثمان على قيمة العقار في السوق، والذي يؤخذ بعين الاعتبار المؤشرات التالية:

✚ العناصر المادية والعوامل القانونية للعقار؛

✚ المحيط الاقتصادي المتواجد فيه العقار.

لذلك يتطلب الأمر متابعة دقيقة ومستمرة لكل المعاملات العقارية، مع رصد كل المعلومات المتأتية من طرف الوكالات والدواوين والمؤسسات التي تنشط في مجال العقار<sup>1</sup>.

بالإضافة إلى كل السبل التي تعطي الحق للإدارة الضريبية في القيام بالرقابة، يمكن لأعوانها الذين لديهم رتبة مفتش على الأقل والمخلفين قانونا تحرير محضر التلبس الجبائي، وهي عملية مراقبة تضطلع بها الإدارة الضريبية قبل أي مناورة ينظمها المكلف بالضريبة بهدف ترتيب عملية الإعسار على الخصوص<sup>2</sup>، ويعتبر التلبس الجبائي إجراء رقابة غير مستقل، حيث أنه ينفذ في إطار حق المعاينة أو التحقيق أو الحجز أو الاطلاع أو الرقابة، حتى تستطيع الإدارة الضريبية التدخل لوضع حد لجنحة الغش الضريبي الجاري، وذلك حالما تتوفر المؤشرات الكافية حتى قبل انقضاء أجل الالتزامات التصريحية، وتندرج ضمن التلبس الجبائي الحالات التالية<sup>3</sup>:

✚ عدم استعمال الفواتير في عملية بيع وشراء البضائع، وهذا مهما كان مكان امتلاكها وتخزينها وإيداعها؛

✚ عدم التطابق بين الفواتير الصادرة وسندات التسليم وأي وثيقة مع البضائع أو الخدمات المستلمة فعلا؛

✚ ممارسة نشاط دون أن يتم التصريح به لدى المصالح الجبائية؛

✚ تقديم وثائق ومستندات محاسبية مخالفة للقيم الحقيقية، وكذا استعمال برامج محاسبية لأغراض الغش؛

✚ تحويل الامتيازات الجبائية الممنوحة بصدد الأنظمة الخاصة.

يسمح إجراء التلبس الجبائي بمواجهة الشركات القصيرة المدى التي تأسست بهدف التهرب الضريبي، وذلك بمراقبة فترة الخضوع للضريبة غير مكتملة، كما يمنح هذا الإجراء للإدارة الضريبية المجال للتصدي في الوقت المناسب لكل محاولة غش منظمة من قبل المكلف بالضريبة، وبالتالي يعطي مجال لتعزيز تحصيل الديون الجبائية المستقبلية

<sup>1</sup>: وهي بوعلام، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة - حالة الجزائر -، مرجع سبق ذكره، ص 130.

<sup>2</sup>: الأمر رقم 10-01، المؤرخ في 19 أوت 2010، المتضمن قانون المالية التكميلي 2010، الجريدة الرسمية، رقم 48، المادة 18.

<sup>3</sup>: المديرية العامة للضرائب، التلبس الجبائي، من أجل رقابة جبائية أكثر، نشرة شهرية للمديرية العامة للضرائب، العدد 68، 2013، ص 07.

عن طريق التصدي لعملية تنظيم الإعسار من طرف المكلفين بالضريبة الغشاشين، بإعداد محضر تلبس جبائي مع إمكانية تنفيذ الحجز التحفظي للأموال.

إلا أنه لا يمكن تطبيق إجراء التلبس الجبائي إلا بعد موافقة الإدارة المركزية، وبالتحديد مديرية الأبحاث والمراجعات.

### الفرع الثالث: شفافية إجراءات الرقابة الجبائية الخارجية

بالرغم من أن المشرع منح الحق للإدارة الضريبية بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، إلا أنه وجب أن تكون تلك العملية في إطار من الشفافية والوضوح من حيث إجراءات الرقابة ومدتها الزمنية. وجب على الإدارة الضريبية الإلتزام بـ:

**1- إعلام المكلف مسبقاً:** وذلك عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، ويجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق تاريخ وساعة أول تدخل، ومدة إجراء التحقيق، والفترة المعنية بالتحقيق، والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية، والوثائق الواجب الاطلاع عليها، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضر مدته خمسة عشر (15) يوماً ابتداءً من تاريخ استلام هذا الإشعار بالنسبة للتحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة<sup>1</sup>، و10 أيام فيما يتعلق بالتحقيق المصوب والتحقيق في المحاسبة<sup>2</sup>.

**2- تحديد مدة إجراء التحقيق:** تتحدد مدة إجراء التحقيق حسب نوع التحقيق الذي ستقوم به الإدارة الضريبية، فبالنسبة للتحقيق المصوب لا تتعدى الفترة شهرين (02) من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق، أما بالنسبة للتحقيق المحاسبي يجب أن لا تتعدى الفترة (03) ثلاثة أشهر بالنسبة لمؤسسات تأدية الخدمات التي لا يتجاوز رقم أعمالها 1.000.000 دج لكل سنة مالية تم إجراء التحقيق فيها، وكذا فيما يخص كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها لا يتجاوز 2.000.000 دج، و06 أشهر فيما يتعلق بالمؤسسات السابقة الذكر إذا كان رقم أعمالها يزيد عن 1.000.000 دج ويقل أو يساوي 5.000.000 دج بالنسبة لمؤدي الخدمات، ويزيد عن 2.000.000 دج ويقل أو يساوي 10.000.000 دج بالنسبة للمؤسسات الأخرى.

<sup>1</sup>: قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، المادة 21 منه.

<sup>2</sup>: قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، المادة 20 منه.

3- الإستعانة بمستشار: يمكن للمكلف بالضريبة المحقق في محاسبته أو في وضعيته الجبائية الشاملة الإستعانة بمستشار من اختياره، ويمكن أن يستعين به منذ بداية عمليات التحقيق عند إرسال الإشعار بإعادة التقويم، وهذا من أجل متابعة سير عمليات المراقبة ومناقشة الاقتراحات التي تطرحها إدارة الضرائب.

4- إستحالة إجراء تحقيق جديد: في حالة إتمام عملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، أو التحقيق في المحاسبة خاصة بضريبة وفترة معينة لا يمكنها إجراء تحقيق جديد، إلا في حالة القيام بالتحقيق المصوب، هنا لا تمنع الإدارة الضريبية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا، بإستثناء ما إذا استعمل المكلف بالضريبة أي مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق.

5- التبليغ بإعادة التقويم: عند انتهاء عملية التحقيق يتعين على الإدارة الضريبية إبلاغ المكلفين بالضريبة بالنتائج، بواسطة إشعار مفصل يحمل المعلومات الكافية، ومحملا بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من فهم طريقة إعادة تشكيل أساس فرض الضريبة المطبقة عليه، للتمكن من الرد من خلال قبوله أو تقديم ملاحظاته.

6- الحق في الطعن: يعد الحق في الطعن من أهم الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة، والتي يستطيع من خلالها أن يضمن حقوقه إذا تبين التعسف في حقه، وهذا ما سنتطرق إليه من خلال المنازعات الضريبية.

مما سبق نلاحظ أن التشريع الضريبي الجزائري شدد على أن تتمتع الرقابة الجبائية الخارجية بالشفافية في إجراءاتها وكذا منح المكلف بالضريبة حق الطعن، ومنح له الوقت الكافي لذلك في حالة وجود أخطاء من قبل الأعوان الإدارية الضريبية، كما شدد على أن تكون عملية التحقيق في عين المكان وتحت مراقبة المكلف بالضريبة، والهدف من ذلك حماية حقوق كلا طرفي العملية الضريبية (الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة)، ومنع الإدارة من التعسف في حق المكلفين بالضريبة، وهذا يعتبر الأساس الذي تركز عليه الحوكمة الضريبية.

### المطلب الثاني: تبسيط إجراءات المنازعات الضريبية

في إطار العلاقة التي تربط الإدارة الضريبية بالمكلف بالضريبة، قد تنشأ خلافات بينهما نتيجة لسوء فهم في أحكام القانون الضريبي، أو ارتكاب أخطاء في قرار فرض الضريبة وتحصيلها من طرف الإدارة الضريبية، وبالتالي يلجأ المكلف بالضريبة إلى الشروع في محاصمتها عن طريق تقديم الطعن للمطالبة بحقه في شرعية القرار، والتي تبدأ على مستوى الجهة الإدارية المختصة وتنتهي أمام الجهات القضائية.

الفرع الأول: تعريف المنازعات الضريبية وأصنافها

بصفة عامة المنازعة تعرف بأنها مجموع القواعد التي تمكن من إيجاد حل لقضية يتنازع فيها طرفين معينين.

1- تعريف المنازعة الضريبية: يعرفها الأستاذ: "أندري هارتي" بأنها تشمل مجموعة النزاعات المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب"<sup>1</sup>.

ومنه فإن المنازعة الضريبية بهذا المفهوم تبين عدم صحة الضريبة المفروضة، أو إجراءات تحصيلها، أو الحالة التي يكون فيها المكلف في وضعية معينة مثل إعساره أو هلاك أمواله، فهو بذلك يلجأ إلى الإدارة الضريبية من أجل تعديل الضريبة المفروضة عليه<sup>2</sup>.

وبصفة عامة تنشأ المنازعة الضريبية نتيجة للأسباب التالية<sup>3</sup>:

✚ حصول خطأ في حساب مبلغ الضريبة، أو خطأ في طريقة التحصيل؛

✚ امتناع المكلف عن تسديد ما فرضته عليه الإدارة الضريبية؛

✚ تعديل قانون الضرائب أو إلغاء نص تشريعي يترتب عليه استفادة فئة من المكلفين الضريبة من التشريع الجديد؛

✚ تهرب المكلف من دفعه للضريبة المستحقة الدفع أو في حالة قيامه بالغش الضريبي.

مما سبق يتضح أن المنازعة الضريبية يمكن أن تؤخذ ثلاث أشكال، وهي:

✚ نزاع حول أساس القاعدة الضريبية أو التحصيل، هنا تكون المنازعة من اختصاص الجهات الإدارية

المختصة، وذلك عن طريق التظلم الذي يتقدم به المكلف بالضريبة؛

✚ تكون المنازعة من اختصاص القضاء الإداري؛

✚ تؤخذ المنازعة الضريبية الصفة الجزائية في حالة تهرب المكلف من دفع الضريبة، أو في حالة قيامه

بالغش، وهنا تكون من اختصاص القضاء الجزائي.

<sup>1</sup>: فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، 2008، ص08.

<sup>2</sup>: قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون خاص، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2007-2008، ص08.

<sup>3</sup>: فريجة حسين، مرجع سابق، ص09.

2- أصناف المنازعات الضريبية: تنقسم المنازعات الضريبية إلى عدة أنواع، نذكر منها<sup>1</sup>:

أ- من حيث نوع الضريبة: تنقسم إلى نزاع الضرائب المباشرة ونزاع الضرائب غير المباشرة.

ب- من حيث المراحل التي تمر بها الضريبة: على هذا الأساس يتفرع النزاع الضريبي إلى فرعين أساسيين يتعلق الأول بوعاء الضريبة، ويتضمن المنازعات التي تنشأ بين المكلف والإدارة الضريبية حول قيمة الوعاء الضريبي المتخذ كأساس لحساب قيمة الضريبة الواجبة الأداء على المكلف. أما الثاني فيرتبط بتحصيل الضريبة، وهي كل ما يرتبط بطرق التحصيل الضريبي في حالة رفض المكلف تسديد الضريبة المستحقة وقت استحقاقها، ومن هنا تلجأ الإدارة الضريبية إلى القيام بإجراءات التحصيل الجبري، وفي حالة ارتكابها مخالفة للإجراءات القانونية يتولد النزاع الضريبي بين الطرفين.

ج- من حيث الجهة المطروح أمامها النزاع الضريبي: يأخذ التشريع الجزائري بطريقتين لتسوية المنازعات الجبائية وهما: الطريق الإداري والطريق القضائي.

**الطريق الإداري:** هنا يكون النزاع مطروحا أمام الإدارة الضريبية، بحيث يقوم المكلف برفع التظلم أمام لجان الطعن، فالطاعن هنا يلتمس من الجهات المعنية إما استدراك أخطاء في وعاء الضريبة أو الاستفادة من نص تشريعي أو تنظيمي، وإما استرجاع مبالغ مدفوعة بدون وجه حق، نتيجة خطأ مرتكب من المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب، وتتمثل فوائد التظلم الإداري في أنه يعود بالفائدة على المكلف والإدارة معا، كما يعد وسيلة فعالة للحوار بين المكلف والإدارة الضريبية وتوفير الوقت والجهد والمال، مما يعزز الثقة بينهما. قد ألزم المشرع الجزائري إتباع طريق التظلم الإداري قبل إقامة الدعوى الجبائية حرصا منه على التقليل عدد القضايا المرفوعة أمام الجهات القضائية، وذلك بإنهاء المنازعات عند منح الإدارة فرصة لمراجعتها مواقفها عسى أن تعيد النظر في قراراتها قبل اللجوء للقضاء.

**الطريق القضائي:** هو النزاع الذي يكون على مستوى القضاء، حيث يقوم المكلف برفع نزاعه إلى المحكمة الإدارية، وبعدها مجلس الدولة إن لم يكن الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية في صالحه، هذا ونشير إلى أن

<sup>1</sup>: بدارية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون إداري وإدارة عامة، جامعة باتنة، الجزائر، 2011-2012، ص 23، 27.

المشرع يشترط لصحة رفع الدعوى الضريبية أمام القضاء وجود التظلم المسبق من طرف المكلف أمام الإدارة الضريبية<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: مراحل فصل النزاع الضريبي

حتى يتم الوصول إلى حل في النزاع الضريبي بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، لا بد من وجود مراحل وإجراءات وهي المنازعات الضريبية أمام الإدارة الضريبية، ثم لجان الطعن، وأخيرا المرحلة القضائية أمام المحكمة الإدارية، ومجلس الدولة في حالة إستئناف أحد الطرفين.

**1- المنازعات الضريبية أمام الإدارة الضريبية:** مهما كان نوع النزاع الضريبي، لا بد أن يرفع التظلم أمام الإدارة الضريبية بصفتها مصدرة القرار، هذا التظلم قد يكون مضمونه تحديد الوعاء الضريبي وتبليغ المكلف بالقرار بعد القيام بالرقابة الجبائية المؤدية لإعادة تقويم الوعاء أو عن طريق التحديد الإداري أو الجزائي، كما قد يكون مضمون القرار إصدار قرارات المتابعة والتحصيل للدين الضريبي من ذمة المكلف إلى الخزينة العامة.

**أ- النزاع في الوعاء الضريبي:** إن نقطة بداية المنازعات الضريبية تنطلق حينما يتلقى المكلف إنذارا موجه له من الإدارة الضريبية، وهو وثيقة تبين الحصة أو الحصص المطلوب أداءها، وكذا تاريخ الشروع في التحصيل، بعد ذلك يكون المكلف بالضريبة أمام حالتين: فقد يرى أنها مناسبة فيسددها طوعا فهنا لا مجال لنشوء النزاع، وفي حالة عدم رضاه المطلوب يلجأ للاحتجاج لأي سبب يراه، كأن يدفع أنها مرهقة أو خاطئة أو غير مؤسسة قانونا بالنظر لحجم نشاطه ونسبة أرباحه، في هذه الحالة يتقدم بشكاية للتعبير عن رفضه<sup>2</sup>.

إن الشكاية هي أساس تحريك النزاع الضريبي على مستوى الإدارة الضريبية، ولقد نظم قانون الإجراءات الجبائية شروط الشكوى من خلال المواد من 72 إلى 75 منه، حيث تناول من خلالها جملة من الشروط منها ما تعلق بأجل تقديم الشكاوى ومنها ما ارتبط بشكل ومحتوى الشكاوى، بالإضافة إلى بعض الشروط الخاصة بالشاكي في حد ذاته، وحتى تكون الشكاية مقبولة شكلا يجب أن تكون في شكل رسالة عادية على ورق عادي موضح فيها طبيعة الضريبة المتنازع عليها، ورقم مادة الجدول الذي قيدت فيه، وموجز للأسباب التي جعلت المكلف لا يقبل الضريبة، وذكر الضريبة المعترض عليها وتوقيع الشاكي، ثم توجه الشكاية إلى المدير الولائي

<sup>1</sup>: طاهري حسين، المنازعات الضريبية، دار الخلدونية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2007، ص18.

<sup>2</sup>: طاهري حسين، مرجع سبق ذكره، ص09.

## الفصل الثاني: الجهود المبذولة لإصلاح النظام الضريبي الجزائري

للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة\*، وبالمقابل يسلم وصل بذلك إلى المكلف بالضريبة<sup>1</sup>، كما يمكن توكيل شخص آخر لتقديم الشكاية عن طريق وكالة، هذه الأخيرة يجب أن تكون محررة على مطبوعة مقدمة من طرف الإدارة الضريبية، وغير خاضعة لحقوق الطابع وإجراءات التسجيل.

أما فيما يخص السلطة المخول لها البت في القرار فتتمثل في:

➤ **مدير كبريات المؤسسات:** توكل له مهمة البت في القرار بالنسبة للشكاوى النزاعية التابعة لاختصاصه.

➤ **المدير الولائي للضرائب:** يختص في الشكاوى المقدمة من طرف المكلفين التابعين لاختصاصه الاقليمي والمكلفين التابعين لمراكز الضرائب فيما تعلق بالشكاوى التي يتجاوز المبلغ المتنازع عليه 50.000.000 دج والمكلفين التابعة لمراكز الجوارية للضرائب عندما يتجاوز المبلغ المتنازع عليه 20.000.000 دج، وفي حالة تجاوز المبلغ 150.000.000 دج يطلب المدير الولائي رأي موافقة الإدارة المركزية.

➤ **رئيس مركز الضرائب:** يفصل رئيس مركز الضرائب في الشكاوى التابعة لاختصاصه، والتي يكون المبلغ المتنازع عليه 50.000.000 دج على الأكثر.

➤ **رئيس المركز الجوارى:** توكل له مهمة البت في الشكاوى التي يكون فيها المبلغ المتنازع عليه 20.000.000 دج على الأكثر.

ب- **النزاع في التحصيل الضريبي:** يطلق عليه بمنازعات الإجراءات لأنها تتعلق بمنازعات التحصيل بالكيفية التي إتبعها الإدارة في اقتطاع حقوقها، لهذا فبعد تحديد الوعاء الضريبي وتحديد الضريبة الواجبة التسديد، تأتي مرحلة تحصيل الضريبة، وذلك بنقل قيمتها من ذمة المكلف بها إلى خزينة الدولة، ويكون وفقا لطريقة التحصيل الودي للضريبة فيتم إرسال الإنذارات الضريبية كمرحلة أولى، وأما التحصيل الجبري للضريبة فيبدأ حيث تنتهي المرحلة الودية فور وبداية استحقاق الضريبة، أي بعد أن تقوم الإدارة الضريبية بإرسال الإنذارات إلى المكلف بالضريبة ولا يستجيب لهذه الإنذارات، وعلى هذا فممارسة المتابعات من طرف قابضي إدارة الضرائب في حق

\*: لا بد ان تقدم الشكاية في أجل لا يتجاوز 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل، أو بحدوث الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى، أما فيما يخص الشكاوى التي تتضمن احتجاجا على قرار صادر إثر طلب استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة في أقصى أجل قبل انقضاء الشهر الرابع الذي يلي تاريخ القرار المتنازع فيه كأقصى حد، وبعد تقديم الشكاوى تمنح الإدارة الضريبية للمكلف بالضريبة 30 يوما ابتداء من تاريخ استلام الاستدعاء الموجه له، من أجل اتمام ملف الشكاوى وتقديم كل وثيقة تدعم نزاعه، وفي حالة عدم الامتثال يعتبر رفضا للشكاوى من طرف الإدارة الضريبية.

<sup>1</sup>: قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، المادة 71 منه.



المدينين بالضريبة لا يمكن أن تبدأ دون أن تدخل الضريبة مجال الاستحقاق، ومن ثم وجوب تحصيلها، وعليه فلا يجوز متابعة المكلف بالضريبة في المرحلة بين تاريخ بداية التحصيل وقبل أجل الاستحقاق، وكل اجراء تنفيذي في حق المكلفين في هذه المرحلة يعد باطلا، لأن عملية المتابعة والتحصيل الجبري لا تسري إلا بعد سريان تاريخ استحقاق الضريبة\*.

وفي هذه الحالة يقبل المكلف بأساس فرض الضريبة، ولكنه يقر بأن الإدارة قد خالفت إما الآجال أو كيفية التحصيل، وهنا يتقدم بتظلمه أمامها قبل اللجوء إلى القضاء، ويكون التظلم هنا بنفس الإجراءات المتبعة في تقديم الشكاية، ولكن الاختلاف في الموضوع، فإن الهدف من التظلم في منازعة التحصيل الضريبي هو الاعتراض على الإجراءات المتبعة.

**2- النزاع الضريبي أمام لجان الطعن:** عندما يقوم المكلف بالضريبة برفع الشكاية أمام الإدارة الضريبية وهي صاحبة القرار، ويكون ذلك القرار لا يتوافق مع تطلعات المكلف بالضريبة، هذا الأخير بإمكانه اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية المخصصة للفصل في مثل هذه النزاعات، ويعتبر اللجوء إليها اختياري وليس إجباري، حيث يستطيع اللجوء مباشرة إلى القضاء، إلا أن في حالة اللجوء إلى لجان الطعن لابد من احترام الشروط التالية<sup>1</sup>:

✚ يمكن للمكلف بالضريبة الذي لم يرضى بالقرار المتخذ بشأن شكواه اللجوء إلى لجان الطعن في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة.

✚ اللجوء إلى لجان الطعن لا يعني امتناع الطاعن عن الدفع، وإنما يسدد 20% من الحقوق والعقوبات محل النزاع.

✚ في حالة صدور قرار قضائي يخالف متطلبات المكلف بالضريبة ليس بإمكانه العودة إلى لجان الطعن.

تبدي لجان الطعن رأيا حول طلبات المكلف بالضريبة، ويصدر القرار حول الطعن بالقبول أو الرفض في أجل أربعة (04) أشهر، وان لم تبدي قرارا في الأجل المذكور يعتبر صمتها رفضا ضمنيا للطعن، في هذه الحالة يستطيع المكلف بالضريبة أن يلجأ إلى القضاء في أجل أربعة (04) أشهر من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة للفصل في القضية وتمثل لجان الطعن في اللجنة الولائية، واللجنة الجهوية، واللجنة المركزية، وتشكيلة كل منها موضح في الجدول الموالي:

\*: إن المشرع يمنح مدة للمكلف من أجل دفع قيمة الضرائب بصفة طوعية، وفي حالة عدم امتثاله لدفع الدين الضريبي وانتهاء الآجال القانونية لذلك يتم الانتقال إلى حالة التحصيل الجبري.

<sup>1</sup>: قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، المادة 80-1 منه.

الجدول رقم (07): تشكيل لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم

الأعمال

اللجنة المركزية	اللجنة الجهوية	اللجنة الولائية
- الوزير المكلف بالمالية أو ممثل عنه؛	- خبير محاسب؛	- محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية
- ممثل عن وزارة العدل، على الأقل رتبة مدير؛	- ممثل عن المديرية الجهوية للخزينة، برتبة نائب مدير؛	- محافظي الحسابات رئيسا؛
- ممثل عن وزارة التجارة، على الأقل رتبة مدير؛	- ممثل عن المديرية الجهوية المكلفة للتجارة، برتبة نائب مدير؛	- عضو من المجلس الشعبي الولائي؛
- ممثل عن وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة تكون له على الأقل رتبة مدير؛	- ممثل عن المديرية المكلفة بالصناعة في الولاية مكان تواجد المديرية الجهوية للضرائب برتبة نائب مدير؛	- ممثل عن المديرية الولائية المكلفة بالتجارة برتبة نائب مدير؛
- ممثل عن المجلس الوطني للمحاسبة تكون له على الأقل رتبة مدير؛	- ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة؛	- ممثل عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة؛	- ممثل عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية؛	- ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة الكائن مقرها بالولاية؛
- ممثل عن الغرفة الجزائرية للفلاحة؛	- ممثل عن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين.	- المدير الولائي للضرائب*.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، المادة 81 مكرر منه.

إن الطعون التي تبدي اللجان رأيها في القضايا النزاعية التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على الرقم الأعمال)، والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي تكون على النحو التالي:<sup>1</sup>

✚ اللجنة المركزية للطعن: الطعون المقدمة لمديرية كبريات المؤسسات، والقضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي 70.000.000 دج

✚ اللجنة الجهوية للطعن: القضايا التي يفوق مبلغها 20.000.000 دج ويقل أو يساوي فيها مبلغ 70.000.000 دج.

✚ اللجنة الولائية للطعن: القضايا التي يكون فيها المبلغ المتنازع فيه 20.000.000 دج على الأكثر.

\*: كما يمكن أن يكون رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، أو مثليهم الذين هم على التوالي، رتبة نائب مدير أو رئيس مصلحة رئيسية.

<sup>1</sup>: قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، المادة 81 مكرر منه.

3- النزاع أمام القضاء الإداري: في حالة صدور رأي لجان الطعن على مستوى الدائرة والولاية واللجنة المركزية ويكون مخالف لتطلع المكلف بالضريبة، أو في حالة إلزامها بالصمت الذي يعتبر هذا رفضا ضمنيا للطعن، هنا يمكن اللجوء إلى القضاء الإداري بداية بالمحكمة الإدارية ثم مجلس الدولة.

أ- رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية: يمكن للمكلف بالضريبة رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (04) أشهر من تاريخ إنقضاء الأجل الممنوح للجنة لكي تبت في الطعن، وخلال سريان الدعوى يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بإجراء خبرة وذلك إما بطلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية، ويحدد الحكم القاضي بإجراء خبرة على يد خبير تعينه المحكمة الإدارية.

ب- الطعن أمام مجلس الدولة: في حالة عدم توافق الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية، منح المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة حق الطعن عند إصدار الأحكام من الجهات القضائية الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف ضمن شروط، ووفقا للإجراءات المنصوص عليها بموجب أحكام القانون، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية<sup>1</sup>، وبالمقابل يجوز للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى والمدير الولائي للضرائب الاستئناف ضد القرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على اختلاف أنواعها والمؤسسة من قبل مصلحة الضرائب، وهذا إعتبارا من اليوم الذي يتم فيه تبليغ المصلحة الجبائية المعنية.

4- الطعن الولائي: في حالة عجز المكلف بالضريبة عن إبراء ذمته اتجاه الإدارة الضريبية نتيجة لإعسار مالي، في هذه الحالة منح له المشرع إمكانية طلب الإعفاء للضريبة المباشرة المفروضة عليه قانونا، أو تخفيف الزيادات والغرامات الجبائية المترتبة على عدم الامتثال للالتزامات القانونية، وبعد أخذ رأي اللجنة يتم إحداث سلطات معينة للبت في الطعن الولائي وهي:<sup>2</sup>

➡ المدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا، عندما يكون المبلغ المطلوب للتخفيض أو للتخفيف يفوق 5.000.000 دج؛

➡ المدير الولائي للضرائب، عندما يكون المبلغ المطلوب للتخفيض أو للتخفيف أقل أو يساوي 5.000.000 دج؛

<sup>1</sup>: قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، المادة 90 منه.

<sup>2</sup>: قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، المادة 93 منه.

✚ مدير كبيريات المؤسسات، بالنسبة للمكلفين التابعين لاختصاصه، بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض، بموجب قرار من المدير العام للضرائب.

### الفرع الثالث: الجهود المبذولة نحو تحسين إجراءات المنازعات الضريبية

في إطار مساعي الإدارة الضريبية لتحسين خدماتها، شرعت بإجراء إصلاحات تشريعية مست الإجراءت النزاعية بهدف جعلها مرنة، من خلال تحسين شروط قبول الشكاوى، واللامركزية اتخاذ القرارات في القضايا المنازعات الضريبية، وتمثل التحسينات المدرجة ضمن إجراءات المنازعات الضريبية فيما يلي:

1- إدخال مرونة على شروط قبول الشكاوى وعرائض الدعاوى: لقد تم تخفيف شروط تقديم الشكاوى من أجل راحة المكلف بالضريبة، ولهذا الغرض تم اتخاذ التدابير الرئيسية التالية:

✚ تمديد في آجال تقديم الشكاوى وعرائض الدعاوى: وذلك من خلال قانون المالية الصادر لسنة 2007، حيث أصبحت سنتين\*.

✚ تخفيف شكل الوكالة: قبل دخول قانون المالية لسنة 2008 حيز التنفيذ، كان على كل شخص يقدم شكوى أو طعن أمام اللجنة المختصة لحساب الغير، إظهار وكالة خاضعة لحق الطابع وخاضعة لإجراءات التسجيل، إلا أنه من خلال التعديل الذي جاء في المادة 24 من القانون السابق، لم يعد على المكلف بالضريبة سوى إعطاء وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الضريبية، وغير خاضعة لحق الطابع وإجراءات التسجيل.

2- إدخال مرونة على شروط الطعن أمام اللجان: في إطار التدابير الرامية إلى تفعيل الطعن أمام اللجان مدد قانون المالية لسنة 2009 أجل تقديم هذا الطعن لينتقل من شهرين إلى 04 أشهر، ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة الضريبية.

\* : ينقضي أجل تقديم الشكاوى في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي:

- سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى؛
- السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة في حالة أو إثر وقوع خطأ في الإرسال؛
- السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير أساس قانوني جراء خطأ أو تكرار؛
- السنة التي تمت فيها الاقتطاعات، أن تعلق الأمر باعتراضات تخص تطبيق اقتطاع من المصدر والسنة التي تدفع الضريبة برسمها، وهذا عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول.

3- إدخال مرونة على شروط الحصول على تأجيل قانوني للدفع: التأجيل القانوني للدفع المنصوص عليه في المادة 74 من قانون الاجراءات الجبائية يسمح للمكلف بالضريبة الذي ينازع في صحة أو مبلغ الضرائب المفروضة عليه أن يؤجل دفع الحصة المتنازع فيها من الضرائب المذكورة، فلقد ألغى نص المادة 40 من قانون المالية لسنة 2009 تطبيق التأجيل القانوني للدفع فقط على المنازعات المترتبة عن عمليات مراقبة التصريحات، والتحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، وأصبح يطبق الآن على جميع الشكاوى النزاعية والطعون وهذا مهما كان مصدر الضرائب المتنازع فيها.

من جهة أخرى نصت المادة 49 من قانون المالية لسنة 2007 المعدلة للمادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية على مراجعة نسبة التأجيل القانوني للدفع، من 30% إلى 20% التي يجب حسابها على مجموع الحقوق والغرامات محل النزاع<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>: المديرية العامة للضرائب، نشرة شهرية للمديرية العامة للضرائب، العدد 51، 2011، ص 07.

لأجل تعزيز مصداقية النظام الضريبي بإضفاء عدالة ضريبية في هيكله وشفافية ضريبية في إجراءاته باشرت الجزائر بإصلاح ضريبي سنة 1992، فقد أدرجت ضرائب جديدة تمثلت في الضريبة على الدخل الإجمالي، والضريبة على أرباح الشركات، والرسم على القيمة المضافة.

وبما أن تحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة أصبح أمرا ضروريا لتعزيز الحوكمة الضريبية، فقد أدرجت للإدارة الضريبية الجزائرية هياكل جديدة تتمثل في مديرية كبيريات المؤسسات، مراكز الضرائب، المراكز الجوية للضرائب، الغرض منها تقسيم المكلفين بالضريبة حسب الأهمية المالية من أجل رفع من كفاءة الإدارة الضريبية، وفعالية عملية التحكم في الحصيلة الجبائية من جهة، وإضفاء شفافية وتسهيل الوصول إلى المعلومات من جهة أخرى، بالإضافة إلى استغلال التطورات التكنولوجية في التوجه نحو إدارة ضريبية إلكترونية لتحسين التسيير وترقية الخدمات المقدمة للمكلفين بالضريبة رغبة في الرفع من ثقتهم في الإدارة الضريبية.

وإن الزيادة في الحصيلة الجبائية تستدعي آليات محكمة وجدية لمكافحة التهرب الضريبي، لذلك فقد منح التشريع الضريبي الجزائري حقوق للإدارة الضريبية لتمارس حق الرقابة الجبائية خارجية وفي إطار من الشفافية وحماية حقوق كل من الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة.

ولأنه قد ينشأ نزاع بين طرفي العلاقة الضريبية، فقد نظم التشريع الضريبي الجزائري مراحل سير المنازعات الضريبية ابتداء من المرحلة الإدارية إلى غاية المرحلة القضائية مروراً بلجان الطعن، وأدخلت تحسينات وتسهيلات في هذا الإطار حماية للحقوق وإحتراما لسيادة القانون.

## الفصل الثالث:

واقع الحوكمة الضريبية في الجزائر

وآليات التأثير في الحصيلة الجبائية

تمهيد:

لقد قمنا في الفصل الثاني من هذا البحث بتناول الجهود المبذولة لحكومة المنظومة الضريبية الجزائرية انطلاقا من الإصلاح الضريبي بإدخال ضرائب جديدة على الهيكل الضريبي، وصولا إلى عصنة الإدارة الضريبية وشفافية الإجراءات الضريبية، وسوف نحاول في هذا الفصل تقييم تلك الجهود بإعطاء نظرة شامل لركائز الحوكمة الضريبية التي ذكرناه في الفصل الأول، وهي العدالة الضريبية والشفافية والرقابة الجبائية، ثم نقوم بتحليل الحصيلة المالية لأهم مكونات الجباية في الجزائر خلال الفترة 2008-2016، حتى نتمكن من معرفة تأثير الحوكمة الضريبية في الحصيلة الجبائية في الجزائر.

الجزائر كغيرها من دول العالم هي عرضة لمظاهر سلبية تؤثر بشكل بليغ في الحصيلة الجبائية، ونعني بالذكر التهرب الضريبي الذي تتعدد أسبابه في الجزائر ونتيجته واحدة وهي ضعف الحصيلة الجبائية، ونعطي مقترحات حول دور الحوكمة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، أما الظاهرة الأخرى والتي لا تقل أهمية عن الأولى فهي الفساد الضريبي، حيث سنعرج على الإجراءات المتخذة في الجزائر للتصدي لهذه الظاهرة، وواقع الفساد الضريبي في الجزائر، ثم نعطي اقتراحات للتأثير على الحصيلة الجبائية انطلاقا من ركائز الحوكمة الضريبية وبالتالي سنتطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: واقع الحوكمة الضريبية في الجزائر.

- المبحث الثاني: تحليل الحصيلة الجبائية في الجزائر خلال الفترة 2008-2016.

- المبحث الثالث: مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر للتأثير على الحصيلة الجبائية.

- المبحث الرابع: مكافحة الفساد الضريبي في الجزائر للتأثير على الحصيلة الجبائية.



## المبحث الأول: واقع الحوكمة الضريبية في الجزائر

فيما يلي سنقوم بإعطاء قراءة لواقع الحوكمة الضريبية في الجزائر من خلال الركائز التي ذكرناها في الفصل الأول، وهي العدالة الضريبية، والشفافية الضريبية، والرقابة الجبائية.

### المطلب الأول: العدالة الضريبية

تعتبر العدالة الضريبية ركيزة أساسية في الحوكمة الضريبية، وكما تطرقنا إليه في الفصل السابق فقد لجأ المشرع الجزائري إلى إدخال ضرائب جديدة في الهيكل الضريبي، وهذا من أجل إضفاء عدالة ضريبية من حيث مراعاة شخصية الضريبة، ومن حيث عموميتها، ومن حيث تجنب الازدواج الضريبي. هذا ما سنتطرق إليه من خلال الفروع الموالية.

### الفرع الثاني: من حيث مراعاة شخصية الضريبة

1- بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي: لقد أخذ المشرع الجزائري بالضريبة الشخصية لمراعاة مقدرة المكلفين بالضريبة، حيث تم إعفاء قدر معين من الدخل الذي يساوي 120.000 دج سنويا، ويعادل 10.000 دج شهريا، وبالرغم من تعدد المداخل المشكلة للدخل الإجمالي، إلا أن هناك إعفاءات خاصة بكل صنف من الأصناف المشكلة للدخل، ومن أهم تلك الإعفاءات ما يلي:

✚ يستفيد مداخل العمال المعوقين حركيا أو عقليا أو المكفوفين أو الصم البكم، وكذا العمال المتقاعدين من

تخفيض إضافي في مبلغ الضريبة على الدخل في حدود 1000 دج شهريا أي ما يعادل:

✓ 80% بالنسبة لدخل أكثر من 20.000 دج أو يساويه وأقل من 25.000 دج؛

✓ 60% بالنسبة لدخل أكثر من 25.000 دج أو يساويه وأقل من 30.000 دج؛

✓ 30% بالنسبة لدخل أكثر من 30.000 دج أو يساويه وأقل من 35.000 دج؛

✓ 10% بالنسبة لدخل أكثر من 35.000 دج أو يساويه وأقل من 40.000 دج.

✚ إستفادة الزوجين من تخفيض بـ 10% من الدخل الخاضع للضريبة في حالة تقديم تصريح مشترك

للمداخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي، هذا الإجراء من شأنه تخفيض العبء الضريبي على

الزوجين، بالإضافة إلى تسهيل عمل الإدارة الضريبية.

2- بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات: إن المشرع الضريبي لم يحدد نوع معين من الأشخاص الذين ستفيدون من الإعفاء، باعتبار أن الضريبة على أرباح الشركات تطبق على الأشخاص المعنويين، فقد جاءت تلك الإعفاءات على سبيل البحث عن تحقيق الأهداف الاقتصادية، أو تشجيع أنشطة معينة، أو تطوير وتنمية منطقة معينة.

3- بالنسبة للرسم على القيمة المضافة: لم يأخذ المشرع الجزائري بمبدأ الشخصية في فرض هذه الضريبة بل أخذ بمبدأ الضرائب العينية، حيث لا يتم مراعاة الظروف الشخصية للمكلفين بالضريبة ولا أوضاعهم الاجتماعية، فالرسم على القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة تدمج في سعر السلعة، وهذا لا يعني عدم وجود إعفاءات إلا أنها عامة وغير موجهة لفئة معينة<sup>1</sup>.

#### الفرع الثاني: من حيث مراعاة عمومية الضريبة

تتحقق العدالة الضريبية إذا تحمل جميع المكلفين بالضريبة لضغط ضريبي كل حسب أهميته المالية، فقد جاء في الدستور الجزائري من خلال المادة 78 منه أن: "كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب مقدرته الضريبية"<sup>2</sup>، بالإضافة إلى التأكيد على العدل والإنصاف في مجال الضريبة، أشارت نفس المادة إلى الحرص على مكافحة التهرب والغش الضريبي، وكذلك تهريب الأموال.

#### الفرع الثالث: من حيث تجنب الازدواج الضريبي

إن التشريع الضريبي الجزائري حاول قدر الإمكان تجنب الازدواج الضريبي، إلا أن هناك ازدواج ضريبي اقتصادي ناتج عن فرض ضريبة على الربح المحقق للشركة، ثم فرض ضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة لنصيب كل شريك من الربح<sup>3</sup>.

أما فيما يخص الازدواج الضريبي الدولي، فإن الجزائر تسعى جاهدة إلى تجنبه والقضاء عليه، من خلال توقيع اتفاقيات جبائية مع الدول الأخرى، والتي يبلغ عددها حاليا 30 اتفاقية، وهي: جنوب إفريقيا (2000/26)، مصر (2003/23)، موريتانيا (2015/70)، كندا (2000/68)، الصين (2007/40)،

<sup>1</sup>: قاشي يوسف، إشكالية تحقيق العدالة في النظم الضريبية مع الإشارة الى حالة الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص101.

<sup>2</sup>: رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مارس 2016، المادة 78.

<sup>3</sup>: قاشي يوسف، إشكالية تحقيق العدالة في النظم الضريبية مع الإشارة الى حالة الجزائر، مرجع سابق، ص104.

كوريا (2001/40)، اندونيسيا (1997/91)، تركيا (1994/65)، المملكة المتحدة لبريطانيا العظمى وايرلندا الشمالية (2016/33)، ألمانيا (2016/33)، النمسا (2005/38)، بلجيكا (2002/82)، بلغاريا (2005/01)، اسبانيا (1995/23)، فرنسا (1994/01)، إيطاليا (1991/35)، البرتغال (1995/37)، رومانيا (1995/37)، روسيا (2006/21)، أوكرانيا (2004/27)، السعودية (2016/01)، البحرين (2003/50)، الامارات العربية المتحدة (2003/26)، الاردن (2000/79)، الكويت (2015/42)، لبنان (2006/35)، قطر (2010/70)، سوريا (2001/19)، اليمن (2005/16)، واتحاد المغرب العربي (1991/06)

1.

### المطلب الثاني: الشفافية الضريبية

إن الشفافية الضريبية هي الأسلوب الذي يعرض من خلاله القوانين والأنظمة والتعليمات على المكلفين بالضريبة، والهدف من ذلك الرفع من درجة الثقافة الضريبية لديهم، وزيادة معرفتهم بمحمل التزامهم الضريبية، ففي غالب الأحيان يكون تعقد النظام الضريبي نتيجة لغياب آليات ووسائل من طرف الإدارة الضريبية لشرح مواد القانون الضريبي، مما يزيد من احتمال عدم فهمه من طرف المكلفين بالضريبة، هذا ما يؤدي إلى خلق مشاكل بينهم وبين الادارة الضريبية ونشوء توتر في علاقتهما.

بالإضافة إلى جمود النظام الضريبي الذي يسبب إرهاق المكلف بالضريبة بتعدد الضرائب، خاصة وأن المحيط الاقتصادي يشهد عدة تغيرات تجعل من التغيير في النظام الضريبي أمرا لا بد منه، إلا أن كثرة التغيرات والتعديلات المستمرة التي تحدث في مجال التقنين الجبائي تصعب على المكلفين بالضريبة من مسايرة تلك التغيرات وهذا في ظل غياب الشفافية، أي عندما لا يكون المكلفين بالضريبة على علم بأسباب التعديلات وأهدافها، خاصة إذا كانت متقاربة مما يؤدي إلى نشوء حساسية من الضريبة<sup>2</sup>، وهنا تصبح كثرة التعديلات حالة سلبية.

وانطلاقا مما سبق سنحاول أن نعطي قراءة حول واقع الشفافية الضريبية في الجزائر من خلال الفروع الموالية:

<sup>1</sup>: الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، على الموقع: <http://www.andi.dz/index.php/ar/cadre-juridique/accords-conventions>

تاريخ الإطلاع: 2017/11/07.

<sup>2</sup>: سمير بوعكاز، مرجع سبق ذكره، ص30.

الفرع الأول: الشفافية الضريبية في الجزائر من حيث توفير المعلومات وسهولة فهمها

إن الإدارة الضريبية في الجزائر تقوم بنشر كل ما يتعلق بقانون الضرائب ومختلف النصوص التنظيمية، فأى تعديل يمس ذلك القانون يصدر في قانون المالية لكل سنة، وهنا من غير المقبول من المكلفين بالضريبة أن يتحججوا بعدم علمهم بالقانون الضريبي، إلا أنه ما يعاب على شفافية الضريبة في الجزائر في طريقة نشر تلك المعلومات، حيث تكون عبر الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب، وكذا عبر المستويات الإدارية لمصالحها، وبالتالي فكلتا الحالتين غير متاحة لجميع المكلفين بالضريبة، في حين أن مديرية العلاقات العمومية والاتصال مكلفة بإعداد ونشر المعلومات التي تذكر المكلفين بالضرائب بحقوقهم وواجباتهم في مجال الجباية وكل ما يتعلق بتحسين العلاقات بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضرائب وتطوير العلاقات مع الجمعيات والاتحادات المهنية الممثلة لمختلف فئات المكلفين بالضرائب.

وحتى وإن كانت مختلف القوانين الجبائية تنشر على الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب، إلا أن الإحصائيات المتعلقة بالحصيلة الجبائية لا تنشر على نفس الموقع، إلا ما يتم الإعلان عنها من مجمل حصيلة الجبائية العادية، والجباية البترولية على موقع وزارة المالية وباللغة الفرنسية، وبالتالي من يرغب في الحصول على تلك الإحصائيات لابد من التوجه إلى مقر المديرية العامة للضرائب من أجل الحصول عليها، فهي غير متاحة لعامة الجمهور، في حين نجد أن المديرية الفرعية للبحث عن المعلومات والوثائق التابعة لمديرية الإعلام والوثائق الجبائية مهمتها ضمان التنسيق بين المركز الوطني للإعلام الآلي والإحصائيات الجمركية والديوان الوطني للإحصائيات والمركز الوطني للسجل التجاري وصناديق الضمان الاجتماعي، إلا أن تلك الإحصائيات غير متاحة بالكمية والكيفية اللازمة للاطلاع عليها، سواء من طرف الباحثين أو الطلاب أو حتى عامة الجمهور.

كما يلاحظ غياب الأساليب التي من شأنها تقريب المكلفين بالضريبة من الإدارة الضريبية، من بينها غياب الأبواب المفتوحة على الإدارة الضريبية والندوات والملتقيات، هذه لديها أهمية كبيرة في زيادة احتكاك المكلفين بالضريبة مع الإدارة الضريبية لتبيان لهم أهمية الضريبة على الصعيد المالي الاقتصادي والاجتماعي. بالإضافة إلى شرح أحكام القانون الضريبي وإزالة أي غموض يكتنف إجراءاته.

وبالرغم من اعتبار وسائل الإعلام وسيلة سريعة للتواصل للشفافية، إلا أنها في الجزائر تعتبر غائبة تماما في الجانب الضريبي، حيث أن المتصفح لمختلف وسائل الإعلام الجزائرية المكتوبة والمرئية والمسموعة لا يجد مكانا لهذا الجانب الذي يعتبر مهم في حياة المواطن، إلا ما يصدر أثناء عرض قوانين المالية السنوية في سطور معدودة

## الفصل الثالث: واقع الحوكمة الضريبية في الجزائر وآليات التأثير في الحصيلة الجبائية

في الجزائر، أو ما يقال في نشرات الأخبار عن التعديلات في المعدلات الضريبية أو تأسيس ضرائب جديدة. ضف إلى ذلك فإن الإدارة الضريبية تقوم بنشر معظم التشريعات الضريبية باللغة الفرنسية، مما يصعب فهمها على الأفراد الذين لا يتقنون هذه اللغة، وهذا الأمر من شأنه أن يوسع الفجوة في زيادة الغموض في فهم القانون الضريبي.

في حين نجد أنه في كثير من الدول كفرنسا التي تبث ومضات إخبارية في التلفاز تشجع فيه دفع الضريبة وكندا التي تبذل جهودا في التنسيق بين الوزارات مثل (التربية الوطنية، والتكوين المهني، والتعليم العالي...)، وكذلك رواندا تقوم إدارتها الضريبية بحملات توعوية تشمل تنظيم تظاهرة سنوية بعنوان "أسبوع دافعي الضرائب" تتخللها تنظيم المسيرات ومنح الشهادات والجوائز للمكلفين بالضريبة الأوفياء، كما تتعاون الإدارة الضريبية مع منظمات المجتمع المدني لتعزيز الجهود في نشر المعلومات عن دفع الضرائب، هذا ما يؤكد على أهمية وضرورة دمج مجموعة واسعة من أصحاب المصلحة في عملية التوعية.

ودولة البيرو تقديم خدمات التعليم الإلكتروني وبرامج التعليم في المدارس والجامعات ودورات تعليمية وكذلك مكتبة افتراضية تحوي على منشورات متعلقة بالتوعية الضريبية، وأشرطة فيديو يمكن أن تساعد المسنين وحتى الأطفال في فهم محتوى النظام الضريبي وأهدافه، وتنقيف المجتمع الضريبي الحالي والمستقبلي على حد سواء، والهدف من ذلك فهم أعمق للنظام الضريبي على المدى المتوسط و الطويل، ففي هذا الصدد قدر في بريطانيا أن هناك حاجة إلى 13 سنة على الأقل من التعليم من أجل الفهم الصحيح للقانون الضريبي، أما إستراليا تشير تقديراتها إلى الحاجة لفترة تقدر بـ 17 سنة<sup>1</sup>، هذا لتجنب ضعف المعرفة بالنظام الضريبي الذي يولد عدم الثقة بين المكلفين بالضريبة والحكومة.

### الفرع الثاني: الشفافية الضريبية في الجزائر من حيث مشاركة المجتمع الضريبي في صياغة القرارات

إن مشاركة المجتمع الضريبي في اتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسة الضريبية تنطلق من مشاركة المجتمع المدني في صياغة القرارات المتعلقة بالسياسة العامة للبلاد، وبما أن التعديلات التي يخضع لها التشريع الضريبي تصدر من خلال قانون المالية الصادر كل سنة فإن الموافقة عليه تتم من طرف البرلمان، وبما أن هذا الأخير يعتبر ممثل عن المواطنين، إلا أن نسبة المشاركة في الانتخابات التشريعية تراجعت سنة 2017 إلى نسبة 38,25%

<sup>1</sup> : Eva Hofmann and others, Preconditions of Voluntary Tax Compliance: Knowledge and Evaluation of Taxation, Norms, Fairness, and Motivation to Cooperate, Europe PMC Funders Group Author Manuscript, Faculty of Psychology University of Vienna, Austria, 2012 March 14, p02.

## الفصل الثالث: واقع الحوكمة الضريبية في الجزائر وآليات التأثير في الحصيلة الجبائية

بالمقارنة مع انتخابات 2012 التي سجلت نسبة مشاركة تقدر بـ44,38%<sup>1</sup>، هذا التراجع في نسبة المشاركة يدل على غياب العلاقة بين المجتمع المدني وممثليهم في البرلمان، مما يجعل المصادقة على قانون المالية بدون إشراك المجتمع الضريبي، ويظهر ذلك التناقض بين ما يعبر عنه البرلمان وما يرغب فيه المجتمع الضريبي، في رفض هذا الأخير للتعديلات المتكررة خاصة فيما يخص تلك التي تضر بالقدرة الشرائية للمواطنين من جهة، وغير المشجعة للاستثمار الوطني والأجنبي من جهة أخرى.

وما يؤزم الوضع أكثر، هو عدم وجود جمعيات تمثل الدفاع عن حقوق المجتمع الضريبي، فحسب آخر إحصائيات لوزارة الداخلية الجماعات المحلية وصل إجمالي عدد الجمعيات إلى 108940 جمعية\*، منها 48957 جمعية مطابقة و59983 جمعية غير مطابقة، والملاحظ ان من بينها لا توجد ولا جمعية مختصة في الدفاع عن حقوق المجتمع الضريبي وتمثيلهم على مستوى السلطات العليا<sup>2</sup>.

هذه الوضعية تنعكس نتائجها في ضعف الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة الذي يصبح غير مبالي بالتشريعات الضريبية، ولا بالغاية من فرض الضريبة وبالتالي يبدأ في رحلة البحث عن طريقة التي تمكنه من التهرب منها جزئيا أو كليا، لذلك نجد الكثير من المكلفين بالضريبة لا يتورعون عن تقديم بيانات كاذبة للإدارة الضريبية أو عن التهرب من الضريبة، بل أكثر من ذلك المتهرب من أداء الضريبة يتباهى لعدم دفعه حتى ولو كلفه ذلك أحيانا المبلغ المطلوب نفسه ليدفعه على شكل رشاوى، والمهم لديه عدم الإنصياع لمتطلبات الإدارة الضريبية ولا إلى تطبيق القانون.

إن غياب الشفافية الضريبية يكون لها تأثير بليغ على الوعي الضريبي، الذي ينتج في غالب الأحيان لغياب ثقة الجمهور في السياسيين التي تعتبر ضئيلة جدا في الجزائر، وهذا راجع ربما لعدم الوفاء بالوعود التي يقطعونها على المواطنين قبل الوصول على السلطة وبمجرد الوصول إليها تختفي كل تلك الوعود، وتبقى فقط لغة المصالح

<sup>1</sup>: وزارة الداخلية والجماعات المحلية، على الموقع: [http://www.interieur.gov.dz/images/pdf/Participation\\_Cloture\\_Ar.pdf](http://www.interieur.gov.dz/images/pdf/Participation_Cloture_Ar.pdf)

تاريخ الاطلاع 2017/10/30 .

\* : أصناف الجمعيات المتوفرة في الجزائر تتمثل في: مهنية، دينية، رياضية وتربية البدنية، فنون وثقافة، أولياء التلاميذ، علوم وتكنولوجيا، جمعيات الأحياء، بيعة، معاقين، مستهلكين، شبيبة وطفولة، سياحة وترفيه، متقاعدین ومسنين، نساء، تضامن وأعمال خيرية، انقاذ، صحة وطب، تلاميذ قدامى وطلبة.

<sup>2</sup>: وزارة الداخلية والجماعات المحلية، مرجع سبق ذكره، تاريخ الاطلاع: 2017/05/25.

## الفصل الثالث: واقع الحوكمة الضريبية في الجزائر وآليات التأثير في الحصيلة الجبائية

الشخصية هي التي تحكم. فيما يلي ندرج جدولا الموالي قيم لمؤشر ثقة الجمهور في السياسيين في الجزائر في الفترة 2008-2016، وهذا حسب تقرير التنافسية العالمية\* الصادر عن المنتدى الاقتصادي العالمي.

### الجدول رقم (08): قيم مؤشر ثقة الجمهور في السياسيين في الجزائر في الفترة 2008-2016

السنوات	2008-2009	2009-2010	2010-2011	2011-2012	2012-2013	2013-2014	2014-2015	2015-2016	2016-2017
الرتبة	134/72	133/74	139/63	142/117	144/129	148/108	144/80	140/75	138/83
النقطة	-	-	-	2.0	1.8	2.3	2,8	2.8	2.8

\*: القيم من 1 الى 7 والقيم العليا هي الأفضل.

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على:

-World Economic Forum, committed to improving the state of the world, The global Competitiveness Report 2008 to 2016.

من خلال الجدول السابق، احتلت الجزائر المرتبة 129 من بين 144 دولة خلال سنة 2012-2013، وهذا راجع ربما إلى التأخر في اكتمال العديد من المشاريع التنموية، مقارنة إلى المبالغ المالية التي ترصد لها، ضف إلى ذلك انتشار تبذير المال العام والفساد، وقد تحسنت وضعيتها إلى المرتبة 75 من بين 140 دولة خلال الفترة 2015-2016.

كما أن ضعف الشفافية والمساءلة في استخدام الأموال العمومية يساهم في عدم ثقة الجمهور سواء فيما يتعلق بفعالية النظام الضريبي وكذلك الحكومة ككل، وهذا ما يزيد رغبة المكلفين في التهرب الضريبي، وما يزيد الوضع صعوبة هو وجود العراقيل والصعوبات في الوصول للمعلومات الضرورية حول أفعال وتصرفات المسؤولين فيما يخص الإنفاق العام.

\*: إن تقرير التنافسية العالمية يكتسي أهمية بالغة لصانعي القرار والمستثمرين على حد سواء فهو يساعد متخذي القرار على معرفة القدرة التنافسية وترتيب دولهم ومكانتهم الاقتصادية بين دول العالم، والتي تنطلق من تعريف التنافسية: تحدد التنافسية على أنها مجموعة من المؤسسات والسياسات والعوامل التي تحدد مستوى الإنتاجية للبلد، ويتكون المؤشر من 12 عاملا موزعا على 03 محاور وهي: المتطلبات الأساسية، عوامل تعزيز الفعالية، عوامل تعزيز التطور والابتكار.

المطلب الثالث: الرقابة الجبائية الخارجية

تعتبر الرقابة الجبائية أهم آليات مكافحة التهرب الضريبي، وركيزة أساسية حوكمة الضريبة، سنتعرف على واقع الرقابة الجبائية في الجزائر من خلال تطرقنا إلى تحليل نتائجها، وهذا وفقا للإحصائيات مقدمة من طرف المديرية العامة للضرائب.

الفرع الأول: نتائج الرقابة الجبائية من خلال المبالغ المسترجعة

الجدول الموالي يوضح نسبة المبالغ المسترجعة من إجمالي الجباية العادية خلال الفترة 2008-2016.

الجدول رقم (09): نسبة المبالغ المسترجعة نتيجة الرقابة الجبائية لمجموع الجباية العادية خلال الفترة 2008-2016

الوحدة: مليار دج

السنوات	المبالغ المسترجعة(01)	الجباية العادية(02)	النسبة (01)/(02)
2008	55,53	985,85	5,6%
2009	107,57	1175,44	9,1%
2010	84,74	1309,38	6,4%
2011	67,79	1548,54	4,3%
2012	61,00	1944,58	3,1%
2013	71,32	2072,09	3,4%
2014	162,02	2126,36	7,6%
2015	81,73	2557,31	3,1%
2016	73,50	2564,62	2,8%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إحصائيات مقدمة من طرف: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والتدقيق، جدول نتائج الرقابة الجبائية.

الجدول السابق يوضح أن نسبة المبالغ المسترجعة بلغت 9,1% سنة 2009، وهي أعلى نسبة مسجلة خلال الفترة 2008-2016، فيما حققت سنة 2016 أدنى مستوى لها بنسبة 2,8% من إجمالي حصيلة الجباية العادية.



الفرع الثاني: المبالغ المسترجعة من خلال الرقابة الجبائية للمديريات الجهوية للضرائب

تتوزع المديريات الجهوية للضرائب على 09 ولايات وهي: الشلف، بشار، البليدة، الجزائر، سطيف، عنابة، قسنطينة، ورقلة، وهران، وقيمة المبالغ المحقق فيها والمبالغ المسترجعة من خلال الرقابة الجبائية التي تقوم بها هذه المديريات مدونة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (10): قيمة المبالغ المحقق فيها والمبالغ المسترجعة بالنسبة للمديريات الجهوية للضرائب خلال الفترة 2012-2016

الوحدة: مليار دج

السنوات	2012	2013	2014	2015	2016
المبالغ المحقق فيها	91.94	95.00	115.57	134.59	146.72
المبالغ المسترجعة	18.86	24.00	30.08	34.23	10.83
نسبة المبالغ المسترجعة	%20.51	%25.27	%26.03	%25.44	%26.13

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على احصائيات مقدمة من طرف: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية الابحاث والتدقيق، جدول نتائج الرقابة الجبائية.

الجدول السابق يوضح جليا أن الإدارة الضريبية الجزائرية لازالت غير قادرة على تحقيق الأهداف المرجوة، ويظهر ذلك في محدودية قدرتها على استرجاع المبالغ المحقق فيها حيث لم تتمكن خلال الفترة 2012-2016 من استرجاع ولو 30% من إجمالي المبالغ المحقق فيها، فعلى سبيل المثال سنة 2012 أسترجع 18,86 مليار دج من بين 91,94 مليار دج، أي تمثل حوالي ما نسبة 20,51%.

الفرع الثالث: النتائج الجزئية للرقابة الجبائية

فيما يلي سنتطرق إلى النتائج المتعلقة بعدد الملفات المعالجة والمبالغ المسترجعة، الخاصة بآليات الرقابة الجبائية والمتمثلة في: التحقيق في المحاسبة، والتحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، والتحقق المصوب، ورقابة الفرق المختلطة، والرقابة الجبائية للمعاملات العقارية. والنتائج مدرجة في الجدول رقم (11).

الجدول رقم (11): عدد الملفات المحقق فيها والمبالغ المسترجعة حسب أنواع الرقابة الجبائية

الوحدة: مليون دج

الرقابة الجبائية للمعاملات العقارية		رقابة الفرق المختلطة		التحقيق المصوب		التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية		التحقيق في المحاسبة		السنوات
المبالغ المسترجعة	عدد الملفات	المبالغ المسترجعة	عدد الملفات	المبالغ المسترجعة	عدد الملفات	المبالغ المسترجعة	عدد الملفات	المبالغ المسترجعة	عدد الملفات	
3626	36108	30015	32795	-	-	1358	357	20533	2374	2008
3443	31962	28246	30365	-	-	1288	381	74595	2483	2009
3859	30568	32293	30029	1189	503	5896	396	41503	1989	2010
4354	31644	26224	27291	1434	586	1633	204	34153	1444	2011
4186	29744	24161	28672	1201	561	99	18	31359	1682	2012
4656	28395	26953	27932	1954	571	1507	299	36255	1809	2013
5109	30544	26196	28389	2171	612	2141	347	126406	2357	2014
5778	30207	29546	23229	4495	594	4295	99	37613	2358	2015
6300	28406	30155	22812	4809	621	2816	231	29423	2042	2016

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والتحقيقات، نتائج الرقابة الجبائية خلال الفترة 2008-2016.

1- نتائج التحقيق في المحاسبة: لقد سجلت نتائج التحقيق في المحاسبة عدد معتبر من الملفات وصل إلى حد 2358 ملف سنة 2015، أما فيما يخص المبالغ المسترجعة فقد سجلت سنة 2014 استرجاع أكثر من 126,4 مليار دج نتيجة لمعالجة 2357 ملف، ويتضح لنا أنه ليس بالضرورة كثرة عدد الملفات تقابلها مبالغ معتبرة، ففي سنة 2015 تم معالجة 2358 ملف وأسترجع 37,6 مليار دج في حين في سنة 2010 تم استرجاع 41,5 مليار دج نتيجة لمعالجة 1989 ملف.

2- نتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية: فيما يخص عدد الملفات المعالجة فقد عرفت انخفاضاً كبيراً حيث انتقلت من 357 ملف سنة 2008 إلى غاية 18 ملف فقط سنة 2012 قابلها استرجاع مبلغ زهيد جداً يقدر بـ 99 مليون دج، فيما تم استرجاع 5,8 مليار دج سنة 2010، وهنا يطرح التساؤل: كيف يمكن خلال سنة كاملة معالجة 18 ملف فقط، في حين لو قارناها بين سنة قبلها وسنة بعدها نجد الفرق واسع حيث أنه سنة 2011 تمت معالجة 204 ملف، وسنة 2013 تم معالجة 299 ملف، كما نلاحظ أنه سنة 2015 تم استرجاع 4,2 مليار دج من معالجة 99 ملف، بما يقابل في المتوسط 4,3 مليون لكل ملف، وهو أكبر من ما سجل في المتوسط سنة 2010.

3- نتائج للتحقيق المصوب: منذ اعتماده سنة 2010 تم استرجاع مبالغ مهمة عرفت وتيرة متزايدة بدأ من سنة 2012، حيث انتقلت من 1,2 مليار دج إلى 4,8 مليار دج سنة 2016، أما عدد الملفات المعالجة فعرفت حالة تذبذب من الانخفاض والارتفاع خلال الفترة 2010-2016، إلا أنها سجلت أكبر عدد من الملفات سنة 2016 بـ 621 ملف .

4- نتائج رقابة الفرق المختلطة: لقد سجلت نتائج رقابة الفرق المختلطة فقد تزايدت في المبالغ المسترجعة حيث انتقلت من 24,1 مليار دج سنة 2012 إلى 29,5 مليار دج سنة 2015، وهذا راجع لتظافر الجهود بين مختلف الفرق المعنية بالرقابة للإدارات التالية: الضرائب، والجمارك والتجارة.

5- نتائج الرقابة الجبائية للمعاملات العقارية: بالرغم من الكم الهائل من الملفات المدرجة لعملية المعالجة إلا أن المبالغ المسترجعة تبقى ضئيلة، حيث تمت معالجة 36108 ملف سنة 2008 أين تم استرجاع مبلغ يقدر بـ 3,6 مليار دج، ونظراً لتوسع سوق العقار في الجزائر ارتفعت المبالغ المسترجعة حتى وصلت أكثر من 6,3 مليار دج سنة 2016 مقابل معالجة 28406 ملف.

المبحث الثاني: تحليل الحصيلة الجبائية في الجزائر خلال الفترة 2008-2016

يتطرق هذا المبحث إلى تحليل الحصيلة الجبائية في الجزائر، في الفترة 2008-2016، من خلال تحليل إجمالي الحصيلة الجبائية للجباية العادية والجباية البترولية، بالإضافة إلى الحصيلة الجبائية للمكونات الرئيسية للجباية وهي: الضريبة على أرباح الشركات، والضريبة على الدخل الإجمالي، والرسم على القيمة المضافة.

المطلب الأول: الحصيلة الجبائية للجباية العادية والجباية البترولية

تتكون إجمالي الحصيلة الجبائية العائدة إلى الدولة من مجموع حصيلة الجباية العادية، وحصيلة الجبائية البترولية والجدول الموالي يوضح بالأرقام حجم كل منهما.

جدول رقم (12): مكونات الحصيلة الجبائية العائدة للدولة خلال الفترة 2008-2016

الوحدة: مليار دج

السنوات	الحصيلة الجبائية العائدة للدولة	اجمالي الحصيلة الجبائية العادية	اجمالي الحصيلة الجبائية البترولية
2008	2701.25	985.85	1715.40
2009	3099.44	1172.44	1927.00
2010	2811.08	1309.38	1501.70
2011	3077.94	1548.54	1529.40
2012	3463.62	1944.58	1519.04
2013	3687.99	2072.09	1615.90
2014	3704.09	2126.36	1577.73
2015	4280.25	2557.31	1722.94
2016	4247,17	2564,62	1682,55

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد الى احصائيات مقدمة من طرف: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

من الجدول نلاحظ أن إجمالي الحصيلة الجبائية العائدة إلى الدولة إرتفعت من 2701.25 مليار دج سنة 2008 إلى 3077,44 مليار دج سنة 2009، وهذا راجع إلى ارتفاع كلتا الجبايتين العادية والبترولية، إلا أن الملاحظ في هذه الحصيلة أنها إنخفضت سنة 2010 إلى 2811,08 مليار دج، وهذا راجع إلى انخفاض واضح في الجباية البترولية، وهذا بالرغم من الإرتفاع المسجل في الجباية العادية الذي بلغ 1307,38 مليار

## الفصل الثالث: واقع الحكومة الضريبية في الجزائر وآليات التأثير في الحصيلة الجبائية

دج، وابتداءً من سنة 2011 عادت للإرتفاع حيث حققت مبلغ يقدر بـ 3077,94 مليار دج إلى أن بلغت مبلغ 4280,25 مليار دج سنة 2015.

و تعد نسبة الحصيلة الجبائية من إجمالي الناتج المحلي من أهم المؤشرات الكمية المستخدمة لتقييم النظم الضريبية، وفيما يلي سنتطرق إلى نسبة الحصيلة الجبائية الإجمالية بالنسبة للناتج المحلي الإجمالي.

الجدول رقم (13): نسبة الحصيلة الجبائية الإجمالية من الناتج المحلي الإجمالي 2008-2016

الوحدة: مليار دج

النسبة (01)/(02)	الناتج المحلي الإجمالي (02)	اجمالي الحصيلة الجبائية العائدة للدولة (01)	السنوات
24,4%	11043,7	2701.25	2008
31,0%	9968,0	3099.44	2009
23,4%	11991,6	2811.08	2010
21,0%	14588,5	3077.94	2011
21,3%	16208,7	3463.62	2012
22,1%	16650,2	3687.99	2013
21,4%	17242,5	3704.09	2014
25,7%	16591,9	4280.25	2015
24.3%	17406.8	4247,17	2016

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على احصائيات مقدمة من طرف: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أنه:

في المتوسط تشكل نسبة الإيرادات الجبائية 21.5% من الناتج المحلي الإجمالي (PIB)، وتعتبر نسبة لا بأس بها إذا ما قارناها مع دول الجوار، فمثلاً نجد تونس بلغت النسبة 20,8%، والمغرب 24,5%، مصر 13,2%، الأردن 15,3%، لبنان 15,6%، هذه النسب سجلت سنة 2012<sup>1</sup>.

أعلى نسبة سجلت سنة 2009 تقدر بـ 31,0% من إجمال الناتج الداخلي الإجمالي، ويعود هذا الإرتفاع إلى عوائد الجباية البترولية التي وصلت إلى 1927,00 مليار دج لنفس السنة، إلا أنها بدأت

<sup>1</sup>: فراس جابر واياذ الرياحي، مرجع سبق ذكره، ص 20.

## الفصل الثالث: واقع الحوكمة الضريبية في الجزائر وآليات التأثير في الحصيلة الجبائية

في التراجع حتى وصلت أدنى مستوياتها سنة 2014 بنسبة 21,4%، وهذا راجع إلى انخفاض أسعار البترول.

وبما أن الاقتصاد الجزائري هو إقتصاد ريعي، فإن نسبة الحصيلة الجبائية من الناتج المحلي الإجمالي تختلف عن نسبتها من الناتج المحلي خارج قطاع المحروقات كما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول رقم (14): نسبة الحصيلة الجبائية من الناتج المحلي خارج المحروقات في الجزائر  
(2016-2008)

الوحدة: مليار دج

السنوات	حصيلة الجباية العادية (01)	الناتج المحلي الإجمالي خارج المحروقات (02)	النسبة (01)/(02)
2008	985,85	6046,1	16,3%
2009	1172,44	6858,9	17,2%
2010	1309,38	7811,2	16,7%
2011	1548,54	9346,1	16,5%
2012	1944,58	10672,3	18,2%
2013	2072,09	11682,2	16,8%
2014	2126,36	12582,2	17,0%
2015	2557,31	13457,6	19,0%
2016	2564,62	14381,2	19,9%

من اعداد الطالبة بالاعتماد على احصائيات مقدمة من طرف: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

الجدول السابق يوضح جليا أن نسبة حصيلة الجباية العادية بالنسبة للناتج المحلي الإجمالي خارج المحروقات، تبلغ في المتوسط 17,5% خلال الفترة 2016-2008، وهي نسبة منخفضة جدا بالمقارنة مع النسب المحققة في بعض الدول المتقدمة إذ تصل إلى حوالي 40%.

### الفصل الثالث: واقع الحوكمة الضريبية في الجزائر وآليات التأثير في الحصيلة الجبائية

أما فيما يخص موقع الجباية العادية والجبائية البترولية في الحصيلة العائدة للدولة فإننا سنتطرق إلى تحليل الحصيلة المالية لكل من الجباية العادية والجبائية البترولية، والجدول الموالي يوضح نسبة الحصيلة الجبائية لكل من الجباية العادية والجبائية البترولية بالنسبة لإجمالي الحصيلة الجبائية العائدة للدولة

الجدول رقم (15): نسبة الحصيلة الجبائية لكل من الجباية العادية والجبائية البترولية بالنسبة لإجمالي الحصيلة الجبائية العائدة للدولة

الوحدة: مليار دج

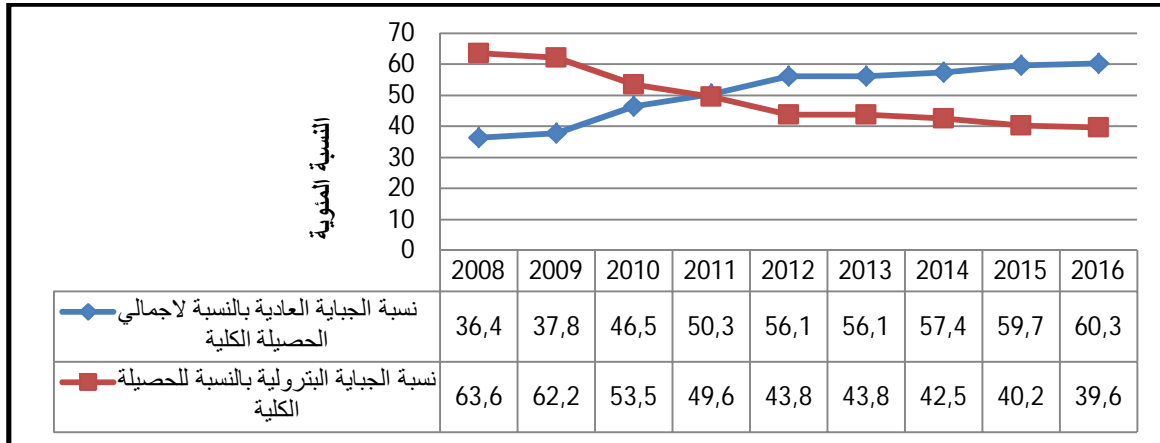
السنوات	إجمالي الحصيلة الجبائية العائدة للدولة (01)	إجمالي الحصيلة الجبائية العادية (2)	نسبة (1)/(2)	إجمالي الحصيلة الجبائية البترولية (3)	نسبة (1)/(3)
2008	2701.25	985.85	%36,4	1715.40	%63,6
2009	3099.44	1172.44	%37,8	1927.00	%62,2
2010	2811.08	1309.38	%46,5	1501.70	%53,5
2011	3077.94	1548.54	%50,3	1529.40	%49,6
2012	3463.62	1944.58	%56,1	1519.04	%43,8
2013	3687.99	2072.09	%56,1	1615.90	%43,8
2014	3704.09	2126.36	%57,4	1577.73	%42,5
2015	4280.25	2557.31	%59,7	1722.94	%40,2
2016	4247,17	2564,62	%60,3	1682,55	%39,6

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على احصائيات: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

وحتى نستطيع المقارنة بين الجباية العادية والجبائية البترولية بشكل جيد ندرج الشكل الموالي، والذي يوضح

نسبة مساهمة كل منهما في إجمالي الحصيلة الجبائية.

الشكل رقم (09): نسبة كل من الجبائية العادية والجبائية البترولية من إجمالي الحصيلة الجبائية



المصدر: من أعداد الطلبة بالاعتماد على الجدور رقم (15).

انطلاقا من الجدول والشكل السابقين ندرج التعليقات التالية:

فيما يخص الجبائية العادية: عرفت الجبائية العادية زيادة متواصلة خلال الفترة 2008-2016 حيث انتقلت من 985,85 مليار دج سنة 2008 إلى 2564,62 مليار دج سنة 2016، كما ارتفعت نسبتها من إجمالي الحصيلة الجبائية العائدة للدولة من 36,4% سنة 2008 إلى أكثر من 60% سنة 2016.

وبالرغم من ارتفاع حصيلة الجبائية العادية إلا أن نسبة تغطيتها لنفقات التسيير تبقى ضئيلة كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (16): نسبة تغطية الجبائية العادية لنفقات التسيير خلال الفترة 2008-2016

الوحدة: مليار دج

السنوات	حصيلة الجبائية العادية (1)	نفقات التسيير (2)	النسبة (2)/(1)	السنوات	حصيلة الجبائية العادية (1)	نفقات التسيير (2)	النسبة (2)/(1)
2008	985.85	2217,7	44,45%	2012	1944.58	4782,6	40,65%
2009	1172.44	2300	50,97%	2013	2072.09	4131,5	50,15%
2010	1309.38	2659	49,24%	2014	2126.36	3,4494	47,31%
2011	1548.54	3879,2	39,91%	2015	2557.31	4617,0	55,38%
				2016	2564,62	4585,5	55,9%

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على: البنك المركزي، التطور الاقتصادي والنقدي للجزائر، التقرير السنوي 2015، الجزائر، نوفمبر 2016، ص161.

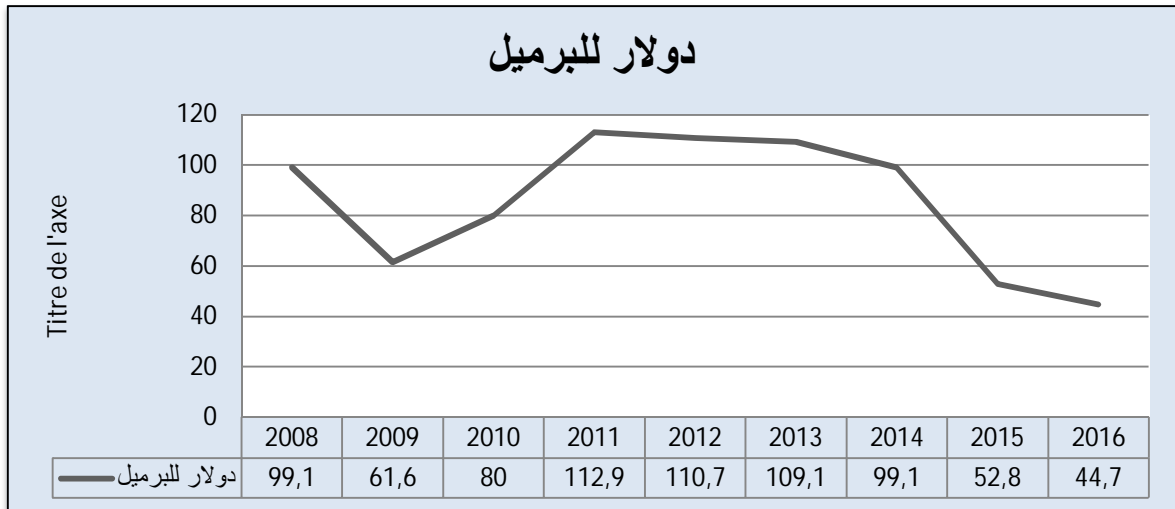


## الفصل الثالث: واقع الحوكمة الضريبية في الجزائر وآليات التأثير في الحصيلة الجبائية

من الجدول السابق نلاحظ أن نسبة تغطية الجباية العادية لنفقات التسيير وصلت لـ 50% كحد أقصى لها خلال الفترة 2008-2013، وهي نسبة ضئيلة تعكس إخفاق الجباية العادية على مواجهة نفقات التسيير، وهذا راجع لارتفاع مداخيل الجباية البترولية التي تشكل موردا رئيسيا لخزينة الدولة، والتي جعلت الحكومة لا تهتم بالجباية العادية مما أدى إلى خنق الفرص الممكنة لظهور أدوات ضريبية بديلة فأصبح الاقتصاد الجزائري رهينة لمداخيل الجباية البترولية، فهو بذلك يتأثر بعوائدها صعودا وهبوطا استنادا لصعود وهبوط في سعر البرميل، وهذا ما حدث في 2015 و2016 أين وصلت نسبة تغطية الجباية العادية لنفقات التسيير 55,38% و55,9% على التوالي.

فيما يخص الجباية البترولية: أما الجباية البترولية فقد تدهورت نسبتها من 63,6% سنة 2008 إلى أقل من 50% خلال الفترة 2011-2015، حتى وصلت إلى أدنى مستوى لها سنة 2016 بنسبة تقدر بـ 39,6%، وهذا راجع إلى انخفاض كبير في أسعار البترول كما يوضحه الشكل الموالي:

الشكل رقم (10): تغيرات أسعار البترول خلال الفترة 2008-2016



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إحصائيات مقدمة من طرف: وزارة المالية، المديرية العامة للتقدير والسياسات.

الشكل السابق يوضح الانخفاض الحاد في أسعار البترول التي انتقلت من 112.9 دولار للبرميل سنة 2011 إلى 44.7 دولار للبرميل سنة 2016، رافقه انخفاض في إيرادات الجباية البترولية من 1529,40 مليار دج إلى 1682,55 مليار دج لنفس السنتين، وهذا الانخفاض له تأثير مباشر على مجمل مناحي الحياة الاقتصادية للجزائر، وفي المقام الأول التأثير السلبي على احتياطات الصرف والدليل على ذلك تراجع تلك

## الفصل الثالث: واقع الحوكمة الضريبية في الجزائر وآليات التأثير في الحصيلة الجبائية

الاحتياطات من 4408.1 مليار دج الى 2073.8 مليار دج، مما يجعل الجزائر عرضة للعديد من الاختلالات أهمها:

- انخفاض رصيد صندوق ضبط الإيرادات\*: تم إنشاء صندوق ضبط الإيرادات في الجزائر في أواخر شهر جوان سنة 2000، من خلال قانون المالية التكميلي لسنة 2000، بسبب ارتفاع في الإيرادات البترولية أدى إلى تفكير الحكومة في إنشاء صندوق يعمل على امتصاص هذا الفائض، وتصبح موارد هذا الصندوق كاحتياط تستعمله الحكومة لتغطية النقص أو العجز الذي قد يحدث في ميزانية الدولة في المستقبل والجدول الموالي يبين تأكل رصيد صندوق ضبط الإيرادات متأثراً بانخفاض مداخل النفط:

الجدول رقم (17): رصيد صندوق ضبط الإيرادات في الجزائر خلال الفترة 2008-2016

الوحدة: مليار دج

السنوات	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
الرصيد	4280.0	4316.4	4842.8	5381.7	5633.7	5563.5	4408.1	2073.8	784,4

المصدر: إحصائيات وزارة المالية، على الموقع الإلكتروني: [www.mf.gov.dz](http://www.mf.gov.dz)

نلاحظ جلياً التدهور الكبير في رصيد صندوق ضبط الإيرادات، حيث انتقل من 5633,7 مليار دج سنة 2012 وهي تمثل أعلى قيمة له خلال الفترة 2008-2016، إلى أدنى قيمة له سنة 2016 تقدر بـ 784,4 مليار دج، هذه الأرقام تبين تكثيف لجوء الحكومة إلى استنزاف موارده خاصة بين سنتين 2014 و2016 وذلك ربما بسبب عدم اللجوء إلى قوانين مالية تكميلية، تفر أغلفة مالية إضافية يمكن استخدامها لتغطية العجز، وعدم إضافة إليه موارد مالية جديدة.

\*: تقوم البلدان الغنية بالموارد بإنشاء صناديق الثروة السيادية لإدارة المدخرات المالية لأغراض استثمارية، ولها أهداف طويلة الأجل، بما فيها نقل الثروة بين الأجيال، وتمويل مشاريع الهياكل الأساسية طويلة الأجل، وعادة ما تلجأ هذه الدول إلى استخدام أموال هذه الصناديق لتمويل الاستثمار المحلي في حالة وقع أزمة مالية أو انخفاض أسعار السلع الأساسية (مثل أسعار البترول في الدول النفطية، إلا أن الاستخدام الكفؤ للصناديق السيادية في الاستثمار المحلي يتمثل في: ضمان استخدام الأموال في سياق خطة الاستثمار العام، ضمان تدفق مستدام للأموال من أجل الاستثمار لضمان ألا تصبح مستنزفة له بسبب التقلبات الكبيرة في تدفق الأموال إلى الاقتصاد الوطني، ضمان عدم استخدام موارد الصندوق لتمويل الأنفاق العام بما يتجاوز ضوابط الميزانية، وينبغي توجيهها إلى فرص الاستثمار المنتجة.

## الفصل الثالث: واقع الحوكمة الضريبية في الجزائر وآليات التأثير في الحصيلة الجبائية

- عجز في الميزان التجاري: يشكل رصيد الميزان التجاري الفرق بين الصادرات والواردات، وحتى نتعرف على واقع الميزان التجاري في الجزائر ندرج الجدول الموالي:

الجدول رقم (18): وضعية الميزان التجاري في الجزائر خلال الفترة 2008-2016

الوحدة: مليون دولار

السنوات	الصادرات	الواردات	الميزان التجاري	السنوات	الصادرات	الواردات	الميزان التجاري
2008	79298	39479	39819	2012	71866	50376	21490
2009	45191	39294	5900	2013	64974	55028	9946
2010	57053	40473	16580	2014	62886	58580	4306
2011	73489	47247	26242	2015	34668	51702	-17034
				2016	30026	47089	-17036

المصدر: المصدر: احصائيات وزارة المالية، على الموقع: [www.mf.gov.dz](http://www.mf.gov.dz)

نلاحظ جليا العجز المسجل في الميزان التجاري خلال سنة 2015 و 2016 والمقدر بـ -17034 و -17036 - على التوالي، ويرجع هذا العجز إلى تراجع الصادرات، بسبب انخفاض الطلب العالمي على المحروقات.

ونظرا للوضع الاقتصادي الذي تعيشه الجزائر من جراء انخفاض الإيرادات بسبب تراجع أسعار البترول فإن الالتزام بالحوكمة الضريبية من أجل ترشيد مختلف المصادر الجبائية بات أمرا أساسيا لتحقيق استمرارية تلبية الحاجيات العامة للأجيال الحالية والقادمة، لذلك فإن محاسبة ومساءلة الأطراف ذات العلاقة وتحميلها أسباب القصور بل إهدار الأموال العامة من المداخيل الجبائية، مثل إهمال أوعية المصادر الجبائية وعدم تفعيل التحصيل وانتشار التبذير في الإنفاق العام بذهنية الاعتماد على الجباية البترولية، أو جباية الاقتصاد الريعي غير المستدام ينتج عنه عواقب وخيمة.

وحسب رأينا فإن اعتماد الجزائر على الجباية البترولية مفادها غياب رؤية استراتيجية، وتعني هذه الأخيرة وضوح معالم الاقتصاد الوطني لفترة طويلة الأمد تتميز ببعد النظر وسعة الأفق، في سبيل تحقيق مستلزمات التنمية على جميع الجوانب (الاقتصادية، الاجتماعية، البيئية...)، وبسبب غياب تلك الرؤية نلاحظ تكرار نفس الصعوبات الاقتصادية التي يواجهها الاقتصاد الجزائري مع كل أزمة انخفاض أسعار النفط.

## الفصل الثالث: واقع الحوكمة الضريبية في الجزائر وآليات التأثير في الحصيلة الجبائية

### المطلب الثاني: تحليل الحصيلة الجبائية للمكونات الرئيسية للجباية العادية في الجزائر

تتكون الجباية العادية في الجزائر من ضرائب المباشرة وضرائب غير المباشرة، وسنركز في تحليلنا لحصيلة الجباية العادية على مكوناتها الرئيسية، وهي: الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على القيمة المضافة، وهذا راجع إلى أن هذه الضرائب تمكننا لاحقا من معرفة واقع العدالة الضريبية في الجزائر من حيث من يتحمل العبء الضريبي.

#### الفرع الأول: حصيلة الضريبة على أرباح الشركات

تشكل الضريبة على أرباح الشركات واحدة من أهم الضرائب المباشرة في تركيبة النظام الضريبي في الجزائر فقد عرفت معدلاتها عدة تعديلات، لذلك فإن حصيلتها الضريبية متباينة من سنة إلى أخرى، مما تتأثر نسبة مساهمتها في حصيلة الضرائب المباشرة وكذا مساهمتها في حصيلة الجباية العادية، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (19): تطور حصيلة الضريبة على أرباح الشركات ونسبة مساهمتها في كل من حصيلة

الضرائب المباشرة، والجباية العادية خلال الفترة 2008-2016

الوحدة: مليار دج

السن	حصيلة IBS (01)	حصيلة الضرائب المباشرة (02)	النسبة (02)/(01)	الحصيلة الجبائية العادية (03)	النسبة (03)/(01)
2008	133,47	331,83	%40,2	985,85	%13,5
2009	229,03	462,78	%49,4	1172,44	%19,5
2010	255,05	559,41	%45,5	1309,38	%19,4
2011	245,87	686,41	%35,8	1548,54	%15,8
2012	248,13	862,40	%28,7	1944,58	%12,7
2013	258,29	822,78	%31,3	2072,09	%12,4
2014	269,85	882,06	%30,5	2126,36	%12,6
2015	335,19	1034,94	%32,3	2557,31	%13,1
2016	380,38	1110,33	%34,2	2564,62	%14,8

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد الى إحصائيات مقدمة من طرف: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

عرفت الحصيلة الجبائية المتعلقة بالضرائب على أرباح الشركات وتيرة متزايدة ابتداء من سنة 2008 إلى غاية 2010، بمبلغ 133,47 مليار دج سنة 2008 إلى 255,05 مليار دج سنة 2010، إلا أنها

انخفضت إلى 245,05 مليار دج سنة 2011، لتعود في الارتفاع من 248,13 مليار دج سنة 2013 لتبلغ أكبر حصيلة لها سنة 2016 بمبلغ 38,380 مليار دج، وفيما يلي سنبين نسبة مساهمة الضريبة على أرباح الشركات بالنسبة لكل من حصيلة الجباية العادية، وحصيلة الضرائب المباشرة كما يلي:

1- مساهمة الضريبة على أرباح الشركات بالنسبة للضرائب المباشرة: في المتوسط تشكل نسبة الحصيلة الجبائية للضريبة على أرباح الشركات 36,4% من الضرائب المباشرة، مسجلة أعلى نسبة مساهمة سنة 2009 بنسبة 49,4%، وأقل نسبة مساهمة سنة 2012 بنسبة 28,7%.

2- نسبة مساهمة الضريبة على أرباح الشركات بالنسبة لـجباية العادية: تشكل نسبة الضرائب على أرباح الشركات نسبة ضئيلة حيث تشكل في المتوسط نسبة 14,8% من إجمالي حصيلة الجباية العادية.

ويعود انخفاض النسب السابقة إلى عدة أسباب نذكر منها:

➤ ارتفاع حجم التهرب الضريبي وذلك بالاستفادة من الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي؛

➤ ضعف فعالية الإدارة الضريبية في اكتشاف المتهربين؛

➤ انخفاض الأرباح في القطاع الصناعي، وكثرة الإعفاءات والتخفيضات الرامية إلى تشجيع الاستثمار وعدم قدرة المؤسسات الوطنية من منافسة المؤسسات الأجنبية، مما نتج عنه تدني أرباح تلك المؤسسات وبالتالي تقليص الأوعية الضريبية الذي يسبب تدني حصيلة الحصيلة الجبائية؛

➤ تدني مستوى السلوك الأخلاقي للشركات: ويقصد بالسلوك الأخلاقي للشركات تحقيق القيم الجوهرية المتمثلة في الشفافية، والمسئولية، والإفصاح، والإنصاف والمحاسبة، وهي في مجملها تمثل من مبادئ الحوكمة، وتمثل تلك القيم مواضيع اهتمام رئيسية بالنسبة لأخلاقيات العمل، فتدني السلوك الأخلاقي للشركات سببه غياب الضمير كجوهر للأخلاق، وما يترتب على ذلك من تزوير واختلاس وتلاعب في الحسابات والقوائم المالية، وشيوع الفساد الأخلاقي للقائمين بإدارة هذه الشركات سواء في الجوانب المالية أو المحاسبية أو الإدارية وافتقار الممارسة السليمة للرقابة، فالتصريح الكاذب للربح الخاضع للضريبة كان من أهم الأسباب الأزمات المالية التي مست دول العالم وأنهى شركات كبرى وخروجها من السوق

## الفصل الثالث: واقع الحوكمة الضريبية في الجزائر وآليات التأثير في الحصيلة الجبائية

الاقتصادي<sup>1</sup>، وفي هذا الخصوص فقد جاء ترتيب الجزائر فيما يخص مؤشر السلوك الأخلاقي للشركات في المراتب المتأخرة عالميا، والنتائج موضحة في الجدول الموالي:

### الجدول رقم (20): قيم مؤشر السلوك الأخلاقي للشركات

السنوات	-2008	-2009	-2010	-2011	-2012	-2013	-2014	-2015	-2016
	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
الرتبة	134/100	133/114	139/98	142/115	144/143	148/138	144/100	140/102	138/107
النقطة*	-	-	-	3,3	2.6	3.1	3.7	3.6	3.4

\*: من 1 إلى 7 والقيم العليا هي الأفضل.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على:

-World Economic Forum, committed to improving the state of the world, The global Competitiveness Report 2008 to 2016.

الجدول السابق يوضح تمركز الجزائر ضمن المراتب المتأخرة في مؤشر السلوك الأخلاقي للشركات، فعلى طول الفترة 2008-2016 جاء ضمن مراتب بعد 100 ماعدا سنة 2011 أين احتلت المرتبة 98، مما يعني أن التحلي بمبادئ الحوكمة من قبل المؤسسات الجزائرية مازال متأخرا، مما ينعكس سلبا على درجة الإفصاح عن المعلومات الضرورية والشفافية.

وفي هذا الخصوص لقد أزم المشرع الضريبي الجزائري من خلال المادة رقم 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الشركات أن يذكروا في التصريحات الضريبية رقم الأعمال ومستخلصات الحسابات الخاصة بالعمليات المحاسبية، بالإضافة إلى ملخص عن حساب النتائج والجدول للنتائج من أجل تحديد الربح الخاضع للضريبة، لتتأكد الإدارة الضريبية من صحة تلك التصريحات، والوصول إلى مبلغ الضريبة الواجبة الدفع، أما في حالة إخفاء المعلومات أو التصريح الكاذب لرقم الأعمال فإنها من أكثر المخالفات التي تتميز بصعوبة اكتشافها وتحتاج إلى كفاءات متخصصة في الميدان، وتكون تلك المخالفات نتيجة عدة عوامل منها نقص كفاءة المحاسبين أو نقص الأساليب العلمية والتقنيات التكنولوجية المتطورة التي تحقق جودة القياس والإفصاح المحاسبي من ناحية، وجودة أعمال الرقابة والمراجعة من ناحية أخرى<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>: بربش عبد القادر وحمو محمد، البعد السلوكي والأخلاقي لحوكمة الشركات ودورها في التقليل من آثار الأزمة المالية العالمية، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، الجزائر، 20-21 أكتوبر 2009، ص05.

<sup>2</sup>: سمية براهيم وميادة بلعاش، مرجع سبق ذكره، ص 245.

## الفصل الثالث: واقع الحوكمة الضريبية في الجزائر وآليات التأثير في الحصيلة الجبائية

بالإضافة إلى ما سبق، فقد عرف معدل الضريبة على أرباح الشركات عدة تعديلات خلال فترة 2008-2016، فقد كان معدل الضريبة 19% بالنسبة للأنشطة المنتجة للمواد البناء والأشغال العمومية و25% بالنسبة للأنشطة التجارية الخدمات، و 25% بالنسبة للأنشطة المختلفة عندما يتجاوز رقم الأعمال المحقق في التجارة والخدمات أكثر من 50% من رقم الأعمال الاجمالي خارج الرسوم<sup>3</sup>، ليعدل سنة 2015 ويرتفع إلى 23% بالنسبة للأنشطة البناء والأشغال العمومية ورفع المعدل بالنسبة للأنشطة السياحية من 19% سنة 2009 إلى 23% سنة 2015، ومعدل 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى<sup>4</sup>، وهذا رغم الاتجاه الذي ترغب أن تنتهجه الحكومة الجزائرية نحو التنوع الاقتصادي خارج قطاع المحروقات، وبالتالي من المفروض أن تجعل معدل الضريبة على أرباح الشركات أكثر جاذبية.

إن مثل هذا التعديل إن دل على شيء إنما يدل على غياب دراسة مسبقة، ونظرة استراتيجية استشرافية مستقبلية لدى المشرع الجبائي الجزائري، كما أن كثرة التعديلات الضريبية المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات تتسبب في عدم استقرار نفسي لدى المستثمرين الوطنيين والأجانب على حد سواء، وبالتالي تعوق عملية الاستثمار، فبمجرد محاولة المستثمر التأقلم مع معدل ضريبة معينة خلال فترة زمنية حتى تحدث السلطة التشريعية معدلات جديدة، وهذا ينعكس سلبا على الحصيلة الجبائية، والتي لا تتماشى مع أهداف السياسة الجبائية المنشودة.

### الفرع الثاني: حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي

لقد عرفت الضريبة على الدخل الإجمالي تعديلا هاما سنة 2008، وبصفة جذرية في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي، وذلك من خلال إجراء ثلاث تعديلات نسبية، وهي:

➤ الرفع من الحد الأدنى للإحضاع الضريبي من 60.000 دج إلى 120.000 دج؛

➤ التخفيض في المعدل الهامشي الأعلى من 40% إلى 35%؛

➤ التقليل من عدد الأقساط الضريبية من خمسة إلى ثلاثة.

<sup>3</sup>: الأمر رقم 02-08 مؤرخ في 24 جوان 2008، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، الجريدة الرسمية، العدد 42، المادة 05

منه.

<sup>4</sup>: قانون رقم 14-10 مؤرخ في 30 ديسمبر 2015، المتضمن قانون المالية لسنة 2015، الجريدة الرسمية، العدد 78، المادة 12 منه.

## الفصل الثالث: واقع الحوكمة الضريبية في الجزائر وآليات التأثير في الحصيلة الجبائية

وفيما يلي جدول يوضح نسبة مساهمة الضريبة على الدخل الإجمالي من حصيلة الضرائب المباشرة وحصيلة الجباية العادية خلال الفترة 2008-2016.

الجدول رقم (21): نسبة حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي من حصيلة الضرائب المباشرة والحصيلة العادية خلال الفترة 2008-2016

الوحدة: مليار دج

النسبة (03)/(01)	الحصيلة الجبائية العادية (03)	النسبة (2)/(1)	حصيلة الضرائب المباشرة (02)	حصيلة الضريبة على إجمالي الدخل (01)	السنوات
19,6%	985,85	58,43%	331,83	193,89	2008
19,5%	1172,44	49,47%	462,78	228,96	2009
22,7%	1309,38	53,18%	559,41	297,50	2010
28,0%	1548,54	63,39%	686,41	435,12	2011
31,2%	1944,58	70,53%	862,40	608,29	2012
26,9%	2072,09	67,75%	822,78	557,50	2013
28,4%	2126,36	68,53%	882,06	604,55	2014
26,8%	2557,31	60,30%	1034,94	687,09	2015
27,8%	2564,62	64,4%	1110,33	715,31	2016

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على احصائيات مقدمة من: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

من الجدول السابق نلاحظ أن حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي سجلت ارتفاعا متزايدا ابتداء من سنة 2008 ، حيث انتقلت من 193,89 مليار دج إلى غاية 608,28 مليار دج مسجلة سنة 2012 إلا أنها انخفضت إلى 557,50 مليار دج سنة 2013، وعادت للارتفاع إلى غاية 715,31 مليار دج في سنة 2016 مسجلة كأعلى حصيلة لها خلال الفترة 2008-2016، وفيما يلي سنوضح نسبة حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة لكل من الجباية العادية، وحصيلة الضرائب المباشرة:

❖ مساهمة الضريبة على الدخل الإجمالي في الجباية العادية: من الجدول السابق نلاحظ أن نسبة حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي من الحصيلة الجبائية العادية عرفت تزايد من سنة 2008 إلى غاية 2012 من 19,6% إلى 31,2%، إلا أنها تراجعت إلى غاية 26,8% سنة 2015، وربما يعود هذا التراجع إلى إلغاء الصنف السابع من الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة، وهو فوائض القيمة



## الفصل الثالث: واقع الحوكمة الضريبية في الجزائر وآليات التأثير في الحصيلة الجبائية

الناتج عن التنازل عن العقارات المبنية وغير المبنية، والملغاة بموجب قانون المالية لسنة 2009، في حين تم إعادته من خلال قانون المالية لسنة 2017.

❖ مساهمة الضريبة على الدخل الاجمالي في الضرائب المباشرة: تشكل تلك النسبة في المتوسط 62,4% وهي نسبة مرتفعة، وأعلى نسبة مسجلة كانت سنة 2012 بـ 70,53%.

### الفرع الثالث: الرسم على القيمة المضافة

يعتبر الرسم على القيمة المضافة من أهم الضرائب المشكلة لبنية النظام الضريبي الجزائري من حيث غزارة حصيلتها المالية بمعدلين هما (17% و 7%) خلال الفترة 2008-2016، ويكون ضمن أسعار الاستهلاك والمستهلك النهائي هو من يتحمل عبء هذا الرسم، وفيما يلي جدولاً يوضح إجمالي الحصيلة الجبائية للرسم على القيمة المضافة.

الجدول رقم (22): تطور الحصيلة الجبائية للرسم على القيمة المضافة للفترة (2008-2016)

الوحدة: مليار دج

السنوات	حصيلة الرسم على القيمة المضافة (1)	اجمالي الحصيلة العادية (2)	النسبة (1)/(2)
2008	387,34	985.85	39,2%
2009	434,54	1172.44	37%
2010	452,06	1309.38	34,5%
2011	505,74	1548.54	32,6%
2012	590,6	1944.58	30,3%
2013	673,27	2072.09	32,4%
2014	705,03	2126.36	33,1%
2015	755,57	2557.31	29,5%
2016	763,28	2564,62	29,7%

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على احصائيات مقدمة من طرف: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

الملاحظ أنه في المتوسط تشكل نسبة الحصيلة الجبائية لإجمالي الرسم على القيمة المضافة 31,1% من إجمالي الجباية العادية، وهي نسبة معتبرة، ويعود ذلك إلى أن الرسم على القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة وتتميز بأنها مرنة وبالتالي وفرة حصيلتها، إلا أنه من جانب آخر لا ترتبط بالمقدرة المالية للمكلف لأنه عبء عام ولا ينظر للفئة الاجتماعية التي تتحمله، أما فيما يخص معدل الضريبة على القيمة المضافة في حد ذاته

فهو غير مرتفع مقارنة بدول على سبيل المثال (بريطانيا 20%، إسبانيا 21%، إيطاليا 21% والدانمارك 25%)

<sup>1</sup>، ولكن المشكلة تكمن في فوضى السوق، فنجد على سبيل المثال أن المواطن الفرنسي إذا ارتفع معدل الرسم على القيمة المضافة بنقطة واحدة فقط فإنه يدفع نقطة واحدة فقط، لأن السوق مضبوطة ومنظمة، أما في الجزائر بسبب كثرة الوسطاء واتساع شبكات المضاربين وأغلب الأسواق هي فوضوية لا تخضع لكل أنواع الرقابة، مما يجعل صغار التجار يرفضون الرقابة الجبائية، فإن الرفع من المعدل بـ 2% تتحول بسبب تلك التعقيدات إلى 10% وحتى 20% مما تجعل المواطن يدفع ضعف نسبة الزيادة بعشرات المرات من جراء تعدد المتدخلين والوسطاء.

### المبحث الثالث: مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر للتأثير على الحصيلة الجبائية

بالرغم من عدم وجود تحديد دقيق لحجم التهرب الضريبي في الجزائر، فإنه يمكن القول أن هذه ظاهرة تحولت إلى مشكلة كبيرة في الجزائر، فتقول بعض الإحصائيات أنه بلغ حجمها مستوى مرتفع على نحو جعل الخزينة العامة تتكبد خسائر جسيمة، فخلال الفترة 2008 إلى غاية 2011 بلغ حجم التهرب الضريبي في الجزائر حوالي 864 مليار دينار وهو رقم كبير جدا، تقريبا يعادل حجم الحصيلة الجبائية العادية لسنة 2008، وبالتالي فإن تجاهل ظاهرة التهرب الضريبي وعدم ملاحظتها ورصدها، يعتبر في حد ذاته زيادة في تأزم الوضع أكثر وتشجيعا للمتهربين. ونظرا لذلك سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى الأسباب المحفزة على التهرب الضريبي في الجزائر، ومكافحته من خلال ركائز الحوكمة الضريبية.

### المطلب الأول: أسباب التهرب الضريبي في الجزائر

هناك عدة أسباب تساعد في انتشار التهرب الضريبي في الجزائر، وتوسع نطاقه على المستوى الوطني، وتتمثل في: غياب كل من الشفافية الضريبية والعدالة الضريبية، بالإضافة لصعوبات تتعلق بآلية الرقابة الجبائية وتعدد النظام الضريبي الجزائري.

<sup>1</sup> European Commission, trade export helpdesk. cite web:

[http://exporthelp.europa.eu/thdapp/taxes/show2Files.htm?dir=/taxes/notes&reporterId1=EU&file1=ehit\\_eu12\\_06v001/eu/main/ovr\\_val\\_eu\\_0612.htm&reporterLabel1=EU&label=&languageId=ar&status=PROD](http://exporthelp.europa.eu/thdapp/taxes/show2Files.htm?dir=/taxes/notes&reporterId1=EU&file1=ehit_eu12_06v001/eu/main/ovr_val_eu_0612.htm&reporterLabel1=EU&label=&languageId=ar&status=PROD)

le : 28/11/2017.

الفرع الأول: غياب الشفافية الضريبية

يعود غياب الشفافية الضريبية في الجزائر إلى ما يلي:

1- غياب التواصل بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة: ينتج ضعف الوعي الضريبي في الجزائر إلى غياب استراتيجية واضحة المعالم ووسائل الفعالة للتواصل بين الإدارة الضريبية ومختلف فئات المجتمع الضريبي، فمؤذج تواصل المديرية العامة للضرائب من خلال تصفح المكلفين لموقعها الإلكتروني غير كافي لنشر الوعي الضريبي.

2- غياب مشاركة المجتمع الضريبي في اتخاذ القرارات الضريبية: إن مشاركة المجتمع الضريبي في اتخاذ القرارات الضريبية تعتبر غائبة في الجزائر، بسبب الغموض في اتخاذ القرارات وغياب آليات ووسائل التي تتيح الفرصة للمشاركة، وبالتالي فإن غياب العلاقة التشاركية بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية تفقد قيم المواطنة والمسؤولية لدى المكلفين اتجاه الدولة، مما يدفعهم للبحث عن طرق للتخلص الجزئي أو الكلي من الضريبة.

3- كثرة التعديلات في التشريع الضريبي: يعد استقرار التشريع الضريبي من أهم العوامل التي تساعد على تحقيق الحوكمة الضريبية، ففي الجزائر تقرر قوانين المالية وقوانين المالية التكميلية العديد من التعديلات المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والرسوم على رقم الأعمال، وقانون التسجيل، وقانون الطابع، وتعديلات متعلقة بالإجراءات الجبائية، والجدول الموالي يعرض عدد هذه التعديلات الصادرة، وذلك خلال الفترة 2008-

2016:

الفصل الثالث: واقع الحوكمة الضريبية في الجزائر وآليات التأثير في الحصيلة الجبائية

الجدول رقم (23): عدد التعديلات في القانون الضريبي وفقا لقوانين المالية خلال الفترة 2008-

2016

السنوات	اهم التعديلات
2008	لقد تضمن سنة 2008 عدة تعديلات تقدر بـ 58 تعديل، من خلال قانون المالية وقانون المالية التكميلي وهي كالتالي: (24) تعديل متعلق بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 03 تعديلات لكل من قانون التسجيل وقانون الطابع، 06 تعديلات تخص الرسم على رقم الاعمال وتعديلين بالضرائب غير المباشرة و19 تعديل فيما يخص الإجراءات الجبائية).
2009	من خلال قانون المالية وقانون المالية التكميلي تم اقرار 71 تعديل متعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حقوق التسجيل و الطابع، الرسم على رقم الأعمال، والضرائب غير المباشرة،
2010	خلال سنة 2010 تم اجراء 81 تعديل من خلال قانون المالية وقانون المالية التكميلي حيث شهدت الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 27 تعديل، 05 تعديلات متعلقة بكل من قانون التسجيل وقانون الطابع، 09 رسم على رقم الأعمال، 10 ضرائب غير مباشرة، و25 فيما يخص إجراءات الجبائية،
2011	لقد تم اقرار 75 تعديل مست الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 23 تعديل، 07 تعديلات متعلقة بقانون التسجيل، 05 قانون الطابع، 10 ضرائب غير مباشرة، 09 رسم على رقم الأعمال، 21 تعديل يخص الإجراءات الجبائية.
2012	تضمن قانون المالية لسنة 2012 تعديلات تقدر بـ 46 تعديل خست كل من (الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون التسجيل، قانون الطابع، الرسم على رقم الأعمال، الضرائب غير المباشرة، والإجراءات الجبائية).
2013	لقد سجل قانون المالية 05 تعديلات تعلقت بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تعديل واحد لكل من قانون التسجيل وقانون الطابع، تعديلين للرسوم على رقم الأعمال، و11 تعديل للإجراءات الجبائية.
2014	التعديلات التي تضمنتها سنة 2014 تقدر بـ 27 تعديل كانت كما يلي: ( 09 تعديلات متعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تعديلين لكل من قانون الطابع وقانون التسجيل، والضرائب غير المباشرة، 08 تعديلات برسم على رقم الأعمال، و06 تعديلات للإجراءات الجبائية).
2015	لقد تم احصاء 84 تعديل، 48 خلال قانون المالية، و36 تعديل من خلال قانون المالية التكميلي متعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون التسجيل والطابع، الرسم على رقم الأعمال، الضرائب غير المباشرة، إجراءات جبائية أخرى.
2016	تم اقرار 33 تعديل خلال سنة 2016 تضمنت في محتواها 07 تعديلات تعلقت بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 05 تعديلات بقانون الطابع، 05 تعديلات برسم على رقم الأعمال، 04 تعديلات ضرائب غير مباشرة، و12 تعديل بالنسبة للإجراءات جبائية.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على قوانين المالية والقوانين المالية التكميلية للسنوات المذكورة في الجدول أعلاه.

الجدول أعلاه يظهر لنا أن القانون الضريبي شهد عدم استقرار من خلال كثرة التعديلات التي قدرت بـ 495 تعديل خلال الفترة 2008-2016، وهذا دون احتساب العديد من التعديلات المتعلقة بأحكام

الجبائية الأخرى، وقانون الجمارك وقانون الرسوم الشبه الجبائية، فوجدنا أنها تقدر في المتوسط بـ 55 تعديل وهذا عدد كبير بالنظر إلى فترة ثمانية سنوات، فكثرة هذه التعديلات تجعل من الصعب على المكلفين بالضريبة من مسايرتها، بالإضافة إلى موظفي الإدارة الضريبية، مما يزيد من درجة غموض القانون الضريبي.

**4- شعور المكلف بالضريبة بثقل العبء الضريبي:** إن ارتفاع المعدلات الضريبية تشعر المكلفين بالضريبة (أفراد ومؤسسات اقتصادية) بثقل العبء الضريبي، مثال ذلك نجد أن الرفع من معدلات الرسم على القيمة المضافة من (7%، 17%) إلى (9%، 19%)، ينعكس مباشرة على ارتفاع المستوى العام للأسعار المترجم في معدلات التضخم، كما أن الرفع من معدل الضريبة على أرباح الشركات تشكل عبء على القدرة المالية للشركة من وجهة نظر المستثمرين، ضف إلى ذلك تدهور الوضعية العامة للاقتصاد، أهمها انخفاض قيمة عملة الدينار التي تسبب في انخفاض القدرة الشرائية للفرد، وبذلك تصبح القدرة المالية والحالة الاقتصادية العامة للمكلف تلعب دورا كبيرا في قوة الباعث النفسي لتهربه من الضريبة، فهو يسعى للتهرب أكثر عندما يكون في حالة مالية صعبة، وبالتالي يصبح المكلف بالضريبة يبحث عن طرق ملتوية لتهرب من دفع تلك الضريبة.

#### الفرع الثاني: غياب العدالة الضريبية

بالرغم من توفر العدالة الضريبية فيما يخص شخصية الضريبة وعموميتها وتجنب الازدواج الضريبي، إلا أن هذه المميزات لا تعكس الواقع الاقتصادي للعدالة الضريبية في الجزائر، وهنا نقصد بغياب العدالة الضريبية هي إلقاء العبء الضريبي على أصحاب المرتبات، وارتفاع عبء الاستهلاك وبالمقابل انتشار تبذير المال العام وهذا ما سنتطرق إليه فيما يلي:

**1- إلقاء العبء الضريبي على أصحاب المرتبات:** بالرغم من تمتع الضريبة على الدخل الإجمالي بالشفافية والبساطة، وذلك من خلال النظرة الإجمالية لمجموع مداخيل المكلف وكذلك وجود ضريبة وحيدة، ورغم تعدد طبيعة مداخيلها، بالإضافة إلى سهولة جبايتها (التحصيل من المصدر)، إلا أن الإدارة الضريبية لازالت تفتقر إلى الكفاءة في التحصيل على مجمل المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي، ويظهر هذا في غياب العدالة الضريبية فيما يخص تحمل العبء الضريبي، فنجد أن حصيلة الضريبة على الدخل صنف الأجرور والمرتبات تمثل النسبة الغالبة في حصيلة الضريبة على الدخل، وبالتالي موظفي القطاع الرسمي هم من يتحملون وطأة الضرائب المباشرة، في حين تستفيد بعض الشرائح الاجتماعية التي تعمل في بعض المجالات الاقتصادية

## الفصل الثالث: واقع الحوكمة الضريبية في الجزائر وآليات التأثير في الحصيلة الجبائية

من إعفاءات الضريبة على الدخل مثل الفلاحة، وأنشطة تربية الحيوانات، والجدول الموالي يوضح التركيز في حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي خلال الفترة 2008-2016:

الجدول رقم (24): التركيز في حصيلة الضريبة على الدخل للفترة 2008-2016

الوحد: مليار دج

السنوات	حصيلة الضريبة للدخل على الأجر والمرتبات (01) IRG/S	حصيلة الضريبة على الدخل IRG (01)	النسبة (02)/(01)
2008	151,91	193,8	%78,3
2009	180,42	228,9	%78,8
2010	239,30	297,5	%80,4
2011	280,35	435,12	%87,4
2012	548,47	608,29	%90,1
2013	489,06	557,5	%87,7
2014	527,24	604,55	%87,2
2015	592,13	687,09	%86,1
2016	632,87	715,31	%88,4

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على احصائيات مقدمة من طرف: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

من الجدول نلاحظ أن نسبة الحصيلة الجبائية للدخل على الأجر والمرتبات قدرت في المتوسط بـ %84,9، مسجلة أعلى نسبة مساهمة بـ %90,1 سنة 2012، هذا راجع إلى سياسة التوظيف التوسيعية المنتهجة من طرف الحكومة خاصة عقب الأحداث التي شهدتها الجزائر مطلع سنة 2011، وكذلك الزيادات في الأجر بأثر رجعي التي استفاد منها العمال التابعين لوزارة التربية والتعليم، حيث تم تحصيل 548.47 مليار دج سنة 2012، مقارنة مع سنة 2011 أين تم تحصيل 280.35 مليار دج، من جهة أخرى بلغ عدد الموظفين في الجزائر سنة 2011 التابعين للتوظيف العمومي 1.906.875 موظف وعاون، فيما ارتفع العدد إلى 2.202.172 موظف وعاون سنة 2014<sup>1</sup> ضف إلى ذلك نسبة الأجراء من الناشطين التي تزداد من سنة إلى أخرى حيث بلغت %79.2 سنة 2016 بعدما كانت %70.7 سنة 2000، وسجلت أعلى

<sup>1</sup>: مدونة التوظيف العمومي. على الموقع: <http://www.dzemploi.org>

تاريخ الاطلاع: 2017/11/11.

## الفصل الثالث: واقع الحوكمة الضريبية في الجزائر وآليات التأثير في الحصيلة الجبائية

نسبة لها سنة 2013 حوالي 82.2%، وبالمقابل إرتفعت نسبة الأجور من الناتج الداخلي الخام من 19.3% سنة 2008 إلى 26.4% سنتي 2012 و2013، إلى 29.7% سنة 2015.

بالإضافة إلى ما سبق فإنه يستحيل التهرب الضريبي نظرا لطريقة تحصيل الضريبة على الدخل الإجمالي (الاقطاع من المصدر)، مما يعطي ارتياح لدى الإدارة الضريبية ضمان الحصيلة الجبائية المتأتية من هذه الضريبة في هذا نوع من الضرائب.

2- ارتفاع عبء الاستهلاك: إن مساهمة الرسم على القيمة المضافة في إجمالي الجباية العادية يشكل في المتوسط 31,1%، وهي نسبة معتبرة، إلا أن الملاحظ ارتفاع حصيلة الرسم على القيمة المضافة راجع إلى ارتفاع الحصيلة المتأتية من الرسم على القيمة المضافة عند الإستيراد، والجدول الموالي يوضح ذلك:

### الجدول رقم (25): حصيلة مكونات الرسم على القيمة المضافة

الوحدة: مليار دج

TVA مجموع	عند الإستيراد		الرسم الداخلي		المنتجات البترولية		السنوات
	النسبة	المبلغ	النسبة	المبلغ	النسبة	المبلغ	
387,34	57,2%	221,88	39,9%	154,57	2,8%	10,89	2008
434,54	54,03%	234,79	43,7%	189,98	2,2%	9,77	2009
452,06	55,76%	252,09	24,22%	190,88	2,0%	9,09	2010
505,74	58,09%	293,80	40,57%	205,18	1,3%	6,76	2011
590,6	63,56%	375,43	36,10%	213,22	0,3%	1,95	2012
673,33	65,22%	439,16	34,76%	234,11	0,008%	0,06	2013
705,03	62,65%	441,77	37,34%	263,26	00%	0,00	2014
755,57	64,16%	484,79	35,83%	270,78	00%	0,00	2015
763,28	63,4%	484,66	36,5%	278,62	00%	0,00	2016

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على احصائيات مقدمة من طرف: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

من خلال الجدول السابق ندرج الملاحظات التالية:

## الفصل الثالث: واقع الحوكمة الضريبية في الجزائر وآليات التأثير في الحصيلة الجبائية

الرسم على القيمة المضافة المتعلق بالمنتجات البترولية يشكل قيمة ضئيلة جدا، يمكن اعتبارها هامشية لا تتجاوز 2,8% كأعلى نسبة لها مسجلة سنة 2008، تناقصت بصفة ملحوظة إلى أن انعدمت في السنوات 2014 و 2015 و 2016.

اعتماد الحصيلة الضريبية للرسم على القيمة المضافة على الرسم عند الاستيراد الذي يشكل في المتوسط نسبة 60,4%، بسبب ارتفاع فاتورة الاستيراد التي وصلت إلى 58580 مليون دولار سنة 2014.

3- تبذير المال العام: حيث يشعر المكلفون بالضريبة بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود عليهم بالمنفعة، وفي أغلب الأحيان يعود سبب سوء تخصيص النفقات العامة إلى إنتشار الفساد وتبذير المال العام، مما ينتج عنه حرمان المجتمع من منافع أكبر، كان يمكن أن يحصل عليها لو استخدمت قاعدة ترشيد النفقات ويؤدي إلى تشجيع المواطنين على التهرب من الأعباء المالية، لأنهم يشعرون أن هذه الأموال لا يحسن استخدامها وتبدد فيما لا فائدة منه<sup>1</sup>، مما جعل الجزائر تصنف من بين الدول الأكثر إسرافا وهدرا للإنفاق الحكومي (عدم رشادة الإنفاق)، والجدول الموالي يوضح ترتيب الجزائر ضمن مؤشر التبذير في الإنفاق الحكومي، حسب تقرير التنافسية العالمية خلال الفترة 2008-2016.

### الجدول رقم(26): قيم مؤشر التبذير في الإنفاق الحكومي في الجزائر 2008-2016

السنوات	2008-2009	2009-2010	2010-2011	2011-2012	2012-2013	2013-2014	2014-2015	2015-2016	2016-2017
الرتبة	134/117	133/126	139/64	142/79	144/116	148/101	144/74	140/76	138/75
النقطة*	-	-	-	3,0	2,4	2,8	3,1	3,1	3,1

\*: من 1 إلى 7 والقيم العليا هي الأفضل.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على:

-World Economic Forum, committed to improving the state of the world, The global Competitiveness Report 2008 to 2016.

من خلال الجدول السابق يتضح لنا، وقوع الجزائر في مراتب متأخرة في مؤشر التبذير في الإنفاق الحكومي خاصة في السنتين 2008 و 2009، أين احتلت المرتبة 117 من بين 134 دولة، والمرتبة 126 من بين 133 دولة على التوالي، وهذا راجع إلى التوسع في النفقات العامة وتوجيه مبالغ كبيرة لميزانية التجهيز، ومن المفروض أن تلك النفقات التي لها طابع استثماري يتولد عنها النمو الاقتصادي، إلا أنه في ظل غياب الرقابة

<sup>1</sup>: سعيد علي العبيدي، مرجع سبق ذكره، ص59.



## الفصل الثالث: واقع الحوكمة الضريبية في الجزائر وآليات التأثير في الحصيلة الجبائية

والمحاسبة المطبقة على المسؤولين أدى إلى نقص الإحساس بالمسؤولية والمواطنة لديهم، وبالتالي توجيه جزء هام من رؤوس الأموال في المشاريع غير المجدية، بالإضافة إلى تضخيم الفواتير لتوجيه جزء من تلك الأموال إلى حساباتهم الخاصة، فسوء التسيير وتفقم الفساد يهدر قسما كبيرا من النفقات العمومية، ما يجعلها بلا أثر اقتصادي، وسط غياب رؤية ناجعة، والدليل على ذلك انفاق الحكومة 436 مليار دولار خلال سنوات قليلة إلا أنها بقي عاجزا عن إحداث القفزة الاقتصادية المطلوبة.

كما عرفت السنتين 2011 و2012 توسع في قبول تمويل مشاريع الشباب لاستحداث مؤسسات صغيرة ومتوسطة عقب الأحداث التي شهدتها الجزائر في مطلع سنة 2011، بمنحها الامتيازات واعفاءات ضريبية كان من المفروض استرجاعها على شكل حصيلة جبائية، كما ينتظر أن تتطور هذه المشاريع وتعود بالفائدة للاقتصاد الوطني، وتكون أوعية ضريبية تدر حصيلة جبائية في المستقبل، إلا أن معظم هذه المشاريع آلت للفشل، وبالمقابل تم مسح العديد من الديون من دون مساءلة ومحاسبة مسيري تلك المشاريع قبل مسحها وهنا يتبين لنا أن الغرض من تلك النفقات شراء السلم الاجتماعي فقط، بعيدة عن الجدوى الاقتصادية. ونظرا لانخفاض أسعار البترول وتراجع الإيرادات الجبائية ابتداء من سنة 2014 أصبح من الضروري ترشيد الإنفاق العام، والابتعاد عن التبذير والتوجه نحو التنوع الاقتصادي، وإعطاء الأولوية للمشاريع ذات الجدوى الاقتصادية، فبالتالي جاءت الجزائر في المراتب 74، 76، 75 على التوالي خلال الفترة 2014-2016.

### الفرع الثالث: وجود صعوبات متعلقة بآلية الرقابة الجبائية

تعتبر الإدارة الضريبية الجهة المخول لها تنفيذ السياسة الضريبية، بالتالي كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة، وتفتقر للشفافية الضريبية، كلما سهل التهرب الضريبي، واتسع نطاقه سواء من ناحية الحصيلة الجبائية غير المحصلة وعدد المكلفين غير المحصين. يرجع ضعف كفاءة الإدارة الضريبية في الجزائر إلى وجود صعوبات في آلية الرقابة الجبائية، فبعدما تطرقنا لنتائج الرقابة الجبائية خلال الفترة 2008-2016 من حيث عدد الملفات المعالجة، والمبالغ المسترجعة، لاحظنا ضعف الرقابة الجبائية والدليل على ذلك النسبة الضئيلة للمبالغ المسترجعة بالنسبة للحصيلة الجبائية العادية، ويعود ذلك لعدة أسباب لعل أهمها:

1- اختفاء بعض الشركات عن الوجود وإصدار صكوك بدون رصيد: حسب تصريح للمدير العام للضرائب أن مصالحه عجزت عن استرجاع مستحقات ضريبية عالقة منذ سنوات قدرت بـ 7000 مليار دج وقد تراكمت مع الوقت من خلال إضافة الغرامات وعقوبات التأخير.

إن بعض المطالبين بتلك الضرائب لم يعد لهم أثر بسبب إفلاس بعض الشركات، واختفاء البعض الآخر عن الوجود ولم يعد لها أي كيان قانوني، فقد بلغ حجم الضرائب المستحقة وغير المحصلة 5000 مليار دج على عاتق بنكين في حالة إفلاس وقيد التصفية، وهما بنك الخليفة والبنك التجاري والصناعي الجزائري، فيما تمثل 1000 مليار دينار صكوك بدون رصيد لأشخاص ليس لهم القدرة على التسديد<sup>1</sup>.

**2- نقص الإمكانيات والوسائل التكنولوجية:** رغم التطور الهيكلي الذي مس الإدارة الضريبية الجزائرية إلا أنها لازالت تعتمد على الوسائل التقليدية في العمل الرقابي، في وقت تعرف تكنولوجيا المعلومات تقنيات معالجة متطورة، فضعف الإمكانيات المادية تؤثر سلبا على العمل الرقابي، وتتمثل أساسا في الإمكانيات المرتبطة بتجهيز المقرات بمختلف الوسائل المساعدة، ووسائل نقل الأعوان إلى مقرات المكلفين بالضريبة لإجراء التحقيقات في الوقت المناسب، وربط الإدارة الضريبية بوسائل الاتصال الحديثة لتسهيل عملية التبادل المعلومات والمعطيات بين هياكل الإدارة الضريبية بمختلف مستوياتها، وإمكانية ربطها مع الهيئات الأخرى ذات الصلة لطلب المعلومات.

**3- ضعف حماية المفتشين:** بالإضافة إلى ما سبق يشكل ضعف الحماية المقررة للمفتشين عائقا أمام تأدية وظيفتهم الرقابية بكل ارتياح، نظرا لما يتعرضون له من تهديدات واعتداءات معنوية وجسدية من طرف بعض المكلفين، وهذا بالرغم من أن المشرع الجزائري يكفل للمراقبين الحماية أثناء تأدية مهامهم، كما أن هذه الفئة تعاني من ضعف الإمكانيات المالية والخدمية<sup>2</sup>، مما يؤثر على مردود الرقابة الجبائية سلبا ويكونون ضعفاء أمام الاغراءات المالية المقدمة من طرف بعض المكلفين بالضريبة كرشاوى.

**4- نقص الكفاءات البشرية مقارنة بعدد المكلفين بالضريبة:** في دراسة مقارنة بين الإدارة الضريبية الجزائرية والإدارة الضريبية الفرنسية، خلصت إلى أنه رغم أن القوانين الضريبية متشابهة تقريبا، إلا أن الإدارة الضريبية الفرنسية تتفوق على الإدارة الجزائرية، ويعود ذلك أساسا إلى فعالية الموظفين وتدريبهم بشكل جيد، ولديها المعدات اللازمة لتنفيذ مهمتها بشكل جيد في فرنسا، إلا أن الإدارة الضريبية الجزائرية تعاني من نقص واضح

<sup>1</sup>: محمد ب، عصنة آليات التحصيل والرقابة لتجنب الاستدانة. على الموقع:

<https://www.el-massa.com/dz/index.php/component/k2/item/29932>

تاريخ الاطلاع: 19/11/2017.

<sup>2</sup>: سوام سفيان، واقع الرقابة الجبائية في الجزائر: صعوبات تطبيقها، والحلول المقترحة لتفعيلها. على الموقع:

<http://www.univ-soukahrass.dz/eprints/2015-620-73445.pdf>

تاريخ الاطلاع: 15/1/2017.

## الفصل الثالث: واقع الحوكمة الضريبية في الجزائر وآليات التأثير في الحصيلة الجبائية

في التدريب، وكذا انتشار الفساد الإداري الذي يقلل من عائدات الدولة نتيجة التهرب الضريبي بالاحتتيال والتواطؤ مع موظفي الإدارة الضريبية<sup>1</sup>. بالرغم من تدعيم الإدارة الضريبية بمعهدين خاصين بتكوين الإطارين والمتمثلين في كل من المدرسة الوطنية للضرائب والمعهد المغاربي للجبائية والجمارك، إلا أنها لا زالت تعاني من نقص الكفاءات والخبرة في مجال الرقابة الجبائية، خاصة وأن قانون الإجراءات الجبائية ينص على أن عملية الرقابة الجبائية لا تتم إلا من طرف أعوان الإدارة الضريبية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل<sup>2</sup>، بعدما كان يشترط في العون المكلف بالرقابة الجبائية أن تكون له رتبة مراقب، ضف إلى ذلك برامج تكوين المفتشين التي تعتبر غير مناسبة من ناحية عدد المتكويين، فخلال الفترة 2010-2014 تم تكوين 500 مفتش مركزي بالمدرسة الوطنية للضرائب، موزعة كما يلي: 178 مفتش خلال سنة 2010 و 324 مفتش سنة 2013 أما تكوين المفتشين الفرعيين فتم تكوين 75 مفتش فقط بمعهد الاقتصاد الجمركي والجبائي بالجزائر خلال نفس الفترة<sup>3</sup>، فالملحوظ أن هذا العدد ضئيل جدا في ظل مقارنته مع عدد المكلفين. والجدول الموالي يوضح تطور الساكنة الجبائية في الجزائر حسب طبيعة الضريبة خلال الفترة 2010-2014:

### الجدول رقم (27): تطور الساكنة الجبائية في الجزائر حسب طبيعة الضريبة خلال 2010-2014

2014	2013	2012	2011	2010	
616107	596619	550431	536601	485198	الضريبة على الدخل الاجمالي
107395	100857	93989	88146	84260	الضريبة على ارباح الشركات
969558	908105	874864	819010	853280	الضريبة الجزافية الوحيدة
1693060	1605581	1549284	1443757	1422738	المجموع

المصدر: المديرية العامة للضرائب. على الموقع:

[https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/population\\_fiscale\\_ar.pdf](https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/population_fiscale_ar.pdf)

تاريخ الاطلاع: 2018/03/07.

<sup>1</sup>: Bousnobra Ali, L'efficience de l'administration fiscale dans le recouvrement de l'impôt, El-Tawassol : Siences Humaines et Sociales, N°32 - Decembre 2012, Université Badji Mokhtar- Annaba, p22.

<sup>2</sup>: قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، المواد 20، 20 مكرر3، 21 منه.

<sup>3</sup>: المديرية العامة للضرائب، تطور اجراء التكوين 2010-2014. على الموقع:

[https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/formation\\_ar.pdf](https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/formation_ar.pdf)

تاريخ الاطلاع: 2017/11/15 .

## الفصل الثالث: واقع الحوكمة الضريبية في الجزائر وآليات التأثير في الحصيلة الجبائية

إن عدد المكلفين بالضريبة في تزايد من سنة إلى أخرى، أما سنة 2013 فقد بلغ عدد الموظفين 25317 موظف<sup>1</sup>، فانطلاقاً من الجدول السابق نجد أن كل موظف واحد يقابله 485198 مكلف بالضريبة على الدخل الإجمالي، وكل موظف واحد يقابله 856280 مكلف بالضريبة الجزافية الوحيدة، وهذه الأرقام تعتبر كبيرة جداً أمام المهام التي توكل إلى ذلك الموظف، وقد ارتفع العدد إلى أن كل 616107 مكلف بالضريبة على الدخل الإجمالي يقابله موظف واحد، و107395 مكلف بالضريبة على أرباح الشركات يقابله موظف واحد، و969558 مكلف بالضريبة الجزافية الوحيدة يقابله موظف واحد، وهو ما يدل على ضعف الأهمية الممنوحة للإدارة الضريبية، خاصة أن الجزائر شهدت مرحلة انتعاش اقتصادي تميز بالحجم الكبير للإنفاق العمومي وكثرة المتعاملين الاقتصاديين، مما قوض من آلية الرقابة الجبائية على كثير من الملفات وشجع الكثير من المكلفين على التهرب الضريبي.

إن الوقت الحاضر يحتم على السلطات إعطاء أولوية واهتمام كبير للرقابة الجبائية من أجل استرجاع الأموال إلى الخزينة العامة، خاصة في ظل التطور المستمر لطرق التهرب الضريبي، واستعانة المتهربين من ذوي الخبرة باستعمال طرق ملتوية لا يتم اكتشافها إلا من طرف مراقبين ذوي خبرة مهنية في هذا المجال، كما تساعد الخبرة والكفاءة في كسب الوقت من خلال سرعة اكتشاف الأخطاء والتلاعبات.

وتتمثل تلك الطرق ملتوية التي يستعملها بعض المكلفين بالضريبة من أجل التهرب الضريبي، في:

- ✚ تضخيم الأعباء التي تعتبر الوسيلة الأكثر شيوعاً لدى بعض المكلف بالضريبة، هدفها تخفيض من قاعدة الاقتطاع من مبالغ الأرباح ومن رقم الأعمال أو الزيادة والتضخيم من التكاليف ونفقات القابلة للخصم؛
- ✚ إقدام بعض المستوردين بإخال تغييرات على حساباتهم من أجل إخفاء القيمة الحقيقية للواردات، وفي بعض الحالات عدم التصريح بنوع السلعة الحقيقية المستوردة؛
- ✚ كما قد يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى تسجيل أجور رواتب مستخدمين لا وجود لهم في الحقيقة، غير أنهم يجوزون على وثائق محاسبية وإدارية رسمية لا تبدي أي شك؛
- ✚ الاستعمال الضئيل للشيك كوسيلة للدفع؛
- ✚ عدم تحرير الفواتير عند إجراء الصفقات التجارية أين يكون تطور السوق غير خاضع للضرائب بشكل واسع، حيث بلغ رقم الأعمال غير المعلن عنه للمعاملات التجارية غير المفوترة 44,6 مليار دج خلال الفترة ما بين جانفي وسبتمبر 2015، في حين سجلت نفس الفترة سنة 2016 مبلغ 50,3 مليار دج

<sup>1</sup>: الإحصائيات مقدمة من طرف: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

أي بزيادة قدرها 5,7%، كما بلغ رقم الأعمال المخفى للصفقات التجارية بدون فاتورة سنة 2015 أكثر من 64 مليار دج، أما عدد المخالفات فقد سجل 10132 مخالفة بعدم الفوترة خلال نفس الفترة<sup>1</sup>.

وأمام هذا الوضع من الصعوبات التي تعيق تحصيل الضرائب في الجزائر بالإضافة إلى التعاون الضئيل ما بين الإدارات والمنظمات التي تحارب ظاهرة الغش (مديرية التجارة والجمارك، البنوك، مصالح السجل التجاري...)، تجد الإدارة الضريبية نفسها مجبرة على التنازل عن العقوبات والغرامات من جراء التأخير والتهرب الضريبي، في شكل تسهيلات في فائدة المكلفين بالضرائب لتسديد الديون الجبائية لكافة المؤسسات والتجار والحرفيين من خلال قانون المالية لسنة 2015 وقانون المالية لسنة 2017، وتتمثل هذه التسهيلات فيما يلي:

✚ **تطهير الديون الجبائية من غرامات التحصيل:** لقد منح التشريع الضريبي إعفاء من غرامات التحصيل المترتبة على ديون للمكلفين بالضريبة الذين يسددون كامل الدين الأصلي دفعة واحدة، والذي تجاوز تاريخ استحقاقه 04 سنوات، ابتداء من 01 جانفي من السنة الموالية لسنة إدراج قيد التحصيل<sup>2</sup>.

✚ **الدفع عن طريق التقسيط:** يمكن لقابض الضرائب في مجال التحصيل، منح آجال استحقاقات لدفع جميع الضرائب والحقوق والرسوم بمختلف أنواعها لكل مدين يطلب ذلك، وبصفة عامة كل دين تتكفل به الإدارة الضريبية بموافقة مصالح الخزينة والإمكانات المالية لصاحب الطلب<sup>3</sup>، وبمنح التأجيل القانوني للدفع في أجل أقصاه 36 شهرا مع دفع مبلغ أولي أدنى يساوي 10% من مبلغ الدين الجبائي<sup>4</sup>.

✚ **إمكانية جدولة الديون الجبائية:** يسمح هذا الإجراء إمكانية للشركات التي تمر بوضعية مالية صعبة إعادة جدولة الديون الجبائية التي تكون على عاتقها لمدة لا تتجاوز 36 شهرا، مع إعفاء كلي ومسبق لعقوبات التأخير دون أن يطلب الخاضع ذلك، بشرط احترام أجل الاستحقاق<sup>5</sup>.

#### الفرع الرابع: تعقد النظام الضريبي الجزائري

أصدر البنك الدولي دراسة حول الأنظمة الضريبية في دول العالم، وتكمن أهمية تلك الدراسة في أنها تصنف الدول حسب سهولة عمل الشركات متوسطة الحجم، من حيث سهولة اتباع النظام الضريبي، ويقومون

<sup>1</sup>: وزارة التجارة، نتائج نشاطات الرقابة وقمع الغش على الموقع:

<https://www.commerce.gov.dz> تاريخ الاطلاع 2017/12/22

<sup>2</sup>: قانون رقم 14-10 مؤرخ في 30 ديسمبر 2014، يتضمن قانون المالية لسنة 2015، مرجع سبق ذكره، المادة 51 منه.

<sup>3</sup>: قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، المادة 156 منه.

<sup>4</sup>: القانون رقم 16-14 مؤرخ في 28 ديسمبر 2016، يتضمن قانون المالية لسنة 2017، الجريدة الرسمية، العدد 77، المادة 60 منه.

<sup>5</sup>: القانون رقم 16-14 مؤرخ في 28 ديسمبر 2016، مرجع سبق ذكره، المادة 90 منه.

## الفصل الثالث: واقع الحوكمة الضريبية في الجزائر وآليات التأثير في الحصيلة الجبائية

بمقارنة النظم الضريبية في الدول من خلال ثلاثة مؤشرات فرعية وهي: عدد الساعات التي تتطلبها الشركة لدراسة وفهم وتسجيل الضرائب المستحقة خلال السنة الواحدة، بالإضافة إلى عدد المرات التي تدفع فيها الشركة مختلف الضرائب المفروضة عليها\*، والسعر الإجمالي للضريبة المفروضة على تلك الشركات، وهو العبء النهائي الإلزامي، للضرائب بما في ذلك كافة الضرائب والاشتراكات التي يجب أن تدفع الشركة جزء منها\*\*.

وأكدت تلك الدراسة أن الجزائر تسير بنظام ضريبي معقد، بل أنه يعتبر من أكثر 30 نظاما ضريبي معقدا، وهنا أظهرت النتائج المتعلقة بالمؤشر السنوي المتعلق بسهولة دفع الضرائب في 189 دولة في العالم، أن الجزائر جاءت في المرتبة 169 عالميا، والمرتبة 21 عربيا، وهذا حسب التقرير الصادر سنة 2016\*\*\*، وفيما يلي ندرج جدول يبين وضعية المؤشرات السابقة في الجزائر حسب التقارير الصادرة من البنك الدولي:

### الجدول رقم (28): واقع مؤشر سهولة دفع الضرائب في الجزائر خلال الفترة 2008-2016

السنوات	المرتبة	عدد مرات دفع الضرائب	عدد ساعات دفع الضرائب	السعر الاجمالي للضريبة
2008	178/153	27	451	%72,6
2009	181/166	27	451	%74,2
2011	183/168	29	451	%72
2012	185/164	29	451	%72
2013	185/170	34	451	%72
2014	189/174	34	451	%72
2015	189/176	34	451	%72
2016	189/169	33	385	%72,7

Source : The world bank, Doing business, Paying taxes, Washington, 2016.

\*: تشمل الضرائب والاشتراكات الخاضعة للقياس على: الضريبة على أرباح الشركات، والضرائب الخاصة بالعمالة التي يدفعها رب العمل، وضريبة الأملاك، والضرائب على نقل الملكية، والضريبة على توزيعات الأرباح، وضريبة الأرباح الرأسمالية، والضرائب على المعاملات المالية، ورسوم النظافة، وضرائب المركبات والطرق، وأية ضرائب ورسوم أخرى، بالإضافة إلى اشتراكات الضمان الاجتماعي.

\*\* : تتقاسم تلك التكلفة فيما بين أصحاب الشركة والعملاء والعاملين والموردين.

\*\*\*: اعتمد هذا التقرير على بيانات سنة 2014.

## الفصل الثالث: واقع الحوكمة الضريبية في الجزائر وآليات التأثير في الحصيلة الجبائية

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن الجزائر من أصعب الدول من حيث تعقيد النظام الضريبي، وبالتالي ينعكس هذا التعقيد في النظام الضريبي على ممارسة أنشطة الأعمال والاستثمار، حيث أن الدراسة تنطلق من دور النظام الضريبي في تحقيق النمو وجذب الاستثمار، فبسبب طول فترة 2008-2016 بقيت الجزائر من أسوأ الدول من حيث سهولة النظام الضريبي، خاصة فيما يخص الوقت اللازم لدفع الضرائب والذي يقاس بعدد الساعات ويقدر بـ 451 ساعة إلى غاية سنة 2015 أي ما يعادل أكثر 56 يوم عمل، إلا أنه قد سجل تحسن خلال سنة 2016، من ناحية الوقت إلى 385 ساعة أي أكثر من 48 يوم، وتشكل تلك الضرائب حوالي 27% من الربح التجاري للشركة، ولكن الملاحظ أن هناك تباطؤ كبير في تجسيد الإجراءات اللازمة للتحسين والتبسيط في النظام الضريبي، فلو قارنا مع المغرب على سبيل المثال، ففي سنة 2004 كان يتعين على المؤسسات تقديم المدفوعات الضريبية 28 مرة، بما يحتاج إلى 358 ساعة (أكثر من 44 يوم عمل)، فقد تم تخفيف العبء الإداري الملقى على عاتق المكلفين بالضريبة عن طريق نظام التصريح الإلكتروني وبالتالي أصبح في سنة 2012 عدد مرات دفع الضرائب تقدر بـ 17 مرة، أي أن التصريح الإلكتروني أصبح يوفر 120 ساعة إلى 15 يوم سنويًا<sup>1</sup>، وهو وقت يمكن استثماره في تنمية العمل وتطوير المؤسسة.

وكذلك تحقق دول عربية أخرى تقدما ملموسا في مؤشر دفع الضرائب، فعلى سبيل المثال نجد كل من قطر والإمارات العربية المتحدة بلغ عدد دفعات الضرائب في السنة 04 دفعات، في حين بلغ الوقت المستغرق لإعداد وتقديم الضرائب حوالي 41 ساعة و 2 ساعة في السنة وهذا عام 2015 على التوالي، ويعود ذلك إلى التسهيلات التي قامت بها الإمارات بالنسبة لدفع ضرائب الشركات عن طريق الانترنت، أما قطر فقد قامت بتسهيل دفع الضرائب على الشركات من خلال إلغاء بعض المتطلبات المعيقة<sup>2</sup>، وبذلك فقد حازت الإمارات وقطر المركز الأول علميا، وأحرزت المملكة العربية السعودية المركز الثالث.

<sup>1</sup>: البنك الدولي، مؤسسة التمويل الدولية، البنك الدولي، مؤسسة التمويل الدولية، تقرير ممارسة الأعمال في العالم العربي، مطبوعة مشتركة، واشنطن، 2012، ص 57.

<sup>2</sup>: صندوق النقد العربي، تقرير تنافسية الاقتصادات العربية، العدد الثاني، 2017، ص 20.



## المطلب الثاني: تكريس الشفافية الضريبية وتفعيل الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

بعد معرفة الأسباب الكامنة وراء ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، لابد من البحث عن أساليب معالجة هذه الظاهرة، وانطلاقاً من معرفتنا أن العملية الضريبية تتم بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة، فإن اختزال تلك الأساليب في تكريس كل الشفافية الضريبية في العلاقة بينهما، وتفعيل الرقابة الجبائية لاكتشاف حالات التهرب الضريبي قبل وقوعها، وتبسيط النظام الضريبي، يعتبر كافٍ في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر.

### الفرع الأول: الشفافية الضريبية للإزالة غموض التشريع الضريبي والرفع من الوعي الضريبي

1- **إضفاء استقرار على التشريع الضريبي:** إن إضفاء الاستقرار على التشريع الضريبي يعطي مرونة وتجاوب مع وتيرة الحياة الاقتصادية، بالإضافة إلى تجنب الغموض بتفسير مواده من قبل المختصين القانونيين والجبائيين. هذا كله يسهل على المكلفين بالضريبة من مسايرة ومتابعة النظام الجبائي والقواعد المعمول بها.

2- **تكوين علاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة مبنية على أساس الشفافية والوضوح:** لقد أبدت الإدارة الضريبية الجزائرية خطوات مهمة نحو تحسين العلاقة بينها وبين المكلفين بالضريبة، وذلك من خلال استحداث مرجع نوعية الخدمة، من أجل ضمان التكفل الأحسن بشكاوى المكلفين سواء على المستوى المركزي أو الجهوي أو المحلي، ولكن الملاحظ أن هذه الإجراءات غير كافية في تثقيف المكلفين بالضريبة حول دور وأهمية الضرائب، لكون أن المكلف بالضريبة يلجأ إلى تلك الآلية في حالة وجود شكوى أو استفسار فيما يخص إجراءات فرض وتحصيل الضريبة، وفي هذا الإطار نقترح ما يلي:

أ- **تعميم إجراء المحرر الجبائي على كافة المكلفين بالضريبة:** يقتصر تطبيق المحرر الجبائي على المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات وهذا على سبيل التجربة، ولكن لابد من تعميم هذا الإجراء على جميع المكلفين بالضريبة، ففي هذه الحالة يمكن أن نسجل بعض المزايا، وهي:

يمكن أن يكون ميزة للمؤسسات للعمل في محيط قانوني أكثر حماية؛



يعتبر هذا الإجراء بمثابة ضمان لحق المكلف في استجواب الإدارة، والأهم من هذا هو إشراكه القضائيا الضريبية، الشيء الذي من شأنه إضفاء مناخ من الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية والتقليل من البيروقراطية الإدارية، وهذا يصب في مصلحة الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة على حد سواء<sup>1</sup>؛ يسمح هذا الإجراء بالكشف المبكر للنقائص أو مخاطر التعسف المتعلقة في تفسير بعض النصوص الجبائية وبالتالي تجنب كل نزاع جبائي.

ب- عقد ندوات وملتقيات ولقاءات تجمع المجتمع الضريبي بالإدارة الضريبية: من المستحسن تكثيف تلك اللقاءات في الفترة التي تتزامن مع التوقيع على قانون المالية المتضمن التعديلات والإضافات في القانون الضريبي، حتى يكون المكلفين بالضريبة على إطلاع ومعرفة بتلك التغييرات.

ج- إفصاح الإدارة الضريبية وكشفها مسبقا عن المعلومات المتعلقة بالحصيلة الجبائية: أي أن تكون المعلومات الضريبية جنبا إلى جنب مع إفصاح الحكومة لخططها المستقبلية التي يتساعد على تحقيق تطلعات أفراد المجتمع، فهذا الأمر سيخدمها خاصة عندما تواجه الحكومة صعوبات مالية، ففي معظم الأحيان تلجأ إلى الرفع من المعدلات الضريبية بنية زيادة الإيرادات العامة، إلا أنه وفي ظل الغموض الذي يشوب ذلك التغييرات وعدم وجود استراتيجية واضحة يؤدي إلى لجوء المكلفين بالضريبة إلى التهرب الضريبي، وبالتالي تصبح تلك الزيادة ذات أثر سلبي على الحصيلة الجبائية، خاصة في ظل غياب المشاركة والشفافية في اتخاذ القرارات، وضعف الرقابة وانتشار الفساد، فهنا يتبين لنا بأنه من شأن مشاركة المجتمع الضريبي أن يزيد من حس المواطنة لديهم، والالتزام الضريبي الطوعي.

د- تشجيع المشاركة الفاعلة من المجتمع الضريبي: إن هذه المشاركة تزيد من شرعية الإدارة الضريبية ومن استدامة الإصلاحات المتعلقة بها، والإدارة الضريبية المنفتحة والتشاركية تضم جميع المكلفين بالضريبة (أفرادا ومؤسسات)، ويخضع موظفيها للمساءلة، ستزيد من مستويات الشفافية مما يمكن من كسب ثقة ومساندة المكلفين بالضريبة، ومنه السعي نحو العمل الجماعي والتشاركي على تحقيق أهداف السياسة الضريبية.

هـ- وضع آليات فعالة لنشر كافة المعلومات الضريبية: إن المسؤول الأول عن نقص الوعي الضريبي لدى المواطنين هي الإدارة الضريبية، فالكثير من المكلفين بالضريبة يتهربون من دفع الضرائب بسبب قلة المعلومات الكافية عن الضرائب المكلفين بها، والغرض من فرض الضريبة عليهم، لذلك فإن العبء يقع على الإدارة الضريبية التي يجب عليها توفير المعلومات الكافية التي تعين الممولين على فهم التزاماتهم وتشجعهم، وفي هذا

<sup>1</sup>: بودالي محمد وبوشنب موسى، رقمنة الإدارة كأسلوب لتحسين الخدمة العمومية في الجزائر - الإدارة الجبائية نموذجاً -، مجلة دراسات

## الفصل الثالث: واقع الحوكمة الضريبية في الجزائر وآليات التأثير في الحصيلة الجبائية

الإطار يجب تفعيل دور المديرية الفرعية للعلاقات العمومية والاتصال التابعة لمديرية العلاقات العمومية والاتصال للتقرب أكثر من المكلفين بالضريبة، ويمكن إعطاء بعض الحلول:

✚ حسن استقبال المكلفين بالضريبة: إذ يلعب مكتب الاستقبال دور أساسي وفعال من أجل تحسين العلاقة مع المكلفين بالضريبة من خلال حسن استقبالهم، والإجابة على كل انشغالاتهم وتوجيههم الوجهة الصحيحة، واعطائه البيانات الكاملة التي يريدها؛

✚ لا بد على أعوان الضرائب من تغيير سلوكهم والتعامل مع التجار والمتعاملين الاقتصاديين على أساس شركاء؛

✚ الاستعانة بوسائل الاتصال والتواصل، ووسائل الإعلام المختلفة السمعية والمرئية والمقروءة بشكل جذاب برفع الوعي الضريبي، وتنظيم الندوات المتخصصة لشرح بنود القوانين والأنظمة والتعليمات النافذة في مجال الضريبة وكيفية احتسابها وتحصيله، الأمر الذي سيؤدي إلى غرس القيم الاجتماعية والأخلاقية الصالحة في نفوس المواطنين، وتعريفهم بأهمية الضريبة باعتبارها إحدى الوسائل التي تعين الدولة على القيام بالمشاريع التنموية والتي تعود بالمصلحة على عموم المواطنين؛

✚ تذكير المواطنين من الحين إلى الآخر ببعض المشاريع التي أقيمت بمساعدة الإيرادات التي تحصلها الدولة من أداء الافراد لواجباتهم الضريبية، مما يزيد من إحساسهم بصفة ملموسة في مساهمتهم في النفقات العمومية؛

✚ الاستعانة بموقع الأنترنت الخاص بالمديرية العامة للضرائب في نشر التعليمات، والضوابط، وتحفيزات ضريبية للمكلفين بالضريبة الأوفياء؛

✚ طبع بعض المواد القانونية المتعلقة بالضريبة، كالضريبة على الدخل مثلا على شكل مطويات أو كراسات صغيرة ليكون المكلف على دراية تامة بكيفية محاسبته ضريبيا.

### الفرع الثاني: تفعيل الرقابة الجبائية للكشف المبكر عن التهرب الضريبي

1- تدعيم الإدارة الضريبية بالوسائل المادية والبشرية اللازمة: حتى تنفذ المصالح الرقابية مهامها بكفاءة وفعالية ينبغي تدعيم الإدارة الضريبية بعدد الكافي من الموظفين المؤهلين الذين يتمتعون بشروط الكفاءة والنزاهة، والالتزام المهني طبقا لمدونة أخلاقيات المهنة، بالإضافة إلى ذلك لا بد من تدعيمها بالوسائل المادية الكافية لتنفيذ مختلف البرامج والتحفيزات المالية لتجنب الإغراءات المالية من طرف بعض المكلفين بالضريبة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>: وهي بوعلام، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة -دراسة حالة الجزائر-، ص282.

3- وضع مخطط لحماية المفتشين أثناء تأدية مهامهم: حتى يؤدي مفتش الضرائب مهامه على أكمل وجه، لابد من توفير الحماية الأمنية له ضد مختلف الاعتداءات والتهديدات التي تعرقل سير عملية الرقابة الجبائية.

4- تفعيل النظام المعلوماتي: لا يمكن التفكير في رقابة جبائية فعالة تكشف التهرب الضريبي وتتصدى له دون الاستناد إلى نظام معلومات، هذا الأخير الذي يعتبر العمود الفقري في مصلحي الوعاء والتحصيل، ذلك أن وظيفته تبدأ بتجميع المعلومات على مستوى هياكل الإدارة الضريبية، والتنسيق مع المركز الوطني للإعلام الآلي والإحصائيات الجمركية، والديوان الوطني للإحصائيات، وذلك على مستوى المديرية الفرعية للبحث عن المعلومات الجبائية.

5- التحسيس بأهمية التعامل بالفوترة: ينبغي تضافر جهود كل من مديريات التجارة والمديريات الولائية للضرائب من أجل تحسيس الأفراد بأهمية وضرة التعامل بالفوترة، حفاظا على الاقتصاد الوطني ومكافحة التهرب الضريبي وتحقيق المنافسة الشفافة والنزاهة، والتأكيد على أهمية إصدار التاجر للفاتورة الضريبية كحق من حقوق الدولة، ومساهمة منه في تأدية الخدمات العامة، وتخفيض العبء الضريبي على محدودي أصحاب الرواتب والأجور.

### الفرع الثالث: تبسيط النظام الضريبي

يضم تبسيط النظام الضريبي كل من التسريع في رقمنة الإدارة الضريبية، ومعالجة النقائص في هيكل الإدارة الضريبية:

1- التسريع في رقمنة الإدارة الضريبية: انطلاقا من أن الإدارة الضريبية هي إدارة عمومية فإن اعتمادها على تكنولوجيا المعلومات تدخل في إطار برنامج الحكومة الإلكترونية، هذه الأخيرة التي تعرف على أنها استخدام الإدارة العامة لتكنولوجيا وتقنية المعلومات، بغية تقديم الخدمات بطريقة سهلة وسلسة لفائدة المواطنين، وعلى مدار 24 ساعة يوميا، وجميع أيام الاسبوع، عبر وسائل إلكترونية وأدوات التكنولوجيا الحديثة، وفي مقدمتها الأنترنت والتقنيات الجديدة للاتصال، مع خفض التكلفة وتحسين الأداء والسرعة في الإنجاز<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>: صدام الخمايسية، الحكومة الإلكترونية الطريق نحو الإصلاح الإداري، عالم الكتب الحديث للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن،

## الفصل الثالث: واقع الحوكمة الضريبية في الجزائر وآليات التأثير في الحصيلة الجبائية

وفي هذا الصدد فقد أطلقت السلطات الجزائرية مشروع برنامج الجزائر الإلكترونية 2013-2008 وتحدد أهدافها كما يلي:<sup>1</sup>

- تسريع استعمال تكنولوجيا الإعلام والاتصال على مستوى الإدارات العمومية والمؤسسات؛
- تطوير البنية التحتية الإلكترونية لتمكين المواطنين للاستفادة من تجهيزات وشبكات تكنولوجيا الإعلام والاتصال؛
- تطوير الكفاءات البشرية وتوفير الموارد المالية؛
- تهيئة الإطار التشريعي والتنظيمي؛
- تتمين التعاون الدولي؛
- وضع آليات للتقييم والمتابعة.

بالرغم من الجهود المبذولة فيما يخص ترقية العديد من الإدارات العمومية بهدف خفض البيروقراطية كخطوة للتوجه نحو الحكومة الإلكترونية، بإنشاء بطاقة تعريف وطنية رقمية، وجواز السفر البيومتري واستحداث مواقع إنترنت للإدارات العامة (مثل: الجمارك، المديرية العامة للضرائب، قطاع القضاء)، إلا أنها مازالت لم ترقى إلى المستويات التي يرغب فيها المواطن ويتطلع إليها. والجدول الموالي يوضح ترتيب الجزائر وفقا لمؤشر تنمية الحكومة الإلكترونية خلال الفترة 2016-2008:

الجدول رقم (29): ترتيب الجزائر وفق مؤشر تنمية الحكومة الإلكترونية خلال الفترة 2016-2008

السنوات	2008	2010	2012	2014	2016
قيمة المؤشر	0.3515	0.3181	0.3608	0.3106	0.2999
الرتبة عالميا	121	131	132	136	150

المصدر: من إعداد الطلبة الاعتماد على:

-The reports of United Nations E-Government Surveys : 2008-2010-2012-2014-2016, United Nations, New york.

<sup>1</sup>: بلعربي عبد القادروآخرون، تحديات التحول إلى الحكومة الإلكترونية في الجزائر، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي الخامس حول الاقتصاد الافتراضي وانعكاسه على الاقتصاديات الدولية، المركز الجامعي خميس مليانة، الجزائر، 13-14 مارس 2012، ص07.

## الفصل الثالث: واقع الحوكمة الضريبية في الجزائر وآليات التأثير في الحصيلة الجبائية

وفقا للجدول السابق فإن الجزائر صنفت ضمن الدول ذات تنمية الحكومة الإلكترونية متوسط\*، فقد سجلت مقدار 0.3106 سنة 2014، أما فيما يخص الترتيب العالمي فقد سجلت تراجع بأربع مراكز مقارنة بسنة 2012 مسجلة بذلك المرتبة 132 و 136 على التوالي<sup>1</sup>. في وقت سجلت فيه العديد من الدول تحسينات في مجال الحكومة الإلكترونية لتطوير الخدمات العامة المقدمة للمواطنين، شهدت الجزائر تراجع كبير سنة 2016 في المركز 150 عالميا.

إن تسريع رقمنة الإدارة الضريبية في إطار الحكومة الإلكترونية من شأنه تخفيف تكاليف الامتثال من تسجيل المكلفين، وتقديم التصريحات الضريبية، وتسديد الضرائب عن طريق شبكة الإنترنت، وصولا إلى الرقابة الجبائية والتحصيل، وحتى بالنسبة لتسهيل النظر في الطعون المقدم من طرف المكلفين بالضريبة، لذلك ينبغي الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات فيما يخص<sup>2</sup>:

**التصريح الإلكتروني:** هو نقل المعلومات الضريبية مباشرة إلى الإدارة الضريبية باستخدام الإنترنت من خلاله يقوم المكلفين بالضريبة بالتصريح من المنزل، أو المؤسسة الاقتصادية، أو المؤسسة المالية أو مكان العمل، أو المراكز التجارية، أو حتى استحداث مكاتب للدفع الضريبي.

**الدفع الإلكتروني:** وهو تحويل الأموال من الحساب المصرفي للمكلف بالضريبة إلى الحساب المصرفي للإدارة الضريبية باستخدام الإنترنت، ويتم إجراء المدفوعات الإلكترونية عبر الإنترنت في أي وقت أثناء وبعد ساعات العمل المصرفي، ومن أي مكان.

\*: يعد مؤشر تنمية الحكومة الإلكترونية مقياسا مركبا من ثلاثة ابعاد هامة للحكومة الإلكترونية وهي: توفير الخدمات الإلكترونية، البنية التحتية للاتصالات السلكية واللاسلكية، والرأسمال البشري (القدرة البشرية). كما يعد كل من مجموعة المؤشرات هذه مقياسا مركبا في حد ذاته، ويكون تصنيف الدول لتنمية الحكومة الإلكترونية وفقا لما يلي:

- (أعلى من 0.75): ذات مؤشر تنمية الحكومة الإلكترونية مرتفع جدا.
- (بين 0.50 و 0.75): ذات مؤشر تنمية الحكومة الإلكترونية مرتفع.
- (بين 0.25 و 0.50): ذات مؤشر تنمية الحكومة الإلكترونية متوسط.
- (أقل من 0.25): ذات مؤشر تنمية الحكومة الإلكترونية الاقل.

<sup>1</sup>: تقرير إدارة الشؤون الاجتماعية والاقتصادية للأمم المتحدة، دراسة الحكومة الإلكترونية 2014، ص 38

<sup>2</sup>: Denise Edwards-Dowe , E-Filing and E-Payments – The Way Forward, Paper presented at Caribbean Organization of Tax Administration (COTA) General Assembly, July 2008, p08. web cite:

[http://www.archive.caricom.org/jsp/community/cota/general\\_assembly/20\\_cota/e\\_filing\\_e\\_payments\\_cartac.pdf](http://www.archive.caricom.org/jsp/community/cota/general_assembly/20_cota/e_filing_e_payments_cartac.pdf)

إن الهدف الرئيسي من تحصيل الضرائب بهذا الشكل هو تحفيز وتوجيه التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلاد، فيعتبر استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في الدفع الضريبية الإلكتروني إيجابيا بالنسبة للإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة على حد سواء:

أ- بالنسبة للإدارة الضريبية:

- ✓ يزيد من تحصيل الضرائب لأنه سيساعد على تتبع المكلفين بالضريبة، والتغلب على الفساد الناتج عن احتكاك المكلفين بالضريبة والموظفين في الإدارة الضريبية؛
- ✓ خفض تكاليف التشغيل مثل تكاليف اقتناء الأوراق، تخفيض عدد الموظفين... الخ؛
- ✓ تلقي المعلومات الضريبية في الوقت المناسب؛
- ✓ تسهيل وتسريع عملية الرقابة الجبائية.

ب- بالنسبة للمكلفين بالضريبة:

- ✓ تقليل تكاليف الامتثال الضريبي؛
  - ✓ الحصول على المعلومات الضريبية وفي الوقت المناسب.
- لدعم كل ذلك ينبغي تعيين فريق علمي وعملي للمشروع لقيادة العملية، على أن يشمل هذا الفريق من الخبراء في تكنولوجيا المعلومات، والعمليات التجارية، والتعديلات التشريعية، وتتطلب الإدارة أيضا معدات حاسوبية حديثة ومنصة جيدة لتكنولوجيا المعلومات، وتدفع عالي لشبكة الإنترنت.

**2- معالجة النقائص المتعلقة بهيكل الإدارة الضريبية :** لقد أبدت الادارة الضريبية الجزائرية جهودا فيما يخص تطوير هيكلها الإداري، وذلك بالانتقال من نمط إداري أفقي إلى نمط اداري عمودي، أي حسب أصناف المكلفين (المراكز الضريبية، المركز الجوارى للضرائب ومديرية كبريات الشركات)، والهدف هو نقل الإدارة إلى إدارة ضريبية ديناميكية موضوعها الرئيسي عصنة أجهزتها ونظامها، من أجل الاستجابة بشكل أفضل لتطلعات المكلفين بالضريبة وتقريبهم منها ومن أجل المواصلة والتسريع في العصنة لابد من ضمان التنسيق الكافي والشفافية بين هيكلها الإدارية.

إن الفصل بين وظيفة تصور السياسة الضريبية الموكلة لمديرية السياسة الجبائية التابعة للمديرية العامة للتقدير والسياسات، ووظيفة تطبيق السياسة الضريبية التي تقوم بها المديرية العامة للضرائب، يتطلب وجود تنسيق كاف

## الفصل الثالث: واقع الحوكمة الضريبية في الجزائر وآليات التأثير في الحصيلة الجبائية

على المستوى القانوني، وكذلك على المستوى العمل الميداني،<sup>1</sup> ويكون ذلك من خلال إصدار مختلف التقارير وتبادلها، خاصة تلك المتعلقة بمدى تطبيق الاقتراحات المقدمة من طرف مديرية السياسة الضريبية، والتي تصب في السعي لعصرنة وتبسيط النظام الجبائي وتحسين مردوديته، هذا ويتطلب وجود هيئة متكونة من خبراء ومتخصصين أكاديميين في مجال رسم السياسة الضريبية، بالإضافة إلى ذلك تنظيم لقاءات دورية ومؤتمرات تجمع واضعي السياسة مع المسؤولين المكلفين بتطبيقها، هذه اللقاءات ينبغي أن تكون شفافية وأن تكون علنية ومتابعة من طرف الجمهور ووسائل الإعلام المختلفة، بالتالي يمكن مساءلة المسؤولين عن نتائج قراراتهم.

كما لا بد من إضفاء الشفافية الكافية فيما يخص الهياكل جديدة للمصالح الخارجية للإدارة الضريبية، هدفها نقل الإدارة الضريبية إلى إدارة ديناميكية تسعى إلى التكفل الأحسن بمتطلبات المكلفين بالضريبة، من خلال استحداث مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب، وذلك لإيجاد هيكل مناسب يتكفل بصغار المكلفين بالضريبة، إلا أن هذا التنظيم قام بتقسيم المداخل المحققة بين مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب والمفتشيات التابعة لمديرية الولاية للضرائب، وعلى هذا فإن هذه الإجراءات من شأنها تعقيد وإضفاء ضبابية على قيام المكلفين بالضريبة بتقديم تصريحاتهم.

ومن جهة أخرى فإن التشريع الضريبي ينص على أن الضريبة على الدخل الإجمالي تتضمن الأصناف السبعة، إلا أن التنظيم الإداري الجديد قام بتقسيم المداخل الخاضعة للضريبة للدخل الإجمالي بين الهياكل الإدارية، ويظهر ذلك بتقسيم ما بين المداخل المتعلقة بالأرباح التجارية والصناعية تابعة لمركز الضرائب، في حين صنف المداخل الفلاحية هي من اختصاص المركز الجوارى للضرائب، وبالتالي يصبح المكلف تائها بين الهياكل الإدارية مما يزيد من تدمره وتضييعه للوقت<sup>2</sup>، وزيادة التكاليف التي يتحملها لأداء الضريبة.

<sup>1</sup>: وهي بوعلام، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة -دراسة حالة الجزائر-، مرجع سبق ذكره، ص 207.

<sup>2</sup>: قاشي يوسف، واقع النظام الضريبي الجزائري وسبل تفعيله، مرجع سبق ذكره، ص 222.

المبحث الرابع: مكافحة الفساد الضريبي في الجزائر للتأثير على الحصيلة الجبائية

تعد ظاهرة الفساد الضريبي عقبة رئيسية أمام تعبئة الحصيلة الجبائية في الجزائر، لذلك لا بد من تسليط الضوء على هذه الظاهرة وتكثيف الجهود للحد من إنتشارها من أجل التأثير الإيجابي في الحصيلة الجبائية، وبما أن الإدارة الضريبية هي إدارة عمومية وبالتالي مكافحة الفساد الضريبي في الجزائر لا ينفصل عن مكافحة الفساد في الاقتصاد ككل بل ينطلق منه، لهذا الغرض عازمت الدولة الجزائرية على مكافحة الفساد بكل أنواعه، وتحسد ذلك من خلال عدة إجراءات متخذة لهذا السبيل.

المطلب الأول: الإجراءات المتخذة لمكافحة الفساد الضريبي في الجزائر

إن سعي الجزائر لمكافحة الفساد الضريبي يتمثل في اعتماد الرقابة الداخلية في الإدارة الضريبية كألية إدارية لاكتشاف المخالفات التي تخل بالسير الحسن للإدارة الضريبية في الجزائر، أما على المستوى الكلي فتتمثل الإجراءات المتخذة لمكافحة الفساد في الجزائر في انضمامها لإتفاقيات دولية متعلقة بمكافحة الفساد وإصدار عدة قوانين في هذا المجال، أهمها قانون خاص بالوقاية من الفساد ومكافحته سنة 2006، بالإضافة إلى استحداث مؤسسات لمكافحة الفساد.

الفرع الأول: الرقابة الداخلية في الإدارة الضريبية ومكافحة الفساد الضريبي

الرقابة الداخلية هي الرقابة التي تمارسها الإدارة الضريبة للتأكد من السير الحسن لعملها، وفي هذا الصدد توجد هيئة التفتيش الداخلية متمثلة في: المفتشية العامة للمصالح الجبائية التي تعتبر الجهة الإدارية المكلفة بالقيام بالرقابة والتفتيش والتحقيقات فيما يخص<sup>1</sup>:

تنظيم المصالح الجبائية وعملها ومراقبة جودة تسييرها، واستعمال الطاقة البشرية والمادية الموضوعة تحت تصرفها؛

توجيه أعمال مفتشيات المصالح الجبائية المحدثة على الصعيد المحلي وتقييم فعاليتها، ويكون ذلك وفقا لبرنامج سنوي للتفتيش؛

<sup>1</sup>: المرسوم التنفيذي رقم 91-43، مؤرخ في 16 فيفري 1991، يحدد إختصاصات مفتشية المصالح الجبائية، الجريدة الرسمية، العدد 08، المواد 2-3-4 منه.



✚ إصدار تقرير يحتوي على المعاينات والملاحظات والمخالفات المسجلة في التسيير الذي تمت مراقبته ويقترح بالإضافة إلى ذلك أي إجراء من شأنه أن يحسن عمل المصالح التي تمت مراقبتها، ويساهم في تطبيق أفضل للتشريع الضريبي.

كما تم إصدار دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، والهدف من هذا الدليل هو تعريف موظفي الإدارة الضريبية بالقواعد والواجبات الرئيسية التي يتعين عليهم التقيد بها عند ممارستهم لمهامهم والعقوبات التي تصدر في حقهم في حالة إخلالهم بالقواعد.

## 1- الواجبات المرتبطة بممارسة الوظيفة

بمجرد تعيين موظف الإدارة الضريبية يخضع لجملة من الالتزامات وجب عليه التقيد بها، وتتمثل في وجوب التحاقه بمنصبه، وتأدية الخدمة في إطار من احترام العلاقات السليمة، وهو ملزم بتأدية اليمين إذا كان مدعو للقيام بمهام التفتيش والمراقبة والمعينة ببطاقة تفويض الوظيفة، هذا اليمين يلزمه أن يتقيد بالسر المهني حماية لمصالح المكلفين بالضريبة إلا في حالات خاصة، والالتزام بالنزاهة التي تمنعه من اختلاس الأموال العمومية، أو تلقي رشاي أو القيام بإجراءات تخفيضات غير مؤسسة قانوناً، أو أي مزايا يقدمها المكلفون بالضريبة مقابل نصائح وشروحات جبائية، كما يحظر على الموظف استغلال وسائل الإدارة لأغراض شخصية.

## 2- المسؤوليات التي يتحملها الموظفون: وتتمثل في<sup>1</sup>:

أ- **المسؤولية المدنية:** تتضمن المسؤولية المدنية حالتين: الأولى تتمثل في إلحاق الضرر بالغير نتيجة لتنفيذ أوامر صدرت إليه من رئيسه الإداري، وبالتالي تتحمل الإدارة الضريبية المسؤولية وحدها. أما الحالة الثانية فهي في حالة إرتكاب الموظف خطأ الإهمال أو إلحاق الضرر بالغير، وبالتالي فإن مسؤولية مرتكب الخطأ تكون شخصية تجاه الضحية.

ب- **المسؤولية الجزائية:** يتعرض الموظف بالإدارة الضريبية لعقوبات جزائية في الحالات التالية:

✚ **التعسف في استعمال السلطة ضد الشيء العمومي:** هنا يعاقب كل موظف يأمر بتدخل السلطة أو استعمالها ضد تنفيذ قانون أو تحصيل ضرائب مقرراً قانوناً، بالحبس بمدة 05 سنوات، والحرمان من ممارسة كل وظيفة أو عمل عمومي لمدة 10 سنوات على الأكثر.

<sup>1</sup>: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل أخلاقيات المهنة، ص ص 22، 27.

## الفصل الثالث: واقع الحوكمة الضريبية في الجزائر وآليات التأثير في الحصيلة الجبائية

✚ ممارسة السلطة العمومية قبل توليها أو الاستمرار فيها على وجه غير مشروع: وهنا العقوبة تكون بغرامة مالية تتراوح بين 500 و1000 دج، بالإضافة إلى الحبس من 06 أشهر إلى سنتين لكل موظف يواصل في عمله وقد فصل منها قانونا.

✚ الرشوة: يعد مرتشيا ويعاقب بالحبس من سنتين إلى 10 سنوات، وبغرامة من 200.000 دج إلى 1.000.000 دج كل موظف جبائي تلقى رشوة مهما كان نوعها.

✚ استغلال النفوذ: يعاقب كل مستغل للنفوذ بهدف الحصول من إدارة أو سلطة عمومية على منافع غير مستحقة بالحبس من سنتين إلى 10 سنوات، وبغرامة مالية تقدر بـ 200.000 دج إلى 1.000.000 دج، كما يعاقب بالحبس من 06 أشهر إلى 02 سنتين وبغرامة من 50.000 دج إلى 200.000 دج كل موظف يقوم بقبول الهدايا غير مستحقة من شأنها إعاقة السير الحسن لمهامه.

✚ الغدر: ونعني بذلك تلقي الموظف أو يأمر بتحصيل مبالغ مالية يعلم أنها غير مستحقة الأداء، أو يجاوز ما هو مستحق سواء لنفسه، أو لصالح الأطراف الذين يقوم بالتحصيل لحسابهم، وهنا يعاقب بالحبس سنتين إلى 10 سنوات وغرامة مالية 200.000 دج إلى 1.000.000 دج، وتطبق نفس العقوبة في حالة اختلاس الأموال.

ج- المسؤولية التأديبية: يعتبر الموظف الذي يرتكب خطأ مهني مسؤولا من الناحية التأديبية على حسب درجة الخطأ، من الدرجة الأولى إلى الدرجة الرابعة<sup>1</sup>:

✚ أخطاء من الدرجة الأولى: هنا يتعلق الأمر بالأعمال التي تخل بالانضباط العام، والتي يمكن لها أن تمس بالسير الحسن لمصالح الإدارة الضريبية.

✚ أخطاء من الدرجة الثانية: وهي متمثلة في كل ما يدعو إلى المساس سهوا أو إهمالا بأموال الإدارة الضريبية أو المستخدمين، وكل ما يتعلق بالوجبات القانونية الأساسية.

✚ أخطاء من الدرجة الثالثة: تتعلق بإفشاء أو محاولة إفشاء الأسرار المهنية، وكذلك إخفاء المعلومات ذات الطابع المهني التي من واجب الموظف تقديمها خلال تأدية مهامه، وكل ما يتعلق باستعمال التجهيزات أو أملاك الإدارة لمنفعة شخصية، ورفض تنفيذ تعليمات السلطة الإدارية في إطار تأدية مهامه المرتبطة بوظيفته دون مبرر مقبول.

<sup>1</sup>: الأمر رقم 03-06، مؤرخ في 15 جويلية 2006، المتضمن القانون الاساسي العام للتوظيفة العمومية، الجريدة الرسمية، العدد 46، المواد من 177 إلى 182 منه.

✚ أخطاء من الدرجة الرابعة: وتشمل ما يلي :

- ✓ تلقي الموظف في الإدارة الضريبة رشوة من أية طبيعة كانت مقابل تأدية خدمة في إطار ممارسة وظيفته؛
- ✓ التورط في أعمال عنف في مكان العمل؛
- ✓ إلحاق أضرار مادية بالإدارة الضريبية عمدا؛
- ✓ إتلاف وثائق إدارية قصد الإساءة إلى السير الحسن للمصلحة؛
- ✓ تزوير الشهادات أو المؤهلات أو كل وثيقة سمحت له بالتوظيف أو الترقية؛
- ✓ الجمع بين الوظيفة التي يستغلها ونشاط مريح آخر غير تلك المنصوص عليها في المواد 43 و 44 من الأمر رقم 03-06\*.

ويتعرض كل موظف يرتكب الأخطاء السابقة للعقوبات طبقا لدرجة الخطأ كما هو موضح في الجدول الموالي:

#### الجدول رقم (30): تصنيف العقوبات التأديبية حسب جسامة الأخطاء المرتكبة

عقوبات من الدرجة الاولى	عقوبات من الدرجة الثانية	عقوبات من الدرجة الثالثة	عقوبات من الدرجة الرابعة
التنبيه، الإنذار الكتابي، التوبيخ.	التوقيف عن العمل من 01 إلى 03 أيام، الشطب من قائمة التأهيل.	التوقيف عن العمل من 04 إلى 08 أيام، التنزيل من درجتين، النقل الجبري.	التنزيل إلى الدرجة السفلى مباشرة، التسريح.

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل اخلاقيات المهنة، ص 27.

\* المادة 43: يخصص الموظفون كل نشاطهم المهني للمهام التي اسندت اليهم، ولا يمكنهم ممارسة نشاط مريح في إطار خاص مهما كان نوعه، غير أنه يرخص للموظفين ممارسة مهام التكوين أو التعليم أو البحث كنشاط ثانوي ضمن شروط ووفق كفاءات تحدد عن طريق التنظيم، كما يمكنهم أيضا انتاج الأعمال العلمية أو الأدبية أو الفنية، وفي هذه الحالة لا يمكن للموظف ذكر صفته أو رتبته الإدارية بمناسبة نشر هذه الأعمال، إلا بعد موافقة السلطة التي لها صلاحيات التعيين.

المادة 44: يمكن الموظفين المنتمين إلى أسلاك التعليم العالي والباحثين وكذا أسلاك الممارسين الطبيين المتخصصين ممارسة نشاط مريح في إطار خاص يوافق تخصصهم، تسهر السلطة المؤهلة على ضمان مصلحة الخدمة وتتخذ أي اجراء مناسب إذا اقتضت الحاجة ذلك.

الفرع الثاني: إنضمام الجزائر إلى الاتفاقيات الدولية المتعلقة بمكافحة الفساد

تتمثل الاتفاقيات الدولية المتعلقة بمكافحة الفساد والتي اضمت إليها الجزائر في<sup>1</sup>:

1- التصديق بتحفظ على اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد: حسب المرسوم الرئاسي رقم 04-125 المؤرخ في 19 افريل 2004، تم التصديق بتحفظ على اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد المنعقدة في 31 أكتوبر 2003 بنيويورك، وتعتبر أول اتفاقية دولية لمكافحة الفساد ملزمة قانوناً، وتضم الاتفاقية 71 مادة، ومقسمة إلى 08 فصول، تهدف إلى ترويج ودعم التدابير الرامية إلى مكافحة ومنع الفساد بصور أكثر كفاءة ونجاعة، ودعم التعاون الدولي والمساعدة التقنية في مجال مكافحة الفساد، وتعزيز النزاهة والمساءلة للوصول إلى الإدارة السليمة للشؤون العمومية والممتلكات العمومية.

2- التصديق على اتفاقية الاتحاد الإفريقي لمنع الفساد ومكافحته: بموجب المرسوم الرئاسي رقم 06-137 المؤرخ في 10 افريل 2006، صادقت الجزائر على اتفاقية الاتحاد الإفريقي لمنع الفساد ومكافحته. تهدف هذه الاتفاقية إلى: تشجيع دول الأطراف بإنشاء الآليات اللازمة لمنع الفساد في إفريقيا، والقضاء على الجرائم ذات الصلة في القطاع العام والخاص، وتسهيل التعاون فيما بين الدول، وتنسيق السياسات والتشريعات من أجل ضمان فعالية الإجراءات الخاصة بمنع الفساد، كما تركز على تعزيز التنمية الاجتماعية عن طريق إزالة العقبات التي تعرقل تمتع الأفراد بالحقوق الاقتصادية والاجتماعية والثقافية، والحقوق المدنية والسياسية، ويتطلب ذلك توفير الظروف المناسبة لتعزيز الشفافية والمساءلة في إدارة الشؤون العامة.

3- التصديق على الاتفاقية العربية لمكافحة الفساد: صادقت الجزائر على الاتفاقية العربية لمكافحة الفساد، المحررة بالقاهرة في تاريخ 21 ديسمبر 2010، بموجب المرسوم الرئاسي رقم 14-249 المؤرخ في 08 سبتمبر 2014 تهدف هذه الاتفاقية إلى تعزيز التدابير الرامية إلى الوقاية من الفساد ومكافحته، وتعزيز التعاون العربي على الوقاية من الفساد وكشفه بكل أشكاله، وتعزيز النزاهة والشفافية والمساءلة وسيادة القانون، كما تركز الاتفاقية على ضرورة تشجيع الأفراد ومؤسسات المجتمع المدني على المشاركة الفعالة في مكافحة ومنع الفساد.

<sup>1</sup>: الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته، الإطار القانوني والمؤسسي لمكافحة الفساد في الجزائر، الطبعة الثانية، 2014.

الفرع الثالث: الهيئات المختصة في الوقاية من الفساد ومكافحته في الجزائر

توجد في الجزائر عدد منال هيئات المخولة بمكافحة الفساد وهي: الديوان الوطني لقمع الفساد، الهيئة الوطنية لمكافحة الفساد، مجلس المحاسبة.

1- **الديوان المركزي لقمع الفساد:** يعتبر الديوان المركزي لقمع الفساد مصلحة مركزية عملياتية للمؤسسة القضائية، وهو مكلف ب<sup>1</sup>:

✚ جمع كل المعلومات واستغلالها في الكشف عن أفعال الفساد ومكافحتها؛

✚ جمع الأدلة والقيام بتحقيقات في وقائع الفساد وإحالة مرتكبيها للممثل أمام الجهة القضائية المختصة؛

✚ تطوير التعاون والتساند مع هيئات مكافحة الفساد وتبادل المعلومات بمناسبة التحقيقات الجارية؛

✚ اقتراح كل إجراء من شأنه المحافظة على حسن سير التحريات التي يتولاها على السلطات المختصة.

2- **الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته:** في إطار تنفيذ الاستراتيجية الوطنية في مجال مكافحة الفساد، تم إنشاء الهيئة الوطنية المكلفة بالوقاية من الفساد ومكافحته، وهذا ضمن قانون مكافحة الفساد رقم 01-06 المؤرخ في 20 فيفري 2006\*، ولقد انضمت هذه الهيئة إلى الشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد التي تأسست سنة 2008، لتضاف بذلك إلى 42 وزارة وهيئة أخرى في المنطقة العربية، التي تشكل آلية إقليمية تشاركية لتنمية القدرات وتبادل المعلومات ومناقشة السياسات التي تدخل في اختصاصها. ومن أجل قيام الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته بمهامها وصلاحياتها على النحو المطلوب منحها المشرع الجزائري الاستقلالية الضرورية، وذلك عن طريق إتخاذ التدابير التالية<sup>2</sup>:

✚ قيام الأعضاء والموظفين التابعين للهيئة المؤهلين بالاطلاع على أية معلومات ذات طابع سري

ويتطلب ذلك تأدية اليمين الخاصة بهم قبل استلام مهامهم؛

✚ تزويد الهيئة بالوسائل البشرية والمادية اللازمة لتأدية مهامها؛

<sup>1</sup> مرسوم رئاسي رقم 11-426، مؤرخ في 08 ديسمبر 2011، يحدد تشكيلة الديوان المركزي لقمع الفساد وتنظيمه وكيفية سيره، المادة 05 منه.

\* : أهم ما تضمنه هذا القانون التدابير الوقائية الرامية لمكافحة الفساد في القطاع العام، ابتداء من التوظيف والتصريح بالملكيات، والقواعد المتعلقة بسلوك الموظف العمومي، كما تطرق ضرورة اتخاذ التدابير اللازمة لتعزيز الشفافية والمسؤولية والعقلاني في تسير الأموال العمومية، والشفافية في التعامل مع الجمهور، واتخاذ التدابير التي تضطلع لمنع الفساد في القطاع الخاص، بالإضافة إلى تشجيع مشاركة المجتمع المدني في الوقاية من الفساد، كما حمل القانون مختلف العقوبات الواجب تطبيقها في ارتكاب الممارسات الفاسدة.

<sup>2</sup> القانون رقم 01-06 مؤرخ في 20 فيفري 2006، معدل ومتمم، يتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، المادة 19 منه.

## الفصل الثالث: واقع الحوكمة الضريبية في الجزائر وآليات التأثير في الحصيلة الجبائية

التكوين المناسب والعالي المستوى لمستخدميها؛

ضمان أمن وحماية أعضاء وموظفي الهيئة من كل أشكال الضغط أو الترهيب أو التهديد أو الإهانة

أو الشتم أو الاعتداء مهما يكن نوعه، التي قد يتعرضون لها بمناسبة ممارستهم لمهامهم.

وحسب المادة 20 من نفس القانون، فإن المهام الموكلة لهيئة الوقاية من الفساد ومكافحته تتمثل في:

اقتراح سياسة شاملة للوقاية من الفساد تجسد مبادئ دولة القانون، وتعكس النزاهة والشفافية

والمسؤولية في تسيير الشؤون العامة والتصرف في الأموال العمومية؛

اقتراح تدابير تشريعية وتنظيمية تخص الوقاية من الفساد، لكل شخص أو هيئة عمومية أو خاصة،

والحث على كل نشاط يتعلق بالبحث عن الأعمال المباشرة في مجال الوقاية من الفساد؛

التعاون مع القطاعات العمومية والخاصة في إعداد قواعد أخلاقيات المهنة، والسهر على تعزيز التنسيق

ما بين القطاعات، والتعاون مع الهيئات الأخرى المعنية بمكافحة الفساد؛

جمع ومركزة كل المعلومات التي يمكن أن تساهم في الكشف عن أعمال الفساد والوقاية منه.

**3- مجلس المحاسبة:** يعتبر مجلس المحاسبة الهيئة العليا للرقابة البعدية على أموال الدولة والجماعات الإقليمية

والمرافق العمومية، وهو بذلك يساهم من خلال ممارسة صلاحياته في تعزيز الوقاية، ومكافحة جميع أنواع

الغش، ومختلف الممارسات غير القانونية أو غير الشرعية التي تشكل تقصيرا في الأخلاقيات، وفي واجب النزاهة

والممارسات الضارة بالأموال العمومية<sup>1</sup>، ويتمتع مجلس المحاسبة بالاستقلالية الضرورية ضمانا للموضوعية

والحياد والفعالية في أعماله، ويعد تقريرا سنويا يرسله إلى رئيس الجمهورية. يدرج التقرير مجمل الملاحظات

والمعاينات والتقييمات الرئيسية الناجمة عن أشغال تحريات المجلس، مرفقة بالتوصيات التي يرى أنه يجب

تقديمها، وكذلك ردود المسؤولين والممثلين القانونيين والسلطات الوصية المعنية المرتبطة بذلك، وينشر هذا

التقرير كليا أو جزئيا في الجريدة الرسمية، ويرسل نسخة منه إلى الهيئة التشريعية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>:أمر رقم 95- 20 مؤرخ في 17 جوان 1995، معدل ومتمم بالأمر رقم 10-02 مؤرخ في 26 أوت 2010 والمتعلق بمجلس

المحاسبة، المادة 02 منه.

<sup>2</sup>: نفس المرجع، المادة 16 منه.

## المطلب الثاني: واقع الفساد الضريبي في الجزائر

ستتطرق فيما يلي إلى واقع الفساد الضريبي في الجزائر من خلال محاولة لقراءة واقع الفساد في الإدارة الضريبية الجزائرية، إعتقادا على بعض الإحصائيات المتعلقة بالمخالفات المرتكبة من طرف بعض الموظفين في الإدارة الضريبية، والمصرحة من طرف المديرية العامة للضرائب، ثم نتطرق إلى واقع الفساد الضريبي في الجزائري وفق مؤشر مدركات الفساد.

### الفرع الأول: واقع الفساد في الإدارة الضريبية الجزائرية

تشكل الرقابة الجبائية الداخلية آلية مهمة لمراقبة الجانب التنظيمي، وجانب احترام القانون في الإدارة الضريبية، إلا أن ضعف الرقابة الداخلية ينعكس سلبا على الحد من انتشار الفساد في الإدارة الضريبية، الذي يشكل عائقا كبيرا أمام تطورها. وفي ظل غياب الإحصائيات المتعلقة بالفساد الضريبي فسنتكفي بالأمثلة الشائعة للمخالفات في تلك الإدارة، وبعض أشكال العقوبات المطبقة على أعوان الإدارة الضريبية في حالة ارتكابهم المخالفات.

**1- الأمثلة الشائعة للفساد في الإدارة الضريبية:** تتعدد أوجه الفساد في الإدارة الضريبية، إلا أن غايتها تكاد تكون واحدة، وهي التأثير السلبي للعمل الضريبي.

✚ يأخذ الفساد الضريبي في الإدارة الضريبية صورا متعددة، مثل ( الغش، الرشوة، التمييز في المعاملة الضريبية للمكلفين، سوء تقدير الوعاء الضريبي بهدف تحقيق منفعة خاصة...الخ)، وقد يظهر الفساد في إحدى هذه الصور، أو يجمع بين بعضها أو جميعها، إلا أنه في النهاية يمثل خروجا عن القيم والقواعد الأخلاقية للوظيفة.

✚ التواطؤ بين المفتشين الضريبيين وبعض المكلفين بالضريبة، وهذا انطلاقا من الاحتكاك المستمر بينهما سواء لتقليل عبء الالتزام الضريبي للمكلف بالضريبة، أو التغاضي عن عدم قيامه بتقديم بيانات صحيحة وواقعية عن ربحه، أو مساعدته في الحصول على خصومات، أو إعفاءات ضريبية غير مستحقة.

✚ سوء تقدير الموظف لأرباح المكلف الفعلية التي تحدد دينه الضريبي، مما يعرضه للإجحاف والظلم، ويهدم ثقته في الإدارة الضريبية.

## الفصل الثالث: واقع الحوكمة الضريبية في الجزائر وآليات التأثير في الحصيلة الجبائية

قد يأخذ شكلا بعيدا عن العلاقة بين الموظفين والمكلفين بالضريبة مثل: الاستيلاء على المال العام أو الاختلاس، أو التدخل في تعيين أحد الأقارب أو الاصدقاء بالإدارة الضريبية، وهو من غير المؤهلين لذلك، مما ينعكس سلبا على أداء الإدارة الضريبية. عموما يعود السبب الرئيسي لانتشار الفساد في الإدارة الضريبية إلى تراجع المستوى الاخلاقي للموظفين مرتكبي الفساد.

2- المخالفات المرتكبة في الإدارة الضريبية الجزائرية وأهم العقوبات المطبقة: لقد قدمت المفتشية العامة للمصالح الجبائية تقاريرها لسنوات 2011 و 2013 و 2015 والسداسي الأول من سنة 2016 والمتعلقة بتطبيق مدونة أخلاقيات المهنة من طرف أعوان الإدارة الضريبية، إلا أن الملاحظ أن العقوبات التي طالت هؤلاء الموظفين كانت ذات طابع إداري أكثر منه جزائي كما يبينه الجدول الموالي:

الجدول رقم (31): أشكال العقوبات المطبقة على أعوان الإدارة الضريبية

عدد الموظفين				نوع العقوبة
السداسي الاول من 2016	2015	2013	2011	السنوات
50	96	67	118	الانذارات
17	26	19	25	التوبيخات
11	21	17	20	الفصل والإحالة على العدالة
04	01	0	03	السجن - حالة التلبس
1	4	03	08	التحويل
3	37	13	23	الطرد لمدة محدودة
05	04	02	02	التنزيل في الرتبة
91	189	121	199	المجموع

المصدر:

ministere des finances, direction generale des impots, bulletin des impots n° 16-17-20-21-24-25-26.

من الجدول نلاحظ أن أغلب العقوبات كانت عبارة عن إنذارات، حيث مست هذه الأخيرة 96 عوناً سنة 2015، و 50 عوناً سنة 2016، بينما لم تتعد عقوبة الفصل والإحالة على العدالة 20 حالة سنة 2011 و 21 حالة سنة 2015.



## الفصل الثالث: واقع الحوكمة الضريبية في الجزائر وآليات التأثير في الحصيلة الجبائية

وقد أثبتت مؤخرًا قضية اكتشاف تورط مسؤولين في قضايا فساد، وتهم موجهة لبعض مسؤولين في مديريات الضرائب بتلقي رشاوى وامتيازات لمعاملين وتجار، من بينها توقيف مفتش ضرائب بمديرية سيدي أحمد في حالة تلبس بالرشوة، وتوقيف مدير الضرائب في إحدى الولايات الشرقية حالة تلبس، وإطلاق تحقيقات حول مفتش آخر للضرائب الذي حاول ابتزاز مسؤول شركة لتوظيف ابنه مقابل إعفاءات ضريبية<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: الفساد الضريبي في الجزائر وفق منهجية قياس الفساد الضريبي

تعتمد منهجية قياس الفساد الضريبي على مقارنة العوائد الضريبية (الفعلية) في ظل الفساد\* مع تلك المحتملة في ظل مكافحة الفساد، ويبين الناتج المحلي الإجمالي المحتمل حساب الناتج بعد استبعاد الواردات لأن جميع الضرائب المفروضة على التجارة الخارجية متعلقة بالواردات، مع الأخذ بعين الاعتبار سعر الصرف بهدف تحويل قيمة الواردات إلى العملة المحلية، ومدى تأثير ذلك على الحصيلة الجبائية، وبذلك تقترح صيغة تقدير الفساد الضريبي كما يلي:

#### الصيغة المقترحة لتقدير الفساد الضريبي على المستوى الوطني

$$I_C^N = 1 - \frac{T_1^F}{T^P}$$

حيث:

$$T_1^F = T_1^T + T_1^M \quad (1) \text{ إجمالي الحصيلة الجبائية المجمعة في السنة}$$

$$T^P = T^{PT} + T^{PC} \text{ إجمالي الحصيلة الجبائية المحتملة المجمعة في السنة (1) بسبب التنمية الاقتصادية}$$

$$T^{PT} = t_0 Y_1$$

$$t_0 = T_0^T Y_0$$

$$T^{PC} = m_0 r_0 M_1$$

$$T_0^T = (0) \text{ إجمالي الحصيلة الجبائية المحصلة للسنة}$$

$$Y_0 = M \text{ الناتج المحلي الإجمالي المعدل للسنة (0) بعد طرح}$$

$$m_0 = (0) \text{ نسبة الرسوم الجمركية إلى الواردات في السنة}$$

$$r_0 = (0) \text{ متوسط سعر الصرف في السنة}$$

$$M_1 = (1) \text{ إجمالي الواردات بالنسبة}$$

المصدر: أحمد الكواز، الحسابات القومية والفساد، بعض المعالجات والآثار، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، ص 08.

<sup>1</sup>: جريدة النصر، 2016-02-23، المقال الصحفي منشور على الموقع الإلكتروني للمديرية العامة لضرائب.

\*: يعتبر الاقتصادي الجورجي ووزير الاقتصاد السابق (بافانا Pavana) مقترح منهجية تقدير الفساد الضريبي سنة 1999.

## الفصل الثالث: واقع الحوكمة الضريبية في الجزائر وآليات التأثير في الحصيلة الجبائية

والجدول الموالي يوضح نتائج التطبيق ما بين عامي 2007 و2008، باعتبار ما يلي:

- ✓ إذا كانت قيمة  $I_C^N > 0$  فمعنى ذلك أن هناك زيادة إجمالية في درجة الفساد الضريبي؛
- ✓ إذا كانت قيمة  $I_C^N < 0$  فمعنى ذلك أن هناك انخفاض إجمالي في درجة الفساد الضريبية.

الجدول رقم (32): النتائج التقديرية للفساد الضريبي في بعض الدول العربية خلال 2007-2008

البلد	تقدير $I_C^N$
الجزائر	$0 < 0,9319$
عمان	$0 > -0,2662$
الإمارات	$0 < 0,5176$
العراق	$0 < 0,9980$
اليمن	$0 < 0,9804$
قطر	$0 < 0,5641$

المصدر: احمد الكواز، مرجع سبق ذكره، ص 25.

من الجدول نلاحظ أن قيمة قدرت  $I_C^N$  بـ  $0,9319$  وهي أكبر من الصفر وهو الأمر الذي يشير إلى زيادة الفساد الضريبي.

الفرع الثالث: الفساد الضريبي في الجزائر وفق مؤشر مدركات الفساد

بينت دراسة مسحية لدول الشرق الأوسط وشمال إفريقيا\* أن ما نسبته 51% من أفراد العينة يقولون أن الفساد ازداد أو ازداد إلى حد ما في المنطقة خلال الـ12 شهرا أي الفترة من سبتمبر 2014 إلى نوفمبر 2015 فبالنسبة لحالة الجزائر فقد عبرت نسبة 69% من العينة أن هذه الجهود سيئة نظرا لانتشار الفساد لدى فئة المسؤولين\*\*، والجدول الموالي يوضح مدركات الفساد في الجزائر حسب الطرف الفاعل.

الجدول رقم (33): مدركات الفساد في الجزائر حسب الطرف الفاعل

الفئة	أعضاء البرلمان	المسؤولون الحكوميون	أعضاء المجالس المحلية	مسؤولو الضريبة	مدراء الأعمال	القضاة
النسبة	39%	39%	39%	40%	37%	28%

المصدر: منظمة الشفافية العالمية، الناس والفساد، دراسة محسية للشرق الاوسط وشمال افريقيا، ألمانيا، 2016، ص36. على الموقع: [file:///C:/Users/windows/Downloads/2016\\_GCB\\_MENA\\_AR.pdf](file:///C:/Users/windows/Downloads/2016_GCB_MENA_AR.pdf)

تاريخ الاطلاع: 2017/04/09.

من الجدول السابق نلاحظ أن فئة المسؤولين في القطاع العام يشكلون النسبة الغالبة من حيث انتشار الفساد في أوساطهم، حيث بلغت نسب كالتالي: 40% لدى المسؤولين في الإدارة الضريبية، و39% للمسؤولين المنتخبين (أعضاء البرلمان وأعضاء المجلس المحلية)، هؤلاء الذين من المفروض أنه تم انتخابهم لتمثيل المواطنين والدفاع عن حاجياتهم وإيصال أصواتهم إلى السلطات العليا في البلاد، إلا أنه بالمقابل لا يدافعون إلا

\*: الدراسة قامت بها منظمة الشفافية الدولية بشراكة مع الباروميتر الافريقي (Afrobarometer) وشركاء وطنيون لشبكة البارومتر العربي (Arab barometer)، الذين اجروا مقابلات مع 10797 شخصا بالغا في الفترة من بين سبتمبر 2014 ونوفمبر 2015 في 09 دول وهي: الجزائر، مصر، الأردن، لبنان، المغرب، فلسطين، السودان، تونس، اليمن. على الموقع:

تاريخ الاطلاع: 2017/06/13. [file:///C:/Users/windows/Downloads/2016\\_GCB\\_MENA\\_AR.pdf](file:///C:/Users/windows/Downloads/2016_GCB_MENA_AR.pdf)

\*\* عبرت 45% من أفراد العينة اجمالا أن مسؤولو الضرائب يعانون من انتشار الفساد بينهم، كما توصلت الدراسة إلى أنه توجد فروق كبيرة في معدلات دفع الرشوة عبر المنطقة، ففي اليمن تعتبر المشكلة كبيرة، حيث دفع أكثر من ثلاثة أرباع المواطنين (77%) رشوة عند الاتصال بالخدمات العامة خلال سنة 2015، كما أن الرشوة تعتبر أمر اعتيادي في مصر والسودان والغرب عندما يصل المواطنون الى الخدمات العامة فيهما حيث قام حوالي نصف الاشخاص بدفع رشوة عندما اتصلوا بخدمة عامة (بين 48% و50%)، وعلى الرغم من هذا كانت معدلات الرشوة في بعض الدول في المنطقة اقل بكثير، ففي فلسطين والجزائر، حوالي شخص واحد من بين ثمانية اشخاص من مستخدمي الخدمات العامة ( أي بين 13% و14% على الترتيب) دفعوا الرشوة. بينما في تونس بنسبة(9%) أي واحد من بين عشرة اشخاص، وواحد من بين 20 شخص في الاردن (4%).

## الفصل الثالث: واقع الحوكمة الضريبية في الجزائر وآليات التأثير في الحصيلة الجبائية

على مصالحهم الخاصة وبكل الطرق ولو عن طريق الفساد، بالإضافة إلى ذلك والملفت للانتباه في الجدول أن نسبة 28% تخص فئة القضاة، وهي نسبة مرتفعة إذا ما أخذنا بعين الاعتبار الدور الذي يطلع به القاضي في الفصل في المنازعات القضائية وحماية حقوق المتنازعين.

وانتشار الفساد ليس فقط في النظام الضريبي ولكن في العديد من الجهات، بل أن انتشاره أصبح بصفة رهيبية في المجتمع، فحسب مؤشر مدركات الفساد الصادر عن المنظمة الشفافية الدولية\*، فإن الجزائر لم تسلم من الفساد، وهذا حسب ما يوضحه الجدول الموالي:

### الجدول رقم (34): تطور مؤشر مدركات الفساد في الجزائر 2003-2016

السنوات	2003	2005	2008	2012	2015	2016
القيمة	26**	28	32	34	36	36
الترتيب	133/88	159/97	180/92	176/105	168/88	176/108

\*\* النقط من 0 إلى 100 والقيم العليا هي الأفضل.

المصدر: منظمة الشفافية الدولية. على الموقع: [www.transparency.org/research/cpi](http://www.transparency.org/research/cpi)

تاريخ الاطلاع: 2017/04/09.

لم يعرف هذا المؤشر مستوى جيد منذ بداية الألفية الثالثة وبقي دون المتوسط، إذ لم تتعد قيمته 40 نقطة في أحسن أحواله، إلا أنه عرف تحسن منذ سنة 2003 من 26/100 إلى 36/100 سنة 2016 أما بخصوص مرتبة الجزائر ضمن الترتيب العالمي، فقد احتلت مراتب متأخرة بلغت المرتبة 108 من بين 176 دولة سنة 2016، كما توصلت المنظمة إلى أن الجزائر تتعامل مع أهم الدول المعروفة بدفع الرشاوي، وأعربت عن قلقها إزاء الارتفاع المذهل للرشاوي من 30 دولة الأكبر في العالم في التصدير، والتي تسيطر على نسبة

\*: تأسست منظمة الشفافية الدولية سنة 1993، وهي منظمة مجتمع مدني تعنى بمكافحة الفساد وتعد المنظمة رائدة في تكريس جهودها لكبح الفساد في العالم، مقرها الرئيس في برلين، وتضم فروعاً لها في 90 بلداً، تقوم منظمة الشفافية الدولية بإصدار مؤشر مدركات الفساد منذ 1995، وذلك بشكل سنوي، وهو عبارة عن مزيج مسوحات والتقييمات التي تتناول الفساد التي يتم جمعها ويتم تقييم الدولة حسب درجة المدرك من الفساد في القطاع العام حيث تكون درجة 100 أكثر نزاهة، ودرجة 0 أكثر فساداً.

80% من التعاملات التجارية والاقتصادية الدولية، وقد أحتلت اهم زائن الجزائر مراتب غير مشرفة في التعامل بالرشاوى، من بينها كوريا الجنوبية التي جاءت في المرتبة 21، وتركيا المرتبة 27 والصين المرتبة 29<sup>1</sup>.

كما كشفت منظمة النزاهة الدولية في تقرير صدر سنة 2008، أن كل من التهرب الضريبي والفساد والرشوة إلى جانب العمليات المالية غير المشروعة كلفت الجزائر فاتورة خالية، حيث تمكنت شبكات الفساد من تهريب 13,6 مليار دولار خلال الفترة الممتدة من 2000-2008، أي بمعدل 1,7 مليار دولار سنويا، وبالحسابات الاقتصادية فإن المبلغ المقدر بـ 13 مليار دولار الذي تم تهريبه يسمح في حال تمت المحافظة عليه واستثماره ببناء 562800 مسكن على أساس سعر متوسط في حدود 150 مليون سنتيم للمسكن حسب اسعار التكلفة الرسمية المعتدة من طرف الحكومة للسكنات الاجتماعية، وفي حال تمكنت الحكومة من التحكم في أسعار الإنجاز يمكنها من تجاوز أزمة السكن التي أصبحت من القنابل الأكثر تهديدا بالانفجار في وجه السلطات العمومية<sup>2</sup>.

### المطلب الثالث: أسباب انتشار الفساد الضريبي في الجزائر، وتدبير مقترحة لمكافحته

تعدد أسباب انتشار الفساد الضريبي في الجزائر، وتشمل ضعف فاعلية المفتشية العامة للمصالح الجبائية، ونقص مرتبطة بالموارد البشرية في الإدارة الضريبية، ونقص الشفافية في الإدارة الضريبية بالإضافة إلى سوء استخدام السلطة أو استغلال النفوذ وعدم اشراك المجتمع الضريبي وغياب المساءلة الإدارية ونظرا للتأثيرات السلبية للفساد الضريبي يستدعي الأمر اتخاذ إجراءات مناسبة لمكافحته، وهذا ما سنقترحه في الفرع الثاني.

### الفرع الأول: أسباب انتشار الفساد الضريبي في الجزائر

تمثل أسباب انتشار الفساد الضريبي في الجزائر فيما يلي:

1- ضعف فاعلية المفتشية العامة للمصالح الجبائية: بالرغم من وجود المفتشية العامة للمصالح الجبائية المخول لها بالرقابة الداخلية، والقيام بالتفتيش والتحقيقات في الإدارة الضريبية، إلا أن دورها لايزال محدودا في مجال مكافحة الفساد، فهي تكتفي فقط بإصدار تقرير يحتوي فقط على ملاحظات ومعينات فيما يتعلق

<sup>1</sup>: خليل عبد القادر، دراسة اقتصادية لظاهرة الفساد في الجزائر. على الموقع:

<http://www.univmedea.dz/Fac%5CD%5CManifestations%5CProtection%20argent%20et%20contre%20la%20corruption2009-2010/4.pdf>. تاريخ الاطلاع: 2017/11/23.

<sup>2</sup>: نقماري سفيان، الإطار الفلسفي للفساد الاداري والمالي، مداخلة مقدمة ضمن المنتدى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، الجزائر، 06-07 ماي 2012، ص 09.

## الفصل الثالث: واقع الحوكمة الضريبية في الجزائر وآليات التأثير في الحصيلة الجبائية

بالمخالفات المسجلة في التسيير في الإدارة الضريبية، وهذه الإجراءات غير كافية في ظل تعدد وتعقد الأساليب التي يستعملها بعض الموظفين في ممارسات فاسدة.

2- نقائص مرتبطة بالموارد البشرية في الإدارة الضريبية: تظهر النقائص المرتبطة بالموارد البشرية من حيث تعداد الطاقم الإداري للإدارة الضريبية إذا ما قرناها بعدد المكلفين بالضريبة الذي يشهد عددهم تزايداً من سنة إلى أخرى، فاختلال التوازن بينهما ينعكس سلباً على قدرة الإدارة الضريبية على تغطية كل المهام الموكلة لها، في حين يستلزم ذلك ارتفاع عددهم، إلا أنه يبقى إلى حد الساعة محدوداً مقارنة مع تعداد المجتمع الضريبي، مما ينعكس على حسن تأطير المجتمع الضريبي هذا من جهة، ومن جهة أخرى لا بد من الاهتمام بنوعية التكوين إذ أن الرصيد المعرفي للموظف يشكل أهمية بالغة في التطبيق الصحيح للقانون واحترام سيادته، إلا أنه وإلى غاية سنة 2014 لا تزال الإطارات الجامعية لم تتجاوز 35% من مجموع الموظفين المديرية العامة للضرائب كما يبرزه الجدول الموالي:

الجدول رقم (35): عدد الموظفين في الإدارة الضريبية حسب المستوى العلمي خلال السنوات

2014-2013-2012

2014		2013		2012		مستوى التأهيل ما بعد التدرج
النسبة	عدد الموظفين	النسبة	عدد الموظفين	النسبة	عدد الموظفين	
2%	141	2%	154	1%	124	جامعي
34%	8860	33%	7802	34%	7072	ثانوي
39%	9957	43%	1006	46%	9401	مختلف
25%	6349	22%	5304	19%	3770	المجموع
100%	25317	100%	23327	100%	20385	

المصدر:

Direction générale des impôts, évolution des effectifs de la Direction générale des impôts au titre de l'exercice 2012-2013-2014 .

الملاحظ أن الموظفين الذين يجوزون على مستوى ثانوي يمثلون الأغلبية، حيث سجلت نسبة 46% من مجموع عدد الموظفين سنة 2012، وفي ظل غياب استراتيجية واضحة للرفع من مستوى التأهيل العلمي للموظفين، خاصة بالنسبة لأولئك الأعوان الذين يمارسون نشاطاتهم في جمع المعلومات وتحليلها، فيؤثر محدودية

مستواهم التعليمي تأثيراً بليغاً على مستوى الشفافية والإفصاح، وارتفاع مستوى الغموض الذي يسهل ارتكاب ممارسات فاسدة.

**3- نقص الشفافية في الإدارة الضريبية:** تقوم المديرية العامة للضرائب بالتصريح حول الإيرادات الجبائية الإجمالية فقط، ولا تصرح بنفقات التحصيل الضريبي، ولا بالجوانب المالية للإدارة الضريبية بداعي أنها من أسرار الإدارة، وبالتالي تصعب على المجتمع الضريبي تطبيق المحاسبة والرقابة عليها.

**4- سوء استخدام السلطة أو استغلال النفوذ:** هذا ما يظهر فيما تنشره الجرائد اليومية من فضائح للفساد دليل على تفشيه سواء بين المسؤولين في الدولة، أو بين الموظفين العموميين المقدمين للخدمة العامة من خلال الرشاوي التي يتلقونها مقابل تقديم تأدية الخدمات، هذه الأخيرة التي تعتبر حق للمواطن مقابل دفعه لمختلف الضرائب المكلف بها، ويعود السبب في ذلك بالدرجة الأولى إلى عدم الالتزام الكلي بتطبيق قوانين وتشريعات مكافحة الفساد.

**5- عدم إشراك المجتمع الضريبي:** فالمواطن بصفته مكلف بالضريبة وممول للخزينة العامة للدولة من خلال التزامه بدفع الضريبة المفروضة عليه، له الحق في معرفة كافة التفاصيل المتعلقة بالمالية العامة في الجزائر، وكيفية توزيع الإيرادات، وله الحق أن يعلم وأن يشترك في صنع القرارات الاقتصادية، لأنه الممول والمتلقي للخدمة. لذلك من الطبيعي أن يعم الفساد في بيئة يكون فيها المواطن غائب عن صنع السياسة العامة، وتكون فيها الجماعات السياسية والاقتصادية هي الفاعل الأساسي، وبالتالي تغيب الشفافية وتنعهد المساءلة والمحاسبة.

إن غياب مشاركة المجتمع الضريبي في الجزائر يعود بالدرجة الأولى إلى غياب منظمات المجتمع المدني التي تهتم بالمسائل الضريبية مما يعيق مستوى الشفافية والمساءلة. رغم الدور الكبير الذي يمكن أن تلعبه منظمات المجتمع المدني في إضفاء مصداقية على النظام الضريبي، من خلال تعزيز الشفافية والنزاهة فيما يتعلق بالسياسة الضريبية، واتخاذ القرارات التي تتفق مع توجهات القاعدة الجماهيرية العريضة وتتماشى مع آرائها، كما يعتبر شريكاً فيما يتعلق بالدفاع عن المصلحة العامة بوصفهم مبلغين عن الفساد الضريبي.

**6- غياب المساءلة الإدارية:** ومثال ذلك عدم إجبار المفتشين على تقديم تقرير مفصل حول عملية الرقابة الجبائية، وهذا فيما يخص المبالغ المحقق فيها، والمبالغ المسترجعة، لذلك نجد ان خلال الفترة 2012-2016 تم استرجاع في المتوسط نسبة 26,67% من إجمالي المبالغ المحقق فيها، أما المبالغ غير المسترجعة يشوبها الغموض.

الفرع الثاني: التدابير المقترحة لمكافحة الفساد الضريبي

نظرا للآثار السلبية التي تنتج عن الفساد، فقد أخذ يتنامى تيار الوعي في كل أنحاء العالم بأن مكافحة الفساد جزء أساسي في نظام حكومي يكون أكثر فعالية وإنصاف وكفاءة وعلى قدر واف من سيادة القانون والشفافية والمساءلة في الإدارة العامة، كما أخذ يزداد عدد الدول التي باتت ترى أن الرشوة والمحسوبية يعرقلان التنمية، ولما كانت أسباب الفساد عديدة ومتباينة، فإن تدابير الوقاية والإنفاذ والملاحقة القضائية التي تؤدي غرضها في بعض الدول قد لا تؤدي غرضها في دول أخرى<sup>1</sup>.

**1- الالتزام بالمساءلة للتصدي للفساد في الإدارة الضريبية:** أي لا بد من الانتقال من مفهوم الرقابة الداخلية إلى المساءلة التي تجري داخل الإدارة الضريبية وبين مختلف مستوياتها، ويتم ذلك بالدرجة الأولى على تامين العنصر البشري، لأنه حتى وإن كان الهيكل الضريبي جيد ويتسم بالعدالة إلا أنه يمكن أن يفسد بسبب إدارة متقلبة وانتشار الفساد فيها وغياب المساءلة، ومادام المورد البشري هو المسؤول عن تحقيق الحوكمة الضريبية فلا بد من إصلاح الإنسان أولاً، ذلك أن إصلاح الهياكل الإدارية دون إصلاح الإنسان يعتبر إصلاحاً قاصراً ولن يؤدي إلى الإصلاح الجذري المنشود. وفي هذا يقول المفكر الجزائري مالك بن نبي: "قبل أن نبنى اقتصاداً لا بد أن نبنى إنساناً"<sup>2</sup>.

**2- تفعيل دور المفتشية العامة للمصالح الجبائية:** وذلك بمنحها الاستقلالية الكافية كسلطة مراقبة بعيدة عن وصاية وزير المالية، وتزويدها بالهيكل المادية والبشرية المؤهلة من رصد ومكافحة الفساد في الإدارة الضريبية.

**3- استحداث وإنشاء وحدة النزاهة:** وهي هيئة تابعة للمفتشية العامة للمصالح الجبائية، تتمثل مهمتها في المحافظة على معايير الأمانة والنزاهة والولاء في سلوك موظفي الإدارة الضريبية، وتوعية الموظفين عن طريق عقد اجتماعات، وتحسيسهم بالالتزام بالقيم الأخلاقية والحس الوطني، وتحفيزهم على تظافر الجهود لمنع الفساد.

**4- إجراء مراجعة دورية للتشريع الضريبي:** تكمن أهمية المراجعة الدورية للتشريع الضريبي في تبديد الغموض الذي يكتنف النصوص والحد من تناقضاتها، والنص على عقوبات صريحة مع تسليط أقصى العقوبات.

<sup>1</sup>: منشورات الأمم المتحدة، الدليل التشريعي لتنفيذ اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، نيويورك، 2006، ص14. على الموقع:

<http://www.un.org/ar/events/anticorruptionday/pdf/LegislativeGuide.pdf>

تاريخ الاطلاع: 2018/03/14.

<sup>2</sup>: عنتر بن مرزوق والعبد هدي، الإدارة المحلية الجزائرية واشكالية التنمية، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول الحوكمة والتنمية المحلية، جامعة برج بوعريش، الجزائر، 07-08 ديسمبر 2015، ص05.



## الفصل الثالث: واقع الحوكمة الضريبية في الجزائر وآليات التأثير في الحصيلة الجبائية

والهدف هو ردع من تسول لهم أنفسهم ارتكاب أعمال الفساد، والقيام بتصرفات منافية لأخلاقيات المهنة (مثل الإختلاس، الاستخدام غير اللائق للمعلومات الضريبية، استغلال التجهيزات وأمالك الإدارة الضريبية لمصالح شخصية...)، وتوعية المكلفين بالضريبة حتى يقاوم السلوك الفاسد للموظفين.

5- الاعتماد على أسس موضوعية في اختيار موظفي الإدارة الضريبية: إن اختيار الأعوان والمسؤولين يجب أن يكون مبني على أسس موضوعية تبعا للمستوى العلمي والكفاءة المهنية والأخلاقية، ومعايير واضحة وبعيدة عن الوساطة والمحاباة، كما لا بد من إجراء تقييم لأداء الموظفين العاملين بالإدارة الضريبية بصورة مستمرة<sup>1</sup>.

6- الرقابة الجبائية أساس للمساءلة وزيادة الحصيلة الجبائية: تعد الرقابة الجبائية الفعالة آلية للمحاسبة والمساءلة والكشف عن حالات التهرب الضريبي، وهي أداة لاسترجاع حقوق الخزينة العامة من خلال مجمل الآليات المتخذة للتحقق من صحة تصريحات المكلفين بالضريبة، ونظرا للاحتكاك المباشر بين المفتشين والمكلفين بالضريبة، يجعل من السهل الوقوع في ممارسات فاسدة ينتج عنها تبديد المال العام، ويظهر ذلك في النسب الضئيلة للمبالغ المسترجعة من قبل المديرية الجهوية للضرائب التي بلغت في المتوسط 24,67% خلال الفترة 2012-2016، دون الإغفال عن نقص الإمكانيات والتقنيات الحديثة في معالجة الملفات المحقق فيها، إلا أنه من جانب آخر لا بد من طرح إشكالية مساءلة الموظفين المسؤولين عن الرقابة الجبائية فالمفتشية العامة للمصالح الجبائية وحدها لا تكفي، خاصة وأن مهمتها تنحصر في المعاينة وتدوين ملاحظات فيما يخص مخالفات التسيير، ومراقبة جودة استعمال الطاقة البشرية والمادية الموضوعة تحت تصرف الإدارة الضريبية، وبالتالي لا بد من استحداث آليات من شأنها مساءلة المفتشين عقب كل عملية رقابة جبائية.

7- الرفع من مستوى الدعم المادي والمعنوي للموظفين: بما أن الموظف يعتمد على ما تقدمه له الدولة من أجر ومختلف المكافآت والامتيازات لتدبير أمور احتياجاته الشخصية، لذلك لا بد من إبداء الاهتمام اللازم بالجانب المادي وعدم إهماله، وإعادة النظر في تحديده وتعديله بما يتوافق مع المتطلبات الحياتية للموظف وتمشيا مع المتغيرات الاقتصادية التي تؤثر في القيمة الحقيقية للأجر، لذلك فإن انخفاض الدعم المادي يمكن أن يسبب في عزوف لذوي الاختصاص عن الالتحاق بالإدارة الضريبية، وكذلك عدم قدرة الموظفين من مقاومة الإجراءات المالية التي تعرض عليهم من قبل المكلفين بالضريبة من التواطؤ معهم في تسهيل التهرب الضريبي

<sup>1</sup>: أمزيان عزيز، دور الشفافية في تكريس مبدئي العدالة والمساواة في تحمل العبء الضريبي. على الموقع:

## الفصل الثالث: واقع الحوكمة الضريبية في الجزائر وآليات التأثير في الحصيلة الجبائية

ونظرا للمخاطر الناجمة من وراء إهمال الجانب المادي والمعنوي للموظفين ذهبت أغلب الدول العالم المتقدمة منها على وجه الخصوص إلى الرفع من شأن الموظفين الضريبيين، فنجد على سبيل المثال في النرويج يعد رجال الضرائب قضاة مال لهم من الحصانة والمزايا ما للسلطة القضائية<sup>1</sup>.

8- أهمية اشراك المجتمع الضريبي: يمكن تفسير أهمية مشاركة مؤسسات المجتمع المدني في التأثير على تحقيق أهداف النظام الضريبي بعدد من العوامل، أهمها:

✚ يقومون بحملات توعية في المجتمعات المحلية التي يعملون فيها، بتكريس الجهود من أجل توعية الأفراد بأن الضريبة كونها واجبة على المكلفين، من أجل رفع الوعي لديهم ودفعتهم للاهتمام بالنظام الضريبي؛  
✚ تتفاعل منظمات المجتمع المدني مع الحكومة بشأن القضايا المتعلقة بالضرائب، وبذلك عن طريق الحوار الرسمي من خلال عقد اجتماعات مع السلطات الضريبية ووزارة المالية، تطلب منهم شرح السياسات الضريبية والاستماع الى متطلباتهم.

9- الاهتمام بالمكلف بالضريبة كونه الحلقة الرئيسية في العملية الضريبية: لا يمكن أن تحدث تدابير مكافحة الفساد الضريبي النتائج الإيجابية إلا من خلال الاهتمام بالمكلف بالضريبة سواء كان فردا أو مؤسسة. فالتركيز ينصب بالدرجة الأولى في الاهتمام به من حيث الرفع من الوعي والثقافة الضريبية لديه وإحساسه بالمواطنة، والاهتمام بمتطلباته والسماع إلى شكاويه، وتلبية حاجياته، وهذا يتطلب إدارة ضريبية كفأة تضع صوب اهتماماته تحسين وتطوير في خدماتها المقدمة للمكلفين بالضريبة.

10- إرساء معايير الحكم الراشد: يتطلب مكافحة الفساد في المجال الضريبي اتخاذ تدابير لإرساء مبادئ الحكم الراشد، هذا من شأنه أن يضمن تصور المكلفين بالضريبة أن الدولة تتصرف بطريقة شفافة وخاضعة للمساءلة، وتتطلب هذه التدابير تطوير علاقة سليمة بين المجتمع والدولة وتعزيز شرعية الدولة عن طريق تحسين نوعية الخدمات العامة، والمتمثلة في توفير السلع العامة الأساسية مثل الخدمات الأمنية، والخدمات الأساسية مثل البنية التحتية والصحة والتعليم... الخ، والشفافية والرقابة على الموازنة العامة، وترشيد الإنفاق العام، حتى يشعر المكلف بالضريبة أن الموارد العامة إنما تعود عليه في شكل منافع وخدمات مباشرة وغير مباشرة، لينعكس

<sup>1</sup>: صالح حسن كاظم، النهب الضريبي .. ضرورة ملحة في الحد من الفساد، ص24، على الموقع:

[http://www.nazaha.iq/pdf\\_up/1532/pp-l.pdf](http://www.nazaha.iq/pdf_up/1532/pp-l.pdf)

تاريخ الاطلاع: 2017/11/30 .

## الفصل الثالث: واقع الحوكمة الضريبية في الجزائر وآليات التأثير في الحصيلة الجبائية

على فعالية المؤسسات العامة، ويزيد من الثقة في المسؤولين، والهدف من ذلك رفع الوعي والثقافة الضريبية لديه، وبالتالي الزيادة من الحصيلة الضريبة الموجهة للخزينة العمومية والمحافظة على استدامتها.

**11- التطبيق الحقيقي لقوانين مكافحة الفساد:** إن إصدار القوانين مكافحة الفساد لا تكفي لوحدها، بل تصبح لا معنى لها إذا لم تطبق، بالتالي فإن التطبيق الجاد لتلك القوانين تحتاج إلى أجهزة تحقيق ومقاضاة فعالة ونظام قضائي ناجع وهو بدوره لا يعاني من الفساد.

**12- تفعيل مؤسسات مكافحة الفساد:** يحتاج مكافحة الفساد إلى تفعيل المؤسسات الموكلة لها مكافحة الفساد، فنجد على سبيل المثال الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد، ومكافحته غير مفعلة بالشكل الذي يمكن أن يعطي نتائج ايجابية على الصعيد الميداني في مكافحة الفساد، فعلى سبيل المثال الهيئة الوطنية لمكافحة الفساد تتواجد منذ أكثر من 10 سنوات لكنها لم تتمكن من إنجاز أي عمل على صعيد محاربة الفساد، وما يزيد من صعوبة الأمر عدم وجود آليات لمراقبة ومعاينة من يثبت في حقه، وكذلك مجلس المحاسبة فلملاحظ أن التقرير الذي يعده لا يقدم للرأي العام ولوسائل الإعلام لضمان للشفافية، ومن أجل تطبيق المعايير العليا لمراقبة المال العام، يل يكتفي فقط بإرسال نسخة منه إلى الهيئة التشريعية.

**13- التوعية بالأبعاد الاقتصادية والاجتماعية الخطيرة للفساد:** إن مسؤولية مكافحة الفساد ليست مسؤولية فردية، وإنما مسؤولية جماعية تبدأ من رأس الهرم في السلطات الحكومية (التنفيذية، التشريعية والقضائية) وانتهاء بكل أفراد المجتمع، وتعتمد على نشر ثقافة الوعي العام للمواطن ضد الفساد والمفسدين وبيان خطورته على الجانب الاجتماعي والاقتصادي للمجتمع ومستقبله، من خلال إشراك المواطن في صنع السياسة العامة للبلاد، وتفعيل دور المواطن كمراقب للدولة ومحاسب لأي فاسد أو مستهتر بالمال العام، وفي هذا الإطار تم إبرام اتفاقية تعاون مع الهيئة الوطنية للوقاية ومكافحة الفساد لنشر التوعية عبر المدارس والجامعات حول مخاطر الفساد سنة 2015<sup>1</sup>:

- فبالنسبة لوزارة التربية ترمي الاتفاقية إلى ضرورة وضع برامج ونشاطات مدرسية، هدفها الوقاية من الفساد عن طريق التعريف بمخاطره والتحسيس بالمبادئ والقيم الأخلاقية، ولتحقيق ذلك لابد من تكوين مفتشي التربية الوطني لإعداد دعائم ووثائق بيداغوجية حول الفساد.

<sup>1</sup>: وزارة العدل، الخلية الدائمة لمراقبة تطبيق اتفاقية الامم المتحدة لمكافحة الفساد، مساهمة الجزائر في اشغال الاجتماع الثامن لفريق العمل الحكومي الخاص بالوقاية من الفساد، من 21 الى 23 اوت 2017، ص 09.

- أما بالنسبة لوزارة التعليم العالي والبحث العلمي فلا بد من إدخال وحدات تعليمية تتناول الفساد، وذلك كخطوة أساسية نحو إدماج البحث العلمي حول ظاهرة الفساد، بالإضافة إلى التنظيم الدوري للجامعات والمدارس العليا على المستوى الوطني لأيام دراسية ومحاضرات وملتقيات علمية تتناول مسائل متعلقة بظاهرة الفساد هدفها التوعية من مخاطرها.

**14- تكريس حماية قانونية للمبلغين عن الفساد:** إن تميم الجهود الرامية إلى غرس ثقافة ووعي لدى أفراد المجتمع حول مخاطر الفساد، ودفعهم للتبليغ عنه والكشف عن التجاوزات الضريبية، إلا أنهم بحاجة إلى التمتع بحماية فعالة بالاستناد إلى قوانين مكافحة الفساد.

لقد استخلصنا من هذا الفصل أن المشرع الجزائري أبدى اهتماما واضحا في إقرار العدالة الضريبية تشريعا وذلك من حيث مراعاة شخصية الضريبة وعموميتها، وكذلك حاول قدر إمكان تجنب الازدواج الضريبي. وبالرغم من الجهود المبذولة لعصنة الإدارة الضريبية إلا أنها لا تزال تفتقر للشفافية، ويظهر ذلك من حيث غياب الأساليب المناسبة لرفع الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة من حيث طريقة عرض القانون الضريبي وشرح محتويات مواد وازالة الغموض بها، فهنا يصبح المكلف بالضريبة غير مبالي بالتشريعات الضريبية ولا بالغاية من وراء فرض الضريبة، مما يؤدي إلى ضعف المشاركة الضريبية، وضعف الوعي الضريبي ومع تراكم تلك السلبيات يفقد المواطن ثقته المنظومة الضريبية. أما فيما يخص الرقابة الجبائية والتي تعتبر آلية مهمة لمكافحة التهرب الضريبي واسترجاع الحصيلة الجبائية، فإنها لا تؤدي الغرض المنوط بها حيث لم تتمكن من إسترجاع سوى نسبة ضئيلة من المبالغ المحقق فيها رغم تعدد أنواع الرقابة الجبائية التي تقوم بها الإدارة الضريبية.

أما فيما يخص الحصيلة الجبائية خلال الفترة 2008-2016، فإن الخزينة العامة لا تزال رهينة للحماية البترولية وتتأثر إيراداتها صعودا وهبوطا لأسعار البترول. إلا أن الجباية العادية عرفت تحسنا ملحوظا من سنة إلى أخرى، حيث وصلت إلى 2564,2 مليار دج بعدما كانت تمثل 985,85 مليار دج سنة 2008، ويرجع هذا التحسن إلى ارتفاع الحصيلة المتأتية من الضريبة على الدخل الإجمالي، وبالضبط المرتبات والأجور، نظرا لاقطاعها من المصدر وبالتالي إستحالة التهرب الضريبي، بالإضافة إلى الرسم على القيمة المضافة والتي يتحمل عبئها المستهلك الأخير، مما يضع العدالة الضريبية في تحمل العبء الضريبي على المحك.

إن الوضعية التي تؤول إليها الحصيلة الجبائية في الجزائر تثبت في كل مرة ضعف كفاءة الإدارة الضريبية في التحصيل الضريبي وملاحقة المتهربين من دفع الضريبي، مما يستدعي الأمر ضرورة تكريس الشفافية الضريبية وتفعيل الرقابة الجبائية بالتصدي للصعوبات التي تعيق فعاليتها. ومن جانب آخر لقد سعت الجزائر لمكافحة الفساد الضريبي يتمثل بإعتماد الرقابة الداخلية في الإدارة الضريبية، واتخاذ إجراءات تشريعية ومؤسسية لمكافحة الفساد الاقتصادي في الجزائر، إلا أن واقع الفساد الضريبي في الجزائر يثبت مدى استفحال هذه الظاهرة في المجتمع، مما يؤثر سلبا على الحصيلة الجبائية. ونظرا لهذه الوضعية الصعبة قدمنا مقترحات نرى فيها السبيل لمكافحة الفساد الضريبي في الجزائر.

## الفصل الرابع:

متطلبات الحوكمة الضريبية في الجزائر

لزيادة الحصيلة الجبائية

تمهيد:

من المؤكد أن الحوكمة الضريبية أصبحت حتمية ضرورية للزيادة في الحصيلة الجبائية، فالإدارة الضريبية التي تتميز بالفعالية والكفاءة في تحصيل مختلف أنواع الضرائب، وتستجيب لتطلعات المجتمع الضريبي من خلال تحسين الخدمة المقدمة لهم، وإضفاء عدالة في توزيع الحصيلة الجبائية بشفافية وبعيدة عن التبذير، مما يعزز ثقة المواطن في الإدارة الضريبية بصفة خاصة والسلطات العمومية بصفة عامة، وبالتالي ترفع درجة الإحساس بالمواطنة، والوعي الضريبي بأهمية الضريبة في المساهمة في التنمية الاقتصادية، بل أبعد من ذلك فإن الحوكمة الضريبية تذهب إلى البحث عن تمويل مستدام بعيدا عن الجباية البترولية.

ومن هذا المنطلق فالإدارة الضريبية الجزائرية قد بذلت عدة جهود من أجل تطوير علاقتها مع المجتمع الضريبي، وبالرغم من ذلك فإن النظام الضريبي الجزائري مازال رهينة للجباية البترولية، وبالرغم من النتائج الإيجابية المسجلة في الجباية العادية خلال السنوات الاخيرة، إلا أنها لازالت ضعيفة أمام التحديات والصعوبات المالية والاقتصادية للبلاد.

فبالإضافة إلى دور الحوكمة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي والفساد الضريبي في الجزائر، هناك متطلبات ضرورية لتحسيد الحوكمة الضريبية في الجزائر، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل، من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: الحد من المنازعات الضريبية؛

المبحث الثاني: ترشيد النفقات الضريبية؛

المبحث الثالث: مواجهة الاقتصاد الموازي ومكافحة غسيل الأموال والتهرب الجمركي.

### المبحث الأول: الحد من المنازعات الضريبية

يعبر الفصل في المنازعات الضريبية أمام الإدارة الضريبية، على مدى التزامها بالقانون واحترامها لسيادته وذلك بدراسة ومعالجة شفافة لشكاوى المكلفين بالضريبة، وتقبلها بالإفصاح عن الأخطاء المرتكبة دون تعسف في حقهم، وعلى العكس تماما فإن طول فترة النزاع الضريبي وكثرة الملفات وتراكمها دون، وارتفاع نسبتها في المحاكم يعبر من جانب عن التباطؤ في فض تلك المنازعات، ومن جانب آخر يعبر عن مبالغ مالية معطلة ومؤجلة عن رصيد الخزينة العمومية، وتتدخل في ذلك العديد الأسباب في طول فترة النزاع الضريبي. لذلك تعتبر الحوكمة الضريبية السبيل المهم في توافر آلية فعالة لسرعة فض المنازعات الضريبية، ويقصد بهذه الآلية كل فعل إيجابي ينجم عنه منع حدوث المنازعات وهذا بمنع نشأة أسبابها.

### المطلب الأول: واقع الفصل في المنازعات الضريبية في الجزائر

فيما يلي سنتطرق إلى واقع الفصل في المنازعات الضريبية في الجزائر، وذلك من حيث عدد الشكايات الموجهة للإدارة الضريبية، والطعون المستقبلة من طرف لجان الطعن، وكذا من حيث القضايا المرفوعة أمام القضاء.

### الفرع الأول: من حيث عدد الشكايات الموجهة للإدارة الضريبية

تعتبر الشكاية نقطة انطلاق النزاع الضريبي بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، كتعبير عن احتجاج الأخير عن العبء الضريبي غير العادل، أو عن أخطاء المرتكبة من قبل الإدارة الضريبية في اجراءات التحصيل. وفيما يلي سنتطرق إلى واقع المنازعات الضريبية من حيث عدد الشكايات المرفوعة أمام مديرية كبريات المؤسسات، والمديريات الولائية للضرائب.

**1- مديرية كبريات المؤسسات:** تتكفل المديرية بدراسة شكايات المؤسسات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات و التي يفوق رقم أعمالها 100 مليون دج، والجدول الموالي يوضح عدد الشكايات المقدمة، وعدد الشكايات المعالجة على مستوى مديرية كبريات المؤسسات خلال الفترة 2010-2014:



الجدول رقم (36): العدد الإجمالي للشكايات المقدمة أمام مديرية كبريات المؤسسات

السنوات	عدد الشكايات (01)	عدد الشكايات المعالجة (02)	النسبة (01)/(02)
2010	456	155	33,99%
2011	544	173	31,80%
2012	670	289	43,13%
2013	623	235	37,72%
2014	565	296	52,38%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: المديرية العامة للضرائب، إحصائيات تتعلق بمعالجة المنازعات الجبائية،

ص01. على الموقع: [https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/contentieux\\_ar.pdf](https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/contentieux_ar.pdf)

تاريخ الاطلاع: 2018/02/12.

بلغت عدد الشكايات المقدمة أمام مديرية كبريات المؤسسات 670 ملف سنة 2012، وهي تمثل أعلى مستوى لها خلال الفترة 2010-2014، أما من حيث عدد الشكايات المعالجة فقد قامت المديرية بمعالجة 296 ملف من ضمن 565 ملف أي بنسبة 52,38% سنة 2014، وهي أعلى نسبة مسجلة خلال نفس الفترة، وهي نسبة لا بأس بها إذا ما أخذنا بعين الاعتبار الأهمية المالية لفئة المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات.

2- المديرية الولائية للضرائب: فيما يلي جدول يوضح عدد الشكايات المقدمة للمدريات الولائية للضرائب خلال الفترة 2008-2016:

الجدول رقم (37): عدد الشكايات المقدمة أمام المديرية الولائية للضرائب للفترة 2008-2016

السنة	2008	2009	2010	2012	2011	2013	2014	2015	2016
عدد الشكايات	87862	83093	73488	72388	83544	71718	66645	72154	63727

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على:

-Rapport annuel sur l'activité des directions des impôts de wilaya en matière de contentieux fiscal, année 2016, Juillet 2017.

من الجدول نلاحظ أن عدد الشكايات تختلف من سنة إلى أخرى، فقد عرفت سنة 2008 أكبر عدد لها بـ 87862 شكوى، فيما سجلت أقلها سنة 2016 بـ 63727 شكوى ورغم ذلك تبقى مرتفعة. وربما يفسر هذا الارتفاع بعدم استيعاب المكلف بالضريبة للقانون الضريبي نتيجة تعقده، والدليل على ذلك النسبة الكبيرة من قرارات الرفض الكلي للشكايات، والمدرجة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (38): نسبة قرارات الرفض الكلي من إجمالي الشكاوى المعالجة أمام المديرية الولائية للضرائب

عدد الملفات المعالجة (01)	قرار الرفض الكلي (02)	النسبة (01)/(02)
73038	43640	59,74%
70600	39856	56,45%
59825	32619	71,23%
60607	32732	54,00%
55586	28963	52,10%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: المديرية العامة للضرائب، إحصائيات تتعلق بمعالجة المنازعات الجبائية، ص 02. على الموقع: [https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/contentieux\\_ar.pdf](https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/contentieux_ar.pdf) تاريخ الاطلاع: 2018/02/12.

من الجدول السابق نلاحظ أن قرار الرفض الكلي للشكاوى تمثل أكثر من 52% من عدد الملفات المعالجة، وفي سنة 2012 بلغت 71,23%. حتى بالنسبة للملفات المقبولة فهي إما قبولي كلي أو قبول جزئي، يعني فيه احتمال أن هناك ملفات إضافية مرفوضة. وهذه النسب قد تكون دليلا على عدم إستيعاب المكلف بالضريبة للقانون الضريبي، أو دليلا على تعسف الإدارة الضريبية في إصدار القرارات في حق المكلفين بالضريبة، مما يؤثر بشكل بالغ في إحساسهم بعدم الإنصاف الجبائي، مما يفتح المجال للدخول في دائرة الفساد المالي والإداري.

كما تعود كثرة الملفات السنوية إلى تراكمها من سنة إلى أخرى، فعلى سبيل المثال في سنة 2016 بلغت عدد الشكايات 63727 منها 14609 شكوى، وهي عبارة عن مجموع الشكايات المتراكمة خلال السنوات الأربعة ابتداء من سنة 2012، وهي موزعة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (39): توزيع عدد التظلمات غير المفصول خلال الفترة 2012-2016

عدد الشكايات المتراكمة الى غاية 2016/01/01	2012	2013	2014	2015
14609	10845	2330	629	805

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على:

-Rapport annuel sur l'activité des directions des impôts de wilaya en matière de contentieux fiscal, année 2016, Juillet 2017.

## الفصل الرابع: متطلبات الحوكمة الضريبية في الجزائر لزيادة الحصيلة الجبائية

شكلت عدد الشكايات غير المفصول فيها 14609 شكوى منذ 2012 إلى 2016، أي ما يشكل 22.92 % من إجمالي الشكايات المسجلة خلال سنة 2016، وما يثير الانتباه أن نسبة 74,2% من إجمالي الشكايات المتراكمة تعود لسنة 2012 لوحدها، هذا العدد الكبير للشكايات المتراكمة لعدة سنوات دليل على تماطل الإدارة الضريبية في دراسة ومعالجة هذه الملفات، كما يعود هذا التأخير إلى غياب الحوار بينها وبين المكلف بالضريبة، مما يؤثر بالسلب على المبلغ المالي المحصل، فنجد سنة 2016 لوحدها تم تحصيل فقط مبلغ 10.669 مليون دج من القرارات المقبولة جزئيا وكليا، وهي تشكل نسبة 16,98% من إجمالي المبلغ المطعون فيه الذي يقدر بـ 62.839 مليون دج.

### الفرع الثاني: من حيث عدد الطعون المقدمة أمام لجان الطعن

تعتبر لجان الطعن ثاني محطة لمسار النزاع الضريبي، وحسب الإحصائيات المتوفرة لدينا فإن إجمالي الطعون وصلت إلى 14869 طعن سنة 2016، وهي موزعة حسب اللجان التالية: لجنة الدائرة، لجنة الولاية، اللجنة المركزية، والأرقام مبينة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (40): عدد الطعون أمام لجان الطعن على مستوى (الدائرة، الولاية، المركزي) لسنة

2016

المجموع	اللجنة المركزية	لجنة الولاية	لجنة الدائرة	عدد الطعون
14869	73	1700	13096	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على:

- Rapport annuel sur l'activité des directions des impôts de wilaya en matière de contentieux fiscal, année 2016, Juillet 2017.

الجدول السابق يظهر لنا أن عدد الطعون المقدمة أمام لجنة الدائرة، لجنة الولاية بلغت 88% و 11,4% من مجموع الطعون على التوالي، فيما مثلت اللجنة المركزية نسبة 0,5%، وحسب رأينا فإن قلة الطعون المقدمة إلى اللجنة المركزية تعود لسببين هما: إما قلة المؤسسات الاقتصادية التي يفوق المبلغ المتنازع فيه 70.000.000 دج، أو إلى الجهود المبذولة من قبل الإدارة الضريبية في حل النزاع خلال مرحلته الأولى قبل وصوله إلى لجان الطعن.

## الفصل الرابع: متطلبات الحوكمة الضريبية في الجزائر لزيادة الحصيلة الجبائية

ملاحظة مهمة: خلال قانون المالية لسنة 2016 في مادته 27 تم التخلي عن لجنة الدائرة وتم اعتماد اللجنة الجهوية للطعن التي تخصص في القضايا التي يكون مبلغها يفوق 20.000.000 دج والقضايا التي يقل أو يساوي مبلغها 70.000.000 دج، وهذا راجع إلى أن هذا التعديل يدخل حيز التنفيذ ابتداء من 01 جانفي 2017.<sup>1</sup>

### الفرع الثالث: الفصل في المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري

يعتبر مرفق العدالة أهم ركيزة أساسية لإرساء الحوكمة الرشيدة، فهي الجهة التي تكفل حماية حقوق الأفراد وصيانة الواجبات المجتمعية، وعندما تكون الإدارة طرفا في النزاع فإن مهمة الفصل فيه تعود للمحكمة الإدارية كمرحلة أولى، ثم يليها مجلس الدولة في حالة قيام أحد طرفي النزاع بالاستئناف. وفيما يلي سندرج جدول يوضح عدد القضايا أمام القضاء الإداري (المحكمة الإدارية ومجلس الدولة)، وهذا خلال الفترة 2010-2016.

### الجدول رقم (41): عدد القضايا أمام القضاء الإداري خلال الفترة 2010-2016

2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010	
<b>المحكمة الإدارية</b>							
3053	2948	3036	3016	3198	3042	3017	عدد القضايا المتراكمة من السنوات السابقة
1763	1740	1750	1726	1855	2279	2443	عدد القضايا الجديدة
4816	4688	4786	4665	5053	5321	5446	إجمالي القضايا أمام المحكمة الادارية
1520	1635	2018	1874	1723	2120	2220	عدد القضايا المفصول فيها
<b>مجلس الدولة</b>							
2302	2463	2418	2416	2240	2046	1794	القضايا المتراكمة
583	628	709	667	581	661	627	القضايا الجديدة
2885	3091	3127	3083	2823	2807	2421	إجمالي عدد القضايا

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على:

-Rapport annuel sur l'activité des directions des impôts de wilaya en matière de contentieux fiscal, année 2016, Juillet 2017.

<sup>1</sup>: قانون رقم 15-18، المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، يتضمن قانون المالية لسنة 2016، الجريدة الرسمية، العدد 72، المادة 28 منه.

1- المنازعات الضريبية أمام المحكمة الإدارية: انطلاقا من الجدول السابق اتضح أن نسبة القضايا المفصول فيها من إجمالي القضايا المرفوعة أمام المحكمة الإدارية خلال الفترة 2010-2016 لم تتجاوز 37.5% في المتوسط، وهي نسبة ضعيفة جدا، خاصة أن معظم القضايا تكون متراكمة منذ السنوات السابقة، وهذا ما يعرقل تحقيق مبدأ العدالة الضريبية، زيادة على ذلك يزيد من شعور المكلفين بالضريبة بالتذمر والإحباط الاجتماعي، وما يزيد من الوضع سوءا بالنسبة للمكلفين بالضريبة أن نسبة كبيرة من القضايا المفصول فيها تعود لصالح الإدارة الضريبية حيث سجلت الإحصائيات أنه من بين 1520 قضية مفصول فيها سنة 2016، صدر من خلالها 1162 حكم لصالح الإدارة الضريبية أي ما نسبته 76.45%، فيما عاد 358 حكم لصالح المكلف بالضريبة أي ما نسبته 23.55%.

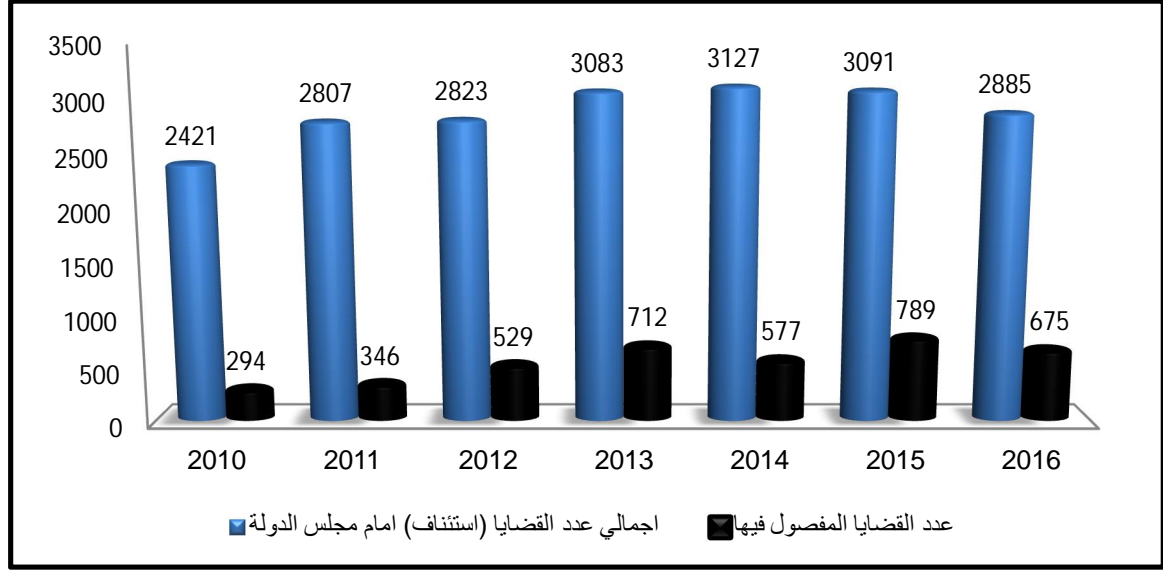
وحتى فيما يخص الأحكام الصادرة فإن الإطالة في الاجراءات القضائية تعتبر عائقا أمام تحصيل الإيرادات المالية لفائدة الخزينة العامة، فنجد أنه من بين 200 حكم صادر في سنة 2016 منها 174 يأمر بالاستعانة برأي خبير، ولم تصدر سوى 06 أحكام تتعلق بوقف التنفيذ.

2- المنازعات الضريبية أمام مجلس الدولة: يمثل مجلس الدولة الجهة القضائية التي يرفع أمامها الاستئناف. لقد بلغت عدد القضايا المسجلة ارتفاعا متزايدا خلال الفترة 2010-2014 من 2421 قضية إلى 3127 ثم انخفضت إلى 2885 قضية سنة 2016، ومن بين 2885 قضية في سنة 2016 فإن 1471 استئنفا قدم من طرف الإدارة الضريبية، فيما يمثل 1414 استئناف مقدم من طرف المكلفين بالضريبة هذا الارتفاع هو ترجمة لمبالغ مالية كبيرة خارج الخزينة العمومية.

أما عدد القضايا المتراكمة منذ السنوات السابقة، فقد عرفت ارتفاعا متزايدا بدءا من سنة 2010، انتقلت من 1794 قضية إلى 2463 قضية سنة 2015، وهذا دليل على قلة القضايا المفصول فيها، والشكل الموالي يوضح أكثر.

الشكل رقم (11): مقارنة عدد القضايا المفصول فيها بإجمالي القضايا على مستوى مجلس الدولة

خلال الفترة 2010-2016



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على:

-Rapport annuel sur l'activité des directions des impôts de wilaya en matière de contentieux fiscal, année 2016, Juillet 2017.

من الشكل السابق نلاحظ أن عدد القضايا المفصول فيها تمثل 15.4% في المتوسط وهي نسبة ضئيلة جدا، وتعود بالدرجة الأولى إلى عدم وجود محاكم مختصة في حل النزاعات الضريبية، بالإضافة إلى عدم تخصص القضاة والمحامين في المنازعات الضريبية.

المطلب الثاني: أسباب طول فترة المنازعات الضريبية وأهمية الحوكمة الضريبية في تسريع فضها

لقد لاحظنا جليا في المطلب السابق، أن عدد الملفات التي تعرض أمام القضاء الإداري في تزايد مستمر فخلال الفترة 2010-2016 تم الفصل فقط في نسبة 37,5% في المتوسط، وهذه النسبة تعتبر ضعيفة خاصة إذا قورنت بحجم المبالغ المالية التي تحتويها تلك الملفات، وهنا لابد من فتح باب البحث عن الأسباب الرئيسية لهذه الوضعية، والبحث عن الأفعال الإيجابية لمعالجتها.

الفرع الأول: أسباب لطول فترة المنازعات الضريبية

تتمثل في:

1- غموض في إصدار قرارات الرفض من قبل لجان الطعن: لم تحظى لجان الطعن الإدارية بالاهتمام الكافي من قبل المشرع الجبائي، مما جعلها غير معروفة لدى الكثير من المكلفين بالضريبة، وخاصة أن اللجوء إليها يكون اختياريا، كما أن الآراء التي تصدرها تعتبر غير ملزمة. هذا ما أضعف الدور الذي تلعبه في تسوية النزاع الضريبي، وعدم الإقبال عليها بل اللجوء مباشرة إلى الحل القضائي برفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية. بالإضافة إلى ذلك فإن المشرع الجبائي غير ثابت في استعمال المصطلحات فتارة يستعمل مصطلح رأيا، وتارة أخرى يستعمل قرارا الذي يصدر من قبل لجان الطعن في أجل قدره 04 أشهر، بالرغم من أن القرار يكون ملزما على عكس الرأي الذي يكون غير ملزما. ضف إلى ذلك يعتبر صمت اللجنة رفضا ضمينا للطعن، مما يشوب الغموض في القرارات الصادرة عنها.

2- عدم وجود قضاء متخصص: إن غياب محاكم مختصة في الشؤون الضريبية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة وحمائتهم من تعسف الإدارة الضريبية، يكون المواطن تحت تأثير الخوف من التمييز وعدم المساواة أمام المحكمة الإدارية بسبب طول الإجراءات القانونية بها، ضف إلى ذلك ضعف سيادة القانون يقلل من شفافية العمل ويزيد من عدم ثقة المواطنين، وبالتالي لا يكونون مستعدين لتمويل الدولة من خلال الضرائب، بالإضافة إلى ذلك عدم وجود قضاء متخصصين في القانون الجبائي، مما يزيد احتمال حدوث تعسف في حق المكلف بالضريبة، هذا الأخير الذي يجد نفسه مضطرا لتوكيل محامي للدفاع عن حقوقه أمام المحكمة الإدارية بعد إجراء التظلم الإداري أمام الإدارة الضريبية والنظر في طعنه أمام لجان الطعن، إلا أنه يصطدم أمام واقع مفاده أن حتى هؤلاء المحامين غير متمكنين من دراسة وإحتواء القانون الجبائي، وهذا راجع لعدم إدراج مقياس القانون الجبائي ضمن المسار التكويني لطلبة الحقوق سواء التكوين الجامعي، أو حتى تربص الكفاءة المهنية، لذلك فإن جل قضايا النزاع الضريبي تعود لصالح الإدارة الضريبية.

الفرع الثاني: دور الحوكمة الضريبية في تسريع فض المنازعات الضريبية

يقصد هنا بتوافر الآليات المناسبة التي من شأنها تسريع فض المنازعات الضريبية بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، وتمثل في تدعيم التشريع الضريبي بنصوص قانونية تعمل بأحكام التصالح الضريبي قبل وصولها إلى المحاكم القضائية عن طريق تفعيل دور لجان الطعن، وفي حالة وصول الملفات إلى القضاء ينبغي وجود قضاء إداري متخصص في المنازعات الضريبية.

**1- تفعيل دور لجان الطعن:** بالعودة إلى الفترة الزمنية التي تبدي لجان الطعن فيها رأيها وتمثل في 04 أشهر، فمن الأفضل أن تتخللها تنظيم لقاءات مع المكلف بالضريبة، وذلك من أجل سماعه ومعرفة مواطن الخلل، وتقريب وجهات النظر بين الطرفين، حتى لا تبقى وظيفة إدارة المنازعات الضريبية منحصرة في البحث في الملفات المعروضة عليها، بل يجب أن يتم توسيع الدور الوظيفي لهذه الإدارة ليحتمل من تظلم المكلف مناسبة لفتح حوار معه، والتعرف على ظروفه الاجتماعية وقدرته التكليفية، لكي ينتقل دور الإدارة الضريبية من إدارة ينحصر عملها الأول في حساب الضريبة وضمان تحصيل أكبر إيرادات جبائية إلى إدارة تكون أقرب إلى المجتمع الضريبي، ومعرفة نفسياتهم حتى يتحقق الرضا النفسي بالضريبة، وشرح النصوص القانونية الغامضة وبالتالي لا يجد المكلف دافعا للتفكير في كيفية التهرب من دفع الضريبة.

**2- تضمين التشريع الضريبي نصوصا تمنع تعسف الإدارة الضريبية في حق المكلفين بالضريبة:** ويعني ذلك أنه لا بد أن يتضمن التشريع الضريبي نصوص تمنع تكريس سلطة الإدارة الضريبية على حساب المكلف بالضريبة، وذلك بعدم جواز تعسف مسؤولي الإدارة بخصوص النظر في الشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، الذين يحتاجون الإدارة الضريبية سواء في مجال الوعاء أو التحصيل<sup>1</sup>، مما يساهم في منع تعسفها خاصة وأنها في حالة عدم ابداء أي رأي يعتبر صمتها رفضا ضمنيا للطعن، وبالتالي يسود هذا الصمت الغموض وعدم الشفافية في القرارات المتخذة، مما يؤدي إلى تدمير المكلف بالضريبة وإحساسه بعدم إنصافه وإهدار حقه، مما يدفعه باللجوء مباشرة إلى القضاء، وهذا ما يترجم في تهاطل عدد كبير من الملفات على المحكمة الإدارية.

**3- تبسيط التشريع الضريبي وسهولة فهمه من طرف المكلفين بالضريبة وموظفي الإدارة الضريبية:** بهذا الخصوص لا بد من صياغة نصوص التشريع الضريبي، صياغة بسيطة ومفهومة وبعيدة عن الغموض والتعقيد

<sup>1</sup>: قاشي يوسف، واقع النظام الضريبي الجزائري وسبل تفعيله، مرجع سبق ذكره، ص 229.



حتى يسهل استيعاب محتواها، لتجنب التطبيق الخاطئ لأحكامه، الذي يكون في غالب الأحيان سببا مباشرا في نشوء المنازعات الضريبية بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة.

**4- الاهتمام بالجانب المادي والمعنوي للمسؤولين الذين يقومون بمعالجة الطعون المرفوعة إليهم:** وذلك بمنحهم الامتيازات المادية ومختلف التحفيزات، وتشمل دفع مكافآت مالية، أو أن تكون امتيازات مهنية كالترقية في المنصب، فهذا من شأنه أن يخلق بيئة مهنية تتسم بالمواطبة والتفاني في العمل هذا من جهة، ومن جهة أخرى يصبح المسؤول متقبلا لفكرة المساءلة والمحاسبة على نتائج قراراته، مما يساهم في منع نشوء بيئة من المحسوية والفساد.

**5- ضرورة وجود محاكم مختصة في المنازعات الضريبية:** وهنا يتعلق الأمر بالمحافظة على حقوق المكلفين بالضريبة وحقوق الخزينة العمومية على حد سواء، وبما أن المحافظة على هذه الحقوق واسترجاعها يكون عن إقرار العدل في المنازعات الضريبية، ففي هذا السياق لابد من إنشاء جهة قضائية متخصصة في مجال المنازعات الضريبية، الذي يعتبر من آليات التفعيل المستقبلي الهام في مجال ضمان تلك الحقوق.

يعتبر تفعيل هذه الآلية يرتبط باقتراح تشكيل المحكمة الجبائية من خلال التكوين التخصصي للقاضي، كون هذا الأخير ينبغي أن يكون مختص في القانون الجبائي، ويساعده مستشار جبائي من أعوان الجباية، ذو كفاءة وخبرة في المجال. إن تطبيق مثل هذه الإجراءات إذا ما استندت إلى هيئات جبائية متخصصة، فإنها تعتبر من آليات تفعيل الحوكمة الضريبية، وذلك من حيث ضمان الشفافية واستقرار التشريعات الجبائية وتوحيد شروحها وتنفيذها، فالحقيقة أنه لا يمكن أن يطلب العدل الجبائي من محكمة غير جبائية، بل هي مشمولة في المحكمة الإدارية، رغم أن القانون الجبائي يتميز عن القانون الإداري، لكون له ذاتية خاصة واستقلالية على القانون الإداري، من حيث التشريع ومن حيث التنفيذ، ولذلك يستوجب:<sup>1</sup>

✚ **منح درجات التقاضي العادي للمنازعات الجبائية:** إن التحكيم القضائي للمنازعات الجبائية لا يستفيد من درجات التقاضي العادي ( محكمة ابتدائية واستئناف أمام المجلس القضائي)، ككل التظلمات القضائية، وإنما محكمة إدارية ثم طعن بالنقض أمام مجلس الدولة، مما جعل مدة النزاع القضائي لا تتجاوز كل المؤشرات المقبولة، وأوجد بيئة الشعور بالاستبعاد الاجتماعي من الانصاف الجبائي، نظرا للامعان

<sup>1</sup>: العياشي عجلان، حوكمة الجبائية المحلية كآلية لتحقيق التنمية المحلية المستدامة حالة ولاية المسيلة (2008-2011)، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 14، جامعة المسيلة، الجزائر، 2014، ص 139.

البيروقراطي من قبل المصالح الجبائية، وتعسفها في استخدام حق الطعن بالنقض بشكل كبير مما أثر على الجوهر والغاية من الآليات القضائية في المحافظة على تحقيق العدالة الاجتماعية.

➤ **الرفع من مستوى كفاءة المحكمة في المنازعات الجبائية:** يشهد الفصل في قضايا منازعات الجبائية تشهد تـؤخرا كبيرا، ولفترات طويلة ابتداء من التظلم المسبق أمام المصالح الجبائية إلى آخر درجة تقاض ممثلة في قرار الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة، هذه المدة تستغرق ما بين 06 سنوات إلى 08 سنوات وهي مدة طويلة جدا، تؤدي إلى إضعاف سيادة القانون فحسب، ويترتب عليها عواقب مالية تؤدي إلى عدم تحقيق العدالة، بالإضافة إلى تدهور قيمة الحقوق المتنازع فيها.

➤ **ضمان القيمة العادلة للحقوق محل النزاع:** تعتبر المدة الفاصلة بين بداية المنازعة وتاريخ الفصل فيها طويلة جدا حسب المواعيد القانونية، ولذلك فإن قيمة الحقوق تتدهور، بفعل تغير قيمة العملة (التضخم، ارتفاع المستوى العام للأسعار، أو بفعل تغير السياسة النقدية، وبالتالي يستوجب تقييم الحقوق بالقيمة العادلة.

كما سبق وجدنا أن الغموض في إصدار قرارات الرفض من قبل لجان الطعن، بالإضافة إلى عدم وجود قضاء متخصص في الفصل في المنازعات الضريبية تعتبر أهم أسباب طول فترة النزاع الضريبي بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة، لهذا لا بد من اعتماد آليات فعالة تسرع من تلك المنازعات وتمنع حدوثها، فاقترحنا أن كل من تفعيل دور لجان الطعن، وتضمين التشريع الضريبي لنصوص قانونية تمنع تعسف الإدارة الضريبية في حق المكلفين بالضريبة، وتبسيط التشريع الضريبي وتيسير فهمه من قبل المكلفين بالضريبة وكذا موظفي الإدارة الضريبية، وإبداء اهتمام بالجانب المادي والمعنوي لهؤلاء الموظفين، بالإضافة إلى وجود قضاء متخصص في النزاع الضريبي، تعتبر أهم مقترحات وتدابير الحوكمة الضريبية التي تجنب العديد من الآثار السلبية لتلك النزاعات، خاصة من أهمها تجنب توتر العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، ويصبح هذا الأخير يرى الإدارة خصما له، مما يعبد الطريق أمام ظهور الفساد الضريبي.

المبحث الثاني: ترشيد النفقات الضريبية

تنتهج جل دول العالم نهج تضمنين أنظمتها الضريبية عدة استثناءات في شكل إعفاءات وتخفيضات ضريبية، غايتها تحقيق عدة أهداف من بينها الإلتزام بالعدالة الضريبية وتشجيع الاستثمارات الوطنية وجذب الاستثمارات الأجنبية من أجل توسيع الوعاء الضريبي، وبالتالي الزيادة في الحصيلة الجبائية. إلا أنه ومن جانب آخر تشكل تلك الاستثناءات نقصا ماليا هاما في الميزانية العامة للدولة، وهي تشبه النفقات العمومية من حيث الانعكاسات التي تخلفها على الميزانية، لذلك تسمى بالنفقات الضريبية، والملاحظ أن أغلب الدول النامية تعتبر تلك النفقات من العوامل التي تآثرا سلبيا على الحصيلة الجبائية، وهذا في ظل غياب للحكومة الضريبية والرشادة في تسيير واستغلال تلك النفقات، والجزائر من بين الدول التي تشكل فيها النفقات الضريبية عبئا زائدا على الميزانية العمومية. وبالتالي سنبحث في الأسباب التي تقف وراء ذلك، ونقترح حلولاً وفقاً لمتطلبات الحوكمة الضريبية.

المطلب الأول: تعريف النفقات الضريبية وأصنافها

فيما يلي سنتطرق إلى تعريف النفقات الضريبية وأصنافها، وهذا من خلال الفرعين المواليين.

الفرع الأول: تعريف النفقات الضريبية

تعرف النفقات الضريبية على أنها استثناء أو انحراف عن الهيكل الضريبي، يتم اللجوء لهذه النفقات من أجل تحقيق هدف معين وقد تكون خلال فترة زمنية محددة، وهذا في إطار السياسة الضريبية. حيث تقوم الدولة بمنح حوافز ضريبية لأنشطة اقتصادية معينة ترغب في تشجيعها، وذلك على اعتبار أن هذه الحوافز هي حصيلة جبائية محتملة مضحى بها في الفترة القصيرة ويحتمل تعويضها في الفترة الطويلة<sup>1</sup> وتمثل النفقات الضريبية في: "التخفيضات الضريبية، التخفيضات الخاصة بالمعدلات، تأجيل مواعيد الدفع الإعفاءات الضريبية والامتيازات شبه الجبائية المتعلقة بالمساهمات الاجتماعية للعامل ولرب العمل، وضمانات وتسهيلات المنازعات الجبائية"<sup>2</sup>، والهدف المتوخى من إحلال النفقات الضريبية محل النفقات المباشرة هو دعم وتشجيع مجموعة من القطاعات الحيوية، أو فئة من المكلفين المنتقين، أو مناطق ترغب في ترقيتها وتنميتها.

<sup>1</sup>: عبد الباسط علي حاسم الزبيدي، مرجع سبق ذكره، ص 45.

<sup>2</sup>: العياشي عجلان، حوكمة النفقات الجبائية لتمويل التنمية المستدامة وتحقيق العمل المستدام-حالة بالجزائر، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول استراتيجيات الحكومات في القضاء على البطالة وتحقيق التنمية المستدامة، جامعة المسيلة، الجزائر، 15-16 نوفمبر 2011، ص 03.

وتتميز النفقات الجبائية في أنها:

تكون موجهة إلى أنواع معينة من الأفراد أو الأسر أو الشركات، وهذا تبعا لثروتهم أو دخلهم

أو الأهمية الاقتصادية في حالة المشاريع الاستثمارية؛

لا تقتضي تطبيقها الموافقة الرسمية السنوية من السلطة التشريعية، حيث أنها تبقى سارية طالما بقي

قانون الضرائب دون تعديل؛

لا تظهر على الميزانية السنوية على شكل نفقات عامة<sup>1</sup>؛

بإستطاعتها التأثير بالشكل البارز على ميزانية الدولة، خاصة على المدى المتوسط.

### الفرع الثاني: أصناف النفقات الضريبية

تصنف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية النفقات الضريبية إلى خمس فئات، وهي<sup>2</sup>:

**1- الإعفاءات الضريبية:** هي تنازل الدولة عن حقها من بعض المكلفين بالضريبة، والمتمثل في مبلغ الضرائب واجب الدفع مقابل التزامهم بممارسة نشاط معين وفي ظروف محددة، وقد يساعد هذا الإجراء على زيادة دخله الصافي بعد الضريبة، ويمكن أن يكون الإعفاء كلياً أو جزئياً، دائماً أو مؤقتاً.

وتعتبر الإعفاءات المؤقتة من أكثر النفقات الضريبية استخداماً في البلدان النامية لكونها بسيطة، إلا أن لها بعض العيوب وهي:

**سوء استغلال الإعفاءات الضريبية:** في بعض الأحيان تعطي الإعفاءات الضريبية حافزاً قوياً لأصحاب المشروعات باستخدام ترتيبات مالية أخرى، وذلك بتحويل الأرباح الخاضعة للضريبة إلى مشروعات تتمتع بإعفاءات ضريبية مؤقتة، كما تستطيع المؤسسات الخاضعة للضرائب الدخول في علاقات اقتصادية مع المؤسسات المعفاة أرباحها من خلال التسعير القائم على التحويلات المتبادلة، مثل دفع سعر مبالغ فيه مقابل السلع المشتراة من الشركة الأخرى، ثم استرداده في صورة مدفوعات مستترة. هذه الأساليب يمكن أن تستخدم عبر الحدود وبين الشركات المحلية. يرى المختصين انه مهما بلغ ذكاء القوانين الضريبية المعدة

<sup>1</sup>: Luiz Villela and others, Tax Expenditure Budgets Concepts and Challenges for Implementation, Inter-American Development Bank, Washington, 2010, p 05.

<sup>2</sup>: قدي عبد المجيد، دراسات في علم الضرائب، مرجع سبق ذكره، ص 119، 122.

لمواجهتها، إلا أن الشركات ستجد وسائل للالتفاف حولها، فحتى الإدارات الضريبية الأكثر تطورا ستجد صعوبات في التعامل مع مثل هذه الممارسات<sup>1</sup>.

✚ **ضعف فعاليتها الاقتصادية:** مادام أن هذه الإعفاءات تمنح خلال فترات زمنية قصيرة، فقد تجلب المستثمرين يشككون في مصداقيتها، وبالتالي تجذب فئة معينة من المستثمرين، وهم الذين يتوقعون تحقيق أرباح كبرى ويتمتعون بحرية الحركة، وبالتالي ربما تعود بأقل فائدة على النظام الاقتصادي.

✚ **صعوبة ضمان شفافيتها:** من الصعوبة ضمان الشفافية في منح الإعفاءات الضريبية، وتحديد تكلفتها على إيرادات الميزانية، خاصة إذا لم تكن المشروعات مطالبة بتقديم تصريحات ضريبية.

✚ **غياب الرقابة على النفقات الضريبية:** كثيرا ما تستخدم النفقات الضريبية بدلا من برامج الإنفاق الصريح، ومقارنة ببرامج الإنفاق الأخرى، فإن النفقات الضريبية لا تخضع لنفس درجة الفحص والرقابة التي تخضع لها النفقات الفعلية، وبالتالي فإن كثرة النفقات الضريبية يمكن أن تؤدي إلى ترد كبير في مستوى الشفافية<sup>2</sup>. وفي ظل غياب هذه الأخيرة تصبح النفقات الضريبة من آلية لتشجيع الإستثمارات الوطنية والأجنبية وتوسيع الوعاء الضريبي إلى خطر يهدد الحصيلة الجبائية على المدى المتوسط والطويل.

2- **التخفيضات الضريبية الخاصة بالوعاء:** هي عبارة عن إجراءات ضريبية تسمح بتخفيض بعض أجزاء الدخل عن طريق خصومات يتم إجراؤها على المادة الخاضعة للضريبة، يمكن أن تستند هذه الخصومات إلى نفقات حقيقية أو جرافية، وهذا حسب مبلغ يحدده التشريع، مما يسمح بتقليص حجم الوعاء الضريبي.

3- **التخفيضات الضريبية الخاصة بالمعدل:** يعني ذلك إخضاع المكلف بالضريبة إلى معدلات ضريبية أقل من المعدلات العادية المعتمدة في النظام الضريبي، كالمعدل المفروض على الأرباح المعاد استثمارها بدلا من المعدل العادي على أرباح الشركات.

4- **القرض الضريبي:** هو عبارة عن امتياز يتعلق بفئة من المكلفين بالضريبة الذين تتوفر فيهم شروط خاصة ويتمثل في تخفيض مبلغ الضريبة المدفوع، أحيانا بعين الاعتبار لقواعد الضريبة سارية المفعول، فيعمل القرض الضريبي على التخفيض من قيمة الضريبة المستحقة، وهو لا يمس قيمة المادة الخاضعة للضريبة، ولكنه يؤدي إلى تحقيق وفر ضريبي، لا يتغير هذا الأخير تبعا لسلم الاقتطاع التصاعدي.

<sup>1</sup>: إدارة شؤون المالية العامة، تعبئة الإيرادات في البلدان النامية، مرجع سبق ذكره، ص 94.

<sup>2</sup>: صندوق النقد الدولي، ميثاق الممارسات السليمة في مجال شفافية المالية العامة، دليل شفافية المالية العامة، 2008، ص 100.

5- تأجيل الضريبة: وهي مبالغ لا تدخل في حسابات المادة الخاضعة للضريبة للفترة الزمنية المعنية بالضريبة وإنما تدخل في المادة الخاضعة للضريبة في الفترات اللاحقة.

### المطلب الثاني: أهم الحوافز الضريبية الممنوحة في الجزائر وأثرها على حجم الاستثمارات

في سبيل تحفيز المستثمرين المحليين والأجانب، سخرت الجزائر عدة مزايا سواء من خلال قوانين الاستثمار أو الإضافات والتعديلات التي تكون ضمن قوانين المالية السنوية وقوانين المالية التكميلية، وبخصوص الإعفاءات الممنوحة في إطار قانون الاستثمار، فقد تم سنة 2006 إصدار الأمر رقم 06-08 المتعلق بتطوير الاستثمار، يهدف إلى تعديل وتتميم بعض أحكام الأمر رقم 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار وكذا إلغاء بعض المواد، وتتمثل أهم التعديلات التي جاء بها هذا الأمر في: أحكام متعلقة بأجهزة الاستثمار والمتمثلة في الوكالة الوطنية للاستثمار، الشباك الوحيد اللامركزي، والمجلس الوطني للاستثمار، وكذا التوسع في منح تحفيزات جبائية تهدف إلى تقاسم القيمة المضافة للاقتصاد الوطني، وتنوع حسب تركز وطبيعة الاستثمار.

### الفرع الأول: أهم الحوافز الضريبية الممنوحة في الجزائر

في سنة 2016 أعيد النظر في طريقة منح المزايا الضريبية، فحاء قانون رقم 16-09 المتعلق بترقية الاستثمار، وتتمثل المزايا الممنوحة في المزايا المشتركة لكل الاستثمارات القابلة للاستفادة، والمزايا الإضافية لفائدة النشاطات ذات الامتياز أو المنشأة لمناصب الشغل، والمزايا الاستثنائية لفائدة الاستثمارات ذات الأهمية الخاصة للاقتصاد الوطني، وهي كالتالي:

1- المزايا المشتركة لكل الاستثمارات القابلة للاستفادة: تمنح المزايا المشتركة لكل الاستثمارات القابلة للاستفادة فيما يخص مرحلة الإنجاز وكذا مرحلة الاستغلال:

أ- بعنوان مرحلة الإنجاز: يبدأ سريان مرحلة الإنجاز من التسجيل لدى الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ويجسد بشهادة تسلم على الفور، وبعد ذلك يمكن الحصول على المزايا التالية<sup>1</sup>:

الإعفاء من الحقوق الجمركية، للسلع المستوردة التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار؛

الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة فيما يخص السلع والخدمات المستوردة أو المقتناة محليا، والتي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار؛

<sup>1</sup>: قانون رقم 16-09 المؤرخ في 03 اوت 2016، المتعلق بترقية الاستثمار، الجريدة الرسمية، العدد 46، المادة 12 منه.

## الفصل الرابع: متطلبات الحوكمة الضريبية في الجزائر لزيادة الحصيلة الجبائية

الإعفاء من دفع حق نقل الملكية بعوض والرسم على الإشهار العقاري عن كل المقتنيات العقارية التي تتم في إطار الاستثمار المعني؛

الإعفاء من حقوق التسجيل والرسم على الإشهار العقاري، ومبالغ الأملاك الوطنية المتضمنة حق الامتياز على الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية الموجهة لإنجاز المشاريع الاستثمارية؛

تخفيض بنسبة 90% من مبلغ الإتاوة الإيجاري السنوية المحددة من قبل مصالح أملاك الدولة، خلال فترة إنجاز الاستثمار؛

الإعفاء لمدة 10 سنوات من الرسم العقاري على الملكيات العقارية التي تدخل في إطار الاستثمار؛

الإعفاء من حقوق التسجيل فيما يخص العقود التأسيسية للشركات والزيادات في رأس المال.

بالإضافة إلى المزايا السابقة الذكر، تختص المناطق التي تتطلب تنميتها مساهمة خاصة من الدولة مثل مناطق الجنوب والهضاب العليا بالمزايا التالية<sup>1</sup>:

تتكفل الدولة كلياً أو جزئياً بنفقات الأشغال المتعلقة بالمنشآت الأساسية الضرورية لإنجاز الاستثمار؛

التخفيض من مبلغ الإتاوة الإيجارية السنوية المحددة من قبل مصالح أملاك الدولة، وهي:

✓ بالدينار الرمزي للمتر المربع خلال 10 سنوات للمناطق التي تتطلب تنميتها مساهمة خاصة من الدولة.

✓ بالدينار الرمزي للمتر المربع لفترة 15 سنة، وبعد هذه الفترة ترتفع إلى 50% من مبلغ إتاوة أملاك الدولة بالنسبة للمشاريع الاستثمارية المقامة في ولايات الجنوب الكبير.

ب- بعنوان مرحلة الاستغلال: تقوم المصالح الضريبية بمعاينة المشروع في مرحلة الاستغلال بطلب من المستثمر، وتعد بموجبه محضراً يستفيد لمدة 03 سنوات من الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات، والإعفاء من الرسم على النشاط المهني<sup>2</sup>، وتخفيض بنسبة 50% من مبلغ الإتاوة الإيجارية السنوية المحددة من قبل مصالح أملاك الدولة<sup>3</sup>، كما تستفيد المناطق التي تتطلب تنميتها مساهمة خاصة من الدولة مثل مناطق الجنوب والهضاب العليا، وهذا بعنوان مرحلة الاستغلال بإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات، والإعفاء من الرسم على النشاط المهني لمدة 10 سنوات.

<sup>1</sup>: قانون رقم 16-09، مرجع سبق ذكره، المادة 13 منه.

<sup>2</sup>: أمر رقم 06-08 مؤرخ في 15 جويلية، المعدل والمتمم الأمر رقم 01-03 المؤرخ في 20 أوت 2001 والمتعلق بتطوير الاستثمار، الجريدة الرسمية، العدد 47، المادة 07 منه.

<sup>3</sup>: قانون رقم 16-09، مرجع سبق ذكره، المادة 12 منه.

2- المزايا الإضافية لفائدة النشاطات ذات الامتياز أو المنشأة لمناصب الشغل: تمتد فترة مزايا الاستغلال من 03 سنوات إلى 05 سنوات بالنسبة للاستثمارات المنجزة خارج المناطق التي تتطلب تنميتها مساهمة خاصة من الدولة، عندما تنشئ أكثر من 100 منصب شغل دائم، خلال الفترة من تاريخ تسجيل الاستثمار إلى غاية نهاية سنة الأولى من مرحلة الاستغلال على الأكثر<sup>1</sup>.

3- المزايا الاستثنائية لفائدة الاستثمارات ذات الأهمية الخاصة للاقتصاد الوطني: وتتمثل المزايا الاستثنائية للاستثمارات التي لها أهمية خاصة للاقتصاد الوطني، والمعدة على أساس اتفاقية تفاوض بين المستثمر والوكالة التي تتصرف باسم الدولة فيما يلي<sup>2</sup>:

✚ تمديد فترة مزايا الاستغلال (الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات، والإعفاء من الرسم على النشاط المهني) لفترة يمكن أن تصل إلى 10 سنوات؛

✚ منح إعفاء أو تخفيض طبقا للتشريع المعمول به للحقوق الجمركية والجبائية، والرسم وغيرها من الاقتطاعات الأخرى ذات الطابع الجبائي، والإعانات أو المساعدات أو الدعم المالي؛

✚ يؤهل المجلس الوطني للاستثمار لمنح إعفاءات أو تخفيضات للحقوق أو الضرائب أو الرسوم، بما في ذلك الرسم على القيمة المضافة المطبق على أسعار السلع المنتجة التي تدخل في إطار الأنشطة الصناعية الناشئة، وفق الكيفيات المحددة عن طريق التنظيم، ولمدة لا تتجاوز 05 سنوات، كما تستفيد من نظام الشراء بالإعفاء من الرسوم المواد والمكونات التي تدخل في إنتاج السلع المستفيدة من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة.

### الفرع الثاني: أثر النفقات الضريبية على حجم الاستثمارات في الجزائر

لا شك أن الكم الهائل من التحفيزات والإعفاءات الضريبية الممنوحة تمثل تضحية آنية لميزانية الدولة ويصبح تعويض هذه التضحية مرتبطا بمدى فعاليتها الاقتصادية، وعلى الخصوص الاستثمار والتشغيل، فكلما كان لها أثر في الرفع من حجم الاستثمارات ومستويات التشغيل، زادت فرص توسيع الوعاء الضريبي، مما ينعكس في زيادة الحصيلة الجبائية<sup>3</sup>، لذلك سنرى إن كان هذا يتحقق في حالة الجزائر.

<sup>1</sup>: قانون رقم 09-16 المؤرخ في 03 اوت 2016، مرجع سابق، المادة 16 منه.

<sup>2</sup>: قانون رقم 09-16 المؤرخ في 03 اوت 2016، مرجع سابق، المادة 18 منه.

<sup>3</sup>: كمال رزيق، سمير عمور، تقييم عملية احلال الجبائية العادية محل الجبائية البترولية في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 05، جامعة الشلف، الجزائر، 2009، ص333.



## الفصل الرابع: متطلبات الحوكمة الضريبية في الجزائر لزيادة الحصيلة الجبائية

1- حجم الاستثمار من حيث المشاريع المصرح بها: حسب الإحصائيات الصادرة عن الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار فقد بلغ عدد المشاريع المصرح بها 63804 مشروع، من بينها 36739 مشروع جديد خلال الفترة 2002-2016، فيما تم توسيع 25875 مشروع، وتقدر القيمة المالية لإجمالي المشاريع بـ 12800834 مليون دينار، محققة في ذلك 1138412 منصب شغل، تلك المشاريع موزعة بين الاستثمارات المحلية والاستثمارات الأجنبية كما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول رقم (42): مجمل الاستثمارات المصرحة بها خلال الفترة 2002-2016

المشاريع	عدد المشاريع	النسبة	التكلفة بمليون دينار	النسبة	مناصب الشغل	النسبة
الاستثمار المحلي	62982	%99	10584134	%83	1018887	%90
الاستثمار الاجنبي	822	%1	2216699	%17	119525	%10
المجموع	63804	%100	12800834	%100	1138412	%100

المصدر: الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، على الموقع: <http://www.andi.dz>

تاريخ الإطلاع: 2018/01/05.

من الجدول السابق نلاحظ أن الاستثمارات المحلية تشكل نسبة 99% من إجمالي الاستثمارات، بتكلفة تقدر بـ 10584134 مليون دينار أي بنسبة 83% من التكلفة الإجمالية، في حين يمثل الاستثمار الأجنبي المباشر سوى 1% من إجمالي الاستثمارات وهي نسبة ضئيلة جدا.

أ- حجم الاستثمارات المحلية حسب القطاعات: تعتبر المشاريع الاستثمارية المحرك الرئيسي للتنمية وحتى تتحقق هذه الأخيرة لا بد من الأخذ بعين الاعتبار احتياجات ومتطلبات السوق، إلا أن في الجزائر لا يؤخذ هذا المعيار بعين الاعتبار لاستغلال القدرات الاستثمارية، ونخص بالذكر القطاعات الحيوية وهذا ما يتضمنه الجدول الموالي ويوضح التوزيع القطاعي للاستثمارات المحلية خلال الفترة 2002-2016:

الجدول رقم (43): التوزيع القطاعي للاستثمارات في الجزائر خلال الفترة 2002-2016

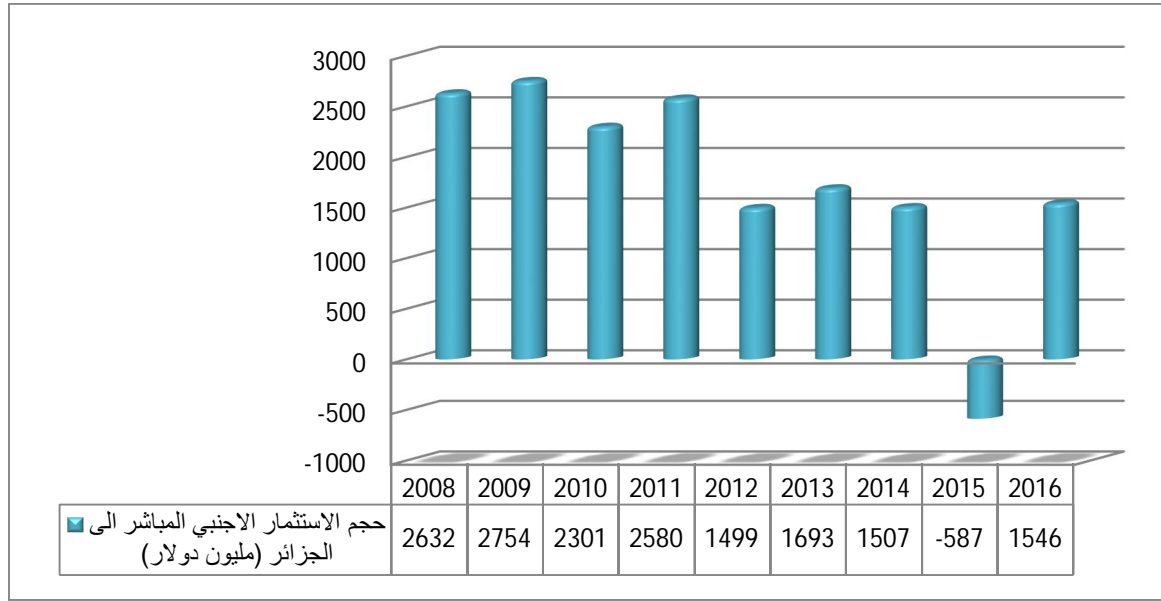
القطاع	عدد المشاريع	النسبة %	القيمة (مليون دج)	النسبة %	مناصب الشغل	النسبة %
النقل	31097	48.47	1095948	8.56	162976	14.32
البناء	11389	17.85	1310896	10.24	246138	21.62
الصناعة	11256	17.64	7411469	57.90	466382	40.97
الخدمات	6786	10.46	1169896	9.14	116476	10.23
الزراعة	1316	2.06	222790	1.74	53445	4.69
السياحة	1018	1.60	674396	7.61	62069	5.45
الصحة	935	1.47	171648	1.34	22478	1.97
الاتصالات	5	0.01	432578	3.38	4348	0.38
التجارة	2	0.00	10614	0.09	4100	0.36
المجموع	63804	100	12800834	100	1138412	100

المصدر: الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، مرجع سبق ذكره.

من الجدول نلاحظ أن المشاريع المتعلقة بقطاع الصناعة شكلت أكبر قيمة لها من حيث التكلفة التي قدرت بـ 7411469 مليون دج، وكذلك من حيث مناصب الشغل والتي قدرت بـ 464382 منصب فيما شهد قطاع النقل أكبر عدد المشاريع، حيث تم إنجاز 31097 مشروع.

ب- الاستثمار الأجنبي المباشر: النسبة 1% تشير الكثير من الاهتمام فبالرغم من الأهمية الاقتصادية للاستثمار الأجنبي المباشر، إلا أنه يشكل تلك النسبة الضئيلة، بل أكثر من ذلك فخلال الفترة 2008-2016 شهد تراجع كبير، وهذا في وقت تبحث فيه الجزائر عن مختلف آليات لتنويع إقتصادها والاستثمار في المشاريع المنتجة. والشكل الموالي يوضح تراجع حجم الاستثمارات الأجنبية المباشرة في الجزائر.

الشكل رقم (12): تدفقات الاستثمارات الأجنبية المباشرة إلى الجزائر خلال الفترة 2008-2016



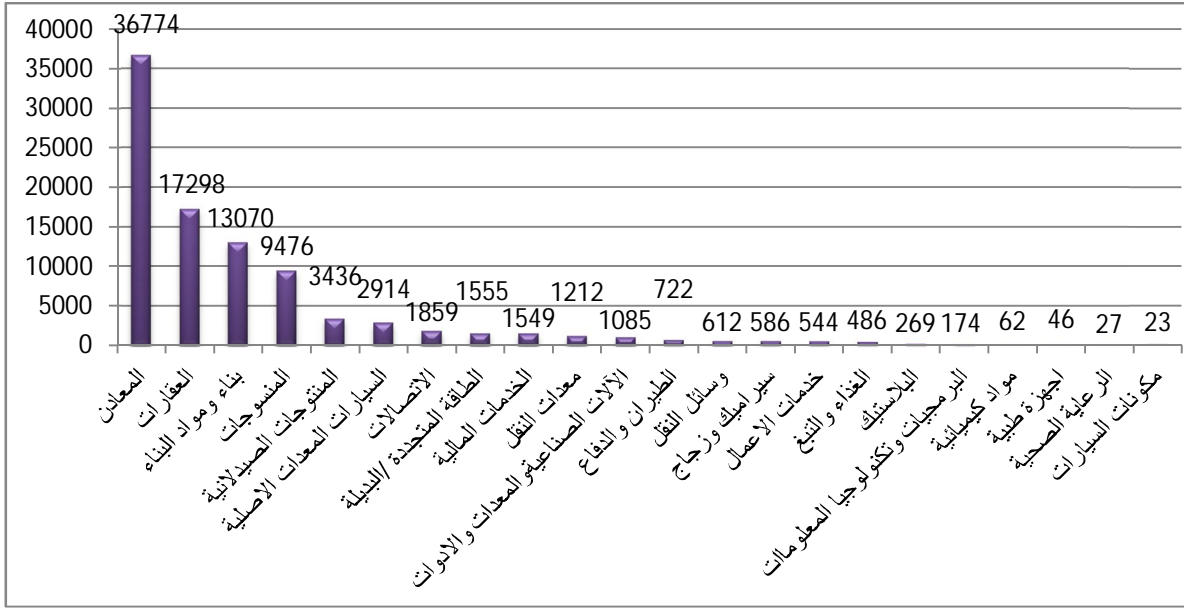
المصدر :

united nations conference on trade and development (UNCTAD), world investment report 2017, Switzerland, p222.

الشكل السابق يبين بوضوح ضعف حجم الاستثمار الأجنبي المباشر الوارد إلى الجزائر، حيث انتقل من 2632 مليون دولار سنة 2008 إلى 1499 مليون دولار سنة 2014، ونتيجة للصدمة التي تتعرض إليها الجزائر نتيجة انخفاض أسعار البترول أصبح المستثمر الأجنبي متخوف من البيئة الاقتصادية الجزائرية فسجلت سنة 2015 قيمة سالبة تبلغ (- 587 مليون دولار)، وما يزيد الوضع سوءا غياب استراتيجية واضحة محددة الأهداف والمعالم تعطي الاهتمام المناسب للاستثمار الأجنبي المباشر، فأصبحت البيئة الاستثمارية الجزائرية تغلب عليها حالة عدم اليقين، ونتيجة لذلك همشت العديد من القطاعات، والشكل الموالي يوضح تطور المشاريع الاستثمارية الأجنبية المباشرة الواردة إلى الجزائر حسب القطاعات:

الشكل رقم (13): توزيع تكلفة الاستثمارات الواردة إلى الجزائر حسب التوزيع القطاعي

خلال الفترة ما بين جانفي 2011 وديسمبر 2015. ( مليون دولار )



المصدر: المؤسسة العربية لضمان الاستثمار وائتمان الصادرات، الاستثمار الاجنبي المباشر في الدول العربية، السنة

الرابعة والثلاثون، العدد الفصلي الثاني، الكويت، أبريل 2016، ص 15.

لقد تبين لنا جليا خلال الفترة 2011-2015 هيمنة قطاع المعادن بتكلفة تقدر بـ 36774 مليون دولار، ويليه قطاع العقارات والبناء و مواد البناء، إلا أن هناك قطاعات هامة واستراتيجية تنعدم حصتها في تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر كالفلاحة والسياحة التي لا أثر يذكر لها في قائمة تكلفة الاستثمارات الواردة إلى الجزائر حسب التوزيع القطاعي.

ج- أسباب ضعف الاستثمار في الجزائر: يظهر الواقع أن الحوافز الضريبية غير الفعالة ليست تعويضا عن مناخ استثماري فقير أو بديلا عنه، ففي دراسة مسحية شملت 7000 شركة في 19 بلدا إفريقيا حول مناخ الاستثمار الجاذب حسب رأيها، احتلت الحوافز الضريبية المرتبة 11 من بين 12 مؤشر لاستقطاب الاستثمار، فيما عبر البنك الدولي عن عدم رضاه فيما يخص سياسة الإعفاءات الضريبية في الدول خاصة النامية منها، ولا يرى فيها الوسيلة الأنجح لتشجيع الاستثمارات، ففي دراسة قام بها سنة 2013 بينت أن أكثر من 90% من المستثمرين مستعدين لتنفيذ استثماراتهم حتى لو لم تقدم لهم حوافز ضريبية<sup>1</sup>، فالحوافز

<sup>1</sup> : Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD, tax and development, p02, web cite: <http://www.oecd.org/ctp/tax-global/transparency-and-governance-principles.pdf> le: 17/02/2018.

الضريبية الممنوحة في ضوء نظام ضريبي معقد، وغموض في السياسة الضريبية، وانتشار الفساد في الإدارة الضريبية... تزيد من العبء الضريبي على المستثمر، وبالتالي تصبح الحوافز الضريبية لا تؤدي الغاية المنشودة من وجودها، مما تضر فعلا بقاعدة الحصيلة الجبائية لأن المستثمر يبحث عن الربح بشرط ألا يتحمل عبئا ضريبيا زائدا.

لذلك في الفترة الأخيرة نجد أنه بالإضافة إلى تراجع أسعار البترول يعود الضعف الاستثمار في الجزائر إلى المناخ الاستثماري غير المشجع، ففي هذا الصدد فإن تقرير "dowing bisness" الصادر في 2016 المتعلق بمناخ الأعمال وضع الجزائر المرتبة 163 من ضمن 189 دول، وفي المرتبة 151 عالميا من بين 159 دولة ضمن التقرير المتعلق بالحرية الاقتصادية بحصيلة 5,08 نقطة\*<sup>1</sup>. وفي تقرير صادر عن صندوق النقد الدولي والبنك الدولي سنة 2012 طالبا بأن تقوم الجزائر بتنوع أكثر في اقتصادها، بالإضافة إلى تعزيز فرص العمل، وخاصة في أوساط الشباب الذين يفوق معدل البطالة في أوساطهم نسبة 23%.

وبالتالي لقد إتضح لنا جليا أن هناك عدة عراقيل تقف أمام تطوير وتنوع الإستثمار في الجزائر، حتى تصبح الحوافز الضريبية تؤدي وظيفتها بالشكل الصحيح، وتحقيق أهداف السياسة الضريبية، وحسبنا فإن أهم تلك العراقيل تتمثل في:

تعدد المشاكل الداخلية في المؤسسات: لانزال المؤسسات الجزائرية وخاصة منها المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تواجه عدة صعوبات في الحصول على رأس المال، بالإضافة إلى ضعف قواعد التسيير التي لا تسمح بضبط دقيق لنتائج المؤسسة في مختلف المجالات، وهذا بسبب ممارساتها المحاسبية التقليدية وفي أغلب الأحيان تكون غير شفافة، بالإضافة إلى ضعف تكنولوجيا المعلومات والاتصال المستعملة في المؤسسة الاقتصادية ويعود هذا إلى ضعف البنية التحتية في هذا المجال، وكذا غياب الرؤية الاستراتيجية

\*: تقرير الحرية الاقتصادية في العالم؛ هو تقرير صادر عن معهد فريزر. يقيس درجة الحرية الاقتصادية في خمسة مجالات رئيسية هي: (1) حجم الحكومة؛ النفقات والضرائب، والمؤسسات؛ (2) الهيكل القانوني وأمن حقوق الملكية؛ (3) الوصول إلى الصوت المال؛ (4) حرية التجارة دوليا؛ و(5) تنظيم الائتمان والعمل والأعمال التجارية. وفي المجالات الرئيسية الخمسة، يوجد 24 مكونا للمؤشر، والعديد من تلك المكونات تتكون من مكونات فرعية.

ويتم وضع النقاط من 0 إلى 10 والقيم العليا هي الأفضل.

<sup>1</sup> : web cite: <https://www.fraserinstitute.org/sites/default/files/economic-freedom-of-the-world-2016.pdf>,

le :02/08/2017

والتخطيط السليم في تحديد أهدافها<sup>1</sup>، مما يجعل المؤسسة غير قادرة على توقع المستقبل، لأن اهتمامها يقتصر على الطريقة التي تمكنها من ضمان بقائها في الفترة القصيرة، خاصة في ظل المنافسة العالمية<sup>2</sup>.

**تدهور أوضاع الحوكمة في القطاع العام:** إن تنمية الاستثمار الوطني والأجنبي يتطلب تحسين الحوكمة في القطاع العام، وبما أن الحوكمة الرشيدة في القطاع الخاص لا تنفصل على الحوكمة الرشيدة في القطاع العام، فلا يمكن لمؤسسة أن تلتزم بالإفصاح المالي والشفافية في وسط يشهد ارتفاع مستويات الفساد، الذي يحول دون تفاعل الشركات مع السلطات الحكومية، كما يمنعها من الاستفادة بشكل كامل من الفرص المتاحة بسبب المنافسة غير الشريفة، ولا يمكنها تحقيق العدالة بين المساهمين في وسط يعرف ضعف سيادة القانون ولا يمكنها من المساهمة في تحقيق التنمية ووضع يشهد ضعف فعالية الحكومة، وبالتالي يصبح القرار فيما يتعلق بالاستثمار بتطويره وتنميتها أقل فاعلية وأكثر كلفة واستهلاكاً للوقت<sup>3</sup>، والجدول الموالي يوضح وضعية مؤشرات الحكم الراشد المختارة في الجزائر، وهي: فعالية الحكومة، سيادة القانون وضبط الفساد:

الجدول رقم (44): وضعية أهم مؤشرات الحكم الراشد (فعالية الحكومة، سيادة القانون

وضبط الفساد)

النسبة: (%)

السنوات	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
فعالية الحكومة	31,07	35,41	38,76	36,02	35,07	35,07	35,10	35,58	35,10
سيادة القانون	25,48	23,22	26,54	24,41	26,76	30,99	24,04	18,75	13,23
ضبط الفساد	33,01	33,49	36,67	35,07	37,44	39,34	22,21	28,85	27,40

المصدر:

world bank, worldwide governance indicators 1996-2016, cite web:

<http://info.worldbank.org/governance/wgi/index.asp> , le: 18/11/2017

<sup>1</sup>: سفيان نقماري ورحمة بلهادف، واقع تكيف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي -العوائق والرهانات-، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية، جامعة مستغانم، الجزائر، 13-14 جانفي 2013، ص 12.

<sup>2</sup>: صبايحي نوال، واقع الحوكمة في دول مختارة -مع التركيز على التجربة الجزائرية-، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي الثامن حول دول الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصادات، جامعة الشلف، الجزائر، 19-20 نوفمبر 2013، ص 12.

<sup>3</sup>: إيجو بليكوف، حوكمة الشركات: التجربة الروسية وما بعدها، مركز المشروعات الدولية، مصر، ص 56. على الموقع:

[http://www.cipe Arabia.org/files/pdf/Corporate\\_Governance/Corporate\\_Governance\\_The\\_Intersection\\_of\\_Pbli\\_c\\_and\\_Private\\_Reform\\_.pdf](http://www.cipe Arabia.org/files/pdf/Corporate_Governance/Corporate_Governance_The_Intersection_of_Pbli_c_and_Private_Reform_.pdf)

تاريخ الاطلاع: 2017/11/20.

قبل التطرق إلى تحليل نتائج الجدول السابق، تجدر الإشارة إلى أن تصنيف الدول في مؤشرات الإدارة الرشيدة قد تم وفق نسبة مئوية تتراوح بين (0-100)، حيث تدل النسب العليا على حالة أفضل، وبالتالي تضع الدولة في وضعية حسن الإدارة وصلاح الحكم والعكس صحيح. وبذلك ينقسم دليل المؤشر إلى خمس مستويات من الإدارة الرشيدة وصلاح الحكم وهي كالتالي:

- أعلى من 75% في وضع مقارن ممتاز؛
- أعلى من 50% في وضع مقارن جيد؛
- أعلى من 25% في وضع مقارن متوسط؛
- أعلى من 10% في وضع مقارن ضعيف؛
- أقل من 10% في وضع مقارن ضعيف جدا.

وفي دراسات أخرى تتراوح التقديرات الخاصة بالمؤشرات ما بين -2,5 و+2,5 والقيم العليا هي الأفضل<sup>1</sup>.

✓ **فعالية الحكومة:** يقيس هذا المعيار قدرة الحكومة على صياغة سياسات سليمة تتضمن أنظمة ولوائح تسمح بتشجيع وتنمية القطاع الخاص، وتوفير أفضل الخدمات للمواطنين بأكثر جودة وفعالية، ومدى التزامها بتنفيذ تلك السياسات، ولقد بلغت قيمة فعالية الحكومة في الجزائر أدنى مستوى لها سنة 2008 تقدر بـ 31,07% وهي في وضع متوسط، وبعد ذلك شهدت تحسن طفيف إلى غاية 38,78% وهذا سنة 2010، وربما يرجع هذا التحسن إلى مواصلة الجهود التنموية للحكومة من خلال وضع البرنامج التكميلي لدعم التنمية 2005-2009، إلا أنه عاد للانخفاض خلال الفترة 2012-2016 حيث بلغ في المتوسط 35,18%، وربما يرجع إلى عدم تقدم الجزائر بالشكل الجيد في تنفيذ الخطط التنموية المسطرة، بسبب تراجع الإيرادات العامة وعدم قدرتها على توفير المبالغ اللازمة التي كانت مخطط لها قبل تراجع أسعار البترول، حيث تم التخلي عن العديد من المشاريع، كما تم توقيف جزء منها، فنجد تراجع الحكومة على المخطط التنموي 2015-2019، وعدم التقدم بالشكل المطلوب في مجال تقديم الخدمات باستعمال تكنولوجيا الإعلام والاتصال ومنها مشروع الحكومة الإلكترونية.

<sup>1</sup>: سرمد كوكب جميل، معايير الحكم الصالح في بيئات الاعمال حال الدول العربية، مجلة بحوث اقتصادية عربية، العدد 36-37، مصر، 2006، ص 87.

✓ **سيادة القانون:** يقيس مؤشر سيادة القانون مدى ثقة المواطنين بفعالية القضاء، والمحاكم وكيفية تنفيذ العقود وحقوق الملكية والالتزام بقواعد المجتمع وقوانينه<sup>1</sup>، بويقيس مؤشر سيادة القانون المدى الذي يمارسه بعض المؤثرين في القرارات السياسية لتحقيق مكاسب خاصة، فضلا عن سيطرة الدولة على النخب وربطهم بمصالحهم الخاصة، وبالتالي فإن مؤشر سيادة القانون يرتبط ارتباطا قويا بضبط الفساد، وهذا حين يخضع الجميع إلى القواعد القانونية المنظمة دون استثناء، والخضوع للعقوبات في حالات الإخلال بتلك القواعد من طرف المفسدين، فإذا ما احترمت سيادة القانون سيكون ذلك رادعا للمفسدين، ويقلص من حجم الفساد وتأثيره على المجتمع بصفة عامة والجانب الاقتصادي بصفة أخص، وعلى العكس من ذلك إذا عم الفساد فهنا يصبح القانون غير فعال وغير معترف به<sup>2</sup>، مما سيشكل اختلالا واضحا في التوازنات الاقتصادية للبلد.

✓ **ضبط الفساد:** بالرغم من عزم الدولة الجزائرية على محاربة الفساد بكل أنواعه، وتجسد ذلك من خلال عدة إجراءات كالتصديق بتحفظ على اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد سنة 2003، والتصديق على اتفاقية الاتحاد الإفريقي لمنع الفساد ومكافحته، وإصدار قانون خاص بالوقاية من الفساد ومكافحته سنة 2006، بالإضافة إلى قانون العقوبات والقانون الخاص بالوظيفة العمومية، واللذان شجدا العقوبات على كل المفسدين، سواء عن طريق الاختلاس أو الإهمال، أو سوء استخدام السلطة أو النفوذ، وعلى الرغم من كل التشريعات التي صدرت للوقاية من الفساد ومكافحته في الجزائر، لم يعرف هذا المؤشر وضع جيد (أي أعلى من 50%) بل بالعكس عرف تدهورا ابتداء من سنة 2013، وتعود الأسباب في ذلك إلى تفشي الفساد، وهذا ما يظهر فيما تنشره الجرائد اليومية من فضائح للفساد دليلا على تفشيته سواء بين المسؤولين في الدولة، أو بين الموظفين العموميين المقدمين للخدمة العامة من خلال الرشاوي التي يتلقونها مقابل تقديم الخدمات، هذه الأخيرة التي تعتبر حق للمواطن مقابل دفعه لمختلف الضرائب المكلف بها والأكثر من ذلك انتشار الفساد في سلك القضاء ويعود السبب في ذلك بالدرجة الأولى إلى عدم الالتزام الكلي بتطبيق قوانين وتشريعات مكافحة الفساد، وبتراجع ذلك في الوضعية المتدنية لمؤشر سيادة القانون الذي يقيس مدى ثقة المتعاملين والمواطنين في الالتزام بقواعد المجتمع وقوانينه، خاصة نوعية

<sup>1</sup>: صندوق النقد العربي، تقرير حول تنافسية الاقتصاديات العربية، العدد الثاني، 2017، ص25.

<sup>2</sup>: فرج شعبان، الحكم الراشد كمدخل حديث لترشيد الانفاق العام والحد من الفقر دراسة حالة الجزائر (200-2010)، أطروحة

مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر 3، 2011-2012، ص224.



## الفصل الرابع: متطلبات الحوكمة الضريبية في الجزائر لزيادة الحصيلة الجبائية

إنفاذ العقود وحقوق الملكية، المحاكم، فضلا عن احتمال وقوع الجريمة والعنف ويرتكز هذا المؤشر على: حيادية القوانين، ومدى تقييد المواطنين والزامهم بها.

انطلاقا من الجدول السابق نلاحظ أن هذا المؤشر عرف تحسنا ملحوظا انطلاقا من سنة 2008 إلى غاية سنة 2013 منتقلا من نسبة 33,1% إلى 39,34% على التوالي، إلا أنه تراجع إلى غاية 22,21% سنة 2014، مسجلا في ذلك مستويات ضعيفة خلال السنوات 2014، 2015 و2016، ومن بين الأسباب التي جعلت الجزائر تسجل مثل هذه المستويات الضعيفة هي عدم استقلالية القضاء، فحسب تقرير التنافسية العالمية للأمم المتحدة، الذي يقيس مدى استقلالية السلطات القضائية عن تأثيرات أعضاء الحكومة والمواطنين والشركات، فإن الجزائر تصنف ضمن الدول التي لا تتمتع بقضاء مستقل، حيث تتراوح قيمة المؤشر بين 1: يتأثر بشدة و 7: مستقلة تماما، والجدول الموالي يوضح مدى استقلالية القضاء في الجزائر حسب تقرير التنافسية العالمية خلال الفترة 2008-2016.

الجدول رقم (45): قيم مؤشر استقلالية القضاء في الجزائر خلال الفترة (2008-2016).

السنة	2008-2009	2009-2010	2010-2011	2011-2012	2012-2013	2013-2014	2014-2015	2015-2016	2016-2017
النقطة	3.1	2.8	2.8	2.5	2.5	3.2	3.5	3.3	3.4
الرتبة	/100	/112	/112	/126	/123	/95	/85	/95	/94
	134	133	133	142	144	148	144	140	138

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على:

-World Economic Forum, committed to improving the state of the world, The global Competitiveness Report 2008 to 2016.

من خلال الجدول نلاحظ أن الجزائر تحسنت على قيم ضعيفة نسبيا لمؤشر استقلالية القضاء، وقد شهد انخفاضا مستمرا انطلاقا من سنة 2008-2009 إلى غاية الفترة 2013-2014، ليعود في التحسن ولكن بصفة متذبذبة سرعان ما يعود في الانخفاض مرة أخرى، هذا التراجع يدل على أن هناك تأثير على السلطة القضائية في الجزائر سواء من الحكومة أو من أطراف أخرى، وهو الأمر الذي يعد عقبة في وجه انفاذ وسيادة القانون بشكل صحيح، إلى جانب ذلك عدم الالتزام بتطبيق جميع القوانين التي تم تشريعها وصدورها في الجريدة الرسمية فبعض القوانين بقيت حبرا على ورق وقيد التنفيذ في انتظار دائما صدور قوانين تنظيمية، وهذا موجود في كثير من مناحي الحياة.

تدهور العلاقة بين المؤسسة الاقتصادية والبنوك: تشتكي العديد من المؤسسات الاقتصادية من صعوبة في الحصول على قرض بنكي، في حين ترى البنوك عادة أن رأسمال هذه المؤسسات لا يكفي لتقديم ضمانات مقابل هذه القروض، ضف إلى ذلك ضعف حسابات المؤسسة التي لا تعكس الحقيقة الاقتصادية لها.

وبالرغم من إعادة النظر في علاقة البنك بالمؤسسة في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر، أين أصبحت العلاقة تحكمها معايير اقتصادية بحتة، إلا أن المؤسسة الاقتصادية مازالت تعاني صعوبة في الحصول على القروض، هذا ما أوضحه تقرير التنافسية العالمي فيما يخص مؤشر سهولة الحصول على القروض، وذلك بتسجيل نقاط من 0 إلى 7 والقيم العليا هي الأفضل، والنقاط مسجلة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (46): وضعية مؤشر سهولة الحصول على القروض في الجزائر

خلال الفترة 2011-2016

السنوات	2012-2011	2013-2012	2014-2013	2015-2014	2016-2015
النقاط	2,4	2,0	2,7	2,8	2,8

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

- World Economic Forum, committed to improving the state of the world, The global Competitiveness Report 2008 to 2016.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن عملية منح القروض تعرف صعوبة وبطء، حيث سجلت خلال سنة 2016-2011 مستوى ضعيف، وهذا راجع إلى كثرة التعقيدات وطول الإجراءات الإدارية، وبالتالي يصعب من عملية انطلاق المشروع الذي يحتاج إلى إجراءات إدارية المطلوبة من المستثمر قبل مزاولة النشاط كاستخراج التراخيص واستكمال المتطلبات الأساسية حول نشاط شركته وعدد موظفيها، والحد الأدنى للرأس المال المطلوب للبدء في المشروع، إضافة إلى المدة الزمنية التي يحتاجها المستثمر لإنجاز جميع الإجراءات<sup>1</sup>، وفيما يلي جدول يوضع إجراءات بدأ المشروع في الجزائر من حيث العدد، والزمن بالأيام، والتكلفة اللازمة كنسبة من دخل الفرد:

<sup>1</sup>: صندوق النقد العربي، مرجع سبق ذكره، ص 20.

الجدول رقم (47): إجراءات بدء المشروع في الجزائر

التكلفة (نسبة من دخل الفرد)		الزمن (أيام)		الاجراءات (العدد)		السنوات
2016-2004	2016	2016-2004	2016	2016-2004	2016	
-5,4	10,9	-2	20	97,7	12	الجزائر
-44,0	26,8	-24,1	18,9	-3,1	8,1	المتوسط العربي
-5,5	3,3	-23,1	8,2	-2,0	4,9	OCDE

المصدر: من إعداد الطالبة، بالاعتماد على: المنظمة العربية ضمان الاستثمار وائتمان الصادرات، تقرير مناخ الاستثمار في الدول العربية 2016، على الموقع:

<http://www.iaigc.net/UserFiles/file/ar/Climate-2015-Ar.pdf>

تاريخ الإطلاع: 2016/05/14.

انطلاقاً من الجدول السابق يتبين لنا أن بدء المشروع في الجزائر يحتاج إلى مدة زمنية تقدر بـ 20 يوماً تتخللها 12 إجراء إدارياً بتكلفة تقدر بـ 10,9% من دخل الفرد، والملاحظ أن هناك انخفاض في المدة بيومين وانخفاض التكلفة بـ 5,4% خلال الفترة 2004 إلى غاية سنة 2016، وبالمقارنة مع المتوسط في الدول العربي نجد أنه يقدر بـ 8,1 إجراء خلال 18,9 يوماً بتكلفة 26,9% منخفضة بـ 44%، أما متوسط دول مجموعة OCDE، فإن مجموع الإجراءات تقدر بـ 4,9 إجراء، تحتاج هذه الأخيرة مدة زمنية تقدر بـ 8 أيام بنسبة 3,3% من دخل الفرد كتكلفة لإتمام إجراءات بدء المشروع، وبهذا احتلت الجزائر المرتبة 145 عالمياً سنة 2016 بعدما كانت في المرتبة 143 سنة 2015 من ضمن 189 دولة، وفقاً لترتيب الدول العربية في مؤشر بدء النشاط التجاري لعام 2016، أما عربياً فجاءت في المرتبة 12.

نستنتج مما سبق أن تشجيع وتطوير الاستثمارات الوطنية وجذب المستثمرين الأجانب في الجزائر لا يرتبط فقط بتعدد وتنوع الحوافز الضريبية الممنوحة ضمن النظام الضريبي، وإنما يتعلق كذلك بالمؤسسة نفسها، والبيئة التي تعمل فيها، وعلاقتها بالبنوك، وبالتالي يحتاج معالجة هذا الوضع إلى إرادة سياسية بالدرجة الأولى، وتظافر جهود كل الأطراف المعنية من حكومة ومجتمع مدني وقطاع خاص، ونذكر أهمها:

✓ تحسين مناخ الاستثمار وذلك بالقضاء على البيروقراطية، من خلال تبسيط القواعد التنظيمية والإجراءات الإدارية وتسيير إجراءات بدء الأعمال التجارية، وكذلك فتح الاقتصاد أمام مزيد من التجارة والاستثمار، وتحسين الحصول على التمويل، وتطوير سوق رأس المال، وتعزيز الحوكمة والمنافسة والشفافية.

✓ مكافحة الفساد الإداري بتفعيل المساءلة والمحاسبة لتسهيل اجراءات بدء الاستثمار؛

✓ تحقيق العدالة والإنصاف الجبائي والاجتماعي، والاعتماد على الشفافية في منح التسهيلات الاستثمارية.

### المطلب الثالث: مظاهر غياب الرشادة في النفقات الضريبية في الجزائر

رغم الصعوبة الكبيرة حول إحصاء النفقات الضريبية في الجزائر في ظل غياب آليات ووسائل وتقنيات تقوم بمهمة الإحصاء، إلا أنه تم نشر بعض الأرقام حول النفقات التي تتحملها الخزينة العمومية نتيجة تلك الإعفاءات الضريبية حيث بلغت 246.3 مليار دج خلال الفترة 2005-2009، فيما بلغت قيمة الإعفاءات والتحفيزات الضريبية 107.5 مليار دج خلال سنة 2015، وتتركز هذه الإعفاءات في الضريبة على القيمة المضافة التي تمثل 90% من مجموع الإعفاءات الممنوحة، في حين تساهم الضريبة على دخل الشركات بنسبة 5.6%<sup>1</sup>.

إن الإعفاءات الضريبية المقدمة في الجزائر تعتبر باهظة الثمن بالمقارنة مع الحصيلة الجبائية، وبالتالي هذا تعبير على غياب الرشادة في النفقات الضريبية، بل أكثر من ذلك فقد أدت إلى ظهور شكل جديد من التهرب الضريبي والمتمثل في بعث مؤسسات يتوقف نشاطها بمجرد انتهاء فترة الإعفاء أو قبل نهايته، ويظهر غياب الرشادة في منح النفقات الضريبية في الجزائر إلى المظاهر التالية:

### الفرع الأول: إرتفاع تكاليف الدعم على المواد الاستهلاكية

غالبا ما تلجأ الحكومات إلى دعم أسعار المنتجات واسعة الاستهلاك، هدفها من ذلك تعزيز دخول الأفراد ومكافحة الفقر، من خلال حماية السكان من خطر الصدمات التي تسببها التقلبات الكبيرة في الأسعار السلع الأولية و تقلبات أسعار الصرف.

وفي الجزائر يؤدي الدعم دورا خاصا فهو جزء من العقد الاجتماعي، وغالبا ما حل محل التحويلات النقدية وغيرها من أشكال الدعم المباشر للدخل، كما يمثل الدعم أداة لتوزيع الثروة الطبيعية بين السكان وتدعيم توظيف العمالة عن طريق دعم المنتجين، وقد بلغ حجم الدعم الذي تتحمله الخزينة العمومية للاقتصاد الجزائري بكل قطاعاته ( التربية، التعليم، الكهرباء والمياه...) مبلغ 300 مليار دج سنويا<sup>2</sup>، غير أنه غالبا ما يفتقر إلى الفعالية وينحاز لغير الفقراء ولا يستهدف الفئات المستحقة له، بل إن أكثر المستفيدين منه

<sup>1</sup>: صندوق النقد العربي، النظم الضريبية وضريبة القيمة المضافة في الدول العربية، الامارات العربية المتحدة، ماي 2017، ص22.

<sup>2</sup>: Web cite : <http://www.signalfire.org/2011/08/01/algerian-experts-criticise-food-subsidy-policy/>

تاريخ الاطلاع: 2017/11/15 .

هم الأغنياء الذين يستهلكون قدرا أكبرا من السلع المدعمة، مما يضفي على هذه السياسة غياب العدالة حيث نجد أن حجم ما ينفقه الأغنياء على منتجات الوقود المدعم تبلغ 20%، وهو أكثر مما ينفقه الفقراء بمتوسط 06 أضعاف، فحسب تقرير صادر عن صندوق النقد الدولي فقد بلغت التكلفة الحقيقية لدعم الطاقة في الجزائر حوالي 11% من الناتج المحلي الإجمالي سنة 2011<sup>1</sup>، وبلغت تكلفة الدعم حوالي 14% من إجمالي الناتج المحلي، أي ما يقدر بنحو 2293 مليار دج في سنة 2015<sup>2</sup>، وهي مبالغ مرتفعة جدا تشكل تكلفة على الخزينة العامة، وتمثل حوالي ضعف الميزانيات المشتركة لوزارتي الصحة والتعليم.

إن الدعم المفرط والعشوائي يهدد الاقتصاد الجزائري داخليا، ولا يسمح بقيام اقتصاد حر قائم على المنافسة وتحسين الجودة، بل بالعكس يزيد من الاستهلاك المفرط والتبذير وسوء توزيع الموارد، وبالتالي يؤدي إلى تشوهات اقتصادية وحتى بيئية خطيرة، خاصة في ظل غياب شفافية ومساءلة ضريبية جدية للوحدات الاقتصادية التي تستفيد من امتيازات وحوافز ضريبية في إطار دعم المواد واسعة الاستهلاك، ومنها مادتي السكر وزيت المائدة والتي شكلت في بداية سنة 2011 عامل اضطراب للسلم الاجتماعي، ففي ذلك الوقت تجنبا للآثار السلبية على الجوانب الاجتماعية والاقتصادية والبيئية وعلى التماسك الاجتماعي والعدالة الاجتماعية، حملت الخزينة العمومية تكاليف باهظة، حيث استفاد متعامل خاص يوم 09 جانفي 2011 نتيجة قرار حكومي، في يوم واحد من مبلغ 670 مليون دج، واستفاد ثلاثة خواص يهيمنون على سوق مادتي السكر والزيت من مبلغ 12.365 مليار دج كامتيازات جبائية خلال سنة 2009<sup>3</sup>.

كما يؤدي دعم الطاقة إلى تفاقم الصعوبات التي تواجهها الجزائر في تعاملها مع تقلب الأسعار في الأسواق الدولية، مما يؤثر سلبا على ميزان المدفوعات، بالإضافة إلى تشجيع التهريب عبر الحدود، مما سيوسع من دائرة السوق الموازي.

في ظل الآثار السلبية التي يتسبب فيها الدعم، فإن التوجه نحو الإصلاح الناجح يعتبر صعبا للغاية، نظرا لوجود عدد من الحواجز، نذكر منها:

<sup>1</sup>: صندوق النقد الدولي، دعم الطاقة في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا: دروس مستفادة للإصلاح، واشنطن، مارس 2014، على الموقع: <https://www.imf.org/external/arabic/np/fad/subsidies/pdf/menanotea.pdf> تاريخ الاطلاع: 2017/11/15.

<sup>2</sup>: كارلو سدرافيتش وآخرون، إصلاح الدعم في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، صندوق النقد الدولي، إدارة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، جويلية 2015، واشنطن، ص 02، على الموقع:

<file:///C:/Users/windows/Downloads/1403mcdsuma.pdf>

تاريخ الاطلاع: 5017/05/18.

<sup>3</sup>: العياشي عجلان، مرجع سبق ذكره، ص 182.

- ✓ عدم وجود إحصائيات ومعلومات تتعلق بالتكلفة الحقيقية للدعم في الميزانية، ونتيجة لذلك لا يمكن تحديد آثار الدعم على الحصيلة الجبائية؛
- ✓ المعارضة والضغط من فئات تستفيد من سياسة الدعم ولو على حساب الإيرادات العامة، وهذا خدمة لمصالحهم وزيادة مداخيلهم؛
- ✓ بما أن معظم المنافع التي تتحقق من الدعم، إلا أنها تؤوّل إلى الفئات الأعلى دخلا، فإن التخلي فجأة يحدث تأثيرا ضارا على الدخول الحقيقية للفقراء، ويحدث هذا في ظل غياب بدائل للحماية الاجتماعية؛
- ✓ قلق الحكومة بخصوص الاستقرار السياسي، لأنها ترى في إصلاح الدعم مصدرا ممكنا للاضطرابات ولاسيما في الوقت الحالي.

#### الفرع الثاني: تشتت الرقابة بين الإدارة الضريبية ومختلف وكالات دعم وتشجيع الاستثمار

تجد الإدارة الضريبية صعوبات في إدارة ورقابة الحوافز الضريبية، فإلى جانب غياب الكفاءة في السيطرة على نظام ضريبي له العديد من الاستثناءات يجعل من الهيكل الضريبي أكثر تعقيدا، ويؤدي ذلك إلى حدوث احتيال وفرص أكبر للتلاعب، بالنظر إلى زيادة مساحة التهرب والغش الضريبيين، نظرا لوجود صعوبات أمام تفعيل وتنسيق الرقابة الجبائية على هذه الامتيازات بهدف ضمان تحقيق التنمية، وسد طرق الفساد المالي والإداري حتى لا تتحول هذه النفقات إلى المضاربات التجارية، والاستثمار الوهمي للقدرات المجتمعية العامة. تتمثل أهم تلك الصعوبات فيما يلي:

1- غياب نظام معلومات لإحصاء وتقييم النفقات الضريبية: إن المصالح الضريبية لها من الإمكانيات القانونية ما يكفل المسار الرشيد لهذه النفقات، إلا أنها تفقد التنسيق الفعال مع المصالح المحلية المنوط بها لتسيير ملفات الاستثمار بصيغة (ANDI, ANSEJ, ANGEM, CNAC)، ولا تمتلك نظام معلومات شامل ومتكامل يشمل مختلف الامتيازات الضريبية الممنوحة لتقييم التكلفة الإجمالية للنفقات الضريبية وتأثيراتها على الحصيلة الجبائية السنوية الفعلية والمتوقعة، والإحصائيات التي تقدمها المديرية العامة للضرائب تتعلق فقط بالنظام الاستثنائي حيث بلغت النفقات الضريبية الممنوحة في إطار وكالات الاستثمار السابقة في عام 2014 مبلغ 105,972 مليار دج، وهي تتعلق بضرية القيمة المضافة، والضريبة على أرباح الشركات، والرسم على النشاط المهني، كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (48): قيمة الإعفاءات الضريبية وعدد المشاريع المستفادة منها لسنة 2014

المبلغ: مليون دج

المجموع	CNAC	ANGEM	ANSEJ	ANDI	
167091	18235	7087	121602	20167	عدد المشاريع
95508,530	6393,752	949,784	33950,458	45214,536	TVA
6742,059	25,490	1,941	593,328	6121,300	IBS
3721,231	64,489	10,101	500,909	3145,732	TAP
105971,820	6483,731	961,826	35044,659	63481,568	المجموع

المصدر:

Cour des comptes, rapport d'appréciation de la cour des comptes sur l'avant-projet de loi portant règlement budgétaire de l'exercice 2014, p24.

من الجدول نلاحظ أن الإعفاءات الضريبية المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة تشكل نسبة حوالي 90% من الاعفاء الضريبي المقدم، حيث بلغت 95508,530 مليون دج، أما فيما يخص عدد المشاريع فإن الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب قد رافقت 121602 مشروع من إجمالي 167091 مشروع وتبقى هذه أرقام لتكلفة الاعفاء الضريبي تقريبية وهذا في ظل غياب آلية لتقييم الإنفاق الضريبي وكفاءته.

2- سوء تسيير النفقات الضريبية: إن هاجس انعدام الرشادة في تسيير هذه الأموال يصعب المهمة على الإدارة الضريبية في ظل غياب دراسة معدة وواضحة واستراتيجية مستقبلية، فنجد على سبيل المثال أنه في إطار الامتيازات الممنوحة لتشغيل الشباب فإن استغلال المحلات التجارية المنجزة من قبل الجماعات المحلية، يتم إعفاؤها من الخضوع للضريبة الجزائرية الوحيدة لرقم الأعمال الذي يصل إلى 30.000.000 دج سنويا، ولمدة ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ استغلالها، وتمدد هذه المدة إلى 06 سنوات ابتداء من تاريخ الاستغلال عندما تتواجد هذه الأنشطة في مناطق يراد ترقيتها، وتمدد هذه المدة بستين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث مستخدمين على الأقل<sup>1</sup>. والمادة 13 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة خضعت لـ 07 تعديلات خلال الفترة 2008-2016 من أجل منح المزيد من الإعفاءات.

<sup>1</sup>: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة 282 مكرر 6 منه.



ويكفي القول أن هنا صورة صادقة لتبذير وهدر النفقات العمومية والنفقات الضريبية على وجه الخصوص، فعلى سبيل المثال فإن مشروع إنحاز 100 محل في كل بلدية عبر التراب الوطني من أجل امتصاص البطالة، إلا أن الإحصائيات بعد سنوات من إطلاق المشروع تكشف بالأرقام أن ما يقارب 100 ألف محل غير مستغل ومهمل بسبب سوء التسيير، وأن 63% من محلات الرئيس غير مستغلة على المستوى الوطني رغم الميزانية الضخمة التي رصدتها الدولة، والتي قدرت بـ103.26 مليار دج، وهذا لإنشاء 131270 محل حيث تم إنحاز ما يقارب 122996 محل، وقد ترجع أسباب عدم استغلالها إلى سوء التسيير المحلي، وانعدام الرقابة، وتشديد المحلات في مناطق نائية وبعيدة عن المدن الحضرية.

#### المطلب الرابع: دور الحوكمة الضريبية في ترشيد النفقات الضريبية والحد من التبذير في الجزائر

بصفة عامة، ترشيد الإنفاق العام يعني العمل على تحقيق أكبر نفع للمجتمع عن طريق رفع كفاءة هذا الإنفاق إلى أعلى درجة ممكنة من العقلاني والحكمة وضبط النفقات وإحكام الرقابة عليها، ويتضمن ترشيد الإنفاق الوصول إلى الحد الأدنى من التبذير وإسراف المالي العام<sup>1</sup>، ومحاولة تحقيق التوازن بين النفقات العامة وأقصى ما يمكن تدييره من الموارد العادية للدولة، وبالتالي الحصول على أعلى إنتاجية ومحاولة الاستفادة القصوى من الموارد الاقتصادية والبشرية المتاحة.<sup>2</sup>

وقد كثر الحديث عن ترشيد الإنفاق الحكومي في الجزائر في الآونة الأخيرة، بسبب عجز كبير في الموازنة العامة، لذا أصبحت هناك حاجة ماسة إلى ترشيد الإنفاق، وتخفيض النفقات، واتخاذ الإجراءات الكفيلة بتحقيق ذلك.

ويبدو لنا أنه قد تنتج آثار إيجابية وآثار سلبية، على الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية للبلاد، أما الآثار الإيجابية فتتمثل في إحكام الرقابة على النفقات، والقضاء على التبذير والمحافظة على الأموال العامة، وفي إعادة توزيع الإيرادات العامة، بشكل أفضل وهذا بالتركيز على الأولويات، والاستفادة أكثر من الإمكانيات المالية المتوفرة، أما فيما يخص الآثار السلبية التي قد تنشأ عن سياسات الترشيد الإنفاق في حالة الإنخفاض الحاد في الإيرادات العامة للدولة فقد تؤدي إلى إحداث سياسة صارمة (سياسة التقشف)، فتخفيض في أعداد الموظفين

<sup>1</sup>: بلعاطل عياش ونوي سميحة، آليات ترشيد الإنفاق العام من أجل تحقيق التنمية البشرية المستدامة في الجزائر 2001-2014، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول: تقييم نثر برامج الاستثمارات العامة وانعكاساتها على التشغيل والاستثمار والنمو الاقتصادي خلال الفترة 2001-2014، جامعة سطيف، الجزائر، 11-12 مارس 2013، ص 04.

<sup>2</sup>: محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2008، ص 399.



## الفصل الرابع: متطلبات الحوكمة الضريبية في الجزائر لزيادة الحصيلة الجبائية

يؤثر سلبا على العمالة في البلاد فترتفع معدلات البطالة، كما قد تؤدي إلى تخفيض الإعانات على الموارد الأساسية، مما يؤثر سلبا على مستوى معيشة الطبقات الفقيرة في المجتمع، وقد تؤدي إلى تخفيض نفقات المشاريع الإنمائية، مما يؤثر على زيادة الدخل الوطني، وعلى النمو الاقتصادي في البلاد بصفة عامة.

وتعتبر النفقات الضريبية إحدى أوجه الإنفاق العام الذي يستوجب اتخاذ في شأنها معايير تتعلق بالحوكمة وذلك فيما يتعلق بالشفافية والمساءلة وتحقيق العدالة، وهنا ليس المقصود أن نقترح عدم وجود نفقات ضريبية فالكثير من النفقات الضريبية تخدم أهداف السياسة المالية، ويمكن أن تكون النفقات الضريبية بمثابة برامج إنفاق غير مباشرة، هذا في حالة إدارة ضريبية أكثر كفاءة، بل يستوجد الأمر ترشيد النفقات الضريبية في إطار من الحوكمة الضريبية من خلال الالتزام بالشفافية في منح الامتيازات الجبائية في إطار الدعم على المواد الاستهلاكية وتشديد الرقابة عليها، و الالتزام بالحدوى الاقتصادية في منح الامتيازات والاعفاءات بتفعيل طرق المساءلة فيما يخص النفقات الضريبية، وسنوضح هذه النقاط فيما يلي:

**الفرع الأول: الالتزام بالشفافية في منح الامتيازات الضريبية في إطار الدعم على المواد الاستهلاكية وتشديد الرقابة عليها**

وذلك عن طريق:

- ✓ حصر العائلات المحتاجة للدعم حتى تتمكن السلطات من توجيهه مباشرة إلى الفئة التي تستحق الدعم؛
- ✓ تخفيض تكلفة الدعم على المواد واسعة الاستهلاك من خلال التخفيض التدريجي للدعم المعمم، وإبداله بنظام التحويلات النقدية، ليوجه إلى الأسر أقل دخلا؛
- ✓ العمل على إصلاح سياسة الدعم، بشرط أن يتم تقديم حجج موضوعية للإصلاح، وزيادة الشفافية بمشاركة المجتمع المدني والقطاع الخاص؛
- ✓ التوجه نحو اقتصاد يكون فيه الدعم يعتمد على خلق الثروة، حتى يكون توزيع الثروة وليس توزيع الربح وبالتالي يكون توزيع الربح للجميع، وتوزيع الثروة للمحتاجين، تحت رshade وحوكمة مالية للدولة.

الفرع الثاني: الالتزام بالجدوى الاقتصادية في منح الامتيازات والاعفاءات

حتى تخدم الامتيازات والإعفاءات الأهداف التنموية لا بد أن تخضع للآتي:

- ✓ أن تعطى الامتيازات بصفة تفاضلية وليس بصفة إجمالية، أي أنها يجب أن تخص قطاعات معينة وأنشطة مرغوب في تدعيمها دون سواها، وهذا قصد تنويع النسيج الصناعي وتكثيف محتواه التقني وقدرته على استيعاب الكفاءات العالية؛
- ✓ أن تعطى الامتيازات الجبائية مقابل التزامات محددة، يمكن أن تخص الالتزام من طرف المستفيد بتحقيق نسب تشغيل وتأطير وتصدير مناسب، في إطار علاقات تعاقدية خاضعة إلى المراقبة والتقييم والمحاسبة<sup>1</sup>؛
- ✓ متابعة مدى التزام المستثمرين الحاصلين على إعفاءات جبائية، وذلك بالتنسيق بين مصالح الضرائب ومصالح ترقية الاستثمار، وتقييم الأثر الناجم عن المشاريع الاستثمارية، ومساهمتها في جلب القيمة المضافة؛
- ✓ أن تعطى الامتيازات لمدة معينة يلزم ضبطها واحترامها ومراقبتها ومعاقبة كل من يخالفها؛
- ✓ تشجيع المؤسسات الاقتصادية على الالتزام بالإفصاح المالي والشفافية، حتى يمكن التحكم في النفقات الجبائية ومعرفة مدى استجابتها في تحقيق الأهداف المسطرة له.

الفرع الثالث: تفعيل طرق المساءلة فيما يخص النفقات الضريبية

ونقصد هنا أن تكون الدولة وهيئاتها المنتخبة مسؤولة عن خياراتها الضريبية، وعلى كل الحكومة الإلتزام أمام مواطنيها بتوفير محاسبة كاملة للطريقة التي اضطلعت بها الحكومة بمسؤولياتها، إلا أن هناك صعوبة كبيرة في تحقيق المساءلة فيما يخص النفقات الضريبية، وهذا راجع لعدم إدراجها في الميزانية العامة، فهي تظل مخبأة بين توقعات الدخل، وبالتالي فإن غياب الشفافية والرقابة عليها يشكل تهديدا للوظائف التوزيعية والاقتصادية والإدارية في الميزانية، كما يمكن أن يضع الوظيفة الأساسية للنظام الضريبي لتحصيل الإيرادات في خطر، وحتى تتحقق المساءلة فيما يخص النفقات الضريبية يجب اتباع إرشادات أفضل الممارسات للنفقات الضريبية، وهذا حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)<sup>2</sup>:

<sup>1</sup>: هبة خليل وعبد الجليل البدوي، مرجع سبق ذكره، ص 77.

<sup>2</sup>: مولود مليكاوي، مرجع سبق ذكره، ص 143.

**1- تحديد النفقات الضريبية:** ينبغي تحديد النفقات الضريبية بإدراجها في الموازنة العامة للدولة، مع تحديد واضح لأهدافها، وتحديد البدائل الممكنة لها، وذلك بالاستعانة بدراسة أولية حول النتائج التقديرية لها، وتقييم فعاليتها لمقارنتها مع إمكانات السياسة المالية وتأثيرها على مخصصات الإنفاق، وإعداد تقارير سنوية حول حجم وتكلفة الإنفاق الضريبي المتكبد في الدولة، حتى يتسنى تعزيز مساءلة الدولة في الميزانية، وهنا لا بد من تفعيل دور كل من المديرية الفرعية للحوافز الجبائية التابعة لمديرية التشريع والتنظيم الجبائين، والتي تتمثل مهمتها في إحصاء وتقييم الامتيازات الجبائية الممنوحة، إما بمقتضى القوانين المالية أو في إطار قانون الاستثمار وتزويدها بالإمكانات المادية والبشرية، بالإضافة إلى ذلك ينبغي أن تكون المعايير الأخلاقية لسلوك موظفيها واضحة ومعلنة بشكل جيد.

**2- مراقبة الميزانية للنفقات الضريبية:** حتى يتسنى مراقبة النفقات الضريبية يجب تقديرها وإدماجها في قائمة النفقات التي تعرض على سلطات الموازنة، كما ينبغي أن تظهر النفقات العادية والنفقات الضريبية جنبا إلى جنب لنفس الفترة الزمنية، وبالتالي إلزام موظفي الوزارات التنفيذية ومكتب الميزانية مراجعة جميع النفقات بنفس الطريقة التي يتم بها حساب النفقات العادية في عملية الموازنة السنوية وينبغي إستعراض النتائج ومقارنتها مع الأهداف المسطرة منذ البداية.

**3- تقدير النفقات الضريبية والإفصاح عنها:** وذلك بالاعتماد على نماذج إحصائية لقياس النفقات الضريبية، ويجب الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها، ويجب ما أمكن دمج مناقشة النفقات الضريبية بالنسبة لقطاعات معينة مع مناقشة النفقات العامة لتلك القطاعات لغرض المساعدة في اتخاذ الخيارات الصحيحة للموازنة، وبالرغم أن التحديد الدقيق للنفقات الجبائية يعتبر معقد للغاية، مما يصعب على صناعات السياسات تقييمها، إلا أنه نجد في بريطانيا، كندا، الولايات المتحدة الأمريكية وكوريا الجنوبية تستخدم نماذج القياس الاقتصادي من أجل تحديد النفقات الجبائية، وتحديد آثارها الاقتصادية والاجتماعية، ويتم الاعتماد على ثلاث طرق تمكن من قياس الأثر المالي للنفقات الجبائية وهي<sup>1</sup>:

**أ- طريقة الخسارة في الإيرادات:** والتي تتمثل في تقدير مبلغ نقص الإيرادات مع تثبيت العوامل الأخرى فظريا تعتبر هذه الطريقة سهلة فهي تقوم على حساب قيمة الإيرادات الجبائية الضائعة لتطبيق تدابير ضريبية محددة، كما أن استعمال طريقة فارق الإيرادات أي الخسارة في الإيرادات الجبائية تكون مقبولة بصفة عامة

<sup>1</sup>: مولود مليكاوي، مرجع سبق ذكره، ص 144.

على الدخل المعفى وفي حالة فرض ضريبة بنفس المعدل، ومن ثم يتم حساب الخسارة في الإيرادات الجبائية بعد تبني سياسة الإنفاق الضريبي، وهكذا يجب إضافة القيمة الأخرى للإنفاق الضريبي والتي لم تتغير بفعل تبني إنفاق ضريبي جديد للحصول على إجمالي الإنفاق الضريبي الممنوح، غير أنه من غير الممكن حساب القيمة الإجمالية للخسارة في الإيرادات الجبائية الناجمة عن الإنفاق فيما يتعلق بأدوات الادخار في أي بلد، كما أن هذه الطريقة تفترض عدم تغير سلوك المكلفين بالضريبة وهذا الافتراض لا يوجد له في الواقع.

ب- **طريقة زيادة الإيرادات:** من خلالها يتم قياس الإيرادات التي كانت ستحصل عليها الخزينة العامة في حالة إلغاء إعفاء جبائي ما، وهذه الطريقة تختلف عن الطريقة الأولى في كونها تنطوي على تقدير محتمل للسلوك استجابة لأي تغيير.

ت- **طريقة النفقة المعادلة:** بواسطتها تحسب قيمة الإمتياز النقدي الذي يتمثل في نفقة ضريبية، فهنا تحسب مقدار التكلفة في حالة منح الإنفاق الضريبي في شكل نقدي بما يعادل الإنفاق المباشر الممنوح، مع افتراض عدم تغيير سلوكيات دافعي الضرائب، والواقع أن التحويلات العادية أحيانا يتم تقييمها قبل دفع الضريبة من طرف المستفيد، في حين الإنفاق الضريبي يمنح قبل تحديد صافي الضريبة، ومن أجل تقييم هذا الإنفاق على نفس القاعدة التي تقيم بها النفقات المباشرة يجب إضافة الضرائب، وعادة ما تؤخذ على أنها تحويلات عادية، وعلى خلاف ذلك قد يكون الإنفاق الجبائي أقل تكلفة من الإنفاق العادي ويوفر نفس المبلغ للمستفيد.

على العموم فإن الطريقة الأكثر استعمالا لتقييم تكلفة الإنفاق الضريبي وخاصة في دول منطقة التعاون والتنمية الاقتصادية هي طريقة الخسارة في الإيرادات الجبائية.

وفي هذا السياق يمكن الاستفادة من تجارب دول أخرى، حيث تعتبر كل من ألمانيا والولايات المتحدة الأمريكية أول بلدين يبلغان بالمعلومات المتعلقة بالنفقات الضريبية في أواخر الستينات، وقد اتسع نطاق تطبيق هذه الممارسة ليشمل في الوقت الحاضر معظم بلدان منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، وكثيرا من الأسواق الصاعدة مثل البرازيل والبلدان النامية، وفي ألمانيا يتم الإبلاغ بالنفقات الضريبية كجزء من تقرير الإعانات الذي يتضمن جميع أشكال الدعم الاتحادي سواء عن طريق النفقات المباشرة أو النفقات الضريبية، ويتم الإبلاغ عن بيانات الدخل الضائع خلال السنتين السابقتين والسنة الجارية والسنة التالية، ويعطي التقرير مجموعة واسعة من الضرائب المباشرة وغير المباشرة، ويصنفها حسب القطاع الاقتصادي الذي تطبق فيه مع إجراء حسابات تكميلية إذا كان من المقرر إجراء تغييرات في القانون، بالإضافة إلى إعداد التقارير المنتظمة التي

تعد مرة كل سنتين، وللحيلولة دون تحول أنواع معينة من النفقات الضريبية إلى بنود دائمة في النظام الضريبي وترفع تقارير الإعانات الى البرلمان الاتحادي، حيث تنظر فيها لجان متنوعة من أجل فحصها من طرف ديوان المحاسبات الاتحادية، وتقوم أيضا بحسابات خاصة بها لتقدير حجم النفقات الضريبية<sup>1</sup>.

### المبحث الثالث: مواجهة الاقتصاد الموازي ومكافحة غسيل الأموال والتهرب الجمركي

هناك نشاطات تؤثر بشكل بليغ في الحصيلة الجبائية، ومنتشرة في كل بلدان العالم دون استثناء لكن بدرجات متفاوتة، هذه النشاطات لا تخضع لأي نوع من أنواع الضرائب، ولا تخضع لأنواع المختلفة للرقابة الاقتصادية، ومنه جانباً من الدخل يتم توليده داخل الاقتصاد ولكن لا يدفع عنه ضرائب، كما أنها لا تدخل في الحسابات القومية. وتتمثل تلك النشاطات في الاقتصاد الموازي، وعمليات غسيل الأموال والتهرب الجمركي، ونظراً للعواقب الوخيمة التي تسببها هذه النشاطات على العدالة الضريبية في تحمل العبء الضريبي، وتؤثر تأثيراً بليغاً على الحصيلة الجبائية، فإن الحوكمة الضريبية تستدعي تجنيد كل الوسائل والآليات التشريعية منها والمؤسسية لمواجهة الاقتصاد الموازي، ومكافحة غسيل الأموال والتهرب الجمركي، وهذا ما سنتطرق إليه في المطالب الموالية.

### المطلب الأول: مواجهة أنشطة الاقتصاد الموازي

يطلق على النشاطات التي تعمل في الخفاء عدة مسميات، وهي: الاقتصاد الأسود، الاقتصاد الخفي الاقتصاد غير الرسمي، الاقتصاد السري، اقتصاد الظل، الاقتصاد غير الملاحظ.

ولقد وجدت تلك المسميات نظراً لتنوع مجالات عمل النشاط، فإذا كان متعاملاً بسلعة محرمة الاستخدام والتعامل (أسلحة، مخدرات، سرقة الآثار، المتاجرة بالبشر...)، فإننا ندعوه الاقتصاد الأسود أو إقتصاد الجريمة، أما إذا كان التعامل به ممنوعاً واستخدام السلعة مسموحاً مثل (السوق السوداء لبعض السلع دكاكين وورش غير مسجلة، دروس خصوصية...)، فهنا ندعوه الاقتصاد غير الرسمي<sup>2</sup>، والشكل الموالي يوضح الفكرة أكثر:

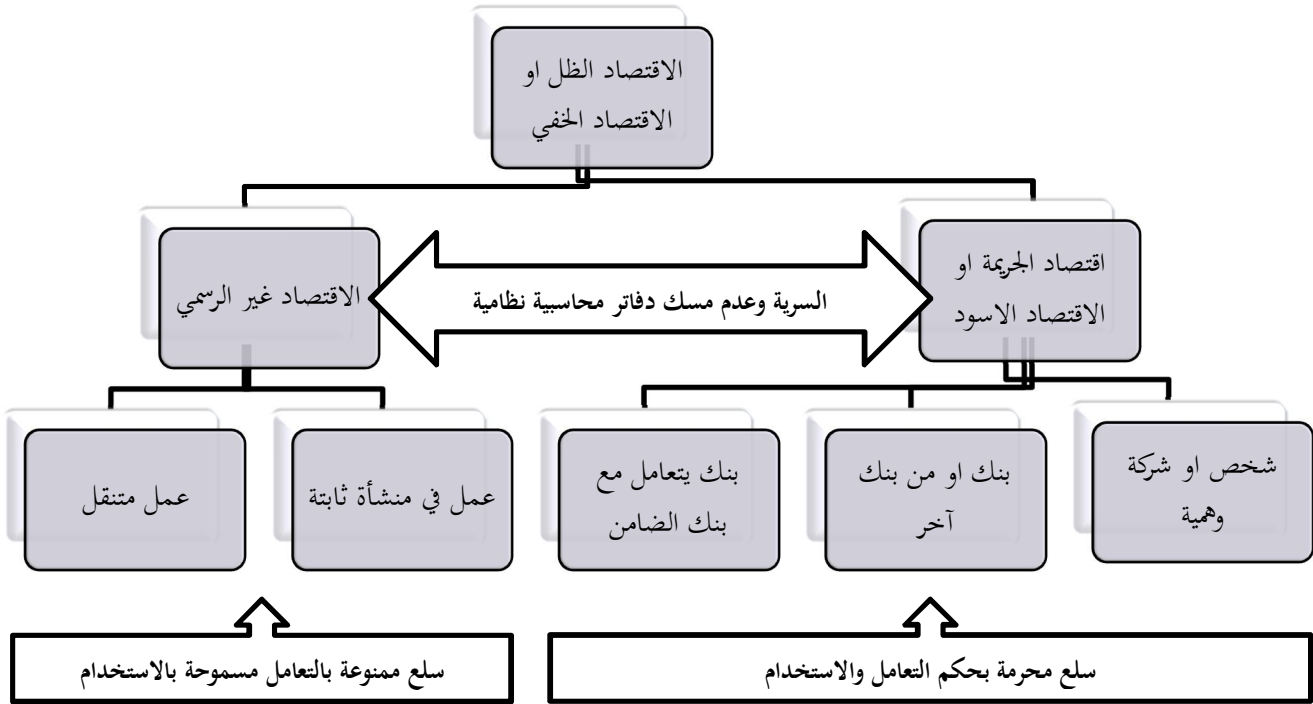
<sup>1</sup>: صندوق النقد الدولي، ميثاق الممارسات السليمة في مجال شفافية المالية العامة، دليل شفافية المالية العامة، 2007، ص 101.

<sup>2</sup>: بودلال علي، إنعكاسات الاقتصاد الخفي على الاقتصاد الجزائري -دراسة قياسية-، ص 140. على الموقع:

[file:///C:/Users/windows/Downloads/1db9e2f35eb33d5a8e1e5390bb67ce9d%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/windows/Downloads/1db9e2f35eb33d5a8e1e5390bb67ce9d%20(1).pdf)

تاريخ الاطلاع: 2017/12/04.

الشكل رقم (14): تقسيمات الإقتصاد الظل أو الإقتصاد الخفي



المصدر: حيان سليمان، اقتصاد الظل أو الاقتصاد الخفي، جمعية العلوم الاقتصادية السورية، سوريا، ص 02.

على الموقع: [http://www.mafhoun.com/syr/articles\\_07/suleiman.pdf](http://www.mafhoun.com/syr/articles_07/suleiman.pdf)

تاريخ الاطلاع: 2017/01/12.

ورغم من الاختلاف في كل من اقتصاد الجريمة والاقتصاد غير الرسمي، إلا أن كليهما يعتبر مستهلكا للخدمات المقدمة من الدولة ولا يساهم في تمويل خزينتها بدفع الضرائب.

### الفرع الأول: تعريف الاقتصاد الموازي

يعرف الاقتصاد الموازي بأنه ذلك الجزء من الاقتصاد الذي لا يخضع للرقابة الحكومية، حيث لا يدخل ضمن حسابات الناتج الداخلي الخام للبلد<sup>1</sup>، فأنشطة الاقتصاد الموازي هدفها تجنب ما يلي: دفع الضريبة والمساهمات الاجتماعية (التأمين، التقاعد... الخ)، احترام معايير سوق العمل (الحد الأدنى للأجور، الحد الأقصى لساعات العمل، متطلبات الصحة والسلامة)، مسك الدفاتر الإدارية (النماذج والوثائق) والمحاسبية (مثل العمل بالفاتورة)، مما يضع صعوبات في إعادة توزيع الدخل، وغياب مفاهيم تتعلق بالشفافية والمساءلة والعدالة، وانعدام الرقابة.

<sup>1</sup>: نسرين بجاوي، الاقتصاد الموازي في الجزائر: الحجم، الأسباب والنتائج، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد السادس، جامعة ام بواقي، الجزائر، ديسمبر 2016، ص 290.

ويعتبر انتشار الفساد الإداري واستغلال السلطة العامة من خلال تقديم الحوافز الضريبية، وإصدار تراخيص دون وجه حق لمزاولة أنشطة معينة من خلال دفع الرشاوى والبيروقراطية، من أهم الأسباب التي تساعد على تفشي الاقتصاد الموازي خاصة في ظل غياب المساءلة والعقاب، ضف إلى ذلك عدم قدرة الاقتصاد الرسمي على تشغيل كامل اليد العاملة الموجهة للتشغيل، فيصبح البحث عن الدخل وتعظيمه من أهم الدوافع التي تجر بالأفراد إلى مخالفة اللوائح والقوانين التنظيمية للسوق<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: تأثير الاقتصاد الموازي على الحصيلة الجبائية

تشير الإحصائيات إلى أن أكثر من 30% من الناتج المحلي الإجمالي للدول النامية و80% من عمالها موجودون خارج الاقتصاد الرسمي<sup>2</sup>، و أن أول وأهم الآثار الاقتصادية السلبية للاقتصاد الموازي تتمثل في أن جانباً من الدخل الذي يتم توليده داخل الاقتصاد لا يدفع عنه ضرائب، ويحدث ذلك عندما لا يقوم الأفراد بالكشف عن مداخيلهم أو طبيعة وظائفهم للإدارة الضريبية، وكذا الغش ونقص التصريح، مثل: المؤسسة التي تنجز بعض الأعمال بدون فاتورة، والمحامي الذي لا يصرح عن قسماً من أتعابه أو خدماته لدى المصالح الضريبية، والمنظفة غير المصرح بها... الخ، ويشكل القطاع الموازي في الأصل قطاعاً منتجاً للسلع والخدمات كونه أكثر نشاطاً وديناميكياً ولكنه بمعزل عن دفع الضرائب، كذلك فإن هناك بعض أشكال الضرائب مثل الضريبة على القيمة المضافة وضريبة على الدخل لا يتم تحصيلها، وبالتالي سينتج عنه فقدان كبير لعائدات الدولة والتي بدورها تؤثر على كمية وجودة السلع والخدمات التي يقدمها القطاع الحكومي للمواطنين، الأمر الذي يدفع السلطات إلى الرفع من معدلات الضريبة في القطاع الرسمي، والذي غالباً ما يصاحبه تدهور في جودة وكمية السلع والخدمات المقدمة، ويترتب عنه زيادة الضغط الضريبي على الاقتصاد الرسمي، ونتيجة لذلك تعرف الموازنة العامة للدولة عجزاً، وبهذا الشكل يصبح النظام الضريبي القائم على الضرائب على الدخل في ظل وجود حجم كبير للاقتصاد الموازي غير عادل<sup>3</sup>، مما سيفقد ثقة المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي ككل.

<sup>1</sup>: رضاني محمد، التشخيص السليم للاقتصاد غير رسمي طريق إلى الدمج الناجح، مداخلة مقدمة ضمن المنتدى الوطني حول الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر: الآثار وسبل الترويض (المداخل القياسية)، المركز الجامعي مولاي الطاهر بسعيدة، الجزائر، 20-21 نوفمبر 2007، ص ص 10-11.

<sup>2</sup>: فيبيست بالميد واندريا انابوس، حجم العمل بطريقة غير رسمية آخذ في الارتفاع، مجموعة البنك الدولي نيابة الرئاسة المعنية بتنمية القطاع، المذكرة رقم 297، واشنطن، أوت 2005. على الموقع: <http://rru.worldbank.org/PublicPolicyJournal> تاريخ الاطلاع 2017/02/04.

<sup>3</sup>: عبد المطلب عبد الحميد، الاقتصاد الخفي وغسيل الأموال والفساد (العلاقة الجهنمية)، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، مصر، 2013، ص 112.

كما أن توسع نطاق الاقتصاد الموازي يجعل من الصعوبة منافسة المتعامل القانوني للمتعامل غير القانوني وبالتالي سيعجل انسحابه من السوق تاركا المجال للأنشطة غير الرسمية، ومع مرور الزمن تعم الفوضى وينتشر الفساد.

### الفرع الثالث: واقع الاقتصاد الموازي في الجزائر

تعتبر أنشطة الاقتصاد الموازي من أبرز سمات الأنشطة الاقتصادية في الجزائر، فهي أنشطة مخالفة للقانون كلية، سواء أنشطة داخلية أو خارجية، ونتيجة للتطور الكبير والتوسع الذي تشهدها تلك الأنشطة في الجزائر أصبح ينظر إليها أحيانا على أنها أنشطة مسموحا بها نسبيا ومعترف بها من طرف الكثيرين، وأصبح ينظر إليها المستهلك على أنها أنشطة عادية، وتستقطب عدد من الزبائن وتشغل عدد كبير من اليد العاملة، كما يشمل هذا الاقتصاد الموازي عدة أنشطة سواء مشروعة وغير مصرح بها، أو أنشطة غير مشروعة أصلا بحكم طبيعتها، وأهم القطاعات المعنية بالاقتصاد الموازي في الجزائر هي<sup>1</sup>:

المناجم والمهاجر؛

البناء والأشغال العمومية؛

استعمال المتاح من مواد البناء؛

استعمال المواصفات التقنية للإنتاج؛

البناء الذاتي غير القانوني؛

صناعة المنتجات الغذائية التي تتميز في الغالب بالتغير المؤقت أو الموسمي في النشاطات لأسباب اجتماعية أو دينية (شهر رمضان على سبيل المثال)؛

صناعة السلع الاستهلاكية النسيجية، وهنا يتعلق الأمر بما ينجز من طرف النساء في البيوت من خياطة وحياسة موجهة للسوق، وكذا من طرف عمال الورشات في أحياء مساكنهم العائلية؛

التجارة: وهي أكثر القطاعات التي ينتشر فيها الاقتصاد غير الرسمي، مثل: بيع منتجات ممنوعة، تقليد العلامات التجارية، والتهرب من التصريح الصحيح برقم الأعمال...إلخ.

<sup>1</sup>: محمد زعلاني، شمولية ظاهرة الاقتصاد الموازي بالإشارة إلى الاقتصاد الجزائري (تأصيل المعنى - بحث في الأسباب والآثار)، مجلة اقتصادية وإدارية، العدد العاشر، جامعة بسكرة، الجزائر، ديسمبر 2011، ص 206.



## الفصل الرابع: متطلبات الحوكمة الضريبية في الجزائر لزيادة الحصيلة الجبائية

ونظرا لاستحالة الإحصاء الدقيق لأنشطة الاقتصاد الموازي، فإن التقديرات المتعلقة بالجزائر\* تشير إلى أنه يمثل في المتوسط حوالي 34,3% من الناتج المحلي الإجمالي خلال الفترة 1999-2007، كما يبينه الجدول الموالي:

الجدول رقم (49): حجم الاقتصاد الموازي في الجزائر نسبة إلى الناتج الداخلي الخام

السنوات	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
% من BIP	34,2	34,1	33,8	33,3	32,5	31,7	31,1	31,0	31,2

المصدر:

James M. Roberts and others, Index of Economic Freedom, The Wall Street Journal, The Heritage Foundation, Washington, 2016, p 43. cite web :

[http://www.heritage.org/index/pdf/2016/book/index\\_2016.pdf](http://www.heritage.org/index/pdf/2016/book/index_2016.pdf). Le : 11/09/2017.

الجدول السابق يوضح الحجم الكبير الذي يشغله الاقتصاد الموازي، وقد ارتفعت تلك النسبة خلال السنوات الأخيرة، حيث تشير التقديرات في سنة 2016 أن النسبة وصلت إلى 45%، وبالتالي لم يعد قطاعا غير رسمي فقط بل اقتصادا موازيا يتمتع بجميع قواعد السوق وتشكيل القيمة وتراكم رأس المال وفيما يلي سوف نبين حجم أنشطة الاقتصاد الموازي فيما يتعلق بسوق العمل، وكذا المعاملات التجارية وسوق الصرف.

**1- سوق العمل الموازي:** يرى البعض أن سوق العمل الموازي في الجزائر هو بمثابة صمام الأمان في بعض الأحيان باعتباره يمتص جزء هام من البطالة ويساهم في الحيلولة دون اتساع رقعة الفقر، حتى أن مفتشي العمل في بعض الأحيان يغضون النظر عن العمال الذين ينشطون دون تصريح لدى مصالح الضمان الاجتماعي لتفادي طردهم من مناصب عملهم<sup>1</sup>. ولذلك فقد قدر نصيب القطاع الموازي من اليد العاملة الناشطة دون القطاع الفلاحي بالجزائر 19,5% سنة 1977، وارتفعت هذه النسبة إلى 25,6% سنة 1985، ووصلت إلى 33,3% سنة 1992 وهذا ما يمثل حوالي 1,4 مليون عامل، أما في سنة 2003 فقد وصل العدد إلى

\* : فيما بلغت نسبة الاقتصاد غير الرسمي بالنسبة للناتج المحلي الإجمالي في المتوسط و في نفس الفترة: مصر 34,9، المغرب: 14,9، قطر: 14,1، تونس: 37,2، الامارات العربية المتحدة: 25%، أما أقل النسب فسجلت في كل من بريطانيا: 8,6%، سويسرا: 8,5%، لوكسمبورغ 9,7%.

للمزيد اطلع على الموقع: [http://www.heritage.org/index/pdf/2016/book/index\\_2016.pdf](http://www.heritage.org/index/pdf/2016/book/index_2016.pdf)

<sup>1</sup>: عبد الرحمان العايب وناصر دادي عدون، البطالة وإشكالية التشغيل ضمن برامج التعديل الهيكلي للاقتصاد، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2010، ص 321.

1,5 مليون عامل يشتغلون في القطاع غير الرسمي، وبالتالي يتسبب سوق العمل الموازي في عدم قدرة الدولة على إخضاع فئة كبيرة من أفراد المجتمع للضرائب، ورغم انخفاض معدلات البطالة المصرح بها من طرف الجهات الرسمية إلا أنه في ظل العدد الهائل للعمال في القطاع الموازي، فإن ذلك يجعل معدلات العمالة والبطالة تفقد دلالتها الحقيقية، والجدول الموالي يوضح نسبة البطالة في الجزائر خلال الفترة 2008-2016.

الجدول رقم (50): تطور نسبة البطالة في الجزائر خلال الفترة 2008-2016

السنة	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
نسبة البطالة	11,3	10,2	10,0	10,0	11,0	9,8	10,6	11,2	10,5

المصدر: من إعداد الطالبة، بالاعتماد على: الموقع الإلكتروني لوزارة المالية: <http://www.mf.gov.dz>

2- السوق الموازي بالنسبة للأنشطة التجارية: تمثل الأنشطة التجارية حوالي نسبة 40% إلى 50% من إجمالي السوق الموازي في الجزائر، ووجود حوالي 700 سوق تنشط خارج القنوات المعلوماتية، وأن القطاع المذكور يخزن كتلة نقدية مهمة تزيد عن 34 مليار دولار، أي 27% من حجم النقد المتداول في الاقتصاد، كما تشير التقديرات إلى أن أكثر من 60% من التجارة المحلية في الجزائر تتم عبر السوق الموازية، حيث تقدر خسائر الدولة جراء هذه السوق حوالي 25 مليار دينار سنويا، ومما يعزز الأنشطة التجارية الموازية هو غياب التعامل بالفوترة، مما يعيق الدولة في عملية تحديد عدد الخاضعين للضريبة، حيث تشير مصالح الضرائب إلى أن حجم المعاملات بدون فاتورة ما بين 2010 و2011 و2012 حوالي 155 مليار دينار، ووجود أفراد معدودون يسيطرون ويحتكرون أنشطة اقتصادية وتجارية رئيسية، وهم بذلك يتحكمون من خلالها في الأسعار المحلية، وتعود لهم بأرباح خيالية غير مراقبة من طرف الدولة، بالإضافة إلى وجود أكثر من 35% من الشركات التجارية الوطنية مصنفة كشركات وهمية، وفي ظل غياب الشفافية في المعاملات التجارية تقوم هذه الشركات بتضليل مصالح المراقبة عن طريق تقديم معلومات خاطئة عن مقرها ونوعية نشاطها في السجلات التجارية، وغيرها من الممارسات الأخرى المنافية لقواعد الممارسات المشروعة للنشاط الاقتصادي<sup>1</sup>، وما زاد الوضع تعقيدا هو ضعف وظيفة الرقابة الممارسة من طرف مختلف أجهزة الدولة بالنظر إلى نقص وسائلها المادية والبشرية، وضعف التنسيق فيما بينها، كما يمكن اعتبار أن السبب الرئيسي وراء تطور السوق الموازي في الجزائر في مجال التجارة هو تدني إنتاجية المؤسسات الاقتصادية من جهة، وانخفاض القدرة الشرائية للعائلات من جهة أخرى،

<sup>1</sup>: بوطالب براهيم، مقارنة اقتصادية للتهريب بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص اقتصاد التنمية، جامعة تلمسان،

والذي يؤدي إلى لجوء هذه الأخيرة إلى توجيه استهلاكها نحو استهلاك السلع التي تعرضها النشاطات التجارية غير الرسمية نظرا لانخفاض أسعارها، ويرجع ذلك إلى انخفاض تكلفتها نظرا لعدم سداد المؤسسات الإنتاجية للضرائب والاشتراكات الاجتماعية وغيرها من الالتزامات<sup>1</sup>.

ما يمكن قوله بهذا الصدد أن المنظومة الضريبية الجزائرية تنطلق من مبدأ رفع الضرائب يساهم في رفع مداخيل الخزينة، غير أن الحقيقة هي أنه كلما تم رفع الضرائب أكثر يلجأ المكلفين إلى التحايل أكثر من أجل التهرب من دفع الضرائب، مما يشجع التجار للجوء إلى السوق الموازية لتسويق بضائعهم خارج القانون ويحدث العكس في حالة انخفاض معدلات الضريبة، حيث يزيد عدد الناشطين في السوق الرسمية، وحتى التجار الفوضويين يحولون نشاطهم إليها، ومن ثم ينخفض حجم السوق الموازية ويقلل حجم التهرب الضريبي، وتزيد الحصيلة الجبائية.

**3- سوق الصرف الموازية:** إن سوق الصرف الموازية هي تلك السوق التي يتم فيها تفاوض العملات الأجنبية دون الخضوع لرقابة السلطات النقدية، نظرا لما تفرضه هذه الأخيرة من قيود بسبب زيادة الطلب على النقد الأجنبي لمواجهة العرض المحدود منه، ونقص الرقابة على المعاملات النقدية، وفي ظل هذه الظروف تتوافر فرص سانحة لازدهار أسواق الصرف التي تتميز بسعر غير مفروض يتحدد بحرية وبحسب قانون العرض والطلب ويسمى بسعر الصرف الموازي<sup>2</sup>.

وبالتالي يعتبر نقص الرقابة على المعاملات النقدية وخاصة على الصرف الأجنبي سببا مباشرا في تطور السوق الصرف الموازية، وأن ارتفاع حجم المعاملات تأتي عادة من المهاجرين والمعاشات التقاعدية الأخرى المدفوعة بالعملة الأجنبية والسياحة، في حين ينشأ الطلب أساسا من الأفراد الراغبين في فتح حسابات مصرفية بالعملات الأجنبية لأغراض التأشيرات، وأصحاب شركات ومكاتب يتقاضون رواتبهم بالعملة الصعبة. في هذا الصدد يمكن تمييز مرحلتين أساسيتين في تاريخ السوق السوداء للعملة الأجنبية في الجزائر، أول مرحلة تعود إلى السبعينات من القرن الماضي، تميزت هذه الفترة بالرقابة الصارمة على الصرف، والغياب التام للنظام المصرفي الفعال والكفاء، أما المرحلة الثانية تزامنت مع برنامج التكييف الهيكلي في الجزائر عام 1994، والإجراءات الجديدة مثل تحرير الاقتصاد الوطني، وتغير كبير قابلية تحويل الدينار من أجل تسهيل التجارة وتشجيع

<sup>1</sup>: حبيش علي، الاقتصاد الموازي والفساد في الجزائر، مجلة معارف، العدد الثامن عشر، السنة العاشرة، جامعة البويرة، جوان 2015، ص 289.

<sup>2</sup>: Ahmed Henni, Essai sur l'économie parallèle, cas de l'Algérie, Edition ENAG, 1991, P65.

الاستثمار الأجنبي لتحقيق التنمية الاقتصادية<sup>1</sup>. إلا أنه في ظل غياب سوق رسمية للصراف، أصبت تشهد سوق الصراف الموازية حركية كبيرة، وفي مناطق متعددة وتشكل كل من ولاية تيزي وزو، وهران، وقسنطينة والجزائر العاصمة (بور سعيد) نقاطا أساسية لبيع وشراء العملة الصعبة في السوق النقدية الموازية، والتي يعمل فيها شبان ولجوا عالم العملات الصعبة هروبا من البطالة، لأن هذه السوق لا يوجد فيها ما يعرقل استمرار نشاطها وتزايدده، خاصة مع موسم العطلة الصيفية وعودة المغتربين إلى الجزائر، فضلا عن أداء مناسك الحج والعمرة بالسفر إلى المملكة العربية السعودية.

#### الفرع الرابع: تدابير مقترحة لمواجهة السوق الموازي في الجزائر

يعتبر السوق الموازي في الجزائر من أهم المشاكل التي تعيق زيادة الحصيلة الجبائية، بل تعيق الاقتصاد ككل نظرا لضخامة الكتلة النقدية التي تتداول خارج الدائرة الرسمية للاقتصاد. وفيما يلي نقدم بعض المقترحات التي من شأنها المساهمة في استرجاع جزء كبير من تلك الأموال:

**1- تحديد حجم السوق الموازية وإدماجها في القطاع الرسمي:** ينبغي توفير الإمكانيات المناسبة لتحديد عدد العمالة الناشطة فيه، وعدد التجار الذين يمارسون نشاطاتهم بعيدا عن أعين الرقابة، والكتلة النقدية المتداولة في السوق الموازية، ويحتاج ذلك تضافر الجهود بين مختلف القطاعات المعنية، خاصة التجارة والضرائب مما يسهل تحديد الإطار المناسب الذي يسمح بإدماج التجار خارج المجال الرسمي، ولاسيما الصغار منهم بممارسة أنشطتهم داخل أماكن مجهزة ومعدة من طرف الجماعات المحلية.

**2- إرادة وجدية من الحكومة للتعامل مع القطاع الموازي:** يجب على الحكومة أن تبدي إرادة حقيقية لمواجهة هذا القطاع وجدية تامة في التعامل معه، وتطبيق مختلف القوانين التي سنتها لذلك الغرض، فنجد على سبيل المثال إصدار قانون سنة 1995 من طرف البنك المركزي متعلق بمنح تنظيم الصراف إلى وسطاء معتمدين، حيث ينص على أن يؤهل الوسطاء المعتمدين دون سواهم القيام بعمليات بالعملات الصعبة أو

<sup>1</sup> :Bouteldja Abdelnacer and others, The Black Market Exchange Rate and Demand for Money in Algeria, International Journal of Arts and Commerce, Vol. 2 No. 10, ISSN 1929-7106, November 2013, p75.

بعمليات الصرف لحسابهم أو لحساب زبائنهم وهو (بنك، مؤسسة مالية لها اعتماد قبلي يفوضه بنك الجزائر القيام بالعمليات المصرفية)<sup>1</sup>.

إلا أن هذا القانون بقي حبرا على الورق، وإلى غاية اليوم مازال الحديث عن اتساع رقعة سوق الصرف الموازية. كما يجب الأخذ بعين الاعتبار أن الاعتماد على وسطاء معتمدين يعني خضوع عمليات الصرف التي تتم بينهم للضريبة، وبالتالي خلق وعاء ضريبي جديد ومصدرا لدعم مالي معتبر لميزانية الدولة.

**3- تطوير الجهاز البنكي:** إن تطوير الجهاز البنكي يعتبر ضرورة ملحة لمواجهة سوق الصرف الموازية وبالأخص ضرورة إنشاء بنوك تجارية جزائرية في الخارج خاصة في الدول الأوروبية، أين يتواجد عدد كبير من المغتربين الجزائريين الذين وصل عددهم إلى 1.767,050 مغترب سنة 2013<sup>2</sup>، ففي فرنسا فقط يوجد 1.455.780 مغترب، وبالتالي تطوير الجهاز البنكي وفتح فروع بنكية في الخارج سيسهل عملية تحويل أموالهم، ومنه زيادة إحتياط الصرف الرسمي من العملة الصعبة، وبالتالي يساهم في زيادة الاستثمار ومنه توسيع الوعاء الضريبي، مثلما هو الحال في مصر حيث تم تحويل سنة 2016 حوالي 16,6 مليار دولار، ولبنان 7,3 مليار دولار، والمغرب 7 مليار دولار، والأردن 5,1 مليار دولار، واليمن 3,4 مليار دولار، أما الجزائر فقد تم تحويل 2 مليار دولار<sup>3</sup>.

**4- فتح مكاتب معتمدة لتحويل العملات:** كذلك إن العمل على فتح مكاتب لتحويل العملات في إطار الرسمي خاصة في النزلات، والتي تسهل عملية التحويل بالنسبة للأجانب، وبالتالي عدم التجائهم للتحويل عبر القنوات غير الرسمية، وتقديم تسهيلات بالنسبة للمستوردين من أجل اقتناء العملة الصعبة في ظروف عادية ورسمية.

**5- إلغاء برنامج الإمتثال الجبائي الإرادي:** جاء تأسيس برنامج الإمتثال الجبائي الإرادي، بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2015، وقد حدد الدخول الفعلي لتنفيذ هذا الإجراء بـ 31 ديسمبر 2016، وفي إطاره تكون الأموال مودعة لدى البنوك من طرف كل شخص طبيعي مهما كانت وضعيته محل إخضاع جزائي

<sup>1</sup>: نظام رقم 07/95 مؤرخ في 23 ديسمبر 1995 يعدل ويعوض النظام رقم 04/92 المؤرخ في 22 مارس 1992 المتعلق بمراقبة الصرف. المادة 10 منه.

<sup>2</sup>: جامعة الدول العربية، التقرير الإقليمي للهجرة الدولية العربية، مصر، 2014، ص 29.

<sup>3</sup>: الإحصائيات صادرة عن البنك الدولي على الموقع: <http://www.albankaldawli.org>

يجر بمعدل نسبته 7%، يجب أن تكون هذه الأموال أو المعاملات في الأصل من مصدر مشروع، ولا ترتبط بأي فعل يجرمه قانون العقوبات والتشريع المنظم لمكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب<sup>1</sup>.

ويطبق برنامج الامتثال الجبائي الإرادي من طرف البنوك على الأشخاص الذين يصرحون إراديا أنهم معنيون بالبرنامج، ويجزون على حساب مصرفي، والذين لا يتوفرون على حساب مصرفي يتم فتح فوري لهم لتودع فيه الأموال نقدا، وفي انتظار استلام دفتر الصكوك، ويستفيد المودعون الذين لا يحوزون حسابا مصرفيا من بطاقة مصرفية، وبهذا الصدد تقوم البنوك بتعيين مكلفين بالزبائن متخصصين ومخصصون لهذه الشريحة من الزبائن، ويقوم البنك بتجميع المبالغ وإرسالها إلى الإدارة الضريبية، بالإضافة إلى نسخ من بطاقات الإيداع الموقع عليها من طرف الأشخاص الخاضعين للبرنامج، وبالمقابل تقدم الإدارة الضريبية وصل استلام للبنك يتعلق بالمبالغ والوثائق المستلمة، على أن يتم تنظيم متابعة شهرية على مستوى وزارة المالية وجمعية البنوك والمؤسسات المالية، لتقييم المستوى الإضافي للموارد المجمعة واتخاذ التدابير الضرورية.<sup>2</sup>

إن نية السلطات العمومية تدخل في إطار رغبتها الرامية إلى تعبئة الموارد المالية قصد تمويل الاستثمارات المنتجة وتشجيع أكثر للمتعاملين الاقتصاديين، وكذا المواطنين على الانضمام بصفة تدريجية إلى الإطار الرسمي والسعي إلى حث المواطنين وكذا المتعاملين الذين ينشطون في المجال غير الرسمي إلى الانضمام إلى هذا النظام إلا أن هذه الضريبة لم تعد لها أي تأثير، خاصة مع بدء العمل بالقرض السندي والذي يدعو إلى استقطاب الأموال مقابل عائد وليس مقابل ضريبة.

### المطلب الثاني: مكافحة غسيل الأموال

بالإضافة إلى السوق الموازية التي أصبحت تتوسع في الجزائر بشكل كبير من حيث اليد العاملة النشطة فيه، والعدد المعتبر من التجار الذين يسوقون فيه مختلف السلع، وحجم كبير للكثلة النقدية المتداولة خارج الدائرة الحقيقية للاقتصاد، تعتبر جريمة غسيل الأموال من القنوات الرئيسية التي يفقد من خلالها الاقتصاد الوطني مبالغ كبيرة تضعف الحصيلة الجبائية، بالإضافة إلى ذلك عدم قدرة السلطات الضريبية على إخضاع الأفراد الأثرياء والشركات للضرائب بسبب المراكز المالية الخارجية أو الجناات الضريبية التي تسهل التهرب الضريبي والفساد الضريبي له عواقب وخيمة على نزاهة والشفافية النظام الضريبي والحوكمة الضريبية في البلد.

<sup>1</sup>: أمر رقم 01-15 مؤرخ في 23 جويلية 2015، متضمن قانون المالية التكميلي، الجريدة الرسمية، العدد 40، المادة 43 منه.

<sup>2</sup>: المديرية العامة للضرائب، رسالة المديرية العامة للضرائب، نشرة شهرية للمديرية العامة للضرائب، عدد 77، 2015، ص 07.

## الفرع الأول: تعريف غسيل الأموال

نعني بغسيل الأموال استخدام حيل ووسائل للتصرف في أموال مكتسبة بطرق غير مشروعة، وغير قانونية مثل (تزوير النقود، تجارة المخدرات، الغش التجاري، الاختلاسات، الرشوة...)، ثم استثمارها في أنشطة مشروعة لإخفاء مصدرها غير الشرعي، تجنباً للمساءلة القانونية وتضليل المصالح الأمنية والرقابية<sup>1</sup>.  
وحسب المشرع الجزائري، يعتبر تبييضاً للأموال، ما يلي:<sup>2</sup>

✚ تحويل الممتلكات أو نقلها مع علم الفاعل بأنها عائدات إجرامية، بغرض إخفاء أو تمويه المصدر غير المشروع لتلك الممتلكات، أو مساعدة أي شخص متورط في ارتكاب الجريمة الأصلية التي تحصلت منها هذه الممتلكات على الإفلات من الآثار القانونية لأفعاله؛

✚ إخفاء أو تمويه الطبيعة الحقيقية للممتلكات أو مصدرها أو مكانها أو كيفية التصرف فيها أو حركتها أو الحقوق المتعلقة بها؛

✚ اكتساب الممتلكات أو حيازتها أو استخدامها مع علم الشخص القائم بذلك وقت تلقيها أنها تشكل عائدات إجرامية؛

✚ المشاركة في ارتكاب أي من الجرائم، أو التواطؤ والتآمر على ارتكابها والمساعدة أو التحريض على ذلك وتسهيله.

مع مرور الوقت تطورت أساليب غسل الأموال خاصة في السنوات الأخيرة، نتيجة لتزايد الطابع التقني المستخدم في مجال نقل وتحويل الأموال عبر الحدود الوطنية\*، مما ساعد على ظهور ما يسمى بالجنات الضريبية.

<sup>1</sup> : David.G.Hotte et Vergine heem, la lutte contre la blanchiment des capitaux, edition economica, France, 2004, p16.

<sup>2</sup>: قانون رقم 01-05 مؤرخ في 06 فيفري 2005، يتعلق بالوقاية من تبييض الاموال وتمويل الارهاب ومكافحتهما، المادة 02 منه.  
\*: تتم أساليب غسل الأموال عن طريق: مؤسسات مصرفية (الإيداع والتحويل عن طريق المصارف، إعادة الإقراض) - المؤسسات المالية الأخرى مثل قطاع التأمين- المجالات الاقتصادية (الصفقات النقدية، الفواتير المزورة، التصرفات العينية المختلفة) - التقنيات الحديثة (الأنترنت، النقود البلاستيكية).

للمزيد انظر: محمد علي عريان، عمليات غسل الأموال وآليات مكافحتها، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2005، ص46.

الفرع الثاني: الجنات الضريبية وعلاقتها بالتهرب الضريبي

1- تعريف الجنات الضريبية: هي المناطق التي تستقطب التدفق المالي الهارب من دفع الضرائب في بلده الأصلي، وأصبحت تقاس تلك الأموال بالملايير إن لم يكن بالتريليونات من الدولارات<sup>1</sup>، ومن أهم الآثار المترتبة على تلك الممارسات هو إجبار الدول على خفض المعدلات الضريبية، حتى تستطيع أن تجذب الاستثمارات في ظل وجود تلك الأماكن التي توفر فرص تحقيق أرباح بدون دفع الضرائب المستحقة، مما يؤدي إلى المزيد من خفض معدل الضريبة ومنح المزيد من الامتيازات الضريبية، وبالتالي يؤثر على إيرادات الدول وقدرتها التمويلية لاقتصادها<sup>2</sup>.

2- خصائص الجنات الضريبية: حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، هناك أربع سمات يمكن التعرف بها على الجنات الضريبية<sup>3</sup>:

✚ ضرائب ضئيلة أو غير موجودة أصلا؛

✚ استقطاب شركات إسمية ذات نشاطات وهمية؛

✚ عدم وجود شفافية في تبادل المعلومات بين الدول؛

✚ عدم اشتراط أنشطة جوهرية للاستفادة من الإعفاء الضريبي.

3- أنواع الجنات الضريبية: طبقا لمعيار العبء الضريبي تنقسم الجنات الضريبية إلى 03 أنواع<sup>4</sup>:

أ- الجنات عديمة العبء الضريبي: هي الدول التي لا تفرض أي ضريبة من الضرائب المباشر الرئيسية مثل ضرائب الدخل أو الضرائب على أرباح الشركات أو ضريبة على رأسمال أو ضريبة الميراث، كما أنها تفتقر إلى

<sup>1</sup>: مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، تقرير التجارة والتنمية 2014، الأمم المتحدة، نيويورك وجنيف، 2014، ص 24. على الموقع : [http://unctad.or/en/PublicationsLibrary/tdr2014overview\\_ar.pdf](http://unctad.or/en/PublicationsLibrary/tdr2014overview_ar.pdf)

تاريخ الاطلاع: 2016/02/04.

<sup>2</sup>: محمد جابر، السياحة الضريبية مسار جديد في نعيش العدالة الاجتماعية، وحدة العدالة الاقتصادية والاجتماعية، الطبعة الأولى، مصر، ماي 2015، ص 08.

<sup>3</sup>: Fanny Otto and others, TAX AVOIDANCE, TAX EVASION AND TAX HAVENS, Mai 2015. cite web: [https://media.arbeiterkammer.at/wien/PDF/studien/Studie\\_tax\\_avoidance.pdf](https://media.arbeiterkammer.at/wien/PDF/studien/Studie_tax_avoidance.pdf)

le : 29/05/2018

<sup>4</sup>: هيثم محمد نصر الدين حامد، دور الجنات الضريبية في التجنب الضريبي على المستوى الدولي، ص 04.

على الموقع: <http://ssrn.com/abstract=2684810>

تاريخ الاطلاع: 2016/02/03.



## الفصل الرابع: متطلبات الحكومة الضريبية في الجزائر لزيادة الحصيلة الجبائية

معاهدات الازدواج الضريبي مع غالبية الدول المتقدمة، من أمثلة هذه الدول انجويلا، موناكو، فانواتو، جزر تركس وكاسكوس.

ب- جنات تعفي الموارد المالية الأجنبية: وهي الدول التي لا تفرض ضرائب على الدخل التي تم الحصول عليها من مصادر أجنبية، إذا كانت هذه المصادر لا تنطوي على أي نشاط محلي، ومن هذه الدول: كوستاريكا، هونغ كونغ، سيشل، سنغافورة وبنما.

ت- جنات ضريبية منخفضة العبء الضريبي: هي الدول التي تفرض ضرائب على دخل السكان في جميع أنحاء العالم، وتقدم مزايا ضريبية وفرص لاستخدام معاهدات الازدواج الضريبي من أجل تخفيف العبء المالي، ومن هذه الدول: النمسا، بربادوس، سويسرا وهولندا.

وحسب منظمة الشفافية الدولية يوجد الآن أكثر من 50 منطقة في العالم\* تحولت إلى حاضنات لنحو 10 ترليونات من الدولارات، فيها أكثر من 400 مؤسسة مصرفية في العالم، ونحو ثلثي صناديق الاستثمار ونحو مليوني شركة في العالم. بناء على إحصائيات معدة من طرف صندوق النقد الدولي، بينت أن هناك ما يزيد عن 2000 مليار دولار ستظل حصرية عبر هذه المصارف والشبكات بحجة تنقل رأس المال، والغريب أن معظمها متواجد في الأراضي الألمانية والبريطانية والأمريكية واليابانية، ولم تستطع أي حكومة من هذه الدول مواجهة هذه القوى العاتية في الأسواق المالية، والجدول الموالي يوضح دول الجنات الضريبية طبقا للموقع الجغرافي:

\*: يمكن أن توجد هذه المراكز داخل حدود دولة معينة، مثل Japanese offshore market في مليزيا، أو في إقليم مختلف أنحاء العالم، أو حتى في دول بأوروبا نفسها، تدير من تلك الحاضنات المصارف وشركات التأمين، وصناديق لاستثمار أموال زبائنها الأثرياء وتخلصها بانتظام من قبضة الوطن الأم فيما يتعلق بفرض الضريبة، وتعمل على زيادة رؤوس الأموال والأصول، نجد على سبيل المثال جزر الكيمين الكريبيية الخاضع للتاج البريطاني حيث يوجد بها ما يزيد عن 500 مصرف.

## الفصل الرابع: متطلبات الحكومة الضريبية في الجزائر لزيادة الحصيلة الجبائية

### الجدول رقم (51): دول التي تحوي الجنات الضريبية وفقا للموقع الجغرافي

الدول	الاقليم
أنجويلا، انتيغا وباربودا، ارويا، البهاما، بربادوس، جزر فيرجين البريطانية، جزر كايمان، دومينيكا، غرينادا، جزر الانتيل الهولندية، سانت كيتس ونيفيس، سانت لوسيا، فنسنت وجزر غرينادين، جزر تركس وكايكوس، جزر فيرجن الامريكية.	الكاربي وجزر الهند الغربية
بليز وكوستاريكا وبنما.	امريكا الوسطى
هونغ كونغ، ماكاو وسنغافورة.	سواحل شرق آسيا
اندورا، جزر القنال الانكليزية (غيرنسي وجيرسي)، قبرص، جبل طارق، جزيرة مان، ايرلندا، ليختنشتاين، لوكسمبورغ، مالطا، سن مارينو، سويسرا.	اوروبا والبحر الابيض المتوسط
جزر المالديف وموريشيوس وسيشيل.	المحيط الهندي
البحرين، الاردن ولبنان.	الشرق الوسط
برمودا.	شمال الاطلسي
جزر كوك، جزر مارشال، ساموا، ناورو، نيوي، تونغا، فانواتو.	المحيط الهادي وجنوب المحيط الهادي
ليبيريا.	غرب افريقيا

المصدر:

Jane G.G, Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion, Congressional Research Service, R40623,2015, P04.

cite web: <http://www.fas.org/sgp/crs/misc/R40623.pdf> le: 17/04/2017.

الجدول السابق يضم 50 دولة التي تحوي على جنات ضريبية، وحسب إحصائيات الأمم المتحدة فإن الجنات الضريبية التي توفر كافة الوسائل للتهرب الضريبي قد أضاعت على معظم الدول موارد مالية تقدر حوالي ما بين 190 و290 مليار دولار سنويا، ومبلغ 66 إلى 68 مليار دولار منها من الدول النامية، وهو ما يمثل وفقا بيان صادر عن مؤتمر الأمم المتحدة لتجارة والتنمية (أونكتاد) ثلثي حجم المعونات التنموية الرسمية التي تذهب إلى الدول النامية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> :United Nations Conference on Trade and Development, Trade and Development Report, 2014, Last accessed 7th Apr 2015.

الفرع الثالث: حجم غسيل الأموال في الجزائر

عرف الاقتصاد الجزائري نموا كبيرا لظاهرة غسيل الأموال، وهذا راجع لعدة فترات مرت بها الجزائر ابتداء من عدم الاستقرار السياسي والأمني خلال فترة التسعينات، بالإضافة إلى توجه الاقتصاد الوطني نحو اقتصاد السوق ما تبعه من الانفتاح على الخارج تحت إطار العولمة، وكذا زيادة إيرادات الجباية البترولية نتيجة الارتفاع المتزايد لأسعار البترول خلال الفترة السابقة، مما ساهم في انتشار عقلية الاستفادة من الربح البترولي، بالإضافة إلى تراجع الرقابة المالية، وكذا انخفاض العقوبات الرادعة والمخاطر المترتبة على الانغماس في سلوك أو نشاط غير مشروع، وكذا تنامي الاقتصاد الموازي بشكل يفوق تنامي الاقتصاد الرسمي، فأصبح أحد أهم قنوات تمرير عمليات غسيل الأموال<sup>1</sup>.

لقد بلغ حجم الأموال المهربة من الجزائر نحو الخارج حوالي 4 ملايين دولار سنة 2009، وارتفعت القيمة إلى 6,2 مليار دولار سنة 2012، ثم تراجعت إلى 3 مليار دولار سنة 2013، وخلال الفترة بين 2004 و 2014 قدرت رؤوس الأموال التي تخرج بطرق غير شرعية حوالي 16 مليار دولار أي بمتوسط 1,5 مليار دولار سنويا<sup>2</sup>.

1- مصادر غسيل الأموال في الجزائر: تتمثل في:

أ- تجارة المخدرات: انتشرت ظاهرة تجارة المخدرات في الجزائر بشكل رهيب في السنوات الأخيرة كما يؤكد تقرير لمصالح الدرك الوطني، حيث سجلت سنة 2012 حجز 70 طن من المخدرات مقابل 30 طن سنة 2008، فيما تم حجز أكثر من 126 طن من القنب الهندي خلال سنة 2015 حسب الديوان الوطني لمكافحة المخدرات والإدمان\*.

<sup>1</sup>: بن رحم محمد خميسي وحليمي حكيمة، الفساد المالي والإداري: مدخل لظاهرة غسيل الأموال وانتشارها، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، الجزائر، 06-07 ماي 2012، ص10.

<sup>2</sup>: Embassy of the Kingdom of the Netherlands Algiers (Algeria), No. 48, Jul-Sep.2015, p04.

cite web:

[http://alger.nlbassade.org/binaries/content/assets/postenweb/a/algerije/ambassade-droyaume-des-pays-bas-a-alger/newsletter/2015/newsletter\\_trade--investment\\_no.-48.jul-sep-2015.pdf](http://alger.nlbassade.org/binaries/content/assets/postenweb/a/algerije/ambassade-droyaume-des-pays-bas-a-alger/newsletter/2015/newsletter_trade--investment_no.-48.jul-sep-2015.pdf)

le: 2017/10/18

\*: كما أكدت التحقيقات التي قامت بها مصالح الدرك الوطني خلال سنة 2015 مكنت من توقيف 26116 فرد من بينهم 129 أجنبي في قضايا متعلقة بالمناجحة في المخدرات.

ب- الجريمة المنظمة: تعرف الجريمة المنظمة بأنها الفعل المنظم والدقيق الذي يسير وفق طرق معينة، تقوم بها عصابات محترفة غايتها تحقيق المنفعة الذاتية، وتتمثل أهم أشكالها في الجزائر في: تزييف العملة، تجارة الأسلحة، التزوير والمتاجرة في المواد الكيميائية الخطيرة والمخظورة، تجارة المخدرات، الاختلاس، الرشوة والنصب والاحتيال، السرقة، إهدار المال العام، ومن أبرزها إعلاميا فضيحة الخليفة بنك "1532 مليار دج" أي ما يعادل 15 مليار دولار.

ت- الهجرة غير الشرعية: يوجد نوعين من الهجرة غير الشرعية في الجزائر، وهي هجرة الأفارقة نحو الجزائر والقادمين من دول الساحل الإفريقي، وهجرة الجزائريين إلى أوروبا عبر السواحل ويعرف باسم (الحراقة)<sup>1</sup>.

2- ترتيب الجزائر وفق مؤشر مكافحة غسيل الأموال الذي تصدره لجنة بازل: حسب مؤشر بازل لمكافحة غسل الأموال\*، فإن الأسباب التي تؤدي إلى ارتفاع مستوياته تتمثل في: انعدام الشفافية العامة وارتفاع مستوى الفساد، والنقص في إطار مكافحة غسيل الأموال ومكافحة تمويل الارهاب، وافتقار للمعايير المالية والشفافية، وضعف الحقوق السياسية، وسيادة القانون، ويتم الوصول إلى النتيجة بالاستناد إلى 14 مؤشر كما هي موضحة في الجدول الموالي:

<sup>1</sup>: قارة ملاك، إشكالية الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر مع ومقارنة تجارب: المكسيك، تونس والسنغال، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص الاقتصاد المالي، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2009-2010، ص 141.

\*: يقوم معهد بازل للحوكمة بنشر تقرير بازل لمكافحة غسيل الأموال منذ عام 2012، ويشمل التقرير 149 بلد، تصنف استنادا إلى إطار البلد لمكافحة غسل الأموال ومكافحة الإرهاب، وكذا العوامل ذات الصلة مثل مستويات الفساد في القطاع المالي، والشفافية العامة، وللحصول على النتائج تستخدم اللجنة المصادر المتاحة مثل: مجموعة العمل المالي، منظمة الشفافية الدولية، البنك الدولي، المنتدى الاقتصادي العالمي، والهدف من مؤشر بازل لمكافحة غسل الأموال هو توفير تقييم المخاطر وليس لقياس غسيل الأموال، وهذا لعدم وجود بيانات ومعلومات لتقييمه.

- 10 بلدان ذات أعلى المخاطر هي: إيران، أفغانستان، طاجيكستان، غينيا بيساو، كمبوديا، موزمبيق، مالي، السودان، اوغندا، وميانمار.  
- 10 بلدان ذات أقل المخاطرة هي: فلندا، ليتوانيا، استونيا، بلغاريا، نيوزيلندا، سلوفينيا، دانيمارك، هنغاريا، كرواتيا، جمايكا.

الفصل الرابع: متطلبات الحوكمة الضريبية في الجزائر لزيادة الحصيلة الجبائية

الجدول رقم (52): كيفية حساب النتيجة النهائية لمؤشر مكافحة غسل الأموال الصادر عن لجنة بازل

توصيات مجموعة العمل المالي 30%	غسل الأموال / مخاطر تمويل الارهاب 65%	النتيجة النهائية
مؤشر السرية المالية 25%		
غسل الأموال 10%		
انتشار الفساد 10%	مخاطر الفساد 10%	
افصاح الأعمال 1,88%	معايير الشفافية المالية 15%	
تنظيم الاوراق المالي 5,63%		
قوة التدقيق واعداد التقارير 5,63%		
القطاع المالي 1,88%		
قاعدة البيانات المالية 1,67%	الشفافية والمساءلة العامة 5%	
مؤشر الموازنة المفتوحة 1,67%		
الشفافية 1,67%		
حرية الصحافة 1,67%	المخاطر السياسية 5%	
القوة المؤسسية 1,67%		
سيادة القانون 1,67%		

المصدر:

Basel Institute on Governance, Basel AML Index 2016 Report, 27 July 2016.

[https://index.baselgovernance.org/sites/index/documents/Basel\\_AML\\_Index\\_Report\\_2016.pdf](https://index.baselgovernance.org/sites/index/documents/Basel_AML_Index_Report_2016.pdf) le : 17/04/2017.

وفق لهذا المؤشر تحتل الجزائر مراتب متقدمة في الترتيب العالمي لغسيل الأموال، فقد احتلت المرتبة 45 من بين 149 دولة سنة 2014 مسجلة 6.61 نقطة، وتراجعت بـ 4 مراتب سنة 2015، كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (53): الترتيب العالمي للجزائر حسب مؤشر غسيل الأموال

ملاحظة: النقاط ( من 0 إلى 10 )، حيث:  
0: أدنى المخاطر .  
10: أعلى المخاطر.

السنة	الترتيب العالمي	النقطة
2014	45	6,61
2015	41	6,57
2016	51	6,5

المصدر:

- Basel Institute on Governance, op cite.

3- ترتيب الجزائر وفق تقرير منظمة النزاهة المالية العالمية: أظهر التقرير الصادر عن منظمة النزاهة المالية العالمية حول التدفقات المالية غير المشروعة من الدول النامية خلال الفترة 2004-2013، أن الجزائر احتلت المرتبة 58 عامياً من ضمن 149 دولة، والجدول الموالي يوضح حجم التدفقات المالية غير المشروعة من الجزائر خلال الفترة 2004-2013:

الجدول رقم (54): حجم التدفقات المالية غير المشروعة من الجزائر خلال الفترة 2004-2013

الوحدة: مليون دولار

السنوات	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
حجم التدفقات المالية غير المشروعة	751	203	2259	1303	3378	2131	1406	187	2586	1043

المصدر:

Dev Kar and Joseph Spanjers, Illicit Financial Flows from Developing Countries: 2004-2013, Global Financial Integrity, December 2015, p30.

الجدول السابق يظهر أن حجم التدفقات المالية غير المشروعة بلغت 15246 مليون دولار خلال 10 سنوات، أي بمتوسط يقدر بـ 1525 مليون دولار سنوياً. وقد بلغت سنة 2008 أعلى قيمة بـ 3378 مليون دولار دولار.

وحسب منظمة النزاهة العالمية فإن الممارسات التجارية الشائعة في مجال التهرب الضريبي في الجزائر هي التلاعب بالفواتير التجارية، وهذا يعني تزوير المستندات التجارية، مثل الاستثمارات الجمركية، فإن طريق التقليل من أرقام فواتير الصادرات والمغالاتة في أرقام فواتير الواردات، يمكن للمتهربين من الضرائب أن ينقلوا أصولاً خارج بلدانهم للاحتفاظ بها في حسابات مصرفية سرية وفي شركات وهمية في الجناح الضريبية<sup>1</sup>.

ويشكل التلاعب في الفواتير التجارية أكثر الطرق شيوعاً لنقل الأموال على نحو غير مشروع خارج البلدان النامية، وقدرت هذه المنظمة أن التلاعب في الفواتير التجارية كان مسؤولاً عن 83% من جميع التدفقات غير المشروعة المتجهة إلى الخارج في الفترة ما بين عامي 2004 و2013 بمتوسط قدره 800 مليار دولار في العام، وبين تحليل أجرته منظمة النزاهة العالمية أنه حدث في سبع السنوات العشر الماضية أن

<sup>1</sup>: الجمعية العامة للأمم المتحدة، مجلس حقوق الانسان، الدراسة النهائية عن التدفقات المالية غير المشروعة، وحقوق الإنسان، وخطة التنمية المستدامة لعام 2030، الدورة 31، 15 جانفي 2016، ص07.

الحجم العالمي من التدفقات المالية غير المشروعة الخارجة من البلدان النامية، والتي يشكل التلاعب بالفواتير التجارية الجزء الأكبر منها، أكبر من قيمة جميع أشكال المساعدات الإنمائية الرسمية والاستثمار الأجنبي المباشر المتجهة إلى الدول الفقيرة<sup>1</sup>.

#### الفرع الرابع: الجهود المبذولة لمكافحة غسيل الأموال في الجزائر

إن الحد من جريمة غسيل الأموال يعد أمرا ضروريا للحفاظ على الأموال ، التي تعتبر أساس تطوير المشاريع والمؤسسات الاقتصادية، وبالتالي المحافظة على الوعاء الضريبي الذي يضمن الإيرادات المالية للخزينة العامة. والجزائر كغيرها من دول العالم عمدت إلى بذت جهودا لمكافحة غسيل الأموال على المستوى التشريعي والمستوى المؤسسي، كما سنتطرق إليه:

**1- على المستوى التشريعي:** لقد سنت قوانين لمكافحة غسيل الأموال ( المواد من 104 إلى 110 من قانون المالية 2003)، وكذا قانون مكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب لعام 2005<sup>2</sup>، هذا الأخير تم تعديله سنة 2015<sup>3</sup>، بالإضافة إلى إصدار تدابير منع تبييض الأموال من خلال قانون رقم 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، حيث يتعين على المصارف والمؤسسات المالية والمصرفية، بما في ذلك الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقدمون خدمات نظامية أو غير نظامية في مجال تحويل الأموال أو كل ما له قيمة، أن تخضع لنظام رقابة داخلي من شأنه منع وكشف جميع أشكال غسيل الأموال وفقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما<sup>4</sup>.

**2- تكييف التشريع والتنظيم الوطنيين على التقنيات الجديدة:** تبنت الجزائر من أجل مكافحة غسيل الأموال منظومة تكييف التشريع والتنظيم الوطنيين على التقنيات الجديدة واعتماد تكنولوجيا الإعلام والاتصال، وتمثل في<sup>5</sup>:

<sup>1</sup> : Dev Kar and Joseph Spanjers, Illicit Financial Flows from Developing Countries: 2004-2013, Global Financial Integrity, December 2015, p07.

<sup>2</sup>: قانون رقم 05-02 مؤرخ في 06 فيفري 2005، المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الارهاب ومكافحته.

<sup>3</sup>: قانون رقم 15-06 مؤرخ في 15 فيفري 2015، يعدل ويتمم القانون رقم 05-01 المؤرخ في 06 فيفري 2005 والمتعلق بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحته.

<sup>4</sup>: وزارة العدل، قانون رقم 06-01 مؤرخ في 20 فيفري 2006، يتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، الطبعة الأولى، المادة 16 منه.

<sup>5</sup>: خلية معالجة الاستعلام المالي، المنظومة الوطنية لمكافحة تبييض الاموال وتمويل الارهاب والوقاية منهما، ص 07، على الموقع:

[http://www.mf-ctrf.gov.dz/presse/statistiques%20\(2016\)%20version%20arabe\(1\).pdf](http://www.mf-ctrf.gov.dz/presse/statistiques%20(2016)%20version%20arabe(1).pdf)

تاريخ الاطلاع: 2018/02/12.

## الفصل الرابع: متطلبات الحوكمة الضريبية في الجزائر لزيادة الحصيلة الجبائية

النظم القانونية الخاصة المتعلقة بمكافحة الجرائم المتعلقة بتكنولوجيا الإعلام والاتصال والوقاية منه؛

كشف استعمال تكنولوجيا الإعلام والاتصال لأغراض نشر أفكار الجماعات الإرهابية؛

المساس بأنظمة المعالجة الآلية للمعطيات؛

تمديد اختصاص بعض المحاكم (أقطاب قانونية مختصة) إلى الجرائم المرتكبة ضد أنظمة المعالجة الآلية للمعطيات.

بالإضافة إلى ذلك وجب تكثيف الجهود المشتركة بين الإدارة الضريبية وإدارة الجمارك. وحتى يكون هذا الإطار ذو مصداقية وفعالية، ينبغي وضع آليات لرصد ومعاينة مرتكبي جريمة غسل الأموال، وذلك باكتشاف ومكافحة الفواتير الكاذبة المقدمة للجمارك، ويتطلب ذلك إدارة فعالة، وأن يحصل موظفو الجمارك على التدريب ومختلف المعدات والآليات المتطورة.

**2- على المستوى المؤسسي (إنشاء خلية معالجة الاستعلام المالي):** خلية معالجة الاستعلام المالي هي هيئة مختصة لدى وزارة المالية، تم إنشاؤها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 02-127 مؤرخ في 07 افريل 2002، وتمثل مهمتها في جمع المعلومات المالية، ومعالجتها وتحليلها وتبادلها مع خلايا أخرى للاستعلام المالي في البلدان الأجنبية، للمساهمة في الكشف عن عمليات إعادة توظيف الأموال الناتجة عن الجرائم وتمويل الإرهاب والوقاية منها وردعها، فهي بذلك لديها نشاطات على المستوى الوطني بالإضافة إلى نشاطات على المستوى الدولي:

**أ- نشاطات خلية معالجة الاستعلام المالي على المستوى الوطني:** تلعب خلية معالجة الاستعلام المالي دورا هاما في مكافحة تبييض الأموال، وذلك بالتعاون مع المؤسسات الوطنية المعنية (بنك الجزائر، الجمارك، الضرائب، العدالة، الشرطة القضائية...).

واستنادا إلى تقرير مجموعة العمل المالي لمنطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، فقد تلقت الخلية 510 إخطارا خلال الفترة 2005-2009 من مصادر متنوعة كما يوضحه الجدول الموالي:



الجدول رقم (55): عدد ومصادر الإخطارات التي تلقتها خلية معالجة الاستعلام المالي خلال الفترة

2009-2005

النسبة المئوية	العدد	مصدر الإخطار
93,74	479	البنوك
0,98	5	البريد
0,59	3	مراقبي الحسابات
3,33	17	الجمارك
0,20	1	مصلحة الضرائب
0,59	3	الشرطة القضائية
0,20	1	سفارات اجنبية
0,20	1	وزارة الخارجية

المصدر: مجموعة العمل المالي لمنطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، تقرير التقييم المشترك لمكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب، الجزائر، 01 ديسمبر 2010، ص48.

من خلال الجدول نلاحظ أن أكبر عدد من الإخطارات كان مصدرها البنوك بنسبة 93,74%، في حين أبلغت مصلحة الضرائب عن إخطار واحد فقط خلال الفترة 2009-2005، وحسب نفس التقرير فقد حول إخطارين (02) فقط إلى المحكمة في حين بقيت 508 قيد التحقيق.

واستنادا إلى الإحصائيات الصادرة عن الخلية فإنها تلقت 1290 و1240 إخطارا بالشبهة من طرف البنوك خلال السنتين 2015 و2016 على الترتيب، وإلى غاية 31 ديسمبر 2016 أحيل 154 ملف إلى العدالة، والتي أثبتت فيها الشبهة، بالإضافة إلى تلقيها عدة تقارير سرية من طرف الإدارات (الجمارك، بنك الجزائر)، تقدر بـ 159 و168 تقريرا سريرا خلال 2015 و2016 على الترتيب<sup>1</sup>.

يتبين لنا أن خلية معالجة الاستعلام المالي لا تعمل بشكل فعال في أداء المهام المكلفة بها، وخاصة فيما يتعلق بتحليل الإخطارات،<sup>2</sup> وهذا راجع إلى عدم توفر المحللين، لذلك وجب:

<sup>1</sup>: خلية معالجة الاستعلام المالي، مرجع سبق ذكره، ص 02.

<sup>2</sup>: مجموعة العمل المالي لمنطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، مرجع سبق ذكره، ص49.

✓ تفعيل الخلية لأداء المهام المخولة لها؛

✓ العمل على توفير وتدريب الموارد البشرية والتقنية الملائمة والكافية للخلية لكي تكون قادرة على القيام بمهامها؛

✓ نشر تقارير دورية تتضمن المعلومات والاحصائيات التي تتعلق بمهامها.

ب- نشاطات خلية معالجة الاستعلام المالي على المستوى الدولي: تعد الجزائر عضوا مؤسساً لمجموعة العمل المالي للشرق الأوسط وشمال إفريقيا المنشأة سنة 2004، وتتكون المجموعة الإقليمية من 19 دولة كما انضمت الخلية إلى مجموعة إيمونت\*، أين تأكد رسمياً انضمامها لها خلال الجلسة العامة للمجموعة المنعقدة من 01 حتى 05 جويلية 2016 في جنوب إفريقيا، وتضم مجموعة إيمونت حالياً خلايا الاستعلام المالي لـ 151 دولة، كما أعدت الخلية سياسة لتبادل المعلومات المالية بين خلايا الاستعلام المالي، وفي هذا الإطار أبرمت الخلية في الجزائر 21 مذكرة تفاهم وتبادل المعلومات مع نظيراتها من إفريقيا والشرق الأوسط وأوروبا وآسيا.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: مكافحة التهريب الجمركي

يعرف التهريب بأنه إدخال البضائع إلى البلاد أو إخراجها منها، بصورة مخالفة للتشريعات المعمول بها دون دفع الرسوم الجمركية أو الرسوم والضرائب الأخرى، سواء كانت كلياً أو جزئياً أو خلافاً لأحكام المنع والتقييد الواردة في القوانين والأنظمة.<sup>2</sup>

يمكننا التمييز بين نمطين من عمليات التهريب، فالأول قائم في إطار العلاقة الإستراتيجية بين منظمات إجرامية دولية يتم عن طريق مقايضة السلع، ويكون هذا بالنسبة للمواد المخظورة كمقايضة المخدرات بالأسلحة، أما النمط الثاني فهو قائم في إطار تسويق البضائع الاستهلاكية، بالإضافة إلى تسويق متحصلات جريمة ما كسرقة التحف الأثرية وتهريبها عبر الحدود أو السجائر دون دفع الضرائب والرسوم الجمركية.<sup>3</sup>

\*: مجموعة إيمونت هي منتدى دولي لوحدات المعلومات المالية، تأسست في عام 1995، وترمي إلى تعزيز أنشطة أعضائها في مجال مكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب، وتمثل الأهداف الرئيسية للمجموعة في: تطوير التعاون الدولي من خلال تبادل المعلومات؛ زيادة فعالية وحدات المعلومات المالية من خلال برامج التبادل وتدريب الموظفين؛ تعزيز الإستقلالية العملية لوحدات المعلومات المالية؛ تشجيع إنشاء وحدات المعلومات المالية التي تستجيب لنفس المعايير الدولية ونفس المقاربة العملية لملفات غسل الأموال وتمويل الإرهاب.

<sup>1</sup>: خلية معالجة الاستعلام المالي، مرجع سبق ذكره، ص 04.

<sup>2</sup>: نبيل صقر، الجريمة الضريبية والتهريب، دار الهدى، الجزائر، 2013، ص 69.

<sup>3</sup>: ساعد إمام، قراءة في قانون مكافحة التهريب في الجزائر - التهرب جريمة منظمة-، مجلة قراءة، العدد 124، الشرطة الجزائرية، الجزائر، جويلية 2014، ص 102.

الفرع الأول: تعريف التهريب الجمركي

هو كل فعل يتعارض مع القواعد التي حددها المشرع بشأن حركة البضاعة عبر الحدود، وهذه القواعد قد تتعلق إما بفرض ضرائب على البضائع في حالة إدخالها أو إخراجها من الدولة<sup>1</sup>، أو عمليات الاستيراد أو التصدير التي تتم خارج القنوات الرسمية دون المرور على مكاتب الجمارك أي أنها تتم عبر قنوات غير شرعية<sup>2</sup>.

وبالنسبة للمشرع الجزائري فقد عرف التهريب من خلال الأمر رقم 05-06 على أنه: "الأفعال الموصوفة بالتهريب في التشريع والتنظيم الجمركيين المعمول بهما وكذلك في هذا الأمر"<sup>3</sup>، دون تحديد لمفهومه محيلا ذلك للتشريع والتنظيم الجمركي. وقد عرف التهريب في قانون الجمارك بنص المادة 324<sup>4</sup>:

✚ استيراد البضائع أو تصديرها خارج مكاتب الجمارك؛

✚ خرق المواد 25-51-60-64-221-223-222-225-225 مكرر و226 من هذا القانون؛

✚ تفرغ وشحن البضائع غشا؛

✚ الإنقاص من البضائع الموضوعة تحت نظام العبور.

وينقسم التهريب الجمركي إلى قسمين<sup>5</sup>:

1- **التهريب الضريبي**: يتحقق بإدخال البضائع أو إخراجها بطريقة غير مشروعة، دون أداء الضريبة الجمركية المستحقة.

2- **التهريب غير الضريبي**: يكون على بعض السلع التي لا يجوز استيرادها أو تصديرها وذلك بقصد خرق الحظر الذي يفرضه الشارع في هذا الشأن.

يعتبر التهريب على الحدود نشاط اقتصادي مواز يحتزن رقم أعمال يعجز الإحصاء عن تحديده، بسبب غياب آليات الإحصاء المبني على المعرفة الدقيقة لحجم التهريب، ففي سنة 2016 تم دراسة 5000 قضية تهريب وتوقيف 1800 شخص متورط،<sup>6</sup> وهو بذلك اقتصاد غير رسمي ومواز ينتج عنه مخاطر كثيرة على

<sup>1</sup>: نبيل صقر، مرجع سبق ذكره، ص 61.

<sup>2</sup>: cécile daubrée, analyse micro-économique de la contrebande et de la fraude documentaire avec références aux économies africaines, revue économique, n° 02, mars 1994, p 167.

<sup>3</sup>: أمر رقم 05-06 مؤرخ في 23 اوت 2005، يتعلق بمكافحة التهريب المعدل والمتمم، المادة 02 منه.

<sup>4</sup>: نبيل صقر، مرجع سبق ذكره، ص 69.

<sup>5</sup>: نبيل صقر، مرجع سبق ذكره، ص 72.

<sup>6</sup>: وكالة الانباء الجزائرية، على الموقع: <http://ar.aps.dz> تاريخ الاطلاع: 2017/07/22.

## الفصل الرابع: متطلبات الحوكمة الضريبية في الجزائر لزيادة الحصيلة الجبائية

عائدات الدولة، وهدر أموال الدعم ولكنه ناتج هو الآخر عن نقص كفاءة السياسات الاقتصادية فيما يخص دعم الطاقة والمواد الغذائية وإدارة السوق، وفي معظم الأحيان يعود سبب التهريب الجمركي إلى ارتفاع تكلفة التصدير والاستيراد، حيث أن معدلات الضرائب تلعب دورا مهما في تحديد سلوكيات المكلفين اتجاهها، فكلما كانت الجباية مرتفعة كلما زاد احتمال تهرب المكلف من دفعها، وكلما كانت منخفضة كلما قل احتمال التهريب، كما تخضع الحقوق والرسوم الجمركية هي الأخرى لهذا المبدأ، بالإضافة إلى ذلك ارتفاع تكلفة التصدير والاستيراد والوقت اللازم لذلك كما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول رقم (56): مؤشر التجارة عبر الحدود لبعض الدول العربية لعام 2016

الوقت اللازم للإستيراد(ساعات)		الوقت اللازم للتصدير (ساعات)		التقييد بإجراءات الحدود		التقييد بإجراءات الوثائق		الدولة
الإمتثال وثائقي	2016	التكلفة \$	2016	التكلفة \$	2016	التكلفة \$	2016	
200	45	0	31	288	52	196	73	فلسطين
700	72	582	84	392	59	749	72	موريتانيا
144	27	596	80	200	3	469	50	تونس
116	74	746	152	107	26	247	76	المغرب
400	249	466	327	374	149	593	118	الجزائر
650	192	1383	120	100	88	203	48	مصر

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: المؤسسة العربية لضمان الاستثمار وائتمان الصادرات، تقرير السنوي 2016. على الموقع: <http://dhaman.net/ar> تاريخ الاطلاع: 2017/05/14.

من خلال الجدول السابق يتبين لنا طول الفترة التي يعاني منها المصدرين من أجل إتمام اجراءات الحدود، ففي الجزائر تحتاج العملية 118 ساعة، أي ما يعادل حوالي 05 أيام بتكلفة تقدر بـ 593 دولار، أما إجراءات الوثائق فتحتاج 149 ساعة بتكلفة 374 دولار، في حين نجد على سبيل المثال في مصر تحتاج العملية لـ 48 ساعة، ورغم الحصار والاحتلال الاسرائيلي الذي تعيشه فلسطين إلا أن التقييد بإجراءات الحدود يستغرق 73 ساعة بتكلفة 196 دولار، أما تونس فتحتاج 03 ساعات لإتمام إجراءات الوثائق، وفيما يخص الاستيراد في الجزائر التقييد بإجراءات الحدود 327 ساعة أي حوالي 13 يوم بتكلفة 466 دولار، و249 ساعة للإمتثال الوثائقي بتكلفة 400 دولار، وفي المتوسط يعتبر التكلفة والمدة مرتفعة مما يدفع

المصدرين والمستوردين إلى البحث عن طرق الاحتيال لتسريع عملية إخراج أو إدخال السلع من جهة، وتخفيض التكلفة من جهة أخرى، مما يؤثر على الحصيلة الجبائية للدولة.

### الفرع الثاني: مكافحة التهريب الجمركي في الجزائر

اتخذت الجزائر إجراءات فيما يخص مكافحة التهريب الجمركي، نذكر منها:

#### 1- التدابير الوقائية: تتمثل التدابير الوقائية لمكافحة التهريب في الجزائر من خلال:

- مراقبة تدفق البضائع التي تكون عرضة للتهريب؛
- وضع نظام للكشف عن مواصفات البضائع ومصدرها؛
- إعلام وتوعية وتحسيس المستهلك حول مخاطر التهريب؛
- تعميم استعمال وسائل الدفع الإلكتروني؛
- دعم الترتيب الأمني للشريط الحدودي وبشكل خاص في المناطق البعيدة عن مراكز المراقبة؛
- ترقية التعاون الدولي في مجال مكافحة التهريب، على المستوى القضائي والعملياتي.

2- ضرورة مشاركة أعضاء المجتمع المدني في الوقاية من التهريب الجمركي: إدراكا من المشرع أن الإجراءات الردعية وحدها لا تكفي لمواجهة التهريب، تعتبر مشاركة المجتمع المدني أمرا ضروريا في الوقاية من التهريب، إلا أن هذا يحتاج إلى وعي مجتمعي حول مخاطر التهريب على الاقتصاد الوطني وعلى الصحة العمومية<sup>1</sup>. وبهذا الصدد ينبغي تقديم تحفيزات مالية بالنسبة للذين يساهمون في الكشف عن المهربين<sup>2</sup>.

3- الجهاز الوطني لمكافحة التهريب: يتمثل هذا الجهاز في الديوان الوطني لمكافحة التهريب، وهو عبارة عن مؤسسة عمومية ذات طابع إداري، أنشئ بموجب الأمر رقم 05-06 المتعلق بمكافحة التهريب، ويتمتع الديوان بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، تتفرع عنه عدة لجان محلية تعمل تحت سلطة الوالي وتكون تابعة لرئيس الغرفة الإدارية لمحكمة جهة الاختصاص في مجال حجز ومصادرة البضائع محل التهريب، ويعتبر دوره وقائي يعتمد على الدراسات الميدانية، ويقوم بالتوعية والتحسيس بخطورة الآثار الناجمة عن التهريب، وضمن

<sup>1</sup>: الأمر رقم 05-06 المؤرخ في 23 أوت 2005، المتعلق بمكافحة التهريب المعدل والمتمم، المادة 04 منه.

<sup>2</sup>: الأمر رقم 05-06، مرجع سبق ذكره، المادة 05 منه.

## الفصل الرابع: متطلبات الحوكمة الضريبية في الجزائر لزيادة الحصيلة الجبائية

التنسيق ومتابعة نشاطات مختلف المتدخلين في مجال الوقاية من التهريب، مع اقتراح تدابير ترمي إلى ترقية وتطوير التعاون الدولي في هذا السياق<sup>1</sup>.

4- فرض عقوبات على المهربين: ندرج أهمها في الجدول الموالي:

الجدول رقم (59): مختلف العقوبات المطبقة على المتهربين

العقوبة بالسجن	الفعل المعاقب عليه
من سنة إلى 05 سنوات، وغرامة تساوي خمس مرات قيمة البضاعة المصادرة.	تهريب المحروقات أو الوقود أو الحبوب أو الدقيق أو المواد المطحونة المماثلة أو المواد الغذائية أو منتوجات البحر أو الكحول أو التبغ أو المواد الصيدلانية أو الأسمدة التجارية أو التحف الفنية أو الممتلكات الأثرية أو المفرقات أو أي بضاعة. بمفهوم المادة 02 من الأمر رقم 05-06.
من 02 إلى 10 سنوات وغرامة تساوي 10 مرات قيمة البضاعة المصادرة.	عندما ترتكب أفعال التهريب من طرف 03 أشخاص فأكثر.
من 10 إلى 20 سنة وبغرامة تساوي 10 مرات البضاعة المصادرة.	حيازة البضائع المهربة في مخبئ أو مخزن أو أي مكان مهيأة للتهريب، أو وسيلة نقل معدة للتهريب.
من 10 إلى 20 سنة وبغرامة تساوي 10 مرات البضاعة المصادرة.	إرتكاب أفعال التهريب مع حمل سلاح ناري.
من 06 أشهر إلى 05 سنوات وغرامة من 50.000 دج الى 500.000 دج.	كل شخص ثبت علمه بوقوع فعل التهريب ولم يبلغ عنه للسلطات العمومية المختصة.
السجن المؤبد	تهريب الأسلحة، أو أي فعل تهريب يهدد أمن واقتصاد الوطن أو الصحة العمومية.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: الأمر رقم 05-06 المؤرخ في 23 اوت 2005، المتعلق بمكافحة التهريب المعدل والمتمم، المواد من 10 الى 18 منه.

5- تنمية إطار التعاون الدولي: تستدعي عملية الوقاية ومكافحة جميع أشكال التهريب تنمية، وتكريس استراتيجية التعاون الدولي في مجال تبادل المعلومات والخبرات والدراسات من أجل وضع خطة لحماية الاقتصاد الوطني والإيرادات المالية العامة، لهذا تسعى الجزائر إلى حماية اقتصادها وحدودها من مختلف أشكال وصور التهريب<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>: الأمر رقم 05-06، مرجع سبق ذكره، المادة 07 منه.

<sup>2</sup>: ساعد إلهام، مرجع سبق ذكره، ص 105.

خلال هذا الفصل تناولنا متطلبات الحوكمة الضريبية في الجزائر، حيث نجد أن كل المقترحات المذكورة تساهم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في زيادة الحصيلة الجبائية، وعلى هذا الأساس فإن تجسيد هذه المتطلبات على أرض الواقع يعد أمراً ضرورياً، فالحد من المنازعات الضريبية وتسريعها عن طريق فتح أبواب الحوار بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة لمعرفة مواطن الخلل، بالإضافة إلى إنشاء محاكم مختصة في المنازعات الضريبية من شأنها التسريع في فض النزاع والمحافظة على القيمة الحقيقية للحصيلة الجبائية. ثم إن ترشيد عملية استغلال النفقات الضريبية والتي تعد بالأساس وسيلة لتشجيع الاستثمارات وبالتالي توسيع الوعاء الضريبي تتطلب تسيير أساسه الحكامة والرشادة والشفافية وتشديد الرقابة وإقرار المساءلة.

بالإضافة إلى ما سبق نجد أن الجزائر من الناحية المؤسسية والمنظومة القانونية تتوفر على العديد من التشريعات التي تساهم في الحد من انتشار الاقتصاد الموازي، ومكافحة غسيل الأموال والتهرب الجمركي، إلا أن ما تتطلبه الحوكمة الضريبية هو الإرادة السياسية والجدية في التعامل مع هذه المظاهر وتطبيق القانون واحترام سيادته، والعزيمة بإشراك المجتمع بمكوناته أفراداً ومؤسسات.

# الخاتمة



أصبحت الحوكمة الضريبية ضرورة ملحة لضبط أداء المنظومة الضريبية، وهذا من خلال ركائزها التي ترسخ قيم العدالة والشفافية والرقابة، وتعتبر منطلقا لتعزيز الثقة بين الإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي، هذا الأخير الذي يصبح طرفا أساسيا في المشاركة، وبالتالي شريكا إستراتيجيا في تمويل التنمية في البلد، فأى اختلال في العلاقة بين الطرفين يؤدي إلى ضياع حصيلة جبائية مهمة.

## 1- نتائج إختبار الفرضيات

لقد وضعنا أربعة فرضيات، وتوصلت الدراسة إلى ما يلي:

- **الفرضية الأولى:** الحوكمة الضريبية تمثل مجموعة الركائز التي تستند إليها الإدارة الضريبية لضمان تحقيق أهداف السياسة الضريبية، وبالدرجة الأولى الزيادة في الحصيلة الجبائية، فقد تحققت هذه الفرضية من خلال توصلنا إلى أن الحصيلة الجبائية تستدعي تحقيق العدالة الضريبية تشريعا وتطبيقا، والركيزة الثانية هي الشفافية الضريبية، وما تحملها في طياتها من مبادئ وأساليب تجعل مشاركة المجتمع الضريبي في إتخاذ القرارات، ومساءلة الإدارة الضريبية عنونا للرفع من الوعي الضريبي والتزام المكلفين بالضريبة طواعية، أما الركيزة الثالثة فتتمثل في الرقابة الجبائية بشقيها الرقابة الخارجية والرقابة الداخلية، فالأولى تعتبر آلية رئيسية لاكتشاف محاولات التهرب الضريبي، والثانية هدفها المحافظة على السير الحسن للوظيفة الإدارية للإدارة الضريبية ومنع كل محاولات الفساد الضريبي.
- **الفرضية الثانية:** أبدت السلطات الجزائرية جهودا في سبيل إصلاح وتطوير منظومتها الضريبية إداريا وتشريعا، لتتلاءم مع ركائز الحوكمة الضريبية، وهذه الفرضية صحيحة حيث باشرت السلطات في سعيها لحوكمة منظومتها الضريبية من خلال إدخال ضرائب جديدة للهيكل الضريبي، بحثا منها عن العدالة الضريبية، بالإضافة إلى إصلاح الإدارة الضريبية إداريا وخدماتيا، هدفها تحسين الخدمة المقدمة للمكلفين بالضريبة، وفي إطار تحسين العلاقة بين طرفي العملية الضريبية فإن شفافية الرقابة الجبائية وبساطة إجراءات المنازعات الضريبية تعتبر سبيل لتحقيق الحوكمة الضريبية في الجزائر.
- **الفرضية الثالثة:** مكافحة التهرب الضريبي والفساد الضريبي تمثل آليات التأثير في الحصيلة الجبائية في الجزائر. بالفعل فإن هاتين الظاهرتين تشكلان عقبة أمام خلق شرعية للنظام الضريبي، فيقوضان الوعي الضريبي وبالتالي يؤثران سلبا في الحصيلة الجبائية، فسنويا تستنزف مبالغ مالية ضخمة ولا تحصلها الإدارة الضريبية بسبب تعدد الطرق التي يلجأ إليها بعض المكلفين بالضريبة من أجل التخلص من

دفع المستحقات الضريبية، وبالتالي تشكل استراتيجيات مكافحة كل من التهرب الضريبي والفساد الضريبي أولوية للتأثير الإيجابي في الحصيلة الجبائية.

- **الفرضية الرابعة:** الحوكمة الضريبية في الجزائر تتطلب اتخاذ تدابير جدية فيما يخص العوامل المؤثرة في الحصيلة الجبائية في الجزائر من بينه الحد من المنازعات الضريبية، وترشيد استغلال النفقات الضريبية بالإضافة إلى مواجهة اتساع مساحة الاقتصاد الموازي وارتفاع مستويات غسيل الأموال وانتشار التهريب الجمركي، فهذه الفرضية صحيحة

## 2- نتائج الدراسة

من خلال تناولنا لموضوع الحوكمة الضريبية وأثرها على الحصيلة الجبائية في الجزائر، توصلنا لمجموعة من النتائج يمكن ذكرها على النحو التالي:

- ❖ لا غنى للنظام الضريبي الجيد، عن الحوكمة الضريبية لكي تحقق الإدارة الضريبية أهداف السياسة الضريبية وعلى رأسها توفير الحصيلة الجبائية اللازمة لتمويل الإنفاق العام، كما يعد الاستناد إلى ركائزها شرطا ضروريا للرفع من كفاءة تلك الإدارة وتحسين علاقتها بالمجتمع الضريبي، فالعدالة الضريبية والشفافية الضريبية، والرقابة الجبائية هي الركائز الأساسية للحوكمة الضريبية.
- ❖ تتطلب الحوكمة الضريبية تظافر جهود كل من الإدارة الضريبية التي توكل لها مهمة التحصيل الضريبي والمجتمع الضريبي الذي يقع على عاتقه دفع الضريبة، والتشريع الضريبي الذي ينظم العلاقة بينهما.
- ❖ الحوكمة الضريبية لا تعني الخروج من قواعد الضريبة التي تتمثل في العدالة واليقين، والملائمة عند الدفع والاقتصاد في النفقة، وإنما تدعمها وتسعى إلى تجسيدها عن طريق الشفافية الضريبية، وذلك بتمكين المجتمع الضريبي من المشاركة، وإظهار مواطن الخلل في النظام الضريبي من أجل معالجتها في المستقبل، مما يسهل الوصول إلى توافق في الآراء حول السياسة الضريبية التي تحقق العدالة.
- ❖ تستدعي الحوكمة الضريبية الانتقال من الشكل النمطي للرقابة الجبائية إلى وسيلة لفتح باب الحوار مع المكلفين بالضريبة لمعرفة رغباتهم واحتياجاتهم، بالإضافة إلى شرح القانون الضريبي وإزالة كل غموض يمكن أن يؤدي إلى التطبيق الخاطئ أحكامه نتيجة لسوء فهمها.

- ❖ لمكافحة التهرب الضريبي يجب أن تؤطر الحوكمة الضريبية العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة وأن تعمل على التقريب بينهما، وذلك عن طريق الشفافية في التعامل وإتاحة فرصة المشاركة، وينبغي توفير الوسائل اللازمة لنشر الوعي الضريبي، وتشديد الرقابة الجبائية لضبط أي محاولة للتملص من دفع الضريبة.
- ❖ تؤدي حالات الفساد الضريبي إلى إضعاف فعالية الإدارة الضريبية، وتراجع قدرتها على توفير الحصيلة الجبائية اللازمة للإفناق العام، فالفساد الضريبي يعرقل تحقيق العدالة الضريبية ويصبح توزيع العبء الضريبي يتم بطريقة مجحفة وغير عادلة، وهنا تصبح شرائح الدخل المنخفض هي من تتحمل العبء الضريبي.
- ❖ يعتبر الإصلاح الضريبي الذي باشرته الجزائر تصحيحا للاختلالات التي كان يشهدها النظام الضريبي وأهمها ضعف العدالة الضريبية، وثقل العبء الضريبي، وقد شكلت كل من الضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة أهم الضرائب الجديد في الهيكل الضريبي.
- ❖ في إطار تحسين كفاءة الإدارة الضريبية الجزائرية ومنحها حداثة وشفافية في تعاملها مع المكلفين بالضريبة وتحسين علاقتها بهم، شرعت السلطات الجزائرية في تطوير هيكلها الإداري من خلال إدراج هيكل جديدة والمتمثلة في مديرية كبيريات المؤسسات، ومراكز الضرائب، والمراكز الحوارية للضرائب، هدفها تقسيم المكلفين بالضريبة حسب الأهمية المالية، كما اتجهت إلى وضع برنامج لعصرنة الإدارة الضريبية مستهدفة بذلك تعزيز ثقة المكلفين بالضريبة والرفع من الوعي الضريبي لديهم، فشكل كل من مرجع نوعية الخدمة والمحرر الجبائي، ورقم التعريف الجبائي، واعتماد تكنولوجيا المعلومات والاتصال، وسائل لترقية ثقافة الاستقبال وتحسين الخدمة المقدمة بما تتوافق وتطلعات المكلفين بالضريبة.
- ❖ الرقابة الجبائية كآلية مهمة لاكتشاف محاولات التهرب الضريبي تتطلب الشفافية اللازمة في اجراءاتها لحماية لحقوق الخزينة العامة وحقوق المكلفين بالضريبة على حد سواء.
- ❖ أظهرت نتائج الرقابة الجبائية الضعف الذي تعرفه الإدارة الضريبية في ملاحقة المتهربين واسترجاع المبالغ المالية المحقق فيها، فقد شكلت في المتوسط نسبة المبالغ المسترجعة من خلال الرقابة الجبائية من مجموع الجباية العادية حوالي نسبة 5% خلال الفترة 2008-2016، مما أثر بشكل ملحوظ في الحصيلة الجبائية وبقيت الخزينة العامة رهينة للجباية البترولية.
- ❖ عرفت الحصيلة الجبائية تطورا ملحوظا خلال الفترة 2008-2016، ويعود ذلك التطور إلى ارتفاع الحصيلة المتأتية من الرسم على القيمة المضافة والضريبة على الدخل الاجمالي، أما الضريبة على أرباح الشركات لم تتعدى نسبة مساهمتها في الجباية العادية 14,8% في المتوسط.

- ❖ لأجل مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر لابد من تعزيز ركائز الحوكمة الضريبية، فتكريس الشفافية الضريبية تساهم في الرفع من الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة، وتفعيل الرقابة الجبائية عن طريق مواجهة الصعوبات التي تواجهها، هذه الإجراءات من شأنها تخفيف العبء الضريبي على اصحاب الأجور والمرتببات مما يضيفي عدالة ضريبية في تحمل العبء الضريبي.
- ❖ لأجل مكافحة الفساد الضريبي في الجزائر اتخذت عدة اجراءات متعلقة بالرقابة الجبائية الداخلية في الإدارية الضريبية والموكلة للمفتشية العامة للمصالح الجبائية، وإصدار دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، كما انضمت الجزائر إلى اتفاقيات دولية متعلقة بمكافحة الفساد الإقتصادي، وإنشاء هيئات مختصة في الوقاية من الفساد ومكافحته، ورغم هذه الإجراءات فإن الإدارة الضريبية تحصي سنويا العديد من المخالفات بين موظفيها، وتورط بعض مسؤوليها في قضايا الابتزاز فوفق لدراسة أعدتها منظمة الشفافية الدولية في الجزائر فإن 40% من أفراد العينة يعتقدون أن الفساد ينتشر بين أولئك المسؤولين في الإدارة الضريبية، وترجع الأسباب في ذلك إلى ضعف فاعلية المفتشية العامة للمصالح الجبائية وانحصار دورها في إجراء المعائنات وابداء الملاحظات لا أكثر، ونقص الشفافية والمساءلة في الإدارة الضريبية وعدم إشراك المجتمع الضريبي.
- ❖ هناك تباطؤا كبيرا في حل المنازعات الضريبية بسبب انحصار دور لجان الطعن في ابداء الرأي فقط وتعسف الإدارة الضريبية في حق المكلفين بالضريبة، ضف إلى ذلك عدم وجود محاكم مختصة في المنازعات الضريبية.
- ❖ يعتبر استخدام النفقات الضريبية وسيلة فعالة لتشجيع الاستثمارات وتوسيع الوعاء الضريبي، إلا أن في الجزائر يشوب تلك النفقات الغموض وعدم اليقين في تسييرها، وعدم الالتزام بالجدوى الاقتصادية للمشاريع، وغياب المساءلة.

## 3- التوصيات

- ❖ تفعيل الرقابة الجبائية الخارجية بتدعيم الإدارة الضريبية بالإمكانات المادية والكفاءة البشرية المؤهلة للكشف المبكر عن حالات التهرب الضريبي.
- ❖ إشراك المجتمع الضريبي في رسم السياسة الضريبية من خلال الرفع من مستويات الشفافية، وتنظيم لقاءات وندوات دورية ومنتقاربة زمنيا لتقريب المكلفين بالضريبة من الإدارة الضريبية ونشر الوعي الضريبي.
- ❖ تنسيق التفاعل بين الإدارة الضريبية ومختلف وسائل الإعلام لشرح محتوى التشريع الضريبية، وتقديم تبريرات حول التعديلات المحدثة سواء في المعدلات الضريبية، أو إجراءات التحصيل الضريبي لإزالة أي غموض وسوء فهم.
- ❖ الحرص على مكافحة الفساد الضريبي والانتقال من مفهوم الرقابة الداخلية إلى المساءلة والمحاسبة في الإدارة الضريبية.
- ❖ تشكيل لجنة مكونة من خبراء متخصصين في مجال الجباية وأساتذة قانونيين ومحاسبين لإجراء مراجعة شاملة للقانون الضريبي، من حيث الغموض والموضوعية، الهدف من تلك الدراسة اقتراح محاور المتعلقة بالحوكمة الضريبية في الجزائر، وكيف تؤثر تلك المحاور على أداء الإدارة الضريبية.
- ❖ التسريع في رقمنة الإدارة الضريبية باستخدام تكنولوجيات الاتصال والإعلام، بهدف تحسين التسيير وتحليل البيانات وتخفيض التكاليف، وتقليل إحتكاك المكلفين بالضريبة والموظفين للحد من نطاق الفساد وتحسين الرقابة.
- ❖ تفعيل دور هيئات مكافحة الفساد ونشر مختلف التقارير الصادرة عنها للرأي العام.
- ❖ استحداث هيئة النزاهة تكون تابعة للمديرية العامة للضرائب مهمتها المحافظة على معايير الأمانة والنزاهة في سلوك موظفي الإدارة الضريبية، وتحسيسهم بالالتزام بالقيم الأخلاقية، على أن تصدر تقريرا سنويا ونشره عبر وسائل الإعلام.
- ❖ الأخذ بعين الاعتبار دفع أجور مختلفة لمسؤولي الإدارة الضريبية مقارنة بالموظفين العاديين لتجنب الرشوة على مستوى الإدارة الضريبية.
- ❖ سرعة فض المنازعات الضريبية من خلال تفعيل دور لجان الطعن واعتماد أساليب جديدة من أجل فتح باب الحوار مع المكلف بالضريبة لإزالة أي غموض أو تأويل خاطئ للقانون، مما يجنب اللجوء إلى القضاء.

- ❖ سرعة انشاء محاكم مختصة في المنازعات الضريبية، مع منح درجات التقاضي.
- ❖ إدراج تخصص القانون الجبائي في المسار الدراسي الجامعي لطلبة الحقوق لضمان تكوين متخصص للقضاة والمحامين، وهذا يصب في ضمان حماية حقوق المكلفين بالضريبة والخزينة العامة على حد سواء، وإرساء مبدأ سيادة واحترام التطبيق الجيد للقانون.
- ❖ اعتماد نظام معلوماتي إحصائي حول النفقات الضريبية وإدراجها في الموازنة العامة، مما يسهل متابعتها من حيث فعاليتها، ومساءلة الأطراف ذات العلاقة.
- ❖ وضع تدابير سريعة وجدية لتشجيع الأعوان الاقتصاديين في القطاع الموازي للانضمام بصفة تدريجية إلى القطاع الرسمي، وينبغي تفعيل خلية معالجة الإستعلام المالي لمكافحة غسيل الأموال، والتطبيق الفعلي والميداني لتدابير مكافحة التهريب الجمركي التي جاء بها الأمر 05-06 المتعلق بمكافحة التهريب.

### 3- آفاق الدراسة:

- أهمية الحوكمة الضريبية في فعالية النظام الضريبي.
- الحوكمة الضريبية ومكافحة الفساد كمتطلبين أساسيين لجذب الاستثمار الأجنبي المباشر.
- دور الحوكمة الضريبية في تحقيق تمويل مستدام.
- مؤشرات الحكم الراشد في الجزائر وأثرها على الحصيلة الجبائية.

# قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية.

1- القرآن الكريم.

- (1) سورة الروم الآية 41.
- (2) سورة القصص الآية 83.
- (3) سورة المائدة الآية 33.

2- الكتب.

- (1) ابن المنظور، لسان العرب، دار المعارف.
- (2) أمير فرج يوسف، الحوكمة ومكافحة الفساد الإداري والوظيفي وعلاقته بالجريمة على المستوى المحلي والإقليمي والعربي والدولي في ظل اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، مكتبة الوفاء القانونية، الطبعة الأولى، مصر، 2011.
- (3) أمير فرج يوسف، مكافحة الفساد الإداري والوظيفي وعلاقته بالجريمة على المستوى المحلي والإقليمي والعربي والدولي، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2010.
- (4) أحمد محمود نهار ابو سويلم، مكافحة الفساد، دار الفكر، الطبعة الأولى، الأردن، 2010.
- (5) أحمد صلاح عطية، أصول المراجعة الحكومية، الدار الجامعية، مصر، 2008.
- (6) أحمد صقر عاشر، مكافحة الفساد في الدول العربية، الدار العربية للعلوم، الطبعة الأولى، المنظمة العربية لمكافحة الفساد، لبنان، 2006.
- (7) بوزيدة حميد، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2007.
- (8) بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجباية، دار هومة، الجزائر، 2011.
- (9) جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، دار وايل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، 2010.
- (10) جمال زيدان، إدارة التنمية المحلية في الجزائر بين النصوص القانونية ومتطلبات الواقع، دار الأمة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.
- (11) خالد أمين عبد الله وحامد داود الطحلة، النظم الضريبية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، 2015.
- (12) حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، مصر، 1995.
- (13) حسين أسامة، مبادئ الحوكمة الرشيدة في اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، مركز العقد الاجتماعي، مصر، 2014.
- (14) فوزي عطوي، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003.



- 15) فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، 2008.
- 16) فارس جابر وإياد الرياحي، دراسة مقارنة: الأنظمة الضريبية في ست دول عربية، شبكة المنظمات غير الحكومية للتنمية ومرصد السياسات الاجتماعية والاقتصادية، الطبعة الأولى، لبنان، 2014.
- 17) راوية توفيق، الحكم الراشد والتنمية في إفريقيا - دراسة تحليلية لمبادرة النيباد-، معهد البحوث والدراسات الإفريقية، الطبعة الأولى مصر، 2005.
- 18) زينب حسين عوض الله، أساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2006.
- 19) سعيد علي محمد العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، دار دجلة، الطبعة الأولى، الأردن، 2011.
- 20) سمير التنير، الفقر والفساد في العالم العربي، دار الساقى، الطبعة الأولى، لبنان، 2009.
- 21) طاهري حسين، المنازعات الضريبية، دار الخلدونية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2007.
- 22) صدام الخمايسية، الحكومة الالكترونية الطريق نحو الإصلاح الاداري، عالم الكتب الحديث للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2013.
- 23) عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر، الطبعة الأولى، 2011، عمان.
- 24) عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية - دراسة تحليلية تقييمية-، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر 2005.
- 25) عبد المطلب عبد الحميد، الاقتصاد الخفي وغسيل الأموال والفساد (العلاقة الجهنمية)، الدار الجامعية ، الطبعة الأولى، مصر، 2013.
- 26) عدلي البابلي، المالية العامة والنظم الضريبية، دار الكتاب الحديث، الجزائر، 2009.
- 27) عبد الرحمان العايب وناصر دادي عدون، البطالة وإشكالية التشغيل ضمن برامج التعديل الهيكلي للاقتصاد، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2010.
- 28) عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، 2005/2004.
- 29) عدي عفانة وآخرون، الجديد في المحاسبة الضريبية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة 01، الأردن، 2004.
- 30) عبد الباسط علي حاسم الزبيدي، التطورات المالية الدولية الحديثة واثرها على التشريع الضريبي العراقي دراسة مقارنة، دار حامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2014.
- 31) عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، منشأة المعارف، الطبعة الأولى، مصر.
- 32) عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، دار حامد للطبع، الطبعة الأولى، الأردن، 2007.
- 33) طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2012.
- 34) عزمي أحمد يوسف، الضرائب ومحاسبتها، دار الإعمار العلمي، الطبعة الأولى، الأردن، 2010.
- 35) عطا الله أحمد سويلم الحسان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراجة للنشر، الأردن، 2009.

- 36) فتحي أحمد ذياب عواد، المالية العامة، دار الرضوان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2013.
- 37) هاشم الشمري وإيثار الفتلي، الفساد الإداري والمالي، دار اليازوري، الطبعة الأولى، الأردن، 2010.
- 38) هبة خليل وعبد الجليل البدوي، حالة الانظمة الضريبية مصر - تونس، سلسلة أوراق بحثية، شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، الطبعة الأولى، لبنان، اوت 2014.
- 39) كمال الوصال، الاقتصاد المصري بين المطرقة والسندان، دار ابن رشد.
- 40) محمد محمد طاقة وهدي العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة، الطبعة الثانية، الأردن، 2010، ص 115.
- 41) عمر حماد أبودوح، الإصلاح الضريبي، الدار الجامعية، مصر، 2008.
- 41) محمد مرسي فهمي وسيد لطفي عبد الله، الضريبة الموحدة على الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية، مصر، بدون دار النشر، 1990.
- 42) محمد فريد صحن وآخرون، مبادئ الإدارة، الدار الجامعية، مصر، 1999، ص 341.
- 43) محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2008.
- 44) محمد جمال ذنبيات، المالية العامة والتشريع المالي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2013.
- 45) محمد علي عريان، عمليات غسل الأموال وآليات مكافحتها، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2005.
- 46) محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2008.
- 47) محي الدين شعبان توق، الحوكمة الرشيدة ومكافحة الفساد، دار الشروق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2014.
- 48) ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
- 49) نبيل صقر، الجريمة الضريبية والتهريب، دار الهدى، الجزائر، 2013.
- 50) ياسر حسن بنمس، الجرائم الضريبية، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر.

### 3 - رسائل جامعية.

- 1) أحمد الضي عبد الله عثمان، الفحص الضريبي ودوره في تحديد وإدارة مخاطر الإيرادات الضريبية دراسة تطبيقية على أداء ديوان الضرائب بالمركز الضريبي للشركات الكبرى، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص فلسفة المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2016.
- 2) بدارية يحيى، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون إداري وإدارة عامة، جامعة باتنة، الجزائر، 2011-2012.
- 3) بوطالب براهيم، مقاربة اقتصادية للتهريب بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص اقتصاد التنمية، جامعة تلمسان، الجزائر، 2011-2012.
- 4) جيهان كامل محمد شلي، حوكمة النظام الضريبي وآثارها على جذب الاستثمارات (بالتطبيق على مركز كبار الممولين)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص فلسفة في الاقتصاد، جامعة عين الشمس، مصر، 2012.

- (5) زناي فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص الحقوق الأساسية والعلوم السياسية، تخصص إدارة مالية، جامعة بومرداس، الجزائر، 2011-2012.
- (6) سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص: محاسبة، جامعة بسكرة، 2014، 2015.
- (7) فرج شعبان، الحكم الراشد كمدخل حديث لترشيد الإنفاق العام والحد من الفقر دراسة حالة الجزائر (2000-2010)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر 3، 2011-2012.
- (8) فارس بن علوش بن بادي السبيعي، دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الإداري في القطاعات الحكومية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص الفلسفة في العلوم الأمنية، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، السعودية، 2010.
- (9) قارة ملاك، إشكالية الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر مع مقارنة تجارب: المكسيك، تونس والسنغال، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص الاقتصاد المالي، جامعة قسنطينة، 2009-2010.
- (10) قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون خاص، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2007-2008.
- (11) قاشي يوسف، واقع النظام الضريبي الجزائري وسبل تفعيله، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، الجزائر، 2014-2015.
- (12) محمد علاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص علوم اقتصادية، جامعة بسكرة، الجزائر، 2014-2015.
- (13) ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه، جامعة الجزائر، 2001-2002.
- (14) هاني محمد حسن شبيطة، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية و ضمانات المكلفين، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص المنازعات الضريبية بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006.
- (15) ولهي بوعلام، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة -دراسة حالة الجزائر-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة سطيف، الجزائر، 2011-2012.

#### 4- بحوث ومقالات.

- (1) أحمد الكواز، الحسابات القومية والفساد، بعض المعالجات والآثار، المعهد العربي للتخطيط، الكويت.
- (2) العياشي عجلان، حوكمة الجبائية المحلية كآلية لتحقيق التنمية المحلية المستدامة حالة ولاية المسيلة (2008-2011)، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 14، جامعة المسيلة، الجزائر، 2014.
- (3) ايفين فونتين اورتيز وآخرون، تفويض السلطة والمساءلة، سلسلة الإدارة من أجل النتائج في منظومة الأمم المتحدة، وحدة التفتيش المشتركة، جنيف، 2004.

- 4) بودالي محمد وبوشنب موسى، رقمنة الإدارة كأسلوب لتحسين الخدمة العمومية في الجزائر - الإدارة الجبائية نموذجاً-، مجلة دراسات جبائية، العدد 02.
- 5) حبيش علي، الاقتصاد الموازي والفساد في الجزائر، مجلة معارف، العدد الثامن عشر، السنة العاشرة، جامعة البويرة، جوان 2015.
- 6) حسن فارس عبود طبرة، تقييم حجم ظاهرة الفساد في المؤسسات الحكومية العراقية، مجلة النزاهة والشفافية للبحوث والدراسات، العدد 07، هيئة النزاهة، العراق، 2014.
- 7) حمد محمد وعباس محمد علي، ظاهرة الفساد المالي والإداري ودوره في تحجيم أداء الاقتصاد العراقي بعد عام 2003، مجلة المحقق المحلي للعلوم القانونية والسياسية، العدد الثالث، السنة الثامنة، 2016.
- 8) ساعد إلهام، قراءة في قانون مكافحة التهريب في الجزائر - التهريب جريمة منظمة-، مجلة قراءة، العدد 124، الشرطة الجزائرية، الجزائر، جويلية 2014.
- 9) سراج محمد خلاط، دور النظام الضريبي في الاقتصاد الليبي، المجلة الجامعة، جامعة الزاوية، العدد الخامس عشر، المجلد الثالث، 2013.
- 10) سرمد كوكب جميل، معايير الحكم الصالح في بيئات الأعمال حال الدول العربية، مجلة بحوث اقتصادية عربية، العدد 36-37، مصر، 2006.
- 11) سمية براهيمى وميادة بلعاش، مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ الحوكمة، مجلة بحوث اقتصادية عربية، العددان 67\_68، صيف\_خريف 2014.
- 12) ضرار القزاز، التشريع الضريبي السوري، مجلة دراسات قانونية، جامعة البعث، 2011-2012.
- 13) عبد الرحمان احمد الميجان، إستراتيجيات مكافحة الفساد الإداري، المجلة العربية للدراسات الأمنية، المجلد 12، العدد 23، جامعة نايف العربية للعلوم الامنية، السعودية، 1997.
- 14) عبير مصلح وعزمي الشعبي، النزاهة الشفافية والمساءلة في مواجهة الفساد، الإئتلاف من أجل النزاهة والمساءلة، الطبعة الثالثة، القدس، 2013.
- 15) علي طالب شهاب، النظام الضريبي في العراق (واقع والتحديات)، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 28، المجلد السابع، جامعة البصرة، العراق، مارس 2011.
- 16) على طه وأشرف سالم عبد الكافي، أثر تطبيق نظام الحوكمة في رفع كفاءة نظام الإدارة الضريبية وتحصيل الإيرادات " دراسة حالة على عينة من إدارات مصلحة الضرائب في ليبيا"، مجلة جامعة سرت العلمية (العلوم الانسانية)، المجلد 5، العدد الأول، ليبيا، 2015.
- 17) قاشي يوسف، إشكالية تحقيق العدالة في النظم الضريبية مع الإشارة الى حالة الجزائر، مجلة الادارة والتنمية لبحوث والدراسات، العدد العاشر، جامعة البليدة.
- 18) كمال رزيق وسمير عمور، تقييم عملية إحلال الجبائية العادية محل الجبائية البترولية في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 05، جامعة الشلف، الجزائر، 2009.
- 19) كريفر مراد وبربري ممد أمين، دور واهمية الرقابة الداخلية في الحد من ظاهرة الفساد المالي بالإشارة حالة الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 17، جامعة الشلف، الجزائر، السداسي الثاني 2017.
- 20) محمد خالد المهاني، دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية مع حالات تطبيقية في التشريع الضريبي المقارن، مجلة جامعة دمشق، المجلد 19، العدد الثاني، سوريا، 2003.

- (21) مولود مليكاوي، واقع الحوكمة الجبائية لسباسة الإنفاق الجبائي في الجزائر، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 08، جامعة برج بوعرييج، الجزائر، 2015.
- (22) محمد زعلاني، شمولية ظاهرة الاقتصاد الموازي بالإشارة الى الاقتصاد الجزائري (تأصيل المعنى - بحث في الاسباب والآثار)، مجلة اقتصادية وإدارية، العدد العاشر، جامعة بسكرة، ديسمبر 2011.
- (23) محمد جابر، السياحة الضريبية مسار جديد في نعش العدالة الاجتماعية، صادر عن وحدة العدالة الاقتصادية والاجتماعية، الطبعة الأولى، مصر، ماي 2015، ص 08 .
- (24) مهند محمد موسى العيني وعبد الرحمان محمد عبد الرحمان، دور الحوكمة الضريبية في الحد من الفساد الحكومي (دراسة ميدانية)، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الرابع والاربعون، العراق.
- (25) نسرين بجاوي، الاقتصاد الموازي في الجزائر: الحجم، الأسباب والنتائج، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد السادس، جامعة أم بواقي، الجزائر، ديسمبر 2016.
- (26) هيثم علي محمد، علاقة الازدواج الضريبي بالاستثمار بين إعادة التكيف والتغير في النظام الضريبي العراقي، بحث تطبيقي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الخامس والثلاثون، 2013.
- (27) هاني توفيق، الشفافية و المسائلة ...رفاهية أم ضرورة؟، الإصلاح الاقتصادي، جانفي 2005، العدد 12.
- (28) يسري مهدي حسن السامرائي وزهرة خضير عباس العبيدي، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالته في النظام الضريبي العراقي، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 04، العدد 09، العراق، 2012.

#### 5- ملتقيات وندوات علمية.

- (1) أبوبكر مصطفى بعيرو وأنس أبوبكر بعيرو، لا تنمية مستدامة بدون إدارة قوامة، مؤتمر التنمية المستدامة في ليبيا، جوان 2008.
- (2) أسامة عبد الخالق، حوكمة المنظومة الضريبية كعامل أساسي لتنمية الحصيلة الضريبية وجذب الاستثمارات، المؤتمر الضريبي الرابع حول أثر الضرائب على الاستثمار في مصر والدول العربية، مركز المشروعات الدولية الخاصة، 25-26 سبتمبر 2004.
- (3) العياشي عجلان، حوكمة النفقات الجبائية لتمويل التنمية المستدامة وتحقيق العمل المستدام-حالة بالجزائر-، الملتقى الدولي استراتيجيات الحكومات في القضاء على البطالة وتحقيق التنمية المستدامة، جامعة المسيلة، الجزائر، 15-16 نوفمبر 2011.
- (4) بلعاطل عياش ونوي سميحة، آليات ترشيد الإنفاق العام من اجل تحقيق التنمية البشرية المستدامة في الجزائر 2001-2014، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول: تقييم نثار برامج الاستثمار العامة وانعكاساتها على التشغيل والاستثمار والنمو الاقتصادي خلال الفترة 2001-2014، جامعة سطيف، الجزائر، 11-12 مارس 2013.
- (5) بريش عبد القادر وهو محمد، البعد السلوكي والأخلاقي لحوكمة الشركات ودورها في التقليل من آثار الازمة المالية العالمية، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، 20-21 أكتوبر 2009.

- (6) بوسعين تسعديت وحوشين كمال، تحليل العلاقة الترابطية بين مفهوم الحوكمة والموازنة العامة للدولة مع الإشارة إلى حالة لجزائر، الملتقى الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات الاقتصادية، جامعة الشلف.
- (7) بلعربي عبد القادر وآخرون ، تحديات التحول إلى الحكومة الالكترونية في الجزائر، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي الخامس حول الاقتصاد الافتراضي وانعكاسه على الاقتصاديات الدولية، المركز الجامعي خميس مليانة، الجزائر، 13-14 مارس 2012.
- (8) بن رجم محمد خميسي وحليمي حكيمة، الفساد المالي والإداري: مدخل لظاهرة غسيل الأموال وانتشارها، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، 06-07 ماي 2012.
- (9) جبار محمد على الكعبي وياسر عمار عبد الحميد، شفافية الضريبة وآفاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب، مؤتمر نحو استراتيجية وطنية شاملة لمواجهة الفساد وتعميم ثقافة النزاهة المقدم إلى هيئة النزاهة، بغداد، 2008.
- (10) سليمان عتير وآخرون، دور الشفافية في مكافحة الفساد الإداري والمالي، الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، 25-26 نوفمبر 2013.
- (11) صرامة عبد الوحيد، الرقابة على الاموال العمومية كأداة لتحسين التسيير الحكومي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، 08-09 مارس 2005.
- (12) صبايحي نوال، واقع الحوكمة في دول مختارة -مع التركيز على التجربة الجزائرية-، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي الثامن حول دول الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصادات، جامعة الشلف، 19-20 نوفمبر 2013.
- (13) عبد الله بن سعد الغامدي، دور النزاهة والشفافية في محاربة الفساد، الملتقى العلمي حول الجرائم المستحدثة في ظل المتغيرات والتحول الإقليمي والدولية، كلية العلوم الاستراتيجية، الأردن، 02-03-04 سبتمبر 2014.
- (14) عنتر بن مرزوق والعيد هدي، الإدارة المحلية الجزائرية وإشكالية التنمية، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول الحوكمة والتنمية المحلية، جامعة برج بوعرييج، الجزائر، 07-08 ديسمبر 2015.
- (15) عزوز علين لعاطف عبد القادر، شروط ومتطلبات حوكمة النظم الضريبية العربية، مداخلة مقدمة ضمن المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصادات، جامعة الشلف، الجزائر، 19-20 نوفمبر 2013.
- (16) محمد عماد السنباطي، تجارب عالمية مختارة في إصلاح الإدارة الضريبية، مداخلة مقدمة ضمن مؤتمر حالة الحوكمة والادارة العامة في الدول العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الأردن، ديسمبر 2013.
- (17) مسعداوي يوسف، تقييم الاصلاحات الضريبية في الجزائر والنتائج المترتبة عنها، مداخلة مقدم ضمن الملتقى الدولي الثاني حول الإصلاح الجبائي والتنمية الاقتصادية في الجزائر، جامعة البليدة، 12-13 ماي 2014.
- (18) نغماري سفيان، الاطار الفلسفي للفساد الإداري والمالي، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني وحوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، الجزائر، 06-07 ماي 2012.
- (19) وهي بوعلام، أثر الفساد الضريبي على تعبئة الإيرادات العامة في الجزائر، المؤتمر الدولي حول تقييم آثار برامج الاستثمارات العامة وانعكاساتها على التشغيل والاستثمار والنمو الاقتصادي خلال الفترة 2001-2014، جامعة سطيف 01، الجزائر، 12/11 مارس 2013 .

(20) وهي بوعلام، نحو اطار مقترح لتنفيذ آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة - حالة الجزائر -، الملتقى الدولي حول الازمة المالي والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، الجزائر، 20-21 أكتوبر 2009.

## 6- إصدارات دولية.

- (1) المؤسسة العربية لضمان الاستثمار وائتمان الصادرات، الاستثمار الأجنبي المباشر في الدول العربية، السنة الرابعة والثلاثون، العدد الفصلي الثاني، افريل 2016، الكويت.
- (2) إدارة شؤون المالية العامة، تعبئة الإيرادات في البلدان النامية، صندوق النقد الدولي، 08 مارس 2011.
- (3) برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، الفساد والحكم الرشيد، ورقة مناقشة رقم 3، مكتب السياسات الإنمائية، نيويورك، جويلية 1997.
- (4) الجمعية العامة للأمم المتحدة، مجلس حقوق الانسان، الدراسة النهائية عن التدفقات المالية غير المشروعة، وحقوق الإنسان، وخطة التنمية المستدامة لعام 2030، الدورة 31، 15 جانفي 2016.
- (5) جون د-سوليفان، الحكم الديمقراطي الصالح المكون الرئيسي للإصلاح السياسي والاقتصادي، مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، 2004.
- (6) زياد عبد الصمد وآخرون، فهم المساءلة ( دليل المساءلة المتبادلة على دور مختلف أصحاب المصلحة في أجندة التنمية المستدامة 2030)، شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، لبنان، 22 مارس 2016.
- (7) صندوق النقد الدولي، ميثاق الممارسات السليمة في مجال شفافية المالية العامة، دليل شفافية المالية العامة، 2008.
- (8) صندوق النقد الدولي، ميثاق الممارسات السليمة في مجال شفافية المالية العامة، دليل شفافية المالية العامة، 2007.
- (9) صندوق النقد العربي، النظم الضريبية وضريبة القيمة المضافة في الدول العربية، الإمارات العربية المتحدة، ماي 2017.
- (10) كارلو سدرافيتش وآخرون، العدالة الضريبية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، صندوق النقد الدولي، مذكرة مناقشات خبراء صندوق النقد الدولي، واشنطن، سبتمبر 2015.
- (11) وزارة العدل، الخلية الدائمة لمتابعة تطبيق اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، مساهمة الجزائر في اشغال الإجتماع الثامن لفريق العمل الحكومي الخاص بالوقاية من الفساد، من 21 إلى 23 أوت 2017.

## 7- تقارير.

- (1) البنك المركزي الجزائري، التطورات الاقتصادية والنقدية لسنة 2014 وآخر التوجهات لسنة 2015، ديسمبر 2015.
- (2) البنك الدولي، مؤسسة التمويل الدولية، تقرير ممارسة الأعمال في العالم العربي، مطبوعة مشتركة، واشنطن، 2012.
- (3) المنظمة العربية ضمان الاستثمار وائتمان الصادرات، تقرير مناخ الاستثمار في الدول العربية 2016.
- (4) تقرير إدارة الشؤون الاجتماعية والاقتصادية للأمم المتحدة، دراسة الحكومة الالكترونية 2014.



- (5) جامعة الدول العربية، التقرير الإقليمي للهجرة الدولية العربية، مصر، 2014.
- (6) صندوق النقد العربي، تقرير تنافسية الاقتصادات العربية، العدد الثاني، 2017.
- (7) مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، تقرير التجارة والتنمية 2014، الأمم المتحدة، نيويورك وجنيف، 2014.
- (8) مجموعة العمل المالي لمنطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، تقرير التقييم المشترك لمكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب، الجزائر، 01 ديسمبر 2010.

## 8- قوانين وتشريعات.

- (1) دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
- (2) قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- (3) قانون الإجراءات الجبائية.
- (4) قانون الرسوم على رقم الاعمال.
- (5) قوانين المالية.
- (6) قوانين المالية التكميلية.
- (7) قانون رقم 09-16 المؤرخ في 03 اوت 2016، المتعلق بترقية الاستثمار، الجريدة الرسمية، العدد 46.
- (8) أمر رقم 08-06 مؤرخ في 15 جويلية 2006، المعدل والمتمم الأمر رقم 03-01 المؤرخ في 20 اوت 2001 والمتعلق بتطوير الاستثمار، الجريدة الرسمية، العدد 47.
- (9) الأمر رقم 03-06، مؤرخ في 15 جويلية 2006، المتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، الجريدة الرسمية، العدد 46.
- (10) المرسوم التنفيذي رقم 91-43، مؤرخ في 16 فيفري 1991، يحدد إختصاصات مفتشية المصالح الجبائية، الجريدة الرسمية، العدد 08.
- (11) مرسوم تنفيذي رقم 12-334 مؤرخ في 08 سبتمبر 2102، يتعلق بالمحرر الجبائي، الجريدة الرسمية، العدد 50.
- (12) المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المؤرخ في 18 سبتمبر 2006، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، الجريدة الرسمية، العدد 59.
- (13) المرسوم التنفيذي رقم 07-364، المؤرخ في 28 نوفمبر 2007، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة الرسمية، العدد 75.
- (14) المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006، المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، الجريدة الرسمية، العدد 59.
- (15) المرسوم التنفيذي رقم 07-366، المؤرخ في 28 نوفمبر 2007، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة الرسمية، العدد 75.
- (16) مرسوم رئاسي رقم 11-426 مؤرخ في 08 ديسمبر 2011، يحدد تشكيلة الديوان المركزي لقمع الفساد وتنظيمه وكيفيات سيره، الجريدة الرسمية، العدد 68.



- (17) أمر رقم 95-20 مؤرخ في 17 جوان 1995، معدل ومتمم بالأمر رقم 10-02 مؤرخ في 26 اوت 2010 والمتعلق بمجلس المحاسبة.
- (18) قرار وزاري مشترك، المؤرخ في 21 فيفري 2009، القرار الوزاري المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلحاياتها، الجريدة الرسمية، العدد 20.
- (19) نظام رقم 07/95 مؤرخ في 23 ديسمبر 1995 يعدل ويعوض النظام رقم 04/92 المؤرخ في 22 مارس 1992 المتعلق بمراقبة الصرف.
- (20) قانون رقم 01-05 مؤرخ في 06 فيفري 2005، يتعلق بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتهما.
- (21) قانون رقم 06-15 مؤرخ في 15 فيفري 2015، يعدل ويتمم القانون رقم 01-05 المؤرخ في 06 فيفري 2005 والمتعلق بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحته.

9- منشورات أخرى

- (1) رسائل المديرية العامة للضرائب.
- (2) نشرات شهرية للمديرية العامة للضرائب.

ثانيا - مراجع باللغة الأجنبية.

1- LES OUVRAGES

- 1) Ahmed Henni, Essai sur l'économie parallèle, cas de l'Algérie, Edition ENAG, 1991.
- 2) David.G.Hotte, Vergine heem, la lutte contre la blanchiment des capitaux, édition economica, France, 2004.
- 3) Hamini Ahmed, l'audit comptable et financiers, édition Berti, Algérie, 2001.

2- RAVUES et PERIODIQUES

- 1) Arthur J. Mann, ARE SEMI-AUTONOMOUS REVENUE AUTHORITIES THE ANSWER TO TAX ADMINISTRATION PROBLEMS IN DEVELOPING COUNTRIES? -- A PRACTICAL GUIDE, Research paper for the project: Fiscal Reform in Support of Trade Liberalization, Washington, August 2004.
- 2) Bouteldja Abdelnacer, Benameur Abdelhak, Samir Maliki, The Black Market Exchange Rate and Demand for Money in Algeria, International Journal of Arts and Commerce, Vol. 2 No. 10, ISSN 1929-7106, November 2013.
- 3) Bousnobra Ali, L'efficience de l'administration fiscale dans le recouvrement de l'impôt, El-Tawassol : Sciences Humaines et Sociales, N°32, Université Badji Mokhtar-Annaba, Décembre 2012

- 4) cécile daubrée, analyse micro-économique de la contrebande et de la fraude documentaire avec références aux économies africaines, revue économique, n° 02, mars 1994.
- 5) Denise Edwards-Dowe , E-Filing and E-Payments – The Way Forward, Paper presented at Caribbean Organization of Tax Administration (COTA) General Assembly, July 2008.
- 6) Eva Hofmann, Erik Hoelzl, and Erich Kirchler, Preconditions of Voluntary Tax Compliance: Knowledge and Evaluation of Taxation, Norms, Fairness, and Motivation to Cooperate, Europe PMC Funders Group Author Manuscript, Faculty of Psychology University of Vienna, Austria, 2012 March 14.
- 7) gbwopo attila, corruption, fiscalité et croissance économique dans les pays développement, thèse nouveau régime, université d'Auvergne, clermont-ferrand1, Centre d'Etudes et de Recherches sur le Développement International.
- 8) Jenny Balboa and Erlinda M. Medalla, Anti-corruption and governance: The Philippine Experience, APEC( Asia-Pacific Economic Cooperation) Study Center Consortium Conference, Philippine Institute For Development Studies, Philippines, 23-24 May 2006.
- 9) Jalia Kangave, Promoting Tax Bargains in Uganda and Beyond: The Importance of Civil Society and Parliamentarians, UNRISD Working Papers, prepared for the UNRISD project on Politics of Domestic Resource Mobilization, Switzerland, February 2015.
- 10) Luiz Villela, Andrea Lemgruber, Michael Jorratt, Tax Expenditure Budgets Concepts and Challenges for Implementation, Inter-American Development Bank, Washington, 2010.
- 11) Mukul G. Asher, Design of Tax Systems and Corruption, Conference on "Fighting Corruption: Common Challenges and Shared Experiences", the Konard Adenauer Stiftung, and the Institute of International Affairs (SIIA), Singapore, 10 - 11 May 2001.
- 12) Mukul G. Asher, Design of Tax Systems and Corruption, Conference on "Fighting Corruption: Common Challenges and Shared Experiences", the Konard Adenauer Stiftung, and the Institute of International Affairs (SIIA), Singapore, 10 - 11 May 2001.
- 13) Richard Bird, Smart Tax Administration, Economic Premise, POVERTY REDUCTION AND ECONOMIC MANAGEMENT (PREM) NETWORK, THE WORLD BANK, Number 36, October 2010.
- 14) Wilson Prichard, The Politics of Taxation and Implications for Accountability in Ghana 1981–2008, Institute of Development Studies at the University of Sussex Brighton, UK, July 2009.

- 15) Zdenek Drabek, Warren Payne, The Impact of Transparency on Foreign Direct Investment, Journal of Economic Integration, 17(4), December 2002.

### 3- LES RAPPORTS

- 1) Basel Institute on Governance, Basel AML Index 2016 Report, 27 July 2016.
- 2) Cour des comptes, rapport d'appréciation de la cour des comptes sur l'avant-projet de loi portant règlement budgétaire de l'exercice 2014.
- 3) Dev Kar and Joseph Spanjers, Illicit Financial Flows from Developing Countries: 2004-2013, Global Financial Integrity, December 2015.
- 4) Direction générale des impôts, évolution des effectifs de la Direction générale des impôts au titre de l'exercice 2012-2013-2014.
- 5) International Monetary Fund, Corruption: Costs and Mitigating Strategies, IMF Staff Discussion Note SDN/16/05, 2016.
- 6) International Fund For Agricultural Development (IFAD), Good Governance: An Overview, Executive Board – Sixty-Seventh Session, Rome, 8-9 September 1999.
- 7) Le Forum Sur L'administration Fiscale Africaine (ATAF), Rapport relatif à une Recherche sur la Bonne Gouvernance Fiscale en Afrique, Private Bag X 923, South Africa, 2012.
- 8) rapport annuel sur l'activité des directions des impôts de wilaya en matière de contentieux fiscal, année 2016, juillet 2017.
- 9) The world bank, Doing business, Paying taxes, Washington, 2016.
- 10) The reports of United Nations E-Government Surveys : 2008-2010-2012-2014-2016, United Nations, New york.
- 11) transparency international , global corruption report, london, 2010.
- 12) united nations conference on trade and development (UNCTAD) \_\_, world investment repot 2017, Switzerland.
- 13) United Nations Conference on Trade and Development, Trade and Development Report, 2014, Laste accessed 7th Apr 2015.
- 14) World Economic Forum, committed to improving the state of the world, The global Competitiveness' Report 2008 to 2016.

- (1) أسامة عبد الخالق، حوكمة المنظومة الضريبية كعامل اساسي لتنمية الحصيللة الضريبية وجذب الاستثمارات، المؤتمر الضريبي الرابع حول أثر الضرائب على الاستثمار في مصر والدول العربية، مركز المشروعات الدولية الخاصة، 25-26 سبتمبر 2004. على الموقع: [www.cipe-arabia.org](http://www.cipe-arabia.org)
- (2) المديرية العامة للضرائب، إحصائيات تتعلق باستقبال مستخدمي الإدارة الضريبية. على الموقع: [https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/accueil\\_ar.pdf](https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/accueil_ar.pdf)
- (3) البنك الدولي. على الموقع: <http://www.albankaldawli.org>
- (4) المديرية العامة للضرائب، تطور إجراء التكوين 2010-2014. على الموقع: [https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/formation\\_ar.pdf](https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/formation_ar.pdf)
- (5) المركز الدولي لقوانين منظمات المجتمع المدني، نماذج لتعزيز التعاون بين المجتمع المدني والسلطات. على الموقع: [http://www.icnl.org/programs/mena/Arabic\\_Files/Models%20to%20Promote%20Cooperation-%20Arabic.pdf](http://www.icnl.org/programs/mena/Arabic_Files/Models%20to%20Promote%20Cooperation-%20Arabic.pdf)
- (6) المنظمة العربية ضمان الاستثمار واثتمان الصادرات، تقرير مناخ الاستثمار في الدول العربية 2016. على الموقع: <http://www.iaigc.net/UserFiles/file/ar/Climate-2015-Ar.pdf>
- (7) الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار. على الموقع: <http://www.andi.dz>
- (8) امزيان عزيز، دور الشفافية في تكريس مبدئي العدالة والمساواة في تحمل العبء الضريبي. على الموقع: <https://platform.almanhal.com/Files/2/37837>
- (9) ايجو بليكوف، حوكمة الشركات: التجربة الروسية وما بعدها، مركز المشروعات الدولية، مصر. على الموقع: [http://www.cipearabia.org/files/pdf/Corporate\\_Governance/Corporate\\_Governance\\_The\\_Intersection\\_of\\_Pblic\\_and\\_Private\\_Reform\\_.pdf](http://www.cipearabia.org/files/pdf/Corporate_Governance/Corporate_Governance_The_Intersection_of_Pblic_and_Private_Reform_.pdf)
- (10) بودلال علي، انعكاسات الاقتصاد الخفي على الاقتصاد الجزائري -دراسة قياسية-. على الموقع: [file:///C:/Users/windows/Downloads/1db9e2f35eb33d5a8e1e5390bb67ce9d%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/windows/Downloads/1db9e2f35eb33d5a8e1e5390bb67ce9d%20(1).pdf)
- (11) حسين اسامة، مبادئ الحوكمة الرشيدة في اتفاقية الامم المتحدة لمكافحة الفساد، مركز العقد الاجتماعي، مصر، 2014. على الموقع: <http://www.socialcontract.gov.eg/media/MediaCenter/2d63d093-8b07-47b4-90d9-38f151aa36f7.pdf>
- (12) حيان سليمان، اقتصاد الظل او الاقتصاد الخفي، جمعية العلوم الاقتصادية السورية، سوريا، ص 02. على الموقع: [http://www.mafhoum.com/syr/articles\\_07/suleiman.pdf](http://www.mafhoum.com/syr/articles_07/suleiman.pdf)
- (13) خليل عبد القادر، دراسة اقتصادية لظاهرة الفساد في الجزائر. على الموقع:

- <http://www.univmedea.dz/Fac%5CD%5CManifestations%5CProtection%20argent%20et%20contre%20la%20crruption2009-2010/4>.
- (14) خلية معالجة الاستعلام المالي، المنظومة الوطنية لمكافحة تبيض الاموال وتمويل الإرهاب والوقاية منهما. على الموقع:
- [http://www.mf-ctrf.gov.dz/presse/statistiques%20\(2016\)%20version%20arabe\(1\).pdf](http://www.mf-ctrf.gov.dz/presse/statistiques%20(2016)%20version%20arabe(1).pdf)
- (15) سالم محمد عبود، عروبة معين عايش، العلاقة بين الوعي الضريبي والتهرب الضريبي وتأثيرها على التنمية، الندوة العلمية الضريبية الاولى، مركز بحوث المستهلك، العراق، 12-11-2008، ص 06. على الموقع:
- <http://www.tax.mof.gov.iq/uploads/pdf/searchpdf/elaka%20bean%20alwae.pdf>
- (16) سولام سفيان، واقع الرقابة الجبائية في الجزائر: صعوبات تطبيقها، والحلول المقترحة لتفعيلها. على الموقع:
- <http://www.univ-soukahras.dz/eprints/2015-620-73445.pdf>
- (17) سري مولياي اندراواقي، السبيل للخروج من الفقر ومنع الفساد يمهدده الحكم الرشيد، البنك الدولي، ديسمبر 2015. على الموقع:
- <http://blogs.worldbank.org/voices/ar/way-out-poverty-and-corruption-paved-good-governance>
- (18) صالح حسن كاظم، مكافحة التهرب الضريبي ضرورة ملحة في الحد من الفساد، ص 50. على الموقع:
- [http://www.nazaha.iq/%5Cpdf\\_up%5C1532%5Ccpp-l.pdf](http://www.nazaha.iq/%5Cpdf_up%5C1532%5Ccpp-l.pdf)
- (19) صالح حسن كاظم، التهرب الضريبي .. ضرورة ملحة في الحد من الفساد، ص 24. على الموقع:
- [http://www.nazaha.iq/pdf\\_up/1532/pp-l.pdf](http://www.nazaha.iq/pdf_up/1532/pp-l.pdf)
- (20) صدف محمد محمود، العلاقة بين الدولة والمجتمع في اطار الحكم الرشيد والمواطنة والثقة المتبادلة، مركز العقد الاجتماعي، مصر، جانفي 2009، ص 04. على الموقع:
- <http://www.socialcontract.gov.eg/media/MediaCenter/00cfcb14-fa90-499b-981d-c29938685469.pdf>
- (21) صندوق النقد الدولي، دعم الطاقة في منطقة الشرق الاوسط وشمال افريقيا: دروس مستفادة للإصلاح، واشنطن، مارس 2014. على الموقع:
- <https://www.imf.org/external/arabic/np/fad/subsidies/pdf/menanotea.pdf>
- (22) عبد الله محمد ابوبكر، الرقابة الداخلية، على الموقع: [www.ay83m.wordpress.com](http://www.ay83m.wordpress.com) فيديريك جالتونج، معدل الإصلاح معيار اساسي لقياس الشفافية والمحاسبة، لندن. على الموقع: [www.integrityaction.org](http://www.integrityaction.org)
- (23) عبد الحسين شعبان، حكم القانون من أين نبدأ، ص 01. على الموقع:
- <http://www.almannarah.com/newsdtails.aspx?newsid/7138>
- (25) عبلة عبد الحميد بخاري، التنمية والتخطيط الاقتصادي: خصائص الدول الأقل نموا، الجزء الثاني. على الموقع:
- <http://www.kau.edu.sa/Files/0002132/Subjects/ED2.pdf>

- (26) فينيست بالميد واندرينا انايوس، حجم العمل بطريقة غير رسمية آخذ في الارتفاع، مجموعة البنك الدولي نيابة الرئاسة المعنية بتنمية القطاع، المذكرة رقم 297، اوت 2005، واشنطن. على الموقع:  
<http://rru.worldbank.org/PublicPolicyJournal>
- (27) كارلو سدرالفيتش وآخرون، اصلاح الدعم في الشرق الاوسط وشمال افريقيا، صندوق النقد الدولي، إدارة الشرق الاوسط وشمال إفريقيا، جويلية 2015، واشنطن. على الموقع:  
<file:///C:/Users/windows/Downloads/1403mcdsuma.pdf>
- (28) مدونة الوظيف العمومي. على الموقع: <http://www.dzemploi.org>
- (29) محمد ب، عصرنة آليات التحصيل والرقابة لتجنب الاستدانة، جريدة المساء. على الموقع:  
<https://www.el-massa.com/dz/index.php/component/k2/item/29932>
- (30) منشورات الأمم المتحدة، الدليل التشريعي لتنفيذ اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، نيويورك، 2006. على الموقع:  
<http://www.un.org/ar/events/anticorruptionday/pdf/LegislativeGuide.pdf>
- (31) مركز تطوير المؤسسات الاهلية الفلسطينية، دليل المساءلة الاجتماعية، مكتب غزة، فلسطين، 2015، ص 07. على الموقع:  
[http://www.masader.ps/sites/default/files/Masader\\_Files-elibrary/Social-Accountability.pdf](http://www.masader.ps/sites/default/files/Masader_Files-elibrary/Social-Accountability.pdf)
- (32) محمد خليفة، اشكالية التنمية والحكم الراشد في الجزائر. على الموقع:  
[http://www.univ-chlef.dz/uhbc/seminaires\\_2008/dicembre\\_2008/com\\_dic\\_2008\\_5.pdf](http://www.univ-chlef.dz/uhbc/seminaires_2008/dicembre_2008/com_dic_2008_5.pdf)
- (33) منظمة الشفافية العالمية، الناس والفساد، دراسة مسحية للشرق الأوسط وشمال إفريقيا، ألمانيا، 2016، ص 36. على الموقع:  
[file:///C:/Users/windows/Downloads/2016\\_GCB\\_MENA\\_AR.pdf](file:///C:/Users/windows/Downloads/2016_GCB_MENA_AR.pdf)
- (34) هيثم محمد نصر الدين حامد، دور الجنات الضريبية في تجنب الضريبي على المستوى الدولي، ص 04. على الموقع:  
<http://ssrn.com/abstract=2684810>
- (35) وزارة المالية. على الموقع: [www.mf.gov.dz](http://www.mf.gov.dz)
- (36) وزارة الداخلية والجماعات المحلية. على الموقع:  
[http://www.interieur.gov.dz/images/pdf/Participation\\_Cloture\\_Ar.pdf](http://www.interieur.gov.dz/images/pdf/Participation_Cloture_Ar.pdf)
- 37) Aminur Rahman, Tax Administration Reform, Investment climate in practice (Business taxation), N°=03, April 2009. web cite:  
<https://www.wbginvestmentclimate.org/uploads/tacklingcorruptionthruttaxadminnote.pdf>
- 38) Arthur J. Mann, are semi-autonomous revenue authorities the answer to tax administration problems in developing countries? -- a practical guide, Research paper for the project: Fiscal Reform in Support of Trade Liberalization, Washington, August 2004. web cite:  
<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.456.7495&rep=rep1&type=pdf>

- 39) Christine Tjen, Chris Evans, Causes and consequences of corruption in tax administration: An Indonesian case study, Draft paper presented at the Tax and Corruption Symposium, Sydney, 12-13 April 2017, p 04. web cite:  
[https://www.business.unsw.edu.au/About-Site/Schools-Site/Taxation-Business-Law-Site/Documents/Wednesday\\_PM\\_Christine\\_Tjen.pdf](https://www.business.unsw.edu.au/About-Site/Schools-Site/Taxation-Business-Law-Site/Documents/Wednesday_PM_Christine_Tjen.pdf)
- 40) Denise Edwards-Dowe , E-Filing and E-Payments – The Way Forward, Paper presented at Caribbean Organization of Tax Administration (COTA) General Assembly, July 2008, p08. web cite:  
[http://www.archive.caricom.org/jsp/community/cota/general\\_assembly/20\\_cota/e\\_filing\\_e\\_payments\\_cartac.pdf](http://www.archive.caricom.org/jsp/community/cota/general_assembly/20_cota/e_filing_e_payments_cartac.pdf)
- 41) European Commission, trade export helpdesk. web cite:  
[http://exporthelp.europa.eu/thdapp/taxes/show2Files.htm?dir=/taxes/notes&reporterId=EU&file1=ehit\\_eu12\\_06v001/eu/main/ovr\\_vat\\_eu\\_0612.htm&reporterLabel1=EU&label=&languageId=ar&status=PROD](http://exporthelp.europa.eu/thdapp/taxes/show2Files.htm?dir=/taxes/notes&reporterId=EU&file1=ehit_eu12_06v001/eu/main/ovr_vat_eu_0612.htm&reporterLabel1=EU&label=&languageId=ar&status=PROD)
- 42) Embassy of the Kingdom of the Netherlands Algiers (Algeria), No. 48, Jul-Sep.2015. web cite:  
[http://alger.nlambassade.org/binaries/content/assets/postenweb/a/algerije/ambassade-du\\_royaume-des-pays-bas-a-alger/newsletter/2015/newsletter\\_trade-investment\\_no.-48.jul-sep-2015.pdf](http://alger.nlambassade.org/binaries/content/assets/postenweb/a/algerije/ambassade-du_royaume-des-pays-bas-a-alger/newsletter/2015/newsletter_trade-investment_no.-48.jul-sep-2015.pdf)
- 43) fraser institute, Economic of the world, 2016 annual report. web cite :  
<https://www.fraserinstitute.org/sites/default/files/economic-freedom-of-the-world-2016.pdf>
- 44) James M. Roberts and others, Index of Economic Freedom, The Wall Street Journal, The Heritage Foundation, Washington, 2016, p 43. cite web:  
[http://www.heritage.org/index/pdf/2016/book/index\\_2016.pdf](http://www.heritage.org/index/pdf/2016/book/index_2016.pdf)
- 45) Jenny Balboa and Erlinda M. Medalla, Anti-corruption and governance: The Philippine Experience, APEC( Asia-Pacific Economic Cooperation) Study Center Consortium Conference, Philippine Institute For Development Studies, Philippines, 23-24 May 2006. web cite: [http://www.apec.org.au/docs/06ascc\\_hcmc/06\\_9\\_1\\_balboa.pdf](http://www.apec.org.au/docs/06ascc_hcmc/06_9_1_balboa.pdf)
- 46) Maíra Martini, Approaches to curbing corruption in tax administration in Africa, U4 Expert Answers, Transparency International, Number: 11, 25 June 2014, p03. Web cite :  
[https://www.transparency.org/files/content/corruptionqas/Approaches\\_to\\_curbing\\_corruption\\_in\\_tax\\_administration\\_in\\_Africa\\_2014.pdf](https://www.transparency.org/files/content/corruptionqas/Approaches_to_curbing_corruption_in_tax_administration_in_Africa_2014.pdf)
- 47) Mahesh C. Purohit, Corruption in Tax Administration. web cite:



---

[http://www.cabrisbo.org/uploads/files/Documents/seminar\\_paper\\_2007\\_purohit\\_capable\\_finance\\_ministries\\_strengthening\\_budget\\_offices\\_english\\_7.\\_day\\_3\\_session\\_2\\_purohit.pdf](http://www.cabrisbo.org/uploads/files/Documents/seminar_paper_2007_purohit_capable_finance_ministries_strengthening_budget_offices_english_7._day_3_session_2_purohit.pdf)

- 48) Mahesh C. Purohit, Corruption in Tax Administration, p291. web cite:  
[http://www.cabrisbo.org/uploads/files/Documents/seminar\\_paper\\_2007\\_purohit\\_capable\\_finance\\_ministries\\_strengthening\\_budget\\_offices\\_english\\_7.\\_day\\_3\\_session\\_2\\_purohit.pdf](http://www.cabrisbo.org/uploads/files/Documents/seminar_paper_2007_purohit_capable_finance_ministries_strengthening_budget_offices_english_7._day_3_session_2_purohit.pdf)
- 49) Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD, tax and development. web cite:  
<http://www.oecd.org/ctp/tax-global/transparency-and-governance-principles.pdf>
- 50) Richard Bird, Smart Tax Administration, Economic Premise, POVERTY REDUCTION AND ECONOMIC MANAGEMENT (PREM) NETWORK, THE WORLD BANK, Number 36, October 2010. web cite:  
<http://siteresources.worldbank.org/INTPREMNET/Resources/EP36.pdf>
- 51) the European Parliament's Committee on Economic and Financial Affairs (ECON), DIRECTORATE GENERAL FOR INTERNAL POLICIES, Promoting Good Tax-Governance in Third-Countries: The Role of The EU, November 2015. web cite:  
[http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/569976/IPOL\\_IDA\(2015\)569976\\_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/569976/IPOL_IDA(2015)569976_EN.pdf)
- 52) world bank, worldwide governance indicators 1996-2016. cite web:  
<http://info.worldbank.org/governance/wgi/index.asp>